



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

της

ΓΟΥΝΑΡΗ ΑΡΤΕΜΙΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Οκτώβριος 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Με την παρούσα βιβλιογραφική μελέτη γίνεται μια προσπάθεια να παρουσιαστεί μια ολοκληρωμένη ανασκόπηση σχετικά με τον ρόλο της ελεγκτικής επιστήμης και του φορολογικού ελέγχου στη σύγχρονη κοινωνία. Η ανασκόπηση παρουσιάζεται με βάση δεδομένα που έχουν προέλθει από συγκράματα και από επιστημονικά ηλεκτρονικά δημοσιευμένα άρθρα. Η ορθή κατανόηση του ρόλου των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να ακολουθούνται αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς την βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας ενός ελέγχου. Για αυτόν τον λόγο η αναθεώρηση αυτή οργανώνεται σύμφωνα με την θεωρητική προσέγγιση των ελεγκτικών διαδικασιών που ενδείκνυται να ακολουθούνται σε έναν ολοκληρωμένο εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο κάνοντας αναφορά στα βασικά χαρακτηριστικά που τον διέπουν. Στην συνέχεια παρουσιάζονται πληροφορίες και ευρήματα που διέπουν την περίπτωση διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου για την Ελλάδα. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει βήματα προκειμένου να μπορέσει να επιτευχθεί η μεγαλύτερη δυνατή αποτελεσματικότητα ενός ελέγχου και προτείνουμε αυτές οι πληροφορίες να μπορέσουν να τροφοδοτήσουν μελλοντικές συζητήσεις σχετικά με τα κατάλληλα εργαλεία που αφορούν το ελεγκτικό επάγγελμα.

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Εξωτερικός Έλεγχος, Φορολογικός Έλεγχος

ABSTRACT

The present bibliographic study is an attempt to present a complete review on the role of audit science and tax audit in modern society. The review is based on data from corpuses and online published scientific articles. An important step to improve the efficiency and the effectiveness of the audit is a proper comprehension of the role of the audits procedures that need to be followed. For this reason, this review is structured according to the theoretical approach of the audit procedures that are recommended to be followed in a complete internal and external audit referring to the main characteristics that constitute it. Subsequently, information and findings are presented that constitute prosecution of tax audit in Greece. In conclusion, in the last few years important steps have been made so that the maximum efficiency of audit can be succeeded and we hereby recommend this information in order to trigger future conversation regarding the proper tools that concern the auditory profession.

Keywords: Audit science, Internal Audit, External Audit, Tax Audit

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	1
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	3
2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	26
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	26
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	26
3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	30
3.3 ΣΤΟΧΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	31
3.4 ΣΚΟΠΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	31
3.5 ΚΥΡΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	32
3.6 ΦΟΡΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	34
3.7 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	37
3.8 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	37
3.9 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	39
3.10 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	41
3.11 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	46
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	46
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	46
4.2 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΕΛΕΓΧΟ	47
4.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ	48
4.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ	49
4.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Α.Α.Δ.Ε.	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ	
ΕΡΕΥΝΑ	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	59

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2020-2021	53
Πίνακας 2: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 2020-2021	54
Πίνακας 3: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Δ.Ο.Υ. 2020-2021	55
Πίνακας 4: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Φ.Α.Ε. 2020-2021	55

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Κατανομή Πλήθους Ελέγχων, βεβαίωσης, εισπράξεων 2021 ανά ελεγκτική εταιρία	52
--	----

ACRONYMS

AICPA: Accounting and Auditing Publication

CESR: Committee of European Securities Regulators

ICAEW: Institute of Chartered Accountants of England and Wales

IFAC: International Federation of Accountants

IOSCO: International Organization of Securities Commissions

FEE: Federation des Experts Comptables Europeens

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

Α.Α.Δ.Ε.: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρία

Α.Ε.Π.: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν

Γ.Ε.Δ.Δ.: Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Γ.Λ.Κ.: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ.: Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Κ.: Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς

Ε.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Λ.Τ.Ε.: Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης των Ελέγχων

Ε.Π.Ε.: Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Ι.Κ.Ε.: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.: Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ο.Π.Σ.: Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα

Ο.Τ.Α.: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Σ.Ε.Β.: Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων

Σ.Ο.Ε.Λ.: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σ.Π.Ε.: Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.: Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων

ΥΠ.Ε.Ε.: Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων

Φ.Α.Ε.: Φορολογία Ανώνυμων Επιχειρήσεων

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι τεχνολογικές, πολιτικές, ρυθμιστικές και οικονομικές αλλαγές που έχουν συμβεί τις τελευταίες δεκαετίες, έχουν επηρεάσει σημαντικά τις βασικές λειτουργίες των εταιριών. Από αυτή την άποψη, η αύξηση των επιχειρηματικών κινδύνων, η οικονομική αστάθεια και η σημαντική αύξηση των σκανδάλων οικονομικής απάτης κατέστησαν αναγκαία την χρήση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου για τις εταιρίες. Ως εκ τούτου, αποτελεί μεγάλη σημασία ο προσδιορισμός των παραγόντων που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Έχουν πραγματοποιηθεί πολλές μελέτες με διαφορετικές προσεγγίσεις για την διερεύνηση της αποτελεσματικότητας αυτής, καθώς ο έλεγχος επηρεάζεται από μια σειρά πολλών διαφορετικών παραγόντων, ωστόσο δεν υπάρχει μέχρι στιγμής συμφωνία σχετικά με το καταλληλότερο πλαίσιο αποτελεσματικότητας.

Επομένως, ένας σημαντικός κλάδος της οικονομίας που απασχολεί τόσο τους επιχειρηματίες όσο και το κράτος είναι ο ρόλος της ελεγκτικής. Η ελεγκτική αποτελεί σημαντικό κομμάτι της οικονομίας, καθώς είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την βασική λειτουργία των επιχειρήσεων όσον αφορά τον φορολογικό τομέα και την ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται για την ασφαλέστερη και πιο υγιή λειτουργία των επιχειρήσεων. Στόχος των ελεγκτικών διαδικασιών είναι ο εντοπισμός και η επίλυση προβλημάτων, μέσω κατάλληλων διαδικασιών και ενεργειών που ακολουθούνται. Ωστόσο, το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργούν και αναπτύσσονται οι επιχειρήσεις αλλά και η κοινωνία αναπτύσσεται και εξελίσσεται συνεχώς. Για αυτόν τον λόγο και οι διαδικασίες του ελέγχου αποτελεί ανάγκη να ακολουθούν αυτή την συνεχή πολυπλοκότητα και να προσαρμόζονται σύμφωνα με τις υπάρχουσες συνθήκες.

Στην περίπτωση της Ελλάδας οι δυσμενής συνθήκες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης έφεραν την χώρα το 2010 στα όρια οικονομικής πτώχευσης. Σημαντικό ρόλο σε αυτό το αποτέλεσμα έπαιξε το υψηλό επίπεδο δημοσιονομικών δαπανών και το αντίστοιχο υψηλό κόστος εξωτερικού δανεισμού. Όλο αυτό το περιβάλλον είχε ως αντίκτυπο οι επιχειρήσεις να αναγκαστούν να επαναπροσδιορίσουν τον τρόπο λειτουργίας τους και ταυτόχρονα να προβούν στις ενέργειες αυτές που θα

βελτίωναν την εικόνα τους από πλευράς χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων. Σε αυτή την περίπτωση, λοιπόν, ο έλεγχος διαδραματίζει ακόμα πιο καίριο ρόλο, τόσο επειδή αποτελεί εργαλείο εντοπισμού ευρημάτων που διαστρεβλώνουν τα οικονομικά αποτελέσματα, όσο επίσης και ένα εργαλείο εντοπισμού και πρόληψης ηθελημένων και μη λαθών από την πλευρά μιας επιχείρησης.

Η παρούσα εργασία διαδραματίζεται γύρω από την ανάλυση και την κατανόηση αρχικά της έννοιας της ελεγκτικής διαδικασίας και στην συνέχεια του φορολογικού ελέγχου. Κύριος σκοπός της είναι να μπορέσει να γίνει αντιληπτό προς τον αναγνώστη η ανάγκη ύπαρξης των ελέγχων και τα οφέλη που προέρχονται από αυτούς όταν τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Για αυτόν τον λόγο αρχικά πραγματοποιείται μια βιβλιογραφική επισκόπηση πρόσφατων ερευνών που πραγματεύονται την ελεγκτική, τους προσδιοριστικούς της παράγοντες και τον αντίκτυπό της στις επιχειρήσεις και στην κοινωνία. Το επόμενο κεφάλαιο έχει να κάνει με την κατανόηση των βασικών στοιχείων της. Για να γίνει αυτό αρχικά αναλύονται βασικές έννοιες που αφορούν το λογιστικό κομμάτι που συνδέεται άμεσα με τις ελεγκτικές διαδικασίες. Στην συνέχεια αναφέρονται πληροφορίες που αφορούν το πλαίσιο, τις διαδικασίες, τους στόχους, τους σκοπούς και τους φορείς που διέπουν την ελεγκτική επιστήμη, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην ανάλυση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Τέλος, στο τελευταίο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στον φορολογικό έλεγχο και στις διαδικασίες ως προς την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο και τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται. Επίσης γίνεται μια σύντομη αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο του φορολογικού πιστοποιητικού και κλείνοντας αναλύονται οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Ελλάδας παρουσιάζοντας αναλυτικά στοιχεία των αποτελεσμάτων των ελέγχων για το 2021.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στην παρούσα βιβλιογραφική επισκόπηση αναλύονται διάφοροι προσδιοριστικοί παράγοντες του ελέγχου, τι αντίκτυπο έχουν στην ποιότητά του και πως επηρεάζουν την λειτουργία των επιχειρήσεων και τον ρόλο των ελεγκτών.

Μελέτες

Σημαντικό κομμάτι στην ζωή των ανθρώπων παίζει η τεχνολογία, η οποία τα τελευταία χρόνια αναπτύσσεται με ραγδαίους ρυθμούς. Μια από τις πιο ελπιδοφόρες τεχνολογίες υπό εξέταση είναι η τεχνική νοημοσύνη στις ελεγκτικές εταιρίες, η οποία εξετάζεται μέσα από την έρευνα των Commerford, B. P., Dennis, S. A., Joe, J. R., & Ulla, J. W. (2022). Πολλές εταιρίες πιστεύουν ότι η εφαρμογή αυτών των προηγμένων τεχνολογιών θα βελτιώσει τη ποιότητα του ελέγχου και θα προσφέρει σημαντικά οφέλη στους ελεγκτές και στους πελάτες τους. Η συγκεκριμένη μελέτη με αφορμή αυτά εξετάζει πως τα αντιφατικά στοιχεία που προέρχονται από ένα σύστημα τεχνικής νοημοσύνης επηρεάζει τις κρίσεις των ελεγκτών. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν 170 ελεγκτές από 4 εταιρίες, οι οποίοι διαθέτουν εμπειρία πάνω στον κλάδο. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η στροφή σε ένα σύστημα αλγορίθμων επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτές συμπεριφέρονται προς τα αντιφατικά στοιχεία που προκύπτουν. Συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι οι ελεγκτές προεξοφλούν περισσότερο τα αντικρουόμενα στοιχεία της δικής τους εταιρίας όταν προέρχονται από ένα σύστημα τεχνικής νοημοσύνης. Το αποτέλεσμα αυτό ενισχύεται όταν τα στοιχεία που παρουσιάζει η διοίκηση είναι πιο αντικειμενικά από ότι υποκειμενικά. Πιο συγκεκριμένα, αποδείχθηκε μέσα από την έρευνα ότι οι ελεγκτές συχνά δεν λαμβάνουν υπόψη αντιφατικά στοιχεία που εντοπίζονται από ειδικούς και μπορεί να οδηγηθούν να απορρίψουν τα στοιχεία αυτά εάν δεν ταιριάζουν με την δική τους οπτική γωνία, πράγμα που σημαίνει ότι απειλείται η ποιότητα του ελέγχου. Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, μπορούμε να πούμε ότι ένα σύστημα αλγορίθμων θα μπορούσε να βοηθήσει και να κάνει πιο αποτελεσματικό τον έλεγχο, ωστόσο ο ανθρώπινος παράγοντας σίγουρα παίζει πολύ σημαντικό ρόλο και είναι

σίγουρα αναντικατάστατος. Για τον λόγο αυτό, οι ελεγκτές θα πρέπει να βασίζονται στις συμβουλές των συστημάτων αυτών, αλλά ταυτόχρονα τα αποτελέσματα τους θα πρέπει να εξετάζονται διεξοδικά και να μην υπάρχει επανάπαυση στα οφέλη της τεχνολογίας.

Η μελέτη των Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., & Rubino, M. (2021) εξετάζει τη επίδραση των χαρακτηριστικών της επιτροπής ελέγχου στην ποιότητα των ολοκληρωμένων αναφορών (IRQ). Οι υποθέσεις που εξετάστηκαν αφορούν κατά πόσο οι αναφορές επηρεάζονται θετικά με το μέγεθος της επιχείρησης, την ανεξαρτησία της επιτροπής ελέγχου, την εμπειρική εμπειρογνωμοσύνη της επιτροπής ελέγχου και τη συχνότητα των συνεδριάσεών της. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν 125 εταιρίες που δημοσίευσαν μια ολοκληρωμένη έκθεση το 2017. Σε αυτές τις εταιρίες δεν συμπεριλήφθηκαν οι Μη Κερδοσκοπικές Οργανώσεις και οι εταιρίες που δεν είχαν δημοσιευμένη ενοποιημένη έκθεση. Οι επιλεγμένες επιχειρήσεις προέρχονται από 26 διαφορετικές χώρες και από 5 διαφορετικές ηπείρους και δραστηριοποιούνται σε 9 διαφορετικούς τομείς. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το μέγεθος της επιχείρησης, η ανεξαρτησία και η συχνότητα των συνεδριάσεων της επιτροπής ελέγχου επηρεάζουν θετικά την ποιότητα των δημοσιευμένων εκθέσεων, ενώ αντίθετα το εκπαιδευτικό υπόβαθρο και η εμπειρία των ελεγκτών δεν επηρεάζει την ποιότητά τους. Ακόμα, τα ευρήματα αυτά έδειξαν ότι τα παραπάνω χαρακτηριστικά επηρεάζουν όχι μόνο την ποιότητα των εκθέσεων αλλά και κατά πόσο είναι ευθυγραμμισμένες σύμφωνα με το πλαίσιο. Επομένως, μέσα από αυτά τα αποτελέσματα ενθαρρύνονται προβληματισμοί που μπορεί να προκύψουν σχετικά με πιθανές επιπτώσεις στην ασυμμετρία της πληροφόρησης που προκύπτουν από τη θετική και μη επίδραση ορισμένων χαρακτηριστικών στην ποιότητα των δημοσιευμένων εκθέσεων. Ωστόσο αξίζει να σημειωθεί ότι δεν έχουν συμπεριληφθεί κανονισμοί και περιορισμοί που μπορεί να αφορούν τη σύνθεση της επιτροπής ελέγχου που μπορεί να διαφοροποιήσουν το αποτέλεσμα.

Οι Ashraf, M., Michas, P. N., & Russomanno, D. (2020) εξετάζουν κατά πόσο η εμπειρογνωσία στον τομέα της τεχνολογίας των πληροφοριών στις επιτροπές ελέγχου επηρεάζει την αξιοπιστία και την επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων. Οι ειδικοί πληροφορικής παρέχουν στην επιτροπή ελέγχου γνώσεις και εμπειρία σχετικά με την πληροφορική, ανεξάρτητη παρακολούθηση και εξουσία. Με αυτόν τον τρόπο, διαπιστώνεται ότι οι επιτροπές

ελέγχου με εμπειρία στον τομέα των πληροφοριακών συστημάτων είναι πιο αποτελεσματικές και αποδοτικές στην εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων τους στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δεδομένου ότι η εμπειρογνωμοσύνη στον τομέα των πληροφοριακών συστημάτων είναι σημαντική για την πρόληψη και την επίλυση αδυναμιών εσωτερικού ελέγχου, καθώς και για τη μείωση των κινδύνων που σχετίζονται με την πληροφορική για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Πιο συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η τεχνογνωσία πληροφορικής στην επιτροπή ελέγχου συνδέεται αρνητικά με επαναδιατυπώσεις, ουσιώδεις αδυναμίες που σχετίζονται με την τεχνογνωσία αλλά και με καθυστερήσεις στην ανακοίνωση κερδών. Ωστόσο, σε πρόσθετες αναλύσεις, δεν διαπιστώθηκε σημαντική συσχέτιση μεταξύ του βαθμού της γνώσης που αποκτάται από την εμπειρία στον τομέα των πληροφοριακών συστημάτων και των αποτελεσμάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για το οποίο είναι λιγότερο πιθανό να επηρεάσει ένας εμπειρογνώμονας. Τέλος, η έρευνα έδειξε ότι οι επενδυτές ανταποκρίνονται περισσότερο στις χρηματοοικονομικές αναφορές σε εταιρείες που διαθέτουν επιτροπή ελέγχου με ισχυρές γνώσεις πληροφορικής με τη μορφή υψηλότερων συντελεστών απόκρισης κερδών και έδειξαν ότι σε αυτή την περίπτωση το κόστος του μετοχικού κεφαλαίου είναι χαμηλότερο και είναι λιγότερο πιθανό να εναχθούν σε ομαδικές αγωγές απάτης τίτλων. Επομένως, καθίσταται σαφές ότι αποτελεί σημαντικό χαρακτηριστικό της επιτροπής ελέγχου η τεχνογνωσία στην πληροφορική, ωστόσο η παρούσα έρευνα περιορίζεται στο χαρακτηριστικό αυτό. Έτσι, θα αποτελούσε ενδιαφέρον μια επιπλέον έρευνα, η οποία θα διερευνά τα οφέλη της τεχνογνωσίας την πληροφορικής σε συνδυασμό με άλλα χαρακτηριστικά, όπως για παράδειγμα είναι η εμπειρία. Με αυτόν τον τρόπο, θα μπορούσαν να γενικευτούν τα ευρήματα και θα μπορούσαν να εξεταστούν οφέλη που προέρχονται από το σύνολο των χαρακτηριστικών που διαθέτει μια επιτροπή ελέγχου.

Πολύ σημαντικό ρόλο κατά την διάρκεια της ζωής ενός ανθρώπου παίζουν τα εγγενή κίνητρα. Ένα εγγενές κίνητρο έχει την προέλευσή του μέσα από το άτομο και κατευθύνεται από τις ανάγκες που αποτελούν κίνητρα συμπεριφοράς. Η έρευνα των Kadous, K., & Zhou, Y. (2019) εξετάζει εάν και πώς τα εγγενή κίνητρα των ελεγκτών για το έργο τους μπορούν να αξιοποιηθούν για την βελτίωση της επεξεργασίας των πληροφοριών των ελεγκτών και των τελικών αποφάσεών τους κατά τον έλεγχο των εύλογων αξιών και άλλων σύνθετων εκτιμήσεων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα εγγενή κίνητρα των ελεγκτών βελτιώνουν τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η

επεξεργασία πληροφοριών και συμβάλει σε αποτελέσματα που αφορούν κρίσεις υψηλής ποιότητας σε σύνθετες ελεγκτικές διαδικασίες. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι οι προτρεπτικοί ελεγκτές παρακολουθούν ένα ευρύτερο σύνολο πληροφοριών, επεξεργάζονται τις πληροφορίες σε μεγαλύτερο βαθμό και αναζητούν πιο πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία. Επιπλέον αναλύσεις που πραγματοποιήθηκαν έδειξαν ότι αυτές οι πρακτικές επεξεργασίας των στοιχείων από τους ελεγκτές μεσολαβούν μεταξύ των σημαντικών εγγενών κινήτρων και της βελτιωμένης ικανότητας εντοπισμού μιας προκατειλημμένης σύνθετης εκτίμησης. Ακόμα, τεκμηριώθηκε ότι τα εγγενή κίνητρα των ελεγκτών, παίζουν μοναδικό και καθοριστικό ρόλο καθώς βελτιώνουν την ποιότητα της κρίσης, ιδίως όσον αφορά το πλαίσιο της εκτέλεσης σύνθετων ελεγκτικών καθηκόντων. Τέλος, η μελέτη υποστηρίζει ότι η υψηλή ποιότητα της γνωστικής επεξεργασίας μπορεί να βελτιώσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό παρέχοντας έτσι μια σωστή βάση για σκεπτικιστικές κρίσεις και ότι η ανάδειξη των εγγενών κινήτρων των ελεγκτών αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο στον μετριασμό του ζητήματος της υπερβολικής εμπιστοσύνης. Επομένως, γίνεται αντιληπτό πως τα εγγενή κίνητρα αποτελούν θετικό πρόσημο στην ελεγκτική διαδικασία. Για αυτόν τον λόγο θα είχε ιδιαίτερο ενδιαφέρον μια εκτεταμένη έρευνα σχετικά με το πώς οι επιχειρήσεις και η ίδια η πολιτεία μπορούν να ενισχύσουν και να αναπτύξουν στους εργαζομένους τα κίνητρα αυτά, καθώς και τι αποτελέσματα θα επέφεραν στον έλεγχο.

Ακόμα, πολύ σημαντικό ρόλο παίζει η ποιότητα ελέγχου, η οποία επηρεάζεται μέσα από διάφορους παράγοντες. Έτσι, παρακάτω πραγματοποιείται ανάλυση μελετών που συσχετίζονται με τους προσδιοριστικούς παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου. Στην έρευνα των Priyanti, D. F., & Dewi, N. H. (2019). Η συγκεκριμένη μελέτη έχει ως στόχο να παρουσιάσει τι αντίκτυπο έχουν στην ποιότητα ελέγχου α) η θητεία του ελεγκτή β) η εναλλαγή ελέγχου γ) το μέγεθος της δημόσιας λογιστικής εταιρίας και δ) το μέγεθος της εταιρίας του πελάτη. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν εκθέσεις ανεξάρτητου ελεγκτή για τη περίοδο 2012-2017 από 30 εταιρίες παροχής υπηρεσιών στον τομέα τηλεπικοινωνιών και λιανικού εμπορίου και ποια αποτελέσματα προκύπτουν μέσω της μεθόδου σκόπιμης δειγματοληψίας με τα εξής κριτήρια: έκδοση ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή, οι ελεγχόμενες εταιρίες δεν αντιμετωπίζουν θέμα διαγραφής και το νόμισμα που χρησιμοποιείται είναι

κοινό. Για τις ανάγκες της μελέτης χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα που έχουν δημοσιευθεί ή ελήφθησαν μέσω τρίτων. Οι υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν είναι οι εξής: H1: η θητεία του ελέγχου έχει αρνητική επίδραση στην ποιότητα του ελέγχου, H2: η εναλλαγή του ελέγχου έχει αρνητική επίδραση στη ποιότητα του ελέγχου, H3: το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας έχει θετική επίδραση στη ποιότητα ελέγχου, H4: το μέγεθος της εταιρίας του πελάτη έχει θετική επίδραση στη ποιότητα του ελέγχου. Από αυτές τις υποθέσεις η πρώτη και η τρίτη απορρίφθηκαν, ενώ η δεύτερη και η τέταρτη έγιναν αποδεκτές. Επομένως, το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε η έρευνα είναι το γεγονός ότι η θητεία του ελεγκτή και το μέγεθος της δημόσιας λογιστικής εταιρίας δεν επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου, το μέγεθος της εταιρίας έχει σημαντική και θετική επίπτωση στη ποιότητα του ελέγχου, ενώ αντίθετα η εναλλαγή των ελέγχων έχει αρνητικές και σημαντικές επιπτώσεις στη ποιότητα του ελέγχου. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν είναι αποδεκτά, ωστόσο η συγκριμένη έρευνα έχει περιοριστεί σε 30 εταιρίες που αφορούν μόνο δύο κλάδους, επομένως το δείγμα δεν μπορούμε να γνωρίζουμε εάν είναι αντιπροσωπευτικό για άλλους κλάδους. Επομένως, θα μπορούσε να επεκταθεί η συγκεκριμένη έρευνα και να αφορά και άλλων ειδών επιχειρήσεις, όπως θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει και περισσότερες ανεξάρτητες μεταβλητές, προκειμένου το δείγμα να μπορέσει να γίνει πιο σύνθετο.

Η μελέτη των Patterson, E. R., Smith, J. R., & Tiras, S. L. (2019) εξετάζει στρατηγικές επιπτώσεις της θητείας του ελεγκτή στη στρατηγική δοκιμών και την τάση του πελάτη να διαπράττει απάτη. Σύμφωνα με το κείμενο οι περισσότερες έρευνες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η μεγαλύτερη θητεία βελτιώνει τη ποιότητα του ελέγχου, ενώ οι υποστηρικτές του περιορισμού της θητείας υποστηρίζουν ότι όσο μεγαλύτερη είναι η θητεία του ελεγκτή, τόσο μεγαλύτερες πιθανότητες υπάρχουν να μειωθεί η ανεξαρτησία του. Αυτό που διαπιστώθηκε, όμως, μέσα από την συγκεκριμένη έρευνα είναι ότι η ποιότητα του ελέγχου είναι καλύτερη για έναν συνεχόμενο ελεγκτή, δεδομένου ότι ο κίνδυνος ελέγχου και η αναμενόμενη μη εντοπισμένη απάτη είναι σε χαμηλότερα επίπεδα για έναν συνεχή ελεγκτή σε σύγκριση με αλλαγή στους ελεγκτές. Επίσης, έδειξε ότι χωρίς εμπειρικούς και πειραματικούς ερευνητές να αναπτύξουν ένα μοντέλο προσδοκιών το οποίο αντικατοπτρίζει το βαθμό στο οποίο η ποιότητα ελέγχου θα επέφερε έλλειψη της ανεξαρτησίας, τα στοιχεία μέχρι σήμερα για το αν υπάρχει ή δεν υπάρχει απομείωση δεν είναι πειστικά. Τέλος, ένα σημαντικό εύρημα της μελέτης είναι ότι ένας συνεχόμενος ελεγκτής κατέβαλλε

συνήθως τις προηγούμενες περιόδους περισσότερες προσπάθειες για να ανακαλύψει την απάτη, γεγονός που οδηγεί σε λιγότερες προσπάθειες ελέγχου και περισσότερη απάτη κατά τη τελευταία περίοδο. Ωστόσο, παρόλο που μπορεί πράγματι να υφίσταται προσβολή της ανεξαρτησίας του, δεν μπορεί να αποτελέσει αποτέλεσμα χαμηλότερης ελεγκτικής προσπάθειας και υψηλότερης απάτης σε μεταγενέστερες περιόδους, χωρίς πρώτα να υπολογίσουν τον βαθμό, στον οποίο η ποιότητα του ελέγχου αναμένεται να είναι υψηλότερη με έναν συνεχή ελεγκτή, εάν δεν υπήρχε βλάβη της ανεξαρτησίας του. Επομένως, σύμφωνα με αυτά που προαναφέρθηκαν, η συγκεκριμένη μελέτη παρέχει την απαραίτητη καθοδήγηση για τους ερευνητές, προκειμένου να μπορέσει να διαχωριστεί εάν οι παρατηρήσεις αποτελούν ενδείξεις δυσλειτουργίας ή απόδειξη ότι ένας συνεχόμενος ελεγκτής βελτιστοποιεί την προσπάθεια που καταβάλλει κάθε περίοδο.

Στην ανάλυση των Gao, P., & Zhang, G. (2019) εξετάζεται κατά πόσο τα ελεγκτικά πρότυπα επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι από την μία πλευρά τα ελεγκτικά πρότυπα αναγκάζουν τον ελεγκτή να διενεργεί περισσότερους ελέγχους, ενώ από την άλλη πλευρά περιορίζουν την άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τους ελεγκτές και οδηγούν σε μια νοοτροπία συμμόρφωσης, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση της απόκτησης εμπειρογνομosύνης. Με άλλα λόγια, υποχρεώνουν τους ελεγκτές να κάνουν περισσότερες εργασίες, ωστόσο το τελικό αποτέλεσμα είναι να γίνονται λιγότερο ικανοί. Επομένως, μέσα από αυτή την συμμόρφωση σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα μειώνεται η ποιότητα του ελέγχου και δείχνει ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να αντικαταστήσουν την επαγγελματική κρίση των ελεγκτών. Σύμφωνα με τα παραπάνω θα μπορούσαμε να πούμε πως γίνεται σαφές ότι τα ελεγκτικά πρότυπα παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην ελεγκτική διαδικασία, καθώς συσχετίζονται με την επαγγελματική συμπεριφορά, την ανεξαρτησία και τον ποιοτικό έλεγχο. Ωστόσο θα πρέπει να αποτελούν βοηθητικά εργαλεία που θα μπορούν να συμβάλλουν στην επαγγελματική εκπαίδευση των ελεγκτών αλλά και στην καλύτερη ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας, με κύριο άξονα όμως να μην υπονομεύεται η επαγγελματική κρίση των ελεγκτών.

Από τους Singer, Z., & Zhang, J. (2018) αναλύεται η σχέση μεταξύ της θητείας της ελεγκτικής εταιρίας και της ποιότητας ελέγχου. Η αφορμή προήλθε εξαιτίας δύο διαφορετικών απόψεων που υποστηρίζονται. Η πρώτη άποψη υποστηρίζει ότι η μεγαλύτερη θητεία των ελεγκτών οδηγεί σε έλεγχο υψηλότερης ποιότητας, εξαιτίας της

συσσώρευσης γνώσεων για τον πελάτη με τη πάροδο του χρόνου. Η δεύτερη άποψη υποστηρίζει ότι η μακρά θητεία των ελεγκτών έχει αρνητικές συνέπειες στη ποιότητα του ελέγχου, καθώς αφ' ενός μπορούν να δημιουργηθούν οικονομικοί και κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ του πελάτη και του ελεγκτή και έτσι να μειωθεί η αντικειμενικότητα του ελεγκτή και αφετέρου επειδή ο έλεγχος δημιουργείται χρόνο με το χρόνο υπάρχει η περίπτωση ο ελεγκτής να εφησυχαστεί και να αποτύχει να εντοπίσει την εσφαλμένη αναφορά. Έτσι πραγματοποιήθηκε μια εμπειρική ανάλυση χρησιμοποιώντας ένα δείγμα λογιστικών ανακρίβειών από το 2000 μέχρι και το 2013, το οποίο αποτελείται από 3.465 ανακρίβειες, μέσα στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται επαναδιατυπώσεις που προκαλούνται από την υιοθέτηση ή την αλλαγή λογιστικών αρχών, διασπάσεις μετοχών, διανομές μερισμάτων ή συγχωνεύσεις και εξαγορές. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι μεγαλύτερη διάρκεια θητείας σε μια ελεγκτική εταιρία οδηγεί σε λιγότερο έγκαιρη διόρθωση και ανακάλυψη ανακρίβειών και ότι οι ανακρίβειες ανακαλύφθηκαν πιο γρήγορα στη περίπτωση που υπήρχαν διαφορετικοί ελεγκτές. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η αρνητική συσχέτιση μεταξύ της θητείας των ελεγκτών και της έγκαιρης ανακάλυψης ανακρίβειών παρατηρείται κυρίως κατά τα πρώτα δέκα χρόνια μιας ελεγκτικής εταιρίας και ο νόμος SOX έχει μετριάσει της αρνητικές επιπτώσεις της μακράς θητείας των ελεγκτών, γεγονός που συνάδει με την αρνητική επίδραση της θητείας στη ποιότητα ελέγχου. Τέλος, σύμφωνα με αυτά που προαναφέρθηκαν προτείνεται μια υποχρεωτική εναλλαγή ελεγκτικών γραφείων μετά το πέρας ορισμένου αριθμού ετών προκειμένου να μπορέσει να δοθεί μια νέα προοπτική, με στόχο τον μετριασμό και την εξάλειψη των ανακρίβειών.

Η ομοιότητα των επιχειρήσεων εξετάζεται μέσα από την έρευνα του Zhang, J. H. (2018). Η έρευνα εξετάζει αν η συγκρισιμότητα ομοειδών επιχειρήσεων ενισχύει τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών για τους εξωτερικούς ελεγκτές. Γενικότερα, η σύγκριση ομοειδών επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου αντικατοπτρίζει ομοιότητα στο λειτουργικό περιβάλλον και στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρήσεων. Επομένως, η ομοιότητα αυτή προσφέρει στους ελεγκτές ένα σημαντικό εργαλείο σχετικά με την αξιολόγηση του κινδύνου ελέγχου πελάτων. Προσφέρει επίσης την εμπειρία και τις γνώσεις που εξυπηρετούν στη διευκόλυνση και στη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν πως υπάρχει αρνητική σχέση ανάμεσα στη ομοιότητα των επιχειρήσεων με την προσπάθεια που καταβάλει ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο καθώς και με την πιθανότητα

σφαλμάτων ελεγκτικής γνώμης. Το αποτέλεσμα αυτό προέκυψε λόγω της πιθανής αντίστροφης αιτιότητας που ο διαφορετικός τρόπος ελέγχου που χρησιμοποιεί κάθε ελεγκτής μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα ακόμα και όταν υπάρχουν ομοειδείς εταιρίες. Επομένως, η μελέτη αυτή τονίζει τα θετικά αποτελέσματα της συγκρισιμότητας ομοειδών επιχειρήσεων και πως ωστόσο μπορεί να υπάρχουν διαφορετικά αποτελέσματα. Για αυτό το λόγο, προκειμένου να υπάρχουν πιο αναλυτικά αποτελέσματα θα μπορούσαν να ελεγχθούν και εξωτερικοί αλλά και εσωτερικοί παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν τον έλεγχο που ασκούν οι ελεγκτές για να μπορέσει να βγει ένα πιο αντιπροσωπευτικό αποτέλεσμα.

Το άρθρο των He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017) αναφέρεται στο κατά πόσο οι κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ των ελεγκτών και των μερών της επιτροπής ελέγχου έχουν αντίκτυπο στα αποτελέσματα του ελέγχου. Για τις ανάγκες της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν κοινωνικοί δεσμοί που έχουν να κάνουν με τη εκπαίδευση, τη σχέση καθηγητή-φοιτητή, την απασχόληση και την ποιότητα ελέγχου που συσχετίζεται με τη τάση να εκδίδονται τροποποιημένες ελεγκτικές γνώμες, παρατυπίες στις οικονομικές αναφορές και αποτίμηση της εταιρίας. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν είναι ότι οι κοινωνικοί δεσμοί που δημιουργούνται έχουν σαν αποτέλεσμα να υποβαθμίζουν τη ποιότητα του ελέγχου. Αυτό διαπιστώνεται εκεί όπου η κοινωνικοί δεσμοί είναι πιο ισχυροί, καθώς και εκεί όπου η διακυβέρνηση είναι κακή και υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ των οργανισμών. Ακόμα, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχουν υψηλότερες αμοιβές μεταξύ του ελεγκτή και της ελεγκτικής επιτροπής, εκεί όπου υπάρχουν στενές κοινωνικές σχέσεις. Επομένως, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι λόγω των πιο ισχυρών κοινωνικών δεσμών, παρατηρείται υποβάθμιση της ποιότητας του ελέγχου και ταυτόχρονα υψηλές αμοιβές. Αυτό έχει ως συνέπεια τα οφέλη από τις ελεγκτικές υπηρεσίες να μην υπερτερούν.

Οι Dhaliwal, D. S., Lamoreaux, P. T., Litov, L. P., & Neyland, J. B. (2016) εξετάζουν την επίδραση της ύπαρξης κοινών ελεγκτών που ορίζονται από ελεγκτικές υπηρεσίες τόσο στον αποδέκτη όσο και στον αγοραστή πριν από μια εξαγορά στα αποτελέσματα των συναλλαγών. Έρευνες έχουν διαπιστώσει ότι ελεγκτικές εταιρίες επηρεάζουν τα αποτελέσματα των εξαγορών. Σε αυτή την έρευνα διαπιστώθηκε ότι οι συμφωνίες πραγματοποιούνται συχνότερα όταν υπάρχουν κοινοί ελεγκτές, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι κοινοί ελεγκτές επηρεάζουν τη πιθανότητα να γίνει αποδεκτή μια προσφορά σε σχέση με την ύπαρξη των ανεξάρτητων. Γενικότερα, τα

αποτελέσματα έδειξαν ότι οι συμφωνίες κοινών ελεγκτών έχουν χαμηλότερα ασφάλιστρα συμφωνιών και υψηλότερες αποδόσεις ανακοίνωσης αγοραστών, πράγμα που σημαίνει ότι οι εταιρίες κερδίζουν όταν υπάρχει κοινός ελεγκτής. Αυτό το αποτέλεσμα είναι ακόμα πιο ισχυρό όταν συνάπτονται συμβάσεις για ελεγκτικές υπηρεσίες με το ίδιο γραφείο πρακτικής μιας ελεγκτικής εταιρίας. Ωστόσο, τα αποτελέσματα αυτά μετριάζονται σε ένα βαθμό, λόγω της ύπαρξης του νόμου SOX. Επομένως, παρόλο που τα στοιχεία αυτά δείχνουν ότι οι εξαγορές επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό από την ύπαρξη κοινών ελεγκτών, θα πρέπει να προκαλεί ερώτημα αν οι πληροφορίες που παρέχονται στα ελεγκτικά γραφεία παραβιάζουν τους κανόνες ανεξαρτησίας ενός ελεγκτή ή αν υπάρχει ακατάλληλη ανταλλαγή εμπιστευτικών πληροφοριών μεταξύ των ελεγκτών και πελάτη με πελάτη.

Η μελέτη των DeFond, M. L., Lim, C. Y., & Zang, Y. (2016) εξετάζει τον ρόλο του συντηρητισμού ενός πελάτη στη διαμόρφωση του ελεγκτικών αποτελεσμάτων. Για την εξέταση αυτή συλλέχθηκαν πληροφορίες που συσχετίζονται με τον έλεγχο από τη βάση δεδομένων Audit Analytics για την περίοδο 2000 με 2010, προκειμένου να ληφθούν χρηματοοικονομικές μεταβλητές και μεταβλητές απόδοσης μετοχών και δεν συμπεριλήφθηκαν επιχειρήσεις που ανήκουν στον χρηματοπιστωτικό τομέα. Διαπιστώθηκε ότι ο συντηρητισμός έχει αρνητική επίδραση στις μεταβλητές αποτελέσματος. Η σχέση επιβεβαιώνεται μέσα από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του επιχειρηματικού κινδύνου των ελεγκτών, η οποία αποτυπώνεται από τον κίνδυνο δικαστικών διαφορών των ελεγκτών και τον κίνδυνο ανακρίβειας. Ακόμη διαπιστώθηκε ότι ο συντηρητισμός των πελατών συνδέεται αρνητικά με τη συχνότητα των δικαστικών διαφορών και των επαναδιατυπώσεων των ελεγκτών. Τέλος, όσον αφορά τη σύνοψη των συμβάσεων τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο συντηρητισμός αποτελεί έναν σημαντικό παράγοντα. Πιο συγκεκριμένα, έδειξαν ότι λόγω του συντηρητισμού των πελατών μειώνονται οι αμοιβές, οι δυσμενής ελεγκτικές γνώμες και η συχνότητα των παρατηρήσεων. Όσον αφορά τους ελεγκτές ο συντηρητισμός συσχετίζεται με χαμηλότερο εγγενή και επιχειρηματικό κίνδυνο και οι ρυθμιστικές αρχές και οι επιτροπές ελέγχου μπορούν να επωφεληθούν από την καλύτερη κατανόηση των επιπτώσεων του συντηρητισμού όσον αφορά τη συμπεριφορά ελεγκτών και τις σχέσεις ελεγκτή πελάτη.

Όσον αφορά τον ρόλο της εταιρικής διακυβέρνησης, η έρευνα του Kourdoumpalou, S. (2016) με αφορμή το διαχωρισμό ιδιοκτησίας και ελέγχου, που

οδήγησε στη καθιέρωση πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης, εξετάζει τη σχέση μεταξύ των πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης και της φοροδιαφυγής για ελληνικές εισηγμένες εταιρίες που λειτουργούν σε περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από υψηλό επίπεδο λογιστικής συμμόρφωσης. Το δείγμα αφορά 96 συνολικά επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών την περίοδο 2000-2004 και τα δεδομένα σχετικά με τις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης που έχουν συλλεχθεί μέσα από τις ετήσιες εκθέσεις της κάθε εταιρίας, ενώ τα στοιχεία που αφορούν τη φοροδιαφυγή έχουν συλλεχθεί μέσα από την ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών, της εταιρικής σελίδας, καθώς και σε οποιοδήποτε άλλο ενημερωτικό δελτίο είναι υποχρεωμένες να το δημοσιεύουν. Τα αποτελέσματα προήλθαν μέσα από μονομεταβλητά και πολυμεταβλητά δεδομένα και έδειξαν ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις τείνουν να διαχωρίζουν τον ρόλο του διοικητικού συμβούλου με του διευθύνοντα σύμβουλου. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η φοροδιαφυγή είναι σημαντικά χαμηλότερη όταν είναι το ίδιο άτομο. Αυτό είναι λογικό, καθώς ο ιδιοκτήτης ενεργεί με βάση όσο τον δυνατό τη μακροπρόθεσμη ευημερία της επιχείρησής του. Από την άλλη πλευρά, μέσω της διανομής κερδών η αμοιβή των μελών του διοικητικού συμβούλου μειώνει σημαντικά τη φοροδιαφυγή, καθώς μια μείωση των κερδών θα μείωνε και θα εμπόδιζε τη διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Επομένως, στην συγκεκριμένα έρευνα διαπιστώθηκε ότι υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ της φοροδιαφυγής με τα ποσοστά των μετοχών που κατέχει ο ιδιοκτήτης και η οικογένειά του και με τα ποσοστά των μελών του διοικητικού συμβουλίου. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι όταν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κατέχουν θέσεις και σε άλλα συμβούλια, τότε η φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη, καθώς επιδιώκουν προσωπικά οφέλη και δεν είναι εύκολο να διαχειριστούν εύκολα πολλές εταιρίες. Συνοψίζοντας, γίνεται αντιληπτό ότι η φοροδιαφυγή είναι υψηλότερη όταν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι και υπάλληλοι, κάτι που έρχεται σε αντίθεση με τους διεθνείς κώδικες και για αυτό το λόγο έχει ενδιαφέρον να εξεταστούν και άλλοι παράγοντες που δίνουν κίνητρα στις επιχειρήσεις να φοροδιαφεύγουν, καθώς και τρόπους αντιμετώπισής τους.

Οι Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. H. (2016) ερευνούν τη σχέση μεταξύ των επενδύσεων στην πληροφορική των εταιριών πελατών και των αποτελεσμάτων στις ελεγκτικές διαδικασίες. Το δείγμα αποτελείται από 8102 παρατηρήσεις που αφορούν τα έτη 2000-2009 και τα κύρια μοντέλα παλινδρόμησης που χρησιμοποιούνται είναι οι καταγεγραμμένες αμοιβές ελέγχου και οι μη

φυσιολογικές αμοιβές ελέγχου για επενδύσεις στην πληροφορική και άλλους παράγοντες αμοιβών που σχετίζονται με τους κινδύνους της εταιρίας, την προσπάθεια ελέγχου και της σχέσης μεταξύ του ελεγκτή και του πελάτη. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα περίπλοκα συστήματα πληροφορικής που εφαρμόζονται από τις εταιρίες απαιτούν από τους ελεγκτές να έχουν εμπειρία τόσο στον έλεγχο όσο και στη πληροφορική. Επίσης, καθώς τα χρόνια περνάνε οι εταιρίες επενδύουν όλο και περισσότερο σε νέα συστήματα πληροφορικής με αποτέλεσμα ο κίνδυνος για μη σωστό και αποτελεσματικό έλεγχο να αυξάνεται και να έχει μεγαλύτερο αντίκτυπο στα αποτελέσματα. Επομένως, οι ελεγκτές κατά τα πρώτα χρόνια της θητείας τους πρέπει να καταβάλουν μεγάλη προσπάθεια για να μπορέσουν να εξοικειωθούν με όλα τα διαφορετικά συστήματα πληροφορικής και δημιουργείται η ανάγκη να πρέπει να προσαρμόσουν τις προσεγγίσεις τους προκειμένου να μπορέσουν να αξιολογήσουν πιο κατάλληλα τη ποιότητα του ελέγχου. Συμπερασματικά, λοιπόν, σύμφωνα με τη παραπάνω έρευνα, επειδή η πρόοδος της τεχνολογίας αυξάνεται με δραματικούς ρυθμούς αποτελεί ανάγκη πλέον οι ελεγκτές να διευρύνουν τις γνώσεις τους συνεχώς κατά τη αξιολόγηση των συστημάτων του ελέγχου, καθώς η πρόοδος αυτή έχει αντίκτυπο στον κίνδυνο αντίχτυπου λαθών και στη μη σωστή διαχείριση των οικονομικών εκθέσεων.

Η μελέτη των Octavia, E., & Widodo, N. R. (2015) αποσκοπεί στο να προσδιορίσει την επίδραση της ικανότητας και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών στην ποιότητα του ελέγχου. Η έρευνα αυτή υποκινείται από μια μεγάλη δημόσια λογιστική εταιρεία (KAP) που ανέστειλε τη λειτουργία της λόγω κακής ικανότητας και ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Η δειγματοληψία έγινε με τη χρήση σκόπιμης μεθόδου δειγματοληψίας και το συνολικό δείγμα αποτελείται από 50 ερωτηθέντες. Επιπλέον, η κύρια μέθοδος συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιήθηκε είναι μια μέθοδος ερωτηματολογίου, ενώ η τεχνική ανάλυση δεδομένων που χρησιμοποιείται στην συγκεκριμένη μελέτη είναι η τεχνική της ανάλυσης πολλαπλής γραμμής. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ικανότητα και η ανεξαρτησία των ελεγκτών μπορεί να οδηγήσουν σε έλεγχο είτε καλής είτε κακής ποιότητας. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι η πιθανότητα οι ελεγκτές να διαπιστώσουν ανακρίβεια υλικού εξαρτάται από την ποιότητα της κατανόησης (ικανότητας) του ελεγκτή, ενώ η αναφορά ανακρίβειών εξαρτάται από την ανεξαρτησία του ελεγκτή και είναι βέβαιο ότι ο ελεγκτής θα ανακαλύψει και θα αναφέρει παρατυπίες στο λογιστικό σύστημα του

πελάτη. Ως εκ τούτου, συμπερασματικά μέσα από την συγκεκριμένη δειγματοληψία διαπιστώθηκε ότι υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ της ικανότητας και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών όσον αφορά την ποιότητα του ελέγχου και όσο υψηλότερη είναι η ικανότητα και η ανεξαρτησία του ελεγκτή, τόσο υψηλότερη είναι η ποιότητα του ελέγχου που προκύπτει.

Η επισκόπηση των Drogalas, G., Karagiorgos, T., & Arampatzis, K. (2015) διερευνά ορισμένους παράγοντες που συσχετίζονται με τη αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά το επιχειρηματικό περιβάλλον στην Ελλάδα. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν 140 εταιρίες που βρίσκονται υπό επιτήρηση, υπό αναστολή και υπό διαγραφή, στις οποίες δόθηκαν ερωτηματολόγια. Αφού αφαιρέθηκαν τα ελλιπή και μη έγκυρα ερωτηματολόγια, η έρευνα ολοκληρώθηκε με 40 έγκυρα και χρησιμοποιήσιμα ερωτηματολόγια, που αντιπροσωπεύουν ένα ποσοστό απάντησης περίπου 29%. Για τη ανάλυση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε ανάλυση παλινδρόμησης και παραγόντων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι κύριοι παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι η ποιότητά του, η ικανότητα της ομάδας που το στελεχώνει, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή και η υποστήριξη που υπάρχει από πλευράς διοίκησης. Επίσης, εξετάστηκε ο βαθμός επηρεασμού του κάθε παράγοντα στον εσωτερικό έλεγχο και το αποτέλεσμα που προέκυψε είναι ότι ο σημαντικότερος παράγοντας στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι η ανεξαρτησία του ελεγκτή. Παρόλα αυτά, διαπιστώθηκε ότι όλοι οι παράγοντες είναι αλληλένδετοι μεταξύ τους και ότι η εσωτερικός έλεγχος είναι μείζονος σημασίας στη λειτουργία των ελληνικών επιχειρήσεων. Επομένως, παρόλο που τα αποτελέσματα αυτά είναι σημαντικά, το δείγμα που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της έρευνας είναι περιορισμένο και περιορίζεται σε συγκεκριμένες μεταβλητές. Για το λόγο αυτό, για να μπορέσει να υπάρξει ένα πιο αντιπροσωπευτικό αποτέλεσμα μπορεί να διερευνηθεί μεγαλύτερος αριθμός επιχειρήσεων καθώς και άλλες ανεξάρτητες μεταβλητές που θα μπορέσουν να συμβάλουν στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Το άρθρο των Terpalagul, N., & Lin, L. (2015) παρουσιάζει μια ολοκληρωμένη ανασκόπηση ακαδημαϊκής έρευνας σε σχέση με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ποιότητα ελέγχου. Η αναθεώρηση αυτή επικεντρώνεται σε 4 απειλές που αφορούν την ανεξαρτησία του ελεγκτή, οι οποίες είναι: α) σημασία των πελατών β) μη ελεγκτικές υπηρεσίες γ) θητεία ελεγκτών και δ) σχέση ελεγκτών με ελεγκτικές υπηρεσίες. Τα

αποτελέσματα βασίζονται σε δημοσιευμένα χειρόγραφα από το 1976-2013 και σε μελέτες που διεξάγονται σε διάφορα διεθνή περιβάλλοντα και τα συμπεράσματα που παρουσιάζονται είναι αντικρουόμενα. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τη σημασία του πελάτη παρουσιάζεται το αποτέλεσμα μελετών σύμφωνα με το οποίο οι ελεγκτές αμείβονται από της εταιρίες των οποίων ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, οι οικονομικά ισχυροί πελάτες έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα στο χαρτοφυλάκιο ενός ελεγκτή και έτσι είναι πιο εύκολο να υποκύψει σε διάφορες πιέσεις. Ωστόσο, σε μια ενδεχόμενη δικαστική διαμάχη θα βλάψει την φήμη του και ενδεχομένως ο ελεγκτής θα χάσει αμοιβές από άλλους πελάτες. Όσον αφορά τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες ο νόμος SOX του 2002 υποστηρίζει ότι ο οικονομικός δεσμός μεταξύ του ελεγκτή και του πελάτη βλάπτει την ανεξαρτησία του ελεγκτή, θέτοντας έτσι σε κίνδυνο την ποιότητα του ελέγχου. Ωστόσο, παρουσιάζονται έρευνες οι οποίες αντιτείνουν ότι η κοινή παροχή ελέγχου και οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες αυξάνουν τη βάση γνώσεων των ελεγκτών και μπορούν να οδηγήσουν σε έναν πιο αποδοτικό και αποτελεσματικό έλεγχο. Επομένως, και σε αυτό το ερώτημα τα στοιχεία είναι αντικρουόμενα. Όσον αφορά τη θητεία του ελεγκτή παρουσιάζονται 2 αντίθετες απόψεις. Η πρώτη έχει να κάνει με το γεγονός ότι όσο επιμηκύνεται η σχέση μεταξύ πελάτη και ελεγκτή τόσο αυξάνεται η πιθανότητα του μη σωστού ελέγχου και για αυτό υποστηρίζεται η υποχρεωτική εναλλαγή εταίρων ελέγχου και η δεύτερη άποψη υποστηρίζει ότι όσο πιο καλά γνωρίζει ένας ελεγκτής την επιχειρηματική δραστηριότητα μιας επιχείρησης, τόσο πιο έμπειρος γίνεται με αποτέλεσμα υψηλότερη ποιότητα ελέγχου. Τέλος, σχετικά με την συνεργασία πελατών με ελεγκτικά γραφεία υπάρχουν περιορισμένα στοιχεία και τα ζητήματα παρουσιάζουν αντικρουόμενες απόψεις όσον αφορά τις σχέσεις που μπορούν να δημιουργηθούν ανάμεσα στον ελεγκτή, τον πελάτη του και στον πραγματικό του εργοδότη. Επομένως, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν μπορούμε να πούμε ότι ο βαθμός ανεξαρτησίας και η ποιότητα ελέγχου είναι δύσκολο να αξιολογηθούν, καθώς τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται σε αυτούς τους 4 παράγοντες είναι αντικρουσμένα. Μπορούμε όμως εύκολα να συμπεράνουμε ότι ο νόμος του SOX έχει οδηγήσει σε βελτιώσεις της ποιότητας του ελέγχου και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς επίσης με βάση περισσότερες έρευνες η μεγάλη θητεία των ελεγκτών δεν μειώνει την ανεξαρτησία τους. Ωστόσο, επειδή τα στοιχεία που παρουσιάζονται είναι αντικρουόμενα σίγουρα χρειάζονται περισσότερες έρευνες και δείγματα όσον αφορά την ανεξαρτησία και την ποιότητα των ελέγχων.

Όσον αφορά την αμοιβή των ελεγκτών, ερευνήθηκε μέσα από την μελέτη των Duellman, S., Hurwitz, H., & Sun, Y. (2015), όπου διερευνάται η σχέση που υπάρχει μεταξύ της διαχειριστικής υπερβολικής αυτοπεποίθησης και των αμοιβών ελέγχου στην ελεγκτική διαδικασία, καθώς και την επίδραση μιας ισχυρής επιτροπής ελέγχου σε αυτή τη σχέση. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι υπερβολικά σίγουροι διαχειριστές τείνουν να υπερεκτιμούν την ικανότητά τους και τις μελλοντικές πληρωμές των έργων ενώ ταυτόχρονα υποτιμούν την πιθανότητα και τον αντίκτυπο των ανεπιθύμητων συμβάντων. Ως εκ τούτου, οι ελεγκτές μπορούν να χρεώνουν αμοιβή για να αντισταθμίσουν την πρόσθετη προσπάθεια ελέγχου λόγω του αυξημένου κινδύνου ελέγχου. Αντιστρόφως, οι υπερβολικά σίγουροι διευθυντές μπορεί να απαιτούν λιγότερες ελεγκτικές υπηρεσίες εξαιτίας του γεγονότος πως υποβιβάζουν την ύπαρξη των οικονομικών αναφορών των εταιρειών τους είτε λόγω της επιθυμίας να μειωθεί ο έλεγχος των ελεγκτών για επιθετική λογιστική. Ακόμα, η έρευνα έδειξε ότι μια ισχυρή επιτροπή ελέγχου μπορεί να μετριάσει τους κινδύνους ελέγχου που σχετίζονται με την υπερβολική αυτοπεποίθηση των διευθυντικών στελεχών αλλά και να αποτρέψει τους υπερβολικά αξιόπιστους διευθυντές από τη μείωση των ελεγκτικών υπηρεσιών, καταφέρνοντας να μετριάσουν έτσι τη σχέση μεταξύ των αμοιβών ελέγχου και της υπερβολικής αυτοπεποίθησης της διοίκησης. Επιπλέον, διαπιστώνονται ισχυρές ενδείξεις αρνητικής σχέσης μεταξύ της υπερβολικής αυτοπεποίθησης των διευθυντικών στελεχών και των αμοιβών ελέγχου για εταιρείες που δεν διαθέτουν ισχυρή επιτροπή ελέγχου. Ωστόσο, με την παρουσία μιας ισχυρής επιτροπής ελέγχου μετριάζεται η αρνητική σχέση. Τέλος, πρόσθετη ανάλυση έδειξε ότι οι εταιρείες με υπερβολικά αξιόπιστους διευθυντές έχουν μικρότερη πιθανότητα να χρησιμοποιήσουν έναν εξειδικευμένο ελεγκτή. Επομένως, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν γίνεται αντιληπτό ότι υπάρχει μια συγκρουσιακή σχέση ανάμεσα στους έμπειρους και με αυτοπεποίθηση διευθυντές και προς τους εξειδικευμένους ελεγκτές και με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται η ανάγκη να υπάρξει περαιτέρω ανάλυση όσον αφορά στους λόγους για τους οποίους συμβαίνει αυτό αλλά και στους τρόπους αντιμετώπισής του, καθώς κύρια προτεραιότητα όλων θα πρέπει να είναι η σωστή λειτουργία των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την υψηλή ποιότητα ελέγχου.

Ο Aobdia, D. (2015) εξετάζει κατά πόσο οι ανησυχίες σχετικά με τη διάχυση πληροφοριών αποτελούν καθοριστικό παράγοντα στη επιλογή ελεγκτή, ειδικότερα όσον αφορά τις ανταγωνιστικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα προκύπτουν μέσα από

3 παράγοντες: συγχωνεύσεις εταιριών, αύξηση ανταγωνισμού και αλλαγή στη επιβολή συμφωνιών μη ανταγωνισμού. Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει είναι ότι οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις είναι λιγότερο πιθανό να μοιράζονται τον ίδιο ελεγκτή, ειδικότερα όταν οι ιδιωτικές πληροφορίες που μοιράζονται είναι αυξημένες και διαπιστώνεται ότι υπάρχει 78% πιθανότητα να υπάρξει αλλαγή ελεγκτή μετά από συγχώνευση, όταν ο ελεγκτής που συγχωνεύτηκε είναι ο ίδιος με του ανταγωνιστή. Επίσης, διαπιστώνεται ότι η πραγματική επιλογή ενός ελεγκτή καθορίζεται μέσα από την αντιστάθμιση μεταξύ της ζήτησης για εξειδίκευση στον τομέα της εταιρίας και των ανησυχιών σχετικά με τη διάχυση πληροφοριών. Τέλος, τα αποτελέσματα τα οποία αναλύθηκαν έδειξαν ότι η κοινή χρήση ενός ελεγκτή έκανε τις εταιρίες να λαμβάνουν παρόμοιες αποφάσεις. Επομένως, τεκμηριώνεται το αποτέλεσμα ότι οι ανησυχίες σχετικά με τη διάχυση των πληροφοριών κάνουν τις εταιρίες να είναι απρόθυμες να μοιραστούν τον ίδιο ελεγκτή και για αυτό επιλέγουν να έχουν έναν ανεξάρτητο, ειδικότερα όσον αφορά τις ανταγωνίστριες εταιρίες που βρίσκονται στον ίδιο τομέα εξειδίκευσης. Αυτό αποτελεί ένα λογικό αποτέλεσμα, καθώς όλες οι επιχειρήσεις έχουν ως κύριο στόχο να υπερτερούν ανάμεσα στις ομοειδείς τους και για αυτόν τον λόγο προφυλάσσονται ακόμα και όσον αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Σύμφωνα με τη μελέτη των Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015) εξετάζονται οι αιτίες που προκαλούν προβλήματα και εξακολουθούν να υπάρχουν στην ελεγκτική διαδικασία, παρόλο που τα τελευταία χρόνια έχει υπάρξει σημαντική βελτίωση. Για τον σκοπό αυτόν πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις σε 24 έμπειρους ελεγκτές και εξετάστηκε ο τρόπος με τον οποίο ελέγχουν σύνθετες λογιστικές εκτιμήσεις, όπως για παράδειγμα είναι οι εύλογες αξίες και οι απομειώσεις και συζητήθηκαν προβλήματα που εμφανίζονται κατά την ελεγκτική διαδικασία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι ελεγκτές επιλέγουν σε μεγάλο βαθμό να ελέγχουν τις λεπτομέρειες της εκτίμησης της διοίκησης αντί να χρησιμοποιούν άλλες προσεγγίσεις. Πιο συγκεκριμένα, ακολουθούν μια διαδικασία επαλήθευσης μεμονωμένων στοιχείων των ισχυρισμών της διοίκησης σε αποσπασματική βάση και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την υπερβολική εξάρτηση της διαδικασίας από την διοίκηση, με αποτέλεσμα να υπάρχει έλλειψη της κριτικής ανάλυσης της συνολικής εκτίμησης. Όσον αφορά τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν, η ανάλυση έδειξε ότι συνάδουν με την παραπάνω άποψη και περιλαμβάνουν παραλείψεις στον εντοπισμό ασυνεπειών μεταξύ της εκτίμησης και άλλων εσωτερικών ή εξωτερικών δεδομένων και εντοπίζεται

υπερβολική εξάρτηση από τους ειδικούς για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αμφισβήτηση κρίσιμων σημείων. Με αφορμή αυτό το αποτέλεσμα, μέσω της θεσμικής θεωρίας εντοπίστηκε ότι ο λόγος που γίνεται αυτό είναι επειδή υπάρχει έμφαση των προτύπων και των εταιρικών πολιτικών στην επαλήθευση του μοντέλου της διοίκησης και υπάρχει ακόμα καταμερισμός των γνώσεων των ελεγκτικών γραφείων μεταξύ ελεγκτών και ειδικών. Επομένως, διαπιστώνουμε ότι τα προβλήματα στην ποιότητα του ελέγχου είναι πιθανό να συνεχίζουν να υπάρχουν όσο στην διαδικασία του δεν χρησιμοποιείται η σκεπτικιστική ανάλυση των ελεγκτών και συνεχίζει να υπάρχει απροθυμία από πλευράς επιχειρήσεων για αλλαγή του τρόπου ελέγχου.

Οι Cohen, J. R., Hoitash, U., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2014) εξετάζουν δύο στοιχεία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης: α) οι χρηματοοικονομικές επαναδιατυπώσεις και τα δεδουλευμένα βάσει διακριτικής ευχέρειας και β) δύο στοιχεία εποπτείας εξωτερικών ελεγκτών που είναι οι αμοιβές ελέγχου και μη ελέγχου. Στόχος είναι να εξεταστεί η αποτελεσματικότητα από τα μέλη της επιτροπής ελέγχου. Γενικότερα, η επιτροπή ελέγχου παίζει καθοριστικό ρόλο στις επιχειρήσεις, καθώς οι γνώσεις των ελεγκτών συνδέονται άμεσα με τη σωστή λογιστική καθοδήγηση, την εποπτεία και τις εκτιμήσεις που έχει ανάγκη μια εταιρία. Επομένως, όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο έλεγχος, τόσο καλύτερα αποτελέσματα θα υπάρχουν στη αγορά. Μέσω της έρευνας διαπιστώθηκε ότι έχουν καλύτερες επιδόσεις τα μέλη της επιτροπής που έχουν εμπειρία τόσο στη λογιστική όσο και στον κλάδο που εξειδικεύεται η κάθε επιχείρηση. Παρόμοιο αποτέλεσμα υπάρχει και όσον αφορά την εποπτεία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εμπειρογνώμονες στην εποπτεία που είναι ταυτοχρόνως και εμπειρογνώμονες στον κλάδο έχουν καλύτερες επιδόσεις και είναι πιο αποτελεσματικοί. Συμπερασματικά, λοιπόν, διαπιστώνεται ότι η διαδικασία της παρακολούθησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης γίνεται πιο αποτελεσματική και πιο αποδοτική όταν τα άτομα που αποτελούν την επιτροπή ελέγχου κατέχουν σε υψηλό επίπεδο τόσο γνώσεις που αφορούν τη λογιστική όσο και γνώσεις που συσχετίζονται με τον κλάδο που εξειδικεύεται η κάθε επιχείρηση.

Επιπρόσθετα, οι Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014) εξετάζουν εάν οι προσαρμογές ελέγχου ποικίλουν ανάλογα με τους εγγενείς και ελεγκτικούς παράγοντες κινδύνου. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν ιδιόκτητα δεδομένα από προσαρμογές ελέγχου που εντοπίστηκαν στους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που διεξήχθησαν από ελεγκτική εταιρία που ανήκει στις BIG 4 στην Γερμανία. Επίσης λήφθηκε υπόψη και

το υλικό σχεδιασμού, που χρησιμοποιήθηκε για κάθε πελάτη, προκειμένου να αναλυθεί και το σχετικό μέγεθος των προσαρμογών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι προσαρμογές του ελέγχου ποικίλουν συστηματικά για κάθε πελάτη. Πιο συγκεκριμένα, η ακεραιότητα και η ικανότητα της διοίκησης, η οικονομική θέση, η ισχύς ελέγχου σε επίπεδο οντότητας και το σύστημα ελέγχου της κάθε εταιρίας συσχετίζεται άμεσα με τον αριθμό και το σχετικό μέγεθος των προσαρμογών του ελέγχου. Επιπλέον, προκύπτει ότι οι εγγενείς και οι ελεγκτικοί παράγοντες κινδύνου συνδέονται ιδιαίτερα στενά με προσαρμογές που μπορούν να επηρεάσουν το εισόδημα. Για αυτόν τον λόγο, λοιπόν, θα ήταν συνετό να μπορέσει να διερευνηθεί περαιτέρω ο βαθμός επηρεασμού των παραπάνω παραγόντων στην ελεγκτική διαδικασία, καθώς και τρόποι αντιμετώπισής τους.

Σε συνδυασμό όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν θα πρέπει να υποβαθμίζεται και το αίσθημα φόβου και ταυτόχρονα της ευθύνης που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές. Η μελέτη των Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014) επικεντρώνεται στο αίσθημα το φόβου που νιώθουν οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Με στόχο τη καλύτερη κατανόηση που έργου που επιτελούν οι ελεγκτές στον τομέα, χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα κατά τη διάρκεια μιας εθνογραφικής μελέτης που διεξήχθη στο γαλλικό υποκατάστημα μιας μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας Big Four (CAB) για τη παρακολούθηση αρκετών από τους ελέγχους της. Στην έρευνα αυτή αναλύονται στοιχεία που αφορούν στο τι ακριβώς είναι αυτό για το οποίο ανησυχούν οι ελεγκτές, πως διαχειρίζονται τον φόβο και πως διαμορφώνεται ο φόβος από την εργασιακή τους δραστηριότητα. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε η έρευνα είναι ότι μόνο στο τέλος της διαδικασίας του ελέγχου οι ελεγκτές νιώθουν αίσθηση άνεσης και όλο τον υπόλοιπο χρόνο κυριαρχούνται από φόβο και από άγχος. Παρόλο, που από την μια πλευρά οι ελεγκτικές εταιρίες μέσω διάφορων τεχνικών δημιουργούν το αίσθημα το φόβου με στόχο την μεγαλύτερα αποτελεσματικότητα, από την άλλη πλευρά τα μέλη των ομάδων προσπαθούν να μετριάσουν τον φόβο που δημιουργείται και προσπαθούν να λειτουργήσει εποικοδομητικά και όχι καταστροφικά, είτε νοητικά είτε υιοθετώντας αμυντικές στρατηγικές. Επομένως, διαπιστώνεται ότι η συγκεκριμένη έρευνα προσπαθεί να δώσει την προσοχή στον ρόλο που παίζει ο φόβος στις ελεγκτικές διαδικασίες, θεωρώντας ότι στην υπόλοιπη βιβλιογραφία παραβλέπεται. Άρα, θα αποτελούσε ενδιαφέρον να εστιαστεί και σε περισσότερες έρευνες ο συναισθηματικός αυτός ρόλος που παίζει ο φόβος πάνω στις ελεγκτικές διαδικασίες και να αναλυθούν

τα αποτελέσματα που μπορεί να προκαλέσει, καθώς αποτελεί ένα ανθρώπινο συναίσθημα που μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του ελέγχου τόσο θετικά όσο και αρνητικά. Για αυτόν τον λόγο η διαχείρισή του πρέπει να επιτυγχάνεται με λεπτότητα και να υπάρξουν περισσότερες κατευθυντήριες γραμμές, προκειμένου να μπορέσουν να αποφευχθούν λάθος χειρισμοί.

Οι Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013) παρουσιάζουν μελέτη σύνθεσης ενός μεγάλου όγκου ακαδημαϊκής έρευνας που αφορά την ποιότητα ελέγχου. Χρησιμοποιήθηκε ένα πλαίσιο βιβλιογραφίας που συσχετίζεται με τα κίνητρα, την μοναδικότητα, την διαδικασία, την αβεβαιότητα και την κρίση που υπάρχουν σε μια ελεγκτική διαδικασία, καθώς συμπεριλήφθηκαν πτυχές του ελέγχου που αφορούν τις εισροές του, την διαδικασία, τα αποτελέσματα και το πλαίσιο του. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το φάσμα των ορισμών που χρησιμοποιούνται σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου είναι ευρύ, καθώς η κάθε έρευνα επικεντρώνεται σε διαφορετικά χαρακτηριστικά του. Ως εκ τούτου, τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν μπορούν να παρατηρήσουν την ποιότητα του ελέγχου στο σύνολό της, παρά μόνο με τα χαρακτηριστικά που εκδηλώνονται στις διάφορες φάσεις του. Ενώ οι ρυθμιστικές αρχές απαιτούν οι έλεγχοι να διεξάγονται σύμφωνα με τα GAAS, οι επενδυτές και τα μέλη της επιτροπής ελέγχου μπορούν απλώς να απαιτήσουν από τους ελέγχους να αποκαλύψουν απάτες. Έτσι, για να μπορέσει να εξετάσει τι παίζει σημαντικό ρόλο στην ποιότητα του ελέγχου και στην βελτίωσή του, είναι σημαντικό να εξετάζονται τα παραπάνω πέντε βασικά χαρακτηριστικά του. Τέλος, η έρευνα έδειξε πως τα κίνητρα τα οποία σχετίζονται με τη θητεία των ελεγκτών, τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες, τις εσωτερικές πιέσεις των επιχειρήσεων και την αποζημίωση των εταίρων μπορεί να έχουν θετικό αλλά και αρνητικό αντίκτυπο στις αποφάσεις των ελεγκτών. Επομένως, η διαδικασία του ελέγχου επιχειρεί να αντισταθμίσει την αβεβαιότητα που μπορεί να αντιμετωπίζει ένας ελεγκτής, έχοντας πάντα υπόψη ότι η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται και από την κρίση μιας ομάδας ελεγκτών και μπορεί να επηρεαστεί με απρόβλεπτους τρόπους.

Στο δοκίμιο του Knechel, W. R. (2013) εξετάζεται κατά πόσο τα ελεγκτικά πρότυπα επηρεάζουν τον οικονομικό ρόλο, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα ελεγκτικά πρότυπα παίζουν σημαντικό ρόλο όταν ο ελεγκτής έχει κίνητρο για υποέλεγχο. Επιπλέον, δημιουργήθηκαν παρατηρήσεις σχετικά με τον ρόλο των προτύπων. Πιο συγκεκριμένα,

διαπιστώθηκε ότι τα πρότυπα μπορούν να αντισταθμίσουν την έλλειψη παρατηρητικότητας του αποτελέσματος του ελέγχου, καθώς εστιάζουν στην διαδικασία του, μετριάζουν το θετικό αποτέλεσμα που διαθέτει ο ελεγκτής λόγω της εμπειρίας του, αντισταθμίζουν την ποικιλομορφία της ζήτησης μεταξύ διαφορετικών μερών που θα μπορούσε να έχει σαν αποτέλεσμα να οδηγηθεί η αγορά σε δυσμενείς επιλογές και τέλος παρέχουν δείκτη αναφοράς που διευκολύνει την ευθύνη του ελεγκτή σε περίπτωση που δεν ακολουθεί τα πρότυπα. Ωστόσο, δεν θα πρέπει τα πρότυπα να αποθαρρύνουν την κρίση των ελεγκτών και να οδηγούν σε μια τυποποιημένη διαδικασία. Σε τελική ανάλυση, η υπέρβαση των προτύπων μπορεί να υπομονεύσει την οικονομική αξία του ελέγχου και να οδηγήσει σε πίεση αμοιβής από τις ελεγκτικές διαδικασίες. Επομένως, με την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμών, ο ρόλος των προτύπων είναι σημαντικός για την διατήρηση της συνάφειας του επαγγέλματος, για την άμεση ανταπόκριση στις ανάγκες του ελέγχου και για την προώθηση της συνολικής ποιότητας της ελεγκτικής διαδικασίας.

Η έρευνα του Aghaei Chadegani, A. (2011) μελετά εμπειρικές μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί τις τελευταίες δεκαετίες σε όλο τον κόσμο, προκειμένου να μπορέσει να αξιολογήσει την πρόοδο που έχει γίνει όσον αφορά τη ποιότητα ελέγχου, με σκοπό να εντοπίσει κενά στη βιβλιογραφία όπου απαιτείται περαιτέρω έρευνα. Στην έρευνα αυτή για να αναλυθούν οι μελέτες γίνεται κατηγοριοποίηση στις εξής κατηγορίες: 1) Χρήση άμεσης και έμμεσης μέτρησης της ποιότητας του ελέγχου, 2) μελέτες που έχουν να κάνουν με πηγή διαφοροποίησης, 3) σε αυτές που βασίζονται στην έξοδο, τη διαδικασία και την εισροή, 4) σε οργανωτικές πτυχές, 5) σε πτυχές που συσχετίζονται με τη συμπεριφορά και την ποιότητα του ελεγκτή, 6) σε διαφορετικές αντιλήψεις στη ποιότητα ελέγχου και 7) σε άλλες μελέτες. Τα αποτελέσματα της επισκόπησης που επικεντρώθηκαν σε ζητήματα που συσχετίζονται με τον έλεγχο σε πολλές διαφορετικές διαστάσεις, έδειξαν ότι υπάρχουν πολλά κενά στη βιβλιογραφία και αποτυπώνονται πολλές διαφορετικές απόψεις. Επομένως, αποτελεί ανάγκη οι έρευνες να επεκταθούν περαιτέρω στα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου, έτσι ώστε τα αποτελέσματα να γίνουν πιο ξεκάθαρα. Ταυτόχρονα, κατέστη σαφές ότι η ποιότητα του ελέγχου αποτελεί έναν πλούσιο τομέα έρευνας, στον οποίο οι ερευνητές μπορούν να συμβάλουν σημαντικά στη ανάπτυξη του επαγγέλματος, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να

αντιλαμβάνονται και να ελέγχουν με απόλυτη διαφάνεια τις οικονομικές καταστάσεις, χωρίς να υπάρχουν ουσιώδης ανακρίβειες.

Η έρευνα των Agoglia, C. P., Dournik, T. S., & Tsakumis, G. T. (2011) έγινε με αφορμή λογιστικά σκάνδαλα που οδήγησαν σε ρυθμιστικές πρωτοβουλίες, οι οποίες περιλαμβάνουν στροφή προς λογιστικά πρότυπα που βασίζονται περισσότερο σε αρχές και ενίσχυση του ρόλου της επιτροπής ελέγχου και σχεδιάστηκαν για την ενίσχυση της εποπτείας της επιτροπής ελέγχου της εταιρικής χρηματοοικονομικής. Για αυτόν τον λόγο εξετάζει ζητήματα που σχετίζονται με αυτές χρησιμοποιώντας δύο πειράματα. Τα πειράματα αυτά διερευνούν την επίδραση της ακρίβειας των προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις κρίσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, των έμπειρων υπευθύνων για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και τον πιθανό ρόλο που διαδραματίζει η ισχύς της επιτροπής ελέγχου στον μετριασμό της επιθετικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τα αποτελέσματα αποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές είναι λιγότερο πιθανό να υποβάλουν επιθετικές αναφορές βάσει ενός λιγότερο ακριβούς προτύπου που βασίζεται περισσότερο σε αρχές από ό,τι βάσει ενός ακριβέστερου προτύπου που βασίζεται περισσότερο σε κανόνες. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει σημαντική επίδραση της ισχύος της επιτροπής ελέγχου και της τυπικής ακρίβειας στις αποφάσεις ταξινόμησης των μισθώσεων των συντακτών και η ισχύς της επιτροπής ελέγχου επηρεάζει την επιθετική υποβολή εκθέσεων σε ένα καθεστώς που βασίζεται σε κανόνες, εμποδίζοντας την ευκαιριακή εφαρμογή ενός προτύπου από τους συντάκτες οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, η ισχύς της επιτροπής ελέγχου δεν έχει καμία επίδραση σε ένα σύστημα που βασίζεται περισσότερο σε αρχές στις οποίες οι συντάκτες ανησυχούν πιο πολύ για τη δεύτερη εικασία και την αναφορά της οικονομικής ουσίας μιας συναλλαγής και λιγότερο για τις ρυθμιστικές αρχές. Τέλος, παρατηρήθηκε υποστήριξη για ένα μοντέλο διαμεσολάβησης τριών διαδρομών που εξετάζει μηχανισμούς που οδηγούν στην επίδραση της τυπικής ακρίβειας στις επιθετικές αποφάσεις αναφοράς και διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή προτύπων που βασίζονται περισσότερο σε αρχές δεν είναι απαραίτητο να οδηγούν σε μικρότερη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων από ό,τι σε πιο ακριβή πρότυπα. Αυτό υποδηλώνει ότι τα ευρήματα έχουν επιπτώσεις τόσο στην πρακτική όσο και στην έρευνα. Επομένως, τα παραπάνω ευρήματα υποδηλώνουν ότι η μετάβαση προς πρότυπα που βασίζονται περισσότερο σε αρχές δεν είναι απαραίτητο ότι θα

οδηγήσει σε πιο σωστές αναφορές από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά θα μπορούσε να οδηγήσει σε πιο ουσιαστικές από οικονομική άποψη εκθέσεις.

Πολύ σημαντικό ρόλο στην ελεγκτική διαδικασία παίζουν και τα ελεγκτικά πρότυπα. Οι Francis, J. R., Khurana, I. K., & Pereira, R. (2003) στην μελέτη τους χρησιμοποιούν ένα νομικό πλαίσιο που αφορά την προστασία των επενδυτών, προκειμένου να εξηγήσει τις διαφορές μεταξύ των χωρών όσον αφορά τον ρόλο της λογιστικής και του ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση και στην ανάπτυξη των χρηματοπιστωτικών αγορών. Ως δείγμα χρησιμοποιήθηκαν 31 χώρες και η πρώτη υπόθεση που εξετάστηκε ελέγχει τη σχέση μεταξύ της προστασίας των επενδυτών και της ποιότητας της λογιστικής και του ελέγχου στα συστήματα εταιρικής διακυβέρνησης ενώ η δεύτερη εξετάζει τη σχέση μεταξύ της ανάπτυξης των χρηματοπιστωτικών αγορών και της ποιότητας της λογιστικής και του ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι χώρες με ισχυρότερη προστασία των επενδυτών διαθέτουν εθνικά λογιστικά πρότυπα που βασίζονται περισσότερο στη δεδουλευμένη βάση, υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια μέσω της δημοσιοποίησης δημόσιων οικονομικών και υπάρχει έλεγχος υψηλότερης ποιότητας ως μηχανισμός επιβολής. Αυτό σημαίνει ότι ο ρόλος της λογιστικής και του ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση καθοδηγείται από το υποκείμενο νομικό σύστημα κάθε χώρας όσον αφορά την προστασία των επενδυτών. Ακόμη, τεκμηριώθηκε ότι οι χώρες που διαθέτουν υψηλότερη ποιότητα λογιστικής και ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση έχουν επίσης πιο αναπτυγμένες αγορές. Ωστόσο, μια λογιστική υψηλότερης ποιότητας δεν μπορεί να επηρεάσει την χρηματοοικονομική ανάπτυξη πέρα από αυτό που προβλέπεται από το υποκείμενο νομικό σύστημα, αλλά υπάρχουν ενδείξεις ότι υπάρχει καλύτερος έλεγχος από τον αναμενόμενο όταν συνδέεται με πιο αναπτυγμένες χρηματοπιστωτικές αγορές. Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι καλύτερος έλεγχος και καλύτερη λογιστική μπορούν να βελτιώσουν τις χρηματοπιστωτικές αγορές με την προϋπόθεση όμως ότι η υποκείμενη προστασία των επενδυτών είναι ισχυρή και δεν δημιουργούνται αντικίνητρα για τους εξωτερικούς επενδυτές. Με άλλα λόγια, οι χώρες δεν μπορούν να αντισταθμίσουν την αδύναμη προστασία των επενδυτών απλώς υιοθετώντας καλύτερα λογιστικά πρότυπα.

Η μελέτη των Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002) εξετάζει τον ρόλο της εταιρικής διακυβέρνησης και πιο συγκεκριμένα του διοικητικού συμβουλίου και της επιτροπής ελέγχου στη διαδικασία του ελέγχου. Για αυτό τον λόγο

πραγματοποιήθηκε μια συνέντευξη σε 36 ελεγκτές που αφορούσε τις τρέχουσες πρακτικές ελέγχου όσον αφορά την επιρροή της εταιρικής διακυβέρνησης στην αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής διαδικασίας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι ελεγκτές υποδεικνύουν ένα ευρύ φάσμα απόψεων όσον αφορά τα στοιχεία του ρόλου του διοικητικού συμβουλίου και της επιτροπής ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τις απαντήσεις των ελεγκτών διαπιστώθηκε ότι οι ελεγκτές θεωρούν την διοίκηση κύριο μοχλό της εταιρικής διακυβέρνησης. Ακόμα, οι ελεγκτές θεωρούν ότι οι παράγοντες εταιρικής διακυβέρνησης παίζουν σημαντικό ρόλο στη φάση αποδοχής πελατών σε εθνικό και σε διεθνές πλαίσιο. Επιπλέον, αρκετοί ερωτηθέντες ανέφεραν ότι μέσα από την εμπειρία τους έχουν διαπιστώσει ότι οι επιτροπές ελέγχου αρκετές φορές είναι αναποτελεσματικές και δεν διαθέτουν επαρκή εξουσία, προκειμένου να μπορέσουν να αποτελέσουν έναν ισχυρό μηχανισμό διακυβέρνησης. Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε σύγκρουση με τη θεωρία του οργανισμού, μέσα από την οποία διατυπώνεται ότι το διοικητικό συμβούλιο και οι άλλοι μηχανισμοί χρησιμεύουν ως ένα μέσο ανεξάρτητης εποπτείας των ενεργειών της διοίκησης. Επομένως, λόγω των αντικρουόμενων αυτών αποτελεσμάτων, θα ήταν ενδιαφέρον αν η συγκεκριμένη έρευνα ως δείγμα λάμβανε μεγαλύτερο αριθμό ελεγκτών, προκειμένου να μπορέσουν τα αποτελέσματα να είναι πιο αντιπροσωπευτικά και να μπορέσει να διαπιστωθεί η επιρροή των μηχανισμών διακυβέρνησης.

Η έρευνα των Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001) μελετά τον τρόπο με τον οποίο η πρόοδος της τεχνολογίας έχει επηρεάσει τον προγραμματισμό, τις δοκιμές και την τεκμηρίωση του ελέγχου. Αρχικά, παρέχεται μια σύνοψη σχετικά με πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν από ελεγκτικές εταιρίες που αφορούν την τρέχουσα χρήση της τεχνολογίας. Στην συνέχεια, εξετάστηκαν παρατηρήσεις που αφορούν τον τρόπο με τον οποίο η τεχνολογία έχει επηρεάσει την τεκμηρίωση, τις δοκιμές και τον σχεδιασμό του ελέγχου, προκειμένου να μπορέσει να διαπιστωθεί κατά πόσο επηρεάζει η εξέλιξη της τεχνολογίας τον έλεγχο. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η τεχνολογία επηρεάζει θετικά την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του ελέγχου και μελλοντικά αυτή η εξέλιξη με την πάροδο του χρόνου θα είναι ακόμα μεγαλύτερη. Επομένως, επειδή η τεχνολογία θα συνεχίσει να έχει μεγάλες επιπτώσεις σε κάθε φάση της ελεγκτικής εργασίας, καθίσταται πλέον απαραίτητο όλοι οι ελεγκτές να μπορούν να συμβαδίζουν με την εξέλιξη αυτή, έτσι ώστε να μπορέσουν να κατανοούν τις επιχειρηματικές διαδικασίες του πελάτη και να ασκούν αποτελεσματικό

και αποδοτικό έλεγχο και να μπορούν να αποφεύγονται τυχόν αστοχίες που θα οφείλονται σε αλλαγές που αφορούν την τεχνολογική πρόοδο.

Σύμφωνα, λοιπόν, με όλα όσο προαναφέρθηκαν στις παραπάνω μελέτες καταλήγουμε στην εξαγωγή κάποιων συμπερασμάτων και στην κατανόηση του ρόλου της ελεγκτικής διαδικασίας. Ξεκινώντας, μπορεί να παρατηρηθεί ότι ο έλεγχος αποτελεί αδιαμφισβήτητα ένα πολύ σημαντικό κομμάτι στην σωστή λειτουργία των επιχειρήσεων και ταυτόχρονα επηρεάζεται από πολλούς εξωτερικούς αλλά και εσωτερικούς παράγοντες. Ακόμα, λόγω των αντιφατικών αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται γίνεται αντιληπτό ότι η ελεγκτική διαδικασία επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες και ότι τελικά είναι ακόμα δύσκολο αλλά και πολύπλοκο να μπορέσει κάποιος με σιγουριά να βγάλει ένα συμπέρασμα σχετικά με ποιον τρόπο μπορεί να βελτιωθεί η ποιότητα του ελέγχου και τι είναι αυτό που τελικά έχει θετικό και αρνητικό αντίκτυπο πάνω του. Επομένως, σίγουρα ο έλεγχος παρουσιάζει οφέλη για τις επιχειρήσεις και για την κοινωνία και έχει να δώσει ακόμα πολλά παραπάνω, ωστόσο όσο υπάρχει η φορολογική μη συμμόρφωση αναπόφευκτα οδηγούμαστε σε ένα φορολογικό χάσμα που επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, όπως για παράδειγμα είναι η θητεία των ελεγκτών και η συχνότητα των ελέγχων. Ακόμη, για την δημιουργία μιας αποτελεσματικής στρατηγικής που θα έχει ως στόχο την επίτευξη της μέγιστης ποιότητας ελέγχου, είναι αναγκαίο να υπάρχει συνεργασία, κατανόηση και εμπιστοσύνη από την πλευρά των επιχειρήσεων για το έργο που επιτελούν οι ελεγκτές και από την άλλη πλευρά θα πρέπει οι ελεγκτές να είναι ανοιχτοί ως προς τις νέες εξελίξεις που επιφέρει η κοινωνία, να κρατάνε αναλλοίωτη την κριτική τους σκέψη και να πηγαίνουν πάντα με γνώμονα την καλύτερη επίτευξη του έργου που έχουν αναλάβει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι επιχειρήσεις σήμερα λειτουργούν σε ένα ταχέως αναπτυσσόμενο περιβάλλον. Το αποτέλεσμα είναι να αυξάνεται η πολυπλοκότητα της ελεγκτικής διαδικασίας και κατά συνέπεια του φορολογικού ελέγχου. Ταυτόχρονα, δημιουργείται συνεχώς επιτακτική ανάγκη για αναβάθμιση και διορθώσεις στην ποιότητα του ελέγχου, καθώς δημιουργούνται σημαντικοί κίνδυνοι περί κατάχρησης και απόκρυψης στοιχείων και άλλων διαχειριστικών παρατυπιών. Συνεπώς, η σωστή λειτουργία φορολογικού ελέγχου διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην διαχείριση της φορολογικής διαδικασίας και για αυτόν τον λόγο η διενέργεια φορολογικών ελέγχων έχει ποικίλες δυσκολίες, προεκτάσεις και αλληλεπιδράσεις. Βασικό μέλημα είναι η αποτροπή και ο εντοπισμός φορολογικών παραβάσεων και η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Ταυτόχρονα, επιδιώκεται η προάσπιση και η διασφάλιση των συμφερόντων όλων των εσωτερικών εμπλεκόμενων της επιχείρησης. Σ' αυτούς υπάγονται οι μέτοχοι, τα στελέχη και οι εργαζόμενοι, καθώς και στους εξωτερικά εμπλεκόμενους, όπως είναι οι πελάτες, οι προμηθευτές, το κράτος, οι συνεργάτες κ.α.. Το παρόν κεφάλαιο, λοιπόν, μέσα από την ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών ενός ελέγχου, αποτελεί την κύρια βάση της διπλωματικής, καθώς συμβάλει στην κατανόηση του ορισμού τόσο σε θεωρητική βάση, όσο και σε πρακτικό επίπεδο.

Λογιστικοί Μέθοδοι

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους βάσει των Ε.Λ.Π., προσδιορίζει τις λογιστικές της υποχρεώσεις στο πλαίσιο του εφαρμοζόμενου λογιστικού συστήματος. Οι υποχρεώσεις αυτές αναφέρονται κυρίως στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με τον Νόμο Ν. 4308/2014. Συνεπώς, ένα λογιστικό σύστημα περιλαμβάνει διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώριση συναλλαγών και γεγονότων, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το

εφαρμοζόμενο σύστημα αυτό μπορεί να είναι είτε Απλογραφικό είτε Διπλογραφικό. Στο Απλογραφικό σύστημα εντάσσονται οι οντότητες που έχουν καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000€ και έχουν το δικαίωμα να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων, παρακολουθώντας έτσι μόνο τα βιβλία εσόδων και εξόδων, και ταυτόχρονα απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης Ισολογισμού. Αντίθετα, στο Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εντάσσονται οι οντότητες που έχουν καθαρό κύκλο εργασιών μεγαλύτερο των 1.500.000€ και καταρτίζουν υποχρεωτικά Ισολογισμό. Στο σύστημα αυτό πρέπει να τηρούνται τα αρχεία με ανάλυση συναλλαγών και γεγονότων που έχουν επίπτωση στην διαμόρφωση του Ισολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, τηρείται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που εντάσσονται στο Ενεργητικό, το ύψος των υποχρεώσεων που εντάσσονται στο Παθητικό, τα μεγέθη της καθαρής θέσης που εντάσσονται στα Ίδια Κεφάλαια, καθώς και η κατάσταση των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει τα έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες.

Λογιστικά Συστήματα

Το Λογιστικό Πληροφορικό Σύστημα είναι ένα σύστημα στο οποίο καταχωρούνται, αποθηκεύονται και επεξεργάζονται λογιστικά αρχεία που είναι ενταγμένα στο λογιστικό σχέδιο του εν λόγω οργανισμού, με σκοπό να προσφέρει πληροφόρηση που θα βοηθήσει στη λήψη αποφάσεων. Στην πραγματικότητα μετατρέπεται η σύνθετη πληροφόρηση σε γνώση που βοηθά τους χρήστες και τα στελέχη ενός οργανισμού να λαμβάνουν πιο εύκολα και γρήγορα αποφάσεις. Στο Λογιστικό Πληροφορικό Σύστημα εντάσσεται το Κλασικό Σύστημα ή αλλιώς Ιταλικό και το Συγκεντρωτικό σύστημα.

Κλασικό Σύστημα: Το Κλασικό Σύστημα αποτελεί το πρώτο Λογιστικό Σύστημα σύμφωνα με το οποίο όλες οι εμπορικές πράξεις γίνονται χρονολογικά. Το συγκεκριμένο σύστημα λόγω της απλότητάς του εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις που έχουν περιορισμένες ημερολογιακές συναλλαγές και υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιηθεί η καταχώρησή τους εντός της ίδιας ημέρας από έναν υπάλληλο. Τα απαιτούμενα βιβλία είναι το βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, το Γενικό Καθολικό, το Γενικό Ημερολόγιο και το Μητρώο Παγίων και η πορεία των λογιστικών εγγραφών είναι αρχικά η καταχώρηση συναλλαγών στο Ημερολόγιο, μετά η μεταφορά τους στο Γενικό Καθολικό και τέλος η αυτοτελώς ενημέρωση των βοηθητικών βιβλίων.

Συγκεντρωτικό Σύστημα: Το Συγκεντρωτικό σύστημα εφαρμόζεται σε οντότητες που παρουσιάζουν έντονη συναλλαγματική δραστηριότητα και αποτελεί η ανάγκη ο καταμερισμός της εργασίας. Για αυτόν τον λόγο το Ημερολόγιο διαχωρίζεται πιο αναλυτικά, ανάλογα με τον όγκο των συναλλαγών, όπως για παράδειγμα είναι το ημερολόγιο των αγορών, των εξόδων, του ταμείου κ.λ.π. Επομένως, τα πλεονεκτήματα το συγκεκριμένου συστήματος είναι αρκετά, καθώς διευκολύνονται τόσο οι επιχειρήσεις, όσο και οι ελεγκτές. Τα απαιτούμενα βιβλία είναι το βιβλίο των Απογραφών, Ισολογισμών, το αναλυτικό και συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και το αναλυτικό και γενικό Καθολικό. Η πορεία των λογιστικών εγγραφών είναι αρχικά η ενημέρωση των αναλυτικών Ημερολογίων, στη συνέχεια η ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών και τέλος η συγκεντρωτική ενημέρωση του συγκεντρωτικού Ημερολογίου.

Λογιστικό Σχέδιο

Το Λογιστικό σχέδιο είναι το σύστημα σύμφωνα με το οποίο καθορίζονται οι τηρούμενοι λογαριασμοί των οικονομικών μονάδων μιας χώρας και ειδικότερα προσδιορίζει το περιεχόμενο και τους κανόνες διαμόρφωσης και ταξινόμησης λογιστικών μεγεθών μιας επιχείρησης. Πιο αναλυτικά, προσδιορίζει την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, την σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών και οικονομικών καταστάσεων και τον σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα. Μέσω του Λογιστικού σχεδίου επιτυγχάνεται ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών όσον αφορά την οικονομική διαχείριση των επιχειρήσεων και οι κανόνες που αποτελείται διαμορφώνονται σύμφωνα με τους νόμους που έχουν θεσπιστεί. Ταυτόχρονα, συμβάλλει στην σωστή πληροφόρηση των υπηρεσιών του κράτους και απλουστεύει τις διαδικασίες ελέγχου και παρακολούθησης από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές. Οι Βασικές αρχές που διέπουν το Λογιστικό σχέδιο είναι οι εξής:

- Αρχή της Αυτονομίας: Το σχέδιο των λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη και οι λογαριασμοί του καθενός συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, αποτελώντας ωστόσο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα το καθένα από αυτά.

- Αρχή κατ' είδος συγκεντρώσεων αποθεμάτων, εσόδων-εξόδων: Οι υπάρχουσες εγγραφές καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων, εξόδων, εσόδων και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, που υπάγονται στις ομάδες 2,6,7,8 αντίστοιχα, και λειτουργούν με κριτήριο κατά είδος. Δέχονται χρεώσεις και πιστώσεις και τα υπόλοιπα τους μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης στον λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως ή στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Αρχή καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές: Δημιουργείται έπειτα από μεταφορά της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εσόδων και εξόδων κατ' είδος και έτσι προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως ή κυκλοφορίας μιας οικονομικής μονάδας.
- Γενικές Αρχές τηρήσεων των λογαριασμών: Για την ενημέρωση των λογαριασμών θεωρείται απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικού ως δικαιολογητικό, με εξαίρεση κάποιες υποπεριπτώσεις.

Ακόμα, τα Λογιστικά σχέδια επιβαλλόμενα από τον νόμο διακρίνονται σε υποχρεωτικά και σε προαιρετικά.

- Υποχρεωτικά: είναι αυτά που είναι εφαρμοζόμενα από τις επιχειρήσεις σε πλαίσια του κράτους και αποτελούνται από την ύπαρξη υποχρεωτικών λογαριασμών στους οποίους δεν υπάρχει η δυνατότητα να δημιουργήσουν άλλους.
- Προαιρετικά: είναι αυτά που εφαρμόζονται σε εθελοντική βάση από τις επιχειρήσεις και υπάγονται οι λογαριασμοί τους οποίους η οικονομική μονάδα θα τους χρησιμοποιήσει αυτοτελώς με δικιά της απόφαση και υπάρχει η δυνατότητα ανάπτυξής τους μέσω περισσότερων δευτεροβάθμιων λογαριασμών.

Τέλος, υπάρχει η δυνατότητα η επιχείρηση να τηρεί πρόσθετα βιβλία, που είναι δυνατόν οι πληροφορίες που παρέχονται να υπάρχουν και από άλλα τηρούμενα αρχεία ή από συνδυασμό τηρούμενων αρχείων. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξασφαλίζεται η πληρότητα καθώς και η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος. Τα πρόσθετα αυτά βιβλία είναι τα εξής:

- Αρχείο ενσώματων κα άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς
- Αρχείο Ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο λοιπόν περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- Αρχείου περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Ένας σημαντικός κλάδος της οικονομίας που υπάγεται στην λογιστική είναι η Ελεγκτική. Γενικά, ο έλεγχος έχει ως στόχο να ελέγχει, να εξετάζει και να καταγράφει πληροφορίες που αφορούν οικονομικά δεδομένα εταιριών. Παρέχει εκτιμήσεις, αναλύσεις, προτάσεις και συμβουλές στην Διοίκηση για τις δραστηριότητες που ελέγχει και αποτελεί μια συστηματική διαδικασία απόκτησης και αξιολόγησης δεδομένων, έτσι ώστε να διαπιστωθεί ο βαθμός αντιστοιχίας στοιχείων με προκαθορισμένα κριτήρια. Μέσα από τις διαδικασίες αυτές επωμίζονται οι επιχειρήσεις οφέλη που έχουν να κάνουν κατά κύριο λόγο με την σωστή λειτουργία τους, την βιωσιμότητα τους και εξασφαλίζεται ότι εφαρμόζεται σωστά η επιχειρησιακή πολιτική. Συγκεκριμένα, η Ελεγκτική ως επιστήμη ορίζει τις αρχές με τις οποίες ελέγχονται τα οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων, με σκοπό την πρόληψη λαθών και την εξάλειψη της παραβατικότητας και των καταχρήσεων. Η Ελεγκτική αναφέρεται τόσο στο λογιστικό, το διαχειριστικό και τον φορολογικό έλεγχο, όσο και στον έλεγχο της γενικής αποτελεσματικότητας που παρουσιάζει μια επιχείρηση. Αποτελεί έναν ανεξάρτητο τομέα της λογιστικής και δεν συσχετίζεται με τον έλεγχο εταιριών όσον αφορά την νομική ιδιότητά τους.

3.3 ΣΤΟΧΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Η ελεγκτική διαδικασία διερευνά και αξιολογεί τις λειτουργίες και αποτελεί σημαντικό κομμάτι για κάθε φορέα και επιχειρηματική μονάδα. Ταυτόχρονα, διασφαλίζεται η εξασφάλιση ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ορθολογικότερη χρήση των πόρων που διαθέτει κάθε μονάδα. Στα συγκεκριμένα πλαίσια, η ελεγκτική συνεχώς εξελίσσεται και προσπαθεί να προσεγγίσει κάθε φορά διάφορες αδυναμίες που εντοπίζονται κατά την διάρκεια του ελέγχου, προτείνοντας συγχρόνως προτάσεις και λύσεις. Επομένως, μπορούμε να πούμε ότι οι σημαντικότεροι στόχοι μιας ελεγκτικής διαδικασίας είναι η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η επίτευξη στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών, η διασφάλιση των μετόχων και μια γενικότερη σωστή συνοχή μιας επιχείρησης.

3.4 ΣΚΟΠΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω η ελεγκτική ανιχνεύει και εντοπίζει πιθανές ελλείψεις και σημεία που είναι πιθανό να εντοπίζονται σε μια επιχειρηματική μονάδα, με στόχο τον περιορισμό τους. Κατά συνέπεια, οι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής είναι:

1. Ο εντοπισμός και η πρόληψη των ηθελημένων και μη λογιστικών λαθών
2. Η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή των εκούσιων και ακούσιων λαθών
3. Η έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της πιστότητας και της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους
4. Η αξιολόγηση της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων
5. Η πιστοποίηση της επάρκειας και της ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των αριθμοδεικτών
6. Η υπογράμμιση και διόρθωση και των ατελειών της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης
7. Η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης κάθε είδους απαίτησης της επιχείρησης με στόχο τον σχηματισμό σωστότερων προβλέψεων

3.5 ΚΥΡΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υπάρχουν κάποια βασικά στοιχεία που διέπουν τον ορισμό του ελέγχου και κάποια κύρια χαρακτηριστικά που αφορούν τον ρόλο του ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα, τα βασικά στοιχεία του ελέγχου είναι τα εξής:

- **Προς έλεγχο πληροφορίες:** Αποτελούν κύριο στοιχείο το ορισμού καθώς πρόκειται για πληροφορίες που έχουν προετοιμαστεί από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης. Τα δεδομένα αυτά επειδή παίζουν σημαντικό ρόλο στην διεξαγωγή του ελέγχου θα πρέπει να βρίσκονται σε μορφή κατάλληλη προς επεξεργασία και θα πρέπει να διαθέτουν επιβεβαίωση των πληροφοριών.
- **Κριτήρια Ελέγχου:** Αποτελούν, επίσης, βασικό στοιχείο του ελέγχου και εξαρτώνται άμεσα από τις προς έλεγχο πληροφορίες. Προσφέρουν το κατάλληλο πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο πρέπει να διαχειρίζονται οι επιχειρήσεις την κάθε περίπτωση και περίσταση.
- **Τεκμήρια Ελέγχου:** Είναι όλα τα δεδομένα και στοιχεία που επιβεβαιώνουν την ύπαρξη των προ έλεγχο πληροφοριών και ταυτόχρονα βρίσκονται σε συμφωνία με τα κριτήρια ελέγχου που ορίζονται από το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο.
- **Ελεγκτής:** Οφείλει να είναι ικανός και ανεξάρτητος και να διαθέτει την κατάλληλη επαγγελματική κατάρτιση, έτσι ώστε να μπορεί να προβαίνει σε ορθά συμπεράσματα. Ακόμα, θα πρέπει να διαθέτει την ικανότητα να μπορεί να διακρίνει και να προσδιορίσει τον κατάλληλο αριθμό απαραίτητων τεκμηρίων για να μπορεί να υπάρχουν επαρκή ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα. Για αυτόν τον λόγο οφείλει να είναι ανεξάρτητος, αμερόληπτος και ανεπηρέαστος.
- **Έκθεση Ελέγχου:** Είναι ένα έγγραφο μέσα στο οποίο ο αρμόδιος ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του σχετικά με το πόσο οι ελεγχθείσες πληροφορίες συμφωνούν με τα δεδομένα κριτήρια ελέγχου.

Ακόμα, υπάρχουν και κάποια κύρια χαρακτηριστικά που αφορούν τον ρόλο ενός ελεγκτή. Αναλυτικότερα, ένας ελεγκτής θα πρέπει να μεριμνά ώστε να διατηρείται η σχέση μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης μαζί του, θα πρέπει να αναπτύσσει και να αποκτά νέες δεξιότητες, έτσι ώστε να βελτιώνεται και να μπορεί να εμπνέει αξιοπιστία

και να διατηρεί τα δικαιώματα που απορρέουν από την άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων. Επιπλέον, για την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων του θα πρέπει να διαθέτει θεμελιώδεις αξίες και να δεσμεύεται ότι κατά την διάρκεια άσκησης των καθηκόντων του δεν θα κυριαρχήσει οποιοδήποτε επαγγελματικό και προσωπικό συμφέρον. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τον Κώδικα Δεοντολογίας καθορίζονται οι θεμελιώδεις αρχές που διέπουν έναν ελεγκτή.

Κώδικας Δεοντολογίας

Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποσκοπεί στην προώθηση μιας νοοτροπίας δεοντολογικής και στην διασφάλιση ενός προτύπου εργασιακού περιβάλλοντος μέσα από την περιγραφή αρχών και κανόνων που αφορούν την ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά των ελεγκτών εντός και εκτός υπηρεσίας. Αναλυτικότερα, αποτελείται πρώτον από τις Αρχές που σχετίζονται με του Εσωτερικού Ελέγχου την δραστηριότητα και την πρακτική και δεύτερον από τους Κανόνες Συμπεριφοράς που πρέπει να ακολουθούνται από τους ελεγκτές. Στην πραγματικότητα, οι Κανόνες συμπεριφοράς μετατρέπουν τις Αρχές σε ενέργειες που πρέπει να ακολουθούνται από τους ελεγκτές, ως οδηγός για την αντιμετώπιση και την επίλυση δεοντολογικών διλημμάτων κατά την διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους. Οι Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας είναι οι παρακάτω:

- Ακεραιότητα
- Αντικειμενικότητα
- Εμπιστευτικότητα
- Επάρκεια

Ακόμα, υπάρχει δέσμευση των ελεγκτών απέναντι και στους ελεγχόμενους αλλά και στον φορέα. Για αυτόν τον λόγο, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας θα πρέπει να διαθέτουν τα εξής:

- Ανεξαρτησία Λειτουργίας Ελέγχου
- Αντιμετώπιση Σύγκρουσης Συμφερόντων
- Δέουσα επαγγελματική επιμέλεια
- Κατάλληλη γνώση σχετικά με την χρήση Ηλεκτρολογικών Συστημάτων και Επικοινωνιών

3.6 ΦΟΡΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Το πρόσωπο που διενεργεί έλεγχο ονομάζεται είτε ελεγκτής είτε νόμιμος ελεγκτής και ανήκει σε νόμιμο ελεγκτικό γραφείο. Για ζητήματα που αφορούν θέματα ελέγχου υπάρχουν οι φορείς παρακολούθησης ελεγκτικού έργου και οι ελεγκτές δημόσιας διοίκησης.

Φορείς παρακολούθησης ελεγκτικού έργου

- **Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών:** Το Σ.Ο.Ε.Λ. ιδρύθηκε το 1992 και πρόκειται για Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου με καταστατικό σκοπό την άσκηση ελέγχου κάθε μορφής δημόσιων και ιδιωτικών οργανισμών, ακολουθώντας το διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και την εσωτερική νομοθεσία. Αποτελείται από τρία κύρια όργανα λειτουργίας που είναι το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί την διοίκηση του Σώματος και εποπτεύει το έργο των μελών του. Αποτελείται από τον πρόεδρο και επιπλέον έξι μέλη, που εκλέγονται μέσα από την Γενική Συνέλευση. Το Επιστημονικό Συμβούλιο έχει κύριο έργο την κατάρτιση και την επεξεργασία οδηγιών και κανονισμών και προσφέρει την γνώμη του σχετικά με αντιμετώπιση θεμάτων και έλεγχο ζητημάτων που προκύπτουν κατά την διάρκεια εργασίας των μελών. Αποτελείται από πέντε μέλη, τα οποία εκλέγονται μέσα από την Γενική Συνέλευση. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο για την εξέταση ζητημάτων που αφορούν πλημμελήματα που έχουν πραγματοποιηθεί από τους ελεγκτές και έχουν να κάνουν με μη τήρηση του Κώδικα Δεοντολογίας και παραβίαση των επαγγελματικών καθηκόντων τους. Αποτελείται από τρία μέλη, τα οποία τοποθετούνται έπειτα από υπουργική απόφαση.
- **Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου:** Η Ε.Λ.Τ.Ε. ιδρύθηκε το 2006 και αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου με διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Είναι αρμόδια αρχή που συσχετίζεται με την δημόσια εποπτεία και άσκηση των ορκωτών λογιστών και εταιριών, με την χορήγηση και ανάκληση της επαγγελματικής τους άδειας και έχει τη ευθύνη για την

ρύθμιση του νομοθετικού πλαισίου για την χορήγηση και διατήρηση της επαγγελματικής άδειας. Αποτελείται από την Εκτελεστική Επιτροπή, το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) και από το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.). Η Εκτελεστική Επιτροπή έχει ως αρμοδιότητα την διεκπεραίωση των διοικητικών και οικονομικών δραστηριοτήτων της Ε.Λ.Τ.Ε., καθώς και την οργάνωση και λειτουργία του φορέα. Αποτελείται από τον Πρόεδρο και δύο αντιπροέδρους, οι οποίοι τοποθετούνται με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών. Το Σ.Π.Ε. έχει ως αρμοδιότητα την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος με κύριο σκοπό την διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών. Αποτελείται από πέντε μέλη με τριετή θητεία, τα οποία ορίζονται μέσα από την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου. Τέλος, το Σ.Λ.Ο.Τ. είναι υπεύθυνο για την γνωμοδότηση σε θέματα λογιστικής τυποποίησης με κύριο σκοπό την κατάρτιση, την αναθεώρηση και την τροποποίηση των εκάστοτε Λογιστικών Σχεδίων, προκειμένου να μπορούν να είναι προσαρμοσμένα στις υπάρχουσες εξελίξεις. Αποτελείται από πέντε μέλη με τριετή θητεία, τα οποία ορίζονται μέσα από το Σ.Λ.Ο.Τ και το Δ.Σ..

- **Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς:** Η Ε.Κ. ιδρύθηκε το 1927 και αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και είναι ανεξάρτητη δημόσια εποπτική αρχή που υπάγεται διοικητικά στο Υπουργείο Οικονομικών. Ως κύριο αρμοδιότητα έχει την τήρηση της νομοθεσίας που αφορά χρηματοοικονομικές λειτουργίες, ενώ ταυτόχρονα εξακριβώνει και ελέγχει την νομιμότητα των συναλλαγών με κύριο σκοπό την προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Αποτελεί μαζί με την Τράπεζα της Ελλάδος τις δύο αρχές που είναι υπεύθυνες για τον έλεγχο των Χρηματοοικονομικών Εταιριών στην Ελλάδα και επιπλέον αποτελεί ενεργό μέλος της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Ρυθμιστικών Αρχών της Κεφαλαιαγοράς (CESR) και του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (IOSCO).

Ελεγκτές Δημόσιας Διοίκησης

- **Φορολογικός Ελεγκτής:** Διενεργεί φορολογικό έλεγχο και αποβλέπει στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη και επανεξετάζει τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογουμένων. Έχει ως σκοπό την εξέταση

τηρούμενων βιβλίων, την διαπίστωση για την επάρκεια ή μη της τηρούμενης και δηλωμένης δραστηριότητας, τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και τον έλεγχο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

- Ελεγκτές Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης Εσόδων Ελληνικού Δημοσίου: Αρμοδιότητα των Ελεγκτών αυτών είναι η υπογραφή των συμβολαίων αποδοτικότητας για λογαριασμό του Δημοσίου. Μέσα από την Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού δίνεται το πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο ο ελεγκτής οφείλει να ακολουθήσει και στην συνέχεια για τις περαιτέρω ενέργειες παραδίδεται στον προϊστάμενο του.
- Ελεγκτικό Συνέδριο: Αρμοδιότητα του είναι να ασκεί δικαστικό έλεγχο Δημόσιας Διοίκησης και των οργανισμών και φορέων Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) και για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.).
- Γενικό Λογιστήριο του Κράτους: Το Γ.Λ.Κ. πραγματοποιεί προληπτικούς ελέγχους που αφορούν την νομιμότητα και την πληρότητα των ενταλμάτων πληρωμής που αναφέρονται σε δαπάνες, οι οποίες εκδίδονται μέσα από διάφορες υπηρεσίες που βρίσκονται στην εποπτεία του Δημοσίου Τομέα.
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης: Ο Γ.Ε.Δ.Δ. διασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία των φορέων Δημόσιας Διοίκησης, αξιολογεί το έργο που πραγματοποιούν τα ελεγκτικά όργανα και προσπαθεί να εντοπίσει φαινόμενα διαφθοράς και κακής διοίκησης. Ακόμα, τα μέλη του λειτουργούν ανεξάρτητα και δεν υπόκεινται σε έλεγχο από κάποιο άλλο όργανο.
- Υπηρεσίες Ειδικών Ελέγχων: Οι ΥΠ.Ε.Ε. έχουν ως στόχο την αποκάλυψη γεγονότων που αφορούν οικονομικά εγκλήματα, φοροδιαφυγή, κίνηση κεφαλαίων, λαθρεμπορία και έλεγχο διακίνησης αγαθών και απαγορευμένων εμπορευμάτων, καθώς ακόμα και έλεγχο διατάξεων που αφορούν επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και προστασία της δημόσιας περιουσίας.
- Διεθνείς Επαγγελματικές Οργανώσεις: Στην κατηγορία αυτή υπάγονται πληθώρα οργανώσεων και ενώσεων. Τρεις από τις σημαντικότερες είναι οι εξής: η Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (FEE), η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA).

3.7 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Το υποκείμενο ελέγχου συσχετίζεται με το πρόσωπο που πρόκειται να διενεργήσει τον έλεγχο, τις προδιαγραφές που θα πρέπει να έχει και τα προσόντα που είναι απαραίτητα προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος. Γενικότερα, ο ελεγκτής αποτελεί απαραίτητο όργανο στην διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς μέσω αυτού διασφαλίζεται η ορθολογική οργάνωση, η ομαλή λειτουργία και διαχείριση στην ιδιωτική και δημόσια οικονομία.

3.8 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι μορφές του ελέγχου διαφέρουν ανάλογα με την εξάρτηση, τον σκοπό, την έκταση, την κείμενη νομοθεσία, την περιοδικότητα και την ιδιότητα του ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα, οι κατηγορίες αυτές είναι οι εξής:

- ✚ Με βάση την εξάρτηση του προσώπου που διεξάγει τον έλεγχο:
 - Εσωτερικός Έλεγχος: Διενεργείται από υπάλληλο της εταιρίας, ο οποίος διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις και προσόντα και σκοπός του είναι η σωστή λειτουργία του συστήματος της επιχείρησης και διαπίστωση τυχόν αδυναμιών της.
 - Εξωτερικός Έλεγχος: Διενεργείται από κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει καμία σχέση με την ελεγχόμενο φορέα και δεν έχει κάποιο άμεσο ή έμμεσο συμφέρον.
 - Μικτός Έλεγχος: Οργανώνεται και υλοποιείται έπειτα από συντονισμό του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου σε συνεργασία με κάποιον φορέα που διενεργεί εξωτερικούς ελέγχους.
- ✚ Με βάση τον σκοπό που διενεργείται ο έλεγχος:
 - Προληπτικός Έλεγχος: Διενεργείται έχοντας ως στόχο την πρόληψη και την καταστολή λαθών κατά την διεξαγωγή των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα. Διενεργείται μεμονωμένα σε κάθε τμήμα της οντότητας και η έγκριση δίνεται από τον προϊστάμενο του εκάστοτε τμήματος.

- Κατασταλτικός Έλεγχος: Επιδιώκει την εξακρίβωση των προβλεπόμενων διαδικασιών προκειμένου να διαπιστωθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα μιας οντότητας και στοχεύει στην καταστολή και στην εύρεση λανθασμένων ενεργειών και παραλήψεων.
- ✚ Με βάση την έκταση του ελέγχου:
 - Γενικός Έλεγχος: Αφορά το σύνολο δραστηριοτήτων ενός φορέα και υλοποιείται λαμβάνοντας υπόψη τα διεθνή πρότυπα ελέγχου. Κύριος σκοπός του είναι η ορθότητα της απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων και η τήρηση των προβλεπόμενων ενεργειών εντός της επιχείρησης.
 - Ειδικός Έλεγχος: Αναφέρεται σε συγκεκριμένους τομείς μιας επιχείρησης. Στο σύνολο τους οι Ειδικοί Έλεγχοι διεξάγονται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην ορθότερη λειτουργία μιας επιχείρησης και στον εντοπισμό εσκεμμένων και μη παρατυπιών και λαθών.
- ✚ Με βάση το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο και την κείμενη νομοθεσία:
 - Υποχρεωτικός Έλεγχος: Διεξάγεται από κάποιον φορέα του Δημοσίου είτε στο πλαίσιο μιας δειγματοληψίας είτε λόγω υποψίας ή καταγγελίας περί τέλεσης κάποιου αδικήματος.
 - Προαιρετικός Έλεγχος: Υλοποιείται έπειτα από αίτημα της διοίκησης μιας εταιρίας ή των μετόχων της και ο ρόλος του είναι προληπτικός και συμβουλευτικός με σκοπό την σωστή λειτουργία της οντότητας.
- ✚ Με βάση την περιοδικότητα του ελέγχου:
 - Μόνιμος ή Διαρκής Έλεγχος: Διεξάγεται σε τακτική βάση μέσα στην ελεγχόμενη οντότητα και πραγματοποιείται κατά την διάρκεια των συναλλαγών, των παραγωγικών λειτουργιών και των διαφόρων οικονομικών πράξεων.
 - Έκτακτος ή Περιστασιακός Έλεγχος: Διεξάγεται σε τυχαία χρονική στιγμή και ο ρόλος του είναι είτε προληπτικός είτε λόγω κάποιας καταγγελίας.
 - Τακτικός ή Περιοδικός Έλεγχος: Διεξάγεται από εσωτερικούς ελεγκτές σε προκαθορισμένα χρονικά διαστήματα και ο ρόλος του είναι προληπτικός και συμβουλευτικός.

✚ Με βάση τον τομέα ελέγχου:

- Διαχειριστικός Έλεγχος: Ελέγχει τον τρόπο διαχείρισης των οικονομικών πόρων που διαθέτει μια οικονομική οντότητα.
- Διοικητικός Έλεγχος: Με βάση την οικονομική οντότητα ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων λειτουργιών.
- Φορολογικός Έλεγχος: Αφορά την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των υποχρεώσεων της επιχείρησης.

3.9 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Διαδικασίες και Στόχοι Εσωτερικού Ελέγχου

Με έναν σύντομο ορισμό μπορούμε να πούμε ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί ένα μέσο σύμφωνα με το οποίο καθορίζεται η αποτελεσματικότητα, η εκπλήρωση και η επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων. Πιο συγκεκριμένα, προσφέρει διαβεβαίωση όσον αφορά την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των διαδικασιών, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και την συμμόρφωση τους σύμφωνα με τους εκάστοτε κανονισμούς και νόμους, με κύριο σκοπό την συνεχή ενίσχυση της οικονομικής μονάδας, την βελτίωση του συστήματος της διοίκησης και την εξασφάλιση του εταιρικού συμφέροντος. Ένας Εσωτερικός Έλεγχος περιλαμβάνει τις εξής διαδικασίες:

- Έλεγχος Αποτελεσματικότητας
- Έλεγχος Αποδοτικότητας
- Έλεγχος Συμμόρφωσης σύμφωνα με τις διαδικασίες και τα πρότυπα του κάθε οργανισμού
- Έλεγχος της Οικονομίας

Επιπρόσθετα, οι κύριοι στόχοι της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου είναι οι εξής:

- Προστασία περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν σε κάθε οργανισμό
- Παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για την ικανοποίηση των πληροφορικών αναγκών κάθε επιχείρησης

- Ακρίβεια και αξιοπιστία στα λογιστικά αρχεία και στις οικονομικές καταστάσεις
- Ορθή χρησιμοποίηση παραγωγικών συντελεστών
- Διασφάλιση προσωπικού σύμφωνα με τις κανονιστικές διαδικασίες

Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου

Για να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, χρειάζεται να υπάρχουν από την εκάστοτε οικονομική μονάδα τα κάτωθι χαρακτηριστικά:

- Ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελεγκτή
- Οργανωτικό Σχέδιο
- Σύστημα εξουσιοδότησης αρμοδιοτήτων και ευθυνών
- Καταρτισμένο προσωπικό της ελεγκτικής ομάδας

Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Όσον αφορά τα είδη του Εσωτερικού Ελέγχου γίνεται διαχωρισμός σε δύο κατηγορίες:

- **Λογιστικοί Έλεγχοι:** Σε αυτήν την κατηγορία υπάγονται οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και οι τεχνικές που αφορούν το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης με στόχο την διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, την αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η λογιστική βεβαιότητα αναφορικά με την σωστή εκτέλεση αλλά και καταχώρηση συναλλαγών και η σωστή δημιουργία λογιστικών αρχείων.
- **Διοικητικοί Έλεγχοι:** Σε αυτήν την κατηγορία υπάγεται το οργανωτικό σχέδιο, οι κατάλληλες οδηγίες, πολιτικές και κανονισμοί σχετικά με τις αρμοδιότητες, τις εξουσιοδοτήσεις αρμοδιοτήτων και την λήψη αποφάσεων που αφορούν την κάθε επιχείρηση. Έτσι, διασφαλίζεται η λειτουργική αποτελεσματικότητα και συμμόρφωση προς τις πολιτικές που έχουν τεθεί. Δεν αποτελούν αντικείμενο ορκωτών λογιστών, καθώς δεν έχουν κάποια σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις.

3.10 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Διαδικασίες και Στόχοι Εξωτερικού Ελέγχου

Ο Εξωτερικός Έλεγχος διενεργείται από πρόσωπα που δεν υπάγονται στο εργατικό δυναμικό της ελεγχόμενης εταιρίας και δεν παρουσιάζουν καμία σύνδεση μαζί της, τα οποία καλούνται να ελέγξουν την εκάστοτε εταιρία κατόπιν πρόσκλησης των μετόχων. Πραγματοποιείται από Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές και στόχος του είναι να πληροφορήσει σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας ότι έχει διενεργηθεί σύμφωνα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ταυτόχρονα, εκφέρει άποψη σχετικά με την ακριβοδίκαιη εικόνα τους. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Αφού πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να συντάξει την έκθεσή του στην οποία θα επισυναφθεί ο Ισολογισμός. Αυτή θα δημοσιευθεί μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται. Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την άσκηση υποχρεωτικών τακτικών ελέγχων της οικονομικής διαχείρισης και οικονομικών καταστάσεων για:

- Τα νομικά πρόσωπα του δημοσίου δικαίου πλην των δήμων και των κοινοτήτων.
- Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν κοινωφελή και δημόσιο σκοπό και έχουν κρατικές επιχορηγήσεις ή επωφελούνται από ειδικά προνόμια βάσει ειδικής διάταξης.
- Τις τράπεζες, τις επενδυτικές εταιρίες χαρτοφυλακίου, τις ασφαλιστικές εταιρίες, τις εταιρίες που διαχειρίζονται αμοιβαία κεφάλαια, τις εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων καθώς και τις συνεταιριστικές ενώσεις.
- Τις Ανώνυμες Εταιρίες, τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης και τις Ετερόρρυθμες Εταιρίες κατά μετοχές εταιριών και κοινοπραξίες αυτών.
- Τις Ανώνυμες Εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή διαθέτουν μετοχικό κεφάλαιο που εν λόγω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- Όλων των οργανισμών, εταιριών και δραστηριοτήτων γενικά που υπάγονται υποχρεωτικά βάση νόμου σε έλεγχο από σώμα το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

- Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του άρθρου 100 της παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920.

Επομένως, αντικειμενικοί σκοποί τους σύμφωνα με το Θεσμικό Πλαίσιο ενός Εξωτερικού Ελεγκτή είναι η πιστοποίηση της ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων, η σύνταξη έκθεσης και η σχετική εγγραφή εντολής. Τέλος, η ομάδα του ελέγχου θα πρέπει να αποτελείται από ελεγκτικό προσωπικό που κατέχει εξειδίκευση και επαγγελματική συμμόρφωση.

Είδη Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το στοιχείο που επιλέγει ο Ελεγκτής να δώσει βάση, τα είδη των ελέγχων διαχωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικοί Έλεγχοι
- Λειτουργικοί Έλεγχοι
- Έλεγχοι αποδοτικότητας
- Έλεγχοι Συμμόρφωσης
- Ειδικοί Έλεγχοι

Βήματα Διαδικασίας Εξωτερικού Ελέγχου

Η διαδικασία ελέγχου αποτελείται από μια σειρά βημάτων που ακολουθεί ένας ελεγκτής προκειμένου να πραγματοποιήσει ελεγκτική εργασία σε έναν πελάτη. Τα ακριβή βήματα εξαρτώνται από την φύση της ελεγκτικής αποστολής, αλλά συνήθως ακολουθούν τα γενικά βήματα, τα οποία είναι τα εξής:

1. Γενικές Πληροφορίες για τον Πελάτη

Στο βήμα αυτό η ομάδα ελέγχου ξεκινά αναζητώντας μια μεγάλη ποικιλία πληροφοριών από τον πελάτη, προκειμένου να μπορέσει να αποκτήσει μια εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει συναντήσεις με το προσωπικό που σχετίζεται με το οικονομικό τμήμα, προκειμένου να μάθει πιο

εξειδικευμένες πληροφορίες αλλά και με το υπόλοιπο προσωπικό για την καλύτερη γνωριμία με την λειτουργίες της επιχείρησης.

2. Κατανόηση του Λειτουργικού Περιβάλλοντος του Πελάτη

Σε αυτή την περίπτωση η ομάδα ελέγχου εξετάζει το σύστημα εσωτερικών ελέγχων για να μπορέσει να αξιολογήσει τα διάφορα επίπεδα κινδύνου των λειτουργικών περιοχών του πελάτη. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων που ενσωματώνονται στις διαδικασίες λειτουργίας ενός οργανισμού, με κύριο σκοπό τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, την ελαχιστοποίηση των σφαλμάτων και την διασφάλιση ότι οι λειτουργίες διεξάγονται με εγκεκριμένο τρόπο. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται ο καλύτερος σχεδιασμός των δοκιμών που θα χρησιμοποιηθούν αργότερα στην διαδικασία του ελέγχου.

3. Προετοιμασία Σχεδίου Ελέγχου

Με βάση τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν στα παραπάνω βήματα, ο ομάδα του ελέγχου δημιουργεί ένα σχέδιο ελέγχου. Ένα σχέδιο αναφέρει την συνολική στρατηγική και τα λεπτομερή βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν κατά την διεξαγωγή ενός ελέγχου. Περιλαμβάνει διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και πρόσθετες διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται με βάση το αποτέλεσμα εκτίμησης της επικινδυνότητας. Το περιεχόμενό του και το χρονοδιάγραμμα του προγράμματος διαφέρουν από έτος σε έτος και εξαρτάται από τις αλλαγές στις συνθήκες του πελάτη. Με λίγα λόγια περιγράφει τις διάφορες δοκιμές που θα διεξαχθούν και ταυτόχρονα ενσωματώνει τις αποφάσεις της ομάδας σχετικά με τον βαθμό στον οποίο μπορεί να βασιστεί το σύστημα ελέγχου το πελάτη που ελέγχεται.

4. Διεξαγωγή Εργασίας Πεδίου

Σε αυτό το βήμα η ομάδα του ελέγχου χρησιμοποιεί ένα σχέδιο συστηματικής επιθεώρησης ως βάση για τις επιτόπιες εργασίες της. Τα αποτελέσματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια κάθε φάσης της επιτόπιας αυτής έρευνας μπορούν να τροποποιήσουν τον τύπο και την έκταση των δοκιμών που διεξάγονται μέσω της υπόλοιπης έρευνας. Οι ελεγκτές τεκμηριώνουν το έργο τους σε ένα σύνολο εγγράφων. Τα έγγραφα αυτά χρησιμοποιούνται για την τεκμηρίωση των πληροφοριών που συλλέγονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, παρέχουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο ελεγκτής συνέλεξε επαρκείς πληροφορίες για να στηρίξει τη γνώμη

του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Τα έγγραφα αυτά, ακόμα, παρέχουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εποπτεύθηκε σωστά. Θα πρέπει να περιέχουν επαρκείς πληροφορίες έτσι ώστε να αποδεικνύεται χωρίς αμφιβολία η γνώμη που αποτυπώθηκε σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη.

5. Έλεγχος Αποτελεσμάτων Ελέγχου

Ο Διευθυντής Ελέγχου εξετάζει και συζητά τα ευρήματα από την έρευνα με τον πελάτη. Από την εξέταση αυτή μπορεί να προκύψουν πρόσθετες δοκιμές, καθώς και εντοπιστούν τυχόν προβλήματα. Στην περίπτωση που εμφανιστούν προβλήματα, τότε δημιουργείται μια επιστολή διαχείρισης που τα περιγράφει.

6. Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου

Ο ομάδα του ελέγχου συντάσσει μια έκθεση ελέγχου, η οποία εξετάζεται από τους διευθυντές ελέγχου σε συνδυασμό με τα συνοδευτικά έγγραφα εργασίας. Η επανεξέταση αυτή μπορεί να οδηγήσει στη διεξαγωγή πρόσθετης έρευνας, που μπορεί ενδεχομένως να οδηγήσει σε νέα επανάληψη της έκθεσης ελέγχου. Γενικότερα, η έκθεση ελέγχου είναι μια γραπτή γνώμη ενός ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις μια οικονομικής οντότητας. Η έκθεση αυτή συντάσσεται σε μια τυποποιημένη μορφή, σύμφωνα με τις οδηγίες που διατυπώνονται μέσω των γενικών ελεγκτικών προτύπων. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν και ταυτόχρονα επιτρέπουν να γίνουν ορισμένες παραλλαγές στην έκθεση, ανάλογα με τις συνθήκες του ελεγκτικού έργου.

7. Κοινοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου στον πελάτη

Στο βήμα αυτό καταρτίζεται το τελικό σχέδιο της έκθεσης του ελέγχου και ενημερώνεται σχετικά με αυτήν η επιτροπή ελέγχου του πελάτη. Η επιτροπή ελέγχου αποτελεί ένα υποσύνολο του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας, το οποίο είναι υπεύθυνο για την εποπτεία των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Ουσιαστικά, η επιτροπή ελέγχου αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού, καθώς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μπορούν να έχουν ειλικρινείς συζητήσεις με τους ελεγκτές χωρίς υποχρεωτικά να είναι παρόν η διοίκηση. Λόγω του ανεξάρτητου αυτού καθεστώτος, μια επιτροπή ελέγχου έχει την δικαιοδοσία να

αναγκάσει τη διοίκηση να δημιουργήσει και να τηρήσει ένα αποτελεσματικό σύστημα οικονομικών ελέγχων.

3.11 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τα παραπάνω οι εσωτερικοί και εξωτερικοί έλεγχοι έχουν ως στόχο την φροντίδα της ακρίβειας που παρουσιάζεται στην γενική λογιστική. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώνεται ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται για τα αποτελέσματα όλης της χρήσεως, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται για τα αποτελέσματα στην τρέχουσα διαχείριση. Ωστόσο, παρουσιάζουν κοινά μέσα εξαγωγής των αποτελεσμάτων που τα ερμηνεύουν με διαφορετικό τρόπο. Είναι σημαντικό το γεγονός ότι ένας εξωτερικός ελεγκτής έχει προσληφθεί από τους μετόχους μιας εταιρίας, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν στις λύσεις που δίνονται μέσα στην επιχείρηση για το μέγιστο κέρδος. Επομένως, για να είναι εξασφαλισμένη μια επιχείρηση απαιτείται να υπάρχει ισχυρός εσωτερικός έλεγχος, ισχυροί έλεγχοι από ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές και να υπάρχουν ασφαλιστικές δικλίδες έναντι καταχρήσεων, έτσι ώστε να είναι προστατευμένη η επιχείρηση. Συμπερασματικά, λοιπόν, οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και μέσω του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται η πρόληψη σφαλμάτων και η επαλήθευση των οικονομικών εκθέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φορολογικός έλεγχος είναι η εξέταση από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της φορολογικής έκθεσης των φορολογουμένων προκειμένου να εξακριβωθεί η συμμόρφωσή τους με τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και κανονισμούς του εκάστοτε κράτους. Από την άλλη πλευρά η φορολογική έρευνα διαφοροποιείται από τον φορολογικό έλεγχο, διότι διεξάγεται όταν υπάρχουν υπόνοιες και υποψίες ότι μια επιχείρηση έχει διαπράξει φορολογική απάτη. Διεξάγεται κυρίως από φορολογικούς επιθεωρητές που διαθέτουν ειδική κατάρτιση και ικανότητες με στόχο την αποκάλυψη φορολογικών απατών και την συγκέντρωση αντίστοιχων αποδεικτικών στοιχείων. Από τα παραπάνω συνεπάγεται ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη εξέταση των λογιστικών βιβλίων ενός φορολογούμενου από μια ομάδα έμπειρων βοηθητικών υπαλλήλων της φορολογικής αρχής, ενώ η φορολογική έρευνα είναι η ανεξάρτητη εξέταση των λογιστικών βιβλίων φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και οντοτήτων για τις οποίες υπάρχουν υπόνοιες ότι έχουν διαπράξει κάποιο φορολογικό παράπτωμα.

Επομένως, ο φορολογικός έλεγχος είναι σημαντικό να υπάρχει καθώς μέσα από αυτόν προσδιορίζονται τα φορολογητέα κέρδη και ζημιές και κατά συνέπεια ο πληρωτέος φόρος. Ακόμα, εξακριβώνεται ότι οι φορολογικοί υπολογισμοί που έχουν υποβληθεί στην φορολογική αρχή συμφωνούν με το υποκείμενα αρχεία και έχουν τηρηθεί όλες οι ισχύουσες φορολογικές νομοθεσίες. Συνοπτικά, λοιπόν, ο φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται από τα αρμόδια όργανα με σκοπό τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και της φορολογητέας ύλης των νομικών και των φυσικών προσώπων.

4.2 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΕΛΕΓΧΟ

Κατά την διάρκεια των τελευταίων χρόνων πολλές οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές εξελίξεις έχουν συμβεί στην χώρα μας, πράγμα που είχε ως αποτέλεσμα να προκληθούν πολλές αλλαγές και αναδιατάξεις. Πιο συγκεκριμένα, μετά την ένταξη της Ελλάδας σε καθεστώς επιτήρησης αποφασίστηκε ότι η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο θα γίνεται με βάση κριτήρια που αφορούν ανάλυση κινδύνου, εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Η απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εκδίδεται στο τέλος κάθε έτους με δυνατότητα τροποποίησης της οποιαδήποτε στιγμή και μέσα από αυτή καθορίζεται ο αριθμός των μερικών και πλήρων ελέγχων που πρόκειται να διενεργηθούν κατά την διάρκεια του ερχόμενου έτους κατά προτεραιότητα. Εδώ σημειώνεται ότι ως πλήρης έλεγχος ορίζεται ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες, τα φορολογικά αντικείμενα, τις εισφορές και τα τέλη, ενώ ο μερικός έλεγχος δεν περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα από τα χαρακτηριστικά που προαναφέρθηκαν. Ακόμα, η απόφαση αυτή επηρεάζεται και από τον αριθμό των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσής της αλλά και από τον αριθμό των ελεγκτών κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες πριν την έκδοσή της.

Αναλυτικότερα, με την νέα απόφαση του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κ. Πιτσιλή Γεώργιου (Α. 1071/30-05-2022) καθορίζονται οι σαφείς οδηγίες για την διενέργεια ελέγχων καθώς και τα κριτήρια επιλογής των ελεγχόμενων υποθέσεων. Ακόμα, υπενθυμίζεται ότι το 2022 θα διενεργηθούν 25.000 πλήρεις και μερικοί έλεγχοι από τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης της Φορολογικής Διοίκησης και τουλάχιστον το 70% από αυτές θα αφορά φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους και υποχρεώσεις των τελευταίων πέντε χρόνων. Μέσα στην απόφαση αυτή, επίσης, διευκρινίζεται ότι από τις ελεγχόμενες υποθέσεις τουλάχιστον το 75% των ελέγχων θα αφορούν ελέγχους των τελευταίων τριών ετών, για τους οποίους έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και θα διενεργηθούν επιπλέον 2.500 έλεγχοι που θα αφορούν φορολογία κεφαλαίου.

4.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ

Όπως επισημάνθηκε παραπάνω σχετικά με τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος, οι υπηρεσίες εφαρμόζουν συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής τους. Σύμφωνα με οδηγίες που προέρχονται από την Α.Α.Δ.Ε. οι υποθέσεις ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου βάσει δεδομένων που είναι διαθέσιμα ηλεκτρονικά, καθώς λαμβάνονται υπόψη και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα στην Α.Α.Δ.Ε.. Οι αξιολογημένες κατά προτεραιότητα προς έλεγχο υποθέσεις κατατάσσονται ανά ελεγκτική υπηρεσία σε φθίνουσα σειρά ταξινόμησης με βάση την τελική μοριοδότησή τους κατά κατηγορία, βάσει ενός αυτοματοποιημένου μοντέλου αντικειμενικής αξιολόγησης υποθέσεων, κατόπιν της εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων. Στην συνέχεια, από το σύνολο των υποθέσεων της κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχονται κατά προτεραιότητα οι υποθέσεις που συγκεντρώνουν την υψηλότερη μοριοδότηση και εκπληρώνουν τους επιμέρους στόχους που έχουν τεθεί, ακολουθώντας φθίνουσα σειρά ταξινόμησης μέχρι την επίτευξη του ετήσιου στόχου της κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας βάσει του Επιχειρησιακού Σχεδίου του έτους 2022, όσον αφορά τον αριθμό των υποθέσεων που πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι τις 31/12/2022.

Γενικότερα, τα κριτήρια βασίζονται κυρίως σε ποιοτικά χαρακτηριστικά και οικονομικά δεδομένα κάθε οντότητας. Ως ποιοτικά χαρακτηριστικά ορίζεται για παράδειγμα η νομική μορφή, η κατηγορία βιβλίων, ο τομέας δραστηριότητας, το κύριο αντικείμενο εργασιών, τα χωροταξικά χαρακτηριστικά όπως είναι ο τόπος παραγωγής και διακίνησης και γενικότερα η συμπεριφορά ως προς την υπάρχουσα νομοθεσία και η εικόνα που παρουσιάζει ο υπόχρεος. Ακόμα, σημαντικό κριτήριο είναι και τα οικονομικά δεδομένα. Στα οικονομικά δεδομένα συγκαταλέγονται τα κέρδη, οι δαπάνες, οι συντελεστές του καθαρού μικτού περιθωρίου κέρδους, καθώς και στοιχεία που προκύπτουν από στατιστικές αναλύσεις, βάσεις δεδομένων και από άλλες πηγές πληροφοριών.

Ωστόσο, ανεξαρτήτως από την σειρά προτεραιότητας και μη, μέσα στην απόφαση που προαναφέρθηκε από τον κ. Πιτσιλή, καθορίζονται ορισμένες υποθέσεις που ολοκληρώνονται άμεσα. Αυτό γίνεται όταν είναι υποθέσεις που αφορούν:

1. Εκθέσεις έρευνας των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

2. Πορισματικές εκθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. από την Διεύθυνση Ερευνών του Οικονομικού Εγκλήματος.
3. Επιστροφές φόρων.
4. Δικαιούχους που έτυχαν επιστροφή Φ.Π.Α. και δικαιούχους νομικών προσώπων και οντοτήτων που έτυχαν επιστροφή φόρου εισοδήματος, χωρίς έλεγχο.
5. Εκδοθέν σημείωμα διαπιστώσεων με αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου και προσωρινού προσδιορισμού φόρων και προστίμων κατά την δημοσίευση.
6. Έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού φόρου και προστίμου συνεκτιμώντας αιτιολογημένα στο Ο.Π.Σ. Elenxis.
7. Εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ανακριτικών και προανακριτικών πράξεων, συμπεριλαμβάνοντας αιτήματα και εντολές διενέργειας φορολογικών ελέγχων που έχουν προκύψει από εντολή Εισαγγελικής και Δικαστικής Αρχής και διατηρούνται στην Α.Α.Δ.Ε.
8. Διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά και υπάγονται στην Δ.Ο.Υ και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
9. Διασταυρωτικούς ελέγχους ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ταυτόχρονους ελέγχους που διενεργούνται από ελληνικές και αλλοδαπές φορολογικές αρχές, διενέργεια ελέγχου στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας και σε εκτέλεση προδικαστικής απόφασης, επιβολή προστίμων, ανακλήσεις αδειών λειτουργίας γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιρειών που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα.
10. Αμοιβαία διοικητική αναδρομή κατόπιν αιτήματος άλλου κράτους.

4.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

Εισαγωγή

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010 και προήλθε μέσα από την τροποποίηση

του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994. Η διάταξη αυτή αναφερόταν στην υποχρέωση των Ορκωτών Λογιστών να εκδίδουν Φορολογικό Πιστοποιητικό στην περίπτωση διαπίστωσης φορολογικών παραβιάσεων κατά την διάρκεια του ελέγχου τους και στην συνέχεια στην υποβολή του στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών. Επισημαίνεται ότι στο ίδιο άρθρο του Ν. 3842/2010 συμπεριλήφθηκε και η υποχρέωση των λογιστών φοροτεχνικών να υποβάλλουν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, μέσα από την οποία βεβαιώνονται οι λογιστικές διαφορές και η ορθότητα υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων. Με την έκδοση της ΠΟΛ 1159/2011 ενεργοποιήθηκε η διάταξη αυτή για πρώτη φορά. Μέσα από την ενεργοποίηση αυτή κατάφερε η πολιτεία να πετύχει μεταφορά ευθυνών σε όλους τους εμπλεκόμενους με την μικρότερη διάθεση πόρων, καθώς μέχρι τότε λόγω της ύπαρξης του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 οι έλεγχοι δεν γίνονταν στο σύνολο των φορολογουμένων αλλά μόνο σε συγκεκριμένο δείγμα, το οποίο καθορίζονταν μέσα από κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

Νομοθετικό Πλαίσιο

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας από το 2016 μέχρι και σήμερα λόγω του άρθρου 65^A του Ν. 4174/2013 οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που ανήκουν στο Δημόσιο Μητρώο του Ν. 4449/2017, έχουν το δικαίωμα να χορηγήσουν Φορολογικό Πιστοποιητικό στις εταιρίες που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους που η νομική τους μορφή μπορεί να είναι είτε Α.Ε., είτε Ε.Π.Ε., είτε Ι.Κ.Ε., είτε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αξίζει να σημειωθεί ότι όσον αφορά την έννοια του υποχρεωτικού ελέγχου σύμφωνα με την ανακοίνωση της Ε.Λ.Τ.Ε. υπ' αριθμό 03/2017, όταν μια επιχείρηση οικειοθελώς αναθέσει διενέργεια ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων της σε ελεγκτική εταιρία ή σε ορκωτό ελεγκτή, τότε ο έλεγχος θεωρείται υποχρεωτικός και εκδίδεται από την ελεγκτική εταιρία ή τον ορκωτό ελεγκτή η προβλεπόμενη έκθεση ελέγχου. Ακόμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η λήψη του Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορεί να ληφθεί υπόψη για έλεγχο, ενώ για τις χρήσεις που αφορούν μέχρι και το 2015 η λήψη του από τις εταιρίες θεωρείται υποχρεωτική. Τέλος, σχετικά με τον χρόνο υποβολής μέσα από το ΦΕΚ Β' 5473/24-10-2022 ανακοινώθηκε ότι το σχέδιο του ετήσιου Φορολογικού

Πιστοποιητικού πρέπει να υποβάλλεται μετά την υποβολή του φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι την δέκατη μέρα του ενδέκατου μήνα από την λήξη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, ενώ εντός δεκαπέντε ημερών από την υποβολή του Σχεδίου Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης θα πρέπει να διατυπώνονται οι παρατηρήσεις επί των ευρημάτων του ελέγχου προς τον ορκωτό λογιστή.

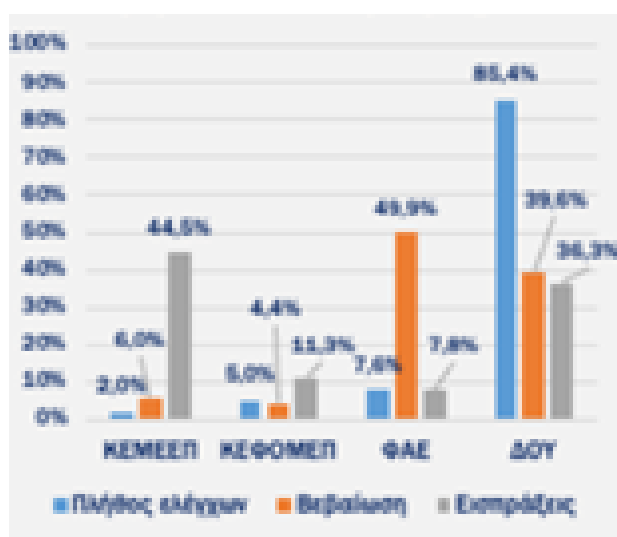
Η Ε.Λ.Τ.Ε. παρουσίασε μια έρευνα σε εκδήλωση που διοργανώθηκε από τον Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων (Σ.Ε.Β.) το 2016 σε δείγμα που αφορούσε 4.500 επιχειρήσεις αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του Φορολογικού Πιστοποιητικού για τις χρήσεις 2011-2014. Τα στοιχεία υποβλήθηκαν από ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρίες. Τα κυριότερα στοιχεία έδειξαν ότι όσο το Φορολογικό Πιστοποιητικό ήταν υποχρεωτικό η συμμόρφωση των εταιριών ανερχόταν στο ποσοστό 92% και μέσα σε αυτή την τετραετία η ετήσια φορολογική βάση διευρύνθηκε κατά μέσο όρο κατά 1, 46 € δις, με όφελος προς το δημόσιο περίπου 400 € εκατ. ετησίως. Ακόμα έγινε διεύρυνση της φορολογικής βάσης περίπου 1,2 % του Α.Ε.Π. για την τετραετία. Επομένως, η διατήρηση των αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων επέδρασε θετικά στα φορολογικά έσοδα.

Ωστόσο, αν και ο θεσμός του Φορολογικού Πιστοποιητικού δεν έχει πλέον υποχρεωτικό χαρακτήρα, σε καμία περίπτωση δεν δύναται να υποβαθμιστεί η χρησιμότητα του μέσα από τις φορολογικές αρχές. Πιο συγκεκριμένα, η κατάργησή του επέφερε μια ανάσα στις ελληνικές επιχειρήσεις, οι οποίες επιβαρυνόντουσαν από το μεγάλο κόστος έκδοσής του αλλά κατέστησε τους ορκωτούς ελεγκτές υπεύθυνους για τον φορολογικό αυτόν έλεγχο. Με αυτόν τον τρόπο ενσωματώθηκε στις οικονομικές καταστάσεις που εκδίδουν οι ελεγκτικές εταιρίες, κάτι που καθιστά πιο αποτελεσματικό τον έλεγχο καθώς μέσα από το πιστοποιητικό ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή βεβαιώνεται ταυτόχρονα και η αρτιότητα του ισολογισμού αλλά και επιβεβαιώνεται η φορολογική συμμόρφωση μιας εταιρίας. Έτσι, το Ελληνικό Δημόσιο συνεχίζει να λαμβάνει τις ίδιες πολύτιμες πληροφορίες από τα ευρήματα των ελέγχων και ταυτόχρονα οι επιχειρήσεις δεν έχουν την υποχρέωση να καταγράφουν ξεχωριστές προβλέψεις για διάφορες ανεξέλεγκτες φορολογικές χρήσεις.

4.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Α.Α.Δ.Ε.

Στις κατασταλτικές δράσεις της φορολογικής διοίκησης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής εντάσσονται οι διενέργεια φορολογικών ελέγχων και η ενίσχυση διαφόρων μηχανισμών ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, στο διάγραμμα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι ελεγκτικές Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε, το πλήθος των ελέγχων που πραγματοποίησαν, οι συνολικές βεβαιώσεις τους και οι εισπράξεις τους.

Διάγραμμα 1: Κατανομή Πλήθους Ελέγχων, βεβαίωσης, εισπράξεων 2021 ανά ελεγκτική εταιρία



Πηγή: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο πλήθος ελέγχων το πραγματοποίησαν οι Δ.Ο.Υ. κατά ποσοστό 85,4%, οι περισσότερες Συνολικές Βεβαιώσεις έγιναν από τις Φ.Α.Ε. κατά ποσοστό 49,9% ενώ εισπράχθηκαν περισσότερα μέσω του Κ.Ε.Μ.Ε.Ε.Π.

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αποτελεί Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία που διενεργεί φορολογικούς ελέγχους σε μεγάλες επιχειρήσεις. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου για το έτος 2021 σε σύγκριση με το 2020.

Πίνακας 1: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2020-2021

	2020	2021	ΜΤΒΛ %
Πλήθος	442	480	8,60%
Συνολική Βεβαίωση (εκατ. €)	91,3	199,2	118,25%
Εισπράξεις (εκατ. €)	70,1	80	14,14%
Εισπραξιμότητα	76,80%	40,17%	-47,70%

Πηγή: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Όπως παρατηρείται σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα το 2021 ολοκληρώθηκαν 480 έλεγχοι, με αποτέλεσμα να σημειωθεί αύξηση της τάξεως 8,60% σε σχέση με το 2020. Ακόμα, επιτεύχθηκε ο στόχος των 400 ελέγχων που είχε καθοριστεί με αύξηση της τάξεως του 120%. Όσον αφορά την Συνολική Βεβαίωση υπήρξε μια αύξηση κατά 118,25% ενώ ταυτόχρονα επιτεύχθηκε ο στόχος που είχε τεθεί των 200 εκατ. € σε ποσοστό 99,6%. Να σημειωθεί ότι μέσα στη Βεβαίωση αυτή εξαιρούνται τα πρόστιμα των διαδικαστικών παραβιάσεων σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013. Αντίστοιχη ανοδική πορεία είχαν και οι εισπράξεις που σημείωσαν μια αύξηση κατά 14,14%. Όσον αφορά την εισπραξιμότητα υπολογίζεται βάσει του τύπου Εισπράξεις προς Συνολική Βεβαίωση. Παρατηρείται ότι παρουσιάζει μείωση κατά 47,70%, ωστόσο δεν είναι κάτι το οποίο πρέπει να προβληματίζει καθώς στα αποτελέσματα αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται οι εισπράξεις βάσει των δηλώσεων του Ν. 4512/2018 τα οποία επηρεάζουν την Συνολική Βεβαίωση σε 257,98 εκατ. € και τις συνολικές εισπράξεις σε 134,05 εκατ. €.

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εστιάζει στον έλεγχο φορολογουμένων μεγάλου πλούτου. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελεγκτικού του έργου για το έτος 2021 σε σύγκριση με το έτος 2020.

Πίνακας 2: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 2020-2021

	2020	2021	ΜΤΒΛ %
Πλήθος	761	1200	57,69%
Συνολική Βεβαίωση (εκατ. €)	391,4	146,8	-62,50%
Εισπράξεις (εκατ. €)	18,4	20,4	10,77%
Εισπραξιμότητα	4,70%	13,88%	195,42%

Πηγή: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα όσον αφορά το σύνολο των ελέγχων το 2021 πραγματοποιήθηκαν 1200 έλεγχοι με αποτέλεσμα να παρατηρηθεί μια αύξηση της τάξεως του 57,69% και ταυτόχρονα κάλυψη του ετήσιου στόχου που ήταν οι 700 έλεγχοι. Η Συνολική βεβαίωση, εξαιρούμενης της βεβαίωσης προστίμων των διαδικαστικών παραβιάσεων, σημείωσε μια μείωση κατά 62,50%, ωστόσο υπερκαλύφθηκε ο ετήσιος στόχος. Όσον αφορά τις εισπράξεις σημειώθηκε αύξηση σε ποσοστό 10,77%, καθώς και η συνολική εισπραξιμότητα αυξήθηκε κατά 195,42%. Αξίζει να σημειωθεί ότι στα παραπάνω ποσά δεν συμπεριλαμβάνονται ποσά βεβαίωσης από 500 υποθέσεις που ανέρχονται στα 17,7 εκατ. €.

Δ.Ο.Υ.

Οι Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί το 2021 εκπλήρωσαν συνολικά 20.476 ελέγχους. Ωστόσο, παρόλο που μπόρεσαν και εκπλήρωσαν τον ετήσιο στόχο σε ποσοστό 102,9%, παρουσιάζεται μείωση των ελέγχων σε σχέση με το 2020. Όσον αφορά την Συνολική Βεβαίωση παρουσιάστηκε μια αύξηση της τάξεως του 38,30%, ενώ οι συνολικές εισπράξεις σε σχέση με το 2020 παρουσίασαν μείωση κατά ποσοστό 2,42%. Επομένως, η εισπραξιμότητα παρουσίασε μείωση 29,44%.

Πίνακας 3: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Δ.Ο.Υ. 2020-2021

	2020	2021	ΜΤΒΛ %
Πλήθος	21.089	20.476	-2,91%
Συνολική Βεβαίωση (εκατ. €)	953,5	1318,7	38,30%
Εισπράξεις (εκατ. €)	66,9	65,03	-2,42%
Εισπραξιμότητα	7,02%	4,95%	-29,44%

Πηγή: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Φ.Α.Ε.

Ο παρακάτω πίνακας αναφέρεται στις Φ.Α.Ε. Αθηνών, Πειραιά και Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με τα δεδομένα αυτά παρατηρείται ότι διενεργήθηκαν συνολικά 1.834 έλεγχοι στο έτος 2021. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα αρχικά να μην επιτευχθεί ο ετήσιος στόχος που τέθηκε στους 2.000 ελέγχους και κατά δεύτερον να υπάρξει μείωση στο πλήθος των ελέγχων της τάξεως 11,44% σε σχέση με το 2020. Όσον αφορά την Συνολική Βεβαίωση παρουσίασε ιδιαίτερη αύξηση στο έτος 2021 κατά ποσοστό 759,82%, ωστόσο οι συνολικές εισπράξεις από τους ελέγχους των Φ.Α.Ε. παρουσίασαν μείωση 2,24%. Τέλος, αυτά τα στοιχεία είχαν σαν αποτέλεσμα η εισπραξιμότητα να διαμορφωθεί στο 0,85% με αποτέλεσμα να παρουσιάσει μείωση κατά ποσοστό 88,63%.

Πίνακας 4: Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Φ.Α.Ε. 2020-2021

	2020	2021	ΜΤΒΛ %
Πλήθος	2.071	1.834	-11,44%
Συνολική Βεβαίωση (εκατ. €)	193,2	1661,2	759,82%
Εισπράξεις (εκατ. €)	14,4	14,08	-2,24%
Εισπραξιμότητα	7,46%	0,85%	-88,63%

Πηγή: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Σύμφωνα με τα παραπάνω μπορούμε να πούμε ότι τα αποτελέσματα που παρουσιάστηκαν είναι αρκετά ικανοποιητικά. Πιο συγκεκριμένα, μπόρεσαν και διενεργήθηκαν συνολικά 23.990 έλεγχοι έναντι του στόχου που τέθηκε για το 2021 των 23.000 ελέγχων. Σ' αυτό το αποτέλεσμα συνέβαλαν όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., καθώς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε 80 παραπάνω ελέγχους, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενέργησε 500 περισσότερους ελέγχους, ενώ η Δ.Ο.Υ. και η Φ.Α.Ε. συνολικά πραγματοποίησαν 410 ελέγχους άνω του τιθέμενου στόχου. Η διενέργεια των ελέγχων αυτών επέφερε και το αντίστοιχο αποτέλεσμα όσον αφορά την Συνολική Βεβαίωση, καθώς επήλθε στα 3,3 δισ. €, έναντι το στόχου των 1,3 δισ. €. Και σε αυτή την περίπτωση συνέβαλαν όλες εξίσου οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., καθώς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχε 199,2 εκατ. €, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 146,8 εκατ. € και η Δ.Ο.Υ. και η Φ.Α.Ε. συνολικά 3 δισ. €. Συνοψίζοντας, λοιπόν, όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες συνέχισαν να πραγματοποιούν αποτελεσματικά το ελεγκτικό τους έργο και για το 2021, κάτω από τους περιορισμούς και τις ιδιαίτερες συνθήκες που επικρατούσαν λόγω της πανδημίας του Covid-19 στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι επειδή η σημερινή κοινωνία εξελίσσεται συνεχώς και με ραγδαίους ρυθμούς, είναι αναγκαίο να υφίσταται ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικών ελέγχων που θα συμβάλλει τόσο στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και στην επιτάχυνση του ρυθμού που έχει η οικονομική ανάπτυξη, όσο και στη δίκαιη κατανομή αναφορικά με το φορολογικά βάρη από τα οποία μαστίζεται ολόκληρη η κοινωνία. Επιπλέον, ο έλεγχος έχει μεγάλη σημασία καθώς αποτελεί την βάση της φορολογικής δικαιοσύνης μέσα σε μια κοινωνία και αυτό διότι μέσω της αποτελεσματικότητάς του προσδιορίζεται το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του κάθε φορολογούμενου, επιτυγχάνεται η αποθάρρυνση της φοροδιαφυγής και συμβάλλει στην διασφάλιση της ορθής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και της γενικότερης συνοχής μιας επιχείρησης. Επομένως, θα μπορούσαμε να πούμε ότι κάποιοι επιπλέον βασικοί στόχοι του φορολογικού ελέγχου είναι η παροχή μιας οδού για την εκπαίδευση προσώπων σχετικά με διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ο εντοπισμός αριθμητικών σφαλμάτων και περιπτώσεων φορολογικής απάτης λόγω ελλειπών ή ανακριβών δηλώσεων από τους υποκείμενους στον φόρο και η ενθάρρυνση της εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης, η οποία αποτελεί έναν από τους ισχυρούς λόγους υποστήριξης του συστήματος αυτοαξιολόγησης.

Μέσω της παρούσας διπλωματικής εργασίας έγινε προσπάθεια να παρουσιαστεί η σημασία της ελεγκτικής και του φορολογικού ελέγχου στο σύγχρονο ελληνικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Ωστόσο, η οικονομική πραγματικότητα που αντιμετωπίζει η Ελλάδα τα τελευταία χρόνια είναι πολύπλοκη. Η οικονομική κρίση εξακολουθεί να υπάρχει σε παγκόσμιο επίπεδο επηρεάζοντας έτσι και την Ελλάδα και για αυτόν τον λόγο κρίνεται απαραίτητο τα αρμόδια όργανα που απαρτίζουν την ελεγκτική επιστήμη να προσπαθούν συνεχώς να αυξάνουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου και να παίρνουν μέτρα πρόληψης για την αποφυγή οικονομικών καταρρεύσεων στο μέλλον. Βάσει του συγκεκριμένου πλαισίου θα πρέπει να

αναθεωρείται το ελεγκτικό σχέδιο που περιλαμβάνει τους ελεγκτικούς ελέγχους για την μέγιστη επίτευξη των στόχων και σκοπών που παρουσιάστηκαν. Ωστόσο, στο περιεχόμενο της διπλωματικής αυτής εργασίας παρουσιάστηκε μόνο η θεωρητική προσέγγιση αναφορικά με τις διαδικασίες του ελέγχου. Συνεπώς, θα ήταν ενδιαφέρον να πραγματοποιηθεί μια εμπειρική μελέτη στο μέλλον, στην οποία θα παρουσιάζεται αναλυτικά η ελληνική πραγματικότητα όσον αφορά την εφαρμογή των διαδικασιών του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου σε ελληνικές επιχειρήσεις. Κύριος στόχος της έρευνας αυτής είναι να μπορέσει να διαπιστωθεί το ποσοστό συμμόρφωσης τόσο των ελεγκτών ως προς τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται όσο και των επιχειρήσεων ως προς τα ελεγκτικά πρότυπα που πρέπει να τηρούν. Επιπλέον, μέσω της προτεινόμενης αυτής έρευνας θα μπορέσουμε να εξάγουμε συμπεράσματα που θα αφορούν την αποτελεσματικότητα των τηρούμενων διαδικασιών και έτσι θα είμαστε σε θέση να προτείνουμε διορθώσεις και προσθήκες που πιθανόν να χρειάζονται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Agoglia, C. P., Douppnik, T. S., & Tsakumis, G. T. (2011), "Principles-based versus rules-based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions", *The accounting review*, Vol. 86, pp. 747-767.

Aobdia, D. (2015), "Proprietary information spillovers and supplier choice: Evidence from auditors", *Review of Accounting Studies*, Vol. 20, pp. 1504-1539.

Ashraf, M., Michas, P. N., & Russomanno, D. (2020), "The impact of audit committee information technology expertise on the reliability and timeliness of financial reporting", *The Accounting Review*, Vol. 95, pp. 23-56.

Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001), "The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, pp. 1-10.

Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013), "Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, pp. 353-384.

Cohen, Jeffrey R. (2014), "The effect of audit committee industry expertise on monitoring the financial reporting process", *The Accounting Review*, Vol. 89, pp. 243-273.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002), "Corporate governance and the audit process", *Contemporary accounting research*, Vol. 19, pp. 573-594.

Commerford, B. P., Dennis, S. A., Joe, J. R., & Ulla, J. W. (2022), "Man versus machine: Complex estimates and auditor reliance on artificial intelligence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 60, pp. 171-201.

DeFond, M. L., Lim, C. Y., & Zang, Y. (2016), "Client conservatism and auditor-client contracting", *The Accounting Review*, Vol. 91, pp. 69-98.

Dhaliwal, D. S., Lamoreaux, P. T., Litov, L. P., & Neyland, J. B. (2016), "Shared auditors in mergers and acquisitions", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 61, pp. 49-76.

Drogalas, G., Karagiorgos, T., & Arampatzis, K. (2015), "Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7, pp. 113-122.

Duellman, S., Hurwitz, H., & Sun, Y. (2015), "Managerial overconfidence and audit fees", *Journal of contemporary accounting & economics*, Vol. 11, pp. 148-165.

Francis, Jere R., Inder K. Khurana, and Raynolde Pereira (2003), "The role of accounting and auditing in corporate governance and the development of financial markets around the world", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Vol. 10, pp. 1-30.

Gao, P., & Zhang, G. (2019), "Auditing standards, professional judgment, and audit quality", *The Accounting Review*, Vol. 94, pp. 201-225.

Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2017), "Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36, pp. 63-84.

Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015), "Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, pp. 833-863.

Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014), "Fear and risk in the audit process", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, pp. 264-288.

Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. H. (2016), "The association between information technology investments and audit risk", *Journal of Information Systems*, Vol. 30, pp. 93-116.

He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017), "Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?", *The Accounting Review*, Vol. 92, pp. 61-87.

- Kadous, K., & Zhou, Y. (2019), "How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks? ", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36, pp. 108-131.
- Knechel, W. Robert. (2013), "Do auditing standards matter?", *Current Issues in Auditing*, Vol. 7, pp. A1-A16.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013), "Audit quality: Insights from the academic literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, pp. 385-421.
- Kourdoumpalou, S. (2016), "Do corporate governance best practices restrain tax evasion? Evidence from Greece", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 8, pp. 1-10.
- Octavia, E., & Widodo, N. R. (2015), "The effect of competence and independence of auditors on the audit quality", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, pp. 189-194.
- Patterson, E. R., Smith, J. R., & Tiras, S. L. (2019), "The effects of auditor tenure on fraud and its detection", *The Accounting Review*, Vol. 94, pp. 297-318.
- Priyanti, D. F., & Dewi, N. H. (2019), "The effect of audit tenure, audit rotation, accounting firm size, and client's company size on audit quality", *The Indonesian Accounting Review*, Vol. 9, pp. 1-14.
- Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., & Rubino, M. (2021), "Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 30, pp. 522-534.
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014), "Misstatements in financial statements: The relationship between inherent and control risk factors and audit adjustments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, pp. 247-269.
- Singer, Z., & Zhang, J. (2018), "Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery", *The Accounting Review*, Vol. 93, pp. 315-338.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015), "Auditor independence and audit quality: A literature review", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 30, pp. 101-121.

Zhang, Joseph H. (2018), "Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 35, pp. 245-276.

Ελληνόγλωσση Βιβλιογραφία

Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., Μενεξιάδης Μ., Μπάλιος Δ. (2017), "Εσωτερικός Έλεγχος για επιχειρήσεις και οργανισμούς", Εκδόσεις: Rosili, Αθήνα.

Γκίνογλου, Δ. (2017), "Φορολογική Λογιστική, Τόμος Α – 2^η Έκδοση", Εκδόσεις Π.Χ. Πασχαλίδης, Αθήνα.

Ζωϊτσάς Α. (2017), "Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος", Εκδόσεις: Σοφία, Αθήνα.

Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), "Ελεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος", Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Παπαστάθης Π.,Σ. (2014), "Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η πρακτική Εφαρμογή του", Εκδόσεις: Ιδιωτική, Αθήνα.

Διαδικτυακές πηγές

Α.Α.Δ.Ε. (2022), "Έκθεση Απολογισμού 2021 και Προγραμμάτων Δραστηριοτήτων για το 2022", Διαθέσιμο από: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-04/apologistiki_ekthesi2021.pdf

Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021), "Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών", Διαθέσιμο από: <https://aead.gr/publications/manuals/kodikas-deontologias-esoterikon-elegkton>

Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, "Κωδικοποίηση Νομοθεσίας", Διαθέσιμο από: [http://www.hcmc.gr/el GR/web/portal/klawenc](http://www.hcmc.gr/el_GR/web/portal/klawenc)