



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

Διπλωματική Εργασία

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ
ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Της

ΝΙΖΑΜΗ ΝΑΤΑΛΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής : Χρήστος Ι. Νεγκάκης

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

Νοέμβριος, 2015

Στην οικογένεια μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματοποιείται στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Λογιστική και Χρηματοοικονομική», του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, υπό την επίβλεψη του Καθηγητή κ. Χρήστου Ι. Νεγκάκη.

Ευχαριστίες θα ήθελα να δώσω σε όλους τους καθηγητές που συμμετείχαν στο συγκεκριμένο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα, οι οποίοι προσπάθησαν να μου μεταδώσουν τόσο τη γνώση τους, όσο και το πνεύμα για συνεχή επιστημονική βελτίωση και εξέλιξη.

Τις ιδιαίτερες ευχαριστίες μου, θα ήθελα να εκφράσω στον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Χρήστο Ι. Νεγκάκη, για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα αντικείμενο απόλυτα σχετικό με τα ενδιαφέροντα μου, καθώς και για την αμέριστη συμπαράσταση του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης. Επίσης, ευχαριστώ θερμά το λέκτορα Ανέστη Λαδά, για τις παρατηρήσεις και τα σχόλια του στην εκπόνηση της παρούσας μελέτης, καθώς οι υποδείξεις και οι συμβουλές του με βοήθησαν να βελτιώσω πολλά σημεία της εργασίας μου.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, για την κατανόηση και την συμπαράσταση που μου έχει προσφέρει όλα αυτά τα χρόνια, με σκοπό την επίτευξη των στόχων και προσδοκιών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η λογιστική είναι μια επιστήμη που χρησιμεύει σε πάρα πολλούς και διαφορετικούς τομείς της σύγχρονης ζωής. Εξάιρεση σε αυτό δε θα μπορούσε να αποτελέσει ο τομέας του τουρισμού και ειδικότερα ο ξενοδοχειακός κλάδος, ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της τουριστικής ανάπτυξης της κάθε χώρας. Οι βασικές αρχές και έννοιες της λογιστικής, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τις επιχειρήσεις των ξενοδοχείων. Για την μελέτη των οικονομικών πράξεων και κινήσεων μια ξενοδοχειακής μονάδας, θεσπίστηκε ένας ιδιαίτερος κλάδος της λογιστικής, η ξενοδοχειακή λογιστική. Η μελέτη της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι απαραίτητη για μια εμπειριστατωμένη και λεπτομερή παρακολούθηση της ξενοδοχειακής μονάδας και των εσόδων και εξόδων της.

Παράλληλα με την ξενοδοχειακή λογιστική, εξίσου σημαντικό ρόλο παίζει και η επιστήμη της ελεγκτικής, η οποία βρίσκει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις, όπως επίσης και σε μια ξενοδοχειακή μονάδα, καθώς ο συνεχής και λεπτομερής έλεγχος σε αυτή, είναι ύψιστης σημασίας, εξαιτίας της ιδιόμορφης φύσης των συναλλαγών ενός ξενοδοχείου και του μεγάλου όγκου χρημάτων που διακινείται καθημερινά σε όλους τους τομείς της εκμετάλλευσής του. Με τη βοήθεια και των δυο αυτών επιστημών αποφεύγονται και διορθώνονται τυχόν προβλήματα, αλλά και δίνονται πληροφορίες στους υπευθύνους για τη λήψη μελλοντικών αποφάσεων. Για το λόγο αυτό, κρίθηκε αναγκαίο να γίνει παρουσίαση της ξενοδοχειακής μονάδας, τόσο από λογιστική όσο και από ελεγκτική πλευρά.

Επιπρόσθετα, εξίσου σημαντικό γεγονός στην ιστορία της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, αποτέλεσε και η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) από την Ευρωπαϊκή Ένωση το 2005. Έτσι, η παρούσα εργασία διερευνά τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (ΧΑ).

Αρχικά, η εργασία παρέχει μια λεπτομερή εξέταση τόσο της επισκόπησης της σχετικής διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας της ξενοδοχειακής λογιστικής, της ελεγκτικής και της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στις ξενοδοχειακές μονάδες, όσο και του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου.

ABSTRACT

Accounting is a science useful to many and different sectors of modern life. The sector of tourism couldn't be an exception to this, and especially the hotel industry which constitute an integral part of tourism development in every country. The basic principles and concepts of accounting are closely related with the business of hotels. In order to study the economic transactions of a hotel unit, a specific sector of accounting was introduced named hotel accounting. The study of hotel accounting is necessary for a detailed and complete observation of the hotel unit and its revenues and expenses.

Equally important is the science of audit, which applies to all enterprises, as well as to hotels. This is because of the continuous and detailed checks that take place in hotels and their importance is significant due to the nature of hotel transactions and the substantial amount of money traded on a daily basis among all sections of a hotel. These two sciences enable us to avoid or fix any problems that come out, and they also provide useful information for future decisions. For this reason, it was necessary to present the hotel unit, through both accounting and audit science.

Additionally, the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) by the European Union in 2005 is one of the most important events in financial Accountings history. This study investigates the impact of adopting IFRS on Hospitality Companies, listed in Athens Stock Exchange (ASE).

To begin with, the study provides a detailed examination of the review of relevant international and Greek literature of hotel accounting, the importance of audit and the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in hotels. The study continues with the existing institutional framework.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
1.1 Εισαγωγή	8
1.2 Αντικείμενο και Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.....	9
1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	11
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	11
2.1 Εισαγωγή	11
2.2 Έρευνα της Ξενοδοχειακής Λογιστικής.....	11
2.3 Έρευνες Σχετικά με τον Εσωτερικό έλεγχο	14
2.4 Μελέτες Σχετικά με την Επίδραση των ΔΠΧΑ.....	16
2.5 Συμπεράσματα.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	21
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	21
3.1 Εισαγωγή	21
3.2 Ξενοδοχειακή Λογιστική.....	22
3.2.1 Βασικά Χαρακτηριστικά του Ξενοδοχειακού Κλάδου.....	23
3.2.2 Η Σημασία και ο Ρόλος της Ξενοδοχειακής Λογιστικής.....	24
3.2.3 Βασικές Ξενοδοχειακές και Λογιστικές Αρχές	26
3.2.4 Οικονομικές Καταστάσεις των Ξενοδοχειακών Μονάδων	27
3.2.5 Σύστημα Λογιστικής: Main Courante.....	28
3.2.6 Προβλήματα Ξενοδοχειακής Λογιστικής	29
3.3 Η Ελεγκτική Διαδικασία στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	31
3.3.1 Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος	31
3.3.2 Ιστορικά Στοιχεία της Ελεγκτικής	31
3.3.3 Σκοπός της Ελεγκτικής Διαδικασίας	32
3.3.4 Ορισμός, Σκοπός και Περιεχόμενο Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	33
3.3.5 Βασικές Αρχές Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	36

3.3.6 Εξεταζόμενα Θέματα της Ελεγκτικής.....	37
3.3.7 Αναγκαιότητα της Ελεγκτικής	38
3.3.8 Έλεγχος με Βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	39
3.3.9 Η Ελεγκτική στις Ξενοδοχειακές Μονάδες	40
3.4 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και η Εφαρμογή τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις.....	41
3.4.1 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Γενικά.....	41
3.4.2 Οι Χρήστες των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα	43
3.4.3 Η Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα	44
3.4.4 Η Εφαρμογή των ΔΠΧΑ Στις Ξενοδοχειακές Μονάδες	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	51
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	51
4.1 Εισαγωγή	51
4.2 Περιγραφή των Εναλλακτικών Μεθόδων Αποτίμησης των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων	51
4.3 Σκοπός και Ερευνητικές Υποθέσεις	52
4.4 Ανάπτυξη του Μοντέλου.....	54
4.5 Δείγμα, Δεδομένα και Μεθοδολογία.....	56
4.6 Αποτελέσματα της Έρευνας	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	61
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ..	61
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	65
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	65
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	67
ΙΣΤΟΣΤΕΛΙΔΕΣ	70

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Η Ελλάδα είναι μια χώρα που διαθέτει απίστευτη φυσική ομορφιά. Κάθε χρόνο εκατομμύρια άνθρωποι έρχονται στην Ελλάδα για να θαυμάσουν τα όμορφα τοπία και τις μαγευτικές παραλίες αυτής της χώρας. Όλος αυτός ο κόσμος καταλήγει κατά κύριο λόγο σε ξενοδοχειακές μονάδες. Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί το πιο σημαντικό κομμάτι του τουρισμού. Η σημασία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στον τομέα του τουρισμού είναι τεράστια. Οι ξενοδοχειακές μονάδες που κάθε χρόνο δέχονται και φιλοξενούν τόσο κόσμο, κάνουν καθημερινά οικονομικές συναλλαγές πάσης φύσεως.

Η ξενοδοχειακή λογιστική είναι αυτή που παρατηρεί και ασχολείται με όλες τις συναλλαγές των πελατών ενός ξενοδοχείου. Για το λόγο αυτό, η μελέτη της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι απαραίτητη για μια λεπτομερή παρακολούθηση της ξενοδοχειακής μονάδας.

Πλέον, σχεδόν όλα τα ξενοδοχεία, τηρούν τα βιβλία τους με ενιαίο τρόπο, χάρη στη ξενοδοχειακή λογιστική. Μάλιστα, τα τελευταία χρόνια που οι συναλλαγές ανάμεσα στις επιχειρήσεις αυξάνονται διαρκώς, μεταβάλλονται με ταχείς ρυθμούς και εμφανίζουν ολοένα και μεγαλύτερη πολυπλοκότητα, ορισμένες ξενοδοχειακές μονάδες, και ιδιαίτερα αυτές των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (ΧΑ) τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), τα οποία είναι εκθέσεις οι οποίες υποδεικνύουν τον τρόπο που πρέπει να εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης.

Όπως προκύπτει από όσα αναφέρθηκαν, θεωρήθηκε κάτι παραπάνω από απαραίτητη η χρήση ενός κοινού λογιστικού κώδικα επικοινωνίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση διεθνώς. Η προβλεπόμενη και υποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής των ΔΠΧΑ στις εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε. ήταν η 01/01/2005, και είναι μια από τις μεγαλύτερες αλλαγές που σημειώθηκαν στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, και ίσως το σημαντικότερο γεγονός αναφορικά με τη λογιστική σύγκλιση στην Ευρώπη.

Ένας άλλος πολύ σημαντικός κλάδος της λογιστικής, αποτελεί επίσης και η ελεγκτική, της οποίας η διάδοση τα τελευταία χρόνια θεωρείται τεράστια, εξαιτίας του μεγάλου όγκου των συναλλαγών και της έλλειψης στοιχειώδους οργάνωσης. Η ελεγκτική διενεργεί πολύ σημαντικό έργο, κάνοντας έλεγχο στα οικονομικά των επιχειρήσεων για να διορθώσει και να αποτρέψει τυχόν σφάλματα. Όπως σε όλες τις επιχειρήσεις, έτσι και στα ξενοδοχεία, η ελεγκτική έχει ως στόχο την εξέταση των διαφόρων λογιστικών βιβλίων και παραστατικών, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές συναλλαγές.

1.2 Αντικείμενο και Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας

Στην ενότητα αυτή, γίνεται μια εισαγωγή στο θέμα της διπλωματικής εργασίας, προκειμένου ο αναγνώστης να αντιληφθεί ποιο είναι το αντικείμενο της παρούσας εργασίας. Αρχικά, κρίθηκε σκόπιμο να γίνει παρουσίαση της ξενοδοχειακής λογιστικής, καθώς επίσης και της ελεγκτικής στις ξενοδοχειακές μονάδες, παρουσιάζοντας τις βασικές αρχές και τους κανόνες που διέπουν τις επιστήμες αυτές. Επίσης, παρουσιάζονται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και πώς αυτά επηρεάζουν τα ξενοδοχεία, τα οποία έχουν αρχίσει σιγά σιγά να εναρμονίζονται στα ΔΠΧΑ.

Σε ερευνητικό επίπεδο, έγινε προσπάθεια να παρουσιαστούν και να αναλυθούν τα ξενοδοχεία που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ και πώς έχουν επηρεαστεί από την εφαρμογή τους αυτή. Πιο συγκεκριμένα, διερευνώνται οι οικονομικοί παράγοντες που πιθανόν να επηρεάζουν την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων του ενεργητικού σε εισηγμένες στο ΧΑ εταιρείες. Γίνεται δηλαδή μια προσπάθεια, ώστε να μελετηθούν τα κίνητρα τα οποία οδηγούν σε αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, και πώς αυτά, επηρεάζονται από ορισμένους χρηματοοικονομικούς δείκτες.

Αντικείμενο της εν λόγω έρευνας, αποτέλεσαν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (ΧΑ). Οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του τουριστικού κλάδου, έναν από τους μεγαλύτερους, κατά ομολογία, και σημαντικότερους κλάδους της οικονομίας μας. Για να υπάρξει μεγαλύτερο δείγμα και να εξαχθούν πιο αξιόπιστα αποτελέσματα, επιλέχθηκε ένας ακόμα συγκρίσιμος κλάδος, αυτός της βιομηχανίας των τροφίμων και ποτών, που μελετήθηκε ως προς τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και τις μεθόδους αποτίμησης των παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Η εργασία αναπτύσσεται σε πέντε κεφάλαια. Η διάρθρωση της εργασίας περιλαμβάνει αρχικά την εισαγωγή, προκειμένου ο αναγνώστης να κατανοήσει το αντικείμενο και τον σκοπό της παρούσας εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο, περιγράφει προηγούμενες μελέτες και αναλύει την επισκόπηση της σχετικής διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας, σχετικά με την ξενοδοχειακή λογιστική, την ελεγκτική στις ξενοδοχειακές μονάδες, καθώς και την επίδραση των ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γενικά, και των ξενοδοχειακών μονάδων ειδικά.

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται μια αναλυτική παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου, το οποίο καλύπτει την ξενοδοχειακή λογιστική (αναλύοντας την σημασία και τον ρόλο της), την επιστήμη της ελεγκτικής (η οποία ελέγχει αν η οικονομική και διοικητική διαχείριση του ξενοδοχείου γίνεται με πρόπονα τρόπο και χωρίς σφάλματα) και τέλος, το πλαίσιο των ΔΠΧΑ, των οποίων η εφαρμογή αποτέλεσε σημαντική εξέλιξη στο χώρο της λογιστικής στην Ελλάδα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί και το σημαντικότερο, γίνεται μια προσπάθεια, προκειμένου να εξεταστεί εμπειρικά, μέσα από τον έλεγχο των οικονομικών παραγόντων, πόσο διαφορετική αναμένεται η αποτίμηση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης, με την επιλογή της μεθόδου του ιστορικού κόστους ή με επιλογή της μεθόδου της αναπροσαρμογής.

Τέλος, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο, που είναι τα συμπεράσματα της εργασίας, γίνεται μια ανακεφαλαίωση όλων όσων έχουν μελετηθεί, καθώς επίσης παρατίθενται και τα εμπειρικά αποτελέσματα της παρούσας μελέτης, τα οποία σχετίζονται με προηγούμενες μελέτες. Επιπλέον, προτείνονται και προτάσεις για συμπληρωματική έρευνα.

Στο επόμενο κεφάλαιο που ακολουθεί, παρουσιάζεται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας αναφορικά με την έρευνα της ξενοδοχειακής λογιστικής, με την σημασία του εσωτερικού ελέγχου και με μελέτες που έχουν διεξαχθεί και δείχνουν την επίδραση που έχουν τα ΔΠΧΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο, περιγράφει προηγούμενες μελέτες που έχουν διεξαχθεί και αναλύει επίσης την σχετική βιβλιογραφία, μέσα από τρεις θεματικές ενότητες. Η πρώτη ασχολείται με την ανάλυση και κατανόηση της λογιστικής του ξενοδοχειακού τομέα, μέσα από έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί σε διεθνές, αλλά και σε εθνικό επίπεδο από ακαδημαϊκούς. Η δεύτερη ασχολείται με την σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα όλων των επιχειρήσεων γενικά, καθώς και στην επιτυχία των ξενοδοχειακών μονάδων ειδικά. Ενώ τέλος, η τρίτη ενότητα επιχειρεί να αναλύσει τις επιπτώσεις που έχουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, μετά την εφαρμογή τους στις χώρες της Ευρώπης, αλλά και μετά την εφαρμογή τους σε ελληνικές επιχειρήσεις, μέσα από έρευνες, ώστε να μας δείξουν τις επιπτώσεις που προέκυψαν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, τη σημαντικότητα των παρεχόμενων πληροφοριών, καθώς και τις αντιλήψεις διαφόρων επενδυτών για τα νέα αυτά πρότυπα.

2.2 Έρευνα της Ξενοδοχειακής Λογιστικής

Στην ενότητα αυτή, παρουσιάζεται η έρευνα στον τομέα της ξενοδοχειακής λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης, καθώς ο ρόλος της λογιστικής είναι πολύ σημαντικός στην ανάπτυξη των ξενοδοχείων. Τα ευρήματα των ερευνών δείχνουν, πως μέσα από την καλύτερη συνεργασία μεταξύ των υπευθύνων της διοίκησης και των λογιστών των ξενοδοχείων, ο ευρύτερος ξενοδοχειακός λογιστικός τομέας θα μπορούσε να βελτιωθεί σημαντικά, καθώς η ανάγκη αυτή θεωρείται επιτακτική, εξαιτίας της συνεχής ανάπτυξης του κλάδου στη χώρα μας. Επίσης, τα αποτελέσματα των ερευνών δείχνουν, πως επιτακτική είναι και η ανάγκη για χρησιμοποίηση μοντέλων διοικητικής λογιστικής στα ξενοδοχεία.

Η γνώση των ξεχωριστών δραστηριοτήτων και χαρακτηριστικών των ξενοδοχειακών μονάδων από λογιστικής άποψης, δε διαφέρει αισθητά σε σχέση με άλλες

βιομηχανίες, όπως το λιανικό εμπόριο και την παραγωγή, που ειδικεύονται σε ανάλογες λειτουργίες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι λογιστικές μέθοδοι και πρακτικές που έχουν υιοθετηθεί από άλλες βιομηχανίες, μπορούν να προσαρμοστούν και να μεταφερθούν στις συγκεκριμένες ανάγκες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (Harissa & Brown, 1998). Σύμφωνα με τους Emmanuel et al. (1990), δεν υπάρχει ένα καθολικά κατάλληλο λογιστικό σύστημα που να ισχύει σε όλους τους οργανισμούς και κάτω από όλες τις συνθήκες.

Μέσα από έρευνα την οποία πραγματοποίησε ο Kostas (1975), επεσήμανε ότι ο προσανατολισμός μιας επιχείρησης, πρέπει να έχει απαραίτητως σημαντικούς υπαινιγμούς για την επιλογή της λογιστικής και των μεθόδων ελέγχου. Δεδομένου ότι φαίνεται να υπάρχει μια αυξανόμενη αναγνώριση ότι τα ξενοδοχεία είναι στην ουσία επιχειρήσεις προσανατολισμένες στην αγορά, φαίνεται πρόπον οι επόμενες εκδόσεις του ενιαίου συστήματος να λάβουν περισσότερο υπόψη την ανάγκη να αναπτυχθούν σαφείς συστάσεις, που καλύπτουν την έμφαση της λογιστικής αντιμετώπισης των εσόδων, που απαιτείται από τους χρήστες.

Σε άλλη έρευνα, οι Persic et al. (2001) αναφέρθηκαν στα μοντέλα διοικητικής λογιστικής που εφαρμόζουν οι ξενοδοχειακές μονάδες, και πώς αυτά συντελούν στην ανταγωνιστικότητα τους. Χάρη στα μοντέλα αυτά, η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις, και για το λόγο αυτό τα μοντέλα πρέπει να είναι αξιόπιστα και να δίνουν σωστές ενδείξεις για τα κόστη της επιχείρησης. Επεσήμαναν την αναγκαιότητα της ξενοδοχειακής επιχείρησης να αποκτήσει συγκριτικό πλεονέκτημα μέσω της χρησιμοποίησης του κατάλληλου μοντέλου διοικητικής λογιστικής, έναντι των ανταγωνιστών της. Ένα καλύτερο μοντέλο διοίκησης λογιστικής, ανάλογα με την ιδιομορφία της επιχείρησης, κάνει ευκολότερο το έργο της διοίκησης για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων. Η λογιστική σα λειτουργία από μόνη της συνεπάγεται κάποιες βασικές διαδικασίες, όπως η εξακρίβωση των δραστηριοτήτων που επιφέρουν κέρδος, η οικονομική μέτρηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων και ο έλεγχος αν είναι αξιόπιστα τα συγκεκριμένα οικονομικά στοιχεία.

Η Downie (1997) μετά από έρευνα που πραγματοποίησε για την ξενοδοχειακή λογιστική, κατάληξε στο συμπέρασμα ότι το ενιαίο σύστημα σχετίζεται αποτελεσματικά με τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των ξενοδοχείων και άλλων παρόμοιων ιδρυμάτων σε ένα επίπεδο, το οποίο βασίζεται σε τμηματικές λογιστικές αρχές. Παράλληλα, για το ευρύτερο θέμα της ξενοδοχειακής λογιστικής επεσήμανε, πόσο σημαντική είναι η συνεργασία μεταξύ των στελεχών μιας ξενοδοχειακής μονάδας στη λήψη των

αποφάσεων, καθώς μέσα από την αρμονική συνεργασία, η διεξαγωγή της ξενοδοχειακής λογιστικής εμφανίζεται περισσότερο βελτιωμένη (Downie, 1997).

Οι Mongiello & Harris (2006) στηριζόμενοι στα ευρήματα που είχαν ήδη από προηγούμενη έρευνα τους, και έχοντας υπόψη τα ερωτήματα που έθεσαν σε διοικητικά στελέχη των ξενοδοχείων και την ανάλυση των υποθέσεων οργανωτικής διαχείρισης, προσπάθησαν να δείξουν τις σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ της διοίκησης των μεγάλων ξενοδοχείων με τη λογιστική που χρησιμοποιείται ως εργαλείο παρακολούθησης από τα στελέχη. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως κάθε ξενοδοχείο έχει και άλλες διοικητικές αρχές, πάνω στις οποίες βασίζεται, καθώς και άλλη λογιστική συμπεριφορά την οποία τηρεί, ανάλογα με τη χώρα στην οποία εδρεύει, και ανάλογα τους διαφορετικούς περιβαλλοντικούς παράγοντες που τον επηρεάζουν.

Παράλληλα, για να βελτιωθεί η ξενοδοχειακή λογιστική, πρέπει να βελτιωθούν επίσης και οι λογιστές που ασχολούνται με αυτήν, ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στις υποχρεώσεις τους. Οι λογιστές των ξενοδοχείων είναι απαραίτητο να έχουν «νέες δεξιότητες», κατάλληλη εκπαίδευση και επαρκή κατάρτιση. Επιπλέον, εξαιτίας της αναμενόμενης ανάγκης για ανάπτυξη των τεχνικών λογιστικής και των οικονομικών δεξιοτήτων, μια άλλη βασική συνιστώσα που θεωρείται απαραίτητη να έχουν οι λογιστές των ξενοδοχείων, είναι η απόκτηση επιχειρησιακών δεξιοτήτων και εμπειρίας. Η γνώση όλων των τομέων της επιχείρησης διευκολύνει όχι μόνο την αποτελεσματική ανάλυση και την ερμηνεία των πληροφοριών, αλλά επίσης βοηθά τον λογιστή να επικοινωνεί πιο αποτελεσματικά με άλλα μέλη της ομάδας διαχείρισης, κάτι το οποίο θεωρείται αναγκαίο και απαραίτητο στη συνολική αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης (Geller et al. 1990).

Από αυτή την άποψη είναι ενδιαφέρον, ως εκ τούτου να σημειωθεί, ότι οι Geller et al. (1990), προσδιόρισαν επίσης, μέσα από μια άλλη εκτενή τους έρευνα, ότι κατά τη δεκαετία του 1980 υπήρξε μια σημαντική αύξηση του αριθμού των λογιστών ξενοδοχείων των ΗΠΑ, οι οποίοι είχαν αποφοιτήσει από προγράμματα εκπαίδευσης, ως προς τη διαχείριση των ξενοδοχείων. Η αύξηση αυτή αντικατοπτρίζει την αυξανόμενη ανάγκη για καλύτερη εκπαίδευση και μεγαλύτερη εμπειρία των επιχειρήσεων, στη θέση του ελεγκτή.

2.3 Έρευνες Σχετικά με τον Εσωτερικό έλεγχο

Τις τελευταίες δεκαετίες, σημαντική προτεραιότητα για την Ευρωπαϊκή Ένωση αποτέλεσε η δημιουργία μιας ενιαίας, ισχυρής και ανταγωνιστικής εσωτερικής αγοράς. Προϋπόθεση για την επίτευξη μιας ολοκληρωμένης Ευρωπαϊκής αγοράς, είναι η διασφάλιση της «διαφάνειας», και η δυνατότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η ολοένα και αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια, δημιούργησε αντίστοιχα την ανάγκη σύνταξης αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δίνοντας έμφαση στα ποιοτικά τους χαρακτηριστικά. Η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιτυγχάνεται με την ορθή τήρηση των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων και παραδοχών. Η εύλογη διασφάλιση της αξιοπιστίας τους, παρέχεται μέσα από την ελεγκτική διαδικασία (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ότι αποτελεί την ασφαλιστική δικλείδα της επιχείρησης για την αποφυγή ακούσιας ή σκόπιμης διαρροής των κάθε είδους χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών, αγαθών και υλικών, καθώς και την αποφυγή απώλειας εσόδων από καταχρήσεις ή λειτουργικά λάθη (Μάρα, 1991). Γενικότερα, σκοπός ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης είναι, η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής επιχείρησης και η διασφάλιση ότι όλα λειτουργούν όπως προβλέπεται (Λεκαράκου, - Νιζάμη, 2001).

Τα αποτελέσματα επισημαίνουν, πως ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων, θεωρείται ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα, την επιτυχία, αλλά και για την επιβίωση των επιχειρήσεων.

Αν η διοίκηση του ξενοδοχείου είναι σε θέση να αναγνωρίζει σωστά και να ενστερνίζεται το πλήρη αντίκτυπο του συστήματος ελέγχου στην επιχείρηση, υποστηρίζεται, ότι όχι μόνο μπορεί να βελτιώσει τα κίνητρα και το ηθικό, αλλά μπορεί στην πραγματικότητα να ενισχύσει ολόκληρη την αποτελεσματικότητα της οργάνωσης της ξενοδοχειακής μονάδας (Harrissa & Brown, 1998).

Ακόμη μια μελέτη πραγματοποιήθηκε, με απώτερο σκοπό την εσωτερική διαχείριση και λογιστική απεικόνιση των ξενοδοχείων. Μέσα από έρευνα που πραγματοποίησε ο Gibson (2003), στο Χονγκ Κονγκ, ασχολήθηκε με το αν τα διοικητικά στελέχη και οι ελεγκτές των ξενοδοχείων, είναι σε θέση να γνωρίζουν τα χαρακτηριστικά

του δημοσιονομικού ελέγχου που τους ασκεί ο ελεγκτής. Τα αποτελέσματα έδειξαν, πως όσοι εργάζονταν σε ξενοδοχεία δεν ήταν αρκετά ενήμεροι με θέματα που όφειλαν να γνωρίζουν, ενώ ως προς το κομμάτι του ελέγχου, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών των ξενοδοχειακών μονάδων είναι παρόμοια με αυτά άλλων συναδέλφων που ασκούν έλεγχο σε άλλες επιχειρήσεις.

Σε άλλη μελέτη που έγινε στη Σιγκαπούρη, από τους Goodwin & Yeo (2001), εξετάστηκαν οι παράγοντες που μπορεί να έχουν αντίκτυπο στην ανεξαρτησία και στην αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Η έρευνα εντόπισε την ύπαρξη ισχυρής αλληλεξάρτησης μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και της Επιτροπής Ελέγχου, ειδικά στις περιπτώσεις που η Επιτροπή Ελέγχου αποτελούνταν αποκλειστικά και μόνο από ανεξάρτητους Διευθυντές.

Παράλληλα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου γενικά στις επιχειρήσεις, μελετήθηκε επίσης από τους Leung et al. (2004). Στην έρευνα αυτή (η οποία πραγματοποιήθηκε μέσα από 397 ερωτηματολόγια), συμμετείχαν τόσο ελεγκτές, όσο και διευθυντές οικονομικών οργανισμών. Βασικοί στόχοι της έρευνας ήταν ο προσδιορισμός των στόχων του εσωτερικού ελέγχου των οικονομικών μονάδων, ο καθορισμός της σημαντικότητας της εταιρικής διακυβέρνησης στις οικονομικές μονάδες, καθώς και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Στη μελέτη αυτή, διαπιστώθηκε από τη μια μεριά, ότι οι διευθυντές των οικονομικών οργανισμών ήταν πολύ θετικά διακείμενοι στη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ από την άλλη μεριά, οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούσαν ότι αποτελούν βασικό μέρος της διοίκησης, με ικανοποιητικό επίπεδο της αντικειμενικότητας και ακεραιότητας τους. Τέλος, οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούσαν την κουλτούρα της οικονομικής μονάδας και την υποστήριξη της διοίκησης, ως βασικούς παράγοντες για την αποτελεσματικότητά τους.

Όπως προκύπτει από τα ευρήματα των ερευνών, ο εσωτερικός ρόλος παίζει καθοριστικό ρόλο στην αποτελεσματική λειτουργία όλων των επιχειρήσεων γενικά, καθώς και στην επιτυχία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ειδικά. Οι επιχειρήσεις σήμερα αντιμετωπίζουν σημαντικές δυσκολίες και προβλήματα, όταν προσπαθούν να εντοπίσουν τις δυνάμεις και τις αδυναμίες τους, τα ρίσκα και τους κινδύνους, καθώς και τις αβεβαιότητες του μέλλοντος, και οι δυσκολίες αυτές είναι πιο εμφανείς στον τομέα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Από τα αποτελέσματα για τους δείκτες εσωτερικού ελέγχου, καταλήγουμε στο συμπέρασμα, πως η επιτυχία των ξενοδοχειακών

καταλυμάτων, εξαρτάται άμεσα από τη σωστή και αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

2.4 Μελέτες Σχετικά με την Επίδραση των ΔΠΧΑ

Πολλές και ενδιαφέρουσες είναι οι έρευνες που πραγματοποιήθηκαν μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ σε χώρες της Ευρώπης. Σε μια προσπάθεια να διευκρινιστούν οι επιπτώσεις που ανέκυψαν, σπουδαίοι ακαδημαϊκοί, μέσω διαφόρων μεθόδων έρευνας και επιλέγοντας ένα ικανοποιητικό δείγμα επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν να εξάγουν αξιόπιστα αποτελέσματα, μελέτησαν τις επιδράσεις της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, καθώς και τις απόψεις που έχουν οι επενδυτές για τα νέα αυτά πρότυπα. Αρχικά, γίνεται μια σύντομη παρουσίαση της επίδρασης των ΔΠΧΑ στην Ευρώπη και στην Ευρωπαϊκή αγορά, μέσα από έρευνες που διεξήχθησαν και στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των μελετών στην επίδραση τους στην Ελληνική αγορά.

Οι περισσότερες από τις μελέτες που έχουν διεξαχθεί είναι γενικού χαρακτήρα και ασχολούνται κυρίως με την περιγραφή των περιστάσεων κάτω από τις οποίες εφαρμόστηκαν τα ΔΠΧΑ σε συγκεκριμένες χώρες. Η υιοθέτηση τους από ανεπτυγμένες χώρες της Ευρώπης στηρίζεται κυρίως στα εξής επιχειρήματα, που υποστηρίζουν ότι τα ΔΠΧΑ ενισχύουν την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, βελτιώνουν τη συγκρισιμότητα των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο, διευκολύνουν τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες σε διεθνή κλίμακα, και συμβάλλουν στη καλύτερη παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών. Παράλληλα, συμβάλλουν σημαντικά στην ενίσχυση και ολοκλήρωση της ανταγωνιστικότητας των χρηματοπιστωτικών αγορών.

Τα ΔΠΧΑ είναι ευεργετικά για τις χώρες της Ευρώπης, καθώς θεωρούνται τα πλέον «προετοιμασμένα πρότυπα», τα οποία διαθέτουν το καλύτερο λογιστικό πλαίσιο και τις καλύτερες λογιστικές αρχές. Μέσα από την έρευνα της η Chamisa (2000) καταλήγει στο συμπέρασμα, πως η εφαρμογή τους στις χώρες της Ευρώπης, θα έχει μόνο θετικά αποτελέσματα στην οικονομική ανάπτυξη της κάθε χώρας.

Συνεχίζοντας με την επίδραση που έχουν τα ΔΠΧΑ στην Ευρωπαϊκή Αγορά, οι Aubert & Grudnitski (2011), αναφέρουν στην εργασία τους τα αποτελέσματα της διεξαγωγής μιας ανάλυσης, που αποτελείται από δύο στάδια, ώστε να δείξουν τις οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι επιχειρήσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

μετά την υιοθέτηση τους. Στο πρώτο στάδιο, μελετήθηκαν οι επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή, σε δείγμα που αποτελούνταν από είκοσι βιομηχανίες, προερχόμενες από δεκατρείς διαφορετικές χώρες. Αυτό επιτεύχθηκε με τον υπολογισμό της Αποδοτικότητας του Ενεργητικού (ROA)¹, των εξεταζόμενων επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα έδειξαν, πως υπάρχουν πολλές θετικές διαφορές, για τις επιχειρήσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο Βέλγιο, στη Γαλλία, στην Ιταλία, στην Ελβετία, στη Σουηδία και στη Φινλανδία. Στο δεύτερο στάδιο, επικεντρώθηκαν στον καθορισμό των επιπτώσεων από την άποψη της αγοράς και την ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων, και τα αποτελέσματα έδειξαν, ότι υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ της λογιστικής πληροφόρησης και της απόδοσης της αγοράς, μετά την εφαρμογή.

Παράλληλα, οι Armstrong et al. (2010) εξέτασαν την αντίδραση στην Ευρωπαϊκή Χρηματιστηριακή αγορά μέσα από δεκαέξι σημαντικά γεγονότα που σχετίζονται με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ στην Ευρώπη. Τα αποτελέσματα έδειξαν, πως υπάρχει πολύ θετική αντίδραση της αγοράς στην υιοθέτηση των ΔΠΧΑ για τις επιχειρήσεις με χαμηλότερη ποιότητα πληροφοριών, πριν την υιοθέτηση των προτύπων. Ακόμη, έδειξαν πως οι επενδυτές είναι πολλοί ικανοποιημένοι καθώς αποκομίζουν πολλά οφέλη. Ενώ από την άλλη μεριά, αρνητική ήταν η επίδραση μόνο για τις χώρες που εφαρμόζαν το γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο, η οποία επιβεβαιώνει και την ανησυχία των επενδυτών, πως η επιβολή των ΔΠΧΑ στις χώρες αυτές θα είναι δύσκολη.

Όσον αφορά τώρα την επίδραση τους στην ελληνική αγορά, παρακάτω παρατίθενται έρευνες σπουδαίων Ελλήνων ακαδημαϊκών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με σκοπό να εξάγουν συμπεράσματα για τις απόψεις και εκτιμήσεις των μανάτζερ των εταιρειών, για το γεγονός της εφαρμογής των ΔΠΧΑ, αλλά και τις επιπτώσεις τους στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων.

Αρχικά, οι Pazarskis et al. (2011), είχαν ως αντικείμενο μελέτης τους την ανάλυση της επίδρασης της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην εικόνα των οικονομικών καταστάσεων σε διάφορες επιχειρήσεις. Με τη χρήση αριθμοδεικτών, αναλύθηκε η επίδραση της υιοθέτησης αυτής για τρία έτη πριν (2002-2004) και τρία έτη μετά (2005-2007), από την εφαρμογή τους στην Ελλάδα. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν, όσον αφορά το έτος 2002 σε σύγκριση με το έτος 2005, δεν έδειξαν καμιά επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών του δείγματος, μετά την υιοθέτηση, καθώς οι

¹ Είναι ένας χρηματοοικονομικός δείκτης, ο οποίος δείχνει πόσο αποδοτικά χρησιμοποιεί μια εταιρεία τα κεφάλαια της, για να δημιουργήσει πρόσθετα έσοδα (κέρδη) και εκφράζεται σε ποσοστιαίες μονάδες. Χρησιμοποιείται ως ένδειξη αποτελεσματικότητας για μια εταιρεία καθώς μας δείχνει τι μπορεί να παράγει μια εταιρεία, μέσα από τους διαθέσιμους πόρους της.

τιμές των χρηματοοικονομικών δεικτών δεν άλλαξαν σημαντικά. Αντίθετα, κατά την εξέταση των δεδομένων, δυο χρηματοοικονομικοί δείκτες (Δείκτης Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων προς Ίδια Κεφάλαια και Δείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους προ Τόκων και Φόρων), εμφάνισαν σημαντική αλλαγή και θετική επίδραση τρία χρόνια πριν και μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ .

Επίσης, οι Iatridis & Rounolis (2010) ασχολήθηκαν με τις επιπτώσεις των επιχειρήσεων από τη μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σχετικά με τα οικονομικά αποτελέσματα όλων των μη-χρηματοπιστωτικών Ελληνικών επιχειρήσεων, που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τα αποτελέσματα έδειξαν, πως η υιοθέτηση τον πρώτο χρόνο εφαρμογής φαινόταν να είναι δυσμενής, λόγω του μεγάλου κόστους, ωστόσο όμως μετά την εφαρμογή τους, τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων βελτιώθηκαν αισθητά.

Παράλληλα, μέσα από έρευνα σε 238 Ελληνικές επιχειρήσεις (δηλαδή το 75% όλων των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο, έως και το Μάρτιο του 2006), που πραγματοποίησαν οι Tsalavoutas & Evans (2010), στην προσπάθειά τους να μελετήσουν την επίδραση των ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων επιχειρήσεων, κατέληξαν στο συμπέρασμα, ότι η εφαρμογή τους είχε σημαντική επίπτωση στην οικονομική θέση και απόδοση της κάθε επιχείρησης, καθώς και στους δείκτες μόχλευσης και ρευστότητας τους. Κατά μέσο όρο, οι επιπτώσεις στα ίδια κεφάλαια των μετοχών και στα καθαρά έσοδα είχαν θετικό αντίκτυπο, ενώ η μόχλευση και η ρευστότητα επηρεάστηκαν αρνητικά.

Οι Mandila et al. (2009), ασχολήθηκαν με τις επιπτώσεις των ΔΠΧΑ στις ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Μέσα από διάφορες μεθόδους ανάλυσης που χρησιμοποιήθηκαν σε πέντε εισηγμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, έγινε προσπάθεια για την ανίχνευση των επιπτώσεων μετά την εφαρμογή τους. Αρχικά, έγινε μια παραδοσιακή χρηματοοικονομική ανάλυση τόσο διαχρονικά σε κάθε επιχείρηση, όσο και διακλαδικά μέσω των αριθμοδεικτών, δίνοντας έμφαση στα δύο σημαντικά έτη μετάβασης, το 2004 και το 2005. Επίσης, μέσω του Altman's Z' Score², επιχείρησαν μια πρόβλεψη χρεοκοπίας. Τα αποτελέσματα έδειξαν, πάνω κάτω τα ίδια με άλλες παρόμοιες έρευνες, είτε στο σύνολο των επιχειρήσεων, είτε σε διάφορους κλάδους. Όπως προέκυψε μέσα από τις απολογιστικές χρήσεις του 2004 και 2005, οι κύριες διαφορές από την εφαρμογή

² Η φόρμουλα Z- score δημιουργήθηκε με σκοπό την πρόβλεψη της πτώχευσης, το 1968, από τον Edward Altman I, ο οποίος ήταν την εποχή εκείνη επίκουρος καθηγητής στο Πανεπιστήμιο της Νέας Υόρκης. Ο τύπος αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να προβλέψει την πιθανότητα, ότι μια επιχείρηση θα πάει σε πτώχευση μέσα στα επόμενα δύο χρόνια.

των ΔΠΧΑ για πρώτη φορά, αναφέρονται σε διαφορετικούς χειρισμούς σε θέματα ενσωματωμένων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ασώματων ακινητοποιήσεων, παροχών προσωπικού, αναβαλλόμενων φόρων και χρηματοδοτικής μίσθωσης. Στη συνέχεια, η ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες σε διακλαδικό επίπεδο, έδειξε ότι δεν υπήρξε μεγάλη διαφορά, τόσο στη χρηματοοικονομική θέση, όσο και στα αποτελέσματα χρήσης των υπό εξέτασης εταιρειών.

2.5 Συμπεράσματα

Τα αποτελέσματα των ερευνών έδειξαν πως ο τουρισμός, με επίκεντρο τα ξενοδοχεία, έχει κεντρίσει, όπως φαίνεται το ενδιαφέρον πολλών μελετητών, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η ανάπτυξη της ξενοδοχειακής λογιστικής συνδέεται ευρύτερα με τις ανάγκες της βιομηχανίας, όσο και με την ανάπτυξη της ευρύτερης πειθαρχίας, εντός της επιχείρησης, για τη λήψη ορθών διοικητικών αποφάσεων. Αν τα ξενοδοχεία αντιληφθούν την αδυναμία που υπάρχει σήμερα και συμβάλλουν στην ενσωμάτωση της επιχειρηματικής έρευνας και στην υιοθέτηση κατάλληλων μοντέλων διοικητικής λογιστικής, τότε η βελτίωση της ξενοδοχειακής λογιστικής θα είναι ένα βέβαιο επακόλουθο.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των ξενοδοχείων, από τα ευρήματα των ερευνών, προκύπτει ότι παίζει καθοριστικό ρόλο στην αποτελεσματική λειτουργία όλων των επιχειρήσεων γενικά, καθώς και στην επιτυχία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ειδικά. Από τη μια ο εσωτερικός έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχία των επιχειρήσεων, και από την άλλη η ελληνική ξενοδοχειακή βιομηχανία αποτελεί το βασικό παράγοντα της ελληνικής οικονομικής ανάπτυξης. Οι παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου είναι, η αλληλεπίδραση μεταξύ των συστατικών των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου.

Ως προς τα ΔΠΧΑ τώρα, τα συμπεράσματα δείχνουν, πως μέχρι και σήμερα, 10 χρόνια μετά την εφαρμογή τους, τα νέα λογιστικά πρότυπα αποτελούν αντικείμενο μελέτης σπουδαίων ακαδημαϊκών, λόγω της ύψιστης σημασίας τους, καθώς και της μελλοντικά πιθανής καθολικής εφαρμογής τους παγκοσμίως. Οι έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από ακαδημαϊκούς, από μεταπτυχιακούς και από διδακτορικούς φοιτητές, παρόλο που χαρακτηρίζονται λίγες σε αριθμό, σε σύγκριση με έρευνες άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, θεωρούνται αξιόλογες, Ωστόσο, με βάση τα όσα μελετήθηκαν στη βιβλιογραφική επισκόπηση, δε βρέθηκαν πολλές έρευνες, που να

επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους στις πιθανές επιπτώσεις των ΔΠΧΑ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, σε βάθος χρόνου.

Καταλήγοντας, τα ευρήματα των ερευνών δείχνουν, ότι αν και η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΑ βελτίωσε την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις, έχουν σοβαρές ανησυχίες σχετικά με τη σχέση κόστους – οφέλους.

Με την ολοκλήρωση της βιβλιογραφικής επισκόπησης, στο επόμενο κεφάλαιο κρίνεται σκόπιμο να γίνει μια αναλυτική παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου, το οποίο καλύπτει την ξενοδοχειακή λογιστική, την ελεγκτική διαδικασία στις ξενοδοχειακές μονάδες και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, με απώτερο σκοπό την πλήρη κατανόηση, πληροφόρηση και ενημέρωση του αναγνώστη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Ο τουρισμός αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς διεθνείς κλάδους στη σημερινή εποχή. Τόσο οι δημόσιοι, όσο και οι ιδιωτικοί τομείς που ασχολούνται με τον τουρισμό αυξάνονται, με σκοπό τη διεθνή ανταγωνιστικότητα, και την απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος (Wahab & Cooper, 2001). Ο τουρισμός ο οποίος αυξήθηκε πάρα πολύ τον τελευταίο μισό αιώνα, έχει γίνει μια από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες του κόσμου, καθώς έχει αναπτύξει ένα πολυδιάστατο και πολυκλαδικό χαρακτήρα, που κάνει την ανάλυση της ζήτησης και της προσφοράς του τουρισμού ένα δύσκολο και πολύπλοκο έργο (Wahab & Cooper, 2001).

Ο ξενοδοχειακός κλάδος είναι αναπόσπαστο κομμάτι του τουρισμού. Τα ξενοδοχεία παίζουν καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη του τουρισμού μιας χώρας και αυτό οφείλεται στο γεγονός, ότι χωρίς τα ξενοδοχεία δε θα ήταν δυνατή η “εμπορία” της φιλοξενίας. Η σημασία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στον τομέα του τουρισμού είναι τεράστια. Τουρισμός και ξενοδοχεία αλληλοεπηρεάζονται και αλληλοδιαμορφώνονται, και δε νοείται τουρισμός χωρίς την ύπαρξη ξενοδοχείων.

Μέσω της ανάπτυξης του τουρισμού έχουμε αυτόματα και ανάπτυξη της οικονομίας μιας χώρας, για αυτό και τα ξενοδοχεία γίνονται ολοένα και περισσότερο αντικείμενο ενδιαφέροντος διαφόρων επενδυτών, αλλά και της κυβέρνησης του κάθε κράτους, που μέσω της ξενοδοχειακής ανάπτυξης και μέσω επιχορηγήσεων που δίνει, αποβλέπει σε μεγαλύτερα κέρδη στη συνολική οικονομία.

Η μελέτη της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι απαραίτητη για μια εμπειριστατωμένη και λεπτομερή παρακολούθηση της ξενοδοχειακής μονάδας και των εσόδων και εξόδων της. Για αυτό το λόγο στο κεφάλαιο αυτό, γίνεται μια παρουσίαση της σπουδαιότητας της ξενοδοχειακής λογιστικής, αναλύοντας τη σημασία και τον ρόλο της, τα βασικά χαρακτηριστικά της, τις ξενοδοχειακές και λογιστικές αρχές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων των ξενοδοχειακών μονάδων, καθώς και τυχόν προβλήματα που προκύπτουν.

Παράλληλα, εξίσου σημαντικό ρόλο παίζει και η επιστήμη της ελεγκτικής, η οποία βρίσκει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις, επομένως και σε μια ξενοδοχειακή μονάδα, ελέγχοντας έτσι αν η οικονομική και διοικητική διαχείριση του ξενοδοχείου γίνεται με πρέποντα τρόπο και χωρίς σφάλματα. Για αυτό το λόγο, γίνεται μια εκτενής παρουσίαση της ελεγκτικής διαδικασίας και του εσωτερικού ελέγχου, καθώς η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της γενικής λογιστικής και η διάδοση της στη σύγχρονη εποχή, είναι τεράστια, εξαιτίας του μεγάλου όγκου των συναλλαγών καθημερινά.

Τέλος, στο κεφάλαιο αυτό γίνεται και η ανάλυση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, των οποίων η εφαρμογή αποτέλεσε σημαντική εξέλιξη στο χώρο της λογιστικής στην Ελλάδα. Για το λόγο αυτό, παρουσιάζονται τα ΔΠΧΑ, τα οποία χρησιμοποιούνται από τις ξενοδοχειακές μονάδες.

3.2 Ξενοδοχειακή Λογιστική

Σημαντικές προσπάθειες έχουν σημειωθεί στο χρηματοοικονομικό, αλλά και στο λογιστικό κόσμο για την ανάλυση και κατανόηση της λογιστικής του ξενοδοχειακού τομέα. Δύο είναι οι λόγοι που οδηγούν στη μελέτη της ξενοδοχειακής λογιστικής:

- Η μεγάλη ανάγκη για βελτίωση της λογιστικής στον κλάδο αυτό, εξαιτίας της ραγδαίας ανάπτυξης του τουρισμού και της μεγάλης του συνεισφοράς στη βελτίωση της οικονομίας της χώρας μας
- Η δυσκολία που υπάρχει από τη φύση της, για την παρακολούθηση της λογιστικής των ξενοδοχείων.

Για το ευρύτερο θέμα της ξενοδοχειακής λογιστικής εκπαίδευσης μελέτησαν οι Xue et al. (2014), με αφορμή την αύξηση της ξενοδοχειακής βιομηχανίας από τους Ολυμπιακούς Αγώνες το 2008, και αφού εξέτασαν λεπτομερώς την ξενοδοχειακή λογιστική και το management, κατέληξαν στις κατευθύνσεις της ξενοδοχειακής λογιστικής και πρότειναν την εισαγωγή της συγκεκριμένης λογιστικής στο ακαδημαϊκό πρόγραμμα μαθημάτων των πανεπιστημίων τους εκεί, στα οποία διαθέτουν τμήματα σχετικά με τη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως

όσοι παρακολούθησαν μαθήματα ξενοδοχειακής λογιστικής απέκτησαν περισσότερη γνώση γύρω από τα ξενοδοχεία, η οποία τους βοήθησε σημαντικά στη μετέπειτα επαγγελματική τους πορεία.

Κάτι τέτοιο θεωρείται απολύτως δικαιολογημένο, καθώς η γνώση της ξενοδοχειακής λογιστικής βοηθάει τη διοίκηση και τα ανώτερα στελέχη στη λήψη ορθών αποφάσεων, αφού είναι σε θέση να κατανοήσουν καλύτερα τα μοντέλα διοικητικής λογιστικής, ανάλογα με την ιδιομορφία της κάθε επιχείρησης.

3.2.1 Βασικά Χαρακτηριστικά του Ξενοδοχειακού Κλάδου

Ο ξενοδοχειακός κλάδος παρουσιάζει διάφορες ιδιαιτερότητες και ιδιομορφίες σε σχέση με άλλους κλάδους. Τα βασικά χαρακτηριστικά του ξενοδοχειακού κλάδου, σύμφωνα με τον Mullins (1992), είναι τα εξής:

- ❖ Σταθερή δυναμικότητα δωματίων, που περιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα που μπορούν να έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- ❖ Δραστηριότητα σε πραγματικό χρόνο, δηλαδή αμεσότητα των κινήσεων. Αυτή η ιδιότητα, περιορίζει και τις τυχόν διορθωτικές κινήσεις, σε περίπτωση λαθών.
- ❖ Ανάγκη για πολλές και μεγάλες εγκαταστάσεις
- ❖ Ένταση εργασίας, γιατί το κόστος λειτουργίας μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης σχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με το κόστος εργασίας
- ❖ Ασταθής ζήτηση, που επηρεάζεται από πολλούς οικονομικούς και κοινωνικοπολιτικούς παράγοντες
- ❖ Ύπαρξη μεγάλου κεφαλαίου για τη λειτουργία των ξενοδοχειακών μονάδων
- ❖ Παραγωγή και κατανάλωση που πραγματοποιούνται στον ίδιο χώρο
- ❖ Το μέγεθος του κλάδου είναι σχετικά μικρό, ώστε πολλές φορές δεν μπορεί να ωφεληθεί από οικονομίες κλίμακας

Τα ξενοδοχεία διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από τις άλλες επιχειρήσεις, καθώς έχουν κάποια χαρακτηριστικά διαφορετικά, και αυτά είναι τα εξής:

- ✓ οι πελάτες που αποτελούν το βασικό στόχο των ξενοδοχείων, καθώς και η ικανοποίησή τους
- ✓ ο έλεγχος από κρατικούς φορείς, όπως τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (ΕΟΤ) και το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδας
- ✓ το αμετακίνητο προσφερόμενων αγαθών και υπηρεσιών (αυτό σημαίνει πως το ξενοδοχείο προσφέρει τα αγαθά και τις υπηρεσίες του στον τόπο που έχει εγκατασταθεί, και όχι κάπου αλλού)
- ✓ η ανελαστικότητα κόστους, γιατί η ίδρυση του ξενοδοχείου απαιτεί τοποθέτηση μεγάλων κεφαλαίων σε πάγια περιουσιακά στοιχεία και έτσι επιβαρύνεται εκτός από τα λειτουργικά έξοδα και από διάφορα άλλα έξοδα
- ✓ Τέλος, η άμεση ζήτηση και προσφορά υπηρεσιών, καθώς ο πελάτης απολαμβάνει τα αγαθά τη στιγμή που δημιουργούνται, χωρίς να δίνεται το περιθώριο για πιθανή διόρθωση λάθους.

3.2.2 Η Σημασία και ο Ρόλος της Ξενοδοχειακής Λογιστικής

Η γενική λογιστική είναι ένας κλάδος της οικονομικής επιστήμης. Πιο συγκεκριμένα, είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων όπως τη συγκέντρωση, τον υπολογισμό, την καταχώριση και τη μετάδοση οικονομικών πληροφοριών, οι οποίες πρόκειται να βοηθήσουν τους ενδιαφερόμενους να πάρουν καλύτερες οικονομικές αποφάσεις. Οι έννοιες και οι όροι που αναφέρονται στις γενικές αρχές της λογιστικής, είναι βασικοί και εφαρμόζονται γενικά σε όλους τους τομείς των οικονομικών μονάδων. Το αντικείμενο με το οποίο ασχολείται ο κάθε τομέας, οι ιδιαιτερότητες και διαφοροποιήσεις των συναλλαγών, καθώς και η λειτουργική δομή της κάθε επιχείρησης, εξαρτώνται από τη μορφή του κλάδου στον οποίο ανήκει.

Η ξενοδοχειακή λογιστική ως ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής έχει, ως αντικείμενο την εκμετάλλευση του ξενοδοχείου. Αντικείμενο λοιπόν της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι η χρονική εξιστόρηση των οικονομικών πράξεων και λογιστικών γεγονότων, δηλαδή η συγκέντρωση, η παρακολούθηση και η συσχέτιση στοιχείων κατά το χρόνο (Καραχοντζίτης & Σαρλής, 1989).

Σκοπός της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι ο προσδιορισμός της περιουσιακής συγκρότησης και η διάρθρωση του ξενοδοχείου οποιαδήποτε στιγμή, η παρακολούθηση των περιουσιακών μεταβολών και τέλος, να βρεθούν τα οικονομικά αποτελέσματα σε σύνολο, για κάθε κλάδο εκμετάλλευσης ξεχωριστά (Λεκαράκου – Νιζάμη, 2001). Στην ξενοδοχειακή λογιστική, η τήρηση επιβάλλεται από τους κανόνες της λογιστικής, από τον εμπορικό νόμο και από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), σε ειδικά βιβλία, προς διασφάλιση των συμφερόντων του επιχειρηματία, αλλά και του Δημοσίου και της κοινωνίας.

Η ιδιαιτερότητα της φύσης των ξενοδοχειακών μονάδων, είναι αυτή που οδηγεί την ξενοδοχειακή λογιστική να προσαρμόσει τις λογιστικές αρχές και να εφαρμόσει τεχνικές, ώστε να ξεπεράσει τα λογιστικά προβλήματα που εμφανίζονται. Η λογιστική παρακολούθηση που θα εφαρμοστεί, θα πρέπει να έχει το απαραίτητο λογιστικό σχέδιο και το σχέδιο εγγραφών που να καλύπτει τις ανάγκες του καταλύματος.

Συνεπώς, η ξενοδοχειακή λογιστική είναι όργανο πληροφόρησης και δια φωτίζει τη διοίκηση, όχι μόνο για την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και για το οικονομικό αποτέλεσμα, αλλά και για σημαντικά οικονομικά μεγέθη, όπως την αποδοτικότητα, τη ρευστότητα, την παραγωγικότητα, το νεκρό σημείο του κύκλου εργασιών, τα οποία είναι απαραίτητα για τον προγραμματισμό και το συντονισμό της δράσης της επιχείρησης.

Συμπερασματικά, ο ρόλος της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι σημαντικός για την ανάπτυξη των ξενοδοχείων. Εκτός από τις πληροφοριακές και στατιστικές αξίες που προσφέρει σχετικά με την κίνηση του ταμείου, των πελατών, των προμηθευτών, των αναλώσιμων υλικών, των αποθεμάτων, κ.λπ., δίνει και κάθε άλλη πληροφορία που είναι απαραίτητη στη διοίκηση και τους υπευθύνους, για τη λήψη σοβαρών και μελλοντικών αποφάσεων.

3.2.3 Βασικές Ξενοδοχειακές και Λογιστικές Αρχές

Ξενοδοχειακές Αρχές:

Η λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης πρέπει να αποβλέπει τόσο στην πληρότητα λειτουργίας του λογιστικού συστήματος, ώστε να μη διαφεύγει καμιά δοσοληψία των πελατών, όσο και στην απόλυτη ενημερότητα των καταχωρίσεων των λογαριασμών της. Στις υπόλοιπες εμπορικές επιχειρήσεις οι λογαριασμοί για είσπραξη παρουσιάζονται, συνήθως, σε χρόνο που επιλέγει ο επιχειρηματίας. Στα ξενοδοχεία όμως, ο πελάτης είναι εκείνος που έχει την πρωτοβουλία της εξόφλησης του λογαριασμού, εκτός βέβαια των περιπτώσεων μακροχρόνιας διαμονής στο ξενοδοχείο. Η όλη διάρθρωση του λογιστικού συστήματος πρέπει να μην περιορίζεται στην αποτύπωση των διαφόρων συναλλαγών στους οικείους λογαριασμούς, αλλά να παρέχει την ευχέρεια εξαγωγής πληροφοριών τέτοιου είδους, ώστε να διαπιστώνεται η πορεία της γενικής εκμετάλλευσης, για να είναι σε θέση ο επιχειρηματίας να καθορίζει την ορθή κατεύθυνση (Καραχοντζίτης & Σαρλής, 1989).

Λογιστικές Αρχές:

Στην Ελλάδα, οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της κείμενης νομοθεσίας – νομολογίας, ακολουθώντας το γαλλογερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης, προκειμένου να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του οικονομικού περιβάλλοντος. Με την εφαρμογή των αρχών αυτών, θεωρήθηκε ότι εξασφαλιζόταν μια ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών λογιστικών θεμάτων και έτσι πληρούνταν καλύτερα το κριτήριο της πληροφόρησης των χρηστών και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Νεγκάκης, 2015).

Οι γενικές λογιστικές αρχές και κανόνες που καθιερώθηκαν νομοθετικά από: (α) το Ν. 4308/14, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, (β) το Ν.2190/20 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, (γ) τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και (δ) το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) και (ε) την 4^η Οδηγία της Ε.Ε. ορίζουν ότι:

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ακολουθώντας, μεταξύ άλλων, τις ισχύουσες διατάξεις, συντάσσονται με σαφήνεια λαμβάνοντας υπόψη τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου, της συνέχισης της οικονομικής δραστηριότητας με

την επισήμανση ότι αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών, μετά την ημερομηνία σύνταξης και δημοσίευσης του Ισολογισμού, της συνέπειας εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών, της αναγνώρισης και αποτίμησης των στοιχείων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως με σύνεση και αναλυτικά για κάθε λογαριασμό, της αναγνώρισης των αρνητικών προσαρμογών της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην χρονική περίοδο που πραγματοποιούνται, της δυνατότητας προσαρμογής των ποσών της προηγούμενης περιόδου, ώστε να είναι συγκρίσιμα, αλλά και της αρχής ότι τα κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται (Νεγκάκης, 2015).

3.2.4 Οικονομικές Καταστάσεις των Ξενοδοχειακών Μονάδων

Οι ενδιαφερόμενοι που θέλουν να λάβουν αποφάσεις για μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, επιζητούν να μάθουν σημαντικές πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της και για το αποτέλεσμα που προέκυψε, μετά το τέλος μιας περιόδου. Το καταλληλότερο διάστημα για την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής εικόνας της επιχείρησης είναι, το ένα έτος και το διάστημα αυτό ονομάζεται λογιστική χρήση ή λογιστική περίοδος³.

Οι πληροφορίες αυτές προκύπτουν από ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που ανάλογα με τη νομική μορφή της μονάδας, χρειάζεται να δημοσιευθούν στο Φύλλο της Κυβερνήσεως, αλλά και να γραφτούν στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού για τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και όσον αφορά τις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες (Ι.Κ.Ε.), η δημοσίευση γίνεται στην ιστοσελίδα τους. Την υποχρέωση αυτή την έχουν και οι ξενοδοχειακές μονάδες, αλλά και γενικότερα όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας. Τα αποτελέσματα του συνδυασμού των λογιστικών λογαριασμών και των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Πέντε είναι οι υποχρεωτικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσουν οι επιχειρήσεις, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: ο Ισολογισμός, ο

³ Λογιστική χρήση/ λογιστική περίοδος ονομάζεται η δωδεκάμηνη κατά κανόνα περίοδος, μέσα στην οποία μια επιχείρηση συντάσσει χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το νόμο.

Πίνακας της Γενικής Εκμετάλλευσης, τα Αποτελέσματα Χρήσης, ο Πίνακας Διάθεσης των Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα. Τα ποσά που έχουν οι καταστάσεις πρέπει να έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.

Αυτό που έχει ιδιαίτερη σημασία είναι η ομοιόμορφη, καθολική και ενιαία εφαρμογή των συστημάτων παροχής οικονομικών πληροφοριών, συμβάλλοντας έτσι στην αξιοπιστία των πληροφοριών, που περιέχονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ νοούνται: (α) η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, (β) η Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Λοιπών Συνολικών Εσόδων, (γ) η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, (δ) η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και (ε) οι Σημειώσεις (Νεγκάκης, 2015).

3.2.5 Σύστημα Λογιστικής: Main Courante

Σημαντικό ρόλο για την ξενοδοχειακή λογιστική παίζει και η δομή των τμημάτων ενός καταλύματος. Η τήρηση Main Courante αποτελεί μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες που απαρτίζουν την καθημερινότητα των εργαζομένων στις τουριστικές μονάδες, και είναι ένα σύστημα λογιστικής παρακολούθησης που χρησιμοποιείται ευρέως στη χώρα μας. Από την Main Courante απορρέουν τα έσοδα, οι απαιτήσεις και ο τρόπος διακανονισμού τους, και κατά συνέπεια απαιτεί ακριβέστατη και ουσιαστική πληροφόρηση. Για το λόγο αυτό, έχει ενσωματωθεί στην εφαρμογή ειδική ενότητα προγραμμάτων αφιερωμένη στη παρακολούθηση των λογιστικών κινήσεων που σχετίζονται με αυτή. Πιο συγκεκριμένα, η τήρηση Main Courante είναι ένα σύστημα ξενοδοχειακής λογιστικής παρακολούθησης των λογαριασμών των πελατών εντός του ξενοδοχείου. Αφορά πελάτες που είναι μέσα στο ξενοδοχείο και δεν έχει εκδοθεί ακόμα ο λογαριασμός τους, παρόλο που έχουν ήδη κάνει καταναλώσεις.

Για την γενική λογιστική η Main Courante είναι ένας λογαριασμός που περιλαμβάνει τα υπόλοιπα για τους “παραμένοντες πελάτες”. Το σύστημα αυτό ανήκει στο τμήμα υποδοχής και αποτελεί ξεχωριστό κομμάτι απαρτιζόμενο από καταρτισμένο προσωπικό. Οι λειτουργίες και οι στόχοι του τμήματος τήρησης λογαριασμών των πελατών είναι, η σωστή τήρηση των αρχείων των λογαριασμών για

τους πελάτες ή μη πελάτες, μέσω της ορθής καταχώρησης των οικονομικών τους συναλλαγών, κατά τη διάρκεια παραμονής στο ξενοδοχείο. Επίσης, παρέχει και άλλες λογιστικές υπηρεσίες όπως η εφαρμογή δικλιδών ασφαλείας στις κινήσεις του ταμείου και στα υπόλοιπα πελατών - προμηθευτών, τακτοποίηση διαφόρων οφειλών της λειτουργικής μονάδας του ξενοδοχείου, ενημέρωση της διοίκησης με οικονομικές αναφορές για την κερδοφορία και τη λειτουργικότητα της επιχείρησης.

Κατά την άφιξη των πελατών ή ακόμη και πριν από αυτή, δημιουργείται ο ηλεκτρονικός λογαριασμός του πελάτη, και σε αυτόν μπορούν να γίνουν όλες οι καταχωρήσεις, είτε πριν, είτε κατά την άφιξη των επισκεπτών. Έτσι γίνονται οι καταχωρήσεις των εγγράφων που χωρίζονται σε χρεωστικές και σε πιστωτικές. Χρεωστικές εγγραφές θεωρούνται όλες εκείνες που συμπεριλαμβάνουν όλες τις παροχές του ξενοδοχείου που προσφέρονται στον πελάτη με χρηματικό αντάλλαγμα, ενώ πιστωτικές οι επιστροφές και οι εκπτώσεις.

Άλλες μεταβολές που μπορεί να συμβούν είναι, η άφιξη ατόμων σε δωμάτιο που μένει ήδη κάποιος πελάτης. Τότε στη τήρηση Main Courante, και στον λογαριασμό πελάτη αλλάζει ο αριθμός των ατόμων και η τιμή της διανυκτέρευσης ή η αλλαγή δωματίου. Στην περίπτωση της αλλαγής της τιμής υποχρεούται σε έκδοση καινούργιας απόδειξης παροχής υπηρεσιών, με την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η αλλαγή. Όταν οι ένοικοι του δωματίου αναχωρήσουν, τότε πρέπει να γίνει η τακτοποίηση του λογαριασμού στη τήρηση Main Courante, συνυπολογίζοντας τον τρόπο πληρωμής του πελάτη.

3.2.6 Προβλήματα Ξενοδοχειακής Λογιστικής

Τα προβλήματα της ξενοδοχειακής λογιστικής ανάγονται στη φύση των συναλλαγών και δοσοληψιών με τους τρίτους, στο χρόνο συγκέντρωσης, ταξινόμησης και κατάταξης των διαφόρων στοιχείων στις δυσχέρειες υπολογισμών και αποτίμησης, στην έκταση οργάνωσης κύριων και βοηθητικών κλάδων και βιβλίων, στη λειτουργία διαφόρων δραστηριοτήτων, στη διεξαγωγή του αποτελέσματος από κάθε κλάδο δραστηριότητας, στη συγκέντρωση λογιστικών και στατιστικών δεδομένων για περαιτέρω έρευνα και διεξαγωγή χρήσιμων στατιστικών συμπερασμάτων και στην

επεξεργασία των διαφόρων διαθέσιμων στοιχείων για τη λήψη εποικοδομητικών μελλοντικών αποφάσεων (Καραχοντζίτης & Σαρλής, 1989).

Ωστόσο, το σημαντικότερο πρόβλημα το οποίο έχει να αντιμετωπίσει η ξενοδοχειακή λογιστική, είναι η ταυτόχρονη λειτουργία πολλών τμημάτων μαζί. Παρόλο που το κάθε τμήμα έχει το δικό του έσοδο, ο πελάτης πληρώνει μια συνολική τιμή που περιλαμβάνει τη διαμονή του, καθώς και οτιδήποτε άλλο κατανάλωσε κατά τη διάρκεια παραμονής του στο ξενοδοχείο. Στην περίπτωση αυτή, το λογιστήριο είναι αυτό που θα πρέπει να διαχωρίσει το κάθε έσοδο, για να μπορεί να δημιουργήσει σωστά τις λογιστικές καταστάσεις του κάθε τμήματος. Πέρα από αυτό όμως, το λογιστήριο έχει και μια άλλη λειτουργία. Πρέπει να επιμερίσει τα λειτουργικά έξοδα στα επιμέρους τμήματα που αντιστοιχούν, αλλά και να επικοινωνεί διαρκώς μεταξύ τους, εξαιτίας της μετακίνησης των υλικών αλλά και της συνεργασίας τους.

Παράλληλα, επειδή στις ξενοδοχειακές μονάδες τα δεδομένα μπορεί να αλλάξουν ξαφνικά, εξαιτίας της εξάρτησης από την ανθρώπινη συμπεριφορά (καθώς ορισμένοι πελάτες μπορεί να αποχωρίσουν ξαφνικά), το λογιστήριο πρέπει να είναι έτοιμο και καλά οργανωμένο, ώστε να αντιμετωπίσει μια τέτοια αλλαγή στην καρτέλα του εκάστοτε πελάτη.

Άλλο σημαντικό πρόβλημα της ξενοδοχειακής λογιστικής αποτελεί η κοστολόγηση. Όταν δεν υπάρχει δυνατότητα χρήσης της αναλυτικής λογιστικής, τότε παρουσιάζεται μια δυσχέρεια στην κοστολόγηση των υπηρεσιών. Η τιμή πρέπει να συμπεριλαμβάνει το κόστος που δημιουργείται από την παροχή, να έχει υπολογιστεί πριν από την κράτηση ή την άφιξη του πελάτη και να ορίζεται με βάση το περιθώριο του κέρδους, που προσδιορίζεται από το νόμο, αλλά και από τον επιχειρησιακό ανταγωνισμό.

Επιπλέον, λόγω της αναγκαίας χρήσης του νόμου «αναλογία αξίας και τιμής» από τον πελάτη, το ίδιο προϊόν έχει διαφορετική τιμή σε επιμέρους τμήματα του ξενοδοχείου, γιατί είναι διαφορετική η εξυπηρέτηση που το συνοδεύει. Για το λόγο αυτό, το λογιστήριο αντιμετωπίζει την πρόκληση της διαφοροποίησης αυτής στην τιμή.

3.3 Η Ελεγκτική Διαδικασία στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

3.3.1 Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενο της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές) (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Ο λογιστικός έλεγχος είναι έργο, που με τη συστηματική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία περιλαμβάνεται και η ξενοδοχειακή επιχείρηση, επιτρέπει τη διαπίστωση της λογιστικής καταχώρησης των εργασιών και των κινήσεων των αξιών και αποβλέπει στην επαλήθευση της οικονομικής κατάστασης, σύμφωνα με τους λογαριασμούς, στην αποκάλυψη των κάθε μορφής σφαλμάτων και στην πρόληψη αυτών και ενδεχομένως στην άσκηση κριτικής της διαχείρισης (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003).

3.3.2 Ιστορικά Στοιχεία της Ελεγκτικής

Ο όρος ελεγκτές (auditors) πρωτοεμφανίστηκε επίσημα στην Αγγλία το 1285 με απόφαση του Εδουάρδου Α'. Η απόφαση αυτή όριζε, ότι όλοι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος θα ελέγχονται από τους ελεγκτές. Το 1581 εμφανίστηκε στη Βενετία η πρώτη επίσημη Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών και αρκετά αργότερα εμφανίστηκαν παρόμοιες ενώσεις στις υπόλοιπες Ευρωπαϊκές χώρες και στις

Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Παλαιότερα, υπήρχαν γραπτές μαρτυρίες που χρονολογούνται από το 3000 π.Χ. όπου γίνεται αναφορά για ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας.

Αργότερα στην αρχαία Αίγυπτο, υπήρχαν «γραφείς» που ήταν υπεύθυνοι για τη σύνταξη εμπορικών και λογιστικών εγγράφων και αποτελούσαν το διοικητικό προσωπικό. Οι γραφείς ήταν επιφορτισμένοι με τη διατήρηση - εφαρμογή των νόμων, την είσπραξη των φόρων, τη διαχείριση των περιουσιών, κυρίως των ναών και των ανώτατων αξιωματούχων, τον έλεγχο της διαχείρισης και την επισήμανση οικονομικών ατασθαλιών (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Στην Ελλάδα, η αρχική προσπάθεια για την ίδρυση οργανωμένου σώματος Ελεγκτών λήφθηκε αρχικά με το νόμο 5076/1931. Το 1955 με το νόμο 3329/1955 ιδρύθηκε το «Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών» (ΣΟΕΛ).

3.3.3 Σκοπός της Ελεγκτικής Διαδικασίας

Η ελεγκτική, όπως αναφέρθηκε, ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Τα προαναφερθέντα διενεργούνται στο πλαίσιο του νόμου περί ανωνύμων εταιρειών, των γενικών παραδεκτών λογιστικών αρχών και προτύπων, προκειμένου να ελεγχθούν και να επιβεβαιωθεί κατά πόσο τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία είναι αξιόπιστα (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Βασικό κομμάτι της ελεγκτικής διαδικασίας θεωρείται ότι είναι ο εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών λαθών. Η προέλευση των λογιστικών αυτών λαθών μπορεί να είναι, είτε ένα προϊόν εσκεμμένων ενεργειών, είτε ένα αποτέλεσμα που προκύπτει λόγω απροσεξιών. Αυτές οι πιθανές προελεύσεις των λογιστικών λαθών οδηγούν σε παρουσίαση μιας διαφοροποιημένης μορφής των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακολούθως, ένα ακόμα αποτέλεσμα αποτελεί και η λανθασμένη ενημέρωση και παραπληροφόρηση των άμεσα ενδιαφερόμενων για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης, όπως είναι οι μέτοχοι και το επενδυτικό κοινό.

Κατά το Mattingly⁴ (1963), αντικείμενο της ελεγκτικής είναι «η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικτικών της αληθείας, ακρίβειας και νομιμότητας των εγγράφων αυτών, η ζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων σχετικά με τις διενέργειες που διεξάχθηκαν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακριβείας και αληθείας των άνω βιβλίων και βάσει των οικονομικών καταστάσεων».

Οι συνέπειες των λογιστικών λαθών μπορεί να είναι ουσιαστικής σημασίας για την επιχείρηση. Η ικανότητα του ελεγκτή να διακρίνει τα σοβαρά από τα επουσιώδη λάθη, πρέπει να αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό του. Μερικοί συγγραφείς υποστηρίζουν ότι η βαρύτητα του κατά πόσο σοβαρό είναι ένα λάθος, ορίζεται πρώτον, με τον βαθμό υπευθυνότητας της θέσης εκείνου που το διέπραξε το λάθος και δεύτερον, με το μέγεθος των εισροών και εκροών, που αποτελούν τα αντικείμενα ενασχόλησης μιας επιχείρησης.

Σκοπός του ελεγκτή είναι να διαπιστώσει την ορθή τήρηση και εφαρμογή των παραπάνω. Η ελεγκτική γνώμη σχετικά με την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας – πελάτη, προκύπτει αλλά και βασίζεται στα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής. Έτσι ο ελεγκτής οφείλει να διασφαλίσει κατάλληλη και επαρκή ελεγκτική μαρτυρία (ελεγκτικά τεκμήρια), ώστε να είναι σε θέση να εξάγει λογιστικά συμπεράσματα, με βάση τα οποία θα στηρίξει την ελεγκτική του γνώμη (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

3.3.4 Ορισμός, Σκοπός και Περιεχόμενο Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ως έννοια ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι “υποχρεωμένος”, να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και στις

⁴ Ο Mattingly (1963) είναι ένας επαγγελματίας ελεγκτής λογιστής και ένας εκ των πρώτων συμβούλων του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

υποδείξεις της εταιρείας, οι οποίες μπορεί να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Μία από τις βασικές λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου, αφορά τη διόρθωση τυχόν λαθών ή ατασθαλιών, πριν γίνουν αντικείμενο ελέγχου από τον εξωτερικό έλεγχο και δημοσιευθούν στο ευρύ κοινό, κάτι που επηρεάζει τη φήμη της εταιρίας σε περίπτωση πιθανών αρνητικών αποτελεσμάτων. Στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή είναι, να υποδείξει σε περίπτωση κάποιου λάθους, τους αρμόδιους και να καταλογίσει τις ευθύνες που αναλογούν στον καθένα, καθώς κάθε λογιστική πράξη ελέγχεται και από κάποιον τρίτο υπάλληλο εντός της εταιρίας όταν διεξάγεται.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, βοηθάει τη διοίκηση να υλοποιήσει τους στρατηγικούς της στόχους, καθώς επίσης και να συγκρίνει τα τελικά της αποτελέσματα, σε σχέση με τους αρχικούς της στόχους. Παράλληλα, σκοπός ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι και η σωστή οργάνωση της επιχείρησης και η διατήρηση ενός επιχειρηματικού πνεύματος, έτσι ώστε να μειωθεί ο επιχειρηματικός κίνδυνος, και να μπορέσει η επιχείρηση να ανταπεξέλθει σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον γύρω της. Επίσης, με τον εσωτερικό έλεγχο, επιτυγχάνεται σωστή αξιοποίηση των οικονομικών πόρων της επιχείρησης, των παραγωγικών συντελεστών της, καθώς και του προσωπικού της επιχείρησης.

Για να χαρακτηριστεί ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως αποτελεσματικό θα πρέπει να πληροί ορισμένα κριτήρια που, αν συνενωθούν μπορούν να εγγυηθούν την επιτυχία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης (Weizhong & Shourong, 1997). Αναλυτικά:

- ✓ **Ανεξαρτησία (Independence)**: Η ανεξαρτησία είναι πρωταρχικό στοιχείο κατά τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, αν και ο εσωτερικός ελεγκτής δε δύναται να είναι τόσο ανεξάρτητος, όσο ένας εξωτερικός ελεγκτής (ορκωτός ελεγκτής – λογιστής) που εκφράζει απόψεις προερχόμενες από τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επιπλέον, το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου δε θα πρέπει να βρίσκεται κάτω από την ίδια διεύθυνση με κανένα άλλο τμήμα.
- ✓ **Υπευθυνότητα (authoritativeness)**: Η υπευθυνότητα δηλώνει ικανότητα οργάνωσης και αποτελεσματικότητα κατά την επίλυση προβλημάτων. Για να

καταστεί αυτό δυνατό απαιτείται να προηγηθεί διαχωρισμός μεταξύ του οργάνου ελέγχου και διενέργειας ελέγχου.

- ✓ **Αποδοτικότητα (efficiency)**: Η δημιουργία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου, αποσκοπεί στην παραγωγή άμεσου ή έμμεσου κέρδους για την επιχείρηση. Για το λόγο αυτό η εταιρεία, θα πρέπει να επικεντρωθεί στη βελτίωση της διοίκησης και αποφυγής σφαλμάτων.

Ωστόσο, αυτό που παρουσιάζει μεγάλη δυσκολία, είναι η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται, όταν εξακριβώνεται πιστή προσκόλληση στους στόχους και τους αντικειμενικούς σκοπούς, ενώ η αποτίμησή της συμβάλλει στον έλεγχο της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή (Dittenhofer, 2001).

Επίσης, σημαντική είναι και η κατανόηση των όρων «Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου-Εσωτερικοί Έλεγχοι» (Internal controls) και «Εσωτερικός Έλεγχος» (internal audit) που συχνά δημιουργεί σύγχυση. Ο όρος εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται για να αποδώσει δυο βασικές έννοιες θέτοντας παράλληλα και τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών:

- ✓ **Συστήματα εσωτερικού ελέγχου (internal controls)**: είναι το σύνολο των μέτρων ελέγχου (controls) εκείνων που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση για να προωθήσουν, κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες, αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Τέτοια μέτρα ελέγχου, αλλά όχι και τα μοναδικά, είναι ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, τα χρονοδιαγράμματα, οι εκθέσεις, η τεκμηρίωση της εργασίας και η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου (Φίλος, 2004).
- ✓ **Εσωτερικός έλεγχος (internal audit)**: είναι μια υπηρεσία της επιχείρησης, η οποία είναι επιφορτισμένη κυρίως με καθήκοντα διενέργειας ελέγχου. Η επισκόπηση των μέτρων ελέγχου είναι οπωσδήποτε μια από τις σημαντικότερες αποστολές και ευθύνες της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί ίσως να αναφερθεί, ότι η υπηρεσία ελέγχου είναι το μέτρο ελέγχου το οποίο μετρά και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των υπολοίπων μέτρων ελέγχου.

3.3.5 Βασικές Αρχές Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ως βασικές αρχές ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενδεικτικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τις εξής:

- **Κατάλληλη στελέχωση:** η σωστή στελέχωση μιας επιχείρησης με εξειδικευμένο προσωπικό και η σωστή αξιοποίηση του, είναι από τους κύριους συντελεστές επιτυχίας ενός φορέα.
- **Αποκέντρωση της διοίκησης:** η διοίκηση θα πρέπει να μεριμνά ώστε να δίνονται όσο το δυνατόν περισσότερες αρμοδιότητες σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, σε κάθε τμήμα να ασκούνται όσο το δυνατόν περισσότερες εξουσίες και το τμήμα να είναι υπεύθυνο για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων του.
- **Σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών:** Κάθε όργανο της επιχείρησης πρέπει να γνωρίζει με σαφήνεια τα καθήκοντα του και τα δικαιώματα του. Κανένα τμήμα ή άτομο δε πρέπει να έχει την αποκλειστική εξουσία για οποιαδήποτε συναλλαγή. Ένας υπάλληλος δε θα πρέπει να μπορεί να διενεργεί και να ελέγχει όλα τα στάδια μιας εργασίας.
- **Παροχή εξουσιοδοτήσεων:** για συναλλαγές και εκπροσώπηση της εταιρείας απαιτείται εξουσιοδότηση από το διοικητικό συμβούλιο.
- **Διασφάλιση των συναλλαγών:** κάθε συναλλαγή θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις υπάρχουσες πολιτικές και κατευθύνσεις της διοίκησης.
- **Επαρκές και αποδοτικό προσωπικό:** κατάλληλη στελέχωση από εξειδικευμένο προσωπικό.
- **Έγκαιρη και τακτική ενημέρωση:** η διοίκηση πρέπει να ενημερώνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα για όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης.
- **Θέσπιση τμήματος εσωτερικού ελέγχου:** για άμεση, σωστή και αντικειμενική πληροφόρηση της διοίκησης, πρέπει να υπάρχει ένα ανεξάρτητο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- **Έκταση ελέγχων ανάλογα με τον κίνδυνο:** το μέγεθος και η έκταση του ελέγχου έχει άμεση σχέση με τον κίνδυνο, που είναι εκτεθειμένο κάθε τμήμα.

3.3.6 Εξεταζόμενα Θέματα της Ελεγκτικής

Η ελεγκτική, ως ένας ξεχωριστός και δυναμικός κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων αποτελεί συγκερασμό θεωρίας και πρακτικής. Στα πλαίσια της εν λόγω προσέγγισης, η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα τα οποία αφορούν, τόσο τον εσωτερικό, όσο και τον εξωτερικό έλεγχο: το αντικείμενο του ελέγχου, το υποκείμενο του ελέγχου και τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Πιο συγκεκριμένα, το **αντικείμενο της ελεγκτικής** είναι οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες πρέπει να έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Κατά κανόνα το αντικείμενο του ελέγχου, είναι η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας με τις ανωτέρω προϋποθέσεις είναι αναγκαίος και θεωρείται ότι αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε διαχειρίσεως (Bande,1996).

Υποκείμενο της ελεγκτικής αποτελεί ο ελεγκτής. Με άλλα λόγια, το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο (Δήμου,2000, Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003). Ο ρόλος του ελεγκτή είναι πολύ σημαντικός, καθώς είναι αυτός που πρέπει να εγγυάται την ομαλή και την εύρυθμη λειτουργία, τόσο στον ιδιωτικό, όσο και στο δημόσιο τομέα. Παράλληλα, οι διάφοροι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις προδιαγραφές και τα προσόντα που απαιτούνται, ώστε να μπορούν να διενεργήσουν σωστά και αποτελεσματικά έναν έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι είτε εσωτερικός είτε εξωτερικός.

Τέλος, αναφορικά με τις **ελεγκτικές διαδικασίες** μπορεί να λεχθεί, ότι είναι οι μέθοδοι πραγματοποίησης των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν τον τρόπο και τις επιστημονικές τεχνικές και μεθόδους που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου, προκειμένου να παραχθεί ένα ορθό, ελεγκτικό επιστημονικό έργο.

3.3.7 Αναγκαιότητα της Ελεγκτικής

Οι σημαντικότερες βάσεις για τη θεμελίωση της ελεγκτικής είναι: οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης, ο εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων και η ανάγκη αξιόπιστων πληροφοριών.

Ειδικότερα, η αναγκαιότητα του ελέγχου, οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας, πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Τα λάθη και οι αδυναμίες είναι χαρακτηριστικά κάθε ανθρώπου. Η εξέλιξη της επιστήμης και γενικά οι κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις ατέλειες και τις αδυναμίες αυτών, όμως ποτέ δεν μπορούν να τις εξαλείψουν. Τα λάθη αυτά οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης (Γρηγοράκος, 1989).

Ο μεγάλος όγκος των πληροφοριών που οι ελεγκτές καλούνται να διαχειριστούν κατά τη διαδικασία του ελέγχου, δημιουργεί τον εξής προβληματισμό: Πώς είναι δυνατό οι ελεγκτές να επιδιώκουν έναν πλήρη και ενδεδειγμένο έλεγχο και την ταυτόχρονη εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων, όταν υπάρχει τόσο μεγάλος όγκος πληροφοριών που πρέπει να ελεγχθεί;

Οι λύσεις που μπορούν να προταθούν σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να διατυπωθεί μια ελεγκτική άποψη, είναι απλές:

- ✓ Πλήρης έλεγχος όλων των στοιχείων και τεκμηρίων που ο ελεγκτής θα αντλήσει από την επιχείρηση
- ✓ Επιλογή τμήματος των στοιχείων και ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής θα συλλέξει (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013)

Σύμφωνα με τη βάση της ελεγκτικής, βασικός σκοπός της είναι ο έγκυρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, τα οποία ανεξάρτητα με το χαρακτήρα τους, παραποιοούν τις οικονομικές καταστάσεις, με συνέπεια να παρουσιάζουν μια ανακριβή εικόνα της επιχείρησης. Το σφάλμα στη λογιστική είναι επαγγελματικό σφάλμα, οφειλόμενο σε αμέλεια ή άγνοια των λογιστικών κανόνων.

Τέλος, για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι απαραίτητες, αξιόπιστες και ακριβείς πληροφορίες που χρησιμοποιούνται, ελεύθερες προκαταλήψεων και σκοπιμοτήτων. Ελεγκτές, λογιστές και πανεπιστημιακοί υποστηρίζουν, ότι όσο

μεγαλώνουν οι κοινωνίες, τόσο αυξάνονται οι πιθανότητες για αναξιόπιστες πληροφορίες. Ανακριβείς πληροφορίες σε μια κοινωνία μπορεί να προκαλέσουν μη αποτελεσματική και μη αποδοτική κατανομή των παραγωγικών πόρων, η οποία θα αποβεί μοιραία σε βάρος της κοινωνίας και όλων εκείνων που αναλαμβάνουν τις σχετικές αποφάσεις.

3.3.8 Έλεγχος με Βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Συμμόρφωση με τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο:

Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με όλα τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), που σχετίζονται με τον έλεγχο. Ένα ΔΠΕ είναι σχετικό με τον έλεγχο όταν αυτό είναι σε ισχύ και οι περιστάσεις που αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ υπάρχουν. Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει το σύνολο του κειμένου του, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής του και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού, για να κατανοήσει τους αντικειμενικούς σκοπούς του και να εφαρμόζει σωστά τις απαιτήσεις του. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να επικαλείται συμμόρφωση με τα ΔΠΕ στην έκθεση του ελεγκτή, παρά μόνο εάν ο ελεγκτής έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ και όλων των άλλων ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο.

Σκοποί που αναφέρονται σε επιμέρους ΔΠΕ:

Για την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει χρήση των σκοπών που αναφέρονται στο σχετικό Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου, για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, έχοντας υπόψη τις συσχετίσεις μεταξύ των ΔΠΕ, για να: (α) προσδιορίσει εάν οποιεσδήποτε διαδικασίες ελέγχου, πέραν εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, είναι αναγκαίες για την επιδίωξη των σκοπών που τίθενται στα ΔΠΕ, και (β) να αξιολογήσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

3.3.9 Η Ελεγκτική στις Ξενοδοχειακές Μονάδες

Η Ελεγκτική σαν κλάδος από μόνη της παίζει πολύ σημαντικό ρόλο σε όλους τους τομείς της παραγωγής και σε όλα τα είδη των επιχειρήσεων, καθώς έχει ως σκοπό τον έλεγχο της ορθότητας και πληρότητας των λογιστικών βιβλίων και εκθέσεων, που γίνεται με βάση τόσο τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες, όσο και την υπάρχουσα νομοθεσία, καθώς επίσης και την ανάπτυξη των μεθόδων εκείνων που καθιστούν τον έλεγχο αυτό συντομότερο και αποτελεσματικότερο.

Στη σύγχρονη εποχή, η ανάπτυξη των μεγάλων οικονομικών ξενοδοχειακών μονάδων και ξενοδοχειακών συγκροτημάτων, έκανε επιτακτική την ανάγκη λειτουργίας μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας ελέγχου, η οποία να ασχολείται αποκλειστικά και μόνο με τον έλεγχο της μονάδας αυτής.

Ο συνεχής και λεπτομερής έλεγχος σε μια ξενοδοχειακή μονάδα είναι ύψιστης σημασίας, εξαιτίας της ιδιόμορφης φύσης των συναλλαγών ενός ξενοδοχείου και του μεγάλου όγκου χρημάτων που διακινείται καθημερινά σε όλους τους τομείς της εκμετάλλευσής του. Το πώς θα οργανωθεί το τμήμα ελέγχου ενός ξενοδοχείου, αλλά και το πώς θα κατανεμηθεί η εργασία του, εξαρτάται κυρίως από το μέγεθος του ξενοδοχείου, αλλά και από το πώς διοικείται το εκάστοτε ξενοδοχείο. Σημαντικό ρόλο παίζουν τα άτομα που θα πλαισιώσουν το τμήμα ελέγχου, τα οποία πρέπει να είναι ακέραιοι και ανιδιοτελείς χαρακτήρες, απολύτου εμπιστοσύνης, με ηθικές αρχές, ώστε να μπορούν να εκτελέσουν το έργο τους ανεπηρέαστοι, με ορθότητα και αντικειμενικότητα. Θα πρέπει επομένως τα άτομα αυτά να είναι της απόλυτης εμπιστοσύνης της διοίκησης.

Η ελεγκτική έχει ως στόχο την εξέταση των διαφόρων λογιστικών βιβλίων και παραστατικών, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των οικονομικών συναλλαγών. Είναι τέτοια η φύση των συναλλαγών και ο τρόπος τήρησης της λογιστικής, σε ένα ξενοδοχείο, που υποβοηθά στα λάθη.

Η κατανάλωση των προϊόντων που γίνεται από τους πελάτες σε κάθε κλάδο εκμετάλλευσής του ξενοδοχείου, καταχωρείται σε λογαριασμό ο οποίος πληρώνεται είτε απευθείας με μετρητά, είτε με έντυπο το οποίο υπογράφει ο πελάτης και στο οποίο αναγνωρίζεται η οφειλή του. Με αυτή τη διαδικασία παράγονται έσοδα.

Έπειτα, κάθε λογαριασμός πρέπει να περάσει από μια σειρά διαδικασιών, μέχρι να υπολογιστεί το τελικό ποσό που οφείλει ο κάθε πελάτης. Όλη αυτή η διαδικασία είναι πολύπλοκη, και μπορεί να οδηγήσει σε λάθη.

Αν και η απεικόνιση των δραστηριοτήτων ενός ξενοδοχείου στα λογιστικά του βιβλία πρέπει να γίνεται με βάση της αρχής του αλάθητου, παρόλα αυτά τα λάθη είναι ανθρώπινα και επομένως αναπόφευκτα. Τα λάθη μπορεί να είναι είτε αθέλητα από απροσεξία, είτε θελημένα με κάποιο δόλο. Ο στόχος λοιπόν της ελεγκτικής είναι να βρίσκει τα λάθη αυτά και να λύνει τα όποια προβλήματα, πριν αυτά αποβούν καθοριστικά για την έκβαση της επιχείρησης. Ο έλεγχος πραγματοποιείται σε όλα τα παραστατικά και τα λογιστικά βιβλία που τηρεί η επιχείρηση, καθώς και σε κάθε λογαριασμό και ομάδα του γενικού λογιστικού σχεδίου. Επίσης, γίνεται και σε κάθε τμήμα εκμετάλλευσης χωριστά.

3.4 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και η Εφαρμογή τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

3.4.1 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Γενικά

Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ για πολλούς αποτελεί τη δεύτερη μεγαλύτερη επανάσταση στο χώρο της λογιστικής στη χώρα μας, μετά από την πρώτη που υπήρξε η καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα ΔΠΧΑ αντικατέστησαν το 2005, τα λογιστικά πρότυπα που ήταν μέχρι τότε σε ισχύ σε όλα τα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ).

Η εφαρμογή τους διασφαλίζει ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών θεμάτων και αποφεύγεται έτσι, αφενός η σύγχυση και η παραπλάνηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και αφετέρου παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης, προκειμένου να ληφθούν οι κατάλληλες επενδυτικές αποφάσεις. Επιπλέον, η εφαρμογή τους συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς και της άντλησης κεφαλαίων (Νεγκάκης, 2015).

Σήμερα οι γνώσεις των θεμάτων που αφορούν την εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι απαραίτητες για όσους ασχολούνται με οποιαδήποτε ιδιότητα με τη λογιστική (λογιστές, φοιτητές, στελέχη επιχειρήσεων). Μπορεί σήμερα να ασχολείται με αυτά μια μικρή σχετικά μερίδα εργαζομένων στα λογιστήρια στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των θυγατρικών τους (που υποχρεωτικά εφαρμόζονται), αλλά η επικείμενη εφαρμογή τους στο σύνολο των επιχειρήσεων στο κοντινό μέλλον, καθιστά τη γνώση τους απαραίτητη για όλους.

Ως ορισμό για τα Λογιστικά Πρότυπα ο Νεγκάκης (2015), αναφέρει πως είναι ένα σύνολο αρχών, μεθόδων και οδηγιών, για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσης, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο.

Επίσης ο Ντζανάτος (2008) επισημαίνει, ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Με βάση το γεγονός ότι η λογιστική αποτυπώνει συναλλαγές, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα φιλοδοξούν να καλύπτουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Η δυσκολία κατανόησης τους γίνεται ακόμη μεγαλύτερη, αν αναλογιστεί κανείς, ότι σε μια μικρή χώρα σαν την Ελλάδα, είναι πολύ φυσικό κάποιες από τις συναλλαγές να μη γίνονται. Επομένως, είναι πολύ δύσκολο για τα ενδιαφερόμενα μέρη να καταλάβουν ρυθμίσεις για συναλλαγές, τις οποίες δεν έχουν βιώσει στην πράξη.

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο σύμφωνα με τη G. Thornton (2004), είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

3.4.2 Οι Χρήστες των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα

Ένα σημαντικό ερώτημα στο οποίο πρέπει να απαντήσουμε, ώστε να κατανοήσουμε καλύτερα τα ΔΠΧΑ, είναι το ποιοι είναι οι καθημερινοί χρήστες τους και ποιοι πρέπει να κατέχουν τη γνώση αυτών. Πρώτοι από όλους λοιπόν, είναι οι Έλληνες λογιστές, οι οποίοι θα πρέπει να εργαστούν σκληρά πάνω στα λογιστικά πρότυπα, καθώς η υποχρεωτική εναρμόνιση των επιχειρήσεων με τις διεθνείς παραδεκτές αρχές, καθιστά απαραίτητη την καθημερινή τους ενασχόληση και μελέτη πάνω στο αντικείμενο της λογιστικής. Παράλληλα, χρήστες των ΔΠΧΑ είναι και ο μεγάλος αριθμός των Ελλήνων Ορκωτών Ελεγκτών, οι οποίοι εργάζονται πάνω στον έλεγχο της ορθότητας της εφαρμογής τους. Παρόμοιες αρμοδιότητες έχουν και τα υπόλοιπα ελεγκτικά όργανα της πολιτείας, όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και το Υπουργείο Ανάπτυξης.

Ωστόσο, όλοι αυτοί είναι ένας πολύ μικρός αριθμός σε σχέση με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Όλο το χρηματοπιστωτικό σύστημα, με την ευρεία έννοια, που έρχεται σε επαφή με τις επιχειρήσεις και επομένως, με τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν, αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα μέρη. Ακόμη, είναι οι επενδυτές, που είτε εκφράζονται οργανωμένα, είτε ατομικά και θα χρησιμοποιήσουν τα αποτελέσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δηλαδή τις οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται με βάση αυτά τα πρότυπα, θέλοντας να αποσαφηνίσουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης, ώστε να προβούν σε επενδύσεις. Αλλά ταυτόχρονα, είναι και οι νέες γενιές οικονομολόγων, οι οποίες θα πρέπει να μελετήσουν, να καταλάβουν και να εκπαιδευτούν πάνω στα νέα Διεθνή Πρότυπα, τα οποία θα εφαρμόζονται στο μέλλον (Ντζανάτος, 2008).

3.4.3 Η Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα

Στη χώρα μας υπάρχει έντονη συσχέτιση ανάμεσα στη λογιστική και στην φορολογική νομοθεσία. Η λογιστική δεν ήταν ποτέ προσανατολισμένη στις ανάγκες της κεφαλαιαγοράς και στην προστασία των επενδυτών. Αντίθετα, επικεντρωνόταν στην προστασία των πιστωτών. Επομένως, τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (ΕΛΠ), ερχόντουσαν σε αντίθεση με τα διεθνή, τα οποία είναι προσανατολισμένα στους μετόχους και ανεξάρτητα από φορολογικούς σκοπούς, πιο κοντά δηλαδή στο αγγλοσαξονικό μοντέλο λογιστικής. Όπως στις περισσότερες χώρες οι οποίες χρησιμοποιούν αυτό το γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο (code law countries), έτσι και στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει κάποιες προσπάθειες, προκειμένου τα λογιστικά συστήματα να εκσυγχρονιστούν και να ακολουθήσουν τις διεθνείς εξελίξεις. Μετά την είσοδο της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και με την κλιμάκωση του ανταγωνισμού μεταξύ των ευρωπαϊκών και διεθνών εταιρειών, έγινε πιο κατανοητό, ότι η λογιστική δεν είναι μόνο για φορολογικούς σκοπούς, αλλά και για να συμβάλλει αποτελεσματικά στην καλύτερη διαχείριση των εταιρειών (Vazakidis & Athianos, 2010).

Όπως αναφέρθηκε, η προβλεπόμενη ημερομηνία εισαγωγής των ΔΠΧΑ στην Ε.Ε., ήταν στις 01/01/2005. Ωστόσο, η Ελλάδα ήταν από τις πρώτες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ στην Ε.Ε. Όπως είχε προβλεφθεί, η αλλαγή ήρθε μέσα από τις ενέργειες του ελληνικού κράτους. Έτσι, από την 01/01/2005, όπως προβλεπόταν από την Ε.Ε. για όλες τις χώρες της Ευρώπης, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Ανώνυμες Εταιρείες, καθώς και οι θυγατρικές τους, άρχισαν να εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα ΔΠΧΑ, ενώ για τις υπόλοιπες Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης η εφαρμογή τους ήταν προαιρετική. Τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία των ανωτέρω εταιρειών αποτιμώνται και αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, αλλά οι εταιρείες συνεχίζουν να παρακολουθούν τα λογιστικά τους βιβλία και με τα ΕΛΠ για φορολογικούς λόγους, αφού το αποτέλεσμα με βάση τα ΔΠΧΑ δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (Floropoulos, 2006 , Floropoulos & Moschidis, 2004).

Την ευθύνη για τη θέσπιση και την εποπτεία της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα έχει η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής

Τυποποίησης και Ελέγχων), η οποία είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος. Μέσα στις αρμοδιότητες της είναι, η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ενίσχυση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

3.4.4 Η Εφαρμογή των ΔΠΧΑ Στις Ξενοδοχειακές Μονάδες

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι μια νέα λογιστική η οποία ήρθε για να καταργήσει κάθε Εθνικό Λογιστικό Πρότυπο. Τα ΔΛΠ είναι συμπληρώματα ή μικρές τροποποιήσεις στις ήδη υπάρχουσες λογιστικές μεθόδους. Επομένως, η λογιστική που τηρείται στις ξενοδοχειακές μονάδες δε θα αλλάξει κατά πολύ, απλά θα επέλθουν κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις στις εισηγμένες ξενοδοχειακές μονάδες. Τα ΔΛΠ που χρησιμοποιούνται στις ξενοδοχειακές μονάδες είναι:

i. ΔΛΠ 1 : Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 προσδιορίζει τη δομή των οικονομικών καταστάσεων, τις ελάχιστες απαιτήσεις, καθώς και τις αρχές που διέπουν τη σύνταξη και παρουσίαση τους. Το πρότυπο αυτό, εφαρμόζεται σε κάθε τύπο επιχειρήσεων. Βασική αρχή του προτύπου είναι, ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Σκοπός του ΔΛΠ 1 είναι ο προσδιορισμός του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα, τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων ετών που συντάσσει η οικονομική οντότητα, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Για το λόγο αυτό, το πρότυπο καθορίζει τις απαιτήσεις ως προς την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και παρέχει τις κατευθυντήριες γραμμές, αναφορικά με τη δομή και το περιεχόμενο τους (Νεγκάκης, 2015).

ii. ΔΛΠ 2 : Αποθέματα

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις αποθεμάτων που αφορούν σε προϊόντα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες και εν γένει σε αγαθά, τα οποία είτε θα χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια μιας μεταποιητικής διαδικασίας, είτε θα διατεθούν

προς πώληση. Στη περίπτωση των ξενοδοχείων τα αποθέματα έχουν να κυρίως κάνουν είτε με εμπορεύματα ή προϊόντα για πώληση (στο σούπερ μάρκετ ενός ξενοδοχείου), είτε με πρώτες ύλες του μαγειρείου (φθαρτές και αποθηκεύσιμες), είτε με αναλώσιμα υλικά (όπως είδη καθαρισμού, χαρτικά κ.λπ.), είτε ακόμη και με προϊόντα για μεταπώληση (όπως π.χ. τα εμφιαλωμένα ποτά τα οποία πωλούνται όπως ακριβώς αγοράζονται, χωρίς καμιά περαιτέρω επεξεργασία) .

Σκοπός του προτύπου, να παρουσιάσει τον τρόπο λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων, καθώς και τον τρόπο αποτίμησης και παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης (Γεωργίου, 2003).

iii. ΔΛΠ 7 : Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Η κατάσταση των ταμειακών ροών απεικονίζει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα που προέρχονται από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης, κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα, αλλά και πως τα χρησιμοποιεί . Η οικονομική οντότητα για την παρουσίαση των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, μπορεί να χρησιμοποιήσει είτε την άμεση , είτε την έμμεση μέθοδο (Νεγκάκης, 2015).

Στις ξενοδοχειακές μονάδες, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, απαιτεί τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων. Επίσης, απαιτεί την κρίση της διοίκησης κατά την εφαρμογή των λογιστικών αρχών του ομίλου. Οι περιπτώσεις οι οποίες περιλαμβάνουν μεγαλύτερο βαθμό κρίσης και πολυπλοκότητας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

iv. ΔΛΠ 8 : Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Το ΔΛΠ 8 αναθεωρήθηκε το 1993 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που αφορούν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι, να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της Κατάστασης αποτελεσμάτων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να την παρουσιάζουν με ομοιόμορφο τρόπο. Επιπλέον, ορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές

εκτιμήσεις, των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και τις διορθώσεις βασικών λαθών.

Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων που αφορούν λάθη προηγούμενων περιόδων, καθώς και των αναδρομικών προσαρμογών που απορρέουν από την εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, αναγνωρίζονται λογιστικά με βάση το ΔΛΠ 12 “Φόροι Εισοδήματος” (Νεγκάκης, 2015)

v. ΔΛΠ 12 : Φόροι Εισοδήματος

Το εν λόγω πρότυπο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων που προκύπτουν από τα έσοδα της επιχείρησης, καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων του Ενεργητικού ή Παθητικού που περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό, ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου, που έχουν αναγνωριστεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Βάσει των οδηγιών του εν λόγω προτύπου, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται λογιστικά και τις συναλλαγές αυτές. Δηλαδή, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δε θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών (Γεωργίου, 2003).

Οι ξενοδοχειακές μονάδες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος από διάφορες φορολογικές αρχές. Για το καθορισμό των προβλέψεων για φόρους εισοδήματος απαιτούνται, σημαντικές εκτιμήσεις. Υπάρχουν πολλές συναλλαγές και υπολογισμοί για τους οποίους ο ακριβής καθορισμός του φόρου είναι αβέβαιος, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, οι εισηγμένες ξενοδοχειακές μονάδες αναγνωρίζουν συνήθως υποχρεώσεις για αναμενόμενα θέματα φορολογικού ελέγχου, βασιζόμενες σε εκτιμήσεις για το ποσό των επιπλέον φόρων, που ενδεχομένως θα οφείλονται. Όταν το τελικό αποτέλεσμα από τους φόρους των υποθέσεων αυτών, διαφέρει από το ποσό το οποίο είχε αρχικά αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις, οι διαφορές επιδρούν στο φόρο εισοδήματος και στις προβλέψεις για αναβαλλόμενη φορολογία της περιόδου, κατά την οποία οριστικοποιούνται.

vi. ΔΛΠ 16 : Ενσώματα Πάγια

Το ΔΛΠ 16 καλύπτει την πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τις επενδύσεις που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα (στη περίπτωση μας, μια ξενοδοχειακή μονάδα) σε ενσώματα πάγια, καθώς επίσης και για τις μεταβολές που επέρχονται σε αυτά. Επιπλέον, αναλύει σημαντικά θέματα λογιστικής αντιμετώπισης όπως, η αρχική αναγνώριση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι μέθοδοι προσδιορισμού των αποσβέσεων και η μεταγενέστερη τους αποτίμηση, αλλά και η αναγνώριση, τυχόν, ζημιών απομείωσης. Ακόμη, το ΔΛΠ 16, ορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα ενσώματα πάγια που μία οικονομική οντότητα οφείλει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (Νεγκάκης, 2015).

Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, εκτός αν κάποιο άλλο ΔΛΠ ορίζει ή παρέχει τη δυνατότητα διαφορετικού λογιστικού χειρισμού (Νεγκάκης, 2015).

Το κόστος ενός στοιχείου ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, μόνο εάν υπάρχει πιθανότητα εισροής στην εταιρία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών συνδεδεμένων με το περιουσιακό στοιχείο, και μόνο αν υπάρχει δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του κόστους του στοιχείου. (Νεγκάκης, 2015).

Μια από τις σπουδαιότερες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΑ είναι η παροχή της δυνατότητας της χρήσης εύλογων αξιών στην αποτίμηση των ενσώματων παγίων. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα ενσώματα πάγια αποτιμούνται και καταγράφονται «κατ' αρχήν στην αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής τους, πλέον τις προσθήκες και βελτιώσεις μείον τις αποσβέσεις, με την επιφύλαξη σε ότι αφορά προβλέψεις υποτίμησης και αναπροσαρμογές αξίας». Στα ΔΠΧΑ, θεωρείται ότι, κατά την απόκτηση τα ενσώματα πάγια καταγράφονται στο κόστος κτήσης και μετά την απόκτηση τους, η επιχείρηση έχει δυο επιλογές, που είναι η αποτίμηση, είτε με βάση τη μέθοδο του κόστους, είτε με βάση τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

vii. ΔΛΠ 17 : Μισθώσεις

Το ΔΛΠ 17 αναλύει το λογιστικό χειρισμό και την χρηματοοικονομική διάσταση των μισθώσεων. Το πρότυπο ορίζει τον τρόπο της λογιστικής τους αντιμετώπισης, τόσο από τη πλευρά του μισθωτή, όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή. Ειδικότερα, καθορίζει τις μορφές που μπορεί να έχει μια μίσθωση, τα κριτήρια διάκρισης μεταξύ των μισθώσεων, τον τρόπο απεικόνισης των μισθώσεων στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και του εκμισθωτή, το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών πώλησης και επαναμίσθωσης, καθώς και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις (Νεγκάκης, 2015).

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, η διάκριση των μισθώσεων γίνεται σύμφωνα με το εάν οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που σχετίζονται με την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου μεταφέρονται στον μισθωτή ή παραμένουν στον εκμισθωτή (Νεγκάκης, 2015).

viii. ΔΛΠ 18 : Έσοδα

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των διαφόρων μορφών εσόδων που μπορεί να προκύψουν για μια επιχείρηση – μονάδα, μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της, καθώς επίσης και στον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισης των εισοδημάτων αυτών. Σκοπός του προτύπου είναι, η περιγραφή των λογιστικών χειρισμών των εσόδων που προκύπτουν (Γεωργίου, 2003).

Για μια ξενοδοχειακή μονάδα τα έσοδα αυτά μπορεί να προκύψουν από την παροχή υπηρεσιών και από τις πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων που διαθέτουν.

ix. ΔΛΠ 19 : Παροχές σε Εργαζομένους

Το πρότυπο αυτό, περιγράφει το λογιστικό χειρισμού και τον τρόπο παρουσίασης, από πλευράς εργοδότη, των παροχών και των ωφελημάτων που καταβάλλονται ή που οφείλονται στους εργαζομένους της επιχείρησης. Βάσει των οδηγιών του προτύπου αυτού, οι παροχές και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους χωρίζονται σε πέντε κατηγορίες, ανάλογα με τη διάρκεια και το χρόνο χορήγησης τους. Οι κατηγορίες αυτές είναι: βραχυπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα εργαζομένων (όπως μισθοί, ημερομίσθια, επιδόματα αδείας και ασθένειας κ.λπ.), μακροπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα εργαζομένων (όπως επιδόματα που σχετίζονται με την πολυετή απασχόληση των εργαζομένων), παροχές και ωφελήματα μετά την λήξη της εργασίας

(συνταξιοδοτικά προγράμματα, ασφάλεια ζωής, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη κ.α.), ωφελήματα αποχώρησης και αποζημίωση μέσα από τα κέρδη της επιχείρησης (Γεωργίου, 2003).

x. ΔΛΠ 21 : Οι Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

Το ΔΛΠ 21 αναφέρεται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες παράλληλα με τις εγχώριες συναλλαγές τους, πραγματοποιούν και συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή διατηρούν δραστηριότητες σε χώρες με διαφορετικό νόμισμα. Το πρότυπο αυτό, ασχολείται με τη μετατροπή και αναγνώριση των συναλλαγών από το ξένο νόμισμα στο νόμισμα αναφοράς της μονάδας αναφοράς. Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι οποιαδήποτε συναλλαγή σε ξένο νόμισμα καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της μονάδας αναφοράς, βάσει του συναλλάγματος αναφοράς, εφαρμοζόμενων των τιμών συναλλάγματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Συνήθως η τιμή συναλλάγματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν ακολουθείται στην πράξη κι έτσι, επιτρέπεται η χρήση της μέσης τιμής συναλλάγματος συγκεκριμένης περιόδου, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρξουν σημαντικές διακυμάνσεις στη μέση τιμή του συναλλάγματος κατά τις περιόδους αυτές. Διαφορετικά, το αποτέλεσμα των μετατροπών σε νόμισμα αναφοράς δεν μπορεί να είναι αξιόπιστο.

xi. ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα

Τα πρότυπο αυτό, εφαρμόζεται για την αναγνώριση, αποτίμηση, αλλά και την εφαρμογή των απαραίτητων γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επενδύσεις στα ακίνητα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, η αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα γίνεται μόνο εάν πληρούνται, αρχικά, τα εξής κριτήρια: πρώτον, υπάρχει πιθανότητα εισροής στην οικονομική οντότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών σχετικά με την επένδυση και δεύτερον, μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση της. Ακολουθώντας την αρχή της αναγνώρισης, η αποτίμηση του κόστους επενδύσεων σε ακίνητα γίνεται με την πραγματοποίησή του, περιλαμβάνοντας, ωστόσο, τόσο τα κόστη για την απόκτηση της επένδυσης, όσο και για τη μεταγενέστερη συμπλήρωση, αντικατάσταση μέρους ή συντήρηση του ακινήτου. Επίσης, κόστη που αφορούν την καθημερινή συντήρηση δεν υπολογίζονται στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα, αλλά εμφανίζονται στα αποτελέσματα με την πραγματοποίησή τους (Νεγκάκης, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο διαμορφώνεται και τεκμηριώνεται το πλαίσιο υλοποίησης της έρευνας, με βάση την επισκόπηση της βιβλιογραφίας και του θεσμικού πλαισίου σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, που εξετάστηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια. Οι έρευνες που πραγματοποιήθηκαν παγκοσμίως και παρουσιάστηκαν λεπτομερώς στο δεύτερο κεφάλαιο, ανέδειξαν τόσο τη σημασία, όσο και τις αλλαγές που επέφερε η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, στα αποτελέσματα, στη χρηματοοικονομική θέση, στη λειτουργία και στην ευρύτερη χρηματοοικονομική αλλά και διοικητική δομή των επιχειρήσεων.

4.2 Περιγραφή των Εναλλακτικών Μεθόδων Αποτίμησης των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Όπως αναφέρθηκε και στο τρίτο κεφάλαιο, ο σκοπός του ΔΛΠ 16, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο αρχικά αποτιμάται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει την αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε, πλέον των άμεσων δαπανών που έγιναν για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, προκειμένου να καταστεί ικανό προς χρήση.

Η οντότητα, μετά την αναγνώριση, θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους (βασικός λογιστικός χειρισμός), είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής (επιτρεπόμενος εναλλακτικός λογιστικός χειρισμός), ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την

πολιτική αυτή σε ολόκληρη τη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, ύστερα από την αναγνώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Ενώ σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής, ύστερα από την αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες ζημιές απομείωσης.

Στα ΕΛΠ όσο και στα ΔΠΧΑ πραγματοποιούνται αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού. Η διαφορά μεταξύ τους ωστόσο, είναι ότι στα ΕΛΠ η αναπροσαρμογή αφορά μόνο τα κτίρια, γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια και βασίζεται σε συντελεστές που καθορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών. Αντίθετα, με τα ΔΠΧΑ οι αναπροσαρμογές, εφόσον επιλεγεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής, μπορεί να γίνονται κάθε χρόνο (ή δυο με τρία χρόνια αν δεν υπάρχουν αξιόλογες διακυμάνσεις) και βασίζονται στις εύλογες αξίες. Αυτό, έχει ως συνέπεια την επίκαιρη πληροφόρηση των επενδυτών ακολουθώντας τα ΔΠΧΑ, σε σχέση με την πληροφόρηση με τα αντίστοιχα ΕΛΠ.

Προϋπόθεση για την υιοθέτηση του μοντέλου της αναπροσαρμογής είναι η εύλογη αξία να μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα. Επιπλέον, το πρότυπο συνιστά, χωρίς να υποχρεώνει, η εύλογη αξία να προσδιορίζεται από εξειδικευμένους επαγγελματίες. Ενώ τέλος, η συχνότητα διενέργειας εκτιμήσεων εξαρτάται από τη μεταβλητότητα που παρουσιάζουν οι σχετικές τιμές.

4.3 Σκοπός και Ερευνητικές Υποθέσεις

Σε πολλές χώρες της Ευρώπης (π.χ. Αυστραλία, Βέλγιο και Ηνωμένο Βασίλειο), η λογιστική νομοθεσία επιτρέπει να γίνεται η εκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων ανοδικά (δηλαδή προς τα επάνω, χωρίς πρώτα να γίνεται αναπροσαρμογή προς τα κάτω), κατά τη διακριτική ευχέρεια των διαχειριστών. Έρευνα που πραγματοποιήθηκε σχετικά με τη σημασία της λογιστικής που χρησιμοποιείται στην Αυστραλία (Easton et al., 1993), στη Νέα Ζηλανδία (Emanuel, 1989, Courtney & Cahan, 2004), στο Ηνωμένο

Βασίλειο (Aboody et al, 1999) και στο Χονγκ – Κόνγκ (Jaggi & Tsui, 2001), κατέληξε σε διαφορετικά συμπεράσματα, χωρίς να γίνεται ξεκάθαρη διευκρίνιση του ποια μέθοδος θεωρείται καλύτερη.

Δεδομένου ότι η επιλογή του αν θα εφαρμοστεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής ή όχι, από τους διαχειριστές, δεν είναι εύκολο να απαντηθεί, υπάρχει ένας καλός λόγος να διερευνηθούν τα κίνητρα που οδηγούν σε αναπροσαρμογή.

Σκοπός της έρευνας που θα ακολουθήσει, είναι να μελετήσει τον τρόπο αποτίμησης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν οι εξεταζόμενες επιχειρήσεις, καθώς επίσης και να προσπαθήσει να ερευνήσει εμπειρικά, τους οικονομικούς παράγοντες που επηρεάζουν την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων του ενεργητικού σε εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, και πιο συγκεκριμένα, στις εισηγμένες του ξενοδοχειακού κλάδου και της βιομηχανίας τροφίμων - ποτών. Η έρευνα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την πολιτική επανεκτίμησης, την οποία επιλέγουν τα διευθυντικά στελέχη, σε ένα περιβάλλον λογιστικής που διαρκώς μεταβάλλεται.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που επιλέχθηκαν για την έρευνα, αποτελούν τον πυρήνα του τουριστικού κλάδου, επομένως τα αποτελέσματα που θα προκύψουν, θεωρούνται πολύ χρήσιμα και σημαντικά, καθώς θα αποτελέσουν ορόσημο για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ σε όλες τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στο μέλλον. Επίσης, ο δεύτερος κλάδος που μελετάτε, αποτελείται από μεγάλες και γνωστές βιομηχανίες τροφίμων – ποτών, με σημαντική πορεία και εξέλιξη στην ελληνική αγορά. Ο λόγος που προτιμήθηκε να πραγματοποιηθεί μια μελέτη αποτελούμενη από δύο μέρη και να γίνει εξέταση για δυο διαφορετικούς κλάδους, είναι ώστε να έχουμε επαρκή αποτελέσματα για τον καθένα από τους παραπάνω κλάδους επιχειρήσεων, και να μπορούμε να κάνουμε συγκρίσεις.

Το κύριο ερευνητικό ερώτημα στο οποίο θα πρέπει να δοθεί απάντηση μετά την μελέτη είναι, ποια τα κίνητρα αναπροσαρμογής, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, το οποίο αποτελεί και μια από τις σημαντικότερες μεταβολές που επέφεραν τα λογιστικά πρότυπα, σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού. Θα ελεγχθούν οι επιπτώσεις από την επιλογή είτε του ιστορικού κόστους, είτε της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Για να διερευνηθεί το ερώτημα αυτό, θα μελετηθούν οι παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των παγίων στοιχείων του ενεργητικού, μετά την αναγνώριση.

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής, χρησιμοποιείται, κατά κύριο λόγο, ως μηχανισμός για τη βελτίωση της αντίληψης των «πιστωτών» και των «ενδιαφερόμενων μερών» της επιχείρησης, σχετικά με την ικανότητα δανεισμού της. Έχει βρεθεί (Missioner – Piera, 2007), ότι η αναπροσαρμογή χρησιμοποιείται ώστε να μειωθεί το κόστος χρέους, ενώ παρέχει στα διευθυντικά στελέχη πληροφορίες σχετικά με τυχόν ζημίες απομείωσης που πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Σύμφωνα με τις ερευνητικές υποθέσεις του Missioner – Piera (2007), αναμένεται, ότι όσο αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης, τόσο αυξάνεται και η πιθανότητα να επιλεγεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής, ενώ αντίθετα, όσο αυξάνεται ο δείκτης μόχλευσης, τόσο μειώνεται η πιθανότητα μια επιχείρηση να επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Στο σημείο αυτό, κρίνεται επίσης σκόπιμο να αναφερθούν οι αδυναμίες – περιορισμοί της έρευνας, ώστε οι επόμενες μελέτες που θα πραγματοποιηθούν, είτε σε επαγγελματικό, είτε σε ακαδημαϊκό επίπεδο να ληφθούν υπόψη, περιορίζοντας στο ελάχιστο την πιθανότητα να καταλήξουν σε αποκλίνουσες εκτιμήσεις. Αρχικά, το μικρό σε αριθμό δείγμα που χρησιμοποιήθηκε, παρόλο που αποτελεί όλες τις εισηγμένες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στο ΧΑ, και άλλες μεγάλες βιομηχανικές εταιρείες τροφίμων – ποτών, δεν έδωσε τη δυνατότητα να μπορούν να γενικευτούν τα αποτελέσματα της έρευνας στο σύνολο των εισηγμένων επιχειρήσεων του ΧΑ. Επίσης, θα ήταν χρήσιμο για μελλοντικές έρευνες του κλάδου των ξενοδοχείων, να συμπεριληφθούν και οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις, που εφαρμόζουν προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αλλά η δυσκολία συλλογής δεδομένων, καθώς και οι ελλειπείς σε πολλές περιπτώσεις οικονομικές καταστάσεις για αυτές τις επιχειρήσεις, αποτελούν εμπόδιο στην εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων. Επιπρόσθετα, επέκταση της παρούσας έρευνας στο μέλλον, θα μπορούσε να αποτελέσει η εξέταση του συνόλου των εισηγμένων εταιρειών, άλλου κλάδου στην Ελλάδα.

4.4 Ανάπτυξη του Μοντέλου

Με τον όρο μοντέλα νοούνται οι μαθηματικές αναπαραστάσεις ενός υποθετικού συστήματος. Επειδή πολλές φορές είναι αδύνατη η πραγματοποίηση πειραμάτων σε πραγματικές καταστάσεις, χρησιμοποιείται μια μέθοδος ανάλυσης, ένα “μοντέλο” δηλαδή, το οποίο είναι μια μαθηματική απεικόνιση της πραγματικότητας στην οποία

μπορεί κάποιος να εκτελέσει τα πειράματα που επιθυμεί. Σκοπός της μοντελοποίησης είναι η προσπάθεια κατανόησης της πραγματικότητας ενός συστήματος, χρησιμοποιώντας ένα “μοντέλο”, το οποίο προσομοιάζει όσο το δυνατόν καλύτερα τις συνθήκες που χρειάζονται για να εμβαθύνει κανείς πάνω στο σύστημα που θέλει.

Η Logit παλινδρόμηση (όπως και η γραμμική παλινδρόμηση) χρησιμοποιείται για τη πρόβλεψη μιας εξαρτημένης μεταβλητής, λαμβάνοντας υπόψη μία ή περισσότερες από τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Χρησιμοποιεί τη μέθοδο της μεγιστοποίησης των πιθανοτήτων, αφού η εξαρτημένη μεταβλητή μετατραπεί σε λογαριθμική μεταβλητή (ο φυσικός λογάριθμος των πιθανοτήτων να συμβούν ή όχι). Η μέθοδος αυτή, υπολογίζει δηλαδή τις λογαριθμικές πιθανότητες της εξαρτημένης μεταβλητής (Συριόπουλος & Φίλιππας, 2010). Το μοντέλο που χρησιμοποιήθηκε στη παρούσα έρευνα είναι το μοντέλο Probit. Το μοντέλο αυτό, είναι παρόμοιο με το υπόδειγμα Logit, με τη διαφορά ότι σε αυτό χρησιμοποιείται η κανονική αθροιστική κατανομή για την εύρεση της πιθανότητας, και όχι η λογαριθμική.

Με βάση τη στατιστική του υποδείγματος Probit, είναι ένα είδος παλινδρόμησης, όπου η εξαρτημένη μεταβλητή μπορεί να πάρει μόνο δυο τιμές (0,1). Σκοπός του μοντέλου, είναι να εκτιμηθεί η πιθανότητα ότι μια παρατήρηση με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, ανήκει σε μια από τις συγκεκριμένες αυτές κατηγορίες. Μελετά δηλαδή μια κατάσταση επιλογής, ανάμεσα σε δυο εναλλακτικές. Στη περίπτωση της παρούσας έρευνας, η πρώτη εναλλακτική επιλογή αφορά την αποτίμηση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού στο ιστορικό κόστος (και συμβολίζεται με 0), ενώ η δεύτερη εναλλακτική επιλογή αφορά την αποτίμηση στην εύλογη αξία (και συμβολίζεται με 1). Ανάλογα με την εναλλακτική επιλογή που επιλέγει η κάθε εταιρεία, μελετάτε το πώς θα επηρεαστεί το μέγεθος της επιχείρησης ($Size_{it}$), το σύνολο του δανεισμού της επιχείρησης (Lev_{it}) και ο λόγος των ιδίων κεφαλαίων προς την αγορά κεφαλαιοποίησης (BTM_{it}), με σκοπό να δούμε πως οι μεταβλητές αυτές επηρεάζουν την επιλογή που κάνει η κάθε επιχείρηση, με τη μέθοδο αποτίμησης. Το μοντέλο θεωρείται δημοφιλές καθώς είναι ένα δυαδικό μοντέλο απόκρισης.

Ο τύπος ο οποίος χρησιμοποιήθηκε είναι ο εξής:

$$Val_Method_{it} = a_0 + a_1 Size_{it} + a_2 Lev_{it} + a_3 BTM_{it} + e_{it} \quad (1)$$

4.5 Δείγμα, Δεδομένα και Μεθοδολογία

Το δείγμα που εξετάστηκε περιλαμβάνει 8 εταιρείες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τέσσερις από αυτές αφορούν τον ξενοδοχειακό κλάδο και οι υπόλοιπες τέσσερις που επιλέχθηκαν τυχαία, αφορούν τη βιομηχανία τροφίμων – ποτών.

Οι χρήσεις που εξετάστηκαν είναι δέκα και αφορούν από το 2005 έως και το 2014, αυτές στις οποίες εφαρμόζονται τα ΔΠΧΑ στη χώρα, βάσει νόμου. Τα δεδομένα για τις εν λόγω εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις του δείγματος, αντλήθηκαν ακολουθώντας την παρακάτω διαδικασία. Για τον προσδιορισμό του δείγματος και τη συλλογή των απαραίτητων λογιστικών δεδομένων, χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών, μέσω της νέας σελίδας του ομίλου (www.helex.gr), ώστε να προσδιοριστούν οι εταιρείες που ήταν εισηγμένες από το 2005 έως το 2014 στο ΧΑ. Στη συνέχεια, μέσω των επίσημων ιστοσελίδων των επιχειρήσεων, της βάσης δεδομένων του ΧΑ, καθώς και της βάσης Compustat Global, αντλήθηκαν τα απαραίτητα δεδομένα για την κάθε επιχείρηση.

Πιο συγκεκριμένα, τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν προέρχονται αρχικά από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, ώστε να ελεγχθεί ποια μέθοδος αποτίμησης παγίων χρησιμοποιούν μετά την αναγνώριση. Αν χρησιμοποιούν δηλαδή τη μέθοδο του κόστους (κατά την οποία ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε ζημιές απομείωσης) ή την μέθοδο αναπροσαρμογής (κατά την οποία ως αναπροσαρμοσμένη αξία έχουμε την εύλογη αξία του κατά την ημέρα αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και σωρευμένες ζημιές απομείωσης).

Εξετάστηκαν δηλαδή οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, προκειμένου να εξεταστεί αν οι εταιρείες χρησιμοποιούν τη μέθοδο αποτίμησης, μετά την αναγνώριση του κόστους ή τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Ορίστηκε η τιμή 0 για κάθε εταιρεία που υιοθετεί τη μέθοδο του ιστορικού κόστους, και η τιμή 1 για κάθε εταιρεία που υιοθετεί τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

Στη συνέχεια, μέσω του μοντέλου της παλινδρόμησης διερευνήθηκαν εκείνοι οι προσδιοριστικοί παράγοντες που οδηγούν τις εταιρίες να επιλέγουν την μέθοδο αναπροσαρμογής, έναντι της μεθόδου του ιστορικού κόστους.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Περιγραφικά στατιστικά μεταβλητών

	VAL_METHOD	SIZE	LEV	BTM	HOTEL
Mean	0,42	4,54	0,17	1,00	0,53
Median	0	4,97	0,18	0,82	1
Maximum	1	5,51	0,54	4,17	1
Minimum	0	2,74	0	0,18	0
Std. Dev.	0,50	0,83	0,16	0,74	0,50

Από τον πίνακα 1 φαίνεται ότι το 42% των εταιριών του δείγματος επιλέγουν την μέθοδο αναπροσαρμογής, έναντι της μεθόδου του ιστορικού κόστους. Ο μέσος της μεταβλητής Size είναι 4.54. Το μέγιστο παρατηρούμενο μέγεθος είναι ίσο με 5.51, ενώ το ελάχιστο μέγεθος 2.74. Ο μέσος της μεταβλητής Leverage είναι 0.17 για όλες τις εταιρίες. Η μέγιστη μόχλευση στο δείγμα βρέθηκε ίση με 0.54, ενώ η ελάχιστη ίση με 0. Όσον αφορά στην μεταβλητή BTM (ο λόγος των Ιδίων Κεφαλαίων προς την αγορά κεφαλαιοποίησης), η μέση τιμή για όλες τις επιχειρήσεις είναι ίση με 1. Η μέγιστη αξία της μεταβλητής αυτής βρέθηκε ίση με 4.17, ενώ η ελάχιστη 0.18. Τέλος, το 53% των επιχειρήσεων ανήκουν στον ξενοδοχειακό κλάδο, ενώ το υπόλοιπο 47% στον κλάδο τροφίμων και ποτών.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Συσχετίσεις μεταξύ των ανεξαρτήτων μεταβλητών

	SIZE	LEV	BTM	HOTEL
SIZE	1			
LEV	0.58***	1		
BTM	-0.21*	-0.13	1	
HOTEL	0.60***	0.25	-0.43***	1

***:sig < 0.01, **:sig < 0.05, *:sig < 0.1

Από τον πίνακα 2 φαίνεται ότι οι συσχετίσεις μεταξύ των ανεξαρτήτων μεταβλητών είναι σχετικά χαμηλές. Συγκεκριμένα, μεταξύ της μόχλευσης (LEV) και του μεγέθους (SIZE) της εταιρίας, φαίνεται ότι υπάρχει μια στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση η οποία όμως είναι μέτρια ισχυρή ($r = 0.6$, $p < 0.01$). Επιπλέον, ανίσχυρη αρνητική συσχέτιση, όμως στατιστικά σημαντική, προέκυψε μεταξύ της μεταβλητής

BTM και SIZE ($r = -0.21, p < 0.1$). Μεταξύ του ξενοδοχειακού κλάδου στον οποίο ανήκουν οι εταιρίες και της μεταβλητής BTM φαίνεται να υπάρχει στατιστικά σημαντική αρνητική συσχέτιση, η οποία είναι μέτρια ισχυρή ($r = -0.43, p < 0.01$). Από τα παραπάνω μπορεί να εξαχθεί πολύ εύκολα το συμπέρασμα, ότι το μοντέλο δεν πάσχει από έντονες γραμμικές συσχετίσεις μεταξύ των ερμηνευτικών μεταβλητών και έτσι δεν υπάρχει πολυσυγγραμμικότητα⁵ στο μοντέλο.

4.6 Αποτελέσματα της Έρευνας

Τα λογιστικά πρότυπα για την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων, έχουν αλλάξει σημαντικά με τη πάροδο της τελευταίας δεκαετίας. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν, ότι ορισμένες επιχειρήσεις, επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν ως μέθοδος αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Τα κίνητρα για αύξηση της αξίας των παγίων στοιχείων έχουν να κάνουν κυρίως με το γεγονός πως, η μέθοδος της αναπροσαρμογής, χρησιμοποιείται ως μηχανισμός για τη βελτίωση της αντίληψης των «πιστωτών» και των «ενδιαφερόμενων μερών» της επιχείρησης, σχετικά με την ικανότητα δανεισμού της.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Εκτίμηση του Probit μοντέλου χωρίς την ψευδομεταβλητή μόνο για τον ξενοδοχειακό κλάδο.

Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	0.06	0.97	0.06	0.95
SIZE	-0.19	0.23	-0.88	0.38
LEV	2.04	1.13	1.81	0.07
BTM	0.27	0.19	1.41	0.16
McFadden R-squared	0.05			

Στον πίνακα 3 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εκτίμησης του μοντέλου Probit έχοντας ως ανεξάρτητες μεταβλητές τις προαναφερθείσες εκτός του ξενοδοχειακού

⁵ Ο όρος “πολυσυγγραμμικότητα” εισήχθη για πρώτη φορά από τον Frisch (1934) και εκφράζει την ύπαρξη μιας ή περισσότερων, ταυτοχρόνως, γραμμικών σχέσεων μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών που συναπαρτίζουν ένα οικονομετρικό υπόδειγμα. Η ταυτόχρονη χρησιμοποίηση, σε ένα πολλαπλό γραμμικό υπόδειγμα, πολλών ανεξάρτητων μεταβλητών που συσχετίζονται γραμμικά μεταξύ τους δεν οδηγεί σε βελτίωση της πληροφορίας που εμπερικλείεται στο υπόδειγμα. Ως άμεση συνέπεια του γεγονότος αυτού, είναι το να μην επιτυγχάνεται ο βέλτιστος προσδιορισμός των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής.

κλάδου. Φαίνεται ότι το μέγεθος των επιχειρήσεων δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά την απόφαση μιας επιχείρησης να επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής έναντι του ιστορικού κόστους ($\beta = -0.19, p > 0.1$), όπως το ίδιο ισχύει και για την μεταβλητή BTM ($\beta = 0.27, p > 0.1$). Τέλος για την μεταβλητή LEV φαίνεται ότι υπάρχει μια στατιστικά σημαντική επίδραση στην πιθανότητα μια επιχείρηση να επιλέξει την μια μέθοδο, έναντι της άλλης. Συγκεκριμένα, όσο μεγαλώνει η μόχλευση, τόσο μεγαλώνει η πιθανότητα μια επιχείρηση να επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής έναντι τη μέθοδο του ιστορικού κόστους ($\beta = 2.04, p < 0.1$). Ο συντελεστής Mc Fadden 0,05.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: Εκτίμηση του Probit μοντέλου με αλληλεπιδράσεις

Included observations: 76				
Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	-2.38	1.04	-2.29	0.02
SIZE	0.78	0.29	2.68	0.07
LEV	-6.79	2.39	-2.84	0.04
BTM	0.19	0.23	0.82	0.41
HOTEL	-2.26	4.17	-0.54	0.59
HOTEL*SIZE	-0.98	1.07	-0.92	0.36
HOTEL*LEV	17.64	4.99	3.53	0.01
HOTEL*BTM	3.50	1.68	2.09	0.04
McFadden R-squared	0.38	Mean dependent var		0.42

Στον πίνακα 4 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εκτίμησης με αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ανεξαρτήτων μεταβλητών και της ψευδομεταβλητής για το αν μια εταιρία ανήκει στον ξενοδοχειακό κλάδο. Όσον αφορά στις κύριες επιδράσεις, φαίνεται το μέγεθος της εταιρίας να επιδρά θετικά στην πιθανότητα μια εταιρία να επιλέγει την μέθοδο της αναπροσαρμογής έναντι της μεθόδου του ιστορικού κόστους ($\beta = 0.78, p < 0.01$), ενώ το αντίθετο συμβαίνει όσο αυξάνει η μόχλευση της εταιρίας ($\beta = -6.79, p < 0.01$). Φαίνεται επίσης να μην υπάρχει στατιστικά σημαντική επίδραση της BTM, καθώς και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση στην πιθανότητα επιλογής της μεθόδου αναπροσαρμογής έναντι της μεθόδου ιστορικού κόστους. Όσον αφορά στις αλληλεπιδράσεις, παρατηρείται στατιστικά σημαντική επίδραση της μόχλευσης πάνω στην πιθανότητα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να

επιλέξουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής ($\beta = 17.64$, $p < 0.01$) και το ίδιο συμβαίνει και για την μεταβλητή BTM. Όσο αυξάνει η μεταβλητή αυτή, φαίνεται να επηρεάζει πιο θετικά εκείνες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ξενοδοχειακό κλάδο, από ότι στον κλάδο των τροφίμων, την πιθανότητα να επιλέξουν την εύλογη αξία ($\beta = 3.50$, $p < 0.05$). Η προσαρμογή του μοντέλου στα δεδομένα είναι καλή, με βάση το συντελεστή Mc Fadden. Επίσης οι συντελεστές ταυτόχρονα είναι στατιστικά σημαντικοί, καθώς η τιμή του κριτηρίου του λόγου των πιθανοφανειών (LR – statistic) είναι κατά πολύ μεγαλύτερη από ότι η αντίστοιχη κριτική τιμή και αυτό εκφράζεται από την τιμή πιθανότητας του ελέγχου που δεν ξεπερνά το 1%. Αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή η μηδενική υπόθεση και ότι οι συντελεστές του μοντέλου ταυτόχρονα είναι διάφοροι του μηδενός.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Το παρόν κεφάλαιο παρουσιάζει συνοπτικά τα συμπεράσματα της διπλωματικής και παραθέτει μια ανακεφαλαίωση σχετικά με όσα μελετήθηκαν, με σκοπό την πλήρη κατανόηση του σκοπού της παρούσας εργασίας, των αποτελεσμάτων της που προέκυψαν μέσα από την έρευνα, καθώς και την παράθεση προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

Όπως είπε και ο Conrad Hilton, ένας από τους μεγαλύτερους επιχειρηματίες και πρωτοπόρους των ξενοδοχείων στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, «εάν ένας τουρίστας είναι ευχαριστημένος με το ξενοδοχείο στο οποίο διέμεινε, τότε είναι ευχαριστημένος και από τον τουριστικό τόπο τον οποίο επισκέφτηκε, αλλά και από τις διακοπές του γενικά». Κάτι τέτοιο φανερώνει, πόσο σημαντικός είναι ο ξενοδοχειακός κλάδος για τον τουρισμό, καθώς η διαμονή είναι κυρίως αυτή που απασχολεί τους τουρίστες. Τα περισσότερα ξενοδοχειακά συγκροτήματα σήμερα, παρέχουν στους πελάτες τους τη διαμονή και τη διατροφή τους, καθώς και πρόσθετες παροχές και ανέσεις. Αυτό έχει σα συνέπεια την πολυπλοκότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Κάτι τέτοιο, έκανε επιτακτική την ανάγκη για τη δημιουργία ενός ιδιαίτερου κλάδου της λογιστικής, την ξενοδοχειακή λογιστική. Η ξενοδοχειακή λογιστική είναι αυτή που εξετάζει και παρακολουθεί τον κάθε τομέα ενός ξενοδοχείου ξεχωριστά και εν συνεχεία σα σύνολο. Η ξενοδοχειακή λογιστική δεν διαφέρει και πολύ από την γενική λογιστική, εκτός από κάποιες ιδιαιτερότητες, με κύρια, το σύστημα λογιστικής *Main Courante*, το οποίο καταχωρεί τα έσοδα της ημέρας ή του μήνα και του έτους συγκεντρωτικά, κατά την πραγματοποίηση των εσόδων αυτών και όχι με την τιμολόγηση τους. Ο ρόλος της ξενοδοχειακής λογιστικής και ο τρόπος παρακολούθησης των οικονομικών καταστάσεων, παρέχει και κάθε άλλη πληροφορία, που είναι απαραίτητη στους υπευθύνους, για τη λήψη σοβαρών μελλοντικών αποφάσεων.

Η σωστή λογιστική απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, διευκολύνει το έργο μιας άλλης επιστήμης, αυτή της ελεγκτικής, η οποία είναι υπεύθυνη για τον έλεγχο και τις οικονομικές καταστάσεις μια επιχείρησης, αλλά και για τη σωστή και εύρυθμη λειτουργία της. Από τη μία ο εσωτερικός έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχία των επιχειρήσεων και από την άλλη, η ελληνική ξενοδοχειακή βιομηχανία, αποτελεί το

βασικό παράγοντα της ελληνικής οικονομικής ανάπτυξης. Οι παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου είναι, η αλληλεπίδραση μεταξύ των συστατικών των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος με το πλήθος των προσφερόμενων υπηρεσιών του, αποτελεί προστιθέμενη αξία και διατηρήσιμο συγκριτικό πλεονέκτημα για τους οικονομικούς οργανισμούς.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ για πολλούς αποτελεί τη δεύτερη μεγαλύτερη επανάσταση στο χώρο της λογιστικής στη χώρα μας, μετά από την πρώτη που υπήρξε η καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και της λογιστικής τυποποίησης, που αυτό επέβαλε στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Τα ΔΠΧΑ αντικατέστησαν το 2005, τα λογιστικά πρότυπα που ήταν μέχρι τότε σε ισχύ σε όλα τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ). Η σύγκυση που προκλήθηκε από την ταχεία λογιστική μετάβαση στα νέα πρότυπα, προκάλεσε πλήθος συζητήσεων και σχόλιων για τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις θα υιοθετήσουν τα ΔΠΧΑ, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις τους να είναι σύμφωνες με τα Ευρωπαϊκά δεδομένα. Οι άμεσες αλλαγές που προώθησαν τα ΔΠΧΑ στον τρόπο υπολογισμού και κατ' επέκταση στον τρόπο απεικόνισης σημαντικών λογιστικών μεγεθών, είναι λογικό να αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα εφάρμοσαν.

Μέχρι και σήμερα, 10 χρόνια μετά την εφαρμογή τους, τα νέα λογιστικά πρότυπα αποτελούν αντικείμενο μελέτης σπουδαιών ακαδημαϊκών, λόγω της ύψιστης σημασίας τους, καθώς και της μελλοντικά πιθανής καθολικής εφαρμογής τους παγκοσμίως. Οι έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από ακαδημαϊκούς, από μεταπτυχιακούς και από διδακτορικούς φοιτητές, παρόλο που χαρακτηρίζονται λίγες σε αριθμό, σε σύγκριση με έρευνες άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, θεωρούνται αξιόλογες. Ωστόσο, με βάσει τα όσα μελετήθηκαν στη βιβλιογραφική επισκόπηση, δε βρέθηκαν πολλές έρευνες, που να επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους στις πιθανές επιπτώσεις των ΔΠΧΑ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, σε βάθος χρόνου.

Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από έρευνες που έχουν διεξαχθεί παγκοσμίως, έδειξαν κατά κύριο λόγο, ότι τα κυριότερα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που εφάρμοσαν τα ΔΠΧΑ, έχουν μεταβληθεί, αλλά όχι σημαντικά. Σπουδαίο ρόλο στη μεταβολή αυτή, φαίνεται να διαδραματίζει ο διαφορετικός προσανατολισμός που έχουν τα ΔΠΧΑ (δεν επηρεάζονται από τις φορολογικές απαιτήσεις και έχουν ως κύρια προτεραιότητα τους την ικανοποίηση των αναγκών των μετόχων), σε σχέση με τα μέχρι πρότινος εφαρμοζόμενα λογιστικά συστήματα της κάθε χώρας.

Αναφορικά με τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας, εξετάστηκαν οι οικονομικοί παράγοντες που οδηγούν στην αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων του ενεργητικού. Επιπλέον, μελετήθηκαν οι επιπτώσεις τις οποίες αντιμετωπίζουν οι ενδιαφερόμενοι, για τις ανάγκες επιλογής της λογιστικής πολιτικής που θα ακολουθήσουν. Πράγματι, τα αποτελέσματα έδειξαν, ότι ορισμένες επιχειρήσεις, επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν ως μέθοδος αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Τα κίνητρα για αύξηση της αξίας των παγίων στοιχείων έχουν να κάνουν κυρίως με το γεγονός πως, η μέθοδος της αναπροσαρμογής, χρησιμοποιείται ως μηχανισμός για τη βελτίωση της αντίληψης των «πιστωτών» και των «ενδιαφερόμενων μερών» της επιχείρησης, σχετικά με την ικανότητα δανεισμού της.

Αναφορικά με τα αποτελέσματα της εκτίμησης του μοντέλου Probit και έχοντας ως ανεξάρτητες μεταβλητές, τις μεταβλητές που αναφέρθηκαν, εκτός του ξενοδοχειακού κλάδου, τα ευρήματα δείχνουν πως το μέγεθος των επιχειρήσεων δεν επηρεάζει σημαντικά την απόφαση μιας επιχείρησης να επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όπως το ίδιο ισχύει και για τη μεταβλητή BTM (book to market). Αντίθετα, η μεταβλητή του συνόλου χρέους (LEV), φαίνεται πως επηρεάζει σημαντικά την επιλογή αυτή. Συγκεκριμένα, όσο μεγαλώνει η μόχλευση, τόσο μεγαλώνει και η πιθανότητα μια επιχείρηση να επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, έναντι του ιστορικού κόστους.

Τα αποτελέσματα βάσει της εκτίμησης με αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ανεξαρτήτων μεταβλητών και της ψευδομεταβλητής για το αν μια εταιρία ανήκει στον ξενοδοχειακό κλάδο, δείχνουν ότι το μέγεθος της εταιρίας επιδρά θετικά στη πιθανότητα μια εταιρία να επιλέξει την εύλογη αξία. Φαίνεται επίσης να μην υπάρχει στατιστικά σημαντική επίδραση της BTM, καθώς και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση στην πιθανότητα επιλογής της μεθόδου αναπροσαρμογής έναντι της μεθόδου ιστορικού κόστους.

Όσον αφορά στις αλληλεπιδράσεις, παρατηρείται στατιστικά σημαντική επίδραση της μόχλευσης πάνω στην πιθανότητα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να επιλέξουν την μέθοδο της αναπροσαρμογής ($\beta = 17.64$, $p < 0.01$) και το ίδιο συμβαίνει και για την μεταβλητή BTM. Όσο αυξάνει η μεταβλητή αυτή, φαίνεται να επηρεάζει πιο θετικά εκείνες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ξενοδοχειακό κλάδο, από ότι στον κλάδο των τροφίμων, την πιθανότητα να επιλέξουν την εύλογη αξία ($\beta = 3.50$, $p < 0.05$).

Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα, ότι οι ερευνητικές υποθέσεις που τέθηκαν στην παρούσα έρευνα γίνονται αποδεκτές, καθώς συμπίπτουν με αυτές του Missioner – Piera (2007), ότι όσο αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης, τόσο αυξάνεται και η

πιθανότητα να επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, ενώ αντίθετα, όσο αυξάνεται ο δείκτης μόχλευσης, τόσο μειώνεται η πιθανότητα μια επιχείρηση να επιλέξει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Τα κίνητρα που οδηγούν την κάθε επιχείρηση στη χρήση της μεθόδου αναπροσαρμογής, θα πρέπει να εξετάζονται επίσης και με βάσει τους δημοσιονομικούς παράγοντες της κάθε χώρας, που επηρεάζουν την επιλογή αυτή, όπως η φορολογική νομοθεσία που ισχύει σε κάθε χώρα. Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι, η απόφαση για εφαρμογή της μεθόδου αναπροσαρμογής, έγκειται κυρίως στη ανάγκη να σηματοδοτήσει την οικονομική ευρωστία της επιχείρησης, και πιο συγκεκριμένα τη δανειοληπτική ικανότητα που διαθέτει η επιχείρηση.

Συμπερασματικά, είναι εξαιρετικά δύσκολο να πούμε εάν τα ΔΛΠ επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι τα πρότυπα επιδρούν διαφορετικά στις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών εταιρειών, ακόμη και του ίδιου κλάδου οικονομικής δραστηριότητας. Είναι όμως σημαντικό να πούμε ότι με την εφαρμογή τους, οι επιχειρήσεις είχαν την ευκαιρία να παρουσιάσουν πραγματικά αξιόπιστες και διαφανείς οικονομικές καταστάσεις (Joos,2001).

Τυχόν διαφοροποίηση στα αποτελέσματα, εξηγείται με βάσει τη σχετική βιβλιογραφία, από το γεγονός ότι οι συνέπειες της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ, δεν είναι ίδιες για όλες τις επιχειρήσεις. Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης (όπως π.χ. το μέγεθος της, οι μακροπρόθεσμες ή βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τρίτους), αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν και διαφοροποιούν τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ. Επομένως, είναι λογικό να μην ταυτίζονται τα αποτελέσματα της κάθε επιχείρησης, με εκείνα του κλάδου στον οποίο ανήκει. Είναι λοιπόν πιθανόν, να υπάρχουν πάρα πολλά ποιοτικά χαρακτηριστικά, που επηρεάζουν την επίδραση των ΔΠΧΑ στις επιχειρήσεις.

Τέλος, επέκταση της παρούσας έρευνας στο μέλλον, θα μπορούσε να αποτελέσει η εξέταση του συνόλου των εισηγμένων εταιρειών, αλλά άλλου κλάδου, στην Ελλάδα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- 1) Βαρβαρέσος, Σ. (2000), “Τουρισμός, Έννοιες, Μεγέθη, Δομές”, Προπομπός, Αθήνα.
- 2) Βλάχος, Χ. και Λουκά, Λ. (2009), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Τόμος Α’, 5^η Έκδοση, Αθήνα, Εκδόσεις Παπαζήση- Globaltraining.
- 3) Βρουστούμης, Π. και Πρωτοψάλτης, Ν. (2002), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”.
- 4) Γεωργίου, Α. (2003), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- IAS”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη.
- 5) Γρηγοράκος, Θ. (2005), “Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των προερχόμενων από τις λογιστικές οδηγίες της Ε.Ε. Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων”, Λογιστής Τ.603.
- 6) Δήμου (2000), “Ελεγκτική: Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής”, Εκδόσεις “Ελλήν”.
- 7) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, IASB (2005), συμπεριλαμβάνονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Διερμηνείες τους κατά την 1^η Ιανουαρίου 2005, Μετάφραση του International Financial Reporting Standards, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη 2006.
- 8) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , IASB (2006), συμπεριλαμβάνονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Διερμηνείες τους κατά την 1^η Ιανουαρίου 2006, Μετάφραση του International Financial Reporting Standards, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη 2007.
- 9) Grant Thornton (2004), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.
- 10) Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, IFRS, αναλυτική παρουσίαση”, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.
- 11) Καζαντζή, Ι. Χρήστου (2006), “Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος”, Πειραιάς.
- 12) Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α., (2006), “Η φύση και το αντικείμενο της Ελεγκτικής, Θεωρία και Πρακτική”, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- 13) Καραχοντζίτης, Δ. και Σαρλής, Κ. (1989), “Ξενοδοχειακή Λογιστική”, Εκδόσεις Νικητόπουλος και ΣΙΑ Ο.Ε. Αθήνα.
- 14) Καρδακάρης, Κ. (2001), “Ξενοδοχειακή Λογιστική”, Εκδόσεις “Ελλήν”, Αθήνα.

- 15) Keiser J.R. (2000), “Διοίκηση Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων”, Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις “Ελλην”.
- 16) Κόντος, Γ. (2010), “Λογιστική Τραπεζών και Εταιρειών Leasing & Factoring”, Εκδόσεις Διπλογραφία, Β’ Έκδοση, Αθήνα.
- 17) Λεκαράτου - Νιζάμη (2001), “Ξενοδοχειακή Λογιστική”, Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα, Πειραιάς.
- 18) Μανδήλας Δ., Δημητριάδης, Ε. και Νικολαΐδης, Μ. (2009), “Ανάλυση της Χρηματοοικονομικής Θέσης και της Αποδοτικότητας των Εισηγμένων Εταιρειών του Ξενοδοχειακού Κλάδου, μετά την Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”.
- 19) Μάρα, Α. (1991), “Εσωτερικός Έλεγχος, Ανάλυση Κόστους και Τιμολόγηση στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”.
- 20) Montana, P.J. and Charnov, B.H. (1999), “Μάνατζμεντ”, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.
- 21) Μπάρμπας και Ντελδήμου (2009), “Η σημασία των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, Πρακτική Εφαρμογή στις Ξενοδοχειακές Μονάδες”, Αθήνα.
- 22) Νεγκάκης, Χ. (2012), “Λογιστική Εταιριών, Θεωρία – Εφαρμογές”, Εκδόσεις Σοφία, Θεσσαλονίκη.
- 23) Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2013), “Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου”, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- 24) Νεγκάκης, Χ. (2015), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές”, Θεσσαλονίκη.
- 25) Νεγκάκης, Χ. (2015), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Θεσσαλονίκη.
- 26) Ντζανάτος, Δ. (2008), “Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια, και οι διαφορές από τα Ελληνικά”, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- 27) Παπασταθής (2003), “Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (internal audit) στις επιχειρήσεις- οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του”, Αθήνα.
- 28) Πρωτοψάλτης, Ν. και Σαρακοστίδης, Σ. (2003), “Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- 29) Ρούπας, Β. και Λαλούμης, Δ. (1998), “Διοίκηση Τουριστικών Επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

- 30) Συριόπουλος, Κ. και Φίλιππας, Δ. (2010), “Οικονομετρικά Υποδείγματα και Εφαρμογές με το Eviews, ”, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη.
- 31) Σωτηριάδης, Μ. (2005), “Οικονομικό Μάνατζμεντ Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Προπομπός, Αθήνα.
- 32) Φίλος, Ι. και Αποστόλου, Α. (2010), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής”, Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- 1) Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010), “Market reaction to the adoption of IFRS in Europe”, *The Accounting Review*: January, Vol. 85, No. 1, pp.31-61.
- 2) Aubert, F. and Grudnitski, G. (2011), “The impact and importance of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.22, No1, pp.1-26.
- 3) Barth, E. M., Landsman, R. Wayne and Lang Mark H. (2005), “International Accounting Standards and Accounting Quality”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No.3, June 2008.
- 4) Bonham, M., Curtis, M., Davies, M., Dekker, P., Denton, T., Moore, R., Richards, H., Wilkinson – Riddle, G., Williams, M. and Wilson, A. (2008), “ Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, International GAAP 2008, Wiley, Vol. 2.
- 5) Chamisa E. (2000), “The Relevance and Observance of the IASC Standards in developing countries”, *The International Journal of Accounting*, 35 (2), pp. 267-286.
- 6) Dittendhofer M. (2001), “Internal Auditing Effectiveness: an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*, 16(8), pp. 443-450.
- 7) Dittman, A., Hesfrod, W. and Potter, G. (2008), “Managerial Accounting in Hospitality Industry”, *Handbooks of Management Accounting Research*, Vol.3, pp.1353-1369.
- 8) Downie N. (1997), “The use of Accounting information in hotel marketing decision”, *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 16, Issue 3, pp. 305-312.

- 9) Emmanel, C., Otley, D., Merchant, K. (1990), "Accounting for Management Control", Chapman & Hall, London.
- 10) Floropoulos, I. and Moschidis, O. (2004), "Are the small Enterprises Ready for the Implementation of IFRS? The case of Greece", *Journal of Economics and Business*, Vol.7, No.2, pp.81-116.
- 11) Floropoulos I. (2006), "IFRS – First time users: Some Empirical Evidence from Greek Companies", *Spoudai*, Vol. 56, No. 3, pp.39-70.
- 12) Geller, A.N., Ilvento, C.L., Schmidgall, R.S. (1990), "The Hotel Controller revisited. Connell Hotel and Restaurant Administration Quarterly", 31 (3), pp. 66-70.
- 13) Gibson A. (2003), "Hotel controllers in the 21st Century- a Hong Kong perspective on desired attributes", *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 23, Issue 5, pp. 485-503.
- 14) Goodwin, J. and Yeo, Y.T. (2001), "Two factors affecting Internal Audit independence and objectivity: Evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, 5, pp. 107-125.
- 15) Harrisa, P. and Brown, B. J. (1998), "Research and development in hospitality accounting and financial management", *International Journal of Hospitality Management* 17, pp. 161-181.
- 16) Hope, O., Jin, J. and Kang, T. (2006), "Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS". *Journal of Accounting Research*, Vol.5, No.2, pp.1-31.
- 17) Iatridis, G. and Rouvolis, S. (2010), "The post- adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 19, No. 1, pp. 55-65.
- 18) Kostas R., ER. (1975), "Market Orientation in the Hotel and Catering Industry", Surrey University Press, London.
- 19) Kotler, P., Bowen, J., and Makens, C.J. (2010), "Marketing for Hospitality and Tourism", Fifth Edition.
- 20) Lamminmaki D. (2008), "Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry", *Management Accounting Research* 19, pp. 163-181.
- 21) Leung, P., Cooper, B.J. and Robertson, P. (2004), "The Role of Internal Audit in corporate Governance and Management", RMIT Publishing, Melbourne.

- 22) Mia, L. and Patiar, A. (2001), "The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study", *International Journal of Hospitality Management* (20), pp. 111-128.
- 23) Missioner – Piera, F. (2007), "Motives for fixed – asset revaluation: An empirical analysis with Swiss-data, *The International Journal of Accounting*, 42, pp. 186-205.
- 24) Mongiello, M. and Harris, P. (2006), "Management Accounting and Corporate management: insights into multinational Hotel companies", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*", Vol. 18, Issue 5, pp.364-379.
- 25) Pazarskis, M., Alexandrakis, A., Notopoulos, P. and Kydros, D. (2011), "IFRS Adoption Effects in Greece, Evidence from the IT sector", *MIBES Transactions*, Vol. 5, No. 2, pp.101-111.
- 26) Persic, M., Prohic, M. and Ilic, S. (2001), "Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness", *Faculty of Tourism and Hospitality Management, University of Rijeka*.
- 27) Tsalavoutas, I. and Evans, L. (2010), "Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No.8, pp. 814-842.
- 28) Wahab, S. and Cooper, C. (2001), "Tourism in the Age of Globalization", *Routledge, London Publication*.
- 29) Whittington G. (2005), "The Adoption of IAS in the European Union", *European Accounting Review*, Vol.14, No.1, pp. 127- 153.
- 30) Xue, T., Sun, L., Guan, Y. and Gong, X. (2014), "Establishment of Hotel Accounting Direction Personnel Training Programs and Implementation", *2nd International Conference on Teaching and Computational Science*.

ΙΣΤΟΣΤΕΛΙΑΔΕΣ

- ❖ www.ase.gr
- ❖ www.emeraldinsight.com
- ❖ www.grhotels.gr
- ❖ www.helex.gr
- ❖ www.iasplus.com
- ❖ www.ifrs.org
- ❖ www.lib.uom.gr
- ❖ www.scholar.google.com
- ❖ www.sete.gr
- ❖ www.soel.gr
- ❖ www.taxheaven.gr