



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

του

ΚΑΡΑΜΠΟΤΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ-ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ
Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου και την Ειρήνη ,για όλη αυτή την στήριξη τους όλα αυτά τα χρόνια σε κάθε προσπάθεια μου να γίνω καλύτερος .

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ελεγκτική είναι μια επιστήμη που διαδραματίζει καίριο ρόλο στην λειτουργία των επιχειρήσεων και στην προσπάθεια τους να επιβιώσουν σε ένα κλίμα που χαρακτηρίζεται από μεγάλες αλλαγές και προκλήσεις .Η εφαρμογή της είναι να βρίσκει τα σφάλματα είτε ακούσια είτε εκούσια στην οικονομική και διοικητική διαχείριση των επιχειρήσεων .Σε αυτό το κλίμα η ελεγκτική επιστήμη εξελίσσεται συνεχώς για να καλύψει όλο και μεγαλύτερος εύρος επιχειρήσεων. Σε αυτό το σημαντικό εύρος είναι και οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που αποτελούν επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποτελώντας το κινητήριο μοχλό της ανάπτυξης πολλών οικονομιών ανά τον κόσμο. Ο συντονισμός της με τον κλάδο της λογιστικής και σε αυτό το είδους επιχειρήσεων επηρεάζει την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων ,με ότι αυτό συνεπάγεται για την ελκυστικότητα τους από μελλοντικούς και νυν επενδυτές .Για το λόγο αυτό κρίθηκε απαραίτητο να γίνει μια εκτενής ανάλυση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών υπό το πρίσμα της ελεγκτικής και της λογιστικής ,για να αξιολογηθεί άμεσα η επιρροή τους στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις .

ABSTRACT

Auditing is a science that plays a key role in running business and their survival in a climate, characterized by great changes and challenges. Its implementation is to find bugs either inadvertently or deliberately in the financial and administrative management of businesses. In this climate, audit science evolves continuously to cover an ever-increasing range of businesses. In this important range are hotel businesses that are service companies that are the driving force behind the development of many economies around the world. _Meanwhile to coordination with the accounting industry, influences the presentation of their financial statements, resulting changes to how attractive are to future and current investors. For this reason, it was considered necessary to carry out an extensive analysis of the supply companies' services in the light of audit and accounting, in order to directly assess their impact on the annual financial statements.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</u>	6
1.1 Εισαγωγικά	6
1.2 Σκοπός-Δομή	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</u>	9
2.1 Αρθρογραφική ανασκόπηση	9
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</u>	24
Θεσμικό πλαίσιο	
3.1 Εισαγωγικά	24
3.2 Νόμος 3698 /2008	25
3.3 Ερμηνεία	26
3.4 Θεσμικό πλαίσιο ελέγχου	37
3.5 Θεσμικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου	38
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</u>	42
Ορισμός και έλεγχος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών η περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα	
4.1 Εισαγωγή	42
4.2 Χαρακτηριστικά επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών	43
4.3 Χαρακτηριστικά ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	47
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</u>	49
<u>Ξενοδοχειακή λογιστική</u>	
5.1 Εισαγωγή	49

5.2 Προκλήσεις και ζητήματα ξενοδοχειακής λογιστικής	49
5.3 Εσωτερικός έλεγχος ξενοδοχειακών επιχειρήσεων	52
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6</u> Χρηματοοικονομική Ανάλυση με αριθμοδείκτες	55
6.1 Εισαγωγή	55
6.2 Δείκτες Κερδοφορίας και Αποδοτικότητας	56
6.3 Δείκτες ρευστότητας	60
6.4 Δείκτες Δραστηριότητας	62
6.5 Δείκτες Χρέους	63
6.6 Συμπεράσματα	64
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7</u>	66
Σύνοψη συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα	66
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ	
ΠΙΝΑΚΑΣ 1	57
ΠΙΝΑΚΑΣ 2	58
ΠΙΝΑΚΑΣ 3	59
ΠΙΝΑΚΑΣ 4	60
ΠΙΝΑΚΑΣ 5	61
ΠΙΝΑΚΑΣ 6	62
ΠΙΝΑΚΑΣ 7	63
ΠΙΝΑΚΑΣ 8	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά

Τις τελευταίες δεκαετίες γίνεται όλο και περισσότερο κατανοητό και αναγκαίο ,στον κόσμο των επιχειρήσεων η ανάγκη ύπαρξης ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου ,τόσο σε εξωτερικό όσο και σε εσωτερικό επίπεδο .Οι ολοένα και μεγαλύτερες συνεχώς αμφίβολες συνθήκες για ένα υγιές οικονομικό περιβάλλον που θα κατευθύνεται με μεγεθυντικούς ρυθμούς ανάπτυξης .Γι αυτό πρέπει να οριστεί και να εξεταστεί η έννοια και ο σκοπός της ελεγκτικής επιστήμης διαχρονικά αν θέλουμε να κατανοήσουμε σωστά την βασική αυτή λειτουργία που θα αναλυθεί περαιτέρω .

Ο Τσιμάρας ¹(1956) ορίζει την Ελεγκτική <<ως το σύνολο των αρχών ,κανόνων και ενεργειών δια των οποίων –απορρυσών από βαθειάν γνώση της οικονομικής επιχειρήσεων ,της Λογιστικής και του δικαίου διενεργείται η εξέλεξις εμπορικών βιβλίων , οικονομικών καταστάσεων , λογιστικών και συναφών στοιχείων ,προς διαπίστωση πράξεων η παραλείψεων και συναγωγή αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομική τίνια διαχείριση>>.

Κατά τον Mattingly (1964)² αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι << η εξέταση των βιβλίων μια οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων , των αποδεικνύοντων την αλήθεια ,ακρίβεια και νομιμότητα των εγγράφων ,ή ζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών ,ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων ,πασών των εργασιών τούτων διεξαγομένων εις ταύτην ...ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της

1,2 Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 3 έως 4 ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

ακρίβειας και αλήθειας των άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων>>

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής³ ορίζει την Ελεγκτική ως μία << 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 την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες.>>.

Σύμφωνα με τον Porter (2005) η Ελεγκτική σήμερα έχει μετατραπεί σε διαδικασίες οι οποίες είναι βασισμένες σε μια προοπτική επιχειρηματικού κινδύνου των πελατών τους. Η προσέγγιση του κινδύνου των επιχειρήσεων στηρίζεται στη έννοια ότι ένα ευρύ φάσμα επιχειρηματικών κινδύνων του πελάτη είναι σχετικά με τον έλεγχο. Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 ,το επάγγελμα της ελεγκτικής έχει αρχίσει να παίρνει αυξημένη ευθύνη για τον εντοπισμό και αναφορά απάτης, για αναφορά αμφιβολιών στο κατά πόσο ο ελεγχόμενος έχει συμμορφωθεί ρητά με το υπάρχων θεσμικό πλαίσιο για θέματα εσωτερικής διακυβέρνησης και στο κατά πόσο είναι ικανός στο να συνεχίσει την δραστηριότητα του ,υπακούοντας σε αυτό το ρυθμιστικό πλαίσιο της αγοράς και της κοινωνίας.

Επί του παρόντος ,ο τελικός στόχος της Ελεγκτικής επιστήμης είναι ,να προσδώσει αξιοπιστία ,στις οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από την διοίκηση στις ετήσιες εκθέσεις .Στόχος επίσης είναι η πρόληψη ,η αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και η πιστοποίηση ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων ,της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων ,της πιστοληπτικής ικανότητας ,καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων ⁴.

³ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 3 έως 4 ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

⁴ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 4 ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

1.2 ΣΚΟΠΟΣ –ΔΟΜΗ

Σκοπός της εργασίας είναι η ανάλυση και η πραγματοποίηση μελέτης με στόχο την εξαγωγή συμπερασμάτων σύμφωνα με την διεθνή επιστημονική αρθρογραφία προκειμένου να αναζητηθούν εκείνα τα στοιχεία με τα οποία θα γίνει κατανοητός ο ρόλος της Ελεγκτικής σήμερα και ο τρόπος ο οποίος θα κάνει ακόμα πιο αποτελεσματική την επιστήμη αυτή ,ώστε να γίνει εφικτό όσο τον δυνατόν περισσότερο να αποφευχθούν κρίσεις και σκάνδαλα του παρελθόντος.

Στο πρώτο κεφάλαιο όπως έγινε διακριτό και παραπάνω ,γίνεται μια προσπάθεια να οροθετηθεί εννοιολογικά και διαχρονικά όρος Ελεγκτική επιστήμη .Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείτε μια εκτενής αρθρογραφική επισκόπηση προκειμένου να συγκεντρωθεί και να αναλυθεί η υπάρχουσα βιβλιογραφία και τα αποτελέσματα της .Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο που διέπει την Ελεγκτική επιστήμη και την σύνδεση της με τον τρόπο λειτουργίας της επιχειρηματικής αγοράς και οικονομίας .Στο τέταρτο κεφάλαιο ,γίνεται προσπάθεια να γίνει μια εισαγωγή και να δοθούν ορισμοί για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ώστε στην συνέχεια να αναλυθούν μέσα από το πρίσμα της λογιστικής και ελεγκτικής επιστήμης .Στο πέμπτο κεφαλαίο θα ακολουθήσει η λογιστική ανάλυση και η εξέταση στο πως διαχειρίζονται οι κυριότεροι λογιστικοί λογαριασμοί αλλά και τα σημεία που πρέπει να εξεταστούν για να γίνει αποτελεσματικά ο εσωτερικός έλεγχος.

Στο εμπειρικό μέρος της εργασίας (έκτο κεφάλαιο), γίνεται έρευνα με τα εργαλεία των λογιστικών –χρηματοοικονομικών δεικτών έτσι ώστε να αποκαλυφθεί πως ο τρόπος αντιμετώπισης των λογιστικών-ελεγκτικών ζητημάτων επηρεάζει την εικόνα προς το υποψηφίο επενδυτικό κοινό , .Στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο θα διατυπωθεί αρχικά μια σύνοψη τη μελέτης και τα συμπεράσματα της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Αρχικά θα εξεταστεί συνολικά η ελεγκτική ως όρος και τους κυριότερους τομείς που την αποτελούν που είναι ο εξωτερικός έλεγχος και ο εσωτερικός έλεγχος αντίστοιχα και το τι έχει ερευνηθεί στην παγκόσμια επιστημονική κοινότητα .

Εξωτερικός έλεγχος καλείται ⁵ ο διενεργούμενος από πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία ,δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτή,ούτε με τους μετόχους ή την διοίκηση αυτής ,έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος στις περιπτώσεις που απαιτούνται και διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξανόμενα προσόντα .

Ο Cudburry (1992) αναφέρει τον ρόλο του εξωτερικού ελεγκτή ,για τους μετόχους και άλλους ενδιαφερόμενους είναι επιτακτικός για να αποδειχθούν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σωστά καταρτισμένες .Ο ρόλος για την καλύτερη διακυβέρνηση είναι ευρύτερα γνωστός ως θεμέλια λίθος για τον έλεγχο της διακυβέρνησης .Ο έλεγχος προσφέρει έναν εξωτερικό και ανεξάρτητο τρόπο για το πώς καταρτίστηκαν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις .Μέσα από τον ρόλο του εξωτερικού ελεγκτή οι μέτοχοι ελέγχουν την διοίκηση και αυτό βοηθά στην ενίσχυση της διαφάνειας της εταιρίας όπως αναφέρει ο Solomon (2014).Ο βασικός ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών είναι να διατυπώσουν γνώμη επί των καταστάσεων αυτών.

Οι Chen, H., Liu, Q., Luo, L., Suzuki, T. (2017)⁶ με την σειρά τους εξετάζουν μια σχέση εταίρου-πελάτη αποκαλύπτεται όταν μερικές φορές υπογράφουν οι

⁵ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 6 ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

⁶ The consequences of private relationship between audit partners and their clients Chen, H., Liu, Q., Luo, L., Suzuki, T. 2017 Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics pp. 1-25

συνεργάτες ελέγχου και οι πελάτες τους μεταβαίνουν σε νέα ελεγκτικά γραφεία, αλλά οι ελεγκτικοί εταίροι εξακολουθούν να υπογράφουν εκθέσεις ελέγχου για αυτούς τους πελάτες στα νέα ελεγκτικά γραφεία. Σε αυτή τη μελέτη, εξετάζεται τις οικονομικές συνέπειες που συνδέονται με μια τέτοια ιδιωτική σχέση μεταξύ των εταίρων ελέγχου και των πελατών τους. Χρησιμοποιώντας δεδομένα από την Κίνα, όπου τα ονόματα των εταίρων ελέγχου υπογραφής εντοπίζονται στις εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώνεται ότι οι πελάτες με ιδιωτική σχέση εταίρου-πελάτη τείνουν να έχουν υψηλότερο κόστος μετοχικού κεφαλαίου, χαμηλότερες τιμές επιχείρησης και φτωχότερες μελλοντικές αποδόσεις μετοχών και τους ομολόγους χωρίς σχέση ιδιωτικού εταίρου-πελάτη. Πρόσθετες αναλύσεις δείχνουν ότι οι δυσμενείς συνέπειες δεν μετριαζονται μετά την επιβολή της υποχρεωτικής απαίτησης αλλαγής εταίρου λογιστικού ελέγχου στην Κίνα. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι η εξασθένιση της ανεξαρτησίας στο επίπεδο του εταίρου του ελέγχου επηρεάζει αρνητικά τους πελάτες και ότι πρέπει να αναληφθούν περισσότερες δράσεις για να αποσυρθεί ο ιδιωτικός δεσμός μεταξύ των εταίρων του ελέγχου και των πελατών τους.

Οι Cullinan, C.P., Zheng, X. το 2017⁷ στο παρόν έγγραφο εξετάζουν τη σχέση μεταξύ της λογιστικής και της υστέρησης του ελέγχου. Η λογιστική εξωτερική ανάθεση μπορεί να μειώσει τον κίνδυνο σφαλμάτων, μειώνοντας την απαιτούμενη ελεγκτική προσπάθεια και μειώνοντας έτσι την καθυστέρηση του ελέγχου. Εναλλακτικά, η εξωτερική ανάθεση μπορεί να αυξήσει τον αναγκαίο συντονισμό μεταξύ του ελεγκτή, της διαχείρισης πελατών και του εξωτερικού παρόχου λογιστικών υπηρεσιών και, συνεπώς, να αυξήσει την καθυστέρηση του ελέγχου - Η σχέση εξωτερικής ανάθεσης λογιστικού / καθυστερημένου ελέγχου εξετάζεται μεταξύ αμοιβαίων κεφαλαίων κλειστού τύπου. Αυτά τα ταμεία αναθέτουν συχνά τις λογιστικές λειτουργίες τους και αποκαλύπτουν τα ονόματα και τις υπηρεσίες που παρέχονται από οποιαδήποτε εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες στο ταμείο. Αυτές οι γνωστοποιήσεις επιτρέπουν την συνεπή μέτρηση του εάν το ταμείο αναθέτει σε εξωτερικούς συνεργάτες τα λογιστικά του καθήκοντα ή τα εκτελεί εσωτερικά. Η παρούσα εργασία βρίσκει μια θετική σχέση ανάμεσα στη λογιστική εξωτερική ανάθεση και την υστέρηση του ελέγχου. τα funds outsourcing έχουν καθυστερήσεις στον έλεγχο που είναι δύο έως τρεις ημέρες μεγαλύτερες από εκείνες που δεν αναθέτουν σε εξωτερικούς συνεργάτες

⁷ Accounting outsourcing and audit lag Cullinan, C.P., Zheng, X. 2017 Managerial Auditing Journal 32(3), pp. 276-294

τη λογιστική τους. Τα αποτελέσματα είναι γερά με διαφορετικές προδιαγραφές, ελέγχους για τα διακριτικά χαρακτηριστικά των κεφαλαίων κλειστού τύπου και εξέταση της ενδογενείας. Έχοντας ως πρακτικές συνέπειες - τα κονδύλια κλειστού τύπου θα μπορούσαν να εξετάσουν τον αυξημένο χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση του ελέγχου όταν αποφασίζουν εάν θα αναθέσουν σε τρίτους τις λογιστικές λειτουργίες τους. Πρωτοτυπία / αξία - Προσδιορίζοντας μια μοναδική ρύθμιση στην οποία μπορούν να ληφθούν και να αναλυθούν με συνέπεια τα δεδομένα εξωτερικής ανάθεσης (δηλαδή κεφάλαια κλειστού τύπου), αυτή είναι η πρώτη μελέτη για την εμπειρική αξιολόγηση της σχέσης μεταξύ της εξωτερικής λογιστικής και της υστέρησης του ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος⁸ από την πλευρά του καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώμης 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 υποδείξεις της διοίκησης της εταιρίας ,οι οποίες μπορούν να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

Στην έρευνα τους οι Sancuk το 2007 αναφέρει ότι η ανάπτυξη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου αντανακλάται στην σύγχρονη εκδοχή του ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη ,αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες μιας επιχείρησης. Βοηθά τον οργανισμό να πετυχαίνει όλους τους υποκειμενικούς στόχους φέρνοντας ένα συστηματικό πλαίσιο για να αξιολογεί και να βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου ,του ελέγχου και τις διοικητικές διαδικασίες .Μόνο ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εκτελέσει τα καθήκοντα του όπως πρέπει .Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βασίζεται στη υποτακτική ικανότητα του να είναι βασισμένος στην ανεξαρτησία και στην αντικειμενικότητα .Λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό της επιχείρησης ο εσωτερικός έλεγχος αναλαμβάνει ρόλο συνοψίζοντας αρκετές πλευρές διοικητικής διακυβέρνησης και ξεχωρίζει τους πιο σημαντικούς μηχανισμούς για την διασφάλιση της αποτελεσματικής διακυβέρνησης του οργανισμού .Το άρθρο αυτό ορίζει τα κριτήρια

⁸ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 6 ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν κατά την λειτουργία του ελέγχου ή την βελτίωση του υπάρχοντος συστήματος.

Τα επαγγελματικά πρότυπα καθοδηγούν τους εξωτερικούς ελεγκτές για να εξετάσουν την επίδραση της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου και τις ευκαιρίες να αξιοποιηθεί το εσωτερικό σύστημα ελέγχου κατά τον σχεδιασμό και την διεξαγωγή ελέγχων. Εδώ εξετάζεται και καταγράφεται οι μέτριες σχέσεις ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο και άλλα στοιχεία του εσωτερικού περιβάλλοντος όπως ο βαθμός εξάρτησης του εσωτερικού ελέγχου ,η συνεργασία με τον εξωτερικό ελεγκτή και την επένδυση στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι τα ευρήματα της έρευνας αυτής υποδηλώνουν ότι η παροχή και η επένδυση στον τομέα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του κόστους ελέγχου και σε μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας του ελέγχου.(Abbot ,et al ,2012).⁹

Οι(Desai ,2010),(Roberts 2010),(Srivaslame ,2010) ¹⁰στην έρευνα τους τοποθετούνται ως εξής .Η αξιολόγηση της δύναμης της λειτουργίας του εσωτερικού ελεγκτή από τον εξωτερικό ελεγκτή ,έχει αποκτήσει αυξημένη σημασία στις μέρες μας λόγω τον νεότερων αυστηρών κανονισμών μετά το 2002.Ωστόσο αυτή η έρευνα εξετάζει πως αυτή η αξιολόγηση συμβαίνει στην πραγματικότητα και φαίνεται στην πράξη ότι τα αποτελέσματα είναι ασαφή .Στο μοντέλο που αναπτύσσεται για τον σκοπό της έρευνας ,καταλήγουν σε παρόμοια αποτελέσματα με άλλες έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί .Πιο συγκεκριμένα ότι ελεγκτές τείνουν να είναι πιο ευαίσθητοι στις αρνητικές εξελίξεις από τις θετικές. Επίσης είναι δυσκολότερο να μεταβληθεί η θέση των ελεγκτών όταν είναι αρνητική με στοιχεία θετικά παρά να μεταβληθεί μία σχέση θετική με αρνητικά αποδεικτικά στοιχεία

Η βιβλιογραφία δείχνει μια αυξανόμενη ανάγκη για αλληλοεπιδράσεις μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου ,του management, του εσωτερικού ελέγχου και εξωτερικού ελέγχου και παρουσιάζει τα στοιχεία αυτά ως τα κυρίαρχα τέσσερα συστατικά της εσωτερικής διακυβέρνησης .Καταλήγοντας στον εσωτερικό έλεγχο ως βάση για τα άλλα τρία συστατικά .Τα διεθνή πρότυπα εξωτερικού ελέγχου προτείνουν

⁹ Internal audit assistance and external audit timeliness ,Abbot ,Lj Poder et al, 2012 auditing 31(4) ,pp 3-20

¹⁰ An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function , VIKRAM DESAI, ROBIN W. ROBERTS, RAJENDRA SRIVASTAVA, Volume 27, Issue 2 Summer 2010 (June)

Page 346

εξάρτηση στην δουλειά και τα αποτελέσματα του του εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να διασφαλίζεται ελεγκτική επάρκεια .Τα στοιχεία της έρευνας αυτής οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η απόδοση της εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας ο οποίος καθορίζει τον βαθμό εξάρτησης των εξωτερικών ελεγκτών για το έργο του εσωτερικού ελέγχου ,συνολικά υποδεικνύεται ότι οι οργανισμοί μπορούν να ενισχύσουν της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής διακυβέρνησης με την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου και την ενίσχυση της συνεργασίας εξωτερικού –εσωτερικού ελεγκτή (Desai Getie,Mihret,Mengistu,Amare Admassu,2010)

Στην έρευνα τους οι Guangming Gong, Liang Xiao, Si Xu and Xun Gong. (2017) ¹¹εξετάζουν αν οι κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ των ελεγκτών και των μελών της επιτροπής ελέγχου διαμορφώνουν τα αποτελέσματα των ελέγχων. Παρόλο που αυτοί οι κοινωνικοί δεσμοί μπορούν να διευκολύνουν τη μεταφορά πληροφοριών και να βοηθήσουν τους ελεγκτές να μετριάσουν τις πιέσεις της διοίκησης για να μην διορθωθούν οι ανιχνευθείσες ανακρίβειες, οι στενές διαπροσωπικές σχέσεις μπορούν να υπονομεύσουν την παρακολούθηση από τους ελεγκτές της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Μετράνε τους κοινωνικούς δεσμούς με τις συνδέσεις alma mater, τη διασύνδεση καθηγητών και φοιτητών και την εργασιακή σχέση και την ποιότητα του ελέγχου με την τάση να διαμορφώνουμε τροποποιημένες ελεγκτικές γνώμες, παρατυπίες στον τομέα της χρηματοοικονομικής αναφοράς . Τα αποδεικτικά στοιχεία μας υποδηλώνουν ότι οι κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ των ελεγκτών και των μελών της επιτροπής ελέγχου αλλοιώνουν την ποιότητα του ελέγχου. Σε επιπρόσθετα αποτελέσματα που συνάδουν με τις προσδοκίες, γενικά διαπιστώνουμε ότι αυτή η σχέση είναι συγκεντρωμένη όπου οι κοινωνικοί δεσμοί είναι πιο σημαντικοί ή η σταθερή διακυβέρνηση είναι σχετικά φτωχή και οι συγκρούσεις των υπηρεσιών είναι πιο αυστηρές. Υπονοώντας την αμοιβαιότητα που απορρέει από τα κοινωνικά δίκτυα, αναφέρουμε επίσης κάποιες αποδεικτικές ενδείξεις ότι οι αμοιβές ελέγχου είναι υψηλότερες παρουσία κοινωνικών δεσμών μεταξύ ενός ελεγκτή ανάληψης υποχρέωσης και της επιτροπής ελέγχου. Συλλογικά, η ανάλυσή μας υποστηρίζει την ότι οι αρνητικές συνέπειες - δηλαδή η χειρότερη ποιότητα του ελέγχου και οι

¹¹ Do Bond Investors Care About Engagement Auditors' Negative Experiences? Evidence from China. Journal of Business Ethics 62, Guangming Gong, Liang Xiao, Si Xu and Xun Gong. (2017)

υψηλότερες αμοιβές ελέγχου - αυτών των κοινωνικών δεσμών μπορεί να αντισταθμίσουν τα οφέλη.

Στην έρευνα τους οι Pike ,BJ Chui,L.Martin ,Olivera R.M (2016), υποστηρίζουν¹² ότι για την μείωση, των λαθών και για την αύξηση της αποτελεσματικότητας στην αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων ,τα επαγγελματικά πρότυπα ενθαρρύνουν τον συντονισμό μεταξύ των εξωτερικών ελεγκτών και την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου των πελατών τους .Πρόσφατες έρευνες των εσωτερικών ελεγκτών διαπιστώνουν ότι ένα συστατικό αυτού του συντονισμού είναι η συμμετοχή εξωτερικών ελεγκτών για την ανάπτυξη προγραμμάτων ελέγχου της εσωτερικής λειτουργίας. Παρόλα αυτά δεν είναι γνωστό κατά πόσο αυτή η ενασχόληση επηρεάζει την εξάρτηση ελεγκτών κατά την δοκιμή από τους εσωτερικούς ελεγκτές πριν ή μετά από κάποιο αρνητικό εύρημα για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου .Βασιζόμενοι λοιπόν σε ένα πείραμα 107 ελεγκτών ,αποδεικνύεται ότι η συμμετοχή των εξωτερικών ελεγκτών που εμπλέκονται του σχεδίου ελέγχου της εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου ,προσδίδει στο σύστημα αντικειμενικότητα ,μεγαλύτερη θωράκιση και στήριξη στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι αυτό το είδος ενασχόλησης οδηγεί τον εξωτερικό ελεγκτή στο να δίνει ακόμα μεγαλύτερη βάση στο έργο της εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου ακόμα και όταν βρουν αρνητικά ευρήματα τα οποία δεν θα έπρεπε να έχουν συμβεί εάν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου του πελάτη ήταν αποτελεσματικά .

Οι Eulerich, M., Henseler, J., Köhler, A.G.(2017)¹³ , αναλύουν τον τρόπο με τον οποίο διαφέρουν οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου , ανάλογα με τον αντίκτυπο των εκτελεστικών επιτροπών και των επιτροπών ελέγχου . Ο σχεδιασμός - Η μελέτη αυτή βασίζεται σε στοιχεία που συλλέχθηκαν από τη μελέτη του Κοινού Σώματος Γνώσης που διεξήχθη από το Ινστιτούτο Ερευνών του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών το 2010. Χρησιμοποιώντας 524 απαντήσεις από τους Διευθυντές Ελέγχου των ΗΠΑ, οι συγγραφείς εξετάζουν την άμεση αλληλεπίδραση των επιπτώσεων των επιτροπών ελέγχων και εκτελεστικών επιτροπών στην πιθανότητα να εκτελέσουν συγκεκριμένες δραστηριότητες με μοντέλο λογικής παλινδρόμησης. Τα Ευρήματα δείχνουν ότι οι επιτροπές ελέγχου και οι εκτελεστικές

¹² Externals auditors involvement in the internal audit functions ,work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery ,Auditing 35(4) pp 159-173

¹³ The internal audit dilemma - the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work Eulerich, M., Henseler, J., Köhler, A.G.,2017, Managerial Auditing Journal

επιτροπές έχουν διαφορετικές άμεσες συνέπειες και αλληλεπιδράσεις στο χαρτοφυλάκιο δραστηριοτήτων που εκτελεί η ο εσωτερικός έλεγχος. Επιπλέον, προσδιορίστηκε διαφορετική επικράτηση μεταξύ των δραστηριοτήτων, η οποία υποδηλώνει την ωριμότητα των ελέγχων αυτών.. Η μελέτη σχεδιάστηκε από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι ερευνητές δεν είχαν υπόψη τα ερευνητικά ερωτήματα. Συνεπώς, οι συγγραφείς περιορίζονται σε εκείνες τις μεταβλητές που έχουν συλλεχθεί ως μέρος ενός μεγαλύτερου ερωτηματολογίου. Παρ' όλα αυτά, η νέα προσέγγιση προσπαθεί να ανοίξει μια νέα ερευνητική κατεύθυνση, αναλύοντας τις διάφορες δραστηριότητες που εκτελούνται από τους ελεγκτές εσωτερικού ελέγχου. Πρακτικές συνέπειες - Το προσδιορισμένο χαρτοφυλάκιο δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει τους επαγγελματίες να ελέγξουν διπλά τα δικά τους δρώμενα και να αξιολογήσουν τις επιπτώσεις του των επιτροπών ελέγχου και τους εκτελεστικά στελέχη των ελεγχόμενων εταιριών στις δραστηριότητές τους. Αυτή η μελέτη παρέχει τα πρώτα εμπειρικά στοιχεία για την επίδραση των εκτελεστικών επιτροπών και των στελεχών του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Lenning, J., Gremyr ¹⁴, I. (2017) αναφέρουν ότι οι έλεγχοι του συστήματος εσωτερικής διαχείρισης μερικές φορές θεωρούνται δραστηριότητες αστυνόμευσης που επικεντρώνονται στη συμμόρφωση και στην τεκμηρίωση και όχι σε κάτι που συμβάλλει στη βελτίωση. Οι προηγούμενες έρευνες επικεντρώθηκαν σε αυτά που πρέπει να αλλάξουν, ώστε ο έλεγχος να είναι πιο σημαντικός για τις επιχειρήσεις. λιγότερες μελέτες επικεντρώνονται στον τρόπο με τον οποίο μπορούν να υλοποιηθούν αυτές οι αλλαγές. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να κατανοήσει τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να διεξαχθούν με τρόπο που θεωρείται ότι προσδίδει αξία πέρα από την επαλήθευση της συμμόρφωσης προς ένα πρότυπο. Η μελέτη αυτή βασίζεται στην έρευνα δράσης σε μια παγκόσμια εταιρεία στον τομέα των ηλεκτρονικών ειδών ευρείας κατανάλωσης. Η μελέτη επιβεβαιώνει ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να προσθέσουν αξία πέρα από την επαλήθευση της συμμόρφωσης, ενεργώντας ως γενετικός μηχανισμός για βελτιώσεις σχετικές με τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, αυτό απαιτεί τόσο βραχυπρόθεσμες όσο και μακροπρόθεσμες αλλαγές στη διαδικασία ελέγχου. παραδείγματα αλλαγών είναι ο μειωμένος χρόνος από τον έλεγχο έως την υποβολή εκθέσεων, ο στενότερος διάλογος με τη διοίκηση με τη δημιουργία

¹⁴ Making internal audits business-relevant Lenning, J., Gremyr, I. 2017 Total Quality Management and Business Excellence ,28(9-10), pp. 1106-1121

ενός ρόλου χορηγού που συνδέει τη διοίκηση και τους ελεγκτές και την εγκατάλειψη του προγράμματος κυκλικού ελέγχου υπέρ ενός προγράμματος ευθυγραμμισμένου με τους επιχειρησιακούς στόχους, στρατηγικές και κινδύνους.

Οι Marius GrosSebastian KochEmail authorChristoph Wallek¹⁵ (2016) αναφέρουν ότι οι περισσότερες από τις προηγούμενες μελέτες σχετικά με την ποιότητα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου (IAF) και την χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχουν επικεντρωθεί στο περιβάλλον των ΗΠΑ και έχουν βρει μια θετική σχέση μεταξύ των αντιπροσωπευτικών ποιοτικών χαρακτηριστικών του IAF και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου. Σε αυτή τη μελέτη, εφαρμόζεται η γερμανική ρύθμιση που χαρακτηρίζεται από ένα διοικητικό συμβούλιο εταιρικής διακυβέρνησης δύο επιπέδων και διαφορετικές προϋποθέσεις για το πρόβλημα εξυπηρέτησης δύο διδασκόντων. Αυτό θα μπορούσε να αποδυναμώσει την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να παρακολουθεί τις διαδικασίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Για να το αναλύσουμε, χρησιμοποιούμε δεδομένα από την έρευνα για να μετρήσουμε την ποιότητα του στη γερμανική ρύθμιση και γίνονται πολλαπλές παλινδρομήσεις για να εξεταστεί η συσχέτιση πολλών ποιοτικών χαρακτηριστικών και μια αυτοτελής βαθμολογία ποιότητας του ελέγχου με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι και σε ένα σύστημα δύο βαθμίδων, η υψηλής ποιότητας λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να συμβάλει τόσο στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς όσο και στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Τα ευρήματά μας υποστηρίζουν την ιδέα ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο της αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης και διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Επιπλέον, ως πρακτική ένδειξη ενδιαφέροντος για τους ρυθμιστές και τους διαχειριστές, διαπιστώνουμε ότι η εξωτερική πιστοποίηση των πιστοποιητικών του εσωτερικού ελέγχου των υπαλλήλων της λειτουργίας αυτής μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των χαμηλότερων τελών ελέγχου.

Οι Murno και Stewart (2011) αναζητούν¹⁶ μέσα από την έρευνα τους το κατά πόσον η σχέση εκθέσεων του εσωτερικού ελέγχου με την ελεγκτική επιτροπή, και το

¹⁵ Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, June 2017, Volume 21 ,Issue 2 pp 291–329

¹⁶ External auditors' reliance on internal auditing :further evidence Lois MunroSchool of Accountancy, Queensland University of Technology, Brisbane, Australia, and Jenny Stewart Department of

περιβάλλον του επιχειρηματικού κινδύνου του πελάτη ,έχει επηρεάσει την εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών για το έργο του εσωτερικού ελέγχου . Ένα πείραμα διεξάγεται χρησιμοποιώντας ένα σχεδιασμό 2×2 μεταξύ των υποκειμένων όπου εξετάζονται οι παραπάνω παράγοντες για το ποια είναι τα δυνατά και αδύναμα σημεία . Συμμετέχοντες είναι 66 εταίροι ελέγχου, διαχειριστές και υψηλόβαθμοι προϊστάμενοι, όλοι έμπειροι με πελάτες που έχουν λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα δείχνουν και ότι και οι δύο παράγοντες επηρεάζουν την εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με τις εργασίες που έχουν ήδη αναληφθεί από τον εσωτερικό έλεγχο και την χρήση των εσωτερικών ελεγκτών ως βοηθοί και ότι είναι πιο πιθανό οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιήσουν διαδικασίες αξιολόγησης από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρά άλλες ουσιώδεις διαδικασίες . Καμία προηγούμενη μελέτη δεν εξέτασε την επίδραση της σχέσης του επιχειρηματικού κινδύνου των πελατών στις αποφάσεις εμπιστοσύνης των εξωτερικών ελεγκτών στο σημερινό περιβάλλον διακυβέρνησης. Περαιτέρω, η έρευνα εξετάζει τον αντίκτυπο αυτών των παραγόντων στην εμπιστοσύνη στις εργασίες που έχουν ήδη αναληφθεί από τον εσωτερικό έλεγχο και στη χρησιμοποίηση των εσωτερικών ελεγκτών ως βοηθών, όσον αφορά τόσο την εργασία αξιολόγησης ελέγχου όσο και την ουσιαστική εξέταση των ισορροπιών. Το πρότυπο 5 της επιτροπής προστασίας των επενδυτών μέσω της επισκόπησης ελέγχου ,επιτρέπει στους εξωτερικούς ελεγκτές να βασίζονται στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου όπου οι δραστηριότητες του ακολουθούν συγκεκριμένα κριτήρια .Εξετάζεται ενδελεχώς η εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών με την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου .Εστιάζεται η προσοχή στο πως οι περιβαντολογικοί παράγοντες επηρεάζουν αρχικά την εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών στις αποφάσεις τους ,την φύση της εξάρτησης από την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τις διακριτές συνέπειες ως αποτέλεσμα αυτών των αποφάσεων .Μέσα από την έρευνα φανερώνεται ότι το περιβάλλον στο οποίο οι εξωτερικοί ελεγκτές καλούνται να πάρουν την εξαρτημένη απόφαση επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες που πρέπει να εξεταστούν ένας προς ένα .Περαιτέρω ένα διαρκές εξελισσόμενο σει προτύπων καθιερώνει αρκετές ενέργειες για το πριν το μετά και την διάρκεια αυτής της εξάρτησης από τον εσωτερικό έλεγχο .Επιπρόσθετα αναγνωρίζεται το γεγονός ακόμα ότι ακόμα δεν έχει γίνει ιδιαίτερα γνωστό για το κατά πόσο και σε τι

βαθμό οι εξωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν τους παράγοντες ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Τελικά διαπιστώνεται ότι υπάρχει περιορισμένο ερευνητικό πεδίο για τις επιδράσεις της εξάρτησης εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου στην συνεισφορά στην ποιότητα συνολικά του ελέγχου ,αναφέρουν¹⁷ οι Bane Alfred ,Duane Brandon,William F.Messier Jr, Larry E RittenBerg ,Chad M Stefaniak, (2016).

Οι Zhang και Zhou (2015)¹⁸ εξετάζουν την σχέση της ποιότητας μεταξύ της ελεγκτικής επιτροπής ,της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και την αποκάλυψη των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου .Η ανάλυση της έρευνας αυτής δείχνει ότι υπάρχει συσχέτιση ανάμεσα στην ποιότητα της ελεγκτικής επιτροπής ,της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου. Οι επιχειρήσεις είναι πιο πιθανό να ταυτίζονται με εσωτερικές αδυναμίες ελέγχου εάν οι επιτροπές ελέγχου έχουν λιγότερες οικονομικές γνώσεις ή πιο συγκεκριμένα έχουν μικρότερη λογιστική-χρηματοοικονομική εμπειρογνωμοσύνη ενώ υπάρχει η τάση ότι όσο περισσότερο ανεξάρτητο το σύστημα ελέγχου της επιχείρησης τόσο πιο αποτελεσματικό είναι ,επίσης οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συχνά αλλαγές στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι δυνατόν να έχουν δυναμικές αδυναμίες στο σύστημα τους.

Το 2015 οι Lawrence j. Abbot,Brian, Daugherty,Susan Parker,Gary f. Peters¹⁹εξετάζουν υπό το φως της αυξανόμενης σημασίας των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου (IAF) και των περιορισμένων αρχειακών στοιχείων για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, εξετάζεται ένα μοντέλο ποιότητας εσωτερικού ελέγχου (αποτελούμενο από παραγόντες όπως η ικανότητα και ανεξαρτησία) για την καλύτερη κατανόηση των καθοριστικών παραγόντων της αποτελεσματικότητας του . Τα τεστ της έρευνας υποστηρίζουν την υπόθεση ότι η κοινή παρουσία της ικανότητας και της ανεξαρτησίας είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική παρακολούθηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Εν κατακλείδι, τα αποτελέσματά μας δείχνουν ότι η απάντηση στο "ποιο είναι το αποτέλεσμα της ικανότητας εσωτερικού ελέγχου (ανεξαρτησία) στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης;" είναι ότι "εξαρτάται από την ανεξαρτησία

¹⁷ A summary of research on external auditor reliance on internal audit function . Bane Alfred ,Duane Brandon,William F.Messier Jr, Larry E RittenBerg ,Chad M Stefaniak, 2012 Auditing : A journal of practice and theory ,2013 ,Vol 32 No Supplement ,pp 251-286

¹⁸ Audit committee quality ,auditor independence,and ,internal control weakness .Yan Zhang ,Jian Zhou ,School of managements ,state University of New York at Binghamton .

¹⁹ Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence, 2015 ,Authors : LAWRENCE J. ABBOTT, BRIAN DAUGHERTY, SUSAN PARKER,GARY F. PETERS

(αρμοδιότητα) του εσωτερικού ελεγκτή." Η μελέτη επεκτείνει την κατανόηση των καθοριστικών παραγόντων ποιότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς σχετίζεται με τις συνεχιζόμενες συζητήσεις μεταξύ ερευνητών, παραγόντων καθορισμού προτύπων, ρυθμιστικών αρχών και επαγγελματιών.

Το 2011 οι Bennie N.-Martinov στην έρευνητική τους εργασία ²⁰, εξετάζουν τις πρακτικές αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου. Οι ημι-δομημένες συνεντεύξεις χρησιμοποιήθηκαν για να αναλυθούν οι βασικών φορείς εταιρικής διακυβέρνησης σχετικά με τον εξελισσόμενο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου καθώς και την αποτελεσματικότητα του όσον αφορά τον σχεδιασμό, τη μέτρηση και την αξιολόγησή του. Η χρήση ημιδομημένων συνεντεύξεων διευκολύνει την εμπειριστατωμένη γνώση και κατανόηση των αντιλήψεων σχετικά με τους ρόλους, την αποτελεσματικότητα και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και προσθέτει το βάθος στην προσέγγιση των προηγούμενων μελετών βασισμένη στο ερωτηματολόγιο. Τα ευρήματα τους δείχνουν ότι υπάρχει σημαντική επέκταση και αναπροσανατολισμού του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου όσον αναφορά το σχεδιασμό και την αξιολόγηση του. Ωστόσο είναι φανερό τελικά ότι τα συστήματα αξιολόγησης επίδοσης του εσωτερικού ελέγχου δεν έχουν εξελιχθεί ταυτόχρονα με το γενικότερο πλαίσιο αυτού του είδους ελέγχου. Η κακή συνεννόηση ανάμεσα στον ρόλο και την αξιολόγηση αυξάνει την δυσκολία πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων μερών με πρακτικές επιπτώσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας είναι ιδιαίτερος χρήσιμα για την ενημέρωση των συζητήσεων των ρυθμιστικών αρχών και των φορέων τυποποίησης ακόμα και για τους εξωτερικούς ελεγκτές που είναι υποχρεωμένοι να εξετάζουν διάφορες πτυχές της εταιρικής διακυβέρνησης συμπεριλαμβανομένης της αντικειμενικότητας και της ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Libby, Rasendra, P. Stristava το (2015) ερευνούν²¹ παρόμοια ζητήματα με την εξάρτηση του εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού. Σκοπός της έρευνας αυτής

²⁰ The international audit function : Perceptions of internal audit roles effectiveness and evaluation .Soh ,Martinov –Bennie N .,2011 ,Managerial Auditing Journal 26(7),pp 605 -622

²¹ An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function , VIKRAM DESAI, ROBIN W. ROBERTS, RAJENDRA SRIVASTAVA, Volume 27, Issue 2 Summer 2010 (June)
Page 346

είναι να προωθήσει την έρευνα στην αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου με την ανάπτυξη ενός μοντέλου αξιολόγησης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου που εξετάζει τις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ συγκεκριμένων παραγόντων που χρησιμοποιούνται από εξωτερικούς ελεγκτές για την αξιολόγηση της ισχύος της λειτουργίας. Το μοντέλο βασίζεται σε τρεις παράγοντες που προσδιορίζονται από τα πρότυπα ελέγχου και από προηγούμενη ακαδημαϊκή έρευνα: ικανότητα, απόδοση εργασίας και αντικειμενικότητα. Αναπτύσσεται μια αναλυτική έκφραση του μοντέλου χρησιμοποιώντας το πλαίσιο λειτουργίας των πεποιθήσεων για να ξεπεράσουμε τους περιορισμούς της προηγούμενης έρευνας. Τα αποτελέσματά μας αποκαλύπτουν ότι η μοντελοποίηση της αλληλοεπιδρόμενης σχέσης είναι απαραίτητη για την αξιολόγηση της δύναμης του εσωτερικού ελέγχου. Όσον αφορά τις αλληλεξαρτήσεις, η ανάλυση δείχνει ότι όταν οι τρεις παράγοντες έχουν ισχυρή ή τέλεια σχέση, η ισχύς της λειτουργίας του ελέγχου παραμένει υψηλή ακόμη και αν υπάρχουν θετικά ή αρνητικά στοιχεία για έναν από τους παράγοντες. Αυτό το αποτέλεσμα ισχύει εφ'όσον υπάρχουν υψηλά επίπεδα πεποίθησης για τους άλλους δύο παράγοντες. Περαιτέρω καταδεικνύουμε πώς η ποιότητα της εταιρικής διακυβέρνησης επηρεάζει την αξιολόγηση της λειτουργίας της εσωτερικού ελέγχου και πώς μπορεί να εφαρμοστεί μια ανάλυση κόστους-οφέλους σε αυτό το πλαίσιο για να προσδιοριστεί το ποσό των εργασιών εξωτερικού ελέγχου που απαιτούνται για τη συμμόρφωση με τα πρότυπα. Η ανάλυσή μας αποκαλύπτει ότι η έκταση των εξωτερικών ελεγκτικών εργασιών που πρέπει να διενεργούνται από τον εξωτερικό ελεγκτή εξαρτάται από τη δύναμη της λειτουργίας καθώς το ύψος των δικαστικών και ρυθμιστικών δαπανών που ενδέχεται να αντιμετωπίσει ο εξωτερικός ελεγκτής.

Επιπρόσθετα τα αποτελέσματα ερευνών της Διεθνούς επιτροπής των Λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων δείχνουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές συχνά βασίζονται παρά πολύ ή λίγο στην εργασία του εσωτερικού ελεγκτή. Η κατανόηση της διαδικασίας κρίσης του εξωτερικού ελεγκτή είναι σημαντικό πρώτο βήμα για να κατανοηθεί η εξάρτηση της κρίσης του από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου Grammins et al.(2014).

Ο Knechel (2016) στην έρευνα του²², ανησυχεί γιατί εξακολουθεί η ποιότητα ελέγχου να είναι χαμηλότερη από το επιθυμητό επίπεδο των ενδιαφερόμενων μερών. Για να κατανοηθεί καλύτερα η ποιότητα ελέγχου προσπαθεί να τον προσδιορίσει μέσω δύο χαρακτηριστικών την ικανότητα (εμπειρία) και την ανεξαρτησία

²² Audit quality and regulation Knechel . W.R 2016 ,International Journal of auditing 20(3),pp 215-223

(αντικειμενικότητα). Στην έρευνα αυτή αναλύεται πως αυτά τα δυο χαρακτηριστικά αλληλοεπιδρούν μεταξύ τους ,δημιουργώντας διαφορετικές απόψεις για τις ρυθμιστικές αρχές και τους επαγγελματίες. Κατάσταση στην οποία η οριοθέτηση κανόνων είναι πιθανόν να έχει θετικές συνέπειες αλλά και απρόβλεπτες μη θελημένες συνέπειες.

Οι Glover και Prawitt (2013) εξετάζουν την έννοια του ελέγχου υπό τον όρο του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Πριν όμως αναλυθούν τα ευρήματα της έρευνας τους θα δοθεί η έννοια του επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Βασική υποχρέωση του ελεγκτή είναι να ενεργεί με κατάλληλο επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά την διαδικασία σχεδιασμού και εκτέλεσης του ελέγχου .Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να διενεργεί έλεγχο τον έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό ,αναγνωρίζοντας ότι μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις που καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις ουσιωδώς εσφαλμένες .Ο όρος επαγγελματικός σκεπτικισμός²³ σημαίνει ότι ο ελεγκτής οφείλει να διενεργεί κριτικές αξιολογήσεις , χρησιμοποιώντας διερευνητικό πνεύμα και βασιζόμενος πάντα στην αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει συλλέξει .Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός σημαίνει κατάλληλη αντίδραση του ελεγκτή όπου:

-Ελεγκτικά τεκμήρια έρχονται σε αντίθεση με άλλα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια

-Πληροφορίες που θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε διευρυνητικά ερωτήματα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια .

-Γεγονότα που μπορεί να υποδεικνύουν απάτη.

-Περιπτώσεις που υποδεικνύουν την ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ .

Έτσι οι Glover και Prawitt (2013) αναφέρουν²⁴ ότι ο επαγγελματικός σκεπτικισμός από τον ελεγκτή είναι σημαντικό στοιχείο για την ποιότητα του ελέγχου. Παρόλα αυτά υπάρχουν διαφορετικοί ορισμοί και απόψεις για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό .Στην έρευνα αυτή προτείνεται η σκοπιά του συνεχή σκεπτικισμού, στον οποίο αναγνωρίζεται ότι η κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού θα εξαρτηθεί από τα χαρακτηριστικά κινδύνου που υπάρχουν από το υπό εξέταση

²³ Βασίλειος Ι.Λουμιώτης,Βασίλειος Ν.Τζίφας ,βιβλίο <<Βασικές οδηγίες εφαρμογής διεθνών προτύπων ελέγχου (ΔΠΕ) 2012 σελ 37 ,παράγραφος 3.Επαγγελματικός σκεπτικισμός .

²⁴ Enhancing Auditor Profesional Scepticism Continium Steven M. Glover and Douglass F Prawitt

στοιχείο. Επίσης στην έρευνα γίνεται προσπάθεια να κατανοηθεί που θα ασκηθεί το εύρος του σκεπτικισμού και τι απειλές μπορούν να προκύψουν κατά την διάρκεια χρήσης αυτού του τρόπου προσέγγισης .Υποστηρίζεται δε ότι το θεσμικό πλαίσιο απειλεί τον σκεπτικισμό του ελεγκτή εάν δεν επικεντρώνεται σωστά με τους σχετικούς κινδύνους ελέγχου .Τέλος παρέχονται μερικές ιδέες και συστάσεις σχετικά με το πώς θα ήταν δυνατό να βελτιωθεί η εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού εκ μέρους των ελεγκτών καθώς και πως άλλοι βασικοί ενδιαφερόμενοι μπορούν να συμβάλλουν στην αποτελεσματική του εφαρμογή .

Από την δική τους ερευνητική σκοπιά οι Kotb και Sangster και Henderson (2014) αναζητούν τον αντίκτυπο της τεχνολογικής αλλαγής στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου και στις ικανότητες που πλέον χρειάζονται στο νέο ηλεκτρονικό περιβάλλον. Τα αποτελέσματα προτείνουν ότι υπάρχει μια μεγάλη ανάγκη για πιο εξειδικευμένα προγράμματα και συστήματα –τεχνικές για την διαχείριση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο τα αποτελέσματα δείχνουν μία έλλειψη εμπιστοσύνης των εσωτερικών ελεγκτών για την κατάρτιση στον τομέα της πληροφορικής και την συνεχή εξάρτηση από ειδικούς του ελέγχου της πληροφορικής παρά την δικιά τους επανακατάρτιση ανά τακτά χρονικά διαστήματα .

Οι Sarens και Abdolmohammandi (2011) εξετάζουν²⁵ κατά πόσο συνδέονται οι λειτουργίες του οργανισμού με το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου και κατά πόσο η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι συμπληρωματική λειτουργία έναντι άλλων και του αντίκτυπου του περιβάλλοντος και των γνωρισμάτων του στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου . Χρησιμοποιούν δεδομένα από δείγμα βελγικών επιχειρήσεων. Βρίσκουμε στοιχεία για τον ρόλο εποπτείας του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση .Τα ευρήματα της έρευνας αυτής εν δεικνύουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της εταιρικής διακυβέρνησης .Ειδικότερα το σχετικό μέγεθος του τομέα του εσωτερικού ελέγχου είναι θετικά συσχετισμένο με την κατοχή μετοχών διαχείρισης. Υπάρχουν ενδείξεις για ένα φαινόμενο υποκατάστασης μεταξύ των ανεξάρτητων μελών ,του διοικητικού συμβουλίου και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου .Τέλος φαίνεται ότι ένα υποστηρικτικό περιβάλλον ελέγχου έχει επίσης ένα θετικό αντίκτυπο στο σχετικό μέγεθος της εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής μπορούν να επωφεληθούν οι εταιρίες που

²⁵ Monitoring effects of the internal audit function : Agency theory versus other explanatory variables .Sarens ,G Abdolmohammandi MJ 2011 International Journal of Auditing 15(1)

ενδιαφέρονται για την εκτίμηση του μεγέθους του εσωτερικού ελέγχου και τον ρόλο που μπορεί να παίξουν στην εταιρική διακυβέρνηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Το θεσμικό πλαίσιο είναι αυτό που ορίζει τρόπο και την δεοντολογία για την διενέργεια του ελέγχου των επιχειρήσεων .Σε συνεργασία με το επιστημονικό πλαίσιο ,το θεσμικό από την πλευρά του ενώνει την θεωρία με το τι πραγματικά πρέπει να συμβεί για την διενέργεια υψηλών ποιοτικά ελέγχων όχι μόνο σε εθνικό αλλά σε παγκόσμιο επίπεδο .

Η ελληνική²⁶ νομοθεσία αναλύει και καθορίζει πλήρως το θεσμικό και νομικό πλαίσιο που αφορά τον εξωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων. Με νομοθετική διάταξη²⁷ που τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε ,ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) απελευθερώνοντας το επάγγελμα του ελεγκτή , που μέχρι τότε ασκούσαν αποκλειστικά από το ΣΟΛ ,το οποίο καταργήθηκε .Τη δυνατότητα ελέγχου έχουν πλέον φυσικά και νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις να γίνουν μέλη του ΣΟΕΛ .Ο ουσιαστικός σκοπός των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων ,ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής²⁸ . Από την άλλη πλευρά ,ως ελεγχόμενη επιχείρηση ,ο νόμος 4336/2015 ορίζει τις οντότητες μεσαίου μεγέθους και μεγάλου μεγέθους όπως αυτές ορίζονται στον νόμο 4308/2014 άρθρο 2 .

²⁶ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 85 ,παράγραφος 3.2 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

²⁷ Ν.1961/91,άρθρα 41 παρ 1και 75

²⁸ Άρθρο 2 παρ.1 π.δ 226/92.

Η ελληνική νομοθεσία θεσμοθέτησε κανόνες για τον έλεγχο των διαδικασιών και της εφαρμογής αυτών από κάθε βαθμίδα στελεχών της επιχείρησης, προκειμένου να αποφευχθούν ενέργειες ,εσκεμμένες ή μη ,οι οποίες θα έβλαπταν τόσο τα άτομα που εισέφεραν τα κεφάλαια τους στην εταιρία ,όσο και τρίτους που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με αυτή. Η θεσμοθέτηση²⁹ αυτών των κανόνων εναρμονίστηκε με τις νομοθεσίες των άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης , με την οδηγία 2006/43/EK η οποία ψηφίστηκε στην Ελλάδα σε μορφή της τροπολογίας 3693/2008.

3.2 Νόμος 3693/2008

3.2.1 Εισαγωγικά

Με τον νόμο 3693/2008 η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται πλήρως με τις ευρωπαϊκές διατάξεις σε θέματα ελέγχου των εταιριών .Οροθετούνται όλα τα ζητήματα τα οποία προϋπήρχαν της διάταξης 3148/2003. Ο νόμος αυτός ,είναι ουσιαστικά η ευρωπαϊκή οδηγία 2006/43/EK ,η οποία εναρμονίζει με τις θέσεις της ,το ελληνικό νομικό πλαίσιο ελέγχου με το διεθνές .

Η οδηγία αυτή ,δημιουργεί ένα κοινό πλαίσιο ελέγχου σε κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής ένωσης ,δίνοντας όμως και την ελευθερία το κάθε κράτος μέλος αν επιθυμεί να θεσπίσει ακόμα πιο αυστηρούς τρόπους ελέγχου των επιχειρήσεων .Προβλέπει πλέον ότι τα επαγγελματικά προσόντα που αποκτώνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι πλέον ισοδύναμα όμως θα πρέπει να αποδεικνύονται με εξετάσεις πριν την χορήγηση άδειας σε νόμιμο ελεγκτή από άλλο κράτος μέλος .Επιπρόσθετα ο νόμος αυτός προσπαθεί να εφαρμόσει ακόμα πιο αυστηρά πλαίσια του κώδικα δεοντολογίας για να τηρηθούν ακόμα πιο υψηλά ηθικά πρότυπα και με τον ίδιο τρόπο ενεργεί σε θέματα ανεξαρτησίας του ελέγχου και εμπιστευτικότητας σε θέματα εργασίας των ελεγκτών .

Από τους κυριότερους στόχους της οδηγίας αποτελεί η διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου .Γίνεται έτσι υποχρεωτικό να υπόκεινται οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά

²⁹ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 84 ,παράγραφος 3.1 Λειτουργία εξωτερικού ελέγχου ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

γραφεία σε σύστημα διασφάλισης ελέγχου ,θεσπίζοντας την επιτροπή ελέγχου κάθε κράτους μέλους υπεύθυνη να ρυθμίζει θέματα ελέγχου .

Τείνει λοιπόν να ειπωθεί ότι αυτός ο νόμος κινείται σε ένα πλαίσιο ενοποίησης των τρόπων ελέγχου στην Ευρωπαϊκή ένωση έτσι ώστε να ενισχυθεί η δυνατότητα σύγκρισης των αποτελεσμάτων των ελέγχων που διενεργούνται και να διευκολυνθεί η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών ,προκειμένου να αυξηθεί η εμπιστοσύνη στον υποχρεωτικό έλεγχο των επιχειρήσεων που υποχρεούνται σε έλεγχο .

Παρακάτω θα παρατεθεί η οδηγία αυτή στην μορφή νομοσχεδίου που ψηφίστηκε από τα αρμόδια νομικά όργανα.

3.3 Ερμηνεία του του Νόμου 3693/2008

Η ελληνική νομοθεσία ορίζει στο άρθρο 1 του νόμου αυτού ,ότι ο σκοπός του του νόμου αυτού είναι η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου ,περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετησίων και των ενοποιημένων λογαριασμών ,για την τροποποίηση των οδηγιών που διέπει τον ελεγκτικό και λογιστικό θεσμό όπως κυρίως το νομοθετικό αυτό πλαίσιο έχει ρυθμιστεί από τον νόμο 3148/2003.Παρακάτω θα αναλυθούν τα κυριότερα σημεία του νόμου.

Ο νόμος ορίζει ότι «υποχρεωτικός έλεγχος» ορίζεται και οποια σδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ότι διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Ουσιαστικά δηλαδή χρήζει, υπεύθυνα και καταρτισμένα είτε φυσικά πρόσωπα είτε νομικά πρόσωπα αρμόδια για την πραγματοποίηση των απαραίτητων και νόμιμων ελέγχων. Με Κανονιστικές Πράξεις της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) μπορεί να χαρακτηριστεί ως «υποχρεωτικός έλεγχος» οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8του παρόντος άρθρου

Ορίζεται ως «Νόμιμος ελεγκτής», φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους

Το «Ελεγκτικό γραφείο» είναι το νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τύπο της νομικής του προσωπικότητας ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα, που δεν έχει νομική προσωπικότητα άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

Στη συνέχεια ορίζει «Ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας» οντότητα, με νομική προσωπικότητα ή η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα, που έχει δικαίωμα να διενεργεί ελέγχους ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εταιρείας, η οποία έχει συσταθεί κατά τη νομοθεσία τρίτης χώρας. Σε αυτό το πλαίσιο η εναρμόνιση με την ευρωπαϊκή νομοθεσία έχει ως επιδίωξη το άνοιγμα αν μπορούσαμε να πούμε ,στην αγορά των υπηρεσιών ελέγχου .

Ο «Ελεγκτής τρίτης χώρας» είναι το φυσικό πρόσωπο που έχει δικαίωμα να διενεργεί ελεγκτική εργασία σε ατομικές ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας που έχει συσταθεί κατά τη νομοθεσία τρίτης χώρας. Σημασία στο σημείο αυτό είναι ότι και ελεγκτής τρίτης χώρας πρέπει να είναι και αυτός καταρτισμένος σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου . Ο«Ελεγκτής ομίλου» είναι ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές ή ένα ή περισσότερα ελεγκτικά γραφεία ή ένα ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές με ένα ή περισσότερα ελεγκτικά γραφεία, που έχουν δικαίωμα να διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Το Δίκτυο στην ευρύτερη διάρθρωση συνεργασίας στην οποία ανήκει ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο και η οποία αποσκοπεί στην κατανομή κερδών ή στοιχείων κόστους ή βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία, έλεγχο ή διοίκηση, ή υπόκειται σε ενιαία πολιτική και διαδικασίες διασφάλισης της ποιότητας ή δραστηριοποιείται υπό κοινή επιχειρηματική στρατηγική ή κοινό διακριτικό τίτλο ή σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων. Η ΕΛΤΕ δηλαδή είναι αρμόδια να αποφασίζει, με Κανονιστική Πράξη της, για την ύπαρξη ή μη δικτύου είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτημα που της υποβάλλεται, καθώς και για τη μεταβατική περίοδο για τα ελεγκτικά έργα που έχουν αναληφθεί μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος νομοσχεδίου στη Βουλή.

Το Συνδεδεμένο μέρος ελεγκτικού γραφείου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, το οποίο βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία ή κοινό έλεγχο ή κοινή διοίκηση με το ελεγκτικό γραφείο. Η ΕΛΤΕ έτσι γίνεται η αρμόδια να αποφασίζει, με Κανονιστική Πράξη της, για της συνδρομή ή μη της ιδιότητας του συνδεδεμένου μέρους ελεγκτικού γραφείου, είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτημα

που της υποβάλλεται. Για την διασφάλιση της ποιότητας και την αντικειμενικότητας η ΕΛΤΕ ξεκαθαρίζει το ότι αυτή θα είναι υπεύθυνη ώστε να συνισφέρει στον έλεγχο ένα συνδεδεμένο μέρος. Δηλαδή ένα συνδεδεμένο μέρος της ελεγκτικής μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην ελεγχόμενη εταιρία ενώ αυτό βρίσκεται υπό την σκεπή του ελεγκτικού γραφείου. Έτσι η ΕΛΤΕ ορίζει το κατά πόσο είναι εφικτό να χρησιμοποιηθούν οι υπηρεσίες αυτές κατά την διάρκεια του ελέγχου.

Η «Έκθεση ελέγχου» καθώς και κάθε έκθεση που εκδίδεται είναι αποτέλεσμα υποχρεωτικών ελέγχων, από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Ακολουθώντας τα «Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα» και τα συναφή πρότυπα και πρακτικές που αφορούν τον υποχρεωτικό έλεγχο και κάθε φύσης και έκτασης ελεγκτική και λογιστική εργασία. Η ΕΛΤΕ ορίζει και άλλες οντότητες ως οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, με γνώμονα τη φύση των δραστηριοτήτων τους, το μέγεθός τους, τον αριθμό των απασχολούμενων σε αυτές και άλλα παρεμφερή κριτήρια.

Ο «Κύριος εταίρος»: α) ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές, που έχουν ορισθεί από ένα ελεγκτικό γραφείο, ως κύριοι υπεύθυνοι του συγκεκριμένου υποχρεωτικού ελέγχου ή β) σε περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου ομίλου οντοτήτων, τουλάχιστον ένας νόμιμος ελεγκτής, που έχει ορισθεί από το ελεγκτικό γραφείο, ως κύριος υπεύθυνος του υποχρεωτικού ελέγχου σε επίπεδο ομίλου και τουλάχιστον οι νόμιμοι ελεγκτές, που έχουν ορισθεί από το ελεγκτικό γραφείο, ως κύριοι υπεύθυνοι των υποχρεωτικών ελέγχων των σημαντικών οντοτήτων, που ανήκουν στον όμιλο ή γ) ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές που υπογράφουν την έκθεση ελέγχου.

Το Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια). Ο νομοθέτης ορίζει την αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία ορίζεται η ΕΛΤΕ. Η χορήγηση ή μη επαγγελματικής άδειας γίνεται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

Η χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 10 του παρόντος νόμου. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτικό γραφείο πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα·

Β) η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου του ελεγκτικού γραφείου να κατέχεται από ελεγκτικά γραφεία στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή από φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου·

Γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να ανήκει σε ελεγκτικά γραφεία ,στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα ,Δ) το ελεγκτικό γραφείο να πληροί την προϋπόθεση, που ορίζεται στο άρθρο 4.

Στο άρθρο 4 του παρόντος νόμου τονίζεται ότι η εντιμότητα ορίζεται σαν εχέγγυο για την επαγγελματική άδεια που χορηγείτε σε φυσικά πρόσωπα ή ελεγκτικά γραφεία.

Στη συνέχεια γίνεται λόγος την Ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου . Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή και του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται σε περίπτωση σοβαρής αμφισβήτησης της εντιμότητάς τους και εφόσον δεν υλοποιηθούν από τον νόμιμο ελεγκτή, μέσα σε χρονικό διάστημα που καθορίζεται από την ΕΛΤΕ, τα μέτρα που θα τους υποδειχθούν από την ΕΛΤΕ, για να αποκατασταθεί η αμφισβήτηση αυτή.

Σε περίπτωση ανάκλησης της επαγγελματικής άδειας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, η ΕΛΤΕ έχει υποχρέωση να γνωστοποιήσει το γεγονός και τους λόγους ανάκλησης στις αρμόδιες αρχές των κρατών – μελών οι οποίες έχουν και αυτές χορηγήσει επαγγελματική άδεια. Τα στοιχεία των αρμόδιων αρχών στις οποίες γίνεται η προαναφερόμενη γνωστοποίηση, καταχωρούνται στο Δημόσιο.

Στο άρθρο 6 και στις παραγράφους του αναλύονται τα προσόντα που θα πρέπει να διέπουν τον ελεγκτή . Για να χορηγηθεί σε φυσικό πρόσωπο επαγγελματική άδεια νόμιμου ελεγκτή θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπο του υποψηφίου οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Επιτυχής ολοκλήρωση του θεσπισμένου βαθμού εκπαίδευσης (δευτεροβάθμια εκπαίδευση) για την εισαγωγή του σε εκπαιδευτικό ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης.

2. Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 8 του παρόντος νόμου, η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του

υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου τέλους πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδυνάμου επιπέδου, που αναφέρονται στο άρθρο 7 του παρόντος νόμου.

3. Ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται από το άρθρο 10 του παρόντος νόμου.

Οι Επαγγελματικές εξετάσεις που πρέπει να περάσουν οι υποψήφιοι ελεγκτές και οι αντικειμενικοί σκοποί των επαγγελματικών εξετάσεων είναι να διαπιστωθεί η κατοχή υψηλού επιπέδου θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα και η δυνατότητα της ορθής πρακτικής εφαρμογής των θεωρητικών γνώσεων.

Οι επαγγελματικές εξετάσεις είναι γραπτές με την επιφύλαξη της αδυναμίας διενέργειας γραπτών εξετάσεων στις περιπτώσεις ατόμων με ειδικές ανάγκες. Οι επαγγελματικές εξετάσεις και οι ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις που προβλέπονται, τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Στα πλαίσια της εποπτείας και του ελέγχου αυτού, η ΕΛΤΕ με Κανονιστικές Πράξεις αναθέτει την οργάνωση ή εκτέλεση ή αμφότερα τα έργα αυτά σε άτομα ή φορείς του εσωτερικού ή εξωτερικού με αποδεδειγμένη γνώση και εμπειρία στα θέματα αυτά. Οι επαγγελματικές εξετάσεις για όλα ή μέρος των γνωστικών αντικειμένων ή για όλους ή ορισμένους εξεταζόμενους μπορεί να διενεργούνται από κοινού με τις επαγγελματικές εξετάσεις άλλων αρμοδίων αρχών κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών ή να αποτελούν μέρος των επαγγελματικών εξετάσεων που διενεργούνται από τις αρχές των χωρών αυτών

. Μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων, η ΕΛΤΕ αποφασίζει για κάθε ουσιαστικό ή διαδικαστικό θέμα σχετίζεται με την οργάνωση και διενέργεια των επαγγελματικών εξετάσεων και των ειδικών επαγγελματικών εξετάσεων.

Το άρθρο 8 από την πλευρά του ορίζει τον έλεγχο των θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους

Στο Άρθρο 10 γνωστοποιείται ο τρόπος και ο χρόνος που απαιτείται για την πρακτική άσκηση του ασκούμενου ελεγκτή .

Για να εξασφαλισθεί η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των απαιτούμενων θεωρητικών γνώσεων, οι ασκούμενοι πραγματοποιούν πρακτική άσκηση διάρκειας τουλάχιστον τριών ετών εφόσον είναι πτυχιούχοι ΑΕΙ ή ΤΕΙ και έξι ετών για τις λοιπές περιπτώσεις. Η πρακτική άσκηση περιλαμβάνει κυρίως τη συμμετοχή ασκούμενων σε υποχρεωτικούς ελέγχους.

Η πρακτική άσκηση πραγματοποιείται για δυο τουλάχιστον έτη, υπό την εποπτεία νόμιμου ελεγκτή που έχει λάβει επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος.

Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα, κατά τη διακριτική της ευχέρεια και με κάθε πρόσφορο μέσο, να κρίνει καθ' όλη τη διάρκεια της πρακτικής άσκησης και μέσα στα πλαίσια του αντικειμενικού σκοπού της πρακτικής άσκησης, την επάρκεια του περιεχομένου της πρακτικής άσκησης και την επάρκεια της εποπτείας των προσώπων, περιλαμβανομένων και των νόμιμων ελεγκτών, που αναλαμβάνουν την εποπτεία των ασκούμενων. Η Συνεχής εκπαίδευση των ελεγκτών σαν προαπαιτούμενο για την διατήρηση της επαγγελματικής τους άδειας και επάρκειας. Στις παρακάτω παραγράφους δίνεται διεξοδικά οι τρόποι διατήρησης της ελεγκτικής άδειας μέσω της συνεχούς εκπαίδευσης .

Η χορήγηση άδειας σε νόμιμους ελεγκτές από άλλα κράτη – μέλη και νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος έχουν δικαίωμα να λάβουν επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι θα επιτύχουν σε ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις, που διενεργούνται στην Ελληνική γλώσσα. Η ΕΛΤΕ κρίνεται αρμόδια να τηρεί δημόσιο μητρώο (Μητρώο Ελεγκτών) για την εγγραφή των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια. Με Κανονιστική Πράξη της η ΕΛΤΕ αναθέτει τα διαδικαστικά θέματα τηρήσεως του μητρώου σε αρμόδιο επαγγελματικό φορέα.

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας που πρέπει να διέπει το επάγγελμα των εξωτερικών ελεγκτών και οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να συμμορφώνονται με τον ισχύοντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants), εκτός των περιπτώσεων που η Επιτροπή, σύμφωνα με τη κανονιστική διαδικασία στην οποία παραπέμπει το άρθρο 48 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, θεσπίσει μέτρα εφαρμογής βασιζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.

Στη συνέχεια της ορίζει την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Όταν η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις αυτοελέγχου, ιδίου συμφέροντος, ιδιότητας συνηγόρου, οικειότητας, εκφοβισμού και διατάραξης της εμπιστοσύνης κατά την εκτέλεση της εργασίας, ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να λάβουν πρόσφορα μέτρα για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμευσης της ανεξαρτησίας σε ανεκτό βαθμό. Σε περίπτωση που τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίσουν σε ανεκτό βαθμό τον κίνδυνο υπονόμευσης της ανεξαρτησίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου.

Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνωμάτευσης και καθοδήγησης επί του πρακτέου, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της ανεξαρτησίας γίνεται κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου.

Υπάρχει η υποχρέωση να περιγράφει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να ρυθμίζονται, εξειδικεύονται και ερμηνεύονται:

α) θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου,

β) καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμευση της ανεξαρτησίας,

γ) καταστάσεις και συγκεκριμένα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν την απαγόρευση, που τίθεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

Το νομοθετικό πλαίσιο της Εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικό απόρρητο ορίζεται πλήρως και οι πληροφορίες και τα έγγραφα στα οποία έχει πρόσβαση ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο προστατεύονται από τις ισχύουσες διατάξεις περί επαγγελματικού απορρήτου και τις ρυθμίσεις που προβλέπονται από τα ελεγκτικά πρότυπα .

Όταν νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο αντικαθίσταται από άλλον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, ο προηγούμενος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο παρέχουν στον αντικαταστάτη τους πρόσβαση σε όλες τις σχετικές πληροφορίες που αφορούν την ελεγχόμενη οντότητα .Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει πάψει να συμμετέχει σε συγκεκριμένο υποχρεωτικό έλεγχο και ο πρώην νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο εξακολουθούν.

Η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου. Στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη, τιμωρείται, πέραν των λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις, με ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτικού γραφείου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον έξι μηνών. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ αναπροσαρμόζονται οι κυρώσεις, που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Η συμφωνία για λήψη αμοιβής για υπηρεσίες από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο υπό οποιαδήποτε αίρεση ή προθεσμία συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα. Επίσης πειθαρχικό παράπτωμα συνιστά και συμφωνία για λήψη αμοιβής για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, που εξαρτάται ή επηρεάζεται από την παροχή άλλων υπηρεσιών που παρέχονται στην ελεγχόμενη οντότητα ή σε θυγατρική της ή σε συγγενή της ή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, από τον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ή από συνδεδεμένο μέρος του ελεγκτικού γραφείου ή από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο που ανήκει στο ίδιο δίκτυο με αυτούς.

Η αμοιβή λοιπόν ,πρέπει να έχει την χρονική ανεξαρτησία της από την σχετική εργασία του ελέγχου έτσι ώστε να μην δημιουργείτε πίεση προς τον ελεγκτή κατά την διάρκεια της ελεγκτικής του εργασίας ,επίσης απαγορεύεται η λήψη της από μη

ανεξάρτητο μέρος καθώς έτσι υπάρχει είναι ορατή η μη αντικειμενική λειτουργία του ελέγχου .

Οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:

A) τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),

B) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),

Γ) τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control).

Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορούν να επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις και η ΕΛΤΕ με την επιπλέον αυτή δυνατότητα είναι ικανή να προσθέσει διαδικασίες ελέγχου οι οποίες να είναι πιο αποτελεσματικές διότι θα μπορούν να έχουν ληφθεί υπόψη και διάφορες οι ιδιαιτερότητες του ελληνικού οικονομικού και λογιστικού συστήματος .

Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, φέρει την πλήρη και αποκλειστική ευθύνη όσον αφορά όλα τα οικονομικά δεδομένα και τις πληροφορίες που περιέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και κατά συνέπεια είναι πλήρως και αποκλειστικός υπεύθυνος για την έκθεση ελέγχου, στην οποία διατυπώνεται η επαγγελματική του γνώμη για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Στα πλαίσια της ευθύνης που καθιερώνεται από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, ο ελεγκτής ομίλου οικονομικών μονάδων έχει υποχρέωση να επισκοπεί κριτικά και να αξιολογεί την εργασία των ελεγκτών και των ελεγκτικών οντοτήτων τρίτων χωρών, καθώς και των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, που διενεργούν εργασία για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς και κατάλληλα τη διενέργεια της προαναφερόμενης επισκόπησης και αξιολόγησης. Η ακαταλληλότητα και επάρκεια της τεκμηρίωσης κρίνεται από τη δυνατότητα που

παρέχεται στην ΕΛΤΕ να διενεργήσει ποιοτικό έλεγχο στην εργασία του ελεγκτή ομίλου.

Στην περίπτωση που, για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, έχει διενεργηθεί ελεγκτική εργασία από ελεγκτή ή ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας με την οποία η ΕΛΤΕ δεν έχει συνάψει συμφωνία συνεργασίας, ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να παραδώσει στην ΕΛΤΕ τα φύλλα εργασίας ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο ανήκει ή φυλάσσεται από τον ελεγκτή και την ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας, το οποίο, κατά την κρίση της ΕΛΤΕ, είναι απαραίτητο για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου τη εργασίας του. Εάν νομικά ή άλλα κωλύματα παρεμποδίζουν τη διαβίβαση των εγγράφων ελέγχου από μια τρίτη χώρα στον ελεγκτή του ομίλου, τα αποδεικτικά έγγραφα που διατηρεί ο ελεγκτής του ομίλου αποτελούν απόδειξη ότι προέβη σε κατάλληλες ενέργειες, προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στα αποδεικτικά έγγραφα του ελέγχου και, σε περίπτωση εμποδίων πέραν εκείνων της νομοθεσίας της χώρας, αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα εμπόδια αυτά.

Έτσι ο νομοθέτης γνωστοποιεί τις ευθύνες του ελεγκτή για την πραγματοποίηση του ελέγχου. Όσο αφορά για τον έλεγχο ομίλων, ο ελεγκτής που επισκοπεί την εργασία των άλλων ενδοομιλικών ελεγκτών, κρίνεται ότι πρέπει να έχει κριτική επάρκεια επί των εργασιών που επισκοπεί, με βάση αυτό κρίνεται από την ΕΛΤΕ η οποία είναι αρμόδια να κρίνει αν έχουν γίνει σφάλματα και πρέπει να επιβληθούν ποινές.

Όσο αφορά την έκθεση Ελέγχου υπογράφεται από τον νόμιμο ελεγκτή που διενήργησε την εργασία και σε περίπτωση που η εργασία διενεργήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, από τον κύριο εταίρο, με σαφή μνεία των στοιχείων του ελεγκτικού γραφείου στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος.

Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη. Η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου νόμιμου ελεγκτή για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.

Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ελεγκτικού γραφείου ή της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.

Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών έχουν υποχρέωση να έχουν ασφαλιστική κάλυψη . Η μη συμμόρφωση με τα συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος.

Έτσι με κανονιστικές πράξεις του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, αναπροσαρμόζονται οι κυρώσεις που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και το ποσό της αποζημίωσης που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Η σημασία του άρθρου αυτού έγκειται στο γεγονός ότι οριοθετείτε πλέον το πόσο της αποζημιώσεις από τυχόν ελλείψεις που ζημίωσαν την ελεγχόμενη εταιρία ή το επενδυτικό κοινό. Με αυτό τον τρόπο οι ελεγκτικές εταιρίες για να μην βρίσκονται σε συνεχή κίνδυνο από υπέρογκες αποζημιώσεις είναι υποχρεωμένες να έχουν ασφαλιστική κάλυψη .

Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο διορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή των μελών της ελεγχόμενης οντότητας. Σε κάθε περίπτωση διορισμού νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου θα πρέπει να διασφαλίζεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου από τα εκτελεστικά μέλη του διοικητικού και διαχειριστικού οργάνου της ελεγχόμενης οντότητας.

Με Κανονιστική Πράξη του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ κρίνεται, μετά από αίτημα οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, κατά περίπτωση, η συνδρομή ή μη της γενικής αρχής που καθιερώνεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται αποκλειστικά στις περιπτώσεις υποχρεωτικών ελέγχων οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος.

Δίνονται οι τρόποι ορισμού του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου .Το πιο σημαντικό πλαίσιο ,είναι η συνέλευση των μετόχων που έχει την δυνατότητα να ελέγχει την διοίκηση της εταιρίας στην προσπάθεια της να προστατεύσει τα οικονομικά της συμφέροντα καθώς και η αντικειμενικότητα που θα πρέπει να διακρίνει τον ελεγκτή σε όλες τις διαδικασίες του ελέγχου που διενεργεί .

Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία παύονται μόνο για βάσιμους και σπουδαίους λόγους. Η διάσταση απόψεων σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπισης θεμάτων ή την εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών δεν συνιστούν βάσιμους λόγους παύσης. Η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας οφείλει να ενημερώνει γραπτώς την ΕΛΤΕ σε περίπτωση παύσης του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, παρέχοντας συγχρόνως επαρκή αιτιολόγηση για τους λόγους της παύσης. Την ίδια υποχρέωση έχει και ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο σε περίπτωση παραίτησης. Η παύση ή η παραίτηση νόμιμου ελεγκτή ελεγκτικού γραφείου ισχύει από την έγκρισή της από το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ.

Πέραν των οριζομένων στα άρθρα 20 και 22 του παρόντος νόμου, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο: κάθε χρόνο επιβεβαιώνει γραπτώς στην Επιτροπή Ελέγχου την ιδιότητα της ανεξαρτησίας του έναντι της ελεγχόμενης οντότητας, γνωστοποιεί στην Επιτροπή Ελέγχου τη φύση και έκταση άλλων υπηρεσιών που προσφέρθηκαν στην ελεγχόμενη οντότητα, πέραν των υπηρεσιών διενέργειας των υποχρεωτικών ελέγχων, διαβουλεύεται με την Επιτροπή Ελέγχου για κάθε απειλή κινδύνου της ανεξαρτησίας του, καθώς και για τα μέτρα που λαμβάνονται για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της ανεξαρτησίας του, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 20 του παρόντος νόμου. Για την περιφρούρηση της ανεξαρτησίας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, όσον αφορά τους υποχρεωτικούς ελέγχους:

A) ο νόμιμος ελεγκτής μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την ιδιότητά του αυτή για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα πέντε συνεχή χρόνια και να επαναλάβει τα καθήκοντά του μετά παρέλευση δύο συνεχών χρόνων,

B) ο κύριος εταίρος του ελεγκτικού γραφείου μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα τέσσερα συνεχή χρόνια και ο ορισμός του μπορεί να επαναληφθεί μετά από παρέλευση τριών συνεχών χρόνων.

Ο νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος ελεγκτής του ελεγκτικού γραφείου δεν μπορεί να αναλάβει οποιαδήποτε θέση στη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, πριν από την παρέλευση δύο χρόνων από την ημερομηνία που έπαυσε να ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα.

Σκοπός είναι η προστασία της αντικειμενικότητας και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου. Καθορίζονται τα χρονικά, τα ηθικά, όρια που ο ίδιος ο ελεγκτής δύναται ή απαγορεύεται να συνεχίσει το τον έλεγχο στην ίδια εταιρία για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα.

3.4 Διεθνή πρότυπα ελέγχου

Η αποστολή του εξωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα (ΔΠΕ) και τα διεθνή πρότυπα δικλίδων ποιότητας είναι³⁰ :

³⁰ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, <<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 86, παράγραφος 3.2 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

Το ΔΠΕ 200 ορίζει ότι ο σκοπός του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών στις πληροφορίες που λαμβάνουν. Έτσι, κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι : να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος καθιστώντας τον ικανό να εκφράσει γνώμη για το εάν οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και να υποβληθεί έκθεση επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και να προβεί σε κοινοποιήσεις όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

Το ΔΠΕ 700 από την πλευρά του ορίζει ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, να έχει τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι πρόκειται για την έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή και να απευθύνεται εκεί όπου από τις περιστάσεις της ανάθεσης

3.5 Θεσμικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου

Το Ελληνικό Ινστιτούτο Ελεγκτών ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο σαν μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του

εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

Τα Πρότυπα αφορούν τους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα σχετικά με την ατομική αντικειμενικότητα, την επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και με τα Πρότυπα σχετικά με την εκτέλεση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Οι επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι, επιπρόσθετα, για τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα. Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου απαγορεύεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο να εφαρμόσουν ορισμένα μέρη των Προτύπων, παραμένει η υποχρέωση συμμόρφωσης με όλα τα υπόλοιπα μέρη των Προτύπων και είναι απαραίτητο να προβαίνουν στις κατάλληλες γνωστοποιήσεις. Εάν τα Πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με απαιτήσεις που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, οι επικοινωνίες του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρουν τη χρήση άλλων απαιτήσεων, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αναφέρει ότι συμμορφώνεται με τα Πρότυπα και υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των Προτύπων και λοιπών απαιτήσεων, οι εσωτερικοί ελεγκτές και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα, ενώ δύνανται να συμμορφώνονται και με τις άλλες απαιτήσεις, εάν αυτές είναι περισσότερο περιοριστικές. Η ανάπτυξη και γνωστοποίηση των Προτύπων είναι μία συνεχής διαδικασία. Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου διενεργεί, πριν την έκδοση των Προτύπων, εκτεταμένες συζητήσεις και ανταλλαγή απόψεων. Αυτό περιλαμβάνει την έκθεση των προσχεδίων σε διαβούλευση και σχολιασμό σε παγκόσμιο επίπεδο.

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό πρότυπο 100 η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους. Προκειμένου να επιτευχθεί ο απαραίτητος βαθμός ανεξαρτησίας, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση και απρόσκοπτη πρόσβαση στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Αυτό κατορθώνεται μέσω μιας αμφίδρομης σχέσης αναφοράς. Οι απειλές κατά της ανεξαρτησίας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε ατομικό επίπεδο ελεγκτή, σε επίπεδο έργου, αλλά και σε λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο.

Αντικειμενικότητα είναι η αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του. Η αντικειμενικότητα απαιτεί να μην επηρεάζεται η κρίση των ελεγκτών για θέματα ελέγχου από άλλους. Οι απειλές κατά της αντικειμενικότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε ατομικό επίπεδο ελεγκτή, σε επίπεδο έργου, αλλά και σε λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο.

Η ανεξάρτητη πραγματοποίηση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή επιτυγχάνεται μέσω της οργανωτικής διάρθρωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας πιο συγκεκριμένα .

Σύμφωνα με το επαγγελματικό πρότυπο 110 Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό που να επιτρέπει στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να ανταποκρίνεται στις ευθύνες της. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνει στο συμβούλιο, τουλάχιστον μία φορά ετησίως, την οργανωσιακή ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η οργανωσιακή ανεξαρτησία επιτυγχάνεται ουσιαστικά όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει λειτουργική σχέση αναφοράς με το συμβούλιο καθώς και η υποστήριξη από αυτό χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η ανώτατη διοίκηση θα παρεμβαίνει στο έργο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου .

Στο πρότυπο 120 Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μια απροκατάληπτη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν συγκρούσεις συμφερόντων. Η σύγκρουση συμφερόντων αφορά μία κατάσταση κατά την οποία ο εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος χαίρει της εμπιστοσύνης του οργανισμού, έχει ένα αντικρουόμενο επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον. Τα αντικρουόμενα συμφέροντα ενδέχεται να καταστήσουν δύσκολη την αμερόληπτη εκτέλεση των καθηκόντων του/της. Σύγκρουση συμφερόντων υφίσταται ακόμη κι αν δεν προκύψουν αντιδεοντολογικές ή ανάρμοστες πράξεις. Μια σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να προκαλέσει την εντύπωση ενός ατοπήματος, υπονομεύοντας την εμπιστοσύνη προς τον εσωτερικό ελεγκτή, τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και γενικότερα το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή. Μια σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να επηρεάσει την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή να εκτελέσει τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του/της αντικειμενικά. Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές απόψεις ,χωρίς όμως να κάνουν συμβιβασμούς στην ποιότητα του έργου τους .Μπορεί η πραγματική ανεξαρτησία να είναι κάτι ιδιαίτερα δύσκολο να επιτευχθεί ,αφού ο εσωτερικός ελεγκτής δεν παύει να

είναι στέλεχος της επιχείρησης ,το πρότυπο όμως επιβάλλει την αντικειμενικότητα να αποτελεί το κυρίαρχο στοιχείο του έργου του.³¹

Το σύστημα και επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής ,πρέπει να λειτουργούν και να δρουν σύμφωνα με την δέουσα επαγγελματική επάρκεια και επαγγελματική επιμέλεια . Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της.

Η επάρκεια είναι ένας όρος που αναφέρεται σε όλα αυτά τα προσόντα είτε γνωστικά είτε εμπειρικά και στην δεξιοτεχνία ή σε υπόλοιπες ικανότητες που είναι απαιτούμενες ώστε οι εσωτερικοί ελεγκτές να εκπληρώνουν αποτελεσματικά τα επαγγελματικά τους καθήκοντα , Συνιστάται στους εσωτερικούς ελεγκτές να επικυρώνουν την επάρκεια των γνώσεών τους αποκτώντας τις κατάλληλες επαγγελματικές πιστοποιήσεις όπως, μεταξύ άλλων, είναι ο τίτλος του Πιστοποιημένου Εσωτερικού Ελεγκτή (Certified Internal Auditor, CIA) που προσφέρονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Διεθνή Πρότυπα 9 (IIA) και άλλες σχετικές επαγγελματικές οργανώσεις.³²

Εφόσον εξεταστήκαν τόσο σε θεσμικό όσο και σε νομικό πλαίσιο οι διαδικασίες του ελέγχου θα γίνει μια προσπάθεια ανάγνωσης της σημασίας του ελέγχου πλέον σε πιο συγκεκριμένα παραδείγματα επιχειρήσεων τα οποία διαδραματίζουν κομβικό ρόλο στην Ελληνική οικονομία .

³¹ Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 107-108 ,.Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

³² Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,<<Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου>> σελίδα 108-109 ,.Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ορισμός και έλεγχος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών η περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

4.1 Εισαγωγή

Η ξενοδοχειακή βιομηχανία³³ είναι το αποτέλεσμα της εξέλιξης και της υλοποίησης του αισθήματος φιλοξενίας που διακρίνει τους ανθρώπους .Οι αρχαίοι Έλληνες είχαν θεοποιήσει την φιλοξενία και κάθε παράβαση των εθίμων της αποτελούσε αμάρτημα που πίστευαν οι θεοί. Βέβαια με το πέρασμα των αιώνων αυτό το απλοποιημένο συναίσθημα και η υποτυπώδης αυτή φιλοξενία ξένων ατόμων σε ειδικά διαρρυθμισμένα δωμάτια οι λεγόμενες ξενώνες ,προπομπός των σημερινών ξενοδοχείων δεν μπορούσε απλά να εξαρτάται από μόνο και μόνο από την φιλοξενία των εκάστοτε οικοδεσποτών.

Με την πάροδο των αιώνων , αυξήθηκε η μετακίνηση των κατοίκων αυτή η υποτυπώδης τουριστική κίνηση δεν μπορούσε παρά να εξελιχτεί παρά μόνο με την βοήθεια της πολιτείας , με την μορφή της δημόσιας φιλοξενίας στα δημόσια καταγώγια στην συνέχεια των επόμενων ετών με τα πρώτα πανδοχεία και στην Βυζαντινή εποχή με την εμφάνιση των Χανίων φτάνοντας στην πρώτη οργανωμένη ξενοδοχειακή μονάδα στην πρώτη πρωτεύουσα το Ναύπλιο το 1828. Μετά από αυτή την σύντομη

³³ Κατερίνα Λεκαράκου <<Ξενοδοχειακή λογιστική >> Κεφ 1°,σελ 33 ,ιστορική ανάσκόπηση ξενοδοχείων

ιστορική αναδρομή φτάνουμε στην σημερινή εποχή που οριοθετείται πλέον η έννοια ξενοδοχειακή μονάδα σύμφωνα με τον νόμο 1297/1972³⁴ ως η οργανωμένη επιχείρηση κεφαλαίου και εργασίας που έχουν σκοπό να παρέχουν κατάλυμα στο ευρύ κοινό με ή χωρίς παροχή πρόσθετων υπηρεσιών ανεξάρτητα από την ειδικότερη ονομασία και μορφή της. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι πολυσύνθετες οικονομικές μονάδες που παράγουν και προσφέρουν εξειδικευμένα υλικά και άυλα αγαθά .

Αναγνωρίζοντας την σημασία των ξενοδοχειακών μονάδων τόσο νομικά όσο και οικονομικά ,η ραγδαία ανάπτυξη του τουριστικού τομέα τόσο στην Ελλάδα όσο και παγκόσμια δημιούργησαν ξενοδοχειακές οντότητές που η μορφή τους και η οικονομική επιφάνεια ,τις υποχρεώνει να υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών τους καταστάσεων δημιουργώντας και το πρόσφορο έδαφος για την ανάγκη δημιουργίας και κομματιού εσωτερικού ελέγχου και στις επιχειρήσεις τέτοιου είδους.

4.2 Χαρακτηριστικά των Επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών

Με την αξιοποίηση του νομικού ορισμού , ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι πολυσύνθετες οικονομικές μονάδες που παράγουν αγαθά και προσφέρουν υλικά αγαθά και άυλα ,θεωρούνται ως επιχειρήσεις παροχής³⁵ υπηρεσιών.

³⁴ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΝ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 1297

(ΦΕΚ Α' 217/8-12-1972)

Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων

³⁵ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

N 2859/2000

Ενότητα: [2] N 2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΕΚ Α' 248/7.11.2000), ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ, ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ - ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' - Φορολογητέες πράξεις, σ. 338

Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του νόμου 2859/2000 θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση χώρων, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα ή τα εμπορευματικά κέντρα

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές.

4. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

Το ξενοδοχείο που είναι επιχείρηση παροχής υπηρεσιών προσφέρει τις υπηρεσίες του στον τόπο που έχει εγκατασταθεί. Υπάρχει δηλαδή το αμετακίνητο και είναι εξαρτημένο από το συγκοινωνιακό δίκτυο. Οι τουριστικές υπηρεσίες καταναλώνονται στο τόπο παραγωγής. Η χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών δε συνδυάζεται με την άμεση πληρωμή. Έτσι πραγματοποιούνται δαπάνες στο εστιατόριο, μπαρ, τηλεφωνικό κέντρο με πίστωση δημιουργώντας δύο προβλήματα στην ξενοδοχειακή μονάδα τον κίνδυνο να μην πληρωθεί από τον πελάτη αυτή η δαπάνη και την πολυπλοκότητα στην επικοινωνία μεταξύ των ενδιαφερόμενων τμημάτων της

ξενοδοχειακής μονάδας που αφορούν την δαπάνη αυτή. . Επίσης άλλες διακρίσεις των ξενοδοχείων είναι 16³⁶:

1) Ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν:

Πολυτελείας

Α΄ κατηγορίας

Β΄ κατηγορίας

Γ΄ κατηγορίας

Δ΄ κατηγορίας

Ε΄ κατηγορίας

2) Ανάλογα με τις υπηρεσίες που προσφέρουν:

Απλά (όταν προσφέρουν μόνο ύπνο)

Σύνθετα (όταν προσφέρουν ύπνο και φαγητό)

Πολυσύνθετα (όταν προσφέρουν ύπνο, φαγητό, αθλητικές δραστηριότητες, μέσα διασκέδασης κ.α.)

3) Ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης:

Αστικά (βρίσκονται μέσα σε πόλη)

Ορεινά (βρίσκονται σε ορεινές περιοχές)

Παραθαλάσσια (βρίσκονται κοντά σε θάλασσα)

Ιαματικών πηγών (βρίσκονται κοντά σε ιαματικές πηγές)

Συγκοινωνιακών κέντρων (βρίσκονται κοντά σε λιμάνι, αεροδρόμιο, σιδηροδρομικό σταθμό)

4) Ανάλογα με τη διάρκεια λειτουργίας:

Συνεχούς λειτουργίας (λειτουργούν όλη τη διάρκεια του έτους)

Εποχιακής λειτουργίας (λειτουργούν ορισμένους μήνες)

5) Ανάλογα με τη διοικητική τους μορφή:

Αυτοτελές ξενοδοχείο

Αλυσίδα ξενοδοχείων

6) Ανάλογα με την οικονομική τους μορφή:

Ατομική επιχείρηση (όταν ο επιχειρηματίας είναι φυσικό πρόσωπο)

Εταιρική επιχείρηση (όταν ο επιχειρηματίας είναι δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα)

7) Ανάλογα με την νομική τους μορφή:

³⁶ Κατερίνα Λεκαράκου <<Ξενοδοχειακή λογιστική >> Κεφ 3,σελ 56

ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, κλπ

8) Ανάλογα με το μέγεθος τους:

Μικρά (έχουν λιγότερα από 100 δωμάτια)

Μεσαία (έχουν από 100 έως 300 δωμάτια)

Μεγάλα (έχουν από 300 δωμάτια και πάνω)

9) Ανάλογα με τους πελάτες:

Μόνιμων πελατών (όπως φοιτητές, πληρώματα αεροπλάνων κλπ)

Περαστικών πελατών (εναλλασσόμενοι πελάτες που μένουν για λίγο)

10) Ανάλογα με την κτιριακή τους συγκρότηση:

Πολυώροφο κτίριο

Μπανγκαλόου

Μικτά (όταν η ξενοδοχειακή μονάδα αποτελείται και από κτίριο και μπανγκαλόου)

11) Η διεθνής ταξινόμηση των ξενοδοχείων είναι:

1*

2*

3*

4*

Πολυτελείας

12) Ανάλογα με το σχέδιο λειτουργίας και τη συμφωνία που γίνεται με τον πελάτη:

Ευρωπαϊκό σχέδιο (η τιμή περιλαμβάνει μόνο το δωμάτιο)

Αμερικάνικο σχέδιο (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό, μεσημεριανό και βραδινό)

Τροποποιημένο Αμερικάνικο σχέδιο (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό και βραδινό)

Half Board (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο, πρωινό, και ένα γεύμα μεσημεριανό ή βραδινό κατά επιλογή του πελάτη)

Ηπειρωτικό σχέδιο (η τιμή περιλαμβάνει το δωμάτιο και πρωινό)

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα με το νόμο 2160/93 κατατάσσονται σε κατηγορίες αστεριών όπως και στη διεθνή ταξινόμηση

4.3 Χαρακτηριστικά των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων³⁷.

4.3.1 Ανελαστικότητα κόστους

Ο κλάδος των ξενοδοχείων δευτερογενώς συμβάλλει στη βιομηχανική ανάπτυξη, αποτελεί ζωτική πηγή εισοδήματος και δημιουργεί πολλαπλά οικονομικά οφέλη σε άλλες επιχειρήσεις. Τα ξενοδοχεία έχουν κάποια χαρακτηριστικά διαφορετικά από τις άλλες επιχειρήσεις.

Η ίδρυση ενός ξενοδοχείου απαιτεί τοποθέτηση μεγάλων κεφαλαίων σε πάγια στοιχεία και ανήκει στην κατηγορία των επιχειρήσεων εντάσεως παγίων περιουσιακών στοιχείων. Έτσι επιβαρύνεται εκτός από λειτουργικά έξοδα με έξοδα συντήρησης, αποσβέσεων, τόκων δανείων τα οποία δεν συμπίεζονται για να μειωθεί το κόστος της ξενοδοχειακής μονάδας. Το κόστος αυτό που αντιμετωπίζει η επιχείρηση είναι ανεξάρτητο από την πληρότητα και την εποχιακή της πληρότητα.

Παρόλα αυτά οι τιμές των δωματίων πρέπει να είναι ανταγωνιστικές και να αναδεικνύουν την καλύτερη σχέση τιμής και κόστους λαμβάνοντας υπόψη τον ανταγωνισμό.

4.3.2 Ανελαστικότητα προσφοράς

Η προσφορά ξενοδοχείων είναι δεδομένη και μια αύξηση της τουριστικής ζήτησης δεν μπορεί να προσφέρει αντίστοιχη αύξηση της προσφοράς. Η προσφορά

³⁷ Κατερίνα Λεκαράκου <<Ξενοδοχειακή λογιστική >> Κεφ 1^ο,σελ 40 ,Χαρακτηριστικά ξενοδοχείων σελ 40 ,εκδόση 2015

είναι περιορισμένη από την δυνατότητα υποδοχής και δεν αυξάνεται αναλογικά με την αύξηση των πελατών .

Η ελαστικότητα ζήτησης σε σχέση με την μεταβλητή των τιμών είναι υψηλή . Εάν αυξηθούν οι τιμές ξενοδοχείων οι τουρίστες θα επαναπροσδιορίσουν τις προτιμήσεις τους και θα απευθυνθούν σε άλλες αγορές.

4.3.3 Άμεση ζήτηση και προσφορά υπηρεσιών

Η παραγωγή και η κατανάλωση τουριστικών υπηρεσιών πραγματοποιείται στον ίδιο χώρο και χρόνο .Στην βιομηχανία παροχής υπηρεσιών υπάρχει ένα μεγάλο περιθώριο μη ικανοποίησης του πελάτη λόγω της μεγάλης συμμετοχής του ανθρώπινου παράγοντα και έτσι αν διαπιστωθεί κάποιο λάθος είναι αδύνατο να διορθωθεί άμεσα.

Στην κατασκευαστική βιομηχανία ο χρόνος αναμονής μπορεί να καθορίσει και την αξία ενός προϊόντος με αποτέλεσμα να εκτιμούνται περισσότερο τα προϊόντα εκείνα τα οποία αναμένονται περισσότερο χρόνο .Στην βιομηχανία παροχής υπηρεσιών όμως η οποιαδήποτε αναμονή μετρά αρνητικά ως προς την εντύπωση που δημιουργείται στον πελάτη .

4.3.4 Εποχικότητα

Οι περισσότερες διανυκτερεύσεις πραγματοποιούνται το τρίτο τρίμηνο κάθε έτους .Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να εφαρμόσουν στρατηγικές ανάπτυξης της τουριστικής κινητικότητας καθόλη την διάρκεια του έτους γιατί η εποχικότητα επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθόσον με τις εισπράξεις της μειωμένης τουριστικής περιόδου πρέπει να λειτουργήσουν όλο το έτος .Η εποχικότητα δημιουργεί την υπολειτουργία των ξενοδοχείων με αποτέλεσμα τη μείωση της απόδοσης των επενδύσεων .Η αντιμετώπιση της μπορεί να γίνει με εναλλακτικές μορφές τουρισμού και την επιμήκυνση έτσι της τουριστικής περιόδου .

Όλα αυτά τα στοιχεία συνδράμουν στο να κατανοηθεί ο τρόπος λειτουργίας μιας ξενοδοχειακής μονάδας στην οποία κύριο ρόλο θα παίζει ο συνδιασμός αυτών των στοιχείων μέσω του κατάλληλου λογιστικού και ελεγκτικού συστήματος της ξενοδοχειακής μονάδας .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Ξενοδοχειακή λογιστική

5.1 Εισαγωγή

Η Ξενοδοχειακή Λογιστική είναι ειδικός κλάδος της εφαρμοσμένης λογιστικής και τηρείται καθολικά και ανεξαιρέτως από όλες τις ξενοδοχειακές μονάδες. Το ξενοδοχείο είναι μια οικονομική μονάδα με πολλές ιδιομορφίες και ιδιαιτερότητες και αυτό κάνει την δουλειά της λογιστικής δύσκολη και απαραίτητη. Η λειτουργία αυτή πρωταγωνιστεί στον τομέα της παρακολούθησης της περιουσιακής κατάστασης του ξενοδοχείου σε ταυτόχρονο και επίκαιρο χρόνο ,η παρακολούθηση τυχών περιουσιακών μεταβολών και τέλος να υπολογισθούν τα οικονομικά αποτελέσματα .

5.2 Προκλήσεις και ζητήματα ξενοδοχειακής λογιστικής

Ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής είναι κάτι παραπάνω από επιτακτικό γιατί δίνει και άλλες πληροφορίες που είναι ζωτικής σημασίας για τη λήψη μελλοντικών

αποφάσεων που θα επηρεάσουν την λειτουργία και τη θέση της επιχείρησης στην αγορά .

Ένα σωστά διαρθρωμένο λογιστήριο ξενοδοχείου επιβάλλεται να επιλέξει το λογιστικό σύστημα που θα ακολουθήσει ,να καταρτίσει στα λογιστικά βιβλία που θα τηρήσει, τους λογαριασμούς που θα χρησιμοποιήσει,να αναλύσει την συνδεμένη σχέση μεταξύ των λογαριασμών που θα χρησιμοποιήσει ,να παρακολουθεί τα εκδιδόμενα δικαιολογητικά τα οποία αφορούν τους πελάτες και να επιλέξει τον καλύτερο τρόπο με τον οποίο θα γίνει ο έλεγχος για την αποφυγή τυχών οικονομικών ατασθαλειών που μπορεί να επιβαρύνουν την θέση της επιχείρησης .

Η λογιστική υπηρεσία του κάθε ξενοδοχείου πρέπει αποτελείται από το τμήμα του Λογιστηρίου το οποίο συντάσσει την απογραφή και τον ισολογισμό της επιχείρησης και παρακολουθεί και καταγράφει τόσο την διάρθρωση της περιουσίας αλλά και τις διάφορες οικονομικές πράξεις που γίνονται. Έχοντας σαν αποτέλεσμα την σωστή ενημέρωση της διοίκησης αλλά και των εξωτερικών ενδιαφερόμενων μερών. το τμήμα Στατιστικής το οποίο ασχολείται με τη στατιστική επεξεργασία και την εξαγωγή αποτελεσμάτων για τη δράση και αποδοτικότητα της επιχείρησης, το τμήμα Κοστολόγησης το οποίο είναι επιφορτισμένο με την κοστολόγηση των πρώτων υλών και αγαθών αλλά και με την κοστολόγηση των υπηρεσιών κατά κλάδο, και τέλος το τμήμα Μισθοδοσίας το οποίο είναι υπεύθυνο για τους μισθούς του προσωπικού.

Σαν συμπέρασμα η θέση του λογιστηρίου είναι τόσο νευραλγική και ευάλωτη που η πολιτική που θα ακολουθήσει τόσο στην χρήση των λογαριασμών όσο και στο σχεδιασμό της κατάρτισης των εγγραφών να προσαρμοστεί στις συγκεκριμένες ανάγκες της ξενοδοχειακής επιχείρησης .

Η Ξενοδοχειακή λογιστική, ακολουθεί τις ίδιες οικονομικές αρχές με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών. Αντικείμενο είναι η παρακολούθηση των οικονομικών πράξεων και λογιστικών γεγονότων, εν ολίγοις η συγκέντρωση, η παρακολούθηση και η συσχέτιση στοιχείων με σκοπό τον προσδιορισμό της περιουσιακής συγκρότησης και διάρθρωσης του ξενοδοχείου και την παρακολούθηση των οικονομικών αποτελεσμάτων στο σύνολο και για κάθε κλάδο εκμετάλλευσης και δραστηριότητας χωριστά που θα οδηγήσει και στην σωστή ενημέρωση των ενδιαφερόμενων μερών .

Οι Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., Witteman, W. υποστηρίζουν ότι για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητάς τους και των επιδόσεών τους, τα ακίνητα του ξενοδοχείου πρέπει να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν εσωτερικές πολιτικές και

διαδικασίες όπως στρατηγική λογιστική διαχείρισης που να είναι συνεπείς με τις επιχειρηματικές τους στρατηγικές και να αντανακλούν τις μεταβαλλόμενες ανταγωνιστικές απαιτήσεις. Χρησιμοποιώντας ένα δείγμα αποτελούμενο από 80 ακίνητα ξενοδοχείων για να ερευνήσουμε τον βασικό πρόδρομο της λογιστικής χρήσης της στρατηγικής διαχείρισης ακινήτων ξενοδοχείων και την επίδρασή της στον πελάτη και στις οικονομικές επιδόσεις του ξενοδοχείου. Τα αποτελέσματα υπογραμμίζουν ότι η επιχειρηματική στρατηγική για τον προσανατολισμό της αγοράς αποτελεί βασικό καθοριστικό παράγοντα για τη ιδιοκτησίας του ξενοδοχείου και για τη διευκόλυνση της διαχείρισης της λογιστικής χρήσης και της απόδοσης των πελατών της. Παρέχονται συστάσεις τόσο για τους ερευνητές όσο και για τους διαχειριστές ξενοδοχείων σχετικά με τη μελλοντική μελέτη τους ή τη χρήση της στρατηγικής λογιστικής διαχείρισης.³⁸

Η ξενοδοχειακή λογιστική αντιμετωπίζει ιδιαίτερα προβλήματα εξαιτίας της φύσης και της ποικιλομορφίας που παρουσιάζουν τα ξενοδοχεία με τους πολλούς κλάδους εκμετάλλευσης .

Ταχύτατη καταχώριση των οικονομικών πράξεων και απόλυτη ενημερότητα των λογαριασμών πελατών, λόγω της φύσης των συναλλαγών της επιχείρησης μαζί τους.

1. Επιβάλλεται³⁹ η ταχύτατη και σωστή καταχώριση των οικονομικών πράξεων και καταναλώσεων στον λογαριασμό του πελάτη ,ώστε σε περίπτωση άμεσης αναχώρησης του να μην διαφύγει κάποιο ποσό και να εισπραχθεί το πραγματικό χρεωστικό υπόλοιπο του . Στα ξενοδοχεία την πρωτοβουλία εξόφλησης του λογαριασμού την έχει ο πελάτης , σε αντίθεση με τις άλλες επιχειρήσεις .

2. Εξεύρεση της καταλληλότερης μεθόδου για την επίλυση των σύνθετων κοστολογικών προβλημάτων, που προκύπτουν από την πολύπλοκη και λεπτότατη σύνθεση των προσφερόμενων υλικών και άυλων αγαθών. Η⁴⁰ κοστολόγηση προσφερόμενων υπηρεσιών και λοιπών αγαθών παρουσιάζει πολύ μεγάλες δυσχερείς. Η αντιμετώπιση της είναι δυνατή μόνο σε μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις , όπου τηρείται λογιστική κοστολόγηση και στατιστική παρακολούθηση. Συνήθως η κοστολόγηση γίνεται με εμπειρικό εξ λογιστικό τρόπο

³⁸ Hotel property performance: The role of strategic management accounting Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., Witteman, W. 2017 International Journal of Hospitality Management 63, pp. 33-43

³⁹ Καραχοντζίτης Δ.-Σαρχής Κ. Ξενοδοχειακή Λογιστική, Αθήνα 1989, σελ 23

⁴⁰ Κατερίνα Λεκαράκου Ξενοδοχειακή Λογιστική ,2016 σελ 64

3. Οργανωμένη και συστηματική παρακολούθηση του μεγάλου αριθμού των χρησιμοποιούμενων ποικίλων, αναλώσιμων και μη υλικών.

4. Εξεύρεση τρόπου διαχωρισμού, κυρίως κατά κλάδο εκμετάλλευσης, των εσόδων και εξόδων για τον προσδιορισμό των επί μέρους αποτελεσμάτων. Αυτό στην προκειμένη περίπτωση είναι δυσκολότερο σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις, επειδή υπάρχει και μεγάλος αριθμός κλάδων εκμετάλλευσης αλλά και υπηρεσιών, που μπλέκονται μεταξύ τους, ώστε να γίνεται δύσκολος ο διαχωρισμός τους. Ο σωστός μερισμός των εξόδων κατά κλάδο προϋποθέτει από τον λογιστή την γνώση της δομής της λειτουργίας της επιχείρησης και γίνεται βάση υπολογισμών ,ποσοστών ή αναλογιών .

5. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι εντάσεως παγίων στοιχείων .Συνεπώς οι αποσβέσεις είναι υψηλές και πρέπει να μεριστούν σωστά στους επιμέρους κλάδους εκμετάλλευσης πχ οι αποσβέσεις κτιρίων ανάλογα με τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει κάθε εκμετάλλευση .

Αυτά είναι ζητήματα που καθημερινά καλούνται να απαντήσουν τα λογιστήρια των ξενοδοχειακών μονάδων μέσα στη συνεχή λειτουργία της μονάδας.

5.3 Εσωτερικός έλεγχος ξενοδοχειακών μονάδων

Με την πλήρη αναφορά και κατανόηση των λειτουργιών και την χρήση το κυριότερων λογαριασμών έπεται το στάδιο του εσωτερικού ελέγχου .Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός που έχει σχεδιασθεί χωριστά για κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση και πραγματοποιείται από υπαλλήλους της .

Η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου είναι η εξής << Καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από μόνο ένα υπάλληλο ,αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο >>⁴¹ .

Η διενέργεια του ελέγχου αφορά την εύρεση και αποφυγή τυχών λαθών ή και ακόμα απάτες που μπορούν να διενεργηθούν εις βάρος της λειτουργίας των

⁴¹ Κατερίνα Λεκαράκου Ξενοδοχειακή Λογιστική έκδοση 2016 ,Κεφάλαιο 2 σελ 73

ξενοδοχειακών επιχειρήσεων .Γι αυτό ο χαρακτήρας τους πρέπει να είναι προληπτικός είτε ακόμα και κατασταλτικός έναντι αυτών των ενεργειών .Τα χαρακτηριστικά και οι τρόποι που ο έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί διαφέρουν λόγω των παραγόντων όπως είναι το μέγεθος η οργανωτική και λογιστική διάρθρωση και η εκπαίδευση του προσωπικού .

Κύριοι τύποι ελέγχων⁴² είναι :

1)Έλεγχος εσόδων και εξόδων δωματίων ,στο είδος αυτό του ελέγχου ελέγχεται ο αριθμός των ενοικιαζόμενων δωματίων ,η αντιπαραβολή των διαφόρων εντύπων αναριθμητισμοί λάθη στις χρεοπιστώσεις και λοιπά .

2)Έλεγχος εσόδων και εξόδων εστιατορίου –μπαρ ,ελέγχονται τα δελτία παραγγελίας ,οι πωλήσει με πίστωση αν έχουν καταχωρηθεί στις καρτέλες των πελατών ενώ οι πωλήσεις μετρητοίς αν έχουν καταχωρηθεί στις ημερήσιες εισπράξεις ,εικονικές αγορές διπλοπληρομένα τιμολόγια .

3)Έλεγχος αποθήκης αναλωσίμων και μη αναλωσίμων αγαθών .Ελέγχονται τα αγαθά που προορίζονται να αναλωθούν στα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου με βάση τα δελτία εισαγωγής και εξαγωγής και με αντιπαραβολή και έλεγχο των πραγματικών ποσοτήτων με τα στοιχεία των καρτελών .Σκοπός είναι η παρακολούθηση της κίνησης των αγαθών ,ελέγχεται ακόμη η ποιότητα ,η ποσότητα και η τιμή των αγαθών .

4)Έλεγχος αναλωσίμων αγαθών .Ελέγχεται η σωστή χρησιμοποίηση των αγαθών προς κατανάλωση και προσδιορίζεται η κυκλοφοριακή ταχύτητα κάθε είδους πχ μια φιάλη ποτού αντιστοιχεί σε δεκαπέντε ποτήρια .

5) Έλεγχος σε Λογαριασμούς Εισπρακτέους ο έλεγχος σε λογαριασμούς εισπρακτέους έχει δύο βασικούς στόχους, να προσδιορίσει αν το υπόλοιπο των λογαριασμών εισπρακτέων όπως αυτοί παρουσιάζονται στον ισολογισμό υποστηρίζεται κατάλληλα, και ότι τα υπόλοιπα των υποστηρικτικών εισπρακτέων λογαριασμών είναι καλόπιστα και συλλεκτικά και να εξασφαλίσει ότι οι έλεγχοι και οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι αποτελεσματικοί, αποδοτικοί και οικονομικοί.

6)Έλεγχος Συμφωνίας Λογαριασμών Ισολογισμού Ο έλεγχος στους λογαριασμούς του ισολογισμού και αν αυτοί συμφωνούν με τα υπόλοιπα που πρέπει να έχουν είναι πολύ σημαντικός. Με τον έλεγχο αυτό διαπιστώνεται αν οι διαδικασίες και οι πολιτικές της εταιρείας σχετικά με επεξεργασία και συντήρηση της συμφωνίας των λογαριασμών του ισολογισμού εκτελείται σύμφωνα με τις πρόπουσες απαιτήσεις.

⁴² Κατερίνα Λεκαράκου Ξενοδοχειακή Λογιστική έκδοση 2016 ,Κεφάλαιο 2 σελ 74,75,76

Επίσης ο έλεγχος βοηθάει στο να διαπιστωθεί αν οι συμφωνίες των τραπεζικών λογαριασμών υποστηρίζονται και συμμορφώνονται με τα πρότυπα της εταιρείας για την ενεργοποίηση και συνάρθρωση στοιχείων. Τέλος ο έλεγχος βοηθάει να εξασφαλιστεί ότι οι έλεγχοι και οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι αποτελεσματικοί, αποδοτικοί και οικονομικοί.

7)Έλεγχος στους πληρωτέους λογαριασμούς .Ο έλεγχος στους πληρωτέους λογαριασμούς είναι απαραίτητος όπως και στους εισπρακτέους. Με τον έλεγχο εξακριβώνεται αν οι διαδικασίες και οι πολιτικές της εταιρείας σχετικά με την επεξεργασία και συντήρηση των πληρωτέων λογαριασμών διενεργούνται σύμφωνα με τις τρέχουσες απαιτήσεις. Επίσης με τον έλεγχο προσδιορίζεται αν τα τιμολόγια των προμηθευτών και τα μικροέξοδα για αποζημιώσεις έχουν έγκαιρα εγκριθεί και προωθηθεί για πληρωμή.

8)Έλεγχος Στη Μισθοδοσία .Ο στόχος του ελέγχου στη μισθοδοσία είναι 1) για να διαπιστωθεί ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι γύρω από την επεξεργασία και την συντήρηση των αρχείων μισθοδοσίας είναι επαρκής για να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα κατά της διάπραξης και συγκάλυψης παρατυπιών καθώς επίσης για ενίσχυση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων, 2) για να καθορίσει αν οι διαδικασίες και οι πολιτικές της εταιρείας σχετικά με την επεξεργασία και συντήρηση των αρχείων μισθοδοσίας πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις τρέχουσες απαιτήσεις, και 3) να διασφαλίσει ότι Οι έλεγχοι και οι διαδικασίες που χρησιμοποιούνται είναι αποτελεσματικοί, αποδοτικοί και οικονομικοί.

Γίνεται επομένως κατανοητό ότι η συμβολή της ξενοδοχειακής λογιστικής και ο τομέας του ελέγχου τόσο σε λογιστικό τόσο και σε εσωτερικό επίπεδο είναι σημαντικό κεφάλαιο για την λειτουργία της συγκεκριμένης αγοράς αλλά και της ελληνικής οικονομίας που κατά κόρων βασίζεται σαν ο πρώτος πυλώνας στήριξης της, γι αυτό στο επόμενο κεφαλαίο θα γίνει μια εκτενή ανάλυση σε 2 από τις μεγαλύτερες αλυσίδες ξενοδοχείων στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Χρηματοοικονομική Ανάλυση Με αριθμοδείκτες

6.1 Εισαγωγή

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να εξεταστεί η αποτελεσματικότητα και η κερδοφορία των επιχειρήσεων. Η έρευνα με τον τρόπο αυτό κρίθηκε σκόπιμη για τους την παρούσας διπλωματική εργασίας έτσι ώστε να διαπιστωθεί κατά πόσο στις δύο από τις μεγαλύτερες αλυσίδες ξενοδοχείων στη χώρα μας η λογιστική δραστηριότητα και ο έλεγχος αυτής επηρέασε την δραστηριότητα και την εικόνα που έχουν οι επενδυτές για αυτές στην ξενοδοχειακή αγορά.

Το βασικό στάδιο στη χρηματοοικονομική ανάλυση μιας επιχείρησης είναι η εξέταση των χρηματοοικονομικών δεικτών με την οποία επιδιώκεται να αξιολογηθεί χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης όσο αφορά τη χρηματοοικονομική της δομή, τη ρευστότητα, την οικονομική απόδοση και την αποτελεσματικότητα της εκτέλεσης της κύριας επιχειρηματικής της δραστηριοτήτων είτε διαχρονικά είτε συγκριτικά με τους κύριους ανταγωνιστές της ακόμα και με τον μέσο όρο του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση και αυτό διότι για να είναι χρήσιμοι οι δείκτες μιας επιχείρησης ,πρέπει να συγκριθούν με τους μέσους δείκτες του κλάδου

Οι αριθμοδείκτες (ή δείκτες λογιστικής) είναι ένα σχετικό μέγεθος δύο επιλεγμένων αριθμητικών τιμών που λαμβάνονται από τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Εκφράζουν ποσοτικά, χαρακτηριστικές σχέσεις μεταξύ στοιχείων της επιχείρησης και των γεγονότων που αποτελούν την δραστηριότητα της. Οι αριθμοδείκτες είναι εργαλείο παρατήρησης της επιχείρησης. Όταν υπάρχει σχέση μεταξύ δύο μεγεθών, μετρούν την αναλογία μεταξύ τους, τις συνθήκες εμπλοκής τους, επιτρέποντας διαγνώσεις τάσεων και καταστάσεων. Η σύγκριση είτε με τις καλύτερες επιχειρήσεις του κλάδου .

Υπάρχουν 2 τρόποι υπολογισμού των αριθμοδεικτών .Ο ένας είναι ο διαστρωματικός και ο άλλος είναι η διαχρονική ανάλυση δεικτών Η πρώτη μέθοδος επιτάσσει την σύγκριση των δεικτών μια επιχείρησης με τους δείκτες άλλων επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου ή με τον μέσο όρο του κλάδου στο ίδιο χρονικό διάστημα . Η άλλη μέθοδος αναλύει την επιχείρηση μέσα από μια σειρά ετών και προσπαθεί να προσδιορίσει το κατά πόσο κατάφερε να μεγεθυνθεί ή να υποχωρήσει υπό την πίεση των άλλων ανταγωνιστών αποκαλύπτοντας την πιθανή πορεία που έχει πάρει η επιχείρηση .

Οι αριθμοδείκτες μπορούν να διακριθούν σε ομάδες ανάλογα με το τι αφορούν. Στην παρούσα ενότητα θα αναλυθούν οι αριθμοδείκτες μεταξύ των δύο τελευταίων ετών της Μήτσης Co και HELLAS HOLIDAYS HOTELS AE θα γίνει η μεταξύ τους σύγκριση τα τελευταία 2 χρόνια δηλαδή για τα έτη 2015.2016 .Τα στοιχεία αυτά αντλήθηκαν από τις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου από τις οποίες υποβλήθηκαν τα συγκεκριμένα έτη .

Οι χρηματοοικονομικοί δείκτες γενικά διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες .Δείκτες ρευστότητας ,Δείκτες Δραστηριότητας ,Δείκτες Χρέους ή Μόχλευσης ,Δείκτες Κερδοφορίας ή αποδοτικότητας .⁴³

6.2 Δείκτες Κερδοφορίας και Αποδοτικότητας

⁴³ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 79

Οι δείκτες αυτοί μετρούν την επιτυχία της επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη από τις πωλήσεις και τις επενδύσεις που έχει πραγματοποιήσει.⁴⁴

6.2.1 Δείκτης Μικτού Περιθωρίου Κέρδους :

Ο δείκτης αυτός είναι σημαντικός για τις επιχειρήσεις , διότι παρέχει ένα μέτρο αξιολόγησης της αποδοτικότητας τους. Οι δείκτες κερδοφορίας μετρούν την επιτυχία της επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη από τις πωλήσεις και τις επενδύσεις που έχει πραγματοποιήσει ⁴⁵. Μια επιχείρηση θεωρείται επιτυχημένη , όταν έχει μεγάλο ποσοστό μικτού κέρδους , που να της επιτρέπει να καλύπτει τα λειτουργικά και άλλα έξοδα της και συγχρόνως της αφήνει ικανοποιητικό καθαρό κέρδος σε σχέση με τις πωλήσεις και τα ίδια κεφάλαια που απασχολεί. Όσο υψηλότερος είναι ο δείκτης τόσο το καλύτερο για την επιχείρηση .Εκφράζει την αποτελεσματικότητά και την πολιτική του καθορισμού τιμών .Η αξιολόγηση και η ερμηνεία του δείκτη πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή καθώς επηρεάζεται από την τιμή πώλησης από τον όγκο των πωλήσεων και από το κόστος παραγωγής .

Ο δείκτης δίνεται από τον τύπο : Πωλήσεις – Κόστος πωληθέντων / Πωλήσεις .

Οι τιμές του δείκτη για τις δύο ξενοδοχειακές μονάδες έχουν ως εξής:

(Πίνακας 1)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,746	0,78	0,740
HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,381	0,388	0,355

⁴⁴ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 93

⁴⁵ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 93

Παρατηρούμε ότι ο δείκτης για τον όμιλο ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ είναι σε υψηλότερα επίπεδα από της HOLIDAY ΑΕ και είναι σχεδόν διπλάσιος. Αυτό σημαίνει ότι ο όμιλος ΜΙΤΣΗ έχει καλύτερη πολιτική στον καθορισμό τιμών και τις επιτρέπει να έχει υψηλότερα μικτά κέρδη από τον ανταγωνιστή της .

Εάν τώρα εξετάσουμε διαχρονικά και ξεχωριστά τα αποτελέσματα και για τις 2 εταιρίες οδηγούμαστε στα εξής .Και για τις 2 εταιρίες το 2015 κατάφεραν να αυξήσουν τον δείκτη αυτό ενώ το 2016 παρατηρούμε μια μείωση του δείκτη σε σημείο πιο χαμηλό από το 2014 ,αυτό ίσως οφείλεται στο δύσκολο καλοκαίρι του 2015 και μετά με την επιβολή των capital controls επηρέασε σημαντικά την ελληνική οικονομία .

6.2.2. Δείκτης Απόδοσης επενδυμένων κεφαλαίων (ROA)

Ο δείκτης αυτός μετρά την ικανότητα της διοίκησης να χρησιμοποιεί τους πόρους της για την πραγματοποίηση κερδών και υπολογίζεται ως έχει .Όσο πιο μεγάλο το μέγεθος του δείκτη τόσο καλύτερα διοικητά η εταιρία

Ο δείκτης δίνεται από το κλάσμα: ΚΠΦΤ/Σύνολο Ενεργητικού

Οι τιμές του δείκτη για τα δύο ξενοδοχεία είναι:

(πίνακας 2)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,004	0,003	-0,012
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,036	0,039	0,033

Όπως παρατηρούμε και πάλι στα δύο ξενοδοχεία υπάρχει μείωση του δείκτη από το 2015 στο 2016,ενώ στον όμιλο Μίτση είναι αρνητικό το 2016.Σε αυτή την περίπτωση η HOLIDAY ΑΕ δείχνει μια μεγαλύτερη ικανότητα και αποτελεσματικότητα στον τρόπο διοίκησης της και στην αξιοποίηση των πόρων με σκοπό την παραγωγή κέρδους .Στον αντίποδα το γεγονός της ανασφάλειας που

δημιούργησε ο θάνατος του ιδρυτή της ΜΙΤΣΗ σε συνδυασμό με το άσχημο οικονομικό κλίμα οδήγησε σε αρνητικό ROA.

6.2.3. Δείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους

Ο αριθμοδείκτης αυτός δίνει τα καθαρά κέρδη ως ποσοστό των πωλήσεων .Μετρά την αποδοτικότητα των πωλήσεων σε καθαρά κέρδη και κατά συνέπεια ,όσο υψηλότερο είναι καθαρό περιθώριο κέρδους τόσο πιο επικερδής είναι η επιχείρηση ,η τιμή του δείκτη είναι αποτέλεσμα της ικανότητας της επιχείρησης να ελέγχει τα έξοδα και να εφαρμόζει μια σωστή τιμολογιακή πολιτική .⁴⁶

Ο δείκτης υπολογίζεται από το κλάσμα : Κέρδη μετά φόρων /Έσοδα Πωλήσεων .Οι τιμές που παίρνει για τις δύο μονάδες είναι:

(πίνακας 3)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	-0,051	-0,055	-0.088
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,006	0,142	0,009

Ο δείκτης εμφανίζεται αρνητικός για τον πρώτο όμιλο.Αυτό σημαίνει ότι εταιρία χάνει για κάθε ένα ευρώ πωλήσεων που πραγματοποιεί .Η HOLIDAY ΑΕ εμφανίζει στον αντίποδα καλύτερη δυνατότητα στο να ελέγχει τα έξοδα της και να εφαρμόζει μια σωστότερη πολιτική για τον προσδιορισμό και τον σχεδιασμό των εξόδων της .Επίσης ισχυροποιείται η αρνητική και συνάμα πτωτική πορεία των δεικτών εν μέσω περαιτέρω επιδείνωσης του οικονομικού κλίματος το καλοκαίρι του 2015 .

⁴⁶ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 95

6.2.4. Απόδοση Ιδίων Κεφαλαίων (ROE)

Ο αριθμοδείκτης απόδοσης Ιδίων κεφαλαίων μετρά την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων και υπολογίζεται ακολούθως .

Εάν είναι χαμηλός ο αριθμοδείκτης είναι κακό σημάδι για τους μετόχους καθώς σκοπός τους είναι η συνεχόμενη αύξηση του πλούτου τους . Έτσι γίνεται λιγότερη ελκυστική στο να αντλήσει νέα κεφάλαια από την κεφαλαιαγορά τα οποία πιθανώς χρειάζονται για την επέκταση και διατήρηση της ανταγωνιστικότητας της . Ένας υψηλός αριθμοδείκτης είναι ένδειξη ότι η επιχείρηση ευημερεί και αυτό μπορεί να οφείλεται στην πετυχημένη διοίκηση, στην εύστοχη χρήση των κεφαλαίων της καθώς και σε ευνοϊκές οικονομικές συνθήκες που επικρατούν τη δεδομένη χρονική στιγμή.⁴⁷

(Πίνακας 4)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	-0,018	-0,019	-0,030
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,005	0,117	0,007

Ο δείκτης υπολογίζεται με το κλάσμα: Καθαρά Κέρδη/Ίδια Κεφάλαια.

Όπως βλέπουμε τα ποσά είναι ιδιαίτερα χαμηλά και για τις δύο μονάδες. Ακόμα πιο προβληματική είναι η εικόνα για την Μίτσης τα οποία είναι αρνητικά αφότου σημειώνει ζημιές καθόλα τα τελευταία έτη .Αυτό σημαίνει ότι σε σχέση με την holidays ΑΕ έχει πιο μεγάλη δυσμένεια στο να αντλήσει νέα κεφάλαια στην κεφαλαιαγορά κάτι που την καθιστά ,λιγότερο αποδοτική στα ματιά ενός ενδεχόμενου και επίδοξου μετόχου που θέλει να επενδύσει το κεφάλαιο του.

⁴⁷ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 96

6.3 Δείκτες Ρευστότητας

Οι δείκτες αυτοί προσδιορίζουν τόσο τη βραχυχρόνια οικονομική θέση της επιχείρησης, όσο και την ικανότητα της να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Ο όρος ρευστότητα ορίζεται σαν την ταχύτητα που ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μετατραπεί σε ρευστό χρήμα χωρίς απώλειες .

6.3.1. Δείκτης Γενικής Ρευστότητας

Ο δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας εκφράζει την ικανότητα της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της μέσω ευκόλως ρευστοποιήσιμων στοιχείων. Μετρά δηλαδή την ικανότητα της επιχείρησης να μετατρέψει το κυκλοφορούν ενεργητικό σε μετρητά για να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις .

Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης γενική ρευστότητας τόσο καλύτερη είναι η θέση της συγκεκριμένης επιχείρησης, από πλευράς ρευστότητας. Ο δείκτης αυτός πρέπει να λαμβάνει τιμές μεγαλύτερες του 1. Όσο πιο μεγάλος ο δείκτης τόσο μεγαλύτερο το «περιθώριο ασφάλειας» των βραχυπρόθεσμων ,δανειστών της επιχείρησης. Ένας δείκτης 2 θεωρείται πολύ καλός.⁴⁸

Μεγάλο μείον αυτού του δείκτη είναι ότι πολλά στοιχεία που αποτελούν το κυκλοφορούν ενεργητικό δεν έχουν το ίδιο ποσοστό ρευστότητας

Ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας μας δίνεται από το κλάσμα/ΚυκλοφορούνΕνεργητικό/Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.

Για τις δύο μονάδες ο δείκτης έχει τις εξής τιμές:

(πίνακας 5)

⁴⁸ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 72

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,013	0,016	0,016
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,113	0,135	0,337

Όπως ξέρουμε ο δείκτης αυτός είναι σημαντικό να είναι πάνω από τη μονάδα.

Σε αυτό τον δείκτη πάλι γίνεται επανάληψη των παραπάνω αποτελεσμάτων .Ο δείκτης αυτός παραμένει στην Hellas Holidays hotels συγκριτικά καλύτερος από ότι στην Μίτση αλλά όχι όμως και στο άριστο σημείο που θεωρείται μεγαλύτερο της μονάδας .Αυτό δείχνει την μια προβληματική εικόνα στην ρευστότητα των δύο εξεταζόμενων επιχειρήσεων .

6.4 Δείκτης δραστηριότητας

6.4.1 . Δείκτης συνολικής κυκλοφοριακής ταχύτητας τους ενεργητικού

Ο δείκτης αυτός δείχνει την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης να χρησιμοποιεί τα περουνσιακά της στοιχεία για να πραγματοποιήσει πωλήσεις και ο τύπος είναι πωλήσεις/ενεργητικό .Όσο μεγαλύτερος ο δείκτης αυτός τόσο καλύτερο το δείγμα ότι η επιχείρηση επενδύει αποτελεσματικά και πετυχαίνει έτσι την αύξηση των πωλήσεων της

(Πίνακας 6)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,194	0,196	0,20
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,147	0,150	0,148

Όπως βλέπουμε και οι δύο μονάδες κυμαίνονται στα ίδια χαμηλά επίπεδα κατάσταση που υποδουλώνει την όχι και τόσο καλή αξιοποίηση των επενδύσεων κάτι που οδηγεί σε χαμηλή αποτελεσματικότητα της λειτουργίας τους .Αυτό αποτελεί σημάδι ότι οι επενδύσεις τους δεν επιδρούν και δεν οδηγούν σε πολύ υψηλότερα επίπεδα πωλήσεων που θα μπορούσαν πραγματικά να είχαν καταφέρει .

6.4.2 Δείκτες χρέους ή χρηματοοικονομικής μόχλευσης .

Αυτοί οι δείκτες δείχνουν τα ποσοστά προσφοράς στα κεφαλαία της επιχείρησης δείχνοντας έτσι την ικανότητα που έχει να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της στους πιστωτές ,την ικανότητα να εκμεταλλεύεται τα δανειακά κεφάλαια και να τα μετατρέπει σε κέρδη και τέλος δείχνουν το ποσοστό ελέγχου των ιδιοκτητών

6.5 Δείκτης χρέους

Αυτό ο δείκτης δείχνει τον συνολικό αριθμό των υποχρεώσεων ως ποσοστό του συνολικού ενεργητικού ουσιαστικά δείχνει το ποσοστό του συνόλου του ενεργητικού που έχει χρηματοδοτηθεί μέσω των πιστωτών της εταιρίας και υπολογίζεται Σύνολο υποχρεώσεων /Ενεργητικό .Όσο πιο μεγάλος είναι ο δείκτης αυτός τόσο πιο μεγάλος είναι ο και ο κίνδυνος και η μόχλευση.⁴⁹

(πίνακας 7)

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
-------------	-------------	-------------	-------------

⁴⁹ Αθανάσιος Νούλας ,<<Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις ,Κεφάλαιο 4 ,σελ 90

ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,46	0,42	0,46
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,79	0,81	0,81

Βλέποντας του δείκτες η Holidays δείχνει μια μεγαλύτερη τάση μόχλευσης παρόλο που το 2015 και 2016 είναι σταθερή εν μέσω κακού οικονομικού κλίματος που επικράτησε .Δείχνοντας μια περιορισμένη δανειοληπτική ικανότητα .Ενώ αντιθέτως η Μίτσης κρατά τον δείκτη μικρότερο του 0,5 έχοντας έτσι πιο μεγάλη εμπιστοσύνη από την αγορά για να την χρηματοδοτήσει με κεφάλαια .

6.5.1 Δείκτης κεφαλαιακής Μόχλευσης

Η χρήση του δείκτη αυτός δείχνει το ποσοστό των συνολικών κεφαλαίων που προέρχεται από ξένα κεφάλαια μετρώντας έτσι τον συνολικό δανεισμό ως ποσοστό των συνολικών κεφαλαίων .Ο τύπος δίνεται από : $\frac{\text{Σύνολο δανεισμού}}{\text{Σύνολο δανεισμού} + \text{Ιδίων κεφαλαίων}}$.

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΜΙΤΣΗΣ ΑΕ	0,24	0,23	0,26
HELLAS HOLIDAYS HOTELS ΑΕ	0,71	0,72	0,74

(πίνακας 8)

Συνολικά η Hellas Holidays hotels έχει πολύ μεγαλύτερη μόχλευση από την Μίτσης ΑΕ .Ο κίνδυνος και η συμμετοχή δανειστών στα κεφάλαια της πρώτης εταιρίας είναι σε υψηλά ποσοστά παρόλο που είναι ελαφρά αυξανόμενα την τελευταία τριετία .

6.6 Συμπεράσματα-Παρατηρήσεις

Σύμφωνα με την ανάλυση αριθμοδεικτών και τη σύγκριση μεταξύ των ξενοδοχειακών μονάδων των Μίτση ΑΕ και Hellas Holidays Hotels ΑΕ προκύπτει ότι οι δύο μονάδες οι διαφορές τους είναι προσμετρήσιμες και στα αδύνατα και στα δυνατά τους σημεία φαινόμενο είναι άμεσα συνδεδεμένο με την οικονομική κρίση που βιώνει η Ελλάδα .Η Μίτση ΑΕ διαχειρίζεται καλύτερα τις επενδύσεις της και την τιμολογιακή της πολιτική στο να παράγει έσοδα σε σύγκριση με την Hellas Holidays hotels ΑΕ .

Ομώς προκαλούν ανησυχία στο επενδυτικό η εικόνα της Μίτση ΑΕ των τελευταίων 3 ετών η χαμηλή ρευστότητα της και η αρνητική απόδοση κεφαλαίων .Στον αντίποδα η Hellas Holidays hotels εκεί υπερτερεί σημαντικά και είναι έτσι πιο ελκυστική προς επένδυση σε νέους επενδυτές .Παρόλο που έχει μεγαλύτερη μοχλεύσει και αυξάνεται ο κίνδυνος βιωσιμότητας της στην ξενοδοχειακή αγορά .

Τέλος κοινό στοιχείο στην επιβάρυνση των χρηματοοικονομικών τους στοιχείων είναι επιβάρυνση από την επιβολή των capital controls στην ελληνική οικονομία από το καλοκαίρι του 2015 .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΝΟΨΗ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ο Ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί ένα βασικό συστατικό του τουρισμού για την ελληνική οικονομία καθώς σε αυτή την περίοδο ύφεσης αποτελεί την ατμομηχανή ελληνικής οικονομίας .Λόγω του παγκοσμίου ανταγωνισμού αλλά και των σύγχρονων αναγκών οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δρουν και οργανώνονται σύμφωνα με διεθνή πρότυπα τόσο σε τομείς ασφαλείας και τεχνολογίας αλλά και στους τομείς της λογιστικής και χρηματοοικονομικής απεικόνισης των στοιχείων τους .

Η λειτουργία της Λογιστικής που αφομοιώνει με τον τρόπο της ειδικότερα την λογιστική απεικόνιση των ξενοδοχείων, ξετάζει και παρακολουθεί τον κάθε τομέα ενός ξενοδοχείου ξεχωριστά αλλά και στη συνέχεια ως σύνολο. Η Ξενοδοχειακή λογιστική πλέον διαδραματίζει καίριο ρόλο στην λειτουργία της μονάδας. Η χρήση της,τα αποτελέσματα της και τρόπος που ορίζεται για να απεικονιστούν αυτά τα οικονομικά στοιχεία επιτρέπουν την πιο γρηγόρη και ευκόλη κατανόηση των οικονομικών μεγεθών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ακόμα και αν αυτές διαφέρουν μεταξύ τους.

Η σωστή λογιστική απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων διευκολύνει το έργο μιας άλλης επιστήμης της Ελεγκτικής η οποία είναι υπεύθυνη για τον έλεγχο και στις καταστάσεις μιας επιχείρησης αλλά και εν γένει στην εύρυθμη λειτουργία της. Η

ελεγκτική επιστήμη βρίσκεται εδώ για να εξασφαλίσει την μη παρουσία λαθών ακούσιων ή εκούσιων με σκοπό να προστατέψει το ενδεχόμενο επενδυτικό κοινό αλλά και τους ήδη υπάρχοντες επενδυτές των επιχειρήσεων αυτών που ακόμα και σήμερα ,στο δαιδαλώδες φορολογικό και οικονομικό κλίμα της ελληνικής οικονομίας ανθίζουν με μεγάλους ρυθμούς ανάπτυξης και επενδύσεων στον χώρο αυτό

Στην παρούσα διπλωματική αναλύθηκε σε όλες τις πτυχές της τι είναι η ξενοδοχειακή μονάδα πως λειτουργεί ,ποια τμημάτα την αποτελούν αλλά το πιο σημαντικό ο τρόπος λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων της αλλά και ο έλεγχος αυτών .

Στη συνέχεια στα πλαίσια της έρευνας με την μορφή δεικτών αναλύθηκαν δύο ξενοδοχεία τα οποία είναι τα πρώτα σε κερδοφορία στον κλάδο. Τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνα αυτή είναι ότι τα δύο αυτά ξενοδοχεία εν μέσω βαθύτατης οικονομικής κρίσης συνεχίζουν να έχουν καλές οικονομικές επιδόσεις αν και παρατηρείται τα δύο τελευταία χρόνια πτώση στα κέρδη τους .

Αυτή τάση φαίνεται να γενικεύεται στον κλάδο αυτό και για το μέλλον με αποτέλεσμα ο κλάδος αυτός να κινδυνεύει να συρρικνωθεί σαν τα υπόλοιπα κομμάτια της ελληνικής οικονομίας .Γι αυτό λοιπόν ο ξενοδοχειακός κλάδος πρέπει να στηριχτεί περεταίρω για να συνεχίσει να είναι η κινητήρια δύναμη της οικονομίας μας ,τόσο σε οικονομικό επίπεδο όσο και σε απλούστευση του φορολογικού και λογιστικού συστήματος της ελληνικής οικονομίας που αυτή την στιγμή δεν δημιουργεί ένα πρόσφορο έδαφος ακόμα και σε αυτό συνεχόμενα κερδοφόρο κλάδο της ελληνικής οικονομίας .

ΠΗΓΕΣ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗΣ

- 1) The consequences of private relationship between audit partners and their clients Chen, H., Liu, Q., Luo, L., Suzuki, T. 2017 Asia-Pacific Journal of Accounting and Economic pp. 1-25
- 2) Hotel property performance: The role of strategic management accounting Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., Witteman, W. 2017 International Journal of Hospitality Management 63, pp. 33-43
- 3) Accounting outsourcing and audit lag Cullinan, C.P., Zheng, X. 2017, Managerial Auditing Journal 32(3), pp. 276-294
- 4) Do Bond Investors Care About Engagement Auditors' Negative Experiences? Evidence from China. Journal of Business Ethics 62, Guangming Gong, Liang Xiao, Si Xu and Xun Gong. (2017)
- 5) Externals auditors involvement in the internal audit functions ,work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery ,Auditing 35(4) pp 159-173 (2017)
- 6) The internal audit dilemma - the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work Eulerich, M., Henseler, J., Köhler, A.G., 2017, Managerial Auditing Journal
- 7) Audit quality and regulation Knechel . W.R 2016 ,International Journal of auditing 20(3), pp 215-223
- 8) Externals auditors involvement in the internal audit functions ,work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery ,Auditing 35(4) pp 159-173 ,2016
- 9) Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence, 2015 ,Authors : LAWRENCE J. ABBOTT, BRIAN DAUGHERTY, SUSAN PARKER, GARY F. PETERS
- 10) Enhancing Auditor Professional Scepticism Continuum Steven M. Glover and Douglass F Prawitt ,2015

- 11) A summary of research on external auditor reliance on internal audit function . Bane Alfred ,Duane Brandon,William F.Messier Jr, Larry E RittenBerg ,Chad M Stefaniak, 2012 Auditing : A journal of practice and theory ,2013 ,Vol 32 No Supplement ,pp 251-286
- 12) Internal audit assistance and external audit timeliness ,Abbot ,Lj Poder et al, 2012 auditing 31(4) ,pp 3-20
- 13) Monitoring effects of the internal audit function : Agency theory versus other explanatory variables .Sarens ,G Abdolmohammandi MJ 2011 International Journal of Auditing 15(1),2011
- 14) External auditors' reliance on internal auditing :further evidence Lois MunroSchool of Accountancy, Queensland University of Technology, Brisbane, Australia, and Jenny Stewart Department of Accounting, Finance and Economics, Griffith Business School, Griffith University, Brisbane, Australia, Managerial Auditing Journal Vol. 26 No. 6, 2011 pp. 464-481
- 15) The international audit function : Perceptions of internal audit roles effectiveness and evaluation .Soh ,Martinov –Bennie N .,2011 ,Managerial Auditing Journal 26(7),pp 605 -622
- 16) An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function , VIKRAM DESAI, ROBIN W. ROBERTS, RAJENDRA SRIVASTAVA, Volume 27, Issue 2 Summer 2010 (June)
- 17) Audit committee quality ,auditor independence,and ,internal control weakness .Yan Zhang ,Jian Zhou ,School of managements ,state University of New York at Binghamton ,2006

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Ξενοδοχειακή Λογιστική ,Κατερίνα Λεκαράκου, έκδοση 2016,
- 2) Χρηματοοικονομική Διοίκηση ,Επενδυτικές αποφάσεις , Αθανάσιος Νούλας Θεσσαλονίκη 2015
- 3) ,Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Χρήστος Νεγκάκης ,Παναγιώτης Ταχυνάκης ,Εκδόσεις Διπλογραφία 2012
- 4) Βασικές οδηγίες εφαρμογής διεθνών προτύπων ελέγχου (ΔΠΕ) 2012, Βασίλειος Ι.Λουμιώτης,Βασίλειος Ν.Τζίφας

5) Ξενοδοχειακή Λογιστική, Καραχοντζίτης Δ.-Σαρλής Κ. , Αθήνα 1989