

Σπουδάστρια Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής

Πτυχιακή Εργασία

**«Η σημασία της Ελεγκτικής της σύγχρονης εισηγμένης
επιχείρησης για την Ελληνική οικονομία και κοινωνία. Το παρά-
δειγμα της Ελεγκτικής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων»**



**ΠΕΡΔΙΚΗ Α. ΕΛΕΝΗ
ΚΑΛΑΜΑΤΑ ΜΑΙΟΣ 2008**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, που με στήριξε τόσα χρόνια οικονομικά και ψυχολογικά να πραγματοποιήσω ένα όνειρο ζωής να πάρω το πτυχίο μου. Στην συνέχεια τον κύριο Λυγγίτσο Αλέξανδρο που με καθοδήγησε και με βοήθησε να τελειοποιήσω την εργασία αυτήν και τέλος τους καθηγητές του τμήματος μου, που με δίδαξαν και μου έμαθαν τόσα έτσι ώστε να μπορέσω να ασκήσω σωστά το επάγγελμα αυτό.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1.1 ΓΕΝΙΚΑ:Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	8
1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	9
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ-ΕΡΓΟ ΤΗΣ Σ.Ο.Ε.Α	10
1.4 Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	11
1.5 ΤΥΠΟΙ ΕΛΕΓΧΩΝ	12
1.5.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΩΤΑΡΧΙΚΟ ΣΚΟΠΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	12
1.5.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΥΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΟΠΟΙΟΥΣ ΓΙΝΕΤΑΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	14
1.6 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	17
1.7 ΦΟΡΕΑΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:	
2.1 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	18
2.2 ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ	19
2.3 ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ-ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΚΤΗ	20
2.4 ΑΡΜΟΔΙΟ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ	24
2.5 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	24
2.6 ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	32
2.7 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ	33
2.7.1 ΜΕΡΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:	
3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΕΛΛ. ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΝΑΥΤΙΑ	38
3.2 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ	42
3.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΛ.ΝΑΥΤΙΑΣ	43
3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ- ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΝΑΥΤΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	44
3.5 ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΝΑΥΤΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	46
3.6 ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑΥΤΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	49
3.7 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ	52
3.7.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΟΔΩΝ	55
3.7.1.1 ΕΣΟΔΑ ΝΑΥΤΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	56
3.7.2.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΝΑΥΤΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	66
4.1.1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ -ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	69
4.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	71
4.2.1 ΠΑΓΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΙΣ ΑΥΤΩΝ	71
4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ	
Α. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	77
Β. ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	
4.4 ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	78
4.5 ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	80
4.6 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ-ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ-ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	81
4.7 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	87
4.8 ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	88
4.9 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	90
4.10 ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	91
4.11 ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΟΙΟ	92
4.11.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΛΟΙΑΡΧΟΥ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	
4.11.2 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΠΛΟΙΟΥ	93
4.11.3 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΟΙΟ	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	95

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής. Στην Ελλάδα η πρώτη εμφάνιση οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος γίνεται το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) με την βοήθεια Άγγλων ορκωτών λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους. Το Σ.Ο.Ε.Λ. λειτουργεί με την μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου. Ο θεσμός της ελεγκτικής στην κοινωνία σχετίζεται με την ανάγκη για την μετάδοση (προς τους διάφορους χρήστες) αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν στην δραστηριότητα μεγάλων και πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών της σύγχρονης κοινωνίας. Η ελεγκτική ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί, είναι απαραίτητοι προκειμένου να επαληθευτεί η ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων. Υπάρχουν διάφοροι τύποι ελέγχων (οι οποίοι και αναλύονται στην εργασία). Ο έλεγχος θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν η διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης επαρκών κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων που να παρέχουν την κατάλληλη θεμελίωση για την έκφραση γνώμης πάνω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς πρωτεύουσας σημασίας είναι η συγκέντρωση επαρκών κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων.

Τα αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να είναι είτε λογιστικά δεδομένα (ημερολόγια, καθολικά, κ.ά.), είτε επιβεβαιωτικές πληροφορίες (τιμολόγια πωλήσεων, εντολές αγοράς, επιταγές, κ.ά.), είτε ακόμα στοιχεία που αναπτύσσονται από τους ίδιους τους ελεγκτές (όπως διάφορες υπολογιστικές εργασίες). Τα αποδεικτικά στοιχεία είναι κατάλληλα όταν είναι σχετικά και αξιόπιστα. Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεχτικοί, στην συγκέντρωση μόνο σχετικών αποδεικτικών στοιχείων. Πολλές έρευνες στην ελεγκτική δείχνουν ότι η παρουσία άσχετης πληροφόρησης αποδυναμώνει την επίδραση των σχετικών πληροφοριών στην κρίση του ελεγκτή. Καθοριστικός παράγοντας, για να αποφευχθεί αυτό το φαινόμενο είναι η εμπειρία των ελεγκτών.

Αφότου συγκεντρωθούν τα αποδεικτικά στοιχεία, θα πρέπει να αξιολογηθούν, έτσι ώστε οι ελεγκτές να μετρήσουν την πειστικότητα των στοιχείων αυτών και

ως εκ τούτου να ερευνηθεί η ποιότητα τους. Υπάρχουν διαφόρων ειδών αποδεικτικά στοιχεία. Μια κατηγορία είναι τα φυσικά στοιχεία, που είναι τα στοιχεία που μπορεί στην πραγματικότητα να δει ο ελεγκτής και είναι αποτέλεσμα διενέργειας φυσικής απογραφής τέλους χρήσης (π.χ. εξέταση αποθεμάτων). Οι υπολογιστικές εργασίες είναι μεγάλης αξιοπιστίας αφού είναι πληροφόρηση που παράγεται από τους ίδιους τους ελεγκτές. Μια άλλη κατηγορία αποδεικτικών στοιχείων είναι τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία. Η εμπιστοσύνη που πρέπει να δίνεται σε τέτοιου είδους στοιχεία , εξαρτάται από το εάν προέρχεται από την ίδια την ελεγχόμενη επιχείρηση ή από άλλους ανεξάρτητους οργανισμούς και από το εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του πελάτη λειτουργεί αξιόπιστα. Άλλες κατηγορίες αποδεικτικών στοιχείων είναι τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία (είναι λιγότερο αξιόπιστα) κ.ά.

Ως αποτέλεσμα όλων αυτών των σταδίων που περνά ο έλεγχος που διεξάγει ο εκάστοτε ελεγκτής είναι η γνώμη που διαμορφώνει. Η γνώμη αυτή θα αποτελέσει την βασική και πλέον σημαντική ενότητα της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή, η οποία έκθεση στο σύνολο της συνιστά και το βασικότερο προϊόν του ελέγχου. Συγκεκριμένα, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής εκδίδει ένα πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου.



Η ΧΩΡΑ μας είναι ένα από τα ισχυρότερα και πιο σημαντικά ναυτικά κράτη του κόσμου με την εμπορική ναυτιλία να αποτελεί το δυναμικότερο κλάδο της εθνικής μας οικονομίας.

Εκπληκτική αύξηση παρουσιάζουν οι εισροές συναλλάγματος από ναυτιλιακές δραστηριότητες από το 1999 και έπειτα. Ειδικότερα, την περίοδο 1998-2001, η αύξηση των εισροών συναλλάγματος προερχόμενο από ναυτιλιακές δραστηριότητες, ανήλθε στο εντυπωσιακό 254,7%, διαμορφούμενες στα 7,709 δισεκατομμύρια ευρώ. Το 2002 αποτελεί, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας, έτος κάμψης των εισροών συναλλάγματος αλλά παραμένοντας σε υψηλά επίπεδα. Το 2005, το εισαχθέν συνάλλαγμα έφτασε τα 13,9 δισεκατομμύρια ευρώ, δείχνοντας τα βήματα προόδου που έχουν πραγματοποιηθεί αλλά και τα περιθώρια

ανάπτυξης που ακόμη υπάρχουν στον κλάδο, καλύπτοντας το 1/3 του εμπορικού ελλείμματος της χώρας.

Αναφερόμενοι στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, στο τρίτο κεφάλαιο σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Το πρότυπο ελληνικής ναυτιλιακής επιχείρησης είναι μία μικρού ή μεσαίου μεγέθους επιχείρηση, που έχει ιδρυθεί από κάποιον επιχειρηματία που είχε προηγούμενη ανάμειξη και εμπειρία στη ναυτιλιακή βιομηχανία, ο οποίος είναι και ο στρατηγικός ηγέτης της. Η επιχείρηση λειτουργεί σαν οικογενειακή και τα μέλη της οικογένειας του ιδρυτή κατέχουν σημαντικές θέσεις στη διοικητική της ιεραρχία.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, μία Ναυτιλιακή επιχείρηση μπορεί να έχει κάποια από τις ακόλουθες νομικές μορφές:

- *Ατομική επιχείρηση & Προσωπική εταιρεία*
- *Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης*
- *Ανώνυμη Εταιρεία*
- *Ειδική Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία*
- *Συμπλοιοκτησία*
- *Ναυτική Εταιρεία*
- *Η Εταιρεία Επενδύσεων στην Ποντοπόρο Ναυτιλία (Ε.Ε.Π.Ν.)*

Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις προβαίνουν σε μία σειρά συναλλαγών, εκ των οποίων οι κυριότερες αφορούν λογαριασμούς για:

- ✓ Πλοία,
- ✓ Ναυλωτές και Φορτωτές,
- ✓ Πρακτορεία και Γραφεία Ταξιδίων,
- ✓ Πράκτορες, εκναυλωτές, ναυλομεσίτες, μεσίτες, ασφαλιστές, ασφαλειομεσίτες, οργανισμοί αυτασφάλισης,
- ✓ Αποθέματα και αγορές τροφοεφοδίων, τροφοδότες,
- ✓ Καύσιμα, λιπαντικά, κτλ,
- ✓ Αμοιβές και έξοδα πληρώματος, τροφοδοσία πληρώματος, κτλ,
- ✓ Συντήρηση και επισκευές,

- ✓ Ετήσια και ειδική επιθεώρηση,
- ✓ Έξοδα λιμένων, έξοδα φορτοεκφορτώσεως και στοιβασίας,
- ✓ Επισκευαστές,
- ✓ Λογαριασμός Πλοιάρχου,
- ✓ Λογαριασμός εσόδων από ναύλους, μισθώματα, φορτωτικές, κτλ.

Επιπλέον, πέραν της αναφοράς στα παραπάνω αναφερόμαστε στις ελεγκτικές διαδικασίες που καλύπτουν τις παραπάνω συναλλαγές.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναφερθήκαμε στο έλεγχο των λογαριασμών εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων, τον έλεγχο ισολογισμού και λοιπών οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλων διαχειριστικών θεμάτων που άπτονται των ναυτλιακών επιχειρήσεων και των πλοίων ειδικότερα.

Ασχοληθήκαμε με θέματα όπως:

- Ναυπήγηση ή αγορά πλοίων
- Πιστώσεις και δάνεια
- Χρεόγραφα και συμμετοχές
- Αποθέματα επιχείρησης
- Απαιτήσεις
- Διαθέσιμα
- Υποχρεώσεις
- Προβλέψεις και καθαρή θέση
- Ταμειακές ροές
- Λογιστήριο πλοίου
- Άλλες διαχειρίσεις στο πλοίο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ: Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Είναι σχεδόν αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι οι εξελίξεις που παρατηρούνται στις σύγχρονες οικονομίες είναι συνεχείς. Η αύξηση του αριθμού των επιχειρήσεων και οικονομικών οργανισμών, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός, η ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος και κεφαλαίου είναι μερικές από τις σύγχρονες οικονομικές εξελίξεις. Σε αυτήν την εξελισσόμενη πραγματικότητα, ο ρόλος του Ελεγκτή αποκτά μια πολύ μεγάλη σημασία.

Η ελεγκτική είναι κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Στόχος μας σε αυτήν την εργασία είναι να τονίσουμε τις έννοιες εκείνες που θα δώσουν στον αναγνώστη τη δυνατότητα να κατανοήσει την φιλοσοφία και το περιβάλλον στο οποίο ασκείται η Ελεγκτική.

Έργο της Ελεγκτικής, είναι η εξακρίβωση και η επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης που ελέγχεται κάθε φορά. Οι χρηματοοικονομικές- λογιστικές πληροφορίες είναι χρήσιμες μόνο όταν είναι αξιόπιστες, σχετικές και ουσιώδεις.

Οι περιπτώσεις για απόκρυψη στοιχείων, διαχειριστικών ανωμαλιών και παρουσίαση ψευδών στοιχείων στα επίσημα έγγραφα των επιχειρήσεων, είναι πολλές. Παράλληλα, η ανάγκη για να διασαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Επιδίδει τον έλεγχο από τους ορκωτούς λογιστές σε συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές που προέρχονται από πρότυπα της ελεγκτικής.

1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η Ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής. Ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί, αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων τρίτων. Οι ισχυρισμοί αυτοί αφορούν κατά κανόνα οικονομικά ζητήματα.

Η ελεγκτική, ως επιστημονικός κλάδος παράγει μια νέα γνώση μέσα από την διεξαγωγή ορθολογικής και μεθοδολογικής έρευνας και εξασφαλίζει την έγκυρη παρουσίαση των νέων γνώσεων. Η σύγχρονη Ελεγκτική είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως την οικονομία, τη στατιστική, τη νομική και την πληροφορική. Από τις επιστήμες αυτές, η Ελεγκτική αντλεί την σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική επίλυση που αναφέρεται στο υποκείμενο και το αντικείμενο των ελέγχων και στην ελεγκτική εργασία. Η Ελεγκτική είναι επίσης τέχνη. Αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να πραγματοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα, για να καθορίσει πρότυπα και ελεγκτικές διαδικασίες που εξασφαλίζουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τεχνική αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στον συγκεκριμένο σκοπό (π.χ εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ ελεγκτική διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.



Ο έλεγχος θα μπορούσε να αποδοθεί σαν μια συστηματική διεργασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς για οικονομικές δραστηριότητες και γεγονότα για τα οποία οι οργανισμοί που διατυπώνουν τους ισχυρισμούς, έχουν αναλάβει την ευθύνη να εξακριβώσουν τον βαθμό συμφωνίας μεταξύ εκείνων των ισχυρισμών και των καθιερωμένων κριτηρίων και κοινοποιούν τα αποτελέσματα στους χρήστες των καταστάσεων για τις οποίες γίνονται ισχυρισμοί.

Ο παραπάνω ορισμός, συνεπάγει ότι:

- Ο έλεγχος συνεχίζει την πορεία του μέσω μιας λογικής, δομημένης και οργανωμένης σειράς βημάτων.
- Ο έλεγχος σχετίζεται πρωταρχικά με την συγκέντρωση και αξιολόγηση στοιχείων. Για την επίτευξη αυτής της ενέργειας, ο ελεγκτής πρέπει να διατηρεί μια αντικειμενική και αμερόληπτη στάση.
- Ο ελεγκτής οφείλει με κριτικό μάτι να εξετάζει τις θέσεις οι οποίες διατυπώνονται από τους διάφορους οργανισμούς, σχετικά με τις οικονομικές δραστηριότητες στις οποίες αυτοί εμπλέκονται
- Ο ελεγκτής εκτιμά και υπολογίζει πόσο «στενά» αυτές οι θέσεις – διαβεβαιώσεις (των διοικούντων των οργανισμών) συμμορφώνονται με ένα καθορισμένο σύνολο κανόνων. Αυτό το σύνολο κανόνων, συνθέτει τα καθιερωμένα κριτήρια, τα οποία καθιστούν τον ελεγκτή ικανό να αξιολογήσει εάν οι διάφορες θέσεις αντιπροσωπεύουν αντικειμενικά γεγονότα.
- Ο ελεγκτής κοινοποιεί τα αποτελέσματα αυτής της αξιολόγησης σε γραπτή μορφή (πιστοποιητικό ελέγχου). Αυτό το πιστοποιητικό είναι διαθέσιμο σε όλους τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων καθώς και οικονομικών πληροφοριών.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ-ΕΡΓΟ ΤΗΣ Σ.Ο.Ε.Λ

Στην Ελλάδα η πρώτη εμφάνιση οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος γίνεται το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) με την βοήθεια Άγγλων ορκωτών λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους.

Το Σ.Ο.Ε.Λ. λειτουργεί με την μορφή Νομικού Προσώπου Δημόσιου Δικαίου. Η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ. στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης της πάσης φύσεως δημόσιων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρίας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Σε μια άλλη θέση του ο Baude Jules γράφει: ο πραγματογνώμων (Expert) «είναι εξ εργασίας και πείρας επαρκώς ώριμος επαγγελματίας, ο ικανός να προσφέρει επωφελώς τις υπηρεσίες του στο κοινό, δυνάμενος να οργανώσει, να επανορθώνει, να ελέγχει, να επαληθεύει ή να εκτιμά οιασδήποτε φύσεως λογιστικά βιβλία και λογαριασμούς».

Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πλήρως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.

1.4 Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Ο θεσμός της ελεγκτικής στην κοινωνία σχετίζεται με την ανάγκη για την μετάδοση (προς τους διάφορους χρήστες) αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν στην δραστηριότητα μεγάλων και πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών της σύγχρονης κοινωνίας. Έτσι ο Mattingly γράφει: «Η Ελεγκτική περιλαμβάνει τας μεθόδους και τας αρχάς, τας οποίας εφαρμόζει ο ελεγκτής δια την διενέργειαν του ελέγχου»

Κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαπίστωση περί της ορθής ή μη παρουσίας της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων δράσεως μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος). Ο Baude Jules συγκεκριμένα υποστηρίζει στην διατριβή του τα εξής: «... ο αναμενόμενος από τον έλεγχο κυριότερος σκοπός, πρέπει να είναι η διαπίστωση της κανονικής

καταχώρησης των εργασιών και των κινήσεων των αξιών, η εμφάνιση των σφαλμάτων και η πρόληψη των επαναλήψεων τους».

1.5 ΤΥΠΟΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι έλεγχοι κατηγοριοποιούνται με διάφορους τρόπους. Μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σύμφωνα με:

Τον πρωταρχικό σκοπό ελέγχου ή αυτούς για τους οποίους γίνεται ο έλεγχος.

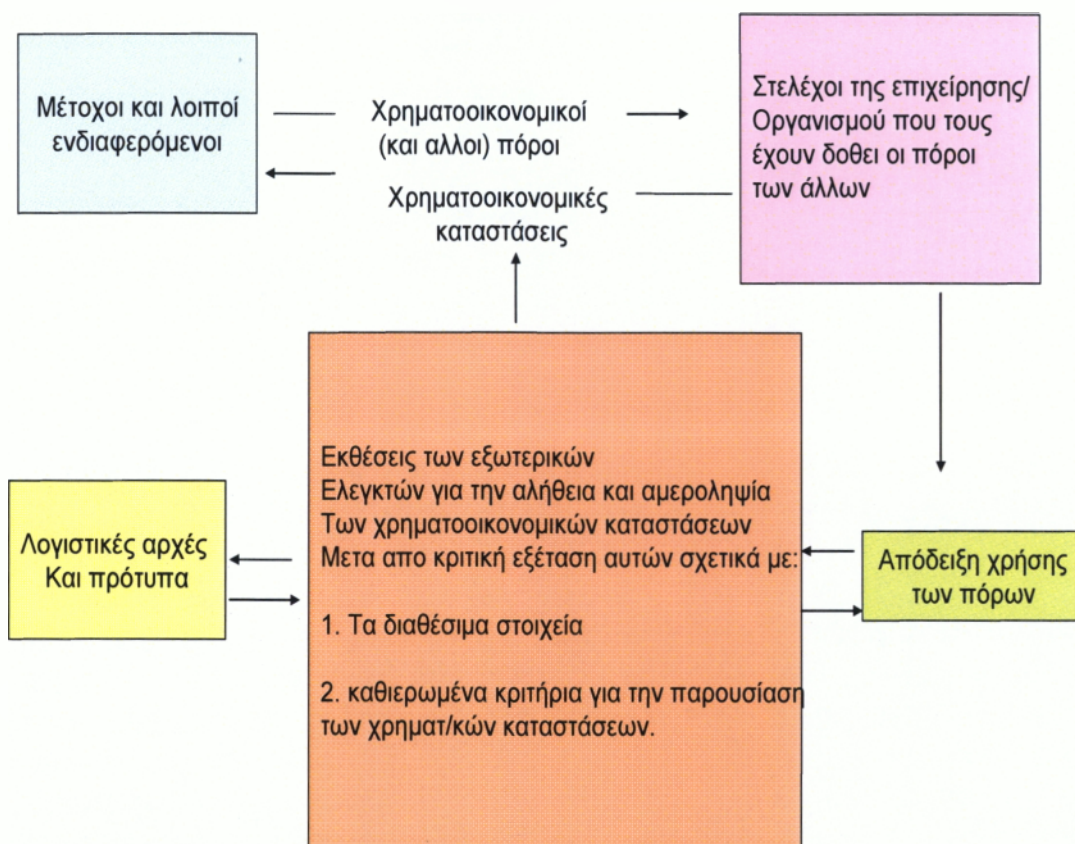
1.5.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΩΤΑΡΧΙΚΟ ΣΚΟΠΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υπάρχουν πέντε είδη ελέγχων που μπορεί να φέρει εις πέρας ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής. Η κατηγοριοποίηση των ελέγχων γίνεται με βάση το στοιχείο στο οποίο επιλέγει να δώσει έμφαση ο κάθε έλεγχος παρά με βάση τον τρόπο ή τη μέθοδο που τούτος ακολουθεί. Έτσι έχουμε:

- Χρηματοοικονομικό έλεγχο
- Λειτουργικό έλεγχο
- Έλεγχο αποδοτικότητας
- Ειδικούς ελέγχους

Ο Χρηματοοικονομικός Έλεγχος αποβλέπει στη διαπίστωση της ορθής παρουσίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ελέγχει την αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος

Τα βασικά χαρακτηριστικά / σημεία ενός ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα : 1. Έλεγχος Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ο **Λειτουργικός Έλεγχος** αξιολογεί κατά πόσο μια λειτουργία εκτελείται σύμφωνα με τα δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές.

Ο **Έλεγχος αποδοτικότητας** απασχολεί κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές και αναφέρεται στον έλεγχο της γενικής αποτελεσματικότητας των οικονομικών μονάδων.

Στους **Ειδικούς Ελέγχους** ανήκει κυρίως ο Δικαστικός Έλεγχος τον οποίο βάση του νόμου δικαιούνται να τον ζητήσουν από το Εφετείο ή πρωτοδικείο διάφορες ομάδες που έχουν έννομο ενδιαφέρον.

1.5.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΥΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΟΠΟΙΟΥΣ ΓΙΝΕΤΑΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ

Βασιζόμενοι σε αυτούς για τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

Εξωτερικοί έλεγχοι:

Ο Εξωτερικός έλεγχος γίνεται για λογαριασμό μερών τα οποία είναι εξωτερικά για την ελεγχόμενη μονάδα. Ειδικευμένα, ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη μονάδα πρόσωπα που διενεργούν αυτό το είδος ειδικού ελέγχου είναι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), ή ειδικευμένες ελεγκτικές εταιρίες με πολύ εμπειρία και οργάνωση είναι τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την διενέργεια του ελέγχου αυτού. Οι πιο συνήθεις εξωτερικοί έλεγχοι είναι οι έλεγχοι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Εσωτερικοί έλεγχοι

Αντίθετα από τους εξωτερικούς ελέγχους, οι Εσωτερικοί έλεγχοι έχουν σαν χρήστες μέρη εντός της επιχείρησης. Συνήθως αυτό το είδος ελέγχου διενεργείται από όργανα της ίδιας μονάδας, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της διοίκησης.

Ο λογιστικός έλεγχος διακρίνεται και με βάση άλλα κριτήρια, όπως:

1. Με βάση τον σκοπό τους διακρίνεται σε:

Προληπτικό, είναι έλεγχος που ενεργείται από στελέχη της ίδιας μονάδας. Διενεργείται κατά την διάρκεια της πραγματοποίησης κάποιας συναλλαγής (π.χ συμπλήρωση συμβάσεων) με σκοπό την αποφυγή τυχόν λανθασμένων κινήσεων.

Κατασταλτικό, είναι ένας δεύτερος έλεγχος που διενεργείται από άλλο εξουσιοδοτημένο στέλεχος και μετά το πέρας της εκτέλεσης των εκάστοτε συναλλαγών και έχει ως σκοπό τον έλεγχο της νομιμότητας, της εγκυρότητας και της πληρότητας και κατ' επέκταση την διόρθωση τυχόν λαθών ή παραλείψεων.

2. Με βάση την έκταση των δεδομένων που ελέγχονται διακρίνεται σε:

Ολοκληρωτικούς, αυτό το είδος ελέγχου αφορούν όλα το ευρύ φάσμα των πράξεων μιας δεδομένης χρονικής περιόδου.

Ελέγχους βολιδοσκοπήσεων, πρόκειται για επαληθευτικούς ελέγχους που αφορούν έναν συγκεκριμένο αριθμό πράξεων για τον σχηματισμό γνώμης όσον αφορά την εγκυρότητα και τον ορθό τρόπο λειτουργίας μιας ελεγχόμενης μονάδας.

3. Με βάση τον τρόπο ελέγχου διακρίνεται σε:

Διαρκείς ελέγχους , που έχουν να κάνουν με πολλαπλούς επανειλημμένους ελέγχους επαλήθευσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων μιας ελεγχόμενης μονάδας.

Εφάπαξ ελέγχους, γίνονται μια φορά σε κύκλο δραστηριοτήτων. Πρόκειται για ένα είδος έκτακτου ελέγχου.

Ελέγχους τέλους χρήσης ,όπως φανερώνεται και από το όνομα αυτοί οι έλεγχοι γίνονται στο τέλος μιας οικονομικής χρήσης.

4. Με βάση τον λόγο που διεξάγεται ο έλεγχος διακρίνεται σε:

- **Τακτικό**, ένας τέτοιος έλεγχος γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα και στηρίζεται στον διεξοδικό έλεγχο των οικονομικών δεδομένων μιας ελεγχόμενης μονάδας. Επίσης περιλαμβάνει και το στοιχείο της συγκρισιμότητας με άλλους παρελθοντικούς ελέγχους.
- **Έκτακτο**, είναι ο αιφνίδιος- θα μπορούσαμε να πούμε- έλεγχος. Αυτό το είδος ελέγχου διενεργείται όταν πρόκειται να επέλθει κάποια σημαντική αλλαγή όπως μεταβίβαση της επιχείρησης , είτε λόγω κάποιας παρατυπίας ,είτε λόγω εντολής από την δικαστική αρχή εξαιτίας κάποιας ανωμαλίας.

5. Με βάση το πρόσωπο που διεξάγεται ένας έλεγχος, έτσι έχουμε τους:

- **Εσωτερικούς**, που διεξάγονται από την ίδια την επιχείρηση και οι ελεγκτές που την διενεργούν είναι εξαρτημένα από αυτήν (εσωτερικοί ελεγκτές).

- Εξωτερικούς, που διεξάγονται από ειδικούς επαγγελματίες , οι οποίοι δεν είναι εξαρτημένοι ή σχετίζονται με κάποιον τρόπο από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα (εσωτερικοί ελεγκτές).

Στην καθημερινή πραγματικότητα διάφορων οικονομικών μονάδων τα παραπάνω είδη ελέγχων δεν είναι ξεκομμένα μεταξύ τους. Συνήθως συνδυάζονται και

αλληλοσυμπληρώνονται με απώτερο σκοπό ο έλεγχος να είναι περισσότερο αποτελεσματικός και τα συμπεράσματα που θα διεξαχθούν να είναι αιτιολογημένα.

1.6. ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Στην Ελλάδα οι ελεγκτές θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές σε εσωτερικούς ελεγκτές , σε ελεγκτές φορολογικής διαδικασίας και τέλος σε ελεγκτές του δημοσίου. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι αναγνωρισμένοι από την πολιτεία ως επαγγελματίες οι οποίοι έχουν ως πρωταρχικό στόχο τον υπεύθυνο και αντικειμενικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της εκάστοτε οικονομικής μονάδας που ελέγχουν σε κάθε περίπτωση.

1.7 ΦΟΡΕΑΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (ΓΕΝΙΚΑ)

Στην Ελλάδα το έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών εκτελείτε κυρίως από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ). Το Σώμα Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών ιδρύθηκε με το Ν.Δ. 3329/1955, (Φ.Ε.Κ/Α/230/25.8.55) το οποίο αποτελεί και σήμερα νομοθέτημα που διέπει την λειτουργία του. Ο σκοπός του Σ.Ο.Λ δεν περιορίζεται στο συστηματικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως των εταιριών) αλλά περιλαμβάνει τόσο την άσκηση του διαχειριστικού ελέγχου των οικονομικών οργανισμών της χώρας όσο και την μελέτη της λογιστικής οργάνωσης επιχειρήσεων μετά από αίτηση τους.

Το σώμα ορκωτών λογιστών διοικείται και ελέγχεται από το εποπτικό συμβούλιο(Ε.Σ.) που διορίζεται από το κράτος για θητεία τεσσάρων χρόνων και έχει ως μέλη τους καθηγητές ανώτατων σχολών, ανώτατους δικαστικούς, τον πρόεδρο του ΣΟΛ κ.α. Το εποπτικό συμβούλιο όμως δεν έχει καμία ανάμιξη στο έργο των ορκωτών λογιστών έτσι ώστε να διασφαλίζεται η πλήρης ανεξαρτησία τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Η ανεξαρτησία έχει αναφερθεί σαν ο ακρογωνιαίος λίθος του ελέγχου (Stewart, 1977). Εάν οι ελεγκτές δεν είναι ανεξάρτητη από κάποιους παράγοντες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την γνώμη που εκφράζουν στο πιστοποιητικό ελέγχου (έκθεση ελέγχου), η λειτουργία του ελέγχου θα είναι στην ουσία χωρίς καμία αξία.

Η ανεξαρτησία των ελεγκτών αντικατοπτρίζεται από την θεμελιώδη αρχή του εξωτερικού ελέγχου- Αμεροληψία και Ανεξαρτησία (Objectivity & Independence): « Οι ελεγκτές είναι αντικειμενικοί. Εκφράζουν την γνώμη τους με ανεξαρτησία από την επιχείρηση και τους διευθυντές της).

Εάν οι ελεγκτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ανεξάρτητοι από την επιχείρηση και την διοίκηση της, η γνώμη που θα εκφράσουν δεν θα χαρακτηρίζεται φερέγγεια και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν θα μπορέσουν να λάβουν σοβαρά υπόψη τους το περιεχόμενο του πιστοποιητικού ελέγχου , αφού αυτό δεν θα απορρέει από τα πραγματικά στοιχεία που περιέχονταν στις οικονομικές καταστάσεις που έλεγξαν. Κατά συνέπεια η λειτουργία του ελέγχου θα έχει μικρή σημασία και αξία.

Την ζητούμενη ανεξαρτησία του ελεγκτή εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό οι διαδικασίες:

- Της επιλογής ορκωτού λογιστή της προς έλεγχο επιχείρηση
- Της ανάθεσης ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων

- Του καθορισμού της αμοιβής του ορκωτού λογιστή

Αξίζει λοιπόν να αναφέρουμε τις αρχές που διέπουν το ελεγκτικό επάγγελμα.

2.2 Θεμελιώδεις Αρχές Ελεγκτικού επαγγέλματος:

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα ελεγκτικά πρότυπα της IFAC έχουν ως εξής:

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα.
- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας.
- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου.

Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα και την ισχύουσα νομοθεσία εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία.

Είναι αξιοσημείωτο δε να αναφέρουμε ότι ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής διενεργεί έναν εξωτερικό και ανεξάρτητο έλεγχο. Αυτού του είδους ο έλεγχος διενεργείται αυστηρά από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους γι' αυτό λογιστές/ ελεγκτές. Αυτός είναι και ο λόγος που χαρακτηρίζονται ως **ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ**.

2.3. Αναφορικά για την έκθεση του ελεγκτή :

Ο υποκειμενικός στόχος του ελέγχου είναι να δώσει την δυνατότητα στον Ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη αναφορικά με την ορθή παρουσίαση τις οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης μονάδας, όπως αυτά εμφανίζονται στις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της. Η γνώμη αυτή θα αποτελέσει την βασική και πλέον σημαντική ενότητα της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή, η οποία έκθεση στο σύνολο της συνιστά και το βασικότερο προϊόν του ελέγχου. Συγκεκριμένα, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής εκδίδει ένα πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου. Τα πιστοποιητικά ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών συνήθως δημοσιεύονται μαζί με τις καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται. Όταν ο ελεγκτής, με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απίθανο να παραπλανήσουν, τότε εκφράζει την γνώμη του αυτή στο πιστοποιητικό ελέγχου. Αν ο ελεγκτής δεν μείνει ικανοποιημένος από την αντικειμενικότητα των καταστάσεων ή δεν μπορεί να συγκεντρώσει το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό για την διαμόρφωση γνώμης τότε διατυπώνει τις επιφυλάξεις του αυτές στο πιστοποιητικό. Παρακάτω παρουσιάζουμε δύο παραδείγματα τέτοιας έκθεσης που συνήθως χορηγούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές της Ελλάδος καθώς και των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής.

Προς τους Μετόχους της Εμπορικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

Ελέγξαμε το συνημμένο ισολογισμό της Εμπορικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε. (η “εταιρεία”) της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2005 και τις σχετικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, ταμειακών ροών και μεταβολών ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας, για την χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2005.

Ο έλεγχος μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που διασφαλίζει με εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές μας καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνουν στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και γενικότερα της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την συμφωνία του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της γνώμης μας.

Κατά την γνώμη μας οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2005 καθώς και τα αποτελέσματα εργασιών και τις ταμειακές ροές της για την χρήση που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου συμφωνεί με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες γίνεται αναφορά στο λογιστικό χειρισμό που υιοθετήθηκε από την Εταιρεία για την υποχρέωση της που προκύπτει με την υπαγωγή της στον νόμο, καθώς και σε θέματα που σχετίζονται με την εφαρμογή του εν λόγω νόμου και στις τροποποιήσεις που προέκυψαν με την ολοκλήρωση της πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στις δημοσιοποιηθείσες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 30 Μαρτίου 2006

ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ Αμερικανών ορκωτών λογιστών

Short-Form Audit Report.To the board of directors,

XYZ Company:

We have examined the balance sheet of XYZ Company as of December 31,19-, and the related statements of income and retained earnings and changes in financial position for the year then ended. Our examination was made in accordance with generally accepted auditing standards, and accordingly included such tests of the accounting records and such other auditing procedures as we considered necessary in the circumstances.

In our opinion, the aforementioned financial statements present fairly the financial position of XYZ Company at December 31,19-, and the results of its operations and the changes in its financial position for the year then ended, in conformity with generally accepted accounting principles applied on a basis consistent with that of the preceding year.

Certified Public Accountants

February 26, 19-

2.4 Αρμόδιο αποδεικτικό υλικό

Ο ελεγκτής έχει στην διάθεση του μετά την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου, πληθώρα δεδομένων και πληροφοριών, οι οποίες αφορούν:

1. Την δραστηριότητα, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της επιχείρησης.
2. Την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
3. Την αρτιότητα του λογιστικού συστήματος.
4. Την ακρίβεια των αποτελεσμάτων της απογραφής.
5. Την σαφήνεια με την οποία παρουσιάζονται οι λογαριασμοί στις λογιστικές καταστάσεις.

2.5 Αναγκαιότητα συγκέντρωσης αποδεικτικών στοιχείων

Ο ελεγκτής δεν μπορεί να εκφράσει γνώμη για το αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με σαφήνεια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα

της επιχείρησης, εάν δεν αξιολογήσει συστηματικά την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου του πελάτη και εάν δεν συγκεντρώσει τις κατάλληλο αποδεικτικό υλικό.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ένας από τους βασικότερους παράγοντες που θα συντελέσει για τον προσδιορισμό της ποσότητας των υπόλοιπων αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται. Τα αποδεικτικά στοιχεία αποτελούν την θεμελίωση για την γνώμη των ελεγκτών.

Ως αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται τα δεδομένα, οι πληροφορίες και οτιδήποτε άλλο τεκμηριώνει την αποδοχή ή την απόρριψη μιας άποψης. Ως αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου θεωρούνται τα δεδομένα και οι πληροφορίες που επηρεάζουν την γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα αποδεικτικά στοιχεία, δηλαδή, αποτελούνται από λογιστικά δεδομένα που θα αποτελέσουν την βάση για την έκφραση της γνώμης, καθώς και από επιβεβαιωμένες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στον ελεγκτή.

Τα λογιστικά δεδομένα τα οποία χρησιμοποιούνται, περιλαμβάνουν τα λογιστικά βιβλία, τα καθολικά, τα σχετικά λογιστικά εγχειρίδια, τα φύλλα εργασίας κ.α. Πολλά από τα παραπάνω είναι σε ηλεκτρονική μορφή. Τα αποδεικτικά στοιχεία επιβεβαίωσης περιλαμβάνουν γραπτές και ηλεκτρονικές πληροφορίες, όπως τσεκ, αρχεία και τεκμήρια ηλεκτρονικών μεταφορών κεφαλαίου, τιμολόγια, συμβόλαια, πρακτικά και γραπτές παρουσιάσεις .

Σε μερικές επιχειρήσεις , τα αποδεικτικά στοιχεία είναι διαθέσιμα μόνο σε ηλεκτρονική μορφή. Αυτό σημαίνει ότι όλο και πιο πολλοί ελεγκτές επιθυμούν να επεξεργάζονται αποδεικτικά στοιχεία σε ηλεκτρονική μορφή.

Με την αυξανόμενη χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και της τεχνολογίας πληροφοριών οι επιχειρήσεις υποβάλουν σε επεξεργασία σημαντικά δεδομένα ηλεκτρονικά. Η τεχνολογία της πληροφορίας είναι απόλυτα συνυφασμένη με το επιχειρησιακό περιβάλλον. Τα πληροφοριακά συστήματα συνεχίζουν να έχουν ένα αντίκτυπο στις διαδικασίες και στις διεργασίες της επιχείρησης, στη εισαγωγή και επεξεργασία λογιστικών συναλλαγών και επομένως και στη ελεγκτική. Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι ενήμεροι πάντα με τις παραπάνω εξελίξεις. Η τεχνολογία της πληροφορίας συ-

χνά, απαιτεί από τους ελεγκτές να χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά αποδεικτικά στοιχεία για να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε ένα αποδεκτό χαμηλό επίπεδο.

Εξαιτίας των διαφοροποιήσεων που υπάρχουν μεταξύ της παραδοσιακής τεκμηρίωσης και των ηλεκτρονικών στοιχείων, οι ελεγκτές πρέπει να έχουν υπόψη τους μερικά βασικά ζητήματα. Αυτά φαίνονται παρακάτω:

- Ηλεκτρονικές πληροφορίες ως κατάλληλες πληροφορίες. πραγματοποιείται το πεδίο των διαδικασιών που απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί η καταλληλότητα της ελεγκτικής μαρτυρίας.
- Παρουσίασης των ηλεκτρονικών αποδεικτικών στοιχείων. Χειρίζεται την ανάγκη του ελεγκτή να καταλάβει το πώς τα ηλεκτρονικά στοιχεία βγαίνουν από το πληροφοριακό σύστημα.
- Ικανότητα των εργαλείων που χρησιμοποιούνται για πρόσβαση στα ηλεκτρονικά στοιχεία



Όσο ισχυρότερος είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο λιγότερα θα είναι τα αποδεικτικά στοιχεία που θα χρειαστούν για να φτάσουν στο αποτέλεσμα αυτό. Συνεπώς δεν θα μπορούσε να αμφισβητήσει κανείς το γεγονός ότι τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αν όχι το βασικότερο, ένα από τα βασικότερα θεμέλια πάνω στα οποία στηρίζεται ο εσωτερικός έλεγχος.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να τονιστεί ότι θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη σημασία και προσοχή στη συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού, καθώς αποτελεί ένα από τα βασικότερα προβλήματα της ελεγκτικής. Πιο συγκεκριμένα σε μια επιστημονική έρευνα 56 περιπτώσεων δημόσιων επιχειρήσεων οι οποίες είχαν αναμειχθεί στην δόλια και απατηλή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, βρέθηκαν τα εξής ελεγκτικά «ελαττώματα», τα οποία παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ: Τα σπουδαιότερα ελεγκτικά «ελαττώματα».

Σπουδαιότερα ελαττώματα του ελέγχου(SEC Enforcement Actions),1987-1997

Προβληματική περιοχή	Ποσοστό (αριθμός) των περιπτώσεων
1.Συγκέντρωση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων	80% (36 περιπτώσεις)
2. Επίδειξη της οφειλόμενης Επαγγελματικής προσοχής	71% (32 περιπτώσεις)
3. Επίδειξη του κατάλληλου	60%

επιπέδου επαλληλματικού σκεπτικισμού	(27 περιπτώσεις)
4. Ερμηνεία ή Εφαρμογή των απαιτήσεων των γενικά αποδεικτικών λογιστικών αρχών (GAAP)	49% (22 περιπτώσεις)
5. Σχεδιασμός προγραμμάτων ελέγχου και προγραμματισμός της δέσμευσης (ζητήματα εγγενούς κινδύνου, ασυνήθιστες συναλλαγές)	44% (20 περιπτώσεις)
6. Χρησιμοποίηση της έρευνας ως αποδεικτικών στοιχείων(μεγάλη στήριξη σε αυτή την μέθοδο)	40% (18 περιπτώσεις)
7. Λήψη των επαρκών αποδεικτικών στοιχείων, που αφορούν την αξιολόγηση των σημαντικών εκτιμήσεων της διοίκησης (αποτυχία συγκέντρωσης επαρκών αποδεικτικών στοιχείων)	36% (16 περιπτώσεις)
8. Επιβεβαίωση εισπρακτέων λογαριασμών	29% (13 περιπτώσεις)
9. Αναγνώριση\ αποκάλυψη των βασικών σχετικών συμβαλλόμενων μερών	27% (12 περιπτώσεις)

**10. Εμπιστοσύνη στους ελέγχους
(υπερβολική εμπιστοσύνη\αποτυχία
στην αντίδραση στις γνωστές αδυναμίες
του εσωτερικού ελέγχου)**

**24%
(11 περιπτώσεις)**

Όπως φαίνεται και από τα παραπάνω το πιο κοινό πρόβλημα- φερόμενο στο 80% των περιστάσεων- ήταν η αδυναμία των ελεγκτών να συγκεντρώσουν επαρκές αποδεικτικό υλικό. Πολλές περιπτώσεις οι οποίες συνεπάγονταν ανεπαρκές αποδεικτικό υλικό ήταν σε περιοχές όπως:

- Αποτίμηση ενεργητικού: οι ελεγκτές δεν απέκτησαν αποδεικτικό υλικό για να υποστηρίξουν κάποιες βασικές υποθέσεις.
- Ιδιοκτησία περιουσιακών στοιχείων: οι ελεγκτές δεν απέκτησαν αποδεικτικό υλικό για να δείξουν ότι οι επιχειρήσεις είχαν στην κατοχή τους κάποιο συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία.

Απ' όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη σημασία και προσοχή στην συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως, ως αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου, θεωρούνται τα δεδομένα και οι πληροφορίες που επηρεάζουν την γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Από τα στοιχεία που ο ελεγκτής θα έχει στην διάθεση του θα πρέπει να επιλέξει τα καταλληλότερα. Τα στοιχεία χαρακτηρίζονται κατάλληλα όταν είναι σχετικά και αξιόπιστα. Εάν ο ελεγκτής βασίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που είναι μη σχετικό με το στόχο του ελέγχου, τότε πολύ πιθανόν να οδηγηθεί σε λανθασμένα συμπεράσματα.

Όταν αποκτηθούν τα κατάλληλα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, θα πρέπει να αξιολογηθούν προκειμένου οι ελεγκτές να αποφανθούν για την ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων. Η ικανότητα σωστής αξιολόγησης της ελεγκτικής μαρτυρίας είναι από τα βασικότερα προσόντα ενός ελεγκτή, προκειμένου να διαπίστωση εάν ικανοποιούνται οι ελεγκτικοί στόχοι και εάν οι καταστάσεις παρουσιάζονται τελικά με ειλικρίνεια.

Τα αποδεικτικά στοιχεία θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από:

- ✓ **σχετικότητα**, τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να είναι σχετικά με το κάθε αναφερόμενο συμπέρασμα ελέγχου. Διαφορετικά δεν θα είναι πειστικά, ανεξάρτητα από οποιεσδήποτε άλλες εκτιμήσεις.
- ✓ **αντικειμενικότητα**, τα αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία είναι πιο πειστικά από τα υποκειμενικά. Η αντικειμενικότητα στα αποδεικτικά στοιχεία επιτυγχάνεται όταν δυο ή περισσότεροι ελεγκτές αν και εργάζονται ανεξάρτητα, είναι πολύ πιθανόν να καταλήξουν στο ίδιο συμπέρασμα.
- ✓ **τεκμηρίωση**, τα τεκμηριωμένα αποδεικτικά στοιχεία, τυπικά, είναι πιο πειστικά από τα μη τεκμηριωμένα.
- ✓ **Επικαιρότητα**, τα έγκαιρα στοιχεία είναι τυπικά πιο πειστικά από τα στοιχεία που παράγονται με καθυστέρηση.
- ✓ **Επάρκεια του ελέγχου κ.α.**, τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από ένα καλά ελεγχόμενο και αξιόπιστο σύστημα, συνήθως είναι πιο πειστικά από τα στοιχεία που προέρχονται από φτωχά ελεγχόμενα ή αμφισβητήσιμα συστήματα.

Θα ήταν παράληψη εάν δεν αναφερθεί ότι τα είδη των αποδεικτικών στοιχείων είναι πολλά. Ένας ελεγκτής μπορεί να έχει στην διάθεσή του πολλά είδη αποδεικτικών στοιχείων, όπως:

I. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία

Τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία ο ελεγκτής αποκτάει απευθείας είτε μέσω φυσικής εξέτασης ,είτε μέσω της παρατήρησης, είναι γενικά πιο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτώνται με άλλους τρόπους. Ωστόσο ,υπάρχουν εξαιρέσεις από αυτόν τον κανόνα και είναι οι περιπτώσεις που χρειάζεται η γνώμη κάποιου ειδικού

II. υπολογιστικές εργασίες

Μια άλλη κατηγορία αποδεικτικών εργασιών είναι οι υπολογισμοί και οι αναλύσεις του ίδιου του ελεγκτή. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια σειρά πολλών μαθηματικών υπολογισμών σύμφωνα με την λογιστική διαδικασία. Η αποτίμηση του αποθέματος πρώτων υλών και έτοιμων προϊόντων είναι ένα παράδειγμα υπολογισμών ενός ελεγκτή.

III. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία

- Έγγραφα που εκδίδονται από οργανισμούς που δεν έχουν καμία σχέση με την επιχείρηση και λαμβάνονται απ' ευθείας από τους ελεγκτές,
- έγγραφα που εκδίδονται από οργανισμούς που δεν έχουν καμία σχέση με την επιχείρηση και βρίσκονται στα αρχεία του πελάτη,
- έγγραφα που εκδίδονται και τηρούνται από την επιχείρηση

IV. Εσωτερικός έλεγχος

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση βοηθάει στη διασφάλιση και στην επιβεβαίωση της ορθότητας και της αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων. Έτσι μελετώντας το συστήματα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης ο ελεγκτής, πετυχαίνει μια πιο σωστή και αντικειμενική αξιολόγηση των στοιχείων που αναγράφονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

V. Προφορικά αποδεικτικά στοιχεία

Τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία είναι μια περίπτωση αποδεικτικών στοιχείων που δεν ενδείκνυται. Από τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να προκύψει κίνδυνος, διότι υπάρχουν πολλές πιθανότητες να μην μπορεί να υπάρξει επαλήθευση αυτών που έχουν υποθεί κάποια στιγμή από πρόσωπα.

VI. Λογιστικά βιβλία κ.α.

Τα λογιστικά βιβλία είναι ένας πολύ σπουδαίος τύπος αποδεικτικών στοιχείων. Αποτελούνται από διάφορα οικονομικά αρχεία, όπως τα καθολικά, τα αναλυτικά ημερολόγια της επιχείρησης. Χρησιμεύουν πολύ στις επαληθεύσεις των ποσών που διενεργεί ο ελεγκτής συγκρίνοντας τα με τις τα ποσά των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Η αξιοπιστία των αποδεικτικών στοιχείων που αποκτώνται μέσω των επιβεβαιώσεων. Επηρεάζεται από τη μορφή της επιβεβαίωσης, από τις επαφές με την ελεγχόμενη επιχείρηση, και από την φύση της πληροφορίας που επιβεβαιώνεται.

2.6 Πιθανότητα κινδύνου

Υπάρχει μια άμεση σχέση μεταξύ του βαθμού του κινδύνου και της ποσότητας των αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται να συγκεντρωθούν. Όσο πιο μεγάλος αναμένεται να είναι ο κίνδυνος, τόσο περισσότερα αποδεικτικά στοιχεία καλού-

νται οι ελεγκτές να συλλέξουν. Ο ελεγκτής, κατά την διάρκεια ενός ελέγχου, αντιμετωπίζει τον κίνδυνο να συγκεντρώσει στοιχεία που είναι ανακριβή και αναξιόπιστα, αντιμετωπίζει, δηλαδή, τον κίνδυνο να χρησιμοποιήσει ακατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία. Αν ο κίνδυνος αυτός είναι υψηλός, τότε θα πρέπει να συγκεντρώσει περισσότερα στοιχεία από ότι στις περιπτώσεις που ο κίνδυνος είναι φυσιολογικός.

2.7 Ελεγκτικές διαδικασίες

Γενικά

Σε αυτό το σημείο θα αναφερθούν οι πιο σημαντικές ελεγκτικές διαδικασίες. Αξίζει να τονιστεί ότι μέσω της αλλαγής της φύσης του συγχρονισμού και της έκτασης αυτών, αυξάνεται η ποσότητα των αποδεικτικών στοιχείων που θα πρέπει να συγκεντρωθούν.

Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών: ένας τρόπος για να αυξήσουν οι ελεγκτές την ποσότητα των αποκτημένων αποδεικτικών στοιχείων, είναι να επιλέξουν μια πιο αποτελεσματική ελεγκτική διαδικασία. Για παράδειγμα, εάν οι ελεγκτές επιθυμούν να αυξήσουν την απόκτηση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με την ύπαρξη κάποιων απαιτήσεων, θα μπορούσαν να προτιμήσουν να επιβεβαιώσουν τα διάφορα ποσά με τους πελάτες, αντί απλά να βασιστούν στην έρευνα των εσωτερικών εγγραφών του πελάτη.

Ο χρονισμός των ελεγκτικών διαδικασιών: οι ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να εκτελέσουν είτε πριν από το τέλος χρήσεως του πελάτη(π.χ σε ενδιάμεσα διαστήματα) ή μεταγενέστερα του τέλους χρήσης. Οι ελεγκτές θα μπορούσαν να αποκτήσουν περισσότερα αποδεικτικά στοιχεία με το να προτιμούν να εκτελέσουν τις ελεγκτικές διαδικασίες στο τέλος του έτους αντί σε μια ενδιάμεση ημερομηνία. Εκτελώντας τις διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία αυξάνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος*, διότι σημαντικές ανακρίβειες μπορεί να προκύψουν στην εναπομένουσα περίοδο, δηλαδή στην περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας που γίνονται οι έλεγχοι και του τέλους χρήσης. Ο αυξανόμενος ελεγκτικός κίνδυνος θα πρέπει να μετριαστεί με την εκτέλεση επι-

πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών οι οποίες θα καλύπτουν την εναπομένουσα περίοδο.

2.7.1 Μερικές σημαντικές ελεγκτικές διαδικασίες:

Μερικές από τις πιο σημαντικές ελεγκτικές διαδικασίες είναι η διαδικασία του οριζόντιου ελέγχου και η διαδικασία του κάθετου ελέγχου. Οι παραπάνω διαδικασίες είναι υποκατηγορίες της διεργασίας της επιθεώρησης. Η επιθεώρηση αναφέρεται στην λεπτομερή εξέταση των εγγράφων και χρησιμοποιείται παρά πολύ στην ελεγκτική.

Οριζόντιος έλεγχος

Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τον λεπτομερή έλεγχο όλων ή ενός μεγάλου μέρους των συναλλαγών πράξεων μιας περιόδου. Ο οριζόντιος έλεγχος ξεκινάει από τα δικαιολογητικά έγγραφα και καταλήγει στα διάφορα λογιστικά κονδύλια. Εξαιτίας του γεγονότος ότι αυτή η διαδικασία παρέχει διασφάλιση ότι τα δεδομένα των εγγράφων ουσιαστικά συμπεριλήφθηκαν στους λογαριασμούς, είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για την ανίχνευση διάφορων υποτιμήσεων. Επομένως είναι μια σημαντική διαδικασία για την απόκτηση αποδεικτικών στοιχείων για την διεύρυνση της πληρότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με αυτήν την διαδικασία, πρώτα ελέγχονται τα δικαιολογητικά της περιόδου που έχει επιλεγεί, από άποψη πληρότητας. Στην συνέχεια, ελέγχεται η βασιμότητα στα δικαιολογητικά ορθή διατύπωση των εγγράφων στα αναλυτικά ημερολόγια, ενώ κατόπιν ελέγχεται η ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών και λοιπών βοηθητικών βιβλίων. Μετά ελέγχονται οι συγκεντρωτικές εγγραφές στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και η ενημέρωση του γενικού καθολικού και τέλος επαληθεύονται με τα ισοζύγια. Η κατεύθυνση της διαδικασίας του οριζόντιου ελέγχου φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα.



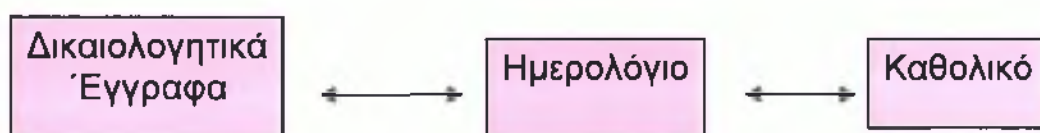
Οριζόντιος έλεγχος
(Έλεγχος
για υπερεκτιμήσεις)

—————→ πληρότητα

Διάγραμμα : 2. Κατεύθυνση του οριζόντιου ελέγχου

Κάθετος έλεγχος

Ο κάθετος έλεγχος ακολουθεί την αντίθετη κατεύθυνση με την παραπάνω. Με αφετηρία τα διάφορα λογιστικά κονδύλια, καταλήγουμε στις αναλυτικές πράξεις της επιχείρησης και στα διάφορα δικαιολογητικά. Η διαδικασία αυτή χρησιμοποιείται για να ανιχνευθούν υπερεκτιμήσεις των ποσών των διάφορων λογιστικών κονδυλίων. Επομένως, είναι μια σημαντική διαδικασία για την απόκτηση αποδεικτικών στοιχείων για τη διερεύνηση της ύπαρξης ή εμφάνισης. Η κατεύθυνση της διαδικασίας του κάθετου ελέγχου, φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα.



Κάθετος έλεγχος
(Έλεγχος
για υπερεκτιμήσεις)

πληρότητα ←

Διάγραμμα : 3. κατεύθυνση του κάθετου ελέγχου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ



“Εκ της θαλάττης άπασα ήρτηται σωτηρία”, Ξενοφών

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το έμφυτο και αναλλοίωτο στο πέρασμα των αιώνων ταλέντο της Ελληνικής φυλής στις θαλάσσιες ασχολίες, δικαιολογείται, από τη γεωγραφική θέση της χώρας στο σταυροδρόμι τριών ηπείρων, από το γεγονός ότι τα ελληνικά παράλια εκτείνονται σε έκταση 16.000 χλμ. και την ύπαρξη 3.000 νησιών και βραχονησίδων, σε ένα πολυνησιακό σύμπλεγμα με θαλασσινούς κατοίκους.

Η Ελλάδα είναι μία παραδοσιακά ναυτιλιακή χώρα και η εμπορική της ναυτιλία έχει διαδραματίσει ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας, στην αύξηση του κύρους της σε διεθνές επίπεδο, στην κοινωνική περιφερειακή συνοχή.

Η Ελληνική Πολιτεία, αναγνωρίζοντας το ρόλο αυτό, έχει συμβάλει στα πλαίσια των εκάστοτε διαμορφούμενων κοινωνικοοικονομικών συνθηκών, στην ανάπτυξη της Ελληνικής ποντοπόρου ναυτιλίας και στην απρόσκοπτη δραστηριοποίησή της διεθνώς.

Ο ναυτιλιακός κλάδος υπήρξε μάλιστα ο πρόδρομος της διεθνοποίησης των υπολοίπων οικονομικών κλάδων της χώρας, ο οποίος παρά τον διεθνή χαρακτήρα του, διατηρεί στενούς δεσμούς με την υπόλοιπη ελληνική οικονομία.

Αναπόφευκτη συνέπεια της δραστηριοποίησης του μεγαλύτερου μέρους ελληνικού στόλου στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές είναι ο επηρεασμός του από πλήθος παραγόντων, αναλόγως με τις επικρατούσες οικονομικές και πολιτικές συνθήκες σε διάφορες περιοχές του κόσμου.

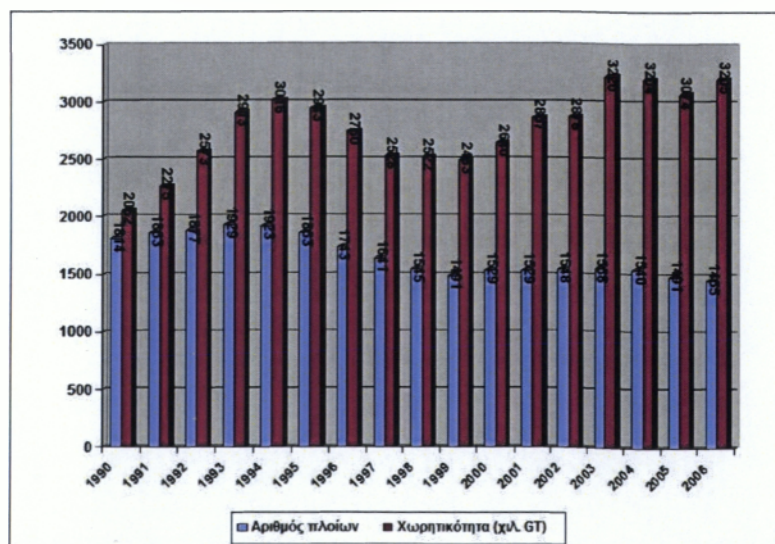
Στο πλαίσιο αυτό, η Ελληνική Πολιτεία, στήριζε και στηρίζει με αυξημένης τυπικής ισχύος θεσμικό πλαίσιο τη ναυτιλιακή επιχειρηματική δραστηριότητα και το

Εθνικό νηολόγιο, καθώς και με ιδιαίτερες δέσμες μέτρων ώστε να εξασφαλίζεται η ανταγωνιστική θέση του ναυτιλιακού τομέα σε παγκόσμια κλίμακα.

3.1 ΓΕΝΙΚΑ : ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑ

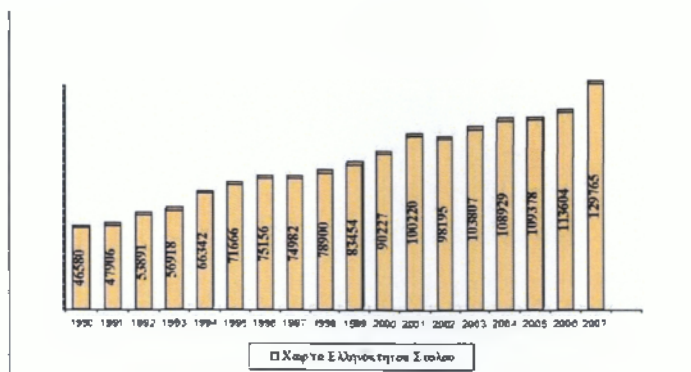
Στη μακραίωνη ιστορία του Ελληνικού Έθνους η Εμπορική Ναυτιλία διαδραμάτισε και συνεχίζει να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο τόσο στην οικονομική και πολιτιστική ανάπτυξη της χώρας όσο και στην διεθνή προβολή του Ελληνικού ονόματος.

Στη σημερινή εποχή της παγκοσμιότητας, των μεγάλων ταχυτήτων και των ραγδαίων αλλαγών, η Ελληνική Εμπορική Ναυτιλία είναι για τη χώρα μας ένας σταθερός παράγοντας ανάπτυξης και ευημερίας. Η Ελληνική Εμπορική Ναυτιλία ήταν και είναι βασικός πυλώνας της Ελληνικής Οικονομίας, η μεγαλύτερη βιομηχανία της χώρας, που προσέφερε και προσφέρει τα μέγιστα στην οικονομική και κοινωνική συνοχή του τόπου. Οι θαλάσσιες μεταφορές που εκφράζονται περίτρανα από την Ελληνική Εμπορική Ναυτιλία συνδέονται με την παραγωγή και την κατανάλωση, οι οποίες με την σειρά τους συνδέονται με τις τάσεις - αυξητικές ή μη - του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος.



Δύναμη Ελληνικής Εμπορικής Ναυτιλίας (πλοία > 100 gt)

Πηγή: Lloyd's, World Fleet Statistics (<http://www.yen.gr/wide/yen.htm?prnbr=25164>)



Εξέλιξη Χωρητικότητας Ελληνοκτητού Στόλου (πλοία >1000 gt, σε χιλ. gt)

ΠΗΓΗ: Lloyd's Register – Fairplay (2/2007) (<http://www.yen.gr/wide/yen.chtm?prnbr=25162>)

Σήμερα η Ελληνόκτητη Ναυτιλία (πλοία υπό ελληνική και ξένη σημαία) είναι η πρώτη ναυτιλιακή δύναμη του κόσμου, διατηρώντας στόλο 3.480 πλοίων όλων των τύπων (άνω των 1000 gt), συνολικής χωρητικότητας 98.195.100 gt αριθμός που μεταφράζεται στο 15,5% της Παγκόσμιας Ναυτιλιακής χωρητικότητας. Η υπό Ελληνική σημαία ναυτιλία, παραμένει επί σειρά δεκαετιών στις κορυφαίες θέσεις των μεγαλύτερων ναυτιλιακών δυνάμεων του κόσμου. Επιπρόσθετα ο υπό Ελληνικής σημαία στόλος σε κοινοτικό επίπεδο καταλαμβάνει την πρώτη θέση και απαρτίζει σε όρους χωρητικότητας το 24 % του αντίστοιχου κοινοτικού. Σύμφωνα με πρόσφατα στατιστικά στοιχεία (Lloyd's 31-12-2006 για πλοία άνω των 100 gt) η Ελλάδα καταλαμβάνει την έβδομη θέση στον κόσμο, με βάση τη χωρητικότητα του υπό Ελληνική σημαία στόλου ο οποίος αριθμεί 1455 πλοία, συνολικής χωρητικότητας 32.048.052 gt. Επίσης, με βάση τους Lloyd's (Φεβρουάριος 2007, για πλοία άνω των 1000 gt), ο Ελληνόκτητος εμπορικός στόλος διατηρεί υπό τον έλεγχό του 3.699 πλοία χωρητικότητας 129.765.470 gt., μεταφορικής ικανότητας 218.229.552 dwt και κατατάσσεται ως η σημαντικότερη πλοιοκτητική κοινότητα του κόσμου η οποία ελέγχει το 14,0% της παγκόσμιας χωρητικότητας (gt) και το 16,5% της μεταφορικής ικανότητας (dwt) του παγκόσμιου στόλου.

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια σταθερή σταδιακή ανανέωση του Ελληνικού εμπορικού στόλου με σύγχρονα νεότευκτα πλοία. Συγκεκριμένα διαπιστώνεται ότι ο μέσος όρος ηλικίας των εγγραφόμενων στα Ελληνικά Νηολόγια πλοίων είναι 9,4 έτη έναντι των αντίστοιχα διαγραφόμενων που είναι 20,7 έτη, παράγοντας που συμβάλλει στην ασφαλή και φιλική προς το περιβάλλον διενέργεια των θαλασσιών μεταφορών. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια σταθερή σταδιακή ανανέωση του ελληνικού εμπορικού στόλου με σύγχρονα πλοία. Ο μέσος όρος ηλικίας των εγγραφόμενων στα Ελληνικά Νηολόγια ποντοπόρων πλοίων είναι 9,4 έτη ενώ των αντίστοιχα διαγραφόμενων είναι 20,7 έτη.

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΗΛΙΚΙΑΣ ΠΛΟΙΩΝ (σε έτη)

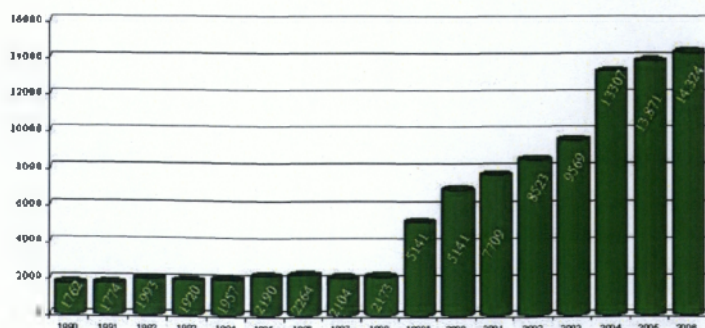
ΕΤΟΣ	ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ
1996	21	7
1997	18,9	10
1998	19	17
1999	22	8
2000	20	9
2001	21	7
2002	23	8
2003	20	5
2004	17	3
2005	18	3
2006	16	3
2007 (31-8)	14	6
ΜΕΣΗ ΗΛΙΚΙΑ	19,15	7,16

Μέση Ηλικία Εγγραφόμενων και Διαγραφόμενων Πλοίων άνω 3.000 GT

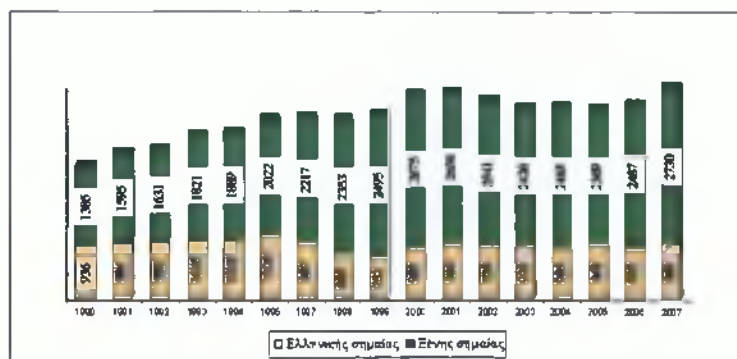
Πηγή: YEN/Διεύθυνση Ναυτιλιακής Πολιτικής και Ανάπτυξης (YEN/ΔΝΠΑ)

Η Ελληνική ποντοπόρος φορτηγός ναυτιλία δραστηριοποιείται στο διεθνές θαλάσσιο μεταφορικό δίκτυο με αποτέλεσμα να εξυπηρετεί σε ποσοστό άνω του 95% της χωρητικότητας του στόλου της τις μεταφορικές ανάγκες τρίτων χωρών (cross-trade) . Επίσης, στα πλοία αυτά απασχολείται μεγάλος αριθμός εργαζομένων ο οποίος σήμερα ξεπερνά τους **25.000 ναυτικούς**.

Αθόρυβος χρηματοδότης της πατρίδας μας, η Ναυτιλία, έφθασε το 2001 να προσφέρει στην χώρα μας 8,1 δις δολάρια ΗΠΑ, βοηθώντας αισθητά το Εθνικό Ισοζύγιο Πληρωμών. Το ναυτιλιακό συνάλλαγμα είναι συνάλλαγμα «καθαρό», που δημιουργείται χωρίς την επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού. Τα Ελληνικά πλοία απασχολούνται στην συντριπτική τους πλειοψηφία, στις μεταφορές αγαθών μεταξύ τρίτων χωρών και εξαρτώνται από τα δεδομένα και τους παράγοντες της Παγκόσμιας Οικονομίας και της Ναυτιλιακής Αγοράς. Κατά το 2006, οι εισροές ναυτιλιακού συναλλάγματος ανήλθαν κατά το έτος 2006 στα **14,32 δισεκατομμύρια Ευρώ** συνεισφέροντας θετικά στην διαμόρφωση του ισοζυγίου εξωτερικών συναλλαγών της χώρας.



Ο τεράστιος αυτός στόλος απασχολείται κατά βάση σε διεθνείς μεταφορές, δεδομένου ότι οι εσωτερικές μεταφορικές μας ανάγκες είναι περιορισμένες και εξυπηρετούνται επαρκώς από πλοία επιβατηγά οχηματαγωγά, ταχύπλοα, κρουαζιερόπλοια κλπ. στελεχωμένα με Ελληνικά πληρώματα.



Εξέλιξη του ελληνόκτητου εμπορικού στόλου (πλοία >1000 gt, αριθ.πλοίων)

ΠΗΓΗ: Lloyd's Register – Fairplay (2/2007) — Πηγή: YEN/Διεύθυνση Ναυτιλιακής Πολιτικής και Ανάπτυξης (YEN/ΔΝΠΑ)

Οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές της Ελλάδας πραγματοποιούνται ελεύθερα με πλοία Ελληνικής και ξένης σημαίας. Το ποσοστό συμμετοχής των Ελληνικής σημαίας πλοίων στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές της χώρας μας περιορίζεται στο 1/3 περίπου του συνόλου αυτών.

Όσο για τις εσωτερικές θαλάσσιες μεταφορές, αυτές αποτελούν επίσης ζωτικό παράγοντα της οικονομίας και για αυτό τον λόγο η Πολιτεία επεδίωξε να διατηρήσει το δικαίωμα των μεταφορών αυτών (Cabottage) αποκλειστικά υπέρ της Ελληνικής σημαίας αλλά στο πλαίσιο της κοινής ναυτιλιακής πολιτικής των Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναγκάστηκε να άρει το Cabottage από τον Νοέμβριο του 2002. Τα πλοία με Ελληνική σημαία διατηρούν αποκλειστικό δικαίωμα στις εσωτερικές θαλάσσιες μεταφορές. Παρ' όλα αυτά, οι μεταξύ ελληνικών και ξένων λιμανιών μεταφορές επιβατών και εμπορευμάτων μπορούν να πραγματοποιούνται και με πλοία ξένης σημαίας αλλά με τον όρο της αμοιβαιότητας¹.

¹ <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%A0%CE%94+344+2003.pdf?bodvld=306105>: Προεδρικό Διάταγμα 344/2003 «Εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές σε συμμόρφωση προς τον Κανονισμό (ΕΟΚ) 3577/92 του Συμβουλίου» (ΦΕΚ Α' 314/31.12.2003). Τροποποίηση των Αρθρων 165 και 166 του Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου (ΝΔ 187/1973).

3.2 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Κατά την διάρκεια του αιώνα που πέρασε σημειώθηκαν επαναστατικές αλλαγές που άλλαξαν ριζικά το τοπίο και οδήγησαν την ναυτιλία να μεταφέρει σήμερα το συντριπτικό ποσοστό του διεθνούς εμπορίου.

Από την άλλη πλευρά οι αλλαγές που συντελέστηκαν οδήγησαν στο προσκήνιο νέες ναυτιλιακές δυνάμεις και παραμέρισαν παραδοσιακά ναυτιλιακά κράτη. Επιπλέον, άλλαξε η δομή της ναυτιλιακής βιομηχανίας με αποτέλεσμα σήμερα να υπάρχει μεγάλη πληθώρα επιμέρους κατηγοριών δραστηριοποίησης με διαφορετικά χαρακτηριστικά.

Η νέα χιλιετία μας βρίσκει στο μέσον μιας διαρκούς τεχνολογικής επανάστασης που συνοδεύεται από διαρκείς πολιτικές και οικονομικές μεταβολές.

Στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, του οικονομικού φαινομένου της απελευθέρωσης των αγορών διεθνώς και της δημιουργίας ενιαίων κανόνων στο εμπόριο και, ευρύτερα, στην οικονομική ζωή, μέσω το οποίου δημιουργείται μία σχετικά ομοιογενής παγκόσμια αγορά προϊόντων και υπηρεσιών, οι ποιοτικές υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών θα κληθούν να παίξουν καταλυτικό ρόλο.

Η Ελλάδα θα πρέπει να έχει καθαρή και δυνατή φωνή στους διεθνείς οργανισμούς όπου καθορίζονται ήδη και θα καθορίζονται σε ολοένα αυξανόμενο βαθμό οι «κανόνες του παιχνιδιού».

Για αυτόν ακριβώς το λόγο η χώρα μας στους Διεθνείς και Ευρωπαϊκούς Οργανισμούς, που ασχολούνται με θέματα Μεταφορών και Ναυτιλίας, υποστηρίζει και υιοθετεί τις θέσεις εκείνες που προωθούν την απελευθέρωση των αγορών, τον υγιή και ελεύθερο ανταγωνισμό, ενώ παράλληλα αντιτίθεται σε κάθε είδους προστατευτικές ή περιφερειακές πρακτικές.

Η διεθνής ναυτιλία προάγεται όταν οι σημαντικές γι' αυτήν αποφάσεις λαμβάνονται και υιοθετούνται στους αρμόδιους Διεθνείς Οργανισμούς και εφαρμόζονται ομοιόμορφα από όλα τα Κράτη της διεθνούς ναυτιλιακής κοινότητας.

Όσον αφορά τις προκλήσεις που θα κληθούμε να αντιμετωπίσουμε μελλοντικά, φαίνεται βέβαιο, είναι ότι η τεχνολογική επανάσταση πρόκειται να συνεχισθεί με αμείωτο ρυθμό. Η εξέλιξη των συστημάτων επικοινωνίας, εντοπισμού στίγματος και πορείας θα βελτιώσουν τόσο τις συνθήκες εργασίας στο πλοίο όσο την ασφαλή ναυσιπλοΐα του και την δυνατότητα άμεσης παροχής συνδρομής σε περίπτωση ατυχήματος.

Η τεχνολογία προβλέπεται ότι θα αυξήσει την ταχύτητα των πλοίων καθώς και τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού τους. Τα περιθώρια του ανθρώπινου λάθους θα στενέψουν ενώ θα υπάρξει περαιτέρω αναβάθμιση του ανθρώπινου παράγοντα και ανάδειξη της ναυτικής εκπαίδευσης σε ακρογωνιαίο λίθο της δραστηριοποίησης στο θαλάσσιο στίβο.

Οι προκλήσεις, τις οποίες αντιμετωπίζει η Ελληνική Ναυτιλία, τόσο μέσα στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσο και στο παγκόσμιο περιβάλλον των θαλασσιών μεταφορών, στο οποίο δραστηριοποιείται είναι μεγάλες, γεγονός που θα πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη κατά τον σχεδιασμό αλλά και την υλοποίηση κάθε μορφής ναυτιλιακής δραστηριότητας.

Μέσα σε ένα ασταθές διεθνές τοπίο, του οποίου οι ανισοροπίες επιτείνονται από κανόνες συμπεριφοράς μιας συνεχώς επεκτεινόμενης παγκοσμιοποίησης, οι μελλοντικές στρατηγικές και επιλογές του ΥΕΝΑΝΠ² θα καθορίζονται και θα υλοποιούνται με βάση ένα γνώμονα:

Την εξυπηρέτηση των μακροχρόνιων συμφερόντων του εθνικού νηολογίου και των Ελληνικών ναυτιλιακών εταιρειών και ναυτικών, το άθροισμα των οποίων οδηγεί στην ενδυνάμωση της ελληνικής ναυτιλίας σε παγκόσμια δύναμη.

3.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΜΟΝΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ

Η ανάπτυξη της Ελληνικής ποντοπόρου ναυτιλίας έχει βασισθεί σε μεγάλο βαθμό, στην ύπαρξη σταθερού θεσμικού νομοθετικού πλαισίου³.

Κύρια όργανα του πιο πάνω πλαισίου αποτελούν:

- Ο Κώδικας Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου (ΚΔΝΔ)- ΝΔ.187/73
- Ο Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (ΚΙΝΔ)- Ν.3816/58
- Οι Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης (Άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/53)⁴.

Στον Κ.Δ.Ν.Δ. περιέχονται διατάξεις δημοσίου αναγκαστικού δικαίου, οι οποίες αναφέρονται στους τρεις βασικούς πυλώνες της ναυτιλίας (πλοίο, ναυτικοί, λιμάνια). Ένα από τα θέματα με τα οποία ασχολείται ο Κ.Δ.Ν.Δ. είναι η **Ελληνική Εθνικότητα**, το δικαίωμα ενός πλοίου να φέρει την Ελληνική σημαία. Για να έχει ένα πλοίο αυτό το δικαίωμα θα πρέπει κατά ποσοστό 50% και πάνω να ανήκει σε Έλλη-

² Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας, Αιγαίου και Νησιωτικής Πολιτικής

³ <http://www.yen.gr/yen.chtm;jsessionid=17EA898EB80E0DBA77582D4475F113BD?pmbr=25204>

⁴ <http://www.yen.gr/wide/yen.chtm?pmbr=25204>

νες υπηκόους ή Ελληνικά νομικά πρόσωπα και να εγγραφεί σε Ελληνικό νηολόγιο. Η εξακρίβωση της ιθαγένειας των ανωτέρω ερευνάται από την Ένωση Ελλήνων Εφοπλιστών η οποία εισηγείται σχετικά στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας.

Στον Κ.Ι.Ν.Δ. περιέχονται διατάξεις κυρίως ενδοτικού δικαίου που ρυθμίζουν μεταξύ άλλων θέματα διενέργειας του θαλάσσιου εμπορίου, σύμβασης ναυτολόγησης, θαλάσσιας ασφάλισης, ναυτικής υποθήκης.

Τα εμπορικά πλοία μπορούν είτε να εκτελούν τακτικά ταξίδια μεταξύ ορισμένων λιμένων μεταφέροντας φορτίο ή επιβάτες (πλοία γραμμής), είτε να ναυλώνονται για ορισμένο χρόνο - χρονοναύλωση - κατά τον οποίο θα εκτελεί διάφορα ταξίδια όπως τα δεξαμενόπλοια, τα φορτηγά πλοία ξηρού φορτίου ή τα επιβατηγά πλοία εκτέλεσης περιηγήσεων είτε να εκτελούν πολλαπλά συνεχή ταξίδια με ελεύθερη ναύλωση όπως τα φορτηγά πλοία.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ – ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ο ερευνητής της ελληνικής και ελληνόκτητης ναυτιλίας θα διαπιστώσει ότι συγκροτείται από ένα σημαντικό αριθμό οικογενειακών επιχειρήσεων. Το πρότυπο ελληνικής ναυτιλιακής επιχείρησης είναι μία μικρού ή μεσαίου μεγέθους επιχείρηση, που έχει ιδρυθεί από κάποιον επιχειρηματία που είχε προηγούμενη ανάμειξη και εμπειρία στη ναυτιλιακή βιομηχανία, ο οποίος είναι και ο στρατηγικός ηγέτης της. Η επιχείρηση λειτουργεί σαν οικογενειακή και τα μέλη της οικογένειας του ιδρυτή κατέχουν σημαντικές θέσεις στη διοικητική της ιεραρχία. Αυτό το πρότυπο, όπως έχει ήδη αναφερθεί, αποδείχθηκε επιτυχημένο στο πλαίσιο των διεθνών ναυλαγορών της χύδην φορτηγού ναυτιλίας και επιβιώνει και στις μέρες μας, παρά το γεγονός ότι η τάση για συγκέντρωση και γιγαντισμό καταγράφεται ισχυρή. Αυτή η διάρκεια οφείλεται σε συγκεκριμένα οργανωσιακά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων τα οποία συνέβαλαν στην μορφοποίηση των τρόπων οργάνωσης και διοίκησης τους. Αυτά συνδέονται κυρίως με τον οικογενειακό χαρακτήρα των επιχειρήσεων, την τεχνογνωσία των Ελλήνων εφοπλιστών στη ναυτιλιακή διαχείριση, την επιχειρηματική φιλοσοφία των εφοπλιστών, την τάση διάσπασης των επιχειρήσεων και την επιχειρηματική δικτύωση.

Όπως αναφέρθηκε ήδη, η μεγάλη πλειοψηφία των ελληνόκτητων ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι οικογενειακές. Ιδρύθηκαν από κάποιον επιχειρηματία, ο οποίος

παραμένει και ο στρατηγικός τους ηγέτης διατηρώντας τον πλήρη έλεγχο όλων των αποφάσεων, αλλά στην πορεία μεταβλήθηκαν σε όχημα απασχόλησης των μελών της οικογένειάς του. Οι επιχειρήσεις ξεκινούν σαν μικρές μοναχοβάπορες δραστηριότητες, μέσω της απόκτησης μεταχειρισμένου πλοίου σχετικά μεγάλης ηλικίας και ακολουθούν την πορεία ανόδου μέχρι την στιγμή της εγκαθίδρυσής τους. Όμως, η πορεία ανόδου δεν συνδέεται απαραίτητα και με την αύξηση του στόλου τους και την ανάπτυξη του μεγέθους τους. Υπάρχουν επιχειρήσεις που έχουν ιστορικό και έχουν ξεπεράσει με επιτυχία μακροχρόνιες κρίσεις στις ναυλαγορές, οι οποίες παραμένουν μικρές σε μέγεθος, καθώς αυτό αποτελεί συνειδητή στρατηγική τους επιλογή.

Ακόμα και στις μέρες μας, παρά το γεγονός ότι ο έντονος ανταγωνισμός στις ναυλαγορές και οι εξελίξεις στις χρηματαγορές ευνοούν την τάση για συγκέντρωση και γιγαντισμό των επιχειρήσεων, οι οικογενειακές επιχειρήσεις εξακολουθούν να αποτελούν την μεγάλη πλειοψηφία στην ελληνόκτητη ναυτιλία. Ακόμα και υπό τις σημερινές μη ευνοϊκές συνθήκες, οι οικογενειακές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα οι μικρού μεγέθους, διαθέτουν χαρακτηριστικά που οδηγούν στην μακροχρόνια επιβίωσή τους.

Ένα πρόσθετο χαρακτηριστικό των ελληνικών ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι ότι στην μεγάλη πλειοψηφία τους είναι επιχειρήσεις που ασχολούνται αποκλειστικά με τη ιδιοκτησία και διαχείριση πλοίων και δεν επεκτείνονται σε άλλα στάδια που προηγούνται ή έπονται της θαλάσσιας μεταφορικής υπηρεσίας. Ακόμα και στην περίπτωση που οι πλοιοκτήτες επενδύουν σε άλλες δραστηριότητες, η ναυτιλιακή δραστηριότητα παραμένει η κύρια απορροφώντας το μεγαλύτερο μέρος του χρόνου τους. Καθετοποίηση και διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων με επενδύσεις εκτός της ναυτιλιακής βιομηχανίας καταγράφεται κατά κύριο λόγο σε επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους, όταν πλέον έχουν εδραιωθεί στη ναυτιλία.

Ο οικογενειακός χαρακτήρας των επιχειρήσεων αναφέρεται τόσο σε επιχειρήσεις μικρού και μεσαίου μεγέθους που στηρίζουν τη λειτουργία τους κατά κύριο λόγο στην οικογένεια του ιδρυτή, όσο και σε μεγάλο μεγέθους επιχειρήσεις που διατηρούν διαφοροποιημένες δραστηριότητες. Και στις δύο παραπάνω κατηγορίες εμφανίζεται ταύτιση ιδιοκτησίας και διοίκησης, εμπλοκή των μελών της οικογένειας που ελέγχει την επιχείρηση σε θέσεις της διοικητικής ιεραρχίας, αλλά, απόλυτος έλεγχος του συνόλου σχεδόν των αποφάσεων από τον στρατηγικό ηγέτη και ιδρυτή της επιχείρησης. Από την άποψη αυτή, δηλαδή, η ελληνόκτητη ναυτιλία βρίσκεται στο στάδιο του ιδιοκτησιακού καπιταλισμού που χαρακτηρίζεται από την ταύτιση ιδιοκτησίας και διοίκησης. Ακόμα και επιχειρήσεις που έχουν τα τελευταία χρόνια αξιοποιήσει

τις ευκαιρίες άντλησης κεφαλαίων μέσω της εισαγωγής τους σε χρηματιστήρια του εξωτερικού, παραμένουν διοικούμενες και ελεγχόμενες από τον ιδρυτή τους.

3.5 ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, μία Ναυτιλιακή επιχείρηση μπορεί να έχει κάποια από τις ακόλουθες νομικές μορφές:

- *Ατομική επιχείρηση & Προσωπική εταιρεία:* είναι σπάνιες μορφές ναυτιλιακής επιχείρησης καθώς οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι σοβαροί και οι οικονομικές ευθύνες τεράστιες.
- *Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης:* αποτελεί συνηθισμένη μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης που ασχολείται με την διαχείριση, την ναύλωση, την πρακτόρευση και την εκμετάλλευση ξένων πλοίων ενώ σπάνια είναι πλοιοκτήτρια. Σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.2842/2000 απαιτείται κεφάλαιο 18.000 ευρώ για την σύσταση της Εταιρείας, το μισό από το οποίο πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά.
- *Ανώνυμη Εταιρεία:* καλύπτει τον μεγαλύτερο αριθμό ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου είναι 60.000 ευρώ και καταβάλλεται σε μετρητά ή σε είδος. Αν η κάλυψη του γίνει με δημόσια εγγραφή, το κατώτατο όριο ορίζεται σε 300.000 ευρώ.
- *Ειδική Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία:* πρόκειται για ναυτιλιακή επιχείρηση που νηολόγησε για πρώτη φορά ως Ελληνικό πλοίο ολικής χωρητικότητας 1500 κόρων και άνω. Η νηολόγηση γίνεται κατόπιν κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας.
- *Συμπλοιοκτησία:* μορφή συγκυριότητας και συνεκμετάλλευσης πλοίου. Οι συμπλοιοκτήτες συμμετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατ' αναλογία της μερίδας του κάθε συμπλοιοκτήτη. Οι λογαριασμοί κλείνονται και τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους. Έναντι των τρίτων οι συμπλοιοκτήτες ευθύνονται κατά το λόγο της μερίδας τους. Κάθε συμπλοιοκτήτης υποχρεούται να συνεισφέρει κατ' αναλογία της μερίδας του στις δαπάνες της συμπλοιοκτησίας, ενώ έχει τη δυνατότητα να εκποιεί ελεύθερα τη μερίδα του στο πλοίο.

- *Ναυτική Εταιρεία*: με ελάχιστο ποσό εταιρικού κεφαλαίου 5000 ευρώ και αντικειμενικό σκοπό την κυριότητα Ελληνικών εμπορικών πλοίων, την εκμετάλλευση ή διαχείριση Ελληνικών ή ξένης σημαίας εμπορικών πλοίων καθώς και την απόκτηση μετοχών άλλων ναυτικών εταιρειών.
- Η *Εταιρία Επενδύσεων στην Ποντοπόρο Ναυτιλία* (Ε.Ε.Π.Ν.) είναι ανώνυμη εταιρία, με αποκλειστικό σκοπό καθ' όλη τη διάρκειά της την πραγματοποίηση επενδύσεων στην ποντοπόρο ναυτιλία⁵. Το μετοχικό κεφάλαιο της Ε.Ε.Π.Ν. εισφέρεται ολοσχερώς κατά τη σύστασή της. Τα ίδια κεφάλαια της Ε.Ε.Π.Ν. κατά τη σύστασή της ανέρχονται τουλάχιστον στο ποσό των είκοσι εννέα εκατομμυρίων τριακοσίων πενήντα χιλιάδων (29.350.000) ευρώ. Οι μετοχές της Ε.Ε.Π.Ν. είναι ονομαστικές. Το ενεργητικό των Ε.Ε.Π.Ν. επενδύεται υποχρεωτικά στο σύνολο των μετοχών και των ψήφων πλοιοκτητριών εταιριών τεσσάρων τουλάχιστον φορτηγών ποντοπόρων πλοίων καθώς και σε μετρητά, τραπεζικές καταθέσεις και πιστωτικούς τίτλους ισοδύναμης ρευστότητας.

Ο κλάδος της ιδιωτικής λογιστικής που συγκεντρώνει, αναλύει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συνοψίζει τα πεπραγμένα των ναυτλιακών επιχειρήσεων είναι η Ναυτλιακή Λογιστική. Οι Ναυτλιακές Επιχειρήσεις - όπως κάθε εμπορικής φύσης δραστηριότητα - υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο ημερολόγιο, βιβλίο απογραφών και βιβλίο αντιγραφής επιστολών. Ανάλογα δε με την νομική τους μορφή υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Β⁶ ή Γ⁷ κατηγορίας σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Επίσης, από τα λογιστήρια των ναυτλιακών επιχειρήσεων τηρείται ένας αριθμός μη λογιστικών βιβλίων, όπως:

- **Βιβλίο ταξιδίων,**
- **Βιβλίο καυσίμων, λιπαντικών και νερού,**
- **Βιβλίο – Μητρώο Πληρωμάτων**
- **Βιβλίο κόστους και διαχείρισης τροφοδοσίας**

⁵ Άρθρο 11 Ν. 2843/2000.

⁶ Κατ' εξαίρεση οι κάθε τύπου αλλοδαπές εταιρείες, που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα βάσει του Α.Ν. 89/1967 και Α.Ν. 378/1968. Επίσης, οι Ναυτικές Εταιρείες του Ν. 959/1979 και οι εκμεταλλευτές πλοίων της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975 – μηχανοκίνητα πλοία (εκτός των μηχανοκίνητων φορτηγών πλοίων/δεξαμενόπλοιων/πλοίων ψυγεία άνω των 3000 Κ.Ο.Χ., επιβατηγών πλοίων με πλάες στο εξωτερικό, επιβατηγών πλοίων περιηγήσεων άνω των 500 Κ.Ο.Χ., πλωτών γεωτρήπανων εκτοπίσματος 5000 τόνων, πλωτών διυλιστηρίων και αποθηκών πετρελαίου άνω των 15.000 Κ.Ο.Χ.), ιστιοφόρα και πλοιάρια.

⁷ Αφορά ημεδαπές και αλλοδαπές Ανώνυμες Εταιρείες, ημεδαπές και αλλοδαπές Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, Ειδικές Ανώνυμες Ναυτλιακές Εταιρείες (άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/1953), Ναυτικές Εταιρείες του Ν. 959/1979 που εκμεταλλεύονται ή διαχειρίζονται πλοία τα οποία ανήκουν σε τρίτους, Εταιρείες Επενδύσεων στην Ποντοπόρο Ναυτιλία.

• Βιβλίο παραλαβής δικαιολογητικών στοιχείων

Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις προβαίνουν σε μία σειρά συναλλαγών, εκ των οποίων οι κυριότερες αφορούν λογαριασμούς για:

- ✓ Πλοία,
- ✓ Ναυλωτές και Φορτωτές,
- ✓ Πρακτορεία και Γραφεία Ταξιδίων,
- ✓ Πράκτορες, εκναυλωτές, ναυλομεσίτες, μεσίτες, ασφαλιστές, ασφαλειομεσίτες, οργανισμοί αυτασφάλισης,
- ✓ Αποθέματα και αγορές τροφοεφοδίων, τροφοδότες,
- ✓ Καύσιμα, λιπαντικά, κτλ,
- ✓ Αμοιβές και έξοδα πληρώματος, τροφοδοσία πληρώματος, κτλ,
- ✓ Συντήρηση και επισκευές,
- ✓ Ετήσια και ειδική επιθεώρηση,
- ✓ Έξοδα λιμένων, έξοδα φορτοεκφορτώσεως και στοιβασίας,
- ✓ Επισκευαστές,
- ✓ Λογαριασμός Πλοιάρχου,
- ✓ Λογαριασμός εσόδων από ναύλους, μισθώματα, φορτωτικές, κτλ.

Τα λογιστικά βιβλία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα τηρούνται στην Ελληνική Γλώσσα.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν συγκαταλέγονται μόνο όσες εκμεταλλεύονται δικά τους πλοία αλλά και όσες διευθύνουν ή διαχειρίζονται ξένης ιδιοκτησίας πλοία. Οι επιχειρήσεις διαχείρισης πλοίων τείνουν να πάρουν την θέση των παραδοσιακών ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το αντικείμενο των εργασιών τους αναφέρεται στην διοίκηση και διαχείριση των πλοίων, την ναύλωση και την συντήρηση αυτών για λογαριασμό του πλοιοκτήτη. Η διαχείριση των πλοίων παρέχεται έναντι αμοιβής και κατόπιν συμφωνίας μεταξύ του πλοιοκτήτη και του διαχειριστή.

Οι διαχειρίστριες επιχειρήσεις πλοίων μπορεί να έχουν οποιαδήποτε νομική μορφή. Η λειτουργία τους βοηθά τις μικρές πλοιοκτήτριες εταιρείες να αντιμετωπίσουν καλύτερα τον ανταγωνισμό και να εξασφαλίσουν, μέσα από την οργάνωση των διαχειριστριών επιχειρήσεων, απασχόληση στο πλοίο τους με μικρότερο κόστος διοίκησης και διαχείρισης.

Η διαχειρίστρια επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί, με κατάλληλη ανάλυση των λογαριασμών της, την εκμετάλλευση κάθε πλοίου, δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα

της εκμετάλλευσής του αλλά και τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που απορρέουν από την εκμετάλλευση του κάθε πλοίου.

3.6 ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Πριν τον κατ' εξοχήν έλεγχο οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις υπόκεινται σε προπαρασκευαστικές ελεγκτικές διαδικασίες κατά τις οποίες ο ελεγκτής θα πρέπει να συμβουλευθεί το Λογιστικό Σχέδιο που ακολουθεί η ναυτιλιακή επιχείρηση, να επισκοπεί τα συγκεντρωτικά και αναλυτικά βιβλία, να πληροφορείται για το έργο και τις αρμοδιότητες του κάθε υπαλλήλου και να πληροφορείται για την ταχύτητα ροής των πληροφοριών προς το Λογιστήριο. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχει κατά πόσον τηρούνται τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία και αν αυτά ενημερώνονται τακτικά και εμπρόθεσμα, αν το λογιστήριο έχει επαρκές και καταρτισμένο προσωπικό, αν το προσωπικό λαμβάνει τις άδειές του κανονικά και αν τηρείται σχετικό βιβλίο, αν η αναπλήρωση των απόντων σε άδεια υπαλλήλων γίνεται κανονικά και αν υπάρχει σαφής διαχωρισμός ευθυνών και αρμοδιοτήτων μεταξύ των στελεχών και του προσωπικού. Τέλος, θα πρέπει να ελέγχεται κατά πόσον τα πορίσματα του ελέγχου εκτίθενται γραπτώς προς την Διοίκηση και αν λαμβάνονται μέτρα για τυχόν ελλείψεις και προβλήματα.

Κατά τον έλεγχο της ναυτιλιακής επιχείρησης θα πρέπει να τηρούνται τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία και αυτά να ενημερώνονται τακτικά και εμπρόθεσμα και το λογιστήριο να έχει επαρκές και καταρτισμένο προσωπικό, το προσωπικό να λαμβάνει τις άδειές του κανονικά και να τηρείται σχετικό βιβλίο, η αναπλήρωση των απόντων σε άδεια υπαλλήλων να γίνεται κανονικά και να υπάρχει σαφής διαχωρισμός ευθυνών και αρμοδιοτήτων μεταξύ των στελεχών και του προσωπικού, τα πορίσματα του ελέγχου να εκτίθενται γραπτώς προς την Διοίκηση και να λαμβάνονται μέτρα για τυχόν ελλείψεις και προβλήματα. Επιπροσθέτως, θα πρέπει να γίνεται ο κατάλληλος έλεγχος της εισερχόμενης αλληλογραφίας και να καταχωρούνται οι εισπράξεις είτε αυτές γίνονται με μετρητά, εμβάσματα ή επιταγές. Όσον αφορά τις εισπράξεις, ελέγχεται ο χρόνος κατάθεσής τους στις Τράπεζες και σε περίπτωση τυχόν καθυστέρησης αν αυτή δικαιολογείται επαρκώς. Οι μεταχρονολογημένες επιταγές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο με τα πλήρη στοιχεία τους.

Τα εντάλματα πληρωμής εκδίδονται από συγκεκριμένο αρμόδιο πρόσωπο μαζί με τα συνημμένα στο ένταλμα πληρωμής δικαιολογητικά. Τα στελέχη των επιταγών καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο και ελέγχεται το απόθεμα των αχρησιμοποίητων

επιταγών. Οι υποβαλλόμενες προς έγκριση και υπογραφή επιταγές συνοδεύονται από τα αντίστοιχα δικαιολογητικά τους στοιχεία. Τα απαραίτητα παραστατικά για τις εκδιδόμενες επιταγές εκδίδονται και εγκρίνονται ενυπογράφως. Τα χρήματα που απομένουν στο τέλος κάθε ημέρας τοποθετούνται στο χρηματοκιβώτιο με κωδικούς που για το κλείσιμο και το άνοιγμά του απαιτείται η σύμπραξη δύο ατόμων τουλάχιστον. Το μέγιστο δυνατό ύψος ταμιακού υπολοίπου καθορίζεται και οι τυχόν υπερβάσεις του δικαιολογούνται. Όσον αφορά στις τραπεζικές καταθέσεις, αυτές διαπιστώνονται με βάση την απόδειξη της τράπεζας. Ο εκτοκισμός των καταθέσεων καθώς και τα έξοδα που χρεώνονται στον κάθε λογαριασμό παρακολουθείται και ελέγχεται. Οι καταχωρήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς παρακολουθούνται και ελέγχονται και γίνεται αντιπαραβολή με τα αντίγραφα των λογαριασμών.

Οι αγορές και οι πωλήσεις τίτλων, δικαιολογητικών συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων εγκρίνονται και επικυρώνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης, φυλάσσονται σε χρηματοκιβώτιο, γίνεται η διαχείριση και η είσπραξη του εισοδήματος που απορρέει από αυτά και τηρείται σχετικό μητρώο.

Οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων και τα τυχόν πιστωτικά σημειώματα εγκρίνονται από την Διοίκηση. Γίνεται η καταχώρηση των χρεώσεων και των πιστώσεων στους λογαριασμούς απαιτήσεων και έλεγχος των εν λόγω ποσών.

Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις καταχωρούνται στους λογαριασμούς απαιτήσεων κατόπιν ελέγχουν των στοιχείων ως προς τα ποσά. Επίσης, ενημερώνονται οι πελάτες όσον αφορά τα υπόλοιπα των απαιτήσεων και ζητείται η απάντησή τους ως προς αυτά. Παρακολουθούνται και ελέγχονται η χορήγηση δανείων ή πιστώσεων, οι πρόσοδοι αυτών και τηρείται κατάλληλο βιβλίο εισπρακτέων επιταγών, συναλλαγματικών και γραμματίων. Όσον αφορά στις μεταχρονολογημένες επιταγές, αυτές παρακολουθούνται ιδιαιτέρως.

Η εταιρεία τηρεί επαρκώς λεπτομερή μητρώα των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων και των αποσβέσεών τους τα οποία πρέπει να είναι πλήρως ενημερωμένα. Τηρούνται επαρκή στοιχεία για μακροπρόθεσμες συμβάσεις ναυλώσεων, ενοικιάσεων, κτλ. Η εταιρεία οφείλει να προβαίνει στην απογραφή κινητού και κυρίως πάγιου εξοπλισμού και να γίνεται σύγκριση των στοιχείων που απογράφονται με εκείνα που αναγράφονται στα μητρώα. Τυχόν εμπράγματα βάρη επί των παγίων σημειώνονται στα βιβλία και ειδικότερα στο παράρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να έχουν ασφαλιστεί κατά κινδύνων πυρός, ζημιών, φθορών, κτλ. Τυχόν ανακλύπτουσες ζημιές αναλύονται και εξετάζονται από την Διοίκηση της εταιρείας. Τέλος, η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων ιδιο-

κτησίας της εταιρείας είναι θέμα εξέτασης και συζήτησης με την Διοίκηση της εταιρείας και οι αποσβέσεις τους λογίζονται και καταμερίζονται για τον χρόνο που η εταιρεία τα κατέχει ή δικαιούται να κάνει χρήση αυτών.

Οι αγορές ενεργούνται με βάση προκαθορισμένα αποθέματα ασφαλείας. Αντίγραφο του δελτίου εισαγωγής αποστέλλεται στο Λογιστήριο και τα τιμολόγια αγорών ελέγχονται όπως και τα δικαιολογητικά των αγορών επισταμένως. Η εταιρεία οφείλει να τηρεί ημερολόγιο αγορών. Τα τιμολόγια με τις παραγγελίες και άλλα σχετικά δικαιολογητικά των παραληφθέντων εμπορευμάτων και υπηρεσιών ελέγχονται. Οι εγγραφές στο αναλυτικό καθολικό προμηθευτών, επιταγών πληρωτέων, κτλ διενεργούνται ιδιαιτέρως ή συμφωνούνται βάσει εγγραφών στο ημερολόγιο αγορών, εφόσον τηρείται τέτοιο. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας είναι αρμόδιο να ορίζει το άτομο ή τα άτομα που θα έχουν δικαίωμα υπογραφής των πληρωτέων επιταγών ή συναλλαγματικών για λογαριασμό της εταιρείας. Ελέγχονται περιοδικά οι μεταχρονολογημένες επιταγές, οι πληρωτέες συναλλαγματικές και τα πληρωτέα γραμμάτια. Τηρούνται σχετικά βιβλία ώστε να διενεργούνται περιοδικά οι συμφωνίες με τα αντίστοιχα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών.

Στα πλοία τηρούνται βιβλία αποθήκης τα οποία παρακολουθούνται και ελέγχονται από τον αποθηκάριο καθώς και από άλλο άτομο. Κατά την διαδικασία του ελέγχου συγκρίνονται τα αναγραφόμενα στα βιβλία της αποθήκης με τα υπάρχοντα σε αυτήν. Τυχόν αποκλίσεις ελέγχονται και αιτιολογούνται καταλλήλως.

Οι υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου και τρίτων κρατήσεις αναγράφονται σε ειδικούς πληρωτέους λογαριασμούς, συμπεριλαμβανομένων και των εργοδοτικών εισφορών και υποχρεώσεων. Οι αποδόσεις έμμεσων και άμεσων φόρων γίνονται κατόπιν κατάλληλου ελέγχου και έγκρισης.

Η μισθοδοσία του προσωπικού γίνεται από εντεταλμένο από την Διοίκηση πρόσωπο κατόπιν σχετικού ελέγχου και έγκρισης. Η εταιρεία τηρεί ατομικό φάκελο ή μητρώο του προσωπικού και των πληρωμάτων των πλοίων. Η αγορά των ενσήμων ΙΚΑ γίνονται από εντεταλμένο άτομο και οι υπέρ των Ασφαλιστικών Ταμείων (ΙΚΑ, ΝΑΤ, κτλ) κρατήσεις και εισφορές υπολογίζονται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και καταβάλλονται εμπρόθεσμα. Οι προκαταβολές που χορηγούνται στο προσωπικό και τα πληρώματα εγκρίνονται αρμοδίως.

Εφόσον οι μετοχές της εταιρείας δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α.⁸, τηρείται βιβλίο μετόχων και μετοχών το οποίο ενημερώνεται δεόντως βάσει εμπεριστατωμέ-

⁸ Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

νων και νόμιμων δικαιολογητικών. Αν οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., τηρείται και ενημερώνεται το μετοχολόγιο κατόπιν επικοινωνίας με το Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών. Ανά τακτά χρονικά διαστήματα εκδίδονται στατιστικά στοιχεία που αφορούν στις αγοραπωλησίες των μετοχών που έχουν διενεργηθεί κατά το διάστημα αυτό.

Τυχόν δαπάνες στηρίζονται σε νόμιμα και πλήρη δικαιολογητικά στοιχεία. Για τα έξοδα πρέπει να υφίσταται λογαριασμός εξόδων ο οποίος πρέπει να ενημερώνεται δεόντως και εγκαίρως. Ομοίως, για τα έσοδα της εταιρείας πρέπει να υφίσταται λογαριασμός εσόδων ο οποίος παρακολουθείται και ενημερώνεται εγκαίρως.

Στο τέλος της χρήσεως έτους καταρτίζονται και εκδίδονται ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

3.7 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η διαδικασία του ελέγχου συνίσταται στα Φύλλα Εργασίας, τον Φάκελο Ελέγχου και τον Μόνιμο Φάκελο.

Τα Φύλλα Εργασίας είναι περιληπτικά και περιλαμβάνουν όλο το αποδεικτικό υλικό που έχουν συγκεντρώσει οι ελεγκτές για να δείξουν την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν. Τα Φύλλα Εργασίας πρέπει:

- Να συντάσσονται με σαφήνεια, ακρίβεια και να είναι συνοπτικά,
- Να συσχετίζονται με τα στοιχεία ελέγχου του φακέλου της προηγούμενης χρήσεως,
- Να συσχετίζονται με παραπομπές όλα τα Φύλλα Εργασίας της ελεγχόμενης χρήσεως,
- Να παρέχεται στα Φύλλα Εργασίας το μέγεθος κάθε αντικειμένου που ελέγχεται και το αντίστοιχο δείγμα ελέγχου,
- Να σημειώνεται ως επικεφαλίδα κάθε Φύλλου Εργασίας το αντικείμενο ελέγχου για το οποίο συντάχθηκε το Φύλλο Εργασίας,
- Το κάθε Φύλλο Εργασίας να μονογράφεται και να αριθμείται και επίσης να έχει ημερομηνία σύνταξής του,
- Να γίνεται χρήση συμβόλων ελέγχου με επεξήγηση αυτών σε κάθε Φύλλο Ελέγχου ή σε ειδικό επεξηγηματικό φύλλο εργασίας,

- Κάθε παρατήρηση, διαπίστωση και υπόδειξη να διατυπώνεται με κόκκινο μελάνι ενώ στα Φύλλα Εργασίας θα χρησιμοποιείται μόνο μπλε, μαύρο, πράσινο ή κόκκινο μελάνι⁹.

Στον Φάκελο Ελέγχου θα πρέπει να εντάσσονται κατά σειρά:

- Εντολή Ελέγχου και σχετική αλληλογραφία,
- Έκθεση ή Επιστολή Ελέγχου – ελεγχόμενος ισολογισμός κλπ
- Ανακεφαλαιωτικό σημείωμα πορισμάτων ελέγχου και τυχόν ανταπαντήσεων ελεγχόμενης,
- Βεβαίωση εφαρμογής προγράμματος ελέγχου,
- Συνοπτικός πίνακας μελών ελέγχου και χρόνου απασχόλησης,
- Επιστολές Εταιρείας, Νομικού Συμβούλου, κτλ,
- Ισοζύγια και λοιπές οικονομικές καταστάσεις,
- Φύλλα Εργασίας κατά την σειρά του Ισολογισμού, των λογαριασμών Εκμεταλλεύσεως και Αποτελεσμάτων Χρήσεως,
- Επιστολές πελατών και προμηθευτών όταν αυτός είναι μεγάλος και δημιουργεί προσκόμματα στην συνοχή και λογική συνέχεια των Φύλλων Εργασίας.

Στον Μόνιμο Φάκελο περιέχεται:

- Φύλλο Εργασίας με πλήρη την επωνυμία, νομική μορφή, έδρα, διεύθυνση, αποθήκες, πλοία, γραφεία, κτλ,
- Πλήρως ενημερωμένο Καταστατικό,
- Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου,
- Κυριότεροι μέτοχοι, εξαρτημένες, θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες,
- Προνομιακές συμβάσεις, εγκριτικές πράξεις, υπουργικές αποφάσεις υπαγωγής στις διατάξεις διαφόρων νόμων,
- Συνοπτικό σημείωμα φορολογικών, πιστωτικών, αναπτυξιακών κινήτρων που ισχύουν για την εταιρεία,
- Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, θεωρημένα και μη,
- Οργανόγραμμα,
- Λογιστικό σύστημα και σχέδιο,
- Σημείωμα από εκθέσεις φορολογικών ελέγχων ή από άλλους ελέγχους,
- Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου,

⁹ Μπλε ή μαύρο μελάνι θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την περιγραφή ή το περιεχόμενο του υπό έλεγχο λογαριασμού. Θα πρέπει να χρησιμοποιείται πράσινο μελάνι για τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν και κόκκινο μελάνι για τις παρατηρήσεις, διαπιστώσεις ή υποδείξεις που προέκυψαν από τον έλεγχο.

- Σημείωμα για ΦΠΑ.

Στο πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών τοποθετείται η μελέτη των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης και του Διοικητικού Συμβουλίου της ελεγχόμενης ναυτιλιακής επιχείρησης.

Στις τελικές ελεγκτικές διαδικασίες εντάσσονται:

- Τυχόν επιστολές και υπεύθυνες δηλώσεις προς την Διοίκηση της Εταιρείας που να αφορούν την πλήρη τεκμηρίωση του ελέγχου,
- Απαραίτητες γραπτές επιβεβαιώσεις των Νομικών Συμβούλων που να αφορούν στην κυριότητα των πλοίων, ακινήτων, σε εμπράγματα βάρη, εκκρεμείς δίκες κτλ,
- Επισκόπηση Φύλλων Εργασίας για το αν έχουν μονογραφηθεί από τους ελεγκτές και τον εποπτεύοντα αυτούς,
- Συσχέτιση οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν με τα σχετικά Φύλλα Εργασίας και ρύθμιση εκκρεμοτήτων, ασαφειών, κτλ,
- Διαπίστωση ενημέρωσης βιβλίου απογραφών και καταχώρησης ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σ' αυτό,
- Κατάρτιση πιστοποιητικού ελέγχου, διορθώσεις και τελική μορφή αυτού,
- Σημείωμα για τον έλεγχο της επόμενης χρήσεως.

Πέραν των ανωτέρω, κατά τον έλεγχο θα πρέπει να διαπιστωθεί αν το πάγιο ενεργητικό έχει υποστεί μεταβολές και αν έχουν διαγραφεί από τα μητρώα παγίων μη υπάρχοντα πάγια, αν έχει συνταχθεί πίνακας μεταβολών χρεογράφων, αν έχει διενεργηθεί καταμέτρηση αποθεμάτων και απογραφή τέλους χρήσης, αν έχουν επιβεβαιωθεί τυχόν απαιτήσεις και έχουν συνταχθεί σχετικές επιστολές προς τους πελάτες καθώς και αν έχουν απαντηθεί αυτές, αν έχουν απογραφεί τυχόν εισπρακτέες επιταγές, συναλλαγματικές και γραμμάτια, αν έχουν καταγραφεί τα διαθέσιμα της εταιρείας και αν το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου και η ονομαστική αξία κάθε μετοχής είναι σύμφωνα με την νομοθεσία και το καταστατικό της εταιρείας, αν έχουν καταγραφεί οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και αν έχουν αποτιμηθεί απαιτήσεις και διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα.

3.7.1 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΟΔΩΝ

Ανάλογα με την μορφή εκμετάλλευσης των πλοίων, συναρτήσει του είδους αυτών, μπορεί να προκύψουν οι εξής βασικές κατηγορίες εσόδων:

- *Εσοδα από ναυλώσεις (κατά ταξίδι ή για πολλαπλά συνεχή ταξίδια),*
- *Εσοδα από χρονοναυλώσεις ή ναύλωση κατά παραχώρηση ή ναύλωση του πλοίου γυμνού για μεταφορά αγαθών, ζώντων ζώων ή ανθρώπων,*
- *Εσοδα από φορτωτικές και συναφή έγγραφα (φορταποδείξεις) για μεταφορά αγαθών με φορτηγά πλοία γραμμής ή επιβατηγά πλοία,*
- *Εσοδα από παρεπόμενους όρους των ναυλοσυμφώνων, χρονοναυλοσυμφώνων και φορτωτικών,*
- *Εσοδα από εισιτήρια μεταφοράς επιβατών,*
- *Εσοδα από εστιατόρια, κυλικεία, μπαρς, self service, καταστήματα, καζίνο και άλλες συναφείς δραστηριότητες παροχής ψυχαγωγίας κλπ προς τους επιβάτες,*
- *Λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως (προμήθειες, τόκοι, κλπ).*

Για τα κάθε φύσεως έσοδα της ναυτιλιακής επιχείρησης, μπορεί να ισχύσουν οι ακόλουθες γενικές ελεγκτικές διαδικασίες:

- ✓ Κατάρτιση αναλυτικών πινάκων κατά κατηγορία εσόδων,
- ✓ Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
- ✓ Συγκρίσεις με αντίστοιχα κονδύλια προηγούμενης χρήσης και αιτιολόγηση διαφορών,
- ✓ Μελέτη συστήματος διασφάλισης εσόδων και εντοπισμός αδύνατων διαχειριστικών σημείων, κτλ,
- ✓ Συσχέτιση λογαριασμών εσόδων με άλλους λογαριασμούς π.χ. Ναυλωτές και Πρακτορεία, Χρεόγραφα και Συμμετοχές, Καταθέσεις Τραπεζών, κτλ,
- ✓ Έρευνα αν έχουν περιληφθεί στους οικείους λογαριασμούς όλα τα δεδουλευμένα έσοδα,
- ✓ Ιδιαίτερη προσοχή αν έχουν περιληφθεί έσοδα κατά πρόβλεψη,
- ✓ Επαλήθευση εσόδων με βάση δηλώσεις ΦΠΑ και συσχέτιση των εσόδων με εισπράξεις από ΦΠΑ¹⁰,

¹⁰ Για μεταφορές στην Ελληνική επικράτεια αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις ενδοκοινοτικών μεταφορών.

- ✓ Δειγματολογικός έλεγχος εσόδων με αντιπαραβολή προς δικαιολογητικά στοιχεία¹¹.

3.7.1.1 ΕΣΟΔΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η σύμβαση ναυλώσεως έχει ως αντικείμενο την χρησιμοποίηση του πλοίου ολικά ή μερικά για θαλάσσια μεταφορά αγαθών ή ατόμων έναντι ανταλλάγματος.

Οι συνήθεις τύποι συμβάσεων ναυλώσεων είναι:

- σύμβαση ναύλωσης κατά ταξίδι,
- σύμβαση ναύλωσης για πολλαπλά συνεχή ταξίδια,
- σύμβαση χρονοναύλωσης,
- σύμβαση ναύλωσης κατά παραχώρηση ή πλοίου γυμνού.

Η σύμβαση ναύλωσης αποδεικνύεται εγγράφως. Κατ' αυτήν, ο Πλοιοκτήτης ή εκείνος που έχει το δικαίωμα εκναύλωσης αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαθέσει το πλοίο για την μεταφορά αγαθών μεταξύ δύο ή περισσοτέρων λιμανιών που κατονομάζονται στο ναυλοσύμφωνο έναντι ανταλλάγματος. Το αντάλλαγμα είναι ο ναύλος που έχει υποχρέωση να καταβάλλει ο ναυλωτής. Ο πλοιοκτήτης ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του και ο ναυλωτής είναι τα συμβαλλόμενα μέρη. Επιπροσθέτως, η σύμβαση ναύλωσης ολοκληρώνεται με την εκφόρτωση και παράδοση του φορτίου στους δικαιούχους.

Κατά την χρονοναύλωση, ο πλοιοκτήτης θέτει στην διάθεση του ναυλωτή το πλοίο του και το πλήρωμα αυτού για ορισμένο χρόνο, έναντι προκαθορισμένου κατά μονάδα χρόνου ανταλλάγματος το οποίο καλείται μίσθωμα. Οι όροι και οι άλλες απαραίτητες λεπτομέρειες κάτω από τις οποίες καταρτίστηκε και πρέπει να λειτουργήσει η σύμβαση χρονοναύλωσης περιλαμβάνονται στο χρονοναυλοσύμφωνο. Τα κυριότερα στοιχεία ενός ναυλοσύμφωνου είναι:

- (α) ο πλοιοκτήτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να θέσει στην διάθεση του ναυλωτή το πλοίο του μαζί με το πλήρωμα για ορισμένη χρονική στιγμή και δηλώνει το μέγεθος αυτού, την ταχύτητά του, την κατανάλωση καυσίμων και το απόθεμα αυτών.
- (β) ο ναυλωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να χρησιμοποιεί το πλοίο για την πραγματοποίηση νόμιμων ταξιδιών και την μεταφορά νόμιμων εμπο-

¹¹ Πληρότητα και νομιμότητα δικαιολογητικών, εφαρμογή εγκεκριμένων ναυτολογίων, έρευνα εκπλώσεων, αριθμητικοί υπολογισμοί, σωστοί λογιστικοί χειρισμοί, κλπ).

ρευμάτων. Στις υποχρεώσεις του ναυλωτή περιλαμβάνεται η προσέγγιση του πλοίου μόνο σε καλά και ασφαλή λιμάνια.

- (γ) λιμένας και χρόνος παράδοσης στους ναυλωτές.
- (δ) ο πλοιοκτήτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να πληρώνει την μισθοδοσία του πληρώματος, την ασφάλιση του πλοίου, τα τρόφιμα και εφόδια αυτού και να διατηρεί το πλοίο σε καλή κατάσταση ενώ ο ναυλωτής υποχρεούται να πληρώνει τα καύσιμα του πλοίου, τα έξοδα των λιμένων, τα έξοδα φορτοεκφόρτωσης και στοιβασίας και το μίσθωμα του πλοίου το οποίο ορίζεται στο χρονοναυλοσύμφωνο.
- (ε) ορισμένοι άλλοι όροι όπως π.χ. ο πλοίαρχος ακολουθεί τις οδηγίες του ναυλωτή, ειδικοί όροι επαναπαραδόσεως του πλοίου, διαιτησίας, πληρωμής προμήθειας, κλπ.

Ο χρονοναυλωτής είναι υποχρεωμένος κατά την διάρκεια της χρονοναύλωσης να εφοδιάζει και να πληρώνει τα καύσιμα του πλοίου, το νερό για τους λέβητες, τα λιμενικά έξοδα, τα πλοηγικά, τα φαρικά τέλη, την δαπάνη χρήσης ρυμουλκού, τα προξενικά τέλη, τέλη αποβάθρας και δηλωτικά ή άλλα τέλη, τα έξοδα στους λιμένες παραδόσεως και επαναπαραδόσεως του πλοίου, τις προμήθειες και αμοιβές των πρακτόρων, φύλακτρα φορτίου, δαπάνες καθαρισμού και άλλα έξοδα σχετικά με το φορτίο.

Κατά την ναύλωση κατά παραχώρηση ή την ναύλωση του πλοίου γυμνού, ο πλοιοκτήτης αποξενώνεται από την διαχείριση του πλοίου και την διοίκηση του πληρώματος καθ' όλη την διάρκεια του χρόνου της ναύλωσης ενώ ο ναυλωτής έχει τον πλήρη έλεγχο του πλοίου και της διαχείρισής του.

Αναφορικά με τον ναύλο που προαναφέραμε, αυτός αποτελεί το αντάλλαγμα για την μερική ή ολική χρησιμοποίηση του πλοίου για παροχή υπηρεσίας θαλάσσιας μεταφοράς. Ο ναύλος είναι η κύρια αντιπαροχή για την μεταφορά του φορτίου και αποτελεί την αμοιβή του εκναυλωτή και την σημαντικότερη υποχρέωση του ναυλωτή.

Για τις ναυλώσεις, πλην της χρονοναύλωσης, της ναύλωσης κατά παραχώρηση ή του πλοίου γυμνού, ο ναύλος παρουσιάζεται ως ναύλος πληρωτέος κατά την παράδοση¹², κατ' αποκοπή ναύλος¹³, προκαταβλητέος ναύλος¹⁴, pro rata ναύλος¹⁵.

¹² Κατά την Αγγλική νομολογία, ο χρόνος πληρωμής του ναύλου καθορίζεται ελεύθερα από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Το δικαίωμα του πλοιοκτήτη, για την είσπραξη του ναύλου, ελλείψει ρητής συμφωνίας, θεμελιώνεται όταν το πλοίο φθάσει στον λιμένα εκφορτώσεως και μάλιστα στην καθορισμένη θέση και ο πλοιοκτήτης είναι πρόθυμος και έτοιμος προς παράδοση του φορτίου. Κατά την Ελληνική νομολογία, ο ναύλος είναι καταβλητέος "εν αμφιβολία" μετά την φόρτωση (Άρθρο 149 Κ.Ι.Ν.Α. --- Ν.3816/1958).

ναύλος επιστροφής¹⁶, νεκρός ναύλος¹⁷. Το ύψος του ναύλου καθορίζεται ελεύθερα από τους συμβαλλόμενους. Η φύση του φορτίου καθορίζει και τον τρόπο υπολογισμού του ναύλου, ήτοι ναύλος κατά τεμάχιο, κιβώτιο, βαρέλι ή κατά μονάδα βάρους ή όγκου.

Σε περιπτώσεις μεταφοράς ευτελούς αξίας φορτίων, συμφωνείται να καταβληθεί ο ναύλος βάσει ζυγίου παράδοσης ή βάσει βάρους φορτωτικής με αφαίρεση ενός ποσοστού λόγω δυσχέρειας στην ζύγιση τέτοιων φορτίων. Πάντως, ο ναύλος υπολογίζεται με βάση την ποσότητα που φορτώθηκε, ελλείψει ρητής συμφωνίας προς το αντίθετο.

Ο ναύλος καταβάλλεται, συνήθως, από τον ναυλωτή. Συμβαίνει να είναι υπεύθυνοι για την πληρωμή του ναύλου είτε ο φορτωτής¹⁸, ο παραλήπτης του φορτίου¹⁹, ο πωλητής – έμπορος²⁰. Ο ναύλος είναι πληρωτέος στον πλοιοκτήτη. Είναι δυνατόν όμως να πληρωθεί στον Πλοίαρχο, αν έχει εξουσιοδοτηθεί σχετικά, ή στον πράκτορα²¹ του λιμανιού φόρτωσης ή προορισμού ή στον ενυπόθηκο δανειστή, κτλ.

¹³ Είναι ο ολικός ναύλος που συμφωνείται μεταξύ πλοιοκτήτη και ναυλωτή για την χρησιμοποίηση ολόκληρης ή μέρους της μεταφορικής ικανότητας του πλοίου, προς μεταφορά φορτίου από λιμένα σε λιμένα. Ο πλοιοκτήτης έχει δικαίωμα στον ανωτέρω ναύλο με την ολοκλήρωση του ταξιδιού, ακόμα και στην περίπτωση μεταφόρτωσης ή αποστολής του φορτίου με άλλο πλοίο και την παράδοση του φορτίου στους παραλήπτες στο λιμάνι εκφορτώσεως. Μερικές φορές προβλέπεται στο ναυλοσύμφωνο πληρωμή του κατ' αποκοπή ναύλου προκαταβολικά, χωρίς επιστροφή σε περίπτωση απώλειας του πλοίου ή του φορτίου.

¹⁴ Μπορεί να συμφωνηθεί ο ναύλος να είναι προκαταβλητέος, οπότε δεν εξαρτάται η πληρωμή αυτού από την παράδοση του φορτίου, την απώλεια αυτού ή του πλοίου. Πρέπει όμως να διακρίνουμε την περίπτωση χορήγησης/λήψης προκαταβολής από το ποσό του ναύλου, για την αντιμετώπιση ορισμένων εξόδων του πλοίου, που θα παρακρατηθεί από το ποσό του ναύλου. Η προκαταβολή αυτή έχει την έννοια ταμιακής διευκόλυνσης προς τον πλοιοκτήτη ή αποτελεί βραχυπρόθεσμο δάνειο.

¹⁵ Είναι το δικαίωμα ναύλου που έχει ο πλοιοκτήτης ανάλογα με την απόσταση που έχει διανυθεί και την ποσότητα του φορτίου που έχει παραδοθεί. Ο pro rata ναύλος είναι πληρωτέος, εφόσον το πλοίο είναι ικανό και ο πλοιοκτήτης πρόθυμος να μεταφέρει το φορτίο στον προορισμό του αλλά αδυνατεί να το πράξει για λόγους που δεν ελέγχονται από αυτόν ή ο ιδιοκτήτης του φορτίου επιθυμεί παράδοση του φορτίου σε ενδιάμεσο λιμάνι.

¹⁶ Όταν το πλοίο εμποδίζεται να προσεγγίσει στο λιμάνι του τελικού προορισμού και ο παραλήπτης δεν προβαίνει στην παραλαβή του φορτίου σε ενδιάμεσο λιμάνι ή παραλείπει να δώσει εγκαίρως εντολές, ο πλοίαρχος μπορεί να εκφορτώσει, αποθηκεύσει ή μεταφορτώσει τα εμπορεύματα με κίνδυνο και έξοδα του μεταφορέα. Τα έξοδα αυτά είναι απαιτητά από τους παραλήπτες. Βέβαια, το εμπόδιο προσέγγισης στο λιμάνι τελικού προορισμού πρέπει να οφείλεται σε λόγους που δεν ελέγχονται από τον πλοίαρχο ή δεν αφορούν το πλοίο.

¹⁷ Είναι ο πληρωτέος ναύλος για το φορτίο που συμφωνήθηκε να φορτώσουν οι ναυλωτές αλλά δεν φόρτωσαν στην πραγματικότητα. Ο πλοιοκτήτης έχει το δικαίωμα να απαιτήσει το νεκρό ναύλο, όταν ο ναυλωτής δεν τήρησε την συμφωνία να παράσχει πλήρες φορτίο. Ο νεκρός ναύλος δεν είναι ναύλος. Πρόκειται για αποζημίωση του πλοιοκτήτη από τον ναυλωτή για την μη τήρηση των όρων του ναυλοσυμφώνου, δηλαδή της φόρτωσης πλήρους φορτίου. Ο υπολογισμός του νεκρού ναύλου γίνεται κατά τον ακόλουθο τρόπο: προσδιορίζεται η διαφορά βάρους ή όγκου μεταξύ αυτού που φορτώθηκε και αυτού που μπορούσε να φορτωθεί, η διαφορά αυτή πολλαπλασιάζεται με την κατά μονάδα τιμή του ναύλου και αφαιρείται ότι έξοδο θα επιβαρυνόταν ο πλοιοκτήτης στην περίπτωση κανονικής φόρτωσης ολόκληρου του φορτίου. Ο τρόπος υπολογισμού του νεκρού ναύλου δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του ως αποζημίωση.

¹⁸ Όταν η μεταφορά του φορτίου δεν καλύπτεται από το ναυλοσύμφωνο αλλά από φορτωτική.

¹⁹ Όταν στην φορτωτική ορίζεται ότι ο παραλήπτης οφείλει να καταβάλλει τον ναύλο. Η ρήτρα μπορεί να αφορά τον οπισθογράφο της φορτωτικής (κατά τα άρθρα 149 και 152 του Κ.Ι.Ν.Δ. – Ν.3816/1958 – για τον ναύλο ευθύνεται και ο ναυλωτής ή φορτωτής).

²⁰ Όταν εναποτίθενται τα εμπορεύματα in transit.

²¹ Άρθρο 168 του Κ.Ι.Ν.Δ. – Ν.3816/1958.

Μετά την παρένθεση που κάναμε αναφορικά με τους ναύλους, ας αναφερθούμε σε κάποιους όρους ναυλοσυμφώνων που αποτελούν έσοδα για την ναυτλιακή επιχείρηση. Αναφερόμαστε, εν πρώτοις, στις επισταλίες που αποτελούν την αποζημίωση που δίνεται για το διάστημα που το πλοίο παραμένει στο λιμάνι φόρτωσης και εκφόρτωσης πέραν από αυτό που απαιτείται για την φόρτωση και εκφόρτωση του φορτίου του. Τα ποσά μπορεί να είναι σημαντικά και για αυτόν τον λόγο ο υπολογισμός τους πρέπει να ελέγχεται με ιδιαίτερη προσοχή. Ο χρόνος πέραν των επισταλιών αποτελεί τις αντεπισταλίες για τις οποίες δεν καθορίζεται κάποιο ποσό καθώς ο πλοιοκτήτης μπορεί να ζητήσει την αποκατάσταση κάθε ζημίας που υπέστη από την καθυστέρηση, κράτηση ή σταμάτημα του πλοίου του. Η επίσχεση αφορά την κράτηση του φορτίου για μη εκπλήρωση συμβατικής υποχρέωσης όπως η πληρωμή του ναύλου, των επισταλιών, των αντεπισταλιών, της συνεισφοράς σε γενική αβαρία ή δαπάνη διάσωσης. Το δικαίωμα της επίσχεσης παρέχεται ακόμα και για τον προκαταβλητέο ναύλο, τον νεκρό ναύλο ή και για άλλη αιτία. Ο επίναυλος αποτελεί μία πρόσθετη αμοιβή για την φροντίδα καλής φόρτωσης και εκφόρτωσης. Το ποσό αυτό της πρόσθετης αμοιβής ορίζεται σε ποσοστό 1-5% του ναύλου, δίνεται από τον κύριο του φορτίου και εισπράττεται από τον μεταφορέα.

Μετά τον χρόνο των επισταλιών, που όπως είπαμε αποτελεί και έσοδο σημαντικό για την επιχείρηση, ακολουθεί η ανθυπεραναμονή η οποία αποτελεί πρόσθετο ναύλο και ορίζεται ως το διπλάσιο του ποσού της υπεραναμονής (επισταλιών).

Εν συνεχεία, σημαντικά έσοδα αποτελούν τα έσοδα από φορτωτικές. Διάφορα κονδύλια συνεισπράττονται δε με το ναύλο της φορτωτικής, όπως:

- ο επίναυλος στον οποίο έχουμε αναφερθεί λίγο πιο πάνω,
- τα πλοιαρχικά δικαιώματα που αποτελούν πρόσθετο έσοδο που προσαυξάνει τον ναύλο
- ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ο οποίος επιβάλλεται για τις φορτωτικές που αφορούν την εθνική διαμετακίνηση εμπορευμάτων ή την ενδοκοινοτική διαμετακόμιση εμπορευμάτων.
- Προμήθεια πράκτορα ή πρακτορειακά δικαιώματα αφορά την αμοιβή του πράκτορα για τις υπηρεσίες που προσφέρει στον φορτωτή ή και τον παραλήπτη του φορτίου. Αν το ποσό αυτό εισπράττεται από υποκαταστήματα της επιχείρησης, τότε αυτό συνιστά έσοδο της επιχείρησης.
- Το εισπραττόμενο ποσό για έξοδα των εντύπων της φορτωτικής αν δεν παρακρατείται από το πρακτορείο που μεσολαβεί και αποδίδεται στην

ναυτιλιακή επιχείρηση, χαρακτηρίζεται ως έσοδό της και εντάσσεται μεταξύ των λοιπών εσόδων εκμετάλλευσης.

Τα επιβατηγά πλοία αποτελούν μόνο το 5% του συνολικού αριθμού των εμπορικών πλοίων. Τα έσοδα από ναύλους επιβατών αναφέρονται σε επιβατηγά πλοία που εκτελούν μεταφορές προσώπων σε τακτικές γραμμές μέσα στην Ελληνική Επικράτεια, δρομολόγια σε τακτικές γραμμές μεταξύ Ελληνικών και ξένων λιμανιών και περιηγητικούς πλόες στην Ελλάδα ή το εξωτερικό. Τα εισιτήρια για την μεταφορά των επιβατών και των αποσκευών τους, τα ποσά που εισπράττονται για την τροφοδοσία των επιβατών και την ψυχαγωγία τους αποτελούν έσοδα για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον χώρο θαλάσσιας μεταφοράς επιβατών στο εσωτερικό ή εξωτερικό. Τα εισιτήρια καλύπτουν την αξία του ναύλου, τους φόρους (π.χ. ΦΠΑ) και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων (ΟΛΠ, λιμενεργατικά, λεμβουχικά, κτλ). Όπως προείπαμε επιγραμματικά, τα επιβατηγά πλοία έχουν έσοδα από την εκμετάλλευση εστιατορίων, κυλικείων, μπαρ, ομαδικών και ατομικών παιγνίων, καταστημάτων πώλησης διαφόρων ειδών, κτλ.

Έσοδα όμως για την ναυτιλιακή επιχείρηση μπορεί να προκύψουν από την πώληση παλαιών υλικών, εξαρτημάτων, υλικών συσκευασίας, κενών βαρελιών, ανταλλακτικών και γενικότερα από αποξήλωση παλαιών κατασκευών του πλοίου. Σε αναζήτηση αυτών των εσόδων οδηγούν συνήθως οι επισκευές, κατασκευές, ετήσια και ειδική επιθεώρηση του πλοίου κτλ.

Τέλος, όσον αφορά στα έσοδα της ναυτιλιακής επιχείρησης, επισημαίνεται ότι πρέπει να:

- ✓ καταρτισθούν στο τέλος της χρήσης αναλυτικοί συγκριτικοί πίνακες κατ' είδος εσόδου και κατά πλοίο, να γίνουν συγκρίσεις και εξέταση των διαφορών,
- ✓ ελεγχθεί ότι τα στοιχεία της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων για όλη την χρήση, σε ότι αφορά τα έσοδα,
- ✓ ελεγχθεί ότι έχουν περιληφθεί στα έσοδα όλα τα δεδουλευμένα της χρήσεως και τα έσοδα της επόμενης ή της προηγούμενης χρήσης έχουν καταχωρηθεί στους προβλεπόμενους από το ΕΓΛΣ λογαριασμούς,
- ✓ ελεγχθούν οι επιδιώξεις του εσωτερικού ελέγχου και το διάγραμμα ροής των διαδικασιών ελέγχου των εσόδων και επίσης ότι εφαρμόζονται οι αναγκαίες διαδικασίες για την βεβαίωση και είσπραξη των εσόδων.

3.7.2 ΕΞΟΔΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η επιχειρηματική δραστηριότητα των πλοιοκτητών αποβλέπει να εξασφαλίσει την μεγαλύτερη θετική διαφορά από τα έσοδα της εκμετάλλευσης σε σχέση με το κόστος²² αυτής.

Κόστος εκμεταλλεύσεως ενός πλοίου είναι το σύνολο των οικονομικών θυσιών που απαιτούνται ώστε το πλοίο αυτό να παρέχει τις υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών για τις οποίες είναι προορισμένο. Στην πράξη, ως κόστος εκμεταλλεύσεως ορίζεται το σύνολο των τρεχόντων εξόδων και των εξόδων ταξιδιού, μη συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων.

Τα έξοδα διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα (βάσει του τρόπου που βαρύνουν τον φορέα του κόστους), πραγματικά και υπολογιστικά (με κριτήριο την εμφανή ή μη ανάλωσή τους), δεδουλευμένα ή μη (ανάλογα με την ανάλωση ή μη ανάλωσή τους σε μία χρονική περίοδο), ενσωματούμενα ή μη στο κόστος (αν αποτελούν ή όχι προσδιοριστικά του κόστους στοιχεία) και σταθερά²³ ή μεταβλητά²⁴ (με κριτήριο την συμπεριφορά συμμετοχής τους στο κόστος σε συνάρτηση με το μέγεθος της οικονομικής δραστηριότητας).

Τα έξοδα εκμετάλλευσης του πλοίου κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες, όπως:

- αμοιβές και έξοδα πληρωμάτων²⁵,

²² Κόστος είναι το σύνολο των κάθε μορφής και φύσεως οικονομικών θυσιών που απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία.

²³ Πρόκειται για τα έξοδα που πραγματοποιούνται είτε το πλοίο βρίσκεται σε κίνηση είτε παραμένει σε κάποιο λιμάνι προς φόρτωση, εκφόρτωση, επισκευές, κτλ. Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται η μισθοτροφοδοσία πληρώματος και συναφή με το πλήρωμα έξοδα, η ασφάλιση σκάφους, μηχανών κινδύνων πολέμου, η συντήρηση, οι επισκευές, η επιθεώρηση, τα εφόδια, τα λιπαντικά και η ύδρευση καθώς και τα γενικά έξοδα. Η μισθοτροφοδοσία και τα άλλα συναφή με το πλήρωμα έξοδα ποικίλουν ανάλογα με το μέγεθος του πλοίου, του τύπου αυτού, των αυτοματισμών που διαθέτει, της σημαίας του Κράτους που φέρει, κτλ. Το ποσοστό συμμετοχής αυτών στο σύνολο των τρεχόντων εξόδων κυμαίνεται από 25% μέχρι 50%. Η δαπάνη ασφάλισης του σκάφους και των μηχανών κατά κινδύνων πολέμου, του ναύλου ή του ενοικίου, της αυτασφάλισης στα διάφορα clubs κτλ εντάσσεται στα τρέχοντα έξοδα και καλύπτει περίπου το 20% αυτών. Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευών καλύπτουν συνήθως ποσοστό 10-20% των τρεχόντων εξόδων, τα υλικά και εφόδια το 6-12% αυτών και τα γενικά έξοδα της επιχείρησης ποσοστό 4-7% αυτών.

²⁴ Πρόκειται για τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται ειδικά σε κάθε ταξίδι του πλοίου και αφορούν μόνο αυτό το ταξίδι. Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται τα καύσιμα, τα λιμενικά έξοδα, τα έξοδα διωρώνων, τα έξοδα φορτίου, στοιβασίας, αποστοιβασίας, καθαρισμού κυτών, ελίσπενση, προμήθειες ναύλου και συναφή έξοδα.

²⁵ Καλύπτουν στο μισθό του πληρώματος, την τροφή, παροχές σε είδος όπως κλινοστρωμένη, ιματισμός, σκεύη κτλ, τα έξοδα μετάβασης ναυτικών για να συναντήσουν το πλοίο στο οποίο θα ναυτολογηθούν, τα έξοδα επιστροφής λόγω μη συνάντησης του πλοίου, τα έξοδα επαναπατρισμού ναυτικών στον τόπο κατοικίας ή διαμονής του, τα έξοδα νοσηλείας και φαρμακευτικής περίθαλψης σε περίπτωση ασθένειας ή ατυχήματος, τα έξοδα κηδείας λόγω θανάτου οφειλόμενου σε ναυτεργατικό ατύχημα, οι αποζημιώσεις λόγω ανικανότητας προς εργασία ή θανάτου του ναυτικού ή λόγω απώλειας, οι αποζημιώσεις λόγω απώλειας αντικειμένων προσωπικής ή επαγγελματικής του

- ➔ έξοδα κίνησης πλοίων²⁶,
- ➔ συντήρηση – επισκευές πλοίου²⁷,
- ➔ λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης,
- ➔ ασφάλιστρα²⁸,
- ➔ δαπάνες κεφαλαίου²⁹,
- ➔ προβλέψεις εκμετάλλευσης.

Επίσης, η ναυτιλιακή επιχείρηση έχει έξοδα που αφορούν στην λειτουργία των διαφόρων τμημάτων που την απαρτίζουν (Οικονομική Υπηρεσία, Εμπορική Υπηρεσία, Γραμματεία/Προσωπικό, Τεχνική Υπηρεσία). Το κόστος λειτουργίας των υπηρεσιών της ναυτιλιακής επιχείρησης συναθροιζόμενα μας δίνουν το σύνολο των εξόδων λειτουργίας της επιχείρησης. Επίσης στα έξοδα λειτουργίας της επιχείρησης συνυπολογίζονται και οι δαπάνες για το δίκτυο των υποκαταστημάτων της επιχείρησης.

Θα πρέπει να αναφέρουμε επίσης τις ζημιές και τις έκτακτες δαπάνες που συνιστούν την γενική αβαρία³⁰ και περιγράφονται ως εξής:

χρήσης λόγω ναυαγίου, πυρκαγιάς ή άλλων παρεμφερών γεγονότων. Επίσης, συμπεριλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν στην ψυχαγωγία του πληρώματος, κάποιες οικειοθελείς εργοδοτικές παροχές, κτλ.

²⁶ Το πλοίο κατά την πραγματοποίηση των ταξιδιών του είναι υποχρεωμένο να προσεγγίζει σε διάφορα λιμάνια για διάφορους λόγους όπως π.χ. φόρτωση, εκφόρτωση, εφοδιασμό σε καύσιμα, τρόφιμα, νερό, ανταλλακτικά, επισκευές, κλπ. Επίσης, θα πρέπει να προηγηθούν κάποιες διατυπώσεις προς τις λιμενικές, τελωνειακές, προξενικές και άλλες αρχές και να εξασφαλισθεί η ετοιμότητα κατάλληλου και απαραίτητου προσωπικού για την ρυμούλκηση, την πλεύριση, την πρόσδεση κλπ του πλοίου. Ήτοι, στα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται έξοδα λιμενικών (πλοηγικά εισόδημα & εξόδου, ρυμούλκηση εισόδου & εξόδου, λεμβούχοι εισόδου & εξόδου, υγειονομικά κλπ, τέλη αγκυροβολίας, έξοδα εκτελωνιστή, έξοδα λιμεναρχείου), έξοδα για προμήθειες, επισκευές και συντήρηση (εφόδια καταστρώματος, μηχανών και διαμερισμάτων, τρόφιμα, νερό, καύσιμα, λιπαντικά, επισκευές, καθαρισμός κυτιών και δεξαμενισμού), έξοδα φορτώσεως και εκφορτώσεως, έξοδα φύλαξης, έξοδα ελέγχου και επαλήθευσης φορτίου, έξοδα στοιβασίας, δαπάνες πληρώματος (ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, μεταφορές και επαναπατρισμοί, ταχυδρομείο πληρώματος), διάφορες δαπάνες (δαπάνες για πιστοποιητικά, δαπάνες για ταχυδρομικά/τέλεξ/τηλεγραφικά, πλυστικά, απορρίμματα), προμήθειες και δικαιώματα.

²⁷ Αφορά τα έξοδα για ετήσια, ειδική (κάθε τέσσερα χρόνια) και συνεχή επιθεώρηση (όπου γίνεται κατανομή των εργασιών της ειδικής επιθεώρησης σε διάστημα τετραετίας). Επίσης, συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες συντήρησης, επισκευών, δεξαμενισμού και συναφών εργασιών, Δαπάνες για αναλώσιμα υλικά (υλικά καθαριότητας κάθε φύσεως, διάφορα χημικά υλικά, χρώματα και συναφή υλικά, ξυλεία, μέταλλα, σχοινιά και κάβους, υλικά ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εργασιών, μικροεργαλεία και μικροεξαρτήματα, κτλ) και ανταλλακτικά.

²⁸ Αφορά στα έξοδα για την ασφάλιση του πλοίου και του φορτίου έναντι κινδύνων τρικυμίας, ναυαγίου, προσάραξης, σύγκρουσης, εκβολής, έκρηξης, πυρκαγιάς, πειρατείας, διαρπαγής, βροχής, κτλ. Αφορά, επίσης, σε δαπάνες για την ασφαλιστική κάλυψη έναντι ζημιών που οφείλονται σε αμέλεια των μελών του πληρώματος, κινδύνων λόγω πολέμου (ζημιές ή απώλειες οφειλόμενες σε εχθρικές ενέργειες, κτλ) ή επανάστασης και συναφή γεγονότα. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και τα έξοδα αυτασφάλισης για περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από την συνήθη σύμβαση θαλάσσιας ασφάλισης (όπως λόγου χάριν ζημιές ή απώλειες σε άλλο πλοίο, ζημιές σε προκουμπίες, εξέδρες, λιμενοβραχίονες και άλλες λιμενικές εγκαταστάσεις, ζημιές σε πλοίο από σύγκρουση με ευθύνη του ασφαλισμένου πλοίου, έξοδα ανέλκυσης ναυαγίου, έξοδα καθαρής του πλοίου, διοικητικών ανακρίσεων και υποβολή δικαιολογητικών αποζημίωσης, δαπάνες επαναπατρισμού μελών πληρώματος που έπαθαν ατύχημα ή αρρώστησαν, δαπάνες για την αποστολή αντικαταστάτη αρρώστου, έξοδα αποκατάστασης ζημιών φορτίου.

²⁹ Αφορά σε δαπάνες που αφορούν τόπους για δανειακά κεφάλαια με τα οποία πραγματοποιήθηκε ναυπήγηση ή αγορά πλοίου ή πλοίων.

³⁰ Γενική αβαρία αποτελούν οι ζημιές και οι έκτακτες δαπάνες που έγιναν εκουσίως και κατ' εύλογο κρίση προς κοινή ωφέλεια και σωτηρία, από κοινό θαλάσσιο κίνδυνο πλοίου και φορτίου, και εφόσον επήλθε το ωφέλιμο αποτέλεσμα που επιδιώχθηκε.

- ✦ απόρριψη φορτίου στην θάλασσα,
- ✦ βλάβη φορτίου από το νερό ή άλλα υλικά κατασβέσεως πυρκαγιάς,
- ✦ εκφόρτωση και επαναφόρτωση για το πλοίο που προσάραξε,
- ✦ αποκοπή ιστών, δοκών, κτλ του πλοίου για την κοινή σωτηρία,
- ✦ εγκατάλειψη αλυσίδων, αγκυρών, κτλ προς αποφυγή απειλούμενου κινδύνου,
- ✦ βλάβη στις μηχανές και τον εξοπλισμό του πλοίου κατά την προσπάθεια αποκόλλησης, κτλ,
- ✦ βλάβη του πλοίου κατά την κατάσβεση πυρκαγιάς,
- ✦ έξοδα αποκόλλησης,
- ✦ έξοδα διάσωσης πλοίου και φορτίου,
- ✦ έξοδα λιμανιού καταφυγής για επισκευές ζημιών,
- ✦ έξοδα εκφόρτωσης λόγω επισκευών, επαναφόρτωσης φορτίου, κτλ.

Επιπροσθέτως, στα έξοδα της ναυτιλιακής επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται η φορολογία πλοίων και εισοδήματος για τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων, την αποζημίωση από τυχόν βύθισή τους και την υπεραξία από την πώλησή τους. Σε περίπτωση αργίας, βέβαια, του πλοίου λόγω επισκευών, έλλειψης εργασίας ή άλλης αιτίας, οι φόροι και οι εισφορές μειώνονται ανάλογα με τον χρόνο αργίας. Επίσης, στα έξοδα συγκαταλέγεται και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις υφίστανται διατάξεις που αφορούν στις απαλλαγές από το ΦΠΑ. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:

- (α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων³¹ και πλωτών μέσων που προορίζονται για την εμπορική ναυσιπλοΐα όπως και των αντικειμένων³² και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.
- (β) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοδοσιών και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων ή πλωτών μέσων. Η απαλλαγή αυτή περιορίζεται μόνο στα καύσιμα και στα λιπαντικά όταν πρόκειται για πλοία ή πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας του εσωτερικού.

³¹ Στην έννοια των πλοίων περιλαμβάνονται πλοία-αντλίες, πλοία-φάρω, ρυμουλκά, βυθοκόροι, πλωτοί γερανοί, ναυαγοσωστικά πλοία, πλωτές δεξαμενές.

³² Εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη, τηλεοράσεις, σωσίβιοι λέμβοι, φωτοβολίδες, κτλ.

- (γ) η ναύλωση πλοίων και πλωτών μέσων, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.
- (δ) οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των πλοίων και πλωτών μέσων, όπως και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.
- (ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των αμέσων αναγκών των πλοίων και πλωτών μέσων (π.χ. ρυμούλκηση, πλοήγηση, πρόσδεση, χρήση λιμανιών, διάσωση, πραγματογνωμοσύνη, κτλ.).
- (στ) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση του φορτίου των πλοίων και των πλωτών μέσων.
- (ζ) οι θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

Η ναυτιλιακή επιχείρηση υπέχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που εισέπραξε μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ που κατέβαλε τμηματικά κατά την διάρκεια του έτους με την μορφή προσωρινών δηλώσεων κατά μήνα³³ στο Ελληνικό Δημόσιο. Μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από την λήξη της χρήσης, η ναυτιλιακή επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση³⁴.

Οι φορολογικές υποχρεώσεις της ναυτιλιακής επιχείρησης δεν εξαντλούνται στους ανωτέρω φόρους. Η ναυτιλιακή επιχείρηση που λειτουργεί μέσα στα νομικά πλαίσια της Ελληνικής επικράτειας υπόκειται και στις διατάξεις των λοιπών φορολογικών νόμων, εφόσον δεν εξαιρείται. Επιγραμματικά θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η ναυτιλιακή επιχείρηση έχει υποχρέωση να παρακρατήσει από τις αποδοχές που καταβάλλει στο προσωπικό των γραφείων της τον αναλογούντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών και να τον αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και για τις αποδοχές των αξιωματικών και για αυτές των κατωτέρων πληρωμάτων. Συγκεκριμένα, τα ποσά του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και οι εργοδοτικές εισφορές αποδίδονται στην αρμόδια ΔΟΥ με εξαμηνιαίες δηλώσεις.

³³ Σύμφωνα με το Άρθρο 38 του Ν. 2859/2002.

³⁴ Σύμφωνα με το Άρθρο 38 του Ν. 2859/2002.

3.7.2.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι για τα έξοδα ισχύουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- κατάρτιση αναλυτικών πινάκων κατά κατηγορία εξόδων,
- λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια),
- σύγκριση με έξοδα προηγούμενης χρήσης και αιτιολόγηση διαφορών,
- αν έχει γίνει δειγματοληπτικός έλεγχος κατά κατηγορία εξόδων με βάση τα δικαιολογητικά (πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά, δεόντως εγκεκριμένα και ελεγμένα κτλ), προσοχή στον ΦΠΑ – αν εκπίπτει ή όχι - και κατάλληλος λογιστικός χειρισμός αυτού,
- προσεκτική εξέταση μήπως μεταξύ των εξόδων περιλαμβάνονται έξοδα προσθηκών, βελτιώσεων, κλπ των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, αν υπάρχουν έξοδα που έγιναν για λογαριασμό τρίτων και απεικονίζονται μεταξύ των εξόδων εκμετάλλευσης,
- στα έξοδα εκμετάλλευσης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί όλα τα δεδουλευμένα έξοδα της χρήσης, ανεξαρτήτως αν έχουν πληρωθεί ή οφείλονται,
- αν έχουν γίνει όλες οι απαραίτητες προβλέψεις για έξοδα εκμετάλλευσης,
- ανόργανα και έκτακτα έξοδα, όπως και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να απεικονίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της ομάδας 8 του ΕΓΛΣ, συνεπώς δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στα έξοδα εκμετάλλευσης (ομάδα λογαριασμών 6),
- συσχέτιση των λογαριασμών εξόδων με άλλους λογαριασμούς (αποσβέσεων, προβλέψεων, υποχρεώσεων, κτλ),
- οι τίτλοι των λογαριασμών πρέπει να ανταποκρίνονται στο περιεχόμενο τους και η απεικόνιση των εξόδων στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων να είναι σύννομη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων³⁵ τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στην χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Ο ορθός σχηματισμός του λογαριασμού εκμετάλλευσης προϋποθέτει ότι τα έξοδα και τα έσοδα για την αντίστοιχη χρονική περίοδο είναι δεδουλευμένα, βρίσκονται μέσα στο πλαίσιο του ομαλού και οπωσδήποτε αφορούν την εκμετάλλευση, είναι δηλαδή οργανική.

Περαιτέρω, το χαρακτηριστικό στοιχείο του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης είναι ότι πρόκειται για λογαριασμό σύνθεσης που περιλαμβάνει το σύνολο εσόδων και εξόδων εκμετάλλευσης και διάρθρωση των εξόδων εκμετάλλευσης κατ' είδος και κατά λειτουργία. Επίσης, χαρακτηριστικά στοιχεία του είναι ότι εμφανίζει τα αναλυτικά στοιχεία του μικτού κέρδους, παρέχει την εικόνα της δραστηριότητας της διαχείρισης και το αποτέλεσμα από αυτήν, παρέχει την εικόνα της κυκλοφορίας των αποθεμάτων, δίνει συγκρίσιμα στοιχεία εσόδων και εξόδων, και με την προσθήκη ορισμένων αναλύσεων, μπορεί κάλλιστα να αντικαταστήσει την αναλυτική λογιστική που είναι πολύπλοκη και δαπανηρή.

Ο λογαριασμός ΚΑ 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης για την κατάρτιση του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης.

Ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός ΚΑ 80.00 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων της εκμετάλλευσης.

Ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης ΚΑ 80.00 καθώς και οι λογαριασμοί ΚΑ 80.01 (Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης), ΚΑ 80.02 (Έξοδα μη προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων) και ΚΑ 80.03 (Έσοδα μη προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων) λειτουργούν όπως ορίζεται στο ΕΓΛΣ.

³⁵ Σύμφωνα με τον Δ. Παπαδημητρίου στην σελίδα 788 της "Σύγχρονης Γενικής Λογιστικής – Τόμος ΙΙ" ως αποτελέσματα εκμετάλλευσης θεωρούνται τα προκύπτοντα από τα έσοδα του κύριου αντικειμένου της επιχείρησης και των παρεπόμενων δραστηριοτήτων της, ύστερα από την αφαίρεση των εξόδων που έγιναν για την επίτευξη των εσόδων. Στην σελίδα 794 σημειώνεται ότι για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης δύο μέθοδοι μπορούν να εφαρμοσθούν, η μέθοδος του προσδιορισμού τους με τον λογαριασμό αποτελέσματα εκμετάλλευσης και η μέθοδος του προσδιορισμού τους με τον λογαριασμό Γενική Εκμετάλλευση.

Η ανάλυση του λογαριασμού ΚΑ 80.00 σε δύο τριτοβάθμιους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης καλύπτει και την ναυτιλιακή επιχείρηση που είναι διαχειρίστρια ξένων πλοίων.

Στην περίπτωση της διαχειρίστριας ναυτιλιακής επιχείρησης δεν χρειάζεται να γίνεται διαχωρισμός των μη προσδιοριστικών μικτών αποτελεσμάτων εξόδων και εσόδων, αν τέτοια έξοδα-έσοδα περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης των πλοίων.

Οι διαχειρίστριες επιχειρήσεις ενδέχεται να έχουν εντολή να μεταφέρουν σε χρέωση των πλοιοκτητών τα έξοδα εκμετάλλευσης, όπως και κάθε άλλο έκτακτο, ανόργανο, προηγούμενης χρήσης έξοδο ή πρόβλεψη για έκτακτους κινδύνους και να πιστώνουν αυτούς με τα έσοδα εκμετάλλευσης, όπως και κάθε άλλο έκτακτο, ανόργανο, προηγούμενης χρήσης έσοδο ή πρόβλεψη από προηγούμενες χρήσεις. Έτσι δεν δημιουργείται ανάγκη σχηματισμού λογαριασμού εκμετάλλευσης κατά πλοίο. Πολλές φορές οι διαχειρίστριες εταιρείες δεν είναι εξουσιοδοτημένες για την διενέργεια αποσβέσεων, προβλέψεων κτλ και περιορίζονται στα έσοδα και έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί.

Η διαχειρίστρια επιχείρηση σχηματίζει λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης όπου απεικονίζει τα έξοδα και τα έσοδα λειτουργίας της. Τα έξοδα παρακολουθούνται στους λογαριασμούς ΚΑ 81, ΚΑ 82, ΚΑ 83, ΚΑ 84 και ΚΑ 85 ενώ τα έσοδα της διαχειρίστριας παρακολουθούνται στους λογαριασμούς ΚΑ 81, ΚΑ 82, ΚΑ 83 και ΚΑ 84.

Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης παρακολουθούνται στον λογαριασμό ΚΑ 81. Η ανάλυση του εν λόγω λογαριασμού περιλαμβάνει έκτακτα και ανόργανα έξοδα, έκτακτα και ανόργανα έσοδα, έκτακτες ζημιές και έκτακτα κέρδη καθώς και προϋπολογισμένα – προπληρωμένα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.

Τα έξοδα και τα έσοδα των προηγούμενων χρήσεων παρακολουθούνται στον λογαριασμό ΚΑ 82. Η ανάλυση του εν λόγω λογαριασμού περιλαμβάνει έξοδα προηγούμενων χρήσεων, έσοδα προηγούμενων χρήσεων καθώς και προϋπολογισμένα – προπληρωμένα έξοδα και έσοδα των προηγούμενων χρήσεων.

Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις σχηματίζονται με χρέωση των λογαριασμών 83, όπου αναλυτικά καταχωρούνται τα εξής: προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων

χρήσεων, λοιπές έκτακτες προβλέψεις, προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων, προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

Ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν για διάφορους λόγους (έπαψαν να υπάρχουν οι κίνδυνοι ή οι προβλέψεις ήταν μεγαλύτερες από τα αντίστοιχα έξοδα ή ζημιές) μεταφέρονται στον λογαριασμό ΚΑ 84 ο οποίος αναλύεται σε έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους.

Η περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών επιβάλλεται να είναι κατά πλοίο.

Τα υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του γενικού λογαριασμού ΚΑ 84 μεταφέρονται στον λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης.

Ο Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης ενδιαφέρει περισσότερο την παραδοσιακή μορφή της ναυτιλιακής επιχείρησης και πολύ λιγότερο την διαχειρίστρια ναυτιλιακή επιχείρηση.

Ο Λογαριασμός ΚΑ 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στην χρήση που κλείνει.

Ο Λογαριασμός ΚΑ 86 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- με τις μικτές ζημιές, όπως προκύπτουν από τον λογαριασμό ΚΑ 80.01,
- με τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών – ανάπτυξης, διάθεσης και παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχόλησης – αδράνειας), προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους, όπως ακριβώς όλα αυτά προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού ΚΑ 80.02,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, έκτακτες ζημιές (Λογαριασμοί ΚΑ 81.00 και ΚΑ 81.02),
- με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λογαριασμός ΚΑ 82.00),
- με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (Λογαριασμοί ΚΑ 83.10, ΚΑ 83.11, ΚΑ 83.12, ΚΑ 83.13, ΚΑ 83.98).

Πιστώνεται:

- με τα μικτά κέρδη, όπως προκύπτουν από τον Λογαριασμό ΚΑ 80.01,

- με τα διάφορα άλλα έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (π.χ. άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, έσοδα συμμετοχών, κλπ), όπως αναλύονται στον Λογαριασμό ΚΑ 80.03,
- με τα έκτακτα και ανόργανα όργανα, έκτακτα κέρδη (Λογαριασμοί ΚΑ 81.01, ΚΑ 81.03),
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων (Λογαριασμός ΚΑ 82.01),
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (Λογαριασμοί ΚΑ 84.00, ΚΑ 84.01).

Ο παραπάνω λογαριασμός αναλύεται σε επιμέρους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Η περαιτέρω κατά πλοίο ανάλυση είναι απαραίτητη.

Τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης συγκεντρώνονται στον λογαριασμό ΚΑ 86.99, όπως προκύπτουν, ως χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του γενικού λογαριασμού ΚΑ 86. Τα καθαρά αποτελέσματα μεταφέρονται στον λογαριασμό 88 “Αποτελέσματα προς διάθεση”.

4.1.1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Η κατάρτιση του πίνακα εκμετάλλευσης αποτελεί μία βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο. Η κατάρτισή του αποτελεί καθήκον και ευθύνη της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Σε αυτό το σημείο επισημαίνουμε τα εξής:

Κάθε στοιχείο που υπεισέρχεται στην ανωτέρω συνοπτική ανάλυση πρέπει να ελεγχθεί και να υπάρχει αντίστοιχο φύλλο εργασίας. Θα πρέπει να συγκριθούν τυχόν αποκλίσεις κόστους – μικτού κέρδους και ζημίας παρούσης και παρελθούσης χρήσης και να αιτιολογηθούν αυτές.

Θα πρέπει να επιδειχθεί ιδιαίτερη προσοχή αν τα έξοδα που επιβάρυναν την εκμετάλλευση είναι δεδουλευμένα της χρήσης και δεν αφορούν σε προσθήκες ή βελτιώσεις παγίων και στηρίζονται σε νόμιμα και επαρκή δικαιολογητικά, σύμφωνα με τα οικεία φύλλα εργασίας.

Βέβαια και τα αντίστοιχα έσοδα πρέπει να έχουν υποστεί τον κατάλληλο έλεγχο, να υπάρχουν αντίστοιχα φύλλα εργασίας, να αφορούν την χρήση και να είναι πραγματοποιημένα και βεβαιωμένα και να μην πρόκειται για έσοδα κατά πρόβλεψη.

Πάντως, ως προς τον λογαριασμό εκμετάλλευσης πρέπει να προσέχουμε την χρονική οριοθέτηση (τέλος χρήσης) των εξόδων και των αντίστοιχων εσόδων, όχι μόνο για τα πλοία αλλά και για την ίδια την ναυτιλιακή επιχείρηση, όταν μάλιστα και ξένα πλοία.

Σημειώνεται δε ότι ο έλεγχος των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, εκτάκτων κερδών και ζημιών διεξάγεται με βάση τα αντίστοιχα δικαιολογητικά στοιχεία τους, πλήρως ή δειγματοληπτικά, εφόσον λειτουργεί ικανοποιητικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, τα έξοδα και τα έσοδα των προηγούμενων χρήσεων ελέγχονται με βάση τα δικαιολογητικά στοιχεία τους, πλήρως ή δειγματοληπτικά, εφόσον το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ικανοποιητικά και δεν υπάρχουν λόγοι αμφιβολίας για τα έξοδα και έσοδα που έχουν καταχωρηθεί στους ανωτέρω λογαριασμούς.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνει στην χρέωσή του το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης των πλοίων, εφόσον είναι αρνητικό, τα έξοδα διοίκησης και διαχείρισης της επιχείρησης, τα έξοδα διάθεσης, τα μη κοστολογηθέντα έξοδα παραγωγής (κόστος υποαπασχόλησης – αδράνειας), τις προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και τις ζημίες από συμμετοχές και χρεόγραφα, τους χρεωστικούς τόκους, όπως και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων και τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και στην πίστωσή του το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης, εφόσον είναι θετικό, τα διάφορα άλλα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων και τα έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις.

Από τα παραπάνω αντιλαμβανόμαστε ότι ο έλεγχος του λογαριασμού των αποτελεσμάτων αφορά κυρίως την ορθή λογιστική μεταφορά των ανωτέρω εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων από τους αντίστοιχους λογαριασμούς σ' αυτόν και την σύννομη κατάρτισή του.

Τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού “Αποτελέσματα χρήσης” (Λογαριασμός ΚΑ 86) μεταφέρονται στο λογαριασμό ΚΑ 88 “Αποτελέσματα προς διάθεση”. Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι η υποχρεωτική διανομή των κερδών δεν αφορά όλες τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αλλά μόνο αυτές που λειτουργούν ως Ελληνικές ανώνυμες εταιρείες ή και ακόμα τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

4.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.2.1 ΠΑΓΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΙΣ ΑΥΤΩΝ ΝΑΥΠΗΓΗΣΗ – ΑΓΟΡΑ ΠΛΟΙΟΥ

Η σημαντικότερη από τις πάγιες επενδύσεις μίας ναυτιλιακής επιχείρησης είναι το πλοίο.

Είναι δυνατόν μία ναυτιλιακή επιχείρηση και ιδίως πλοίων τακτικών γραμμών να διαθέτει δικές της λιμενικές εγκαταστάσεις σε ορισμένα λιμάνια προς εξυπηρέτηση των πλοίων της. Η Ελληνική εμπορική ναυτιλία είναι προσανατολισμένη κατά τον κύριο όγκο της σε πλοία ελεύθερης ναύλωσης και για αυτό τον λόγο αποτελεί ίσως εξαίρεση η ναυτιλιακή επιχείρηση με δικές της λιμενικές εγκαταστάσεις.

Η κτήση της κυριότητας ενός πλοίου μπορεί να επέλθει είτε κατά τους κανόνες του δημοσίου δικαίου³⁶ είτε κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου³⁷ και μπορεί να είναι πρωτότυπη³⁸ ή παράγωγη³⁹ με διαφορετική αιτία (π.χ. δωρεά, κληρονομιά, πώληση, κλπ.).

Εκείνο που θα μας απασχολήσει είναι η ναυπήγηση⁴⁰ και η αγορά του πλοίου. Σημειώνεται ότι η ναυπήγηση πλοίου κατόπιν παραγγελίας με παροχή των υλικών κατασκευής του από αυτόν που παράγει την ναυπήγηση είναι μία εξαιρετικά σπάνια περίπτωση ναυπήγησης, αφού η μορφή αυτή ναυπήγησης αποκλείεται από τα πο-

³⁶ Στην σελίδα 97 του "Ναυτικόν Δίκαιον, Τεύχος Α" του Ν. Δελούκα αναφέρεται ως:

- > Λάφυρο ή λεία πολέμου,
- > Δήμευση πλοίου ως παρεπόμενη ποινή π.χ. λαθρεμπόριο,
- > Περιέλευση στο Δημόσιο πλοίου καταποντισμένου στα παράλια της επικράτειας.

³⁷ Στην σελίδα 97 του "Ναυτικόν Δίκαιον, Τεύχος Α" του Ν. Δελούκα αναφέρεται ως:

- > Ναυπήγηση πλοίου,
- > Σύμβαση μεταβίβασης εν ζωή ή με πράξη αιτία θανάτου,
- > Μονομερής διάθεση μερίδας συμπλοιοκτήτη σε επαύξηση των μεριδίων των λοιπών συμπλοιοκτητών,
- > Κατακύρωση σε δημόσιο πλειστηριασμό,
- > Εγκατάλειψη πλοίου από ασφαλισμένο σε ασφαλιστή,
- > Χρησικτησία.

³⁸ Όταν η κτήση της κυριότητας δεν εξαρτάται από τα δικαιώματα του προκατόχου.

³⁹ Όταν η κτήση της κυριότητας εξαρτάται από τα δικαιώματα του προκατόχου.

⁴⁰ **Ναυπήγηση** (shipbuilding) καλείται η κατασκευή - το χτίσιμο - πλοίου (ship construction) που γίνεται σε ειδικές τεχνικές μονάδες (χώρους) καλούμενες ναυπηγείο (Shipyard, yard) ή Ναυπηγική Βιομηχανία (shipbuilding industry) με σχέδια (ναυπηγικά) πάνω σε "ναυπηγικές κλίνες" (building berths) υπό την επίβλεψη ειδικών επιστημόνων - τεχνικών τους "ναυπηγούς" (naval constructors) βάσει των κανόνων της Ναυπηγικής (shipbuilding)

(Πηγή:

<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%B1%CF%85%CF%80%CE%AE%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7>).

λύπλοκα προβλήματα που παρουσιάζει η τεχνική πλευρά της. Αντίθετα, η ναυπήγηση του πλοίου με υλικά του ναυπηγού είναι σήμερα η συνηθέστερη περίπτωση ναυπήγησης.

Η σύμβαση ναυπήγησης⁴¹ αποτελεί, κατά την Ελληνική νομοθεσία, σύμβαση μίσθωσης έργου⁴². Η σύμβαση ναυπήγησης είναι άτυπη σύμβαση αλλά για την μεταβίβαση της κυριότητας του πλοίου απαιτείται έγγραφη συμφωνία και νηολόγηση⁴³ του πλοίου. Το πλοίο με την νηολόγησή του αποκτά εθνικότητα⁴⁴, ενδεικτικό αυτής δε είναι η σημαία που φέρει το πλοίο και αποδεικτικό της είναι το έγγραφο εθνικότητας που αποτελεί ένα από τα ναυτιλιακά έγγραφα⁴⁵ του πλοίου.

Η σύμβαση ναυπήγησης είναι ένα ιδιωτικό έγγραφο που περιλαμβάνει κάθε λεπτομέρεια σχετική με τις τεχνικές προδιαγραφές του πλοίου, τα στάδια κατασκευής του, τον χρόνο κατασκευής και αποπεράτωσης, τον χρόνο παράδοσης, τους οικονομικούς όρους, το συνολικό τίμημα, κλπ. Πέραν της κύριας σύμβασης ναυπήγησης, όμως, υπάρχει περίπτωση κατάρτισης και υπογραφής συμπληρωματικών συμβάσεων κατασκευής ειδικών μηχανημάτων και εξοπλισμού του πλοίου. Οι κατασκευές αυτές μπορεί να γίνουν από τρίτους ή θυγατρικές εταιρείες των ναυπηγείων.

Με την υπογραφή των συμβάσεων αυτών είναι απαραίτητο να διενεργούνται κατάλληλες λογιστικές εγγραφές στους λογαριασμούς τάξεως για την απεικόνιση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από τις ανωτέρω αμφοτεροβαρείς

⁴¹ Η ναυπήγηση πλοίου αναλαμβάνεται από μια επιχείρηση με την υπογραφή μεταξύ αυτής και του παραγγέλλοντος, της "σύμβασης ναυπήγησης" (shipbuilding contract) που περιλαμβάνει λεπτομερειακά στοιχεία του υπό ναυπήγηση πλοίου, τη τιμή ναυπήγησης και το νόμισμα στο οποίο θα καταβληθεί η αξία, τις αποζημιώσεις εξ υπαιτιότητας του κατασκευαστή, το χρόνο παράδοσης, τις παρεχόμενες εγγυήσεις του κατασκευαστή, τους όρους πληρωμής, την ασφαλιστική κάλυψη, θέματα διαίτησης, ρήτρα υπαναχώρησης κ.ά. Η ναυπήγηση γίνεται βάσει κανόνων και υπό την εποπτεία επιθεωρητών, από Νηογνώμονες ή την Επιθεώρηση Εμπορικών Πλοίων (Υ.Ε.Ν./ΕΕΠ).

(Πηγή:

<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%B1%CF%85%CF%80%CE%AE%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7>).

⁴² Ν. Δελούκας "Ναυτικών Δίκαιον, Τεύχος Α'", σελ. 99.

⁴³ **Νηολόγηση** είναι η πράξη εγγραφής του πλοίου στα νηολόγια του κράτους. Η πράξη αυτή περιλαμβάνει όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία του πλοίου και την ιθαγένεια του πλοιοκτήτη, τους τίτλους κτήσης της κυριότητας, κλπ. Η πράξη της νηολόγησης χρονολογείται και υπογράφεται από το φύλακα του νηολογίου. Το ναυπηγούμενο πλοίο μπορεί να νηολογηθεί. Η νηολόγηση των πλοίων στα ελληνικά νηολόγια διενεργείται σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία:

1. Βάσει των παγίων διατάξεων του άρθρου 5 του Κ.Δ.Ν.Δ. και
2. Βάσει του άρθρου 13 του αυξημένης τυπικής (συνταγματικής) ισχύος Ν.Δ. 2687/53. «περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού».

Ειδικότερα, σε ότι αφορά την ρύθμιση του άρθρου 13 του Ν.Δ. 2687/53 επισημαίνεται ότι το εν λόγω Ν. Δ/γμα απειτέλεσε και εξακολουθεί να είναι θεμελιώδους και καθοριστικής σημασίας για την εμπορική μας ναυτιλία νομοθέτημα με αυξημένη τυπική (συνταγματική) ισχύ (άρθρο 107 του Συντάγματος) με την οποία εξασφαλίσθηκε ο επαναπατρισμός των ελληνόκτητων πλοίων στα Ελληνικά νηολόγια την δεκαετία του '50 και μέχρι σήμερα συνιστά το **κυριότερο κίνητρο** για τη νηολόγηση των πλοίων στην Ελληνική σημαία. (Πηγή: <http://www.yen.gr/wide/yen.chtm?pmbr=25206>)

⁴⁴ Η Ελληνική εθνικότητα παρέχεται μόνο όταν η ιθαγένεια των φυσικών προσώπων που καλύπτει το 50% και πλέον της ιδιοκτησίας του πλοίου, είναι Ελληνική (Κ.Δ.Ν.Δ., Ν.Δ. 187/1973).

⁴⁵ **Ναυτιλιακά έγγραφα** του πλοίου: έγγραφο εθνικότητας, πρωτόκολλο καταμέτρησης, πρωτόκολλο επιθεώρησης, βιβλίο επισκέψεων, πιστοποιητικό γραμμής φόρτωσης, ναυτολόγιο, ημερολόγιο πλοίου, ποινολόγιο κλπ καθώς και έγγραφα μικρότερης σημασίας όπως π.χ. δηλωτικά φορτίου, πιστοποιητικά υποθηκών και κατασχέσεων.

συμβάσεις. Επίσης, σε λογαριασμούς τάξεως πρέπει να απεικονίζονται τόσο οι εγγυήσεις που λαμβάνονται από τα ναυπηγεία και τους κατασκευαστές όσο και οι εγγυήσεις που παραχωρούνται προς αυτούς σχετικά με την καλή εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, την χορήγηση προκαταβολών ή την έγκαιρη εξόφληση του οφειλόμενου τιμήματος, κλπ.

Η υπογραφή των προαναφερόμενων συμβάσεων πολλές φορές συνεπάγεται την χορήγηση προκαταβολής έναντι του συνολικού τιμήματος η οποία πρέπει να απεικονίζεται στον λογαριασμό ΚΑ 15 "Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων". Εφόσον η προκαταβολή αυτή δίνεται για την ναυπήγηση του πλοίου ή την κατασκευή κάποιου μηχανήματος κλπ του πλοίου, πρέπει να απεικονίζεται στον λογαριασμό ΚΑ 15.03 "Μεταφορικά μέσα υπό κατασκευή" με τριτοβάθμιο λογαριασμό τον ΚΑ 15.03.04 "Πλοία υπό ναυπήγηση ή μετασκευή" και τεταρτοβάθμιο το πλοίο.

Δεν αποκλείεται η χορήγηση προκαταβολών για την εισαγωγή ή αγορά υλικών ή παγίων από το εξωτερικό ή το εσωτερικό ο οποίες μπορεί να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς ΚΑ 32.00 "Παραγγελίες παγίων στοιχείων" ή ΚΑ 50.08 "Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός παγίων στοιχείων".

Η διαδικασία της μεταβίβασης της κυριότητας του πλοίου καθορίζεται στο συμφωνητικό της ναυπήγησης και μπορεί να γίνει τμηματικά κατά τα διάφορα στάδια της ναυπήγησης. Επίσης, είναι δυνατόν να προηγηθεί η μεταβίβαση της κυριότητας του πλοίου πριν από την πραγματική παράδοσή του.

Το πλοίο πριν παραδοθεί στους πλοιοκτήτες υφίσταται τις απαραίτητες δοκιμές, ενώ παράλληλα ενημερώνεται το πλήρωμά του. Το λειτουργικό αυτό κόστος στα στάδια των δοκιμών αποτελεί κόστος ναυπήγησης και δεν έχει την έννοια των εξόδων κτήσης ακίνητοποιήσεων. Πρόκειται για τα ειδικά έξοδα που απαιτούνται για να τεθεί το πλοίο σε παραγωγική λειτουργία.

Πέραν, όμως, της ναυπήγησης, η κυριότητα ενός πλοίου μπορεί να αποκτηθεί με την αγορά του από άλλον κύριο. Για να γίνει κάτι τέτοιο τίθενται δύο βασικές προϋποθέσεις: η συμφωνία μετάθεσης της κυριότητας η οποία πρέπει να είναι έγγραφη και η καταχώρησή της στα νηολόγια. Πριν την αγοραπωλησία του πλοίου υπάρχει το προσύμφωνο όπου ορίζεται η προκαταβολή ως ποσοστό της συνολικής αξίας του πλοίου και διενεργούνται οι σχετικές λογιστικές εγγραφές στους λογαριασμούς τάξεως για την απεικόνιση της υποχρέωσης της προκαταβολής αλλά και των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αμφοτεροβαρή σύμβαση της αγοραπωλησίας του πλοίου.

Η τμηματική εξόφληση της αξίας του πλοίου αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως η τμηματική εξόφληση κάθε υποχρέωσης, βραχυπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης, έντοκης ή άτοκης.

Η ναυπήγηση ή η αγορά ενός πλοίου συνεπάγεται τις περισσότερες φορές την προσφυγή σε ξένα κεφάλαια για την χρηματοδότηση αυτών των επενδύσεων.

Στο κόστος κτήσης ενός πλοίου περιλαμβάνονται όπως είναι φυσικό και τα ειδικά έξοδα που απαιτούνται για την παραλαβή του και την θέση του σε παραγωγική λειτουργία όπως και αυτά που απαιτούνται για την μεταφορά του.

Το πλοίο που αποκτάται είναι δυνατόν να είναι χρονοναυλωμένο. Στην περίπτωση που η χρονοναύλωση συνεχίζεται⁴⁶ και με τους νέους πλοιοκτήτες τα έξοδα παραλαβής του περιορίζονται κατά κάποιο τρόπο.

Το πλοίο ως εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης παρακολουθείται λογιστικά στον λογαριασμό ΚΑ 13.

Η πώληση ενός πλοίου πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως η πώληση κάθε άλλου παγίου περιουσιακού στοιχείου με την διευκρίνιση ότι όταν προκύπτουν έξοδα μεταφοράς του σε άλλο λιμάνι όπου θα παραδοθεί πρέπει να αφαιρείται από αυτά κάθε έσοδο που πραγματοποιείται ευκαιριακά με το ταξίδι της μεταφοράς.

ΜΕΤΑΣΚΕΥΕΣ, ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΛΟΙΩΝ

Είναι γνωστό ότι όταν τα πλοία που αγοράζονται είναι μεταχειρισμένα απαιτούνται κάποιες μετασκευές, βελτιώσεις ή και τροποποιήσεις μικρής ή μεγαλύτερης έκτασης πριν τεθούν σε εκμετάλλευση με σκοπό να βελτιωθεί η παραγωγικότητά τους ή να καταστούν καταλληλότερα για τον σκοπό που προορίζονται.

Οι μετασκευές, βελτιώσεις ή τροποποιήσεις των πλοίων γίνονται μετά την παραλαβή τους είτε με την αυτεπιστασία της ναυτιλιακής επιχείρησης και την βοήθεια εξωτερικών συνεργείων, ειδικών τεχνικών κλπ είτε με ολική ή μερική ανάθεση σε ναυπηγεία ή άλλες ναυπηγοεπισκευαστικές επιχειρήσεις.

Οι μετασκευές, βελτιώσεις ή τροποποιήσεις προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του πλοίου καθόσον με αυτές βελτιώνεται η παραγωγικότητα και η αποδοτικότητά του. Κατά το διάστημα των εργασιών, τα έξοδα του πληρώματος που παραμένει στο πλοίο και απασχολείται σε αυτές βαρύνουν το κόστος μετασκευών, βελτιώσεων, κτλ.

⁴⁶ Η πώληση χρονοναυλωμένου πλοίου συνηθίζεται να γνωστοποιείται εγκαίρως στους χρονοναυλωτές και υπάρχουν περιπτώσεις ματαίωσης της πώλησης λόγω άρνησης των χρονοναυλωτών να δεχθούν τους νέους πλοιοκτήτες ως αντισυμβαλλόμενους στην σύμβαση χρονοναύλωσης.

Οι μετασκευές, βελτιώσεις ή τροποποιήσεις παρακολουθούνται λογιστικά στον λογαριασμό ΚΑ 15.

Η αξία των πωλούμενων υλικών, μηχανημάτων, εξοπλισμού κλπ που αποξηλώνονται από το πλοίο λόγω τροποποιήσεων, βελτιώσεων, μετασκευών κλπ πρέπει να αφαιρείται από το κόστος μετασκευής εφόσον η πώληση πραγματοποιείται μέσα στα χρονικά όρια ολοκλήρωσης της μετασκευής και είναι δυνατός αυτός ο λογιστικός έλεγχος. Αν τα υλικά αυτά δεν διατεθούν μέσα στα όρια αυτά αλλά αργότερα τότε η αξία πώλησής τους μπορεί να καταχωρείται ως έσοδα πώλησης άχρηστου υλικού (Λογαριασμός ΚΑ 72).

ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Η επένδυση σε πλοία απαιτεί σημαντικά κεφάλαια και οι ενδιαφερόμενοι αναγκάζονται να στραφούν στις τράπεζες ή σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα για να εξασφαλίσουν τα κεφάλαια αυτά ώστε να μπορέσουν με τις νέες παραγγελίες τους να επωφεληθούν μελλοντικά από την αύξηση του επιπέδου των ναύλων.

Ένας σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει σοβαρά την απόφαση του πλοιοκτήτη για την επιλογή της ναυπήγησης ή της αγοράς του πλοίου από "δεύτερο χέρι" είναι η ευχέρειά του να διαθέσει τα απαραίτητα κεφάλαια αλλά και το κόστος του πλοίου. Αν η χρηματοδότηση είναι εξασφαλισμένη είτε από εξωτερικές πηγές είτε από συσσωρευμένα κέρδη της επιχείρησης, μπορεί να αποφασισθεί η ναυπήγηση του πλοίου αντί της αγοράς από "δεύτερο χέρι". Εντούτοις, πολλοί πλοιοκτήτες καταφεύγουν στην λύση της αγοράς του μεταχειρισμένου πλοίου λόγω του ότι απαιτούνται μικρότερα κεφάλαια αλλά και από την επίτευξη όσο το δυνατόν συντομότερα οικονομικών ωφελημάτων από την αύξηση των ναύλων και του συναγωνισμού γενικότερα.

Συχνά οι πλοιοκτήτες προβαίνουν σε δάνεια για επενδύσεις σε πλοία. Τα δάνεια ή οι πιστώσεις για επενδύσεις σε πλοία είναι μακροπρόθεσμα ή μεσοπρόθεσμα και σπάνια βραχυπρόθεσμα αφού η επιστροφή των κεφαλαίων σε σύντομο χρονικό διάστημα είναι δύσκολη για τον επενδυτή. Τα δάνεια ή οι πιστώσεις είναι έντοκα και συνήθως ο τόκος υπολογίζεται με την μέθοδο του ανατοκισμού ενώ η τμηματική εξόφληση αυτών μπορεί να γίνει με ίσα τοκοχρεολύσια ή ίσα χρεολύσια και διαφορετικά κατά δόση ποσά τόκων.

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καλύπτονται από τον λογαριασμό ΚΑ 45 ενώ οι τραπεζικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις παρακολουθούνται στον λογαριασμό ΚΑ 52.

Μερικές φορές το χρηματοδοτικό ρόλο των τραπεζών μπορεί να αναλάβουν τα ίδια τα ναυπηγεία ή ο πωλητής του πλοίου. Στην περίπτωση αυτή έχουμε πίστωση του τιμήματος και μάλιστα έντοκη. Η σύναψη της σύμβασης του δανείου ή της πίστωσης δεν σημαίνει απαραίτητα εκταμίευση και είσπραξη αφού αυτό εξαρτάται από άλλους παράγοντες. Επίσης, η εκταμίευση μπορεί να γίνει τμηματικά και να διαρκέσει όσο π.χ. η ναυπήγηση του πλοίου. Είναι, λοιπόν, απαραίτητο να απεικονίζεται η σύναψη της σύμβασης του δανείου ή της πίστωσης σε λογαριασμούς τάξεως ώστε να είναι γνωστό κάθε στιγμή ποιο μέρος του δανείου ή της πίστωσης δεν έχει ακόμα εισπραχθεί από την επιχείρηση.

Κάθε ποσό που εισπράττεται από τα ανωτέρω δάνεια ή πιστώσεις καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς των υποχρεώσεων όπου καταχωρείται και κάθε ποσό δουλευμένου τόκου, ανεξάρτητα από την εξόφλησή του. Η ύπαρξη τόκων μη δουλευμένων στους λογαριασμούς των υποχρεώσεων στο τέλος κάθε χρήσης τακτοποιείται λογιστικά με την βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών του ενεργητικού. Οι δουλευμένοι τόκοι των υποχρεώσεων βαρύνουν την υπόλογο χρήση, ανεξάρτητα αν πρόκειται για τόκους κατασκευαστικής περιόδου.

Η σύναψη δανείων ή λήψη πιστώσεων συνεπάγεται την παραχώρηση ορισμένων εξασφαλίσεων προς τον δανειστή οι οποίες ενδεικτικά μπορεί να είναι:

- προτιμώμενη υποθήκη⁴⁷ στο πλοίο ή σε άλλα πλοία,
- εκχώρηση ανέκκλητη όλων των εισπράξεων του πλοίου στην τράπεζα και πραγματοποίηση των πληρωμών των εξόδων του μέσω αυτής,
- ειδική εκχώρηση των ναυλοσυμφώνων προς την τράπεζα,
- εκχώρηση των δικαιωμάτων από τα ασφαλιστήρια του πλοίου κλπ,
- εκχώρηση μηχανών κλπ.

⁴⁷ Όπου ο δανειστής αναλαμβάνει την διαχείριση του πλοίου όταν η απαίτησή του καταστεί ληξιπρόθεσμη.

4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

A. Πάγιο ενεργητικό

Στο πάγιο ενεργητικό, πέρα από τα άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα και ασώματα) απεικονίζονται τα πλοία, εφόσον βέβαια αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Η κυριότητα του πλοίου αποδεικνύεται από το πιστοποιητικό του οικείου νηολογίου όπως και τα επ' αυτού βάρη (υποθήκες, προσημειώσεις, κατασχέσεις, κλπ) από αντίστοιχα πιστοποιητικά των αρμοδίων αρχών του λιμένα νηολόγησης του πλοίου.

Το κόστος αγοράς του πλοίου αποδεικνύεται από τα παραπάνω έγγραφα και ενδεχομένως από την σχετική αλληλογραφία και τους σχετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς προς επαλήθευση των αναφερόμενων όρων της σύμβασης αγοραπωλησίας. Το κόστος αγοράς του πλοίου προσαυξάνεται συνήθως με τις δαπάνες μεταφορές του στο λιμάνι όπου θα υποστεί τις απαραίτητες επιθεωρήσεις, επισκευές, βελτιώσεις ή τροποποιήσεις από τον αγοραστή ώστε να καταστεί έτοιμο προς εκμετάλλευση. Οι δαπάνες αυτές αποδεικνύονται από επαρκή και νόμιμα δικαιολογητικά. Το ίδιο ισχύει και για το κόστος των επισκευών, συμπληρώσεων, βελτιώσεων, κλπ από άποψη ελέγχου των δικαιολογητικών στοιχείων.

B. Δάνεια και Πιστώσεις

Οι γενικότερες ελεγκτικές διαδικασίες για τις υποχρεώσεις από δάνεια και πιστώσεις μπορεί να περιγραφούν συνοπτικά ως εξής:

1. κατάρτιση αναλυτικού πίνακα των δανείων και πιστώσεων,
2. λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
3. κατάρτιση πίνακα όρων των συμβάσεων των δανείων ή πιστώσεων (αρχικό ποσό - χρεολύσια ή τοκοχρεολύσια – τόκοι – επιτόκιο – προμήθεια – ημερομηνίες δόσεων, κλπ),
4. συσχέτιση δεδομένων συμβάσεων με τις υφιστάμενες οφειλές από δάνεια και πιστώσεις,
5. διαπίστωση καθυστερήσεων,

6. έλεγχος εκτοκισμού, καταχώρησης τόκων στους οικείους λογαριασμούς, έλεγχος υπολογισμού τόκων υπερημερίας, κλπ,
7. έλεγχος πρακτικών διοίκησης για την έγκριση των όρων σύναψης νέων δανείων ή αν έχουν εγκριθεί οι όροι των υφιστάμενων δανείων και πιστώσεων,
8. εξακρίβωση με αλληλογραφία για το αμετάβλητο των όρων των συμβάσεων των δανείων και πιστώσεων όπως και για το οφειλόμενο σε δεδομένη στιγμή υπόλοιπο του δανείου,
9. έλεγχος δικαιολογητικών εξόφλησης δόσεων δανείων, πιστώσεων, τόκων, προμηθειών, κλπ,
10. έρευνα και εξασφάλιση επιβεβαίωσης από αρμόδιους των εγγυήσεων και εξασφαλίσεων που έχουν παραχωρηθεί προς τους δανειστές και κατάλληλη σημείωση στον ισολογισμό,
11. διαχωρισμός βραχυπρόθεσμων – μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων,
12. σύννομο αποτίμησής τους σε ξένο νόμισμα δανείων και πιστώσεων και λογιστικού χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών.

4.4 ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Δεν αποκλείεται η ναυτιλιακή επιχείρηση, πέραν από τα πλοία, μπορεί να διαθέτει και άλλα περιουσιακά στοιχεία και μάλιστα προς πάγια εκμετάλλευση. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι γήπεδα, οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, σκευή και λοιπός εξοπλισμός καθώς και ενδεχομένως λιμενικές εγκαταστάσεις αφού είναι γνωστό ότι μεγάλες ναυτιλιακές επιχειρήσεις που με τα πλοία τους καλύπτουν τις μεταφορές σε τακτικές γραμμές διαθέτουν δικές τους λιμενικές εγκαταστάσεις φορτοεκφόρτωσης για να κερδίζουν χρόνο και να παρέχουν την δυνατότητα στα πλοία τους να κάνουν περισσότερα ταξίδια και να έχουν καλύτερα αποτελέσματα.

Οι λιμενικές εγκαταστάσεις εντάσσονται στον λογαριασμό ΚΑ 11. Η ναυτιλιακή επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί στον λογαριασμό ΚΑ 75.05 τα έσοδα από ενοίκια των εγκαταστάσεων αυτών. Τα έσοδα από την χρήση των λιμενικών εγκαταστάσεων από τρίτους δεν καταχωρούνται στον εν λόγω λογαριασμό.

Είναι δε αναγκαίο να υπολογίζονται τεκμαρτά έσοδα και για τα ίδια της επιχείρησης πλοία που χρησιμοποιούν τις εγκαταστάσεις αυτές. Έτσι, και το κόστος εκμετάλλευσης των πλοίων αποκαθίσταται αλλά και η κατάρτιση του λογαριασμού εκμετάλλευσης των λιμενικών εγκαταστάσεων είναι ακριβέστερη.

Για τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων απαιτείται να γίνουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Κατάρτιση πίνακα λογιστικών δεδομένων κάθε κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων,
2. Κατάρτιση ιδιαίτερου πίνακα για τις αποσβέσεις αντίστοιχα κάθε κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων,
3. Η κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ανάλυση μπορεί να αφορά το πρώτο και δεύτερο βαθμό ανάλυσης των λογαριασμών ανάλογα με τους σκοπούς και τις ανάγκες του ελέγχου,
4. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, μητρώα παγίων),
5. Ανάλυση των προσθηκών και έλεγχος των δικαιολογητικών αυτών όλων ή δειγματοληπτικά,
6. Ανάλυση των διαγραφών και και έλεγχος των δικαιολογητικών αυτών όλων ή δειγματοληπτικά,
7. Συσχέτιση λογιστικών δεδομένων με μητρώο παγίων που πρέπει να τηρείται ή να καταχωρούνται λεπτομερώς στο βιβλίο απογραφών,
8. Ασφαλιστική κάλυψη,
9. Πιστοποιητικά ή σχετικές βεβαιώσεις για τίτλους κυριότητας, βαρών, κλπ κυρίως για τα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία και εμφάνιση βαρών στον ισολογισμό, κλπ,
10. Προσοχή για τις τυχόν ιδιοκατασκευές πάγιων περιουσιακών στοιχείων και για τα εκτός εκμετάλλευσης πάγια ή απαξιωμένα οικονομικά,
11. Κατάλληλες διαβεβαιώσεις για την καλή λειτουργία, συντήρηση, κλπ, όπως και για τυχόν βάρη σε κινητά πάγια περιουσιακά στοιχεία,
12. Έλεγχος αποσβέσεων,
13. Υποβολή δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας, υπολογισμοί φόρων, κλπ, αν συντρέχει περίπτωση,
14. Έλεγχος τυχόν εσόδων.

4.5 ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Χρεόγραφα και συμμετοχές

Για τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων απαιτείται να γίνουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Κατάρτιση πίνακα κατά κατηγορία και είδος χρεογράφων,
2. Λογιστικές συμφωνίες κατά ποσότητα και αξία και αριθμητικοί έλεγχοι (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, αντίστοιχα ισοζύγια, μητρώο χρεογράφων),
3. Έλεγχος αγορών βάσει δικαιολογητικών,
4. Έλεγχος πωλήσεων βάσει δικαιολογητικών,
5. Ενημέρωση μητρώου χρεογράφων και βιβλίου απογραφών και συσχέτιση λογαριασμών,
6. Έλεγχος βάσει σχετικών στοιχείων των κληρώσεων, ιδίως λαχειοφόρων δανείων, υπέρ το άρτιο ομολογιών,
7. Ιδιαίτερη προσοχή για δωρεάν μετοχές, κλπ,
8. Επιβάλλεται επαλήθευση με καταμέτρηση ή με γραπτή βεβαίωση της τράπεζας που έχει αναλάβει την φύλαξή τους,
9. Αποτίμηση (σύννομη – εκτίμηση εσωτερικής λογιστικής αξίας),
10. Συμμετοχές (τυχόν δάνεια ή άλλες συναλλαγές μεταξύ εξαρτημένων επιχειρήσεων και μητέρας επιχείρησης),
11. Αποτίμηση συμμετοχών και απεικόνιση στον ισολογισμό,
12. Βεβαίωση για τυχόν νομικά βάρη (ενέχυρα, κλπ).

4.6 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ – ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να στηριχθεί στα στοιχεία που αφορούν τα αποθέματα της ναυτιλιακής επιχείρησης. Ήτοι: αν τηρείται βιβλίο αποθήκης, ελέγχονται περιοδικά τα αποθέματα, γίνεται σύγκριση λογιστικών δεδομένων αποθήκης με στοιχεία αποθηκαρίου και αποτελέσματα φυσικών καταμετρήσεων, γίνεται επιθεώρηση αποθεμάτων για ποιοτική κατάσταση αυτών, είναι ασφαλισμένα τα αποθέματα κατά πυρκαγιάς, διαβροχής, κλπ, υπάρχει επαρκής φύλαξη των αποθηκών, ελέγχονται επαρκώς οι παραλαβές (εισαγωγές) και οι εξαγωγές από την αποθήκη, γίνεται συσχέτιση των τιμολογίων των προμηθευτών με τα στοιχεία των παραλαβών και τις τυχόν παρατηρήσεις για ποιότητα και ποσότητα, οι εξαγωγές από την αποθήκη γίνονται κατόπιν αρμόδιας εντολής.

Οι επιβαλλόμενες Ελεγκτικές διαδικασίες έχουν ως εξής:

1. Απογραφικά δελτία αποθήκης ναυτιλιακής επιχείρησης και συσχέτιση αυτών με λογιστικά δεδομένα,
2. Αποτίμηση αποθεμάτων αποθηκών επιχείρησης,
3. Ασφαλιστική κάλυψη αποθεμάτων,
4. Έλεγχος ύπαρξης ενεχύρων κλπ ως και απαξιωμένων, άχρηστων κλπ αποθεμάτων,
5. Έλεγχος τίτλων και λοιπών δικαιολογητικών για αποθέματα σε αποθήκες τρίτων κλπ,
6. Επάρκεια εσωτερικού ελέγχου ως προς την λειτουργία των αποθηκών της επιχείρησης,
7. Δειγματοληπτική επαλήθευση αποθεμάτων με καταμέτρηση,
8. Έρευνα για ύπαρξη αποθεμάτων τρίτων στα χέρια της επιχείρησης,
9. Ως προς τα αποθέματα κάθε πλοίου εξετάζονται τα απογραφικά δελτία αυτών, η αποτίμησή τους και ο προσδιορισμός των αναλώσεων με βάση και τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών των αγορών κατά πλοίο.

Ως προς τις αγορές (προμήθειες), πρέπει να γίνουν τα ακόλουθα:

1. Δειγματοληπτικός έλεγχος αγορών (δικαιολογητικά, εγκρίσεις, παραλαβές, αποθήκες),
2. Συσχέτιση αγορών με λογαριασμούς προμηθευτών και βιβλία αποθηκών,
3. Λογιστικός χειρισμός ΦΠΑ αγορών,
4. Διασταύρωση τεχνικών πληροφοριών και στοιχείων με αναλύσεις.

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Ως προς τον έλεγχο των απαιτήσεων, πρέπει να γίνουν τα ακόλουθα:

1. Κατάρτιση πίνακα απαιτήσεων από τις κύριες συναλλαγές της επιχείρησης (Ναυλωτές και Πρακτορεία),
2. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
3. Επισκόπηση παλαιότητας υπολοίπων και ιδιαίτερη έρευνα για τις καθυστερήσεις, παρακολούθηση εισπράξεων επόμενης χρήσης από υπόλοιπα ελεγχόμενης χρήσης, εκτίμηση επισφαλειών,
4. Επαλήθευση υπολοίπων απευθείας με αλληλογραφία,
5. Συσχέτιση των εσόδων με τους λογαριασμούς των απαιτήσεων,
6. Δειγματοληπτικός έλεγχος εγγραφών χρεώσεων και πιστώσεων του λογαριασμού των απαιτήσεων με αντιπαραβολή προς τα δικαιολογητικά στοιχεία,
7. Οι αποσβέσεις απαιτήσεων παρακολουθούνται διαχειριστικά κατά τρόπο επαρκή που αποκλείει καταχρήσεις, κλπ,
8. Διερεύνηση της αιτίας ύπαρξης πιστωτικών υπολοίπων στους λογαριασμούς των πελατών,
9. Λογαριασμοί απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα, πρέπει να αποτιμώνται όπως ορίζει ο νόμος.

Για τον έλεγχο άλλων χρεωστικών λογαριασμών απαιτούνται:

1. Κατάλληλες αναλύσεις, λογιστικές συμφωνίες, κλπ,
2. Εξέταση του περιεχομένου κάθε λογαριασμού και της αιτιολογίας ύπαρξής του,
3. Επισκόπηση παλαιότητας υπολοίπων και παρακολούθηση ρευστοποίησής τους εντός της επόμενης χρήσης, προσδιορισμός επισφαλειών,

4. Διαχωρισμός και ιδιαίτερη εξέταση λογαριασμών δανείων, οφειλών κλπ μελών του Δ.Σ., Μετόχων, Διευθυντών ΑΕ, κλπ,
5. Προκαταβολές για πάγια περιουσιακά στοιχεία ή άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό,
6. Επαλήθευση χρεωστικών υπολοίπων απευθείας με αλληλογραφία,
7. Επιλογή δείγματος για έλεγχο χρεωστικών και πιστωτικών εγγραφών στους ανωτέρω λογαριασμούς με αντιπαραβολή προς τα δικαιολογητικά στοιχεία αυτών,
8. Αν μεταξύ των λογαριασμών αυτών περιλαμβάνονται επιταγές, γραμμάτια ή συναλλαγματικές προς είσπραξη επιβάλλεται η επαλήθευση του υπόλοιπου του χαρτοφυλακίου είτε με καταμέτρηση είτε με αλληλογραφία προς τις τράπεζες,
9. Οι σε καθυστέρηση επιταγές ή διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές και γραμμάτια εισπρακτέα συσχετίζονται με τους λογαριασμούς των πελατών και διερευνάται η προέλευσή τους, προσδιορισμός επισφαλειών,
10. Χρεωστικοί λογαριασμοί ή επιταγές και γραμμάτια εισπρακτέα σε ξένο νόμισμα πρέπει να αποτιμώνται.

ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Τα διαθέσιμα αποτελούν τον πιο ευαίσθητο διαχειριστικό τομέα μίας επιχείρησης.

Ως προς τις εισπράξεις θα πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Έλεγχος ορθότητας εγγραφών βάσει παραστατικών και δικαιολογητικών,
2. Αθροίσεις βιβλίου ταμείου⁴⁵, Μεταφορές και υπόλοιπα σε νέο πρέπει να ελέγχονται,
3. Έλεγχος μεταφορών από ημερολόγια σε συγκεντρωτικά βιβλία, στην περίπτωση που τα βιβλία της ναυτιλιακής επιχείρησης τηρούνται χειρόγραφα,
4. Επισκόπηση εισπράξεων των άλλων περιόδων για τον εντοπισμό σημαντικών εισπράξεων και ιδιαίτερο έλεγχο αυτών,
5. Έλεγχος ύψους υπόλοιπου ταμείου και αδικαιολόγητη διόγκωση αυτού.

⁴⁵ Στην περίπτωση που υπάρχει χειρόγραφο βιβλίο ταμείου.

Ως προς τις πληρωμές θα πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

6. Έλεγχος ορθότητας εγγραφών βάσει παραστατικών και δικαιολογητικών,
7. Εξέταση αριθμητικής ενιαίας σειράς ή σειρών για εντάλματα πληρωμής· για τα ελλείποντα, ζητούνται εξηγήσεις,
8. Αθροίσεις βιβλίων, μεταφορές, κλπ πρέπει να ελέγχονται, στην περίπτωση που τα βιβλία της ναυτιλιακής επιχείρησης τηρούνται χειρόγραφα,
9. Έλεγχος μεταφορών από ημερολόγια σε συγκεντρωτικά βιβλία, στην περίπτωση που τα βιβλία της ναυτιλιακής επιχείρησης τηρούνται χειρόγραφα,
10. Ιδιαίτερη προσοχή για τις επιταγές που διακινούνται μέσω του ταμείου,
11. Επισκόπηση πληρωμών των άλλων περιόδων για τον εντοπισμό σημαντικών πληρωμών και ιδιαίτερο έλεγχο αυτών.

Στα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται κυρίως το ταμείο και οι καταθέσεις στις τράπεζες. Για αυτά γίνονται οι παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Καταμέτρηση ταμείου ή ταμείων,
2. Προσεκτική εξέταση πληρωμών που δεν έχουν ενταλματοποιηθεί και εισπράξεων για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα γραμμάτια εισπραξης· για την μεταγενέστερη τακτοποίησή τους χρειάζεται σχετική επαλήθευση,
3. Στο υπόλοιπο ταμείου αν περιλαμβάνονται επιταγές εξετάζονται ιδιαίτε-
τως για την λογιστική τους παρακολούθηση αλλά και την προέλευσή τους,
4. Ελέγχονται πλήρως τα δικαιολογητικά των εισπράξεων και πληρωμών της ημερομηνίας καταμέτρησης και εκατέρωθεν αυτής ημερομηνιών,
5. Λογιστική συμφωνία των χρηματικών διαθεσίμων που καταμετρήθηκαν με το αντίστοιχο λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού “Ταμείο” (ΚΑ 38.00) και βιβλίο ταμείου, στην περίπτωση που αυτό τηρείται· σύνταξη σχετικού πρακτικού καταμέτρησης.

Για τις καταθέσεις, γίνονται οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Κατάρτιση πίνακα των λογαριασμών καταθέσεων,
2. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
3. Αντιπαραβολή στοιχείων πίνακα με τα στοιχεία των μηχανογραφικών καταστάσεων (extraits) των τραπεζών,
4. Τακτική συμφωνία των λογαριασμών της ναυτιλιακής επιχείρησης με τις μηχανογραφικές καταστάσεις (extraits) των τραπεζών,

5. Δειγματοληπτική αντιπαραβολή εκατέρωθεν των καταχωρήσεων των λογαριασμών και των εγγραφών των μηχανογραφικών καταστάσεων (extraits) των τραπεζών,
6. Έλεγχος εκτοκισμού και λογιστικός χειρισμός των τόκων· πρέπει να σημειωθεί ότι οι χρεωστικοί τόκοι εξετάζονται ιδιαίτερος ως προς την αξία,
7. Επιβεβαίωση υπολοίπων καταθέσεων με απευθείας αλληλογραφία με τις τράπεζες,
8. Ενδιάμεση τυχαία χρονική τομή λογαριασμών καταθέσεων και συμφωνία με μηχανογραφικές καταστάσεις (extraits) των τραπεζών,
9. Ιδιαίτερη προσεκτική εξέταση για λογαριασμούς που άνοιξαν και έκλεισαν μέσα στην υπόλογη χρήση,
10. Αποτίμηση των διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Οι ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά στις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές και πράκτορες είναι οι ακόλουθες:

1. Κατάρτιση αναλυτικού πίνακα των υποχρεώσεων αυτών,
2. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
3. Επαλήθευση υπολοίπων με αλληλογραφία,
4. Δειγματοληπτικός έλεγχος εγγραφών στους λογαριασμούς αυτών (κυρίως πιστωτικές εγγραφές) με αντιπαραβολή προς τα δικαιολογητικά και παραστατικά στοιχεία και σε συσχέτιση με αντικριζόμενες εγγραφές σε λογαριασμούς αγορών, εξόδων, κλπ,
5. Διερεύνηση εφαρμογής κανονισμού προμηθειών ή συμβάσεων προμηθειών,
6. Δειγματοληπτικός έλεγχος πληρωμών προς προμηθευτές και πράκτορες με αντιπαραβολή προς τα δικαιολογητικά και την ύπαρξη έγκρισης πληρωμής αρμοδίως,
7. Διερεύνηση της τύχης των υπολοίπων κατά την νέα χρήση,
8. Διαχωρισμός των χρεωστικών υπολοίπων και αν δικαιολογείται η ύπαρξή τους,
9. Προσοχή για την ύπαρξη τυχόν υπολοίπων μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Όσον αφορά στις υποχρεώσεις προς τους διάφορους πιστωτές, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι παρακάτω διαδικασίες:

1. Παρακολούθηση της τύχης των ανεξόφλητων επιταγών, γραμματίων πληρωτέων και συναλλαγματικών στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου, μέσα στην επόμενη περίοδο,
2. Δειγματοληπτικός έλεγχος εξοφλήσεων επιταγών, γραμματίων πληρωτέων και συναλλαγματικών μέσα στην χρήση με αντιπαραβολή προς δικαιολογητικά και σε συσχέτιση με τις συναλλαγές της επιχείρησης,
3. Προσοχή για τυχόν οφειλόμενους τόκους,
4. Διαχωρισμός των τυχόν μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Ως προς τις υποχρεώσεις προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και το Δημόσιο ισχύουν οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

1. Κατάρτιση αναλυτικού πίνακα των υποχρεώσεων αυτών,
2. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
3. Τύχη των οφειλόμενων υπολοίπων των ανωτέρω υποχρεώσεων μέσα στην επόμενη ελεγκτική περίοδο,
4. Δειγματοληπτικός έλεγχος εξόφλησης των ανωτέρω υποχρεώσεων (ή έλεγχος όλων των σχετικών πληρωμών) με αντιπαραβολή προς τα δικαιολογητικά στοιχεία,
5. Συγκεντρωτικές επαληθεύσεις των πιστώσεων των λογαριασμών υποχρεώσεων με αντιπαραβολή προς τα ελεγμένα στοιχεία των εξόδων, όπως π.χ. μισθοδοτικές καταστάσεις για τους φόρους, ασφαλιστικά ταμεία ή καταστάσεις αμοιβών τρίτων για φόρους, κλπ,
6. Επαλήθευση των αντίστοιχων δηλώσεων προς την αρμόδια ΔΥΟ για τις αμοιβές των μισθωτών, πληρωμάτων, ελεύθερων επαγγελματιών, αμοιβών τρίτων, κλπ,
7. Ειδικός έλεγχος για Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, συσχετισμός με τις προσωρινές δηλώσεις και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ,
8. Πρόστιμα για καθυστερήσεις που συνεπάγονται προσαυξήσεις, πρόστιμα και τυχόν τόκους υπερημερίας,
9. Μελέτη εκθέσεων φορολογικού ελέγχου.

Επίσης, μεταξύ των υποχρεώσεων μπορεί να περιλαμβάνονται και οφειλές από μερίσματα. Για τα μερίσματα απαιτείται έλεγχος παλαιότητας μην τυχόν συντρέχει περίπτωση παραγραφής τους, τα οποία περιέρχονται στο Ελληνικό Δημόσιο. Πε-

ραιτέρω, διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος εξόφλησης μερισμάτων με αντιπαροβολή προς τα δικαιολογητικά στοιχεία.

4.7 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Κατά τον έλεγχο των λογαριασμών των εξόδων, των υποχρεώσεων κλπ πρέπει να τηρούνται κατάλληλες σημειώσεις, όταν διαπιστώνεται η ανάγκη διενέργειας κάποιας πρόβλεψης, για να συσχετίζεται με τις αντίστοιχες προβλέψεις που έχει σχηματίσει η ναυτιλιακή επιχείρηση. Απαραίτητη είναι η λήψη πληροφοριών από τους αρμόδιους νομικούς της επιχείρησης για τις εκκρεμείς δίκες και τις πιθανές αξιώσεις αποζημιώσεων, όπως και η προσεκτική εξέταση των σε αμφισβήτηση φόρων ή των συμβάσεων που έχει συνάψει η επιχείρηση και υπόκεινται σε αναθεώρηση, κλπ.

Η προσεκτική μελέτη των πρακτικών της διοίκησης, η λήψη πληροφοριών από τις τράπεζες σχετικά με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης σε συνδυασμό με όσα έχουμε προαναφέρει μας επιτρέπει να εκτιμήσουμε αν πρέπει να σχηματιστούν και άλλες προβλέψεις.

Στην έννοια της καθαρής θέσης περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του κεφαλαίου και των κάθε μορφής αποθεματικών.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες για τους λογαριασμούς αυτούς συνοψίζονται ως εξής:

1. Έλεγχος αν το ύψος του κεφαλαίου είναι σύννομο και αν έχει καταβληθεί ή όχι σύμφωνα με τον νόμο, το καταστατικό, κλπ,
2. Τήρηση βιβλίων μετόχων και μετοχών για τις ονομαστικές μετοχές (αφορά τις ανώνυμες εταιρείες),
3. Εξέταση της νομιμότητας της αύξησης ή μείωσης του κεφαλαίου (αφορά τα νομικά πρόσωπα),
4. Κατάρτιση αναλυτικού πίνακα των αποθεματικών (υπόλοιπο έναρξης, λήξης, αύξηση, μείωση),
5. Λογιστικές συμφωνίες (αναλυτικά καθολικά, γενικό καθολικό, ισοζύγια, βιβλίο απογραφών),
6. Σύννομος σχηματισμός αποθεματικών ή διανομή αυτών ή κεφαλαιοποίηση (αφορά τα νομικά πρόσωπα).

4.8 ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σε αυτές περιλαμβάνονται:

1. Προσάρτημα του Ισολογισμού και του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων⁴⁹
2. Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης
3. Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και κατά παρέκκλιση, παρότι δεν αποτελεί οικονομική κατάσταση, η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και του Διαχειριστή προς την γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων.

Αναφορικά με το Προσάρτημα του Ισολογισμού και του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων θα πρέπει να εξετασθούν ή να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω:

- (α) μέθοδοι αποτίμησης διαφόρων στοιχείων – διορθώσεις αξιών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού – αναπροσαρμογές αξιών κατά νόμο
- (β) ειδικές μέθοδοι αποτίμησης
- (γ) αποσβέσεις παγίων – πρόσθετες αποσβέσεις – προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων
- (δ) προβλέψεις υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού
- (ε) προβλέψεις υποτίμησης αποθεμάτων
- (στ) συναλλαγματικές διαφορές απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα
- (ζ) ανάλυση των στοιχείων των συμμετοχών
- (η) αύξηση κεφαλαίου – νέες μετοχές – κατοχή ιδίων μετοχών – κατηγορίες μετοχών
- (θ) δικαιώματα προνομιούχων μετοχών, μετατρέψιμων ομολόγων, κλπ,
- (ι) υποχρεώσεις με προθεσμία εξόφλησης πέραν της πενταετίας,
- (ια) μη απεικονιζόμενες πιθανές υποχρεώσεις (π.χ. αποζημιώσεις λόγω εξόδου από την υπηρεσία),
- (ιβ) πωλήσεις κατά κατηγορία και γεωγραφικό διαμέρισμα,
- (ιγ) απασχολούμενο προσωπικό,
- (ιδ) παρεκκλίσεις από κανόνες αποτίμησης,

⁴⁹ Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως δίνει διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.

- (ιε) φόροι παρούσας χρήσης και προηγούμενων που αναμένεται να προκύψουν και δεν απεικονίζονται στις υποχρεώσεις
- (ιστ) ποσά αμοιβών μελών διοίκησης/διεύθυνσης
- (ιζ) προκαταβολές και δάνεια προς μέλη διοίκησης/διεύθυνσης
- (ιη) εγγυήσεις που έχουν δοθεί και δεν απεικονίζονται στις υποχρεώσεις
- (ιθ) μεταβολές παγίων
- (κ) ανάλυση έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων και επίδραση αυτών στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος εφόσον συντρέχει περίπτωση ναυτιλιακή εταιρεία να υπάγεται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994),
- (κα) δεσμεύσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, συμβάσεις εγγυήσεων και άλλες συμβατικές δεσμεύσεις που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως,
- (κβ) ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων του ισολογισμού Β⁵⁰ και Γ ΙΙ⁵¹, Γ Ι2⁵² και Γ Ι3⁵³,
- (κγ) ανάλυση προβλέψεων,
- (κδ) ανάλυση συνεπτυγμένων στοιχείων,
- (κε) επεξηγήσεις για την συγκρισιμότητα των κονδυλίων της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης,
- (κστ) επεξηγήσεις σχετικά με τις συνδεμένες επιχειρήσεις και όσες άλλες επιβάλλουν διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με την Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει μία κατάσταση που να δείχνει:

- (α) το καθαρό κέρδος ή την ζημία της χρήσης,
- (β) κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημία που καταχωρείται στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,
- (γ) την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών,
- (δ) μεταφορές κεφαλαίων από ή και προς τους ιδιοκτήτες (μετόχους, εταίρους) και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες,
- (ε) το υπόλοιπο των σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσης,

⁵⁰ Έξοδα εγκατάστασης

⁵¹ Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης

⁵² Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

⁵³ Υπεραξία επιχείρησης

(στ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για την διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Όσον αφορά στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, θα πρέπει να μελετηθούν τα ακόλουθα:

- Κεφάλαιο (μετοχικό), αριθμός μετοχών και ονομαστική τους αξία,
- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο,
- Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας στοιχείων ενεργητικού, επιχορηγήσεις επενδύσεων, δωρεές παγίων,
- Αποθεματικά κεφάλαια,
- Αποτελέσματα εις νέον (υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέον, υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον, υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων),
- Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου (καταθέσεις μετόχων ή εταιρών, διαθέσιμα μερίσματα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αποθεματικά διαθέσιμα για αύξηση κεφαλαίου).

4.9 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Ο σκοπός της κατάρτισης των καταστάσεων ταμειακών ροών είναι η παροχή πληροφοριών σχετικών με τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα⁵⁴ και στα ταμειακά ισοδύναμα⁵⁵ μίας οικονομικής μονάδας. Οι καταστάσεις αυτές κατατάσσουν τις ταμειακές ροές⁵⁶ των χρήσεων σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Προέρχονται από συναλλαγές όπως εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα, πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, πληρωμές προς εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών, εισπράξεις και πληρωμές μίας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές, πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευθούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

⁵⁴ Αφορά τα μετρητά στο ταμείο της εταιρείας και καταθέσεις της

⁵⁵ Αφορά τις βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους

⁵⁶ Αφορά τις εισροές και τις εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων

Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες προέρχονται από την απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων. Ήτοι, πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες, εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες, ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους, εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων που είχαν δοθεί σε τρίτους, πληρωμές για μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps) εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και εισπράξεις από μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps) εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες αφορούν εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, πληρωμές στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης, εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων, εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων και πληρωμές του μισθωτή για την μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

4.10 ΝΟΜΙΜΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Από ελεγκτικής άποψης απαιτούνται τα ακόλουθα:

- Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων – Προσάρτημα),
- Εκθέσεις διαχείρισης

- Αναλύσεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων,
- Ανάλυση διεταιρικών αγορών που έχουν γίνει από τις επιχειρήσεις του ομίλου,
- Ανάλυση εσόδων από πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί προς επιχειρήσεις του ομίλου,
- Ανάλυση εσόδων ή δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση,
- Ανάλυση αγορών παγίων στοιχείων που έχουν πραγματοποιηθεί από επιχειρήσεις του ομίλου,
- Ανάλυση συμμετοχών σε επιχειρήσεις του ομίλου

4.11 ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΆΛΛΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΟΙΟ

Υπό ελεγκτικές διαδικασίες υπόκειται και ο γενικός λογαριασμός το πλοiάρχου ο οποίος καταρτίζεται από τον πλοiάρχο κατά χρονικά διαστήματα που μπορεί να αφορούν μήνα, δίμηνο, τρίμηνο, κλπ ή ολόκληρο ταξίδι ή ταξίδια. Ο Γενικός Λογαριασμός του πλοiάρχου μπορεί να περιλαμβάνει:

- Μισθοδοτική κατάσταση του πληρώματος (πέραν αυτής συντάσσεται και ατομικό φύλλο μισθοδοσίας) η οποία καταρτίζεται αναλυτικά κατά δικαιούχο και περιλαμβάνει πέραν των στοιχείων ταυτότητάς του στοιχεία που αφορούν τον συμφωνημένο ή συμβατικό μηνιαίο μισθό, τον χρόνο εργασίας, τυχόν υπερωρίες, έκτακτες αμοιβές, επιδόματα, κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών φορέων, κρατήσεις για φόρο εισοδήματος, αξία τσιγάρων και ποτών που οφείλει ο δικαιούχος, τηλεγραφήματα και τηλεφωνήματα του δικαιούχου, προκαταβολές, εμβάσματα πληρώματος (μηνιαία, τακτικά ή έκτακτα), οφειλόμενο ποσό μισθοδοσίας,
- Αναλυτικό υπολογισμό κόστους τροφοδοσίας,
- Αναλυτικούς πίνακες πληρωμών πλοiάρχου που να καλύπτουν
 - Πληρωμές προξενικών, λιμενικών κλπ τελών, τηλεγραφικών, οδοιπορικών, φιλοδωρημάτων, μικροεξόδων, κλπ
 - Πληρωμές αξίας υλικών και εφοδίων καταστρώματος, μηχανής και κυλικείου (τσιγάρα, ποτά, κλπ),

- Πληρωμές αξίας τροφίμων,
- Πληρωμές εξόδων για ιατρούς, φάρμακα, οδοιπορικά ασθενών, πληρώματος, κλπ,
- Αναλυτικό πίνακα των παραλαβών τροφίμων
- Χρηματικό λογαριασμό δοσοληψιών πλοιάρχου.

4.11.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΛΟΙΑΡΧΟΥ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η ναυτιλιακή επιχείρηση τηρεί στα βιβλία της αντίστοιχο δοσοληπτικό λογαριασμό του πλοιάρχου που αφορά καταβολές ή εμβάσματα της επιχείρησης προς τον πλοίαρχο, προκαταβολές μισθοδοσίας σε μέλη του πληρώματος, εμβάσματα προς τις οικογένειες των μελών του πληρώματος κατ' εντολή πλοιάρχου από την επιχείρηση, αξία ειδών κυλικείου που πληρώθηκε ή θα πληρωθεί από την επιχείρηση ή τους πράκτορες, εξόφληση μισθοδοσίας μελών του πληρώματος από την επιχείρηση, οφειλόμενα υπόλοιπα μισθοδοσίας μελών πληρώματος που εγκατέλειψαν το πλοίο ή μετατέθηκαν σε άλλο πλοίο, προκαταβολές σε μέλος πληρώματος από μετάθεση από άλλο πλοίο, εισπράξεις από το πλήρωμα εισιτηρίων, γραμματοσήμων, τηλεφωνημάτων και τηλεγραφημάτων, δανείων, κρατήσεις από την μισθοδοσία, χρεωστικά υπόλοιπα μισθοδοσίας μελών του πληρώματος που εγκατέλειψαν το πλοίο, εξόφληση μισθοδοσίας ναυτικού από μετάθεση, προκαταβολή μισθοδοσίας ναυτικού που μετατέθηκε σε άλλο πλοίο, δάνειο σε μέλος του πληρώματος, έξοδα νέων μελών πληρώματος για τα οποία είχαν λάβει χρήματα από την επιχείρηση.

4.11.2 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΠΛΟΙΟΥ

Στα επιβατηγά πλοία λειτουργεί οικονομική υπηρεσία (Λογιστήριο Πλοίου) η οποία απασχολείται με την διαχείριση της μισθοδοσίας του πληρώματος ως και τα συναφή με αυτό έξοδα και πληρωμές, την συγκέντρωση των εισπράξεων από εστιατόρια, αναψυκτήρια, κυλικεία, καταστήματα και άλλες πηγές εσόδων ή εισπράξεων και γενικότερα έχει την χρηματική διαχείριση στο πλοίο. Υπεύθυνος του Λογιστηρίου είναι ο ταμίας του πλοίου. Το Λογιστήριο Πλοίου τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο βιβλίο ταμειακών καταστάσεων όπου καταχωρεί τις καθημερινές χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής υπηρεσίας του πλοίου.

Το Λογιστήριο Πλοίου συντάσσει την μισθοδοτική κατάσταση του πληρώματος η οποία διαβιβάζεται στην ναυτιλιακή επιχείρηση για τα περαιτέρω. Το Λογιστή-

ριο Πλοίου καταχωρεί στις πληρωμές ό,τι ποσά έχει καταβάλλει για προκαταβολές ή εξόφληση μισθοδοσίας.

4.11.3 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΟΙΟ

Η διαχείριση της τροφοδοσίας είναι ίσως η σημαντικότερη από τις λουτές μη χρηματικές διαχειρίσεις στο πλοίο.

Η ναυτιλιακή επιχείρηση παρακολουθεί κατ' αξία τα αποθέματα και τις αγορές ειδών τροφοδοσίας καθώς και τα είδη κυλικείου. Επίσης, τηρείται βιβλίο αποθήκης όπου καταχωρούνται κατά ποσότητα και αξία τα παραλαμβανόμενα ποτά, τσιγάρα και συναφή είδη. Για εξαγωγή τους από την αποθήκη απαιτείται έκδοση σχετικών παραστατικών στοιχείων. Επιπροσθέτως, ελέγχονται οι πωλήσεις ειδών από τα κυλικεία, αναψυκτήρια, κλπ και συγκεντρώνονται οι εισπράξεις οι οποίες εν συνεχεία αποδίδονται στην ναυτιλιακή επιχείρηση.

Ο Α' Μηχανικός του πλοίου παρακολουθεί και ενημερώνει τα σχετικά βιβλία και καταστάσεις ανάλωσης καυσίμων και λιπαντικών. Σχετικές αναφορές για τις ποσότητες των αποθεμάτων καυσίμων και λιπαντικών στο πλοίο καθώς και οι παραλαμβανόμενες και αναλίσκόμενες ποσότητές τους γίνονται στο ημερολόγιο μηχανής του πλοίου. Η ναυτιλιακή επιχείρηση παρακολουθεί κατ' αξία και είδος τα αποθέματα και τις αγορές των καυσίμων και λιπαντικών κάθε πλοίου καθώς και τον εφοδιασμό πάσης φύσεως υλικών και ανταλλακτικών.

Τέλος, οι εισπράξεις από τηλεγραφήματα και τηλεφωνήματα των επιβατών ή του πληρώματος, οι εισπράξεις από πωλήσεις εισιτηρίων για οδική μεταφορά των επιβατών από το λιμάνι προσέγγισης σε αστικά κέντρα ή από διοργάνωση εκδρομών σε λιμάνια προσέγγισης τυγχάνουν ξεχωριστής διαχείρισης και αποδίδονται στην ναυτιλιακή επιχείρηση.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1. Τσακλάγκανος Α. Άγγελος, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ / Άγγελος Α. Τσακλάγκανος 2^η έκδ.- Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός οίκος Αδερφών Κυριακίδη, 2005. -367σ.**
- 2. Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων /Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Στέφανος Π. Σαροκοστίδης – Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε.,2003.-662σ.**
- 3. Δήμου Γ. Νικόλαος, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Ι: Βασικές αρχές γενικής και τραπεζικής ελεγκτικής, Νίκος Γ. Δήμου- Αθήνα : Έλλην, 2000.-130σ (βιβλιοθήκη Διοίκησης)**
- 4. Μηλιώνης , Α. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ : Βασικές έννοιες και εφαρμογές / Α. Μηλιώνης , Θ. Παπαδάτου.- Πάτρα : Εκδόσεις Τ.Ε.Ι Πάτρας ,1998.344σ**
- 5. (μετάφραση : Πιτσαρής, Βασίλης) Διοικητική Ελεγκτική- 1^η έκδ.- Αθήνα : Κριτήριο , 1997.- 265 σ.**
- 6. Κάντζος Κωνσταντίνος, MBA, PH. D : Ελεγκτική θεωρία και πρακτική – Αθήνα: εκδόσεις Α. Σταμούλης, 1995**
- 7. http://www.soel.gr/soel_perigrafia.html**
- 8. http://www.soel.gr/epaggelma_perigrafia.htm**
- 9. <http://www.iesoel.gr/el/soel/index.html>**
- 10. <http://www.iesoel.gr/el/company/index.html>**
- 11. http://www.soel.gr/genikh_synelefsi.html**
- 12. http://www.soel.gr/aitiseis_eggrafis.html**

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΓΓΛΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1. Walter B. Meigs – E. Meigs – E. John Larsen- Roberd F.
Meigs : Ελεγκτική, εκδόσεις Α. Σταμούλης (Αθήνα, 2001)**
- 2. Mattingly, L., Ελεγκτική, (Αθήναι 1963)**
- 3. Baude, J., Ελεγκτική, (Αθήναι 1966)**