



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

Διπλωματική Εργασία

## **Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

της

ΧΛΩΡΟΤΥΡΗ ANNA

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

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

**Νοέμβριος 2018**



*Αφιερώνεται στην  
οικογένεια μου*

## Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Νεγκάκη Χρήστο για τη σωστή καθοδήγηση του.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την ενθάρρυνση και την ηθική συμπαράσταση όλο αυτό τον καιρό.

## Περίληψη

Στην παρούσα Διπλωματική εργασία παρουσιάζονται οι έννοιες της Ελεγκτικής και των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων, παρατίθεται μια ιστορική αναδρομή για την κάθε έννοια. Ακόμα δίνεται μια επισκόπηση του νομοθετικού πλαισίου. Στην συνέχεια αναφέρεται ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος με έμφαση στον εξωτερικό έλεγχό του εξωτερικού ελεγκτή των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.

Τέλος παρουσιάζονται παραδείγματα εκθέσεων εξωτερικού ελέγχου σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, τα οποία εστιάζουν στα κυρια σημεία όπου παρατηρεί ο εξωτερικός ελεγκτής μιας ναυτιλιακής επιχείρησης.

Λέξεις-Κλειδιά : Ελεγκτική, Ναυτιλία, Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις , Εσωτερικός Έλεγχος, Εξωτερικός Έλεγχος.

## Abstract

This Diploma Thesis presents the concepts of Audit and Maritime Operations, a historical overview is presented for each concept. There is also an overview of the legislative framework. Next, internal and external auditing is highlighted, with emphasis on the external audit of the external auditor of the Maritime Operations.

Finally, models of external auditors reports are presented to shipping companies focusing on the main points the external auditor of a shipping company observes.

Keywords: Auditing, Shipping, Maritime Operations, Internal Audit, External Audit.

# Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	IV
Περίληψη.....	V
Abstract.....	V
<b>Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή .....</b>	<b>01</b>
1.1 Εισαγωγικές Πληροφορίες.....	01
1.2 Στόχος της εργασίας .....	01
1.3 Δομή της εργασίας .....	02
<b>Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....</b>	<b>03</b>
2.1 Εισαγωγή .....	03
2.2 Η Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις.....	03
2.3 Συμπεράσματα .....	05
<b>Κεφάλαιο 3: Θεσμικό Πλαίσιο.....</b>	<b>06</b>
3.1 Εισαγωγή .....	06
3.2 Η Ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής και της Ναυτιλίας .....	07
3.3 Η έννοια και το περιεχόμενο.....	08
3.4 Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.....	14
3.4 Η Ναυτιλιακή Λογιστική .....	17
3.5 Ο Εσωτερικός και ο Εξωτερικός Έλεγχος.....	19
3.6 Συμπεράσματα .....	21
<b>Κεφάλαιο 4: Η Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις .....</b>	<b>22</b>
4.1 Εισαγωγή .....	22
4.2 Παραδείγματα εκθέσεων εξωτερικού ελέγχου Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.....	26
4.3 Συμπεράσματα .....	33
<b>Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα .....</b>	<b>34</b>
<b>Βιβλιογραφία .....</b>	<b>37</b>

# Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

## 1.1 Εισαγωγικές πληροφορίες

Κύριος σκοπός της εργασίας είναι η ανασκόπηση και η καταγραφή των εξελίξεων της Ελεγκτικής στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις. Σε πρώτο στάδιο η εργασία ξεκινάει με την επεξήγηση των βασικών, εισαγωγικών εννοιών της Ελεγκτικής έτσι ώστε να καταφέρει ο αναγνώστης να κατανοήσει τον τρόπο που γίνεται ο Έλεγχος στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις. Σε δεύτερο στάδιο γίνεται μια ανάλυση των ειδών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και μια μικρή αναφορά στο θεσμικό τους πλαίσιο. Το ερέθισμα για την συγγραφή μιας εργασίας πάνω στο κομμάτι του ελέγχου της ναυτιλίας είναι η ιδία η ναυτιλία διότι όταν αναφερόμαστε στην παγκόσμια ναυτιλία η πρώτη χώρα που μπορεί να μας έρθει στο μυαλό είναι η Ελλάδα. Πάντοτε αποτελούσε ερωτηματικό για την διεθνή ναυτιλιακή κοινότητα πώς μια τόσο μικρή χώρα σαν την Ελλάδα είχε μια τόσο μεγάλη ιστορία στην παγκόσμια ναυτιλία.

## 1.2 Στόχος της εργασίας

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι βασισμένη στη βιβλιογραφική ανασκόπηση, στην προσπάθεια αυτή και για την εγκυρότητα των παρατιθέμενων στοιχείων στην εργασία γίνεται ανατροπή σε αρχεία, προβλέψεις και μελέτες γνωστού κύρους ,ελληνικής και ξένης βιβλιογραφίας, καθώς και στη χρήση επίσημων ιστοσελίδων του διαδικτύου προκειμένου να αντληθούν χρήσιμες για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας πληροφορίες.

Ο κύριος σκοπός της ανασκόπησης της βιβλιογραφίας είναι να παρέχει μια επισκόπηση της σημαντικής βιβλιογραφίας που δημοσιεύεται στο θέμα της Ελεγκτικής των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων. Για να κατανοήσουμε το ερευνητικό θέμα, με ποιον τρόπο έχει ερευνηθεί αυτό το θέμα και ποια βασικά ζητήματα έχουν βρεθεί, θα προσδιοριστεί και θα αξιολογηθεί η θεωρητική βιβλιογραφία.

Στόχος στην ανάλυση των διαδικασιών διαπραγμάτευσης και εκτέλεσης του ελέγχου που γίνεται σε μία ναυτιλιακή επιχείρηση καθώς και στην παράθεση σχετικών συμπερασμάτων και προτάσεων για έρευνα. Σε αυτή τη μελέτη, το ερευνητικό

ερώτημα επικεντρώνεται στον έλεγχο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και πως αυτός γίνεται μέσα από τις ελεγκτικές αρχές.

### **1.3 Δομή εργασίας**

Η δομή της διπλωματικής είναι η εξής :

Η εργασία ακολουθεί μια γενική δομή, δηλαδή Εισαγωγή, Θεωρία, Μέθοδος και Συμπέρασμα. Για να ξεκινήσει, εξηγείται η κύρια θεωρία , συμπεριλαμβανομένων και άλλων σχετικών διαδικασιών αναλύσεως του θεσμικού πλαισίου. Η εργασία αποτελεί μέρος μιας μελέτης βιβλιογραφίας σε μια προσπάθεια να εξηγήσει τι είναι η ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Παρακάτω παρουσιάζονται τρία λεπτομερή κεφάλαια μεθοδολογίας, βιβλιογραφικής ερευνάς που έχουν επικεντρωθεί κυρίως στην όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση του αναγνώστη του τι είναι η Ελεγκτική των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων για την επίτευξη επαρκούς ακρίβειας των μαθησιακών στόχων και γνώσεων. Η εργασία αποτελείται το κεφάλαιο της Βιβλιογραφικής Επισκόπησης όπου γίνεται αναφορά των πηγών που χρησιμοποιήθηκαν. Συνεχίζει με το κεφάλαιο του Θεσμικού πλαισίου όπου εκεί αναλύονται οι εννοιές της Ελεγκτικής και της Ναυτιλίας και παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Έπειτα ακολουθεί το κεφάλαιο η Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις όπου αναφέρονται οι διαδικασίες του εξωτερικού ελεγκτή και δυο παραδείγματα εκθέσεων εξωτερικών ελεγκτών σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, εστιασμένα στα βασικά θέματα ελέγχου. Τέλος το κεφάλαιο συμπεράσματα όπου παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα της εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντικές εργασίες και περεταίρω ερευνά.



## **Κεφάλαιο 2 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας**

### **2.1 Εισαγωγή**

Η βιβλιογραφική επισκόπηση αποτελεί, μια οργανωμένη καταγραφή (α) της ερευνητικής περιοχής που εξετάζεται, (β) των 5 κρίσιμων τεχνικών ζητημάτων που εμπλέκονται σε αυτή, και (γ) μεθόδων αντιμετώπισης των εν λόγω τεχνικών προβλημάτων, όπως αυτές έχουν παρουσιαστεί στη διεθνή βιβλιογραφία.

### **2.2 Η Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις**

Στο τρίτο κεφάλαιο η επισκόπηση βιβλιογραφίας ξεκινάει με τον Gleim, Irvin N., (2018) να αναφέρει ότι οι συναλλαγές εντός μιας οικονομικής οντότητας αντιπροσωπεύονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Έπειτα Ο Rammamoorti, (2003) αναφέροντας ότι οι ιδιοκτήτες επιχειρήσεων αναγνώρισαν την ανάγκη για ανεξάρτητους και αντικειμενικούς ανθρώπους να επαληθεύσουν τα λογιστικά βιβλία τοποθετεί την αναγκαία ύπαρξη της ελεγκτικής. Βέβαια το 1872 έγινε η ίδρυση της Εταιρείας Λογιστών στην Αγγλία και περιφερειακών κοινωνικών λογιστών όπως αναφέρεται στο ICAEW,(2012).

Παίρνοντας τώρα στην ναυτιλία ο Κρασανακης, (2008) υποστηρίζει οτι έχει την αφετηρία της στην Ελλάδα, όπως μαρτυρούν τα αρχαιολογικά ευρήματα, οι μύθοι, οι αρχαίοι συγγραφείς και οι ναυτικές ορολογίες. Ένα αξιοσημείωτο γεγονός που παρουσιάζει ο Βλάχος, (2007) είναι η αλλαγή που συνέβη στη ναυτιλιακή βιομηχανία το 1970 λόγω της κρίσης του πετρελαίου και της μείωσης του διεθνούς εμπορίου, οπου οι επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να μειώσουν άμεσα το λειτουργικό τους κόστος έτσι ώστε να επιβιώσουν.

Στην συνέχεια του κεφαλαίου σύμφωνα με τους Νεγκάκης & Ταχυνάκης , (2017) αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόζονται από μία επιχείρηση κατά την διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα, τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Επιπλέον ο Τσιμάρας, (1954) ορίζει ως Ελεγκτική «το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων, απορреουσών από βαθείαν γνώσιν της οικονομικής των Επιχειρήσεων . Αντίστοιχα κατά τον Mattingly, (1964) αντικείμενο

της Ελεγκτικής είναι «η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων που αποδεικνύουν την αλήθεια. Ένα ακόμα ορισμό δίνει ο Τερζάκης, (1990) στηρίζοντας ότι «Ελεγκτική είναι το σύνολο των κανόνων , αρχών , ενεργειών, με βάση τον οποίο διενεργείται κάθε λογιστικό- διαχειριστικός έλεγχος. Σε συνέχεια σύμφωνα με τους Τσαγκακλάνος & Σπάθης, (2015) αναφέρονται οι βασικοί σκοποί του ελέγχου. Έπειτα ακολουθούν οι διακρίσεις του ελέγχου από τους Νεγκάκης & Ταχυνάκης, (2013).

Ενώ σύμφωνα με τους Γκιζιάκης, Παπαδόπουλος, & Πλωμαρίτου, (2010) το σημαντικότερο τμήμα της ναυτιλίας έχει να κάνει με το διεθνές εμπόριο, δηλαδή την εμπορική ναυτιλία, που αντιπροσωπεύει τον κλάδο των μεταφορών έχοντας ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών για την μεταφορά αγαθών διά θαλάσσης. Τώρα σύμφωνα με τον Pamborides, (1999) τα πλοία, ποικίλουν ευρύτητα σε μέγεθος και τύπο και σύμφωνα με τον Stopford, (1997) η ναυτιλιακή αγορά χωρίζεται σε αγορά γραμμών και σε αγορά μεταφοράς χύδην φορτίων. Προσθέτοντας τον Alderton, (1984) που περιγράφει μια ακόμα έννοια της ναυτιλίας πέρα από την ναυτιλιακή αγορά, την ναύλωση και τους τύπους αυτής. Αλλά και τους Γκιζιάκης, Παπαδόπουλος, & Πλωμαρίτου, (2010) να προσθέτουν τον τρόπο επικύρωσης μιας ναύλωσης.

Μετάπειτα οι Τσαγκακλάνος & Σπάθης, (2015) αναφέρουν την ίδρυση ενός σώματος ελέγχου του Σώματος Ορκωτών Λογιστών βάση του νόμου 3329/1955. Σύμφωνα με τον Μιχελινάκη, (2014) αναφέρεται η διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών . Επιπλέον παραπείθονται οι νομοθετικές διατάξεις και οι αλλαγές τους με το πέρασμα των ετών, της Ελεγκτικής και των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.

Ο Smith, (2012) επισημαίνει την σημαντικότητα της λογιστικής επιστήμης και των πρακτικών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για τη ρύθμιση της ναυτιλιακής αγοράς αναφέροντας τις γενικά αποδέκτες λογιστικές αρχές. Τώρα σύμφωνα με τους Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, (2003) η ναυτιλιακή λογιστική, ασχολείται με τις κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις, έχοντας ως αντικείμενό της το πλοίο.

Οι περισσότερες ναυτιλιακές εταιρείες, χρησιμοποιούν γενικά αποδεκτούς παγκόσμιους λογιστικούς κανόνες και αρχές όπως εξηγούν οι Zeghal & Mhedhbi,, (2006) μόνο που οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις επιπλέον, τηρούν και κάποια επιπρόσθετα λογιστικά βιβλία τα οποία παρέχουν σημαντικά στοιχεία για την σωστή σύνταξη ημερολογιακών εγγραφών.

Σύμφωνα με τον Καζαντζή, (2006) ο Εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική, δασκαλίστικου και συμβουλευτικού χαρακτήρα δραστηριότητα μέσα σε έναν οργανισμό, για την επιθεώρηση της λογιστικής, οικονομικής και των άλλων λειτουργιών, ως μία βασική προστασία και υποστήριξη προς τη διεύθυνση. Και παραθέτει τα αντικείμενα του εσωτερικού ελέγχου. Αντιστοίχως σύμφωνα με τους Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, (2003) ο Εξωτερικός Έλεγχος είναι διενεργούμενος έλεγχος από ειδικούς- επαγγελματίες που δεν έχουν καμία σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα-οντότητα. Έπειτα οι Meigs , Meigs, & Larsene , (1984) εξηγούν σημεία όπου πρέπει να επικεντρώσει ο ελεγκτής την προσοχή του.

Στο τέταρτο κεφάλαιο τώρα η επισκόπηση της βιβλιογραφίας συνεχίζει σύμφωνα με τον Περάκη, (1984) να δίνει έναν ακόμα ορισμό του εξωτερικού ελεγκτή με τους Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, (2003) να αναφέρονται στα ζητήματα που πρέπει να ασχοληθεί ο εξωτερικός ελεγκτής αφού δεχτεί τον διορισμό του. Επιπλέον σύμφωνα με τον Baude, (1996) αναλύονται οι τρόποι λογιστικής οργάνωσης της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Και τώρα σύμφωνα με τους Lenhart & Defliese , (1957) να παρατίθεται η μεγάλη σημασία του ενδιαφέροντος του εξωτερικού ελεγκτή για τις απαντήσεις στο ερωτηματολόγιο γενικής φύσεως, που πραγματεύεται τη λογιστική οργάνωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Και τέλος τους Meigs , Meigs, & Larsene , (1984) να προσθέτουν στις βασικές αρχές του ελέγχου την σημαντικότητα του σχεδιασμού και τους Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, (2003) να αναφέρουν στοιχεία ενός ορθού σχεδιασμού για να εντοπίζονται ενδεχόμενα προβλήματα ή ανεπάρκειες του ελέγχου.

## **2.3 Συμπεράσματα**

Στο παρόν κεφάλαιο έγινε η επισκόπηση της βιβλιογραφίας που αφορά την Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις και ειδικότερα για το πως πρέπει να γίνεται ο έλεγχος των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Τα κύρια ευρήματα της επισκόπησης μας παρέχουν πληροφορίες για τις έννοιες της ελεγκτικής και της ναυτιλίας , για το τι πρέπει να έχει ένα εξωτερικός ελεγκτής και τέλος για το που εστιάζουν συνήθως οι εκθέσεις ελέγχου.

## Κεφάλαιο 3 Θεσμικό Πλαίσιο

### 3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο της ελεγκτικής και των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το κεφάλαιο ξεκινάει με μια σύντομη ιστορική αναδρομή της ελεγκτικής και της ναυτιλίας. Έπειτα παρουσιάζονται οι έννοιες της ελεγκτικής και των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Και μετά το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και γίνεται μια σύντομη περιγραφή του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων .

Ξεκινώντας θα πρέπει πρώτα να ορίσουμε σύντομα το τι αντιπροσωπεύουν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης για την καλύτερη κατανόηση του θέματος μας. Λοιπόν ο (Gleim, Irvin N;, 2018) ανέφερε ότι οι συναλλαγές εντός ενός οργανισμού αντιπροσωπεύονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αρά οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αποτελούνται από τα:

- Την κατάσταση οικονομικής θέσης – η οποία εμφανίζει την οικονομική δομή της επιχείρησης- οντότητας, τη φερεγγυότητα σε σχέση μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, ακόμα τη ρευστότητα σε σχέση μεταξύ κυκλοφορούντος ενεργητικού, μείον αποθέματα και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και την οικονομική δομή της επιχείρησης.
- Την κατάσταση οικονομικής απόδοσης, η οποία παρέχει πληροφορίες σχετικά με την απόδοση του οργανισμού και τέλος
- Την κατάσταση ταμειακών ροών η οποία παρέχει κατά κύριο λόγο πληροφορίες σχετικά με τις αλλαγές στην οικονομική κατάσταση ενός οργανισμού.

Ένας από τους βασικότερους σκοπούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι για να βοηθούν τους χρήστες και τους εμπλεκόμενους φορείς στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων. Για αυτό και οι πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού πρέπει να είναι δίκαιες και κατανοητές. Και εδώ είναι που επεμβαίνει η ελεγκτική η οποία έχει ως σκοπό την έκφραση γνώμης. Δηλαδή αν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής της κατάστασης βάση του πλαισίου της νομοθεσίας κάτω από την οποία λειτουργεί η επιχείρησή που υπόκειται στη διαδικασία του ελέγχου.

### 3.2 Η ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής και της Ναυτιλίας

Ας ξεκινήσουμε αρχικά με την λέξη "ελεγκτής" οπού προέρχεται από τη λατινική λέξη *audition*, που σημαίνει να ακούτε ή / και να ακούτε (Chatfield , 1974) . Η Ελεγκτική ξεκινάει από το 4000 π.Χ οπού οι ιδιοκτήτες επιχειρήσεων αναγνώρισαν την ανάγκη για ανεξάρτητους και αντικειμενικούς ανθρώπους να επαληθεύσουν τα λογιστικά βιβλία. Ο στόχος ήταν να μειωθεί ο αριθμός των σφαλμάτων και η πιθανή απάτη και η υπεξαίρεση των περιουσιακών στοιχείων. Η Βαβυλωνία, η Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία, η Ελλάδα και η Ιταλία συγκαταλέγονταν στις πρώτες χώρες όπου τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ζήτησαν και ανέπτυξαν ένα συγκεκριμένο λεπτομερές σύστημα αντιστάθμισης και επαλήθευσης. Αυτό προέκυψε από τις ανησυχίες των κυβερνήσεων ότι οι υπάλληλοί τους θα κάνουν λάθη που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφθορά και απάτη (Rammamoorti, 2003).

Το 1494 ο Luca Bartolomeo de Pacioli στο εργο του *Summa di Arithmetica*, για την πρώτη δημοσιεύει την περιγραφή της μεθόδου τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, το σύστημα διπλής εγγραφής (πιστωτικής-χρεωστικής). Το σύστημα αυτό περιείχε το μεγαλύτερο μέρος του λογιστικού κύκλου όπως είναι γνωστός σήμερα. Ο Pacioli θεωρήθηκε ως «ο πατέρας της λογιστικής», διότι προειδοποιούσε ότι κανείς δεν πρέπει να πηγαίνει για ύπνο τη νύχτα μέχρι η πιστωτική στήλη να εξισωθεί με τη χρεωστική (ισολογισμός) (Gleeson-White, 2012).

Προχωρώντας τώρα το 1872 έγινε η ίδρυση της Εταιρείας Λογιστών στην Αγγλία και περιφερειακών κοινωνικών λογιστών στο Λίβερπουλ, το Λονδίνο, το Μάντσεστερ και το Σέφιλντ, ακολουθήσαν και άλλα λογιστικά όργανα με δικές τους ειδικότητες, εκ των οποίων οι πιο κυρίες ήταν (ICAEW, 2012)

-1885: Εταιρεία Λογιστών και Ελεγκτών - συγχωνεύθηκε με το ICAEW

-1885: Εταιρική Ένωση Ταμίας και Λογιστών - τώρα CIPFA

-1891: Εταιρεία Λογιστών - τώρα ACCA

-1919: Ινστιτούτο Λογιστών Κόστος και Έργων - τώρα CIMA

Όπως η Ελεγκτική έτσι και η ναυτιλία και για την ακρίβεια η ναυπηγική τέχνη έχουν αφετηρία τους την Ελλάδα, όπως μαρτυρούν τα αρχαιολογικά ευρήματα, οι μύθοι, οι αρχαίοι συγγραφείς και οι ναυτικές ορολογίες., π.χ. ναυς, ναυτικό, ναυπηγείο κλπ . Τα αρχαιολογικά ευρήματα δείχνουν ότι στην Ελληνική θάλασσα κυκλοφορούσαν μορφές

πλοίων ήδη από πολύ παλιά, 14 – 17 αι. π.χ. βάση των παλαιότερων γραπτών αναφορών στα Ομηρικά Έπη. Βλέπουμε ότι από παλιά τα πλοία στην Ελλάδα λέγονταν «νήες» («η ναύς»), απ' όπου και τα: ναυτιλία, ναυτικό, ναύτης, ναύαρχος, ναύσταθμος, ναυπήγησή. Βέβαια τότε υπήρχαν δυο κατηγορίες των πλοίων, τα πολεμικά πλοία τα οποία είχαν έμβολο, για εμβολισμό των εχθρικών πλοίων και μακρόστενο σχήμα, για να διασχίζουν με ευκολία τη θάλασσα. Και τα εμπορικά πλοία με πολύ μεγάλα πανιά, τα οποία ήταν αρκετά πιο μεγάλα από τα πολεμικά, για να χωρούν πολύ εμπόρευμα και λίγους κωπηλάτες. (Κρασανακης, 2008)

Παίρνοντας τώρα στην νεότερη ιστορία το 1970 η ναυτιλιακή βιομηχανία άλλαξε σημαντικά, τόσο λόγω της κρίσης του πετρελαίου όσο και λόγω της μείωσης του διεθνούς εμπορίου. Οι επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να μειώσουν άμεσα το λειτουργικό τους κόστος έτσι ώστε να επιβιώσουν. Η λύση τους ήρθε με την αλλαγή της σημαίας, με τον όρο σημαία πλοίου ορίζεται η σημαία εθνικότητας την οποία έχει ένα πλοίο, δηλαδή της χώρας στο νηολόγιο της οποίας είναι εγγεγραμμένο το πλοίο.

Η σημαία του πλοίου είναι ιδιαίτερα σημαντικό χαρακτηριστικό του, καθορίζει το δίκαιο από το οποίο διέπεται το πλοίο και το πλήρωμα, τόσο κατά το εσωτερικό όσο και κατά το Διεθνές Δίκαιο, διότι το πλοίο θεωρείται πλωτό τμήμα του εδάφους της χώρας που φέρει τη σημαία. (Βλάχος, 2007)

### **3.3 Η έννοια και το περιεχόμενο**

Βλέπουμε ότι αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόζονται από μία επιχείρηση κατά την διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα, τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Οι έλεγχοι αυτοί έχουν ως στόχο την εξακρίβωση και επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η Λογιστική. Η ελεγκτική χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει καινούρια γνώση αλλά και ως τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει σε πέρας την αποστολή της. (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017)

Ελεγκτική ορίζεται «το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων, απορροευσών από βαθειάν γνώσιν της οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού)

διενεργείται η εξέλεξις εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομικήν τινά διαχείρισιν». (Τσιμάρας, 1954)

Αντίστοιχα κατά τον (Mattingly, 1964) αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι «η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων που αποδεικνύουν την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητων εν αυτοίς εγγράφων, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγομένων εις τοιαύτην...ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και αλήθειας των άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων» .

Ακόμα «Ελεγκτική είναι το σύνολο των κανόνων , αρχών , ενεργειών, με βάση τον οποίο διενεργείται κάθε λογιστικό- διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό την διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση» (Τερζάκης, 1990).

Τώρα όσο αφορά το πρόσωπο που διενεργεί το έλεγχο , είτε είναι φυσικό είτε νομικό καλείται ελεγκτής ή νομικός ελεγκτής ή νομικό ελεγκτικό γραφείο (v.3604, 2007). Ο ελεγκτής μπορεί να είναι είτε εσωτερικός, είτε εξωτερικός. Έτσι, ο εσωτερικός ελεγκτής ανήκει στα στελέχη της επιχείρησης, δηλαδή είναι υπάλληλος της επιχείρησης, και καθήκον του είναι η διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα της διενέργειας των ελέγχων από τον εσωτερικό ελεγκτή, το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών ανήκει συνήθως στη διοίκηση της επιχείρησης ή στην επιτροπή ελέγχου. Αντίθετα, ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αλλά δεν ανήκει στο ανθρώπινο δυναμικό της. Ο εξωτερικός ελεγκτής ο οποίος αναφέρεται συχνά και ως ανεξάρτητος ελεγκτής ή ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχοντας άρτια επιστημονική κατάρτιση, εξειδίκευση, πείρα, εμπειρία, ήθος και ακεραιότητα. , προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς να έχει συσχετισθεί ή εγκλιματισθεί με άτομα και παράγοντες της επιχείρησης. Η χρήση ελεγκτικών υπηρεσιών από εξωτερικό ελεγκτή γίνεται με βάση το νομοθετικό πλαίσιο μιας χώρας και την οικονομική κατάσταση, στην οποία βρίσκεται. Για αυτό και ως βασικοί σκοποί του ελέγχου μπορούν να αναφερθούν οι εξής (Τσαγκακλάνος & Σπάθης, 2015):

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών, απατών κλπ.
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών.
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των διάφορων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους (π.χ. Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κλπ.).
- Αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετοχών κλπ.)
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων.
- Υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Οι έλεγχοι δεν είναι ίδιοι για όλες τις επιχειρήσεις, διακρίνονται ανάλογα με (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013):

- το εύρος. Γενικοί καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αποβλέπουν στην έκφραση γνώμης για την ορθή παρουσίαση και απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της.

Ειδικοί καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρίας. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να αφορούν τους λογαριασμούς του ταμείου, των πελατών ενώ παράλληλα φέρουν το στοιχείο



του αιφνιδιασμού και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών, ακούσιων ή εκούσιων αλλά και στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

- την περιοδικότητα, Μόνιμοι καλούνται οι διενεργούμενοι έλεγχοι καθ όλη την διάρκεια της χρήσης. Τακτικοί καλούνται αυτοί που διενεργούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα (τριμηνιαίοι, εξαμηνιαίοι, ετήσιοι). Έκτακτοι καλούνται όσοι πραγματοποιούνται σε τυχαία χρονική στιγμή.
- τον σκοπό. Προληπτικοί, οι οποίοι διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και διαδικασιών.

Κατασταλτικοί, οι οποίοι διενεργούνται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπουν στον εντοπισμό και την καταστολή ηθελημένων ή μη σφαλμάτων. και

- την ιδιότητα του ελεγκτή. Διαχωρίζονται σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει. Υποχρεωτικοί καλούνται εκείνοι που επιβάλλονται από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, τις νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες. Προαιρετικοί καλούνται οι έλεγχοι που επιβάλλονται από την διοίκηση ή τους μετόχους για δικιά τους χρήση.
- Διακρίνονται ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς. Διαχειριστικοί χαρακτηρίζονται όσοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας. Διοικητικοί είναι όσοι ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.

Όσον αφορά τώρα τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις το σημαντικότερο τμήμα της ναυτιλίας σχετίζεται με το διεθνές εμπόριο, δηλαδή την εμπορική ναυτιλία, η οποία αντιπροσωπεύει τον κλάδο των μεταφορών που έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών για την μεταφορά αγαθών διά θαλάσσης. Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις προέρχονται από την ανάγκη για την μεταφορά των αγαθών, το οποίο σημαίνει ότι απευθυνόμαστε σε συναλλαγές μεταξύ εταιρειών. Κατά συνέπεια, η ναυτιλία λαμβάνει χώρα εντός ενός παγκόσμιου πλαισίου, το οποίο ορίζεται από οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές συμφωνίες μεταξύ ναυτιλιακών εταιριών, φορτωτών, κυβερνητικών οργανώσεων και λοιπών εμπλεκόμενων μερών (Γκιζιάκης, Παπαδόπουλος, & Πλωμαρίτου, 2010).

Η ναυτιλία είναι άμεσα συνυφασμένη με μια σειρά από έννοιες, οι οποίες την διαμορφώνουν. Σύμφωνα με το “Rochdale Report” του 1970 ένας πλήρης και

διαχρονικός ορισμός της Ναυτιλιακής Βιομηχανίας παρουσιάζεται παρακάτω: «Η Ναυτιλία είναι μια περίπλοκη βιομηχανία, μέσα στην οποία οι συνθήκες που καθορίζουν τις διαδικασίες σε έναν τομέα της δεν εφαρμόζονται απαραίτητα και σε έναν άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σύνολο από αλληλοσχετιζόμενες βιομηχανίες. Τα θεμελιώδη στοιχεία της, τα πλοία, ποικίλουν ευρύτατα σε μέγεθος και τύπο, παρέχοντας μια πλήρη γκάμα υπηρεσιών μεταφοράς για μεγάλη ποικιλία φορτίων που πρέπει να μεταφερθούν είτε σε κοντινές είτε σε μακρινές αποστάσεις» (Pamborides, 1999).

Αναλυτικότερα, θεωρώντας ως κριτήριο το μέγεθος της κάθε ανεξάρτητης παρτίδας φορτίου προς μεταφορά, η ναυτιλιακή αγορά διαχωρίζεται σε αγορά γραμμών και σε αγορά μεταφοράς χύδην φορτίων. Στην αγορά γραμμών, το μεταφερόμενο φορτίο προσλαμβάνει τον χαρακτηρισμό του γενικού φορτίου. Υπάρχουν έξι κύριες κατηγορίες γενικού φορτίου (Stopford, 1997):

- a. το μη μοναδοποιημένο γενικό φορτίου δηλαδή τα κιβώτια, τα εξαρτήματα μηχανημάτων, κ.λπ.,
- b. το φορτίο σε εμπορευματοκιβώτια,
- c. το φορτίο σε παλέτες, ώστε να διευκολύνεται η στοιβασία και ο χειρισμός,
- d. το υγρό γενικό φορτίο, του οποίου η μεταφορά πραγματοποιείται σε δεξαμενές, δοχεία ή βαρέλια,
- e. το κατεψυγμένο φορτίο, δηλαδή τα φρούτα, τα τρόφιμα, κ.λπ. και
- f. το βαρύ και δυσκίνητο φορτίο.

Στην αγορά μεταφοράς χύδην φορτίων το μεταφερόμενο φορτίο χαρακτηρίζεται από σχετική διαφοροποίηση. Υπάρχουν τέσσερις κύριες κατηγορίες χύδην φορτίων:

(α) τα υγρά χύδην φορτία, δηλαδή το αργό πετρέλαιο, τα προϊόντα πετρελαίου, τα χημικά, το κρασί, κ.λπ., που μεταφέρονται με δεξαμενόπλοια,

(β) τα κύρια χύδην ξηρά φορτία, δηλαδή το σιδηρομέταλλευμα, τα σιτηρά, ο άνθρακας και ο βωξίτης,

(γ) τα δευτερεύοντα χύδην ξηρά φορτία, δηλαδή ο χάλυβας, το αλουμίνιο, το ξύλο, το τσιμέντο, ο γύψος, το αλάτι, η ζάχαρη, κ.λπ. και

(δ) τα εξειδικευμένα ξηρά φορτία, δηλαδή τα αυτοκίνητα, τα κατεψυγμένα, κ.λπ.

Περαιτέρω, θεωρώντας ως κριτήριο την φύση των υπηρεσιών μεταφοράς που προσφέρονται από τα πλοία, η ναυτιλιακή αγορά διακρίνεται σε ναυτιλία γραμμών και σε ελεύθερη ναυτιλία. Στην ναυτιλία γραμμών πραγματοποιούνται τακτικές θαλάσσιες μεταφορικές υπηρεσίες με την χρήση πλοίων τύπου liner, ενώ στην ελεύθερη ναυτιλία

πραγματοποιούνται ελεύθερες θαλάσσιες μεταφορικές υπηρεσίες, ανάλογα με τις απαιτήσεις της αγοράς, με την χρήση πλοίων τύπου tramp.

Επιστρέφοντας στις έννοιες, οι οποίες διαμορφώνουν την ναυτιλία, πέρα από την ναυτιλιακή αγορά, που μόλις αναλύθηκε, είναι, μεταξύ άλλων, η ναύλωση. Η ναύλωση σχετίζεται με την ελεύθερη ναυτιλία ειδικότερα, αποτελώντας την συμφωνία εμπορικής απασχόλησης ενός ελεύθερου πλοίου ανάμεσα σε δύο κύρια μέρη, τον εκναυλωτή, δηλαδή τον πάροχο του πλοίου και τον ναυλωτή. Μέσω της ναύλωσης προσδιορίζονται οι όροι απασχόλησης του πλοίου που διαθέτει ο εκναυλωτής, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ναυλωτή.

Υπάρχουν τέσσερεις κύριοι τύποι ναύλωσης (Alderton, 1984):

- i. η ναύλωση ταξιδιού, είναι βραχυπρόθεσμη ναύλωση, όπου ο εκναυλωτής υποχρεούται να μεταφέρει καθορισμένο φορτίο του ναυλωτή μεταξύ συγκεκριμένων λιμανιών.
- ii. η χρονοναύλωση, είναι ναύλωση βραχυπρόθεσμης, μεσοπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης διάρκειας, όπου ο πάροχος διαθέτει το πλοίο με το πλήρωμά του στον ναυλωτή για την συμφωνημένη χρονική διάρκεια, όμως διατηρεί τόσο τον έλεγχο της λειτουργίας όσο και την ναυσιπλοΐα αυτού.
- iii. η ναύλωση γυμνού πλοίου είναι ναύλωση μακροπρόθεσμης διάρκειας, η οποία υπερβαίνει συνήθως τα δύο έτη, κατά την οποία ο πάροχος διαθέτει μόνο το πλοίο στον ναυλωτή για την συμφωνημένη χρονική διάρκεια, αναλαμβάνοντας μόνο το κόστος κεφαλαίου αυτού.
- iv. η ναύλωση εργολαβικής μεταφοράς είναι ναύλωση μακροπρόθεσμης διάρκειας, η οποία κυμαίνεται συνήθως από έξι μήνες έως μερικά έτη, περιλαμβάνοντας πολλαπλά ταξίδια, όπου ο πάροχος αναλαμβάνει να μεταφέρει για τον ναυλωτή ένα εξειδικευμένο ομογενές φορτίο εντός της συμφωνημένης χρονικής διάρκειας

Η επικύρωση της ναύλωσης υλοποιείται με το αντίστοιχο συμβόλαιο ναύλωσης, το λεγόμενο ναυλοσύμφωνο και τελικά οι παρεχόμενες υπηρεσίες λαμβάνουν χώρα έναντι συγκεκριμένου χρηματικού τιμήματος. (Γκιζιάκης, Παπαδόπουλος, & Πλωμαρίτου, 2010)

## **Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής και των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων**

Στην Ελλάδα η αρχική μεριμνά για την ίδρυση ενός σώματος ελέγχου έγινε αρχικά με τον νομό 5076/1931 αλλά ο λογιστικός έλεγχος των επιχειρήσεων άρχισε το 1955, με την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών βάση του νόμου 3329/1955, ήταν ένας κρατικός οργανισμός με νομοθετικά, επικυρωμένο μονοπώλιο ελέγχου της νόμιμης αγοράς. Αργότερα τα μέλη του Συνδέσμου Εγκεκριμένων Λογιστών και Ελεγκτών ήρθε η απελευθέρωση του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών. (Τσαγκακλάνος & Σπάθης, 2015)

Η νομοθετική μεταρρύθμιση του 1992 κατάργησε επίσης την ΣΟΛ και καθιέρωσε ένα νέο επαγγελματικό σώμα, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Διασφαλίστηκε η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών στο νέο καθεστώς μέσα από μια σειρά νομικών διατάξεων, μεταξύ των οποίων είναι η καθιέρωση του ασυμβίβαστου για τους ελεγκτές, η εισαγωγή της υποχρεωτικής εναλλαγής ελεγκτών και η ανάθεση του Εποπτικού Συμβουλίου του κλάδου με σημαντική πειθαρχική εξουσία. (Μιχελινάκης, 2014)

Η ποιότητα των ελληνικών λογιστικών κανόνων δημοσιοποίησης είχε επικριθεί από το ευρωπαϊκό οικονομικό Τύπο και τους επενδυτές της κοινότητας. Το ελληνικό Υπουργείο Οικονομίας, απαντώντας στο νόμο Sarbanes Oxley το 2002, ίδρυσε την Επιτροπή της Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων το 2003. Σε συνεργασία με την Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (ΕΚ), η ΕΛΤΕ προσπάθησε να δημιουργήσει ένα ισχυρό εποπτικό όργανο, προκειμένου να ανακουφίσει τις ανησυχίες σχετικά με την ποιότητα των ελέγχων και την αξιοπιστία των οικονομικών εκθέσεων.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π, έγινε με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004 και σηματοδότησε μια μεγάλη αλλαγή στην χώρα μας, οι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ανώνυμες εταιρείες, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόστηκαν από 01/01/2015 στη χώρα μας αλλά και στα υπόλοιπα Κράτη Μέλη.

Η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. δεν ήταν εύκολη, παρουσιάστηκαν προβλήματα και επιδεινώθηκαν από την έλλειψη ετοιμότητας των επιχειρήσεων και των λογιστών, για αυτό και η ίδια η Ε.Ε. με την οδηγία 2013/34 έδινε την ευχέρεια στα κράτη-μέλη να

προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας. Με την καθιέρωση του νόμου 4308/2014 για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επέρχεται ένα αναγκαίο και σημαντικό βήμα για τη δημιουργία ενός ελκυστικού και ασφαλούς επιχειρηματικού περιβάλλοντος των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.

Ακομη τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα είναι επαγγελματικά πρότυπα που προσδιορίζουν τις αρμοδιότητες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν διενεργεί ελέγχους οικονομικών καταστάσεων. Στην Ελληνική μας νομοθεσία, συμπεριλήφθησαν με τους νομούς Ν.3693/2008 και Ν.3871/2010. Επιπλέον με την αριθμ. 41658/722/12 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, εγκρίθηκαν και ισχύουν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα.

Τώρα οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται υπό τις βασικές συνθήκες που έχουν υπογραφεί σε διεθνές επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα, η ελληνική ναυτιλιακή νομοθεσία αποτελείται από την ενσωμάτωση των διεθνών συνθηκών και κανονισμών στο εθνικό σύστημα, αλλά και από ειδικές νομοθετικές διατάξεις του κλάδου.

Το θεσμικό νομοθετικό πλαίσιο περιλαμβάνει :

- τον Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου ΝΔ 187/73, στον οποίο περιέχονται διατάξεις δημοσίου αναγκαστικού δικαίου που αναφέρονται στους τρεις βασικούς πυλώνες της ναυτιλίας, Το πλοίο έχει μία και μόνο μία εθνικότητα. Αποδεικτικό της εθνικότητας αποτελεί το έγγραφο εθνικότητας ενώ η σημαία αποτελεί απόδειξη της εθνικότητας που αυτό φέρει.
- τον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου Ν. 3816/58, στον οποίο περιέχονται διατάξεις ενδοτικού δικαίου που ρυθμίζουν διάφορα θέματα διενέργειας του θαλάσσιου εμπορίου π.χ. Σύμφωνα με το άρθρο 1 Ν 3816/1958 και με τον Κ.Ι.Ν.Δ πλοίο από νομική άποψη καλείται κάθε σκάφος καθαρής χωρητικότητας 10 κόρων, που είναι προορισμένο να κινείται με δική του δύναμη στη θάλασσα.
- τις Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης ΝΔ 2687/53 και συγκεκριμένα το άρθρο 13 περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού, το οποίο αφορά τη νηολόγηση πλοίων άνω των 1500 κόρων ολικής χωρητικότητας (κοχ) και ουσιαστικά αποτελεί την εγγύηση της ελληνικής Πολιτείας έναντι των πλοιοκτητών.

Από τα παραπάνω, αξίζει να αναφερθεί ότι το ΝΔ 2687/53, νομοθετήθηκε για τη διευκόλυνση προσέλκυσης πλοίων στα ελληνικά νηολόγια, των οποίων οι Έλληνες πλοιοκτήτες τα νηολογούσαν με ξένη σημαία.

Τώρα στην Ελλάδα, μια ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών θαλάσσιων μεταφορών, δραστηριοποιείται στη χώρα εκμεταλλεόμενη δικά της ή ξένα πλοία έχει τις εξής νομικές μορφές βάση του θεσμικού πλαισίου :

(1) ατομική επιχείρηση, είναι μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης με υψηλούς επιχειρηματικούς κινδύνους.

(2) Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη ή κατά μετοχής Ετερόρρυθμη εταιρία, είναι μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης που ενέχει τον κίνδυνο της απεριόριστης οικονομικής ευθύνης τουλάχιστον των ομόρρυθμων εταίρων.

(3) Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης ΕΠΕ, είναι μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης όπου ασχολείται με τη διαχείριση, τη ναύλωση, την πρακτόρευση και γενικότερα με την εκμετάλλευση ξένων πλοίων σύμφωνα με τον νόμο 3190/1955

(4) Ανώνυμη Εταιρία ΑΕ, είναι συχνή μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης και λειτουργεί σύμφωνα με τον νόμο περί Α.Ε 2190/1920

(5) Ειδική Ανώνυμη Ναυτική Εταιρία, Ε.Α.Ν.Ε, είναι μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης που αφορά τη νηολόγηση χωρητικότητας 1500 κόρων και άνω, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.Δ 2687/53

(6) Συμπλοιοκτησία που καλύπτεται από το νόμο 3816/58, είναι μορφή συνεκμετάλλευσης και συγκυριότητας ενός πλοίου όπου ο διαχειριστής της συμπλοιοκτησίας υποχρεούται να τηρεί ίδια βιβλία για τη διαχείριση αυτής και να φυλάσσει τα δικαιολογητικά έγγραφα διαχείρισεως.

(7) Ποντοπόρος Ναυτική Εταιρία του Αναγκαστικού Νόμου 89/1967 Αποτελεί Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε) και έχει σκοπο να πραγματοποιεί επενδύσεις στην ποντοπόρο ναυτιλία. Ποντοπόρα πλοία καλούνται εκείνα τα φορτηγά πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των τριών χιλιάδων κόρων, τα οποία είτε είναι εγγεγραμμένα σε Ελληνικά νηολόγια ή σε νηολόγια άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής ένωσης.

(8) Ναυτική Εταιρία, όπου η εταιρική σύμβαση καταρτίζεται γραπτώς και καταχωρείται στον Μητρώο Ναυτικών Εταιριών ενώ το περιεχόμενο αυτής ορίζεται στο νόμο 959/1979. Σκοπός της ναυτικής εταιρίας είναι η κυριότητα, η κατοχή των Ελληνικών εμπορικών πλοίων αλλά και η απόκτηση μετοχών άλλων ναυτικών εταιριών.

## Ναυτιλιακή Λογιστική

Είναι σημαντική η χρήση της λογιστικής επιστήμης και των πρακτικών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για τη ρύθμιση της ναυτιλιακής αγοράς, την προσέλκυση επενδυτών και την αξιόπιστη ενημέρωση των συναλλασσόμενων μερών και των λοιπών ομάδων ενδιαφέροντος και χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Για αυτό και οι κανόνες και τα πρότυπα της λογιστικής αντιμετώπισης και χρηματοοικονομικής αναφοράς των οικονομικών και λογιστικών μεγεθών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων εντάσσονται στο πλέγμα νόμων της ναυτιλίας. Έχει θεσπιστεί ένα σύνολο ενιαίων λογιστικών αρχών και κανόνων, γνωστό ως Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, από τις οποίες αναφέρονται συνοπτικά οι πιο σημαντικές (Smith, 2012):

- Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδος (Going concern concept).
- Η αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής μονάδας (Accounting entity principle).
- Η αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας (Stability of monetary unit assumption).
- Η αρχή του ιστορικού κόστους (The historical cost concept).
- Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου (Revenue realization principle).
- Η αρχή της συντηρητικότητας (Conservatism principle).
- Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual concept).
- Η αρχή της αντικειμενικότητας και δυνατότητας επαληθεύσεως (Objectivity and verifiability concept).
- Η αρχή της συνέπειας στην εφαρμογή λογιστικών μεθόδων (The consistency concept)..
- Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών (The materiality concept).
- Η αρχή της πλήρους ή επαρκούς αποκαλύψεως (Adequate or full disclosure principle).

Η ναυτιλιακή λογιστική, ασχολείται με τις κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις, έχοντας ως αντικείμενό της το πλοίο όπως προαναφέρθηκε στις προηγούμενες ενότητες, το οποίο εκτελεί την επιχειρηματική δραστηριότητα μιας ναυτιλιακής εταιρίας, με σκοπό το κέρδος. Στη ναυτιλιακή λογιστική, ο όρος της ναυτιλίας αφορά στην πρακτική και τεχνική του πλοίου που εκτελεί μεταφορές, ενώ ιδιαίτερη σημασία

έχει ο διαχωρισμός μεταξύ της ιδιοκτησίας και της διαχείρισης του πλοίου καθώς ο πλοιοκτήτης παραχωρεί την διαχείριση του πλοίου σε τρίτους είτε αυτές είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003).

Οι περισσότερες ναυτιλιακές εταιρείες, τείνουν να χρησιμοποιούν γενικά αποδεκτούς παγκόσμιους λογιστικούς κανόνες και αρχές, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς με την εφαρμογή των κανόνων αυτών, διότι η πληροφόρηση η οποία παρέχεται από οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται μόνο με βάση κάποιο εθνικό λογιστικό πλαίσιο, χωρίς την παροχή ευκολίας ανάγνωσης σε «ξένους» επενδυτές, είναι ένα μειονέκτημα για λήψη επενδυτικών αποφάσεων (Zeghal & Mhedhbi,, 2006).

Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις επιπλέον, τηρούν και κάποια επιπρόσθετα λογιστικά βιβλία τα οποία παρέχουν σημαντικά στοιχεία για την σωστή σύνταξη ημερολογιακών εγγραφών τα οποία είναι:

- Το βιβλίο κινήσεως πλοίου, το οποίο τηρείται ξεχωριστά για κάθε πλοίο.
- Το βιβλίο κατανάλωσης καυσίμων και λιπαντικών, το οποίο εξυπηρετεί στην παρακολούθηση της κατανάλωσης των καυσίμων/λιπαντικών, για έλεγχο για τυχόν μηχανική βλάβη, αλλά κυρίως για ακριβής καταχώριση στα λογιστικά βιβλία.
- Μητρώο μελών του πληρώματος, καταγράφονται στοιχεία όπως η ημερομηνία πρόσληψης του μέλους/ημερομηνία αποχώρησης, έξοδα νοσηλείας, αξιολόγηση ικανοτήτων κτλ,
- Το βιβλίο Πρωτοκόλλου λαμβανομένων δικαιολογητικών, στο οποίο καταγράφονται έγγραφα όπως τιμολόγια προμηθευτών, λογαριασμοί εξόδων των πρακτόρων κτλ

Η Ναυτιλιακή λογιστική διακρίνεται σε:

- I. Γενική Ναυτιλιακή Λογιστική που καταγράφει και παρακολουθεί : α) Τις συναλλαγές με τους ναυτιλιακούς πράκτορες, τους προμηθευτές, τους πελάτες τον πλοίαρχο και το λοιπό προσωπικό, τις φορολογικές και λοιπές αρχές, β) Τα έσοδα από ταξίδια ή χρονοναυλώσεις και γενικά τα έσοδα ανά εκμετάλλευση καθώς επίσης και τα έξοδα κατ' είδος, γ) Τα αποτελέσματα ανά εκμετάλλευση και συνολικά για την ναυτιλιακή επιχείρηση και τέλος δ) Κατασκευάζει τις Οικονομικές Καταστάσεις και διενεργεί τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο της επιχείρησης.
- II. Αναλυτική Ναυτιλιακή Λογιστική που καταγράφει, παρακολουθεί και κατανέμει τις δαπάνες : α) Ανάλογα με τον οδηγό κόστους ή την



δραστηριότητα, β) Προϋπολογίζει αναλυτικά δαπάνες και έσοδα παρακολουθώντας, εκτιμώντας και εφαρμόζοντας το τυπικό κόστος της υπηρεσίας μεταφορών ή της δραστηριότητας, γ) Πραγματοποιεί απολογιστικό προϋπολογιστικό έλεγχο.

- III. Διοικητική Ναυτιλιακή Λογιστική που παρέχει την ικανή και αναγκαία πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων : α) Καταγράφοντας και παρακολουθώντας την εξέλιξη όλων των μεταβλητών εσωτερικών ή εξωτερικών απαραίτητων για την λήψη αποφάσεων και τη διοίκηση της επιχείρησης, β) κατασκευάζει υποδείγματα λειτουργίας της επιχείρησης έτσι ώστε να είναι εφικτή η πραγματοποίηση ανάλυσης μεταβολής και ευαισθησίας και γ) χρησιμοποιεί τεχνικές επιχειρησιακής έρευνας ,εργαλεία λήψης αποφάσεων κατασκευάζοντας δικά της υποδείγματα όπως μήτρας SWOT, κ.α.

Οι ναυτιλιακές εταιρίες, ανάλογα με την νομική τους μορφή οπου αναφέραμε αναλυτικά στο θεσμικό πλαίσιο πρέπει να τηρούν τα παρακάτω λογιστικά βιβλία: Οι πλοιοκτήτριες ναυτικές εταιρίες τηρούν ένα βιβλίο εσόδων εξόδων στην ελληνική γλώσσα και εκδίδουν όλα τα φορολογικά στοιχεία για όλες τις επιχειρήσεις. Αντίθετα τώρα αυτές που απλώς διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία τρίτων, Οι ΑΕ και ΕΠΕ τηρούν διπλογραφικά βιβλία Γ' κατηγορία βιβλίων ενημερώνοντας το Ημερολόγιο, τα Ισοζύγια, τη Γενική Εκμετάλλευση, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Οι ΟΕ και ΕΕ τηρούν Β' κατηγορίας βιβλίων με την απλογραφική τήρηση.

### **3.4 Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος**

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1941. Ωστόσο, εκείνη την εποχή ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως μια «ωραία προσθήκη» στο έργο του εξωτερικού ελέγχου (Rammamoorti, 2003).

Με τον μέχρι το τέλος του 1970, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως ξεχωριστό επάγγελμα και όχι απλώς μια επέκταση του εξωτερικού ελέγχου, διότι μέχρι τότε:

- Έχει αποκτήσει το δικό του επαγγελματικό προσόν (τον Πιστοποιημένο Εσωτερικό Ελεγκτή), που χορηγείται σε όσους κατέδειξαν την εξειδίκευσή τους στις εξειδικευμένες γνώσεις τους.

- ο εσωτερικός έλεγχος είχε αποκτήσει επίσης επίσημη διαδικασία εξέτασης και εκπαίδευσης για την υποστήριξη του τίτλου της CIA.
- ειδικά πρότυπα που καθοδηγούν και διευθύνονται για το επάγγελμα έχουν γραφτεί και τεθεί σε ευρεία χρήση και τέλος
- υπήρξε ένας ειδικός Κώδικας Δεοντολογίας, ένας ειδικός ορισμός και το καθεστώς υπό μορφή άδειας για το επάγγελμα, καθώς και η ζήτηση της αγοράς και το δημόσιο συμφέρον για το έργο που επιτελείται από έναν ατομικό πιστοποιημένο εσωτερικό ελεγκτή.

Εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα δραστηριότητα μέσα σε έναν οργανισμό, για την επιθεώρηση της λογιστικής, οικονομικής και των άλλων λειτουργιών, ως μία βασική προστασία και υποστήριξη προς τη διεύθυνση. Είναι ένα είδος ελέγχου με λειτουργίες μετρήσεως και εκτιμήσεως της αποτελεσματικότητας των άλλων τύπων ελέγχου. Τα αντικείμενα του εσωτερικού ελέγχου είναι κυρίως λογιστικής και οικονομικής φύσης. (Καζαντζής, 2006)

Για να θεωρηθεί ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου επαρκές θα πρέπει να εφαρμόζονται συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες αναφέρονται παρακάτω:

- Αξιολογή λογιστική οργάνωση
- Κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη
- Διάκριση λειτουργικών διαδικασιών
- Ικανότητα, ακεραιότητα και αξιοπιστία προσωπικού
- Παραστατικά στοιχεία
- Κατανομή αρμοδιοτήτων
- Μέτρα προστασίας και φύλαξης περιουσιακών στοιχείων

Μία θεμελιώδης αρχή του εσωτερικού ελέγχου είναι ότι καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρωθεί από ένα μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει οπωσδήποτε την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο.

Εξωτερικός Έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος έλεγχος από ειδικούς- επαγγελματίες που φέρουν τις αρετές του ακέραιου χαρακτήρα, της εμπειρίας, της πείρας, του ήθους, της άρτιας επιστημονικής κατάρτισης και ειδίκευσης ενώ παράλληλα δεν έχουν καμία σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα-οντότητα. (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003) Ο εξωτερικός ελεγκτής αφού αποδεχτεί το διορισμό του ενδιαφέρεται για την λεπτομερή πληροφόρηση σχετικά με :

- Τη νομική μορφή των ναυτιλιακών επιχειρήσεων
- Τη διοικητική διάρθρωση αυτών
- Την οικονομική τους συγκρότηση και συνάφεια

Ο Ελεγκτής πρέπει να επικεντρώνει ιδιαίτερα στη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και ειδικότερα (Meigs , Meigs, & Larsene , 1984):

- Να συμβουλευεται και να εφαρμόζει το λογιστικό σχέδιο που τηρούν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις
- Να προβαίνει στην επισκόπηση τόσο των συγκεντρωτικών όσο και των αναλυτικών βιβλίων
- Να πληροφορείται για το έργο και τις αρμοδιότητες των υπαλλήλων
- Να αντλεί την δέουσα πληροφόρηση σχετικά με την ταχύτητα και συχνότητα που φτάνουν οι πληροφορίες στο λογιστήριο.

Βασικό αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης ναυτιλιακής επιχείρησης, οι οποίες έχουν καταρτιστεί με βάση συγκεκριμένες λογιστικές αρχές. Ο εξωτερικός ελεγκτής προκειμένου να σχηματίσει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις έχει ανάγκη από μία βασική εγγύηση ότι οι συναλλαγές των ναυτιλιακών επιχειρήσεων καταχωρούνται ορθώς στα λογιστικά βιβλία χωρίς παραλείψεις (ΔΕΠ). Οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να είναι μια ανάλογη εγγύηση, η οποία διασφαλίζει την ορθή λειτουργία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων αφού βεβαια πεισσει ο εξωτερικός ελεγκτής ότι οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις είναι αποτελεσματικές

### **3.6 Συμπεράσματα**

Σε αυτό το κεφάλαιο εξεταστικέ η έννοια της Ελεγκτικής η συνδεσιμότητα της με το παρελθόν, οι ρίζες της από τους αρχαίους χρόνους. Αντίστοιχα εξεταστικέ η έννοια της Ναυτιλίας, των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και η ιστορική εξέλιξη των πλοίων αλλά και οι διακρίσεις των πλοίων ανάλογα με τον τρόπο χρήσεις τους και τα είδη των φορτίων τους. Παρατηρήθηκε ότι η Ελεγκτική όπως και η Ναυτιλία έχουν ρίζες από την Αρχαία Ελλάδα και γενικά τον Αρχαίο πολιτισμό. Έπειτα παρουσιάστηκε το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την Ελεγκτική και αντιστοίχως το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και τα είδη και μορφές των ναυτιλιακών

επιχειρήσεων. Επιπλέον αναφέρθηκε η σημαντικότητα της συμβολής της ναυτιλιακής λογιστικής μέσα από τις αρχές και τα είδη της. Και τέλος αναφέρθηκαν αναλυτικότερα οι διακρίσεις του ελέγχου σε εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο αλλά και τα στοιχεία που πρέπει να έχει ο ελεγκτής για να διεκπεραιώσει τον έλεγχο.

## **Κεφάλαιο 4 Η Ελεγκτική στις Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις**

### **4.1 Εισαγωγή**

Η διασφάλιση της αξιοπιστίας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η εμπιστοσύνη των επενδυτών για μια ορθή λειτουργία των αγορών έρχεται μέσω του ρολού του ελεγκτικού επαγγέλματος. Η εμπιστοσύνη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι επενδυτές έχουν αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες όταν λαμβάνουν αποφάσεις. Επειδή οι μέτοχοι έχουν αμφιβολίες για το τι περιέχουν οι οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζονται, η διοίκηση διορίζει ένα ανεξάρτητο ελεγκτή να ερευνήσει τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις και να αναφέρει τα συμπεράσματά του στους μετόχους.

Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητο πρόσωπο ή εταιρεία ελεγκτών που έχει οριστεί σύμφωνα με την εκ του νόμου υποχρέωση διερεύνησης των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας και εκφράζει τη γνώμη της με τη μορφή έκθεσης σχετικά με την αληθή και δίκαιη εικόνα αυτών των οικονομικών καταστάσεων. (Περάκης, 1984)

Τώρα ο ελεγκτής αποδέχοντας τον διορισμό του στρέφεται στα εξής ζητήματα (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003):

- Στη νομική μορφή της ναυτιλιακής επιχείρησης
- Στη διοικητική της διάρθρωση (οργανόγραμμα).
- Στην οικονομική της συγκρότηση (οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων ετών).

Μεγάλη σημαντικότητα για τον ελεγκτή αποτελεί η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης, ειδικότερα πρέπει (Baude, 1996):

- I. Να συμβουλευέται και να ακολουθεί το Λογιστικό Σχέδιο που ακολουθεί η ναυτιλιακή επιχείρηση.
- II. Να προβαίνει στην επισκόπηση τόσο στα συγκεντρωτικά όσο και στα αναλυτικά βιβλία.
- III. Να ενημερώνεται για τις αρμοδιότητες και το έργο κάθε υπαλλήλου.
- IV. Να αντλεί την ανάλογη πληροφόρηση σχετικά με την ταχύτητα ροής της πληροφόρησης προς το λογιστήριο.

Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να ενδιαφέρεται για τις απαντήσεις στο ερωτηματολόγιο γενικής φύσεως, που πραγματεύεται τη λογιστική οργάνωση των ναυτιλιακών οντοτήτων, δηλαδή εάν (Lenhart & Defliese , 1957):

- Είναι επαρκή τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία αλλά πρωτίστως είναι τα προβλεπόμενα από το νόμο;
- Γίνονται οι κατάλληλες λογιστικές συμφωνίες;
- Διορθώνονται οι διαφορές στους λογαριασμούς;
- Ενημερώνονται εγκαίρως, εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα;
- Συντάσσονται τα σχετικά ισοζύγια;
- Το προσωπικό της οντότητας είναι επαρκές;
- Διαθέτει τη δέουσα κατάρτιση και γνώση;
- Λειτουργεί ανεξάρτητα από άλλες υπηρεσίες της ναυτιλιακής εταιρίας;
- Τηρείται βιβλίο αδειών του προσωπικού;
- Λαμβάνει το προσωπικό τις δικαιούμενες από το νόμο άδειες;
- Υπάρχει σαφής διαχωρισμός ευθυνών και αρμοδιοτήτων μεταξύ στελεχών και προσωπικού;
- Υπάρχει συγγένεια μεταξύ υπαλλήλων, η οποία μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα διαχειριστικής φύσεως;
- Υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου; Καλύπτει τις ανάγκες της ναυτιλιακής επιχείρησης; Λειτουργεί αποδοτικά;
- Τα πορίσματα του εσωτερικού ελέγχου εκτίθενται γραπτώς προς τη Διοίκηση; Λαμβάνονται μέτρα; Γνωστοποιούνται στον εξωτερικό ελεγκτή.

Ως βάση για τη γνώμη του ελεγκτή, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΕΠ) απαιτούν από τον ελεγκτή να λάβει εύλογη διαβεβαίωση ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Η βεβαιότητα είναι ένα υψηλό επίπεδο ασφάλειας, λαμβάνεται όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τον

περιορισμό του ελεγκτικού κινδύνου (δηλαδή, ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εκφράζει μια ακατάλληλη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες) σε αποδεκτό χαμηλό επίπεδο.

Ο σχεδιασμός αποτελεί μία από τις βασικές αρχές ενός ελέγχου, η εργασία πρέπει να σχεδιαστεί επαρκώς. Για να πραγματοποιηθεί ένας έλεγχος σύμφωνα με τον κανόνα του σχεδιασμού πρέπει να καταρτιστεί ένα σχέδιο που να αφορά την οργάνωση, τον συντονισμό και την κατανομή των δραστηριοτήτων του προσωπικού του ελέγχου (Meigs , Meigs, & Larsene , 1984).

Ο ορθός σχεδιασμός αποτελείται από ένα σχέδιο ελέγχου, από προγράμματα ελέγχου και χρονοδιαγράμματα. Για να τεθεί σε λειτουργία ένα σχέδιο ελέγχου οι εργασίες και το περιεχόμενο του ελέγχου πρέπει να είναι κατανοητά, τα θέματα που εξετάζονται είναι η κατανόηση του λογιστικού συστήματος, των λογιστικών αρχών ή μεθόδων και των διαδικασιών του ελέγχου, του προσδιορισμού και προγραμματισμού της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών, του συντονισμού των εργασιών και του καθορισμού του βαθμού που υπολογίζεται να αποτελέσει βάση ο εσωτερικός έλεγχος. (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003)

Για να είναι επαρκής ο σχεδιασμός πρέπει να εξασφαλίζεται η δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου και εντοπίζονται ενδεχόμενα προβλήματα ή ανεπάρκειες του ελέγχου. Ακόμα η έκταση του σχεδιασμού πρέπει να είναι συνάρτηση του μεγέθους και της περιπλοκότητας του ελέγχου ενώ τα σχέδια πρέπει να αναθεωρούνται τακτικά στη διάρκεια του ελέγχου. (Meigs , Meigs, & Larsene , 1984)  
Το πρόγραμμα ελέγχου διατυπώνεται γραπτώς και προσδιορίζει τις διαδικασίες για την εκτέλεση σχεδίου και:

1. Βοηθάει στην εκτέλεση και την κατανομή της ελεγκτικής εργασίας,
2. Ελέγχει τις τυχόν παραλείψεις και αποτρέπει αυτές να συμβούν,
3. Διευκολύνει τον έλεγχο και την επισκόπηση της εργασίας από τους προϊσταμένους και τους αρμόδιους του ελέγχου.

Τώρα παίρνοντας στα φύλλα εργασίας τα οποία περιλαμβάνουν το αποδεικτικό υλικό, δηλαδή την ελεγκτική μαρτυρία που έχουν συγκεντρώσει οι ελεγκτές για να δείξουν την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους που ακολούθησαν, τις διαδικασίες που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν. Αποτελούν την αρχή για τη σύνταξη εκθέσεως και πιστοποιητικού ενώ λειτουργούν ως απόδειξη της επαγγελματικής ευσυνειδησίας των ελεγκτών. (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003)

Ένας έμπειρος ελεγκτής πρέπει να ξεχωρίζει φύλλα εργασίας, τα οποία περιλαμβάνουν ουσιαστικές πληροφορίες και όχι περιττές. Μερικές από τις κατηγορίες των φύλλων εργασίας είναι:

α) τα σχέδια ελέγχου β) τα προγράμματα ελέγχου γ) τα ερωτηματολόγια εκτιμήσεως εσωτερικού ελέγχου δ) τα διαγράμματα ροής των συναλλαγών ε) τα προσωρινά ισοζύγια ζ) τα αντίγραφα των πρακτικών η) οι επιστολές θ) οι αναλύσεις λογαριασμών. Τα φύλλα εργασίας πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια, ακρίβεια και συντομία αλλά και να συσχετίζονται με τα στοιχεία ελέγχου του φακέλου της προηγούμενης χρήσης.

Πίνακας 1 : Φάκελος Ελέγχου και Μόνιμος Φάκελος	
Φάκελος Ελέγχου:	Μόνιμος Φάκελος:
I. Εντολή ελέγχου και σχετική αλληλογραφία. II. Έκθεση ή επιστολή ελέγχου-ελεγχόμενο ισολογισμό	I. Εξωτερικές ενδείξεις: Επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, γραφείο Ο.Ε.Λ και σημείωση μόνιμος φάκελος.
III. Ανακεφαλαιωτικό σημείωμα πορισμάτων ελέγχου	II. Εσωτερικό περιεχόμενο: Φύλλο εργασίας όπου αναγράφεται πλήρως η επωνυμία, νομική μορφή, η έδρα, η διεύθυνση, οι αποθήκες, τα πλοία κ.λ.π
IV. Βεβαίωση εφαρμογής του προγράμματος ελέγχου (βασικού ή ειδικού).	III. Πλήρως ενημερωμένο καταστατικό. IV. Σύθεση Διοικητικού Συμβουλίου.
V. Συνοπτικό πίνακα μελών ελέγχου και χρόνο απασχολήσεως. VI. Επιστολές εταιρίας, νομικού συμβούλου.	V. Κυριότεροι μέτοχοι, συγγενείς και θυγατρικές. VI. Τηρούμενα λογιστικά βιβλία & στοιχεία.

VII. Ισοζύγια και λοιπές οικονομικές καταστάσεις.	VII. Λογιστικό σύστημα και σχέδιο. VIII. • Οργανόγραμμα.
VIII. Τα φύλλα εργασίας κατά τη σειρά του Ισολογισμού, των αποτελεσματικών λογαριασμών και των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως.	IX. • Σημειώσεις από εκθέσεις φορολογικού ελέγχου ή από άλλους ελέγχους.
IX. Επιστολές πελατών και προμηθευτών.	X. Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου. XI. • Σημείωμα για Φ.Π.Α

Πηγή: (Πρωτοψάλτης & Σαρακοστίδης, 2003) ,συνοπτική παρουσίαση.

## 4.2 Παράδειγμα έκθεσης εξωτερικού ελέγχου Ναυτιλιακής Επιχείρησης

Για την καλύτερη κατανόηση του αποτελέσματος της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, παρακάτω παρατίθενται γνώμες εξωτερικού ελεγκτή που επικεντρώνονται στα βασικά θέματα ελέγχου, σε υποδειγματικές ναυτιλιακές επιχειρήσεις την Example 1 sa και την Example 2 sa χωρίς τις σημειώσεις των εκθέσεων του ελέγχου.

Τα βασικά θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του εξωτερικού ελεγκτή, είχαν μεγαλύτερη σημασία στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων για το οικονομικά ελεγχόμενο έτος. Τα θέματα αυτά εξετάστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους και στη διατύπωση της σχετικής άποψής του ελεγκτή.

**Έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή στη Γενική Συνέλευση της Example 1 sa ,**

Έκθεση Ελέγχου των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Γνώμη



Ελέγξαμε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Example 1 sa και των θυγατρικών της, οι οποίες περιλαμβάνουν την ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης στις 31 Δεκεμβρίου 2017 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων τις ταμειακές ροές για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή και τις σημειώσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της περίληψης σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δίνουν μια αληθή και δίκαιη εικόνα της ενοποιημένης οικονομικής θέσης του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 2017 σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των ενοποιημένων οικονομικών του αποτελεσμάτων και των ενοποιημένων ταμιακών ροών του για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή. Βάση της γνωμοδότησης Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με το δίκαιο, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας και τις απαιτήσεις του ελεγκτικού επαγγέλματος καθώς και με τον Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Λογιστών. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να αποτελέσουν τη βάση της γνώμης μας.

Βασικά θέματα ελέγχου:

#### I. Αναγνώριση εσόδων

Το 2017, ο Όμιλος έχει έσοδα από επιβάτες ύψους 1.706 εκατ. Ευρώ και έσοδα ύψους 552 εκατ. Ευρώ. Τα έσοδα από την πώληση εισιτηρίων για ταξίδια κρουαζιέρας και από υπηρεσίες επί του πλοίου καταγράφονται όταν παρέχεται η σχετική υπηρεσία, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης του ταξιδιού. Τα έσοδα από πωλήσεις επί των πλοίων αναγνωρίζονται όταν τα αγαθά παραδίδονται στους πελάτες. Οι καταθέσεις πελατών αντιπροσωπεύουν μη δεδουλευμένα έσοδα από πωλήσεις εισιτηρίων για μελλοντικά δρομολόγια και αρχικά καταγράφονται ως υποχρεώσεις καταθέσεων πελατών όταν προκύπτει το δικαίωμα είσπραξης της προκαταβολής.

Επικεντρώσαμε την αναγνώριση των εσόδων ώστε να αντιμετωπίσουμε τον κίνδυνο να μην καταγράφονται τα έσοδα κατά την κατάλληλη περίοδο σχετικά με τις κρουαζιέρες που καλύπτουν στο τέλος του έτους και τα έσοδα που εισπράχθηκαν πριν από την αναχώρηση της κρουαζιέρας.

Θεωρήσαμε την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών αναγνώρισης εσόδων του Ομίλου με ιδιαίτερη έμφαση στον κίνδυνο που εντοπίστηκε απέναντι.

Αξιολογήσαμε και ελέγξαμε την αποτελεσματικότητα λειτουργίας των σχετικών εσωτερικών ελέγχων για την καταγραφή των εσόδων. Επιπρόσθετα, αξιολογήσαμε την προσαρμογή απόκλισης του Ομίλου για τα δρομολόγια κρουαζιερόπλοιων στο τέλος του έτους, συγκρίνοντας την εκτίμηση της διοίκησης με δεδομένα όπως η ημερομηνία αναχώρησης της κρουαζιέρας, η διάρκεια και τα σχετικά έσοδα και το κόστος των ταξιδιών της κρουαζιέρας.

Επίσης, εξετάσαμε την καταλληλότητα των γνωστοποιήσεων του Ομίλου όσον αφορά τα έσοδα σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις.

## II. Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός

Ο Όμιλος μεταφέρει σημαντικές ποσότητες ενσώματων ακινητοποιήσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης, κυρίως με τη μορφή πλοίων. Στις 31 Δεκεμβρίου 2017, η καθαρή λογιστική αξία των ενσώματων παγίων ανήλθε σε 5.768 εκατ. Ευρώ. Τα ποσοστά απόσβεσης και η λογιστική αξία των πλοίων και του συναφούς εξοπλισμού επανεξετάζονται από τον Όμιλο ετησίως λαμβανομένων υπόψη παραγόντων όπως οι αλλαγές στη σύνθεση του στόλου, οι τρέχουσες και προβλεπόμενες αγοραίες αξίες και οι τεχνικοί παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν το προσδόκιμο ζωής του ενεργητικού και ως σημαντική επίπτωση είναι οι αποσβέσεις για το έτος. Για να προσδιοριστεί κατά πόσον οι καθαρές λογιστικές αξίες των πλοίων είναι κατάλληλες ή όχι, η διοίκηση οφείλει να κάνει κρίσεις σχετικά με τη ωφέλιμη ζωή και την υπολειμματική.

Εξετάσαμε την καταλληλότητα των πολιτικών απόσβεσης του Ομίλου, σε σχέση με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή και τις υπολειμματικές αξίες των πλοίων και του σχετικού εξοπλισμού.

Εκτιμήσαμε περαιτέρω το εύλογο των ισχυρισμών και εκτιμήσεων της διοίκησης με βάση εκτιμήσεις τρίτων που λαμβάνονται από τη διοίκηση και τις γνώσεις μας για τη βιομηχανία.

Επίσης, εξετάσαμε την καταλληλότητα των γνωστοποιήσεων σε σχέση με τα ενσώματα πάγια.

## III. Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη

Έχουν υπάρξει πολλές συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενους, στις οποίες ο Όμιλος ή τα βασικά διευθυντικά στελέχη του Ομίλου έχουν συμφέροντα. Υπάρχει ο κίνδυνος να μην γνωστοποιούνται όλες οι συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη στις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς να παρέχονται ανεπαρκείς πληροφορίες ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει τη φύση και το αποτέλεσμα των διαφόρων σχέσεων και συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών. Επιπλέον, υπάρχει κίνδυνος οι συναλλαγές αυτές να μην αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις σχετικές λογιστικές απαιτήσεις.

Συγκρίναμε τον κατάλογο των συνδεδεμένων μερών που παρέχεται από τη διοίκηση με εσωτερικές και εξωτερικές πηγές για να αξιολογήσει κατά πόσο όλες οι σχέσεις και οι συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών έχουν ταυτοποιηθεί, λογιστικοποιηθεί και δημοσιοποιηθεί.

Για κάθε κατηγορία συναλλαγών και ισοζυγίου των συνδεδεμένων μερών, συγκρίναμε τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων με τις υποκείμενες πράξεις και τις σχετικές λογιστικές απαιτήσεις.

Επίσης, εξετάσαμε την καταλληλότητα των γνωστοποιήσεων σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη.

## **Έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή στη Γενική Συνέλευση της Example 2 sa ,**

Έκθεση Ελέγχου των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας παρέχουν μια αληθή εικόνα της οικονομικής θέσης του Ομίλου και της μητρικής εταιρείας στις 31 Δεκεμβρίου 2017 και των αποτελεσμάτων των εργασιών και των ταμειακών ροών του συγκροτήματος και της μητρικής εταιρείας για το οικονομικό έτος έως τις 31 Δεκεμβρίου 2017 σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί .

Η άποψή μας είναι σύμφωνη με τη μακροπρόθεσμη έκθεση του Ελεγκτή προς την Επιτροπή Ελέγχου και το Διοικητικό Συμβούλιο. Βάση γνώμης Διεξήγαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Οι αρμοδιότητές μας βάσει αυτών των προτύπων και απαιτήσεων περιγράφονται περαιτέρω στις ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο της ενότητας οικονομικών καταστάσεων της έκθεσής μας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και

κατάλληλα για να αποτελέσουν τη βάση της γνώμης μας.

Βασικά θέματα ελέγχου:

#### I. Αναγνώριση εσόδων

Βασικό θέμα ελέγχου η αναγνώριση των εσόδων του Ομίλου είναι πολύπλοκη λόγω του όγκου των συναλλαγών και της έκτασης των διαφόρων ροών εσόδων εντός των τομέων. Έχουμε επικεντρωθεί σε αυτόν τον τομέα, καθώς η αναγνώριση των εσόδων περιλαμβάνει αποφάσεις λογιστικής πολιτικής και κρίσεις της Διοίκησης που προέρχονται από διαφορετική συμπεριφορά των πελατών, τις συνθήκες της αγοράς, τους όρους και τη φύση των υπηρεσιών στους διάφορους τομείς. Επιπλέον, ο όγκος των συναλλαγών και η έκταση των διαφόρων ροών εσόδων απαιτούν διάφορες διαμορφώσεις πληροφορικής για αναγνώριση εσόδων σε όλο τον Όμιλο, οι οποίες είναι πολύπλοκες και εισάγουν εγγενή κίνδυνο για τη διαδικασία αναγνώρισης εσόδων.

Οι ελεγκτικές μας διαδικασίες περιλαμβάνουν την εξέταση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών αναγνώρισης εσόδων του Ομίλου και την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα. Ελέγξαμε τους σχετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμοστέων συστημάτων πληροφοριών και την παρακολούθηση των ελέγχων από τη Διοίκηση, που χρησιμοποιήθηκε για να διασφαλιστεί η πληρότητα, η ακρίβεια και ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων. Πραγματοποιήσαμε ουσιαστικές διαδικασίες σχετικά με την τιμολόγηση και τις σημαντικές συμβάσεις προκειμένου να αξιολογήσουμε τη λογιστική αντιμετώπιση και τις εφαρμοζόμενες αρχές. Εφαρμόσαμε αναλύσεις δεδομένων και δοκιμασμένες εγγραφές περιοδικών στα έσοδα.

#### II. Ανακτησιμότητα της λογιστικής αξίας των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

Βασικό ελεγκτικό θέμα, ο κύριος κίνδυνος σχετίζεται με την εκτίμηση της Διοίκησης για το μελλοντικό χρονοδιάγραμμα και το ποσό των ταμειακών ροών που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ανακτησιμής αξίας της λογιστικής αξίας των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Λαμβάνοντας υπόψη την γενικά μακροχρόνια φύση των περιουσιακών στοιχείων της Example 2 sa οι πιο κρίσιμες υποθέσεις είναι η άποψη της Διοίκησης σχετικά με τις μακροπρόθεσμες προοπτικές για τα ναύλα και τους όγκους των ναύλων, καθώς και τα

ποσοστά τιμών και ταχύτητας πετρελαίου. Έχουμε επικεντρωθεί σε αυτόν τον τομέα, καθώς η Διοίκηση οφείλει να ασκεί σημαντική κρίση λόγω της εγγενούς πολυπλοκότητας στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών.

Για την αντιμετώπιση του κινδύνου προχωρήσαμε και εξετάσαμε τους ελέγχους που σχεδιάστηκαν και λειτουργούσαν από την Ομάδα σχετικά με την εκτίμηση της λογιστικής αξίας των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Θεωρήσαμε την καταλληλότητα των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών από τη Διοίκηση στο πλαίσιο της επιχείρησης. Ελέγξαμε αν υπήρχαν παράγοντες που απαιτούσαν από τη Διοίκηση να αλλάξει την ταξινόμησή της από την προηγούμενη περίοδο αναφοράς. Επίσης, εξετάσαμε τη διαδικασία της Διοίκησης για τον προσδιορισμό των ταμειακών ροών που απαιτούσαν έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και εξέτασε ότι εντοπίστηκαν όλα τα περιουσιακά στοιχεία που απαιτούν έλεγχο απομείωσης.

Εξετάσαμε τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε από τη Διοίκηση για να εκτιμήσει τη λογιστική αξία των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων που διατέθηκαν στη δημιουργία ταμειακών ροών, για να προσδιορίσει τη συμμόρφωσή της με τα λογιστικά πρότυπα και τη συνέπεια της εφαρμογής.

Πραγματοποιήσαμε λεπτομερείς ελέγχους για τα περιουσιακά στοιχεία όπου εντοπίστηκε η ανάγκη για έλεγχο απομείωσης από τη Διοίκηση. Για τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένεται να διατηρηθούν στο χαρτοφυλάκιο, εμείς εξέτασε το εύλογο των βασικών υποθέσεων σχετικά με τη συνεχιζόμενη λειτουργία των περιουσιακών στοιχείων.

Υποστηρίξαμε την εκτίμηση της Διοίκησης για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και αμφισβητήσαμε κατά πόσο αυτές ήταν κατάλληλες υπό το πρίσμα της μελλοντικής τιμής του πετρελαίου την αύξηση του όγκου, την πρωτοβουλία μείωσης του κόστους και τις παραδοχές για κεφαλαιουχικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των μακροοικονομικών παραδοχών της Διοίκησης σχετικά με βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες απόψεις για τις τιμές. Αξιολογήσαμε επίσης τα προεξοφλητικά επιτόκια και τις αγοραίες αξίες που χρησιμοποιήσαμε και εξετάσαμε τη μαθηματική ακρίβεια των σχετικών μοντέλων αξίας που χρησιμοποιούνται από τη Διοίκηση.

### III. Εκτίμηση αναφορικά με αβέβαιες φορολογικές θέσεις

Ο Όμιλος λειτουργεί σε σύνθετο πολυεθνικό φορολογικό περιβάλλον και υπάρχουν ανοικτοί φορολογικοί έλεγχοι και έρευνες στις φορολογικές αρχές. Εστιάζαμε σε αυτόν τον τομέα, καθώς τα ποσά που ενέχονται είναι δυνητικά σημαντικά και η αποτίμηση των φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων συνδέεται με την αβεβαιότητα και την κρίση. Στις 31 Δεκεμβρίου 2017, ο Όμιλος είχε αναγνωρίσει προβλέψεις για νομικές διαφορές κλπ., Οι οποίες μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν φορολογικές, έμμεσες και φορολογικές διαφορές.

Αξιολογήσαμε σχετικές διαδικασίες και ελέγχους σχετικά με την πληρότητα των μητρώων αβέβαιων φορολογικών θέσεων και τη διαδικασία της Διοίκησης για την εκτίμηση της πρόβλεψης για αβέβαιες φορολογικές θέσεις. Κατά την κατανόηση και την αξιολόγηση των κρίσεων της Διοίκησης, εξετάσαμε το καθεστώς πρόσφατων και τρέχουσων ελέγχων και ερευνών της φορολογικής αρχής, το αποτέλεσμα προηγούμενων αξιώσεων, τις κρίσιμες θέσεις που ελήφθησαν στις φορολογικές δηλώσεις και τις εκτιμήσεις του τρέχοντος έτους και τις εξελίξεις στο φορολογικό περιβάλλον. Επιπλέον, χρησιμοποιήσαμε τους φορολογικούς μας ειδικούς, αξιολογήσαμε και αμφισβητήσαμε την επάρκεια των βασικών παραδοχών της Διοίκησης και διαβάσαμε την αλληλογραφία με τις φορολογικές αρχές για να αξιολογήσουμε τις εκτιμήσεις της Διοίκησης

Η γνωμοδότησή μας για τις οικονομικές καταστάσεις δεν καλύπτει την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και δεν εκφράζουμε κανένα συμπέρασμα σχετικά με τη διαβεβαίωση. Σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάζουμε την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και, κατά τον τρόπο αυτό, να εξετάζουμε εάν η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου είναι ουσιαστικά ασυμβίβαστη με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο, ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιαστικά εσφαλμένη. Επιπλέον, εξετάσαμε εάν η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου περιλαμβάνει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τον νόμο περί των οικονομικών καταστάσεων

Με βάση τις εργασίες που πραγματοποιήσαμε, κατά την άποψή μας, η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου είναι σύμφωνη με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου περί οικονομικών καταστάσεων. Δεν διαπιστώσαμε ουσιώδη ανακρίβεια στην έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου.

Η Διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας που παρέχουν μια αληθή και δίκαιη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ και άλλες απαιτήσεις του νόμου για τις οικονομικές καταστάσεις, και για έναν τέτοιο εσωτερικό έλεγχο που η διοίκηση κρίνει απαραίτητο για να επιτρέψει την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες, είτε οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η Διοίκηση είναι υπεύθυνη για την εκτίμηση της ικανότητας του Ομίλου και της μητρικής εταιρείας να συνεχίσει ως λειτουργία, αποκαλύπτοντας, κατά περίπτωση, που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής συνέπειας, εκτός εάν η Διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει τον Όμιλο ή τη μητρική εταιρεία είτε να παύσει τις δραστηριότητές της, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να το πράξει.

Οι στόχοι μας είναι να έχουμε εύλογη βεβαιότητα σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες, είτε οφείλονται σε απάτη ή σφάλμα, και να εκδώσουμε έκθεση ελέγχου που περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η λογική βεβαιότητα είναι υψηλό επίπεδο αξιοπιστίας, αλλά δεν αποτελεί εγγύηση ότι ένας έλεγχος που διεξάγεται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και οι πρόσθετες απαιτήσεις που ισχύουν στη εκάστοτε χώρα, θα εντοπίζουν πάντα μια ουσιώδη ανακρίβεια όταν υπάρχει. Οι ανακρίβειες μπορεί να προκύψουν από απάτη ή λάθος και θεωρούνται σημαντικές εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θα μπορούσαν ευλόγως να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που ελήφθησαν βάσει αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

### **4.3 Συμπεράσματα**

Στο παραπάνω κεφάλαιο επισημάνθηκε αρχικά η σημαντικότητα της ακεραιότητας του εξωτερικού ελεγκτή και παρατάθηκε κομμάτι έκθεσης ελέγχου μιας ναυτιλιακής επιχείρησης. Ο εξωτερικός ελεγκτής εστίασε σε κύρια θέματα ελέγχου τα οποία είναι εκείνα τα θέματα που κατά την κρίση του ελεγκτή, είχαν ιδιαίτερη σημασία στον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Και τα

οποία διακρίθηκαν τρεις κυρίες παρατηρήσεις αρχικά στην αναγνώριση εσόδων και το ποσό αυτά μεταβλήθηκαν την χρονική περίοδο διαχειριστικής χρήσης. Έπειτα στα ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός και της αλλαγές που συνέβησαν στην σύνθεση του στόλου. Και τέλος στις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη εκφράζοντας την κυρια ανησυχία του για τον κίνδυνο μη γνωστοποίησης όλων των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη.

## **Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα**

Συμπερασματικά η άνωθεν διπλωματική εργασία ακολουθώντας την μέθοδο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης απαντάει στο ερώτημα που τέθηκε στην αρχή της ερευνάς και αποδίδει τον έλεγχο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων μέσα από τις ελεγκτικές αρχές. Οπου παρουσιάστηκαν τα σημαντικότερα ζητήματα αναφορικά με την ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, έχοντας ως σημείο αναφοράς την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία.

Σε πρώτο στάδιο για την καλύτερη κατανόηση του αναγνώστη παρουσιάστηκαν οι έννοιες της Ελεγκτικής η συνδεσιμότητα της με το παρελθόν, διότι έχει ρίζες από τους αρχαίους χρόνους ακόμα και από την αρχαία Ελλάδα. Παράλληλα παρουσιάστηκε η έννοια της Ναυτιλίας, η ιστορική εξέλιξη των πλοίων και η δικιά της σύνδεση με τους αρχαίους χρόνους και την αρχαία Ελλάδα.

Αναφέρθηκε ότι η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σπουδαιότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης και πραγματεύεται τη διατύπωση γενικών αρχών, κανόνων και παραδοχών για την διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων επί των οικονομικών καταστάσεων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Έπειτα αναφέρθηκαν οι σκοποί του ελέγχου αλλά και διακρίσεις του ανάλογα με το είδος του αλλά και ανάλογα με το αν είναι εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος. Τέθηκε ως αντικείμενο της ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης ενώ πραγματοποιείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την ναυτιλιακή επιχείρησή, τους ορκωτούς ελεγκτές. Έπειτα επισημάνθηκε η σημαντικότητα του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου για την ορθή λειτουργία μιας ναυτιλιακής επιχείρησης. Η εφαρμογή του ελέγχου αποδίδει κάποια οφέλη όπως την είσπραξη διαφυγόντων εσόδων, την κατάργηση δαπανηρών και αναποτελεσματικών διαδικασιών, την ενίσχυση της διαφάνειας και της ομαλής



λειτουργίας μιας ναυτιλιακής επιχείρησης και την προώθηση των συμφερόντων των επενδυτών. Με αποτέλεσμα να επέλθει η ανάπτυξη των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, η βελτίωση των οικονομικών μεγεθών τους και η βελτίωση της φήμης τους. Μεταξύ άλλων, συμπεραίνουμε ότι η διενέργεια των ελέγχων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κρίνεται απαραίτητη καθώς εξασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία της και βοηθάει την πρόληψη λαθών ή απάτης.

Ακόμη παρατάθηκαν οι διακρίσεις της ναυτιλίας και των ναυτιλιακών επιχειρήσεων αλλά και οι διακρίσεις των πλοίων ανάλογα με τον τρόπο χρήσης τους και τα είδη των φορτίων τους. Στην συνέχεια παρουσιάστηκε μια σύντομη αναδρομή του θεσμικού πλαισίου της ελεγκτικής μέχρι τις ισχύουσες διατάξεις, επίσης παρουσιάστηκε το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις μαζί με μια σύντομη ανάλυση στα είδη και τις μορφές των ναυτιλιακών επιχειρήσεων.

Η Ναυτιλία έναν αποτελεί έναν βασικό κλάδο της οικονομίας, είναι η ναυτιλιακή οικονομία, που περιλαμβάνει τις θαλάσσιες μεταφορές και τη γενικότερη ναυτιλιακή οικονομική δραστηριότητα. Με μια σύντομη η ναυτιλία αποτελεί έναν πολυσύνθετο κλάδο, όπου η καταγραφή της περιλαμβάνει την ύπαρξη τριών κύριων αξόνων:

A. της ζήτησης των θαλάσσιων μεταφορών, η οποία διαμορφώνεται από την παγκόσμια οικονομία, τις διαδρομές του θαλάσσιου εμπορίου των φορτίων, την μέση διανυόμενη απόσταση των θαλάσσιων διαδρομών, από τα πολιτικά γεγονότα και τους λοιπούς εξωγενείς παράγοντες αλλά και το κόστος μεταφοράς

B. της προσφοράς των θαλάσσιων μεταφορών η οποία διαμορφώνεται από τις ομάδες λήψης αποφάσεων, επιπλέον την χωρητικότητα του παγκόσμιου στόλου των εμπορικών πλοίων, αλλά και από την παραγωγικότητα του παγκόσμιου στόλου των εμπορικών πλοίων, ακόμα από τις παραδόσεις νεότευκτων πλοίων, τις διαλύσεις και απώλειες πλοίων και τέλος

Γ. της αγοράς των ναύλων που προσδιορίζει το ποσό που θα δοθεί στους πλοιοκτήτες από τους ναυλωτές για τις παρεχόμενες μεταφορικές υπηρεσίες.

Σε επόμενο στάδιο επισημάνθηκε η σημαντικότητα της ακεραιότητας του εξωτερικού ελεγκτή και παρατάθηκαν δυο κομμάτια έκθεσης ελέγχου δυο υποδειγματικών ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Από όπου ο εξωτερικός ελεγκτής εστίασε σε τρεις κυρίες παρατηρήσεις αρχικά στην αναγνώριση εσόδων και το ποσό αυτά μεταβλήθηκαν την χρονική περίοδο διαχειριστικής χρήσης. Έπειτα στα ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός και τις αλλαγές που συνέβησαν στην σύνθεση του στόλου. Και τέλος στις

συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη εκφράζοντας την κυρία ανησυχία του για τον κίνδυνο μη γνωστοποίησης όλων των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη.

Ανακεφαλαιώνοντας, η εργασία αυτή αποτελεί μόνο θεωρητική προσέγγιση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, με δυο υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου, από όπου μπορούμε να καταλήξουμε σε ορισμένα συμπεράσματα τα οποία μπορεί να τυγχάνουν μελλοντικής έρευνας και περαιτέρω ανάλυσης. Ότι η εφαρμογή της ελεγκτικής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων κρίνεται απαραίτητη για την προστασία της οικονομίας, παίζοντας σπουδαίο ρόλο στην εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας μιας ναυτιλιακής επιχείρησης.

Η ελεγκτική πρέπει να αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της λειτουργίας μιας επιχείρησης ώστε να αποφεύγονται σφάλματα , λάθη και παραλείψεις. Διότι , η ανυπαρξία ή η υποτίμηση του ελέγχου θα επιφέρει καταστροφικές επιπτώσεις για την οποιονδήποτε ναυτιλιακή επιχείρηση , ανεξάρτητα από το μέγεθος ή την αγορά στην οποία δραστηριοποιείται ή τα στελέχη που την διοικούν.

Τέλος όλα τα άνωθεν δεν ισχύουν αποκλειστικά στον κλάδο της ναυτιλίας αυτό μπορεί να διερευνηθεί και σε άλλους κλάδους όπως η ελεγκτική των αγροτικών προϊόντων και και ίσως και να τεθεί με μια εμπειρική εξέταση εκθέσεων ελέγχου.

## Βιβλιογραφία

- Alderton, B. (1984). *Sea Transport Operation and Economics*. Sunderland: Εκδόσεις Thomas Reed Publications Limited.
- Baude, J. (1996). *Ελεγκτική –Λογιστικοί Έλεγχοι και Πραγματογνωμοσύνη*. Αθήνα: Β Τόμος Σειράς Εγκυκλοπαίδεια του Λογιστή.
- Chatfield , M. (1974). *A History of Accounting Thought* . Hinsdale: Εκδόσεις Dryden Press. Ανάκτηση από <http://www.latin-dictionary.org/>
- Gleeson-White, J. (2012). *Double Entry: How the Merchants of Venice Created Modern Finance*. New York: Εκδοσεις W.W.Norton & Company.
- Gleim, Irvin N;. (2018). *Internal Audit Basics*. Gainesville: Εκδοσεις Gleim.
- ICAEW. (2012). *The development of the accountancy profession in the UK and ICAEW's rol*. Retrieved from Τοποθεσια Web της ICAEW: <https://www.icaew.com>
- Lenhart, N., & Defliese , P. (1957). *Montgomery's Auditing*. New York: Εκδόσεις Ronald Press.
- Mattingly, I. (1964, July 1). Formation and Development of the Institute of Certified Public Accountants in Greece. *The Accounting Review*, pp. 996-1003.
- Meigs , W., Meigs, R., & Larsene , J. (1984). *Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Metaxas, B. (1971). *The Economics of Tramp Shipping*. London: Εκδόσεις Athlone .
- Pamborides, G. (1999). *International Shipping Law : Legislation and Enforcement*. Athens: Εκδόσεις Ant. N. Sakkoylas.
- Rammamoorti, S. (2003). *Internal Auditing*. Εκδοσεις The Institute of the Internal Auditors.
- Smith, L. (2012). IFRS and U.S. GAAP: Some key differences accountants should know. *Management Accounting Quarterly*, pp. 19-26. Retrieved from [www.imanet.org](http://www.imanet.org)
- Stopford, M. (1997). *Maritime Economics*. London: Εκδόσεις Routledge.
- Zeghal , D., & Mhedhbi,, K. (2006, vol 41 issue 4). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, σσ. 373-386.
- B/23-10-2012, Φ. 2. (n.d.). 41658/722/12 .
- Βλάχος, Γ. (2007). *Διεθνής Ναυτιλιακή Πολιτική*. Αθηνα: Εκδοσεις Σταμουλης .

- Γκιζιάκης, Κ., Παπαδόπουλος, Α., & Πλωμαρίτου, Ε. (2010). *Ναυλώσεις*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης ΑΕ.
- ΔΕΠ. (n.d.). *Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο αριθ. 200*. Ανάκτηση από International Auditing Practice Committee της I.F.A.C.: <https://www.ifac.org>
- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*. Αθήνα: Εκδόσεις Business Plus.
- Κρασανακης, Γ. (2008). *Ναυτική Ιστορία του Ελληνικού Έθνους*. Αθήνα: Εκδόσεις Η Αθήνα.
- Μιχελινάκης, Β. (2014). *Απο το ΕΓΛΣ στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Ανάκτηση από Τοποθεσία Web της Epeixirisi: [www.epeixirisi.gr](http://www.epeixirisi.gr)
- ν.3604. (2007). Άρθρο 46 ν.3604/2007 Πρώην Άθρο 36α ν.2190/1920. *ΦΕΚ 189/Α'*.
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονικη: Εκδοσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Θεσσαλονικη: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Περάκης, Ε. (1984). *Ο Τακτικός Έλεγχος των ΑΕ*. Αθήνα: Εκδόσεις Σακκούλα.
- Πρωτοψάλτης, Ν., & Σαρακοστίδης, Σ. (2003). *Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης ΑΕ.
- Τερζάκης, Γ. (1990). *Εφαρμοσμένη Φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης ΑΕ.
- Τσαγκακλάνος, Α., & Σπάθης, Χ. (2015). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονικη: Εκδόσεις Αφοι Κυριακίδη.
- Τσιμάρης, Μ. (1954). *Αρχές Γενικής Λογιστικής*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.