



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

Διπλωματική Εργασία

ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΟΥ

ΧΡΙΣΤΟΠΟΥΛΟΥ ΠΑΝΤΕΛΗ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια : Αγγελική Σαμαρά

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

Νοέμβριος 2020

**Αφιερώνεται στην
Οικογένεια μου.**

Ευχαριστίες

Σ' αυτό το σημείο, θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου Αγγελική Σαμαρά για την άριστη καθοδήγηση της καθόλη την διάρκεια της διπλωματικής μου εργασίας αλλά και για την πολύ καλή εμπύχωση που υπήρξε από μέρος της.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την ηθική συμπαράσταση κατά την εκτέλεση της διπλωματικής μου εργασίας, η οποία έγινε κατά την διάρκεια της πανδημίας του COVID-19.

Περίληψη

Η ραγδαία τεχνολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων έχει καταστήσει αναγκαίο τον ρόλο του ελεγκτή έτσι ώστε να υπάρξει ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων. Αυτό συμβαίνει καθώς σε πολλές περιπτώσεις εταιρειών μεγάλου βεληνεκούς υπάρχει περίπτωση ακούσιου ή εκούσιου λάθους το οποίο μπορεί να δημιουργήσει κάποια οικονομική ατασθαλία. Κατά συνέπεια, η ελεγκτική επιστήμη, ως ένα σύνολο αρχών και κανόνων βοηθάει την επιχείρηση να λειτουργεί εύρυθμα ενώ παράλληλα μέσω αυτής προστατεύεται το επενδυτικό της κοινό.

Στην παρούσα εργασία, μελετάται ο έλεγχος σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται στις θαλάσσιες μεταφορές και το σύνολο σχεδόν του πάγιου ενεργητικού τους είναι τα πλοία. Είναι ιδιόμορφες επιχειρήσεις στις οποίες κατά τον έλεγχο τους από τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές γίνεται επιτακτική η ανάγκη εστίασης της προσοχής τους σε σημαντικά θέματα. Σύμφωνα με το νέο υπόδειγμα της έκθεσης ελέγχου που θεσπίστηκε το έτος 2015, καθιερώθηκε η αναφορά στις εκθέσεις των στοιχείων που σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή θεωρήθηκαν σημαντικά και ονομάζονται «Key Audit Matters-KAM».

Αρχικά, θα διερευνηθούν διάφορες εκθέσεις ελέγχου ναυτιλιακών επιχειρήσεων προκειμένου να βρεθούν συμπερασματικά όσον αφορά τα σημαντικότερα και συνήθη KAM που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου ναυτιλιακών επιχειρήσεων καθώς και πως αυτά αντιμετωπίστηκαν από την πλευρά του ελεγκτή. Επίσης θα γίνει αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που τα αφορούν. Ακόμη, θα παρουσιαστεί το μοντέλο του Altman που σχετίζεται με την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο η πανδημία του Covid-19 θα επηρεάσει το κλάδο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ειδικότερα τις ακτοπλοΐας.

Στην συνέχεια, θα γίνει ανάλυση της φορολογίας που αφορά τις ναυτιλιακές εταιρείες και τον στόλο τους με κύρια έμφαση στις φορολογικές μεταρρυθμίσεις του έτους 2019. Ακόμη, θα γίνει αναφορά στα κύρια σημεία ενός φορολογικού ελέγχου και του αντίστοιχου φορολογικού πιστοποιητικού.

Τέλος, θα παρουσιαστούν τα συμπεράσματα της εργασίας, τυχών περιορισμοί και ενδεχόμενες μελλοντικές προτάσεις για έρευνα.

Λέξεις κλειδιά: Ελεγκτική, Ναυτιλιακή Επιχείρηση, Εξωτερικός Έλεγχος, Έκθεση Ελέγχου, KAM, Φορολογία.

ABSTRACT

The rapid technological development of business has made necessary the role of the auditor in order to present the financial statements of business in a fair way. This is because in many cases of long-range companies there is a case of unintentional or deliberate error which can create some financial impropriety. Consequently, auditing is often referred to as a science comprised of those rules and principles that are necessary in order to ensure a business's proper functioning while protecting its investment public through it.

In this paper, reference is made to shipping companies and their work in maritime transport. We have to say that almost all of their assets are ships. They are peculiar companies in which, when they are audited by the auditors it is of utmost urgency to focus their attention on important issues.

According to the new model of the audit report established in 2015, there is a reference to the most important data which according to the auditor's judgement were considered important and are called 'Key Audit Matters-KAM'. In the first part of this paper, a case study will be carried out on various maritime audit reports in order to find out the most important KAM's relating to shipping companies and the appropriate control procedures concerned with them. In addition, Altman's model related to the continuation of the company's activity will be presented in order to determine whether the Covid-19 pandemic will affect the shipping companies.

At a second stage, a tax analysis will be carried out on shipping company and its fleet, with focus on the 2019 tax reforms. Also, reference will be made to the main points of a tax audit.

Finally, the conclusions of the work, any limitations and possible future proposals for research will be presented.

Keywords: Audit, Shipping, External Audit, Audit Report, KAM, Taxation.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	iii
Περίληψη	iv
ABSTRACT	v
Κατάλογος Πινάκων.....	viii
Κατάλογος Διαγραμμάτων	viii
Κεφάλαιο 1:ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1Εισαγωγικές Πληροφορίες.....	1
1.2 Στόχος Εργασίας.....	3
1.3 Δομή Εργασίας.....	3
Κεφάλαιο 2:ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1 Εισαγωγή.....	5
2.2 Ελεγκτική Επιστήμη και Ναυτιλιακή Επιχείρηση.....	5
2.3 Φορολογία Ναυτιλιακής Επιχείρησης	10
2.3 Συμπεράσματα	12
Κεφάλαιο 3: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	14
3.1 Εισαγωγή.....	14
3.2 Ναυτιλιακή Επιχείρηση: Πρόσωπα Ναυλαγοράς-Νομικές μορφές	14
3.2.1 Έννοια Πλοίου, Ναυτιλιακά Έγγραφα και Τρόποι Εκμετάλλευσης.....	16
3.2.3 Ναυτιλιακή Λογιστική: Σημαντικά Λογιστικά και Μη Βιβλία.....	17
3.3Έκθεση Ελέγχου	18
3.3.1 Key audit Matters	19
3.4 Μελέτη Περίπτωσης Εκθέσεων Ελέγχου Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.....	20
3.4.1 Anek Lines	20
3.4.2 Attica Group.....	22
3.4.3 Minoan lines	24
3.4.4Kiriakoulis Mediterranean	25
3.4.5 Diana Shipping Inc.	26
3.5 Συνέχιση Δραστηριότητας-Μοντέλο Altman Z-score.....	27
3.5.1 Μελέτη Περίπτωσης: Attica Group, Anek Lines, Minoan lines	29
3.6 Συμπεράσματα	31

Κεφάλαιο 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	34
4.1 Εισαγωγή.....	34
4.2 Φορολογία Πλοίων Με Ελληνική Σημαία.....	34
4.2.1 Πλοία Α' Κατηγορίας.....	34
4.2.2 Πλοία Β' Κατηγορίας	36
4.2.3 Πλοία νηολογημένα μέχρι την έναρξη του Ν.27/1975.....	39
4.3 Μεταρρυθμίσεις έτους 2019.....	41
4.4 Ελεγκτικές Επισημάνσεις	43
4.5 Φορολογικό Πιστοποιητικό	44
4.5.1 Σημαντικά Θέματα Ελέγχου Φορολογικού Πιστοποιητικού	45
4.6 Συμπέρασμα	46
 Κεφάλαιο 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	48
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	51

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Attica Group.....	29
Πίνακας 2: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Anek Lines.....	29
Πίνακας 3: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Minoan lines.....	29
Πίνακας 4: Συντελεστές Ηλικίας Φόρου Χωρητικότητας 2016-2020.....	35
Πίνακας 5: Συντελεστές Κ.Ο.Χ.....	35
Πίνακας 6: Συντελεστής φορολογίας Κ.Ο.Χ Β 'κατηγορίας Πλοίων.....	37
Πίνακας 7: Συντελεστής ανάλογα με το Είδος πλοίου.....	38
Πίνακας 8: Ποσοστά μείωσης φόρου πλοίων Β κατηγορίας.....	38
Πίνακας 9: Συντελεστές Ηλικίας Εισφοράς 2016-2020.....	39
Πίνακας 10: Συντελεστές Κ.Ο.Χ Εισφοράς.....	40

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1: Συνοπτική παρουσίαση Z-score, έτη 2016-2019, Attica Group, Minoan Lines, Anek Lines...	30
---	----

Κεφάλαιο 1:ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Πληροφορίες

Η παρακάτω εργασία πραγματοποιήθηκε κατά την διάρκεια της πανδημίας του Covid-19, η οποία από το Μάρτιο του 2019 μέχρι και αυτή την στιγμή έχει επιφέρει στην Ελλάδα αλλά και στον υπόλοιπο κόσμο ολέθριες οικονομικές, κοινωνικές και υγειονομικές επιπτώσεις. Πολλές επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να προχωρήσουν σε διακοπή των δραστηριοτήτων τους, καθώς δεν μπορούσαν να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους παρόλο τις διάφορες οικονομικές βοήθειες που τους δόθηκαν από το κράτος.

Οι οικονομικές επιπτώσεις θα αποτυπωθούν στο σύνολο τους στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης του 2020 αλλά μερικές από αυτές είναι ήδη αποτυπωμένες στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης του 2019 ως Μη διορθωτικά μεταγενέστερα γεγονότα σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10.

Βασικό κομμάτι για την ανάπτυξη της εργασίας είναι η Ελεγκτική επιστήμη και η κατανόηση αυτής. Ένας πολυσύχναστος ορισμός της ελεγκτικής είναι πως: «η Ελεγκτική είναι το σύνολο των κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικός- διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση»¹. Ακόμα, Κατά τον Mattingly (1964, σελ. 996-1003), το αντικείμενο της ελεγκτικής είναι η εξέταση των λογιστικών βιβλίων μιας οντότητας καθώς και η εξέταση της ακρίβειας των παραστατικών που επιβεβαιώνουν τις οικονομικές συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί. Επίσης, ο ίδιος τονίζει πως ο ελεγκτής πρέπει να πραγματοποιήσει με οποιοδήποτε τρόπο επαλήθευση των χρεωστικών-πιστωτικών υπολοίπων των βιβλίων προκειμένου να είναι σίγουρος για τα στοιχεία που παρουσιάζονται τις οικονομικές καταστάσεις.

Πρέπει να τονιστεί, επίσης, πως οι έλεγχοι διακρίνονται σε διάφορα είδη και δεν είναι πανομοιότυποι σε κάθε εταιρεία. Η διάκριση αυτή, λαμβάνει χώρα λόγω του εύρους που καλύπτουν, της περιοδικότητας τους, του σκοπού τους, της ιδιότητας του ελεγκτή κ.α.²

¹ Τερζάκη Εμμ.Γεωργίου, «Εφαρμοσμένη Φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» ,Σελίδα 13

² Καζαντζής(2006)

Σύμφωνα με τον ορκωτό λογιστή Αλ. Αστρίτη στις σημειώσεις του για τα «Σεμινάρια Ελεγκτικής» του ΟΕΕ³, η έννοια του ελέγχου περιλαμβάνει τα παρακάτω είδη.

Αρχικά, με βάση το πρόσωπο που εκτελεί τον έλεγχο, η διάκριση γίνεται στον εξωτερικό έλεγχο και εσωτερικό έλεγχο. Με βάση την έκταση, έχουμε τους α) Γενικούς ελέγχους που αφορούν ολόκληρή την διαχειριστική χρήση μια οντότητας β) Ειδικούς ελέγχους, οι οποίοι εκτελούνται σε ένα ειδικό τομέα ή θέμα ενασχόλησης της επιχείρησης (π.Χ. έλεγχος ταμείου) Επίσης, ανάλογα με το σκοπό, υπάρχουν οι α) Προληπτικοί έλεγχοι που γίνονται κατά την διάρκεια μιας οικονομικής συναλλαγής με απώτερο σκοπό την πρόληψη λαθών β) τους Κατασταλτικούς ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται έπειτα της συναλλαγής με σκοπό την αποκάλυψη ατασθαλιών. Ακόμη, έχοντας ως βάση την διάρκεια, υπάρχει διάκριση στους α) Μόνιμους ελέγχους που γίνονται σε όλη την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης β) Τακτικούς ελέγχους, που δεν είναι συνεχής αλλά γίνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και στους γ) Έκτακτους, που εκτελούνται σε συγκεκριμένες περιστάσεις (π.Χ. αιφνιδιαστικοί έλεγχοι ύστερα από υπόνοια κατάχρησης). Ανάλογα με το τομέα που εξετάζουν, διακρίνονται σε α) Διαχειριστικούς, οι οποίοι αναφέρονται στην οικονομική διαχείριση β) Φορολογικούς, που επιβάλλουν την τήρηση των ανάλογων υποχρεώσεων προς τους κρατικούς φορείς γ) Διοικητικούς, όπου υπάρχει ενασχόληση με την ορθή τήρηση των κανόνων της εταιρείας. Τέλος, σύμφωνα με τον (Σκόρδο Β.(1987),σελ. 21), ο έλεγχος διακρίνεται ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τον επιβάλλει σε υποχρεωτικό (όταν έχει επιβληθεί από κάποια δικαστική, νομοθετική ή άλλη κρατική υπηρεσία) άλλα και σε προαιρετικό (όταν επιβάλλεται από την διοίκηση της εταιρείας).

Για να γίνει κατανοητή η διάκριση των ελέγχων, είναι συνετό να αναφερθεί ένα παράδειγμα. Στην περίπτωση που ένας ορκωτός λογιστής κάνει έλεγχο σε μία εταιρεία, ναυτιλιακή, στην περίπτωση μας, τότε αναφερόμαστε σε ένα εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος είναι Γενικός, Προληπτικός και Τακτικός. Αν είχαμε ένα αντίστοιχο φορολογικό έλεγχο, θα αναφερόμασταν, σε ένα εξωτερικό έλεγχο ο οποίος θα ήταν Ειδικός, Κατασταλτικός και Μόνιμος.

Στην παρακάτω εργασία δόθηκε έμφαση στον έλεγχο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων καθώς αυτές αποτελούν ένα ιδιόμορφο κλάδο, ο οποίος αποτελεί μεταξύ άλλων το «στολίδι» της Ελληνικής Οικονομίας λόγω της μεγάλης συμβολής του στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν. Κατά την διάρκεια της εργασίας θα αναλυθούν οι οικονομικές καταστάσεις διάφορων

³ Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος

εταιρειών του κλάδου προκειμένου να εντοπιστούν τα βασικά θέματα ενός εξωτερικού ελέγχου.

Τέλος, αντίστοιχη έμφαση δόθηκε και στη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η οποία είναι αρκετά ιδιαίτερη και συνεχώς εμπλουτίζεται με νέες μεταρρυθμίσεις. Κατά συνέπεια, εξέχουσας σημασίας είναι και ο φορολογικός έλεγχος των αντίστοιχων επιχειρήσεων από τους ελεγκτές προκειμένου να τηρείται η ισχύουσα νομοθεσία και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή.

1.2 Στόχος Εργασίας

Η ναυτιλία και η ελεγκτική επιστήμη αποτελούν έννοιες που εμφανίζονται ιστορικά εδώ και πολλά χρόνια, αποκτώντας ολοένα και περισσότερο ενδιαφέρον καθώς εμπλουτίζονται συνεχώς με νέες πληροφορίες και διαδικασίες. Το ερέθισμα προκειμένου να γίνει αυτή η εργασία ήταν το μεγάλο ενδιαφέρον που παρουσιάζουν αυτή την στιγμή και οι δύο κλάδοι παγκοσμίως και ιδίως στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, παρακάτω γίνεται προσπάθεια κατανόησης του τρόπου με τον οποίο εκτελείται ο εξωτερικός έλεγχος των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, τονίζοντας τα βασικά σημεία σε διάφορες εκθέσεις ελέγχου ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Παράλληλα, παρουσιάζεται ένα μοντέλο σχετικά με την εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας σε ναυτιλιακές εταιρείες. Επιπροσθέτως, γίνεται αναφορά στην φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, στις αλλαγές που συνέβησαν τα τελευταία δύο έτη αλλά και στα βασικά σημεία ενός φορολογικού ελέγχου.

Η εργασία γίνεται με την μεθοδολογία της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, παρουσιάζονται πηγές ξένης αλλά και ελληνικής βιβλιογραφίας. Ακόμη, χρησιμοποιούνται άρθρα που έχουν δημοσιευτεί σε επιστημονικά περιοδικά αλλά και διάφορες έρευνες που έχουν γίνει από καταξιωμένες ελεγκτικές και συμβουλευτικές εταιρείες. Επίσης, πραγματοποιούνται διάφορες μελέτες περίπτωσης για την καλύτερη κατανόηση του θέματος της εργασίας.

1.3 Δομή Εργασίας

Στην παρούσα εργασία, ακολουθείται η εξής γραμμή παρουσίασης : Εισαγωγή, Βιβλιογραφική επισκόπηση, Ανάλυση σημαντικών στοιχείων ενός εξωτερικού ελέγχου ναυτιλιακών επιχειρήσεων με την παράλληλη ανάπτυξη ενός υποδείγματος σχετικά με την συνέχιση της

δραστηριότητας, φορολογία και σημαντικά στοιχεία ενός φορολογικού ελέγχου ναυτιλιακών επιχειρήσεων και τα Συμπεράσματα.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο, αναλύονται οι έννοιες της ελεγκτικής επιστήμης, ενώ παράλληλα γίνεται και αναφορά στις διακρίσεις του ελέγχου. Επίσης, αναφέρεται ο στόχος και η δομή της εργασίας

Στην συνέχεια, στο κεφάλαιο δύο, παρουσιάζονται σημαντικές έρευνες και άρθρα, που εξηγούν τον τρόπο με τον οποίο συνδυάζονται οι δύο έννοιες (έλεγχος και ναυτιλιακή επιχείρηση), τα οφέλη τους αλλά εξηγούν και γιατί είναι σημαντικός ο έλεγχος στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Επίσης, γίνεται αναφορά στην ανάγκη αναθεώρησης του φορολογικού πλαισίου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων αλλά και στην σπουδαιότητα του φορολογικού ελέγχου.

Στο τρίτο κεφάλαιο, θα γίνει μια σύντομη αναφορά στην ναυτιλιακή επιχείρηση και στον τρόπο με τον οποίο «εμφανίζεται» στην αγορά και τις αντίστοιχες νομικές μορφές που την διέπουν. Έπειτα, θα προχωρήσουμε στο ερευνητικό κεφάλαιο της ελεγκτικής στην ναυτιλιακή επιχείρηση, που αποτελείται από τον τρόπο που διεξάγεται ο εξωτερικός έλεγχος σε αυτές διερευνώντας τα σημαντικότερα στοιχεία μιας έκθεσης ελέγχου. Προκειμένου να γίνει κατανοητό, θα γίνει μια μελέτη περίπτωσης (case study) εκθέσεων ελέγχων πέντε (5) σημαντικών ναυτιλιακών εταιρειών που εδρεύουν στον ελλαδικό χώρο. Ακόμη, παρουσιάζεται το μοντέλο του Altman σχετικά με την εκτίμηση συνέχισης της δραστηριότητας των ναυτιλιακών εταιρειών μέσα από μία μελέτη περίπτωσης. Το συγκεκριμένο μοντέλο παρουσιάζεται στην παρούσα ενότητα λόγω του εντοπισμού ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς την συνέχιση της δραστηριότητας σε αρκετές από τις εκθέσεις ελέγχου των ναυτιλιακών εταιρειών που παρουσιάστηκαν στο ίδιο κεφάλαιο.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, θα γίνει μια σύντομη αναφορά στην φορολογία που διέπει αυτή την στιγμή μια ναυτιλιακή επιχείρηση και τον στόλο της, σε σχέση με τις αλλαγές που επήλθαν από το Ν.4646/2019 και τον 4607/2019. Επιπροσθέτως, θα γίνει αναφορά στα κύρια σημεία ενός φορολογικού ελέγχου στις ναυτιλιακές εταιρείες.

Τέλος, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας, θα αναφερθούν τα κύρια σημεία που εντοπίστηκαν σε όλη την διάρκεια της, περιορισμοί καθώς και μελλοντικές προτάσεις για έρευνα.

Κεφάλαιο 2:ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στην ενότητα αυτή, θα γίνει αναφορά στις σημαντικότερες έρευνες αλλά και στα άρθρα που έχουν δημοσιευθεί σχετικά με το θέμα του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και της φορολογία τους. Αρχικά, Θα παρουσιασθεί η υπάρχουσα βιβλιογραφία προκειμένου να αναλυθεί η αναγκαιότητα της ελεγκτικής επιστήμης αλλά και να διερευνηθεί η σημασία του εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου στις ναυτιλιακές εταιρείες. Επίσης, θα προσδιοριστούν τα κυριότερα φαινόμενα απάτης που αντιμετωπίζονται από τους ελεγκτές, θα αναλυθεί ο ρόλος των ελεγκτικών επιτροπών στο ελεγκτικό έργο ενώ παράλληλα θα παρουσιασθεί μια σημαντική έρευνα σχετικά με την αλλαγή που επέφερε ο Covid-19 στην διαδικασία ελέγχου. Ακόμη, θα αναφερθεί το πλαίσιο που διέπει την φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων αυτή την στιγμή καθώς και η ανάγκη αναθεώρησης του. Τέλος, θα τονιστεί η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός ποιοτικού φορολογικού ελέγχου.

2.2 Ελεγκτική Επιστήμη και Ναυτιλιακή Επιχείρηση

Με την πάροδο του χρόνου και την ραγδαία οικονομική και τεχνολογική ανάπτυξη που βιώνουμε, ο ρόλος του ελεγκτή έχει καταστεί ιδιαίτερα σημαντικός. Η πηγή της σημαντικότητάς αυτής είναι πως στις επιχειρήσεις κυρίως του μεγάλου βεληνεκούς, που έχουν στη κατοχή τους αρκετό πλούτο συνήθως υπάρχει ο πειρασμός τις οικονομικής ατασθαλίας για διάφορους λόγους. Ωστόσο, μεγάλη είναι και η πιθανότητα ακούσιων λαθών από οποιοδήποτε λόγο χωρίς αυτό να συνεπάγεται κάποια παρανομία. Αυτό, λοιπόν, το λάθος έρχεται να διορθώσει ο ελεγκτής με τον κατάλληλο εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο (Τσαγλάγκανος και Σπαθής,2015)

Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2001),οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι: Ο εντοπισμός και η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών, η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες, η αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων που αποτελούν σημαντικά στοιχεία για τις τάσεις που επικρατούν εντός της οντότητας. Ακόμη, η πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των διαφορετικών

αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων συμπερασμάτων, ο εντοπισμός των αδυναμιών που υπάρχουν στο επιχειρηματικό και διαχειριστικό κύκλωμα καθώς και η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της οντότητας ώστε να γίνει υπολογισμός των επισφαλειών και να γίνουν οι αντίστοιχες δυνατές προβλέψεις.

Ο Καββαθάς (2018), αναφέρει τον διαχωρισμό του ελέγχου σε εξωτερικό και εσωτερικό. Τονίζει επίσης, πως ο εσωτερικός έλεγχος, υποβοηθάει τον εξωτερικό έλεγχο και αυτός με την σειρά του προτείνει λύσεις για την καλύτερευση του πρώτου. Πρόκειται για αλληλένδετες υπηρεσίες ελέγχου που είναι απολύτως απαραίτητες προκειμένου να λειτουργεί αποδοτικά και εύρυθμα μια οντότητα.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και διαβούλευσης που έχει σχεδιαστεί για να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του, φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης».

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι πάρα πολύ σημαντικός γιατί «προλαβαίνει» διάφορα προβλήματα που υπάρχουν στην εταιρεία και στοχεύει στην άμεση επίλυση τους πριν αυτά δημοσιευθούν και προκαλέσουν ζημία στην φήμη της εταιρείας. Παράλληλα, έχει αποδειχθεί πως μέσα από την εσωτερικό έλεγχο επιτυγχάνεται ο διαχωρισμός των ευθυνών και των αρμοδιοτήτων με τέτοιο τρόπο που πλέον είναι εύκολο να βρεθεί ο υπαίτιος κάποιου γεγονότος. (Τσακλάγκανο και Σπαθή,2017)

Ο Εξωτερικός έλεγχος, από την άλλη, αναφέρεται στην πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών και στην αποκάλυψη ακούσιων ή εκούσιων ατασθαλιών (Καββαθάς,2018).

Ο Salehi(2011),υποστήριξε πως η ανάγκη για εξωτερικό έλεγχο έρχεται από την σύγκρουση συμφερόντων που ενδεχομένως δημιουργείται μεταξύ των μετόχων και των διαχειριστών της εταιρείας. Αυτός είναι και ο λόγος που υπάρχει μεταξύ τους συμβατική ρύθμιση για συνεχή ενημέρωση ως προς τις οικονομικές συναλλαγές της εταιρείας. Επίσης, τονίζει πως ο δρόμος για ένα ποιοτικότερο έλεγχο είναι η αύξησή της ανεξαρτησίας των ελεγκτών (που πιστοποιούν τις παραπάνω οικονομικές συναλλαγές) και η μείωση των εταιρικών σκανδάλων με την επιβολή αυστηρότερων ποινών.

Επίσης, σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο και Σπαθή (2015), ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται από άτομα, με ιδιαίτερα προσόντα όπως αυτά έχουν καθοριστεί, με πλήρη αξιοπιστία και από έλλειψη κάθε είδους δεσμών με την διοίκηση της εταιρείας.

Σύμφωνα με την 9^η παγκόσμια ετήσια έρευνα της PriceWaterhouseCoopers (2013), οι διευθύνειες εσωτερικού ελέγχου ολοένα και περισσότερο δεν ανταποκρίνονται στην επιτυχή κάλυψη του υψηλού κινδύνου που υπάρχει στις επιχειρήσεις. Αυτό είναι απόρροια του ποσοστού του 12%, που μόνο αυτό δήλωσε πως αντιμετωπίζει σωστά τους νέους κινδύνους που εμφανίζονται. Επομένως, κρίνεται επιτακτική η ενίσχυση των διευθύνσεων σε βαθμό που θα θεωρούνται επιτυχημένες. Η έρευνα, ακόμη , έδωσε λύση και στο πότε θα γνωρίζει η επιχείρηση ότι έχει μια πλήρως ικανοποιητική διεύθυνση εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως θεωρείται επιτυχημένη όταν: Έχει τις κατάλληλες βάσεις αναφορικά με τις ελεγκτικές δεξιότητες, συνεργάζεται αποδοτικά με όλες τα παρεμφερή τμήματα της επιχείρησης, ενσωματώνει τους αναμενόμενους κινδύνους στο ελεγκτικό πλάνο, συμμετέχει ενεργά σε πρωτοβουλίες της διοίκησης (π.Χ. εξαγορές) παρέχοντας τις κατάλληλες συμβουλές σχετικά με τους κινδύνους. Ακόμη, το American Institute of Certified Public (2005), υποστήριξε πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να μας εγγυηθεί πως η επιχείρηση σίγουρα θα επιβιώσει και ότι θα είναι αποδοτική αλλά μπορεί να ενημερώνει συνεχώς τους ενδιαφερόμενους για την πορεία της εταιρείας.

Για να έχει όμως ο έλεγχος εμφανή σημάδια επιτυχίας, θα πρέπει ο ελεγκτής να προσαρμόζεται στις κοινωνικοοικονομικές και τεχνολογικές μεταβολές .Για παράδειγμα, είναι επιτακτική ανάγκη η κατανόηση και χρησιμοποίηση των πληροφοριακών συστημάτων (Le Grand,2005)

Όσον αφορά την πανδημία του Covid-19, ο Dodhrer και Mayes (2020) ανέφεραν ο απομακρυσμένος έλεγχος των επιχειρήσεων μπορεί να επιτευχθεί αν χρησιμοποιηθεί η κατάλληλη τεχνολογία και το αρμόδιο προσωπικό. Οι τομείς που θα πρέπει κυρίως να εστιάσουν οι ελεγκτές και να βρουν αξιόπιστα τεκμήριά αφορούν:

- Την συνέχιση δραστηριότητας, καθώς πολύ κλάδοι έχουν πληγεί και είναι έντονη η αμφισβήτηση αυτής της αρχής
- Την έμφαση σε ένα συγκεκριμένο θέμα που ενδεχομένως σύμφωνα με τον ελεγκτή θα μας απασχολήσει μεταγενέστερα
- Την σημαντικότητα κάποιων τεκμηρίων καθώς ενδέχεται να υπάρχουν περιορισμοί στην διανομή τους
- Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του 2019, καθώς οι συνέπειες του Covid αφορούν κυρίως μεταγενέστερες καταστάσεις (δηλαδή γεγονότα που αποδεικνύουν τις συνθήκες που προέκυψαν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων).

- Την γνωστοποίηση κινδύνων και αβεβαιοτήτων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά είτε τα ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις στο εγγύς μέλλον είτε την βραχυπρόθεσμη λειτουργία της οικονομικής οντότητας. Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες μπορεί να οφείλονται στη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

Παίρνοντας στο κομμάτι τη Εμπορικής Ναυτιλίας, όλοι γνωρίζουμε πως είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ελληνική οικονομία. Παρόλο που στην αρχή αναπτύχθηκε χωρίς σχεδόν καμία ιδιαίτερη χρηματοδότηση από τον κρατικό τομέα, ή «ναυτοσύνη» των Ελλήνων ναυτικών ήταν αρκετή για τη περαιτέρω τεράστια ανάπτυξη της και συμβολή της στην παγκόσμια κοινότητα (Πρωτοψάλτης και Σαρακοστίδης, 2003).

Σύμφωνα με τον Πρωτοψάλτη (2003), οι μεταφορές είναι αναπόσπαστο κομμάτι της οικονομίας. Οι θαλάσσιες μεταφορές εξαρτώνται άμεσα από τη παραγωγή και κατά συνέπεια από τον ρυθμό ανάπτυξης το Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος. Είναι εμφανής η σύνδεση που υπάρχει με την εμπορική ναυτιλία και την οικονομία.

Από έρευνα που έχει γίνει σύμφωνα με τα στατικά στοιχεία της ΕΣΥΕ, αποδεικνύεται έμπρακτα η συμβολή της στην οικονομία και στο ισοζύγιο πληρωμών της Ελλάδος. Βέβαια έχει διαπιστωθεί ένα «κενό» καθώς οι συναλλαγματικές πληρωμές δεν ανταποκρίνονται στο ύψος των εισπράξεων, αποδίδοντας το λάθος αυτό στις γραφειοκρατικές διαδικασίες εισαγωγής και εξαγωγής.

Η PriceWaterhouseCoopers (2006), αναφέρει την ανάγκη που υπάρχει για εξειδικευμένο έλεγχο στον κλάδο των μεταφορών λόγω του ενδιαφέροντος που παρουσιάζει. Ειδικότερα, σύμφωνα με την Ernst and young (2017), ο έλεγχος των ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι ιδιαίτερα σημαντικός καθώς η ναυτιλιακή βιομηχανία συνεχώς αποκτά νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες και επομένως ολοένα και περισσότερο μεγαλώνει την παρουσία της στην «πίτα» της αγοράς. Επίσης, σύμφωνα με έρευνα που έκανε η ίδια, κατέληξε στο συμπέρασμα πως παρά τα ιδιαίτερα οικονομικά προβλήματα που υπάρχουν στην οικονομία των Ελλήνων εφοπλιστών, η Ελλάδα συνεχώς ενισχύει την ηγετική της θέση στον τομέα αυτό. Είναι επόμενο, πως δεδομένου του μεγάλου πλούτου που κατέχεται από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, είναι αναγκαίος ο αυστηρός έλεγχος τους προκειμένου να μειώνονται φαινόμενο παραβατικότητας.

Η KPMG (2016) αναφέρει πως η οικονομική ναυτιλία χαρακτηρίζεται από πάρα πολλές δυσκολίες που επεκτείνονται από το τον τομέα της ζήτησης και της προσφοράς στους ευμετάβλητους ναύλους, στις περιβαλλοντικές ανησυχίες αλλά και σε διάφορους άλλους κινδύνους.

Επίσης, οι Triepels, Feelders, Daniels (2015) κάνουν λόγο για τα φαινόμενα απάτης που υπάρχουν στο τομέα της ναυτιλίας, Αναφέρουν πως ένα από αυτά είναι το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι μεταφορείς φορτίων στις θαλάσσιες μεταφορές όπου συχνά αυτά συνοδεύονται από πλαστά έγγραφα. Τονίζουν πως αυτό το πρόβλημα οφείλεται κυρίως στην ανεπάρκεια των εφοδιαστικών αλυσίδων και στην αναποτελεσματικότητα των παραδοσιακών ελέγχων.

Η KPMG (2018) στην έκθεση “Navigating the future” αναφέρει πως ένα σημαντικό πρόβλημα που παρατηρείται γενικώς στην ναυτιλιακή βιομηχανία είναι η έλλειψη ψηφιοποιημένων συστημάτων. Στο τομέα αυτό, εξακολουθεί να υπάρχει η παραδοσιακή διαδικασία « με το χέρι» αυξάνοντας το κόστος και προκαλώντας προβλήματα σε διάφορους τομείς. Ένας από αυτούς είναι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μιας ναυτιλιακής εταιρείας καθώς δεν υπάρχει άμεση ενημέρωση για τα διάφορα θέματα του πλοίου (θέση, απόσβεση, φορτία) Τέλος, τονίζει πως υπάρχουν προσπάθειες ανάκαμψής, οι οποίες ακόμα είναι σε μέτριο βαθμό αποτελεσματικές.

Σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, ο Togantzis (2011), επισήμανε την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά την διοίκηση των πλοίων και τις υπηρεσίες που παρέχονται γενικά από τις εταιρείες προκειμένου να αποτραπούν διάφορα προβλήματα οικονομικού αλλά και περιβαλλοντικού ενδιαφέροντος.

Παράλληλα, η PriceWaterhouseCoopers (2020) σε αναφέρει τα κύρια σημεία και τις προκλήσεις που πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν κατά τον σχεδιασμό στρατηγικής από τα στελέχη εσωτερικού ελέγχου αλλά και γενικά από τις οικονομικές υπηρεσίες. Τα σημεία αυτά είναι: Οι πρόσφατοί κανονισμοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την χρηματοδότηση βιώσιμων επενδύσεων. Προκειμένου να υπάρχει πλέον χρηματοδότηση θα πρέπει μια ναυτιλιακή εταιρεία να ενισχύει συνεχώς το κοινωνικό και περιβαλλοντικό έργο της. Επίσης, σημαντικό ρόλο θα διαδραματίσουν στην απόφαση και θέματα εταιρικής διακυβέρνησης όπως πχ μέγιστη ασφάλεια πλοίων και πληρωμάτων, σωστό έργο εσωτερικού ελέγχου κλπ. Όλα αυτά αποδεικνύονται από τις εκθέσεις βιώσιμης ανάπτυξης που θα καταθέτει η εταιρεία και ενισχύουν την διαφάνεια της στο επιχειρηματικό κόσμο. Ακόμη, ρόλο παίζει και η Κυβερνοασφάλεια και υποκλοπή δεδομένων, λόγω ανάπτυξης της τεχνολογίας και της οπισθοδρομικής τάσης που ακολουθάει η ναυτιλιακή βιομηχανία στο τομέα αυτό. Επίσης, διάφορες εξελίξεις στο φορολογικό και νομοθετικό πλαίσιο που επηρεάζουν άμεσα το έργο του ελεγκτή ως προς τους αντίστοιχους ελέγχους. Ακόμα, διάφορες εξελίξεις στα IFRS (Διεθνή λογιστικά πρότυπα), σχετικά με το τρόπο που αντιμετωπίζεται λογιστικά οι αλλαγές σε όρους δανειακών συμβάσεων , παραβίαση αυτών αλλά και την αξιολόγηση της συνέχισης της

δραστηριότητας.

Πρέπει να τονιστεί επίσης πως η αποτελεσματική εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εξαρτάται, σε πολύ μεγάλο βαθμό, από ισχυρές επιτροπές ελέγχου (Levitt, 1999) . Ειδικότερα, Ο Rezaee, Minmie και Olive (2003), αναφέρουν πως οι αρμοδιότητες της ελεγκτικής επιτροπής είναι να λειτουργεί, εξ ονόματος του διοικητικού συμβουλίου, αναλαμβάνοντας σημαντικό εποπτικό ρόλο στην εταιρική διακυβέρνηση με σκοπό την προστασία των επενδυτών και τη διασφάλιση της εταιρικής λογοδοσίας. Επίσης, τονίζουν πως η ελεγκτική επιτροπή διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην ποιότητα και τη δομή του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τις δραστηριότητες του εξωτερικού ελέγχου. Ακόμα, η PwC (2019) σε εκδήλωση με θέμα “Audit Committee Effectiveness”, αναφέρει πως οι εταιρείες που έχουν μια σταθερή εταιρική κουλτούρα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εταιρική διακυβέρνηση και κατά επέκταση στο ρόλο των Ελεγκτικών Επιτροπών. Η PwC δεν παύει για άλλη μια φορά να τονίζει το πόσο σημαντικό είναι να υπάρχει ακεραιότητα, διαφάνεια και αξιοπιστία σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη και διαδικασίες.

Τέλος, ο Gómez-Guillamón (2003), διεξήγαγε μια έρευνα η οποία αναφέρονταν στο κατά πόσο η γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή στην έκθεση ελέγχου επηρεάζει επιχειρήσεις όπως οι τράπεζες, τους μεσίτες αλλά και εταιρείες διαμεσολάβησης. Κατέληξε στο συμπέρασμα πως οι πληροφορίες που εμπεριέχονται στην έκθεση είναι πάρα πολύ σημαντικές σχετικά με τις επενδύσεις και τον δανεισμό. Ωστόσο, αναφέρει πως τις περισσότερες φορές καθορίζει το ποσό επένδυσης η δανεισμού και όχι την ίδια την απόφαση.

2.3 Φορολογία Ναυτιλιακής Επιχείρησης

Η World Bank (2019), αναφέρει πως για να υπάρχει οικονομική ανάπτυξη η κυβέρνηση χρειάζεται πηγές χρηματοδότησης για διάφορες επενδύσεις πχ στην παιδεία. Αυτές οι επενδύσεις διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην ομαλή λειτουργία της κοινωνίας μας καθώς αποτελούν τον θεμελιώδη λίθο της. Επισημαίνει, επίσης, πως ο τρόπος με τον οποίο αποκτώνται και δαπανώνται οι φόροι, καθορίζει την νομιμότητα μιας κυβέρνησης. Τέλος, αναφέρει πως όσο υπάρχει λογοδοσία σχετικά με τις δαπάνες αυτές τόσο θα υπάρχει μια υγιή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών.

Σύμφωνα με την Επισκόπηση Οικονομικού Δικαίου και την Κ. Πλιάτσικα (2019), η φορολογία των πλοίων στη Ελλάδα δεν γίνεται με βάση τα ετήσια κέρδη/ζημίες, όπως ισχύει

σχετικά με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, αλλά με βάση την χωρητικότητα τους, την ηλικία τους ή και το βάρος τους. Αυτός είναι ο λεγόμενος φόρος χωρητικότητας (tonnage tax). Το σύστημα αυτό έχει θεσπιστεί προκειμένου να είναι ευνοϊκό προς τις επιχειρήσεις ώστε να μην «μετακινούνται» φορολογικά σε άλλα κράτη.

Στο άρθρο 4 του Νόμου 27/1975, αναφέρεται πως αυτός που επιβαρύνεται με τον φόρο είναι ο κύριος του πλοίου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), όπως αυτό εμφανίζεται στο νηολόγιο την πρώτη ημερολογιακή μέρα κάθε έτους. Εξαίρεση αποτελούν οι αλλοδαπές ναυτιλιακές που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και φορολογούνται βάση του συναλλάγματος που εισάγουν.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Νόμου 27/1975 τα πλοία χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Στην Α' κατηγορία κατατάσσονται τα ακόλουθα:

- Μηχανοκίνητα φορτηγά πλοία, δεξαμενόπλοια και πλοία ψυγεία ολικής χωρητικότητας 3.000 κ.ο.χ⁴ και άνω,
- Σιδηρά φορτηγά πλοία ξηρού και υγρού φορτίου και πλοία ψυγεία άνω των 500 και μέχρι 3.000 κ.ο.χ. τα οποία εκτελούν δρομολόγια σε λιμάνια εξωτερικού ή μεταξύ λιμένων εξωτερικού,
- Επιβατηγά πλοία που επεκτείνουν τα δρομολόγια τους σε λιμάνια εξωτερικού ή μεταξύ λιμένων εξωτερικού
- Επιβατηγά πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κ.ο.χ. τα οποία κατά το προηγούμενο έτος ή εξάμηνο τελούσαν αποκλειστικά και μόνο δρομολόγια περιηγήσεως μεταξύ λιμένων εσωτερικού και εξωτερικού ή μόνο εξωτερικού για λόγους αναψυχής των επιβατών (περιηγητικά ή κρουαζιερόπλοια)
- Πλωτά γεωτρύπανα άνω των 5.000 τόνων και πλωτά διυλιστήρια και αποθήκες πετρελαίου, ολικής χωρητικότητας άνω των 15.000 κόρων.

Στην Β' κατηγορία πλοίων ανήκουν γενικά λοιπά μηχανοκίνητα πλοία, ιστιοφόρα και πλοιάρια.

Η Ernst and young(2017) αναφέρει πως έπειτα από έρευνα που διεξήγαγε το 56% των ερωτηθέντων θα εξέταζε την μετεγκατάσταση των διάφορων λειτουργιών διαχείρισης εκτός Ελλάδος, με κύριο παράγοντα για την παραπάνω απάντηση κατά ποσοστό 84% το φορολογικό πλαίσιο. Επομένως, σύμφωνα με την Χριστίνα Τσιρώνη της PwC(2020), η ύπαρξη ενός φορολογικού συστήματος που είναι ευνοϊκό προς τους ανθρώπους που εργάζονται στην ναυτιλιακή βιομηχανία σε θέματα ναύλωσης αλλά και σε θέματα διαχείρισης από την πλευρά των στελεχών, είναι άκρως σημαντικό προκειμένου να δοθεί ένα κίνητρο που θα μετατρέψει

τομέα αυτόν άκρως ελκυστικό. Η ίδια εταιρεία ωστόσο επισημαίνει την συμβολή των διάφορων φορολογικών κινήτρων τα τελευταία έτη, τα οποία αφορούσαν τον εκσυγχρονισμό του φόρου χωρητικότητας αλλά και την φορολογική μεταχείριση των πλοιοκτητριών εταιρειών σχετικά με τις διάφορες ναυλώσεις.

Όσον αφορά το κομμάτι του φορολογικού ελέγχου από τους εξωτερικούς ελεγκτές, αυτοί επιβαρύνονται άμεσα με τον έλεγχο τήρησης των φορολογικών κανόνων προκειμένου να περιοριστούν φαινόμενα φοροδιαφυγής (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017). Ο φορολογικός έλεγχος, αποσκοπεί μεταξύ άλλων, στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και στον διαχωρισμό της από την αντίστοιχη λογιστική μέσω του επανελέγχου όλων των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και της σωστής τήρησης όλων των ισχυουσών νομοθεσιών. Ο Ελεγκτής, επομένως, πρέπει να ελέγχει διεξοδικά τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να διαπιστωθούν αν όλες οι έγγραφες επιβεβαιώνονται από τα ανάλογα παραστατικά, να ελέγχει αν τηρούνται όλοι οι κανόνες στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις προς την ΑΑΔΕ καθώς και να βεβαιώνει ότι δεν υπάρχουν εικονικές δαπάνες. (Σκόρδος, 1986)

Σύμφωνα με τους Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), ένας φορολογικός ελεγκτής πρέπει να χαρακτηρίζεται από: άριστη οικονομική, λογιστική και φορολογική εξειδίκευση, ακεραιότητα χαρακτήρα, σωστή χρήση γραπτού και προφορικού λόγου, μεθοδικότητα αλλά και άριστη εξοικείωση με τα ηλεκτρονικά συστήματα.

2.3 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με την παραπάνω βιβλιογραφία-αρθρογραφία, έχει γίνει κατανοητό πως εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος σε μια ναυτιλιακή επιχείρηση είναι εξίσου σημαντικός καθώς συμβάλει καθοριστικά στην καλή λειτουργία της επιχείρησης, στη διαφάνεια της εταιρικής διακυβέρνησης, στην εξάλειψη φαινομένων απάτης σχετικά με την εφοδιαστική αλυσίδα αλλά και στην διαφάνεια όσον αφορά τις συναλλαγές με τους μετόχους. Αν πρόκειται για μια εισηγμένη ναυτιλιακή επιχείρηση, τότε οι μέτοχοι εξασφαλίζουν την επάρκεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μέσω των εξωτερικών ελεγκτών προκειμένου να ενημερώνονται για τις οικονομικές εξελίξεις αλλά και για το κατά πόσο αυτή παραμένει βιώσιμη και συνεχίζει να ισχύει η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς.

Μέσα από σχετικό άρθρο, παρουσιάστηκε πως η πανδημία του Covid-19 επηρέασε τον έλεγχο των επιχειρήσεων, και τονίστηκε δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν πληγεί οικονομικά, οι ελεγκτές πρέπει να δίνουν πάρα πολύ έμφαση στην γνωστοποίηση τους σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας, στην αξιοπιστία των τεκμηρίων που τους δίνονται αλλά και στην αναλυτική γνωστοποίηση όλων των βασικών θεμάτων ελέγχου που ενδεχομένου θα επηρεάσουν την επιχείρηση μεταγενέστερα.

Παράλληλα, όσον αφορά το εσωτερικό έλεγχο και τις οικονομικές υπηρεσίες της ναυτιλιακής επιχείρησης, αναφέρθηκαν οι νέες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν εν έτη 2020. Αυτές οι προκλήσεις έχουν να κάνουν με νέα λογιστική αντιμετώπιση περιπτώσεων, νέο φορολογικό πλαίσιο, νέους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την χορήγηση δανείων βιώσιμης επένδυσης όπου κύριο ρόλο για την απονομή τους διαδραματίζει πλέον το κοινωνικό και περιβαλλοντικό τους αποτύπωμα αλλά και με τις κυβερνοεπιθέσεις που αυτές αντιμετωπίζουν.

Στην συνέχεια, παρουσιάστηκε η ισχύουσα νομοθεσία σχετικά με την φορολογία των ναυτιλιακών εταιρειών στην Ελλάδα. Αναφέρθηκε ότι ισχύει το σύστημα φορολογίας με βάση την χωρητικότητα των πλοίων και όχι τα κέρδη εκμεταλλεύσεως μέσω της φορολογικού διαχωρισμού των πλοίων σε πλοία Α' και Β' κατηγορίας. Παράλληλα, τονίστηκε πως το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα πρέπει να βελτιωθεί προκειμένου να γίνει ελκυστικός ο κλάδος των θαλάσσιων μεταφορών που τόσο πολύ συνδράμει το ΑΕΠ της Ελλάδος, ιδίως τα χρόνια της κρίσης.

Έπειτα, αναφέρθηκε και ο ρόλος του ελεγκτή όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο που είναι πολύ σημαντικός προκειμένου να τηρείται με συνέπεια η ισχύουσα νομοθεσία από τις επιχειρήσεις ώστε να αποφεύγονται φαινόμενα φοροδιαφυγής.

Συνοψίζοντας, έχοντας ως βάση όλα τα παραπάνω, τα ερευνητικά ερωτήματα σχετίζονται σχετικά με το τρόπο διενέργειας του ελέγχου στη ναυτιλιακή επιχείρηση και τα βασικά σημεία αυτού εν έτη 2020. Επίσης, θα γίνει αναφορά στην φορολογική νομοθεσία που ισχύει αυτή την στιγμή για τις Ναυτιλιακές επιχειρήσεις καθώς και στο τρόπο με τον οποία επηρεάστηκε η φορολογία των πλοίων με το Ν.4646/2019 που σκοπός του ήταν η προσέλκυση περισσότερων επενδυτών. Τέλος, θα διερευνηθούν τα κύρια σημεία στα οποία πρέπει να επικεντρώνεται ο ελεγκτής κατά τον φορολογικό έλεγχο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων.

Κεφάλαιο 3: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο, θα αναφερθεί σε πρώτο στάδιο, η θέση της ναυτιλιακής επιχείρησης στην «αγορά», προκειμένου να γίνει κατανοητό στον αναγνώστη γιατί αποτελεί μια ιδιόμορφη επιχείρηση. Έπειτα, θα αναλυθούν τα κύρια σημεία που απασχολούν τον εξωτερικό ελεγκτή (Key audit matters) κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αυτής, εκτελώντας συγχρόνως μελέτη περίπτωσης εκθέσεων ελέγχων ναυτιλιακών επιχειρήσεων του ελλαδικού χώρου με έμφαση σε επιχειρήσεις της ακτοπλοϊκής αγοράς.

3.2 Ναυτιλιακή Επιχείρηση: Πρόσωπα Ναυλαγοράς-Νομικές μορφές

Η Ναυτιλιακή επιχείρηση είναι μια οντότητα που δραστηριοποιείται στην θάλασσά με την εκμετάλλευση δικών της αλλά και ξένων εμπορικών πλοίων, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών⁴.

Η Οντότητα αυτή, χαρακτηρίζεται από υψηλά σταθερά κόστη και από συνεχή εκμετάλλευση των πλοίων της προκειμένου να αντισταθμίζονται τα έξοδα με τα έσοδα. Συνήθως εκτός των σταθερών κοστών που πρέπει να αντιμετωπίσει (Αποσβέσεις), υπάρχουν και πάρα πολλοί άλλοι κίνδυνοι (φυσικά φαινόμενα, πειρατεία, περιβαλλοντικά ζητήματα κλπ.) με αλόγιστες οικονομικές συνέπειες⁵.

Πριν αναφερθούμε στις νομικές μορφές με τις οποίες εμφανίζεται στην ελληνική νομοθεσία η ναυτιλιακή επιχείρηση, πρέπει να γίνει κατανοητός ο διαχωρισμός μεταξύ των προσώπων της ναυλαγοράς. Υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ του προσώπου που έχει την κυριότητα ενός πλοίου και αυτού που το εκμεταλλεύεται. Αυτός που έχει την κυριότητα του πλοίου και φαίνεται το όνομα του στο νηολόγιο εφόσον δεν το εκμεταλλεύεται, καλείται κύριος του πλοίου. Αντίθετα, αυτός που είναι ιδιοκτήτης του πλοίου και διενεργεί ναυτιλιακές ενέργειες καλείται «πλοιοκτήτης». Επίσης, υπάρχει και ο ορισμός του «διαχειριστή» που μπορεί να είναι είτε ο πλοιοκτήτης είτε ένα άλλο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο και που

⁴ A.E.Branch, Elements of shipping, σελ. 266

⁵ Μ.Τσιμάρας, Στοιχεία οικονομικής Εκμεταλλεύσεως, σελ. 38

ασχολείται με διαδικασίες όπως η ασφάλιση, η πληρωμή λογαριασμών, εξοπλισμό, εφοδιασμό κλπ.⁶.

Οι πλοιοκτήτες δραστηριοποιούνται στα πλοία με διαφορετικούς τρόπους. Αυτοί μπορεί να είναι⁷: σε ένα μόνο πλοίο (μοναχοβάπορο), σε διαφορετικά πλοία (στόλο), σε πλοία με σημαίες ευκαιρίας⁸, σε πλοία με εθνική σημαία καθώς και σε πλοία ανάλογα με το μέγεθος τους.

Η Ναυτιλιακή επιχείρηση, μπορεί να εμφανιστεί με εννέα μορφές στην αγορά σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία⁹, οι οποίες είναι οι εξής:

- Ατομική επιχείρηση: Αποτελεί σπάνια περίπτωση λόγων των υψηλών κεφαλαίων που απαιτούνται για διάθεση αλλά και των κινδύνων που ελλοχεύουν.
- Προσωπικές εταιρείες (Ομόρρυθμή και ετερόρρυθμη): Σπάνιες περιπτώσεις.
- Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης: Συνηθισμένη μορφή ναυτιλιακής εταιρείας όσον αφορά την εκμετάλλευση ξένων πλοίων π.χ. πρακτόρευση, ναύλωση.
- Ανώνυμη εταιρεία: Αποτελεί την πλειονότητά των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Η διαφορά της σε σχέση με της Ε.Π.Ε,Ο.Ε,Ε.Ε, είναι ότι υπόκειται στην τήρηση τριών ακόμα βιβλίων εκτός αυτών που επιβάλλονται από τον εμπορικό και φορολογικό νόμο. Τα βιβλία αυτά είναι: Βιβλίο μεταβιβάσεως μετοχών, Βιβλίο πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου και Βιβλίο πρακτικών Γενικής συνέλευσης.
- Ειδική Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία: Εταιρεία με κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Αυτά είναι: η απαγόρευση οποιασδήποτε άλλης χρησιμοποίησης του πλοίου εκτός της εκμεταλλεύσεως, η ελεύθερή μεταφορά του κεφαλαίου σε άλλα νομίσματα , η αναγραφή της Ε.Α.Ν.Ε στην επωνυμία, απαλλαγή από διάφορους φόρους¹⁰. Η συγκεκριμένη εταιρεία δεν αποτελεί συχνή περίπτωση.
- Συμπλοιοκτησία: Αφορά μορφή συγκυριότητας για την χρησιμοποίηση πλοίου.
- Ναυτική Εταιρεία: Σκοπός είναι η απόκτηση μετοχών άλλων εταιρειών παρόμοιας μορφής, η κυριότητα ελληνικών εμπορικών πλοίων η διαχείριση πλοίων με ξένη σημαία. Η σύμβαση για την δημιουργία της καταχωρείται στο μητρώο ναυτικών εταιρειών¹¹.

⁶ Σημειώσεις Μαθήματος «Ναυτιλιακά Οικονομικά», ΚΔΒΜ Πανεπιστημίου Πατρών

⁷ Γκιζιάκης Κ., Παπαδόπουλος Α., Πλωμαρίτου Ε. , (2010), Ναυλώσεις

⁸ Υψωση σημαίας που ωφελεί φορολογικά ένα πλοίο και την εταιρεία του

⁹ Πρωτοψάλτης, Ν, Σαρακοστίδης, Σ. (2003), Ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων , σελ. 71

¹⁰ Ρουσάκης, Γ, Ανώνυμος Εταιρεία και Ειδική ανώνυμος ναυτιλιακή εταιρεία, σελ. 303-314

¹¹ Άρθρο 1 παράγραφος 1 Ν 959/1979

- Εταιρεία Επενδύσεων στην Ποντοπόρο ναυτιλία: Ποντοπόρα¹² καλούνται τα φορτηγά πλοία χωρητικότητας άνω των 3000 χιλιάδων κόρων, ελληνικής ή ξένης σημαίας. Οι εταιρείες αυτές είναι ανώνυμες και αφορούν επένδυση σε αυτού του είδους την θαλάσσια μεταφορά. Πρέπει να σημειωθεί πως το εισόδημα που αποκτάται από την εταιρεία και από τους μετόχους απαλλάσσεται από κάθε είδους φόρο και από οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του δημοσίου.¹³

3.2.1 Έννοια Πλοίου, Ναυτιλιακά Έγγραφα και Τρόποι Εκμετάλλευσης

Όπως αναφέρθηκε, η ναυτιλία και κατά συνέπεια η ναυτιλιακή επιχείρηση, έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών το πλοίο. Επομένως, είναι συνετό να γίνει μια συνοπτική παρουσίαση της εννοιολογικής σημασίας των πλοίων, των εγγραφών που χρησιμοποιούν καθώς και τον διάφορων τρόπων εκμετάλλευσης τους.

Το πλοίο, σύμφωνα με τον ΚΙΝΔ¹⁴ του άρθρου 226 του Εμπορικού Νόμου, ορίζεται ως «ένα σκάφος που προορίζεται για μεταφορά ατόμων ή πραγμάτων, έχει χωρητικότητα τουλάχιστον 10 κόρων¹⁵ και έχει προοριστεί να κινείται με δική του δύναμη στην θάλασσά». Ως Σκάφος¹⁶ θεωρούμε ένα κοίλο σώμα. Πρέπει να τονιστεί, πως οτιδήποτε κινείται στην θάλασσα και δεν χαρακτηρίζεται από τον παραπάνω ορισμό δεν μπορεί να αναγνωριστεί σαν πλοίο.

Προκειμένου να επιτευχθεί το κόμματί του ελέγχου που θα αναλύσουμε στα επόμενα κεφάλαια, πρέπει να αναφερθούν τα απαραίτητα έγγραφα που πρέπει να έχει στην κατοχή το προσωπικό του πλοίου και τα οποία θα πρέπει να είναι άμεσα διαθέσιμα όταν ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές. Τα έγγραφα αυτά, αποδεικνύουν πράγματα όπως η ταυτότητα του, η κυριότητά του, η εθνικότητά του και διαφορά χαρακτηριστικά του πλοίου. Παρακάτω, θα δούμε, πως αποτελούν σημαντικά τεκμήρια σε έναν ελεγκτή κατά την διενέργεια ελέγχου.

Τα έγγραφα αυτά είναι τα εξής:¹⁷ Έγγραφα Εθνικότητας, Πρωτόκολλο επιθεωρήσεως από τις αρμόδιες αρχές, Πρωτόκολλο καταμέτρησης χωρητικότητας, Βιβλίο επισκέψεων λιμενικών αρχών, Ναυτολόγιο¹⁸, Ημερολόγιο πλοίου, που αφορά κυρίως σημειώσεις του

¹² Άρθρο 11 παράγ.. 2Ν 2843/2000.

¹³ Άρθρο 23 παράγ. 2Ν 2843/2000.

¹⁴ Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου.

¹⁵ Άρθρο 1Ν.3816/1958.

¹⁶ Δελούγκας, Ν, Ναυτικών Δίκαιον, σελ. 52, τεύχος Α.

¹⁷ Δελούγκας, Ν, Ναυτικών Δίκαιον, σελ. 84, τεύχος Α.

¹⁸ Αποδεικνύει την κατάρτιση της συμβάσεως πρόσληψης προσωπικού.

καπετάνιου σχετικά με το πλήρωμα, του επιβάτες, τη γέφυρα και το φορτίου. Παράλληλα, ο ασυρματιστής τηρεί ημερολόγιο ασυρμάτου ενώ ο μηχανικός τα αντίστοιχα για τις μηχανές, Ποινολόγιο, Πιστοποιητικά ασφάλειας. κυριότητας , φορτωτικές , δηλωτικά φορτίου. Όλα τα παραπάνω αφορούν πλοία οποιασδήποτε εθνικότητας. Ακόμη, σύμφωνα με το ΚΔΝΔ¹⁹ άρθρο 114, η επιμέλεια των παραπάνω επιφορτίζεται στον πλοίαρχο.

Τα πλοία, χρησιμοποιούνται από τις ναυτιλιακές εταιρείες με πολλούς τρόπους για την δημιουργία εσόδων. Οι κυριότεροι από αυτούς είναι²⁰ η χρονοναύλωση, όπου το πλοίο ναυλώνεται έναντι κάποιας αμοιβής ανάλογα με τις μέρες και τις ώρες που χρησιμοποιείται για την μεταφορά φορτίου επανδρωμένο με το κατάλληλο προσωπικό. Μια παραλλαγή αυτού του τύπου, είναι η ναύλωση γυμνού πλοίου, που ακολουθεί τα παραπάνω με μόνη διαφορά ότι δεν παρέχεται το κατάλληλο προσωπικό η ο εξοπλισμός. Επίσης, χρησιμοποιείται ως πλοίο γραμμής, δηλαδή ως εμπορικά πλοίο που εκτελεί τακτικά ταξίδια και μεταφέρει το ανάλογο φορτίο και τους επιβάτες μεταξύ διάφορων λιμένων. Τέλος, ένας ακόμα τρόπος χρησιμοποίησης είναι η Ναύλωση ταξιδιού, όπου το πλοίο ναυλώνεται για ένα συγκεκριμένο ταξίδι και η αμοιβή είναι ανάλογη με το ταξίδι και τον τόνο φορτίου που θα μεταφέρει ο πλοιοκτήτης.

Η ναύλωση Γυμνού πλοίου συνήθως χρησιμοποιείται είτε από ναυτιλιακές εταιρείες που απλά θέλουν να αυξήσουν τον στόλο τους για μια συγκεκριμένη περίοδο είτε στην αγορά πετρελαιοφόρων η κυβερνητικών έργων. Το κοινό που έχει με την χρονοναύλωση είναι πως και στις δύο περιπτώσεις ο ναυλωτής φέρνει την ευθύνη για τα διάφορα κόστη (λειτουργικά, φορτοεκφόρτωσης , καύσιμα, λιμενικά) . Αντίθετα, η διαφορά με την ναύλωση ταξιδιού είναι πως σε αυτήν ο ναυλωτής επιφορτίζεται με το κόστος διάθεσης και παραλαβής του φορτίου.²¹

3.2.3 Ναυτιλιακή Λογιστική: Σημαντικά Λογιστικά και Μη Βιβλία

Η Λογιστική είναι η επιστήμη των λογαριασμών με την οποία επιδιώκεται ο έλεγχος των λογαριασμών καθώς και η διασφάλιση της οικονομικής θέσης της οντότητας.²² Χωρίζεται στην δημόσια και ιδιωτική. Η ναυτιλιακή λογιστική είναι κλάδος της ιδιωτικής λογιστικής με μόνη διαφορά σε σχέση με άλλους κλάδους την ύπαρξη κάποιων διαφορετικών λογαριασμών το λογιστικού σχεδίου που απορρέουν από τις συναλλαγές που εκτελεί η διοίκηση με τους

¹⁹ Κώδικα δημόσιου ναυτικού δικαίου

²⁰ Πρωτοψάλτης, Ν. και Σαρακοστίδης, Σ. (2003), «ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων», σελ. 67

²¹ Σημειώσεις Μαθήματος «Ναυτιλιακών Οικονομικών», ΚΔΒΜ Πανεπιστημίου Πατρών

²² Νέζος, Α., Λογιστική, σελ. 14

αντισυμβαλλόμενους. Τους παραπάνω λογαριασμούς, επεξεργάζεται ο κλάδος της λογιστικής και αποτέλεσμα των διεργασιών αυτών είναι οι οικονομικές καταστάσεις.²³

Η ναυτιλιακή επιχείρηση, όπως έχουμε αναφέρει, χαρακτηρίζεται από πάρα πολλές ιδιομορφίες και διεργασίες που επιβάλλουν την διπλογραφική μέθοδο στο λογιστικό σύστημα προκειμένου να εξαλείφονται διάφορες αδυναμίες του απλογραφικού. Το ΕΛΓΣ και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αναφέρονται στα βιβλία Γ κατηγορίας και την διπλογραφική μέθοδο²⁴.

Προκειμένου αργότερα στον έλεγχο να μας είναι κατανοητό τι βιβλία τηρούν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις, θα γίνει μια σύντομη αναφορά σε αυτά. Αρχικά, Σύμφωνα με τον Εμπορικό Νόμο, κάθε επιχείρηση πρέπει να τηρεί α) ημερολόγιο β) βιβλίο απογραφών και γ) βιβλίο αντιγραφής επιστολών, τα λεγόμενα εμπορικά βιβλία.²⁵ Εκτός αυτών, πρέπει να τηρεί και άλλα βιβλία λογιστικά (ισοζύγιο) και μη (διοικητικής φύσεως). Στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις σημαντικά μη λογιστικά βιβλία που έχουν σημαντικό ρόλο στον εποπτικό έλεγχο και καθορίζουν την ιδιομορφία της είναι τα εξής²⁶: Βιβλίο ταξιδιών, Βιβλίο καυσίμων, λιπαντικών και ύδατος, Μητρώο πληρωμάτων, Βιβλίο παραλαβής δικαιολογητικών στοιχείων, Βιβλίο κόστους και διαχείρισης τροφοδοσίας.

Το σύνολο όσων αναφέρθηκαν σχετικά με την ναυτιλιακή εταιρεία και την μορφή αυτής στην «αγορά» μας προϋδεάζουν σχετικά με το τι πρόκειται να εντοπιστεί ως σημαντικό θέμα στον έλεγχο αυτών των επιχειρήσεων. Προχωρώντας, λοιπόν, στο κομμάτι αυτό της εργασίας θα πρέπει να γίνει αναφορά στο αποτέλεσμα του ελεγκτικού έργου, την Έκθεση Ελέγχου ενός ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

3.3 Έκθεση Ελέγχου

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700, οι ελεγκτές οφείλουν να διατυπώνουν εγγράφως την γνώμη τους σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εκδοθεί από τις εταιρείες. Στην έκθεση ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να διατυπώνει την γνώμη του με σαφήνεια, επαγγελματισμό και αξιοπιστία σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν την οικονομική κατάσταση της εταιρείας στις 31/12/X0 τηρώντας πάντα την ισχύουσα

²³ Ν. Πρωτοψάλτης, Σ. Σαρακοστίδης, (2003), «Ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων», σελ.84-87

²⁴ ΠΔ 186/1992

²⁵ Άρθρα 8-17

²⁶ Πρωτοψάλτης, Ν. Και Σαρακοστίδης, Σ. (2003), «Ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων», σελ.90

νομοθεσία.²⁷ Η γνώμη τους ύστερα από την διεκπεραίωση του ελέγχου μπορεί να είναι: Σύμφωνη γνώμη, Γνώμη με επιφύλαξη, Άρνηση γνώμης, Αρνητική γνώμη.

Επίσης, οι ελεγκτές κάποιες φορές μπορεί να κληθούν να παρουσιάσουν την γνώμη τους για κάποιο άλλο θέμα της εταιρείας σε ξεχωριστή έκθεση ή ακόμα και να διενεργήσουν τον έλεγχο της ετήσιας έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου πριν από την χορήγηση της επίσης έκθεσης ελέγχου. Σε οποιοδήποτε έλεγχο κάνουν πρέπει πάντα να εφαρμόζουν τα αντίστοιχα πρότυπα. Όσον αφορά τον ετήσιο έλεγχο, επιτακτική είναι η τήρηση των ΔΠΕ 1-810 με έμφαση στα 700,705,706,710 και 720 σχετικά με την διενέργεια του.

Τέλος, σύμφωνα με το νόμο 4548/18, οι ελεγκτές των ανωνύμων εταιρειών πρέπει να υποβάλλουν την έκθεση και τα πορίσματα τους στην γενική συνέλευση με κύριο γνώμονα την ενημέρωση του επενδυτικού κοινού.

3.3.1 Key audit Matters²⁸

Τον Ιανουάριο το 2015, το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB), παρουσίασε το νέο πρότυπο της έκθεσης ελέγχου, η οποία είχε κύριο σκοπό την αύξηση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας. Η απόφαση αυτή, πάρθηκε μετά από αιτήματα πολλών χρηστών των διάφορων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που λόγω της οικονομικής κρίσης ήθελαν παραπάνω πληροφορίες και ενημέρωση προκειμένου να λαμβάνουν άριστες επενδυτικές αποφάσεις.

Το νέο πρότυπο της έκθεσης ελέγχου ενθαρρύνει τον διάλογο και την επικοινωνία μεταξύ ελεγκτών-επενδυτών αλλά και των ελεγκτών με τα άτομα της διακυβέρνησης. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, ενσωματώνεται στην έκθεση ελέγχου μια παράγραφος «Βασικά θέματα ελέγχου» η οποία αναφέρεται στα σημαντικότερα σημεία (Key audit matters) που ο ελεγκτής πιστεύει ότι υπάρχει κάποια ανακρίβεια, ή ότι πρέπει να υφίσταται περισσότερο προσοχή. Επίσης συμπεριλαμβάνονται θέματα ελέγχου τα οποία σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή εντοπίστηκε δυσκολία στην συλλογή των ανάλογων τεκμηρίων αλλά και περιπτώσεις όπου λόγω διάφορων προβλημάτων αναγκάστηκε ο ελεγκτής να τροποποιήσει το αρχικό πρόγραμμα ελέγχου ως συνέπια κάποια έλλειψης αποτελεσματικής δικλίδας ελέγχου. Ο Ελεγκτής πρέπει να αναφέρει όλα αυτά τα στοιχεία και να τεκμηριώνει τον λόγο για τον οποίο συμπεριλήφθηκαν

²⁷ Νεγκάκης, Ταχυνάκης, (2017), Ελεγκτική, σελ.. 542-543

²⁸ ΕΥ,(2015),"key audit matters: what are they and why they are important"

στα βασικά θέματα ελέγχου αναφέροντας και τον τρόπο με τον οποίο το καθένα επηρεάζει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τους τρόπους επίλυσης τους. Ακόμα, στο πρότυπο αναφέρεται πως η παράγραφος των ΚΑΜ είναι υποχρεωτική για κάθε εισηγμένη εταιρεία. Στην περίπτωση στην οποία κατά τον έλεγχο δεν εντοπίστηκαν προβλήματα, τότε ο ελεγκτής πρέπει να το γνωστοποιήσει καταλλήλως. Επίσης, στην περίπτωση της έλλειψης βασικών θεμάτων ελέγχου, θα πρέπει ο ελεγκτής πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, να συζητάει το γεγονός αυτό με τον υπεύθυνο επισκόπησης των οριζόμενων από το ΔΠΔΠ-1, με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης αλλά και με την επιτροπή ελέγχου.

Τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται συνήθως στα βασικότερα θέματα ελέγχου είναι σχετικά με τις αποφάσεις της διοίκησης και την κρίση αυτής. Για παράδειγμα, λογιστική απομείωση ή υπεραξία ενός περιουσιακού στοιχείου. Τα ΚΑΜ, θα μπορούσαμε να πούμε ότι ποικίλουν ανάλογα με την ελεγχόμενη εταιρεία. Δηλαδή, για μια εταιρεία τηλεπικοινωνιών θα ήταν πολύ πιθανό στα ΚΑΜ να ανήκει η αναγνώριση των εσόδων λόγω των πολύπλοκων πολιτικών που έχουν. Για τις περισσότερες επιχειρήσεις, η φορολογία είναι ένα σίγουρο κόμματα που ενσωματώνεται στα ΚΑΜ, λόγω της τάσης που υπάρχει για φοροδιαφυγή αλλά και του προβλήματος της σωστής τήρησης των φορολογικών αρχών. Επίσης, σημαντικό είναι να αναφέρεται στα ΚΑΜ και το ποσοστό τήρησης των ελεγκτικών διαδικασιών και της αξιοπιστίας του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, κομβικό σημείο αποτελεί η σωστή μέθοδος από τον ελεγκτή σχετικά με την αναγνώριση ενός στοιχείου ως ΚΑΜ.

3.4 Μελέτη Περίπτωσης Εκθέσεων Ελέγχου Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων

Στην παρούσα υποενότητα, θα παρουσιαστούν τα ΚΑΜ που εντοπίζονται στις εκθέσεις ελέγχου πέντε (5) σημαντικών ναυτιλιακών επιχειρήσεων του Ελλαδικού χώρου καθώς και ενός ομίλου ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Οι πλειονότητα αυτών δραστηριοποιείται κυρίως στην ακτοπλοΐα αλλά αναφέρονται και εταιρείες καθαρά τύπου-μεταφοράς φορτίων (cargo).

3.4.1 Anek Lines

Η Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία Κρήτης, γνωστή ως Anek Lines, ιδρύθηκε το 1976 και έκτοτε εξυπηρετεί δρομολόγια στην Ελλάδα και την Ιταλία. Ο όμιλος ANEK περιλαμβάνει μία

εταιρεία πρακτόρευσης την ANEK LINES ITALIA SRL , μία ναυτική εταιρεία N.959/79 την ΑΓΑΙΟ ΠΕΛΑΓΟΣ ΘΑΛΑΣΣΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ , μία ναυτιλιακή επιχείρηση της επιβατηγού ναυτιλίας την ΛΑΣΙΘΙΩΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (ΛΑΝΕ), καθώς και εταιρείες παραγωγής εμφιαλωμένου νερού και μία τουριστική- συμβουλευτική εταιρεία.²⁹

Σύμφωνα με την ετήσια οικονομική κατάσταση του έτους 2019 σχετικά με τις ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αλλά και της ετήσιας έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή εντοπίστηκαν ως σημαντικότερα θέματα του ελέγχου ΚΑΜ τα εξής.

Αρχικά, διαπιστώθηκε ουσιώδης αβεβαιότητα όσον αφορά την συνέχιση της δραστηριότητας καθώς αναμένεται οι επιπτώσεις της πανδημίας του Covid-19 να επηρεάσουν το ήδη επιβαρυνόμενο κεφάλαιο κίνησης της εταιρείας σε συνδυασμό με τις ήδη υπάρχουσες ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τα πιστωτικά ιδρύματα.

Δόθηκε προσοχή όσον αφορά την πολιτική αναγνώρισης των εσόδων, λόγω της πολυπλοκότητας των συναλλαγών και των πληροφοριακών συστημάτων αλλά και της ανάθεσης τμήματος των διεργασιών που αφορούν την λογιστικοποίηση και την χρονική κατανομή των εσόδων της σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Επίσης, τονίζεται πως είναι σημαντική η πολιτική απομείωσης (ΔΛΠ 36) του στόλου της εταιρείας καθώς τα πλοία αυτής αντιπροσωπεύουν το 76,8% του ενεργητικού της. Η εταιρεία πραγματοποιεί αποτίμηση σε κάθε πλοίο αφού πρώτα εκτιμηθούν από δύο ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες. Επομένως, κρίνεται επιτακτική η προσοχή σε θέματα υπολογισμού της λογιστικής αξίας, της τρέχουσα αξίας και της αξίας λόγω χρήσης. Αν ύστερα από σύγκριση των δύο πρώτων προκύπτει διαφορά τότε υπολογίζεται η τρίτη σύμφωνα με το μοντέλο της Καθαρά Παρούσας Αξίας. Όσον αφορά αυτό το μοντέλο, το θέμα που απαιτεί προσοχή είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται, το οποίο και δεν έχει αναμορφωθεί ακόμα σαν αποτέλεσμα του Covid-19.

Τέλος, στα ΚΑΜ της εταιρείας, ενσωματώνονται οι ενεργές δικαστικές διαμάχες που έχει η εταιρεία σχετικά με την αποζημίωση πληγέντων από την πυρκαγιά που συνέβη στο πλοίο της Norman Atlantic. Το συμβάν παρόλο που είναι καλυμμένο ασφαλιστικά, το δικαστικό αποτέλεσμα είναι αβέβαιο ως προς τις επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τα παραπάνω αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις της ANEK LINES. Οι ελεγκτές προκειμένου να αντιμετωπίσουν την αβεβαιότητα που δημιουργήθηκε όσον αφορά το αποτέλεσμα της γνώμη τους, έπρεπε να εκτελέσουν τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες.

²⁹ Ελεύθερή εγκυκλοπαίδεια, Wikipedia

Αρχικά, διενεργήθηκε έλεγχος των δικλίδων ασφαλείας εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας αλλά και των εξωτερικών συνεργατών καθώς και η συμμόρφωση των πολιτικών αναγνώρισης των εσόδων με τα ΔΠΧΑ αλλά και έλεγχος της πιστότητας των ανάλογων τεκμηρίων (παραστατικών κλπ.).

Έπειτα, πραγματοποιήθηκε έλεγχος της πολιτικής απομείωσης σχετικά με την συμμόρφωση με τα ισχύοντα ΔΠΧΑ, της ανεξαρτησίας και της ακαταλληλότητα των εμπειρογνομόνων όσον αφορά τον υπολογισμό της τρέχουσας αξίας, της μαθηματικής ακρίβειας του μοντέλου της ΚΠΑ σχετικά με την ακαταλληλότητα αυτού αλλά και των συνθηκών που χρησιμοποιούνται για τη εφαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου αλλά και των εφαρμογών σχετικά με την ανάλυση της ευαισθησίας του.

Στην συνέχεια, έγινε αξιολόγηση των ασφαλιστήριων συμβολαίων, επισκόπηση του λογαριασμού πληρωμή αποζημιώσεων, έλεγχος επιστολών από το νομικό τμήμα σχετικά με το συμβάν αλλά και την δικαστική έκβαση του.

Τέλος, διενεργήθηκε έλεγχος των ανάλογων συμβάσεων της διοίκησης αλλά και των εκτιμήσεων της σχετικά με τις εκδοθείσες αποφάσεις καθώς και έλεγχος της καταλληλότητας όλων των τεκμηρίων όσον αφορά την επάρκεια, την αξιοπιστία τους, την γνησιότητα τους αλλά και την συνάφεια τους.

3.4.2 Attica Group

Η Attica Group ιδρύθηκε το 1918 και είναι όμιλος ναυτιλιακών επιχειρήσεων της επιβατηγού ναυτιλίας των εξής θυγατρικών επιχειρήσεων : Blue Star Ferries, Superfast Ferries, Hellenic Seaways, Africa Morocco link. Δραστηριοποιείται στην μεσόγειο και ο στόλος της σήμερα αριθμεί σε τριάντα (30) πλοία τα οποία χωρίζονται σε: είκοσι (20) οχηματαγωγά- επιβατηγά πλοία , εννέα (9) ταχύπλοα και ένα (1) φορτηγό-οχηματαγωγό. Όλα τα πλοία πλην ενός επιβατηγού (μακροχρόνια ναύλωση) είναι ιδιόκτητα.

Από τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις των ετών 2019-2018 του ομίλου και της εταιρείας (Attica AE Συμμετοχών) καθώς και τις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή, μπορούμε να διακρίνουμε τα σημαντικότερα στοιχεία ΚΑΜ που απασχόλησαν του ελεγκτές αλλά και να δούμε τους τρόπους με τους οποίους διαχειρίστηκαν διάφορα προβλήματα. Σαν Key Audit Matters, λοιπόν, εντοπίστηκαν τα εξής.

Το έτος 2019, αναφέρθηκε στην έκθεση ελέγχου σαν ΚΑΜ η ουσιώδης αβεβαιότητα όσον αφορά την συνέχιση δραστηριότητας λόγω των άγνωστων συνολικών επιπτώσεων της

πανδημίας του Covid-19, η οποία ενδέχεται να ενταθεί και θα εξομαλυνθεί μόνο με έκτακτα μέτρα οικονομικής ενίσχυσης. Τα σημαντικότερα σημεία που επηρεάζονται από την πανδημία και αφορούν την συνέχιση της δραστηριότητας σαν μεταγενέστερα γεγονότα είναι: η μείωση του κύκλου εργασιών ως συνέπεια της μείωσης του μεταφορικού έργου, τα λειτουργικά κόστη που επηρεάζονται άμεσα από τις διακυμάνσεις των καυσίμων καθώς η εταιρεία έχει υπογράψει συμβόλαια αντιστάθμισης του κινδύνου για τα καύσιμα και από τα τέλη του 2019 σημειώνεται μείωση της τιμής σε προϊόντα πετρελαίου. Επίσης, η αρνητική επίδραση του δείκτη άμεσης ρευστότητας αλλά θα η και επιβάρυνση της κεφαλαιακής διάρθρωσης.

Επίσης, σαν ΚΑΜ αναφέρεται στην έκθεση η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές καθώς αναφερόμαστε σε ένα όμιλο. Στην περίπτωση αυτή, υφίσταται προσοχή στον υπολογισμό της αξίας τους η οποία γίνεται στην εύλογη αξία ενώ οι διάφορες αποτιμήσεις αναγνωρίζονται στη καθαρή θέση. Για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας των επενδύσεων χρησιμοποιείται το μοντέλο της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών που θα αποκομίσουμε από κάθε θυγατρική, η οποία σταθμίζεται με την αξία (κατά την εύλογη αξία πλοίων) που προκύπτει βάση των αναπροσαρμοσμένων καθαρών στοιχείων της κάθε θυγατρικής. Οι μελλοντικές ταμειακές ροές εξαρτώνται από τις αποφάσεις της διοίκησης όσον αφορά θέματα σχετικά με τον προσδιορισμό του μεταφορικού έργου, τις διεθνές τιμές καυσίμων και το προεξοφλητικό επιτόκιο

Επίσης, αναφέρεται σαν ΚΑΜ ο έλεγχος όσον αφορά την αποτίμηση της απόκτησης θυγατρικής καθώς ο όμιλος το 2018 απέκτησε πρόσθετο ποσοστό 48,53% της HSW, με τελική αναγνωρισθείσα υπεραξία 10,8€εκ. Να σημειωθεί πως την χρονιά αυτή απέκτησε και τον έλεγχο (51%) του διοικητικού συμβουλίου της HSW. Επομένως κρίνεται σαν ένας τομέας σημαντικής σημασίας, όπου πρέπει να διαπιστωθεί ότι έχουν τηρηθεί όλα όσα αναφέρει το ΔΠΧΑ 3 σχετικά με την συνένωση επιχειρήσεων, την ορθότητα των λογιστικών χειρισμών του ΔΠΧΑ 10, αλλά και την σωστή επιμέτρηση των διάφορων εύλογων αξιών.

Ακόμη, σαν ΚΑΜ εντοπίζεται ο υπολογισμός της εύλογης αξίας των πλοίων και της αποτίμησης του με την βοήθεια ειδικών εμπειρογνομόνων.

Σημαντικής σημασίας είναι και ο έλεγχος της υπεραξίας των αύλων περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος προϋποθέτει τον υπολογισμό των ανακτήσιμων ποσών βάση της αξίας λόγω χρήσης των στοιχείων του ενεργητικού. Ο έλεγχος αυτός κατατάχθηκε στα σημαντικά θέματα λόγω της σημαντικής αξίας που υπολογίστηκε κατά την χρήση σε αυτή ύψους 5,7€ εκ. που αφορούν το σήμα της HSW³⁰.

³⁰ Hellenic Seaways.

Επίσης, αναφέρεται και ο έλεγχος των εσόδων από ναύλους επιβατών σχετικά με το χρόνο αναγνώρισης τους καθώς πρέπει να αναγνωρίζονται όταν ο πελάτης ολοκληρώσει το ταξίδι του. Επιπροσθέτως, πρέπει να ελέγχονται και οι επιδοτήσεις αγόνων γραμμών, καθώς και αυτές αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και συμπεριλαμβάνονται στο λογαριασμό Πωλήσεις.

Όσον αφορά τα έσοδα από ναύλους επιβατών σε τακτικές ή περιηγητικές γραμμές οι ελεγκτές ακολούθησαν τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

- Έλεγχος της τήρησής της αρίθμησης των εισιτηρίων προκειμένου να γίνεται η σωστή παρακολούθηση αλλά και της θεώρησης τους από την Δ.Ο.Υ.
- Έλεγχος των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση voucher, εκπαιδευτικών πολιτικών.
- Σύγκρισή υπολοίπων στις καταστάσεις με προηγούμενα έτη καθώς και την ανάλογης τήρησης εσόδων δεδουλευμένων αλλά και εσόδων επόμενης χρήσης.

3.4.3 Minoan lines

Η Μινωικές γραμμές Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία ανήκει στον όμιλο της Grimaldi Group. Ιδρύθηκε το 1972 και δραστηριοποιείται στον τομέα της ακτοπλοΐας στο Αιγαίο. Η ίδια είναι μητρική εταιρεία της Minoan lines Italia Spa. Πρέπει να σημειωθεί ότι το 2019 διαγράφηκαν οι μετοχές της εταιρείας από το Χρηματιστήριο Αθηνών.

Από τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις του έτους 2019, όπου υπάρχει γνώμη με επιφύλαξη στην έκθεση του ορκωτού ελεγκτή και του έτους 2018, όπου υπάρχει σύμφωνη γνώμη, αναφέρονται ως σημαντικότερα στοιχεία του ελεγκτικού έργου τα ακόλουθα.

Απαραίτητη προσοχή δόθηκε στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε εταιρικό και ενοποιημένο επίπεδο, οι οποίες το έτος 2019 ανέχονται σε 20.002€ ενώ το έτος 2018 σε 20.093€ για τις οποίες οι προβλέψεις εμφανίζονται μειωμένες κατά 4.485€ στην εναλλαγή το δύο ετών, η οποία δεν γνωστοποιείται κατάλληλα και δεν εμφανίζονται επαρκή και αξιόπιστα τεκμήρια. Το έτος 2019, το γεγονός αυτό αποτέλεσε την βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Επίσης, δόθηκε έμφαση στο δικαστικό αποτέλεσμα του έτους 2020 και στην γνώμη του ειδικού νομικού συμβούλου σύμφωνα με τους οποίους εμφανίστηκαν ευνοϊκότερα τα

οικονομικά αποτελέσματα λόγω της μείωσης της πρόβλεψης αλλά και στην εναλλαγή Ελεγκτών κατά τα δύο έτη 2019-2018 καθώς και των αντίστοιχων ελεγκτικών γνωμών αυτών.

Η συγκεκριμένη εταιρεία, είναι από τις λίγες του κλάδου που δεν αναφέρθηκε ουσιώδης αβεβαιότητα για την συνέχιση της δραστηριότητας, καθώς ο δείκτης γενικής ρευστότητας για το έτος 2019 ήταν 1,07. Αυτό σημαίνει πως η εταιρεία είναι έτοιμη να αντιμετωπίσει οποιοδήποτε πρόβλημα στο εγγύς μέλλον.

3.4.4 Kiriakoulis Mediterranean

Ο όμιλος Κυριακούλης Μεσογειακά Κρουαζιέραι Ναυτιλιακή Ανώνυμη Εταιρεία ιδρύθηκε το 1986. Ο όμιλος δραστηριοποιείται σε τρεις (3) κλάδους: τον θαλάσσιο τουρισμό, την διαχείριση τουριστικών λιμένων και την εκμετάλλευση ακινήτων. Θυγατρική του ομίλου είναι η Κυριακούλης Μεσογειακά Κρουαζιέραι Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις τις εταιρείας και του ομίλου για τα έτη 2019-2018, το σημαντικότερο θέμα ελέγχου που αντιμετώπισαν οι ελεγκτές είναι η αξία των πλοίων ως ενσώματα πάγια, καθώς αποτελούν το 34% για την εταιρεία και το 28% του ομίλου επί του συνόλου του ενεργητικού. Η αποτίμηση τους γίνεται στο κόστος κτήσεως (συμπεριλαμβανομένων όλων των άμεσα επιρριποτόμενων δαπανών για την απόκτηση αυτών όπως π.χ. η μεταφορά του πλοίου στο λιμένα, ειδικά έξοδα προκειμένου να τεθεί σε παραγωγική λειτουργία) μείον τις αποσβέσεις. Για το έτος 2019, η αναπόσβεστη αξία αυτών υπολογίζεται ως 15 εκ.€ έναντι 22 εκ.€ την 31/12/2018.

Οι ορκωτοί προκειμένου να αντιμετωπίσουν με συνέπεια το παραπάνω θέμα και την οποιαδήποτε ουσιώδη ανακρίβεια διενέργησαν τις εξής ελεγκτικές διαδικασίες. Αρχικά, πραγματοποιήθηκε έλεγχος των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται για τα πάγια αλλά και τις καταγραφές του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια. Επίσης, έγινε έλεγχος των εγγράφων αγορών νέων πλοίων όπως την σύμβαση ναυπηγήσεως όπου αναφέρονται όλα τα τεχνικά χαρακτηριστικά του πλοίου, ο εξοπλισμός του, ο χρόνο κατασκευής, οικονομικούς όρους, συνολικό τίμημα καθώς και άλλες συμπληρωματικές συμβάσεις. Ακόμη, διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος σχετικά με την περίπτωση σύγκρισης της αναπόσβεστης αξίας πλοίων και την αξία πώλησης τους.

Στην συνέχεια, έγινε έλεγχος ύπαρξης όλων των κατάλληλων εγγραφών και τεκμηρίων σε περίπτωση μεταβίβασης πλοίου αλλά και έλεγχος των σταθερών αποσβέσεων και την

τήρηση τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Επίσης, διενεργήθηκε έλεγχος χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων και συμφωνίας αυτών σχετικά με την σωστή λογιστική αντιμετώπιση τους αλλά και την απεικόνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ακόμη, έγινε διενέργεια φυσικής απογραφής προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση των πλοίων.

Επίσης, σημαντική κρίθηκε και η διαδικασία ελέγχου των αντίστοιχων εγγραφών νηολόγησης, η εξέταση της επιστολής του δικηγόρου για θέματα που αφορούσαν την ύπαρξη καταστροφών στα πλοία και εμπράγματων βαρών. Επιπροσθέτως, πραγματοποιήθηκε και έλεγχος απομείωσης τους, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αποτυπώνονται σωστά.

Τέλος, οι ελεγκτές, σημείωσαν πως ελέγχθηκε η επάρκεια και η γνησιότητα των τεκμηρίων ως σύνολο καθώς και η επάρκεια των αντίστοιχων γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Παράλληλα, διενέργησαν και έλεγχο ύπαρξης των υποχρεωτικών ασφαλιστικών συμβολαίων καθώς και των απαραίτητων ρητρών που ενδεχομένως πρέπει να λαμβάνουν και τις νέες συνθήκες του Covid-19.

3.4.5 Diana Shipping Inc.

Η Diana Shipping είναι μια εταιρεία που ειδικεύεται στην μεταφορά ξηρού φορτίου. Ο στόλος της σήμερα, αριθμεί σε τριάντα οκτώ (38) πλοία μεταφοράς ξηρού φορτίου. Ιδρύθηκε το 1999 και τα κεντρικά της γραφεία βρίσκονται στην Αθήνα. Ωστόσο, η εταιρεία διαπραγματεύεται στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης.

Το 2019, η εταιρεία σημείωσε σημαντική αύξηση στα έσοδα από χρονοναυλώσεις, τα οποία ήδη μέσα στο α' τρίμηνο του 2019 ήταν ύψους 60,3 εκ\$. Η εταιρεία σημείωσε πως αυτό το επίτευγμα επιτεύχθηκε λόγω των αυξημένων ναύλων που πέτυχε μέσα σε αυτό το διάστημα. Επομένως, είναι προφανές πως ένα από τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου της χρήσης 2019 είναι ο έλεγχος των εσόδων από χρονοναυλώσεις καθώς και των αντίστοιχων φορτωτικών.

Όσον αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποίησαν οι ελεγκτές για το παραπάνω σημαντικό θέμα ελέγχου πρέπει να σημειωθούν τα εξής. Αρχικά, διενεργήθηκε έλεγχος όσον αφορά το χρονοναυλοσύμφωνο και τους όρους του. Στο σύμφωνο αυτό περιλαμβάνεται: η ευθύνη του ναυλωτή σχετικά με τον ανεφοδιασμό των καυσίμων, την πληρωμή και του ύψους του ενοικίου του πλοίου, τα έξοδα φορτοεκφορτώσεως αλλά και τα

έξοδα λιμένων. Επίσης, αναφέρεται η ευθύνη του πλοιοκτήτη σχετικά με την τήρηση πληρωμής του προσωπικού και της σωστής τήρησης του εξοπλισμού του πλοίου³¹.

Επίσης, πραγματοποιήθηκε έλεγχος επιστολών πρακτόρων, μεσιτών σχετικά με τις ημέρες που το πλοίο βρέθηκε εκτός λειτουργίας, προκειμένου να δούμε αν έχει καταχωρηθεί κάτι λανθασμένα στους λογαριασμούς τάξεως.

Τέλος, σημαντικό ρόλο επέχει και ο έλεγχος του ημερολογίου του πλοίου, τα telex (αφορούν την καταγραφή των καυσίμων) προκειμένου να θεωρηθεί αξιόπιστη η εκκαθάριση των ναυλοσυμφώνων. Πρέπει να τονιστεί ότι αυτή η διαδικασία δεν είναι καθόλου κατά της επιχείρησης, καθώς στους περισσότερους ελέγχους ανακαλύπτονται περισσότερες απαιτήσεις από την πλευρά των πλοιοκτητριών και συνεπώς περισσότερα έσοδα.

3.5 Συνέχιση Δραστηριότητας-Μοντέλο Altman Z-score³²

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο ΔΠΕ 570, κάθε επιχείρηση η οποία δεν πρόκειται να παύσει κάθε συναλλαγή η να εκκαθαρίσει, λειτουργεί με βάση την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Οποιαδήποτε άλλη κατάσταση πρέπει να αξιολογείται από την διοίκηση και σε περίπτωση ουσιώδους αβεβαιότητας να γνωστοποιείται. Επίσης, στο ΔΠΕ 570, αναφέρεται πως στις ευθύνες του ελεγκτή περιλαμβάνεται και η απόκτηση επαρκή και αξιόπιστων τεκμηρίων τα οποία αποδεικνύουν την παραμικρή αμφιβολία σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα για συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης αλλά και τον προσδιορισμό των επιπτώσεων αυτών των αμφιβολιών στην έκθεση ελέγχου. Αν κατά την κρίση του ελεγκτή δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα για συνέχιση της δραστηριότητας ύστερα από αξιολόγηση των ανάλογων τεκμηρίων, τότε πρέπει ο ελεγκτής να αναλύσει τις συνθήκες που οδήγησαν στην αμφιβολία αυτή καθώς και την επάρκεια των γνωστοποιήσεων σχετικά με αυτές τις συνθήκες.

Όπως είδαμε στα παραπάνω Case-Study, η ουσιώδης αβεβαιότητα όσον αφορά την συνέχιση της δραστηριότητας είναι ένα συχνό φαινόμενο που εμφανίζεται στα σημαντικά στοιχεία του ελέγχου στις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών. Αυτό συμβαίνει καθώς κάποιες εταιρείες έχουν ήδη επιβαρυνμένο δείκτη γενικής ρευστότητας, κεφάλαιο κίνησης, είτε υψηλές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Επομένως, λόγω της αβεβαιότητας που υπάρχει σχετικά με την

³¹ Payne and Ivamy's, Carriage of goods by sea, σελ. 24

³² Σγουράκη, Γ.(2017), «Πρόβλεψη πτώχευσης με την χρήση Altman z-score», Σ.Ο.Ε.Λ Accountancy

επίπτωση του Covid-19 στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών σαν αποτέλεσμα του πιστωτικού κινδύνου, του κινδύνου μεταξύ των συνδεδεμένων μερών καθώς και εξαιτίας των διακυμάνσεων των διεθνών καυσίμων, είναι συχνό το φαινόμενο μια επιχείρηση να μην μπορεί να εγγυηθεί το going concern(συνέχιση δραστηριότητας).

Στην υποενοότητα αυτή, θα παρουσιαστεί ένα μοντέλο και μία μελέτη περίπτωσης σχετικά με την εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας της ναυτιλιακής επιχείρησης (στην συγκεκριμένη περίπτωση) προκειμένου να δούμε πως αυτή μπορεί να διαπιστωθεί χρηματοοικονομικά και πότε είναι ιδιαίτερα επικίνδυνή.

Η πρώτη, χρονικά, προσπάθεια εκτίμησης του κινδύνου πτώχευσης μιας επιχείρησης ανήκει στο E.I Altman. Το Μοντέλο αυτό εμπεριέχει μια εξαρτημένη μεταβλητή την Z, η οποία υπολογίζεται ως ένα αποτέλεσμα οικονομετρικής ανάλυσης. Το αποτέλεσμα της μεταβλητής αυτής, καθορίζει και την κατάσταση την οποία βρίσκεται η επιχείρηση. Όταν:

$Z < 1,81$ τότε υπάρχει μεγάλη πιθανότητα χρεοκοπίας.

$1,81 < Z < 2,99$ τότε βρίσκεται η επιχείρηση σε μία μέτρια κατάσταση, εξίσου όμως επικίνδυνη.

$Z > 2,99$ τότε η επιχείρηση είναι υγιής.

Το Z υπολογίζεται με τον εξής τύπο: **$Z = 1,21X1 + 1,4X2 + 3,3X3 + 0,6X4 + 0,999X5$**

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές είναι αριθμοδείκτες, που αναφέρονται σε βασικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης και εξαρτώνται άμεσα από το είδος αυτής. Το υπόδειγμα αυτό αναφέρεται κυρίως στις εισηγμένες εταιρείες (με εξαίρεση τις κατασκευαστικές, τράπεζες, ασφαλιστικές) .

Οι μεταβλητές αυτές είναι οι εξής:

$X1$ =Κεφάλαιο Κίνησης/Σύνολο ενεργητικού, δείκτης που δείχνει την ρευστότητα της επιχείρησης.

$X2$ =Αποτέλεσμα εις νέον/Σύνολο ενεργητικού, όπου δείχνει το ποσό το κερδών που επανεπενδύονται στην επιχείρηση.

$X3$ =Κέρδη προ φόρων τόκων/Σύνολο ενεργητικού, δείκτης που φαίνεται η αποδοτικότητα των στοιχείων του ενεργητικού.

$X4$ =Σύνολο ιδίων κεφαλαίων/Σύνολο Υποχρεώσεων, δείκτης που αναφέρεται στην μόχλευση της επιχείρησης.

$X5$ =Πωλήσεις/Σύνολο ενεργητικού, δείκτης όπου φαίνεται η ικανότητα αύξησης των πωλήσεων χρησιμοποιώντας στοιχεία ενεργητικού.

3.5.1 Μελέτη Περίπτωσης: Attica Group, Anek Lines, Minoan lines

Με βάση της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ετών 2016-2019, οι οποίες αντλήθηκαν από την επίσημη ηλεκτρονική σελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών καθώς και των αντίστοιχων μελετών της συμβουλευτικής εταιρείας XRTC, έχουμε στους επόμενους πίνακες και τα συναφή αποτελέσματα των Z-score όσον αφορά τις εταιρείες Attica Group, Anek Lines και Minoan Lines³³. Επίσης, παρουσιάζεται και ένα συνοπτικό διάγραμμα των Z-score των εταιρειών αυτών.

Πίνακας 1: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Attica Group

<i>Έτη</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Z-SCORE	1,57	1,63	1,62	1,6

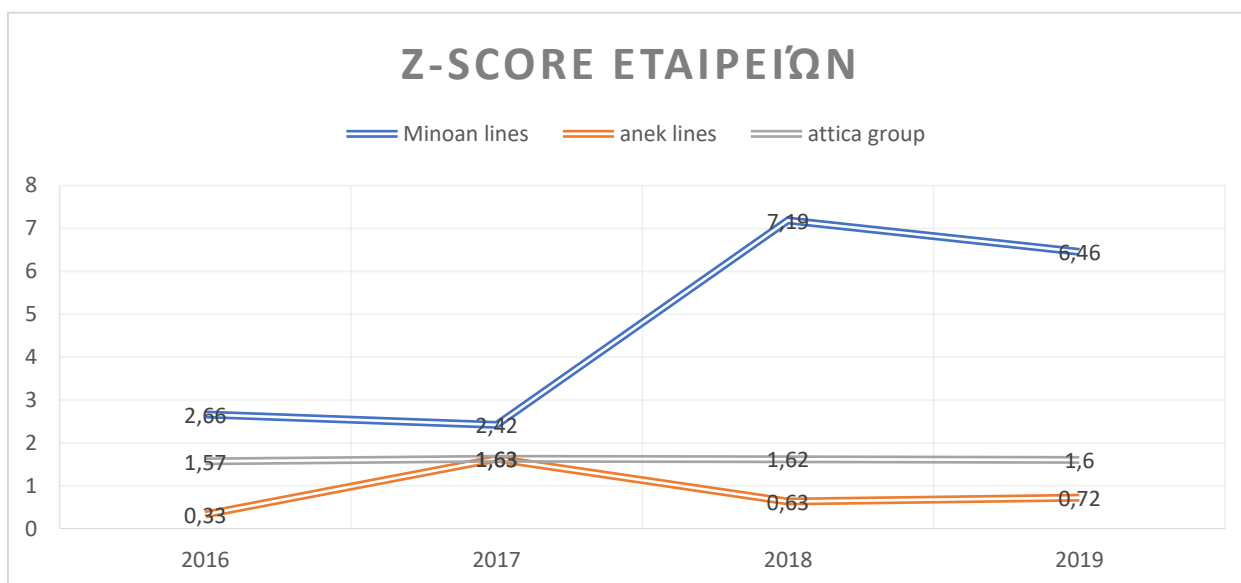
Πίνακας 2: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Anek Lines

<i>Έτη</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Z-SCORE	0,33	1,63	0,63	0,72

Πίνακας 3: Αποτελέσματα Z-score ετών 2016-2019, Minoan Lines

<i>Έτη</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Z-SCORE	2,66	2,42	7,19	6,46

³³ Ετήσιες Μελέτες για την Ελληνική Ακτοπλοΐα, 2017-2018-2019-2020, XRTC Ferry Reports



Διάγραμμα 1: Συνοπτική παρουσίαση Z-score, έτη 2016-2019, Attica Group, Minoan Lines, Anek Lines

Σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα (1), παρατηρούμε πως το αποτέλεσμα του Z-score της Attica Group, δείχνει μια σταθερή πορεία η οποία συνεχίζει να παραμένει κάτω από το φράγμα του 1,81. Αυτό σημαίνει πως όμιλος ναυτιλιακών επιχειρήσεων Attica Group, έχει υψηλό επίπεδο όσον αφορά τον κίνδυνο χρεοκοπίας. Ωστόσο, ο όμιλος παρόλο τους κινδύνους καταφέρνει να «στέκεται» στα πόδια του και να σημειώνει διάφορες επιχειρηματικές επιτυχίες. Κατά την οικονομική χρήση του 2019, εξόφλησε δανειακές υποχρεώσεις, σύναψε ένα πενταετές ομόλογο με αποτέλεσμα την ενίσχυση την χρηματοδότησης ενώ παράλληλα βελτίωση κάποια χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.

Στην δυσκολότερη θέση βρίσκεται η Anek lines, η οποία είναι στο επικίνδυνο στάδιο της χρεοκοπίας. Το Z-score είναι διαρκώς σε επικίνδυνα επίπεδο, με εξαίρεση το 2017 όπου σημειώθηκε ανάκαμψη όσον αφορά την κεφαλαιακή της διάρθρωση και την σταθεροποίηση του κεφαλαίου κίνησης. Ωστόσο, το 2018 σημειώθηκαν σημαντικές ζημιές που επηρέασαν τα ίδια κεφάλαια που όπως φαίνεται και στο διάγραμμα η επίπτωση στο Z-score ήταν ιδιαίτερα σημαντική.

Από την άλλη η Minoan Lines, σημειώνει από το 2017 και μετά άνοδο σε όλους τους αριθμοδείκτες, γεγονός που σημαίνει πως ενισχύθηκαν τα ίδια κεφάλαια της, ο κύκλος εργασιών, τα κέρδη προ φόρων κ.λπ. Αυτό οφείλεται, επίσης και στο γεγονός ότι εξόφλησε αρκετές δανειακές υποχρεώσεις της.

Επομένως, είναι προφανές η συνέχιση της δραστηριότητας αποτελεί τον κυριότερο παράγοντα στον οποίο θα πρέπει να επικεντρωθούν οι εκλεκτές κατά την περίοδο της

πανδημίας του Covid-19, καθώς όπως είδαμε και παραπάνω υπάρχουν εταιρείες που είναι ήδη επιβαρυμένες και υπάρχει μεγάλη πιθανότητα χρεοκοπίας.. Από τον Μάρτιο του 2020 και μετά, επικρατούν καταστάσεις περιορισμού της πληρότητας των επιβατών σε επίπεδο άλλοτε στο 65% και άλλοτε στο 80% προκειμένου να μπορούν να εφαρμοστούν οι κοινωνικές αποστάσεις. Μόνο μια μικρή περίοδο κατά τα τέλη Ιουλίου σημειώθηκε μια τάση αυξητική όσον αφορά την θαλάσσια μεταφορά, χωρίς όμως αυτή η τάση να μπορεί να καλύψει οποιαδήποτε ζημία έχει προκληθεί. Σύμφωνα με την Μελέτη της XRTC (2020), στο πρώτο 5μήνο του 2020 έχει ήδη σημειωθεί κατακόρυφη πτώση της τάξης των 60% και στο μεταφορικό έργο προϊόντων.

3.6 Συμπεράσματα

Η Ναυτιλιακή επιχείρηση αποτελεί μια ιδιόμορφη επιχείρηση καθώς αυτή δραστηριοποιείται στις θαλάσσιες μεταφορές ανθρώπων και πραγμάτων και έχει ως αποκλειστικό αντικείμενο εργασιών της το πλοίο.

Ο εξωτερικός έλεγχος σε μια ναυτιλιακή επιχείρηση είναι ιδιαίτερα σημαντικός καθώς όπως αναφέρθηκε προηγουμένως στην βιβλιογραφική επισκόπηση ο τομέας της ναυτιλίας και ειδικότερα της θαλάσσιας μεταφοράς είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με το Α.Ε.Π της Ελλάδος και δεν επιδέχεται οποιαδήποτε οικονομική ατασθαλία. Σκοπός του κεφαλαίου ήταν να εντοπιστούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που αντιμετωπίζει ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής κατά την διάρκεια ελέγχου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων.

Αφού μελετήθηκαν περιπτώσεις εκθέσεων ελέγχου διάφορων ναυτιλιακών επιχειρήσεων με έμφαση αυτών του ακτοπλοϊκού κλάδου αλλά και μίας καθαρά τύπου μεταφοράς φορτίων, αναφέρθηκαν τα σημαντικά στοιχεία ελέγχου που επηρέασαν τις εταιρείες: Anek lines, Diana shipping, Attica Group, Minoan lines, Blue star Ferries, kuriakoulis Mediterranean. Συνοψίζοντας τα ΚΑΜ, έχουμε τα εξής:

- Αβεβαιότητα ως προς την συνέχιση της δραστηριότητας
- Πολιτική αναγνώρισης εσόδων από ναύλους πελατών, φορτωτικές κ.λπ.
- Πολιτική Απομείωσης ΔΛΠ36 του στόλου.
- Εν ενέργεια δικαστικές διαμάχες.
- Λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές.

- Προσοχή στην αξιοπιστία εμπειρογνομόνων σχετικά με τον υπολογισμό της εύλογης αξίας.
- Έλεγχος υπεραξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Έλεγχος στην αποτίμηση της απόκτησης μιας θυγατρικής.
- Συνίσταται προσοχή και στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις αλλά και στην πολιτική προβλέψεων ανάλογα με αυτές.
- Επίσης, σαν σημαντικό θέμα αναφέρεται και η εναλλαγή ελεγκτών, αφού ο προηγούμενος εξέδωσε γνώμη με επιφύλαξη.
- Ακόμη, ο υπολογισμός της αξίας των πλοίων ως ενσώματα πάγια, καθώς αποτελούν σημαντικό κομμάτι του ενεργητικού.
- Προσοχή στα κάθε λογής ναυλοσύμφωνα και στους όρους αυτών.
- Έλεγχος επιστολών πρακτόρων, ναυλομεσιτών σχετικά με πιστοποίηση ημερών αργίας προκειμένου να διαπιστεύουν οι λογαριασμοί τάξεως.
- Τέλος, σημαντικής σημασίας είναι και το ημερολόγιο του πλοίου και τα Τέλεξ όσον αφορά την εκκαθάριση ναυλοσυμφώνων προκειμένου να αξιολογηθεί η αξιοπιστία τους.

Να τονιστεί, πως στα σημαντικά στοιχεία ελέγχου συμπεριλαμβάνεται και κατέχει ύψιστης σημασίας ο φορολογικός έλεγχος σχετικά με την ύπαρξη όλων των κατάλληλων τεκμηρίων, ιδίως αν υφίστανται αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και η πολιτική προβλέψεων πάνω σε αυτές.

Παρατηρήθηκε πως λόγω της πανδημίας του Covid-19, πολλές επιχειρήσεις εμφανίζουν στις καταστάσεις τους ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας τους καθώς έχουν ήδη επιβαρυνμένο κεφαλαιακό και χρηματοοικονομικό πεδίο. Προκειμένου να διερευνηθεί χρηματοοικονομικά η σημασία της συνέχισης της δραστηριότητας και κατά συνέπεια της πτώχευσης αναπτύχθηκε το μοντέλο του Altman, το οποίο διερευνά τον τρόπο με τον οποίο καθορίζεται μία επιχείρηση ως υγιής η επικίνδυνη στα όρια της χρεοκοπίας.

Αφού έγινε μελέτη περίπτωσης τριών ναυτιλιακών εταιρειών, των Anek lines, Minoan Lines και Attica Group, είδα πως η Anek lines και η Attica Group βρίσκονται κατά το έτος 2019 σε επίπεδα επικίνδυνα κάτω του φράγματος του 1,81 Z-score. Η Anek lines ειδικότερα λόγω αρνητικών κεφαλαίων κίνησης κυμαίνεται στο επίπεδο του 0,72. Αντιθέτως η Minoan lines, δείχνει την ευρωστία της με ενθαρρυντικό επίπεδο της τάξης του 6,46.

Τέλος, από τον μοντέλο του Altman, καταλαβαίνουμε πως εκτίμηση παύσης της δραστηριότητας που τόση σημαντική είναι για το έτος 2020, υπολογίζεται σύμφωνα με κάποιους παραμέτρους οι οποίοι επηρεάζονται από τα εξής χρηματοοικονομικά στοιχεία της επιχείρησης : Κεφάλαιο Κίνησης (Κυκλοφορούν ενεργητικό-Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις), Σύνολο ενεργητικού, Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων, Αποτέλεσμα εις νέον. Πωλήσεις, Κέρδη προ φόρων και τόκων, Σύνολο Υποχρεώσεων.

Κεφάλαιο 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο, θα αναφερθεί το πλαίσιο που διέπει την φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και κατά συνέπεια των πλοίων καθώς και στις αλλαγές που επήλθαν λόγω του Ν.4646/2019, του οποίου κύριος σκοπός ήταν η δημιουργία ενός ελκυστικότερου κλάδου που θα ενίσχυε την Ελληνική οικονομία. Επίσης, παρουσιάζεται το φορολογικό πιστοποιητικό και τα κύρια σημεία ενός φορολογικού ελέγχου.

4.2 Φορολογία Πλοίων Με Ελληνική Σημαία³⁴

Όπως αναφέρθηκε στην επισκόπηση βιβλιογραφίας-αρθρογραφίας, η φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων όσον αφορά το κόστος εκμεταλλεύσεως του πλοίου γίνεται με βάση τον φόρο χωρητικότητας και ανάλογα με την ηλικία τους. Αυτός ο τρόπος φορολόγησης θεσπίστηκε με το Ν.27/1975 και ισχύει για πλοία που νηολογήθηκαν από την έναρξη του νόμου αυτού και μετά. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, τα πλοία χωρίζονται σε Α' και Β κατηγορίας για φορολογικούς λόγους και η φορολόγηση τους με αυτόν τον τρόπο καλύπτει την φορολόγηση των διαφόρων κερδών που θα γινόταν σε άλλη περίπτωση. Για παράδειγμα, φορολόγηση κερδών από εκμετάλλευση μπαρ, εστιατορίων, εκμίσθωση καταστημάτων, υπεραξία κλπ.

4.2.1 Πλοία Α' Κατηγορίας

Όσον αφορά τα πλοία Α κατηγορίας, η βεβαίωση του φόρου που τους αναλογεί επιβάλλει την υποβολή δήλωσης προς την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία μέσω του συστήματος TAXISnet (από το 2017) μέχρι το τέλος του μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους. Αφού γίνει η δήλωση, η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι το τέλος του μηνός Φεβρουαρίου, ενώ οι υπόλοιπες τρεις (3) ισόποσες δόσεις τους μήνες Ιούνιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο του ίδιου φορολογικού έτους.³⁵

³⁴ Πρωτοψάλτης, Ν. και Σαρακοστίδης, Σ. (2003), «Ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων», σελ.422-425

³⁵ Άρθρο 2, παράγρ 3, Ν 27/1975

Η Φορολογία των πλοίων Α κατηγορίας γίνεται με συντελεστή σε δολάριο ΗΠΑ ανά κόρο ολικής χωρητικότητας και πάντα αναλόγως με την ηλικία του πλοίου. Στους παρακάτω πίνακες αναφέρονται και οι σχετικοί συντελεστές όπως αναπροσαρμόστηκαν το 2015 με το Ν.4336/2015 για την πενταετία 2016-2020³⁶.

Πίνακας 4: Συντελεστές Ηλικίας Φόρου Χωρητικότητας 2016-2020³⁷

Ηλικία Πλοίου σε έτη	Συντελεστής σε Δολάριο ΗΠΑ \$ (Ανά Κ.Ο.Χ)
0-4	1,399
5-9	2,508
10-19	2,455
20-29	2,323
>30	1,795

Πίνακας 5: Συντελεστές Κ.Ο.Χ

Κλιμάκιο Ολικής Χωρητικότητας σε κόρους	Συντελεστές
100-10.000	1,2
10.001-20.000	1,1
20.001-40.000	1,0
40.001-80.000	0,9
>80.001	0,8

Πρώτου γίνει ένα παράδειγμα κατανόησης πρέπει να διευκρινιστούν τα παρακάτω³⁸:

- Για τον υπολογισμό της ηλικίας λαμβάνουμε ως αρχή το επόμενο έτος από την ημερομηνία παραλαβής από το ναυπηγείο
- Η χωρητικότητα αναφέρεται στο νηολόγιο ή στο πιστοποιητικό καταμέτρησης

³⁶ Άρθρο 2, παράγρ 3, Ν 27/1975

³⁷ ΠΟΛ.1209/17/9/2015

³⁸ Παπασπύρου, Α. (2017), «Φορολογία πλοίων», Ψηφιακή Νομική Βιβλιοθήκη

- Όσον αφορά τους συντελεστές ηλικίας του πλοίου, υπάρχει για κάθε έτος προσαύξηση 4% των συντελεστών του Ν.27/1975, οι οποίοι συντελεστές αναπροσαρμόζονται ανά πενταετία.

Για παράδειγμα:

Πλοίο επιβατηγό με χωρητικότητα 60.000 κ.ο.χ και έτος παραλαβής 2004,θα φορολογηθεί ως εξής κατά το έτος 2020:

Η ηλικία του σύμφωνα με τα παραπάνω είναι 16 έτη. Σύμφωνα με το Πίνακα 4: ο συντελεστής ηλικίας είναι 2,455. Από το 2016 μέχρι και το 2020 έχουμε κάθε χρόνο από το πρώτο χρόνο εφαρμογής του νόμου Ν.4336/2015 προσαύξηση 4% για τον προηγούμενο συντελεστή , ήτοι συνολική προσαύξηση για 4 χρόνια ίση με $=2,455 \cdot 0,04 \cdot 4 = 0,3928$ και συνολικό συντελεστή φορολόγησης $=2,455 + 0,3928 = 2,8478$.

Από το Πίνακα 5, σχετικά με τον συντελεστή χωρητικότητας έχουμε: $10.000 \cdot 1,2 + 10.000 \cdot 1,1 + 20.000 \cdot 1 + 20.000 \cdot 0,9 = 61.000$.

Επομένως, ο Φόρος χωρητικότητας για το έτος 2020 είναι ίσος με $61.000 \cdot 2,8478 = 173.715,8\$$

Από τον παραπάνω φόρο υπάρχει δυνατότητα να προκύπτουν απαλλαγές η μειώσεις όπως ακριβώς αναφέρει ο Ν.27/1975 (αργίες, πλοία που ναυπηγούνται και νηολογούνται σε ελληνικό χώρο απαλλάσσονται από φόρο μέχρι την ηλικία των έξι ετών και άλλες διάφορες περιπτώσεις).

Τέλος, σχετικά με αυτή την κατηγορία φορολόγησης, δεν εντοπίζονται αλλαγές σύμφωνα με το Ν.4646/2019.

4.2.2 Πλοία Β' Κατηγορίας

Όσον αφορά τα Β' κατηγορίας, εδώ έχουν συμβεί αλλαγές όσον αφορά τους συντελεστές σύμφωνα με το Ν.4646/2019 άρθρο 58. Σύμφωνα με το νέο νόμο, εκτός από την αλλαγή των συντελεστών (Άρθρο 12, Ν 27/1975) έχουμε και τις εξής αλλαγές σε αυτή την φορολογική κατηγορία:

- η βεβαίωση του φόρου γίνεται ετησίως σύμφωνα με πράξη διοικητικού προσδιορισμού που εκδίδει η οικονομική αρχή με βάση τα στοιχεία που διαθέτει.
- Η καταβολή του φόρου γίνεται σε δύο δόσεις: τις τελευταίες μέρες του δεύτερου και τέταρτου μήνα. Αν η πράξη διοικητικού προσδιορισμού γίνει Νοέμβριο η Δεκέμβριο, τότε ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ την τελευταία εργάσιμη του μεθεπόμενου μήνα.

- Ορίζεται ελάχιστο ποσό φόρου ίσο με 200 (διακόσα) ευρώ.
- Πλέον αυτή η φορολογική κατηγορία, εφαρμόζεται σε πλοία τουριστικά με ελληνική σημαία καθώς και σε ιδιωτικά πλοία αναψυχής.

Ο υπολογισμός του φόρου χωρητικότητας στα πλοία Β κατηγορίας, υπολογίζεται σε εθνικό νόμισμα και με βάση έναν συντελεστή που ακολουθεί την προοδευτική φορολογία μέχρι τους εκατό (100) κόρους (Πίνακας 6). Το ποσό του ετήσιου φόρου που προκύπτει πολλαπλασιάζεται με έναν ειδικό συντελεστή που διαμορφώνεται ανάλογα με το είδος του πλοίου (Πίνακας 7).

Ο Φόρος που θα προκύψει, αφού γίνουν οι παραπάνω διαδικασίες μειώνεται με βάση κάποιες κατηγορίες, όπως φαίνεται στον Πίνακα 8. Σε περίπτωση που ισχύουν και οι δύο περιπτώσεις, τότε εφαρμόζεται η ευνοϊκότερη προς τον φορολογούμενο.

Πίνακας 6: Συντελεστής φορολογίας Κ.Ο.Χ Β 'κατηγορίας Πλοίων³⁹

Κλίμακα Κ.Ο.Χ	Συντελεστής	Φόρος Κλίμακας σε €	Συνολική χωρητικότητα σε κόρους	Συνολικός ετήσιος Φόρος σε €
20	0,9	18€	20	18
30	1,05	31,5	50	49,5
50	1,14	57	100	106,5
>100	1,2	-	-	-

³⁹ Άρθρο 58, παράγ 1. Ν 4646/2019

Πίνακας 7: Συντελεστής ανάλογα με το Είδος πλοίου⁴⁰

Είδος Πλοίου	Ειδικός Συντελεστής
Επαγγελματικά πλοία αναψυχής και τουριστικά ημερόπλοια	5
Πλοία πόντισης και συντήρησης καλωδίων και αγωγών, θαλάσσιων ερευνών, γεωτρήσεων και αντλήσεων	1
Ρυμουλκά πλοία, ναυαγοσωστικά, πλοηγίδες, πυροσβεστικά και πλοία καθαρισμού και απορρύπανσης θαλασσών	10
Ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών δεν υπερβαίνει το 50% του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους	0
Βυθοκόροι, φορτηγίδες, γερανοφόρα πλοία	1
Εφοδιαστικά πλοία, ψυγεία, σλέπια	1
Ιδιωτικά Πλοία αναψυχής	5
Εκπαιδευτικά πλοία και πλοία επιστημονικών ερευνών	1
Επιβατηγά και φορτηγά Β κατηγορίας	1
Αλιευτικά πλοία	0

Πίνακας 8: Ποσοστά μείωσης φόρου πλοίων Β κατηγορίας⁴¹

Πλοία δρομολογημένα σε τακτικές γραμμές μεταξύ ελληνικών και λιμένων αλλοδαπής ή και μόνο μεταξύ λιμένων αλλοδαπής	50%
Επιβατηγά πλοία (μηχανοκίνητα, ιστιοφόρα και ανεξαρτήτως υλικού αυτών)	60%

⁴⁰ Άρθρο 12, παράγ. 2, Ν 27/1975

⁴¹ Άρθρο 12, παράγ. 3, Ν.27/1975

Για παράδειγμα:

Επιβατηγό πλοίο 15.000 κ.ο.χ χωρητικότητας για το έτος 2020 θα φορολογηθεί ως εξής:
Ο φόρος μέχρι τους 100 κ.ο.χ υπολογίζεται σύμφωνα με το πίνακα 6 ως 106,5€. Ο φόρος για τους υπόλοιπους 14.900 κ.ο.χ υπολογίζεται ως $14.900 \times 1,2 = 17.880\text{€}$. Άρα, από τα προηγούμενα προκύπτει πως ο ετήσιος φόρος είναι $17.880\text{€} + 106,5\text{€} = 17.986,5\text{€}$. Γνωρίζουμε, όμως, πως το ποσό αυτό πρέπει να πολλαπλασιαστεί με τον ανάλογα ειδικό συντελεστή (Πίνακας 7). Ο συντελεστής αυτό για το Επιβατηγό πλοίο είναι 1. Άρα ο φόρος παραμένει 17.986,5€. Ο Πίνακας 8, μας αναφέρει πως για τα επιβατηγά πλοία υπάρχει μείωση φόρου 60% που αντιστοιχεί στο ποσό $17.986,5\text{€} \times 0,6 = 10.791,9\text{€}$. Άρα, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, ο φόρος χωρητικότητας είναι $17.986,5\text{€} - 10.791,9\text{€} = 7.194,6\text{€}$

Τέλος, να αναφερθεί πως οι διάφορες μειώσεις και απαλλαγές φόρου αναφέρονται στο άρθρο 12 του Ν 27/1975.

4.2.3 Πλοία νηολογημένα μέχρι την έναρξη του Ν.27/1975

Η ναυτιλιακή επιχείρηση καταβάλλει φόρο και εισφορά για τα πλοία που νηολογήθηκαν πριν την έναρξη του Ν.27/1975 (είναι προφανές πως ηλικία των πλοίων τώρα είναι άνω των 44 ετών, φαινόμενο όχι και πολύ συχνό στην αγορά). Ο υπολογισμός της εισφοράς γίνεται με την ίδια διαδικασία που ακολουθήσαμε σχετικά με τον φόρο χωρητικότητας για τα πλοία Α' κατηγορίας, με τους πίνακες ηλικίας, συντελεστών χωρητικότητας και τις σχετικές προσαυξήσεις (4% ετησίως). Για την πενταετία 2016-2020 οι σχετικοί συντελεστές αποδίδονται στους παρακάτω πίνακες:

Πίνακας 9: Συντελεστές Ηλικίας Εισφοράς 2016-2020

Ηλικία Πλοίου σε έτη	Συντελεστής σε Δολάριο ΗΠΑ \$ (Ανά Κ.Ο.Χ)
0-4	1,399
5-9	2,508
10-19	2,112
20-29	1,980
>30	1,320

Πίνακας 10: Συντελεστές Κ.Ο.Χ Εισφοράς

Κλιμάκιο Ολικής Χωρητικότητας σε κόρους	Συντελεστές
100-10.000	1,2
10.001-20.000	1,1
20.001-40.000	1,0
40.001-80.000	0,9
>80.001	0,8

Ο φόρος που εφαρμόζεται στα πλοία αυτά ακολουθεί τον εξής κανόνα⁴²:

- Στα Πλοία που είναι μεγαλύτερα από 10 έτη και μικρότερα από 20 έτη εφαρμόζεται φόρος που υπολογίζεται στα 0,2 εκατοστά του δολαρίου ΗΠΑ, ανάλογα με τους κόρους καθαρής χωρητικότητας (τα πλοία κάτω των 10 ετών απαλλάσσονται της φορολογίας).
- Στα Πλοία που είναι μεγαλύτερα από 20 έτη και μικρότερα από 25 έτη εφαρμόζεται φόρος που υπολογίζεται στα 0,3 εκατοστά του δολαρίου ΗΠΑ, ανάλογα με τους κόρους καθαρής χωρητικότητας.
- Στα Πλοία που είναι μεγαλύτερα από 25 έτη και πάνω εφαρμόζεται φόρος που υπολογίζεται στα 0,4 εκατοστά του δολαρίου ΗΠΑ, ανάλογα με τους κόρους καθαρής χωρητικότητας.

Για παράδειγμα :

Η ετήσια εισφορά πλοίου Α κατηγορίας 30.000 κ.ο.χ ηλικίας 46 ετών νηολογημένο πριν την έναρξη του Ν 27/1975 υπολογίζεται ως εξής:

Σύμφωνα με το πίνακα 10 έχουμε : $10.000 \times 1,2 + 10.000 \times 1,1 + 10.000 \times 1 = 33.000$. Αφού η ηλικία του είναι 43 έτη τότε ακολουθούμε τον συντελεστή 1,320. Η ετήσια εισφορά είναι ίση με $33.000 \times 1,320 = 43.560\$$.

Ο ετήσιο φόρος είναι ίσος με $30.000 \times 0,4 = 12.000\$$. Επομένως συνολική εισφορά και φόρος ετησίως (2016) ίση με 55.560\$.

Για το έτος 2020, πρέπει να γίνουν ετήσιες προσαυξήσεις (4%) από το 2016 για 4 έτη. Άρα, έχουμε προσαύξηση ίση με $0,04 \times 1,320\$ \times 4 = 0,2112$ και συνολικό συντελεστή ηλικίας για την εισφοράς ίση με 1,5312. Η εισφορά για το έτος 2020 είναι ίση με $33.000\$ \times 1,5312 = 50.529,6\$$. Άρα, εισφορά και φόρος έτους 2020 ίση με $50.529,6\$ + 12.000\$ = 62.529,6\$$

⁴² Άρθρο 8, Ν 27/1975

Τέλος, να αναφερθεί πως και σε αυτή την περίπτωση υπάρχουν ανάλογες μειώσεις φόρου και εισφοράς ανάλογα με τα άρθρα 9,11 του Ν 27/1975.

4.3 Μεταρρυθμίσεις έτους 2019⁴³

Αρχικά, με βάση τον νόμο, εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής 10% στα μερίσματα που διανέμονται ή πιστώνονται, από εταιρείες του άρθρου 25 Ν.27/1975 που ασχολούνται με παραναυτιλιακές δραστηριότητες και όχι με την διαχείριση πλοίων, σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος. Μέχρι πρώτιστος, η φορολογία αυτή ίσχυε μόνο για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις με γραφεία στην Ελλάδα. Από το 2019 και εφεξής ισχύει και για τις ημεδαπές. Επίσης, όσον αφορά αυτές τις εταιρείες, παρατείνεται η ειδική εισφορά επί του ετησίου συναλλάγματος μετατρεπόμενου σε ευρώ του Άρθρου 43 Ν.4111/2013 και στις ημεδαπές εταιρείες του άρθρου 25 του Ν.27/1975 σχετικά με τις παραναυτιλιακές και μόνο ασχολίες, με εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης. Τέλος, εφαρμόζεται φορολόγηση, με συντελεστή 10%, για τις έκτακτες αμοιβές και μπόνους πέρα των μισθών που καταβάλλουν οι ημεδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπές μη διαχειρίστριες με γραφεία του άρθρου 25 Ν.27/1975 σε μέλη Δ.Σ, στελέχη, διευθυντές, υπαλλήλους από το έτος 2019 και μετά.

Επιπροσθέτως, το έτος 2019, με το νόμο 4607/2019, έγινε η υπογραφή του Νέου Συνυποσχετικού Οικειοθελής παροχής, όπου εφαρμόζεται σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος που είναι μέτοχοι, εταίροι κλπ. σε πλοιοκτήτριες εταιρείες με ελληνική ή ξένη σημαία (προϋπόθεση για την ξένη σημαία η εταιρεία του άρθρου 25 του Ν 27/1975). Η παροχή αυτή καθορίστηκε σε ποσοστό 10% επί των εισαγόμενων στην Ελλάδα ποσών για την ενίσχυση την Ελληνικής οικονομίας. Με την εφαρμογή αυτού του Συνυποσχετικού, εφαρμόζεται εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης των ανώτερο σχετικά με τα παγκόσμια εισοδήματα τους από πλοιοκτήτριες εταιρείες.

Ακόμα, σύμφωνα με το άρθρο 59 του Ν.4646/2019, από 01.01.2020 και εφεξής, υπάγονται στον φόρο χωρητικότητάς και αλλοδαπές εταιρείες, οι οποίες είχαν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με σκοπό την αντιπροσώπευση ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιρειών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων με ξένη σημαία και στους τελικούς μετόχους αυτών. Από την ρύθμιση εξαιρούνται εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης

⁴³ ΕΥ.(2019),Αλλαγές στην Φορολογία πλοίων, Tax alerts

πλοίων⁴⁴. Ο Φόρος εδώ να σημειωθεί πως προσδιορίζεται με βάση την χρονική διάρκεια μίσθωσης ή ναύλωσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν 4646/2019, αν οι παραπάνω εταιρείες (πλοιοκτήτριες, εταιρείες ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιρειών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων με ξένη σημαία έχουν τεθεί στην διαχείριση εταιρειών, αλλοδαπών και ημεδαπών, τότε και αυτές ευθύνονται αλληλέγγυα για την καταβολή του φόρου με τις εταιρείες που το έθεσαν την διαχείριση. Σε περίπτωση που η διαχείριση του πλοίου γίνεται από περισσότερων της μίας εταιρείας (εγκαταστημένης βάση άρθρου 25 του Ν.27/1975), τότε αυτές ευθύνονται εξ ολοκλήρου για την καταβολή του φόρου. Επίσης στο ίδιο άρθρο, αναφέρεται και μια ακόμη τροποποίηση που αφορά την εισαγωγή του 26γ του Ν 27/1975, όπου προκύπτει απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά, η κράτηση για τα μερίσματα από holding companies (εταιρείες χαρτοφυλακίου), για τις εταιρείες που αναφέραμε αλλά και για τους μετόχους αυτών με εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης. Τέλος, για την συγκεκριμένη περίπτωση ισχύει ότι και στα πλοία με Ελληνική σημαία για τον υπολογισμού του φόρου ύστερα από την υποβολή ετήσιας συγκεντρωτικής δήλωσης της εταιρείας καθώς και των συμπληρωματικών δηλώσεων της διαχειρίστριας.

Τέλος, όσον αφορά τα αλιευτικά, ρυμουλκά πλοία με ελληνική σημαία (αφορά ρυμουλκά όπου ο χρόνος δραστηριοποίησης στην θαλάσσια μεταφορά δεν υπερβαίνει το 50% του συνολικού χρόνου του) , που είδαμε ότι ο ειδικός του συντελεστής ήταν 0 σχετικά με το φόρο χωρητικότητας Β κατηγορίας, εφαρμόζεται από το έτος 2020 και εφεξής τέλος υπέρ του δημοσίου. Από αυτή την κατηγορία εξαιρούνται να ναυαγοσωστικά με θαλάσσια αρωγή. Το τέλος αυτό⁴⁵:

- Υπολογίζεται με βάση την ιπποδύναμη τους
- Πρέπει να δηλωθεί μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου του επομένου έτους από τον πλοιοκτήτη(εγγεγραμμένος την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους στο νηολόγιο) με συνολική αίτηση που έχει όλα τα ρυμουλκά κλπ. και τα χωρίζει σε υπαγόμενα και μη στο φόρο.
- Μέχρι Τέλος Μαρτίου υποβάλλεται δήλωση άμεση προσδιορισμού του τέλους .Η καταβολή γίνεται σε δύο δόσεις, Ιούνιο και Οκτώβριο.

⁴⁴ Εισαγωγή νέου άρθρου 26β-26γ στο Ν 27/1975

⁴⁵ Άρθρο 57 Ν 4646/2019

4.4 Ελεγκτικές Επισημάνσεις

Όταν μια ναυτιλιακή επιχείρηση, αλλοδαπή ή ημεδαπή, ασκεί εκτός από ναυτιλιακές δραστηριότητες (εκμετάλλευση πλοίων) και άλλες δραστηριότητες, τότε τα εισοδήματα από τις άλλες πηγές δεν υπόκεινται στην εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης που αναφέρεται σε πλοιοκτήτες, μετόχους κλπ. Στην περίπτωση αυτή, τα κέρδη φορολογούνται με βάση τους κανόνες που ισχύουν για την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων του Ν 4172/2013 και των πρόσφατων τροποποιήσεων του Ν.4646/2019. Επομένως, μια από τις σημαντικότερες ελεγκτικές εργασίες του φορολογικού ελεγκτή είναι να διαχωρίσει οποιαδήποτε κέρδη δεν συμπεριλαμβάνονται στις ναυτιλιακή δραστηριότητα της επιχείρησης και να τα διασταυρώνει με τα ανάλογα αξιόπιστα τεκμήρια.

Επίσης, αναφέρθηκε πολλές φορές πως ο φόρος χωρητικότητας, καλύπτει σε καλό ποσοστό τα κέρδη εκμεταλλεύσεως του πλοίου ενώ συγχρόνως είναι ικανοποιητική η εφαρμογή του και προσελκύει φορολογικά τους πλοιοκτήτες/εφοπλιστές κλπ. Ωστόσο, η απαλλαγή από την φορολογία σχετικά με τα εισοδήματα από την εκμετάλλευση πλοίων δεν σημαίνει απαλλαγή από την απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Η ναυτιλιακή επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να επιβαρύνει τους ναύλους της με τον σχετικό Φ.Π.Α όταν εκμεταλλεύεται πλοία σχετικά με την μεταφορά προσώπων και πραγμάτων εντός Ελλάδος και να τον αποδίδει στον Ελληνικό Δημόσιο.⁴⁶

Ο Ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να τηρεί ότι ο Φ.Π.Α αποδίδεται με συνέπια στο Ελληνικό Δημόσιο, καθώς και ότι τηρούνται όλοι οι φορολογικοί κανόνες κατά την υποβολή των αντίστοιχων φορολογικών δηλώσεων, Αυτή την στιγμή εν έτος 2020, ο σχετικός Φ.Π.Α είναι μειωμένος από 24% σε 13% όσον αφορά τις μεταφορές, τουρισμό, εστίαση σύμφωνα με την σχετικά διάταξη του άρθρου 11 του Ν.4690/2020 λόγω της πανδημίας του Covid-19 προκειμένου να δοθεί μια διευκόλυνση στους πληγέντες αλλά και για να ενισχυθεί ο τουρισμός. Να σημειωθεί πως όσο αφορά την μεταφορά αγαθών, ο σχετικός Φ.Π.Α παραμένει στο 24%.

Τέλος, η ναυτιλιακή επιχείρηση θα πρέπει να παρακρατεί και να αποδίδει στη Ελληνικό Δημόσιο, το φόρο μισθωτών υπηρεσιών των υπαλλήλων και πληρωμάτων της, το φόρο των αμοιβών που καταβάλλει σε ελεύθερους επαγγελματίες καθώς και τα διάφορα τέλη ύδρευσης, δημοτικών φόρους, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, χαρτόσημου κλπ. Είναι προφανές ότι οι ανώτερο φορολογικές διαδικασίες περιλαμβάνονται και αυτές στο πρόγραμμα ελέγχου του

⁴⁶Πρωτοψάλτης, Ν ΚΑΙ. Σαρακοσιδης, Σ. (2003), Ελεγκτική των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, σελ.444.445

φορολογικού ελεγκτή προκειμένου να επιβεβαιωθεί η συνεπή τήρηση τους και σύμφωνα με την κρίση του ο ελεγκτής να εκδώσει την γνώμη του στο φορολογικό πιστοποιητικό της χρήσης.

4.5 Φορολογικό Πιστοποιητικό⁴⁷

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Νόμου 3842/2010, οι ορκωτοί ελεγκτές- λογιστές έχουν υποχρέωση κατά τον έλεγχο των εταιρειών να εκδίδουν φορολογικό πιστοποιητικό και να το υποβάλλουν στην αρμόδιο Υπουργείο Οικονομικών σχετικά με παραβιάσεις που διαπιστώνουν κατά την διάρκεια του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Το φορολογικό πιστοποιητικό μέχρι την χρήση του 2015 ήταν υποχρεωτικό για τις εταιρείες για τις οποίες προβλέπονταν μεγάλο πρόστιμα αν δεν το είχαν υποβάλει μέχρι μια συγκεκριμένη ημερομηνία. Από το 2016 και έπειτα όμως το φορολογικό πιστοποιητικό είναι προαιρετικό και σύμφωνα με το νόμο 4174/2013, οι ελεγκτές που είναι γραμμένοι σε δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 μπορούν να εκδίδουν το φορολογικό πιστοποιητικό σε Α.Ε, Ε.Π.Ε και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων κατά την διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου τους.

Η θεσμοθέτηση του φορολογικού πιστοποιητικού έχει πολλές θετικές επιπτώσεις τόσο για την επιχείρηση όσο και για το Ελληνικό Δημόσιο. Από την πλευρά της επιχείρησης, ένα φορολογικό πιστοποιητικό με σύμφωνη γνώμη αυξάνει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια την προσέλκυση επενδυτών. Επίσης, το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις ελέγχονται σε κάθε χρήση σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις τις καθιστά υπεύθυνες καθώς αυτό αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις με πραγματικά νούμερα και όχι υπό την μορφή φορολογικών προβλέψεων που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν μία παραπλανητική αίσθηση. Τέλος, η συμμόρφωση των επιχειρήσεων τις καθιστά σίγουρες ότι δεν θα κινδυνέψουν στο μέλλον από ένα φορολογικό έλεγχο ο οποίος θα μπορούσε να αποβεί μοιραίος και να είχε επιφέρει ακόμη και χρεοκοπία στην επιχείρηση.

Από την πλευρά του Ελληνικού Δημοσίου, είναι προφανές πως αυτό εισπράττει άμεσα τους φόρους που αναλογούν σε κάθε επιχείρηση. Ακόμη, γνωρίζει από τα φορολογικά πιστοποιητικά ποιες επιχειρήσεις είναι επίφοβες όσον αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ποιες όχι. Τέλος, μειώνεται μέσω αυτής της διαδικασίας το κόστος ελέγχου

⁴⁷ Σταματίου, Γ.(2019), «Εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού 2011-2019», 110 Tax Forum, Taxheaven.

από την πλευρά του Ελληνικού Δημοσίου, του οποίου οι πόροι πλέον μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε στοχευμένους και όχι γενικούς φορολογικούς ελέγχους.

4.5.1 Σημαντικά Θέματα Ελέγχου Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με την ΠΟΛ 1124/2015, αποτελείται από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και το Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών στοιχείων. Η έκθεση συμμόρφωσης διενεργείται κατά την ΕΛΤΕ σύμφωνα με το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 και σε αυτή εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή σχετικά με την τήρηση των φορολογικών διατάξεων που προβλέπονται από το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας ΠΟΛ. Στο Προσάρτημα από την άλλη, αναφέρονται τα στοιχεία της επιχείρησης καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών διατάξεων. Τέλος, Πρέπει να τονιστεί πως ως ημερομηνία οριστικής ηλεκτρονικής υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού ορίζεται η τελευταία μέρα του 7^{ου} μήνα από την λήξη της διαχειριστικής χρήσης.

Η κρίση του ελεγκτή σχετικά με την φορολογική συμμόρφωση αποτυπώνεται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με η χωρίς επιφύλαξη, με θέματα έμφασης καθώς και με αρνητικό συμπέρασμα η αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Προκειμένου όμως ο ελεγκτής να αποτυπώσει την γνώμη στην έκθεση πρέπει να προχωρήσει στον ειδικό φορολογικό έλεγχο στοιχείων όπως αυτά ορίζονται από το Παράρτημα ΙΙ της παρούσας ΠΟΛ. Αυτά είναι: Έλεγχος της Φορολογίας Εισοδήματος και στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων της φορολογίας με βάση το Νόμο 27/1975, έλεγχος της φορολογίας ακινήτων, έλεγχος τήρησης φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών αλλά και τήρησης των διατάξεων σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας και της υποβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ακόμη, έλεγχος ειδικού φόρου επι ακινήτων (εκτός σαφώς των πλοίων), ενδομικτικών συναλλαγών, τέλος χαρτοσήμου και φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, μετασχηματισμού επιχειρήσεων αλλά και του ηλεκτρονικού εμπορίου. Τέλος, αναφέρεται στο παράρτημα ο έλεγχος των απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων της επιχείρησης αλλά και ο έλεγχος ύπαρξης τυχών περιορισμών.

Ειδικότερα στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, ύστερα από ανάλυση των φορολογικών υποχρεώσεων διάφορων ναυτιλιακών εταιρειών παρατηρήθηκε πως λόγω του γεγονός πως η ναυτιλιακές εταιρείες φορολογούνται με βάση τον φόρο χωρητικότητας και όχι με βάση τα κέρδη/ζημίες όσον αφορά τη ναυτιλιακή τους δραστηριότητα, τα φορολογικά πιστοποιητικά παρόλη την σημαντικότητα τους η έλλειψη αυτών για μερικές χρήσεις ποτέ δεν δημιούργησαν σημαντικές επιπτώσεις καθώς οι προβλέψεις ήταν πάντοτε επαρκείς.

Ωστόσο θα μπορούσαμε να ορίσουμε ως το σημαντικότερο θέμα ενός φορολογικού ελέγχου την ύπαρξη αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, το ύψος αυτών αλλά και την πολιτική αντιμετώπισης τους.

4.6 Συμπέρασμα

Συνοψίζοντας, στο παραπάνω κεφάλαιο, αναλύσαμε το φορολογικό σύστημα που ισχύει εν έτη 2020 στην Ελλάδα σχετικά με την φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το σύστημα αυτό όπου θεσπίστηκε με το Νόμο 27/1975, χωρίζει τα πλοία σε Α' και Β' κατηγορίας όταν έχουν ελληνική σημαία και τα φορολογεί με βάση τους κόρους ολικής χωρητικότητάς, το λεγόμενο φόρο χωρητικότητάς.

Η θέσπιση του φορολογικού συστήματος έγινε προκειμένου η Ελλάδα να γίνει ελκυστικότερη όσον αφορά το τομέα της ναυτιλίας και να προσελκύσει εταιρείες να νηολογήσουν τα πλοία τους εντός του ελληνικού κράτους.

Στην μετέπειτα χρονική πορεία, και ιδίως το 2019, επήλθαν αλλαγές στο φορολογικό πλαίσιο με το Ν.4646/2019.Οι μεταρρυθμίσεις που έγιναν αφορούσαν συνοπτικά την αλλαγή συντελεστών φορολογίας στα πλοία Β' κατηγορίας, την επέκταση του φόρου χωρητικότητας στις εταιρείες ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιρειών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων με ξένη σημαία, την θέσπιση τέλος υπέρ του δημοσίου για τα αλιευτικά και τα ρυμουλκά πλοία με ελληνική σημαία αλλά και διάφορες φορολογικές αλλαγές στις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες με βάση το άρθρο 25 του Ν 27/1975.

Επίσης σημαντικό γεγονός ήταν η ανανέωση το Νέου συνυποσχετικού Οικειοθελής παροχής με το Ν.4607/2019,μεταξύ δημοσίου και ναυτιλιακής κοινότητας, για την εθελούσια φορολογία με 10% των εισαγόμενων στην Ελλάδα εισοδημάτων προερχόμενων εκ μερισμάτων

από μετόχους, εταίρους, ή πραγματικούς δικαιούχους. Η εθελούσια αυτή φορολογία έχει γίνει προκειμένου η ελληνική ναυτιλιακή κοινότητα να συμβάλλει με οποιοδήποτε τρόπο στην ενισχύσει της ελληνικής οικονομίας και για να μην θεωρούνται επωφελημένοι από τον υπόλοιπο λαό δεδομένου του ευνοϊκού συστήματος που ισχύει για αυτούς. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό, έγινε αναφορά και στα διάφορα φορολογικά τέλη που πρέπει να παρακρατεί η ναυτιλιακή επιχείρηση και να τα αποδίδει στο δημόσιο.

Επίσης, τονίστηκε, πως μια σημαντική αλλαγή που αφορούσε το κλάδο αυτό φορολογικά λόγω της πανδημίας του Covid-19, ήταν η μείωση του Φ.Π.Α σε 13% όσον αφορά τις μεταφορές και την εστίαση (όχι την μεταφορά αγαθών), προκειμένου να ενισχυθεί ο τουρισμός και η οικονομία των εταιρειών που χρησιμοποιούν τα πλοία τους για την θαλάσσια μεταφορά ανθρώπων.

Τέλος, παρατηρήθηκε πως και ο φορολογικός έλεγχος είναι εξίσου σημαντικός σε μια ναυτιλιακή εταιρεία προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση με συνέπια των φορολογικών διατάξεων επικεντρώνοντας τον έλεγχο αυτό στην ύπαρξη αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Ωστόσο, τονίστηκε πως εάν η εταιρεία δεν ασκεί κάποια άλαλη δραστηριότητα πέρα της ναυτιλιακής, τότε ο φόρος χωρητικότητα εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και συνήθως το ύψος των προβλέψεων για τα υπόλοιπα φορολογικά θέματα πχ ασφαλιστικές εισφορές κρίνεται επαρκείς.

Κεφάλαιο 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η εργασία αυτή πραγματοποιήθηκε με βάση την βιβλιογραφική επισκόπηση πηγών ξένης και ελληνικής βιβλιογραφίας αλλά και διάφορων case-studies. Σκοπός της ήταν, να εξηγήσει στον αναγνώστη τα ακόλουθα:

- Βασικούς Ορισμούς της ελεγκτικής Επιστήμης.
- Την σημασία του ελέγχου για τις επιχειρήσεις και ιδίως για την ναυτιλιακή εταιρεία.
- Την ιδιαιτερότητα της ναυτιλιακής εταιρείας.
- Την ανάλυση του εξωτερικού ελέγχου μέσα από την μελέτη των Key Audit Matters μιας έκθεσης ελέγχου ναυτιλιακής εταιρείας.
- Την ανάλυση του μοντέλου του Altman σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας λόγω Covid-19.
- Τέλος, την συνοπτική παρουσίαση της φορολογίας των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, των αλλαγών που επήλθαν το έτος 2019 και μετέπειτά αλλά και τα κύρια σημεία ενός φορολογικού ελέγχου.

Ειδικότερα, αναφέρθηκε πως η ελεγκτική ορίζεται από ένα σύνολο αρχών και κανόνων προκειμένου να λειτουργεί η επιχείρηση αποτελεσματικά όσον αφορά το εσωτερικό της αλλά και τον επενδυτικό τομέα. Μέσα από την επισκόπηση βιβλιογραφίας, είδαμε πως ο έλεγχος διακρίνεται σε εξωτερικό και εσωτερικό. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα σημαντικός καθώς αποσκοπεί στην αποκάλυψη οποιαδήποτε οικονομικής ατασθαλίας και για αυτό πρέπει να εκτελείται από άτομα ανεξάρτητα από την επιχείρηση που κατέχουν τον κατάλληλο επαγγελματισμό και αξιοπιστία. Από την άλλη ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και στον καθορισμό των αρμοδιοτήτων με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρχει απόλυτη διαφάνεια. Είναι προφανές, πως η λειτουργία του ενός υποβοηθάει τον άλλον.

Η ναυτιλιακή εταιρεία, είναι μια επιχείρηση ιδιαίτερα ιδιόμορφη. Ασχολείται με την μεταφορά ανθρώπων και φορτίων σε θαλάσσιο επίπεδο. Αντικείμενο εργασιών της είναι το πλοίο, το οποίο όπως αναφέρθηκε χρησιμοποιείται με διάφορους τρόπους ναυλώσεων είτε ως πλοίο γραμμής. Την ιδιαιτερότητά αυτή ενισχύει και ο τρόπος φορολόγησής της, που αυτή την στιγμή δεν φορολογείται όπως κάθε άλλη επιχείρηση, δηλαδή με βάση τα κέρδη/ζημίες εκμεταλλεύσεως, αλλά με βάση τους κόρους χωρητικότητας.

Η ανάγκη της ιδιαίτερη σημασίας του εξωτερικού ελέγχου όσον αφορά τις μεταφορές, έχει επισημανθεί από διάφορους αναλυτές και ελεγκτικές εταιρείας, τονίζοντας πως είναι ιδιαίτερα περίεργη η οικονομία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων λόγω των ευμετάβλητων ναύλων, τις περιβαλλοντικές ανησυχίες αλλά και λόγω του ότι αντιπροσωπεύει μεγάλο κομμάτι στην «πίτα» του Α.Ε.Π.

Στην συνέχεια, αναλύσαμε τα σημαντικότερα στοιχεία ενός ελέγχου μελετώντας εκθέσεις ελέγχου διάφορων ναυτιλιακών επιχειρήσεων και καταλήξαμε ότι ΚΑΜ που χρήζουν ιδιαίτερη προσοχής είναι τα ακόλουθα: Συνέχιση Δραστηριότητας, Πολιτική απομείωσης, Λογιστική Αξία Πλοίων, Αποτίμηση συμμετοχών θυγατρικών, Απομείωση Άυλων, έλεγχος των ανάλογων ναυλοσυμφώνων, πολιτική αναγνώρισης εσόδων από ναύλους, φορολογικές υποχρεώσεις κ.α.

Δεδομένου των απρόβλεπτων οικονομικών συνεπειών της πανδημίας του Covid-19 και λόγω του ότι μέσα από την μελέτη είδαμε πως αρκετές εταιρείες του ακτοπλοϊκού κλάδου εμφανίζουν ουσιώδη αβεβαιότητά σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας τους, παρουσιάστηκε το μοντέλο του Altman. Μέσα από την ανάλυση αυτή, είδαμε πως μέσα από αριθμοδείκτες που αναφέρονται στην γενική ρευστότητα, στα κέρδη προ φόρων και την επιβάρυνση αυτών κ.α. διαμορφώνεται ένας δείκτης Z-score. Όταν αυτός είναι κάτω του φράγματος του 1,81, τότε η επιχείρηση κινδυνεύει σημαντικά και το μέλλον της κρίνεται αβέβαιο αν δεν βρεθούν σημαντικές πηγές ανεύρεσής κεφαλαίων. Μέσα από μία μελέτη περίπτωσης τριών επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε πως χωρίς ακόμα να έχουν εκδηλωθεί οι συνολικές συνέπειες του Covid-19, αυτές ήδη βρίσκονται σε ιδιαίτερα επικίνδυνη θέση.

Όσον αφορά τα ερευνητικό ερώτημα της φορολογίας, μέσα από τη μελέτη σχετικών νόμων και άρθρων, διαπιστώθηκε πως η ναυτιλιακή φορολογείται βάση τον κόρο χωρητικότητας, ενώ παράλληλα τα πλοία της διακρίνονται φορολογικά σε Α και Β κατηγορίας. Το 2019 θα μπορούσε να χαρακτηριστεί και ως έτος αλλαγών καθώς από τον Ν.4646/2019 και τον Ν.4607/2019 δημιουργήθηκε ένα νέο φορολογικό πλαίσιο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Διαπιστώθηκε πως υπήρξαν αλλαγές που αφορούσαν την υιοθέτηση νέων συντελεστών όσον αφορά τον φόρο χωρητικότητας Β κατηγορίας Πλοίων, την επέκταση του φόρου χωρητικότητας στις εταιρείες ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιρειών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων με ξένη σημαία, την θέσπιση τέλος υπέρ του δημοσίου για τα αλιευτικά και τα ρυμουλκά πλοία με ελληνική σημαία αλλά και διάφορες φορολογικές αλλαγές στις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες με βάση το άρθρο 25 του Ν 27/1975. Ιδιαίτερα σημαντική ήταν και η ανανέωση του συνυποσχετικού Οικειοθελής παροχής,

το οποίο συμβάλει πάρα πολύ στην ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Να σημειωθεί πως το έτος 2020, είχαμε μόνο μέχρι στιγμής φορολογική ελάφρυνση όσον αφορά του ΦΠΑ σε 13% σχετικά με τους ναύλους στην θαλάσσια μεταφορά ανθρώπων. Τέλος, όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο, αναλύθηκε η σημασία που έχει το φορολογικό πιστοποιητικό τόσο για το κράτος όσο και για την ελεγχόμενη επιχείρηση σχετικά με την προσέλκυση περισσότερων επενδυτών ενώ παράλληλα είδαμε πως ως σημαντικότερα θέμα ενός φορολογικού ελέγχου κρίνεται ο διαχωρισμός των κερδών της ναυτιλιακής δραστηριότητας από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα ασκεί η επιχείρηση αλλά και η ύπαρξη αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και η πολιτική αντιμετώπισης αυτών.

Έχοντας απαντήσει συνοπτικά για όλα τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν παραπάνω, θα ήθελα να σημειωθεί πως αντιμετωπίστηκαν δύο περιορισμοί σχετικά με την εκτέλεση της εργασίας, οι οποίοι είναι οι εξής:

- Έλλειψη ουσιαστικής ελληνικής βιβλιογραφίας και ανάλογων μελετών σχετικά με την ελεγκτική ναυτιλιακών επιχειρήσεων.
- Απουσία ναυτιλιακών εταιρειών του κλάδου της ναυτιλιακής μεταφοράς φορτίων από το Χρηματιστήριο Αθηνών παρόλο που τα κεντρικά τους γραφεία βρίσκονται στην Ελλάδα.

Τέλος, ενδιαφέρουσα μελλοντική πρόταση για έρευνα αποτελεί η επέκταση της εργασίας όσον αφορά τα σημαντικά στοιχεία του ελέγχου, την συνέχιση της δραστηριότητας του έτους 2020, προκειμένου να δούμε μετά το πέρας της χρήσης αυτής ποια ήταν η τελική επίδραση της πανδημίας, και αν εφαρμόστηκαν νέες φορολογικές ελαφρύνσεις και κατά πόσο βοήθησαν. Επίσης, θα μπορούσε ένας ερευνητής να ασχοληθεί με όλα τα παραπάνω αλλά με κάποιο άλλο κλάδο μεταφορών π.χ. αεροπορικό κλάδο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενογόλωση

AICPA. (2005), “Internal Control: A tool for the Audit Committee”, *The American Institute of Certified Public Accountants*, ISO 9001

Branch A.E. (2017), Elements of shipping, 8th edition Routledge

Dodhrer, B. & Mayes, C. (2020), “Auditing during Covid-1:6 areas to focus on”, *Journal of Accountancy*.

Duréndez, Gómez-Guillamón, A. (2003), "The usefulness of the audit report in investment and financing decisions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 6/7, pp. 549-559.

KPMG. (2018), Navigating the Future Report.

Mattingly, I. (1964), “Formation and Development of the Institute of Certified Public Accountants in Greece”, *The Accounting Review*, pp.996-1003,

Mahdi, S. (2011), “Audit expectation gap: Concept, nature and trace”, *African Journal of Business Management*, Vol. 5(21), pp. 8376-8392.

PriceWaterhouseCoopers. (2006), Protect your Shipment Report.

PriceWaterhouseCoopers. (2020), Audit Committee Effectiveness: Going From Good to Great Report.

Rezaee, Z., Olibe, K.O. & Minmier, G. (2003), "Improving corporate governance: the role of audit committee disclosures", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 6/7, pp. 530-537.

Triepels, R., Feelders, & Daniels, H. (2015), “Uncovering Document Fraud in Maritime Freight Transport Based on Probabilistic Classification”, *Part of the Lecture Notes in Computer science book series*, Vol.9339.

Togantzis, A. (2011), “Internal Audit and Good ship Management”.

William Leonard, Έλεγχος της Επιχειρήσεως, Εκδόσεις Hellenews.

World Bank. (2019), Paying Taxes Report.

Ελληνική

Γκιζιάκης, Κ., Παπαδόπουλος, Α. & Πλωμαρίτου, Ε. (2010), Ναυλώσεις, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε.

Δελούγκας, Ν.(1979), Ναυτικόν Δίκαιον, Εκδοτικός Οίκος Αφοί Π. Σάκκουλα.

Καββαθάς, Σ. (2018), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος: Διαφορές και ομοιότητες στη σύγχρονη εποχή», *Accountancy Greece*, Τεύχος 30.

Νεγκάκης,Ι.Χ.& Ταχυνάκης, Δ. Π. (2017), Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Παπασπύρου, Α.(2017), «Φορολογία πλοίων», *Ψηφιακή Νομική Βιβλιοθήκη*.

Περρής, Κ.(2013), 9^η Παγκόσμια ετήσια έρευνα της PWC για τον εσωτερικό έλεγχο.

Πλιάτσικα., Λ.(2019), «Φορολογία Ναυτιλιακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα», *Επισκόπηση Οικονομικού Δικαίου*, Τεύχος 2.

Πρωτοψάλτης, Ν. & Σαρακοστίδης, Σ. (2003), Ελεγκτική των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε.

Ρουσάκης, Γ. (1965), Ανώνυμος Εταιρεία και Ειδική ανώνυμος ναυτιλιακή εταιρεία, Αθήνα.

Σταματίου, Γ. (2019), «Εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού 2011-2019», 11ο Tax Forum, Taxheaven.

Σκόρδος, Β. (1987), Φοροτεχνική Ελεγκτική των εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων, Αθήνα

Σίγουρα, Α. (2019), Οι σημερινές προκλήσεις στην Ναυτιλία, KPMG

Σγουράκη, Γ. (2017), “Πρόβλεψη πτώχευσης με την χρήση Altman z-score”, *Σ.Ο.Ε.Α Accountancy*

Τερζάκη, Ε. Γ. (1990), Εφαρμοσμένη Φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Ernst and Young. (2017), Πως θα γίνει η Ελλάδα ισχυρό ναυτιλιακό κέντρο.

EY. (2019), Αλλαγές στην Φορολογία Πλοίων, TAX alerts

PriceWaterhouseCoopers. (2020), Οι μεγάλες Προκλήσεις στις Ναυτιλιακές Εταιρείες.

XRTC. (2016-2019), Επίσημες Μελέτες για την Ελληνική Ακτοπλοΐα.

Νόμοι-Πρότυπα

Νόμος 27/1975, Περί Φορολογίας Πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων και ρυθμίσεις Συναφών θεμάτων, (ΦΕΚ Α' 77 19/22.4.1975).

Νόμος 959/1979, Περί της Ναυτικής Εταιρείας, (ΦΕΚ Α 192/24.08.1979).

Νόμος 2843/2000, Εκσυγχρονισμός των χρηματιστηριακών συναλλαγών, εισαγωγή εταιρειών επενδύσεων στην ποντοπόρο ναυτιλία στο ΧΑΑ και άλλες διατάξεις, (ΦΕΚ Α 219/12.10.2000).

Νόμος 4646/2019, Φορολογική Μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο, (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019).

Νόμος 4690/2020, Μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων συνεπειών της πανδημίας του Covid-2019 και άλλες διατάξεις, (ΦΕΚ Α 104/30.05.2020).

ΔΠΕ 570 «Συνέχιση Δραστηριότητας»

ΔΠΕ 700 «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επι Οικονομικών Καταστάσεων»

ΔΠΕ 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου Στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή»

Ηλεκτρονικές Πηγές

<https://www.anek.gr>

<https://www.attica-group.com>

<https://www.minoan.gr>

<https://www.kiriacoulis.com>

<http://www.dianashippinginc.com>

<https://www.journalofaccountancy.com/>

<https://www.euro2day.gr/news/economy/article/1553119/ey-pos-tha-ginei-h-ellada-ishyro-naytiliako-kentro.html>

<https://www.euro2day.gr/news/enterprises/article/1686119/pwc-syzhthsh-strogglyhs-trapezhs-me-ellhnikes-nayt.html>

<https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes/why-matters>

<https://xrtc.gr/>

<https://economiclaw.gr/>

<http://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/state-of-internal-audit-2013.pdf> .

<http://epixeirisi.gr/>

<http://www.academicjournals.org>

https://www.he-alert.org/filemanager/root/site_assets/standalone_article_pdfs_0905-/he01045.pdf

https://www.ey.com/el_gr/tax/tax-alerts/allages-stin-forologia-ploion-n-4646-2019

<https://home.kpmg/gr/el/home/insights/2019/03/current-challenges-in-shipping.html>

www.taxheaven.g