



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

της

ΓΕΩΡΓΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2013

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η έννοια του ελέγχου έχει καθιερωθεί σε θέματα που σχετίζονται με τη λειτουργία της οικονομίας εδώ και πάρα πολλά έτη. Λαμβάνοντας υπόψη την παρούσα οικονομική κατάσταση που επικρατεί τα τελευταία χρόνια σε παγκόσμιο επίπεδο, η έννοια αυτή αποκτά ολοένα και μεγαλύτερη σημασία.

Η ελεγκτική αποτελεί μία διαδικασία που δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους επιχειρηματικούς κινδύνους που επικρατούν και να αποκτούν μεγαλύτερη αξία, αξιοποιώντας τις χρήσιμες διαπιστώσεις που προκύπτουν μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας.

Ο κύριος σκοπός της εργασίας αυτής είναι η παρουσίαση των ειδών ελέγχου που εφαρμόζονται σε μία ναυτιλιακή επιχείρηση και η σημασία τους καθώς συμβάλλουν στην εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Λέξεις-κλειδιά: ελεγκτική, εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικός έλεγχος, ναυτιλιακή επιχείρηση

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Χρήστο Νεγκάκη για την αποτελεσματική καθοδήγηση καθώς και την πολύτιμη βοήθειά του κατά την διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	7
1.1 Η έννοια της Ελεγκτικής, ο σκοπός και οι διακρίσεις της.....	7
1.2 Η ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής	9
1.3 Η Ελεγκτική στην Ελλάδα	10
1.4 Ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος.....	11
1.5 Ομοιότητες και διαφορές εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	18
3.1 Οι μεταφορές και η ναυτιλία.....	18
3.2 Η έννοια του πλοίου και τα χαρακτηριστικά του στοιχεία	19
3.3 Κατηγορίες και είδη του πλοίου	21
3.4 Η ναυτιλιακή Επιχείρηση	21
3.4.1 Νομική μορφή ναυτιλιακής	21
3.4.2 Αντικείμενο εργασιών.....	22
3.5 Η ναυτιλιακή λογιστική	23
3.5.1 Εισαγωγή.....	23
3.5.2 Λογιστικά βιβλία ναυτιλιακών επιχειρήσεων.....	23
3.5.3 Λογαριασμοί και Λογιστικό Σχέδιο.....	25
3.5.4 Προβλήματα στην εφαρμογή της λογιστικής στην ναυτιλιακή επιχείρηση.....	26
3.6 Σημαντικές διαφορές ναυτιλιακών και χερσαίων επιχειρήσεων	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	28
4.1 Εισαγωγή.....	28
4.1.1 Γενικές πληροφορίες.....	28
4.1.2 Σκοπός και στόχος εσωτερικού ελέγχου.....	29
4.1.3 Διάκριση εσωτερικού ελέγχου	29
4.2 Χαρακτηριστικά στοιχεία αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου.....	30
4.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα.....	31
4.4 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου	32
4.5 Λογιστική οργάνωση εσωτερικού ελέγχου στο πλοίο	33
4.6 Οργάνωση προσωπικού	34
4.7 Βασικές επιδιώξεις συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	34
4.7.1 Χρηματικά διαθέσιμα-Απαιτήσεις -Χρεόγραφα και συμμετοχές.....	34
4.7.2 Αγορές- Παραγγελίες- Τιμολόγια προμηθευτών-Αποθέματα	35
4.7.3 Προμηθευτές-Επιταγές και Γραμμάτια πληρωτέα-Πιστωτές και λοιπές υποχρεώσεις	36
4.7.4 Δάνεια -Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία και δημόσιο	36
4.7.5 Μισθοδοσία προσωπικού και πληρώματος	37
4.7.6 Οικονομικές καταστάσεις	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	37
5.1 Προκαταρκτικές διαδικασίες ελέγχου	38
5.2 Ερωτηματολόγιο εκτίμησης εσωτερικού ελέγχου	40
5.2.1 Γενικό ερωτηματολόγιο	40

5.2.2	Χρηματικά διαθέσιμα (ταμείο και καταθέσεις)-Χρεόγραφα και Συμμετοχές σε εταιρίες	40
5.2.3	Απαιτήσεις (πελάτες – πρακτορεία και λοιποί χρεωστικοί λογαριασμοί)- Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.....	41
5.2.4	Αγορές Παραγγελίες-Τιμολόγια Προμηθευτών και Αποθέματα.....	42
5.2.5	Δάνεια- Προμηθευτές- Επιταγές πληρωτέες- Γραμμάτια πληρωτές- Πιστωτές και λοιπά υποχρέωσης	44
5.2.6	Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία και Δημόσιο- Μισθοδοσία προσωπικού.....	44
5.2.7	Λοιποί Τομείς.....	45
5.3	Σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου.....	46
5.4	Φύλλα εργασίας- Φάκελος ελέγχου- Μόνιμος Φάκελος	46
5.5	Ενδιάμεσος έλεγχος	48
5.5.1	Καταμετρήσεις.....	48
5.5.2	Έλεγχος ταμιακής διαχείρισης πλοίου	49
5.5.3	Ημερολόγια	50
5.6	Τελικές ελεγκτικές διαδικασίες	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		51
6.1	Γενικά ζητήματα	51
6.2	Έλεγχος εσόδων από συμβάσεις ναυλώσεων	51
6.3	Ναύλοι και συναφή θέματα	53
6.4	Υποχρεώσεις ναυλωτών και εκναυλωτών	54
6.5	Έσοδα από ειδικούς όρους ναυλοσυμφώνων	55
6.6	Έσοδα από φορτωτικές και άλλα έγγραφα	57
6.7	Έσοδα από συμβάσεις μεταφοράς επιβατών και λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης	59
6.9	Έξοδα και αμοιβές πληρωμάτων	61
6.9.1	Αμοιβές πληρωμάτων	61
6.9.2	Έξοδα αποστολής – αποζημιώσεις	62
6.10	Έξοδα κίνησης πλοίων.....	62
6.10.1.	Πρακτόρευση πλοίου	62
6.10.2	Καύσιμα - λιπαντικά	63
6.10.3	Έξοδα λιμένων και φορτίων	63
6.11	Έξοδα συντήρησης – επισκευών – εφοδίων	64
6.11.1.	Συντήρηση και επισκευές	64
6.11.2.	Αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά	64
6.12	Δαπάνες ασφαλιστρών	65
6.12.1	Σύμβαση θαλάσσιας ασφάλισης- Ασφάλιστρα	65
6.12.2	Οργανισμοί αυτασφάλισης	65
6.12.3	Ασφαλιστικές αποζημιώσεις.....	65
6.13	Δαπάνες κεφαλαίου.....	66
6.13.1	Τόκοι και συναφή έξοδα	66
6.13.2	Αποσβέσεις	66
6.14	Έξοδα διοίκησης και διαχείρισης	67
6.15	Έξοδα και ζημίες από έκτακτες αιτίες	67
6.15.1	Γενική αβαρία	67
6.15.2	Σύγκρουση πλοίων.....	68
6.15.3	Επιθαλάσσια αρωγή (Salvage).....	68
6.15.4	Μερική αβαρία.....	68
6.16	Προβλέψεις και Συναλλαγματικές Διαφορές.....	69

6.17 Φορολογία πλοίων και ναυτιλιακών επιχειρήσεων	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΕΤΑΙΡΩ	
ΕΡΕΥΝΑ	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΠΟΥ ΑΚΟΛΟΥΘΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ	
ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΧΕΡΣΑΙΕΣ	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1 Η έννοια της Ελεγκτικής, ο σκοπός και οι διακρίσεις της

Η ελεγκτική θεωρείται ως ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών επιστημών, ο οποίος πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού που ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων.¹ Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν στην εξακρίβωση και επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η Λογιστική.

Η ελεγκτική είναι ταυτόχρονα επιστήμη και τεχνική. Από τη μία χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούρια γνώση και από την άλλη πλευρά ως τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει σε πέρας την αποστολή της.

Η ελεγκτική έχει ως σκοπό την έκφραση γνώμης αν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής της διάρθρωσης μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας κάτω από τα οποία λειτουργεί η οικονομική μονάδα που υπόκειται στη διαδικασία του ελέγχου.

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά ζητήματα²:

- Το αντικείμενο του ελέγχου: Τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι είναι οι επιδιωκόμενοι σκοποί. Αυτοί που ενδιαφέρονται για τη διενέργεια του

¹ Παπαστάθης Π. (2003) «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του»

² Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»; Spencer Pickett Κ.Η. (2003) «The internal Auditing Handbook»

ελέγχου είναι οι διοικούντες, οι μέτοχοι, οι πιστωτές και γενικότερα όσοι συναλλάσσονται με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα

- Το υποκείμενο του ελέγχου : Αφορά τον ίδιο τον ελεγκτή. Εξετάζει δηλαδή τα πρόσωπα που διενεργούν τον έλεγχο καθώς και τι προσόντα πρέπει να διαθέτουν ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθούν στα καθήκοντά τους.
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες: Αφορά την μέθοδο και την τεχνική με την οποία διενεργείται η διαδικασία του ελέγχου

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε εσωτερικούς και εσωτερικούς

- **Εσωτερικοί**, είναι αυτοί που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από υπαλλήλους της (εσωτερικοί ελεγκτές), οι οποίοι είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι
- **Εξωτερικοί**, είναι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται από εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την οικονομική μονάδα την οποία καλούνται να ελέγξουν

Εκτός από την παραπάνω διάκριση, οι έλεγχοι παρουσιάζουν και τις παρακάτω διακρίσεις:

- Ανάλογα με την έκτασή τους:
 - σε γενικούς και ειδικούς ελέγχους.

Γενικός είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη χρονική περίοδο. Είναι δηλαδή ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης.

Ειδικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται σε συγκεκριμένο τομέα (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων).

- Ανάλογα με το σκοπό τους
 - σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

Προληπτικός είναι ο έλεγχος που πραγματοποιείται στη διάρκεια της εκτέλεσης μίας πράξης με σκοπό την αποφυγή σφαλμάτων.

Κατασταλτικός είναι αυτός που διενεργείται μετά την εκτέλεση μίας πράξης με σκοπό την αποκάλυψη σφαλμάτων.

- Ανάλογα με τη διάρκεια τους
 - σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους.

Μόνιμος ή διαρκής είναι αυτός που πραγματοποιείται σε συνεχή βάση και είναι πάντα προληπτικός.

Τακτικός ή περιοδικός είναι ο έλεγχος που γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Δεν είναι συνεχής αλλά επαναλαμβάνεται κατά περιόδους αποκλειστικά από εσωτερικούς ελεγκτές.

Έκτακτος ή περιστασιακός είναι ο έλεγχος που λαμβάνει χώρα σε έκτακτες περιπτώσεις είτε μέσα από πρωτοβουλία του εσωτερικού ελέγχου είτε μετά από εντολή της διοίκησης.

1.2 Η ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής

Η αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου, το περιεχόμενό του και οι ελεγκτές δεν είναι έννοιες καινούριες στην ελληνική έννομη τάξη., αφού χρονολογούνται από τα αρχαία ακόμη χρόνια, όταν δημιουργήθηκαν οι Σκυτάλες (ξύλα με εγκοπές). Με την εισαγωγή του χρήματος ως μονάδα μέτρησης των αξιών και ως μέσο πραγματοποίησης των οικονομικών συναλλαγών, δημιουργήθηκε η ανάγκη για έλεγχο της σωστής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια των πράξεων και των ενεργειών³.

Στην αρχαία Αίγυπτο υπήρχε το αξίωμα των «Επιστατών», οι οποίοι ήταν οι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των σιτηρών και της απόδοσης των φόρων. Και στην αρχαία Ελλάδα φαίνεται πως υπήρχε ο θεσμός του ελεγκτή κατά την περίοδο 500-300 π.Χ. Αναλυτικότερα, στην αρχαία Αθήνα υπήρχαν οι «Εύθυνοι», βασικό έργο των οποίων ήταν ο έλεγχος της σωστής διαχείρισης των πόλεων. Παράλληλα, στην εποχή της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας υπήρχαν οι «Υπατοι». Το έργο που επιτελούσαν και τα καθήκοντά τους ήταν παρόμοια με αυτά των αρχαίων Ελλήνων.

Η έννοια της ελεγκτικής συνεχίζει να υφίσταται και στους αναγεννησιακούς χρόνους. Πιο συγκεκριμένα, το 1285 καθιερώνεται στη Μ. Βρετανία επί Εδουάρδου Α' ο όρος Auditor, σύμφωνα με το οποίο, όλοι οι διαχειριστές του χρήματος θα ελέγχονται από τους Auditors. Αργότερα, πραγματοποιήθηκε η δημιουργία του διπλογραφικού συστήματος στη Γένοβα το 1340 και το 1581 εμφανίζεται στην Ιταλία η πρώτη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών». Στη νεότερη ιστορία, με τον εταιρικό νόμο του 1862 αναγνωρίζεται η ανάγκη για ακριβοδίκαιη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και για ανεξάρτητο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των

³ Καζαντζής Χ. (2006) «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος»

επιχειρήσεων. Επιπλέον, το 1880 πραγματοποιείται η ίδρυση του Institute of Chartered Accountants.

Τέλος, η έννοια της ελεγκτικής παρουσιάζει ραγδαία ανάπτυξη στον 20^ο αιώνα κυρίως στις ΗΠΑ και με το πέρασμα των χρόνων όλο και περισσότερες χώρες ακολουθούν τις εξελίξεις.

1.3 Η Ελεγκτική στην Ελλάδα

Το 1833 ιδρύεται το πρώτο ελεγκτικό συνέδριο με σκοπό την επεξεργασία λογαριασμών έτσι ώστε να διαπιστωθεί αν γινόταν σωστή διαχείριση των πόρων του κράτους σύμφωνα με το σύστημα αυτό. Το ενδιαφέρον για την καθιέρωση ενός οργανωμένου σώματος ελεγκτών ξεκίνησε το 1931 με το νόμο 5076, κάτι το οποίο δεν λειτούργησε στην πράξη διότι εξακολουθούσε να ισχύει το άρθρο 36 του νόμου 2190/1920, σύμφωνα με το οποίο την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων έχουν ανεξάρτητοι ελεγκτές.

Με το Ν. 3329/1955 «Περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» ιδρύεται το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ) με τη βοήθεια Άγγλων Ορκωτών Ελεγκτών και με κρατική εποπτεία. Αυτό αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι το 1992. Τότε, καταργήθηκε το Σ.Ο.Λ. για να δημιουργηθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) με το Π.Δ. 226.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, αυτός άρχισε να εμφανίζεται στη χώρα μας στο τέλος της δεκαετίας του 1970. Το 1985 ιδρύθηκε το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ε.Ι.Ε.Ε.)» με απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών και είναι το αρμόδιο όργανο για τη διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα.

Τέλος, έχουν επέλθει ριζικές αλλαγές στο επάγγελμα της ελεγκτικής και παρατηρείται εναρμόνιση με την Ευρωπαϊκή Ένωση. Πιο αναλυτικά, η συνεχής εκπαίδευση τίθεται ως βασική προϋπόθεση για τη διατήρηση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, οι ελεγκτικές εταιρίες υποχρεούνται να καταρτίσουν και να ανανεώνουν έκθεση διαφάνειας στην ιστοσελίδα τους και τίθεται σε εφαρμογή ο ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των ελεγκτών⁴.

⁴ Ν. 3693/2008, ΦΕΚ Α 174/25.8.2008

Εξαιρετικής σημασίας θεωρείται και η έκδοση «Φορολογικού Πιστοποιητικού»⁵ από τις ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες διενεργούν φορολογικό έλεγχο αλλά και έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης.

1.4 Ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος

Εσωτερικός έλεγχος⁶ είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα δραστηριότητα μέσα σε έναν οργανισμό, για την επιθεώρηση της λογιστικής, οικονομικής και των άλλων λειτουργιών, ως μία βασική προστασία και υποστήριξη προς τη διεύθυνση. Είναι ένα είδος ελέγχου με λειτουργίες μετρήσεως και εκτιμήσεως της αποτελεσματικότητας των άλλων τύπων ελέγχου. Τα αντικείμενα του εσωτερικού ελέγχου είναι κυρίως λογιστικής και οικονομικής φύσης.

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

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

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

Εξωτερικός έλεγχος⁷ είναι αυτός που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακεραίο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση, καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμία υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

⁵ ΠΟΛ 1159/22.7.2011; ΠΟΛ 1011/10.1.2012

⁶ Καζαντζής Χ. (2006) «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος»

⁷ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

Βασικό αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης και κρίσεις ως προς τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, οι οποίες έχουν καταρτιστεί με βάση συγκεκριμένες λογιστικές αρχές. Για να μπορέσει ο εξωτερικός ελεγκτής να εκφράσει τη γνώμη του, θα πρέπει να έχει στη διάθεσή του συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα φυσικά ή έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία, υπολογιστικές εργασίες καθώς και διάφοροι αριθμοδείκτες συμβάλλουν στην επαρκή διενέργεια εξωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, εμπειρογνώμονες και στοιχεία προερχόμενα από τον εσωτερικό έλεγχο παίζουν σημαντικό ρόλο.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι εξαιρετικά σημαντική η παροχή χρήσιμων πληροφοριών, η ποια γίνεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία που προκύπτουν αποκτούν μεγαλύτερη σπουδαιότητα όταν είναι συγκρίσιμα με στοιχεία προηγούμενων ετών που αφορούν την συγκεκριμένη επιχείρηση ή ακόμα και με στοιχεία άλλης οικονομικής οντότητας, είτε αυτή ανήκει στον ίδιο ή σε διαφορετικό κλάδο της οικονομίας. Για να μπορέσει να επιτευχθεί αυτή η σύγκριση θα πρέπει οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν ίδιες ή παρόμοιες λογιστικές αρχές και μεθόδους.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία⁸, έχουν καθιερωθεί ορισμένες βασικές αρχές που αφορούν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Αυτές οι αρχές είναι οι εξής:

- Η αρχή της αλήθειας
- Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας
- Η αρχή της ομοιογένειας
- Η αρχή της συνέπειας
- Η αρχή συμψηφισμού στοιχείων
- Η αρχή συντηρητικότητας

Για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος και να μπορέσει ο ελεγκτής να εκφράσει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, θα πρέπει να ακολουθούνται συγκεκριμένες διαδικασίες σύμφωνα με ορισμένες ελεγκτικές αρχές, οι οποίες είναι:

- Γενικές αρχές: οι διαδικασίες ελέγχου πρέπει να ακολουθούνται επαρκώς
- Αρχές εκτέλεσης εργασίας: απαιτούν την ύπαρξη κατάλληλου σχεδιασμού εργασίας και επαρκών αποδεικτικών στοιχείων

⁸ Ν. 2190/1920 (ΑΕ), Ν.3190/1920 (ΕΠΕ)

- Αρχές που αφορούν εκθέσεις ελέγχου: οι εκθέσεις πρέπει να περιέχουν δήλωση ότι οι καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και θα πρέπει να υπάρχει έκφραση γνώμης γι' αυτές

1.5 Ομοιότητες και διαφορές εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ομοιότητες

Οι βασικότερες ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου δύναται να κατηγοριοποιηθούν στις παρακάτω ομάδες:

1. Το επάγγελμα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου βασίζεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό και τα δύο είδη ελέγχου διενεργούν την ελεγκτική διαδικασία με βάση τα ελεγκτικά πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας
2. Το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ενδιαφέρει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές
3. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντική εξίσου και για τους δύο
4. Ο επιχειρησιακός κίνδυνος αποτελεί σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει τους εσωτερικούς αλλά και τους εξωτερικούς ελεγκτές
5. Και στα δύο είδη ελέγχου, τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους παρουσιάζονται μέσω των εκθέσεων των ελεγκτών
6. Πρέπει να έχουν καλή συνεργασία για την έγκαιρη και έγκυρη διεξαγωγή αποτελέσματος
7. Χρησιμοποιούν αντίστοιχα ελεγκτικά πρότυπα

Διαφορές

Ωστόσο, τα δύο είδη ελέγχου παρουσιάζουν και ορισμένες διαφορές, οι οποίες αναφέρονται εν συντομία παρακάτω:

- Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι συνήθως υπάλληλοι της εταιρίας
- Οι εξωτερικοί ενδιαφέρονται για την «ακριβοδίκαιη» απεικόνιση λογιστικών καταστάσεων ενώ οι εσωτερικοί για την πληρότητα του συστημάτων εσωτερικού ελέγχου- δικλίδων ασφαλείας

- Η έκθεση των εξωτερικών ελέγχων γίνεται προς τους μετόχους της επιχείρησης ενώ οι εσωτερικοί έλεγχοι προς το Διοικητικό Συμβούλιο ή το ανώτατο αρμόδιο όργανο
- Οι εξωτερικοί ελεγκτές πηγαίνουν στην επιχείρηση δύο φορές το χρόνο ενώ οι εσωτερικοί βρίσκονται συνέχεια στην εταιρία, αφού αποτελεί μέρος του ανθρώπινου δυναμικού της

Η αύξηση του ενδιαφέροντος για την ελεγκτική σε όλες τις κατηγορίες επιχειρήσεων φανερώνεται από τις συνεχείς δημοσιεύσεις σε επιστημονικά περιοδικά και άλλα έντυπα. Στην επόμενη ενότητα της εργασίας επιχειρείται μία επισκόπηση της βιβλιογραφίας σε θέματα που αφορούν τους ελέγχους των οικονομικών μονάδων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στην ενότητα αυτή γίνεται αναφορά στα σημαντικότερα άρθρα και έρευνες που έχουν σχέση με τον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο.

Η δομή και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητα σε μία επιχείρηση ή έναν οργανισμό. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν αποτελεί εγγύηση ότι η επιχείρηση πετυχαίνει τους στόχους της. Το AICPA ⁹(2005) αναφέρει χαρακτηριστικά ότι μία αποτελεσματική δομή εσωτερικού ελέγχου κρατάει τους σωστούς ανθρώπους ενήμερους για την πρόοδο της οργάνωσης αναφορικά με την επίτευξη των στόχων της αλλά από την άλλη πλευρά, δεν μπορεί να μετατρέψει έναν αδύναμο διευθυντή σε έναν σωστό. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να εξασφαλίσει την επιτυχία ακόμη και την επιβίωση της επιχείρησης. Συμπερασματικά ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να διαβεβαιώσει την διοίκηση ότι οι προκαθορισμένοι στόχοι θα επιτευχθούν.

Ο Salehi (2008) έχει ως στόχο να διερευνήσει την ύπαρξη υψηλών προσδοκιών από τον εξωτερικό ελεγκτή από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για το έργο του εξωτερικού ελεγκτή, να βρει ομοιότητες και διαφορές

⁹ American Institute of Certified Public

ως προς τις ευθύνες στην διαφορά προσδοκιών μεταξύ των ελεγκτών και των επενδυτών δύο χωρών και να προσδιορίσει το μέγεθος της ευθύνης των ελεγκτών.

Η PwC(2013) στην 9^η παγκόσμια ετήσια έρευνα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο κάνει λόγο για την ανάγκη που υπάρχει οι δεξιότητες των Διευθύνσεων Εσωτερικού Ελέγχου να ενισχυθούν σημαντικά για να μπορούν να ελέγχουν με αποτελεσματικό τρόπο τις περιοχές υψηλού κινδύνου που διαμορφώνονται σήμερα στις επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα τις έρευνας έδειξαν ότι οι επιτυχημένες Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου έχουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά :

- Διαθέτουν πιο ισχυρές βάσεις σε σχέση με τις ελεγκτικές τους δεξιότητες
- Συνεργάζονται πιο αποδοτικά με άλλα παρεμφερή τμήματα της επιχείρησης
- Ενσωματώνουν πιο αποτελεσματικά τους αναδυόμενους κινδύνους στο ελεγκτικό τους πλάνο
- Συμμετέχουν ενεργά σε πρωτοβουλίες της διοίκησης παρέχοντας συμβουλευτικές υπηρεσίες αναφορικά με την κάλυψη των σχετικών κινδύνων

Η Καπρή (2009) επισημαίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος ως μία ανεξάρτητη, αντικειμενική συμβουλευτική υπηρεσία, θα πρέπει να βασίζεται στο συνδυασμό προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων και στην συνεχή αποτίμηση των κινδύνων. Ο εσωτερικός έλεγχος εισηγείται βελτιωτικές εργασίες που έχουν ως σκοπό την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία των τμημάτων του. Ο συνδυασμός της σωστής διοίκησης του οργανισμού και της εφαρμογής αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου αποτελούν το μέσο για την εταιρική διακυβέρνηση, η οποία εξασφαλίζει την μακροχρόνια επιβίωση του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αναγκαία λειτουργία των οικονομικών μονάδων η οποία παρέχει συμβουλές σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της διοίκησης.

Οι R. J. Anderson και J. C. Svare (2013) κάνουν λόγο για την επιτροπή ελέγχου και τις βασικές αρμοδιότητές της. Επισημαίνουν ότι εξαιρετικά σημαντική είναι η επίβλεψη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου από την επιτροπή και μεταξύ άλλων αναφέρουν 10 βήματα για να διευκολυνθεί η επίβλεψη αυτή. Τα βήματα αυτά είναι :

1.Αξιολόγηση των διαδικασιών που αφορούν την διαχείριση των κινδύνων από τους εσωτερικούς ελεγκτές αλλά και την εταιρική διακυβέρνηση.

- 2.Βεβαίωση ότι το σχέδιο με βάση τον κίνδυνο είναι ευέλικτο σε οποιαδήποτε αλλαγή. Σε ορισμένες περιπτώσεις υπάρχει ενημέρωση των εκτιμήσεων κινδύνου περισσότερες από μία φορές το χρόνο.
- 3.Καθορισμός του τρόπου με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν την τεχνολογία. Νέα εργαλεία χρησιμοποιούνται όλο και περισσότερο για την ενίσχυση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- 4.Εκτίμηση σχεδίου και στρατηγικού οράματος του εσωτερικού ελέγχου
- 5.Καθορισμός του τρόπου με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος θα παρέχει αξία στον οργανισμό.
- 6.Ενίσχυση της επικοινωνίας και των σχέσεων μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της ελεγκτικής επιτροπής .
- 7.Βεβαίωση ότι οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται πλήρως με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA¹⁰).
- 8.Κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στην αντιμετώπιση ευρύτερων αναγκών του οργανισμού
- 9.Διερεύνηση σχετικά με την εκπαίδευση που αποκτούν οι εσωτερικοί ελεγκτές, η οποία πρέπει να είναι πέρα από την βασική κατάρτιση σε περιπτώσεις αντιμετώπισης κρίσιμων ζητημάτων.
10. Προσδιορισμός των περιπτώσεων που ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί τις ικανότητές του για τον εντοπισμό κενών και την άμεση αντιμετώπισή τους.

Οι Hoitash R. και Hoitash U. (2009) εξετάζουν τα χαρακτηριστικά της επιτροπής ελέγχου και παρατηρούν ότι οι ισχυρότερες ελεγκτικές επιτροπές απαιτούν ένα υψηλότερο επίπεδο αξιοπιστίας. Παράλληλα τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε δείχνουν ότι οι αυξημένες αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου συμβάλλουν στην ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Κατά τον Sterch Bouckaert (2006) σε έρευνα που διεξήχθη από το Βελγικό Ινστιτούτο Δημόσιας Διοίκησης σε 6 χώρες μέλη του ΟΟΣΑ (Αυστραλία, Καναδά, Ολλανδία, Σουηδία, Μ. Βρετανία και ΗΠΑ) διαπιστώθηκαν ομοιότητες στις εντολές του εσωτερικού ελέγχου, στα είδη των υπηρεσιών που παρέχονται από αυτόν, στην οργανωτική δομή του και στις προκλήσεις του ανθρώπινου δυναμικού. Παράλληλα, υποστηρίχθηκε ότι η σύγχρονη ελεγκτική και τα συστήματα ελέγχου πρέπει να εστιάζουν πέρα από την συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, στους

¹⁰ Institute of Internal Auditors

ελέγχους σε όρους αποτελεσμάτων καθώς και στους κινδύνους που μπορεί να απειλήσουν την επίτευξή τους.

Με το πέρασμα των χρόνων τα πληροφοριακά συστήματα χρησιμοποιούνται ολοένα και περισσότερο από τις επιχειρήσεις. Για να θεωρηθεί ένας έλεγχος αποτελεσματικός θα πρέπει οι ελεγκτές να είναι σε θέση να κατανοήσουν τα συστήματα αυτά και να τα χρησιμοποιήσουν ως εργαλεία για την διενέργεια ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο υπάρχει εγκυρότητα και απαιτούμενη ασφάλεια. (Le Grand 2005)¹¹

Οι O' Reilly V., McDonnell D., Winograd B., Jeenicke H. (1998-2002) αναφέρουν ότι υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που μπορούν να μειώσουν και να εξαφανίσουν την αποτελεσματικότητα των ελεγκτών είναι οι ακόλουθοι:

- Εσφαλμένες κρίσεις στην λήψη αποφάσεων ή λάθη στην εφαρμογή από την πλευρά του ατόμου που είναι υπεύθυνο για την εγκατάσταση ή εκτέλεση του ελέγχου.
- Συνεργασία μεταξύ των ατόμων που παρακάμπτουν τους ελέγχους και των οποίων η αποτελεσματικότητα εξαρτάται από τον διαχωρισμό των καθηκόντων.
- Η καταπάτηση των ασφαλιστικών μηχανισμών από την διοίκηση.

Σχετικά με τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, ο κλάδος τους αποτελεί ένα ιδιαίτερο μέρος του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και γι' αυτό η λογιστική παρακολούθηση πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή. Κατά τον Χουλιαρά Θεόδωρο (2013), τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων πρέπει να αναγνωρίζονται και να ελέγχονται σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18, το οποίο λαμβάνει υπόψη την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και την αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων. Πιο αναλυτικά αναφέρεται ότι η αναγνώριση και ο συσχετισμός των εξόδων που αφορούν την πραγματοποίηση εσόδων δεν είναι εύκολα μετρήσιμα όπως συμβαίνει με επιχειρήσεις άλλων κλάδων, κάτι το οποίο δυσχεραίνει τη σωστή τήρηση των λογιστικών αρχών. Αυτό συμβαίνει κυρίως λόγω της φύσης των υπηρεσιών που παρέχονται από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις αφού δημιουργούνται δαπάνες σε διαφορετικές περιοχές.

Η PricewaterhouseCoopers (2006) έκανε λόγο για την ανάγκη που υπάρχει για την πραγματοποίηση ελέγχου στον κλάδο των μεταφορών. Η διοίκηση θα πρέπει να

¹¹ Stephen Flowerday, Rossouw von Solms, Blundell, Continuous auditing: verifying information integrity and providing assurances for financial reports, 2005

αξιολογεί τους ελέγχους που εφαρμόζονται στη διαδικασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς του οργανισμού καθώς και τους ελέγχους της τεχνολογίας πληροφοριών που χρησιμοποιείται.

Στη διαδικασία του ελέγχου, σημαντικός είναι και ο ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου, η οποία πρέπει να συνεργάζεται σωστά με τους ανεξάρτητους ελεγκτές έτσι ώστε να επέλθει το επιθυμητό αποτέλεσμα.

Τέλος, ο Togantzis (2011) θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα θεμελιώδες στοιχείο της καλής διοίκησης των πλοίων. Αναφέρει πως ο έλεγχος αυτός ανήκει στη λειτουργία της διοίκησης και παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στη βελτίωση της απόδοσης, όχι μόνο των υπηρεσιών της διοίκησης αλλά και αυτών που παρέχονται πάνω στο πλοίο, για την πρόληψη ατυχημάτων και την προστασία των ανθρώπων αλλά και του περιβάλλοντος. Μεταξύ άλλων, αναφέρει πως ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εντοπίζει και να προλαμβάνει τυχόν ελλείψεις, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε ένα ατύχημα αλλά και να παρακολουθεί εάν υπάρχει συμμόρφωση με την πολιτική της εταιρίας και εάν ακολουθούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες ασφάλειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3.1 Οι μεταφορές και η ναυτιλία

Όπως είναι ήδη γνωστό, οι μεταφορές είναι ένα αναπόσπαστο μέρος της οικονομίας. Αποτελούν έναν από τους μεγαλύτερους τομείς στην παραγωγική ζωή ενός κράτους και ένα αναπόσπαστο μέρος της παραγωγικής διαδικασίας, αφού συνδέει την παραγωγή με την κατανάλωση.

Οι μεταφορές διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες, δηλαδή σε χερσαίες, θαλάσσιες και αεροπορικές ανάλογα με το μέσο μεταφοράς. Τα τελευταία χρόνια έχει αναπτυχθεί μεγάλη ανάπτυξη στις αεροπορικές μεταφορές, όμως οι θαλάσσιες εξακολουθούν να καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος των παγκόσμιων μεταφορών.

Όπως κάθε μεταφορά, έτσι και οι θαλάσσιες εξαρτώνται σε πολύ μεγάλο βαθμό από την παραγωγή σε παγκόσμιο επίπεδο.

Εκτός από τις παγκόσμιες μεταφορές, υπάρχουν οι διεθνείς αλλά και οι εσωτερικές θαλάσσιες μεταφορές. Πιο αναλυτικά:

Διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές για μία χώρα είναι οι δια θαλάσσης εισαγωγές και εξαγωγές της. Δηλαδή είναι όλες εκείνες οι μεταφορές που πραγματοποιούνται από τη χώρα αλλά και προς τη χώρα αυτή. Όσον αφορά την Ελλάδα, το ποσοστό συμμετοχής της ελληνικής σημαίας εμπορικών πλοίων σε διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές δεν ξεπερνά το 1/3 περίπου του συνόλου αυτών.

Εσωτερικές θαλάσσιες μεταφορές είναι οι μεταφορές οι οποίες διενεργούνται εντός των συνόρων μίας χώρας. Πρέπει να σημειωθεί πως στις εσωτερικές μεταφορές δεν περιλαμβάνονται οι μεταφορές μέσω λιμνών, ποταμών, διωρύγων κλπ. Σχετικά με τη χώρα μας, τα πλοία με την ελληνική σημαία διατηρούν αποκλειστικό δικαίωμα σε αυτού του είδους τις μεταφορές.

Η ελληνική εμπορική ναυτιλία αποτελεί σημαντικό κλάδο του τομέα των μεταφορών με πολύ σημαντική επίδραση στην οικονομία την χώρας. Η ανάπτυξη της ήταν μεγάλη και ελεύθερη, χωρίς την προστασία ή κάποια βοήθεια μέσω χρηματοδοτήσεων από το κράτος. Η συμβολή της στην εθνική οικονομία ήταν και συνεχίζει ακόμη να είναι αναμφισβήτητη όχι μόνο από άποψης ναυτιλιακού συναλλάγματος αλλά και από την άποψη του εφοπλιστικού κεφαλαίου.

3.2 Η έννοια του πλοίου και τα χαρακτηριστικά του στοιχεία

Το μέσο με το οποίο πραγματοποιούνται όλες οι θαλάσσιες μεταφορές είναι το **πλοίο**. Έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί για την έννοια του πλοίου τόσο από τεχνικής άποψης όσο και από νομικής.

Κατά την τεχνική έννοια¹², το πλοίο είναι κάθε σκάφος που έχει πλοϊμότητα και τη δυνατότητα να εκπληρώσει κάποιο ναυτιλιακό προορισμό κινούμενο στη θάλασσα αυτοδυνάμως ή όχι. Από νομικής άποψης¹³, η έννοια του πλοίου ορίζεται ως κάθε σκάφος χωρητικότητας καθαρής τουλάχιστον δέκα κόρων, που είναι προορισμένο να κινείται με δική του δύναμη στη θάλασσα. Κατά τον Κώδικα

¹² Πρωτοψάλτης Ν, Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

¹³ Ν. 3816/1958 (άρθρο 1, παράγραφος 1), Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου

Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου, πλοίο είναι κάθε σκάφος προορισμένο να μετακινείται στο νερό για μεταφορά προσώπου ή πραγμάτων, ρυμούλκηση, επιθαλάσσια αρωγή, αλιεία, αναψυχή, επιστημονικές έρευνες ή άλλο σκοπό.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το πλοίο παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- ✓ Σκάφος, η έννοια του οποίου είναι καθαρά τεχνική
- ✓ Αυτοδύναμος κίνηση
- ✓ Προορισμός του είναι η ναυσιπλοΐα
- ✓ Καθαρή χωρητικότητα τουλάχιστον 10 κόρων, η οποία προκύπτει εάν από την ολική χωρητικότητα του πλοίου αφαιρέσουμε τους χώρους που δεν προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων και πραγμάτων (π.χ. χώροι λεβητοστασίου).

Η ταυτότητα¹⁴ κάθε πλοίου προσδιορίζεται από ορισμένα στοιχεία, τα κυριότερα των οποίων είναι τα εξής:

1. Όνομα. Γι' αυτό αποφασίζει ο πλοιοκτήτης (ή η υπηρεσία σε περίπτωση κρατικού πλοίου), καταχωρείται στο νηολόγιο, αναγράφεται στην πρύμνη στη γλώσσα της σημαίας που φέρει καθώς και αριστερά και δεξιά της πλώρης με λατινικούς χαρακτήρες.
2. Διεθνές διακριτικό σήμα. Το διαθέτει κάθε πλοίο και αποτελείται από αριθμούς και γράμματα της λατινικής αλφαβήτου.
3. Λιμένας νηολογήσεως και αριθμός νηολογίου. Θεωρείται η μόνιμη κατοικία του πλοίου, επιλέγεται από τον πλοιοκτήτη και σχετίζεται άμεσα με την εθνικότητα του πλοίου.
4. Σημαία. Το πλοίο θεωρείται ως ένα πλωτό τμήμα της πολιτείας της οποίας φέρει τη σημαία. Το πλοίο έχει εθνικότητα και το αποδεικτικό αυτής είναι το έγγραφο εθνικότητας.

Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθούν εν συντομία και τα ναυτιλιακά έγγραφα που πρέπει να διαθέτει κάθε εμπορικό πλοίο. Τα έγγραφα¹⁵ αυτά είναι:

- ✓ Έγγραφο εθνικότητας
- ✓ Πρωτόκολλο καταμέτρησης χωρητικότητας
- ✓ Πρωτόκολλο επιθεώρησης
- ✓ Βιβλίο επισκέψεων
- ✓ Πιστοποιητικό γραμμής φορτώσεως

¹⁴ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

¹⁵ Πουланτζάς Ν. (2005) «Ναυτικό Δίκαιο»

- ✓ Ναυτολόγιο
- ✓ Ημερολόγιο πλοίου
- ✓ Ποινολόγιο
- ✓ Διάφορα άλλα έγγραφα

3.3 Κατηγορίες και είδη του πλοίου

Τα πλοία διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες, στα εμπορικά και στα μη εμπορικά πλοία. Στην πρώτη κατηγορία, τα εμπορικά πλοία κατατάσσονται σε υποκατηγορίες με βάση το μέγεθός τους, το είδος της μεταφοράς, την περιοχή στην οποία κινούνται, το είδος του φορτίου που διακινούν και τον τρόπο εκμετάλλευσής τους. Οι 2 βασικές κατηγορίες στις οποίες εντάσσονται τα εμπορικά πλοία είναι τα φορτηγά και τα επιβατηγά πλοία

Από την άλλη πλευρά, μια βασική υποκατηγορία των μη εμπορικών πλοίων είναι τα κρατικά πλοία. Ανάμεσα σ' αυτά μπορούν να διακριθούν τα πολεμικά, τα αστυνομικά και τα προς εξυπηρέτηση δημόσιων υπηρεσιών (νοσοκομειακά, φαρόπλοια κτλ)

3.4 Η ναυτιλιακή Επιχείρηση

3.4.1 Νομική μορφή ναυτιλιακής

Κατά την Ελληνική νομοθεσία, κάθε ναυτιλιακή επιχείρηση, είτε εκμεταλλεύεται δικά της είναι ξένα πλοία, έχει μία από τις εξής νομικές μορφές:

- ✓ Ατομική επιχείρηση
- ✓ Προσωπική εταιρεία
 - Ομόρρυθμη
 - Ετερόρρυθμη
- ✓ Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης
- ✓ Ανώνυμη εταιρεία
- ✓ Ειδική ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία

- ✓ Συμπλοιοκτησία
- ✓ Ναυτική εταιρεία
- ✓ Εταιρία Ενδύσεων στην Ποντοπόρο Ναυτιλία

Δεν θα γίνει περεταίρω ανάλυση των νομικών μορφών της ναυτιλιακής επιχείρησης στην παρούσα εργασία. Αυτό που θα πρέπει όμως να αναφερθεί είναι ότι οι κλασικές μορφές που παρουσιάζονται στις κοινές επιχειρήσεις χρησιμοποιούνται σπάνια στην περίπτωση των ναυτιλιακών, οι οποίες χαρακτηρίζονται από ορισμένες ιδιομορφίες, διότι παρουσιάζουν ορισμένα μειονεκτήματα.

Η ατομική επιχείρηση δίνει τη δυνατότητα στον επιχειρηματία να ελέγχει όλες τις λειτουργίες της αλλά ταυτόχρονα έχει μικρή οικονομική επιφάνεια, με αποτέλεσμα να μην ενδείκνυται για επιχειρήσεις που απαιτούν μεγάλες επενδύσεις, όπως είναι οι ναυτιλιακές. Επιπλέον, λόγω της απεριόριστης ευθύνης των εταίρων, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν μπορούν να έχουν τη μορφή προσωπικής εταιρίας ή και εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Όσον αφορά της ανώνυμες εταιρίες, αυτές είναι δαπανηρές ως προς την οργάνωση και διοίκηση της διαχείρισης και εμφανίζουν δυσχέρειες ως προς τη λήψη γρήγορων αποφάσεων.

3.4.2 Αντικείμενο εργασιών

Μια επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές χαρακτηρίζεται ως ναυτιλιακή. Πρόκειται στην ουσία για μία οικονομική μονάδα που διαχειρίζεται και εκμεταλλεύεται πλοία δικιάς της ιδιοκτησίας ή ξένης. Η έννοια της εκμετάλλευσης διαχωρίζεται από αυτήν της πλοιοκτησίας καθώς οι φορείς ιδιοκτησίας των πλοίων δεν συμμετέχουν στην εκμετάλλευση και διαχείριση των πλοίων τους αλλά τις αναθέτουν σε άλλα άτομα.

Όπως κάθε επιχείρηση, έτσι και η ναυτιλιακή διαθέτει τμήμα λογιστηρίου, το οποίο έχει συγκεκριμένες αρμοδιότητες και καθήκοντα. Αρχικά θα πρέπει να γίνει η επιλογή του κατάλληλου λογιστικού συστήματος που πρόκειται να εφαρμοστεί στην οικονομική μονάδα. Παράλληλα, πρέπει να καταρτίζεται συγκεκριμένο σχέδιο λογαριασμών, έτσι ώστε να δίνεται η δυνατότητα ανταπόκρισης στις ανάγκες της εταιρίας. Ανάμεσα στα καθήκοντα του λογιστηρίου περιλαμβάνεται και η παρακολούθηση οποιωνδήποτε αλλαγών επέλθουν στα περιουσιακά και στα

υπόλοιπα στοιχεία εκμετάλλευσης του πλοίου. Τέλος, ιδιαίτερη παρακολούθηση κρίνεται αναγκαία για τις συναλλαγές και δοσοληψίες που γίνονται κυρίως με τις τράπεζες.

3.5 Η ναυτιλιακή λογιστική

3.5.1 Εισαγωγή

Για να μπορέσει να γίνει κατανοητή η έννοια της Ναυτιλιακής λογιστικής, θα πρέπει πρώτα να δοθεί ένας ορισμός για το τι είναι λογιστική. Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων όπως τη συγκέντρωση, τον υπολογισμό, την καταχώρηση και τη μετάδοση οικονομικών πληροφοριών, οι οποίες πρόκειται να βοηθήσουν τους ενδιαφερόμενους να πάρουν καλύτερες οικονομικές αποφάσεις. Ο αντικειμενικός σκοπός της είναι να παρουσιάζει πληροφορίες που είναι χρήσιμες για την κατανόηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Η λογιστική διακρίνεται σε 2 βασικούς κλάδους, την *ιδιωτική* και τη *δημόσια* λογιστική. Η Ναυτιλιακή λογιστική αποτελεί μέρος της ιδιωτικής λογιστικής και μάλιστα εντάσσεται στη Ναυτιλιακή Μικροοικονομία.

Ναυτιλιακή¹⁶, λοιπόν, λογιστική είναι η επιστήμη που ακολουθεί και ελέγχει την περιουσία των Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων και των πηγών προέλευσής της καθώς και του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από αυτή.

3.5.2 Λογιστικά βιβλία ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Μία ναυτιλιακή επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί λογιστικά βιβλία, όπως ακριβώς συμβαίνει και με οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Στα βιβλία αυτά παρουσιάζονται όλα τα λογιστικά γεγονότα που έχουν συμβεί και αφορούν την

¹⁶ Πρωτοψάλτης Ν. (1999) «Γενική & Αναλυτική Λογιστική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»
Λεκαράκου Α. (2011) «Ναυτιλιακή Λογιστική»

επιχείρηση. Για διάφορες αιτίες, ο ΚΦΑΣ (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες διατάξεις που να προσδιορίζουν ονομαστικά τα τηρητέα λογιστικά βιβλία. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, υπάρχουν 2 κατηγορίες τήρησης λογιστικών βιβλίων, η Γ' κατηγορία και η Β' (η Α' έχει καταργηθεί). Διευκρινίζεται ότι η Β' κατηγορία (απλογραφική μέθοδος) χρησιμοποιείται στην περίπτωση εκμετάλλευσης πλοίου δεύτερης κατηγορίας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της εταιρίας. Ενώ όταν η εκμετάλλευση αφορά πλοία πρώτης κατηγορίας τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφική μέθοδος).

Οι ναυτιλιακές κατηγορίες, ανάλογα με την ένταξή τους στις κάτωθι κατηγορίες, πρέπει να τηρούν τα παρακάτω λογιστικά βιβλία:

- Σε πλοιοκτήτριες ναυτικές εταιρίες του Ν 959/1979 που τηρούν ένα βιβλίο εσόδων εξόδων στην ελληνική γλώσσα και εκδίδουν όλα τα φορολογικά στοιχεία που ορίζει για όλες τις επιχειρήσεις ο ΚΦΑΣ
- Σε αυτές που απλώς διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία τρίτων, οι οποίες ανάλογα με το ποια εταιρική μορφή έχουν, τηρούν τα αντίστοιχα βιβλία βάσει ΚΦΑΣ:
 - Οι ΑΕ και ΕΠΕ τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ') ενημερώνοντας το Ημερολόγιο, τα Ισοζύγια, τη Γενική Εκμετάλλευση, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.
 - Οι υπόλοιπες μορφές όπως ΟΕ και ΕΕ ανήκουν στη Β' κατηγορία βιβλίων με την απλογραφική τήρηση.

Εκτός των λογιστικών βιβλίων, υπάρχει η ανάγκη τήρησης μη λογιστικών βιβλίων, η οποία είναι εξίσου σημαντική για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Τέτοια μη λογιστικά βιβλία μπορεί να είναι:

- ❖ Βιβλίο ταξιδιών
- ❖ Βιβλίο καυσίμων, λιπαντικών και ύδατος
- ❖ Βιβλίο-μητρώο πληρωμάτων
- ❖ Βιβλίο κόστους και διαχείρισης τροφοδοσίας
- ❖ Βιβλίο παραλαβής δικαιολογητικών στοιχείων

Ακόμη, όμως, και αν τηρούνται με τον σωστό τρόπο τα βιβλία (λογιστικά και μη λογιστικά), η καταγραφή των γεγονότων δεν είναι επαρκής εάν δεν υπάρχει σωστός προγραμματισμός, μεθοδικότητα και κατάλληλη οργάνωση. Η λογιστική οργάνωση έχει βελτιωθεί ραγδαία τα τελευταία χρόνια μέσω των σύγχρονων μηχανογραφικών μέσων. Για να υπάρχει όμως σωστή λογιστική οργάνωση, πρέπει να

τηρούνται και να ακολουθούνται οι λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα έτσι ώστε τα στοιχεία που προκύπτουν να είναι συγκρίσιμα μέσα στην ίδια την επιχείρηση αλλά και μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων.

3.5.3 Λογαριασμοί και Λογιστικό Σχέδιο

Η λογιστική είναι πληροφοριακό σύστημα από το οποίο, με τη χρήση συγκεκριμένων λογαριασμών, αντλούμε χρήσιμες πληροφορίες. Ανάλογα με την τάξη του λογαριασμού οι πληροφορίες μπορεί να είναι γενικές ή ειδικές.

Μία ναυτιλιακή επιχείρηση χρησιμοποιεί λογαριασμούς¹⁷, τους οποίους δεν συναντάμε σε άλλου είδους οικονομικές μονάδες. Οι κυριότεροι από αυτούς αναφέρονται επιγραμματικά στη συνέχεια.

1. Πλοία (Ships)
2. Ναυλωτές (Charterers) – Φορτωτές (Shippers)
3. Πρακτορεία και Γραφεία ταξιδίων (Agencies)
4. Πράκτορες (Agents)
5. Εκναυλωτές (Carrier)
6. Ναυλομεσίτες (Shipbrokers) – Μεσίτες (Brokers)
7. Ασφαλιστές (Underwriters)
8. Ασφαλειομεσίτες (Insurance brokers)
9. Οργανισμοί Αυτασφάλισης (Protection and Indemnity Clubs)
10. Αποθέματα και Αγορές τροφοδοσίων (Supplies) – Τροφοδότες (Ship chandlers)
11. Καύσιμα, λιπαντικά κλπ (Bunkering)
12. Αμοιβές και έξοδα πληρώματος, τροφοδοσία πληρώματος κλπ
13. Συντήρηση και επισκευές (Maintenance and repairs)
14. Ετήσια και Ειδική Επιθεώρηση (Annual and Special survey)
15. Έξοδα λιμένων (Port dues and taxes), έξοδα φορτοεκφορτώσεων και στοιβασίας
16. Επισκευαστές (Repairers – Shipyards)
17. Λογαριασμός Πλοιάρχου (Master's account)

¹⁷ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2003) « Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

18. Λογαριασμός εσόδων από ναύλους, μισθώματα, φορτωτικές κλπ

Αναπόφευκτο είναι το γεγονός ότι υπάρχουν βασικά προβλήματα στον τομέα της λογιστικής. Η γρήγορη και αποτελεσματική αντιμετώπισή τους πραγματοποιείται μέσω λογιστικών τυποποιήσεων που ορίζονται από την ελληνική νομοθεσία. Αυτό συμβαίνει για να εξασφαλιστούν αξιόπιστα και επαρκή πληροφοριακά στοιχεία για την οικονομία και για να υπάρχει μία συσχέτιση με τις λογιστικές αρχές που ακολουθούν άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η τυποποίηση αυτή έγινε με την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), το οποίο είναι ένα σύνολο λογαριασμών, χωρισμένων σε 10 διαφορετικές ομάδες. Αυτές, στο σύνολό τους, καλύπτουν τις ανάγκες καταγραφής και ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων των επιχειρήσεων. Η λογιστική τυποποίηση καθιερώθηκε στην Ελλάδα το 1980¹⁸ για δέκα χρόνια προαιρετικά. Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν υπάρχει κλαδικό λογιστικό σχέδιο, αλλά χρησιμοποιείται το ΕΓΛΣ προσαρμοσμένο στις ανάγκες και ιδιομορφίες της εκάστοτε επιχείρησης. Το λογιστικό σχέδιο που ακολουθούν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις σε σχέση με τις χερσαίες παρουσιάζεται στο παράρτημα της παρούσας εργασίας. Παρ' όλα αυτά όμως, αν συγκρίνουμε τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις με τις χερσαίες, μπορεί εύκολα να διαπιστωθεί ότι παρουσιάζονται ορισμένες διαφορές. Οι διαφορές αυτές αναφέρονται στην ιδιομορφία ορισμένων συναλλαγών των ναυτιλιακών που συνοψίζονται ως εξής:

- Αν πρόκειται για πλοία που εκτελούν προκαθορισμένη γραμμή-δρομολόγιο
- Αν δεν έχουν τακτική προκαθορισμένη γραμμή-δρομολόγιο
- Αν είναι κρουαζιερόπλοια ή οτιδήποτε άλλο

3.5.4 Προβλήματα στην εφαρμογή της λογιστικής στην ναυτιλιακή επιχείρηση

Η οργάνωση και ομαλή λειτουργία ενός λογιστηρίου στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις αντιμετωπίζει μία πληθώρα προβλημάτων λογιστικής φύσης κυρίως λόγω του γεγονότος ότι το πλοίο προβαίνει σε οικονομικές συναλλαγές κατά την διάρκεια του

¹⁸ Ν. 1041/1980 (άρθρα 47-49) ; ΠΔ 1123/1980

ταξιδιού του ανά την υδρόγειο και μάλιστα σε διαφορετικά νομίσματα. Αυτό συνεπάγεται :

-την εξαιρετική χρονική καθυστέρηση στην παραλαβή των παραστατικών από τις συναλλαγές που πραγματοποίησε ο πλοίαρχος ή ο πράκτορας στα διάφορα λιμάνια προσέγγισης.

-την αναζήτηση των αναλογούντων ισοτιμιών αυτών των δοσοληψιών λαμβανομένου υπόψη ότι χρησιμοποιείται μία πληθώρα διαφορετικών νομισμάτων με αποτέλεσμα να προκύπτουν πολλές συναλλαγματικές διαφορές.

-τη μετατροπή εξόδων σε λογαριασμό απαιτήσεων. Ένα μέρος των εξόδων του πλοίου, κυρίως όσον αφορά την επισκευή και συντήρηση αυτού, καλύπτονται από ασφαλιστήρια συμβόλαια, με αποτέλεσμα να απαιτείται ειδικός λογιστικός χειρισμός κατά τη μετατροπή των εξόδων αυτών σε απαιτήσεις από ασφαλιστικές εταιρίες.

3.6 Σημαντικές διαφορές ναυτιλιακών και χερσαίων επιχειρήσεων

Η ιδιαιτερότητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι ότι το πλοίο αποτελεί από μόνο του μία επιχείρηση, η οποία όμως βρίσκεται "εν κινήσει", δηλαδή διεθνώς μεταφέρεται σε διάφορα λιμάνια αλλάζοντας σύνορα, επομένως θα πρέπει λογιστικά να προσδιορίζονται λεπτομερώς και με ακρίβεια όλα τα έσοδα και τα έξοδα που αυτό δημιουργεί κατά την κίνησή του και μάλιστα σε διαφορετικό νόμισμα ανάλογα με το λιμάνι προσέγγισης. Γι' αυτό το λόγο το αντικείμενο της ναυτιλιακής λογιστικής εντάσσεται στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο προσαρμόζοντας τους λογαριασμούς στην εξειδικευμένη παρακολούθηση της διαχείρισης ενός πλοίου.

Στις χερσαίες επιχειρήσεις, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίζεται συγκρίνοντας τα έσοδα με τα έξοδα όλων των δραστηριοτήτων της απ' όλα τα χερσαία υποκαταστήματά τους χωρίς να περιπλέκονται μεταβλητά έκτακτα στοιχεία όπως συνήθως συμβαίνει κατά την κίνηση – δρομολόγιο ενός πλοίου. Αυτό συνεπάγεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των χερσαίων είναι σχετικά αναμενόμενα και εύκολα μετρήσιμα σε αντιδιαστολή με αυτών των ναυτιλιακών, το μέγεθος των οποίων εξαρτάται πολλές φορές από την εξέλιξη του ταξιδιού.

Μία άλλη σημαντική διαφορά λογιστικής φύσης είναι ο λογαριασμός του πλοίαρχου. Ακριβώς επειδή το πλοίο αποτελεί μία επιχείρηση εν κινήσει που

δημιουργεί έσοδα και έξοδα ανά τον κόσμο, την οικονομική διαχείριση αυτού επωμίζεται ο πλοίαρχος του πλοίου, ο οποίος εκτελεί χρέη λογιστή κατά τη διάρκεια του ταξιδιού, διαχειρίζεται τα χρηματικά διαθέσιμα και το καθημερινό εξοδολόγιο και αποδίδει λογαριασμό στη ναυτιλιακή επιχείρηση. Μέσω της κατάρτισης της ειδικής λογιστικής κατάστασης με τον τίτλο «Γενικός Λογαριασμός Πλοιάρχου» (Master's General Account), η οποία παρέχεται από τον πλοίαρχο στη ναυτιλιακή επιχείρηση, συνοψίζονται όλα τα πεπραγμένα και λογιστικά δρώμενα της περιόδου για την οποία καταρτίστηκε και αποδίδεται οικονομικός υπολογισμός. Μάλιστα ένα από τα σημαντικότερα μέρη του λογαριασμού αυτού είναι η μισθοδοσία του πληρώματος, η οποία καταρτίζεται και εξοφλείται επί του πλοίου κατά την διάρκεια που βρίσκεται εν πλω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

4.1 Εισαγωγή

4.1.1 Γενικές πληροφορίες

Το έργο του εσωτερικού ελέγχου αφορά την παρακολούθηση και τον έλεγχο των διενεργούμενων διαχειριστικών πράξεων και λογιστικών καταχωρήσεων. Είναι κυρίως προληπτικού χαρακτήρα και αποσκοπεί στον εντοπισμό σφαλμάτων, καταχρήσεων κ.α.

Τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή ασκούνται πριν ή κατά την πραγματοποίηση πράξεων οικονομικής διαχείρισεως και λογιστικών καταχωρίσεων, χωρίς ν' αποκλείεται όμως ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα.

Είναι μία διαδικασία σχεδιασμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό στην επίτευξη των σκοπών του, μέσω συστηματικής προσέγγισης για την αξιολόγηση και βελτίωση

της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.

4.1.2 Σκοπός και στόχος εσωτερικού ελέγχου

Αντικειμενικός σκοπός των εσωτερικών ελεγκτών είναι να υποβοηθήσουν τη Διοίκηση στην επίτευξη αποτελεσματικότερης διοίκησης της επιχείρησης. Πιο αναλυτικά οι βασικοί στόχοι είναι:

- η προσήλωση στους κανόνες που θέτει η Διοίκηση
- η διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης
- η αποτροπή και ο εντοπισμός διαχειριστικών ανωμαλιών και λαθών
- η ακρίβεια και η πληρότητα των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων
- η έγκαιρη κατάρτιση αξιόπιστων οικονομικών στοιχείων
- η προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και η ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής

Ο εσωτερικός έλεγχος διέπεται από αρχές και κανόνες οι οποίοι συμβάλλουν την αποτελεσματική και επαρκή διεξαγωγή αποτελέσματος. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η βασικότερη αρχή είναι ότι δεν επιτρέπεται η ολοκλήρωση μίας διαχειριστικής πράξης και λογιστικής καταχώρησης από ένα και μόνο υπάλληλο. Παράλληλα, πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή ότι ο ταμίας απαγορεύεται να είναι λογιστής και αντίστροφα. Κάθε διαδικασία και κάθε μέτρο που λαμβάνεται στο πλαίσιο της οργάνωσης μιας επιχείρησης ανήκει στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου αυτής.

4.1.3 Διάκριση εσωτερικού ελέγχου

Η διάκριση του εσωτερικού ελέγχου είναι κυρίως θεωρητική καθώς οι δύο αυτοί τομείς στην πράξη συλλειτουργούν και ο ένας ενισχύει τον άλλο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι στον τομέα της μισθοδοσίας του προσωπικού.

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται στον διοικητικό και στον λογιστικό ή διαχειριστικό έλεγχο. Ο **Διοικητικός** έχει ως αντικείμενο την καταμέτρηση και

αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαφόρων διαδικασιών, μεθόδων, μέτρων και συστημάτων ελέγχου επιχείρησης. Με το διοικητικό εσωτερικό έλεγχο επιδιώκεται γενικά η διαρκής προσήλωση όλων των οργάνων της επιχείρησης στις αρχές, στις εντολές και στους στόχους της Διοίκησης για την καλύτερη δυνατή λειτουργία και αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Ο *Λογιστικός και Διαχειριστικός*, έχει αντικείμενο την εξέταση των διαφόρων λογιστικών διαδικασιών και μεθόδων όπως προβλέπονται από τους κανονισμούς της εταιρίας. Με το διαχειριστικολογιστικό εσωτερικό έλεγχο επιδιώκεται γενικά η περιφρούρηση της περιουσίας και των συμφερόντων της επιχείρησης καθώς και η εξασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών.

4.2 Χαρακτηριστικά στοιχεία αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου

Για να μπορέσουμε να θεωρήσουμε τον εσωτερικό έλεγχο επαρκή και αποτελεσματικό, θα πρέπει να διέπεται από συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία:

- Μελετημένο οργανωτικό σχέδιο.

Για την δημιουργία ενός οργανωτικού σχεδίου, βασικοί παράγοντες είναι το μέγεθος, ο χώρος και η δομή της κάθε επιχείρησης. Η αυτονομία και η σωστή κατανομή των αρμοδιοτήτων των μελών του εσωτερικού ελέγχου παίζουν εξαιρετικά σημαντικό ρόλο στην ύπαρξη ενός λειτουργικού συστήματος. Ένα μελετημένο οργανωτικό σχέδιο πρέπει να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και να ελέγχει τη σωστή καταγραφή των λογιστικών στοιχείων. Για να μπορέσει να υπάρξει ομαλή λειτουργία μέσα στην οικονομική μονάδα πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ των τμημάτων, χωρίς όμως να επεμβαίνει το ένα τμήμα στις αρμοδιότητες των άλλων τμημάτων.

- Ικανοποιητικό σύστημα εξουσιοδοτήσεων, αρμοδιοτήτων και ευθυνών.

Σε όλες τις επιχειρήσεις υπάρχει μία ιεραρχία σχετικά με τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες του προσωπικού. Ένα ικανοποιητικό σύστημα εξασφαλίζει ότι όλες οι συναλλαγές εκτελούνται με το σωστό τρόπο και καταχωρούνται κατάλληλα. Επίσης, εξασφαλίζεται ότι υπάρχει περιορισμένη πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και μάλιστα γίνεται ύστερα από έγκριση. Τέλος, γίνεται σύγκριση των

υπόλοιπων βιβλίων με την απογραφή ώστε να διαπιστωθούν τυχόν απώλειες ή κλοπές των περιουσιακών στοιχείων.

- Λογιστική διάρθρωση.

Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας των υπόλοιπων οργανωτικών μονάδων είναι εξαιρετικής σημασίας και γίνεται με την δημιουργία ενός συστήματος το οποίο διαθέτει διάγραμμα λογαριασμών (σύμφωνα με ΕΓΛΣ), περιγραφή θέσης εργασίας, εγχειρίδιο λογιστικών στόχων και διαδικασιών όπως και αριθμημένα εσωτερικά έγγραφα.

- Σύγχρονη πολιτική προσωπικού.

Αυτή σχετίζεται με την επιλογή και πρόσληψη προσωπικού, την επιμόρφωση αλλά και την επίβλεψη του προσωπικού.

- Κατάλληλο και αποτελεσματικό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου.

Αυτό υπάγεται κατευθείαν στο Διοικητικό Συμβούλιο της εν λόγω επιχείρησης.

- Ικανή και δραστήρια επιτροπή ελέγχου.

Αυτή αποτελείται από λίγα μέλη και έχει ως σκοπό να προτείνει τον εξωτερικό ελεγκτή, να καθορίσει τον σκοπό του ελέγχου και να εξετάσει τα αποτελέσματά του.

4.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα

Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα άρχισε να εμφανίζεται προς το τέλος της δεκαετίας του 1970 και στις αρχές του 1980. Το θεσμικό πλαίσιο, ωστόσο, καθιερώθηκε ουσιαστικά με το Ν. 3016/2002 περί εταιρικής διακυβέρνησης για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες, που προστατεύει την ανεξαρτησία του έργου του εσωτερικού ελεγκτή, ορίζοντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν υπάγονται ιεραρχικά σε κάποιο άλλο τμήμα της επιχείρησης, αλλά αναφέρονται απευθείας στο Διοικητικό Συμβούλιό της.

Κατά το παρελθόν, οι ελάχιστες θέσεις των εσωτερικών ελεγκτών ήταν τοποθετημένες συνήθως στα λογιστήρια των εταιριών εκτελώντας εργασίες που δεν ήταν απόλυτα συνδεδεμένες με το αντικείμενό τους. Με το πέρασμα των χρόνων όμως η κατάσταση αυτή αλλάζει καθώς υπάρχει περαιτέρω εκπαίδευση σχετικά με τις έννοιες του εσωτερικού ελέγχου και οι εσωτερικοί ελεγκτές αποκτούν τον πραγματικό τους ρόλο μέσα στην οικονομική μονάδα. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί

ότι υπάρχει το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών που είναι το αρμόδιο συλλογικό όργανο που εκφράζει τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα. Απαρτίζεται από 7μελες Διοικητικό Συμβούλιο και έχει ως μέλη πτυχιούχους ανωτάτων σχολών που ασκούν αποδεδειγμένα το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή.

4.4 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Στόχος του κώδικα Δεοντολογίας είναι να παράγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες θεμελιώδεις αρχές¹⁹:

1. Ακεραιότητα (Integrity)

Αυτή εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους. Στα πλαίσια αυτά ο εσωτερικός ελεγκτής εκτελεί την εργασία του με τιμιότητα και υπευθυνότητα σε όλες τις επαγγελματικές σχέσεις του και δε λαμβάνει μέρος σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα. Σέβεται και συνεισφέρει στους έννομους και ηθικούς στόχους της οικονομικής μονάδας.

2. Αντικειμενικότητα (Objectivity)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επενδύουν το υψηλότερο επίπεδο της επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Δεν πρέπει να επιτρέπουν προκατάληψη, σύγκρουση συμφερόντων, ή αδικαιολόγητη επιρροή άλλων να υπερισχύουν της επαγγελματικής κρίσης του.

3. Εμπιστευτικότητα (Confidentiality)

Σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νόμιμη ή επαγγελματική υποχρέωση για να συμβεί κάτι τέτοιο. Ο ελεγκτής πρέπει να τηρεί την προστασία και το απόρρητο της πληροφόρησης που αποκτάται ως αποτέλεσμα επαγγελματικών σχέσεων και δεν πρέπει να αποκαλύπτει οποιαδήποτε τέτοια πληροφορία σε τρίτα μέρη χωρίς κατάλληλη και ειδική εξουσιοδότηση για οποιοδήποτε προσωπικό όφελος.

¹⁹ Λουμιώτης Β., Τζίφας Β. (2012) «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου» ΔΕΠ 200

4. *Επαγγελματική Ικανότητα και Δέουσα Προσοχή (Professional Competence and Due Care)*

Χρησιμοποιούν τις απαιτούμενες γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που είναι απαραίτητες για την παροχή των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Η επαγγελματική ικανότητα μπορεί να χωριστεί σε δύο ξεχωριστές φάσεις, στην απόκτηση της επαγγελματικής ικανότητας και στη διατήρησή της. Η επιμέλεια περικλείει την ευθύνη να ενεργεί κάποιος σύμφωνα με τις απαιτήσεις μίας εργασίας, προσεκτικά, διεξοδικά και έγκαιρα.

5. *Επαγγελματική Συμπεριφορά (Professional Behavior)*

Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς και πρέπει να αποφεύγει κάθε πράξη που δυσφημεί το επάγγελμα. Είναι αναγκαία προϋπόθεση για την εξασφάλιση του επιθυμητού αποτελέσματος και την διαφύλαξη των επαγγελματικών προτύπων. Δίνει επίσης την δυνατότητα να προσφέρονται αμερόληπτες κρίσεις.

4.5 Λογιστική οργάνωση εσωτερικού ελέγχου στο πλοίο

Για ένα επαρκές και σωστό σύστημα έλεγχου είναι αναγκαίο να υπάρχει επαρκής λογιστική οργάνωση και κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη. Αυτό επιτυγχάνεται με την σωστή ενημέρωση και την έγκαιρη τακτοποίηση λογαριασμών οι οποίοι απεικονίζουν συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ μίας ναυτιλιακής επιχείρησης και τρίτων.

Για να υπάρξει ακρίβεια στις λογιστικές πληροφορίες που προκύπτουν, πρέπει να εξασφαλίζεται η εφαρμογή του ΕΓΛΣ καθώς και να ακολουθούνται διάφοροι κανονισμοί και οδηγίες που διευκολύνουν την ομαλή μετάβαση των στοιχείων στη λογιστική υπηρεσία. Η απεικόνιση της λογιστικής εγγραφής γίνεται με την έκδοση παραστατικού στοιχείου. Η έγκαιρη έκδοση του παραστατικού βοηθάει όχι μόνο στην ομαλή διεκπεραίωση όλων των λογιστικών διαδικασιών αλλά και στον εσωτερικό έλεγχο. Με το πέρασμα των χρόνων και την ταχεία ανάπτυξη της τεχνολογίας αλλά και των Η/Υ έχουν παίξει σημαντικό ρόλο για την μηχανογραφική υποστήριξη όλων των διαδικασιών μιας επιχείρησης. Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο δίνεται ιδιαίτερη σημασία στο σημείο εισόδου των στοιχείων στον Η/Υ. Επίσης πρέπει να

υπάρχει επαρκής προγραμματισμός του αλλά και αυστηρά μέτρα προστασίας όχι μόνο Η/Υ αλλά και όλου του τεχνικού εξοπλισμού.

4.6 Οργάνωση προσωπικού

Όπως σε κάθε επιχείρηση έτσι και στις ναυτιλιακές τηρείται συγκεκριμένο οργανόγραμμα και οι αρμοδιότητες κατανέμονται από την κορυφή προς τα επιμέρους τμήματα. Βασική προϋπόθεση για την ομαλή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι να γίνεται σωστά η κατανομή αυτή, όσο το δυνατόν περισσότερο. Επίσης σημαντικό ρόλο παίζει η ομαλή συνεργασία μεταξύ των τμημάτων με επιμέλεια και με γνώμονα το συμφέρον της επιχείρησης.

Για να υλοποιηθούν όμως όλα αυτά θα πρέπει να γίνει σωστή επιλογή προσωπικού, η επιτυχής τοποθέτηση των κατάλληλων ανθρώπων στις ανάλογες θέσεις αλλά και η κατάλληλη εκπαίδευσή τους.

Το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου είναι ένα καλή οργανωμένο τμήμα υψηλών προδιαγραφών και απαιτήσεων. Το που πρέπει να υπάγεται ιεραρχικά ο εσωτερικός έλεγχος εξαρτάται από την οργανωτική δομή και το μέγεθος της επιχείρησης καθώς και από την αντίληψη που έχουν οι διοικούντες για τον έλεγχο.

4.7 Βασικές επιδιώξεις συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Η σωστή οργάνωση μίας ναυτιλιακής επιχείρησης έχει άμεση επίδραση στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε αυτό να είναι αποτελεσματικό. Γι 'αυτό το λόγο είναι αναγκαίο να έχει ορισμένες βασικές επιδιώξεις, με βάση των οποίων θα εξασφαλίζονται τα επιθυμητά αποτελέσματα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι κυριότερες επιδιώξεις.

4.7.1 Χρηματικά διαθέσιμα-Απαιτήσεις -Χρεόγραφα και συμμετοχές

Χρηματικά διαθέσιμα

- Ο κάθε ταμίας είναι αποκλειστικά υπεύθυνος για τη φύλαξη του χρηματικού αποθέματος
- Πρέπει να χρησιμοποιείται κατάλληλο θησαυροφυλάκιο για τα διαθέσιμα και να διενεργούνται αιφνιδιαστικοί έλεγχοι
- Πρέπει να πραγματοποιείται καθημερινός έλεγχος στα αντίστοιχα παραστατικά και στα στοιχεία των χρηματαποστολών
- Οι συμφωνίες των λογαριασμών πρέπει να γίνονται και να ελέγχονται από το αρμόδιο άτομο.

Απαιτήσεις

- Οι συμφωνίες των λογαριασμών πρέπει να γίνονται από το αρμόδιο, κατά περίπτωση, άτομο και να ελέγχονται από τον προϊστάμενο
- Το άτομο που ευθύνεται για τις επιβεβαιωτικές επιστολές που σχετίζονται με την επιβεβαίωση των υπολοίπων πρέπει να διαφέρει από το άτομο που διενεργεί τις λογιστικές συμφωνίες
- Πρέπει να επιθεωρείται η κίνηση των λογαριασμών των εισπρακτέων επιταγών
- Το Διοικητικό Συμβούλιο πρέπει να εγκρίνει οποιεσδήποτε πιστώσεις προκύπτουν

Χρεόγραφα και συμμετοχές

- Στην περίπτωση των επενδύσεων σε χρεόγραφα, πρέπει να υπάρχει και η αντίστοιχη πληροφόρηση του Διοικητικού Συμβουλίου
- Το πρόσωπο που διενεργεί τις λογιστικές καταχωρήσεις για συναλλαγές που αφορούν χρεόγραφα πρέπει να διαφέρει απ' αυτό που πραγματοποιεί τις συναλλαγές
- Πρέπει να ελέγχεται εάν τα χρεόγραφα φυλάσσονται σε θυρίδα
- Οποιοσδήποτε ενέργειες γίνονται θα πρέπει να αποφασίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο

4.7.2 Αγορές- Παραγγελίες- Τιμολόγια προμηθευτών-Αποθέματα

- Σημαντική επίδωξη είναι η εφαρμογή οδηγιών σχετικά με τις αγορές, την επιλογή προμηθευτή, τον τρόπο και τον έλεγχο των πληρωμών

- Όλες οι αγορές και οι παραγγελίες πρέπει να διενεργούνται από την αρμόδια υπηρεσία εφοδιασμού
- Για κάθε αγορά και παραγγελία πρέπει να υπάρχει παρακολούθηση της αγοράς και γραπτή παραγγελία
- Δημιουργία ετήσιου προγράμματος εφοδιασμού
- Τα δελτία παραγγελιών πρέπει να συσχετίζονται με τα τιμολόγια των προμηθευτών
- Τα τιμολόγια πρέπει να μην παρουσιάζουν αποκλίσεις και διαφορές με όσα έχουν συμφωνηθεί
- Τήρηση βιβλίου για τη διαχείριση των αποθεμάτων
- Παροχή οδηγιών για τις αποτιμήσεις και τις απογραφές των αποθεμάτων
- Ύπαρξη δελτίου εισαγωγής για κάθε εισαγωγή που διενεργείται στην ναυτιλιακή επιχείρηση
- Πραγματοποίηση απογραφών και επαλήθευση με τα δεδομένα των βιβλίων που τηρούνται

4.7.3 Προμηθευτές-Επιταγές και Γραμμάτια πληρωτέα-Πιστωτές και λοιπές υποχρεώσεις

- Λογιστική συμφωνία των λογαριασμών που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις της ναυτιλιακής επιχείρησης σε τακτά χρονικά διαστήματα
- Επαλήθευση για τυχόν υπόλοιπα που υπάρχουν
- Έλεγχος για τόκους που ίσως έχουν δημιουργηθεί
- Έκδοση ομολογιακών δανείων
- Εξακρίβωση και επαλήθευση των υπολοίπων των προμηθευτών
- Συσχέτιση αντικριζόμενων λογαριασμών

4.7.4 Δάνεια -Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία και δημόσιο

Δάνεια

- Το Διοικητικό Συμβούλιο πρέπει να καθορίζει όλα τα ζητήματα που αφορούν τα δάνεια
- Ενημέρωση αρμοδίων για την κατάσταση των δανείων που έχουν ληφθεί

- Λογιστική συμφωνία σε τακτά χρονικά διαστήματα από διαφορετικά άτομα κάθε φορά
- Έλεγχος τόκων των δανείων

Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία και δημόσιο

- Η σωστή παρουσίαση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το δημόσιο
- Η άμεση απόδοση των οφειλομένων μαζί με τα απαραίτητα δικαιολογητικά
- Η παρακολούθηση των φορολογικών εκκρεμοτήτων

4.7.5 Μισθοδοσία προσωπικού και πληρώματος

- Τήρηση μητρώου εργαζομένων
- Έλεγχος σωστής διαχείρισης μισθοδοσίας
- Επαλήθευση ότι όλο το προσωπικό και το πλήρωμα εργάζεται πλήρως και παραγωγικά
- Τήρηση νομοθεσίας για εργατικά και ασφαλιστικά ζητήματα

4.7.6 Οικονομικές καταστάσεις

- Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων μέσα στα χρονικά περιθώρια που προβλέπονται από τη νομοθεσία
- Παρουσίαση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της ναυτιλιακής επιχείρησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

5.1 Προκαταρκτικές διαδικασίες ελέγχου

Ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να έχει άμεση πληροφόρηση για βασικά ζητήματα της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα οποία σχετίζονται με το είδος της επιχείρησης και τη νομική μορφή της, τη διοίκηση και τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων ετών. Πιο αναλυτικά ενδιαφέρεται για τα εξής θέματα:

- Ενημέρωση για την οργάνωση και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Για την ενημέρωση αυτή αντλούνται πληροφορίες από το καταστατικό της επιχείρησης, την ειδική νομοθεσία που είναι σε ισχύ και από την διοικητική και τεχνική διάρθρωση της επιχείρησης. Επίσης το αντικείμενο εργασιών και η λογιστική οργάνωση της οικονομικής μονάδας που πρόκειται να ελεγχθεί παίζουν σημαντικό ρόλο στην ενημέρωση αυτή.
- Γενική μελέτη και εκτίμηση υφιστάμενου συστήματος ελέγχου. Βοηθητικά «εργαλεία» στη μελέτη αυτή θεωρούνται ο πίνακας του διοικητικού προσωπικού, οι διάφορες διαδικασίες αγορών και πωλήσεων καθώς και οι μισθοδοτικές καταστάσεις.
- Προγραμματισμός του ελέγχου με τον οποίο θα καθοριστούν οι επιμέρους ελεγκτικές διαδικασίες που θα εφαρμοστούν για κάθε λογαριασμό.

Στις διαδικασίες ελέγχου μιας ναυτιλιακής επιχείρησης περιλαμβάνεται, όταν αυτό είναι δυνατό, η επίσκεψη του ελεγκτή στους τόπους εκμετάλλευσής της, δηλαδή τα πλοία για άμεση επισκόπηση. Παράλληλα, όσον αφορά τη λογιστική οργάνωση, ο ελεγκτής πρέπει να δίνει βάση στο λογιστικό σχέδιο που ακολουθεί η επιχείρηση και να λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες από τα συγκεντρωτικά και αναλυτικά βιβλία.

Κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ελεγκτικών διαδικασιών διαμορφώνεται ένα ερωτηματολόγιο, οι απαντήσεις του οποίου παρουσιάζουν την πραγματική «εικόνα» της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ανάμεσα στις ερωτήσεις που περιλαμβάνονται στο ερωτηματολόγιο αυτό είναι εάν τα τηρούμενα βιβλία είναι αυτά που προβλέπει η νομοθεσία, ένα το λογιστήριο έχει επαρκές προσωπικό, εάν υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου κ.α.

Από την άλλη μεριά, οι αρμόδιοι της ναυτιλιακής επιχείρησης είναι υποχρεωμένοι να έχουν στην κατοχή τους μία λίστα στην οποία να περιλαμβάνονται όλες οι πληροφορίες που αφορούν τα πλοία που διαχειρίζεται ή εκμεταλλεύεται. Μία συνοπτική παρουσίαση όλων των σταδίων του ελέγχου είναι αυτή που παρουσιάζεται στη συνέχεια²⁰.

1. Καθορισμός των όρων της ανάθεσης του ελέγχου
2. Σχεδιασμός:
 - ⇒ Απόκτηση γνώσεων για τον ελεγχόμενο
 - ⇒ Ανάπτυξη γενικού ελεγκτικού σχεδίου
 - ⇒ Συντονισμός του προς εκτέλεση έργου
3. Προσδιορισμός του βαθμού αξιοπιστίας του εσωτερικού ελέγχου
 - ✓ Εντοπισμός, τεκμηρίωση και επαλήθευση ελεγκτικών διαδικασιών
 - ✓ Συνεκτίμηση επιρροής περιβαλλοντολογικών παραγόντων
 - ✓ Καθορισμός του είδους, πεδίου εφαρμογής και έκταση των αναγκαίων ουσιαστικών διαδικασιών
4. Εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών
5. Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων

Για να σχηματίσει γνώμη ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να βασιστεί στον εσωτερικό έλεγχο με την προϋπόθεση να έχει εμπιστοσύνη στον εσωτερικό ελεγκτή ή να πειστεί ότι οι διαδικασίες είναι αποτελεσματικές. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την χρησιμοποίηση ενός ερωτηματολογίου ή τη συμπλήρωση του από το προσωπικό της ναυτιλιακής επιχείρησης. Τα αποτελέσματα αυτού θα αξιολογηθούν από τον εξωτερικό ελεγκτή και οι τυχόν αδυναμίες που θα εντοπιστούν θα γνωστοποιηθούν στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας.

Επίσης πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια²¹ αναφορικά με τη συμμόρφωση της ελεγχόμενης εταιρίας με σχετικούς νόμους ή κανονισμούς που έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Εάν υπάρχουν περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με το νόμο ή τους κανονισμούς που έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες που βοηθούν στην εύρεση των περιπτώσεων αυτών.

²⁰ IFAC: Διεθνής Ελεγκτική Οδηγία 1006

²¹ Λουμιώτης Β., Τζίφας Β. (2012) Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ 250)

5.2 Ερωτηματολόγιο εκτίμησης εσωτερικού ελέγχου

Για την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτιστεί κατάλληλο ερωτηματολόγιο οι απαντήσεις του οποίου πρέπει να διασταυρώνονται για την ακρίβειά τους. Αποτελούν ένα τρόπο για να διαπιστωθεί το επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου μέσα στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα αλλά και μία υπενθύμιση προς τον εξωτερικό ελεγκτή αν λειτουργούν οι εξασφαλίσεις που πρέπει να παρέχει το σύστημα.

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζονται συνοπτικά ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου για βασικούς λειτουργικούς τομείς της ναυτιλιακής επιχείρησης²².

5.2.1 Γενικό ερωτηματολόγιο

- 1) Τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται από την επιχείρηση
-είναι ενημερωτικά σωστά;
-τηρούν όλες τις διατάξεις της νομοθεσίας;
-συμφωνούν με τα ισοζύγια κάθε μήνα;
- 2) Το λογιστήριο της επιχείρησης είναι επαρκώς και κατάλληλα επανδρωμένο;
- 3) Το προσωπικό του λογιστηρίου είναι ανεξάρτητο από άλλα τμήματα της επιχείρησης ;
- 4) Υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της επιχείρησης από τα ανώτερα στελέχη;
- 5) Η εργασία του εσωτερικού ελέγχου είναι επαρκής;
- 6) Υπάρχουν προγράμματα εσωτερικού ελέγχου;

5.2.2 Χρηματικά διαθέσιμα (ταμείο και καταθέσεις)-Χρεόγραφα και Συμμετοχές σε εταιρίες

²² Πρωτοψάλτης Ν. Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

1. Ελέγχονται οι καταχωρήσεις των εισπράξεων τοις μετρητοίς, με εμβάσματα ή με επιταγές;
2. Εκτός από τους εισπράκτορες υπάρχουν άλλα άτομα της οικονομικής μονάδας που να εισπράττουν χρήματα;
3. Πραγματοποιούνται εισπράξεις μέσω πρακτόρων;
4. Υπάρχουν προαριθμημένα εντάλματα πληρωμών;
5. Είναι καθορισμένο το μέγιστο ύψος υπολοίπου που υπάρχει στο ταμείο;
6. Τα στελέχη των επιταγών που χορηγούνται από την τράπεζα καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο;
7. Ο εσωτερικός ελεγκτής πραγματοποιεί αιφνιδιαστικές καταμετρήσεις ταμείων;
8. Γίνεται μηνιαία συμφωνία των λογαριασμών καταθέσεων με τα αντίστοιχα αντίγραφα κίνησης, λογαριασμών (extraits) των τραπεζών;
9. Πραγματοποιείται παρακολούθηση και έλεγχος του εκτοκισμού των καταθέσεων;
10. Γίνεται «διασταύρωση» των εγγράφων μεταξύ των λογισμικών ταμείου, τραπεζών και επιταγών;
11. Οι φυσικοί τίτλοι, τα δικαιολογητικά συμμετοχών και τα στοιχεία των επενδύσεων, φυλάσσονται σε ασφαλή θυρίδα;
12. Υπάρχει κατάλληλος διαχωρισμός καθηκόντων μεταξύ προσωπικού ως προς τη διαχείριση χρεογράφων, είσπραξη εισοδήματος απ' αυτά και τη λογιστική παρακολούθησή τους;
13. Υπάρχουν αρμόδιοι επί των χρεογράφων που παρακολουθούν την εμπρόθεσμη είσπραξη των εξ αυτών εισοδημάτων, τις εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογικών υποχρεώσεων ή εισοδήματος και τις εμπρόθεσμες αντικαταστάσεις παλαιών με νέους τίτλους;

5.2.3 Απαιτήσεις (πελάτες – πρακτορεία και λοιποί χρεωστικοί λογαριασμοί)- Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

1. Τα λογιστικά υπόλοιπα πελατών – πρακτορείων, συμφωνούνται με τους πελάτες – πρακτορεία;

2. Γνωστοποιούνται κατά περιόδους τα υπόλοιπα σε όλους τους πελάτες – πρακτορεία ή ζητείται απ' αυτούς απάντηση ως προς το σύμφωνό τους;
3. Χορηγούνται από την εταιρεία μακροπρόθεσμα δάνεια ή πιστώσεις;
4. Εάν ναι, εγκρίνονται αυτά από κάποιο αρμόδιο πρόσωπο ή όργανο της Διοίκησης;
5. Οι επιταγές, οι συναλλαγματικές και τα γραμμάτια εισπρακτέα, φυλάσσονται σε ασφαλή θέση;
6. Γίνονται έλεγχοι ως προς τις επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις, για τον προσδιορισμό:
 - των απαιτούμενων ενεργειών;
 - των προβλέψεων γι' αυτές;
7. Η εταιρία τηρεί επαρκώς λεπτομερή και πλήρως ενημερωμένα μητρώα των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και των αποσβέσεων τους;
8. Η εταιρία προβαίνει :
 - α) σε περιοδική απογραφή του κινητού, κυρίως πάγιου εξοπλισμού;
 - β) σε περιοδικές εκτιμήσεις του παγίου ενεργητικού προς το σκοπό προσδιορισμού του ασφαλιστέου ποσού;
9. Για τυχόν προσθήκες υφίσταται προέγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου ;
10. Η μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, καθορίζεται από τη Διοίκηση και ακολουθείται παγίως ;
- 11.Υπάρχει σύστημα διάκρισης των δαπανών σε δαπάνες βελτιώσεως και συντηρήσεως;
12. Ο καθορισμός της φύσεως του άυλου ενεργητικού και η λογιστική του αντιμετώπιση ελέγχονται από ανώτερο υπάλληλο που είναι ανεξαρτήτως απ' το προσωπικό;

5.2.4 Αγορές Παραγγελίες-Τιμολόγια Προμηθευτών και Αποθέματα

- 1) Οι αγορές σημαντικής αξίας διενεργούνται κατόπιν :
 - διαγωνισμών;
 - προσφορών;

- 2) Διενεργούνται σημαντικές αγορές ή μικροαγορές επιτοπίως από αρμόδιους των πλοίων ή των υποκαταστημάτων;
- 3) Ενεργούνται οι αγορές με βάση προκαθορισμένα αποθέματα ασφαλείας;
 - Ειδών τροφοδοσίας;
 - Καυσίμων και λιπαντικών;
 - Ανταλλακτικών;
 - Σιγαρέτων-Ποτών;
 - Ειδών Καταστημάτων;
 - Χρωμάτων και άλλων αναλώσιμων υλικών;
- 4) Τα τιμολόγια αγορών ελέγχονται ως προς :
 - τις τιμές μονάδας με αντιπαραβολή τη γενόμενη προσφορά;
 - τις αριθμητικές πράξεις;
 - τα έξοδα μεταφοράς;
 - Φ.Π.Α.;
 - τις εκπτώσεις;
- 5) Τηρείται ιδιαίτερο ημερολόγιο αγορών;
- 6) Υπάρχει καθιερωμένο και ικανοποιητικό σύστημα παραγγελιών;
- 7) Ελέγχονται τα τιμολόγια με τις παραγγελίες και άλλα σχετικά δικαιολογητικά των παραληφθέντων εμπορευμάτων και υπηρεσιών;
- 8) Τα πρόσωπα που υπογράφουν επιταγές πληρωτέες ή συναλλαγματικές (για λογαριασμό της εταιρίας) αντλούν την εξουσία τους από απόφαση του Δ.Σ.
- 9) Τηρούνται τα κατάλληλα βιβλία αξιόγραφων; (επιταγών πληρωτέων, γραμματίων πληρωτέων κ.λπ.)
- 10) Τηρούνται βιβλία αποθήκης στα πλοία κατά ποσότητα και αξία;
- 11) Υπάρχει αποτελεσματική διαφύλαξη των αποθεμάτων;
- 12) Οι τυχόν σημαντικές αποκλίσεις αποθεμάτων απ' τα αντίστοιχα βιβλία αποθήκης, ελέγχονται ή αιτιολογούνται καταλλήλως;
Εμφανίζονται συχνά τέτοιες αποκλίσεις;
- 13) Ορίζονται από τη Διοίκηση, όπου ενδείκνυται, ανώτατα και κατώτατα όρια αποθεμάτων;
- 14) Ακολουθείται παγίως η ίδια μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων;
 - γίνεται επιθεώρηση;
 - τηρούνται δελτία εισαγωγής, εξαγωγής;

5.2.5 Δάνεια- Προμηθευτές- Επιταγές πληρωτέες- Γραμμάτια πληρωτέες-Πιστωτές και λοιπά υποχρέωσης

- 1) Πώς πραγματοποιούνται τα δάνεια προς την εταιρία;
- 2) Εξετάζονται αν είναι συμφέροντες οι όροι;
- 3) Υπάρχουν και τηρούνται βιβλία ή φάκελοι με τους όρους και τις λοιπές λεπτομέρειες που διέπουν τα λαμβανόμενα δάνεια και πιστώσεις;
- 4) Το σύστημα προμηθειών εξασφαλίζει τα συμφέροντα της εταιρείας;
- 5) Εφόσον τηρούνται ιδιαίτερες μηχανογραφικές εφαρμογές, γίνονται τακτικά λογιστικές συμφωνίες στους ανωτέρω γενικούς λογαριασμούς;

5.2.6 Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία και Δημόσιο-Μισθοδοσία προσωπικού

- 1) Τις φορολογικές υποθέσεις χειρίζονται :
 - υπάλληλοι της εταιρίας;
 - εξωτερικοί φοροτεχνικοί εμπειρογνώμονες;
- 2) Η Διοίκηση ελέγχει με τους φοροτεχνικούς εμπειρογνώμονες τη φορολογική κατάσταση για τις απαιτούμενες προβλέψεις;
- 3) Οι αποδόσεις των άμεσων και έμμεσων φόρων και λοιπών εισφοροκρατήσεων υπέρ Ελληνικού Δημοσίου και Ασφαλιστικών Οργανισμών κύριας και επικουρικής ασφάλισης γίνονται κατόπιν καταλλήλου ελέγχου και εγκρίσεως;
- 4) Η μισθοδοσία προσωπικού και πληρωμάτων εγκρίνεται από πρόσωπο που είναι εξουσιοδοτημένο από τη Διοίκηση;
- 5) Υφίσταται έγκριση για όλες τις αλλαγές μισθών, ημερομισθίων, προσλήψεων και απολύσεων (προσωπικού και πληρωμάτων);
- 6) Τα καθήκοντα των προσώπων που συντάσσουν τις μισθοδοτικές καταστάσεις είναι σαφώς διακεκριμένα από εκείνα των προσώπων που ενεργούν τις πληρωμές;
- 7) Οι προκαταβολές που χορηγούνται στο προσωπικό και στα πληρώματα εγκρίνονται αρμοδίως;

- 8) Το προσωπικό που καταρτίζει τις μισθοδοτικές καταστάσεις έχει σχέση με την έκδοση των επιταγών ή και την τήρηση των λογιστικών βιβλίων;
- 9) Υπάρχουν πληρώματα ή προσωπικό που πληρώνονται με επιταγές, ελέγχονται οι επιταγές αυτές αν πληρώθηκαν απ' την τράπεζα;
- 10) Αν οι πληρωμές γίνονται σε μετρητά εκδίδονται αποδείξεις πληρωμής;
- 11) Διενεργούνται από την εταιρία προβλέψεις για συνταξιοδοτήσεις υπαλλήλων λόγω κανονικής ή πρόωρης αποχώρησεως τους από την υπηρεσία;

5.2.7 Λοιποί Τομείς

- 1) Εάν οι μετοχές της εταιρίας δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, και αν οι μετοχές είναι ονομαστικές, τηρείται αθεώρητο βιβλίο – μητρώο μετόχων και μετοχών ; Είναι πλήρως ενημερωμένο;
- 2) Εάν οι μετοχές είναι εισηγμένες τηρείται και ενημερώνεται το μετοχολόγιο, κατόπιν επικοινωνίας με το Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών;
- 3) Παρακολουθούνται επαρκώς και εφαρμόζονται οι αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς;
- 4) Όσον αφορά τα έξοδα, λαμβάνεται για κάθε ένα απ' αυτά το αναγκαίο παραστατικό στοιχείο; Είναι εγκεκριμένο σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης; Υπάρχει προϋπολογισμός εξόδων;
- 5) Υπάρχει δυνατότητα περιορισμού των εξόδων με καλύτερη οργάνωση και συντονισμό των υπηρεσιών;
- 6) Σχετικά με τα έσοδα υπάρχει ικανοποιητικό σύστημα βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων;
- 7) Ενημερώνονται εγκαίρως οι λογαριασμοί εσόδων;
- 8) Υπάρχει τρόπος αύξησης εσόδων;
- 9) Παρακολουθείται η εφαρμογή τους ΕΓΛΣ συνεχώς κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης;
- 10) Υπάρχουν προβλήματα που θα καθυστερήσουν τη σύνταξη ή ολοκλήρωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πέρα από τις νόμιμες προθεσμίες;

11) Ποιες βελτιώσεις απαιτεί το σύστημα ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι τέλος Φεβρουαρίου του επόμενου από τη λήξη της χρήσης τους;

5.3 Σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου

Κατά το ΔΠΕ 200²³, για να υπάρξει αποδοτικός έλεγχος θα πρέπει να τηρούνται όλες οι αρχές που αναφέρονται στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και κυριότερα να υπάρχει σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου.

Στη διαδικασία του ελέγχου πρέπει να υπάρχει επαρκές σχέδιο που να αφορά τη δομή, την οργάνωση και το συντονισμό των διαδικασιών που θα ακολουθηθούν απ' τα άτομα που καταρτίζουν τον έλεγχο.

Το πρόγραμμα του ελέγχου περιλαμβάνει μία αναλυτική περιγραφή των ελεγκτικών διαδικασιών που χρειάζεται να εφαρμοστούν για τον έλεγχο κάθε λογαριασμού. Αναλυτικότερα περιλαμβάνει :

- πρόγραμμα ενημέρωσης μόνιμου φακέλου
- πρόγραμμα προκαταρκτικού ελέγχου
- πρόγραμμα τελικού,

Το πρόγραμμα ελέγχου είναι εξαιρετικά σημαντικό γιατί παρέχει μία καθοδήγηση στο άτομο που πραγματοποιεί τον έλεγχο, παρέχει αποδεικτικό στοιχείο για όλες τις διαδικασίες που έχουν διενεργηθεί, μειώνεται η πιθανότητα να παραλειφθούν ορισμένες διαδικασίες και διευκολύνει την «παρακολούθηση» των διαδικασιών από προϊστάμενους και υπεύθυνους του ελέγχου.

5.4 Φύλλα εργασίας- Φάκελος ελέγχου- Μόνιμος Φάκελος

Η εκτέλεση κάθε ελεγκτικής εργασίας καθώς και η τεκμηρίωση του πορίσματος ελέγχου θα πρέπει να προκύπτει από τα φύλλα εργασίας²⁴, συνταχθέντα από τον

²³ Λουμιώτης Β. Τζίφας Β. (2012) «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου»

²⁴ Παπαστάθης Π. (2003) «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του»

ελεγκτή. Τα φύλλα εργασίας αποτελούν απαραίτητο συστατικό της διαδικασίας ελέγχου καθώς περιλαμβάνουν όλο το αποδεικτικό υλικό που έχει συγκεντρωθεί από τους ελεγκτές και αφορούν όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες που έχουν διενεργηθεί καθώς και τις διαπιστώσεις ελέγχου.

Τα φύλλα εργασίας υπογράφονται κατά σελίδα, συντάσσονται πλήρως και λεπτομερώς από τον ελεγκτή και είναι άκρως απόρρητα. Εάν δεν συνταχθούν τα αντίστοιχα φύλλα εργασίας, ο έλεγχος θεωρείται ότι δεν έχει ολοκληρωθεί. Παράλληλα, θα πρέπει να προσαρμίζονται ανάλογα με το ελεγκτικό αντικείμενο, να φυλάσσονται κατά τη διάρκεια της χρήσης αλλά και μετά την περάτωση του ελέγχου ως απόρρητα έγγραφα και ο ελεγκτής να λαμβάνει γνώση των φύλλων εργασίας του προηγούμενου ελέγχου.

Τα φύλλα εργασίας πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω:

- Το πρόγραμμα ελέγχου
- Το ερωτηματολόγιο του εσωτερικού ελέγχου συμπληρωμένο μαζί με διάφορες σημειώσεις του ελεγκτή
- Τις επιστολές της Διοίκησης
- Τις επιβεβαιωτικές επιστολές τρίτων (πελατών, τραπεζών κλπ)
- Τα κατάλληλα αποσπάσματα από τα πρακτικά συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων
- Διάφορες καταστάσεις, πίνακες, σημειώσεις και σχόλια του ελεγκτή
- Πληροφορίες και διευκρινήσεις για την πληρέστερη παρουσίαση του ελέγχου
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν
- Τις παρατηρήσεις ελέγχου

Οι ελεγκτές συνήθως τηρούν δύο φακέλους για να ταξινομηθούν τα φύλλα εργασίας, το μόνιμο φάκελο και το φάκελο ελέγχου της ελεγχόμενης χρονικής περιόδου. Η ταξινόμηση των φύλλων εργασίας μέσα σ' αυτούς τους φακέλους γίνεται με βάση την αρίθμηση των φύλλων εργασίας.

Φάκελος ελέγχου της ελεγχόμενης χρονικής περιόδου: Τα φύλλα εργασίας που συντάσσονται πρέπει να ταξινομούνται στον φάκελο αυτό. Στην εξωτερική όψη του φακέλου αυτού αναγράφονται η επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ο αριθμός μητρώου της αναληφθείσης εργασίας, η χρήση που αφορά και το όνομα του αρμόδιου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

Μόνιμος Φάκελος (Μ.Φ.): Στην περίπτωση επαναλαμβανόμενων ελέγχων τα φύλλα εργασίας μόνιμου ενδιαφέροντος φυλάσσονται στο μόνιμο φάκελο και

ενημερώνονται στον έλεγχο κάθε χρήσης. Στο εξωτερικό αναγράφονται η ένδειξη «Μόνιμος Φάκελος», η επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και το όνομα αρμόδιου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Το εσωτερικό του χωρίζεται με ιδιαίτερο διαχωριστικό.

5.5 Ενδιάμεσος έλεγχος

Ο ενδιάμεσος αφορά την πραγματοποίηση λεπτομερούς ελέγχου σε όλες τις οικονομικές πράξεις μίας περιόδου με βάση το πλήρες λογιστικό κύκλωμα. Ακολουθείται η «διαδρομή» που ακολουθήθηκε και από τους υπαλλήλους της επιχείρησης για τη λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων της περιόδου που επιλέχθηκε και ελέγχονται λεπτομερώς. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται στο στάδιο του ενδιάμεσου ελέγχου αναφέρονται παρακάτω.

5.5.1 Καταμετρήσεις

Ταμιακά διαθέσιμα

Αρχικά, οι καταμετρήσεις πρέπει να γίνονται αιφνιδιαστικά κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου αλλά και ενδιάμεσα. Αυτές καταγράφονται στα πρακτικά και υπογράφονται από το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο αλλά και από το ελεγχόμενο, κατά περίπτωση, άτομο. Θα πρέπει να υπάρχει συμφωνία ανάμεσα σε αυτά που έχουν καταμετρηθεί και στα λογιστικά δεδομένα των βιβλίων, να εξετάζεται εάν γίνεται καθημερινή συμφωνία του ταμείου και να πραγματοποιείται επαλήθευση του υπολοίπου. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στην περίπτωση των επιταγών και κατά πόσο έχουν αυτές μεταβιβαστεί στο όνομα της επιχείρησης, εάν οι εκδιδόμενες από την επιχείρηση επιταγές παρακολουθούνται επαρκώς, αν εκδίδονται από την επιχείρηση παραστατικά και κατά πόσο καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς.

Καταθέσεις

Καταρτίζεται πίνακας των λογαριασμών καταθέσεων που να περιλαμβάνει τα στοιχεία κάθε λογαριασμού, το υπόλοιπο έναρξης της χρήσης, τις καταθέσεις και

αναλήψεις καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου. Άλλα στοιχεία που είναι αναγκαίο να παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι τόκοι(χρεωστικοί και πιστωτικοί), τυχόν αντιλογισμοί και το υπόλοιπο λήξης της περιόδου. Παράλληλα πρέπει να ζητείται επαλήθευση για να γίνει η συμφωνία των υπολοίπων που απεικονίζονται στον πίνακα με τα αντίστοιχα αντίγραφα κίνησης των λογαριασμών των τραπεζών (extracts).

Ταμιακή διαχείριση υποκαταστημάτων (κεντρικών πρακτορείων)

Ο έλεγχος, όπως έχει ήδη αναφερθεί, πρέπει να διενεργείται αιφνιδιαστικά. Γίνεται η καταμέτρηση των διαθεσίμων και ενημερώνεται το βιβλίο του ταμείου. Είναι απαραίτητο τα καταμετρηθέντα να συμφωνούν με το λογιστικό υπόλοιπο της ταμιακής κατάστασης και να συντάσσεται το ανάλογο πρακτικό. Στη συνέχεια πρέπει να υπάρχει επαρκής πληροφόρηση από την έδρα για το εάν έχουν ελεγχθεί οι ταμιακές καταστάσεις του πρακτορείου και αν έχουν υπάρξει διαφορές. Τέλος θα πρέπει να κρατούνται σημειώσεις για τη συμφωνία του λογαριασμού του Κεντρικού πρακτορείου με το λογαριασμό του κεντρικού της έδρας. Τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται στο υποκατάστημα και μεταβιβάζονται απευθείας στον Η/Υ του κεντρικού.

5.5.2 Έλεγχος ταμιακής διαχείρισης πλοίου

Για να μπορέσει να διενεργηθεί αποτελεσματικός έλεγχος στα πλοία, η επίσκεψη σ' αυτά θα πρέπει να γίνεται και πάλι αιφνιδιαστικά και να γίνεται άμεση καταμέτρηση των διαθεσίμων. Στη συνέχεια ζητείται να ενημερωθεί το βιβλίο ταμείου και γίνεται η αντίστοιχη συμφωνία. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται για τυχόν εμβάσματα από ή προς το πλοίο γι' αυτό και θα πρέπει να γίνεται επαλήθευση με τα στοιχεία που διαθέτει το λογιστήριο της ναυτιλιακής επιχείρησης. Επίσης, πρέπει να πραγματοποιείται έλεγχος στους λογαριασμούς των καταθέσεων και τι συναλλαγές έχουν γίνει το τελευταίο διάστημα από τον οικονομικό αξιωματικό του εκάστοτε πλοίου. Πρέπει να σημειωθεί ότι η καταμέτρηση των χρηματικών διαθεσίμων δεν αλλάζει και η σύνταξη της ταμιακής κατάστασης γίνεται μέσω του Η/Υ στον οποίο έχουν εισαχθεί όλα τα δεδομένα εισπράξεων και πληρωμών. Για οποιαδήποτε καταμέτρηση χρηματικών

διαθεσίμων των σημείων πώλησης επί των πλοίων, συντάσσεται αντίστοιχο πρακτικό καταμέτρησης.

5.5.3 Ημερολόγια

Σ' όλες τις περιπτώσεις που τηρείται ημερολόγιο, είναι απαραίτητο να γίνεται επιλογή δείγματος κι έλεγχος των φύλλων αναλύσεως και των κατάλληλων παραστατικών. Είναι απαραίτητο να εξετάζονται όλες οι διαδικασίες είτε πρόκειται για πωλήσεις είτε για προμήθειες καθώς και να βεβαιώνεται ότι εφαρμόζονται οι εσωτερικοί κανονισμοί που ισχύουν για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στο ημερολόγιο του ταμείου θα πρέπει να ελέγχονται οι ταμιακές εγγραφές του δείγματος καθώς και οι αθροίσεις που υπάρχουν στο ημερολόγιο. Στην περίπτωση των αγορών θα πρέπει να εξετάζονται οι διαδικασίες προμηθειών και εγκρίσεων και στις πωλήσεις, οι διαδικασίες πωλήσεων αντίστοιχα. Ιδιαίτερη προσοχή δίνεται στις εγγραφές τέλους χρήσης.

5.6 Τελικές ελεγκτικές διαδικασίες

Κατά το στάδιο του τελικού ελέγχου πραγματοποιούνται όλες οι απαραίτητες ενέργειες που συμβάλλουν στην έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή. Ελέγχεται εάν έχουν ληφθεί όλες οι απαραίτητες επιστολές και βεβαιώσεις από τη διοίκηση της επιχείρησης ή οποιαδήποτε άλλα αρμόδια στελέχη. Επίσης γίνεται επισκόπηση του φύλλου εργασίας και επαλήθευση αυτού με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Πραγματοποιείται συζήτηση με τα αρμόδια άτομα για διάφορες παρατηρήσεις και σχόλια που έχουν διατυπωθεί από τον ελεγκτή και παρουσιάζεται οι απαντήσεις αυτών αιτιολογημένες. Αφού διαπιστωθεί ότι έχουν τακτοποιηθεί όλες οι εκκρεμότητες, καταρτίζεται το πιστοποιητικό ελέγχου και ή έκθεση ελέγχου από τον ελεγκτή, στην οποία απεικονίζεται η γνώμη του, βασισμένη στα αποτελέσματα που προέκυψαν από τη διαδικασία του ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

6.1 Γενικά ζητήματα

Τα έσοδα μίας οικονομικής μονάδας προκύπτουν από τις διάφορες συναλλαγές που πραγματοποιούνται είτε από τις κύριες δραστηριότητές της είτε όχι. Τα έσοδα που προέρχονται από τις βασικές δραστηριότητες ονομάζονται λειτουργικά έσοδα, ενώ στην αντίθετη περίπτωση καλούνται μη λειτουργικά.

Στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις τα έσοδα εκμετάλλευσης διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με την μορφή εκμετάλλευσης του πλοίου. Πιο αναλυτικά έχουμε τα εξής²⁵ :

1. έσοδα από ναυλώσεις
2. έσοδα από χρονοναυλώσεις
3. έσοδα από φορτωτικές και συναφή έγγραφα
4. έσοδα από παρεπόμενους όρους των ναυλοσυμφώνων
5. έσοδα από εισιτήρια μεταφοράς επιβατών
6. έσοδα από εστιατόρια, κυλικεία, καζίνο κα
7. λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης

6.2 Έλεγχος εσόδων από συμβάσεις ναυλώσεων

Οι συνήθεις τύποι συμβάσεων ναυλώσεων είναι²⁶:

- Σύμβαση ναυλώσεως κατά ταξίδι (Voyage charter party)
- Σύμβαση ναυλώσεως για πολλαπλά συνεχή ταξίδια (Consecutive voyages charter party)
- Σύμβαση χρονοναύλωσης (Time charter)

²⁵ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

²⁶ Γκιζιάκης Κ., Παπαδόπουλος Α., Πλωμαρίτου Π. (2010) «Ναυλώσεις»

- Σύμβαση ναυλώσεως κατά παραχώρηση ή του πλοίου γυμνού (Charter party by demise or bareboat)

Κατά την σύμβαση ναυλώσεως, ο πλοιοκτήτης ή εκείνος που έχει το δικαίωμα εκναυλώσεως, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαθέσει το πλοίο για την μεταφορά των πραγμάτων, τα οποία έχουν συμφωνηθεί μεταξύ δύο ή περισσοτέρων λιμένων που κατονομάζονται στο ναυλοσύμφωνο έναντι ανταλλάγματος. Το ναυλοσύμφωνο²⁷ (Charter party) είναι το έγγραφο που αποδεικνύει τη σύμβαση ναύλωσης. Περιέχει την πρόταση και αποδοχή των συμβαλλόμενων μερών ως προς τη μεταφορά του φορτίου και προβλέπει τις υποχρεώσεις του ναυλωτή και του εκναυλωτή. Το αντάλλαγμα είναι ο ναύλος που έχει υποχρέωση να καταβάλλει ο ναυλωτής. Τα πρόσωπα που εμπλέκονται είναι ο πλοιοκτήτης ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του και ο παραδίδων τα φορτία ονομάζεται φορτωτής. Η σύμβαση ναυλώσεως δεσμεύει ακόμη και τον φορτωτή όταν είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον ναυλωτή.

Μεγάλη σημασία για τα λογιστικά ζητήματα έχει ο προσδιορισμός του χρόνου έναρξης και λήξης ενός ταξιδιού. Το ταξίδι θεωρείται ότι ξεκινάει όταν το πλοίο προορίζεται για το λιμάνι στο οποίο θα πραγματοποιηθεί η φόρτωση. Η λήξη του επέρχεται κατά την ολοκλήρωση του σκοπού της σύμβασης ναύλωσης, δηλαδή όταν το φορτίο παραδίδεται στους ενδιαφερόμενους.

Απαραίτητη είναι η απεικόνιση των οικονομικών δεδομένων των συμβάσεων αυτών στους λογαριασμούς τάξεως αφού πρόκειται για αμφοτεροβαρείς συμβάσεις. Καθορίζονται οι όροι μεταφοράς, ο ναύλος, τον τρόπο πληρωμής των ναύλων και οτιδήποτε άλλο αφορά τις φορτοεκφορτώσεις. Για τον ακριβή προσδιορισμό όμως των εσόδων και τυχόν επιβαρύνσεων της ναυτιλιακής επιχείρησης, πρέπει να υπάρχουν και τα πραγματικά στοιχεία της μεταφοράς, όπως η ποσότητα που φορτώθηκε, ο χρόνος φορτοεκφόρτωσης κ.λπ. έτσι ώστε να μπορέσει να πραγματοποιηθεί αποτελεσματικός έλεγχος. Παράλληλα κρίνεται απαραίτητη η σύγκριση των πραγματικών στοιχείων με τους όρους που υπάρχουν στις συμβάσεις. Ιδιαίτερη προσοχή επιβάλλεται για τους ναύλους που είναι πληρωτέοι στον προορισμό και αφορούν μεταφορές εμπορευμάτων με φορτωτικές από πλοία τακτικών γραμμών.

²⁷ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων» ; άρθρο 108 Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (ΚΙΝΔ)

Όσον αφορά την ναύλωση για πολλαπλά συνεχή ταξίδια, ναυλώνεται ένα πλοίο για να εκτελέσει συγκεκριμένο αριθμό ταξιδίων μέσα σε κάποια χρονική περίοδο.

Μία άλλη μορφή ναύλωσης είναι η χρονοναύλωση. Πρόκειται για την περίπτωση που ο ναυλωτής νοικιάζει ένα πλοίο, με το πλήρωμα και τον εξοπλισμό του, για μία συνεχή χρονική περίοδο. Ο ναυλωτής αναλαμβάνει τον επιχειρησιακό έλεγχο του πλοίου ενώ ο πλοιοκτήτης λειτουργεί κάτω από τις εντολές του ναυλωτή δεδομένου ότι αυτές βρίσκονται μέσα στα πλαίσια της συμφωνίας τους. Οι όροι και οι άλλες απαραίτητες λεπτομέρειες κάτω από τις οποίες θα πρέπει να λειτουργήσει η σύμβαση χρονοναύλωσης περιλαμβάνονται στο χρονοναυλοσύμφωνο.

Παραλλαγή της χρονοναύλωσης είναι η ναύλωση κατά παραχώρηση ή ναύλωση του πλοίου γυμνού²⁸. Κατά τη ναύλωση αυτή ο πλοιοκτήτης αποξενώνεται από τη διαχείριση του πλοίου και τη διοίκηση του πληρώματος, καθ' όλη τη διάρκεια του χρόνου της ναύλωσης, ενώ ο ναυλωτής έχει τον πλήρη έλεγχο του πλοίου και της διαχείρισης αυτού. Δηλαδή ο ναυλωτής αντικαθιστά πλήρως τον πλοιοκτήτη, στον οποίο παραμένει μόνο η κυριότητα του πλοίου. Το πλοίο παραδίδεται χωρίς πλήρωμα και συνήθως χωρίς πλοίαρχο.

Σ' αυτή την περίπτωση τη βάση για τον έλεγχο αποτελεί το χρονοναυλοσύμφωνο (time charter party) ή τα αντίστοιχα ναυλοσύμφωνα. Και σ' αυτή την περίπτωση τα οικονομικά δεδομένα πρέπει να απεικονίζονται στους λογαριασμούς τάξεως. Τα πραγματικά στοιχεία της χρονοναύλωσης προκύπτουν απ' τα αντίστοιχα πρακτικά παράδοσης και παραλαβής του πλοίου προς και από τους χρονοναυλωτές απ' το ημερολόγιο του πλοίου, και άλλα επιβεβαιωτικά στοιχεία. Θα πρέπει να επαληθεύονται καθώς μπορεί να υπάρχουν πρόσθετες απαιτήσεις κατά των χρονοναυλωτών, άρα πρόσθετα έσοδα για την ναυτιλιακή επιχείρηση. Κατά την έναρξη και λήξη της χρονοναύλωσης γίνεται παράδοση των καυσίμων που έχει το πλοίο καθώς και έλεγχος του είδους των καυσίμων αλλά και καταμέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων σε καύσιμα.

6.3 Ναύλοι και συναφή θέματα

²⁸ Γκιζιάκης Κ., Παπαδόπουλος Α., Πλωμαρίτου Π. (2010) «Ναυλώσεις»

Σε μία σύμβαση ναύλωσης, ένας πολύ σημαντικός οικονομικός όρος είναι ο ναύλος (freight) ή το ενοίκιο(hire) για τη χρονοναύλωση ή ναύλωση κατά παραχώρηση ή bare boat. Ναύλος²⁹ είναι το αντάλλαγμα που οφείλεται για τη μερική ή ολική χρησιμοποίηση του πλοίου προς ενέργεια θαλάσσιας μεταφοράς. Είναι η κύρια αντιπαροχή για τη μεταφορά του φορτίου και αποτελεί την αμοιβή του εκναυλωτή και τη σημαντικότερη υποχρέωση του ναυλωτή. Το ενοίκιο αποτελεί την αμοιβή του εκναυλωτή για το αντάλλαγμα της χρησιμοποίησης του πλοίου για θαλάσσιες μεταφορές στις περιπτώσεις της χρονοναύλωσης και της ναύλωσης κατά παραχώρηση ή bare boat.

Για τις άλλες μορφές ναύλωσης ο ναύλος παρουσιάζεται με διάφορες μορφές³⁰, μερικές από τις οποίες είναι:

- Ναύλος πληρωτέος κατά την παράδοση (Freight payable on delivery)
- Κατ' αποκοπή ναύλος (Lumpsum Freight)
- Προκαταβλητέος ναύλος (Advance freight)
- Pro rata ναύλος (Pro rata freight)
- Ναύλος επιστροφής (Back freight)
- Νεκρός ναύλος.(Dead freight)

Όσον αφορά τα δεξαμενόπλοια (tankers), οι ναυλώσεις πραγματοποιούνται πάνω στη βάση του συστήματος ναύλων Worldscale. Το Worldscale είναι μία μέθοδος υπολογισμού πληρωμής της μεταφοράς πετρελαίου από πλοία για ένα απλό ή συνεχή ταξίδι. Είναι ένας πίνακας που δίδει το ποσό σε δολάρια κατά τόνο πετρελαίου για κάθε μία από τις προκαθορισμένες θαλάσσιες διαδρομές. Θεωρείται εξαιρετικά σημαντικό αφού δίνει τη δυνατότητα στους πλοιοκτήτες και τους ναυλωτές να έχουν άμεση σύγκριση των αποδόσεων σε διαφορετικά ταξίδια.

6.4 Υποχρεώσεις ναυλωτών και εκναυλωτών

Σύμφωνα με τον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου³¹ και τα δύο αυτά πρόσωπα, ο ναυλωτής και ο εκναυλωτής έχουν διάφορες υποχρεώσεις που πρέπει να τηρηθούν για τη διεκπεραίωση των εργασιών τους και την αποτελεσματική υλοποίησή τους. Ο

²⁹ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

³⁰ Πρωτοψάλτης Ν. (1999) «Γενική & Αναλυτική Λογιστική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

³¹ Άρθρα 111-148 και 149-154 (ΚΙΝΔ)

ναυλωτής υποχρεούται να καταβάλλει το συμφωνηθέντα ναύλο και τις πρόσθετες παροχές. Επίσης πρέπει να φέρει το φορτίο στην κατάλληλη θέση για φόρτωση και να παραδώσει στον πλοίαρχο τα έγγραφα που απαιτούνται για την φόρτωση και την εκφόρτωση.

Ο εκναυλωτής, από την άλλη μεριά, είναι το πρόσωπο που εκμεταλλεύεται το πλοίο και αναλαμβάνει την υποχρέωση μεταφοράς. Μεταξύ των υποχρεώσεών του περιλαμβάνεται το γεγονός ότι το πλοίο πρέπει να είναι κατάλληλο προς πλεύση και οι χώροι του κατάλληλοι για φόρτωση. Ο εκναυλωτής οφείλει να φέρει το πλοίο στον τόπο φόρτωσης, να ενεργήσει τη φόρτωση και τη στοιβασία του φορτίου με δικά του έξοδα και μάλιστα να διατηρήσει το φορτίο σε καλή κατάσταση κατά τη μεταφορά.

6.5 Έσοδα από ειδικούς όρους ναυλοσυμφώνων

Το πλοίο εκτός από κάποιο χρόνο αναμονής στο λιμένα φόρτωσης και εκφόρτωσης, χρειάζεται κάποιο χρόνο για τη φόρτωση και την εκφόρτωσή του. Ο χρόνος αυτός καθορίζεται στο ναυλοσύμφωνο και στη φορτωτική και αποδίδεται με τον όρο «Σταλίες»³² (Laytime). Σταλίες ή αναμονή είναι ο χρόνος κατά τον οποίο το πλοίο, στην κατάλληλη κατάσταση, πρέπει να περιμένει στο συμφωνημένο λιμάνι και θέση για τη φόρτωση και τη στοιβασία των εμπορευμάτων. Ο χρόνος αναμονής καθορίζεται με συμφωνία αφού ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες που επικρατούν στο λιμάνι φόρτωσης του πλοίου. Γι' αυτό το χρόνο δεν οφείλεται από το ναυλωτή κανένα πρόσθετο αντάλλαγμα στον εκναυλωτή. Επομένως δεν μπορεί να υπάρξει οικονομική απαίτηση από τον εκναυλωτή και κατ' επέκταση λογιστική απεικόνιση των σταλιών.

Η παρέλευση του χρόνου των σταλιών χωρίς να έχει ολοκληρωθεί η φόρτωση ή η εκφόρτωση, θεωρείται υπεραναμονή δηλαδή καθυστέρηση του πλοίου και αποδίδεται με τον όρο «Επισταλίες»³³ (Demurrages). Άρα είναι ο πέραν των σταλιών χρόνος, αλλά και το ποσόν της αποζημίωσης για την καθυστέρηση αυτή. Το πρόσθετο αυτό αντάλλαγμα είναι παροχή πέραν του ναύλου και θεωρείται ως «πρόσθετος ναύλος». Γι' αυτό τα έσοδα από τις επισταλίες πρέπει να απεικονίζονται λογιστικά. Ο υπολογισμός των επισταλιών μπορεί να καταλήξει σε σημαντικά ποσά

³² Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

³³ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

και για το λόγο αυτό πρέπει να ελέγχεται με προσοχή. Ο χρόνος των επισταλιών δεν είναι απεριόριστος. Εάν παρέλθει ο καθορισμένος για τις επισταλίες χρόνος, τότε έχουμε τις «Αντεπισταλίες»³⁴ (Detention). Γι' αυτές, δεν καθορίζεται το ποσό ή ο υπολογισμός του ποσού αυτών. Αποτελούν στην ουσία αποζημίωση του πλοιοκτήτη. Αν οι αντεπισταλίες θεωρηθούν ως πρόσθετος ναύλος τότε ισχύουν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το ναύλο.

Εάν η φόρτωση και η εκφόρτωση συντελεστούν σε χρόνο μικρότερο των σταλιών, τότε έχουμε την έννοια της «Επισπεύσεως» (Despatch time), η οποία στην ουσία είναι η αντίθετη όψη των επισταλιών. Εδώ, συμφωνείται η πληρωμή ορισμένου ποσού στο ναυλωτή, φορτωτή ή παραλήπτη απ' τον εκναυλωτή λόγω επισπεύσεως της φόρτωσης ή και εκφόρτωσης. Το ποσό που αντιστοιχεί στην επίσπευση ορίζεται στο ½ των επισταλιών. Η λογιστική απεικόνιση της επίσπευσης είναι ακριβώς η αντίθετη απ' αυτή των επισταλιών. Άρα εδώ υπάρχει χρέωση του λογαριασμού «73» και πίστωση του λογαριασμού «30».

Αυτός που υποχρεώνεται ν' αποδώσει ένα πράγμα, έχει το δικαίωμα ν' αρνηθεί την εκπλήρωση αυτής της παροχής μέχρι ο αντισυμβαλλόμενος να εκπληρώσει την υποχρέωση που τον βαρύνει. Αυτό είναι γνωστό με τον όρο «Επίσχεση» (Lien). Από την άλλη, «Απαλλαγές» (Exceptions) είναι το σύνολο των κανόνων που προκύπτουν απ' την ισχύουσα νομοθεσία και περιορίζουν την ευθύνη του πλοιοκτήτη για ζημιές ή την απώλεια φορτίου. Χρησιμοποιούνται σε περιπτώσεις τυχαίας διαρροής, ληστειών, σύγκρουσης από αμέλεια άλλου πλοίου κ.λπ. Η επίσχεση και οι απαλλαγές είναι νόμιμες έννοιες και δεν αφορούν άμεσα τον ελεγκτή.

«Επίναυλος» (Primage) είναι μία πρόσθετη αμοιβή για τη φροντίδα της καλής φόρτωσης ή μεταφοράς. Το ποσό αυτής της αμοιβής ορίζεται στο 1%-5% του ναύλου. Εισπράττεται συνήθως απ' τον μεταφορέα και αφού θεωρείται πρόσθετη αμοιβή, η λογιστική απεικόνισή του είναι ίδια μ' αυτή του ναύλου.

Λαμβάνοντας υπόψη τις σημερινές συνθήκες συναλλαγών και για να μπορέσει να υπάρξει κατάλληλη οργάνωση για την παροχή υπηρεσιών, σημαντικό ρόλο παίζει το επάγγελμα του Ναυλομεσίτη (Shipbroker)³⁵. Είναι αυτός που μεσολαβεί μεταξύ μεταφορέα και του φορτωτή ή παραλήπτη και τους φέρει σε επαφή για τη σύναψη συμβάσεων. Η αμοιβή του καλείται προμήθεια (brokerage) και υπολογίζεται ως

³⁴ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

³⁵ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

ποσοστό επί του ναύλου. Ορίζεται στο ναυλοσύμφωνο και θεωρείται ως πρόσθετο στοιχείο του κόστους εκμίσθωσης ή ως αφαιρετικό στοιχείο των εσόδων..

Υπάρχουν και άλλοι ειδικοί όροι, οι οποίοι δε θα μας απασχολήσουν στην παρούσα εργασία

6.6 Έσοδα από φορτωτικές και άλλα έγγραφα

Φορτωτική³⁶ (Bill of Lading) είναι το αποδεικτικό έγγραφο παραλαβής ή φόρτωσης των πραγμάτων από πρόσωπο το οποίο αναλαμβάνει τη μεταφορά πραγμάτων δια θαλάσσης σε ορισμένο τόπο στο δικαιούχο έναντι είσπραξης ναύλου. Είναι απόδειξη κατάρτισης σύμβασης θαλάσσιας μεταφοράς και αποτελεί απόδειξη φορτώσεων των εμπορευμάτων στο πλοίο.

Είναι ένα αξιόγραφο που περιέχει προσδιορισμό δικαιώματος χαρακτηριζόμενο ως προς το είδος, την έκταση και την ιδιότητά του. Περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- ✓ Το ονοματεπώνυμο του εκναυλωτή, του ναυλωτή (φορτωτή), του παραλήπτη, το όνομα του πλοιάρχου και τα διακριτικά του μέσου μεταφοράς
- ✓ Τον καθορισμό των τόπων φόρτωσης και προορισμού
- ✓ Τα διακριτικά σημεία των φορτωμένων πραγμάτων που θεωρητικά παραμένουν ευδιάκριτα μέχρι την ολοκλήρωση της μεταφοράς τους
- ✓ Τις συμφωνίες που αφορούν το ναύλο, δηλαδή το ύψος, τη διάρκεια αναμονής, υπεραναμονής κ.ά.
- ✓ Τον αριθμό των δεμάτων ή τεμαχίων ή την κατά βάρος ποσότητα των μεταφερόμενων εμπορευμάτων
- ✓ Τη γενική κατάσταση των φορτωμένων εμπορευμάτων
- ✓ Τη χρονολογία έκδοσης αυτής

Η φορτωτική εκδίδεται από τον πλοίαρχο του πλοίου αμέσως μετά το πέρας της φόρτωσης των αναφερόμενων σ' αυτήν φορτίων³⁷. Αυτό γίνεται για την προστασία και την ασφάλεια των διαφόρων συναλλαγών που σχετίζονται με τη φορτωτική, ακριβώς επειδή αποτελεί πιστωτικό τίτλο που μεταβιβάζεται με απλή οπισθογράφηση ή εκχώρηση, και προς αποφυγή αβεβαιότητας αν τελικά φορτώθηκαν

³⁶ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

³⁷ Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου άρθρα 168-173, Ν. 2107/1992

τα αναφερόμενα εμπορεύματα. Συνεπώς η ημερομηνία έκδοσής της είναι και η ημερομηνία ολοκλήρωσης φόρτωσης. Η φορτωτική εκδίδεται κατ' επιλογή του ναυλωτή-φορτωτή, είτε «ονομαστικά», δηλαδή σε όνομα ορισμένου προσώπου είτε «σε διαταγή».

Χαρακτηριστικό της φορτωτικής είναι ότι μπορεί να εκδοθεί με βάση το ναυλοσύμφωνο. Σ' αυτή την περίπτωση δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει όρους και λεπτομέρειες, οι οποίες καθορίζονται στο ναυλοσύμφωνο. Στην αντίθετη όμως περίπτωση είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει τις απαραίτητες λεπτομέρειες της σύμβασης θαλάσσιας μεταφοράς.

Η προαρίθμηση και η θεώρηση των φορτωτικών βοηθάει στη δημιουργία και ανάπτυξη ενός σωστού συστήματος διαχείρισης και παρακολούθησης των συγκεκριμένων φορτωτικών, διότι στην αντίθετη περίπτωση δημιουργούνται σοβαρά προβλήματα. Με τον τρόπο αυτό παρακολουθούνται και τα έσοδα που πραγματοποιούνται από τις αντίστοιχες μεταφορές.

Επίσης οι φορτωτικές μπορεί να εκδοθούν και για το φορτίο που μεταφέρει ένα πλοίο που έχει ναυλωθεί ή χρονοναυλωθεί. Οι συγκεκριμένες φορτωτικές δεν αφορούν τα έσοδα από ναύλους του πλοίου αλλά πρέπει να εξετάζεται αν κατά την παράδοση των εμπορευμάτων στους παραλήπτες πραγματοποιούνται έσοδα που αφορούν την ναυτιλιακή επιχείρηση. Στις περιπτώσεις που οι φορτωτικές αφορούν εθνική ή ενδοκοινοτική διακίνηση εμπορευμάτων, επιβάλλεται Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, το ποσό του οποίου καταχωρείται στους λογαριασμούς των υποχρεώσεων της επιχείρησης (54.00)

Η διαφορτωτική³⁸ είναι ένας άλλος ενιαίος τίτλος που καλύπτει μία μεταφορά με πολλά μεταφορικά μέσα και σε όλα τα στάδια αυτής. Πιο αναλυτικά, είναι η πραγματοποίηση μεταφοράς εμπορευμάτων μέχρι τον τόπο του τελικού προορισμού της με τη συνεργασία περισσότερων μεταφορέων, έτσι ώστε η μεταφορά να εμφανίζει ενότητα πραγματοποιούμενη έναντι συνολικού ναύλου και ενιαίο τίτλο μεταφοράς. Όταν εκδίδονται πολλές φορτωτικές, χρησιμοποιείται ένα άλλο είδος φορτωτικής που στην ουσία πρόκειται για ένα συνεπτυγμένο τύπο κανονικής φορτωτικής. Αυτός ονομάζεται βραχεία φορτωτική³⁹ (short form of Bill of Lading). Οι λογιστικές

³⁸ Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

Branch A. E. (2007) "Elements of Shipping"

³⁹ Branch A. E. (2007) "Elements of Shipping"

εγγραφές για την παρουσίαση των ναύλων και άλλων εσόδων από αυτό το είδος φορτωτικής δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες εγγραφές των φορτωτικών.

Οι φορτωτικές και οι αποδείξεις μεταφοράς οχημάτων που αφορούν τις εσωτερικές μεταφορές πρέπει να είναι θεωρημένες από την αρμόδια ΔΟΥ.

Η φορτοαπόδειξη εκδίδεται για τη μεταφορά μικρής ποσότητας εμπορευμάτων ή των αποσκευών του επιβάτη. Υπάρχει διαφορά ανάμεσα στην φορτωτική και τη φορτοαπόδειξη. Αρχικά η φορτοαπόδειξη δεν είναι αξιόγραφο διαπραγματεύσιμο, δεν μπορεί να εκδοθεί σε διαταγή και αναγράφει πάντα το όνομα του παραλήπτη. Αποφεύγεται να χρησιμοποιείται. Η μεταφορά οικοσυσκευών και άλλων περιορισμένης αξίας αγαθών γίνεται με την έκδοση φορτοαποδείξεων οι οποίες και αυτές πρέπει να είναι θεωρημένες. Μ' αυτόν τον τρόπο γίνεται πιο εύκολος ο έλεγχος καθώς αναπτύσσεται κατάλληλο σύστημα διαχείρισης των μεταφορών.

6.7 Έσοδα από συμβάσεις μεταφοράς επιβατών και λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης

Η σύμβαση ναυλώσεως μπορεί να έχει ως αντικείμενο εργασιών της τη μεταφορά επιβατών δια της θαλάσσης έναντι κάποιου ανταλλάγματος⁴⁰. Η σύμβαση μεταφοράς των επιβατών μπορεί να αποδειχτεί και αυτό γίνεται με το εισιτήριο. Η πληρωμή του εισιτηρίου απ' τον επιβάτη, η έκδοσή του απ' τον μεταφορέα ή το νόμιμο αντιπρόσωπό του και η παράδοση του εισιτηρίου στον επιβάτη ολοκληρώνουν την κατάρτιση της σύμβασης για την πληρότητα της οποίας απαιτείται ο προσδιορισμός του ταξιδιού του πλοίου. Τα εισιτήρια που εκδίδονται για μεταφορές επιβατών εντός της ελληνικής επικράτειας πρέπει να είναι προαριθμημένα και προθεωρημένα απ' την αρμόδια ΔΥΟ γιατί με την αξία του ναύλου συνεισπράττεται και ο Φ.Π.Α. το ίδιο ισχύει και για τα εισιτήρια των οχημάτων, η λογιστικοποίηση των οποίων δεν διαφέρει από αυτή των εισιτηρίων των επιβατών. Τα εισιτήρια αποτελούν «έντυπα αξίας» για την ναυτιλιακή επιχείρηση γι' αυτό και επιβάλλεται η διαχειριστική τους παρακολούθηση κυρίως ηλεκτρονικά.

Όσον αφορά τις μεταφορές επιβατών εκτός της ελληνικής επικράτειας δεν απαιτείται θεώρηση εισιτηρίων. Η εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου της ναυτιλιακής

⁴⁰ Ν. 3816/1958 (άρθρο 107 ΚΙΝΔ)

επιχείρησης αποτελεί σοβαρό παράγοντα για τον εξωτερικό ελεγκτή σχετικά με την είσπραξη της αξίας των εισιτηρίων, διότι με αυτόν τον τρόπο διαστυρώνονται τα έσοδα της επιχείρησης. Συνεπώς, η καλή οργάνωση στη διάθεση εισιτηρίων και στη διαχείριση αυτών, η λεπτομερής παρακολούθηση της είσπραξης της αξίας κάθε εισιτηρίου και ο μεθοδικός έλεγχος των λογιστικών υπηρεσιών του πλοίου αλλά και της επιχείρησης αποτελούν τα ουσιώδη στοιχεία για τη διασφάλιση των εσόδων της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Τέλος, τα επιβατηγά πλοία έχουν και έσοδα από την εκμετάλλευση εστιατορίων, μπαρ και διαφορών άλλων καταστημάτων. Αυτά αποφέρουν έσοδα στη ναυτιλιακή επιχείρηση είτε από την εκμετάλλευσή τους από την ίδια την επιχείρηση είτε από την εκμίσθωσή τους σε τρίτους. Εάν η εκμετάλλευση αυτή γίνεται από την ίδια την επιχείρηση, θα πρέπει να εφαρμόζεται ένα επαρκές σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Οι έλεγχοι πρέπει να διενεργούνται με ιδιαίτερη προσοχή και επιμέλεια γιατί συχνά παρουσιάζονται διαρροές και διαχειριστικές ανωμαλίες. Επίσης, πρέπει να διενεργούνται φυσικές καταμετρήσεις των αποθεμάτων τουλάχιστον μία φορά στο τέλος της χρήσης για να μπορέσει να διενεργηθεί σωστή λογιστική παρακολούθηση. Στην περίπτωση που τα έσοδα αυτά προκύπτουν από διακινήσεις που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο ΦΠΑ στον οποίο υπόκεινται. Ωστόσο, στα φορτηγά πλοία δεν υπάρχουν τα προαναφερόμενα είδη εκμετάλλευσης αλλά πραγματοποιούνται πωλήσεις ποτών και σιγαρέτων προς το πλήρωμα, σε χαμηλές τιμές και ορισμένες φορές οι πωλήσεις διενεργούνται από τον πλοίαρχο για δικό του όφελος.

6.8 Η έννοια του κόστους

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών⁴¹. Ένας άλλος ορισμός που έχει δοθεί είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση.

⁴¹ Ε.Γ.Λ.Σ

Όταν μιλάμε για κόστος εκμετάλλευσης ενός πλοίου⁴² εννοούμε το σύνολο των θυσιών που απαιτούνται έτσι ώστε το πλοίο να παρέχει υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών για τις οποίες είναι προορισμένο. Ο χρόνος μέσα στον οποίο είναι παρέχονται αυτές οι υπηρεσίες είναι καθοριστικός παράγοντας στη διαμόρφωση του ύψους του κόστους εκμετάλλευσής του.

Στη συνέχεια θα δοθούν αναλυτικές διαδικασίες ελέγχων που αφορούν τα έξοδα μίας ναυτιλιακής επιχείρησης. Σε γενικές γραμμές οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν τη δημιουργία πινάκων για όλα τα έξοδα της επιχείρησης και πραγματοποίηση λογιστικών συμφωνιών. Η διαδικασία πρέπει να εμπεριέχει σύγκριση των εξόδων με αυτά της προηγούμενης χρήσης για να υπάρχει μία ολοκληρωμένη εικόνα και να γίνεται περεταίρω έλεγχος στην περίπτωση διαφοράς στα ποσά. Παράλληλα, ιδιαίτερη προσοχή δίνεται στην περίπτωση έκτακτων εξόδων ή εξόδων προσθηκών και βελτιώσεων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Τέλος είναι σημαντικό να γίνεται επαλήθευση των λογαριασμών με τα αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που διαθέτει η επιχείρηση και η συσχέτιση τους με άλλους λογαριασμούς .

6.9 Έξοδα και αμοιβές πληρωμάτων

6.9.1 Αμοιβές πληρωμάτων

Μία ναυτιλιακή επιχείρηση, εκτός από το σύνηθες υπαλληλικό προσωπικό, διαθέτει και ένα ειδικό προσωπικό που υπηρετεί τα πλοία της και απασχολούνται σ' αυτά. Σ' αυτή την ειδική κατηγορία ανήκει ο πλοίαρχος και το πλήρωμα. Η πράξη πρόσληψής τους ονομάζεται σύμβαση ναυτολογήσεως⁴³. Μέσα από αυτή τη σύμβαση δημιουργούνται υποχρεώσεις και δικαιώματα. Ένα από τα βασικότερα δικαιώματα ενός ναυτικού είναι και ο μισθός του, ο υπολογισμός του οποίου γίνεται με διάφορους τρόπους, ανάλογα με το τι έχει συμφωνηθεί. Επίσης δικαιούνται και προκαταβολή μισθού, με τη βασική προϋπόθεση αυτή να μην ξεπερνάει το μισθό ενός μήνα. Στο μισθό περιλαμβάνονται και άλλες πρόσθετες παροχές, όπως ιματισμός, κλινοστρωμή

⁴² Πρωτοψάλτης Ν. Σαρακοστίδης Σ. (2012) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

⁴³ Πουλαντζάς Ν. (2005) «Ναυτικό Δίκαιο»

κ.α. τα οποία θεωρούνται μέσα εκτέλεσης υπηρεσιών. Επιπλέον η τροφοδοσία, αποτελεί μέρος του μισθού, το αντίτιμο της οποίας προσδιορίζεται κατά τη σύμβαση εργασίας. Στην έννοια των παροχών εμπεριέχονται και όλες οι δαπάνες που αφορούν την κοινωνική ασφάλισή των πληρώματων. Οτιδήποτε έξοδα προκύπτουν σε περιπτώσεις ασθένειας ή τραυματισμού του πληρώματος καταβάλλονται από τον εργοδότη.

6.9.2 Έξοδα αποστολής – αποζημιώσεις

Όταν πρόκειται να συναντήσουν πλοίο και να ναυτολογηθούν σ' αυτό, όλα τα έξοδα αποστολής καταβάλλονται από την ναυτιλιακή επιχείρηση. Τα έξοδα αυτά περιλαμβάνουν την διαμονή και διατροφή του ναυτικού. Ακόμη και στην περίπτωση επιστροφής του λόγω μη συνάντησης με το πλοίο, τα έξοδα βαρύνουν και πάλι την ίδια την επιχείρηση. Μεταξύ των εξόδων περιλαμβάνονται και όλα τα έξοδα θεραπείας ναυτικού, τα έξοδα νοσηλείας του, ακόμη και τα έξοδα κηδείας του λόγω ναυτεργατικού ατυχήματος.

Σχετικά με τις αποζημιώσεις, οι οποίες αποτελούν δικαίωμα του ναυτικού, προκύπτουν σε περιπτώσεις ανικανότητας προς εργασία ή θανάτου του ναυτικού, σε απολύσεις των ναυτικών ή σε απώλεια αντικειμένων εξαιτίας ναυαγίου, πυρκαγιάς ή άλλων παρεμφερών γεγονότων. Από την λίστα των εξόδων δεν πρέπει να παραλειφθούν τα έξοδα που καλύπτουν την ψυχαγωγία του πληρώματος, διάφορες κοινωνικές και εορταστικές εκδηλώσεις κ.α. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται για τις αμοιβές και τα έξοδα του πληρώματος έχουν ήδη αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο.

6.10 Έξοδα κίνησης πλοίων

6.10.1. Πρακτόρευση πλοίου

Όταν αναφερόμαστε στην πρακτόρευση ενός πλοίου εννοούμε την παροχή συγκεκριμένων εργασιών από ναυτικούς πράκτορες. Οι υπηρεσίες αυτές

περιλαμβάνουν διάφορες συναλλαγές, οι οποίες είναι απαραίτητο να διεκπεραιωθούν όταν το πλοίο προσεγγίζει σε διάφορες λιμένες για διάφορους λόγους (π.χ. εφοδιασμός σε καύσιμα, νερό, τροφή, επισκευές, φόρτωση κλπ) και οι συναλλαγές αυτές δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν από τον πλοίαρχο ή την ναυτιλιακή επιχείρηση.

6.10.2 Καύσιμα - λιπαντικά

Αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα έξοδα για την ναυτιλιακή επιχείρηση, καθώς υπάρχει διακύμανση των τιμών των καυσίμων στα διάφορα μέρη του κόσμου. Η δαπάνη των καυσίμων και λιπαντικών εμφανίζεται ως μεταβλητή δαπάνη και εξαρτάται κυρίως από τον βαθμό απασχόλησης του πλοίου. Απεικονίζεται λογιστικά στην ομάδα 2 του ΕΓΛΣ και συγκεκριμένα στο λογαριασμό ΚΑ25.94 «Καύσιμα Λιπαντικά». Η χρέωση του λογαριασμού αυτού σημαίνει ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ50 «Προμηθευτές και Πράκτορες» ή του ΚΑ38 « Χρηματικά διαθέσιμα».

6.10.3 Έξοδα λιμένων και φορτίων

Θεωρούνται δύο από τις κυριότερες κατηγορίες εξόδων. Τα έξοδα λιμένων, τα οποία λογιστικά εντάσσονται στα λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης (ΚΑ64), περιλαμβάνουν:

- Τέλη προσορμίσσεως, παραβολής και αγκυροβολίας πλοίου
- Τέλη προσδέσεως
- Φαρικά, υγειονομικά και λιμενικά τέλη
- Πλοηγικά
- Δαπάνη ρυμούλκησης
- Προξενικά τέλη
- Έξοδα τελωνειακών και λιμενικών διατυπώσεων
- Αμοιβές και έξοδα πρακτόρων και υποπρακτόρων
- Διάφορα άλλα έξοδα

Τα έξοδα φορτίων εξαρτώνται από το βαθμό απασχόλησης του πλοίου σε υπηρεσίες μεταφοράς. Είναι μεταβλητό έξοδο και απεικονίζεται λογιστικά στα έξοδα κίνησης πλοίου (ΚΑ62). Τα έξοδα φορτίων περιλαμβάνουν τις εξής κατηγορίες:

- Έξοδα φόρτωσης
- Έξοδα στοιβασίας και αποστοιβασίας
- Έξοδα διευθέτησης φορτίου
- Έξοδα καταμέτρησης και επαλήθευσης
- Έξοδα εκφόρτωσης
- Διάφορα άλλα έξοδα φορτίου
- Ειδικοί φόροι και τέλη φορτίων σε ορισμένα λιμάνια

Τα έξοδα λιμένων και φορτίων καταβάλλονται από τον ναυτικό πράκτορα, ο οποίος τα συμπεριλαμβάνει στην σχετική εκκαθάριση την οποία αποστέλλει μαζί με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία στην ναυτιλιακή εταιρεία που τον έχει ορίσει ως πράκτορα. Κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες, θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος όλων αυτών των δαπανών με βάση τα κανονικά στοιχεία του πλοίου. Στην περίπτωση των καυσίμων πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην ποσοτική ακρίβεια για να αποφεύγονται διαρροές ή ανωμαλίες διαχείρισης. Για όλες τις δαπάνες που πραγματοποιούνται πρέπει να υπάρχουν και τα αντίστοιχα δικαιολογητικά στοιχεία για τη σωστή και αποτελεσματική επαλήθευσή τους.

6.11 Έξοδα συντήρησης – επισκευών – εφοδίων

6.11.1. Συντήρηση και επισκευές

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευών ανήκουν στα μεταβλητά έξοδα εκμετάλλευσης πλοίου. Καθώς έχουν κατά κύριο λόγο έκτακτο χαρακτήρα. Ένα μέρος των εργασιών εκτελείτε από το πλήρωμα του πλοίου, ενώ κάποιες άλλες εργασίες απαιτούν ειδικά μέσα και ειδικούς τεχνίτες. Λογιστικά παρουσιάζονται στο λογαριασμό ΚΑ62 «παροχές τρίτων».

6.11.2. Αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά

Είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την συντήρηση και επισκευή του εξοπλισμού της επιχείρησης. Προέρχονται είτε από απογραφή είτε από αγορά και αφορούν κυρίως χημικά υλικά, υλικά καθαριότητας και διαφόρων εργασιών, ξύλα, μικροεργαλεία κ.α. Τα υλικά που αγοράζονται με σκοπό την άμεση ανάλωσή τους

καταχωρούνται στον ΚΑ64.08 «υλικά αμέσου αναλώσεως» και όχι στην ομάδα 2 όπως τα αποθέματα.

Οι περισσότερες από τις δαπάνες αυτές ελέγχονται από την επιχείρηση και όσες είναι μικρότερης σημασίας από τον πλοίαρχο. Πρέπει να γίνεται επιθεώρηση σε τακτά χρονικά διαστήματα για την επαλήθευση αυτών των εξόδων και τον έλεγχο της λογιστικής τους απεικόνισης στους κατάλληλους λογαριασμούς.

6.12 Δαπάνες ασφαλιστρών

6.12.1 Σύμβαση θαλάσσιας ασφάλισης- Ασφάλιστρα

Σύμφωνα με αυτή, ο ασφαλιστής αποζημιώνει, έναντι κάποιου ασφαλιστρου, τον ασφαλισμένο για διάφορες ζημίες που μπορεί να προκληθούν λόγω ορισμένων θαλάσσιων κινδύνων. Στη σύμβαση αυτή περιλαμβάνεται το πλοίο, το φορτίο, οι αποδοχές του πληρώματος, ο ναύλος και τα έξοδα ταξιδιού. Παρέχεται ασφαλιστική κάλυψη σε περίπτωση ζημιών από σύγκρουση πλοίου ή από αμέλεια των μελών του πληρώματος ή από πόλεμο. Το ασφάλιστρο είναι το ποσό που καλείται ο ασφαλισμένος να καταβάλλει στον ασφαλιστή κατά τη σύμβαση θαλάσσιας ασφάλισης. Η δαπάνη των ασφαλιστρών παρουσιάζεται στο λογαριασμό ΚΑ62.05 «Ασφάλιστρα».

6.12.2 Οργανισμοί αυτασφάλισης

Οι πλοιοκτήτες συνιστούν οργανισμούς αυτασφάλισης για να εξασφαλίσουν κάλυψη από κινδύνους που δεν καλύπτονται από τη σύμβαση θαλάσσιας ασφάλισης. Στις αυτασφάλισεις εμπεριέχονται ζημίες σε προκυμαίες και άλλες λιμενικές εγκαταστάσεις, απώλειες φορτίου, έξοδα ανέλκυσης ναυαγίου, αποζημίωση πληρώματος λόγω ασθένειας και έξοδα ιατρικής περίθαλψης πληρώματος.

6.12.3 Ασφαλιστικές αποζημιώσεις

Ο ασφαλισμένος δικαιούται να αποζημιωθεί για οποιαδήποτε ζημία έχει υποστεί εξαιτίας ενός γεγονότος για το οποίο ο ασφαλιστής έχει συμφωνήσει να τον

προστατεύει, όχι όμως να πραγματοποιήσει κέρδος. Ασφαλιστική αποζημίωση προκύπτει στην περίπτωση μερικής αβαρίας, όταν εξακριβωθεί το ποσό της ζημιάς, έχοντας ως βασική προϋπόθεση το ασφαλισθέν ποσό να είναι μεγαλύτερο. Στην περίπτωση εγκατάλειψης του πλοίου, για να υπάρξει ασφαλιστική αποζημίωση θα πρέπει να κοινοποιηθεί η εγκατάλειψη και να μην αμφισβητηθεί το δικαίωμα εγκατάλειψης από τον ασφαλιστή εντός 30 ημερών ή θα πρέπει να υπάρξει δικαστική απόφαση. Η αποζημίωση προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την αγοραία και αντικειμενική αξία του ασφαλισμένου έννομου συμφέροντος κατά το χρόνο που ξεκίνησε να ισχύει η ασφαλιστική κάλυψη. Οι απαιτήσεις από οφειλόμενες αποζημιώσεις παρουσιάζονται στον ΚΑ 33.90 «Απαιτήσεις από ασφαλιστικές αποζημιώσεις».

6.13 Δαπάνες κεφαλαίου

6.13.1 Τόκοι και συναφή έξοδα

Στις δαπάνες κεφαλαίου περιλαμβάνονται τόκοι οι οποίοι αφορούν είτε ξένα είτε ίδια κεφάλαια. Κατά το ΕΓΛΣ οι τόκοι ξένου κεφαλαίου παρουσιάζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» και οι χρεωστικοί τόκοι θεωρούνται ως έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων και δεν κοστολογούνται. Εξαιρέση αποτελούν οι τόκοι και άλλα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την κατασκευαστική περίοδο, δηλαδή κατά την περίοδο μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης της οικονομικής μονάδας. Αυτά θεωρούνται έξοδα πρώτης εγκατάστασης και εντάσσονται στο λογαριασμό ενεργητικού ΚΑ 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου». Κατά τη διαδικασία των ελέγχων οι τόκοι και τα συναφή έξοδα ελέγχονται βάσει των αντίστοιχων δικαιολογητικών στοιχείων που υπάρχουν.

6.13.2 Αποσβέσεις

Αφορούν τη μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με σκοπό την αντικατάστασή τους. Αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση, το οποίο στο πλαίσιο της λογιστικής του ιστορικού κόστους είναι το κόστος των υπηρεσιών των

παγίων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Σε πολλές χώρες οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αρχική αξία και όχι στην τιμή αντικατάστασης που είναι μεγαλύτερη λόγω του πληθωρισμού. Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται ανάλογα με την εκάστοτε περίπτωση. Είναι βασικό, όμως, να ακολουθείται η αρχή της μη αλλαγής της μεθόδου που εφαρμόζεται. Οι αποσβέσεις των πλοίων παρακολουθούνται στον ΚΑ 66.03.04 ενώ οι σωρευμένες αποσβέσεις των πλοίων στον ΚΑ 13.99.04.

6.14 Έξοδα διοίκησης και διαχείρισης

Η διάρθρωση μίας ναυτιλιακής επιχείρησης δεν διαφέρει κατά πολύ σε σχέση με άλλες οικονομικές μονάδες. Η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι η παραγωγική λειτουργία της είναι τα πλοία που διαχειρίζεται. Όλες οι άλλες λειτουργίες υπάρχουν και συγκλίνουν προς αυτή. Το κόστος λειτουργίας της ναυτιλιακής επιχείρησης προκύπτει από το άθροισμα των εξόδων λειτουργίας κάθε υπηρεσίας της και χαρακτηρίζεται ως «Έξοδα διοίκησης και διαχείρισης». Στα έξοδα λειτουργίας της ναυτιλιακής επιχείρησης περιλαμβάνονται εκείνα που δεν βαρύνουν άμεσα το λειτουργικό κόστος των πλοίων. Τα έξοδα διοίκησης και διαχείρισης απεικονίζονται στην ομάδα 6 ανεξάρτητα από το ποιες υπηρεσίες αφορούν και κατά πόσο βαρύνουν έμμεσα το κόστος εκμετάλλευσης των πλοίων. Κατά τη διεκπεραίωση του ελέγχου θα πρέπει να γίνονται συγκρίσεις των εξόδων αυτών με τα αντίστοιχα έξοδα της προηγούμενης χρήσης καθώς και οι αντίστοιχες λογιστικές συμφωνίες συνοδευόμενες πάντοτε από τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία. Τέλος γίνεται παρακολούθηση των λογαριασμών για την επαλήθευση καταχώρησης όλων των δεδουλευμένων εξόδων.

6.15 Έξοδα και ζημίες από έκτακτες αιτίες

6.15.1 Γενική αβαρία

Γενική αβαρία⁴⁴ αποτελούν οι ζημίες και οι έκτακτες δαπάνες που έγιναν εκούσια προς κοινή ωφέλεια και σωτηρία από θαλάσσιο κίνδυνο πλοίου και φορτίου και

⁴⁴ Πρωτοψάλτης Ν. Σαρακοστίδης Σ. (2003) «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων»

εφόσον επήλθε το επιθυμητό αποτέλεσμα που επιδιώχθηκε. Περιλαμβάνονται τα έξοδα διάσωσης πλοίου και φορτίου, η απόρριψη φορτίου στη θάλασσα, η βλάβη του φορτίου, τα έξοδα αποκόλλησης και η αποκοπή δοκών, ιστών κλπ από το πλοίο για την κοινή σωτηρία. Από λογιστικής άποψης οι ζημίες από έκτακτες αιτίες βαρύνουν τον 81.02.90 «Αβαρίες πλοίου».

6.15.2 Σύγκρουση πλοίων

Σύγκρουση μεταξύ πλοίων υπάρχει όταν τα πλοία έρθουν σε βίαιη υλική επαφή μεταξύ τους. Στην περίπτωση που η σύγκρουση γίνεται τυχαία ή λόγω ανωτέρας βίας, οι ζημίες βαρύνουν αυτούς που τις υπέστησαν. Από την άλλη πλευρά, στην υπαίτια σύγκρουση, οι ζημίες βαρύνουν το υπαίτιο πλοίο και όταν υπάρχει συνυπαιτιότητα τότε το πλοίο ευθύνεται ανάλογα με το βαθμό της υπαιτιότητας που το βαρύνει. Όσον αφορά τη λογιστική απεικόνιση, όταν έχουμε προεκτίμηση των συνεπειών, οι συνολικές ζημίες καταχωρούνται σ λογαριασμούς τάξεως και στη συνέχεια αντιλογίζονται κατά την αναλογία απεικόνισης των ζημιών σε λογαριασμούς ουσίας.

6.15.3 Επιθαλάσσια αρωγή (Salvage)⁴⁵

Περιλαμβάνει κάθε πράξη διάσωσης ενός πλοίου που βρίσκεται σε κίνδυνο καθώς και των φορτίων και των επιβατών, εφόσον είχαν ωφέλιμο αποτέλεσμα. Δικαίωμα αμοιβής υπάρχει στην περίπτωση που επήλθε το επιθυμητό αποτέλεσμα όχι όμως στην περίπτωση διάσωσης προσώπων.

6.15.4 Μερική αβαρία

Αφορά τη μερική ζημιά του ασφαλισμένου αντικειμένου λόγω κινδύνου για τον οποίο είχε ασφαλιστεί και η ζημιά αυτή βαρύνει αποκλειστικά αυτούς που την υπέστησαν. Μερική αβαρία συναντάμε αρκετά συχνά στην περίπτωση προσάραξης πλοίου και αποκόλλησής του με δικές του δυνάμεις. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αποκατάσταση των ζημιών αυτών καταχωρούνται στον ΚΑ 33.94 με πίστωση των οικείων λογαριασμών. Όταν διακανονιστεί το ποσό της αποζημίωσης χρεώνεται ο ΚΑ

⁴⁵ Ν. 3816-1958 Κ.Ι.Ν.Δ. άρθρα 246-255

33.90 και πιστώνεται ο ΚΑ 33.94. οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει απεικονίζεται στον ΚΑ 81.02.93 ή στον ΚΑ 81.03.93

Κατά τις διαδικασίες του ελέγχου όλων αυτών των περιπτώσεων, είναι απαραίτητη η παρακολούθηση του ημερολογίου του πλοίου, στο οποίο καταγράφονται τέτοιου είδους γεγονότα αλλά και η αναζήτηση οποιωνδήποτε πληροφοριών που θα μπορούσαν να συμβάλλουν στον αποτελεσματικό έλεγχο των έκτακτων ζημιών.

6.16 Προβλέψεις και Συναλλαγματικές Διαφορές

Οι προβλέψεις ανάλογα με το που αποσκοπούν, μπορούν να διακριθούν σε προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης, προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές.

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης βαρύνουν τα έξοδα εκμετάλλευσης (ομάδα 8) γιατί προορίζονται να καλύψουν έξοδα που αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση, όμως δεν έχουν συμβεί μέχρι την κατάρτιση του ισολογισμού και έτσι θεωρείται ότι θα γίνουν στις επόμενες χρήσεις.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους βαρύνουν τους λογαριασμούς της ομάδας 8 αφού εμπεριέχουν προβλέψεις για έξοδα τα αίτια των οποίων δημιουργήθηκαν μέσα στη χρήση αλλά ανάγονται στη δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων. Πρέπει να υπάρχει λεπτομερής παρακολούθηση των προβλέψεων αυτών και ο έλεγχος της αιτιολογίας σχηματισμού τους. Ταυτόχρονα, η δημιουργία αναλυτικών πινάκων με όλες τις προβλέψεις και η επαλήθευση των αντίστοιχων λογαριασμών βοηθάει σημαντικά στην διεκπεραίωση του αποτελεσματικού ελέγχου.

Σε μία ναυτιλιακή επιχείρηση, πολύ σημαντικό ρόλο παίζουν οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες μπορεί να προέρχονται είτε από διάφορες συναλλαγές είτε από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων όταν αυτή γίνεται σε ξένο νόμισμα. Πολλές είναι οι φορές που δημιουργούνται προβλήματα στο συνάλλαγμα, γι 'αυτό και ο έλεγχός του ,είναι εξαιρετικής σημασίας. Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις έχουν, σύμφωνα με την νομοθεσία, την υποχρέωση να εκχωρούν από το συνάλλαγμά τους αυτό που αντιστοιχεί στην κάλυψη των σε εθνικό νόμισμα δαπανών και πληρωμών τους στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια, για κάθε πλοίο που διαθέτει κάθε

ναυτιλιακή επιχείρηση υπάρχει ένας εξωλογιστικός λογαριασμός συναλλάγματος που χρεώνεται με τις δαπάνες και πληρωμές σε εθνικό νόμισμα στην Ελλάδα και πιστώνεται με το εκχωρούμενο συνάλλαγμα. Κατά τον έλεγχο, θα πρέπει να επαληθεύεται η ύπαρξη αυτού του λογαριασμού. Επίσης, είναι σημαντικό να ελέγχεται εάν υποβάλλονται, και κάθε πότε, οι ανάλογες καταστάσεις που σχετίζονται με την αγορά συναλλάγματος.

6.17 Φορολογία πλοίων και ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Υπάρχει ιδιαίτερο σύστημα φορολογίας όσον αφορά την Ελληνική Εμπορική Ναυτιλία. Το ειδικό καθεστώς φορολογίας καθιερώθηκε με το Ν. 1880/1953 και ακολούθησε ο Ν. 27/1975 ο οποίος σχετίζεται με τη φορολογία των πλοίων και την επιβολή εισφοράς με στόχο την ανάπτυξη της εμπορικής ναυτιλίας. Με την επιβολή του φόρου εξαντλούνται οι υποχρεώσεις των αρμοδίων. Επίσης κάθε πλοίο φορολογείται ξεχωριστά και ο αντίστοιχος φόρος βαρύνει τον πλοιοκτήτη που είναι γραμμένος στο νηολόγιο κατά την πρώτη ημέρα του ημερολογιακού έτους. Για τον υπολογισμό του φόρου δεν λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη που πραγματοποιούνται αλλά η ηλικία και η χωρητικότητα κάθε πλοίου. Κατά συνέπεια, θεωρείται ως σταθερό στοιχείο του κόστους εκμετάλλευσης του πλοίου. Απεικονίζεται λογιστικά στον ΚΑ 63.03.90. ως έξοδα εκμετάλλευσης και στον ΚΑ 64.98 «Φόροι-Εισφορές πλοίων» ως υποχρέωση από φόρους και τέλη. Εάν μία επιχείρηση παρουσιάζει εισόδημα που δεν προκύπτει από την εκμετάλλευση πλοίων αλλά από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, χρησιμοποιείται ο λογαριασμός ΚΑ 54.07 «Φορολογία Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών».

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί η σημαντικότητα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Ο ΦΠΑ επιβλήθηκε από την 1.1.1987 στην παράδοση ή απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών και αφορά όλες τις επιχειρήσεις. Κατά το άρθρο 21 του Ν 2859/2000 ο φορολογικός συντελεστής ήταν 18% και σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις ήταν 8%. Με το πέρασμα των χρόνων αυτοί οι συντελεστές έχουν αυξηθεί. Όταν τα έσοδα της ναυτιλιακής επιχείρησης επιβαρύνονται με ΦΠΑ, αυτή η επιβάρυνση εισπράττεται από την κατανάλωση.

Υπάρχει ιδιαίτερος λογαριασμός που απεικονίζει το ΦΠΑ των επιχειρήσεων και αυτός είναι ΚΑ 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας».

Σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να έχουν απαλλαγή από το ΦΠΑ. Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις τέτοιου είδους απαλλαγή⁴⁶ υπάρχει στις εξής περιπτώσεις:

- Παράδοση και Εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για εμπορική ναυσιπλοΐα
- Παράδοση και εισαγωγή καυσίμων, τροφοδοσιών και άλλων αγαθών που προορίζονται για εφοδιασμό πλοίων και άλλων πλωτών μέσων
- Ναύλωση πλοίου
- Εργασίες κατασκευής, συντήρησης και επισκευής πλοίων και πλωτών μέσων
- Παροχή υπηρεσιών για εξυπηρέτηση άμεσων αναγκών των πλοίων τους και του φορτίου τους
- Οι θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας προς το εξωτερικό και αντίστροφα.

Κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξακριβώνει ότι καταβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ ο φόρος που αναλογεί στην ναυτιλιακή επιχείρηση. Στον έλεγχο αυτό περιλαμβάνεται και η είσπραξη του ΦΠΑ αλλά και η έγκαιρη υποβολή προσωρινών δηλώσεων απόδοσης ΦΠΑ στο δημόσιο. Τέλος, είναι αναγκαίο να ελέγχεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο φόρος αμοιβών που καταβάλλεται σε ελεύθερους επαγγελματίες όταν αυτό είναι απαραίτητο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΕΤΑΙΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

Στόχος όλων των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν, είναι η αποτελεσματική τους διαχείριση, η οποία επιτυγχάνεται μέσω ενός συστήματος ελέγχου.

⁴⁶ ΠΟΛ 1262/1993

Στην παρούσα εργασία παρουσιάστηκαν τα σημαντικότερα ζητήματα αναφορικά με τον εσωτερικό και εσωτερικό έλεγχο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, έχοντας ως σημείο αναφοράς την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία.

Ο έλεγχος, είτε είναι εσωτερικός είτε εξωτερικός παίζει εξαιρετικά σημαντικό ρόλο στην πορεία της επιχείρησης μέσα σε ένα ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, αυτός αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο για την σωστή λειτουργία των επιχειρήσεων και την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Σε μία ναυτιλιακή επιχείρηση, ο εσωτερικός έλεγχος αντικατοπτρίζει το βαθμό οργάνωσής της και κατ' επέκταση την αποδοτικότητά της. Παράλληλα, με την πραγματοποίηση βασικών επιδιώξεων και συγκεκριμένων διαδικασιών, επιτυγχάνεται ένα ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την επιβίωση των επιχειρήσεων σε ένα δυσχερές οικονομικό περιβάλλον.

Σχετικά με τον εξωτερικό έλεγχο, δόθηκε βάση στο ερωτηματολόγιο που πρέπει να τηρείται για να μπορέσει να γίνει εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου και να βρεθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα βοηθήσουν στην έκφραση γνώμης του ελεγκτή.

Επιπρόσθετα, σ' αυτή την εργασία παρουσιάστηκαν αναλυτικά όλα τα έσοδα αλλά και έξοδα που πραγματοποιούνται από μία ναυτιλιακή επιχείρηση, καθώς και όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τη διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου. Μεταξύ άλλων, διαπιστώθηκε ότι η διενέργεια των ελέγχων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κρίνεται απαραίτητη αφού παρουσιάζονται ιδιαιτερότητες που διαφοροποιούν τις επιχειρήσεις αυτές από τις υπόλοιπες που ανήκουν σε άλλο επιχειρηματικό κλάδο.

Τέλος, διαπιστώθηκε ότι η ανυπαρξία ή η υποτίμηση του ελέγχου αναπόφευκτα θα έχει καταστροφικές επιπτώσεις για οποιονδήποτε οικονομικό οργανισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθος, την αγορά στην οποία δραστηριοποιείται και τα στελέχη που τον διοικούν.

Καθώς υπάρχει έλλειψη μελετών ως προς τη λειτουργία του ελέγχου στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και η εργασία αυτή αποτελεί μόνο θεωρητική προσέγγιση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο έρευνας μία εμπειρική εξέταση της εφαρμογής τους σε εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και να προκύψουν χρήσιμες διαπιστώσεις και περιθώρια βελτίωσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γκιζιάκης Κ., Παπαδόπουλος Δ., Πλωμαρίτου Π., «Ναυλώσεις», 3^η έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2010

Καζαντζής Χ. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006

Λεκαράκου Α. «Ναυτιλιακή Λογιστική», Εκδόσεις Λεκαράκου, Αθήνα, 2011

Λουμιώτης Β., Τζίφας Β. «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2012

Νικολάου Καπινή Φρόσω, «Ο σκοπός της Υπηρεσίας του Εσωτερικού Ελέγχου», www.euro2day.gr, Ιούλιος 2007

Παπαστάθης Π. «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του». Εκδόσεις Παπαστάθης, Αθήνα, 2003

Πουλαντζιάς Ν. «Ναυτικό Δίκαιο» Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2005

Πρωτοψάλτης Ν., Σαρακοστίδης Σ. «Η ελεγκτική ναυτιλιακών επιχειρήσεων». Εκδόσεις Σταμούλης Αθήνα, 2003

Πρωτοψάλτης Ν. «Γενική και Αναλυτική Λογιστική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 1999

Χουλιάρης Θεόδωρος, «Αποτιμήσεις πλοίων», Maritime economies, φύλλο 47, σελ. 22-23

AICPA, «Internal Control: A tool for the Audit Committee», The American Institute of Certified Public Accountants, ISO 9001, Certified, 2005

- Anderson R.J., Svare J.C. «Internal Audit Oversight», Journal of Accountancy, Αύγουστος 2013
- Benson J., «The Importance of Monitoring», The internal Auditor, Vol 64, Iss 4, pp 85-88
- Branch A.E. «Elements of Shipping», 8th Edition, Routledge, 2007
- Chaney C., Kim G., «The Integrates Auditor», The Internal Auditor, Vol 64 Iss 4, pp 46-52
- Hoitash R., Hoitash U. «The Increased Role of Audit Committees in Managing Relationships with External Auditors after SOX: Evidence from the USA», Managerial Auditing Journal, Vol. 24 Iss: 4, pp. 368-397, 2009
- Klein A. «Audit Committee, Board of Director Characteristics and Earnings Management», Journal of Accounting and Economics, Vol.33 Iss 3, pp 375-400
- O' Reilly V., McDonnell D., Winograd B., Jeenicke H., «Montomery's Auditing», 12th Edition, John Willey & Sons Inc, 1998-2002
- PricewaterhouseCoopers, «Ανάγκη Βελτίωσης του Εσωτερικού Ελέγχου», www.euro2day.gr, Απρίλιος 2013
- PricewaterhouseCoopers, «Protect your Shipment», www.pwc.com (2006)
- Salehi M., Mahadevaswamy G.H. «Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities», International Journal of Business and Management, Vol. 3, 2008
- Spencer Pickett K.H. «The Internal Auditing Handbook», Willey & Sons, UK, 2003
- Sterck M., Bouckaert G., «International audit trends in the public sector», Internal Auditor, Vol: 63 Iss: 4, pp 49-52, Αύγουστος 2006

Togantzis A., « Internal Audit and Good Ship Management»,
www.ebookbrowse.com, (2011)

ΝΟΜΟΙ-ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΠΟΛ 115922/7/2011, «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174).»

ΠΟΛ 1011/10.1.2012, «Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β' 1657) περί καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ Α' 174)»

ΠΟΛ 1262/1993, «Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.»

ΠΔ 1123/1980, «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.»

Ν. 2190/1920, «Περί Ανωνύμων Εταιριών» (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963)

Ν. 3190/1920, «Περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης» (ΠΝΠ 17/2012, ΦΕΚ Α' 240/12-12-2012).

Ν. 1041/1980, «Περί αυξήσεως των Δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, Πολιτικών, Στρατιωτικών και υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεως συναφών θεμάτων, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.»

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΠΟΥ
ΑΚΟΛΟΥΘΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΧΕΡΣΑΙΕΣ**

Πρωτοβάθμιοι Ναυτ. Σχεδίου

ΟΜΑΔΑ 1^Η ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων
- 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις
- 13 Μεταφορικά μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
- 16 Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17 Πλοία
- 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο Ενεργητικό άλλων κέντρων (γραφείων, υποκαταστημάτων)

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων
- 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις
- 13 Μεταφορικά μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
- 16 Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17 -
- 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο Ενεργητικό άλλων κέντρων (γραφείων, υποκαταστημάτων)

Πρωτοβάθμιοι Ναυτ. Σχεδίου

ΟΜΑΔΑ 2^Η ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- 20 Αποθέματα
- 21 Εφόδια Καταστώματος
- 22 Εφόδια Διαμερισμάτων
- 23 Καύσιμα και Λιπαντικά
- 24 Τρόφιμα
- 25 Είδη κυλικείου
- 26 Χρώματα- Χημικά
- 27 Διαφορετικά εφόδια

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα & Υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε Εξέλιξη
- 24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες
- 25 Αναλώσιμα Υλικά
- 26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων
- 27 -

28 -
29 -

Πρωτοβάθμιοι Ναυτ. Σχεδίου

**ΟΜΑΔΑ 3^Η ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**

30 Ναυλωτές
31 Πράκτορες
32 Ασφαλιστικές Απαιτήσεις
33 Χρεώστες Διάφοροι
34 Λογαριασμοί Πλοιάρχων
35 Λογαριασμοί διαχείρισεως
προκαταβολών και πιστώσεων
36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί
Ενεργητικού
37 Παραγγελίες εξωτερικού
38 Χρηματικά Διαθέσιμα
39 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα άλλων
κέντρων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

**ΟΜΑΔΑ 4^Η ΚΘ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
ΜΑΚΡ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ**

40 Κεφάλαιο
41 Αποθεματικά-Διαφορές
Αναπροσαρμογής
42 Αποτελέσματα εις Νέο
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση
κεφαλαίου
44 Προβλέψεις
45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
46 -

28 Είδη Συσκευασίας
29 Αποθέματα Υποκαταστημάτων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

30 Πελάτες
31 Γραμμάτια εισπρακτέα
32 Παραγγελίες στο εξωτερικό
33 Χρεώστες Διάφοροι
34 Χρεόγραφα
35 Λογαριασμοί Διαχείρισεως
Προκαταβολών και Πιστώσεων
36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί
Ενεργητικού
37 -
38 Χρηματικά Διαθέσιμα
39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ/των ή
άλλων κέντρων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

40 Κεφάλαιο
41 Αποθεματικά-Διαφορές
Αναπροσαρμογής
42 Αποτελέσματα εις Νέο
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση
κεφαλαίου
44 Προβλέψεις
45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
46 -

47	-	47	-
48	-	48	Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα
49	-	49	Προβλέψεις μακρ/σμων Υποχρεώσεων ή άλλων
Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου		Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου	
ΟΜΑΔΑ 5^Η ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ			
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
50	Ασφαλιστές	50	Προμηθευτές
51	Κατασκευαστές και Επισκευαστές	51	Γραμμάτια Πληρωτέα
52	Προμηθευτές	52	Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
53	Πιστωτές διάφοροι	53	Πιστωτές Διάφοροι
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	54	Υποχρεώσεις από Φόρους-Τέλη
55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
56	Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού	56	Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
57	-	57	-
58	Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής	58	Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
59	Γραμμάτια Πληρωτέα	59	Βραχυπρόθεσμες Υποχρ/σεις Υποκ/των ή άλλων κέντρων
Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου		Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου	
ΟΜΑΔΑ 6^Η ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ			
ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ			
60	Έξοδα Διοικήσεως (κεντρικά γραφεία)	60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού
61	Αμοιβές και Έξοδα Πληρωμάτων	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων
62	Ασφάλιστρα Πλοίων και Έξοδα ασφαλ.	62	Παροχές Τρίτων
63	Έξοδα συντηρήσεως & επισκευών	63	Φόροι-Τέλη

πλοίων

64 Έξοδα ταξιδίων πλοίων (ειδικά)

65 Γενικά έξοδα πλοίων

66 Αποσβέσεις

67 -

68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως

69 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος άλλων κέντρων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

ΟΜΑΔΑ 7^Η ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

70 Ναύλοι και Μισθώματα

71 Σταλίες

72 Έσοδα Καθαρισμού Κυτών

73 Επισταλίες (Επισπεύσεις)

74 Διάφορα Έσοδα Εκμεταλλεύσεως

75 -

76 -

77 -

78 -

79 -

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

ΟΜΑΔΑ 8^Η ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

64 Διάφορα Έξοδα

65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα

66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων

Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος

67 -

68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως

69 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος άλλων κέντρων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών

72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού

73 Πωλήσεις Υπηρεσιών

74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα

75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών

76 Έσοδα Κεφαλαίων

77 -

78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων

Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως

79 Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος Υποκ/των ή άλλων κέντρων

Πρωτοβάθμιοι Γενικού Σχεδίου

80 Εκμετάλλευση πλοίου	80 Γενική Εκμετάλλευση
81 Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως πλοίου	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα
82 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα- Έκτακτα κέρδη	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων
83 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα – Έκτακτες ζημίες	83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
84 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	84 Έσοδα από προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων
85 Αποτελέσματα Χρήσης	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος
86 Αποτελέσματα προς Διάθεση	86 Αποτελέσματα Χρήσεως
87 -	87 -
88 -	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση
89 Ισολογισμός	89 Ισολογισμός