

ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΝΑΥΤΙΛΙΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ:
Η ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.

Του
ΚΟΥΛΟΥΡΙΑΔΑ ΣΤΕΦΑΝΟΥ

Επιβλέπων
Λάζος Γρηγόριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων

10/03/2020

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η λογιστική διαδραματίζει κομβικό ρόλο στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Παρά τη σημασία που διακατέχει στην ανάλυση των οικονομικών δεδομένων των ναυτιλιακών εταιρειών, ελάχιστες έρευνες έχουν προσεγγίσει διεξοδικά το συγκεκριμένο θέμα. Σε αυτό το πλαίσιο, σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να επεξεργάζεται τα λογιστικά αυτά πρότυπα που ισχύουν και εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης. Ειδική μνεία γίνεται στην παρουσίαση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων σαν οντότητες, με μια εκτενή ανάλυση στο περιεχόμενο και το είδος των εργασιών που αναλαμβάνουν ενώ λεπτομερή αναφορά γίνεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γενικά αλλά και πιο συγκεκριμένα στα σημεία που εφαρμόζονται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

ABSTRACT

Maritime is a fast growing industry that targets connection between production and consumption by transporting goods all around the world. Shipping companies and international shipping in general reflect imports and exports of one country to another, connecting the global market despite distance or quantity of production. In order to monitor and control all procedures in detail a shipping company needs a strong accounting department that will ensure a concrete financial situation in the end of every year of interest. Shipping management primarily needs information with which will decide routes of activation and exercise control in specific procedures. Accounting records and reports are one important source of such information. Accountants should plan and analyze income and expenditure accounts in detail, as well assets and liabilities, preparing financial statements that clearly presenting the financial status of their company in accordance with International accounting standards and International financial reporting standards. International accounting standards as a globally accepted tactic of presenting financial reports, have gained wide acceptance through years of appliance. Multinational shipping companies in order to improve reliability of financial reporting using globally accepted accounting standards, are leading the way of adopting these “rules”, opening the door to the creation of technical accounting regulations that ensure homogeneity through global marketplace.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	1
ABSTRACT.....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΔΙΑΦΘΡΩΣΗ.....	5
1. ΝΑΥΤΙΛΙΑ.....	9
1.1 Εισαγωγή στη ναυτιλία.....	9
1.2 Ιστορική διαδρομή ναυτιλίας.....	11
1.3 ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΤΗΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ.....	15
1.3.1 Ναυτιλιακή Επιχείρηση.....	15
1.3.2 Κόστη πλοίων.....	16
1.3.3 Η κατηγοριοποίηση του κόστους.....	20
1.3.4 Ηλικία πλοίου και διάρθρωση κόστους.....	21
1.3.5 Οικονομικά της ναυτιλίας – Έσοδα πλοίων	24
1.3.6 Ναυτιλιακοί λογαριασμοί – Το πλαίσιο των αποφάσεων.....	25
1.3.7 Ανάλυση ναυτιλιακού μακροπεριβάλλοντος.....	31
2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	36
2.1 Διεθνή Λογιστικά πρότυπα.....	36
2.2 Ιστορική διαδρομή καθιέρωσης λογιστικών προτύπων	38
2.3 Ιστορική αναδρομή στην ελληνική πραγματικότητα	43
3. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	45
3.1 Ναυτιλιακή Λογιστική.....	45
3.2 Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις- US GAAP.....	46
3.3 Γενικές αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ναυτιλιακών επιχειρήσεων	47
3.4 Ναυτιλιακές επιχειρήσεις και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	50
3.5 Κύριες διαφορές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τις Γενικά αποδεκτές Λογιστικές Αρχές στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις.....	61
3.6 Κύριες διαφορές Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις.....	63
3.7 Πλεονεκτήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις.....	68

3.8 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις - Προβλήματα που ανακύπτουν	70
4. ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	75
4.1 Μεθοδολογία Έρευνας – Ερευνητικές υποθέσεις.....	75
4.2 Δείγμα Έρευνας.....	76
5. Αποτελέσματα έρευνας.....	78
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	94
7. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	96
7.1 Ερωτηματολόγιο	96
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	103

Εισαγωγή - Διάρθρωση

Η ναυτιλία είναι μια δύσκολη αλλά συνάμα επικερδής επιχείρηση. Από τότε που τα πρώτα φορτία μεταφέρθηκαν δια θαλάσσης περισσότερα από 5000 χρόνια πριν, αποτελεί την κινητήρια δύναμη της παγκόσμιας ανάπτυξης. Τα επικά ταξίδια του Κολόμβου, του Ντίαζ και του Μαγγελάνου δημιούργησαν νέες θαλάσσιες οδούς στον κόσμο. Παράλληλα το ανήσυχο ανθρώπινο πνεύμα μετέτρεψε τα πλοία με πανιά σε πλοία μηχανών, και δημιούργησε έναν σύνθετο στόλο εξειδικευμένων πλοίων που κάθε χρόνο μεταφέρουν έναν περίπου τόνο φορτίου για κάθε άνθρωπο στον κόσμο.

Η μεγάλη ναυτιλιακή άνθηση των τελευταίων δεκαετιών, η οποία υποβοηθήθηκε από την βιομηχανοποίηση μετέτρεψε τους «τυχερούς» επενδυτές, σε μερικούς από τους πλουσιότερους ανθρώπους στον κόσμο. Λαμπρά ελληνικά παραδείγματα Ελλήνων στον διεθνή ναυτιλιακό κλάδο αποτελούν ο Νιάρχος και ο Ωνάσης και πολλοί άλλοι. Επειδή όμως η ναυτιλία είναι μια τόσο παλιά βιομηχανία, με μια ιστορία συνεχών αλλαγών και μετατροπών, καθίσταται αναγκαία η διαχρονική της μελέτη η οποία βοηθάει να εξαχθούν πολύτιμα συμπεράσματα για το σήμερα. Καθώς αυξήθηκε και γιγαντώθηκε η ναυτιλιακή οικονομία, αυτή η πρόοδος οδήγησε στην αλματώδη ανάπτυξη και άλλων κλάδων όπως του ασφαλιστικού, των πρακτορεύσεων και πολλών άλλων με απώτερο στόχο να συνδράμουν στην εύρυθμη λειτουργία και ανταλλαγή προϊόντων και πολιτισμών. Παράλληλα, το καινούργιο αυτό καθεστώς οδήγησε και στην επιβολή νέου πλαισίου κανόνων- κανονισμών με απώτερο σκοπό την διαφύλαξη των συμφερόντων των εμπλεκόμενων.

Οι ναυτιλιακές πλέον αποτελούν πολύπλοκους οργανισμούς με παγκόσμια δράση και δραστηριοποίηση και συμμετοχή σε τεράστιες εμπορικές συμφωνίες μεταξύ χωρών που επηρεάζουν το πολιτικοοικονομικό γίνεσθαι σε πολύ μεγάλο βαθμό. Προκειμένου να υπάρχει έλεγχος στις οικονομικές λειτουργίες τέτοιων αλλά και μικρότερου μεγέθους ναυτιλιακών εταιρειών έχει γίνει μια προσπάθεια σύγκλισης της καταγραφής και παρουσίασης όλων των οικονομικών κινήσεων και συμφωνιών μέσω των οποίων εισρέει ή απορρέει χρήμα στις εταιρείες και όλους όσους εμπλέκονται σε συμφωνίες μαζί τους.

Η χρηματοοικονομική θέση ενός ναυτιλιακού ενεργού οικονομικού οργανισμού αποτελεί το κλειδί για ανάλυση της εν λόγω οντότητας από αναλυτές, επενδυτές και ελεγκτές, προκειμένου να αξιολογηθεί η θέση της εταιρείας ανά διαχειριστική χρήση σε όλο της το φάσμα. Οι αγορές πλέον έχουν εξελιχθεί και μετουσιωθεί σε μια παγκόσμια αγορά προϊόντων, υπηρεσιών και χρήματος, μέσα στην οποία δραστηριοποιούνται σήμερα όλες οι οικονομικά ενεργές οντότητες. Για το λόγο αυτό έχει, εδώ και χρόνια, **καταρτιστεί ένα συγκεκριμένο πλαίσιο λογιστικής δράσης των εταιρειών με βάση την ενοποιημένη δημοσίευση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών διαμέσου της σύνταξης ομοιόμορφων οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές και παγκόσμιο επίπεδο, προάγοντας την αξιοπιστία και εγκυρότητα των οικονομικών πληροφοριών, σε όλο το φάσμα δραστηριοτήτων κάθε επιχείρησης.** Το οικουμενικό λογιστικό πλαίσιο αυτό αποτελείται από τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**, τα οποία βρίσκονται σε ισχύ αρκετά χρόνια αλλά συνεχώς επικαιροποιούνται και εξελίσσονται με στοιχεία προσαρμοσμένα στις μεταβαλλόμενες δυναμικές ανάγκες του σύγχρονου χρηματοοικονομικού γίγνεσθαι. Όπως επηρεάζονται όλοι οι τομείς της οικονομίας από το τρέχον οικονομικό και εμπορικό περιβάλλον και η ανάγκη για παγκόσμια ομοιομορφία στην οικονομική διαχείριση πληροφοριών διαφαίνεται επιτακτική, έτσι και οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις “αναγκάζονται” να προσαρμοστούν στις σύγχρονες εξελίξεις και να υιοθετήσουν στοιχεία που θα βοηθήσουν εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών της στοιχείων να αξιολογήσουν τις θέσεις τους αναλόγως, **ανεξαρτήτως τοπικής προέλευσης, γλώσσας και νομοθεσίας.** Η ναυτιλία έχει πλέον εισχωρήσει δυναμικά στην χρήση των **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με σκοπό την λογιστική εξύψωση κατά την παρουσίαση οικονομικό-λογιστικών σε όλο το φάσμα της ναυτιλιακής δραστηριότητας.**

Στην πρώτη ενότητα παρατίθενται όλες οι απαραίτητες εννοιολογικές προσεγγίσεις για την καλύτερη κατανόηση του τομέα της ναυτιλίας γενικά και των λογιστικών δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανά έτος. Καταγράφονται ιστορικά και στατιστικά στοιχεία της παγκόσμιας αλλά και ελληνικής ναυτιλίας και όλες οι απαραίτητες πληροφορίες που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας τους μέχρι την στιγμή της καταγραφής και παρουσίασης των οικονομικών αποτελεσμάτων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παρουσιάζεται

η ιστορική αναδρομή εξέλιξης της ναυσιπλοΐας ανά μέρος και τομέα και δημιουργείται ο χάρτης δράσης των λαών της κάθε εποχής ανάλογα με τις δραστηριότητες που εξασκούσαν. Η ναυτικές δυνάμεις και η σημασία της εμπορικής ναυσιπλοΐας έδωσαν το έναυσμα στις σύγχρονες ναυτικές εταιρείες να ασκήσουν μια τόσο απαραίτητη και δυναμική δραστηριότητα με τέτοιο τρόπο ώστε να ενώνεται ο κόσμος εμπορικά και οι οικονομίες να αλληλοεπηρεάζονται εμπορικά συνάπτοντας συμφωνίες και συνεργασίες. Η ανάλυση στη συνέχεια μεταφέρεται στην ναυτιλιακή οικονομία και τα ουσιώδη προς ανάλυση κομμάτια της. Τονίζονται οι λόγοι που ένα πλοίο αποτελεί τη βάση της ναυτικής δράσης και κατηγοριοποιούνται τα κόστη που αναλαμβάνει η κάθε ναυτική εταιρεία με την αγορά ή ενοικίαση ενός πλεούμενου περιουσιακού στοιχείου όπως αυτό. Γίνεται εκτενής ανάλυση στα έσοδα που αποφέρει η συγκεκριμένη δραστηριότητα αλλά και στα έξοδα που προκύπτουν από τις ναυτικές εμπορικές δραστηριότητες και επηρεάζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις και τη παρουσίαση λογιστικά με συνάφεια και εγκυρότητα όλων των στοιχείων αυτών που θα χρειαστεί ο κάθε εξωτερικός χρήστης για να δημιουργήσει μια σαφή εικόνα για τη ναυτιλιακή εταιρεία που ενδιαφέρεται.

Στην συνέχεια στο δεύτερο μέρος, εφόσον γίνει κατανοητή η έννοια των σύγχρονων λογιστικών προτύπων, με παρουσίαση ιστορικών στοιχείων γενικά και την επιρροή τους στην ελληνική ναυσιπλοΐα, αναλύεται η μετάβαση από τα ελληνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ο νέος τρόπος σύνταξης οικονομικών καταστάσεων βασιζόμενος σε νέες αρχές και κανόνες. Αναφέρονται διαδικασίες και οι φορείς που εμπλέκονται στην κατάρτισή τους καθώς και η διαδικασίες που ακολουθούνται κάθε φορά από τα λογιστήρια των ναυτιλιακών εταιρειών προκειμένου ένα πρότυπο να τεθεί επίσημα σε εφαρμογή. Η σημασία όλων των ναυτιλιακών εμπορικών κινήσεων έχει την ανάγκη προστασίας από ένα πλαίσιο κανόνων με παγκόσμια εφαρμογή που θα προωθούσε την δικαιοσύνη και αξιοκρατία στην παρουσίαση με οικονομικά δεδομένα όλων των στοιχείων που συνθέτουν μια ναυτιλιακή επιχείρηση. Το πλαίσιο αυτό δημιουργήθηκε σε συνεργασία από φορείς πολλών χωρών και ονομάζονται Διεθνείς Λογιστικά Πρότυπα. Αναλύεται η σημασία τους και η ιστορική αναδρομή μέχρι τη υποχρεωτική και καθολική εφαρμογή σε ναυτιλιακές με παγκόσμια δράση εισηγμένες στα χρηματιστήρια ανά τον κόσμο. Γίνεται παρουσίαση όλων των γεγονότων μέχρι την επισημοποίηση τους την πρώτη δεκαετία του 2000 και επιρροή που είχαν κατά τη μετάβαση στην ελληνική οικονομία και πραγματικότητα.

Στο τρίτο μέρος γίνεται αναφορά σε όλη τη λίστα των προτύπων που σήμερα ισχύουν καθώς και μία σύνοψη των βασικών αρχών που τα διέπουν με σκοπό να γίνει αντιληπτός ο ρόλος που διαδραματίζουν, η αξία τους και η συμβολή τους στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον για αξιοκρατική παρουσίαση της θέσης κάθε ναυτιλιακής εταιρείας στο ευρύ κοινό επενδυτών και λοιπών χρηστών. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν πλέον το πιο σημαντικό τρόπο απεικόνισης οικονομικών στοιχείων παγκοσμίως και για το λόγο αυτό αναλύεται εκτενώς, ποια κομμάτια του συνολικού λογιστικού σχεδίου με τη χρήση τους, επηρεάζουν την οικονομική απεικόνιση στοιχείων των ναυτιλιακών εταιρειών. Παρουσιάζονται όλα τα στοιχεία εκείνα που δημιουργούν ασάφειες στη χρήση τους λογιστικά και δυσχεραίνουν το έργο της λογιστικής απεικόνισης ανά χρήση. Εκτός των σημείων που μειονεκτούν στη παγκόσμια αλλά και ελληνική πραγματικότητα, δίνεται προσοχή και στα πλεονεκτήματα που δημιουργούνται από τη χρήση των νέων αυτών προτύπων και η σημασία που έχουν στη παγκόσμια λογιστική κοινότητα.

Στο τέταρτο και πέμπτο μέρος, διενεργείται μια ποιοτική έρευνα μέσω της δημιουργίας ερωτηματολογίων που αφορούν τα οικονομικά τμήματα ελληνικών ναυτιλιακών εταιρειών και παρουσιάζεται μια στατιστική ανάλυση της επιρροής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις διαδικασίες οικονομικής διακυβέρνησης τους. Μελετάται αν οι σκοποί δημιουργίας παγκόσμιας λογιστικής γλώσσας συνάδουν με τον τρόπο λειτουργίας μια ναυτιλιακής εταιρείας και κατά πόσον οι αρχές στις οποίες στηρίζονται τα νέα λογιστικά πρότυπα επηρεάζουν θετικά τον ναυτιλιακό οικονομικό κόσμο. Μνεία γίνεται στην επιρροή που έχουν στον τρόπο λειτουργίας των ελληνικών εταιρειών και την βοήθεια που προσφέρουν στην κατανόηση των οικονομικών τους θέσεων. Αναλύεται η επιρροή στη καθημερινότητα των ναυτιλιακών λογιστηρίων και τα κομμάτια που θεωρούν οι υπάλληλοι τους ότι χρειάζονται εκπαίδευση ή περαιτέρω γνώση για να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα.

1. ΝΑΥΤΙΛΙΑ

1.1 Εισαγωγή στη ναυτιλία

Η μεγάλη ναυτιλιακή άνθηση των τελευταίων δεκαετιών, η οποία υποβοηθήθηκε από την βιομηχανοποίηση μετέτρεψε τους «τυχερούς» επενδυτές, σε μερικούς από τους πλουσιότερους ανθρώπους στον κόσμο. Λαμπρά ελληνικά παραδείγματα Ελλήνων στον διεθνή ναυτιλιακό κλάδο αποτελούν ο Νιάρχος και ο Ωνάσης και πολλοί άλλοι. Επειδή όμως η ναυτιλία είναι μια τόσο παλιά βιομηχανία, με μια ιστορία συνεχών αλλαγών και μετατροπών, καθίσταται αναγκαία η διαχρονική της μελέτη η οποία βοηθάει να εξαχθούν πολύτιμα συμπεράσματα για το σήμερα.

Καθώς αυξήθηκε και γιγαντώθηκε η ναυτιλιακή οικονομία, αυτή η πρόοδος οδήγησε στην αλματώδη ανάπτυξη και άλλων κλάδων όπως του ασφαλιστικού, των πρακτορεύσεων και πολλών άλλων με απώτερο στόχο να συνδράμουν στην εύρυθμη λειτουργία και ανταλλαγή προϊόντων και πολιτισμών. Παράλληλα, το καινούργιο αυτό καθεστώς οδήγησε και στην επιβολή νέου πλαισίου κανόνων- κανονισμών με απώτερο σκοπό την διαφύλαξη των συμφερόντων των εμπλεκόμενων. Ένα τέτοιο παράδειγμα, αποτελεί τον δέκατο όγδοο αιώνα, ο ασφαλιστικός κλάδος του Λονδίνου ο οποίος και ανέπτυξε ένα σύστημα για να ελέγχει ότι τα πλοία που ασφαλίστηκαν ήταν σωστά κατασκευασμένα και σε καλή κατάσταση. Από τις αρχές του δέκατου ένατου αιώνα, το Lloyd's Register¹, το οποίο είχε ξεκινήσει τη δεκαετία του 1860 ως νηολόγιο πλοίων, είχε αναλάβει το ρόλο του καθορισμού προτύπων ναυσιπλοΐας και έκδοσης πιστοποιητικών πλεύσης. Με την πάροδο του χρόνου ο συγκεκριμένος νηογνώμων διόρισε 63 επιθεωρητές και πραγματοποίησαν πλήρη επανεξέταση των 15.000 πλοίων στο Αγγλικό Ναυτικό Μητρώο.

Εν συνεχεία πολλές άλλες χώρες δημιούργησαν αρχές ελέγχου των πλοίων, μεταξύ των οποίων και το Αμερικανικό Γραφείο Ναυτιλίας το οποίο μέχρι το τέλος του δέκατου ένατου αιώνα οριοθέτησε και εισήγαγε ένα νέο τεχνικό ρυθμιστικό σύστημα του ναυτικού κλάδου θέτοντάς το σε άμεση ισχύ.

Πέραν όμως από την συμμετοχή και την διεύρυνση άλλων συναφών με την ναυτιλία κλάδων, ακόμα και οι κυβερνήσεις συμμετείχαν ενεργά τόσο στην ρύθμιση όσο και στην λειτουργία της ναυτιλίας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτό της βρετανικής

¹ Lloyd's Register of shipping London (1921): Building and classification of Yachts

κυβέρνησης. Μετά από μια σειρά σκανδάλων που αφορούσαν πλοία που χρησιμοποιούνταν για μεταναστευτικό εμπόριο, η βουλή των κοινοτήτων ενέκρινε το 1854, το νόμο περί της εμπορικής ναυτιλίας. Το νέο αυτό για την εποχή κανονιστικό πλαίσιο έθεσε ένα σύμπλεγμα νομικών κανόνων για τη νηολόγηση των πλοίων, τη μέτρηση της χωρητικότητας, την έρευνα των πλοίων και του εξοπλισμού τους, την μεταφορά επικίνδυνων αγαθών, την ασφάλεια και την ικανότητα ναυσιπλοΐας πλοίων, την προστασία των ναυτικών, και τέλος την τακτική επιθεώρηση των διατάξεων τους. Με τον καιρό το κανονιστικό αυτό πλαίσιο επεκτάθηκε με τη σύσταση ενός ακόμα οργάνου, αυτού της Βασιλικής Επιτροπής του 1874, και είχε ως σκοπό να αξιολογήσει τα πλοία που δεν είναι αξιόπλοα εισάγοντας επιπρόσθετα την γραμμή φορτίου (για πολλά χρόνια γνωστή ως σήμα Plimsoll)² για την αποτροπή της υπερφόρτωσης πλοίων από πλοιοκτήτες τους.

Οι εν λόγω ενέργειες πραγματοποιήθηκαν σε ένα περιβάλλον όπου η Βρετανία ήλεγχε την συγκεκριμένη χρονική περίοδο, το μισό παγκόσμιο εμπορικό στόλο, και υιοθετήθηκε σιγά σιγά από πολλές άλλες χώρες ως πρότυπο για τη θέσπιση του δικού τους ναυτικού νόμου, παρέχοντας τη βάση για ένα ναυτικό νομικό σύστημα το οποίο ήταν λογικά συνδεδεμένο μεταξύ των χωρών αυτών.

Πέραν τούτου, το πρώτο επίσημο βήμα προς αυτήν την κατεύθυνση ήταν το πρώτο ναυτικό συνέδριο του πραγματοποιήθηκε στην Ουάσινγκτον το 1896, και αποσκοπούσε στην καταγραφή και τακτοποίηση των θεμάτων και των δραστηριοτήτων της παγκόσμιας ναυτιλίας.

Εν κατακλείδι, η παγκόσμια ναυτιλία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ανθρώπινη φύση και δραστηριότητα από την αρχαιότητα έως σήμερα επηρεάζοντας συνάμα το μεγαλύτερο φάσμα των οικονομικών δραστηριοτήτων των ανθρώπων. Στην παρακάτω ενότητα παρουσιάζονται διαδοχικά οι σημαντικότερες κατηγορίες του ναυτιλιακού γίνεσθαι και επιχειρείται μια ενδελεχής ανάλυση του μακροοικονομικού θαλάσσιου περιβάλλοντος.

² Stopford M (2009) "Maritime Economics" 3rd edition

1.2 Ιστορική διαδρομή ναυτιλίας

Η ιστορία της ναυτιλίας μπορεί να χωριστεί συνοπτικά σε έξι χρονικές περιόδους. Η πρώτη περίοδος αφορά την γένεση και την ανάπτυξη της στον Αραβικό κόλπο, η δεύτερη την επέκτασή της στην μεσόγειο και η τρίτη την ανάπτυξη του ελληνικού θαλάσσιου εμπορίου. Η τέταρτη αφορά την επέκτασή της ναυτιλίας κατά την ρωμαϊκή αυτοκρατορία, η πέμπτη κατά την βυζαντινή περίοδο και η έκτη με την ανάπτυξη του βενετικού και Χανσεατικού εμπορίου. Φυσικά η έβδομη και τελευταία χρονική περίοδος στην ιστορία της ναυτιλίας αφορά την βιομηχανική επανάσταση και την εισαγωγή των μηχανών στα πλοία.

• Η αρχή - ο Αραβικός Κόλπος

Το πρώτο δίκτυο θαλάσσιων συναλλαγών που αναγνωρίστηκε, αναπτύχθηκε πριν από 5.000 χρόνια μεταξύ της Μεσοποταμίας (η γη μεταξύ των ποταμών Τίγρη και Ευφράτη), του Μπαχρέιν και του ποταμού Ινδού στη δυτική Ινδία. Οι Μεσοποτάμιοι αντάλλαζαν το πετρέλαιο τους προμηθευόμενοι χαλκό και ενδεχομένως ελεφαντόδοντο από τον Ινδού. Η οργανωμένη αυτή τότε κοινωνία είχε πληθυσμό περίπου τριακόσιες χιλιάδες ανθρώπους, δέκα φορές δηλαδή μεγαλύτερο πληθυσμό από την βόρεια Ευρώπη εκείνη την εποχή. Οι κοινότητες αυτές συνδέονταν τόσο με την γη και την καλλιέργεια της αλλά ήταν παράλληλα προστατευόμενες από την θάλασσα παρέχοντας ένα εύκολο κλίμα για να αναπτυχθεί το τοπικό εμπόριο.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα της εποχής, η Βαβυλώνα που εξελίχθηκε και άκμασε κατά τον δέκατο όγδοο αιώνα π.Χ. υπό τον Χαμουραμί. Εκείνη την εποχή οι Μεσοποτάμιοι δημιούργησαν έναν καλά αναπτυγμένο ναυτικό κώδικα, ο οποίος αποτελούσε μέρος της μια σφηνοειδούς επιγραφής 3600 γραμμών, του γνωστού και ως «κώδικα του Hammurabi», που ανακαλύφθηκε στο σημερινό Ιράν³.

Ο Κώδικας απαιτούσε τα εκάστοτε πλοία να ναυλώνονται με ένα σταθερό τιμολόγιο, που εξαρτιόταν από την χωρητικότητά τους. Οι τιμές των ναυπηγείων εξαρτιόταν ανάλογα με το μέγεθος του πλοίου και ο ναυπηγός παρείχε ετήσια εγγύηση για την αξιοπλοΐα. Όσον αφορά το φορτίο και τα έξοδα του, αυτό επρόκειτο να καταβληθεί εκ των προτέρων και ο ναυτικός πράκτορας έπρεπε να δώσει αναφορά για όλα τα

³ Nawwab et al. (1980, p. 8)

ποσά που δαπανήθηκαν. Λίγο αργότερα άρχισαν να εμφανίζονται ποντοπόρα πλοία στην ανατολική Μεσόγειο, όπου πρώτοι οι Αιγύπτιοι και οι Φοίνικες εμφανίζονται ως ενεργοί έμποροι.

- **Η ανάπτυξη της Μεσογείου (Ελληνική, Ρωμαϊκή και Βυζαντινή κυριαρχία)**

Η έκρηξη της ανάπτυξης του θαλάσσιου εμπορίου κατά το 2700 π.Χ. με εξέχουσα πόλη το Λίβανο, που βρίσκεται στο σταυροδρόμι μεταξύ Ανατολής και Δύσης, ώθησε την παραπάνω ανάπτυξη της ναυτιλίας στην περιοχή της Μεσογείου. Η κίνηση αυτή αυξήθηκε σταθερά κατά την πρώτη χιλιετία π.Χ., οδηγώντας σε μεγαλύτερα ταξίδια με την ανάπτυξη καινούργιων πλοίων με απώτερο σκοπό την περαιτέρω εμπορία αγαθών - προϊόντων. Μετά την ανακάλυψη της Ισπανίας γύρω στο 1000 π.Χ., η Ιβηρική χερσόνησος έγινε σημαντική πηγή μεταλλεύματος και άλλων πρώτων υλικών για τις οικονομίες της ανατολικής Μεσογείου.

Φυσικά όλα τα παραπάνω δεν θα μπορούσαν να επιτευχθούν χωρίς την καίρια συμβολή των Ελλήνων οι οποίοι έδωσαν αίγλη και ώθηση στην μέχρι τότε θαλάσσια ανάπτυξη. Οι Έλληνες εμπορεύονταν κρασί, πετρέλαιο αγγειοπλαστική, μέταλλα και πολλά άλλα με άλλες πόλεις όπως η Καρχηδόνα η Αίγυπτος άλλα και πολλές πόλεις της Ανατολής.

Περί το 375 π.Χ. η Μεσόγειος αποτελούσε μια πολυσύχναστη οδό επικοινωνίας μεταξύ των ακμαζουσών σε αυτήν πόλεων όπως την Καρχηδόνα στη Βόρεια Αφρική, τις Συρακούσες στη Σικελία, την Κόρινθο και την Αθήνα στην Ελλάδα, και την Μέμφις στην Αίγυπτο. Καθώς οι φοινικικοί έμποροι μειώθηκαν, την θέση τους πήραν οι Έλληνες όπου κυριάρχησαν στην οικονομία της ναυτιλιακής αγοράς και κατέκτησαν ηγετικό ρόλο ως ναυτιλιακοί έμποροι. Κατά την εποχή αυτή η Ελλάδα είχε περισσότερες από 500 αποικίες⁴.

Η ελληνική ναυτιλιακή κυριαρχία κράτησε ως την άνοδο της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας. Καθώς η ελληνική υπέροχη μειώθηκε και η Ρώμη άρχισε να αναπτύσσεται ραγδαία τόσο οικονομικά όσο και πολιτικά, το κέντρο του εμπορίου

⁴ Haws and Hurst (1985, p. 36). "Herodotus described the Greek trading methods in a detailed account written in 620 BC"

μεταφέρθηκε στην Ιταλία και η Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία δημιούργησε ένα ευρύτατο εμπορικό δίκτυο.

Η Ρώμη εισήγαγε ποικίλους και πλείστους πόρους από όλη τον τότε γνωστό κόσμο, όπως ορυκτά από την Ισπανία, σιτηρά από τα εδάφη της βόρειας Αφρικής, της Σικελίας και της Αιγύπτου, μαλλί πετρέλαιο και άλλα από την Μεσοποταμία.

Την θέση της Ρωμαϊκής υπεροχής πήρε το Βυζάντιο, όπου με πρωτεύουσα του την Κωνσταντινούπολη στη Μαύρη Θάλασσα, έλεγχε μια αυτοκρατορία που εκτεινόταν από τη Σικελία στη Δύση στην Ελλάδα και την Τουρκία στην Ανατολή. Κατά το 650 μ.Χ. η διοίκησή της αναδιοργανώθηκε και, λόγω της αυξανόμενης επιρροής της Ελλάδας στη γλώσσα και τον πολιτιστικό της χαρακτήρα, καθιερώνεται ως Βυζαντινή Αυτοκρατορία.

Σταδιακά η Βυζαντινή αυτοκρατορία επεκτάθηκε σε όλο τον τότε γνωστό κόσμο παρέχοντας την ασφάλεια και τα μέσα για την περαιτέρω ανάπτυξη του εμπορίου. Το εμπόριο της θάλασσας επικεντρώθηκε στην Κωνσταντινούπολη, η οποία συσσώρευσε τον πλούτο και την αίγλη της τότε εποχής.

- **Η βενετική υπεροχή – Χανσεατική ένωση**

Μέχρι το 1000 μ.Χ. αρχίζει να αναπτύσσεται δειλά, δειλά η οικονομία της Βόρειας Ευρώπης, στηριζόμενη ιδιαίτερα στην επέκταση της βιομηχανίας μαλλιού από την Αγγλία και της κλωστοϋφαντουργίας στη Φλάνδρα. Καθώς οι πόλεις μεγάλωναν και ευημερούσαν στη Β. Ευρώπη, οι εμπορικές συναλλαγές με τη Βαλτική και τη Μεσόγειο αυξάνονταν ραγδαία, οδηγώντας στην εμφάνιση δύο σημαντικών ναυτικών κέντρων, της Βενετίας και της Γένοβας στη Μεσόγειο και της Χανσεατικής Λίγκας στη Βαλτική.

Στη Μεσόγειο, η Βενετία αναδείχθηκε ως η σημαντικότερη ναυτιλιακή πόλη, με τη Γένοβα ως τον κύριο ανταγωνιστή της. Την ανάπτυξη αυτή βοήθησε αρχικά ην πολιτική της ανεξαρτησία, και το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς των εμπορικών δασμών από τη Βυζαντινή Αυτοκρατορία.

Συνεπώς τα παραπάνω κίνητρα έκαναν την Βενετία ισχυρή την τότε εποχή και κανείς δεν μπορούσε να ανταγωνιστεί τους Βενετούς λόγω του χαμηλού κόστους εμπορίου, ακόμη και σε εσωτερικές διαδρομές. Έτσι σταδιακά το Βενετσιάνικο δίκτυο αντικατέστησε το βυζαντινό.

Συνάμα η ανάγκη της Βορειοδυτικής Ευρώπης για πρώτες ύλες με σκοπό να στηρίξει την οικονομική της ανάπτυξη, οδήγησε στην ανάπτυξη του εμπορίου μεταξύ των κρατών της Βαλτικής τα οποία είχαν ως κύρια εξαγωγική πηγή τα ψάρια, το μαλλί, την ξυλεία, το καλαμπόκι και το λίπος, που αντικατέστησε το φυτικό έλαιο σε λαμπτήρες.

Καθώς αυτού του είδους το εμπόριο αυξήθηκε, πόλεις όπως το Αμβούργο και το Lübeck, που βρίσκονταν στο σταυροδρόμι μεταξύ του Βορειοανατολικού Ατλαντικού και της Βαλτικής, ευημερούσανε και αναπτύζανε στην Χανσεατική Ένωση.

Η παραπάνω διαχρονική εξέλιξη της ναυτιλίας και η δίψα του ανθρώπου για ανακάλυψη και γνώση οδήγησαν στα μεγάλα εξερευνητικά ταξίδια που ξεκίνησαν τον 15ο αιώνα και κορυφώθηκαν για συνάμα δυο ακόμα αιώνες με επιστέγασμα την ανακάλυψη της Αμερικής και την δια θαλάσσης σύνδεσης της Ευρώπης με την Ασία. Όλη αυτή η παραπάνω προσπάθεια δημιούργησε νέα δεδομένα στο διεθνές εμπόριο, ώθησε την περαιτέρω ανάπτυξη του ναυτιλιακού κλάδου και τον κατέστησε πρωτοπόρο στην διηπειρωτική μεταφορά.

• Η βιομηχανική επανάσταση

Κατά τον δέκατο όγδοο αιώνα η ναυτιλία άλλαξε ριζικά, πολύ περισσότερο από ό,τι στις προηγούμενες δύο χιλιετίες. Αυτή η αλλαγή οφείλεται κυρίως στην βιομηχανική επανάσταση και την εισαγωγή των μηχανών στα πλοία. Μέσα σε μερικές δεκαετίες η ναυτιλία μετατράπηκε από ένα χαλαρό σύστημα το οποίο διαχειρίζονταν οι έμποροι, σε μια σφιχτά διοικούμενη βιομηχανία που ειδικεύεται στη μεταφορά φορτίων μέσω θαλάσσης. Η βιομηχανική επανάσταση έχει τις ρίζες της στη Μεγάλη Βρετανία και εξαπλώθηκε την Ευρώπη αστραπιαία. Καθώς η παραγωγικότητα αυξήθηκε λόγω των μηχανών, ειδικά στα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα, η μεγάλη αυτή παραγωγή δεν θα μπορούσε συνεπώς να καταναλωθεί τοπικά και το εμπόριο κατέστη αναγκαίο κομμάτι της νέας βιομηχανικής κοινωνίας.

Η εισαγωγή της τεχνολογίας της μηχανικής επηρεάζει και τα υπόλοιπα συστήματα μεταφοράς οδηγώντας σε νέες αγορές με απώτερο σκοπό την ανταλλαγή των πρώτων υλών και των τροφίμων που απαιτεί ο ολοένα και αυξανόμενος βιομηχανικός πληθυσμός. Πολλοί παράγοντες συνέβαλαν σε αυτή την αλλαγή, αλλά τέσσερις είχαν ιδιαίτερη σημασία: πρώτον, οι ατμομηχανές που απελευθέρωσαν τα πλοία από την εξάρτηση του ανέμου. Δεύτερον, η ανάπτυξη της σύγχρονης ναυπηγικής επιστήμης,

που επιτρέπουν την κατασκευή πολύ μεγαλύτερων σκαφών με την βοήθεια σιδηροκατασκευών. τρίτον, προσθήκη βιδών που κατέστησαν τα εμπορικά πλοία πιο ασφαλή και, τέταρτον, η εισαγωγή του καλωδιακού δικτύου βαθέων υδάτων που επέτρεπε πλέον στους εμπόρους και τους εφοπλιστές να επικοινωνούν σε ολόκληρο τον κόσμο.

Όλα αυτά τα κανάλια μεταφοράς μαζί και οι σιδηρόδρομοι και τα ατμόπλοια συγχωνεύθηκαν σε ένα παγκόσμιο δίκτυο μεταφορών, κατά το δεύτερο μισό του δέκατου ένατου αιώνα, και ως εκ τούτου η ναυτιλιακή βιομηχανία ανέπτυξε ένα εντελώς νέο σύστημα μεταφορών, το οποίο εκτόξευσε την ταχύτητα και την αποτελεσματικότητα των μεταφορών σε νέα ύψη.

Αυτό το νέο το σύστημα είχε τρία μέρη: τα «επιβατηγά πλοία» τα οποία μεταφέρουν ταχυδρομείο και επιβάτες σε τακτικές γραμμές μεταξύ των οικονομικών «κόμβων» της Βόρειας Αμερικής, της Ευρώπης και της Άπω Ανατολής, τις "Φορτηγίδες" που μεταφέρουν φορτίο και μερικούς επιβάτες σε ένα ευρύτατο δίκτυο μεταξύ αναπτυσσόμενων και αναπτυσσόμενων αγορών, και τέλος τα ελεύθερα φορτηγά πλοία που πραγματοποιούσαν «επιτόπια» φορτία σε δρομολόγια που δεν εξυπηρετούνταν από τις υπηρεσίες τακτικών γραμμών ή όταν το φορτίο γινόταν διαθέσιμο και θα μπορούσαν να προσφέρουν φθηνότερες εμπορευματικές μεταφορές.

Όλη αυτή η μακρά ιστορία της ναυτιλιακής βιομηχανίας και του διεθνούς εμπορίου οδήγησαν στην σημερινή καίρια θέση που παρουσιάζει ο κλάδος τόσο στο ελληνικό όσο και στο διεθνές επίπεδο.

Τα οικονομικά της ναυτιλίας

1.3.1. Ναυτιλιακή Επιχείρηση

Η ναυτιλιακή οντότητα σαν μια επιχείρηση που προάγει τις μεταφορές και το οικονομικό επιχειρείν σε θαλάσσιους δρόμους, στα πλαίσια της οικονομικής φύσης του ορισμού της, αποτελεί την οικονομική μονάδα που δραστηριοποιείται καθαρά στην παροχή θαλάσσιων μεταφορών έναντι χρηματικού αντιτίμου, χρησιμοποιώντας συγκεκριμένους συντελεστές παραγωγής. Όλα όσα αναφέρθηκαν αποτελούν τη γενίκευση ενός πολύπλοκου συστήματος λειτουργίας που τα οικονομικά του αποτελέσματα εξάγονται μετά από ανάλυση πολλών οικονομικών στοιχείων που

λαμβάνουν χώρα σε μια διαχειριστική χρήση. Τα άτομα που λαμβάνουν τις αποφάσεις για την ομαλή λειτουργία της ναυτιλιακής εταιρείας, καλούνται να επιλέξουν τις αγορές δραστηριοποίησης, τους τύπους πλοίων που απαιτούνται, τη χρονική στιγμή που θα πραγματοποιηθεί η επένδυση, τον τρόπο χρηματοδότησης της εταιρείας και ενδεχόμενο δανεισμό και τα κεφάλαια που θα αντληθούν για την λειτουργία της. Η πολυπλοκότητα και το εύρος δραστηριοτήτων των ναυτιλιακών εταιρειών έχει δημιουργήσει την ανάγκη δημιουργίας μιας παγκόσμιας μορφής λογιστικής απεικόνισης όλων αυτών των κινήσεων, ώστε ο δυνητικός επενδυτής, ο εσωτερικός ελεγκτής, ο φορολογικός και οικονομικός κρατικός αντιπρόσωπος και ο δυνητικός πελάτης ή συνεργάτης και προμηθευτής να έχει τη δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών αποτελεσμάτων της κάθε ναυτιλιακής με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου, ώστε να μπορεί να εξάγει με αμεσότητα και ευκολία στοιχεία που θα του δώσουν τη βέλτιστη εικόνα για τις επενδύσεις που θέλει να προχωρήσει.

Στις μέρες μας οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις και πολύ περισσότερο αυτές που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ακολουθούν διαφορετικά λογιστικά μονοπάτια, κυρίως των χωρών που εδρεύουν και ακολουθούν νομοθετικά. Για το λόγο αυτό η αποκαλούμενη ναυτιλιακή λογιστική, η οικονομική απεικόνιση δηλαδή των στοιχείων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, μέσω των Διεθνών λογιστικών προτύπων και ακολουθώντας τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές προσπαθεί να δημιουργήσει το πλαίσιο πάνω στο οποίο θα συγκλίνουν λογιστικές πρακτικές και διαδικασίες με όλους όσους δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο.

1.3.2. Κόστη πλοίων

Σε αυτό το κεφάλαιο εξετάζονται τα οικονομικά της ναυτιλίας από την οπτική γωνία της ναυτιλιακής εταιρείας. Κάθε εταιρεία αντιμετωπίζει την πρόκληση της επιβίωσης μέσα από έναν δρόμο διαδοχικών ανατροπών, περιόδων ύφεσης και πύξεων που χαρακτηρίζουν τη ναυτιλιακή αγορά. Κατά τη διάρκεια των ευημερούντων περιόδων κατά τις οποίες τα κεφάλαια πλημμυρίζουν, πρέπει να ανταποκριθεί στην πρόκληση επενδύοντας τα με σύνεση για την μελλοντική ανάπτυξη και την εμπορική απόδοση κεφαλαίου. Οι λόγοι των μελλοντικών προβλημάτων υποβόσκουν συχνά σε προβλήματα ρευστότητας λόγω της παλαιότητας του υπάρχοντος στόλου.

Ακόμα σε περιόδους ύφεσης, η μεγάλη πρόκληση είναι να διατηρηθεί ο έλεγχος της επιχείρησης όταν το η αγορά προσπαθεί μέσω της υπερπροσφοράς που υπάρχει, να

εκμεταλλευτεί τις λιγοστές ευκαιρίες. Κατά τη διάρκεια των περιόδων αυτών, η ναυτιλιακή αγορά, μπορεί να παρομοιαστεί με έναν αγώνα μαραθωνίου στον οποίο επιτρέπεται μόνο ένας περιορισμένος αριθμός νεοεισερχομένων. Ο αγώνας αυτός δεν έχει καθορισμένο εύρος, τελειώνει όμως με την εξόντωση αυτών που δεν μπορούν να προσαρμοστούν στις προκλήσεις, αφήνοντας επιζώντες τους καλά προετοιμασμένους και με ανανεωμένο στόλο επιχειρηματίες.

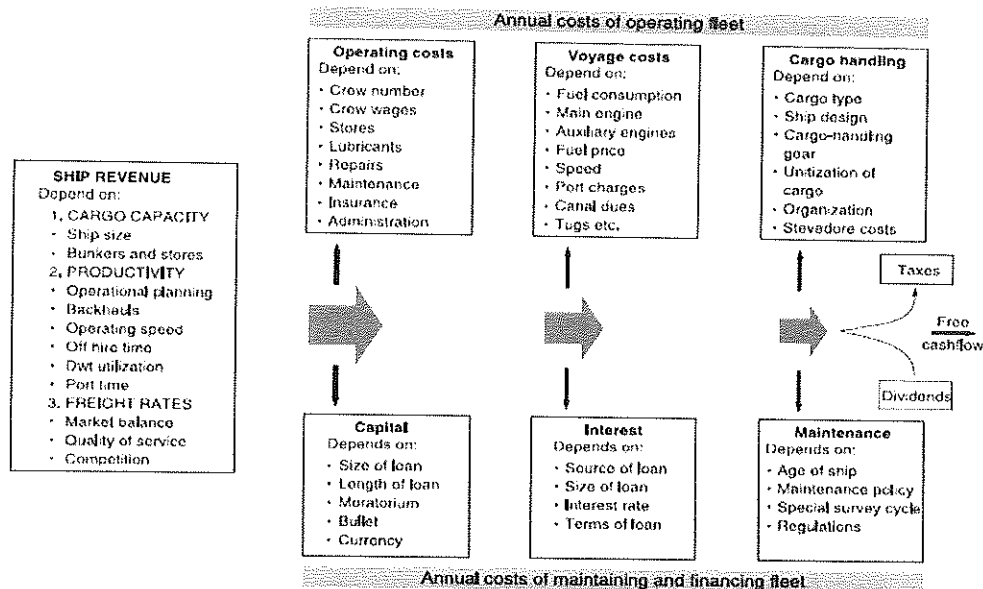
Επομένως, αν η οικονομική απόδοση είναι το κλειδί για την επιβίωση στην ναυτιλιακή αγορά, το ερώτημα είναι το πώς επιτυγχάνεται; Οι τρεις βασικές μεταβλητές με τις οποίες πρέπει να είναι εξοικειωμένοι οι πλοιοκτήτες είναι:

- τα έσοδα από τη ναύλωση / εκμετάλλευση του πλοίου.
- τα συνολικά κόστη του πλοίου.
- τον τρόπο χρηματοδότησης της επιχείρησης.

Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζονται: τα έσοδα που εισπράττονται από την διαχείριση του πλοίου, εμφανίζονται στο πλαίσιο στα αριστερά. Παρόλο που οι εφοπλιστές δεν ελέγχουν γενικά την τιμή που λαμβάνουν ανά τόνο φορτίου, υπάρχουν διάφοροι τρόποι για να αποκομίσουν περισσότερα έσοδα από το πλοίο. Η αύξηση της χωρητικότητας του φορτίου για την επίτευξη οικονομικών κλίμακας είναι μια λύση. Μερικοί χιλιάδες τόνοι πρόσθετης ποσότητας μπορούν να κάνουν τη διαφορά. Πέραν τούτου μπορεί να αυξηθεί η παραγωγικότητα μέσω του επιχειρησιακού προγραμματισμού, την μείωση των επισκευών, την ελαχιστοποίηση του χρόνου ναύλωσης, τη σωστή διαχείριση της χωρητικότητας και τη μείωση του χρόνου διακίνησης του φορτίου. Από τα έσοδα που εισπράττει το πλοίο πρέπει να αφαιρεθούν τα λειτουργικά έξοδα και οι αποπληρωμές του κεφαλαίου που εμφανίζονται από τα πλαίσια στο κέντρο του διαγράμματος.

Το κόστος περιλαμβάνει τα έξοδα λειτουργίας, τα έξοδα ταξιδιού και διακίνησης του φορτίου, ενώ οι αποπληρωμές του κεφαλαίου καλύπτουν τους τόκους και την περιοδική συντήρηση του πλοίου. Αυτό που απομένει πέραν των παραπάνω επιβαρύνσεων, ενδέχεται να είναι οι φόροι, αν και λίγοι εφοπλιστές υπόκεινται στο συγκεκριμένο κόστος. Το υπόλοιπο καταβάλλεται μερίσματα ή παρακρατείτε εντός της επιχείρησης ως κεφάλαιο.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ: Το οικονομικό κύκλωμα της ναυτιλιακής επιχείρησης.



Πηγή: Neresian, R. (1981) Ships and Shipping: A Comprehensive Guide (New York: Penwell Press).

Ο τρόπος με τον οποίο οι ναυτιλιακές εταιρείες διαχειρίζονται τις μεταβλητές κόστους και εσόδων επηρεάζει σημαντικά την οικονομική απόδοση της επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα:

- Η επιλογή του πλοίου επηρεάζει το κόστος λειτουργίας.

Τα καθημερινά έξοδα διατήρησης είναι υψηλότερα για τα μεγαλύτερης ηλικίας πλοία με παλαιωμένα μηχανήματα που απαιτούν συνεχή συντήρηση. Για παράδειγμα ένα σκουριασμένο κύτος απαιτεί τακτική αντικατάσταση του χάλυβα, και υψηλή κατανάλωση καυσίμου. Τα σύγχρονα σκάφη με λιγότερα πληρώματα και πιο αξιόπιστα μηχανήματα παρουσιάζουν λιγότερη κατανάλωση καυσίμων και αμελητέα συντήρηση, κοστίζοντας συνεπώς λιγότερο.

- Πάραυτα η πορεία μιας επιτυχημένης επιχείρησης ναυτιλίας δεν αφορά μόνο το θέμα του κόστους.

Περιλαμβάνει επίσης τη εκμετάλλευση και εισροή όσο το δυνατόν περισσότερων εσόδων από το πλοίο. Τα έσοδα μπορεί να είναι σταθερά σε μία μακροχρόνια ναύλωση ή κυμαινόμενα στην τρέχουσα αγορά. Με μία τακτική προσεκτικής

διαχείρισης, η οποία αποτελείται από αποτελεσματικές ναυλώσεις και ευέλικτο σχεδιασμό της πορείας των πλοίων, μπορεί να ελαχιστοποιηθεί ο χρόνος και να διασφαλιστεί ότι το σκάφος κερδίζει μεγαλύτερα έσοδα για το μεγαλύτερο μέρος της ναύλωσης του στη θάλασσα.

- Ακόμα είναι κρίσιμη η στρατηγική χρηματοδότησης.

Εάν το πλοίο χρηματοδοτείται με δάνειο (ενεχυριασμένο), η εταιρεία δεσμεύεται για ένα πρόγραμμα αποπληρωμής του κεφαλαίου, ανεξάρτητα από τις συνθήκες της αγοράς. Εφόσον όμως το πλοίο χρηματοδοτείται από τα ταμειακά αποθεματικά των ιδιοκτητών ή είναι εκτός χρηματοδότησης του μετοχικού κεφαλαίου, δεν υπάρχουν σταθερές αποπληρωμές του κεφαλαίου.

Στην πράξη, εάν μια ναυτιλιακή εταιρεία έχει περιορισμένο μετοχικό κεφάλαιο, η επιλογή που ακολουθείται συχνά από τους ιδιοκτήτες είναι η αγορά παλαιού πλοίου με υψηλό κόστος λειτουργίας. Αν η εταιρεία παρουσιάζει μεγάλα ταμειακά διαθέσιμα μπορεί να αγοράσει χωρίς χρέος ένα νέο πλοίο, το οποίο έχει χαμηλό κόστος λειτουργίας και συντήρησης.

Η εναλλαγή της στρατηγικής απόκτησης νέου ή παλιού πλοίου, προσφέρεται ως ένα τεράστιο φάσμα πιθανών επενδύσεων πλοίων και εναπόκειται πέρα από την περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας στην κουλτούρα και την φιλοσοφία των ιδιοκτητών της. Κάθε ναυτιλιακή εταιρεία κάνει τη δική της επιλογή, δημιουργώντας ένα ξεχωριστό στυλ λειτουργίας, το οποίο σύντομα γίνεται γνωστό στην αγορά ναυτιλίας.

Ωστόσο, μόλις ένας στόλος αγοραστεί και χρηματοδοτηθεί, πολλές από αυτές τις παραμέτρους γίνονται σταθερές και οι δυνατότητες που παρέχονται στους πλοιοκτήτες γίνονται πιο περιορισμένες. Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια εντυπωσιακή διαφορά μεταξύ της κουλτούρας και της προσέγγισης των ναυτιλιακών εταιρειών. Για παράδειγμα, ορισμένες εταιρείες ειδικεύονται στην εκμετάλλευση παλαιότερων πλοίων, τα οποία παρουσιάζουν χαμηλό χρέος αλλά οι ίδιες οι εταιρείες έχουν υψηλό μετοχικό κεφάλαιο. Το χαμηλό αυτό κόστος απόκτησης του πάγιου κεφαλαίου καθιστά δυνατή την πώληση - μεταβίβαση των πλοίων σε εποχές συρρίκνωσης των ναύλων, και την επίτευξη καλών κερδών κατά τη διάρκεια των εποχών ευημερίας.

1.3.3. Η κατηγοριοποίηση του κόστους

Τα βασικά στοιχεία που συνθέτουν το κόστος της λειτουργίας μιας ναυτιλιακής εταιρείας εξαρτώνται από τη συνένωση τριών παραγόντων. Πρώτον, το πλοίο επηρεάζεται από το ευρύ πλαίσιο της κατανάλωσης καυσίμων, του αριθμού του πληρώματος που απαιτείται για τη λειτουργία του και της λειτουργικής του κατάστασης, η οποία οδηγεί στην ενδεχόμενη απαίτηση για επισκευές και συντήρηση. Δεύτερον, το κόστος των αντικειμένων που αγοράζονται, ιδίως των αποθεμάτων, των αναλωσίμων, των μισθών του πληρώματος, των επισκευαστικών δαπανών του πλοίου και των επιτοκίων, οι οποίες υπόκεινται στις διεθνείς οικονομικές τάσεις και βρίσκονται εκτός του ελέγχου του εφοπλιστή. Τρίτον, το κόστος εξαρτάται από το πόσο αποτελεσματικά ο ιδιοκτήτης διαχειρίζεται την εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών εξόδων και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας. Δυστυχώς, η ναυτιλιακή βιομηχανία δεν έχει μια διεθνώς αποδεκτή τυποποιημένη ταξινόμηση κόστους, η οποία συχνά οδηγεί σε σύγχυση σχετικά με την ορολογία.

Η προσέγγιση που χρησιμοποιείται στην παρούσα εργασία είναι να ταξινομήσει το κόστος σε πέντε κατηγορίες:

- Τα λειτουργικά έξοδα, τα οποία αποτελούνται από τα έξοδα που προκύπτουν από την καθημερινή λειτουργία του πλοίου, και αφορούν κυρίως έξοδα όπως το πλήρωμα, και η συντήρηση που θα προκύψουν από την ναύλωση του πλοίου.
- Τα έξοδα περιοδικής συντήρησης, που πραγματοποιούνται όταν το πλοίο δέσει για μεγάλες επισκευές, συνήθως κατά τη στιγμή της ειδικής επιθεώρησης του. Σε παλαιότερα πλοία, αυτό μπορεί να συνεπάγεται με σημαντικές δαπάνες και δεν αντιμετωπίζεται γενικά ως μέρος των λειτουργικών εξόδων. Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), πρέπει να εκτιμηθεί το συνολικό περιοδικό κόστος κατά τη διάρκεια του κύκλου συντήρησης το οποίο κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται. Το κόστος,

όταν πραγματοποιείται πραγματικά, αντιμετωπίζεται ως δαπάνη και εμφανίζεται ξεχωριστά από τα λειτουργικά έξοδα.

- Τα έξοδα ταξιδιού τα οποία είναι το μεταβλητό κόστος που συνδέεται με το συγκεκριμένο ταξίδι και περιλαμβάνουν στοιχεία όπως το καύσιμο, τα λιμενικά τέλη και τα κανάλια (διόδια).
- Το κόστος κεφαλαίου, το οποίο εξαρτάται από τον τρόπο χρηματοδότησης του πλοίου. Το κόστος κεφαλαίου μπορεί να λάβει τη μορφή μερισμάτων των ίδιων κεφαλαίων, ή πληρωμές τόκων και κεφαλαίου για τη χρηματοδότηση του χρέους.
- Τέλος, το κόστος μεταφοράς φορτίου, το οποίο αντιπροσωπεύει το κόστος φόρτωσης, στοιβασίας και εκφόρτωσης του φορτίου. Το παραπάνω κόστος είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τα ναυτιλιακά δρομολόγια.

Αναλύοντας τις παραπάνω κατηγορίες δαπανών, μπορούμε να αναπτύξουμε μια πιο εμπειριστατωμένη μελέτη των οικονομικών της ναυτιλιακής αγοράς. Οι διάφορες κατηγορίες κόστους παρέχουν μια σημαντική εικόνα της βραχυπρόθεσμης καμπύλης προσφοράς και της διαδικασίας λήψης αποφάσεων που οδηγεί στην προσαρμογή της προσφοράς και της ζήτησης και γενικότερα στην κατανόηση του ευρύτερου οικονομικού περιβάλλοντος.

1.3.4 Ηλικία πλοίου και διάρθρωση κόστους

Υπάρχει όμως μια περαιτέρω σημαντική μεταβλητή που σχετίζεται με το κόστος, και είναι η σχέση μεταξύ του κόστους και της ηλικίας των πλοίων. Σε ένα στόλο πλοίων ίδιας κατηγορίας, είναι συνήθης η διαπίστωση, ότι τα παλαιά πλοία έχουν διαφορετική διάρθρωση κόστους από τα νέα. Πράγματι, αυτή η σχέση μεταξύ κόστους και ηλικίας είναι ένα από τα κεντρικά ζητήματα της οικονομίας της ναυτιλιακής αγοράς, δεδομένου ότι ορίζει την κλίση της βραχυπρόθεσμης καμπύλης προσφοράς. Καθώς το πλοίο μεγαλώνει ηλικιακά, το κόστος του μειώνεται, αλλά το λειτουργικό του κόστος και το κόστος ταξιδιού αυξάνονται σε σχέση με νεότερα πλοία τα οποία είναι πιο αποτελεσματικά λόγω του συνδυασμού τεχνικής βελτίωσης από την κατασκευή του πλοίου π.χ. πιο σύγχρονες μηχανές και μεγαλύτερη αποδοτικότητα.

Μια απεικόνιση του τρόπου μεταβολής του προφίλ κόστους σε σχέση με την ηλικία παρέχεται από τη σύγκριση των ετήσιων δαπανών τριών φορτηγών πλοίων Capesize,

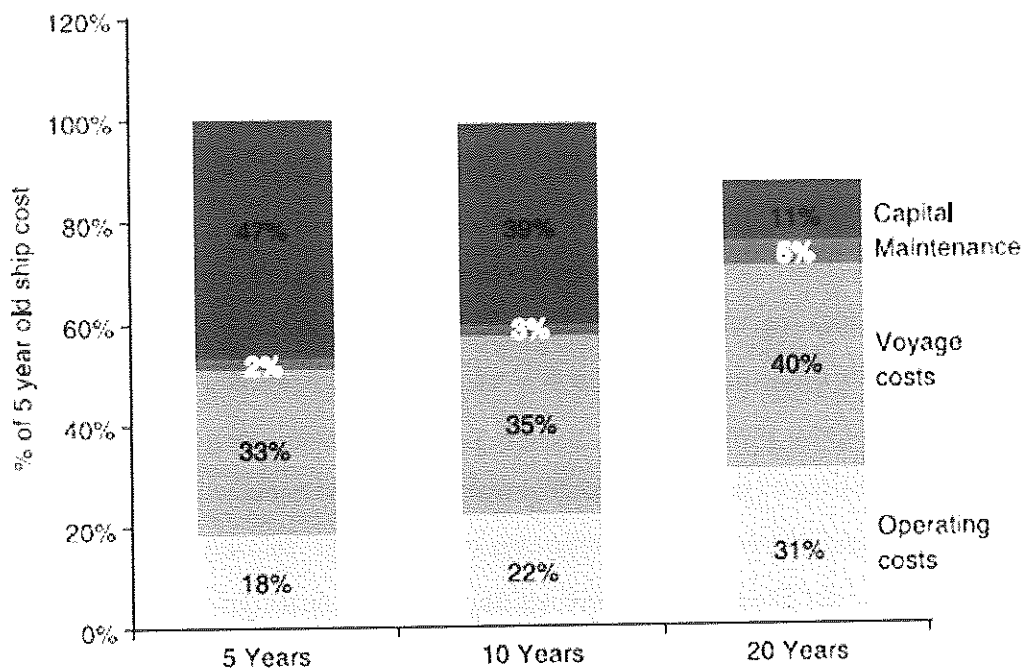
- 1) ενός πενταετούς,
- 2) ενός 10 ετών
- 3) και ενός 20 ετών,

όπως φαίνεται στην παρακάτω διαγραμματική απεικόνιση. Και τα τρία πλοία εμπορεύονται υπό τη σημαία της Λιβερίας χρησιμοποιώντας τα ίδια συστήματα συντήρησης και αποκτούν κεφάλαιο 8% ετησίως. Το συνολικό κόστος ανά ημέρα όπως παρουσιάζεται είναι περίπου το ίδιο για τα 5χρονα και τα 10χρονα πλοία, αλλά με βάση αυτές τις υποθέσεις το 20χρονο πλοίο είναι περίπου 13% φθηνότερο.

Ωστόσο, η διάρθρωση του κόστους για τα νέα και τα παλιά πλοία διαφέρει ποικιλοτρόπως. Αν θεωρήσουμε μόνο τα άμεσα κόστη δαπανών και εξαιρέσουμε το κόστος κεφαλαίου και την περιοδική συντήρηση, το σύγχρονο πλοίο είναι πολύ φθηνότερο για να λειτουργήσει παρουσιάζοντας, λειτουργικά έξοδα μόνο 18% έναντι 31% για το παλιό πλοίο. Όσον αφορά τα πετρέλαια εμφανίζονται σχετικά αυξημένα στα παλιά πλοία της τάξης του 40% έναντι 33% για το σύγχρονο πλοίο. Αυτή η διαφορά οφείλεται φυσικά, στα υψηλότερα λειτουργικά κόστη του παλαιού πλοίου, στο αριθμητικά μεγαλύτερο πλήρωμα, στη συνήθη συντήρηση και στη μείωση της απόδοσης καυσίμων.

Ωστόσο, όσον αφορά το κόστος κεφαλαίου, η εικόνα είναι πολύ διαφορετική, καθώς αντιπροσωπεύει περίπου το 47% του κόστους του σύγχρονου πλοίου, αλλά μόνο το 11% του του παλιού. Το προφανές συμπέρασμα είναι ότι οι ιδιοκτήτες νέων και παλαιών πλοίων βρίσκονται σε πολύ διαφορετικές επιχειρήσεις.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ: Ηλικία πλοίων και διάρθρωση κόστους.



Πηγή: Neresian, R. (1981) Ships and Shipping: A Comprehensive Guide (New York: Penwell Press).

Αναλύοντας την παραπάνω διαγραμματική απεικόνιση, μπορούμε να θεωρήσουμε ότι αν τα ακαθάριστα κέρδη για ένα Capesize (δηλαδή τα έξοδα πριν από το κόστος του καυσίμου) είναι χαμηλότερα σε ένα 20χρονο πλοίο για κάποιο χρονικό διάστημα, ο ιδιοκτήτης του πλοίου πιθανότατα να αναγκαστεί να το παροπλίσει, δεδομένου ότι τα έσοδα δεν καλύπτουν το κόστος εκμετάλλευσης και το κόστος ταξιδιού. Πάραυτα, το πιο σύγχρονο πλοίο με χαμηλότερα λειτουργικά έξοδα θα είναι σε θέση να συνεχίσει την δραστηριότητα του.

Σε αυτό το σημείο αρχίζουν να τρέχουν τα έξοδα περιοδικής συντήρησης για το παλιό πλοίο το οποίο και βρίσκεται παροπλισμένο. Αν και αυτά τα έξοδα μπορούν να αναβληθούν, δεν μπορούν να αναβληθούν επ' αόριστόν. Κάποια χρονική στιγμή το πλοίο 20ετίας θα πρέπει να περάσει τις επιθεωρήσεις κλάσης και δεξαμενισμού οι οποίες μπορεί να ανέλθουν για παράδειγμα, στα 2,2 εκατομμύρια δολάρια. Αυτό το ποσό μπορεί να καταβληθεί εάν το πλοίο πρόκειται να συνεχίσει να εμπορεύεται, οπότε και ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποφασίσει αν η επισκευή αξίζει τον κόπο ή όχι. Εάν όμως είναι απαισιόδοξος για το μέλλον και αναμένει περισσότερα έξοδα που πρέπει να καταβληθούν, μπορεί να αποφασίσει να το διαλύσει και να το πουλήσει για παλιοσίδερα.

Έτσι ενεργοποιείται ο μηχανισμός διάλυσης. Αλλά αν η αγορά έχει ανοδική τάση, μπορεί ο ιδιοκτήτης να αποφασίσει να το επισκευάσει για μερικά ακόμα ταξίδια. Για παράδειγμα, αν υπολογιστεί ότι τα ημερήσια ναύλα θα είναι 6.000 δολάρια πάνω από τα λειτουργικά έξοδα για ένα χρόνο, αυτό το ποσό θα αποπλήρωνε το κόστος επισκευής στο ακέραιο.

Επομένως, η αγορά μεταβάλλοντας τα επιτόκια, μπορεί να προσαρμόσει τη ροή των πλοίων που εξέρχονται από την αγορά ως ρύθμιση της ισορροπίας προσφοράς και ζήτησης και βασίζεται επί το πλείστον, στην κρίση των ιδιοκτητών, να εκτιμήσουν τι θα συμβεί στο μέλλον. Το παραπάνω αποτελεί ένα πολύ αποτελεσματικό σύστημα μεγιστοποίησης της οικονομικής αξίας των πλοίων μέσω της αναδιάρθρωσης της ηλικίας του παγκόσμιου στόλου, αν και θα πρέπει να τονιστεί ότι δεν αποτελεί μια μηχανική σχέση, άλλα εξαρτάται από τον ανθρώπινο παράγοντα, το τι δηλαδή θα αποφασίζουν να κάνουν οι ιδιοκτήτες των πλοίων και οι χρηματοδότες τους.

1.3.5 Οικονομικά της ναυτιλίας – Έσοδα πλοίων

Το πιο σημαντικό κομμάτι όσον αφορά την διαχείριση των πλοίων, είναι η κατανόηση του τρόπου είσπραξης εσόδων. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ένας εφοπλιστής μπορεί να αποκομίσει έσοδα, καθένας από τους οποίους παρουσιάζει διαφορετική κατανομή κινδύνου μεταξύ του εφοπλιστή και του ναυλωτή, με την δημιουργία διαφορετικών επιπέδων επιμερισμού των δαπανών. Οι σημαντικοί κίνδυνοι που αφορούν τα έσοδα είναι: ο κίνδυνος της ναυτιλιακής αγοράς, ο οποίος αφορά τη διαθεσιμότητα του φορτίου και τον καταβληθέντα ναύλο και ο λειτουργικός κίνδυνος που απορρέει από την ικανότητα του πλοίου να εκτελεί τη μεταφορά.

Το επίπεδο των εσόδων μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε διαφορετικές κατηγορίες, όπως:

- **Ναύλωση ταξιδιού:**

Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται στην αγορά γραμμής-ναύλωσης (line market), και αφορά ειδικότερα την εξειδικευμένη αγορά χύμα φορτιού, και επιφέρει έναν σχετικά διαφορετικό τρόπο υπολογισμού του ναύλου σε σχέση με τις υπόλοιπες ναυτιλιακές

μεταφορές. Ο ναύλος καταβάλλεται ανά μονάδα φορτίου που μεταφέρεται, για παράδειγμα 20 δολάρια ανά τόνο. Σύμφωνα με αυτή τη κατηγορία, ο εφοπλιστής πληρώνει γενικά όλα τα έξοδα, εκτός ενδεχομένως του φορτίου, και είναι υπεύθυνος τόσο για τη διαχείριση του πλοίου όσο και για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ταξιδιού. Παίρνει τόσο τον επιχειρησιακό όσο και τον ναυτιλιακό κίνδυνο (κίνδυνο αγοράς). Εάν δεν υπάρχει διαθέσιμο φορτίο, ή εάν το σκάφος βουλιάξει ο εφοπλιστής – ιδιοκτήτης είναι υπόλογος στα παραπάνω έξοδα.

- **Χρόνο-ναύλωση:**

Η μίσθωση charter καθορίζεται ως μία σταθερή ημερήσια ή μηνιαία πληρωμή για τη μίσθωση του πλοίου, για παράδειγμα 5.000 δολάρια ανά ημέρα. Κάτ' αυτή τη κατηγορία, ο ιδιοκτήτης εξακολουθεί να αναλαμβάνει τον επιχειρησιακό κίνδυνο, και αν το σκάφος βουλιάξει, τότε δεν πληρώνεται. Πάραυτα σε αντίθεση με την παραπάνω κατηγορία, εδώ ο ναυλωτής πληρώνει τα καύσιμα, τα λιμενικά τέλη, την φορτοεκφόρτωση και άλλα έξοδα που σχετίζονται με το φορτίο. Αναλαμβάνει συνεπώς τον κίνδυνο της αγοράς, πληρώνοντας την συμφωνημένη ημερήσια μίσθωση ανεξάρτητα από τις συνθήκες της αγοράς (εκτός αν η χρέωση του ναύλου συνδέεται με την αγορά του κατά κάποιο τρόπο).

- **Ναύλωση γυμνού σκάφους (Bare boat charter):**

Πρόκειται ουσιαστικά για μια οικονομική συμφωνία στην οποία η μίσθωση ναύλωσης καλύπτει μόνο το κόστος χρηματοδότησης του πλοίου. Ο ιδιοκτήτης χρηματοδοτεί το σκάφος και λαμβάνει την πληρωμή της ναύλωσης με σκοπό την κάλυψη εξόδων. Όλα τα έξοδα λειτουργίας, τα έξοδα ταξιδιού και τα έξοδα που σχετίζονται με το φορτίο καλύπτονται από τον ναυλωτή, ο οποίος αναλαμβάνει τόσο τον επιχειρησιακό όσο και τον κίνδυνο της ναυτιλιακής αγοράς. Σε αυτή την κατηγορία τα έσοδα επιβαρύνονται με ένα ενιαίο επιτόκιο ανά τόνο μιλίων φορτίου.

1.3.6. Ναυτιλιακοί λογαριασμοί – Το πλαίσιο των αποφάσεων

Μέχρι στιγμής, οι παραπάνω ενότητες έχουν επικεντρωθεί στις σχέσεις κόστους και εσόδων που καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί μια ναυτιλιακή εταιρεία ή ένα επενδυτικό σχέδιο με σκοπό να αποδώσει οικονομικά. Σε αυτήν την ενότητα παρουσιάζεται το λογιστικό πλαίσιο μέσω ΔΛΠ που χρησιμοποιούν οι ναυτιλιακές εταιρείες και οι επενδυτές τους για τη λήψη των οικονομικών αποφάσεων. Με την

εισαγωγή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επήλθε η ομοιογένεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών. Αυτό το νέο πλαίσιο ευνόησε και τις ναυτιλιακές εταιρείες καθώς παρουσιάζουν ένα ιδιαίτερο καθεστώς και είναι εγγεγραμμένες σε πολλές χώρες σε όλο ανά τον κόσμο.

Οι εταιρικοί λογαριασμοί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ καταρτίζονται για τρεις διαφορετικούς σκοπούς, καθένας από τους οποίους ζητά μια διαφορετική παρουσίαση των πληροφοριών. Ο ένας είναι να δείξει την οικονομική κατάσταση της Ναυτιλιακής εταιρείας. Οι πιθανοί πιστωτές πρέπει να γνωρίζουν εάν η εταιρεία είναι οικονομικά υγιής και το κατά πόσο είναι πιθανό να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις της. Ο δεύτερος λόγος της ενιαίας εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών είναι η εκτίμηση του φόρου. Οι φορολογικές αρχές καθορίζουν κανόνες για το τι είναι και τι δεν είναι επιτρεπτό σε μια συγκεκριμένη χώρα όσον αφορά τον υπολογισμό του κέρδους επί του οποίου επιβάλλεται φόρος. Τέλος, έχουμε τους «λογαριασμούς διαχείρισης», οι οποίοι καταρτίζονται για να βοηθήσουν τη διοίκηση της εταιρείας κατά τη λήψη αποφάσεων. Αυτή είναι η πτυχή της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που ενδιαφέρει τους περισσότερους.

Υπάρχουν τρεις ξεχωριστές, αλλά και συνδεδεμένες συνάμα, οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται και γενικότερα από το λογιστικό επάγγελμα για την παροχή πληροφοριών στην διοίκηση και αυτοί είναι:

- **Η κατάσταση συνολικού εισοδήματος,**
- **Η κατάσταση οικονομικής θέσης**
- **Η κατάσταση κατάστασης ταμειακών ροών**

Κάθε μια από τις παραπάνω καταστάσεις έχει την δική της σημασία για την επιχείρηση. Δεδομένου ότι η ναυτιλία αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους στο παγκόσμιο γίγνεσθαι, η ανάλυση και η κατανόηση των παραπάνω στοιχείων είναι απαραίτητη για την σωστή και αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικότερα οι προαναφερθείσες οικονομικές καταστάσεις.

Η κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως – συνολικού εισοδήματος παρουσιάζει πόσα κέρδη (καθαρά έσοδα), πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Αυτό αποτυπώνει το πόσα περιουσιακά στοιχεία δημιούργησε η εταιρεία κατά την διάρκεια της χρήσης και είναι ένα σημαντικό στοιχείο για την λήψη

αποφάσεων σχετικά με την στρατηγική πορεία της εταιρίας. Η ανάλυση αυτού του πίνακα δίνει όλες τις σημαντικές πληροφορίες για την πορεία των εσόδων της χρήσης μέσω της αφαίρεσης του λειτουργικού κόστους της εταιρίας και των άλλων εξόδων ανά κατηγορία με σκοπό την παρουσίαση του καθαρού αποτελέσματος δηλαδή του κέρδους ή της ζημιάς που εμφανίζει η εκάστοτε ναυτιλιακή εταιρία.

Παρακάτω παρουσιάζεται η κατάσταση συνολικού εισοδήματος μεγάλης ελληνικής εισηγμένης ναυτιλιακής εταιρίας σύμφωνα πάντα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις χρονιές 2017 και 2018. Όλα τα ποσά είναι σε χιλιάδες ευρώ.

Πίνακας: Η κατάσταση συνολικού εισοδήματος Ναυτιλιακής εταιρίας

		ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	
		Για την περίοδο που έληξε την 31/12/2018 και 31/12/2017	
		1.01-31.12.2018	1.01-31.12.2017*
Πωλήσεις	5.1	27.249	28.857
Κόστος πωληθέντων	5.2	-17.332	-17.184
Μικτό Κέρδος		9.917	11.673
Έξοδα διοίκησης	5.2	-2.555	-2.187
Έξοδα διάθεσης	5.2	-1.658	-2.100
Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης	5.3	104	100
Κέρδη / (ζημιές) πρό φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		5.809	7.486
Λοιπά Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		-4	5
Χρηματοοικονομικά έξοδα	5.4	-1.347	-1.489
Χρηματοοικονομικά έσοδα		-	-
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων		4.458	6.001
Φόρος εισοδήματος	5.5	-4	-16
Κέρδη / (ζημιές) περιόδου μετά από φόρους		4.453	5.985
Κατανεμημένα σε:			
Μετόχους της εταιρίας		4.453	5.985
Κέρδη περιόδου μετά από φόρους		4.453	5.985
Λειτουργικά Αποτελέσματα προ φόρων, χρηματοοικονομικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικές αποσβέσεις (ΕΒΙΤΔΑ)			
Κέρδη / (ζημιές) πρό φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		5.809	7.486
Πλέον: Αποσβέσεις		1.805	2.362
Σύνολο		7.614	9.848
Λοιπά συνολικά έσοδα:			
Ποσά που δεν αναταξινομούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			
Επανεκτίμηση υποχρεώσεων παραχών προσωπικού		60	-15
Ποσά που αναταξινομούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			
Λοιπά συνολικά εισοδήματα περιόδου πρό φόρων		60	-15
Φόροι εισοδήματος σχετιζόμενοι με στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων		-	-
Λοιπά συνολικά εισοδήματα περιόδου, καθαρά από φόρους		60	-15
Συγκεντρωτικά συνολικά εισοδήματα περιόδου μετά φόρων		4.513	5.970
Κατανεμημένα σε:			
Μετόχους της εταιρίας		4.513	5.970
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		-	-

Πηγή: Attica Ferries Ναυτιλιακή Α.Ε

Πέραν από την κατάσταση συνολικού εισοδήματος που καθορίζει το αποτέλεσμα της (κέρδη ή ζημίες) της εταιρίας σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπάρχει και η κατάσταση οικονομικής θέσης γνωστή και ως ισολογισμός.

Πίνακας: Η κατάσταση οικονομικής θέσης Ναυτιλιακής εταιρίας

		31/12/2018	31/12/2017*	31/12/2016*
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού				
Ενσώματα Πάγια	5.6	56.163	57.708	60.035
Σύνολο		56.163	57.708	60.035
Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού				
Αποθέματα	5.7	189	173	178
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	5.8	7.629	16.338	12.073
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού	5.9	302	187	164
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	5.10	512	700	409
Σύνολο		8.633	17.398	12.824
Σύνολο Ενεργητικού		64.796	75.106	72.859
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ & ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
Ίδια Κεφάλαια				
Μετοχικό κεφάλαιο	5.11	100	100	100
Λοιπά αποθεματικά		743	444	-
Αποτελέσματα εις νέον		19.357	18.252	15.835
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της Μητρικής		20.199	18.796	15.935
Δικαιώματα Μειοψηφίας		-	-	-
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων		20.199	18.796	15.935
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	5.12	410	187	246
Μακροπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	5.13	27.978	29.435	30.832
Μακροπρόθεσμες Προβλέψεις	5.14	35	35	35
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	5.15	9.418	21.810	21.810
Σύνολο		37.840	51.468	52.923
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	5.16	1.402	1.164	865
Τρέχουσες Φορολογικές Υποχρεώσεις		2	5	-
Βραχυπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	5.13	1.498	1.498	1.498
Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	5.17	3.855	2.176	1.638
Σύνολο		6.757	4.843	4.001
Σύνολο Υποχρεώσεων		44.596	56.311	56.924
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων		64.796	75.106	72.859

Πηγή: Attica Ferries Ναυτιλιακή Α.Ε

Η κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ παρουσιάζει την περιουσιακή κατάσταση και τις υποχρεώσεις της ναυτιλιακής εταιρίας την δεδομένη χρήση. Συχνά αναφέρεται ως «ακτινογραφία» της επιχείρησης καθώς φανερώνει σε σύντομο πλαίσιο την οικονομική της κατάσταση.

Τέλος εξίσου σημαντική είναι και η κατάσταση ταμειακών ροών η οποία παρουσιάζει την ανάλυσή των μετρητών που υπήρξαν κατά την χρήση στην εταιρία, το τι πλήρωσε ή κατέβαλε σε έξοδα, αλλά και τις εισροές που είχε. Συχνά η αιτία της πτώχευσης για τις ναυτιλιακές εταιρείες δεν είναι τα χρέη των πολλών εκατομμυρίων

δολαρίων που οφείλονται στην τράπεζα, αλλά η έλλειψη ρευστότητας, που αναγκάζει τους προμηθευτές να προχωρήσουν γρήγορα εναντίον του πλοίου.

Πίνακας: Η κατάσταση ταμειακών ροών Ναυτιλιακής εταιρίας

	<u>1/1-31/12/2018</u>	<u>1/1-31/12/2017</u>
<u>Λειτουργικές δραστηριότητες</u>		
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	4.458	6.001
Πλέον / μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις	1.805	2.362
Προβλέψεις	181	-41
Συναλλαγματικές διαφορές	4	-5
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	1.342	1.486
Πλέον / (μείον) προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:		
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων	-16	4
Μείωση / (αύξηση) απαιτήσεων	8.697	-4.323
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην δανειακών)	-12.180	-286
Μείον :		
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	-1.304	-1.362
Καταβεβλημένοι φόροι	-8	-12
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	2.980	3.824
<u>Επενδυτικές δραστηριότητες</u>		
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	-260	-35
Τόκοι εισπραχθέντες		
Σύνολο εισροών/(εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	-260	-35
<u>Χρηματοδοτικές δραστηριότητες</u>		
Δάνεια πληρωθέντα	-1.498	-1.498
Μερίσματα πληρωθέντα	-1.410	-2.000
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	-2.908	-3.498
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα χρήσης (α) + (β) + (γ)	-188	291
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης χρήσης	700	409
Συναλλαγματικές διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	1	-
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήσης	512	700

Πηγή: Attica Ferries Ναυτιλιακή Α.Ε

Επομένως, είναι πάντα σημαντικό να γνωρίζει η εταιρία το πόσα μετρητά έχει διαθέσιμα. Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι από πολλές απόψεις παρόμοια με την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά η ειδοποιός της διαφορά είναι ότι ασχολείται αυστηρά με τις πληρωμές και εισπράξεις σε μετρητά, εξαίροντας ορισμένα στοιχεία όπως τις αποσβέσεις, οι οποίες αποτελούν ένα μη χρηματικό στοιχείο.

Συνεπώς οι παραπάνω τρεις καταστάσεις αποτελούν την ραχοκοκαλιά της οικονομικής ανάλυσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, (υπάρχει φυσικά και η κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων) και

συντελούν τον πυρήνα της διοικητικής και εκτελεστικής λειτουργίας μιας ναυτιλιακής εταιρίας.

1.3.7 Ανάλυση ναυτιλιακού μακροπεριβάλλοντος

Όλες οι παραπάνω αναλύσεις γίνονται με σκοπό την σωστή αποτύπωση του μακροπεριβάλλοντος του ναυτιλιακού κόσμου το οποίο θα βοηθήσει στην περαιτέρω σωστή λήψη στρατηγικών αποφάσεων από την μεριά της εκάστοτε εταιρίας. Αν όλα αυτά πραγματοποιούν σωστά, είναι σχεδόν βέβαιη η περαιτέρω επιβίωση και ανάπτυξη της ναυτιλιακής επιχείρησης μέσω της υλοποίησης κερδών. Στην παρούσα ενότητα επιχειρείται μια σύντομη ανάλυση του ευρύτερου περιβάλλοντος της ναυτιλίας μέσω της παρουσίασης των θαλάσσιων κύκλων.

Όπως σε όλους τους κλάδους της οικονομίας, η κυκλικότητα των αγορών διαπερνά και τη ναυτιλιακή βιομηχανία. Όπως η σύντομη μεταβολή του καιρού κυριαρχεί στη ζωή των ναυτικών, τα κύματα των θαλάσσιων κύκλων επηρεάζουν την οικονομική ζωή των πλοιοκτητών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα τεράστια ποσά των χρημάτων που απαιτεί ο συγκεκριμένος κλάδος δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι οι μεταβολές των τιμών, είναι τόσο εμφανείς.

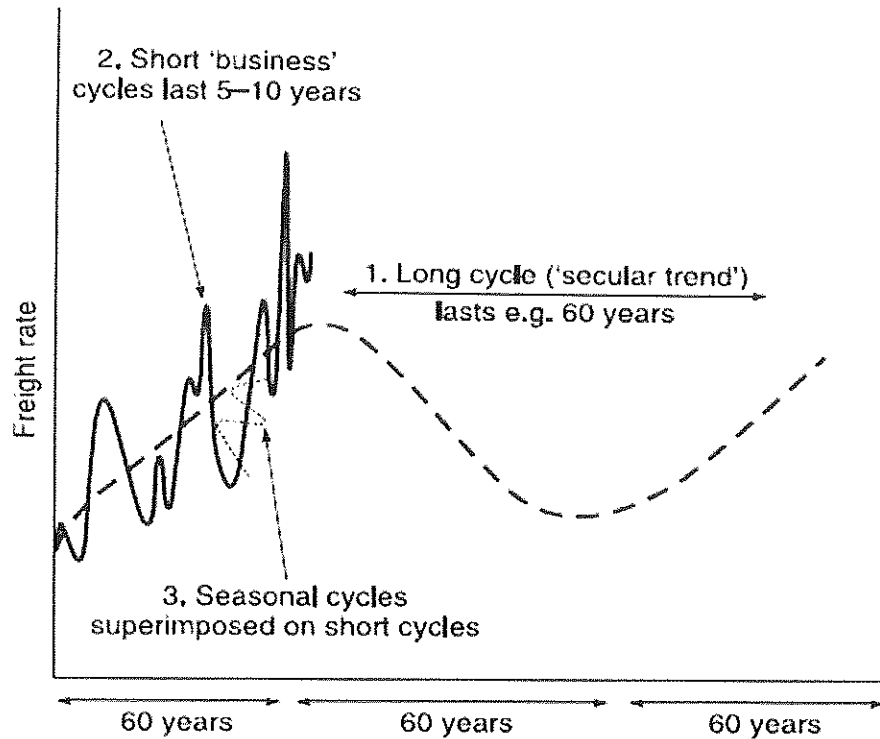
Δίνοντας τον ορισμό του θαλάσσιου κύκλου, αυτός έναν ιδιαίτερο τύπο οικονομικού κύκλου, καθώς επηρεάζεται από τις τιμές των ναύλων, οι οποίες και καθοδηγούν την αγορά και αποτελεί ουσιαστικά την μεταβλητότητα των τιμών των ναύλων διαχρονικά. Οι θαλάσσιοι κύκλοι συνεπώς, διορθώνουν τις αγορές όταν η προσφορά και η ζήτηση είναι εκτός ισορροπίας, και προσπαθούν να επαναφέρουν την θαλάσσια οικονομία σε ισορροπία⁵.

Συνεπώς, ο οικονομικός κύκλος της ναυτιλίας είναι ένα καθεστώς που εξηγεί πώς οι ναυτιλιακές εταιρείες και τα θαλάσσια ναύλα ανταποκρίνονται στην προσφορά και τη ζήτηση. Εξετάζει πώς και γιατί τα πλοία αναπτύσσονται στα διάφορα λιμάνια και εξηγεί την ουσία των θαλάσσιων εμπορικών συναλλαγών. Ο κύκλος επιδιώκει επίσης να εξηγήσει το τι επηρεάζει την τιμή πώλησης των στόλων των πλοίων και ποιοι τύποι πλοίων πωλούνται κατά τη διάρκεια κρίσιμων περιόδων ύφεσης.

⁵ Hübner, J.-H. (2016). Shipping markets and their economic drivers. In M. G. Kavussanos & I. D. Visvikis (Eds.), *The international handbook of shipping* (pp. 1–39)

Οι θαλάσσιοι κύκλοι, σύμφωνα με την διάρκεια που έχουν, μπορούν να διαχωριστούν σε τρεις μεγάλες κατηγορίες:

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ: Κατηγορίες Θαλάσσιων κύκλων



Πηγή: The Stage of the Shipping Cycles Source: Talley, 2012

Α) Μακροπρόθεσμοι θαλάσσιοι κύκλοι

Οι μακροπρόθεσμοι θαλάσσιοι κύκλοι χαρακτηρίζονται από τεχνικές, οικονομικές ή εκτός εύρους μεταβολές. Αυτό τους καθιστά εξαιρετικά σημαντικούς για την οικονομική αξιολόγηση και την λήψη αποφάσεων, πέραν του γεγονότος ότι ακόμη και σήμερα είναι πιο δύσκολο να εντοπιστούν. Η θεωρία του μακροπρόθεσμου κύκλου της παγκόσμιας οικονομίας αναπτύχθηκε από τον Ρώσο οικονομολόγο, Νικολάι Κοντράτιεφ. Ο Κοντράτιεφ ισχυρίστηκε ότι στις αναπτυσσόμενες δυτικές χώρες, μεταξύ της χρονικής περιόδου 1790 και 1916, σημειώθηκαν τρεις περίοδοι βραδείας ανάπτυξης και συρρίκνωσης της οικονομικής δραστηριότητας, με μέσο όρο εμφάνισης περίπου τα πενήντα χρόνια⁶.

Μετά τη μελέτη μεγάλου πλήθους χρονοσειρών, οι οποίες αφορούσαν τη γαλλική, την βρετανική, την αμερικανική, και την γερμανική οικονομία στο σύνολο της παγκόσμιας οικονομίας, ο Κοντράτιεφ εντόπισε τους τρεις κύκλους με την αρχική

⁶ Karakitsos, E., & Varnavides, L. (2014). The interaction of business and shipping cycles in practice. In *Maritime economics: a macroeconomic approach* (pp. 293–327). London: Palgrave Macmillan

ανάκαμψη να ξεκινάει το 1790, 1844 και 1895. Το μέσο χρονικό μήκος των κύκλων ήταν 20-30 έτη, εμφανίζοντας μέγιστο συνολικό μήκος τροχιάς, περίπου τα 50 έτη.

B) Βραχυπρόθεσμοι θαλάσσιοι κύκλοι

Η μελέτη των βραχυπρόθεσμων οικονομικών κύκλων ξεκίνησε στις αρχές του 19ου αιώνα μετά από σειρά σοβαρών κρίσεων στην οικονομία του Ηνωμένου Βασιλείου το 1815, 1825, 1836-9, 1847-8, 1857 και 1866. Οι παρατηρητές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι αυτές οι «κρίσεις» αποτελούσαν μέρος ενός κυματοειδούς μηχανισμού στην οικονομία και άρχισαν να τις αναφέρουν ως κύκλους. Αυτοί οι βραχύβιοι κύκλοι, είναι εύκολα παρατηρήσιμοι καθώς εκτοξεύονται προς τα πάνω και προς τα κάτω, γεγονός που τους κάνει πράγματι εμφανείς.

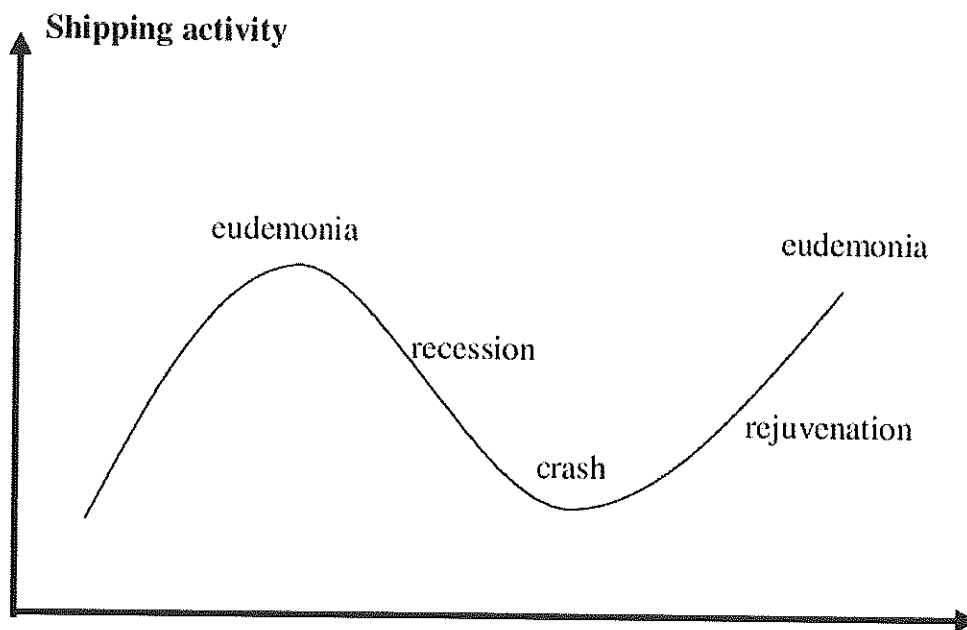
Ο βραχυπρόθεσμος ναυτικός κύκλος έχει τέσσερα κύρια σημεία, μια κατώτατη αγορά, η οποία ακολουθείται από ανάκαμψη, οδηγώντας στην κορυφή της αγοράς, και τελειώνει με την κατάρρευση. Συνήθως, η κατώτατη διαδρομή διαρκεί περίπου 4 χρόνια, φθάνει σε μια κορυφή 7 χρόνια μετά την πρώτη κορυφή της αγοράς, και έπειτα επέρχεται απότομα η πτώση. Τα γεγονότα αυτά είναι συνήθη στη ναυτιλία, όπου προσφορά και ζήτηση μεταβάλλονται συχνά και γρήγορα εμφανίζοντας τα σημάδια μιας γενικά ασταθούς και ευμετάβλητης αγοράς. Στο κομμάτι αυτό σημαντικό ρόλο παίζουν οι παραγγελίες καινούργιων πλοίων που αυξάνουν την προσφορά και οι καταστροφές των παλιών που την μειώνουν αντίστοιχα.

Συνοπτικά τα τέσσερα στάδια του βραχυπρόθεσμου κύκλου της ναυτιλίας, σύμφωνα πάντα με τη ζήτηση είναι:

1) Κατώτατη αγορά (recession)

Στο πρώτο στάδιο του κύκλου της ναυτιλίας το χαρακτηρίζει, μια υπέρβαση της χωρητικότητας. (αύξηση προσφοράς) Τα πλοία αρχίζουν να συσσωρεύονται στα λιμάνια, ενώ άλλα επιβραδύνουν τις ναυλώσεις τους καθυστερώντας τις αφίξεις τους στα λιμάνια του προορισμού. Τα πλοία που μεταφέρουν ακόμα εμπορεύματα επιβραδύνουν επίσης για να εξοικονομήσουν το κόστος των καυσίμων. Σε αυτό το στάδιο, το κόστος των μεταφορών τείνει να αρχίσει να μειώνεται. Τα έξοδα μεταφοράς θα μειωθούν κατά κανόνα στο αντίστοιχο κόστος λειτουργίας των σκαφών. Οι ναυτιλιακές εταιρείες αρχίζουν να αντιμετωπίζουν μια αρνητική ταμειακή ροή, η οποία ωθεί στην πώληση ενός αναποτελεσματικού στόλου. Οι τιμές πώλησης για τα πλοία τείνουν να είναι χαμηλότερες, με ορισμένες ναυτιλιακές να ανταλλάσσουν τον στόλο τους με σκοπό να διασωθούν.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ: Στάδια Βραχυπρόθεσμου θαλάσσιου κύκλου



Πηγή: The Stage of the Shipping Cycles Source: Talley, 2012: 213

2) Ανάκαμψη (rejuvenation)

Η ανάκαμψη είναι το δεύτερο στάδιο του κύκλου της ναυτιλίας. Στο στάδιο αυτό, η προσφορά και η ζήτηση μετακινούνται προς ισορροπία, πράγμα που σημαίνει ότι τόσο η προσφορά όσο και η ζήτηση συγκλίνουν σχεδόν σε μερικό βαθμό. Τα τέλη των φορτίων αρχίζουν να αυξάνονται, υπερβαίνοντας τελικά τις λειτουργικές δαπάνες. Τα εμπορευματοκιβώτια μεταφοράς (containerships) αρχίζουν να εξέρχονται από τα λιμάνια εμπορίας, καθώς η ζήτηση οδηγεί σε νέες παραγγελίες. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η αισιοδοξία για την αγορά παραμένει ασταθής. Το κοινό αμφιταλαντεύεται μεταξύ αισιοδοξίας και απαισιοδοξίας, με αποτέλεσμα την αστάθεια του όγκου του εμπορίου. Πέραν τούτου, η ταμειακή ροή τείνει να βελτιώνεται σταθερά κατά τη φάση ανάκαμψης.

3) Κορυφή (eudemonia)

Το τρίτο στάδιο του θαλάσσιου κύκλου είναι η κορυφή. Σε αυτό το σημείο, τα ναυτιλιακά ναύλα γίνονται αρκετά υψηλά - συχνά διπλασιάζονται ή τριπλασιάζονται σε σχέση με το κόστος εκμετάλλευσης του στόλου. Τα επίπεδα προσφοράς και ζήτησης είναι σχεδόν ίσα. Παρουσιάζεται μια αρκετά μικρή πίεση στην αγορά μεταξύ των επιπέδων προσφοράς και ζήτησης, γεγονός που θα μπορούσε να προκαλέσει την σταδιακή πτώση της κορυφής. Το μεγαλύτερο μέρος του στόλου της παγκόσμιας ναυτιλίας είναι σε λειτουργία, με μόνο τα πιο παλιά και ανεκμετάλλευτα πλοία να

παραμένουν σε αδράνεια στα λιμάνια. Η ταμειακή ροή για τις ναυτιλιακές εταιρείες σε αυτό το στάδιο είναι αρκετά υψηλή.

4) Κατάρρευση (crash)

Το τέταρτο στάδιο του ναυτιλιακού κύκλου είναι η κατάρρευση, συμβαίνει όταν τα επίπεδα προσφοράς αρχίζουν να υπερβαίνουν τη ζήτηση. Τα ναύλα αρχίζουν να μειώνονται κατά τη διάρκεια μιας συνεχούς πτώσης. Τα εμπορευματοκιβώτια μεταφοράς και ο στόλος αρχίζουν να συσσωρεύονται στα λιμάνια. Αν και η ταμειακή ροή των ναυτιλιακών εταιρειών μπορεί να παραμείνει σε υψηλά επίπεδα, τα πλοία αρχίζουν να επιβραδύνουν τις δραστηριότητές τους. Μπορεί να χρειαστεί περισσότερος χρόνος για την παράδοση αγαθών και οι μη αποδοτικοί στόλοι δεν μπορούν να παραδώσουν εμπορεύματα για κάποιο χρονικό διάστημα.

Γ) Εποχικοί θαλάσσιοι κύκλοι

Οι εποχιακοί κύκλοι εμφανίζονται αρκετά ευρέως στη ναυτιλία και είναι οι διακυμάνσεις των ναύλων που συμβαίνουν συχνά εντός του έτους, συνήθως σε συγκεκριμένες εποχές, ως απάντηση σε εποχιακά πρότυπα της ζήτησης για θαλάσσια μεταφορά. Υπάρχουν πολλά παραδείγματα, μερικά από τα οποία είναι πολύ ξεκάθαρα. Στα γεωργικά επαγγέλματα υπάρχει ένας αξιοσημείωτος κύκλος στις εμπορευματικές μεταφορές για τα πλοία που μεταφέρουν σιτηρά, που οφείλονται στο χρονοδιάγραμμα των συγκομιδών. Συνήθως υπάρχει αύξηση στις μετακινήσεις σιτηρών κατά τα τέλη Σεπτεμβρίου και τον Οκτώβριο ως τη συγκομιδή τους κυρίως στην Βόρεια Αμερική, όπου και το εμπόρευμα φτάνει στη θάλασσα για αποστολή. Στη συνέχεια υπάρχει μια ήσυχη περίοδος που διαρκεί μέχρι τις αρχές του καλοκαιριού, όπου η αποστολή του αποθέματος, της προηγούμενης περιόδου φθίνει. Ομοίως, υπάρχει μια ισχυρή εποχιακή ζήτηση για θαλάσσια μεταφορά σε σχέση με τα νωπά φρούτα κατά τη συγκομιδή τους στο βόρειο ημισφαίριο.

2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Διεθνή Λογιστικά πρότυπα

Τα τελευταία χρόνια η παγκοσμιοποίηση έχει δημιουργήσει μια παγκόσμια αγορά προϊόντων και υπηρεσιών, με συνεχείς αυξανόμενους ρυθμούς ανάπτυξης, που οφείλεται στη διαρκή δημιουργία επιχειρήσεων και νέων αγαθών. Λόγω αυτού έχει καταστεί επιτακτική ανάγκη η άψογη συνεργασία των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Η συνεχή ροή πληροφορίας και τα αυξημένα επίπεδα ανταγωνιστικότητας σε όλους τους τομείς, δημιουργούν μια αγορά που επιβάλλει την συνεργασία πέρα από τα σύνορα μιας χώρας ώστε να υπάρχει μια λειτουργική σχέση και ομαλή ροή πληροφορίας με απώτερο σκοπό την εξομάλυνση των εμποδίων επικοινωνίας σε διεθνές επίπεδο. Σε χρηματοοικονομικό επίπεδο, η παγκοσμιοποίηση των αγορών έχει επιφέρει την ανάγκη δημιουργίας κάποιων προτύπων, τα οποία θα είναι κατανοητά και αποδεκτά από όλους τους οργανισμούς στο παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον. Χρίζοντας την βασικότερη πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για τη σωστή λήψη σημαντικών οικονομικών αποφάσεων από τους επενδυτές αλλά και τις ίδιες τις επιχειρήσεις, τις οικονομικές - λογιστικές καταστάσεις, έχουν δημιουργηθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με σκοπό την εκτεταμένη τυποποίηση της λογιστικής αποτίμησης οικονομικών καταστάσεων σε συγκεκριμένα διαστήματα ανάλυσης.

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση των οικονομικών δεδομένων και της τρέχουσας επίδοσης μιας οικονομικής μονάδας. Αποσκοπούν κυρίως στην αντικειμενική παροχή πληροφοριών στους χρήστες των καταστάσεων εσωτερικά και εξωτερικά της εκάστοτε επιχείρησης, όπως οικονομικούς διευθυντές, προϊσταμένους λογιστηρίου και διοικητικό συμβούλιο, ικανών να κατανοήσουν την αποδοτικότητα και την μεταβλητότητα της οικονομική της θέσης, με σκοπό να λάβουν σημαντικές οικονομικές αποφάσεις για το μέλλον και το παρόν της εταιρείας που αναλύεται. Ένας επενδυτής σαν εξωτερικός χρήστης θα πρέπει να έχει πρόσβαση στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού που στοχεύει να επενδύσει ώστε να

αξιολογήσει το περιθώριο απόδοσης της μελλοντικής του επένδυσης⁷. Η παρουσίαση και η καταχώρηση στοιχείων στις καταστάσεις αυτές πρέπει να διέπεται από μια συνέχεια από οικονομικό έτος στο επόμενο, αναδεικνύοντας τις αδυναμίες και τα δυνατά σημεία της κάθε εταιρείας και όλες οι μεταβολές να δικαιολογούνται έμπρακτα με παραστατικά και γεγονότα⁸. Η επωνυμία, η ημερομηνία, η περίοδος που καλύπτεται, το νόμισμα της παρουσίασης και η ακρίβεια στα ποσά είναι αναπόσπαστο κομμάτι των καταστάσεων, προσδίδοντας μια αξιοπιστία κατά την δημοσίευση οικονομικών δεδομένων.⁹

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) καθώς και μετέπειτα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) που έχουν δημιουργηθεί τα τελευταία χρόνια ως μια ενιαία λογιστική γλώσσα, συμβάλουν τα μέγιστα στην ανάλυση των οικονομικών αποτελεσμάτων, παγκοσμίως, αλλά και ανάμεσα σε επιχειρήσεις της ίδιας τοπικής προέλευσης. Αποτελούνται από ένα ενιαίο τρόπο τυποποίησης λογιστικών διαδικασιών, κανόνων και αρχών, με σκοπό την δημιουργία ενός παγκόσμιου τρόπου παρουσίασης των χρηματοοικονομικών θέσεων της κάθε επιχείρησης, της περιουσιακής της κατάστασης αλλά και της απόδοσης της σε πραγματικά μεγέθη αγοράς, ανταγωνιζόμενη άλλες όμοιες και αναλύοντας όλα τα μεγέθη χρησιμοποιώντας τα ίδια εργαλεία αποτίμησης¹⁰. Με τον τρόπο αυτό, οι οικονομικοί οργανισμοί παντός τύπου, έχουν πλέον στα χεριά τους ένα ενιαίο και λειτουργικό τρόπο για να διευκολύνονται στο μέγιστο οι οικονομικές συναλλαγές, οι προβλέψεις που αφορούν μελλοντικές επενδύσεις αλλά και η παρουσίαση της εκάστοτε οικονομικής θέσης της κάθε εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες διαχειριστικές χρήσεις.

Απαιτείται λοιπόν η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, εξαλείφοντας όλες τις λογιστικές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ διαφόρων συστημάτων λογιστικής διαχείρισης, ώστε να επιτυγχάνεται πλήρως η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων σε οικουμενικό επίπεδο, στην λήψη κάθε είδους επιχειρηματικών αποφάσεων .

⁷ Σπουτής Α., (2006). Άρθρο με τίτλο «Λογιστικά Πρότυπα: ένας κόσμος – μία γλώσσα. Τα ΔΠΧΠ και τα US GAAP, παρά τις ομοιότητές τους στις θεμελιώδεις αρχές που τα διέπουν, διαφέρουν μεταξύ τους σε αρκετές περιπτώσεις».

⁸ Καββαδίας Α. Σ., (2003). Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications. Αθήνα.

⁹ Σακέλλης Ε.Ι., (2002). Διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Σακέλλη Ε. Αθήνα.

¹⁰ Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007)

Έτσι, παρατηρώντας την ιλιγγιώδη ανάπτυξη των διεθνών αγορών, η ανάγκη για σωστότερη και αποτελεσματικότερη επαγγελματική αντιμετώπιση των διεθνών οικονομικών προκλήσεων με τον τρόπο αυτό, επιφέρει τα μέγιστα στην αποφυγή μελλοντικών λαθών αποτίμησης οικονομικών θέσεων και αποδόσεων που μπορεί δυνητικά να οδηγήσουν σε κατάρρευση των διεθνών αγορών ή τοπικών οικονομιών, όπως έχουμε παρατηρήσει σε αρκετές περιπτώσεις στο παρελθόν, αλλά και στην εν τέλει, υιοθέτηση λειτουργικότερων πρακτικών απέναντί στην κερδοσκοπία του σύγχρονου χρηματοοικονομικού-εμπορικού γίγνεσθαι.

2.2 Ιστορική διαδρομή καθιέρωσης λογιστικών προτύπων

Η εξέλιξη των αγορών στην πάροδο του χρόνου και η έννοια της παγκοσμιοποίησης μέσω ανταλλαγής πληροφοριών σε δευτερόλεπτα και στα πιο απομακρυσμένα μέρη του κόσμου, διευκολύνει την επιχειρηματικότητα και διαμορφώνει μια πολυδιάστατη οικονομική αγορά με χρηματαγορές, τράπεζες, εταιρείες, ιδιώτες επενδυτές και καταναλωτές. Βασιζόμενη στην παραδοχή της διεθνοποιημένης οικονομίας με την βοήθεια της τεχνολογίας, παρατηρούμε αμέτρητες συναλλαγές καθημερινά, πολυμερείς και πολύπλοκες σε όλο το φάσμα οικονομικών δραστηριοτήτων, παγκοσμίως. Το πιο σημαντικό πλέον για να λειτουργήσει αποτελεσματικά αν όχι βέλτιστα το σύστημα είναι η μετάδοση έγκυρης και σφαιρικής πληροφόρησης αναφορικά με το οτιδήποτε μπορεί ένας ανώνυμος επενδυτής ή μια εταιρεία ή οι υπηρεσίες ενός κράτους να απαιτήσουν για να προωθήσουν τις εργασίες τους. Όσον αφορά τις αγορές για να υπάρχει μια σωστή αποτίμηση της θέσης κάθε εμπλεκόμενου οργανισμού σε οικονομικές και εμπορικές εργασίες, η εγκυρότητα της πληροφορίας σχετίζεται άμεσα με τα οικονομικά και λογιστικά στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων φορέων. Πριν από κάθε οικονομική συνεργασία, συναλλαγή ή ανάλυση, πάντα προηγείται λεπτομερής έλεγχος των δημοσιευμένων οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων, για να διαπιστωθεί η τρέχουσα οικονομική κατάσταση του οργανισμού και η αξιοπιστία του και να δημιουργηθούν οι κατάλληλες προϋποθέσεις για να προχωρήσει μια επένδυση ή μια εμπορική συμφωνία.

Για το λόγο αυτό η δημιουργία των **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** καλείται να αντιμετωπίσει όλα τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν με την μετάδοση και τη

δημοσίευση της οικονομικής πληροφορίας με το σωστό τρόπο σε όλους τους ενδιαφερόμενους. Εξασφαλίζεται μια ομοιομορφία στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, η οποία βοηθάει στην σύγκριση αποτελεσμάτων και διασφαλίζεται η διαφάνεια και η εκ βαθέως κατανόηση της θέσης οποιουδήποτε οργανισμού σε όποιο μέρος και να εδρεύει. **Οι διαφορές που προϋπήρχαν στην παρουσίαση οικονομικών δεδομένων από χώρα σε χώρα, με τους αμέτρητους τρόπους απεικόνισης ανάλογα την νομοθεσία και τις παλιές λογιστικές πρακτικές εκμηδενίζονται, δημιουργώντας ένα λογιστικό περιβάλλον το οποίο χαρακτηρίζεται από συνέπεια, ομοιομορφία, και λεπτομέρεια.**

Η παγκόσμια ανάγκη για την ανάπτυξη ενός υγιούς ανταγωνισμού στην μοντέρνα διεθνοποιημένη αγορά που έχει δημιουργηθεί, όπου η χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα μεταδίδεται άμεσα και υπό όρους διαφάνειας και αντικειμενικότητας¹¹, αποτελεί την ουσία για την οποία συγκεντρώθηκαν αντιπρόσωποι πολλών χωρών με σκοπό την δημιουργία ενός ενιαίου μοντέλου λογιστικής απεικόνισης οικονομικών γεγονότων. Μπορεί η παγκοσμιοποίηση να έδωσε το έναυσμα που κατέστησε αναγκαία την εφαρμογή αντικειμενικών προτύπων οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, αλλά αφορμή συνετέλεσαν γεγονότα όπως η **παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση που εκδηλώθηκε, στις αρχές του 21ου αιώνα**, βυθίζοντας οικονομικά εταιρείες κολοσσούς που ενεργούσαν με παρατυπίες και απεικόνιση εσφαλμένων στοιχείων όπως και ολόκληρες τοπικές οικονομίες και χώρες και φανέρωσε όλες τις λογιστικές παραποιήσεις που είχαν εκτελεστεί σε **οργανισμούς κολοσσούς όπως η World Com¹² και η Enron¹³**. Ακόμα από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 κιόλας, οι νομοθεσίες αρκετών κρατών, επέβαλαν την χρήση λογιστικών προτύπων λόγω γεγονότων όπως η **οικονομική κρίση που ξέσπασε στην Νοτιοανατολική Ασία το 1998¹⁴**, συμπαρασέρνοντας την ρωσική οικονομική κοινότητα και αρκετές χώρες της Λατινικής Αμερικής στο πέρασμα της. Τέλος, έπρεπε να γίνει ένας πιο ολοκληρωμένος έλεγχος σε παγκόσμιο επίπεδο χρηματοοικονομικών πρακτικών επενδυτικών οργανισμών ώστε να αποφευχθούν εν τέλει και καταρρεύσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων όπως αυτή

¹¹ Grant Thornton: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Τόμος Α, 2009

¹² J. G. Sidak, *the Failure of Good Intentions: The WorldCom Fraud and the Collapse of American Telecommunications after Deregulation*, 20 *Yale J. on Reg.* (2003).

¹³ Benston, George J. (November 6, 2003). "The Quality of Corporate Financial Statements and Their Auditors Before and After Enron" Policy Analysis. Washington D.C.: Cato Institute (497)

¹⁴ Η οικονομική κρίση στην Ασία

της τράπεζας **Lehman Brothers**¹⁵ το 2008, που μετέφερε την οικονομική κρίση σε όλο τον οικονομικό κόσμο.

Πηγαίνοντας πίσω στο χρόνο βλέπουμε ότι τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (International Accounting Standards) έκαναν την παρουσία τους για πρώτη φορά¹⁶ (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010) **τον Ιούνιο του 1973**. Η παγκόσμια οικονομική κοινότητα έψαχνε διαρκώς ένα τρόπο λογιστικής συμβίωσης, με σκοπό την αποδοτικότερη συνεργασία μεταξύ των χωρών και επιχειρήσεων και για το λόγο αυτό σχηματίστηκε μία επιτροπή με την ονομασία **«Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» International Accounting Standards Committee (I.A.S.C)**¹⁷ μετά από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων πολλών χωρών όπως του **Καναδά, της Γερμανίας, της Γαλλίας, της Αυστραλίας, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας, του Μεξικού και των Η.Π.Α.** Η αναγκαιότητα του σκοπού δημιουργίας της επιτροπής αυτής βοήθησε τα μέγιστα στην διατήρηση της και στην ανάληψη φυσικά όλων των απαραίτητων πρωτοβουλιών για μια πολυπόθητη σύγκλιση των λογιστικών αρχών σε οικουμενικό επίπεδο. **Μετά τον Απρίλιο του 2001**, η επιτροπή μετονομάστηκε σε **International Accounting Standards Board (I.A.S.B)**¹⁸.

Οι σκοποί της Επιτροπής αυτής από την αρχή της δράσης της είναι οι εξής:

- **Η διαμόρφωση Λογιστικών Προτύπων τα οποία θα έχουν παγκόσμια απήχηση** βασιζόμενη στις ιδιαιτερότητες των οικονομιών και να προωθεί στην συνέχεια την προσπάθεια για την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, δημοσιεύοντας αρχές και κανόνες που θα διευκολύνουν κράτη, επενδυτές και επιχειρηματίες
- **Η συνεχής προσπάθεια για βελτίωση κανόνων και διαδικασιών** μέσα από την σωστή αξιολόγηση των ιδιαιτεροτήτων των οικονομιών και η εναρμόνιση τους ανάμεσα στις χώρες που συμμετέχουν στην κοινή λογιστική αυτή κατεύθυνση.

¹⁵ The Lehman Brothers Bankruptcy A: 1 Overview Rosalind Z. Wiggins² Thomas Piontek³ Andrew Metrick, Yale program on financial stability case study 2014-3a-v1 October 1, 2014

¹⁶ Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία και Πράξη», Εκδόσεις Αλεξοπούλου – Καραγιώργος, Θεσσαλονίκη

¹⁷ Σακέλλης, Ε. 2002, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία», Τόμος Α', Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα

¹⁸ Βλάχος και Λουκά.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, 2008

- **Η ομοιόμορφη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως**, μέσα από κοινά αναθεωρημένα στάδια διαμόρφωσης Λογιστικών Προτύπων, με κύριο στόχο την από κοινού κατανόηση των οικονομικών θέσεων κάθε επιχείρησης που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις

Μετά την επισημοποίηση της επιτροπής στις αρχές τις δεκαετίας του 70, έχουμε το **βασικό πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο να εκδίδεται δύο χρόνια αργότερα το 1975**, ενώ **το 1977** οι λογιστικές οργανώσεις του κόσμου ενώθηκαν σε μια παγκόσμια ομοσπονδία στο Μόναχο, προκειμένου να προωθήσουν τα σχέδιά τους, **την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών¹⁹**, με την συμμετοχή 65 οργανώσεων από 51 διαφορετικές χώρες.. Η **Ευρωπαϊκή Λογιστική Ένωση** στη συνέχεια, τίθεται στο πλευρό των προαναφερθέντων σωμάτων προτείνοντας και η ίδια από την πλευρά της **το 1989** να εναρμονιστούν οι κρατικές λογιστικές πρακτικές με ένα διεθνή οδηγό πρότυπο. Το έτος 1981 συμφωνήθηκε μεταξύ **Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** και **Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών** ποιο όργανο θα είναι υπεύθυνο για την έκδοση και τον καθορισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με την Διεθνή Επιτροπή να αναλαμβάνει την ευθύνη δημιουργίας ομοιόμορφων λογιστικών τύπων αποδεκτών από όλα τα μέλη της διεθνούς λογιστικής κοινότητας και η Διεθνή Ομοσπονδία να εισηγείται στις τάξεις της επιτροπής.

Μπαίνοντας στην επόμενη δεκαετία, η προσπάθεια για συγκρότηση μιας ενιαίας λίστας διεθνών λογιστικών προτύπων αναθερμαίνεται, και **τα επόμενα χρόνια έως το 1998**, η αρμόδια επιτροπή λογιστικών προτύπων (IASB) συντάσσει τα πρότυπα που αναμενόταν να επεξεργαστεί και δημιουργήσει κατόπιν συμφωνιών των αρμοδίων των χωρών συμμετοχής. Παρουσιάζοντας με τον τρόπο αυτό την πολυσυζητημένη λίστα που θα δημιουργούσε την πρώτη λογιστική ένωση παγκοσμίου επιπέδου, όλοι οι οικονομικοί θεσμοί που δραστηριοποιούνταν σε διεθνές επίπεδο όπως και τα ανάλογα οικονομικά συμβούλια (Συμβούλιο Λισαβώνας²⁰) υποστήριξαν επισήμως την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων με στόχο την προώθηση της διαφάνειας και της νομιμότητας κάθε λογιστικής επεξεργασίας της θέσης ενός

¹⁹ Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών

²⁰ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 243 της 11/09/2002 σ. 0001 - 0004

οργανισμού. Υπό αυτό το πρίσμα, παραδείγματος χάριν, ο Κανονισμός 1606/2002²¹ υποχρεώνει κάθε επιχείρηση να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς και σύμφωνα με τα νέα λογιστικά πρότυπα, αν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τους οι τίτλοι τους επιτρέπεται ή όχι να μπουν σε διαδικασία διαπραγμάτευσης στις διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές, ανάλογα με τα αποτελέσματα που θα παρουσιάσουν. Στην συνέχεια δημοσιεύονται αρκετοί κανονισμοί και οι τροποποιήσεις τους με σκοπό την ουσιαστική αναβάθμιση των ορισμών και κανόνων λογιστικής απεικόνισης, όπως και για την εισαγωγή νέων στοιχείων με μεγαλύτερη λεπτομέρεια και οικουμενικότητα, όπως ο Κανονισμός 707/2004²² ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό 1725/2003²³ που σχετίζεται με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τους υπόχρεους παγκοσμίως. Οι πιο πρόσφατες εξελίξεις καταγράφονται το 2007 που ο Κανονισμός 1358/2007²⁴ τροποποιεί τον 1725/2003, εμπλουτίζοντας τις διατάξεις του διορθώνοντας τυχόν παραλείψεις ή μη λειτουργικές πρακτικές. Τέλος, ένα χρόνο πριν την τελευταία σημαντική τροποποίηση το έτος 2006, πρέπει να αναφερθεί το μνημόνιο συνεννόησης ανάμεσα στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων με το αντίστοιχο αμερικάνικο που υπογράφηκε για να επιτευχθεί η πολυπόθητη και αναγκαία σύγκλιση των λογιστικών κανόνων κατάρτισης και απεικόνισης σε παγκόσμιο πια επίπεδο

Όσον αφορά την Ευρώπη, τον Ιούλιο του 2002 ψηφίζεται και δημοσιεύεται σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ο ευρωπαϊκός κανονισμός 1606/2002^{25,26}, οι διατάξεις του οποίου δίνουν τις κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή των

²¹ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 243 της 11/09/2002 σ. 0001 – 0004

²² Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 707/2004 της Επιτροπής της 6ης Απριλίου 2004 που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

²³ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Σεπτεμβρίου 2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

²⁴ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1358/2007 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 21ης Νοεμβρίου 2007 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8

²⁵ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002

²⁶ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

λογιστικών προτύπων, για όλα τα καίρια οικονομικά ζητήματα που μπορεί να απασχολήσουν μια εταιρεία, όσο και για τις οικονομικές χρήσεις δημοσίευσης πληροφοριών ανά έτος με χρονοδιαγράμματα και κατευθύνσεις. Την επόμενη χρονιά δημοσιεύεται νέος κανονισμός, ο 1725 του 2003, στον οποίο, γίνεται αναφορά για εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως το κύριο κανονιστικό πλαίσιο οικονομικής απεικόνισης γεγονότων, δεσμεύοντας όλους του οργανισμούς που συντάσσουν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, να συμμορφώνονται με το πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2.3 Ιστορική αναδρομή στην ελληνική πραγματικότητα

Στην Ελλάδα ακολουθώντας τα πρότυπα της ευρωπαϊκής αλλά και παγκόσμιας οικονομικής σύγκλισης, το Μάρτιο του 2002, ψηφίστηκε το σχετικό άρθρο (Ν. 2992/2002 ΦΕΚ 54 Α΄/20-3-2002)²⁷, κατά το οποίο καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή διεθνών εγκεκριμένων λογιστικών προτύπων από την αρχή του 2003. Αυτό σήμαινε ότι όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Ανώνυμες Εταιρείες υποχρεούνται κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων να ακολουθήσουν πιστά τα δημοσιευμένα πρότυπα λογιστικής απεικόνισης. Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002 ο οποίος αφορά στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, ως διεθνή λογιστικά πρότυπα ορίζονται «τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες τους, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)»²⁸. Το 2010 η ελληνική Επιτροπή λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ανακοινώνει την ανάληψη της ευθύνης οποιουδήποτε θέματος λογιστικής τυποποίησης σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και επιπλέον αναλαμβάνει την ευθύνη ενημέρωσης όλων των αρμοδίων κυβερνητικών στελεχών για οποιοδήποτε θέμα προκύπτει με την λογιστική σύγκλιση οικονομικών προτύπων.

²⁷ Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α 54/20-03-2002) Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας

²⁸ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

Από την αρχή της επισημοποίησης και δημοσίευσης διεθνών λογιστικών προτύπων την δεκαετία του 70, σε όλους τους ενδιαφερόμενους οργανισμούς και κρατικούς φορείς, μέχρι και τις τελευταίες τροποποιήσεις και βελτιώσεις καθώς και την μετέπειτα πρόσθεση νέων οδηγιών χρηματοοικονομικών προτύπων από το 2001 και μετά, η έννοια της διεθνούς λογιστικής σύγκλισης ήταν η κυρίαρχη τάση στην λογιστική εξέλιξη. **Οι νέες οδηγίες (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης²⁹), εμπλούτισαν το περιεχόμενο των προτύπων με νέα στοιχεία αρχικά και μετέτρεψαν την ιδιότητα τους από αυστηρά λογιστική σε χρηματοοικονομική, συμπεριλαμβάνοντας με την δημιουργία νέων προτύπων και νέες έννοιες σε περισσότερους τομείς οικονομικής φύσεως.** Ουσιαστικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μετονομάστηκαν και μεγάλωσε το πεδίο εφαρμογής τους, χωρίς να εισαχθούν όμως και νέοι κανονισμοί. Επιστρέφοντας στην ελληνική πραγματικότητα λόγω της συνεχούς παρέμβασης κρατικών πρακτικών και αλλαγών στην νομοθετική φύση των λογιστικών πρακτικών σε τακτά χρονικά διαστήματα, οι ερμηνείες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέσω των ευρωπαϊκών κανονισμών διαστρεβλώθηκαν και οι βασικές λογιστικές αρχές και διαδικασίες αντιμετώπισαν ιδιαίτερα προβλήματα προσαρμογής. Όπως είναι λογικό, προτού εφαρμοστούν τα πρότυπα, θα έπρεπε να υπάρχει και ο κατάλληλος χρόνος προσαρμογής και μετάβασης σε νέες πρακτικές με την λήψη κατάλληλων μέτρων και ενημέρωση όλων των εμπλεκόμενων σε τακτά διαστήματα για να διασφαλιστεί η ομαλότερη υιοθέτηση των νέων εννοιών και διαδικασιών. Παρ' όλα αυτά όμως δεν είχαν προηγηθεί οι βέλτιστες διαδικασίες λογιστικής προσαρμογής και ο καθορισμός προσώπων που θα είναι αρμόδια και υπεύθυνα για την εκτίμηση των βέλτιστων διαδικασιών. Παρ' όλ' αυτά υιοθετήθηκαν διάφορες λογιστικές αρχές³⁰ για τη προστασία των επιχειρήσεων και η ελληνική οικονομία προσπάθησε να αναμορφώσει τα λογιστικά της πρότυπα σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο στόχος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι η προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης ως βασικό γρανάζι ανάπτυξης της οικονομίας, ενώ τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν ως **σκοπό την πληροφόρηση των επενδυτών και την εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των χρηματιστηρίων αξιών.** Οι ουσιαστικές διαφορές τους επικεντρώνονται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων αποτίμησης ορισμένων επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

²⁹ Grant Thornton (2009). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS. Αθήνα.

³⁰ Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP)

3 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1 Ναυτιλιακή Λογιστική

Η ναυτιλιακή λογιστική³¹ αποτελεί τον κλάδο της λογιστικής ο οποίος ασχολείται με τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις όλων των δραστηριοτήτων. Εάν υπάρχει έσοδο από το συγκεκριμένο τομέα δράσης, το οποίο φυσικά συνοδεύεται από δαπάνες, πάγια περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές κινήσεις και κέρδη, θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεκάθαρα και λεπτομερώς λογιστικά, στο τέλος κάθε ορισμένης εκ των προτέρων λογιστικής χρήσης, Είναι δηλαδή ο συγκεκριμένος τομέας της λογιστικής ο οποίος, ελέγχει την δραστηριότητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, την περιουσία και την πηγή προέλευσης της, καθώς και όλων των οικονομικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τις κινήσεις που προβαίνει σε μια χρήση.

Η ναυτιλία σαν ένας ιδιαίτερος κλάδος δραστηριοποίησης σε αντίθεση με τις χερσαίες επιχειρήσεις εξαρτάται αποκλειστικά από τη διαχείριση ενός πλεούμενου το οποίο μεταφέρει φορτία και βρίσκεται συνεχώς σε κίνηση διασχίζοντας χώρες με διαφορετικά οικονομικά και νομοθετικά πλαίσια. Ο στόχος της, όπως άλλωστε και κάθε οικονομικής οντότητας είναι το κέρδος από τις υπηρεσίες που προφέρει, με την διαφορά όμως ότι οι υπηρεσίες παράγονται κατά τη διάρκεια παραμονής στη θάλασσα σε αντίθεση με τις χερσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη ξηρά. Το γεγονός αυτό δημιουργεί πολλές διαφορές στο τρόπο μεταχείρισης μιας οικονομικής μονάδας ναυσιπλοΐας, την οποία συνήθως αποτελεί ένα πλοίο που αντιμετωπίζεται σαν μια επιχείρηση του κλάδου από μόνο του. Η συνηθέστερη πρακτική λειτουργίας έγκειται στο γεγονός της διαφοράς ιδιοκτησίας από τη χρήση μιας ναυτικής οντότητας.

³¹ Λεκαράκου Α. 2011: Ναυτιλιακή Λογιστική, Αθήνα : Εκδ. Λεκαράκου

Συχνά διαχωρίζεται η ιδιοκτησία από τη διαχείριση ενός πλοίου με την έννοια ότι ο ιδιοκτήτης παραχωρεί σε κάποιον άλλον το δικαίωμα εμπορικής εκμετάλλευσης της ιδιοκτησίας του έναντι κάποιου αντιτίμου. Οι διαχειριστές, εταιρείες σαν νομικά πρόσωπα ή φυσικά πρόσωπα διαμορφώνουν τη πολιτική που θα ακολουθήσει η ναυτιλιακή οντότητα. Η κύρια ιδιαιτερότητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που προκύπτουν σε σχέση με τις χερσαίες, είναι ότι το πλοίο αποτελεί από μόνο του μια επιχείρηση η οποία όμως βρίσκεται εν κινήσει. Το γεγονός ότι κάθε πλοίο κινείται διεθνώς σε παγκόσμια ύδατα σε όλη την οικονομική του ζωή, καθιστά απαραίτητο να προσδιορίζονται λεπτομερώς τα έσοδα και έξοδα του κατά την κίνηση του, σύμφωνα με το συνάλλαγμα και το οικονομικό-νομοθετικό πλαίσιο της προέλευσης του λιμανιού που προσαράζει. Για το λόγο αυτό το αντικείμενο της ναυτιλιακής λογιστικής αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της λειτουργίας των επιχειρήσεων του είδους. Παρουσιάζεται η επιτακτική ανάγκη για ποιοτική λογιστική πληροφόρηση, διαφάνεια και ομοιομορφία παρουσίασης και δημοσίευσης οικονομικών στοιχείων μεταξύ των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Για να καλυφθεί αυτή η ανάγκη, σε ναυτιλιακές και μη εταιρείες, δημιουργήθηκε η ιδέα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με κύριο σκοπό όπως έχει αναφερθεί, να τυποποιηθούν σε παγκόσμια κλίμακα οι λογιστικές πρακτικές των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας γενικά αποδεκτούς παγκοσμίως λογιστικούς κανόνες και αρχές. Με την εφαρμογή τους από τις ναυτιλιακές εταιρείες επιτυγχάνεται η ακριβής, αληθής και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και έτσι αυξάνεται ο βαθμός συγκρισιμότητας των στοιχείων τους.

3.2 Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις- US GAAP

Η ελληνική πραγματικότητα ξεκινώντας την τυποποίηση λογιστικών αρχών, υιοθέτησε τις γενικά αποδεκτές παραδοχές στην δημιουργία του πλαισίου που θα λειτουργούσαν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Η προστασία των οικονομικών οργανισμών από δυσλειτουργικές λογιστικές πρακτικές, εσφαλμένες εκτιμήσεις και δημιουργική υποκειμενικότητα στην ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων, οδηγεί στην υιοθέτηση γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών που δημιουργούν μια αμοιβαία κατανόηση στους συντάκτες οικονομικών καταστάσεων με τους αναλυτές και τους δυνητικούς επενδυτές. Όλα τα στοιχεία που δημιουργούν το οικονομικό

αποτέλεσμα της ναυτιλιακής οντότητας ανεξαρτήτως χώρας δράσης και έδρας θα πρέπει να διέπονται από ένα σύνολο αρχών και κανόνων³² που περιγράφουν τη φύση των λογιστικών διαδικασιών που ακολουθούν και διαμορφώνουν τον τρόπο σκέψης όλων των οικονομικών οργανισμών, είναι:

- Η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας
- Η αρχή της χρηματικής μέτρησης
- Η αρχή της αντικειμενικότητας
- Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας
- Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης
- Η αρχή του ιστορικού κόστους
- Η αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας
- Η αρχή της περιοδικότητας
- Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων
- Η αρχή της αναγνώρισης των εξόδων
- Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων για την εξαγωγή αποτελέσματος
- Η αρχή της συντηρητικότητας
- Η αρχή της συγκρισιμότητας
- Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
- Η αρχή της ουσιαστικότητας των λογιστικών πληροφοριών
- Η αρχή της οικονομικής οντότητας

3.3 Γενικές αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο χώρο της ναυτιλίας, διέπονται από ένα σύνολο βασικών λογιστικών αρχών³³ και κανόνων μέσω των οποίων εξασφαλίζεται η αντικειμενικότητα και η αξιοπιστία τους. Στόχος είναι να δημιουργηθεί ένα μείγμα λογιστικών αρχών με έγκυρο χαρακτήρα, που θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί επιτυχώς σε διεθνές επίπεδο, αφού εκ φύσεως οι ναυτιλιακοί

³² Σφακιανός Γρ. (1996). Γενικές Αρχές Λογιστικής, έκδοση Θ, Αθήνα, Interbooks

³³ Ντζανάτος Δ. (2008) Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η Έκδοση

οργανισμοί δραστηριοποιούνται σε παγκόσμια κλίμακα, από όλες τις επιχειρήσεις του κλάδου που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις κατά τις διαχειριστικές τους χρήσεις. Αφού προηγήθηκε η ανάλυση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών που δημιουργήθηκαν σαν μια προσπάθεια τυποποίησης των καλύτερων διεθνών πρακτικών στις εγχώριες οικονομίες, ακολούθησε η ένταξη τους στην λογική δημιουργίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Πιο αναλυτικά, οι λογιστικές αρχές³⁴ που διέπουν τη ναυτιλιακή λογιστική περιέχουν τα ακόλουθα: ³⁵

- **Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**

Η συγκεκριμένη αρχή τονίζει την σημασία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρχει μια ομαλή συμμόρφωση με τις αρχές των προτύπων. Ζητούμενο είναι πάντα να **δημοσιεύονται ακριβοδίκαια οι οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε επιχείρησης**. Τα οικονομικά δεδομένα των ναυτιλιακών εταιρειών θα πρέπει να **παρουσιάζονται με ακρίβεια και λεπτομέρεια**, προς αποφυγή παραπληροφόρησης και δημοσίευσης λανθασμένων στοιχείων, που θα οδηγήσουν σε παρεκκλίσεις κατά την αποτίμηση της οικονομικής θέσης της υπό ανάλυση επιχείρησης. Παρ'όλ' αυτά, υπάρχει η δυνατότητα για μικρές παρεκκλίσεις αρκεί να δηλώνονται και να επεξηγούνται επαρκώς και στον κατάλληλο χρόνο από τις επιχειρήσεις που συμμορφώνονται με τα εν λόγω πρότυπα.

- **Αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.**

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η αρχή της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας αφορά την υποχρέωση της κάθε επιχείρησης να **παρουσιάζει συνεχόμενα οικονομικά αποτελέσματα από την δραστηριότητα της μέσα σε κάθε οικονομικό έτος ανάλυσης**. Ο μόνος λόγος για παρέκκλιση από την αρχή αυτή είναι η ενδεχόμενη επιθυμία της διοίκησης για ρευστοποίηση της εταιρείας ή οριστική παύση των εργασιών, που πρέπει αναγκαστικά να αποτυπωθεί στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

- **Αρχή των δεδουλευμένων εξόδων-εσόδων.**

³⁴ Chatzkel, (2002). A conversation with Goran Roos. Journal of Intellectual Capital, 3(2).

³⁵ Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη, Α. & Καραγιάννης, Δ. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αθήνα: Έκδοση ιδίων

Η αρχή αυτή ξεκαθαρίζει το τοπίο στην δήλωση εσόδων - εξόδων ανά χρήση. Καθορίζει την δήλωση τους ξεκάθαρα στην χρήση που αφορούν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν εάν η ημερομηνία είσπραξης ενδεχόμενου εσόδου ή πληρωμής δυνητικού εξόδου, υφίσταται εκτός χρόνου χρήσης.

- **Ομοιομορφία στην παρουσίαση από περίοδο σε περίοδο/αυτοτέλεια των χρήσεων.**

Ενδυναμώνοντας την προηγούμενη αρχή στην οποία η δήλωση εσόδων εξόδων καθορίζεται στην χρήση που αφορούν, κάθε οικονομική χρήση θα πρέπει να θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες και να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με συναλλαγές της ίδιας αυστηρά. Στην ουσία καθορίζεται το πλαίσιο χαρακτηρισμού των οικονομικών χρήσεων για αποφυγή λαθών και παρερμηνειών κατά την αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων. Η ταξινόμηση στοιχείων θα πρέπει να παραμένει ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός εάν υπάρχει μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρείας ή οτιδήποτε μπορεί να απαιτηθεί από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων.

- **Σπουδαιότητα και ολότητα των οικονομικών πληροφοριών.**

Οι οικονομικές πληροφορίες που δημοσιεύει μια εταιρεία στις οικονομικές καταστάσεις της, αποτελούν την βασική πληροφόρηση των εξωτερικών χρηστών που θέλουν να ασχοληθούν ενεργά με την εταιρεία. Για το λόγο αυτό πρέπει να διενεργείται μια ουσιαστική και αυστηρώς ορθή απεικόνιση των σημαντικών στοιχείων που διέπουν την εταιρεία σε κάθε οικονομική χρήση. Οι οικονομικές πληροφορίες πρέπει να αποτυπώνονται ολοκληρωμένες και με ακρίβεια, ώστε να αποδεικνύουν και επίσημα την θέση της επιχείρησης στον εξωτερικό χρήστη³⁶ (Γεωργίου, Α. (2003).

- **Αρχή μη συμψηφισμού στοιχείων Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης.**

Τα οικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού, παγίων, ζημιών ή κερδών καθώς και υποχρεώσεων, πρέπει να αποτυπώνονται αυτούσια κατά την κατάρτιση των

³⁶ Γεωργίου, Α. Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2003

οικονομικών καταστάσεων, αποφεύγοντας τον συμψηφισμό πληροφοριών στην απεικόνιση κινήσεων που θα περιπλέξει την κατανόηση των αποτελεσμάτων.

- **Αρχή συγκρισιμότητας πληροφοριών**

Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων διαχρονικά θα πρέπει να διέπονται από κοινά στοιχεία στον τρόπο παρουσίασης τους, προς διευκόλυνση της αποτίμησης τους από τους εξωτερικούς χρήστες. Θα πρέπει να υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης από έτος σε έτος και κλάδο με κλάδο, καθώς και μια συνολική αποτίμηση της χρήσης που μελετάται ώστε να διευκολύνεται η εκτίμηση των οικονομικών καταστάσεων με λειτουργικό τρόπο και να διευκολύνονται οι μελλοντικές προβλέψεις.

3.4 Ναυτιλιακές επιχειρήσεις και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, λόγω της δραστηριότητας των ναυτιλιακών επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο, είναι απαραίτητο να ακολουθούνται κοινά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται κατά κόρον στη ναυτιλιακή λογιστική και η ανάλυση τους διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη λογιστική απεικόνιση και δημοσίευση οικονομικών στοιχείων είναι τα εξής:

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 - Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων**

Το **Πρότυπο 1**³⁷ αναλύει την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) χωρίς όμως να εξειδικεύεται σε συγκεκριμένες καταστάσεις όπως είναι η απεικόνιση των ενδιάμεσων οικονομικών πληροφοριών. Παρουσιάζει λεπτομερώς **την έννοια μιας οικονομικής κατάστασης και όλο το απαραίτητο περιεχόμενο που πρέπει να εμπεριέχει για να είναι πλήρης, ορθή και ολοκληρωμένη**. Δίνει τον τυποποιημένο ορισμό των οικονομικών καταστάσεων αλλά και την πλήρη περιγραφή όλων των αναγκαίων κινήσεων που πρέπει να γίνουν στα λογιστήρια των ναυτιλιακών για να εξαχθεί το πολυπόθητο οικονομικό αποτέλεσμα προς δημοσίευση, δηλαδή να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της ναυτιλιακής και τέλος να

³⁷ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 17ης Δεκεμβρίου 2008 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 1

παρουσιάζει με στοιχεία τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων της εταιρείας σε χερσαίες και κυρίως θαλάσσιες δραστηριότητες.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό μια ολοκληρωμένη σειρά οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να περιλαμβάνει:

➤ **Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)**

Ο Ισολογισμός³⁸ τέλους χρήσης απεικονίζει την οικονομική κατάσταση μιας ναυτιλιακής εταιρείας μια δεδομένη χρονική στιγμή και σε ένα ενιαίο νόμισμα. Περιλαμβάνει ομαδοποιημένα τις αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, όπως έχουν διαμορφωθεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία που αφορούν :

• **Ενσώματες ακινητοποιήσεις - Πάγια**³⁹

- 1) επενδύσεις σε ακίνητα,
- 2) άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- 3) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- 4) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- 5) αποθέματα,
- 6) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,
- 7) ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά,
- 8) κεφάλαιο και αποθεματικά,
- 9) υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους

• **Κατάσταση συνολικών εσόδων**

- 1) Έσοδα
- 2) Χρηματοοικονομικά κόστη
- 3) Μερίδιο κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
- 4) Έξοδο φόρων
- 5) Κέρδος ή η ζημίες

³⁸ Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ(Δ έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ίδιας.

³⁹ Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Α τόμος, εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006 (σελ.155-156)

➤ **Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων**

Η κατάσταση καθαρής θέσης ή μεταβολών ιδίων κεφαλαίων εμπεριέχει στοιχεία τα οποία αφορούν τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που πηγάζουν από το σύνολο των λογιστικών γεγονότων συμπεριλαμβανομένων και των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους μετόχους της. Ενδεχόμενες πωλήσεις ή αγορές, επενδύσεις, δανεισμός ή αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου, καταγράφονται λεπτομερώς και παρουσιάζονται επισήμως στους ισολογισμούς των ναυτιλιακών ανά χρηστική περίοδο αναφοράς.

➤ **Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

Η κατάσταση ταμειακών ροών περιλαμβάνει στοιχεία σε σχέση με τις ταμειακές εισροές δηλαδή **αυξήσεις στα διαθέσιμα μιας επιχείρησης** είτε από έσοδα πωλήσεων εμπορευμάτων και υπηρεσιών είτε από ενδεχόμενο δανεισμό και τις ταμειακές εκροές δηλαδή **μειώσεις στα διαθέσιμα** που πηγάζουν ή οφείλονται στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας⁴⁰.

➤ **Σημειώσεις (περίληψη σημαντικών πολιτικών και διάφορες άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις) – Προσάρτημα**

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οικονομικές καταστάσεις των ναυτιλιακών και γενικά όλων των εταιρειών αποτελούν ένα ενιαίο και αδιάσπαστο σύνολο, όπου οποιαδήποτε προσπάθεια για δημοσίευση σε τμήματα στοιχείων του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας δεν γίνεται επιτρεπτή⁴¹. Μπορεί, βέβαια, η διοίκηση κάθε επιχείρησης να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση που την εξυπηρετούν εσωτερικά για καλύτερο έλεγχο ανά πάσα στιγμή των οικονομικών της στοιχείων, είναι υποχρεωτική όμως, σύμφωνα με τους κανονισμούς που έχουν εκδώσει οι αρμόδιοι φορείς δημιουργίας διεθνών λογιστικών προτύπων, η δημοσιοποίηση των Ετήσιων και Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων, μαζί με το Πιστοποιητικό Ελέγχου ή την Επισκόπηση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου. Τέλος, η οποιαδήποτε απόκλιση από ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο επιτρέπεται μόνο κάτω συγκεκριμένες προϋποθέσεις και

⁴⁰ Παπάς Α. (2011), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα

⁴¹ Σακέλλης, Ε. (2005). Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ. Πειραιάς: Εκδόσεις ιδίου.

σε πολύ ακραίες περιπτώσεις και πρέπει να αναφέρεται υποχρεωτικά στο προσάρτημα

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 - Ταμειακές Ροές**

Η σύνταξη της κατάστασης ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Οι ναυτιλιακές εταιρείες συμμετέχουν κατά τη δραστηριότητα τους σε πολλούς χρηματοοικονομικούς τομείς, απολαμβάνοντας έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών μεταφοράς υλικών στοιχείων και στερώντας χρηματικά διαθέσιμα από τα ταμεία τους μέσω της αγοράς παγίων για μέγιστη λειτουργικότητα, υπηρεσίες προσωπικού και μισθώσεις ακινήτων και κινητών στοιχείων για την επιτυχή ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων τους. Η καταγραφή όλων αυτών των ταμειακών στοιχείων κρίνεται επιβεβλημένη στις οικονομικές καταστάσεις για την επιτυχή παρουσίαση όλων των στοιχείων αυτών που θα διαμορφώσουν την οικονομική της κατάσταση στο τέλος μιας χρήσης. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 7 καθορίζει τις λεπτομέρειες και τις διαδικασίες που οι ταμειακές ροές θα επισημοποιηθούν στους ισολογισμούς των ναυτιλιακών για μεγιστοποίηση της ορθούς πληροφόρησης πάνω στους βασικούς άξονες λειτουργίας όπως οι ταμειακές χρηματοροές.

Από την Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα καθώς και με την ανάγκη της να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές. Επίσης μέσα από την Κατάσταση Ταμειακών Ροών εμφανίζεται ο χρόνος, το ποσό και η βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών καθώς επίσης γίνεται και έλεγχος της ορθότητας των προηγούμενων εκτιμήσεων που εμφανίζονται στον προϋπολογισμό για μελλοντικές ταμειακές ροές σε σύγκριση με τις πραγματικές.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι ταμειακές ροές των ναυτιλιακών εταιρειών ταξινομούνται με βάση τη δραστηριότητα της περιόδου χρήσης που αναλύεται.. Έτσι έχουμε:

- **Ταμειακές Ροές από επιχειρηματικές (λειτουργικές) δραστηριότητες⁴²**
[operating activities]

Αποτελούν τα χρηματικά διαθέσιμα που προέρχονται από τη κύρια λειτουργία, δηλαδή είναι οι ροές που προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Οι συνηθέστερες ταμειακές ροές καταγράφονται από έσοδα για υπηρεσίες μεταφοράς υλικών αγαθών, καυσίμων, ανθρώπων και υπηρεσίες μεταφοράς ακατέργαστων πρώτων υλών. Όλα αυτά τα έσοδα αυξάνουν τη ταμειακή ρευστότητα της ναυτιλιακής και υποχρεωτικά καταγράφονται με συγκεκριμένους τρόπους, διαδικασίες και διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, προβάλλοντας αξιοπιστία στην ενημέρωση εξωτερικών και εσωτερικών χρηστών.

- **Ταμειακές Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες⁴³** **[investing activities]**

Αναφέρονται στις ροές που προκλήθηκαν από πώληση ή απόκτηση στοιχείων με στόχο τη δημιουργία μελλοντικών εσόδων και κερδών. Οι επενδυτικές δραστηριότητες και ο αντίκτυπος τους στην ρευστότητα αλλά φυσικά και στην αποδοτικότητα της ναυτιλιακής αποτελούν σπουδαία πληροφορία για τους χρήστες των τελικών καταστάσεων, προάγοντας την δίκαιη παρουσίαση πληροφορίας σε όλους τους ενδιαφερομένους. Τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στις επενδυτικές δραστηριότητες είναι ενδεχόμενες αγορές πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, μετοχών ή και αντίστροφες ροές όπως πωλήσεις επενδυτικών στοιχείων.

- **Ταμειακές Ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες⁴⁴** **[financial activities].**

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως πολλές ναυτιλιακές χρηματοδοτούν την επιχειρησιακή τους πολιτική με κεφάλαια που προέρχονται από τα έσοδα που αποκομίζουν μέσω της λειτουργίας και των υπηρεσιών που παρέχουν. Εκτός από αυτά τα κεφάλαια, υπάρχει η δυνατότητα άντλησης ρευστότητας από την έκδοση μετοχών και από δανεισμό. Ενδεχόμενος δανεισμός με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας μέσω αγοράς ή μισθώσεις κινητών και ακίνητων πάγιων στοιχείων, δημιουργεί αύξηση ρευστότητας κατά την εισροή χρήματος και μείωση κατά την αποπληρωμή, αλλά με μελλοντική προσδοκία της επένδυσης τα κέρδη από τις

⁴² Mulford W. Charles & Comiskey E. Eugene, (2005), "Creative Cash Flow Reporting, Uncovering Sustainable Financial Performance"

⁴³ Νιάρχος Νικήτας (2004), "Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων"

⁴⁴ Νιάρχος Νικήτας (2004), "Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων"

δραστηριότητες αυτές. Οι εισροές από δανεισμό και από έκδοση μετοχών καθώς και οι εκροές για την αγορά των μετοχών της ίδιας της επιχείρησης και την εξόφληση δανείων εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της κατάστασης ταμειακών ροών.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 - Αλλαγή Πολιτικών και Διόρθωση Λαθών**

Για την επίτευξη της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων⁴⁵ από έτος σε έτος ακολουθώντας ίδιες διαδικασίες και τρόπο διαχείρισης το πρότυπο 8, ορίζει ένα συγκεκριμένο σύνολο λογιστικών χειρισμών ορισμένων γεγονότων. Πολλά λογιστικά λάθη στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανά έτη εντοπίζονται συχνά και αναζητείται ένας ενιαίος τρόπος εκ νέου απεικόνισης για την ορθή παρουσίαση των νέων οικονομικών αποτελεσμάτων. Εκτός από τα αριθμητικά λάθη, αβλεψία και παραλείψεις στη σύνταξη καταστάσεων., υπάρχουν λάθη κακής εφαρμογής των προτύπων στο σύνολο τους και κακή ερμηνεία κανονισμών και πολιτικών. Στη ναυτιλία όπου πολλά οικονομικά στοιχεία μπορούν να διαμορφώσουν πολύπλοκες καταστάσεις κατά τη διάρκεια ενός ταξιδιού, τις συμβάσεις για τον τρόπο εκμίσθωσης του και των εσόδων και εξόδων που αναλαμβάνει, η καθιέρωση προτύπων κινήσεων για την τελική αντιμετώπιση τους κρίνεται επιβεβλημένη. Εάν ένα ταξίδι ενός πλοίου που αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της ναυτιλιακής ανήκει χρονικά σε διαφορετικές χρήσεις ή ακολουθεί πολύπλοκες διαδικασίες αναγνώρισης εξόδων ανάλογα με τη χώρα παραμονής και το λιμάνι εκφόρτωσης, θα πρέπει να προβαίνει σε λεπτομερή καταγραφή όλων των στοιχείων, κάτι το οποίο αποτελεί δύσκολο εγχείρημα που αποφέρει συχνά και λάθη στις εκτιμήσεις και στην τελική αποτίμηση τους. Οι εκτιμήσεις στα χρόνια ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, των μηνών που θα διαρκέσει μια επικείμενη ναυπήγηση, οι προβλέψεις στα οικονομικά στοιχεία και στη ρευστότητα αποτελούν κομμάτια ενδεδεγμένης ανάλυσης και θα πρέπει να αποτυπώνονται στην τρέχουσα κατάσταση ανεξαρτήτως αν ανήκουν και σε προγενέστερες περιόδους δραστηριοποίησης.

Για το λόγο αυτό το πρότυπο 8 στις ναυτιλιακές αναλύει τις έννοιες της Λογιστικής Πολιτικής που θα πρέπει να ακολουθείτε και της μεταβολής της

⁴⁵ Καραγεώργος Θ., (2006). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S) και Βασικές Λογιστικές Αρχές. Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Λογιστικής Εκτίμησης στα λάθη και τις επιπτώσεις που θα έχουν στις οικονομικές καταστάσεις οι μεταβολές μεταχρονολογημένα όλων αυτών.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις**

Το πρότυπο αυτό προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα προσδιορίζει το χρόνο αναγνώρισης και αρχικής καταχώρησης ενός παγίου στοιχείου (vessels initial recognition). Επίσης επιτρέπει κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση των παγίων (subsequent measurement) στην επιχείρηση να χρησιμοποιήσει είτε την αποτίμηση στην τιμή κτήσεως είτε την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Σύμφωνα με έρευνες στην ναυτιλία χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος ως μέθοδος απόσβεσης.

Το σημαντικότερο περιουσιακό στοιχείο κάθε ναυτιλιακής εταιρείας πάραυτα αποτελεί το πλοίο και ο στόλος που διαμορφώνεται από την ποσότητα των πλοίων που έχει στην κατοχή της. Μπορεί για την εύρυθμη λειτουργία της ναυτιλιακής να έχουν σημασία όλα τα στοιχεία που περιεγράφηκαν παραπάνω για την σωστή και αποδοτική λειτουργία της, αλλά ο στόλος εν τέλει είναι αυτός που θα δημιουργήσει αξία σε όλες τις δραστηριότητες, αποφέροντας μεσοβραχυπρόθεσμα έσοδα και κέρδος για την βιωσιμότητα σε βάθος χρόνου. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητος ο ιδιαίτερος λογιστικός χειρισμός της αποτίμησης της αξίας του κάθε ιδιόκτητου πλοίου ανάλογα εάν αποκτάτε καινούργιο ή μεταχειρισμένο και όλων των λειτουργικών εξόδων που πραγματοποιούνται για να είναι έτοιμο προς χρήση από τα λειτουργικά κόστη μεταφοράς του σε λιμάνι σε δαπάνες παντός τύπου όπως μεταβιβάσεις κυριότητας και νομικά έξοδα και επιθεωρήσεις. **Εκτός του κόστους κτήσης για το σκαρί του πλοίου, ιδιαίτερη σημασία αποκτούν και τα μέρη του πλοίου που αποκτούνται έναντι μεγάλου χρηματικού τιμήματος και αποσβένονται σε διαφορετικό χρόνο ζωής από το σκαρί.** Κατά την οικονομική αποτίμηση του πλοίου που αποτελεί το βασικό πάγιο περιουσιακό στοιχείο της ναυτιλιακής και για τη σωστή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης στο τέλος κάθε χρήσης, οι αξίες, αν εξαιρεθεί ο εξοπλισμός πλοήγησης, προβλέπονται στις εκάστοτε υπογεγραμμένες συμβάσεις αγοράς και διαμορφώνουν την πάγια οικονομική κατάσταση της εκάστοτε ναυτιλιακής. Ο διαχωρισμός μερών του πλοίου μπορεί να ανυψώσει την πάγια οικονομική κατάσταση σε περιπτώσεις που μέρη έχουν μεγαλύτερη ωφέλιμη ζωή από άλλα άρα και μεγαλύτερη αξία στο

χρόνο αποτίμησης τους, παρέχοντας λεπτομερέστερη πληροφόρηση σε χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που καταγράφονται όλα τα γεγονότα αυτά. Εκτός των πλοίων βέβαια, πάγια περιουσιακά στοιχεία με αποσβεστική αξία αποτελούν και τα μηχανήματα, έπιπλα, μεταφορικά μέσα και οτιδήποτε αγοράζεται για την εκπλήρωση της ναυτιλιακής δραστηριότητας. Ο τρόπος καταγραφής και απεικόνισης όλων των στοιχείων αυτών ορίζεται λεπτομερώς από το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις με σκοπό τη εμφάνιση λειτουργικού τρόπου καταγραφής παγίων και αποσβέσεων σε ένα πολύπλοκα διαμορφωμένο ναυτιλιακό πλαίσιο.

- **Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής αναφοράς 15 – Έσοδα**

Η αναγνώριση των εσόδων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων σύμφωνα με τους ορισμούς διαχείρισης των διεθνών λογιστικών προτύπων αποτελεί μια πολύπλοκη διαδικασία που χρίζει ιδιαίτερης μεταχείρισης. Η δυσκολία έγκειται κυρίως στο τρόπο που αντιστοιχίζονται τα έσοδα με τα έξοδα στην κύρια δραστηριότητα μιας ναυτιλιακής όπως η μεταφορά εμπορευμάτων, υλικών αγαθών και καυσίμων, μέσα στο βασικό πάγιο περιουσιακό της στοιχείο αγορασμένο είτε εκμισθωμένο. Έσοδα παράγονται από την μεταφορά και παράδοση φορτίων σε πολλούς προορισμούς ανά εμπορικό ταξίδι. Το πρότυπο 15 επισημαίνει ότι όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά αυτές τις δραστηριότητες αυτές μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, να αποτιμηθεί, ποσοτικά και χρονολογικά με ακρίβεια, καθώς και να συνδεθεί αξιόπιστα με οφέλη που εισρέουν στα ταμεία της ναυτιλιακής επιχείρησης, μπορεί να θεωρηθεί έσοδο από ναυτιλιακή δραστηριότητα. Λογιστικά αποτιμάται στην περίοδο στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες και συνήθως ανά ταξίδι και πλοίο χρήσης. Υπάρχει η περίπτωση η αρχή ενός εμπορικού ταξιδιού να βρίσκεται σε διαφορετική οικονομική χρήση από το πέρας του, με αποτέλεσμα και τα ανάλογα έσοδα και έξοδα να χωρίζονται σε δύο διαφορετικές χρήσεις. **Στην περίπτωση αυτή το έσοδο εκτιμάται με τη μέθοδο του βαθμού ολοκλήρωσης**, που αποτελεί το καταλληλότερο τρόπο αποτίμησης εσόδων υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί σε δύο χρήσεις. Η μέθοδος αυτή ορίζει το έσοδο συσχετίζοντας τις μεταφορικές υπηρεσίες με τις ημέρες διάρκειας του ταξιδιού.

Σημαντικό άρα στον χειρισμό των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης των εσόδων (**revenue recognition**) δηλαδή τα έσοδα λογίζονται όταν

θα εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και αυτά τα οφέλη μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 - Παροχές σε Εργαζόμενους**

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να διαμορφώσει ένα συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο δράσης της εκάστοτε ναυτιλιακής εταιρείας απέναντι στους εργαζομένους που απασχολεί. Δημιουργεί την υποχρέωση γνωστοποίησης λογιστικά όλων των παροχών που πρόκειται να διενεργηθούν προς όφελος των εργαζομένων από το ναυτιλιακό εργοδότη και κυρίως θέτει τις κατευθυντήριες γραμμές απεικόνισης συστημάτων ασφάλισης, με ένα σύνολο ρυθμίσεων που καλύπτουν μεγάλο εύρος ασφαλιστικής νομοθεσίας κάθε χώρας που έχει υιοθετήσει τη χρήση των προτύπων. Λόγω έντονης παρουσίας μητρικών-θυγατρικών εταιρειών στο ναυτιλιακό χώρο ανεξαρτήτως προέλευσης κύριας έδρας, ορίζεται το πλαίσιο λειτουργίας των εταιρειών και οι υποχρεώσεις τους αναλυτικά.

Βασική κατηγορία λογιστικής απεικόνισης που αφορά τις ναυτιλιακές, αφορά τις βραχυχρόνιες παροχές προς του εργαζομένους που πρέπει να λογίζονται στο χρόνο που πραγματοποιούνται ακόμα και αν οι παροχές μεταφέρονται στην επόμενη λογιστική χρήση. Αποζημιώσεις απόλυσης και μισθολογική πολιτική σαν ποσά καταβολής θεωρούνται έξοδα, όπως και η διανομή κερδών προς μέλη διοικητικών συμβουλίων και στελεχών βαραινοντας τα αποτελέσματα της χρήσης καταβολής. Διευκρινήσεις και εννοιολογικό περιεχόμενο απεικόνισης δίνονται για τυχόν έκτακτες γνωστοποιήσεις προς υπαλλήλους, και ο τρόπος αντιμετώπισης της μισθολογικής πολιτικής ανά χρόνια εργασίας και θέση ευθύνης.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21⁴⁶ – Οι επιδράσεις μεταβολών τιμών συναλλάγματος**

Καθώς οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται παγκοσμίως το συγκεκριμένο πρότυπο παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον για τον τρόπο επιλογής της εκάστοτε συναλλαγματικής πολιτικής που επιλέγει η κάθε εταιρεία, αφού οι επιλογές που θα

⁴⁶ ΚΑΝΟΝΙΣΜΌΣ (ΕΚ) αριθ. 708/2006 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΉΣ της 8ης Μαΐου 2006 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 21 και τη διερμηνεία 7 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ)

κάνει θα έχουν και την ανάλογη επίδραση στην σύνταξη των οικονομικών αποτελεσμάτων της. Οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες μπορούν να επιδράσουν σημαντικά στην οικονομική πολιτική που θα ακολουθηθεί και να περιπλέξει τις λογιστικές διαδικασίες απεικόνισης ανάλογα με τη χώρα δράσης, των εμπορικών ταξιδιών και των δρομολογίων και των θυγατρικών-μονόπλοιων εταιρειών ιδίων συμφερόντων.

Το πρότυπο διαχωρίζει τις οικονομικές υποχρεώσεις σε αυτές με νομισματικά στοιχεία και σε αυτές με μη. Η ουσία χρήσης του έγκειται στην νομισματική αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων αφού όλα τα νομισματικά στοιχεία θα πρέπει να αποτιμώνται με την ημερομηνία σύνταξης ισολογισμών και οποιαδήποτε συναλλαγματική διαφορά να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 - Δανεισμός**

Ο δανεισμός σε μια ναυτιλιακή εταιρεία υφίσταται κυρίως κατά την αγορά ή παραγγελία ενός στοιχείου του ενεργητικού συνήθως πλοίο ή κάποιο κοστοβόρο μέρος ενός ήδη υπάρχοντος, για το οποίο απαιτείται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα προκειμένου να λειτουργήσει ή να εγκατασταθεί και να αποφέρει έσοδα από τη λειτουργία του (*qualifying asset*). Το κόστος δανεισμού στις περιπτώσεις αυτές και σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο 23, δύναται να κεφαλαιοποιηθεί λογιστικά, δηλαδή να γίνει κεφαλαιοποίηση των τόκων δανεισμού, που αποτελούν τα κύρια έξοδα από τη λήψη ενός δανείου. Πρόκειται δηλαδή για κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου καθώς και των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν εάν η σύναψη δανείου έχει γίνει με αλλοδαπή εταιρεία, γιατί θεωρούνται συμπληρωματικό ποσό του κόστους που καλείται να εξοφλήσει η ναυτιλιακή εταιρεία σε τόκους.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 - Ενοποιημένους Οικονομικές Καταστάσεις**

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 27⁴⁷ εισάγει την ουσιαστική έννοια και τον ολοκληρωμένο έλεγχο της σχέσης μητρικής με θυγατρικές ναυτιλιακές εταιρείες. Οι ναυτιλιακές εταιρείες συχνά υλοποιούν σχήματα μητρικών εταιρειών με

⁴⁷ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 - 31/3/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 1254/2012 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων)

θυγατρικές ιδίων συμφερόντων που ελέγχουν ένα πλοίο, διαδικασία που απαιτεί εκτενή έλεγχο και λεπτομέρεια στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων των δύο σε σχέση εταιρειών για κάθε διαχειριστική χρήση. Στην ουσία εισάγει τη περίπτωση διαχείρισης ζημιών στις θυγατρικές όπου αν ξεπερνούν ένα ποσοστό βαραίνουν τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, εισάγοντας την έννοια της οικονομικής ευθύνης που αναλαμβάνει η μία για την άλλη. Αναλύοντας εκτενώς τον τρόπο κατάρτισης και παρουσίασης των ενοποιημένων καταστάσεων τους, μείνεται και στις επενδύσεις που υλοποιούνται από τη μία εταιρεία στην άλλη και τη τελική ουσιαστική σχέση που αποτυπώνεται στα οικονομικά δεδομένα που θα επισημοποιήσουν και θα μεταφέρουν προς ενημέρωση στον εξωτερικό επενδυτή και χρήστη των στοιχείων τους.

- **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 - Απομειώσεις Στοιχείων Ενεργητικού**

Η ανάλυση για απομειώσεις στοιχείων ενεργητικού⁴⁸ στις ναυτιλιακές εταιρείες εντοπίζει σημαντικά λογιστικά θέματα που χρίζουν ιδιαίτερης αντιμετώπισης. Κατευθυντήριες γραμμές δίνονται από το πρότυπο 36, το οποίο εισάγει διευκρινιστικές έννοιες για τις διαφορές λογιστικών αξιών παγίων στοιχείων με τις τρέχουσας της αγοράς. **Πιο συγκεκριμένα το βασικό πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το πλοίο, συχνά εμφανίζει διαφορές στην εκτίμησης της αξίας του ανάμεσα στην λογιστική και πραγματική αποτίμηση. Λογιστικά μπορεί να εμφανίζει μεγαλύτερη αξία από τις τρέχουσες τιμές που ορίζουν οι αγορές και η διαφορά αυτή των δύο τιμών συνιστά την απομείωση της αξίας του πλοίου.** Ουσιαστικά, εμφανίζεται μια ζημιά στην διαφορά των δύο αυτών τρόπων αποτίμησης, με το λογιστικό πρότυπο αυτό να ορίζει την τρέχουσα αξία σαν αξία ορισμού, μειώνοντας την λογιστική κατά μέγεθος στο οποίο μπορεί να ανακτηθεί το περιουσιακό στοιχείο στην ναυτιλιακή αγορά. Μια ζημιά απομείωσης, η προσαρμογή δηλαδή της αξίας λογιστικά, αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος για στοιχεία προς απομείωση θα πρέπει να διενεργείται σε ετήσια βάση σε περιουσιακά στοιχεία με αδιευκρίνιστη ωφέλιμη ζωή

⁴⁸ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 - 31/3/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 243/2010 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων)

για να εντοπίζονται τυχόν ζημιές δηλαδή διαφορές λογιστικής με τρέχουσας αξίας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει ενδείξεις για τυχόν φυσικές καταστροφές, μειώσεις στην αξία ναυλώσεων και τεχνολογικές εξελίξεις ή κοινωνικό-οικονομικές συνθήκες που μπορεί να μειώνουν την τρέχουσα αξία και να δημιουργούν την ανάλογη ζημιά.

3.5 Κύριες διαφορές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τις Γενικά αποδεκτές Λογιστικές Αρχές στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις ναυτιλιακές δραστηριότητες σχεδιάστηκαν για να προσφέρουν αξιοπιστία και να εξαλείψουν κάθε περιθώριο αμφισβήτησης παρουσίασης λογιστικών δεδομένων.⁴⁹ Συνδυάζοντας και αναβαθμίζοντας πρακτικές και κανόνες που χρησιμοποιούνταν ήδη στη ναυτιλιακή λογιστική απεικόνιση, προέκυψαν διαφορές που εκσυγχρόνισαν και διευκόλυναν τη λειτουργία ναυτιλιακών μονάδων. Οι μέχρι πρότινος λογιστικές πρακτικές συμπεριλάμβαναν μόνο την πρωτοβουλία κάθε χώρας να δημιουργήσει ένα ευέλικτο πλαίσιο οικονομικής πληροφόρησης, με σκοπό να βοηθήσει την λειτουργικότητα της εσωτερικής τους αγοράς. Πριν καθιερωθούν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα και φυσικά λόγω της ισχυρής επιρροής που κατέχει στη παγκόσμια οικονομία, η αμερικάνικη λογική εφαρμογής λογιστικής απεικόνισης διαδραμάτιζε σημαντικό ρόλο στη σύγκλιση λογιστικών πρακτικών.

Οι γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές υιοθετήθηκαν από πολλές οικονομίες που τις προσάρμοσαν αναλόγως στην εσωτερική τους οικονομία και ισχύουσα νομοθεσία. Μπορεί τα επονομαζόμενα USGAAP αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα να προσέφεραν στην προσπάθεια λογιστικής ομοιομορφίας, αλλά με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διαμορφώθηκε με διαφορετικό τρόπο η παγκόσμια λογιστική απεικόνιση. Η επιλογή κάθε ενδιαφερομένου/χώρας για το ποια πρότυπα θα ακολουθήσει βασίζεται κυρίως στο πόσο μπορεί να τα προσαρμόσει στην εσωτερική της οικονομία, αφού οι επιλογές εμπεριέχουν κάποιες διαφορές που άλλοτε δυσχεραίνουν το έργο των λογιστών και άλλοτε το διευκολύνουν. Οι κύριες διαφορές που παρουσιάζονται αφορούν τα εξής:

⁴⁹ Αλαμάνος Χ., Ιανουάριος-Φεβρουάριος 2002: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116, σελίδες 16-17

- Οι λογιστικές ορολογίες στο πλαίσιο των U.S. GAAP⁵⁰ και των Διεθνών Προτύπων δεν είναι πάντα οι ίδιες, αφού η βάση δημιουργίας τους διαφέρει ανεξαρτήτως της ομοιομορφίας του τελικού σκοπού που αποσκοπούν.
- Στον Ισολογισμό σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές τα στοιχεία παρουσιάζονται κατά σειρά ρευστότητας και όχι μονιμότητας, όπως συμβαίνει με τα Διεθνή Πρότυπα⁵¹. Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αν γεγονότα μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού δείχνουν ότι θα επηρεαστεί η συνέχεια της ορθής λειτουργίας της ναυτιλιακής, επηρεάζεται στο ορθό της η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Για το λόγο αυτό γεγονότα ανάμεσα στην ημερομηνία ισολογισμού και έγκρισης προς έκδοση οικονομικών καταστάσεων υπόκεινται σε διορθωτικές κινήσεις για την σωστή τελική απεικόνιση των γεγονότων.
- Ο όρος μετρητά σύμφωνα με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα περιλαμβάνει την υπερανάληψη⁵², σε αντίθεση με τα U.S. GAAP. Ο τραπεζικός δανεισμός θεωρώντας ότι αποτελεί μία χρηματοοικονομική δραστηριότητα, συνιστά ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμειακής διαχείρισης μιας επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι τραπεζικές υπερανάληψεις συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων, σύμφωνα με το 7^ο διεθνές πρότυπο παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός του προτύπου αυτού, η παροχή πληροφοριών, αναφορικά με τις μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων μιας ναυτιλιακής μονάδας που αφορά τον τομέα των υπεραναλήψεων, πρέπει να απεικονίζεται σε μια από τις ενδεικτικές κατατάξεις χρηματοροών που προτείνονται όπως οι λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές.
- Μία από τις πιο σημαντικές διαφορές, αποτελεί ο τρόπος αποτίμησης και απεικόνισης της εταιρείας σύμφωνα με την μέθοδο της «εύλογης αξίας» (fair value), η οποία ορίζει την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών με την σύγχρονη αξία τους και όχι με την αξία κτήσης τους. Η αξία κτήσης σαν μια προαναφερθείσα γενική λογιστική παραδοχή

⁵⁰ Ampofo, A. Akwasi, and Sellani, j. Robert, Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the harmonization of accounting standards, Accounting Forum, v. 29, 2005, pp. 219-231.

⁵¹ Σακέλλης, Ε. (2005). Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ. Πειραιάς: Εκδόσεις Ιδίου.

⁵² Κόντος, Γ. (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

μπορεί να προσέφερε μια ομοιομορφία στη παγκόσμια λογιστική απεικόνιση, αλλά δεν δημιουργούσε ελαστικότητα και λειτουργικότητα στη χρήση της για την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, αφού η εκ νέου αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και η αποτίμηση στη δίκαιη αξία αυξάνουν την αξία των παγίων, των εμπορευμάτων, των απαιτήσεων, των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και των άυλων στοιχείων. Η διαφορά αυτή έχει σημασία στις ναυτιλιακές πρακτικές στις περιπτώσεις αγοραπωλησιών κοστοβόρων ανταλλακτικών, μηχανημάτων και ολόκληρων πλοίων αφού παρουσιάζεται απόκλιση στις τιμές αποτίμησης όλων αυτών στην πάροδο του χρόνου.

- Δόθηκε η ευκαιρία επιλογής διαφόρων λογιστικών μεθόδων⁵³ καταγραφής και εκτίμησης λογιστικών πολιτικών και λαθών, αποσβέσεων, καταχώρισης εσόδων, κεφαλαιοποίησης και κοστών κτήσης παγίων των οικονομικών στοιχείων στα Διεθνή λογιστικά πρότυπα, ξεκλειδώνοντας το δικαίωμα επιλογής της εκάστοτε ναυτιλιακής εταιρείας. Προωθήθηκε η λειτουργικότητα σαν λύση σε πολύπλοκες λογιστικές πρακτικές ναυτιλιακών διαδικασιών, μέσα από την επιλογή τρόπων αντιμετώπισης τους.

3.6 Κύριες διαφορές Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις

Στην ελληνική πραγματικότητα η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έγινε υποχρεωτική στο 2002, με τον νόμο 2992⁵⁴ σε όλες τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες με έτος ισχύς το 2005. Μέχρι πρότινος η χρήση των ελληνικών προτύπων λογιστικής διαχείρισης οικονομικών στοιχείων πραγματοποιούνταν για την ορθή επίβλεψη των λογιστικών πρακτικών και κύριο μέλημα την βιωσιμότητα μακροπρόθεσμα. Τα ελληνικά πρότυπα στόχευαν στην καταγραφή και παρουσίαση λογιστικών δεδομένων ώστε να απαλειφθεί η πιθανότητα απόκρυψης στοιχείων που θα δημιουργούσαν λειτουργικό πρόβλημα στους χρήστες τους από λανθασμένη κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων ανά έτος χρήσης. Η σημασία της δημιουργίας τους εσωκλείεται στο βασικό στόχο της προστασίας της

⁵³ Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

⁵⁴ Νόμος 2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις.

ελληνικής επιχείρησης και κατ' επέκταση οικονομίας, δημιουργώντας σταθερές βάσεις ομαλής βιωσιμότητας σε επιχειρήσεις που συνεισφεραν στην ανύψωση της οικονομικής σταθερότητας της χώρας. Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σαν βάση λογιστικής απεικόνισης, **αλλάζει η ρότα εστίασης λογιστικά, εντάσσοντας τη σημασία της ορθής πληροφόρησης εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και επενδυτών**, με κύριο στόχο την βέλτιστη εξυπηρέτηση του χρήστη της πληροφορίας για οποιαδήποτε χρηματοοικονομική κίνηση προβεί. Έχοντας αναλύσει το λογιστικά πρότυπα που ενδιαφέρουν τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κατά τη λογιστική τους σύγκλιση με τις διεθνείς διαδικασίες απεικόνισης, διαφαίνονται οι κύριες διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών και Ελληνικών Προτύπων και μπορούν να ενταχθούν σε δύο βασικές κατηγορίες⁵⁵:

- Στο **τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων** με βάση τις οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται στον εξωτερικό χρήστη
- Στη **διαφορετική αντιμετώπιση λογιστικών θεμάτων, περιπτώσεων και πολιτικών.**

Στην αρχή της χρήσης διεθνών προτύπων βέβαια στην Ελλάδα οι διαφορές στη αντιμετώπιση λογιστικών θεμάτων ήταν περισσότερες όπως η υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και η κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, κάτι το οποίο εξαλείφθηκε από τη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διεθνείς πρακτικές.

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα στο ναυτιλιακό επιχειρείν ανήκουν κυρίως στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές. Παρακάτω επισημαίνονται οι διαφορές ανάλογα με τα πρότυπα που θεωρούνται σημαντικότερα στο ναυτιλιακό τομέα και είναι οι εξής:

1. Διεθνή Λογιστικό πρότυπο 1 – Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων

Τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτούν, όπως έχει προαναφερθεί, την κατάρτιση ενός **Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων**⁵⁶ κάτι το οποίο δεν υπάρχει σαν απαίτηση από την ελληνική λογιστική νομοθεσία. Στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών στα ελληνικά λογιστικά πλαίσια, πραγματοποιείται η σύνταξη ενός **πίνακα**

⁵⁵ Γεωργίου, Α., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS. Εκδόσεις Σάκκουλα, 2003.

⁵⁶ Σακέλλης, Ε., Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ με βάση τους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

διάθεσης αποτελεσμάτων για να καλυφθεί η απουσία παρουσίασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Με τη χρήση άρα των Διεθνών προτύπων εξαλείφεται η πιθανότητα να υπάρξουν σφάλματα κατά τις πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αφού εμπεριέχονται και επιπλέον πληροφορίες από τον κλασικό μέχρι πρότινος Πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Μεγαλύτερη πληροφόρηση καθώς και ποικιλία δεδομένων σε συνδυασμό με ξεκάθαρη παρουσίαση γεγονότων που οδήγησαν σε αύξηση ή μείωση των υπολοίπων των λογαριασμών, **δημιουργούν ένα πιο αξιόπιστο αποτέλεσμα για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές της καθαρής θέσης της ναυτιλιακής εταιρείας** κατά τη διαχειριστική χρήση μελέτης.

Διεθνή λογιστικό πρότυπο 8 – Λογιστικές Πολιτικές – Μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών

Στο κομμάτι αυτό εισάγεται πλέον η **δυνατότητα επαναδιατύπωσης λογιστικών καταστάσεων προηγούμενων ετών**, σε περιπτώσεις εύρεσης κάποιου λάθους λογιστικής φύσεως ή σε περιπτώσεις αλλαγών λογιστικών πολιτικών, δηλαδή συγκεκριμένων αρχών, παραδοχών, κανόνων και πρακτικών, που εφαρμόζονται από την ναυτιλιακή οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Πλέον δίνεται η **δυνατότητα επιλογής λογιστικής πολιτικής** με σκοπό πάντα την προώθηση της αξιοπιστίας των πληροφοριών που παρέχονται. Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις λόγω της φύσεως των εργασιών τους και της πολυπλοκότητας των λογιστικών κινήσεων των βιβλίων τους, βοηθούνται κατά την επιλογή της βέλτιστης λογιστικής πολιτικής γιατί κατά το παρελθόν με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η εργασίες ήταν τυποποιημένες χωρίς να δίνουν ευελιξία και στην συγκέντρωση των στοιχείων ανά έτος χρήσης.

2. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 14 – Πληροφόρηση κατά Τομέα

Η πληροφόρηση που παρέχει η ναυτιλιακή επιχείρηση στον εξωτερικό χρήστη πλέον τυποποιείται, αφού εισάγεται η υποχρέωση δημοσίευσης στοιχείων αναλυτικά και ανά τομέα δραστηριότητας όσον αφορά τα έσοδα – έξοδα, τις οικονομικές καταστάσεις και πολλών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Οι πρακτικές προηγούμενων ετών εγκαταλείπονται μαζί με τη λογική ενασχόλησης μόνο με βασικά στοιχεία οικονομικών καταστάσεων. Οδηγούμενοι από το στόχο των Διεθνών προτύπων για πλήρη και λεπτομερή ενημέρωση εσωτερικών και εξωτερικών χρηστών για τις οικονομικές δραστηριότητες κάθε ναυτιλιακής εταιρείας, δημιουργείται πλέον

ένα περιβάλλον όπου όλα οι κινήσεις είναι ορατές, νόμιμες και εύκολα αξιοποιήσιμες από ενδεχόμενους επενδυτές ή εσωτερικούς ελεγκτές.

3. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Εκτός από τις διαφορές λογιστικής καταγραφής προς απεικόνιση, στις ναυτιλιακές εταιρείες όπου το κόστος κτήσης κάποιου παγίου είναι κοστοβόρο ή αποτελείται από πολλές αγορές ανταλλακτικών, ειδών συντήρησης, κομματιών και μηχανών εντοπίζεται μια σημαντική διαφορά στην μεταφορά του κόστους αυτού σε επόμενες λογιστικές περιόδους εφόσον τότε πρόκειται να αναλωθούν. Το σημαντικότερο πλεονέκτημα σε σχέση με Ελληνικά πρότυπα έγκειται στο γεγονός της δυνατότητας επιλογής τρόπου αποτίμησης στοιχείων ενσώματων κινήτοποιήσεων ανάλογα με τη μέθοδο του κόστους (κόστος κατά τη κτήση) ή τη μέθοδο μεταγενέστερης αποτίμησης σε επόμενες λογιστικές χρήσεις. Στα ελληνικά πρότυπα χρησιμοποιείται η μέθοδος κόστους μόνο με αναπροσαρμογές σε διαστήματα που επιτρέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία ή αποφάσεις αρμοδίων. Τέλος, δίνεται η δυνατότητα στις ναυτιλιακές εταιρείες να επιλέξουν την αποτελεσματικότερη μέθοδο απόσβεσης, επιλέγοντας τη μέθοδο που ανταναικλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο που αποκτούν. Αυτές είναι οι σταθερή μέθοδος, η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος της μονάδας παραγωγής, ενώ στα ελληνικά πρότυπα προτείνεται και χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος αποτίμησης.

4. Διεθνή Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15 - Έσοδα

Το πρότυπο περιγράφει λογιστικά το πότε ένα έσοδο⁵⁷ προέρχεται από την πώληση αγαθών και ποτέ από την παροχή υπηρεσιών. Η κύρια διαφορά στην αξιοποίηση του στη ναυτιλία, βρίσκεται στο διαχωρισμό εσόδων και επιτοκίων όταν πρόκειται για πίστωση μακράς διάρκειας κατά τη πώληση η ενοικίαση κάποιου στοιχείου. Όταν στα ελληνικά πρότυπα τα έσοδα καταγράφονταν σαν ένα συνολικό ποσό, πλέον γίνεται διαχωρισμός του ποσού που λαμβάνει από μια εκποίηση σε βάθος χρόνου σε έσοδο και επιτόκιο για ορθότερη αντιμετώπιση των εσόδων λογιστικά και πληρέστερη ενημέρωση των εμπλεκομένων μελλοντικά.

⁵⁷ Βλάχος, Χ., Λουκά Α., 2008, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009. Εκδόσεις Παπαζήση, Globaltraining. Αθήνα.

5. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 19 – Παροχές σε εργαζομένους

Σε αυτό το τομέα ανάλυσης περιγράφεται το σύνολο των παροχών που απολαμβάνουν οι εργαζόμενοι σε ναυτιλιακές εταιρείες βραχυπρόθεσμα και καταγράφονται στον χρόνο πραγματοποίησής τους. Καταγράφονται διαφορές στις πολιτικές αμοιβών των εργαζομένων και σε επιπλέον επιδόματα που αποδίδονται σε υπαλλήλους ναυτιλιακών εταιρειών και πρέπει να καταγραφούν και να γνωστοποιηθούν αναλόγως. Αποζημιώσεις απόλυσης, συνταξιοδοτικές παροχές, ετήσιες άδειες και χρονικά περιθώρια γνωστοποίησης εμφανίζουν διαφορές στη λογιστική απεικόνιση ανάλογα με το χρόνο που εκτελούνται και τη χρήση την οποία επιβαρύνουν. Η κύρια διαφορά μιας χερσαίας εταιρείας όσον αφορά τις χρηματικές παροχές παρουσιάζεται στην διανομή των κερδών προς τα μέλη διοικητικού συμβουλίου όπου οποιαδήποτε καταβολή κατά τα διεθνή πρότυπα θεωρείται εταιρικό έξοδο και επιβαρύνει τα τελικά αποτελέσματα χρήσης με τα ποσά καταβολής, ενώ η τακτική των ελληνικών προτύπων δεν προέβλεπε καμία επιπλέον επιβάρυνση στα τελικά αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων.

6. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 20 - Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Το πρότυπο⁵⁸ περιγράφει την λογιστική αντιμετώπιση για τις κρατικές επιχορηγήσεις οι οποίες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως δαπάνες κατά την περίοδο που έχουν πραγματοποιηθεί. Οι επιχορηγήσεις, κατά τα διεθνή πρότυπα πρέπει να εμφανίζονται σε διαφορετικό λογαριασμό από τα ίδια κεφάλαια και να αντιμετωπίζονται αναλόγως, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ελληνικών προτύπων, που τις εντάσσουν σαν στοιχείο των κεφαλαίων αυτών.

7. Διεθνή Λογιστικό πρότυπο 21 – Μεταβολές τιμών συναλλάγματος

Οι ναυτιλιακές εταιρείες, εκ φύσεως, ανεξαρτήτως της έδρας που δηλώνουν πραγματοποιούν εργασίες παγκοσμίως, έχοντας συναλλαγές με προμηθευτές και πελάτες σε όλα τα μέρη του κόσμου που χρειάζεται η εμπορική ναυσιπλοΐα. Η

⁵⁸ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη

προσαρμογή στη νομισματική πολιτική κάθε μέρους μιας συναλλαγής κρίνεται υποχρεωτική και το σύνολο των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καταγράφεται σε μια αναγνωρισμένη και επίσημη νομισματική μονάδα. Ωστόσο καταγράφονται συναλλαγματικές διαφορές σε όλες τις κατηγορίες που απασχολούν νομισματικές μονάδες, οι οποίες εφαρμόζοντας τα διεθνή πρότυπα καταγράφονται και αναγνωρίζονται ως έξοδα απευθείας στα αποτελέσματα στο τέλος κάθε χρήσης, ενώ με τα ελληνικά πρότυπα⁵⁹ δεν εκπίπτουν σαν δαπάνες αφού δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή.

8. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 - Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών⁶⁰

Οι σχέσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να συνοδεύονται από την λεπτομερή παροχή πληροφοριών γι' αυτές καθώς και για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ τους, αφού οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Η απαίτηση αυτή υπερβαίνει των απαιτήσεων γνωστοποίησης της ελληνικής νομοθεσίας.

9. Διεθνή Λογιστικό πρότυπο 27 – Ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Στον τομέα ανάλυσης αυτό υπάρχει διαφορά στην αντιμετώπιση της σχέσης μητρικών με θυγατρικές εταιρείες, γεγονός που ενδιαφέρει απόλυτα τις ναυτιλιακές οντότητες αφού αποτελεί μια συνηθισμένη πρακτική λειτουργίας στη σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη ναυτιλιακή αγορά. Σε αντίθεση με τα ελληνικά πρότυπα προβλέπεται μια ουσιώδη ανάλυση της σχέσης αυτής σε οικονομικό και νομικό επίπεδο, δημιουργώντας υποχρεώσεις της μίας απέναντι στην άλλη οι οποίες δεν υπολογίζονταν σε επικείμενους οικονομικούς ελέγχους.

3.7 Πλεονεκτήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις

Αρχικά όπως έχει προαναφερθεί με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, **εξασφαλίζεται η ομοιομορφία των**

⁵⁹ ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)

⁶⁰ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 - 16/12/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 632/2010 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων)

οικονομικών καταστάσεων κατά τη δημοσίευση τους για την βέλτιστη επεξεργασία από τους δυνητικά ενδιαφερόμενους επενδυτές ή αναλυτές, άρα εμφανίζεται ξεκάθαρα το πλεονέκτημα σύγκρισης διαχρονικά όλων των οικονομικών δεδομένων με άλλες επιχειρήσεις. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η **παροχή έγκυρης και λεπτομερούς πληροφόρησης εσωτερικά** στα λογιστήρια και στη διοίκηση των ναυτιλιακών εταιρειών, δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις για μελλοντική λήψη βέλτιστων στρατηγικών αποφάσεων, προκειμένου να σχεδιαστεί με ασφάλεια το επενδυτικό πλάνο που θα ακολουθηθεί και θα διευρύνει τα κέρδη ή θα περιορίσει ενδεχόμενες ζημίες, εξασφαλίζοντας βιωσιμότητα και λειτουργικότητα. Επιπλέον, **επιρεάζεται η ανταγωνιστικότητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων** λόγω της ευρείας πρόσβασης κάθε ενδιαφερομένου στις οικονομικές τους καταστάσεις και της ευκολίας σύγκρισης στοιχείων μεταξύ τους. **Εξασφαλίζεται η διαφάνεια συναλλαγών μέσα από συνεχείς ελέγχους και τυποποιημένες διαδικασίες** που αποβλέπουν στην ορθή ενημέρωση του εξωτερικού χρήστη, οδηγώντας τον σε πιο συμφέρουσες για επένδυση επιλογές και αναγκάζοντας κάθε εταιρεία σε βέλτιστη λειτουργία για χάρη της αύξησης της εμπορικής της αξίας. Παράλληλα, **αποτρέπονται λάθη και παραλείψεις** αφού οι **σαφείς διαδικασίες κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων και όλες οι προηγηθείσες σαφώς καθορισμένες διαδικασίες για τη σύνταξη αυτών, παρουσιάζουν την καθημερινή και πραγματική εικόνα της επιχείρησης σε όλο το φάσμα της.**

Όσον αφορά την εικόνα εσωτερικά της κάθε ναυτιλιακής εταιρείας, αναλογιζόμενη φυσικά τον τεράστιο ανταγωνισμό που επικρατεί στον υπάρχον επιχειρηματικό τομέα, τα διεθνή πρότυπα **εξασφαλίζουν δυνατότητα άμεσης ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης των ανταγωνιστικών δυνάμεων** σε χρηματοοικονομικά δεδομένα και **μειώνει το χρόνο αντίδρασης στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν κατά την ανάλυση εξωτερικού περιβάλλοντος**, σε στρατηγικές αποφάσεις που θα επηρεάσουν τη μελλοντική λειτουργία της. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς. Η χρήση ενιαίων αρχών και κανόνων με μία **λογική συνέχεια και συνέπεια διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται και εφαρμόζεται** στις οικονομικές καταστάσεις. Αποτέλεσμα του παραπάνω, είναι η **αποφυγή αντιφάσεων και αντιθέσεων** που θα μπερδέψει τον δυνητικό χρήστη και θα δημιουργήσει ασάφειες και προβληματισμούς

για την εύρυθμη λειτουργία της ναυτιλιακής εταιρείας. Η κάθε εταιρεία που ασκεί επιχειρείν στο θαλάσσιο τομέα βασίζεται στη ρευστότητα που μπορεί να λάβει από εξωτερικούς επενδυτές και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και θα της εξασφαλίσει τα απαιτούμενα για επενδύσεις και μεγιστοποίηση της εμπορικής της αξίας. Για να αποκτήσει τα παραπάνω εφόδια κερδίζοντας τμήματα της αγοράς σε όρους πελατείας και χρηματοδότηση οφείλει να παρουσιάζει ξεκάθαρα την οικονομική της θέση και να δημοσιεύει έγκυρα στοιχεία. Θα εξασφαλιστεί με τον τρόπο αυτό σε μεγαλύτερο βαθμό η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των χρηστών τους, όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της ναυτιλιακής οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Η ναυτιλία γενικά με τη πολυπλοκότητα των δυνάμεων που επηρεάζουν το εμπορικό-οικονομικό κομμάτι της πρέπει να προσαρμόσει τη λειτουργία της σε μια ενιαία κίνηση λογιστικής ενημέρωσης, προκειμένου να αποφευχθεί το οικονομικό χάος στις συναλλαγές της. Η βασική οικονομική μονάδα μιας ναυτιλιακής εταιρείας, το πλοίο, διασχίζοντας εμπορικά λιμάνια και διαφορετικές οικονομίες αντιμετωπίζει τις προκλήσεις που απορρέουν από διαφορετικές οικονομικές φιλοσοφίες. Σε αυτή την οικονομική “Βαβέλ” τα διεθνή οικονομικά πρότυπα πασχίζουν να ικανοποιήσουν όλους τους δυνητικούς χρήστες μιας ναυτιλιακής συναλλαγής ανεξαρτήτως τοποθεσίας, γλώσσας και φιλοσοφίας. Έτσι το λογιστήριο μιας επιχείρησης του είδους μπορεί να απέχει χιλιάδες χιλιόμετρα μακριά αλλά με τα πρότυπα ενιαίας λογιστικής απεικόνισης να αναλύει και να διεκπεραιώνει υποθέσεις που θα ήταν αδύνατο διαφορετικά λόγω ποικιλίας προβλημάτων που θα αναλυθούν παρακάτω.

3.8 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις - Προβλήματα που ανακύπτουν

Η προσπάθεια που έγινε για την καθολική υιοθέτηση των διεθνών προτύπων μετά τη δημοσίευση και της σχετικές αναθεωρήσεις βελτίωσης και προσαρμογής σε διαδικασίες εγχώριων αγορών, αντιμετώπισε αρκετά προβλήματα στην πρώτη εφαρμογή της. Πέρα από της δυσκολίες μετάβασης που συμπεριλαμβάνουν φυσικά και αλλαγή ολόκληρων νομοθετικών πλαισίων και τη πολιτική πρωτοβουλία των εκάστοτε κυβερνήσεων των χωρών υιοθέτησης, προέκυψαν προβλήματα που αφορούν τη πρακτική διάσταση της εφαρμογής. Οι ναυτιλιακές κατά τη μετάβαση

τόσο στην ελληνική αγορά αλλά και γενικά της χώρας υιοθέτησης των προτύπων δεν ήταν κατάλληλα προετοιμασμένες να δεχθούν τόσο δραστικές αλλαγές της λογιστικές πρακτικές που είχαν προσαρμόσει και εξελίξει της ετήσιες οικονομικές διαδικασίες που ακολουθούσαν, με αποτέλεσμα να παρουσιαστούν αρκετές δυσκολίες την πρώτη χρονιά υποχρεωτικής εφαρμογής.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες ναυτιλιακές επιχειρήσεις αρχίζει την το πρώτο μήνα του 2005, ημερομηνία που είχε εξαρχής ορίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση. Είναι προφανές ότι οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις ανάλογα με τη χώρα προέλευσης έδρας αντιμετώπισαν διαφορετικά προβλήματα, διαφορές που οφείλονται κυρίως στο πόσο κοντά της ήδη υπάρχουσες τακτικές ήταν το προηγούμενο λογιστικό της πλαίσιο. Γενικά η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις χώρες κυρίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης έγινε με σκοπό την άμεση βοήθεια στην πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της υποψήφιους επενδυτές, πιστωτές, πελάτες και μετόχους. Ωστόσο, σε αρκετές χώρες μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, οι λογιστικές συνθήκες ανά κλάδο δραστηριοποίησης είναι διαφορετικές από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η Ελλάδα για παράδειγμα στο σύνολο της αγοράς της είναι μία χώρα στην οποία οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις αποτελούν το μεγαλύτερο ποσοστό ενεργών εταιρειών. Οι ναυτιλιακές με πλοία ελληνικής σημαίας πάραυτα σε γενικό πλαίσιο, αποτελούνται από μεγάλο αριθμό απασχολουμένων με μεγάλους ετήσιους τζίρους οπότε αποτελούν και ξεχωριστό κομμάτι της αγοράς. Στο ίδιο μοτίβο φορολογικά με τις φοροελαφρύνσεις και απαλλαγές που προσφέρει η ελληνική νομοθεσία, διευκολύνεται και η λογιστική παρουσίαση του τομέα αυτού με τη χρήση διεθνών προτύπων. Ωστόσο τα προβλήματα που ανέκυψαν είναι αρκετά και οφείλονται σε⁶¹:

- **Η διαφορές του τρόπου τήρησης των λογιστικών βιβλίων κατά τη διάρκεια των χρήσεων αλλά και στο τέλος κατά τη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων**

⁶¹ Μυλωνάς, Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Οι νέες πρακτικές απαιτούν εφαρμογή νέων κανόνων τυποποίησης, οι οποίες απαιτούν την απαραίτητη εξειδίκευση και προσαρμογή που διαφέρουν πολύ από της πολυετής πάγιες τακτικές λογιστικής συμπεριφοράς που προϋπήρχαν.

- **Το οικονομικό κόστος υιοθέτησης που αφορά είτε την εφαρμογή καινούργιων μηχανογραφικών διαδικασιών, καινούργιων συστημάτων και εκπαίδευση προσωπικού**

Η πολυπλοκότητα του πληροφοριακού συστήματος των επιχειρήσεων απαιτεί την εγκατάσταση καινούργιων συστημάτων και αφομοίωση της από της εσωτερικούς χρήστες. Το υψηλό κόστος εκπαίδευσης, αγοράς υποδομών και προσαρμογής απαιτεί τη γενική λογιστική αναδιάρθρωση που σε της περιπτώσεις κρίνεται κοστοβόρα. Πέρα από το κόστος για την επιμόρφωση κάποιων στελεχών των επιχειρήσεων και το κόστος της μεταβολής των μηχανογραφικών προγραμμάτων, υπάρχει και το κόστος της προσέλκυσης και της απασχόλησης προσωπικού που είναι εξειδικευμένο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

- **Οι επιπτώσεις στην καθαρή θέση της ναυτιλιακής εταιρείας**

Αναγνωρίζοντας ότι οι περισσότερες ναυτιλιακές λειτουργούν με θυγατρικές παγκοσμίως αφού η δράση της επεκτείνεται σε πολλές χώρες, οι διαφορές στην καθαρή θέση της ναυτιλιακής λόγω νέων τακτικών αποτίμησης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι εμφανής. Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται αρχικά στο κόστος της και στη συνέχεια αυξομειώνεται ανάλογα με τη μεταβολή στη καθαρή θέση της θυγατρικής εταιρείας. Αποτέλεσμα είναι κέρδη ή ζημίες της θυγατρικής ναυτιλιακής να συμμετέχουν στην αυξομείωση των ιδίων κεφαλαίων της μητρικής-επενδυτή και να δημοσιεύονται αναλόγως.

- **Αλλαγές στην εγχώρια οικονομική νομοθεσία λόγω διαφορών στις απαιτήσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων και η αντιμετώπιση φορολογικών υποχρεώσεων**

Εισαγωγή πολλών και διαφόρων τροποποιήσεων με νόμους ή υπουργικές αποφάσεις που μετέβαλαν και υποχρέωναν τις επιχειρήσεις να υιοθετούν διαφορετικές προσεγγίσεις από αυτές που είχαν καθαρά οικονομική βάση, και στο πώς θα συνδυάζονταν οι φορολογικές υποχρεώσεις

- **Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων (εύλογη αξία – fair value)**

Η διαφορά εντοπίζεται στην πολυπλοκότητα ερμηνείας των εννοιών της εύλογης/πραγματικής αξίας σε αντικατάσταση της μεθόδου του ιστορικού κόστους. Αντικαθίσταται με αυτό τον τρόπο ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού αξίας περιουσιακών στοιχείων, πράγμα που αλλάζει τις αξίες στο σύνολο τους διαμορφώνοντας νέα δεδομένα στην αποτίμηση παγίων στοιχείων και συνολικής περιουσιακής κατάστασης.

- **Η κατανόηση της ερμηνείας των προτύπων από τα στελέχη των οικονομικών τμημάτων των ναυτιλιακών εταιρειών⁶²**

Η απαιτούμενη γνώση που έλειπε από το λογιστικό κόσμο και η προσαρμογή του λογιστικού αποτελέσματος που εμφανίζεται κατά την κατάρτιση ισολογισμών και οικονομικών καταστάσεων. Η αλλαγή της φιλοσοφίας που θα επέλθει στα διευθυντικά στελέχη είναι ζωτικής σημασίας. Τα στελέχη αυτά πρέπει να επιφορτιστούν με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λογιστικές πολιτικές. Οι λογιστές των εταιρειών θα πρέπει να βγουν από το «καλούπι» της τυποποιημένης λογιστικής και να αντιμετωπίζουν θέματα που απαιτούν κριτική σκέψη και υποκειμενικότητα. Η δημιουργική συνεισφορά της γνώσης και της εμπειρίας των λογιστών των εταιρειών είναι απαραίτητη στην επιλογή των διαφόρων λογιστικών πολιτικών.

- **Οι συνεχείς τροποποιήσεις και προσθήκες μέχρι την τελική δημοσίευση της ενιαίου λογιστικού πλαισίου**

Η μελέτη των φορέων στην δημιουργία του ενιαίου πλαισίου διήρκησε αρκετά χρόνια με τις αλλαγές και αναθεωρήσεις, μέχρι την τελική δημοσίευση του επίσημου κανόνα που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ευρέως από τις χώρες ένταξης.

Συμπερασματικά, η μετάβαση των επιχειρήσεων στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναμένεται να προκαλέσει μια σειρά από πολύπλοκα προβλήματα. Σημαντικές διαφορές αντιμετώπισης λογιστικών θεμάτων της, η τυποποίηση με διαφορετικό τρόπο της αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων θα αυξομειώσει την αξία των ιδίων κεφαλαίων διαμορφώνοντας νέες καταστάσεις. Τα πλοία και σε γενικά πλαίσια τα

⁶² Αναστασόπουλος Α. (2004), «Οι νέοι ρόλοι του μάντζμεντ και της διοίκησης των επιχειρήσεων»

πάγια θα αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία και όχι στην ιστορική αγοράς, αλλάζοντας τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζονται στη οικονομική θέση της κάθε επιχείρησης. Το αρνητικό είναι ότι με τον τρόπο αυτό θα επηρεαστεί ο ανταγωνισμός γιατί τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζονται στο τέλος κάθε χρήσης θα παρουσιάζουν μειωμένα ίδια κεφάλαια που θα έχει επιπτώσεις στο δανεισμό και στην χρηματοοικονομική εντύπωση που θα εκλαμβάνει ο εξωτερικός επενδυτής για την εμπορική δύναμη της εκάστοτε ναυτιλιακής.

Ακόμα η νομοθετική ρύθμιση για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν έχει σαφή πρόβλεψη για τον τρόπο χειρισμού των αρχικών διαφορών που θα παρουσιαστούν στη προσαρμογή της εγχώριες αγορές δυσχεραίνοντας το έργο των λογιστηρίων αρκετά. Η καθαρή θέση αλλάζει με την εφαρμογή νέων κανόνων επηρεάζοντας κατά πολύ την διάρθρωση κεφαλαίων των μητρικών ναυτιλιακών σε σχέση με της επενδύσεις που πραγματοποιούν σε νέες αγορές με συγγενείς και θυγατρικές επιχειρήσεις. Εκτός, της, από την αξία της καθαρής θέσης, οι αλλαγές θα ασκήσουν επίδραση και στην **προ και μετά φόρων κερδοφορία**, όποτε ενδεχομένως να τεθεί και **θέμα περί διανομής κερδών της μετόχους με μερίσματα**. Οι διαφορές που εντοπίζονται δημιουργούν τέλος μεγάλο κόστος για τη σύνταξη και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Πολύ περισσότερο, μπορεί να οδηγήσουν της μητρικές εταιρείες σε λανθασμένες αποφάσεις αφού οι διαδικασίες εκτίμησης και σχεδιασμού στρατηγικών κινήσεων δυσκολεύει, με τις αλλαγές των λογιστικών σχέσεων που προκύπτουν σε σχέση με τις συγγενείς/θυγατρικές. Αυτό ενδέχεται να συμβεί εάν μια θυγατρική της εμφανίζει κέρδη όταν κριθεί με τα εγχώρια πρότυπα, ενώ όταν κριθεί με τα πρότυπα της μητρικής εμφανίζει ζημία. Όσον αφορά της επενδυτές, υπάρχει το **ενδεχόμενο αποθάρρυνσης της ανάμειξης της** σε επενδύσεις βραχυπρόθεσμα μέχρις **ότου να ενταχθούν τα λογιστικά πρότυπα επαρκώς της λογιστικές και χρηματοοικονομικές λειτουργίες**, λόγω των διαφορών στα λογιστικά πρότυπα μεταξύ των αγορών και την αποκάλυψη διαφορετικών πληροφοριών ανάλογα με την αγορά ή της αγοράς επένδυσης. Τα αποτελέσματα που θα επέλθουν είναι η καθίζηση της συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιρειών και η συρρίκνωση των καλών επενδυτικών ευκαιριών.

4 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

4.1 Μεθοδολογία Έρευνας – Ερευνητικές υποθέσεις

Η επιστημονική έρευνα αποτελεί την αναζήτηση ενός αποτελέσματος από επεξεργασία δεδομένων ή επεξεργασία της υπάρχουσας βιβλιογραφίας για τη τελική κατάληξη σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα ή μια ομάδα συμπερασμάτων ανάλογα με την υπόθεση που αρχικά έχει τεθεί προς ανάλυση. Η λύση ενός προβλήματος για την απόκτηση νέων γνώσεων και πρακτικών συμπερασμάτων που βοηθούν τη καθημερινότητα σε όλους τους τομείς δραστηριοποίησης, πραγματοποιείται μέσω της συλλογής απαντήσεων σε εξειδικευμένες ερωτήσεις από επιστημονικό ή αναλόγως εξειδικευμένο δείγμα ανθρώπων που ειδικεύονται στη διαχείριση των αρχικών ερωτημάτων που έχουν τεθεί⁶³. Οι απαντήσεις αυτές μπορούν να δοθούν είτε με τη μορφή ερωτηματολογίου, είτε με τη μορφή προσωπικών συνεντεύξεων ή μέσω ανάλυσης επίσημων στοιχείων που δημοσιεύονται από εταιρείες και αφορούν συγκεκριμένους τομείς ανάλυσης.

Στο παρόν κεφάλαιο η ερευνητική υπόθεση που αναπτύσσεται αφορά το μέγεθος εμπλοκής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα λογιστήρια συγκεκριμένων ναυτιλιακών, σαν ένα δείγμα του τι συμβαίνει γενικά στην ναυτιλιακή λογιστική στην Ελλάδα στην καθημερινότητα μια ναυτιλιακής μονάδας. Παρουσιάζονται η ανάλυση απαντήσεων μέσω συλλογής ερωτηματολογίων σε ερωτήσεις που στοχευμένα σκοπεύουν να ξεκαθαρίζουν το πώς βλέπει ο μέσος υπάλληλος λογιστηρίου οποιαδήποτε αλλαγή στα λογιστικά πρότυπα σε σχέση με τις

⁶³ Δέκα παραδείγματα μεθοδολογίας επιστημονικής έρευνας Τσιπλητάρης Α. και Μπάμπαλης Θ. Ατραπός 2006

προηγούμενες πρακτικές που ακολουθούνταν και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Συλλέγονται στατιστικά στοιχεία που αφορούν την ηλικιακή κατανομή, το φύλο, μορφωτικό επίπεδο και τα έτη εργασίας στην συγκεκριμένη ναυτιλιακή που εργάζεται ο καθένας αυτή τη στιγμή με κύριο στόχο μια πρώτη εκτίμηση του ύφους και του είδους προσωπικού που απασχολεί η εκάστοτε εταιρεία. Το μορφωτικό επίπεδο, το επίπεδο εκπαίδευσης και τα χρόνια εργασίας αποτελούν καθοριστικό κομμάτι στην προσπάθεια αναγνώρισης της ποιότητας που μπορεί να προσδώσει το προσωπικό στην εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας.

Στην συνέχεια παρατίθεται στους ερωτώμενους μια σειρά προβληματισμών που αφορούν την αναγνώριση πιο εξειδικευμένων χαρακτηριστικών ενός λογιστηρίου μιας ναυτιλιακής εταιρείας. Η εξειδίκευση του υπάρχοντος προσωπικού ή η γνώση πάνω σε θέματα λογιστικών προτύπων προσδιορίζει την εξοικείωση του λογιστηρίου με τις νέες διαδικασίες. Αναλύοντας τις απαντήσεις που δίνονται προκύπτουν στοιχεία για τα καθημερινά προβλήματα που απασχολούν το προσωπικό, όπως και για τα πλεονεκτήματα που συναντώνται από την ευρεία χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων στη ναυτιλιακή λογιστική. **Με τη χρήση του στατιστικού πακέτου του Microsoft Excel εκτιμώνται όλα τα στοιχεία των απαντήσεων ξεχωριστά αλλά και συνδυαστικά για να αποσαφηνιστεί με το καταλληλότερο τρόπο η παρουσία των νέων αυτών προτύπων στην καθημερινή οικονομική απεικόνιση και κατ' επέκταση στην ορθή και πλήρη παρουσίαση στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης.**

4.2 Δείγμα Έρευνας

Αναγνωρίζοντας σαν βάση της έρευνας τις απόψεις εργαζομένων ναυτιλιακών εταιρειών, συγκροτήθηκε ένα δείγμα 52 ερωτηθέντων σε διάφορες ναυτιλιακές. Με τη συλλογή των 52 αυτών παρατηρήσεων, οι οποίες συλλέχθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και προσωπικής επαφής με τους ερωτώμενους, πραγματοποιήθηκε η πρώτη φάση της έρευνας. Στη συνέχεια ομαδοποιήθηκαν τα στοιχεία με γνώμονα το ύφος των ερωτήσεων αποσκοπώντας σε μια ομοιομορφία κατά την ανάλυση των απαντήσεων για καλύτερα αποτελέσματα στα τελικά συμπεράσματα. Οι εταιρείες που συμμετέχουν στην έρευνα είναι οι :

- **Gigilinis shipping group**

Η εταιρεία Gigilinis Shipping Group απασχολεί 6 άτομα προσωπικό με εργασία οικονομικής φύσεως στη διαχείριση και λογιστική προσαρμογή των 5 πλοίων που κατέχει στην ναυτιλιακή αγορά.

- **Greek euro maritime ltd**

Απασχολεί 4 άτομα πάνω σε λογιστικά θέματα, με ένα πλοίο να ανήκει στον εμπορικό της στόλο.

- **Πέλλα ναυτική εταιρεία**

Απασχολεί 3 άτομα προσωπικό στο λογιστήριο της με κατοχή ενός πλοίου και δραστηριοποιείται στη Θεσσαλονίκη.

- **Θησέας ναυτική εταιρεία**

Απασχολεί 3 άτομα προσωπικό στο λογιστήριο της και έχει στη κατοχή της ένα πλοίο σαν πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

- **Springfield shipping ltd**

Η **Springfield Shipping Co Panama S.A.**⁶⁴ έχει αναλάβει την τεχνική διαχείριση του στόλου της εταιρείας Olympic Shipping and Management S.A. ιδιοκτησία οικογένειας Ωνάση, με βασικό γνώμονα τη διαρκή βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών σε θέματα ασφάλειας των πληρωμάτων και του πλοίου και προστασίας του περιβάλλοντος. Το προσωπικό της είναι πολυπληθές σε όλα τα τμήματα διαχείρισης πλοίων και εμπορευμάτων και οι παρατηρήσεις που συλλέχθηκαν από αρμόδιους σε οικονομικά και λογιστικά θέματα, αποτιμώνται σε 23.

- **Malta tugs ltd**

Τα πλοία στην επωνυμία της Malta tugs ltd αποτιμώνται σε 9 στον αριθμό και οι παρατηρήσεις που συλλέχθηκαν από αρμόδιους σε λογιστικά θέματα σε 13.

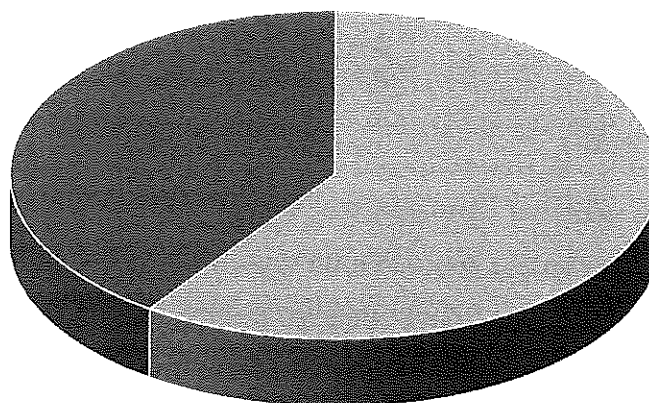
Οι παραπάνω ναυτιλιακές έχουν έδρα στη Θεσσαλονίκη και Αθήνα, με τα λογιστήρια τους να λειτουργούν χρησιμοποιώντας τα ελληνικά και ως επί το πλείστον τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Το δείγμα αποτελείται αποκλειστικά από προσωπικό αρμόδιο σε οικονομικό-λογιστικά θέματα και η προσπάθεια που έγινε αντικατοπτρίζεται στις απαντήσεις ενός εύρους ναυτιλιακών εταιρειών που δραστηριοποιούνται παγκοσμίως και συμμετέχουν στην πολύ δυναμική παρουσία της Ελλάδας σαν κορυφαία ναυτική δύναμη μέχρι και σήμερα.

⁶⁴ Springfield Shipping Co

5. Αποτελέσματα έρευνας

Αρχικά αναλύοντας τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός τους ανάλογα με το είδος των ερωτήσεων που απαντώνται από το σύνολο του δείγματος. Αυτό σημαίνει ότι στο πρώτο μέρος της ανάλυσης θα ασχοληθούμε με τα αποτελέσματα των γενικών ερωτήσεων της έρευνας όπως ο αριθμός υπαλλήλων των εταιρειών, το φύλο των συμμετεχόντων και την ηλικιακή τους κατανομή. Παρατηρούμε ότι ο αριθμός υπαλλήλων των υπό ανάλυση εταιρειών στο μεγαλύτερο ποσοστό του αποτελείται από 50 έως 250 άτομα και επίσης υπάρχει και ένα σημαντικό ποσοστό που παρατηρήσεων για κατανομή μεγαλύτερη των 250 ατόμων προσωπικού. Παρατηρώντας προσεκτικότερα τις απαντήσεις ανά εταιρεία βλέπουμε ότι το ποσοστό διαμορφώνει η Springfield LTD η οποία απασχολεί προσωπικό μεγαλύτερο των 250 ατόμων με δυναμική δραστηριοποίηση σε παγκόσμιο επίπεδο. Γενικά όμως οι ναυτιλιακές αποτελούν πολυπληθής οργανισμούς με πολλά επιμέρους τμήματα και μεγάλο αριθμό προσωπικού θάλασσας και πληρώματα.

Αριθμός υπαλλήλων

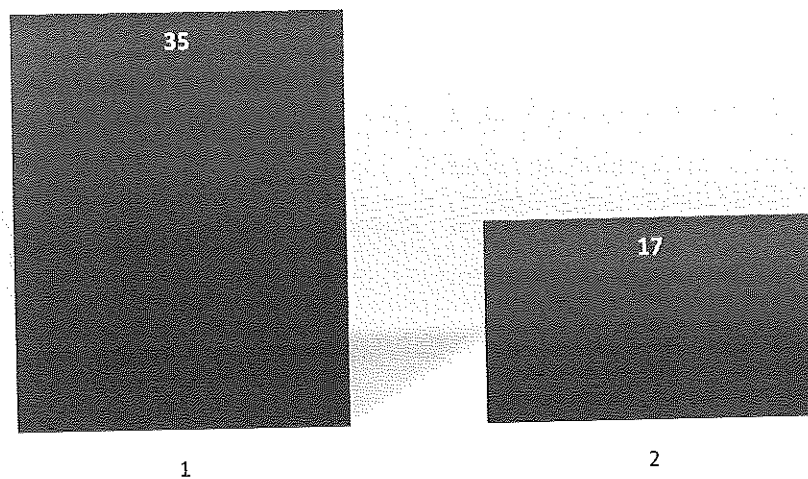


■ 0-10 ■ 10-50 ■ 50-250 ■ >250

Διάγραμμα 1

Από το σύνολο των υπαλλήλων λογιστηρίων των υπό ανάλυση ναυτιλιακών εταιρειών προκύπτει ότι το 67,3% είναι άνδρες και το υπόλοιπο 32,7 γυναίκες, τονίζοντας την όλο και αυξημένη παρουσία των γυναικών σε θέσεις ευθύνης και στελέχωσης μεγάλων εταιρειών με παγκόσμια δράση.

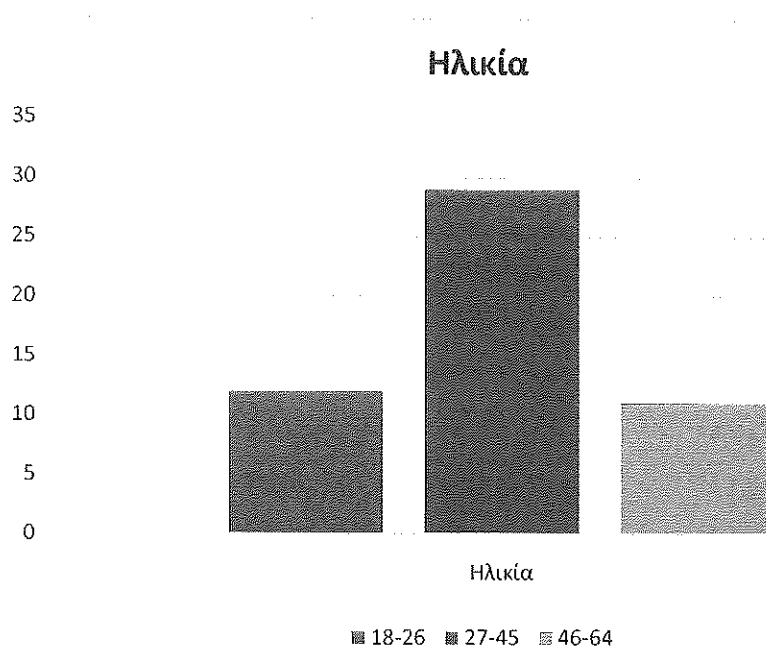
Φύλο



Διάγραμμα 2

Όσον αφορά την ηλικιακή κατανομή των υπαλλήλων των λογιστηρίων ναυτιλιακών εταιρειών, παρατηρείται μια ποικιλία απαντήσεων με επικρατέστερη ηλικιακή ομάδα αυτή των 27-45 ετών. Πάραυτα, υπάρχει φυσικά και η παρουσία μεγαλύτερων ηλικιακά ατόμων, οι οποίοι αντικατοπτρίζουν την εμπειρία και γνώση στο αντικείμενο της ναυτιλιακής λογιστικής, μεταδίδοντας τις γνώσεις τους στους νεότερους που είτε κάνουν πρακτικές ασκήσεις με σκοπό να ακολουθήσουν το επάγγελμα στο μέλλον ή ετοιμάζονται για να αναλάβουν θέσεις ευθύνης σε

σημαντικά πόστα λειτουργίας της εκάστοτε ναυτιλιακής. Το ηλικιακό κομμάτι συνδέεται άμεσα με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τις διαδικασίες και τις συνεχείς αναθεωρήσεις και ενημερώσεις που υφίστανται στο λογιστικό γίνεσθαι σε παγκόσμια κλίμακα, καθώς ενδέχεται να επηρεάζει την προσαρμογή των παλαιότερων σε νέες πρακτικές, κανόνες και έννοιες, αλλά και την γενική λογιστική ιδεολογία που αναγκαστικά θα πρέπει να συμβαδίσει με τα νέα δεδομένα. Όπως φαίνεται από τη διαγραμματική απεικόνιση παρακάτω, η ουσία της ηλικιακής κατανομής έγκειται στη λογική της διαφορετικότητας, με διαστρωμάτωση που καλύπτει την εμπειρία στον τομέα, τη λειτουργικότητα και γνώση του αντικειμένου και τις νέες ιδέες νεότερων μελών λογιστηρίων.

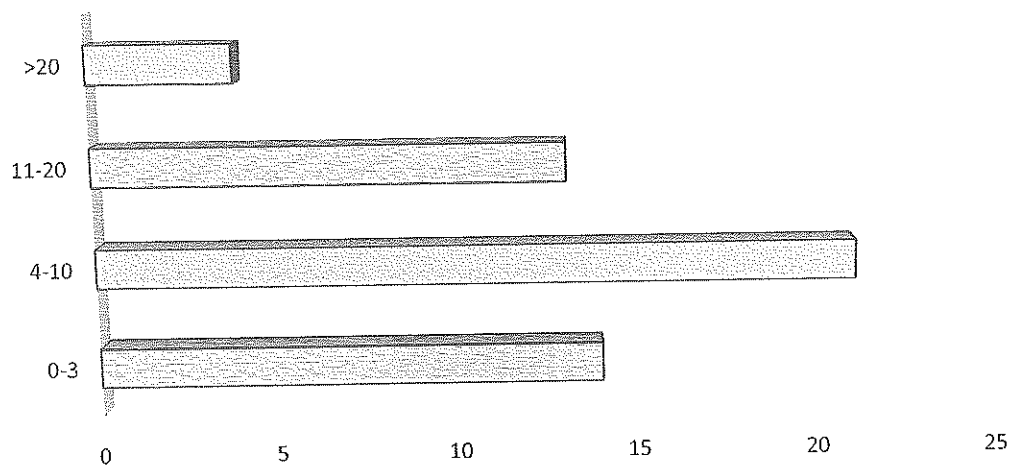


Διάγραμμα 3

Συνεχίζοντας τη ανάλυση της ηλικιακής κατανομής συνδυαστικά με τα χρόνια εργασίας στην εκάστοτε εταιρεία ενδυναμώνεται η παραδοχή ότι **τα μεγαλύτερα σε ηλικία στελέχη έχουν πολλά χρόνια προϋπηρεσίας και την απαραίτητη ναυτιλιακή λογιστική γνώση αλλά και επιπλέον υπάρχει η δυνατότητα εισροής νέων εργαζομένων με νέες ιδέες και γνώσεις προσαρμοσμένες στα καινούργια λογιστικά δεδομένα που θα αποτελέσουν και το μέλλον της κάθε εταιρείας στον τομέα τους.** Εισάγοντας την ανάλυση μας στο δεύτερο κομμάτι επεξεργασίας,

παρατηρούμε τη διαστρωμάτωση πιο ποιοτικών χαρακτηριστικών των εργαζομένων. Ουσιαστικά, η ποικίλα κατανεμημένη ηλικιακή διαστρωμάτωση μας δείχνει την αλληλοσυμπλήρωση των εργαζομένων για την τελικώς πιο εύρυθμη μοντέρνα λογιστική λειτουργία. Οι εργαζόμενοι που απασχολούνται ως επί το πλείστον διαθέτουν εργασιακή εμπειρία μεγαλύτερη των 4 χρόνων ή έχουν αποκτήσει με τα χρόνια δουλεύοντας στην ίδια θέση σε ποσοστό μεγαλύτερο του 70%, δείχνοντας ξεκάθαρα τις απαιτήσεις ενός λογιστηρίου μιας ναυτιλιακής.

ΧΡΟΝΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ



Διάγραμμα 4

Αναφορικά με το μορφωτικό επίπεδο των εργαζομένων παρατηρούμε ότι συμβαδίζει με τις ιδιαίτερες απαιτήσεις που χρειάζονται σε γνώσεις πάνω στο αντικείμενο της ναυτιλιακής δραστηριότητας. Οι κάτοχοι πανεπιστημιακών τίτλων και μεταπτυχιακών σπουδών κάνουν αισθητή τη παρουσία τους με ακόμα μεγαλύτερη εξειδίκευση στο αντικείμενο ενασχόλησης. Ιδιαίτερα σημαντικό παρουσιάζεται το γεγονός παρουσίας κατόχων διδακτορικών τίτλων έστω και σε μικρό ποσοστό, που δυναμώνει το τομέα σε επίπεδα έρευνας και μελέτης νέων διαδικασιών, αλλά και προσαρμογής με τον πλέον ευέλικτο τρόπο στα νέα δεδομένα. Η παγκοσμιοποίηση και η παγκόσμια δράση των ναυτιλιακών απαιτεί μεγάλο εύρος γνώσεων και δεξιοτήτων κάτι που μπορεί να επιτευχθεί και να αποδειχθεί από το **ανεβασμένο μορφωτικό επίπεδο των εργαζομένων**, αλλά και από τα χρόνια εργασίας που προσφέρουν τη κατάλληλη εμπειρία για να ανταποκριθούν λογιστικά στις ολοένα αυξανόμενες προσδοκίες της αγοράς. Συνδυάζοντας τα πρώτα αυτά αποτελέσματα

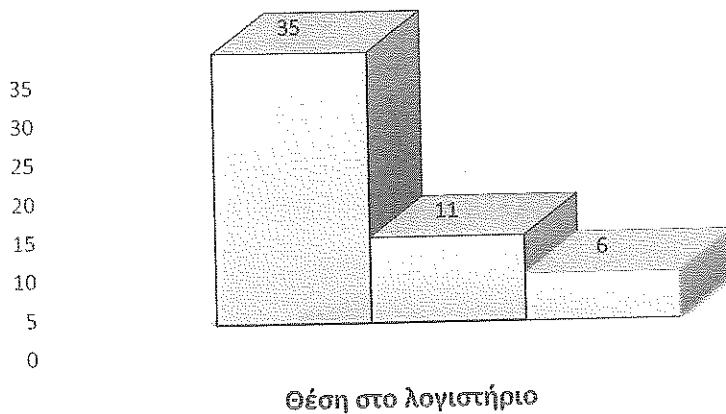
παρατηρούμε μια εύλογη συμπεριφορά των απαντήσεων των παρατηρήσεων, αφού τα ποσοστά των μεγάλων ηλικιακά υπαλλήλων συνάδουν με τα ποσοστά αυτών με αυξημένα χρόνια εργασίας στο τομέα.



Διάγραμμα 5

Ακολουθώντας τη λογική πορεία απαντήσεων αντιλαμβανόμαστε ότι ενώ τα χρόνια εργασίας και η ηλικία διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στη εργασιακή πορεία των υπαλλήλων αναφορικά με τη θέση που κατέχουν εσωτερικά, το μορφωτικό επίπεδο δεν ακολουθεί την ανάλογη πορεία. Τα ποσοστά των απλών υπαλλήλων ανάγονται στο 75% των συνολικών θέσεων τμημάτων λογιστηρίου όπως φαίνεται και παρακάτω, με τα ποσοστά των εκάστοτε προϊσταμένων και διευθυντών να συμβαδίζουν με αυτά που είχαμε εξάγει στην ανάλυση της ηλικίας και χρόνων εργασίας. Η θέση που κατέχει κάποιος δηλαδή σε τμήματα λογιστηρίων ναυτιλιακών εταιρειών εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τα χρόνια εμπειρίας που κατέχει στον χώρο ανεξαρτήτως του μορφωτικού του επιπέδου το οποίο βέβαια όπως είδαμε βρίσκεται σε υψηλό επίπεδο.

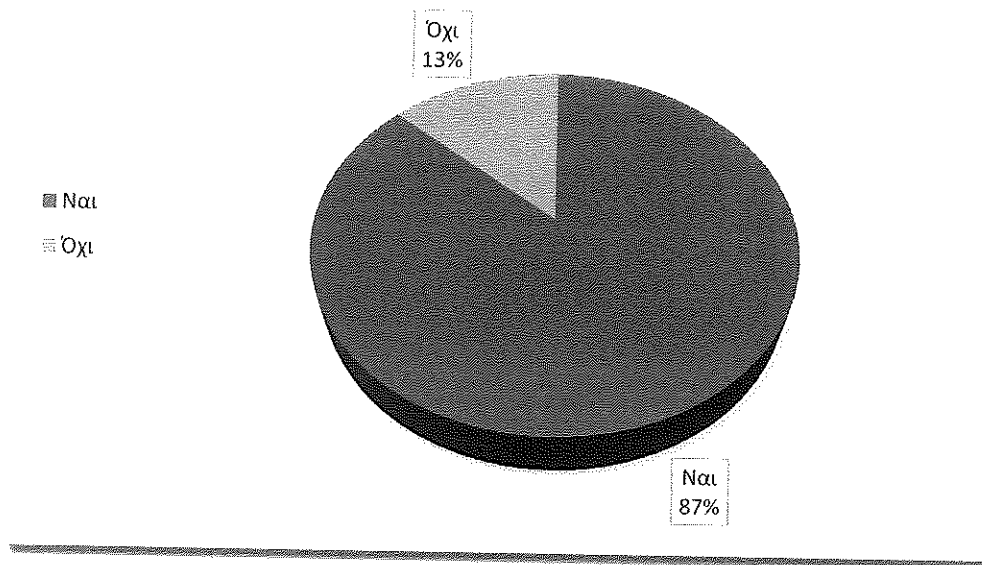
Υπάλληλος Προϊστάμενος Διευθυντής



Διάγραμμα 6

Κλείνοντας το τομέα της ανάλυσης ποιοτικών χαρακτηριστικών που αφορούν μόρφωση και εμπειρία, είναι απαραίτητο να γίνει μνεία και στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αυτά καθαυτά και τη σχέση που υπάρχει σε πρώτη φάση και σε επίπεδο γνώσης στις εσωτερικές ναυτιλιακές λογιστικές δραστηριότητες. Παρατηρούμε ότι το 87 % των ερωτηθέντων πιστεύει ότι υπάρχει εξειδικευμένη γνώση μέσω εκπαίδευσης στο τομέα των διεθνών λογιστικών προτύπων εσωτερικά. Η τάση αυτή ουσιαστικά ενδυναμώνει τη παραδοχή ότι οι ερωτηθέντες είναι ικανοί να ανταποκριθούν στις καινούργιες προκλήσεις που θέτονται μέσω της εφαρμογής καινούργιων λογιστικών κανόνων στα λογιστήρια των εταιρειών τους. Επίσης διαφαίνεται από την σχεδόν καθολική συμφωνία των απαντήσεων ότι κρίνεται απαραίτητη η περαιτέρω εκπαίδευση πάνω σε θέματα λογιστικών προτύπων για την λειτουργικότητα των διαδικασιών αλλά και την πιστή εφαρμογή λογιστικών κανόνων που έλειπαν από το ελληνικό λογιστικό τρόπο αντιμετώπισης ναυτιλιακών εταιρειών.

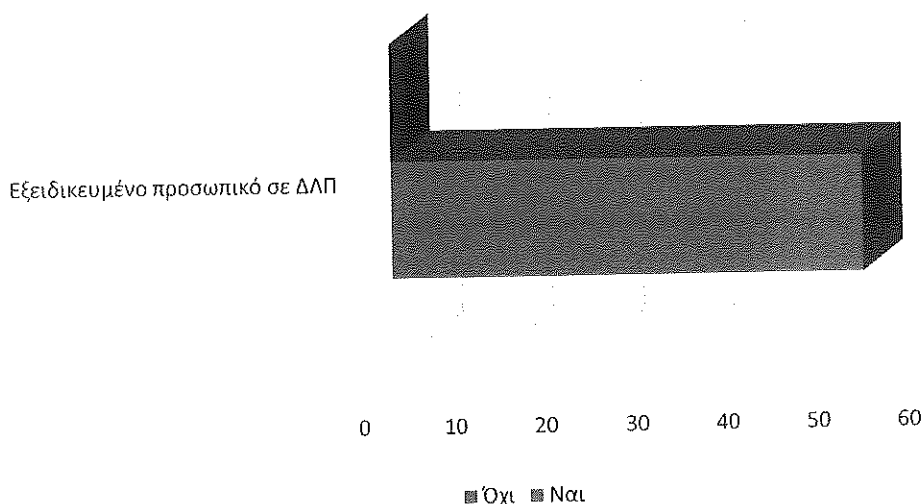
Περαιτέρω εκπαίδευση σε θέματα ΔΛΠ



Διάγραμμα 7

Συμπερασματικά, πέρα από το μορφωτικό επίπεδο που αφορά την εκπαίδευση των εργαζομένων σε πρώιμα εργασιακά στάδια μέσω πανεπιστημιακής μόρφωσης και εξειδίκευσης, είναι απαραίτητη σαν τακτική η περαιτέρω εκπαίδευση στα νέα λογιστικά δεδομένα ώστε να επιτευχθεί η παραδοχή της εξ' ολοκλήρου παρουσίας αρμοδίου προσωπικού στη διαδικασία εναρμόνισης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα κυρίως στις εισηγμένες στα ανά τον κόσμο χρηματιστήρια ναυτιλιακές εταιρείες.

Εξειδίκευση σε θέματα λογιστικών προτύπων

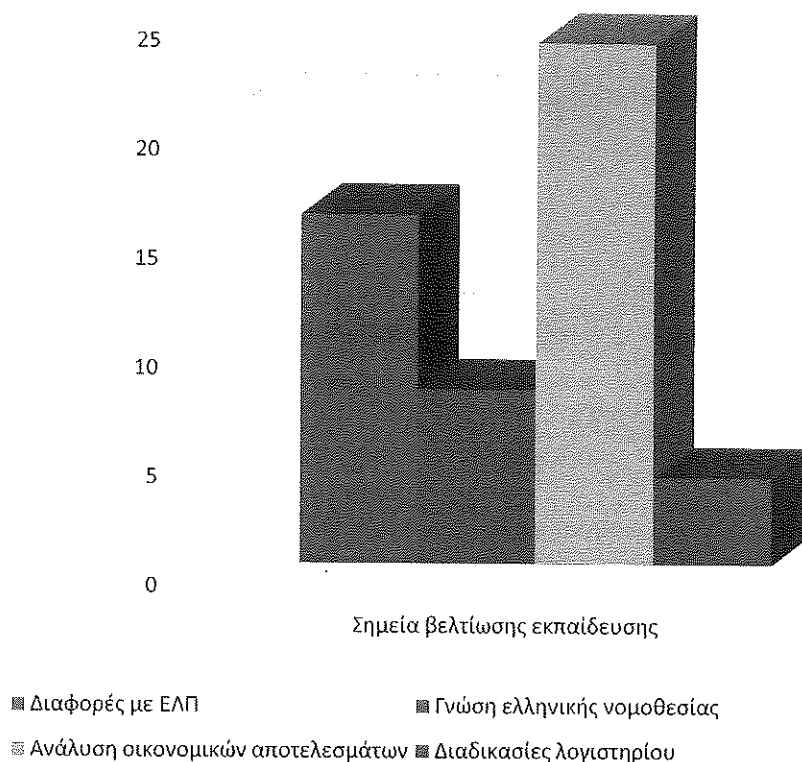


Διάγραμμα 8

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος ανάλυσης του ερωτηματολογίου, η ανάλυση επικεντρώνεται αποκλειστικά στη παρουσία των διεθνών λογιστικών προτύπων στην εργασιακή καθημερινότητα ναυτιλιακών εταιρειών. Αρχικά συλλέγεται δείγμα για τα ποια σημεία χρίζουν βελτίωσης στη καθημερινή εφαρμογή διεθνών προτύπων κατά τη γνώμη των υπαλλήλων των εταιρειών. Παρατηρείτε μια έντονη διασπορά απαντήσεων σε τομείς που τους προβληματίζουν και θα ήθελαν να βελτιωθούν για να μεγιστοποιηθεί η απόδοση του τμήματος τους. Ο βασικός τομέας που χρίζει ιδιαίτερης προσοχής και απαιτεί σύμφωνα με το δείγμα βελτίωση αφορά την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων και η εξειδίκευση πάνω στις λεπτομέρειες που δημιουργούν σωστή παρουσίαση και εναρμόνιση με τα πρότυπα. Οι οικονομικές καταστάσεις πλέον απαιτούν μερικές ριζικές αλλαγές στη φιλοσοφία και τρόπο αντιμετώπισης τους, αλλά και αλλαγές διαδικαστικές στη σύνταξη και ερμηνεία τους. Επίσης, τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα σε συνδυασμό με την ελληνική νομοθεσία που ακολουθούσε και ακόμα ακολουθεί την εφαρμογή τους, επηρεάζουν τη λογιστική λειτουργία και τρόπο σκέψης κυρίως παλιότερων εργαζομένων, που καλούνται να αλλάξουν λογιστική νοοτροπία και να συμμορφωθούν με τις έννοιες που επιβάλλει η

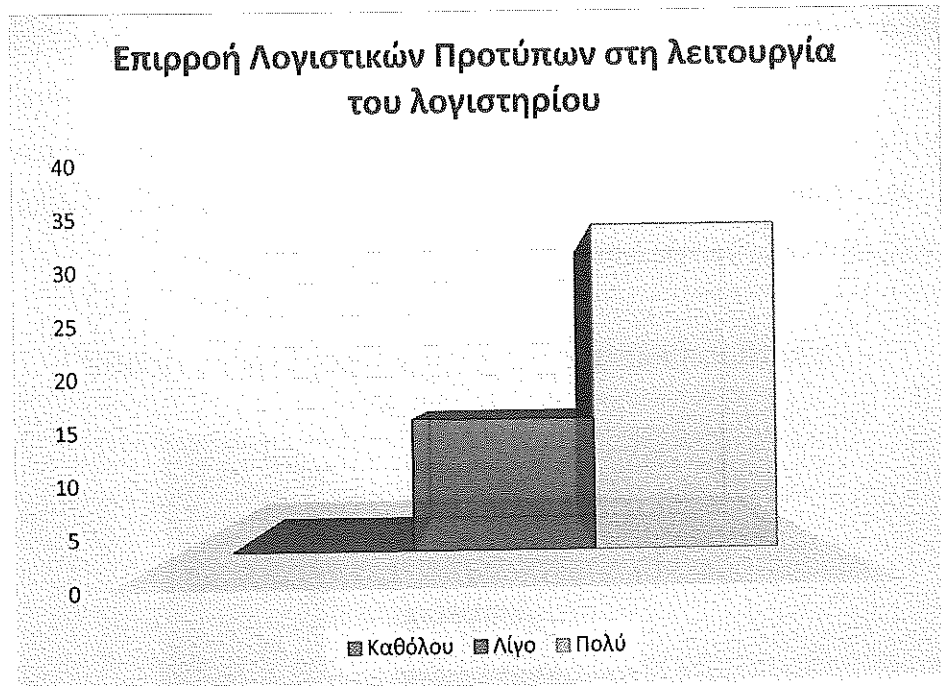
παγκόσμια λογιστική προσπάθεια σύγκλισης αυτή. Φυσικά η εκπαίδευση δεν αφορά μόνο τα λογιστήρια που λειτουργούν στον ελληνικό χώρο, αλλά και οποιοδήποτε συνεργάτη ή υπάλληλο στη θάλασσα που διαχειρίζεται στοιχεία λογιστικής και πρέπει να συμμορφωθεί με τη νομοθεσία της εκάστοτε χώρας, συνδυάζοντας λογιστικές πρακτικές κοινώς αποδεκτές.

Βελτίωση εκπαίδευσης στην εφαρμογή των ΔΛΠ



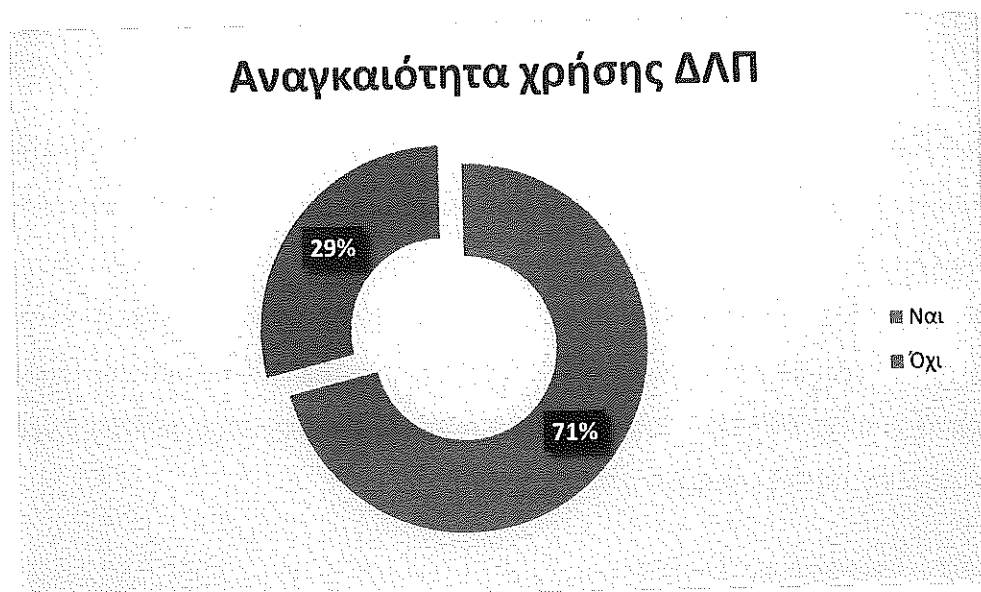
Διάγραμμα 9

Τα προβλήματα αυτά φυσιολογικά επηρεάζουν κατά πολύ τη καθημερινή λογιστική λειτουργία του τμήματος όπως φαίνεται και από τις απαντήσεις του δείγματος παρακάτω. Το σύνολο του δείγματος πιστεύει ότι οι αλλαγές που απαιτούνται επιφέρουν λίγο ή πολύ σημαντικές τροποποιήσεις στη λογιστική λειτουργία. Πάραυτα, στην ερώτηση για το εάν κρίνονται αναγκαία εσωτερικά, το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων πιστεύει ότι η αναγκαιότητα χρήσης διεθνών λογιστικών προτύπων τα καθιστά απαραίτητα στη χρήση τους.



Διάγραμμα 10

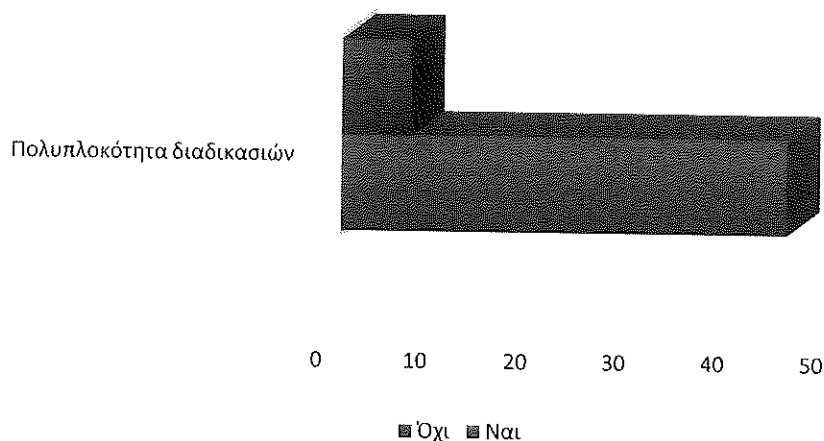
Αυτό μπορεί να εξηγηθεί εύκολα αντιλαμβανόμενοι ότι το δείγμα απαντάει γνωρίζοντας την υποχρέωση σύγκλισης των εισηγμένων ναυτιλιακών με τα διεθνή πρότυπα λογιστικής απεικόνισης ή υπάρχει κατανόηση για το πραγματικό λόγο δημιουργίας τους. Οι διαδικασίες ίσως παρουσιάζουν διαφορές ανάλογα με τη χώρα εφαρμογής αλλά η λογική της ομοιομορφίας και ορθότερης λογιστικής απεικόνισης μετατρέπουν τα σημεία βελτίωσης σε ένα απαραίτητο βήμα που πρέπει να γίνει για να επιτευχθεί ο πρωταρχικός στόχος της λογιστικής ομοιομορφίας.



Διάγραμμα 11

Βέβαια παρ' όλες τις αναγκαίες αλλαγές, η πολυπλόκτη προσαρμογή κρίνεται δύσκολη και πολύπλοκη από το δείγμα σε ποσοστό πάνω από 90%. Η παραδοχή αυτή ενδυναμώνει τις απόψεις των ερωτηθέντων για τα σημεία βελτίωσης της εκπαίδευσης των υπαλλήλων γιατί προφανώς μπορεί να είναι αναγκαία η χρήση τους αλλά και υποχρεωτική, όμως οι διαδικασίες αλλάζουν από τις συνεχείς αναθεωρήσεις και τη αρχική προσαρμογή, δημιουργώντας ένα περίπλοκο λογιστικό περιβάλλον που καλείται να ανταποκριθεί άμεσα στις ανάγκες που δημιουργούνται και εξελίσσονται.

Διαδικασίες στο λογιστήριο με χρήση ΔΛΠ

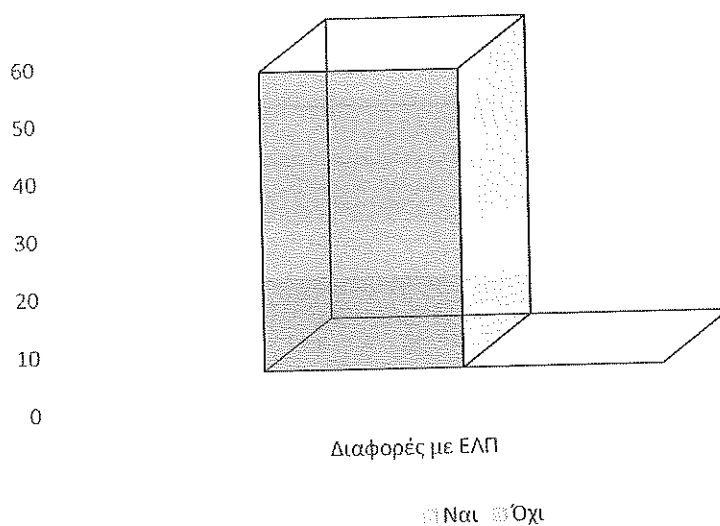


Διάγραμμα 12

Εκτός των προβλημάτων που αναγνωρίζονται και χρίζουν βελτίωσης μέσω εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων επιμόρφωσης, το δείγμα καλείται να σχολιάσει και τις διαδικασίες που ακολουθούνται πλέον με την είσοδο και την πλήρη εφαρμογή των προτύπων σε λογιστικά θέματα. Οι διαδικασίες με την επισημοποίηση τους τη πρώτη δεκαετία του 2000 άρχισαν να παίρνουν πρακτική μορφή και να προσαρμόζονται στις ανάγκες των εργαζομένων. Πάραυτα τα μέχρι πρότινος πρότυπα που χρησιμοποιούνταν όπως και η προαιρετική εφαρμογή διεθνών προτύπων σε μη εισηγμένες στα χρηματιστήρια εταιρείες, καθυστέρησε τις όλες διαδικασίες, με τις συνεχείς αναθεωρήσεις να δημιουργούν ένα πολύπλοκο σε υιοθέτηση σύστημα με ριζικές διαφορές από τα υπάρχοντα. Οι διαφορές στις υπό ανάλυση εταιρείες με

ελληνική έδρα, ανάμεσα στα ελληνικά και τα διεθνή πρότυπα κρίνονται μεγάλες από τους εργαζομένους, με το σύνολο τους όμως να πιστεύει ότι η προσαρμογή θα βοηθήσει τις εταιρείες μακροπρόθεσμα στην καλύτερη οικονομική διαχείριση των στοιχείων τους. Ουσιαστικά διαφαίνεται εδώ η δυσκολία προσαρμογής για τους αναγκαίους όμως λόγους, αφού στους ελέγχους των ορκωτών λογιστών που συμβαίνουν υποχρεωτικά για το κλείσιμο της κάθε διαχειριστικής χρήσης τα οικονομικό-λογιστικά στοιχεία δημιουργούν μια συνολικότερη και ορθότερη εικόνα για τη δραστηριότητα της εταιρείας.

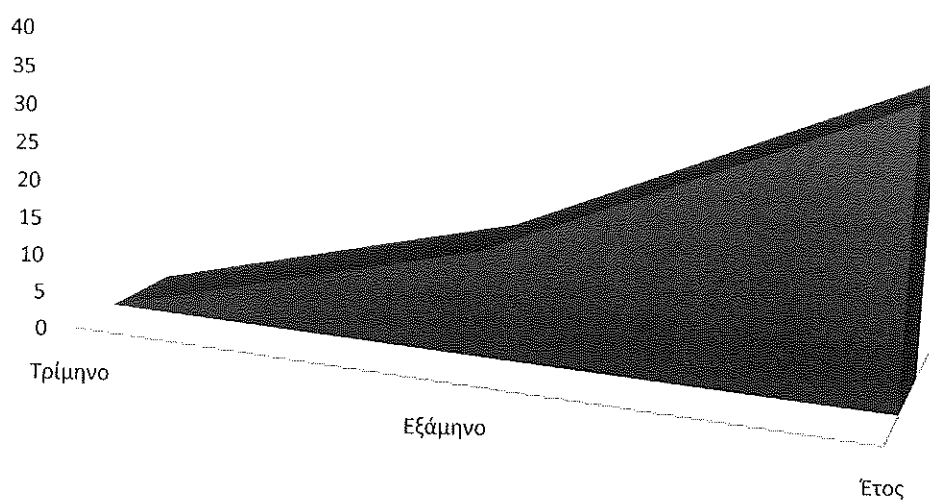
Διαφορές ΔΛΠ με ΕΛΠ με αποτέλεσμα την καλύτερη οικονομική διαχείριση



Διάγραμμα 13

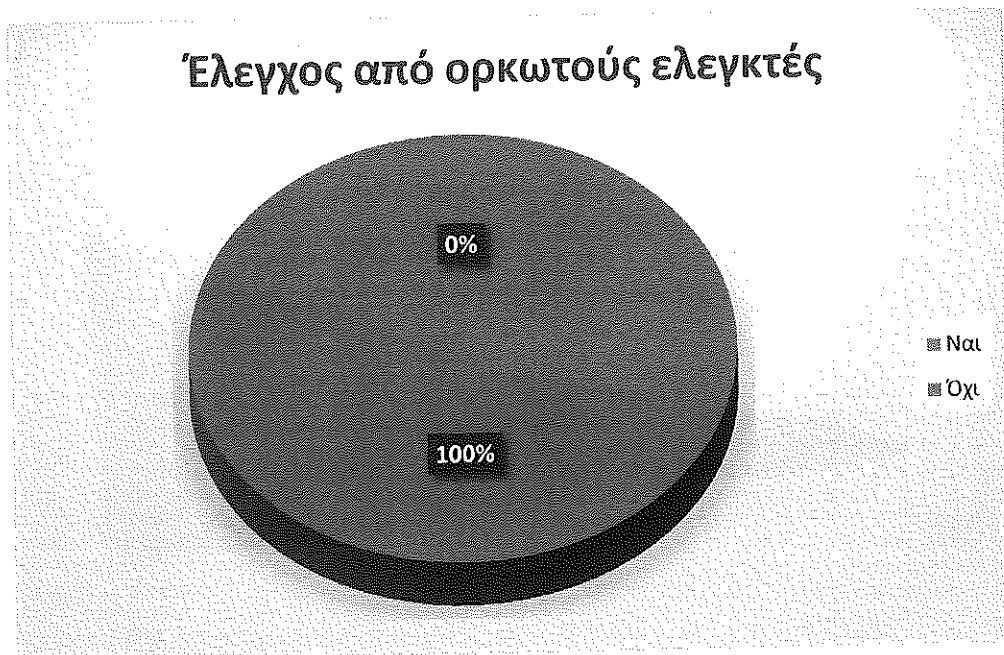
Τα οικονομικά αποτελέσματα που κατά τους ερωτώμενους αναλύονται και επισημοποιούνται συνήθως ανά έτος ή εξάμηνο, πλέον καλούνται να πληρούν και άλλες προϋποθέσεις σε πολλούς τομείς δραστηριοποίησης της εκάστοτε ναυτιλιακής όπως οι ταμειακές ροές, οι καταστάσεις ιδίων κεφαλαίων και οικονομικής θέσης, με παροχή πληροφοριών που παλαιότερα δεν ήταν απαραίτητες και λεπτομέρειες που δημιουργούν ένα συνολικό δείγμα ομοίμορφα απεικονισμένο με τους υπόλοιπους συμμετέχοντες της ναυτιλιακής αγοράς.

Συχνότητα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων



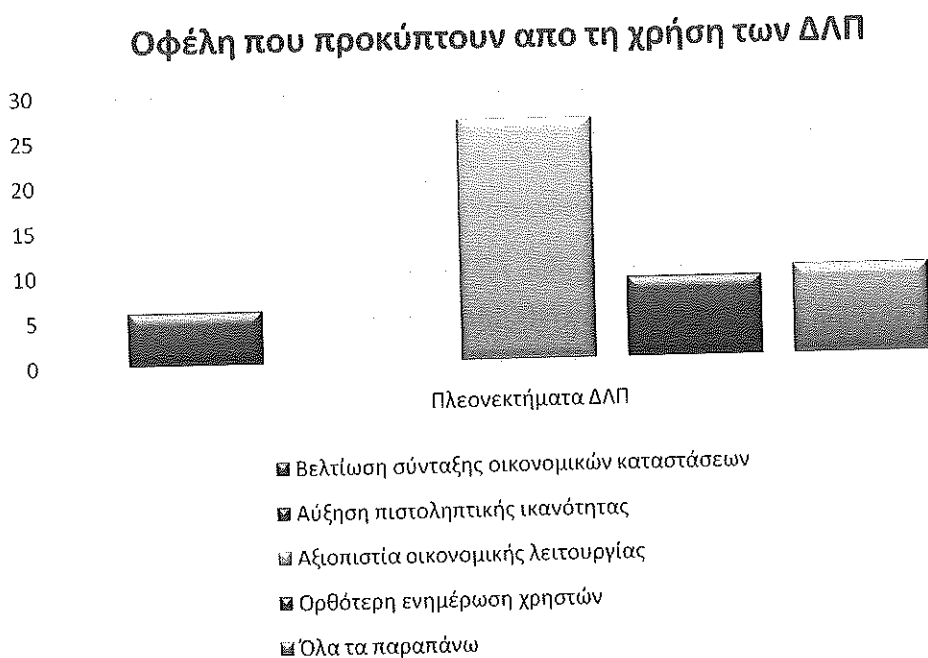
Διάγραμμα 14

Συνδυαστικά αναλύοντας τα πρώτα κομμάτια του τρίτου σκέλους του ερωτηματολογίου παρατηρούμε μια συσχέτιση ανάμεσα στην δυσκολία προσαρμογής στις διαδικασίες και έννοιες που επιβάλλει η πλήρη υιοθέτηση όλων των στοιχείων των διεθνών λογιστικών προτύπων με τις απόψεις των ερωτηθέντων για θέματα που προκύπτουν από τη χρήση τους. Στο μεγαλύτερο ποσοστό τους πιστεύουν ότι υπάρχουν αρκετές διαφορές με τα ελληνικά πρότυπα που επηρεάζουν τη λειτουργία του λογιστηρίου στο σύνολο της. Προτείνονται σημεία βελτίωσης εκπαίδευσης σε βασικά σημεία επιρροής στη λογιστική καθημερινότητα. Το συμπέρασμα αυτό βέβαια δεν συνάδει λογικά με το γεγονός ότι τα διεθνή πρότυπα στις εισηγμένες ναυτιλιακές εταιρείες έκαναν υποχρεωτικά αισθητή τη παρουσία τους πριν αρκετά χρόνια, αλλά μπορεί να εξηγηθεί από τη παλαιότητα λειτουργίας της κάθε εταιρείας, την υποχρέωση να εφαρμόζει διεθνή πρότυπα ή την πρόσληψη υπαλλήλων με εμπειρία στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και δυσκολία εκ νέου προσαρμογής στα νέα δεδομένα. Παρά την εκτίμηση περί δυσκολίας προσαρμογής είναι διαδεδομένη η άποψη ότι η παρουσία των διεθνών προτύπων βοηθάει την καλύτερη λογιστική λειτουργία και εν τέλει τη καλύτερη οικονομική διαχείριση τόσο πολύπλοκων με παγκόσμια παρουσία οργανισμών.



Διάγραμμα 15

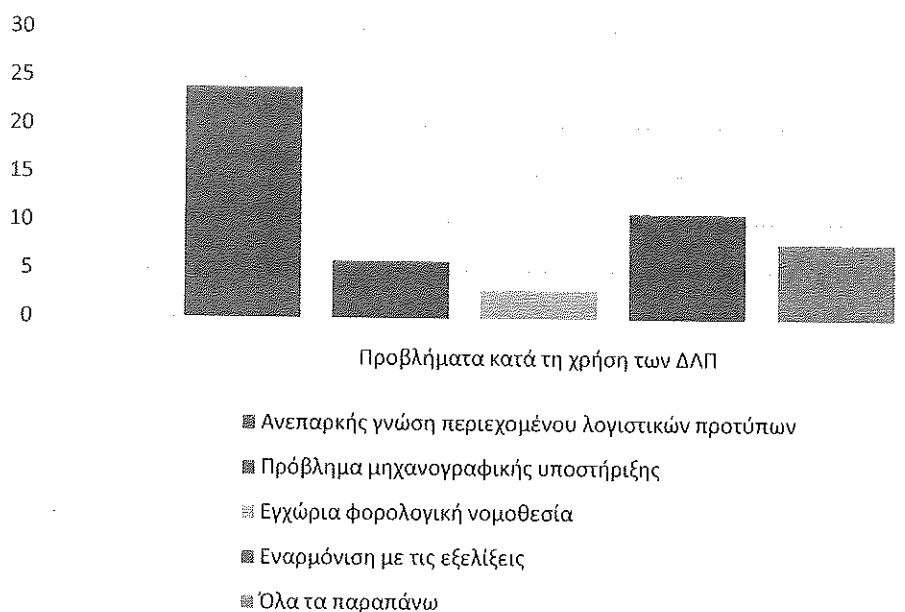
Τέλος η ανάλυση επικεντρώνεται στα θετικά και αρνητικά στοιχεία κατά τη χρήση των διεθνών προτύπων, με μια τελική επισήμανση στο τι θεωρείτε σημαντικό στον εσωτερικό λογιστικό κόσμο των ναυτιλιακών εταιρειών.



Διάγραμμα 16

Το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων όπως φαίνεται παραπάνω πιστεύει ότι η αξιοπιστία της οικονομικής λειτουργίας μέσω ΔΛΠ επηρεάζεται θετικά, με τη βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων και τη κατά συνεπαγωγή ορθότερη ενημέρωση των χρηστών των λογιστικών δεδομένων που απεικονίζονται στο τέλος κάθε χρήσης. Όλες οι διαδικασίες που απαιτούνται συμπεριλαμβανομένου και της προσπάθειας των εργαζομένων για συμμόρφωση στη λεπτομέρεια που αναδεικνύει τη προσοχή που απαιτείται κατά την εφαρμογή των προτύπων, εξηγούν το μεγάλο ποσοστό απαντήσεων που υποστηρίζει τη τελική αξιοπιστία οικονομικής λειτουργίας. Εξάλλου ο λόγος δημιουργίας των διεθνών προτύπων κινείται προς αυτή τη κατεύθυνση επίσης, με προσπάθεια για μια καθολική, αξιόπιστη και ομοιόμορφη ενημέρωση των οικονομικών κινήσεων των ναυτιλιακών εταιρειών.

Μειονεκτήματα εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων



Διάγραμμα 17

Όσον αφορά τα μειονεκτήματα κατά τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων και όπως έχει προαναφερθεί το πρόβλημα επικεντρώνεται στη γνώση εφαρμογής όλων των κανόνων και λεπτομερειών που απαιτούνται για τη τελική συμμόρφωση. Το μεγαλύτερο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι ερωτώμενοι βρίσκεται στη κατανόηση του περιεχομένου των προτύπων σε όλο το φάσμα εφαρμογής τους. Η αντίληψη αυτή έρχεται σε σύγκρουση με τη πλειοψηφία των απαντήσεων που πιστεύει ότι υπάρχει

εξειδίκευση σε θέματα διεθνών προτύπων. Η εξειδίκευση που υπάρχει άρα θα περιορίζεται σε συγκεκριμένα άτομα που θα τρέχουν το κομμάτι συμμόρφωσης στα νέα πλαίσια, με το εσωτερικό λογιστικό περιβάλλον να δημιουργεί μια πολύπλοκη ατμόσφαιρα εξοικείωσης. Η ουσία είναι ότι ακόμα και οι υπάλληλοι που μπορεί να έχουν εξειδικευτεί σε αυτά τα θέματα μπορεί να αντιμετωπίζουν δυσκολίες αφού η δράση των εταιρειών δεν περιορίζεται στα ελληνικά χωρικά ύδατα. Το γενικό πλαίσιο προβλημάτων κατά τη χρήση των Διεθνών Προτύπων εμπεριέχει επίσης στοιχεία όπως η εναρμόνιση με τις εξελίξεις, εννοώντας τη προσπάθεια να συμβαδίσουν δυναμικά και άμεσα με όλες τις τρέχουσες εξελίξεις στο λογιστικό κόσμο και το βασικό πρόβλημα μηχανογραφικής υποστήριξης αφού τα στελέχη προγραμματισμού με γνώση Διεθνών λογιστικών προτύπων και ναυτιλιακής λογιστικής παράλληλα σπανίζουν στον αριθμό. Ακόμα τα μηχανογραφικά συστήματα που έχουν δημιουργηθεί χρειάζονται πολλές αλλαγές και αρκετές επενδύσεις σε προγράμματα και εξοπλισμό για να προσφέρουν ένα λειτουργικό αποτέλεσμα εφάμιλλο των απαιτήσεων των διεθνών προτύπων σε παγκόσμια δράση. Τέλος σε συνάρτηση με εξοπλισμό και τη πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού πρέπει να ακολουθήσει η εκμάθηση, η παραμετροποίηση όλων των μηχανογραφικών συστημάτων στη καθημερινή λειτουργία του λογιστηρίου και η σύνδεση με τα λογιστικά συστήματα με το κατάλληλο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η αμεσότητα και η ορθότητα καταχώρησης οικονομικών στοιχείων.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μέσα από την εκτενή παρουσίαση όλων των πτυχών που συνοδεύουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και την αναλυτική περιγραφή των πιο σημαντικών οικονομικών κομματιών που συνοδεύουν τη λειτουργία μιας ναυτιλιακής εταιρείας και των εμπορικών της κινήσεων, καταφέραμε να γνωρίσουμε όλους τους νέους λογιστικούς κανόνες που πρέπει να συμπεριληφθούν στο καθημερινό λογιστικό σχήμα κάθε εισηγμένης στο χρηματιστήριο ναυτιλιακής εταιρείας, προκειμένου να πετύχει την αναγκαία και πλέον υποχρεωτική σύγκλιση με τους κανονισμούς που επιβάλλουν τα νέα Πρότυπα. Έγινε μια ουσιαστική αναφορά στην ιστορική διαδρομή καθιέρωσης των προτύπων παγκοσμίως και στο ελληνικό χώρο, μέχρι και το σημείο που η επισημοποίηση τους επέφερε και τις απαραίτητες αλλαγές στην οικονομική διαχείριση εξ ολοκλήρου. Επιπλέον γνωρίσαμε τις διαφορές που καλούνται τα στελέχη των λογιστηρίων να καλύψουν συγκριτικά με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που ήταν σε χρήση μέχρι πρότινος. Αναλύσαμε τις διαφορές και καταλήξαμε σε συμπεράσματα για τα μειονεκτήματα στην καθημερινότητα των λογιστηρίων, όπως και τα οφέλη που προσφέρουν στις διαδικασίες και τα οικονομικά αποτελέσματα.

Σε γενικό πλαίσιο η υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων αποτελεί μια σημαντική αλλαγή στο λογιστικό κόσμο. Η ουσία δημιουργίας παγκόσμιας λογιστικής γλώσσας επιφέρει πολλές σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές επί του πρακτέου αλλά και στη συνολική αντίληψη που θα πρέπει να συνοδεύει τη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης κάθε ναυτιλιακής εταιρείας. Ενισχύεται η διαφάνεια και το επίπεδο συγκρισιμότητας αποτελεσμάτων και αυξάνεται με τον τρόπο αυτό η σωστή πληροφόρηση που αφορά τον εσωτερικό και εξωτερικό χρήστη και επενδυτή. Ο εξειδικευμένος λογιστικά ναυτιλιακός κλάδος, με παγκόσμια δράση σε έσοδα, έξοδα και κίνηση κεφαλαίου μέσω πλοίων σε πολλά μέρη ανά την υφήλιο σε μια ή και παραπάνω διαχειριστικές χρήσεις, όπως και λογιστική διαχείριση πολλών εξειδικευμένων οικονομικών κομματιών που αφορούν

ενδεχόμενους δανεισμούς, συμφωνίες αγοράς ή ενοικίασης και απομειώσεις παγίων, βασίζει την αξιοπιστία του στους νέους κανόνες που προσφέρουν μια ορθότητα στις διαδικασίες και αποτελεσματικότητα στη τελική παρουσίαση. Αυτό σημαίνει ότι η διεθνοποιημένη μορφή της ναυτιλίας αρχίζει να καλύπτεται και λογιστικά από ένα ομοιόμορφο λογιστικό σχήμα που ακολουθείτε ευρέως. Εν κατακλείδι, η πρακτική εφαρμογή της ναυτιλιακής λογιστικής μέσω των διεθνών λογιστικών προτύπων, βρίσκει πρόσφορο έδαφος από τους εσωτερικούς λογιστικούς χρήστες, βοηθώντας τους να αντιμετωπίσουν με επάρκεια όλα τα ζητήματα και προκλήσεις που μπορεί να δημιουργήσει η παγκοσμιοποιημένη δραστηριότητα των ναυτιλιακών στόλων.

Όπως καταλήξαμε αναλύοντας τα αποτελέσματα των απαντήσεων παρατηρούμε ότι μπορεί οι διαδικασίες που εισήχθησαν να είναι πολύπλοκες και να χρίζουν περαιτέρω εκπαίδευσης ακόμα και από εξαιρετικά μορφωμένα άτομα, η αναγκαιότητα τους σαν ένας τρόπος αντιμετώπισης των πολλών διαφορετικών οικονομικών κινήσεων που παρουσιάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα κρίνεται απαραίτητη στην εύρυθμη λειτουργία των ναυτιλιακών λογιστηρίων. Εμπόδια και δυσκολίες φυσιολογικά παρουσιάζονται σε ένα τόσο μεγάλο εγχείρημα αλλά οι απαντήσεις του δείγματος επιδεικνύουν το πόσο σημαντική είναι η παρουσία των διεθνών προτύπων στην επίλυση δύσκολων λογιστικών θεμάτων και στην διάδραση με συναδέλφους που ανήκουν στη πλέον παγκόσμια λογιστική γλώσσα επικοινωνίας.

Τέλος είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι στα συμπεράσματα λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις συγκεκριμένου αριθμού ερωτηθέντων σε ναυτιλιακά λογιστήρια. Το δείγμα πάρθηκε από συγκεκριμένο επίσης αριθμό ναυτιλιακών εταιρειών, διαφορετικού μεγέθους και εμπορικής δραστηριότητας. Μερικά από τα ευρήματα προήλθαν επίσης κατόπιν προσωπικής συζήτησης για τα θέματα που τέθηκαν και άλλα από τις απαντήσεις στα ερωτηματολόγια. Τέλος λόγω περιορισμένου αριθμού παρατηρήσεων οι απαντήσεις μπορεί να είχαν διαφορετική κατεύθυνση σε περίπτωση πολύ μεγαλύτερου αριθμού ερωτηθέντων.

7. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

7.1 Ερωτηματολόγιο

1. ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ – ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ

Πόσους υπαλλήλους απασχολεί η εταιρεία σας?

0-10	<input type="text"/>
10-50	<input type="text"/>
50-250	<input type="text"/>
>250	<input type="text"/>

2. ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΦΥΛΟΥ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ

Φύλο

Άρρεν:

Θήλυ:

3. ΗΛΙΚΙΑΚΗ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

Ηλικία

18-26

27-45

46-64

4. ΗΛΙΚΙΑΚΗ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΧΡΟΝΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Πόσα χρόνια εργάζεστε στην εταιρεία σας?

0-3	<input type="text"/>	
4-10	<input type="text"/>	
11-	<input type="text"/>	20
>20	<input type="text"/>	

5. ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

Μορφωτικό επίπεδο εργαζομένου

Δευτεροβάθμια εκπαίδευση	<input type="text"/>
Ανώτερη εκπαίδευση/Πανεπιστημιακή	<input type="text"/>
Μεταπτυχιακό επίπεδο εκπαίδευσης	<input type="text"/>
Διδακτορικό επίπεδο εκπαίδευσης	<input type="text"/>

6. ΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Ποια είναι η θέση σας στην ναυτιλιακή εταιρεία που
εργάζεστε?

Υπάλληλος λογιστηρίου

Προϊστάμενος λογιστηρίου

Διευθυντής τμήματος

7. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Υπάρχει εξειδικευμένο προσωπικό για την κατανόηση και εφαρμογή των ΔΛΠ στο λογιστήριο της εταιρείας σας?

ΝΑΙ

ΟΧΙ

8. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Θεωρείται ότι είναι απαραίτητη η περαιτέρω εκπαίδευση των υπαλλήλων της εταιρείας σας σε θέματα εφαρμογής Διεθνών λογιστικών Προτύπων?

ΝΑΙ

ΟΧΙ

Σε ποιο σημείο θεωρείται ότι μπορεί να βελτιωθεί η εκπαίδευση των υπαλλήλων της εταιρείας σε θέματα εφαρμογής Διεθνών λογιστικών Προτύπων?

Προσαρμογή στις διαφορές με ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Προσαρμογή στην ελληνική νομοθεσία

Ανάλυση οικονομικών αποτελεσμάτων

Διαδικασίες λογιστηρίου

9. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Αν χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κατά πόσο έχουν επηρεάσει τη λειτουργία του λογιστηρίου της εταιρείας σας?

ΚΑΘΟΛΟΥ

ΛΙΓΟ

ΠΟΛΥ

Θεωρείται
της ότι είναι απαραίτητη η χρήση τους στο λογιστήριο
εταιρείας σας?
ΝΑΙ
ΟΧΙ

10. ΠΟΛΥΠΛΟΚΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Θεωρείται ότι οι διαδικασίες που ακολουθούνται για την εφαρμογή τους είναι
δυσλειτουργικές ή πολύπλοκες?

ΝΑΙ
ΟΧΙ

Ποια διαδικασία κατά τη γνώμη σας δημιουργεί πρόβλημα κατά την εφαρμογή τους?

Μηχανογραφική υποστήριξη λογιστικών προγραμμάτων

Ισχύουσα νομοθεσία

Γραφειοκρατία

Διαφορές με προϋπάρχουσες λογιστικές τακτικές

Γνώση λεπτομερούς εφαρμογής

11. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Παρατηρείτε σημαντικές διαφορές με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που έχουν σαν
αποτέλεσμα τη καλύτερη οικονομική διαχείριση της εταιρείας?

ΝΑΙ

ΟΧΙ

12. ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΕΚΠΙΟΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Κάθε πότε συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις στην εταιρεία σας?

Τρίμηνο

Εξάμηνο

Έτος

Υπάρχει έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές?

ΝΑΙ

ΟΧΙ

13. ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ / ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΙΚΟΝΑ / ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

Ποια πιστεύετε ότι είναι τα πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών προτύπων?

Βελτίωση οικονομικών καταστάσεων

Αύξηση πιστοληπτικής ικανότητας

Αξιοπιστία οικονομικής λειτουργίας

Ορθότερη ενημέρωση χρηστών

Όλα τα παραπάνω

Ποια πιστεύετε ότι είναι τα μειονεκτήματα των Διεθνών
Λογιστικών προτύπων?

Ανεπαρκής γνώση περιεχομένου λογιστικών προτύπων

Πρόβλημα μηχανογραφικής υποστήριξης

Εγγώρια φορολογική νομοθεσία

Εναρμόνιση με τις εξελίξεις

Όλα τα παραπάνω

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία:

1. Αλαμάνος Χ., Ιανουάριος-Φεβρουάριος 2002: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116, σελίδες 16-17
2. Αληφαντής, Γ. (2008). Χρηματοοικονομική Λογιστική (3η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
3. Αναστασόπουλος Α. (2004), «Οι νέοι ρόλοι του μανάτζμεντ και της διοίκησης των επιχειρήσεων»
4. Αντώνιος Παπάς: «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Α τόμος, εκδ. Μπένου, Αθήνα 2006 (σελ.155-156)
5. Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα
6. Γεωργίου, Α. (2003). Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
7. Καββαδίας Λ. Σ., (2003). Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications. Αθήνα.
8. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
9. Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία και Πράξη», Εκδόσεις Αλεξοπούλου – Καραγιώργος, Θεσσαλονίκη
10. Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη, Α. & Καραγιάννης, Δ. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.
11. Κόντος, Γ. (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
12. Λεκαράκου Α. 2011: Ναυτιλιακή Λογιστική, Αθήνα : Εκδ. Λεκαράκου
13. Λουμιώτης Β., Τζίφας Β. 2012 : «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου» Αθήνα : Εκδ. Σταμούλης
14. Μυλωνάς Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η

- περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
15. Ντζανάτος Δ., Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά, εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
 16. Νιάρχος Νικήτας (2004), “Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων”
 17. Παπάς Α. (2011), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα
 18. Περάκης, Ευάγγελος Ε., (2004) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Τόμος 9), Εκδόσεις Νομική, Βιβλιοθήκη, Αθήνα
 19. Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
 20. Σακέλλης, Ε. (2005). Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ. Πειραιάς
 21. Σακέλλης, Ε. 2002, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία», Τόμος Α', Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα
 22. Σπουτής Α., (2006). Άρθρο με τίτλο «Λογιστικά Πρότυπα: ένας κόσμος – μία γλώσσα. Τα ΔΠΧΠ και τα US GAAP, παρά τις ομοιότητές τους στις θεμελιώδεις αρχές που τα διέπουν, διαφέρουν μεταξύ τους σε αρκετές περιπτώσεις
 23. Σφακιανός Γρ. (1996). Γενικές Αρχές Λογιστικής, έκδοση Θ, Αθήνα, Interbooks
 24. Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ιδίας.
 25. Τσιπλητάρης Α. και Μπάμπαλης θ. Ατραπός, Δέκα παραδείγματα μεθοδολογίας επιστημονικής έρευνας, (2006)
 26. Τσόλης Κ., Φίλιος Β., (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, ΕΠΕ, Αθήνα
 27. Φίλος Ιωάννης, (2011), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές, Μετατροπής, Εκδοτικός Οίκος Κλειδάριθμος, Αθήνα

Ξένη Βιβλιογραφία:

1. Ampofo, A. Akwasi, and Sellani, j. Robert, Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the harmonization of accounting standards, *Accounting Forum*, v. 29, 2005, pp. 219-231.
2. Barth, Landsman and Lang: *International Accounting Standards and Accounting Quality*, 2007
3. Benston, George J. (November 6, 2003). "The Quality of Corporate Financial Statements and Their Auditors Before and After Enron" Policy Analysis. Washington D.C.: Cato Institute, 497
4. Chatzkel, (2002). A conversation with Goran Roos. *Journal of Intellectual Capital*
5. Deloitte, "IFRS industry insights, the leases project- an update for the shipping industry"
6. Flegm, Eugene H. (2008), the Need for Reliability in Accounting. *Journal of Accountancy*, Vol. 205 Issue 5, p 37-39, 3p.
7. Grant Thornton,(2004), *Διεθνή λογιστικά Πρότυπα I.F.R.S.*, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα
8. Grant Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Τόμοι Α,Β, Γ, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα
9. Hübner, J.-H. (2016). Shipping markets and their economic drivers. In M. G. Kavussanos & I. D. Visvikis (Eds.), *the international handbook of shipping* (pp. 1–39)
10. Haws and Hurst (1985, p. 36). "Herodotus described the Greek trading methods in a detailed account written in 620 BC"
11. IASB, 2007, "IFRS for Small and Medium-sized Entities", July 2009
12. J. G. Sidak, *the Failure of Good Intentions: The WorldCom Fraud and the Collapse of American Telecommunications after Deregulation*, 20 *Yale J. on Reg.* (2003).
13. Karakitsos, E., & Varnavides, L. (2014). The interaction of business and shipping cycles in practice. In *Maritime economics: a macroeconomic approach* (pp. 293–327). London: Palgrave Macmillan

14. Lloyd's Register of shipping London (1921): Building and classification of Yachts
15. Mulford W. Charles & Comiskey E. Eugene, (2005), "Creative Cash Flow Reporting, Uncovering Sustainable Financial Performance"
16. Neresian, R. (1981) Ships and Shipping: A Comprehensive Guide (New York: Penwell Press).
17. Stopford M (2009) "Maritime Economics" 3rd edition
18. The Lehman Brothers Bankruptcy A: 1 Overview Rosalind Z. Wiggins² Thomas Piontek³ Andrew Metrick, Yale program on financial stability case study 2014-3a-v1 October 1, 2014

Νομολογία:

1. ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 708/2006 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 8ης Μαΐου 2006 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 21 και τη διερμηνεία της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ)
2. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 243 της 11/09/2002 σ. 0001 - 0004
3. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 707/2004 της Επιτροπής της 6ης Απριλίου 2004 που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου
4. ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Σεπτεμβρίου 2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου
5. ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1358/2007 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 21ης Νοεμβρίου 2007 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8
6. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002
7. ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 17ης Δεκεμβρίου 2008 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 1

8. Νόμος 2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις.
9. ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)

