



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

Διπλωματική Εργασία

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Η
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ
Δ.Λ.Π.

του

ΣΙΜΙΤΣΗ ΕΥΑΓΓΕΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

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

Οκτώβριος 2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ναυτιλιακή λογιστική είναι ο υποκλάδος της λογιστικής επιστήμης που ακολουθεί και ελέγχει την περιουσία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των αντίστοιχων πηγών προέλευσής της, καθώς και του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από αυτήν, εφαρμόζοντας τις αρχές της γενικής λογιστικής στις ιδιαιτερότητες και τα επιμέρους προβλήματα που σχετίζονται με την επιχειρηματική εκμετάλλευση των πλοίων, ανάλογα με το αντικείμενο και εύρος των εργασιών, καθώς και άλλων παραμέτρων που τίθενται από την ίδια την εταιρία στο πλαίσιο που ορίζεται από τη νομοθεσία. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση του συστήματος ναυτιλιακής λογιστικής που εφαρμόζεται από τις ελληνικές ναυτιλιακές επιχειρήσεις, καθώς και η εξέταση της αποτελεσματικότητας του συστήματος αυτού όσον αφορά την ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της οικονομικής κατάστασής τους, λαμβάνοντας υπόψη τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

Λέξεις κλειδιά: ναυτιλιακή λογιστική, ναυτιλία, ΔΛΠ.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	9
2.1 Η Εξέλιξη της Ναυτιλίας.....	9
2.2 Η Ελληνική Ναυτιλία	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	15
3.1 Θεσμικό Πλαίσιο Ελληνικής Ναυτιλίας.....	15
3.2 Ναυτιλιακή Λογιστική.....	17
3.2.1 Αντικείμενο	17
3.2.2 Ιδιαιτερότητες.....	18
3.2.3 Λογιστικά βιβλία	19
3.2.4 Αξιοποίηση του Λογιστικού σχεδίου	20
3.2.5 Φορολογία	21
3.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη Ναυτιλία.....	22
3.4 Αρχική αποτίμηση πλοίου	24
3.5 Μεταγενέστερη αποτίμηση πλοίου	26
3.6 Απομείωση πλοίου	28
3.7 Μισθώσεις πλοίων.....	29
3.8 Αναγνώριση εσόδων.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	33
4.1 Μεθοδολογία έρευνας-Εννοιολογική προσέγγιση	33
4.2 Ερευνητική δομή	34
4.3 Δείγμα της Έρευνας.....	35
4.4 Ερωτηματολόγιο.....	35
4.5 Στατιστικές Μέθοδοι	35
4.6 Συνεισφορά και περιορισμοί της έρευνας	36
4.7 Αποτελέσματα Έρευνας	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ:	49
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	52

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Γράφημα 1: Αριθμός εργαζομένων των επιχειρήσεων της έρευνας.....	37
Γράφημα 2: Κατανομή φύλου των συμμετεχόντων στην έρευνα	38
Γράφημα 3: Ηλικιακή κατανομή των συμμετεχόντων στην έρευνα	38
Γράφημα 4: Μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα.....	39
Γράφημα 5: Αρμοδιότητες των συμμετεχόντων στην έρευνα.....	39
Γράφημα 6: Διάρθρωση τμημάτων και καθορισμός αρμοδιοτήτων.....	40
Γράφημα 7: Ευκρίνεια λειτουργιών επιχειρήσεων.....	41
Γράφημα 8: Ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης	41
Γράφημα 9: Υπεύθυνος εσωτερικού ελέγχου σε θέματα λογιστικής διαχείρισης λόγω μη ύπαρξης αρμοδίου τμήματος/προσωπικού	42
Γράφημα 10: Βαθμός που η χρήση των ΔΛΠ έχει επηρεάσει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων	42
Γράφημα 11: Συγκρότηση επιτροπών εύρυθμης λειτουργίας	43
Γράφημα 12: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού».....	43
Γράφημα 13: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού».....	45
Γράφημα 14: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Αποτελεσματικότητα»	46

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας	47
Πίνακας 2: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας και ύπαρξης εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης	48
Πίνακας 3: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας και τρόπου καθορισμού των αρμοδιοτήτων.....	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ναυτιλία αποτελεί σε παγκόσμιο επίπεδο έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της οικονομίας, συμβάλλοντας καθοριστικά στην ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου, δεδομένου ότι σήμερα, πάνω από το 80% των εμπορευμάτων μεταφέρεται δια θαλάσσης. Επίσης, η ελληνική ναυτιλία κατέχει παραδοσιακά εξέχουσα θέση στις παγκόσμιες θαλάσσιες μεταφορές, με το στόλο ελληνικών συμφερόντων να κατέχει την πρώτη θέση όσον αφορά τη μεταφορική ικανότητα. Η συμβολή του κλάδου της ναυτιλίας στην εγχώρια οικονομία είναι αδιαμφισβήτητη, καθώς αποτελεί έναν από τους βασικότερους πυλώνες της αναπτυξιακής δυναμικής της χώρας και μαζί με τον τουρισμό, αντιπροσωπεύουν τους δύο σημαντικότερους εξαγωγικούς τομείς. Σύμφωνα με στοιχεία του IOBE, κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου μεταξύ 2000 και 2013, τα ετήσια καθαρά έσοδα από τις θαλάσσιες μεταφορές αντιπροσώπευαν περίπου το 3,7% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο, καλύπτοντας το 16,6% των ετήσιων εισαγωγών αγαθών.

Η ναυτιλία είναι ένας από τους περισσότερο σχολαστικά ρυθμιζόμενους κλάδους εμπορικής δραστηριότητας διεθνώς, δεδομένης της πολυπλοκότητας των θαλάσσιων μεταφορών αλλά και της σημασίας του για την οικονομική ανάπτυξη και το εμπόριο. Σε αυτό το πλέγμα των ρυθμίσεων, διατάξεων και κανονισμών εντάσσονται και οι κανόνες και τα πρότυπα της λογιστικής αντιμετώπισης και χρηματοοικονομικής αναφοράς των οικονομικών και λογιστικών μεγεθών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Πράγματι, η συμβολή της λογιστικής επιστήμης και των πρακτικών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι σημαντική για τη ρύθμιση της ναυτιλιακής αγοράς, την προσέλκυση επενδυτών, τη χρηματοδότηση των σχετικών επενδύσεων και την αξιόπιστη ενημέρωση των συναλλασσόμενων μερών και των λοιπών ομάδων ενδιαφέροντος και χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Στο πλαίσιο αυτό, η ναυτιλιακή λογιστική είναι ο υποκλάδος της λογιστικής επιστήμης που ακολουθεί και ελέγχει την περιουσία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των αντίστοιχων πηγών προέλευσής της, καθώς και του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από αυτήν. Αυτός ο υποκλάδος ασχολείται ουσιαστικά με τις κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις, έχοντας ως αντικείμενό της το πλοίο, με

το οποίο εκτελείται η επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος και εφαρμόζοντας τις αρχές της γενικής λογιστικής επιστήμης στις ιδιαιτερότητες και τα επιμέρους προβλήματα που σχετίζονται με την επιχειρηματική εκμετάλλευση των πλοίων, ανάλογα με το αντικείμενο και εύρος των εργασιών, καθώς και άλλων παραμέτρων που τίθενται από την ίδια την εταιρία στο πλαίσιο που ορίζεται από τη νομοθεσία. Παράλληλα, δεδομένων των ιδιαιτεροτήτων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των ιδιαίτερων προβλημάτων λογιστικής φύσης που αυτές αντιμετωπίζουν, όπως είναι η αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των πλοίων, ορισμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) συμβάλλουν καθοριστικά στην ασφαλή και αξιόπιστη καταγραφή της σχετικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση του συστήματος ναυτιλιακής λογιστικής που εφαρμόζεται από τις ελληνικές ναυτιλιακές επιχειρήσεις, καθώς και η εξέταση της αποτελεσματικότητας του συστήματος αυτού όσον αφορά την ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της οικονομικής κατάστασής τους, δίνοντας έμφαση στην οργάνωση και διαχείριση του συστήματος, καθώς και στην εφαρμογή των ΔΛΠ. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, κατασκευάστηκε και μοιράστηκε ειδικό ερωτηματολόγιο σε ένα δείγμα ναυτιλιακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, του οποίου τα δεδομένα στη συνέχεια επεξεργάστηκαν στατιστικά. Παράλληλα τα ερευνητικά ερωτήματα που τίθενται εκ των προτέρων για τη διενέργεια της στατιστικής μελέτης είναι τα εξής:

1. Ποιος ο βαθμός που το σύστημα ναυτιλιακής λογιστικής που εφαρμόζεται ευνοεί τη διοικητική και οικονομική διαχείριση των οργανισμών και πόσο αποτελεσματικό είναι;
2. Ποιοι παράγοντες επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος ναυτιλιακής λογιστικής;

Η δομή της παρούσας εργασίας έχει ως εξής: στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται ο σκοπός της εργασίας, ορισμένες πληροφορίες για τον κλάδο της ναυτιλίας διεθνώς και στην Ελλάδα και εξετάζεται το ζήτημα της ναυτιλιακής λογιστικής, στο τρίτο κεφάλαιο μελετάται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τον κλάδο, καθώς και τα σημαντικότερα ΔΛΠ που βρίσκουν εφαρμογή στις ναυτιλιακές εταιρίες σε αντιστοιχία με ορισμένα ζητήματα ιδιαίτερης λογιστικής αντιμετώπισης, στο τέταρτο

κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας και τα αποτελέσματά της και τέλος, καταγράφονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Η Εξέλιξη της Ναυτιλίας

Η ναυτιλία αποτελεί μία από τις σημαντικότερες οικονομικές δραστηριότητες σε όλη τη διάρκεια της ανθρώπινης ιστορίας και ιδιαίτερα σε περιόδους κατά τις οποίες η ανάπτυξη εξαρτάται κυρίως από το διεθνές και διαπεριφερειακό εμπόριο. Όπως αναφέρουν οι Kumar & Hoffmann (2002), οι μεταφορές και ιδίως οι θαλάσσιες θεωρούνται ως ένας από τους τέσσερις σημαντικότερους πυλώνες της παγκοσμιοποίησης, μαζί με τις επικοινωνίες, την τυποποίηση των μεταφορών και την απελευθέρωση του εμπορίου. Οι θαλάσσιες μεταφορές αποτελούν αναπόσπαστο και συχνά το λιγότερο δημοσίως ορατό μέρος της παγκόσμιας οικονομίας, καθώς το εξαιρετικά εκτεταμένο δίκτυό τους καλύπτει ένα ευρύ φάσμα συμμετεχόντων στην αγορά, συμπεριλαμβανομένων λιμένων, τερματικών σταθμών, κέντρων διανομής και, βέβαια, των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Μάλιστα, για ένα σημαντικό αριθμό αγαθών και εμπορευμάτων, δεν υπάρχει άμεσο υποκατάστατο των θαλάσσιων μεταφορών, καθώς παρά το γεγονός ότι οι αερομεταφορές αναπτύσσονται ραγδαία, στην πραγματικότητα μεταφέρουν μόνο ένα μικρό κλάσμα του όγκου αλλά και της αξίας του συνόλου των εμπορευμάτων που διακινούνται σε παγκόσμια κλίμακα (Corbett & Winebrake, 2008).

Η σημαντική επέκταση του παγκόσμιου εμπορίου, η τεχνολογική πρόοδος και οι συνεχείς γεωπολιτικές εξελίξεις ανά τον κόσμο αποτελούν τους σημαντικότερους παράγοντες που έχουν διαμορφώσει το σύγχρονο κλάδο της ναυτιλίας. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός πως στη δεκαετία του 1980, ο όγκος των διηπειρωτικών θαλάσσιων μεταφορών αντιστοιχούσε περίπου στο 23% του συνολικού όγκου του παγκόσμιου εμπορίου, με το ποσοστό αυτό να φτάνει στη δεκαετία του 2000 πάνω από το 80% (Glen & Marlow, 2009). Επιπλέον, ο συνολικός αριθμός των TEUs (Twenty-foot Equivalent Units) που αντανακλά τα τυποποιημένα εμπορευματοκιβώτια που μεταφέρονται δια θαλάσσης, έχει αυξηθεί από τα 28,7 εκατομμύρια το 1990 στα 148,9 εκατομμύρια το 2008 και, αντίστοιχα, η μέση χωρητικότητα των πλοίων έχει αυξηθεί από τα 1900 TEUs το 1996 στα 2400 TEUs

μόλις μέσα σε μία δεκαετία. Ο Barthelemi (2011) υπολογίζει πως το 1996, τα πλοία χωρητικότητας άνω των 5000 TEUs αποτελούσαν μόνο το 1% του παγκόσμιου στόλου, με το ποσοστό αυτό να αυξάνεται στο 12,7% το 2001 και στο 30% το 2006.

Η αξιοσημείωτη ανάπτυξη του κλάδου της ναυτιλίας οφείλεται στην «επανάσταση» που έχει επιτευχθεί όσον αφορά τα εμπορευματοκιβώτια και τις τεχνικές βελτιώσεις σχετικά με το μέγεθος, την ταχύτητα και το σχεδιασμό των πλοίων, καθώς και στην αυτοματοποίηση των λειτουργιών των λιμένων (Notteboom, 2004). Σύμφωνα με τους Rodrigue et al. (2009), οι θαλάσσιες μεταφορές έχουν ένα από τα χαμηλότερα κόστη μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων ανά μίλι μεγάλων αποστάσεων. Βέβαια, όπως προαναφέρθηκε, η σημαντικότερη μεταβλητή που έδωσε ώθηση στην ανάπτυξη των ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών, με την ποντοπόρο ναυτιλιακή βιομηχανία μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων να αποτελεί σήμερα το σημαντικότερο κλάδο μεταφοράς μεταποιημένων προϊόντων. Οι Caschili & Medda (2012) επίσης αναφέρουν πως η ανάπτυξη και επιτυχία της ναυτιλίας οφείλεται και στις εξελίξεις που παρατηρούνται στο πεδίο της συνεργασίας μεταξύ των επιμέρους παραγόντων της αγοράς, δηλαδή των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, των παραγωγών των βασικών προϊόντων, των λιμένων και λιμενικών αρχών, των φορέων εκμετάλλευσης των τερματικών σταθμών και των ναυλομεσιτών.

Οι Rodrigue et al. (2009) εξηγούν πως πολλές από τις μεγαλύτερες ναυτιλιακές εταιρίες ανά τον κόσμο έχουν δημιουργήσει πλέον στρατηγικές συμμαχίες με πρώην ανταγωνίστριες επιχειρήσεις, παρέχοντας κοινές υπηρεσίες και οδηγώντας σε μία υπερσυγκέντρωση των πλοίων στις κυριότερες θαλάσσιες εμπορικές οδούς. Με τον τρόπο αυτό, δεσμεύουν μικρότερο αριθμό πλοίων σε συγκεκριμένες διαδρομές και αναπτύσσουν άλλα δρομολόγια που διατηρούνται εκτός αυτών των στρατηγικών συμμαχιών. Το 1980, οι 20 μεγαλύτεροι θαλάσσιοι μεταφορείς έλεγχαν περίπου το 25% της δυναμικότητας, με το ποσοστό αυτό να ανέρχεται στο 42% το 1992 και στο 58% το 2003, καθιερώνοντας ολοένα και περισσότερα κερδοφόρα δρομολόγια σε ένα έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον. Εκτός αυτού, οι λιμένες έχουν διέλθει σημαντικών οργανωτικών δομών κατά την τελευταία δεκαετία, λειτουργώντας πλέον όχι απλά ως τερματικοί σταθμοί αλλά ως πολυδύναμα και εξειδικευμένα εμπορικά και διαμεταφορικά κέντρα.

Τέλος, δύο ακόμη παράγοντες έχουν διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εξέλιξη της σύγχρονης ναυτιλίας. Πρώτον, το κανονιστικό περιβάλλον του κλάδου είναι εξαιρετικά ρυθμιζόμενο, με τους διεθνείς οργανισμούς ναυτιλίας να συνεργάζονται στενά για την έκδοση κατευθυντήριων γραμμών, οδηγιών και κανονισμών. Δεύτερον, η ναυτιλία αποτελεί έναν τομέα ιδιαίτερου ενδιαφέροντος όσον αφορά τις κεφαλαιακές επενδύσεις από τις διεθνείς χρηματαγορές. Σύμφωνα με στοιχεία της έκθεσης του Διεθνούς Συνεδρίου Εμπορίου και Ανάπτυξης των Ηνωμένων Εθνών, τα τελευταία χρόνια έχουν επενδυθεί σημαντικά ιδιωτικά κεφάλαια στον τομέα της ναυτιλίας, όπως είναι οι επενδύσεις αντιστάθμισης κινδύνου, με τους θεσμικούς επενδυτές να εκμεταλλεύονται τις ευκαιρίες που δημιουργούνται στις πιστωτικές αγορές, επενδύοντας ολόένα και περισσότερο σε ναυτιλιακές εταιρίες (United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD, 2014).

Αξίζει να σημειωθεί πως μετά από μία ετήσια αύξηση πάνω του 4% το 2013, ο παγκόσμιος στόλος έφτασε τα 1,69 δις κόρων ολικής χωρητικότητας το 2014, εκ των οποίων τα φορτηγά-πλοία χύδην φορτίου αντιπροσωπεύουν το 42,9% της συνολικής χωρητικότητας, ακολουθούμενα από τα πετρελαιοφόρα (28,5%) και τα πλοία μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων (12,8%). Επίσης, οι μεγαλύτεροι στόλοι ανά σημαία εγγραφής για το 2014 προέρχονται κατά σειρά από τις χώρες του Παναμά, τις Λιβερίας, των Νήσων Μάρσαλ, του Χονγκ Κονγκ και της Σιγκαπούρης, αντιπροσωπεύοντας περίπου το 55% της παγκόσμιας χωρητικότητας (UNCTAD, 2014).

2.2 Η Ελληνική Ναυτιλία

Η ανάπτυξη της ελληνικής ναυτιλίας σηματοδοτήθηκε κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1940, καθώς πριν το Β' Παγκόσμιο Πόλεμο, ο εγχώριος ναυτιλιακός κλάδος ήταν στην ένατη θέση μεταξύ των δέκα μεγαλύτερων στόλων σε παγκόσμιο επίπεδο, έχοντας στην κατοχή του 607 εμπορικά πλοία συνολικής χωρητικότητας 1,8 εκατομμυρίων κόρων ολικής χωρητικότητας (Χαρλαυτής, 2001). Ωστόσο, τα επόμενα χρόνια, η αναπτυξιακή προσπάθεια της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας συνάντησε μεγάλα εμπόδια, δεδομένης της έλλειψης ιδιωτικών κεφαλαίων, της

αδυναμίας εύρεσης χρηματοδότησης για την ανασυγκρότηση του στόλου, της αύξησης της αξίας της ναυπήγησης των πλοίων και της γενικότερης πολιτικής αστάθειας που επικρατούσε στη χώρα μετά τον πόλεμο. Μετέπειτα, οι περισσότεροι Έλληνες πλοιοκτήτες κατέφυγαν στα εμπορικά κέντρα της Νέας Υόρκης και του Λονδίνου, καθώς το θεσμικό περιβάλλον στην Ελλάδα ήταν ιδιαίτερα δυσμενές, με χαρακτηριστικά τη μεγάλη φορολογία, την απαγόρευση της διαγραφής των πλοίων από τα ελληνικά νηολόγια και της περιορισμένης ανάπτυξης του θεσμού της υποθήκης επί πλοίων.

Κατά τη διάρκεια των δεκαετιών του 1950 και 1960, η ελληνική ναυτιλία άρχισε και πάλι να αναπτύσσεται ταχύτατα, κυρίως λόγω του θεσμού των σημαίων ευκαιρίας, δηλαδή της εδώ και χρόνια αποδεκτής επιχειρηματικής πρακτικής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων με την οποία ένα πλοίο υψώνει τη σημαία του κράτους που βρίσκονται οι πλοιοκτήτες του, αν και αυτό έχει νηολογηθεί σε άλλη χώρα. Οι Έλληνες εφοπλιστές αξιοποίησαν σε μεγάλο βαθμό αυτήν την επιχειρηματική πρακτική, ενώ παράλληλα το εγχώριο αλλά και διεθνές θεσμικό πλαίσιο έγινε ευνοϊκότερο, με αποτέλεσμα η χώρα να προσελκύσει ένα σημαντικό αριθμό πλοιοκτητών που ανέπτυσαν μέχρι τότε την επιχειρηματική τους δραστηριότητα σε χώρες εκτός Ελλάδας. Σημείο σταθμός για την εξέλιξη της ελληνικής ναυτιλίας ήταν η ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου νομοθετικού πλαισίου, με χαρακτηριστικό παράδειγμα το νόμο 2687/1953, με τον οποίο αναγνωρίστηκαν ως ελληνικά πλοία αυτά που ανήκουν σε αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις, με σκοπό να προσελκυθούν πλοία ελληνικών συμφερόντων που είχαν προηγουμένως σημαία άλλου κράτους.

Σήμερα, δεδομένου ότι η παγκόσμια ναυτιλιακή βιομηχανία έχει τεράστια σημασία για τη διεθνή οικονομική δραστηριότητα, με πάνω του 80% του παγκόσμιου εμπορίου εμπορευμάτων να μεταφέρεται δια θαλάσσης, η ελληνική ναυτιλία κατέχει εξέχουσα θέση στις παγκόσμιες θαλάσσιες μεταφορές. Ο στόλος ελληνικών συμφερόντων, δηλαδή τα πλοία των οποίων οι ιδιοκτήτες είναι Έλληνες πολίτες ανεξάρτητα της σημαίας τους, κατέχουν την πρώτη θέση παγκοσμίως όσον αφορά τις εμπορικές μεταφορικές ικανότητες, αντιπροσωπεύοντας το 16,2% της συνολικής μεταφορικής ικανότητας ανά τον κόσμο (Prandeka & Zarkos, 2014). Η ελληνική ναυτιλία αποτελεί έναν από τους βασικούς πυλώνες της εγχώριας οικονομίας και μαζί με τον τουρισμό αντανακλούν τους δύο σημαντικότερους εξαγωγικούς τομείς.

Η συμβολή της ναυτιλίας στην ελληνική οικονομία είναι αδιαμφισβήτητη. Σύμφωνα με στοιχεία του IOBE, κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου μεταξύ 2000 και 2013, τα ετήσια καθαρά έσοδα από τις θαλάσσιες μεταφορές αντιπροσώπευαν περίπου το 3,7% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο, καλύπτοντας το 16,6% των ετήσιων εισαγωγών αγαθών (IOBE, 2013). Συγκριτικά, τα ετήσια καθαρά έσοδα από την τουριστική βιομηχανία για την ίδια περίοδο αντιστοιχούσαν στο 4,2% του ελληνικού ΑΕΠ. Η συνολική προστιθέμενη αξία των θαλάσσιων μεταφορών για την ελληνική οικονομία, λαμβάνοντας υπόψη τόσο στην άμεση συμβολή όσο και τον έμμεσο αντίκτυπο σε άλλους τομείς της εγχώριας οικονομικής δραστηριότητας, όπως είναι οι νομικές υπηρεσίες, ο κλάδος κατασκευών και εφοδιασμού, η ασφάλιση και τα διυλιστήρια, εκτιμάται σε πάνω από το 7,0% του ΑΕΠ για το 2012, προσφέροντας απασχόληση σε περίπου 192 χιλιάδες εργαζόμενους (Prandeka & Zarkos, 2014).

Ο στόλος υπό ελληνική σημαία, δηλαδή πλοία άνω των 1000 κόρων ολικής χωρητικότητας εγγεγραμμένα στο αντίστοιχο μητρώο, απαριθμούσε το 2013 802 πλοία, ερχόμενος έβδομος στην παγκόσμια κατάταξη και δεύτερος εντός των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αντιπροσωπεύοντας το 28,5% της συνολικής χωρητικότητας του συνολικού στόλου ελληνικών συμφερόντων. Ένα από τα βασικά μειονεκτήματα της ελληνικής ναυτιλίας κατά τα προηγούμενα χρόνια ήταν η μεγάλη ηλικία του στόλου, αν και από το 2004 και μετά έχει ανανεωθεί σε μεγάλο βαθμό, δεδομένων των νέων περιβαλλοντικών ρυθμίσεων και κανονισμών, της αύξησης της διεθνούς ζήτησης για θαλάσσιες μεταφορές, της έκρηξης του παγκόσμιου εμπορίου και των αυξημένων ευκαιριών χρηματοδότησης (Bragoudakis & Panagiotou, 2010).

Εν κατακλείδι, η ελληνική ναυτιλία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην εγχώρια οικονομία, καθώς και στην ανάκαμψή της από την τρέχουσα οικονομική κρίση. Δεδομένης της συγκυρίας, οι ευκαιρίες που παρουσιάζονται στον τομέα των διεθνών θαλάσσιων μεταφορών είναι πολύ σημαντικές, στο πλαίσιο της ολοένα αυξανόμενης παγκοσμιοποίησης και της αυξημένης εμπλοκής των αναπτυσσόμενων χωρών στην παγκόσμια παραγωγική δραστηριότητα, ενώ οι Έλληνες πλοιοκτήτες έχουν τη δυνατότητα να εκμεταλλευτούν αυτές τις ευκαιρίες, αξιοποιώντας το νέο και αποδοτικό στόλο, την τεχνογνωσία και τους στενούς επιχειρηματικούς δεσμούς που έχουν αναπτύξει ανά τον κόσμο. Στο πλαίσιο αυτό, η συμβολή της λογιστικής επιστήμης και των βέλτιστων πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι αμελητέα για τη ρύθμιση της αγοράς, την προσέλκυση ξένων επενδυτών και

κεφαλαίων, δεδομένης της ανάγκης σύγκλισης των λογιστικών προτύπων, και τη γενικότερη υποστήριξη της ελληνικής ναυτιλίας σε κανονιστικό επίπεδο, λαμβάνοντας υπόψη τον εξέχοντα ρόλο της ελληνικής ναυτιλίας στην εγχώρια οικονομία, καθώς και την υφεσιακή περίοδο που συνεχίζει να διανύει η χώρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1 Θεσμικό Πλαίσιο Ελληνικής Ναυτιλίας

Η ναυτιλία αποτελεί διεθνώς έναν σχολαστικά ρυθμιζόμενο τομέα εμπορικής δραστηριότητας, δεδομένης της πολυπλοκότητας του ναυτιλιακού κλάδου και της σημασίας του για την οικονομική ανάπτυξη και το εμπόριο, διεπόμενη από ένα σημαντικό αριθμό διεθνών, περιφερειακών και εθνικών κανονισμών. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, η οποία αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες ναυτιλιακές δυνάμεις του κόσμου, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται υπό τις βασικές συνθήκες που έχουν υπογραφεί σε διεθνές επίπεδο. Ειδικότερα, η ελληνική ναυτιλιακή νομοθεσία αποτελείται σε ένα μεγάλο μέρος από την ενσωμάτωση των διεθνών συνθηκών και κανονισμών στο εθνικό σύστημα, καθώς και από ειδικές νομοθετικές διατάξεις του κλάδου, των οποίων η επίβλεψη της εφαρμογής τους υπόκειται στο εκάστοτε υπεύθυνο Υπουργείο.

Συνολικά, η μεγάλη αναπτυξιακή δυναμική της ελληνικής ναυτιλίας έχει βασισθεί στην ύπαρξη ενός αρκετά σταθερού θεσμικού νομοθετικού πλαισίου, του οποίου τα βασικά νομοθετήματα περιλαμβάνουν: (1) τον Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου ΝΔ 187/73, στον οποίο περιέχονται διατάξεις δημοσίου αναγκαστικού δικαίου που αναφέρονται στους τρεις βασικούς πυλώνες της ναυτιλίας, δηλαδή το πλοίο, τους ναυτικούς και τα λιμάνια, (2) τον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου Ν. 3816/58, στον οποίο περιέχονται διατάξεις ενδοτικού δικαίου που ρυθμίζουν διάφορα θέματα διενέργειας του θαλάσσιου εμπορίου, συμβάσεων ναυτολόγησης, θαλάσσιας ασφάλισης κλπ, και (3) τις Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης ΝΔ 2687/53 και συγκεκριμένα το άρθρο 13 περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού, το οποίο αφορά τη νηολόγηση πλοίων άνω των 1500 κόρων ολικής χωρητικότητας (κοχ) και ουσιαστικά αποτελεί την εγγύηση της ελληνικής Πολιτείας έναντι των πλοιοκτητών.

Από το παραπάνω νομοθετικό πλέγμα που διέπει την ελληνική ναυτιλία, ιδιαίτερη αναφορά αξίζει να γίνει στο ΝΔ 2687/53, το οποίο νομοθετήθηκε για τη διευκόλυνση

προσέλκυσης πλοίων στα ελληνικά νηολόγια, των οποίων οι Έλληνες πλοιοκτήτες τα νηολογούσαν με ξένη σημαία, και για τη βελτίωση του ισοζυγίου εξωτερικών λογαριασμών της χώρας, δεδομένου ότι σε εκείνη την εποχή η ελληνική οικονομία υπέστη σημαντικές απώλειες λόγω της εγκατάστασης των πλοίων αυτών στα κέντρα της Νέας Υόρκης και του Λονδίνου (Καλαντζής, 1990). Το άρθρο 13 του ΝΔ 2687/53 συνεχίζει μέχρι και σήμερα να αποτελεί ένα καθοριστικής σημασίας νομοθέτημα για την ελληνική εμπορική ναυτιλία και, μάλιστα, χαρακτηρίζεται από αυξημένη συνταγματική ισχύ, μέσω του άρθρου 107 του Συντάγματος, καθώς συνιστά το σημαντικότερο κίνητρο για τη νηολόγηση των πλοίων υπό ελληνική σημαία.

Ακόμη, σε μία γενικότερη προσπάθεια προσέλκυσης ξένων κεφαλαίων στη χώρα, το 1967 ψηφίστηκε ο Αναγκαστικός Νόμος 89/1967 περί εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών, με τον οποίο ουσιαστικά αποφασίστηκε πως οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που ασχολούνται αποκλειστικά με εμπορικές εργασίες έχουν το δικαίωμα να εγκαταστήσουν υποκατάστημα στη χώρα, δημιουργώντας ένα ειδικό προνομιακό καθεστώς με σκοπό την εισροή συναλλάγματος. Αργότερα, με τον Αναγκαστικό Νόμο 378/1968 ορίστηκε επιπλέον πως πλοία με ξένη σημαία των οποίων η διαχείριση, η πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση ασκείται στην Ελλάδα από αλλοδαπές εταιρίες απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και κάθε άλλου είδους τέλους, φόρου και εισφοράς για το εισόδημά τους.

Τέλος, ως προς το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την κατηγοριοποίηση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, ισχύει ότι η ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών θαλάσσιων μεταφορών μπορεί να δραστηριοποιείται στη χώρα εκμεταλλεζόμενη δικά της ή ξένα πλοία με τις εξής νομικές μορφές: (1) ατομική επιχείρηση, (2) Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη ή κατά μετοχής Ετερόρρυθμη εταιρία, (3) ΕΠΕ, (4) ΑΕ, (5) Ειδική Ανώνυμη Ναυτική Εταιρία, το νομικό πλαίσιο της οποίας ορίζεται με το ΝΔ 2687/53, (6) Συμπλοιοκτησία που καλύπτεται από το νόμο 3816/58, (7) Ποντοπόρος Ναυτική Εταιρία του Αναγκαστικού Νόμου 89/1967 που αναφέρθηκε παραπάνω, και (8) Ναυτική Εταιρία, η οποία διέπεται από τις διατάξεις του νόμου 959/1979.

3.2 Ναυτιλιακή Λογιστική

3.2.1 Αντικείμενο

Η ναυτιλιακή λογιστική είναι ο υποκλάδος της λογιστικής επιστήμης που ακολουθεί και ελέγχει την περιουσία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των αντίστοιχων πηγών προέλευσής της, καθώς και του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από αυτήν (Λεκαράκου, 2011). Η ναυτιλιακή λογιστική ασχολείται με τις κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις, έχοντας ουσιαστικά ως αντικείμενό της το πλοίο, με το οποίο εκτελείται η επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος. Αυτός ο υποκλάδος της λογιστικής εφαρμόζει τις αρχές της γενικής λογιστικής επιστήμης στις ιδιαιτερότητες και τα επιμέρους προβλήματα που σχετίζονται με την επιχειρηματική εκμετάλλευση των πλοίων, ανάλογα με το αντικείμενο και εύρος των εργασιών, καθώς και άλλων παραμέτρων που τίθενται από την ίδια την εταιρία στο πλαίσιο που ορίζεται από τη νομοθεσία.

Στη ναυτιλιακή λογιστική, ο όρος της ναυτιλίας αφορά στην πρακτική και τεχνική του πλοίου που εκτελεί μεταφορές διεθνώς με σκοπό την αποκόμιση κέρδους, ενώ ιδιαίτερη σημασία έχει ο διαχωρισμός μεταξύ της ιδιοκτησίας και της διαχείρισης του πλοίου, καθώς σε πολλές περιπτώσεις οι πλοιοκτήτριες εταιρίες παραχωρούν την εμπορική εκμετάλλευση των πλοίων σε άλλες τρίτες επιχειρήσεις (Πρωτοψάλτης, 1999). Στο πλαίσιο της ναυτιλιακής λογιστικής, εφαρμόζονται προσαρμοσμένες οι αρχές και διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), σε αντιστοιχία με τις ιδιαιτερότητες που σχετίζονται με τη λογιστική παρακολούθηση της διαχείρισης των πλοίων και λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της ορθής, αξιόπιστης και ρεαλιστικής καταγραφής και αναφοράς και της σχετικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Συνοπτικά, η γενική ναυτιλιακή λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί: (1) τις συναλλαγές με τους ναυτιλιακούς πράκτορες, τους προμηθευτές, τους πελάτες τον πλοίαρχο και το λοιπό προσωπικό, τις φορολογικές και λοιπές αρχές και γενικά με τον οποιοδήποτε τρίτο, (2) τα έσοδα από ταξίδια ή χρονοναυλώσεις και γενικά τα έσοδα ανά εκμετάλλευση καθώς επίσης και τα έξοδα κατ' είδος, (3) τα αποτελέσματα ανά εκμετάλλευση και συνολικά για την ναυτιλιακή επιχείρηση, και (4) τις οικονομικές καταστάσεις, διενεργώντας τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο της

επιχείρησης. Επίσης, η αναλυτική ναυτιλιακή λογιστική καταγράφει, παρακολουθεί και κατανέμει τις δαπάνες ανάλογα με τον οδηγό κόστους ή τη δραστηριότητα στα κέντρα κόστους ή κέρδους ή στις μερικές εκμεταλλεύσεις, προϋπολογίζει αναλυτικά τις δαπάνες και τα έσοδα και πραγματοποιεί απολογιστικό προϋπολογιστικό έλεγχο. Αναγκαία χαρακτηριστικά για τη λογιστική καταγραφή περιλαμβάνουν το όνομα του πλοίου, το λιμένα και τον αριθμό νηολόγησης, τη χωρητικότητα, τη μέτρηση όγκου, τη μέτρηση βάρους, την κλάση και το μέγεθος του πλοίου.

3.2.2 Ιδιαιτερότητες

Σύμφωνα με την Ελευθερίου (2013), η ναυτιλιακή λογιστική αποτελεί έναν ιδιαίτερο κλάδο της λογιστικής, καθώς οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις διαφοροποιούνται σημαντικά από τις χερσαίες, παρουσιάζοντας ορισμένες ιδιαιτερότητες, οι οποίες συνοψίζονται στα εξής: (1) το πλοίο αποτελεί από μόνο του μία «επιχείρηση», η οποία μάλιστα βρίσκεται εν κινήσει, πραγματοποιώντας διεθνείς μεταφορές και, άρα, θα πρέπει να προσδιορίζονται επαρκώς και με λεπτομέρεια τα έσοδα και έξοδα που δημιουργούνται κατά την πορεία αυτής της κίνησης και υλοποιούνται σε διαφορετικό νόμισμα ανάλογα με το λιμάνι προσέγγισης, (2) στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, τα έσοδα και έξοδα περιπλέκονται με τα μεταβλητά έκτακτα στοιχεία που συμβαίνουν κατά το δρομολόγιο του πλοίου, σε αντίθεση με τις χερσαίες επιχειρήσεις όπου το αποτέλεσμα χρήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με τα έσοδα και έξοδα των χερσαίων δραστηριοτήτων, γεγονός που υποδηλώνει ότι αυτά συνήθως είναι σε ένα βαθμό αναμενόμενα και εύκολα υπολογίσιμα, (3) στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις υφίσταται η λογιστική ιδιαιτερότητα του λογαριασμού του πλοιάρχου, καθώς δεδομένου ότι το πλοίο βρίσκεται σε κίνηση, δημιουργούνται έσοδα και έξοδα σε διάφορες περιοχές, την οικονομική διαχείριση των οποίων θα πρέπει να κάνει ο πλοίαρχος, ο οποίος διαχειρίζεται τα χρηματικά διαθέσιμα και το καθημερινό εξοδολόγιο, αποδίδοντάς το στη ναυτιλιακή επιχείρηση, και (4) στις χερσαίες επιχειρήσεις το λογιστικό κύκλωμα είναι συνδεδεμένο μέσω συστημάτων ενδοδικτύων, χωρίς να παρεμβάλλονται ενδιάμεσες οικονομικές διευθύνσεις, όπως συμβαίνει με το λογαριασμό πλοιάρχου.

Δεδομένων των παραπάνω διαφοροποιήσεων, το αντικείμενο της ναυτιλιακής λογιστικής εντάσσεται στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, προσαρμόζοντας τους λογαριασμούς στην εξειδικευμένη παρακολούθηση της διαχείρισης ενός πλοίου (Αποστόλου, 2003). Όσον αφορά την ανάπτυξη και παρακολούθηση του ΕΓΛΣ, οι

διαφορές των ναυτιλιακών επιχειρήσεων με τις χερσαίες αναφέρονται στις επιμέρους ιδιαιτερότητες ορισμένων συναλλαγών των πρώτων, όπως είναι το δρομολόγιο που ακολουθεί το πλοίο. Έτσι, ο υπεύθυνος του λογιστηρίου μίας ναυτιλιακής εταιρίας οφείλει να επιλέξει το κατάλληλο λογιστικό σύστημα και τις αντίστοιχες λογιστικές πρακτικές, να καταρτίσει το σχέδιο λογαριασμών βάσει των επιχειρησιακών αναγκών, να προσαρμόσει τη συνδεσμολογία των λογαριασμών και να παρακολουθεί βάσει του σχεδίου τις μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των στοιχείων εκμετάλλευσης του πλοίου.

Η διαχείριση της λογιστικής λειτουργίας στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις χαρακτηρίζεται από ορισμένες δυσχέρειες συγκριτικά με τις χερσαίες εταιρίες, οι οποίες σχετίζονται κατά βάση με το γεγονός ότι το αντικείμενο της εμπορικής δραστηριότητας και εκμετάλλευσης, το πλοίο, πραγματοποιεί διεθνή δρομολόγια, πραγματοποιώντας συναλλαγές και άλλες οικονομικές πράξεις σε πάνω από ένα νομίσματα (Λεκαράκου, 2011). Τα παραστατικά αυτών των πράξεων φτάνουν με χρονική καθυστέρηση στο λογιστήριο, με αποτέλεσμα οι λογαριασμοί να παρέχουν καθυστερημένη πληροφόρηση σχετικά με τη διαμόρφωση των μεγεθών, ενώ η διενέργεια των συναλλαγών σε διάφορα νομίσματα απαιτεί ειδικό λογιστικό χειρισμό, δεδομένων των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Ένα ακόμη ζήτημα ιδιαίτερης λογιστικής αντιμετώπισης είναι πως στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, η μεγαλύτερη δαπάνη αφορά τις τακτικές επισκευές των πλοίων, οι οποίες υπερβαίνουν χρονικά τη μία χρήση, ενώ θα πρέπει να σημειωθεί πως ένα σημαντικό μέρος των εξόδων μετατρέπεται σε απαιτήσεις (π.χ. δαπάνες επισκευής από ζημιές που καλύπτονται από ασφαλιστήρια συμβόλαια) που ομοίως απαιτούν ειδική λογιστική παρακολούθηση. Συμπερασματικά, η ναυτιλιακή λογιστική χαρακτηρίζεται από αρκετές ιδιαιτερότητες, τόσο ως προς το σχέδιο λογαριασμών όσο και ως προς την παρακολούθηση των εγγράφων.

3.2.3 Λογιστικά βιβλία

Το είδος των λογιστικών βιβλίων που πρέπει να τηρούν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις εξαρτώνται από την εταιρική τους μορφή και συγκεκριμένα, οι πλοιοκτήτριες ναυτικές εταιρίες που καθορίζονται από τις διατάξεις του νόμου 959/1979 πρέπει να τηρούν ένα βιβλίο εσόδων-εξόδων στην ελληνική γλώσσα και να εκδίδουν τα φορολογικά στοιχεία που ορίζονται από τον ΚΦΑΣ για όλες τις επιχειρήσεις. Οι

εταιρίες διαχείρισης ή εκμετάλλευσης πλοίων τηρούν λογιστικά βιβλία ανάλογα με τη νομική τους μορφή. Επίσης, εκτός των λογιστικών βιβλίων, υπάρχει ανάγκη τήρησης ορισμένων βοηθητικών βιβλίων, τα οποία περιλαμβάνουν: (1) το βιβλίο ταξιδιών, (2) το βιβλίο καυσίμων, λιπαντικών και ύδατος, (3) το μητρώο πληρωμάτων, (4) το βιβλίο κόστους και διαχείρισης τροφοδοσίας, και (5) το βιβλίο παραλαβής δικαιολογητικών στοιχείων.

3.2.4 Αξιοποίηση του Λογιστικού σχεδίου

Βάσει της κείμενης ελληνικής νομοθεσίας ο τρόπος φορολόγησης των ναυτιλιακών επιχειρήσεων δεν προϋποθέτει την χρήση του λογιστικού σχεδίου ώστε να υπολογίζεται το φορολογητέο ποσό. Ως εκ τούτου η χρήση του ΕΓΛΣ είναι προαιρετική καθώς τα στενά περιθώρια και οι κανόνες του δεν ευνοούν την εκτίμηση του φορολογικού ποσού των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται διεθνώς (Διακομιχάλης και συν., 2013).

Στην πρώτη ομάδα του ναυτιλιακού λογιστικού σχεδίου υπάρχει ο πρωτοβάθμιος περιληπτικός λογαριασμός «Πλοία», ο οποίος αναλύεται σε επιμέρους κατηγορίες λογαριασμών ανάλογα με την κατηγορία του πλοίου και η παρακολούθησή του είναι ιδιαίτερα σημαντική στο πλαίσιο της ναυτιλιακής λογιστικής, δεδομένου ότι το σημαντικότερο πάγιο ενεργητικό μίας ναυτιλιακής εταιρίας είναι ο στόλος της. Η διαδικασία εξατομίκευσης των πλοίων μέσω αυτού του λογαριασμού παρέχει σημαντικά πλεονεκτήματα, όπως είναι η παρακολούθηση των μελλοντικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την αύξηση της αξίας τους και η παρακολούθηση της φθοράς τους.

Τέλος, ιδιαίτερη μνεία αξίζει να γίνει για το λογαριασμό του πλοίαρχου, καθώς επειδή το πλοίο αποτελεί μία επιχείρηση σε κίνηση και δημιουργεί έσοδα και έξοδα στο δρομολόγιο που πραγματοποιεί, ο πλοίαρχος είναι υπεύθυνος για την οικονομική του διαχείριση, ασκώντας ουσιαστικά χρέη λογιστή. Μέσω της κατάρτισης της ειδικής λογιστικής κατάστασης που ονομάζεται Γενικός Λογαριασμός Πλοίαρχου, η οποία παραδίδεται από τον πλοίαρχο στη ναυτιλιακή επιχείρηση, παρέχεται συνοπτικά η πληροφόρηση σχετικά με τα λογιστικού ενδιαφέροντος δρώμενα της περιόδου για την οποία καταρτίστηκε, όπως είναι η μισθοδοσία του πληρώματος που εξοφλείται όταν αυτό βρίσκεται εν πλω.

Παραδείγματα των στοιχείων που αποτυπώνονται στην έκθεση είναι η μισθοδοτική κατάσταση του πληρώματος, οι παραλαβές διάφορων υλικών και εφοδίων και η ανάλυση για την τροφοδοσία του πληρώματος. Η πληροφόρηση που παρέχεται από αυτήν την ειδική λογιστική κατάσταση είναι απαραίτητη για την παρακολούθηση του λογαριασμού «Λογαριασμοί πλοιάρχων», ο οποίος αφορά τη διαχείριση των εσόδων και εξόδων του πλοίου εκ κινήσει. Ο λογαριασμός πλοιάρχων συνήθως καταρτίζεται θεωρώντας ότι ο πλοίαρχος είναι ο υπόλογος διαχειριστής της μισθοδοσίας του πληρώματος και όλων των αναγκαίων εξόδων του πλοίου, με τον πλοίαρχο να χρεώνει στον πλοιοκτήτη το σύνολο της μισθοδοσίας του πληρώματος ανεξάρτητα αν έχει πραγματοποιηθεί η απόδοση της αντίστοιχης οφειλής.

3.2.5 Φορολογία

Η ευνοϊκή φορολογική νομοθεσία αποτέλεσε αδιαμφισβήτητα μία βασική μεταβλητή της τεράστιας αναπτυξιακής δυναμικής της ελληνικής ναυτιλίας, η οποία βέβαια συμβάλλει καθοριστικά στην εγχώρια οικονομία (Πρωτοψάλτης & Καρακωστίδης, 2003). Συνοπτικά, με το νόμο 27/75 ορίστηκε πως τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση ελληνικών εμπορικών πλοίων δεν φορολογούνται και η φορολογική υποχρέωση κάθε προσώπου που εκμεταλλεύεται τέτοια πλοία εξαντλείται με την πληρωμή φόρου ανάλογα με τη χωρητικότητα του πλοίου, ο οποίος υπολογίζεται βάσει συντελεστή και κλίμακας χωρητικότητας. Στην Ελλάδα, λοιπόν, χρησιμοποιείται ένα διεθνώς αποδεκτό σύστημα φορολόγησης που εφαρμόζεται σε όλα τα κράτη με ανεπτυγμένη ποντοπόρο ναυτιλία, βάσει της χωρητικότητας των πλοίων, με το οποίο θεσπίζεται συγκεκριμένος φορολογικός συντελεστής ανά τόνο και τα εταιρική κέρδη απαλλάσσονται από τη λοιπή φορολόγηση.

Επίσης, με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου απαλλάσσονταν από κάθε τέλος, φόρο ή εισφορά οι αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες υπό ξένη σημαία, όταν το πλοίο τελούσε υπό εκμετάλλευση ή διαχείριση εταιρίας εγκατεστημένης στην Ελλάδα. Ωστόσο, το 2013 θεσμοθετήθηκαν δύο φόροι με τους νόμους 4110 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και 4223 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) επιπλέον του φόρου που επιβάλλεται από το 1975 σε όλα τα πλοία με ελληνική σημαία άνω των 500 κοχ με βάση το άρθρο 14 του Ν.27/1975. Με το άρθρο 24 του νόμου 4110 τροποποιήθηκε και το άρθρο 26 του νόμου 27/75 και, έτσι, επιβλήθηκε φόρος και στα πλοία με ξένη σημαία, όπως ισχύει και με τα πλοία με ελληνική σημαία. Ο φόρος αυτός επιβαρύνει τους

αλλοδαπούς πλοιοκτήτες για τα πλοία υπό ξένη σημαία, καθίστανται όμως οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα διαχειρίστριες εταιρίες αλληλέγγυα και εις ολόκληρο υπόχρεες με τις πλοιοκτήτριες εταιρίες για την καταβολή του φόρου.

Ο φόρος καθορίζεται σε δολάρια ΗΠΑ κατά κοχ και ανάλογα με την ηλικία των πλοίων, ενώ προβλέπονται οι ίδιες μειώσεις φόρου που επιτρέπονται και σε πλοία με ελληνική σημαία. Οι μειώσεις αυτές περιλαμβάνουν: (1) αναλογική μείωση του φόρου που αναφέρεται σε δωδεκάμηνη περίοδο, σε περίπτωση αποδεδειγμένης αργίας του πλοίου λόγω επισκευών, (2) κατά 50%, αν πρόκειται για πλοία δρομολογημένα σε τακτικές γραμμές, με την προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 43 του νόμου 4111/2013 επιβλήθηκε ετήσια εισφορά για 4 έτη επί του ετήσιου ποσού του συνολικού εισαγόμενου και μετατρεπόμενου σε ευρώ συναλλάγματος στα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, που απασχολούνται αποκλειστικά με την ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους κοχ, εξαιρούμενων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες.

3.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη Ναυτιλία

Η θεσμοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) μετέβαλε σημαντικά τη γενικότερη φιλοσοφία της λογιστικής επιστήμης, εισάγοντας νέες λογιστικές έννοιες, όπως η εύλογη αξία, και νέες μεθόδους λογιστικής αντιμετώπισης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, οι οποίες μάλιστα τοποθετούνται πιο κοντά στις πραγματικές αξίες, όπως αυτές γίνονται κατανοητές στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον. Η εφαρμογή των ΔΛΠ και η σταδιακή μετάβαση σε αυτό το νέο λογιστικό καθεστώς από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται σε κάθε χώρα προσφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα, όπως είναι η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στους χρήστες τους, με αποτέλεσμα την ευκολότερη προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας διεθνώς. Από την άλλη πλευρά, η μετάβαση στα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ δεν αποτελεί ένα εύκολο εγχείρημα, καθώς ορισμένες έννοιες και πρακτικές της

λογιστικής διαφοροποιούνται σημαντικά με αυτά τα λογιστικά πρότυπα συγκριτικά με προηγούμενες λογιστικές πρακτικές.

Όπως συμβαίνει και τους υπόλοιπους κλάδους της οικονομίας, η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις ανέδειξε μία σειρά ζητημάτων λογιστικού χειρισμού που εγείρει διάφορους προβληματισμούς και πρακτικές δυσκολίες. Παρόλα αυτά, ολοένα και περισσότερες ναυτιλιακές εταιρίες χρησιμοποιούν πλέον τα ΔΛΠ, λαμβάνοντας βέβαια υπόψη και τις απαιτήσεις εφαρμογής τους που απορρέουν από το αντίστοιχο θεσμικό και κανονιστικό περιβάλλον. Παραδειγματικά, στην ΕΕ, η χρήση των ΔΛΠ είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρίες από το 2005 και μετά. Σε έρευνα της KPMG (2011) στη ναυτιλιακή αγορά, διαπιστώθηκε πως οι περισσότερες ναυτιλιακές επιχειρήσεις ανά τον κόσμο χρησιμοποιούν πλέον τα ΔΛΠ, ενώ σημαντικό είναι το γεγονός ότι η ναυτιλία των ΗΠΑ μεταβαίνει πλέον στο καθεστώς των ΔΠΧΠ από τα αμερικάνικα US GAAPs.

Στην ίδια έρευνα της KPMG (2011) τεκμηριώθηκε πως ο αντίκτυπος των ΔΛΠ στον κλάδο της ναυτιλίας είναι εξαιρετικά σημαντικός όσον αφορά την ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης που δημοσιεύεται στις οικονομικές καταστάσεις των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, καθώς και τους τρόπους λογιστικής αντιμετώπισης ορισμένων μεγεθών και εννοιών, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή ουσιαστικά τα πλοία, η αποτίμησή τους και οι συμφωνίες leasing. Συγκεκριμένα, οι σημαντικότερες περιοχές της ναυτιλιακής λογιστικής που επηρεάζονται από την εφαρμογή των ΔΛΠ περιλαμβάνουν τα εξής: (1) το κόστος κεφαλαιοποίησης, (2) τις μεθόδους απόσβεσης και αποτίμησης και την υπολειμματική αξία των πλοίων, (3) την απομείωση των μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, (4) τις συμφωνίες μίσθωσης, (5) την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και τις από κοινού συμφωνίες, (6) το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων, (7) τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών μέσων, και (8) τη λογιστική πληροφόρηση ανά κλάδο δραστηριότητας. Επιπλέον, ένα ζήτημα που διερευνάται στο πεδίο αυτό αφορά και τις δυσκολίες που εμφανίζονται στις ναυτιλιακές εταιρίες που μεταβαίνουν στα ΔΛΠ για πρώτη φορά. Σε κάθε περίπτωση, η εφαρμογή της ναυτιλιακής λογιστικής στην πράξη, λαμβάνοντας υπόψη και τις κατευθύνσεις των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ παρουσιάζει ορισμένες ιδιαιτερότητες, δεδομένης και της πολύπλοκης επιχειρησιακής πραγματικότητας της ναυτιλιακής βιομηχανίας, μερικές εκ των οποίων εξετάζονται στις παρακάτω ενότητες.

3.4 Αρχική αποτίμηση πλοίου

Δεδομένου ότι ο στόλος αποτελεί το σημαντικότερο περιουσιακό στοιχείο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, η αρχική αποτίμηση του πλοίου θεωρείται ως ένα καίριο ζήτημα λογιστικού χειρισμού, ενώ ιδιαίτερη σημασία έχει αν αυτό κατασκευάζεται ως καινούριο με ειδική σύμβαση ναυπηγίας ή αν περιέρχεται στην ιδιοκτησία της επιχείρησης από δεύτερο χέρι, όρος γνωστός στη ναυτιλία και ως “second hand vessel”. Στην πρώτη περίπτωση, το κόστος κτήσης του πλοίου υπολογίζεται συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες που πραγματοποιούνται πριν τη λειτουργία του, εφόσον αυτές το θέτουν σε κατάσταση έτοιμο προς χρήση, καθώς και τα λειτουργικά κόστη μεταφοράς του στο λιμάνι. Επίσης, στην περίπτωση ενός νέου πλοίου κεφαλαιοποιούνται όλα τα έξοδα δανεισμού, συμπεριλαμβανομένων των τόκων, από συμβάσεις που έχουν υλοποιηθεί για την κατασκευή του, καθώς μέχρι τη ναυπήγησή του περνάει ένα σημαντικό χρονικό διάστημα. Στη δεύτερη περίπτωση, ο υπολογισμός του κόστους κτήσης πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψη την τιμή αγοράς που έχει συμφωνηθεί στο σχετικό συμβόλαιο, καθώς και οποιαδήποτε έξοδα μεταβίβασης της κυριότητας, όπως είναι οι νομικές δαπάνες, τα έξοδα επιθεώρησης και η αμοιβή του μεσίτη.

Ωστόσο, εκτός του κόστους κτήσης, ιδιαίτερη λογιστική αντιμετώπιση απαιτείται και στις περιπτώσεις όπου ορισμένα μέρη του πλοίου, όπως η μηχανή και το σύστημα πλοήγησης, αντιστοιχούν σε σημαντικό κόστος από μόνα τους σε σχέση με το συνολικό κόστος κατασκευής ή αγοράς του, και παράλληλα μπορούν να αποσβεστούν σε διαφορετικούς χρόνους ζωής. Όπως αναφέρει η Ελευθερίου (2013), βασικό κριτήριο για τη διάκριση αυτή είναι η επιρροή που ασκεί ο διαχωρισμός των επιμέρους αυτών μερών στις οικονομικές καταστάσεις της ναυτιλιακής επιχείρησης, αν και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, τα περισσότερα εξ αυτών έχουν περίπου ίδια ωφέλιμη ζωή, δεδομένου ότι όταν κατασκευάζεται νέο πλοίο, η απόκτησή του γίνεται σε μία καθορισμένη αξία σύμφωνα με ότι προβλέπεται στη σύμβαση ναυπήγησης. Έτσι, όλα τα επιμέρους μέρη του πλοίου συνυπολογίζονται στο κόστος κτήσης του, με εξαίρεση τον εξοπλισμό πλοήγησης, του οποίου η ωφέλιμη ζωή είναι συνήθως μεγαλύτερη. Βέβαια, αν ο διαχωρισμός των μερών του πλοίου ωφελεί την καλύτερη απεικόνιση της σχετικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της οικονομικής κατάστασης της ναυτιλιακής επιχείρησης, τότε η αξία τους μπορεί να υπολογιστεί σύμφωνα με τις τρέχουσες αξίες της αγοράς.

Ένα ακόμη σημαντικό λογιστικό ζήτημα για την αρχική αποτίμηση του πλοίου είναι η υπολειμματική του αξία και ιδιαίτερα οι σχετικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι η μελλοντική ρευστοποιήσιμη αξία του πλοίου δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί επαρκώς, λαμβάνοντας υπόψη πως η ωφέλιμη ζωή ενός πλοίου μπορεί να φτάσει και τα 50 χρόνια. Στην ουσία, οποιαδήποτε επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας του πλοίου επιδρούν στη ετήσια μελλοντική του απόσβεση. Από την άλλη πλευρά, η μελλοντική ρευστοποιήσιμη αξία του πλοίου μπορεί να υπολογιστεί σύμφωνα με την αξία του βασικού υλικού κατασκευής του, δηλαδή του ατσαλιού. Με τον τρόπο αυτό, η υπολειμματική αξία υπόκειται στις αντίστοιχες διακυμάνσεις της αγοράς και, έτσι, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται βάσει τρεχουσών αξιών, δεδομένων των πληθωριστικών τάσεων, αν και η συνήθης πρακτική είναι η αναπροσαρμογή αυτή να πραγματοποιείται όταν οι συνθήκες της αγοράς έχουν αλλάξει σημαντικά και, άρα, επηρεάζουν την αξιοπιστία της σχετικής λογιστικής πληροφόρησης. Πράγματι, οι περισσότερες ναυτιλιακές επιχειρήσεις αναστέλλουν την ετήσια αναγνώριση των αποσβέσεων όταν η τιμή του ατσαλιού αυξάνεται και, άρα, το κόστος κτήσης του πλοίου πλην των συσσωρευμένων αποσβέσεων είναι μικρότερο της αξίας της ωφέλιμης ζωής του.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως είναι το πλοίο, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του, ενώ το κόστος του περιλαμβάνει: (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών, (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Η λογιστική αξία στην οποία αναγνωρίζεται ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί και τη βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, οι οποίες απεικονίζουν τη μείωση της αξίας του λόγω φθοράς ή παλαιότητας. Μάλιστα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, κάθε τμήμα του παγίου το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό

κόστος του στοιχείου αποσβένεται ξεχωριστά. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, αν και το ΔΛΠ 16 επιτρέπει διάφορες μεθόδους απόσβεσης, στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις συνήθως χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος, η οποία αναγνωρίζει ένα σταθερό ετήσιο ποσό απόσβεσης στα αποτελέσματα κάθε χρήσης μέχρι την πλήρη απόσβεση του εκάστοτε παγίου. Το ποσό αυτό ισούται με το κόστος κτήσης μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία, εφόσον υπάρχει, και διαιρούμενο με τα έτη ωφέλιμης ζωής. Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει πως για τον υπολογισμό των αποσβέσεων θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ωφέλιμη ζωή, δηλαδή η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα, καθώς και η υπολειμματική αξία, η οποία είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

3.5 Μεταγενέστερη αποτίμηση πλοίου

Όπως προαναφέρθηκε, το πλοίο είναι το σημαντικότερο περιουσιακό στοιχείο της ναυτιλιακής επιχείρησης, με το οποίο αυτή ασκεί τη βασική επιχειρηματική της δραστηριότητα και, άρα, η αξία του, όπως αυτή παρουσιάζεται στις οικονομικές της καταστάσεις, είναι ζωτικής σημασίας για την πληροφόρηση των χρηστών τους και την αξιόπιστη παρουσίαση της οικονομικής της κατάστασης. Στο πλαίσιο αυτό, μετά την αρχική αποτίμηση, ένα ζήτημα ιδιαίτερου λογιστικού χειρισμού είναι η αποτίμηση του πλοίου σε μεταγενέστερη της απόκτησης περίοδο, για την οποία θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η τρέχουσα αξία του και οι τεχνικές παρεμβάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί για τυχόν προσθήκες ή βελτιώσεις, οι οποίες προφανώς επηρεάζουν την αξία του.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, για τη μεταγενέστερη αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική. Αναφορικά με τη μέθοδο του κόστους, ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Σε ότι αφορά τη μέθοδο αναπροσαρμογής, προβλέπεται πως μετά από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων

ακινήτοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω, μία βασική έννοια που εισάγεται με τα ΔΛΠ είναι αυτή της εύλογης αξίας, η οποία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών. Σύμφωνα με την Ελευθερίου (2013), η χρήση της εύλογης αξίας είναι ιδιαίτερα σημαντική για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, καθώς αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, προσδίδοντας μία περισσότερο αξιόπιστη αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων τους συγκριτικά με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η εύλογη αξία ορισμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Έτσι, πρακτικά στη ναυτιλιακή αγορά, ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας του πλοίου πραγματοποιείται από ανεξάρτητους και εξειδικευμένους επαγγελματίες εκτιμητές, οι οποίοι είναι οι νηογνώμονες.

Επιπλέον, η μέθοδος της αναπροσαρμογής, η οποία απαιτεί την επανεκτίμηση της αξίας του παγίου και την αποτίμησή του λαμβάνοντας υπόψη τις αντίστοιχες αποσβέσεις λόγω φθοράς ή παλαιώσης, είναι αυτή που χρησιμοποιείται συνήθως από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, καθώς ισχυροποιεί την αξία του πλοίου στις οικονομικές τους καταστάσεις, παρουσιάζοντας παράλληλα τα πλοία ως περιουσιακά στοιχεία σε αξίες που βασίζονται σε κατανοητή και αξιόπιστη λογιστική πληροφόρηση, καθώς λαμβάνονται υπόψη οι τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Από την άλλη πλευρά, θα πρέπει να σημειωθεί πως η μέθοδος της αναπροσαρμογής για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας επηρεάζει τις λογιστικές καταστάσεις λόγω της πραγματοποίησης κερδών ή ζημιών που απορρέουν από την αποτίμηση, γεγονός που θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης των ναυτιλιακών επιχειρήσεων από τους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων.

3.6 Απομείωση πλοίου

Ένα ακόμη σημαντικό λογιστικό θέμα που εντοπίζεται στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις είναι αυτό της απομείωσης της αξίας του πλοίου στη μεταγενέστερη αποτίμηση σε υφισιακές οικονομικές συνθήκες, κατά τις οποίες η εύλογη αξία του μειώνεται. Η ζημία απομείωσης είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που εμφανίζει το πάγιο και του ανακτήσιμου ποσού του, δηλαδή της αξίας που θα μπορούσε να έχει στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, όπως αυτή εκτιμάται από τους εξειδικευμένους επαγγελματίες και στην περίπτωση των ναυτιλιακών εταιριών από τους νηογνώμονες, μείον το ενδεχόμενο κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης του. Ουσιαστικά, η ζημία απομείωσης υφίσταται όταν η αξία του πλοίου όπως αυτή εμφανίζεται στο ενεργητικό της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα λόγω των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του και αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης. Μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του, σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Ακόμη, το ΔΛΠ 36 προβλέπει πως ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η επιχείρηση θα πρέπει να ελέγχει για απομείωση περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση σε ετήσια βάση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Ο έλεγχος αυτός γίνεται λαμβάνοντας υπόψη αρνητικές ενδείξεις υποτίμησης

από το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον, είτε εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους είτε ακολουθείται η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, ο έλεγχος απομείωσης του πλοίου περιλαμβάνει ενδείξεις φυσικής καταστροφής του, τεχνολογικής του απαξίωσης, μείωσης της αξίας των ναυλώσεων και άλλες εξωτερικές ή εσωτερικές συνθήκες, εκτιμώντας την ανακτήσιμη αξία βάσει της αξίας χρήσης, δηλαδή της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών, δηλαδή των εισροών από τις ναυλώσεις και των εκροών που σχετίζονται με τη διαχείριση του πλοίου, όπως είναι τα λειτουργικά κόστη χρήσης του. Όταν η αξία του πλοίου είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία τότε υπάρχει απομείωση, μία διαδικασία που μπορεί να εφαρμοστεί ακόμα και στα πλοία που είναι υπό κατασκευή στο ναυπηγείο.

3.7 Μισθώσεις πλοίων

Μία συνήθης επιχειρηματική πρακτική στη ναυτιλία είναι οι μισθώσεις πλοίων, οι οποίες απαιτούν πολύ προσεκτική λογιστική αντιμετώπιση, λόγω της μεγάλης ποικιλίας αντίστοιχων συμφωνιών που εντοπίζονται στη ναυτιλιακή αγορά. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, μίσθωση είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών. Ως χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος (ιδιοκτησίας) μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι. Αντίθετα, λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής μάλλον παρά από τον τύπο της σύμβασης. Παραδείγματα καταστάσεων που είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικά θα συνεπάγονταν υπό κανονικές συνθήκες την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής: (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί, (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του

περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται, (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούνται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και, (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Στην πράξη, δεν είναι πάντα εύκολο να οριστεί αν μία μίσθωση πλοίου είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική. Για παράδειγμα, όταν γίνεται μίσθωση με παραχώρηση του πλοίου κατά την οποία ο ναυλωτής δίνει ένα προκαθορισμένο ποσό στον πλοιοκτήτη διατηρώντας τον έλεγχο της διαχείρισης του πλοίου και αναλαμβάνοντας τα λειτουργικά του έξοδα, τότε υφίσταται χρηματοδοτική μίσθωση. Σε περίπτωση χρονονάυλωσης, ωστόσο, κατά την οποία ο ναυλωτής δίνει ένα ποσό ανά ημέρα και τα λειτουργικά κόστη του πλοίου επιβαρύνουν τον πλοιοκτήτη, τότε δεν είναι σαφές αν υπάρχει χρηματοδοτική μίσθωση. Η διαφοροποίηση αυτή είναι σημαντική καθώς σχετίζεται με διαφορετικούς τρόπους λογιστικής αντιμετώπισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, στην εν λόγω περίπτωση των πλοίων, επηρεάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς στη χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργούνται χρηματοοικονομικά έξοδα και έξοδα απόσβεσης, ενώ στη λειτουργική εμφανίζονται τα έξοδα βάσει της αντίστοιχης σύμβασης.

Σε κάθε περίπτωση, οι μισθώσεις πλοίων θα πρέπει να διακρίνονται και να αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του ελέγχου του πλοίου από το ναυλωτή, αν δηλαδή αυτός αναλαμβάνει τα σχετικά έξοδα διαχείρισης και απολαμβάνει όλα τα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του. Σύμφωνα με την Διερμηνεία 4 της επιτροπής IFRIC του Διεθνούς Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων IASB, στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις μία σύμβαση μπορεί να χαρακτηριστεί ως μίσθωση όταν ο ναυλωτής έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση του πλοίου, λαμβάνοντας αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και το χρόνο που αυτό χρησιμοποιείται και αναλαμβάνοντας τα λειτουργικά του έξοδα.

3.8 Αναγνώριση εσόδων

Η αναγνώριση των εσόδων που πραγματοποιούνται από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις είναι ένα ακόμη ζήτημα ιδιαίτερης λογιστικής μεταχείρισης, δεδομένου ότι η

αναγνώριση και αντιστοίχιση των εξόδων και εσόδων από την παροχή των ναυτιλιακών υπηρεσιών αποτελεί ένα σχετικά δύσκολο εγχείρημα. Αυτό συμβαίνει διότι κατά την πραγματοποίηση ταξιδιών δημιουργούνται δαπάνες σε διάφορες περιοχές και χώρες, ενώ παράλληλα δεν υπάρχει σαφής συσχετισμός μεταξύ εξόδων και εσόδων, καθώς ενδέχεται οι μεταφορικές υπηρεσίες να παράγουν έσοδα σε διαφορετικό ρυθμό από ότι έξοδα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ένα πλοίο ξεκινάει με έναν αριθμό εμπορευματοκιβωτίων από ένα λιμάνι και σταδιακά τα κατεβάζει σε διάφορα λιμάνια μέχρι να γυρίσει στον πρώτο προορισμό άδειο, η αντιστοίχιση των εξόδων που υλοποιούνται σε κάθε λιμάνι με τα έσοδα από τη μεταφορά των εμπορευματοκιβωτίων δεν είναι εύκολη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, (β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, (γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και, (δ) τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Η καταχώρηση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η καταχώρηση του εσόδου σε αυτή τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Οι περισσότερες ναυτιλιακές εταιρίες χρησιμοποιούν τη μέθοδο του βαθμού ολοκλήρωσης της παρεχόμενης μεταφορικής υπηρεσίας σε αναλογία με την ολοκλήρωσή του σε ημέρες του ταξιδιού. Έτσι, αναγνωρίζουν τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης από τα ταξίδια που έχουν πραγματοποιηθεί, χρησιμοποιώντας ένα ποσοστό που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού αριθμού των ημερών του ταξιδιού που ήδη έχει κάνει το πλοίο με το σύνολο των αναμενόμενων ημερών που θα διαρκέσει το ταξίδι, έτσι ώστε να αναγνωρίζονται τα έσοδα και έξοδα σε ίδιο

χρόνο. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων και η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν: (α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου, (β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή (γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής.

Η μέθοδος του βαθμού ολοκλήρωσης στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις χρησιμοποιείται και όταν ένα ταξίδι ξεκινάει σε μία λογιστική χρήση και ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη, προσέχοντας ωστόσο την τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας. Σημαντικό είναι να σημειωθεί πως το ΔΛΠ 18 ορίζει πως όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρούμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Παρόλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει τα αναληφθέντα κόστη της συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν καταχωρείται κέρδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1 Μεθοδολογία έρευνας-Εννοιολογική προσέγγιση

Ως έρευνα ορίζεται η «μεθοδική αναζήτηση που επιχειρεί κάποιος για να επαυξήσει τις γνώσεις του και να προσθέσει κάτι επιπλέον στις γνώσεις των άλλων, με την ανακάλυψη σημαντικών θέσεων ή απόψεων» (Παππάς, 2002). Η επιστημονική έρευνα αποβλέπει στην προώθηση της επιστήμης, στην προσθήκη νέων στοιχείων στην υφιστάμενη γνώση, ή στην επανεξέταση υπό διαφορετικό πρίσμα ήδη γνωστών δεδομένων. Ως μέθοδος της επιστημονικής έρευνας θεωρείται ένα ειδικό σύστημα κανόνων, βάσει των οποίων οργανώνονται οι διαδικασίες για την απόκτηση νέων γνώσεων, που στοχεύουν στην πρακτική αναδιάρθρωση της πραγματικότητας, στην απάντηση ερωτημάτων ή στη λύση προβλημάτων (Τσιπλητάρης & Μπαμπάλης, 2006).

Η οργάνωση και διεξαγωγή της έρευνας στηρίζεται σε μία λογική διάρθρωση ενεργειών. Η ερευνητική διαδικασία ξεκινάει με τη διατύπωση ενός προβλήματος ή υπόθεσης (η οποία προϋποθέτει εμπειριστατωμένη βιβλιογραφική επισκόπηση για ενημέρωση πάνω στα πορίσματα που προέκυψαν από προηγούμενες έρευνες για το θέμα), συνεχίζεται με το σχεδιασμό της έρευνας, τη συλλογή, οργάνωση και ανάλυση των δεδομένων και ολοκληρώνεται με την εξαγωγή συμπερασμάτων και γενικεύσεων σχετικών με την υπόθεση της έρευνας (Θεοφιλίδης, 1995).

Το βασικό χαρακτηριστικό της έρευνας είναι ότι επιδιώκει να δώσει απαντήσεις σε συγκεκριμένα ερωτήματα τα όποια δεν έχουν απαντηθεί μέχρι στιγμής. Στην ουσία η έρευνα είναι απλά η διαδικασία της εξαγωγής αξιόπιστων συμπερασμάτων με βάση τα δοσμένα ερευνητικά ερωτήματα που βασίζεται στη σχεδιασμένη και συστηματική συλλογή, ανάλυση και ερμηνεία δεδομένων. Η έρευνα είναι η πιο σημαντική διαδικασία στον αγώνα για την εξαγωγή και την προώθηση νέας γνώσης και ένας από τους πιο αποτελεσματικούς τρόπους για την επίλυση επιστημονικών προβλημάτων.

Συμφώνα με τους Cook και Reichardt (1979) η έρευνα είναι μια συστηματική και ενοχοποιημένη τεχνική, η οποία χρησιμοποιώντας εξειδικευμένες τεχνικές, όργανα

και διαδικασίες, οδηγεί στην πιο συνεπή λύση ενός προβλήματος. Η ερευνητική διαδικασία ξεκινά με τη διατύπωση των ερευνητικών ερωτημάτων προς απάντηση, συνεχίζεται με τη συλλογή στοιχείων και δεδομένων, προχωρεί με την ανάλυση αυτών βάση εκ των πρότερων τιθέμενων κριτηρίων και καταλήγει στο τελικό συμπέρασμα.

4.2 Ερευνητική δομή

Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας ουσιαστικά διαχωρίζεται σε δυο υποενότητες. Η πρώτη υποενότητα της ερευνητικής έκθεσης περιλαμβάνει την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας μέσω εργαλείων της περιγραφικής στατιστικής. Συγκεκριμένα, αρχικά παρουσιάζονται, μέσω διαγραμμάτων, πινάκων περιγραφικής στατιστικής και πινάκων κατανομής συχνοτήτων οι απαντήσεις των ερωτηθέντων στο δοσμένο ερευνητικό έντυπο. Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων των απαντήσεων των ερωτηθέντων διεξάγεται διαδοχικά για κάθε ενότητα του ερευνητικού εντύπου.

Στη δεύτερη υποενότητα της ερευνητικής έκθεσης γίνεται χρήση μεθόδων, πρακτικών και εργαλείων της επαγωγικής στατιστικής. Αρχικά, διερευνάται η σχέση των παραγόντων που αναφέρονται στο βαθμό που το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί την διοικητική διαχείριση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, την οικονομική διαχείριση αυτών και την αποτελεσματικότητά τους. Εν συνεχεία, εξετάζεται με τη χρήση παρόμοιων μεθόδων, ο βαθμός που η ύπαρξη εξειδικευμένου τμήματος για την άσκηση της λογιστικής διαχείρισης των οργανισμών επιδρά στις αντιλήψεις των ερωτηθέντων σε σχέση με το βαθμό που το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί τους παραπάνω παράγοντες ενώ ανάλογος έλεγχος διενεργείται και αναφορικά με το είδος του καθορισμού των αρμοδιοτήτων των υπαλλήλων των οργανισμών. Τέλος, διερευνάται η επίδραση του βαθμού που οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων του οργανισμού στους προκύπτοντες τρεις υπό εξέταση παράγοντες σχετικά με το βαθμό που το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί την διοικητική διαχείριση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, την οικονομική διαχείριση αυτών και την αποτελεσματικότητά τους

4.3 Δείγμα της Έρευνας

Με γνώμονα το γεγονός ότι η ερευνητική διαδικασία διαχωρίζεται στην καταγραφή, επεξεργασία και ανάλυση των απόψεων των εργαζομένων σε ναυτιλιακές εταιρίες συγκροτήθηκε το αντίστοιχο δείγμα. Το δείγμα των ερωτηθέντων αποτελείται από συνολικό αριθμό 77 παρατηρήσεων, οι απαντήσεις των οποίων συλλέχτηκαν ηλεκτρονικά.

Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με την αξιοποίηση της λίστας ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του καταλόγου εμπορικών και επιβατικών ναυτιλιακών εταιριών με τη μέθοδο της δειγματοληψίας ευκολίας ή ευχέρειας. Ο πληθυσμός της έρευνας προσδιορίζεται σαν το σύνολο των εργαζομένων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, ενώ ο στατιστικός πληθυσμός της έρευνας αποτελείται από το ίδιο σύνολο υποκειμένων (Ζαφειρόπουλος, 2005).

4.4 Ερωτηματολόγιο

Το ερωτηματολόγιο που διαμορφώθηκε για τις ανάγκες της μελέτης αποτελείται από 5 επιμέρους ενότητες. Στην πρώτη ενότητα παρουσιάζονται τα γενικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα και συγκεκριμένα το φύλο, η ηλικία τους και το επίπεδο εκπαίδευσής τους και η θέση που κατέχουν στον οργανισμό καθώς και ο αριθμός των εργαζομένων σε αυτούς. Εν συνεχεία, αποτυπώνεται η διάρθρωση των οργανισμών ενώ στο τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου διερευνώνται οι απόψεις των συμμετεχόντων στην έρευνα περί του βαθμού που το σύστημα Ναυτιλιακής Λογιστικής που ακολουθείται ευνοεί τη διοικητική διαχείριση των οργανισμών, στο τέταρτο μέρος ο βαθμός που ευνοεί την οικονομική διαχείριση των οργανισμών και στο πέμπτο μέρος ο βαθμός που προάγει την αποτελεσματικότητά τους. Οι απαντήσεις των ερωτήσεων του πρώτου και δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου είναι ονομαστικής κλίμακας, ενώ στο τρίτο, τέταρτο και πέμπτο μέρος αύξουσας ιεραρχικής κλίμακας Likert.

4.5 Στατιστικές Μέθοδοι

Όπως προαναφέρθηκε για τη διερεύνηση των ερευνητικών στόχων της μελέτης χρησιμοποιούνται στατιστικές μέθοδοι τόσο της περιγραφικής όσο και της

επαγωγικής στατιστικής. Ουσιαστικά το πρώτο μέρος της έρευνας αποτελείται από την παράθεση των αποτελεσμάτων των απαντήσεων του δείγματος με τη χρήση μεθόδων της περιγραφικής στατιστικής. Για την παράθεση των συγκεκριμένων αποτελεσμάτων χρησιμοποιούνται:

- Διαγραμματικές απεικονίσεις με τη μορφή πιτών και ραβδογραμμάτων
- Πίνακες κατανομής συχνοτήτων
- Μέτρα θέσης και διασποράς και συγκεκριμένα ο μέσος και η τυπική απόκλιση

Στο δεύτερο μέρος της στατιστικής μελέτης χρησιμοποιούνται τεχνικές και εργαλεία της επαγωγικής στατιστικής. Έτσι:

- Για την διερεύνηση της ύπαρξης και του είδους της συσχέτισης μεταβλητών χρησιμοποιείται ο συντελεστής γραμμικής συσχέτισης Pearson's r
- Για τη διερεύνηση της ύπαρξης ή μη στατιστικά σημαντικών διαφοροποιήσεων ανάμεσα στους μέσους όρους μεταβλητών οι οποίες προσδιορίζονται με αριθμητική κλίμακα παραμετρικός ισοδύναμος έλεγχος t για ανεξάρτητα δείγματα
- Το επίπεδο σημαντικότητας για τη διενέργεια ελέγχων υποθέσεων προκαθορίζεται να είναι το $\alpha=0,05$

4.6 Συνεισφορά και περιορισμοί της έρευνας

Η συνεισφορά της έρευνας της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής είναι η καταγραφή των στάσεων και απόψεων των εργαζομένων ενός από τους πλέον κερδοφόρους κλάδους του ιδιωτικού τομέα που βρίσκονται σε φάση ανάπτυξης παρά την οικονομική κρίση που μαστίζει τη χώρα μας. Δεδομένου του ελλείμματος ερευνητικών δεδομένων που εντοπίζονται, ιδιαίτερα σε εγχώριο επίπεδο, σχετικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος ναυτιλιακής λογιστικής, η παρούσα διατριβή συνεισφέρει σημαντικά στο εν λόγω ερευνητικό πεδίο, καθώς η αναγνώριση των αλληλοσυνδέσεων και συσχετισμών που υφίστανται ανάμεσα στις μεταβλητές που διαμορφώνουν την λογική της διαχείρισης των λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων που είναι κρίσιμης σημασίας για το μέλλον τους. Σε δεύτερο επίπεδο, η παρούσα έρευνα συμβάλλει στην προσπάθεια ανάδειξης του ζωτικού ρόλου της

οικονομικής διαχείρισης στις επιχειρήσεις, με τα αντίστοιχα ερευνητικά αποτελέσματα να αποτελούν μία επαρκή αιτιολογική βάση για τον εντοπισμό των προβλημάτων, ανεπαρκειών, ελλειμμάτων αλλά και δυνατών σημείων του επιχειρηματικού περιβάλλοντος στο συγκεκριμένο τομέα.

4.7 Αποτελέσματα Έρευνας

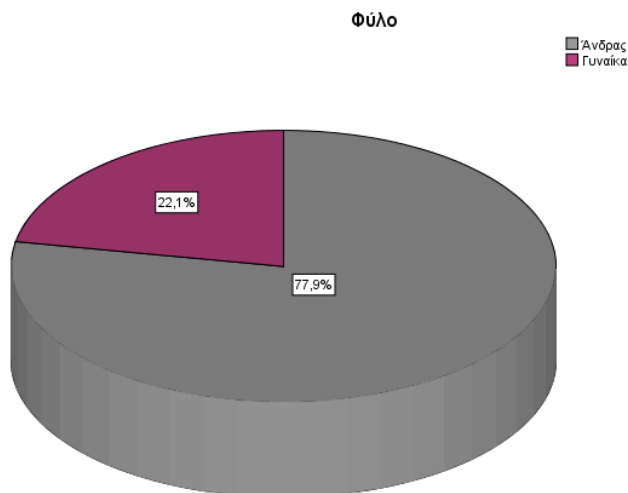
Παραθέτοντας τα αποτελέσματα των γενικών ερωτήσεων της έρευνας αρχικά παρατηρείται ότι το 39,0% των επιχειρήσεων απασχολούν λιγότερους από 300 εργαζόμενους, το 31,2% 30 έως 60 εργαζόμενους και το 29,9% περισσότερους από 60 εργαζόμενους.

Γράφημα 1: Αριθμός εργαζομένων των επιχειρήσεων της έρευνας



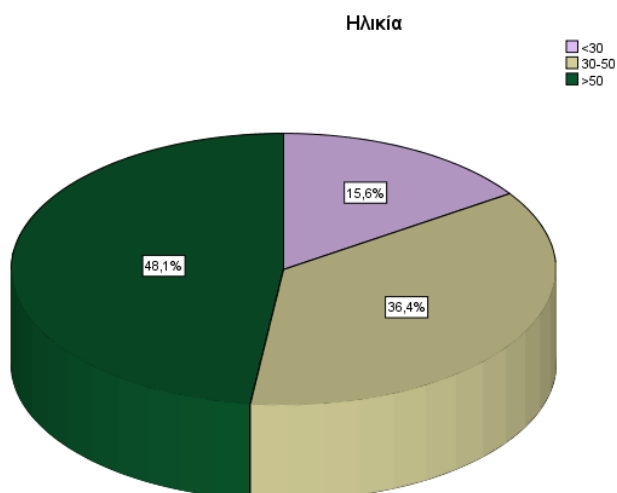
Επιπλέον, παρατηρείται ότι το 77,9% του δείγματος είναι άνδρες και το 22,1% γυναίκες.

Γράφημα 2: Κατανομή φύλου των συμμετεχόντων στην έρευνα



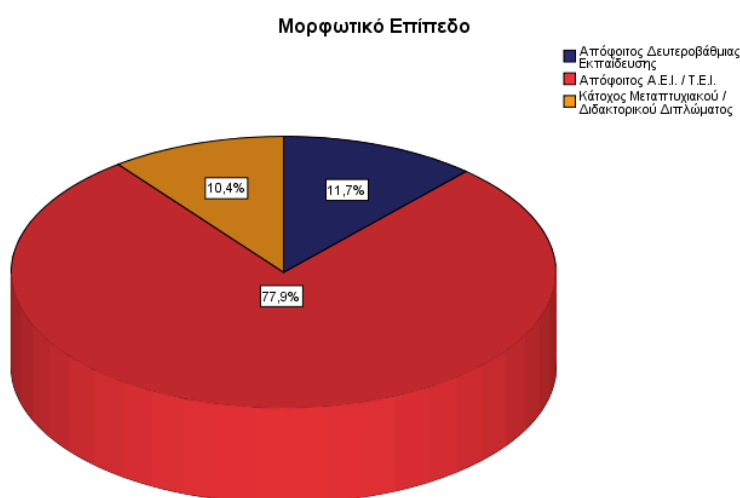
Αναφορικά με την ηλικία των συμμετεχόντων στην έρευνα παρατηρείται ότι το 15,6% αυτών είναι έως 30 ετών, το 36,4% ηλικίας 30 έως 50 ετών και το 48,1% άνω των 50 ετών.

Γράφημα 3: Ηλικιακή κατανομή των συμμετεχόντων στην έρευνα



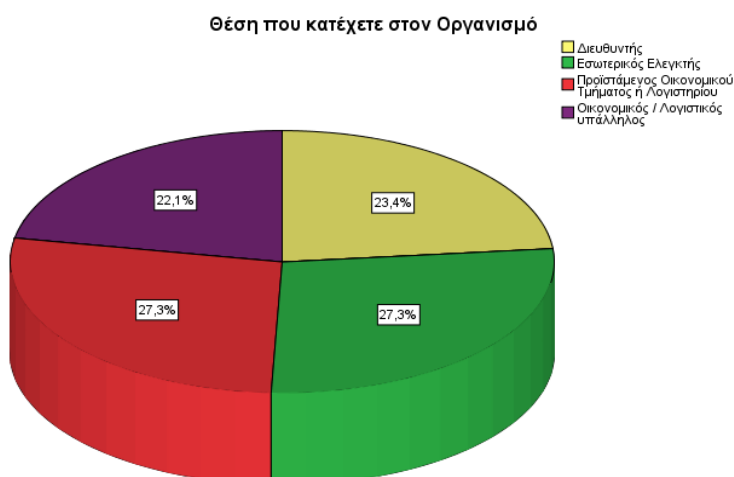
Όσον αφορά το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων παρατηρείται ότι αυτό είναι υψηλότερο καθώς το 77,9% αυτών είναι απόφοιτοι Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης, το 10,4% κάτοχοι Μεταπτυχιακού ή Διδακτορικού τίτλου σπουδών και το 11,7% απόφοιτοι Δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

Γράφημα 4: Μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα



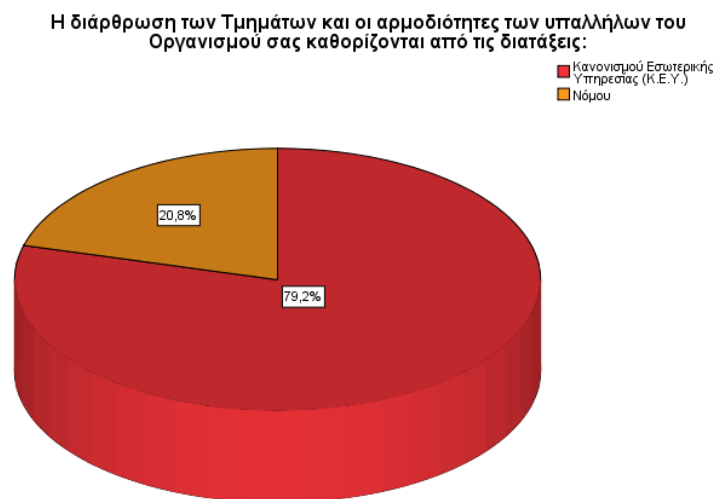
Το 23,4% των ερωτηθέντων κατέχει τη θέση του διευθυντή στην επιχείρηση, το 27,3% θέση εσωτερικού ελεγκτή ενώ όμοιο είναι το ποσοστό των ερωτηθέντων που κατέχουν τη θέση του προϊστάμενου του οικονομικού τμήματος ή του λογιστηρίου. Το 22,1% των ερωτηθέντων είναι οικονομικοί ή λογιστικοί υπάλληλοι.

Γράφημα 5: Αρμοδιότητες των συμμετεχόντων στην έρευνα



Εστιάζοντας στις απαντήσεις που λαμβάνονται στο δεύτερο μέρος της ερευνητικής μελέτης που αφορά στη διάρθρωση των οργανισμών, αρχικά προκύπτει ότι για το μεγαλύτερο μέρος αυτών (79,2%) η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων τους καθορίζονται από τις διατάξεις συγκεκριμένου Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας και για το 20,8% από διατάξεις της νομοθεσίας.

Γράφημα 6: Διάρθρωση τμημάτων και καθορισμός αρμοδιοτήτων

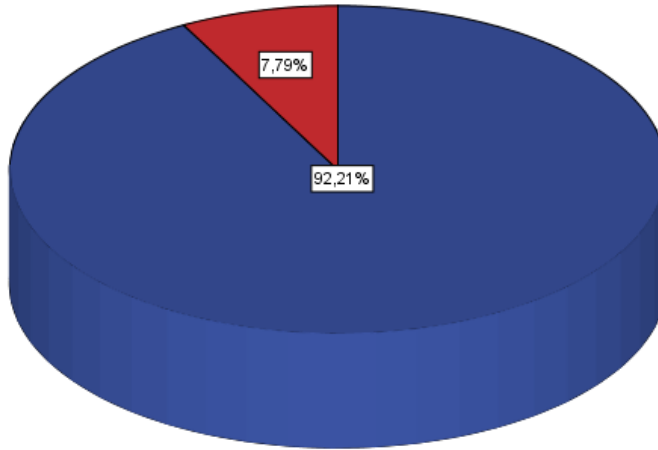


Παράλληλα, για το 92,2% των επιχειρήσεων προκύπτει ότι η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων προσδιορίζονται ευκρινώς και μόλις για το 7,8% όχι.

Γράφημα 7: Ευκρίνεια λειτουργιών επιχειρήσεων

Η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων προσδιορίζονται ευκρινώς;

■ Ναι
■ Όχι

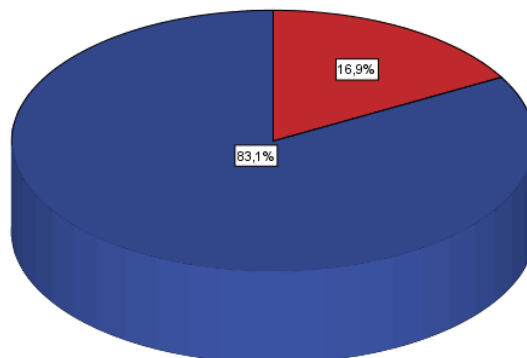


Επιπλέον, προκύπτει ότι το ποσοστό των επιχειρήσεων που σε αυτές λειτουργεί εξειδικευμένο τμήμα ή υπάρχει προσωπικό που ασκεί τη λογιστική διαχείριση ισούται με 83,1%

Γράφημα 8: Ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης

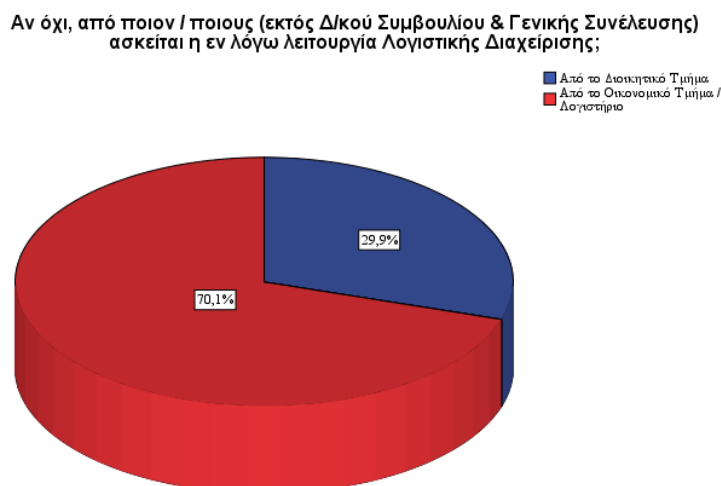
Υπάρχει στον Οργανισμό σας εξειδικευμένο Τμήμα ή προσωπικό για την άσκηση της Λογιστικής Διαχείρισης;

■ Όχι
■ Ναι



Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν εξειδικευμένο Τμήμα ή προσωπικό για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης η εν λόγω λειτουργία ασκείται κατά κύριο λόγο από το οικονομικό τμήμα ή το λογιστήριο και σε δεύτερο βαθμό από το διοικητικό τμήμα.

Γράφημα 9: Υπεύθυνος εσωτερικού ελέγχου σε θέματα λογιστικής διαχείρισης λόγω μη ύπαρξης αρμοδίου τμήματος/προσωπικού



Τέλος, παρατηρείται ότι μόλις το 29,9% των επιχειρήσεων έχουν συγκροτήσει Επιτροπές για την εύρυθμη λειτουργία του, όπως π.χ. διενέργειας διαγωνισμών και εκποίησης περιουσιακών στοιχείων ή/και προμήθειας υλικών και διαπιστώσεως εκτελέσεως εργασιών, ενώ η χρήση των ΔΛΠ έχει επηρεάσει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων των ναυτιλιακών οργανισμών σε σχετικά υψηλό βαθμό καθώς η μέση βαθμολογία στην αντίστοιχη ερώτηση είναι ίση με 3,45 (Τ.Α.=1,520)

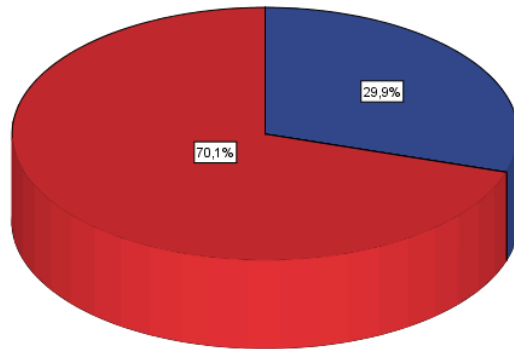
Γράφημα 10: Βαθμός που η χρήση των ΔΛΠ έχει επηρεάσει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων

	Mean	Standard Deviation
Σε ποιο βαθμό η χρήση των ΔΛΠ έχει επηρεάσει την εικόνα των οικονομικών σας καταστάσεων;	3,45	1,520

Γράφημα 11: Συγκρότηση επιτροπών εύρυθμης λειτουργίας

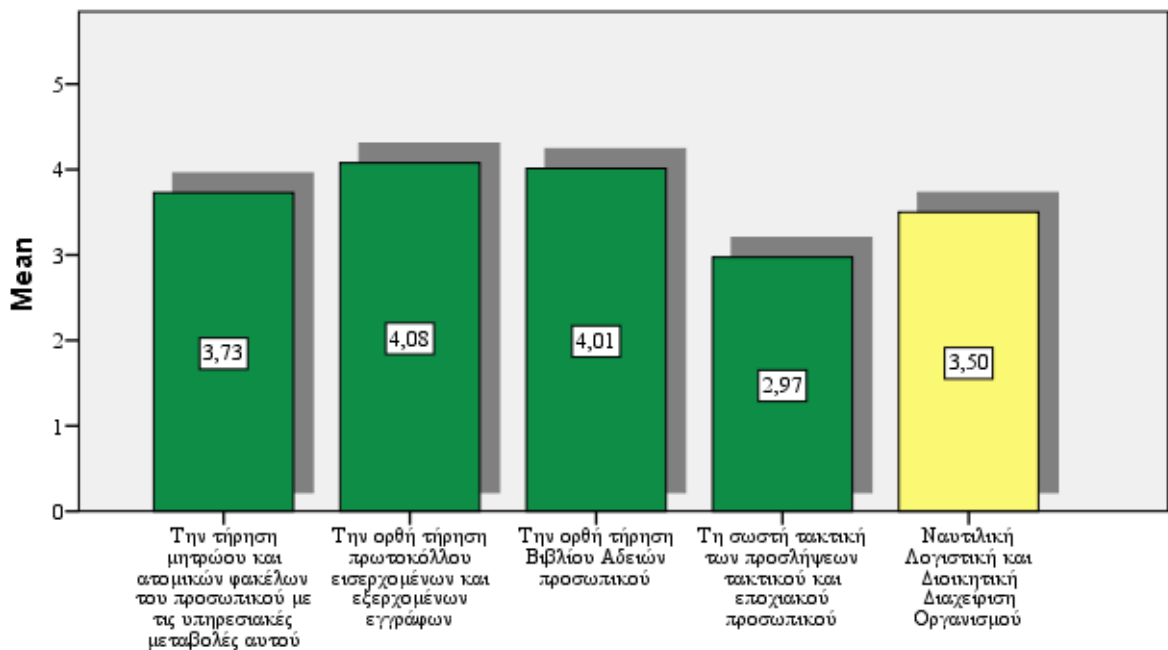
Έχουν συγκροτηθεί στον Οργανισμό σας Επιτροπές για την εύρυθμη λειτουργία του, όπως π.χ. διενέργειας διαγωνισμών και εκποίησης περιουσιακών στοιχείων ή/και προμήθειας υλικών και διαπιστώσεως εκτελέσεως εργασιών;

■ Ναι
■ Όχι



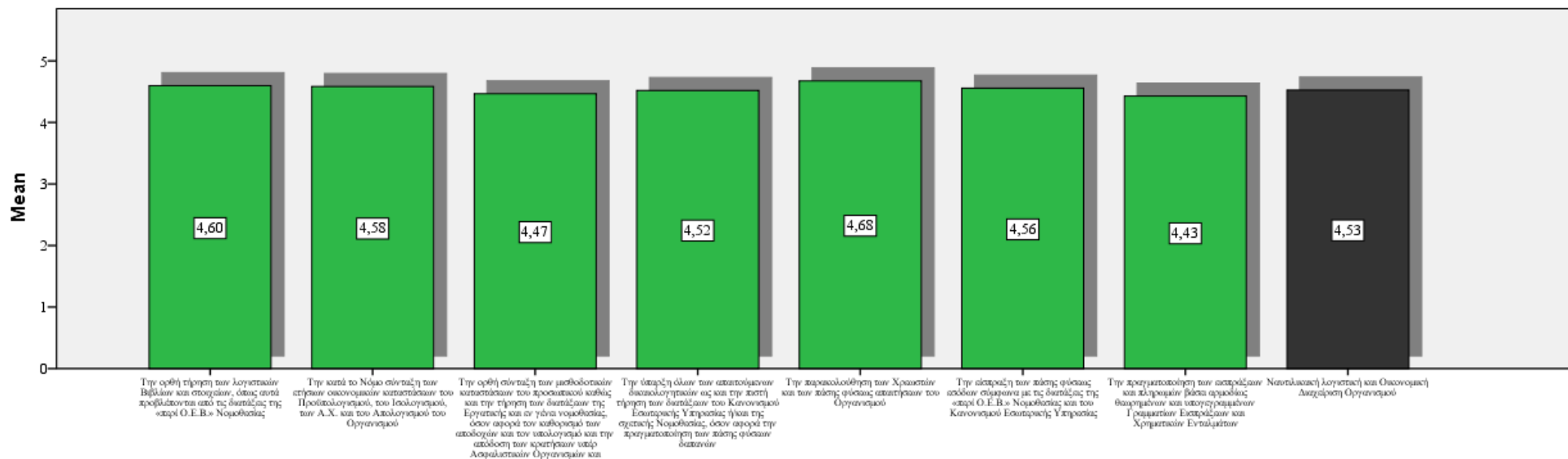
Στο τρίτο μέρος του ερευνητικού εντύπου εξετάζεται ο βαθμός που το σύστημα ναυτιλιακής λογιστικής που εφαρμόζεται διευκολύνει την διοικητική διαχείριση των οργανισμών. Με βάση τις παρατηρηθείσες απαντήσεις και τις προκύπτουσες μέσες βαθμολογίες στις δοθείσες απαντήσεις παρατηρείται ότι η διοικητική διαχείριση των οργανισμών ευνοείται σημαντικά από το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής (Μ.Ο.=3,50, Τ.Α.=1,399).

Γράφημα 12: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού»



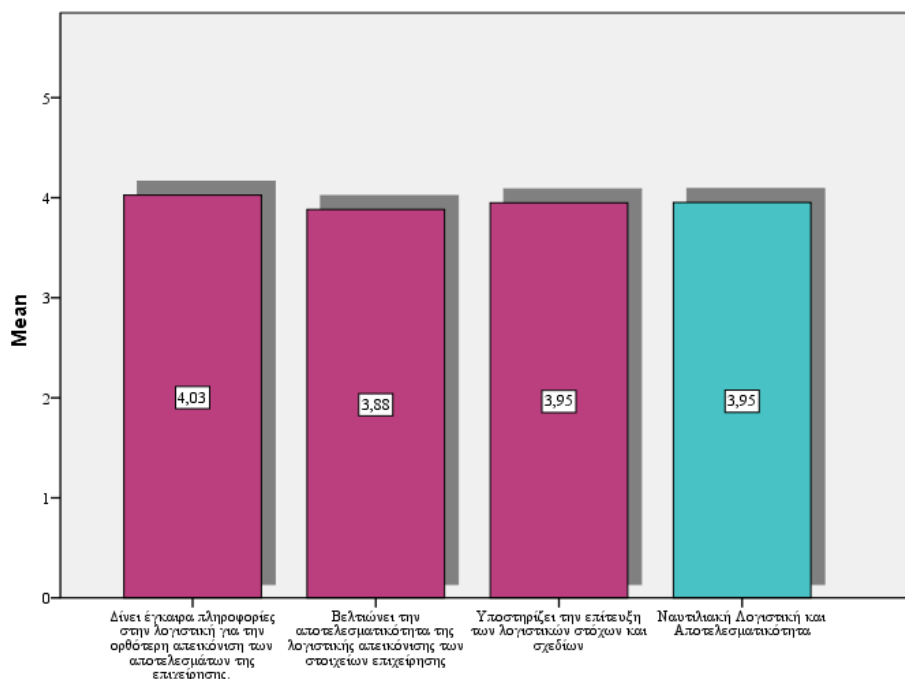
Εν συνεχεία προκύπτει ότι ο βαθμός που το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί την οικονομική διαχείριση των οργανισμών είναι εξαιρετικά υψηλός. Πιο συγκεκριμένα, η μέση βαθμολογία του αντίστοιχου παράγοντα είναι ίση με 4,53 (T.A.=0,750) γεγονός που σηματοδοτεί ότι το σύστημα ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί σε μεγάλο βαθμό την Οικονομική Διαχείριση των Οργανισμών.

Γράφημα 13: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού»



Τέλος, όσον αφορά την αποτελεσματικότητα του συστήματος ναυτιλιακής λογιστικής προκύπτει επίσης ότι αυτή είναι ιδιαίτερα αυξημένη τόσο συνολικά όσο και σε όρους επιμέρους χαρακτηριστικών.

Γράφημα 14: Διερεύνηση του παράγοντα «Ναυτιλιακή Λογιστική και Αποτελεσματικότητα»



Προχωρώντας σε συσχέτιση των επιμέρους παραγόντων που προκύπτουν από το ερευνητικό εργαλείο της έρευνας, με τη χρήση του παραμετρικού συντελεστή γραμμικής συσχέτισης r του Pearson, αρχικά παρατηρείται ότι η σχέση ανάμεσα στο βαθμό που η ναυτιλιακή λογιστική ευνοεί την διοικητική διαχείριση των οργανισμών και την οικονομική τους διαχείριση είναι στατιστικά σημαντική ($r=0,258$, $p=0,023$). Παράλληλα, όσο αυξάνεται ο βαθμός που το σύστημα ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί τη διοικητική διαχείριση των οργανισμών αυξάνεται και η αποτελεσματικότητα των οργανισμών ($r=0,374$, $p=0,001$) ενώ παράλληλα ανάλογα είναι τα αποτελέσματα της συσχέτισης του βαθμού με τον οποίο το σύστημα της ναυτιλιακής λογιστικής ευνοεί την οικονομική διαχείριση των οργανισμών και της αποτελεσματικότητάς τους με τον αντίστοιχο συντελεστή συσχέτισης να είναι θετικός και στατιστικά σημαντικός ($r=0,508$, $p<0,001$).

Πίνακας 1: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας

		Ναυτιλιακή λογιστική και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού	Ναυτιλιακή λογιστική και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού	Ναυτιλιακή λογιστική και αποτελεσματικ ότητα
Ναυτιλιακή λογιστική και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού	R	1		
	P			
Ναυτιλιακή λογιστική και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού	R	0,258*	1	
	P	0,023		
Ναυτιλιακή λογιστική και αποτελεσματικότητα	R	0,374**	0,508**	1
	P	0,001	0,000	

Διερευνώντας την επίδραση της ύπαρξης ή μη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικό για την άσκηση τις λογιστικής διαχείρισης στις μέσες βαθμολογίες των παραγόντων που προκύπτουν από το ερευνητικό έντυπο της μελέτης αρχικά παρατηρείται ότι δεν παρουσιάζεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση ($p > 0,05$ σε όλες τις περιπτώσεις). Παράλληλα ο τρόπος με τον οποίο καθορίζεται η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων του Οργανισμού δεν επιδρά στις μέσες βαθμολογίες των εξεταζόμενων παραγόντων.

Πίνακας 2: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας και ύπαρξης εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης

	Υπάρχει στον Οργανισμό σας εξειδικευμένο Τμήμα ή προσωπικό για την άσκηση Λογιστικής Διαχείρισης;				
	Ναι		Όχι		p
	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	
Ναυτιλιακή λογιστική και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού	3,41	0,33	3,78	0,80	0,548
Ναυτιλιακή λογιστική και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού	4,77	0,32	4,43	0,92	0,156
Ναυτιλιακή λογιστική και αποτελεσματικότητα	3,70	0,73	4,10	1,16	0,510

Πίνακας 3: Συσχέτιση παραγόντων έρευνας και τρόπου καθορισμού των αρμοδιοτήτων

	Η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων του Οργανισμού σας καθορίζονται από τις διατάξεις:				
	Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας (Κ.Ε.Υ.)		Νόμου		p
	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	
Εσωτερικός Έλεγχος και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού	3,47	0,74	3,62	0,98	0,900
Εσωτερικός Έλεγχος και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού	4,62	0,81	4,17	1,01	0,412
Εσωτερικός έλεγχος και λογιστική	3,90	1,20	4,15	0,93	0,145

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η ναυτιλιακή λογιστική αποτελεί έναν εξειδικευμένο κλάδο της λογιστικής επιστήμης που ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των ναυτιλιακών επιχειρήσεων αναφορικά με την παρακολούθηση των εσόδων, των εξόδων και λοιπών λογιστικών μεγεθών που αφορούν το πλοίο. Δεδομένης της εξέχουσας σημασίας του ρόλου της ναυτιλίας για την ελληνική οικονομία και, εν γένει, για την αναπτυξιακή δυναμική της χώρας, η ναυτιλιακή λογιστική αποτελεί έναν κλάδο ιδιαίτερου ενδιαφέροντος, λαμβάνοντας υπόψη και τη σημαντική επίδραση της σταδιακής καθιέρωσης των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ διεθνώς και στην Ελλάδα. Σε κάθε περίπτωση, η πρακτική εφαρμογή της ναυτιλιακής λογιστικής είναι καθοριστική για την εύρυθμη λειτουργία της ναυτιλιακής επιχείρησης, την επιτυχία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και τις επιχειρησιακές σχέσεις που αναπτύσσει σε ένα ολόενα και περισσότερο διεθνοποιημένο περιβάλλον.

Στην παρούσα εργασία εξετάστηκε το ζήτημα της εφαρμογής της ναυτιλιακής λογιστικής σε ένα δείγμα ναυτιλιακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, εστιάζοντας στην αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος αναφορικά με την ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της οικονομικής τους πραγματικότητας και δίνοντας έμφαση στην οργάνωση και διαχείριση του συστήματος, καθώς και στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Όσον αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ, αυτή φαίνεται πως επηρεάζει σημαντικά τη διάρθρωση του λογιστικού συστήματος στις επιχειρήσεις, τις εφαρμοζόμενες λογιστικές πρακτικές και, γενικότερα, την πρακτική εφαρμογή της ναυτιλιακής λογιστικής. Πράγματι, το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης, λαμβάνοντας υπόψη και τη διεθνοποιημένη φύση της ναυτιλίας, έχει αλλάξει ριζικά τη φύση των οικονομικών συναλλαγών, καθιστώντας ανεπαρκή τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ, ως μία αναγκαία συνθήκη για την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα στο επενδυτικό κοινό, έχει σημαντικές επιπτώσεις στο σύστημα

ναυτιλιακής λογιστικής και στους τρόπους λογιστικού χειρισμού ορισμένων βασικών μεγεθών και εννοιών της ναυτιλιακής επιχείρησης, ενώ παράλληλα απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή από τους επαγγελματίες λογιστές που καλούνται να αντιμετωπίσουν με επάρκεια τις σχετικές προκλήσεις και τα πιθανά προβλήματα.

Εν κατακλείδι, η πρακτική εφαρμογή της ναυτιλιακής λογιστικής σχετίζεται άμεσα με τη φύση και τις ιδιαιτερότητες της ναυτιλιακής επιχείρησης, της οποίας η βασική επιχειρηματική δραστηριότητα συνδέεται άμεσα με το σημαντικότερο περιουσιακό της στοιχείο, το στόλο της. Επιπλέον, η υιοθέτηση των ΔΛΠ από το ναυτιλιακό κλάδο διεθνώς αποτελεί μία επιπλέον πρόκληση για την οργάνωση του λογιστικού συστήματος αυτών των επιχειρήσεων, καθώς και για την εφαρμογή των επιμέρους λογιστικών μεθόδων και πρακτικών, όπως διαπιστώθηκε στη μελέτη που προηγήθηκε. Ωστόσο, θα πρέπει να επισημανθεί πως η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται από μία σειρά περιορισμών, όπως είναι το μικρό δείγμα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη μελέτη και το γεγονός ότι δεν επιχειρήθηκε να διερευνηθεί επαρκώς ο αντίκτυπος της εφαρμογής των ΔΛΠ στην οικονομική τους παρουσίαση. Για το λόγο αυτό, η μελλοντική έρευνα θα πρέπει να εστιάσει στις επιδράσεις της υιοθέτησης των ΔΛΠ από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, καθώς και στα πιθανά προβλήματα που εντοπίζονται σχετικά με την αντιστοίχιση των ΔΛΠ και των εθνικών λογιστικών προτύπων.

Η παρούσα έρευνα, όπως και η συντριπτική πλειοψηφία των ερευνών, χαρακτηρίζεται από μία σειρά περιορισμών. Αρχικά, το ερευνητικό δείγμα περιορίζεται μόνο σε εργαζόμενους λίγων οργανισμών και όχι οι απόψεις και στάσεις εργαζομένων που ανήκουν στο σύνολο του κλάδου. Επιπλέον, ένας ακόμη περιορισμός που σχετίζεται με το δείγμα της έρευνας αφορά το δείγμα των εργαζομένων το οποίο δε μπορούσε να έχει μεγάλο εύρος καθώς είναι περιορισμένος ο αριθμός των εργαζομένων με τους οποίους στάθηκε εφικτό να πραγματοποιηθεί επαφή. Ακόμη, περιορισμό της έρευνας αποτελεί το γεγονός ότι αυτή πραγματοποιήθηκε στο παρόν υφεσιακό περιβάλλον και για το λόγο αυτό είναι πιθανό τα στατιστικά ευρήματα και οι απαντήσεις των συμμετεχόντων να έχουν επηρεαστεί από την οικονομική κρίση που πλήττει τη χώρα. Τέλος, ένας ακόμη περιορισμός της έρευνας είναι το γεγονός πως τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν χωρίς τη φυσική παρουσία του ερευνητή και για το λόγο αυτό είναι πιθανό σε ορισμένες ερωτήσεις οι συμμετέχοντες να μην έδωσαν τη δέουσα προσοχή. Για όλους

τους προαναφερθέντες λόγους, προτείνεται η παραπάνω έρευνα να διεξαχθεί σε μεγαλύτερο δείγμα εταιριών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο, ώστε να εξαχθούν πιο ασφαλή συμπεράσματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία

Διακομιχάλης Μ., Μανδήλας Α., Κελετζής Σ. (2013), *Ειδικές – Κλαδικές Λογιστικές*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Ελευθερίου, Σ.Ι. (2013). Αρχική αποτίμηση πλοίου κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. *Maritime Economies*, 31, 1-4.

Ελευθερίου, Σ.Ι. (2013). Λογιστικές διαφορές ναυτλιακών και εμπορικών επιχειρήσεων. *Maritime Economies*, 29, 1-4.

Ελευθερίου, Σ.Ι. (2013). Μεταγενέστερη αποτίμηση πλοίου σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 16 & 36. *Maritime Economies*, 33, 1-3.

IOBE (2013). *Η συμβολή της ποντοπόρου ναυτιλίας στην ελληνική οικονομία: επιδόσεις και προοπτικές*. Αθήνα: IOBE.

Καλαντζής, Α. (1990). *Ναυτική Εταιρεία Ν.959/1979*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.

Λεκαράκου, Α. (2011). *Ναυτιλιακή Λογιστική*. Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου.

Νεγκάκης, Χ. (2015), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Ειδικά Θέματα*.

Νεγκάκης, Χ. (2015), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές*.

Πρωτοψάλτης, Ν. (1999). *Γενική και Αναλυτική Λογιστική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.

Πρωτοψάλτης, Ν., & Σαρακοστίδης, Σ. (2003). *Η ελεγκτική ναυτιλιακών επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.

Χαρλαυτής, Τ. (2001). *Ιστορία της Ελληνόκτητης Ναυτιλίας 19^{ος}-20^{ος} αιώνας*. Αθήνα: Νεφέλη.

Ξένη βιβλιογραφία

- Barthelemy, M. (2011). Spatial Networks. *Physics Reports*, 499, 1-101.
- Bragoudakis, Z., & Panagiotou S. (2010). *Factors determining the receipts from maritime transports: the case of Greece*. Bank of Greece, Economic Bulletin, Issue 34.
- Caschili, S., & Medda, F.R. (2012). A review of the maritime container shipping industry as a complex adaptive system. *Interdisciplinary Description of Complex Systems*, 10(1), 1-15.
- Corbett, J.J., & Winebrake, J. (2008). *The Impacts of Globalization on International Maritime Transport Activity: Past trends and future perspectives*. Paper presented in the Global Forum on Transport and Environment in a Globalizing World 10-12 November 2008, Guadalajara, Mexico.
- Glen, D., & Marlow, P. (2009). Maritime Statistics: A New Forum for Practitioners. *Maritime Policy & Management*, 36(2), 185-195.
- KPMG (2011). *Impact of IFRS: Shipping*. KPMG Report.
- Kumar, S., & Hoffmann, J. (2002). Globalization: the Maritime Nexus. In C. Grammenos (eds), *Handbook of Maritime Economics and Business* (pp. 35-62). London: Lloyds List Press.
- Notteboom, T. (2004). Container Shipping and Ports: An Overview. *Review of Network Economics*, 3(2), 86-106.
- Prandeka, M., & Zarkos, V. (2014). The Greek maritime transport industry and its influence on the Greek economy. *Eurobank Research, Economy & Markets*, 11(5), 1-11.
- Rodrigue, J.P., Comtois, C., & Slack, B. (2009). *The Geography of Transport Systems*. New York: Routledge.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2014). *Review of Maritime Transport 2014*. Geneva: UNCTAD.