



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΤΟΥ

ΒΛΑΣΑΚΙΔΗ-ΣΑΛΑΧΩΡΑ ΧΡΗΣΤΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Λαδάς Ανέστης

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

Νοέμβριος 2017

Αφιερώνεται στην
Οικογένειά μου

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να υποβάλλω τις θερμές μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Λαδά Ανέστη για την βοήθεια που μου προσέφερε κατά την διάρκεια εκπόνησης της παρούσης Διπλωματικής Εργασίας, μέσω της καθοδήγησης και της επίβλεψης του.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ναυτιλιακή λογιστική είναι ένας ειδικός κλάδος της λογιστικής, ο οποίος ασχολείται με τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κάθε είδους. Κατά κύριο λόγο, τηρεί τις ίδιες αρχές με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις διαφορετικών κλάδων, έχοντας παρ' όλα αυτά κάποιες σημαντικές ιδιαιτερότητες, οι οποίες πρέπει να επισημαίνονται και λογιστικά για την ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερομένων.

Στην παρούσα εργασία αναλύεται η αναγκαιότητα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Α στον κλάδο της ναυτιλίας. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζονται οι αλλαγές που επιφέρουν τα πρότυπα αυτά στο νομοθετικό πλαίσιο και μελετώνται οι νέες τεχνικές, οι οποίες εφαρμόζονται για την επίτευξη των λογιστικών εφαρμογών αυτών. Αυτά έχουν ως αποτέλεσμα την ορθότερη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της οικονομικής κατάστασης των ναυτιλιακών επιχειρήσεων.

Λέξεις Κλειδιά: ναυτιλία, ναυτιλιακή λογιστική, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οικονομικές καταστάσεις.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Αντικείμενο Εργασίας	2
1.3 Δομή Εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	4
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	4
2.1 Εισαγωγή.....	4
2.2 Έρευνες στον Κλάδο της Ναυτιλίας	4
2.3 Έρευνες για τα Δ.Λ.Π και τα Δ.Π.Χ.Α στον Κλάδο της Ναυτιλίας.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	8
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	8
3.1 Εισαγωγή στο Ελληνικό Θεσμικό Πλαίσιο	8
3.2 Κώδικας Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου	8
3.3 Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου	10
3.4 Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης κατά το Άρθρο 13 του Ν.Δ 2687/53	10
3.5 Ο Χαρακτήρας των Εγκριτικών Πράξεων.....	11
3.6 Φορολογικά Θέματα Εγκριτικών Πράξεων.....	12
3.7 Ναυτεργατικά Θέματα Εγκριτικών Πράξεων.....	13
3.8 Υποθήκες-Ναυτικά Προνόμια.....	13
3.9 Διαγραφή από το Νηολόγιο	14
3.10 Ειδική Ναυτική Επιχείρηση.....	14
3.11 Αποτελέσματα Εφαρμογής Εγκριτικών Πράξεων.....	15
3.12 Διεθνές Θεσμικό Πλαίσιο	16
3.13 Διεθνής Ναυτιλιακός Οργανισμός (International Maritime Organization), IMO	16
3.14 Safety of Life At Sea, 1974	17
3.15 Maritime Pollution, 1973	18
3.16 Standards of Training, Certification and Watchkeeping of Seafarers, 1978	21
3.17 Άλλες Διεθνείς Συμβάσεις του IMO.....	22
3.18 Συμπεράσματα για Θεσμικό Πλαίσιο	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	24
ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	24

4.1 Εισαγωγή.....	24
4.2 Λογιστικό Πλαίσιο Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων	27
4.3 Ιδιαιτερότητες Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων	28
4.4 Βοηθητικά Βιβλία Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων	29
4.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη Ναυτιλιακή Λογιστική	30
4.6 Κόστος Κεφαλαίου	32
4.7 Αρχική και Μεταγενέστερη Αποτίμηση.....	34
4.8 Αποσβέσεις και Υπολειμματική Αξία.....	35
4.9 Απομείωση Αξίας Χρηματοοικονομικών Στοιχείων	37
4.10 Μισθώσεις (Leasing)	38
4.11 Ενοποιήσεις και Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο	41
4.12 Αναγνώριση Εσόδων και Εξόδων.....	43
4.13 Χρηματοοικονομικά Μέσα	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο.....	47
ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ	
ΤΙΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	47
5.1 Εισαγωγή.....	47
5.2 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις.....	47
5.3 Διαφορές Δ.Λ.Π 1 με Ε.Λ.Π	48
5.4 Διαφορές Δ.Λ.Π 8 με Ε.Λ.Π	48
5.5 Διαφορές Δ.Λ.Π 14 με Ε.Λ.Π	49
5.6 Διαφορές Δ.Λ.Π 16 με Ε.Λ.Π	49
5.7 Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π 18 με Ε.Λ.Π.....	50
5.8 Διαφορές Δ.Λ.Π 19 με Ε.Λ.Π	51
5.9 Διαφορές Δ.Λ.Π 21 με Ε.Λ.Π	51
5.10 Διαφορές Δ.Λ.Π 23 με Ε.Λ.Π	52
5.11 Διαφορές Δ.Λ.Π 27 με Ε.Λ.Π	53
5.12 Διαφορές Δ.Λ.Π 36 με Ε.Λ.Π	53
5.13 Διαφορές Δ.Π.Χ.Α 5 με Ε.Λ.Π	54
5.14 Συμπεράσματα Μελέτης	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο.....	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ	
ΕΡΕΥΝΑ.....	56
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η λειτουργία της ναυτιλίας είναι η μεταφορά των αγαθών από το σημείο όπου η χρησιμότητά τους θεωρείται ελάχιστη, σε προορισμούς όπου θεωρείται υψηλότερη, αποτελώντας σε παγκόσμιο επίπεδο έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της οικονομίας, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου. Όσον αφορά τα αγαθά αυτά, μπορεί να αποτελούνται από πρώτες ύλες, εξοπλισμό εξαρτημάτων ή εξαρτημάτων προς συναρμολόγηση σε βιομηχανικές εγκαταστάσεις, ή όλο το φάσμα των καταναλωτικών προϊόντων.

Ένα παράδειγμα της δύναμης που έχει αποκτήσει η ναυτιλία τα τελευταία χρόνια στο διεθνές εμπόριο αλλά και στις διεθνείς μετακινήσεις, είναι η βοήθεια που παρέχει στην ανάπτυξη του τομέα εκτός-προμήθειας (out-sourcing). Το φαινόμενο αυτό αφορά τους κατασκευαστές που μεταφέρουν την βιομηχανική τους μονάδα από μία υψηλού κόστους εργασίας οικονομία, όπως για παράδειγμα Γερμανία, Αγγλία κτλ, σε περιβάλλον με χαμηλό κόστος εργασίας, όπως για παράδειγμα στις χώρες της Άπω Ανατολής. Τα εξαρτήματα, στην περίπτωση αυτή, προέρχονται από τοπικό εμπόριο ή από γειτονικές χώρες και παρέχονται στις κύριες βιομηχανικές μονάδες συναρμολόγησης. Στην συνέχεια, τα προϊόντα διατίθενται σε μεγάλα εμπορικά κέντρα, όπως για παράδειγμα η Ευρώπη και η Βόρεια Αμερική. Η μεταφορά των προϊόντων αυτών εξασφαλίζεται κυρίως μέσω εμπορευματοκιβωτίων, καθιστώντας την ναυτιλία βασικό πυλώνα στον αυξανόμενο όγκο του διεθνούς εμπορίου, στη μετεγκατάσταση της βιομηχανίας από τις αναπτυγμένες στις αναπτυσσόμενες οικονομίες καθώς και στο μεταβαλλόμενο πρότυπο του διεθνούς εμπορίου.

Η ναυτιλιακή επιχείρηση είναι η οικονομική μονάδα που χρησιμοποιεί τους συντελεστές παραγωγής για την παροχή θαλάσσιων μεταφορικών υπηρεσιών μέσω της ναυτιλίας. Στην ουσία, μια ναυτιλιακή επιχείρηση είναι η εταιρεία, το άτομο ή μια μικρή

ομάδα ατόμων που παίρνει αποφάσεις για την απασχόληση, ή μη, των συντελεστών παραγωγής στον ναυτιλιακό χώρο. Τα άτομα που λαμβάνουν τις αποφάσεις καλούνται να επιλέξουν τις αγορές στις οποίες θα κινηθούν, τους τύπους των πλοίων που απαιτούνται για να φέρουν εις πέρας τις δραστηριότητές τους, την κατάλληλη χρονική στιγμή κατά την οποία θα πραγματοποιήσουν την επένδυσή τους και με ποιό τρόπο χρηματοδότησης θα ξεκινήσουν την επένδυσή τους.

Η ναυτιλιακή λογιστική, όπως θα αναλύσουμε και παρακάτω στην εργασία αυτήν, είναι ένας ειδικός κλάδος της λογιστικής, ο οποίος ασχολείται με τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κάθε είδους. Κατά κύριο λόγο, τηρεί τις ίδιες αρχές που τηρούν και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις διαφορετικών κλάδων, έχοντας όμως κάποιες ιδιαιτερότητες, οι οποίες πρέπει να επισημαίνονται και λογιστικά για την ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερομένων.

1.2 Αντικείμενο Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας αποτελεί η επεξήγηση των βασικών στοιχείων της ναυτιλίας, η κατανόηση των ιδιαιτεροτήτων του κλάδου της ναυτιλιακής λογιστικής και ο λόγος ύπαρξής τους. Ακόμη, διερευνάται η σημαντικότητα των θεσμών και νόμων, οι οποίοι διέπουν την παγκόσμια ναυτιλιακή βιομηχανία και κυρίως η καλύτερη πληροφόρηση και λογιστική ορθότητα που έχουν επιφέρει τα ΔΠΧΑ και ΔΛΠ με την εφαρμογή τους στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Τέλος, εξετάζονται οι αλλαγές οι οποίες έχουν δημιουργηθεί με τα πρότυπα αυτά και αξιολογείται το πόσο σημαντικές και προσοδοφόρες είναι.

1.3 Δομή Εργασίας

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύονται βασικές έννοιες για την διευκόλυνση κατανόησης της εργασίας, όπως αυτή της ναυτιλίας, της ναυτιλιακής επιχείρησης και της ναυτιλιακής λογιστικής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρονται άρθρα και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί και γνωστοποιηθεί, με σκοπό την απόδειξη της ραγδαίας ανάπτυξης της ναυτιλίας τα τελευταία χρόνια, τις αιτίες και κυρίως το νομοθετικό και λογιστικό πλαίσιο που έχει διαμορφωποιηθεί, έτσι ώστε να εξυπηρετεί καλύτερα τις σύγχρονες ανάγκες των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, μέσα στο κλίμα του φαινομένου της παγκοσμιοποίησης.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται αναλυτικά το θεσμικό πλαίσιο, το οποίο περιβάλλει τον κλάδο της ναυτιλίας, καθώς και ορισμένα ιστορικά γεγονότα τα οποία πραγματοποιήθηκαν ώστε να φτάσει στην παρούσα μορφή του. Το κεφάλαιο αυτό, χωρίζεται σε δύο ενότητες. Η πρώτη ασχολείται με το υπάρχων ελληνικό θεσμικό πλαίσιο, ενώ το δεύτερο με το υπάρχων διεθνές θεσμικό πλαίσιο.

Το τέταρτο κεφάλαιο ασχολείται με το αντικείμενο της λογιστικής στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και ειδικότερα με τις αλλαγές που έχουν αποφέρει τα ΔΛΠ σε αυτήν, αναλύοντας τις κυριότερες κατηγορίες και λογιστικές πρακτικές.

Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μελέτη περίπτωσης με σκοπό την γνωστοποίηση των διαφορών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ε.Λ.Π, πρωτού την εφαρμογή του Ν. 4308/14, για την κατανόηση των δυσκολιών που αντιμετώπιζαν οι ναυτιλιακές εταιρίες μέχρι την εφαρμογή του.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο γίνεται μια σύνοψη των όσων αναφέρθηκαν στην εργασία αυτή και παρουσιάζονται τα συμπεράσματά μας.

Η εργασία ολοκληρώνεται με την βιβλιογραφία, η οποία χρειάστηκε για την διεκπεραίωσή της, δίνοντας βασικές πληροφορίες και γνώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Παρ' όλο που η δραστηριότητα στην θάλασσα έχει πρωτοεμφανιστεί από την αρχαιότητα, η ανάπτυξη της ναυτιλίας τις τελευταίες δεκαετίες έχει αποδειχτεί ραγδαία, διαμορφώνοντας τον κλάδο στη σημερινή του μορφή, αυτή της παγκόσμιας αγοράς. Για τον λόγο αυτό, πραγματοποιήθηκαν πολλές έρευνες με στόχο την ανάλυση της σημασίας των Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Α στην ναυτιλιακή επιχείρηση. Τα περισσότερα αποτελέσματα τείνουν προς την κατεύθυνση ότι η εφαρμογή των προτύπων αυτών οδηγούν στην ορθότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των ναυτιλιακών εταιριών.

2.2 Έρευνες στον Κλάδο της Ναυτιλίας

Σύμφωνα με τους Glen & Marlow (2009), ο κλάδος της ναυτιλίας είναι από τις πλέον σημαντικότερες οικονομικές δραστηριότητες ανά τον κόσμο, κυρίως λόγω της άνθισης του παγκόσμιου εμπορίου και τις τεχνολογικής προόδου, που έχουν παρατηρηθεί τις τελευταίες δεκαετίες. Χαρακτηριστική ένδειξη, τα αποτελέσματα που διεξάγουν στην έρευνά τους και αναφέρονται στον όγκο των διηπειρωτικών θαλάσσιων μεταφορών και το γεγονός ότι στη δεκαετία του 1980 αυτός αντιστοιχούσε στο 23% του συνολικού όγκου του παγκόσμιου εμπορίου, ενώ στη δεκαετία του 2000 αγγίζει το 80%.

Παράλληλα την ίδια περίοδο, οι Rodrigue et al. (2009), απέδειξαν στην έρευνά τους, ότι ένας ακόμη κύριος λόγος της ραγδαίας αυτής ανάπτυξης του κλάδου της ναυτιλίας οφείλεται και στο ότι οι θαλάσσιες μεταφορές, πλέον, έχουν από τα χαμηλότερα κόστη μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων ανά μίλι μεγάλων αποστάσεων, σε σχέση με τα άλλα είδη μεταφοράς.

Οι Pinder & Slack (2009), ένα από τα πολλά συμπεράσματα που προσφέρουν, είναι ότι η παγκοσμιοποίηση συνέβαλε κατά κόρον στην ανασυγκρότηση των δικτύων μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων σε πολλούς από τους μεγαλύτερους μεταφορείς. Η επιτακτική ανάγκη εξυπηρέτησης των αγορών σε όλα τα μέρη του κόσμου, έχει αναγκάσει τους μεταφορείς να επεκτείνουν και να αναμορφώσουν τις υπηρεσίες τους. Ακόμη, αναφέρουν ότι οι διαφορές μεταξύ των γραμμών έχουν μειωθεί και η παγκοσμιοποίηση φαίνεται να αποτυπώνει μεγάλη συμμόρφωση στον κλάδο. Η συμμόρφωση αυτή ενισχύεται, κυρίως, από τη δημιουργία συμμαχιών, λόγω της κοινής υπηρεσίας εξυπηρέτησης και επειδή οι ίδιες οι συμμαχίες εξυπηρετούν στις ίδιες περιφέρειες της αγοράς.

Αναφερόμενοι στις συμμαχίες της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες είναι μια κύρια πηγή κεφαλαίου, οι Branch & Roberts (2014), αναλύουν στο Κεφάλαιο 14.8, την ιδιαίτερη δυσκολία που αντιμετωπίζουν οι ναυτιλιακές εταιρίες να βρουν κεφάλαιο για την επέκτασή τους. Παρ' όλα αυτά, κάνουν μια ειδική αναφορά στις μεγαλύτερες ναυτιλιακές εταιρίες στην Ελλάδα, ιδιαίτερα σε αυτές που κινούνται στον κλάδο των ξηρών φορτίων, πως έχουν συσσωρεύσει σημαντική ρευστότητα από την εισαγωγή τους στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης, μέσω τριών βασικών μεθόδων πρόσβασης στις αμερικάνικες κεφαλαιαγορές, οι οποίες είναι οι εξής:

- Αύξηση της συμμετοχής στις δημόσιες αγορές των Η.Π.Α
- Αύξηση των ιδίων κεφαλαίων στην Αμερικάνικη Θεσμική Αγορά
- Αύξηση του χρέους στην Αμερικάνικη Αγορά Ομολόγων.

2.3 Έρευνες για τα Δ.Λ.Π και τα Δ.Π.Χ.Α στον Κλάδο της Ναυτιλίας

Η παγκόσμια μορφή που έχει αποκτήσει η ναυτιλία προσφέρει δυνατότητες δραστηριοποίησης σε όλο τον κόσμο εμφανίζοντας συνεχώς ευκαιρίες και νέες αγορές, με συνέπεια όμως την μετατροπή του κλάδου σε ιδιαίτερα πολύπλοκο. Οι εμπορικές συναλλαγές στο νέο αυτό περιβάλλον επηρεάζονται από τις κατά τόπους οικονομικές, πολιτικές και άλλες εξελίξεις. Σε κάθε χώρα ξεχωριστά υπάρχουν διαφορετικοί οικονομικοί και εμπορικοί κανόνες βασισμένοι στα νομικά τους πλαίσια. Το φαινόμενο αυτό προσπαθούν να εξαλείψουν τα Δ.Λ.Π, Δ.Π.Χ.Α. και οι Διερμηνείες τους, έχοντας ως στόχο την επίτευξη

ενός κοινού, υψηλής ποιότητας και αξιόπιστου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Οι Barth et al. (2008), εξετάζουν παίρνοντας δείγμα από 21 χώρες, από εταιρίες διάφορων δραστηριοτήτων, μέσα σε αυτές και ναυτιλιακές, αν η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνδέεται με υψηλότερη λογιστική ποιότητα. Από την έρευνά τους αυτή προέκυψε, ότι οι εταιρίες που έχουν επιλέξει να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. αποδίδουν γενικά έγκαιρη αναγνώριση ζημιών και ακριβέστερη αξία λογιστικών μεγεθών, από ότι εισηγμένες εταιρίες της δειγματοληψίας που εφαρμόζουν άλλα πρότυπα. Επίσης, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πλέον Δ.Λ.Π. γενικά αποδεικνύουν βελτίωση στην λογιστική ποιότητα μεταξύ των περιόδων προ- και μετά εφαρμογής.

Οι Carkun et al. (2007), σε έρευνά τους ασχολήθηκαν με το αν η λογιστική αξία και τα αποτελέσματα χρήσης μιας εταιρίας συνδέονται άμεσα με την χρηματιστηριακή της τιμή και κατά πόσο αυτή η πληροφόρηση μεγενθύνεται με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Τα αποτελέσματα έδειξαν, ότι οι εταιρίες που χρησιμοποιούν Δ.Λ.Π., αντικατοπτρίζουν σε μεγαλύτερο βαθμό την αγοραία τους αξία, από τις εταιρίες που χρησιμοποιούν τοπικά λογιστικά πρότυπα.

Την ίδια περίοδο, ο Iatridis (2010), πραγματοποίησε έρευνα σε 241 εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διάφορους κλάδους. Στόχος του ήταν να διαπιστώσει τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Ανακάλυψε, λοιπόν, πως η αποδοτικότητα των εταιριών αυτών όπως και η ανάπτυξη τους εμφανίζονται υψηλότερες μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Με κύριο χαρακτηριστικό την υψηλή ποιότητα πληροφόρησης, την μείωση των υποψηφίων επενδυτών σε επιχειρηματικό κίνδυνο και την ενίσχυση της αξιοπιστίας, να είναι τα κυριότερα όπλα.

Μέλη της KPMG International (2012), σε δημοσίευμα τους εξέτασαν την επιρροή από την μετατροπή των GAAP σε IFRS και τα κυριότερα χαρακτηριστικά αυτών στους ακόλουθους τομείς:

- ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται σε μια συστηματική βάση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, με βάση την οικονομική τους ζωή, σε υπολειμματική αξία.

- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ. Η απομείωση είναι μία από τα πλέον κρίσιμα στοιχεία όσον αφορά την εξέταση της δύναμης του ισολογισμού και κάτι που οι κάτοχοι χρεών, οι κάτοχοι ιδίων κεφαλαίων και η αλυσίδα εφοδιασμού εστιάζουν με έμφαση.
- ΕΝΟΠΙΩΣΗ. Μέσω του ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Καταστάσεις», του ΔΠΧΑ 11 «Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο» και του ΔΠΧΑ 12 «Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε άλλες Οντότητες», οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις έχουν κατατοπιστεί ιδιαίτερα για το πως να συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους.
- ΕΣΟΔΑ. Όσον αφορά τα έσοδα αναφέρει ότι πλέον αναγνωρίζονται μόνο εάν είναι πιθανό ότι, μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και τα οφέλη αυτά μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.
- ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ. Αναφέρει το ΔΠΧΑ 8 «Λειτουργικοί Τομείς», το οποίο ορίζει απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις τομέων από οντότητες των οποίων τα χρεόγραφα ή οι μετοχικοί τίτλοι διαπραγματεύονται σε δημόσια αγορά.

Τέλος, σε δημοσίευσμά τους μέλη της Deloitte (2009), παραθέτοντας ορισμένα ερωτήματα σε βασικά στελέχη των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, προσπαθούν να τους κατατοπίσουν με ποιούς τρόπους τους συμφέρει να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. στις εταιρίες τους, θέτοντας τους ως δίλημμα το αν πρέπει να περιμένουν ανταγωνιστές τους να τα υιοθετήσουν πρώτοι και να δουν τις επιπτώσεις στις δικές τους επιχειρήσεις ή να πάρουν το ρίσκο και να γίνουν από τους πρωτοπόρους αυτής της νέας ευκαιρίας που παρουσιάζεται μπροστά τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή στο Ελληνικό Θεσμικό Πλαίσιο

Όπως έχει προαναφερθεί, η ναυτιλία ανέκαθεν, αλλά κυρίως τις τελευταίες δεκαετίες, αποτελεί μία από τις βασικές εμπορικές και οικονομικές δραστηριότητες διεθνώς. Η πολυπλοκότητα του κλάδου, όμως, έχει απασχολήσει αρκετά όσους συνδέονται άμεσα αλλά και έμμεσα με αυτήν. Για τον λόγο αυτό, είναι πολύ σημαντικό το θεσμικό πλαίσιο που την διέπει, να είναι κατανοητό, δίκαιο ως προς όλους τους φορείς και σταθερό. Στην Ελλάδα, η οποία θεωρείται από τις μεγαλύτερες δυνάμεις παγκοσμίως στον τομέα της ναυτιλίας, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σύμφωνα με τις βασικές συνθήκες που ισχύουν σε διεθνές επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα, η ελληνική ναυτιλιακή νομοθεσία κατά μεγάλο ποσοστό βασίζεται σε διεθνές συνθήκες, αλλά και από ειδικές νομοθετικές διατάξεις, τις οποίες επιβλέπει το εκάστοτε αρμόδιο Υπουργείο.

Η ανάπτυξη της Ελληνικής ποντοπόρου ναυτιλίας έχει βασιστεί σε μεγάλο βαθμό, στην ύπαρξη σταθερού θεσμικού πλαισίου, γεγονός που οποιοσδήποτε επενδυτής αναζητά και επιθυμεί, ώστε να ξεκινήσει την επιχείρησή του.

Κύρια όργανα ελληνικού ναυτιλιακού θεσμικού πλαισίου αποτελούν:

- Ο Κώδικας Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου (ΚΔΝΔ)- ΝΔ. 187/73
- Ο Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (ΚΙΝΔ)- Ν.3816/58
- Οι Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης (Άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/53)

3.2 Κώδικας Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου

Όσον αφορά τον Ν.Δ. 187/73, θεσπίστηκε σε μία περίοδο όπου η ελληνική οικονομία υπέστη σημαντικές απώλειες λόγω της εγκατάστασης πλοίων σε κέντρα της Νέας Υόρκης και του

Λονδίνου, με σκοπό την επιστροφή αλλά και την προσέλκυση νέων πλοίων στα ελληνικά νηολόγια. Το νομοθέτημα απαρτίζεται από 273 άρθρα, από τα οποία τα κυριότερα, είναι τα εξής:

- Άρθρο 3. Το άρθρο αυτό, ορίζει την έννοια του πλοίου και τις κατηγορίες που διακρίνονται ανάλογα του μέσου κινήσεως, του ειδικού προορισμού τους και της εκτάσεώς τους.
- Άρθρο 6. Το άρθρο αυτό, αναφέρεται στην εθνικότητα του πλοίου, πότε θεωρείται ως ελληνικό και πως ορίζεται το όνομά του.
- Άρθρο 10. Το άρθρο αυτό, ορίζει πότε ένα πλοίο έχει τη δυνατότητα να φέρει την ελληνική σημαία.
- Άρθρο 18. Το άρθρο αυτό, αναφέρεται σε ποιές περιπτώσεις ένα πλοίο διαγράφεται εκ του νηολογίου.
- Άρθρο 46. Το άρθρο αυτό, ορίζει με ποιά ναυτικά έγγραφα είναι υποχρεωμένο το πλοίο να είναι εφοδιασμένο.
- Άρθρο 73. Το οποίο, περιγράφει την ναυτική ικανότητα, μέσω κατηγορίας διπλωμάτων, πτυχίων και αδειών.
- Άρθρο 100. Το οποίο, αναφέρει τις νόμιμες αποδοχές των ναυτικών για τις υπηρεσίες τους.
- Άρθρο 104. Το άρθρο αυτό, ασχολείται με την διοικητική εξουσία του πλοιάρχου και ποιά τα καθήκοντά του.
- Άρθρο 170. Το οποίο, ορίζει την κατηγορία των δρομολογιακών γραμμών και τις αρμοδιότητες των δρομολογήσεων.
- Άρθρο 180. Το άρθρο αυτό, καθορίζει τους ναύλους σε κατηγορίες (www.ministryofjustice.gr).

3.3 Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου

Όσον αφορά τον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού δικαίου, περιέχονται σε αυτόν διατάξεις κυρίως ενδοτικού δικαίου που ρυθμίζουν μεταξύ άλλων θέματα διενέργειας του θαλάσσιου εμπορίου, σύμβασης ναυτολόγησης, θαλάσσιας ασφάλισης, ναυτικής υποθήκης. Αποτελούμενος από 297 άρθρα, τα οποία τέθηκαν σε ισχύ το 1958 και ισχύουν έως και σήμερα, θεωρείται από τα σημαντικότερα νομοθετήματα της χώρας. Τα κυριότερα άρθρα που τον περιβάλλουν είναι τα άρθρα 1 έως 9, τα οποία αφορούν το χώρο της ναυτικής εργασίας και ότι αφορά αυτόν (πλοίο, νηολόγιο, ναυπήγηση πλοίου, σημαία κ.α.) και τα άρθρα 37 έως 83, τα οποία αναλύουν, πρώτον, ποιος είναι ο πλοίαρχος και ποια τα καθήκοντα του σε σχέση με το πλοίο, το πλήρωμα και το εμπόρευμα, δεύτερον, ορίζουν τα καθήκοντα του πληρώματος και τη σύμβαση ναυτολογήσεως, τρίτον, το περιεχόμενο της σύμβασης ναυτολογήσεως κ.α.

3.4 Εγκριτικές Πράξεις Νηολόγησης κατά το Άρθρο 13 του Ν.Δ 2687/53

Το άρθρο 13 του Ν.Δ 2687/53 έχει καταστεί το κυριότερο θεσμικό νομοθετικό πλαίσιο της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας. Κατά την διάρκεια του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου η ελληνική εμπορική ναυτιλία έχασε περίπου το 80% της δύναμης της ενώ χάθηκαν πάνω από 2.500 Έλληνες ναυτικοί. Η περίοδος που ακολούθησε μετά την λήξη του Πολέμου, έχριζε πλήρης ανασυγκρότηση του ελληνικού κράτους σε όλους τους τομείς, όπως και της ελληνικής ναυτιλίας. Για την συγκρότηση της ελληνικής ναυτιλίας απαιτούνταν κεφάλαια, τα οποία δεν μπορούσε να διαθέσει η χώρα, όντας οικονομικά κατεστραμμένη από τον πόλεμο αλλά και κοινωνικά αποδεκατισμένη από τον εμφύλιο που ακολούθησε. Επίσης, οι ευρωπαϊκές χώρες βρίσκονταν σε παρόμοια οικονομική θέση, οπότε η μόνη βοήθεια που μπορούσε να παρασχεθεί ήταν από αμερικάνικες τράπεζες. Οι τράπεζες αυτές όμως από την μεριά τους δίσταζαν να χρηματοδοτήσουν πλοία υπό την ελληνική σημαία, δεδομένου ότι η Ελλάδα συνόρευε με τρία κράτη ελεγχόμενα από την τότε Σοβιετική Ένωση (Μαρκιανού-Δανιόλου, 2013).

Έτσι, ξεκίνησε ένας κύκλος συζητήσεων μεταξύ των δύο χωρών, στις οποίες επισημάνθηκαν επίσης, οι δυσχέρειες που συναντά στις διεθνείς μεταφορές η ναυτιλία ενός μικρού κράτους, που δεν έχει αξιόλογο εισαγωγικό και εξαγωγικό εμπόριο, ούτε και διεθνή επιβολή, πολιτική ή οικονομική, που χρειάζεται για να προστατεύσει την ναυτιλία του. Για τον λόγο αυτό οι αμερικάνικες τράπεζες ζήτησαν τις ακόλουθες εξασφαλίσεις από το ελληνικό κράτος:

- Να διαμορφωθούν όροι εκμετάλλευσης των ελληνικών πλοίων, που θα επέτρεπαν σε αυτά να ανταποκρίνονται κανονικά στις δανειακές τους υποχρεώσεις. Ως προς το σημείο αυτό, αναγνωριζόταν ότι οι μόνοι τομείς στους οποίους το ελληνικό κράτος θα μπορούσε να βοηθήσει, ήταν το φορολογικό και το εργατικό, δεδομένου ότι οι άλλοι όροι απασχόλησης των πλοίων διαμορφώνονται διεθνώς.
- Να παρασχεθούν στους δανειστές επαρκείς εγγυήσεις, ότι οι όροι αυτοί θα παρέμεναν αναλλοίωτοι καθ' όλη την διάρκεια της παραμονής του πλοίου στην ελληνική σημαία, δηλαδή ότι δεν θα μπορούσε το ελληνικό κράτος να μεταβάλλει τους όρους χωρίς την συγκατάθεση των δανειστών.
- Να εξασφαλιστεί ότι το πλοίο θα μπορούσε να μετανηολογηθεί άμεσα και ανεμπόδιστα σε άλλη σημαία, όποτε το επιθυμούσε ο πλοιοκτήτης και δανειστής, χωρίς να απαιτείται καμία άδεια. Για την εξασφάλιση μάλιστα του όρου αυτού, οι τράπεζες ζήτησαν να επιτραπεί να ανήκουν τα πλοία που επρόκειτο να χρηματοδοτηθούν σε αλλοδαπές εταιρίες.

Για τον λόγο αυτό, συμπεριλήφθηκε στο ΝΔ 2687/53 το άρθρο 13, το οποίο εξομοίωσε τα νηολογούμενα υπό ελληνική σημαία πλοία με κεφάλαιο εξωτερικού και αποσκοπούσε να παράσχει στις ξένες τράπεζες τις εξασφαλίσεις που επιζητούσαν, ώστε να χρηματοδοτήσουν πλοία υπό ελληνική σημαία.

3.5 Ο Χαρακτήρας των Εγκριτικών Πράξεων

Ο προβληματισμός για τις εγκριτικές πράξεις δεν είναι μόνο θεωρητικός αλλά σχετίζεται και με το αν εφαρμόζεται στο δημόσιο ή στο ιδιωτικό δίκαιο και με το αν είναι αρμόδια να επιληφθούν τα διοικητικά ή τα πολιτικά δικαστήρια σε σχετική διαφορά. Η διαδικασία

έκδοσης εγκριτικής πράξης για την εισαγωγή κεφαλαίων εξωτερικού προϋποθέτει αίτηση ενδιαφερόμενου. Οπότε, δημιουργείται η άποψη ότι, η εγκριτική πράξη έχει χαρακτήρα συμβατικό, υπό την έννοια ότι αποτελεί αποδοχή της Πολιτείας της αίτησης για τα κεφάλαια αυτά. Από την άλλη όμως, η πράξη είναι απόφαση Υπουργών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οπότε πολλοί θεωρούν ότι είναι πράξη της Διοίκησης. Οπότε, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η εγκριτική πράξη έχει διττό χαρακτήρα ή μικτή φύση, δηλαδή είναι αφενός σύμβαση και αφετέρου διοικητική πράξη (Στράνης, 2011). Αυτό δέχεται και η νομολογία, οπότε κατά συνέπεια μπορεί μια τέτοια πράξη να ακυρωθεί από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, εφ' όσον έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκδοσής τους.

3.6 Φορολογικά Θέματα Εγκριτικών Πράξεων

Το άρθρο 10 του Ν 27/75, επέβαλε έκτακτη εισφορά στα πλοία, που είχαν νηολογηθεί υπό την ελληνική σημαία πριν την έναρξη ισχύος τους, για την κάλυψη της δαπάνης των παρεχόμενων υπηρεσιών στην εμπορική ναυτιλία. Οπότε, προέκυψε ζήτημα αν η έκτακτη εισφορά αυτή αφορά και τα πλοία που είχαν νηολογηθεί με εγκριτικές πράξεις του άρθρου 13 του ΝΔ 2687/53, οι οποίες είχαν εκδοθεί πριν την εφαρμογή του Ν 27/75.

Δεδομένου, λοιπόν, ότι η έκτακτη αυτή εισφορά αποτελούσε στην ουσία φόρο, αμφισβητήθηκε αν θα μπορούσε να επιβαρύνει το παγιωμένο φορολογικό καθεστώς των πλοίων που είχαν νηολογηθεί με εγκριτικές πράξεις. Παρ' όλα αυτά, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ) έκρινε με την απόφασή του 2876/85, συνταγματική την επιβολή έκτακτης εισφοράς στα πλοία που είχαν νηολογηθεί με εγκριτικές πράξεις πριν τη έναρξη ισχύος του Ν 27/75. Η θέση αυτή του ΣτΕ δημιούργησε πλήγμα στην εμπιστοσύνη με την οποία περιέβαλε η ναυτική κοινότητα την υπεροχή του ΝΔ 2687/53 και των εκτελεστικών αυτού διοικητικών πράξεων.

3.7 Ναυτεργατικά Θέματα Εγκριτικών Πράξεων

Λόγω της ναυτιλιακής κρίσης του 1980 αλλά και της δυσκολίας ανεύρεσης Ελλήνων ναυτικών, την περίοδο εκείνη, το 1987 τροποποιήθηκε ο όρος 8 των εγκριτικών πράξεων, ώστε να επιτρέπεται, υπό προϋποθέσεις, η ναυτολόγηση αλλοδαπών σε πλοία νηολογημένα με εγκριτικές πράξεις του άρθρου 13 του ΝΔ 2687/53 με αποδοχές, κατά παρέκκλιση κάθε αντίθετης διάταξης ελληνικών νόμων ή συλλογικών συμβάσεων, προβλεπόμενες από τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας του τύπου προέλευσής τους ή από συμφωνίες που συνάπτονται από ελληνικές επαγγελματικές οργανώσεις πλοιοκτητών.

3.8 Υποθήκες-Ναυτικά Προνόμια

Οι εγκριτικές πράξεις προέβλεψαν από τις πρώτες εκδόσεις τους προνομιακό καθεστώς για τους ενυπόθηκους δανειστές πλοίων. Έτσι, αρχικά ο όρος 18 (και από τις αρχές του 1960, ο όρος 19) προβλέπει, μεταξύ άλλων, την δυνατότητα παροχής προτιμώμενης υποθήκης κατά τον τύπο του κράτους κατάρτισης της, το δικαίωμα αναγκαστικής εκτέλεσης άνευ οποιασδήποτε δικαστικής μεσολάβησης, περιλαμβανομένης της δυνατότητας ανάληψης της διαχείρισης του πλοίου και της ιδιωτικής πώλησης, χωρίς δημόσιο πλειστηριασμό και χωρίς οποιαδήποτε από τις διατυπώσεις που αναφέρονται στην ελληνική νομοθεσία. Ήταν φυσικό, λοιπόν, να παρέχονται με τις εγκριτικές πράξεις τέτοιες εξουσίες υπέρ των ενυπόθηκων δανειστών, εφ' όσον κύριος σκοπός του άρθρου 13 του ΝΔ 2687/53 ήταν η αύξηση της ναυτιλιακής πίστης και η παροχή εξασφαλίσεων στις ξένες τράπεζες. Άλλωστε, η ναυτιλιακή πίστη που έχει ανάγκη προαγωγής και προστασίας αφορά κυρίως την χρηματοδότηση με σκοπό την αγορά και την νηολόγηση πλοίων στην ελληνική σημαία και λιγότερο την προμήθεια εφοδίων ή την διενέργεια επισκευών (Αντάπαση, 1976).

3.9 Διαγραφή από το Νηολόγιο

Άμεσα σχετιζόμενα με την αναγνώριση ή όχι προνομίων σε απατήσεις του Δημοσίου και του Ναυτικού Απομαχικού Ταμείου (NAT), είναι και ζητήματα που έχουν προκύψει από την ερμηνεία του πρώτου όρου των εγκριτικών πράξεων που προβλέπουν τη δυνατότητα των πλοιοκτητών να διαγράφουν το πλοίο από το νηολόγιο άμεσα, χωρίς διατυπώσεις, εφόσον συναινούν τυχόν ενυπόθηκοι δανειστές. Πιο συγκεκριμένα ο όρος 1 των εγκριτικών πράξεων, προβλέπει ότι η διαγραφή του πλοίου από το ελληνικό νηολόγιο ύστερα από αίτηση του πλοιοκτήτη μπορεί να επέλθει άμεσα, εφόσον προσαχθεί πιστοποιητικό εξόφλησης χρεών του πλοίου, από το NAT και την εφορία. Όσον αφορά την αυτόματη διαγραφή από το νηολόγιο που αποσκοπεί σε αλλαγή σημαίας επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση συμβατικής πώλησης (Σέργη, 2012).

3.10 Ειδική Ναυτική Επιχείρηση

Οι ξένες τράπεζες, οι οποίες άρχισαν να χρηματοδοτούν τη νηολόγηση πλοίων υπό την ελληνική σημαία, κατά το άρθρο 13 του ΝΔ 2687/53, ήθελαν να αποφύγουν τη χρήση των νομικών προσώπων του ελληνικού δικαίου, για λόγους καθυστερήσεων από διάφορες γραφειοκρατικές διατυπώσεις όσον αφορά την ίδρυση και την λειτουργία τους, αλλά και για διάφορους γεωπολιτικούς λόγους. Όπως έχει προαναφερθεί, εκείνη την περίοδο η Ελλάδα μόλις είχε εξέλθει από εμφύλιο πόλεμο και συνόρευε με κράτη που ανήκαν στην τότε Ένωση Σοβιετικών Σοσιαλιστικών Δημοκρατιών (ΕΣΣΔ). Για τους λόγους αυτούς οι ξένοι χρηματοδότες ζήτησαν να προβλέπεται στις εγκριτικές πράξεις η δυνατότητα νηολόγησης του πλοίου υπό την πλοιοκτησία αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών και η δυνατότητα άμεσου διαγραφής του πλοίου από το ελληνικό νηολόγιο εφόσον συμφωνεί και ο ενυπόθηκος δανειστής.

Έτσι, κατέληξε να αποτελέσει τον κανόνα η νηολόγηση πλοίων του άρθρου 13 του Ν.Δ 2687/53 στο όνομα αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών, των οποίων οι διατυπώσεις ίδρυσης είναι απλές και ταχύτατες, κατ' απόκλιση του άρθρου 5 Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου, που προέβλεπε το 1973 ότι ελληνικό είναι το πλοίο που ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε Έλληνες ή ελληνικά νομικά πρόσωπα. Παρόλα αυτά παρέμεινε πάντα

επιθυμία της ελληνικής πολιτείας και της ελληνικής ναυτικής κοινότητας να αποκατασταθεί ο γνήσιος δεσμός μεταξύ πλοιοκτησίας και ελληνικής σημαίας. Για τον λόγο αυτό προβλέφθηκε, από τις εγκριτικές πράξεις από το 1968 και μετά, η δυνατότητα ίδρυσης της Ειδικής Ανωνύμου Ναυτιλιακής Εταιρείας και με τον Ν 959/79 θεσμοθετήθηκε ειδικού τύπου ανώνυμη εταιρεία με τον τίτλο Ναυτική Εταιρεία.

Το 1990, όμως, ο εμφύλιος πόλεμος της Λιβερίας προκάλεσε ανησυχία για την ασφάλεια χρήσης των Λιβεριάνικων εταιρειών, που ήταν ήδη πολύ διαδεδομένες στην ελληνική ναυτιλία. Αυτό αποτέλεσε την αφορμή για την επανεξέταση της θεσμοθέτησης ενός ελληνικού νομικού προσώπου για σκοπούς πλοιοκτησίας για να αποκαθιστά το γνήσιο δεσμό μεταξύ πλοίου και σημαίας, αλλά να ικανοποιεί και τις απαιτήσεις που είχαν δημιουργηθεί έως τότε στην ελληνική ναυτική κοινότητα. Έτσι δημιουργήθηκε ο όρος 16 των εγκριτικών πράξεων που από το 1992 προβλέπουν τη δυνατότητα σύστασης Ειδικής Ναυτικής Επιχείρησης (ENE), αποκλειστικός σκοπός της οποίας είναι η πλοιοκτησία του πλοίου για το οποίο εξεδόθη η συγκεκριμένη εγκριτική πράξη ή άλλων πλοίων νηολογημένων κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΝΔ 2687/53.

3.11 Αποτελέσματα Εφαρμογής Εγκριτικών Πράξεων

Στα δέκα πρώτα χρόνια εφαρμογής του άρθρου 13 του ΝΔ 2687/53, προσελκύστηκαν στην ελληνική σημαία πάνω από 708 εμπορικά πλοία ολικής χωρητικότητας, που υπερβαίνει τους 6.313.000 κόρους (ένας κόρος αντιστοιχεί σε 2,83 κυβικά μέτρα). Ακολούθησε η ραγδαία άνοδος του ελληνικού νηολογίου που έφερε την ελληνική σημαία μέσα στις πρώτες 6 σημαίες στον κόσμο. Το σύστημα των εγκριτικών πράξεων νηολόγησης πλοίων ως κεφαλαίων εξωτερικού επανέφερε ταχύτατα την εμπιστοσύνη των ξένων δανειστών στην ελληνική σημαία και αποτελεί ένα ευφύεστατο εργαλείο άσκησης ναυτιλιακής πολιτικής, προσαρμοσμένης στις εκάστοτε διεθνώς επικρατούσες συνθήκες.

3.12 Διεθνές Θεσμικό Πλαίσιο

Οι περισσότεροι κανονισμοί που λαμβάνουν χώρα στην ναυτιλία έχουν καταρτιστεί και ισχύουν σε διεθνές επίπεδο, γεγονός το οποίο επιβάλλεται στην ουσία από την φύση της ναυτιλίας, η οποία έχει γνήσιο διεθνή χαρακτήρα. Ο πλοιοκτήτης και ο διαχειριστής ενός πλοίου, το οποίο διασχίζει τις θαλάσσιες ζώνες διαφορετικών χωρών, των οποίων τους νόμους υποχρεούται να σέβεται, είναι συνήθως διαφορετικής εθνικότητας, ενώ το μεγαλύτερο διάστημα της δραστηριότητας του το πλοίο βρίσκεται μακριά από το κράτος του οποίου την σημαία φέρει. Για τον λόγο αυτό αποτελεί ανάγκη η ρύθμιση των βασικών θεμάτων της ναυτιλίας μέσω διεθνών κανονισμών, με ενιαία εφαρμογή παγκοσμίως (www.helmeracadets.gr).

Πράγματι, σήμερα η ναυτιλία ρυθμίζεται στο μεγαλύτερο βαθμό από διεθνείς οργανισμούς, οι οποίοι διαρκώς εκσυγχρονίζονται και τροποποιούνται, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στις εκάστοτε νέες τεχνολογίες αλλά και στις ανάγκες της ναυτιλίας.

3.13 Διεθνής Ναυτιλιακός Οργανισμός (International Maritime Organization), IMO

Τον σκοπό της διεθνούς ρύθμισης της ναυτιλίας έχει αναλάβει ο Διεθνής Ναυτιλιακός Οργανισμός (IMO), ο οποίος κινείται μέσα στα πλαίσια του Ο.Η.Ε και ιδρύθηκε το 1948 με διεθνή σύμβαση, η οποία υπογράφηκε στην Γενεύη υπό την αιγίδα του Ο.Η.Ε, ως εξειδικευμένος οργανισμός των Ηνωμένων Εθνών για θέματα σχετικά με την ναυτιλία.

Έκτοτε ο IMO, που εδρεύει στο Λονδίνο, εξελίχθηκε σε ένα θεμελιώδη οργανισμό, ο οποίος αριθμεί 168 κράτη-μέλη και τρία συνεργαζόμενα μέλη. Επίσης, σε αυτόν συμμετέχουν με συμβουλευτικό ρόλο, μη κυβερνητικοί διεθνείς οργανισμοί, οι οποίοι υποστηρίζουν το έργο του Οργανισμού.

Κάθε δύο χρόνια πραγματοποιείται στη έδρα του IMO η Γενική Συνέλευση, ενώ το Συμβούλιο αποτελείται από 40 αιρετά μέλη, τα οποία χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες. Η

πρώτη κατηγορία αποτελείται από 10 κράτη-μέλη, τα οποία έχουν το μεγαλύτερο μέγεθος εμπορικών πλοίων, η δεύτερη από επίσης 10 κράτη-μέλη με μεγάλο όγκο μεταφερόμενων φορτίων σε διεθνείς εμπορικές ναυτιλιακές μεταφορές, ενώ τέλος η τρίτη κατηγορία αποτελείται από τα είκοσι εναπομείναντα κράτη-μέλη του Συμβουλίου και περιλαμβάνει χώρες, οι οποίες προσπαθούν να εισέλθουν στον τομέα των διεθνών ναυτιλιακών μεταφορών.

Τους τρεις βασικούς πυλώνες της δραστηριότητας του IMO αποτελούν οι τομείς της ασφάλειας στη θάλασσα, της προστασίας του θαλάσσιου περιβάλλοντος από ρύπανση που προκαλείται από τα πλοία και του ανθρώπινου παράγοντα στη ναυτιλία. Στα εξήντα χρόνια λειτουργίας του Οργανισμού, έχουν θεσπιστεί 50 διεθνείς συνθήκες και συμφωνίες, ενώ έχουν υιοθετήσει αμέτρητα πρωτόκολλα και τροποποιήσεις.

Οι πιο σημαντικές συνθήκες στους τρεις βασικούς πυλώνες του IMO είναι:

1. Η Διεθνής Σύμβαση για την Ασφάλεια της Ανθρώπινης Ζωής στη Θάλασσα, 1974, (Safety of Life at Sea, SOLAS), η οποία αναθεωρήθηκε και επεκτάθηκε το 1995.
2. Η Διεθνής Σύμβαση για την Πρόληψη της Ρύπανσης της Θάλασσας από Πλοία, του 1973, (Maritime Pollution, MARPOL), η οποία αναθεωρήθηκε το 1978, και αφορά την πρόληψη του περιβάλλοντος από τα πλοία.
3. Η Διεθνής Σύμβαση περί Προτύπων Εκπαίδευσης, Έκδοσης Πιστοποιητικών και Τήρησης Φυλακών των Ναυτικών, του 1978, οι οποία αναθεωρήθηκε το 1995 (STCW95).

3.14 Safety of Life At Sea, 1974

Η SOLAS 74 θεωρείται ως η πιο σημαντική και ευρεία διεθνής σύμβαση στον τομέα της ασφάλειας της ναυσιπλοΐας. Κύριος σκοπός της σύμβασης είναι να θέτει τις ελάχιστες προδιαγραφές για την κατασκευή, τον εξοπλισμό και τη λειτουργία των πλοίων, ώστε να διασφαλίζεται η ασφάλειά τους, προσαρμόζοντας αυτές τις προδιαγραφές στις εκάστοτε τεχνικές γνώσεις και τεχνολογικές εξελίξεις. Η Σύμβαση ορίζει τις προδιαγραφές διαφόρων

τύπων πλοίων, καθώς και την έκδοση πιστοποιητικών τα οποία βεβαιώνουν ότι ένα πλοίο τηρεί τις απαιτούμενες προδιαγραφές. Επίσης, ασχολείται με θέματα πρόληψης, εντοπισμού και καταπολέμησης πυρκαγιάς. Επιπρόσθετα, έχει να κάνει με τρόπους διάσωσης (σωσίβια και αντίστοιχα μηχανήματα), εξαρτήματα ραδιοεπικοινωνίας και ναυσιπλοΐας. Τέθηκε σε ισχύ το 1980.

Μπορούμε να την χαρακτηρίσουμε ως την κύρια Σύμβαση, η οποία έχει να κάνει με την ικανότητα του πλοίου να ναυσιπλοεί, και η οποία αλληλοσυμπληρώνεται με την σύμβαση της MARPOL 73/78, σε θέματα τα οποία αφορούν την ασφάλεια στη θάλασσα όπως επίσης και με θέματα που αφορούν την αποφυγή της ρύπανσης του θαλάσσιου οικοσυστήματος.

3.15 Maritime Pollution, 1973

Εξίσου σημαντική με την SOLAS 74, αλλά στον τομέα της προστασίας του θαλάσσιου περιβάλλοντος από ρύπανση που προκαλείται από τα πλοία, είναι η MARPOL 73/78. Η Σύμβαση, έτσι όπως έχει διερευνηθεί και τροποποιηθεί με το Πρωτόκολλο του 1978 και τα έξι Παραρτήματά της, καλύπτει ρύπανση που προκαλείται τόσο από την καθημερινή λειτουργία ενός πλοίου όσο και από ατυχήματα θέτοντας, μεταξύ άλλων, κανόνες σχετικά με τις απορρίψεις πετρελαίου και άλλων επιβλαβών ουσιών, τα τεχνικά χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτουν οι διάφοροι τύποι πλοίων ώστε να διασφαλίζεται η προστασία του θαλάσσιου περιβάλλοντος, τον τρόπο καθαρισμού των πλοίων και τις οριακές τιμές για την εκπομπή ρύπων. Συγκεκριμένα, τα παραρτήματα της MARPOL 73/78 περιέχουν κανονισμούς σχετικά με:

1. την αποφυγή ρύπανσης από πετρελαιοειδή (1983),
2. τον έλεγχο της ρύπανσης από επιβλαβείς χημικές ουσίες χύμα (1987),
3. την πρόληψη της ρύπανσης από επιβλαβείς ουσίες που μεταφέρονται δια θαλάσσης από πλοία σε συσκευασμένη μορφή (1992),
4. την πρόληψη της ρύπανσης της θάλασσας από τα λύματα των πλοίων (2003),
5. την αποφυγή ρύπανσης από τα απορρίμματα των πλοίων (1988), και
6. την πρόληψη ρύπανσης του αέρα από πλοία (2005).

Οι κανονισμοί στο παράρτημα 1, καλύπτουν την πρόληψη πετρελαϊκής ρύπανσης από λειτουργικά μέτρα, καθώς και από ατυχηματικές ρυπάνσεις. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρει ότι οι λειτουργικές απαλλαγές του πετρελαίου από τα δεξαμενόπλοια δεν επιτρέπεται να είναι πάνω από 1/30.000 της συνολικής ικανότητας μεταφοράς φορτίου του πλοίου, καθώς επίσης καμία απόρριψη δε μπορεί να γίνει σε λιγότερο από 50 μίλια από την πλησιέστερη στεριά.

Ένα πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό του Παραρτήματος αυτού είναι η έννοια των «ειδικών περιοχών». Είναι οι περιοχές που θεωρούνται ευάλωτες στη ρύπανση από πετρέλαιο και για αυτό και έχει απαγορευτεί εντελώς η οποιαδήποτε απαλλαγή πετρελαίου. Οι περιοχές αυτές είναι: η Μεσόγειος, η Θάλασσα της Βαλτικής, η Μαύρη Θάλασσα, η Ερυθρά Θάλασσα και η περιοχή του Περσικού Κόλπου.

Περιλαμβάνει επίσης, την ύπαρξη κατάλληλου εξοπλισμού όπως σύστημα παρακολούθησης και ελέγχου απόρριψης πλοίου, σύστημα φιλτραρίσματος, δεξαμενές καταλοίπων, σύστημα διοχέτευσης με σωλήνες, καθώς επίσης και σε δεξαμενόπλοια άνω των 20.000 DWT να υπάρχουν διαχωρισμένες δεξαμενές έρματος, οι οποίες να είναι τοποθετημένες έτσι ώστε να προστατεύουν τις δεξαμενές φορτίου σε περίπτωση σύγκρουσης.

Το παράρτημα 2 καθορίζει τα κριτήρια απόρριψης και τα μέτρα για τον έλεγχο της ρύπανσης από επιβλαβείς ουσίες που μεταφέρονται χύμα. Περίπου 250 ουσίες έχουν εκτιμηθεί και περιληφθεί στον κατάλογο που προσαρτάται στην Σύμβαση. Η απόρριψη των καταλοίπων τους επιτρέπεται μόνο σε ευκολίες υποδοχής μέχρι να εκπληρωθούν ορισμένες συγκεντρώσεις και προϋποθέσεις, οι οποίες μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία της ουσίας.

Σε κάθε περίπτωση, η απόρριψη καταλοίπων που περιέχουν επιβλαβείς ουσίες δεν επιτρέπεται εντός 12 μιλίων από την πλησιέστερη ακτή.

Το παράρτημα 3 αποτελεί το πρώτο παράρτημα της Σύμβασης, το οποίο είναι προαιρετικό να το δεχθούν τα κράτη-μέλη που επικυρώνουν την Σύμβαση.

Περιέχει γενικές απαιτήσεις για την έκδοση των λεπτομερειών προτύπων στην συσκευασία, σήμανση, τοποθέτηση ετικετών, έκδοση εγγράφων, ποσότητες, περιορισμούς, εξαιρέσεις και αναφορές για την πρόληψη ρύπανσης από επιβλαβείς ουσίες. Θαλάσσιοι ρύποι που μπορεί να προκύψουν από μεταφορά επικίνδυνων φορτίων περιλαμβάνονται στον

Διεθνή Κώδικα Επικίνδυνων Φορτίων (IMDG Code – International Maritime Dangerous Goods Code).

Το παράρτημα 4 αποτελεί το δεύτερο παράρτημα της Σύμβασης, το οποίο είναι προαιρετικό να το δεχθούν τα κράτη-μέλη που επικυρώνουν την Σύμβαση.

Περιέχει ομάδα κανονισμών σχετικά με την απόρριψη λυμάτων στη θάλασσα, εξοπλισμό και συστήματα των πλοίων για τον έλεγχο των απορρίψεων λυμάτων, την παροχή ευκολιών στα λιμάνια και τερματικούς σταθμούς για την παραλαβή λυμάτων και απαιτήσεις για την επιθεώρηση και έκδοση πιστοποιητικών των πλοίων. Οι κανονισμοί εφαρμόζονται σε πλοία που απασχολούνται σε διεθνείς πλόες 400 κόρων χωρητικότητας και άνω. Τα πλοία απαιτείται να εφοδιάζονται με εγκατάσταση βιολογικού καθαρισμού ή με σύστημα απολύμανσης ή δεξαμενή συγκράτησης λυμάτων.

Το παράρτημα 5 απαιτεί τον διαχωρισμό των διαφόρων τύπων απορριμμάτων και καθορίζει τις αποστάσεις από την ξηρά και τον τρόπο που αυτά μπορούν να απορριφθούν, διαφορετικά θα πρέπει να παραδοθούν σε ευκολίες παραλαβής στην ξηρά. Οι απαιτήσεις είναι πολύ αυστηρότερες σε αριθμό «ειδικών περιοχών» αλλά σημαντικότερο χαρακτηριστικό του Παραρτήματος είναι η πλήρης απαγόρευση απόρριψης στη θάλασσα όλων των μορφών πλαστικών.

Το παράρτημα 6 θέτει όρια στις εκπομπές οξειδίων του θείου και οξειδίων του αζώτου από τα πλοία, καθώς επίσης απαγορεύει τις ηθελημένες εκπομπές ουσιών που καταστρέφουν το όζον.

Αυστηρότερα πρότυπα καθορίζονται για τις Περιοχές Ελέγχου Εκπομπών που έχουν καθοριστεί από τον IMO, (Βαλτικής Θάλασσας, Βορείου Θάλασσας και Βορείου Αμερικής), καθώς η περιεκτικότητα σε θείο του πετρελαίου καυσίμων δεν πρέπει να υπερβαίνει το 1,5% m/m. Εναλλακτικά, τα πλοία θα πρέπει να εγκαταστήσουν μια εξάτμιση που καθαρίζει τα καυσαέρια ή να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε άλλη τεχνολογική μέθοδο για να περιορίσουν τις εκπομπές του οξειδίου του θείου.

3.16 Standards of Training, Certification and Watchkeeping of Seafarers, 1978

Η Σύμβαση αυτή σχεδιάστηκε στις 7 Ιουλίου του 1978 και έχει να κάνει με τα επίπεδα εκπαίδευσης των ναυτικών, επικεντρώνοντας το ενδιαφέρον στην ανθρώπινη ζωή και στην παρουσία, έχοντας βέβαια και αρκετά άρθρα σχετικά με την προστασία του θαλάσσιου περιβάλλοντος.

Το 1978 το ατύχημα του Amoco Cadizo οφειλόταν μεν σε τεχνική δυσλειτουργία, σημαντικό ρόλο όμως έπαιξε και ο ανθρώπινος παράγοντας. Το συμβάν αυτό ήταν το εναρκτήριο λάκτισμα για να προβεί ο IMO στην κατάρτιση της Σύμβασης STCW, ενώ άλλα ατυχήματα ακολούθησαν για τα οποία αποκλειστική υπαιτιότητα είχε ο ανθρώπινος παράγοντας όπως για παράδειγμα αυτό του Independeta (1979).

Η STCW ως σκοπό είχε να καθιερώσει τις διεθνείς προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούν οι πλοίαρχοι, οι αξιωματικοί και όλο το πλήρωμα, ώστε να έχουν την δυνατότητα να προμηθεύονται τα απαραίτητα πιστοποιητικά καταλληλότητας, για να μπορούν να εργαστούν σε εμπορικά πλοία (Τσενεμπής, 1994). Οι ρυθμίσεις αυτές αφορούσαν κυρίως τα αναπτυσσόμενα κράτη τα οποία ήταν σε τροχιά δημιουργίας στόλου. Η δικαιοδοσία παραμένει στο κράτος στο οποίο ανήκει η σημαία του πλοίου, αλλά το παράκτιο κράτος έχει το δικαίωμα να ασκεί έλεγχο στο αλλοδαπό πλοίο, ελέγχοντας τα πιστοποιητικά ικανότητας του πληρώματος.

Η Σύμβαση αποτελείται από 17 άρθρα, παρέχοντας ειδικό παράρτημα το οποίο αναφέρει τις τεχνικές απαιτήσεις. Υπάρχουν διατάξεις οι οποίες έχουν να κάνουν με τις διαδικασίες ελέγχου, με θέματα που αφορούν τον πλοίαρχο και το κατάστρωμα, το μηχανοστάσιο, όπως επίσης και στους ειδικούς χειρισμούς που πρέπει να ακολουθούνται όταν κάποιος είναι σε σκάφος διάσωσης.

Η εφαρμογή των βασικών κανόνων στη ναυτιλία είναι αποκλειστική ευθύνη του κράτους της σημαίας. Παρ' όλα αυτά τα γενικά επίπεδα εκπαίδευσης δεν είναι το ίδιο από κράτος σε κράτος, με αποτέλεσμα να υπάρχει ευρύ φάσμα στο πως διοικούν τα πλοία τους τα κράτη. Η STCW προβλέπει μεν μέτρα που να αφορούν τους απαιτούμενους λιμενικούς ελέγχους, περιορίζεται δε στο να εξακριβώνονται τα πιστοποιητικά ικανότητας, και σε

περίπτωση που κάποιο περιστατικό κινήσει τις υποψίες, τότε να εξεταστούν αν τα επίπεδα επάνδρωσης του πλοίου είναι σε ικανοποιητικό επίπεδο.

Όσο σημαντική και να είναι η θέσπιση τεχνικών χαρακτηριστικών και κανόνων λειτουργίας των πλοίων, κινητήρια δύναμη της ναυτιλίας αποτελεί το ανθρώπινο δυναμικό της. Είναι κεντρικής σημασίας να διασφαλίζεται ότι κάθε ναυτικός είναι επαρκώς εκπαιδευμένος για την εκτέλεση των καθηκόντων του, καθώς και ότι οι συνθήκες εργασίας και διαβίωσης στο πλοίο είναι οι κατάλληλες. Διασφαλίζοντας ότι το πλήρωμα του κάθε πλοίου είναι κατάλληλα εκπαιδευμένο και πιστοποιημένο, ότι διαθέτει τις απαραίτητες ώρες ανάπαυσης και ότι διαβιεί υπό κατάλληλες συνθήκες, η Σύμβαση προσπαθεί να περιορίσει, κατά το μέτρο του δυνατού, τα περιθώρια ανθρώπινου λάθους.

3.17 Άλλες Διεθνείς Συμβάσεις του IMO

Το έργο του IMO συμπληρώνουν και άλλες σημαντικές διεθνείς συμβάσεις, όπως η Διεθνή Σύμβαση για την ετοιμότητα, συνεργασία και αντιμετώπιση της ρύπανσης της θάλασσας από πετρέλαιο του 1990 (OPRC) και το Πρωτόκολλό της το οποίο υιοθετήθηκε το 2000 ώστε να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης και σε περιστατικά ρύπανσης από επικίνδυνες και επιβλαβείς ουσίες (OPRC-HNS) αλλά δεν έχει τεθεί ακόμα σε ισχύ.

Στον ίδιο τομέα, ιδιαίτερα σημαντικό έχει υπάρξει το νομοθετικό έργο του IMO κατά τη δεκαετία του 2000. Ήδη με την έναρξη του νέου αιώνα, ο Οργανισμός υιοθέτησε το 2001 τη Διεθνή Σύμβαση για τον έλεγχο επιβλαβών συστημάτων υφαλοχρωματισμού των πλοίων (Anti-fouling Systems), σκοπός της οποίας είναι η απαγόρευση της χρήσης στα πλοία χρωμάτων τα οποία εμπεριέχουν επικίνδυνες ουσίες για το περιβάλλον.

Το νομοθετικό έργο του IMO συνεχίστηκε το 2004 με τη Διεθνή Σύμβαση για τον έλεγχο και τη διαχείριση έρματος και ιζημάτων πλοίων 2004 (Ballast), η οποία στοχεύει στην αντιμετώπιση ενός ιδιαίτερα σημαντικού προβλήματος, της εισαγωγής, μέσω υδάτων των δεξαμενών έρματος των πλοίων, αλλόχθονων ή ξενικών ειδών στα θαλάσσια οικοσυστήματα. Ωστόσο, η παραπάνω σύμβαση δεν έχει συγκεντρώσει ακόμα τον απαραίτητο αριθμό κρατών-μελών ώστε να τεθεί σε ισχύ.

Εκτός ισχύος παραμένει και η Διεθνής Σύμβαση του 2007 για την απομάκρυνση των ναυαγίων (Wreck Removal), όπως επίσης και η πρόσφατη Διεθνής Σύμβαση για την ασφαλή και περιβαλλοντικά ορθή ανακύκλωση των πλοίων (Ship Recycling), η οποία εγκρίθηκε το Μάιο του 2009.

Ωστόσο, εκτός από τις παραπάνω διεθνείς συνθήκες, τα τελευταία χρόνια παρατηρούνται και εντεινόμενες προσπάθειες ρύθμισης θεμάτων σχετικών με την ναυτιλία και σε περιφερειακό επίπεδο, με πρώτο παράδειγμα την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία έχει αναπτύξει δραστηριότητα για τη ρύθμιση διαφόρων θεμάτων που σχετίζονται με την ναυτιλία.

3.18 Συμπεράσματα για Θεσμικό Πλαίσιο

Συμπερασματικά, παρατηρείται τα τελευταία χρόνια ένα αυξανόμενο και συνεχές ενδιαφέρον για θέματα ασφαλείας και προστασίας του περιβάλλοντος αλλά και για το ανθρώπινο δυναμικό που πλαισιώνει τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Τόσο οι κρατικές όσο και οι διεθνείς αρχές δίνουν έμφαση στην αυξανόμενη επίδραση της τεχνολογίας στο περιβάλλον, επικεντρωμένες περισσότερο στις ασφαλείς και ποιοτικές διαδικασίες οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται.

Σε εθνικό επίπεδο, κάθε κράτος εφαρμόζει τους δικούς του νόμους, οι οποίοι συνήθως μεταφέρουν τους διεθνείς κανονισμούς στην εθνική νομοθεσία ενώ παράλληλα τους προσαρμόζουν στα δεδομένα και τις ιδιαίτερες ανάγκες του συγκεκριμένου κράτους. Οι περισσότερες ναυτικές δυνάμεις επιθυμούν την ύπαρξη μιας ενιαίας διεθνούς νομοθετικής ρύθμισης της ναυτιλίας.

Ως επί το πλείστον, το θεσμικό πλαίσιο συνεχίζει να βελτιώνεται και να αναβαθμίζεται, ώστε να εξυπηρετεί τα συμφέροντα των ανθρώπων που στελεχώνουν την ναυτιλία αλλά και το περιβάλλον παγκοσμίως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

4.1 Εισαγωγή

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 διατάξεων και κανονισμών εντάσσονται και οι κανόνες και τα πρότυπα της λογιστικής αντιμετώπισης και χρηματοοικονομικής αναφοράς των οικονομικών και λογιστικών μεγεθών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. 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.

Ο κλάδος της ναυτιλίας υπάρχει σε όλο τον κόσμο, αλλού λιγότερο και αλλού περισσότερο αναπτυγμένος. Έτσι, το εύρος δραστηριότητάς του έχει οδηγήσει στην ανάγκη για έναν ενιαίο τρόπο λογιστικής παρακολούθησης καθώς κάθε επενδυτής που θέλει να επενδύσει, ή κάποιος χρηματοπιστωτικός οργανισμός που του ζητείται να δανείσει, θέλει να έχει την δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών αποτελεσμάτων με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου ή και διαφορετικού κλάδου, ώστε να μπορέσει να έχει την καλύτερη δυνατή εικόνα για την επιχείρηση.

Πάνω σε αυτή την ιδέα έχει θεσπιστεί ένα σύνολο ενιαίων λογιστικών αρχών και κανόνων, γνωστό ως Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (USGAAP), από τις οποίες αναφέρονται παρακάτω οι πιο σημαντικές:

- Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδος (Going concern concept). Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή ότι η οικονομική επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί και θα συνεχίσει και στο μέλλον για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα.

- Η αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής μονάδας (Accounting entity principle). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η λογιστική καταχωρεί, ενημερώνει και παρουσιάζει γεγονότα που έχουν σχέση με την οικονομική μονάδα και όχι με πράξεις των φορέων της.
- Η αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας (Stability of monetary unit assumption). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η λογιστική παρέχει πληροφορίες για οικονομικά μεγέθη που είναι δεκτικά εκφράσεως σε χρηματικές μονάδες και ότι η χρησιμοποιούμενη χρηματική μονάδα έχει σταθερή αγοραστική αξία.
- Η αρχή του ιστορικού κόστους (The historical cost concept). Σύμφωνα με την αρχή αυτή το καταλληλότερο οικονομικό μέγεθος για την καταγραφή και παρακολούθηση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος κτήσεως και ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την συνέχεια, έστω και αν η αξία του έχει μεταβληθεί.
- Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου (Revenue realization principle). Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα έσοδα καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν αναμένεται να πραγματοποιηθούν.
- Η αρχή της συντηρητικότητας (Conservatism principle). Όσον αφορά τον όρο «συντηρητικότητα» σημαίνει ότι αν υπάρχουν περισσότεροι μέθοδοι αποτίμησης των εσόδων θα πρέπει να επιλεγεί από την επιχείρηση εκείνη που δίνει τα μικρότερα αποτελέσματα, ενώ στα έξοδα ή τις υποχρεώσεις το αντίθετο. Επίσης, σύμφωνα με την αρχή αυτή τα έξοδα ή οι ζημίες αναγνωρίζονται άμεσα ακόμα και αν δεν έχουν πραγματοποιηθεί αλλά υπάρχει πρόβλεψη για αυτά, ενώ τα κέρδη θα πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο όταν έχουν λάβει χώρα.
- Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual concept). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε έσοδο και έξοδο πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στη χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται, έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα και τα έσοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας.
- Η αρχή της αντικειμενικότητας και δυνατότητας επαληθεύσεως (Objectivity and verifiability concept). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι διάφορες λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματά τους πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα.
- Η αρχή της συνέπειας στην εφαρμογή λογιστικών μεθόδων (The consistency concept). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι και οι κανόνες που εφαρμόζονται από χρήση σε χρήση από μία επιχείρηση θα πρέπει να είναι ίδιοι για να υπάρχει συγκρισιμότητα

και να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές.

- Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών (The materiality concept).
Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η λογιστική δεν ασχολείται με την καταγραφή πληροφοριών και αριθμητικών δεδομένων που το κόστος δεν αντισταθμίζεται με την ωφέλεια από την συγκεκριμένη πληροφορία, και επίσης ο βαθμός της λεπτομέρειας και της αναλυτικότητας των λογιστικών πληροφοριών περιορίζεται από την αδυναμία των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν την σπουδαιότητά της.
- Η αρχή της πλήρους ή επαρκούς αποκαλύψεως (Adequate or full disclosure principle).
Σύμφωνα με την αρχή αυτή, θα πρέπει να παρέχονται πλήρεις και επαρκείς πληροφορίες για την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι είτε ποσοτικές είτε ποιοτικές, αλλά σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να προκύπτει η ακριβής και πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Η ναυτιλιακή λογιστική είναι ένας ειδικός κλάδος της Γενικής 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). Ο κλάδος αυτός της λογιστικής, ασχολείται με τις κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις, έχοντας ως αντικείμενό της το πλοίο, το οποίο εκτελεί την επιχειρηματική δραστηριότητα μιας ναυτιλιακής εταιρίας, με σκοπό το κέρδος. Η κύρια ιδιαιτερότητα του κλάδου αυτού, είναι ότι το πλοίο αποτελεί από μόνο του μια επιχείρηση, η οποία βρίσκεται συνεχώς εν κινήσει, σε διαφορετικά λιμάνια και χώρες κατά τη διάρκεια της οικονομικής του ζωής. Το γεγονός αυτό, καθιστά απαραίτητο να προσδιορίζονται λεπτομερώς τα έσοδα και τα έξοδα του, κατά την κίνησή του και μάλιστα στο νόμισμα της κάθε χώρας που προσεγγίζει.

Στη ναυτιλιακή λογιστική, ο όρος της ναυτιλίας αφορά στην πρακτική και τεχνική του πλοίου που εκτελεί μεταφορές, ενώ ιδιαίτερη σημασία έχει ο διαχωρισμός μεταξύ της ιδιοκτησίας και της διαχείρισης του πλοίου, καθώς αρκετά συχνά ο πλοιοκτήτης παραχωρεί την διαχείριση του πλοίου σε τρίτους (διαχειριστικές επιχειρήσεις), είτε αυτές είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα (Πρωτοψάλτης, 1999).

4.2 Λογιστικό Πλαίσιο Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων

Η ορθή λογιστική απεικόνιση μιας επιχείρησης είναι από τις πιο σημαντικές προϋποθέσεις, ώστε να παραμένει υγιής αλλά και επενδυτικά ενεργή. Από την άλλη, όλες οι επιχειρήσεις έχουν τις δικιές τους ιδιαιτερότητες, οι οποίες καθιστούν αρκετά δύσκολη την υλοποίηση του έργου αυτού. Οι ιδιαιτερότητες αυτές καθορίζονται με βάση το αντικείμενο εργασιών, το εύρος καθώς και άλλες παραμέτρους που θέτει η ίδια η εταιρεία με βάση τα πλαίσια της εγχώριας νομοθεσίας. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το πλοίο θεωρείται ως «ξεχωριστή επιχείρηση» σε μια ναυτιλιακή εταιρεία, καταλαβαίνουμε αμέσως, το πόσες ιδιαιτερότητες και ανάγκες έχει μια τέτοια εταιρεία.

Για τον λόγο αυτό, η ποιοτική πληροφόρηση που απαιτείται μέσω των οικονομικών καταστάσεων, είναι και αυτή με την σειρά της, δυσκολότερη. Για την κάλυψη αυτής της ανάγκης, οι περισσότερες ναυτιλιακές εταιρείες, τείνουν να χρησιμοποιούν γενικά αποδεκτούς παγκόσμιους λογιστικούς κανόνες και αρχές, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS) και τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (US GAAP). Με την εφαρμογή των κανόνων αυτών, μπορούν ταυτόχρονα να παρουσιάσουν μια πιο ακριβής και ομοιόμορφη πληροφόρηση αλλά και να αυξήσουν την συγκρισιμότητα των στοιχείων τους. Διότι, η πληροφόρηση η οποία παρέχεται από οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται μόνο με βάση κάποιο εθνικό λογιστικό πλαίσιο, χωρίς την παροχή ευκολίας ανάγνωσης σε «ξένους» επενδυτές, είναι ένα ξεκάθαρο μειονέκτημα για λήψη επενδυτικών αποφάσεων (Zeghal & Mhedhbi, 2006).

Το λογιστικό πλαίσιο που ακολουθείται από κάθε ναυτιλιακή επιχείρηση καθορίζεται από το συμβούλιο της χώρας της οποίας ανήκει. Τα γνωστότερα συμβούλια, τα οποία υπάρχουν σήμερα είναι το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το οποίο διαχειρίζεται τα ΔΠΧΑ και τα ΔΛΠ και το Διοικητικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (FASB), το οποίο θεσπίζει τα GAAP στις Η.Π.Α. Παρ' όλες τις διαφορές που τα χαρακτηρίζουν, επιδιώκουν και τα δύο αυτά Συμβούλια να αναπτύξουν μια σειρά υψηλής ποιότητας παγκόσμιων λογιστικών προτύπων που απαιτούν διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Για να επιτευχθεί, λοιπόν, ο στόχος αυτός το FASB και το IASB συνεργάζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την επίτευξη της σύγκλισης των λογιστικών προτύπων σε όλον τον κόσμο.

4.3 Ιδιαιτερότητες Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις έχουν αρκετές ιδιαιτερότητες και διαφορές από τις χερσαίες επιχειρήσεις, διαμορφώνοντας έτσι έναν ιδιαίτερο και διαφορετικό κλάδο λογιστικής.

Οι πιο βασικές ιδιαιτερότητες των ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι οι εξής:

- το πλοίο, όπως έχουμε αναφέρει, αποτελεί από μόνο του μια «επιχείρηση», η οποία πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές, βρισκόμενη εν κινήσει. Οπότε, πρέπει να παρακολουθούνται συνεχώς και να προσδιορίζονται με λεπτομέρεια τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την πορεία του και υλοποιούνται σε διαφορετικό νόμισμα κάθε φορά, ανάλογα με το λιμάνι το οποίο συναλλάσσεται.
- στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, τα έσοδα και τα έξοδα περιπλέκονται με τα μεταβλητά έκτακτα στοιχεία, τα οποία πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια των ταξιδιών του πλοίου και εκ φύσεως είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστούν με ακρίβεια. Από την άλλη στις χερσαίες επιχειρήσεις τα αποτελέσματα χρήσης προσδιορίζονται σύμφωνα με τα έσοδα και τα έξοδα μόνο των χερσαίων δραστηριοτήτων της επιχείρησης, οπότε είναι πιο εύκολα υπολογίσιμα.
- η κυριότερη ιδιαιτερότητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και η διαφορά στο λογιστικό κομμάτι με τις υπόλοιπες, είναι η ύπαρξη του λογαριασμού του πλοίαρχου στο ειδικό λογιστικό σχέδιο που χρησιμοποιείται από τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Ο πλοίαρχος κάθε πλοίου εκτός τις αρμοδιότητες που έχει απέναντι στο πλήρωμα είναι υπεύθυνος και για την οικονομική διαχείριση όλων των οικονομικών εσόδων και εξόδων που δημιουργούνται σε διάφορες περιοχές, όσο το πλοίο βρίσκεται εν κινήσει. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την καθημερινή διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων και του εξοδολογίου, αποδίδοντάς το στην επιχείρηση. Έτσι, δημιουργείται μια δημιουργείται μια παραπάνω οικονομική διεύθυνση, αυτή του πλοίαρχου, γεγονός που δεν υφίσταται στις χερσαίες επιχειρήσεις, καθώς το λογιστικό κύκλωμα είναι συνδεδεμένο μέσω συστημάτων ενδοδικτύων.

Οι παραπάνω διαφορές απαιτούν εξειδικευμένη παρακολούθηση, καθιστώντας απαραίτητη την χρησιμοποίηση Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για την πραγματοποίηση εγγραφών για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Έτσι, ο υπεύθυνος λογιστηρίου μιας ναυτιλιακής επιχείρησης πρέπει αρχικά να επιλέξει το κατάλληλο λογιστικό σύστημα το οποίο θα χρησιμοποιήσει και

τις αντίστοιχες λογιστικές πρακτικές, να καταρτίσει το σχέδιο λογαριασμών βάσει των επιχειρησιακών αναγκών και τέλος να παρακολουθεί βάσει του σχεδίου τις μεταβολές των στοιχείων εκμετάλλευσης του πλοίου.

Σε όλο αυτό το σύστημα διαχείρισης δημιουργείται μια πολύ σημαντική δυσχέρεια. Το πλοίο, πραγματοποιώντας τις συναλλαγές του στα ταξίδια του, κόβει κάποια παραστατικά τα οποία όπως έχουμε ξανά αναφέρει, τα διαχειρίζεται ο πλοίαρχος και πρέπει να ενημερώσει την εταιρεία για αυτά. Τα παραστατικά αυτά, συνήθως, φτάνουν με χρονοκαθυστέρηση στο λογιστήριο της επιχείρησης, με αποτέλεσμα οι λογαριασμοί να παρέχουν καθυστερημένη πληροφόρηση σχετικά με την διαμόρφωση των μεγεθών. Επίσης, στην περίπτωση που η συναλλαγή γίνει σε διαφορετικό νόμισμα, απαιτεί ιδιαίτερο λογιστικό χειρισμό, δεδομένων των συναλλαγματικών ισοτιμιών, γεγονός που επίσης είναι σύνηθες φαινόμενο στις εταιρείες αυτές.

4.4 Βοηθητικά Βιβλία Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων

Για την αντιμετώπιση των παραπάνω δυσχερειών και αναγκών, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πέρα από την εξειδικευμένη παρακολούθηση μέσω της ειδικής λογιστικής που χρησιμοποιούν, τηρούν και κάποια λογιστικά βιβλία τα οποία δεν είναι οργανικά συνδεδεμένα με το λογιστικό σύστημα αλλά παρέχουν σημαντικά στοιχεία για την σωστή σύνταξη ημερολογιακών εγγραφών.

Τα βιβλία αυτά είναι:

- Το βιβλίο κινήσεως πλοίου, το οποίο τηρείται ξεχωριστά για κάθε πλοίο, ενώ κάθε σελίδα είναι γραμμογραφημένη με τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε να γίνεται ευκολότερη η καταχώριση πληροφοριών. Στο βιβλίο αυτό, κυρίως, καταγράφονται η ημερομηνία εκκίνησης του πλοίου/η ημερομηνία στην οποία τελείωσε το ταξίδι του, η ποσότητα του φορτίου του, τα λιμάνια τα οποία έκανε στάσεις και τον λόγο τον οποίο τις έκανε κτλ.
- Το βιβλίο κατανάλωσης καυσίμων και λιπαντικών, το οποίο εξυπηρετεί στην παρακολούθηση της κατανάλωσης των καυσίμων/λιπαντικών, για έλεγχο για τυχόν μηχανική βλάβη, αλλά κυρίως για ακριβής καταχώριση στα λογιστικά βιβλία.

- Μητρώο μελών του πληρώματος. Στο βιβλίο αυτό, καταγράφονται στοιχεία όπως η ημερομηνία πρόσληψης του μέλους/ημερομηνία αποχώρησης, έξοδα νοσηλείας, αξιολόγηση ικανοτήτων κτλ, τα οποία βοηθούν ιδιαίτερα στο κομμάτι της μισθοδοσίας.
- Το βιβλίο Πρωτοκόλλου λαμβανομένων δικαιολογητικών, στο οποίο καταγράφονται έγγραφα όπως τιμολόγια προμηθευτών, λογαριασμοί εξόδων των πρακτόρων κτλ. Τα έγγραφα αυτά, είναι πολύ σημαντικό να αρχειοθετούνται και να τηρούνται όλα μαζί σε ένα βιβλίο κατά την διάρκεια ενός ταξιδιού, καθώς πέραν του ότι χρησιμεύουν στην εξακρίβωση των στοιχείων που περάστηκαν στις ημερολογιακές εγγραφές όταν τελειώσει το ταξίδι το πλοίο, διευκολύνουν την σωστή και γρήγορη πληροφόρηση σε τυχόν έλεγχο του πλοίου στα μέσα του ταξιδιού του.

4.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη Ναυτιλιακή Λογιστική

Τα τελευταία χρόνια ο κλάδος της λογιστικής έχει αλλάξει ριζικά λόγω της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθιστώντας την ανάγκη για ενιαίο τρόπο λογιστικής παρακολούθησης εφικτό. Ειδικά στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις το γεγονός αυτό ήταν άκρως απαραίτητο, λόγω της διεθνούς δραστηριότητάς τους.

Τα ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards – IFRS) αποτελούν ένα ευρύ σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) και εφαρμόζονται από επιχειρήσεις που έχουν έδρα σε έναν αριθμό κρατών παγκοσμίως (Grand-Thornton, 2009).

Τα ΔΠΧΑ αντικατέστησαν, το 2005, τα λογιστικά πρότυπα που ήταν έως τότε σε ισχύ σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, εκτός των 27 χωρών της Ε.Ε, τα ΔΠΧΑ εφαρμόστηκαν και από άλλες χώρες, όπως η Αυστραλία, η Ρωσία, η Αργεντινή, η Βραζιλία κ.α. Προκύπτει λοιπόν ότι, τα ΔΠΧΑ εφαρμόζονται από ένα μεγάλο αριθμό χωρών σε όλο τον κόσμο που σημαίνει, ότι ένας σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων χρησιμοποιεί ομοιόμορφα λογιστικά πρότυπα, δηλαδή χρησιμοποιεί κοινή «γλώσσα» στις οικονομικές τους καταστάσεις (Νεγκάκης, 2015).

Το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον έχει δημιουργήσει σε όλων των ειδών τις επιχειρήσεις συγκεκριμένες απαιτήσεις, ώστε να μπορέσουν να αναπτυχθούν, να παραμείνουν ανταγωνιστικές, ακόμα και απλά για να επιβιώσουν. Η δημιουργία τέτοιου είδους επιχειρηματικών-εταιρικών μορφών προέβαλε, τόσο την ανάγκη για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και ομοιόμορφης εμφάνισης του περιεχομένου των λογαριασμών σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο, όσο και την υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το ολοκληρωμένο αυτό σύστημα έχουν αναλάβει να πραγματοποιήσουν, όπως έχει ξανά αναφερθεί, το FASB και το IASB συνεργαζόμενα με τα ΔΛΠ.

Στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, το επίπεδο ανταγωνισμού έχει επίσης αυξηθεί κατακόρυφα τα τελευταία χρόνια. Το γεγονός αυτό έχει ωθήσει ακόμα περισσότερες ναυτιλιακές εταιρείες στην ανάγκη για χρηματοδότηση μέσω τραπεζικών δανείων. Από την μεριά τους, επενδυτές και στελέχη τραπεζών προβαίνουν στην διαδικασία συλλογής χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ώστε να λάβουν αποφάσεις για χρηματοδότηση. Κύρια πηγή πληροφοριών είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ενδιαφερόμενων εταιρειών για το δάνειο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες είναι το ετήσιο αποτέλεσμα της λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων, έχει αποκτήσει πλέον, τον μεγαλύτερο ρόλο στην απεικόνιση της επιχείρησης. Οπότε, με την σωστή χρήση των ΔΛΠ παρέχεται όσο το δυνατόν μεγαλύτερη αξιοπιστία και πληρέστερη πληροφόρηση, στους εν δυνάμει επενδυτές και στα στελέχη των τραπεζών, ώστε να δεχθούν την παραχώρηση δανείου.

Τα ΔΛΠ είναι έτσι θεσμοθετημένα, ώστε να παρέχουν προστασία στους επενδυτές, εφόσον η λογιστική αξία αποτυπώνεται σωστά μέσω αυτών και ταυτόχρονα είναι συνιστώσα αξιολόγησής τους. Έτσι, όπως έχει αναφερθεί και στην βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας αυτής, με την εφαρμογή των ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις εμφανίζουν ορθότερη ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και στις οικονομικές καταστάσεις τα λογιστικά ποσά αντικατοπτρίζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις πραγματικές αξίες. (π.χ. εύλογη αξία, ΔΠΧΑ 13).

Αποσκοπώντας να κερδίσουν τα προνόμια αυτά, όλο και περισσότερες ναυτιλιακές επιχειρήσεις υιοθετούν τα ΔΛΠ. Από την άλλη πλευρά, η πράξη αυτή δεν αποτελεί εύκολο εγχείρημα, καθώς, ορισμένες έννοιες και πρακτικές της λογιστικής διαφοροποιούνται σημαντικά με αυτά. Πιο συγκεκριμένα, σημαντικές διαφορές πραγματοποιούνται στις εξής

κατηγορίες: α) κόστος κεφαλαίου, β) μέθοδος αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης αποτίμησης, γ) αποσβέσεις και υπολειμματική αξία, δ) απομείωση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων, ε) μισθώσεις, στ) ενοποιήσεις και σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ζ) αναγνώριση εσόδων και εξόδων και τέλος η) χρηματοοικονομικά μέσα.

4.6 Κόστος Κεφαλαίου

Από την πλευρά μιας εταιρίας, το κόστος κεφαλαίου είναι το ποσοστό απόδοσης που έχει να προσφέρει, ώστε να αποζημιώσει τους επενδυτές της, μετόχους και ομολογιούχους, για το κεφάλαιο το οποίο έχουν επενδύσει (Schlegel, 2015). Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, το κόστος κεφαλαίου συνήθως ισοδυναμεί με την συμφωνημένη τιμή με το ναυπηγείο και περιλαμβάνει:

- κόστος οποιασδήποτε προμήθειας, η οποία αγοράστηκε για να εξασφαλιστεί μια μελλοντική υποδοχή στο ναυπηγείο,
- σταδιακές πληρωμές μέχρι την φάση κατασκευής του ναυπηγείου, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει πρόσθετα έξοδα ή παραλλαγές, που συνδέονται με αλλαγές σχεδιασμού, κλιμάκωση τιμών κτλ κατά την διάρκεια της κατασκευής του,
- το κόστος δανεισμού που είναι εκλέξιμο για την κεφαλαιοποίηση και τα συναφή έξοδα με αντιστάθμιση μελλοντικών πληρωμών,
- τα αρχικά έξοδα επιθεώρησης και πιστοποίησης,
- κάποια έξοδα επανατοποθέτησης.

Οι ιδιοκτήτες σπάνια διατρέχουν άμεσες δαπάνες που σχετίζονται με την κατασκευή. Παρ' όλα αυτά κάποιες εσωτερικές δαπάνες που σχετίζονται με την ομάδα διαχείρισης της σύμβασης της κατασκευής μπορούν να επιλεγθούν, αν είναι κατευθείαν συνδεδεμένες με το έργο.

Τα λειτουργικά έξοδα που δαπανήθηκαν, όπως και τα κόστη που σχετίζονται με την εκπαίδευση του πληρώματος, επίσης μπορούν να συμπεριληφθούν.

Ακόμη, το κόστος δανεισμού, το οποίο είναι άμεσα αποδοτέο για την κατασκευή μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, εφόσον, συνήθως παίρνει σημαντική χρονική περίοδος για την

κατασκευή ενός πλοίου. Ο προσδιορισμός του κόστους δανεισμού, βέβαια, μπορεί να είναι πρόκληση. Πρέπει να εφαρμοστεί η προσέγγιση μέσω του σταθμισμένου μέσου του κόστους, ώστε να αποκλειστεί οποιοσδήποτε τόκος δημιουργείται για τον δανεισμό αυτό. Στόχος είναι να κεφαλαιοποιηθεί το κόστος δανεισμού, το οποίο αν δεν υπήρχε δεν θα μπορούσε το περιουσιακό στοιχείο να κατασκευαστεί. Οπότε, το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τόκους που έχει αναλάβει η εταιρεία.

Πολλές φορές, ορισμένες συμβάσεις κατασκευής πλοίων ενδέχεται να πραγματοποιούνται μεταξύ εταιρειών οι οποίες διαχειρίζονται διαφορετικό νόμισμα. Στην περίπτωση αυτή η ναυτιλιακή εταιρεία μπορεί να χρησιμοποιήσει λογιστική αντιστάθμιση, στην περίπτωση που τηρούνται οι προϋποθέσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση». Αν, λοιπόν, οι προϋποθέσεις τηρούνται, τότε για αντιστάθμιση ταμειακών ροών το αποτελεσματικό μέρος των συναλλαγματικών κερδών ή ζημιών αναγνωρίζεται κατευθείαν στα λοιπά συνολικά έσοδα και όχι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Έτσι, το ΔΛΠ 39 επιτρέπει την επιλογή λογιστικής πολιτικής, είτε για την κεφαλαιοποίηση των ποσών αυτών εντός του αρχικού κόστους, είτε στην ανακύκλωσή τους προς όφελος ή ζημίας κατά την ίδια περίοδο στην οποία το σκάφος θα παρουσιάσει κέρδη ή ζημίες στην περίοδο απόσβεσής του ή όταν αυτό καταστραφεί ή πωληθεί.

Ακόμη, κόστη εκκίνησης και προετοιμασίας δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, εκτός εάν τα έξοδα αυτά είναι απαραίτητα να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την στιγμή κατά την οποία το σκάφος είναι ικανό να λειτουργήσει κατά τον προβλεπόμενο τρόπο, συμπεριλαμβανομένης και της μετακίνησής του στην απαιτούμενη τοποθεσία, πληρούν τον ορισμό ως επιλέξιμα κόστη.

Τέλος, όσον αφορά τα κόστη επανατοποθέτησης, τις περισσότερες φορές οι ναυτιλιακές εταιρείες αναζητούν να κεφαλαιοποιήσουν κόστη σε αυτόν τον τομέα, θεωρώντας γενικά τα έξοδα επανατοποθέτησης από το ναυπηγείο στο πλησιέστερο λιμάνι, αντί για τις πραγματικές δαπάνες για τη μετακίνηση του σκάφους σε ένα λιμάνι επιλογής ή κάποιο συγκεκριμένο λιμάνι βάση συμφωνίας ναύλωσης. Έτσι, σε ορισμένες περιπτώσεις το σκάφος δημιουργεί λειτουργικές δαπάνες κατά τις πρώτες ημέρες στην θάλασσα, όπως αυτό κινείται από το ναυπηγείο μέχρι το σημείο όπου θα φορτώσει για το πρώτο του ταξίδι. Οπότε, οι δαπάνες αυτές μπορούν να καταχωρηθούν στα αποτελέσματα.

4.7 Αρχική και Μεταγενέστερη Αποτίμηση

Γενικά, η αξία ενός σκάφους βασίζεται στα οικονομικά οφέλη, τα οποία τόσο οι ιδιώτες όσο και οι επενδυτές μπορούν να αναμένουν να λάβουν από την ημερομηνία αποτίμησης (Schinas, Grau & Johns, 2015). Η αρχική αποτίμηση του πλοίου σε μια ναυτιλιακή επιχείρηση είναι από τους πιο σημαντικούς λογιστικούς χειρισμούς. Ιδιαίτερη σημασία έχει εάν το πλοίο κατασκευάστηκε ως καινούριο για την εταιρεία με ειδική σύμβαση ναυπηγίας ή εάν περιέρχεται στην ιδιοκτησία της από δεύτερο χέρι (second hand vessel).

Στην πρώτη περίπτωση το κόστος κτήσης του πλοίου υπολογίζεται συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες που πραγματοποιούνται πριν την λειτουργία του, συν τα λειτουργικά κόστη μεταφοράς του στο λιμάνι, έως ότου είναι έτοιμο προς χρήση. Στην δεύτερη περίπτωση, ο υπολογισμός του κόστους κτήσης πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψη την τιμή αγοράς που έχει συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλόμενων, καθώς και οποιαδήποτε κόστη μεταβίβασης της κυριότητας, όπως για παράδειγμα οι νομικές δαπάνες τα έξοδα επιθεώρησης και η αμοιβή του μεσίτη.

Όπως έχουμε προαναφέρει, το πλοίο είναι από τα πιο σημαντικά περιουσιακά στοιχεία μιας ναυτιλιακής επιχείρησης και η αξία του, όπως αυτή παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης είναι ζωτικής σημασίας για την πληροφόρηση των χρηστών της και την αξιόπιστη παρουσίαση της οικονομικής της κατάστασης. Για τον λόγο αυτό, μετά την αρχική αναγνώριση/αποτίμηση, ένα πολύ σημαντικό ζήτημα λογιστικού χειρισμού είναι η μεταγενέστερη αποτίμηση του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Για την επίτευξη της μεταγενέστερης αποτίμησης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η τρέχουσα αξία του στοιχείου την συγκεκριμένη χρονική στιγμή και οι τεχνικές παρεμβάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί για τυχόν προσθήκες ή βελτιώσεις, οι οποίες επηρεάζουν την αξία του.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις», για τη μεταγενέστερη αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο μεθόδων και να ακολουθεί ως λογιστική πολιτική, τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

Όσον αφορά τη μέθοδο του κόστους, ύστερα από την αρχική αναγνώριση, το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Από την άλλη, με τη μέθοδο αναπροσαρμογής προβλέπεται πως μετά την αρχική αναγνώρισή του ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Στην ναυτιλιακή βιομηχανία, τις περισσότερες φορές οι οικονομικές οντότητες χρησιμοποιούν την μέθοδο της αναπροσαρμογής για μεταγενέστερες αποτιμήσεις, διότι ισχυροποιεί την αξία του πλοίου στις οικονομικές τις καταστάσεις, παρουσιάζοντας παράλληλα τα πλοία ως περιουσιακά στοιχεία σε αξίες που βασίζονται σε κατανοητή και αξιόπιστη λογιστική πληροφόρηση, καθώς λαμβάνονται υπόψη οι τρέχουσες συνθήκες αγοράς. Από την άλλη πλευρά, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας ναυτιλιακής εταιρείας που χρησιμοποιούν αυτή την μέθοδο, θα πρέπει να γνωρίζουν ότι με αυτή την μέθοδο υπολογισμού της εύλογης αξίας, επηρεάζονται και οι λογιστικές καταστάσεις λόγω της πραγματοποίησης κερδών ή ζημιών από την αποτίμηση.

4.8 Αποσβέσεις και Υπολειμματική Αξία

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ οι εταιρείες θα πρέπει να επανεκτιμήσουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή και την υπολειμματική αξία των περιουσιακών τους στοιχείων, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, με την αλλαγή στο να θεωρείται ως μελλοντική μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης.

Οι αποσβέσεις ξεκινούν μόλις το περιουσιακό στοιχείο είναι πλήρες και σε κατάσταση και θέση για χρήση. Στην ναυτιλιακή βιομηχανία υπάρχει λιγότερη ασάφεια σε σχέση με άλλους τομείς, καθώς η απόσβεση ξεκινάει, συνήθως, κατά την παράδοση του πλοίου.

Το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», περιγράφει διάφορες μεθόδους αποσβέσεων, ενθαρρύνοντας τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιήσουν αυτήν που

αντικατοπτρίζει καλύτερα την κατανάλωση των οικονομικών οφειλών. Στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η πιο συνήθης μέθοδος είναι η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.

Οι αποσβέσεις στα περισσότερα εξαρτήματα του πλοίου θα μπορούσαν να ανασταλούν, ενώ για παράδειγμα σε ξηρή αποβάθρα αυτή η πρακτική δεν εμφανίζεται συχνά, πιθανώς για λόγους ουσιαστικότητας.

Όσον αφορά την υπολειμματική αξία, ορίζεται ως το ποσό που η εταιρεία θα μπορούσε να λάβει για το περιουσιακό στοιχείο στην ημερομηνία αναφοράς, εάν το στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση στην οποία η εταιρεία αναμένει να το διαθέσει. Στην ουσία δηλαδή η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία βασίζεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους, κατά την ημερομηνία όπου έχει γίνει η εκτίμηση αυτή.

Στη ναυτιλία, αρκετές φορές συναντάται το φαινόμενο, ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς, η υπολειμματική αξία ενός σκάφους να είναι υψηλότερη από την λογιστική αξία του. Σε αυτή την περίπτωση η εταιρεία πρέπει να αναστείλει τις αποσβέσεις έως ότου η υπολειμματική αξία να μειωθεί και πάλι.

Τέλος, το ΔΛΠ 16 απαιτεί από τις εταιρείες να γνωστοποιούν τα παρακάτω:

- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία όπως και την σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους περιόδου,
- τη βάση αποτίμησης για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας
- την ωφέλιμη οικονομική ζωή
- την μέθοδο αποσβέσεων.

Εάν μια εταιρεία αλλάξει την μέθοδο αποτίμησης της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας κατά την διάρκεια του έτους, το αποτέλεσμα στο καθαρό εισόδημα πρέπει να εμφανιστεί στις γνωστοποιήσεις. Πολλές ναυτιλιακές εταιρείες τείνουν να αποκαλύπτουν ευρείες σειρές και όχι συγκεκριμένα ποσοστά, γεγονός που καθιστά δύσκολη την αξιολόγηση της ποιότητας του στόλου τους. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με τις εταιρείες στην αεροπορική βιομηχανία, οι οποίες περιγράφουν λεπτομερέστερα τη φύση και την ηλικία των δικών τους αεροσκαφών που λειτουργούν.

4.9 Απομείωση Αξίας Χρηματοοικονομικών Στοιχείων

Όπου είναι δυνατόν, η αξιολόγηση της απομείωσης εκτελείται σε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού. Ωστόσο, αυτό δεν είναι δυνατό εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργεί ταμειακές ροές μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, ως κομμάτι μιας μεγαλύτερης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών (CGU). Στην περίπτωση της ναυτιλιακής βιομηχανίας πολλά μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για ανεξάρτητη απομείωση, επειδή λειτουργούν ως μέρος ενός ολοκληρωμένου στόλου.

Κατά συνέπεια, τα στοιχεία του ενεργητικού πρέπει να ομαδοποιούνται σε μικρότερες ομάδες στοιχείων που παράγουν ανεξάρτητες ταμειακές ροές. Η ταυτοποίηση των CGU απαιτεί μεγάλη κρίση και μπορεί να είναι ένα από τα πιο δύσκολα κομμάτια στον τομέα της απομείωσης.

Μερικές εταιρείες μπορούν να ομαδοποιήσουν περιουσιακά στοιχεία με ένα συγκεκριμένο εμπόριο το οποίο χειρίζονται, αλλά ακόμα και αυτό μπορεί μερικές φορές να είναι δύσκολο δεδομένης της δυνατότητας των φορέων να αλλάξουν μεταξύ των μεταφορών.

Ο έλεγχος μεμονωμένων στοιχείων είναι πιο συνηθισμένος όταν συγκεκριμένα ή ειδικά σκάφη είναι σε λειτουργία ή έχουν ναυλωθεί με ένα μεμονωμένο αντισυμβαλλόμενο με συγκεκριμένους όρους.

Το ΔΛΠ 36, λοιπόν, παρέχει έναν αριθμό δεικτών ενδεχόμενης απομείωσης, όπως:

- μια σημαντική δυσμενής μεταβολή στην αγορά και στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο μια οικονομική οντότητα λειτουργεί ή στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι μέρος και
- τα αποδεικτικά στοιχεία είναι διαθέσιμα από την εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χειρότερη από το αναμενόμενο.

Συνεπώς, οι πρακτικές ενεργοποίησης περιλαμβάνουν:

- γενική κάμψη της παγκόσμιας οικονομίας,
- χαμηλά ποσοστά ναύλων,

- μειωμένες τιμές κατασκευής ή τιμές μεταπώλησης,
- πολλά σκάφη αποθεματοποιημένα,
- τεχνολογική απαξίωση,
- απώλειες εκμετάλλευσης.

Οπότε, το ΔΛΠ 36 ορίζει ως ζημία απομείωσης την 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 εξειδικευμένους επαγγελματίες, και στην περίπτωση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων 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 εταιρείας είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα, λόγω κάποιων συνθηκών που μπορεί να επικρατούν στην αγορά από αυτές που αναφέραμε παραπάνω.

Μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης. Όμως, η 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 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 του αξία, σε μια συμβατική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

4.10 Μισθώσεις (Leasing)

Η μίσθωση είναι μία μέθοδος αύξησης των περιουσιακών στοιχείων, χωρίς εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους. Επίσης, είναι μία μέθοδος για μια ναυτιλιακή εταιρία να επιτύχει χαμηλότερη χρηματοδότηση αποφεύγοντας τα φορολογικά πλεονεκτήματα που ενδέχεται να μην είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει (Kavussanos & Visvikis, 2016).

Σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»), η αξιολόγηση του αν η μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική, εξαρτάται από το κατά πόσο όλοι οι κίνδυνοι και οι ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου, έχουν μεταφερθεί από τον εκμισθωτή στον μισθωτή.

Σύμφωνα με μια χρηματοδοτική μίσθωση, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει απαίτηση από την μίσθωση και ο μισθωτής υποχρέωση για μελλοντικές πληρωμές μισθωμάτων. Κάτω από μία λειτουργική μίσθωση, στην ουσία και τα δύο μέρη αντιμετωπίζουν την σύμβαση ως εκτελεστική σύμβαση, με τα μισθώματα να αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά την διάρκεια της μίσθωσης σε ευθεία γραμμή. Έτσι, στην ναυτιλιακή βιομηχανία, στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός σκάφους, ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του, ενώ κάτω από μια λειτουργική μίσθωση το περιουσιακό στοιχείο παραμένει στον ισολογισμό του εκμισθωτή.

Η διάκριση μεταξύ μιας χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης μπορεί να είναι δύσκολη υπόθεση σε μερικές περιπτώσεις. Ορισμένες ενδείξεις που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό μπορούν να οδηγούν στην κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική είναι οι εξής:

- η μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
- το δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά χαμηλότερη από την εύλογη αξία την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, ώστε στην έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται σχεδόν σίγουρη η άσκηση του δικαιώματος,
- η διάρκεια της μίσθωσης καλύπτει σημαντικό τμήμα της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμα και εάν δε μεταβιβάζεται η κυριότητα,
- η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων στην έναρξη της μίσθωσης είναι, τουλάχιστον, ίση με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου,
- τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, με αποτέλεσμα να μπορεί να τα χρησιμοποιεί μόνο ο μισθωτής χωρίς να χρειάζονται σημαντικές αλλαγές,
- το δικαίωμα του μισθωτή για συνέχιση της μίσθωσης, με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς ή το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης και κάλυψη των ζημιών του εκμισθωτή που σχετίζονται με την ακύρωση από τον μισθωτή,

- κέρδη και ζημίες από τη μεταβολή στην υπολειμματική αξία του μισθωμένου στοιχείου ανήκουν στον μισθωτή.

Η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, που αναφέρουμε παραπάνω, είναι οι πληρωμές που κάνει ήδη ή πρέπει να κάνει ο μισθωτής στον εκμισθωτή σύμφωνα με το συμβόλαιο της μίσθωσης και περιλαμβάνουν:

- πληρωμές υπολειμματικής αξίας. Όπου, από την πλευρά του μισθωτή αυτό περιλαμβάνει, οποιοδήποτε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή κάποια ομάδα που συνδέεται άμεσα με αυτόν, και από την πλευρά του εκμισθωτή αυτό περιλαμβάνει τυχόν υπολειπόμενες εγγυήσεις τρίτων μη συνδεδεμένων ατόμων.
- τιμή άσκησης ενός δικαιώματος αγοράς. Το οποίο δικαίωμα είναι σε βαθμό λογικά βέβαιο, ότι κατά την έναρξη της μίσθωσης θα ασκηθεί και μπορεί να περιλαμβάνει επίσης ένα δικαίωμα πώλησης (put option), με το οποίο ο εκμισθωτής μπορεί να απαιτήσει από τον μισθωτή, να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο μετά το τέλος της μίσθωσης, καθώς αυτό λειτουργεί οικονομικά ως εγγύηση υπολειμματικής αξίας.

Όσον αφορά τα ενδεχόμενα μισθώματα, εξαιρούνται από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων. Τα έξοδα για υπηρεσίες και τους φόρους που πρέπει να καταβληθούν και να επιστραφούν στον εκμισθωτή, συμπεριλαμβανομένου και τις δαπάνες για επισκευές και συντήρηση, επίσης εξαιρούνται. Σε περίπτωση που οι πληρωμές που οφείλονται στη μίσθωση, περιλαμβάνουν χρεώσεις που είναι επιστροφές δαπανών που έχει καταβάλει ο εκμισθωτής εξ' ονόματος της μίσθωσης, τότε αυτές διαχωρίζονται από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων, βασισμένο στις σχετικές εύλογες αξίες των στοιχείων της διάταξης.

Ο ορισμός των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων για έναν εκμισθωτή επίσης εμπεριέχει οποιαδήποτε υπολειμματική αξία, εγγυημένη από μία οικονομικά ικανή ανεξάρτητη ομάδα, ενώ ο μισθωτής περιλαμβάνει μόνο εγγυημένα ποσά από τον ίδιο ή από ομάδες που σχετίζονται με αυτόν.

Αρχικά, ο εκμισθωτής καταγράφει εισπρακτέα χρηματοδοτικής μίσθωσης στο ποσό των καθαρών επενδύσεών της, στα οποία περιλαμβάνει την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων και οποιαδήποτε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που προκύπτει από τον εκμισθωτή. Η παρούσα αξία υπολογίζεται με προεξόφληση των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων και οποιαδήποτε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία, στο επιτόκιο που εμπεριέχεται στη μίσθωση. Αρχικές άμεσες δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στον

υπολογισμό των απαιτήσεων από την χρηματοδοτική μίσθωση επειδή το επιτόκιο που εμπεριέχεται στην μίσθωση, που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, λαμβάνει υπόψη το αρχικό άμεσος κόστος.

Παρ' όλα αυτά, στην πράξη δεν είναι τόσο εύκολο να οριστεί αν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική, ειδικά όταν αφορά μίσθωση πλοίου. 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 μια απλής μορφής χρηματοδοτική μίσθωση. Σε περίπτωση όμως χρονονάυλωσης, κατά την οποία ο ναυλωτής δίνει ένα ποσό ανά ημέρα και τα λειτουργικά κόστη του πλοίου επιβαρύνουν τον πλοιοκτήτη, τότε δεν είναι απόλυτα σαφές αν υπάρχει χρηματοδοτική μίσθωση.

Σε κάθε περίπτωση, οι μισθώσεις πλοίων θα πρέπει να διακρίνονται και να αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του ελέγχου του πλοίου από τον ναυλωτή. Δηλαδή εάν αυτός αναλαμβάνει τα σχετικά έξοδα διαχείρισης και απολαμβάνει όλα τα οφέλη που προέρχονται από την χρήση του. Οφέλη όπως το να έχει την δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση του πλοίου, λαμβάνοντας αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον χρόνο που αυτό χρησιμοποιείται και έξοδα όπως τα λειτουργικά.

4.11 Ενοποιήσεις και Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο

Όπως έχουμε αναφέρει, η ανάπτυξη και μεγέθυνση των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων δημιούργησε, εκτός των άλλων, και την ανάγκη υιοθέτησης νέων μορφών επιχειρηματικής (εταιρικής) συνεργασίας, όπως αυτή της ενοποίησης εταιρειών, δημιουργώντας ομίλους. Η δημιουργία τέτοιου είδους εταιρικών μορφών προέβλεπε επίσης, την ανάγκη για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης, γεγονός που προσπαθούν να υλοποιήσουν τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ.

Συγκεκριμένα για τους ομίλους επιχειρήσεων και τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις, ασχολούνται έμμεσα τα ΔΛΠ 27 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις», ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες», ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις

Συνδεδεμένων Μερών», όπως και τα ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», ΔΠΧΑ 11 «Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο», ΔΠΧΑ 12 «Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε άλλες Οντότητες» και ΔΠΧΑ 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων».

Η έννοια του ελέγχου με το ΔΠΧΑ 10 δεν είναι πανομοιότυπο με τον ορισμό του ελέγχου σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα. Ένας επενδυτής ελέγχει την επένδυση όταν εκτίθεται ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από την συμμετοχή του στην έδρα και έχει την ικανότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω την εξουσία που ασκεί στην θυγατρική. Οι αποδόσεις αυτές καθορίζονται ευρέως και περιλαμβάνουν όχι μόνο τα οφέλη ιδιοκτησίας όπως είναι τα μερίσματα αλλά και αμοιβές, αποζημιώσεις, φορολογικά οφέλη, οικονομίες κλίμακας και εξοικονόμηση κόστους. Ο επενδυτής πρέπει να έχει θέση ισχύος ή δικαίωμα μεταβλητής απόδοσης, από την συμμετοχή του. Οπότε, στην ουσία δύναμη θεωρείται τα υφιστάμενα δικαιώματα να δίνουν τη δυνατότητα να κατευθύνει σχετικές δραστηριότητες, δηλαδή αυτές που επηρεάζουν σημαντικά τις επιστροφές που θα έχει από την επένδυση αυτή.

Έτσι, το ΔΠΧΑ 10 περιλαμβάνει ρητώς την έννοια του πραγματικού ελέγχου (de facto control), που συνεπάγεται με ενοποίηση των οντοτήτων με λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Άρα, ένας επενδυτής πρέπει να έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιεί την εξουσία του έναντι της επιχείρησης που έχει επενδύσει, ώστε να επηρεάσει προς το συμφέρον του τις αποδόσεις.

Στην ναυτιλιακή βιομηχανία, συχνό φαινόμενο για απόκτηση εξουσίας και θέση ισχύος είναι η δημιουργία μιας συμφωνίας συγκέντρωσης (pooling agreement/arrangements). Οι συμφωνίες αυτές πραγματοποιούνται μεταξύ μετόχων, παρέχοντας έναν μηχανισμό για τον καταμερισμό του κινδύνου, τη συλλογή και τη διανομή κερδών κάτω από ένα προκαθορισμένο σύστημα βασισμένο στο ποσοστό συμμετοχής. Συνήθως, υπάρχουν τρεις τύποι συμφωνίας που αντιμετωπίζονται λογιστικά διαφορετικά. Η εταιρεία:

- ελέγχει την συμφωνία, οπότε τα αποτελέσματα είναι ενοποιημένα,
- είναι ένας κοινός φορέας εκμετάλευσης της συμφωνίας, οπότε αναγνωρίζονται μόνο το μερίδιό της στα έσοδα, στα κόστη, στο ενεργητικό και παθητικό της,
- παραχωρεί την ναύλωση του πλοίου στην συμφωνία συγκέντρωσης και αναγνωρίζει τα καθαρά μόνο έσοδα από την συμφωνία αυτή.

Τα διαφορετικά είδη τέτοιων συμφωνιών απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή και εξέταση όλων των ειδικών όρων, γεγονότων και συνθηκών, καθώς η ταξινόμησή τους θα επηρεάσει το λογιστικό αποτέλεσμα. Οι περισσότερες από αυτές τις συμφωνίες δεν διαρθρώνονται μέσω ξεχωριστής νομικής οντότητας, ή έστω μιας οντότητας που να αναγνωρίζεται ως μιας άλλης μορφής καταστατικού, και επομένως θα ήταν πιθανότερο να θεωρηθούν ως κοινές επιχειρήσεις και αντί για σχήματα υπό κοινού ελέγχου. Η λογιστική έκβαση θα αντικατοπτρίζει τον στόχο της συμφωνίας, στην κατανομή των εσόδων και του κόστους, που προστατεύει την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου της εταιρείας.

4.12 Αναγνώριση Εσόδων και Εξόδων

Σε γενικές γραμμές τα ΔΠΧΑ αναγνωρίζουν:

- ως έσοδο, ένα πιθανό οικονομικό πλεονέκτημα μιας συναλλαγής στην εταιρεία,
- το έσοδο όταν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
- το έξοδο όταν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις όμως, είναι ένα ακόμα ζήτημα ιδιαίτερης λογιστικής διαχείρισης, καθώς δημιουργούνται οικονομικές δραστηριότητες κατά την διάρκεια ταξιδιού του πλοίου. Πολλές φορές, λοιπόν, πραγματοποιούνται δαπάνες σε διάφορες περιοχές και χώρες, ενώ παράλληλα δεν υπάρχει σαφής συσχετισμός μεταξύ εσόδων και εξόδων, καθώς ενδέχεται οι μεταφορικές υπηρεσίες να παράγουν έσοδα σε διαφορετικό ρυθμό από ότι έξοδα.

Για τον λόγο αυτό, το ΔΛΠ 18, έχει ορίσει ότι, όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνει με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η καταχώρηση αυτή ονομάζεται ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης και παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Στον κλάδο της ναυτιλίας, είναι πολύ συχνές φαινόμενο η πλειοψηφία των επιτόπιων ταξιδιών (spot voyages) και των συμβάσεων άμεσης παράδοσης (contracts of affreightment),

να λογίζονται με τη χρήση της ποσοστιαίας μεθόδου ολοκλήρωσης. Η πολυπλοκότητα προκύπτει στην εκτίμηση του σταδίου ολοκλήρωσης, και συνεπώς το ποσό των εσόδων που πρέπει να αναγνωριστούν, και η πρακτική διαφέρει στον τομέα αυτό. Οι περισσότεροι υιοθετούν ένα σύνολο του κόστους ή συνολικού χρόνου για την εκτίμηση του σταδίου αυτού, ωστόσο αυτό που χρειάζεται για τον καθορισμό του «ταξιδιού» είναι η κρίση του υπεύθυνου οργάνου για την ολοκλήρωση της μεθόδου, έχοντας υπόψη:

- κατά πόσο ένα ταξίδι μετ' επιστροφής ή ταξίδι βήμα-βήμα (leg-to-legbasistrip), είναι καταλληλότερο,
- τον πραγματικό αριθμό ημερών που χρειάστηκε για να ολοκληρωθεί ένα ταξίδι όταν ένα μεγάλο ποσοστό θαλάσσιων φορτίων παραδόθηκαν αργά,
- κατά πόσο οι συμβάσεις άμεσης παράδοσης περιέχουν πολλά λιμάνια προορισμού.

Ένα άλλο συνηθισμένο φαινόμενο στην ναυτιλιακή βιομηχανία είναι ότι οι συμβάσεις ναύλωσης πολλές φορές περιλαμβάνουν προσαρμογές νομισμάτων και δεξαμενών, έτσι ώστε η τιμή να προσαρμόζεται όταν και οι δύο κινούνται έξω από ένα προκαθορισμένο εύρος. Η πρόκληση τέτοιων ρυθμίσεων είναι να μπορεί να καθοριστεί, εάν η σύμβαση περιέχει ενσωματωμένο παράγωγο και αν αυτό θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ξεχωριστά. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο είναι μέρος ενός μη παραγώγου μέσου που επηρεάζει ορισμένες ή όλες τις ταμειακές ροές στο πλαίσιο της σύμβασης. Για παράδειγμα, ταμειακές ροές βάσει της αλλαγής της σύμβασης μετά από μια μεταβολή μιας μεταβλητής της αγοράς.

Για τον λόγο αυτό το ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» απαιτεί, ένα ενσωματωμένο παράγωγο να είναι διαχωρισμένο από την σύμβαση υποδοχής (host contract) και να λογιστικοποιείται ως παράγωγο εάν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- τα χαρακτηριστικά του να μην σχετίζονται στενά με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους της σύμβασης υποδοχής,
- ένα ξεχωριστό μέσο με τους ίδιους όρους με το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό του παραγώγου, και
- το υβριδικό όργανο (hybrid instrument) δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, με τις μεταβολές της εύλογης αξίας να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Το ενσωματωμένο παράγωγο ενδέχεται να περιέχει σημαντική μόχλευση. Ωστόσο τα περισσότερα συμβόλαια ναύλωσης έχουν χαρακτηριστικά που συνδέονται στενά στο

συμβόλαιο υποδοχής, χωρίς σημαντική μόχλευση. Οπότε, σε αυτές τις περιπτώσεις δεν απαιτείται ξεχωριστή λογιστική αντιμετώπιση. Αντ' αυτού το η επίδραση του χαρακτηριστικού αυτού εμφανίζεται στην σύμβαση υποδοχής.

Τέλος, η μέθοδος του βαθμού ολοκλήρωσης στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις χρησιμοποιείται και όταν ένα πλοίο ξεκινάει το ταξίδι του σε μία λογιστική χρήση αλλά το ολοκληρώνει σε μεταγενέστερη. Το σημαντικό στην περίπτωση αυτή είναι, πως το ΔΛΠ ορίζει ότι όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρούμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα. Για παράδειγμα, πολλές φορές κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, το αποτέλεσμά της να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Μπορεί όμως η επιχείρηση να ανακτήσει τα αναληφθέντα κόστη της συναλλαγής, τελικώς. Οπότε, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν.

4.13 Χρηματοοικονομικά Μέσα

Εταιρείες, συχνά, εισέρχονται σε συμβάσεις παραγωγών, (δικαιώματα προαίρεσης, προθεσμιακές συμβάσεις κτλ), για την αντιστάθμιση του κινδύνου. Τέτοιες συμβάσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, βάσει του οποίου αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στην εύλογη αξία τους, με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να καταγράφονται στα αποτελέσματα χρήσης. Ορισμένες εταιρείες επικεντρώνονται στην οικονομική αντιστάθμιση (μετρητών) και ως εκ τούτου είναι λιγότερο προβληματισμένοι από τη μεταβλητότητα των κερδών και των ζημιών, αναλόγως τα κέρδη και οι ζημίες από μεταβολές της εύλογης αξίας επί τις συμβάσεις παραγωγών αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κάθε περιόδου. Από την άλλη μεριά, ορισμένες εταιρείες αναζητούν να εφαρμόσουν την λογιστική αντιστάθμισης ταμειακών ροών, η οποία αποφεύγει την αναγνώριση των μεταβολών της εύλογης αξίας επί των παραγωγών στα κέρδη ή στις ζημίες μέχρι το αντισταθμισμένο στοιχείο να επηρεάσει την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Λόγω της δυσκολίας και της πολυπλοκότητας της λογιστικής αντιστάθμισης, αλλά και τις επικρίσεις για τη διαχείριση του κινδύνου μέσω αυτής, παροτρύνουν τους Οργανισμούς που ασχολούνται με το θέμα να κάνουν συνέχεια νέες προτάσεις και να προσπαθούν να καλυτερέψουν την λογιστική που αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα.

Πρόσθετες προτάσεις θα επιτρέπουν στις εταιρείες να επανισορροπήσουν και να συνεχίζουν ορισμένες υπάρχουσες αντισταθμίσεις, αντί να χρειάζεται να επανεκκινήσουν το αντιστάθμισμα. Επίσης, υπάρχουν προτάσεις και για να κατασταθεί δυνατή η λογιστική αντιστάθμιση σε μη χρηματοοικονομικά στοιχεία, όπως το συστατικό του αργού πετρελαίου της αγοράς. Ως εκ τούτου, ναυτιλιακές εταιρείες οι οποίες έχουν επηρεαστεί αρνητικά από την πολυπλοκότητα της λογιστικής αντιστάθμισης, θα μπορούν πλέον να επιδιώξουν να εφαρμόσουν την μέθοδο αυτή, ευρέως υπό τις επικείμενες απαιτήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναφερθούμε στις κυριότερες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π και των Ε.Λ.Π προτού την εφαρμογή του Ν. 4308/14, που παρατηρούνται σε μια ναυτιλιακή εταιρεία, χρησιμοποιώντας υποενόητες βασισμένες στο κάθε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ξεχωριστά στο οποίο εμφανίζονται σημαντικές διαφορές αναφέροντας και το τι ίσχυε με βάση τα Ε.Λ.Π. Στη συνέχεια, θα αναφέρουμε τις αλλαγές που προκύπτουν και θα τα εφαρμόσουμε σε ένα μικρό παράδειγμα για την καλύτερη κατανόησή τους.

5.2 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις

Στην Ελλάδα η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθιερώθηκε με τον νόμο 2992/2002, με υποχρεωτικό χαρακτήρα για τις εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, με ημερομηνία εκκίνησης τον Ιανουάριο του έτους 2005. Οι διαφορές μεταξύ των προτύπων αυτών βασίζονται στον σκοπό για τον οποίο έχει δημιουργηθεί το καθένα. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θεσπίστηκαν με κύριο μέλημα την προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης ως πυλώνα της εγχώριας οικονομίας, ενώ στα Δ.Λ.Π προτάσσεται κυρίως η πληροφόρηση των επενδυτών και η εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των χρηματιστηριακών τιμών. Οι κύριες διαφορές τους παρατίθενται παρακάτω στην μελέτη αυτή σε μορφή ενοτήτων, με βάση το κάθε πρότυπο ξεχωριστά στο οποίο υπάρχουν διαφορές, για την ευκολότερη κατανόησή τους.

5.3 Διαφορές Δ.Λ.Π 1 με Ε.Λ.Π

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», στις οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να συντάσσει μία επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, γεγονός που δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π. Έτσι, στοιχεία όπως τα αποθεματικά τα οποία μεταφέρονταν στην Καθαρή Θέση και το μέρισμα που εμφανίζονται στην Κατάσταση αυτή, με τα Ε.Λ.Π εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Με το Δ.Λ.Π 1 όμως, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων καταργείται. Όσον αφορά τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Δ.Λ.Π, είναι ουσιαστικά το Προσάρτημα των Ε.Λ.Π, το οποίο εισήλθε στο Ν. 2190/1920 ως αποτέλεσμα Κοινοτικών Οδηγιών για το Δίκαιο των Εταιρειών. Ωστόσο, σε καμία περίπτωση το Προσάρτημα των Ε.Λ.Π. δεν καλύπτει το εύρος των πληροφοριών και τις λεπτομέρειες των Επεξηγηματικών Σημειώσεων.

Όσον αφορά το περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων, η κυριότερη διαφορά που επέφεραν τα Δ.Λ.Π, είναι η κατάργηση των εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως με βάση τα Ε.Λ.Π. Επίσης, με τα Δ.Λ.Π δεν υπάρχουν έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, καθώς όλα τα έσοδα και τα έξοδα θεωρούνται οργανικά. Τέλος, στον Ισολογισμό που καταρτίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π δεν υπάρχουν μεταβατικοί λογαριασμοί. Το περιεχόμενό τους παρουσιάζεται σε σχετικούς λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

5.4 Διαφορές Δ.Λ.Π 8 με Ε.Λ.Π

Η κυριότερη διαφορά που επιφέρει το Δ.Λ.Π 8 «Λογιστικές Πολιτικές – Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών» σε σχέση με τις ρυθμίσεις των Ε.Λ.Π είναι ότι δίνει την δυνατότητα σε μία επιχείρηση να επαναδιατυπώσει τις Οικονομικές Καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων. Οπότε, σε περίπτωση αλλαγής λογιστικής πολιτικής ή στην εύρεση λογιστικών λαθών, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να ενσωματώσει τις αλλαγές στις Οικονομικές Καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, εφόσον είναι εφικτό. Από την άλλη, με βάση τα Ε.Λ.Π, Οικονομικές Καταστάσεις οι οποίες είχαν εγκριθεί από την Γενική Συνέλευση και είχαν δημοσιευτεί, δεν μπορούσαν σε καμία περίπτωση να τροποποιηθούν. Αν λοιπόν για παράδειγμα μία επιχείρηση αποφάσιζε να αλλάξει λογιστική πολιτική, τότε

απλά έπρεπε να περιληφθεί ειδική σημείωση στο δημοσιευμένο Ισολογισμό και να γίνει αναφορά στο Προσάρτημα, στο οποίο θα εξηγούνταν γιατί οι Οικονομικές Καταστάσεις εμφανίζονται με τις συγκεκριμένες αλλαγές.

Επίσης, μια σημαντική διαφορά είναι ότι με το Δ.Λ.Π 8 μία επιχείρηση έχει την δυνατότητα για επιλογή λογιστικής πολιτικής με γνώμονα μία πιο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων ή συναλλαγών. Αντίθετα, με τα Ε.Λ.Π οι δυνατότητες επιλογής λογιστικής πολιτικής είναι εξαιρετικά περιορισμένες, διότι σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία όλα τα ζητήματα που αφορούν τις λογιστικές πολιτικές είναι θεσμοθετημένα.

5.5 Διαφορές Δ.Λ.Π 14 με Ε.Λ.Π

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ Δ.Λ.Π 14 «Πληροφόρηση κατά Τομέα» και Ε.Λ.Π έγκειται στην υποχρέωση των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π, να παρακολουθούν αναλυτικά και να παρουσιάζουν πληροφορίες για τα έσοδα και έξοδα, τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του κάθε επιχειρηματικού τομέα. Από την άλλη, οι επιχειρήσεις με βάση τα Ε.Λ.Π, υποχρεούνται στη γνωστοποίηση μόνο του Κύκλου Εργασιών για κάθε επιχειρηματικό τομέα.

5.6 Διαφορές Δ.Λ.Π 16 με Ε.Λ.Π

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις», στην αναγνώριση του κόστους ενός παγίου περιλαμβάνονται όλα τα άμεσα έξοδα απόκτησής του π.χ. αμοιβές τεχνικών, συμβολαιογράφων κτλ., ενώ με τα Ε.Λ.Π τα έξοδα αυτά αναγνωρίζονται στο λογαριασμό «Έξοδα πρώτης εγκατάστασης». Επίσης, στην αξία κτίσης του παγίου περιλαμβάνονται και οι τόκοι κατασκευής περιόδου, οι οποίοι με τα Ε.Λ.Π αναγνωρίζονται στο λογαριασμό «Έξοδα εγκατάστασης». Ακόμη, στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις με βάση τα Δ.Λ.Π επιτρέπεται η μεταφορά στο κόστος των μεγάλων σε αξία ανταλλακτικών, εφόσον ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης παγίων, αλλά και τα κόστη προγραμματισμένων

τακτικών επιθεωρήσεων. Αντίθετα, στα Ε.Λ.Π τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται τμηματικά ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Όσον αφορά την αποτίμηση των ενσώματων παγίων, η πιο σημαντική διαφορά είναι ότι το Δ.Λ.Π 16 δίνει τα δικαιώματα στην εταιρεία να επιλέξει μεταξύ δύο μεθόδων μεταγενέστερης αποτίμησης, οι οποίες είναι η μέθοδος του κόστους και η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Αντιθέτως, τα Ε.Λ.Π υποχρεώνουν την επιχείρηση να αποτιμά τα πάγια της σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, ενώ αναπροσαρμογές της αξίας τους επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει σχετική απόφαση από το αρμόδιο Υπουργείο.

Τέλος, πολύ μεγάλη διαφορά υπάρχει και στον τρόπο τον οποίο προσεγγίζονται οι αποσβέσεις των παγίων μεταξύ των Δ.Λ.Π και Ε.Λ.Π. Το Δ.Λ.Π 16 δίνει την δυνατότητα στην εταιρεία να επιλέξει τη μέθοδο απόσβεσης που θα εφαρμόσει, προτείνοντας μεταξύ σταθερής, φθίνουσας και μονάδας παραγωγής, ενώ με τα Ε.Λ.Π η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την μέθοδο απόσβεσης την οποία ορίζει η εκάστοτε φορολογική νομοθεσία της χώρας (κυρίως σταθερή μέθοδο). Επίσης, με τα Δ.Λ.Π οι αποσβέσεις των παγίων υπολογίζονται βάση της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας που επανεκτιμώνται κάθε έτος, ενώ με τα Ε.Λ.Π, οι συντελεστές απόσβεσης επίσης ορίζονται από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία.

5.7 Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π 18 με Ε.Λ.Π

Η πιο σημαντική διαφορά μεταξύ του Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα» και των ελληνικών προτύπων είναι ότι βάση το Δ.Λ.Π 18 όταν μία πώληση πραγματοποιείται με τη χορήγηση μακροχρόνιας πίστωσης, τότε θα πρέπει να ξεχωρίσουμε το έσοδο από τον τόκο με προεξόφληση των μελλοντικών εισροών χρησιμοποιώντας ένα από τα δύο επιτόκια που προβλέπει το πρότυπο. Αντίθετα, με τα Ε.Λ.Π δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη αλλά όλο το ποσό εμφανιζόταν κατευθείαν ως έσοδο.

Όσον αφορά τα έσοδα από τόκους, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 18 πρέπει να καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και να υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Η μέθοδος του επιτοκίου δεν εφαρμόζονταν στην πράξη με τα Ε.Λ.Π.

5.8 Διαφορές Δ.Λ.Π 19 με Ε.Λ.Π

Το Δ.Λ.Π 19 «Παροχές σε Εργαζομένους» ρυθμίζει ένα πλήθος παροχών, μερικά μόνο από τα οποία έχουν υιοθετηθεί στην Ελλάδα. Ξεκινώντας από τη συνηθέστερη κατηγορία παροχών, τις βραχυχρόνιες παροχές, τόσο το Δ.Λ.Π 19, όσο και ο Κ.Ν. 2190/1920 ορίζουν ότι οι παροχές αυτές πρέπει να λογίζονται στο χρόνο που πραγματοποιούνται και να οριοθετούνται μέσα στη χρήση. Όταν πρόκειται για παροχές οι οποίες μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις, το ποσό που δικαιούται ο εργαζόμενος και που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση, πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της παρούσας χρήσης που αφορά. Μία από τις μορφές βραχυχρόνιων παροχών είναι και η διανομή κερδών προς τα μέλη του Δ.Σ. και τα στελέχη. Με βάση τα Ε.Λ.Π., τα ποσά αυτά θεωρούνταν ως διανομή κερδών και δεν επιβάρυναν τα αποτελέσματα. Από την άλλη μεριά, με βάση το Δ.Λ.Π 19, τα ποσά αυτά θεωρούνται έξοδα και επιβαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης. Οπότε, με την υιοθέτηση του Δ.Λ.Π 19 τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων θα εμφανίζονται μειωμένα.

Όσον αφορά τις παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης, τα ελληνικά πρότυπα προβλέπουν την καταβολή αποζημίωσης στους εργαζομένους λόγω απόλυσης ή λόγω συνταξιοδότησης. Ο λογιστικός χειρισμός που προέβλεπε ο Κ.Ν. 2190/1920 ήταν ο υπολογισμός, κάθε έτος, σχετικής πρόβλεψης και ο λογισμός αυτής ως έξοδο. Τέλος, με την καταβολή της αποζημίωσης, η πρόβλεψη χρεωνόταν και έκλεινε. Με το Δ.Λ.Π 19 όμως, κάθε χρόνο θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο μόνο το ποσό που γίνεται γνωστό ότι θα καταβάλει η επιχείρηση, και όχι το συνολικό ποσό προβλέψεων.

Τέλος, αρκετές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π 19 και Ε.Λ.Π προκύπτουν και σε θέματα γνωστοποίησης για τους εργαζομένους αλλά και τις αμοιβές τους.

5.9 Διαφορές Δ.Λ.Π 21 με Ε.Λ.Π

Ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών του Δ.Λ.Π 21 «Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος» είναι αρκετά διαφορετικός από αυτόν των Ε.Λ.Π. Το Δ.Λ.Π 21 χωρίζει τα στοιχεία του Ισολογισμού, για τις ανάγκες του Προτύπου σε δύο

κατηγορίες, οι οποίες είναι τα νομισματικά και τα μη νομισματικά στοιχεία. Στα νομισματικά στοιχεία περιλαμβάνονται όλες οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που διακανονίζονται με σταθερό ή προσδιορισμό αριθμό νομισματικών μονάδων. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα καθώς και τα δάνεια. Όλα τα νομισματικά στοιχεία, αποτιμώνται με την ισοτιμία της ημερομηνίας του Ισολογισμού και όλες οι συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Με τα Ε.Λ.Π επίσης όλα τα στοιχεία αποτιμώνται με την ισοτιμία της ημερομηνίας του Ισολογισμού, αλλά η αναγνώριση των συναλλαγματικών διαφορών εξαρτάται από την κατηγορία στην οποία ανήκει το στοιχείο.

Όσον αφορά τα μη νομισματικά στοιχεία, τα Ε.Λ.Π δεν προβλέπουν αντίστοιχη ειδική διάκριση. Τα μη νομισματικά στοιχεία των Δ.Λ.Π περιλαμβάνονται σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες των Ε.Λ.Π (βραχυπρόθεσμες, μακροπρόθεσμες, δάνεια, διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα).

5.10 Διαφορές Δ.Λ.Π 23 με Ε.Λ.Π

Το κυριότερο φαινόμενο με το Δ.Λ.Π 23 «Κόστος Δανεισμού», το οποίο δεν παρατηρείται στα Ε.Λ.Π, είναι η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή στοιχείων του ενεργητικού. Σύμφωνα λοιπόν με το Δ.Λ.Π 23 στο κόστος δανεισμού περιλαμβάνονται και τα έξοδα για την έκδοση των δανείων καθώς και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων. Αντίθετα, με τα Ε.Λ.Π δεν επιτρέπεται κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, ωστόσο, υπάρχει ένας παρόμοιος λογιστικός χειρισμός για τις συναλλαγματικές διαφορές δανείων και πιστώσεων για κτήση παγίων στοιχείων που κεφαλαιοποιούνταν και αποσβένονταν ισότοπα το αργότερο σε πέντε έτη.

5.11 Διαφορές Δ.Λ.Π 27 με Ε.Λ.Π

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ του Δ.Λ.Π 27 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» και των Ε.Λ.Π βασίζεται στην έννοια του ελέγχου για την σύνταξη ή μη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθώς τα κριτήρια στην Ελλάδα με βάση του Κ.Ν. 2190/1920 για την ύπαρξη σχέσης μητρικής-θυγατρικής αναφέρονται περισσότερο στο νομικό τύπο παρά στην ουσία του ελέγχου. Αντίθετα, το Δ.Λ.Π 27 δημιουργεί κριτήρια που επικεντρώνονται στην ουσία η οποία είναι η ύπαρξη ή όχι ελέγχου μεταξύ των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Τέλος, το Δ.Λ.Π 27 έχει εισάγει σημαντικές ρυθμίσεις για τα δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τις οποίες, όταν οι ζημίες στα δικαιώματα μειοψηφίας ξεπερνούν τα δικαιώματα μειοψηφίας το επιπλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά την μειοψηφία θα πρέπει να βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας. Ακόμη, η αναλογία της μειοψηφίας στα Ίδια Κεφάλαια, πρέπει να αναλύεται στο τμήμα που αφορά την αρχική συνένωση και σε εκείνο που δημιουργήθηκε στη πορεία από τη λειτουργία της θυγατρικής. Αντίθετα, στα Ε.Λ.Π δεν υπάρχουν κάποιες ανάλογες ρυθμίσεις.

5.12 Διαφορές Δ.Λ.Π 36 με Ε.Λ.Π

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ των Προτύπων είναι ότι το Δ.Λ.Π 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» παρέχει ένα συγκεκριμένο τρόπο υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου του ενεργητικού, που συγκρίνοντάς το με τη λογιστική του αξία θα μας δώσει την τιμή της απομείωσης. Τα Ε.Λ.Π, εκτός από κάποιες εξαιρέσεις όσον αφορά τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, δεν παρέχουν ένα τρόπο υπολογισμού της υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού.

Ακόμη, το Δ.Λ.Π 36 ορίζει ότι η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία διάρκειας πρέπει να ελέγχονται ετησίως για απομείωση ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη σχετικών ενδείξεων. Με τα Ε.Λ.Π, αφ' ενός η υπεραξία αποσβένεται ισόποσα σε διάστημα το πολύ πέντε ετών και συνεπώς δεν τίθεται θέμα απομείωσης, αφ' ετέρου όμως δεν υπάρχει καν η έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων αόριστης διάρκειας, καθώς για όλα τα στοιχεία δημιουργούνται προβλέψεις με βάση τις γενικές αρχές της λογιστικής, όπου χρειάζονται.

5.13 Διαφορές Δ.Π.Χ.Α 5 με Ε.Λ.Π

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες», η αποτίμηση των κατεχόμενων προς πώληση παγίων στοιχείων, γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π όμως, το μόνο που προβλέπεται σχετικά με την αξία των στοιχείων αυτών, είναι η δημιουργία κάποιας σχετικής πρόβλεψης σε περίπτωση αναμενόμενης ζημίας από την εκποίηση αυτών των παγίων.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 5, όταν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως κατεχόμενο προς πώληση, τότε παύει η αναγνώριση αποσβέσεων για το πάγιο αυτό. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π τα πάγια αυτά αποσβένονται κανονικά μέχρι να εκποιηθούν.

5.14 Συμπεράσματα Μελέτης

Σκοπός της μελέτης αυτής ήταν να κατανοηθούν οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π και των Ε.Λ.Π προτού την εφαρμογή του Ν. 4308/14 στην Ελλάδα. Για κάθε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εξετάστηκε, παρουσιάστηκαν οι αντίστοιχες ρυθμίσεις που ίσχυαν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ακολούθησε σύγκριση αυτών. Τέλος, πραγματοποιήθηκε ένα μικρό παράδειγμα για την πρακτική εφαρμογή των όσων αναφέραμε παραπάνω, ώστε να κατανοηθεί καλύτερα από τον αναγνώστη.

Από την μελέτη αυτή διαπιστώθηκε ότι τα Δ.Λ.Π επέβαλαν στις ναυτιλιακές εταιρίες που τα υιοθέτησαν σημαντικές αλλαγές σε βασικές λογιστικές αρχές, σε ζητήματα καταχώρησης και αποτίμησης στοιχείων, σε ζητήματα λογιστικού χειρισμού διαφόρων συναλλαγών, και σε ζητήματα σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων τους αλλά και γνωστοποιήσεων.

Παρόλα τα πλεονεκτήματα που έχουν τα Δ.Λ.Π στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις της Ελλάδας, εμφανίστηκαν και ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία βασίζονται σε ορισμένα γεγονότα τα οποία ισχύουν στην χώρα.

Η Ελλάδα είναι μια χώρα στην οποία η μικρομεσαίες ναυτιλιακές επιχειρήσεις χαρακτήρισαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π ως άνευ λόγου μιας και το οικονομικό κόστος υιοθέτησής των είναι μεγαλύτερο από τα ουσιαστικά οφέλη που θα επιφέρει στα ταμεία τους. Τα μεγαλύτερα προβλήματα εντοπίστηκαν στη διαδικασία εισαγωγής των Δ.Λ.Π, τα οποία κινούνταν σε τρεις άξονες.

- Το πρώτο πρόβλημα παρουσιάστηκε στην αλλαγή που θα έπρεπε να γίνει στην ελληνική νομοθεσία για την εισαγωγή των Δ.Λ.Π, στο πώς δηλαδή θα αντιμετωπιζόταν η εισαγωγή πολλών και διαφορετικών τροποποιήσεων με νόμους ή υπουργικές διατάξεις που θα υποχρέωναν τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις να υιοθετήσουν διαφορετικές προσεγγίσεις από αυτές που είχαν καθαρά οικονομική βάση και στο πώς θα συνδυάζονταν οι φορολογικές υποχρεώσεις με βάση των ελληνικών φορολογικών νόμων και αυτές που θα προέκυπταν από τα Δ.Λ.Π
- Το δεύτερο πρόβλημα εντοπίστηκε στον τρόπο επίδρασης των ελληνικών επιχειρήσεων από τα Δ.Λ.Π, ειδικότερα στο χαρακτήρα των επιπτώσεων στην καθαρή τους θέση και στα αποτελέσματά τους.
- Τέλος, το τρίτο πρόβλημα παρουσιάζεται ακόμα και σήμερα, καθώς αφορά την απαιτούμενη γνώση που λείπει από τον λογιστικό κόσμο της Ελλάδας για τη γρήγορη και απρόσκοπτη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στη παρούσα εργασία καταβλήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια στην επιλογή συγκεκριμένων θεμάτων και ζητημάτων, προκειμένου να εξεταστούν τα σημαντικότερα λογιστικά ζητήματα που συναντώνται σε μια ναυτιλιακή επιχείρηση, κυρίως μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε αυτές. Η εργασία αναφέρεται σε ειδικά λογιστικά θέματα της ναυτιλιακής λογιστικής και στην εξέταση ειδικών εννοιών απολύτως απαραίτητων για την λογιστική διαχείριση ναυτιλιακών επιχειρήσεων.

Όπως έχει αναφερθεί σε παραπάνω κεφάλαιο, η ναυτιλιακή λογιστική αποτελεί έναν εξειδικευμένο κλάδο της λογιστικής επιστήμης, καθώς ασχολείται ειδικά με το λογιστικό χειρισμό των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Γεγονός που καθιστά δύσκολη την απεικόνιση των εργασιών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων σε ολόκληρο το φάσμα της τεχνικής και της λογιστικής αξίας. Έτσι, ακόμη και σήμερα, δεν υπάρχει ακριβής ομοιομορφία ως προς την αντιμετώπιση των ιδιαιτεροτήτων του κλάδου, σε σχέση πάντα με άλλους κλάδους της οικονομίας.

Οι διαφορές είναι ουσιώδεις και καθιστούν την σύγκρισή τους και αξιολόγησή τους δύσκολη. Έτσι, η παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε με στόχο να κατανοήσουμε τις αλλαγές που έχει επιφέρει η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον κλάδο, καθώς γνωρίζουμε ότι διασφαλίζουν καλύτερη ποιότητα οικονομικής πληροφόρησης, ανεξάρτητα από την χώρα προέλευσης ή το χρηματιστήριο το οποίο μπορεί να είναι εισηγμένη η ναυτιλιακή εταιρία.

Κατά τη διάρκεια της συγγραφής συμπεράναμε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις έχει ως στόχο την σωστή προετοιμασία, σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, ώστε να παρέχουν ένα σύγχρονο και διαφανές κριτήριο χρηματοδότησης ή επένδυσης, το οποίο θα λαμβάνουν ευκόλως υπόψη τους τα εμπλεκόμενα μέρη, είτε αυτά είναι οι επενδυτές είτε κάποιες τράπεζες για χρηματοδότηση. Πιο ειδικά, καταλήξαμε στα εξής συμπεράσματα, όσον αφορά τα Δ.Λ.Π στις ναυτιλιακές εταιρίες:

- Απαλλάσσουν τις ναυτιλιακές εταιρίες, οι οποίες αναζητούν χρηματοδότηση μέσω της χρηματιστηριακής εισαγωγής από το κόστος εναρμόνισης με τα US GAAP.
- Διευκολύνουν την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και την κατανόησή τους από τους χρήστες.
- Έρχονται σε αρμονία με την τάση προς την παγκοσμιοποίηση την οποία κατέχει και ο κλάδος της ναυτιλίας.
- Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π χαρακτηρίζονται με μεγαλύτερη συνάφεια από ότι καταστάσεις που συντάσσονται με οποιοδήποτε άλλα πρότυπα.
- Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π οδηγεί σε πιο αξιόπιστη εκτίμηση οικονομικών μεγεθών μέσα στον κλάδο.
- Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π οδηγεί σε πιο αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων και της διαχείρισης από την διοίκηση.

Τέλος, όσον αφορά τις διαφορές που διαπιστώσαμε μεταξύ των Δ.Λ.Π και των Ε.Λ.Π οφείλουμε να αναγνωρίσουμε ότι ελαχιστοποιήθηκαν κατά την εφαρμογή του Ν. 4308/14, καθώς όλο και περισσότερες χώρες και οργανισμοί στρέφονται προς τα Δ.Λ.Π αναγνωρίζοντας ότι είναι ο καλύτερος τρόπος για λογιστική παρακολούθηση στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Στην παρούσα μελέτη δεν χρησιμοποιήθηκε δείγμα εταιριών και το ποσοστό κατά το οποίο επηρεάστηκαν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Οι μελλοντικές εργασίες μπορούν να επικεντρωθούν στο πεδίο αυτό, δηλαδή στην δειγματοληψία ελληνικών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και κατά πόσο ο Ν. 4308/14, μέσω του οποίου υιοθετήθηκαν εφαρμογές όμοιες με αυτές των Δ.Λ.Π, έχουν επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αντάπαση Α. (1976), *Απαιτήσεις απολαύσουσαι ναυτικών προνομίων*, Αθήνα

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

Μαρκιανού-Δανιόλου Ι.Δ. (2013), *Νομική Αξιολόγηση των Εγκριτικών Πράξεων Νηολόγησης Πλοίων κατά το Άρθρο 13 του Ν.Δ. 2687/53*, Αθήνα

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

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

Σέργη Ι. (2012), *Νηολόγια-Ναυτικά Υποθηκολόγια-Βιβλία Κατασχέσεων Πλοίων*, Αθήνα

Στράνης Δ., (2011), *Το ζήτημα του νομικού χαρακτήρα και της τοπικής ισχύος της εγκριτικής πράξης στις επενδύσεις του Ν.Δ 2687/953*, Αθήνα

Τσενεμπής Ι, (1994), *Ναυτική Παιδεία – STCW*, Αθήνα, Το Δελτίο της Ναυτιλίας, τεύχος 134-35, NEE

Ξένη Βιβλιογραφία

Barth E.M., Landsman W. & Lang M. (2008), *International Accounting Standards and Accounting Quality*, Journal of Accounting Research, Vol. 46 No 3

Branch A.E. & Robarts M., (2014), *Branch's Elements of Shipping*, New York, Routledge

Capkun V., Cazavan A., Jeanjean T. & Weiss L.A. (2007), *Earnings Management and Value Relevance during the mandatory transition from local GAAP to IFRS in Europe*, working Paper-Essec Financial Reporting Center

Deloitte (2009), *The Path to IFRS: Considerations for the Shipping Industry*, Members of Deloitte

Grand Thornton (2009), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS)*, Γ' έκδοση, Αθήνα

Glen D. & Marlow P. (2009), *Maritime Statistics: A New Forum for Practitioners*, *Maritime Policy & Management*, 36(2), 185-195

Iatridis G. (2010), *IFRS Adoption and Financial Statement Effects: The U.K.*, *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue38 ppl 65-172

Kavussanos M.G & Visvikis D.I (2016), *The International Handbook of Shipping Finance*, London, Springer Nature

KPMG (2012), *Impact of IFRS: Shipping*, KPMG Report, KPMG International Standards Group, a Swiss entity

Pinder D. & Slack B. (2009), *Shipping and Ports in the Twenty-first Century*, Globalization. technological change and the environment, London, Routledge

Rodrigue J.P, Comtois C. & Slack B. (2009), *The Geography of Transport Systems*, New York, Routledge

Schinas O., Grau C. & Johns M. (2015), *HSBA Handbook on Ship Finance*, Berlin, Springer

Schlegel D. (2015), *Cost-of-Capital in Managerial Finance*, Switzerland, Springer International Publishing

Zeghal D. & Mhedhbi K., (2006), *An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries*, *The International Journal of Accounting*, Vol 41, pp373-386

Ιστότοποι

<http://www.ministryofjustice.gr/>

<http://www.helmepacadets.gr/>