

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**ΤΜΗΜΑ: ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ “ΝΑΥΤΙΛΙΑ” (MSc)**

«Η ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»

ΜΑΛΑΦΟΥΡΗΣ Δ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

**ΠΕΙΡΑΙΑΣ
Νοέμβριος 2006**



ΤΜΗΜΑ: ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ “ΝΑΥΤΙΛΙΑ” (MSc)

Διπλωματική Εργασία με τίτλο:
**«Η ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΗ
ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»**

ΜΑΛΑΦΟΥΡΗΣ Δ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΑΜ: ΜΝ/04005

4^{ος} ΚΥΚΛΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΟΥΛΙΕΛΜΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΛΟΙΠΑ ΜΕΛΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ : ΜΕΡΙΚΑΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΣΑΜΠΡΑΚΟΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ



ΠΕΙΡΑΙΑΣ
Νοέμβριος 2006



**« Έχουμε γη & πατρίδα όταν έχουμε
πλοία & θάλασσα »**

Ηρόδοτος

«ΜΕΓΑ ΤΗΣ ΘΑΛΑΣΣΗΣ ΚΡΑΤΟΣ» Περικλής

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η διατύπωση¹ ότι η πορεία και η εξέλιξη της ναυτιλίας μιας χώρας εξαρτάται από το μέτρο διείσδυσης του οικονομικού βίου της στην παγκόσμια οικονομία, δεν ισχύει για την Ελλάδα. Η Ελλάδα είναι μια από τις λίγες χώρες που η Εμπορική της Ναυτιλία, κατά το μεγαλύτερό της μέρος, αναπτύχθηκε ελεύθερα μακριά από κάθε εξάρτηση από τον εθνικό οικονομικό βίο και εμπόριο. Η ελληνική Εμπορική Ναυτιλία εκπροσωπεί τον τύπο του κατεξοχήν ελεύθερου επιχειρηματία στο διεθνή στίβο των θαλάσσιων μεταφορών, που αναπτύχθηκε με τη δική του δύναμη και κάτω από τον ελεύθερο ανταγωνισμό.

Υποστηρίζεται έντονα, ως προς τον εθνικό χαρακτήρα της οικονομίας της χώρας μας, ότι η Ελλάδα ήταν κυρίως χώρα τουριστική. Η άποψη αυτή όταν διατυπώνεται απόλυτα, παραβλέπει το σιωπηλό και αφανή, μέχρι κάποιου σημείου, αλλά εξίσου σπουδαίο για την εθνική και κοινωνική οικονομία της χώρας, ρόλο που, κατά τις τελευταίες δεκαετίες, επάξια δικαιούται να διεκδικεί η Εμπορική Ναυτιλία. Η Ελληνική Σημαία και τα ελληνικά συμφέροντα κατέχουν μια από τις πρώτες θέσεις στην παγκόσμια Εμπορική Ναυτιλία.

Κατά συνέπεια το ενδιαφέρον για τη μελέτη και την έρευνα των λογιστικών προβλημάτων, στον τεράστιο αυτό τομέα της εθνικής οικονομίας, χρειάζεται να είναι ανάλογο.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας, είναι όπως φαίνεται και από τον τίτλο της, **η διερεύνηση της μεταχείρισης και της σημασίας των αποσβέσεων στη Ναυτιλιακή Λογιστική**. Στην προκειμένη περίπτωση δεν θα γίνει ανάλυση σε όλες τις μορφές εταιριών αλλά μόνο στις ποντοπόρες ναυτιλιακές εταιρίες του νόμου 89/67, ελληνικών συμφερόντων που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Η έννοια της απόσβεσης όμως δεν είναι μια έννοια στενή και περιορισμένη, αλλά έχει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις που κατέχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία οφείλουν να υπολογίζουν αποσβέσεις με μια από τις μεθόδους που είναι αποδεκτές από τη νομοθεσία, για τις οποίες θα γίνει ειδική αναφορά στη συνέχεια. Ωστόσο η κατάσταση που επικρατεί στη ναυτιλία διαφέρει και ορισμένες εταιρίες **δεν πραγματοποιούν αποσβέσεις** για τα κύρια περιουσιακά τους στοιχεία, δηλαδή τα πλοία.

¹ Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα. σελ 7

Στα πλαίσια λοιπόν αυτής της έρευνας, μέσω ενός ερωτηματολογίου αλλά και κάποιων συνεντεύξεων, θα γίνει μια προσπάθεια αποσαφήνισης του όρου και της σημασίας του στη ναυτιλία αλλά και των συνθηκών κάτω από τις οποίες μια ναυτιλιακή επιχείρηση, αποφεύγει τη διενέργεια αποσβέσεων και που αποσκοπεί αυτό. Όπως είναι λογικό για να είναι η εργασία αυτή ολοκληρωμένη και να παρουσιάζει με εμπειρισταωμένο τρόπο τη μεταχείριση και τη σημασία των αποσβέσεων στη Ναυτιλιακή Λογιστική, παραθέτονται και στοιχεία ή πληροφορίες, που αναφέρονται στις αποσβέσεις και στη διαχείρισή τους γενικά από τις διάφορες επιχειρήσεις. Θα ήταν παράλειψη, αν δεν τονίζονταν η σημασία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που έστω και αν δεν επισημαίνουν κάτι ξεχωριστά για τη ναυτιλία, η εφαρμογή τους στον κλάδο θα επιφέρει σημαντικές θετικές αλλαγές, από τη στιγμή που οι επιταγές τους αφορούν όλες τις εταιρίες ανεξάρτητα από τον τομέα που βρίσκονται.

Όσον αφορά στη δομή της, η εργασία αυτή διαιρείται σε 5 κεφάλαια. Στο 1^ο κεφάλαιο είναι η εισαγωγή στο θέμα ξεκινώντας από μια γενικότερη προσέγγιση στην έννοια και το αντικείμενο της Ναυτιλιακής Λογιστικής. Ύστερα επισημαίνονται τα βασικά χαρακτηριστικά των ποντοπόρων ναυτιλιακών εταιριών εγκατεστημένων στη χώρα του νόμου 89/67 και ο τρόπος που φορολογούνται με το ισχύον καθεστώς. Στο 2^ο κεφάλαιο, αναλύεται ο ρόλος και η σημασία των αποσβέσεων στη Ναυτιλιακή Λογιστική αλλά και συναφή θέματα όπως η λογιστική τους απεικόνιση. Το 3^ο κεφάλαιο επικεντρώνεται στις αποσβέσεις των πλοίων, παρουσιάζοντας την έννοια των σχετικών με αυτές όρων καθώς και λεπτομέρειες για τον τρόπο διεξαγωγής τους. Το 4^ο κεφάλαιο αφιερώνεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τονίζοντας τη σπουδαιότητα του ρόλου τους στις ναυτιλιακές εταιρίες, γίνεται όμως ιδιαίτερη αναφορά στο πρότυπο 16 το οποίο ασχολείται με το θέμα των αποσβέσεων. Παραθέτονται τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και οι διαφορές τους με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Στο 5^ο κεφάλαιο, υπάρχει το μέρος της εμπειρικής έρευνας, το οποίο αποτελείται από δύο συνεντεύξεις καθώς και από τ' αποτελέσματα και τα συμπεράσματα των απαντήσεων του ερωτηματολογίου, που απάντησαν 45 ναυτιλιακές εταιρίες. Στο τελευταίο μέρος της εργασίας βρίσκονται οι γενικές παρατηρήσεις, η βιβλιογραφία και το παράρτημα.

Μαλαφούρης Πάνος,

Νοέμβριος 2006

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	1
Περιεχόμενα.....	3
Κατάλογος Διαγραμμάτων & Εικόνων.....	5
Κατάλογος Συντμήσεων.....	6
Κεφάλαιο 1^ο	
Εισαγωγές Έννοιες	
1.1 Έννοια και Αντικείμενο της Ναυτιλιακής Λογιστικής.....	7
1.2 Νομικές Μορφές Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων στην Ελλάδα.....	10
1.3 Ποντοπόρες Ναυτιλιακές Εταιρίες του Ν. 89/67 (όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 27/75 & το Ν. 814/78).....	11
1.4 Φορολογία Πλοίου.....	13
Πηγές-Παραπομπές-Υποσημειώσεις 1 ^{ου} κεφαλαίου.....	15
Κεφάλαιο 2^ο	
Ο Ρόλος των Αποσβέσεων στη (Ναυτιλιακή) Λογιστική	
2.1 Η Έννοια της Απόσβεσης.....	17
2.2 Η Σημασία της Απόσβεσης.....	19
2.3 Οι Αποσβέσεις Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	20
2.4 Οι Βασικές Αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	22
2.4.1 Η αρχή της αυτονομίας.....	22
2.4.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.....	23
2.4.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.....	23
2.5 Λογιστική Απεικόνιση του Εξόδου της Απόσβεσης & των Συναφών Λογαριασμών.....	23
Πηγές-Παραπομπές-Υποσημειώσεις 2 ^{ου} κεφαλαίου.....	26
Κεφάλαιο 3^ο	
Απόσβεση Πλοίου	
3.1 Έννοια του Όρου στη Ναυτιλιακή Λογιστική.....	29

3.2 Έλεγχος Αποσβέσεων.....	31
Πηγές-Παραπομπές-Υποσημειώσεις 3 ^ο κεφαλαίου.....	36

Κεφάλαιο 4^ο

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	39
4.2 Οφέλη από την Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	42
4.3 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 16.....	44
4.4 Συγκεντρωτικά οι Βασικές Διαφορές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 & του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	46
4.4.1 Αποτίμηση Ενσώματων Παγίων μετά την Αρχική Καταχώριση.....	46
4.4.2 Έξοδα Κτήσης και Δαπάνες Μεταγενέστερες του Κόστους Κτήσης Παγίων.....	47
4.4.3 Κανόνες που Διέπουν τη Διενέργεια των Αποσβέσεων.....	48
4.4.4 Επανεξέταση της Ωφέλιμης Ζωής των Παγίων Στοιχείων.....	48
4.4.5 Επανεξέταση της Μεθόδου Απόσβεσης των Παγίων Στοιχείων.....	49
4.4.6 Αποζημίωση για Ζημίες ή Απομείωση της Αξίας των Παγίων Στοιχείων.....	49
4.4.7 Απόσυρση και Διάθεση παγίων Στοιχείων.....	50
4.5 Γνωστοποιήσεις.....	50
Πηγές-Παραπομπές-Υποσημειώσεις 4 ^ο κεφαλαίου.....	52

Κεφάλαιο 5^ο

Έρευνα και Συμπεράσματα

5.1 Συνεντεύξεις.....	54
5.2 Ερωτηματολόγια - Δείγματα.....	59
5.3 Ανάλυση – Παρουσίαση Ερωτηματολογίων.....	60
5.4 Συμπεράσματα Ερωτηματολογίων και Εργασίας.....	64
5.5 Είναι Τελικά Απαραίτητη η Διενέργεια Αποσβέσεων στα Πλοία;.....	70
Πηγές-Παραπομπές-Υποσημειώσεις 5 ^ο κεφαλαίου.....	72

Γενικές Παρατηρήσεις.....	73
----------------------------------	-----------

Βιβλιογραφία.....	75
--------------------------	-----------

Παράρτημα Ι.....	78
-------------------------	-----------

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

1. Διάγραμμα 1-1, Τα Μέρη του Οικονομικού Λογισμού.....	7
2. Διάγραμμα 5-1, Εταιρίες που Διενεργούν Αποσβέσεις Πλοίων.....	60
3. Διάγραμμα 5-2, Εταιρίες που δεν Διενεργούν Αποσβέσεις Πλοίων.....	61
4. Διάγραμμα 5-3, Τύποι Εταιριών.....	62

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

1. Εικόνα 1.....	16
2. Εικόνα 2.....	31
3. Εικόνα 3.....	74
4. Εικόνα 4.....	82

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών στη Ναυτιλία (MSc) του τμήματος ναυτιλιακών σπουδών του Πανεπιστημίου Πειραιά και δεν έχει καταβληθεί για την απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου ειδίκευσης ολικά ή μερικά σε αυτό ή άλλο πανεπιστήμιο εσωτερικού ή εξωτερικού.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ

Για την καλύτερη κατανόηση του κειμένου παραθέτουμε τις παρακάτω συντομογραφίες:

Ε.Γ.Λ.Σ. : Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Γ.Λ.Σ. : Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Λ.Σ. : Λογιστικό Σχέδιο

ΚΒΣ : Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων

Δ.Λ.Π. : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ν. : Νόμος

Π.Δ. : Προεδρικό Διάταγμα

Α.Ν. : Αναγκαστικός Νόμος

Ε.ΣΥ.Λ. : Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

Ν.Α.Τ. : Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο

SEC: Security Exchange Commission

F.A.S.B.: Financial Accounting Standards Board

I.A.S.: International Accounting Standards

I.A.S.B.: International Accounting Standards Board

I.O.S.Co.: International Organization of Securities Commission

C.E.S.R.: Committee of European Securities Regulators

H & M: Hull & Machinery

P & I: Protection & Indemnity

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 Έννοια και Αντικείμενο της Ναυτιλιακής Λογιστικής

Ουδεμία επιχείρηση μπορεί να λειτουργήσει και να ευδοκιμήσει χωρίς τη βοήθεια του Οικονομικού Λογισμού (1). Ο Οικονομικός Λογισμός περιλαμβάνει το Πρόγραμμα Δράσης, την Κοστολόγηση, τη Λογιστική και την Επιχειρηματική Στατιστική.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1-1
ΤΑ ΜΕΡΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η Λογιστική συγκεντρώνει, αναλύει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συνοψίζει τα άπειρα σε αριθμό και πολυσύνθετα στη φύση τους λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις, που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της λογιστικής παραγωγικής διαδικασίας (2). Η Λογιστική επομένως αποβλέπει (3) στον προσδιορισμό της περιουσιακής συγκρότησης, στην παρακολούθηση των περιουσιακών μεταβολών, στην εξεύρεση των οικονομικών αποτελεσμάτων, στην άσκηση ελέγχου και στη συγκέντρωση στατιστικού υλικού, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων - κάνοντας λογικές επιλογές μεταξύ εναλλακτικών λύσεων – από εκείνους (χρήστες) οι οποίοι έχουν εύλογα δικαιώματα σε μία τέτοια πληροφόρηση.

Η Λογιστική διακρίνεται (4) σε δύο κλάδους : την Ιδιωτική και τη Δημόσια. Η Ιδιωτική που αφορά κάθε επιμέρους κλάδο της ιδιωτικής οικονομίας αναφέρεται για παράδειγμα ως

Αγροτική, Ασφαλιστική, Βιομηχανική, Τραπεζική, Ναυτιλιακή κ.λπ. Λογιστική. Η Δημόσια Λογιστική αφορά στο Κράτος, στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Η Ναυτιλιακή Λογιστική είναι ειδικός κλάδος της Ιδιωτικής Λογιστικής (5) και βρίσκει εφαρμογή σε κάθε μορφής ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Το αντικείμενο δηλαδή του κλάδου αυτού είναι η λογιστική καταγραφή της εκμετάλλευσης του πλοίου.

Η Ναυτιλιακή Λογιστική, που αντιμετωπίζει ιδιαίτερα προβλήματα, όπως φυσικά και κάθε κλάδος της Λογιστικής, προσπαθεί να προσαρμόσει τις Γενικές Αρχές της Λογιστικής στα ιδιαίτερα προβλήματα και στις ανάγκες των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Όπως είναι λογικό τα προβλήματα των επιχειρήσεων αυτών διαφοροποιούνται ανάλογα με το είδος της ναυτιλιακής επιχείρησης, την κατηγορία, το μέγεθος και τον αριθμό των πλοίων που εκμεταλλεύεται. Η Ναυτιλιακή Λογιστική επομένως, προτείνει γενικούς κανόνες λογιστικής τεχνικής, οι οποίοι όμως πρέπει να προσαρμόζονται κάθε φορά ανάλογα με το είδος της ναυτιλιακής επιχείρησης στην οποία εφαρμόζονται.

Το βασικότερο πρόβλημα που έχει να αντιμετωπίσει η Ναυτιλιακή Λογιστική είναι το ότι τα πλοία διακρίνονται σε πολλές κατηγορίες και οι διακρίσεις αυτές διαφοροποιούν βασικά λογιστικά δεδομένα (έσοδα – εξόδα κ.λπ.). Σε κάθε κατηγορία πλοίου λοιπόν έχουμε διαφορετική αντιμετώπιση των θεμάτων που προκύπτουν από την εκμετάλλευσή τους καθώς και διαφορετική σύνθεση εσόδων – εξόδων και άλλων λογιστικών μεγεθών. Στα επιβατηγά πλοία για παράδειγμα, κύριο έσοδο είναι οι εισπράξεις από τα εισιτήρια των επιβατών και τα κόμιστρα των αυτοκινήτων και δευτερεύοντα τα έσοδα από την εκμετάλλευση του κυλικείου και του εστιατορίου.

Στα φορτηγά, που εκτελούν καθορισμένα δρομολόγια, το κύριο έσοδο είναι οι ναύλοι που αναγράφονται στις φορτωτικές, ενώ στα φορτηγά που μεταφέρουν φορτία όπου βρίσκουν συμφέρουσα ναύλωση (Tramps), είναι οι ναύλοι που εισπράττονται από συγκεκριμένα ταξίδια ή τα μισθώματα από τις χρονοναυλώσεις.

Διαφορές υπάρχουν και στο είδος και τη σύνθεση των εξόδων. Οι αμοιβές του πληρώματος είναι διαφορετικές στα επιβατηγά και στα φορτηγά, επειδή είναι διαφορετική και η σύνθεση του πληρώματος. Στα επιβατηγά πλοία και στα κρουαζιερόπλοια τα διάφορα υλικά, τρόφιμα, ποτά κ.λπ. που αναλώνονται αποτελούν δαπάνη εκμετάλλευσης του κυλικείου και του εστιατορίου (εκτός από ένα μικρό μέρος που δικαιούται ν' αναλώσει το

πλήρωμα), ενώ στα φορτηγά η ανάλωση των τροφίμων αποτελεί εξολοκλήρου δαπάνη της εταιρίας τροφοδοσίας του πληρώματος. **Η συγκεκριμένη εργασία περιορίζεται μόνο στην ποντοπόρο ναυτιλία.**

Συμπερασματικά από όλα τα παραπάνω θα λέγαμε, ότι ο λογιστής που καλείται να εφαρμόσει τη Ναυτιλιακή Λογιστική πρέπει τόσο το σχέδιο λογαριασμών όσο και το σχέδιο εγγραφών που θα καταρτίσει, να το προσαρμόσει στις συγκεκριμένες ανάγκες της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Η θεσμοθέτηση κλαδικού λογιστικού σχεδίου θα επιλύσει βασικά προβλήματα λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών και των μεγεθών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Ο σχεδιασμός όμως ενός λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις θαλασσιών μεταφορών, απαιτείται να λύνει με ενιαίο τρόπο τα βασικά και κύρια προβλήματα της λογιστικής και να αφήνει περιθώρια πρωτοβουλιών και σχεδιασμών στην κάθε επιχείρηση λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα και της διαφορετικής δραστηριότητας κάθε ναυτιλιακής οικονομικής μονάδας. Η τυποποίηση της λογιστικής είναι απαραίτητο να συμπεριλάβει όλες τις επιχειρήσεις θαλασσιών μεταφορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γιατί ο διεθνής χαρακτήρας της ναυτιλίας αφαιρεί από τη ναυτιλιακή επιχείρηση το χαρακτήρα της «επιχείρησης εθνικών συμφερόντων» .

Η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του Ισολογισμού (Ενεργητικού-Παθητικού), Αποτελεσμάτων Χρήσης (έσοδα-έξοδα) καθώς και η κατάρτιση των Λογιστικών Καταστάσεων Τέλους Χρήσης (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Διανομή Κερδών) της ναυτιλιακής επιχείρησης ακολουθεί σε θεωρητικό επίπεδο τις Γενικές Αρχές της Χρηματοοικονομικής (Γενικής) Λογιστικής και σε επίπεδο εφαρμογής τη Λογιστική των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Δηλαδή η Λογιστική της ναυτιλιακής επιχείρησης δεν διαφέρει πολύ από τη Λογιστική μιας οιασδήποτε επιχείρησης.

Όσον αφορά στην πρακτική κατάρτισης των Λογιστικών Καταστάσεων από τις Ελληνικές, ή Ελληνικών "συμφερόντων" ναυτιλιακές επιχειρήσεις, ακολουθούνται δύο μέθοδοι οι οποίες οφείλονται στο νομικό πλαίσιο λειτουργίας των ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Δηλαδή, άλλες ναυτιλιακές επιχειρήσεις καταρτίζουν Λογιστικές Καταστάσεις κάτω από τις επιταγές της Εμπορικής - Φορολογικής Νομοθεσίας (υποχρεωτικές), ενώ άλλες προαιρετικά, επειδή δεν υπάρχει νομική δέσμευση για τήρηση των λογιστικών και φορολογικών τους υποχρεώσεων με ορισμένο τρόπο. Η τελευταία περίπτωση αφορά κυρίως στο σύνολο των

ποντοπόρων πλοίων είτε φορτηγών, είτε δεξαμενόπλοιων, που αντιπροσωπεύοντας ελληνικά συμφέροντα είναι τυπικά αλλοδαπές εταιρείες (6).

Οι παραπάνω ναυτιλιακές επιχειρήσεις λόγω των «διευκολύνσεων» της φορολογικής νομοθεσίας της χώρας μας τηρούν βιβλία εσόδων – εξόδων για τις υποχρεώσεις τους προς την ελληνική νομοθεσία. Επομένως, καταρτίζουν εθελούσια τις «κλασσικές» Λογιστικές Καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Κατάσταση Κεφαλαίου Κίνησης ή Κατάσταση Ταμειακών Ροών). Η εθελούσια αυτή κατάρτιση των Λογιστικών Καταστάσεων δεν είναι αποτέλεσμα επιδράσεων δυνάμεων της αγοράς (Κεφάλαιο, Εργασία, Διοίκηση) αλλά επιταγών κυρίως των Τραπεζικών Ιδρυμάτων από τις οποίες έχουν δανειοδοτηθεί (7). Η οργάνωση, διεξαγωγή και ορθολογική παρακολούθηση της λογιστικής εργασίας που διενεργείται μέσα σε μία επιχείρηση επιτελείται ως γνωστό με το λογιστικό σχέδιο.

1.2 Νομικές Μορφές Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων στην Ελλάδα (8)

Η ναυτιλιακή επιχείρηση, δηλαδή η επιχείρηση η οποία έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές, μπορεί να δραστηριοποιείται στην Ελλάδα εκμεταλλευόμενη δικά της ή ξένα εμπορικά πλοία κάτω από τις παρακάτω νομικές μορφές:

1. *Ατομική Επιχείρηση*: Σπάνια περίπτωση.
2. *Προσωπική Επιχείρηση (Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη ή κατά μετοχές Ετερόρρυθμη)*: Σπάνια περίπτωση κυρίως λόγω της απεριόριστης οικονομικής ευθύνης του επιχειρηματία. Το νομικό πλαίσιο της λειτουργίας ακολουθεί τον Εμπορικό Νόμο, άρθρο 18 και επόμενα.
3. *Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)*: Συνηθισμένη μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης που ασχολείται κυρίως με διαχείριση, ναύλωση ή πρακτόρευση πλοίων. Το νομικό πλαίσιο λειτουργίας ακολουθεί τον Ν. 3190/55 περί ΕΠΕ όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 419/86 για προσαρμογή με την Οδηγία IV της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί "Δικαίου των Εταιρειών".
4. *Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)*: Καλύπτει ικανό αριθμό ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το νομικό πλαίσιο λειτουργίας ακολουθεί τον Ν. 2190/20 περί Α.Ε. όπως

τροποποιήθηκε με τα Π.Δ. 409/56 και 498/87 για προσαρμογή με την Οδηγία IV της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί "Δικαίου των Εταιρειών".

5. *Ειδική Ανώνυμη Ναυτική Εταιρεία:* Το νομικό πλαίσιο λειτουργίας αφορά το Ν.Δ. 2687/53.
6. *Συμπλοιοκτησία:* Πρόκειται για μια μορφή συγκυριότητας και συνεκμετάλλευσης πλοίων. Καλύπτει συνήθως μικρές πλοιοκτησίες, πολλές φορές οικογενειακής φύσης. Το νομικό πλαίσιο λειτουργίας ακολουθεί τον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (Ν. 3816/58).
7. *Εγκατάσταση Αλλοδαπών Εταιρειών στην Ελλάδα:* Ελληνικά συμφέροντα σε πλοία με ξένη σημαία καλύπτουν αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Πολυάριθμες αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες (Κύπρου, Παναμά, Λιβερίας κ.λπ.) εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα. Το νομικό πλαίσιο λειτουργίας τους ακολουθεί τους νόμους Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/68, Ν. 27/75, Ν. 314/78. **Αυτή είναι η μορφή εταιριών που θα ασχοληθούμε σε αυτή την εργασία.**
8. *Ναυτική Εταιρεία:* Αποτελεί εταιρεία με σκοπό την κυριότητα, εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών εμπορικών πλοίων. Η δημιουργία του θεσμού αποσκοπούσε στην προσέλευση κυρίως αλλοδαπών εταιρειών ελληνικών συμφερόντων. Οι ναυτικές εταιρείες μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις των νόμων της περίπτωσης 7. Διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 959/79.

1.3 Ποντοπόρες Ναυτιλιακές Εταιρίες του Νόμου 89/1967

(όπως τροποποιήθηκε με το νόμο 27/75 & το νόμο 814/78).

Μια Σύντομη Θεωρητική Προσέγγιση.

Στις αρχές τη δεκαετίας του 1960, μετά τον πόλεμο του Λιβάνου, παρατηρήθηκε ένα αυξημένο ενδιαφέρον εγκατάστασης στην Ελλάδα γραφείων διοίκησης ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιριών. Το φαινόμενο αυτό εμφανίστηκε σε μια προσπάθεια των εταιριών αυτών να δραστηριοποιηθούν σε ένα περιβάλλον στο οποίο θα επικρατεί σταθερότητα των νόμων, τάξη, ηρεμία και ασφάλεια, διότι διαφορετικά θα ήταν δύσκολο να λειτουργήσουν επιτυχώς και να ευδοκιμήσουν στο νέο τόπο εγκατάστασής τους. Ήταν αναγκαίο, τα γραφεία

αυτά να απασχολούνται χωρίς εκπλήξεις αλλαγής στις βασικές νομικές διατάξεις που ήταν θεσπισμένες, ενώ παράλληλα να δραστηριοποιούνται ακίνδυνα απερίσπαστα και ελεύθερα χωρίς εμπόδια και δυσκολίες μέσα σε ένα κλίμα ομαλότητας και μάλιστα για μια μακρόχρονη προοπτική.

Η Ελλάδα ήταν τότε ένας τόπος που προσφέρονταν για κάτι τέτοιο. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, η χώρα μας έκρινε σκόπιμο (9), αλλά εμφανίστηκε και η κατάλληλη ευκαιρία, να λάβει τα πρέποντα και απαιτούμενα μέτρα, ώστε να δημιουργηθεί η απαραίτητη υποδομή, ιδίως η νομική, που θα προσέφερε και θα εξασφάλιζε τους αναγκαίους ευνοϊκούς όρους για την πραγματοποίηση της εγκατάστασης αυτής. Ως απόρροια και κατάληξη αλλά και υλοποίηση των προηγούμενων, το έτος 1967, θεσπίστηκε ο Α.Ν. 89/67 «Περί Εγκαταστάσεως εν Ελλάδι Αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιριών», ο οποίος δημοσιεύθηκε στο υπό αριθμό 132/1.8.67 ΦΕΚ τεύχος πρώτο.

Ο νόμος αυτός, αν και αρχικά αναφέρονταν στις εμποροβιομηχανικές στη συνέχεια συμπληρωματικά με άλλους νόμους, εφαρμόστηκε και στις ναυτιλιακές αλλοδαπές εταιρίες, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 6 του ΠΔ 186/92 περί του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) προκειμένου για ατομικές, προσωπικές εταιρίες ή συμπλοιοκτησίας εφόσον είναι εκμεταλλευτές πλοίων Β' κατηγορίας και σε συνδυασμό με διατάξεις κατά περίπτωση των νόμων 959/79 προκειμένου για ναυτιλιακές εταιρίες εφόσον είναι πλοιοκτήτριες, και των Α.Ν. 89/67 & Α.Ν. 378/68 προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (10). Οι προαναφερόμενες μορφές ναυτιλιακών επιχειρήσεων δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, δηλαδή δεν υποχρεούνται στην κατάρτιση Λογιστικών Καταστάσεων Ισολογισμού κ.λπ.

Οι λογιστικές «υποχρεώσεις» τους προς τη Φορολογική Αρχή και τους τρίτους, συνίστανται στην τήρηση βιβλίων εσόδων – εξόδων και των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις του Α.Ν. 89/67 έχουν εκτός των άλλων έχουν και την υποχρέωση εισαγωγής στην Ελλάδα ετήσιου συναλλάγματος μη υποχρεωτικώς εκχωρητέου για ποσό τουλάχιστο 50.000 \$ ΗΠΑ για κάλυψη των δαπανών λειτουργίας τους.

Επομένως οι ναυτιλιακές αυτές επιχειρήσεις τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, οπότε παρακολουθούν μόνο τις ταμειακές τους συναλλαγές. Η τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος δεν επιτρέπει την κατάρτιση Λογιστικών Καταστάσεων και επομένως υπάρχει πλήρης αδυναμία αντικειμενικής αποτύπωσης της χρηματοοικονομικής κατάστασης

των οικονομικών αυτών μονάδων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες λοιπόν, οι εν λόγω ναυτιλιακές επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να κρίνουν σύμφωνα με την φιλοσοφία της διοίκησής τους, τι τις συμφέρει και τι είναι πιο πρακτικό σχετικά με το αν θα προχωρήσουν στην εφαρμογή κάποιας μεθόδου απόσβεσης των πλοίων τους ή όχι.

1.4 Φορολογία Πλοίου

Η συμβολή της Φορολογικής Νομοθεσίας στην ανάπτυξη της ελληνικής Εμπορικής Ναυτιλίας δεν μπορεί να αμφισβητηθεί (11). Η άμεση φορολογία που αφορά, στα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων, ρυθμίζεται από το νόμο 2238/94, όπως έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί και ισχύει σήμερα. Η ελληνική Εμπορική Ναυτιλία φορολογείται ιδιαίτερος. Ο νόμος 27/75 αναφέρεται στη φορολογία πλοίων, στην επιβολή εισφοράς προς ανάπτυξη της Εμπορικής Ναυτιλίας, στην εγκατάσταση αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και στη ρύθμιση συναφών θεμάτων.

Σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο, 27/75, τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση ελληνικών εμπορικών πλοίων δεν φορολογούνται όπως επίσης και τα κέρδη, είτε διανέμονται είτε όχι, των εταιριών που εκμεταλλεύονται ελληνικά εμπορικά πλοία (12). Η φορολογική υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου που εκμεταλλεύεται τέτοια πλοία εξαντλείται με την πληρωμή φόρου ανάλογα με τη χωρητικότητα του πλοίου. Ο φόρος, όπως αναλύεται και παρακάτω, υπολογίζεται βάσει συντελεστή και κατά κλίμακα χωρητικότητας. Η χωρητικότητα και η ηλικία του πλοίου αποτελούν βασικούς παράγοντες στον υπολογισμό του φόρου. Οποσδήποτε όμως για τον υπολογισμό του μεγάλη βαρύτητα έχει και η κατηγορία του πλοίου. Με το νόμο 29/75 επιβλήθηκε και εισφορά υπέρ NAT (Ναυτικού Απομαχικού Ταμείου) ανάλογα με τη χωρητικότητα και την ηλικία του πλοίου, τα ελληνόκτητα υπό ξένη σημαία πλοία, τα οποία έχουν συμβληθεί με το NAT.

Παράλληλα όμως, σύμφωνα με τον νόμο 29/75, επιβάλλεται νόμος και εισφορά στα υπό ελληνική σημαία πλοία. Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει τον πλοιοκτήτη και την πλοιοκτήτρια εταιρία που είναι εγγεγραμμένοι στο ελληνικό νηολόγιο την πρώτη ημέρα κάθε ημερολογιακού έτους, ανεξαρτήτως κατοικίας, διαμονής ή έδρας.

Ο επιβαλλόμενος φόρος όπως είπαμε, αποδεσμεύει τον πλοιοκτήτη, αλλά και τον μέτοχο ή εταίρο ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας, οποιουδήποτε τύπου, από την καταβολή

φόρου εισοδήματος, πάνω στα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων (13). Ακόμα απαλλάσσονται από τη φορολογία και κάθε υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση του πλοίου, από ασφαλιστική αποζημίωση και από οποιαδήποτε άλλη αιτία σχετική με την εκμετάλλευση του πλοίου όπως για παράδειγμα κέντρα ψυχαγωγίας.

Στην περίπτωση όμως που μια ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρία, πλοιοκτήτρια πλοίων με Ελληνική Σημαία, ασκεί εκτός από την εκμετάλλευση του πλοίου και άλλες επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος ποσό καθαρών κερδών, ή μερισμάτων, ανάλογα προς τη σχέση των ακαθάριστων εσόδων του πλοίου προς το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας.

Για την επιβολή του φόρου και της εισφοράς τα υποκείμενα πλοία, κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες την Α' κατηγορία και τη Β' κατηγορία. Ο φόρος υπολογίζεται ετησίως για τα πλοία Α' κατηγορίας, με συντελεστή σε δολάρια ΗΠΑ ανά τόνο ολικής χωρητικότητας, αναλόγως της ηλικίας του πλοίου και της κατά κλίμακα χωρητικότητας. Ο φόρος για τα πλοία Β' κατηγορίας υπολογίζεται ετησίως σε δραχμές 300, σύμφωνα με το άρθρο 13 του νόμου 2459/97 με το οποίο τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του νόμου 27/75, κατά τόνο ολικής χωρητικότητας, για τους πλέον των 100 κόρους. Προοδευτική φορολογική κλίμακα ορίζει το φόρο για τα πλοία μέχρι 100 κόρους ολικής χωρητικότητας.

Σε περίπτωση αργίας του πλοίου λόγω επισκευών, ελλείψεως εργασίας ή άλλης αιτίας, ο φόρος και η εισφορά μειώνεται ανάλογα με τις ημέρες αργίας, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος και εφ' όσον η αργία αποδεικνύεται πλήρως. Πέραν αυτού όμως, ο νόμος επιβάλλει ορισμένες αλλαγές και μειώσεις, τόσο στο φόρο της Α' κατηγορίας όσο και της Β' κατηγορίας.

Για το φόρο και την εισφορά των πλοίων της Α' κατηγορίας, επιβάλλεται η υποβολή δηλώσεως κατά το μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους προς την αρμόδια οικονομική εφορία. Με την υποβολή της δηλώσεως καταβάλλεται το ¼ του οφειλόμενου φόρου και της εισφοράς, εφόσον υπόκειται το πλοίο. Το υπόλοιπο του φόρου και της εισφοράς καταβάλλεται σε τρεις ισόποσες δόσεις μέσα στους μήνες Ιούνιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο του έτους της υποβολής της δήλωσης.

Ο φόρος των πλοίων της Β' κατηγορίας, βεβαιώνεται από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο, χωρίς να υποβληθεί δήλωση. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται σε τέσσερις δόσεις μέσα στους μήνες Απρίλιο, Ιούλιο, Οκτώβριο του έτους βεβαίωσης και Ιανουάριο του επόμενου

έτους.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ο φόρος και η τυχόν οφειλόμενη εισφορά των πλοίων υπολογίζεται και καταβάλλεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών και αποτελεί βασικό στοιχείο του κόστους εκμετάλλευσης του πλοίου, εκτός από την περίπτωση που μειώνεται λόγω αργίας.

ΠΗΓΕΣ-ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ-ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Δρ Πρωτοπάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 84.
2. Δρ Πρωτοπάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 84.
3. Βασιλάτου-Θανοπούλου Έλλη, 1996 : «Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεμελιώδεις Λογιστικές Έννοιες» (Β' τόμος - 6^η έκδοση), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 35.
4. Δρ Πρωτοπάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 85.
5. Λεκαράκου-Νιζάμη Αικατερίνη, Παπασπύρου Άγγελος, 2001 : «Ναυτιλιακή Λογιστική» (4^η έκδοση), εκδόσεις Κλεινιάς, Πειραιάς, σελίδα 58.
6. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 7.
7. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 8
8. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002: «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 7.

9. Σπαρτιώτης Ε Γεώργιος Υποναύαρχος Λ.Σ. (ε.α.): «Ναυτιλιακές Εταιρίες Α.Ν. 89/67», εκδόσεις ναυτικών και τεχνικών βιβλίων Στυριδάκη Ν Εμμανουήλ, σελίδες 22-23.
10. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002: «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 95.
11. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, Σεπτέμβριος 2005: «Ειδικά Θέματα Λογιστικής Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων» (6^η έκδοση), περιληπτικές σημειώσεις για σπουδαστές του Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα, σελίδα 133.
12. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002: «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 57.
13. Λεκαράκου-Νιζάμη Αικατερίνη, Παπασπύρου Άγγελος, 2001 : «Ναυτιλιακή Λογιστική» (4^η έκδοση), εκδόσεις Κλεινιάς, Πειραιάς, σελίδα 277.



ΕΙΚΟΝΑ 1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΗ (ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ) ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1 Η Έννοια της Απόσβεσης

Από λογιστική άποψη, η απόσβεση είναι μια διαδικασία χρονικής κατανομής του κόστους κτήσης κάθε αποσβέσιμου παγίου. Είναι επίσης, μια διαδικασία μέτρησης του κόστους κτήσης των υπηρεσιών του παγίου που μετατρέπεται σε λειτουργικό έξοδο (1).

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (2), η απόσβεση είναι διαδικασία επιμερισμού της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της παραγωγικής του ζωής. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει (3) την απόσβεση ως «τη χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης και τη λειτουργία διάθεσης (τακτικές αποσβέσεις) ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (τις πρόσθετες αποσβέσεις που πραγματοποιούνται στα πλαίσια κάποιου αναπτυξιακού νόμου). Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης (4)».

Το συγκεκριμένο ρόλο της απόσβεσης επιβάλλει η Λογιστική Αρχή της Συσχέτισης των εξόδων και των εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, θα πρέπει η πραγματοποίηση του κόστους κτήσης του παγίου να συμπίπτει χρονικά με τη δημιουργία εσόδων από το συγκεκριμένο πάγιο. Κάτι τέτοιο όμως δεν μπορεί να συμβεί, καθώς το κόστος κτήσης πραγματοποιείται στην αρχή της ζωής του παγίου, ενώ τα έσοδα πραγματοποιούνται σε όλη τη διάρκεια της. Για να γεφυρωθεί ο απαιτούμενος ετεροχρονισμός, το κόστος κτήσης κατανέμεται σε όλη τη διάρκεια της ζωής του παγίου, και μετατρέπεται, στο έξοδο της απόσβεσης, το οποίο και συσχετίζεται με τα αντίστοιχα έσοδα.

Η χρονική κατανομή του κόστους κτήσης, γίνεται συνήθως με βάση το κριτήριο της μείωσης της χρησιμότητας του παγίου. Ο νόμος 2190 (άρθρο 43δ) προβλέπει ότι «Η απόσβεση του καθενός από τα περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του», ενώ το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει ότι «Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης

αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου». Τη μείωση της χρησιμότητας αποδεικνύουν η ποσότητα και το κόστος των υπηρεσιών που αντλούνται από το πάγιο. Οι θέσεις αυτές δεν διαφέρουν από όσα αναφέρει σχετικά η λογιστική βιβλιογραφία.

Οι αποσβέσεις χωρίζονται σε *τακτικές* και *πρόσθετες*. Οι πρώτες αποτελούν τακτικό λειτουργικό έξοδο και αποδίδουν τη μείωση της χρησιμότητας των παγίων. Ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής (κοστολογήσιμες αποσβέσεις) ή αποτελούν έξοδο της χρήσης (μη κοστολογήσιμες αποσβέσεις). Οι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούνται συνήθως για καθαρά φορολογικούς σκοπούς και θεωρούνται έκτακτα μη λειτουργικά έξοδα της χρήσης, καθώς δεν αντιπροσωπεύουν απώλεια της παραγωγικής ικανότητας της επιχείρησης ή δε συμβάλλουν στη δημιουργία εσόδων.

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά (5), δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική. Συνεπώς κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα αν η τμηματική απόσβεσή του, μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Σημειώνεται, ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.200 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις. Επιπλέον, το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, π.χ. με ένα Τιμολόγιο Πώλησης. – Δελτίο Αποστολής., δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβένουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά. Αυτή η τελευταία παρατήρηση δεν αφορά βέβαια τα πλοία καθώς το όριο των 1200 ευρώ είναι εντελώς ασήμαντο. Ωστόσο θεωρήθηκε χρήσιμη η αναφορά σε αυτό το θέμα στα πλαίσια του γενικότερου ρόλου των αποσβέσεων στη λογιστική.

2.2 Η Σημασία της Απόσβεσης

Η απόσβεση διαφέρει από τα άλλα λειτουργικά έξοδα ως προς το ότι δεν προκαλεί καμία ταμειακή εκροή, δεν χρειάζεται, δηλαδή να καταβληθούν χρηματικά μέσα ή να προσφερθούν άλλες αξίες σε τρίτους για την εξόφλησή του (6). Πρόκειται για ένα μη ταμειακό έξοδο, ουσιαστικά αποτελεί την αποταμίευση της εταιρίας.

Η σπουδαιότητα της απόσβεσης έγκειται στο ότι :

- (α) Επηρεάζει καθοριστικά τη διαμόρφωση της αποδοτικότητας των κεφαλαίων που απασχολεί η επιχείρηση.
- (β) Συμβάλλει κατά τρόπο μοναδικό στην επανείσπραξη του κεφαλαίου που έχει επενδυθεί σε αποσβέσιμα πάγια στοιχεία.
- (γ) Ενισχύει σημαντικά τη ρευστότητα της επιχείρησης.

Οι τακτικές και οι πρόσθετες αποσβέσεις, ως μη λειτουργικό έξοδο αντίστοιχα, επιδρούν καθοριστικά στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης και κατ' επέκταση της αποδοτικότητας των απασχολούμενων κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, προκαλούν μείωση των κερδών ή αύξηση των τυχόν ζημιών της χρήσης. Ανάλογη είναι και η επίδρασή τους στην φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης.

Η απόσβεση ως μη ταμειακό έξοδο, επιτρέπει την επανείσπραξη των επενδεδυμένων στα πάγια κεφαλαίων, εφόσον τα έσοδα της χρήσης καλύπτουν το σύνολο των ταμειακών και μη ταμειακών εξόδων. Τα έσοδα που αντιστοιχούν στα ταμειακά έξοδα (π.χ. κόστος πρώτων υλών, ημερομίσθια, ενοίκια κ.λπ.) χρησιμοποιούνται για την εξόφληση αυτών των εξόδων, δηλαδή για την πληρωμή των προμηθευτών, των υπαλλήλων κ.α. Τα έσοδα που αντιστοιχούν στο έξοδο της απόσβεσης δεν χρησιμοποιούνται για να πληρωθεί κάποιος τρίτος αλλά παραμένουν στην επιχείρηση και αντιπροσωπεύουν μέρος του κεφαλαίου που είχε επενδυθεί αρχικά στο πάγιο. Πρόκειται για το αρχικό κεφάλαιο που επανεισπράττεται.

Όταν τα έσοδα επαρκούν για την κάλυψη μέρους του εξόδου της ετήσιας απόσβεσης, η απόσβεση λειτουργεί ως μέσο επανείσπραξης τμήματος μόνο των επενδεδυμένων κεφαλαίων.

Διευκρινίζεται ότι η χρησιμοποίηση της απόσβεσης ως μέσο για επανείσπραξη κεφαλαίων είναι θέμα που αφορά στη διοίκηση της εταιρίας και όχι στο λογιστή της. Η

διοίκηση μπορεί να υιοθετήσει άλλα μέσα για την επανείσπραξη των συγκεκριμένων κεφαλαίων, όπως είναι ο σχηματισμός των αφορολόγητων αποθεματικών ή η παρακράτηση εσόδων. Σημειώνεται ότι τα παρακρατηθέντα κεφάλαια πρέπει να είναι μεγαλύτερα από αυτά που αντιστοιχούν στο έξοδο της απόσβεσης γιατί υπόκεινται σε απόσβεση ενώ η απόσβεση ως έξοδο δεν φορολογείται.

Τα κεφάλαια που επανεισπράττονται μέσω της απόσβεσης συμβάλλουν στη βελτίωση της ρευστότητας της επιχείρησης, γιατί μπορούν να διοχετευθούν για αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού ή να χρησιμοποιηθούν για εξόφληση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Η ιδιότητα αυτή της απόσβεσης δεν πρέπει να υπερεκτιμηθεί διότι μπορεί να εξασφαλιστεί ισοδύναμη βελτίωση της ρευστότητας με την παρακράτηση εσόδων ίσων με το έξοδο της ετήσιας απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή όμως η βελτίωση της ρευστότητας θα είναι μικρότερη κατά το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στα αυξημένα έσοδα.

Η απόσβεση ως έξοδο, εκπίπτει από το κέρδος της χρήσης προκειμένου να υπολογιστούν το φορολογητέο εισόδημα και η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Αναμενόμενη είναι, επομένως, η τάση ορισμένων επιχειρηματιών να παρουσιάζουν ετήσιες αποσβέσεις υψηλότερες από ό,τι δικαιολογεί η πραγματική μείωση της χρησιμότητας (αξίας) των παγίων. Στη ναυτιλία ωστόσο, επειδή προς το παρόν δεν υπάρχει φορολογία πάνω στα κέρδη της χρήσης δεν παρουσιάζονται τέτοια περιστατικά.

Για την εφαρμογή των μεθόδων υπολογισμού του εξόδου της απόσβεσης πρέπει να είναι γνωστά :

- i. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- ii. Η αποσβεστέα αξία του.

2.3 Οι Αποσβέσεις Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Στη χώρα μας, ο νομοθέτης προσπάθησε να περιορίσει την υποκειμενικότητα που χαρακτηρίζει τις μεθόδους υπολογισμού του εξόδου της ετήσιας απόσβεσης. Θεώρησε ασήμαντο το στοιχείο της υπολειμματικής αξίας, **κάτι που στη ναυτιλία δεν ισχύει** καθώς η αξία του σιδήρου (scrap value) μπορεί να είναι υψηλή οπότε και η υπολειμματική αξία του πλοίου να είναι κάθε άλλο παρά αμελητέα, και εξίσωσε άρα το κόστος των παγίων με την

αποσβεστέα αξία τους. Στη συνέχεια ομαδοποίησε τα πάγια κατά οικονομικό κλάδο και καθιέρωσε «αντικειμενικούς» συντελεστές ετήσιας απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίων. Οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται στο κόστος κτήσης παγίων και το γινόμενο τους αποδίδει την ετήσια απόσβεση (7).

Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική (8). Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης.

Με το Π.Δ. 299/4-11-2003 καθορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών (9). Το συγκεκριμένο Προεδρικό Διάταγμα αφορά στο σύνολο των επιχειρήσεων (εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ξενοδοχειακές κ.λπ.), τις γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Η «αντικειμενοποίηση» των συντελεστών της ετήσιας απόσβεσης επιβάλλει μια ομοιόμορφη διαδικασία υπολογισμού του ύψους του εξόδου της ετήσιας απόσβεσης χωρίς όμως να ελαχιστοποιεί την υποκειμενικότητά της. Αυτό συμβαίνει, επειδή ο ενιαίος συντελεστής απόσβεσης είναι αυθαίρετος σε μεγάλο βαθμό και αφορά σε μια μεγάλη κατηγορία παγίων, τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποιότητα της κατασκευής τους, την ένταση και το χρόνο λειτουργίας τους, την αποτελεσματικότητα της συντήρησής τους, την παλαιότητά τους κ.λπ. Σύμφωνα με το άρθρο 31 του νόμου 2238/1994, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου με την προϋπόθεση, ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Αναφορικά με τη ισχύουσα Λογιστική και Φορολογική Πρακτική στην Ελλάδα (10), ο υπολογισμός των αποσβέσεων των πλοίων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 21 του νόμου

2328/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 43 του νόμου 2190/20 με συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 88/73 και το ΠΔ 100/98. Σημειώνεται ότι το ΠΔ 88/1973 καθόριζε συντελεστές απόσβεσης για τα ακτοπλοϊκά, φορτηγά, μεσογειακά πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας μέχρι 500 τόνων, ενώ για τα πλοία χωρητικότητας άνω των 500 τόνων δεν καθόριζε συντελεστές απόσβεσης. Στο ΠΔ 100/1998 (ΦΕΚ 96/16-4-98) γίνεται επανάληψη της σχετικής διάταξης που υπήρχε στο ΠΔ 88/1973 χωρίς όμως να περιορίζεται η εφαρμογή του στα πλοία χωρητικότητας κάτω των 500 τόνων. Συγκεκριμένα προβλέπεται ότι για τα πλοία και τα λοιπά πλωτά μέσα, το ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε 20% για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους υπό Ελληνική Σημαία, σε 10% ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και 5% από το έκτο και κάθε ένα από τα υπόλοιπα έτη εκμετάλλευσής τους. Εξάλλου το Υπουργείο Οικονομικών στο από τις 13 Νοεμβρίου 1998 έγγραφό του προς την Ένωση Εφοπλιστών σημειώνει μεταξύ άλλων ότι : «Γίνεται δεκτό το αίτημα των Ενώσεων Εφοπλιστών, όπως ο υπολογισμός των αποσβέσεων των πλοίων και λοιπών πλωτών μέσων με χωρητικότητα πάνω από 500 τόνους θα εξακολουθήσει να γίνεται με τις υπάρχουσες διατάξεις και κατά συνέπεια για τα πλοία αυτά δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ΠΔ 100/1998» (11).

2.4 Οι Βασικές Αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) στηρίζεται σε τρεις αρχές (12), οι οποίες είναι:

2.4.1 Η αρχή της αυτονομίας

Βάσει αυτής της αρχής το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο σύστημα. Οι λογαριασμοί του κάθε μέρους συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων μερών.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, η Αναλυτική Λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9: «Το Σχέδιο Λογαριασμών Του Συστήματος Της Αυτόνομης Λειτουργίας Της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης», συνδέονται δε και συλλειτουργούν μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό σύστημα.

Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης εξασφαλίζεται με

διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9. Οι λογαριασμοί ουσίας της Γενικής Λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό σύστημα.

Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν, σε ενιαίο σύστημα λογιστικής η Γενική και Αναλυτική Λογιστική, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική διατηρεί την αυτονομία της και δεν παραβιάζονται οι παρακάτω δύο βασικές αρχές :

2.4.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.

Σύμφωνα με αυτή, οι λογαριασμοί αποθεμάτων (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8) ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος, και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα. Τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται κατ' είδος σε λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, για τον καθορισμό του αποτελέσματος της Γενικής Εκμετάλλευσης (ομάδες 2, 6 & 7), ή στα αποτελέσματα χρήσης (ομάδα 8).

2.4.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται ύστερα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος. Η ανάλυση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης δίνει τη συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης της επιχείρησης (13).

2.5 Λογιστική Απεικόνιση του Εξόδου της Απόσβεσης Πλοίων & των Συναφών Λογαριασμών

Όπως προαναφέρθηκε (14), οι επιχειρήσεις της ελληνόκτητης ποντοπόρου ναυτιλίας, δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν συγκεκριμένο Λογιστικό Σχέδιο και γενικότερα η Νομοθεσία τις απαλλάσσει από την τήρηση Ενοποιημένων Λογιστικών Καταστάσεων. Ωστόσο υπάρχουν εταιρίες που εθελούσια καταρτίζουν Λογιστικές Καταστάσεις. Αφού λοιπόν ληφθεί υπόψη το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και η σχετική γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις (Γνωμάτευση 8/771/1986)

θα ακολουθήσει ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να τηρεί τους λογαριασμούς της μια εταιρία ποντοπόρου ναυτιλίας. Βέβαια στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, δεν μπορεί να γίνει επέκταση και στις δέκα ομάδες και σε όλους τους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, άρα η ανάλυση **θα περιοριστεί σε ό,τι αφορά στα πλοία και στις αποσβέσεις τους.**

Το Πάγιο Ενεργητικό των ναυτιλιακών επιχειρήσεων (15), όπως και των άλλων οικονομικών μονάδων, περιλαμβάνει :

- ü Αγαθά και δικαιώματα που αποτελούν εξοπλισμό της επιχείρησης και προορίζονται να παραμείνουν με την ίδια μορφή για μεγάλο χρονικό διάστημα.
- ü Έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και
- ü Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Η λειτουργία των λογαριασμών του παγίου ενεργητικού των ναυτιλιακών επιχειρήσεων είναι ίδια με αυτή των άλλων επιχειρήσεων. Το περιουσιακό στοιχείο που χρειάζεται λεπτομερή ανάλυση είναι το **πλοίο** και αυτό επειδή :

- ü Αποτελεί ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο δεν συναντάμε σε οικονομικές μονάδες άλλης μορφής.
- ü Είναι το σημαντικότερο στοιχείο του παγίου ενεργητικού.
- ü Αποτελεί το αντικείμενο εκμετάλλευσης της εταιρίας.

Στην 1^η ομάδα λοιπόν «Πάγιο Ενεργητικό», στο λογαριασμό 13 «Μεταφορικά Μέσα» και συγκεκριμένα στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 13.04 «Πλωτά Μέσα» αναφέρονται όλα τα πλοία της εταιρείας, το κόστος αγοράς τους και οι βελτιώσεις που έχουν γίνει σε αυτά (16). Πλοία που έχει η επιχείρηση στην κατοχή της, τα οποία όμως δεν μπορούν να τεθούν σε εκμετάλλευση, για πολλούς λόγους (π.χ. υπερήλικα, αντιοικονομικά, λόγω παλαιών μηχανών και εξοπλισμού, κ.λπ.) απεικονίζονται σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο λογαριασμό, 13.14 «Πλωτά Μέσα Εκτός Εκμετάλλευσης». Επίσης, σε περιπτώσεις μετασκευών, βελτιώσεων ή τροποποιήσεων των πλοίων προσαυξάνεται το κόστος κτήσης του πλοίου, καθόσον με αυτές βελτιώνεται η παραγωγικότητα και η αποδοτικότητά του.

Η ένταξη των αποσβέσεων των πλοίων έγινε, όπως ορίζει το Ελληνικό Γενικό

Λογιστικό Σχέδιο, στην ομάδα 6 «Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος», στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 66 «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες Στο Λειτουργικό Κόστος». Οι αποσβέσεις λοιπόν των πλοίων παρακολουθούνται ως έξοδα στο λογαριασμό 66.03 «Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων», με ανάλυση σε τριτοβάθμιο 66.03.04 «Αποσβέσεις Πλοίων» και σε τεταρτοβάθμιο κατά πλοίο. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις των πλοίων παρακολουθούνται στην ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό» και στο λογαριασμό 13.99.04. Ωστόσο υπάρχει και η πρόταση να εντάσσονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 12.99 «Αποσβεσμένα Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός» (17).

Σε αυτό το σημείο είναι επιτακτική ανάγκη να γίνει διάκριση μεταξύ Λογιστικής Πρακτορείου (Agency's Accounting) και Λογιστικής Πλοιοκτητών (Owner's Accounting). Η τελευταία αναφέρεται σε ό,τι αφορά στην πλοιοκτήτρια εταιρία η οποία μπορεί να είναι εγκατεστημένη οπουδήποτε στον κόσμο. Η λογιστική απεικόνιση του στόλου δεν υπάγεται σε κανένα έλεγχο και κανένα είδος φορολογίας επί των κερδών, οπότε η εταιρία έχει πλήρη ελευθερία για όλες τις αποφάσεις της. Συχνά, ανεξάρτητα από την έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρίας, η διαχείριση των πλοίων δίνεται σε μια άλλη η οποία μπορεί να βρίσκεται σε διαφορετική χώρα χωρίς να υπάρχει κανένα νομικό ή άλλου είδους κώλυμα.

Στην περίπτωση του Πρακτορείου τα πράγματα είναι διαφορετικά. Στη διοίκηση των εταιριών αυτών εμπλέκονται και οι νόμοι του κράτους όπως ο νόμος 89/67. Η εταιρία αυτή είναι ουσιαστικά ο εκπρόσωπος της πλοιοκτήτριας εταιρίας στην Ελλάδα από την οποία δέχεται και εκτελεί εντολές. Ωστόσο η λειτουργία της πρέπει να ακολουθεί ό,τι προβλέπει η ελληνική Νομοθεσία. Συγκεκριμένα, για να ανοίξει ένα τέτοιο γραφείο στην Ελλάδα χρειάζεται να υπάρχει κάποιος εκπρόσωπος που να μιλάει καλά ελληνικά. Επιπλέον, απαιτείται να διατηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων, να πληρώνει τους ανάλογους φόρους στο Ν.Α.Τ., όλα τα έξοδα επισκευών και δανείων καθώς και το ετήσιο συνάλλαγμα των 50.000\$ τουλάχιστο στο ελληνικό κράτος.

Όσον αφορά στην πολιτική των αποσβέσεων, βρίσκουμε την ίδια εικόνα τόσο στη Λογιστική των Πλοιοκτητών όσο και στη Λογιστική του Πρακτορείου, παρ' όλο που οι πλοιοκτήτριες δεν αντιμετωπίζουν ιδιαίτερους περιορισμούς στη λειτουργία τους. Ύστερα από την εμπειρική έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της παρούσας διπλωματικής εργασίας οι αποσβέσεις μπορεί να είναι ένα προσωπικό θέμα των εκάστοτε εταιριών όταν όμως διενεργούνται ακολουθείται η ίδια τακτική.

ΠΗΓΕΣ-ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ-ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Παπάς Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 174.
2. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, σελίδα 400.
3. Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελίδα 46.
4. Παρακάτω θα ακολουθήσει περαιτέρω ανάλυση του ορισμού και των όρων που εμπλέκονται σε αυτόν, βλέπε σελίδα 34.
5. Παπαγιάννης Νικόλαος, άρθρο, 12 Απριλίου 2006 : «Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια –Συντελεστές – Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις», Ναυτεμπορική.
6. Παπάς Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 178.
7. Παπάς Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 205.
8. Παπαγιάννης Νικόλαος, άρθρο, 12 Απριλίου 2006 : «Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια –Συντελεστές – Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις», Ναυτεμπορική, για περισσότερα βλέπε στο ίδιο άρθρο.
9. Παπαγιάννης Νικόλαος, άρθρο, 12 Απριλίου 2006 : «Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια –Συντελεστές – Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις», Ναυτεμπορική.
10. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελ. 58.

11. Ολόκληρο το άρθρο 10 του Π.Δ. 100/5-5-98 (ΦΕΚ 96 Α') :
Καθορισμός Συντελεστών Αποσβέσεων :

« (1) Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και εναέρια) και το τροχαίο υλικό, τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλότες: αα) Εκπαιδευτηρίων σε δέκα πέντε τα εκατό (15%). ββ) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών σε είκοσι πέντε τα εκατό (25%). γγ) Επιχειρήσεων εκπαίδευσης υποψηφίων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσικλετών) , σε είκοσι πέντε τα εκατό (25%). δδ) Λοιπών επιχειρήσεων, με εξαίρεση τις μεταφορικές, σε δέκα πέντε τα εκατό (15%).

β) Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα, σε δέκα πέντε τα εκατό (15%).

γ) Για φορτηγά αυτοκίνητα, σε είκοσι τα εκατό (20%)

δ) Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, σε είκοσι πέντε τα εκατό (25%).

ε) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου , σε δέκα πέντε τα εκατό (15%).

στ) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν), σε είκοσι τα εκατό (20%).

ζ) Για λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων, σε είκοσι τα εκατό (20%).

η) Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό, σε πέντε τα εκατό (5%).

θ) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων, σε δώδεκα τα εκατό (12%).

(2) Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα, τα ποσοστά απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα, σε έξι τα εκατό (6%).

β) Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα, σε έξι τα εκατό (6%), πλέον ένα τα εκατό (1%) για κάθε έτος, το οποίο παρήλθε από το επόμενο έτος της κατασκευής μέχρι το έτος της απόκτησης.

[Αρχή Τροποποίησης]

(3) Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα, χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων, το

ποσοστό απόσβεσης ορίζεται σε είκοσι τα εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκ- μετάλλευσής τους υπό ελληνική σημαία, σε δέκα τα εκατό (10%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τα εκατό (5%) για το έκτο και καθένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσής τους - *ΑΝΤΙΚ. ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡ. 13 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 2954/01, ΦΕΚ-255 Α'. ΙΣΧΥΣ ΑΠΟ 2-11-01 [Τέλος Τροποποίησης].*

(4) Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές από διατάξεις ειδικών νόμων» .

12. Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελίδα 14.

Παπός Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 101.
13. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ευμορφία, 2001 : «Γενική Λογιστική» (3^η έκδοση - βελτιωμένη με €), εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, σελίδες 16-17.
14. Βλέπε σελίδα 7 της παρούσας διπλωματικής εργασίας.
15. Λεκαράκου-Νιζάμη Αικατερίνη, Παπασπύρου Άγγελος, 2001 : «Ναυτιλιακή Λογιστική» (4^η έκδοση), εκδόσεις Κλεινιάς, Πειραιάς, σελίδα 93.
16. Αποστόλου Απόστολος, 2003 : «Αξία Πλοίων και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.
17. Δρ Πρωτονόλης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 61.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΛΟΙΟΥ

3.1 Έννοια του Όρου στη Ναυτιλιακή Λογιστική

Είναι γνωστό ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από μια οικονομική μονάδα, χάνουν κάθε χρόνο ένα μέρος της αξίας τους (1). Η ελάττωση αυτή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που όπως έχει ήδη αναφερθεί σε αυτή την εργασία χαρακτηρίζεται με τον όρο απόσβεση, είναι ανάλογη της χρησιμότητας ή της απώλειας της παραγωγικής ικανότητας του παγίου. Σε αυτό το σημείο λοιπόν κρίνεται απαραίτητη η αναζήτηση των αιτιών της μείωσης αυτής. Ο εντοπισμός τους επιτρέπει τον καθορισμό του εξόδου της απόσβεσης κατά τρόπο συστηματικό και λιγότερο υποκειμενικό.

Τα κυριότερα αίτια μείωσης της χρησιμότητας είναι τ' ακόλουθα :

1. Ο χρόνος και η ένταση της εκμετάλλευσης (λειτουργίας) ενός παγίου ως παραγωγικό μέσο, επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την έκταση και το ρυθμό μείωσης της χρησιμότητάς του. Λιγότερο καθοριστική είναι η επίδραση των συνθηκών λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας των εργασιών της συντήρησής τους στην επιβάρυνση της μείωσης της χρησιμότητάς τους.
2. Η πάροδος του χρόνου είναι ίσως η μοναδική αιτία μείωσης της χρησιμότητας των περισσότερων άυλων παγίων, όπως εμπορικά σήματα, ευρεσιτεχνίες και διάφορα δικαιώματα. Για παράδειγμα, η αξία του δικαιώματος μιας ευρεσιτεχνίας μειώνεται με την πάροδο του χρόνου και χάνεται τελείως στο τέλος της εικοσαετίας, ασχέτως αν αξιοποιήθηκε ή όχι το δικαίωμα στο διάστημα αυτό.
3. Η χρησιμότητα των παγίων μειώνεται δραστικά στην περίπτωση της οικονομικής απαξίωσης. Οικονομικά απαξιωμένα είναι τα πάγια των οποίων η εκμετάλλευση είναι πλέον οικονομικά ασύμφορη. Αυτό συμβαίνει όταν νέα, τεχνολογικά εξελιγμένα, πάγια π.χ. νέα γενιά ηλεκτρονικών υπολογιστών, πιο οικονομικοί κινητήρες αεροπλάνων κ.λπ. παράγουν το ίδιο έργο πιο οικονομικά ή όταν με το ίδιο κόστος παράγουν έργο που είναι

ποσοτικά και ποιοτικά ανώτερο από αυτό που παράγουν τα υπάρχοντα. Απαξιωμένα θεωρούνται και εκείνα τα πάγια που δεν είναι πια σε θέση να παράγουν τα νέα προϊόντα και τις υπηρεσίες που ζητά το καταναλωτικό κοινό και άρα δημιουργείται άνιση ανταγωνιστικότητα.

4. Μια ακόμα αιτία είναι η ανεπάρκεια των παγίων. Ανεπαρκή είναι τα πάγια, τα οποία δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις νέες συνθήκες παραγωγής, στην αυξημένη κλίμακα των εργασιών, στην αλλαγή του αντικειμένου της δραστηριότητας της επιχείρησης κ.λπ. Για παράδειγμα ένα μηχάνημα που παράγει πλαστικά υλικά συσκευασίας από συγκεκριμένη πρώτη ύλη και δεν μπορεί να επεξεργασθεί μια καλύτερη ή φθηνότερη πρώτη ύλη για την παραγωγή του ίδιου προϊόντος, θεωρείται ανεπαρκές.

Υπάρχουν βέβαια και άλλοι λόγοι οι οποίοι μπορούν να προκαλέσουν μείωση της αξίας ενός παγίου στοιχείου, όπως είναι για παράδειγμα η εξάντληση του μεταλλεύματος σε ένα ορυχείο, η αχρήστευση ιαματικής πηγής και διάφορα άλλα που όμως δεν θα μας απασχολήσουν στα πλαίσια αυτής της εργασίας αφού δεν σχετίζονται με τις αποσβέσεις στη ναυτιλία.

Με τις διαπιστώσεις αυτές δεν υπάρχει αμφιβολία ότι και το πλοίο ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, υφίσταται όλες τις παραπάνω φθορές και θα έρθει κάποτε η στιγμή που δεν θα είναι πια κατάλληλο να εκτελεί τον προορισμό του ως μέσο θαλάσσιας μεταφοράς.

Όσον αφορά στη φθορά «χρήσης» μπορούμε να πούμε ότι σε ορισμένη έκταση αποκαθίσταται με τις επισκευές, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι μπορεί να επανέλθει το πλοίο στην κατάσταση που ήταν όταν ήταν καινούριο.

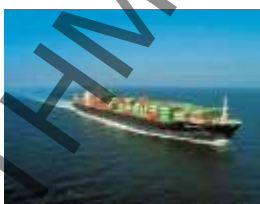
Όσον αφορά στις τελειοποιήσεις, αν και ήταν ραγδαίες κατά την τελευταία εικοσαετία τόσο στην αυξημένη χωρητικότητα όσο και στα σύγχρονα αυτοματοποιημένα όργανα ναυσιπλοΐας, μπορούμε να πούμε ότι δεν προκάλεσαν απαξίωση των παλαιότερων πλοίων πριν την κανονική περίοδο της ζωής τους. Αυτό μπορεί ν' αποδοθεί στην αύξηση των παγκόσμιων μεταφορικών αναγκών που επέβαλε την παράταση της κανονικής ζωής των πλοίων – πράγματι υπάρχουν πολλά παραδείγματα όπου σε εποχές υψηλών ναύλων χρησιμοποιήθηκαν επικερδώς υπερήλικα πλοία παρά τα εξογκωμένα λόγω της ηλικίας τους ασφάλιστρα, αλλά και τα αυξημένα έξοδα εκμετάλλευσης –.

Απομένει λοιπόν ως τρίτος λόγος απαξίωσης του πλοίου η φυσιολογική αχρήστευσή του από την πάροδο του χρόνου, διότι θα έρθει η ώρα όπου ακόμα και κάτω από τις πιο ευμενείς συνθήκες η εκμετάλλευση του θα είναι αντιοικονομική και θα πρέπει να οδηγηθεί στη διάλυση (scrapping).

Η διάρκεια ζωής του πλοίου μπορεί να υπολογιστεί με σχετική ακρίβεια αν ληφθούν υπόψη :

- Τα τεχνικά στοιχεία της κατασκευής του.
- Το μέσο πρόωσης (μηχανές εσωτερικής καύσης ή ατμοστρόβιλοι).
- Το είδος του φορτίου που συνήθως μεταφέρει (ξηρά φορτία, αργό πετρέλαιο, προϊόντα απόσταξης).

Μια συνετή λοιπόν διαχείριση του πλοίου επιβάλλει κατ' αρχήν, στα ετήσια έξοδα εκμετάλλευσης να συμπεριλαμβάνονται και οι ανάλογες αποσβέσεις.



EIKONA 2

3.2 Έλεγχος Αποσβέσεων

Η σύγχρονη αντίληψη τοποθετεί το θέμα των αποσβέσεων σε άλλη βάση (2). Η απόσβεση αποτελεί έξοδο της επιχείρησης το οποίο μέσα στο πλαίσιο της λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι το κόστος απλά των υπηρεσιών των παγίων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία του στοιχείου που αποσβένεται και κατ' επέκταση, την αξία των υπηρεσιών που αναλώθηκαν. Σκοπός της είναι η αντικατάσταση αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ώστε η επιχείρηση να διατηρεί ανέπαφη την παραγωγική της δυναμικότητα.

Ο παραπάνω ορισμός των αποσβέσεων ανταποκρίνεται στην Αρχή της Αντιπαράθεσης

των εσόδων και εξόδων μιας λογιστικής περιόδου (Matching Principle) (3). Σε ό,τι αφορά στη ναυτιλία, το πλοίο από νομικής πλευράς και σε ό,τι αφορά στη νηολόγησή του, στην αποθήκευσή του κ.λπ. θεωρείται ως ακίνητο, ενώ αντίθετα η αγοραπωλησία του αντιμετωπίζεται όπως και των κινητών πραγμάτων. Με τον όρο πλοίο εννοείται τόσο το σώμα (περίβλημα) του πλοίου όσο και τα μηχανήματα, καθώς και τα άλλα κινητά και ακίνητα πράγματα που είναι απαραίτητα για την λειτουργία του πλοίου (γερανοί, άγκυρες, αρχικά εφόδια καταστρώματος, μηχανής, καμπίνας κ.λπ.) (4).

Στη Ναυτιλιακή Λογιστική σε σύγκριση με τις λοιπές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις, οι οποίες αποτελούν σημαντικό στοιχείο του κόστους εκμετάλλευσης, έχουν άλλη «φιλοσοφία». Υπάρχουν διάφορες απόψεις επί της σκοπιμότητας των λογιστικών αποσβέσεων καθώς και της έννοιας του όρου «απόσβεση» στη ναυτιλία.

Η ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση του πλοίου επιτρέπει την απομάκρυνση της ναυτιλιακής επιχείρησης από τις φορολογικές αποσβέσεις, που αλλοιώνουν και διαφοροποιούν την εικόνα των Οικονομικών Καταστάσεων. Ακόμη περισσότερο, η ναυτιλιακή επιχείρηση αποδεσμεύεται από τις πρόσθετες (φορολογικές) αποσβέσεις, που νοθεύουν τα Αποτελέσματα Χρήσης και τους Ισολογισμούς.

Θα ήταν παράλειψη όμως αν δεν λαμβάναμε υπόψη τη νομική πλευρά των αποσβέσεων, που καθιερώνει η Νομοθεσία για τις Ανώνυμες Εταιρίες και κατ' επέκταση, για τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης. Η νομική αυτή άποψη είναι εμφανές ότι δεν αντικατοπτρίζει τις σύγχρονες αντιλήψεις. Ωστόσο, το πρόβλημα των αποσβέσεων, στο πλαίσιο των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, αντιμετωπίζεται -και πρέπει- ανεξάρτητα από τους φορολογικούς και νομικούς ορισμούς και διαδικασίες.

Μεταξύ των μειονεκτημάτων (5) που κληρονομούνται για την αγορά νέων πλοίων, είναι και οι ακατάλληλες αποσβέσεις του πλοίου κατά τη διάρκεια της ζωής του, καθ' όσον δεν παρέχουν τ' απαραίτητα κεφάλαια για την αντικατάστασή του. Σε πολλές χώρες, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αρχική αξία και όχι στην τιμή αντικατάστασης (τρέχουσα τιμή), που είναι μεγαλύτερη λόγω του πληθωρισμού.

Σε όλα τα παραπάνω συνοψίζονται τα επιχειρήματα που παρουσιάζονται στην πράξη για τη μη διενέργεια αποσβέσεων ή τη διενέργεια των αποσβέσεων στην αξία αντικαταστάσεως του πλοίου. Πολλές ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν υπολογίζουν αποσβέσεις και κατά συνέπεια δεν επιμερίζουν τη δαπάνη των αποσβέσεων στους λογαριασμούς της Εκμετάλλευσης.

Οπωσδήποτε, η τακτική αυτή έχει τη δικαιολογία της. Τα εμπορικά πλοία αγοράζονται και πωλούνται κατά τέτοιο χρονικό ρυθμό που δεν προσομοιάζει με την τακτική ανανέωσης των παγίων στοιχείων άλλων επιχειρήσεων. Περαιτέρω η αξία των πλοίων, εκτός των άλλων, εξαρτάται από τη ναυλαγορά. Κατά συνέπεια, η υπολειμματική αξία αυτών, συνεχώς και ευρέως διακυμαίνεται.

Είναι γεγονός, ότι η αξία του πλοίου διαμορφώνεται στην αγορά επηρεαζόμενη από πολλούς παράγοντες, όπως από τη συσχέτιση της προσφερόμενης και της ζητούμενης χωρητικότητας για θαλάσσιες μεταφορές, τους ναύλους που διαμορφώνονται κ.λπ. Συνεπώς, είναι ενδεχόμενο, εκτός από τις μεταβολές του πληθωρισμού, να έχουμε διακυμάνσεις – και πολλές φορές σημαντικές – στην αξία των πλοίων, όταν υπάρχουν διαταραχές στην ισορροπία των παραγόντων που άμεσα ή έμμεσα, επηρεάζουν τη διαμόρφωσή της. Οι διακυμάνσεις στην τρέχουσα αξία των πλοίων δεν αποτελούν επιχείρημα για τη διενέργεια αποσβέσεων πάνω στην αξία αντικατάστασης, γιατί στην περίπτωση αυτή απομακρυνόμαστε από την Αρχή της Αντιπαράθεσης των εσόδων – εξόδων (Matching Principle) μιας λογιστικής περιόδου, αλλά και από τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Με τον όρο ιστορικό (απολογιστικό) κόστος εννοείται (6) εκείνο το κόστος που καταρτίζεται όταν τελειώνει το ταξίδι ή η χρονοναύλωση, χρησιμοποιώντας πραγματικές τιμές στα διάφορα έξοδα και φυσικά διαφέρει από το πρότυπο και το προϋπολογιστικό κόστος.

Η μη διενέργεια αποσβέσεων επίσης, αντίκειται στην ανωτέρω Λογιστική Αρχή, που οδηγεί μοιραία σε εσφαλμένη διανομή κεφαλαίων και όχι πραγματικών κερδών. Πάντως επειδή το πλοίο έχει ως προορισμό την μόνιμη και διαρκή χρησιμοποίησή του από την επιχείρηση για την δημιουργία εσόδου, πρέπει (κατά την γνώμη μου που συμφωνεί με την λογιστική θεωρία) να γίνει επιμερισμός σταδιακά του κόστους του πλοίου (με τις αποσβέσεις εντός της προσδοκώμενης ωφέλιμης παραγωγικής ζωής του) (7).

Είναι λοιπόν εμφανής η ανάγκη για τη διενέργεια αποσβέσεων. Η ανεπάρκεια των αποσβέσεων για την αντικατάσταση του πλοίου χρειάζεται ν' αντιμετωπίζεται διαφορετικά (8). Όπως κάθε επιχείρηση φροντίζει για το σχηματισμό προβλέψεων υποτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων, άρα και η ναυτιλιακή επιχείρηση, εφαρμόζοντας την Αρχή της Συντηρητικότητας, πρέπει να σχηματίζει κατάλληλα αποθεματικά κατά τη διανομή κερδών, προς αντιμετώπιση του προβλήματος της ανεπάρκειας των αποσβέσεων. Η άποψη ότι είναι δυνατή η διενέργεια αποσβέσεων καθ' υπέρβαση των νομίμων, προσκρούει στις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας των εμπορικών εταιριών.

Η λογιστική θεωρία και πράξη έχει επινοήσει πολλές μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων (9). Δεν θα επεκταθούμε περισσότερο στην ανάπτυξη των μεθόδων αυτών και στην αντιπαράθεση μειονεκτημάτων και πλεονεκτημάτων κάθε μίας, καθόσον δεν emπίπτουν στο σκοπό της παρούσας εργασίας. Στη συνέχεια όμως θα τονίσουμε την Αρχή της **μη αλλαγής της μεθόδου** που εφαρμόζεται (10).

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων χρειάζεται να είναι γνωστή η ωφέλιμη ζωή του πλοίου. Ως ωφέλιμη ζωή ενός πλοίου θεωρείται η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το πλοίο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά για την επιχείρηση. Συνήθως, αυτή υπολογίζεται σε 20 – 25 έτη ή και περισσότερο (έστω και αν η πραγματική διάρκεια της ζωής ενός πλοίου κυμαίνεται μεταξύ 30 – 45 έτη), ανάλογα με τον τύπο του δεξαμενόπλοιου (11). Δεν υπάρχουν ενιαίοι κανόνες υπολογισμού της ωφέλιμης ζωής του πλοίου από τη στιγμή που η Φορολογική Νομοθεσία ή η Εμπορική Νομοθεσία, κατά τις επιδιώξεις της, καθορίζει διαφορετικά σε κάθε χώρα, την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των πλοίων. Η ελληνική Νομοθεσία γενικότερα δεν ορίζει συντελεστές απόσβεσης για τα πλοία χωρητικότητας φορτίου άνω των 500 τόνων (ΠΔ 88/1973) και επομένως, η ναυτιλιακή επιχείρηση είναι ελεύθερη να επιλέγει το συντελεστή απόσβεσης, αλλά και τη μέθοδο που θα ακολουθήσει.

Συνήθως τα πλοία ξηρού φορτίου που κινούνται με μηχανές εσωτερικής καύσης υπολογίζουν εικοσαετή επικερδή εκμετάλλευση, ενώ για τα δεξαμενόπλοια που μεταφέρουν αργό πετρέλαιο (crude oil) η ηλικία των 15 ετών θεωρείται σαν το ανώτατο όριο, που μπορεί να μειωθεί περισσότερο αν το πλοίο μεταφέρει προϊόντα απόσταξης του πετρελαίου. Από τους τεχνικούς υποστηρίζεται ότι όσο ψιλότερο είναι το υγρό προϊόν του πετρελαίου που μεταφέρεται τόσο η φθορά του πλοίου είναι ταχύτερη (12). Το ορθό θα είναι η χρησιμοποίηση του βάσει των τεχνικών προδιαγραφών του ναυπηγείου.

Το «κενό» χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από την εμφάνιση των «πλοίων» σε τιμή κτήσης και τον μη λογισμό αποσβέσεων, μπορεί να επιλυθεί, με την παράθεση στον Ισολογισμό της αγοραίας αξίας του πλοίου με βάση αποτίμηση από οίκο εκτιμητών διεθνούς κύρους ή/ και με το ασφαλισμένο ποσό κατά παντός κινδύνου (all risks) ως προς το σκάφος και τη μηχανή του πλοίου (H & M), ή/ και την επιπρόσθετη ασφάλεια έναντι ζημιών σε περίπτωση πολέμου (war risks) και για ευθύνη έναντι τρίτων (P & I) (13).

Κάνοντας ένα παραλληλισμό με τους ορισμούς του όρου απόσβεση που έχουν ήδη αναφερθεί (14), ως απόσβεση πλοίου εννοούμε τη χρονική κατανομή της αξίας κτήσεως του

πλοίου και υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του με συνακόλουθο, τη λογιστική απεικόνιση και τον καταλογισμό του σε κάθε μια χρήση. Η απόσβεση είναι δαπάνη που όμως δεν εκφράζεται σε μετρητά (άυλη) και ως δαπάνη εμφανίζεται στα Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης – Χρήσης, ενώ ταυτόχρονα μειώνει την αξία του πλοίου.

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πλοίου που επέρχεται από κάποιο ή κάποιους από τους λόγους που αναφέρονται παραπάνω στην παρούσα εργασία (15). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώνει (16) μια μόνο μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων, τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης (straight line method). Την ίδια μέθοδο επιβάλλει και η Φορολογική Νομοθεσία (17).

Ο τύπος με τον οποίο υπολογίζεται η ετήσια απόσβεση είναι ο εξής:

$$\text{Ετήσια Απόσβεση} = \frac{\text{Αξία Πλοίου (Κόστος Κτήσης)} - \text{Υπολειμματική Αξία}}{\text{Έτη Ωφέλιμης Ζωής Πλοίου}} \quad \text{ή} \quad D = \frac{c - s}{n}$$

Αποσβεστέα αξία ενός πλοίου, είναι το ιστορικό κόστος του μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία εφόσον αυτή είναι αξιόλογη (18). Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην επιχείρηση (19).

Ως υπολειμματική αξία θεωρείται αυτή που προκύπτει από την πώληση του πλοίου προς διάλυση και υπολογίζεται ανά βάρους σιδήρου σε L.W.T. (Light Weight Tons) (20), δηλαδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του (21). Είναι η αξία του πλοίου από το βάρος του σε χάλυβα. Το βάρος του πλοίου, σύμφωνα με την αρχή του Αρχιμήδη, είναι το βάρος του εκτοπίσματος του πλοίου εν πλω.

Η αποσβεστέα αξία ενός πλοίου είναι δεδομένη και δεν μπορεί να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, εκτός από την αναπροσαρμογή της ύστερα από διάταξη του νόμου ή λόγω νέων συνθηκών και βελτίωσης του πλοίου. Αντίθετα η υπολειμματική αξία του (ship's scrap value) υπόκειται – και είναι φυσιολογικό – στις διακυμάνσεις της αγοράς. Είναι

λοιπόν ορθότερο ν' αναπροσαρμόζεται, αν όχι κατά έτος, τουλάχιστο κατά διαστήματα, εφόσον διαπιστώνεται υποτίμησή της, χάριν της αρχής της συντηρητικότητας. Αυτή είναι και η βασική διαφορά της μεθόδου αυτής ανάμεσα στα πλοία και τα άλλα πάγια που υπολογίζεται η ετήσια απόσβεση μια φορά στην αρχή της ωφέλιμης ζωής του και κάθε χρόνο αφαιρείται το ίδιο ποσό από την αναπόσβεστη αξία του. Η ανατίμηση της υπολειμματικής αξίας δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, για τον προαναφερόμενο λόγο (Αρχή της Συντηρητικότητας). Πολλές εταιρίες χάριν ευκολίας και πρακτικότητας δεν αναπροσαρμόζουν ούτε την υποτιμημένη υπολειμματική αξία.

Είναι σαφές ότι, η μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων δεν πρέπει να αλλάζει. Από την αρχή αυτή δικαιολογείται απόκλιση μόνο όταν η μεταβολή των συνθηκών το επιβάλλει, όπως στην περίπτωση αλλαγής μεθόδου από την επιχείρηση ή επανεκτίμησης της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας. Γίνεται αντιληπτό, ότι μόνο στην περίπτωση αλλαγής της μεθόδου απαιτείται να γίνει η κατάλληλη προσαρμογή και στις συσσωρευμένες αποσβέσεις των παγίων, ενώ στην περίπτωση των επανεκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας, δεν χρειάζεται αναπροσαρμογή των σωρευμένων αποσβέσεων.

ΠΗΓΕΣ-ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ-ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Παπός Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 174.
Χαραλάμπος Αντώνης, 1977 : «Στοιχεία Ναυτιλιακής Λογιστικής» (2^η έκδοση), Αθήνα, σελίδα 152.
2. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 371.
3. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 371.
4. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας

- Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδες 19-21.
5. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, Σεπτέμβριος 2005: «Ειδικά Θέματα Λογιστικής Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων» (6^η έκδοση), περιληπτικές σημειώσεις για σπουδαστές του Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα, σελ. 112.
 6. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελ. 39.
 7. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδες 18-19.
 8. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, σελίδα 373.
 9. Ενδεικτική απαρίθμηση των μεθόδων :

Μέθοδος σταθερού ποσού (straight line method), Μέθοδος των ωρών εργασίας (service hours method), Μέθοδος των μονάδων παραγωγής (unit of output method), Μέθοδος του αθροίσματος του αριθμού των ετών (sum of years digits), Μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης βάσης (fixed percentage on declining base), Μέθοδος του διπλάσιου ποσού επί μειούμενης βάσης (double declining balance), Μέθοδος της ράντας (annuity method), Μέθοδος του συσσωρευμένου κεφαλαίου (sinking fund method)

Για περισσότερα βλέπε: Παπιάς Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελίδα 186.
 10. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, Νο 4 (IASC) : *Η μέθοδος αποσβέσεως που έχει επιλεγεί, πρέπει να εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν μεταβολή των συνθηκών δικαιολογεί την αλλαγή της, που πρέπει όμως να γνωστοποιείται και να προσδιορίζεται η ποσοτική επίδραση αυτής και η αιτία.*

11. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 20.
Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελίδα 46.
12. Χαραλάμπους Αντώνης, 1977 : «Στοιχεία Ναυτιλιακής Λογιστικής» (2^η έκδοση), Αθήνα, σελίδα 154.
13. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελ 19-21.
14. Βλέπε σελίδα 17 της παρούσας διπλωματικής εργασίας.
15. Βλέπε σελίδες 29-30 της παρούσας διπλωματικής εργασίας.
16. «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» (2^η έκδοση), 1987, ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα, σελίδα 275.
17. Ν. 2238/94 άρθρο 31.
18. Παπαγιάννης Νικόλαος, άρθρο, 12 Απριλίου 2006 : «Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια –Συντελεστές – Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις», Ναυτεμπορική.
19. Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελίδα 47.
20. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελ 19-21.
21. Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελίδα 47.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η Λογιστική έχει κάνει τεράστιες προσπάθειες προς την κατεύθυνση δημιουργίας μιας κοινής ορολογίας, παρά τις δυσκολίες που παρουσιάζει ένα τέτοιο εγχείρημα τυποποίησης της λογιστικής ορολογίας και ενιαίας εμφάνισης των Οικονομικών Καταστάσεων (1). Στα πλαίσια αυτά εντάσσονται τα διάφορα εθνικά και κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, μεταξύ αυτών και το ελληνικό. Ακόμα διάφορες υπηρεσίες και επιτροπές με ειδικές ρυθμίσεις όπως η SEC και τα F.A.S.B. στις Η.Π.Α., τα PSSAP και Exposure Drafts της Μεγάλης Βρετανίας, τα ΔΛΠ. και οι κατευθυντήριες οδηγίες (κυρίως η τέταρτη και έβδομη) της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπου καθορίζονται τα σχετικά με τη δημοσίευση των βασικών λογιστικών πινάκων και καταστάσεων πληροφοριών.

Ανταποκρινόμενη στην ανάγκη λήψης μέτρων για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των Λογιστικών Καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες στις Χρηματιστηριακές Αγορές επιχειρήσεις, και για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε «Ανακοίνωση» (2), στην οποία προτείνεται ότι το αργότερο μέχρι το 2005 η κατάρτιση των Ενοποιημένων Λογιστικών Καταστάσεων των εισηγμένων κοινοτικών επιχειρήσεων υποχρεωτικά και προαιρετικά για τις λοιπές εταιρείες, θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο σύνολο Λογιστικών Προτύπων.

Η Επιτροπή εξέφρασε την προτίμησή της για τα ΔΛΠ, όσον αφορά στο σύνολο των προτύπων που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι κοινοτικές επιχειρήσεις. Ομοίως η I.O.S.Co. είχε ήδη ζητήσει από το 1998, από την τότε IASC (Νυν IASB) να αναπτύξει ένα σύνολο Λογιστικών Προτύπων τα οποία θα γίνονται αποδεκτά από τα Χρηματιστήρια. Επίσης πρόσφατα και η C.E.S.R. – Ευρωπαϊκό τμήμα της I.O.S.Co. – που έχει αναλάβει να προτείνει μεθόδους και μηχανισμούς ομοιόμορφης επιβολής Λογιστικών Προτύπων για τις εισηγμένες εταιρείες στα Ευρωπαϊκά Χρηματιστήρια, εξέφρασε την προτίμησή της για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αναπτύσσονται από το Συμβούλιο της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, (IASB), σκοπός της οποίας ήταν από την ίδρυσή της (1973),

η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου Παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή παραδοχών, βάσεων προτίμησης, ορισμών, κανόνων και τύπων, που οριοθετούν ένα παραδεγμένο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων που απευθύνονται κυρίως στους εξωτερικούς χρήστες αυτών (3). Η συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια σοβαρή διαδικασία καθώς η Λογιστική αποτελεί την κινητήρια δύναμη για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων και των οικονομιών.

Το αίτημα λοιπόν για τυποποίηση και κοινό λεξιλόγιο αποτελεί ένα από τα κυρίαρχα προβλήματα στο χώρο της σύγχρονης Λογιστικής, καθώς οι ανάγκες για περισσότερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση απαιτούν ένα σύστημα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, που να προσφέρει περισσότερη διαφάνεια, συγκρισιμότητα και συνοχή.

Υπάρχουν ορισμένοι σημαντικοί λόγοι που συνηγορούν υπέρ της έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και επιβάλλουν την εφαρμογή τους σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι λόγοι αυτοί είναι περισσότερο στρατηγικής και χρηματοοικονομικής φύσης και λιγότερο λογιστικής.

Η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομογενοποίηση των Ισολογισμών και των Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσης των επιχειρήσεων ανά τον κόσμο. Η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας για εναρμόνιση των κανόνων, Λογιστικών Αρχών και Διαδικασιών ως προς τη σύνταξη και την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Αυτή η διαδικασία της ομοιογένειας στην απεικόνιση των Οικονομικών Καταστάσεων είναι απαραίτητη δεδομένου ότι συνεχώς πραγματοποιούνται διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων. Συγχρόνως η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιβάλλεται και από την ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων και επίτευξης διαλόγου με τους μετόχους (4).

Επιπλέον, αδιαμφισβήτητο γεγονός είναι και η κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η οποία πηγάζει κατά μεγάλο ποσοστό από τα επιχειρηματικά σκάνδαλα που εκδηλώθηκαν τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρώπη (5). Το γεγονός αυτό καθιστά αναγκαία την εφαρμογή ενιαίων Λογιστικών Προτύπων προκειμένου να εξασφαλιστεί η απαιτούμενη «διαφάνεια» που χρειάζονται οι ανά τον κόσμο επενδυτές,

πελάτες και προμηθευτές. Τίθεται βέβαια το ερώτημα αν με την επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα περιοριστούν οι λογιστικές αυθαιρεσίες, οι οποίες πραγματοποιούνται για να εξωραΐσουν την εικόνα και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης. Η απάντηση που δίνεται από τους ειδήμονες στην αγορά είναι ότι με αυτό τον τρόπο γίνεται ένα σημαντικό βήμα για τον αποτελεσματικό περιορισμό τους.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις μεταβάλλει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Μάλιστα αν σταθεί κανείς στο χώρο της ναυτιλίας, όπου η χώρα παίζει πολύ σπουδαίο ρόλο σε παγκόσμιο επίπεδο, τότε η ανάγκη αυτή γίνεται επιτακτική. Ειδικότερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας χρειάζεται για τη συμπλήρωση και αναθεώρηση των Λογιστικών Αρχών. Το ισχύον ελληνικό λογιστικό σύστημα χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό. Συχνά δεν καλύπτει τις σύγχρονες λειτουργίες της επιχείρησης, καθώς περιορίζεται μόνο στην απλή λογιστική αποτίμηση, όπως για παράδειγμα, η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) που στη ναυτιλία βρίσκει μεγάλη εφαρμογή στο εξωτερικό καθώς και οι συγχωνεύσεις.

Επιπλέον ο αντίκτυπος από τα αρνητικά φαινόμενα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών κατά την περίοδο 1999-2000 επιβάλλουν τη χρήση ενός αυστηρότερου και πιο αξιόπιστου διεθνούς συστήματος. Το πλημμελές ισχύον λογιστικό σύστημα θεωρείται σε μεγάλο βαθμό συνυπεύθυνο για τα χρηματιστηριακά γεγονότα εκείνης της περιόδου. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα εξαλείψει ή τουλάχιστο θα περιορίσει τέτοια φαινόμενα στο μέλλον (6).

Αν τώρα εξετάσει κανείς την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις θα παρατηρήσει ότι υπάρχουν ορισμένα προβλήματα εξαιτίας της ιδιαίτερης μεταχείρισης και της φορολογικής κυρίως έννοιας των επιχειρήσεων αυτών στην Ελλάδα. Το πλαίσιο των λογιστικών κανόνων οι οποίοι διέπουν τη σύνταξη των Λογιστικών Καταστάσεων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων εισηγμένων ή μη, ορίζονται, από το νόμο 2190/20 περί Α.Ε. (όπως ισχύει σήμερα), τα Λογιστικά Πρότυπα τα οποία ορίζονται από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, τις ερμηνευτικές εγκυκλίους του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) και από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Οι ισχύουσες διατάξεις της Ελληνικής Λογιστικής Πρακτικής (Ε.Λ.Π.), έχουν διαφορές, αλλά και πλήρη ή μερική απουσία λογιστικών χειρισμών που προβλέπεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα προβλήματα αυτά αντιμετωπίζουν από την 1/1/2003, οι

εισηγμένες, στην κύρια ή παράλληλη αγορά του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών, ναυτιλιακές επιχειρήσεις καθώς και όσες εφαρμόζουν εθελούσια τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (7). Αξίζει εδώ να αναφερθεί ότι μερικές ναυτιλιακές επιχειρήσεις τα εφαρμόζουν μερικώς, αν και δεν επιτρέπεται η μερική εφαρμογή τους. Επίσης ορισμένες άλλες εφαρμόζουν τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα, επειδή αυτό επιτάσσεται είτε από τα Χρηματιστήρια εκτός Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών που είναι εισηγμένες, είτε από τα Πιστωτικά Ιδρύματα που έχουν τυχόν δανειοδοτηθεί.

Συγκεκριμένα το πρότυπο 16 που αναφέρεται στα πάγια και τις αποσβέσεις τους (Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις) όπου για τις ναυτιλιακές είναι τα πλοία, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται που προβλέπονται από τη Φορολογική Νομοθεσία (ΠΔ 100/98) που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπούς συντελεστές. Αντίθετα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπουν ότι οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις εμφανίζονται είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένη αξία με βάση εκτίμηση επαγγελματιών εκτιμητών. Παράλληλα οι αποσβέσεις παγίων υπολογίζονται σύμφωνα με τη διάρκεια ζωής του ενσώματου παγίου. Η πρακτική αυτή εμφανίζεται στις περισσότερες ναυτιλιακές επιχειρήσεις της ποντοπόρου ναυτιλίας (8). Παρακάτω παραθέτονται οι διαφορές του Προτύπου 16 και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου συνολικά.

4.2 Οφέλη από την Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Από όλα τα παραπάνω γίνεται εύκολα κατανοητό, πόσα πολλά οφέλη υπάρχουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όχι μόνο στις ναυτιλιακές που είναι και το βασικό αντικείμενο αυτής της εργασίας αλλά και σε όλες τις επιχειρήσεις. Άλλωστε η εικόνα της ελληνικής οικονομίας δεν διαμορφώνεται μόνο από τη ναυτιλία αλλά από όλες τις κατηγορίες επιχειρήσεων. Απαιτείται λοιπόν, να αναφερθούν συνοπτικά ορισμένα θετικά οφέλη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο για τις ελληνικές (ναυτιλιακές) επιχειρήσεις όσο και για τους επενδυτές.

Με την υιοθέτησή τους από τις επιχειρήσεις του εσωτερικού, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, καθώς και από τους ομίλους τους, εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις Οικονομικές Καταστάσεις. Ταυτόχρονα παρέχεται η

δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στα Χρηματιστήρια του εξωτερικού.

Συμβάλλουν επίσης, στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές και τους θεσμικούς επενδυτές. Μέσω των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δίνεται η δυνατότητα να παρατηρηθούν συγκριτικά οι διαφοροποιήσεις που επέρχονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιριών μεταξύ των Διεθνών και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Ειδικότερα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφέρονται στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών τόσο προς τα διευθυντικά στελέχη μιας εταιρίας όσο και προς τους επενδυτές και τις εποπτικές αρχές. Η πρώτη περίπτωση είναι ουσιαστικά μια εσωτερική διαδικασία, όπου οι πληροφορίες είναι περισσότερο υποκειμενικές, αλλά παράλληλα χρήσιμες και επιθυμητές από τη διοίκηση για τη λήψη των κατάλληλων επιχειρηματικών αποφάσεων. Η δεύτερη περίπτωση απευθύνεται στο επενδυτικό κοινό, το οποίο έχει ανάγκη από έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας των εταιριών, με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων τους (9).

Επιπλέον, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτυπώνεται η αξία μιας επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (fair value) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Σε περίπτωση που η αποτίμηση στις αγοραίες τιμές δεν είναι εφικτή, ορίζεται εκτιμητής, ο οποίος αποφασίζει ειδικά και υπεύθυνα. Ακόμη, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαχωρίζουν και συνυπολογίζουν τα κέρδη μιας επιχείρησης που προέρχονται μόνο από τη βασική της δραστηριότητα. Σε ό,τι αφορά στην πραγματική αξία και την κερδοφορία μιας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι μπορούν να εμποδίσουν φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία (10).

Ένα επιπλέον πλεονέκτημα, είναι η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών καθώς και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο. Ο έλεγχος αποτελεί θεμελιώδη ανάγκη της παγκόσμιας οικονομίας για αυτό το λόγο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ευνοούν

λογιστικά λάθη, παραλείψεις ή απάτες. Ως εκ τούτου, συμβάλλουν στην αποτροπή δυσάρεστων φαινομένων και στη δημιουργία ενός ευνοϊκού κλίματος εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές. Σκοπός είναι η διασφάλιση της ποιότητας και της αντικειμενικότητας των λογιστικών ελέγχων.

Η καθιέρωση των κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις Κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των Κεφαλαιαγορών – συμπεριλαμβανομένης και της ελληνικής – με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης προς τους επενδυτές. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους των κεφαλαίων για τις επιχειρήσεις (μέσω δανείων και χρηματιστηριακών πόρων) και θα βελτιώσει τους όρους ανταγωνιστικότητας. Αναμένεται επίσης, πως θα διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων (11).

4.3 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 16

Ο σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου (12) είναι να περιγράψει τη Λογιστική των Ενσώματων Ακινητοποιήσεων (ενσώματων παγίων στοιχείων), τα πρωταρχικά θέματα της οποίας είναι :

- Ο σωστός χρόνος της καταχώρησής τους ως περιουσιακών στοιχείων.
- Ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας.
- Ο προσδιορισμός της δαπάνης της απόσβεσής τους.

Το τελευταίο είναι και το θέμα που έχει μεγαλύτερη σημασία, στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Επομένως κρίνεται αναγκαίο να γίνουν ορισμένες παρατηρήσεις στο πως αντιμετωπίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το θέμα αυτό και συγκεκριμένα το Πρότυπο 16. Όπως έχει ειπωθεί ξανά, δεν υπάρχει καμία ειδική αναφορά στα πλοία, αλλά αντιμετωπίζοντας τα ως βασικό πάγιο περιουσιακό στοιχείο της ναυτιλιακής επιχείρησης είναι χρήσιμη η εξέταση του τρόπου που αυτό πρέπει να αποσβένεται.

Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, με κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Μια

επιχείρηση κατανέμει το ποσό που αρχικά αναγνώρισε για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων στα σημαντικά μέρη που το απαρτίζουν και αποσβένει ξεχωριστά κάθε μέρος. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σωστό να αποσβεστεί ξεχωριστά το περίβλημα ενός πλοίου από τις μηχανές του, είτε αυτό ανήκει στην επιχείρηση είτε είναι μισθωμένο με χρηματοοικονομική μίσθωση.

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της απόσβεσης ενός παγίου είναι το αποσβεστέο ποσό (λογιστική αξία – υπολειμματική αξία του παγίου) και η ωφέλιμη ζωή του. Σε αυτό το σημείο αξίζει να επισημανθεί ότι η υπολειμματική αξία είναι συχνά ασήμαντη και επουσιώδη, κάτι που ωστόσο δε συμβαίνει στη ναυτιλία. Αν εφαρμόζεται η βασική μέθοδος αποτίμησης και η υπολειμματική αξία είναι σημαντική, τότε υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσης και δεν αυξάνεται μεταγενέστερα λόγω αλλαγής των τιμών. Αν όμως εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης, τότε και η υπολειμματική αξία χρειάζεται να επανεκτιμάται κατά την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της αξίας του παγίου στοιχείου, κάτι που **επιβάλλεται** να συμβαίνει **στα πλοία** εξ' αιτίας των ραγδαίων μεταβολών στην αξία τους και σε αυτή του σιδήρου.

Όσον αφορά στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του προσδιορίζεται με βάση τους εξής παράγοντες (13) :

- Ø Την αναμενόμενη χρήση του παγίου από την επιχείρηση, σε σχέση με την αναμενόμενη δυναμικότητά του.
- Ø Την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά από λειτουργικούς παράγοντες
- Ø Την τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από διάφορους παράγοντες.
- Ø Τους νομικούς ή παρόμοιους περιορισμούς στη χρήση του παγίου στοιχείου.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, εφαρμόζονται οι παρακάτω τρεις μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων :

§ Σταθερή Μέθοδος Απόσβεσης : Με βάση τη συγκεκριμένη μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Το ποσό υπολογίζεται διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με τα έτη

της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

§ Φθίνουσα Μέθοδος Απόσβεσης : Στην περίπτωση αυτή οι αποσβέσεις βαίνουν προοδευτικά μειούμενες. Υπάρχουν οι εξής δύο παραλλαγές αυτής της μεθόδου :

- ο *Μέθοδος του σταθερού ποσού πάνω στην μειούμενη αξία* όπου οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάση ενός σταθερού ποσού.
- ο *Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως πάνω στην αναπόσβεστη αξία*, όπου το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο παρέχει υπηρεσίες ίδιας αξίας ανά έτος και κατ' επέκταση η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο και ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα των αποσβέσεων.

§ Μέθοδος των Παραγόμενων Μονάδων Προϊόντος : Με τη μέθοδο αυτή επιβαρύνονται τ' αποτελέσματα σύμφωνα με την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου. Η απόσβεση ανά μονάδα προϊόντος προκύπτει διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι το πάγιο θα παράγει σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του.

4.4 Συγκεντρωτικά οι Βασικές Διαφορές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 & του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

4.4.1 Αποτίμηση των Ενσώματων Παγίων μετά την Αρχική Καταχώριση

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις, εκτός αν συντρέχουν λόγοι που απαιτείται να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την πραγματική του αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες ζημιές απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πρέπει να γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές.

Η αύξηση ή η μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου καταχωρείται σε πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων. Ενώ αν η αύξηση αυτή έπεται μιας προγενέστερης απομείωσης της αξίας του στοιχείου καταχωρείται στα έσοδα. Οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνονται με βάση την εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις στην αξία κτήσης και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Κατ' εξαίρεση η αναπροσαρμογή επιτρέπεται με εφαρμογή του ειδικού νόμου 2065/1992, ο οποίος καθιέρωσε ότι στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα.

4.4.2 Έξοδα Κτήσης & Δαπάνες Μεταγενέστερες του Χρόνου Κτήσης Παγίων

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα) βαρύνουν το κόστος του παγίου.

Μεταγενέστερες δαπάνες (δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων) σε ήδη καταχωρημένο στοιχείο ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οφέλη θα υπερβαίνουν τα αρχικά προσδοκώμενα. Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη (δαπάνες επισκευών και συντήρησης) καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης που πραγματοποιείται, δεδομένου ότι δεν αυξάνουν αλλά αποκαθιστούν την αρχικώς προσδοκώμενη κανονική απόδοση.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης θεωρούνται κόστος τρέχουσας μορφής, δηλαδή έξοδα γιατί η χρησιμότητά τους εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας χρήσης. Ενώ οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων αυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου.

4.4.3 Κανόνες που Διέπουν τη Διενέργεια των Αποσβέσεων

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου παγίου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του και η χρησιμοποιούμενη μέθοδος επιβάλλεται ν' αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τ' αποτελέσματα της κάθε χρήσης, εκτός αν κοστολογείται.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Η διενέργεια αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι υποχρεωτική για κάθε στοιχείο και για κάθε χρήστη, ενώ χρειάζεται να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται. Οι αποσβέσεις είναι απαραίτητο να γίνονται κατά τρόπο συστηματικό και ομοιόμορφο και να διενεργούνται με βάση τις ειδικές διατάξεις της Νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά και σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει το ΠΔ 100/1998. Σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτατοι συντελεστές, η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται φορολογικά για τις πρόσθετες αποσβέσεις, ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών, χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπόλοιπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις.

4.4.4 Επανεξέταση της Ωφέλιμης Ζωής των Παγίων Στοιχείων

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και αν οι προσδοκίες είναι σημαντικά διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η δαπάνη απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις επιβάλλεται να αναπροσαρμόζεται.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Νομοθεσία

Η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου δεν επανεξετάζεται αφού δεν λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης. Μόνο οι δαπάνες προσθηκών και βελτίωσης, ως συνέπεια του τρόπου της λογιστικής τους παρακολούθησης, επιμηκύνουν τη διάρκεια απόσβεσης του παγίου.

4.4.5 Επανεξέταση της Μεθόδου Απόσβεσης των Παγίων Στοιχείων

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στα πάγια πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια στοιχεία, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Νομοθεσία

Επιβάλλεται πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου απόσβεσης. Κατ' εξαίρεση οι αποσβέσεις ορισμένων καινούριων μηχανημάτων, που έχουν αποκτηθεί από την 1/1/1998 και έπειτα, μπορούν να διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης αξίας) με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

4.4.6 Αποζημίωση για Ζημιές ή Απομείωση της Αξίας των Παγίων

(α) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Οι απομειώσεις ή οι ζημιές από πάγια στοιχεία, οι σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές από τρίτα μέρη για αποζημίωση και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή για αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων αποτελούν ξεχωριστά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται χωριστά. Ειδικότερα, η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτους πρέπει να λογιστικοποιείται ως έσοδο στη χρήση που λαμβάνεται.

(β) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν αναφέρεται ειδικά στο θέμα, όμως μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής όπως με την καταστροφή αποθεμάτων. Άρα η αναπόσβεστη αξία του παγίου που καταστράφηκε αποτελεί έκτακτη ζημία και καταχωρείται σε αρμόδιο υπολογαριασμό του 81.

4.4.7 Απόσυρση και Διάθεση Παγίων Στοιχείων

Τα πάγια στοιχεία αποσύρονται από την επιχείρηση, λόγω πώλησης, σύμβασης χρηματοοικονομικής μίσθωσης, δωρεάς, ανταλλαγής, απώλειας από πυρκαγιά ή πλημμύρα. Σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, απαιτείται ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας του παγίου κατά το χρόνο της απόσυρσης και η διενέργεια αποσβέσεων προκειμένου να καθοριστεί το αποτέλεσμα και να διαγραφούν οι σχετικοί λογαριασμοί από τα βιβλία της επιχείρησης. Συγκεκριμένα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 ορίζει ότι ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να απαλείφεται από τον Ισολογισμό όταν διατίθεται ή αποσύρεται από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του.

4.5 Γνωστοποιήσεις

Οι επιχειρήσεις είναι απαραίτητο να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων ορισμένες επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που αποτιμώνται τα πάγια (14). Οι βασικότερες από αυτές παραθέτονται στη συνέχεια :

- I. Τις βάσεις αποτίμησης για τον καθορισμό της λογιστικής αξίας προ αποσβέσεων.
- II. Τη λογιστική αξία προ αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους χρήσης.
- III. Τις μεθόδους απόσβεσης.
- IV. Την ωφέλιμη ζωή των παγίων ή τους συντελεστές απόσβεσης.
- V. Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης χρήσης η οποία να παρουσιάζει: προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων, αυξήσεις ή μειώσεις από αναπροσαρμογές, ζημιές αποζημίωσης, καθαρές συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των Οικονομικών Καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.
- VI. Την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτή διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία και εφ' όσον εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του

ιστορικού κόστους.

Όταν τα στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες χρειάζεται να γνωστοποιούνται τα εξής:

- I. Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή.
- II. Η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής
- III. Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής
- IV. Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως θα προέκυπτε αν εφαρμόζονταν η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.
- V. Οι διαφορές αναπροσαρμογής

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καθιέρωσε την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τη χρήση του 2005 για τις εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Πρόκειται για ένα δύσκολο εγχείρημα, το οποίο απαιτεί πολλή δουλειά, αρκετό χρόνο και ένα σχετικά μεγάλο κόστος για τις ελληνικές επιχειρήσεις, ναυτιλιακές και μη. Αναμφίβολα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνεπάγονται σημαντικές αλλαγές στα έως σήμερα ισχύοντα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι αλλαγές αυτές είναι καινοτόμες για τα ελληνικά δεδομένα και χρειάζονται να αφομοιωθούν με ιδιαίτερη προσοχή από τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Οι σημαντικές αυτές αλλαγές θα πρέπει να αποτελέσουν μεγάλη πρόκληση για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν και είναι αναγκαίο να χρησιμοποιηθούν ως εργαλεία εξυγίανσης των επιχειρήσεων.

Παραπάνω ανάλυση στην εφαρμογή τους δεν θα γίνει. Άλλωστε όσα αναφέρθηκαν στο παρόν κεφάλαιο ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις και δε γίνεται διαχωρισμός, οπότε εμπλέκονται έμμεσα με τη ναυτιλία και συγκεκριμένα με τις αποσβέσεις των πλοίων. Επομένως τα περισσότερα σχόλια θα ξεφευγαν από τους σκοπούς της παρούσας διπλωματικής (15).

ΠΗΓΕΣ-ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ-ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδες 77-80.
2. «Ανακοίνωση» με τίτλο «E.U. Financial Reporting Strategy: The way forward (Η Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Η μελλοντική πορεία)».
3. Αλαμάνος Χ., Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116, σελίδες 16-17.
4. Πέττας Κ., Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002 : «Μια Πρόκληση και Μια Ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 115, σελίδες 47-49.
5. Η οικονομική τραγωδία της Enron και της WorldCom έχουν προσελκύσει την προσοχή της παγκόσμιας οικονομίας και του επενδυτικού κοινού.
6. Κλαυδιανός Π. – Τσατούλη Α., Ιούλιος 2002 : «Ασπίδα για Επενδυτές και Μετόχους τα Νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή, σελίδες 7-11.
7. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελ. 81.
8. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, σελίδα 84.
9. Στεργίου Λ., Αύγουστος 2002 : «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αποφέρουν Εισροή Κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχος 31, σελίδα 48.
10. Κοτόφωλος Γ., Ιούλιος 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Συγκριτικό Πλεονέκτημα», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχος 30, σελίδα 11.

11. Κρυσταλλάκος Π., Απρίλιος 2003 : «Τα Επόμενα Βήματα στη Μάχη των Νέων Λογιστικών Προτύπων», Ναυτεμπορική, σελίδα 11.
12. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές» (Α' τόμος), εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, σελίδα 367.
13. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές» (Α' τόμος), εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, σελίδα 404.

Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.). Αναλυτική Παρουσίαση», (Α τόμος – 1^η έκδοση), εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα, σελίδα 320.
14. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές» (Α' τόμος), εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, σελίδα 429.

Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.). Αναλυτική Παρουσίαση», (Α τόμος – 1^η έκδοση), εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα, σελίδα 334.
15. Για περισσότερα βλέπε : Αποστόλου Απόστολος, 2002 : «Λογιστικές Καταστάσεις – Ελληνικών ή Ελληνικών Συμφερόντων Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΡΕΥΝΑ-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Συνεντεύξεις

(α) Εισαγωγή

Στα πλαίσια της έρευνας για την παρούσα διπλωματική πραγματοποιήθηκαν δύο (2) συνεντεύξεις από δύο άτομα διαφορετικής ιδιότητας, με μεγάλη εμπειρία στο χώρο της ναυτιλίας, με στόχο να δω πώς αντιμετωπίζουν το θέμα των αποσβέσεων από τη δική τους σκοπιά. Ο πρώτος είναι ο κύριος Κωνσταντίνου Κωνσταντίνος, ορκωτός λογιστής της Moore Stevens ο οποίος ελέγχει ναυτιλιακές εταιρίες και ο δεύτερος ο κύριος Καλής Παναγιώτης, πλοιοκτήτης.

(β) Η Άποψη των Ορκωτών Λογιστών

Σύμφωνα με τον πρώτο, η πλοιοκτήτρια εταιρία κατέχει το πλοίο αλλά δεν έχει προσωπικό, για αυτό το λόγο αναθέτει στη διαχειρίστρια τη διοίκηση των πλοίων που συνήθως είναι ξένη και έχει κάποιο γραφείο (ως πράκτορες) στην Ελλάδα σύμφωνα με το νόμο 89/67. Το μόνο που κάνει είναι να εξοφλεί, αν υπάρχει, το τυχόν δάνειο για την αγορά του πλοίου. Το κράτος δίνει πολλές φορολογικές απαλλαγές σε αυτές τις εταιρίες για να κρατάει το συνάλλαγμα που συχνά είναι μεγάλα ποσά εντός συνόρων. Να σημειωθεί ότι οι διαχειρίστριες εταιρίες κρατούν βιβλίο εσόδων – εξόδων για τις ίδιες και όχι για τις πλοιοκτήτριες.

Οι ναυτιλιακές αυτές εταιρίες (του νόμου 89/67) υποχρεούνται να τηρούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μόνο αν τους το επιβάλλει η Νομοθεσία της χώρας προέλευσης. Άλλωστε άρχισαν να ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πιο νωρίς από τις εμποροβιομηχανικές έστω και αν μέσα δεν γίνεται καμία ειδική αναφορά στις ναυτιλιακές εταιρίες.

Είναι γνωστό ότι οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν δημοσιεύουν πάντα τις Λογιστικές τους Καταστάσεις και αυτό τις βοηθά στο να πράττουν κατά βούληση στη διενέργεια των αποσβέσεων από τη στιγμή που τα κέρδη τους δεν φορολογούνται (tonnage tax). Ουσιαστικά μόνο οι τράπεζες “πιέζουν” για Λογιστικές Καταστάσεις και αποσβέσεις προκειμένου να

χορηγήσουν ένα δάνειο. Πάλι όμως αυτό παρατηρείται περισσότερο με τις ξένες και τις μεγάλες τράπεζες και όχι τόσο με τις ελληνικές και τις μικρότερου μεγέθους. Αυτό ισχύει διότι αν μια ελληνική τράπεζα έχει προσωπική εγγύηση από τον πλοιοκτήτη, ο οποίος έχει μεγάλη περιουσία και καλό όνομα στη αγορά, αρκείται σε αυτό και δεν ζητά Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Από την άλλη πλευρά τα ξένα Χρηματιστήρια, κυρίως στις ΗΠΑ, απαιτούν αποσβέσεις και Ενοποιημένες Λογιστικές Καταστάσεις καθώς έχουν πολύ αυστηρά κριτήρια και εξετάζουν με λεπτομέρεια τον έλεγχο και τις παρατηρήσεις του ορκωτού λογιστή προκειμένου να γίνει εισαγωγή μιας εταιρίας σε αυτό. Για το Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης για παράδειγμα, πραγματοποιείται τρίμηνος έλεγχος για τρία χρόνια πριν εισαχθούν. Άρα ο ορκωτός λογιστής αν δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις, έστω και αν δεν υποχρεούνται οι εταιρίες, οφείλει να το αναφέρει με παρατήρηση στην έκθεσή του.

Αυτή η συμπεριφορά παρατηρείται κυρίως επειδή συνήθως οι πλοιοκτήτες είναι μέλη μιας οικογένειας και δεν έχουν οικονομικές και διοικητικές γνώσεις. Επίσης ό,τι ξέρουν για αυτά τα θέματα τα έχουν μάθει εμπειρικά οπότε δεν πείθονται για τη σκοπιμότητα των αποσβέσεων για αυτό και δεν εφαρμόζουν κάποια μέθοδο, ώστε να μην μειώνονται τα κέρδη τους. Πάντως όποιος και να είναι ο λόγος, ο ορκωτός λογιστής πρέπει να κάνει πάντα τις παρατηρήσεις του. Κατά παράβαση λοιπόν των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν κάνουν αποσβέσεις, και ιδιαίτερα τώρα (από το 2005) που είναι μια καλή εποχή και υπάρχει ρευστότητα ακολουθώντας τη λογική ότι αφού η τιμή ενός πλοίου μπορεί να αυξηθεί γρήγορα και εύκολα αν υπάρξει ανάγκη χωρητικότητας και η τρέχουσα αξία του, ανεξάρτητα από την ηλικία του μπορεί να είναι πολύ μεγαλύτερη από τη λογιστική, δεν υπάρχει κανένας λόγος να διενεργούνται αποσβέσεις.

Η τράπεζα από τη μεριά της, για να διασφαλίσει τη θέση και τα χρήματά της καταρτίζει ένα άτυπο Ισολογισμό και μια Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Στη συνέχεια κάνει μια επαλήθευση της τρέχουσας κατάστασης της εταιρίας, υπολογίζει περίπου (υποθετικά) τη διαφορά των αποσβέσεων με τα κέρδη της χρήσης και σε περίπτωση που διαπιστώσει ζημία μπορεί να κρίνει ότι δεν είναι προς το συμφέρον της να προχωρήσει στη χορήγηση του δανείου.

Είναι γεγονός ότι πολλές επιχειρήσεις ακολουθούν τη μέθοδο αξιολόγησης των πλοίων κάθε χρόνο (additional valuation) από ομάδα ειδικών (valuators) μετά την απόσβεση. Ύστερα

γίνεται ξανά additional valuation πάνω στη νέα τιμή. Η εμπειρία όμως έχει δείξει ότι κάτι τέτοιο είναι δύσκολο γιατί το πλοίο είναι παραγωγική μονάδα και έχει αξία και από μόνο του, ενώ αντίθετα ένα μηχάνημα μιας οποιαδήποτε εταιρίας χάνει αυτόματα την αξία του με το που θα μπει στην παραγωγική διαδικασία και έχει αξία μόνο για τις επιχειρήσεις με παρεμφερές αντικείμενο, αλλά είναι σχεδόν απίθανο να γίνει ανατίμηση, κάτι που είναι σύνηθες στη ναυτιλία. Η εν λόγω αγορά είναι πολύ ευαίσθητη για αυτό και οι τιμές του πλοίου ανεβοκατεβαίνουν όπως αυτές των μετοχών, άλλωστε θεωρείται κινητή περιουσία όσον αφορά στην αγοραπωλησία του.

Αρωγός σε όλη αυτή την κατάσταση είναι το εμπόριο με την Κίνα η οποία έχει πάψει να είναι κλειστή Οικονομία όπως ήταν στο παρελθόν και έχει αναπτυχθεί αρκετά στο χώρο της ναυτιλίας δημιουργώντας αύξηση στη ζήτηση για χωρητικότητα. Είναι αλήθεια πως από την πώληση των παλαιών πλοίων βγαίνουν συνήθως περισσότερα χρήματα παρά από τη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία, σε αντίθεση με τα άλλα πάγια.

Ανάλογα με το μέγεθος της εταιρίας αποφασίζεται αν θα γίνουν αποσβέσεις ή όχι. Οι μεγάλοι μεγέθους εταιρίες, επειδή συνήθως είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή συνεργάζονται με μεγάλους τραπεζικούς ομίλους και προχωρούν σε σημαντικές συμβάσεις, υποχρεούνται από τους «έξω» να τηρούν αποσβέσεις ενώ παράλληλα έχουν έναν έμπειρο Οικονομικό Διευθυντή. Από την άλλη πλευρά οι μικρές εταιρίες συνήθως έχουν ένα λογιστή ο οποίος πράττει εμπειρικά για τα περισσότερα οικονομικής φύσης θέματα της εταιρίας.

Αν είναι τακτική της εταιρίας να μην πραγματοποιούνται αποσβέσεις, θα γίνουν στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του πλοίου όταν αυτό θα πουληθεί για παλιοσίδηρο (scrap) και η τιμή του πλοίου θα πέσει απότομα. Για αυτό είναι καλύτερα να γίνονται σιγά σιγά με το πέρασμα των χρόνων ώστε να παρουσιάζεται μια πιο αντικειμενική εικόνα της κατάστασης της εταιρίας κάτι που θα βοηθήσει πολύ και τους ίδιους τους πλοιοκτήτες έστω και αν μιλάμε για μια μικρή οικογενειακή επιχείρηση. Για την καλή εικόνα της μια εταιρία όταν αποφασίσει να ξεκινήσει τη διενέργεια αποσβέσεων δεν σταματά αλλάζοντας ξανά γνώμη διότι έτσι χάνει την αξιοπιστία της, αν αρχίσει αυτή τη διαδικασία πρέπει να συνεχίσει υπολογίζοντας και τις αποσβέσεις των προηγούμενων ετών.

Στις περισσότερες περιπτώσεις ακολουθούν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης λόγω πρακτικότητας στον υπολογισμό. Η μέθοδος αυτή δεν αλλάζει επειδή συχνά ο λογιστής δεν έχει πλήρη γνώση των άλλων μεθόδων. Ο ιδιοκτήτης – πλοιοκτήτης δεν ενδιαφέρεται για

όλες αυτές τις «πολύπλοκες» διαδικασίες ξέρει μόνο «τι μπαίνει και τι βγαίνει» στο ταμείο του.

Χρειάζεται ακόμη ν' αναφερθεί ότι οι υψηλές αποσβέσεις, δεν είναι προς το συμφέρον την εταιρίας, διότι μειώνονται τα κέρδη της, φαίνεται ότι γενικά δεν είναι σε καλή οικονομική κατάσταση και δεν διαθέτει χρήμα όταν την ίδια στιγμή οι υπόλοιπες εταιρίες του κλάδου εμφανίζουν μια πιο υγιή εικόνα. Πάντα πρέπει να γίνεται παράλληλος έλεγχος και στην πορεία της αγοράς γιατί σε αυτές τις περιπτώσεις γίνεται σύγκριση, οπότε είναι δύσκολο να πάρει μεγάλα και με καλούς όρους δάνεια όπως χαμηλά επιτόκια, ιδιαίτερα αν τα ζητά για 20 - 25 έτη, όσα δηλαδή και η ωφέλιμη ζωή του πλοίου.

Τέλος θα ήθελα να επισημάνω το γεγονός ότι υπάρχει διαφορά όταν ανέβει η τιμή του σιδήρου, διότι η τελική αξία του πλοίου υπολογίζεται από τη διαφορά τιμής αγοράς και τιμής scrap. Για τα νεοκατασκευασμένα και μεγάλα πλοία λόγω του ότι έχουν πολύ σίδηρο, η κατώτατη τιμή του πλοίου δηλαδή το παλιοσίδηρο επηρεάζει έμμεσα την απόσβεση. Αν η διαφορά είναι μεγάλη και δεν υπολογίστηκε σωστά η αξία του σιδήρου, γίνονται οι κατάλληλες αναπροσαρμογές κάτι που δεν αποτελεί σημαντικό πρόβλημα για τις μεγάλες επιχειρήσεις καθώς η διοίκηση της εταιρίας πραγματοποιείται από ένα Οικονομικό Διευθυντή με ολοκληρωμένες γνώσεις που σημαίνει ότι γενικότερα η εταιρία δουλεύει και δραστηριοποιείται με ορθότερο τρόπο.

(γ) Η Άποψη των Πλοιοκτητών

Ο κύριος Καλής Παναγιώτης περιορίστηκε περισσότερο στις μικρές ναυτιλιακές εταιρίες, με λιγότερο από 5 πλοία, καθώς σε αυτές έχει μεγαλύτερη εμπειρία. Σε αυτές τις εταιρίες η απόφαση για το αν θα πραγματοποιηθούν αποσβέσεις και ποια μέθοδος θα ακολουθηθεί είναι του Διοικητικού Συμβουλίου ή του Οικονομικού Διευθυντή. Αυτό βέβαια δεν έχει και τόσο μεγάλη σημασία διότι οι περισσότερες είναι οικογενειακού χαρακτήρα οπότε οι αποφάσεις δεν αφορούν τρίτους. Επίσης όπως είναι γνωστό από τη Νομοθεσία οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν ακολουθούν κάποιο φορολογικό πλαίσιο (tonnage tax) για αυτό το λόγο και δεν ενδιαφέρονται για το ποσό των κερδών προς διάθεση αφού όχι μόνο δεν φορολογούνται αλλά και μετά τη διανομή τους πάλι στην εταιρία παραμένουν. Άρα δεν υπάρχει πολιτική, ούτε σκοπιμότητα στο θέμα των αποσβέσεων.

Ωστόσο δεν θα πρέπει να ξεχνάμε ότι οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων μιας εταιρίας, τα πλοία στην προκειμένη περίπτωση, είναι κύριο συστατικό του κόστους

εκμετάλλευσης. Επομένως είναι απαραίτητο να εμφανίζονται οι αποσβέσεις της χρήσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για να απεικονίζεται αληθώς η οικονομική κατάσταση της εταιρίας. Μπορεί να μην υποχρεούνται να δημοσιεύουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις, μπορεί να μην έχουν μετόχους και να μην υπόκεινται σε φόρους, έχουν όμως πιστωτές και ενυπόθηκους δανειστές οι οποίοι ενδιαφέρονται για την υγιή οικονομική κατάσταση της εταιρίας. Αλλά και για προσωπική γνώση των ιδιοκτητών, έστω και αν είναι συγγενείς μεταξύ τους, είναι απαραίτητο να έχουν μια πιο ξεκάθαρη εικόνα της πορείας της εταιρίας τους.

Κατά τη γνώμη του η σωστότερη μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, η οποία δίνει πιο αντικειμενικά αποτελέσματα είναι η αποτίμηση των πλοίων στην τρέχουσα αξία τους. Η τελευταία υπολογίζεται φυσικά από ειδικούς εκτιμητές και ποτέ αυθαίρετα. Αν λοιπόν η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία (είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών) τότε η διαφορά μετατρέπεται σε ειδικό αποθεματικό και παραμένει στην εταιρία με αυτή τη μορφή. Αν όμως η τρέχουσα αξία είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία τότε η διαφορά αφαιρείται από το ειδικό αποθεματικό και αν αυτό δεν υπάρχει ή δεν είναι αρκετό τότε το υπόλοιπο μεταφέρεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως στο λογαριασμό «*Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα*». Την επόμενη χρονιά ο υπολογισμός θα γίνει βάσει της προηγούμενης τρέχουσας αξίας και όχι της τιμής κτήσης. Αυτό θα συνεχιστεί μέχρι να αποσβεστεί πλήρως το πλοίο.

Οι υπόλοιπες μέθοδοι, όπως για παράδειγμα η σταθερή μέθοδος απόσβεσης που ακολουθούν πολλές εταιρίες, δεν αντανακλούν την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρίας καθώς η τρέχουσα τιμή του πλοίου μεταβάλλεται θετικά ή αρνητικά με ταχύτατους ρυθμούς οπότε η λογιστική αξία συχνά δεν είναι αντιπροσωπευτική, αφού μπορεί να έχεις αφανή αποθεματικά ή ανύπαρκτα κέρδη αντίστοιχα.

Όταν ακολουθεί μια εταιρία μια συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης, δεν είναι προς το συμφέρον της να αλλάξει τακτική. Αυτό μπορεί να συμβεί λανθασμένα σε περιόδους υψηλών ναύλων που κατά την άποψη πολλών δεν έχουν νόημα οι αποσβέσεις στα πλοία.

Όταν μια εταιρία κατέχει και εκμεταλλεύεται ένα πλοίο για μικρό χρονικό διάστημα ασχολείται κυρίως με τα λειτουργικά έξοδα οπότε τα κέρδη δεν διανέμονται αλλά συσσωρεύονται. Σε αυτό βοηθάει και ο οικογενειακός χαρακτήρα των μικρών εταιριών αφού

οι μέτοχοι δεν λαμβάνουν κέρδη συνειδητά και τα επανεπενδύουν στην ίδια την εταιρία τους. Όταν όμως θα έρθει η στιγμή να πουληθεί το πλοίο ή να πάει για διαλυση (scrapping) θα υπολογιστούν τότε και το οικονομικό αποτέλεσμα θα μειωθεί απότομα, οπότε είναι καλύτερα οι αποσβέσεις να γίνονται σωστά και σταδιακά είτε η εταιρία σκοπεύει να κρατήσει το πλοίο για πολλά είτε για λίγα χρόνια.

Οι τράπεζες από τη μεριά τους υποχρεώνουν τις εταιρίες να εκδώσουν τις Λογιστικές Καταστάσεις τους ώστε να είναι σε θέση να κρίνουν αν πρέπει να προχωρήσουν στη σύναψη δανείου ή όχι. Ο ορκωτός θα κάνει τις ανάλογες παρατηρήσεις αν χρειαστεί έστω και αν οι πλοιοκτήτες επιμένουν ότι η τακτική που ακολουθούν είναι η ορθή. Πάντως και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν αποσβέσεις έστω και αν οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν είναι υποχρεωμένες να τα τηρούν και ειδικά όσον αφορά στη μεθοδό απόσβεσης επιβάλλουν να μην αλλάζει, μόνο να γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές όταν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στην τιμή αντικατάστασης (τρέχουσα τιμή) και στη λογιστική αξία του πλοίου. Είναι γεγονός ότι τώρα οι ναυτιλιακές εταιρίες ζουν σε ένα «φορολογικό παράδεισο». Μόνο αν φορολογούνταν κανονικά τα κέρδη των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, όπως συμβαίνει και με τις εμποροβιομηχανικές, θα αποφεύγονταν αυτό το φαινόμενο και όλες θα υπολόγιζαν κέρδη μετά τις αποσβέσεις, για να είναι χαμηλότερα και να πληρώνουν μικρότερο φόρο.

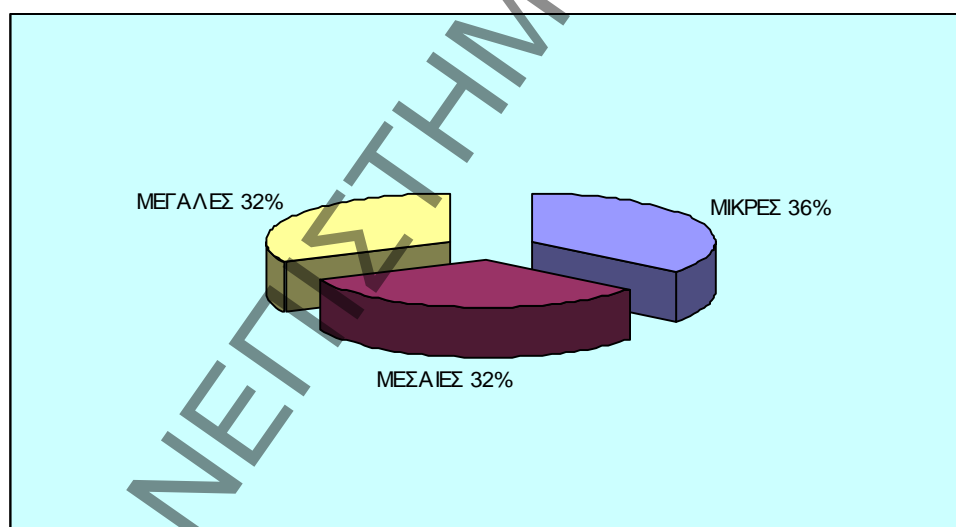
5.2 Ερωτηματολόγια - Δείγματα

Η έρευνα στα πλαίσια της παρούσας διπλωματικής εργασίας, έγινε σε ένα τυχαίο δείγμα 45 ποντοπόρων ναυτιλιακών εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στο νομό Αττικής, του νόμου 89/67 μικρού, μεσαίου και μεγάλου μεγέθους οι οποίες έχουν στην κατοχή τους διαφορετικούς τύπους πλοίων.

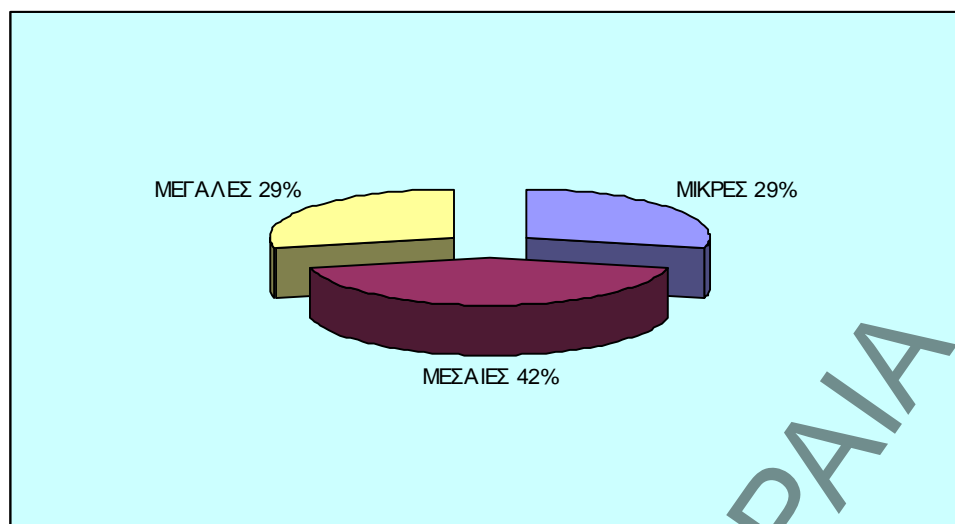
Στη συνέχεια, στο παράρτημα παρατίθεται το ερωτηματολόγιο που απαντήθηκε κοινή επιθυμία όμως όλων των εταιριών που συμμετείχαν ήταν να μην αναφερθεί πουθενά το όνομα τους άρα όλα τα ερωτηματολόγια είναι ανώνυμα. Κατά τη διάρκεια της ανάλυσης και του σχολιασμού των ερωτηματολογίων αναφέρονται και ορισμένες απόψεις οι οποίες εκμαιεύτηκαν από την προσωπική επαφή με τις εταιρίες και δεν υπάγονται στα πλαίσια μιας συγκεκριμένης ερώτησης, αλλά έγιναν κατανοητές από τη γενικότερη συζήτηση.

5.3 Ανάλυση – Παρουσίαση Ερωτηματολογίων

Από το δείγμα των 45 εταιριών, οι 15 είναι μικρές (1-5 πλοία), οι 16 μεσαίες (6-15 πλοία) και οι υπόλοιπες 14 μεγάλες (πάνω από 16 πλοία). Αν και η γενικότερη αντίληψη που επικρατεί στη ναυτιλιακή αγορά είναι ότι οι αποσβέσεις δεν χρειάζονται και για αυτό το λόγο οι περισσότερες εταιρίες δεν πραγματοποιούν αποσβέσεις πλοίων τα πράγματα δεν είναι ακριβώς έτσι. Από το σύνολο των εταιριών το 69% δηλαδή οι 31 (11 μικρές, 10 μεσαίες & 10 μεγάλες) υπολογίζουν αποσβέσεις ενώ μόνο το 31% δηλαδή οι 14 (4 μικρές, 6 μεσαίες & 4 μεγάλες) το θεωρεί άωφελο (1). Το επίσης αξιοσημείωτο είναι ότι από τα ποσοστά αυτά μοιράζεται σχεδόν ισομερώς σε κάθε κατηγορία εταιρίας, κάτι που φαίνεται στα διαγράμματα που ακολουθούν, πράγμα που καταδεικνύει ότι δεν είναι τακτική μόνο μικρών ή μόνο μεγάλων εταιριών αλλά αποτέλεσμα άλλων παραγόντων και κυρίως εσωτερικών αποφάσεων των ίδιων των εταιριών.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5-1
ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΛΟΙΩΝ



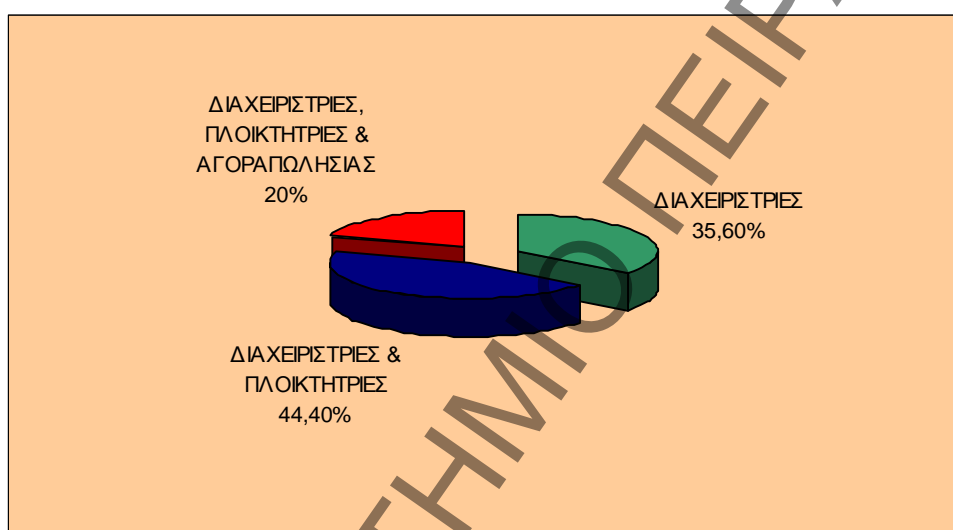
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5-2
ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΛΟΙΩΝ

Χρειάζεται επίσης να αναφερθεί, ότι όλες οι εταιρίες που εφαρμόζουν αποσβέσεις, αποσβένουν όλα τα πλοία τους και ακολουθούν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης χάριν ευκολίας και πρακτικότητας. Πολλές από αυτές ωστόσο θεωρούν ότι για να είναι η διαδικασία καθ' όλα σωστή και ακριβής, η ασφαλέστερη μέθοδος και αυτή που απεικονίζει απόλυτα την παρούσα κατάσταση κάθε εταιρίας είναι η αποτίμηση στην τρέχουσα αξία. Καμία όμως δεν την ακολουθεί διότι είναι χρονοβόρα και κοστίζει αρκετά, αφού πρέπει να εκτιμώνται όλα τα πλοία κάθε χρόνο από ειδικούς εκτιμητές και στη συνέχεια να γίνεται η γνωστή διαδικασία.

Όσον αφορά στον τύπο της εταιρίας χωρίζονται ουσιαστικά σε τρεις κατηγορίες τις Διαχειρίστριες, τις Διαχειρίστριες και Πλοιοκτήτριες και σε αυτές που είναι Διαχειρίστριες, Πλοιοκτήτριες και Αγοραπωλησίας. Η τελευταία κατηγορία κατέχει μόλις το 20% του συνόλου, με 9 εταιρίες (4 μεσαίες & 5 μεγάλες), όπως είναι λογικό οι μικρές εταιρίες δύσκολα επεκτείνονται σε δραστηριότητες όπως αυτή της αγοράς και της πώλησης των πλοίων. Αυτό συμβαίνει διότι απαιτείται περισσότερο καταρτισμένο προσωπικό με αποτέλεσμα να αυξάνονται τα λειτουργικά έξοδα των μικρών αυτών εταιριών. Άλλωστε όταν τα πλοία είναι λίγα η διαδικασία αυτή δε γίνεται συχνά. Από την άλλη μεριά είναι προς το συμφέρον των μεσαίων και κυρίως των μεγάλων εταιριών να πραγματοποιούν οι ίδιες τις αγορές και τις πωλήσεις των πλοίων τους κερδίζοντας χρόνο και χρήμα.

Αντίθετα, οι Διαχειρίστριες και Πλοιοκτήτριες είναι οι πιο πολλές με το 44,4% αλλά το

σημαντικότερο είναι ότι από αυτές το 50% (10) είναι μικρές κάτι που συνάδει απόλυτα με τη φύση αυτών των εταιριών, όπου οι πλοιοκτήτες έχουν και τη διαχείριση διατηρώντας έτσι των παραδοσιακό, οικογενειακό, προσωποπαγή χαρακτήρα τους. Το υπόλοιπο 50% μοιράζεται σε 40% (8) στις μεσαίες και σε 10% (2) στις μεγάλες. Σε ποσοστά επί του συνόλου είναι 22,22%, 17,78% & 4,4% σε μικρές, μεσαίες & μεγάλες αντίστοιχα. Αυτές που είναι αμιγώς Διαχειρίστριες και δεν έχουν στην ιδιοκτησία τους πλοία είναι το 35,6% όπου μεταφράζεται σε 5 μικρές 4 μεσαίες και 7 μεγάλες εταιρίες δηλαδή 11,11%, 8,89% και 15,55% αντίστοιχα σε ποσοστό επί του συνόλου των εταιριών του δείγματος.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5-3
ΤΥΠΟΙ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Σημαντικό είναι το ποιος αποφασίζει για τη διενέργεια ή μη των αποσβέσεων καθώς και για τη μέθοδο που ακολουθείται. Από την έρευνα προκύπτει ότι το Διοικητικό Συμβούλιο είναι αυτό που συνήθως παίρνει αυτές τις αποφάσεις, κάποιες φορές βέβαια σε συνδυασμό με κάποιο άλλο άτομο της εταιρία όπως τον Διευθυντή Λογιστηρίου. Το ποσοστό αυτό φτάνει συνολικά το 60% (27 εταιρίες). Αναλυτικότερα είναι 12 μικρές από τις οποίες οι 8 πραγματοποιούν αποσβέσεις και οι 4 όχι, 11 μεσαίες από τις οποίες 6 πραγματοποιούν και 5 όχι και τέλος 4 μεγάλες από τις οποίες 1 πραγματοποιεί αποσβέσεις και 3 όχι.

Επίσης, για τις εταιρίες όπου το βασικό ρόλο παίζει η Νομοθεσία σε συνδυασμό με το Διοικητικό Συμβούλιο ή και χωρίς αυτό, 24,44% (11 εταιρίες), πραγματοποιούν αποσβέσεις και τηρούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό γίνεται διότι τα πρότυπα επιβάλλουν τις αποσβέσεις οπότε οι εταιρίες που θεωρούν ότι πρέπει ή αναγκάζονται να τα τηρούν για κάποιο άλλο λόγο δεν έχουν άλλη επιλογή. Ευνόητο είναι λοιπόν πως οι ελάχιστες εταιρίες

του δείγματος, μόλις το 15,55% (5 μεγάλες & 2 μεσαίες), που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ ή σε κάποιο χρηματιστήριο του εξωτερικού εφαρμόζουν αποσβέσεις. Το μικρό ποσοστό των εισηγμένων εταιριών δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι προϋποθέσεις είναι πολύ αυστηρές, ιδιαίτερα σε χρηματιστήρια όπως το NASDAQ, και μια εταιρία δεν μπορεί εύκολα να τις καλύψει ειδικά όταν είναι μικρή. Ανεξαρτήτως του μεγέθους πάντως όταν μια εταιρία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ακολουθεί την ελληνική Νομοθεσία και όταν είναι στο NASDAQ τα Αμερικανικά Πρότυπα (US GAAP).

Ο Οικονομικός Διευθυντής και ο Διευθυντής Λογιστηρίου δεν παίζουν συχνά ρόλο άλλωστε ειδικά ο πρώτος δεν υπάρχει σε όλες τις εταιρίες, εμφανίζεται μόνο στις μεσαίες και κυρίως στις μεγάλες (3 εταιρίες). Ο δεύτερος αποφασίζει σε συνολικά 4 εταιρίες από τις οποίες μόνο μία μεγάλη δεν πραγματοποιεί αποσβέσεις.

Όπως έχει αναφερθεί και στο θεωρητικό μέρος της εργασίας, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα πολύ βασικό μέρος της Λογιστικής και κατ' επέκταση και της Ναυτιλιακής Λογιστικής παρόλο που δε γίνεται ιδιαίτερη μνεία στα πλοία. Από τις 45 εταιρίες του δείγματος μόνο το 31,11% τηρεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κάτι που αντιστοιχεί σε 2 μικρές, 4 μεσαίες και 8 μεγάλες. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην γνωρίζουν πολλές λεπτομέρειες, απλά ορισμένες αναφέρουν ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιβάλλουν τις αποσβέσεις και συγκεκριμένα το αποσβεστέο ποσό πρέπει να κατανέμεται συστηματικά στην ωφέλιμη ζωή του πάγιου στοιχείου. Η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία απαιτείται να επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και η μέθοδος απόσβεσης αφήνεται στην κάθε εταιρία, αρκεί να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου.

Από τη στιγμή όμως που δεν υποχρεούνται να τα τηρήσουν δεν έχει προς το παρόν νόημα για αυτές να ασχοληθούν περισσότερο με το αντικείμενο είτε πραγματοποιούν αποσβέσεις είτε όχι. Αλλωστε κατά τη γνώμη ορισμένων αναλυτών οι αποσβέσεις αναδεικνύουν πιο αξιόπιστα συμπεράσματα σε περιόδους σταθερότητας. Είναι εμφανές όμως πως οι μεγάλες εταιρίες υπερτερούν κατά πολύ και αυτό σχετίζεται με το γεγονός ότι το sophistication έχει αλλάξει, έχουν οργανωμένα λογιστήρια με εκπαιδευμένο προσωπικό και ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε μια προσπάθεια παρουσίασης πιο υγιούς εικόνας της εταιρίας προς τα έξω.

5.4 Συμπεράσματα Ερωτηματολογίων & Εργασίας

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να γίνει μια πιο ενδελεχή ανάλυση των ερωτηματολογίων μέσω των απαντήσεων που έδωσαν οι εταιρίες του δείγματος, σε μια προσπάθεια να καταλήξουμε σε ορισμένα χρήσιμα συμπεράσματα για την συμπεριφορά των εταιριών της κάθε περίπτωσης. Για το σκοπό αυτό θα εξεταστούν χωριστά αυτές που δεν πραγματοποιούν αποσβέσεις από αυτές που πραγματοποιούν. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι οι ναυτιλιακές εταιρίες δεν ακολουθούν το κλασικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά έχουν καταφύγει σε ορισμένες τροποποιήσεις για τη δική τους διευκόλυνση. Επίσης, υποχρεούνται να τηρούν μόνο βιβλία εσόδων – εξόδων και δεν υπάρχει η λογιστική κόστους και οι λογαριασμοί της ομάδας 9. Κάθε εταιρία βέβαια είναι αυτόνομη και παίρνει τις δικές της αποφάσεις κάτι που διαφαίνεται από την ανάλυση που ακολουθεί.

Κοινός τόπος των εταιριών που δεν εφαρμόζουν κάποια μέθοδο απόσβεσης, δηλαδή το 31%, είναι ότι δεν υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο οικονομικό όφελος από αυτή την τακτική, απλά όταν αγοράζεις ένα πλοίο έχει μια αξία A, η οποία σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα έχει μεγάλη διακύμανση, ανάλογα με την πορεία της ναυλαγοράς. Είναι σχετικά δύσκολο λοιπόν να υπολογιστεί η εμπορική αξία του πλοίου και η αποσβεστέα αξία του, αφού η τιμή αγοράς και πώλησης μεταβάλλεται καθιστώντας την απόσβεση επουσιώδη διαδικασία.

Επιπλέον, τα κέρδη των οικονομικών ροών μεταφέρονται συχνά στα κέρδη εις νέον κατά την κρίση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου τα οποία μπορεί να είναι και μέτοχοι. Σε καλούς καιρούς είναι δυνατό να γίνει διανομή μέρους των κερδών του πλοίου στους μετόχους σε περιορισμένη κλίμακα, γιατί διαφορετικά, ειδικά αν υπάρχει δάνειο του οποίου η δόση δεν καλύπτεται, η εταιρία πληρώνει τη διαφορά από το ταμείο της, και φυσικά δεν γίνεται διανομή μερίσματος. Η τελευταία παρατήρηση αφορά περισσότερο τις μεγάλες πολυμετοχικές εταιρίες και όχι αυτές που είναι μικρότερες και οικογενειακού χαρακτήρα όπου συνήθως ο ιδιοκτήτης είναι ένα άτομο, επομένως δεν έχει νόημα να μιλάμε για διανομή ή παρακράτηση κερδών αφού όλα εξαρτώνται από τον ίδιο.

Οι εταιρίες αυτές δεν αντιμετωπίζουν ιδιαίτερο πρόβλημα στη χορήγηση δανείων από τις τράπεζες. Αυτό βέβαια ισχύει εφόσον οι τελευταίες εξασφαλίσουν το 120-130% του δανείου με παράλληλη υποθήκη του δανειοδοτημένου πλοίου αλλά και ενός ετέρου πλοίου της εταιρίας, λαμβάνοντας πάντα υπόψη τα διαθέσιμα (cash flow), τη φερεγγυότητα των μετόχων ή του ιδιοκτήτη καθώς και την ηλικία και την κατάσταση του πλοίου, όταν δεν είναι

καινούριο. Αυτός είναι και ο λόγος που οι μικρές εταιρίες εξασφαλίζουν δυσκολότερα κάποιο δάνειο. Η δανειοληπτική ικανότητα του πλοιοκτήτη, παίζει ίσως το σημαντικότερο ρόλο στη χορήγηση ενός δανείου με καλούς όρους για την εταιρία.

Οι τράπεζες από τη μεριά τους, μπορεί να γνωρίζουν το όνομα και την καλή φήμη κάποιου αλλά συχνά ζητούν Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης η οποία όμως είναι σχετικά εύκολο να τροποποιηθεί προς το συμφέρον της εταιρίας. Από την άλλη πλευρά, αν μια ξένη τράπεζα δεν γνωρίζει πολλά για την ευρωστία μιας εταιρίας, τότε ορίζει ελεγκτές για να σιγουρέψει τα χρήματα της, διότι παρόλο που υποθηκεύεται το πλοίο, κανείς δεν εγγυάται ότι η ναυλαγορά θα κρατηθεί σε υψηλά επίπεδα μέχρι την αποπληρωμή του δανείου και των τόκων ώστε να μην απαξιωθεί το πλοίο και επομένως να χάσει η τράπεζα. Όλοι πάντως παραδέχονται άμεσα ή έμμεσα ότι ο καλύτερος συνδυασμός είναι το καλό όνομα αλλά και τα Πιστοποιημένα Οικονομικά Στοιχεία της εταιρίας από ορκωτούς ελεγκτές.

Είναι γεγονός ότι τα ποσά που παίζονται στη ναυτιλιακή αγορά είναι πολύ μεγάλα για αυτό ξαφνικά πολλές εταιρίες κλείνουν ή γιγαντώνονται. Οι αποσβέσεις δεν παίζουν ουσιαστικό ρόλο επειδή υπάρχουν σημαντικές διακυμάνσεις στην αγορά και στην τιμή των μετάλλων, για αυτό οι περισσότερες προσπαθούν από τους ναύλους να καλύψουν την αξία του πλοίου ούτως ώστε το scrap να μείνει ως κέρδος στην εταιρία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εφόσον σε αντιστάθμιση της μη πραγματοποίησης αποσβέσεων παρακρατεί και δεν διανέμει στους μετόχους το μεγαλύτερο μέρος των κερδών του πλοίου, αυτά τα μεταφερόμενα εις νέον κέρδη κατ' έτος κέρδη, σωρευτικά θα καλύψουν ή μάλλον θα υπερκαλύψουν μετά την αφαίρεση της πραγματοποιηθείσας αξίας scrap την υπολειπόμενη αναπόσβεστη αξία του πλοίου κατά την ώρα πώλησής του για παλιοσίδερα.

Σημαντικό είναι ακόμα και το που θα γίνει το scrapping. Πολλές εταιρίες προτιμούν μια χώρα όπου η τιμή του σιδήρου είναι χαμηλή διότι μπορεί να βρίσκεται κοντά στον προορισμό του τελευταίου ταξιδιού του πλοίου οπότε αποφεύγουν τα λειτουργικά έξοδα (μισθοδοσία, bunker consumption, έξοδα επαναπατρισμού), που ίσως υπερκαλύπτουν το κέρδος από την υψηλότερη τιμή των μετάλλων σε ένα άλλο κράτος. Ωστόσο και πάλι οι αποσβέσεις δεν επηρεάζουν αυτή την απόφαση, γιατί η τιμή του σιδήρου υπολογίζεται από εκτιμητές.

Μόνο το 28,6% (4) των εν λόγω εταιριών, που δεν εφαρμόζουν κάποια μέθοδο απόσβεσης, συμφωνούν σε ένα πράγμα. Οι αποσβέσεις ως κύριο συστατικό του κόστους εκμετάλλευσης, παρακρατούν κέρδη από τους μετόχους, αφού μειώνουν τα κέρδη προς

διάθεση, με αποτέλεσμα αυτά να μην ρευστοποιούνται. Τα κέρδη αυτά μετατρέπονται σε αποθεματικά για να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον αν συντρέξει κάποιος σοβαρός λόγος. Αυτό λοιπόν, αποτελεί ένα είδος κινήτρου ή πολιτικής προς το συμφέρον και τη βιωσιμότητα της εταιρίας, διότι όσο λιγότερα είναι αυτά τα κέρδη, μετά τις αποσβέσεις, τόσο μικρότερο θα είναι και το αποθεματικό που θα σχηματιστεί. Οι υπόλοιπες 10 δηλαδή το 71,4% διαφωνεί με αυτή την άποψη.

Συγκεκριμένα, βοηθούν στην αντιμετώπιση απρόβλεπτων και έκτακτων ζημιών ή αβαριών του πλοίου, οι οποίες απαιτούν άμεση αντιμετώπιση με εκταμίευση ρευστού χρήματος, διότι η κάλυψη τους από τις ασφαλιστικές εταιρίες είναι χρονοβόρα. Επιπλέον μια επερχόμενη πιθανή κρίση της ναυλαγοράς και ο τυχόν παροπλισμός του πλοίου για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα μέχρι την ανάκαμψη της κρίσης αυτής, μπορεί να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικότερα με τα υπάρχοντα αποθεματικά. Παράλληλα η χρηματοδότηση μέρους της αγοραστικής αξίας νέου πλοίου και η δανειοδότησή του από τράπεζες γίνεται ευκολότερα, ακολουθώντας τη γνωστή πρακτική της αποπληρωμής του δανείου από τα κέρδη της εκμετάλλευσης του πλοίου. Εφόσον βέβαια πρόκειται για οικογενειακή επιχείρηση και οι μέτοχοι σε όλα τα πλοία είναι τα ίδια πρόσωπα και δεν τίθεται θέμα ξένων μετόχων.

Σε αυτό το σημείο είναι απαραίτητο να αναφερθεί κάτι που προέκυψε από την έρευνα, ότι όλες οι παραπάνω παρατηρήσεις απορρέουν από εταιρίες όπου η πλοιοκτησία είναι οικογενειακής μορφής, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους. Από τη στιγμή λοιπόν που δεν εμπλέκονται τρίτοι στη διοίκηση της εταιρίας, η γενικότερη οργανωσιακή κουλτούρα και συμπεριφορά της διαφέρει. Σε περίπτωση όμως, πολυμορφίας των μετόχων τα πράγματα θα άλλαζαν.

Μία αξιοσημείωτη παρατήρηση από μερικές εταιρίες που δεν αποσβένουν τα πλοία τους είναι ότι όσες το κάνουν, το κάνουν κατά 99% για τους δανειοληπτικούς λόγους που προαναφέρθηκαν. Επίσης, όσες είναι στο NASDAQ υποχρεούνται να ακολουθούν τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα, γίνονται όμως και για λόγους management. Αυτό αφορά τις εταιρίες που είναι τουλάχιστο Διαχειρίστριες και Πλοιοκτήτριες. Όταν οι ορκωτοί ελεγκτές συντάξουν την έκθεσή τους και δεν εντοπίσουν κάποια παρατυπία είναι ευκολότερο για αυτές να προσελκύσουν κάποια ξένη πλοιοκτήτρια προκειμένου να αναλάβουν το management των πλοίων της από τη στιγμή που θα είναι τυπική σε όλα τα θέματα και θα παρουσιάζει μια υγιή εικόνα εύρωστης εταιρίας. Ωστόσο, δεν είναι μια απλή διαδικασία. Χρειάζεται ένα καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό, το οποίο στοιχίζει αρκετά.

Απαιτούνται άτομα που γνωρίζουν πολύ καλά τη δουλειά αυτή και την αγορά ώστε να είναι συμφέρον ένα τέτοιο άνοιγμα, συνήθως λοιπόν μόνο μεγάλοι κολοσσοί τολμούν να πράξουν κάτι τέτοιο.

Αν τώρα εξετάσουμε τις εταιρίες που εμφανίζουν αποσβέσεις στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης τους θα παρατηρήσει κανείς ότι αποσβένονται όλα τα πλοία με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης (straight line method) όπου είναι εύκολη, πρακτική και γενικά αποδεκτή στη ναυτιλία.

Στην τιμή αγοράς του πλοίου προστίθεται το special survey & dry docking cost. Από το ποσό που προκύπτει αφαιρείται η αξία του πλοίου σε σίδηρο (Scrap Value) με τιμή του σιδήρου κατά την ημερομηνία της αγοράς του πλοίου. Το υπόλοιπο που προκύπτει διαιρείται με τις ημέρες που υπολείπονται μέχρι να συμπληρωθεί το πλοίο το 25^ο έτος για τα μονοπύθμενα (single hull) και το 30^ο για τα διπύθμενα (double hull). Το ποσό που προκύπτει το πολλαπλασιάζουμε με τις ημέρες κάθε έτους και βρίσκουμε την ετήσια απόσβεση. Το ποσό παραμένει σταθερό εκτός αν υποτιμηθεί αρκετά η τιμή του σιδήρου. Επίσης γίνεται απόσβεση και στα έξοδα χρηματοδότησης για όλη τη διάρκεια του δανείου, ενώ για τα νεότευκτα πλοία τα initial expenses μέχρι το πρώτο τους ταξίδι και τα improvement expenses αποσβένονται μέσα σε τρία χρόνια και δεν επιμερίζονται σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του πλοίου.

Σε μία μικρή και μία μεσαία εταιρία παρατηρήθηκε μια τροποποίηση της παραπάνω μεθόδου. Ακολουθούν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης με τον τρόπο που προαναφέρθηκε αλλά για τα πρώτα 10 χρόνια και όχι για όλη τη διάρκεια της οικονομικής ζωής των πλοίων. Αυτό βέβαια έχει την επεξήγησή του, καθώς οι εταιρίες αυτές είναι σε πολύ καλή οικονομική κατάσταση και δεν έχουν πάρει δάνειο από καμία τράπεζα για να χρηματοδοτήσουν την αγορά των πλοίων τους. Όλα πληρώνονται από αυτοχρηματοδότηση της ίδιας της εταιρίας. Επομένως δεν την ενδιαφέρει αν θα εμφανίσει αισθητά μειωμένα κέρδη με κίνδυνο να μην πάρει δάνειο, αφού ουσιαστικά δεν το χρειάζεται. Άρα με την πάροδο της δεκαετίας και το πλοίο είναι καινούριο και έχει αποσβεστεί πλήρως οπότε μπορεί να πωληθεί σε μια ικανοποιητική τιμή αποτελώντας κέρδος 100% για την εταιρία, αν βέβαια οι συνθήκες της αγοράς το επιτρέπουν.

Στην ερώτηση αν οι αποσβέσεις αποτελούν ένα είδος κινήτρου ή πολιτικής προς το συμφέρον και τη βιωσιμότητα της εταιρίας δεδομένου ότι παρακρατούν κέρδη από τους

μετόχους, αφού μειώνουν τα κέρδη προς διάθεση με αποτέλεσμα να μη ρευστοποιούνται, το 61,3% (19) απάντησε θετικά και το υπόλοιπο 38,7% (12) αρνητικά. Σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες απαντήσεις που έδωσαν οι εταιρίες που δεν διενεργούν αποσβέσεις διαφαίνεται η σπουδαιότητα του ρόλου των αποσβέσεων στις ναυτιλιακές εταιρίες ειδικά στο θέμα της μη ρευστοποίησης των κερδών κάτι που εξοικονομεί πόρους για τυχόν αβαρίες που μπορεί να προκύψουν. Απλά στη μία περίπτωση το αποθεματικό που θα σχηματιστεί είναι μεγαλύτερο αφού δεν μειώνονται τα κέρδη λόγω αποσβέσεων.

Κατά γενική ομολογία όμως οι αποσβέσεις, δεδομένου ότι πραγματοποιούνται σε όλη την ωφέλιμη ζωή του πλοίου απεικονίζουν σωστά το κόστος εκμετάλλευσης του πλοίου κατά την παρουσίαση των ετήσιων ή τριμηνιαίων αποτελεσμάτων. Με αυτό τον τρόπο η εταιρία γνωρίζει καλύτερα και προς το δικό της συμφέρον τα πραγματικά καθαρά της κέρδη που προέρχεται από την εκμετάλλευση του κάθε πλοίου της. Ειδικά οι εισηγμένες και οι πολυμετοχικές εταιρίες που έχουν ξεφύγει από των παλαιότερο οικογενειακό χαρακτήρα, ακολουθώντας μια πιο συντηρητική απεικόνιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων (πλοίων) διασφαλίζουν τη μη διανομή κεφαλαίου (υπεραξία παγίων) και τη διάθεση μόνο των καθαρών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τη λειτουργική δραστηριότητα.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι εταιρίες αυτές πιστεύουν ότι πρέπει να γίνονται αποσβέσεις αν θέλουν να λειτουργούν σε μια σωστή βάση και να είναι στη διάθεσή τους η ισχύουσα οικονομική κατάσταση της εταιρίας και όχι μια πλασματική. Όσον αφορά στην άποψη για της γρήγορες διακυμάνσεις στην αγορά των πλοίων και των μετάλλων δεν αντιμετωπίζουν κανένα πρόβλημα καθώς λειτουργεί για αυτές ο λογαριασμός : «κέρδη/ζημιές από πώληση πλοίων».

Το παράδοξο είναι ότι οι λογιστές αυτών των εταιριών θεωρούν ότι αυτή είναι η ορθή τακτική και ότι κάθε άρτια οργανωμένη και «σοβαρή» εταιρία επιβάλλεται να εφαρμόζει αποσβέσεις. Από την άλλη πλευρά οι λογιστές και γενικά οι εταιρίες που δεν ασχολούνται καθόλου με το θέμα αυτό εμμένοντας στην άποψή τους για τις μεταβολές των ναύλων και του σιδήρου πιστεύουν ότι ελάχιστες εταιρίες θεωρούν σκόπιμο να καταφύγουν σε κάποια μέθοδο απόσβεσης. Θα έλεγε κανείς ότι είναι χωρισμένοι σε δύο αντίπαλες ομάδες με διαφορετική ιδεολογία πάνω στο εν λόγω θέμα και αγνοούν την άλλη πλευρά. Το τελευταίο σχόλιο προέκυψε περισσότερο από την προσωπική επαφή με τις εταιρίες.

Οι περισσότερες από τις εταιρίες που δεν διενεργούν αποσβέσεις δεν έχουν τακτικό

έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές. Αυτούς τους επιβάλλουν οι τράπεζες όταν θέλουν να αποφασίσουν τη χορήγηση ή μη ενός δανείου ή όταν είναι εισηγμένες σε κάποιο χρηματιστήριο κάτι που δεν συμβαίνει σε αυτές τις περιπτώσεις. Γενικότερα όμως, ανεξάρτητα σε ποια από τις δύο κατηγορίες ανήκει η εταιρία, οι ελεγκτές ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που προβλέπουν ότι πάντοτε πρέπει να γίνονται αποσβέσεις, τόσο για το πλοίο όσο και για τα συστατικά του, σε όλη τη διάρκεια της οικονομικής του ζωής για να καθορίζεται ακριβέστερα η αξία του κάθε δεδομένη στιγμή. Αν λοιπόν οι εταιρίες δεν πραγματοποιούν αποσβέσεις το αναφέρουν ως παρατήρηση στην έκθεσή τους και στη συνέχεια επαφίεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων το πόσο σοβαρά θα λάβουν υπόψη τους το γεγονός αυτό. Παρατήρηση γίνεται και όταν η τρέχουσα τιμή αξία του πλοίου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία.

Όλες οι εταιρίες αυτής της πρώτης κατηγορίας δεν θεωρούν ότι οι γρήγορες εναλλαγές στη ζήτηση για χωρητικότητα μπορούν να επηρεάσουν την απόφαση για αποσβέσεις, αφού η εταιρία δεν προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας των πλοίων. Κάτι τέτοιο είναι λογικό, αφού το μόνο που κοιτούν είναι η τρέχουσα αξία του πλοίου και η τρέχουσα αξία των μετάλλων κατά την ημερομηνία της πώλησης. Τα πλοία δεν απαξιώνονται βάση παλαιότητας μόνο βάση της ναυλαγοράς και της συντήρησής τους κατά τη διάρκεια της εκμετάλλευσής τους.

Παράλληλα, το 77,4% (24) των εταιριών που εφαρμόζουν αποσβέσεις θεωρούν και αυτές ότι οι γρήγορες εναλλαγές στη ζήτηση για χωρητικότητα δεν έχουν σχέση με το θέμα των αποσβέσεων καθώς οι ναυλωτές θέλουν ένα πλοίο συμβατό με τις μεταφορικές τους ανάγκες. Η θεωρητικά ωφέλιμη ζωή ενός πλοίου δεν έχει σχέση με την παραμονή του ή όχι στην αγορά. Αυτό που θα επηρεάσει την παραμονή του ή όχι στην αγορά οπότε και θα επιταχύνει την απόσβεσή του είναι οι νέοι κανονισμοί που το καθιστούν αξιόπλοο ή όχι. Μια ενδεχόμενη αλλαγή της πολιτικής ίσως προκαλέσει αστάθεια επιλογής των επενδυτικών τάσεων.

Το υπόλοιπο 22,6% (7) έχει αντίθετη γνώμη. Είναι γεγονός πως όταν η ζήτηση για χωρητικότητα αυξάνεται ή μειώνεται μεταβάλλονται ανάλογα η τρέχουσα τιμή του πλοίου καθώς και αυτή του σιδήρου. Άρα στην πρώτη περίπτωση, γίνονται νέες παραγγελίες και παρατείνεται η ωφέλιμη ζωή των υπάρχοντων πλοίων ανεξάρτητα από την ηλικία τους με άμεσο αποτέλεσμα να μεταβάλλεται και η αποσβεστέα αξία. Βέβαια σύμφωνα με την Αρχή της συντηρητικότητας δεν μεταβάλλεται η αρχική scrap value όταν η τιμή ανέβει, μόνο όταν

πέσει. Το φαινόμενο αυτό θα ήταν πιο έντονο αν τα πλοία αποσβένονταν μετά την αποτίμηση στην τρέχουσα αξία. Στη δεύτερη περίπτωση θα μειωθεί η οικονομική ζωή του πλοίου με τα αντίστοιχα επακόλουθα.

Επιπρόσθετα, οποιαδήποτε φορολογία, με οποιοδήποτε συντελεστεί εφαρμοστεί επί των καθαρών κερδών των πλοίων ή της πλοιοκτήτριας εταιρίας και όχι στην χωρητικότητα του πλοίου, θα συντελέσει στην εφαρμογή του μεγαλύτερου δυνατού συντελεστή απόσβεσης. Άρα θα ελαχιστοποιηθούν τα φορολογητέα καθαρά κέρδη ενώ ενδεχομένως θα μειωθεί η ωφέλιμη ζωή των πλοίων με σκοπό την ταυτόχρονη ετήσια αύξηση των αποσβέσεων. Ωστόσο, κάτι τέτοιο είναι δύσκολο να γίνει καθώς η παρούσα φορολογική εύνοια είναι αυτή που κρατά τη ναυτιλία σε αυτό το επίπεδο. Διαφορετικά οι εταιρίες θα αναζητούσαν άλλη χώρα εγκατάστασης και θα καταργηθεί ό,τι ισχύει από το νόμο 89/67.

Επιπλέον, έχει και το κράτος ωφέλεια διότι εισπράττει ετησίως το λιγότερο 50.000 \$ και ταυτόχρονα απασχολείται μεγάλο μέρος του πληθυσμού μειώνοντας αισθητά την ανεργία. Προς το παρόν φορολογούνται βάση των Κόμβων Ολικής Χωρητικότητας και της παλαιότητας του πλοίου. Μιλάμε πάντα για τα πλοία με Ελληνική Σημαία γιατί αν έχουν κάποια σημαία ευκαιρίας όπως Παναμά, Λιβερίας, Νήσων Μάρσαλ φορολογούνται με ένα flat rate κατά έτος. Συνήθως η φορολογία είναι το 1/5 της Ελληνικής Σημαίας.

5.5 Είναι Τελικά Απαραίτητη η Διενέργεια Αποσβέσεων στα Πλοία;

Για τη σκοπιμότητα των λογιστικών αποσβέσεων στα πλοία διατυπώνονται διάφορες αλληλοσυγκρουόμενες απόψεις (2), γιατί άλλες παραδέχονται ότι η απόσβεση αποτελεί πράγματι συστατικό στοιχείο του κόστους εκμετάλλευσης του πλοίου και άλλες υποστηρίζουν το αντίθετο. Το να υιοθετήσει κανείς όμως τη μια ή την άλλη άποψη, δεν έχει απλώς θεωρητική σημασία αλλά και ουσιαστική, διότι θα επηρεάσει τη διανομή των κερδών και ιδίως στις επιχειρήσεις εταιρικής μορφής, όπως είναι η συμπλοιοκτησία, η Ανώνυμη Εταιρία και η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης.

Εκείνοι που υποστηρίζουν την άποψη της διανομής των κερδών χωρίς τον υπολογισμό αποσβέσεως στην αξία του πλοίου, ανήκουν ως επί το πλείστον στον κόσμο των συμπλοιοκτητών με μικρό ποσοστό συμπλοιοκτησίας, το ποσοστό αυτό όμως είναι μικρό αν λάβει κανείς υπόψη του τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας. Το επιχείρημα τους βασίζεται στο γεγονός ότι, εφόσον η συμμετοχή τους εκφράζεται με ποσοστό κυριότητας επί

του πλοίου, σε περίπτωση μελλοντικής πωλήσεώς του και διάλυσης της συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης θα εισπράξει το μερίδιό του επάνω στο προϊόν από την πώληση του πλοίου, οποιοδήποτε και αν είναι αυτό, (με βάση το ποσοστό συμπλοιοκτησίας). Συνεπώς η κατακράτηση κάθε χρόνο ενός ποσού από τα κέρδη για απόσβεση του πλοίου δεν έχει καμιά σκοπιμότητα Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κ.Ι.Ν.Δ. η διανομή του κέρδους στους συμπλοιοκτήτες είναι υποχρεωτική για το διαχειριστή. Εδώ όμως γεννιέται ένα πολύ βασικό ερώτημα : Ποιου κέρδους ; Πριν ή μετά την Απόσβεση ;

Το πόσο εσφαλμένη είναι αυτή η άποψη μπορεί να αποδεχθεί με το παρακάτω παράδειγμα :

Αν υποθέσουμε ότι τα μέλη μιας συμπλοιοκτησίας διέθεσαν 1.000.000\$ το κάθε ένα και αγόρασαν ένα πλοίο αξίας 5.000.000\$ το οποίο και εκμεταλλεύτηκαν για μια πενταετία και ότι στο τέλος κάθε χρόνου μοιράζονταν τα κέρδη χωρίς να υπολογίζουν απόσβεση.

Αν στο τέλος της πενταετίας, υπό κανονικές συνθήκες πωλήσουν το πλοίο για 3.000.000\$ θα πάρει ο καθένας $3.000.000 : 5 = 600.000\$$

Αυτό σημαίνει ότι θα εισπράξουν το αρχικό κεφάλαιο που διέθεσαν τότε μειωμένο κατά \$ 400.000 πράγμα που σημαίνει ότι τα κέρδη που εν τω μεταξύ εισέπρατταν δεν ήταν πραγματικά αλλά πλασματικά

Αν η διανομή από την πώληση του πλοίου σύμφωνα με το προηγούμενο παράδειγμα γίνει μεταξύ των αρχικών συμπλοιοκτητών, δεν ζημιώνεται κανείς τουλάχιστο φαινομενικά, διότι ό,τι εισπράττει λιγότερο τώρα από την πώληση το έχει ήδη εισπράξει κατά τη διάρκεια των ετών της εκμετάλλευσης του πλοίου κατά τις περιοδικές κατανομές κερδών αφού χωρίς τον υπολογισμό αποσβέσεων είχαν οδηγηθεί σε μεγαλύτερη διανομή κερδών.

Τι θα συμβεί όμως αν ένας ή περισσότεροι συμπλοιοκτήτες έχουν πωλήσει εν τω μεταξύ το μερίδιό τους σε τρίτους ; Αν η πώληση γίνει στο αρχικό ποσό του κεφαλαίου τους δηλαδή για 1.000.000\$ είναι φανερό ότι θα ζημιωθούν οι νέοι συμπλοιοκτήτες που αγόρασαν μερίδιο την αξία του οποίου υπολόγισαν λανθασμένα χωρίς να λάβουν υπόψη τους τη φθορά που εν τω μεταξύ είχε υποστεί το πλοίο. Τέτοια ζημία μπορεί να προκύψει και από άλλη αιτία, αν για παράδειγμα η πιθανή υποτίμηση του πλοίου οφείλεται σε εξωεπιχειρηματικούς παράγοντες, ύφεση της ναυλαγοράς κ.λπ.

Όλα τα παραπάνω μπορεί να συμβούν σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας. Αν όμως η ναυτιλιακή επιχείρηση έχει τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας η διανομή κερδών στους μετόχους που τόσο εύκολα μπορεί να αλλάξουν από χρόνο σε χρόνο, χωρίς κράτηση για τις αποσβέσεις μπορεί να αποτελέσει σφάλμα ανεπανόρθωτο.

Ο βασικός ισχυρισμός που προβάλλεται από τους υποστηρικτές της άποψης ότι ο υπολογισμός οποιασδήποτε ετήσιας απόσβεσης στερείται πρακτικής σημασίας είναι ο εξής: Το πλοίο υφίσταται μεν φθορά από τη χρήση του και την πάροδο του χρόνου η αξία του όμως δεν επηρεάζεται τόσο από την αιτία αυτή – όπως επηρεάζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία μηχανήματα αυτοκίνητα κ.λπ. - , αλλά από την ανά πάσα στιγμή χρησιμότητά του ως μέσου θαλάσσιων μεταφορών. Αν δηλαδή σημειώνεται ένταση σε μεταφορικές ανάγκες και η ναυλαγορά είναι υψωμένη δεν αποκλείεται ένα πλοίο που αγοράστηκε προ πενταετίας 5.000.000\$ να μπορεί να πωληθεί στην ίδια ή και σε μεγαλύτερη τιμή παρά τη φθορά που έχει υποστεί ύστερα από 5 ετών εκμετάλλευση, ώστε ο υπολογισμός οποιασδήποτε απόσβεσης κατά την περίοδο αυτή να μην έχει καμιά έννοια.

Αυτό το επιχείρημα όμως, παρά την εκ πρώτης όψεως λογική του, φανερώνει ακριβώς την ανάγκη του σωστού λογιστικού χειρισμού του προβλήματος που επιβάλλει το διαχωρισμό των αιτιών που διαμόρφωσαν τη σημερινή αξία του πλοίου.

Πραγματικά, αν γίνει κανονικά η επιβαλλόμενη από τη λογιστική (και τη λογική) ετήσια απόσβεση, η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας του πλοίου (έστω 6.000.000\$) και της λογιστικής του αξίας που θα είναι το ποσό της αρχικής αγοράς 5.000.000\$ μειωμένο κατά τις επί πενταετία αποσβέσεις, θα δείξει την υπεραξία του πλοίου, το ανόργανο δηλαδή κέρδος που δεν προήλθε από την εκμετάλλευση του, αλλά από άλλη εξωγενή αιτία.

Ο υπολογισμός λοιπόν ενός ποσού στα έξοδα του πλοίου που θα αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του λόγω της παρόδου του χρόνου, επιβάλλεται για λόγους ουσιαστικούς.

ΠΗΓΕΣ-ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ-ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Τα διαγράμματα είναι αποτέλεσμα ανάλυσης των στοιχείων των ερωτηματολογίων από το συγγραφέα.
2. Χαραλάμπους Αντώνης, 1977 : «Στοιχεία Ναυτιλιακής Λογιστικής» (2^η έκδοση), Αθήνα, σελίδα 153.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Σταχυολογώντας όλα τα παραπάνω θα λέγαμε ότι, σκοπός της λογιστικής, είναι η παροχή ποσοτικοποιημένων πληροφοριών από τους οικονομικούς οργανισμούς στους χρήστες για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Οι λογιστικές πληροφορίες είναι πολύ χρήσιμες για την αποτελεσματική λειτουργία της κοινωνίας, διότι δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να προβαίνουν σε διαπιστώσεις για τα θέματα που τους αφορούν και για να λαμβάνουν τις σχετικές με αυτά αποφάσεις.

Πολλές είναι οι ομάδες ανθρώπων και οργανισμών που ενδιαφέρονται για την καθημερινή λειτουργία των οικονομικών συστημάτων. Από τις ομάδες αυτές δεν θα μπορούσε να λείπει και η ναυτιλιακή επιχείρηση. Όλο και περισσότερο ο κόσμος της ναυτιλίας χρησιμοποιεί τις λογιστικές πληροφορίες ως βάση για να προβλέψει τις μελλοντικές οικονομικές εξελίξεις και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Ωστόσο η κατάσταση που επικρατεί όσον αφορά στη μεταχείριση και στη σημασία των αποσβέσεων στη Ναυτιλιακή Λογιστική δεν είναι ξεκάθαρη. Δεδομένων των νομοθετικών ρυθμίσεων και των φορολογικών απαλλαγών, κάθε ποντοπόρος ναυτιλιακή εταιρία εγκατεστημένη στην Ελλάδα του νόμου 89/67, μπορεί να ακολουθήσει τη δική της γραμμή για τη διενέργεια ή μη των αποσβέσεων των πλοίων της. Είναι γεγονός πως και οι δυο επικρατούσες απόψεις έχουν τα δικά τους επιχειρήματα τα οποία προκύπτουν από τα πλεονεκτήματα της κάθε τακτικής.

Όλοι γνωρίζουν ότι στη ναυτιλία όλα είναι ρευστά. Η άνοδος ή η πτώση για παράδειγμα, της τιμής του πετρελαίου, η ξαφνική ζήτηση για χωρητικότητα από ορισμένα κράτη όπως η Κίνα, της οποίας οι μεταφορικές ανάγκες άλλαξαν ραγδαία το σκηνικό του διεθνούς θαλάσσιου εμπορίου από τη στιγμή που έπαψε να είναι μια κλειστή οικονομία και να κάνει άνοιγμα προς στις αγορές της Δύσης. Απόρροια των παραπάνω φαινομένων είναι η αύξηση ή η μείωση αντίστοιχα των ναύλων και του scrap value των πλοίων αυτών. Άρα συχνά η αξία των πλοίων μπορεί μια δεδομένη χρονική στιγμή να μην έχει καμία σχέση με τη λογιστική αξία που βρίσκεται στα λογιστικά βιβλία των εταιριών. Το θέμα λοιπόν των αποσβέσεων των πλοίων επαφίεται στην πολιτική της εκάστοτε εταιρίας, όπως επίσης και στον έλεγχο από ορκωτούς, εάν αυτός πραγματοποιείται.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρήθηκε μια θεωρητική αλλά και πρακτική

εξέταση, μέσω της έρευνας που διεξήχθη, αυτής της φύσεως λογιστικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι ναυτιλιακές εταιρίες. Ταυτόχρονα όμως, μέσα από μια σφαιρική, εμπειριστατωμένη και αντικειμενική παρουσίαση του θέματος των αποσβέσεων στη Ναυτιλιακή Λογιστική έγινε μια προσπάθεια προσέγγισης των λύσεων αυτών, που στηρίζονται στις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές.



ΕΙΚΟΝΑ 3

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αποστόλου Απόστολος, Οκτώβριος 2002 & 2004 : «Χρηματοοικονομική Ναυτιλιακή Λογιστική Φορτηγού Ποντοπόρου Ναυτιλίας και Επιβατηγού Ναυτιλίας Εισηγμένης στο ΧΑΑ», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.
2. Αποστόλου Απόστολος, 2002 : «Λογιστικές Καταστάσεις Ελληνικών ή Ελληνικών Συμφερόντων Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.
3. Αποστόλου Απόστολος, 2003 : «Αξία Πλοίων και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.
4. Βασιλάτου-Θανοπούλου Έλλη, 1996 : «Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεμελιώδεις Λογιστικές Έννοιες» (Β΄ & Γ΄ τόμος - 6^η έκδοση), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
5. Βενιέρης Ι. Γεώργιος, 1998 : «Λογιστική Κόστους», εκδόσεις επιχείρησης “Το Οικονομικό” Κ & Π Σμπίλιας, Αθήνα.
6. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ευμορφία, 2001 : «Γενική Λογιστική» (3^η έκδοση - βελτιωμένη με €), εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
7. Γιαννοπούλου Χριστίνα, 2003 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» (Διπλωματική εργασία στο MBA), Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς.
8. Γουλιέλμος Μ. Αλέξανδρος, 1998 : «Χρηματοδότηση Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα.
9. Γουλιέλμος Μ. Αλέξανδρος, 2003 : «Οργάνωση και Διοίκηση Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων (MSc)», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα.
10. Γρίβας Ν. Θεόδωρος, 1977 : «Αποσβέσεις. Επιχειρηματικός Προβληματισμός», Αθήνα.
11. «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» (2^η έκδοση), 1987, ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα.
12. Καραθανάσης Α, Γεώργιος, 2000 : «Χρηματοοικονομικά Θέματα» εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

13. Καρδακάρης Ν. Κωνσταντίνος, 1999 : «Ναυτιλιακή Λογιστική», εκδόσεις Έλλην, Αθήνα.
14. Κιόχος Α. Πέτρος, 1997 : «Μεθοδολογία Διεξαγωγής Ερευνών», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα.
15. Λεκαράκου-Νιζάμη Αικατερίνη, Παπασπύρου Άγγελος, 2001 : «Ναυτιλιακή Λογιστική» (4^η έκδοση), εκδόσεις Κλεινιάς, Πειραιάς.
16. Πάγγειος Ι., 1995 : «Σημειώσεις Ναυτιλιακής Λογιστικής», εκδόσεις Πανεπιστήμιο Πειραιώς. Πειραιάς.
17. Ο Πανδέκτης του Λογιστή (Α΄, Β΄ & Γ΄ τόμοι), 1999, εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα.
18. Παπάς Α. Αντώνης, 1998 : «Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα» (Α΄ & Β΄ τόμος), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
19. Παπάς Α. Αντώνης, 1999 : « Εισαγωγή στην Ελεγκτική» (1^η έκδοση), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
20. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, 2003 : «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα.
21. Δρ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, Σαρακοστίδης Π. Στέφανος, Σεπτέμβριος 2005: «Ειδικά Θέματα Λογιστικής Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων» (6^η έκδοση), περιληπτικές σημειώσεις για σπουδαστές του Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.
22. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές» (Α΄ τόμος), εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα.
23. Σακέλλης Ι Εμμανουήλ, 1990 : «Πρακτικό Εγχειρίδιο Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις οίκου Πάμισσος, Αθήνα.
24. Σπαρτιώτης Ε Γεώργιος Υποναύαρχος Λ.Σ. (ε.α.) : «Ναυτιλιακές Εταιρίες Α.Ν. 89/67», εκδόσεις ναυτικών και τεχνικών βιβλίων Στυριδάκη Ν Εμμανουήλ.
25. Χαραλάμπους Αντώνης, 1977 : «Στοιχεία Ναυτιλιακής Λογιστικής» (2^η έκδοση), Αθήνα.
26. Χέβας Λ. Δημοσθένης, 2000 :«Θέματα Φορολογικής Λογιστικής» (2^η έκδοση), εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

27. Χέβας Λ. Δημοσθένης, 2000 : «Ειδικά Λογιστικά και Φορολογικά Θέματα Εταιριών», εκδόσεις Κ & Π Σμπίλιας “Το Οικονομικό”, Αθήνα.
28. Χέβας Λ. Δημοσθένης - Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, 2002 : «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.
29. Χολέβας Ι. - Δερδεψίδης Β., 1990 : «Ναυτιλιακή Λογιστική», εκδόσεις Σμπίλιας “Το Οικονομικό”, Αθήνα.
30. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.). Αναλυτική Παρουσίαση», (Α τόμος – 1^η έκδοση), εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.
31. Hawawini Gabriel-Viallet Claude, 2002 : «Finance for Executives. Managing for Value Creation» (second edition), edition S. Western-Tomson Learning.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αλαμάνος Χ., Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116.
2. Κλαυδιανός Π. – Τσατούλη Α., Ιούλιος 2002 : «Ασπίδα για Επενδυτές και Μετόχους τα Νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή.
3. Κοτόφωλος Γ., Ιούλιος 2002 : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Συγκριτικό Πλεονέκτημα», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχος 30.
4. Κρυσταλλάκος Π., Απρίλιος 2003 : «Τα Επόμενα Βήματα στη Μάχη των Νέων Λογιστικών Προτύπων», Ναυτεμπορική.
5. Παπαγιάννης Νικόλαος, άρθρο, 12 Απριλίου 2006 : «Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια – Συντελεστές – Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις», Ναυτεμπορική.
6. Πέττας Κ., Δεκεμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002 : «Μια Πρόκληση και Μια Ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 115.
7. Στεργίου Λ., Αύγουστος 2002 : «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αποφέρουν Εισροή Κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχος 31.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. Είστε εταιρεία μικρή (1-5 πλοία)
 μεσαία (6-15 πλοία)
 μεγάλη (περισσότερα από 16 πλοία)
2. Είστε εταιρία εισηγμένη στο ΧΑΑ ή σε κάποιο Ξένο Χρηματιστήριο;
 ΝΑΙ ΟΧΙ
3. Τι τύπος εταιρίας είστε;
 Διαχειρίστρια Αγοράς & Πώλησης
 Πλοιοκτήτρια Όλα τα παραπάνω
4. Η απόφαση για το αν θα πραγματοποιηθούν αποσβέσεις στα πλοία καθώς και η όποια μέθοδος απόσβεσης είναι απόφαση :
 της Νομοθεσίας, του Διευθυντή Λογιστηρίου
 του Διοικητικού Συμβουλίου του Οικονομικού Διευθυντή (εφόσον υπάρχει)
5. Οι αποσβέσεις ως κύριο συστατικό του κόστους εκμετάλλευσης, παρακρατούν κέρδη από τους μετόχους, αφού μειώνουν τα κέρδη προς διάθεση, με αποτέλεσμα αυτά να μην ρευστοποιούνται. Αυτό αποτελεί ένα είδος κινήτρου ή πολιτικής προς το συμφέρον και τη βιωσιμότητα της εταιρίας;
 ΝΑΙ ΟΧΙ
- Αν ΝΑΙ ποιο είναι αυτό;
.....
.....
.....
.....
6. Εσείς εφαρμόζεται κάποια μέθοδο απόσβεσης στις αξίες των πλοίων;
 ΝΑΙ ΟΧΙ

7. Av NAI

i. Αποσβένονται όλα τα πλοία;

ΝΑΙ ΟΧΙ

ii. Εσείς ποια μέθοδο απόσβεσης ακολουθείται και γιατί;

.....
.....
.....
.....

8. Av OXI

i. Γιατί; Με ποιο τρόπο ωφελείται η εταιρεία με το να μην αποσβένονται τα πλοία της;

.....
.....
.....
.....

ii. Οι τράπεζες χορηγούν δάνειο με τη ίδια ευκολία;

.....
.....
.....
.....

iii. Αντιμετωπίζει προβλήματα η εταιρεία όταν θα πουλήσει για παλιοσίδερα (scrap) τα πλοία της μετά το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους, όταν δεν έχει πραγματοποιήσει ποτέ αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να έχει υπολογίσει με ακρίβεια την υπολειμματική τους αξία αφού η τιμή του σιδήρου δεν είναι σταθερή;

.....
.....
.....
.....
.....

9. Ποια η θέση των ορκωτών λογιστών της Ναυτιλίας στο θέμα των αποσβέσεων;

.....
.....
.....

10. Το μέγεθος της εταιρίας, αν είναι στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, αν είναι στο NASDAQ, επηρεάζει την απόφαση για την πραγματοποίηση αποσβέσεων;

.....
.....
.....

11. Θεωρείται ότι επηρεάζουν τις αποσβέσεις των πλοίων οι γρήγορες μεταβολές στη ζήτηση για χωρητικότητα; Αν ΝΑΙ με ποιο τρόπο;

.....
.....
.....

12. Θεωρείται ότι η εφαρμογή φορολογίας στις ναυτιλιακές εταιρίες, θα αλλάξει αρκετά την παρούσα κατάσταση όσον αφορά στις αποσβέσεις των πλοίων; Αν ΝΑΙ με ποιο τρόπο;

.....
.....
.....

13. Ως εταιρεία υποχρεούστε να τηρείται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

ΝΑΙ ΟΧΙ

14. Τι λένε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις αποσβέσεις στη Ναυτιλιακή Λογιστική;

.....
.....
.....



ΕΙΚΟΝΑ 4