

ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΛΟΙΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Εισαγωγικές έννοιες

Το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης περιλαμβάνει όλα τα πάγια που διαθέτει και χρησιμοποιεί για μακροπρόθεσμη περίοδο προκειμένου να πραγματοποιήσει τον εμπορικό της σκοπό. Με την έννοια *μακροπρόθεσμη* εννοείται η χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων για ένα ημερολογιακό έτος ή ισότιμα για μια λογιστική χρήση στα ευρύτερα πλαίσια των εμπορικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης χωρίς να αποτελούν αντικείμενο των εργασιών της. Το τελευταίο είναι και η ουσιώδης διαφορά με την έννοια των αποθεμάτων, που περιλαμβάνουν το σύνολο των εμπορεύσιμων στοιχείων που διαθέτει μια οικονομική μονάδα.

Βασική προϋπόθεση για να συμπεριληφθεί ένα πάγιο στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης είναι να υπάρχει η νομική κυριότητα αυτού και να μπορεί να αποτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Η έννοια της αποτίμησης περιλαμβάνει τον ακριβή προσδιορισμό της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου τη χρονική στιγμή της απόκτησής του αλλά και τη δυνατότητα επανεκτίμησης αυτής κατά μεταγενέστερο χρόνο. Η διαδικασία της αποτίμησης είναι αρκετά πολύπλοκη και σημαντική αφού ουσιαστικά περιλαμβάνει το σύνολο του κόστους που θα διατεθεί σε διάφορες δαπάνες προκειμένου να τεθεί το πάγιο σε λειτουργία. Αυτό συνεπάγεται ότι η λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελεί μόνο την τιμολογιακή αξία αλλά ένα διευρυμένο κόστος προκειμένου το πάγιο να τεθεί στον σκοπό για τον οποίο αποκτάται.

Χρήσιμοι ορισμοί

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το **κόστος κτήσης** ενός παγίου είναι το σύνολο των ταμιακών ισοδυνάμων που δίνονται προκειμένου να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο. Στο κόστος απόκτησης συμπεριλαμβάνονται όλοι οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι, όλες οι δαπάνες διαμόρφωσης του χώρου που θα τοποθετηθεί, δαπάνες μεταφοράς, συναρμολόγησης και εγκατάστασης κ.ά. Ανάλογα με τη φύση του παγίου στην αξία αγοράς περιλαμβάνεται και το κόστος δοκιμών λειτουργίας προκειμένου το πάγιο να τεθεί στην κατάσταση για την οποία η Διοίκηση το απέκτησε. Προφανώς όμως, στην αξία κτήσης δεν περιλαμβάνεται το κόστος της χρήσης ή επανατοποθέτησης του παγίου ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οικονομικής οντότητας.

Όπως γίνεται κατανοητό, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβεί σημαντικά την τιμολογιακή του αξία ή το κόστος κατασκευής. Αυτό έχει ακόμη περισσότερη σημασία αν αναλογιστεί κανείς δύο πράγματα:

1) Όλα τα κόστη που υπολογίζονται στην αξία απόκτησης δεν επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και συνεπώς δεν μειώνουν τα δημοσιευμένα κέρδη, όπως άλλα κόστη με παράδειγμα τις δαπάνες επισκευής φθαρμένων μερών και συντήρησης.

2) Η λογιστική αξία στην οποία θα αναγνωριστεί ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί τη βάση υπολογισμού των ετήσιων **αποσβέσεων** (depreciation), ενός εξόδου που αναγνωρίζεται σε επίπεδο λογιστικής χρήσης και απεικονίζει τη μείωση της αξίας του παγίου λόγω φθοράς ή παλαιότητας. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα το κόστος κτήσης του παγίου να μετατρέπεται σταδιακά σε ένα έξοδο που μειώνει τα αποτελέσματα χρήσης σε βάθος χρόνου μέσω των αποσβέσεων.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, το εν λόγω πρότυπο υποδεικνύει την **ωφέλιμη ζωή** (useful life), το σύνολο των ετών που αναμένεται το πάγιο να χρησιμοποιηθεί παραγωγικά για το σκοπό που αποκτήθηκε.

Επίσης, χρησιμοποιείται και η έννοια της **υπολειμματικής αξίας** (residual value), της εκτιμώμενης αξίας δηλαδή που έχει το πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Πρόκειται για την πιθανή τιμή εκποίησης του παγίου στο τέλος της περιόδου που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί παραγωγικά. Προφανώς, τόσο η έννοια της ωφέλιμης ζωής όσο και η έννοια της υπολειμματικής αξίας αποτελούν μετρήσιμα μεγέθη με βάση συγκεκριμένους παράγοντες που ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 από εξωτερικούς ορκωτούς εκτιμητές.

Σε συνέχεια λοιπόν των ανωτέρω, το εν λόγω πρότυπο προτείνει περισσότερες από μια μεθόδους απόσβεσης, με τη **σταθερή** να είναι η ευρύτερη χρησιμοποιημένη στον κλάδο της ναυτιλίας, καθώς αναγνωρίζει ένα σταθερό ετήσιο ποσό απόσβεσης στα αποτελέσματα κάθε χρήσης μέχρι την πλήρη απόσβεση του εκάστοτε παγίου. Το ποσό αυτό ισούται με το κόστος κτήσης μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία, εφόσον υπάρχει, και διαιρούμενο με τα έτη ωφέλιμης ζωής.

Κόστος κτήσης ενός πλοίου

Το πλοίο αποτελεί ένα από τα πιο ενδιαφέροντα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία όσον αφορά τη διαδικασία της αρχικής αποτίμησης. Εδώ διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

1) Εάν κατασκευάζεται ένα **καινούργιο πλοίο** με ειδική σύμβαση ναυπήγησης. Στην εν λόγω περίπτωση, στο κόστος κτήσης του πλοίου περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που γίνονται πριν την εκκίνηση και λειτουργία του πλοίου εφόσον το θέτουν σε κατάσταση χρήσης. Επίσης, κατά πλειοψηφία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και τα λειτουργικά κόστη μεταφοράς

του στο πλησιέστερο μεγάλο λιμάνι και όχι στο συμφωνηθέν βάσει συμβολαίου ναυπήγησης. Ακόμη, κεφαλαιοποιούνται και όλα τα έξοδα δανεισμού, όπως τόκοι, από συμβάσεις που έχουν ληφθεί αποκλειστικά για την κατασκευή του πλοίου, λαμβανομένου υπόψη ότι απαιτείται ένα εύλογο χρονικό διάστημα για τη ναυπήγησή του.

2) Εάν αποκτάται μεταχειρισμένο πλοίο από «δεύτερο χέρι» (second hand vessel). Στην περίπτωση αυτή, το κόστος κτήσης υπολογίζεται πιο εύκολα καθώς περιλαμβάνει τη συμφωνηθείσα τιμή αγοράς βάσει συμβολαίου, την αμοιβή του παρεμβάλλοντος μεσίτη (ship broker) και οποιαδήποτε προαπαιτούμενα έξοδα μεταβίβασης της κυριότητας όπως νομικές δαπάνες, έξοδα επιθεώρησης πλοίου κ.ά. Να σημειωθεί ότι κόστη που σχετίζονται με τη μεταφορά του πλοίου μετά την πώληση, δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά θεωρούνται λοιπές λειτουργικές δαπάνες και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα χρήσης.

Αυτό που παρουσιάζει λογιστικό ενδιαφέρον είναι η περίπτωση που ένα πλοίο περιλαμβάνει επιμέρους διακριτά μέρη, τα οποία έχουν σημαντικό κόστος ατομικά και συγκριτικά με το συνολικό κόστος κατασκευής του πλοίου και μπορούν να αποσβεστούν σε διαφορετικούς χρόνους ωφέλιμης ζωής, οπότε αναγνωρίζονται ξεχωριστά στον Ισολογισμό. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι το κύτος του πλοίου, η μηχανή του, το σύστημα πλοήγησης κτλ. Βασικό κριτήριο για αυτή τη διάκριση είναι η επιρροή που θα ασκήσει ο διαχωρισμός αυτός στις οικονομικές καταστάσεις, καθιστώντας αυτές πιο ουσιώδεις από πλευράς πληροφόρησης. Στην πλειοψηφία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, όλα τα επιμέρους μέρη έχουν την ίδια περίπου ωφέλιμη ζωή οπότε συνυπολογίζονται στο κόστος κτήσης του πλοίου και δεν διαχωρίζονται, με εξαίρεση τον εξοπλισμό πλοήγησης, ο οποίος έχει μεγαλύτερη ωφέλιμη ζωή από ότι η περίοδος στην οποία η τεχνολογική εξέλιξη τον καθιστά απαρχαιωμένο.

Στις περισσότερες περιπτώσεις κατασκευής καινούργιου πλοίου, αυτό αποκτάται σε μια καθορισμένη συνολική αξία βάσει της σύμβασης ναυπήγησης (shipbuilding contract), χωρίς να είναι γνωστή η αξία των επιμέρους μερών που το συνθέτουν. Ακόμα και σε αυτό το σενάριο πάντως, εφόσον κριθεί από τη Διοίκηση ότι ο διαχωρισμός των επιμέρους μερών του πλοίου θα οδηγήσει σε πληρέστερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η αξία αυτών προσδιορίζεται είτε με αναφορά στις τρέχουσες αξίες αγοράς σε συνεργασία με τον κατασκευαστή του πλοίου είτε με κάποιο άλλο τρόπο υπολογισμού της αξίας αυτών.

Υπολειμματική αξία ενός πλοίου

Πολύ σημαντικό θέμα για τον υπολογισμό των αποσβέσεων είναι ο προσδιορισμός της υπολειμματικής αξίας (ship's scrap value) όπως έχει ήδη αναφερθεί, καθώς είναι εξαιρετικά

πολύπλοκο να καθοριστεί η πιθανή μελλοντική αξία ρευστοποίησης ενός πλοίου μετά 30 με 45 χρόνια ωφέλιμης ζωής που είναι η μέση πραγματική διάρκεια ζωής του. Μάλιστα, πρέπει να σημειωθεί ότι το πλοίο ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι από τα λίγα που μπορούν να καθορίσουν μια μελλοντική ρευστοποιήσιμη αξία καθώς αυτή βασίζεται στην αξία του πλοίου ως ατσάλι που αποτελεί το βασικό υλικό κατασκευής του. Αυτό συνεπάγεται ότι η υπολειμματική αξία του πλοίου υπόκειται στις διακυμάνσεις της αγοράς του ατσαλιού και να πρέπει να αναπροσαρμόζεται συνεχώς στις σημερινές αξίες χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχούσες μεταβολές στον πληθωρισμό.

Μάλιστα στην περίπτωση που η λογιστική αξία του πλοίου, δηλαδή το κόστος κτήσης του μειωμένο κατά το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί στον Ισολογισμό, είναι μικρότερη από την αξία της ωφέλιμης ζωής του πλοίου λόγω ανόδου της τιμής του ατσαλιού, τότε η επιχείρηση αναστέλλει την ετήσια αναγνώριση αποσβέσεων μέχρι να αντιστραφούν οι οικονομικές συνθήκες.

Βέβαια, επειδή η τιμή του ατσαλιού μεταβάλλεται συνεχώς, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν αναπροσαρμόζουν την υπολειμματική αξία του πλοίου κάθε χρόνο, παρά μόνο τα έτη που οι συνθήκες της αγοράς έχουν μεταβληθεί ουσιωδώς που να επηρεάζουν την αξιοπιστία της πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων.

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας ενός πλοίου επηρεάζουν το ποσό της ετήσιας μελλοντικής απόσβεσης αλλά δεν αναπροσαρμόζουν τις ήδη αναγνωρισμένες συσσωρευμένες αποσβέσεις του παρελθόντος όπως συμβαίνει σε περίπτωση αλλαγής μεθόδου απόσβεσης.