

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΙΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

Εισαγωγικές έννοιες

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 δίνει τις κατευθυντήριες γραμμές για το πότε μια επιχείρηση θα αναγνωρίζει το έσοδο από πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια του εμπορικού σκοπού κάθε επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη ότι πρέπει να τηρούνται δύο βασικές λογιστικές αρχές:

⇒ *Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων*, σύμφωνα με την οποία τα πραγματοποιημένα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης πρέπει να αναγνωρίζονται λογιστικά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται και στη χρήση που αφορούν.

⇒ *Η αρχή συσχέτισης εσόδων και εξόδων*, σύμφωνα με την οποία τα δεδουλευμένα έξοδα θα πρέπει να αναγνωριστούν την ίδια χρονική περίοδο με τα πραγματοποιημένα έσοδα στα οποία αντιστοιχούν.

Αυτό που εξασφαλίζουν οι αρχές αυτές είναι να δημιουργείται ένα φορολογητέο εισόδημα που να ανήκει χρονικά σε μια χρήση και να διαφοροποιείται από τα υπόλοιπα έτη, ακριβώς για να μην εμπλέκονται τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας για φορολογικούς σκοπούς.

Στον επιχειρηματικό κόσμο, η αναγνώριση των εσόδων είναι που πολλές φορές δημιουργεί περιπλοκές ως προς την ορθότητά της, κυρίως όσον αφορά την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις όπως οι ναυτιλιακές. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι απόλυτα ευδιάκριτο σε κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα πότε ολοκληρώνεται μια υπηρεσία, η οποία μπορεί να έχει και διάρκεια στο χρόνο, ώστε αναλογικά να γίνει τιμολόγηση, συγκριτικά με την πώληση εμπορευμάτων που η παράδοση των αγαθών σημαίνει και μεταβίβαση της κυριότητας αυτών, οπότε και ολοκληρώνει τη συναλλαγή και το έσοδο είναι ευδιάκριτο στο χρόνο που πραγματοποιείται.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18

Το παραπάνω θέμα πραγματεύεται το ΔΛΠ 18, το οποίο ορίζει ρητά ως έσοδο την εισροή ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, οι οποίες στοχεύουν στην αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς όμως να συνδέονται οι μέτοχοι. Με τον όρο αυτό, το πρότυπο διακρίνει το έσοδο από εμπορική δραστηριότητα με την

εισροή κεφαλαίων αιτίας εισφοράς μετόχων για ενίσχυση της δανειοληπτικής ικανότητας και εγγύησης της επιχείρησης έναντι τρίτων πιστωτών.

Στη λογική αυτή, το πρότυπο θέτει τους όρους με βάση τους οποίους ένα έσοδο από παροχή υπηρεσιών θα αναγνωρίζεται λογιστικά από μια επιχείρηση, εφόσον:

- Το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.
- Το στάδιο ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσίας μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή είναι πολύ πιθανό να εισέλθουν στην οικονομική μονάδα.
- Τα κόστη που αφορούν την ολοκλήρωση της εκάστοτε παροχής υπηρεσιών μπορούν να επιμετρηθούν κατά αξιόπιστο τρόπο.

Όπως γίνεται κατανοητό, ειδικά στη ναυτιλία, η αναγνώριση και ο συσχετισμός των εξόδων που αφορούν την πραγματοποίηση εσόδων από παροχή υπηρεσιών δεν είναι το ίδιο εύκολα μετρήσιμα όπως στον εμπορικό ή βιομηχανικό κλάδο. Ο κύριος λόγος είναι ότι πολλά ταξίδια που πραγματοποιούν τα πλοία είναι υπερατλαντικά με αποτέλεσμα αφενός να δημιουργούν δαπάνες σε διαφορετικές περιοχές ανά τον κόσμο και αφετέρου να παρέχουν υπηρεσίες μεταφορών με διαφορετικό ρυθμό από ότι δημιουργούν έξοδα, όπως επί παραδείγματι να ξεκινά ένα πλοίο γεμάτο με κοντέινερ από έναν προορισμό και να αδειάζει σταδιακά ανά λιμάνι μέχρι να επιστρέψει πλήρως άδειο στον αρχικό προορισμό. Σε αυτή την περίπτωση, η συσχέτιση εξόδων που πραγματοποιεί στο εκάστοτε λιμάνι με τα έσοδα από την μεταφορά των κοντέινερ δεν μπορούν να συσχετιστούν με ευκολία, με αποτέλεσμα να δυσχεραίνει η σωστή τήρηση των άνω λογιστικών αρχών.

Αυτό που συνήθως χρησιμοποιούν οι περισσότερες ναυτιλιακές επιχειρήσεις για να λύσουν αυτό το πρόβλημα είναι η μέθοδος του βαθμού ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας αναλογικά με την ολοκλήρωση σε ημέρες του εκάστοτε ταξιδιού. Στην εν λόγω περίπτωση, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις αναγνωρίζουν έσοδα και έξοδα της χρήσης από πραγματοποιημένα ταξίδια χρησιμοποιώντας ένα **ποσοστό** που προκύπτει διαιρώντας το σύνολο των ημερών ταξιδιού που ήδη έχει πραγματοποιήσει ένα πλοίο δια του συνόλου των αναμενόμενων ημερών που υπολογίζεται ότι θα διαρκέσει όλο το ταξίδι, προκειμένου έσοδα και έξοδα να είναι αναγνωρισμένα ισόχρονα και δεδουλευμένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Income Statement).

Η ίδια μέθοδος εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις που ένα ταξίδι αρχίζει σε μια χρήση και ολοκληρώνεται σε επόμενη, δηλαδή μεσολαβούν δύο –ή και περισσότερα- ημερολογιακά έτη για την ολοκλήρωσή του. Σε αυτή τη περίπτωση πρέπει να διαχωριστούν τα έσοδα της κλειόμενης χρήσης από τα έσοδα της επόμενης με βάση την εκάστοτε σύμβαση, ώστε να τηρείται η αρχή της αυτοτέλειας και να μεταφερθούν στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως του πλοίου τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα κάθε χρήσης.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι η ταμειακή διεκπεραίωση των πραγματοποιημένων εσόδων από ταξίδια στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις δεν σχετίζεται ούτε εμπλέκεται με την αναγνώριση του δεδουλευμένου εσόδου. Συνεπώς, τμηματικές εισπράξεις ή προκαταβολές ληφθείσες από ναυλωτές δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως ή δε θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες, που μπορεί τελικά να παρασχεθούν αλλά μπορεί και όχι. Σε καμία περίπτωση η ταμειακή βάση πραγματοποίησης μιας είσπραξης δεν θα πρέπει να εμπλέκεται με την αρχή του δεδουλευμένου εσόδου.

Ένας βασικός όρος τέλος, που επισημαίνει το ΔΛΠ 18 ως προς την αναγνωρισιμότητα των εσόδων είναι η πιθανή εισροή των οικονομικών οφελών στην επιχείρηση ως προαπαιτούμενο για την παροχή υπηρεσιών. Σε περίπτωση που η εισπραξιμότητα του εσόδου, παρόλο που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, είναι αβέβαιη, τότε το ανείσπρακτο ή αβέβαιο ποσό, ορίζει το πρότυπο, ενδείκνυται να αναγνωρίζεται ως έξοδο αντί της διόρθωσης του ήδη αναγνωρισμένου αρχικού εσόδου, πάλι προκειμένου να εξασφαλιστεί η ορθή τήρηση των άνω λογιστικών αρχών.