

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

1. Με βάση τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί στις ανεπτυγμένες χώρες και έχουν πλέον εξαπλωθεί ευρύτερα, το σχέδιο λογαριασμών (chart of accounts) που χρησιμοποιεί μια οντότητα αποτελεί ένα από τα λογιστικά αρχεία της. Το αρχείο αυτό παρουσιάζει σε ιεραρχική δομή το σύστημα παρακολούθησης των στοιχείων της περιουσιακής κατάστασης και της επίδοσης της οντότητας. Οι επιμέρους λογαριασμοί τροφοδοτούνται, μετά από σχετική επεξεργασία, με ταξινομημένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες από τα πολλά, διάφορα και πολύπλοκα αρχεία που μπορεί να τηρεί μια οντότητα. Το σχέδιο λογαριασμών, σε συνδυασμό με το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας (μηχανογραφημένο ή και χειρόγραφο), παρέχει στην ενδεδειγμένη μορφή και στον απαιτούμενο βαθμό ανάληψης και συγκέντρωσης τις σχετικές πληροφορίες, ώστε με την ελάχιστη κατά το δυνατόν προσπάθεια να μπορούν να συσταθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να εκπληρωθούν οι διάφορες φορολογικές υποχρεώσεις της οντότητας.
2. Ο ν. 4308/2014 αποτελεί ένα σημαντικό βήμα εκσυγχρονισμού του ελληνικού λογιστικού πλαισίου, στη βάση των ρυθμίσεων της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Ειδικά σε ότι αφορά τους κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων (ΚΒΣ-ΚΦΑΣ) και το σχέδιο λογαριασμών, ο ν. 4308/2014 εισήγαγε σημαντικές βελτιώσεις και απλοποιήσεις. Μάλιστα, σημειώνεται ότι η εφαρμογή των άρθρων 1 έως 15 του νόμου από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015 έχει γίνει ομαλά και χωρίς να παρατηρηθεί κάποιο ουσιαστικό πρόβλημα προσαρμογής.
3. Σε ότι αφορά το σχέδιο λογαριασμών, ακολουθώντας τη διεθνή πρακτική, ο νόμος αντιμετώπισε το ζήτημα της συχνά ακραίας τυπολατρίας του Ε.Γ.Λ.Σ., στην οποία συνηγορούσε και η φορολογική νομοθεσία, παρέχοντας την απαιτούμενη ελευθερία στις επιχειρήσεις να οργανώσουν τη λογιστική τους λειτουργία σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Οι υποκείμενες οντότητες δύνανται να επιλέξουν το σχέδιο λογαριασμών του ν. 4308/2014, αναπτύσσοντάς το περαιτέρω για την κάλυψη των πληροφοριακών τους αναγκών και την ευχερή εφαρμογή του νόμου, με δυνατότητα αξιοποίησης του πληροφοριακού τους συστήματος για το σκοπό αυτό. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το νόμο, το σχέδιο λογαριασμών είναι υποχρεωτικό μόνο σε ότι αφορά στην ονοματολογία, το βαθμό ανάληψης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους. Δηλαδή, η χρήση των προτεινόμενων κωδικών δεν είναι υποχρεωτική.
4. Η προαιρετικότητα του κωδικολογίου του σχεδίου λογαριασμών διευκολύνει τη

λογιστική λειτουργία διεθνών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, οι οποίες υποχρεώνονταν να αλλιάζουν την παγκόσμια λογιστική τους οργάνωση για να καλύψουν τη γραφειοκρατικού χαρακτήρα απαίτηση του Ε.Γ.Λ.Σ. Επιπλέον, η προαιρετικότητα του κωδικολογίου διευκολύνει την εφαρμογή λογισμικών και την αποφυγή του κόστους «ελληνοποίησης» των λογιστικών - πληροφοριακών πακέτων.

5. Αναγνωρίζοντας το κόστος και την αναταραχή στην καθημερινή λειτουργία του λογιστηρίου που συνεπάγεται η αλλαγή σχεδίου λογαριασμών, αλλά και την αρχή ότι η εσωτερική λογιστική οργάνωση, με την προϋπόθεση ότι εκπληρώνεται οι απαιτήσεις του νόμου, είναι απόφαση της διοίκησης, ο νόμος παρέχει τη δυνατότητα για τις υποκείμενες οντότητες να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη υποχρέωση προσαρμογής του εν λόγω σχεδίου λογαριασμών, ώστε να καθίσταται ευχερής η εφαρμογή του νόμου και η σύνταξη των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
6. Δεδομένων του κόστους ανάπτυξης των υπάρχοντων συστημάτων και της ανάγκης εξοικείωσης των χρηστών, εκτιμάται ότι πολλές υποκείμενες οντότητες θα επιλέξουν να διατηρήσουν, τουλάχιστον προς το παρόν, το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. Συνεπώς, τίθεται θέμα εισαγωγής των απαιτούμενων προσαρμογών στο εν λόγω σχέδιο.
7. Οι απαραίτητες αλλαγές στο εφαρμοζόμενο για δεκαετίες σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προκαλούνται από τους λογιστικούς κανόνες του νόμου, αυτούς καθαυτούς. Άλλωστε, ο νόμος 4308/2014 εισάγει τις λογιστικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, η οποία στο γενικό της πλαίσιο είναι υποχρεωτικής εφαρμογής από τα κράτη μέλη, για 35 τουλάχιστον έτη. Το σύνολο σχεδόν των αλλαγών στο σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. αποσκοπεί πρωτίτως στην άρση υπέρμετρης συχνά τυπολατρίας (π.χ. λογαριασμοί αποτελεσμάτων ομάδας 8), στη διόρθωση αστοχιών, αλλά και στην απαραίτητη προσαρμογή ενόψει των εξελίξεων της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών, τέσσερις δεκαετίες μετά την εκπόνηση του Ε.Γ.Λ.Σ.
8. Με βάση την προηγούμενη ανάλυση, η παρούσα εργασία, διατηρώντας το βασικό κορμό του σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., επιχειρεί τις απαιτούμενες προσαρμογές για την ευχερή εφαρμογή του ν. 4308/2014. Προτείνει επίσης σειρά απλοποιήσεων και βελτιώσεων με στόχο την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία του λογιστηρίου και τη διασφάλιση της πληροφόρησης της διοίκησης.

9. Η πλέον σημαντική παρέμβαση της παρούσας εργασίας στο σχέδιο λογαριασμών, αφορά στην ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου και καινοτομικού συστήματος για την ασφαλή και διαφανή παρακολούθηση, με λογιστικές εγγραφές, της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Στο προκείμενο θέμα, ο νόμος απαιτεί μεν η οντότητα να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση, ωστόσο ο τρόπος παρακολούθησης επαφίεται, όπως είναι φυσικό άλλωστε, στην κρίση της οντότητας με βάση τις συνθήκες που αντιμετωπίζει.
10. Η λειτουργία του προτεινόμενου συστήματος στηρίζεται στην αρχική καταχώρηση συναλλαγών και γεγονότων με τα ποσά που αναγνωρίζονται φορολογικά (φορολογική βάση). Στη συνέχεια γίνεται ενημέρωση, για τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, συγκεκριμένων λογαριασμών που λειτουργούν αυτόνομα σε σχέση με τους λογαριασμούς φορολογικής βάσης. Οι αυτόνομοι λογαριασμοί διαφορών βάσεων αναπτύσσονται σε επίπεδο κατωτεροβάθμιου λογαριασμού σε σχέση με τους λογαριασμούς φορολογικής βάσης. Με τον τρόπο αυτό καθίσταται ευχερής ο ασφαλής προσδιορισμός τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των στοιχείων της καθαρής θέσης και των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων.
11. Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 και τα σχετικά ερμηνευτικά κείμενα, η ενημέρωση των διαφορών των βάσεων δύναται να γίνεται είτε άμεσα είτε σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο αλλά πάντως έγκαιρα για την εκπλήρωση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
12. Η λειτουργία ενός συστήματος, σαν το προτεινόμενο, για την παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης είναι χρήσιμη και γίνεται απαραίτητη όταν το πλήθος και η πολυπλοκότητα των διαφορών των δύο βάσεων αυξάνεται. Σε τέτοιες συνθήκες, εάν η παρακολούθηση γίνεται με λιγότερο συστηματικό τρόπο, για παράδειγμα με τη χρήση ενός αρχείου excel ή χειρόγραφα, εγκυμονεί σημαντικούς κινδύνους λαθών.
13. Είναι αυτονόητο ότι η οντότητα δύναται, σύμφωνα με την πρόνοια του νόμου, να επιλέξει να μην εκπληρώνει την υποχρέωση παρακολούθησης και των δύο βάσεων με διενέργεια λογιστικών εγγραφών. Για παράδειγμα, δύναται να καταχωρεί μόνο τη μία βάση και να παρακολουθεί τις διαφορές της από την άλλη με κάθε πρόσφορο τρόπο.

14. Όσες οντότητες επιλέξουν το σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π., δύνανται, με βάση την ανάλυση του συστήματος που παρουσιάζεται στο παρόν σύγγραμμα, να σχεδιάσουν τις απαιτούμενες προσαρμογές στο σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ που θα υιοθετήσουν.