



Α.Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

«Ιστορία και εξέλιξη της Λογιστικής Επιστήμης»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΚΡΟΚΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ (Α.Μ. 13327)

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ : ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΑΙΓΑΛΕΩ 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	σελ.3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	σελ.4
1. ΟΙ ΑΠΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΓΓΥΣ ΑΝΑΤΟΛΗ	σελ.7
1.1 ΜΕΣΟΠΟΤΑΜΙΑ	σελ.8
1.2 ΑΙΓΥΠΤΟΣ	σελ.9
2.ΟΙ ΑΠΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟΝ ΕΛΛΑΔΙΚΟ ΧΩΡΟ	σελ.12
2.1 ΜΙΝΩΙΤΕΣ	σελ.12
2.2 ΜΥΚΗΝΑΙΟΙ	σελ.14
3.Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟ ΤΟ ΜΕΣΑΙΩΝΑ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ	σελ.16
3.1 Ο ΜΕΣΑΙΩΝΑΣ	σελ.16
3.2 Ο ΜΟΝΑΧΟΣ ΛΟΥΚΑ ΠΑΤΣΙΟΛΟ	σελ.19
3.3 Η ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΠΑΤΣΙΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (16^{0ς}-18^{0ς} ΑΙΩΝΑΣ)	σελ.20
3.4 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ 19^{0Υ} ΑΙΩΝΑ	σελ.22
4. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗΣ ΕΠΟΧΗΣ	σελ.24
4. 1 ΟΙ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	σελ.25
4.2 ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΣΗ Η/Υ	σελ.28
4. 3 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	σελ.30
5. ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ	σελ.32
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	σελ.36
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.37

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Λογιστική είναι μια επιστήμη με μακρόχρονη ιστορία. Η ανάπτυξή της ακολούθησε την ανάπτυξη του εμπορίου και των συναλλαγών. Από την αρχαιότητα οι άνθρωποι κατέγραφαν τις δοσοληψίες τους μέσω της χρήσης γραπτών σημείων. Στοιχεία υποτυπώδους Λογιστικής υπάρχουν σε ευρήματα από την αρχαία Αίγυπτο, Ελλάδα και Βαβυλώνα. Κατά την περίοδο του Μεσαίωνα παρατηρείται μια τελμάτωση στην εξέλιξη της Λογιστικής, γεγονός που αναστράφηκε λόγω της μελέτης του μοναχού Λούκα Πατσιόλο. Τον 16^ο με 18^ο αιώνα οι περισσότερες εργασίες βασίστηκαν στο έργο του Πατσιόλο, ενώ τον 19^ο αιώνα η Λογιστική οδηγήθηκε σε νέες αναζητήσεις προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της σύγχρονης οικονομίας που συνεχώς εξελισσόταν. Μόλις στον 20^ο αιώνα η Λογιστική αναγνωρίστηκε ως επιστήμη, αφού μέχρι τότε θεωρούνταν τεχνική. Πλέον δεν περιοριζόταν στην εγγραφή οικονομικών πράξεων και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων αλλά αποτέλεσε τη βάση προκειμένου να καταρτιστεί προϋπολογισμός και να ελεγχθεί η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η ανάπτυξη της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών έδωσε νέες δυνατότητες στην επιστήμη της Λογιστικής και πολλαπλασίασε την αποτελεσματικότητά της στην υποστήριξη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δε γνωρίζουμε σε ποια εποχή εμφανίστηκε η ανάγκη της Λογιστικής μέσα στα βάθη της προϊστορίας. Αν λάβουμε υπόψη μας ,όμως, ότι «*οι ρίζες της πολιτιστικής εξέλιξης του ανθρώπινου γένους βρίσκονται στην εποχή του Λίθου*»¹, είναι λογικό να υποθέσουμε ότι οι ρίζες της Λογιστικής , πρέπει να βρίσκονται σ' αυτήν την εποχή, καθώς πορεύτηκε παράλληλα με την πολιτιστική εξέλιξη της ανθρωπότητας. Άλλωστε, στην εποχή του Λίθου, διαδραματίστηκε η «*παραγωγική επανάσταση*»² που έθεσε τις βάσεις όπου θεμελιώθηκε η πλειοψηφία των μεταγενέστερων υψηλών πολιτισμών της αρχαιότητας οπότε, δεν ήταν δυνατό να απουσιάζει η Λογιστική από τις εξελίξεις αυτές.

Η αρχή της λογιστικής, της καταγραφής δηλαδή των δοσοληψιών με συστηματικό τρόπο χάνεται στα βάθη της ιστορίας και η εξέλιξη της συνδέεται στενά με την ανάπτυξη της ανθρώπινης κοινωνίας και του εμπορίου. Η ανάγκη παρακολούθησης των συναλλαγών οδήγησε από πολύ νωρίς στην εφαρμογή συστημάτων παρακολούθησής και ελέγχου αυτών. Αποδεικτικά στοιχεία οικονομικών/λογιστικών καταγραφών έχουν βρεθεί σε κείμενα διάφορων λαών της αρχαιότητας (Σουμέριων, Βαβυλώνιων, Αιγύπτιων, Ελλήνων, Ρωμαίων κτλ.). Εμπορικούς νόμους και λογιστικές εκθέσεις βρίσκουμε στους Νινευίτες της Βαβυλώνας περί το έτος 3.000 π.Χ. Ο πραγματογνώμων, ο τότε «γραμματεύς», σημείωνε επί πλακών τις σημαντικές συναλλαγές, τις οποίες νομιμοποιούσε δια της υπογραφής του. Στην Αίγυπτο φαίνεται ότι δημιουργός του λογιστικού ελέγχου υπήρξε το Κράτος, με σκοπό τον έλεγχο των συγκομιδών δημητριακών³.

Είναι ιστορικά εξακριβωμένο ότι οι άνθρωποι των προϊστορικών πολιτισμών έκαναν λογιστικές εγγραφές χωρίς αριθμούς και γράμματα, χρησιμοποιώντας διάφορα σύμβολα, γραμμές ή σημεία, πάνω σε δέντρα, πλάκες, πίνακες και ξύλα (ράβδους) για να εκφράσουν λογιστικές πράξεις. Επάνω σε κομμάτια ξύλου, τις ονομαζόμενες «σκυτάλες»,χάραζαν εγκοπές, που κάθε μια τους παρίστανε μια συναλλαγή. Ο τρόπος ήταν απλός: έκοβαν το ξύλο στη μέση, έβαζαν τα δυο τεμάχια παράλληλα, δίπλα-δίπλα και χάραζαν μια εγκοπή στην ίδια ευθεία. Το ένα κομμάτι

¹Treuil R., Darcque P., Poursat J., Touchais G., *Οι πολιτισμοί του Αιγαίου*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1996, σελ. 125.

²Στο ίδιο, σελ. 132.

³ Στο ίδιο, σελ. 187.

έπαιρνε ο πιστοδότης και το άλλο ο πιστολήπτης. Κατά την ημέρα εξόφλησης του χρέους, πρώτα γινόταν ο έλεγχος της γνησιότητας των δυο ξύλων, ενώνοντας το ένα με το άλλο, για να διαπιστωθεί ότι τα δυο κομμάτια είναι του ίδιου ξύλου. Έπειτα τα τοποθετούσαν παράλληλα για να δουν αν συμπίπτουν οι εγκοπές και έτσι γινόταν αρχικά ο πρωτόγονος έλεγχος, με « ένα πρωτόγονο διπλογραφικό σύστημα»⁴.

Στην αρχαία Αίγυπτο βρέθηκαν πινακίδες χρονολογούμενες από τη νεολιθική εποχή που εμφανίζουν «λογαριασμούς». Το γεγονός αυτό δηλώνει ότι οι πρωτόγονες συναλλαγές⁵ κατέστησαν αναγκαία τη χρήση της Λογιστικής επιστήμης, έστω και με υποτυπώδη μορφή και φανερώνει πως η ανάπτυξη του εμπορίου μεταξύ των λαών οδήγησε στη χρησιμοποίηση των γραπτών σημείων. Γι' αυτό τα πρώτα στοιχεία γραφής ήταν σχέδια, που παρίσταναν είδη εμπορίου και λογαριασμούς των συναλλαγών. Και επειδή το εμπόριο γινόταν μεταξύ φυλών με διαφορετικές γλώσσες, ήταν απαραίτητο να υπάρχει ένα σύστημα επικοινωνίας κατανοητό από όλους. Τα σημεία που παρίσταναν αριθμούς ήταν τα πρώτα γραπτά σύμβολα⁶. Αυτά τα σύμβολα-σχέδια αφορούσαν εμπορικές πληροφορίες. Παράλληλα με τα σύμβολα αναπτύχθηκε μια μορφή γραφής, που ήταν κλάδος της ζωγραφικής και του σχεδίου. Ανάλογη εξέλιξη του σχεδίου προς τη γραφή παρατηρούμε και στο Μεσογειακό κόσμο κατά το τέλος της νεολιθικής εποχής⁷.

Αργότερα με την ανάπτυξη της γραφής και των συναλλαγών εμφανίστηκαν οι γραφείς που συνέβαλλαν στην ανάπτυξη των εμπορικών συναλλαγών, συντάσσοντας διάφορα έγγραφα, σχετικά με τις συναλλαγές, με τη Λογιστική και τα οικονομικά ζητήματα. Τα έργα των γραφέων ήταν ποικίλα και κάλυπταν όλες τις σύγχρονες οργανωτικές, διοικητικές και οικονομικές αρμοδιότητες της Πολιτείας.

Στην αρχαία Ελλάδα κατά τους ιστορικούς χρόνους η Λογιστική, η οποία αποτελούσε κλάδο της μαθηματικής επιστήμης, εξακολουθούσε να χρησιμεύει κυρίως στις καθημερινές συναλλαγές των ανθρώπων (πρακτικά μαθηματικά) εξελισσόμενη παράλληλα με την ανάπτυξη του εμπορίου. Επινοήθηκαν σύμβολα (ψηφία) και διατυπώθηκαν κανόνες προκειμένου να εκτελεσθούν υπολογισμοί με αριθμούς προς τη διευκόλυνση του έργου του εμπορίου. Το σύνολο αυτό των κανόνων και μεθόδων θεωρούνταν έως τα χρόνια του Αριστοτέλη ως ιδιαίτερος κλάδος των μαθηματικών και ονομαζόταν λογιστική. Οι μέθοδοι του αριθμητικού

⁴Clark G., Piggott S., *Προϊστορικές κοινωνίες*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1980, σελ. 179.

⁵ Hagen R.S, Hagen R., *Egypt*, ΕκδόσειςTASCHEN, Cologne 2005,σελ.16.

⁶Clark G., Piggott S., *ό.π.*, σελ. 210.

⁷Chadwick J., *Ο Μυκηναϊκός κόσμος*, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα 1999, σελ. 63.

λογισμού χρησιμοποιούσαν φυσικά βοηθητικά μέσα υπολογισμού όπως τα δάκτυλα των χεριών , Δακτυλικός λογισμός, ή τεχνικά, όπως οι Άβακες.⁸

⁸ Καμπουράκη -Πατεράκη Η., «Η λογιστική στην καθημερινή ζωή των αρχαίων» ,*Πατρίς*, 21/02/2005, σελ.23-32.

1.ΟΙ ΑΠΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΓΓΥΣ ΑΝΑΤΟΛΗ

Δραστηριότητες, θεσμοί και μορφές διαχείρισης αναφορικά με την παραγωγή και την απορρόφηση των αγαθών συνοψίζονται στη λογιστική επιστήμη. Κατά συνέπεια ο homo economicus, τον οποίο διερευνούν και μελετούν οι σύγχρονοι θεωρητικοί της οικονομίας υφίσταται τουλάχιστον από τη νεολιθική εποχή. Καθίσταται φανερό λοιπόν, ότι το συμφέρον του ατόμου συνιστά βασική παράμετρο των κοινωνικών σχέσεων. Το ατομικό και στη συνέχεια το συλλογικό συμφέρον προσδιόρισαν την εκάστοτε τροχιά των επαφών, των σχέσεων, του αντιπραγματισμού, μέχρι τις όψιμες εμπορικές συναλλαγές.⁹

Ο αντιπραγματισμός στις πρώιμες κοινωνίες, η σποραδική αμοιβαία ανταλλαγή αγαθών (δώρων και υπηρεσιών συμπεριλαμβανομένων), υποδηλώνει όχι απαραίτητα καταμερισμό και συσσώρευση υλικών ή άυλων αγαθών, αλλά συχνά έκφραση γοήτρου και μεγαλείου. Σε μια εκ των πραγμάτων περιορισμένη διακίνηση αγαθών, υποθέτουμε ότι συνέδραμαν εθιμικές αξίες που είχαν στόχο την ενσωμάτωση των αγαθών των άλλων στις τοπικές κοινωνίες. Γίνεται αντιληπτό λοιπόν, ότι συγκεκριμένες λογικές διαμορφώνονταν ως αποτέλεσμα της κυκλοφορίας των αγαθών.¹⁰

Στην Εγγύς Ανατολή, η νεολιθική εποχή οριοθετείται γύρω στο 7000 π.Χ. με τη δημιουργία συνοικισμών στους οποίους εμφανίζεται ένα πρώτο στάδιο οικιακής παραγωγής. Αρχικά η παραγωγή προϊόντων απευθύνεται καθαρά για οικιακή χρήση. Σταδιακά σημειώνονται ελλείμματα και πλεονάσματα στην κατανάλωση των προϊόντων γεγονός που αναπόφευκτα οδήγησε στην αρχή της ανταλλαγής και την οικονομική επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων οικιακών οικονομιών. Συνεπακολούθως, δημιουργήθηκε η ανάγκη παρακολούθησης αυτών των ανταλλαγών μέσω της επινόησης διαφόρων μνημοτεχνικών μεθόδων, όπως το δέσιμο κόμπων, η χάραξη γραμμών σε ξύλα, δέντρα, λίθους, όστρακα, που συνέδραμαν στον έλεγχο των συναλλαγών. Στην πορεία των ετών, χάρασαν με αιχμηρή γλυφίδα παραστάσεις των προϊόντων που αντάλλασσαν, οδηγώντας σταδιακά στην ανάπτυξη γραφής και κατ'επέκταση του ίδιου του πολιτισμού.¹¹

⁹ Clark G., Piggott S., *Προϊστορικές κοινωνίες*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1980, σελ.56-58.

¹⁰ Caille A., «Η γένεση του homo economicus», *Courrier της UNESCO 1*, 1997.

¹¹ Παρό Α., *Σουμέριοι: Οι απαρχές του πολιτισμού στην Εγγύς Ανατολή*, Εκδόσεις Η Καθημερινή, Αθήνα 2006, σελ. 5-37.

1.1 ΜΕΣΟΠΟΤΑΜΙΑ

Οι Σουμέριοι κατά την τρίτη χιλιετία εγκαταστάθηκαν στη Μεσοποταμία. Σε αυτούς οφείλεται η δημιουργία της αρχαιότερης πόλης-κράτους με το όνομα «Ουρ» καθώς και η συγκρότηση των αρχαιότερων ρυμοτομικών δομών αστικής μορφής. Είχαν ασχοληθεί με τη γεωργία, την κτηνοτροφία, τη ναυτιλία και το εμπόριο και ανέπτυξαν ένα πρώιμο σύστημα λογιστικής, όπως επιβεβαιώνεται από την αρχαιολογική σκαπάνη. Πλήθος εμπορικών σφραγίδων και πήλινων επιγραφών χρησιμοποιούνταν για λογιστικές καταγραφές. Τα αρχαιότερα αποκρυπτογραφημένα σπαράγματα σφραγίδων αποκαλύπτουν τους λογαριασμούς των εισοδημάτων ναού που έγιναν από ιερείς, καθώς ο εν λόγω ναός λειτουργούσε ως τράπεζα. Μεγάλη χρήση των σφραγίδων έκαναν οι λογιστές σφραγίζοντας εμπορικά συμβόλαια.¹² Οι Σουμέριοι λογιστές-γραφείς κατείχαν ολόκληρο σύστημα οργάνωσης των αποθηκών των σιτηρών τους που είχε στηριχθεί οργανωτικά σε μια γραφειοκρατική διάρθρωση, ο αρχηγός της οποίας έχαιρε μεγάλης εκτίμησης όπως προκύπτει από τη Σουμεριακή τεχνη.¹³

Παράλληλα έκανε την εμφάνισή της η σφηνοειδής γραφή, που αποτέλεσε μια πρώιμη μορφή γραφής. Αρχικά, εξέφραζε πράξεις και ιδέες. Εν συνεχεία και με την αύξηση του πληθυσμού, δημιουργήθηκε η ανάγκη καταγραφής των εισαγωγών και εξαγωγών των διάφορων αγαθών λόγω της ανόδου των κοινωνικό-οικονομικών απαιτήσεων εξαιτίας του εμπορίου¹⁴. Άλλωστε, η διαχείριση του πλεονάσματος των παραγόμενων αγαθών εξασφάλιζε τροφή για το σύνολο της κοινωνίας και επέτρεψε την εμφάνιση εξειδικευμένων βιοτεχνιών, οδηγώντας στην διαμόρφωση των κοινωνικών τάξεων. Πράγματι, τα πρώτα κείμενα στην ιστορία της ανθρωπότητας που ανακαλύφθηκαν στην Ουρούκ, ήταν κείμενα λογιστικού και διοικητικού χαρακτήρα. Πρόκειται για καταλόγους αντικειμένων, ζώων και μισθοδοσίες υπαλλήλων¹⁵. Ακόμη οι Σουμέριοι επινόησαν ένα αριθμητικό σύστημα που στα τέλη της 3^{ης} χιλιετίας π.Χ. εξελίχθηκε σε εξηκονταδικό θεσιακό σύστημα. Στην αρχή της 2^{ης} χιλιετίας π.χ. αναμείχθηκαν με τους Ακκάδες και αποτέλεσαν την πρώτη Βαβυλωνιακή δυναστεία.

¹² Clark G., Piggott S., ό.π., σελ.124-128.

¹³ Παρό Α., ό.π., σελ.67-89.

¹⁴ Μπάλη Θ., *Απαρχές Λογιστικής και Ελέγχου στους προϊστορικούς χώρους Εγγύς Ανατολής και Ελλάδος*, Αθήνα, 1978, σελ. 22-24.

¹⁵ Παρό Α., ό.π., σελ.37-43.

Ο πολιτισμός της Βαβυλώνας στηριζόταν κατά βάση στο εμπόριο διότι η Βαβυλώνα αποτελούσε το σπουδαιότερο κέντρο της Εγγύς Ανατολής. Τα περισσότερα έθνη της Μεσογειακής λεκάνης διατηρούσαν εμπορικές συναλλαγές μαζί της με αποτέλεσμα να συγκεντρώνονται στην περιοχή πάρα πολλά προϊόντα. Το νομισματικό τους σύστημα ήταν αρκετά εξελιγμένο και χρησιμοποιούσαν ράβδους χρυσού και αργύρου ως ανταλλακτικά μέσα. Την απουσία ύπαρξης τραπεζών την αντικαθιστούσαν εύπορες οικογένειες που χορηγούσαν δάνεια και χρηματοδοτούσαν τις βιοτεχνικές επιχειρήσεις. Δάνεια χορηγούνταν και από ιερείς σε αγρότες για να χρηματοδοτηθεί η σπορά και η συγκομιδή. Στη Βαβυλώνα το επάγγελμα του γραφέα ήταν πολύ ανθηρό και σύμφωνα με τις ανασκαφές, οι γραφείς-λογιστές κατέγραφαν τους λογαριασμούς και έκαναν τις λογιστικές πράξεις στη συλλαβική γραφή που αποτελούνταν από 300 συλλαβικά σημεία. Έγραφαν σε πήλινες πινακίδες με τη χρήση ενός στενού ξύλου ως γραφίδα. Οι λογιστές έγραφαν την ιδιότητά τους σε κυλινδρική σφραγίδα και λάμβαναν ειδικευμένη εκπαίδευση στους ναούς, όπου οι ιερείς μετέδιδαν πρακτικές και εμπορικές γνώσεις.¹⁶

Οι Βαβυλώνιοι γύρω στο 2000π.Χ. ανέπτυξαν ένα σύστημα αρίθμησης με βάση το εξήντα (εξηκονταδικό σύστημα) το οποίο κληρονόμησαν από τους Σουμερίους. Για τη γραφή των αριθμών σε αυτό το σύστημα, έκαναν χρήση δυο μόνο συμβόλων, την κατακόρυφη σφήνα για να παραστήσουν το 1 και τη διπλή σφήνα για να παραστήσουν το 10. Το μειονέκτημα ήταν πως η τιμή ενός συμβόλου δεν ήταν μονοσήμαντα καθορισμένη γεγονός που δημιουργούσε αοριστία. Πάρα ταύτα το βαβυλωνιακό σύστημα είχε το πλεονέκτημα πως χρησιμοποιούσε λίγα σύμβολα και οι πράξεις εκτελούνταν με ευχέρεια.¹⁷

1.2 ΑΙΓΥΠΤΟΣ

Οι Αιγύπτιοι άρχισαν να χρησιμοποιούν τη γραφή γύρω στο 3000π.Χ. όταν ενώθηκε το Άνω και Κάτω Βασίλειο της Αιγύπτου. Αν και ονομαζόταν ιερογλυφική, δεν εξέφραζε κάτι ιερό στην αρχή, αλλά δημιουργήθηκε για καθαρά πρακτικούς λόγους. Η πολύπλοκη οργάνωση της φαραωνικής αυτοκρατορίας, έκανε επιτακτική την ανάγκη να καταγραφούν και να διατηρηθούν αρχεία της οικονομικής κατάστασης του φαραώ, καθώς έτσι εξασφαλιζόταν η ευημερία των υπηκόων του.

¹⁶ Μπάλη Θ., ό.π., σελ. 45-49.

¹⁷ Μπάλη Θ., ό.π. σελ. 50-67.

Αρχικά χρησιμοποιούσαν εικονικές αναπαραστάσεις (ιδεογράμματα) αντικειμένων. Όταν ζωγράφιζαν 3 αγγεία, αναπαριστούσαν τα 3 αγγεία λαδιού που έπρεπε κάθε υπήκοος να πληρώσει ως φόρο στο Φαραώ. Προκειμένου να παρουσιάσουν αφηρημένες έννοιες που ήταν δύσκολο να αναπαραστηθούν, σχεδίαζαν κάτι που ακουγόταν με παρεμφερή τρόπο, όπως για παράδειγμα ο αριθμός 1000 και ο λωτός, που ήταν ομόηχα¹⁸.

Η γεωργία, η κτηνοτροφία, η βιοτεχνία και το εμπόριο αποτελούσαν τους πυλώνες της Αιγυπτιακής οικονομίας. Ιδιαίτερη ανάπτυξη παρουσιάστηκε στην πρακτική γεωμετρία και τα μαθηματικά καθώς η ανάγκη μέτρησης των καλλιεργήσιμων εδαφών που χάνονταν λόγω πλημμυρών του Νείλου ήταν αδήριτη. Επόμενο ήταν, λοιπόν να ανθήσει και το επάγγελμα των λογιστών σε μια περιοχή παραγωγής και εμπορίας προϊόντων. Οι γραφείς-λογιστές στην Αίγυπτο αποτελούσαν τα βασικά στελέχη της φαραωνικής γραφειοκρατίας, με την οποία τόσο οι Φαραώ όσο και οι υπόλοιποι άρχοντες διατηρούσαν τη δημόσια τάξη και εξασφάλιζαν την εφαρμογή των νόμων. Οι γραφείς, πέραν της λογιστικής, ασχολούνταν και με διοικητικές εργασίες. Είχαν εξέχουσα θέση στην κοινωνική πυραμίδα καθώς διενεργούσαν τις απογραφές πληθυσμού, κατάρτιζαν απογραφές των εσοδευμένων και εξοδευμένων ποσοτήτων αργύρου, σιτηρού και άλλων εμπορευμάτων, εξέταζαν τις στατιστικές του φόρου εισοδήματος, έκαναν προβλέψεις πλημμυρών του Νείλου, κατένειμαν τις πιστώσεις στις δημόσιες υπηρεσίες και συνέτασσαν τα έγγραφα συναλλαγών.¹⁹

Από παπύρους του 3000 π.Χ. ανακαλύφθηκε ότι στην αρχαία Αίγυπτο χρησιμοποιούσαν το δεκαδικό σύστημα αρίθμησης. Για να γράψουν τους φυσικούς αριθμούς χρησιμοποιούσαν επτά ιερογλυφικά σύμβολα με τα οποία παριστούσαν τις δυνάμεις του 10: 100=1, 101=10, 102=100, 103=1000, 104=10.000, 105=100.000, 106=1.000.000, σύμφωνα με την παρακάτω αντιστοιχία, και έναν κανόνα σύμφωνα με τον οποίο για να γράψουμε έναν αριθμό επαναλαμβάνουμε τα κατάλληλα σύμβολα των δυνάμεων του 10 μέχρι να σχηματισθεί (προσθετικά) ο αριθμός. Η μέθοδος που ακολουθούσαν οι Αιγύπτιοι στους υπολογισμούς ήταν στην ουσία προσθετική. Για τις πράξεις πρόσθεση και αφαίρεση μετρούσαν τα σύμβολα που παρίσταναν τις μονάδες κάθε τάξης και όταν συμπλήρωναν δέκα μονάδες μιας τάξης τις αντικαθιστούσαν με μια μονάδα της αμέσως επόμενης τάξης, όπως ακριβώς

¹⁸Hagen R.S, Hagen R., ό.π.,σελ.74-89.

¹⁹ Hagen R.S, Hagen R., ό.π.,σελ.90-102.

γίνεται και σήμερα. Μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζει η μέθοδος που εφάρμοζαν στον πολλαπλασιασμό που βασίζεται σε διαδοχικούς διπλασιασμούς και στην πρόσθεση. Η μέθοδος αυτή του πολλαπλασιασμού αποτελεί τη βάση ολόκληρης της Αιγυπτιακής αριθμητικής. Μάλιστα διδασκόταν στα ελληνικά σχολεία τα πρώτα μεταχριστιανικά χρόνια, με την ονομασία «Αιγυπτιακός λογισμός». Τη διαίρεση την εκτελούσαν με τη βοήθεια του πολλαπλασιασμού, γι' αυτό δεν την θεωρούσαν ξεχωριστή πράξη.²⁰

Ο πάπυρος του Ριντ περιέχει ένα μαθηματικό πρόβλημα σε δύο γραφές. Στο πάνω μέρος είναι σε ιερατική γραφή, ενώ στο κάτω μέρος έχει μεταγραφεί σε ιερογλυφική γραφή. Ο πάπυρος αυτός, που σήμερα βρίσκεται στο Βρετανικό Μουσείο του Λονδίνου, αντιγράφηκε το 1650 π.Χ. περίπου, από έναν πρωτότυπο πάπυρο που χρονολογείται στο 1850 π.Χ. Στην αρχαία Αίγυπτο χρησιμοποιούσαν δυο συστήματα αρίθμησης, το δεκαδικό και το εξηκονταδικό. Το δεκαδικό το χρησιμοποιούσαν στην καθημερινή ζωή, στις συναλλαγές, ενώ το εξηκονταδικό μόνο για αστρονομικούς υπολογισμούς. Σε ένα χωρίο της «Βίβλου των Νεκρών» της αρχαίας Αίγυπτου, που βασίζεται σε μια μαγική επίκληση προς τον πορθμέα μεταφοράς των νεκρών του Κάτω Κόσμου, η οποία είναι καταγραμμένη στα «κείμενα των πυραμίδων», γίνεται για πρώτη φορά αναφορά σε μέθοδο μέτρησης των δακτύλων. Αυτό μας επιτρέπει να υποθέσουμε ότι είναι πιθανό η μεθοδολογία αυτή να χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά στην αρχαία Αίγυπτο.²¹

²⁰ Καμπουράκη-Πατεράκη Η., ό.π. 23.

²¹ Στο ίδιο, σελ.23-24.

2.ΟΙ ΑΠΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟΝ ΕΛΛΑΔΙΚΟ ΧΩΡΟ

Οι πολιτισμοί που αναπτύχθηκαν στην Εγγύς Ανατολή κατά την προϊστορική περίοδο οδήγησαν στη λεγόμενη «νεολιθική επανάσταση», η οποία αποτέλεσε μια αργή και σταδιακή διαδικασία από τη δημιουργία των πρώτων συνοικισμών μέχρι την ανάπτυξη εμπορικών σχέσεων και καταγραφής και οργάνωσης της οικονομίας τους. Στο χώρο του Αιγαίου, αντίθετα με την Εγγύς Ανατολή, δεν παρουσιάζονται ίχνη αυτής της μεταβατικής περιόδου, γεγονός που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι η περίοδος αυτή στον Αιγαϊακό χώρο μπορεί να αντιπροσωπεύει έναν πολιτισμό εισαγμένο από την εστία της Ανατολής. Από τη στιγμή που δημιουργούνται οι πρώτοι συνοικισμοί, χρησιμοποιούνται ήδη τα επιτεύγματα των ανατολικών λαών·μόνιμοι οικισμοί και τροφοπαραγωγική οικονομία.²²

Κατά την εποχή του Χαλκού (3000-1050 π.Χ.) το Αιγαίο χωρίζεται σε τρεις σημαντικούς πολιτισμούς βάσει των αρχαιολογικών ευρημάτων. Τον ελλαδικό-μυκηναϊκό για την ηπειρωτική Ελλάδα, το μινωϊκό για την Κρήτη και τον κυκλαδικό για τα νησιά. Η παρουσία λίθινων αγγείων και ειδωλίων κυκλαδικής, κυρίως προέλευσης στην Κρήτη και στον ηπειρωτικό ελλαδικό χώρο μαρτυρεί την ανάπτυξη ανταλλαγών και εμπορίου μεταξύ αυτών των πολιτισμών γεγονός που δηλώνει μια σύγκλιση στον τομέα της κοινωνικοπολιτικής και οικονομικής οργάνωσής τους. Συγκεκριμένα, παρατηρείται σχεδόν παντού το ξεκίνημα της μεσογειακής πολυκαλλιέργειας, η επιδείνωση των οικονομικών ανισοτήτων, η συσσώρευση του δυναμικού αποθήκευσης και η εμφάνιση ειδικευμένων τεχνιτών και γραφέων. Ταυτόχρονα, η πρόοδος των συστημάτων σημειογραφίας-πρώιμη γραφή- διευκολύνει την οργάνωση και τον έλεγχο της οικονομίας. Αυτή η κατάσταση θα οδηγήσει στη δημιουργία του ανακτορικού συστήματος στην Κρήτη και του μεγάρου στις Μυκήνες που θα αποτελέσουν τα πρώτα ισχυρά κοινωνικά και οικονομικά κέντρα.²³

2.1 ΜΙΝΩΙΤΕΣ

Στην προϊστορική Κρήτη αναπτύχθηκε ο Μινωικός πολιτισμός. Οι ανταλλαγές μεταξύ Κρήτης και νησιών του Αιγαίου ήταν πυκνές, με αποτέλεσμα να αναπτυχθεί το σύστημα των ανταλλαγών και το εμπόριο. Συσσωρεύονται πολλά πλούτη που συνδράμουν στην ταχιστοποίηση του ρυθμού εξέλιξης του πολιτισμού,

²² Treuil R., Darcque P., Poursat J., Touchais G., ό.π., σελ. 125-129.

²³ Ruiperez M.S., Melena J.L., *Οι Μυκηναίοι Έλληνες*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, 1996, σελ. 130-135.

ρυθμό που παρακολουθούν και καταγράφουν και οι γραφείς-λογιστές. Οι περισσότερες πινακίδες που βρέθηκαν, εμφανίζουν λογαριασμούς ή καταγραφές εμπορευμάτων. Ο πολιτισμός προωθείται από τα ίδια τα ανακτορικά κέντρα, στα οποία γίνεται συστηματική οργάνωση των δυνάμεων που υποτάσσει τις κοινωνικές τάξεις σε μια ιεραρχία με σκοπό την εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου κατά τον καλύτερο τρόπο.²⁴

Από την οργάνωση των ανακτόρων προκύπτει ότι εκεί είχε συγκεντρωθεί η γενική διοίκηση και ότι είχε οργανωθεί κατά γραφειοκρατικό σύστημα που βοηθούσε το έργο της διοίκησης και του ελέγχου. Τα ανάκτορα εφάρμοσαν και ανέπτυξαν σχετικά πολύπλοκα οικονομικά συστήματα των οποίων η συντήρηση και πρόοδος εξαρτήθηκαν από την υιοθέτηση μιας στοιχειώδους λογιστικής αρχικά, και συνθετότερων οικονομικών αρχείων αργότερα. Αναπτύχθηκε, λοιπόν, ένα σύστημα γραφής –η κρητική ιερογλυφική-για οικονομικούς σκοπούς. Πάνω από το 95% των ευρημάτων αποτελείται από λογιστικά κείμενα σε πηλό. Στην Κνωσό, τη Φαιστό και τα Μάλια η διοικητική και οικονομική λειτουργία του ανακτόρου δηλώνεται με τις σειρές αποθηκών και την παρουσία ενός αποθέτη ιερογλυφικών.²⁵

Το αριθμητικό σύστημα των Μινωιτών ήταν δεκαδικό και φαίνεται να είχε τη βάση του στα δέκα δάχτυλα των χεριών, όπως άλλωστε συνέβαινε και με τα περισσότερα αριθμητικά συστήματα της αρχαιότητας. Οι Μινωίτες, στην πρώτη τους γραφή, παρίσταναν τις μονάδες με κατακόρυφες ή ελαφρά καμπυλωμένες γραμμές, τις δεκάδες με κουκίδες, τις εκατοντάδες με μακρουλές λοξές γραμμές και τις χιλιάδες με ρόμβους.²⁶

Συναντάται, όμως, και μια άλλη γραφή που είναι ευρύτερα διαδεδομένη, η γραμμική Α', η οποία χρησιμοποιείται κυρίως στη λογιστική και στη διοίκηση²⁷. Η γραμμική Α εμφανίστηκε περίπου το 1600 π.Χ. και οι πινακίδες που τη φέρουν, αποτελούν μέρος των ανακτορικών οικονομικών αρχείων. Παρ' όλο που η γραφή αυτή δεν έχει αποκρυπτογραφηθεί, τα αριθμητικά σύμβολα αναγνωρίζονται εύκολα. Εξακολούθησαν να χρησιμοποιούν το δεκαδικό σύστημα, αλλά τα σύμβολα παράστασης των αριθμών άλλαξαν. Για τη μονάδα χρησιμοποιούσαν μόνο την κατακόρυφη γραμμή. Η κουκίδα, που παρίστανε το δέκα και φαίνεται σε μερικές από

²⁴ Καμπουράκη-Πατεράκη Η., ό.π. σελ.25.

²⁵ Treuil R., Darceque P., Poursat J., Touchais G., ό.π., σελ. 224-226.

²⁶ Καμπουράκη-Πατεράκη Η., ό.π. 25-26.

²⁷ Ζώης Α., *Κνωσός, Το εκστατικό όραμα*, Πανεπιστημιακές Εκδόσεις Κρήτης, Ηράκλειο 1995, σελ. 13-40.

τις παλιότερες πινακίδες, αντικαταστάθηκε από μια οριζόντια γραμμή. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν μικρές ορθογώνιες πήλινες πινακίδες που βρέθηκαν σε ανασκαφές σε ανάκτορα της Μινωικής Κρήτης (Αγίας Τριάδας, Ζάκρου και αλλού), με χαραγμένες επιγραφές στη Γραμμική Α. ²⁸

2.2 ΜΥΚΗΝΑΙΟΙ

Στις αρχές της 2^{ης} χιλιετίας π.Χ. ο μινωικός πολιτισμός φτάνει στο απόγειό του, ενώ στην ηπειρωτική Ελλάδα διαγράφονται οι απαρχές του Μυκηναϊκού πολιτισμού. Η μυκηναϊκή κοινωνία αρχικά είναι λιγότερο αναπτυγμένη σε σχέση με την αιγαιακή. Περί το 1550 π.Χ. όμως, οι Μυκήνες παρουσιάζουν ανοδική πορεία σε αντίστροφη αναλογία με την παρακμή της Κρήτης. Οι σχέσεις με το νησί, εκτράπηκαν κάποια στιγμή σε λεηλασίες με αποτέλεσμα μια γενικευμένη αφομοίωση του μινωικού πολιτισμού από τους Μυκηναίους τόσο σε επίπεδο κοινωνικής οργάνωσης όσο και οικονομικής δομής, με την υιοθέτηση του συστήματος της γραφής για καταγραφή προϊόντων. ²⁹

Οι Μυκηναίοι κληρονόμησαν από τους Μινωίτες την παράδοση της ανακτορικής οργάνωσης, αν και διαφοροποιήθηκαν με τη δημιουργία του μεγάρου και την ύπαρξη οχύρωσης. Τα μυκηναϊκά ανάκτορα αποτελούνται από σύνολο διαμερισμάτων γύρω από μια μονάδα εξουσίας (το μέγαρο), η οποία στηρίζεται στη συσσώρευση υπερβολικού πλούτου-εξού και η ύπαρξη αποθηκών-και στην παραγωγή χρηστικών αντικειμένων. Το 1350 π.Χ. περίπου, η ανάγκη για λογιστική καταγραφή ήταν ολοένα και πιο αναγκαία. Καθώς η γραμμική Α' δεν εξυπηρετούσε τις καθημερινές ανάγκες, δημιουργήθηκε η γραμμική Β'. Εμπνευσμένοι λοιπόν οι Μυκηναίοι Έλληνες από τον κρητικό πολιτισμό, δημιούργησαν αυτή τη γραφή. Ο σκοπός της ήταν καθαρά λογιστικός, καθώς η οικονομική ισχύς και η γρήγορη ανάπτυξη της κοινωνικό-πολιτικής οργάνωσης των ινδοευρωπαϊκών πληθυσμών στην Ηπειρωτική Ελλάδα επέσπευσε τα πράγματα για τη δημιουργία ενός λογιστικού συστήματος ³⁰.

Το αριθμητικό σύστημα της γραμμικής Β είναι ίδιο με της Α και επομένως δεκαδικό. Σε περίπτωση κατά την οποία τα μετρήσιμα αντικείμενα ή έμψυχα όντα

²⁸ Treuil R., Darcque P., Poursat J., Touchais G., ό.π., σελ. 252-267.

²⁹ Ruizperez M.S., Melena J.L., ό.π., σελ. 50-51.

³⁰ Κανελλοπούλου Α., *Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων*, 1996, σελ.39.

αποτελούν φυσικά ή τεχνητά ζεύγη, όπως ζυγοί ζώων ή ζεύγη τροχών, χρησιμοποιούνται δυο ιδεογράμματα, ένα για το ζεύγος και ένα για τη μονάδα. Πρόκειται για ελληνική επινόηση και πιθανόν η ανάγκη για αυτή τη γραπτή καινοτομία να προκλήθηκε λόγω της ύπαρξης του δυικού αριθμού στα ελληνικά.³¹

Αξίζει να σημειωθεί πως η γραμμική Β΄ αποτελεί ένα ώριμο και συγκροτημένο σύστημα διοικητικής επικοινωνίας. Αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός πως για τους Μυκηναίους, οι πήλινες πινακίδες αποτελούσαν απλώς πρόχειρες απογραφές ετήσιου χαρακτήρα και ισχύος, χρησιμοποιούμενες καθημερινά για σημειώσεις οικονομικής και διοικητικής φύσης. Στην Πύλο ανακαλύφθηκε αρχαιοφυλάκιο όπου εμφανίζονται όλοι οι τύποι καταγραφής: ατομικές κατρέλες, απογραφές, ανακεφαλαιώσεις λογαριασμών. Στο τέλος κάθε λογιστικού έτους οι καταχωρίσεις μεταφέρονταν σε λογιστικά βιβλία από περγαμινή ή πάπυρο³². Ο αριθμός των γραφένων-λογιστών ήταν πολύ μεγάλος και η εξειδίκευσή τους οδηγεί στο συμπέρασμα πως δεν επρόκειτο για επαγγελματίες γραφείς, όπως συνέβαινε στην Εγγύς Ανατολή, αλλά για εγγράμματους διοικητικούς υπαλλήλους που ίσως είχαν βοηθούς για την κατασκευή των πινακίδων.³³

Πολλά κείμενα παρέχουν σχετικά ακριβείς πληροφορίες για τους φόρους που εισπράττονται από το ανάκτορο. Στην Πύλο, η σειρά Ma αναφέρεται στη φορολογία κάθε πρωτεύουσας νομού των επαρχιών που υπάγονταν στο ανάκτορο. Τα ζητούμενα προϊόντα αναγράφονται πάντα με τις ίδιες ποσοστιαίες σχέσεις σε κάθε πινακίδα. Ένα άλλο παράδειγμα αναλογικής φορολογίας δίνει η πινακίδα PY Es 644 η οποία καταγράφει την ετήσια συνεισφορά 13 ατόμων προς το ανάκτορο. Από τις ανασκαφές αποδεικνύεται ότι τα ανάκτορα ελέγχουν όλες τις δραστηριότητες, με τη βοήθεια μιας στρατιάς «γραφένων -λογιστών». Έτσι διαφαίνεται ότι, τόσο ο Μινωικός όσο και ο Μυκηναϊκός πολιτισμός με την τεράστια και καταπληκτική οικονομική, εμπορική, στρατιωτική και κοινωνική οργάνωσή τους αναπτύχθηκαν με την συμβολή των γραφένων -λογιστών.³⁴

³¹ Ruijpers M.S., Melena J.L., ό.π., σελ. 50-51.

³² Στο ίδιο, σελ. 85-97.

³³ Chadwick J., *Ο Μυκηναϊκός κόσμος*, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα, 1999, σελ. 95-98.

³⁴ Μπάλη Θ., ό.π. σελ. 45.

3.Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΕΣΑΙΩΝΑ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

3.1 Ο ΜΕΣΑΙΩΝΑΣ

Το Μεσαίωνα έχουμε στασιμότητα στην εξέλιξη της Λογιστικής, όπως σε όλες τις εκδηλώσεις της οικονομικής ζωής. Αυτό αποδίδεται από τη μία στην πτώση της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας, που αποσύνθεσε τη Ρωμαϊκή κοινωνία και παρέλυσε τις συναλλαγές, και από την άλλη, στην επίδραση του Χριστιανισμού, ο οποίος στα πρώτα στάδια της διάδοσης του περιφρονούσε την οικονομική ζωή.³⁵ Πρέπει όμως να σημειώσουμε ότι οι σταυροφορίες μεταξύ 11^{ου} και 13^{ου} αιώνα επηρέασαν την ανάπτυξη της Λογιστικής, γιατί ανέπτυξαν τα ρεύματα της νέας εμπορικής κίνησης και έφεραν σ' επαφή την Ευρώπη με την Εγγύς Ανατολή, γεγονός που συντέλεσε στην ανάπτυξη του διαμετακομιστικού εμπορίου των δύο οικονομικά ευπορότερων πόλεων της Ιταλίας, τη Γένοβα και τη Βενετία. Λόγω της «αρχής του κυρίαρχου κράτους» υποχρέωναν οι Ενετοί όλες τις κτίσεις τους, να περνούν τα εξαγόμενα μέσω της Βενετίας. Η εισαγωγή και επανεξαγωγή φόρων κατέστησε τη Βενετία κυρίαρχη οικονομική δύναμη.³⁶

Οι μικροανακαλύψεις στην αγροκαλλιέργεια οδήγησαν στη δημιουργία αποθεμάτων τροφής, με αποτέλεσμα ένα τμήμα του πληθυσμού να μην εξαρτάται από την καλλιέργεια της γης. Έτσι, τον 11ο αιώνα παρατηρείται κινητικότητα από την ύπαιθρο προς τις πόλεις, η οποία είχε ως συνέπεια τη δημιουργία και την ακμή των μεσαιωνικών πόλεων στη διάρκεια των αιώνων (12ο – 15ο αιώνα). Η δημιουργία πόλεων είχε ως αποτέλεσμα την απομάκρυνση από τη μεσαιωνική οργάνωση της ζωής. Παρατηρείται η αντικατάσταση της ανταλλακτικής με τη χρηματική οικονομία, η πολιτική χειραφέτηση της πόλης και η ανάπτυξη του εμπορίου. Για τη δημιουργία εμπορίου, απαιτούνταν πλέον η λογιστική, η πρακτική αριθμητική, η γραφή και η ανάγνωση, προκειμένου να γίνει η σύνταξη των εμπορικών συμφωνιών και της αλληλογραφίας. Στοιχείο εξίσου σημαντικό της περιόδου αυτής είναι και το ότι η εκπαίδευση, εκτός από μια θρησκευτική αναζήτηση, έγινε και μια πρακτική

³⁵ Θεοχάρη Ρ., *Αρχαία και Βυζαντινή Οικονομική Ιστορία*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1983, σελ. 23-25.

³⁶ Masters B., Chamber A., *Accounts of the sixteenth century*, *London Record Society*, **20**, 1984, σελ. 9-32.

αναγκαιότητα για όλους τους τομείς της ζωής και από διαφορετικά κοινωνικά στρώματα.³⁷

Στη σημερινή εποχή, η Λογιστική έχει χαρακτηριστεί ως η «γλώσσα του εμπορίου». Η σύνδεση της λογιστικής με το εμπόριο φαίνεται και στα μεσαιωνικά χρόνια, όταν ο Fibonacci, ή αλλιώς Leonardo Pisano, διδάχτηκε τα μαθηματικά και γνώρισε τα τεράστια προνόμια των Αραβικών αριθμητικών συστημάτων. Το 1202 δημοσίευσε το βιβλίο Liber Abaci (βιβλίο των υπολογισμών ή βιβλίο του άβακα) γεμάτο με τις μαθηματικές γνώσεις που είχε περισυλλέξει στα ταξίδια του. Το βιβλίο αυτό, το προόριζε για εμπόρους, για αυτό εξηγεί λεπτομερειακά τις έννοιες, ώστε να μπορέσουν να τις καταλάβουν με συνοδεία παραδειγμάτων από την καθημερινή ζωή του εμπορίου, την τιμή των αγαθών, τον υπολογισμό των κερδών και την μετατροπή σε ξένο νόμισμα. Αν λάβουμε υπόψη τα αριθμητικά συστήματα των αρχαίων πολιτισμών συναντάμε μεγάλη δυσκολία στην εκτέλεση πράξεων. Η τελική επικράτηση των ινδοαραβικών ψηφίων έγινε το 1202, μέσα από το Liber Abaci, το οποίο γνώρισε μεγάλη επιτυχία όταν έγιναν αντιληπτά τα μεγάλα πλεονεκτήματα των νέων ψηφίων.³⁸

Γενικά η εξελικτική πορεία της Λογιστικής κατά το Μεσαίωνα ακολούθησε τις παρακάτω φάσεις:

α)πέρασε από τη Λογιστική του μνημονίου και των προσωπικών λογαριασμών, στη λογιστική των πιστωτικών πράξεων και των ταμειακών συναλλαγών,

β)έπειτα αποσπάστηκαν από το μνημόνιο οι προσωπικοί λογαριασμοί και λογαριασμοί των αξιών με αποτέλεσμα να διαμορφωθεί η «απλογραφική λογιστική».

γ)Με το σύστημα αυτό έγινε κάποια προσπάθεια οργάνωσης της επιχείρησης, γιατί με τα διάφορα βιβλία που χρησιμοποιούνταν, παρακολουθούνταν τα κέντρα δράσης της επιχείρησης, αλλά και τα αποτελέσματα της απ' όλη τη δραστηριότητα της.

δ)Τον 13ο αιώνα ανακαλύφθηκε η θεμελιώδης αρχή της διπλογραφικής μεθόδου και τελειοποιήθηκε το 1494 από το Φραγκισκανό μοναχό Λούκα Πατσιόλο,

³⁷ Duby G., *Μεσαιωνική Δύση: Κοινωνία και Ιδεολογία*, EMNE 1988, σελ. 32-33.

³⁸ Brown R., *A history of accounting and accountants*, Εκδόσεις Cossimo, New York ,2004,σελ.78-80.

και από την εποχή αυτή έχουμε ανάπτυξη της λογιστικής, τόσο στο πρακτικό όσο και στο θεωρητικό επίπεδο³⁹.

Η απλογραφική μέθοδος είναι μια ατελής μέθοδος, με την οποία παρακολουθούνται κυρίως σχέσεις με τρίτους, καθώς και συναλλαγές που προκαλούν κινήσεις στο ταμείο της οικονομικής μονάδας. Δεν παρακολουθούνται με λογιστικές εγγραφές όλα τα λογιστικά γεγονότα, οι μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τη σύνταξη δυο διαδοχικών απογραφών.⁴⁰

Η διπλογραφική μέθοδος αποτελεί τη μέθοδο καταγραφής των μεταβολών που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημοσίου είτε Ιδιωτικού) θέτοντας σε κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμούς· έναν που μεταβάλλεται με το ίδιο ακριβώς ποσό κι έναν άλλο που αντισταθίζεται με το ίδιο ακριβώς ποσό. Κάθε λογιστικό γεγονός, δηλαδή, καταγράφεται δισδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται.⁴¹

Οι ρηξικέλευθοι Ιταλοί της Αναγέννησης (14ος-16ος αιώνας) είναι ευρύτατα αναγνωρισμένοι ως οι θεμελιωτές της σύγχρονης λογιστικής. Ο λόγιος της λογιστικής A.C. Littleton, προσπαθώντας να εξηγήσει το λόγο που η διπλογραφική μέθοδος αναπτύχθηκε το 14^ο αιώνα στην Ιταλία, περιγράφει τα επτά βασικά συστατικά της δημιουργίας της:⁴²

- Η προσωπική ιδιοκτησία
- Το κεφάλαιο
- Το εμπόριο
- Η πίστωση
- Η γραπτή αποτύπωση·δηλαδή η δημιουργία ενός αρχείου μόνιμου σε μια κοινή γλώσσα.
- Τα χρήματα
- Η αριθμητική

³⁹ Cipolla C..M., *Η οικονομική ιστορία της ανθρωπότητας*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1974, σελ. 37-56.

⁴⁰ Θεοχάρη Ρ., ό.π., σελ. 23-25.

⁴¹ Στο ίδιο, σελ. 25-29.

⁴² Νιφορόπουλος Κ., «Ιστορικά στοιχεία της εξέλιξης της λογιστικής στην Ελλάδα», *Accountancy Greece*, Ιούλιος-Σεπτέμβριος 2012, σελ.34-45.

Οι παράγοντες αυτοί, αν και προϋπήρχαν από την αρχαιότητα, βρέθηκαν σε μεγαλύτερη αλληλεπίδραση το Μεσαίωνα, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί η διπλογραφική μέθοδος. Η καταγραφή των δεδομένων των εισπράξεων και εκταμιεύσεων των φόρων εφαρμόστηκε από τις κυβερνήσεις. Εξάλλου, σε κάθε κοινωνία που παρατηρείται συσσώρευση πλούτου, η τάξη των εχόντων και κατεχόντων επιθυμεί διακαώς τη διενέργεια ελέγχων προκειμένου να καταγράφονται και να προστατεύονται τα περιουσιακά τους στοιχεία.⁴³

3.2 Ο ΜΟΝΑΧΟΣ ΛΟΥΚΑ ΠΑΤΣΙΟΛΟ

Ο Λούκα Πατσιόλο (Luca Pacioli) ονομάστηκε πατέρας της Λογιστικής. Εξέδωσε το 1494 την πρώτη του μελέτη με τίτλο: «Summa di Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita». Όπως φαίνεται και από τον τίτλο, δεν πρόκειται μόνο για μελέτη Λογιστικής, αλλά και Άλγεβρας και Γεωμετρίας. Καθώς δεν έχει βρεθεί παλαιότερο γραπτό κείμενο, θεωρείται πως με αυτό, αρχίζει η ιστορία της διγραφίας και της λογιστικής οργάνωσης. Αποτέλεσε, ακόμη, το πρώτο βιβλίο άλγεβρας το οποίο ήταν γραμμένο στη διάλεκτο της βορείου Ιταλίας. Ο Πατσιόλο υπήρξε δάσκαλος μαθηματικών του Leonardo Da Vinci και πιθανολογείται πως του μετέδωσε αρκετές γνώσεις ώστε να δημιουργήσει αργότερα πολλά από τα σχέδια του περί ανατομίας.⁴⁴

Στο βιβλίο αυτό, εξέθετε μέσα σε 26 κεφάλαια τις αντιλήψεις του για τη διπλογραφική (διγραφική σήμερα) μέθοδο, στην οποία προβλέπει τρία βιβλία: α) το Πρόχειρο (μνημόνιο), όπου καταχωρούνται οι συναλλακτικές πράξεις ιστορικά για να μεταφερθούν κατόπιν σε λογαριασμούς με οποιαδήποτε συναλλακτική αξία, β) το Ημερολόγιο όπου εγγράφονταν οι συναλλακτικές πράξεις με την αντίστοιχη αξία τους, γ) το Καθολικό, όπου μεταφέρονταν οι λογαριασμοί κατά χρέωση και πίστωση. Η δημοσίευση του έργου του Πατσιόλο (1494) αποτέλεσε σταθμό στα λογιστικά χρονικά και έδωσε αφορμή να αναπτυχθεί μετά μια λογιστική φιλολογία στην Ιταλία και σ' άλλες Ευρωπαϊκές χώρες (Γερμανία, Ολλανδία, Γαλλία) σε μια εποχή που χαρακτηρίζεται στη λογιστική βιβλιογραφία, ως Λογιστική μετά τον Πατσιόλο⁴⁵.

⁴³ Νιφορόπουλος Κ., ό.π., σελ.34-45.

⁴⁴ Masters B., ό.π. σελ. 9-32.

⁴⁵ Στο ίδιο, σελ. 20-32.

3.3 Η ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΠΑΤΣΙΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (16^{ος}-18^{ος} αιώνας)

Την εποχή αυτή, οι εργασίες που δημοσιεύτηκαν δεν προώθησαν ιδιαίτερα τη Λογιστική, γιατί ουσιαστικά αποτέλεσαν παραφράσεις του έργου του Πατσιόλο. Στόχος τους ήταν η διάδοση πρακτικών κανόνων καταστιχογραφίας που ονομάστηκαν «Ιταλική Λογιστική». Υπήρξαν, βέβαια, κάποιες προσπάθειες βαθύτερης διείσδυσης από διάφορους συγγραφείς, όμως παρέμειναν στα πλαίσια της καταστιχογραφίας και της προσωποποίησης των λογαριασμών. Η οικονομική ανάπτυξη και η επέκταση του εμπορίου οδήγησαν στην πρόοδο της Λογιστικής καταστιχογραφίας οι ανάγκες της οποίας απαίτησαν τη διάθεση περισσότερων κεφαλαίων. Τα παραπάνω συνετέλεσαν στην ανάπτυξη της εμπορικής πίστης και στο θεσμό των προσωπικών εταιρειών με αποτέλεσμα τη διαστολή της έννοιας της επιχείρησης από τον επιχειρηματία και τη διαμόρφωση της «αρχής της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας»⁴⁶.

Τα δεδομένα αυτά είχαν ως απόρροια τα εξής:

- Την υιοθέτηση της τεχνικής της καταστιχογραφίας από το κράτος και τα μοναστήρια, με αποτέλεσμα τη γενίκευση των εφαρμογών της σε όλους τους τομείς της οικονομίας.
- Τον υπολογισμό τόσο των γενικών αποτελεσμάτων της δραστηριότητας των επιχειρήσεων, όσο και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τακτά χρονικά διαστήματα και όχι κατ' έργο ή συναλλαγή.
- Τη δημιουργία τάσεων κριτικής κατά της ακολουθούμενης τεχνικής, πράγμα που διευκόλυνε τις μετέπειτα εξελίξεις του 17^{ου} αιώνα.⁴⁷

Ο 17^{ος} αιώνας χαρακτηρίστηκε από την παρουσία του Φλαμανδού Simon Stevin και την απαρχή της Σύγχρονης Λογιστικής, γνωρίσματα της οποίας είναι η διαύγεια και η συστηματική λογιστική μέθοδος, η κατάργηση της προσωποποίησης των λογαριασμών και η δημιουργία θέσης για τη Δημόσια Λογιστική (Λογιστική του Ηγεμόνα). Επιπρόσθετα, το ετήσιο κλείσιμο των λογαριασμών συνοδεύεται από έκθεση που εμφανίζει την κατάσταση του Ενεργητικού και του Παθητικού και έτσι εισάγεται για πρώτη φορά η μορφή του σύγχρονου ισολογισμού⁴⁸.

Κατόπιν σημειώθηκαν νέες εξελίξεις με τις εργασίες του J.Savary και του De La Porta. Ο Savary με το έργο του «Ο τέλειος έμπορος» επιφέρει σημαντικές

⁴⁶Cipolla C..M., ό.π.,σελ. 37-56.

⁴⁷ Στο ίδιο, σελ. 38-40.

⁴⁸Brown R., ό.π., σελ. 210-251.

βελτιώσεις στον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων, και, με την ερμηνεία που έδωσε στο Διάταγμα του 1673 του Caibert (υπουργού οικονομικών του Λουδοβίκου XIV της Γαλλίας), κατέστησε υποχρεωτική την τήρηση λογιστικών βιβλίων για τους εμπόρους, αναγνώρισε το Ημερολόγιο ως ένα από τα πιο ισχυρά αποδεικτικά μέσα, καθιέρωσε την ανά διετία κατάρτιση του ισολογισμού και κατοχύρωσε νόμιμα τη Λογιστική. Ο De La Porta, που μπορεί να θεωρηθεί πρόγονος του «συγκεντρωτικού συστήματος», προώθησε τη λογιστική τεχνική, συμβουλεύοντας την άμεση μεταφορά των εγγραφών από τα αναλυτικά βιβλία (ημερολόγια) στο γενικό καθολικό, χωρίς τη μεσολάβηση ,δηλαδή, του συγκεντρωτικού ημερολογίου·εξέλιξη που υιοθετήθηκε στις ΗΠΑ μεταπολεμικά.⁴⁹

Από τότε σημειώνεται συνεχώς θεωρητική και τεχνική πρόοδος στη Λογιστική. Και στα τέλη του 17ου αιώνα σημειώνονται νέες κατευθύνσεις που αποβλέπουν στο να γίνει η Λογιστική (όπως επεσήμανε ο Venture) όργανο διαχείρισης, διοίκησης και ελέγχου των επιχειρήσεων ·δηλαδή φθάσαμε από τότε σε τάσεις της Σύγχρονης Λογιστικής. Το 18ο αιώνα συνεχίστηκε η ανάπτυξη της Λογιστικής ,κυρίως στη Γαλλία, όπου δημιουργήθηκε η Γαλλική Λογιστική Σχολή από τους De la porta, Irson, Samuel, Ricard και Barrene. Και προς το τέλος του αιώνα, ο Degranges ανέπτυξε το αμερικάνικο λογιστικό σύστημα που περιλαμβάνει το Γενικό ημερολόγιο και το Γενικό καθολικό και καθιέρωσε πέντε γενικούς λογαριασμούς (ταμείο, εμπορεύματα, γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα, ζημίες και κέρδη). Οι συνεχιστές του έργου του Quiney και Deplangue δημιούργησαν Σχολή που ονομάστηκε Cinquecontistes (επειδή χρησιμοποιούσε τους πιο πάνω πέντε λογαριασμούς) που τους θεωρούσε πρόσωπα που συναλλάσσονται με τον επιχειρηματία.⁵⁰

Συμπερασματικά, μονό προς τα τέλη του 18ου αιώνα σημειώνεται ανάπτυξη της καταστιχογραφίας και παράλληλη μεταβολή στον προσανατολισμό της, ως αποτέλεσμα της αλλαγής συνθηκών που προκάλεσε η βιομηχανική επανάσταση και η ανάπτυξη του καπιταλισμού. Ειδικότερα, η εξέλιξη της Λογιστικής επηρεάστηκε από τα πιο κάτω γεγονότα και τις θεσμολογικές μεταβολές :

1) Τη δημιουργία μεγάλων επιχειρήσεων τον 18ο αιώνα, έπειτα από την ανάπτυξη του εμπορίου, της βιομηχανίας, της ναυτιλίας και του τραπεζικού συστήματος.

⁴⁹ Cipolla C..M., ό.π., σελ. 56-57.

⁵⁰ Masters B.,ό.π. σελ. 33-37.

2) Τη διεύρυνση του κύκλου των επιχειρήσεων με το θεσμό των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.

3) Την καθιέρωση της με μισθό διοίκησης των οικονομικών μονάδων, γεγονός που οδήγησε στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων αλλά και στη δημιουργία νέων αναγκών για λογιστικά και στατιστικά στοιχεία.

4) Την ανάπτυξη των επιχειρήσεων, οι οποίες με τα μεγάλα κέρδη που δημιούργησαν, προκάλεσαν την παρέμβαση του Κράτους για φορολογικούς σκοπούς.⁵¹

Οι εξελίξεις αυτές, όμως, επηρέασαν και τη λογιστική θεωρία, με αποτέλεσμα:

- Την καθιέρωση της έννοιας της λογιστικής χρήσης,
- Την επικράτηση της θεωρίας του επιχειρηματία, όπου διαστέλλεται η έννοια της επιχείρησης από αυτόν,
- Την εμφάνιση του νέου κλάδου της Λογιστικής, της Κοστολόγησης, για να αντιμετωπιστούν τα σημαντικά προβλήματα εξεύρεσης του κόστους της βιομηχανικής παραγωγής,
- Την καθιέρωση λογιστικών ελέγχων από εμπειρογνώμονες λογιστές,
- Την αναγνώριση της ανάγκης των αποσβέσεων και της κατάρτισης και εμφάνισης ομοιόμορφων λογιστικών καταστάσεων.⁵²

3.4 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΝ 19^Ο ΑΙΩΝΑ

Στο πρώτο μισό του 19ου αιώνα, σημειώνεται άνθηση στη λογιστική βιβλιογραφία, καθώς παρέχονται συμβουλές μόνο με τη μορφή των «λογιστικών συνταγών» χωρίς, όμως, να προωθείται η λογιστική θεωρία. Μετά το 1860 καταβάλλεται προσπάθεια ανύψωσης της Λογιστικής σε επίπεδο πραγματικής Επιστήμης. Αυτό προκλήθηκε από τη μεγάλη ανάπτυξη των επιχειρήσεων που παρατηρήθηκε στα μέσα του 19ου αιώνα, καθώς και από την πρώιμη διαμόρφωση του νεότερου καπιταλισμού, που συντέλεσε στην προώθηση της Λογιστικής έρευνας και στη διαμόρφωση υλιστικών θεωριών που πραγματεύονται προβλήματα της περιουσίας.⁵³

⁵¹ Στο ίδιο, σελ. 38-40.

⁵² Brown R., ό.π., σελ. 212-218.

⁵³ Cipolla C.M., ό.π., σελ. 85-88.

Κατά τη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης, η Αγγλία αναδύθηκε ως μια παγκόσμια οικονομική δύναμη, γεγονός που συμπαρέσυρε την άνοδο και εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης. Επιχειρηματίες όπως ο Josiah Wedgwood άρχισαν να εφαρμόζουν συστήματα λογιστικής κόστους (cost accounting) στις εταιρείες τους, με αποτέλεσμα να προσέρχονται όλο και περισσότεροι λογιστές στο Λονδίνο. Ανάλογες μέθοδοι εφαρμόστηκαν και στις ΗΠΑ από μεγάλες εταιρείες, όπως η General Motors.⁵⁴

Στην Αγγλία ο κύριος στόχος του λογιστή ήταν να παρακολουθεί τους οφειλόμενους φόρους στο βασιλιά από διάφορους νόμους του. Οι φορολογικές τακτοποιήσεις γίνονταν σε ένα τραπέζι καλυμμένο με καρό ύφασμα. Στην Αγγλία αυτό το ύφασμα ονομάστηκε Υπουργείο Οικονομικών⁵⁵. Η Σκωτία ήταν η χώρα στην οποία γεννήθηκε το σύγχρονο λογιστικό επάγγελμα. Το 1854 μια ομάδα Σκωτσέζων λογιστών υπέβαλε αίτηση στη βασίλισσα Βικτώρια για ένα χάρτη (charter), για να σχηματίσουν μια κοινωνία λογιστών. Αυτός χορηγήθηκε και αυτοαποκαλέστηκαν Ορκωτοί Ελεγκτοί Λογιστές (chartered accountants) χρησιμοποιώντας τα αρχικά γράμματα (CA) σαν επαγγελματική ονομασία. Πολλοί από αυτούς τους Ορκωτούς Λογιστές πήγαν στις Η.Π.Α. στα τέλη του 1800 και ίδρυσαν επιχειρήσεις στη Ν. Υόρκη, τη Φιλαδέλφεια και το Σικάγο. Η Λογιστική είχε έρθει στο Νέο Κόσμο.⁵⁶

Σημειώθηκαν κι άλλες εξελίξεις που απέβλεπαν κυρίως στην άσκηση καλύτερου ελέγχου των επιχειρήσεων και στην ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας. Γιατί η εποχή αυτή, όπου κυριαρχούν οι μεγάλες επιχειρήσεις, με τα μεγάλα προβλήματα τους, οδήγησε την έρευνα της Λογιστικής σε νέες αναζητήσεις, για να μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της σύγχρονης οικονομίας, που δημιούργησε η σύγχρονη εποχή του 20ου αιώνα⁵⁷.

⁵⁴ Cipolla C.M., ό.π., σελ. 65-68.

⁵⁵ Brown R., ό.π., σελ. 210-251.

⁵⁶ Στο ίδιο, σελ. 215-220.

⁵⁷ Cipolla C.M., ό.π., σελ. 75-79.

4. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗΣ ΕΠΟΧΗΣ

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα, νέες τάσεις και κατευθύνσεις αρχίζουν να διαμορφώνονται στη θεωρία της Λογιστικής. Η Λογιστική δεν αντιμετωπίζεται ως μέσο καταγραφής των οικονομικών γεγονότων και ανάλυσης των οικονομικών αποτελεσμάτων που αφορούν την εκάστοτε επιχείρηση· ούτε αντιμετωπίζεται ως αυτόνομη τεχνική, αλλά ως ένα επιστημονικό μέσο που συμβάλλει στην ανάπτυξη της επιχείρησης. Πλέον εκλαμβάνεται σαν μια «*κατ'εξοχήν μέθοδος επιστημονικής οργάνωσης, παρατήρησης και ελέγχου της διοίκησης*»⁵⁸.

Οι κυριότεροι παράγοντες που οδήγησαν στην περαιτέρω ανάπτυξη της Λογιστικής θεωρίας είναι οι εξής:

- Το μεγάλο ενδιαφέρον που εκδηλώθηκε για τις μεθόδους προγραμματισμού και ελέγχου, ύστερα από τις διαπιστώσεις της οργανωτικής ότι αυτές συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και στη μείωση του κόστους.
- Στο γεγονός ότι οι managers των επιχειρήσεων δεν ενδιαφέρονται μόνο για τα θέματα της παραγωγής, αλλά στρέφουν το ενδιαφέρον τους τόσο στον τομέα της διάθεσης των αγαθών, όσο και σ' όλους τους τομείς της διοίκησης.
- Η αναγνώριση της σημασίας και των δυνατοτήτων του προτύπου κόστους στην άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.
- Η αναγνώριση της σπουδαιότητας των προγραμμάτων δράσης καθώς και της σημασίας της μεθοδολογίας: της απολογιστικής επαλήθευσης των προγραμμάτων αυτών.
- Η εμφάνιση και ανάπτυξη της Ελεγκτικής.
- Η υιοθέτηση από τις επιχειρήσεις της Λογιστικής μηχανογραφίας και στη συνέχεια της χρήσης των υπολογιστών, που απάλλαξαν τους λογιστές από την καταστιχογραφία και έγιναν για τη διοίκηση απαραίτητο όργανο άμεσης πληροφόρησης .
- Η χρησιμοποίηση της Μακρολογιστικής από τις επιχειρήσεις, για την παρακολούθηση των μεταβαλλόντων οικονομικών μεγεθών, που είναι απαραίτητα για τη χάραξη πολιτικής οικονομικής πρόγνωσης.

⁵⁸Μπάλη Θ. ό.π. ,σελ.34.

- Η εμφάνιση και ανάπτυξη του κλάδου της διοικητικής Λογιστικής, ως απαραίτητου οργάνου στη λήψη διοικητικών αποφάσεων⁵⁹.

Τα παραπάνω δεδομένα ήταν εύλογο να επιφέρουν ριζικές μεταβολές στις κατευθύνσεις της Λογιστικής θεωρίας και πρακτικής και να καταστήσουν τη Σύγχρονη Λογιστική ικανή να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του σήμερα, ωθώντας την να αναλάβει να ικανοποιήσει το διπλό πρόσταγμα της σύγχρονης διοίκησης που απαιτεί:

- η Λογιστική να υπηρετεί τη διοίκηση
- η διοίκηση να ασκείται μέσω της Λογιστικής.
- Κι έτσι, με το ρόλο αυτό, η Σύγχρονη Λογιστική προσέλαβε επιστημονικό χαρακτήρα και έγινε: Διοικητική Επιστήμη.⁶⁰

4. 1 ΟΙ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Οι αλματώδεις εξελίξεις που σημειώθηκαν μεταπολεμικά στην οικονομία, την τεχνολογία, τα συστήματα επεξεργασίας των πληροφοριών και γενικότερα στην επιστήμη με τη δημιουργία και ανάπτυξη νέων επιστημονικών κλάδων (επιχειρησιακή έρευνα - Πληροφορική, οργάνωση και διοίκηση Επιχειρήσεων κ.ά.), άλλαξαν το εννοιολογικό περιεχόμενο της και τους αντικειμενικούς της σκοπούς της και έστρεψαν το ενδιαφέρον της από το παρελθόν στο μέλλον. Διαπιστώθηκε ότι, ένα καλά οργανωμένο λογιστικό σύστημα, δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στην εγγραφή των οικονομικών πράξεων και στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αλλά πρέπει να είναι ένα όργανο πρόβλεψης για το μέλλον, και μια αποδεκτή βάση: για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και για τον προϋπολογιστικό έλεγχο, για να γίνει έτσι ένα αισθητό «βαρόμετρο» της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.⁶¹

Η επιχείρηση είναι ανοιχτό σύστημα και ως τέτοιο, πρέπει να περιλαμβάνει: ένα μηχανισμό επικοινωνίας με το περιβάλλον, ένα μηχανισμό επαναπληροφόρησης και ένα μηχανισμό «διόρθωσης και προσαρμογής» που θα αποβλέπει στην εναρμόνιση με τους σκοπούς που έχει προκαθορίσει. Και με την έννοια αυτή, αντιμετωπίζεται κάθε επιχείρηση ως αυτορρυθμιζόμενο σύστημα, με ρυθμιστή τη

⁵⁹ Στο ίδιο, σελ. 35-37.

⁶⁰ Μπάλη Θ. ό.π., σελ.37-39.

⁶¹ Φύλιος Β., *Διοικητική Λογιστική*, Εκδόσεις Έλλην, Αθήνα, 1998.

λειτουργία της διοίκησης. Έτσι, με βάση τα ανωτέρω, μολονότι η ιστορική «παραδοσιακή» Λογιστική εξακολουθεί να συνιστά ένα ουσιώδες καθήκον, η ανάγκη πρόβλεψης και σχεδιασμού των μελλοντικών εργασιών της επιχείρησης, έστρεψε την «παραδοσιακή» Λογιστική προς τη διοικητική Λογιστική, που είναι η σύγχρονη μορφή της και αποβλέπει στα εξής:

- στη συστηματική παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών, με σκοπό να βοηθήσουν τη διοίκηση στη χάραξη πολιτικών, στη διαχείριση και στη λήψη αποφάσεων σε θέματα τακτικής και στρατηγικής των επιχειρήσεων.⁶²

Κι έτσι, μ' αυτά τα δεδομένα, η Σύγχρονη (Διοικητική) Λογιστική δε λειτουργεί μόνο ως διαδικασία καταχώρησης και δημιουργίας αρχείων και πληροφοριών αλλά κυρίως, ως όργανο λήψεως ορθολογικών αποφάσεων. Δε θεωρεί επομένως τη συγκέντρωση, ανάλυση και ερμηνεία των πληροφοριών ως αυτοσκοπό, αλλά ως προϋπόθεση καλής λειτουργίας της επιχείρησης γιατί με τις σύγχρονες μεθόδους ανάλυσης που διαμόρφωσε σήμερα η Λογιστική, επηρεάζει θετικά τις διαδικασίες για τη λήψη των αποφάσεων μέσα στην επιχείρηση.⁶³

Παρατίθενται μερικοί ορισμοί που δόθηκαν για να γίνει κατανοητό το νέο περιεχόμενο της Σύγχρονης Λογιστικής.

- Η Λογιστική αποτελεί βασικό «εργαλείο» της αποτελεσματικής διοίκησης, αλλά και του προγραμματισμού και ελέγχου δράσεως των επιχειρήσεων.
- Η Λογιστική ασχολείται με τη συλλογή και την επεξεργασία των στοιχείων για να βοηθήσει στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων για την καλύτερη αξιοποίηση των πόρων της επιχείρησης.
- Η Λογιστική είναι «σύστημα επεξεργασίας πληροφοριών που δημιουργήθηκε για να συλλάβει και να μετρήσει την οικονομική σημασία των γεγονότων που επηρεάζουν μια επιχείρηση και να διοχετεύει τα οικονομικά αποτελέσματα στους υπεύθυνους για τη λήψη αποφάσεων».
- Η Λογιστική είναι «διαδικασία αναγνώρισης, μέτρησης και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, η οποία επιτρέπει την πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και τη λήψη αποφάσεων απ' αυτούς που χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές».⁶⁴

⁶² Μπάλη Θ. ό.π., σελ. 40-42.

⁶³ Φίλιος Β., ό.π., σελ. 24.

⁶⁴ Μπάλη Θ. ό.π., σελ. 43-44.

Από τα δεδομένα αυτά προκύπτει ότι η Σύγχρονη Λογιστική εκφράζει ένα «δυναμικό σύστημα» μέτρησης και μετάδοσης χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι απαραίτητες στη λειτουργία και τον έλεγχο των οικονομικών μονάδων. Έτσι, στη Σύγχρονη Λογιστική, ενώ διατηρείται ο τεχνικός της χαρακτήρας, δίνεται έμφαση στη λογιστική πληροφορία, γιατί τη θεωρεί απαραίτητη στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Γι' αυτό σήμερα, υπακούοντας στα κελεύσματα της Σύγχρονης διοίκησης, η Σύγχρονη Λογιστική λειτουργεί για τη διοίκηση και η διοίκηση ασκείται μέσω της Λογιστικής. Προκειμένου να ανταποκριθεί στα σύγχρονα καθήκοντα της, ακολουθεί την παρακάτω διαδικασία -μεθοδολογία :

- καταγράφει τα λογιστικά γεγονότα,
- ταξινομεί συστηματικά τις λογιστικές πληροφορίες,
- διοχετεύει τις πληροφορίες στα αρμόδια όργανα,
- τα αρμόδια όργανα καταρτίζουν σχέδια, προγράμματα και προβλέψεις για το μέλλον με βάση τις προσφερόμενες πληροφορίες της Λογιστικής και
- τέλος, λαμβάνονται αποφάσεις και επιλέγεται από τη διοίκηση η άριστη λύση μεταξύ των προτεινομένων εναλλακτικών λύσεων.⁶⁵

Συνοψίζοντας τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η Σύγχρονη Λογιστική αποσκοπεί στα εξής:

- 1) Να προσδιορίζει την περιουσιακή κατάσταση των οικονομικών μονάδων Επιχειρήσεων.
- 2) Να παρακολουθεί τις μεταβολές που επέρχονται σ' αυτήν λόγω της αναπτυσσόμενης δραστηριότητας της.
- 3) Να προσδιορίζει το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που δημιουργεί η δράση των επιχειρήσεων.
- 4) Να παρέχει πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων τόσο τακτικής όσο και στρατηγικής μορφής.
- 5) Να ελέγχει την όλη διαχείριση των επιχειρήσεων και να καταλογίζει τις ευθύνες.

Γενικά αποβλέπει:

- στον έλεγχο της γενικής αποτελεσματικότητας των οικονομικών μονάδων
- και στην άσκηση αποτελεσματικής δυναμικής διοίκησης των επιχειρήσεων.⁶⁶

⁶⁵ Μπάλη Θ. ό.π. ,σελ. 45-48.

4. 2 ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΣΗ Η/Υ

Στις αρχές του 21ου αιώνα, είναι εμφανή τα θεαματικά αποτελέσματα της τεχνολογικής προόδου. Η πληροφορική και οι τηλεπικοινωνίες έχουν εισαχθεί δυναμικά τόσο στον εργασιακό όσο και στον ιδιωτικό χώρο του πολίτη. Σύμφωνα με τις απόψεις πολλών συγγραφέων, τα γεγονότα που θεωρούνται ότι επηρέασαν τις εξελίξεις σε παγκόσμιο επίπεδο είναι ,η εφεύρεση και η εξάπλωση των Η/Υ, η διάδοση του Internet, αλλά και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς. Η ψηφιακή εποχή που βιώνουμε σήμερα, είναι η λογική κατάληξη μιας σειράς τεχνολογικών καινοτομιών. Η έξαρση της χρήσης αυτών των καινοτομιών σήμερα, έχει ως αποτέλεσμα να ονομάζεται η σημερινή εποχή, ως εποχή των πληροφοριών. Βασικοί προσδιοριστικοί παράγοντες της εποχής αυτής είναι η δυνατότητα διαχείρισης πληροφοριών και γνώσεων που αφορούν τον κλάδο της λογιστικής.⁶⁷

Έτσι, οι ταχύτατες εξελίξεις στον χώρο των Τηλεπικοινωνιών και των Πληροφοριακών Συστημάτων (ΠΣ) οδήγησαν στην ανάπτυξη των δικτύων και κυρίως στην επικράτηση του διαδικτύου (Internet). Το Internet συνεχίζει να επεκτείνεται με την προσθήκη νέων δικτύων, Η/Υ και χρηστών και με ρυθμό που ξεπερνά οποιονδήποτε προηγούμενο ρυθμό ανάπτυξης σχετιζόμενο με την Πληροφοριακή Τεχνολογία (Information Technology -IT). Το Internet ως επικοινωνιακό μέσο επηρεάζει την ανάπτυξη και την αναβάθμιση της εμπορικής δραστηριότητας και αρχίζει καθημερινά να αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της επικοινωνιακής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, αλλά και των μεμονωμένων χρηστών. Διαφέρει από άλλα μέσα μαζικής επικοινωνίας ως προς τη δυνατότητα της αμφίδρομης επικοινωνίας με πελάτες, καταναλωτές και συνεργάτες.⁶⁸

Είναι γεγονός ότι στη σημερινή παγκόσμια ψηφιακή αγορά, πωλητές και αγοραστές μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων υποστηρίζονται από ένα μεγάλο εύρος πληροφοριακών υπηρεσιών, που τους επιτρέπουν να διαμορφώνουν τους στόχους τους ή και να μεταδίδουν κατάλληλα τις οικονομικές και επικοινωνιακές τους πολιτικές. Οι αγοραστές μπορούν να συμβουλευούνται καταλόγους πολυμέσων, να

⁶⁶ Στο ίδιο, σελ. 49-51.

⁶⁷ Brown R., ό.π., σελ. 260.

⁶⁸ Καπλάνης Β., «Η λογιστική στις επιχειρήσεις την επόμενη δεκαετία», *Accountancy Greece*, **12**, Σεπτέμβριος 2013, σελ.50-51.

βρίσκουν τις κατάλληλες προσφορές και να παραγγέλλουν τα αγαθά. Ταυτόχρονα, οι πωλητές δύνανται να ανταποκρίνονται στη ζήτηση των αγοραστών, να προγραμματίζουν την παραγωγική τους διαδικασία και να συντονίζουν τη διανομή των προϊόντων τους. Παράλληλα, νέες επιχειρήσεις (third parties) υποστηρίζουν την αγορά μέσω υπηρεσιών προστιθεμένης αξίας, όπως π.χ. παροχή ειδικών καταλόγων, ανάλυση μελετών για συγκεκριμένους τομείς και κλάδους, πιστοποίηση των πωλητών, κ.ά.⁶⁹

Οι συναλλαγές αυτές που πραγματοποιούνται ηλεκτρονικά, προϋποθέτουν ειδικές συμφωνίες και μισθωμένες γραμμές για τη μεταβίβαση των δεδομένων ή Δίκτυα Προστιθεμένης Αξίας (VANs). Το υψηλό κόστος και ο χρόνος που απαιτείται, αποτελούσαν ανασχετικούς παράγοντες εισόδου των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, εμποδίζοντας την επέκταση της Ηλεκτρονικής μεταβίβασης Δεδομένων (Electronic Data Interchange - EDI), πράγμα το οποίο δε συνέβαινε στον ίδιο βαθμό για τις μεγάλες επιχειρήσεις και τους κύριους εμπορικούς τους συνεργάτες. Ωστόσο το Internet δίνει σήμερα τη δυνατότητα σε μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις να δραστηριοποιούνται στην παγκόσμια αγορά, διεισδύοντας και σε αγορές απομακρυσμένων γεωγραφικών περιοχών.⁷⁰

Οι παράγοντες που βοήθησαν στην αλλαγή της κατάστασης αυτής θα μπορούσαν να θεωρηθούν οι ακόλουθοι: α) Οι υπηρεσίες EDI, που εκτελούνται μεταξύ Η/Υ και β) η ύπαρξη ανοικτής αγοράς, όπου πραγματοποιούνται συναλλαγές αυτόματα μέσω δικτύων Η/Υ. Το Internet μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί με διαφορετικούς τρόπους από μια επιχείρηση, όπως χρήση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για επικοινωνία, αναζήτηση πληροφοριών, κατασκευή εταιρικής ιστοσελίδας για την προώθηση των προϊόντων, δημιουργία εσωτερικού δικτύου για διευκόλυνση των στελεχών της, αλλά και εξωτερικού για να συνδέεται με τους εμπορικούς της εταίρους, κατάργηση του παραδοσιακού συστήματος πωλήσεων και επανασχεδιασμός των λειτουργιών της (e-business).

Αυτές οι μορφές χρήσης αποτελούν απλώς και μόνο τη βάση για να αναζητηθούν, μέσω καινοτομιών και συνεργασιών, νέα πρότυπα επιχειρηματικά υποδείγματα, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν σε νέες και προσοδοφόρες επιχειρηματικές διαδικασίες. Μια από τις πλέον διαδεδομένες εφαρμογές του επιχειρησιακού Internet αποτελεί το Ηλεκτρονικό Εμπόριο (e — c o m m e r c e) ή

⁶⁹ Καπλάνης Β., ό.π., σελ.50-51.

⁷⁰ Στο ίδιο.

διαδικτυακό Εμπόριο(Internet Commerce). Η διάδοση αυτού του μέσου επικοινωνίας και συναλλαγών έχει πλέον παγκόσμια ισχύ και καθημερινά όλο και μεγαλύτερος αριθμός επιχειρήσεων χρησιμοποιούν τις σύγχρονες τεχνολογίες για την επίτευξη των στόχων τους. Οι επιχειρήσεις αρχικά χρησιμοποίησαν το Internet για να επιτυγχάνουν ευκολότερη και γρηγορότερη επαφή με τους πελάτες τους. Σήμερα, οι περισσότερες από αυτές έχουν προχωρήσει ακόμη ένα βήμα, παρέχοντας τη δυνατότητα στους χρήστες του διαδικτύου να πραγματοποιούν συναλλαγές και αγορές και να παραλαμβάνουν τα προϊόντα είτε μέσω παραδοσιακών καναλιών διανομής είτε μέσω του Internet, εφόσον πρόκειται για ψηφιακά ή ψηφιοποιημένα προϊόντα. Έτσι, το ηλεκτρονικό εμπόριο εμφανίζεται με δύο τύπους δραστηριότητας: τον *άμεσο* και τον *έμμεσο*. Στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο η παραγγελία των προϊόντων γίνεται μέσω Η/Υ και στην συνέχεια παραδίδονται στον πελάτη με φυσικό τρόπο χρησιμοποιώντας μεταφορικά και ταχυδρομικά μέσα..⁷¹

4.3 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η λογιστική έχει παύσει προ πολλού να είναι μία μυστηριώδης και πολύπλοκη τεχνική. Έχει προσλάβει επιστημονικό χαρακτήρα και βρίσκει ανταπόκριση από μεγάλο αριθμό ενδιαφερομένων, που επιθυμούν να την ασκήσουν ως επάγγελμα. Η χρησιμότητά της για τις επιχειρήσεις είναι πολύτιμη διότι παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες που επιτρέπουν στον επιχειρηματία να λάβει ορθές αποφάσεις για την πορεία της επιχείρησης. Το έργο των λογιστών σε μια επιχείρηση είναι πολύ σημαντικό, διότι χωρίς την καταγραφή λογιστικών δεδομένων δεν υφίσταται μια επιχείρηση, ανεξάρτητα με το μέγεθος και την ιδιότητά της. Γίνεται ορθή εφαρμογή λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων, ενημερώνονται και τηρούνται τα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, γίνεται κατάρτιση και απογραφή των οικονομικών καταστάσεων για να μπορούμε να έχουμε τον πλήρη έλεγχο εσόδων εξόδων του οργανισμού καθώς και των αγορών και πωλήσεων αυτής.⁷²

Οι οικονομικές μονάδες ,και ιδιαίτερα, οι επιχειρήσεις δρούν και αναπτύσσονται σε ένα κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον, το οποίο επηρεάζεται από λογιστικά γεγονότα. Τα λογιστικά αυτά γεγονότα συγκεντρώνουν, καταγράφουν,

⁷¹ Καπλάνης Β., ό.π., σελ.50-51.

⁷² Μπάλη Θ., ό.π., σελ. 50-55.

συσχετίζουν και επηρεάζουν τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Οι λογιστικές πληροφορίες μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι:

- Αξιόπιστες
- Συγκρίσιμες
- Επαληθεύσιμες
- Πλήρεις
- Ουσιώδεις
- Σχετικές
- Κατανοητές

Ωστε να μπορεί να έχει ο επιχειρηματίας τον πλήρη έλεγχο της επιχείρησης του, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της.⁷³

⁷³ Μπάλη Θ., ό.π., σελ. 50-55.

5. ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ

Λογιστής - Φοροτεχνικός καλείται ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων. Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.⁷⁴

Για την άσκηση του επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού απαιτείται ειδική άδεια η οποία χορηγείται από την Κεντρική Διοίκηση του Ο.Ε.Ε. ή την αρμόδια Τοπική Διοίκηση Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Ε.Ε. Στους κατόχους της ως άνω άδειας χορηγείται δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας, το οποίο ανανεώνεται κατ' έτος. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού διακρίνεται σε άδεια Λογιστή – Φοροτεχνικού Α' και Β' τάξεως. Η εν λόγω άδεια είναι σε ισχύ εφόσον ανανεώνεται ετησίως το δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας.

Ειδικότερα:

1. Α' Τάξη

Οι κάτοχοι επαγγελματικής ταυτότητας λογιστή φοροτεχνικού Β' τάξης μπορούν να αποκτήσουν επαγγελματική ταυτότητα Α' τάξης μετά από προηγούμενη παρακολούθηση των προβλεπόμενων στην περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2515/1997, όπως ισχύει, επιμορφωτικών σεμιναρίων και αξιολόγηση κατά τη διάρκεια παρακολούθησης αυτών και εφόσον είναι μέλη του Ο.Ε.Ε., πτυχιούχοι τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης των Πανεπιστημίων, πτυχιούχοι των Τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) ή πληρούν τις προϋποθέσεις του

⁷⁴ Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ΕΛΚΕΠΑ.

π.δ. 38/2010 και έχουν συμπληρώσει τριετή αποδεδειγμένη επαγγελματική εμπειρία στην άσκηση του επαγγέλματος ως λογιστές φοροτεχνικοί κάτοχοι επαγγελματικής ταυτότητας Β΄ τάξης.⁷⁵

2.Β΄ Τάξη

Άδεια Β΄ Τάξης χορηγείται από το Ο.Ε.Ε.:

α) στους κατόχους απολυτηρίου Γενικού Λυκείου, οι οποίοι ασκούν επί επτά (7) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή

στους κατόχους απολυτηρίου Επαγγελματικού Λυκείου ή Ενιαίου Πολυκλαδικού Λυκείου κλάδου Οικονομίας, οι οποίοι ασκούν επί έξι (6) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή στους κατόχους πτυχίου Ινστιτούτου Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) Λογιστικής, οι οποίοι ασκούν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή στους αποφοίτους των μακροχρόνιων προγραμμάτων κατάρτισης του Ελληνικού Κέντρου Παραγωγικότητας (ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ.), οι οποίοι ασκούν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή.

β) στους πτυχιούχους τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης των Πανεπιστημίων, στους πτυχιούχους των Τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και στα φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις επαγγελματικών προσόντων του π.δ.38/2010 (Α΄ 78).

γ) στους πτυχιούχους τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης των Πανεπιστημίων, στους πτυχιούχους των Τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και στα φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις επαγγελματικών προσόντων του π.δ.38/2010, που ασκούν επί τριετία το επάγγελμα του Λογιστή Φοροτεχνικού Β΄ τάξης.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άδεια Β΄ τάξης δικαιούνται και:

ι.Οι λογιστές φοροτεχνικοί, μη πτυχιούχοι, που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Δ΄ ή Γ΄ τάξης, αποκτούν επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης.

⁷⁵ Εφημερίς της Κυβερνήσεως της ελληνικής Δημοκρατίας, τεύχος πρώτο, Ν4152/2013, σελ.1607.

ii. Οι λογιστές φοροτεχνικοί, μέλη του Ο.Ε.Ε., που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Γ΄ τάξης, αποκτούν επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης και με τη συμπλήρωση τριετούς αποδεδειγμένης άσκησης του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού από την έκδοση της επαγγελματικής ταυτότητας Γ΄ τάξης και την παρακολούθηση των επιμορφωτικών σεμιναρίων της περίπτωσης ε΄ ανωτέρω, δικαιούνται να λάβουν επαγγελματική ταυτότητα Α΄ τάξης.

iii. Οι λογιστές φοροτεχνικοί, μέλη του Ο.Ε.Ε., που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης, αποκτούν επαγγελματική ταυτότητα Α΄ τάξης μετά από τη συμπλήρωση διετούς αποδεδειγμένης προϋπηρεσίας του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού από την έκδοση της επαγγελματικής ταυτότητας Β΄ τάξης και την παρακολούθηση των επιμορφωτικών σεμιναρίων της περίπτωσης ε΄ ανωτέρω.

iv. Οι λογιστές φοροτεχνικοί, πτυχιούχοι του Τμήματος Λογιστικής και των Τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων, Τουριστικών Επιχειρήσεων, Χρηματοοικονομικών Εφαρμογών, Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής και Χρηματοοικονομικής και Ασφαλιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.), που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Γ΄ τάξης, αποκτούν επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης και με τη συμπλήρωση τριετούς αποδεδειγμένης άσκησης του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού από την έκδοση της επαγγελματικής ταυτότητας Β΄ τάξης και την παρακολούθηση των επιμορφωτικών σεμιναρίων της περίπτωσης ε΄ ανωτέρω, δικαιούνται να λάβουν επαγγελματική ταυτότητα Α΄ τάξης.

v. Οι λογιστές φοροτεχνικοί, πτυχιούχοι του Τμήματος Λογιστικής και των Τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων, Τουριστικών Επιχειρήσεων, Χρηματοοικονομικών Εφαρμογών, Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής και Χρηματοοικονομικής και Ασφαλιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.), που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης, αποκτούν επαγγελματική ταυτότητα Α΄ τάξης μετά από τη συμπλήρωση διετούς αποδεδειγμένης προϋπηρεσίας του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού από την έκδοση της επαγγελματικής ταυτότητας Β΄ τάξης και την παρακολούθηση των επιμορφωτικών σεμιναρίων της περίπτωσης ε΄ ανωτέρω.

vi. Οι λογιστές φοροτεχνικοί που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Α΄ τάξης συνεχίζουν ακωλύτως να ασκούν το επάγγελμα του λογιστή φοροτεχνικού με τα ίδια επαγγελματικά δικαιώματα.

vii. Οι λογιστές φοροτεχνικοί που κατέχουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου επαγγελματική ταυτότητα Β΄ τάξης, μέχρι τη συμπλήρωση της απαιτούμενης προϋπηρεσίας για την απόκτηση επαγγελματικής ταυτότητας Α΄ τάξης, συνεχίζουν να ασκούν το επάγγελμα του λογιστή φοροτεχνικού με τα ίδια επαγγελματικά δικαιώματα⁷⁶.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Το περιεχόμενο της επαγγελματικής δραστηριότητας των λογιστών φοροτεχνικών κατά κατηγορία επαγγελματικής ταυτότητας καθορίζεται ως ακολούθως:

α) Οι κάτοχοι επαγγελματικής ταυτότητας λογιστή φοροτεχνικού Β΄ τάξης διενεργούν κάθε είδους λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών τηρούντων απλογραφικά βιβλία.

β) Οι κάτοχοι επαγγελματικής ταυτότητας λογιστή φοροτεχνικού Α΄ τάξης διενεργούν κάθε είδους λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών τηρούντων απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία⁷⁷.

⁷⁶ Εφημερίς της Κυβερνήσεως της ελληνικής Δημοκρατίας, τεύχος πρώτο, Ν4152/2013, σελ. 1606.

⁷⁷ Στο ίδιο, ο.π., σελ. 1607.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συχνά έχει εκφραστεί το δίλημμα περί του επιστημολογικού η μη χαρακτήρα της Σύγχρονης Λογιστικής, προερχόμενο από την ταύτιση της με την καταστιχογραφία που την θεώρησαν ως το κατ' εξοχήν περιεχόμενο της. Από την αρχαιότητα μέχρι σήμερα το τεχνικό περιεχόμενο της αποτελεί συμπλήρωμα αλλά και προϋπόθεση εφαρμογής του θεωρητικού της πλαισίου, γεγονός, βέβαια, που ενισχύει τον επιστημολογικό της χαρακτήρα.

Η διάρθρωση της Λογιστικής τέχνης θα πρέπει να έχει ως βάση το επιστημονικό πνεύμα, έτσι ώστε να αποτελεί αυτό εγγύηση, της εξέλιξης της Λογιστικής παράλληλα με τους επιστημονικούς κλάδους που αποτελούν το θεωρητικό της περιεχόμενο. Μόνο έτσι το τεχνικό περιεχόμενό της γίνεται μέσον, όπου είναι δυνατή η εφαρμογή επιστημονικών γνώσεων και όπου εμποδίζονται οι λογιστικές τεχνικές να καταστούν αυτοσκοπός της Λογιστικής.

Η Σύγχρονη Λογιστική επομένως, αποτελεί σημείο συνάντησης πολλών επιστημονικών κλάδων και θεωριών, από το δυναμικό συσχετισμό των οποίων προκύπτει η ιδιοτυπία της, ως αυτοτελής επιστήμη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- BENIERΗΣ Γ., ΚΟΕΝ Σ., ΚΩΛΕΤΣΗ Μ., *Λογιστική Κόστους Αρχές και Εφαρμογές*, Έκδοση 2^η, ΡελαΙοαννίδου, Αθήνα, 2005.
- BENIERΗΣ Γ. , *Λογιστική Κόστους*, Έκδοση 2^η, ΡελαΙοαννίδου, Αθήνα, 2005.
- *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, ΕΛΚΕΠΑ.
- *ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ*, Τεύχος πρώτο, Ν4152/2013, αρ.φύλλου 107, 9 Μαΐου 2013.
- ΖΩΗΣ Α., *Κνωσός, Το εκστατικό όραμα*, Πανεπιστημιακές Εκδόσεις Κρήτης, Ηράκλειο 1995.
- ΘΕΟΧΑΡΗ Ρ., *Αρχαία και Βυζαντινή Οικονομική Ιστορία*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1983.
- ΚΑΜΠΟΥΡΑΚΗ-ΠΑΤΕΡΑΚΗ Η., «Η λογιστική στην καθημερινή ζωή των αρχαίων», *Πατρίς* , 21/02/2005, σελ. 23-32.
- ΚΑΝΕΛΟΠΟΥΛΟΥ Α., *Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων*, 1996.
- ΚΑΝΤΖΟΣ Κ., ΧΟΝΔΡΑΚΗ Α., *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*, Έκδοση 2^η Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 2006.
- ΚΑΠΛΑΝΗΣ Β., «Η λογιστική στις επιχειρήσεις την επόμενη δεκαετία», *Accountancy Greece*, **12**, Σεπτέμβριος 2013, σελ.50-51.
- ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ-ΝΙΖΑΜΗ Κ., *Χρηματοοικονομική Λογιστική 1*, Πειραιάς 2008.
- ΜΠΑΛΗΘ., *Απαρχές Λογιστικής και Ελέγχου στους προϊστορικούς χώρους Εγγύς Ανατολής και Ελλάδος*, Αθήνα, 1978.
- ΜΠΑΛΗ Θ., *Σύγχρονη Χ/Ο Λογιστική*, Το οικονομικό, Αθήνα 1996.
- ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ Κ., «Ιστορικά στοιχεία της εξέλιξης της λογιστικής στην Ελλάδα», *Accountancy Greece*, Ιούλιος-Σεπτέμβριος 2012, σελ.34-45.
- ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΥ Α., *Νέες κατευθύνσεις στη θεωρητική θεμελίωση της Λογιστικής*, Αθήνα 1975.
- ΠΑΡΟ Α., *Σουμέριοι: Οι απαρχές του πολιτισμού στην Εγγύς Ανατολή*, Εκδόσεις Η Καθημερινή, Αθήνα 2006.
- ΦΙΛΙΟΣ Β., *Διοικητική Λογιστική*, Έλλην, Αθήνα 1998.
- BROWN R., *A history of accounting and accountants*, Εκδόσεις Cossimo, New York 2004.
- CAILLE A., «Η γένεση του homo economicus», *Courrier της UNESCO 1*, 1997.

- CIPOLLAC.M., *Η οικονομική ιστορία της ανθρωπότητας*, Παπαζήση, Αθήνα 1974.
- CHADWICK J., *Ο Μυκηναϊκός κόσμος*, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα 1999.
- CLARK G., PIGGOTT S., *Προϊστορικές κοινωνίες*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1980.
- DUBY G., *Μεσαιωνική Δύση: Κοινωνία και Ιδεολογία*, EMNE 1988.
- HAGEN R.S, HAGEN R., *Egypt*, ΕκδόσειςTASCHEN, Cologne 2005.
- MASTERS B., CHAMBER A., *Accounts of the sixteenth century*, *London Record Society*, 20, 1984, σελ. 9-32.
- TREUIL R., DARCQUE P., POURSAT J., TOUCHAIS G., *Οι πολιτισμοί του Αιγαίου*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1996.
- RUIPEREZ M., MELENA J., *Οι Μυκηναίοι Έλληνες*, Εκδόσεις Καρδαμίτσα, Αθήνα 1996.