

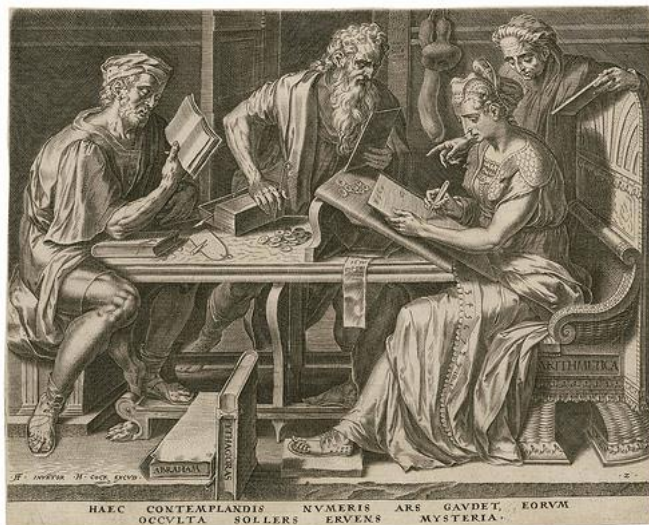


ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΩΡΙΩΝ  
ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗΣ ΕΞΕΛΙΞΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**ΓΚΙΚΟΠΟΥΛΗ ΝΤΙΣΣΕΛ (Α.Μ. 493)**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΠΕΤΡΟΣ ΚΑΛΑΝΤΩΝΗΣ**

**Επίκουρος Καθηγητής ΑΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ**

**ΑΘΗΝΑ 2017**

# Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	4
ABSTRACT.....	5
1 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Εισαγωγή.....	6
1.1. ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	7
1.2. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	9
2 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Απαρχές της Λογιστικής στην Εγγύς Ανατολή.....	11
2.1. ΕΛΛΑΔΑ.....	12
2.2. ΣΟΥΜΕΡΙΑ.....	12
2.3. ΑΙΓΥΠΤΟΣ.....	13
3 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Απαρχές της Λογιστικής στον Ελλαδικό Χώρο.....	16
3.1. ΚΡΗΤΗ.....	16
3.2. ΜΥΚΗΝΕΣ.....	17
3.3. ΣΠΑΡΤΗ.....	18
3.4. ΑΘΗΝΑ.....	20
4 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Εξέλιξη της Ιδέας της Λογιστικής από τον Μεσαίωνα μέχρι τον 20ο αιώνα.....	22
4.1. ΟΙ ΡΙΖΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΣΑΙΩΝΑ.....	22
4.2. LUCA DE BORGIO PACIOLO.....	23
4.3. Η ΘΕΩΡΙΑ ΠΙΣΩ ΑΠΟ ΤΗΝ ΙΤΑΛΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ.....	24
4.4. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΟΝ 17 <sup>ο</sup> ΚΑΙ 18 <sup>ο</sup> ΑΙΩΝΑ.....	25
4.5. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΟΝ 19 <sup>ο</sup> ΚΑΙ 20 <sup>ο</sup> ΑΙΩΝΑ.....	26
5 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Εμφάνιση Νέων Λογιστικών Όρων και οι Λόγοι Ανάπτυξής τους.....	28
5.1. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ.....	28
5.2. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	28
5.3. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....	30
5.4. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	30
5.5. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΣΤΙΣ ΗΠΑ.....	31
5.6. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	32
5.7. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ - ΣΥΝΤΕΧΝΙΩΝ.....	33
6 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Ανάπτυξη της Λογιστικής Ιδέας στις ΗΠΑ.....	35
6.1. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 1930.....	35
6.2. Η ΠΡΩΤΟΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	36

6.3. ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΤΟΥ 1920 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ HOXSEY.....	37
6.4. ΓΡΑΠΤΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΗ ΔΕΚΑΕΤΙΑ ΤΟΥ 1920 ΚΑΙ ΤΟΥ 1930.....	38
6.5. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 1959.....	39
7 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Οι Ειδικές Επιτροπές.....	41
7.1. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....	41
7.2. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ.....	42
7.3. Η ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ.....	42
7.4. ΘΕΜΕΛΙΩΔΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....	44
7.5. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	45
7.6. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	46
8 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Ανάπτυξη των Λογιστικών Προτύπων από άλλους Οργανισμούς.....	47
8.1. ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	47
8.2. ΕΘΝΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....	47
8.3. ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΤΗΣ ΑΓΓΛΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΥΑΛΙΑΣ.....	48
8.4. ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΝΑΔΑ.....	49
8.5. ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ.....	49
8.6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ.....	49
9 <sup>ο</sup> Κεφάλαιο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	52
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	53

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με τίτλο «Περιγραφή και Ανάλυση Λογιστικών Θεωριών και Ιστορικής Εξέλιξης της Λογιστικής» εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των προϋποθέσεων, για τη λήψη του πτυχίου μου απο το Α.Τ.Ε.Ι Πειραιά τμήμα Διοίκησης Τουριστικών Επιχειρήσεων και Επιχειρήσεων Φιλοξενείας με επιβλέπων καθηγητή τον κ. Πέτρο Καλαντώνη.

Σκοπός μου κατά τη διάρκεια της συγγραφής ήταν η ορθή και όσο το δυνατόν πληρέστερη ανάλυση του θέματος έτσι ώστε να είναι όσο πιο κατανοητό και σαφές γίνεται. Ελπίζω μέσα απο το περιεχόμενο της εργασίας να κάλυψα το εξεταζόμενο θέμα.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου κ. Πέτρο Καλαντώνη καταρχάς για την δυνατότητα που μου έδωσε αναθέτοντας μου το συγκεκριμένο θέμα και κατά δεύτερο για την πολύτιμη βοήθεια και τις χρήσιμες ιδέες του που συνέβαλλαν τα μέγιστα στην ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Βασικό αντικείμενο αυτής της πτυχιακής εργασίας, είναι η περιγραφή και ανάλυση των λογιστικών θεωριών και η γενικότερη εμβάθυνση στην ιστορία της λογιστικής, όπως ακριβώς μαρτυρά και ο τίτλος της. Συγκεκριμένα γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στην Εγγύς Ανατολή και τους τότε λαούς, οι οποίοι μέσα από τη καθημερινή ζωή τους συνέβαλλαν καθοριστικά στο να ξεκινήσει αντίστροφα ο χρόνος για την ανάπτυξη της λογιστικής και φτάσουμε στη σημερινή της μορφή.

Επίσης ιδιαίτερη μνεία γίνεται για τον ρόλο της λογιστικής στον ευρύτερο Ελλαδικό χώρο, όπως αυτή εκφράζεται στην Κρήτη, στις Μυκήνες, στην Σπάρτη και τέλος στην Αθήνα.

Βέβαια σύμφωνα με τα στοιχεία της εργασίας η πρώτη ολοκληρωμένη καταγραφή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος βρέθηκε στα αρχεία ενός εμπόρου τον Μεσαίωνα στη Γένοβα της Ιταλίας το 1340

Ο πιο σημαντικός παράγοντας που οδήγησε στην ανάπτυξη της λογιστικής ήταν η άνοδος του εμπορίου που έλαβε χώρα γύρω από τις μεσαιωνικές πόλεις της Ιταλίας. Οι σταυροφορίες από τις αρχές του 11 αιώνα μέχρι τα τέλη του 13 αιώνα έδωσαν το έναυσμα για την ανάπτυξη του εμπορίου πρωτίστως βέβαια στις ιταλικές πόλεις και στη συνέχεια στην Ανατολή.

Η συνέχεια είναι άκρως εντυπωσιακή διότι με την διαρκή αύξηση των αναγκών των επιχειρήσεων γίνεται επιτακτική η ανάγκη της λογιστικής ανάπτυξης και της υιοθέτησης νέων λογιστικών όρων.

Τέλος παρατηρείται πως ο ρόλος των κρατικών παρεμβάσεων είναι εξίσου σημαντικός διότι επηρεάζει άλλοτε θετικά και άλλοτε αρνητικά τις αγορές και τον τρόπο που αντιμετωπίζονται σε σχέση με τη λογιστική τόσο στην θεωρία όσο και στην πράξη.

## **ABSTRACT**

The main object of this diploma thesis is the description and analysis of accounting theories and the general deepening in the history of accounting, just like its title. Particular mention is made of the Near East and their peoples who, through everyday life, have decisively contributed to the start of time in developing accounting and getting to its present form.

Special mention is also made of the role of accounting in the wider area of Greece, as expressed in Crete, Mycenae, Sparta and finally in Athens. According to the data of the work, the first comprehensive recording of a double-entry accounting system was found in the records of a Median dealer in Genoa, Italy in 1340

The most important factor that led to bookkeeping growth was the rise in trade around the medieval cities of Italy. Infringements from the early 11th century to the end of the 13th century triggered the development of trade, primarily in the Italian cities and then in the East.

The continuity is extremely impressive because, due to the constantly increasing needs of business, the need for accounting development and the adoption of new accounting conditions is necessary.

Finally, it is noted that the role of government interventions is equally important because it affects positively and negatively the markets and the way they are treated in relation to accounting in both theory and practice.

## 1<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Εισαγωγή

---

Η Λογιστική, κλάδος της Οικονομικής Επιστήμης, είναι ένα σύστημα καταγραφής και ελέγχου της κερδοφορίας οικονομικών δραστηριοτήτων. Με την λογιστική γίνεται συστηματική καταγραφή της χρηματικής αξίας υλικών ή άυλων αγαθών όπως επίσης και δραστηριοτήτων που διαφοροποιούν την χρηματική αξία υλικών ή άυλων αντικειμένων. Με την λογιστική, ως μαθηματικό σύστημα οικονομικού κορμού, οικονομικές δραστηριότητες, χρηματικές πράξεις ή συναλλαγές, προσδιορίζονται και καταγράφονται συστηματικά και μεθοδικά έτσι ώστε να είναι εφικτός ο μελλοντικός έλεγχος. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την καταγραφή και τον έλεγχο οικονομικών πράξεων ιδιωτικού ή και δημοσίου φορέα<sup>1</sup>.

Το γεγονός ότι με την λογιστική καταγράφονται και λαμβάνουν χρηματική αξία, μεθοδικά, όλες οι οικονομικές δραστηριότητες ιστορικά, από την παραγωγή στην κατανάλωση, κάνει εφικτή την δυνατότητα ο άνθρωπος να προσδώσει με σαφήνεια χρηματική αξία σε όλα τα αγαθά, αναγνωρίζοντας καθαυτό τον τρόπο το κόστος κάθε ύλης, ακόμα και το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού.

Είναι μια μορφή οικονομικού λογαριασμού που έχει αντικείμενο την εγγραφή των πλευρών της αναπαραγωγής που εκφράζονται σε χρηματική μορφή και τις διάφορες πράξεις που δημιουργούν κίνηση υλικών και χρηματικών μέσων. Οι μέθοδοι και η τεχνική της Λογιστικής σημείωσαν στους αιώνες μια συνεχή βελτίωση.

Η λογιστική ως κλάδος της Μαθηματικής επιστήμης βασίζεται σε ένα σύστημα κατάταξης, δηλαδή ανάλογα με τον τύπο της συναλλαγής π.χ. παραγωγής, ανταλλαγής ή κατανάλωσης, δια της ακολουθούμενης στη συνέχεια ανάλυσης και σύνθεσης αυτών επιτυγχάνεται ο ακριβής προσδιορισμός της οικονομικής πραγματικότητας και της πορείας μιας συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας.

---

<sup>1</sup> Εγκυκλοπαίδεια, «Επιστήμη & Ζωή» Έκδοσεις Χατζηιακώβου Α.Ε

Βάση της παραπάνω μελέτης είναι ο λογαριασμός. Με την εξέλιξη των οικονομικών σχέσεων που συνεχώς γίνονται πιο περίπλοκοι και η λογιστική συνεχώς τελειοποιείται. Κύρια μέθοδος σήμερα της λογιστικής είναι η διπλογραφική σε αντίθεση της απλογραφικής που ακολουθούταν παλαιότερα. Η διπλογραφική μέθοδος δεν περιορίζεται μόνο στην απλή καταγραφή - καταχώρηση αλλά και στη συστηματική παρακολούθηση δια δεύτερου λογαριασμού όπου και κατοπτρίζεται ο αντίκτυπος που έχει ο πρώτος στη θέση της οικονομικής δραστηριότητας ακόμα και σε συγκεκριμένο χρόνο.

### 1.1. ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Έχουν διατυπωθεί πολλές απόψεις για τη φύση της Λογιστικής όπου άλλοτε χαρακτηρίζεται ως απλή τεχνική, άλλοτε ως επιστήμη και άλλοτε γίνεται διαχωρισμός με βάση τους σκοπούς και τις λειτουργίες, όπως γίνεται από κάποιους Αμερικανούς (Book Keeping, Accounting), Γάλλους (Tenue de livres Comptabilite) και Γερμανούς (Buchführung – Buchhaltung) συγγραφείς. Επίσης έχει γίνει χαρακτηρισμός της ως “Διοικητική Επιστήμη” (Administrative Science).

Η παραδοσιακή προσέγγιση της λογιστικής αφορά κυρίως τεχνικό χαρακτήρα. Η εξέλιξη της όμως και η στροφή της στην αναζήτηση – διατύπωση αρχών, κανόνων και μεθοδολογίας της δίνει πλέον το χαρακτήρα της επιστήμης. Οι πληροφορίες που συλλέγει, ταξινομεί και παρέχει, αφορούν κοινωνικές ομάδες (οικονομικούς οργανισμούς) και έχουν επίπτωση και χρησιμότητα σε αποφάσεις που προκαλούν κοινωνικές αντιδράσεις. Κατατάσσεται λοιπόν, λόγω, των παραπάνω στις Κοινωνικές ή Θεωρητικές επιστήμες (Information Systems).

Επίσης πολύς λόγος γίνεται για την αυτοτέλεια της ως επιστήμης πράγμα το οποίο θεωρήθηκε ότι αποτελεί μέρος των Οικονομικών επιστημών, της Στατιστικής, της Μαθηματικής επιστήμης, ή τμήμα των Συστημάτων Πληροφοριών. Είναι πράγματι ιδιαίτερα στενή η σχέση της με την Οικονομική επιστήμη, μιας κι οι έννοιες που χρησιμοποιούνται κατά βάση από τη Λογιστική είναι δανεισμένες από αυτή. Οι πληροφορίες που παρέχονται από τη Λογιστική χρησιμοποιούνται από τον οικονομολόγο για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των θεωριών.



Μεγάλη είναι επίσης η επίδραση των Μαθηματικών και της Στατιστικής στη θεμελίωση και την ανάπτυξη της Λογιστικής, η οποία χρησιμοποιεί ορισμένες μεθόδους των Μαθηματικών όπως τον “μαθηματικό προγραμματισμό” για την επίλυση προβλημάτων ανάλυσης όπως του “νεκρού σημείου” , προϋπολογισμών κτλ., “Αλυσίδες Μαρκόφ”, “Άλγεβρα μητρών” (Matrix algebra), καθώς και μεθόδους όπως αυτής της “Στατιστικής Δειγματοληψίας” (Statistical sampling) απο τη Στατιστική.

Είναι αλήθεια ότι η Λογιστική αποτελεί πλέον ένα σημαντικό τμήμα του πληροφοριακού συστήματος ενός οικονομικού οργανισμού και στοχεύει στη συνεχή διερεύνηση της γκάμας των πληροφοριών που παρέχει καθώς και στην αριστοποίηση της ποιότητας και της χρησιμότητας των εν λόγω πληροφοριών για λογαριασμό αυτών που τις ζητούν.

Έντονες είναι χωρίς καμία αμφιβολία οι επιδράσεις που δέχεται η Λογιστική και απο τις “Επιστήμες της Συμπεριφοράς” σε ότι αφορά τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, την Επιχειρησιακή Έρευνα με την οποία έχουν κοινούς στόχους, στοιχεία και μεθοδολογία και τη “Νομική Επιστήμη”, μιας και αυτή καθορίζει και επιβάλλει τους βασικούς κανόνες και το πλαίσιο δράσης για τη Λογιστική.

Γίνεται λοιπόν με τα παραπάνω φανερό η δυσκολία κατάταξης της Λογιστικής σε κάποια συγκεκριμένη επιστήμη, γιατί αποτελεί ένα ιδιότυπο μείγμα Θεωρητικών και Θετικών επιστημών<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> (<http://www.interbooks.gr/pdf/003-101/003-101ch2.pdf> σελ.26-28)

## 1.2. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ο βασικός σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την οικονομική ζωή της επιχείρησης στους διοικούντες αλλά και σε τρίτους. Για να ολοκληρωθεί ο βασικός σκοπός υπάρχουν διάφορα στάδια. Ειδικότερα:

Η απεικόνιση της περιουσιακής συγκρότησης της επιχείρησης σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Αυτή πραγματοποιείται με τη σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού.

Η παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων. Αυτή πραγματοποιείται με τη λογιστική καταχώριση των γεγονότων και γίνεται με βάση κάποια δικαιολογητικά που μπορεί να είναι εσωτερικά (μισθοδοτική κατάσταση) ή εξωτερικά (τιμολόγια πωλήσεως). Οι λογαριασμοί είναι αναλυτικοί πίνακες στους οποίους παρακολουθούνται οι μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά χρονολογική σειρά.

Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος σε μια χρονική περίοδο (ενός έτους). Αυτό πραγματοποιείται με συσχέτιση των εσόδων-εξόδων με τη βοήθεια λογαριασμών.

Το στάδιο του ελέγχου (συνεχούς ή περιοδικού ελέγχου). Ο βασικός σκοπός του ελέγχου είναι η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης και η διασφάλιση ότι όλα λειτουργούν, όπως προβλέπονται. Με τον έλεγχο διαπιστώνεται αν η επιχείρηση χρησιμοποίησε αποτελεσματικά τους πόρους της (μηχανήματα, χρήματα, τεχνογνωσία, πληροφορίες) για να πετύχει τον αντικειμενικό σκοπό της.

Τα χαρακτηριστικά ελέγχου εξαρτώνται από ορισμένους παράγοντες όπως το μέγεθος η οργανωτική και λογιστική διάρθρωση και η εκπαίδευση του προσωπικού. Ο έλεγχος μπορεί να είναι προληπτικός (για να αποφευχθούν λάθη ή παραλήψεις) αλλά και κατασταλτικός (για να διορθωθούν λάθη και να καταλογιστούν ευθύνες στους υπεύθυνους).

Το στάδιο της συγκέντρωσης, ανάλυσης και αξιοποίησης στατιστικών δεδομένων για την διαχρονική πορεία της οικονομικής ζωής της επιχείρησης. Αυτό

επιτυγχάνεται με την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η οποία μπορεί να γίνει από στελέχη της ίδιας της επιχείρησης ή από τρίτους εξωτερικούς αναλυτές. Τα στελέχη της επιχείρησης για να εκτιμήσουν τη βιωσιμότητα, τη ρευστότητα, την αποδοτικότητα, το μερίδιο αγοράς στο χώρο, τους τρόπους αύξησής του αλλά και την οικονομική εξέλιξη της επιχείρησης όπως και τους τρόπους αύξησης του κέρδους κ.α.

Η τρίτη κατηγορία αφορά τους εξωτερικούς αναλυτές οι οποίοι ενδιαφέρονται για την πορεία της, για διαφορετικούς λόγους ο καθένας. Αυτοί μπορεί να είναι υποψήφιοι επενδυτές, μέτοχοι, ανταγωνιστές, επαγγελματικές οργανώσεις- σωματεία, πελάτες, προμηθευτές, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ( τράπεζες με σκοπό χορήγηση δανείων ή άλλες οικονομικές διευκολύνσεις), δημόσιο, επιμελητήρια, στελέχη επιχειρήσεων, αναλυτές<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> (<http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C116/172/1193,4347/> 22/01/2017)

## 2<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Απαρχές της Λογιστικής στην Εγγύς Ανατολή

---

Για να γίνει μια πλήρης κατανόηση της παρούσας λογιστικής θεωρίας απαιτείται μια βαθύτερη μελέτη της λογιστικής σκέψης και πρακτικής. Η ανάπτυξη της λογιστικής συμβάδιζε γενικότερα με τις ολοένα και αυξανόμενες ανάγκες και με τις αλλαγές οι οποίες προέκυπταν σταδιακά στις λογιστικές τεχνικές και λογιστικές αρχές. Για να κατανοηθούν καλύτερα αυτές οι αποδεκτές λογιστικές αρχές πρέπει να ανατρέξουμε στο παρελθόν και στη προέλευση των λογιστικών ιδεών και στις αλλαγές οι οποίες συνέβαλλαν στη γενικότερη ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας.

Δείγματα λογιστικών σημειώσεων υπάρχουν από τη αρχαιότητα. Συγκεκριμένα οι λογιστικές εγγραφές χρονολογούνται πριν από 7.000 χρόνια και βρέθηκαν στη Μεσοποταμία. Τα έγγραφα από την αρχαία Μεσοποταμία δείχνουν καταλόγους που σχετίζονται με τις δαπάνες καθώς και τα αγαθά. Η ανάπτυξη της λογιστικής, μαζί με εκείνη του χρήματος και τους αριθμών, μπορεί να σχετιζόταν με τις φορολογικές και εμπορικές δραστηριότητες των ναών.

Η πρώτη ανάπτυξη της λογιστικής ήταν στενά συνδεδεμένη με τις εξελίξεις στη γραφή, την αρίθμηση, και τα χρήματα. Ειδικότερα, υπάρχουν ενδείξεις ότι ένα βασικό βήμα για την ανάπτυξη της λογιστικής σχετιζόταν με την πρώτη ανάπτυξη της λογιστικής και του χρήματος που έλαβε χώρα στην Μεσοποταμία

Άλλες παλιότερες ακόμα λογιστικές εγγραφές βρέθηκαν επίσης στα ερείπια της αρχαίας Βαβυλώνας, της Ασσυρίας και της Σουμερίας, οι οποίες χρονολογούνται περισσότερο και από 7.000 χρόνια. Οι άνθρωποι εκείνης της εποχής βασιζόντουσαν σε πρωτόγονες μεθόδους λογιστικής για να καταγράψουν την αύξηση των καλλιεργειών και των κοπαδιών τους.

## 2.1. ΕΛΑΜ

Με την ονομασία **Ελάμ** φέρεται αρχαία Βιβλική χώρα ανατολικά της Βαβυλώνας, κατά μήκος των ΒΑ. ακτών του Περσικού κόλπου, της οποίας όμως πρωτεύουσα φέρεται η ιστορική πόλη Σούσα, η οποία όταν την κατέλαβαν οι Πέρσες κατέστη πρωτεύουσα της Σατραπείας της Σουσιανής. Η χώρα Ελάμ προσδιορίζεται στη θέση του σημερινού Χουζιστάν, όπου και η αρχαία Σουσιανή. Πρόκειται για περιοχή της νοτιοδυτικής Περσίας.<sup>4</sup>

Οι κάτοικοι του Ελάμ βασιζόντουσαν κατά κύριο λόγο στην μικτή τους οικονομία (κυνήγη, γεωργία κτηνοτροφία και διέθεταν εργαλεία και όπλα που είχαν ως βάση τους τον χαλκό). Διέθεταν ένα πολύ αναπτυγμένο εμπόριο που έφτανε μέχρι την Αίγυπτο και τις Ινδίες και ένα εξίσου προηγμένο νεολιθικό πολιτισμό με ανεπτυγμένη τέχνη (διακοσμητική, αγγειοπλαστική, ζωγραφική).<sup>5</sup> Το Ελάμ εκτός από τη τεράστια φήμη που διέθετε αλλά και τα αμέτρητα πλούτη κατάφερε να επιβιώσει για πάνω από 6000 χρόνια.

## 2.2. ΣΟΥΜΕΡΙΑ

Οι **Σουμέριοι** ήταν αρχαίος ιστορικός λαός, και εμφανίστηκαν στη περιοχή μεταξύ 6000 και 4000π.χ.<sup>6</sup> Θεωρούνται οι πρώτοι κάτοικοι του Σουμέρ (ή Σουμερίας), μιας περιοχής στη νότια Μεσοποταμία που εκτείνεται μεταξύ του Τίγρη, του Ευφράτη και του Περσικού Κόλπου. Οι Σουμέριοι αργότερα απορροφήθηκαν από τον βαβυλωνιακό πολιτισμό που αναπτύχθηκε και αυτός στη νότια Μεσοποταμία. Στους Σουμέριους οι οποίοι κατοικούσαν στο νότιο τμήμα της Μεσοποταμίας οφείλεται η συγκρότηση των αρχαιότερων πόλεων στον κόσμο καθώς και των αρχαιότερων πολυτεχνικών δομών αστικής μορφής όπως η πόλη κράτος. Οι Σουμέριοι βρίσκονταν στο απόγειο της ακμής τους περίπου μεταξύ του 3000 και 1500 π.Χ.<sup>7</sup>

Οι Σουμέριοι είχαν αναπτύξει σε μεγάλο βαθμό την γεωργία, τη ναυτιλία το εμπόριο και ένα αποτελεσματικό σύστημα λογιστικής. Στην Σουμερία βρέθηκαν

---

<sup>4</sup> David and Patt Alexander "Το εκπληκτικό Εγχειρίδιο της Βίβλου", Εκδόσεις Πέργαμος, Αθήνα 1993, σελ.671.

<sup>5</sup>E. Carter και M. W. Stolper. "Elam: surveys of political history and archaeology", University of California Press, 1984, p. 4

<sup>6</sup> W.Simpson-W.Hallo."The ancient Near East" N York, 1971

<sup>7</sup>Η. Παναγιώτης. «Ιστορία των διεθνών σχέσεων και της στρατηγικής - Β' Εξάμηνο Διδάσκοντες: Καθηγητής Παναγιώτης Ήφαιστος / Καθηγητής Αθανάσιος Πλατιάς». Σημειώσεις μαθήματος. Πανεπιστήμιο Πειραιώς. Ανακτήθηκε στις 8-11-2010.

πολλές εμπορικές σφραγίδες και πήλινες επιγραφές που ανακαλύφθηκε πως χρησιμοποιούσαν ως έγγραφα.

Επίσης οι έρευνες ανέδειξαν την ανεύρεση πολλών σφραγίδων σε σχήμα κυλίνδρου κατασκευασμένες εξ ολοκλήρου απο λίθο και πολύτιμα μέταλλα με λεπτά ιερογλυφικά σκαλισμένα στην επιφάνεια. Ακόμα τα αρχαιότερα αποκρυπτογραφημένα ντοκουμέντα στη Σουμερία είναι λογαριασμοί των εισοδημάτων του ναού που έγιναν απο ιερείς. Ο ναός λειτουργούσε εκεί ως τράπεζα.

Η υπογραφή στη Σουμερία δεν υφίστανται διότι στη θέση της χρησιμοποιούσαν σφραγίδες. Μεγάλη χρήση αυτών έκαναν οι λογιστές που σφράγιζαν τα εμπορικά συμβόλαια. Αποδεικνύεται πως οι γραφείς-λογιστές της εποχής είχαν ένα ολόκληρο σύστημα οργάνωσης των αποθηκών των σιτηρών τους, στηριγμένο οργανωτικά σε μια γραφειοκρατική διάρθρωση, της οποίας ο αρχηγός έχαιρε μεγάλης εκτιμήσεως όπως προκύπτει απο την Σουμερική τέχνη. Οι γραφείς λογιστές ασχολιόντουσαν επιπλέον και με τον έλεγχο της παραγωγής. Για τους Σουμέριους υποστηρίζεται πως ότι χρησιμοποιούσαν τον εσωτερικό έλεγχο απο το 3600 π.χ όπως φαίνεται απο σημεία που βρέθηκαν σε χαραγμένα σε λίθινες πλάκες και αργότερα σε πλίνθινες.

### 2.3. ΑΙΓΥΠΤΟΣ

Η χώρα ανήκει στην ήπειρο της Αφρικής και νότια συνορεύει με το Σουδάν και δυτικά με τη Λιβύη. Η ανακάλυψη της αρχαίας Αιγύπτου οφείλεται στον Γάλλο αρχαιολόγο Champollion ο οποίος κατόρθωσε με τη βοήθεια της Ελληνικής γλώσσας να αποκρυπτογραφήσει ύστερα απο μελέτη 20 ετών μια τριπλή επιγραφή που ήταν γραμμένη ιερογλυφικά, στην απλή παραδοσιακή Αιγυπτιακή γλώσσα και στα Ελληνικά. Με τον τρόπο αυτό πέτυχε να σχηματίσει το Αιγυπτιακό Αλφάβητο και έτσι άνοιξε το δρόμο για την ανακάλυψη ενός χαμένου κόσμου. Ύστερα ακολούθησαν πολλές έρευνες και ανασκαφές από αρχαιολόγους που έδωσαν μια πλήρη σχεδόν διαδοχή των παλαιολιθικών περιόδων της εκπολιτιστικής ανάπτυξης της Αιγύπτου.

Η γεωργία της Αιγύπτου αποτελούσε τη βάση της Αιγυπτιακής οικονομίας. Υπήρχε επίσης η κτηνοτροφία και έντονη ήταν η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και του

εμπορίου. Μία από τις σημαντικότερες ανακαλύψεις των Αιγυπτίων ήταν το ημερολόγιο. Καθιερώθηκε το ημερολόγιο των 365 ημερών, διαιρέθηκε το έτος σε μήνες και εβδομάδες και προσδιορίστηκε η ώρα με βάση την ηλιακή σκιά.

Ιδιαίτερη ανάπτυξη παρουσίασαν ορισμένοι κλάδοι θετικών επιστημών η πρακτική γεωμετρία και τα μαθηματικά. Από παπύρους του 3000 π.Χ. μαθαίνουμε 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:  $10^0=1$ ,  $10^1=10$ ,  $10^2=100$ ,  $10^3=1000$ ,  $10^4=10.000$ ,  $10^5=100.000$ ,  $10^6=1.000.000$ .<sup>8</sup> Η ανάγκη μέτρησης των καλλιεργήσιμων εκτάσεων γης των οποίων τα όρια χανόταν λόγω των πλημμυρών του Νείλου οδήγησε στην ανάπτυξη της πρακτικής γεωμετρίας. Η κατασκευή των πυραμίδων δείχνει επίσης ότι τα μαθηματικά βρισκόταν σε πολύ υψηλό επίπεδο. 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<sup>9</sup>.

Όπως είναι φυσιολογικό το επάγγελμα των λογιστών δεν ήταν δυνατό να αποτελέσει εξαίρεση ελλιπούς ανάπτυξης στην Αίγυπτο. Οι λογιστές-γραμματείς αποτελούν τα βασικά στελέχη της Βασιλικής αυτοκρατορίας με την οποία οι Φαραά και οι λοιποί άρχοντες διατηρούσαν τη δημόσια τάξη και εξασφάλιζαν την εφαρμογή των νόμων. Οι γραφείς λογιστές έχουν εξέχουσα θέση γιατί τα καθήκοντά τους είναι αξιόλογα:

- Ενεργούσαν τις απογραφές του πληθυσμού,
- κατάρτιζαν απογραφές των εσοδευμένων ή εξοδευμένων ποσοτήτων αργυρού, σιτηρού και άλλων εμπορευμάτων,
- εξέταζαν τις στατιστικές του φόρου εισοδήματος,
- έκαναν προβλέψεις πλημμυρών του Νείλου,
- κατένεμαν τις πιστώσεις στις διάφορες δημόσιες υπηρεσίες,
- συνέτασσαν τα διάφορα έγγραφα των συναλλαγών, τα συμβόλαια αγοραπωλησίας και τις διαθήκες,
- συμπλήρωναν τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος,

---

<sup>8</sup> Pierre Montet "Η καθημερινή ζωή στην Αρχαία Αίγυπτο". Εκδόσεις Παπαδήμα.

<sup>9</sup> Θ.Μπάλη. "Απαρχές Λογιστικής και Ελέγχου στους προϊστορικούς χώρους Εγγύς Ανατολής και Ελλάδος", Αθήνα, 1978.

- έκαναν εσωτερικό έλεγχο και θεώρηση βιβλίων και είχαν την εποπτεία του εμπορίου και της βιοτεχνίας.

Επωμίζονται συνεπώς πολλά από τα καθήκοντα ενός σύγχρονου λογιστή. Στην ιστορία της λογιστικής ο κώδικας Χαμουραμπί (6<sup>ος</sup> βασιλιάς της Βαβυλώνας) θεωρείται το πολυτιμότερο βιβλίο της αρχαιότητας και φυλάσσεται στο μουσείο του Λούβρου. Στον κώδικα αναφέρονται νομικά και οικονομικά θέματα και η χρονολογία του τοποθετείται στο 1800π.Χ.



## 3<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Απαρχές της Λογιστικής στον Ελλαδικό Χώρο

---

### 3.1. ΚΡΗΤΗ

Στην προϊστορική Κρήτη αναπτύχθηκε ο Μινωικός πολιτισμός. Καλύπτει την Προανακτορική περίοδο, τη νεοανακτορική και την μετανακτορική. Οι ανταλλαγές προϊόντων μεταξύ Κρήτης και νησιών του Αιγαίου ήταν πυκνές. Έτσι με το σύστημα των ανταλλαγών αναπτύχθηκε το εμπόριο, οργανώθηκε η παραγωγή των ντόπιων προϊόντων και συστηματοποιήθηκε η επεξεργασία του μετάλλου. Στην προανακτορική φάση ευημερεί η ανάπτυξη του εμπορίου πάλι με το σύστημα των ανταλλαγών.

Συσσωρεύονται πολλά πλούτη που επιταχύνουν το ρυθμό εξέλιξης του πολιτισμού, ρυθμό που παρακολουθούν και επιταχύνουν την ανάπτυξή του και οι λογιστές. Οι περισσότερες πινακίδες που βρέθηκαν εμφανίζουν λογαριασμούς ή καταγραφές εμπορευμάτων. Ο πολιτισμός ακτινοβολεί 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 βέλτιστο δυνατό τρόπο.<sup>10</sup>

Από την οργάνωση των ανακτόρων προκύπτει ότι εκεί είχε συγκεντρωθεί η γενική διοίκηση και ότι είχε οργανωθεί κατά το γραφειοκρατικό σύστημα που βοηθούσε τον έργο της διοίκησης και του ελέγχου. Γενικότερα στα παλαιοανακτορικά κέντρα του Μινωικού πολιτισμού η συγκέντρωση δύναμης και η συσσώρευση πλούτου οδήγησαν σε πρωτοφανή πολιτιστική ανάπτυξη.

Η πολιτική διοίκηση εξασφάλισε την οργάνωση της θαλασσοκρατορίας της την ελεύθερη επικοινωνία με τον έξω κόσμο, τονώνοντας έτσι το εμπόριο και τις πολιτιστικές σχέσεις με το νησιώτικο και ηπειρώτικο κόσμο της Ανατολικής Μεσογείου, της Αιγύπτου και της Απω Ανατολής.

---

<sup>10</sup> Καμπουράκη - Πατεράκη Η., ό.π. σελ.25.

Για τον οικονομικό βίο σημειώνουμε ότι τα ανάκτορα στην νεοανακτορική περίοδο είναι τα κέντρα της βασιλικής βιοτεχνίας, μεταλλοτεχνίας, του βασιλικού εμπορίου, και των αποθηκών των προσφορών που βοήθησαν στην οργάνωση και εκτέλεση των μεγάλων δημοσίων έργων κοινής ωφέλειας<sup>11</sup>.

### 3.2. ΜΥΚΗΝΕΣ

Οι **Μυκήνες** (Μυκήναι, Μυκήνη) ήταν αρχαία πόλη της Αργολίδας κοντά στο βουνό Τρητός κι απέναντι απ' τον Αργολικό κόλπο. Ο αρχαιολογικός χώρος των Μυκηνών βρίσκεται περίπου 90 χιλιόμετρα νοτιοδυτικά της Αθήνας, στη βορειοανατολική Πελοπόννησο.

Το τέλος της Ελλαδικής Χαλκοκρατίας συμπίπτει με την περίοδο που ονομάζεται Μυκηναϊκή ή Υστεροελλαδική (1600-1100 π.Χ.).<sup>12</sup> Είναι η περίοδος που δημιούργησε στην ηπειρωτική Ελλάδα ένα επίπεδο υψηλού πολιτισμού, με αστική οργάνωση, με μνημειώδη τέχνη και γραφή, που αποτελεί την «πρώτη έξαρση του Ελληνικού πνεύματος».

Στην Πρώιμη περίοδο επικρατούν τα παραδοσιακά στοιχεία. Βαθμιαία όμως ξεπερνιέται η παλιά κλειστή αγροτική οικονομική οργάνωση και σημειώνονται «βαθιές αλλαγές με τη συγχώνευση των παλαιότερων αιγαιακών πρωτοελλαδικών στοιχείων του πληθυσμού». Κι έτσι η πίεση που από καιρό ασκούσε ο γειτονικός πληθυσμός της Μινωικής Κρήτης και των Κυκλάδων, «μπόρεσε να καρποφορήσει και να προετοιμαστεί μια ριζική πολιτιστική αλλαγή».

Η όλη πολιτιστική οργάνωση έχει στρατιωτικό χαρακτήρα και στερείται θεοκρατικής βάσεως. Στα μεγάλα Μυκηναϊκά κέντρα ήταν εγκατεστημένη η βασιλική δυναστεία, που ασκούσε απολυταρχική διοίκηση. Το μυκηναϊκό εμπόριο ελεγχόταν από το βασιλιά, όπως στην Κρήτη. Βαθμιαία απλώθηκε το εμπόριο σε ξένες αγορές και εκτόπισε το μινωικό.

---

<sup>11</sup> Α.Κανελοπούλου. 1996. "Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων".

<sup>12</sup> J.C. Wright, "A Survey of Evidence for Feasting in Mycenaean Society", στο: J.C. Wright (επιμ.), *The Mycenaean Feast*, Princeton 2004, σ. 14· B. Feuer, "Being Mycenaean: A View from the Periphery", *American Journal of Archaeology* 115, 2011, σ. 510.

Η παλαιότερη μυκηναϊκή βιοτεχνία έχει χαρακτήρα «έντονα Κρητικό» γιατί οι πολυπληθείς τάξεις των βιοτεχνών δεν μπόρεσαν να ανταγωνιστούν τη μινωική βιοτεχνία και εγκατέλειψαν τη ντόπια παραγωγή. Έτσι εμφανίζεται στον 14ο αιώνα π.Χ. μια γενική βελτίωση των μεθόδων καλλιέργειας και εκμετάλλευσης των αποδοτικών περιοχών, όπου παρατηρείται και μεγαλύτερη συγκέντρωση κατοίκων.

Παράλληλα με τη γεωργία και κτηνοτροφία αναπτύσσεται η βιοτεχνία, εξαπλώνεται το εμπόριο και δημιουργείται έτσι ένα δεύτερο πεδίο - ευρύτερο, οικονομικής δραστηριότητας. Γενικά γίνονται εισαγωγές πρώτων υλών και εξαγωγές επεξεργασμένων βιοτεχνικών προϊόντων, κυρίως κεραμικών. Πολύ συχνά οι Αχαιοί ακολουθούσαν τα προϊόντα τους· ταξίδευαν για αναζήτηση εργασίας και τελικά έμεναν εκεί όταν έβρισκαν ευνοϊκές συνθήκες.

Στην Κύπρο υπήρχε μεγάλη κοινότητα Αχαιών που, χωρίς να αποξενωθούν από τις εξελίξεις της ηπειρωτικής Ελλάδας, έδιναν στα προϊόντα τους ένα «έκδηλο τοπικό χαρακτήρα». Εκείνη την εποχή η Μυκηναϊκή Ελλάδα έρχεται σε επαφή με τον ευρύτερο περίγυρο της και αναπτύσσει το σύστημα που θα αποτελέσει τα πλαίσια της μεγάλης ακμή και θα καταστεί η ενδοξότερη περίοδος του Μυκηναϊκού πολιτισμού. Μια περίοδος μεγάλης εξάπλωσης των Αχαιών και της κυριαρχίας τους στην ανατολική κυρίως Μεσόγειο.

Οι Μυκηναϊκές επιδράσεις και οι εμπορικές σχέσεις φθάνουν μέχρι τη νότια Ιταλία, τις Συροπαλαιστινιακές ακτές και την Αίγυπτο. Όλα αυτά προϋποθέτουν ισχυρή κεντρική εξουσία, ισχυρή πολιτική και οικονομική δύναμη, ικανή να ελέγχει τις περιοχές αυτές. Στα μεγάλα Μυκηναϊκά κέντρα ήταν εγκατεστημένη η βασιλική δυναστεία, που ασκούσε απολυταρχική διοίκηση.<sup>13</sup>

### 3.3. ΣΠΑΡΤΗ

Είναι γεγονός ότι ο χαρακτήρας της σπαρτιατικής οικονομίας ήταν κατ'εξοχήν αγροτικός. Ακρογωνιαίος λίθος της οικονομίας της ήταν το μέγεθος και η ποιότητα των αγροτικών γαιών. Μεταξύ του 9ου και του 7ου αιώνα π.Χ. οι Σπαρτιάτες κέρδισαν τον έλεγχο του συνόλου του εδάφους όχι μόνο της Λακωνίας, αλλά και της γειτονικής Μεσσηνίας. Τη γονιμότητα της Μεσσηνίας εξήραν οι αρχαίοι συγγραφείς.

---

<sup>13</sup>Α.Κανελοπούλου. "Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων".1996

Ο Τυρταίος κάνει λόγο για τη «Μεσσηνία, καλή για όργωμα και για σπορά». Ο Ευριπίδης περιγράφοντας την περιοχή λέει ότι «παράγει πλουσιοπάροχα, υδρεύεται από αμέτρητα ρεύματα και στολίζεται από πλούσιους βοσκότοπους για αγελάδες και πρόβατα». Το μμεγαλύτερο τμήμα της αχανούς αυτής έκτασης ήταν ιδιωτικό και ανήκε στους πολίτες της Σπάρτης, τους «Σπαρτιάτες».

Πηγές στην Αθήνα της κλασικής εποχής αντιμετώπιζαν την ιδιοκτησία των Σπαρτιατών με φθόνο. Σύμφωνα με τον ψευδό-πλατωνικό διάλογο, Αλκιβιάδης Ι, «ούτε ένα από τα κτήματα μας δεν μπορούσε να συγκριθεί με τα δικά τους σε έκταση και υπεροχή ούτε σε αριθμό δούλων, που προέρχονταν κυρίως από την τάξη των ειλώτων, ούτε σε άλογα ούτε σε οποιοδήποτε άλλο ζώο που βόσκει στη Μεσσηνία».

Οι Σπαρτιάτες ήταν εισοδηματίες γαιοκτήμονες και όλοι τους ζούσαν μέσα στη Σπάρτη, συχνά σε σημαντική απόσταση από τα κτήματα τους. Η ζωή τους όλη ήταν αφιερωμένη στις πολιτικές και στρατιωτικές υποθέσεις και δεν χρειάζονταν να ασχοληθούν με χειρωνακτικές ή αγροτικές εργασίες.

Τα κτήματα τους καλλιεργούσε κυρίως ο γηγενής πληθυσμός των δούλων, οι είλωτες, δραστηριότητες των περιοίκων περιστρέφονταν κυρίως γύρω από τη βιοτεχνία και το εμπόριο. Είναι αλήθεια ότι οι περίοικοι εκμεταλλεύονταν τέτοιες θέσεις, μια και οι Σπαρτιάτες ήταν κατ' εξοχήν πολεμιστές και οι είλωτες ασχολούνταν με τις αγροτικές εργασίες- ωστόσο, πρόσφατη ερευνά έδειξε ότι ο πληθυσμός των περιοίκων ήταν άκρως διαφοροποιημένος.

Οι περισσότεροι από τους περίοικους, κυρίως όσοι κατοικούσαν σε μισόγεια χωριά, ζούσαν από τη γεωργία είτε ως εργαζόμενοι αγρότες είτε ως αργόσχολοι κτηματίες. Μόνο σε μεγάλες κοινότητες περιοίκων ή σε εκείνες που βρίσκονταν κοντά σε σημαντικά λιμάνια, μεγάλο ποσοστό πληθυσμού είχε ευκαιρίες να ασχοληθεί με τη βιοτεχνία και το εμπόριο.

Οι γενικώς περιορισμένες ευκαιρίες για τέτοιες δραστηριότητες ήταν αποτέλεσμα του μεγάλου βαθμού οικονομικής αυτάρκειας της περιοχής: σε εργατικά χέρια δούλων, σε αγροτικά και κτηνοτροφικά προϊόντα και σε σιδηρομέταλλευμα<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Α.Κανελοπούλου. "Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων".1996

### 3.4. ΑΘΗΝΑ

Στην αθηναϊκή οικονομία του 5ου και 4ου αιώνα π.Χ. οι παραδοσιακές και ασφαλείς πηγές εισοδήματος εξακολουθούν να είναι η εκμετάλλευση της εγγείου ιδιοκτησίας και η γεωργία, ενώ συγχρόνως παρατηρείται και μία τυχοδιωκτική διάθεση που εκφράζεται μέσα από την εξέλιξη του εμπορίου και την ανάπτυξη ενός τραπεζικού μηχανισμού<sup>15</sup>.

Η καλλιέργεια της γης, τα εμπορικά ταξίδια, το δουλεμπόριο καθώς και οι συμμαχικές εισφορές ενίσχυαν σημαντικά τόσο το ταμείο της πόλης όσο και τις ιδιωτικές περιουσίες. Ο επεκτατισμός και η εδραίωση της Αθηναϊκής ηγεμονίας απέφεραν στην πόλη τεράστια κέρδη και της επέτρεψαν να υιοθετήσει μία πολιτική κοινωνικής πρόνοιας, παρά το γεγονός ότι βγήκε ηττημένη από τον Πελοποννησιακό πόλεμο. Έτσι εισήγαγε θεσμούς, όπως τα θεωρικά και τους δημόσιους μισθούς, προσφέροντας επιπλέον και μία ευκαιρία σε κάποιους πολίτες της να αυξήσουν τα εισοδήματά τους.

Προ του 300 π.Χ. η Αθήνα ίδρυσε ως θεσμό επιβλέψεως των οικονομικών του κράτους το συνέδριο των «λογιστών». Οι λογιστές αυτοί, έλεγχαν τους λογαριασμούς των δημοσίων ταμείων. Όμως εκτός από αυτούς υπήρχε και ένα Σώμα αναθεωρητών (ελεγκτών), οι οποίοι καλούντο «εύθυνοι». «Για τη διαχείριση και λογιστική των δημοσίων οικονομικών μονάδων (πόλεων, ναών κ.λ.π.) στην αρχαία Ελλάδα, οι πληροφορίες είναι άφθονες. Για τη διαχείριση όμως και τη λογιστική των ιδιωτικών επιχειρήσεων οι πληροφορίες είναι πολύ περιορισμένες.

Από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις σχετικά περισσότερες πληροφορίες υπάρχουν για τη διαχείριση και λογιστική των τραπεζών. Στα βιβλία αυτά καταχωρούσαν το ποσό των χρημάτων που ελάμβαναν ή απέδιδαν, το όνομα αυτού που έδινε ή ελάμβανε τα χρήματα, τον χρόνο λήψης ή απόδοσης και κάθε άλλη σχετική πληροφορία. Εάν π.χ. επρόκειτο για κατάθεση με τον όρο της απόδοσης σε τρίτο πρόσωπο καταχωρούσαν και το όνομα του τρίτου αυτού προσώπου.

---

<sup>15</sup> Α.Κανελοπούλου. "Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων".1996

Από τη μελέτη των πινακίδων που βρέθηκαν νότια της Φαιστού, οι ειδικοί ερευνητές οι οποίοι μελέτησαν τις πινακίδες που βρέθηκαν σε έπαυλη στην περιοχή Αγίας Τριάδας, νότια της Φαιστού έχουν καταλήξει σε ορισμένα συμπεράσματα για τη διαδικασία της απογραφής<sup>16</sup>

---

16 .Περισσότερα βλ. Ανδριόλας Β., «Οι λογιστικοί κανονισμοί στην Αρχαία Ελλάδα», 1964, σ. 738: ...2. Οι λογαριασμοί χαράσσονταν στις πήλινες πινακίδες όταν ο πηλός ήταν μαλακός. Η αποξήρανση του πηλού γινόταν είτε με ψήσιμο είτε με έκθεση στο ύπαιθρο. 3. Στη συνέχεια οι πινακίδες συνδέονταν κατά ομοιογενείς ομάδες και τοποθετούνταν στο αρχείο. 4. Από τα κείμενα των πινακίδων συμπεραίνεται ότι αυτά ήταν λογαριασμοί εισαγωγής και εξαγωγής διαφόρων ποσοτήτων προϊόντων. Μερικοί λογαριασμοί από αυτούς είναι σύνθεση ειδικών λογαριασμών, δηλαδή είναι λογαριασμοί δευτέρου βαθμού επεξεργασίας. 8. Επικεφαλής κάθε λογαριασμού υπάρχουν σημεία ενδεικτικά της ονομασίας του λογαριασμού. 9. Τέλος, σημειώνεται το άθροισμα των επιμέρους ποσών... Από τα αρχαία κείμενα προκύπτει ότι “λογιστές” του δημοσίου λογιστικού και “λογιστές-γραφείς” του ιδιωτικού τομέα τηρούσαν λογαριασμούς απογραφής. Στο έργο του Λυσία Κατά Εργοκλέους αναφέρεται: (Χουμανίδης, 1990, σ. 57, Λυσία, Κατά Εργοκλέους, 5): “Αλλά και όταν σεις εψηφίσατε να συνταχθή κατάλογος των χρημάτων τα οποία είχαν εισπραχθή από τας συμμαχικάς πόλεις, και να επανέλθουν οι διαχειρισταί διά να αποδώσουν λογαριασμόν...” Στον λόγο του Λυσία Κατά Φιλοκράτους τονίζεται ότι (Χουμανίδης, 1990, σ. 57, Λυσία, Κατά Φιλοκράτους, 1): “...τούτο και εις εμέ φαίνεται ότι περισσότερο από κάθε άλλο είναι σαφής απόδειξις της απογραφής...” (Κώστας Α. Ρήγας, «Αριθμητικά συστήματα, λογιστικές και στατιστικές έννοιες στην αρχαία Ελλάδα», Πρακτικά 18ου Πανελληνίου Συνεδρίου Στατιστικής.

## 4<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Εξέλιξη της Ιδέας της Λογιστικής από τον Μεσαίωνα μέχρι τον 20ο αιώνα

---

### 4.1. ΟΙ ΡΙΖΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΣΑΙΩΝΑ

Η πρώτη ολοκληρωμένη καταγραφή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος βρέθηκε στα αρχεία ενός εμπόρου τον Μεσαίωνα στη Γένοβα της Ιταλίας το 1340. Σε πρόσφατα στοιχεία τα οποία βρέθηκαν η διπλογραφική μέθοδος προηγήθηκε της ημερομηνίας αυτής και ενδεχομένως χρησιμοποιούνταν ταυτόχρονα σε πολλά ιταλικά εμπορικά κέντρα σταδιακά κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου.<sup>17</sup> Χωρίς να εμβαθύνουμε στις τεχνικές καταγραφής σε αυτή τη περίοδο, διάφορες έννοιες της μεθόδου αποκαλύφθηκαν: 1) η διπλογραφική μέθοδος απο τη φύση της υιοθετεί την ιδέα της επιχειρηματικής οντότητας και των επιχειρηματικών σχέσεων, 2) το γεγονός ότι οι συναλλαγές έχουν καταγραφεί σε νομισματικούς όρους σημαίνει ότι ανόμοια πράγματα συγκρίθηκαν με κοινό παρανομαστή το νομισματικό όρο. Ως εκ τούτου, η παραδοχή ότι τα οικονομικά γεγονότα θα μπορούσαν να ποσοτικοποιηθούν έχοντας ως βάση τη νομισματική μονάδα έγινε γνωστή από την αρχή. 3) Η χρήση των λογαριασμών των εξόδων και των ιδίων κεφαλαίων σημαίνει τουλάχιστον μια εν μέρη κατανόηση της διάκρισης ανάμεσα στο κεφάλαιο και το εισόδημα.

Ο πιο σημαντικός παράγοντας που οδήγησε στην ανάπτυξη της λογιστικής ήταν η άνοδος του εμπορίου που έλαβε χώρα γύρω από τις μεσαιωνικές πόλεις της Ιταλίας. Οι σταυροφορίες απο τις αρχές του 11 αιώνα μέχρι τα τέλη του 13 αιώνα έδωσαν το έναυσμα για την ανάπτυξη του εμπορίου πρωτίστως βέβαια στις ιταλικές πόλεις και στη συνέχεια στην Ανατολή. Οι σταυροφόροι χρειάστηκαν πλοία και προμήθειες και έφεραν μαζί τους προϊόντα απο την Ανατολή τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για να τονωθεί η ζήτηση για τέτοιου είδους προϊόντα. Καθώς το εμπόριο συνέχισε να αναπτύσσεται ο πλούτος συσσωρεύτηκε στις ιταλικές πόλεις και το ατομικό εμπόριο αντικαταστάθηκε απο το εμπόριο μέσω πρακτορείων και συνεταιρισμών. Οι συνεταιρισμοί συνέβαλλαν στο να μοιραστεί το ρίσκο απο τα πολύμηνα και δαπανηρά θαλάσσια ταξίδια και επέτρεψε στον πλούτο που ήταν καθαρά αποτέλεσμα του καπιταλισμού να έρθει σε εκτενή επαφή με τις φιλοδοξίες των νέων εμπόρων. Η ικανότητα της έκφρασης αποτελούσε σημαντικό στοιχείο της λογιστικής. Αυτό περιλάμβανε τη τέχνη της γραφής, την ανάπτυξη της αριθμητικής, και την ευρεία

---

<sup>17</sup> Raymond de Roover, "The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Mediaval Merchants:", in *Studies in the History of Accounting*, ed. A. C. Littleton and B. S. Yamey ( Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc.,1956), p.115,

χρησιμοποίηση του χρήματος ως κοινού παρανομαστή. Οι λατινικοί αριθμοί χρησιμοποιούνταν σε επίσημους λογαριασμούς για πολλούς αιώνες μετά την έλευση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ενώ η εισαγωγή αραβικών αριθμών διευκόλυνε σε μεγάλο βαθμό την ανάπτυξη της λογιστικής.

#### 4.2. LUCA DE BORGO PACIOLO

Το πρώτο δημοσιευμένο έργο διπλογραφικού λογιστικού συστήματος είναι το *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionolita* το οποίο εκδόθηκε από τον Luca Paciolo το 1494 στη Βενετία. Ο Luca de Borgo Paciolo (Σημ: από πολλούς αποκαλείται "Ο πατέρας της Λογιστικής") ήταν φραγκισκανός μοναχός ο οποίος πέρασε το περισσότερο διάστημα της ζωής του ως δάσκαλος. Γεννήθηκε στο Sanserulcro, στην Τοσκάνη, πιθανότατα το 1445. Η οικογένειά του ήταν φτωχή, και το μέλλον του φάνταζε άσχημο. Εντάχθηκε σε ένα μοναστήρι Φραγκισκανών στο Sanserulcro και εργάστηκε ως μαθητευόμενος δίπλα σε έναν τοπικό επιχειρηματία. Όμως ο νεαρός Pacioli αγαπούσε πολύ τα μαθηματικά, και σύντομα εγκατέλειψε τη μαθητεία για να εργαστεί ως μελετητής μαθηματικών.

Ο Pacioli συνδέθηκε με στενή φιλία με τον καλλιτέχνη Piero della Francesca, έναν από τους μεγαλύτερους συγγραφείς και καλλιτέχνες της εποχής. Ο Francesca έδωσε στον Pacioli πρόσβαση στη βιβλιοθήκη του Φρεντερικό, του κόμη του Urbino. Η συλλογή της βιβλιοθήκης που είχε 4000 βιβλία, επέτρεψε στον Pacioli να διευρύνει τις γνώσεις του για τα μαθηματικά.

Ο Francesca επίσης σύστησε τον Pacioli στον Leon Alberti, ο οποίος έγινε ο νέος μέντορας του. Ο Alberti πήγε τον Pacioli στη Βενετία και τον έβαλε να εκπαιδεύσει τους τρεις γιους του πλούσιου εμπόρου Antonio de Reimpose. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου (το έτος 1470), ο Pacioli που ήταν μόλις 25 ετών, έγραψε το πρώτο χειρόγραφο του. Το βιβλίο ήταν σχετικά με την άλγεβρα και ήταν αφιερωμένο στα αγόρια του έμπορου Reimpose.

Ο Alberti σύστησε επίσης τον Pacioli στον πάπα Παύλο τον δεύτερο. Ο πάπας ενθαρρύνει τον Pacioli να γίνει μοναχός και να αφιερώσει τη ζωή του στο Θεό. Το 1472 που πέθανε ο Alberti, ο Pacioli αποδέχτηκε την πρόταση του πάπα.

Τρία χρόνια μετά, ο Pacioli έγινε καθηγητής στο Πανεπιστήμιο της Περούτζια, όπου έμεινε για έξι χρόνια. Ήταν ο πρώτος λέκτορας που πήρε έδρα μαθηματικών στο Πανεπιστήμιο. Στις διαλέξεις του τόνιζε τη σημασία της σύνδεσης της θεωρίας με την πράξη. Η έμφαση που έδινε στην εφαρμογή της θεωρίας, τον έκανε μοναδικό ανάμεσα τους



συνομηλικούς του. Ενώ ήταν στο Πανεπιστήμιο της Περούτζια, ο Pacioli έγραψε το δεύτερο χειρόγραφο του που ήταν αφιερωμένο στην «Νεολαία της Περούτζια.»

Μετά το 1481, ο Pacioli περιδιάβηκε σχεδόν σε όλη την Ιταλία, αλλά και σε περιοχές έξω από αυτήν, έως ότου το 1486 κλήθηκε πίσω στο Πανεπιστήμιο της Περούτζια από τους Φραγκισκανούς. Κατά την περίοδο αυτή ο Pacioli πήρε τον τίτλο του “Μάγιστρο – Magister”, που σημαίνει κύριος – master, το ισοδύναμο ενός καθηγητή σήμερα .

Το έτος 1494 είναι η μόνη ημερομηνία κατά τη διάρκεια της ζωής Pacioli, για την οποία είμαστε απολύτως σίγουροι. Ήταν η χρονιά που ο 49χρονος πλέον Pacioli εκδίδει το γνωστό βιβλίο του Summa. Ο πλήρης τίτλος ήταν “summa de Arithmetica, Geometria, proportioni et proportionalita” δηλαδή συλλογή αριθμητικής, γεωμετρίας, αναλογίας και αναλογικότητας. Ο Pacioli έγραψε τη Summa, σε μια προσπάθεια να αποκαταστήσει την κακή φήμη της διδασκαλίας των μαθηματικών στην εποχή του.<sup>18</sup>

Αξίζει αναφερθεί ότι βιβλίο με το έργο του τυπώθηκε 25 χρόνια μετά την πρώτη εμφάνιση της τυπογραφίας, και είχε τεράστια απήχηση σε όλη την Ευρώπη. Πολλά βιβλία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια του 16 αιώνα όχι μόνο από Ιταλούς εκδότες αλλά και από Γερμανούς, Ολλανδούς, και Άγγλους. Όλα αυτά τα βιβλία που εκδόθηκαν ήταν παρόμοια με το έργο του Pacioli και είχαν ως αποτέλεσμα την εξάπλωση της ιταλικής μεθόδου σε όλη την Ευρώπη των 16 και 17 αιώνα.

#### 4.3. Η ΘΕΩΡΙΑ ΠΙΣΩ ΑΠΟ ΤΗΝ ΙΤΑΛΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί η διπλογραφική μέθοδος αναπτύχθηκε παράλληλα με το εμπόριο το συνάλλαγμα και τους συνεταιρισμούς. Συχνά συναντώνται πολλά βασικά χαρακτηριστικά της λογιστικής μεθόδου που συναντάμε στις ιταλικές πόλεις τα οποία έρχονται σε μια ενδιαφέρουσα αντίθεση με τις τωρινές μεθόδους και πρακτικές.

- 1) Κατά τη διάρκεια του 16 αιώνα ο μέγας στόχος της λογιστικής ήταν να παρέχει πληροφορίες στον ιδιοκτήτη. Ο Pacioli δήλωσε ότι ο σκοπός της τήρησης λογιστικών βιβλίων είναι : “να δώσει στον έμπορο πληροφορίες σχετικά με το ενεργητικό και το παθητικό χωρίς καμία καθυστέρηση<sup>19</sup>”.
- 2) Ένα δεύτερο χαρακτηριστικό το οποίο σχετίζεται με το πρώτο είναι η αναφορά όλων των προσωπικών και επαγγελματικών υποθέσεων του ιδιοκτήτη.<sup>20</sup> Ο Pacioli δήλωσε ότι η καταγραφή εμπορευμάτων έπρεπε να περιλαμβάνει χρήματα πολύτιμα

<sup>18</sup> (<http://antikleidi.wordpress.com> 22/01/2017)

<sup>19</sup> Wilmer L. Green, History and Survey of Accountancy (New York: Standard Text Press, 1930), p, 91.

<sup>20</sup> Ibid., p. 96.

πράγματα, ρουχισμό, είδη σπιτιού και άλλα αντικείμενα τα οποία είχε στην κατοχή του ο ιδιοκτήτης. Ωστόσο υπάρχουν κάποια στοιχεία που υποστηρίζουν την θεωρία ότι η επιχείρηση αναγνωρίζεται ως μια ξεχωριστή οντότητα σε σχέση με τις προσωπικές υποθέσεις του ιδιοκτήτη.

- 3) Το τρίτο χαρακτηριστικό είναι η έλλειψη γνώσεων και σχεδιασμού για τη συνέχιση και λειτουργία των επιχειρήσεων σε μια λογιστική περίοδο. Όλα τα επιχειρηματικά εγχειρήματα αφορούσαν ένα πολύ μικρό χρονικό διάστημα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα το κέρδος να υπολογίζεται μετά την ολοκλήρωση του επιχειρηματικού εγχειρήματος. Χωρίς την έννοια του περιοδικού κέρδους δεν υπήρχε η ανάγκη για τα δεδουλευμένα. Για εκείνες τις επιχειρήσεις που ήταν έτσι δομημένες ώστε να αντέχουν περισσότερο στη διάρκεια του χρόνου, υπήρχε ακόμα η ανάγκη του περιοδικού υπολογισμού του κέρδους διότι οι ιδιοκτήτες ήταν σε συνεχή επαφή με τις επιχειρήσεις.
- 4) Το τέταρτο χαρακτηριστικό προέρχεται από την έλλειψη μιας ενιαίας σταθερής νομισματικής μονάδας. Χωρίς έναν κοινό παρανομαστή το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ήταν αδύνατο. Η ύπαρξη πολλών νομισματικών μονάδων κατά τη διάρκεια του Μεσαίωνα καθιστούσαν τη διπλογραφική μέθοδο πιθανή αλλά δύσκολη στο να υλοποιηθεί στην πράξη.<sup>21</sup>

#### 4.4. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΟΝ 17ο ΚΑΙ 18ο ΑΙΩΝΑ

Στις αρχές του 15 αιώνα άρχισε η πολιτική και εμπορική παρακμή των ιταλικών πόλεων. Με την ανακάλυψη του τότε «Νέου Κόσμου» και τη δημιουργία και εκμετάλλευση νέων δρόμων εμπορίου, τα μεγάλα κέντρα εμπορίου μεταφέρθηκαν στην Ισπανία και στην Πορτογαλία και μετά στην Αμβέρσα και την Ολλανδία. Όπως ήταν φυσικό το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εξαπλώθηκε και στις άλλες χώρες. Βέβαια υπήρξαν κάποιες μικρές αλλαγές στις λογιστικές μεθόδους. Συμφωνά με τον Peragallo μεταξύ της περιόδου 1458 και 1558 κανένας δεν προσπάθησε να αναπτύξει περαιτέρω την θεωρία της διπλογραφίας έτσι ώστε να καλύψει τις ολοένα και αυξανόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων. Αργότερα βέβαια από το 1559 μέχρι το 1795 έχουμε μια νέα περίοδο όπου η διπλογραφική μέθοδος επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της και σε άλλους τύπους οργανισμών όπως τα μοναστήρια και το ίδιο το κράτος.<sup>22</sup> Μια σημαντική εξέλιξη της περιόδου αυτής ήταν η εφαρμογή του ισοσκελισμένου προϋπολογισμού στο τέλος κάθε έτους. Αυτό οδήγησε μισό αιώνα αργότερα στην σύσταση

---

<sup>21</sup> Ibid., p. 97.

<sup>22</sup> Edwaed Peragallo, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping* ( New York: American Institute Publishing C., Inc., 1938), p. 54.

του φύλλου ισολογισμού. Το 1963 το Γαλλικό κράτος απαίτησε την έκδοση ισολογισμών κάθε δύο χρόνια απο κάθε επιχειρηματία<sup>23</sup>.

Τα διδακτικά βιβλία του 17 και του 18 αιώνα ξεκίνησαν να εξατομικεύουν όλους τους λογαριασμούς και τις συναλλαγές. Αρχικά όλοι οι λογαριασμοί αντιπροσώπευαν τις προσωπικές σχέσεις μεταξύ των εμπόρων. Με την ανάπτυξη του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος οι λογαριασμοί χρησιμοποιήθηκαν σε γενικά πρόσωπα στοιχεία όπως το χρήμα και η απογραφή εμπορευμάτων και αργότερα οι ίδιες τεχνικές χρησιμοποιούνταν για τα άμεσα και έμμεσα έξοδα.<sup>24</sup> Άλλο ένα αποτέλεσμα της ανάπτυξης του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ήταν η μέθοδος της ‘‘φόρτισης και αποφόρτισης’’ της λογιστικής ακινήτων. Η συγκεκριμένη μέθοδος έλαβε χώρα στην Αγγλία τον Μεσαίωνα. Βασικό ρόλο για την ανάπτυξη της μεθόδους αυτής έπαιξε και η μεγάλη επιρροή του φεουδαρχικού συστήματος το οποίο ήταν αρκετά διαδεδομένο στην Αγγλία.

Μια άλλη σημαντική θεσμική και οικονομική αλλαγή η οποία έγινε κατά τη διάρκεια του 17 και 18 αιώνα στη δυτική Ευρώπη και επηρέασε τη μετέπειτα ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας ήταν η αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης και η ανάπτυξη των Ανώνυμων Εταιρειών.

#### 4.5. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΟΝ 19ο ΚΑΙ 20ο ΑΙΩΝΑ

Ο 19 αιώνας σημαδεύτηκε απο πολλά οικονομικά γεγονότα το οποία οδήγησαν σε μια ιδιαίτερα μεγάλη εξάπλωση της λογιστικής. Αυτό οφείλονταν στη ταχεία ανάπτυξη του εμπορίου και της βιομηχανίας ειδικά στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και την Αγγλία. Ωστόσο η λογιστική θεωρία επηρεάστηκε σε μεγαλύτερο βαθμό απο τι αλλαγές που προέκυψαν στους οικονομικούς θεσμούς και γενικότερα στα λογιστικά στοιχεία. Τα πρώτα χρόνια η τήρηση λογιστικών βιβλίων παρείχε πληροφορίες κυρίως για διαχειριστικές χρήσεις. Στη πιο σύνθετη κοινωνία του 19 αιώνα οι οικονομικές πληροφορίες απαιτούνταν απο τους μετόχους, τους επενδυτές, τους πιστωτές και το κράτος. Η μετάβαση στον καινούργιο αιώνα έφερε και κάποιες αλλαγές στην εμπορική πολιτική. Το δογματικό έργο του Adam Smith ο Πλούτος των Λαών ( Adam Smith’s Wealth of Nations ) το οποίο εκδόθηκε το 1776 και η επιρροή των φυσιοκρατών έθεσε τις βάσεις για να ειπωθούν βασικά επιχειρήματα για τη μείωση των δασμολογικών φραγμών και συνέβαλλε στην καθιέρωση του ελεύθερου εμπορίου. Το 1780 είχαμε την εμπορική συμφωνία η οποία υπογράφηκε ανάμεσα στη Γαλλία

---

<sup>23</sup> Witt Bowden, Michael Kaprovich, and Abbott P. Usher, An Economic History of Europe Since 1750 ( New York: American Book Co., 1937 ), p.36.

<sup>24</sup> A C. Littleton, Accounting Evolution to 1900 ( New York: American Institute Publishing Co., Ic., 933 ), p. 49

και την Μεγάλη Βρετανία. Οικονομικές αλλαγές έλαβαν χώρα και στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, αλλά εκεί επηρέασε λιγότερο την ανάπτυξη της λογιστικής σε αντίθεση με την Ευρώπη που ήταν σαφώς μεγαλύτερη. Το 1930 έχουμε τις πρώτες συζητήσεις μεταξύ του χρηματιστηρίου της Νέας Υόρκης και το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών σχετικά με την καθιέρωση των λογιστικών αρχών και τη θέσπιση διευρυμένων απαιτήσεων για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων ως προς τις Βρετανικές Εταιρείες.

Οι κυριότερες αλλαγές που προέκυψαν ως προς τη λογιστική θεωρία απο το 1800 έως το 1930 οφείλονται στα εξής γεγονότα:

- 1) Η Βιομηχανική Επανάσταση
- 2) Η ανάπτυξη των σιδηροδρόμων
- 3) Οι κρατικές παρεμβάσεις στις επιχειρήσεις
- 4) Οι φόροι των επιχειρήσεων
- 5) Η ανάπτυξη των εταιρειών και οι συγχωνεύσεις βιομηχανικών και χρηματοοικονομικών κολοσσών

## **5<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Εμφάνιση Νέων Λογιστικών Όρων και οι Λόγοι Ανάπτυξής τους**

---

### **5.1. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ**

Οι τρομακτικές αλλαγές που επέφεραν στη βιομηχανία οι αλματώδεις τεχνολογικές αλλαγές ιδιαίτερα στις ΗΠΑ και την Αγγλία κατά τη διάρκεια του 19 αιώνα και στις αρχές του 20 αιώνα είχαν άμεσο αντίκτυπο και στην ανάπτυξη της λογιστικής σκέψης. Τα άμεσα αποτελέσματα αφορούσαν την ανάπτυξη της απόσβεσης ως γενικότερης έννοιας και την ανάπτυξη της λογιστικής κόστους. Πριν τον 19 αιώνα η απόσβεση δεν θεωρούνταν σημαντικός παράγοντας, διότι το πάγιο ενεργητικό δεν αποτελούσε σημαντική πτυχή του εμπορίου και της βιομηχανίας. Με την έλευση του εργοστασιακού συστήματος και της μαζικής παραγωγής, το πάγιο ενεργητικό αποτέλεσε πλέον αξιοσημείωτο στοιχείο για την παραγωγή και την διαδικασία διανομής.

Ως έμμεσες συνέπειες των τεχνολογικών εξελίξεων μπορούν να θεωρηθούν και οι σημαντικές αλλαγές που δημιουργήθηκαν μεταξύ της έννοιας του κεφαλαίου και εισοδήματος. Μέχρι τα μέσα του 19 αιώνα το σύστημα παραγωγής των εργοστασίων ήταν κοινό στην Αγγλία και στις ΗΠΑ άλλα οι μηχανές παραγωγής δεν βοηθούσαν αρκετά στην παραγωγή το οποίο σήμαινε ότι η χειρονακτική εργασία ήταν κάτι παραπάνω από απαραίτητη. Η ανάπτυξη του εργοστασιακού συστήματος διέυρνε τη χρήση των λογιστικών τεχνικών ως προς τις βιομηχανικές δραστηριότητες. Κατά την περίοδο 1850 μέχρι 1914 σημειώνεται τεράστια πρόοδος στην παραγωγή προϊόντων από τις νέες μηχανές παραγωγής. Για παράδειγμα η ετήσια παραγωγή ατσαλιού στις ΗΠΑ από τους 20.000 τόνους το 1867 ανέβηκε στους 24.000 τόνους το 1914 και στους 40.000 τόνους το 1929. Αυτή η τεράστια αύξηση στην παραγωγή προϊόντων θα οδηγούσε στη ραγδαία αύξηση των επενδύσεων στον τομέα των ακινήτων μελλοντικά.

### **5.2. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η ραγδαία ανάπτυξη της εκβιομηχάνισης και η τεχνολογική πρόοδος ιδιαίτερα στην Αγγλία και στις ΗΠΑ κατά τη διάρκεια του δεύτερου μισού του 19 αιώνα οδήγησαν στην ταχεία ανάπτυξη της λογιστικής κόστους. Η σημαντικότητα αυτής της εξέλιξης μπορεί να κατανοηθεί από την αλλαγή στον τρόπο σκέψης και την καλύτερη κατανόηση όσων αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τη κατανομή των γενικών εξόδων που αφορούσαν τα προϊόντα και τη προσαρμογή των λογιστικών αρχείων και καταστάσεων τα οποία

αποτελούσαν κύρια πηγή πληροφόρησης για τους μετόχους και τους πιστωτές. Όπως είναι φυσιολογικό η ανάγκη για ακριβείς πληροφορίες όσων αφορά τη τη λογιστική κόστους έγινε πραγματικότητα με την έλευση της εργοστασιακού συστήματος. Το εγχώριο σύστημα επικεντρωνόταν στις εμπορικές πτυχές της οικονομίας και το εργοστασιακό σύστημα έκανε επιτακτική την ανάγκη της συνεργασίας και της αποτελεσματικότητας στην διαδικασία της παραγωγής. Τον 19 αιώνα είχαμε μια σχετικά ταχεία ανάπτυξη της λογιστικής κόστους όπως αναφέρθηκε και αυτό οφείλεται σε διάφορους λόγους.

- 1) Στις αρχές της περιόδου του εργοστασιακού συστήματος λειτουργίας οι δαπανηρές μηχανές παραγωγής ήταν κάτι ασυνήθιστο και τα γενικά έξοδα της επιχειρήσεις ήταν απλά ένα μικρό κομμάτι του συνολικού κόστους. Με την πρόοδο της βιομηχανίας και των μεθόδων της μαζικής παραγωγής τα κόστη εκτός από την εργασία και τα υλικά έγιναν πολύ επιβαρυντικά ιδιαίτερα μετά το 1914.
- 2) Ενώ πολλοί λογιστές δούλευαν πάνω στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων τους δεν υπήρχε η τάση να παραμείνουν κρυφές οι μέθοδοι που χρησιμοποιούσαν. Αυτό οδήγησε στην εξάπλωση πολλών νέων πρωτοποριακών ιδεών.
- 3) Στα τέλη του 19 αιώνα οι διαδικασίες παραγωγής έγιναν ιδιαίτερα πολύπλοκες το οποίο είχε ως αποτέλεσμα για παράδειγμα μια επιχείρηση να παράγει πολλά προϊόντα παράλληλα.
- 4) Το πιο σημαντικό στοιχείο που προκάλεσε την ανάπτυξη της λογιστικής κόστους ήταν η ολοένα και αυξανόμενη χρήση των μηχανών παραγωγής μεγάλης ισχύος και η βελτιστοποίηση των μεθόδων μαζικής παραγωγής.

Η μεγαλύτερη ανάπτυξη της λογιστικής κόστους έλαβε χώρα μεταξύ του 1890 και του 1915. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου διατυπώθηκε η βασική δομή της λογιστικής κόστους.<sup>25</sup> Βέβαια η ραγδαία ανάπτυξη της λογιστικής σκέψης τις πρώτες τρεις δεκαετίες του 20 αιώνα είχε μια σαφή επιρροή στην ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας, την ενσωμάτωση των λογιστικών εγγράφων του κόστους στα γενικότερα οικονομικά στοιχεία το οποίο οδήγησε σε μια βελτιωμένη μέθοδο για τον υπολογισμό των εσόδων για τις επιχειρήσεις<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> See, for example, A. Hamilton Church, *The Proper Distribution of Expense Burden* ( New York: Engineering Magazine Co., 1921).

<sup>26</sup> A. Hamilton Church, *The Proper Distribution of Expense Burden* (New York: Engineering Magazine Co., 1921).

### 5.3. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Οι δύο επικρατούσες απόψεις όσων αφορά την απόσβεση ήταν: 1) τα αποσβέσιμα ακίνητα θεωρούνταν ιδιαίτερος σημαντικά διότι η αξία του ακινήτου εκτιμούνταν και περιλαμβανόταν στην απογραφή των περιουσιακών στοιχείων από τον υπολογισμό που γίνονταν από τους ιδιοκτήτες. 2) η απόσβεση δεν θεωρούνταν απαραίτητη εφόσον το ακίνητο παρέμενε σε καλή λειτουργική κατάσταση. Μόνο το κόστος της συντήρησης θεωρούνταν ως έξοδο της τρέχουσας περιόδου.

Παρόλο που η απόσβεση δεν ήταν γενικά αποδεκτή από την βιομηχανία ως μια συστημική χρέωση, πριν τον Α Παγκόσμιο Πόλεμο πολλές συστημικές μέθοδοι αποσβέσεων είχαν επινοηθεί και χρησιμοποιούνταν ευρέως και ειδικότερα στον δημόσιο τομέα. Από τον Α Παγκόσμιο Πόλεμο μέχρι τις αρχές του 1930, η απόσβεση αποτελούσε μια απλά τυχαία χρέωση στους λογαριασμούς πολλών βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων.<sup>27</sup>

### 5.4. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Η ταχεία ανάπτυξη των σιδηροδρόμων στην Ευρώπη και τις ΗΠΑ κατά τον 19 αιώνα δημιούργησε νέα προβλήματα στη λογιστική τα οποία είχαν σαφή επιρροή με την σειρά τους στην υιοθέτηση των νέων λογιστικών όρων αλλά και στη γενικότερη λογιστική σκέψη. Οι σιδηρόδρομοι απαιτούσαν πολύ μεγαλύτερες επενδύσεις και εξοπλισμό με ιδιαίτερα μεγάλο ωφέλιμο χρόνο λειτουργίας. Αυτός ο παράγοντας οδήγησε στη μεγαλύτερη διάκριση που μεταξύ του κεφαλαίου και εισοδήματος. Κατά την πρώιμη εποχή της σιδηροδρομικής βιομηχανίας στις ΗΠΑ δεν ήταν ασυνήθιστο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους να πληρώνουν τεράστια μερίσματα από κεφάλαια κατά το πρώτο χρόνο ζωής της επιχειρήσεως. Οι επενδυτές πιστεύοντας ότι αυτά ήταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, πλήρωναν υψηλότερες τιμές για τις μετοχές, ανακαλύπτοντας όμως στη συνέχεια ότι τα μερίσματα δε θα συνεχίζοντουσαν χωρίς να τεθούν σε κίνδυνο οι μελλοντικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

Στη Μεγάλη Βρετανία η εποχή των σιδηροδρόμων ξεκίνησε με το άνοιγμα της σιδηροδρομικής γραμμής που συνέδεε την πόλη του Liverpool και την πόλη του Manchester. Μέχρι το 1870 είχαν ολοκληρωθεί τα έργα για την κατασκευή των σιδηροδρόμων στα τρία τέταρτα της χώρας το οποίο αποτελούσε επίτευγμα για την εποχή.<sup>28</sup> Αντιθέτως στις ΗΠΑ η κατασκευή των σιδηροδρόμων είχε μεγάλη άνθηση από το 1878 μέχρι το 1893. Από εκεί και πέρα τα έργα συνεχίστηκαν αλλά σε μικρότερη κλίμακα βέβαια. Η ραγδαία ανάπτυξη των

<sup>27</sup> Earl A. Saliers, Principles of Deprecation ( New York: Road Press Co., 1915 ) ,pp. 134-73.

<sup>28</sup> Harrold Pollins, "Aspects of Railway Accounting before 1868," in Littleton and Yamey, studies in the History, p. 332.

σιδηροδρόμων κατά τη διάρκεια του 19 αιώνα είχε άμεσο αποτέλεσμα στο να γίνουν απολύτως κατανοητές οι έννοιες του κεφαλαίου και του εισοδήματος και είχαν τεράστια επιρροή στην ανάπτυξη της έννοιας της απόσβεσης.

#### 5.5. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΣΤΙΣ ΗΠΑ

Οι μοναδικές για την εποχή αποφάσεις που πάρθηκαν στις ΗΠΑ για τους κανονισμούς που αφορούσαν τον ιδιωτικό τομέα είχε ως αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν νέες βελτιωμένες λογιστικές πρακτικές και ενιαία συστήματα τα οποία οδήγησαν σε μια σαφώς ιδανικότερη δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των επιχειρήσεων. Απο την άλλη οι κανόνες και η ανάγκη για ομοιομορφία επέφερε εκμηδένιση της ανεξάρτητης έρευνας και του πειραματισμού από τις ανεξάρτητες εταιρείες. Οι κυβερνητικοί νόμοι που αφορούσαν τις εταιρείες παροχής δημόσιων υπηρεσιών είχαν αντίκτυπο στη σιδηροδρομική βιομηχανία η οποία ανπτύχθηκε ευρέως στα μέσα του 1830. Πριν την ίδρυση της επιτροπής εμπορίου (ICC) δηλαδή απο το 1887 μέχρι το 1907 η κύρια λειτουργία των κρατικών επιτροπών ήταν η συλλογή πληροφοριών για νομοθετικές δράσεις. Παρόλο που οι κρατικές επιτροπές διέθεταν μεγάλη και εκτεταμένη εξουσία, η επίσημη κρατική επιτροπή ρύθμισης των υπηρεσιών κοινής ωφελείας μπήκε σε λειτουργία περίπου το 1907.<sup>29</sup> Οι κανόνες για τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας δεν οδήγησαν στην περαιτέρω ανάπτυξη της λογιστικής σκέψης. Γενικότερα οι συζητήσεις που είχαν ως βάση τους λογιστικούς κανόνες υπήρξαν πολύ ωφέλιμη και βοήθησαν αρκετά στην ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας. Πολλές ιδέες επίσης διατυπώθηκαν όσον αφορά τη διαφορά μεταξύ του κεφαλαίου και των εσωτερικών δαπανών, όπως επίσης και για πολλές άλλες μεθόδους και έννοιες όπως για παράδειγμα αυτής της αποσβέσεως. Οι συγκεκριμένες απόψεις εκφράστηκαν σε δημόσια διαβούλευση τα οποία έλαβαν χώρα σε δικαστήριο το 1898. Αποφασίστηκε λοιπόν οι επενδυτές να λαμβάνουν μια δίκαια επιστροφή της αξίας του εμπορεύματος το οποίο είχαν επενδύσει.

---

<sup>29</sup> J. Rhoads Foster and Bernard S. Rodey, *Public Utility Accounting* ( Englewood Cliffs, N, J., Prentice – Hall, Inc., 1951), p. 26.



## 5.6. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το μεγάλο ερωτηματικό για πολλές μικρές επιχειρήσεις ήταν η σύνταξη της δήλωσης για την φορολογία εισοδήματος. Αρκετές επιχειρήσεις δεν κρατούσαν αρχεία έως ότου θεωρήθηκε υποχρεωτικό. Ακόμα και για τις μεγάλες επιχειρήσεις η φορολογία εισοδήματος αποτελούσε μείζον πρόβλημα για τους λογιστές. Υπήρχε η άποψη ότι οι νόμοι που αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος είχαν μια ιδιαίτερη επιρροή ως προς τη θέσπιση γενικών νέων μέτρων στον κλάδο της λογιστικής. Βέβαια αυτά τα μέτρα συνέβαλλαν στην ολοκλήρωση της λογιστικής θεωρίας.

Η πρώτη προσπάθεια φορολόγησης του εισοδήματος στη Μεγάλη Βρετανία και τις ΗΠΑ έγινε το 1779 και το 1862 αντίστοιχα χωρίς όμως καμία ιδιαίτερη επιτυχία. Ο σημερινός τρόπος φορολογίας στη Μεγάλη Βρετανία χρονολογείται από το 1842, ενώ σε μια άλλη μεγάλη χώρα όπως η Γερμανία χρονολογείται από το 1890. Στις ΗΠΑ από την άλλη η φορολογία των εταιρικών εισοδημάτων ξεκίνησε με τους εταιρικούς φόρους κατανάλωσης το 1909 ενώ η φορολογία των εισοδημάτων των ιδιωτών έγινε εφικτή με τη ψήφιση της δέκατης έκτης τροποποίησης του Συντάγματος. Το 1909 ο έμμεσος φόρος εμπορευμάτων που αφορούσε τα καθαρά έσοδα των επιχειρήσεων υπολογιζόταν από τις εισπράξεις και εκταμιεύσεις τους. Η συμμόρφωση με τις διατάξεις περί εισπράξεων και εκταμιεύσεων δεν ήταν ιδιαίτερα εφικτή διότι δεν ήταν σύμφωνη με τις συμβατικές λογιστικές πρακτικές. Το υπουργείο οικονομικών σύντομα ανακοίνωσε κανόνες σύμφωνα με τους οποίους οι επιχειρήσεις έπρεπε να πληρώσουν φόρους με βάση τα έσοδα και έξοδα τους.

Το 1913 κατατέθηκε το νομοσχέδιο για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις εισπράξεις και τις εκταμιεύσεις. Αλλά και αυτή η πρόταση ήρθε αντιμέτωπη με πολλές αντιδράσεις .

Μέχρι το 1918 είχαμε πολλές διαφορές ανάμεσα στη φορολογική λογιστική και τη χρηματοοικονομική λογιστική. Πολλές από αυτές τις διαφορές προέκυψαν ως αποτέλεσμα της διαφοροποίησης των γενικών ιδεών περί βασικού εισοδήματος.<sup>30</sup> Τα πολλά νομοσχέδια που υιοθετήθηκαν και οι ενέργειες του υπουργείου οικονομικών δεν ήταν αρκετά αποτελεσματικές στο να αναπτυχθεί επαρκώς η λογιστική θεωρία. Στα πιο πρόσφατα χρόνια οι νόμοι περί του φόρου εισοδήματος είχαν μια ιδιαίτερα δυσμενή επιρροή στην λογιστική θεωρία και γενικότερα στις λογιστικές αρχές. Η προσπάθεια να καθιερωθούν οι διατάξεις

---

<sup>30</sup> George O. May, "Accounting and the accountant in the Administration of Income Taxation," Columbia Law Review, vol. 47 ( April 1947 ), p. 379.

περί φορολογίας του εισοδήματος ως γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές ήταν δύσκολο να υιοθετηθεί.<sup>31</sup>

Συνοψίζοντας, η επίδραση της λογιστικής θεωρίας όσο αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων στις ΗΠΑ άλλα και σε άλλες χώρες ήταν αξιοσημείωτη και είχε έμμεσο χαρακτήρα. Οι φορολογικοί νόμοι απο τη φύση τους δεν βοήθησαν αποτελεσματικά στην ανάπτυξη της λογιστικής σκέψης. Βέβαια τα νέα νομοθετήματα επιτάχυναν την υιοθέτηση ορθών λογιστικών πρακτικών και βοήθησαν σε μια πιο ορθή ανάλυση των γενικά αποδεκτών λογιστικών διαδικασιών.

## 5.7. Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ - ΣΥΝΤΕΧΝΙΩΝ

Υπήρξαν πολλές άμεσες άλλα και έμμεσες επιρροές της εταιρικής μορφής οργάνωσης των επιχειρήσεων στη διαμόρφωση της λογιστικής θεωρίας. Οι εταιρείες ώθησαν την αγορά στο να επενδύονται μεγάλα κεφάλαια καθ' όλη τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. Η ανάγκη για επενδύσεις ήταν αποτέλεσμα της επέκτασης του εργοστασιακού συστήματος και της αύξησης της μαζικής παραγωγής. Οι τεράστιες ανάγκες για επενδύσεις κεφαλαίων, έκανε υποχρεωτική τη διαχώριση της έννοιας του κεφαλαίου απο τις εισοδηματικές δαπάνες για να μπορεί να επιτρέψει την αξιολόγηση των τρεχουσών διαδικασιών, τις οποίες έκανε ακόμα πιο σημαντική η δημιουργία των εταιρειών. Με την καθιέρωση πλέον, της συνέχισης της λειτουργίας των επιχειρήσεων επήλθε η ανάγκη της αύξησης του κεφαλαίου. Τα κέρδη των επιχειρήσεων μοιραζόντουσαν στους μετόχους αναλογικά με βάση το ποσοστό τους. Υπεύθυνοι για τον συγκεκριμένο καταμερισμό ήταν οι λογιστές.

Επίσης οι εταιρείες έδιναν τη δυνατότητα εξειδίκευσης των λειτουργιών και δυνατοτήτων που οι ιδιοκτήτες, οι πιστωτές, και οι διαχειριστές μπορούσαν να αξιοποιήσουν. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της ανάγκης για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση και το πεδίο δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων. Καθ' όλη τη διάρκεια που ένας ιδιοκτήτης ήταν παράλληλα και υπεύθυνος για τη λειτουργία της επιχείρησής του είχε διαθέσιμες πολλές πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες της, ειδικότερα εάν η επιχείρηση είχε μικρό σχετικά μέγεθος. Με την ανάπτυξη και μεγέθυνση των εταιρειών και τη διαχώριση την έννοιας του ιδιοκτήτη και του διαχειριστή οι μέτοχοι πλέον απαιτούσαν πιο ακριβείς και ολοκληρωμένες λογιστικές αναφορές.

---

<sup>31</sup> Dan Troop Smith and J. Keith Butters, *Taxable and Business income* (New York: National Bureau of Economic Research, Inc., 1949 ), "Historical Foreword" by George O. May, p. xix

Στη Μεγάλη Βρετανία η γενικότερη εξάπλωση της εταιρικής μορφής οργάνωσης προήλθε από την εταιρεία Joint Stock το 1844 η οποία θεωρούνταν περιορισμένης ευθύνης.<sup>32</sup> Στη Γερμανία η μεγάλη κερδοσκοπία στα εταιρικά μερίσματα το 1870 οδήγησε στην υιοθέτηση κανόνων στη χρηματοοικονομική λογιστική.<sup>33</sup> Απαιτήθηκε από τις Γερμανικές εταιρείες να δηλώνουν τα κέρδη και τους ισολογισμούς τους με βάση το κόστος της εκάστοτε αγοράς. Στις ΗΠΑ η εξάπλωση της οργάνωσης συντεχνιακού χαρακτήρα ήταν σχεδόν μια άγνωστη έννοια μέχρι τις αρχές του 19 αιώνα.<sup>34</sup>

Μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες των συντεχνιών πριν το 1860 ήταν η κατασκευή των σιδηροδρόμων. Μετά τον εμφύλιο πόλεμο ιδιαίτερα απέκτησαν κυρίαρχο χαρακτήρα. Μέχρι το 1930 ο ανταγωνισμός για την κατασκευή των σιδηροδρόμων οδήγησε στην ολοκλήρωση του εντυπωσιακού ποσοστού 86.6% των έργων.<sup>35</sup> Η πρώτη νομοθεσία που αφορούσε τις συντεχνίες ψηφίστηκε στη Νέα Υόρκη το 1811.

---

<sup>32</sup> H. C. Edey and Prot Panitpakdi, "British Company Accounting and the Law, 1844 – 1900," in Littleton and Yamey, *Studies in the History*, p.356.

<sup>33</sup> Eugen Schmalenbach, *Dynamic Accounting* (London: Gee & Co., 1959), p. 17.

<sup>34</sup> Adolf A. Berle, Jr. and Gardiner C. Means, *The Modern Corporation and Private Property* (New York: Macmillan Co., 1933), p.10.

<sup>35</sup> *Ibid.*

## 6<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Ανάπτυξη της Λογιστικής Ιδέας στις ΗΠΑ

---

### 6.1. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 1930

Η ανάπτυξη της λογιστικής ιδέας έχει διαιρεθεί σε δύο μεγάλες περιόδους έντονων αναταραχών. Στις αρχές του 1930 και μετά στις αρχές του 1960. Και στις δύο περιόδους ασκήθηκε αξιοσημείωτη πίεση από ιδιώτες αλλά και από ολόκληρα γκρουπ δυσαρεστημένων για τις μεθόδους των λογιστών και των ακαδημαϊκών. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την ολοένα και αυξανόμενη πίεση και το 1930 το Αμερικανικό ινστιτούτο λογιστών όρισε μια επιτροπή η οποία θα ερχόταν σε συμφωνία με το χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης σε θέματα που αφορούσαν τους επενδυτές τις χρηματιστηριακές συναλλαγές και γενικότερα τον λογιστικό τομέα.<sup>36</sup> Επίσης το ινστιτούτο στις αρχές του 1930 όρισε μια μόνιμη επιτροπή η οποία θα ήταν υπεύθυνη για τη διευθέτηση προβλημάτων που θα προέκυπταν από τη λογιστική διαδικασία.

Η πλειοψηφία των λογιστικών καινοτομιών το 1930 είχε ως αποτέλεσμα την εξέλιξη της λογιστικής σκέψης το οποίο σταδιακά λάμβανε χώρα τα τελευταία είκοσι χρόνια. Σε συζητήσεις που έγιναν κατά τη διάρκεια της δέκατης πέμπτης επετείου του Αμερικανικού ινστιτούτου λογιστών και είχε ως θέμα την <<ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας και λογιστικής πράξης μέχρι το 1929>> η πλειοψηφία των απόψεων θεωρούσε ότι δεν υπήρχε κάποια ιδιαίτερη εξέλιξη στη λογιστική θεωρία μέχρι το 1929. Ενώ στη λογιστική πράξη είχαμε αντιστρόφως ανάλογα αποτελέσματα. Βέβαια οι διαφορετικές απόψεις που εκφράστηκαν σχετικά με τις βασικές αρχές της λογιστικής λειτούργησαν ευεργετικά στην γενικότερη ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας.

Η πιο σημαντική αλλαγή στη λογιστική σκέψη το οποίο ήταν αποτέλεσμα όλων αυτών των συζητήσεων και διαφορετικών απόψεων ήταν ότι πλέον οι οικονομικές πληροφορίες έπρεπε να παρέχονται στους επενδυτές και τους μετόχους. Η ραγδαία ανάπτυξη των ευρέως διαδιδόμενων ιδιόκτητων εταιρειών που έλαβε χώρα μετά το πέρας του Α Παγκοσμίου Πολέμου, δημιούργησε νέες τάσεις και ανάγκες ως προς την εύρεση και αξιοποίηση των αυξανόμενων σε όγκο λογιστικών πληροφοριών. Ο μέσος όρος των

---

<sup>36</sup> In 1957 the name was changed to the American Institute of Certified Public Accountants.

εισηγμένων μετοχών στο χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης ανέρχονταν στα 60 εκατομμύρια το 1900, στα 180 εκατομμύρια το 1917 και στα 1,212 δισεκατομμύρια αργότερα.<sup>37</sup>

Δύο σημαντικοί επιστήμονες ο William Z. Ripley και ο J.M. B. Hoxsey έδωσαν ιδιαίτερη βάση στη βελτιστοποίηση των λογιστικών προτύπων. Ο Ripley ως καθηγητής οικονομικών του πανεπιστημίου του Harvard άσκησε δριμεία κριτική στις λογιστικές πρακτικές που εφαρμόστηκαν στην κατασκευή των σιδηροδρόμων το 1915.<sup>38</sup> Επίσης κατάκρινε την παύση παροχής πληροφοριών στους κατόχους μετοχών σε βιομηχανικές επιχειρήσεις που έλαβε χώρα το 1926.<sup>39</sup>

Η αλλαγή στο αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων οδήγησε στην ανάγκη για πλήρη δημοσίευση των οικονομικών πληροφοριών.<sup>40</sup> Επίσης δόθηκε μεγάλη έμφαση στη συνοχή των εκθέσεων και ειδικότερα στη κατάσταση του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης. Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι οι αλλαγές που αφορούσαν τη λογιστική σκέψη δεν ήταν άμεσο αποτέλεσμα του οικονομικού κραχ που έγινε το 1929 ούτε της οικονομικής δυσπραγίας του 1930, αλλά αντιθέτως ήταν αποτέλεσμα των θεσμικών αλλαγών που γινόντουσαν σταδιακά για χρόνια ολόκληρα.

## 6.2. Η ΠΡΩΤΟΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το 1917 η Ομοσπονδιακή Τράπεζα των ΗΠΑ και η Επιτροπή Εμπορίου αναγνώρισαν την ανάγκη για τυποποίηση στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων που υποβάλλονταν για πιστωτικούς λόγους. Η Επιτροπή Εμπορίου ζήτησε από το Αμερικανικό Ινστιτούτο λογιστών να προετοιμάσει ένα μνημόνιο που θα αφορούσε τις τυποποιημένες προετοιμασίες. Το μνημόνιο αφού εγκρίθηκε, παρουσιάστηκε στη Ομοσπονδιακή Τράπεζα των ΗΠΑ για να μελετηθεί.<sup>41</sup> και δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο του 1917. Επίσης το 1929 προέκυψε μια ανανεωμένη έκδοση του συγκεκριμένου μνημονίου το οποίο εκδόθηκε και πάλι από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα των ΗΠΑ. Η έκδοση του 1929

---

<sup>37</sup> New York Stock Exchange Fast Book, 1959, p.38.

<sup>38</sup> William Z. Ripley, *Railroads, Finance and Organization* (New York: Longmans, Green & Co., 1915).

<sup>39</sup> William Z. Ripley, "Stop, Look, Listen!" *Atlantic Monthly* (September 1926), included in *Main Street and Wall Street* (Boston: Little, Brown & Co., 1927).

<sup>40</sup> J. M. B. Hoxsey, "Accounting for Investors," *Journal of Accountancy*, vol. 50 (October 1930), pp. 251-84.

<sup>41</sup> "Uniform Accounting" also appeared in June 1919 issue of *Journal of Accountancy*, pp. 401-33 and in *Canadian Chartered Accountant*, July, pp. 5-33.

όπως και αυτή του 1918, παρέθετε προτάσεις σχετικά με τη προετοιμασία και επαλήθευση των λογαριασμών για πιστωτικούς κυρίως λόγους.<sup>42</sup>

Οι ακόλουθες παρατηρήσεις αφορούν το περιεχόμενο που περιλαμβάνονται στην έκδοση του 1929 και επισημαίνονται προτάσεις αναφορικά με τον ισολογισμό και την επίδραση του στη λογιστική σκέψη.

- 1) Οι περισσότερες παρατηρήσεις αφορούσαν τον έλεγχο και την παρουσίαση των λογαριασμών του ισολογισμού και ειδικότερα τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- 2) Τα αποθέματα έπρεπε να διατίθενται στις τιμές κόστους
- 3) Δίνονταν έμφαση στις αλλαγές που θα πραγματοποιούνταν κατά τη διάρκεια της περιόδου στα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού.

Ακόμα είχαμε και κάποιες γενικές παρατηρήσεις και αναφορές σχετικά με τα αποτελέσματα χρήσης στην έκδοση του 1929 οι οποίες συνοψίζονται παρακάτω:

- 1) Η απόσβεση και οι φόροι αποτελούσαν ιδιαίτερα σημαντικά στοιχεία
- 2) Γίνονταν διαχωρισμός ανάμεσα στα καθαρά έσοδα σε μια περίοδο και στα αποτελέσματα χρήσης σε μια αντίστοιχη περίοδο.
- 3) Ακόμα γίνεται αναφορά στη συνδυασμένη μορφή των αποτελεσμάτων χρήσεως και του πλεονάσματος

### 6.3. ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΤΟΥ 1920 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ HOKSEY

Η λογιστική στην πράξη αντικατόπτριζε την γενικώς αποδεκτή λογιστική θεωρία. Ωστόσο η λογιστική πρακτική που εφαρμόζονταν το 1920 αντικατόπτριζε την προοδευτική λογιστική σκέψη που αναπτύχθηκε ιδίως τα πρώτα χρόνια του 1900. Απο το 1930 και ύστερα παρατηρήθηκε μια ιδιαίτερη πίεση ως προς την ταχεία ανάπτυξη της λογιστικής πρακτικής, πράγμα το οποίο επέφερε πολλές αντιδράσεις και κριτικές. Ο Hoxsey στο διάγγελμα του πριν τη σύσταση του Αμερικανικού Ινστιτούτο Λογιστών το 1930 διατύπωσε τις εξής απόψεις για πολλά θέματα σε σχέση με τη λογιστική πρακτική:

- 1) Απόσβεση. Μια απλή εκτίμηση των αξιών των περιουσιακών στοιχείων και οι συγκρίσεις των αποδοχών των διαφόρων εταιρειών δεν ήταν εφικτό να γίνουν εξαιτίας των πολλών μεθόδων που χρησιμοποιούνταν για τον χειρισμό των

---

<sup>42</sup> Verification of Financial Statements, rev., A Method of Procedure submitted by the Federal Reserve Board for the Consideration of Bankers, Merchants, manufacturers, Auditors, and Accountants (Washington, D.C.: Government Printing Office, 1929), p. v. See also Journal of Accountancy, May, pp. 321-54.

αποσβέσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικότερα δεν παρείχαν επαρκής πληροφορίες για την καλύτερη κατανόηση της αποσβεστικής πολιτικής που εφαρμόζονταν από τις επιχειρήσεις.

- 2) Ενοποιημένες καταστάσεις. Η εισαγωγή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αποτέλεσε ένα καθοριστικό βήμα ως προς την προσαρμογή της λογιστικής στις ανάγκες του επενδυτών. Βέβαια σε πολλές περιπτώσεις η ενοποίηση δεν ήταν τόσο περιεκτική όσο θα έπρεπε να είναι.
- 3) Όγκος των πωλήσεων και εσόδων. Σε πολλές περιπτώσεις τα έσοδα δεν φανερώνονταν στη κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ σε άλλες περιπτώσεις που αυτό γίνονταν η διαδικασία εγκαταλείπονταν γρήγορα.
- 4) Άλλα έσοδα. Υπήρχε μια έλλειψη συνέπειας ως προς τον διαχωρισμό των λειτουργικών εσόδων των τεράστιων δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων. Ο Hoxsey τόνισε ιδιαίτερα την ανάγκη οι λογιστές να επιμένουν σε τέτοιους διαχωρισμούς.
- 5) Πλεόνασμα. Η καταχώρηση του πλεονάσματος (αδιανέμητα κέρδη) δεν διαχωρίζονταν από τους λογαριασμούς του κεφαλαίου στον ισολογισμό.
- 6) Διανομή των μετοχικών μερισμάτων. Δεν ήταν καθόλου ασυνήθιστο για τις εταιρείες να καταγράφουν τα μετοχικά μερίσματα σε μεγαλύτερη κλίμακα σε σχέση με το πραγματικό ποσό το οποίο άξιζαν.
- 7) Η υπερσυντηρητικότητα στη λογιστική. Η έμφαση που δινόταν στην παροχή πληροφοριών στους πιστωτές και στους διευθυντές των επιχειρήσεων τους έδινε τη δυνατότητα να έχουν μια πλήρη και ξεκάθαρη εικόνα για την γενικότερη κατάσταση των επιχειρήσεων. Από την άλλη βέβαια με βάση τις τότε τεχνικές ήταν εφικτό να εμφανίζονται μικρότερα κέρδη σε σχέση με τα πραγματικά νούμερα.

#### 6.4. ΓΡΑΠΤΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΙΔΕΑΣ ΤΗ ΔΕΚΑΕΤΙΑ ΤΟΥ 1920 ΚΑΙ ΤΟΥ 1930

Η λογιστική θεωρία εκφράζονταν μέσω κειμένων και εφημερίδων το οποία δημοσιεύτηκαν τη δεκαετία του 1920 και τη δεκαετία του 1930. Εκείνη τη περίοδο επικρατούσε η άποψη ότι η λογιστική θεωρία ήταν πιο αναπτυγμένη σε σχέση με το πεδίο εφαρμογή της. Ο Hatfield στις εκδόσεις του, το 1909 και το 1927 ανέλυε την έννοια της τρέχουσας αξίας.<sup>43</sup> Συγκεκριμένα στην έκδοση του 1909 έδινε έμφαση στην αποτίμηση των αποθεμάτων της παρούσας αξίας, ενώ στο έργο του 1927 αναφέρονταν ιδιαίτερα στο κόστος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

---

<sup>43</sup> Henry Rand Hatfield, *Modern Accounting* (New York: D. Appleton & Co., 1909), and *Accounting, Its Principles and Problems*.

Το 1929,<sup>44</sup> ο Canning με το έργο του τα <<Μαθηματικά στην Λογιστική>> το οποίο εκδόθηκε στις αρχές του συγκεκριμένου έτους συνέβαλλε τα μέγιστα στην ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας. Ο Canning βασιζόμενος στα έργα και τις ιδέες άλλων επιστημόνων όπως ο Cole, ο Hatfield και ο Montgomery κατάφερε να συνδυάσει την τότε λογιστική ιδέα με την οικονομική θεωρία. Με το πέρασ των χρόνων είχαμε και άλλους μεγάλους επιστήμονες οι οποίοι με τα έργα τους συνέβαλλαν αποτελεσματικά στην περαιτέρω ανάπτυξη της λογιστικής σκέψης.<sup>45</sup>

Πολλές απο αυτές τις ιδέες και τα αποσπάσματα των έργων συνοψίζονται απο τον Gilbert R. Byrne στη δέκατη πέμπτη επέτειο απο την ίδρυση του Αμερικανικού Ινστιτούτου Λογιστών το οποίο διεξήχθη το 1937. Σύμφωνα με τον Gilbert R. Byrne:

- 1) Η λογιστική είναι ουσιαστικά η κατανομή του κόστους στη τρέχουσα αλλά και επόμενη οικονομική περίοδο
- 2) Κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών(διαθέσιμα μερίσματα) σε μια περίοδο, όλες οι μορφές των δαπανών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή πρέπει να περιλαμβάνονται στα καθαρά κέρδη
- 3) Το εισόδημα πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα πραγματοποιηθέντα κέρδη σε μια περίοδο.
- 4) Το μετοχικό κεφάλαιο και οι λογαριασμοί του κεφαλαίου έπρεπε να αποτελούν τη καθαρή συνεισφορά των ιδιοτήτων στην επιχείρηση.
- 5) Το πλεόνασμα έπρεπε να αντιστοιχεί στο συσσωρευμένο κέρδος το οποίο προέκυπτε απο τις συναλλαγές με το κοινό.

Αυτά αποτελούσαν τις βασικές αρχές οι οποίες αποτελούσαν απαραίτητο στοιχείο για τη βελτίωση της λογιστικής τόσο ως προς ιδεολογίας όσο και ως προς την πράξη της.<sup>46</sup>

## 6.5. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 1959

Πολλοί παράγοντες συντέλεσαν αποτελεσματικά στην ανάπτυξη της λογιστικής. Πολλές έρευνες πραγματοποιήθηκαν κατά καιρούς άλλοτε απο ιδιώτες σε ακαδημαϊκό επίπεδο και άλλοτε απο τις λογιστικές ενώσεις και είχαν ως σκοπό την περαιτέρω ανάλυση και εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης. Το έτος 1959 αποτελεί ορόσημο στην ιστορία των

---

<sup>44</sup> John B. Canning, *The Economics of Accountancy* (New York: Ronald Press Co., 1929).

<sup>45</sup> Perry Mason, *Principles of Public – Utility Depreciation*, American Accounting Association Monograph No. 1 (AAA, 1937).

<sup>46</sup> American Institute of Accountants, *Fiftieth Anniversary Celebration*, 1937,.



ΗΠΑ διότι απο τη μια έχουμε μια ριζική αλλαγή στον οργανισμό που είναι υπεύθυνος για την βελτίωση της λογιστικής πρακτικής και τη συγκρότηση της επιτροπής των λογιστικών αρχών, ενώ απο την άλλη έχουμε την αλλαγή του αντικειμενικού σκοπού του Αμερικανικού Οργανισμού Ορκωτών Λογιστών. Δηλαδή οι καινούργιες αρμοδιότητες του οργανισμού αφορούσαν την καθιέρωση και διεύρυνση νέων αξιών.

Η συγκρότηση της επιτροπής λογιστικών αξιών το 1959 ήταν απλά ένα παράδειγμα των μέτρων που πάρθηκαν εκτός απο τις ΗΠΑ και σε πολλές άλλες χώρες όπου επιτράπηκαν τα ιδιωτικά κεφάλαια. Πολλές απο αυτές τις αλλαγές ήταν αποτέλεσμα της έντονης λαϊκής πίεσης, των οικονομικών σκανδάλων και της ανησυχίας ότι οι κυβερνήσεις θα αναλάμβαναν στον άμεσο έλεγχο του λογιστικού επαγγέλματος. Η λογιστική επιστήμη μπορεί να διαιρεθεί στις παρακάτω διακριτές περιόδους

- 1) Στην πρώτη περίοδο οι λογιστές έπρεπε να χρησιμοποιήσουν τη δικιά τους κρίση σε μεγάλο βαθμό για πολλές και διάφορες περιπτώσεις
- 2) Η δεύτερη περίοδος χαρακτηρίζεται απο την καθιέρωση ορισμένων συστάσεων που θα βοηθούσαν στην βελτίωση της εξάσκησης πάνω στη λογιστική
- 3) Τέλος στην τρίτη περίοδο έχουμε την καθιέρωση ορισμένων επίσημων λογιστικών πρακτικών τα οποία έπρεπε να ακολουθηθούν αυστηρά

## 7<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Οι Ειδικές Επιτροπές

---

Πριν το σχηματισμό της Αμερικάνικης Λογιστικής Επιτροπής το 1938, υπήρχαν οι ειδικές επιτροπές του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA) οι οποίες συνέβαλλαν ιδιαιτέρως στην ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων. Για παράδειγμα υπήρχε μια συγκεκριμένη επιτροπή που ασχολούνταν με την έννοια του πλεονάσματος απο το 1927 μέχρι το 1930. Μια άλλη επιτροπή ασχολούνταν με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού. Τέλος υπήρχαν και ορισμένες επιτροπές οι οποίες έδιναν ιδιαίτερη βάση στη μελέτη των ορολογιών και των λογιστικών αξιών.

Στις αρχές του 1930 το χρηματιστήριο της Νέα Υόρκης προσπάθησε να βελτιώσει την αναφορά που έδιναν οι εισηγμένες εταιρείες ζητώντας την συνδρομή των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών στο έργο αυτό. Στο διάστημα αυτό δημιουργήθηκε μια ειδική επιτροπή η οποία σε πλήρη συνεργασία με το χρηματιστήριο της Νέα Υόρκης παρέθεσε κάποιους γενικούς στόχους που είχαν ως σκοπό τη βελτίωση των λογιστικών προτύπων.<sup>47</sup> Η συγκεκριμένη επιτροπή έθεσε κάποιους κανόνες οι οποίοι λειτουργούσαν πιο πολύ ως συμβουλές.

### 7.1. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Απο το 1933 έως το 1936 η ειδική επιτροπή που ειδικεύονταν στην ανάπτυξη των λογιστικών αρχών περιλαμβάνονταν απο πέντε μέλη, καθένας απο του οποίους ήταν παράλληλα και πρόεδρος σε άλλες υποεπιτροπές που ασχολιόνταν με διαφορετικά θέματα. Απο το 1936 μέχρι το 1938 που ήταν και ο χρόνος ζωής συστάθηκε μια νέα επιτροπή η οποία ήταν γνωστή ως η επιτροπή για την λογιστική διαδικασία και περιλαμβάνονταν απο 21 μέλη. Οι αρμοδιότητες και ο ρόλος της ήταν πολύ σημαντικές για τον λογιστικό κλάδο. Το 1938 πάρθηκε η απόφαση του συμβουλίου να διευρύνει τον ρόλο της συγκεκριμένης επιτροπής και πλέον της επέτρεπε να βγάζει ανακοινώσεις σχετικά με θέματα που αφορούσαν τις λογιστικές αρχές και διαδικασίες. Αυτή απόφαση βασίστηκε στο σκεπτικό ότι αυτό θεωρούνταν απαραίτητο προκειμένου να καθιερωθούν ορισμένες πρακτικές οι οποίες θα γινόντουσαν γενικώς αποδεκτές απο τις εταιρείες.

---

<sup>47</sup> AIA, Audits of Corporate Accounts, 1933. Reprinted in G. O. May, Twenty-Five Years of Accounting Responsibility, 1911-1936 ( New York: AIA, 1936), pp. 119-20.

## 7.2. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Η επιτροπή κεφαλαιαγοράς δημιουργήθηκε μετά την έγκριση που έλαβε από το Κογκρέσο και αποτελούσε μια ανεξάρτητη ρυθμιστική αρχή. Διέθετε ευρείες εξουσίες για να μπορεί να καθορίσει τις λογιστικές διαδικασίες. Μεταξύ του 1936 και του 1938 υπήρξαν πολλές διαφωνίες σχετικά με το εάν θα έπρεπε να εκδοθούν μια σειρά από λογιστικές αρχές τις οποίες όφειλαν όλες οι εταιρείες να υιοθετήσουν. Επίσης έπρεπε να συντάσσουν όλες τους τις αναφορές με βάση τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές. Το 1938 η επιτροπή αποφάσισε να επιτρέψει τελικά την υιοθέτηση και τη διαμόρφωση των συγκριμένων λογιστικών αρχών. Αυτή η πολιτική που τελικά ακολουθήθηκε έγινε ευρέως γνωστή τη χρονιά αυτή και επίσης κατέστη σαφές πως η επιτροπή θα αποδέχονταν όλες εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα ήταν σε πλήρη εναρμόνιση με τις λογιστικές αρχές, τους κανόνες και τους θεσμούς.

Σύμφωνα με τον Charles Horngren η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς αποτελούσε τον κορυφαίο παράγοντα διαχείρισης. Επίσης είχε τη δυνατότητα να καθορίζει τις λογιστικές αξίες και να παρεμβαίνει σε διάφορα θέματα όπως και σε πολλές αποφάσεις που επρόκειτο να παρθούν. Κύριος ρόλος της ήταν να με τις ενέργειες και τις αποφάσεις της να προστατεύει τους επενδυτές, και να θέτει ίσους κανόνες ως προς τις αγορές προκειμένου να θεωρούνται θεμιτές.

## 7.3. Η ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

Η Αμερικάνικη Ένωση Ακαδημαϊκών Λογιστών ιδρύθηκε το 1916 και μετονομάστηκε σε Αμερικάνικη Ένωση Λογιστών και διεύρυνε τις δραστηριότητές της με σκοπό να:

- 1) Να ενθαρρύνει και παράλληλα να χρηματοδοτήσει την έρευνα
- 2) Να αναπτύξει τις λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα όπως και να επιδιώξει την υλοποίηση τους στην πράξη

Το 1936 η εκτελεστική επιτροπή της ένωσης σε μια γενικότερη προσέγγιση πρότεινε την υιοθέτηση ορισμένων βασικών αρχών πάνω στις οποίες μπορούσαν να βασιστούν οι οικονομικές καταστάσεις έτσι ώστε να γίνουν περισσότερο ομοιόμορφες και κατανοητές. Από την άλλη όμως κάποιες από τις αρχές οι οποίες τέθηκαν αφορούσαν περισσότερο κάποιους συγκεκριμένους κανόνες αντί για τις βασικές λογιστικές αρχές.

Οι βασικές και συμπληρωματικές εκθέσεις αλλά και οι εκθέσεις των επιτροπών της Αμερικάνικης Ένωσης Λογιστών αντανάκλουν τον τρόπο σκέψης και τις συνθήκες της εποχής. Οι εκθέσεις του 1936, του 1941 και εν μέρη αυτές του 1948 αποτελούσαν προσπάθειες για να διορθωθούν τυχόν αθέμιτες ενέργειες στο λογιστικό κλάδο. Επίσης οι

συγκεκριμένες τρεις πρώτες εκθέσεις εξέφραζαν ένα ίχνος δυσπιστίας ως προς τις αντικειμενικές κρίσεις των λογιστών που αφορούσαν τη προετοιμασία και τη σύνταξη των εκθέσεων. Αυτό το ίχνος δυσπιστίας βέβαια είχε αρνητικά αποτελέσματα ως προς τη γενικότερη ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας.

**Σκοπός των Οικονομικών Εκθέσεων.** Σκοπός όλων των εκθέσεων ήταν να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τη γενικότερη εικόνα των επιχειρήσεων. Η έκθεση του 1936 έδινε ιδιαίτερη έμφαση στην προετοιμασία και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες προορίζονταν για τους πιστωτές και τους επενδυτές. Η έκθεση του 1941 διεύρυνε το εύρος των ομάδων οι οποίες ήταν άμεσα ενδιαφερόμενες, διότι σε αυτήν συμπεριλήφθηκαν και οι μέτοχοι. Στην έκθεση του 1948 ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στη χρήση των οικονομικών εκθέσεων από άτομα που ήταν άμεσα ενδιαφερόμενα σε σχέση με μια εταιρεία και τα οποία παρακολουθούσαν εκτενώς τα αυξημένα προβλήματα της τότε οικονομίας. Τέλος στην έκθεση του 1957 βασικός σκοπός ήταν η παρουσίαση των εννοιών και των προτύπων τα οποία θα αποτελούσαν υπόδειγμα στη σύνταξη των γενικών εκθέσεων.

**Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων.** Οι συγγραφείς της έκθεσης που δημοσιεύτηκε το 1936 προσπάθησαν να ελαχιστοποιήσουν την σύγχυση που δημιουργήθηκε από την ανατίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων άλλοτε προς τα πάνω και άλλοτε προς τα κάτω. Αυτό εξαρτιόνταν πλήρως από τις αλλαγές που προέκυπταν στις τιμές αλλά και στη γενικότερη κατάσταση των επιχειρήσεων. Επιπλέον μεγάλη έμφαση δόθηκε στον υπολογισμό του κόστους με βάση βέβαια τη λογιστική, τη διαγραφή αυτού του τμήματος του κόστους που δεν είχε καμία ισχύει και τη χρησιμοποίηση του για μελλοντικές ενέργειες. Η έκθεση του 1941 επίσης έδινε μεγάλη σημασία στο κόστος ως έννοια και έκανε αναλυτική αναφορά σε αυτό. Το κόστος θεωρείτο ως μια απλή γενικά μέθοδος για τη αποτίμηση των μη περιουσιακών στοιχείων.

**Μέτρηση του Εισοδήματος.** Στις τρεις πρώτες εκθέσεις του 1936, του 1941 και του 1948 υπήρχε δυσπιστία ως προς τους λογιστές και τους διευθυντές των εταιρειών. Οι συγγραφείς των εκθέσεων προσπάθησαν με τις ενέργειες τους να βελτιώσουν το γενικότερο κλίμα που επικρατούσε. Ο αντικειμενικός σκοπός των εκθέσεων γενικότερα και κυρίως αυτής του 1936 ήταν να παρουσιάσουν συνολικά την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, των κερδών και των ζημιών των εταιρειών στη διάρκεια του έτους.

#### 7.4. ΘΕΜΕΛΙΩΔΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Κατά τη διάρκεια του 1950 η επιτροπή που ήταν υπεύθυνη για τις λογιστικές διαδικασίες έγινε αντικείμενο δριμιάς κριτικής για την καθυστέρηση που επέδειξε στην προετοιμασία της γραπτής απόδοσης των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών. Επίσης υπήρχε μια βασική δυσκολία της επιτροπής στο να μπορεί να συμβαδίσει με τις τεράστιες θεσμικές αλλαγές που είχαν προκύψει ως προς την υλοποίηση της επιχειρηματικότητας στην πράξη, λόγω της έλλειψης εγκαταστάσεων που θα χρησιμοποιούνταν για διάφορες μελέτες και έρευνες. Έχοντας αντιληφθεί τη συγκεκριμένη επικρατούσα κατάσταση ο Alvin R. Jennings ως πρόεδρος της επιτροπής πρότεινε το 1957 την ίδρυση ενός νέου ερευνητικού οργανισμού, το οποίο θα εξέταζε νέες λογιστικές παραδοχές, θα πρότεινε τις καλύτερα δυνατές λογιστικές αρχές και θα σχεδίαζε καινούργιες μεθόδους καθοδήγησης της βιομηχανίας και της λογιστικής επιστήμης.<sup>48</sup> Ως αποτέλεσμα τούτου το 1959 είχαμε τον σχηματισμό της επιτροπής λογιστικών αρχών και το τμήμα λογιστικής έρευνας.

**Επιτροπή λογιστικών αρχών.** Η επιτροπή λογιστικών αρχών ιδρύθηκε με σκοπό να αντικαταστήσει την υπάρχουσα επιτροπή και τον ρόλο της και μάλιστα με αυξημένες αρμοδιότητες αλλά και ευθύνες. Σκοπός της ήταν, να προάγει την γραπτή απόδοση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, να γεφυρώσει το όποιο χάσμα υπήρχε στις λογιστικές πρακτικές και να θέσει σε συζήτηση τα όποια θέματα δεν είχαν διευθετηθεί και αποτελούσαν πεδίο αμφισβήτησης. Η σύνθεση της καινούργιας επιτροπής αποτελούνταν από 18 έως 21 μέλη, τα οποία είχαν επιλεγεί προσεκτικά με βάση κάποια πολύ αυστηρά κριτήρια από τον λογιστικό κλάδο. Επίσης ως μέλη της επιτροπής συμπεριλαμβάνονταν και άτομα που εκπροσωπούσαν την βιομηχανία, την ακαδημαϊκή κοινότητα και φυσικά την κυβέρνηση.

**Τμήμα λογιστικής έρευνας.** Το 1959 είχαμε την αναδιοργάνωση της τότε επιτροπής και τον σχηματισμό του τμήματος της λογιστικής έρευνας.<sup>49</sup> Σκοπός αυτής της αναδιοργάνωσης ήταν να μπορεί να αντιμετωπίσει τα όποια εξωτερικά προβλήματα προέκυπταν από τη χρηματοοικονομική λογιστική και επίσης να:

- 1) να ανταποκριθεί σε βασικές απαιτήσεις .
- 2) να καθιερώσει πολλές βασικές αρχές.
- 3) να θεσπίσει κανόνες που θα εφαρμόζονταν σε ειδικές καταστάσεις.
- 4) να σχηματίσει μια ομάδα ατόμων που θα ήταν υπεύθυνα για το κομμάτι της έρευνας.

---

<sup>48</sup> Alvin R. Jennings, "Present - Day Challenges in Financial Reporting," Journal of Accountancy (January 1958), pp.28-34.

<sup>49</sup> "Report to Council of the Special Committee on Research Program," Journal of Accountancy , vol. 106 (December 1958), p. 62.

Οι μελέτες ερευνητικού χαρακτήρα γίνονταν απο ανεξάρτητους ερευνητές ή απο άτομα που άνηκαν στο ερευνητικό προσωπικό και βρίσκονταν υπό την επίβλεψη του διευθυντή του εκάστοτε έργου. Μετά την ολοκλήρωση των ερευνών τα αποτελέσματα τους δημοσιεύονταν προκειμένου να ενημερωθούν οι όποιοι ενδιαφερόμενοι. Βέβαια αυτό γίνονταν προτού η Επιτροπή Λογιστικών Αρχών κατέθετε τη δικιά της άποψη σχετικά με το θέμα. Οι ερευνητικές μελέτες ωστόσο δημοσιεύονταν κάτω απο την εποπτεία του διευθυντή του ερευνητικού έργου. Οι μεγάλες διαφορές μεταξύ αυτής της προσέγγισης, της λογιστικής έρευνας και της ανάπτυξης των λογιστικών αρχών εντοπίζονται παρακάτω:

- 1) Η προσέγγιση του τμήματος της λογιστικής έρευνας είχε ως σκοπό να είναι αρκετά διευρυμένη και να βασίζεται ακόμη περισσότερο σε μια αποτελεσματική μέθοδο ως προς την διεύρυνση των λογιστικών αρχών και την εφαρμογή τους στην πράξη.
- 2) Το ερευνητικό τμήμα συνεργάστηκε στενά με το τμήμα Λογιστικών Αρχών άλλα είχε ένα πιο ανεξαρτητοποιημένο ρόλο απο ότι είχε το τμήμα Λογιστικής Έρευνας μέχρι το 1960.
- 3) Οι ερευνητικές μελέτες έτυχαν μεγάλης δημοσίευσης προκειμένου να κινήσουν το ενδιαφέρον.
- 4) Οι ερευνητικές μελέτες είχαν ως σκοπό να δώσουν μια λεπτομερή αναφορά των προβλημάτων και των αιτιών τους.

## 7.5. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Στα πρώτα πέντε χρόνια ύπαρξης της η Επιτροπή Χρηματοοικονομικής Λογιστικής δέχθηκε πολλές επικρίσεις σχετικά με την αδυναμία της να περιορίσει το χάσμα που υπήρχε και αφορούσε τη λογιστική στην πράξη και τις λογιστικές οικονομικές εκθέσεις. Κάποιοι εκ των επικριτών ήταν οι ίδιοι οι επαγγελματίες<sup>50</sup> του λογιστικού κλάδου αλλά κυρίως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και άλλες κρατικές υπηρεσίες.

Αποτέλεσμα όλων αυτών των επικρίσεων ήταν η ραγδαία αλλαγή που επήλθε στους χρηματοπιστωτικούς θεσμούς και οι καταχρήσεις στις χρηματοπιστωτικές λογιστικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια του 1960 και του 1970. Ως εκ τούτου η Αμερικάνικη Ένωση Ορκωτών Λογιστών όρισε τον Αύγουστο του 1970 μια υποεπιτροπή προκειμένου να ελέγξει τη πιθανότητα καθιέρωσης μιας καινούργιας επιτροπής η οποία θα μελετούσε και θα πρότεινε μια οργανωτική δομή που θα αντικαθιστούσε την επιτροπή χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η πρόταση της συγκεκριμένης επιτροπής αφορούσε την ίδρυση μιας ανεξάρτητης επιτροπής,

---

<sup>50</sup> For Example, see A Search for Fairness in Financial Reporting to the Public, selected addresses by Leonard Spacek ( Chicago: Arthur Andersen & Co., 1969).

η οποία τελικά εγκρίθηκε τον Φεβρουάριο του 1970. Τον Δεκέμβριο του ίδιου έτους ο πρόεδρος της Ανώτατης Ένωσης συμμετείχε ενεργά σε μια ιδιαίτερα σημαντική διάσκεψη όπου συζητήθηκε εκτενώς η καθιέρωση των λογιστικών αξιών. Στη διάσκεψη αυτή συμμετείχαν εκπρόσωποι από 21 λογιστικές εταιρείες και οι οποίοι πρότειναν την εφαρμογή δύο κύριων μελετών. Η μια αφορούσε τον τρόπο καθιέρωσης των λογιστικών αξιών και η άλλη την επανεξέταση και μελέτη των στόχων των οικονομικών εκθέσεων. Αφού εγκρίθηκαν οι δύο προτάσεις από το Ανώτατο Διοικητικό Συμβούλιο, σχηματίστηκε μια επταμελής ομάδα που θα μελετούσε την καθιέρωση των λογιστικών κανόνων.

#### 7.6. Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ακολουθώντας τα αποτελέσματα μιας έρευνας το Κογκρέσο δημιούργησε την Επιτροπή Λογιστικού Κόστους το 1970 το οποίο αποτελούσε μια ανεξάρτητη αρχή. Η επιτροπή απαρτιζόταν από πολλά μέλη και ως πρόεδρος της επιτροπής εμφανίζονταν ένας υψηλόβαθμος ελεγκτής των ΗΠΑ. Επίσης είχε τη δυνατότητα να ορίζει τέσσερα μέλη τα οποία θα ήταν καθαρά δικιά του επιλογή και θα ερχόντουσαν σε επαφή κάθε τρεις μέρες. Σκοπός της επιτροπής ήταν να προωθήσει τα πρότυπα κοστολόγησης τα οποία θα χρησιμοποιούνταν από τις ομοσπονδιακές υπηρεσίες και τις μεγάλες εργολαβικές και υπεργολαβικές εταιρείες σε θέματα εθνικής άμυνας και ομοσπονδιακών προμηθειών.<sup>51</sup>

Η επιτροπή λογιστικού κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί επίσης και ως ρυθμιστικός οργανισμός που εκδίδει λεπτομερή πρότυπα με σκοπό να επιτύχει ομοιομορφία και συνοχή στις πρακτικές λογιστικής κόστους. Σε πολλές περιπτώσεις η επιτροπή λογιστικού κόστους καλούνταν να συνεργαστεί αρμονικά σε θέματα όπως ο αποπληθωρισμός των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και το κόστος των συντάξεων με την επιτροπή χρηματοοικονομικής λογιστικής.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> This, however, has been denied by the executive secretary of the CASB, See Arthur Schoenhaut, "CASB-Past, Present, and Future," *Financial Executive* (September 1973), p.32.

<sup>52</sup> Howard W. Wright, "FASB-CASB-Similarities and Differences," *Financial Executive* (September 1973), p.37.

## 8<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Η Ανάπτυξη των Λογιστικών Προτύπων από άλλους Οργανισμούς

---

Στη ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας συνέβαλλαν αποτελεσματικά πολλοί λογιστικοί σύλλογοι και λογιστικές ενώσεις τόσο στις ΗΠΑ όσο και σε άλλες χώρες. Σε αυτές τις ενώσεις συμπεριλαμβάνονται η Αμερικάνικη Λογιστική Ένωση και ο Εθνικός Οργανισμός Λογιστών όσο αφορά τις ΗΠΑ. Στην Αγγλία και στην Ουαλία η Ένωση Ορκωτών Λογιστών και στον Καναδά η αντίστοιχη Ένωση Ορκωτών Λογιστών της χώρας.

### 8.1. ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί η Αμερικάνικη Λογιστική Ένωση συνέβαλλε σε μεγάλο βαθμό στην προώθηση των λογιστικών αρχών από το 1936 έως το 1957. Το 1964 είχαμε τη σύσταση μιας επιτροπής με σκοπό να αναπτύξει μια ολοκληρωμένη έκθεση της βασικής λογιστικής θεωρίας. Το 1966 η επιτροπή δημοσίευσε το έργο με τίτλο << Έκθεση με τη Βασική Λογιστική Θεωρία >> (A Statement of Basic Accounting Theory), μέσω του οποίου γινόταν επαναπροσδιορισμός των λογιστικών προτύπων. Ως αποτέλεσμα τούτου είχαμε την ίδρυση τεσσάρων επιπλέον επιτροπών προκειμένου να αξιολογήσουν την παρούσα λογισμική πρακτική και να προτείνουν τυχόν βελτιώσεις.

Η έκθεση του 1966 έδινε ιδιαίτερη έμφαση στην ανάγκη για πληροφόρηση σχετικά με τις βλέψεις των ενδιαφερομένων για τις εξωτερικές εκθέσεις. Επίσης προσπάθησε να εκτιμήσει την επιρροή της λογιστικής στην πράξη και να προτείνει τυχόν βελτιώσεις. Ενώ το 1968 η επιτροπή εστίασε στην ανάγκη κατανόησης των απαιτήσεων των ενδιαφερομένων, δηλαδή δόθηκε έμφαση κυρίως στη ενημέρωση μέσω των εκθέσεων τόσο των πιστωτών όσο και των επενδυτών.

### 8.2. ΕΘΝΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Ο Εθνικός Οργανισμός Λογιστών έδειχνε ιδιαίτερο ενδιαφέρον στη λογιστική κόστους και στα προβλήματα που προέκυπταν τόσο σε διοικητικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο από την ίδρυσή του το 1919. Από το 1920 μέχρι το 1923 ο Εθνικός Οργανισμός Λογιστών δημοσίευσε αρκετές ερευνητικές μελέτες τα οποία σχετίζονταν με την λογιστική κόστους και γενικότερα με το μάνατζμεντ. Το 1936 ξεκίνησε μια σειρά από ερευνητικές



μελέτες προκειμένου να διαπιστώσει τις πρακτικές των τότε εταιρειών. Ενώ το 1945 είχαμε την ίδρυση μιας επιτροπής η οποία δημιουργήθηκε με σκοπό να προτείνει και να επιθεωρεί τις μελέτες που γίνονταν απο το ερευνητικό προσωπικό.<sup>53</sup>

### 8.3. ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΤΗΣ ΑΓΓΛΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΥΑΛΙΑΣ

Μέχρι τα μέσα του δέκατου ένατου αιώνα, ο ρόλος των λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία ήταν αρκετά περιορισμένος. Ωστόσο, με την ανάπτυξη της εταιριών περιορισμένης ευθύνης και την αλματώδη ανάπτυξη της βιομηχανίας στην Βικτοριανή εποχή, αυξήθηκε η ζήτηση για περισσότερους και ικανότερους λογιστές με σαφώς περισσότερες τεχνικές γνώσεις.

Οι οποίοι έπρεπε να αντιμετωπίσουν τις νέες πολύ απαιτητικές λογιστικές συναλλαγές που αφορούσαν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων, την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη νομοθεσία περί εισηγμένων εταιρειών. Προκειμένου να βελτιώσουν την εικόνα τους και να μετριάσουν την αυστηρή κριτική που δεχόντουσαν για τα χαμηλά πρότυπα τους, οι λογιστές αποφάσισαν να δημιουργήσουν τις επαγγελματικές ενώσεις. Η Ένωση Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας και της Ουαλίας ήταν αποτέλεσμα των πέντε ενώσεων οι οποίες είχαν δημιουργηθεί με Βασιλικό Διάταγμα τον Μάιο του 1880.<sup>54</sup>

- 1) Το σώμα των λογιστών του Λίβερπουλ το οποίο σχηματίστηκε τον Ιανουάριο του 1870.
- 2) Το ινστιτούτο των λογιστών του Λονδίνου που σχηματίστηκε τον Νοέμβριο του 1870 και περιελάμβανε 37 μέλη υπό την ηγεσία του William Quilter.
- 3) Το ινστιτούτο των λογιστών του Μάντσεστερ που σχηματίστηκε τον Φεβρουάριο του 1871.
- 4) Το σώμα των λογιστών της Αγγλίας το οποίο σχηματίστηκε το 1872.
- 5) Το ινστιτούτο των λογιστών του Σέφιλντ οποίο σχηματίστηκε το 1877.<sup>55</sup>

Απο το 1942 μέχρι το 1969 η Ένωση Ορκωτών Λογιστών δημοσίευσε μια απο σειρά απο εκθέσεις που ήταν σχετικά παρόμοιες με τις αντίστοιχες της Αμερικάνικης Ένωσης Ορκωτών Λογιστών. Οι εκθέσεις ήταν γνωστές ως “Προτάσεις Πάνω Στις Λογιστικές Αρχές” και είχαν ως σκοπό να υιοθετηθούν ως παράδειγμα και να υλοποιηθούν στην πράξη. Η σημαντικότητα αυτών των εκθέσεων μπορεί να διαπιστωθεί απο το γεγονός ότι υιοθετηθήκαν αμέσως απο τις κορυφαίες λογιστικές εταιρείες στην Αυστραλία και την Νέα Ζηλανδία όπως

<sup>53</sup> Committee on Accounting for Corporate Social Performance, “Second Progress Report,” Management Accounting (September 1974).

<sup>54</sup> Perks, R. W. (1993). *Accounting and Society*. London: Chapman & Hall. p. 16. ISBN 0-412-47330-5.

<sup>55</sup> Perks, R. W. (1993). *Accounting and Society*. London: Chapman & Hall. p. 16.

και σε πολλές Βρετανικές εταιρείες. Μέχρι το 1969 είχαμε τη δημοσίευση 29 προτάσεων απο τι Αγγλικό ινστιτούτο αλλά πολλές απο αυτές ήταν ανούσιες και αντικαταστάθηκαν αργότερα απο άλλες διαφορετικές.

#### 8.4. ΕΝΩΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΝΑΔΑ

Στον Καναδά η πρώτη δημοσίευση της Ένωσης Ορκωτών Λογιστών πραγματοποιήθηκε το 1946. Σκοπός αυτού του ενημερωτικού δελτίου ήταν η παρουσίαση των καλύτερα δυνατών λογιστικών πρακτικών τα οποία είχαν αναπτυχθεί έως τότε σε σχέση με τη παρουσίαση των λογιστικών προτύπων τα οποία είχαν παρατεθεί στο συνέδριο των Καναδικών εταιρειών το 1934.

Ο κύριος στόχος της Ερευνητικής Επιτροπής Λογιστικού Ελέγχου Του Καναδά ήταν να εξαλείψει τις εναλλακτικές αρχές των εκθέσεων οι οποίες θεωρούνταν διαφορετικές. Το 1967 παρατηρήθηκε η εδραίωση και επέκταση του ερευνητικού προγράμματος σε μια πιο ουσιαστική βάση. Μια ομάδα έρευνας συνέστησε ότι η ερευνητική επιτροπή θα έπρεπε να δίνει μεγαλύτερη βάση στην καθιέρωση και επίβλεψη του βασικού σταδίου της έρευνας σε σχέση με τη μερική παράθεση προτάσεων που αφορούσε την τότε βέλτιστη πρακτική.

#### 8.5. ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ

Στην Αυστραλία η Ένωση Ορκωτών Λογιστών και ο Οργανισμός Λογιστών δηλαδή τα μόνα επαγγελματικά σωματεία στον λογιστικό κλάδο, ασχολήθηκαν πολύ ενεργητικά με τις έρευνες που αφορούσαν τη λογιστική. Επίσης συνέβαλλαν στην δημοσίευση των αποτελεσμάτων αυτών των ερευνών τα οποία είχαν ως σκοπό τη βελτίωση των οικονομικών εκθέσεων. Το 1973 και τα δύο σωματεία θέσπισαν ορισμένα πρότυπα τα οποία έπρεπε να τηρούνται. Το 1974 στο πλαίσιο της αναδιοργάνωσης του Ιδρύματος Λογιστικής Έρευνας δημιουργήθηκαν διάφορες επιτροπές προκειμένου να συμβάλλουν στη λογιστική έρευνα και τη λογιστική πρακτική.<sup>56</sup>

#### 8.6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

Με την ραγδαία πρόοδο των πολυεθνικών εταιρειών και των επαγγελματικών λογιστικών εταιρειών προέκυψε η ανάγκη για καλύτερη και αποτελεσματικότερη συνεργασία μεταξύ των λογιστικών ενώσεων σε παγκόσμια βάση προκειμένου να καθιερωθούν ορισμένα

---

<sup>56</sup> John W. Kenley and George J. Staubus, "Objectives and Concepts of Financial Statements," Accounting Research Study No.3 (Melbourne: Accountancy Research Foundation, 1972).

βασικά λογιστικά πρότυπα τα οποία θα ήταν κοινώς αποδεκτά. Έχοντας ως αφετηρία τη δεκαετία του 1930, είχαμε την ίδρυση του Διεθνούς Κογκρέσου Λογιστών το οποίο ανανεωνόταν κάθε πέντε χρόνια( εκτός απο το δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο). Για πολλά χρόνια στα συνέδρια που έκανε το Κογκρέσο γίνονταν απλά συζητήσεις σχετικά με τα προβλήματα που είχαν να αντιμετωπίσουν και αναλόγως πρότειναν τις αντίστοιχες λύσεις. Απο το 1960 όμως και ύστερα η βάση δόθηκε πάνω στην εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και την ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών αρχών. Στο συνέδριο που έλαβε χώρα το 1972 στη Σύνδνεϋ της Αυστραλίας συμμετείχαν πάνω απο 3500 άτομα απο 60 χώρες<sup>57</sup>.

Το 1957 είχαμε τη δημιουργία μιας επιτροπής με την ονομασία “Διεθνής Ομάδα Εργασίας” η οποία είχε ως βασικό ρόλο να λειτουργεί μεταξύ της περιόδου της λήξης της θητείας ενός Κογκρέσου και την έναρξη μιας άλλης. Το 1967 ζητήθηκε απο το Διεθνή Ομάδα Εργασίας να αναθεωρήσει τους στόχους που έθετε το Κογκρέσο με βάση την ανάπτυξη της λογιστικής ιδεολογίας. Το 1973 σχηματίστηκε η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων την οποία απάρτιζαν εννιά χώρες μέλη.

Οι χώρες αυτές ήταν η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιαπωνία, το Μεξικό, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο και οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Βέβαια πρόσκληση προκειμένου να γίνουν μέλη έγινε και σε άλλες χώρες, με την πλειοψηφία εξ αυτών να ανταποκρίνεται θετικά. Στόχος της Διεθνούς Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων ήταν να καθιερώσει ορισμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να διασφαλίσει ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές εκθέσεις θα συμβάδιζαν απόλυτα με τα πρότυπα αυτά. Για να γίνει φυσικά αυτό στη πράξη έπρεπε να γίνει πλήρης αποδοχή των συγκεκριμένων διεθνών προτύπων απο τις επαγγελματικές λογιστικές ενώσεις και τους κυβερνητικούς οργανισμούς.

Τα πλεονεκτήματα απο τα διεθνή πρότυπα ήταν ότι:

- 1) Μειώθηκε σημαντικά ο χρόνος που απαιτούνταν για τις έρευνες και οι γενικότερες προσπάθειες που λάμβαναν χώρα.
- 2) Ελαχιστοποιηθήκαν οι διαφορές σε σχέση με τα λογιστικά πρότυπα που εντοπίζονταν σε ορισμένες χώρες.
- 3) Έγινε μια πιο ορθή κατανόηση των οικονομικών εκθέσεων των διακρατικών και πολυεθνικών εταιρειών
- 4) Επίσης η εκμετάλλευση της δυνατότητας, απο μέρους των μεγάλων εταιρειών να παρουσιάσουν τις οικονομικές εκθέσεις σύμφωνα με τις δίκες τους προδιαγραφές έγινε πλέον σημαντικά δύσκολή λόγω των ενιαίων προτύπων τα οποία έπρεπε να ακολουθηθούν.

---

<sup>57</sup> “Towards an International Accounting Profession,” CA Magazine (June 1974), p.38,

Σε συνέχεια των ερευνών που χρηματοδοτούνταν απο τις μεγάλες οργανώσεις σχετικά με διεύρυνση των θεμελιωδών αρχών της λογιστικής, παρατηρήθηκε το φαινόμενο και άλλων μικρότερων συγκριτικά οργανώσεων να επενδύουν σε αυτές τις έρευνες. Το ενδιαφέρον για τις βασικές αρχές των οικονομικών εκθέσεων υπήρξε έντονη σε παγκόσμια βάση. Οι στόχοι που είχαν τεθεί αποτελούσαν την βάση για την ανάπτυξη των βασικών λογιστικών θεωριών και βοήθησαν στο να εκτιμηθούν καλύτερα εναλλακτικές θεωρίες και πρακτικές.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods, Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro-Economy* (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1964).

---

## 9<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Συμπεράσματα

---

Η λογιστική είναι η επιστήμη της καταγραφής, συγκέντρωσης και ανάλυσης των δεδομένων που αφορούν τη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων. Απο τα αρχαία χρόνια η λογιστική αποτελούσε ένα εργαλείο στα χέρια των ανθρώπων το οποίο αξιοποιήθηκε εκτενώς καθιστώντας το απαραίτητο καθημερινό τρόπο ζωής. Το βέβαιο είναι ότι χρησίμευε κυρίως στις καθημερινές συναλλαγές των ανθρώπων η οποία στη συνέχεια εξελίχθηκε μαζί με την εξέλιξη του εμπορίου. Πολλοί αρχαίοι λαοί ανέπτυξαν ο καθένας με τον δικό του τρόπο τη λογιστική, συμβάλλοντας ανελλιπώς στη γενικότερη ανάπτυξη και διάδοση της λογιστικής έννοιας, τόσο στο θεωρητικό αλλά και στο πρακτικό κομμάτι. Με την ανακάλυψη της τυπογραφίας καθίστατε πλέον σαφές πως η προσπαθεία χρόνων των καινοτόμων Ιταλών της Αναγέννησης (14ος-16ος αιώνας) να διαδώσουν το έργο τους που αφορούσε τη λογιστική και συγκεκριμένα τη διπλογραφική μέθοδο αποκτά πλέον οστά. Αυτό αποτέλεσε επανάσταση για τη εποχή και η εξάπλωση της είναι ραγαία. Η συνέχεια είναι ευοίωνη και ο ρόλος της λογιστικής γίνεται πιο απαραίτητος απο ποτέ στη καθημερινή ζωή των ανθρώπων. Η Βιομηχανική Επανάσταση και οι οικονομικές μεταβολές τις οποίες προκάλεσε ενισχύουν περαιτέρω την ανάγκη για πλήρη αξιοποίηση της λογιστικής η οποία μέχρι τον 20ο αιώνα δε θεωρείται ακόμα επιστήμη. Πλέον μπορεί με σιγουριά να ειπωθεί πως η ανάπτυξη της λογιστικής έχει φτάσει σε τέτοια επίπεδα που μπορεί να υπερκαλύψει τις ολοένα και αυξανόμενες ανάγκες που δημιουργούνται σε καθημερινή βάση απο τις δραστηριότητες των ανθρώπων.

## Βιβλιογραφία

Α.Κανελοπούλου. «Σύγχρονες οικονομικές σκέψεις των αρχαίων Ελλήνων».1996

Εγκυκλοπαίδεια, «Επιστήμη & Ζωή» Έκδοσεις Χατζηακώβου Α.Ε

Ή. Παναγιώτης. «Ιστορία των διεθνών σχέσεων και της στρατηγικής - Β' Εξάμηνο Διδάσκοντες: Καθηγητής Παναγιώτης Ήφαιστος / Καθηγητής Αθανάσιος Πλατιάς». Σημειώσεις μαθήματος. Πανεπιστήμιο Πειραιώς. Ανακτήθηκε στις 8-11-2010.

Θ.Μπάλη. «Απαρχές Λογιστικής και Ελέγχου στους προϊστορικούς χώρους Εγγύς Ανατολής και Ελλάδος», Αθήνα, 1978.

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

A C. Littleton, Accounting Evolution to 1900 ( New York: American Institute Publishing Co., Inc., 933 ), p. 49

A. Hamilton Church, The Proper Distribution of Expense Burden (New York: Engineering Magazine Co., 1921).

Adolf A. Berle, Jr. and Gardiner C. Means, The Modern Corporation and Private Property (New York: Macmillan Co., 1933), p.10.

AIA, Audits of Corporate Accounts, 1933. Reprinted in G. O. May, Twenty-Five Years of Accounting Responsibility, 1911-1936 ( New York: AIA, 1936), pp. 119-20.

American Institute of Accountants, Fiftieth Anniversary Celebration, 1937,.

Alvin R. Jennings, "Present - Day Challenges in Financial Reporting," Journal of Accountancy (January 1958), pp.28-34.

Committee on Accounting for Corporate Social Performance, "Second Progress Report," Management Accounting (September 1974).

David and Patt Alexander "Το εκπληκτικό Εγχειρίδιο της Βίβλου" , Εκδόσεις Πέργαμος, Αθήνα 1993, σελ.671.

Dan Troop Smith and J. Keith Butters, Taxable and Business income (New York: National Bureau of Economic Research, Inc., 1949 ), "Historical Foreword" by George O. May, p. xix

E. Carter και M. W. Stolper. "Elam: surveys of political history and archaeology" University of California Press, 1984, p. 4

Edward Peragallo, Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping ( New York: American Institute Publishing C., Inc., 1938), p. 54.

Earl A. Saliers, Principles of Deprecation ( New York: Road Press Co., 1915 ), pp. 134-73.

Eugen Schmalenbach, *Dynamic Accounting* (London: Gee & Co., 1959), p. 17.

For Example, see *A Search for Fairness in Financial Reporting to the Public*, selected addresses by Leonard Spacek ( Chicago: Arthur Andersen & Co., 1969).

George O. May, “Accounting and the accountant in the Administration of Income Taxation,” *Columbia Law Review*, vol. 47 ( April 1947 ), p. 379.

Harrold Pollins, “Aspects of Railway Accounting before 1868,” in Littleton and Yamey, *studies in the History*, p. 332.

H. C. Edey and Prot Panitpakdi, “British Company Accounting and the Law, 1844 – 1900,” in Littleton and Yamey, *Studies in the History*, p.356.

Henry Rand Hatfield, *Modern Accounting* (New York: D. Appleton & Co., 1909), and *Accounting, Its Principles and Problems*.

Howard W. Wright, “FASB-CASB-Similarities and Differences,” *Financial Executive* ( September 1973), p.37.

*Ibid.*, p. 96.

*Ibid.*, p. 97.

In 1957 the name was changed to the American Institute of Certified Public Accountants.

J.C. Wright, "A Survey of Evidence for Feasting in Mycenaean Society", στο: J.C. Wright (επιμ.), *The Mycenaean Feast*, Princeton 2004, σ. 14· B. Feuer, "Being Mycenaean: A View from the Periphery", *American Journal of Archaeology* 115, 2011, σ. 510.

J. Rhoads Foster and Bernard S. Rodey, *Public Utility Accounting* ( Englewood Cliffs, N, J., Prentice – Hall, Inc., 1951), p. 26.

J. M. B. Hoxsey, “Accounting for Investors,” *Journal of Accountancy*, vol. 50 (October 1930), pp. 251-84.

John B. Canning, *The Economics of Accountancy* (New York: Ronald Press Co., 1929).

John W. Kenley and George J. Staubus, “Objectives and Concepts of Financial Statements,” *Accounting Research Study No.3* (Melbourne: Accountancy Research Foundation, 1972).

*New York Stock Exchange Fast Book*, 1959, p.38.

Pierre Montet “Η καθημερινή ζωή στην Αρχαία Αίγυπτο”. Εκδόσεις Παπαδήμα.

Perry Mason, *Principles of Public – Utility Depreciation*, American Accounting Association Monograph No. 1 (AAA, 1937).

Perks, R. W. (1993). *Accounting and Society*. London: Chapman & Hall. p. 16. ISBN 0-412-47330-5.

Raymond de Roover, “The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Mediaval Merchants:”, in *Studies in the History of Accounting* , ed. A. C. Littleton and B. S. Yamey ( Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc.,1956), p.115.

“Report to Council of the Special Committee on Research Program,” *Journal of Accountancy*, vol. 106 (December 1958), p. 62.

Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods, Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro-Economy* (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1964).

This, however, has been denied by the executive secretary of the CASB, See Arthur Schoenhaut, “CASB-Past, Present, and Future,” *Financial Executive* (September 1973), p.32.

“Towards an International Accounting Profession,” *CA Magazine* (June 1974), p.38.

“Uniform Accounting” also appeared in June 1919 issue of *Journal of Accountancy*, pp. 401-33 and in *Canadian Chartered Accountant*, July, pp. 5-33.

*Verification of Financial Statements, rev., A Method of Procedure* submitted by the Federal Reserve Board for the Consideration of Bankers, Merchants, manufacturers, Auditors, and Accountants

(Washington, D.C.: Government Printing Office, 1929), p. v. See also *Journal of Accountancy*, May, pp. 321-54

Witt Bowden, Michael Kaprovich, and Abbott P. Usher, *An Economic History of Europe Since 1750* (New York: American Book Co., 1937), p.36.

Wilmer L. Green, *History and Survey of Accountancy* (New York: Standard Text Press, 1930), p, 91.

William Z. Ripley, *Railroads, Finance and Organization* (New York: Longmans, Green & Co., 1915).

William Z. Ripley, “Stop, Look, Listen!” *Atlantic Monthly* (September 1926), included in *Main Street and Wall Street* (Boston: Little, Brown & Co., 1927).

W.Simpson-W.Hallo.’’The ancient Near East’’ N York, 1971

(<http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C116/172/1193,4347/> 22/01/2017)

(<http://www.interbooks.gr/pdf/003-101/003-101ch2.pdf> σελ.26-28)

(<http://antikleidi.wordpress.com> 22/01/2017)