

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Τακτικού Καθηγητού τῆς Οικονομικῆς τῶν Ἑκμεταλλεύσεων καὶ
Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς ἐν τῇ Ἀνωτάτῃ Βιομηχανικῇ Σχολῇ

ΜΑΘΗΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΤΕΥΧΟΣ Α΄.

ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡ. ΒΙΒΛ.	73992
ΣΟΦΡ.	
Τ.	
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	



00173992

ΕΚΔΟΤΗΣ : ΒΙΚΤΩΡ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ — ΦΕΙΔΙΟΥ 18 — ΑΘΗΝΑΙ

1 9 6 4

1914

1915

1916

1917

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΝΩΤΑΤΗΣ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΣΧΟΛΗΣ
ΑΔΕ: Αριθ. 10008/1
Χρονολογία 3/4/64

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ν Π Ρ Ω Τ Ο Ν

ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ ΚΑΙ ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

§ 1

ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΩΣ ΜΕΣΟΥ

ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΕΝ ΤΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙ

Είναι γνωστόν ότι ή Γενική Λογιστική ασχολείται μέ α) τήν παρακολούθησιν τῶν μετά τῶν τρίτων συναλλαγῶν β) τόν προσδιορισμόν τῶν τελικῶν ἀποτελεσμάτων γ) τόν προσδιορισμόν τῆς περιουσιακῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐν τῶν τριῶν τούτων ἐπιδιώξεων τήν μέν πρώτην ἐπιτυγχάνει γ ε ν ι κ ῶ ς, ἀνεξαρτήτως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς ἣν ἐφαρμόζεται. Τήν προσέγγισιν τῆς δευτέρας καί τρίτης ἐπιδιώξεως ἐπιτυγχάνει π λ η μ ε λ ῶ ς κατά τήν ἐφαρμογήν της εἰς τήν βιομηχανικήν ἐπιχείρησιν λόγφ ἑλλείψεως ἐπακριβῶν στοιχείων διά τήν ἀποτίμησιν τῶν κατά τό τέλος τῆς χρήσεως μενόντων προϊόντων συνεπεῖα μή ὑπάρξεως κοστολογικῶν στοιχείων.

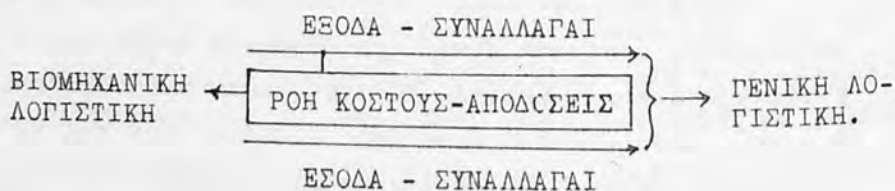
Οὕτω ἡ γενικὴ λογιστικὴ ἐνδιαφέρεται διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἐξόδων γενικῶς ἢ κατὰ λειτουργίαν, μὴ ἀσχολουμένη μὲ τὴν ἐντὸς τῆς ἐκμεταλλεύσεως λαμβάνουσαν χώραν ροῆν τῶν ἐξόδων καὶ τὴν πραγματοποιήσιν κατεργασιῶν καὶ μετασχηματισμῶν, ἀπόρροια τῶν ὁποίων εἶναι ὁ σχηματισμὸς τοῦ κόστους γενικῶς καὶ εἰδικώτερον τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς.

Ἐάν ἡ ἐπιχειρήσις παράγῃ ἓν προϊόν καὶ ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ἐτηρήθησαν λ/σμοὶ τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους, εἶναι ἐφικτὸς ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους παραγωγῆς ἐτησίως μὲν, ἐάν δὲν τηρεῖται διαρκῆς ἀπογραφή, περιοδικῶς δὲ ἐάν ἡ κίνησις τῶν ἀποθεμάτων παρακολουθεῖται τούλαχιστον ποσοτικῶς.

Ἐάν ἡ ἐπιχειρήσις παράγῃ περισσότερα τοῦ ἑνὸς προϊόντα, τὰ κατὰ λειτουργίαν ὁμαδοποιημένα ἔξοδα ὁ ἐν ἀ π ο δ ε δ ο υ ν τὸ κατὰ προϊόν κόστος καὶ συνεπῶς ἡ ἀποτίμησις τέλους χρήσεως θὰ στηριχθῇ κατ'ἀνάγκην εἰς ἐξωλογιστικὰ στοιχεῖα τὰ ὁποῖα ἀσφαλῶς ἔχουν ὁδοὺν αὐθαιρεσίας. Πράγματι ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τὸ ἐκ Δρχ. 6.240.000 ποσὸν ἐξόδων παραγωγῆς ἀφορᾷ δύο προϊόντα, ἐφ'ὅσον ὁ κατὰ προϊόν προσδιορισμὸς τῶν ἐξόδων δὲν ἐγένετο βάσει πραγματικῶν στοιχείων, θὰ λάβῃ ἀναγκαστικῶς χώραν βάσει ὑπολογιστικῶν τοιούτων, τὰ ὁποῖα ὅπωςδήποτε εἰς τινα βαθμὸν θ'ἀπέχουν τῶν πραγματικῶν, τοῦθ'ὅπερ κατ'ἀντιστοιχείαν θὰ ἐπηρεάσῃ τὸ ὕψος τῶν ἀποτελεσμάτων, τὴν ἀξίαν τῶν ἀποθεμάτων καὶ κατ'ἀκολουθίαν τὸν προσδιορισμὸν τῆς ἀκριβοῦς περιουσιακῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἄλλα καὶ ἐὰν ἀκόμη δεχθῶμεν ὅτι τὰ προκύπτοντα ἐντεῦθεν σφάλματα εἶναι περιωρισμένα διότι π.χ. ἡ ἐπιχειρήσεις τηρεῖ ἀκριβῆς ἐξωλογιστικὸν κοστολόγιον, ὁ ἀπλοῦς προσδιορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τῆς περιουσιακῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, συνιστᾷ π ε ν ι χ ρ ἄ ν συμβολὴν εἰς τὴν ἐπίλυσιν προβλημάτων τῆς διοικήσεως ἦτοι: τῆς λήψεως τῶν κατὰ περίπτωσιν ἀποφάσεων καὶ τοῦ προγραμματισμοῦ γενικῶς, τοῦ ἐλέγχου, τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐξόδων καὶ τοῦ καταλογισμοῦ τῶν εὐθυνῶν. Τὰ στοιχεῖα ταῦτα ἐξασφαλιζόμενα διὰ τῆς συστηματικῆς παρακολούθησεως τῶν ἐξόδων κατὰ λειτούργειαν καὶ ὑπολειτούργειαν, κατὰ προϊόν, κατὰ κατεργασίαν καὶ κατὰ ὑπεύθυνον, καὶ ἐπεξεργαζόμενα διὰ τῆς ἐνδεικνυομένης κατὰ περίπτωσιν τεχνικῆς, συνιστοῦν ἀποτελεσματικὴν συμβολὴν εἰς τὴν ἄσκησιν τοῦ ἔργου τῆς Διοικήσεως.

Τὰ στοιχεῖα ταῦτα παρέχονται ὑπὸ τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἢ ὁποῖα ἀσχολεῖται, κατ' ἀντίθεσιν πρὸς τὴν γενικὴν ἢς τό κέντρον βάρους εἶναι ἡ παρακολούθησις τῶν μετὰ τῶν τρίτων συναλλαγῶν καὶ ὁ προσδιορισμὸς τοῦ συνόλου τῶν ἐξόδων, μὲ τὴν παρακολούθησιν τῆς ἐντὸς τῆς ἐκμεταλλεύσεως ροῆς τῶν ἐξόδων καὶ τῶν ἀποδόσεων. Σχηματικῶς ἡ δραστηριότης ἐκαστοῦ τῶν κλάδων τούτων δύναται ν' ἀποδοῖ ἢ ὡς ἐξῆς:



Διάγραμμα υπ' αριθ. 1.

Διαστολής Γενικής καὶ Βιομηχ. Λογιστικής

Παράδειγμα

A: Αποθέματα έναρξεως χρήσεως.

✓	Πρώτη ύλη Υ μ.	10.000	πρὸς	100	Δρχ.	1.000.000.-
	Προϊόν Π μ	2.000	"	400	"	800.000.-
✓	Καύσιμα Κ μ	20.000	"	5	"	100.000.-

B: Πραγματοποιηθέντα κατά τήν χρήσιν ἔξοδα ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τήν σφαῖραν δραστηριότητος.

Παραγωγή Διάθεσις Διορίσεις

α. Ἀγοραὶ

✓	Πρώτη ὕλη Υ μ	20.000	πρὸς	85		1.700.000
	Καύσιμα Κ μ	80.000	"	5		400.000
✓	Υλικά διάφορα					300.000

β. Ἀμοιβὰὶ Προσωπικοῦ

		2.500.000	200.000	300.000	
--	--	-----------	---------	---------	--

γ. Ἀμοιβὰὶ Ὑπηρεσιῶν τρίτων

		140.000	100.000		
--	--	---------	---------	--	--

δ. Ἀποσβέσεις

		500.000	100.000	25.000	
--	--	---------	---------	--------	--

ε. Ἀσφάλιστρα

		150.000	50.000		
--	--	---------	--------	--	--

στ. Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα

		450.000			
--	--	---------	--	--	--

ζ. Ἐξοδα Διάφορα

		100.000	50.000	75.000	
--	--	---------	--------	--------	--

Σύνολα

		6.240.000	500.000	400.000	
--	--	-----------	---------	---------	--

Γ: Αποθέματα τέλους χρήσεως

✓ Πρώτη ύλη Υ μ	5.000	πρός	90	Δρχ.	450.000
Προϊόν Π μ	3.000	"	382 ⁽¹⁾	"	1.146.000
✓ Καύσιμα Κ μ	10.000	"	5	"	50.000

Δ: Πωλήσεις προϊόντος Π μ. 17.000 προς 500 Δρ. 8.500.000.-

Συμφώνως προς τὰ ὡς ἄνω δεδομένα, διά τόν προσδιορισμόν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς χρήσεως πρέπει:

- Νά προσδιορισθῇ τὸ κόστος τῶν κατὰ τὴν χρῆσιν παραχθέντων προϊόντων, ὥστε νά προκύψουν στοιχεῖα ἀποτιμήσεως τοῦ κατὰ τὸ τέλος τῆς χρήσεως ἀποθέματος.
- νά προσδιορισθῇ τὸ κόστος τῶν πωληθέντων προς ἐξεύρεσιν τοῦ μικτοῦ κέρδους.

Μετά τὴν διενέργειαν τῶν σχετικῶν ἐγγραφῶν θά ἀπορρεύσουν οἱ κάτωθι ὀριστικοὶ προσδιορισμοί.

Α: Κόστος παραγωγῆς.-

Πρῶται Ὑλαι μ	25.000	πρός	90	Δρχ.	2.250.000.-
Καύσιμα μ	90.000	"	5	"	450.000.-
Ὑλικά διάφορα				"	300.000.-
Ἀμοιβαί Ἑρωσσωπικοῦ				"	2.500.000.-
Ἀμοιβαί ὑπηρεσιῶν τρίτων				"	140.000.-
Ἀποσβέσεις				"	500.000.-
Ἀσφάλιστρα				"	150.000.-
Ἡλ. Ρεῦμα				"	450.000.-
Ἐξοδα Διάφορα				"	100.000.-
Ἀξία παραγωγῆς μ	18.000	πρός	380	"	6.840.000.-

(1) Τιμὴ βασιζομένη εἰς τόν ὑπό στοιχεῖον Β' προσδιορισμόν.

Β: Κόστος ἀποθέματος τέλους χρήσεως προϊόντος Π.			
Υπόλοιπον ἐνάρξεως	μ 2.000	πρὸς 400 Δρχ.	800.000
Κόστος παραγωγῆς	<u>μ 18.000</u>	" 380 "	<u>6.840.000</u>
Σύνολον	μ 20.000	" 382 ⁽¹⁾ "	7.640.000

Γ: Προσδιορισμὸς μικτοῦ Κέρδους

Πωλήσεις	μ.17.000	πρὸς 500	Δρχ. 8.500.000
Κόστος παραγωγῆς Πωληθέντων	μ 17,000	πρὸς 382	" <u>6.494.000</u>
Μικτόν κέρδος			" 2.006.000

Δ: Ἀποτελέσματα χρήσεως

Μικτόν κέρδος			" 2.006.000
" Εξοδα διαθέσεως	Δρχ. 500.000		
" Εξοδα Διοικήσεως	" 400.000		" <u>900.000</u>
Καθαρόν κέρδος		Δρχ. 1.106.000.-	

κατά τὴν μέθοδον τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου.

ξ 2.

ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΣΑ ΤΟΥ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ὁ Β.Λ. συνιστᾷ σύνολον γνώσεων αἰτίνες συμβάλλουν εἰς τὴν ἐπίλυσιν τῶν δυναμένων νὰ ἔχουν ἀριθμητικὴν ἐκδήλωσιν προβλημάτων τῆς διοικήσεως τῆς β.ἐ.αί ἐν αὐτῷ περιλαμβανόμεναι γνώσεις, ἐξαντλοῦν τὴν τεχνικὴν τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς καὶ τῶν προϋπολογισμῶν καὶ ἐπεκτείνονται εἰς τ'ἀπαραίτητα τμήματα τῆς τεχνικῆς τῆς λειτουργικῆς ἐρεῦνης καὶ στατιστικῆς ἀναλύσεως, διὰ τὴν ἀντιμετώπισιν τῶν προβλημάτων ἐκείνων τοῦ προγραμματισμοῦ καὶ τῆς λήψεως τῶν ἀποφάσεων γενικώτερον, διὰ τὰ ὅποια ἡ ἀπλῆ κοστολογικὴ ἀνάλυσις δέν ἀρκεῖ. Εἰδικώτερον τὰ ὑπὸ τοῦ Β.Λ. χρησιμοποιούμενα μέσα εἶναι τὰ ἐξῆς:

1. Ἡ Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ ἢ

λογιστική τοῦ κόστους ἢ Ἀναλυτική λογιστική τῆς Ἐκμεταλλεύσεως. Αὕτη συνιστᾷ ἔξειδικευμένην τεχνικὴν πρὸς ἐπίτευξιν, διὰ τοῦ διγραφικοῦ συστήματος ἔγγραφῶν, τοῦ κόστους βιομηχανικοῦ προϊόντος ἢ ὑπηρεσίας συμφάνως πρὸς ὠρισμένον σχῆμα . λειτουργικῆς κατατάξεως" (1). Διὰ τῆς β. λογιστικῆς, ἐφ' ὅσον αὕτη ἐντάσσεται ἐν τῷ εὐρυτέρῳ κύκλῳ τοῦ Β.Λ. ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους καὶ ἡ ἐξασφάλισις τῶν διαρθρωτικῶν αὐτοῦ δεδομένων, κατὰ τρόπον διευκολύοντα τοὺς διὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων ὑπὸ τῆς Διοικησεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἐνδεικνυομένων ὑπολογισμῶν. Ἡ Βιομηχανικὴ λογιστικὴ λόγῳ τοῦ πλήθους καὶ τῆς σημασίας

- (1) LANG-MC FARLAND - SCHIFF. Ἐνθ' ἄν. σ. 3,4. Κατὰ πολὺ στενοτέρα εἶναι ἡ περὶ βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἀντίληψις ἐν Γαλλίᾳ. Οὕτω κατὰ τὸν C. BRUNET. *Technique de la Comptabilité analytique d'Exploitation*. Paris σ. 6. αὕτη "εἶναι τὸ μέρος τῆς λογιστικῆς τὸ ὁποῖον καταχωρεῖ τὰς κινήσεις τῶν ἀξιῶν εἰς τὸ ἐσωτερικὸν τῆς Ἐκμεταλλεύσεως, παρακολουθεῖ τὰς λεπτομερείας τῶν ἀποθεμάτων, κατανέμει καὶ κατατάσσει τὰ ἔξοδα διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους, προσδιορίζει τ' ἀποτελέσματα κατὰ χρονικὰ διαστήματα συντομώτερα τῆς χρήσεως, διακρίνουσα τὰ κέρδη καὶ τὰς ζημίας αἱ ὁποῖαι ἀναφέρονται εἰς ἐκάστην τῶν δραστηριοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως (δηλαδὴ κατὰ προϊόν κατὰ τμήμα κλπ". Ὑπὸ τῶν ἀμερικανῶν σ/φῶν ἰδιαιτέρως τονίζεται ὅτι ἡ κοστολογικὴ ἐπεξεργασία καλύπτει τὰς ἀνάγκας τῆς Διοικήσεως, Ἰδε σχετικῶς N. BEOFORD ἐν DICKEY Ἐνθ' ἄν. σ. 1,1. Ἡ Β.Λ. εἶναι ἐξειδικευμένη τεχνικὴ, ἡ δὲ λογιστικὴ ἔγγραφὴ εἶναι ἀπλῶς τὸ τελευταῖον στάδιον αὐτῆς καὶ συνεπῶς κακῶς παρασύρει εἰς τὴν μετὰ τῆς γενικῆς τοιαύτης σύγχυσιν. Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην ἴδε MAIZ-CYRRY - FRANK *Cost Accounting* . Ἐνθ' ἄν. σ. 4. Διεπιστώθη ὅτι ἡ Β.Λ. εἶναι χρήσιμος καὶ εἰς ἄλλα πεδία π.χ. δύναται νὰ χρησιμοποιηθῇ ἀποτελεσματικῶς εἰς καταστάματα προμηθείας παντὶς εἴδους, Τραπεζας, μεταφορὰς δι' αὐτοκινήτων κ.λ.π. Ἡ Β.Λ. ἔχει γενικωτέραν σημασίαν δίδουσαν εἰς αὐτὴν ἀπέραντον πεδίον χρησιμότη-

τῶν ὑπ' αὐτῆς παρεχομένων στοιχείων καλύπτει μέγα μέρος τοῦ Β.Λ. (1).

2. Ὁ Ὑπολογισμὸς ἀφ' ἑνὸς μὲν ὡς ἐφαρμογή τῆς κλασικῆς οικονομικῆς ἀναλύσεως, ἀφ' ἑτέρου δὲ ὡς ἐφαρμογή τῆς τεχνικῆς τῆς λειτουργικῆς ἐρεύνης διά τὴν ἐπιλογήν τῆς πλέον ἀποτελεσματικῆς, ἐπὶ περισσοτέρων διαζευκτικῶς προσφερομένων, ὁδοῦ ἐνεργείας (2), καὶ τέλος ὡς ἐφαρμογή στατιστικῶν μεθόδων ἀναλύσεως, ὡς τοῦ συσχετισμοῦ τῶν ἐξόδων πρὸς τὴν ἀπασχόλησιν κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ, εὐθειῶν τάσεως κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν πωλήσεων κλπ.

3. Ὁ Προγραμματισμὸς ὡς τεχνικὴ θέσσεως ἀντικειμενικῶν σκοπῶν, εἰς ὅλους τοὺς τομεῖς τῆς δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, καὶ προσδιορισμὸς τῶν πρὸς ἐπίτευξιν αὐτῶν μέσων. Ὁ Προγραμματισμὸς καίτοι προϊόν τοῦ ὑπολογισμοῦ ἀναφέρεται ἰδιαιτέρως διὰ νὰ ὑπογραμμισθῇ ἡ ἔννοια τοῦ περιὰδικοῦ τοιοῦτου π.χ. ἐτησίου, ὅστις ἀπορρέει ἐκ σειρᾶς διὰ διαφόρων μέσων ἐκτιμῆσεων καὶ συσχετισμῶν, συνιστῶν οὕτω ὀργανικὸν σύνολον.

τος πλὴν τῆς σημαντικῆς αὐτῆς συμβολῆς εἰς τὴν Βιομηχανίαν T. LANG. MC FARLAND-SCHIFF 'Ενθ' ἀν. σ. 6. Ἐπιτυχῶς συνεπῶς οἱ Γάλλοι μετέβαλλον τὴν ὀνομασίαν αὐτῆς εἰς Ἀναλυτικὴν λογιστικὴν τῆς Ἐκμεταλλεύσεως - O. LESOURNE. "Ενθ' ἀν. σ. 239 ἐπ. σχολιάζων τὴν χωλότητα τῆς συμβολῆς τῆς Β.Λ. εἰς τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων, εἶναι προφανές ὅτι εὗρίσκεται μακρὰν τῶν ἀπὸ 15ετίας ἐξελλίξεων τοῦ κλάδου.

- (1) Δύο ἐκ τῶν συνθηκῶν τοῦ Β.Λ. ὁ προσδιορισμὸς δηλαδὴ τοῦ κόστους καὶ ὁ ἔλεγχος τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἱκανοποιοῦνται ἀπολύτως διὰ τῆς βιομηχαν. Λογ/κῆς.
- (2) Ἀδυστηρὰν κριτικὴν τῆς ἀποτελεσματικότητος τοῦ Λ.Ε. ἀσκει ὁ R. TANNENBAUM ἐν Journal of Business of University of Chicago Ἰανουάριος 1950.

4. Ὁ Προϋπολογισμός ὅστις ἐπιδί-
 ώκει τὴν εἰς χρῆμα ἐκδήλωσιν τοῦ Προγραμματισμοῦ, ἐν
 συνδυασμῷ μὲ τὴν θέσιν κριτηρίων ἐλέγχου τῆς ἀποτελε-
 σματικότητος τῆς ὅλης λειτουργικῆς συγκροτήσεως τῆς
 Ἐκμεταλλεύσεως.

5. Στατιστικῆ ταξινόμησις ἀπάντων τῶν
 ἐνδιαφερόντων δεδομένων κόστους, ἐσόδων, ἀπασχολήσεως
 καὶ λοιπῶν στοιχείων τῆς συντελεσθεύσεως δράσεως.-

Ἡ εὐρύτης τῶν χρησιμοποιουμένων ὑπὸ τοῦ Β.Λ. μέ-
 σων συντελεῖ ὥστε οὗτος νὰ στέρεϊται ἐπιστημολογικῆς ἐ-
 νότητος⁽¹⁾, τοῦθ' ὅπερ παρατηρεῖται εἰς τὴν ὅλην Διοικη-
 τικὴν. Ἀντιθέτως ἡ ἐνότης ἡ χαρακτηρίζουσα ἀφ' ἐνός μὲν
 τὸν σκοπὸν, ἀφ' ἐτέρου δὲ τὸ ὑλικὸν δι' οὗ ὁ Βιομηχανικός
 λογισμὸς, οἰκοδομεῖ, καθιστᾷ αὐτόν ἐξειδικευμένην ἐ-
 πιστημονικὴν τεχνικὴν συγκεν-
 τρώσεως, κατατάξεως καὶ ἐπεξε-
 ργασίας τῶν οἰκονομικῶν δε-
 δομένων καὶ δυνατοτήτων τῆς
 ἐκμεταλλεύσεως, ἐπί σκοπῷ ἐπι-
 στημονικῆς διοικησεως αὐτῆς.

Σχηματικῶς τὸ περιεχόμενον καὶ τὰ μέσα τοῦ Β.Λ.
 θὰ ἠδύναντο ν' ἀποδοθοῦν διὰ τοῦ κάτωθι δραγράμματος.
 (σελ. 12),

(1) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ. Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 22.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 2
Περιεχομένου καὶ τῶν μέσων τοῦ Β.Λ.

ξ 3.

ΟΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι αντικειμενικοί σκοποί του Β.Λ. δύναται νά καθορισθῶν ὡς ἑξῆς:

1. Ὁ Προσδιορισμός τῶν αποτελεσμάτων, περιλαμβανομένης καὶ τῆς ἀποτιμῆσεως τῆς ἀπογραφῆς.
2. Ὁ Ἐλεγχος τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς Ἐπιμεταλλεύσεως.
3. Ἡ λήψις τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων καὶ ὁ ἐν γένει Σχεδιασμός τῆς δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ὁ πρῶτος καὶ δεῦτερος ἐκ τῶν ἄνω σκοπῶν καλύπτεται ὑπὸ τοῦ περιεχομένου τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς καὶ δῆ, ὁ μὲν πρῶτος διὰ τῆς λειτουργίας τοῦ πραγματικοῦ κό-

στους ό δέ δεύτερος διά τής λειτουργίας του προτύπου καί εύρύτερον διά του Προϋπολογιστικοῦ έλέγχου.

Ό Τρίτος ικανοποιεῖται άφ'ένός μέν, έκ τών δεδομένων τής πολλαπλής άγκαλύσεως του κόστους καί τών συγκρίσεων τών υπό διαφόρους έκδοχάς μεγεθών αυτού πρός τό αντίστοιχον άποτέλεσμα, άφ'έτέρου δέ έκ τής λειτουργικής έρεύνης όπου ή συμβολή αυτής είναι πλέον τελεσφόρος διά τήν λήψιν τών έπιχειρηματικών αποφάσεων⁽¹⁾.

Έπί έναστου τών ως άνω σκοπών παρατηρητέα τά ακόλουθα:

α. Προσδιορισμός τών αποτελεσμάτων καί ή άποτίμησις τής άπογραφής.

Ό έν έπικεφαλίδι σκοπός, τυγχάνει έκ τών κλασικών τής λογιστικής, καί ιδιωτικοοικονομικώς έξυπηρετεῖ εις τήν έκτίμησιν τής άποδοτικότητας τής έπιχειρήσεως καθ'ώρισμένην χρονικήν περίοδον ως καί εις τόν προσδιορισμόν τής περιουσιακής θέσεως αυτής.

Τόσον ο προσδιορισμός τών αποτελεσμάτων, όσον καί ή στάθμισις τής περιουσιακής θέσεως τής έπιχειρήσεως, ως είναι έκ τών γενικών άρχών γνωστόν, έπηρεάζει βασικάς γραμμάς τής πολιτικής τής έπιχειρήσεως.

Ή διαπίστωσις τών αποτελεσμάτων καί ο προσδιορισμός, διά τής άποτιμήσεως τής άπογραφής, τής περιουσιακής θέσεως, προϋποθέτουν λογιστικήν δια-

(1) Οί σκοποί του Β.Α. ως τοποθετοῦνται άνωτέρω διαφέρουν μέ τους υπό τών LANG- FARLAND - SCHIFF. "Ενθ' άν. σ.6 καθοριζομένων διά τήν Λογιστικήν του κόστους μόνον εις τόν τομέα τών έπιχειρηματικών αποφάσεων όπου οί έν λόγῳ συγγραφείς, μή λαμβάνοντες υπ'όψιν τήν λειτουργικήν έρευναν περιορίζονται εις τήν έξαρσιν τής συμβολής επί του σημείου τούτου,μόνον τών κοστολογικών δεδομένων.

πίστωσιν τοῦ πραγματικοῦ κόστους.

Ὁ προσδιορισμός τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐξ ἐπόψεως ἐπιχειρήσεως, χρησιμεύει ὁμοῦ μετ' ἄλλων στοιχείων πρὸς:

- α. Κατάρτισιν τοῦ Προϋπολογισμοῦ.
- β. Καθορισμόν τῶν τιμῶν πωλήσεως ⁽¹⁾.

Ἐξ ἄλλου τὸ πραγματικὸν κόστος ἀποτελεῖ τὸ συγκρινόμενον στοιχεῖον, μετὰ τοῦ προκαθορισμένου τοιοῦτου πρὸς διαπίστωσιν ἀποκλίσεων ⁽²⁾.

Ἡ διαπίστωσις τοῦ πραγματικοῦ κόστους πλὴν τῆς ὡς ἄνω ἰδιωτικοοικονομικῆς τῆς σημασίας, ἔχει ἐντεταμένην κοινωνικοοικονομικὴν χρησιμότητα καὶ ὅη ⁽³⁾:

α. Ἐπηρεάζει εἰς τὴν ἄσκησιν τῆς οἰκονομικῆς Πολιτικῆς τοῦ κράτους ἀσκουμένην διὰ τῆς λήψεως Δασμολογικῶν μέτρων, προτιμήσεων εἰς δανειοδοτήσεις ὀρισμένων κλάδων ἢ καὶ μεμονωμένων ἐπιχειρήσεων.

β. Συνιστᾷ οὐσιῶδες στοιχεῖον ἐκτελέσεως τῆς ἀγορανομικῆς πολιτικῆς καὶ κυρίως κατὰ τὸν προσδιορισμόν ἀνωτάτων τιμῶν πωλήσεων καὶ τὸν ὑπὸ τῆς ὑπ' ἀριθ. 128. Ἀγοραν. Διατάξεως προβλεπόμενον ἀπολογιστικὸν ἔλεγχον.

γ. Ἀποτελεῖ τὸ θεμέλιον διὰ τὴν ἐπιβολὴν τῆς κατὰ περίπτωσιν φορολογίας.

(1) Ἐν Ἀμερικῇ δὲν δέχονται ὅτι τὸ πραγματικὸν κόστος ἐπηρεάζει τὸν καθορισμόν τῶν τιμῶν πωλήσεως. Οὕτω οἱ LANG - MC FARLAND - SCHIFF ἔνθ' ἀν. σ. 6 δὲν συνδέουν τὸν προσδιορισμόν τοῦ πραγματικοῦ κόστους μετὰ τὰς τιμὰς πωλήσεως.

(2) Αἱ ἀποκλίσεις ἔχουν κυρίως σημασίαν ἐφ' ὅσον ἐξάγονται ἐκ τῆς συγκρίσεως τοῦ πραγματικοῦ, πρὸς τὸ πρότυπον κόστος.

(3) Περὶ τῶν σκοπῶν τῆς κοστολογήσεως γενικῶς ἴδε ἐν ἐκτάσει ἐν Μ.Ν. ΤΣΙΜΑΡΑ. Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Δογιστικὴ Ἀθῆναι 1949 σ. 18 ἐπ.

Λόγω τῆς ὡς ἄνω εὐρυτέρας σημασίας τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ὁ προσδιορισμὸς αὐτοῦ εὐρίσκεται εἰς τὸ κέντρον τοῦ ἐνδιαφέροντος τῶν γενικῶν Εὐρωπαϊκῶν λογιστικῶν Σχεδίων⁽¹⁾.

Ἐκ πλευρᾶς ἐνδιαφέροντος διὰ τὴν Διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ πραγματικὸν κόστος, ἐφ' ὅσον δέν συνιστᾷ στοιχεῖον συγκρίσεως μετὰ τοῦ προκαθωρισμένου καὶ κυρίως τοῦ προτύπου, κρίνεται ὅτι ἔχει πολὺ περιορισμένην σημασίαν⁽²⁾.

Τέλος ἄς σημειωθῇ ἀπὸ τοῦδε, ὅτι ἡ ἔννοια τοῦ πραγματικοῦ κόστους δέν εἶναι ἀπόλυτος ἀλλ' ἀπλῶς περιοριστική τῶν μεγαλυτέρας ἐκτάσεως ἐκτιμήσεων αἱ ὁποῖαι λαμβάνουν χώραν κατὰ τὸν προσδιορισμὸν ἐτέρων εἰδῶν κόστους.

β. Ὁ Ἔλεγχος τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως

Ὁ ἔλεγχος τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως περιλαμβάνει τὴν ἐφαρμογὴν τῶν σχεδίων τῆς Διοικήσεως κατὰ τὴν ἐκτέλεσιν. Κατὰ τὰ σχέδια πᾶντα ὁ προκαθωρισμένος σκοπὸς ὁ ἀναφερόμενος εἰς τὴν ποιότητα, ποσότητα καὶ χρόνον θά πρέπει νὰ ἐπιτευχθῇ μὲ τὴν μικροτέραν δυνατὴν ἀνάλωσιν ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν. Τοιαῦτα σχέδια περιλαμβάνουν, κατὰ στάσιν ὑλικῶν, ὁδηγίας, πρότυπα ἐκτελέ-

(1) ΤΟ ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ Ἐνθ' ἀν.σ. 41.

(2) Ὁ WILLIAMS, ἐν N.A.A. Bulletin Vol. 39 παρατηρεῖ ἀνακριβῶς κατὰ τὴν γνώμην μας, ὅτι ὁ προσδιορισμὸς τοῦ πραγματικοῦ κόστους οὐδέν ἐπιφέρει εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν. Λέγομεν ἀνακριβῶς διότι ἄνευ στοιχείων πραγματικοῦ κόστους θά ἦτο ἀδύνατος ἡ ἐπακριβὴς κατάρτισις προκαθωρισμένου κόστους, τὸ ὁποῖον ὄντος ἔχει διὰ τὴν Διοίκησιν μεγαλυτέραν τῆς τοῦ πραγματικοῦ σημασίαν.

σεως, αντίστοιχον έποπτελαν, όρια κόστους έπί στοιχείων και πράξεων, μελέτας, ένδιαμέσους αναφοράς και αποφάσεις βασιζομένας έπί τοιούτων αναφορών.⁽¹⁾

Αί διαφοραί μεταξύ τών διά τών σχεδίων καθωρισμένων και τών πραγματικών έξόδων κατά λειτουργίαν, διαπιστοϋνται αναλυτικώς και συνιστοϋν στοιχεΐα καταλογισμού τών εύθυνών.

Ή κυρία βάση τοϋ έλέγχου είναι ό προϋπολογισμός όταν οϋτος περιλαμβάνει τά στοιχεΐα τών έξόδων κατά τάς αρχάς τής τεχνικής τοϋ προτύπου κόστους προσδιωρισμένα. Ό Προϋπολογισμός έπιστημονικώς κατηρτισμένος συνοδευόμενος και από τάς αναγκαίας οδηγίας, σχέδια, τεχνικά πρότυπα κ.λ.π. αποδίδει πώς ή έπιχειρήσις έπιθυμεί τήν έκτέλεσιν και τί έχει καθορίσει ως όριον νά δαπανηθή πρός έπίτευξιν τών τεθέντων ύπ' αϋτής σκοπών, συνεπώς άποτελεΐ τό σταθερόν στοιχείον, τό μέτρον κρίσεως πρός τό όποϊον τά πραγματικά αποτελέσματα θά συγκριθοϋν. Ή τεχνική αϋτη τών συγκρίσεων έπί σκοπώ έλέγχου τοϋ Σχεδίου άποκαλεΐται "Προϋπολογιστικός έλεγχος".-

Ό προϋπολογιστικός έλεγχος άσκειΐται εις ότι άφορά τά έξοδα διά τοϋ προτύπου κόστους, τό όποϊον δέν είναι τίποτε άλλο παρά έπιμελώς προκαθορισθέν πρότυπον κόστος έκφράζον τό ποσόν τών αναγκαιών έξόδων, διά τήν έπίτευξιν αναλυτικώς τών σκοπών τοϋ Σχεδίου, εις τρόπον ώστε πᾶσα διαφορά τών πραγματικών έξόδων έναντι τών προτύπων νά συνιστᾶ άποτελέσμα, κέρδος δηλαδή ή ζημίαν.⁽²⁾

(1) E. KOHLER Dictionary for Accountants N.Y. 1957 έν R. Dickey ένθ' άν. I, 3.

(2) Περὶ τής άκριβοϋς έννοίας τών 'Αποκλίσεων' ίδε έν έκτάσει Δ.ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, Τό πρότυπον Κόστος 'Αθήναι 1958 Κεφάλαιον IV.

Ὁ ἔλεγχος διακρίνεται εἰς ἐπανορθωτικόν καί προληπτικόν. Ὁ πρῶτος λαμβάνει χώραν διὰ τῶν ὡς ἄνω συγκρίσεων, αἵτινες χρησιμεύουν οὐ μόνον πρὸς καταλογισμόν εὐθυνῶν ἀλλὰ ταυτοχρόνως δίδουν τὴν ἔνδειξιν πρὸς ἄσκησιν προληπτικοῦ ἐλέγχου εἰς τὴν λειτουργικὴν ἐκείνην μονάδα, εἰς ἣν διεπιστώθη ἀρνητικὴ ἀπόκλισις.

Ἡ σύγχρονος τάσις τοῦ ἐλέγχου εἶναι νά καθίσταται οὗτος προληπτικός, ἥτοι νά προλαμβάνονται αἱ ἀποκλίσεις. Τὸ πρότυπον κόστος ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν ὀργάνωσιν τῆς διαπιστώσεως τῶν ἀποκλίσεων καθ' ὠρισμένην τεχνικὴν, ὡς αἱ αἰτήσεις ὑλικῶν πέραν τῶν προτύπων κ.λ.π., συμβάλλουν εἰς τὴν ἐπίτευξιν προληπτικοῦ ἐλέγχου. Ἐξ ἄλλου ὁ ἔλεγχος σήμερον τείνει εἰς τὸ νά καταστῇ προσωπικός ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι τὰ ἐξ αὐτοῦ ἀποτελέσματα συνδέονται λογιστικῶς πρὸς τοὺς ἀντιστοιχοὺς ὑπευθύνους. Ἡ τοιαύτη ἐξελικτικὴ μορφή τοῦ ἐλέγχου, συνέβαλεν εἰς τὸν ἀντιστοιχόν προσανατολισμόν τῆς λογιστικῆς του κόστους, τὴν διαμόρφωσιν δηλαδή τῆς ἀποκαλουμένης λογιστικῆς τῆς εὐθύνης (1).

γ. Λῆψις ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων καί

Σχεδιασμός.

Ὁ βιομηχανικός λογισμός συνιστᾷ τὸν σπόνδυλον τῆς καθ' αὐτό διοικητικῆς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως, δηλαδή τοῦ Σχεδίου δράσεως αὐτῆς.

(1) Περὶ τῆς λογιστικῆς τῆς εὐθύνης ἴδε ἐν ἐκτάσει Harry Ailman Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting καί John Higgins Responsibility Accounting ἐν Readings in Cost Accounting Budgeting and Control σ. 90-120.

Ὁ Σ χ ε δ ι α σ μ ο ς δύναται νά νοηθῆ κατ'ἀρχήν, ὡς ἐπιλογή τῆς πλέον ἀποτελεσματικῆς λύσεως ἐκ περισσοτέρων δυνατῶν πρὸς ἐπιτεύξιν τῆς ἐνός ἀντικειμενικοῦ σκοποῦ, ἐν συνεχείᾳ δὲ π ρ ο σ δ ι ο ρ ι σ μ ο ς ἀντικειμενικῶν σκοπῶν, εἰς ὅλας τὰς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὑποδιαίρεσεις αὐτῶν, διὰ μίαν περίοδον ὠρισμένην καλύπτουσαν συνήθως πλήρη χρῆσιν.

Κατὰ τὴν πρώτην φάσιν τοῦ Σχεδιασμοῦ, τοῦ τῆς ἐκλογῆς δηλαδὴ τῆς πλέον συμφερούσης λύσεως, λαμβάνει χώραν μίᾳ κατὰ περίπτωσιν σύγκρισις θυσιῶν πρὸς τὸ ἀποτέλεσμα καὶ προκρίνεται ἡ λύσις, ἡ ὅποια παρέχει τὴν ἔνδειξιν τοῦ μεγαλειτέρου κέρδους.

Ἡ ἐπιδιωκομένη σύγκρισις δύναται νά στηριχθῆ ἐπὶ προσδιορισμῶν θυσιῶν - ἀποτελέσματος κατὰ δύο μεθόδους ἐπιτυγχανομένων καὶ δῆ:

1. Διὰ τοῦ ἀπλοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ κόστους μέ χρῆσιν στοιχειώδους μαθηματικῆς ἀναλύσεως καὶ προσδιορισμοῦ τῶν ἐσόδων διὰ τῆς τεχνικῆς τοῦ προῦπολογισμοῦ πωλήσεων, ἥτις ἐπικουρεῖται ὑπὸ τῆς στατιστικῆς ⁽¹⁾.

Ἐξ ἑξῆς ἐπιχειρηματικὰ ἀποφάσεις ⁽²⁾:

Καθορισμὸς τιμῶν πωλήσεων

Ἄγορά ἢ κατασκευὴ

Ἔκτασις τῆς διαδικασίας

Ἐπιλογή συνθέσεως παραγωγῆς.

Ἐγκατάληψις παλαιῶν προϊόντων.

(1) Ἴδε σχετικῶς Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Τὸ πρότυπον Κόστος ἐνθ' ἀν. σ. 356 ἐπ.

(2) R. DICKEY. Ἐνθ' ἀν. 18, 32.

Ἐπιλογή γεωγραφικῶν περιοχῶν πωλήσεων.

Ἐπιλογή ὁδῶν διοχετεύσεως.

Υἱοθέτησις παραγωγῆς νέων προϊόντων.

Συνέχισις ἐργασιῶν ἐπὶ ζημιά.

Διὰ τὴν ἐξασφάλισιν λογιστικῶν στοιχείων, τὰ ὁποῖα νὰ ἐπιτρέπουν καὶ νὰ διευκολύνουν τὴν ἐποικοδόμησιν κοστολογικῶν λογισμῶν, διὰ τὴν ἐπιλογὴν τῆς πλεον συμφερούσης λύσεως ἐπὶ διαζευκτικῶς τιθεμένων κατὰ τὴν λήψιν ἀποφάσεων, ἡ ὀργάνωσις τῶν λ/σμῶν πρέπει νὰ καταστή ἰδιόμορφος ἐν σχέσει πρὸς τὴν παραδεδεγμένην διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους, τὰς ἀρχὰς δὲ τῆς ὀργανώσεως ταύτης παρέχει ὁ ἐπ' ἐσχάτων σημειούμενος προσανατολισμὸς τῆς Λογιστικῆς τοῦ κόστους ὅστις συνιστᾷ τὴν ἀποκαλουμένην **Λ ο γ ι σ τ ι κ ῆ ν τῆς Δ ι ο ι κ ῆ σ ε ω ς** (Managerial Accounting) περὶ ἧς ἡ Committee on Management 1958 τῆς American Accounting Association ἔδωσε τὸν ἐξῆς ὀρισμὸν⁽¹⁾.

"Λογιστικὴ τῆς Διοικήσεως εἶναι ἡ ἐφαρμογὴ καταλλήλου τεχνικῆς καὶ ἀρχῶν ἐπεξεργασίας τῶν ἱστορικῶν καὶ ἐσχεδιασμένων οἰκονομικῶν δεδομένων μιᾶς ἐπιχειρήσεως, πρὸς ὑποβοήθησιν τῆς Διοικήσεως αὐτῆς διὰ τὴν θέσιν σαφῶν ἀντικειμενικῶν σκοπῶν ἢ πρὸς ἐξαγωγήν μιᾶς ὀρθολογικῆς ἀποφάσεως διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν σκοπῶν αὐτῶν. Ἡ Λογιστικὴ τῆς Διοικήσεως περιλαμβάνει τὰ μέσα καὶ τὰς ἀναγκαίας ἀρχὰς διὰ τὸν ἀποφασίζόμενον Σχεδιασμὸν, δι' ἐκλογὴν μεταξὺ διαζευκτικῶν ἐπιχειρηματικῶν πράξεων καὶ δι' ἔλεγχον τῆς ἐκτιμήσεως καὶ ἐρμηνείας τῆς ἐκτελέσεως".

(1) R.DICKY "Ενθ' ἄν. 1, 5.

Ὁ Σχεδιασμός καί ὁ δὴ ὁ περιοδικός τοιοῦτος ἐκδηλοῦται διὰ σειρᾶς προϋπολογισμῶν ἀκολουθούντων τὴν λειτουργικὴν διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως καί ἑνός γενικοῦ προϋπολογισμοῦ, ὅστις ἀποδίδει συνθετικῶς τὰς εἰς χρῆμα ἐκδηλώσεις ὁλοκλήρου τοῦ Σχεδίου ὁράσεως καί τῶν ἐξ αὐτοῦ ἀναμενομένων ἀποτελεσμάτων.

Βασικόν στοιχεῖον τῶν προϋπολογισμῶν εἶναι τὸ προκαθωρισμένον κόστος, τὸ ὁποῖον ἂν μὲν ἔχει τεθῆ ὡς Προϋπολογιστικόν συνιστᾷ τὸν ἀναγκαῖον προσανατολισμόν τῆς διοικήσεως, ἐπὶ τῶν ἀπαιτηθησομένων θυσιῶν διὰ τὴν ἐκτέλεσιν τοῦ προγράμματος, ἐάν δέ ἔχει τεθῆ ὡς πρότυπον ἀποτελεῖ σαφῆ ὁροθέτησιν τῶν ἀπαιτούμενων ἐξόδων, διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῶν γενικῶν καί ἐπὶ μέρους σκοπῶν, ἢ ὑπέρβασις τῶν ὁρίων σημαίνει ζημίαν καί γεννᾷ διὰ τοὺς φορεῖς τῆς ἐκτελεστικῆς ἐξουσίας εὐθύνας.

Εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις ὁ προκαθορισμός τοῦ κόστους, εἴτε δηλαδὴ ἀπλῶς ὡς προϋπολογιστικόν εἴτε ὡς πρότυπον, ἐπηρεάζει ἀποφασιστικῶς τὸν καθορισμόν τῶν τιμῶν πωλήσεως.

Τὰ κυριαρχοῦντα ὅθεν στοιχεῖα διὰ τὴν ἐπίτευξιν τοῦ δευτέρου τούτου σκοποῦ, τῆς ὑποβοηθήσεως δηλαδὴ τῆς Διοικήσεως εἰς τὸν σχεδιασμόν εἶναι:

Ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους, οἱ κοστολογικοὶ ὑπολογισμοί καί ὁ ἐκ τούτων ἀπορρέων προκαθορισμός τοῦ κόστους ὅστις συμπερασματικῶς συμβάλλει:

- Εἰς τὴν ἐκλογήν τῶν πλέον ἀποτελεσματικῶν λύσεων κατὰ τὴν λῆψιν τῶν ἀποφάσεων.
- Εἰς τὸν καθορισμόν τῶν τιμῶν πωλήσεως.
- Εἰς τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ.

2. Διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς τεχνικῆς τῆς λειτουργικῆς ἐρεῦνης, ἥτις δύναται νὰ καλύψῃ τό σύνολον τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων καθ' ὅσον αὐταὶ ἀφοροῦν ἐπιλογὴν, μιᾶς ἐκ περισσοτέρων, τῆς πλέον τελεσφόρου, ὁδῶν ἐνεργείας.

Εἰδικώτερον διὰ τῆς Λ.Ε. παρέχονται λύσεις ἐπὶ προβλημάτων διοικήσεως τῶν κάτωθι μορφῶν (1).

α. Ρυθμίσεως τῶν ἀποθεμάτων, προσδιορισμοῦ δηλαδὴ ποσοτικῶς καὶ χρονικῶς τῆς ἀγοραστίας ἢ παρακτίας ποσότητος πρώτων ὑλῶν καὶ προϊόντων.

β. Ἐπιλογῆς ὁδοῦ ἐνεργείας διὰ τὴν πλέον ἀποτελεσματικὴν ἀπόδοσιν τῶν διατιθεμένων δραστηριοτήτων καὶ μέσων τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἥτοι ὑπόδειξις λύσεων τῶν προβλημάτων συνθέσεως, τῆς παραγωγῆς, ἐξασφαλίσεως τῆς ἀνωτάτης δυνατῆς ἀπασχολήσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ, καθορισμοῦ παραγωγικῆς δυναμικότητος ἐγκαταστάσεων, τόπου ἰδρύσεως νέων ἐγκαταστάσεων, συστήματος μεταφορῶν πρώτων ὑλῶν καὶ προϊόντων κλπ.

γ. Καθορισμὸν τοῦ ἐλαχίστου χρόνου ἀναμονῆς τοῦ ἐξοπλισμοῦ ὅταν εἶναι ἀδύνατος ὁ συγχρονισμὸς τῆς ροῆς τῆς ἐργασίας μὲ τὴν πλήρη ἀπασχόλησιν τοῦ ἐξοπλισμοῦ.

δ. Ἀντικαταστάσεως καὶ συντηρήσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ.

ε. Λήψεως ἀποφάσεων εἰς περιπτώσεις καθ' ἃς αὐταὶ ἐπηρεάζονται ἐκ τῶν ἀποφάσεων ἐτέρων συναγωνιστριῶν ἐπιχειρήσεων.

στ. Σύνθετα ἐκ τῶν ὡς ἄνω προβλήματα.

Διὰ τῆς ἐκτεταμένης ταύτης ἀκτῖνος ἐνεργείας της, ἡ ΛΕ ἀφ' ἑνὸς μὲν συμβάλλει εἰς τὴν ἀντιμετώπισιν ὅλων

(1) R. DICKEY. Ἐνθ' ἄν. 19, 43 ἐπ.

τῶν προβλημάτων καὶ ἐκεῖνων δηλαδὴ τὰ ὁποῖα διὰ τῆς κλασικῆς οἰκονομικῆς ἀναλύσεως δὲν ἀντιμετωπίζονται, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐπὶ τῶν ἰδίων τούτων προβλημάτων τῶν δυναμένων ν' ἀντιμετωπισθοῦν διὰ τῆς μαθηματικῆς ἐπεξεργασίας τῶν κοστολογικῶν δεδομένων καὶ τῶν ἐσόδων, δίδει διαφόρους λύσεις λόγῳ τῆς ὑπ' αὐτῆς ἀκολουθομένης μεθοδολογίας.

Πράγματι ἡ Λ.Ε. κατὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ προβλήματος, προβλέπει ἀναθεώρησιν τῶν βασικῶν παραδοχῶν τῶν σχετικῶν μέτῃν θέσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅσον ἀφορᾷ τὸ ὑπ' αὐτῆς ἀσκόδουμενον marketing τὸν μετασχηματισμὸν καὶ ὀργάνωσιν τῆς παραγωγῆς, τὸν βαθμὸν τῆς τόλμης τῆς ἡγεσίας αὐτῆς, τὴν ἔκτασιν τῶν κινδύνων καὶ τῶν χαρακτηρισμῶν τῆς καταστάσεως, ὥστε νὰ καταστῇ δυνατὴ ἡ γενικὴ μέθοδος τῆς ἀναλύσεως. Ἐν συνεχείᾳ λαμβάνει χώραν, ἡ κατασκευὴ καὶ ἀποτίμησις τοῦ προτύπου καὶ ἡ κατάταξις τῶν διαζευκτικῶν λύσεων. Τέλος ἀκολουθεῖ ἡ φάσις τῆς κρίσεως καθ' ἣν ἐκτιθενται τὰ ἐπὶ ἐκάστης διαζευκτικῆς ὁδοῦ δράσεως προκύψαντα στοιχεῖα⁽¹⁾.

Γενικῶς ἡ Λ.Ε. στηρίζεται εἰς τὴν ἐνημέρωσιν ἐπὶ ὑπάρξεως διαφορῶν ὁδῶν ἐνεργείας ἐπὶ συγκεκριμένου προβλήματος, καὶ τὸν προσδιορισμὸν τῆς συμπεριφορᾶς ἐκάστης βάσει προτύπου, τοῦ ὁποῦ τὰ μεγέθη ἔχουν καθορισθῆ διὰ τῶν ἐν τῇ μεθόδῳ χρησιμοποιουμένων βασικῶν βαρομέτρων⁽²⁾.

Ἡ σειρά τῶν ὑπὸ τῆς Λ.Ε. ἐκτιμήσεων καὶ ἀξιῶν μελλουσῶν ἐξελέξεων, βάσει μαθηματικῆς ἀναλύσεως προσφόρων

(1) M. SCHIFF ἐν Controller Vol.24.

(2) JOHNSON The Application Research to Industry ἐν Dickey 1948.

στοιχείων, προσδίδει εἰς τὰ συμπεράσματα αὐτῆς μίαν χρησιμότητα σ χ ε τ ι κ ῆ ν. Οὕτω δὲν εἶναι πάντοτε βέβαιον, ὅτι ὁ χρόνος τῆς συλλογῆς τῶν ἀπαιτουμένων διὰ τὸν προσδιορισμὸν καὶ τὴν λύσιν τοῦ προβλήματος στοιχείων, ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἐπιβαλλομένην ἐκ τῶν πραγμάτων ταχύτητα ἀποφάσεων ἐν τῇ ἐπιχειρηματικῇ ζωῇ, ἐπιτρέπει τὴν χρησιμοποίησιν τῆς Λ.Ε. δι' ἐπιχειρηματικὰς ἀποφάσεις τρεχούσης φύσεως ἐξ ὧν δηλαδὴ ν' ἀναμένονται ἄμεσα ἀποτελέσματα. Ἀντιθέτως ὅμως ὅταν οἱ παράγοντες εἶναι πολυσύνθετοι καὶ ἡ στάθμισις μελλοντικῶν ἐξελέξεων δυσχερῆς καὶ ἀμφίβολουσ, ἡ Λ.Ε. εἶναι ἐν πολῦτιμον στοιχεῖον συγκεκριμενοποιήσεως τῶν ἀποτελεσμάτων διαφόρων ἐκδοχῶν τρόπων ἐνεργείας.

Προκύπτει ὅθεν ὅτι ἀμφότεραι αἱ τεχνικαὶ ὑπολογισμοῦ, τόσοι δηλαδὴ ἡ κλασσικὴ, βάσει τῶν ἀναλυτικῶν στοιχείων τοῦ κόστους καὶ τῶν ἐσόδων ὅσον καὶ τῆς λειτουργικῆς ἐρεῦνης χρησιμοποιοῦνται συνεργαζόμεναι εἰς τὴν ὑπόδειξιν λύσεων ἐπὶ προβλημάτων τῆς Διοικήσεως καὶ ἰδίως ἐπὶ τῶν διαχειριστικῶν ὁδῶν ἐνεργείας ⁽¹⁾.

§ 4.

Ἡ ὀχρητικότης τῶν ἀρχῶν τοῦ Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ.

Ἐξετέθη ἐν τῇ προηγουμένη παραγράφῳ ὅτι τὸ κόστος χρησιμεύει διὰ τὴν ἐπίτευξιν τριῶν βασικῶν σκοπῶν. Τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων, τῆς ὑποβοηθήσεως τῆς Διοικήσεως εἰς τὸν Σχεδιασμὸν καὶ τοῦ ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

(1) Κατὰ τὸν BEDFORD ἐν DICKEY ἔνθ' ἀν. 1,6 ἡ ΛΕ εἶναι συμπληρωματικὴ τῆς κλασσικῆς ἀναλύσεως μέθοδος ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.

Ἐάν ἀπομονώσωμεν ἕκαστον τῶν ὡς ἄνω σκοπῶν καὶ ἀντιμετωπίσωμεν τὰς κατὰ περιπτώσιν ἀνάγκας καὶ ἀκολουθητέας μεθόδους πρὸς ἐπίτευξιν αὐτῶν, θὰ εὐρεθῶμεν πρὸ μιᾶς διαφορᾶς ἀπαιτήσεων καὶ μέσων.

Οὕτω ὁ πρῶτος σκοπὸς ἱκανοποιεῖται διὰ τοῦ κατὰ τὸ δυνατόν ἀκριβέστερον προσδιορισμοῦ τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Ὁ ἐπακριβῆς ποσοτικὸς καθορισμὸς τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, ἡ καλὴ ἐφαρμογὴ τῶν περὶ ἀποτιμήσεως ἀρχῶν καὶ ὁ βάσει ὑγιῶν κριτηρίων μερισμὸς τῶν ἐμμέσων ἐξόδων κατὰ προῖόν, ἐξασφαλίζει βασικῶς τὸν ἐπιδιωκόμενον καθορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους. - Ἡ δημιουργία λ/σμῶν θέσεων κόστους, ἀντιστοίχων πρὸς τὰς διαδικασίας τῆς παραγωγῆς ἢ τῆς διαθέσεως δέν εἶναι ἀπαραίτητος, ἀρκεῖ ἡ ὑπαρξίς στοιχείων συγκεντρώσεως τῶν κατὰ προῖόν ἐξόδων.

Ἀντιθέτως ὁ δεῦτερος σκοπὸς, εἰς ὃτι ἀφορᾷ τὴν ἐπιλογὴν μεταξύ διαζευκτικῶν λύσεων κατὰ τὸν σχεδιασμὸν καὶ τὴν ἐκτέλεσιν, ἱκανοποιεῖται διὰ τῆς ἐξασφαλίσεως ἀναλυτικῶν δεδομένων ἀναφερομένων ὅσον εἰς τὴν σταδιακὴν διαμόρφωσιν τοῦ κόστους, ὅσον καὶ εἰς τὴν φύσιν αὐτοῦ ἐκ πλευρᾶς μεταβλητότητος.

Οὕτω ὁ GOETZ⁽¹⁾ ὑποδεικνύει τὰς κάτωθι ἀρχὰς ὡς ἀπαραίτητως ἀκολουθητέας κατὰ τὴν λογιστικὴν κοστολόγη-

(1) B. GOETZ Management Planning and Control N.Y. 1949 ἐν R. DICKEY ἔνθ. ἀν. 7, 23. Ὁ J. LESOURNE ἔνθ. ἀν. σ. 239 ἐπ. ἀσχεῖ ὀριμεῖαν κριτικὴν ἐπὶ τῆς ἀκολουθοῦσας μεθοδολογίας λ/σμῶν καὶ μερισμῶν ὑπὸ τῆς Λογιστικῆς κατὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους. Πολλὰ κίς ἐπάγεται "πρέπει ν' ἀπαρνηθῆται τις τὴν χρῆσιν ὑπαρχόντων ἀριθμῶν ἢ νὰ ἐπεξεργάζεται αὐτοὺς ἐκ νέου" "ὁ οἰκονομολόγος κυριαρχούμενος ὑπὸ τῆς ἐπιθυμίας νὰ ἀσχοληθῇ μὲ δυνατὰς λύσεις δέν ἔχει νὰ λύσῃ ζητήματα ἐπιμερισμοῦ τῶν ἐξόδων".

σιν διά νά δύναται νά χρησιμοποιηθοῦν τά λογιστικά δεδομένα πρὸς λήψιν ἀποφάσεων:

1. Νά μὴ ἀναμιγνύωνται ἀνομοιογενῆ ἐκ πλευρᾶς μεταβλητότητος ἔξοδα εἰς τοὺς λογαριασμούς (ἤτοι νά ἐξασφαλίσθῃ λογιστικὸς διαχωρισμὸς τῶν σταθερῶν καὶ τῶν μεταβλητῶν ἐξόδων).

2. Νά μὴ καταμερίζωνται τά ὁμοιογενῆ στοιχεῖα.

3. Νά μὴ συγχέωνται ἔσοδα ἢ στοιχεῖα ἐξόδων διαφόρων τμημάτων, κέντρων κόστους ἢ κατεργασιῶν, ἐκτός ἐάν προκύπτουν ὡς διακεκριμένα ποσοτικά στοιχεῖα τῆς εἰς ἢ ἀνήκουν λειτουργίας (π.χ. ὁ μισθὸς τοῦ ἐργοδηγοῦ νά μὴ καταμερίζεται εἰς τά κέντρα κόστους ἀλλὰ νά παραμένῃ ὡς κόστος τοῦ τμήματος κλπ.).

Αἱ ἀνωτέρω ἀρχαί, καὶ εἰδικώτερον ἢ πρώτη καὶ ἡ δευτέρα, εἶναι ἐκ διαμέτρου ἀντίθετοι τῶν ἐπιβαλλομένων νὰ τηρηθοῦν πρὸς ἱκανοποίησιν τοῦ πρώτου σκοποῦ⁽¹⁾.

Τέλος ἡ ἐπιδίωξις τοῦ τρίτου σκοποῦ, ἐπιτυχάνεται δι' ἐπιμελοῦς καταρτίσεως ἐνὸς προκαθορισμένου κόστους μὲ εὐρέα ποσοτικά ὑπόβαθρα, ἀντιστοίχου πρὸς τὴν λειτουργικὴν διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ συνδεδεμένου εἰς ὅλα αὐτοῦ τά μέρη μὲ τοὺς διὰ τὴν τήρησιν αὐτοῦ ὑπευθύνους ἐκτελεστάς.

Συμπερασματικῶς, ἐπὶ τοῦ πρώτου σκοποῦ τοῦ Β.Λ. χρησιμοποιοῦνται κλασικὰ λογιστικὰ κριτήρια, ἐπὶ τοῦ δευτέρου ἡ τεχνικὴ τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου καὶ ἐπὶ τοῦ τρίτου στοιχεῖα ὑπολογιστικά.

(1) Ἀλλὰ καὶ ἡ ἀντιμετώπισις τῶν προβλημάτων τοῦ περιοδικοῦ Σχεδιασμοῦ δὲν στηρίζεται ἀπολύτως εἰς τά αὐτὰ κοστολογικὰ δεδομένα, οἷα ἀπαιτοῦνται διὰ τὸν Σχεδιασμόν τῶν ἀποφάσεων.

Ὁ διαφορισμὸς οὗτος τῶν κριτηρίων προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους, ἐκπηγάζων ἐκ τῶν διαφορῶν σκοπῶν διὰ τοὺς ὀποίους τοῦτο χρησιμοποιεῖται, ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἀδυναμίαν διατυπώσεως γενικῶν ἀρχῶν ἰσχυουσῶν ἐπὶ πάσης περιπτώσεως, ἀλλὰ σειρᾶς ἀρχῶν ἐφαρμοζομένων ἐπὶ ἑνὸς ἐκάστου τῶν σκοπῶν τοὺς ὀποίους τὸ κόστος ἐξυπηρετεῖ.-

Ὅπουδῆποτε συνεπῶς ζητοῦνται στοιχεῖα κόστους ταῦτα παρέχονται μετὰ τὴν διασάφησιν τοῦ διὰ ποῖον σκοπὸν πρόκειται νὰ χρησιμοποιηθοῦν.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ν Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο Ν

Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

§ 1.

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1. Ἡ ἐπικρατοῦσα σύγχυσις

Σύγχυσις ἐν τε τῇ ἐπιστήμῃ καὶ τῇ πράξει ἐπικρατεῖ ἐπὶ τῶν ἐννοιῶν, τῶν ἐξόδων καὶ τοῦ κόστους, καὶ τῆς συναφοῦς πρὸς αὐτὰ ὀρολογίας⁽¹⁾.

Ἡ παρατηρουμένη ἐναλλαγὴ κατὰ τὴν χρησιμοποίησιν τῶν ὄρων ὀφείλεται κυρίως εἰς τὴν αἴσθησιν ὅτι αὕτη δέν

(1) Ὁ ὅρος κόστος, ὅπως ὅλοι οἱ ὄροι τρεχούσης χρήσεως, δέν ἔχει μίαν γενικὴν καὶ προσδιορισμένην ἔννοιαν ἢ ἄλλως ἔχει ἔννοιας, ἐκῆστη τῶν ὀροῶν εἶναι συνδεδεμένη μετ' ἰδιαιτέραν χρήσιν. J. LESOUDRE Technique Economique et Gestion Industrielle Paris σ.239. Ἐπὶ τῆς ἐλλείψεως ὁμοιομορφίας εἰς τὴν ὀρολογίαν ἴδε ἐπίσης HAROLD J. WHELDON, Cost Accounting and Costing methods. London σ.8.

παρακωλύει τήν άνεύρεσιν τοῦ ἐπηζητουμένου, τόν προσδιορισμόν δηλαδή καί τήν ἀνάλυσιν τῶν ὑπό ἔρευναν μεγεθῶν. Ἐάν ἐπί παραδείγματι ἐν τῇ ἀναζητήσῃ τοῦ πραγματικοῦ κόστους παραγωγῆς, ὀρθῶς ἔχουν προσδιορισθῆ αἱ σχετικαί θυσίαι οἰκονομικῶν ἀγαθῶν, δέν ἀποδίδεται σημασία ἐάν αὗται χαρακτηρισθοῦν ὡς ἔξοδα, δαπάναι ἢ κόστος τῶν συνιστῶντων αὐτό στοιχείων.

Ἡ ἐννοιολογική ἐν τούτοις ἀποσαφήνισις τῶν σχετικῶν ὀρων α) συμβάλλει εἰς τόν σχηματισμόν ἀκριβοῦς ἀντιλήψεως ἐπί τοῦ περιεχομένου τῶν συνθέσεων, αἱ ὁποῖαι λαμβάνουν χώραν ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει διὰ τῆς συνεχοῦς ροῆς θυσιῶν οἰκονομικῶν ἀγαθῶν καί δημιουργίας ἀξιῶν β) διευκολύνει τήν συνεννόησιν μεταξύ τῶν ἐνῶ ἀφερομένων - θεωρητικῶς ἢ πρακτικῶς - ἐπί τῆς ζωῆς τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.

2. Ἡ ἔννοια τοῦ κόστους

Εἰς τήν ἐπιδιωκομένην ἀποσαφήνισιν, ἡ ὑπόμνησις τοῦ τρόπου δι' οὗ ἀσκεῖται ἡ δραστηριότης τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι νομιζόμεν σκόπιμος.

Ἐποθέσωμεν οὕτω βιομηχανικήν ἐπιχείρησιν ἰδρυομένην μέ κεφάλαιον 10.000.000 ὡς ἐμφαίνεται ἐν τοῦ Ἴσολογισμοῦ ἐνάρξεως αὐτῆς.

Ἴσολογισμός Α (Ἐνάρξεως)

Διαθέσιμα (Χρῆμα) 10.000.000 Ἰδιον Κεφάλαιον 10.000.000

Εὐθύς ἀμέσως, πρὸς ἔναρξιν τῆς δραστηριότητος της, ἡ ἐπιχείρησις, θά προβῇ εἰς τήν ἐξασφάλισιν τῶν ἀπαιτητῶν μέσων, ἐπενδύουσα τά κεφάλαιά της εἰς ἐγκαταστάσεις, πρώτας καί λοιπὰς ὕλας κ.λ.π. Αἱ ἐπενδύσεις αὐ-

ταί δέν εἶναι συνήθως ἀπλαῖ, τό ὀλικόν δηλαδή ὕψος ἐκά-
στης δέν ἀποτελεῖται ἐκ μιᾶς καταβολῆς. Ἡ ἀξία τῶν ἐγκα-
τεστημένων π.χ. μηχανημάτων περιλαμβάνει τήν τιμολογια-
κήν αὐτῶν ἀξίαν καί τās δι' ἐργασίαν καί ὑλικά παροχάς. Τό
αὐτό λεκτέον καί διὰ τās πρώτας ὕλας, ἡ ἀξία αὐτῶν θά πε-
ριλάβῃ πᾶσαν πλὴν τῆς τιμολογιακῆς ἀξίας παροχήν. Ὅταν
ἡ ἐπιχειρήσις προσλαμβάνῃ τόν τεχνίτην ὁ ὁποῖος θά ἐργασθῇ
διὰ τήν ἐγκατάστασιν τῶν μηχανημάτων ἢ προσλαμβάνῃ τόν
ἐργάτην διὰ τήν ἐκφόρτωσιν τῶν πρώτων ὑλῶν ἢ ναυλώνη τό
αὐτοκίνητον διὰ τήν μεταφοράν αὐτῶν, ὑπό ἀναλυτικὴν ἔννοι-
αν ἐ π ε ν δ ὕ ε ι ἀντίστοιχον κεφάλαιον εἰς ὑπηρεσίας
χρησίμους διὰ τό ἔργον τῆς ὑπό τήν ἔννοιαν συνεπῶς ταύ-
την καί ἡ τιμολογιακὴ ἀξία τῶν πρώτων ὑλῶν καί ἡ ἀξία τοῦ
ἡμερομισθοῦ καί τό κόμιστρον ἀποτελοῦν ἐπενδύσεις κεφα-
λαίου εἰς μέσα κατάλληλα διὰ τήν διεξαγωγήν τῆς δραστη-
ριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως μέ μόνην τήν διαφοράν, ὅτι συ-
νήθως ⁽¹⁾ αἱ εἰς ὑπηρεσίας ἐπενδύσεις ἐφ' ὅσον πραγματοποι-
οῦνται χάριν ἀποκτήσεως τῶν ὑλικῶν ἀξιῶν προστίθενται εἰς
τήν βασικὴν ἀξίαν αὐτῶν.

Ὑποθέτοντες ὅτι ἡ ἐν παραδειγματι βιομηχανικὴ ἐπι-
χειρήσις:

- Ἡγόρασε μηχανήματα τ.α.	Δρχ. 2.000.000
- Ἡγόρασε πρώτας ὕλας τ.α.	" 1.000.000
- Κατέβαλλεν δι' ἡμερομισθία	" 200.000
• Ἐγκαταστάσεως Μηχ/των	Δρχ. 180.000
• Ἐκφορτώσεων πρώτων ὑλῶν	" 20.000
- Κατέβαλεν διὰ κόμιστρα	" 100.000
• Μηχανημάτων	" 60.000
• Πρώτων ὑλῶν	" 40.000

(1) Ὑπάρχουν ὁμως καί περιπτώσεις κεφαλαιοποιήσεως τῆς ἀξίας ὑπηρεσιῶν ὡς τῶν παροχῶν δι' ἔξοδα πρώτης ἐγκα-
ταστάσεως, ἐκτεταμένως διαφημίσεις κλπ.

δυνάμεθα νά ἔχωμεν δύο Ἴσολογισμοὺς ἐξ ὧν ὁ εἷς (Β) νά περιλαμβάνῃ τὴν διαδρομὴν τῶν ἐπενδύσεων ἀναλυτικῶς κατ' ἀποκτηθέν στοιχεῖον, ὁ δ' ἕτερος (Γ) τὴν ὀλικὴν ἀξίαν τῶν εἰς ὕλικά ἐπενδύσεων.

Ἴσολογισμὸς Β (Ἀναλυτικὸς κατὰ στοιχεῖον)

Μηχανήματα	2.000.000	" Ἰδ. Κεφάλαιον 10.000.000
Πρῶται Ὑλαι	1.000.000	
Ἔργασια	200.000	
Κόμιστρα	100.000	
Διαθέσιμα	6.700.000	
	<u>10.000.000</u>	<u>10.000.000</u>

Ἴσολογισμὸς Γ (Συγκεντρωτικὸς κατ' ἐπιπτώσιν)

Μηχανήματα	2.240.000	" Ἰδ. Κεφάλαιον 10.000.000
Πρῶται Ὑλαι	1.060.000	
Διαθέσιμα	6.700.000	
	<u>10.000.000</u>	

Μὲ τὴν ἔναρξιν τῆς παραγωγῆς καὶ πρὸ τῆς περατώσεως αὐτῆς ἔστω ὅτι λαμβάνουν χώραν αἱ ἐξῆς πράξεις:

- Ὑποτίμησις τῶν ἐγκαταστάσεων συνεπελά τῆς χρησιμοποιήσεως των Δρχ. 50.000
- Βιομηχανοποιήσις πρώτων Ὑλῶν ἀξίας " 100.000
- Χρησιμοποίησις Ἡλεκτρ. ρεύματος " " 40.000
- Ἀξία χρησιμοποιηθείσης διὰ τὴν παραγωγὴν ἔργασιας. " 210.000
- Ἀγορά καὶ ἄμεσος χρησιμοποιήσις διαφόρων ὑλικῶν. " 50.000

Αἱ δύο πρῶται ἐκ τῶν ὡς ἄνω πράξεων ἐπέφερον μεῶσιν τῶν εἰς τ' ἀντίστοιχα στοιχεῖα ἐπενδύσεων, αἱ δὲ

τρεις τελευταϊαι προσκάλεσαν επενδύσεις εις ρεῦμα, εργασίαν καὶ ὑλικά αἴτινες ταυτοχρόνως ἅμα τῇ δημιουργίᾳ τῶν ἐξηφανίσθησαν μετατραπέϊσαι ὡς καὶ αἱ δύο πρῶται μειώσεις εις θ υ σ ί α ς οἰκονομικῶν ἀγαθῶν πρὸς ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς.

Μέ τὴν περάτωσιν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, αἱ εἰς θυσίας επενδύσεις μεταβάλλονται εις επενδύσεις ἀξιῶν ὥστε ἐάν ὑποθέσῃ τις τὴν παραγωγὴν ἐν τῶν ὡς ἄνω πράξεων ἀνελθοῦσαν εις 50 μονάδας, οἱ διαδοχικοὶ Ἴσολογισμοὶ τελικῆς μορφῆς (κατὰ τὸ Ὑπόδειγμα Γ') θὰ ἔχουν ὡς ἐξῆς:

Ἴσολογισμὸς Δ' (Κατὰ τὴν ἐτέλεσιν τῆς παραγωγῆς)

Μηχανήματα	2.190.000	"Ἴδ. Κεφάλαιον	10.000.000
Πρῶται Ὑλαι	960.000		
Παραγωγὴ	450.000		
Διαθέσιμα	<u>6.400.000</u>		
	<u>10.000.000</u>		<u>10.000.000</u>

Ἴσολογισμὸς Ε' (Μετά τὴν ἀποπεράτωσιν τῆς παραγωγῆς)

Μηχανήματα	2.190.000	"Ἴδιον Κεφάλαιον	10.000.000
Πρῶται Ὑλαι	960.000		
Προϊόντα	450.000		
Διαθέσιμα	<u>6.400.000</u>		
	<u>10.000.000</u>		<u>10.000.000</u>

Ἡ διαδραμοῦσα ἐντὸς τῶν ὡς ἄνω Ἴσολογισμῶν μεταβολὴ τῶν επενδύσεων ἔχει οὕτω:

	<u>Ἀρχικὴ θέ- σις.</u>	<u>Διάμεσος θέσις.</u>	<u>Τελικὴ θέ- σις Α(1)</u>	<u>Τελικὴ θέσις Β'</u>
Μηχανήματα	2.240.000	2.190.000	2.190.000	2.190.000
Πρῶται Ὑλαι	1.060.000	960.000	960.000	960.000
Διαθέσιμα	6.700.000	6.400.000	6.400.000	6.400.000
Πρῶται Ὑλαι Βιομηχανοποι- ηθεῖσαι.		100.000		
'Αποσβέσεις		50.000		
'Εργασία		210.000		
'Ηλ. Ἐνέργεια		40.000		
'Υλικὰ διάφορα		50.000		
Παραγωγή			450.000	
Προϊόντα				450.000
	<u>10.000.000</u>	<u>10.000.000</u>	<u>10.000.000</u>	<u>10.000.000</u>

Ἐκάστη τῶν ὡς ἄνω ὑπὸ ἀναλυτικὴν ἢ συνθετικὴν μορ-
φήν ἐπενδύσεων συνιστᾷ κόστος.

Ἀνακεφαλαιοῦντες τὸ διαμορφωθὲν ἀπ' ἀρχῆς τῆς δρα-
στηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως κόστος κατ' εἶδος ἐπενδύσεως,
σχηματίζομεν τὸν κάτωθι πίνακα.

1. Κόστος Ἐρ- Δρχ. γασίας	410.000	Μετατρέπεν εἰς κόστος (6), (8), (10).
2. Κόστος Με- ταφορῶν	" 100.000	" " " (6) καὶ (10)
3. Κόστος Ἡλ. 'Ενεργείας	" 40.000	" " " (8)
4. Κόστ. Ὑλικῶν	" 50.000	" " " (8)
5. Κόστ. Ἀπο- σβέσεων.	" 50.000	" " " (8)
6. Κόστ. Πρ. Ὑλῶν	" 1.060.000	Προεβλόν ἐξ ἀγορᾶς καὶ ἐκ τοῦ κόστους (1).

(1) Ἀναφερομένην εἰς τὸ σύνολον τῶν διὰ πραγματοποιήσιν πα-
ραγωγῆς ἐπενδύσεων.

- | | | |
|---------------------------|-------------|--|
| 7. Κόστος Πρ. Ύλ. Δρχ. | 100.000 | Μετατραπέν εις κόστος (8) Β/σών. |
| 8. Κόστος π/κῆς Προσπ. | " 450.000 | Προελθόν ἐκ κόστους (1), (3), (4), (5), (7). |
| 9. Κόστος παραγωγῆς | " 450.000 | Προελθόν ἐκ κόστους (8) |
| 10. Κόστος Έγκαταστάσεων. | " 2.240.000 | Προελθόν ἐξ ἀγορᾶς κατὰ 2.000.000 καὶ τοῦ κόστους (1) καὶ (2). |

Έν τοῦ πίνακος ἐξάγεται ὅτι τὸ κόστος ὠρισμένων στοιχείων ἀποτελεῖται ἐκ τῆς ἀντιστοίχου ἐπενδύσεως ὡς π.χ. τὸ (2) καὶ (3) ἐτέρων δέ, διὰ τῆς συμβολῆς τοῦ κόστους περισσοτέρων στοιχείων, ὡς τὸ (6), (8) καὶ (10).

// Γενικεύοντες τὴν προηγηθεῖσαν ἀνάλυσιν δυνάμεθα νὰ ὀρίσωμεν τὸ κόστος ὡς τὸ ἐ π ε ν δ ὕ θ έ ν π ο σ ὄ ν ε ι ς ὑ λ ι κ ᾶ ἀ γ α θ ᾶ καὶ ὑ π η ρ ε σ ι α ς χ ρ ῆ σ ι - μ α δ ι ᾶ τ ῆ ν ἐ π ἶ τ ε υ ξ ι ν ἔ σ ὄ δ ω ν //

Τὸ χαρακτηριστικὸν τοῦ διὰ τῆς ἐπενδύσεως δημιουργουμένου κόστους εἶναι μὲν θυσία, ἢ μὲν παραίτησις (fou - going) ἢ μὲν διάθεσις (release) μέρους τινὸς ἀξίας.

Οὕτω ἡ Committee of Cost Concepts and Standard τῆς American Accounting Association παρατηρεῖ ὅτι: "δι' ἐπιχειρηματικούς σκοπούς, τὸ κόστος εἶναι γενικὸς ὅρος δι' ἔν μετρηθὲν ποσὸν ἀξίας σκοπίμως διατεθέν, διὰ τὴν ἀπόκτησιν ἢ τὴν δημιουργίαν οικονομικῶν πηγῶν ὑλικῶν ἢ ἀϋλων. Κανονικῶς μετᾶται εἰς συνεπαγομένην χρηματικὴν θυσίαν."

Ἡ ἄποψις τῆς θυσίας ἐπὶ τοῦ κόστους στηρίζεται εἰς τὴν ἀβεβαιότητα τῆς μετατροπῆς αὐτοῦ καὶ πάλιν εἰς ἀξίαν καὶ μάλιστα μεγαλειότερου ποσοῦ. (Ἀποτυχία παραγωγῆς, κίνδουνοι ζημιῶν κλπ.).

Τέλος πρὸς πληρεστέραν τῆς ἐννοίας τοῦ ὅρου κατα-

νόσιν παραθέτομεν κατωτέρω τήν ἐν τῇ ξένῃ καὶ παρ' ἡμῖν σχετικὴν διδασκαλίαν.

Ἐν Γαλλίᾳ τὸ κόστος ἀποδίδεται διὰ τοῦ ὅρου *Prix de Revient* ἢ *coût* καὶ ἀκόμη διὰ τοῦ ὅρου *Frais* καὶ *charges*. Κατὰ τήν ἰσχύουσαν ἐν τῇ χώρᾳ ταύτῃ διδασκαλίαν στηριζομένην κυρίως εἰς τὸ λογιστικὸν Σχέδιον, *Prix de Revient* σημαίνει τὸ ποσὸν τὸ ὁποῖον ἐστοίχισε εἰς δοθεῖσαν στιγμὴν καὶ εἰς καθωρισμένην κατάστασιν, ἐν ἀντικείμενον ἢ μὴ παρασχεθεῖσα ὑπηρεσία ἢ μὴ ἀμάς ἀντικειμένων ἢ ὑπηρεσιῶν (1).

Ὁ ὅρος *coût* εἶναι ταυτόσημος πρὸς τὸν ὅρον *prix de Revient* ἀλλὰ χρησιμοποιεῖται ὅταν δέν ἀναφερόμεθα εἰς τὸ τελικὸν στάδιον τῶν ἀντικειμένων ἢ τῶν ὑπηρεσιῶν, ὅποτε χρησιμοποιεῖται ὁ ὅρος *Prix de revient* (2).

Ὁ ὅρος *Frais* σημαίνει τὰ καταβληθέντα ἢ καταβληθσόμενα πρὸς τρίτους ποσὰ εἴτε ἐπὶ ἀντιπαροχῇ ἀγαθῶν, ἐργασιῶν καὶ ὑπηρεσιῶν εἴτε ἄνευ ἀντιπαροχῆς (3). Ὁ ὅρος *Frais* καίτοι ἀπεδόθη εἰς τήν ἑλληνικὴν διὰ τοῦ ὅρου "Ἐξοδα" ὁμοιάζει εἰς ἔννοιαν μὲ τὸν ὅρον κόστος, πράγματι

(1) Τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν πλᾶνον Μετάφρασις ὑπὸ Σ. Βασιλείου Ἀθῆναι σ.123 Εἰρωνικά σελῖα τοῦ ὀρισμοῦ τοῦ *Prix de Revient* τοῦ Γ.Α.Σ. Ἴδε ἐν CHARLES BRUNET *Technique de la Comptabilité Analytique d'Exploitation Paris* σ.21.

(2) CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITE *Plan Comptable général Paris 1957* σ.154.

(3) Τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον ἐνθ' ἀν.σ.90. Τὰ *Frais* κατὰ τοὺς RAPIN et POLY. *Comptabilité Analytique d'Exploitation Paris 1956* σ.49, ἐν I.T.ΧΡΥΣΟΚΕΦΗ Βιομηχανικὸς Λογισμὸς. Ἀθῆναι 1960 σ.47 περιλαμβάνουν τὰς ἐμμέσους Δαπάνας Ἐκμεταλλεύσεως.

δέ υποστηρίζεται ότι εις τήν γαλλικήν μετεφράσθη ἐκ τοῦ γερμανικοῦ ὄρου *Kosten* ὅστις σημαίνει κόστος⁽¹⁾.

Τά *charges* ἀποδιδόμενα εἰς τήν ἑλληνικήν διά τοῦ ὄρου βάρη περιλαμβάνουν *Frais* καί ἀγοράς ἀναφερομένας εἰς τήν ὁμαλήν ἐκμετάλλευσιν, ὡς καί τὰς ἐτησίας ἐπιβαρύνσεις πρὸς προικοδότησιν τῶν διαφόρων ἀσφαλιστικῶν ταμείων τοῦ προσωπικοῦ, πρὸς διενέργειαν ἀποσβέσεων ὡς καί προβλέψεων δι' ὑποτιμήσεις καί κινδύνους⁽²⁾.

Ταυτοσήμως σχεδόν πρὸς τόν ὄρον *Charges* χρησιμοποιεῖται ὁ ὄρος *dépenses* ἀμφότεροι δέ μαρτυροῦν πρόθεσιν ἐκφράσεως οὐχί τοῦ κόστους ἀλλά τῶν ἐξόδων⁽³⁾.

Οὐδεὶς ἐκ τῶν ὡς ἄνω ὄρων μόνος ἀποδίδει τήν ἔννοιαν τοῦ κόστους ὡς περιεγράφη. Οὕτω ὁ ὄρος *Frais* τελικῶς ὡς ἐξάγεται ἐκ τῆς ἀρχιτεκτονικῆς τοῦ Γαλλ. Λογ. Σχέδου, ἀναφέρεται εἰς τὸ κόστος ἐκάστου στοιχείου χρησίμου διὰ τήν παραγωγὴν π.χ. "Ἐξοδα Προσωπικοῦ ἢ "Ἐξοδα ἐπὶ κινήτων ἢ ἀκινήτων.

Ὁ ὄρος *coût* εἶναι πληρέστερος τοῦ ὄρου *Frais* διότι χρησιμοποιεῖται διὰ τὰ ποσά τῶν στοιχείων τῶν ἐξόδων τὰ ὅποια δέν ἀνταποκρίνονται εἰς τὸ τελικόν στάδιον τοῦ προϊόντος. Ὁ ὄρος *coût* φαίνεται σαφῶς ὅτι ἐπιδιδῶκει ν' ἀποδώσῃ ὅτι ὁ ἀγγλικὸς ὄρος *cost*. Τὸ *prix de Revient* εἶναι κόστος ἀλλ' ὡς ἐλέχθη ἀναφέρεται εἰς τὸ τελικόν προϊόν.

(1) Ἴδε σχετικῶς I. T. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ. "Ἐνθ' ἀν. σ. 47.

(2) Τὸ Γαλλικόν Λογιστικόν Σχέδιον "Ἐνθ' ἀν. σ. 90.

(3) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Κόστος, Κωστολόγησις, Β/κὴ Λογιστ. Ἀθῆναι 1949 σ. 12. Ἐν τούτοις ὁ L. CHARDONNET *Comptabilité Analytique d'Exploitation* λέγει ὅτι *dépenses* εἶναι *sorties d'argent*.

Ἡ ἀσάφεια καὶ ὁ χρωματισμός τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους ὁ ἐν τῇ Γαλλικῇ διδασκαλίᾳ παρατηρούμενος, ἐμφανίζεται εἰς τὴν ἀγγλοσαξωνικὴν φιλολογοῦσαν εἰς πολὺ μικρότεραν κλίμακα.

Εἰς τοῦτο συνετέλεσε τὸ ἔργον τῶν ἐπιτροπῶν ὁρολογίας καὶ δὴ ἐν Ἀγγλίᾳ μὲν τῆς ἐπιτροπῆς τῆς Costing Terminology τοῦ Council of the Institute of cost and work Accountants ἐν Ἀμερικῇ δέ, τῆς Committee on Terminology τῆς A.I.C.P.A.

Κατὰ τὴν πρώτην ἐπιτροπὴν, κόστος εἶναι "τὸ ποσοδὸν τῶν ὑφισταμένων ἐξόδων ἐπὶ δοθέντος πράγματος⁽¹⁾" κατὰ δέ τὴν δευτέραν⁽²⁾ "τὸ εἰς χρῆμα μετρώμενον ποσοδὸν τῶν δαπανωμένων μετρητῶν ἢ ἄλλης ἰδιοκτησίας μεταβιβασθείσης ἢ ἐκδοθέντος κεφαλαίου ἢ παρασχεθεισῶν ὑπηρεσιῶν ἢ ἀναληφθεισῶν ὑποχρεώσεων ἐν σχέσει πρὸς ληφθέντα ἢ ληφθησόμενα ἀγαθὰ ἢ ὑπηρεσίας".

Τελειότερος τοῦ ὡς ἄνω ὀρισμοῦ κατὰ τὴν γνώμην μας, εἶναι ὁ ὑπὸ τοῦ Laurence L Vance⁽³⁾ ὅστις οὐσιωδῶς δὲν ἀπομακρύνεται τοῦ ὀρισμοῦ τῆς AICPA κατὰ τὸν ὁποῖον κόστος εἶναι "τὸ ἐπενδύμενον ποσοδὸν πρὸς ἀπόκτησιν προϊόντος ἢ ὑπηρεσίας, ἢ ὅποια ἀναμένεται ὅτι θὰ εἶναι χρήσιμος βραδύτερον εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν διὰ τὴν ἐπίτευξιν ἐσόδων ἐκ πωλήσεων".

(1) HAROLD J. WELDON "Ενθ. ἀγ. σ. 519. Εἰς τὴν σημασίαν τοῦ κόστους ὑπάγεται καὶ ἡ ἐνέργειά τοῦ προσδιορισμοῦ αὐτοῦ. (Τὸ ascertain the cost of a given thing).

(2) ACCOUNTANTS' COST HANDBOOK by Robert Dreckey N.Y. σ. 1, 9.

(3) Theory and Technique of Cost Accounting N.Y. 14

Ἁ ὀρισμός τοῦ LAURENCE L VANCE ὁμοιάζει χωρὶς νὰ συμπλήρη πρὸς τὸν ἡμέτερον. Ἡ διαφορά ἔγκειται εἰς

Συμφώνως πρὸς τὴν παρ' ἡμῶν διδασκαλίαν⁽¹⁾. "Ὡς κόστος νοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν πάσης φύσεως καὶ μορφῆς οἰκονομικῶν θυσιῶν, αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται ὅπως - ὑπὸ δοδεῖσας τεχνικοοικονομικὰς συνθήκας - ἐν προῖδόν ἢ ὑπηρεσία παραχθῆ καὶ προσλάβῃ ὀρισμένην μορφήν ἢ ἰδιότητα ὡς καὶ θέσιν εἰς τὸν χῶρον καὶ χρόνον".

Ὁ ὀρισμὸς οὗτος ὁμοιάζων πρὸς τὸν τοῦ prix de Revient τῆς Γαλλικῆς διδασκαλίας προσαρμόζεται κυρίως ἐπὶ τοῦ κόστους τοῦ τελικοῦ προῖδοντος, ἐν τοσοῦτῳ δὲ εἶναι ἐπηρεασμένος ὑπὸ τῆς Γερμανικῆς διδασκαλίας περὶ τοῦ κατινικοῦ κόστους.

Ὁ ὅφ' ἡμῶν δοθεὶς ὀρισμὸς στηριζόμενος εἰς τὰς ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις ἔχει τρεῖς οὐσιώδεις ἰδιότητες (α) εἶναι ἀπλοῦς (β) γενικῆς ἐφαρμογῆς δηλαδὴ ἐναρμονίζεται ἐξ ἴσου ἐπὶ ἐκάστου τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς καὶ ἐπὶ τῶν δι' αὐτῶν συνθέσεων διαμέσεων ἢ τελικῶν προῖδοντων, (γ) συντελεῖ εἰς τὴν ἐπιβαλλομένην διαστολήν κόστους-ἐξόδων.

3. Ἡ ἔννοια τῶν Ἐξόδων

Ἐνῶ τὸ οὐσιώδες στοιχεῖον τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους εἶναι ἡ ἐπένδυσις ποσοῦ εἰς ἀγαθὰ ἢ ὑπηρεσίας, μὲ χαρακτηριστικὸν τὴν ἐπὶ σκοπῷ δημιουργίας ἐσόδων θυσίαν, τὸ χαρακτηριστικὸν τῶν ἐξόδων εἶναι ἡ ἐξαφάνισις, ἡ ἐκπνοή τῆς διὰ τοῦ κόστους δημιουργουμένης ἐπενδύσεως. "Ἐναντὶ τοῦ κόστους εἶναι ἡ εἰς ἔργον ἀπόδοσις, δηλαδὴ ἐν νέον κόστος, ἐν νέον ἐνεργητικὸν στοιχεῖον ἐνῶ ἔναντι τῶν ἐ-

τὴν μέλλουσαν χρῆσιν τῶν προῖδοντων ἢ τῶν ὑπηρεσιῶν ἧτις προβλέπεται ἐν τῷ ὀρισμῷ τοῦ Laurence L. Vance.

(1) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ "Ἐνθ' ἄνωγ".

ξόδων ἴσταται τὸ ἔσοδον. Τὰ ἔξοδα βαρύνουν τ' ἀποτελέσματα τῆς περιόδου. Ἀναλυτικώτερον:

Ἐπιθέσωμεν ὅτι ἐκ τῶν παραχθεισῶν 50 μονάδων προϊόντων βάσει τῶν δεδομένων τοῦ προηγηθέντος παραδείγματος, ἐπωλήθησαν αἱ 30 πρὸς 12000' καταβληθείσης προμηθείας διὰ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν πώλησιν Δρχ. 30.000.-

Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι οὐδεμία ἑτέρα πρᾶξις διενηργήθη κατὰ τὴν περίοδον τὰ ἔξοδα τῆς περιόδου εἶναι τὸ ἄθροισμα:

Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων + ἔξοδα πωλήσεων. ἦτοι: Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων $30 \times 9.000 = 270.000 + 50.000$ ἔξοδα πωλήσεων, τὸ δὲ ἀποτέλεσμα τῆς περιόδου θὰ εἶναι ἴσον:

Ἔσοδα ἐκ πωλήσεων	Δρχ. 360.000
Μεῖον ὀλικὸν κόστος πωληθέντων	<u> " 320.000</u>
Κέρδος περιόδου	Δρχ. 40.000

Ἐπὶ τὴν ἀνωτέρω ἀνάλυσιν.

α) Τὸ κόστος τῶν καθ' ἕκαστον στοιχείων ἐκ τῶν ὀριζων τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς συνεκροτήθη δὲν συνιστᾷ ἔξοδον, ἀλλὰ μόνον τὸ μέρος τὸ ὀποῖον διὰ τῆς διαθέσεως τῶν προϊόντων δὲν ὑφίσταται, ἦτοι:

	Ὀλικὸν κόστος παραγωγῆς.	Κόστος παραγωγῆς κατὰ μονάδα.	ἔξοδα παραγωγῆς πωληθέντων
Κόστος Α' Ὑλῶν	100.000	2.000 X 30	60.000
Κόστος Ἐργασίας	210.000	4.200 X 30	126.000
Κόστος Ἡλ. Ἐνεργείας	40.000	800 X 30	24.000
Κόστος Ὑλικῶν	50.000	1.000 X 30	30.000
Κόστος Ἀποσβέσεων	<u>50.000</u>	<u>1.000 X 30</u>	<u>30.000</u>
	450.000	9.000 X 30	270.000

β. Ἡ ἔννοια "Ἐξοδα παραγωγῆς πωληθέντων" ἰσοδυναμεῖ πρὸς τὴν ἔννοιαν "κόστος παραγωγῆς πωληθέντων".

γ. Τὸ κόστος τοῦ συνόλου τῶν παραχθέντων προέκυψε ἐκ τῆς συναθροίσεως τοῦ κόστους ἐκάστου τῶν στοιχείων καὶ οὐχὶ διὰ τῆς ἀθροίσεως ἐξόδων.

δ. Τὸ σύνολον τοῦ κόστους πωλήσεων ὡς ἀφορδὸν τὰς ἐπιτευχθείσας ἐντὸς τῆς περιόδου πωλήσεις, εἶναι ἐκπεστέον ἐκ τῶν ἐσόδων ἄρα ἐν τῷ συνόλῳ του τὸ κόστος τοῦτο συνιστᾷ ἔξοδον.

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω ἔξοδον εἶναι τὸ ἐκπνεῦσαν κόστος τὸ βαρῦνον τ' ἀποτελέσματα τῆς περιόδου⁽¹⁾

Ὁ ὡς ἄνω ὀρισμὸς συμβάλλει εἰς τὴν ἀποσαφήνισιν οὐσιωδῶν συγχύσεων μεταξύ κόστους καὶ ἐξόδων, οὕτως:

α. Ὑπὸ τὴν προηγηθεῖσαν ἀνάλυσιν ὁ ὅρος "Ἐξοδα παραγωγῆς" δέν εἶναι ὀρθὸς καίτοι χρησιμοποιεῖται ἐν τε τῇ θεωρίᾳ⁽²⁾ καὶ τῇ πράξει.

β. Εἶναι ὀρθή ἡ ἔκφρασις "Ἐξοδα Διοικήσεως" καὶ "Ἐξοδα Πωλήσεων" διότι ἐνταῦθα κόστος καὶ ἔξοδα εἶναι ἀπολύτως ἰσοδύναμα, ἐφ' ὅσον βαρύνουν τὰ ἀποτελέσματα τῆς χρήσεως, ἐντεῦθεν καὶ ὁ ὅρος λαμβάνει ἐπὶ τοῦ προκειμένου τὴν στενὴν αὐτοῦ ἔννοιαν⁽³⁾.

Μεταξὺ τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους (cost) καὶ τῶν ἐξόδων (expenses) εὐρίσκεται ἡ ἔννοια τῆς δαπάνης (expenditure) ἣν οἱ ἀγγλοσάξωνες χρησιμοποιοῦν διὰ νά ὑποδηλώ-

(1) LAWRENCE L. VANCE "Ἐνθ' ἀν. σ. 14.

(2) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ. "Ἐνθ' ἀνωτ. σ. 12 Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεως. Ἀθῆναι. σ. 253.

(3) ACCOUNTANTS' COST HANDBOOK. "Ἐνθ' ἀν. σ. 1, 9.

σούν τήν ἐν ἐργεῖαν δι' ἧς ἔν κόστος ἢ ἔν ἔξοδόν λαμβάνει χώραν. Οὕτω χρησιμοποιοῦν τόν ὅρον Δαπάναι ἐπενδύσεων (capital expenditure) ὅταν ἡ δαπάνη ἔχη ὡς ἀποτέλεσμα τήν δημιουργίαν ἐνός κόστους (μιᾶς ἀξίας) καί τόν ὅρον Δαπάναι διά τήν ἀπόκτησιν τῶν ἐσόδων (Income expenditure) ὅταν ἡ δαπάνη πραγματοποιεῖται χάριν ἀποκτήσεως ἐσόδου.

Ἐπὶ τήν ὡς ἄνω ἔννοιαν:

Αἱ δαπάναι παραγωγῆς προϊόντων" συνιστοῦν κόστος ἄρα δαπάνην ἐπενδύσεως.

Τό κόστος παραγωγῆς τῶν πωληθέντων προϊόντων συνιστᾷ ἔξοδον.

Ἐπιπροσθέτως παρ' ἡμῖν εἰς τόν ὅρον δαπάνη ἀπεδόθη ἡ ἔννοια παντός ὁμαλοῦ κανονικοῦ ἐξόδου ἔχοντος παραγωγικόν χαρακτῆρα⁽¹⁾.

Γενικῶς ἡ διαφορά τῶν ἐξόδων καί τοῦ κόστους εἶναι ὅτι τά μὲν ἔξοδα δέν ἐμφανίζονται εἰς τόν Ἰσολογισμόν ὡς βαρύνοντα τ' ἀποτελέσματα ἐνῶ τό κόστος συνιστᾷ στοιχεῖον τοῦ ἐνεργητικοῦ.

4. Ἡ ἔννοια τῆς Ζημίας.

Ὁ σκοπός τῶν ἐξόδων ὡς εἶναι αὐτονόητον, εἶναι ἡ δημιουργία ἔργου δι' οὗ ἀπαιτοῦνται ἔσοδα.

Ἐκ ποικίλλων λόγων συμβαίνει τά ἔξοδα νά εἶναι μεγαλύτερα τῶν ἐξ αὐτῶν ἐσόδων ὅποτε προκύπτει ἡ ἔννοια τῆς ζημίας. Τοῦτ' αὐτό καί μάλιστα ἐντονώτερον ἰσχύει ὅ-

(1) FINNEY accounting Vol.I P.23,51 Vol.II p.168
ANTONY Management accounting p. 64, 65,66
Accountants Dictionnary. Kohler p.202.

ταν ή έκπνοή τοῦ κόστους, ἥτις συνιστᾶ τὸ ἔξοδον ὀφείλεται εἰς γεγονότα μὴ ἐλεγχόμενα ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς ὀφειλόμενα εἰς τύχην ἢ ἀνωτέραν βίαν ὡς αἱ διαφόρων εἰδῶν καταστροφῆς. Ἐντεῦθεν καὶ ἡ ἐπιτροπὴ ὀρολογίας τῆς ΑΙΡΟΑ ὀρίζει τὴν ζημίαν ὡς ἐξῆς: (1) τὴν ὑπεροχὴν ὄλων τῶν ἐξόδων ὑπὸ τὴν ἐντυτάτην αὐτῶν ἔννοιαν ἔναντι τῶν ἐσόδων μιᾶς περιόδου (2) τὴν ὑπεροχὴν ὄλων ἢ τοῦ ἀνήκοντος μεριδίου τοῦ κόστους ἐνεργητικοῦ τινος στοιχείου ἔναντι τοῦ σχετικοῦ ἐξ αὐτοῦ ἐσόδου, ἀνεξαρτήτως εἰάν τοῦτο προέρχεται ἐκ τοῦ ὅτι τὰ στοιχεῖα ἔχουν πωληθῆ ἔγκαταληφθῆ, ὀλικῶς ἢ μερικῶς καταστραφῆ ἐκ τύχης ἢ ἄλλως ἔχουν διαγραφῆ.

Ἡ ἰδία ἐπιτροπὴ συνιστᾶ ὅπως ἡ ζημία ἀναφέρεται εἰς τὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις μεχωρισμένως καὶ μάλιστα μὲ ἀναφορὰν τοῦ προκαλέσαντος αὐτὴν λόγου. Ὁ ὅρος ἐπίσης πρέπει νὰ χρησιμοποιῆται διὰ τ' ἀποτελέσματα τῶν εἰδικῶν συναλλαγῶν καὶ γενικώτερον αὐτῶν, τὰ ὁποῖα ἔχουν σχέσιν πρὸς τὴν διάθεσιν ἐνεργητικῶν στοιχείων.

Ἡ ὡς ἄνω ἔννοια τῆς ζημίας ὑφίσταται πολλὰς ὑποχωρήσεις ὅταν ἡ ἐπιχειρήσις διοικεῖται βάσει τῶν ἀρχῶν τοῦ προτύπου κόστους.⁽¹⁾

5. Ἡ ἔννοια τῶν ἔσόδων καὶ προσόδων.

Κατὰ τὴν ἰσχύουσαν διδασκαλίαν⁽²⁾.

Ἔσοδον εἶναι πᾶσα ἀπόκτησις ἀγαθῶν ἢ δικαιωμάτων.

Πρόσοδος εἶναι πᾶν ἔσοδον κανονικόν, περιοδικόν, ὀφειλόμενον εἰς ἐκμετάλλευσιν ὠρισμένης οἰκονομικῆς πηγῆς.

(1) Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Τὸ Πρότυπον Κόστος Ἀθήναι 1958 σ. 117.

(2) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ. Ἐνθ' ἄν σ. 12.

Καθ' ἡμᾶς ἔσοδα εἶναι, ἡ ἀγοραστική δύναμις ἢ ἀποκτᾶ ἢ ἐπιχειρήσεις ἐκ τῆς διαθέσεως ἀξιῶν, παροχῆς ὑπηρεσιῶν ἢ διαθέσεως δικαιωμάτων της, ἢτοι πωλήσεως τῶν προϊόντων της, πιστωτικῶν τόκων, ἐνοικίων κ.λ.π. (1)

"Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως εἶναι ἡ ἀγοραστική δύναμις ἢ ἀποκτᾶ ἢ ἐπιχειρήσεις ἐκ τῆς διαθέσεως τῶν προϊόντων (ὕλικῶν ἀξιῶν ἢ ὑπηρεσιῶν) ἅτινα συνιστοῦν τὸ ἀντικείμενον τῶν ἐργασιῶν της.

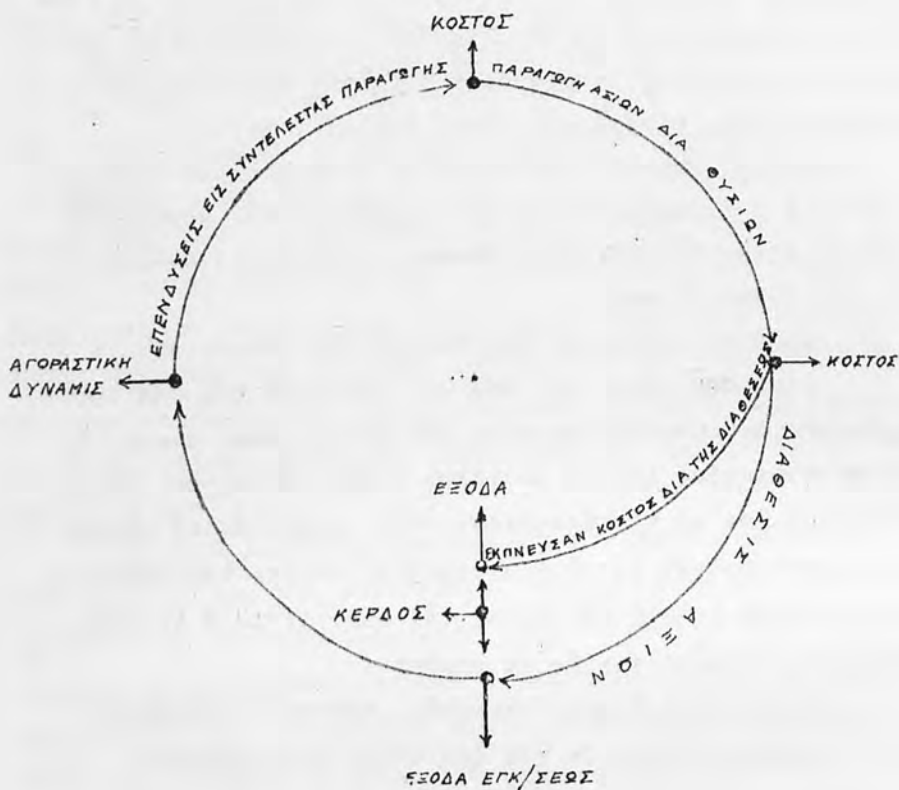
Πρόσοδος εἶναι τὸ ἔσοδον τὸ ἔχον περιοδικότητα (2)

Οὐσιῶδες εἶναι ὅτι ἐάν τις ἀποδεχθῇ τὸν ὑπὸ τῆς ἰσχυροῦσης διδασκαλίας ὀρισμὸν τῶν ἐσόδων, τότε ἄγεται ὡς ἐλέχθη ἀναγκαστικῶς εἰς τὸ ἀποτέλεσμα ὅτι πᾶν κόστος εἶναι ἔξοδον, διότι μὲ τὴν ἐπιτέλεσιν τῆς παραγωγῆς τὸ κόστος τῶν συμπλεκομένων ἐν αὐτῇ στοιχείων, ἐκπνέει δημιουργομένου ἐσόδου δηλαδή τῆς ἀξίας τῆς παραγωγῆς. Ἡ ἔννοια αὕτη δὲν ἀκολουθεῖται ἐν τῷ παρόντι.

Ἡ καθολικὴ ἔννοια τῆς ροῆς. Κόστους-Ἐξόδων-Ἔσόδων ἀποσαφηνίζεται ἐκ τοῦ ἀκολουθοῦ διαγράμματος.

(1) "Ἴδε σχετικῶς ὑπὸ τὴν ἰδίαν ἔννοιαν ἐν οἰκονομικῇ λογιστικῇ Ἐγκυκλοπαίδειᾳ ἄρθρον τοῦ Δ. Π. ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΑ σ. 555, καὶ Dictionnaire des Sciences Economiques ἄρθρον τοῦ G. VIMONT σ. 981.

(2) Ἄλλην ἔννοιαν ἐπὶ τῶν προσόδων δίδει ὁ ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ ἐνθ' ἀν. σ. 59 ἐπ.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 3

Κύκλου Κόστους- 'Εξόδων- 'Εσόδων- 'Αποτελέσματος.

§ 2.

Στοιχεῖα κατ' εἶδος⁽¹⁾ συνθέτων μορφῶν κόστους

Ἡ βιομηχανικὴ δραστηριότης γενικῶς, εἰδικώτερον δέ ἐξ αὐτῆς ἡ παραγωγικὴ λειτουργία, διεξάγεται λόγῳ τεχνολογικῆς ἢ ὀργανωτικῆς ἀναγκαιότητος διὰ συνθέσεων.

(1) Τὰ λεγόμενα ἔξοδα κατ' εἶδος charges par nature ἢ ἢ Kostenarten.

Οὕτω τὸ κόστος τοῦ τελικοῦ προϊόντος εἶναι πολλάκις τὸ ἄθροισμα τοῦ κόστους μερικῶν συνδῶν καὶ τοῦτο πάλιν μερῶν κ.ο.κ.

Ὁ βαθμὸς τοῦ πολυσυνδέτου τοῦ προϊόντος, ἐξαρτᾶται κυρίως ἐκ τοῦ πλήθους τῶν μερῶν ἐξ ὧν ἀποτελεῖται καὶ τῆς σειρᾶς τῶν ἐνδεικνυομένων διὰ τὴν παραγωγὴν αὐτῶν κατεργασιῶν. Ἐν αὐτοκίνητον εἶναι προϊόν πολυσύνθετον, ἐνῶ τὸ νῆμα εἶναι ἀπλοῦν βιομηχανικόν προϊόν.

Ἄν λάβωμεν ὡς παράδειγμα ἓν μηχανουργικόν προϊόν καὶ μάλιστα τεχνολογικῶς ἀπλούστατον, μίαν τροχαλίαν, καὶ ἀναλύσωμεν τὸ σχέδιον κατασκευῆς αὐτῆς, θά παρατηρήσωμεν ὅτι περιλαμβάνει τὴν ἐξῆς σειρὰν διαδικασιῶν .
(1) κατασκευὴν ξυλίνου προτύπου (2) κατασκευὴν μήτρας ἐκ πυριμάχου (3) ἔκχυσιν τοῦ μετάλλου (4) τὸρνευσιν (5) προσθήκην τῆς σφίνας.

Τὸ κόστος τῆς τροχαλίας ἀκολουθοῦν τὴν φυσικὴν ταύτην σειρὰν τῶν κατεργασιῶν θά συντεθῆ ἐκ τοῦ πλήρους κόστους ἐκάστης τῶν κατεργασιῶν, τὸ κόστος δὲ ἐκάστης τῶν κατεργασιῶν θά προκύψῃ ἐκ τοῦ κόστους τῶν χρησιμοποιηθειῶν πρώτων καὶ λοιπῶν ὕλων, τοῦ κόστους τῆς ἐργασίας καὶ ἀναλυτικῶς τῶν λοιπῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Συνεπῶς τὸ κόστος τῆς τροχαλίας συντίθεται ἐκ τοῦ κόστους τῶν ἰρωτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, οὓς ἀποκαλοῦμεν στοιχεῖα τοῦ κόστους κατ' εἶδος τοῦ προϊόντος.

Κατωτέρω παραθέτομεν παράδειγμα συνθέσεως τοῦ κόστους τῆς τροχαλίας κατὰ κόστος ἐκάστου στοιχείου παραγωγῆς ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὴν προηγηθεῖσαν ἀρίθμησιν τῶν

διαδικασιῶν.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Υλικά	50	25	70		39	184
Έργασια	40	35	30	50	61	216
Κόστος (1)		90				
Κόστος (2)			150			
Κόστος (3)				250		
Κόστος (4)					300	
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	90	150	250	300	400	400

Αί στήλαι (1)-(5) περιλαμβάνουν τὸ ἐσχηματισμένον κόστος κατὰ τὴν ἀντίστοιχον κατεργασίαν ὡς ἄθροισμα τοῦ προγενεστέρου κόστους καὶ τοῦ κόστους τῆς κατεργασίας, ἡ δὲ στήλη (6) τὸ κόστος τοῦ προϊόντος εἰς πρωτογενεῖς συντελεστάς τῆς παραγωγῆς.

Οἱ πρωτογενεῖς συντελεσταὶ τῆς παραγωγῆς δύνανται νὰ διακριθοῦν εἰς κατηγορίας, ἀναλόγως τῶν πληροφοριῶν αἱ ὁποῖαι ἐκάστοτε κρῖνονται ὡς σκόπιμοι νὰ λαμβάνωνται διὰ τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους. Ἐν πάσῃ περιπτώσει α ἰ κ α - τ η γ ο ρ ῖ α ι τ ῶ ν π ρ ω τ ο γ ε ν ῶ ν σ υ ν τ ε - λ ε σ τ ῶ ν τ ῆ ς π α ρ α γ ω γ ῆ ς, χ ρ η σ ι μ ε ὕ - ο υ ν δ ι ἄ τ ῆ ν κ α τ ἄ ρ τ ι σ ι ν τ ο ὗ λ ο γ α ρ ι α σ μ ο ὗ Ἐ κ μ ε τ ε ι λ λ ε ὕ σ ε ω ς -, ἡ δὲ π α ρ α δ ο χ ῆ ὠ ρ ι σ μ ῆ ν η ς κ α τ α τ ἄ ξ ε ω ς ἦ τ ι ς ἐ π ι β ἄ λ λ ε τ α ι ὑ π ὸ τ ῶ ν Γ ε ν ι κ ῶ ν λ ο γ ι σ τ ι κ ῶ ν Σ χ ε δ ῖ ω ν ε ἶ ν α ι ὠ φ ἑ λ ι μ ο ς ὡ ς ἐ ξ α σ φ α λ ῖ ζ ο υ ς α σ υ γ κ ρ ι σ ι μ ὸ τ η τ α .

Πολλὰι κατηγορίαι κόστους πρωτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς ἔχουν ὑποδειχθῆ παρὰ λογιστικῶν Σχεδίων καὶ συγγραφέων. Ἐξ αὐτῶν παραθέτομεν κατωτέρω τινὰς ἐξ αὐτῶν τὰς πλέον παραδεδεγμένας.

(8) ΑΝΑΛΥΣΙΣ MELLEROWICZ	(8) ΑΝΑΛΥΣΙΣ KOSIOL	(12) 'Α ν ά λ υ σ ι ς ΓΕΡΜΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ
1) Κόστος 'Υλών 2) Κόστος 'Εργασίας 3) Κόστος 'Αμοιβών 'Υπηρεσιών Τρίτων. 4) Κόστος Κεφαλαίου 5) 'Αποσβέσεις 6) Τόκοι 7) 'Ασφάλιστρα 8) Φόροι	• Κόστος 'Υλών • Κόστος 'Εργασίας • Κόστος 'Υπηρεσιών τρίτων • Κόστος ξένων Δικαιωμάτων • Κόστος 'Αποσβέσεων • Κόστος κινδύνων • Κόστος φόρων-τελών • Κόστος τόκων	• Πρώται-Βοηθητικά "Υλαι • Κόστος κατ'είδος • Παραγωγικά 'Ημερομίσθια • Βοηθητικά 'Ημερομίσθια • Μισθοί • Κοινωνικά Βάρη • Βοηθητικά "Υλαι κατ'Υλικά 'Εκ/σεως. • 'Ηλεκτρικόν Ρεῦμα, "Υδωρ, Φω- ταέριον. • Κόστος άποσβέσεων κατ Συν- τηρήσεων. • Φόρο κατ'Ασφάλιστρα • Κόστος Διαφόρων • Ειδικά "Εξοδα έκ παραγγε- λιών.

ΓΑΛΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	'Α ν ά λ υ σ ι ς ΕΛΒΕΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	Ανάλυσις ύφ' ἡμῶν προταθεῖσα εἰς τὴν ἐπιτροπὴν Ἑλληνικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου (1)
<ul style="list-style-type: none"> • Ἄγορα • Ἐξοδα Προσωπικοῦ • Φόροι καὶ τέλη • Ἐξοδα ἐπι κινήτων καὶ ἀκινήτων. • Ἐξοδα μεταφορᾶς καὶ Μετακινήσεως. • Ἐξοδα Ἐκωτερικῶν παροχῶν. • Ἐξοδα Γενικῆς Διαχειρίσεως. • Ποσοδοτήσεις τῆς χρήσεως εἰς λ/σμοὺς ἀποσβέσεων καὶ προβλέψεων. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ἐξοδα Ἐκμεταλλεύσεως συναφῆ μετ' Ὑλικὰ + Ἐμ/τα • Ἔτερα Ἐξοδα Ἐκμεταλλεύσεως • Ἐξοδα Προσωπικοῦ • Τόκοι Κεφαλαίου Ἐκμεταλλεύσεως • Συντηρήσεις, ἐπισκευαὶ καὶ ἀντικατ. Ἐγκατ. • Ἀποσβέσεις • Ἡλ. ρεῦμα, ὕδωρ, φωταερίου • Ἐξοδα Γραφείου καὶ Διοικήσεως. • Διαφημίσεις, Δημοσιεύσεις • Διάφορα Ἐξοδ. Ἐκμ/σεως 	<ul style="list-style-type: none"> • Ἄγορα • Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ • Ἀμοιβαὶ Ὑπηρ. Τρίτων • Παροχαί • Μεταφοραὶ • Ἀσφάλιστρα • Φόροι • Τόκοι καὶ Ἐξοδα Δανείων • Ἐξοδα Γενικῆς Ἐξυπηρητήσεως. • Ἀποσβέσεις

(1) Τὸ περιεχόμενον τῆς ὑφ' ἡμῶν προταθείσης ἀναλύσεως ἀναλύσεως τῶν προτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς εἰς τὴν Ἐπιτροπὴν Λογιστικοῦ Σχεδίου μέχρι καὶ δευτεροβαθμίων λ/σμῶν ἔχει ὡς ἑξῆς: (Περ-λαμβάνεται εἰς τὸν Πίνακα σελ. 148-149)

Εἰς τὰς Ἀγγλοσαξωνικάς χώρας χρησιμοποιοῦν τὰς κάτωθι ἀναλύσεις.

Ἀνάλυσις (1)	Ἀνάλυσις (2)
Κόστος Ὑλικῶν	Κόστος Ἀμέσων Ὑλικῶν
Κόστος Ἐργασίας	Κόστος Ἀμέσου Ἐργασίας
Κόστος Διαφόρων	Ἐμμεσον κόστος ἢ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα.

Ἡ πρώτη ἐκ τῶν ὡς ἄνω ἀναλύσεων οφείλεται εἰς δύο λόγους: α) εἰς τὴν ὁμαδοποίησιν τοῦ κόστους τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς κατὰ σημαντικὰς ομάδας διότι πράγματι τὸ κόστος ἐκάστου, ὕλικῶν καὶ Ἐργασίας καταλαμβάνει μέγα ποσοστὸν εἰς τὸ ὅλκικόν κόστος τοῦ προϊόντος καὶ β) εἰς τὴν συνοχὴν ἣν ἐμφανίζει ἡ κατάταξις πρὸς τὴν κοστολογικὴν ὀργάνωσιν. Οὕτω (αα) βάσις κοστολογίσεως τῶν Ὑλικῶν εἶναι τὰ στοιχεῖα τῆς διαρκοῦς ἀπογραφῆς (ββ) τῆς ἔργασίας, αἱ καταστάσεις μισθοδοσιῶν καὶ (γγ) αἱ ἀποδεξίσεις.

Ἡ δευτέρα ἀνάλυσις ἡ καὶ ἐπικρατεστέρα οφείλεται α) εἰς τὴν παραδοχὴν τῆς ἀρχῆς τῆς ἐξαιρέσεως⁽¹⁾ ὡς σταθελοῦ ἀποτελεσματικῆς διοικήσεως τῆς ἐκμεταλλεύσεως. β) εἰς τὸν διαχωρισμὸν τοῦ ἀμέσου κόστους ὡς μεταβλητοῦ καὶ τοῦ ἐμμέσου ὡς ἡμιμεταβλητοῦ ἢ σταθεροῦ.

Ἡ τοιαύτη διάκρισις ἐντεταγμένη ἐντὸς τῶν ἀρχῶν τοῦ προτύπου κόστους καὶ ὑποβοηθοῦσα τὴν μελέτην τῆς μεταβλητότητος τοῦ κόστους, συναρτήσῃ τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως συμβάλλει ἀποτελεσματικῶς εἰς τὸ εὐέλκικτον τῆς κοστολογίσεως καὶ τὸν ἔλεγχον τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

(1) Ἴδε Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Τὸ πρότυπον κόστος "Ἐνθ' ἀν. σ. 193 ἐπ.

<p>ΑΤΟΡΑΙ</p>	<p>300 'Εμπορεύματα 301 Πρώται 'Υλαι 302 'Υλική Παραγωγής 303 'Υλική Συσκευασίας 304 305 306 307 308 309</p>	<p>35 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ</p>	<p>350 'Ασφάλιστρα Μεταφορών Θαλάσσης 351 'Ασφάλιστρα μεταφορών δι' Αὐτ/των 352'' 'Ασφάλιστρα μεταφ. διὰ Σιδ/μων 353 Πυρασφάλεια 'Εγκαταστάσεων 354 Πυρασφάλεια Πρώτων 'Υλών 355 Πυρασφάλεια προϊδόντων. 356 357 358 359</p>
<p>ΑΜΟΙΒΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</p>	<p>310 'Ημερομίσθια 311 Μισθοί 312 'Αμοιβαι Συμβούλων-Διευθυντῶν καὶ μελῶν Δ.Σ. 313 'Αμοιβαι ἐργαζομένου 'Επιχειρη- ματῶν ἢ 'Εταίρων. 314 Εισφοραὶ εἰς 'Ασφαλιστικούς 'Ορ- γανισμούς. 315 'Αμοιβαι ἀργίας 316 'Αποζημιώσεις 317 Παροχαὶ ἀποδοχῶν εἰς προσωπιδόν 318 Φορτοεκφορτώσεις διὰ Σωματεῖ- ου ἐντός τοῦ 'Εργοστασίου. 319</p>	<p>36 ΦΟΡΟΙ</p>	<p>360 Φόρος ν.843 361 Φόρος Αὐτοκινήτων 362 Φόρος Καθαριότητος 363 Δημοτικὰ Τέλη καὶ Εἰσφοραὶ 364 Φόρος ἐπὶ προϊδόντων 365 366 367 368 369</p>
<p>ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</p>	<p>320 Τιμολόγια 'Εξωτερικῶν Μη/ργείων 321 Διαφημίσεις 322 'Αμοιβαι Συμβούλων 323 'Αμοιβαι Μηχανικῶν, Δικηγόρων Συμ- βολαιογράφων κλπ. ἐλευθέρων ἐπι- στημόνων, 'Επ/κῶν. 324 'Εμοιβαι Μεσιδόντων</p>	<p>370 371 372 373 374</p>	<p>Χαρτόσημον Δανείων Τέλη Προσημειώσεων κατ' Ὑποθηκῶν Τέλη 'Ενεχυρῶν Διάρθρα 'Εξόδα Δανειστικῶν Συμ- βολαίων Τόκοι καὶ Προμήθειαι ἐπὶ ἔμπορ. Γρ. καὶ ἄξιῶν</p>

<p>326 'Αμοιβαί 'Εκτελωνιστών 327 'Ενοίκια 328 329</p>	<p>ΑΜΟΙΒΑΙ ΤΡΙΤΩ</p>	<p>3</p>	<p>376 Τόκοι και προμήθειαι μακροπρο- θάσεων Δανείων. 377 378 379 Έξοδα πραγματοποιήσεως και λή- ψεως έμβασμάτων.</p>	<p>ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΑ- ΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ</p>	<p>3</p>
<p>330 'Ηλεκτρισμὸν Ρεῦμα κινήσεως 331 'Ηλεκτρισμὸν Ρεῦμα φωτισμοῦ 332 'Υδροληψία 333 Φωταερίου 334 335 336 337 338 339</p>	<p>33 ΠΑΡΟΧΑΙ</p>	<p>33</p>	<p>380 Τηλεπικοινωνιαί. 381 Δημοσιεύσεις 382 Συνδρομαί εἰς Σωματεῖα—Περιοδικά 383 'Ελευθεριότητα 384 Έξοδα Ταξιδίων 385 Έξοδα Φιλοξενίας 386 'Επιστημονικά Συγγράμματα 387 388 389 Διάφορα έξοδα</p>	<p>ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</p>	<p>33</p>
<p>340 Κόμιστρα Αὐτοκινήτων 341 Κόμιστρα Σιδηροδρομίων 342 Ναύλοι, 343 344 345 346 347 348 349</p>	<p>34 ΜΕΤΑΦΟΡΑΙ</p>	<p>34</p>	<p>390 'Αποσβέσεις άκίνητοποιήσεων 'Εκ/σεως Κανονικαί 391 'Αποσβέσεις 'Ακ/σεων έκτός 'Εκ/- σεως Κανονικαί. 392 'Αποσβ. Κεφαλαιοποιηθέντων έξόδων 393 Πρόσθετοι 'Αποσβέσεις φορολογικῶς έπιπτόμεναι επί άκίνητοποιήσε- ων 'Εκ/σεως. 394 Πρόσθετοι 'Αποσβέσεις φορ/κῶς 'Εκ/ναι επί άκινήσεων έκτός 'Εκ/σεως 395 'Αποσβέσεις άλλων άκίνητοποιήσε- ων 396 397 398 399</p>	<p>39 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕ- ΩΝ</p>	<p>39</p>

Ἀπλῶς χάριν σκοπῶν διδασκτικῶν θὰ ἀκολουθήσωμενεῖς τὰ ἐπόμενα ἀφ' ἑνός μὲν τὴν ὑπὸ τοῦ MELLEROWICZ ὑποδειχθεῖσαν ἀνάλυσιν, ἣτις ἄλλωστε καὶ ἐπεκράτησε εἰς τὴν παρ' ἡμῶν πράξιν καὶ ἀφ' ἑτέρου τὴν ὑπὸ στοιχεῖον (2) ἀγγλοσαξωνικὴν συνηρημένην μὲ τὸ πρότυπον κόστους.

§ 3.

Σύνθετοι Μορφαὶ καὶ τυπολογία κόστους (1)

Ἐναντι τῶν ἀπλῶν μορφῶν κόστους, τοῦ κόστους δηλαδὴ τῶν πρωτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, ἴσταιται ἡ πλεον σύνθετος μορφή κόστους, ἡ τοῦ ἐ τ ο ρ μ ο υ π ρ ο ἰ δ ν τ ο ς.

Τὸ κόστος τοῦ ἐτοίμου προϊόντος ἐξετάζεται, ὡς κόστος παραγωγῆς καὶ ὡς κόστος διανομῆς ἢ ὅπερ τὸ αὐτὸν ὡς ἔξοδα πωλήσεων.

Τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς καὶ τὰ ἔξοδα πωλήσεων εἶναι αἰτελικὰ μορφαὶ κόστους, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς ἔκμεταλλεύσεως (2), ὅστις ἀκολουθεῖ τὸν ἐξῆς βασικὸν τύπον:

A.E. = E.E.-K.P.P.-EΠ. ὅπου

A.E. = Ἀποτελέσματα ἐκμεταλλεύσεως, E.E. = Ἔσοδα ἔκμεταλλεύσεως K.P.P. = Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων καὶ E.Π. = Ἐξοδα πωλήσεων.

(1) Ἡ τυπολογία τοῦ κόστους στηρίζεται κατὰ βάσιν εἰς τὸν DICKEY ἐνθ' ἄν. 1, 13.

(2) Κατὰ τὰς γερμανικὰς ἀπόψεις θὰ ἴδωμεν κατωτέρω μορφή τελικοῦ κόστους εἶναι καὶ τὸ κόστος αγορῶν, τὸ ὁποῖον περιλαμβάνει τὸ σύνολον τῶν οἰκονομικῶν θυσιῶν, πέραν τῆς ἀξίας τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν πραγματοποιηθειῶν παρὰ τῆς λειτουργίας τοῦ ἐφοδιασμοῦ.

Ἐκαστον ἐκ τῶν ὡς ἄνω κόστος, πρὸς ἱκανοποίησιν τοῦ ἐκτεθέντος εἰς τὰ προηγούμενα τριπλοῦ σκοποῦ τοῦ βιομηχανικοῦ λογισμοῦ ἐξετάζεται ὡς:

- α. Πραγματικόν
- β. Προκαθωρισμένον καὶ τοῦτο ὡς:
 1. Προϋπολογιστικόν
 2. Κανονικόν
 3. Πρότυπον.
- γ. Ὑπολογιστικόν

Ἐκαστον δὲ καὶ πάλιν, ἐκ τῶν ὡς ἄνω κόστος, ἀναλύεται εἰς:

- α. Λειτουργικόν
- β. Ἀρχικόν-Ἄμεσον-Ἐμμεσόν
- γ. Ἐλέγξιμον καὶ μὴ
- δ. Σταθερόν καὶ μεταβλητόν.

Ἐν σχέσει μὲ τὸν τρόπον τῆς ἀποτιμῆσεως ἢ ἐκτιμῆσεως τῶν εἰς τὰ ὡς ἄνω εἶδη κόστους ὑπηρερηχομένων πρωτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, ἐφ' ὅσον δὲν ἐχρησιμοποιήθη πρὸς τοῦτο ἡ τιμὴ τῆς κτήσεως, εἰς

- α. Κόστος ἀντικαταστάσεως
- β. Κόστος εὐκαιρίας ἢ ἀπωλείας τῆς εὐκαιρίας (Opportunity Cost).

Τέλος, τὸ κόστος ἐν σχέσει πρὸς ἰδιότητάς τινας, σχετικῶς μὲ τὴν κατά τὴν λῆψιν τῶν ἀποφάσεων ἐκτίμησιν αὐτοῦ διακρίνεται εἰς κόστος.

- α. Πῖπτον (sunk cost).
- β. Ἀμελητέον (Discretionary)
- γ. Μεταθετόν (Postponable)
- δ. Συντόμου πληρωμῆς (Out of pocket).
- ε. Διαφορικόν (Differential)

Ἡ ἔννοια ἐκάστου τῶν εἰδῶν κόστους εἶναι ἡ ἐξῆς:

Π α ρ α γ ω γ ῆ ς; τὸ σύνολον τῶν οἰκονομικῶν θυσιῶν πρὸς ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς.

Π ω λ ῆ σ ε ω ν, τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων τῶν δημιουργουμένων ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος μέχρι τῆς διαθέσεως αὐτοῦ εἰς τοὺς πελάτας.

Π ρ α γ μ α τ ι κ ὸ ν, τὸ περιλαμβᾶνον τὰς πραγματικὰς οἰκονομικὰς θυσίας ὑπολογιζομένας εἰς τιμὴν τῆς κτήσεως. Τὸ κόστος τοῦτο ἐπειδὴ προσδιορίζεται κατ'ἀνάγκην ἐκ τῶν ὑστέρων, ἀπολογιστικῶς, καλεῖται καὶ **ἱ σ τ ο ρ ι κ ὸ ν.**

Ἑ π ο λ ο γ ι σ τ ι κ ὸ ν (computed) κατ'ἀντίθεσιν τοῦ πραγματικοῦ περιλαμβάνει παραχωρήσεις ἐχούσας οἰκονομικὴν σημασίαν ἀλλὰ μὴ συνιστώσας πραγματικὴν θυσίαν οἰκονομικῶν ἀγαθῶν. Τὸ ὑπολογιστικὸν κόστος ἀποκαλεῖται καὶ ἄλλως "**π ρ ὸ σ θ ε τ α ἔ ξ ο ὀ α**" εἶναι δὲ κατ'ἐξοχὴν κόστος εὐκαιρίας.

Π ρ ο κ α θ ω ρ ι σ μ ἔ ν ο ν, τὸ ἐκ τῶν προτέρων προσδιοριζόμενον ὡς προὑπολογιστικὸν ἢ πρότυπον.

Π ρ ο ὑ π ο λ ο γ ι σ τ ι κ ὸ ν, συνιστᾷ πρόβλεψιν διαμορφώσεως τοῦ πραγματικοῦ κόστους.

Κ α ν ο ν ι κ ὸ ν τὸ μέσον κόστος βασιζόμενον εἰς ἀπόδοσιν προβλεπομένην ὑπὸ κανονικῆς, ὁμαλᾶς συνθήκας κατ' ὄλην τὴν διάρκειαν τῆς οἰκ. χρήσεως ἀποβλέπον εἰς τὴν ἐξίσωσιν τῶν διακυμάνσεων αὐτοῦ τῶν προερχομένων ἐξ ἐπαρχιακῶν ἢ ἄλλων αἰτίων. Χρησιμεύει κυρίως διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν τιμῶν πωλήσεως. (LAURENCE, σ.4).

Π ρ ὸ τ υ π ο ν τὸ ἐπιστημονικῶς προκαθορισμένον κόστος.

Λ ε ι τ ο υ ρ γ ι κ ὸ ν, τὸ ἀντιστοιχοῦν εἰς ἐκαστὴν λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῶν ἐν αὐτῇ ὑφιστα-

μένων λειτουργικῶν μονάδων.

Ἄ ρ χ ι κ ὶ ν, Αἱ ἀμέσως διὰ τὴν μονάδα τοῦ προϊόντος χρησιμοποιηθεῖσαι πρῶται ὕλαι καὶ ἄμεσος ἐργασία.

Ἄ μ ε σ ο ν, Τὸ προδήλως διαπιστούμενον εἰς τὸ προϊόν ἢ εἰς λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐ μ μ ε σ ο ν. Τὸ μὴ προδήλως ὑποπίπτον εἰς τὰς αἰσθήσεις μας, ἀφορῶν προϊόν ἢ λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐ λ έ γ ξ ι μ ο ν κ α ί μ ῆ. Τὸ πρῶτον εἶναι τὸ ὑποκείμενον ἐλέγχου εἰς τί ἐπίπεδον ἐπιτελεστικῆς ἐξουσίας τὸ φέ δεύτερον, τὸ κόστος διὰ τὸ ὁποῖον ὑπεύθυνος εἶναι ἡ διοίκησις τῆς ἐπιχειρήσεως.

Σ τ α θ ε ρ ὶ ν, τὸ μὴ μεταβαλλόμενον ἐν τῷ συνόλῳ αὐτοῦ κατὰ τὰς μεταβολὰς τοῦ βαθμοῦ τῆς ἀπασχολήσεως.

Μ ε τ α β λ η τ ὶ ν τὸ μεταβαλλόμενον κατὰ τὰς διακυμάνσεις τῆς ἀπασχολήσεως.

Δ ι α φ ο ρ ι κ ὶ ν, ἡ αὔξησης ἢ ἡ μείωσις τοῦ ὁλικοῦ κόστους ἢ ἡ μεταβολή εἰς ἓν στοιχεῖον τοῦ κόστους, ἢ προκύπτουσα ἐξ οἰασδῆποτε διακυμάνσεως τῆς ἀπασχολήσεως.

Ἄ ν τ ι κ α τ α σ τ ἄ σ ε ω ς, ὅταν διὰ τὴν ἀποτίμησιν χρησιμοποιεῖται ἡ τιμὴ τῆς ἡμέρας.

Ε ὕ κ α ι ρ ῖ α ς ἢ ἀπωλείας τῆς ε ὕ κ α ι ρ ῖ α ς (opportunity cost), τὸ δυνάμενον νὰ μετρηθῇ πλεονέκτημα, τὸ ὁποῖον ἀφαιρεῖται συνεπεὶ ἀπορρίψεως διαζευκτικῆς χρησιμοποίησεως μέσων ἀναφερομένων εἰς ὕλικά, ἐργασίαν ἢ ἕτερα εἶδη.

Π ῖ π τ ο ν (sunk cost) τὸ πραγματικόν κόστος, τὸ παραμένον ἀκάλυπτον κατὰ δοθεῖσαν κατάστασιν.

Ἄ μ ε λ η τ έ ο ν, τό μή ἀπαραίτητον πρὸς ἐπίτευξιν ἑνὸς ἀντικειμενικοῦ σκοποῦ.

Μ ε τ α θ ε τ ό ν, τό δυνάμιμον νά μετατεθῆ μέρει δειμλάν ἢ μέ μικράν ἐπίδρασιν ἐπὶ τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐργασιῶν τοῦ παρόντος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Σ υ ν τ ό μ ο υ π λ η ρ ω μ ῆ ς, τό συνεπαγόμενον ἐν σχέσει πρὸς μίαν ἀπόφασιν τῆς διοικήσεως, δαπάνην εἰς μετρητά.

Πρὸς συμπλήρωσιν τῆς τυπολογίας τοῦ κόστους ἄσσημειωθῆ καὶ τό ἡ ν ω μ έ ν ο ν κ ό σ τ ο ς, τό ὁποῖον ὑφίσταται ὅταν ἀπὸ ἐνιαίας πηγῆν ὑλικῶν, ἢ μεθόδου, παράγονται προϊόντα ἔχοντα διάφορον μονάδα ἀξίας.-

Ἐκ πλευρᾶς ὀρολογίας, ὀμιλοῦμεν περὶ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους ὅταν ἀναφερόμεθα εἰς τὸν φορέα, κυρίως δέ φυσικῶς τό λόγῳ εἰς τό προϊόν καὶ περὶ ἀναλύσεως τοῦ κόστους, ὅταν παρέχομεν στοιχεῖα ἐξ ὧν τό κόστος τοῦτο ἀπέρρευσε ἐν σχέσει α) πρὸς τὴν περίοδον β) τοῦς πρωτογενεῖς συντελεστάς γ) τὰς λειτουργίας δ) τὴν συμπεριφορὰν κατὰ τὴν διακύμανσιν τῆς ἀπασχολήσεως ε) τὸν χρόνον τοῦ ὑπολογισμοῦ⁽¹⁾.

Ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους ἐν ὄψει τῶν σκοπῶν τοῦ βιομηχανικοῦ λογισμοῦ εὐρίσκεται εἰς τό κέντρον τοῦ ἐνδιαφέροντος αὐτοῦ, διότι παρέχει στοιχεῖα περὶ τῆς σημασίας ἐκάστου τῶν παραγόντων τοῦ κόστους τοποθετουμένου εἰς τὴν εἰς ἣν ἀνήκει, ἐκμπλευρᾶς χαρακτηριστικῶν του, ὀμάδα.

(1) LANG-Mc FARLAND SCHIFF. "Ἐνθ' ἄν. σ. 85.

§ 4

Κόστος 'Επενδύσεων καὶ Κόστος ἑσόδων.

1. Ἐξετέθη εἰς τὴν πρώτην παράγραφον, ὅτι τὸ συνολικῶς σχηματιζόμενον ἐντὸς τῆς χρήσεως ἢ περιόδου τινὸς κόστος κατὰ μέρος μὲν μεταβάλλεται εἰς ἐπενδύσεις κατὰ μέρος δὲ εἰς ἔξοδα.

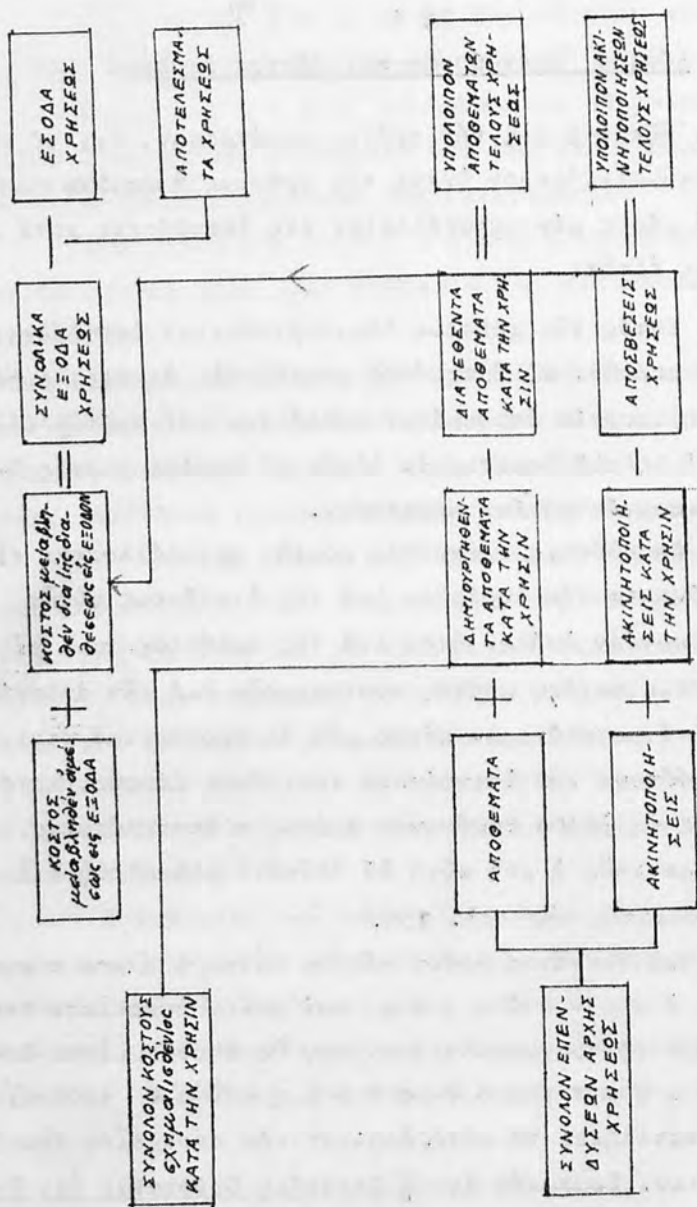
Αἱ ἐντὸς τῆς χρήσεως δημιουργούμεναι ἐπενδύσεις εἶναι δύο μορφῶν. α) Τρεχούσης μορφῆς εἰς ἃς περιλαμβάνεται ἡ δημιουργία ἀποθεμάτων προϊόντων καὶ πρώτων ὑλῶν, ἢ καθ' αὐτὸ δηλαδή δημιουργία ἀξιῶν β) Παγίας μορφῆς ἤτοι ἡ δημιουργία παγίων κεφαλαίων.

Αἱ ἐπενδύσεις τρεχούσης μορφῆς μεταβάλλονται εἰς ἔξοδα βαρύνοντα τὴν περίοδον διὰ τῆς διαθέσεως αὐτῶν πρὸς δημιουργίαν ἑσόδων ἤτοι διὰ τῆς πωλήσεως των, αἱ δὲ ἐπενδύσεις παγίας μορφῆς κυκλοφοροῦν διὰ τῶν ἀποβέσεων κατὰ τὸ μεγαλύτερον μέρος μὲν ὡς προσθετικὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους τῶν ἐπενδύσεων τρεχούσης μορφῆς, κατὰ τι δὲ μέρος ὡς ἔξοδα βαρύνοντα ἀμέσως τ' ἀποτελέσματα.

Σχηματικῶς ἡ ροή αὕτη θὰ ἠδύνατο ν' ἀποδοθῇ διὰ τοῦ διαγράμματος τῆς σελ. 56.

Ζήτημα γεννᾶται ποῖον κόστος εἶναι δημιουργικὸν ἐπενδύσεων καὶ ποῖον θεωρεῖται ταυτοχρόνως ἅμα τῇ πραγματοποιήσει του ὡς ἔξοδον εἶναι δηλαδή ἀφαιρητικὸν ἐσόδων, ἢ ὅπερ ἐν καταλήξει τὸ αὐτὸ, ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον τῶν ἀποτελεσμάτων. Συμφωνία ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ὑφίσταται ὅτι δημιουργικὸν ἐπενδύσεων κόστος εἶναι:

1. Τὸ κόστος τῶν παγίων ἐπεν-



Διάγραμμα υπ' αριθ. 4

Πορεία Σχηματισμού Κόστους 'Επενδύσεων και 'Εξόδων

δύσεων ἤτοι τῶν ἀκίνητοποιημένων στοιχείων τῶν προοριζομένων νά ἐξυπηρετήσουν τὴν πραγματοποίησιν ἐσόδων, εἰς μελλούσας περιόδους. Εἰς τὸ κόστος τοῦτο περιλαμβάνονται (1).

α. Ἡ ἀξία κτήσεως τῶν ἀρχικῶν ἐγκαταστάσεων καὶ αἱ ἐν συνεχείᾳ ἀντικαταστάσεις καὶ αἱ προσθῆκαι νέων μηχανικῶν μερῶν ἐπὶ τῆς ἀρχικῆς κατασκευῆς.

β. Αἱ βελτιώσεις τῶν ἐγκαταστάσεων ἤτοι αἱ μεταβολαὶ ἢ αἱ διαρθρωτικαὶ ἀλλαγαὶ ἐπὶ μονάδος ἐγκαταστάσεων, αἵτινες ἔχουν ὡς ἀποτέλεσμα τὴν παράτασιν τῆς ζωῆς αὐτῶν ἢ τὴν αὔξησιν τῆς παραγωγικότητος ἢ γενικῆς ἀποτελεσματικότητος των, εἰς τὴν ἔννοιαν τῶν βελτιώσεων ὑπάγονται αἱ ἀνακατασκευαὶ καὶ αἱ τροποποιήσεις τῶν ἐγκαταστάσεων.

γ. Ἡ ἀποκατάστασις εἰς κατάστασιν χρησιμοποίησεως ἐξοπλισμοῦ κτηθέντος μέ ἐλλείποντα μέρη καὶ μεταχειρισμένου.

δ. Αἱ ριζικαὶ ἐπισκευαὶ ἢ ἀντικαταστάσεις μερῶν αἵτινες ἔχουν ὡς ἀποτέλεσμα τὴν αὔξησιν τῆς ἀξίας ἢ τὴν παράτασιν τῆς ζωῆς τῶν ἐγκαταστάσεων.

Σημειωτέον ὅτι συχνάκις ἡ διαστολὴ μεταξύ τῶν συνήθων καὶ τῶν ριζικῶν ἐπισκευῶν δέν εἶναι εὐχερῆς. Τὸ κριτήριον τῆς διαστολῆς εἶναι ἡ διὰ τῆς ριζικῆς ἐπισκευῆς ἐπιμήκυνσις, ἐν σχέσει πρὸς τὴν κατὰ τὸν χρόνον τῆς κτήσεως ἐκτιμήσεως, τῆς ὠφελίμου ζωῆς τῶν ἐγκαταστάσεων.

Τὸ κόστος τῶν παγίων ἐπενδύσεων ὡς γνωστὸν κατὰ κανόνα μεταβάλλεται εἰς κόστος ἀποθεμάτων διὰ τῶν ἀπο-

(1) DICKEY "Ενθ' ἄνωγτ. 2,3

σβέσεων ἢ ἄγεται εἰς χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως, ἐφ' ὅσον ἀναφέρεται εἰς μὴ κεφαλαιοποιηθέντα ἔξοδα⁽¹⁾.

2. Τὰ ἔξοδα μελλουσῶν περιόδων. Εἰς αὐτὰ συμπεριλαμβάνονται τρεῖς ὁμάδες στοιχείων.

α. Αἱ προπληρωθεῖσαι δαπάναι μελλούσης ἢ μελλουσῶν χρήσεων, εἰς ἐνοίκια, ἀσφάλιστρα, τόκους, προνόμια εὐρεσιτεχνίας, διαφημίσεων κλπ.

β. Αἱ δαπάναι αἱ ὁποῖαι ἐξ ὑπαρχῆς προορίζονται νὰ ἐξυπηρετήσουν περισσότερο, χρήσεις καὶ συνεπῶς ἀποσβέννυνται τμηματικῶς οἷον:

- Ἐξοδα Ἰδρύσεως καὶ ἐγκαταστάσεως εἰς ἃ συμπεριλαμβάνονται: τὰ ἔξοδα πρώτης ἐγκαταστάσεως (ἔξοδα ἀπορρέοντα ἐκ τῆς καταρτίσεως τοῦ καταστατικοῦ περιλαμβανομένων τῶν τελῶν καὶ χαρτοσήμων, καὶ τῶν ἐπιβαλλομένων δημοσιεύσεων).

- Ἐξοδα ἀυξήσεως Κεφαλαίου καὶ Ἐξοδα ἐκδόσεως Ὁμολογιακοῦ δανείου⁽²⁾.

- Τὰ ἔξοδα ἐρευνῶν, νέων ἀντικειμένων ἢ νέων ἐφαρμογῶν γνωστῶν ἀντικειμένων ἢ νέας ἐρμηνείας διαθέσιμων πληροφοριῶν.

3. Ἡ ἀξία τῶν δημιουργουμένων ἀποθεμάτων παντός εἴδους ὑλικῶν ἢτοι πρώτων ὑλῶν, ὑλικῶν συσκευασίας, καυσίμων, ἀνταλλακτικῶν κλπ, ὡς καὶ ἡ ἀξία τῶν παραγομένων προϊόντων ὑπολογιζομένων εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς.

(1) Αἱ ἀποσβέσεις ἐξόδων Ἰδρύσεως, ἀυξήσεως τοῦ κεφαλαίου καὶ ἐκδόσεις ὁμολογιῶν δὲν κοστολογοῦνται ἀλλ' ἀφαιροῦνται κατ' εὐθείαν ἐκ τῶν ἀποτελεσμάτων Μ.ΤΣΙΜΑΡΑΣ Ἐνθ' ἀν. σ. 71.

(2) Γαλλικὸν Λογιστ. Σχέδιον Ἐνθ' ἀν. σ.

Διαφωνία ύφίσταται ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ἐκ τίνων στοιχείων, σχηματίζεται τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, τοῦ ἐφοδιασμοῦ καὶ τῶν ἐπενδύσεων παγίας μορφῆς εἰδικῶς δέ, ἐάν εἰς τὸ κόστος τῶν ἐν λόγῳ ἐπενδύσεων πρέπει νὰ συμπεριληφθῇ ἀναλογία τοῦ κόστους τῆς Διοικητικῆς καὶ Χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας. Ἐπὶ τῆς διαφωνίας ταύτης ἀσχολούμεθα εἰς τὴν ἐπομένην παράγραφον.

Ὡς πρὸς τὸ κόστος τῶν ἐσόδων, τὰ ἔξοδα δηλαδὴ τῆς χρήσεως, ταῦτα σχηματίζονται βασικῶς ἐκ τοῦ κόστους παραγωγῆς τῶν διατεθέντων ἀποθεμάτων καὶ ἐκ τῶν ἐξόδων πωλήσεων.

§ 5.

Τὸ Πραγματικὸν Κόστος παραγωγῆς

Πραγματικὸν κόστος παραγωγῆς εἶναι τὸ σύνολον τῶν πραγματικῶν οἰκονομικῶν θυσιῶν ἃς ὑπέστη ἡ ἐπιχείρησις διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς ἐν τῷ συνόλῳ αὐτῆς ἢ κατὰ μονάδα προϊόντος.

Τὸ πραγματικὸν κόστος παραγωγῆς εἶναι τὸ βασικὸν στοιχεῖον τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τῆς ἀποτιμήσεως τῆς ἀπογραφῆς, καλύπτει δηλαδὴ τὸν πρῶτον σκοπὸν τοῦ βιομηχανικοῦ λογισμοῦ.

Ἡ ἔννοια τοῦ πραγματικοῦ κόστους παραγωγῆς ἀποκλίνει:

α. Τὴν ἐφαρμογὴν τῆς τιμῆς τῆς ἀντικαταστάσεως κατὰ τὴν ἀποτίμησιν ἐπὶ τῶν χάριν τῆς παραγωγῆς γενομένων ἀναλώσεων ἢ ἐπὶ τῶν διατεθέντων προϊόντων⁽¹⁾.

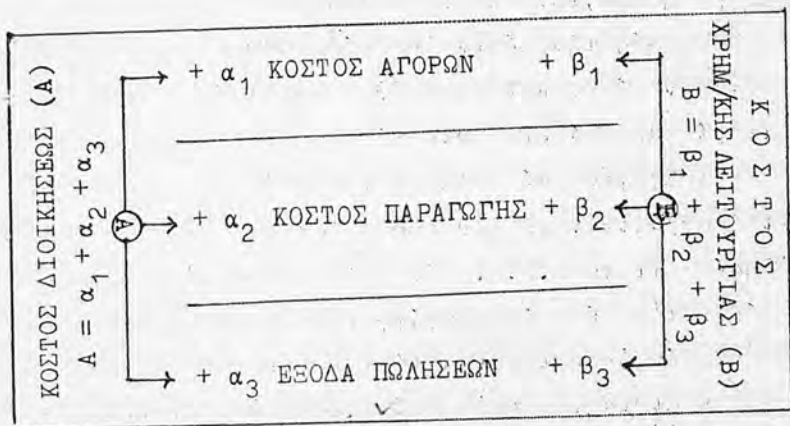
(1) DICKEY "Ενθ' ἄν. 1, 11.

β. Τόν ἐν αὐτῷ συνυπολογισμόν 1) τοῦ τόκου τοῦ ἰδίου κεφαλαίου τῆς ἐπιχειρήσεως 2) τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματίου ὡς λειτουργοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως 3) τοῦ τεκμαρτοῦ ἐνοικίου τῶν ἰδιοκτητῶν χώρων τῶν ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως χρησιμοποιουμένων 4) τῶν μὴ ἀσφαλιζομένων ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων 5) τῶν ἐξόδων πρὸς ἀποκατάστασιν ζημιῶν ἐκ τυχαίων γεγονότων ἢ ἀνωτέρας βίας. 6) τῶν ἀποκαλουμένων οὐδετέρων ἐξόδων, ἐχόντων ἔντονον τὴν ἀπόχρωσιν τῆς ζημίας.

Ζήτημα γεννᾶται ἐάν τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς ἐπιβαρύνεται μὲ ἀναλογίαν Γενικῶν ἐξόδων Διοικήσεως καὶ τῶν ἐξόδων τῆς χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας, Σχετικῶς ὑποστηρίζονται αἱ κάτωθι ἀπόψεις:

Α. Ὑπὲρ τῆς ἐπιβαρύνσεως, συνηγορεῖ ἡ βασικὴ σύλληψις τῶν λειτουργικῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καθ' ἣν ἀμφότεραι αἱ λειτουργίαι, τῆς Διοικήσεως καὶ ἡ χρηματοοικονομικῆ, ὑφίστανται χάριν τοῦ συντονισμοῦ τῆς ἐργασίας τῶν ἐτέρων λειτουργιῶν αἵτινες ἀπολαμβάνουν τῶν σχετικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς Διοικήσεως καὶ τῶν κεφαλαίων. Συνεπῶς τὸ κόστος καθίσταται πλήρες μὲ τὸν ἐπιμερισμόν, καὶ ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς ὀρθή. Προστίθεται περαιτέρω ὅτι ὁ μερισμὸς τῶν ἐξόδων τούτων εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς ὑποκινεῖ πρὸς μεγαλύτερον ἔλεγχον ἐπ' αὐτῶν⁽¹⁾. Κατὰ τὴν ἄποψιν συνεπῶς ταύτην τὸ κόστος ἀμφοτέρων τῶν λειτουργιῶν, ἀπορροφᾶται ὑπὸ τῶν ἐτέρων τριῶν κατὰ τὸ κάτωθι διάγραμμα.

(1) DICKEY "Ενθ' ἀν. 2, 11.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 5

Απορροφήσεως Κόστους Διοικήσεως και Χ/κής λειτουργίας.

Φανερόν είναι ότι ή υπέρ τής επιβαρύνσεως άποψις δέν άφορᾷ μόνον τό κόστος τής παραγωγής, αλλά και τό κόστος τών άγορῶν και τό τών πωλήσεων.

Τήν άνωτέρω άποψιν τής άπορροφήσεως ύποστήριξεν άπό άνέκαθεν ή Γερμανική έπιστήμη και ήκολούθησε τό Γαλλικόν Λογιστικόν Σχέδιον⁽¹⁾.

Β: Κατά τής επιβαρύνσεως τοῦ κόστους παραγωγής διά Γ.Ε.Δ. και Κόστους Κεφαλ. φέρονται τά εξής έπιχειρήματα. 1) Ὡς πρός τά Ἔξοδα Διοικήσεως: α) Ὅτι τό νά πειρᾶται τις νά μερίζη τά Γ.Ε.Δ. άποτελεῖ διαστροφήν τών λειτουργιῶν τής έπιχειρήσεως, διότι ή κυρία λειτουργία τής έπιχειρήσεως είναι ή τών πωλήσεων και συνεπῶς αὔτη πρέπει νά επιβαρυνθῆ μέ τό σύνολον αὐτῶν και διότι μ έ γ α μ έ ρ ο ς τών Γ.Ε.Δ. πραγματοποιεῖται διά τήν έξασφάλισιν και διαχείρισιν τών κεφαλαίων και συνεπῶς κατά τήν λογικήν

(1) Ἐνθ άν. σ. 129 έπ.

τῆς ἀπορροφήσεως, (τὴν λέξιν ἀπορρόφῃσιν χρησιμοποιοῦμεν ταυτοσημῶς πρὸς τὴν λέξιν ἐνσωμάτωσιν), δεόν. νά κοστολογηθοῦν κατὰ ἓν μέρος καί εἰς τὴν λειτουργίαν ταύτην⁽¹⁾.

β) Ὅτι μίᾳ προσπάθειᾳ ποσοστῶσεως τῶν Γ.Ε.Δ. μεταξύ τοῦ κόστους παραγωγῆς καί πωλήσεων, δέν θά εἶναι ἐπιτυχῆς ἐλ-
λεῖψει πραγματικῶν μέτρων ποσοστῶσεως⁽¹⁾. γ) Ὅτι εἶναι
μέν ἀληθές ὅτι τὰ Γ.Ε.Δ. δέν ἐλέγχονται αὐστηρῶς, ἀλλ' ὁ
μερισμός κατ' οὐδέν θά προαγάγῃ τόν ἔλεγχον διότι τὰ ἔξο-
δα ταῦτα, δέν ὑπόκεινται κατὰ τό πλεῖστον εἰς τόν ἔλεγ-
χον Φορέων Διοικητικῆς ἐξουσίας, ἀλλ' εἰς τόν ἔλεγχον τῆς
Διοικήσεως⁽¹⁾.

Κατά τῆς ἐπιβαρύνσεως τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς
διὰ Γ.Ε.Δ. συντάσσεται ἡ ἀγγλοσαξωνική θεωρία καί πρᾶξις.
Σημειώτεον ὅτι καί ἡ ἀπλή νύξις περὶ μερισμοῦ τῶν ἐξόδων
τούτων εἰς τὰς ἐν λόγῳ χώρας ἔστω καί ὡς ἀπλή θεωρητική
ἄποψις, ἀφορᾷ μόνον τό κόστος τῆς παραγωγῆς καί τῶν πωλή-
σεων καί οὐχί τό κόστος τῶν ἀγορῶν, τό ὁποῖον ἐν πάσῃ πε-
ριπτώσει προστίθεται εἰς τό κόστος τῆς παραγωγῆς καί δέν
προσαυξάνει τό κόστος τῶν ἀποθεμάτων τῶν πρώτων κλπ. ὑλῶν.

ᾤ Προτείνεται ἐν τούτοις ὁ διαχωρισμός⁽¹⁾, ὅταν βε-
βαίως οὗτος εἶναι ἔφικτός, τῆς λειτουργίας τῆς Διοικήσε-
ως εἰς τὰς ἐξῆς τρεῖς ὑποδιαίρέσεις α) Τὰς διοικητικὰς
λειτουργίας στενωῶς σχετικὰς πρὸς τὰς πωλήσεις, τό κόστος
τῶν ὀπίστων θά ἐπιβαρύνῃ τὰ ἔξοδα τῆς πωλήσεως καί ὅτι θά
καταμερισθῇ ὡς καί αὐτὰ ἐπὶ τῶν προϊόντων κλπ, β) Τὰς ἐ-
παναληπτικὰς, μὴ εὐχερῶς κατανεμομένας εἰς τὰς πωλήσεις
ἀλλὰ δευτικὰς ἐπωφελοῦς, κατὰ μονάδα κόστους ὑπολογισμοῦ
γ) Τὰς μὴ δυναμένας νά καταμερισθοῦν.

(1) DICKEY "Ἐνθ' ἄν. 2, 11. 12

(2) L. VANCE "Ἐνθ' ἄν. σ. 462 + ἐπ.

Ἄλλ' ἢ ὡς ἄνω πρότασις εἶναι ἀπλῶς διορθωτική τοῦ περιεχομένου τῶν Γ.Ε.Δ. διότι ἀφορᾷ ἀπλῶς τόν μερισμόν τῶν Γ.Ε.Δ. εἰς τὸ κόστος τῶν πωλήσεων καὶ δέν θίγει τὴν ἀρχὴν ὅτι ταῦτα δέν μερίζονται εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰ χρηματοοικονομικὰ ἔξοδα ἐπίσης δέν ἐπιβαρύνουν συμφώνως πρὸς τὰς ἀγγλοσαξωνικὰς ἀπόψεις τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, ἀλλ' ἐκπίπτουσι ἐκ τῶν αποτελεσμάτων. Οὐ ΡΑΤΟΝ τὴν ἐκ τῶν κερδῶν ἐκπτώσιν τῶν τόκων ἐπὶ τῶν μακροπροθέσμων δανείων ἀναλύει διὰ τοῦ ἑξῆς ἐπιχειρήματος⁽¹⁾. "...Ἐξ ἐπόψεως διοικήσεως, τὸ κόστος ἐκμεταλλεύσεως τῆς ἐπιχειρηματικῆς μονάδας δέν ἐπηρεάζεται ἀπὸ τόν τύπον τῆς κεφαλαιοδοτήσεως, τῶν εἰδικῶν δηλαδή σχεδίων τῶν ἐφαρμοζομένων πρὸς ἐξασφάλισιν τῶν ἀπαιτήτων κεφαλαίων. Διὰ τὴν διοίκησιν τὸ δολλάριον τοῦ ὁμολογιούχου, ὅπως καὶ τὸ Δολλάριον τοῦ μετόχου ἐνοποιοῦνται ἐν τῷ σώματι τῶν μέσων τῶν ὑποκειμένων εἰς τὴν ὑπ' αὐτὴν διαχειρίσιν, ὥστε τὸ καθαρὸν κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως νά συνίσταται ἀπὸ ὁλόκληρον τὸ διατιθέμενον ποσόν πρὸς ἱκανοποίησιν τῶν ἐπενδυσάντων τὰ κεφάλαιά των εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν καὶ συνεπῶς ὁ τόκος τῶν δανείων τούτων δέν πρέπει νά θεωρηθῇ ἔξοδον ἀλλὰ διανομὴ κέρδους".

Κατὰ τὰς ἀγγλοσαξωνικὰς ὅθεν ἀπόψεις τὸ πραγματικόν κόστος παραγωγῆς καὶ ἡ ἀπογραφή εἶναι ἀπηλλαγμένα τόκων καὶ Γ.Ε.Δ.⁽²⁾ Τὴν αὐτὴν ἀρχὴν τηρεῖ καὶ παρ' ἡμῶν ὁ φορολογικὸς Νόμος ὅστις δέν ἀποδέχεται τὴν εἰς τὸ κόστος ἐνσωμάτωσιν τῶν στοιχείων τούτων.

Ἡ ἀπορρόφησις ἢ μὴ τῶν ὑπὸ ἀμφισβήτησιν τούτων

(1) DICKEY "Ενθ' ἄν. 2, 12

(2) DICKEY 2, 10 καὶ 2, 12

στοιχείων ἐπιδρᾶ ἰσοπόσως ἀλλὰ μὲ ἀντίθετα σημεῖα ἐπὶ τῆς κατὰ περίπτωσιν ἀξίας τῆς ἀπογραφῆς καὶ τῶν ἀποτελεσμάτων, ἦτοι εἰς περίπτωσιν πωλήσεων μικροτέρων τῆς παραχθείσης ποσότητος, ἀποτελέσματα καὶ ἀπογραφὰ ἐμφανίζονται ἠύξημένα κατὰ τὴν πρώτην ἄποψιν καὶ ἰσοπόσως μειωμένα κατὰ τὴν δευτέραν ἀντιθέτως δὲ εἰς περίπτωσιν μεγαλύτερων πωλήσεων τῆς παραγωγῆς.

Ἐπὶ τῆς ὑφισταμένης διαφωνίας παρατηροῦμεν τὰ ἑξῆς :

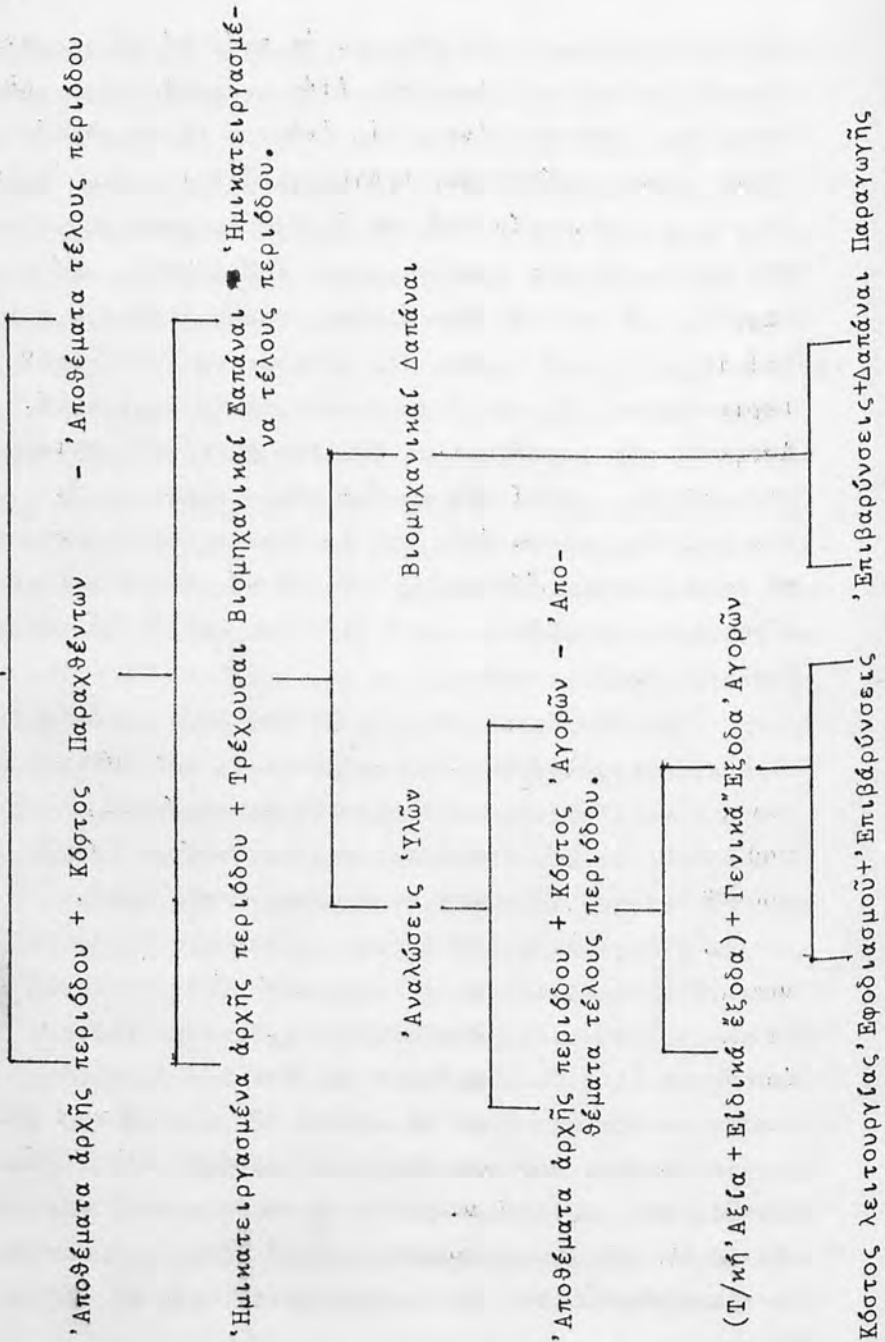
1. Ἡ Γερμανικὴ ἄποψις εἶναι κατὰ βάσιν ὀρθή, διότι ὄντος τόσον τὸ κόστος τῆς Διοικήσεως, ὅσον καὶ τὸ χρηματοοικονομικὸν δημιουργοῦνται χάριν τῆς ἀποτελεσματικῆς διεξαγωγῆς τῶν κατὰ τὴν ἐν λόγῳ ἄποψιν κυρίων λειτουργιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, δηλαδὴ τῆς λειτουργίας Ἀγορῶν, Παραγωγῆς καὶ πωλήσεων. Ἡ ὀρθότης τῆς ἀπόψεως ἀπορρέει ἐκ τῆς γενικῆς ἐπιδιδάξεως τῆς Γερμανικῆς διδασκαλίας, περὶ προσδιορισμοῦ ἐνός ἀληθοῦς, καὶ ἀκριβοῦς κόστους γενικῆς ἐφαρμογῆς, ἣν οἱ ἀγγλοσάξωνες δὲν δέχονται ὑποστηρίζοντες ὅτι δι' ἕναστον σκοπὸν ὑφίσταται καὶ ἴδιον κόστος. Ἀλλὰ καὶ ἐάν προσπεράσωμεν πρὸς τὸ παρὸν τὴν βασικὴν αὐτὴν διαφωνίαν, καὶ ἐξετάσωμεν τὴν Γερμανικὴν ἄποψιν ὑπὸ τὸ πρῶμα τῶν ἐπιδιδάξεων αὐτῆς, διὰ νὰ εἶναι τὸ κόστος ἀληθές καὶ ἀκριβές τὰ Γ.Β.Δ. καὶ τὸ Χ.Κ. α) Πρέπει νὰ ἐπιβαρυνθοῦν ἕναστον ἐκ τῆς ἀναλογίας τοῦ ἑτέρου. β) Πρέπει ἀμφότερα τελικῶς διαμορφωμένα νὰ ἐπιβαρύνουν τὰς τρεῖς λοιπὰς λειτουργίας ὡς ἐπίσης καὶ τὰς ἐπενδύσεις πάγιας μορφῆς τὰς ἐκτελεσθεῖσας ἐντός τῆς περιόδου καὶ γ) ἡ ἐπιβαρύνσις ἐντός τῶν τριῶν λειτουργιῶν νὰ ἐπεκταθῇ εἰς τὸ ἔργον ὅλων τῶν ἐν αὐταῖς λειτουργικῶν μονάδων. Ἡ δ ι α δι κ α σ ι α αὕτη ε ἶ ν α ι δ υ ν α τ ῆ, ὡς πρὸς μὲν τὰ ἔξοδα Διοικήσεως διὰ τῆς χρησιμοποίησεως κριτηρίων, ἐλ-

λείπει ἀντικειμενικῶν μέτρων, ὡς πρὸς δὲ τὸ χρηματοοικονομικὸν κόστος μέ βᾶσιν τὸν ἐτήσιον τοκάριθμὸν τοῦ κεφαλαίου τοῦ ἀπασχοληθέντος εἰς ἐκάστην λειτουργικὴν μονάδα καὶ τοῦ προκύπτοντος πραγματικοῦ ἐπιτοκίου. Ἐφαρμοζομένη ἡ διαδικασία ὑπὸ τὴν ὡς ἄνω ἔννοιαν, συμβάλλει εἰς τὸν ἐπιδιωκόμενον προσδιορισμὸν τοῦ ἀληθοῦς καὶ ἀκριβοῦς κόστους, μέ τελικὸν ἀποτέλεσμα, τόσον ἡ ἀπογραφή ὅσον καὶ τὰ κέρδη καὶ ζημίαι τῆς χρήσεως νὰ ἀνταποκρίνονται περισσότερο εἰς τὴν πραγματικότητα. Ἡ συμβατικὴ, χάριν ἀποφυγῆς τῆς κοπιώδους ὡς ἀνωτέρω ἐξετέθη διαδικασίας κοστολόγησις, ἐπὶ τῶν κυρίων μόνον παραγωγικῶν τμημάτων καὶ τῶν πρῶτων ὑλῶν τοῦ βαρύνοντος τὴν παραγωγὴν καὶ τὰς ἀγορὰς κόστους, ἐάν καταστῇ δυνατόν νὰ μὴ ἐμπλέκεται εἰς ἀύθαιρες, συμβάλλει κατ' ἐλάσσονα λόγον εἰς τὸν ἐπιδιωκτέον ὡς ἄνω σκοπὸν.

Ἐπὶ τὴν παραδοχὴν τῶν ὡς ἄνω ἀπόψεων ὑπάρχει, ἐν κέρδος ἐκμεταλλεύσεως, συγκείμενον ἐκ τοῦ κόστους παραγωγῆς τῶν πωληθέντων καὶ τῶν ἐξόδων πωλήσεως, ἡ πορεῖα δὲ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ ἀποτελέσματος τούτου δύναται ν' ἀποδοθῇ διὰ τοῦ κάτωθι διαγράμματος. (σελ. 166).

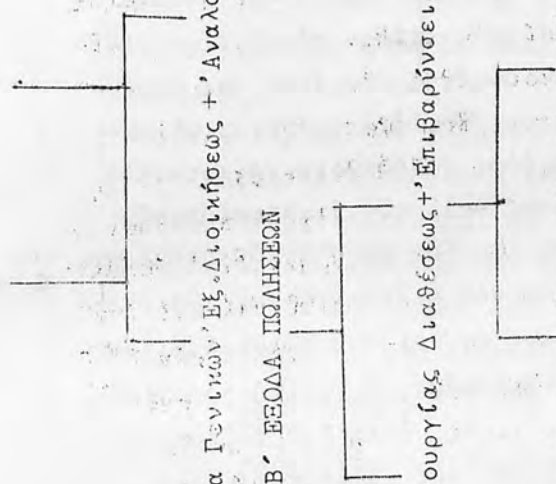
2. Ἡ ἀγγλοσαξωνικὴ ἄποψις καίτοι κατ' ἀρχὴν δέν φαίνεται ὅτι συμβάλλει ὡς ἡ Γερμανικὴ εἰς τὸν ἀκριβῆ προσδιορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ἔχει ἐν τούτοις ὑπὲρ ἑαυτῆς τὰ ἑξῆς ἐπιχειρήματα α) ὅτι δέν παραβιάζει φυσικὰ γεγονότα ὡς εἶναι τὸ κόστος τῆς Διοικήσεως καὶ τὸ χρηματοοικονομικὸν τοιοῦτον, διὰ μερισμῶν βᾶσει ἀύθαιρων βασικῶς κριτηρίων. β) ὅτι συντρέχει πρὸς τὴν γενικὴν ἀρχὴν τῆς συντηρητικότητος τοῦ Ἰσολογισμοῦ καὶ τῶν ἀποτελεσμάτων διότι δέν ἐνσωματοῦνται εἰς τὸ κόστος τῶν

-Α- ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ



Αναλογία Γενικών Εξ. Διοικήσεως + Αναλογία Χ/κῶν ἐξόδων

Β' ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ



Εξοδα λειτουργίας Διαθέσεως + Επιβαρύνσεις.

Αναλογία Γ.Ε.Δ./σεως + Αναλογία Χ/κῶν ἐξόδων

Γ' ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Κόστος Παραγωγῆς πωληθέντων + Εξοδα Πωλήσεων

Δ' ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ = ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Διάγραμμα υπ' αριθ. 6

Συνδέσεις λ/σμοῦ Απ/των κατὰ τὴν ἀποψιν τῆς ἐνωματώσεως τοῦ κόστους τῆς Διοικήσεως κατ' τῆς Χρημ. Οἴκον. Λειτουργ.

ἀποθεμάτων ἔξοδα "λίαν εὐαίσθητα"⁽¹⁾· εἰς τὰ ἐν ἀμφισβη-
 τῆσει καὶ γ) ὅτι εὐρίσκει ἀπήχησιν εἰς τὴν ἐπιχειρηματι-
 κὴν πρᾶξιν ἣτις εἶτε ἐκ παραδόσεως εἶτε ἐξ ἐκτιμῆσεως θε-
 ωρεῖ παγίως τὰ στοιχεῖα ταῦτα ὡς ἀφαιρετικά ἐκ τῶν κερ-
 δῶν. Ἀλλὰ πλεον τῶν ἐπιχειρημάτων τούτων ἐν πρόσθετον,
 εὐθέως μαχόμενον τὸν κεντρικὸν σκοπὸν τῆς Γερμανικῆς ἀ-
 πόψεως θὰ ἦτο τὸ ἐξῆς: ὅτι τὸ κόστος τόσον τῆς λειτουρ-
 γίας τῆς Διοικήσεως ὅσον καὶ τῆς χρηματοοικονομικῆς, δέον
 ν' ἀντλοῦνται κατ'εὐθειᾶν ἐκ τοῦ κέρδους διότι ἡ δραστη-
 ριότης των ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον χάριν αὐτοῦ ἐξαντλεῖ-
 ται, τῆς παραγωγῆς χρησιμοποιομένης ὡς μέσου καὶ συνε-
 πῶς ἐχούσης αὐτοτέλειαν κόστους ἣτις δὲν ἐπιπέεται νά πα-
 ραβιασθῆ. Ἡ ἄποψις μας αὕτη ἴσως νά ἡδύνατο νά προαγάγῃ
 τὴν λύσιν τοῦ ἐπιμάχου θέματος ὑπὲρ τῶν ἀγγλοσαξωνικῶν
 ἀπόψεων, διότι ἔχει νομίζομεν ἰσχυρὸν θεωρητικὸν ὑπόβαθρον.
 Πράγματι, ἡ ἀποτελεσματικότης τοῦ Διοικητοῦ καὶ τῶν ὑπη-
 ρεσιῶν ἐν γένει τῆς Διοικήσεως ὡς καὶ τοῦ τόκου δὲν ἐκδη-
 λοῦται ὡς τῶν ὑλῶν καὶ τῆς ἐκτελοῦσης ἐργασίας ποσοτικῶς
 καὶ κατ'ἀξίαν βάσει ἀγοραίας τιμῆς, ἀλλὰ διὰ τοῦ ποσοῦ
 τῶν κερδῶν τὰ ὁποῖα ἐπετεύχθησαν καὶ συνεπῶς τὸ κόστος
 τῶν λειτουργιῶν τούτων θὰ ἔδῃ νά ἀντληθῆ ἐκ τοῦ κέρδους.⁽²⁾

Ὅπωςδὴποτε, δεκτικῆς γενομένης τῆς μὴ ἐνσωματώσεως
 ὑφίσταται τὸ ἐξῆς ἐννοιολογικὸν πλέγμα ἀπὸ τοῦ σχηματι-
 σμοῦ τοῦ κόστους παραγωγῆς, μέχρι τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ
 καθαροῦ κέρδους ἐκμεταλλεύσεως. Οὕτω ἀποκαλεῖται:

(1) Π.χ. Οἱ μισθοὶ τῆς Διοικήσεως ἀποφασίζονται ὑπὸ τῆς
 Διοικήσεως.

(2) Παραπλησὶα εἶναι ἡ ἐννοια τῆς παραβιάσεως διὰ τῶν
 μερισμῶν τοῦ κόστους τῆς Διοικητικῆς λειτουργίας
 DICKEY 2, 12.

• Κόστος παραγωγής, τό προκύπτον ἐκ τῶν πραγματικοῦ κόστους τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας ἀπηλλαγμένου ἐπιβαρύνσεως ἐκ ΓΕΔ καὶ Ἐξόδων χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας τό ὁποῖον θά προκύπτῃ:

Ἡμιτελῆ προϊόντα ἀρχῆς περιόδου + Κόστος Παραγωγικῆς λειτουργίας περιόδου - Κόστος ἡμιτελῶν τέλους περιόδου.

• Κόστος πωλήσεων ἢ πωληθέντων, ἡ ἀξία τῆς πωληθείσης ποσότητος ὑπολογιζομένης εἰς τό κόστος τῆς παραγωγῆς κατὰ μίαν τῶν μεθόδων ἀποτιμήσεως εἰς τήν τιμήν τῆς κτήσεως.

• Μικτόν κέρδος ἢ διαφορά :

Ἔσοδα ἐκ πωλήσεων - Κόστος πωληθέντων

• Ἔξοδα Ἐκμεταλλεύσεως, τό κόστος τῆς λειτουργίας τῶν πωλήσεων, Διοικήσεως καὶ χρηματοοικονομικῆς χρησιμοποιομένων ταυτοσήμως τῶν ὄρων Ε.Π. ΓΕΔ καὶ ΕΧΛ.

• Καθαρόν κέρδος τήν διαφοράν:

Μικτόν Κέρδος - Ἔξοδα Ἐκμεταλλεύσεως.

Κατωτέρω παραθέτομεν διάγραμμα⁽¹⁾ τῆς συνθέσεως τοῦ λ/σμοῦ Ἀποτελέσματα χρήσεως μετά παραδείγματος κατὰ τάς ἀπόψεις τῆς μὴ ἐνσωματώσεως.

3. Πέραν τῶν δύο τούτων βασικῶν ἐπὶ τῆς ἐνσωματώσεως ἀπόψεων ὑφίσταται καὶ τρίτη... ἡ ἀποψις τῆς ἐλληνικῆς πραγματικότητος καθ' ἣν αἱ ἀποσβέσεις τῶν παγίων περιουσιακῶν στοιχείων δι' ὧν διεξάγεται ἡ παραγωγή, δέν ἐνσωματοῦνται εἰς τό κόστος παραγωγῆς ἀλλὰ θεωροῦνται ὡς ἀρνητικόν στοιχεῖον ἀποτελεσμάτων ἐγγραφόμενα εἰς

(1) Ληφθέν ἐκ τῶν LANC M FARLAND SCHIFF Ἐνθ' ἀν.σ.18 καὶ 20.

Ι ΠΩΛΗΣΕΙΣ ————— ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ = ΜΙΚΤΟΝ ΚΕΡΔΟΣ

'Αποθέματα άρχης περιόδου + Κόστος ' παραχθέντων .. 'Αποθέματα τέλους περιόδου

'Ημικατεργασμένα άρχης περιόδου' + Τρέχουσαι Βιομηχανικαί Δαπάναι - 'Ημικατεργασμένα τέλους περιόδου.

'Άμεσα 'Υλικά + 'Άμεσος 'Εργασία + Γενικά Βιομηχανικά "Έξοδα

'Αποθέματα' Αρχής περιόδου + 'Αγοραί - 'Αποθέματα τέλους περιόδου

ΚΑΘΑΡΟΝ
 ΙΙ ΜΙΚΤΟΝ ΚΕΡΔΟΣ - ΕΞΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ = ΜΙΚΤΟΝ ΚΕΡΔΟΣ

"Έξοδα Πωλήσεων + Γενικά "Έξοδα Διοικήσεως + "Έξοδα κατ' Έξοδα χρηματοοικονομικά

Διάγραμμα 'Υπ' άρ. 7

Συνθέσεις λ/σμού τών 'Αποτελεσμάτων χρήσεως κατά τήν άποψιν τής μη άπορροφήσεως.

χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων.

Ἄλλ' ἡ περίπτωση ἐπιπτώσεως τῶν ἀποσβέσεων οὐδεμίαν ὁμοιότητα με τὸ κόστος τῆς Διοικήσεως ἢ τὸ χρηματοοικονομικὸν παρουσιάζει, διότι αἱ ἀποσβέσεις τῶν ἐγκαταστάσεων ὑπερσέρχονται εὐθέως ὡς καὶ ἡ ἄμεσος ἐργασία εἰς τὴν παραγωγὴν καὶ ἀποτελοῦν ἀναπόσπαστον στοιχεῖον τοῦ κόστους αὐτῆς.

Ἡ ἄποψις τῆς μὴ ἐνσωματώσεως τῶν ἀποσβέσεων εἶναι καθαρῶς ἐλληνικὴ, εὐρίσκουσα ἔρισμα εἰς τὸν φορολογικὸν νόμον ὡς οὗτος ἠρμηνεύθη δι' ἀποφάσεων τοῦ Συμβουλίου Ἐπικρατείας καὶ τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου (ΣΕ 503/56 καὶ ΕΣ 39/56), δι' ὧν κακῶς νομίζομεν ἐκρίθη ὅτι ὁ συνυπολογισμὸς τῶν ἀποσβέσεων προσβάλλει τὴν αὐτοτέλειαν τῶν χρήσεων. Ἐν τούτοις ἡ ὑο' ἀριθ. 5394/14.5.57. Ἐγκύκλιος τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν βασιζομένη εἰς τὰς ἐπὶ τοῦ θέματος ἰσχυούσας ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ἀπόψεις ἀπεκατέστησε τὰ πράγματα, ἐπιτραπέντος ὅπως αἱ ἀποσβέσεις ἐνσωματοῦνται εἰς τὸ κόστος καὶ οὕτω ἔχομεν ἐν ἰσχυρῶν νομίμως καὶ τὴν ἐνσωμάτωσιν καὶ τὴν μὴ ἐνσωμάτωσιν κατὰ τὴν κρίσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Παρ' ὅλον ὅμως τοῦτο, ἡ πρᾶξις ἐξακολούθει ἐπιπτώουσα τὰς ἀποσβέσεις ἐκ τῶν κερδῶν.

4. Διευκρινιστέον τυγχάνει, ὅτι ἡ μὴ ἐνσωμάτωσις τῶν Γεν. Ἐξόδων Δ/σεως καὶ τῶν τῆς χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας, δὲν σημαίνει ἄρνησιν αὐτῶν ὡς στοιχείων τοῦ κόστους, ἀλλ' ἀπλῶς χαρακτηρισμὸν των ὡς κόστους ἐκπιπόμενου ἐκ τῶν ἐσόδων ὡς καὶ τὸ κόστος τῶν πωλήσεων τοῦθ' ὅπερ ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα ὅτι ἐάν δὲν ὑφίστανται εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως ἀποθέματα, τὸ ὀλικὸν κόστος (παραγωγῆς + Ἐξόδα Πωλήσεων) ἐκ πλευρᾶς ποσοῦ καὶ κατὰ τὰς δύο ἀ-

πόψεις θά ἦτο ἴσον, διαφέρον ἀπλῶς εἰς τὰ διαρθρωτικά του στοιχεία.

5. Παραθέτομεν κατωτέρω παράδειγμα τῆς προκύπτουσας κοστολογικῆς συνθέσεως καὶ τοῦ λ/σμοῦ Ἐκμεταλλεύσεως ὑπὸ τὰς τρεῖς ὡς ἀνωτέρω ἀπόψεις.

Δεδομένα παραδείγματος:

(α) Ἀποθέματα ἀρχῆς χρήσεως (1) Πρώτη ὕλη Υ μ. 2.000 πρὸς 100 = 200.000 (2) Προϊόν Π. μ. 3000 πρὸς 250 = 750.000.- Ἀξία ἡμικατεργασμένων Δρχ. 400.000.-

(β) Πωλήσεις χρήσεως Προϊόν Π. μ. 10.000 πρὸς 400 = 4.000.000.-

(γ) Ἀγοραὶ Πρώτης ὕλης Π.μ. 18.000 μ πρὸς 95 = 1.710.000 καὶ διαφόρων βοηθητικῶν ὑλῶν Δρχ. 171.000.-

(δ) Ἀνάλωσις πρώτης Υ μ. 15.000 καὶ τῶν 3/4 τῶν λοιπῶν ὑλῶν. Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως εὐρέθησαν ἡμικατεργασμένοι πρῶται ὕλαι μ. 3.000 περιέχουσαι ἔργασίαν καὶ λοιπά έξοδα Δρχ. 97.200. $3000 \times 95 + 171000$ 3000×171000

(ε) Δαπάναι Παραγωγῆς μὴ συμπεριλαμβάνουσαι ὕλας καὶ ἀποσβέσεις 1.200.000 εἰς τὸ ποσὸν τοῦτο περιλαμβάνονται (1) Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ Δρχ. 500.000 (2) Ἡλ. Ρεῦμα Δρχ. 200.000. (3) Συντηρήσεις καὶ ἐπισκευαὶ Δρχ. 150.000 (4) Ἀσφάλιστρα 40.000 (5) Ἀτμοπαραγωγή 260.000 (6) Διάφορα 50.000.-

(στ) Ἀποσβέσεις Δρχ. 400.000 μεριστέαι εἰς: Κ Ἀγορῶν κατὰ 30.000 Διοικήσεως κατὰ 20.000 Πωλήσεων κατὰ 40.000 καὶ παραγωγῆς κατὰ 310.000.-

(ζ) Δαπάναι Ἀγορῶν Δρχ. 120.000 καὶ Πωλήσεων Δρχ. 300.000.-

(η) Γ.Ε.Δ. πρὸ ἀποσβέσεων 280.000 μεριστέα ἐν τῷ συνόλῳ των κατὰ 20% εἰς τὸ κόστος ἀγορῶν, 30% εἰς τὸ κόστος

παραγωγής και 50% εις τὸ κόστος πωλήσεων.

Υ (i) Κόστος χρηματοοικονομικῶν Δρχ. 350.000 μεριστέον κατὰ 20% εις τὸ κόστος ἀγορῶν, 40% εις τὸ κόστος παραγωγῆς και 40% εις τὸ κόστος πωλήσεων.

(iα) Τὸ σύνολον τῶν παραχθέντων ἀνῆλθεν εις μ.12.000 προῖόντος Π.

Α: ΛΥΣΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΨΙΝ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ

1.

1. Διαμόρφωσις τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους

	<u>Διοικήσε-</u> <u>ως.</u>	<u>Χρημ/-</u> <u>κόν</u>	<u>'Αγορῶν</u>	<u>Παραγωγῆς</u>	<u>Πωλήσεων</u>
'Εκ τῶν δεδομένων	280.000	350.000	120.000	1.200.000	300.000
'Αποσβέσεις	20.000		30.000	310.000	40.000
Κόστος Διοικήσεως.	300.000		60.000	90.000	150.000
Κόστος Χρημ /κόν		<u>-350.000</u>	<u>-70.000</u>	<u>140.000</u>	<u>140.000</u>
Σύνολα			280.000	1.740.000	630.000

2. Διαμόρφωσις κόστους πρώτων και βοηθητικῶν υλῶν διά τῆς κοστολογησῆως τῶν ἐξόδων 'Αγορῶν κατ' ἄξιν.

	<u>Πρῶται</u>	<u>'Υλαι</u>	<u>Βοηθητικὰ</u> <u>'Υλαι</u>
'Αρχικόν ἀπόθεμα μ.2.000 πρὸς 100.		200.000	
'Αγοραὶ μ.18.000 πρὸς 95		1.710.000	
'Αγοραὶ			171.000
"Εξοδα 'Αγορῶν		<u>252.000</u>	<u>28.000</u>
		2.162.000	199.000

3. Κόστος ἀναλώσεων εις τὸν Μ.Σ.Ο.

α) Πρώτων ύλων 2.162.000:20.000=		
= 108,10 X 15.000 Δρχ.	Δρχ.	1.621.500
β) Βοηθ. Ύλων 199.000 X 3/4	"	<u>149.250</u> 1.770.750
4. Απογραφή Μενόντων.		
α) Πρώτων Ύλων μ. 5.000 X 108,10	"	540.500
β) Βοηθητικών Ύλων	"	49.750
γ) Ημικατεργασμένων		
3000 μ. Πρώτης ύλης		
πρός 108,10	Δρχ.	324.300
Έργασια κλπ. έξοδα	<u>97.200</u>	421.500
δ) Έτοιμων (ώς ο επόμενος πίναξ)		
μ. 5.000 προς 280	<u>1.400.000</u>	2.411.750

Λ/ΣΜΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

(Κατά την άποψιν τῆς ένσωματώσεως)

Πωλήσεις - κπ = Μκ	Δρχ.	4.000.000
Μεϊόν: Έξοδα Πωλήσεων	"	<u>630.000</u>
Καθαρόν προϊόν Πωλήσεων Μ·κ.	Δρχ.	3.370.000
Κόστος πωληθέντων		

+ Ημικατεργασμένα αρχῆς περιόδου	400.000	
Πρώται καὶ βοηθητικά Ύλαι	1.770.750	2
Άμοιβαί Προσωπικοῦ	500.000	
Ηλεκτρικόν Ρεῦμα	200.000	
Ατμοπαραγωγή	260.000	
Συντηρήσεις καὶ Έπισκευαί	150.000	
Άποσβέσεις	310.000	
Διάφορα	50.000	
Άναλογία Γ.Ε.Δ.	90.000	
Άναλογία Χ/κῶν Έξόδων	<u>140.000</u>	
Εἰς μεταφοράν	3.870.750	3.370.000

- 166 πίνακας 41) 70.

Έν μεταφορᾶς	3.870.750 Δρ. 3.370.000
Μεῖον ἡμικατεργασμένα τέλους περιόδου	<u>421.500</u>
Κόστος παραχθέντων μ. 12.000 πρὸς 287,44 <i>μ. Μονάδ.</i>	<u>3.449.250</u>
Ἀρχικόν Ἀπόθεμα μ. 3000 X 250	<u>750.000</u> ✓
Σύνολον κτήσεων μ. 15000 X 280	4.199.250

Μεῖον

Ἀποθέματα τέλους μ. 5000 X 280	<u>1.400.000</u>
Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων	<u>2.799.250</u>
Καθαρόν Κέρδος χρήσεως.	570.750 ✓

Β' ΛΥΣΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΨΙΝ ΤΗΣ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ

1. Διαμόρφωσις τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους

	<u>Διοικήσεως</u>	<u>Χρημ/κόν</u>	<u>Ἀγορῶν</u>	<u>Παραγωγῆς</u>	<u>Πωλήσεων</u>
Ἐν τῶν δε- δομένων	280.000	350.000	120.000	1.200.000	300.000
Ἀποσβέσεις	20.000		30.000	310.000	40.000
Ἔξοδα ἀγορῶν			<u>-150.000</u>	<u>150.000</u>	
Σύνολα	300.000	350.000	---	1.660.000	340.000

2. Διαμόρφωσις κόστους Πρώτων καὶ Βοηθητικῶν Ὑλῶν.

	<u>Πρῶται Ὑλαί</u>	<u>Βοηθητικά</u>
Ἀρχικόν ἀπόθεμα μ. 2000 πρὸς 100	200.000	-
Ἀγοραί μ. 18000 πρὸς 95	1.710.000	
Ἀγοραί		<u>171.000</u>
	1.910.000	171.000

3. Κόστος ἀναλώσεων εἰς τὸν Μ.Σ.Ο.

α) Πρώτων Ὑλῶν 1.910.000:20000 = 95,50 X 15.000	1.432.500	
β) Βοηθητικῶν Ὑλῶν 171.000 X 3/4	<u>128.250</u>	
γ) Ἔξοδα ἀγορῶν	<u>150.000</u>	1.710.750

4. Απογραφή Μενόντων

α) Πρώτων Ύλων μ. 5000 X 95,50	477.500	
β) Βοηθητικῶν Ύλων	42.750	
γ) Ήμικατεργασμένων 3000 X 95,50 + 97.200.-	383.700	
δ) Έτοιμων ὡς ὁ λ/σμός Έκ/σεως μ. 5000 πρὸς 263,13	1.315.650 ⁽¹⁾	2.219.600

Λ/ΣΜΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

(Κατὰ τὴν ἄποσιν τῆς μὴ ἐνσωματώσεως)

Πωλήσεις

Δρχ. 4.000.000

Κόστος πωληθέντων

Ἄρχικόν ἀπόθεμα μ. 3000 πρὸς 250 Δρχ. 750.000

Δαπάναι Παραγωγῆς

Ἁμικατεργασμένα ἀρχῆς περιόδου 400.000

Πρῶται καὶ Βοηθητικαὶ Ὑλαι 1.560.750

Ἐξοδα Ἀγορῶν 150.000

Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ 500.000

Ἡλεκτρικὸν Ρεῦμα 200.000

Ἀτμοπαραγωγὴ 260.000

Συντήρησεις καὶ Ἐπισκευαὶ 150.000

Ἀποσβέσεις 310.000

Διάφορα 50.000

Σύνολον 3.580.750

Ἁμικατεργασμένα τέλους περιόδου 383.700

Εἰς μεταφορὰν

3.197.050 4.000.000

(1) Κατὰ τὴν τρίτην λύσιν ἡ ἀπογραφή τῶν μενόντων παραμένει ἡ αὐτὴ πλὴν τῆς τῶν μενόντων προϊόντων ἧτις καθίσταται Δρχ. 1.202.350 καὶ συνεπῶς ἡ ἀπογραφή τοῦ συνόλου ἀνέρχεται εἰς Δρχ. 2.106.300.-

'Εν μεταφορᾷς	3.197.050	4.000.000
Κόστος παραχθέντων μ. 12.000 πρὸς 266,42 μ.ζ.α.	=	<u>3.197.050</u> 12.000
Κόστος συνολικῶν κτηθέντων μ. 15.000 πρὸς 263,13		<u>+ 750.000</u> Αποθέμ. Χρημ. Περιόδου
Μεῖον ἀποθέματα τέλους χρήσεως μ. 5000 πρὸς 263,13		3.947.050
		<u>1.315.650</u> *

Κόστος πωληθέντων		<u>2.631.400</u>
Μικτόν Κέρδος		1.368.600

Κόστος 'Εμμεταλλεύσεως		
'Εξοδα Πωλήσεων	340.000	✓
Γενικά 'Εξοδα Διοικήσεως	300.000	✓
Χρηματοοικονομικά 'Εξοδα	<u>350.000</u>	✓
Σύνολον Κόστους 'Εμ/σεως		<u>990.000</u>
Καθαρόν Κέρδος Χρήσεως		378.600

Λ/ΣΜΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

(Κατά τήν 'Ελληνικήν Πράξιν)

Πωλήσεις		4.000.000
Μεῖον 'Εξοδα Πωλήσεων		<u>300.000</u> ✓
Καθαρόν προϊόν πωλήσεων.		3.700.000

Κόστος Πωληθέντων		
Αρχικόν ἀπόθεμα μ 3000 πρὸς 250	750.000	
Δαπάναι Παραγωγῆς		
ημικατεργασμένα ἀρχῆς περιόδου	400.000	✓
Πρῶται καί Βοηθητικαὶ Ὑλαι	1.560.750	✓
Εξοδα ἀγορῶν	120.000	✓
Αμοιβαί Προσωπικοῦ	500.000	✓
Ηλεκτρικόν ρεῦμα	200.000	✓
Ατμοπαραγωγή	<u>260.000</u>	✓
Εἰς μεταφοράν	3.040.750	750.000
		<u>3.700.000</u>

78.	'Εκ μεταφορᾶς	3.040.750	750.000	3.700.000
	Συντηρήσεις καὶ 'Επισκευαί	150.000		
	Διάφορα	<u>50.000</u>		
	Σύνολον	3.240.750		
-	'Ημικατεργασμένα τέλους περιόδου	<u>383.700</u>		
	Κόστος παραχθέντων μ 12000 X 238,09	2.857.050	750.000	750.000
	Σ/κόν κόστος κτηθέντων μ 15000 X 240,47	3.607.050		
	Μεῖον κόστος μόνων 5000 πρὸς 240,47		<u>1.202.350</u>	
	Κόστος πωληθέντων			<u>2.404.700</u>
	Μικτόν (;) Κέρδος ἢ Διαφορὰ ἐκ πωλήσεων			1.295.300
	Μεῖον			
	'Αποσβέσεις		400.000	
	Γενικά 'Εξόδα Δ/σεως		280.000	
	Τόκοι κλπ. ἔξοδα Δανείων		<u>350.000</u>	1.030.000
	Καθαρόν κέρδος χρήσεως			265.300

Πίναξ Διαφορῶν

	Καθαρόν Κέρδος	'Απογραφή τέλους χρήσεως	Διαφορὰ ἔναντι τῆς πρώτης	Εἰς τὸ κέρδος	Εἰς τ' ἀποθέματα
Πρώτη λύσις	570.750	2.411.750			
Δευτέρα λύσις	378.600	2.219.600	-192.150		-192.150
Τρίτη λύσις	265.300	2.106.300	-305.450		-305.450

6. Εἶναι δυσχερῆς ἡ λήψις θέσεως μεταξύ δύο ἀπόψεων τόσον ἰσχυρῶν οἷαι αἱ ἐκτεθεῖσαι. Καθ' ἡμᾶς α) ἡ εὐχέρεια ἐν τῇ ἐφαρμογῇ τῆς ἀγγλοσαξωνικῆς ἀπόψεως β) ἡ ἀνεπιφύλακτος παραδοχὴ τῆς ἀντιλήψεως ὅτι ἡ προέχουσα λειτουργία τῆς κοστολογήσεως, εἶναι ἡ διὰ σκοποῦς κυρίως λήψεως τῶν ἀποφάσεων καὶ ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἀνάλυσις τῶν προσδιοριστικῶν τοῦ κόστους

στοιχείων καὶ γ) ἡ εὐχέρεια ἐν τῇ ἐφαρμογῇ τῆς Ἀγγλοσαξωνικῆς ἀπόψεως, συνιστοῦν στοιχεῖα κλονίζοντα τουλάχιστον τὴν σκοπιμότητα ἂν μὴ τὴν ὀρθότητα τῆς γερμανικῆς ἀπόψεως. Ἐν τοῖς ἐπομένοις πάντως ὅπου εἶναι ἀναγκαῖον καὶ αἱ δύο ἀπόψεις θὰ ἀντιμετωπίζονται ὥστε ὁ σπουδαστὴς νὰ ἔχη τὰς ἀπαραιτήτους γνώσεις πρὸς λύσιν τῶν προκυπτόντων ζητημάτων.

7. Καίτοι ὁ ὄρος πραγματικὸν κόστος ὑποδηλοῖ ἀκριβῆ προσδιορισμὸν στηριζόμενον ἐπὶ τοσοτικῶν μετρήσεων, τῶν ἀναλωθέντων συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, ἐν τοῦτοις λόγῳ τῆς ἐξ ἀντικειμένου ὑφισταμένης ἀδυναμίας δι' ὠρισμένους ἐξ αὐτῶν συνιστώντας τὸ ἔμμεσον κυρίως κόστος, τὸ πραγματικὸν κόστος περιλαμβάνει πλῆθος ὑπολογιστικῶν καὶ συμβατικῶν στοιχείων. Ἐὰν δὲ προσθέσῃ τις καὶ τὰς νομισματικὰς μεταβολὰς, τὸ κόστος τοῦτο εἰς τὴν πραγματικότητα ἔστιν ὅτε πόρρω ἀπέχει ἀπὸ τοῦ νὰ εἶναι πραγματικόν, τοῦτο ὅμως δὲν τοῦ μειώνει τὴν σημασίαν του διότι ὅπωςδήποτε χρησιμεύει εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τὴν προπαρασκευὴν τοῦ προκαθρισμένου κόστους, τὸ ὁποῖον συγκαταλέγεται μεταξὺ τῶν μέσων τῆς Διοικήσεως καὶ μάλιστα ἐφ' ὅσον εἶναι πρότυπον.

8. Ἡ μὲν ἀνάλυσις τοῦ πραγματικοῦ κόστους εἰς πρωτογενεῖς συντελεστὰς λαμβάνει χώραν διὰ τὸν λ/σμόν τῆς Ἐκμεταλλεύσεως καὶ συνεπῶς θὰ ἀντιμετωπισθῇ ἐν τῇ οἰκείᾳ παραγράφῳ ἢ δ' ἀνάλυσις αὐτοῦ εἰς ἄμεσον καὶ ἔμμεσον, θ' ἀντιμετωπισθῇ κατὰ τὴν ἐξέτασιν τοῦ θέματος τῆς κοστολογήσεως τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἔξοδων.

Πληθὸν τῆς ἐννοίας τοῦ πραγματικοῦ κόστους εἶναι τὸ φορολογικὸν κόστος ἢ ἄλλως τὰ:

Ἐκπιπτόμενα ἐκ τῶν Ἀκαθάρστον ἔσδων Ἐξόδα.
Κατὰ βάσιν ταῦτα συμπιπτοῦν ὡς ἄθροισμα μὲ τὸ Πραγμα-

τικόν κόστος ἦτοι τὰ συνολικά έξοδα Ἐκμεταλλεύσεως. Ὁρι-
σμένα ἐν τούτοις διατάξεις ἐκ ποινικῶν διαθέσεων τῆς Πολι-
τείας διὰ παραβάσεις τοῦ φορολογουμένου, ὀρμώμεναι ἢ πρὸς
προσπίσιν τοῦ δημοσίου ἐκ τῆς ἐνδεχομένης τάσεως τῶν φο-
ρολογουμένων πρὸς μείωσιν τῶν φορολογητέων κερδῶν, περιορι-
ζοῦν τὰ φορολογικῶς παραδεκτὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους⁽¹⁾.

Τέλος μίᾳ ἰδιότυπος μορφή πραγματικοῦ κόστους ἢ
μᾶλλον μίᾳ.. ἐπιθυμία προσδιορισμοῦ τοῦ πραγματικοῦ κό-
στους εἶναι τό:

- (1) Ἐνδεικτικῶς ἀναφέρομεν τὰς κάτωθι διατάξεις καὶ ἀ-
ποφάσεις ἀνωτάτων Δ/ρίων.
- Δέν εἶναι ὑποχρεωτική ἡ ἀναγνώρισις ὡς έξόδου, τῶν
μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων διὰ τὰ ὁποῖα δέν κατεβλήθη-
σαν αἱ εἰς τό ΙΚΑ εἰς ἐτέρους ἀσφαλιστικούς ὀργανι-
σμοὺς εἰσφοραὶ (Ν.Δ. 3323/55 ἄρθρον 7).
 - Οἱ δεδουλευμένοι τόκοι ἐκπίπτουν ἀλλὰ δέν ἐκπί-
πτονται οἱ τῆς ὑπερμερίας δι' ὀφειλάς ἐκ φόρων, εἰσ-
φορῶν καὶ προστίμων πρὸς τό δημοσίον καὶ ὀργανισμοὺς
Δημοσίου Δικαίου (Ν.Δ. 4242/62 ἄρθρον 6).
 - Ἐπιχειρήσεις ἀναγράφουσα ἐν τοῖς βιβλίοις τῆς κατὰ
τὴν σύνταξιν τοῦ Ἰσολογισμοῦ ποσὰ κατώτερα τῶν ἀνω-
τάτων ὀρίων δέν δύναται ἐκ τῶν ὑστέρων νά μεταβάλλῃ
ταῦτα ἢ νά ὑπολογίσῃ ἀποσβέσεις βάσει τῶν ἀνωτάτων
ὀρίων (Υ.Ο.Π. 13017/1958).
 - Δέν ἐκπίπτουνται: α) ἡ καταβολή τῆς ὑπαλληλικῆς
εἰσφορᾶς ΙΚΑ γενομένη ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως χαρακτη-
ριζομένη ὡς ἐλευθεριότης ἐκτός ἐάν ὑπεβλήθῃ ὑπὸ τοῦ
συνεργαζομένου δήλωσις φόρου καθαρῶν προσόδων (Σ.Ε.
699/59). β) ἡ ἔκτακτος ἐνίσχυσις πρὸς ὑπαλλήλους ἐφ'
ὅσον δέν ἀποδειχθῇ ὅτι εἶχεν τοιαύτην ὑποχρέωσιν ἢ
ἐπιχειρήσις (Σ.Ε. 999/59). γ) τὰ έξοδα κηδείας συμβού-
λων τῆς ἐταιρίας (Ε.Σ. 179/59) δ) ἡ σύνταξις ἢ πα-
ρεχομένη εἰς τὴν οἰκογένειαν θανόντος συμβούλου
(Ε.Σ. 50/56 καὶ 1923/56). ε) Εἰσιτήρια χορῶν, έξο-
δα ἐορτῶν, φιλοδωρήματα κλπ. (ΕΣ 53/57).

Ἀγορανομικὸν κόστος ⁽¹⁾. Τοῦτο κατὰ βάσιν εἶναι κρᾶμμα περιωρισμένου πραγματικοῦ καὶ κόστους ἀντικαταστάσεως μετὰ τινος ἀποδοχῆς τῆς ἀρχῆς τοῦ κανονικοῦ κόστους. Βάσις τῆς ἀγορανομικῆς ρυθμίσεως εἶναι ὁ χαρακτηρισμὸς τοῦ προϊόντος εἰς μίαν τῶν κάτωθι κατηγοριῶν ⁽²⁾

(α) εἰς οὐσιῶδες ἐν ἐπαρκειᾷ (β) οὐσιῶδες ἐν ἀνεπαρκειᾷ (γ) ἐπουσιῶδες. Ἐπὶ τῶν οὐσιῶδων ἐν ἐπαρκειᾷ ἐφαρμόζεται ἡ διάταξις τοῦ ἀρθροῦ 30 τοῦ ΑΚ δι' ἧς ἐπιδιώκεται ἡ διαπλῆττωσις ὑπερβολικοῦ κέρδους. Κατ' αὐτὴν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν "τὸ τμήμα τῆς ἀγορᾶς, αἱ εἰδικαὶ δαπάναι τοῦ ἐμπορίου, βιομηχανίας, ἢ βιοτεχνίας, ἀναλογίαι εἰς τὰς γενικὰς δαπάνας καὶ τὰς ἀποσβέσεις τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐγκαταστάσεων, οἱ τόκοι τοῦ κεφαλαίου, τὸ ποσοστὸν τοῦ ἐμπορικοῦ κινδύνου, ἡ ἀμοιβή τῆς προσωπικῆς ἐργασίας τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἐν συνδυσμῷ πρὸς τὰς καταστάσεις καὶ τὴν ἐν γένει κατάτασιν τῆς ἀγορᾶς καὶ πᾶν ἕτερον συναφές πρὸς τὸ ἀσκούμενον ἐμπόριον, βιομηχανίαν ἢ βιοτεχνίαν στοιχεῖον, λαμβανομένης πάντοτε ὑπ' ὄψιν ὑπὸ τοῦ Δικαστηρίου καὶ τῆς τιμῆς τῆς ἀντικαταστάσεως.

Ἐπὶ τῶν οὐσιῶδων ἐν ἀνεπαρκειᾷ ἡ ρύθμισις ἀσκειῖται ≠) δι' ἐκδόσεως ἀνωτάτων τιμῶν πωλήσεων 2) διὰ τοῦ καθορισμοῦ ἀνωτάτου ὀρίου κέρδους 3) δι' ἐπιβολῆς εἰσφορᾶς ἀπολογιστικῆς. Ὁ καθορισμὸς τοῦ ὕψους τῶν ἀνωτά-

(1) Κριτικὴν ἐπὶ τῆς ἰσχυροῦσης ἀγορανομικῆς νομοθεσίας βλέπε εἰσήγησιν μας "Περὶ τῶν ἐπενεκτέων τροποποιήσεων εἰς τὴν Ἀγορανομικὴν Νομοθεσίαν" παρὰ τῆς Εἰδικῆς ἐπιτροπῆς Βιομηχανίας ἐν τῷ Ὑπουργείῳ Συντονισμοῦ, ἐν ΙΙΙ τόμῳ σ. 70 ἐπ. τῆς ἐκδόσεως τῆς Ἐπιτροπῆς Ἐρεῦνης καὶ Ὁργανώσεως Οἰκονομικοῦ προγραμματισμοῦ.

(2) Α.Κ. Ἄρθρον 2.

των τιμῶν λαμβάνει χώραν ὑπὸ τοῦ Ὑπουργοῦ ἐκτιμῶντος τὸ κόστος κατὰ βάσιν δὲ τὸ κλαδικόν τοιοῦτον. Ἀντιθέτως ἐφ' ὅσον τὸ εἶδος ὑπάγεται εἰς τὴν ὑπ' ἀριθ. 128 Α.Δ. ὀρίζεται κατ' ἀρχὴν μὴ προσωρινῇ τιμῇ διαθέσεως καὶ ἡ ἐκκαθάρισις λαμβάνει χώραν ἀπολογιστικῶς κατὰ ἐπιχειρήσιν, ἐπιβαλλομένης εἰσφορᾶς διὰ τὸ ἰσόποσον τῆς θετικῆς διαφορᾶς μεταξὺ τῆς προσωρινῆς τιμῆς καὶ τῆς ἐπιταχθείσης ὀριστικῆς ἐπὶ τὴν πωληθεῖσαν ποσότητα. Ἡ ὑπ' ἀριθ. 128 Α.Δ. περιέχει κοστολογικὰς διατάξεις, στενωτέρας τοῦ ἄρθρου 30 τοῦ ΑΚ, αἵτινες ἐν συνόψει εἶναι αἱ ἑξῆς:

1. Τόκοι δανειακοῦ κεφαλαίου ἀναγνωρίζονται κατ' ἀνώτατον ὄριον οἱ ἀντιστοιχοῦντες εἰς τοιοῦτον ἴσον πρὸς τὸ ἴδιον, ἂν δηλαδὴ τὸ δανειακὸν ὑπερβαίῃ τὸ ἴδιον, οἱ κατὰ τὴν ὑπέρβασιν προκύπτοντες τόκοι δὲν κοστολογοῦνται ("Ἄρθρον 4).
2. Αἱ ἀποσβέσεις κοστολογοῦνται μέχρι τοῦ νομίμου ποσοστοῦ καὶ ἐφ' ὅσον ἔχουν λογισθῆ διὰ λογιστικῆς ἐγγραφῆς ("Ἄρθρον 9).
3. Δὲν ἀναγνωρίζονται προμήθειαι πωλήσεων πέραν τοῦ 3% ("Ἄρθρον 10).
4. Δὲν ὑπολογίζεται κέρδος ἐπὶ τῶν ἀποσβέσεων, τόκων, προμηθειῶν ἀνταποκριτῶν κλπ. ("Ἄρθρον 12).
5. Ὁ ἐσωτερικὸς ἐπιμερισμὸς τῶν ἐμμέσων ἐξόδων, ἐπὶ παραγωγῆς πλειόνων προϊόντων ἀναγνωρίζεται ὁ ἐνεργούμενος ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων, ἐφ' ὅσον ἡ ἰδία μέθοδος ἐπιμερισμοῦ ἀκολουθεῖται παγίως, ἀλλὰ προκειμένου περὶ κοστολόγησεως συμπαραγῶν ὁ τρόπος τῆς κατανομῆς ὑπόκειται εἰς τὴν κρίσιν τῆς υπηρεσίας ("Ἄρθρον 11).
6. Ἐπὶ στοιχείων, τῆς ἐγχωρίας παραγωγῆς ἡ τιμὴ τῆς ἀντικαταστάσεως ἀναγνωρίζεται πλήρως, ἐνῶ ἐπὶ εἰσαγομένων

πρώτων ὑλῶν καὶ λοιπῶν στοιχείων ἀναγνωρίζεται ὑπὸ τοῦς ἐξῆς ὅρους α) ἐπὶ ποσότητος ἴσης πρὸς τὴν κοστολογουμένην β) ἐφ' ὅσον ἠνοίχθη πλῆρωσις γ) ἐφ' ὅσον εἶναι βεβαβα ἢ ἀνατιμῆσις δ) ἐφ' ὅσον ἡ εἰσαγωγή χρηματοδοτεῖται ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως, ἄλλως μόνον καθ' ὃ ποσοστὸν χρηματοδοτεῖται ὑπ' αὐτῆς.

Τέλος τὸ ἀναγνωριζόμενον ποσοστὸν κέρδους εἶναι: 6% ἐπὶ τῶν τροφίμων καὶ 8% ἐπὶ τῶν μὴ τροφίμων.

§ 6.

Τὸ Ὑπολογιστικὸν Κόστος

Ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὸ πραγματικόν, τὸ ὑπολογιστικὸν κόστος, δέν συνιστᾷ πραγματικῆν θυσίαν τῆς ἐπιχειρήσεως ἀλλὰ θυσίαν προσώπου ἢ προσώπων ἢ ὅποια συνυπλογίζεται εἰς τὸ κόστος. Κλασικὴ εἶναι ἐπὶ τοῦ προκειμένου ἡ θυσία τοῦ ἐπιχειρηματίου ἣτις πραγματοποιεῖται:

α) Ἐκ τῆς μὴ ἀμοιβῆς ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως τῆς εἰς αὐτὴν προσφερομένης ἐργασίας ὑπὸ τοῦ ἰδίου του ἐπιχειρηματίου ὡς λειτουργοῦ αὐτῆς.

β) Ἐκ τῆς μὴ καταβολῆς ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς τὸν ἐπιχειρηματίαν τόκου διὰ τὰ ὑπ' αὐτοῦ διατεθέντα κεφάλαια.

Ἀμφότεραι αἱ περιπτώσεις συνιστοῦν κόστος εὐκαιρίας ἢ ἀπωλείας τῆς εὐκαιρίας, διότι εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις ὑφίσταται παραίτησις ἐκ τινος διαζευκτικῆς χρησιμοποίησεως τῶν ἀντιστοίχων συντελεστῶν ἣτις θά προσέδιδε ὠφέλειαν, ἡ δὲ ὠφέλεια ἣτις ἀκριβῶς διὰ τῆς παραίτησεως ἀπόλλυται συνιστᾷ τὸ ἐν λόγῳ κόστος, καὶ ἀναλυτικώτερον: ἐάν ὁ ἐπιχειρηματίας δέν εἰργάζετο ἐν τῇ ἰδίᾳ αὐτοῦ ἐπιχειρήσει, θά ἀπασχολεῖτο ἀλλαχοῦ ἀπ' ὅπου καὶ φυσικῶς τῷ λόγῳ θά ἐλάμβανε ἀντιμισθίαν τινὰ ἢ θά ἐπρα-

γματοποιεί προσόδους ως ελεύθερος επαγγελματίας. Εάν το ποσό της έντεϋθεν ωφελείας το υποθέσωμεν 10.000 Δρχ.μηνιαίως, τοῦτο ἀποτελεῖ διὰ τὴν ἐπιχειρήσιν κόστος, δυνάμενον νὰ συναθροισθῇ μετὰ τῶν λοιπῶν θυσιῶν κατὰ τὴν λῆψιν τῶν ἀποφάσεων, καίτοι δέν εἶναι πραγματικόν διότι ἀπλούστατα τὴν θυσίαν δέν ὑφίσταται ἡ ἰδίᾳ ἀλλὰ ὁ ἐπιχειρηματίας. Τό αὐτό λεκτέον διὰ τόν τόκον τῶν κεφαλαίων τῶν εἰσφερθέντων ὑπό τοῦ ἐπιχειρηματίου εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν, δηλαδή: ἐπικερδῆς τοποθέτησις κεφαλαίων δύναται νὰ λάβῃ χώραν διὰ διαφόρων διαζευκτικῶν ὁδῶν ἐνεργείας ἤτοι, δι' ἀγορᾶς προσοδοφόρου ἀκινήτου, χρεωγράφων, ἐκτοκισμοῦ κλπ. Ἡ ἀπόρριψις τῶν ὁδῶν τούτων ἐνεργείας καί ἡ τοποθέτησις τῶν κεφαλαίων εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν ἀποστερεῖ τόν ἐπιχειρηματίαν τῆς εὐκαιρίας νὰ ἀπολαύσῃ τ' ἀντίστοιχα ὠφέλη, ἅτινα ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ συνιστοῦν κόστος.

Τό κόστος ἀμφοτέρων τῶν ὡς ἄνω περιπτώσεων ὡς ἐλέχθη λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κατὰ τὴν λῆψιν τῶν ἀποφάσεων.

Παράδειγμα: Δέν ἀποφασίζεται κατ' ἀρχὴν ἐπιχειρηματικὴ ἐξένδυσις ἐάν δέν προϋπολογίζεται ὅτι τό ἐξ αὐτῆς κέρδος θά εἶναι ἀνώτερον τοῦ τόκου τοῦ ἀπασχοληθησομένου κεφαλαίου καί τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματίου⁽¹⁾.

Ἡ ἐνσωμάτωσις τοῦ τόκου τοῦ ἰδίου κεφαλαίου καί τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματίου εἰς τό κόστος τῆς παραγωγῆς καί τῶν ἀγορῶν κατὰ τὴν δέουσαν ἀναλογίαν, συμβάλλει κατὰ τοὺς ὁπαδοὺς τῆς θεωρίας περὶ κανονικοῦ κόστους ἐκμεταλλεύσεως, εἰς τὴν ἐπιδιωκομένην κατὰ τὴν κοστολόγησιν ἀλήθειαν καί ἀκρίβειαν τῶν προσδιοριζομένων μεγεθῶν.

(1) Τό μετὰ τὴν ἀφαίρεσιν ἐκ τοῦ κέρδους τῆς ἐπιχειρήσεως τοῦ τόκου τοῦ ἰδίου κεφαλαίου καί τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματίου προκύπτων ὑπόλοιπον, συνιστᾷ ὡς γνωστὸν τό κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου.

Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν σχέδιον ἐπιτρέπει τὴν ἐνσωμάτωσιν τῶν στοιχείων τούτων, ἀλλ' ἀπαγορεύει τὸν συνυπολογισμόν τῶν εἰς τὸ κόστος τῶν μενόντων⁽¹⁾. Κατὰ τὴν ἡμετέραν γνώμην, συντασσομένην πρὸς τὴν ἀγγλοσαξωνικὴν ἄποψιν ἢ περὶ κανονικοῦ κόστους ἐκμεταλλεύσεως ἀντίληψιν ὡς μιᾶς τελείας μορφῆς κόστους δυναμένης νὰ καλύψῃ ὅλας τὰς ἀνάγκας εἶναι πεπλανημένη, διότι ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, τὸ κόστος ποικίλλει ἀναλόγως τοῦ σκοποῦ, ἡ δὲ ἀνωτέρω ρύθμισις τοῦ Γαλλικοῦ Σχεδίου εἶναι σὺν τοῖς ἄλλοις καὶ ἀνακόλουθος προσδόδουσαν ὀλιγοπιστῶν εἰς τὴν κεντρικὴν ἀρχὴν τῆς ἐνσωματώσεως ἣν ἀποδέχεται, ἐφ' ὅσον ἐξαιρεῖται ἡ ἀπογραφή.⁽²⁾

Ὅσον ἀφορᾷ τὴν ἀποτίμησιν τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ καὶ τὸ ἐπιτόκιον εἰς τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ ὑπολογισθῇ ὁ τόκος τοῦ ἰδίου κεφαλαίου, ὑφ' ἣν ἔννοιαν ἡμεῖς δεχόμεθα τὰ στοιχεῖα ταῦτα, τοῦ μὴ δηλονότι πραγματικοῦ ἀλλ' ὑπολογιστικοῦ κόστους, πρέπει νομιζόμεν νὰ ἰσχύσῃ τὸ κατὰ περίπτωσιν κριτήριον, ἥτοι ποῖαι θὰ ἦσαν ὀντιστοιχῶς αἱ ὠφέλειαι ἂν αἱ σχετικαὶ διαζευκτικαὶ λύσεις δὲν ἀπερρίπτοντο. Ἐν τούτοις εἶναι ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ἀποδεκτὸν ὅτι ἡ μὲν ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ, πρέπει νὰ ὑπολογίζεται εἰς τὸ ὕψος αὐτῆς ἣν θὰ ἐλάμβανεν εἰς τρίτος, Διευθυντῆς ἢ ἐν πάσῃ περιπτώσει λειτουργὸς αὐτῆς, ὁ δὲ τόκος νὰ ὑπολογίζεται ἐπὶ τῷ ἐπιτοκίῳ τῶν μα-

(1) Plan Comptable generale. Τροποποιήσεις 11/5/57 σ.196.

(2) Δέν εἶναι δυνατόν δὲ νὰ ἀντιλεχθῇ ὅτι ἡ ρύθμισις ἐγένετο χάριν συντηρητικότητος τοῦ Ἴσολογισμοῦ, διότι ὑπάρχει βασικῶς ἡ ἀρχὴ τῆς μικροτέρας τιμῆς κατὰ τὴν ἐν αὐτῷ ἀποτίμησιν ἣτις συνιστᾷ ἐπαρκῆ πρὸς τὸ το προστάσιαν.

κροπροθέσμων τοποθετήσεων⁽¹⁾.

Τό υπολογιστικόν κόστος τῶν στοιχείων τούτων, ἀσφαλῶς δεόν νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κατὰ τὰς ἀγορανομικὰς ρυθμίσεις ἐφ' ὅσον αὐταὶ στηρίζονται ἐπὶ τοῦ κόστους καὶ δέν ἔχουν χαρακτῆρα ἀημευτικόν. Πράγματι ἐφ' ὅσον διὰ τῆς ρυθμίσεως ἐπιδιώκεται ὁ περιορισμός τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κέρδους, ἐπιβάλλεται ὁ συνυπολογισμός εἰς τὸ κόστος πάσης θυσίας τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀνεξαρτήτως ἐάν αὕτη εὐθέως πραγματοποιεῖται ὑπ' αὐτῆς ὡς κεχωρισμένης ὄντοτης ἢ ἐμμέσως ὑπὸ τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ χάριν τῆς ἐπιχειρήσεως. Παρ' ἡμῶν ἡ ἀρχὴ αὕτη μερικῶς μόνον ἐγένετο ἀποδεκτὴ ἐν τῷ Α.Κ.⁽²⁾.

Πέραν τῆς ἀμοιβῆς τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ καὶ τοῦ τόκου τοῦ ὑπ' αὐτοῦ εἰσφερομένου εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν κεφαλαίου, γεννᾶται τὸ θέμα⁽³⁾ ἐάν εἰς τὸ κόστος δεόν νά συνυπολογισθοῦν οἱ ἐπιχειρηματικοὶ κίνδυνοι οἵτινες ὡς γνωστόν κατατάσσονται, ἐκ τῆς ἐνδιαφεροῦσης τὸ κόστος πλευρᾶς α) εἰς ἀσφαλιζομένους καὶ β) μὴ ἀσφαλιζομένους⁽⁴⁾.

Ἡ ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου καθ' ἡμᾶς λύσις εἶναι ἡ ἐξῆς:

α) Ἐάν μὲν ὁ κίνδυνος εἶναι δεκτός εἰς ἀσφάλισιν καὶ ἔχει ἄντως ἀσφαλισθῆ, τότε οὐδέν θέμα γεννᾶται ὅτι τὸ ἀντιστοιχόν ἀσφάλιστρον συνιστᾷ κόστος ἐνσωματούμενον.

β) Ἐάν ὁ κίνδυνος εἶναι δεκτός εἰς ἀσφάλισιν καὶ δέν

(1) Γ.Δ.Σ. "Ἐνθ' ἀν.σ. 124 "Ἄλλως ὑπολογίζεται τὸ ἐπιτόκιον ὅταν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν τὸ στοιχεῖον λήψεως ἀποφάσεων "Ἴδε σχετικῶς R. DICKEY "Ἐνθ' ἀν. 7,8 ἐπ.

(2) Ἴδε προηγουμένην παράγραφον.

(3) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ "Ἐνθ' ἀν.σ. 54.

(4) Ἴδε ἐν ἐκτάσει περὶ τῶν κινδύνων ἐν Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων Ἀθῆναι 1960 σ.12 καὶ 395 ἐπ.

ἔχει ἀσφαλισθῆ, τὸ ἐκ τῆς ἐκτιμήσεως αὐτοῦ ἀπορρέον ποσόν, συνυπολογίζεται δίκην ποσοστοῦ ὡς ὑπολογιστικὸν κόστος καὶ δὲν ἐνσωματοῦται λογιστικῶς ὡς μὴ πραγματικόν. Τὸ κατ'ἐκτίμησιν ἀσφάλιστρον τῶν κινδύνων τούτων τυπολογικῶς συνιστᾶ κόστος εὐκαιρίας. Ἐάν συνεπῶς ἐπέλθῃ τὸ ἐκ τοῦ κινδύνου ἀποτέλεσμα τοῦτο ἐγγράφεται ὡς ζημία.

γ) Ἐάν ὁ κίνδυνος δὲν γίνεται δεκτὸς πρὸς ἀσφάλισιν ὡς μὴ μαθηματικῶς σταθμητὸς, τότε δύναται μὲν κατ'ἐκτίμησιν νὰ ληφθῆ ὑπ' ὄψιν κατὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων ἀλλ' οὐδέ νόξιν περὶ ἐνσωματώσεως εἰς τὸ κόστος.⁽¹⁾ Εἶναι ἐπίσης κόστος εὐκαιρίας οἱ κίνδυνοι τοῦ εἴδους τούτου, προκῦπτον ἐκ τῆς ἀπορρίψεως τῆς εὐκαιρίας μιᾶς ἀσφαλοῦς τοποθετήσεως κεφαλαίων ἢ διενεργείας μιᾶς πλέον συνετῆς καὶ ἀκινδύνου πράξεως.

Ἄλλως ἔχει καὶ ἐπὶ τοῦ προκειμένου τὸ θέμα ἀγορανομικῶς. Οἱ κίνδυνοι εἰς τὸ ἀγορανομικόν κόστος ὡς καὶ τὰ λοιπὰ ὑπολογιστικὰ στοιχεῖα πρέπει νὰ συνυπολογίζωνται ἐφ' ὅσον τὸ ὑπὸ ρύθμισιν ἀντικείμενον εἶναι το ἐπιχειρηματικόν κέρδος, τὸ ὁποῖον ἐκ κοινωνικῆς σκοπιᾶς ἐξεταζόμενον προκύπτει μετὰ τὸν συνυπολογισμὸν πάσης διὰ τὴν πραγματοποίησιν αὐτοῦ θυσίας⁽²⁾. Τέλος ὡς ὑπολογιστικὸν κόστος δεόν νὰ θεωρηθῆ καὶ ἡ ἀποτίμησις εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας τῶν ἡμιτελῶν προϊόντων διὰ τὴν περαιτέρω κατεργασίαν αὐτῶν, ἐφ' ὅσον θὰ ἦτο δυνατόν νὰ διατεθοῦν αὐτοῦσαι καὶ νὰ τύχουν τῆς τρεχούσης τιμῆς. Τὸ ὑπολογιστικὸν τοῦτο κόστος συνιστᾶ κόστος εὐκαιρίας.

(1) Καὶ κατὰ τὸ Γ.Λ.Σ. αἱ προβλέψεις δι' ἐξαιρετικούς κινδύνους ἐνεργεῦνται χρεώσει τοῦ λ/σμοῦ Ζημιῶν καὶ Κερδῶν Ἐνθ' ἄν. σ. 12.

(2) Καὶ πρόσθετοι λόγοι ἐπιβάλλουν τὸν συνυπολογισμὸν τῶν κινδύνων εἰς τὸ ἀγορανομικόν κόστος οὓς ἴδε ἐν ἡμετέρῃ εἰσηγήσει περὶ τῶν ἐπενεκτέων τροποποιήσεων εἰς τὴν Ἀγορανομικὴν Νομοθεσίαν Ἐνθ' ἄν. σ. 92.

§ 7.

Τά οὐδέτερα "Εξοδα

Διδάσκεται ⁽¹⁾ ὅτι τὰ καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὀμαλοῦ ἔξοδα δέν ἐνσωματοῦνται εἰς τὸ κόστος, ὡς τοιαῦτα δέ ἀριθμοῦνται ⁽²⁾ τὰ ἐξῆς:

1. Τόκος ὑπερημερίας γραμματίων, δανείων κλπ.
2. Ἀπώλεια ἐξ ἐπισφαλῶν ἀπαιτήσεων, πέραν τοῦ εἰς τὸν κλάδον παραδεδεγμένου μέσου ποσοστοῦ.
3. Ἀπομειώσεις (φύραι) πέραν τῶν συνήθων.
4. Πρόσθετοι φορολογικαὶ ἐπιβαρύνσεις λόγῳ ἐκπροθέσμου δηλώσεως.
5. Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ (χρεωστικαὶ) ἐξαιρητικῆς ἐκτάσεως.
6. Ἐξοδα πειραματισμῶν.
7. Ἐξαιρητικαὶ φθοραὶ ἀκίνητοποιήσεων, συνεπεὶα ἀμελείας ἐκτάκτων γεγονότων κλπ.
8. Ἀποδόσεις πρώτων Ὑλῶν κάτωθι τῶν ἀναγνωριζομένων ὀρίων.

Τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν ⁽³⁾ Σχέδιον ἀντιστοίχως δέν ἐπιτρέπει τὴν ἐνσωμάτωσιν καὶ ἐπιβάλλει τὴν χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ τῶν ζημιῶν καὶ Κερδῶν ἐκ τῶν κάτωθι στοιχείων.

(1) Ἀπαιτήσεις ἀνεπίδεκτοι εἰσπράξεως.

(2) Φορολογικὰ πρόστιμα.

(3) Πρόστιμα καὶ ποινικαὶ ρῆτραι

(1) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ "Ενθ' ἄν. σ. 68.

(2) Δέν εἶναι ἀποδεκτὰ ὡς συστατικὰ τοῦ κόστους στοιχεῖα ἀγορανομικῶς τὰ βέηξ: Τὰ ἐν τῷ κειμένῳ ὑπ' ἀριθ. 1, 3, 4, 6, 8 καὶ τὰ δικαστικὰ ἔξοδα διὰ παράβασιν νομίμων διατάξεων, καὶ τὰ ἔξοδα διὰ φιλάνθρωπικοῦς καὶ κοινωνικῆς φύσεως σκοποῦς Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ "Ενθ' ἄν. σ. 244.

(3) "Ενθ' ἄν. σ. 112 ἐν συνδυασμῷ πρὸς REVERDY καὶ COURT
Του. II σ. 108, 109.

- (4) "Εξοδα παρελθουσῶν χρήσεων.
- (5) Τά ασφάλιστρα ζωῆς, ἐπί ἀσφαλείας συναφθείσης ὑπὲρ τῆς ἐπιχειρήσεως.
- (6) Τά ασφάλιστρα διὰ κινδύνους παροχῆς πιστώσεων.
- (7) Αἱ προβλέψεις δι' ὑποτιμήσεις.
- (8) Προβλέψεις διὰ δικαστικὰς εἰσφορὰς.
- (9) Ἀποσβέσεις τῶν ἐξόδων ἰδρύσεως, πρώτης ἐγκαταστάσεως καὶ ἐκδόσεις Ὁμολ. δανείων.

Ἐπὶ τῆς τιθεμένης ἀρχῆς τῆς ἐνσωματώσεως τῶν ὀμαλῶν ἐξόδων καὶ τῆς παρατεθείσης περιπτωσιολογίας παραιτητέα τὰ ἑξῆς:

Ἐν τῇ ἐννοίᾳ τοῦ πραγματικοῦ κόστους δὲν ὑφίσταται τὸ ὀμαλὸν καὶ ἀνώμαλον, διότι ὅτι ἐδαπανήθη πραγματικῶς, εἶναι κόστος καὶ συνεπῶς ἐνσωματοῦται. Ἄλλως ἔχει τὸ πρᾶγμα ἐν σχέσει πρὸς τὸ πρότυπον κόστος εἰς τὸ ὁποῖον ὑπείσέρχονται μόνον τὰ ἀναγκαῖα ἐξοδα καὶ συνεπῶς πᾶσα ἀπ' αὐτοῦ διαφορά τοῦ πραγματικοῦ κόστους, συνιστᾷ κέρδος ἢ ζημίαν.

Συνεπῶς διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους δὲν ὑφίσταται θέμα μεγάλων ἢ μικρῶν ἀπομειώσεων καὶ μεγάλων ἢ μικρῶν ἀποδόσεων πρώτων ὑλῶν. Οἷαι καὶ ἂν εἶναι αἱ ἐπιτευχθεῖσαι ἀποδόσεις συνιστοῦν κόστος. Τοῦτο βεβαίως δὲν σημαίνει ὅτι ἀπώλειαι συνιστῶσαι κατ' αὐτὰς ζημίας ἐνσωματοῦνται εἰς τὸ κόστος.

Ἐάν π.χ. κατεστράφη μία μερὶς πρώτης ὑλης κατὰ τὴν κατεργασίαν συνεπὲς ἀπροόπτου ζημίας εἰς τὸν ἐξοπλισμὸν ἢ ἐξ ἄλλης τινος ἐκτάκτου αἰτίας ἐχούσης τὸν χαρακτῆρα τυχαίου γεγονότος ἢ ἀνωτέρας βίας, τότε πρόκειται περὶ ζημίας, διότι ἐξομοιοῦται μὲ τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν μία ὑγρὰ πρώτη ὑλη εἰς δεξαμενὴν ἐναποθηκευμένη

διέρρευσε λόγω φθορᾶς τῆς δεξαμενῆς. Ἀντιθέτως κακαὶ ἀποδόσεις ὀφειλόμεναι εἰς ἐφθαρμένον καὶ πλημμελῶς λειτουργοῦντα ἐξοπλισμόν, δέν εἶναι ζημίαι ὑπὸ τὴν ἔννοϊαν τοῦ πραγματικοῦ κόστους.

Αἱ ἐξ υπερημεριῶν συνέπειαι, ἦτοι ἠύξημένος τόκος ἐπὶ τῶν ἐν καθυστερήσει δανείων ἢ ἀποθήκευτρα ἐπὶ τῶν ὑπὸ ἐκτελωνισμῶν πρώτων ὑλῶν κλπ. συνιστοῦν νομιζόμεν κόστος πραγματικόν, διότι ἀπορρέουν ἐκ τῶν δυσχερῶν συνθηκῶν ὑφ' ἃς ἡ ὄλη ἐκμετάλλευσις διάγει, αἱ ὁποῖαι δέν εἶναι τι ξένον πρὸς τὴν ἐπιχειρηματικὴν ζωὴν οὐδ' ἔχουν τὸν χαρακτῆρα τοῦ τυχαίου γεγονότος ἢ τῆς ἀνωτέρας βίας ⁽¹⁾.

Ἀντιθέτως τὰ πάσης φύσεως πρόστιμα συνιστοῦν ζημίαν καὶ οὐχὶ κόστος, διότι προκύπτουν ἐκ τυχαίας ἢ ἠθελήμενης ἀντιθέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως πρὸς τὴν ἔννομον τάξιν ἣτις ἀντιδρᾷ διὰ τῆς ἀφαιρέσεως κεφαλαίου, ἐὰν μείζων τε ποινὴ δέν προβλέπεται σχετικῶς.

Αἱ ἐξ ἐπισφαλῶν ἀπαιτήσεων ἀπώλειαι συνιστοῦν ζημίαν εἴτε ἔχει εἴτε δέν ἔχει σχηματισθῆ πρὸς ἀντιμετώπισιν αὐτῆς σχετικὴ πρόβλεψις, ἀλλὰ τὸ ἀσφάλιστρον τῶν παρεχομένων πιστώσεων συνιστᾷ ἀναμφισβητήτως κατὰ τὴν γνώμην μας ἔξοδον καὶ δὴ ἔξοδον πωλήσεως, ὡς καὶ ὁ ὑπολογισμός τοῦ κινδύνου καίτοι μὴ ἀσφαλισθέντος συνιστᾷ ὑπολογιστικόν κόστος ὡς ἐξετέθη εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον, ὁφάλλει δέ νομιζόμεν ἐπὶ τοῦ προκειμένου τὸ Γ.Λ.Σ. ⁽²⁾

(1) Τὸ γεγονός ὅτι ὠρισμένα ἔξοδα υπερημερίας δέν γίνονται ἀποδεκτὰ πρὸς ἔκπτωσιν φορολογικῶς, δέν νομιζόμεν ὅτι ἔχει ἔννοϊαν πέραν τῆς τοῦ ἐξαναγκασμοῦ πρὸς σχετικὴν ἐνημέρωσιν τῶν φορολογουμένων.

(2) Δέν εἶναι πράγματι νοητόν πῶς ἡ θαλασσοσφάλεια τῶν τσιφ πωλουμένων προϊόντων συνιστᾷ κόστος καὶ τὸ ἀσφάλιστρον τῆς παρεχομένης πιστώσεως συνιστᾷ ζημίαν δέν ὑφίστανται ἐπὶ ἀμφοτέρων τῶν περιπτώσεων κίνδυνοι ἀσφαλιζόμενοι;

Αἱ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ ἐξαρτᾶται κατὰ περίπτωσιν ἐάν εἶναι ζημίαι ἢ κόστος. Οὕτω ἐάν προέκυψαν ἐπὶ σωζωμένων στοιχείων εἶναι νομιζόμεν κόστος, διότι ἡ προκαλέσασα τὴν διαφορὰν διακυμάνσις τοῦ συναλλάγματος διαμορφώνει τὸ κόστος, ἐνῶ ἀντιθέτως ἐάν τὰ στοιχεῖα δὲν σώζονται εἶναι ζημία διότι ἔλλειπει ὁ φορεὺς τῆς διαφορᾶς ἄρα αὕτη ἀντλεῖται ἐκ τοῦ κεφαλαίου.

Ἄσφαλῶς ἀποτελοῦν ἐπίσης ζημίαν, αἱ φθοραὶ πέραν τῆς ἐκ τῆς χρήσεως δικαιολογούμεναι ἐπὶ τῶν ἀκίνητοποιήσεων.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰς προβλέψεις δι' ὑποτιμήσεις ἢ δικαστικὰς διαφορὰς, αὗται συνιστοῦν μᾶλλον μορφὴν ἀποθεματικῶν καὶ συνεπῶς δὲν εἶναι παραδεχταὶ ὡς στοιχεῖον τοῦ κόστους. Αἱ ἀποσβέσεις ἐπίσης τῶν ἐξόδων ἰδρύσεως κλπ. ἀσφαλῶς συνιστοῦν ἀρνητικὸν στοιχεῖον ἀποτελεσμάτων διότι ἡ κεφαλαιοποίησις αὐτῶν ἔχει ἔννοϊαν ρυθμιστικὴν τῶν περιοδικῶν ἀποτελεσμάτων, χωρὶς νὰ μεταβάλλῃ τὴν οὐσίαν συνισταμένην εἰς τὸ ὅτι τὰ ἔξοδα ταῦτα ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει καίτοι ἐγγεγραμμένα εἰς τὸ Ἐνεργητικὸν εἶναι ἀρνητικὰ στοιχεῖα καθαρᾶς θέσεως (1).

Ὅσον ἀφορᾷ τὰ ἀσφάλιστρα ζωῆς τὰ καταβαλλόμενα δι' ἀσφάλισιν προσώπου ὑπὲρ τῆς ἐπιχειρήσεως ταῦτα συνιστοῦν ἀρνητικὰ στοιχεῖα ἀποτελεσμάτων, διότι ἀποτελοῦν παροχὴν πρὸς ἐξασφάλισιν τοῦ κενοῦ εἰς τὴν δρᾶσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ ὁποῖον θὰ καταλεῖψῃ ὁ θάνατος ἑνὸς προσώπου ἀποφασιστικὸν διαδραματίζοντος ρόλον εἰς τὴν ζωὴν τῆς ἐπιχειρήσεως (2).

(1) Τοῦτο δὲν συσχετίζεται μὲ τὴν ὑπεραξίαν ἢν δυνατόν νὰ ἀποκτήσῃ ἡ ἐπιχειρήσις ἐν τῇ διαδρομῇ τοῦ βίου τῆς.

(2) Περὶ τῶν ἀνωτέρω ἴδε διαφόρους ἀπόψεις ἐν Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ "Ἐνθ' ἀν. σ. 6θ.

Τέλος εις ζημίαν δέον νά χαρακτηρισθῶσι, τὰ ἔξοδα τὰ ὁποῖα δημιουργοῦνται κατά τόν χρόνον τῆς ἀργίας τῆς Ἐκμεταλλεύσεως, εἴτε αὕτη ὀφείλεται εἰς διακοπὴν λόγῳ ἑλλείψεως ἐργασίας εἴτε εἰς ἀνωτέραν βίαν ἢ καταστρεπτικά γεγονότα. Εἶναι ὅμως δυνατόν νά ἀντιμετωπισθῇ ἐπὶ τῶν ἐξόδων τούτων τμηματικὴ ἀπόσβεσις διὰ κερδῶν ἐπομένων χρήσεων.

ξ Β.

Ἡ λειτουργικὴ καὶ διοικητικὴ διάρθρωσις τῆς Βιομηχανικῆς Ἐπιχειρήσεως.

Πρὸς κατανόησιν τοῦ περιεχομένου τῆς ἐπομένης παραγράφου, σκόπιμον εἶναι ν' ἀνακεφαλαιωθῇ ἡ ἐπὶ τῆς λειτουργικῆς διάρθρωσεως τῆς βιομηχανικῆς ἐκμεταλλεύσεως διδασκαλία.

A.

Τὸ πλέγμα τῶν ἀντικειμενικῶν σκοπῶν καὶ ἡ ὀργανωτικὴ μονάς⁽¹⁾

Ἡ δραστηριότης τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, συνολικῶς θεωρουμένης εἶναι κατά κανόνα ἐπιτεταμένη καὶ

(1) Περὶ τῶν κριτηρίων τοῦ σχηματισμοῦ τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων ἐν ἐκτάσει ἴδε J.D. MOONEY The principles of Organization N;Y. 1947 L.URWICK: The elements of Administration HAIRE Modern Administration Theory New - York 1959 καὶ τὸ κλασσικόν ἔργον τοῦ H. FAYOL L' Administration industrielle et générale, Paris 1916.

πολύμορφος. Ὁ βαθμὸς τῆς ἐκτάσεως καὶ τοῦ πολυμόρφου τῆς ἐν αὐτῇ διεξαγομένης ἐργασίας προσδιορίζεται κυρίως ἐκ τοῦ εἴδους καὶ τοῦ μεγέθους τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῶν ἐφαρμοζομένων μεθόδων κατὰ τὴν διεξαγωγὴν τοῦ ὅλου ἔργου.

Ἐὰν ἀνατάμωμεν τὸν τελικὸν σκοπὸν τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως θὰ παρατηρήσωμεν ὅτι οὗτος στηρίζεται ἐπὶ σειρᾶς ἐνδιαμέσων σκοπῶν, οἱ ὁποῖοι κατ'ἀκολουθίαν συνιστοῦν μέσα πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ τελικοῦ σκοποῦ. Ἐπεκτείνοντες τὴν ἔρευναν ἐπὶ τῶν ἐνδιαμέσων σκοπῶν θὰ διαπιστώσωμεν ὅτι ἕκαστος τούτων πραγματοποιεῖται διὰ τῆς προηγουμένης ἐπιτεύξεως ἐτέρων σκοπῶν οἵτινες κατ'ἀναλογίαν τῶν ἀνωτέρω ἀποτελοῦν μέσα προσεγγίσεως τῆς πρώτης βαθμίδος τῶν ἐνδιαμέσων σκοπῶν. Προωθοῦντες τὴν ἔρευναν κατὰ τὴν ἴδιαν ἔννοιαν ὀλοκληρῶνομεν τὴν ἀνάλυσιν τοῦ πλέγματος τοῦ τελικοῦ σκοποῦ, ἀνευρίσκοντες ἐν τέλει τοὺς ἀμέσους σκοποῦς.

Παράδειγμα:

Ἐστω τελικὸς σκοπὸς βιομηχανικῆς τινος ἐπιχειρήσεως χ ἢ πραγματοποίησις κέρδους⁽¹⁾ καὶ δραχμῶν, ἐπιτευκτέου διὰ τῆς διαθέσεως λ ποσότητος ἐκ τοῦ ὑπ'αὐτῆς παραγομένου προϊόντος π .

(1) Καίτοι τὸ κέρδος δὲν εἶναι σκοπὸς ἀλλὰ κίνητρον πρὸς θέσιν σκοποῦ ἐν τῇ κειμένῃ παρατίθεται ὡς σκοπὸς διὰ τὴν διευκολύνῃ τὴν κατανόησιν.

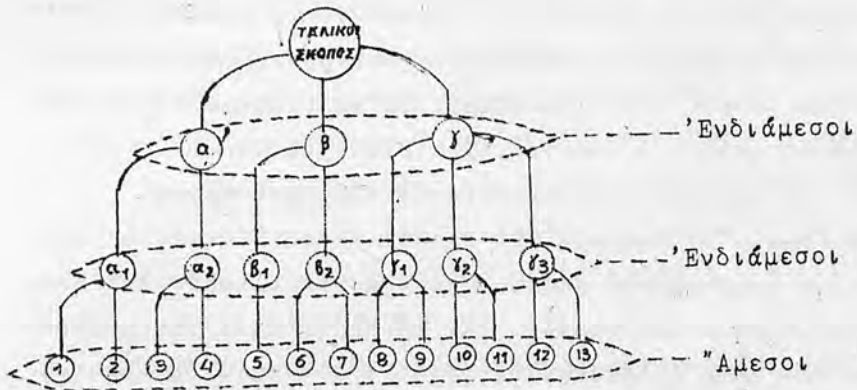
Πρός επίτευξιν τοῦ τελικοῦ τούτου σκοποῦ ὑποθέ-
 σμεν ὅτι ὑπὸ καθωρισμένους ὄρους καὶ προϋποθέσεις ἀ-
 παιτοῦνται μόνον ἡ ἐξασφάλις τῶν ἀπαραιτήτων κεφα-
 λαίων, ἡ διενέργεια τῶν ἀγορῶν τῶν πρώτων ὑλῶν, ἡ ἐκτέ-
 λεις τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος καὶ ἡ διάθεσις αὐτοῦ.
 Τὰ στοιχεῖα ταῦτα συνιστοῦν μέσα πρὸς πραγματοποίησιν
 τοῦ τελικοῦ σκοποῦ καὶ ταυτοχρόνως σκοπούς πρὸς ἐπίτευ-
 ξιν τῶν ὁποίων θ' ἀπαιτηθοῦν ἕτερα μέσα. Ἐκ τῶν ὡς ἄνω
 στοιχείων ἀπομονοῦντες μόνον τὴν ἐκτέλεσιν τῆς παραγω-
 γῆς καὶ ὑποθέτοντες ὅτι τὸ προϊόν παράγεται διὰ δύο κα-
 τεργασιῶν εὐρισκόμεθα ἐνώπιον νέων μέσων - σκοπῶν δη-
 λαδὴ τῶν κατεργασιῶν. Ἐάν τέλος γνωρίζωμεν ὅτι ἡ πρῶ-
 τη κατεργασία ἐκτελεῖται διὰ κοπῆς τεμαχίου σιδήρου
 καὶ λειάνσεως τῶν πλευρῶν αὐτοῦ ἡ δὲ δευτέρα δι' ἐνσφη-
 νώσεως ἑτέρου σιδηροῦ μέρους φθάνομεν εἰς τοὺς ἀμέσους
 σκοπούς δηλαδὴ τὴν ἐκτελοῦσαν ἐργασίαν.

Ἐποκρύπτει ὅθεν ὅτι ὁ τελικὸς σκοπὸς εἶναι σύν-
 θεσις ἐπὶ μέρους σκοπῶν - μέσων ὑπὸ καθωρισμένην ἱεραρ-
 χίαν. -

Τὴν ἀναλυτικὴν ταύτην σύνθεσιν τοῦ τελικοῦ σκο-
 ποῦ δυνάμεθα ν' ἀποδώσωμεν διὰ τοῦ ἀκολουθοῦ ἐνδεικτι-
 κοῦ διαγράμματος.

Διάγραμμα υπ' αριθ. 8.

Ἀναλύσεως τοῦ τελικοῦ σκοποῦ εἰς διαμέσους.



Ἐκαστος σκοπὸς προσφέρεται ὡς κριτήριον ὀργανώσεως, δημιουργίας δηλαδή ὁ ρ γ α ν ω τ ι κ ῆ ς μ ο ν ἄ δ ο ς τεταγμένης διὰ τὴν πραγμάτων αὐτοῦ.

-Ἡ χρησιμοποίησις τοῦ σκοποῦ ὡς κριτηρίου ὀργανώσεως ὑποβοηθεῖ εἰς τὴν ἐξειδικεύσιν τοῦ προσωπικοῦ, -ἐξασφαλίζει ὑψηλὸν βαθμὸν ἀποτελεσματικότητος τῆς ὀργανώσεως λόγῳ τοῦ ἐπιτυχανομένου συντονισμοῦ τῶν ἐνδιαμέσων σκοπῶν πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ τελικοῦ, -διευκολύνει τὴν κατάρτισιν τοῦ προγράμματος καὶ τοῦ προϋπολογισμοῦ, -ἐξασφαλιζομένων ταυτοχρόνως σαφῶν στοιχείων διενεργείας τοῦ σχετικοῦ ἀπολογιστικοῦ ἐλέγχου, καὶ γενικῶς διατηρεῖ ὀργανικὴν τὴν συνεργασίαν τῶν καθ' ἕκαστα δραστηριοτήτων καὶ δυνάμεων τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ παραδοχή τοῦ κριτηρίου τοῦ σκοποῦ εἶναι γενική προκειμένου περὶ ἱεραρχικῶς ἀνωτέρων ὀργανωτικῶν μονάδων. Εἰς κατωτέρας τοιαύτας καὶ εἰδικώτερον καθ' ὅσον προσεγγίζομεν εἰς ἀμέσους σκοποὺς χρησιμοποιοῦνται μετ' ἐπιτυχίας διὰ τὸν σχηματισμὸν ὀργανωτικῶν μονάδων τεχνικά κριτήρια καὶ δὴ ἡ μεθοδολογία καὶ ἡ διαδικασία τῆς ἐργασίας. Ὁ ἐπιτυχῆς συνδυασμὸς τῶν κριτηρίων τούτων μετὰ τοῦ βασικοῦ, σκοποῦ, συντελεῖ εἰς τὴν ἐπίτευξιν ὑψηλοῦ βαθμοῦ ἀποτελεσματικότητος τῆς ὀργανώσεως.

Παράδειγμα. Ὑποθέσωμεν ὅτι προϊόν τι συντίθεται ἐκ δύο τεμαχίων ἕκαστον τῶν ὁποίων, περιλαμβάνει κοπὴν σιδήρου, διάνοιξιν ὀπῶν καὶ ἠλωσιν. Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ἐνδεικνύται ὅπως ἡ ὀργανωτικὴ μονὰς τῆς παραγωγῆς κατατμηθῆ εἰς ὑποδιαίρεσεις ἀντιστοίχους τῶν ἐν λόγῳ ἐργασιῶν.

Ἐάν ὑποθέσωμεν περαιτέρω ὅτι ἡ παραγωγή δέν περαιοῦται διὰ τῶν ὡς ἄνω ἐργασιῶν ἀλλ' ἀπαιτεῖται σειρά διακεκριμένων μεταξὺ τῶν διαδικασιῶν (ἀποτελουσῶν τὰς φάσεις) αἱ ὀργανωτικαὶ μονάδες (θέσεις ἐργασίας) θά σχηματισθῶν ὑπὸ τὸ κριτήριον τοῦτο.

Οὕτω τελικῶς, ἡ μὲν παραγωγή ὡς στοιχεῖον ἐπιτεύξεως τοῦ τελικοῦ σκοποῦ διεκρίθη βάσει τοῦ κριτηρίου τοῦ σκοποῦ, αἱ δὲ ἐξ αὐτῆς προκύπτουσαι μικρότεραι ὀργανωτικαὶ μονάδες προέκυψαν μετ' ἡρῶν κριτηρίων μεθοδολογίας καὶ διαδικασίας τῆς ἐργασίας.

Κατ' ἀντιστοιχίαν τῆς ἱεραρχήσεως τῶν σκοπῶν, ὑφίσταται ἱεράρχησις καὶ τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων. Ἡ καθολικὴ διοικητικὴ ἐξουσία κατανέμεται ἐν ἀρχῇ εἰς τὰς ὀργανωτικὰς μονάδας πρώτου βαθμοῦ αἵτινες ἐν συνεχείᾳ ἀνακατανέμουν τὴν ἀρμοδιότητα των εἰς τὰς ὑπ' αὐτάς στενωτέρου περιεχομένου σκοπῶν ὀργανωτικὰς μονάδας καὶ οὐ-

τω καθ' ἑξῆς μέχρις οὗτου ἡ κατανομή φθάσει εἰς τὴν ἐκτελοῦσαν ἐργασίαν.

Ἐπὶ τὴν ἔννοιαν ταύτην ἡ κεντρικὴ Διοικητικὴ ἔξουσια δι ο χ ε τ ε ὕ ε τ α ι εἰς τὰς ὀργανωτικὰς μονάδας δημιουργουμένου οὕτω ἐν ἑκάστη ἐξ αὐτῶν τοῦ συμπλέγματος, ἀρμοδιότητος - ἔξουσας - εὐθύνης. Ἐν τῇ ἔννοια συνεπῶς ταύτη ἐξασφαλίζεται ἐν ἀναλύσει ἡ ἐ ν ὀ τ η ς τοῦ τελικοῦ σκοποῦ καὶ τῆς διοικητικῆς ἔξουσας.

Ἐκάστη ὑποδιαίρεσις τῆς ὀλικῆς δραστηριότητος ἐν τῇ ὀποια ὑφίσταται ἐνότης σκοποῦ καὶ ἐξειδικευσις τῆς πρὸς ἐπίτευξιν αὐτοῦ ἐργασίας συνιστᾷ τὴν ε ὕ ρ ε ῖ α ν ἔννοιαν τῆς λειτουργίας.

Ἐπὶ σ τ ε ν ἦ ν ἔννοιαν αἱ λειτουργίαι τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι αἱ ἐνόητες σκοποῦ αἱ δημιουργούμεναι ἐκ τῆς πρώτης κατανομῆς τοῦ τελικοῦ σκοποῦ. Ἐπὶ τῶν λειτουργιῶν ὁ SHELDON⁽¹⁾ διετύπωσε τὰς κάτωθι ἀρχάς.

1. - Ἐκάστη λειτουργία δεόν νά σχηματίζῃ μίαν αὐτοτελῆ ὀμάδα σχετικῶν καὶ ἀλληλενδέτων δραστηριοτήτων.

2. Ἐκάστη λειτουργία πρέπει νά εἶναι εὐδιάκριτος ἀπὸ τὰς λοιπὰς.

3. Ἐκάστη λειτουργία πρέπει νά ὑπόκειται εἰς ἀπλοῦν ἔλεγχον.

Αἱ λειτουργίαι ὡς προηγουμένως ἐλέχθη κατὰ κανόνα εἶναι ἰσοριθμοὶ καὶ ἀντιστοιχοὶ τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων αἵτινες διὰ τῆς κατανομῆς τῶν σκοπῶν λαμβάνουν τὴν ἀνήκουσαν διαβάθμισιν ἐν τῇ ὀργανωτικῇ διαρθρώσει. Ἡ ἀρχὴ αὕτη ὑφίσταται θετικῶς καὶ ἀρνητικῶς τὴν ἐπίδρασιν

(1) Ἐν Π.Δ. ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ. Ἡ ὀργάνωσις εἰς τὸ Σύγχρονον Κράτος Ἀθῆναι 1961 σ.273.

τῆς ἀρχῆς τοῦ πεπερασμένου⁽¹⁾ τῆς διοικήσεως καὶ παρατηρεῖται οὕτω ἄλλοτε μὲν διεύρυνσις τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς αὐτῆς ὀργανωτικῆς μονάδος ἄλλοτε δὲ ὑπαγωγή διαφόρων, ἀλλὰ πάντοτε συγγενῶν, λειτουργιῶν εἰς κοινὴν ὀργανωτικὴν μονάδα. Παράδειγμα. Εἰς τὴν λειτουργίαν τῆς διαθέσεως ἀντιστοιχεῖ ἡ πρώτη βαθμοῦ ὀργανωτικῆς μονάδος "Διεύθυνσις Πωλήσεων". Ἡ Διεύθυνσις τῶν πωλήσεων ὑποθέσωμεν ὅτι καθ' ὀρισμένην στιγμήν περιλαμβάνει τρεῖς τμήματα ἐξ ὧν τὸ ἓν εἶναι τὸ τμήμα πωλήσεων ἐσωτερικοῦ καὶ τὸ ὅποῖον ἀσχολεῖται μὲ τὰς πωλήσεις τῶν 5 ἐν Ἀθήναις πρατηρίων. Ἐάν ἡ ἐπιχειρήσις ἀπεφάσισε νὰ ἰδρύσῃ ἕτερα 10 πρατήρια ἐν Πελοποννήσῳ καὶ Μακεδονίᾳ ἀνά 5 ἡ διοικητικὴ ἱκανότης τοῦ τμήματος θὰ προσκόψῃ εἰς τὴν ἀρχὴν τοῦ πεπερασμένου δηλ. δὲν θὰ δυνηθῆ νὰ τὰ ὑπαγάγῃ ἅπαντα ἀποτελεσματικῶς ὑπὸ τὸν ἔλεγχόν της. Συνεπῶς ἡ διεύρυνσις τῆς Διευθύνσεως τῶν Πωλήσεων δι' ἑνὸς ἢ δύο ὀργανωτικῶν μονάδων ἦτοι τμημάτων παρακολουθήσεως ἐργασιῶν πρατηρίων Πελοποννήσου καὶ Μακεδονίας θὰ καταστῆ ἀναγκαία.

Ἀντιθέτως ἐάν ὑφίστανται παρά τῆς Διευθύνσει τῶν πωλήσεων δύο Ὑπηρεσίαι ἐξ ὧν ἡ μὲν μία ἀσχολεῖται μὲ τὴν ἔκδοσιν τῶν τιμολογίων, ἡ δὲ ἕτερα μὲ τὴν παρακολού-

(1) Ὁ C. BARNAD ἀπέδειξεν ὅτι καθ' ὅ μῆτρον ἀυξάνει ὁ ἀριθμὸς τῶν διοικουμένων, ὁ ἀριθμὸς τῶν προκυπτουσῶν σχέσεων ἀυξάνει οὐχὶ κατ' ἀριθμητικὴν ἀλλὰ κατὰ γεωμετρικὴν πρόδοον. Διεπιστώθη ἐν τέλει ὅτι ὁ ἀνθρωπος δὲν δύναται νὰ διοικήσῃ πέραν τῶν 5 ἀτόμων. Ἐπι τῆς ἀπόψεως αὐτῆς ἐξεφράσθησαν πλεῖστοι ὅσαι ἐπιφυλάξεις. Ἴδε σχετικῶς Π. Δ. ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ. Ἐνθ' ἀν. σελ. 88.

θῆσιν τῶν λογ/σμῶν τῶν πελατῶν καὶ ὑποτεθῆ ὅτι μεταβάλλεται ὁ τρόπος τῶν πωλήσεων ἀπὸ ἐπίπιστώσει εἰς τοῖς μετρητοῖς καὶ συνεπεὶα τοῦ λόγου τούτου μειωθῆ τὸ ἔργον τῆς δευτέρας ταύτης ὑπηρεσίας πέραν τοῦ ὀργανωτικῶς παραδεικτοῦ ὄρου, μὲν συγχώνευσις τῶν δύο τούτων ὀργανωτικῶν μονάδων ἐνδείκνυται.

Αἱ ὀργανωτικαὶ μονάδες ἐκδηλοῦνται διὰ τοῦ σχηματισμοῦ ὑπηρεσιῶν, φορέων ἀρμοδιοτήτων, ἐξουσιῶν καὶ εὐθύνης⁽¹⁾ αἱ ὁποῖαι ἀναλόγως τοῦ ὕψους εἰς τὸ ὁποῖον εὐρίσκονται ἐν τῇ ὄλῃ ὀργανώσει λαμβάνουν καὶ ἀντιστοίχους τίτλους ὡς: Γενικὴ Διεύθυνσις, Διεύθυνσις, Τμῆμα, Ὑπηρεσία. Ἡ διαφορὰ μεταξὺ τῶν ὑποδιαίρεσεων τούτων εἶναι ποσοτικὴ ἀναφερομένη εἰς τὸ πλῆθος τῶν σκοπῶν διδοτι βασικῶς καθε ὑποδιαίρεσις σχηματίζεται ὅταν ἓνας νέος σκοπὸς δημιουργεῖται ὡς ἀναλυτικὸν στοιχεῖον τοῦυτελικοῦ σκοποῦ.

Ε.

Ἡ ἔννοια τῶν λειτουργιῶν ἐν τῇ Βιομηχανικῇ

Ἐπιχειρήσει.

Ὁ HERNI FAYOL ἐκ τῶν θεμελιωτῶν τῆς ἐπιστημονικῆς διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ εἰδικώτερον ὁ πρῶ-

- (1) Ὡς ἀρμοδιότης δεόν νά νοηθῆ ἡ δυνατότης ἐνεργείας πράξεων ἢ παρασχεθεῖσα διὰ τῆς ὀργανώσεως. Εὐθύνη εἶναι ἡ λογοδοσία εἰς ἣν ὑπόκειται τις συνεπεὶα δοθείσης αὐτῷ ἐξουσίας ἢ ἐξουσιοδοτήσεως καὶ περιλαμβάνει τὴν μεταβίβασιν ἀρμοδιότητος καὶ εὐθύνης δι' ἐκτέλεσιν ὠρισμένων καθηκόντων.

τος μελετήσας⁽¹⁾ τήν λειτουργικήν διαίρεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως ὑπέδειξε τήν κατανομήν τῆς ὅλης δραστηριότητος αὐτῆς εἰς τὰς κάτωθι ἕξι λειτουργίας.

α. Οἰκονομικήν, ἐπιφορτισμένην μέ τήν ἐξασφάλισιν τῶν κεφαλαίων, τήν ἐμπρέπουσαν ἐπένδουσιν αὐτῶν, τήν ἐξυπηρέτησιν των καί τήν ἐν τῷ δέοντι χρόνῳ ἀπόδοσιν των. Ἐν τῇ λειτουργίᾳ ταύτῃ ὑπήγαγεν καί τήν ἀρμοδιότητα τῆς διαθέσεως τῶν κερδῶν.

β. Ἐμπορικὴν ἐν ἣ συμπεριέλαβεν τὰς ἀγοράς καί πωλήσεις.

γ. Τεχνικὴν ἔχουσαν ὡς ἔργον τήν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς.

δ. Ἀσφαλείας, φορέα τῆς φροντίδος τῆς ἐξασφαλίσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἔναντι τῶν ἀπειλούντων αὐτήν κινδύνων.

ε. Λογιστικὴν, μέ ἀντικείμενον τήν παρακολούθησιν καί ἀπεικόνισιν τῆς κυκλοφορίας, τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως καί τῶν ἀποτελεσμάτων.

στ. Διοικητικὴν, ἐπιφορτισμένην μέ τόν συντονισμόν καί τόν ἔλεγχον τῶν προηγουμένων λειτουργιῶν.

Ἡ ὡς ἄνω ὑπὸ τοῦ FAYOL ὑποδειχθεῖσα λειτουργικὴ διαίρεσις τῆς ἐπιχειρήσεως ὑπέστη κριτικὴν ὑποδειχθέντος τοῦ περιορισμοῦ τῶν λειτουργιῶν εἰς τρεῖς: Τεχνικὴν, Ἐμπορικὴν, Διοικητικὴν.

Ἀνεξαρτήτως τούτου, ἡ φύσις τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὰς συνθήκας τῆς συγχρόνου οἰκονομίας ἐν ἣ διαβιοῖ, συνηγορεῖ ὑπὲρ τῆς διακρίσεως ἐν

(1) Ι. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: Ὁργάνωσις τῶν Ἐπιχειρήσεων Ἀθῆναι 1958 σ. 141 ἐπ. ὅπου καί ἐκτενὴς ἀνάλυσις τοῦ ἔργου τοῦ Η. FAYOL.

αὐτῇ πέντε βασικῶν λειτουργιῶν⁽¹⁾ ἀγορῶν, παραγωγῆς⁽²⁾ πωλήσεων, διοικήσεως καὶ διαχειρίσεως κεφαλαίων ἢ χρηματοοικονομικῆν.

Ἐπὲρ τῆς διακρίσεως ταύτης θά ἰδύνατό τις νά σημειώσῃ τὰς κάτωθι ἀπόψεις.

α. Ἀντιστοιχεῖ εἰς τοὺς κεντρικοὺς σκοποὺς - μέσα δι' ὧν ἐπιδιώκεται ὁ τελικὸς σκοπὸς χωρὶς νά δημιουργῆται ἡ ὑπὸ τῆς κατατάξεως τοῦ FAYOL προκύπτουσα ἀνισότης σημασίας ἢ πυκνότητος περιεχομένου μεταξύ τῶν λειτουργιῶν⁽²⁾, ὡς ἡ εὐθυγράμμισις εἰς προβολὴν τῆς λειτουργίας τῆς ἀσφαλείας πρὸς τὴν τῆς παραγωγῆς.

β. Διαγράφουσα τὰς λειτουργίας τῆς ἀσφαλείας καὶ τῆς λογιστικῆς ἐκ τῶν βασικῶν τῆς πρώτης κατανομῆς εὐθυγραμμίζεται πρὸς τὴν σημερινὴν παραδοχὴν ὅτι ἀμφότεροι κυρίως δέ ἡ λογιστικὴ εἶναι διοικητικὴ λειτουργία.

γ. Ἀποχωρίζουσα τὰς ἀγοράς ἐκ τῶν πωλήσεων εὐρίσκειται περισσότερο πλεῖον τῆς ἀρχῆς τῆς ἐξειδικεύσεως τῆς ἐργασίας ἐν τῇ ὀργανωτικῇ μονάδι καὶ διευκολύνει οὕτω καὶ τὴν δρᾶσιν τοῦ τομέως τούτου καὶ τὸν ἔλεγχον τῆς ἀ-

(1) Ἡ εἰς πέντε βασικὰς λειτουργίας διάκρισις τῆς ὀλικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως τυγχάνει καθολικῶς ἀποδεκτὴ ἐν Εὐρώπῃ ὑπὸ τῶν Συγγραφέων τῆς λογιστικῆς καὶ ἀπετέλεσε τὴν βάσιν τῶν Γενικῶν Λογιστικῶν Σχεδίων (Γερμανικοῦ, Γαλλικοῦ, Ἑλβετικοῦ κ. λ. π.) Ἐν Ἀμερικῇ ἡ λειτουργία τῶν ἀγορῶν συμπεριλαμβάνεται εἰς τὴν παραγωγὴν R. I. DICKEY PH. D., C.P.A. Accountant's cost Handbook N.Y. Κεφ. 2 σ. 9 καὶ T. LANG M. SCHIFF W. Mc Farland Cost Accounting N.Y. 1953 σ. 10.

(2) Διὰ τὴν τοιαύτην ἀνισότητα σημασίας, ἡ λειτουργικὴ διαίρεσις τῆς ἐπιχειρήσεως ὑπὸ τοῦ FAYOL κατεκρίθη. I. ΧΡΥΣΟΧΟΥ "Ἐνθ. ἀν. σ. 146.

ποτελεσματικότητος αὐτοῦ. Πράγματι τοῦλάχιστον διὰ τὴν βιομηχανικὴν ἐπιχειρήσιν αἱ ἀγοραὶ διακρίνονται τῶνπω-
λήσεων καὶ ἐκ πλευρᾶς μεθοδολογίας διενεργείας αὐτῶν
καὶ λόγῳ ἑλλείψεως σχετικοῦ συνδέσμου πρὸς τὰς πωλήσεις
διακοπτομένου ἀναγκᾶς, ὑπὸ τῆς μεσολαβοῦσης παραγωγῆς.

Ἐκάστη τῶν ὡς ἄνω λειτουργιῶν δημιουργεῖ κατὰ κα-
νόνα ἀντίστοιχον ὀργανωτικὴν Διοικητικὴν μονάδα. (Διεύ-
θυνσις Ἀγορῶν, Διεύθυνσις παραγωγῆς, Διεύθυνσις Πωλή-
σεων, Διεύθυνσις διαχειρίσεως κεφαλαίων, Διοίκησις). Δύ-
ναται ὅμως ὅταν ἡ ἔκτασις τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι περιω-
ρισμένη καὶ τὸ περιεχόμενον δράσεως τινος ἢ τινῶν ἐκ τῶν
λειτουργιῶν δὲν δικαιολογεῖ τὴν ὑπαρξιν πρωτογενοῦς ὀρ-
γανωτικῆς μονάδος ν' ἀντιμετωπισθῇ διοικητικῶς συγχώνευ-
σις τούτων εἰς τὴν συγγενεστέραν λειτουργίαν π.χ. Ἡ Δι-
εύθυνσις διαχειρίσεως κεφαλαίων συνηθέστατα παρ' ἡμῶν ἀ-
ποτελεῖ ὑπηρεσίαν παρὰ τῇ Διοικήσει. Περαιτέρω δύναται
ἡ λειτουργία τῶν ἀγορῶν ν' ἀποτελέσῃ ὑπηρεσίαν τῆς παρα-
γωγῆς.

Ἀντιθέτως εἶναι δυνατόν συντρεχουσῶν ἀντιστρόφων
πρὸς τὰς προηγουμένας συνθήκας, λειτουργίας ἐκ τῆς φύσεως
τῆς δευτερογενῆς νὰ προβάλλῃ διοικητικῶς ὡς πρώτου βα-
θμοῦ. Οὕτω αἱ κοινωνικαὶ καὶ δημόσιαι σχέσεις λογικῶς
ὑπάγονται εἰς τὴν διοίκησιν, ὀργανωτικῶς ὅμως δύναται νὰ
συμβῇ νὰ προβάλλουν ὑπὸ ἰδίαν Διεύθυνσιν ὡς ἀκριβῶς καὶ
ἡ παραγωγή. Τὸ αὐτὸ δύναται νὰ συμβῇ καὶ μὲ τὴν Διαφή-
μῃσιν.

Ἡ πρώτη ἐκδοχὴ τῆς συγκεντρώσεως τῶν λειτουργιῶν
ἀπαντᾶται συνηθέστατα παρ' ἡμῶν καὶ λόγῳ τῆς περιωρισμέ-
νης ἐκτάσεως τῶν βιομηχανικῶν μας μονάδων καὶ ὡς ὑπόλει-

μα τῶν περὶ παντοδυναμίας τοῦ ἡγέτου ἀντιλήψεων καὶ τοῦ συναφοῦς συγκεντρωτισμοῦ ὅστις ἐνίοτε ὑποκρύπτων ἄγνοιαν μεθόδων Διοικήσεως μάχεται ἐναντὶον πάσης γονίμου ἐξελίξεως τῆς παρ' ἡμῖν ὀργανώσεως τῶν ἐπιχειρήσεων. Ὅπως δῆποτε ἡ σαφῆς λειτουργικὴ διαίρεσις τῆς ἐπιχειρήσεως⁽¹⁾ συνιστᾷ τὸ θεμέλιον τοῦ ἀναλυτικοῦ ἔργου τοῦ προϋπολογισμοῦ, διευκολύνει τὴν μέτρησιν τῆς ἀποτελεσματικότητος, ἐπ' αὐτῆς στηρίζεται ὁ προσφάτως ἀναπτυχθεὶς κλάδος τῆς λογιστικῆς τῆς εὐθύνης (responsibility accounting) καὶ κυρίως ἀποτελεῖ τὴν βασικὴν ἀρχὴν τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς τῆς Ἐκμεταλλεύσεως (Comptabilité analytique d'exploitation) ἐν τῇ ὁποῖα περιλαμβάνεται ἡ καθ' αὐτὸ βιομηχανικὴ λογιστικὴ⁽²⁾.

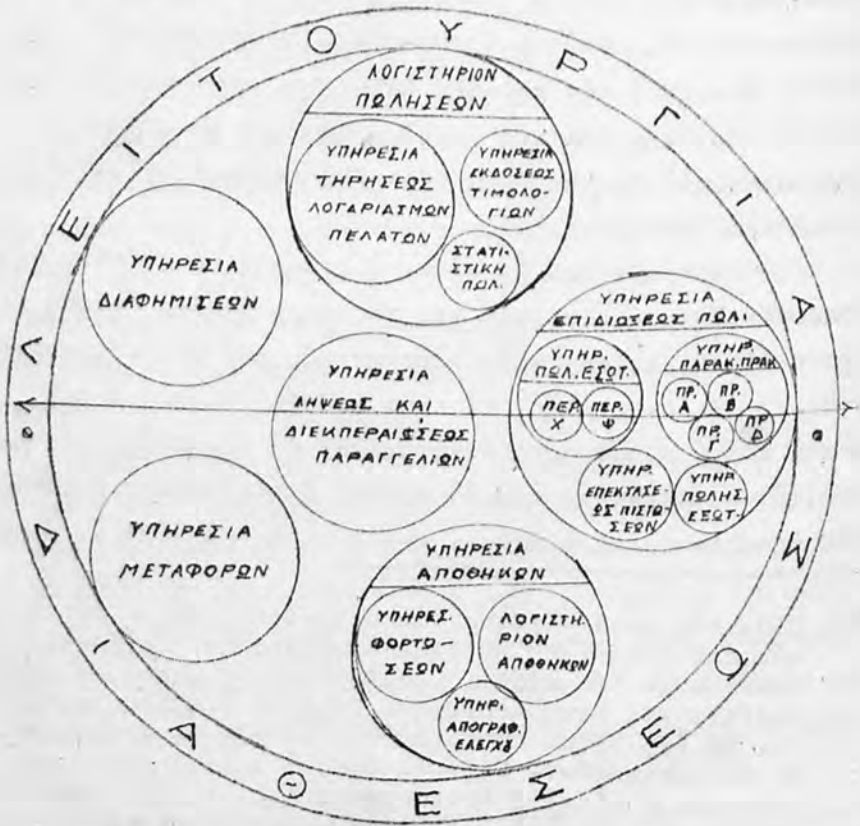
Οἰαδῆποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ διοικητικὴ ἔνταξις τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων, καὶ εἰς τὰς περιπτώσεις δηλαδὴ τῆς συστολῆς τῶν λειτουργιῶν διοικητικῶς καὶ εἰς τὰς περιπτώσεις τῆς διαστολῆς, αἱ προαναφερθεῖσαι πέντε λειτουργικαὶ ὑφιστάμεναι ἐκ τῆς ἐνότητος σκοποῦ τῆς αὐτοτελείας τοῦ ἐν αὐτοῖς διεξαγομένου ἔργου καὶ τῆς ἐξειδικεύσεως γενικῶς, σ υ ν ι σ τ ο ῦ ν τ ὸ θ ε -

(1) Πλὴν τῆς κατὰ λειτουργίαν ὀργανώσεως τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως τῆς ἀποκαλουμένης καὶ ὀριζοντίας, ὑφίστανται δύο εἰσέτι συστήματα ὀργανώσεως: ἡ κατὰ προῖόν, καὶ κατὰ περιοχὴν. Τέλος ἡ διάρθρωσις δύναται γὰρ ἔχει σχῆμα προερχόμενον ἐκ τοῦ συνδυασμοῦ τῶν ὡς ἄνω κριτηρίων. Πάντοτε ὅμως ἡ τελικὴ φάσις τῆς ὀργανώσεως εἶναι ἡ λειτουργικὴ A.H. AILMAN Basic Organizational planning tied in with responsibility Accounting N.A.C.A. Bulletin, May, 1950

(2) Ἰδε σχετικῶς τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Πλάνον Μετάφρασις Σ. ΒΑΣΙΛΕΪΟΥ Ἀθῆναι σ. 125 καὶ 128.

μέλιον τοῦ κατὰ λειτουργίαν προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους καὶ τῶν δι' αὐτοῦ ἐπιδιωκομένων σκοπῶν, ὀφείλει δὲ ὁ κοστολόγος νὰ τὰς ἀνευρίσκη εἰς τὰ διάφορα ὀργανωτικὰ σχήματα, ὅταν δὲν προκύπτουν μετὴν πρώτην θεώρησιν.

Ἡ πρωτογενῆς λειτουργικῆ διαβρέσις ἀκολουθεῖται ὡς ἐλέχθη προηγουμένως ὑπὸ περαιτέρω ὑποδιαιρέσεων προ-



Διάγραμμα ὑπ' ἀριθ. 9.
 Λειτουργικῆς Ὑποδιαιρέσεως τῆς Διαθέσεως.

ερχομένων ἐκ τῆς ἐνδοτικῆς ἀπλουστέρων σκοπῶν. Τὸ ὑπ' ἀριθ. 9 διάγραμμα, ἐμφανίζει ἐνδεικτικὴν εἰκόνα τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων τῆς λειτουργίας τῆς διαθέσεως. -

Τὸ ὑπ' ἀριθμὸν 10 διάγραμμα παριστᾷ ἐνδεικτικῶς λειτουργικὴν διάρθρωσιν βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως ἀνεξαρτήτως τοῦ ὀργανωτικοῦ διαγράμματος τὸ ὁποῖον δύναται νὰ περιβληθῇ.

Τὸ ὑπ' ἀριθ. 11 διάγραμμα ἀποδίδει ὀργανογράφημα Ἀμερικανικῆς ἐπιχειρήσεως⁽¹⁾ καὶ τὸ ὑπ' ἀριθ. 5 ἀνακατάταξιν τοῦ ὀργανογραφήματος κατὰ τὴν ἔννοιαν τῶν λειτουργιῶν ὡς ἐξετέθη ἀνωτέρω. -

Οἰαδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ ἔκτασις τῆς ὀργανώσεως, ἡ τελικὴ φάσις τοῦ ὀργανωτικοῦ Σχεδιασμοῦ δύναται νὰ περιγραφῇ ὀρθῶς ὡς κάθετος ἢ Διοικητικὴ ὀργάνωσις ὁπότε⁽²⁾

α) Μία γραμμὴ ἐξουσίας πρέπει νὰ καθιερωθῇ.

β) Αἱ εὐθύναι καὶ αἱ περιοχαὶ ἐξουσίας πρέπει νὰ προσδιορισθῶν.

γ) Μέτρον ἐλέγχου πρέπει ὀρθῶς νὰ τεθῇ ὥστε οἱ διευθύνοντες ὑψηλά ἐπίπεδα ὀργανώσεως νὰ ἀσκοῦν πραγματικῶς τὴν λειτουργίαν των ὡς διευθύνται καὶ οὐχὶ ὡς ἐπόπται.

δ) Ἡ εὐθύνη καὶ ἡ ἀρμοδιότης νὰ εἶναι σύμμετρος καὶ ἐπαρκῆς ὥστε νὰ ἐπιτρέπη τὴν πλήρη ἐνμετάλλευσιν τῆς λειτουργίας.

ε) Νὰ τηρηθῇ ἡ ἀρχὴ τῆς ἐξειδικεύσεως τῆς εὐθύνης.

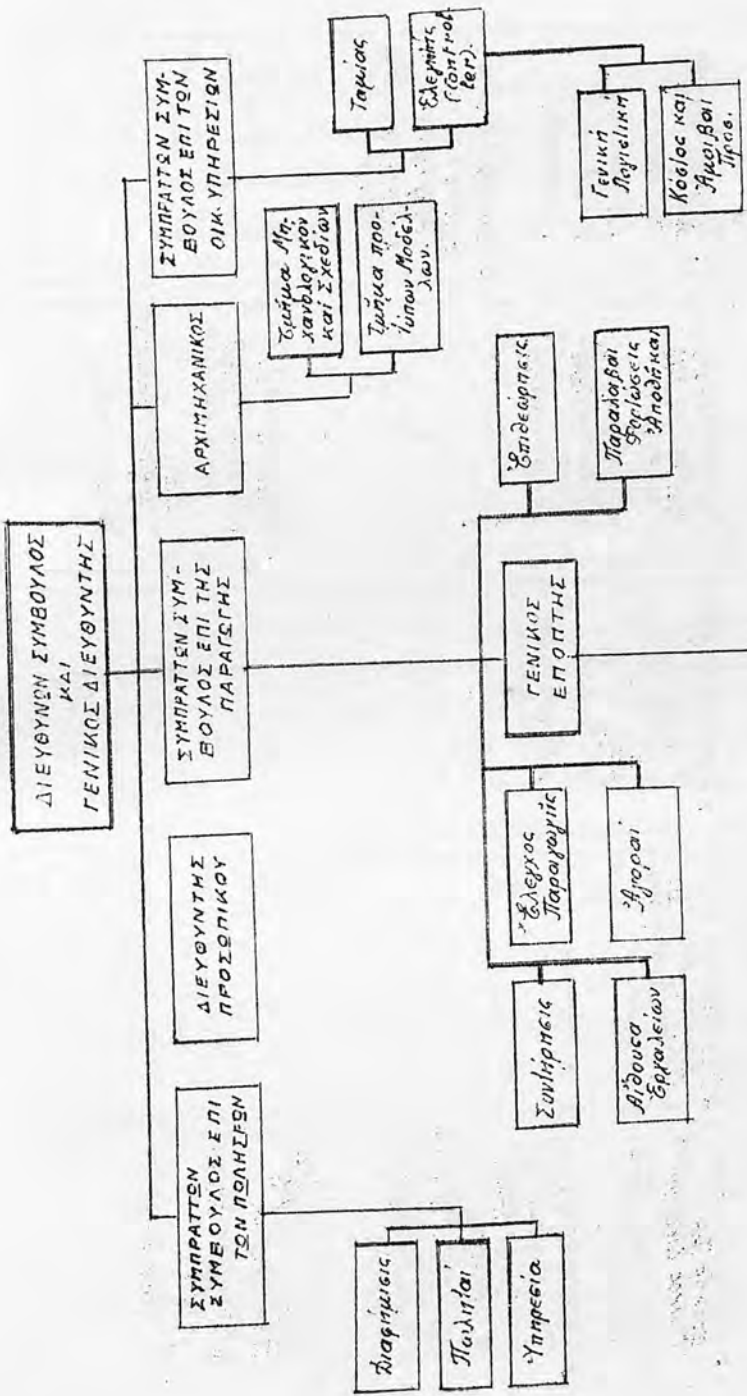
στ) Αἱ λειτουργίαι νὰ καθορισθοῦν ἐπακριβῶς καὶ ν' ἀριθμηθοῦν.

(1) Ληφθέν ἐκ τοῦ J. A. HIGGINS Responsibility accounting, Reading in cost accounting Budgeting and control, South Western Publishing Co. σ.104.

(2) H. B. AILMAN. "Ενθ. ἀν. Ν.Α.С.Α. Bulletin, May, 1950.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣΙΣ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΙΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΑΓΟΡΑΙ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΠΩΛΗΣΙΣ
<ul style="list-style-type: none"> Γραμματεία Υπηρεσία Σχεδιασμού Υπηρεσία Προγραμματισμού και Προπολογισμού Υπηρεσία Έλεγχου Προγραμματισμών και Προπολογισμών Υπηρεσία Προσωπικού Γενικών Λογιστηρίων Στατιστική Υπηρεσία Υπηρεσία Δημοσίων και Κοινωνικών Σχέσεων Μορφικοί Σύμβουλοι Είδικοί Σύμβουλοι 	<ul style="list-style-type: none"> Υπηρεσία Δανείων Κεντρικόν Ταμείον Υπηρεσία Έλεγχου Ταμείων Υπηρεσία Μελετών χρηματοδοτήσεως Υπηρεσία Έλεγχου του επιβαρύνσεων 	<ul style="list-style-type: none"> Υπηρεσία Αγορών Τμήμα Αγορών Λογιστήριον Προμηθειών Υπηρεσία Μεταφορών Υπηρεσία ποιητικού ελέγχου Υπηρεσία Αποθηκών Αποθήκη Α Υπ. παραλαβών και αποθήκευσεως Λογιστήριον Αποθήκης Αποθήκη Β Υπ. παραλαβών και αποθήκευσεως Λογιστήριον Αποθήκης Υπηρεσία Απογραφικού Έλεγχου 	<ul style="list-style-type: none"> Υπηρεσία Προγραμμάτων Ποσειδών Έλεγχος Υπηρεσία Σχεδίων Πληθών Υπηρεσία Έργων Υπηρεσία Προϊοντιστικής Υπηρεσία Προσωπικού Διακ. Υπηρεσία Εφορταστικής Λογιστήριον Γραφ. Ημερομειδίων Απολογιστική Έλεγχος Αποκλίσεων Παραγωγικόν Τμήμα Α Θέσις Έργ. Νο 1 Θέσις Έργ. Νο 2 Παραγωγικόν Τμήμα Β Θέσις Έργ. Νο 1 Παραγωγικόν Τμήμα Βοηθητική Υπηρεσία Παραγωγής Αμοπαράγωγη Πληκτροπαράγωγη Συμμετρίων Επισκευών Έσωλεητικοί Μεταφοραί Χημείον 	<ul style="list-style-type: none"> Υπ. Αποθηκών Υπ. Πωλησιών Έσωλεητικού Περιφέρειας Α Περιφέρειας Β Πρατήριον Α Πρατήριον Β Έξωλεητικού Υπηρεσία Διαφημίσεων Υπ. ληφθέντων παραγγελιών Υπ. διεκπεραιώσεως παραγγελιών Υπηρεσία ενδόσεως Ιμωλογίων Υπ. διαπραξέως λισμών Υπηρεσία λισμών πλεονών Υπηρεσία Έπεκτάσεως πριτίσεων



Διάγραμμα υπ' αριθ. 11. Οργανογράφημα 'Αμερικ.' Επιχειρήσεως κατά HIGGINS.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΙΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΙΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΑΓΟΡΑΙ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
<ul style="list-style-type: none"> • Διευθυνών Συμβούλων και Γενικός Διευθυντής • Διευθυντής Προσωπικού. • Συμπρωταίων Συμβούλος επί της Γεν. Οίκον. Υπηρεσίας • Ελεγκτής • Γενική λογιστική • Χρέος και ημ. β. και Προσωπικού. • Συμπρωταίων Συμβούλος επί της Παραγωγής. • Έλεγχος Παραγωγής. • Γενικός Ένοπλος 	<ul style="list-style-type: none"> • Συμπρωταίων Συμβούλος επί των Οικονομικών Υπηρεσιών. • Ταμίας 	<ul style="list-style-type: none"> • Συμπρωταίων Συμβούλος επί της Παραγωγής. • Άγοραι. • Παραλαβών - Αποδοτικών. 	<ul style="list-style-type: none"> • Συμπρωταίων Συμβούλος επί της Παραγωγής. • Συντήρησις. • Ήθησα έργων. • Επίθεωρήσις. • . • . • . • . • . • . • . • Αρχιμηχανικός. • Γενικό Μηχανολογικών και Σχεδίων. • Τμήμα Προσώπων • Γενικός Ένοπλος. 	<ul style="list-style-type: none"> • Συμπρωταίων Συμβούλος επί των Πωλήσεων. • Διαφήμισις. • Πωλήται. • Υπηρεσία. • Συμπρωταίων Συμβούλος επί της Παραγωγής. • Προλαβείς - Αποδοτικοί.

ξ θ.

Κόστος καὶ Ἔργον κατὰ λειτουργίαν

Α. Ὁ φυσικὸς σύνδεσμος κόστους κατὰ λειτουργίαν καὶ τοῦ ἀντιστοίχου ἔργου.

Ὡς ἐξετέθη εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον, ἡ ὅλη δραστηριότης τῆς Ἐκμεταλλεύσεως εἶναι κατανεμημένη εἰς τὰς λειτουργίας αὐτῆς, αἱ ὁποῖαι κατὰ τὴν γενομένην ἀποδεκτὴν ὡς ὀρθοτέραν διάκρισιν εἶναι: ἀγορῶν ἢ Ἐφοδιασμοῦ, παραγωγῆς, πωλήσεων, διοικήσεως, χρηματοοικονομικῆς.

Ἐντεῦθεν προκύπτει ὅτι τὸ σύνολον τῶν ἀναλώσεων τῶν πρωτογενῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, τῶν κατ' εἶδος δηλαδή στοιχείων τοῦ κόστους, εἶναι ἴσον πρὸς τὸ ἄθροισμα τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους ⁽¹⁾ ὥστε:

$$\Sigma \text{Κ} = \text{ΚΑ} + \text{ΚΠρ} + \text{ΚΠΛ} + \text{ΚΔ} + \text{ΚΧ}$$

Ἀκολουθοῦντες τὴν διάρθρωσιν τοῦ λειτουργικοῦ πλέγματος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως, κατὰ τὸ ὁποῖον ἐκάστη λειτουργία ὑποδιαιρεῖται εἰς μονάδας διαφόρου τάξεως ἀναλόγως τῆς θέσεως ἣν καταλαμβάνουν ἐν τῇ ἐξυπηρετήσει τοῦ κεντρικοῦ σκοποῦ ἐν τῇ ὀργανωτικῇ πυραμίδι, δυνάμεθα νὰ εἴπωμεν ὅτι τὸ συνολικὸν κόστος ἐκάστης λειτουργίας (ΣΚΛ), εἶναι ἄθροισμα τοῦ κόστους τῶν ἐν αὐτῇ ὑφισταμένων λειτουργικῶν μονάδων, αἵτινες προέκυψαν ἐκ τῆς πρώτης κατανομῆς τῶν σκοπῶν τῆς ἀντιστοίχου λειτουργίας.

($\Lambda \text{MA}_1, \Lambda \text{MA}_2, \dots, \Lambda \text{MA}_\nu$) καὶ τούτων τὸ κόστος, ὅτι εἶναι ἄθροισμα τοῦ κόστους τῶν λειτουργικῶν μονάδων αἵτινες προέκυψαν ἐκ τῆς κατανομῆς τῶν σκοπῶν τῶν προηγουμένων ($\Lambda \text{MB}_1, \Lambda \text{MB}_2, \dots, \Lambda \text{MB}_\nu$) κ.ο.κ., ὥστε:

$$\Sigma \text{ΚΛ} = \Lambda \text{MA}_1 + \Lambda \text{MA}_2 + \dots + \Lambda \text{MA}_\nu \text{ καὶ}$$

$$\Lambda \text{MA}_1 = \Lambda \text{MB}_1 + \Lambda \text{MB}_2 + \dots + \Lambda \text{MB}_\nu$$

Ἐκάστη συνεπῶς λειτουργικὴ μονὰς σχηματίζει, κατὰ

(1) ΣΚ = Συνολικὸν κόστος, ΚΑ = Κόστος ἀγορῶν, ΚΠρ = Κόστος παραγωγῆς, ΚΠΛ = Κόστος πωλήσεων, ΚΔ = Κόστος Δ/σεως καὶ ΚΧ = Κόστος χρηματοοικονομικόν.

τρόπον φυσικόν κόστος διὰ τὸ ἔργον τὸ ὁποῖον ἐπιτελεῖ. Τὸ κόστος τοῦτο ἀποκαλεῖται λειτουργικόν. Εἶναι συνεπῶς λειτουργικόν ἢ κατὰ λειτουργίαν κόστος, τὸ ὑφ' ἐκάστης τῶν λειτουργιῶν καὶ τῶν ἐν αὐτῇ ὑποδιαβρέσεων καλυπτομένων ἢ μὴ ὑπὸ ἰδίῶν ὀργανωτικῶν μονάδων πραγματοποιούμενον, φορεὺς δὲ λειτουργικοῦ κόστους τὸ ἀντιστοιχῶς παραγόμενον ἔργον.

Β: Ἡ σύγκρισις τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους πρὸς τὸ κατὰ λειτουργίαν ἔργον.

Τὸ ὑπὸ τῶν λειτουργιῶν καὶ τῶν ἐν αὐταῖς μονάδων παραγόμενον ἔργον μετράται ὑπὸ τοῦ ἐκ τῆς φύσεως τῆς λειτουργίας ἐπιβαλλομένου μέτρου. Οὕτω:

Ἐν τῇ σφαιρῇ τῆς παραγωγῆς μέ δεδομένην τὴν ποιοτικὴν προδιαγραφὴν τῆς ἐπιτελουμένης ἔργασίας ἢ τοῦ προϊόντος γενικῶς, ἢ παραγομένην ποσότητος⁽¹⁾ συνιστᾷ τὸ μέτρον τοῦ ἔργου. Ἡ παραγομένη ποσότης δύναται νὰ προσδιορίζεται κατὰ περίπτωσιν δι' ὀλιγόληρον τὴν παραγωγικὴν δραστηριότητα, κατὰ ἐργαστάσιον, κατὰ παραγωγικόν τμήμα, κατὰ φάσιν παραγωγῆς ἢ κατὰ θέσιν ἔργασίας.

Ἡ σχέσις τῆς παραγομένης ποσότητος ἐν τῇ παραγωγικῇ λειτουργίᾳ ἢ τῶν ἐν αὐτῇ λειτουργικῶν μονάδων πρὸς τὴν ποσοτικὴν κατὰ στοιχεῖον τοῦ κόστους ἀνάλωσιν καὶ ἰδίως πρὸς τὴν ἔργασίαν, καλεῖται τεχνικὴ παραγωγικότης. Αὕτη συνιστᾷ μορφήν τῆς γενικῆς ἔννοιας τῆς ἀποτελεσματικότητος ἐκφραζούσης τὴν σχέσιν τῆς θυσίας πρὸς τὸ ἀποτέλεσμα. Ὁ ὅρος παραγωγικότης ἔργασίας χρησιμοποιοῦται διὰ ν' ἀποδόσῃ τὴν σχέσιν:

$$\frac{\text{Ποσότης παραγωγῆς}}{\text{Ποσότης ἔργασίας}}$$

(1) Περὶ τῆς ἔννοιας τῆς ποσότητος ἴδε ἔξω περὶ τῆς συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους κατὰ τὰς μεταβολὰς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

Όταν ή τεχνική παραγωγικότης αναφέρεται εις τήν σχέσιν παραγωγῆς καί πρώτων ὑλών δηλαδή:

Ποσότης παραγωγῆς

Ποσότης πρώτης ὑλης

τότε ἀποκαλεῖται ἀπόδοσις.

Όταν ή σχέσις αναφέρεται εις δευτερευούσης σημασίας στοιχεῖα τοῦ κόστους ὡς π.χ. τό ἠλεκτρικόν ρεύμα, τότε ή τεχνική παραγωγικότης ἐκφράζεται συνήθως ὡς συντελεστής ἀναλώσεως κατά μονάδα παραγωγῆς:

Ποσότης ἠλεκ. Ρεύματος

Ποσότης παραγωγῆς

Τέλος ή παραγωγικότης τῆς θέσεως ἐργασίας εἶναι ή σχέσις:

Ἐπιτεωχθεῖσα παραγωγή

Κανονική παραγωγή

δι' ἓνα ὄρισμένον χρόνον δραστηριότητος, ὅστις πρέπει νά καλύψῃ ἓναν πλήρη κύκλον παραγωγῆς (κατά TRIBERT).

Ἡ αὕτη σχέσις χρησιμοποιεῖται διά τόν προσδιορισμόν τῆς παραγωγικότητος καί τῶν ὑπερβειμένων τῆς θέσεως ἐργασίας ὀργανωτικῶν μονάδων, ἤτοι τοῦ τμήματος ἢ τοῦ Ἐργοστασίου.

Εἰς τὰς βοηθητικάς ὑπηρεσίας τῆς παραγωγῆς ὅπου ὑφίσταται ποσότης δυναμένη νά μετρηθῇ, ή ἐπιτέμνησις τοῦ ἔργου στηρίζεται ὑπ' αὐτῆς καί συνεπῶς εἶναι ὀφθαλμῶς ὡς καί εις τήν κυρίαν παραγωγήν. Ὑπάρχουν ὅμως καί βοηθητικά ὑπηρεσία, τῶν ὁποίων ή εις ἔργον ἀπόδοσις, δέν μετρεῖται διά ποσοτήτων, εἴτε διότι τό παραγόμενον ἔργον δέν εἶναι τυποποιημένον ἢ ἔστω ὁμοιόμορφον, εἴτε διότι ή μέτρησις αὐτοῦ παρουσιάζει πρακτικῶς δυσχερεῖα. αἵτινες διά νά υπερκαμφθοῦν ἀπαιτοῦν δυσαναλόγους θυσίας. Εἰς τὰς περιπτώσει αὐτάς τό παραγόμενον ἔργον καί ή ἀποτελεσματικότης τῶν σχετικῶν ὑπηρεσιῶν, κρίνεται ὑπό ἕτερα ὁποσδήποτε ἀσθενέστερα κριτήρια.

Τά συνήθως χρησιμοποιούμενα κριτήρια μετρήσεως τοῦ ἔργου τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς, παρατίθενται ἐν τῷ κατωτέρῳ Πίνακι.

<u>Βοηθητικά 'Υπηρεσίες</u>	<u>Μέτρον</u>	<u>Χαρακτηρισμός Μέτρου⁽¹⁾</u>
'Ατμοπαραγωγή	Ποσότης εἰς τόννους	'Ασφαλές
'Ηλεκτροπαραγωγή	Ποσότης εἰς κιλοβάτ	'Ασφαλές
'Υπηρεσία Συντηρή- σεως κτιρίων.	"Ογκος ἢ ἐπιφάνεια ἐ- πισκευασθέντων κτιρίων	Σχεδόν ἀσφαλές

- (1) Ὁ χαρακτηρισμός τοῦ κριτηρίου ὡς σχεδόν ἀσφαλοῦς ἐν τῷ πλῆθει ὑφίεται εἰς τοὺς ἀντιστοιχῶς κατὰ βοηθητικήν 'Υπηρεσίαν ἀναφερομένους λόγους.
- (α) Συντηρήσεως κτιρίων, διότι πλὴν τοῦ ὄγκου ἢ τῆς ἐπιφανείας τῶν ἐπισκευασθέντων κτιρίων πρέπει νά συνενεκτιμηθῇ ἢ κατὰ συντήρησιν δυσχέρεια ὡς π.χ. τό ὕψος, ἢ φύσις τῆς φθορᾶς κλπ.
- (β) Συνεργεῖον 'Επισκευῶν, διότι παρεμπέπει ὁ παράγων "ἐτοιμότης πρὸς παροχήν ὑπηρεσίας", ὅστις δέν εἶναι πάντοτε ἀνάλογος τῶν πραγματοποιηθεισῶν ἐπισκευῶν.
- (γ) 'Εποπτεία, διότι δέον νά συνενεκτιμηθῇ ἢ κατὰ περιπτώσιν δυσχέρεια τῆς ἐποπτείας.
- (δ) Μηχανολογική 'Υπηρεσία, διότι συνήθως ἡ ὑπηρεσία αὕτη ἀσχολεῖται καί μέ τήν ἐπιθεώρησιν καί ρύθμισιν τοῦ ἐξοπλισμοῦ.
- (ε) Δοκιμαστήριον 'Υλικῶν, διότι τό ὑλικόν παρουσιάζει συχνάκις, ἰδιότητος ἄν ὁ χρόνος τῆς ἐρεύνης δέν εἶναι ἐκ τῶν προτέρων βέβαιος οὔτε τυποποιεῖται.
- (στ) Πρῶται Βοήθειαι, διότι πρέπει νά συνενεκτιμηθῇ ὁ παράγων ἐτοιμότης πρὸς 'Υπηρεσίαν".
- (ζ) 'Υπηρεσία 'Απασχολήσεως διότι πρέπει νά συνενεκτιμηθῶν εἰδικαί τινες δυσχέρειαι ἀναγόμεναι εἰς τήν θέσιν τοῦ προσλαμβανομένου.
- (η) Σχεδιασμός τῆς παραγωγῆς, διότι τά στοιχεῖα τά ὁποῖα συνενεκτιμῶνται κατ' ἐντολήν παραγωγῆς ἦτοι ὁ ἀριθμός τῶν κατεργασιῶν, τά ἐργαλεῖα καί τά ὑλικά, δέν εἶναι πάντοτε ὁμοιογενῆ.
- (θ) Κοστολόγησις καί 'Υπηρεσία 'Ημερομισθιῶν, διότι ὁ ἀριθμός τῶν ἐργαζομένων δέν εἶναι πάντοτε τό μόνον κριτήριον τῆς ἀπασχολήσεως τῆς ὑπηρεσίας ταύτης.
- (ι) 'Υπηρεσία ἐργαλείων, διότι πρέπει νά συνενεκτιμηθῇ καί ὁ παράγων ἐτοιμότης πρὸς ὑπηρεσίαν".

<u>Βοηθητικά</u> <u>Υπηρεσία</u>	<u>Μέτρον</u>	<u>Χαρακτηρισμός</u> <u>μέτρου.</u>
Συνεργεῖον Ἐπι- σκευῶν.	Ἡ ἐκτίμησις τῆς συγ- κεκριμένης ἐπίσκευῆς	Σχεδόν ἀσφαλές
Μηχανολογική Υπηρεσία.	Ἐκτίμησις τῆς συγκε- κριμένης μελέτης	Σχεδόν ἀσφαλές
Σχεδιαστήριον	Ἐκτίμησις συγκεκρι- μένης μελέτης.	Ἀσφαλές
Ἐποπτεία	Ἀριθμὸς ἐποπτευομέ- νων	Σχεδόν ἀσφαλές
Δοκιμαστήριον Υλικῶν	Ἐκτίμησις ἐργασίας κατ' εἶδος.	Σχεδόν ἀσφαλές
Ἐργαστήριον	Ἐκτίμησις ἐργασίας κατ' εἶδος.	Ἀσφαλές
Ἐρῶται Βοήθεια	Ἀριθμὸς ἀτυχημάτων	Σχεδόν ἀσφαλές
Υπηρεσία Ἀπασχολή- σεως.	Ἀριθμὸς προσλαμβα- νομένων ἢ Ἀριθμὸς Δελτίων ἐργαζομένων.	Σχεδόν ἀσφαλές
Σχεδιασμός Παρα- γωγῆς.	Ἀριθμὸς Στοιχείων ἐντολῶν παραγωγῆς	Σχεδόν ἀσφαλές
Κοστολόγησις καὶ Υπηρεσία Ἡμερ.	Ἀριθμὸς ἐργαζομένων	Σχεδόν ἀσφαλές
Υπηρεσία Ἐργαλείων	Ἀριθμὸς ἐντολῶν	Σχεδόν ἀσφαλές
Γενικὰ Ἐξόδα Διοι- κῆσεως.	Ἐποκειμενικὴ Ἐκ- τίμησις	Ἐπισφαλές (1)

Πίναξ ὑπ' ἀριθ. 1

Μέτρων ἐκτιμήσεως παραγομένου ἔργου ὑπὸ τῶν
Βοηθητικῶν Ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς.

(1) Τὸ κριτήριον τῆς ἐποκειμενικῆς ἐκτιμήσεως διὰ τὴν
μέτρησιν τοῦ ἔργου τῆς Διοικητικῆς λειτουργίας δεῖν
νά κριθῇ ὡς κατὰ βάσιν ἀθάλακτον.

Εἰς τὰς λοιπὰς λειτουργίας τὰ μέτρα ἐμφανίζονται σαφῶς ἀσθενέστερα, λόγῳ περιωρισμένης τυποποιήσεως τῆς ἐργασίας καὶ διαφορᾶς εἰς τὴν σημασίαν ἐργασιῶν τινῶν δυναμένων νὰ κριθοῦν κατ'ἀρχὴν ὡς ὁμοίων⁽¹⁾.

Ἡ λ ε ι τ ο υ ρ γ ι α τ ῶ ν ἀ γ ο ρ ῶ ν περιλαμβάνει κατὰ βάσιν τὰς ἐξῆς ὑποδιαίρεσεις, ἀνεξαρτήτως τοῦ πλήθους τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων αἱ ὁποῖαι τὰς καλύπτουν. Ἐὰν τὰς ὑποθέσωμεν ὡς Ἕλλησείας τὰ χρησιμοποιούμενα μέτρα εἶναι τὰ ἐν τῷ κατωτέρῳ πίνακι ἀντιστοίχως ἀναφερόμενα.

<u>Ἕλλησείαι</u>	<u>Μέτρον</u>	<u>Χαρακτηρισμός μέτρου</u>
Πραγματοποιήσεως ἀγορῶν.	Ἡ ἀξία τῶν ἀγορῶν ἢ ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀγορῶν	Ἐπισφαλές
Παραλαβῆς καὶ ἐλέγχου Ὑλιῶν.	Ἡ ποσότης τῶν παραληφθέντων ἢ ὁ ἀριθμὸς τῶν παραλαβῶν.	Ἐπισφαλές
Ἀποθηκεύσεως καὶ Παραδόσεων.	Ἀριθμὸς αἰτήσεως Ὑλικῶν ἢ ἡ ἐπιφάνεια ἢ ὁ ὄγκος τοῦ μέσου ἀποθέματος.	Σχεδὸν ἀσφαλές
Λογιστήριον Ἀποθηκῶν.	Ἀριθμὸς Δελτίων ἔξαγωγῆς.	Ἀσφαλές.

Πίναξ ὑπ'ἀριθ. 2

Μέτρων ἐκτιμῆσεως τοῦ ἐκτελουμένου ἔργου ὑπὸ τῆς λειτουργίας Ἀγορῶν.

Ἡ ποιότης τοῦ ἐπιτυχανομένου ἔργου κατὰ βάσιν ἀστάθμητος ὡς εἶναι π.χ. ἡ ἐπιτυχανομένη τιμὴ ἀγορᾶς ὑπὸ

(1) LANG-M^G FARLAND - SCHIFF. Ἐνθ' ἀν. σ. 132

τῆς ὑπηρεσίας πραγματοποιήσεως ἀγορῶν, ἡ σχετικὸς τῆς κατὰ περίπτωσιν δυσχερείας ἀποθημεύσεως ἀπορροῦσης ἐκ τοῦ εἴδους τοῦ ὑλικοῦ, τοῦ ὄγκου, τῆς ἀξίας αὐτοῦ καὶ τῆς ἀνάγκης συντηρήσεως του, συνιστοῦν στοιχεῖα μὴ καλυπτόμενα ἀπολύτως διὰ τῶν ἐν χρήσει ὡς ἄνω μέτρων τῆς λειτουργίας ταύτης.

Ἡ λειτοουργία τῆς Διαθέσεως εἰς ὅτι μὲν ἀφορᾷ τὰ κεντρικὰ σημεῖα αὐτῆς τῆς προωθήσεως δηλαδὴ τῶν πωλήσεων, κρίνεται ἐκ στοιχείων κυρίως δυναμικῶν, στοιχείων ἀναφερομένων εἰς τὸ ἀποτελέσμα ὅσον ἀφορᾷ ὁ ἐπὶ τὰς ἐν αὐτῇ λοιπὰς ὑπηρεσίας, ἡ ρευστότησιν τῶν χρησιμοποιουμένων μέτρων εὐρίσκεται εἰς τὰ αὐτὰ ἐπίπεδα τῆς λειτουργίας τῶν ἀγορῶν.

<u>Ἑπηρεσίαι</u>	<u>Μέτρον</u>	<u>Χαρακτηρισμός</u> <u>Μέτρου</u>
Ἑπιζητήσεως πε- λατῶν.	Σύνθετα (1)	Σχεδόν ἀσφαλές
Διαφημίσεις	Ἑποκειμενικόν	Ἑπισηφάλες
Ἑποθήκειουσιν	Ἑπιφάνεια ἢ ὄγκος	Σχεδόν ἀσφαλές
Λήψεως παραγγελιῶν	Ἡ γραμμὴ παραγγελίας	Σχεδόν ἀσφαλές
Ἑκτελέσεως παραγ- γελιῶν.	Διάφορα (2)	Κατὰ περίπτωσιν σχεδόν ἀσφαλῆ.
Λογιστήριον	Γραμματ. τιμολογήσεως	Σχεδόν ἀσφαλές
Ἑπισπράξεων	Ἑριθμὸς ἐπισπράξεων	Σχεδόν ἀσφαλές
Παραδόσεων	Διάφορα (3)	Κατὰ περίπτωσιν σχεδόν ἀσφαλῆ

Πίναξ ὑπ' ἀριθ. 3
Μέτρων ἐκτιμῆσεως τοῦ ἐκτελουμένου Ἑργου

ὑπὸ τῆς λειτουργίας τῆς Διαθέσεως

(1) Ἑδε Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Τὸ πρότυπον Κόστος Ἑνθ' ἀν. σ. 351.

(2) Ἑδε LANG-M^C FARLAND-ACHIFF Ἑνθ' ἀν. σ. 506 καὶ L.VAN VANCE Ἑνθ' ἀν. σ. 452

(3) L.VANCE Ἑνθ' ἀν. σ. 442 ὅπου ἀνάλυσιν.

Στοιχεῖα διαρθρώσεως τῆς μετασχηματικῆςΛειτουργίας⁽¹⁾

Κατωτέρω παραθέτομεν ἀναλυτικὰς τινὰς γνώσεις στοιχειώδεις τοῦ μηχανισμοῦ τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας ἧτις εἶναι ἡ χαρακτηριστικὴ διὰ τὴν Βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν.

Αἱ γνώσεις αὗται εἶναι ἀπαραίτητοι διὰ τὴν κατανόησιν τῶν ἐν τῇ ἐπομένῃ παραγράφῳ ἐκτιθεμένων.

Α. Ἡ φυσικὴ ὑποδιαίρεσις τῆς ἐκμεταλλεύσεως

Ἡ βιομηχανικὴ ἐκμετάλλευσις, ὡς σύνολον συντονισμένης δραστηριότητος ὄλων τῆς τῶν λειτουργιῶν⁽²⁾, τεχνολογιῶν καὶ συναλλακτικῶν δύναται νὰ διακριθῇ εἰς

(1) Ὁ ὅρος μετασχηματικὴ χρησιμοποιεῖται ταυτοσήμως πρὸς τὸν ὅρον παραγωγικὴν.

(2) Ἡ ἔννοια τῆς ἐκμεταλλεύσεως λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὡς συμπεριλαμβάνουσα τὸ σύνολον τῶν δραστηριοτήτων καὶ οὐχὶ μόνον τῆς μετασχηματικῆς. Ἴδε σχετικῶς Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ. Ἐνθ' ἀν. σ. 121 ἐπομ.

φυσικάς υποδιαίρεσεις αἱ ὁποῖαι δημιουργοῦνται ἐκ λόγων ὀργανωτικῶν, πρὸς ἐπίτευξιν δηλαδὴ τῆς ἐπιδιωκομένης μεγίστης δυνατῆς αποτελεσματικότητος εἰς τοὺς τεθέντας ἀντικειμενικοὺς σκοποὺς. Οὕτω τὰ κτῆρια τῶν μηχανῶν, τῶν ἀποθηκῶν, τῶν γραφείων κλπ. εἶναι συνήθως κεχωρισμένα ἀλλήλων.

Αἱ φυσικαὶ αὗται υποδιαίρεσεις ἢ ἄλλως δυνάμεναι ν' ἀποκληθοῦν υποδιαίρεσεις τοπογραφικαί, ἀπορρέουν ἐκ τῆς λειτουργικῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καθίστανται δὲ εἰς ἀριθμὸν περισσότεραι καθ' ὅσον γενικῶς ἢ ὅλη ἐκμετάλλευσις εἶναι πλέον ἐκτεταμένη καὶ σύνθετος.

Ἡ ἐν λόγῳ εἰς φυσικά μέρη (μέρη χώρου) κατὰ τμησίς τῆς ἔκμεταλλεύσεως ὅπου παρατηρεῖται, ὅλοποιεῖ τὴν λειτουργικὴν καὶ κατ' ὀργανωτικὰς μονάδας σύνθεσιν αὐτῆς καὶ διευκολύνει τὸ ἔργον τοῦ καθορισμοῦ κέντρων δραστηριότητος, ἅτινα τυγχάνουν νευραλγικῆς σημασίας διὰ τὸν βιομηχανικὸν λογισμὸν.

Ἄλλ' ἢ κατὰ χώρον κατὰ τμησίς αὕτη δὲν εἶναι πάντοτε ἀπαραίτητον νὰ ἀκολουθῇ τὴν λειτουργικὴν διαρθρῶσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Π.χ. ἡ ὑπηρεσία συντηρήσεως τῶν κτιρίων ἐκ τῆς φύσεως τῆς στερεῖται μονίμου χώρου ἐργασίας. Ἡ τοπογραφικὴ συνεπῶς ὑποδιαίρεσις συνιστᾷ ἐν ἐπιβοηθητικὸν στοιχεῖον ἀναλύσεως τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἰς κέντρα δραστηριότητος,

Ἀποβλέποντες εἰς τὴν προέχουσαν σημασίαν τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας τῆς βιομηχανικῆς ἔκμεταλλεύσεως, ὀνομάζομεν παραγωγικὸν τμήμα τοῦ Ἐργοστασίου τὸ τμήμα, ἐν τῷ ὁποίῳ λαμβάνει χώραν ὁ φυ-

σικός μετασχηματισμός τοῦ προϊόντος. Π.χ. ἡ αἴθουσα τῶν μηχανῶν, τὸ χυτήριο, τὸ τμήμα συναρμολογήσεως, τὸ τμήμα βαφῆς, βοηθητικὰς δὲ ὑπηρεσίας ὅλα τὰ λοιπὰ τμήματα τοῦ ἔργοστασίου ἦτοι τὰς ἀποθήκας, τὸ Συνεργεῶν ἐπισκευῶν, τὴν ὑπηρεσίαν προσωπικοῦ, τὸ λογιστήριο, κλπ. Αἱ βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι τῆς παραγωγῆς παράγουν ἔργον ἀπορροφώμενον ὑπὸ τῶν τμημάτων τῆς παραγωγῆς, ἔνθα λαμβάνει χώραν ἢ καθ' αὐτὸ μετασχηματικὴ λειτουργία. Τὰ παραγωγικὰ τμήματα καταλαμβάνουν συνήθως ἰδιαιτέρους χώρους ἐνῶ πολλάκις αἱ βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι δὲν καταλαμβάνουν ἰδίαν τοποθεσίαν.

Β: Τὰ κέντρα δραστηριότητος τῆς Μετασχηματικῆς λειτουργίας.

Ἡ μετασχηματικὴ λειτουργία διεξάγεται διὰ τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων ἐπικουρουμένων διὰ τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς. Ἡ ὀνοματολογία τῶν παραγωγικῶν τμημάτων ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς φύσεως τῆς βιομηχανικῆς δραστηριότητος καὶ τοῦ παραγομένου ἔργου. Εἰς ἔν ἔργοστάσιον φαβεντιανῶν (faïence) εἰδῶν τὰ παραγωγικὰ τμήματα εἶναι α) τὸ τμήμα τῆς μάξης β) τῶν στροφῶν γ) τὸ Ξηραντήριο δ) τῆς ἐψήσεως ε) τῆς διαλογῆς. Εἰς ἔν ἔργοστάσιον Τοιμέντων τὰ παραγωγικὰ τμήματα εἶναι: α) τὸ τμήμα συνθλίψεως τοῦ πετρώματος. β) τῆς ἀλέσεως καὶ ἀναμίξεως γ) τοῦ κλιβάνου ἐψήσεως καὶ ψύξεως δ) τελειωτικῆς ἀλέσεως καὶ ταυτοχρόνου ἀποθημεύσεως ἢ φορτώσεως.

Ἡ ὀνοματολογία τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς ποικίλει ἐπίσης ἐκ τοῦ εἴδους τῶν ἀπαιτουμένων βοηθητικῶν ἔργων τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων. Ὑπάρχουν ὅμως βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι ὡς ὑπηρεσία κοστολογήσε-

ως, ή ύπηρεσία ήμερομισθίων κλπ. αί όποΐαι άπαντώνται εις όλας τάς βιομηχανικάς έπιχειρήσεις. Όποσδήποτε, αί συχνότερον διαπιστούμεναι βοηθητικάς 'Υπηρεσίαί παραγωγής περιλαμβάνονται μεταξύ τών κάτωθι (1).

- | | |
|----------------------|---|
| 1. Άτμοπαραγωγής | 9. Έργαστήριον (Χημείον κλπ.) |
| 2. Ηλεκτροπαραγωγής | 10. Πρώτων Βοηθειών |
| 3. Έπισκευών Κτιρίων | 11. Προσωπικοῦ. |
| 4. Συντηρήσεων | 12. Σχεδιασμοῦ τῆς παραγωγής |
| 5. Μηχανολογίας | 13. Κόστους καί μισθοδοτικῶν Καταστάσεων. |
| 6. Σχεδιαστηρίου | 14. Αποθηκεύσεως έργαλειών |
| 7. Έπιθεωρήσεως | 15. Γενικῆς Διευθύνσεως τοῦ έργοστασίου. |
| 8. Δοκιμῶν | |

'Η έντός τῶν παραγωγικῶν τμημάτων διεξαγωγή τῆς μετασχηματικῆς διαδικασίας εΐναι κατατετμημένη εις τάς θέσεις εργασίας ένδειξη τῶν όποίων δύναται ν'άποτελλῆται έκ μιᾶς ἢ περισσοτέρων θέσεων παραγωγής.

Ἡ θέσις παραγωγής συνίσταται έκτινος μηχανήματος μεθ'όλων αὐτοῦ τῶν έξαυτημάτων, προωρισμένου νά συμπληρώσῃ μίαν κατεργασίαν έκ τῆς όλης βιομηχανοποιήσεως επί τοῦ ίδίου προϊόντος ἢ τῆν ίδίαν κατεργασίαν ἢ σειράν κατεργασιῶν διά μίαν σειράν προϊόντων (2). Μία έκτυπωτικῆ μηχανή εΐναι μία θέσις παραγωγής

(1) LANG-M FARLAND-SCHIFF Cost Accounting Ronald Press N.Y. σ. 223.

(2) R.B. THIBERT La Gestion Prévisionnelle et controlée de l'Entreprise Dunod Paris 1955 p. 24.

50
150
400
1000

ὡς ἐπίσης εἰς ἀποστακτῆρ διαλύματος ἐκχυλιστικοῦ ὕγρου καὶ ἐλαίου εἰς μίαν ἐγκατάστασιν ἐκχυλίσεως ἐλαιοσπόρων.

Ἡ θέσις ἐργασίας εἶναι σύνολον δημιουργούμενον ἐν μιᾷ ἢ περισσοτέρων θέσεων παραγωγῆς, ἐργαζομένων ὑπὸ ἀδιάκοπον συνέχειαν κατεργασιῶν εἰς τρόπον ὥστε ἂν ἡ συνέχεια αὕτη διακοπῇ, θά ἐπαναρχῆσῃ ὑπὸ δυσμενεῖς τεχνικὰς συνθήκας⁽¹⁾ Π.χ. ἡ παραγωγικὴ δραστηριότης ἐνός ἐργοστασίου παραγωγῆς πτύων διεξάγεται διὰ τριῶν θέσεων παραγωγῆς τῶν ἐξῆς: κλιβάνου, ἐξελαστικῆς μηχανῆς καὶ πιεστηρίου. Ἐάν διακοπῇ μία ἀρξαμένη κατεργασία πρέπει νὰ ἐπαναρχῆσῃ ὑπὸ δυσμενεῖς συνθήκας. Οὕτω ἐάν διακοπῇ ἡ συνέχεια εἰς τὴν ἐξέλασιν τοῦ μετάλλου δέν δύναται νὰ συνεχισθῇ ἡ κατεργασία παρά διὰ τοῦ ἐξ ὑπαρχῆς κλιβανισμοῦ.

Ἡ ἀδιάκοπος συνέχεια τῶν ὑπὸ τῶν θέσεων παραγωγῆς κατεργασιῶν, συντελεῖ ὥστε τὸ ὑπὸ ἐκάστης τούτων παραγόμενον ἔργον νὰ φαίνεται ὡς συνιστόν μέρος τῆς ὅλης διαδικασίας ἣτις τελικῶς προβάλλει ὡς ἐνιαία θέσις ἐργασίας.

Ἡ ἐν τῇ θέσει ἐργασίας διεξαγωγή αὐτοτελοῦς κατεργασίας καθιστᾷ αὐτὴν ἐπίκεντρον ὀργανώσεως, ἐνδιαφέροντος παραγωγικότητος καὶ κατ'ἀκολουθίαν κέντρον δραστηριότητος ἐνδιαφέρον τὸν βιομηχανικὸν λογισμόν. Βασικῶς τοῦτο πραγματοποιεῖται διὰ καταρτίσεως ποσοτικῶν προτύπων, προϋπολογισμῶν ἐξόδων καὶ παρακολουθήσεως αἱς ἐκτελέσεως αὐτῶν.

Τὸ παραγωγικὸν τμήμα ὡς περιλαμβᾶνον τὸ σύνολον τῶν κατεργασιῶν μιᾷ ἢ περισσοτέρων παραγωγικῶν φάσεων ἢ καὶ τῆς ὁλοκληρώσεως τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος συνι-

(1) Ἴδε ὑποσημ. ὑπ'ἀριθ. 2 σελίδος 77.

στὰ τὸ σημαντικώτερον κέντρον δραστηριότητος, τὴν βασικὴν μονάδα τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας.

Ἡ ἐν τῷ τμήματι θέσις ἐργασίας ὡς διεξάγουσα αὐτοτελῆ κατεργασίαν συνιστᾷ ἐπίσης κέντρον δραστηριότητος, μικροτέραν μονάδα τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας περιλαμβανομένων ἐν τῷ τμήματι.

Τέλος ἡ θέσις παραγωγῆς συνιστῶσα πρακτικῶς μέρος τῆς θέσεως ἐργασίας συνιστᾷ μὲν κέντρον δραστηριότητος ἀλλὰ τὰ προβλήματα αὐτοῦ ἐξετάζονται ἐν τῷ πλαίσῳ τῆς θέσεως ἐργασίας ἧς ἀποτελεῖ μέρος.

Ἡ ἀνάλογος ἀνάλυσις διαπιστοῦται καὶ ἐκ τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως τῆς σχετικῆς διαρθρώσεως αὐτῶν οὔσης: Βοηθητικὴ Ὑπηρεσία ἡ μείζων μονάς, θέσις ἐργασίας ἡ μικροτέρα μονάς καὶ θέσις παραγωγῆς στοιχεῖον τῆς θέσεως ἐργασίας.

Τὸ ἐν σελ. 124 διάγραμμα ἀποσαφηνίζει τὴν διάρθρωσιν τῆς Μετασχηματικῆς λειτουργίας κατὰ κέντρον δραστηριότητος.

Γ: Ὁ ρυθμὸς τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.

Ἡ παραγωγή συντελεῖται διὰ σειρᾶς κατεργασιῶν ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν χρησιμοποιουμένων διὰ τὴν παραγωγήν τῶν προϊόντων.

Ἡ σειρά τῶν κατεργασιῶν δύναται νὰ εἶναι ὁμοιογενῆς, ἀνάλογος ἢ δυσανάλογος ⁽¹⁾.

- Ὁμοιογενῆς εἶναι ὅταν αἱ κατεργασίαι ἐκείστης σει-

(1) R.B. THIBERT. "Ενθ ἀν. σ. 29 ἐπ.

ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

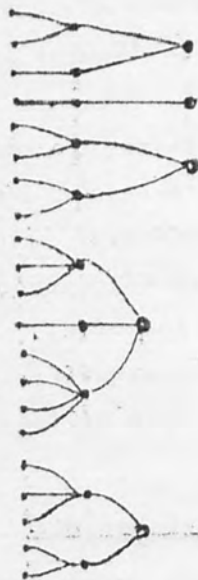
ΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ

ΒΟΗΘΗΤΙΚΑΙ ΥΠΗΡ.

ΒΟΗΘΗΤΙΚΑΙ ΥΠΗΡ.



Κατεργασία διαδ Μηχ/των

Αύτοτελής κατεργασία

Παραγωγική φάσις ή
δλοκληρωμένη κατασκευή

• Εν ίδιω χώρῳ

• Άνευ ίδιου χώρου

Διάγραμμα ὑπ' ἀριθ. 13.

Διαρθρώσεως τῆς Μετασχηματικῆς λειτουργίας κατὰ
Κέντρον Δραστηριότητος.

ρᾶς εἶναι πανομοιότυποι, διαδοχικαί καί χρονικῶς πολύ πλησίον ἄλλήλων.

- Ἀνάλογος λέγεται ὅταν ἡ τάξις τῶν κατεργασιῶν εἰς ἐκάστην σειρὰν εἶναι ἡ αὐτή καί αἱ θέσεις ἐργασίας χρησιμοποιοῦνται χρονολογικῶς πανομοιοτύπως ἀλλά δευτερεύουσαι τινές θέσεις ἐργασίας τῶν ὁποίων ὁ χρόνος εἶναι βραχύς, δέν ἐμφανίζονται εἰς ὅλας τὰς σειράς καί ὁ χρόνος διὰ μίαν κατεργασία δέν εἶναι πάντοτε ὁ αὐτός εἰς ὅλας τὰς σειράς.

.. Δυσανάλογος ὅταν ἡ τάξις τῶν κατεργασιῶν

α) παρουσιάζει τὰ χαρακτηριστικὰ τῆς ἀναλόγου σειρᾶς κατεργασιῶν.

β) Ἰδιαίτερα χαρακτηριστικὰ ἕναστον τῶν ὁποίων εἶναι ἀρκετόν νά προσδώσῃ τήν δυσαναλογίαν, ἀλλά καί τὰ ὁποῖα μεταξύ των δύνανται νά συζεύγνυνται. Ἦτοι εἰς τὰς δυσαναλόγους σειράς:

. Οἱ χρόνοι οὔτε ἐκάστης κατεργασίας κεχώρισμένως, οὔτε ὁλοκλήρου τῆς σειρᾶς κατεργασιῶν εἶναι ἴσοι.

. Ἡ τάξις τῶν κατεργασιῶν δέν εἶναι ἡ ἴδια εἰς ὅλας τὰς σειράς.

. Δευτερεύουσαι θέσεις δέν ἐμφανίζονται εἰς ὅλας τὰς κατεργασίας.

Ὁμοιογενής σειρὰ κατεργασιῶν διαπιστοῦται εἰς

τάς βιομηχανίας παραγωγῆς προϊόντων ἐν συνεχῇ σειρᾷ. Βιομηχαναί αὐτοκινήτων, Ἐτοίμων ἐνδυμάτων καὶ γενικῶς αἱ βιομηχαναί παραγωγῆς ποσοτήτων (industrie de tonnage) ὡς αἱ μεταλλουργικαί, παραγωγῆς τσιμέντου, χάρτου, σπορελαίων κλπ.

Εἰς τὰς βιομηχανίας ὁμοιογενοῦς σειρᾶς κατεργασιῶν, οἱ νεκροὶ χρόνοι διὰ τῶν λαμβανομένων ὀργανωτικῶν φροντίδων ἐξαφανίζονται, ἐξασφαλιζομένης πλήρους ἀπασχολήσεως τῶν θέσεων ἐργασίας.

Εἰς τὰς βιομηχανίας ὁμοιογενοῦς σειρᾶς κατεργασιῶν ἢ ἀλληλουχία πολλάκις τῶν ἀλλεπαλλήλων θέσεων ἐργασίας καὶ ἡ ἐξάρτησις τῆς προόδου τοῦ ἔργου ἐκάστης ἐκ τῆς προηγούμενης, λαμβάνει τὴν μορφήν μιᾶς ἀλύσου παραγωγῆς (Chaîne de production). Τὰ χαρακτηριστικὰ τῆς ἀλύσου παραγωγῆς εἶναι α) ἡ ἀδιάκοπος σειρά κατεργασιῶν εἰς τὰς κεντρικὰς θέσεις παραγωγῆς β) ἡ πανομοιότυπος ἐπιτέλεσις ἐργασίας εἰς ἐκάστην θέσιν ἐργασίας καὶ γ) ἡ ἔννοια ὅτι ἡ ἐν ἐκάστη θέσει ἐργασίας διεξαγωγή εἶναι προπαρασκευαστικὴ τῆς ἐπομένης.

Παρεμφερῆς πρὸς τὴν ἄλυσιν παραγωγῆς εἶναι ἡ ἄλυσος συναρμολογήσεως, ἡ ὁποία χαρακτηρίζεται ἀπὸ μία διαδοχὴ διαδικασιῶν διὰ τὴν προσθήκην τῶν τεμαχίων μέχρις ὅτου διὰ τῶν ὑποσυνόλων καὶ συνόλων πραγματοποιηθῇ ἡ παραγωγή τοῦ ἐτοίμου προϊόντος.

Ἡ ἔννοια τοῦ ὑποσυνόλου εἶναι ἡ συναρμολόγησις στοιχειώδους κλάσματος τοῦ προϊόντος τοῦ δέ συνόλου ἢ συναρμολόγησις περισσοτέρων ὑποσυνόλων καὶ ἀπλῶν τεμαχίων.

Ἄναλόγους σειρᾶς κατεργασιῶν παρατηροῦμεν, εἰς τὰ ἐργοστάσια καστασκευῆς γεωργικῶν ἐργαλείων, εἰς τὰ ἐργο-

στάσια σιδηρουργίας, ύφαντουργεία μαλλίνων ποικιλοχρόων ύφασμάτων κλπ.

Είς τὰς βιομηχανίας ἀναλόγου σειρᾶς κατεργασιῶν, ἡ ἔλλειψις ἀπασχολήσεως ἢ ἡ ὑποαπασχόλησις ὠρισμένων θέσεων ἐργασίας καὶ ἡ ἐν σχέσει πρὸς τὰς ὁμοιογενεῖς σειρᾶς αὐξήσις τῶν νεκρῶν χρόνων λόγῳ μεταβολῶν εἰς τὴν παραγωγὴν εἶναι τὰ οὐσιώδη στοιχεῖα.

Δυσανάλογοι σειραὶ κατεργασιῶν χαρακτηρίζουν τὰς βιομηχανίας μηχανικῶν κατασκευῶν καὶ ἠλεκτροκατασκευῶν καὶ γενικῶς τὰς βιομηχανίας τὰς παραγούσας προϊόντα κατὰ παραγγελίαν τοῦ πελάτου, βάσει εἰδικῶν δι' ἐκάστην στοιχείων. Εἰς τὰς βιομηχανίας αὐτὰς εἶναι πολὺ δύσκολον νὰ ἀποφευχθῇ ἡ ὑποαπασχόλησις ὠρισμένων θέσεων κόστους καὶ ν' ἀποφευχθοῦν οἱ νεκροὶ χρόνοι,

Τέλος σημειωτέον, ὅτι ὁ αὐτοματισμὸς τείνει νὰ περιορίσῃ τὰς διακεκριμένας φάσεις τῆς παραγωγῆς ἐνοπιῶν αὐτὰς ἐντὸς ἐνιαίων μηχανημάτων (1).

Δ' Ἡ κίνησις τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας

Ἡ κίνησις τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας προϋποθέτει:

α. Ἀκριβῆ προσδιορισμὸν τοῦ πρὸς παραγωγὴν προϊόντος. Ὁ προσδιορισμὸς εἰς μὲν τὰς ἑξατομικευμένας κατασκευὰς οὐδεὶς βάσει τοῦ καταρτιοθέντος μηχανολογικοῦ σχεδίου, διὰ δὲ τὴν μαζικὴν παραγωγὴν βάσει σταθερῶν ποιοτικῶν προφιλιαγραφῶν καὶ λοιπῶν προσδιοριστικῶν στοιχείων ἀναφερομένων εἰς τὸ μέγεθος, τὰς διαστάσεις κλπ. Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ προϊόντος γίνεται ἐν σχέσει πρὸς τὰς χρησιμοποιηθησομένας πρώτας ὕλας καὶ τὴν ἀπόδοσιν αὐτῶν, αἰτινες εἶναι ἐπίσης ἐπακριβῶς ποιοτικῶς προσδιορισμένα.

(1) Περὶ τῶν ἀρχῶν καὶ τῶν τάσεων τοῦ αὐτοματισμοῦ Ἴδε T. DIEBOLD

Κατωτέρω παραθέτομεν παράδειγμα προσδιορισμού της παραγωγής μαλλίνου ύφασματος:

Α: Προϊόν: Ύφασμα Μάλλινον Νήμα πρὸς νήμα τύπου 1.23 πλάτους μ. 1.5 βάρους γρ. 566 κατά μέτρον, χρώματος κυανού.

Β: Πρῶται Ύλαι:

1. ΕΙΔΟΣ: στημόνι καὶ ύφάδ.-ξριον reigne', λεπτότη-
τος 110-115 εἰς νήματα στριμμένα 2/38.000

2. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΙΣ:

α) Στήμονος: 5240 κλωστές

Ἐπιβρῆχυνσις 5%

Ἐπόλειμμα: 3% τοῦ βάρους τοῦ ἐτοίμου
στήμονος.

Καθαρά χ/σις: $2/38000 \times 5240 \times 1.05 =$
 $= 0.2895 \text{ χλγ.}$

Μικτή χ/σις: $0.2895 \times 1.03 = 0.298 \text{ χλγ.}$

β) Ὑφαιδιού: 3500 κλωστές

Ἐπόλειμμα: 5% τοῦ βάρους τοῦ ύφαν-
θέντος ύφαιδιού.

Καθαρά χ/σις: $2/38000 \times 1.50 \times 3500 =$
 $= 0.2763 \text{ χλγ.}$

Μικτή χ/σις: $0.2763 \times 1.05 = 0.290 \text{ χλγ.}$

γ) Ἐτοιμον ύφασμα: Βάρος κατά μ. $0.2895 + 0.2763 =$
 $= 0.5658 \text{ χλγ.}$

Πρῶται Ύλαι $0.298 + 0.290 =$
 $= 0.588 \text{ χλγ.}$

3. ΚΑΝΟΝΕΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΕΩΣ

α) Μῆκος ἐτοίμου τεμαχίου: μ 52

β) Ἐλάχιστον μῆκος στήμονος: 2 τεμάχια τῶν μ. 52
ἤτοι: $104 \mu. \times 1.05 = 109.20$ διὰ διπλοῦν τεμάχιον
τῶν μ. 104.

γ) Μέγιστον μῆκος στημονιού: 10 τεμάχια ἤτοι 546
μέτρα.

Ἐπόδειγμα 1.

Προσδιορισμοῦ βιομηχανικοῦ προϊόντος.

β. Σχεδιασμόν τῆς παραγωγῆς ἤτοι

1. Κατάστασιν τῶν ἀπαιτουμένων κατεργασιῶν ἐπὶ τῶν ἀρχικῶς χρησιμοποιηθεισῶν πρώτων ὑλῶν καὶ τῶν κατὰ τὸ στάδιον τῶν ἐν συνεχεῖα κατεργασιῶν χρησιμοποιηθησομένων, ὥστε νὰ ἐπιτευχθῇ ἡ παραγωγή τοῦ προσδιορισθέντος προϊόντος.

2. Προσδιορισμόν τῶν θέσεων παραγωγῆς αἱ ὁποῖαι θὰ χρησιμοποιηθοῦν μέ σημείωσιν τῶν ἐξαρτημάτων τὰ ὁποῖα θ' ἀπαιτηθοῦν καὶ τῆς ρυθμίσεως αὐτῶν.

3. Τὴν περιγραφὴν τῶν ἐργασιῶν αἱ ὁποῖαι θ' ἀπαιτηθοῦν εἰς ἐκάστην κατεργασίαν ἐν ἀναφορᾷ πρὸς ὁδηγίας προσδιοριζούσας τὴν ἐργασίαν.

4. Τὸν ἀπαιτούμενον χρόνον παραγωγῆς κατὰ θέριν.

Πρὸς πληρεστέραν κατανόησιν τῶν ὡς ἄνω στοιχείων τοῦ τεχνικοῦ συνδυασμοῦ, παραθέτομεν κατωτέρω ὑπόδειγμα ἀναφερόμενον εἰς κατασκευὴν διαφράγματος ἐκ κράμματος αλουμίνιου. (Βλέπε ὑπόδειγμα σελ. 86).

Οἱ ἄνωτέρω τεχνικοὶ προσδιορισμοὶ δύνανται ν' ἀνακεφαλαιωθοῦν ὡς ἀποβλέποντες εἰς πρόβλεψιν τῶν ἀπαιτουμένων ὑλικῶν καὶ μέσων, τὸν συντονισμόν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας ὥστε ν' ἀποφεύγωνται οἱ νεκροὶ χρόνοι κατὰ τὸ δυνατόν καὶ τὴν ἐξασφάλισιν τῆς συνεχεῖας τοῦ ἔργου διὰ τῆς προβλέψεως ὅλων τῶν πρὸς τοῦτο ἀπαιτουμένων στοιχείων. Τοῦτο εἶναι σημαντικώτατον διότι ἡ ἔλλειψις ἐνὸς μικροῦ μέρους, ἐξαρτήματος ἐνὸς μηχανήματος δυνατόν ν' ἀνακόψῃ τὴν πρὸδον τῆς παραγωγῆς ὁλοκλήρου τοῦ μηχανήματος.

Ἐφ' ὅσον τὰ ὡς ἄνω στοιχεῖα ἔχουν σαφῶς καθορισθῇ, ὁ μηχανισμὸς τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας κινεῖται διὰ τῆς ἐκδόσεως Ἐ ν τ ο λ ῆ ς Π α ρ α γ ω γ ῆ ς.

ΦΥΛΛΟΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Τμήμα

339

Κατ ε ρ γ α σ ί α ι

- Κένωσις, άφαίρεσις τών υπολειμμάτων, καί τοποθέτησις εις κιβώτια.
- Καθαρισμός
- Θέρμανσις

Σημείωσις: Τά τεμάχια δέον νά λάβουν σχήμα μετά τήν θέρμανσιν

- Διευθέτησις συσκευασμένων εις πλήρη κιβώτια.
- Σχήμα, έκτύπωσις καί συσκευασία εις πλήρη κιβώτια, 5 εις έκαστον, καί τοποθέτησις αὐτῶν ἐν σειρᾷ ἐπί τῶν πλευρῶν καί κάτω τοῦ βαμβακεροῦ ράφματος.

Σημείωσις: Ἐάν ὁ κλιβανός ἤ ἡ Bliss-Press # 21¹/₂ δέν ἐπαρκοῦν τά πλεονάζοντα τεμάχια δύνανται νά θερμανθοῦν εις τόν κλιβανόν τῆς Αἰθούσης 32-1 καί νά δοθῆ ἰσχύμα εις τήν # 74¹/₂ Bliss Press

- Καθαρισμός
- Συσκευασία εις πλήρη κιβώτια

Μέσα καί Προδιαγραφαί

Ρ καί D G - 97544

Πλήρη κιβώτια # 72120

'Ανετόνη

Προδιαγραφῆ 51301

Μηχανήματα

21 Bliss Press

Μηχ/μα Καθαρισμοῦ

'Ηλ.κλιβανός Hoskins

Πλήρη κιβώτια # 72120

Ρ καί D C-97545

Μέτρον N-51997

Προδιαγραφῆ 51301

Πλήρη κιβώτια # 72218-Γ

21 ¹/₂ Bliss Press

Μηχ/μα Καθαρισμοῦ

Παράδοσις εις

N° 72218-Γ καί ὄχημα 804

'Υπόδειγμα ὑπ' ἀριθ. 2.

Ροῆς τῆς Παραγωγικῆς Διαδικασίας.

Ἡ ἐντολή τῆς παραγωγῆς συνοδεύεται ὑπὸ τοῦ σχεδίου κατασκευῆς ἢ ἀναφέρεται εἰς τοιοῦτον ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ παραγωγῆς τυποποιημένου προϊόντος, ὡς καὶ εἰς ἴδια δελτία προσδιορισμοῦ τῶν ἀπαραιτήτων ὑλικῶν καὶ ἐργασίας κατὰ θέσεις. Ἐάν διατίθενται πρότυπα ὑλικῶν καὶ ἐργασίας ἢ σχετικὴ ἐργασία διευκολύνεται σημαντικῶς. Ἐπίσης διαγράμματα χρονολογικῆς ἀπασχολήσεως τῶν θέσεων ἐργασίας τοῦ Ἐργοστασίου, διευκολύνουν εἰς ἐμπορικοὺς συνδυασμοὺς σκοποῦντας τὴν λήψιν παραγγελιῶν παρὰ πωλητῶν, ὥστε ν' ἀποφευχθῆ καὶ μερικὴ ἔστω ὑποαπασχόλησις.

Ἐπιπλέον ὑπόδειγμα ἐντολῆς παραγωγῆς παρατίθεται κατωτέρω.

Εἰς τὰς βιομηχανίας παραγωγῆς εἰδῶν ἐν σειράν ἀντιμετωπίζεται τὸ θέμα τῆς οἰκονομικώτερας ποσότητος παραγωγῆς ἐξ οὗ ἐξαρτᾶται καὶ τὸ μέγεθος τῆς ἐντολῆς παραγωγῆς.

Ἄν καὶ τὸ θέμα τοῦτο ἀνδραγάσσεται μετὰ πλεῖστων ἐτέρων προβλημάτων, ἐκ τῆς συνεξετάσεως τῶν ὁποίων θά προκύψῃ ἢ καλλιτέρα λύσις ἀντιμετωπίζεται ἐν τῇ ἐπισημῇ καὶ ὡς πρόβλημα μεμονωμένον περὶ οὗ ἀμέσως κατωτέρω.

Ὅπωςδήποτε τὸ ἀξιοσημεῖωτον ἐν σχέσει πρὸς τὸ μέγεθος τῆς παραγωγῆς εἶναι, ὅτι διαδοχικαὶ ἐντολαὶ παραγωγῆς συνιστοῦν σειράς παραγωγῆς μόνον διὰ τὰς βιομηχανίας ὁμοιογενῶν σειρῶν κατεργασίας. Εἰς τὰς βιομηχανίας ἀναλόγων καὶ κυρίως δυσαναλόγων σειρῶν, ἢ παράτασις τῆς παραγωγῆς ὠρισμένων ἐντολῶν περιλαμβανουσῶν μεγάλην ποσότητα ἐξ ἑνὸς εἴδους, συντελοῦν εἰς τὴν ὑποαπασχόλησιν θέσεων τινῶν ἧτις πρέπει νὰ συμπληροῦται μὲ τὴν ἐξασφάλισιν ἀναλόγου ἐργασίας.

('Επωνυμία 'Επιχειρήσεως)

ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

'Αριθμός 4639

Χρονολογία 3/3/63

Προς τόν Τμήμα ΧΥΤΗΡΙΟΥ

Χρονολογία έναρξεως 1/4/63

Χρονολογία Συμπληρώσεως 30/4/63 Ποσότης 33

Είδος: 'Αντλία κενού Νο Α 1515 Πραγματικός χρόνος παραδόσεως..

Παρατηρήσεις: 'Επελεί η παράδοσις κατά τήν χρονολογίαν συμπληρώσεως

Παραγγελία

'Εκδοθεῖσα ὑπό..... 'Εγκριθεῖσα ὑπό

Α/σμός 'Υλικῶν	Σχέδιον
4602	179 Β.

'Υπόδειγμα 'Αρ. 3

'Εντολῆς Παραγωγῆς

Β: Τό οικονομικόν μέγεθος παραγωγής

'Επί τοῦ προκειμένου ἡ 'Αμερικανική διδασκαλία περιλαμβάνει τὰ ἑξῆς:⁽¹⁾

Χρῆσις τύπων. Λόγῳ τῆς παρεισφύσεως πολλῶν μεταβλητῶν κατὰ τόν καθορισμόν τῆς πλέον οικονομικῆς ποσότητος παραγωγῆς, καθίσταται ἀναγκαῖα ἡ χρησιμοποίησις μαθηματικῶν τύπων ὥστε νά προκύψῃ μία ποσοτική ἀπάντησις. Μέθοδοι διά πινάκων καί γραφικῶν παραστάσεων ἔχουν ἐπίσης χρησιμοποιηθῆ. Οἰαδήποτε καί ἂν εἶναι ἡ μέθοδος -πίναξ, γραφική παράστασις ἢ τύπος - πρέπει νά τονισθῇ ἰδιαιτέρως ὅτι εἶναι ἀπλῶς μέσα πρός μέτρησιν τοῦ ἀποτελέσματος ἑνός ἀριθμοῦ μεταβλητῶν ὡς τό ἐπιτόκιον, ὁ κίνδυνος, ἡ ἀπόσβεσις, ἡ ἀχρηστεία καί ἡ ἀποθήκευσις. Τό κέντρον τοῦ προβλήματος εἶναι πῶς θά δοθοῦν πραγματικά ἀξία: εἰς τὰς μεταβλητάς αὐτάς.

Τύπος τοῦ NORTON. Ὁ τύπος τοῦ NORTON ἔχει εὐρύτατα χρησιμοποιηθῆ διά τόν καθορισμόν τῆς πλέον συμφερούσης ποσότητος παραγωγῆς. Οὗτος δύναται ν' ἀποδοθῆ ὡς ἑξῆς:

$$Q = \sqrt{\frac{S}{K}}$$

$$\text{καί ὅπου } K = \left[\frac{(B+1)C + 2A(1-U/P)}{2NU} \right]$$

Q = Τό μέγεθος τῆς πλέον συμφερούσης ποσότητος παραγωγῆς.

S = Κόστος ἐκάστης παραγγελίας, περιλαμβανομένου τοῦ κόστους τῆς καταρτίσεως τῶν ἐντολῶν παραγωγῆς, τοῦ κόστους ἐκκινήσεως τῶν μηχανῶν καί οἰοῦδήποτε ἄλλου

(1.) Accountants Cost Handbook "Ἐνθ' ἂν 19, 19 - 19, 21.

είδους κόστους τό όποϊον εϊναι ανεξάρτητον τοῦ αριθμοῦ τῶν μονάδων τέκαστης ποσότητος.

P = 'Αριθμός μονάδων ήμερησίας παραγωγής.

U = Χρησιμοποιούμεναι ήμερησίως μονάδες.

N = 'Εργάσιμοι ήμέραι κατ'έτος.

C = 'Υλικά, άμεσος έργασια καί Γενικά βιομηχανικά έξοδα κατá τεμάχιον.

A = Κόστος άποθηκείσεως ένός τεμαχίου δι'έν έτος.

B = Φόροι, ασφάλιστρα κλπ. ποσοστόν κατ'έτος επί τής αξίας τοῦ άποθέματος.

I = 'Επιθυμητή πρόσοδος επί τοῦ Κεφαλαίου, έτήσιον έπιτόκιον.

'Απλοποιημένος Τύπος. Μία άπλοποιημένη έκδοχή αὐτοῦ τοῦ τύπου έκφράζεται υπό τῶν Bowman καί Fetter (Analysis for production Management) ώς:

$$Q = \sqrt{\frac{2RS}{I}}$$

Τά χρησιμοποιηθέντα σύμβολα εϊναι:

R = Μονάδες κατ'έτος.

S = Κόστος κατá έκκίνησην

I = Κόστος κατá μονάδα καί έτος.

'Εάν υποθέσωμεν R = 10.000, S = 18 καί I = 0.12 τό οικονομικόν μέγεθος παραγωγής θά υπολογισθῆ ώς άκολούθως:

$$Q = \sqrt{\frac{2 \times 10.000 \times 18}{0.12}} = \sqrt{3.000.000} = 1.000\sqrt{3} = 1.732 \text{ μονάδες.}$$

'Υποθέσεις: 'Ως παρατηρεϊ ό Clark καί Ritchie (N.A.A. Bulletin Vol.34) μαθηματικῶς καθωρισμενας άπαντή-

σεις δέν πρέπει νά έπισκιαζούν τό γεγονός ότι δέν είναι καλλίτεροι από τās υπόθεσεις τās χρησιμοποιηθείσας διά νά θάσωμεν εις αúτās. 'Επί τών τεσσάρων κυρίων υπόθέσεων τουú τύπου παρατηρούν τά έξής:

- "1. Τό κόστος τής άποθηκεύσεως είναι άληθώς μεταβλητόν δι' άμφότερα τά στοιχεΐα του έπιφανείας και χρόνου.
2. 'Η τεχνική τής βιομηχανοποίησεως παραμένει ή ίδια άνεξαρτήτως πρός τό μέγεθος τής ποσότητος παραγωγής.
3. Τά έξοδα δέν μειούνται εις τās μεγαλυτέρας ποσότητας παραγωγής λόγω αύξήσεως τής έπιδεξιότητος κατά τήν έτέλεσιν.
4. Αί εξαγωγαι έκ τής άποθήκης υποτίθενται συνήθως ώς ούσαι επί γραμμικής βάσεως".

Είναι πρόδηλον ότι αι άνωτέρω υπόθεσεις εúναι νά μή έχουν πάντοτε έφαρμογήν. Περαιτέρω ή χρήσις τών προηγουμένως παρατεθέντων τύπων άπαιτεΐ προσεκτικόν καθορισμόν τουú κόστους ό όποϊος εις πολλάς περιπτώσεις δέν είναι τόσον εύχερης. 'Ο HEISER (Budgeting Principles and Practice) σημειώνει:

".... όταν παράγονται πολλά προϊόντα, δύναται νά μή ένδεικνύται πρακτικώς νά χρησιμοποιουúνται οί τύποι κεχωρισμένως δι' έκαστον έξ αúτών, και ειδικώτερον όταν οί συντελεσταί τουú κόστους υπόκεινται εις μεταβολάς κατά τήν διάρκειαν τουú έτους. Συνεπώς προσδιορισμοί τούτου είδους δύναται νά είναι (1) έν μέρει γενικευμένοι (2) έχουν γίνει δι' όμάδαν προϊόντων περισσότερον παρά δι' έκαστον προϊόν και (3) νά άναθεωρουúνται συνεχώς".

Πρέπει νά σημειωθῆ ότι περισσότερον πολύπλοκα ύ-

• ποδείγματα δύνανται νά γίνουν εάν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν πρόσθετοι μεταβληταί, ἀφορῶσαι τὸ οἰκονομικὸν μέγεθος παραγωγῆς.

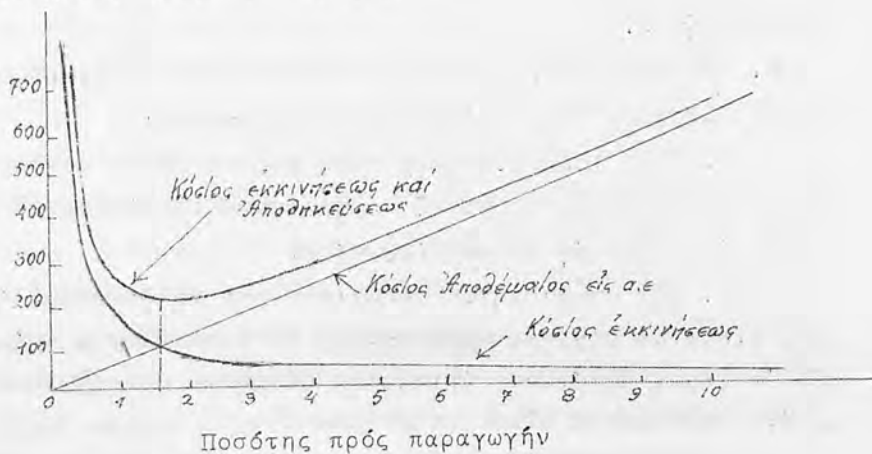
Οἱ ἀναλυταί τῆς Λειτουργικῆς ἐρέυνης ἔδωσαν μεγάλην ἔκτασιν ἐπὶ τοῦ πεδίου τούτου. Ὁ BOWMAN καὶ FETTER (Analysis of Production Management) συνιστᾷ ὅτι:

"Καλὸν εἶναι νά σημειωθῇ ὅτι μικραὶ διαφοραὶ εἰς τὸ πρόβλημα ἐπιφέρουν μικρὰς διαφορὰς εἰς τὰ Πρότυπα (models) ὁμοίως δὲ μεγάλαι διαφοραὶ εἰς τὸ πρόβλημα, ἐπιφέρουν μεγάλας διαφορὰς εἰς τὰ πρότυπα. Τὸ σημαντικὸν ἔργον εἶναι ἡ κατάρτισις τοῦ προτύπου, ἡ ἐνδελεχῆς ἐξέτασις τοῦ προβλήματος καὶ ὄχι ἐμμονή εἰς τὸ καταρτισθὲν πρότυπον.

Ἡ διὰ πινάκων καὶ γραφικῶν παραστάσεων παρουσιάσις. Χρησιμοποιοῦντες ὠρισμένας βασικὰς πληροφορίας, τὸ οἰκονομικὸν μέγεθος παραγωγῆς δύναται νά ὑπολογισθῇ διὰ καταρτίσεως πίνακος ὡς τὸ κάτωθι ὑπόδειγμα τῶν BOWMAN καὶ FETTER.

(α) Μέγεθος παραγωγῆς	500	1000	2000	5000	10000
(β) Ἀριθμὸς ἐκκινήσεων $10000 \div \alpha$	20	10	5	2	1
(γ) Μέγιστον ἀπογραφῆς	500	1000	2000	5000	10000
(δ) Μέσος ὄρος ἀπογραφῆς, $1/2$ (ι)	250	500	1000	2500	5000
.....
(ε) Κόστος Ἐκκινήσεως	360	180	90	36	18
(στ) Ὑψὸς κόστους ἀποθέματος εἰς α.ε. 0.12 (δ)	30	60	120	300	600
(ζ) Γενικὸν κόστος (ε) + (στ)	390	240	210	336	618

Ἡ ὑποδεικνυομένη ὑπὸ τῶν BOWMAN καὶ FETTER γραφικὴ παράστασις, δίδει τὰς ἰδίαις πληροφορίας καὶ ἔχει τὸ πλεονέκτημα νὰ δεικνύη σαφῶς, τὴν συμπεριφορὰν τῶν ἐξόδων ἐναχέσει πρὸς τὴν παραγομένην ποσότητα.



Στ' Ἡ μονάδα ἐκκινήσεως καὶ ροῆς.

Μονάδα ἐκκινήσεως καὶ ροῆς εἶναι ποσότης ὁμοίων προϊόντων ἀνηκόντων εἰς τὴν αὐτὴν ἐντολὴν παραγωγῆς, ἥτις ἐκκινεῖ ταυτοχρόνως καὶ προκαλεῖ εἰς σύνολον κινήσιν ἐν τῷ κύκλῳ τῆς παραγωγῆς. (1)

Ἡ ἔννοια τῆς μονάδος ἐκκινήσεως καὶ ροῆς, εἶναι ἡ κατανομή τῆς συνολικῆς ποσότητος τοῦ ἔργου εἰς μέρη τὰ ὁποῖα ἐκκινουῦν πρὸς κατεργασίαν καὶ βρέουν ὡς σύνολα ὑπὸ τεχνικὴν καὶ ὀργανωτικὴν ἔννοιαν.

Ἀναλυτικῶς ἐπὶ τῆς μονάδος ἐκκινήσεως καὶ ροῆς, προκύπτουν τὰ ἑξῆς:

α. Ὅτι μία κλιμάκωσις τῶν ἀπαιτουμένων διὰ τὴν ἐκ-

(1) R. B. THIBERT "Ενθ' ἀν. σ. 38, 39.

τέλεσιν τῆς ἐντολῆς παραγωγῆς, τῆς προμηθείας τῶν πρώτων ὑλῶν, σύμμετρος πρὸς τὴν προοδευτικὴν ἀνάλωσιν ἐνδείκνυται, πρὸς ἐξοικονόμησιν χωροῦ τῶν ἀποθηκῶν, κεφαλαίου καὶ προσθέτων ἐξόδων παραλαβῆς καὶ ἀποθηκείσεως μεγάλων ποσοτήτων.

β. Ἡ κατὰ θέσεις ἐργασίας κατ'ἐντολήν παραγωγῆς ἀπασχόλησις, δεόν ὅπως κρίνεται ἐν συσχετισμῶ:

α. Πρὸς τοὺς διατιθεμένους χώρους, μέσα μεταφορᾶς καὶ τὴν δυνατότητα χρονικοῦ συντονισμοῦ τῆς ἀπασχολήσεως τῶν ἐν συνεχείᾳ θέσεων ἐργασίας.

β. τῶν δυνατοτήτων ποσοτικοῦ καὶ ποιοτικοῦ ἐλέγχου, διότι αἱ μεγάλαι ποσότητες, αἱ δυσανάλογοι πρὸς τὴν ἐν γένει ὀργάνωσιν ἐπιφέρουν σύγχυσις καὶ δυσχερείας ἐπὶ τοῦ παντός εἴδους ἐλέγχου.

γ. τῆς τηρήσεως μιᾶς ἰσορροπίας ἐπὶ τῶν παραστατικῶν ἐγγράφων χρησίμων διὰ τὴν παρακολούθησιν καὶ τὸν ἔλεγχον τῆς παραγωγῆς πέραν ὀρισμένου σημείου, τοῦθ' ὅπερ θά συμβῆ μετὰ τὴν ἐκτεταμένην ὑποδιαίρεσιν τῆς ἐργασίας.

Παράδειγμα: Ἡ βιομηχανοποίησις τῶν χυτοσιδηρῶν *carters* τῶν μειωτῶν μετὰ γρανάζια διὰ τὰς μεγάλας μηχανάς, παραλαμβανομένων ἀκατεργάστων ἐκ τῶν χυτῆρων, γίνεται δι' ἑνὸς σημειώματος κατὰ θέσιν ἐργασίας καὶ κατὰ στοιχεῖον τοῦ *carter*, ἢ μεταφορὰ ἐπὶ παραδειγματι ἐκ τῆς πλάνης πρὸς τὸ Δράπανον ἐκτελεῖται δι' εἰδικοῦ στοιχείου, τῆς γερανογεφύρας (*pont roulant*). Ὅταν τὰ τεμάχια εἶναι ἐλαφρά καὶ ὁ χρόνος κατὰ τεμάχιον μικρός, εἶναι δυνατὴ ἡ συγκέντρωσις ἀριθμοῦ τινος τεμαχίων καὶ ἡ μεταφορὰ αὐτοῦ εἰς τὴν ἐν συνεχείᾳ θέσιν ὡς καὶ ἡ συγκεντρωτικὴ παρακολούθησις, ἀλλ' ἐπὶ μεγάλων τεμαχίων ἢ συγκέντρωσις εἶναι δυσχερῆς ἢ ἀδύνατος ⁽¹⁾.

Ζ'. Ἡ ἔναρξις καὶ ἡ παρακολούθησις τῆς
ἐργασίας τῆς παραγωγῆς.

Ἡ ἔναρξις τῆς ἐκτελέσεως τῆς παραγωγικῆς ἐργασίας προϋποθέτει:

α. Ἀκριβῆ προσδιορισμὸν τῆς αἰτουμένης ἐργασίας ἀναλυτικῶς κατὰ θέσιν. Τὸ στοιχεῖον τοῦτο παρέχεται:

1) Εἰς τὰς βιομηχανίας ἐξατομικευμένων κατασκευῶν μηχανολογικῶν προϊόντων διὰ τῶν σχεδίων καὶ τῶν συνοδουόντων αὐτὰ ὁδηγιῶν ἐκτελέσεως. Αἱ ὁδηγαὶ ἐκτελέσεως κατὰ κατεργασίαν δίδονται ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὴν ἐντολὴν παραγγελίας καὶ τὴν Μ Ε καὶ Ρ περιλαμβάνουν δὲ καὶ τοὺς ἀπαιτούμενους χρόνους διὰ τὴν ἐκτέλεσιν τῆς ἐργασίας. 2) Εἰς τὰς βιομηχανίας παραγωγῆς εἰδῶν ἐν σειρᾷ ὑφίστανται κανονισμοὶ πάγιου ἐκτελέσεως τῆς κατὰ θέσιν ἐργασίας, μετὰ χρονομετρικῶν στοιχείων καὶ αἱ ὁδηγαὶ παρέχονται διὰ παραπομπῆς εἰς τοὺς κανονισμοὺς τούτους. 3) Διὰ τοῦ συνδυασμοῦ τῶν δύο ὡς ἄνω μέσων.

β. Τὴν προπαρασκευὴν τῆς θέσεως ἐργασίας 1) διὰ τῶν ἀπαραιτήτων πρώτων ὑλῶν, τοῦθ' ὅπερ λαμβάνει χώραν διὰ τῆς ἐκτελέσεως Δελτίου ἐντολῆς παραδόσεως ὑλικῶν ἐν τῆς ἀποθήκης ('Υποδείγματα.....) 2) διὰ τῆς παραλαβῆς, ἐφ' ὅσον συντρέχει περίπτωσις, ἐργαλείων καὶ ἐξαρτημάτων ἐπι ἐπιστροφῆς εἰς τὴν ἀποθήκην διὰ τὰ ὁποῖα ἐκδίδεται ἐπίσης δελτίον ('Υπόδειγμα).

γ. Τὸν γενικὸν σχεδιασμὸν τῆς ροῆς τῆς ἐργασίας ἀπὸ θέσεως εἰς θέσιν, διὰ τῆς ὁποίας τὸ μὲν ἐξασφαλίζεται ἡ ἔγκαιρος ἐκτέλεσις τοῦ ἔργου, τὸ δὲ ἀντιμετωπίζεται τὸ θέμα τῆς πλήρους ἀπασχολήσεως τῶν θέσεων ἐργασίας. Χρονολογικὰ σχέδια ἐκτελέσεως καὶ διαφόρων εἰδῶν δια-

γράμματα χρησιμοποιούνται διά τόν συνδυασμόν καί τήν παρακολούθησιν τῆς ροῆς τῆς ἐργασίας.⁽¹⁾

Ἐξασφαλιζομένων τῶν ἀνωτέρω στοιχείων ἐκδίδεται τό Δελτίον Ἐργασίας τό ὁποῖον συνιστᾷ ταυτοχρόνως ἐντολήν πρὸς τήν θέσιν ἐκτελέσεως τῆς ἐργασίας καί στοιχεῖον διά τοῦ ὁποῦ παρακολουθεῖται ἡ ἐκτέλεσις αὐτῆς.

Τό δελτίον ἔργασίας περιλαμβάνει α) Τόν ἀριθμόν τῆς ἐντολῆς τῆς παραγωγῆς β) τὰ στοιχεῖα τοῦ δελτίου ὀδηγιῶν γ) Τόν ἐξοπλισμόν ἤτοι τό μηχανήμα καί τὰ ἐξαρτήματα τὰ ὁποῖα θά χρησιμοποιηθοῦν δ) τήν περιγραφὴν τοῦ ὑπὸ ἐκτέλεσιν ἔργου. ε) Τό εἶδος τῆς ἐργασίας ἣτις θά ἐκτελεσθῆσι ζ) τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐργάτου η) τήν θέσιν ἀπὸ τῆν ὁποῖαν θά λάβῃ ὁ ἐργάτης τὰ πρὸς τήν βιομηχανοποίησιν τεμάχια. Τό περιεχόμενον τοῦτο τοῦ Δελτίου Ἐργασίας εἶναι ἐλαστικόν καί δύναται νά προσαρμοσθῆ εἰς τήν ὑπάρχουσαν γενικὴν ὀργάνωσιν ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἰφισταμένας ἀνάγκας.

Τό δελτίον ἔργασίας εἰς τό κάτω ἄκρον δύναται νά περιλάβῃ ἀπόκομμα περιέχον τὰ στοιχεῖα τοῦ παραχθέντος ὑπὸ τοῦ ἐργάτου ἔργου, διά τήν καταβολήν τῆς ἀνηκούσης εἰς αὐτόν ἀμοιβῆς ἢ διά τήν παροχὴν προκαταβολῆς.

Τό Δελτίον ἔργασίας εἶναι β α σ ι κ ὸ ν στοιχεῖον ἐν τῇ ὀργανώσει τῆς παραγωγῆς καί ἐνδιαφέρει α) Τό

(1) Ὑπόδειγμα τοιοῦτῶν ὀδηγιῶν συνδεόμενον ἀπὸ Σχέδιον καί καθορισμόν χρόνου ἐκτελέσεως. Ἴδε ἐν J. CHEVALIER Organisation Tome II σ. 93.

(1.) Ἴδε ὑποδείγματα ἐν LOUIS PEHUET Organisation technique de l'Entreprise Industrielle Edition Eyrolles Paris 1960 σ. 307 ἐπ.

τμήμα του Σχεδιασμού. β) Τὴν Διεύθυνσιν τῆς ἐπιτέλεσεως
 γ) τὸ γραφεῖον τῶν ἡμερομισθίων διὰ τὴν καταβολὴν τῆς
 ἀμοιβῆς δ) τὴν βιομηχανικὴν κοστολόγησιν διὰ τοὺς ὑπ'
 αὐτῆς ἐνεργουμένους καταμερισμούς καὶ καταλογισμούς.

Ἐπιδειγμα Δελτίου ἔργασίας κατὰ τὸν THIBERT⁽¹⁾
 ἐφαρμοζομένου εἰς ἐργαστάσιον μεταλλουργίας παραθέτομεν
 κατωτέρω.

Παράλληλως πρὸς τὸ δελτὸν ἔργασίας, πρὸς παρα-
 κολουθήσιν τῆς διαδρομῆς τῆς ἐπιτέλεσεως ἐξ ὄλων τῶν θέ-
 σεων τῆς μονάδος ἐκινήσεως καὶ ροῆς, τηρεῖται τὸ Δελτί-
 ον παρακολουθήσεως τῆς διαδρομῆς τῶν κατεργασιῶν (Ἐπι-
 δεῖγμα ὑπ' ἀριθ. 8) τὸ ὁποῖον διὰ συμβόλων συνήθως περι-
 λαμβάνει ὅλα τ' ἀπαραίτητα στοιχεῖα (εἶδος προϊόντος M.
 E. καὶ D., Ποσοτικὰ στοιχεῖα, θέσεις ἔργασίας κ.λ.π.).

Τὸ Δελτὸν τοῦτο ὡς διαφάνεται ἐκ τῆς γραμμο-
 γραφίσεως του, συμπληροῦται προοδευτικῶς μὲ τὸ πέρασ
 ἐκάστης κατεργασίας.

Τὸ δελτὸν τῆς παρακολουθήσεως τῆς διαδρομῆς
 τῶν κατεργασιῶν, δύναται νὰ συνοδεύεται διὰ διατρήτου ἐ-
 νώσεως πρὸς τὸ σῶμα αὐτοῦ δι' ἀποκομμάτων τόσων, ὅσαι αἱ
 κατεργασίαι καὶ οἱ ἐπ' αὐτῶν ἀπασχολούμενοι ἐργάται.
 Τὸ ἀπόκομμα τοῦτο φέρει διὰ συμβόλων ὅλα τὰ στοιχεῖα
 τὰ ὁποῖα περιλαμβάνονται ἐν τῷ Δελτίῳ ἔργασίας. Τὸ ἀπό-
 κομμα χωρίζεται μετὰ τὸ πέρασ ἐκάστης κατεργασίας καὶ
 παραδίδεται πρὸς χρῆσιν εἰς τὰς ὑπηρεσίας, ὅπου παραδί-
 δεται καὶ τὸ φύλλον ἔργασίας διὰ τοὺς αὐτοὺς σκοπούς.

Τὸ σύστημα τοῦτο τηρεῖται κατὰ προτίμησιν α) ὅ-
 ταν ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐργαζομένου εἶναι κατὰ τεμάχιον β) ὅ-

(1) R. B. THIBERT. "Ενθ' ἄν. σ. 42

ταν ή κλίμαξ κατεργασιῶν εἶναι ὁμοιογενῆς καὶ ὁ χρόνος τῆς ἐκτελέσεως βραχύς.

Εἴτε τὸ δελτίον τῆς διαδρομῆς συνοδεύεται ὑπὸ τῶν ἀποκομμάτων εἴτε ὄχι, θεωρεῖται καὶ μονογράφεται ὑφ' ὄλων τῶν ἀρμοδίων τῶν θέσεων ἐργασίας.

Τὰ ὡς ἄνω παρατιθέμενα στοιχεῖα καὶ ὑποδείξεις εἶναι σχετικαὶ διότι ὁ σχεδιασμός γενικῶς δέν εἶναι μὲν ἔννοια ἀπόλυτος ἀλλ' ἐξαρτᾶται κυρίως ἐκ τοῦ εἴδους τῆς βιομηχανοποιήσεως καὶ τῶν τεχνικῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

ΑΙΤΗΣΙΣ ΥΛΙΚΩΝ Αρ.		'Αφορῶσαν 'Εντολὴν παραγωγῆς		Μ Ρ καὶ Κ	
Χρονολογία		Τμήμα		Θέσις 'Εργασίας	
Ποσότης	Ποιότης (Σύμβολον).	Ε Ἴ δ ο ς		Τιμὴ	'Αξία
ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ	'Ο 'Αποθη- κάριος.	Χρεώσει Λ/σμ.	'Ο Αιτῶν	Παρατηρήσεις	

'Υπόδειγμα 'Υπ ἀριθ. 4

Αιτήσεως 'Υλικού

ΔΕΛΤΙΟΝ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟ- ΠΟΙΗΣΙΝ.....		Είς 'Επτάλεισιν 'Εντολής		Τμήματα	
		'Εντολή Παραγωγής..		Λ/σμός πρὸς χρέ- ωσιν.....	
Ποσότης	Ποιότης	Ε Ἴ δ ο ς		Τιμή	'Αξία
Διὰ τήν ἀποθήκην		Διὰ τὸ Τμήμα		Διὰ τὸ Λογιστήριον	
'Υπογραφή Χρονολογία					

'Υπόδειγμα ὑπ'ἀριθ. 5.

'Εξαγωγῆς 'Υλικοῦ πρὸς βιομηχανοποίησιν.

ΦΥΛΛΟΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 'Εκδοθέν τῆ				No ..		
'Αριθμός Παραγγελίας	'Αριθμός Μ.Ρ.Κ.	'Αριθμός Τμήματος	'Αριθμός θέσεως	'Αριθμός του έργου	'Αριθμός Τεμαχίου ἢ Σειράς.	'Αριθμός Κατεργασίας
'Ονοματεπώνυμον του 'Εργάτου					Δελτίον 'Εργαλείων	
'Αριθμός και Χρονολογία Δελτίου 'Υλικῶν			'Αριθμός Προηγουμένης θέσεως		Χρονομέτρησης	
Κανόνες και Προδιαγραφαι						
<p>'Αριθμός τεμαχίων προς β/σιν</p> <p>'Αριθμός τεμαχίων ληφθέντων εις καλήν κατάστασιν Κανονικῶς ἀριθμῶς ἐλαττωματικῶν τεμαχίων Πραγματικῶς ἀριθμῶς ἐλαττωματικῶν τεμαχίων Στοιχεῖα 'Ελέγχου</p> <p>'Αριθμῶς Δ.Ε. 'Αποθήκης ἐλαττωματικῶν τεμαχίων</p> <p>'Αριθμῶς τεμαχίων προς πληρωμὴν</p> <p>'Αριθμῶς τεμαχίων πληρωθέντων προκαταβολικῶς</p> <p>'Υπόλοιπον προς πληρωμὴν</p>						
<p>Εργάτου</p> <p>Εργοδηγοῦ</p> <p>Ελεγκτοῦ</p>						

Ελεγκτικῶν

.....
 'Εκδοθέντος τῆ

ΔΕΛΤΙΟΝ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Ἐπί Δελτίου Ἔργασίας Νο

Παραγγελία	'Αριθμός Μ Ρ καὶ Κ	Τμήμα	Θέσις	'Αριθμός Ἔργατου	Τεμάχιον ἢ Σειρά	Κατεργασία	
'Ονοματεπώνυμον τοῦ ἔργατου							
θεώρησις	'Εργατου	'Εργοδοητοῦ	'Ελεγκτοῦ	'Αριθμός τεμαχίων πρὸς Πληρωμὴν			'Αναφερθέν εἰς Γραφεῖον Προκαταβολῶν Νο τῆ

'Υποδειγμα ὑπ'ἀριθ. 7.

ΦΥΛΑΧΟΥ ΕΡΓΑΣΤΙΑΣ

Σύμβολον του είδους	ΜΡΚ	Ποσότης δοθεῖσα	Ποσότης εἰσαχθεῖσα	(1)	(2)	(3)	Σύνολον
Τμήματα καὶ θέσεις 'Εογ.								
Ποσότης Δοθεῖσα ἢ Δηφθεῖσα								
Ποσότης 'Ελαττωματικῶν τεμ.								
Χρονολογία τέλους τῆς Κατε- ργασίας.								
'Αριθμὸς Δελτίου 'Εξαγωγ. 'Υλικῶν								
'Ο 'Εργάτης								
'Ο 'Εργοδηγός								
'Ο 'Ελεγκτής								
Σύνολον								

'Υπόδειγμα ὑπ' ἀριθ. 8.

Παρακολουθήσεως τῆς διαδρομῆς τῶν κατεργασιῶν τῆς ΜΡ καὶ Κ.

Κωδικός 'Αριθμός Είδους.....	Κωδικός 'Αριθμός ΜΡ και Κ και Κατεργ...	
ΔΕΛΤΙΟΝ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ		
'Αριθμός και 'Ονοματεπώνυμον 'Εργάτου.....	Χρονολογία	
Ποσότης ληφθεῖσα εἰς καλήν κατάστασιν.....		
Ποσότης πληρωθεῖσα προκαταβολικῶς		
Γραφεῖον Προκαταβολῶν 'Ημ. Νο' τῆ -----		
Εἰσαγωγή εἰς τὴν 'Αποθήκην	τῆ	
Ποσότης ληφθεῖσα εἰς καλήν κατάστασιν.....		
Πρώτη Διάλογη	Δευτέρα Διαλογη	Τρίτη Διαλογη
"Ελεγχος κατατάξεως		
Λογιστικὴ 'Υλικῶν		θεώρησις

'Υπόδειγμα 'Υπ'ἀριθ. 9.

'Αποκόμματος

§ 11.

Κέντρα Κόστους

'Ὡς ἐξετέθη εἰς τὰ προηγούμενα ἢ de facto ὑ-
φισταμένη λειτουργικὴ διάρθρωσις τῆς β.ε δὲν ἀκολου-

θεϊται πάντοτε υπό αντίστοιχου οργανωτικοῦ σχήματος· δύναται δηλαδή νά συμβῆ πλείοναι υποδιαίρέσεις λειτουργίας τινος νά ἐνοῦνται εἰς μίαν οργανωτικὴν μονάδα καὶ ἀκόμη ὀλοκληροὶ λειτουργεῖν νά ἀπορροφῶνται οργανικῶς υπό ἑτέρων. Παραδείγματα: 1) Αἱ 4 υποδιαίρέσεις τῆς λειτουργίας τῶν ἀγορῶν αἱ ἀναφερόμεναι ἐν τῷ πλῖνακι τῆς προηγουμένης παραγράφου, δύνανται νά συγχωνευθοῦν εἰς δύο, ἢ τοὶ μὲν διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν ἀγορῶν καὶ μὲν διὰ τὴν παραλαβὴν, ἀποθήκυσιν καὶ λογιστικὴν παρακολούθησιν τῶν πρώτων ὑλῶν. Περαιτέρω ἡ πρώτη ἐκ τῶν υποδιαίρέσεων τούτων δύναται νά συγχωνευθῆ μετὰ τῆς Διοικήσεως ἢ τῆς λειτουργίας τῶν πωλήσεων εἰς μίαν οργανωτικὴν μονάδα ὑπὸ τίτλον ἀντίστοιχον τοῦ "Διευθύνσεις Συναλλαγῶν" 2) Ἡ λειτουργία τῶν πωλήσεων καὶ εἰδικώτερον ἡ Διεύθυνσις τῶν πωλήσεων, δύναται νά ἐντάσσεται εἰς τὴν Λειτουργίαν τῆς Διοικήσεως, 3) Βοηθητικαὶ τινες ὑπηρεσίαι ἀπολύτως ἀπαραίτητοι δι' ἓν παραγωγικὸν τμήμα δύναται νά ἐντάσσωνται ὀργανωτικῶς εἰς αὐτὸ κ.λ.π.

Κυριώτεροι λόγοι συμπύξεως λειτουργικῶν δραστηριοτήτων εἰς μικρότερον ἀριθμὸν ὀργανωτικῶν μονάδων, εἶναι ἡ περιωρισμένη ἔκτασις τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὸ κρατοῦν σύστημα Διοικήσεως, ἃν δηλαδή τοῦτο εἶναι συγκεντρωτικὸν ἢ ἀποκεντρωτικὸν ἐν σχέσει πρὸς τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων. Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω, θεωρητικῶς πρέπει νά δεχθῶμεν ὅτι ἡ ἐνταξίς τῶν λειτουργικῶν μονάδων δύναται νά λάβῃ χώραν εἰς λίαν στενὸν ὀργανωτικὸν σχῆμα καὶ ἂν ὑποθέσωμεν ὅτι τοῦτο εἶναι τὸ στενώτερον, συμπύκτων πρὸς τὴν δημιουργίαν μιᾶς μόνον διευθύνσεως με εὐαριθμούς τινάς ὑπαλλήλους, εἰς ἣν ὑπάγονται ὅλαι αἱ λειτουργικαὶ δραστηριότητες τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ ἐπὶ τοσοῦτον συγκεντρωτικὴ αὕτη διεύθυνσις ἔχει ἀνάγκην πληροφοριῶν ἐπὶ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους, διὰ τὴν ἐκτέλεσιν τοῦ βασικοῦ αὐτῆς ἔργου τῆς λήψεως τῶν ἀποφάσεων ἐπὶ τῶν τρεχόντων προβλημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως.

Οὕτω, εἶναι ἀναγκαῖα ἡ διαφώτισις τῆς Δ/σεως ἐπὶ τοῦ ὕψους τοῦ κατὰ παραγωγικὸν τμήμα κόστους, τῶν ἐξόδων πωλήσεως, τῶν ἐξόδων Διοικήσεως κλπ. ὥστε αἱ ἀποφάσεις της νὰ στηρίζονται ἐπὶ ἀριθμητικῶν τιμῶν ἔ-τω καὶ χονδροειδῶν ἀριθμητικῶν στοιχείων, διότι ἡ ἀγνοία ἐπὶ τῶν στοιχείων τούτων ἀποστερεῖ τὰς ἀποφάσεις τοῦ ἀναγκαίου στοιχείου τῆς συγκρίσεως τῶν θυσιῶν πρὸς τὸ ἀποτέλεσμα. Ἡ ἀναγκαιότης ἐξ ἄλλου πληροφοριῶν, ἐπὶ τοῦ κατὰ λειτουργικὸν κόστους ἀπορρέει καὶ ἐκ τῶν ἐπιβαλλομένων καθηκόντων τῆς Διευθύνσεως ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐξόδων τῆς παραγωγῆς δηλαδὴ τοῦ ἀντιστοίχως ἀναμενομένου ὑπὸ ἐκάστης λειτουργίας συνιστώσης ἢ κατὰ μὴ ὀργανωτικὴν μονάδα ἔργου. Τέλος ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους λειτουργίας ἐπιβάλλεται διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τὴν ἀποτίμησιν τῆς ἀπογραφῆς.

Ἡ πληρότης ὁμῶς τῶν ἐπὶ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους ὡς ἄνω πληροφοριῶν, καθιστάται προβληματικὴ ἐπὶ τῆς τεθείσης ἐν παραδείγματι βάσεως τῆς ἐπὶ τοσοῦτον συγκεντρωτικῆς διεύθυνσεως διότι α) κατ'ἀνάγκην ἡ εἰς μίαν ὀργανωτικὴν μονάδα συγκέντρωσις τῆς ἀρμοδιότητος

πρός λήψιν πάσης αποφάσεως, δέν εύνοεῖ τόν σαφή διαχωρισμόν τῆς κατά λειτουργίαν δραστηριότητος καί συνεπῶς ἐπέρχεται ἐπὶ τοῦ κόστους σύγχυσις β) ἐλλεῖπει τό στοιχεῖον τῆς κατά λειτουργικὴν δραστηριότητα εὐθύνης, τοῦθ' ὅπερ ἐξασθενίζει τὴν ἐλεγκτικὴν σημασίαν τῶν ἐκ τῆς συγκρίσεως ἐξόδων καί ἔργων συμπερασμάτων.

Αἱ ἀνωτέρω ἐπὶ τῆς πληρότητος τοῦ κατά λειτουργίαν κόστους ἀμφισβητήσεις ἐκλείπουν, ὅταν ἡ ὑφισταμένη ἐκ τῶν πραγμάτων λειτουργικὴ διαίρεσις τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀκολουθεῖται καί ὑπο ὀργανωτικῆς τοιαύτης καί δίδεται διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ τό κατ' ἔργον κόστος εἰς ἐκάστην ὀργανωτικὴν μονάδα, τοῦθ' ὅπερ συντελεῖ ἀφ' ἑνὸς μὲν εἰς τόν ἀκριβῆ προσδιορισμόν του κατά λειτουργίαν κόστους καί ἀφ' ἑτέρου καθιστᾷ γονίμους τὰς συγκρίσεις τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων πρὸς τὰ προϋπολογιστικά⁽¹⁾.

(1) Εἰς τὴν ἐταιρίαν μας λέγει ὁ H. AILMAN, ὀργανωτικὸς Συντονιστὴς τῆς LOCKHEED, AIRCRAFT. CORP. ἐν READINGS IN COST ACCOUNTING κλπ. σ. 91, ἐκάστη τυπικὴ μονάδα ὀργανώσεως ἔχει τόν ἰδιόν της προϋπολογισμὸν περιλαμβάνοντα τὰ ἐλέγξιμα ἔξοδα. Ὁ προϋπολογισμὸς οὗτος στηρίζεται ἐξ ὀλοκλήρου ἐπὶ τῶν ἐκ τῆς ὀργανώσεως εὐθύνων τοῦ τμήματος. Ἐκάστη λειτουργία ἢ κατεργασία ἐν τῷ τμήματι "τιμολογεῖται" καί τό σύνολον αὐτῶν τῶν "τιμῶν εὐθύνης" συνιστοῦν τόν προϋπολογισμὸν τοῦ τμήματος. Διὰ τῆς συλλογῆς τῶν πραγματικῶν ἐξόδων καί συγκρίσεως ἔναντι τῶν προϋπολογιστικῶν, ἐξάγονται τὰ στοιχεῖα τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς μονάδος. Αἱ οἰκτεῖαι ἀναφοραὶ δίδονται εἰς τόν διευθυντὴν τῆς μονάδος κατὰ ἑβδομάδα καί καθίσταται οὕτω ἱκανὸς νά κρίνῃ τὴν ἀπόδοσιν καί νά λάμβάνῃ τὰ κατάλληλα μέτρα διορθώσεως τῶν ἐλλειμμάτων τὰ ὁποῖα δύνανται νά ἐκδηλωθοῦν.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται:

α) Ὅτι ὁ κατά λειτουργίαν προσδιορισμός τοῦ κόστους ἐπιβάλλεται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ λόγων παροχῆς πληροφοριῶν διὰ τὴν ἀποτελεσματικὴν διεξαγωγὴν τοῦ ἔργου τῆς Διοικήσεως καὶ ἀφ' ἑτέρου διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ Ἰσολογισμοῦ καὶ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ

β) Ὅτι ὁ κατά λειτουργίαν προσδιορισμός τοῦ κόστους καθίσταται ἀκριβέστερος καὶ περισσότερον γόνιμος ὅταν συνδυάζεται μὲ τὴν διοικητικὴν εὐθύνην τοῦ ἔχοντος τὴν ἀρμοδιότητα καὶ ἐξουσίαν ἐπὶ κεφαλῆς ἐκαστῆς λειτουργικῆς μονάδος.

Συμφάνως πρὸς τ' ἀνωτέρω θὰ ἔχωμεν ἀρχικῶς τὰ 5 βασικά εἶδη λειτουργικοῦ κόστους, ἀντίστοιχα τῶν λειτουργιῶν τῆς β.ε. (1) ἦτοι:

Κόστος Ἐφοδιασμοῦ ἢ ἀγορῶν

Κόστος παραγωγῆς

(1) Τὸ κόστος τοῦ ἐφοδιασμοῦ ἐν τοῖς ἀγγλοσαξῶνικοις ἐντάσσεται ἐντὸς τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς. Τὸ κόστος τῆς παραλαβῆς καὶ ἐλέγχου τῶν ὑλικῶν ὡς καὶ τῆς ἀποθηκεύσεως παρακολουθεῖται διὰ λ/σμῶν "βοηθητικῶν Ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς" ὡς χαρακτηρίζονται οἱ οικεῖοι λ/σμοί.
Τὸ χρηματοοικονομικὸν κόστος ἀμφισβητεῖται ἐάν συνιστᾷ αὐτοτέλες κόστος.

Ἀντιθέτως τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον διαφυλάσσει τὴν αὐτοτέλειαν ἀμφοτέρων τῶν εἰδῶν τούτων λειτουργικοῦ κόστους ὡς καὶ ἡ Γερμανικὴ Δίδασκαλία καὶ τὰ Λογιστικὰ Σχέδια.

Κόστος Διαθέσεως ἢ πωλήσεων (+)

Κόστος Διοικήσεως (+)

Κόστος Χρηματοοικονομικόν (+)

"Ἐκαστον τῶν ὡς ἄνω κόστος, δύναται νά ὑποδιαίρεθῇ εἰς τόσα εἶδη λειτουργικοῦ κόστους, ὅσαι αἱ ἐντός τῆς βασικῆς λειτουργίας εἰς ἣν ἀναφέρεται ὑφιστάμεναι λειτουργικαὶ μονάδες. Ἐκαστῆ δέ λειτουργικῇ ὑποδιαίρεσις, ἐφ' ἧς λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις κόστους, καλεῖται κέντρον κόστους.

Τὸ πλῆθος τῶν παρ' ἐκάστη λειτουργία δημιουργηθησομένων κέντρων κόστους ἐξαρτᾶται:

1) Ἐκ τῆς ἐπιθυμητῆς ἀναλύσεως τοῦ κατὰ λειτουργίαν κόστους ἐν ὄψει ἐξασφαλίσεως τῶν ἀναγκαίων πληροφοριῶν διὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων.

2) Ἐκ τῆς ἐντός τῆς λειτουργίας ὑφισταμένης ὀργανωτικῆς διαιρέσεως, τῶν ὑφισταμένων ἢ δηλαδή ὀργανωτικῶν μονάδων.

3) Ἐκ τῆς δυνατοῦτος ἐξασφαλίσεως δι' ἕκαστον κέντρον κόστους, μέτρου καταλλήλου διὰ τὴν μέτρησιν τοῦ παραγομένου ἐν αὐτῷ ἀντιστοίχως ἔργου.

4) Έκ τοῦ τρόπου ροῆς τῆς ἐντός τῆς λειτουργίας ἐργασίας, ἐάν δηλαδή εἶναι συνεχῆς ἢ μὴ δι' ὅλας τὰς ὑποδιαίρεσεις τῆς λειτουργίας.

5) Ἐκ τῆς κατὰ χῶρον διαίρεσεως τῶν λειτουργικῶν μονάδων.

Ὁ ὅρος "κέντρον κόστους" χρησιμοποιεῖται κυρίως ὅταν ἀναφερόμεθα εἰς τὴν λειτουργικὴν διάρρῃσιν τῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος.

§ 12.

Κέντρα Κόστους παραγωγικῆς λειτουργίας

Ἡ βασικὴ διάρρῃσις τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας περιλαμβάνει ὡς ἐξετέθη εἰς τὰ προηγούμενα, τὰ κύρια παραγωγικὰ τμήματα καὶ τὰς βοηθητικὰς ὑπηρεσίας τῆς παραγωγῆς.

Ἀντιστοιχὸς πρὸς τὴν ἄνω διάρρῃσιν εἶναι καὶ ἡ "κοστολογικὴ" διάρρῃσις τῆς παραγωγῆς.

Ἄρα κατ' ἀρχὴν σχηματίζονται λ/σμοὶ συγκεντρώσεως κόστους ὡς ἐξῆς:

Παραγωγή Τμήματος Α

Παραγωγή Τμήματος Β

.....

Βοηθητική Ὑπηρεσία α.

Βοηθητική Ὑπηρεσία β.

Οἱ λ/σμοὶ τῶν κυρίων τμημάτων παραγωγῆς δύνανται νὰ ἔχουν ἐτέρους τίτλους, ἰσοδυνάμους πρὸς τοὺς ἀνωτέρω.

Συνήθεις τίτλοι λ/σμῶν ἐν οἷς λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις τοῦ κατὰ τμημα κόστους πλὴν τῶν ἀνωτέρω: εἶναι: Κόστος ἐν ἐξελίξει παραγωγῆς Τμήματος Α ἢ Τμημα Α ἢ "Εξοδα παραγωγῆς τμήματος Α καὶ παρόμοιοι.

"Ἐκαστον παραγωγικὸν τμημα, ὡς ἤδη γνωρίζομεν, ὑποδιαιρεῖται εἰς θέσεις ἐργασίας παρ' ἐκάστη τῶν ὁποίων λαμβάνει χώραν μία κατεργασία ἢ μία σειρά κατεργασιῶν, ὑπὸ ἀδιάπτωτον συνέχειαν συμπληρουμένης συνήθως μιᾶς ὁλοκλήρου φάσεως τῆς παραγωγῆς. Ἐκάστη τῶν θέσεων τούτων ἐργασίας δύνανται ν' ἀποτελέσῃ ἰ δ ι α ἰ τ ε ρ ο ν κ ἔ ν τ ρ ο ν κ ὄ σ τ ο υ ς εἰς τρόπον ὥστε, τὸ κόστος τοῦ παραγωγικοῦ τμήματος νὰ σχηματίζεται ὡς συνάρτησις τοῦ κόστους τῶν ἐν αὐτῇ θέσεων ἐργασίας. Τὸ πλῆθος τῶν ἐν ἐκάστῃ παραγωγικῇ τμηματι δημιουργουμένων κέντρων κατ' ἀναλογίαν τῶν προηγουμένως λεχθέντων ἐξαρτᾶται:

α. Ἐκ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὑφισταμένων ἐν αὐτῇ θέσεων ἐργασίας.

- β. Ἐκ τῆς ὑφισταμένης ἐν τῷ τμήματι κατανομῆς τῶν εὐ-
θυνῶν.
- γ. Ἐκ τῆς φύσεως τῆς παραγωγῆς ἢ ἐάν δηλαδή αὕτη διεξά-
γεται δι' ὁμοιογενῶν σειρῶν, σαφῶν ἀναλόγων ἢ δυσά-
ναλόγων. Ἐάν ἡ σειρά παραγωγῆς εἶναι ἀνάλογος, ἢ
δυσανάλογος, τότε προκύπτει ἡ ἀξίωσις συγκεντρώσεως
στοιολογικῆ ἀξίωσις συγκεντρώσεως
τοῦ κόστους κατὰ θέσιν ἐργασίας διότι τὸ ἐν τῷ τμή-
ματι δημιουργούμενον κόστος εἶναι ἄθροισμα τοῦ καθ'
ὠρισμένας θέσεις ἐργασίας προκύπτον-
τος καὶ οὐχὶ τοῦ συνόλου, ὁπότε ἐκάστη θέσις πρέπει
νά ἔχη αὐτοτέλειαν κόστους.
- δ. Ἐκ τῆς ἐπιθυμητῆς ἀναλύσεως τοῦ κατὰ παραγωγικὸν
τμήμα κόστους.

Τὰ συνήθη κριτήρια διακρίσεως τοῦ τμήματος εἰς
κέντρα κόστους εἶναι ὁ ἐντοπισμὸς τῆς εὐθύνης καὶ ἡ
ἀνάγκη ἀκριβοῦς προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους, ὅταν ἡ πα-
ραγωγή διεξάγεται δι' ἀναλόγων ἢ δυσανάλογων σειρῶν.

Τὸ κριτήριον τῆς εὐθύνης ἐκ τῆς δημιουργίας
τῶν κέντρων κόστους, εἶναι ἐπὶ τοσοῦτον οὐσιῶδες ὥστε
ὁ HENRICI⁽¹⁾ νά δίδῃ τὸν ἐξῆς περὶ τοῦ κέντρου κό-

(1) Ἐν STANDARD COSTS OF MANUFACTURING καὶ Ἐπὶ τῆν

στους όρισμόν". Κέντρον κόστους είναι ή μονάς προσπάθει-
 ας υπό τό κατώτερον επίπεδον επιβλέψεως, αγοράζουσα ύ-
 λικά καί υπηρεσίας από έτερα κέντρα, δημιουργούσα εν αυ-
 τή κόστος καί πωλοῦσα ἴσως ὑλικά καί υπηρεσίας εις "έτε-
 ρα κέντρα".

Ό υπό τοῦ W. HASEMAN⁽¹⁾ ἐξ άλλου διδόμενος όρι-
 σμός στηρίζεται περισσότερο εις τό κριτήριον τοῦ ιδιαι-
 τέρου χώρου καί τύπου εργασίας. "Κέντρα κόστους παραγω-
 γῆς είναι τοποθεσθαι ἔνθα διεξάγεται ιδιαίτερος τύπος
 εργασίας ἐπὶ τοῦ βιομηχανοποιουμένου προϊόντος τοῦ προο-
 ριζομένου πρὸς πώλησιν.

Τό κέντρον κόστους παραγωγῆς δύναται νά είναι,
 μία μόνη μηχανή, ή μία όμάς ή σειρά μηχανῶν ὅλαι ὅμοιαι
 ὡς πρὸς τό κόστος, ταχύτητα καί λοιπὰς συνθήκας ἐκμεταλ-
 λεύσεως.

"Ἐν κέντρον κόστους δύναται ν' ἀποτελῆται από ἑ-
 ναν μόνον εργαζόμενον ἀσχολούμενον μέ εργασίαν συναρ-
 μολογήσεως διά τῶν χειρῶν, ή δύναται νά σχηματισθῆ ἀ-

Ἰδιαν ἔννοιαν καί ὁ BOURQUIN ἐν TRAITÉ DE COMPTABILITÉ
 LITE INDUSTRIELLE.

(2) Ἐν DICKEY. "Ἐνθ' ἄν. 9, 38.

πὸ ομάδα ἐργαζομένων ἐφ' ὅσον ἀπασχολοῦνται εἰς τὴν ἰδίαν ἐργασίαν. Τὸ κέντρον κόστους παραγωγῆς δύναται νὰ εἶναι μία ἀπλῆ κατεργασία, ἢ διάφοροι κατεργασίαι ἐφ' ὅσον εἶναι λογικῶς ὅμοιαι εἰς τὰ κοστολογικὰ των χαρακτηριστικά.

Ὁ L. Vance τονίζει ἰδιαιτέρως τὸν λειτουργικὸν παράγοντα τῆς ἐνδεχομένης ἀνομοιογενείας τῆς ἐργασίας ὡς ἐκ τῆς ὁποίας καθίσταται ἀναγκαῖα ἢ κατὰ κέντρον συγκέντρωσις τοῦ κόστους.

Κατὰ τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον⁽¹⁾ κέντρον κόστους εἶναι "ἢ ἐν τῷ κέντρῳ δραστηριότητος κοινὴ λογιστικὴ ἐνότης ἢ ἐπιτρέπουσα τὸν ὑπολογισμόν καὶ ἐν συνεχείᾳ τὸν καταλογισμόν εἰς ἕκαστον φορῆα κόστους τοῦ ἀναλογοῦντος καὶ ἀφορῶντος αὐτοῦ μέρους τῶν κοστολογησίων ἐξόδων, κέντρον δὲ δραστηριότητος κατὰ τὸ ἴδιον Σχέδιον εἶναι ἢ ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως δημιουργουμένη, πραγματικὴ ἢ πλασματικὴ συγκέντρωσις τῆς ὁποίας ἢ δραστηριότης συμβάλλει ἀμέσως ἢ ἐμμέσως εἰς τὴν διενέργειαν πράξεων, αἱ ὁποῖαι ἀποτελοῦν τὸν ἀντικειμενικὸν σκοπὸν τῆς ἐκμεταλλεύσεως". Ὁ ὅρισμός οὗτος περὶ κέντρου δραστηριότητος ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ κατὰ βασικὴν λειτουργίαν κόστος.

Οἰουδὴποτε καὶ ἂν εἶναι τὸ κριτήριον τῆς δημιουργίας κέντρων κόστους ὁ ἐντοπισμός τῆς εὐθύνης ἢ ἐν ἐκ τῶν λοιπῶν, τὸ χαρακτηριστικὸν κατὰ τὴν γνώμην μας στοιχεῖον αὐτοῦ εἶναι ἢ κατὰ λειτουργικὴν μονάδα συγκέντρωσις τοῦ κόστους, τοῦθ' ὅπερ μᾶς ἐπιτρέπει νὰ ὀνομάσωμεν κέντρον κόστους παραγωγῆς τὴν κ α τ ἄ λ ε ν τ ο υ ρ γ ι

(1) "Ενθ' ἀν. σ. 128, 129.

Παραγωγή 'Ασφάλτου

Κοπή

'Οξεδωσις

'Ανάμιξις

Διάφοροι Κατεργασίαι

'Αφαλάτωσις

Παραγωγή Κών.

'Εξ ἄλλου ἢ διαίρεσις εἰς θέσεις κόστους τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας τῶν "Συντηρήσεων τοῦ 'Εργοστασίου" δύναται νά ἔχη ὡς ἐξῆς: (1)

ΒΟΗΘΗΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

'Υπηρεσία Συντηρήσεων

Σιδηρουργικαὶ Συντηρήσεις.

Συντηρήσεις κτιρίων

Ευλουργικαὶ Συντηρήσεις

'Ηλεκτρικαὶ Συντηρήσεις

Συντηρήσεις Μηχανῶν.

Τὸ πλῆθος καὶ ἡ φύσις τῶν κυρίων κέντρων κόστους καὶ τῶν ἐν αὐτοῖς θέσεων, ὡς καὶ ἀντιστοίχως τῶν βοηθ. 'Υπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς, δέν δύναται νά ὑπαχθῆ εἰς ὀρισμένον τύπον ἀλλὰ μέ βάσιν τὴν λειτουργικὴν μονάδα δύναται νά ἐκταθῆ ἢ νά συγκεντρωθῆ καὶ γενικῶς νά διαρρυθμισθῆ ἀναλόγως τῶν ἀποτελεσμάτων ἅτινα ἀναμένονται ἐκ τῆς διαιρέσεως.

§ 13.

"Άμεσον καὶ ἔμμεσον κατὰ λειτουργίαν καὶ φορέα κόστους

I. Τὸ συνολικόν κατὰ κέντρον καὶ θέσιν κόστος, σχηματίζεται ὡς ἄθροισμα ἀμέσου καὶ ἔμμεσου τοιοῦτου.

(1) 'Εν DICKEY 7, 30 καὶ 7,31.

Ἐπὶ τοῦ ἀμέσου καὶ ἑμμέσου λειτουργικοῦ κόστους ἡ διδασκαλία οὔτε πλήρης νομίζομεν εἶναι, οὔτε σαφής.

Παρ' ἡμῖν ἡ διάκρισις τοῦ κόστους εἰς ἄμεσον καὶ ἑμμεσον περιορίζεται μόνον ὡς πρὸς τοὺς φορεῖς τοῦ κόστους ⁽¹⁾.

Κατὰ τὰ ἐν Γαλλίᾳ κρατοῦντα ⁽²⁾ μετὰ τὴν ἀπάληψιν ἐκ τοῦ σχεδίου τῆς τρίτης διακρίσεως τοῦ ἡμιαμέσου κόστους, ἄμεσον κόστος εἶναι τὸ ἀφορὸν ἐν κέντρον καὶ ἑμμεσον τὸ ἀφορὸν ταυτοχρόνως περισσότερα καὶ συνιστὸν οὕτω ἀντικείμενον μερισμοῦ.

Κατὰ τὰς ἐν Ἀμερικῇ ἀντιλήψεις ⁽³⁾ ἄμεσον λειτουργικὸν κόστος εἶναι τὸ δυνάμενον ν' ἀναγνωρισθῇ ἀμέσως μετὰ τὴν λειτουργικὴν μονάδα (Παραγωγικὸν τμήμα, Ὑπηρεσίαν κ.λ.π.).

Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις ταύτας πρακτικῶς ⁽⁴⁾ αἱ μὲν πρῶται ὕλαι καὶ ἡ ἄμεσος ἐργασία συνιστοῦν ἄμεσον κόστος, πᾶν δὲ τὸ λοιπὸν κόστος ἑμμεσον καὶ δὴ ὁμαδοποιούμενον εἰς ἓνα λ/σμόν ὑπὸ τὸν τίτλον Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξόδα.

Ἀντιμετωπίζοντες ὅμως ἐν Ἀμερικῇ τὴν ἄμεσον ἢ ὀριακὴν κοστολόγησιν (*marginal Costing*) ἐγκαταλείπουν κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν ἄποψιν τὴν κατὰ τὰ ὡς ἄνω διάκρισιν καὶ ταυτίζουσι τὰ ἄμεσα ἔξοδα πρὸς τὰ μεταβλητὰ καὶ τὰ ἑμμεσα πρὸς τὰ σταθερά ⁽⁵⁾. Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην τὸ ἄμεσον κόστος συνίσταται ἐκ τοῦ ἀρχικοῦ κόστους

(1) Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Ἐνθ' ἀν. σ. 62

(2) Γ.Λ.Σ. Ἀναθεώρησις 1957 σ.176 καὶ CHARDONNET Ἐνθ' ἀν. σ.4.

(3) L.VANCE Ἐνθ' ἀν. σ.16,17 καὶ DICKEY, 1, 11,

(4) L. VANCE Ἐνθ' ἀν.σ. 177 ἐπ.

(5) L. VANCE Ἐνθ' ἀν.σ. 423, 424.

δηλαδή τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ ἀμέσου ἐργασίας καὶ τοῦ μεταβλητοῦ μέρους τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Ἡ σύμπτωσης αὕτη τοῦ ἀμέσου πρὸς τὸ μεταβλητόν καὶ τοῦ ἐμμέσου πρὸς τὸ σταθερόν μᾶς ἐπιτρέπει νά ὀρθώμεν τὸ ἄμεσον κόστος ὡς τὸ προκαλούμενον ἐκ τῆς λειτουργίας τῶν παραγωγικῶν τμημάτων ἢ βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν καὶ τὸ ἔμμεσον ὡς τὸ προκαλούμενον ἐκ τῆς ἐξασφαλίσεως τῆς ἐτοιμότητος πρὸς λειτουργίαν αὐτῶν.

Καθ' ἡμᾶς ἡ ταύτησις αὕτη τοῦ ἀμέσου κατὰ λειτουργίαν κόστους πρὸς τὸ μεταβλητόν καὶ τοῦ ἐμμέσου πρὸς τὸ σταθερόν, εἶναι ἡ ὀρθότερα. Ἀναλυτικώτερον ἔχει ὑπὲρ ἐαυτῆς τὰ ἑξῆς ἐπιχειρήματα:

(α) Ἡ ἔννοια τοῦ ἀμέσου συνδέεται πρὸς τὸ κόστος τὸ προκαλούμενον ὑπὸ τῆς λειτουργίας τῶν παραγωγικῶν τμημάτων κλπ., ἐνῶ τὸ ἔμμεσον συνδέεται πρὸς τὸ σταθερόν κόστος τῆς ἐτοιμότητος πρὸς λειτουργίαν. Ἡ ἐξάρτησις αὕτη τῶν ἐννοιῶν ἐκ σταθερῶν κριτηρίων καὶ διή οὐσιαστικῶν ὡς εἶναι ἡ λειτουργία καὶ ἡ ἐτοιμότης πρὸς λειτουργίαν, καθιστᾷ τὴν διαίρισιν σαφῆ καὶ ὀργανικὴν, ἱκανὴν νά στηριχθῶσι ἐπ' αὐτῆς στοιχεῖα μελέτης τοῦ κόστους.

(β) Ἐξομοιώνει τὴν ἔννοιαν τοῦ ἀμέσου πρὸς τὸ μεταβλητόν καὶ τὸ ἐλέγξιμον καὶ τοῦ ἐμμέσου πρὸς τὸ σταθερόν καὶ μὴ ἐλέγξιμον, ἀπλοποιοῦσα οὕτω ἔννοιαν δυναμένην νά ἐπιφέρουν σύγχυσιμ. Οὕτω τὸ ἄμεσον κόστος ὡς προκαλούμενον ἐκ τῆς λειτουργίας τῶν παραγωγικῶν μονάδων εἶναι μεταβλητόν, εἶναι δὲ καὶ ταυτοχρόνως ἐλέγξιμον διότι ὑπεύθυνος διὰ τὸ ὕψος αὐτοῦ ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἐπιτευχθείσας

ἀποδόσεις εἶναι οἱ φορεῖς ἐκτελεστικῆς ἐξουσίας, ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὸ σταθερὸν καὶ ἔμμεσον τὸ ὁποῖον προκαλεῖται διὰ νὰ εἶναι πάντοτε ἔτοιμοι αἱ παραγωγικαὶ μονάδες πρὸς ἐργασίαν καὶ διὰ τὸ ὁποῖον ἀποφασίζει ἡ διοίκησις, ἄρα δὲν εἶναι ἐλέγξιμον ὡς πρὸς τοὺς ἐκτελεστάς.

(γ) Ὑποκινεῖ εἰς ἔρευναν τοῦ κατὰ λειτουργικὴν μονάδα κόστους ἐκ πλευρᾶς μεταβλητότητος, ἥτις κρίνεται ὡς ἡ πλέον γόνιμος διὰ σκοποῦς συμπιέσεως τοῦ ἐν γένει κόστους.

II. Ἐνδεικτικὴ σύνθεσις τοῦ κατὰ λειτουργικὴν μονάδα ἀμέσου καὶ ἔμμεσου κόστους, ὁρίζεται διὰ τοῦ κάτωθι πίνακος:

<u>"Ἀμεσον λειτουργικὸν Κόστος"</u>	<u>"Ἐμμεσον λειτουργικὸν Κόστος"</u>
• Πρῶται "Υλαι	• Ἀποσβέσεις τῶν Ἐγκαταστάσεων.
• Βοηθητικαὶ "Υλαι παραγωγῆς	• Ἀσφάλιστρα τῶν Ἐγκαταστάσεων.
• Ἀμεσος Ἔργασια	• Ἐνοίκια
• Ρεῦμα, ὕδωρ, φωταέριον (ἐφ' ὅσον δὲν ἰδιοπαράγονται).	• Φόροι λόγῳ ἰδιοκτησίας τοῦ Ἐργοστασίου.
• Τὸ μεταβλητὸν μέρος τοῦ κόστους τῶν Β.Υ.Π.	• Τὸ Σταθερὸν μέρος τοῦ κόστους τῶν Β.Υ.Π.
• Τὸ μεταβλητὸν μέρος τῆς ἔμμεσου ἐργασίας τοῦ Τμήματος.	• Τὸ Σταθερὸν μέρος τῆς ἔμμεσου ἐργασίας τοῦ Τμήματος.

Συμφώνως πρὸς τὴν ἀνωτέρω ἀνάλυσιν ἡ σύνθεσις τοῦ περιεχομένου τῶν κέντρων κόστους θὰ εἶναι ἡ ἑξῆς:

A: Στοιχεῖα συνιστῶντα Ἀμεσον Κόστος

(1) Ἀμεσον κόστος κατ' εἶδος ἦτοι:

Πρῶται Ὑλαι-Βοηθητικαὶ Ὑλαι

"Αμεσος 'Εργασία

Παροχαί ρεύματος, ύδατος κλπ.

(2) Μεταβλητόν μέρος έμμέσου 'Εργασίας
Τμήματος ήτοι: 'Επίβλεψις, έλεγχος,
κοστολόγησις καί διάφοροι βοηθητικάί
έργασίαι.

(3) Μεταβλητόν μέρος τοῦ κόστους τοῦ
χρησιμοποιηθέντος έργου έτέρων κέντρων
κόστους (Βοηθητικῶν 'Υπηρεσιῶν κλπ.)

B: Στοιχεῖα συνιστῶντα "Εμμεσον Κόστος.

(1) Τό σταθερόν κόστος τοῦ τμήματος ήτοι:

'Αποσβέσεις, ασφάλιστρα, φόροι, ένοίκια, έμμέ-
σου έργασίας τοῦ τμήματος.

(2) 'Η αναλογία τοῦ σταθεροῦ μέρους τοῦ κόστους
τοῦ απορροφηθέντος έργου έτέρων κέντρων κό-
στους.

'Η ὡς ἄνω σύνθεσις, παραβλεπομένης τῆς μεταβλητό-
τητος τοῦ κόστους καί τῆς έννοιας τοῦ άμέσου καί έμμέ-
σου δύναται νά συμπυκνωθῆ ὡς ἐξῆς:

(1) Κόστος σταθερόν καί μεταβλητόν τοῦ τμήματος

(2) 'Ολικόν κόστος (σταθερόν καί μεταβλητόν) έρ-
γου ληφθέντος ἐξ έτέρων τμημάτων.

Αί μεταξύ τῶν κέντρων κόστους παροχαί δύνανται
νά ποικίλουν:

(α) 'Από Β. 'Υπηρεσίας εἰς Β 'Υπηρεσίαν, π.χ. ἡ ἀ-
τμοπαραγωγὴν δίδει ἀτμόν εἰς τὴν ἠλεκτροπαραγωγὴν καί
αὕτη δίδει ρεῦμα εἰς τὴν πρώτην.

(β) 'Από ΒΥ εἰς κύριον παραγωγικόν τμήμα π.χ. πα-
ροχή ἀτμοῦ κλπ.

(γ) 'Από θέσεως εργασίας κυρίου κέντρου κόστους εις θέσιν εργασίας και από κυρίου κέντρου εις ἕτερον ἢ θέσιν ἑτέρου π.χ. ἡμιτελές τεμάχιον μεταβιβάζεται ἀπό θέσεως εργασίας εις ἑτέραν πρὸς ἀποπεράτωσιν ἢ πολλά τεμάχια συναρμολογοῦνται εις ἓν κέντρον κόστους συναρμολογήσεως.

Εἰδικώτερον ἢ διαμόρφωσις τῶν τελικῶν θέσεων κόστους ἐξ ὧν ἀπορρέει τὸ κόστος τοῦ προϊόντος θά περιλάβῃ.

(1) Τὸ ἄμεσον και ἔμμεσον κόστος αὐτῆς.

(2) Τὸ ἄμεσον και ἔμμεσον κόστος τῶν πρὸς αὐτὴν ἐνδιαμέσων, ἐκάστου τῶν ὡς ἄνω συμπεριλαμβάνοντος τὸ ὅλικόν κόστος τοῦ ἔργου τοῦ ληφθέντος ἐξ ἑτέρων τμημάτων ἢ βοηθητικῶν Ἰγηρεσιῶν.

Ἡ τοιαύτη τελικὴ διαμόρφωσις τῶν τελικῶν θέσεων κόστους καταφαίνεται ἀναλυτικώτερον ἐκ τοῦ παρατιθεμένου κατωτέρω διαγράμματος και ἐπακολουθοῦντος ἀριθμητικοῦ παραδείγματος.

III. 'Εάν υποθέσωμεν ὅτι ἐκ τῶν τελικῶν θέσεων παράγονται ἐκ μὲν τῆς No 2 τοῦ κυρίου κέντρου A: ἓν προϊόν τό P καὶ ὅτι ἡ παραγωγή τούτου ἀνῆλθεν εἰς 113 μονάδας, ἐκ δὲ τῆς No 1 τοῦ κέντρου B: 2 προϊόντα ἐξ ὧν τό μὲν Π. ἀπερρόδησε τὰ $\frac{2}{3}$ τοῦ ὀλικοῦ κόστους τό δὲ Π₁ τό $\frac{1}{3}$ καὶ ὅτι ἡ μὲν παραγωγή τοῦ Π ἀνῆλθεν εἰς 15 μονάδας τοῦ δὲ Π₁ εἰς 43 μονάδας, τό κατά προϊόν κόστος μέ ἀνάλυσιν εἰς σταθερόν καὶ μεταβλητόν θά ἔχη ὡς ἑξῆς:

A' Ἀνάλυσιν τοῦ ὀλικοῦ κόστους τῶν τελικῶν θέσεων.

	<u>No 2 τοῦ Κέντρου A</u>	<u>No 1 τοῦ Κέντρου B:</u>
" Ἀμεσον	780	570
" Ἐμμεσον	<u>350</u>	<u>290</u>
	1.130	860

B' Κατανομή τοῦ ὀλικοῦ κόστους κατά προϊόν

	<u>Προϊόν P.</u>	<u>Προϊόν Π.</u>	<u>Προϊόν Π₁</u>
" Ἀμεσον	780	380	190
" Ἐμμεσον	<u>350</u>	<u>193¹/₃</u>	<u>97²/₃</u>
	1.130	573 ¹ / ₃	287 ² / ₃

Γ: Κόστος κατά μονάδα προϊόντος

	<u>Προϊόν P.</u>	<u>Προϊόν Π.</u>	<u>Προϊόν Π₁</u>
" Ἀμεσον	6.90	25.33	4.42
" Ἐμμεσον	<u>3.10</u>	<u>12.87</u>	<u>2.28</u>
	10.00	38.20	6.70

'Υπὸ τὴν προσηγηθεῖσαν ἀνάλυσιν εὐχερές εἶναι νά προσδιορισώμεν τό ἄμεσον καὶ ἔμμεσον κόστος τοῦ προϊόντος ἐν συναρτήσει πρὸς τὸν ἀντίστοιχον ὀρισμὸν τοῦ λειτουργικοῦ ὡς ἑξῆς: " Ἀμεσον κόστος τοῦ προϊόντος, εἶναι ἡ κατά μονάδα ἐπιβάρυνσις ἐκ τοῦ ἄμεσου κόστους τῶν παραγόντων

τουτο τμημάτων, ἔμμεσον. δὲ ἢ κατὰ μονάδα ἐπιβάρυνσις τοῦ ἐπιβαρύνοντος τὰ τμήματα ταῦτα ἔμμεσου κόστους.

Ἡ ἀνάλυσις τοῦ ὀλικοῦ κόστους εἰς ἄμεσον καὶ ἔμμεσον κατόπιν μάλιστα τῆς συνδέσεως τῶν ἐννοιῶν τούτων πρὸς τὸ μεταβλητὸν καὶ σταθερὸν, εἶναι ἡ σημαντικωτέρα τοῦ κόστους ἀνάλυσις.

§ 14.

Ἡ Συμπεριφορὰ τοῦ κόστους κατὰ τοὺς μεταβαλλομένους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως.

Α. Ἡ Μεταβλητότης τοῦ κόστους τῶν πρωτογενῶν συντελεστῶν.

1. Ὁ μιλοῦμεν περὶ συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους κατὰ τοὺς μεταβαλλομένους βαθμοὺς τῆς ἀπασχολήσεως διὰ νὰ ἐκφράσωμεν τὴν ἰδιότητα τὴν ὅποσαν ἔχει τοῦτο, νὰ μὴ εἶναι πάντοτε ἀνάλογον πρὸς τὸ μέγεθος τῆς παραγωγῆς καὶ τῆς ἀπασχολήσεως γενικώτερον. Ἐκ τῆς ἰδιότητος ταύτης ἀπορρέει διαμόρφωσις ἰδίου μέσου κόστους κατὰ βαθμὸν ἀπασχολήσεως καὶ ἰδίου κόστους κατὰ κλίμακίον παραγωγῆς πρόσθετον. Παράδειγμα:

<u>Ἔτος</u>	<u>Παραθεῖσα Ποσότης (1)</u>	<u>Ὅλικόν Κόστος</u>	<u>Κατὰ μονάδα Κόστος</u>
1963	60.000	2.820.000	47
1962	<u>50.000</u>	<u>2.500.000</u>	50
Πρόσθετος	10.000	320.000	32

Ἐκ τοῦ παραδείγματος τούτου. ἐξάγεται ὅτι αὐξήσις τῆς παραγωγῆς κατὰ 20% μεταξὺ τοῦ 1962 καὶ 1963 ἦτοι 10.000 : 50.000 ἐπέφερον αὐξήσιν τοῦ κόστους μόνον κατὰ (1) ἢ μέγεθος ἀπασχολήσεως.

12.80% δηλαδή 320.000 : 2.500.000.-

Ἡ διακύμανσις αὐτῆ τοῦ κόστους ἐξετάζεται ὑπὸ δύο μορφάς, εἴτε ὡς μέσον κόστος, εἴτε ὡς κόστος τοῦ προσθέτου κλιμακίου ἐν σχέσει πρὸς τὸν χαμηλότερον βαθμὸν ἀπασχολήσεως παραγωγῆς, τὸ ὁποῖον ἀποκαλεῖται *δ ι α φ ο ρ ι κ ὸ ν ἢ ὀ ρ ι α κ ὸ ν κ ὸ σ τ ο ς*.

Οἱ ὅροι διαφορικὸν καὶ ὀριακὸν εἶναι σχεδὸν ταυτῶσημοί ἀλλ' ὑπάρχει προτίμησις χρησιμοποίησεως τοῦ ὅρου διαφορικὸν ὅταν ἀναφερόμεθα εἰς τὸ ὀλικὸν κόστος τοῦ προσθέτου κλιμακίου τῆς παραγωγῆς, ἐνῶ ὁ ὅρος ὀριακὸν κόστος χρησιμοποιοῦνται διὰ νὰ ὑποδηλώσῃ τὸ κατὰ μονάδα κόστος τοῦ προσθέτου κλιμακίου. Οὕτω "ὀριακὸν κόστος εἶναι τὸ προσθέτον ἀναγκαζόν κόστος πρὸς παραγωγὴν μιᾶς προσθέτου μονάδος προϊόντος" (1). Ἐπὶ τῆς διαφορᾶς τῶν ἐννοιῶν κατωτέρω:

2. Τὸ βασικὸν ἐρώτημα εἶναι διατί ἡ διάφορος συμπεριφορὰ τοῦ κόστους ἔναντι τοῦ μεγέθους τῆς παραγωγῆς.

Μία γενικὴ εἰς τὸ ἐρώτημα τοῦτο ἀπάντησις θά ἦτο ἡ ἐξῆς "διότι τὸ κόστος ἔχει ἰδίας προϋποθέσεις διαμορφώσεως τοῦ μεγέθους αὐτοῦ, αἵτινες δὲν συμπέπτουν πάντοτε μετὰς προϋποθέσεις τοῦ μεγέθους τῆς παραγωγῆς".

Ἡ διαφορὰ αὐτῆ τῶν προσδιοριστικῶν στοιχείων ἐκαστοῦ τῶν ὡς ἄνω μεγεθῶν τοῦ κόστους δηλαδή καὶ τῆς ἀπασχολήσεως, θά ἡδύνατο ν' ἀναλυθῇ περαιτέρω ὡς ἀκολουθῶς.

Ἐνῶ τὸ μέγεθος τῆς παραγωγῆς εἶναι κατὰ κανόνα συνάρτησις τῆς ποσότητος τῶν συμπλεκόμενων συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, τὸ εἰς ἄξιαν μέγεθος τῶν πλεόστων ἐξ αὐτῶν ἐξαρτᾶται ἐξ ἄλλων παραγόντων ἀσχέτων πρὸς τὸ μέγεθος τῆς παραγωγῆς, μετὰξὺ τῶν ὁποίων ὡς σπουδαιότεροι πρέσ-

(1) L. VANCE. "Ενθ' ἀν.σ. 520

πει νά αναφερθοῦν οἱ ἐξῆς: ὁ χρόνος, αἱ τιμαί καί τά τεχνικά καί ὀργανωτικά δεδομένα:

Ὁ Παράγων χρόνος εἶναι ὁ σπουδαιότερος. Πράγματι ὅπου τὸ μέγεθος τοῦ ὀλικοῦ κόστους εἶναι συνάρτησις συντελεστῶν παραγωγῆς χρονικῶς ἀμοιβομένων, τὸ κατὰ μονάδα προϊόντος κόστος καθίσταται συνάρτησις τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς καί λαμβάνει τιμὰς κυμαινόμενας μεταξύ χ_K/χ_1 καί χ_K/χ_v ὅπου:

χ_K = Τὸ χρονικὸν κόστος χ

χ_1 = ὁ ἐλάχιστος ὄγκος παραγωγῆς καί

χ_v = ὁ μέγιστος ὄγκος παραγωγῆς.

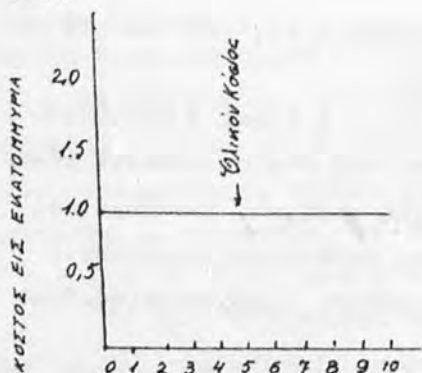
Παράδειγμα: "Ἐστω $\chi_K=1.000.000$, $\chi_1=1.000$ καί

$\chi_2=10.000$ τότε τὸ κατὰ μονάδα κόστος διὰ παραγωγῆν:

$\chi_1=1.000.000 : 1.000 = 1.000$ καί διὰ παραγωγῆν

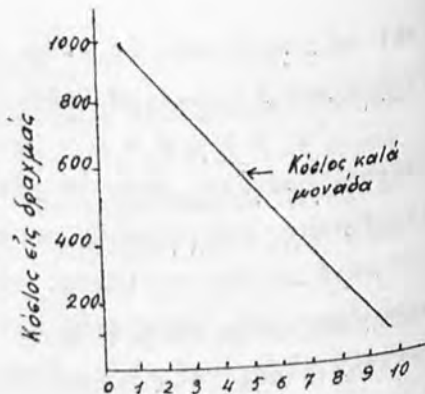
$\chi_v=1.000.000 : 10.000 = 100$

Φανερόν εἶναι, ὅτι ἡ πτώσις τοῦ κόστους κατὰ μονάδα προϊόντος εἶναι γραμμική, ἐνῶ τὸ συνολικὸν τοῦτο χρονικὸν κόστος παραμένει σταθερόν ὡς δεικνύται ἐν τῶν παρατιθεμένων γραφικῶν παραστάσεών: (σελ. 172).



ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΙΣ ΕΙΣ ΧΙΛΙΑΔΑΣ Μ.

Γραφική παράστασις 'Όλικοῦ χρονικοῦ κόστους.



ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΙΣ ΕΙΣ ΧΙΛΙΑΔΑΣ Μ.

Γραφική παράστασις κατὰ μονάδα κόστους ἐκ χρονικοῦ ὀλικοῦ κόστους.

(Μορφή Α)

Χρονικόν εἶναι τὸ κόστος τῶν κάτωθι, ἰδίως συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς:

'Αποσβέσεις - 'Ασφάλιστρα - Τόκοι ἀκίνητοποιήσεων - Γενικά ἔξοδα Διοικήσεως.

Μισθοί προσωπικοῦ - Φόροι 'Ιδιοκτησίας - 'Ενοίκια - Χρονικὰ παροχαί.

2. Ὁ π α ρ ά γ ω ν τ ι μ α ς. Οἱ συντελεσταί τῆς παραγωγῆς ὑπεισέρχονται εἰς τὸ κόστος τοῦ προϊόντος ὡς γινόμενον.

Ποσότης X Τιμή

ἀλλ' ἡ παραγωγή εἶναι βασικῶς γραμμικὴ συνάρτησις μόνον τῆς ποσότητος τοῦ συντελεστοῦ τῆς παραγωγῆς καὶ οὐχὶ τῆς τιμῆς, ταυτοχρόνως ὅμως ἡ τιμὴ εἶναι πλειστάκις συνάρτησις τῆς ποσότητος τοῦ συντελεστοῦ τῆς παραγωγῆς. Παραδειγματα:

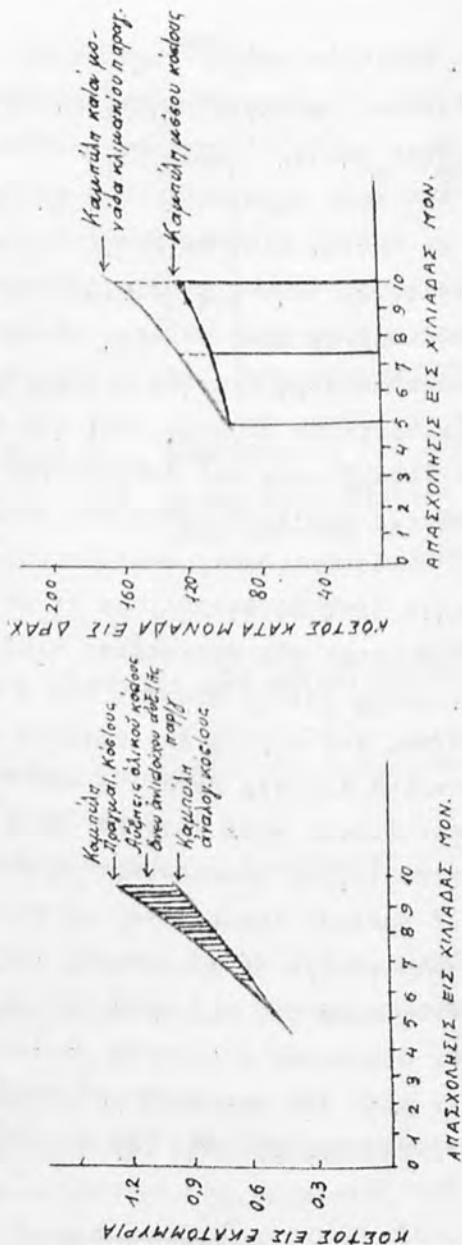
α. Είναι ἐκ πείρας γνωστόν ὅτι κατὰ κανόνα ἡ ἀγορά μεγαλειτέρας ποσότητος πρώτης ὕλης συντελεῖ εἰς τὴν ἐπίτε υἱὲν μικροτέρας τιμῆς, ⁽¹⁾ ὥστε ἂν ὑποθέσωμεν ὅτι ἀπασχόλησις εἶναι ἴση πρὸς παραγωγὴν 1000 μ. προϊόντων ἀπαιτοῦνται 2.000 μ. πρώτης ὕλης ἀποικτωμένης πρὸς 20 Δρχ. ἐνῶ διὰ τὴν παραγωγὴν 10.000 μ. ἀπαιτοῦνται 20.000 μ. πρώτης ὕλης ἀποικτωμένης πρὸς 19 Δρχ. τὸ κατὰ μονάδα προϊόντος κόστος καθίσταται εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν 40 Δρχ. καὶ εἰς τὴν δευτέραν 38 Δρχ. Ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων ἡ περίπτωσις ἐμφανίζεται καὶ ἀντιστρόφως. Ὑπάρχουν δηλαδὴ περιπτώσεις καθ' ἃς ἡ πρώτη ὕλη παράγεται εἰς περιωρισμένης ποσότητος, ὁπότε ἀναπτύσσεται συναγωνισμὸς ἀγορᾶς ὅστις ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα αἱ μεγαλύτεραι ποσότητες νὰ πληρῶνται εἰς ὑψηλότερας τιμὰς.

β. Είναι ἐπίσης γνωστόν ὅτι ἡ υπερωρειαικὴ ἐργασία πληρῶνεται ἀπὸ 25-75% ἀκριβώτερον τῆς κανονικῆς, ὁμοίως ἡ νυκτερινὴ ἐργασία κατὰ 25% καὶ ἡ τῶν Κυριακῶν καὶ ἐξαίρετέων ἑορτῶν κατὰ 75%. Ἐάν ὁθεν ὑποθέσωμεν ὅτι διὰ παραγωγὴν 10.000 μονάδων, κατηναλώθησαν 100.000 ὠρ. ἐργασίας μέ βασικὸν ὠρομίσθιον 10 Δρχ. καὶ ὅτι αὕτη ἐπληρώθη κατὰ τὰ $\frac{2}{4}$ μέ τὸ βασικὸν ὠρομίσθιον, κατὰ $\frac{1}{4}$ μέ ἠύξημένον κατὰ 25% καὶ κατὰ $\frac{1}{4}$ μέ ἠύξημένον κατὰ 75% καὶ ὅτι ποσοτικῶς ἡ ἐργασία εὑρίσκεται εἰς εὐθειᾶν συνάρτησιν πρὸς τὴν παραγωγὴν, τὸ κατὰ μονάδα κόστος κατὰ κλιμάκιον παραγωγῆς θὰ ἔχη ὡς ἑξῆς:

(1) Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Ἐνθ' ἄν. σ. 335

Κλιμάκια Παραγωγής	'Ολική Παραγωγή	Κόστος 'Εργασίας Κλιμακίου	Κατά Μονάδα Κλιμακίου	Μέσον κόστος
5.000	5.000	500.000	100	100
2.500	7.500	312.500	108 $\frac{1}{3}$	108 $\frac{1}{3}$
2.500	10.000	437.500	125	125

Γραφικῶς τὸ περιεχόμενον τοῦ ὡς ἄνω πίνακος θὰ ἴδωμεν ὅτι ἡ ἀποδοθὴ ὡς ἑξῆς:



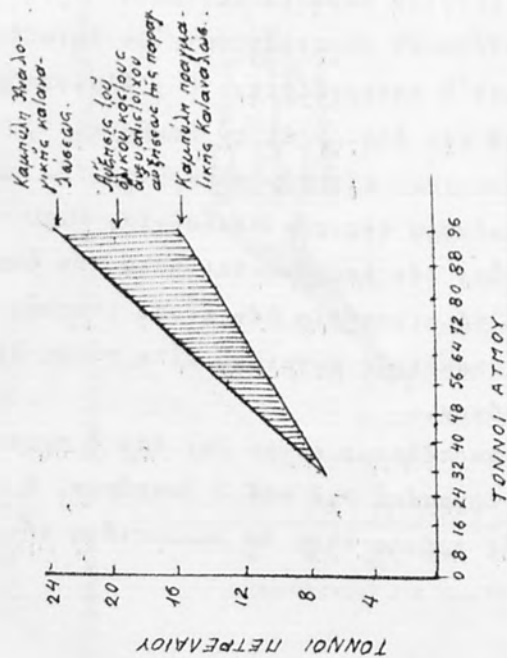
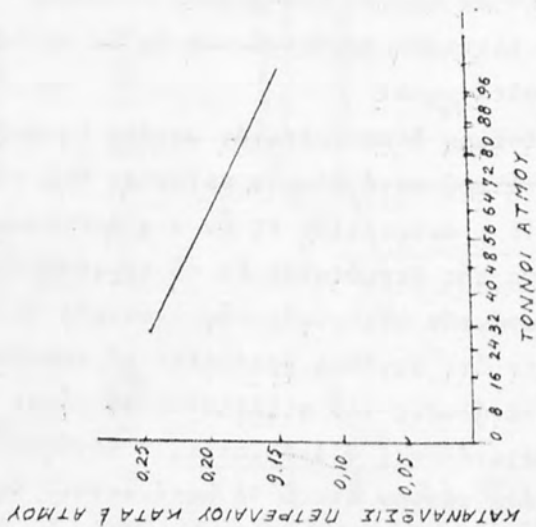
(Μορφή Β)

3. Ὁ παραγών τεχνικά δεδομένην αὐτὴν ἐμφανίζεται κυρίως ὑπὸ μορφήν διαφορᾶς "τριβῶν" ἀναλόγως τῶν τεχνικῶν προϋποθέσεων ὑφ' ἃς διεξάγεται ἡ παραγωγή. Παραδείγματα:

α. Ὑποθέσωμεν ἀτμοπαραγωγὸν μονάδα δυναμένην νὰ παραγάγῃ 96 t ἀτμοῦ κατὰ 24ωρον καίρουσαν διὰ τὴν παραγωγὴν ταύτην 16 t πετρελαίου ἐξ ὧν 4 t ἀπόλλυνται συνεπελάτῃς διαχύσεως τῆς θερμότητος ἐν τῷ περιβάλλοντι ἐκ τῆς μονάδος ἢ κατὰ τὴν διαδρομὴν τῆς διανομῆς τοῦ ἀτμοῦ. Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι συνήθως ἐργάζεται μετὰ παραγωγὴν 32 t ἀτμοῦ, ἡ κατανάλωσις τοῦ πετρελαίου θὰ εἶναι ἴση μετὰ 8 t. Ἐφ' ὅσον ἡ κατανάλωσις θ' ἀνέρχεται, ἡ ποσότης τοῦ πετρελαίου διὰ κάθε τόννον ἀτμοῦ θὰ κατέρχεται, ὡς δεικνύει ἡ ἐπομένη γραφικὴ παράστασις. (Σελ. 176).

β. Ὑποθέσωμεν σποροελαιουργεῖον ἐργαζόμενον θωρον ἡμερησίως καθ' ὃ κατεργάζεται 10 t ἐλαιοσπόρου περιεκτικότητος 20% εἰς ἔλαιον ἐξ οὗ λεμβάνει 1,5 t τοῦ ὑπολοίπου παραμένοντος εἰς τὸν πλακοῦντα. Ἐκ τῶν 0,50 t αἰτίνας παραμένουν εἰς τὸν πλακοῦντα, 0,10 ἔστω ὅτι διαπιστοῦται ὅτι δέν λαμβάνονται κατὰ τὴν ἔναρξιν τῆς ἐργασίας διότι τὰ πιεστήρια δέν εἶναι ἐπαρκῶς θερμά ἢ διότι δέν ἔχουν ἐπακριβῶς ρυθμισθῆ εἴτε τέλος δι' οἷονδήποτε τεχνικὸν λόγον.

Τὸ ἀποτέλεσμα εἶναι ὅτι ἐάν ἡ παραγωγή διακυμανθῆ μεταξύ ἐργασίας 1,2 καὶ 3 ὀκταῶρων, ἡ εἰς ἔλαιον ἀπόδοσις τῆς πρώτης ὕλης θὰ παρουσιάσῃ τὴν κάτωθι εἰκόνα:

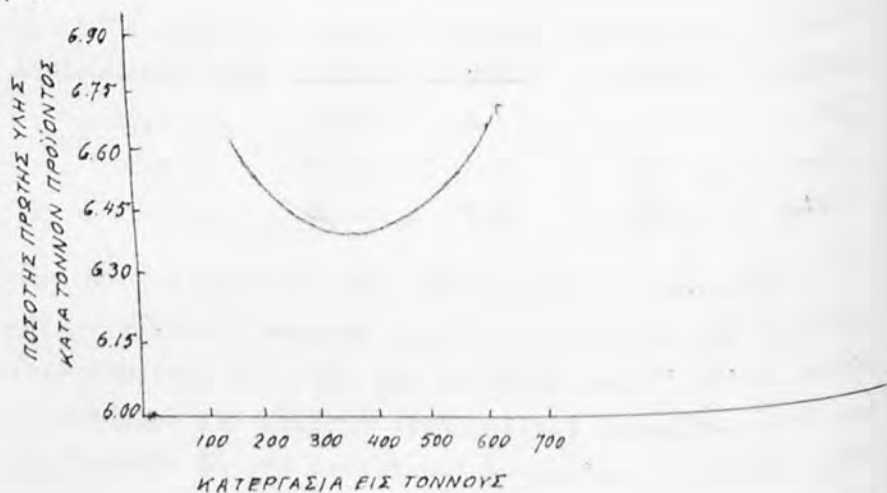


<u>Όκτώ- ωρα</u>	<u>Κατεργα- σία.</u>	<u>Παραγω- γή.</u>	<u>Ποσο- στόν.</u>	<u>Ποσότης Α' Ύλης Κατά μον. Προ/ντος</u>
Έν	10	1.5	15%	6,66
Δύο	20	3,1	15.5%	6,45
Τρία	30	4.7	15. ² / ₃ %	6,36

Έάν τώρα υποθέσωμεν ότι τά πιεστήρια διά νά διατηρήσουν τήν απόδοσιν των ἔχουν ἀνάγκην τακτικῆς συντηρήσεως ἀνά 6 ἡμέρας ἐργασίας καί αὕτη δέν πραγματοποιεῖται διότι υπάρχουν ἀνειλημμένα ὑποχρεώσεις παραδόσεων, τότε ἡ απόδοσις πρέπει νά ἀναμένεται ὅτι θά πληθῇ. Ὑποθέτοντες ὅτι αὕτη θά κατέλθῃ εἰς 15% διά τήν δευτέραν ἐβδομάδα καί 14.50% διά τήν τρίτην ἐβδομάδα, τοῦθ' ὅπερ σημαίνει ἀνάλυσιν πρώτης ὕλης διά τήν μονάδα τοῦ προϊόντος 6,66 καί 6,90 ἀντιστοίχως, δυνάμεθα νά φθάσωμεν εἰς τάς ἐξῆς διαπιστώσεις:

<u>Παραγωγή 3 ἐβδομά- δων.</u>	<u>Κατεργασία εἰς τ' Ε- λαιόσπορου</u>	<u>Απόδοσις εἰς "Ελαιόν.</u>	<u>Ποσότης Α' ὕλης καί μ προ/ντος</u>
Θωρος Έργασ.	18X10=180	15%	6,66
16 " "	18X20=360	15.5%	6,45
24 " "	18X30=540	15. ² / ₃ %	6,36
24 " "	21X30=630	15. ² / ₃ % αἰ πρώται 7 ἡμ.	6.36
		15.% αἰ δευτεραι 7 ἡμ.	6,66
		14,5% αἰ τρίται 7 ἡμ.	6,90
		15.06% αἰ 21 ἡμέραι	6,64

Αἰ ὡς ἄνω διαπιστώσεις δύνανται ν' ἀποδοθῶσι γραφικῶς ὡς ἐξῆς:

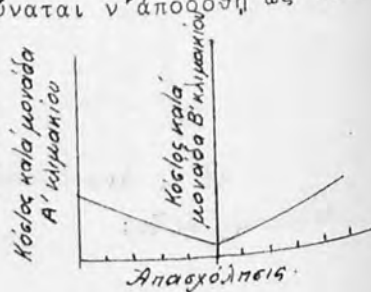


(ΜΟΡΦΗ Δ΄)

γ. Ὑποθέσωμεν συνεργεῖον ἐργαζόμενον μὲ 10 τεχνίτας ἐπὶ κεφαλῆς τῶν ὁποίων εὐρίσκεται εἰς ἐργοδηγός ὅστις ἐλέγχει καὶ καθοδηγεῖ αὐτοὺς ἀποτελεσματικῶς. Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι ἐν τῷ συνεργεῖῳ τούτῳ προσλαμβάνονται ἕτεροι 4 τεχνίται ἀνακύπτει ἀνάγκη ἑτέρου ἐργοδηγοῦ διὰ τὴν ἀποτελεσματικὴν ἐποπτεῖαν τῶν προστεθέντων. Ὁ ἐπόπτης ὅμως οὗτος θὰ δύναται νὰ ἐποπτεύσῃ ἑτέρους 6 τυχόν προστεθησομένους, ἄρα τὸ κόστος αὐτοῦ διὰ τὴν ἐπιχειρήσιν παραμένει τὸ αὐτὸ ἐντός τοῦ κλιμακίου τῆς ἀπασχολήσεως 11-20 τεχνιτῶν. Τοῦτο γραφικῶς δύναται ν' ἀποδοθῆ ὡς ἐξῆς:



(ΜΟΡΦΗ Ε΄)



- Ὁρολογία: Ἐπί τῆς μεταβολῆς τοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως ἰσχύει ἡ κάτωθι ὁρολογία:
- Κόστος Ἀναλογικόν: Ὁ ρυθμὸς τῆς μεταβολῆς αὐτοῦ εἶναι ἀντίστοιχος τῆς μεταβολῆς τῆς ἀπασχολήσεως (π.χ. Αἱ πρῶται Ὑλαι).
- Κόστος Σταθερόν: Παραμένει εἰς τὸ αὐτὸ ὕψος καθ' ὅλους τοὺς βαθμοὺς τῆς ἀπασχολήσεως (Μορφή Α').
- Κόστος Αὐξον: Αὐξάνει κατὰ λόγον μείζονα τοῦ τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς (Μορφή Β').
- Κόστος Φθίνον: Αὐξάνει κατὰ λόγον ἐλάσσονα τοῦ τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς (Μορφή Γ').
- Κόστος Παλλίνδρομον: Ρυθμοῦ μεταβαλλομένου κατὰ τὰς ἀξομειώσεις τῆς ἀπασχολήσεως (Μορφή Δ').
- Κόστος Κλιμακωτόν: Αὐξάνον κατὰ κλιμακίον ἀπασχολήσεως καὶ παραμένον σταθερόν ἐντὸς αὐτοῦ (Μορφή Ε').
- Κόστος Ἡμιμεταβλητόν: Τὸ σύνθετον κόστος περιλαμβάνον στοιχεῖα σταθεροῦ καὶ μεταβλητοῦ κόστους ἐν τῷ συνόλῳ αὐτοῦ μὴ ἀκολουθῶν ἐν τῇ διαμορφώσει του τὸ μέγεθος τῆς ἀπασχολήσεως καθιστάμενον οὕτω φθίνον κατὰ τὴν αὐξήσιν τῆς παραγωγῆς (Μορφή Στ').⁽¹⁾

(1) Ἐν Ἀμερικῇ ὀνομάζουν ἡμιμεταβλητόν κόστος πᾶν ὅτι δὲν εἶναι σταθερόν ἢ ἀναλογικόν.

Β. Ἡ Μεταβλητότης τῶν συνθέτων μορφῶν κόστους

Ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα ὅτι τὸ κόστος τοῦ προῦ-
όντος ἀπορρέει ἐκ τῆς συμβολῆς κόστους πρωτογενῶν συντε-
λεστῶν τῆς παραγωγῆς, πραγματοποιουμένων εἰς τὸ κύριον
παραγωγικὸν τμήμα καὶ ἐκ τῆς ἀπορροφήσεως τοῦ κόστους
τοῦ ἔργου τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς. Τὸ
κόστος τῶν ἔργων τούτων εἶναι προφανῶς σύνθετον. Παρά-
δειγμα: Τὸ κόστος τοῦ ἀτμοῦ ἀποτελεῖται: ἐξ ἀμοιβῶν προ-
σωπικοῦ, καυσίμων, ἀποσβέσεων, συντηρήσεων καὶ τὸ κόστος
τῶν συντηρήσεων ἐξ ἀμοιβῶν, ὕλικῶν καὶ ἀνταλλακτικῶν, ἀ-
ποσβέσεων, ἠλεκτρικοῦ ρεύματος κλπ.

Ἀναλυτικῶς, τὸ κόστος τοῦ ἔργου ἐκάστης βοηθητι-
κῆς ὑπηρεσίας σχηματίζεται ὡς εἶναι φυσικὸν ἐκ στοιχεί-
ων, τὰ ὁποῖα εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ μεγέθους των ὑφίσταν-
ται τὴν ἐπιρροήν τοῦ παράγοντος χρόνου, τιμῶν καὶ τεχνι-
κῶν δεδομένων. Οὕτω ἡ σύνθεσις καὶ τὸ κατὰ μονάδα (τόν-
νον) κόστος τοῦ ἀτμοῦ δύναται νὰ παρουσιάσῃ τὴν κάτωθι
εἰκόνα εἰς τρεῖς διαδοχικοὺς βαθμοὺς ἀπασχολήσεως (δεδο-
μένα ἐνδεικτικά).

	Παραγωγή 32 t	Παραγωγή 64 t	Παραγωγή 96 t
Πετρέλαιον 8,12,16 t πρὸς 1000	8.000	12.000	16.000
Ἀμοιβὰ Προσωπικοῦ	750	750	750
Ἀποσβέσεις	500	500	500
Συντηρήσεις	250	300	600
Ὀλικὸν κόστος	9.500	13.550	17.850
Κόστος κατὰ τόννον	296,75	211,72	185,94
Κόστος κατὰ τόννον ἐκάστου κλιμακίου.	296,75	126,56	134,37

Σημειωτέον ὅτι πλὴν τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς

παραγωγῆς τῶν παραγουσῶν ἔργον συγκεκριμένον καί σαφῶς
δυναμένον νά μετρηθῆ ὡς ἀτμοπαραγωγῆ, ἠλεκτροπαραγωγῆ,
συνεργεῖον Ἐπισκευῶν, ὕδρευσις κ.τ.τ. αἱ λοιπαὶ διοι-
κητικῆς φύσεως ὑπηρεσίαι ἔχουν κόστος κατὰ κανόνα χρο-
βικόν. Τά γενικὰ πάντως Βιομηχανικὰ ἔξοδα ἐν τῷ συνόλῳ
τῶν ἔχουν κόστος ἡμιμεταβλητόν.

Γ': Ἡ παλινδρόμησις τοῦ Μεταβλητοῦ Κόστους

Τό καθ' αὐτό μεταβλητόν κόστος, ἦτοι τό αὔξον τό
φθῖνον καί τό κλιμακωτόν θεωρούμενον ἐντός ἐνός χρονι-
κοῦ διαστήματος μακροτέρας διαρκείας ἔχει τήν τάσιν νά
καθίσταται παλλίνδρομον.

Ἐξηγήσεις: 1) Τό αὔξον κόστος τῆς ἐργασίας συνε-
πεῖα καταβολῆς ἠύξημένου ὠρομισθίου διὰ τήν νυκτερινήν
ἐργασίαν καί τήν τῆς Κυριακῆς θά καταστῆ φθῖνον μόλις ἡ
ἀπασχόλησις μειωθῆ. Εἶδομεν ὅτι διὰ παραγωγὴν 10.000μ.
τό μέσον κόστος ἀνέρχεται εἰς 125, διὰ 7.500 μ. εἰς
 $108\frac{1}{3}$ καί διὰ 5.000 μ. εἰς 100. Ἐάν συνεπῶς ἡ ἀπασχό-
λησις ἐνός ἔτους διακυμανθῆ ὡς ἐξῆς,

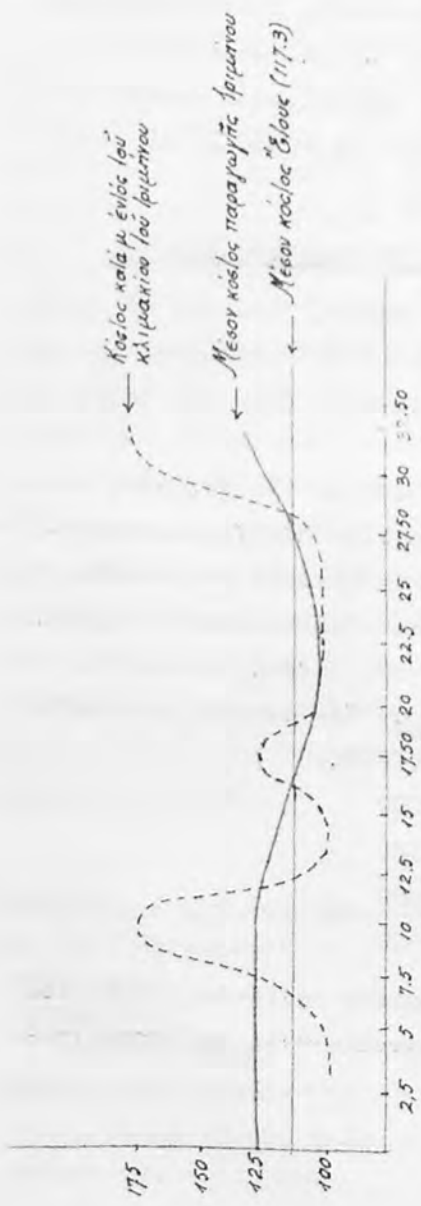
Α': τρίμηνον μ. 10.000

Β': " μ. 7.500

Γ': " μ. 5.000

Δ': " μ. 10.000

τό κόστος τῆς ἐργασίας κατὰ μονάδα προϊόντος ἐντός τοῦ
ἔτους ὑπέστη τήν κάτωθι διακύμανσιν ἥτις κατέστησε τοῦ-
το παλλίνδρομον.



Ἡ παλινδρόμησις αὐτῆ κατ-
 τοι λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὡς
 σημαντικόν στοιχείον κατὰ
 τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων,
 ὑπεισέρχεται εἰς τοὺς ὑπο-
 λογισμοὺς τῆς περιόδου ὡς
 μέσον κόστος. 2) τὸ αὐτό
 λεκτέον καὶ διὰ τὴν ἀνά-
 λωσιν τοῦ πετρελαίου διὰ
 τὴν παραγωγὴν τοῦ ἀτμοῦ
 καὶ τ' ἄλλα παραδείγματα
 τῆς μεταβλητότητος τῶν πρῶ-
 τογενῶν συντελεστῶν τῆς
 παραγωγῆς. Τὸ συμπέρασμα
 εἶναι ὅτι τὸ αὔξον, φθίνον
 καὶ κλιμακωτὸν κόστος πα-
 λινδρομεῖ κατὰ τοὺς μετα-
 βαλλομένους βαθμοὺς ἀπα-
 σχολήσεως καὶ δύναται νά
 ληφθῆ ὡς ἀναλογικόν διὰ
 τοῦ μέσου κόστους.

Τὸ ἡμιμεταβλητὸν ἐξ
 ἄλλου κόστος ὡς συντιθέ-
 μενον ἐκ σταθεροῦ καὶ με-
 ταβλητοῦ δύναται νά δια-
 σπασθῆ εἰς τὰ συνθετικά
 αὐτοῦ μέρη καὶ τὸ παλιν-
 δρομον μεταβλητὸν αὐτοῦ
 μέρος, δύναται νά ἀναλογι-

κοποιηθῆ δια τοῦ μέσου κόστους.

Οὕτω εἰς τό μεταβλητόν κόστος τοῦ ἀτμοῦ εἰς τό προηγουμένως ληφθέν παράδειγμα περιλαμβάνονται αἱ συντηρήσεις αἵτινες βαρύνουν τό κόστος τοῦ ἀτμοῦ ἀναλόγως τῆς παραγομένης ποσότητος αὐτοῦ ὡς ἐξῆς:

Παραγωγή	32	Δρχ.	250.:	32 = 7.81
"	64	"	300 :	64 = 4.69
"	96	"	600 :	96 = 6.25

Ἐάν ὑποθέσωμεν τόν παραχθέντα ἀτμόν κατά τήν περίοδον εἰς 192 καί τό ὀλικόν κόστος τῶν συντηρήσεων εἰς Δρχ. 1.150 τότε τό κόστος τῶν συντηρήσεων κατά τόν ἀτμόν ἀναλογικοποιεῖται εἰς Δρχ. 6.

Δύναται συνεπῶς τό ἡμιμεταβλητόν κόστος νά διασπασθῆ εἰς ἕν μέρος σταθερόν καί ἕτερον μεταβλητόν καί δῆ ἀναλογικόν κατά τόν σχετικόν μέσον ὄρον. Ἡ δυνατότης αὕτη εἶναι ἐξόχως χρήσιμος εἰς τήν κοστολόγησιν καί τόν ἔλεγχον τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Ἡ μεταβλητότης ὑφίσταται τόσον εἰς τοὺς πρωτογενεῖς συντελεστάς τῆς παραγωγῆς ὅσον καί εἰς τὰς συνθέτους μορφάς κόστους αἵτινες ὑπεισέρχονται εἰς τήν διαμόρφωσιν τοῦ κόστους τοῦ προϊόντος.

Δ' Ἡ μέτρησις τῆς ἀπασχολήσεως τῆς λειτουργικῆς μονάδος

Ἡ ἔννοια τῆς μελέτης τῆς συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους κατά τὰς μεταβολάς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, περιλαμβάνει ὡς ἐλέγχθη συγκρίσεις τοῦ κατά μονάδα ἔργου κόστους κατά τοὺς μεταβαλλομένους ὄγκους παραγωγῆς τοῦ ἔργου.

Τό πρῶτον συνεπῶς θέμα εἶναι ὁ καθορισμός τοῦ μέ-

τρον διά τοῦ ὁποῦ προσδιορίζεται ἡ ποσότης τοῦ παραγομένου ἔργου ἢ ἄλλως ὁ προσδιορισμός τοῦ ὄγκου παραγωγῆς.

Ὅπως πρόχειρος καί πολλάκις παραπλανητική, εἶναι ἡ χρησιμοποίησις ὡς μέτρου, τῆς μονάδος τοῦ παραγομένου προϊόντος, διότι ἡ μελέτη τῆς συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἔργον διά νά εἶναι διαφωτιστική καί γόνιμος τόσον ἐκ πλευρᾶς ἐλέγχου ὅσον καί ἐκ πλευρᾶς λήψεως ἀποφάσεων πρέπει νά λαμβάνη χώραν δι' ὅλας τὰς λειτουργίας τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὡς δέ εἶναι ἐκ τῆς κοινῆς πείρας γνωστόν ὅλαι αἱ λειτουργίαι δέν παράγουν μονάδας προϊόντων, εἶναι δέ τελείως διάφορον τὸ θέμα ὅτι ὅλαι ὑποβοηθοῦν, εἰς τὴν παραγωγὴν καί τὴν διάθεσιν. Τὸ λογικώτερον π.χ. τὸ ὁποῖον εἶναι μία λειτουργικὴ μονάδα δέν παράγει προϊόντα συνεπῶς ὁ ἀριθμὸς τῶν παραγομένων μονάδων δέν δύναται νά χρησιμεύσῃ ὡς μέτρον τῆς ἀπασχολήσεως τῆς λειτουργικῆς ταύτης μονάδος.

Προκύπτει ὅθεν ὅτι ἐκάστη λειτουργικὴ μονάδα ἔχει τὰ ἴδια αὐτῆς μέτρα προσδιορισμοῦ τοῦ ὑπ' αὐτῆς παραγομένου ἔργου ἢ ὅπερ τὸ αὐτὸ τὴν ἴδιαν αὐτῆς μονάδα ἀπασχολήσεως.

Εἰς τὴν περί κόστους κατὰ λειτουργίαν παράγραφον παραθέσαμεν τὰ μέτρα ἢ μονάδας δι' ἧν κατὰ τὸ δυνατόν δύναται τὸ ἔργον τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς καί τῶν λοιπῶν λειτουργιῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως νά μετρηθῇ. Ὅσον ἀφορᾷ τὴν μέτρησιν τοῦ ἔργου τῶν κυρίων κέντρων κόστους καί τῶν ἐν αὐταῖς θέσεων παρατηρητέα τὰ ἑξῆς:

1.- Ὅταν αἱ κλίμακες τῆς παραγωγῆς εἶναι ὁμοιογενεῖς τὸ μέτρον τοῦ ἔργου δύναται νά εἶναι ἡ φυσικὴ ἢ μονάδα παραγωγῆς τοῦ προϊόντος ἢ αἱ φυσικαὶ μονάδες τοῦ μέρους ἢ τῆς κατεργασίας τοῦ προϊόντος ἀναλό-

γως ἂν ἐξετάζωμεν τὴν παραγωγὴν ἐν τῷ συνόλῳ τῆς ἢ κατὰ θέσιν ἐργασίας. Παράδειγμα. Ἐστω ὅτι τὸ προϊόν εἶναι μηχανολογικόν καὶ κατασκευάζεται εἰς ἓν παραγωγικόν τμήμα διὰ τριῶν θέσεων ἐργασίας. Ἐξ ἧν εἰς τὴν πρώτην λαμβάνει χώραν ἡ κοπή τοῦ τεμαχίου ἐκ λαμαρίνης, εἰς τὴν δευτέραν τὸ πλάνισμα τοῦ τεμαχίου καὶ εἰς τὴν τρίτην ἡ διανοίξεις ὀπῶν. Ἡ μόνος παραγωγῆς κατὰ θέσιν ἀντιστοίχως θά εἶναι τὰ κοπέντα τεμάχια, τὰ πλανισθέντα καὶ τὰ διατρηθέντα, διὰ δὲ ὁλοκληρον τὸ τμήμα ὁ ἀριθμὸς τῶν παραχθέντων τεμαχίων.

Ἐάν ἡ ἐπιχείρησις παράγῃ ἐν σειρᾷ ἓν σύνθετον βιομηχανικόν προϊόν π.χ. αυτοκινήτων, κατ' οὐδέν μεταβάλλονται τ' ἀνωτέρω, διότι τοῦτο ἀποτελεῖται ἐκ συνόλων καὶ ἕκαστον σύνολον ἐξ "ὑποσυνόλων" μέχρις ὅτου φθάσωμεν εἰς τὸ ἐξάρτημα τὸ ὁποῖον εἶναι τὸ διὰ τὰς παραγούσας τοῦτο θέσεις ἐργασίας τὸ προϊόν ἐνῷ διὰ τὰς θέσεις συναρμολογήσεως τὸ προϊόν εἶναι ἡ συναρμολογηθεῖσα μόνος. Ἐάν ἀναφερώμεθα εἰς τὸ σύνολον τοῦ ἐργοστασίου φανερόν εἶναι ὅτι μόνος εἶναι ὁ παραχθεὶς ἀριθμὸς αυτοκινήτων.

2.- Ὄταν ἡ παραγωγὴ εἶναι μὲν ὁμοιογενῆς ἀλλ' ἢ παραγωγικότης τῆς θέσεως ἐργασίας εἶναι συντηρημένη οὐχὶ μὲ τὰς παραγομένας μονάδας προϊόντος ἀλλὰ μὲ τὴν ποσότητα τῆς κατεργασμένης πρώτης ὕλης, ἡ τελευταία αὕτη συνιστᾷ τὸ μέτρον τῆς ἀπασχολήσεως. Ἡ περίπτωσις κλασικῶς ἐμφανίζεται:

α) Ἐπὶ τῶν συμπαραγῶν ὅπου αἱ ἐγκαταστάσεις εἶναι προσηρμοσμέναι νὰ κατεργάζωνται ἄριστήν ποσότητα πρώτης ὕλης, ὅποτε ἡ ποσότης τῶν ἐξ ἐκάστου τῶν συμπαραγῶν τῶν παραγομένων προϊόντων εἶναι συνάρτησις ἀφ' ἑνός

προτύπου άμεσου έργασίας είναι τό πλέον πρόσφορον μέτρον μετρήσεως τῆς άπασχολήσεως. (1)

Έν συμπεράσματι, τό μέτρον μετρήσεως τῆς κατά λειτουργίαν άπασχολήσεως είναι ή ποσότης τοῦ παραγομένου ὑπ' αὐτῆς φυσικοῦ ἔργου ἢ ἄλλου στοιχείου εἰς εὐθεΐαν συνάρτησιν πρός τό παραγόμενον εὐρίσκομένου.

Ε' Ἡ μέτρησις τῆς άπασχολήσεως ὀλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ μέτρησις τοῦ βαθμοῦ άπασχολήσεως ὀλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως μέ μέτρον μίαν πρόσφορον κατά περίπτωσιν φυσικήν μονάδα (προϊόντος πρώτης ὕλης κ.λ.π.), είναι δυνατή μόνον ὑπό μίαν προϋπόθεσιν: ὅτι παράγεται ἔν προϊόν π.χ. τοιμέντο ἢ ἔν προϊόν εἰς διαφόρους ποικιλίας π.χ. νῆμα, ἢ βιομηχανοποιούνται αἱ αὐταί βασικαί ὕλαι π.χ. σπόρος σόγιας ἢ ἐκτελεῖται μία ὠρισμένη ἔργασία καί γενικῶς ὅταν αἱ κλίμακες τῆς παραγωγῆς είναι προσηρμοσμένα εἰς τεχνικάς προϋποθέσεις μεθόδων καί ἐξοπλισμοῦ, προσδιορισμένας διά τήν διεξαγωγήν ὠρισμένου ἔργου ἢ ὠρισμένων ἔργασιῶν αἵτινες τελοῦν ὑπό τεχνικήν συνέχειαν καί συνέπειαν.

Παραδείγματα: 1) Τά κατά φάσιν μηχανολογικά συγκροτήματα ἑνός ἔργοστασίου τοιμέντων, ἐξορύξεως τοῦ πετρώματος, θραύσεως, κονιοποιήσεως ἐψίσεως καί ἔνσπινδύσεως είναι τεταγμένα καί μηχανολογικῶς προσηρμοσμένα ὥστε νά συνεργάζονται ἐπί τῆς παραγωγῆς τοιμέντου. 2) Ἐν ἔργοστάσιον παραγωγῆς πυρηνελαίων περιλαμβάνει: Ξηραντήριον, Ἐκχύλισιν ἀπόσταξιν καί ἀτμοπαραγωγήν είναι διατεταγμένον νά κατεργάζεται ποσότητος ἔλαιοπυρήνων. 3) Ἐν Σπορελαιουργεῖον περι-

(1) Ἴδε ἔν ἐκτάσει Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ἔνθ. ἀν. σ. 151

λαμβάνει έξοπλισμόν καί διεξάγει έργασίαν πιέσεως έλαιο-
σπόρων. 4) Έν έργοστάσιον ρεικτιφιέ περιλαμβάνει έξοπλι-
σμόν όστις έκτελεϊ ώρισμένον είδος έργασίας, τό ρεικτιφιέ
έπί οίουδήποτε άντικειμένου. κ.ο.κ.

Έάν όμως έν έργοστάσιον περιλαμβάνη παραγωγικά τμή-
ματα μέ διάφορον έξοπλισμόν προωρισμένα έκαστον νά παραγά-
γη διάφορα προϊόντα ή νά έκτελή διάφορους έργασίας τότε
αί ύφ'ένάστου πραγματοποιούμεναι φυσικαί μονάδες άπασχο-
λήσεως δέν άθροίζονται καί συνεπώς ή μέτρησις καθίσταται
άδύνατος. (2) Παραδείγματα: α) Μία έπιχείρησις διαθέτει
συγκρότημα έγκαταστάσεων παραγωγής πολεμοφοδίων καί έγκα-
ταστάσεις παραγωγής πυρίτιδος. Αί ποσότητες τών πρώτων ύ-
λειως διάφορος ή συμβολή κατά μονάδα προϊόντος, τής έργα-
σίας συνεπώς καθ'όλοκληρίαν άσχετος καί ούτω ή άθροι-
σις φυσικών μονάδων είναι άδύνατος. β) Έτέρα έπιχείρησις
διαθέτει: Σαπωνοποιεϊον καί οίνοπνευματοποιεϊον κλάδους
τελειως άσχέτους μεταξύ των. γ) Περίπτωσης Κλωστηρίου καί
Υφαντηρίου κ.ο.κ.

Είς τās ως άνω περιπτώσεις πρόκειται εις τήν πρα-
γματικότητα περί διαφόρου είδους έκμεταλλεύσεων ένουμένων
ύπό τήν αυτήν έπιχειρηματικήν μονάδα. Έν κοστολογική ά-
ναλύσει αί διάφοροι αύται έκμεταλλεύσεις εις έν μόνον ση-
μεϊον ένουñνται: τά κοινά δι'άμφοτέρας έξοδα Διοικήσεως,
Χρηματοοικονομικά έξοδα καί τό κόστος τυχόν κοινών βοηθη-
τικών ύπηρεσιών, παραγωγής, ως άτμοπαραγωγής, συνεργεϊον
έπισκευών, άποθημευτικοί χώροι κ.λ.π.

Η ένιαία έπιχειρηματική μονάς ύφ'ās αί διάφοροι
έκμεταλλεύσεις τελούñ, τά κοινά δι'άμφοτέρους έξοδα, ή
(2) Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ένθ. σ. 155.

διακύμανσις τῆς κατά ἐκμετάλλευσιν ἀπασχολήσεως περίε τοῦ αὐτοῦ ἄξονος συντελοῦν ὥστε ὁ λ ω ς κ α τ α χ ρ η σ τ ι κ ῶ ς καὶ διὰ σκοποῦς πρακτικοῦς, ἢ φυσικῆ μονάς ὡς μέτρον ἀπασχολήσεως νά ἀντικαθίσταται ὑπὸ τῆς ν ο μ ι σ μ α τ ι κ ῆ ς μ ο ν ᾶ δ ο ς ἣτις ἐπιτρέπει τὴν χρησιμοποίησιν ὡς μέτρον ἀπασχολήσεως τὴν ἄ ξ ί α ν τ ῆ ς π α ρ α γ ω γ ῆ ς

Ἡ ἀξία τῆς ἐπιτευχθείσης παραγωγῆς ἐξ ἄλλου δύναται βασίμως ν' ἀποτελέσῃ μέτρον τῆς ἀπασχολήσεως ὅταν ἡ παραγωγὴ ἀκολουθεῖ δυσαναλόγους κλίμακας καὶ ὁ παράγων ποιότητος ἢ ὠρισμένοι ἰδιότητες τοῦ προϊόντος ζητούμεναι ὑπὸ τοῦ πελάτου, ἐπιτυχάνονται διὰ διανοητικῆς περισσότερον παρά διὰ δι' ἐκτελέσεως ὑπὸ τοῦ ἐξοπλισμοῦ ἐργασίας.

Παράδειγμα: Ἐάν ἓν μηχανουργεῖον εἶναι εἰς θέσιν νά κατασκευάσῃ ἢ νά ἐπισκευάσῃ ἓν μηχανήμα λόγῳ ἰδιαιτέρας πείρας ἢ γνώσεων τῶν τεχνικῶν του καὶ κατὰ κανόνα ἐπιδιώκη τοιοῦτου εἴδους ἐργασίας δυσχερῶς ἐκτελουμένας ὑπὸ ἐτέρων μηχανουργῶν, τότε ἡ ἀπασχολήσις διανοητικῆ κατὰ βάσιν ἐκδηλοῦται μέ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν ἀξίαν τῆς παραγωγῆς.

Στ' Αἱ προϋποθέσεις τῆς συγκρίσεως.

Τό ἀντικείμενον τῆς ἐρεῦνης τῆς συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, ἐκκινᾷ ἀπὸ τὴν βασικὴν παρατήρησιν ὅτι τό κόστος εἴτε ἀναφέρεται εἰς πρωτογεννῆ συντελεστὴν εἴτε συνιστᾷ σύνθετον μορφήν, δέν ἀξιομειοῦται συμμέτρως πρὸς τὴν αὔξησιν τῆς παραγωγῆς ἄρα τό κατὰ μονάδα ἔργου κόστος εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως ποικίλλει.

Αἱ διαπιστώσεις συνεπῶς τῆς μεταβολῆς στηρίζονται εἰς συγκρίσεις τοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπα-

σκολήσεως. Ἴνα αἱ συγκρίσεις αὐται εἶναι ἰσχυραὶ ὑπὸ τῆν ἔννοιαν τοῦ ν' ἀποδώσουν τῆν μεταβολὴν τοῦ κόστους συνεπεΐφ. διακυμάνσεως τῆς ἀπασχολήσεως, δέον αἱ συνθῆκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως κατὰ τὸ χρονικὸν διάστημα καθ' ὃ λαμβάνουν χῶραν συγκρίσεις νά παραμένουν ἀμετάβλητοι.

Ἐπὶ τῆν ἔννοιαν τῶν συνθηκῶν τῆς Ἐκμεταλλεύσεως περιλαμβάνονται.

α) Αἱ τεχνολογικαὶ συνθῆκαι ἤτοι τὸ εἶδος, τὸ μέγεθος καὶ ἡ μηχανολογικὴ κατάστασις τοῦ ἐξοπλισμοῦ. Οὕτω ἡ μείωσις τοῦ κόστους τῆς ἐργασίας συνεπεΐφ ὑποκαταστάσεως χειρωνακτικῆς ἐργασίας διὰ λειτουργίας μηχανήματος ἢ ἡ μείωσις τοῦ κόστους συνεπεΐφ αὐξήσεως τῆς δυναμικότητος τῆς ἐγκαταστάσεως ἢ ἡ μεταβολὴ τοῦ κόστους συνεπεΐφ φθορᾶς τοῦ ἐξοπλισμοῦ, συνιστοῦν παράγοντας ξένους πρὸς τῆν διακυμάνσιν τοῦ κόστους συνεπεΐφ αὐξομειώσεως τῆς ἀπασχολήσεως καὶ συνεπῶς συγκρίσεις ὑπὸ τοιαύτην διαφορὰν συνθηκῶν δέν μαρτυροῦν τὸ ἐπιζητούμενον.

β) Ἡ μεθοδολογία τῆς παραγωγῆς δηλαδὴ τοῦ τρόπου καθ' ὃν διεξάγεται ἡ παραγωγή. Καίτοι ἡ μεταβολὴ τῆς μεθοδολογίας τῆς παραγωγῆς συνδέεται κατὰ τὸ πλεῖστον πᾶν περιπτώσεων μετὰ τεχνολογικῶν τροποποιήσεων, εἶναι ἐν τούτοις δυνατόν νά ὑπάρξουν περιπτώσεις καθ' ἃς παρατηρεῖται μεταβολὴ τῆς μεθοδολογίας ὑπὸ τὰς αὐτὰς τεχνολογικὰς συνθήκας.

γ) Ἡ μεταβολὴ τῶν ὀρων παροχῆς τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς π.χ. μεταβολὴ τοῦ συστήματος ἀμοιβῆς ἐργασίας ἀπὸ ὠρομίσθιον εἰς ἐργολαβικόν, αὐξήσις τῆς πιέσεως τοῦ ἀτμοῦ, βελτίωσις τῆς προκατεργασίας τῆς πρώτης ὕλης κλπ. Τέλος δέον ν' ἀποκλεισθῇ κάθε περίπτωσις ἣτις εἶναι

δυνατόν νά ἐπιρρεάξη τό κόστος ἥτις δέν ἀνάγεται εἰς τήν μεταβολήν τοῦ βαθμοῦ ἀπασχόλησεως, ἄλλως τά ἐπί τῶν συγκρίσεων ἀποτελέσματα εἶναι μικτά ἐν μέρει ὀφειλόμενα εἰς τήν τυχόν μεταβολήν τῆς ἀπασχολήσεως καί ἐν μέρει εἰς μεταβολάς τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Ζ' Ἡ Σύνθεσις καί ἡ Διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ.

Ἐπί τῆς συνθέσεως καί διασπάσεως τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς σταθερόν καί μεταβλητόν (ἀναλογικόν) παρατηρητέα ἀναλυτικῶς τά ἐξῆς:

I. Ἡ Σύνθεσις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ.

Ὡς ἤδη ἐλέγχθη κατ' ἀρχήν τό ἡμιμεταβλητόν κόστος συντίθεται ἐκ σταθεροῦ τοιοῦτου καί μεταβλητοῦ καί δῆ παντός ῥυθμοῦ μεταβολῆς. Ὑπό τοιαύτην φύσιν τό ἡμιμεταβλητόν κόστος ἀναφέρεται εἰς τὰς συνθέτους μορφάς κόστους ὡς εἶναι τό κατά κυρίαν καί βοηθητικὴν λειτουργίαν καί τὰ ἀντίστοιχα τούτων προϊόντα κόστος.

Συνεπῶς εἶναι ἡμιμεταβλητόν καί τό κόστος τοῦ προϊόντος.

Τό ἡμιμεταβλητόν κόστος καθ' ὅσον ἀφορᾷ τήν κατά μονάδα παραγωγήν καί γενικῶς κατά μονάδα ἀπασχόλησιν εἶναι φθίνων συνεπεία τοῦ ἐνεχομένου σταθεροῦ μέρους τό ὁποῖον βαρύνει τό κόστος τῆς μονάδος ὡς πηλῖνον.

Σ τ α θ ε ρ ὸ ν Κ ὄ σ τ ο ς : Ὅγκος παραγωγῆς.

Καθ' ὅσον ἀφορᾷ τήν ἐπίδρασιν τοῦ μεταβλητοῦ μέρους, τοῦ συμπεριλαμβανομένου εἰς τό ἡμιμεταβλητόν, τοῦτο θ' ἀσκή-

ση τήν αντίστοιχον πρός τήν φύσιν τοῦ κόστους ἐκάστου στοιχείου ἐπίδρασιν ἐπί τοῦ κατά μονάδα κόστους ἤτοι θά σημειωθῆ ἄναλόγως συμπεριφορά κατά στοιχείου ἀναλογικοῦ, αὐξή-
 τος, φθίνοντος, παλινδρόμου καί κλιμακωτοῦ. Ἄλλ' ἂν λη-
 φθῆ ὑπ' ὄψιν ὅτι τό παντός εἶδους μεταβλητότητος κόστος,
 ἐφ' ὅσον μάλιστα ἐξελίσσεται ἐντός εὐρέως χρονικοῦ διαστή-
 ματος, δύναται νά ληφθῆ κατ' ἀφαίρεσιν διά μέσου ὄρου ὡς
 ἀναλογικόν δυνάμεθα νά εἴπωμεν ὅτι τό μεταβλητόν μέρος
 τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους, ὑπό τὰς ἀνωτέρω προϋποθέσεις
 δέν ἐπιρραΐζει τό κατά μονάδα προϊόντος κόστος.

Πέραν τῆς ὡς ἄνω φύσεως τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους
 ὡς συνθέσεως δηλαδή σταθεροῦ καί μεταβλητοῦ, ἡ Ἀμερικανι-
 κή ἐπιστήμη συμπεριλαμβάνει ὑπό τήν ἔννοιαν τοῦ ἡμιμετα-
 βλητοῦ κατ' ἐπέκτασιν τῆς ἐννοίας τοῦ ὄρου, ἅπαντα τά εἶδη
 τοῦ μεταβλητοῦ κόστους πλὴν τοῦ κατ' αὐτό ἀναλογικοῦ κό-
 στους, καί ὅταν ταῦτα ἀναφέρονται εἰς ἀπλάς μορφάς κόστους.

Ἡ τοιαύτη ἀντιμετώπισις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ εἶναι συν-
 δεδεμένη μέ τήν ἔννοιαν τῶν Γενικῶν Βιοχημανικῶν Ἐξόδων
 καθ' ἣν τό περιεχόμενον αὐτῶν συνίσταται ἐκ παντός κόστους
 πλὴν τῶν πρώτων ὑλῶν καί τῆς ἀμέσου ἐργασίας, στοιχεῖα ἄ-
 τινά ἐξ ὀρισμοῦ λαμβάνονται ὡς ἀναλογικά.

Παραθέτομεν κατωτέρω πίνακα ὀλικοῦ καί κατά μονάδα
 κόστους προϊόντος συνισταμένου ἐκ τριῶν διαμέσων προϊόν-
 των παραγομένων ἀντιστοίχως ὑπό τῶν I, II, III λειτουργι-
 κῶν μονάδων παραγωγῆς, ὑποτιθεμένου ὅτι τό τελικόν προϊόν
 ἀποτελεῖται καί δή ἐκ δύο μερῶν τοῦ προϊόντος τῆς λειτουρ-
 γικῆς μονάδος I, τριῶν μερῶν ἐκ τοῦ προϊόντος τῆς II καί
 5 μερῶν ἐκ τοῦ προϊόντος τῆς III.

Ἐκ τοῦ παρατιθεμένου πίνακος 5, εἰς τήν ἐπομένη σελί-

Κ Ο Σ Τ Ο Σ →	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ I				ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ II			
	Παραγωγή μονάδων α				Παραγωγή μονάδων β			
Πρωτογενής Συντελεστής	0	200	400	600	0	300	600	900
Πρώται ΰλαι		1000	2000	2950		1800	3600	5400
" Αμεσος 'Εργασία		2000	4000	6850		1500	3000	4300
" Εμμεσος 'Εργασία	800	2400	2700	3600	700	1900	2300	2500
'Υλικά διάφορα	200	500	600	700	300	1000	1200	1500
'Αποσβέσεις	1500	1500	1500	1500	2500	2500	2500	2500
'Ολικόν Κόστος	2500	7400	10800	15600	3500	8700	12600	16200
<u>Κόστος μονάδος προϊόντος.</u>		37	27	26		29	21	18
'Ανάλυσις <u>Κόστους μονά- δος.</u>								
Πρώται ΰλαι		5	5	4,91		6	6	8
" Αμεσος 'Εργασία		10	10	11,42		5	5	4,78
" Εμμεσος 'Εργασία		12	6,75	6,00		6,33	3,83	2,78
'Υλικά διάφορα		2,50	1,50	1,17		3,33	2	1,67
'Αποσβέσεις		7,50	3,75	2,50		8,34	4,17	2,77
Κόστος μονάδος προϊόντος		37,00	27,00	26,00		29,00	21,00	18,00

Π λ ν α ξ δ π'

Συνθέσεως ολικού κόστους καλ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ III				ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΤΙΟΝΤΟΣ			
Παραγωγή μονάδων γ				Παραγωγή μονάδων			
0	500	1000	1500	0	100	200	300
	5000	10000	14000		7800	15600	22350
	1000	2000	4000		4500	9000	14850
900	2000	2500	3250	2400	6300	7500	9350
600	1500	2000	2250	1100	3000	3800	4450
300	3500	3500	3500	7500	7500	7500	7500
5000	13000	20000	27000	11000	29100	43400	58500
	26	20	18		291	217	195
	10	10	9.33		78	78	74.50
	2	2	2.67		45	45	49.50
	4	2.50	2.17		63	37.50	31.17
	3	2	1.50		30	19	14.83
	7	3.50	2.33		75	37.50	25.-
	26	20.00	18.00		291	217	195.00

ἀριθ. 5

Αναλύσεως κατά μονάδα

εα, προκύπτει ὅπως ἐνδεικτικῶς ἡ διακυμάνσις τοῦ μεγέθους καθ' ὃ ἕκαστον στοιχεῖον συμβάλλει εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ κατὰ λειτουργίαν καὶ τελικῶν προϊόν κόστους. Οὕτω:

- Αἱ πρῶται ὕλαι εἰς τὴν λειτουργικὴν μονάδα I συνιστοῦν σχεδὸν ἀναλογικὸν κόστος εἰς τὴν II ἀναλογικὸν καὶ εἰς τὴν III φθῖνον.

- Ἡ ἄμεσος ἐργασία εἰς τὴν λειτουργικὴν μονάδα I καὶ III συνιστᾷ κόστος αὔξον ἐνῶ εἰς τὴν II φθῖνον.

- Ἡ ἔμμεσος ἐργασία εἰς ἀπάσας τὰς λειτουργικὰς μονάδας ἐμφανίζεται ὡς φθῖνον κόστος καὶ αἱ

- Ἀποσβέσεις εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις ὡς σταθερὸν κόστος.

Ἐκ τοῦ ἰδίου ὡς ἄνω πίνακος διαφαίνεται, ἡ κατὰ βῆμα ἀπασχολήσεως ἐπιβάρυνσις τοῦ προϊόντος ἐκ σταθεροῦ καὶ μεταβλητοῦ κόστους ἐξ' οὗ προκύπτει ἀφ' ἑνὸς μὲν τὸ γραμμικῶς φθῖνον κόστος κατὰ μονάδα συνεπερὶ τοῦ σταθεροῦ καὶ τὸ σχεδὸν σταθερὸν ἐκ τοῦ μεταβλητοῦ ⁽¹⁾ κατὰ τὴν κάτωθι ἀνάλυσιν.

Κόστος προϊόντος	<u>Α. Μ. I</u>			<u>Α. Μ. II</u>		
	Παραγωγή μ.	<u>200</u>	<u>- 400</u>	<u>- 600</u>	<u>300</u>	<u>- 600</u>
Σταθερὸν	12.50	6.25	4.17	11.67	5.83	3.89
Μεταβλητὸν	<u>24.50</u>	<u>20.75</u>	<u>21.83</u>	<u>17.33</u>	<u>15.17</u>	<u>14.11</u>
	37.00	27.00	26.00	29.00	21.00	18.00

Κόστος προϊόντος	<u>Α. Μ. III</u>			<u>ΤΕΛΙΚΟΝ</u>		
	Παράγωγή μ.	<u>500</u>	<u>- 1.000</u>	<u>- 1.500</u>	<u>100</u>	<u>- 200</u>
Σταθερὸν	10.00	5.00	3.33	110.00	55.00	36.67
Μεταβλητὸν	<u>16.00</u>	<u>15.00</u>	<u>14.67</u>	<u>181.00</u>	<u>162.00</u>	<u>158.33</u>
	26.00	20.00	18.00	291.00	217.00	195.00

Τέλος, ἐκ τοῦ ἰδίου πίνακος ἐξάγεται ὅτι τὸ ἡμιμεταβλητὸν κόστος κατὰ μονάδα εἰς ἀπάσας τὰς περιπτώσεις προκύπτει ὡς καὶ τὸ σταθερὸν, ὡς πηλίκιον ὀλικοῦ κόστους διὰ τῆς παραγωγῆς καὶ γενικῶς διὰ τῶν μονάδων ἀπασχολήσεως.

(1) Πράγματι τὸ μισὸν μεταβλητὸν εἶναι ἴσον πρὸς δρχ. 167,11 διότι $(181+162+158,33):3=167,11$ αἱ δὲ ἑκατοστιαῖαι ἀποστάσεις ἀπ' αὐτοῦ κατὰ περιπτώσιν ἀπασχολήσεως εἶναι +8,50%, -3% καὶ -5,50%.

2. Ἡ Διάσπασις τοῦ Ἡμιμεταβλητοῦ

Ἀρχεῖθεν πρέπει νά τονισθῆ ὅτι ἡ διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς σταθερόν καί μεταβλητόν καί ἡ ἀναλογικοποίησις τοῦ τελευταίου τυγχάνει ὄλως ἰδιαίτερας σημασίας διότι καθιστᾶ δυνατόν εὐχερῶς τόν ὑπολογισμόν τοῦ κόστους εἰς οἰονδήποτε βαθμόν ἀπασχολήσεως.

Πράγματι ἐφ' ὅσον ἔχομεν προσδιωρισμένον τό κατά μονάδα ἀναλογικόν κόστος καί τό συνολικόν σταθερόν, ὁ ὑπολογισμός τοῦ κατά μονάδα προϊόντος κόστους εἰς οἰονδήποτε βαθμόν ἀπασχολήσεως λαμβάνει τόν τύπον:

Ἀναλογικόν κατά μονάδα κόστος + (Σταθερόν: "Ὀγκος παραγωγῆς).

Ὁ τύπος οὗτος ἀντικαθιστᾶ τήν ἐπίπονον καί μεγαλειότερους κινδύνους σφαλμάτων ἐγκυμονοῦσαν παλαιότεραν μέθοδον τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ ἀντιστοίχου πρὸς τόν ἐπιζητούμενον βαθμόν ὀλικοῦ κόστους, τοῦθ' ὅπερ κατά περίπτωσιν διερευνᾶτο ἐν τοῦ ἀρχικοῦ κόστους ἢ διὰ καταρτίσεως προϋπολογισμῶν, ἐφ' ὅσον δέν διετίθεντο ἀπαλογιστικά δεδομένα.

Πρέπει ταυτοχρόνως ἐπίσης νά υπογραμμισθῆ ὅτι ἡ διάσπασις καθ' οἰονδήποτε τῶν κατωτέρω μεθόδων καί ἂν λάβῃ χώραν δέν εἶναι κατά θεωρητικὴν ἀνάλυσιν ἀκριβῆς λόγῳ τῆς παλινδρόμῆσεως τοῦ μεταβλητοῦ κόστους ἀλλ' ἀρκετῆ λόγῳ τῶν μικρῶν σχετικῶς σφαλμάτων τὰ ὁποῖα περικλείει νά δώσῃ ἱκανοποιητικὰς λύσεις εἰς τὰ ἀναφυόμενα προβλήματα.

Ἡ διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους λαμβάνει χύκωσι γενικὴν μεθοδολογίαν διὰ νά ἐξασφαλισθοῦν ὀρθὰ ἀποτελέσματα. Ἡ μεθοδολογία αὕτη δύναται νά ἐφαρμοσθῆ

μερικώς ἐφ' ὅσον κρίνεται ὅτι εἶναι ἐπαριῆς ἐν σχέσει πρὸς τὰ ὑπ' ὄψιν δεδομένα.

I. Νὰ ἐπισημανεῖ τὸ ἡμιμεταβλητὸν κόστος
κατὰ λογ/σμὸν.

Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς διερευνήσεως ὄλων τῶν λογ/σμῶν κόστους, πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων κ.λ.π. καθ' ἣν ἀποχωρίζονται οἱ λ/σμοὶ τοῦ σταθεροῦ καὶ τοῦ ἀναλογικοῦ κόστους. Τοῦτο δέ εἶναι εὐχερές διότι οἱ μὲν λ/σμοὶ τοῦ σταθεροῦ κόστους παρουσιάζουν τὸ αὐτὸ ὕψος εἰς ὄλους τοὺς βαθμούς ἀπασχολήσεως, οἱ δὲ τοῦ ἀναλογικοῦ ἀνάλογον πρὸς τὸ ὕψος τῆς ἀπασχολήσεως.

Ἡ ἐν λόγῳ ἐκκαθάρισις εἶναι τελεσφόρος ὅταν τηροῦνται λεπτομερεῖς λ/σμοὶ κατ' εἶδος κόστους π.χ. "Ἀμοιβαί Προσωπικοῦ ἑσωτερικῶν μεταφορῶν" καὶ ὄχι "Ἐσωτερικαὶ μεταφοραὶ" αἵτινες περιλαμβάνουν πλὴν τῶν ἀμοιβῶν καὶ πλῆθος ἄλλων στοιχείων ὡς καύσιμα, ἠλεκτρ. ρεῦμα συντηρήσεις καὶ ἀποσβέσεις τοῦ ἀντιστοίχου ἐξοπλισμοῦ κ.λ.π.

2. Νὰ ληφθοῦν στοιχεῖα ἀπασχολήσεως καὶ τοῦ ὕ-
ψους τοῦ κόστους ἐκ τοῦ παρελθόντος

Ἐκ τῶν ἐπισημανθέντων λ/σμῶν ἡμιμεταβλητοῦ κόστους λαμβάνεται τὸ ὕψος τοῦ ἐν αὐτοῖς κόστους, τὸ ὁποῖον σημειοῦται ἀντιστοίχως πρὸς τὴν πραγματοποιηθεῖσαν ἀπασχόλησιν ἣτις ἐκφράζεται ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως εἰς μονάδας προόδων, πρώτων ὑλῶν ἥρας ἐργασίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ, ἥρας ἀμέσου ἐργασίας κ.λ.π. Ὁ καταρτιζόμενος πίναξ ἔχει τὴν ἐξῆς μορφήν π.χ. διὰ τὴν ἔμμεσον ἐργασίαν.

		<u>Κόστος</u>	<u>Παραγωγή</u>
Ίανουάριος	1962	100.000	1.000
Φεβρουάριος	1962	95.000	980
Μάρτιος	1962	110.000	1.300

Συνήθως τό διερευνόμενον χρονικόν διάστημα περιλαμβάνει διετίαν ἐφ' ὅσον αἱ συνθῆκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως παραμένουν αἱ αὐταί ἢ μικρότερον χρονικόν διάστημα ἐφ' ὅσον μετεβλήθησαν καί παραμένουν αἱ αὐταί ἐντός τοῦ χρονικοῦ τούτου διαστήματος.

Ἐάν αἱ συνθῆκαι τῆς Ἐκμεταλλεύσεως μετεβλήθησαν πρῶσφάτως ἐλλείψη πείρας δέν σημειοῦνται τά δεδομένα πρός συσχετισμόν.

Ἐάν ἐξ ἄλλου αἱ συνθῆκαι παραμένουν παγίως σχεδόν αἱ αὐταί δύνανται νά ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν τά στοιχεῖα πενταετίας κατά πλήρες ἔτος λαμβανόμενα.

Ἰδιαιτέρα κατά τήν σημείωσιν τοῦ ὕψους τοῦ κόστους δέον νά καταβάλλεται προσοχή ὥστε νά μή περιλαμβάνονται εἰς τινά π.χ. μήνα ποσά ἀφορῶντα παραγωγῆν. ἄλλου μηνός, διότι ἄλλως ὁ συσχετισμός ὅστις θά λάβη χώραν θά στήριχθῆ ἐπί ἐσφαλμένων δεδομένων καί κατ' ἀκολουθίαν θά δώσῃ ἐσφαλμένα ἐξαγόμενα.

Γενικῶς ἡ ἔννοια εἶναι ὅτι ἡ καταρτισσομένη κατάρτασις δέον νά περιλαμβάνῃ τό πραγματικόν κόστος τοῦ μηνός καί φυσικῆ τῆ λόγῃ τήν ἀντίστοιχον πραγματικῆν παραγωγῆν, ἀμφοτέρω δέ, τά στοιχεῖα, ὑπό ταυτότητα συνθηκῶν ἐκμεταλλεύσεως.

Ἐάν κατά τό χρονικόν διάστημα κατά τό ὁποῖον τά στοιχεῖα μελετῶνται ἐνεφιλοχώρησεν τιμαριθμική τις μεταβολή τότε ἐνδείκνυται ἡ σχετική προσαρμογή. Οὕτω ἔάν

π.χ. σημειούται τό κόστος τῆς ἐμμέσου ἐργασίας κατά μῆνα διά τό ἀπό 1/1 μέχρι 31/12 χρονικόν διάστημα καί τό ἡμερομίσθιον ἀπό π.χ. 1/6 ἠύξθη κατά 10% τότε ἄπασαι αἱ ἀπό 1/1-31/5 κατά μῆνα ἀμοιβαί προσωπικοῦ διά τήν παρεχομένην ἐμμεσον ἐργασίαν, θά πρέπη νά προσαυξηθοῦν ἐπίσης κατά 10%.

3. Νά ἐνεργηθῆ ὁ συσχετισμός τοῦ ὕψους τοῦ ἡμι-μεταβλητοῦ κόστους πρὸς τήν ἀπασχόλησιν.

Ὁ τοιοῦτος συσχετισμός δύναται νά λάβη χώραν διά μαθηματικῶν ἢ γραφικῶν μεθόδων.

Μαθηματικῶς ὁ συσχετισμός λαμβάνει χώραν διά τῆς ἐπιλυσεως τοῦ συστήματος.

$$\Sigma\psi = Na + \beta\Sigma\chi$$

$$\Sigma\chi\psi = a\Sigma\chi + \beta\Sigma\chi^2$$

προσδιοριζομένων τῶν τιμῶν a καί β .

Τά ἐν τῷ συστήματι σύμβολα σημαίνουν : Σ = ἄθροισμα
 N = τό πλήθος τῶν περιόδων Ψ = τό κόστος a = τό σταθερόν κόστος β = τό μεταβλητόν κατά μονάδα ἀπασχολήσεως χ = ἡ ἀπασχόλησις.

Παράδειγμα.

X	Ψ	$X\Psi$	X^2
Εἰς μον. Προϊόντων	Εἰς χιλιάδας δραχμᾶς	Εἰς χιλιάδας	
1.000	900	900.000	1.000.000
1.050	910	955.500	1.102.500
1.200	1.000	1.200.000	1.440.000
1.320	1.130	1.491.600	1.742.400
1.430	1.260	1.801.800	2.044.900
$\Sigma\chi$ 6.000	$\Sigma\psi$ 5.200	$\Sigma\chi\psi$ 6.348.900	$\Sigma\chi^2$ 7.329.800

Ἐκ τῶν στοιχείων τοῦ πίνακος θὰ ἔχωμεν.

$$5.200 = 5\alpha + 6.000 \beta$$

$$6.348.900 = 6.000 \alpha + 7.329.800 \beta$$

Πολλαπλασιάζοντες τὴν πρώτην ἐπὶ 1.200 λαμβάνομεν

$$6.240.000 = 6.000 \alpha + 7.200.000 \beta$$

ἄφαιροῦντες τὴν τελευταίαν ἐκ τῆς δευτέρας καὶ ἐπιλύοντες αὐτὴν εὐρίσκομεν.

$$\beta = 839$$

ἀντικαθιστοῦντες δὲ εἰς τὴν πρώτην ἐξίσωσιν λαμβάνομεν

$$\alpha = 33.200.$$

Πλὴν τῆς ὡς ἄνω μεθοδικῆς ἐπιστημονικῆς συσχετίσεως χρησιμοποιεῖται καὶ ἡ σύγκρισις. Κατ' αὐτὴν λαμβάνονται δύο ἀκραῖα σημεῖα ἀπασχολήσεως ἡ μεγίστη δηλαδή καὶ ἡ ἐλαχίστη τῆς λαμβανομένης ὑπ' ὄψιν περιόδου καὶ συσχετίζεται τὸ κόστος ὡς ἑξῆς:

Ἀπασχόλησις μ.	1.430	Κόστος Δρχ.	1.260.000
"	<u>μ. 1.000</u>	" "	<u>900.000</u>
Διαφορά	μ. 430	" "	360.000

$$360.000 : 430 = 837 \text{ κατά μονάδα (Μεταβλητόν) καὶ}$$

$$1.260.000 - 1.430 \times 837 = 63.090 \text{ (Σταθερόν).}$$

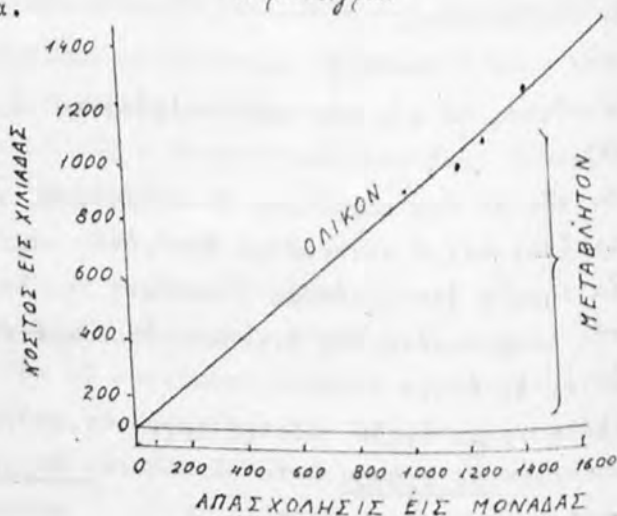
Ἡ κατὰ τὸν τρόπον τοῦτον συσχέτισις ὡς μὴ λαμβάνουσα ὑπ' ὄψιν τὴν εἰς ὅλους τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως τῆς μελετουμένης περιόδου παλινδρόμησιν ἄγει κατὰ κανόνα εἰς μὴ ἐκानοποιητικὰ ἀποτελέσματα.

Κατὰ τὴν γραφικὴν μέθοδον χρησιμοποιοῦμεν τοὺς ἄξονας τῶν συντεταγμένων λαμβάνοντες τὸν Χ διὰ τὴν ἀπασχόλησιν καὶ τὸν Ψ διὰ τὸ κόστος. Σημειοῦμεν ἐν τῇ χάρτῃ τὸ ἀντίστοιχον μὲ τὴν ἀπασχόλησιν κόστος βάσει τῶν δεδομένων καὶ ἐν συνεχείᾳ σύρῃμεν εὐθεῖαν διερχομένην διὰ τῶν ση-

μείων ἐπεκτείνοντες αὐτὴν μέχρις ὅτου ἔγγιση τὸν ἄξονα τοῦ Ψ. Εἰς τὸ σημεῖον τῆς τομῆς ἀντιστοιχεῖ τὸ σταθερὸν κόστος, τὸ ὁποῖον ἀφαιρούμενον ἐκ τοῦ ὀλικοῦ οἰουδήποτε βαθμοῦ μᾶς φίδει τὸ ἀντίστοιχον συνολικὸν μεταβλητόν, τοῦτο δὲ διαιρούμενον διὰ τῶν μονάδων ἀπασχολήσεως δίδει τὸ κατὰ μονάδα μεταβλητόν.

Παράδειγμα.

Παράδειγμα



Λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι τὸ κόστος τοῦ προϊόντος ἐν ὄλῳ εἶναι ἡμιμεταβλητόν ἢ αὐτὴ ὡς ἄνω διαδικασία τηρεῖται, διὰ τὴν διάσπασιν αὐτοῦ εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητόν μέρος.

Ἐάν ἡ ἐπιχείρησις παράγει περισσότερα τοῦ ἑνός προϊόντος τὸ ὀρθότερον εἶναι νὰ διασπᾶται τὸ κόστος κατὰ προϊόν ἢ ἔλλειψι κοινῆς μονάδος μετρήσεως τῆς ἀπασχολήσεως ἢ τίς ὅμως ἐάν ὑφίσταται ὡς π.χ. αἱ ὥραι τῆς ἀμέσου ἐργασίας κ. λ.π. συντελεῖ εἰς τὴν ἐνοποίησην τῆς ἀπασχολήσεως καὶ μεταβάλλει τὸ πρόβλημα καθιστόν τοῦτο ὅμοιον μέ τὸ τῆς παραγωγῆς ἑνός προϊόντος.

4. Νά ενεργηθῆ προϋπολογιστική ἀνάλυσις διὰ τό-
στος ἐφ' οὗ δέν ὑφίσταται πείρα.

Ἐφ' ὅσον μετεβλήθη ὁ ἐξοπλισμός, αἱ μέθοδοι παραγωγῆς καί γενικῶς αἱ συνθῆκαι ἐκμεταλλεύσεως, ὁ ὑπολογισμός τοῦ σταθεροῦ καί τοῦ μεταβλητοῦ μέρους λαμβάνει χώραν παρά τῆς τεχνικῆς Διευθύνσεως τῆς ἐκμεταλλεύσεως καί ἔχει τήν κάτωθι μορφήν π.χ. διὰ τὰς βοηθητικὰς ὑλὰς τοῦ τμήματος καί διὰ παραγωγήν 1.000 μ. προϊόντων.

1) Ὀρυκτέλαιον	30 χλγ καθ' ἕραν ἐργασίας τοῦ ἐξοπλ.	X24X10X26 =	187200
2) Πάντια	1 ζεῦγος κατὰ ἐργαζόμενον καί μῆνα	X50X80 =	4000
3) Γυαλιά	1 ζεῦγος κατὰ ἐργαζόμενον καί μῆνα	X50X40 =	2000
4) Ποδιές	1 κατὰ ἐργαζόμενον καί δίμηνον	X50X200:2 =	5000
5) Σάρρωθρα	5 κατὰ μῆνα	X 20 =	100
6) Ἀπορρυπαντικά	100 χλγ κατὰ μῆνα	X 19 =	1900

ἦτοι:

Σταθερά κατὰ μῆνα (5) + (6) Δρχ. 2.000

Μεταβλητά κατὰ μονάδα προϊόντος (1) + (2) + (3) + (4) = 198.200 : 1000 = 198,20.

Καθ' ὅσον αἱ ἀνωτέρω περιγραφόμεναι ἐνέργειαι διεξαχθοῦν ἐπιμελέστερον κατὰ τοσοῦτον ἢ διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους θά εἶναι ἀκριβεστέρα.

Ἡ Ἕννοια τοῦ σταθεροῦ, τοῦ μεταβλητοῦ καί τοῦ διαφορικοῦ κόστους.

I. Ἕννοια τοῦ Σταθεροῦ.

Τό χαρακτηριστικόν στοιχεῖον τοῦ σταθεροῦ κόστους,

τό νά μή μεταβάλῃ δηλαδή ὕψος κατὰ τὰς ἀξιομειώσεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, εἶναι ἀποτέλεσμα τῶν ὀργανικῶν προϋποθέσεων καί συνθηκῶν ὑφ' ἃς διεξάγεται ἡ δράσις τῆς βιομηχανικῆς Ἐκμεταλλεύσεως.

Οὕτω ἡ β.έ. δεόν πάντοτε νά εἶναι ἕτοιμος πρὸς δρᾶσιν καί δὴ ἐντός τοῦ π λ α ι σ ί ο υ τῆς ἰσχυοῦσης ἐκάστοτε προοπτικῆς. Ἡ ἐτοιμότης αὕτη πρὸς δρᾶσιν προϋποθέτει τὴν ἐξασφάλισιν ὄλων τῶν μέσων τῆς βασικῆς ὀργανώσεως καί κυρίως τῶν ἐγκαταστάσεων καί τῶν τεχνικῶν καί διοικητικῶν στελεχῶν, ὥστε νά εἶναι ἐφικτὴ ἡ διεξαγωγή τῆς ἐργασίας διὰ τῆς διαμορφώσεως δραστηριότητος ἀναλόγου πρὸς τὸ μέγεθος τῆς ἐκάστοτε ἀντιμετωπιζομένης ἀπασχολήσεως ἐντός τοῦ ἰσχύοντος πλαισίου.

Ἡ διαφορὰ μεταξὺ τῆς βασικῆς ὀργανώσεως τῆς ἐξασφαλιζούσης ἐτοιμότητα πρὸς δρᾶσιν καί τῆς καθ' αὐτό δράσεως εἶναι ὅτι τὸ μὲν κόστος τῆς πρώτης εἶναι πάντοτε τὸ αὐτὸ ἢ περὶ τοῦ αὐτοῦ διότι ἡ ἐτοιμότης πρὸς δρᾶσιν δέν δ ι α ι ρ ε ῖ τ α ι ἐνῶ ἡ δράσις ὁ ὄγκος δηλαδή τῆς παραγωγῆς καί πωλήσεων, εἶναι ποσότης ποικίλουσα ἐκ τοῦ ἐπιζητουμένου ὕψους καί κατ' ἀκολουθίαν ἐπάγεται κόστος ἀ ν ἄ λ ο γ ο ν.

Τὰ ἀνωτέρω σημαίνουν ὅτι καί ὅταν ἀκόμη ἡ ἀπασχόλησις προσωρινῶς ἀντιστοιχῇ πρὸς τὸ μηδέν, τὸ κόστος τῆς βασικῆς ὀργανώσεως διὰ ν' ἀντιμετώπιση μίαν ἀναμενομένην δρᾶσιν, ὑφίσταται ἐξ ὀλοκλήρου ἐνῶ μή ὑφισταμένης δρᾶσεως δέν ὑφίσταται καί ἀντίστοιχον κόστος.

Ἐπὶ τοῦ σταθεροῦ κόστους δεόν ν' ἀποσαφηνισθῇ περαιτέρω ὅτι, ἐφ' ὅσον ὡς ἀνωτέρω ἐλέγχθη τοῦτο ἐξασφαλίζῃ τὰς βασικὰς προϋποθέσεις ὀργανώσεως τῆς ἀναμενομένης δρᾶσεως, μεταβάλλεται διαμορφούμενον εἰς νέον ὕψος ἐφ' ὅσον δημιουργη-

θῆ προοπτική νέου ὄγκου δράσεως, ἡ δὲ μεταβολὴ πραγματοποιεῖται ἐφ' ἅπαξ καὶ εἶναι ἀδιαίρετος.

Πρὸς κατανόησιν τῆς μεταβολῆς ταύτης τοῦ σταθεροῦ κόστους ἔστω τὸ ἑξῆς παράδειγμα:

"Ἐστω β.έ. διαθέτουσα 3 παραγωγικά τμήματα ἐξ ἧν κατὰ τὸ τρέχον ἔτος ἐργάζονται μόνον τὰ δύο καὶ δὴ ὑπὸ βαθμὸν ἀπασχολήσεως ἀντιστοιχοῦντα εἰς 50% δι' ἕναστον κατὰ τὴν ἑξῆς ἔννοϊαν: Κατ' ἴσας περιόδους τὸ ἓν ἐργάζεται διὰ δύο ὁμάδων ἐργασίας καὶ τὸ ἕτερον διὰ μιᾶς καὶ ἀντιστρόφως.

Ἐάν ἐν τῷ μέλλοντι ἀντιμετωπισθῇ ἡ λειτουργία καὶ τῶν δύο τμημάτων κατὰ 67% (ἐργασία δύο ὁμάδων ἐργασίας μονίμως) καὶ περαιτέρω ἡ λειτουργία τοῦ τρίτου, ἀργούντος πρὸς τὸ παρόν, θά προκύψῃ θέμα προσθέτου βασικῆς ὀργανώσεως καὶ εἰς τὸν τομέα τῆς παραγωγῆς καὶ εἰς τὸν τομέα τῆς διαθέσεως. Ἡ ὀργάνωσις αὕτη θά συνίσταται τουλάχιστον εἰς τὴν ἐξασφάλισιν προσθέτων στελεχῶν ἤτοι τεχνικῶν - ἐμποτῶν - διοικητικῶν ὑπαλλήλων - πωλητῶν, προσθέτων τιμῶν ἐξόδων ὡς ἀσφαλιστρῶν καὶ πιθανόν προσθέτων μέσων ἤτοι Ἀποθηκῶν - αὐτοκινήτων, ὥστε συγκριτικῶς τὸ σταθερὸν κόστος ὑπὸ τὰς δύο ταύτας προϋποθέσεις τῆς ἀπασχολήσεως νά δύναται ἐνδεικτικῶς νά ἐμφανισθῇ ὡς ἑξῆς:

	<u>Πρώτη</u>	<u>Δεύτερα</u>
'Αποσβέσεις	1.000.000	1.200.000
'Ασφάλιστρα	200.000	300.000
"Ἐμμεσος Ἔργασία	1.700.000	2.300.000
Διοίησις	500.000	550.000
'Εποπτεία Π/γῆς	600.000	800.000
Διοικητικοὶ ὑπάλ. Π/γῆς	250.000	300.000
Τεχνικοὶ Συντηρήσεων	150.000	250.000
Πωληταί	300.000	400.000
'Υλικά καὶ Ἐργαλεῖα	100.000	200.000
Σύνολον	<u>5.900.000</u>	<u>6.900.000</u>

μέσου προϊόντος τμήματος πρὸς περαιτέρω κατεργασίαν ἢ συμπλήρωσιν εἶναι διὰ τὸ δεύτερον τοῦτο τμήμα μεταβλητόν, διότι ὁλόκληρον τὸ κόστος τοῦ διαμέσου προϊόντος διὰ τὸ δεύτερον τμήμα εἶναι μεταβλητόν.

5. Τὸ ἀναλογικόν καὶ γενικῶς τὸ μεταβλητόν κόστος ὡς συναρτώμενον μετὰ τὸν ὄγκον τῆς ἀπασχολήσεως προϋποθέτει ὑπαρξιν μονάδος μετρήσεως τῆς ἀπασχολήσεως ἣτις ὑφίσταται σαφῆς μόνον ἐφ' ὅσον ἀναφερόμεθα εἰς ἔργον λειτουργικῆς μονάδος (τμήματος Α, Β βοηθητικῆς ὑπηρεσίας α, β κ.λ.π.).

Τὸ ἀναλογικόν κόστος ὁλοκλήρου τῆς ἐκμεταλλεύσεως προσδιορίζεται ἐν συσχετισμῷ πρὸς:

α) Τὴν σύνθεσιν τῆς παραγωγῆς π.χ. Παραγωγή προϊόντος Α μ. 100.000 πρὸς 50 καὶ Β μ. 80.000 πρὸς 100 δίδει ὁλικόν ἀναλογικόν 13 ἐκ. ἐνῶ 80.000 Α καὶ 100.000 Β δίδει ὁλικόν ἀναλογικόν 14 ἐκ.

β) Τὸν ὄγκον καὶ τὴν σύνθεσιν τῶν πωλήσεων λόγῳ διαφορισμοῦ κατὰ προϊόν τοῦ ποσοῦ τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων πωλήσεων.

3. Ἡ ἔννοιά τοῦ Διαφορικοῦ⁽¹⁾

Ἡ ἐν ἀρχῇ τῆς παραγράφου παρατεθεῖσα ἔννοια τοῦ ὀριακοῦ κόστους ὡς τοῦ ἀναγκαίου κόστους παραγωγῆς μιᾶς προσθέτου μονάδος δὲν συμπέπει ἐπολύτως πρὸς τὴν ἔννοιαν τοῦ διαφορικοῦ ἣτις περιλαμβάνει "τὴν μεταβολὴν τοῦ ὀλικοῦ κόστους ἢ μεμονωμένου στοιχείου τὴν προκύπτουσαν ἐκ διακυμάνσεων τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἢ ἀλλαγῶν εἰς τὴν φύσιν τῆς δραστηριότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως". Αἱ μεταξὺ τῶν δύο ἐννοιῶν διαφοραὶ εἶναι αἰ ἐξῆς:

I. Τὸ ὀριακόν προϋποθέτει ἀμετάβλητον ἔκτασιν τοῦ

(1) R. DICKEY "Ενθ. ἄν. 18,33

ἔξοπλισμοῦ καὶ τῶν μέσων τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἔνῳ ἢ προϋπόθεσις αὕτη δὲν ὑφίσταται ἐπὶ τοῦ διαφορικοῦ, καὶ συνεπῶς αἱ δύο ἔννοιαι συμπίπτουν ὅταν πρόκειται περὶ κόστου προσθέτου παραγωγῆς διὰ τοῦ αὐτοῦ ἔξοπλισμοῦ καὶ τῶν ἰδίων μέσων.

2. Τὸ ὀριακὸν περιλαμβάνει τὸ κόστος τοῦ προσθέτου κλιμακίου τῆς παραγωγῆς ἐνῳ τὸ διαφορικὸν ἀναφέρεται εἰς τὸ κόστος, τὸ ὁποῖον δημιουργεῖται κυρίως:

α) Ἐκ τῶν διακυμάνσεων τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς.

β) Ἐκ μεταβολῶν εἰς τὴν σύνθεσιν τῆς παραγωγῆς.

γ) Ἐκ τῆς παραγωγῆς νέου εἴδους.

δ) Ἐκ τροποποιήσεων ἐπὶ τῆς ἐκτάσεως τῆς βιομηχανοποιήσεως

ε) Ἐκ μεταβολῶν εἰς τὴν προέλευσιν τῶν μερῶν τοῦ προϊόντος συνεπεὶα τυχόν καταργήσεως τῆς κατασκευῆς ὀρισμένου μέρους ἐν τῇ ἰδίᾳ ἔκμεταλλεύσει καὶ τῆς προμηθείας αὐτοῦ ἐκ τῆς ἀγορᾶς.

στ) Ἐκ μεταβολῶν εἰς τὸ σύστημα διαθέσεως, τὰς περιοχὰς πωλήσεων καὶ τὰς ὁδοὺς διοχετεύσεως τῶν προϊόντων.

ζ) Ἐκ τῆς ἀντιμετωπίσεως τῆς διακοπῆς τῶν ἐπὶ ζημίᾳ διεξαγομένων ἐργασιῶν.

Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ διαφορικοῦ κόστους συνδέεται μὲ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων διὰ τὴν λύσιν τῶν ὁποίων ὑφίστανται διαζευκτικαὶ ὁδοὶ ἐνεργείας ὡς τὰ προηγουμένως ὑπὸ στοιχεῖα α - ζ παρατιθέμενα.

Τὸ διαφορικὸν κόστος ἔχει πέντε κύρια χαρακτηριστικὰ

1. Περιορίζεται εἰς τὰ στοιχεῖα ἐνεῖνα τοῦ κόστους τὰ ὁποῖα μεταβάλλονται συνεπεὶα ἐκλογῆς μιᾶς διαζευκτικῆς ὁδοῦ ἐνεργείας.

2. Ἀποδίδει μόνον τὰς πραγματικὰς διαφορὰς εἰς τὸ κόστος, συνεπῶς δὲν ἐπηρεάζεται ὑπὸ λογιστικῶν καταμερι-

σμών ἢ λογιστικῶν ἀξιῶν μὴ ἀνταποκρινομένων εἰς τὴν πραγμα-
 τικότητα. Π.χ. ἡ ἀπόσβεσις ἐξοπλισμοῦ ἀχρήστου ἀλλὰ μῆπως
 λογιστικῶς ἀπεσβεσμένου ἢ βαρύνουσα τ' ἀποτελέσματα τῆς πε-
 ριόδου λογιστικῶς, δέν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὡς μὴ ἀφορῶσα πρα-
 γματικόν κόστος. Οἱ μερισμοὶ ἐπίσης δέν λαμβάνονται ὑπ'
 ὄψιν διότι δέν δημιουργοῦν κόστος ἀλλὰ διὰ αὐτῶν κατανέμε-
 ται ὑφιστάμενον κόστος.

3. Σχετίζεται μὲ τὸ μέλλον καὶ οὐχί μὲ τὸ παρελθόν,
 διότι ἡ λήψις τῶν ἐπ' αὐτοῦ στηριζομένων ἐπιχειρηματικῶν ἀ-
 ποφάσεων ἀφοροῦν τὸ μέλλον.

4. Ἡ σύνθεσις τοῦ διαφορικοῦ κόστους ποικίλει ἀνα-
 λόγως τῆς φύσεως τοῦ προβλήματος καὶ τῶν ὑπὸ ἐξέτασιν δια-
 ζευτικῶν ὁδῶν ἐνεργείας. Π.χ. τὸ σταθερόν κόστος δύναται
 νά παραπλανήσῃ εἰάν ἔχει ὑπολογισθῆ νά ἐξυπηρητήσῃ ἕναν
 σκοπὸν ἀλλὰ χρησιμοποιεῖται δι' ἕτερον⁽¹⁾. Ἐπίσης κατὰ τὴν
 μεταβολὴν τοῦ ὄγκου τῆς ἀπασχολήσεως μέγα μέρος τοῦ σταθε-
 ροῦ κόστους δύναται ν' ἀγνοηθῆ, τοῦτο ὅμως δέν θά συμβῆ
 εἰάν τὸ πρόβλημα εἶναι ἡ συνέχισις ἢ ἡ διακοπὴ τῶν ἐργασίῶν
 διότι εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν τὸ σταθερόν κόστος θά πε-
 ριωρισθῆ⁽²⁾. Τὸ κόστος τῆς ἐποπτείας δέν θά μεταβληθῆ εἰάν
 προστεθοῦν ὀλίγοι ἐργάται θ' αὐξήσῃ ὅμως εἰάν προστεθοῦν
 πολλοὶ κ.λ.π.

5. Τὸ διαφορικόν κόστος δέν εἶναι συγκρίσιμον ἀκρι-
 βῶς εἰς τὰς πλείστας περιπτώσεις μὲ τὰς λογιστικὰς διακρί-
 σεις τοῦ κόστους. Πράγματι τὸ διαφορικόν κόστος συνδέεται
 μὲ τὴν τυπικὴν κατάταξιν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους κατ' εἴ-
 δος, διότι τὰ λοιπὰ εἶδη κόστους ὡς τὸ λειτουργικόν καὶ τὸ
 κατὰ προϊόν σχηματίζονται λογιστικῶς διὰ ν' ἀποδώσουν ἀπο-

(1) VATTER (N.A.A. BULLETIN VOL 35)

(2) DICKEY 18, 34.

λύτους ἀριθμούς, ἐνῶ τὸ διαφορικὸν ἀφορᾷ πρόσθετον κόστος τὸ ὁποῖον θά συγκριθῆ πρὸς πρόσθετα ἔσοδα. Ἐν τούτοις ἐκ τῶν λογιστικῶν βιβλίων δύναται ν' ἀντληθοῦν πολῦτιμα στοιχεῖα ὡς π.χ. τί θά ἐπιβαρύνῃ τὴν παραγωγὴν προϊόντων τῶν τμημάτων τοῦ ἔργου τοῦ ἐργοστασίου ἢ ἓνα ἢ περισσότερα διακόφουν τὰς ἐργασίας των.

Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ διαφορικοῦ κόστους εἶναι ὡς ἐλέγ-
χθῆ προϋπολογιστικὸς καὶ λαμβάνει χώραν κατὰ διαζευκτικὴν ὁδὸν ἐνεργείας πρὸς τ' ἀποτελέσματα τῆς ὁποίας συγκρίνεται ὥστε νά προκύψουν στοιχεῖα ἐκλογῆς τῆς πλέον συμφερούσης.

Ἡ διαφορικὴ γενικῶς ἀνάλυσις πρὸς λήψιν τῶν ἀποφά-
σεων ἀκολουθεῖ τὴν ἐξῆς γενικὴν μέθοδον (1).

1. Ἐξατομικεύονται καὶ περιγράφονται αἱ διαζευκτικαὶ ὁδοὶ ἐνεργείας.

2. Προσδιορίζονται ποῖα στοιχεῖα κόστους καὶ ἐσόδων ἐπηρεάζονται ἐκ τῆς ἀποφάσεως.

3. Ἐκτιμᾶται τὸ ὕψος τῶν ἀνωτέρω, κόστους καὶ ἐσόδων ὑπὸ ἐκάστην διαζευκτικὴν ὁδὸν ἐνεργείας.

4. Συγκρίνονται τὰ κατὰ διαζευκτικὴν ὁδὸν ἐνεργείας ἀποτελέσματα.

5. Ἐπιλέγεται ἡ πλέον ἐπικερδῆς ὁδὸς ἐνεργείας.

6. Ἐγκαταλείπονται αἱ ὀλιγώτερον κερδοφόροι ὁδοὶ ἐνεργείας.

Ἡ ἐκτίμησις τοῦ διαφορικοῦ κόστους λαμβάνει χώραν κατὰ κανόνα δι' ὀλιγοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν μεταβολῶν τοῦ ὕψους τοῦ κατ' εἶδος κόστους.

Ἐάν π.χ. ζητεῖται νά ἐκτιμηθῆ τὸ διαφορικὸν κόστος

(1) R. DICKLEY "Ἐνθ. ἄν 18, 37. Περιπλοκιώτερα εἶναι ἡ διαφορικὴ ἀνάλυσις ὅταν ὑφίστανται κατὰ τὴν ἐξέτασιν τῶν διαζευκτικῶν ὁδῶν ἐνεργείας θέματα.

προσθέτου παραγωγής 2 500 μονάδων προϊόντος τινος Α του μό-
νου τῆς ἐκμεταλλεύσεως παραγομένου σήμερον εἰς ἐπίπεδον
10.000 μονάδων, ἢ ἐκτίμησις τοῦ διαφορικοῦ κόστους θά λάβῃ
χώραν δι' ὑπολογισμοῦ τοῦ προσθέτου κατὰ στοιχεῖον κόστους
κατ' εἶδος ὡς ἐξῆς ἀναλόγως τῆς ἰσχυροῦσης κατατάξεως

	" Ὑλαι	Δρχ. 300.000	
Πρῶται ὕλαι	Δρχ. 250.000	' Αμοιβαί Προσωπικοῦ	" 290.000
" Ἀμεσος ἐργασία	" 150.000	ἢ ' Αμοιβαί Ὑπηρεσι- ῶν Τρίτων.	" 60.000
Γενικά Βιομηχα- νικά ἔξοδα	" 375.000	' Αποσβέσεις Τόκοι	" 105.000 " 20.000
		' Ασφάλιστρα Φόροι	" ..
	<hr/>		<hr/>
Σύνολον	775.000	Σύνολον	775.000

Ἡ σύζευξις τοῦ διαφορικοῦ κόστους πρὸς τὸ τῆς προη-
γουμένης ἀπασχολήσεως καί τοῦ κατὰ περίπτωσιν μέσου ἔχει
τὴν ἐξῆς μορφήν.

Κόστος παραγωγῆς	μ. 10.000	Δρχ. 4.000.000	Μέσον Κόστος	μ. 400
" προσθέτων	μ. 2.500	" 775.000	" "	μ. 310
" Συνολικῶν	μ. 12.500	" 4.775.000	" "	μ. 382

Φυσικόν εἶναι ὅτι ἡ σύζευξις δύναται νά λάβῃ χώραν
διὰ στηλῶν εἰς ἄς ἀναλυτικῶς νά ἐγγράφεται τὸ ὑφιστάμενον
καί τὸ τοῦ προσθέτου κλιμακίου κατὰ στοιχεῖον κατ' εἶδος.

Μία γενικὴν εἰκόνα τοῦ τρόπου ἐκτιμήσεως τοῦ Διαφο-
ρικοῦ κόστους δίδει ὁ κάτωθι πίναξ.

Βαθμὸς ἀπασχολήσεως	0	60%	80%	100%	120%
Παραγωγὴ	μ. 0	6.000	8.000	10.000	12.000

Μεταβλητὸν Κόστος

Πρῶται Ὑλαι	6.000.000	7.900.000	9.800.000	11.900.000
Ἄμεσος Ἔργασια	<u>3.000.000</u>	<u>4.100.000</u>	<u>4.900.000</u>	<u>5.100.000</u>

Ἔξοδα Ἐκμεταλλεύσεως

Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα	10.000	120.000	150.000	190.000	250.000
Ὑδρευσις	1.000	9.000	11.000	14.000	17.000
Ὑλικὰ Συντηρήσεως	100.000	150.000	180.000	200.000	300.000
Καύσιμα		180.000	220.000	250.000	480.000

Ἐμμεσος Ἔργασια:

Τμημάτων	300.000	540.000	620.000	700.000	900.000
Ἐπίβλεψις Π/γῆς	200.000	260.000	260.000	350.000	500.000
ὑπέλληλοι Γενικῶς	400.000	480.000	500.000	550.000	700.000
Διοικήσεις	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000
Ἀποσβέσεις	750.000	750.000	750.000	750.000	1.500.000
Ἀσφάλιστρα	150.000	200.000	250.000	300.000	300.000
Ἔξοδα Δ/σεως δ/ρ	100.000	150.000	200.000	200.000	200.000
Ἐνοίκια	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000
Φόροι	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000

Μέσον Κόστος κατά μ. 2.031,50 1936,37 1855,40 1874,75

Διαφορικὸν κόστος
κατά μ. 1.368 1.651 1531,50 1971,50

Ἐάν ἀντιμετωπίζεται ἡ μείωσις τῆς παραγωγῆς ἀπαι-
τεῖται λίαν προσεκτικὴ διερεύνησις τῶν ἐπί ἔλαττον κατά
στοιχεῖον μεταβολῶν δι' οὓς λόγους προηγουμένως ἐξεθέσα-
μεν περὶ τῶν λόγων τῆς μεταβολῆς τοῦ σταθεροῦ καὶ μετα-
βλητοῦ κόστους.

Ἐάν ἀντιμετωπίζεται παραγωγή νέου προϊόντος οὐδεμία ἰδιομορφία γεννᾶται, ἡ ἐκτίμησις καὶ πάλιν τῶν προσθέτων ἐξόδων εἶναι ἡ μόνη ἐνέργεια.

Ἰδιαιτέρου ἐνδιαφέροντος θέμα εἶναι ὁ προσδιορισμὸς τοῦ διαφορικοῦ κόστους ὅταν παράγῃται περισσότερα προϊόντα τῶν ὁποίων ζητεῖται ἡ μεταβολή τοῦ ὄγκου παραγωγῆς καὶ δέν εἶναι ἐπιθυμητὸν τὸ ὄλικόν δι' ἅπαντα τὰ προϊόντα κόστος ν' ἀπέχη τοῦ ὑφισταμένου. Ὑποθέσωμεν τὰ κάτωθι δεδομένα τοῦ ὑφισταμένου σήμερον κόστους.

	A	B	A+B	A	B
Πρῶται Ὑλαι	1.000.000	300.000	1.300.000	100	60
Ἄμεσος ἔργασια	1.200.000	400.000	1.600.000	120	80
Γεν. Β/κά ἐξοδα					
Σταθερά	(1.000.000)	400.000	1.400.000	100	80
Ἀναλογικά	1.300.000	300.000	1.600.000	130	60
Σύνολα	4.500.000	1.400.000	5.900.000	450	280

καὶ ἔστω ὅτι ζητεῖται ἡ κατὰ τὸ δυνατόν αὐξησις τῆς παραγωγῆς τοῦ Β δυναμένης νὰ φθάσῃ τὰς 18.000 μ. ἄνευ ἐλαττώσεως τῆς παραγωγῆς τοῦ Α κάτω τῶν 5.000 μονάδων καὶ ἄνευ μεταβολῆς τοῦ ὄλικου κόστους, ὑπὸ τὰ κάτωθι δεδομένα.

(1) Ἡ μείωσις τῆς παραγωγῆς τοῦ Α ἀπὸ τοῦ σημερινοῦ ἐπιπέδου μέχρι 5.000 μ. θά ἐπιφέρῃ πτώσιν τοῦ σταθεροῦ κόστους κατὰ δρχ. 300.000, ἐνῶ ἡ αὐξησις τῆς παραγωγῆς τοῦ Β ἀπὸ τοῦ σημερινοῦ ἐπιπέδου αὐξησιν κατὰ 200.000. (2) Ἡ μείωσις τῆς παραγωγῆς τοῦ Α ἀνά κλιμάκιον 3.000 μ. θά ἐπιφέρῃ αὐξησιν τοῦ μεταβλητοῦ κατὰ 4% ἐνῶ ἡ αὐξησις τῆς παραγωγῆς τοῦ Β ἀνά κλιμάκιον 2.000 θά ἐπιφέρῃ μείωσιν κατὰ 3% μέχρι τῆς παραγωγῆς 11.000 μονάδων ὅποτε παραμένει ἀμετάβλητον.

Ἐπί τῆ βάσει τῶν ἀνωτέρω δυνάμεθα νά καταρτίσωμεν τόν ἀκόλουθον πίνακα συνθέσεως ὀλικοῦ κόστους.

<u>Παραγωγή</u>		<u>Μεταβλητόν</u>		<u>Σύνολον</u>
<u>A</u>	<u>B</u> Σταθερόν			
10.000	5.000 1.300.000	10.000 X 350+	5.000 X 200 =	4.500.000
9.000	6.000 1.300.000	9.000 X 364+	6.000 X 194 =	4.440.000
8.000	7.000 1.300.000	8.000 X 364+	7.000 X 194 =	4.270.000
7.000	8.000 1.300.000	7.000 X 364+	8.000 X 188 =	4.052.000
6.000	9.000 1.300.000	6.000 X 378+	9.000 X 188 =	3.960.000
5.000	10.000 1.300.000	5.000 X 378+10.000	X 182 =	3.710.000
5.000	11.000 1.300.000	5.000 X 378+11.000	X 182 =	3.892.000
5.000	12.000 1.300.000	5.000 X 378+12.000	X 182 =	4.074.000
5.000	13.000 1.300.000	5.000 X 378+13.000	X 182 =	4.256.000
5.000	14.000 1.300.000	5.000 X 378+14.000	X 182 =	4.438.000
<u>5.000</u>	<u>15.000</u> 1.300.000	5.000 X 378+15.000	X 182 =	4.620.000
5.000	16.000 1.300.000	5.000 X 378+16.000	X 182 =	4.802.000
5.000	17.000 1.300.000	5.000 X 378+16.000	X 182 =	4.984.000
5.000	18.000 1.300.000	5.000 X 378+16.000	X 182 =	5.166.000

Πίναξ ὑπ' ἀριθ. 6.

Ὅλικόν κόστος ἐπὶ διακυμαινομένης παραγωγῆς πλειόνων προϊόντων.

Ἐκ τοῦ πίνακος ἐξάγεται ὅτι ἡ παραγωγή τοῦ Β δύναται νά προσεγγίσῃ τὰς 15.000 μονάδας ὑπὸ ταυτῶχρονον μείωσιν τῆς τοῦ Α εἰς 5.000 μονάδας τὸ δὲ ἐντίστοιχον κατὰ προϊόν κόστος διαμορφοῦται ὡς ἑξῆς:

Προϊόν Α

Κόστος παραγωγῆς μ. 10.000	Δρχ. 4.500.000	Μέσον Κόστος	450
Διαφορά κόστους ἐκ μειώσεως κατὰ μ. 5.000	"	<u>1.910.000</u>	Διαφ. " 382
Κόστος μ. 5.000	Δρχ. 2.590.000	Μέσον κόστος	518

Προϊόν Β

Κόστος παραγωγῆς μ. 5.000	Δρχ. 1.400.000	Μέσον κόστος	280
Πρόσθετον κόστος διὰ μ. 10.000	"	<u>2.030.000</u>	Διαφ. Κόστος 203
Κόστος μ. 15.000	Δρχ. 3.430.000	Μέσον Κόστος	228,60

Ἡ διὰ πίνακος ὡς ἄνω λύσις ἔχει τὸ πλεονέκτημα τῆς διαφωτίσεως τῆς πορείας τοῦ κόστους εἰς ὅλους τοὺς ἐνδιάμεσους μεταξὺ τοῦ ἰσχύοντος καὶ δυνατοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀλλ' εἶναι δυσχερῆς ὅταν τὰ προϊόντα εἶναι περισσότερα διὸ καὶ ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ἐπιλύεται πρόβλημα ὑπολογιστικῶν τηρουμένης τῆς ἐξῆς διαδικασίας.

(α) Προσδιορίζεται τὸ σταθερόν κόστος κατὰ τοὺς ὑπ' ὄψιν συνδυασμούς τῆς ἀπασχολήσεως ἀναλυτικῶς κατὰ προϊόν καὶ συνολικῶς δι' ἅπαντα τὰ προϊόντα.

(β) Προσδιορίζεται διὰ τῆς ἐξευρέσεως τῆς τάσεως τὸ μεταβλητόν κόστος ἀπὸ τοῦ ὑφισταμένου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως μέχρι τοῦ μεγίστου καὶ ἐλαχίστου ἢ ἄλλως ὁ συντελεστῆς μεταβολῆς.

(γ) Προσδιορίζονται αί επιθυμηταί μεταβολαί.
 Παράδειγμα. Ἐστω δεδομένα ἐμφαινόμενα διά τοῦ κάτωθι πί-
 νανος.

		<u>Ἀπασχολήσεις</u>		
		<u>Μεγίστη</u>	<u>Ἐφισταμένη</u>	<u>Ἐλαχίστη</u>
<u>Προϊόν Α'</u>				
Παραγωγή	μον.	2.000	1.000	400
Σταθερόν Κόστος	Δρχ.	1.000.000	800.000	700.000
Μεταβλητόν κατά	μ.	1.330	1.400	1.470
<u>Προϊόν Β'</u>				
Παραγωγή	μον.	500	200	50
Σταθερόν Κόστος	Δρχ.	300.000	250.000	200.000
Μεταβλητόν κατά	μ.	900	1.000	1.100
<u>Προϊόν Γ'</u>				
Παραγωγή	μον.	1.000	500	200
Σταθερόν Κόστος	Δρχ.	500.000	400.000	350.000
Μεταβλητόν κατά	μ.	672	700	728
<u>Προϊόν Δ'</u>				
Παραγωγή	μον.	600	300	100
Σταθερόν Κόστος	Δρχ.	250.000	200.000	150.000
Μεταβλητόν κατά	μ.	470	500	530

Πίναξ ὑπ'ἀριθ. 7

Συνθέσεως κόστους Ἐναλόγως τοῦ βαθμοῦ Ἀπασχολήσεως
 Βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων ζητεῖται νά προσδιορισθῇ
 τό κατά προϊόν ὕψος τῆς παραγωγῆς ὅταν ἐπιζητεῖται (1)
 ἢ κατά 50% αὐξήσεις τῆς παραγωγῆς τοῦ Α, ὁ διπλασιασμός
 τῆς παραγωγῆς τοῦ Β (2) ὁ περιορισμός κατά σειράν πρῶτον
 τῆς παραγωγῆς τοῦ Γ μέχρι τοῦ ἐλαχίστου καί ἐν συνεχείᾳ

ἐφ' ὅσον συντρέχει περίπτωσηίς τοῦ Δ ὥστε τό συνολικόν κόστος
νά μή ὑπερβῆ τό ὑφιστάμενον πέραν τῶν Δρχ. 700.000.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω θά ἔχωμεν:

Ἐφιστάμενον ὀλικόν κόστος

Σταθερόν 800.000+250.000+400.000+200.000

Μεταβλητόν 1.000X1.400+200X1.000+500X700+300X500

Σύνολον

Ἀνώτατον ὀλικόν κόστος παραδεικτόν

Κόστος ἐπιθυμητῆς παραγωγῆς προϊόντων Α καί Β

Προϊόντος Α Δρχ, 1.000.000+1.500 X 1.330

" Β " 300.000+ 400 X 900

Σύνολον

Ὅριον Κόστους διά τά προϊόντα Γ καί Δ.

Κόστος ἐλαχίστης παραγωγῆς Γ 350.000+200 X 728

Κόστος διά παραγωγήν μ. 281 Δ Δρχ. 150.000+281X530

Προκύπτει ὅθεν νέος βαθμός ἀπασχολήσεως ὡς ἑξῆς:

Προϊόν Α μ. 1.500 Προϊόν Β μ. 400 Προϊόν Γ μ. 200 Προϊόν Δ
μ. 281

Οἱ ἀνωτέρω προσδιορισμοί τοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφό-
ρους βαθμούς ἀπασχολήσεως συγκρίνονται πρὸς τ' ἀναμενόμενα
ἀντιστοίχως ἔσοδα καί λαμβάνονται αἱ ἐνδείξεις τοῦ βαθμοῦ
ἀπασχολήσεως τοῦ ἐξασφαλίζοντος τό μεγαλύτερον κέρδος.
βαθμός οὗτος δέν εἶναι ἀπαραίτητον νά συμπλήρη πρὸς τόν ἐ-
ξασφαλίζοντα τό χαμηλότερον κόστος ὅστις ἐπεκράτησε νά ἀπο-
καλεῖται ἄριστος βαθμός ἀπασχολήσεως καί τοῦτο διότι τό μει-
ωμένον κόστος δέν συνιστᾷ αὐτοσκοπὸν ἀλλὰ μέσον πρὸς αὔξη-
σιν τῶν ἀποτελεσμάτων.

Αἱ συγκρίσεις λαμβάνουν τὴν ἐξῆς μορφήν κατὰ περι-
πτώσιν.

Δρχ. 1.650.000

" 2.100.000

Δρχ. 3.750.000

" 4.450.000

Δρχ. 2.995.000

" 660.000

" 3.655.000

" 795.000

" 495.000

" 298.950

(1) 'Επί παραγωγής ενός προϊόντος όταν 'έξαντλείται δια τής προσθέτου παραγωγής ή δυναμικότης τών 'εγκαταστάσεων.

	μ.	Δρχ.	"Εσοδα	Κέρδος
Κόστος παραγωγής.	10.000	4.000.000	4.500.000	500.000
Κόστος προσθέτων.	2.500	775.000	1.000.000	225.000
Σύνολα	12.500	4.775.000	5.500.000	725.000

(2) 'Επί παραγωγής ενός προϊόντος είς όλους τούς δυνατούς βαθμούς 'απασχολήσεως.

Βαθμός 'Απ/σεως	Κόστος	"Εσοδα	Κέρδος	
			'Ολικόν	Διαφορικόν
0	2.361.000	0	-2.361.000	-2.361.000
60%	12.189.000	13.000.000	+ 811.000	+3.172.000
80%	15.491.000	16.600.000	+1.109.000	+ 298.000
100%	18.554.000	20.000.000	+1.446.000	+ 337.000
120%	22.497.000	23.500.000	+1.003.000	- 443.000

(3) 'Επί συνδυασμού παραγωγής περισσότερων προϊόντων δύναται νά χρησιμοποιηθῆ ἡ κάτωθι ἀνάλυσις.

Παραγωγή % επί τής ὀλικῆς δυναμικότητος. Κ Ε Ρ Δ Ο Σ

A	B	Κόστος	"Εσοδα	'Ολικόν	Διαφορικόν
30	100	3.000.000	3.500.000	500.000	
30	70	2.700.000	3.000.000	-300.000	-200.000
30	40	2.000.000	2.200.000	-200.000	-500.000
60	100	4.000.000	4.600.000	600.000	+800.000
60	70	3.700.000	4.100.000	400.000	-200.000

Παραγωγή % επί της ολικής δυναμικότητας

Α	Β	Κόστος	Έσοδα	Κέρδος	
				Όλικόν	Διαφορικόν
60	40	2.900.000	3.000.000	100.000	-300.000
100	100	5.200.000	6.300.000	1.100.000	+1.400.000
100	70	4.800.000	5.600.000	800.000	-600.000
100	40	4.000.000	4.500.000	500.000	-300.000

Όταν υφίσταται πλήθος προϊόντων διαφόρων κλάδων ή έρευνα δύναται νά διεξαχθῆ κατά κλάδον, εάν δέ υφίσταται ποικιλία ἐκάστη ἐξ αὐτῶν συνδυάζεται κατά τό σύστημα τῆς διαφορικής ἀναλύσεως ἰδιαιτέρως. Εἰς τοιαύτας περιπτώσεις σημειωτέον ὅτι ἡ λειτουργική έρευνα παρέχει σημαντική βοήθειαν.

Πλήν τῶν ὡς ἄνω περιπτώσεων προκρίσεως τοῦ πλέον συμφέροντος βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἢ τῆς πλέον κερδοφόρου συνθέσεως τῆς παραγωγῆς ἡ διαφορική ἀνάλυσις ὡς ἐλέχθη χρησιμοποιοῖται καί ἐπί ἐτέρων περιπτώσεων αἱ σημαντικώτεραι τῶν ὁποίων εἶναι αἱ ἐξῆς.

Παραγωγή Νέου εἴδους

Ἡ περίπτωσις ἐξετάζεται ὡς δυνατότης παραγωγῆς νέου εἴδους διά τῶν αὐτῶν βασικῶν ἐγκαταστάσεων τῶν ὁποίων ἡ παραγωγική δυναμικότης δέν καλύπτεται ἐξ ὁλοκλήρου διά τοῦ ἢ τῶν παραγομένων εἰδῶν.

Ἐστω β. ε. παράγουσα τό προϊόν Α εἰς ποσότητα 50.000 μονάδων καλύπτουσαν τό 70% τῆς δυναμικότητος τῶν ἐγκαταστάσεων της, τῆς ὁποίας ὁ Α/σμός τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἔχει ὡς ἐξῆς:

	<u>Κατά μονάδα</u>	<u>Σύνολον</u>
Προϊόν πωλήσεως 50.000 μονάδων.	200 Δρχ.	10.000.000
Κόστος παραγωγής πωληθέντων.		
πρώται "Υλαι	40 "	2.000.000
"Αμεσος 'Εργασία	50 "	2.500.000
Γεν. Βιομηχανικά έξοδα	60 "	3.000.000
	<u>150</u>	<u>7.500.000</u>
Μικτόν Κέρδος		2.500.000
"Έξοδα Πωλήσεων	800.000	
Γενικά έξοδα Δ/σεως	<u>700.000</u>	<u>1.500.000</u>
Καθαρόν Κέρδος		1.000.000

Ἡ ἐπιχείρησις ἀντιμετωπίζουσα τό πρόβλημα τῆς συμπληρώσεως τοῦ 100% τῆς δυναμικότητος τῶν ἐγκαταστάσεων τῆς εὐρίσκει ὅτι δύναται νά παραγάγῃ τό προϊόν Β ὑπό τάς κάτωθι συνθήκας κόστους.

Πρώται ὕλαι κατά μονάδα Δρχ. 80

"Αμεσος ἔργασία " " 25

Ὅσον ἀφορᾷ τά Γενικά Βιομηχανικά έξοδα ἡ ἐπι τῆς προσήκης τοῦ ἐν λόγῳ προϊόντος αὐξήσις αὐτῶν θ' ἀνέλθῃ εἰς Δρχ. 300.000. Τέλος τά έξοδα πωλήσεως θ' αὐξηθοῦν κατά 100.000 Δρχ.

Ἡ παραγωγή τοῦ προϊόντος Β ὑπολογίζεται εἰς 10.000 μονάδας ἡ δέ τιμή πωλήσεως κατά μονάδα εἰς Δρχ. 175.

Ἐπι τῶν ὡς ἄνω στοιχείων προκύπτει ἡ ἑξῆς διαφορικὴ ἀνάλυσις:

Πρόσθετα Έξοδα ἐκ προϊόντος Β μ. 10.000 X 175 Δρχ.	1.750.000
Πρόσθετον Κόστος 10.000X80+10.000X25+300.000+ + 100.000	" 1.450.000
Διαφορικόν κέρδος ἐκ τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόν- τος Β	" 300.000

Ἀντιθέτως πρὸς τ' ἀποτελέσματα τοῦ ὡς ἄνω διαφορικοῦ ὑπολογισμοῦ, τὰ ὁποῖα εἶναι ἐνθαρρυντικά τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Β, ὁ σ υ μ β α τ ι κ ὸ ς ὑπολογισμὸς τοῦ κόστους ἀποθαρρύνει τὴν παραγωγὴν τοῦ εἴδους τούτου διότι στηρίζεται εἰς μερισμοὺς.

Οὕτω ἐκ τοῦ συνόλου τῶν Γ.Β.Ε. εἰς Δρχ. 3.300.000 τὸ πρῶτον Β θὰ ἐπιβαρυνθῆ μετ' Δρχ. 990.000 (3.300.000 X 30%) ἐκ δὲ τοῦ συνόλου τῶν ἐξόδων πωλήσεως καὶ τῶν ἐξόδων Διοι- κῆσεως μετ' βάσιν τὸν ὄγκον τῶν πωλήσεων θὰ ἐπιβαρυνθῆ μετ' Δρχ. 238.000 (1.600.000 X 1,75 : 11,75) ὅπως θὰ ἔχωμεν.	
" Ἔσοδα ἐκ τοῦ προϊόντος Β μ. 10.000 πρὸς 175 Δρχ.	1.750.000
Κόστος παραγωγῆς	
Πρῶται ὕλαι μ. 10.000 X 80	Δρχ. 800.000 "
" Ἀμεσος ἐργασία 10.000 X 25	" 250.000
Γενικά Βιομ. ἔξοδα	" 990.000 "
	<hr/>
Ζημία	Δρχ. 290.000
" Ἔξοδα πωλήσεων+Γενικά ἔξοδα Διοικῆσεως	" 238.000
Τελικὴ ζημία	<hr/>
	" 528.000

Εἶναι προφανές ὅτι ὁ δεῦτερος οὗτος ὑπολογισμὸς δέν εἶναι ὁ κατάλληλος διὰ τὴν λήψιν τῆς σχετικῆς περί παραγωγῆς ἢ μὴ τοῦ προϊόντος ἀποφάσεως, ἀντιθέτως δὲ δύναται ὡς ἐκ τῶν ἄνωτέρω προκύπτει νὰ παρασύρῃ εἰς σφάλματα.

Ἐνταοις τῆς Βιομηχανοποιήσεως

Πολλαί βιομηχανίαι κατεργάζονται πρώτας ὕλας παράγοσαι ἐνδιάμεσα προϊόντα, τά ὁποῖα δύνανται νά διατεθοῦν ὡς τοιαῦτα ἢ νά προχωρήσουν πρὸς περαιτέρω βιομηχανοποίησιν ἐν τῇ ἐπιμεταλλεύσει. Π.χ. Μία β.ε. κλωστοῦφαντουργίας παράγει νῆμα τό ὁποῖον ἔχει τήν εὐχέρειαν νά διαθέσῃ ὡς ἔχει ἢ νά τό βιομηχανοποιήσῃ περαιτέρω παράγουσα ὕφασμα. Μία μικτή ἐπιχείρησις πυρηνελαιουργίας Σαπωνοποιίας δύναται νά διαθέσῃ τά πυρηνέλαια ὡς ἔχουν ἢ νά τά βιομηχανοποιήσῃ περαιτέρω παράγουσα σάπωνα κ.ο.κ.

Ἐίς τὰς περιπτώσεις αὐτάς ἡ διαφορικὴ ἀνάλυσις χρησιμοποιεῖται διὰ νά λάβωμεν τήν ἔνδειξιν τοῦ πῶς συμφέρει νά διατεθοῦν τά εἶδη ταῦτα.

Παράδειγμα⁽¹⁾ Διϋλιστήριον πετρελαίων διαθέτει 20.000 γαλλόνια ἀκαθάρτου πετρελαίου καί πρόκειται ν' ἀποφασίσῃ ἐάν θά πωλήσῃ τοῦτο ὡς ἔχει ἢ θά προβῇ εἰς διάσπασιν τοῦ πρὸς παραγωγὴν κηρεζίνης. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἡ ἀπόδοσις θά εἶναι 15.000 γαλλόνια κηρεζίνης καί 3.000 γαλλόνια μαζούτ. Αἱ τρέχουσαι τιμαί εἶναι, τῆς μὲν πρώτης ὕλης καί τοῦ μαζούτ 2,10 κατὰ γαλλόνι τῆς δέ κηρεζίνης 4,20 κατὰ γαλλόνι. Τό τμήμα τῆς διασπάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἐργάζεται εἰς τό 80% τῆς δυναμικότητός του, τά δέ πρόσθετα ἔξοδα τῆς διασπάσεως τῶν 20.000 γαλλονίων ἔχουν ἐκτιμηθῆ εἰς 1,50 δρχ. κατὰ γαλλόνιον.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω θά ἔχωμεν αὐξήσιν τῶν ἐσόδων ἐκ τῆς διασπάσεως.

15.000	Γαλλόνια κηρεζίνης	πρὸς 4,20	Δρχ. 63.000
3.000	"	Μαζούτ πρὸς 2,10	" 6.300
			<hr/>
			Δρχ. 69.300

(1). LANG - M FARLAND - SCHIFF Ἐνθ.ἀν, σ.590/591.

Μεΐον 20.000 Γαλλόνια ἀκαθάρτου
πετρελαίου πρὸς 2,10

Δρχ. 42.000

Διαφορικὸν ἔσοδον

Δρχ. 27.300

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω ὑπολογισμῶν προκύπτει ὅτι συμφέρει ἡ
διάθεσις αὐτοσίτου τοῦ ἀκαθάρτου πετρελαίου.

Κατασκευὴ ἢ ἀγορά μέρους τοῦ προϊόντος.

Βιομηχανικά τινα προϊόντα ἰδίως δὲ μηχανήματα καὶ εἰ-
δη ἐφαρμογῆς τοῦ ἠλεκτρισμοῦ (μηχαναί, αὐτοκίνητα, ἠλεκτρι-
κὰ ψυγεῖα κ.λ.π.) συντίθενται ἐκ μερῶν αἵτινα παράγονται καί
ὑπὸ αὐτοτελῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων π.χ. ἡ ἐταιρεία BOSCH
παράγει ἀντλίας πετρελαίου, αἱ ὁποῖαι δύνανται νὰ χρησιμο-
ποιηθοῦν εἰς κινητῆρας αὐτοκινήτων.

Θέμα ἀποφάσεως περὶ κατασκευῆς ἢ ἀγορᾶς τῶν εἰδῶν τού-
των δημιουργεῖται ὅταν ὑφίσταται δυνατότης ἀγορᾶς ἐνὸς τοι-
οῦτου μέρους μὲ τιμὴν μικροτέραν τῆς τοῦ κόστους παραγωγῆς.
Παράδειγμα. Τὸ τεμάχιον χ ἔχει κόστος παραγωγῆς 250 δρχ. καὶ
ἡ ἐν τῇ ἀγορᾷ τιμὴ αὐτοῦ εἶναι 225.

Καίτοι ἐκ πρώτης ὄψεως φαίνεται ὅτι συμφέρει ἡ ἀγορά,
ἐν τούτοις μία ἀπόφασις στηριζομένη εἰς τὰ ἄνωτέρω μόνον δε-
δομένα δύναται νὰ εἶναι πεπλανημένη διότι τρία θέματα περαι-
τέρω πρέπει νὰ ἐρευνηθοῦν.

(α) Ποία εἶναι ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους.

(β) Ποία μεταβολὴ εἰς τὸ σταθερὸν κόστος θά ἐπέληθῃ μέ-
τῃν διακοπὴν τῆς παραγωγῆς.

(γ) Ὑπάρχει δυνατότης χρησιμοποιήσεως τῶν ἐγκαταστά-
σεων δι' ἄλλων κατασκευάζεται τὸ συζητούμενον εἶδος διὰ τὴν πα-
ραγωγὴν ἑτέρου εἶδους;

Ἐάν ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους τοῦ παραγομένου μέρους ἔχει ὡς ἑξῆς.

Πρῶται Ὑλαι	80
Ἄμεσος Ἔργασία	70
Ἀναλογ. Γ.Β.Ε.	60
Σταθερά Γ.Β.Ε.	40
Σύνολον	250

καὶ δὲν ὑφίσταται συνατότης παραγωγῆς, διὰ τῶν αὐτῶν ἐγκαταστάσεων ἑτέρου εἴδους, ἢ σύγκρισις τῆς τιμῆς ἀγορᾶς δέον νὰ λάβῃ χώραν ἔναντι μόνον τοῦ μεταβλητοῦ κόστους παραγωγῆς ἥτοι τῶν 210 δρχ. διότι τὸ σταθερὸν καθίσταται πῖπτον, δὲν δύναται δηλαδή νὰ ἐπηρεάσῃ τὴν ἀπόφασιν ἀφρῶ εἴτε οὕτως εἴτε ἄλλως θὰ ὑπάρῃ, ὅποτε ἐκ τῆς συγκρίσεως προκύπτει ὅτι συμφέρει ἡ παραγωγή. Ἐάν ὁμοίαι ἐγκαταστάσεις δύνανται ν' ἀπαχοληθοῦν εἰς τὴν παραγωγὴν ἑτέρου εἴδους δυναμένου ν' ἀπορροφήσῃ μεγαλειτέραν ἀναλογίαν σταθερῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἢ ἔτι μᾶλλον νὰ σχηματίσῃ ἐν κόστος ὀλικόν χαμηλότερον τῆς τρεχούσης τιμῆς, συμφέρει ἡ ἀγορά τοῦ τεμαχίου X καὶ ἡ κατασκευὴ εἰς τὰς ἐγκαταστάσεις τοῦ ἑτέρου τεμαχίου.

Ἐνδιαφέρουσα περίπτωσις προκρίσεως ἀγορᾶς ἢ παραγωγῆς ὑφίσταται ὅταν ἡ σχετικὴ δυνατότης καλύπτει περισσότερα τεμάχια, Παράδειγμα (1). Ἐστὼ πρῶτον περιλαμβάνον τέσσαρα μέρη δυνάμενα νὰ παραχθοῦν ἢ ν' ἀγορασθοῦν τὰ Νο 1, Νο 2, Νο 3, Νο 4 τὸ μεταβλητὸν κόστος τῶν ὁποίων ἔχει ὡς ἀκολούθως.

(1) LANG - M FARLAND - SCHIFF "Ἐνθ. ἄν. σ. 594/595.

	<u>No 1</u>	<u>No 2</u>	<u>No 3</u>	<u>No 4</u>	<u>Σύνολον</u>
Πρῶται ὕλαι	12.420	3.060	4.500	5.340	25.320
Ἄμεσος ἔργασία	5.970	21.000	4.500	4.800	36.270
Γεν. Β/κά ἔξ. Μ/τά	11.940	24.300	6.630	5.130	48.000
	<u>30.330</u>	<u>48.360</u>	<u>15.630</u>	<u>15.270</u>	<u>109.590</u>
Κόστος ἄγορᾶς	33.300	26.520	15.600	11.670	87.090

καὶ ἔστω ὅτι τὸ σταθερὸν κόστος τῶν ὡς ἄνω μερῶν εἶναι πῆπτον.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω προκύπτει ὁ ἑξῆς πίναξ προ-
κρίσεως.

1. Κόστος παραγωγῆς ὄλων τῶν μερῶν Δρχ. 109.590
2. Κόστος ἄγορᾶς ὄλων τῶν μερῶν " 87.090
3. Κόστος

Παραγωγῆς τοῦ Νο 1	Δρχ. 30.330
" " Νο 3	" 15.630
Ἄγορᾶς " Νο 2	" 26.520
" " Νο 4	" <u>11.670</u> Δρχ. 84.150

Ἐκ τοῦ πίνακος προκύπτει ὅτι συμφέρουσα εἶναι ἡ τρί-
τη λύσις τοῦ συνδυασμοῦ.

Συνέχισις Ἐργασιῶν ἐπὶ ζημίᾳ

Συμβαίνει, βιομηχανική τις ἐπιχείρησις νά ἐργάζεται
μέ ζημίαν καὶ ἡ προοπτική διὰ τὴν βελτίωσιν τῶν ἀποτελε-
σμάτων της εἰς τὸ μέλλον νά μὴ εἶναι εὐδαίμων, ὅποτε ἀνα-
κύπτει τὸ θέμα τῆς διακοπῆς τῶν ἐργασιῶν της.

Ἡ περί διακοπῆς ἐνδείξις θά εἶναι θετική ἔάν τὸ πο-
σὸν τῆς ζημίας εἶναι μεγαλείτερον τοῦ ὕψους τῶν σταθερῶν
ἐξόδων ἐν ἀδρανείᾳ εὐρισκομένης τῆς ἐπιχειρήσεως.

Παράδειγμα. "Εστω ἡ ἑξῆς εἰκὼν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς πα-
ρούσης καταστάσεως.

Πωλήσεις	30.000.000
'Ολικὸν Κόστος πωληθέντων	32.000.000
Ζημία	2.000.000

'Εάν τὰ σταθερά ἔξοδα ἐν περιπτώσει διακοπῆς εἶναι
ἄνω τῶν 2.000.000 συμφέρει ἡ συνέχισις, ἀντιθέτως συμφέρει
ἡ διακοπή.

Διάκρισις Τιμῶν Πωλήσεων.

'Η σπουδαιότερα ἴσως λειτουργία τοῦ διαφορικοῦ κό-
στους εἶναι ἡ δι' αὐτοῦ παρεχομένη ἔνδειξις διαφοροποιήσεως
τῶν τιμῶν πωλήσεων ἐπί σκοπῆ μεγιστοποιήσεως τοῦ κέρδους,
κλασσικὴ δέ εἶναι περίπτωση τῶν τιμῶν ἐξαγωγῆς. Παράδει-
γμα. "Εστω ἐπιχείρησις παράγουσα καὶ πωλοῦσα εἰς τὸ ἐσω-
τερικόν μ. 100.000 προϊόντος Α πρὸς 200 Δρχ. ὑπὸ ὀλικόν
κόστος κατὰ μονάδα 170 πραγματοποιοῦσα οὕτω κέρδος Δρχ.
3.000.000 $[(100.000 \times (200 - 170))$, ἐξαντλοῦσα διὰ τοῦ ὕψους
τούτου τῆς παραγωγῆς τῆς τὸ 80% τῆς δυναμικότητος τῶν
ἐγκαταστάσεών της. 'Εάν μία πρόσθετος παραγωγὴ 25.000
μονάδων ἐπάγεται π.χ. πρόσθετον ὀλικόν κόστος 3.000.000
Δρχ. ἤτοι κατὰ μονάδα 120 Δρχ. συμφέρει ἡ διάθεσις τῆς
ποσότητος ταύτης εἰς μίαν τῶν ἀγορῶν τοῦ ἐξωτερικοῦ ἐπὶ
τιμῆ μικροτέρα τῆς τοῦ ἐσωτερικοῦ καὶ δὴ, μέχρι 120 Δρχ.,
ἣτις ἀνταποκρίνεται εἰς τὸ διαφορικόν κόστος.

'Η περίπτωση αὕτη τῆς πωλήσεως εἰς τὸ ἐξωτερικόν
εἰς τιμὰς μικροτέρας τοῦ ἐσωτερικοῦ εἶναι συνηθεστάτη
εὐνοουμένη ἐκ τῆς ὑφισταμένης δασμολογικῆς προστασίας

ἥτις συντελεῖ εἰς τὴν διαμόρφωσιν ὑψηλοῦ ἐπιπέδου τιμῶν ἐν τῷ ἐσωτερικῷ καὶ χαμηλοῦ διὰ τὰς ἐξαγωγάς.

Ἄλλ' ἢ διακρίσεις τῶν τιμῶν δὲν λαμβάνει χώραν μόνον διὰ τὰς πωλήσεις τοῦ ἐξωτερικοῦ, ὑφίσταται ἐκ παραλλήλου διὰ τὰς ἐν τῷ ἐσωτερικῷ πωλήσεις καὶ μάλιστα ὑπὸ διαφόρους συνδυασμούς τινες τῶν ὁποίων εἶναι οἱ ἑξῆς:

α) Ἐστω ὅτι β.ε. παράγει τὸ προϊόν Π τὸ ὁποῖον χρησιμοποιεῖται δι' ἓνα ὀρισμένον σκοπὸν π.χ. δευζενέ διὰ φαρμακευτικούς σκοπούς δυναμένη ἐτησίως νά πωλήσῃ ὀρισμένην ποσότητα ἐπὶ ὀρισμένην περίπου τιμῇ. Ἐάν τὸ προϊόν τοῦτο δύναται νά χρησιμοποιηθῇ καὶ ἐν ἄλλῃν χρήσιν ὡς π.χ. διὰ τὸν δευζενέ ὡς λευκαντικόν ἀλλὰ συναντᾷ τὸν συναγωνισμὸν ἑτέρων προϊόντων προσφερομένων εἰς μικροτέραν τιμῇ, ἡ ἐπιχείρησις ἀποφασίζει τὴν παραγωγὴν καὶ διὰ τὰς χρήσεις ταύτας ἐφ' ὅσον τὸ κατὰ μονάδα διαφορικόν κόστος εἶναι μικρότερον τῆς μικροτέρας ταύτης τιμῆς ἢν δύναται ν' ἀπολαύσῃ ἐκ τῆς ἐπεκτάσεως τῆς καταναλώσεως δι' ἑτέρας χρήσεις.

β) Ἐστω ὅτι β.ε. ἔχει κυρίας περιοχάς καταναλώσεως τοῦ προϊόντος της Χ τὴν Στερεάν Ἑλλάδα, Ἡπειρὸν καὶ Νήσους, παράγουσα καὶ πωλοῦσα ἐτησίως 10.000 μονάδας ὑπὸ τὰς ἑξῆς συνθήκας ἀποτελεσμάτων.

Προϊὸν πωλήσεως μ. 10.000 πρὸς 500

Δρχ. 5.000.000

Κόστος πωληθέντων :

α) Παραγωγή 10.000 πρὸς 350 Δρχ. 3.500.000

β) Ἐξοδα πωλήσεων

" 500.000

" 4.000.000

Κέρδος

" 1.000.000

Ἐάν διὰ νά ἐπιτύχῃ τὴν διεξόδουσιν τοῦ προϊόντος της εἰς τὴν ἀγορὰν τῆς Μακεδονίας καὶ Θράκης, πρέπει ἀφ' ἑνός μὲν

νά διαθέση τό προϊόν της εἰς τήν τιμήν τῶν 400 δρχ. ἐπιβα-
 ρυνομένη ταυτοχρόνως μέ ἐπί πλέον ἔξοδα διαθέσεως κατά
 μονάδα 80 Δρχ. καί τό πρόσθετον κόστος παραγωγῆς εἶναι μι-
 κρότερον τῶν 320 Δρχ. κατά μονάδα, ἀποφασίζει τήν διείσδυ-
 σιν εἰς τάς ἐν λόγῳ ἀγοράς, ἐφ' ὅσον βεβαίως ἕτερος παρά-
 γων ὡς ὁ κίνδυνος τῆς ἐπιστροφῆς εἰς τάς ὑπαρχούσας ἀγο-
 ράς δέν ὑφίσταται.

γ) Ἔστω ὅτι β.ε. πωλεῖ τά προϊόντα της μόνον εἰς
 τό χονδρεμπόριον καί δῆ κατὰ μεγάλας ποσότητας καί ἐπι-
 τυγχάνει τά κάτωθι ἀποτελέσματα.

Πωλήσεις 100.000 μ. πρὸς 250

Δρχ. 25.000.000

Κόστος πωληθέντων

α) Παραγωγῆς πρὸς 220 Δρχ. 22.000.000

β) Ἐξοδα πωλήσεων

" 1.000.000

Δρχ. 23.000.000

Κέρδος

2.000.000

Ἡδη ἐξετάζει τήν περίπτωσιν διαθέσεως τῶν προϊόντων
 της καί εἰς τό λιανικόν ἐμπόριον μέ τιμήν 275 κατά μονάδα,
 ἀλλ' ἀναμένει ἐκ τοῦ λόγου τούτου ἀντιδράσεις ἐκ τῆς πλευ-
 ρᾶς τοῦ χονδρεμπορίου, αἵτινες ὑπολογίζεται ὅτι θά ἐπιφέ-
 ρουν μείωσιν τῆς γενικῆς καταναλώσεως κατά 10.000 μονάδας.

Προκειμένου νά λάβῃ ἀπόφασιν προβαίνει εἰς τήν ἐπί-
 συγκρίνουσα τοῦτο πρὸς τά ἔσοδα καί τό ἐξαγόμενον ἀποτέ-
 λεσμα πρὸς τό προκῆπτον ἐκ τοῦ ὑφισταμένου πρόπου διαθέ-
 σεως, καταρτίζουσα τόν ἐξῆς πίνακα.

Υφισταμένη δόξ Διαθέσεως.

Πωλήσεις μ. 100.000 πρὸς 250	Δρχ. 25.000.000
Κόστος παραγωγῆς πωληθ.	" 22.000.000
	<hr/>
	Δρχ. 3.000.000
" Ἐξοδα Πωλήσεων	" 1.000.000
	<hr/>
Κέρδος	Δρχ. 2.000.000

Μελετωμένη δόξ Διαθέσεως

Πωλήσεις μ. 90.000 πρὸς 275	Δρχ. 24.750.000
Κόστος παραγωγῆς πωλήσεων	" 20.700.000
	<hr/>
	Δρχ. 4.050.000
" Ἐξοδα Πωλήσεων	" 2.450.000
	<hr/>
Κέρδος	Δρχ. 1.600.000

Ἐκ τοῦ πίνακος ἐξάγεται ὅτι ἡ μεταβολή τῆς δόξ διοχετεύσεως τοῦ προϊόντος δέν συμφέρει.

Ἠλὴν τῆς ἀνωτέρω περιπτώσεως δικαιολογεῖται διάκρισις τιμῶν διαθέσεως ἀναλόγως τοῦ μεγέθους τῆς παραγγελίας, τῆς κἀτηγδρίας τοῦ πελάτου, τοῦ τρόπου πληρωμῆς κ.λ.π.

4. Ἡ Διαφορική Ἀνάλυσις καὶ τὸ κόστος εὐκαιρίας

Ἐν τῇ ἐννοίᾳ τοῦ διαφορικοῦ κόστους δέν ἐνυπάρχει μόνον τὸ πραγματικόν ἀλλὰ καὶ τὸ κόστος τῆς εὐκαιρίας. Ὅταν δηλαδή ἐκτιμῶμεν τὸ ἐκ τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς πρόσθετον κόστος συμπεριλαμβάνομεν καὶ τὸ τυχόν ἐμφιλοχωροῦν κόστος εὐκαιρίας. Τὰ ἐξῆς παραδείγματα εἶναι χαρακτηριστικὰ τῶν ὑπολογισμῶν τούτων.

1. Ἐάν μελετωμένη αὐξήσις τῆς παραγωγῆς, ἐπάγεται αὐξήσιν τοῦ κεφαλαίου λόγῳ τῶν δημιουργουμένων προσθέτων ἀ-

ναγκῶν, ὁ ἀντίστοιχος τόκος τοῦ ἰδίου κεφαλαίου, ὅστις συνιστᾷ κόστος εὐκαιρίας συνυπολογίζεται εἰς τὸ διαφορικὸν προκειμένου τοῦτο νὰ συγκριθῇ μετὰ τὰ πρόσθετα ἔσοδα.

2. Ἐάν ἐν διαμέσῳ προϊόν βιομηχανοποιεῖται περαιτέρω, τὸ κόστος τοῦ νέου διαμέσου ἢ τελικοῦ προϊόντος ὑπολογίζεται εἰς τὴν τιμὴν διαθέσεως τοῦ βιομηχανοποιηθέντος διαμέσου.

3. Ἐάν ὑφιστάμενον ἴδιον κεφάλαιον κινήσεως μετατραπῇ εἰς πάγιον π.χ. δι' ἀντικατάστασιν ἀπρηχαιωμένου ἐξοπλισμοῦ καὶ τὸ κεφάλαιον τοῦτο κινήσεως ἀντικατασταθῇ διὰ δανειακοῦ, τότε ὁ τόκος αὐτοῦ προστίθεται εἰς τὸ διαφορικὸν κόστος λειτουργίας τῆς νέας ἐγκαταστάσεως κανονικῶς. Ἀλλὰ καὶ ἂν ἀκόμη τὸ κεφάλαιον εἶναι διαθέσιμον ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ δέν χρήζει ἀντικαταστάσεως, θὰ ὑπολογισθῇ τόκος βάσει τῆς ἀποδοτικότητος ἣν θὰ εἶχεν χρησιμοποιούμενον ἄλλως.

I. Ἡ Σχέσις τοῦ Κέρδους πρὸς ὄγκον

Παραγωγῆς Πωλήσεων.

Τὸ ἡμιμεταβλητὸν ἐν τῇ συνόλῳ αὐτοῦ κόστος τοῦ προϊόντος συντελεῖ ὥστε τὸ ὕψος τοῦ κέρδους νὰ διαμορφοῦται, πλὴν τῆς ἐπιδράσεως ἐτέρων παραγόντων ὡς τῶν τιμῶν διαθέσεως, συναρτήσῃ τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων, πρὸς ἐξεύρεσιν τῆς σχέσεως ταύτης ἔχομεν ἀνάγκην τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους τῶν πωλήσεων εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν.

Πρὸς ἐξασφάλισιν τῆς ὀρθότητος τῶν ὑπολογισμῶν, ἡ ἀνάλυσις αὕτη ἐν περιπτώσει ἰσχυρᾶς διακυμάνσεως τῆς ἀπασχολήσεως, πρέπει νὰ προσδιορίζεται κατ' ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως

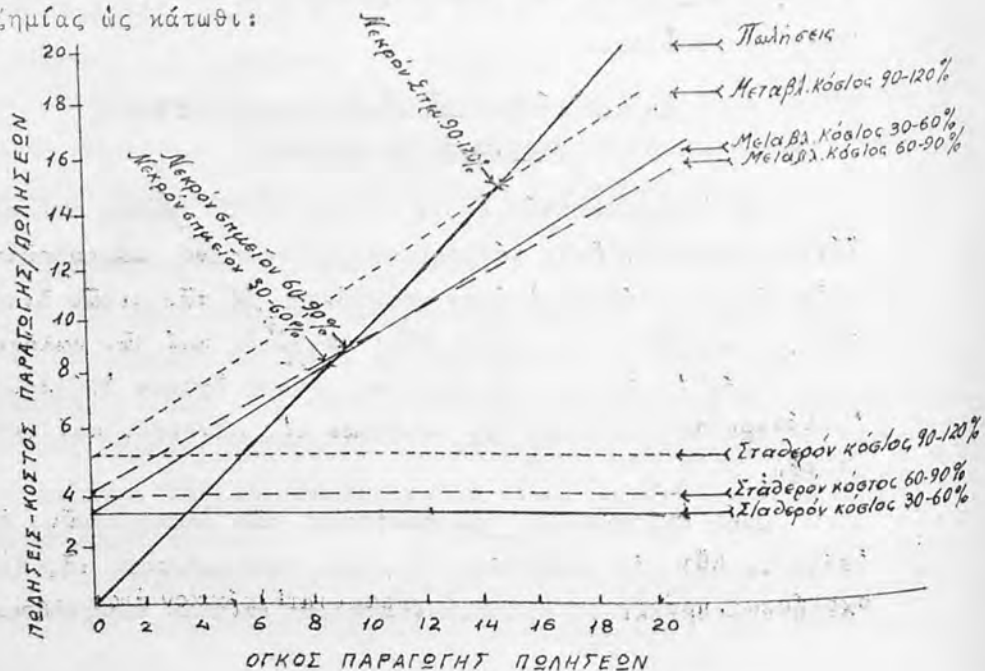
συμφάνως πρὸς τὰ περί τῆς ἔννοιας τοῦ σταθεροῦ καὶ μεταβλη-
τοῦ κόστους ἀναπτυχθέντα.

Παράδειγμα!

	Βαθμὸς ἀπασχολήσεως		
	30 - 60%	60 - 90%	90 - 120%
Σταθερόν Κόστος	3.000.000	3.500.000	5.000.000
Μεταβλητόν κατὰ 1 δρχ. πωλήσεων	0,60	0,58	0,65
Πωλήσεις	5 - 10 ἐκ.	10 - 15 ἐκ.	15 - 20 ἐκ.

Γνωρίζοντες τὸ μεταβλητόν κόστος κατὰ δραχημὴν πωλήσεων
ἔχομεν τὸ συνολικόν διά του γινομένου τοῦ συντελεστοῦ τού-
του ἐπὶ τὸ ὕψος τῶν πωλήσεων.

Ἐγγράφοντες τ' ἀνωτέρω στοιχεῖα ἐπὶ τοῦ χάρτου λαμβά-
νομεν τὸ νεκρὸν σημεῖον, τὴν περιοχὴν τοῦ κέρδους καὶ τῆς
ζημίας ὡς κάτωθι:



Αί περιοχαί κέρδους κείνται δεξιὰ τοῦ νεκροῦ σημείου ἐνῶ ἀντιθέτως τῆς ζημίας ἀριστερά αὐτοῦ.

Τό νεκρόν σημεῖον ἐξευρίσκεται ἐξ ἄλλου καί διὰ τοῦ τύπου :

ΝΣ = Σταθερόν Κόστος : Ὑριακή ἀναλογία ἐσόδων.

Εἶναι δέ ὄριακή ἀναλογία ἐσόδων ἢ διαφορά μεταξύ πωλήσεων 1 Δρχ. καί τοῦ ἀντιστοίχου ἀναλογικοῦ κόστους.

Τό νεκρόν σημεῖον προσδιορίζεται κατὰ περίπτωσιν ὡς ἄνω ὡς ἑξῆς :

$$ΝΣ \ 30 - 60\% = 3.000.000 : 0.40 = 7.500.000$$

$$ΝΣ \ 60 - 90\% = 3.500.000 : 0.42 = 8.330.000$$

$$ΝΣ \ 90 - 120\% = 5.000.000 : 0.35 = 14.286.000$$

Ἄπαντες οἱ ὡς ἄνω ὑπολογισμοί πάσχουν ὡς εἶναι φυσικόν ἐκ πλευρᾶς ἀκριβείας, λόγῳ ἀναλογικοποίησεως τοῦ μεταβλητοῦ κόστους τό ὁποῖον εἰς τήν πραγματικότητα ἐξελίσσεται ὡς παλλίνδρομον ἀποκλίνον κατὰ τι τῆς εὐθείας.

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

Α' 'Εννοιολογικά καὶ ἡ βασική διάκρισις

Κοστολόγησις σημαίνει ἀφ' ἑνός μὲν τὸν καταλογισμόν κόστους τινος εἰς τὸν ἀντίστοιχον φορέα ἀφ' ἑτέρου δέ τὸν προσδιορισμόν τοῦ ὀλικοῦ καὶ κατὰ μονάδα κόστους τοῦ φορέως. Π.χ. καταλογίζομεν τὸ κόστος τῆς διὰ τὴν παραγωγὴν προϊόντος τινος καταβληθείσης ἐργασίας εἰς τὸ κόστος τοῦ προϊόντος τούτου ἢ καταλογίζομεν εἰς τὸ κόστος τῆς πρώτης ὕλης Υ τούς καταβληθέντας ἔσμούς καὶ ἔξοδα παραλαβῆς αὐτῆς ἢ κοστολογοῦμεν τὸ προϊόν Π δηλαδή προβαίνομεν εἰς τὰς ἐνδεικνυομένας ἐνεργείας διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους αὐτοῦ. Φορεὺς ἐξ ἄλλου κόστους ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς κοστολογήσεως, δύναται νὰ εἶναι πᾶσα λειτουργία καὶ ὑποδιαίρεσις αὐτῆς, πᾶν προϊόν διήμεσον τέλειον, ὑποπρόϊόν κ.λ.π. ὡς καὶ πᾶσα λογιστικὴ συγκέντρωσις κόστους. Παραδείγματα ἀντιστοιχῶς (Κόστος ἀγορῶν, - κόστος ἀποθηκεύσεως, νῆμα - ὕφασμα - ἀποβάμβαξ, Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα). Ἐν τῇ πράξει ὅταν ὁμιλοῦν περὶ κοστολογήσεως ἀναφέρονται εἰς τελικοὺς φορεῖς κόστους, δηλαδή τὰ προϊόντα.

Σύστημα κοστολογήσεως σημαίνει τὴν εἰδικῶς προβλεφθεῖσαν ὀργάνωσιν διὰ τὴν ἐξασφάλισιν πληροφοριῶν ἐπὶ τοῦ κόστους καὶ τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως. Ἡ ὀργάνωσις αὕτη περιλαμβάνει ἔντυπα, βιβλία, κλεῖδας μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ, μεθόδους ὑπολογισμῶν, πίνακα λ/σμῶν καὶ διαγράμματα συνδεσμολογίας αὐτῶν καὶ γενικῶς πᾶν κατὰ τὸ ὑφιστάμενον ἐν ἐκάστη ἐπιχειρήσει Λογιστικόν σχέδιον καὶ ὀργάνωσιν ἐλέγχου, χρήσιμον στοιχεῖον διὰ τὴν ἐξασφάλι-

σιν τῆς ἐπιτεύξεως τῶν σκοπῶν τῆς κοστολογήσεως.

Καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὴν κοστολόγησιν τῶν προϊόντων, αὕτη διακρίνεται.

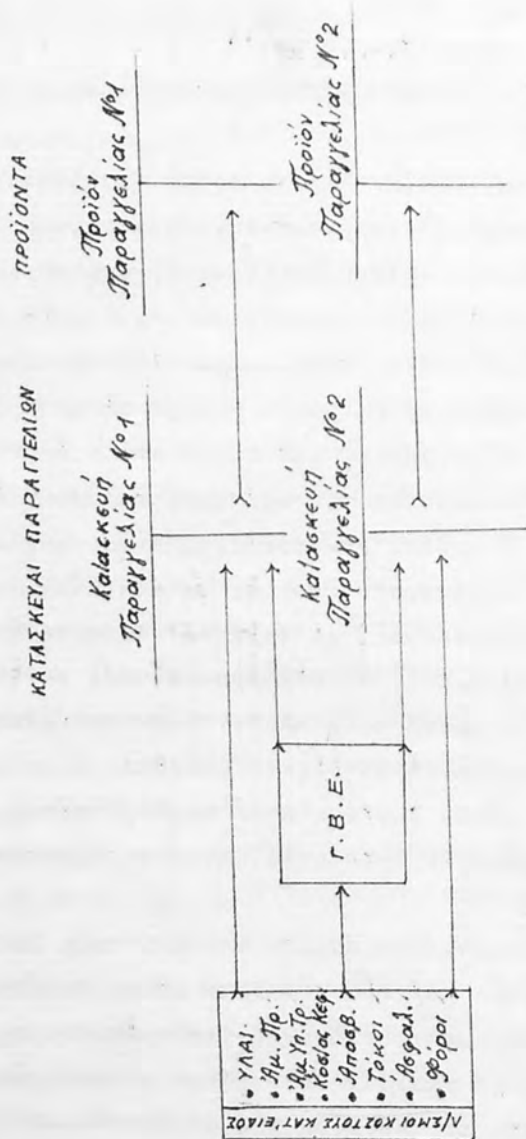
α. εἰς τὴν κοστολόγησιν κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν (JOB COSTING) καὶ γενικῶς μεμονωμένον ἔργον παραγωγῆς.

Παράδειγμα. Ἐν ναυπηγεῖον παρακολουθεῖ τὸ κόστος κατασκευῆς ἐκάστου σκάφους κεχωρισμένως, ἔν μηχανουργεῖον παρακολουθεῖ τὸ κόστος κατά παραγγελίαν, ἔν βυρσοδεφεῖον δύναται νὰ προβαίνει εἰς τὴν κοστολόγησιν τῶν προϊόντων μιᾶς μεμονωμένης μερίδος πρώτης ὕλης κ.λ.π. Ἐξειδικευμένην κατὰ προϊόν κοστολόγησιν ἐνεργοῦν κυρίως αἱ κατὰ παραγγελίαν παράγουσαι ἐπιχειρήσεις καὶ τοῦτο διότι ἐκάστη παραγγελία ἔχει τὰς ἰδιομορφίας της καὶ συνεπῶς ἀφορᾷ ἑξατομικευμένον προϊόν. Τοιαῦται ἐπιχειρήσεις εἶναι κυρίως αἱ μηχανουργικαὶ αἱ παράγουσαι εἰδικὰς κατὰ περίπτωσιν μηχανὰς ἢ σιδηρὰς κατασκευὰς, αἱ τεχνικαὶ κατασκευῆς ἔργων π.χ. ἐνὸς ὕδατος πράγματος, αἱ οἰκοδομικαὶ καὶ γενικῶς αἱ παράγουσαι ἑξειδικευμένα κατὰ παραγγελίαν προϊόντα. εἰς τὴν λοιπὴν βιομηχανίαν ἢ κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν κοστολόγησις, λαμβάνει χώραν συνήθως κατὰ μερίδα πρώτης ὕλης ὅταν μεταξύ τῶν μερίδων ὑφίστανται μεγάλαι διαφοραὶ ἀποδόσεων καὶ τιμῶν.

Ἡ κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν κοστολόγησις χρησιμοποιεῖται ἐπικουρικῶς καὶ εἰς πῆν κατὰ μάζας παράγουσαν βιομηχανίαν διὰ τὴν κοστολόγησιν ρίζικῶν ἐπισκευῶν ἢ τῶν ἐντὸς τοῦ ἔργου τοῦ λαμβανουσῶν χώραν κατασκευῶν.

Ὁ σχηματισμὸς τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς κατὰ τὴν κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν κοστολόγησιν, ἀκολουθεῖ τὴν πο-

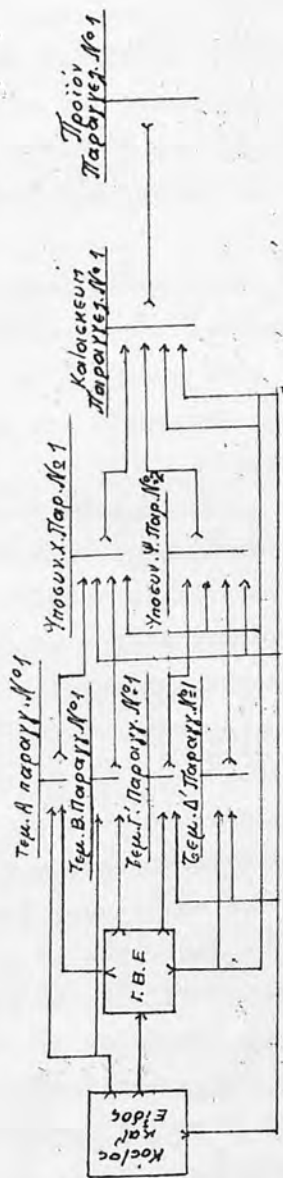
ρείαν τήν ἐμφαινομένην ἐκ τοῦ κάτωθι διαγράμματος.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 15.

Πορείας σχηματισμού κόστους κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν

Εάν τὸ προϊόν ἀποτελεῖται ἐκ μερῶν ἀτινα συναρμολογούνται εἰς ὑπόστυνολα καὶ ταῦτα εὐθὺς ἀπὸ τὰ καὶ ὑφίσταται ἐνὸς ἀφ᾽ ἑαυτῶν ἀποσπαστικῶς εἰς ἀπὸ μέρους, ὑπο-
 νολον καὶ σύνολον ἢ πορεία τοῦ σχηματισμοῦ τοῦ κόστους λαμβάνει τὴν ἐξῆς μορφήν.



Διάγραμμα ὑπ' Ἀριθ. 16

Πορείας σχηματισμοῦ κόστους κατ' ἐξειδικευμένον προϊόν ἀποτελούμενον ἐκ μερῶν.

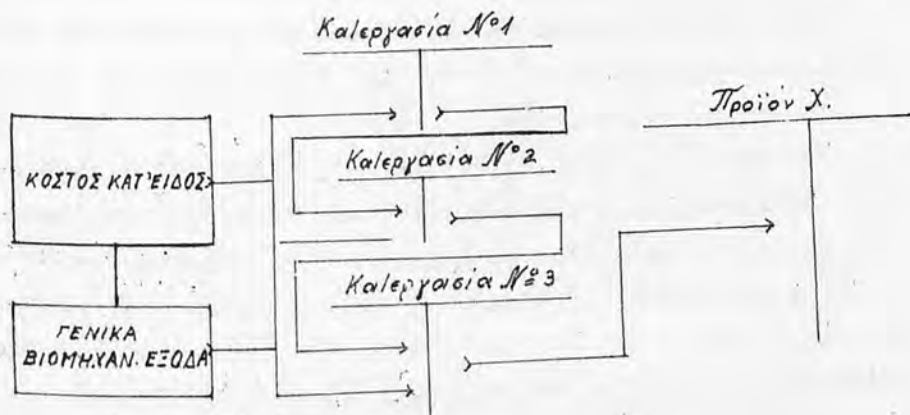
β) Εἰς τὴν κοστολόγησιν τῆς κ α τ ᾶ μ ᾶ ζ α ς παραγωγῆς (PROCESS COSTING). Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις τοῦ κόστους κατὰ κατεργασίαν, τὸ δὲ κόστος τοῦ προϊόντος προκύπτει ὡς πηλῆκον τοῦ ἀθροίσματος τοῦ κόστους τῶν κατεργασιῶν διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν παραχθεισῶν μονάδων.

Ἡ κατὰ μάζας κοστολόγησις προσήκει εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐκμεταλλεύσεις τὰς παραγούσας ἐν σειρᾷ ὁμοιογενῆ προϊόντα ἢτοι τὸ αὐτὸ προϊόν ἢ ποικιλίαν τοῦ αὐτοῦ προϊόντος, ἅτινα μετὰ τὴν παραγωγὴν των σχηματίζουν διαθέσιμα πρὸς πώλησιν ἀποθέματα.

Ἡ κατὰ μάζας σήμερον παραγωγὴ συνιστᾷ τὸν κανόνα τῆς βιομηχανικῆς παραγωγῆς. Βαμβακουργία, ἔριουργία, χημικὴ βιομηχανία, βιομηχανία τροφίμων, χαρτοποιία, μεταλλουργία καὶ πλεῖστοι ἄλλοι κλάδοι παράγουν κατὰ μάζας.

Ἐπὶ κοστολογικῆν ἔποψιν ἕκαστον κέντρον κόστους ἀντίστοιχον πρὸς μίαν κατεργασίαν ἢ σειρὰν κατεργασιῶν, δέχεται εἰς χρέωσιν τὸ κόστος τῶν διὰ τὴν ἢ τὰς κατεργασίας ἀναλωθέντων συντελεστῶν καὶ διὰ τῆς διαιρέσεως τοῦ ἀθροίσματος λαμβάνεται τὸ κατὰ κατεργασίαν κόστος τῆς μονάδος. Κατὰ κανόνα ἡ ἐπομένη κατεργασία ἐκπροσωπούμενη δι' ἀντιστοίχου κέντρον κόστους βαρύνεται μὲ τὸ κόστος τοῦ διαμέσου προϊόντος τοῦ παραχθέντος ἐκ τῆς πρώτης κατεργασίας καὶ τὸ ἐν αὐτῇ κόστος τῶν ἀναλώσεων τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς καὶ σχηματίζει τὸ ἴδιον αὐτῆς κόστος κ.ο.κ.

Ἡ πορεία αὕτη τοῦ σχηματισμοῦ τοῦ κόστους τῆς κατὰ μάζας παραγωγῆς ἐμφανίζεται ἐκ τοῦ κατωτέρω διαγράμματος.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 17.

Πορείας σχηματισμού του κόστους κατά μάζας Παραγωγής.

Ἡ βασικὴ ὄθεν διαφορὰ μεταξύ τῶν ὡς ἄνω ἐπιτεθέντων μεθόδων κοστολογήσεως, συνίσταται εἰς τὸ ὅτι τὸ κέντρον τοῦ ἀμέσου κοστολογικοῦ ἐνδιαφέροντος εἰς τὴν κατ' ἐξατομικευμένον προϊόν κοστολόγησιν, εἶναι ἡ μονάς τοῦ προϊόντος ἐνῶ εἰς τὴν κατὰ μάζας παραγωγὴν εἶναι ἡ κατεργασία ἢ ἡ ὀλόκληρος παραγωγικὴ φάσις ἐκ τοῦ κόστους τῆς ὁποίας προκύπτει τὸ κόστος τῆς μονάδος.

Β. Λογιστικὴ Κοστολόγησις.

Ἡ Αὕτη ἀναφέρεται εἰς τὸν ἐν τοῖς βιβλίοις διὰ λογιστικῶν ἐγγραφῶν καταλογισμόν τοῦ κόστους τῶν συντελεστῶν εἰς τούς διαμέσους καὶ τελικοὺς φορεῖς ἢτοι τὰ τέλεια προϊόντα. Διὰ τῆς λογιστικῆς κοστολογήσεως ἐπιδίδεται κατὰ βάσιν ὁ προσδιορισμός τοῦ πραγματικοῦ κόστους καὶ συνέπῳς εἶναι ἀπολογιστικὴ ἐπεξεργαζομένη

δεδομένα συντελεσθεισῶν δαπανῶν καὶ παραγωγῆς.

Ἡ λογιστικὴ κοστολόγησις ἐπὶ σκοπῷ προϋδιορισμοῦ τοῦ πραγματικοῦ κόστους, διακρίνεται εἰς ἄμεσον ἢ ἔμμεσον διὰ συντελεστῶν.

Ἡ ἄμεσος κοστολόγησις ἐφαρμόζεται ἐπὶ τῶν βιομηχανικῶν ἐκμεταλλεύσεων σταθερᾶς χρονικῆς παραγωγῆς (Τσιμεντοβιομηχανία, Χαλυβουργία, Χημικὴ βιομηχανία κ.λ.π.). Ἀντιθέτως ἢ διὰ συντελεστῶν ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς ἐνδείκνυται εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐκμεταλλεύσεις τῶν ὁποίων ὁ ὄγκος τῆς παραγωγῆς παρουσιάζει ἐποχικὴν διακύμανσιν (βιομηχανία ζύθου, ἀεριούχων ποτῶν, παγοποιίας, ἐκκοκιστήρια βόμβακος, ἐλαιουργία κ.λ.π.). Ἀλλὰ πλὴν τῶν καθ' αὐτῷ ἐποχικῶν βιομηχανιῶν, ἡ ἐποχικότης χαρακτηρίζει πλῆθος ἐτέρων κλάδων (Ἐβριουργία, Κλωστοῦφαντουργία, σαπυνοποιία κ.λ.π.).

Ἡ ἔμμεσος στηρίζεται εἰς τὸν καταλογισμὸν ἀνεραίου τοῦ ὕψους τοῦ ἐσοχηματισμένου κόστους οἰουδήποτε εἴδους ἢ στοιχείου ἐνῷ ἡ ἔμμεσος ἐπιδιώκει τὴν ὀρθολογικὴν κατανόμησιν τοῦ σταθεροῦ καὶ ἡμιετάρβλητοῦ κόστους. (Ἀποσβέσεις, ἀσφάλιστρα, συντηρήσεις, Γ.Β.Ε. ἐν ὄψ) ἀναλογικῶς ποιοῦσα διὰ συντελεστῶν τὴν εἰς τούτων ὀλικὴν τῆς περιόδου ἐπιβάρυνσιν τῆς παραγωγῆς.

Παράδειγμα, Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ Γ.Β.Ε. τῆς περιόδου, προβλέπονται ν' ἀνέλθουν εἰς 10.000.000 καὶ ἡ παραγωγή εἰς 100.000 μονάδας κατὰ τὴν ἔμμεσον κοστολόγησιν, καθορίζεται συντελεστῆς ἐπιβαρύνσεως 100 ὀρχ. καὶ ὑπὸ τὸν συντελεστὴν τοῦτον λαμβάνει χώραν ἡ ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς τῆς πραγματοποιουμένης ἐντὸς τῶν κλασμάτων τῆς περιόδου καὶ ἀνεξαρτήτως τοῦ πραγματικοῦ ὕψους τῶν Γ.Β.Ε., ἐνῷ ἀντιθέτως, κατὰ τὴν ἄμεσον τὸ ἐσοχηματισμένον ἐκάστοτε ὕψος τῶν Γ.Β.Ε.

βαρύνει τήν παραγωγήν ἐξ οὗ προκύπτει διάφορος κατά μοῦδα ἐπιβαρύνσις ὡς ἐμφαίνεται ἐκ τοῦ κατωτέρω πίνακος.

Μῆνες	Παραγωγή	Γ. Β. Ε.	Επιβαρύνσις κόστους παραγωγῆς		Επιβαρύνσις κατὰ μονάδα ἐκ Κωστολογήσεως	
			Άμεσος	Έμμεσος	Άμέ- σου +	Έμμέ- σου
Ἰαν.	4.000	6.600.000	6.600.000	4.000.000	1650	1000
Φεβρ.	5.000	7.000.000	7.000.000	5.000.000	1400	1000
Μάρτ.	6.000	7.400.000	1.400.000	6.000.000	1230	1000
Ἀπρ.	1.000	7.800.000	7.800.000	7.000.000	1110	1000
Μάϊος	8.000	8.200.000	8.200.000	8.000.000	1030	1000
Ἰουν.	9.000	8.600.000	8.600.000	9.000.000	960	1000
Ἰουλ.	13.000	10.200.000	10.200.000	13.000.000	780	1000
Αὐγ.	14.000	10.600.000	10.600.000	14.000.000	760	1000
Σεπτ.	11.000	9.400.000	9.400.000	11.000.000	850	1000
Ὀκτ.	10.000	9.000.000	9.000.000	10.000.000	900	1000
Νοεμβ.	7.000	7.800.000	7.800.000	7.000.000	1110	1000
Δεκ.	6.000	7.400.000	7.400.000	6.000.000	1230	1000
	100.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000		

(+) Ποσά κατά προσέγγισιν μονάδος

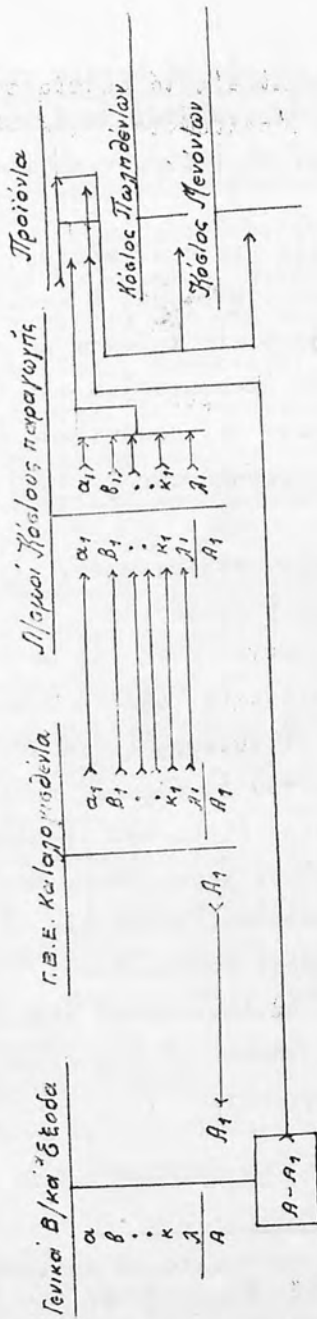
Κατά τήν ἔμμεσον, διαρκούσης τῆς χρήσεως, ἐφ' ὅσον ὁ ὄγκος τῆς παραγωγῆς διακυμαίνεται θά προκύψῃ διαφορά μεταξύ τοῦ πραγματικοῦ ὕφους τῶν ἐν παραδείγματι Γ.Β.Ε. καί τῶν καταλογισθέντων τοιούτων, ἥτις ἐάν μὲν ἐπαληθεύσουν τά προϋπολογιστικά στοιχεῖα εἰς τό τέλος τῆς περιόδου θά μηδενισθῇ, ἐάν δέ ἄν ἐπαληθεύσουν θά ὑπολογισθῇ εἰς τό κόστος τῆς παραγωγῆς κατανεμομένη μεταξύ τοῦ κόστους τῶν μενόντων καί τῶν πωληθέντων. Ὁ Μηχανισμός οὗτος ἐμφαίνεται ἐκ τοῦ διαγράμματος ὑπ' ἀριθ. 18.

Ἐάν συνεπῶς βάσει τῶν δεδομένων τοῦ παραδείγματός μας, ἡ πραγματική παραγωγή ἀνῆρχετο εἰς 90.000 μονάδας καί τό πραγματικόν ὕφος τῶν Γ.Β.Ε. εἰς 9.900.000 δρχ., θά προέκυπτεν διαφορά μή καταλογισθεῖσα κατά τήν διάρκειαν τῆς χρήσεως ἐκ δρχ. 900.000 ($9.900.000 - 90.000 \times 100$) ἥτις βαρύνει τήν παραγωγὴν τῶν 90.000 μονάδων καί δῆ κατά δρχ. 10 ἐκάστην ($900.000 : 90.000$), ὅποτε ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι ἐπωλήθησαν αἱ 80.000 μονάδες αἱ δέ 10.000 παρέμεναν, τό μὲν κόστος τῶν πωληθέντων προϊόντων θά ἐπιβαρυνθῇ μέ δρχ. 800.000 (80.000×10) τό δέ τῶν μενόντων μέ δρχ. 100.000 (10.000×10).

Προκύπτει ὁθεν ἐκ τῶν ἀνωτέρω ὅτι ἡ κατά τόν προηγηθέντα τρόπον χρήσις τῶν συντελεστῶν ἄγει τελικῶς εἰς τόν προσδιορισμόν τοῦ πραγματικοῦ κόστους καί συνεπῶς ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει εἶναι καί αὕτη ἀπολογιστική ὡς ἡ ἄμεσος.

Κατά τόν προσδιορισμόν τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἀπολογιστικῆς κοστολογήσεως, χρησιμοποιοῦνται τά κάτωθι στοιχεῖα.

1. Τά δελτία τῶν ποσοτικῶν ἀναλύσεων τῶν παντός εἶδους πρώτων καί λοιπῶν ὑλῶν τῶν ἀναλωθεισῶν ἀποκλειστικῶς



Διάγραμμα υπ' αριθ. 18.

Μηχανισμός προσδιορισμού Πραγματικού κόστους
διὰ συντελεστών.

χάριν τοῦ φορέως. Αἱ εἰς τὰ δελτία ταῦτα ἀναγραφόμεναι ποσοτικά ἀναλύσεις, ἀποτιμῶνται κατὰ τὴν υἱοθετηθεῖσαν μέθοδον ἀποτιμήσεως καὶ τὸ ἰσόποσον καταλογίζεται εἰς τὸ κόστος τοῦ φορέως.

2. Τὰ στοιχεῖα μερισμῶν κόστους ἀφορῶντος συνολικῶς περισσοτέρους φορεῖς. Μερισμός ἢ καταμερισμός σημαίνει τὸν διαχωρισμὸν ἑνὸς ὅλου εἰς τμήματα μὲ σαφῆ ποσοτικά κριτήρια. Π.χ. τὸ σύνολον τῶν ἡμερομισθίων τῆς περιόδου μερίζεται εἰς τὰ παραγωγικά τμήματα καὶ βοηθητικὰς ὑπηρεσίας ἀναλόγως τοῦ παρ' ἑκάστῃ πραγματοποιηθέντος ἀριθμοῦ καὶ τῆς ἀντιστοίχου ἀξίας.

3. Τὰ στοιχεῖα καταλογισμοῦ, εἶναι δὲ καταλογισμός ἢ ἔγγραφῆ καὶ γενικῶς ὁ ὑπολογισμὸς στοιχείου τινος εἰς τὸ κόστος φορέως. Ἄγουν συνεπῶς εἰς καταλογισμὸν τὰ ἀνωτέρω ὑπ' ἀριθ. 1 καὶ 2 στοιχεῖα. Ἄλλ' ὁ ὅρος καταλογισμὸς (IMPUTATION) χρησιμοποιεῖται κυρίως διὰ τὸν ὑπολογισμὸν εἰς τὸ κόστος τοῦ φορέως, τοῦ ἐμμέσου ὡς πρὸς αὐτὸν κόστους. Π.χ. Τὰ Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα τοῦ τμήματος καταλογίζονται εἰς τὸ κόστος τῶν ὑπ' αὐτοῦ παραγομένων προϊόντων, ἢ τὰ γενικά ἔξοδα τῶν ἀγορῶν καταλογίζονται εἰς τὸ κόστος τῶν καθ' ἑκάστον πρώτων ὑλῶν βάσει συντελεστοῦ. Ὁ καταλογισμὸς στηρίζεται πολλάκις ἐπὶ ὑπολογιστικοῦ βᾶθρου καὶ ἀναφέρεται εἰς κριτήρια. Συχνάκις πάντως αἱ δύο ἔννοιαι ὡς ἄλλωστε συγγενεῖς μεταξύ των συγχέονται (1).

(1) Ἡ ἀναθεώρησις τοῦ Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου τοῦ 1957 δὲν νομιζόμεν ὅτι ἀπεσαφήνισε τὴν ἐννοιολογικὴν διαφορὰν τῶν ὄρων μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ. Ἰδε σχετικῶς Ἐνθ. ἀν. σ. 159/160.

Γ' 'Η Σύνδεσις τοῦ Προκαθωρισμένου μετὰ
πραγματικοῦ ἀπολογιστικοῦ

Ὁ λογιστικὸς προδιορισμὸς ἀπολογιστικῶς τοῦ πραγματικοῦ κόστους δύναται νὰ εἶναι συνδεδεμένος πρὸς μίαν τῶν μορφῶν τοῦ προκαθωρισμένου κόστους, ἢ δὲ συνηθεστέρα σύνδεσις εἶναι μετὰ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ κανονικοῦ.

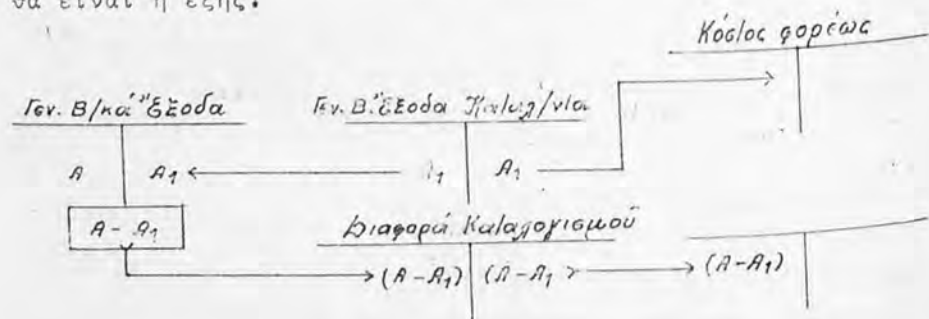
Ἡ ἔννοια τῆς συνδέσεως συνίσταται εἰς τό ὅτι τό προκαθωρισμένον ὑπεισέρχεται ὡς λογιστικόν στοιχεῖον ἐγγραφῶν καὶ αἱ μεταξύ αὐτοῦ καὶ τοῦ πραγματικοῦ διαφοραί, ἐπισημαίνονται λογιστικῶς καὶ καταχωροῦνται διὰ λογιστικῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ βιβλία.

Ἡ σύνδεσις τοῦ προκαθωρισμένου πρὸς τό πραγματικόν ἀπολογιστικόν, λαμβάνει χώραν ἐν τελικῇ ἀναλύσει διὰ μιᾶς τῶν κάτωθι μεθόδων χρησιμοποιουμένων κατὰ περίπτωσιν.

1. Διὰ ζεύγους λογαριασμῶν κατὰ στοιχεῖον. Σχηματίζεται εἰς τόν ἕνα τῶν λ/σμῶν τό ὑφ' ἐκάστου ὑποδηλούμενον πραγματικόν κόστος, ἐνῶ εἰς τόν φορέα καταλογίζεται διὰ τοῦ ἑτέρου λ/σμοῦ τό προκαθωρισμένον, τῆς μεταξύ των διαφορᾶς ἀγομένης εἰς ἴδιον λ/σμόν ὑπό τόν τίτλον:

"Διαφοραὶ Καταλογισμοῦ" ἢ "Αποκλίσεις". Οὕτω ἂν ὑποτεθῇ ὅτι ὁ ἐν τῷ προηγηθέντι παραδείγματι συντελεστικὸς ἐπιβαρύνσεως τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων ἐκ δρχ. 100 κατὰ μονάδα, εἶχεν καθορισθῆ διὰ ν' ἀποδώσῃ τήν κανονικὴν ἐπιβάρυνσιν τοῦ κόστους ἐκ τοῦ στοιχείου τούτου, ἢ ἐκ δρχ. 900.000 διαφορὰ μετὰ τοῦ πραγματικοῦ καὶ τοῦ καταλογισθέντος ὕψους τῶν Γ.Β.Β. θὰ ἀχθῆ εἰς χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ "Διαφοραὶ καταλογισμοῦ" ὅστις θὰ κλείσῃ χρεώσει τοῦ λ/σμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως, ἑξομοιουμένης τῆς ἐν αὐτῷ ἐνδεί-

ξενός πρὸς ζημίαν ἢ ἐν ἀντιθέτῳ περιπτώσει πρὸς κέρδος, ἐνῷ ὡς ἐξετέθη προηγουμένως ὅταν ἐπιζητεῖται ὁ διὰ συντελεστῶν προσδιορισμὸς τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ἡ διαφορά καταλογίζεται κατὰ τὴν δέουσαν ἀναλογίαν μεταξὺ τοῦ κόστους τῶν πωληθέντων καὶ τοῦ κόστους τῶν μενόντων. Ἡ Πορεία συνεπῶς τοῦ σχηματισμοῦ τοῦ κόστους κατὰ τὴν ἐξεταζομένην περίπτωσιν θά εἶναι ἡ ἐξῆς:



Διάγραμμα Ὑπ' ἀριθ. 19.

Λογιστικῆς Συνδέσεως Κανονικοῦ πραγματικοῦ κόστους

Τὸ αὐτὸ θά ἦδύνατο νά ἐπιτευχθῆ δι' ἐνός λ/σμοῦ εἰς ὄν, εἰς μὲν τὴν χρέωσιν νά σχηματίζεται τὸ πραγματικὸν κόστος, ἐνῷ εἰς τὴν πίστῳσιν νά ἐγγράφεται τὸ καταλογισθέν, τοῦτο ὅμως ἀποφεύγεται διότι ἐμφιλοχωροῦν αἱ διορθωτικαὶ ἐγγραφαί, αἷτινες ἀλλοιώνουν τὰς ἐνδείξεις τῶν εἰς τὰς λογιστικὰς καταστάσεις μεταφερόμενων ἀθροισμάτων τῆς χρέωσεως καὶ πίστῳσεως τῶν ἀντιστοίχων λογ/σμῶν. Περιττόν βεβαίως νά τονισθῆ ὅτι διαφοραὶ μεταξὺ πραγματικοῦ καὶ κανονικοῦ κόστους, δέν ἐμφανίζονται μόνον εἰς τὰ Γ.Β.Ε. ἀλλὰ καὶ εἰς οἰονδήποτε ἕτερον στοιχεῖον οὔτινος τὸ μέγεθος ἔχει προσδιορισθῆ καὶ ἐγένετο ἀποδεκτὸν ὡς κανονικόν.

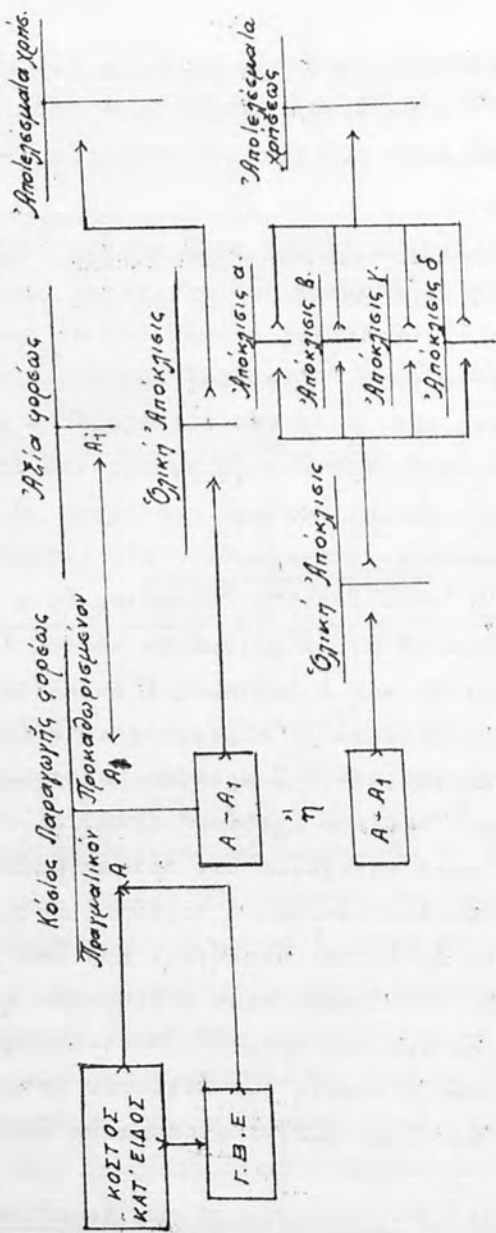
Ἡ μέθοδος τοῦ ζεύγους τῶν λ/σμῶν κατὰ στοιχεῖον χρή-

σιμοποιεῖται κυρίως κατά τήν σύνδεσιν τοῦ κανονικοῦ πρὸς τό πραγματικόν κόστος καί εἰδικώτερον πρὸς ἀποφυγὴν τῶν ἐπιπτώσεων τοῦ χρονικοῦ κόστους συνεπεῖα τῆς ὑπὲρ ἢ ὑπο-απασχολήσεως.

2. Διὰ ζεύγους λ/σμῶν κατά φορέα. Ἐνῶ ἐν τῇ προηγουμένη μεθόδῳ δι' ἕκαστον τῶν στοιχείων (ἀπλοῦν ἢ σύνθετον) τηρεῖται ἴδιον ζεῦγος λ/σμῶν καί αἱ διαφοραὶ μεταφέρονται εἰς τόν λ/σμόν "Διαφοραὶ Καταλογισμοῦ" μέ μνειάν τῆς προελεύσεως των, κατὰ τήν ἐξεταζομένην μέθοδον τηρεῖται εἰς λογαριασμός κόστους παραγωγῆς τοῦ φορέως, ὅστις χρεοῦται μέ τό πραγματικόν καί πιστοῦται μέ τό προκαθρισμένον τῆς διαφορᾶς μεταφερομένης εἰς λ/σμόν "Διαφοραὶ Καταλογισμοῦ ἢ Ἀποκλίσεις". Ὁ πρῶτος ὅρος χρησιμοποιεῖται συνήθως ὅταν τό προκαθρισμένον κόστος ἔχει προσδιορισθῆ ὡς κανονικόν καί ὁ δεύτερος (Ἀποκλίσεις) ὅταν ἔχει προσδιορισθῆ ὡς πρότυπον. Ἡ μέθοδος αὕτη ἐφαρμόζεται κυρίως εἰς τήν λογιστικὴν τοῦ προτύπου κόστους καί ὅη κατά τήν μέθοδον τοῦ "Μερικοῦ Σχεδίου" (PARTIAL PLAN), ὅταν δέν ἐπιδιώκεται ὁ κατά στοιχεῖον καί αἰτίαν προσδιορισμός τῶν ἀποκλίσεων. Ἐάν ἐπιδιώκεται ὁ τοιοῦτος προσδιορισμός ἡ ὀλική ἀποκλίσις ἀναλύεται ἀναλόγως. Καί ὑπὸ τήν μέθοδον ταύτην ὁ λ/σμός τῶν Ἀποκλίσεων ἢ διαφορῶν καταλογισμοῦ κλείει κατ' ἀρχὴν διὰ τοῦ λ/σμοῦ "Ἀποτελέσματα χρήσεως".

Σχηματικῶς ἡ πορεία τῶν ἐγγράφων κατὰ τήν μέθοδον ταύτην θά ἔχη ὡς ἐξῆς: (βλ. Διάγραμμα ὑπ' ἀριθ. 20).
Σελ. 248).

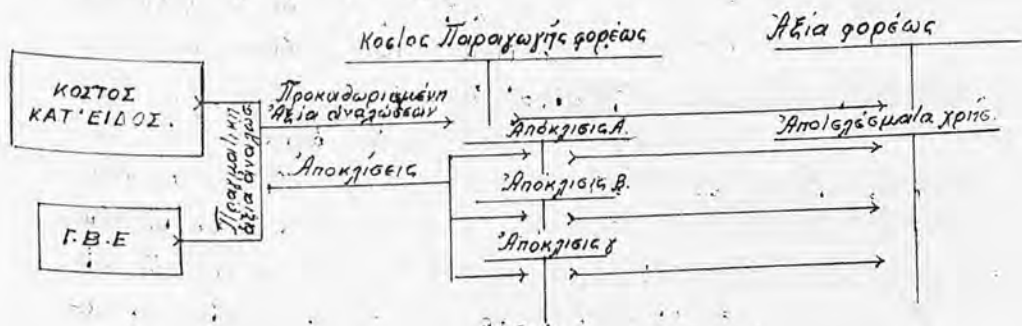
3. Δι' ἀμέσου προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων. Κατὰ τήν μέθοδον ταύτην ἐφαρμοζομένην ἐν τῇ "Ἀπλῷ Σχεδίῳ" (SINGLE PLAN) τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους κατὰ



Διάγραμμα υπ' αριθ. 20.

Λογιστικής Συνδέσεως Προκαταρτισμένου-Πραγματικού.

φορέα εἰς ὃν καταχωρεῖται τὸ προκαθωρισμένον κόστος. Αἱ ἀποκλίσεις τοῦ πραγματικοῦ κατὰ στοιχεῖον ἔναντι τοῦ προκαθωρισμένου διαπιστοῦμεναι κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀναλώσεως, ἀποχωρίζονται ἀμέσως εἰς τοὺς ἀντιστοίχους λ/σμούς Ἐποκλίσεων οἵτινες κλείουν διὰ τοῦ λ/σμοῦ ἀποτελέσματα χρήσεως, ὥστε ἡ σύνδεσις τοῦ πραγματικοῦ μετὰ τοῦ προκαθωρισμένου κόστους νὰ λαμβάνη χώραν ὡς ἑξῆς:



Διάγραμμα Ὑπ. ἀριθ. 21

Λογιστικῆς Συνδέσεως Προκαθωρισμένου Πραγματικοῦ

Δ: Αἱ Διαφοραὶ Καταλογισμοῦ καὶ ἀποκλίσεις
ἐν σχέσει πρὸς τὸ πραγματικὸν κόστος.

Ἐλέγχθη προηγουμένως ὅτι ἐφ' ὅσον τὸ πρότυπον ἢ τὸ κανονικὸν κόστος συνδέεται λογιστικῶς μετὰ τοῦ πραγματικοῦ, αἱ προκύπτουσαι διαφοραὶ αἱ καταχωρηθεῖσαι εἰς τοὺς λ/σμούς ἀποκλίσεων ἢ τοὺς λ/σμούς διαφορῶν καταλογισμοῦ, ἀποσβέννυνται διὰ τοῦ λ/σμοῦ "Ἀποτελέσματα χρήσεως".

Ὁ τοιοῦτος χειρισμὸς τῶν ἀποκλίσεων ἐκπηγάζει ἐκ τῆς βασικῆς ἀντιλήψεως ὅτι τὸ πρότυπον ἢ τὸ κανονικὸν κα-

τά περίπτωσιν κόστος εκπροσωπεῖ τὸ ἀληθές κόστος καὶ συνεπῶς πᾶσα ἀπὸ αὐτοῦ διαφορά συνιστᾷ ἀποτελεσμα. Ἡ ἀντίληψις ὅμως αὕτη ὀρθή κατὰ τὴν γνώμην μας βασικῶς⁽¹⁾, δὲν ἀνατρέπει τὴν ἀρχὴν τοῦ πραγματικοῦ κόστους παραγωγῆς καθ' ἣν τοῦτο εκπροσωπεῖ τὰς πραγματικὰς οἰκονομικὰς διὰ τὴν παραγωγὴν θυσίας. Ἐπειδὴ δὲ αἱ θυσίαι αὗται εκπροσωποῦνται ἐκ τοῦ ἀθροίσματος τοῦ κανονικοῦ κόστους καὶ τῶν ἀποκλίσεων, ἡ ὁδὸς αὕτη δὲν δύναται νὰ ἀποφευχθῆ δι' οὐδενὸς ἐπιχειρήματος καὶ συνεπῶς ἐφ' ὅσον ἡ ἀποτίμησις τῶν μεθόδων λαμβάνει χώραν βάσει τῆς τιμῆς κτήσεως, εἰ ἀποκλίσεις δεῖον νὰ μερίζονται μεταξύ τῶν πωληθέντων καὶ μενόντων ὡς ἐκριβῶς εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς χρησιμοποίησεως συντελεστῶν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Ἄλλως βεβαίως ἔχει τὸ θέμα εἰάν ἔχη γίνῃ δεκτὴ ἡ ἀποτίμησις τῶν ἀποθεμάτων γενικῶς εἰς προτύπους τιμὰς, ἀλλ' ἡ περίπτωσις αὕτη εἶναι σπανία καὶ κατὰ τὴν ἰσχυροῦσαν φορολογικὴν νομοθεσίαν ἀποκλείεται, διότι γνωστὴ εἶναι ἡ διάταξις τοῦ Κ.Φ.Σ. καθ' ἣν ἡ ἀποτίμησις κατὰ προῖδον λαμβάνει χώραν εἰς τὴν μικροτέραν τιμὴν μεταξύ τῆς κτήσεως καὶ τῆς τρεχούσης τοιαύτης.

Π: Αἱ Κοστολογικαὶ Διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ.

Ὁ κῶδιξ φορολογικῶν στοιχείων παρέχει τὴν εὐχέρειαν εἰς τὴν βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν ἢ νὰ τηρῆ βιβλίον παραγωγῆς καὶ ἐξωλογιστικὸν κοστολόγιον ἢ νὰ τηρῆ ἐσωλογιστικὴν κοστολόγησιν. Ἡ ἐκλογὴ δηλαδὴ μιᾶς ἐκ τῶν δύο μεθόδων ἐναπόκειται εἰς τὴν ἐπιχείρησιν. Ἐπὶ ἐκάστης περιπτώσεως παρατηρητέα τ' ἀκόλουθα,

(1) Ἴδε σχετικῶς Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Τὸ Πρότυπον Κόστος ἔνθ. ἄν. σ. 189 - 191.

1. Βιβλίου Παραγωγής. Ἡ τήρησις τοῦ βιβλίου τούτου εἶναι ὑποχρεωτική διὰ τὴν βιομηχανικήν ἐπιχείρησιν ἐφ' ὅσον λόγῳ τοῦ ὕφους τῶν ἀκαθαρίστων της ἐσόδων, ὑπόκειται εἰς τὰς διατυπώσεις τηρήσεως βιβλίων τῆς τετάρτης κατηγορίας καὶ δὴ μετὰ βιβλίου ἀποθήκης. Ἐάν συνεπῶς καίτοι ὑπάγεται ἡ ἐπιχείρησις εἰς τὰς διατυπώσεις τῆς Τετάρτης κατηγορίας ἔχει ἀπαλλαγὴν τῆς τηρήσεως αὐτοῦ δι' ἀποφάσεως τῆς Κεντρικῆς Ἐπιτροπῆς λογιστικῶν βιβλίων τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν, ἀπαλλάσσεται τῆς τηρήσεως βιβλίου παραγωγῆς.

Αἱ ἐπιβαλλόμεναι διατυπώσεις τηρήσεως τοῦ βιβλίου παραγωγῆς εἶναι αἱ ἑξῆς:

1. Τό βιβλίου δεόν νά εἶναι τεθεωρημένον παρά τοῦ Οἰκονομικοῦ Ἐφόρου ὡς ἅπαντα τὰ ὑποχρεωτικά βιβλία.

2. Τό βιβλίου περιλαμβάνανει διακεκριμένους λ/σμούς κατὰ διὰ μέσον καὶ τελετικόν προϊόν εἰς τοὺς ὁποίους:

α. Ἀναγράφεται ἡ ποιοτική προδιαγραφή τοῦ προϊόντος καὶ ἐφ' ὅσον εἶναι ἐφικτόν προσαρτᾶται δεῖγμα ἐξ αὐτοῦ. Διὰ τῶν τεχνικῶν προδιαγραφῶν προδιορίζονται αἱ χρησιμοποιούμεναι πρῶται καὶ βοηθητικαὶ ὕλαι καὶ αἱ ἀποδόσεις αὐτῶν εἰς προϊόν.

β. Ἀναγράφονται αἱ χρησιμοποιηθεῖσαι, διὰ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν ἐτοιμῶν προϊόντων, ποσότητες τῶν πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν ἐφ' ἅπαξ καὶ δι' ὄλοκληρον τὴν χρῆσιν. Διὰ τὴν τοιαύτην καταχώρησιν παρέχεται προθεσμία 30 ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς διαχειριστικῆς περιόδου. Διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τῆς ἀναλωθείσης καθ' ὕλην ποσότητος διὰ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν ἐτοιμῶν προϊόντων ἐπιβάλλεται ἀ-

πογραφή τῶν ἡμικατεργασμένων ὑλῶν κατά τήν ἀρχήν καί τό τέλος τῆς διαχειριστικῆς περιόδου, ὥστε συναρτήσῃ τῶν ἀναλώσεων νά προσδιορίζεται ἡ ἀναλωθεῖσα ποσότης. Παράδειγμα.

Πρώτη Ὑλη Υ

* Απογραφή ἡμικατεργασμένης κατά τήν 1/1	μ.	7.000
* Βεβαωγή ἐκ τῆς ἀποθήκης ἀπό 1/1 - 31/12	"	103.000
ζύνολον	"	110.000
* Απογραφή ἡμικατεργασμένης κατά τήν 31/12	"	10.000
Ἀναλωθεῖσα ἀπό 1/1 - 31/12	μ	100.000

γ. Ἀναγράφεται ἡ παραχθεῖσα ποσότης τοῦ προϊόντος

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω στοιχείων φανερόν εἶναι ὅτι, ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμός τῶν ἀποδόσεων τῶν πρώτων ὑλῶν εἰς προϊόν αἵτινες θά συγκριθοῦν πρός τήν ποιοτικὴν προδιαγραφὴν τοῦ προϊόντος ὥστε νά προκύψουν τ' ἀναζητούμενα στοιχεῖα ἐλέγχου τῶν ἀποδόσεων.

2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΝ. Ἡτοι πίνακα ἐμφαίνοντα τό ὕψος τοῦ κατά προϊόν διάμεσον καί τελικόν καί τήν σύνθεσιν αὐτοῦ
Τό τοιοῦτον κοστολόγιον.

α. Καταρτίζεται ἅπαξ τοῦ ἔτους μετὰ τό κλείσιμον τῆς διαχειριστικῆς περιόδου καί ἀφορᾷ μόνον τό κόστος παραγωγῆς ὅπερ ὁ Κ.Φ.Σ. ἀποκαλεῖ ἐργοστασιακόν.

β. Τά ἐν αὐτῷ περιλαμβανόμενα στοιχεῖα ἐξάγονται ἐκ λογιστικῶν δεδομένων. Τοῦτο σημαίνει ὅτι τά ὀλικά στοιχεῖα τοῦ κόστους τά προκύπτοντα ἐκ τῶν βιβλίων καταμερίζονται καί καταλογίζονται μεθοδικῶς μέχρις ὅτου διά τῆς καθιερωμένης κοστολογικῆς διαδικασίας προκύψῃ, τό κατά προϊόν κόστος.

γ. Ἡ ἐπιζητούμενη ἀνάλυσις τοῦ κόστους δὲν εἶναι περιοριστικὴ, ἀλλὰ λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ὁ κῶδιξ ἐπιβάλλει τήρησιν λ/σμῶν Ἀγορῶν πρώτων ὑλῶν, Ἀμοιβῶν Προσωπικοῦ, Ἀμοιβῶν Ὑπηρεσιῶν Τρίτων καὶ ὅτι διὰ τὰς ἀποσβέσεις, τόκους ἀσφάλιστρα καὶ φόρους ὅπωςδήποτε τηροῦνται διακεκριμένοι λ/σμοὶ προκύπτει ὅτι ἡ ἐπιθυμητὴ ἀνάλυσις εἶναι ἡ κατ' εἶδος κόστους, ἐπιτρεπομένης καὶ ὁμαδοποιημένης ἐμφανίσεως μικροῦ καθ' ἕναστον ποσοῦ κόστους.

Τοῦτο ἄλλωστε προκύπτει καὶ ἐκ τῆς σχετικῆς πρὸς τὴν οἰκίαν διάταξιν ἐγκυκλίου καθ' ἣν "... τὸ κοστολόγιον τοῦτο δέον νὰ περιλαμβάνῃ ἀνάλυσιν ἑνὸς ἐκάστου ἐκ τῶν στοιχείων τοῦ ἐργοστασιακοῦ κόστους πρώτων ὑλῶν, βοηθητικῶν κ.λ.π. ὑλῶν, ἡμερομισθίων καὶ ἐξόδων παραγωγῆς καὶ νὰ συμφωνῇ μὲ τὰ ἐκ λογιστικῶν στοιχείων δεδομένα".

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ὑποχρεώσεων τήρησεως βιβλίου παραγωγῆς καὶ κοστολογίου ἀπαλλάσσεται ἡ βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις, ἐφ' ὅσον προβαίνει εἰς "ἑσωλογιστικὴν" διὰ λογιστικῶν δηλαδὴ ἐγγραφῶν καταχωρουμένων ἐν τοῖς βιβλίοις κοστολόγησιν.

Ἡ σημασία τῶν ὡς ἄνω διατάξεων ὡς ἐλεγκτικὴ τοῦ πραγματικοῦ κόστους, εἶναι ὅπως περιωρισμένη εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν φορολογητέων κερδῶν καὶ συνεπῶς εἰς οὐδένα ἐκ τῶν ὑψηλοτέρων σκοπῶν τῆς κοστολόγησεως, ὡς τοῦ ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῆς λήψεως τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων ἐξυπηρετεῖ.

2/1 Στ: Όριακή ή Άμεσος Κοστολόγησης.

Ἡ βασικὴ ἀρχὴ τῆς ὀριακῆς κοστολογήσεως συνίσταται εἰς τὴν ἄποψιν ὅτι πᾶ σταθερὰ ἔξοδα δέ ν συνιστοῦν κόστος φορέων ἀλλὰ ποσὰ ἐκπεστέα ἐκ τῶν αποτελεσμάτων καὶ ὅτι συστατικὰ στοιχεῖα κόστους φορέων εἶναι τὰ μεταβλητά.

Ὁ σχηματισμὸς τοῦ κόστους καὶ ἡ σύνθεσις τῶν ἀποτελεσμάτων κατὰ τὴν ὀριακὴν κοστολόγησιν, ἀκολουθοῦν τὴν διὰ τοῦ ὑπ'ἀριθ. 22 διαγράμματος ἐμφαινομένην τροχίαν. (βλ. διάγραμμα σελ. 255).

Ὡς βασικά πλεονεκτήματα τῆς ὀριακῆς κοστολογήσεως φέρονται τὰ ἑξῆς: ⁽¹⁾

α. Ἀποφεύγονται οἱ συμβατικοὶ μερισμοὶ τῶν σταθερῶν ἔξόδων καὶ τὸ ἀπομένον μεταβλητὸν κόστος ἔχει μεγαλειτέραν ἀξιοπιστίαν καὶ ἐπικαιρότητα.

β. Ἀπλοποιεῖται ἡ λογιστικὴ κοστολόγησης.

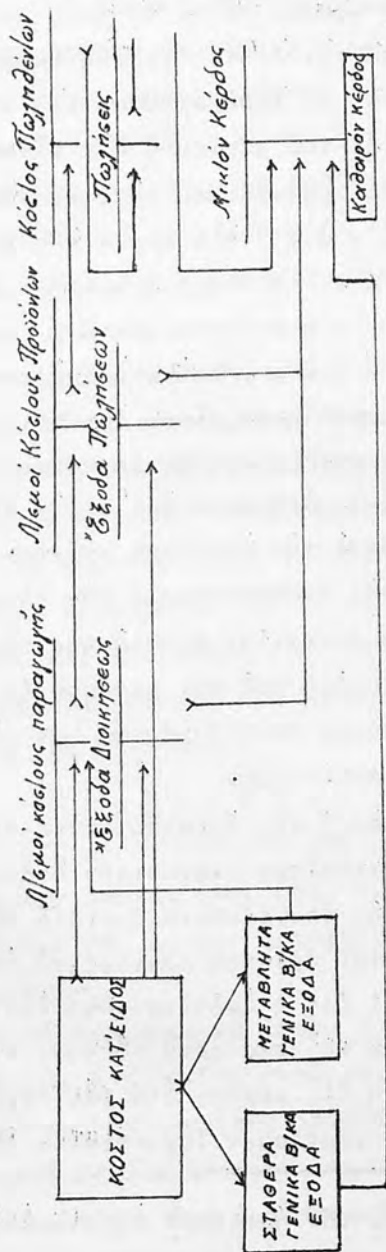
γ. Διευκολύνονται αἱ ἐπιχειρηματικαὶ ἀποφάσεις διὰ τὸν διαχωρισμὸν τοῦ συνόλου τοῦ κόστους, εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν.

δ. Τὰ στοιχεῖα τῶν καταστάσεων ἐκμεταλλεύσεως εἶναι περισσότερον καταληπτὰ ἐκ μέρους τῆς διοικήσεως.

ε. Ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς ἢ περιλαμβανούσα μόνον τὸ μεταβλητὸν κόστος, τὴν καθιστᾷ συντηρητικὴν καὶ εὐπρόσδεκτον εἰς τοὺς πιστωτικούς ὀργανισμούς τοὺς παρέχοντας δάνεια εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις.

Ὡς σημαντικώτερα ἐξ ἄλλου τῶν ἀνωτέρω μειονεκτημάτων σημειοῦμεν τὰ κάτωθι:

(1) L. VANCE. "Ενθ' ἄν. σ. 431 - 432.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 22

Σχηματισμού κόστους φορέων και συνδέσεως αποτελεσμάτων κατά την οριανήν ή άμεσον Κοστολόγησιν.

α. Τό σταθερόν κόστος εἶναι ἐξ ἴσου πρὸς τό μεταβλητόν ἀπαραίτητον διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς καὶ συνεπῶς καὶ τοῦτο πρέπει νὰ ἐνσωματοῦται εἰς τοὺς φορεῖς.

β. Ἡ ἀπλοποίησις τοῦ μερισμοῦ δέν εἶναι ἀπόλυτος διότι στοιχεῖα τινά τοῦ μεταβλητοῦ κόστους εἶναι ἔμμεσα⁽¹⁾

γ. Δέν εἶναι ἀπαραίτητον νὰ ἐφαρμόζεται ἡ ὀριακὴ κοστολόγησις διὰ λογιστικῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ βιβλία, διότι ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους εἰς σταθερόν καὶ μεταβλητόν εἶναι ἐφικτή.

Ἄπαντα τὰ προηγουμένως ἀναφερθέντα πλεονεκτήματα τῆς μεθόδου, δέν εἶναι ἀσήμαντα ἀλλ' οὐδέν ἐξ αὐτῶν εἶναι τό ἀποφασιστικόν κατὰ τὴν ἡμετέραν γνώμην. Αἱ ἀπλοποιήσεις εἰς τὴν τεχνικὴν τῆς κοστολογήσεως δέν εἶναι δυνατόν ν' ἀποτελέσουν σοβαρόν στοιχεῖον ἀλλοιώσεως τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους οἷα ἡ ἐπαγομένη διὰ τῆς μεθόδου ἐν σχέσει πρὸς τὰς κλασσικὰς μεθόδους κοστολογήσεως καὶ τὴν συναφῆ περὶ αὐτοῦ θεωρητικὴν ἀντίληψιν.

Καθ' ἡμᾶς, ἡ ἀρχὴ τῆς ὀριακῆς κοστολογήσεως εἶναι ἡ ἄποψις κατὰ τὴν ἐκτεθεῖσαν διαφορικὴν ἀνάλυσιν καθ' ἣν τελικὴ ὠφέλεια διὰ τὴν ἐπιχείρησιν συνιστᾷ πᾶσα πώλησις εἰς τιμὴν μεγαλυτέραν τοῦ ὀριακοῦ κόστους, τό ὅποῖον εἶναι κύριως μεταβλητόν καὶ ὅτι ἡ ὠφέλεια αὕτη ἐξαντλεῖται ἐκ τῆς ἀπορροφήσεως τῆς ἐκ τοῦ σταθεροῦ κόστους εἰς τό νεκρόν σημεῖον, μεταβαλλομένη εἰς κέρδος διὰ τὰς πέραν αὐτοῦ πωλήσεις. Ἐχει συνεπῶς νομιζόμεν ἰσχυρότατον ἰδιωτικοοικονο-

(1) Ἴδε ἐν τούτοις τὴν ἡμετέραν ἄποψιν ἐπὶ τοῦ ἔμμεσου κόστους.

μικρόν ὑπόβαθρον ἢ ὀριακὴ κοστολόγησις, ἐξ ἄλλου τὰ ὑπὲρ αὐτῆς ἐπιχειρήματα τὰ ἀναγόμενα εἰς τὴν ἀπλοποίησιν τῆς κοστολογικῆς τεχνικῆς ὡς μαχόμενα κεντρικόν σκοπὸν τῆς λογιστικῆς κοστολογήσεως τὸν τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ἀναστρέφονται καθιστάμενα σαφῶς μειονεκτήματα. Γενικῶς, τὸ ἀποτέλεσμα ἐκ τῶν ἀνωτέρω εἶναι ὅτι ἡ ἄμεσος κοστολόγησις καθισταμένη δυνατὴ διὰ τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους εἰς σταθερόν καὶ μεταβλητόν, εἶναι πολὺτιμον στοιχεῖον διὰ τὴν λήψιν τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων ἀλλ' εἶναι ταυτοχρόνως ἀπαράδεικτος διὰ τὴν λογιστικὴν κοστολόγησιν τὴν σκοποῦσαν τὸν προσδιορισμὸν τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Ὅπωςδὴποτε ὅμως ἐφαρμοζομένη ἐπιδρᾷ ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς χρήσεως, διογκώνουσα ταῦτα κατὰ τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν αἱ πωλήσεις ὑπερέχουν τῆς παραγωγῆς καὶ ἀντιθέτως εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν αἱ πωλήσεις εἶναι μικρότεροι τῆς παραγωγῆς περιορίζουν τ' ἀποτελέσματα τῆς χρήσεως.

Π α ρ ᾶ δ ε ι γ μ α

"Ἐστω διὰ παραγωγὴν 100.000 μ.

- (α) Ἦναλώθησαν πρῶται ὕλαι Δρχ. 12.000.000.-
- (β) Αἱ ἀμοιβαὶ τῆς ἀμέσου ἐργασίας ἀνῆλθον εἰς Δρχ. 8.000.000.-
- (γ) Τὰ Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα ἀνῆλθον εἰς 20.000.000 Δρχ, ἐξ' ὧν 11.000.000 σταθερά.
- (δ) Αἱ πωλήσεις ἀνῆλθον εἰς 75.000 μονάδας πρὸς 420 Δρχ. κατὰ μονάδα ἤτοι συνολικῶς εἰς Δρχ. 31.500.000.-
- "Ἐστω περαιτέρω ὅτι ἡ παραγωγή καὶ τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους ἐπανελήφθησαν ἀκριβῶς καὶ διὰ τὸ ἐπόμενον

έτος, με την διαφοράν ότι αι πωλήσεις κατά τό έτος τουτο ανήλθον εις 120.000 μονάδας προς 420.-

Αί επί τη βάσει τών ως άνω στοιχείων διαφοραί εις τ'άποτελέσματα θά έχουν ως έξής:

Πρώτον Έτος

Πωλήσεις		Δρχ. 31.500.000
Κόστος παραγωγής Πωληθέντων		
(α) Κόστος παραχθέντων		
Πρώται "Υλαι	Δρχ. 12.000.000	
"Αμεσος Έργασία	" 8.000.000	
Γενικά Β/κά "Εξ.	" <u>20.000.000</u>	
μ.100.000 προς 400	Δρχ. 40.000.000	
Μεϊον		
(β) Κόστος μενόντων		
μ. 25.000 προς 400	Δρχ. 10.000.000	
		<u>Δρχ. 30.000.000</u>
Μικτόν Κέρδος		Δρχ. 1.500.000
Πωλήσεις		Δρχ. 31.500.000
Κόστος παραγωγής πωληθέντων		
(α) Κόστος παραχθέντων		
Πρώται "Υλαι	Δρχ. 12.000.000	
"Αμεσος Έργασία	" 8.000.000	
Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	" <u>9.000.000</u>	
μ.100.000 προς 290	Δρχ. 29.000.000	
(β) Μεϊον κόστος μενόντων		
μ.25.000 προς 290	Δρχ. <u>7.250.000</u>	Δρχ. <u>21.750.000</u>
Όριακή Πρόσοδος		" 9.750.000
Μεϊον Σταθερά έξοδα		" <u>11.000.000</u>
Μικτή Ζημία		Δρχ. 1.250.000

Δεύτερον Έτος

Πωλήσεις μ. 120.000 πρὸς 420		Δρχ. 50.400.000
Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων		
(α) Ἀπογραφή ἀρχῆς περιόδου		
μ. 225.000 πρὸς 400	Δρχ. 10.000.000	
(β) Κόστος παραχθέντων		
μ. 100.000 πρὸς 400	" <u>40.000.000</u>	
Σύνολον	" <u>50.000.000</u>	
Μεῖον Κόστος		
μενόντων μ. 5000		
πρὸς 400	Δρχ. <u>2.000.000</u>	Δρχ. <u>48.000.000</u>
Μικτόν Κέρδος		Δρχ. 2.400.000
Πωλήσεις μ. 120.000 πρὸς 420		Δρχ. 50.400.000
Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων		
(α) Ἀπογραφή ἀρχῆς περιόδου		
μ. 25.000 πρὸς 290	Δρχ. 7.250.000	
(β) Κόστος παραχθέντων		
μ. 100.000 πρὸς 290	Δρχ. <u>29.000.000</u>	
Σύνολον	Δρχ. <u>36.250.000</u>	
Μεῖον κόστος μενόν-		
των μ. 5000 πρὸς 290	" <u>1.450.000</u>	Δρχ. <u>34.800.000</u>
Ὁριακή Πρὸσοδος		15.600.000
Μεῖον		
Σταθερά ἔξοδα		" <u>11.000.000</u>
Μικτόν Κέρδος		" <u>4.600.000</u>

Ἐνῶ σημαντική ὑφίσταται διαφορά εἰς τὰ κατὰ χρῆσιν ἀποτελέσματα ὡς ἐμφαίνεται ἐκ τῶν ἀνωτέρω, ἡ ὀλική διαφορά μικτοῦ κέρδους τῆς διετίας περιορίζεται εἰς δρχ.

550.000 διότι :

	Μικτόν κέρδος κατὰ τήν ἔννοιαν τοῦ	
	<u>Πραγματικοῦ Κόστους</u>	<u>Ὁριακοῦν Κόστους</u>
Πρῶτον ἔτος	Δρχ. 1.500.000	- 1.250.000
Δεύτερον ἔτος	" 2.400.000	+ 4.600.000
Σύνολον	Δρχ. 3.900.000	+ 3.350.000

Ἡ διαφορά αὕτη ὑφίσταται ἀντιστρόφως ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν μενόντων ἥτις ἀντιόστειχως κατὰ μέθοδον κοστολογήσεως ἀνέρχεται εἰς δρχ. 2.000.000 καὶ 1.450.000.-

Ψανερόν ἐκ τῶν ἀνωτέρω καθίσταται, ὅτι καθ' ὅσον κρίνονται τ' ἀποτελέσματα περισσοτέρων χρήσεων κατὰ τοσοῦτον ἡ σχετική διαφορά ἔχει τᾶσιν ἐκμηδενισμόν. Ἡ ἄποψις ὅμως αὕτη ὡς ἀντικειμενική εἰς τήν φορολογικὴν αὐτοτέλειαν τῶν χρήσεων δέν θεραπεύει τὰ ὑπὸ τήν ἀνωτέρω ἔποψιν τῆς μεθόδου, τῆς ὀριακῆς κοστολογήσεως, ἥτις φορολογικῶς εἶναι ἀπαράδεκτος. ✓

Ζ'. Ἐξωλογιστικὴ Κοστολόγησις

Ἡ ἐξωλογιστικὴ κοστολόγησις ἀντιθέτως πρὸς τήν λογιστικὴν δέν ἐμφανίζεται διὰ λογιστικῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ βιβλία. Δύναται ν' ἀφορᾷ τὸ ἐσχηματισμένον κόστος ἢ τὸν προκαθορισμὸν τοῦ μέλλοντος νά προκύψῃ κόστους.

Ἡ πρώτη περίπτωση παρατηρεῖται ὅπου εἰς τὰ βιβλία τηροῦνται μόνον λ/σμοί κατ' εἶδος κόστους ἢ ἔστω χονδρὰ δῶς λ/σμοί τοῦ ὀλικοῦ κατὰ λειτουργικὸν κόστους, ὁπότε κατὰ τὸ τέλος τῆς χρήσεως προκύπτει ἡ ἀνάγκη διαφωτισέως τῆς κατὰ προῖδόν συνθέσεως τοῦ ὀλικοῦ κέρδους ἥτις προϋποθέ-

τει προηγουμένην διακριβωσιν τοῦ ἀντιστοίχου κόστους.

Εἰς τὴν περιπτωσιν ταύτην ὑπάγεται ἡ προαναφερθεῖσα ρύθμισις τοῦ Κ.Φ.Σ. περὶ τηρήσεως ἐξωλογιστικοῦ κοστολογίου, ἐν περιπτώσει μὴ τηρήσεως ἐσωλογιστικοῦ κόστους.

2. Ἡ δευτέρα περιπτώσις τῆς ἐξωλογιστικῆς κοστολογίσεως καλύπτει τὰς ἀνάγκας καταρτίσεως τοῦ προκαθορισμένου κόστους, τὸ ὁποῖον ἐκπληροῖ τοὺς ἐξῆς σκοποὺς.

(α) καθορισμὸν τιμῶν πωλήσεων καὶ ὀφ

(1) τῶν ἐν στερᾷ παραγομένων προϊόντων, διὰ τὰ ὁποῖα ὑφίσταται πραγματικὸν κόστος, ἀλλὰ τοῦτο δὲν ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς παρούσας συνθήκας παραγωγῆς ἢ ὁ λογιστικὸς προσδιορισμὸς αὐτοῦ καθυστερεῖ.

(2) τῶν νέων προϊόντων μὴ παραγομένων, κατὰ τὸ παρελθόν.

(3) τῶν ἐπὶ παραγγελίᾳ παραγομένων προϊόντων, ἐφ' ἧν δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ γίνῃ προσφορά ἂν δὲν προηγηθῇ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους των.

(β) Καθορισμὸν ἀντικειμενικοῦ σκοποῦ τοῦ δυναμικοῦ τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

(γ) Σύγκρισιν τοῦ ἐπιτευχθέντος κόστους πρὸς τὸ προκαθορισθέν ἐξ ἧς θὰ προκύψουν αἱ διαφοραὶ αἵτινες συνιστοῦν γόνιμα στοιχεῖα ἀποφάσεων τῆς διοικήσεως.

Τὸ προκαθορισθέν κόστος δύναται νὰ εἶναι

Α. Λογιστικῶς ἀσύνδετον πρὸς τὸ πραγματικὸν ὅποτε προβάλλει συνήθως ὡς π ρ ο ὕ π ο λ ο γ ι σ τ ι κ ὸ ν τὸ ὁποῖον συνιστᾷ προσπάθειαν ἐκτιμῆσεως τοῦ μέλλοντος κόστους καὶ ὡς κ α ν ο ν ι κ ὸ ν προϋπολογιστικόν, τὸ ὁποῖον ἐκπροσωπεῖ τὸ ὑπὸ τὰς συνθήκεις ἐκμεταλ-

λεύσεως προβλεπόμενον νά σχηματισθῆ κόστος.

Β. Λογιστικῶς συνδεδεμένον πρὸς τὸ πραγματικόν ὁπότε προβάλλει ὡς π ρ ὀ τ υ π ο ν δι' οὗ προσδιορίζεται τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον πρέπει ν' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικόν κόστος βάσει ποσοτικῶν προτύπων, προτύπων τιμῶν καὶ προτύπου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, καθορισμοῦ πεδίων εὐθυνῶν κατὰ λειτουργικὴν μονάδα.

Κγ Βασικῶς τὸ πρότυπον διαφέρει τοῦ προϋπολογιστικοῦ εἰς τὸ ὅτι πᾶσα διαφορὰ τοῦ πραγματικοῦ ἀπὸ τοῦ πρώτου, συνιστᾷ ἀποτελεσμα, ἐνῶ ἀντιθέτως ἀπὸ τοῦ δευτέρου κόστος.

Κατὰ τὴν σύγκρισιν τοῦ προτύπου πρὸς τὸ πραγματικόν, τὸ δεύτερον συγκρίνεται πρὸς τὸ πρῶτον καὶ ἐξάγονται διαφοραὶ ἐνῶ κατὰ τὴν σύγκρισιν τοῦ προϋπολογιστικοῦ πρὸς τὸ πραγματικόν, τὸ πρῶτον συγκρίνεται πρὸς τὸ δεύτερον τὸ ὁποῖον συνιστᾷ τὸ βασικόν στοιχεῖον.

Εἰς τὸ ἐξωλογιστικόν κόστος δεόν νά ὑπαχθῶν ἐπίσης αἱ διαφοροὶ συντηρήσεις μέρους τοῦ ὀλικοῦ κόστους χρησιμοὶ διὰ τὰς ἐπιχειρηματικὰς ἀποφάσεις ὡς π.χ. τὸ κατεργαστικόν κατὰ χλγ. πρώτης ὕλης ἀνέρχεται εἰς τόσον κ.ο.κ.

Ὁ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους διευκολύνεται διὰ τῆς ἀναλύσεως τοῦ σχεδίου τοῦ προϊόντος (α) κατὰ στοιχεῖον (β) κατὰ διαδικασίαν ἐκτελέσεως (γ) κατὰ τμήματα τοῦ προϊόντος, στηρίζεται δὲ (α) ἐπὶ προσδιορισμοῦ τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων κατὰ μονάδα προϊόντος (β) προσδιορισμοῦ τιμῶν μονάδος τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς (γ) Προσδιορισμοῦ συντελεστῶν ἐπιβαρύνσεως ἐμμέσου κόστους⁽¹⁾.

(1) Ἴδε ἐν ἐκτάσει ἐν Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ. Ἐνθ' ἀν. σ. 80 ἐνθ.

Εἰς τὴν ἐξωλογιστικὴν κοστολόγησιν ἡ Ἀμερικανικὴ βιβλιογραφία προσθέτει τὸ Στατιστικὸν κόστος. Κατὰ τὸ σύστημα τοῦ στατιστικοῦ κόστους ὁ ὑπολογισμὸς αὐτοῦ εἶναι ἀποσυνδεδεμένος ἐκ τῶν οἰκονομικῶν λ/σμῶν τῶν βιβλίων. Τὰ δεδομένα ἐκφράζονται εἰς ἀξίαν ἢ εἰς ποσοστὰ ἢ φυσικὰς μονάδας ἢ καὶ εἰς συνδυασμοὺς τῶν στοιχείων τούτων. Τὸ παρελθόν, τὸ παρὸν, τὸ μέλλον καὶ ὑποθετικὸν ἀκόμη κόστος δύναται νὰ ληφθῆ ὑπ' ὄψιν ἀναλόγως τοῦ σκοποῦ⁽²⁾ διὰ τὸν ὁποῖον τὸ κόστος τοῦτο καταρτίζεται. Τὸ στατιστικὸν κόστος ὁμοιάζει εἰς τινα σημεῖα μὲ τὸ πρότυπον χωρὶς βεβαίως νὰ ταυτίζεται, τυγχάνει δὲ λίαν περιωρισμένης ἐφαρμογῆς.

Η: Ἡ Ἀνάλυσις τοῦ Κόστους.

Ἡ ἔννοια τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους συνίσταται εἰς τὴν διάκρισιν τῶν συνθετικῶν αὐτοῦ μερῶν, ὥστε νὰ καθίσταται ἐφικτὴ ἡ μελέτη τῶν σχέσεων ἐκάστου μέρους πρὸς τὸ ὅλον.

Ἐκ τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους καὶ τῆς ἐπακολούθησος κατὰ συνθετικὸν αὐτοῦ στοιχείων μελέτης ἀπορρέουσιν αἱ ἀναγκαῖαι ἐνδείξεις ἐλέγχου τοῦ μεγέθους τοῦ κόστους. Σφάλματα ἐπὶ τῶν χρησιμοποιουμένων μεθόδων παραγωγῆς καὶ διαθέσεως, ἐλλείψεις ἐξοπλισμοῦ, μικρὰ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας καὶ τῶν μέσων γενικῶς ὡς καὶ ἐλλείψεις εἰς τὴν ὀργάνωσιν, ἀποκαλύπτονται διὰ τῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους καὶ λαμβάνονται οὕτω αἱ σχετικαὶ ἐνδείξεις τῶν ἐπιβαλλομένων βελτιώσεων.

(1) DICKEY'S 2, 28.

Ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους διά νά καταστῆ γόνιμος καί νά διευκολύνη τήν μελέτην ἐκάστου τῶν συνθετικῶν μερῶν τοῦ κόστους δεόν νά ἀκολουθῆ τὰς κάτωθι ἀρχάς:

1. Τά στοιχεῖα πρέπει νά κατατάσσωνται βάσει κοινοῦ χαρακτηριστικοῦ. Ἄν π.χ. ἐπιζητεῖται ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς νά μή συμπεριλαμβάνωνται ἐν αὐτῇ στοιχεῖα συνιστῶντα κόστος διαθέσεως. Ἐάν ἐπιζητεῖται ἡ ἀνάλυσις δέν πρέπει νά συμπεριλάβῃ στοιχεῖα, τά ὁποῖα δέν εὑρίσκονται εἰς τήν περιοχὴν τῆς ἀρμοδιότητος καί ἐξουσίας τοῦ ὑπευθύνου.

2. Συγκalύψεις εἰς τήν κατάταξιν τῶν ἀναλυτικῶν μερῶν τοῦ κόστους δεόν ν' ἀποφεύγωνται, διότι ὅπου τοιαῦται συμβαίνουν ἐπισκιάζουν τό ἐρευνητέον. Ἀποτελεῖ π.χ. συγκάλυψιν ἡ ὁμαδοποίησις κόστους σημαντικῶν στοιχείων εἰς λ/σμόν ἢ γενικῶς κατηγορίαν ὑπό τόν τίτλον "Ἐξόδα Διάφορα". Συνιστᾷ ἐπίσης συγκάλυψιν τοῦ κατά λειτουργίαν κόστους ἡ κοστολόγησις τῶν Γενικῶν Ἐξόδων Διοικήσεως εἰς τό κόστος παραγωγῆς, ἀγορῶν, πωλήσεων. Αἱ συγκalύψεις κρῆνονται ἐν σχέσει πρὸς τόν σκοπόν καί τὰ κριτήρια τῆς ἀναλύσεως. Ἐάν π.χ. ἐπιζητεῖται ἡ ἀνάλυσις τοῦ ὀλικοῦ κόστους εἰς σταθερόν καί μεταβλητόν, δέν συνιστᾷ συγκάλυψιν ἡ ὁμαδοποίησις τοῦ σταθεροῦ κόστους ὅλων τῶν λειτουργιῶν.

3. Δι' ἕκαστον στοιχεῖον κόστους πρέπει νά ἐπιφυλαχθῆ μία θέσις εἰς μίαν ὁμάδα κόστους, ὥστε νά καθίσταται ἐφικτή ἡ ἀνεύρεσις τοῦ ἀρχικοῦ αὐτοῦ ποσοῦ μετά τήν ἐπακολουθοῦσαν ροήν τῶν μερισμῶν καί καταλογισμῶν. Π.χ. Τό κόστος τῆς ἐργασίας μερίζεται καί ἐπαναμερίζεται ἐκ τῶν ἀρχικῶν θέσεων, ἀλλά τοῦτο δέν πρέπει νά συντελῆ εἰς τήν ἐξαφάνισιν τοῦ ἀρχικοῦ ποσοῦ.

Ἡ ἐξασφάλισις τῶν ὡς ἄνω ἀρχῶν συνιστᾷ τὸ ἀντικείμενον τῆς ἐπιστημονικῆς κοστολογήσεως, τῆς ὁποίας τό κόστος ἀναλύεται :

α. Κατὰ σ τ ο ι χ ε ῖ ο ν, ἥτοι κατὰ πρωτογενῆ συντελεστήν τῆς παραγωγῆς. Οὕτω βάσει τῆς παρ' ἡμῶν ἰσχύουσας διακρίσεως τοῦ κόστους κατ' εἶδος, κατὰ MELLEROWICZ ἡ σχετικὴ ἀνάλυσις θά περιλάβῃ: "Υλας, Ἀμοιβὰς προσωπικοῦ, Ἀμοιβὰς Ὑπηρεσιῶν Τρίτων, Ἀποβέσεις τόκους φόρους ἀσφάλιστρα, ἐνῶ κατὰ τὴν ἀγγλοσαξωνικὴν διάκρισιν ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς θά συμπεριλάβῃ Πρώτας "Υλας, Ἀμεσον Ἔργασίαν καὶ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα.

Ἡ κατὰ στοιχεῖον κόστους ἀνάλυσις εἶναι ἡ βασικὴ, ἡ ἐπιδιωκομένη ὑπὸ τῶν γενικῶν λογιστικῶν σχεδίων διότι ἐξασφαλίζει α) Συγκρισιμότητα τοῦ κόστους καὶ β) πολύτιμα στοιχεῖα τῶν ὑπολογισμῶν τῆς διαφορικῆς ἀναλύσεως καὶ διαμορφώσεως τοῦ κόστους, ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

β. Κατὰ λ ε ι τ ο υ ρ γ ι α ν. Ἦτοι τὸ κόστος ἀναλύεται εἰς κόστος ἀγορῶν, παραγωγῆς, πωλήσεων, διοικήσεως καὶ χρηματοοικονομικόν με ἀνάλυσιν κατὰ λειτουργικὴν μονάδα ἐκάστης βασικῆς λειτουργίας. Ὁ σκοπὸς τῆς ἀναλύσεως ταύτης εἶναι ἡ μελέτη τῆς ἀποδόσεως τοῦ κόστους κατ' ἔργον παραγόμενον ὑφ' ἐκάστης λειτουργίας καὶ λειτουργικῆς μονάδος, εἶναι δέ βασικὴ διὰ σκοποῦς ἐλέγχου.

γ. Κατὰ π ε δ ο ν ε ὑ θ ὺ ν η ς. Ἡ ἀνάλυσις αὕτη βασικῶς εἶναι ἡ κατὰ λειτουργίαν καὶ λειτουργικὴν μονάδα ἐφ' ὅσον ἐκάστη λειτουργικὴ μονάδα εἶναι

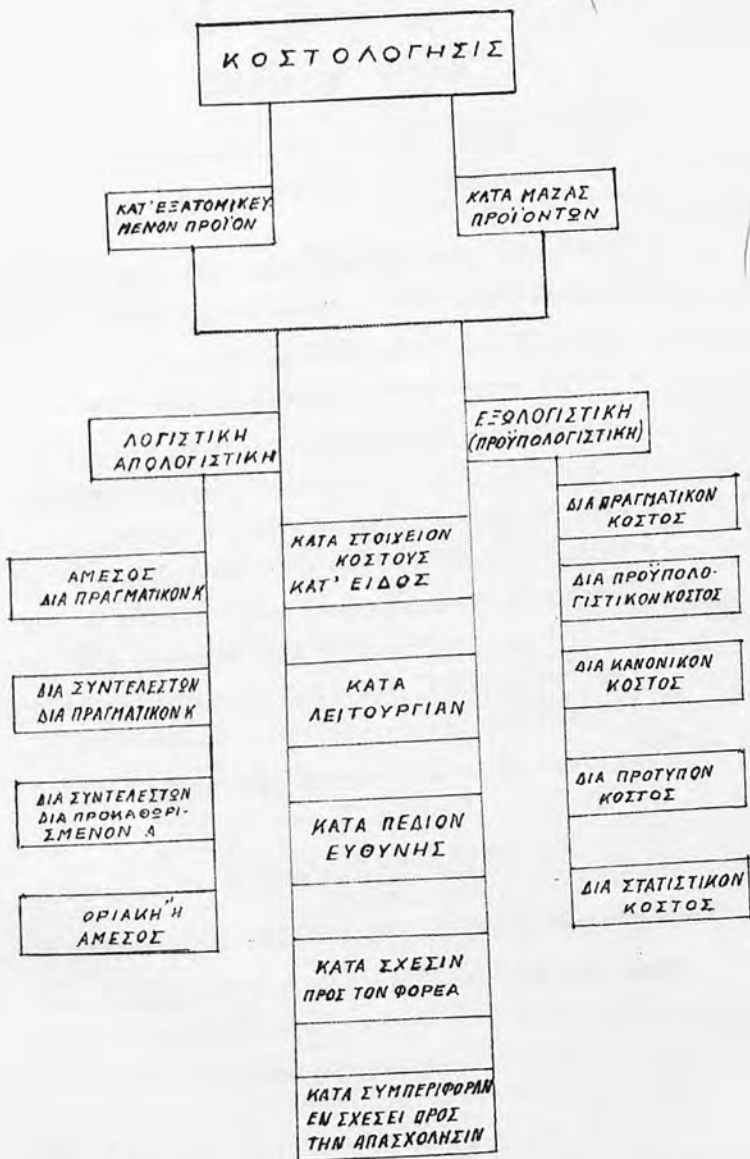
συνδεδεμένη με υπεύθυνον. Ἡ κατά πεδῶν εὐθύνης ἀνάλυσις συνιστᾷ προϋπὸθεσιν τῆς γονίμου λειτουργίας τοῦ συστήματος διοικήσεως διὰ τοῦ Προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου καὶ τοῦ προτύπου κόστους.

δ. Κατὰ τὴν σ χ έ σ ι ν τοῦ κόστους π ρ ό ς τ ό ν φ ο ρ έ α δηλαδή τὴν ἀνάλυσιν τοῦ κόστους εἰς ἄμεσον καὶ ἔμμεσον. Ἡ τοιαύτη ἀνάλυσις συνδυάζεται συνήθως πρὸς τὴν ποσοτικὴν ὅσον ἀφορᾷ τὸ ἄμεσον κόστος καὶ εἶναι πολύτιμος διὰ τὴν ἐκτίμησιν τοῦ κόστους κατὰ τὰς περιόδους μεταβολῶν τῶν τιμῶν ἢ τῶν μεθόδων καὶ γενικῶς τοῦ συστήματος παραγωγῆς, διότι διευκολύνει τὰς σχετικὰς προσαρμογὰς.

ε. Κατὰ σ υ μ π ε ρ ι φ ο ρ ά ν τοῦ κόστους εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητόν. Ἡ τοιαύτη ἀνάλυσις εἶναι ἡ βασικὴ διὰ τὴν λήψιν τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων τῶν στηριζομένων ἐπὶ τῆς διαφορικῆς ἀναλύσεως. Ἡ σημασία τῆς τοιαύτης ἀναλύσεως ἐξετέθη διεξοδικῶς εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ διαφορικοῦ κόστους.

Ἄπασαι αἰ ὡς ἄνω ἀναλύσεις ἀναλόγως τοῦ χρόνου καθ' ὃν λαμβάνουν χώραν, δύνανται ν' ἀφοροῦν τὸ ἀπολογιστικόν ἢ τὸ προκαθωρισμένον κόστος καὶ συνδέονται πρὸς τὴν χρονικὴν περίοδον εἰς ἣν ἀναφέρονται.

Τὸ ὑπ' ἀριθ. 26 διᾶγραμμα δίδει τὴν συνθετικὴν εἰκόνα τοῦ περιεχομένου καὶ τῶν διακρίσεων τῆς κοστολογήσεως.



Διάγραμμα υπ' αριθ. 23
 Διακρίσεων τῆς κοστολογῆσεως.

THE UNIVERSITY OF CHICAGO

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

PHYSICS DEPARTMENT

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ ΚΑΙ ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ.

	Σελίς
§ 1. 'Ανεπάρκεια τῆς Γεν. Λογιστικῆς ὡς μέσου διοικήσεως ἐν τῇ Βιομ. 'Επιχειρήσει.....	3
§ 2. Τό περιεχόμενον καὶ τὰ μέσα τοῦ βιομηχ. Λογισμοῦ.....	8
§ 3. Οἱ ἀντικειμενικοὶ σκοποὶ τοῦ βιομηχ. Λογισμοῦ.....	12
α.-Προσδιορισμός τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς.....	13
β.-'Ο ἔλεγχος τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.....	15
γ.-'Αῆψις ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων καὶ Σχεδιασμός.....	17
§ 4. 'Η σχετικότης τῶν ἀρχῶν τοῦ Βιομ.Λογισμοῦ.....	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Ἡ ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

§ 1. 'Εννοιολογικὰ ἐπὶ τοῦ κόστους καὶ τῶν ἐσόδων.....	26
1-'Ἡ ἐπικρατοῦσα σύγχυσις.....	26
2-'Ἡ ἔννοια τοῦ κόστους.....	27
3-'Ἡ ἔννοια τῶν ἐξόδων.....	36
4-'Ἡ ἔννοια τῆς Ζημίας.....	39
5-'Ἡ ἔννοια τῶν ἐσόδων καὶ προσόδων.....	40
§ 2. Στοιχεῖα κατ'εἶδος συνθέτων μορφῶν Κόστους.....	42

§ 3.	Σύνθετοι μορφαί καί τυπολογία Κόστους.....	50
§ 4.	Κόστος ἐπενδύσεων καί Κόστος ἐσόδων.....	55
§ 5.	Τό πραγματικόν Κόστος παραγωγῆς.....	59
	'Αγορανομικόν Κόστος.....	81
§ 6.	Τό ὑπολογιστικόν Κόστος.....	83
§ 7.	Τά οὐδέτερα ἔξοδα.....	88
§ 8.	'Η λειτουργική καί διοικητική διάρθρωσις τῆς Βιομ. 'Επιχ.....	
	Α.- Τό πλέγμα τῶν ἀντικειμενικῶν σκοπῶν καί ἡ ὀργανωτική μονάς.....	92
	Β.- 'Η ἔννοια τῶν λειτουργικῶν ἐν τῇ Βιομ. ἐπιχειρήσει.....	99
§ 9.	Κόστος καί ἔργον κατά λειτουργίαν.....	109
	Α.- 'Ο φυσικός σύνδεσμος κόστους κατά λειτουργίαν καί τοῦ ἀντιστοίχου ἔργου....	109
	Β.- 'Η σύγκρισις τοῦ κατά λειτουργίαν κόστους πρὸς τὸ κατά λειτουργίαν ἔργον.	110
§ 10.	Στοιχεῖα διάρθρωσεως τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας.....	118
	Α.- 'Η φυσική ὑποδιάρρσις τῆς ἐκμεταλλεύσεως.....	118
	Β.- Τά κέντρα δραστηριότητος τῆς μετασχηματικῆς λειτουργίας.....	120
	Γ.- 'Ο ρυθμός τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.	123
	Δ.- 'Η κίνησις τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας	127
	Ε.- Τό οἰκονομικόν μέγεθος παραγωγῆς.....	133
	ΣΤ.- 'Η μονάς ἐκκινήσεως καί ροῆς.....	137
	Ζ.- 'Η ἔναρξις καί ἡ παρακολούθησις τῆς ἐργασίας τῆς παραγωγῆς.....	139
§ 11.	Κέντρα κόστους.....	147

ξ 12. Κέντρα κόστους παραγωγικῆς λειτουργίας.	153
ξ 13. Ἄμεσον καὶ ἔμμεσον κατὰ λειτουργίαν καὶ φορέα κόστος.....	160
ξ 14. Συμπεριφορά τοῦ κόστους κατὰ τοὺς μετα- βαλλομένους βαθμούς ἀπασχολήσεως.....	169
Α.- Μεταβλητότης τοῦ κόστους τῶν πρωτο- γενῶν συντελεστῶν.....	169
Β.- Ἡ μεταβλητότης τῶν συνθέτων μορφῶν κόστους.....	180
Γ.- Ἡ παλινδρόμησις τοῦ μεταβλητοῦ κό- στους.....	181
Δ.- Ἡ μέτρησις τῆς ἀπασχολήσεως τῆς λει- τουργικῆς μονάδος.....	183
Ε.- Ἡ μέτρησις τῆς ἀπασχολήσεως ὁλοκλη- ρου τῆς ἐπιχειρήσεως.....	188
ΣΤ.- Αἱ προϋποθέσεις τῆς συγκρίσεως.....	190
Ζ.- Ἡ Σύνθεσις καὶ ἡ Διάσπασις τοῦ ἡμι- μεταβλητοῦ.....	192
1.- Ἡ Σύνθεσις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ...	192
2.- Ἡ διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ.	197
Η.- Ἡ ἔννοια τοῦ Σταθεροῦ, τοῦ μεταβλη- τοῦ καὶ τοῦ διαφορικοῦ Κόστους.....	203
1.- Ἡ ἔννοια τοῦ σταθεροῦ.....	203
2.- Ἡ ἔννοια τοῦ μεταβλητοῦ.....	206
3.- Ἡ ἔννοια τοῦ Διαφορικοῦ.....	208
4.- Ἡ διαφορικὴ ἀνάλυσις καὶ τὸ κό- στος εὐκαιρίας.....	230
5.- Ἡ σχέσις τοῦ κέρδους πρὸς ὄγκον παραγωγῆς πωλήσεων.....	231

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

	Σελίς
Α: Έννοιολογικά καί ἡ βασιική διάκρισις.....	234
Β: Λογιστική Κόστολόγησις.....	239
Γ: Ἡ σύνδεσις τοῦ προκαθορισμένου μετά τοῦ πραγματικοῦ ἀπολογιστικοῦ.....	245
Δ: Αἱ διαφοραὶ καταλογισμοῦ καί ἀποκλίσεως ἐν σχέσει πρὸς τὸ πραγματικόν κόστος.....	249
Ε: Αἱ κοστολογικαὶ διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ.....	250
ΣΤ: Ὀριακή ἢ ἄμεσος Κόστολόγησις.....	254
Ζ: Ἐξωλογιστική Κόστολόγησις.....	260
Η: Ἡ Ἀνάλυσις τοῦ Κόστους.....	263

