

Ι. Α. ΧΡΥΣΟΧΟΥ

νά δ...  
Καθηγήτρια Γραμμάτικης, με τη φροντίδα  
της κυρίας διδάτ. Σοφίας Ξανθού, διδάτ.  
επιστημονική υπεύθυνη σειράς  
"Επί οφθαλμολογίας" 20.8.58

ΑΡΧΕΣ ΚΑΘΗΜΕΡΗΣ

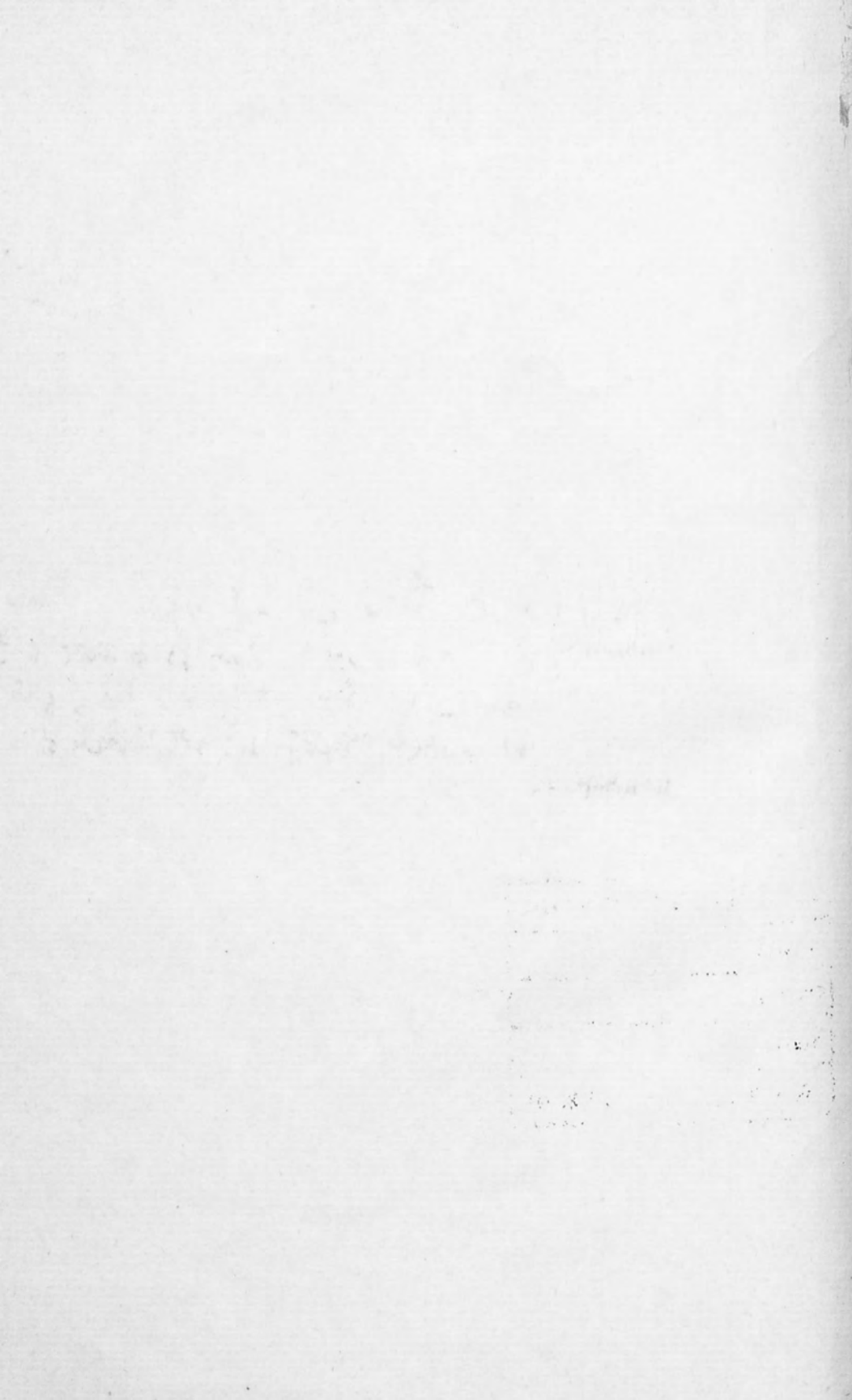
# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

- Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ
- ΑΙ ΕΠΙΔΙΩΞΕΙΣ ΤΗΣ
- ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ



ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ  
ΑΛ. & Ε. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ  
ΛΥΚΟΥΡΓΟΥ 10 - ΑΘΗΝΑΙ

1941



Ι. Λ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ

ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ - ΑΙ ΕΠΙΔΙΩΞΕΙΣ ΤΗΣ - ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ)

Υπό έκδοσιν

Στοιχεία Οργανώσεων και Διοικήσεων των Επαγγελματιών  
Αρχαί Εκπαιδευτικῆς Οργανώσεως Τύπος Α΄

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡ. ΒΙΒ.	73820
ΣΟΧΜΡ.	
ΤΑΞΗΝ.	
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	



00173820

ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ  
ΑΛ. & Ε. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ  
ΛΥΚΟΥΡΓΟΥ 10 - ΑΘΗΝΑΙ

- 1941 -

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ

# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ:

Τεχνική τῆς Πωλήσεως (Πώλησις ἐν τῷ Καταστήματι) σελ. 244.

Ἐταιρεία Ἐμπορικῶν Μελετῶν, Ἀθῆναι 1937.

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΙ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΤΗΣ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ

## Ὑπὸ ἔκδοσιν:

Ἀρχαὶ Ἐπιστημονικῆς Ὄργανώσεως. Τεύχος Α'.

Στοιχεῖα Ὄργανώσεως καὶ Διοικήσεως τῶν Ἐπιχειρήσεων.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΕΩΣ	
ΛΑ. ΒΙΒ.	73820
ΚΩΔ.	
ΣΗΜ.	
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	

ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ  
Α.Λ. & Ε. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ  
ΛΥΚΟΥΡΓΟΥ 10 - ΑΘΗΝΑΙ



## ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

Ἄν καὶ ἡ ἔκτασις τῆς πραγματείας δὲν θὰ ἐδικαιολόγει ἴσως πρόλογον, ἐν τούτοις κρίνεται σκόπιμον ὅπως προταχθῶσιν ὀλίγα τινά, ἵνα δικαιολογήσωμεν τὴν ἔκδοσιν τοῦ βιβλίου, τοὺς σκοποὺς τοὺς ὁποίους ἐπιδιώκει καὶ τὸν τρόπον, καθ' ὃν συνετάγη.

Ἐπεδιώξαμεν νὰ ἐξετάσωμεν ἀπὸ εὐρείας προοπτικῆς ὅλον τὸ πεδίον τῆς Λογιστικῆς καὶ ταυτοχρόνως νὰ εἴμεθα σύντομοι. Νὰ δώσωμεν μίαν περιλήπτικὴν, ἀλλὰ καὶ πλήρη εἰκόνα τῶν δυνατοτήτων καὶ ἐπιτεύξεων τῆς λογιστικῆς μεθόδου.

Εἰς τὴν σημερινὴν ἐποχὴν τοῦ καταμερισμοῦ τῶν γνώσεων καὶ τῆς εἰδικεύσεως, νομίζομεν ἀπαραίτητον τὴν ἀπὸ καιροῦ εἰς καιρὸν συνθετικὴν ἀνασκόπησην, ἣτις ἀπηλλαγμένη πολλῶν λεπτομερειῶν καθιστᾷ ἀναγλύφους τὰς κυρίας γραμμάς.

Ἐξ ἄλλου ἐν βιβλίῳ, ἵνα διαβασθῇ, πρέπει νὰ εἶναι σύντομον, τὰ δὲ λογιστικὰ βιβλία ἔχον ἤδη τὴν φήμην ὅτι εἶναι μακροσκελῆ. Ἐπιθυμοῦμεν ὅπως ἡ παρούσα πραγματεία ἀγνωσθῇ καὶ εἰ δυνατόν μελετηθῇ, ἀπὸ ὅσων τὸ δυνατόν μεγαλύτερον κύκλον προσώπων, ἰδίᾳ ἐκ τῶν χρησιμοποιοῦντων ἢ ὀφειλόντων νὰ χρησιμοποιήσῃ τὴν Λογιστικὴν.

Ἡ προσπάθεια ἑναρμονίσεως τῆς πληρότητος καὶ τῆς συντομίας ἔχει καὶ τινα μοιραῖα μειονεκτήματα: Ὁρισμένα κεφάλαια (λ. χ. τὸ Α') θὰ ἤξιζον μεγαλύτερας ἀναπτύξεως. Διὰ μερικὰ ζητήματα ἀφιερῶνται ὀλίγα μόνον γραμματὰ ἢ λέξεις. Τὸ ὄφρος εἶναι ἐν πολλοῖς συμπεπικνωμένον. Παρελείφθησαν παραδείγματα, τὰ ὁποῖα ἐνιαχοῦ θὰ διευκόλυνον τὴν διασάφησην τοῦ κειμένου.

Ἐξ ἄλλου τὸ βιβλίον δὲν εἶναι λογιστικὴ ἐγκυκλοπαιδεία, εἰς τὴν ὁποίαν νὰ ἀνατρέχῃ τις πρὸς ἐπεξήγησιν ἢ ἐπίλυσιν πάσης ἀπορίας. Οὔτε διδακτικὸν ἐγχειρίδιον πρὸς χρῆσιν τῶν ἀρχαρίων. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον περιωρίσθημεν εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τῶν γενικῶν κατευθύνσεων, ἀναφέροντες ὅπου ὑπάρχει διαφορὰ γνώμων, τὰς κυριώτερας ἀπόψεις. Ἀπεφύγαμεν τὴν παράθεσιν ὑποδειγμάτων ἢ λογιστικῶν συστημάτων, προτιμήσαντες τὴν κριτικὴν ἔρηνναν τῶν παρουσιαζομένων προβλημάτων, ἀντὶ νὰ δίδωμεν στερεοτύπους λύσεις.

Εἰς τινα θέματα (λ. χ. Βιομηχανικὴν Λογιστικὴν, λογιστικὰς συμφωνίας κλπ.) ἐπεξετάθημεν εἰς λεπτομερείας, πλέον τῶν ὄσων ἢ ὅλη ἀρχιτεκτονικὴ τοῦ ἔργου ἀπῆται. Ἡ λογιστικὴ τοῦ τιμήματος, ἀμέσως συνδεομένη πρὸς τὴν βιομηχανικὴν οἰκονομίαν, θεωρεῖται ὡς ἡ παραστατικώτερα

μορφή της Λογιστικής, εις τὴν ὁποίαν παρουσιάζονται τὰ κυριώτερα λογιστικά προβλήματα.

Ὅπου δὲ ὑπεισλήθμεν εἰς λεπτομερείας, τὸ ἐπράξαμεν ἵνα ἀποδειχθῇ ὅτι ἡ Λογιστικὴ δὲν εἶναι μόνον θεωρία, ἀλλὰ καὶ πρακτικὴ ἐφαρμογή. Καὶ ὅτι βαθεῖαν ἐπίδρασιν ἐπὶ τοῦ λογιστικοῦ συστήματος ἀσκεῖ ἡ ὅλη λεπτομερειακὴ ὁργάνωσις τῶν τμημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐκ τῶν ὁποίων ἡ Λογιστικὴ ἀντλεῖ τὰ στοιχεῖα, τὰ ὅποια ἐπεξεργάζεται.

Καὶ διὰ τὴν βιβλιογραφίαν θὰ ὑπάρξουν ἀντιρροήσεις, διότι δὲν περιλαμβάνει βιβλία, τὰ ὅποια ἐγαλούρησαν πολλοὺς λογιστάς. Περιορίσθημεν εἰς ἐκλεκτικὴν μνείαν τῶν βιβλίων, ἅτινα μᾶς ἐβοήθησαν εἰς τὴν σύνταξιν τοῦ παρόντος, χωρὶς δὲ νὰ ὑποτιμήσωμεν τὴν ἀξίαν τῶν παραλειφθέντων, κρίνομεν τὰ ἀναφερόμενα, ὡς μεταξὺ τῶν πληρέστερον ἐκπροσωπούντων τὴν σημερινὴν λογιστικὴν σκέψιν. Διὰ πλήρη ἄλλως τε διεθνή βιβλιογραφίαν δύναται τις νὰ ἀναφερθῇ εἰς τὸ *Accountant's Index* (ἑξάτομον), εἰς τὸν κατάλογον δημοσιευμάτων τῆς *National Association of Cost Accountants* (εἰδικώτερον διὰ θέματα βιομηχανικῆς λογιστικῆς), ὡς καὶ εἰς τὴν περιεκτικὴν βιβλιογραφίαν τοῦ καθηγητοῦ κ. Μ. Τομιάρου, τὴν δημοσιευθεῖσαν εἰς τὸ περιοδικὸν «Λογιστικὴ Ἐπιθεώρησις» (ἣτις ἀναφέρει καὶ τὰ κυριώτερα γαλλικὰ, ἰταλικὰ καὶ γερμανικὰ ἔργα).

Πρὸς τοὺς καθηγητὰς κ. κ. Μ. Τομιάρου, Στρ. Παπαϊωάννου καὶ Δημ. Καμβυσιόδη δφεύλονται θερμοὶ εὐχαρισταί. Πρῶτον, διότι εἶχον τὴν ὑπομονὴν νὰ διεξέλθουν κριτικῶς τὸ χειρόγραφον. Καὶ δεύτερον, διότι εἶχον τὴν καλωσύνην νὰ προβοῦν εἰς πολυτίμους ὑποδείξεις, ἀρκεταὶ τῶν ὁποίων ἐπηρεάσαν τὴν τελικὴν διατύπωσιν τοῦ παρόντος πονήματος.

Ἀθήναι, Σεπτέμβριος 1940

Κ. Λομβάρδου 70

Λ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ

Διευθυντῆς Τραπεζῆς Ἑλλην. Ἐμπορικῆς Ποικίως Α.Ε., Καθηγητῆς τῆς Ἐμιστημονικῆς Ὄργανώσεως παρὰ τῇ Ἀ Δημοσίᾳ Ἐμπορικῇ Σχολῇ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Α΄.

### ΘΕΣΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**Σκοπός—Χρησιμότης—Κατηγορίαι ἐνδιαφερομένων—Μέσα ἐκφράσεως—Σχέσις πρὸς ἄλλα πεδία γνώσεων—Κρίσεις τρίτων—Ὁ ρωμαντισμὸς τῶν ἀριθμῶν.**

1. Δυνάμεθα νὰ ὀρίσωμεν ὅτι ὁ κύριος σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς εἶναι ἡ μέτρησις, ἀπὸ οικονομικῆς ἀπόψεως, τῆς ἀποδόσεως πάσης μονάδος δραστηριότητος<sup>1)</sup>, μὲ παρεμπύπτον ἐπακολούθημα τὴν ἐν δεδομένη στιγμή ἀπεικόνισιν τῆς οικονομικῆς καταστάσεως αὐτῆς, ὡς καὶ τοὺς συναφεῖς πρὸς τὴν διαχείρισιν ἐλέγχους.

Ἡ Λογιστικὴ ὄθεν ὑπερβαίνει τὰ πλαίσια τῆς ἐπιχειρήσεως<sup>2)</sup>, διότι ἐπεκτείνεται καὶ εἰς ὀργανισμοὺς καὶ εἰς δραστηριότητας, τῶν ὁποίων σκοπὸς ἢ κριτήριον δὲν εἶναι ἡ ἐπιδίωξις κέρδους.

Καὶ εἰς τὰς δύο ὅμως περιπτώσεις, ὡς βασικὸν πρόβλημα παρουσιάζεται ὁ κατὰ τὸ δυνατόν ἐπακριβὴς καθορισμὸς τοῦ τιμήματος παραγωγῆς καὶ διαθέσεως τῶν ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν. Θεωρεῖται δ' ὡς ἀξίωμα ὅτι, ὅλων τῶν ἄλλων ὄρων ὄντων ἴσων, ἡ εὐθηνότερα ἀπόδοσις κρίνεται ὡς ἡ ὀφελιμωτέρα.

Μὲ τὴν ἀπόδοσιν (ὡς σύγκρισιν μεταξὺ ἐπιτευχθέντος ἀποτελέσματος καὶ διατεθέντων μέσων) ἀσχολεῖται καὶ ἡ Ἐπιστημονικὴ Ὁργάνωσις, μὲ

(1) Ὁ ὅρος «δραστηριότης» συμπίπτει ἐν πλείστοις μὲ τὴν «οικονομικὴν μονάδα», χωρὶς ὅμως νὰ ταυτίζεται πλήρως. Διότι ὑπάρχουν καὶ περιπτώσεις, καθ' αἷς εἰς ὀργανισμὸς, ἔχει μὲν καὶ οικονομικὴν δραστηριότητα (λ. χ. αἱ στρατιωτικαί, ἀθλητικαὶ κλπ. μονάδες, δημόσιαι ὑπηρεσίαι) χωρὶς ὅμως νὰ δύναται νὰ ὀνομασθῇ οικονομικὴ μονάς.

<sup>2)</sup> Ἀντὶ τοῦ καινοφανοῦς ὄρου «δραστηριότης», θὰ ἠδύνατο νὰ τεθῇ «ὀργανισμὸς», ἀλλὰ καὶ ἡ ἔννοια τούτου ἔχει καθωρισμένον περιεχόμενον.

Θὰ προετιμῶμεν τὸν ὄρον «ἐπιχειρήσις» ὑπὸ τὴν εὐρυτάτην του ἔννοιαν «ἐκδηλώσεως πάσης ἀνθρωπίνης ἐνεργείας, ἡ ὁποία τείνει, διὰ συνδεδευασμένης χρήσεως τῶν διαφόρων δυνάμεων, εἰς τὴν ἐπίτευξιν τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ» (Courcelle—Senecill), εἰάν οὗτος δὲν εἶχε διαπλασθῆ, ὥστε νὰ σημαίη συνήθως τὴν ποριστικὴν μονάδα.

(2) «Ἐπιδιωκούσης ἰδιωτικῶς μὲν τὴν ἐπίτευξιν κέρδους, κοινωνικῶς δὲ τὴν θεραπείαν τῶν διαφορῶν ἀναγκῶν» (Μ. Τσιμάρας)

τήν οικονομικήν δὲ ἐν γένει ἀπόδοσιν ἢ Οἰκονομική τῶν Ἐκμεταλλεύσεων.

Ἡ Λογιστικὴ ὁμως δὲν δύναται νὰ μετρήσῃ οὔτε πᾶσαν τὴν ἀπόδοσιν οὔτε ἀμέσως πᾶσαν τὴν οικονομικήν ἀπόδοσιν.

Διότι ἐπὶ ταύτης ἐπιδροῦν καὶ παράγοντες, τινὲς μὲν τῶν ὁποίων μόνον ἐμμέσως σταθμίζονται ὑπὸ τῆς Λογιστικῆς, ἄλλοι δὲ κεῖνται ἐκτὸς τοῦ κύκλου τῆς ἀρμοδιότητός της.

Ἐξ ἄλλου, εὐδυνομένων τῶν κοινωνικῶν πλαισίων τῆς Λογιστικῆς, αὕτη δὲν περιορίζει τὸ ἐνδιαφέρον της μόνον εἰς τὴν ἰδιωφελῆ ἀπόδοσιν. Ὡς εἶναι γνωστόν, ἡ καλυτέρα ἀπόδοσις μιᾶς ἐπιχειρήσεως, δὲν συμπίπτει νὰ θεωρῆται πάντοτε καὶ ὡς ἡ ὠφελιμωτέρα, ἀπὸ ἀπόψεως κοινωνικοῦ συνόλου.

Διὰ τὴν θεωρητικὴν Λογιστικὴν (Comptabilité Pure) ἐδόθησαν καὶ εὐρύτεροι ὅρισμοί. Ἀ. γ. «Ἡ λογιστικὴ ἀποσκοπεῖ τὴν ἀρίθμησην τῶν μονάδων ἐν κινήσει». Κατ' αὐτοὺς πᾶσα ἀρίθμησης, ὑπὸ τινος ἀπόψεως εἶναι Λογιστικὴ (\*), κατ' ἄλλους δὲ ἡ Λογιστικὴ εἶναι κατὰ βᾶσιν ταξινομήσις.

Ἡ Λογιστικὴ ἀπὸ τῶν πρώτων βημάτων της καὶ ἐπ' ἀρκετὸν χρόνον, ὡς ἀλλαγῆ ἀναπτύσσεται, οὐδόλως ἐνδιεφέρθη διὰ τὴν μέτρησιν τῆς ἀποδόσεως.

Περιορίζετο νὰ καταγράφῃ ἀπλῶς κινήσεις ἀξιῶν ἢ τῶν μετὰ τῶν τρίτων συναλλαγῶν.

Μεταγενεστέρως ἀντελήφθη τὴν ἀνάγκην πρῶτον τῆς συνολικῆς καὶ εἶτα τῆς ἀναλυτικῆς διακριβώσεως τοῦ οικονομικοῦ αποτελέσματος (κέρδους ἢ ζημίας) καὶ πολὺ βραδύτερον ἐνεβᾶθινεν εἰς τὴν ἔννοιαν τῆς ἀποδόσεως αὐτῆς καθ' ἑαυτήν.

Εἰς τὴν διαμόρφωσιν παρομοίας ἀντιλήψεως, σαφῆς φαίνεται ἡ ἐπίγρεια τῆς ἀναπτύξεως τῶν οικονομικῶν θεωριῶν, ὡς καὶ τῆς ἐξαιλώσεως τῶν ἀρχῶν τῆς ἐπιστημονικῆς ὁργανώσεως.

Ἐπὶ τὴν ἀκόμη καὶ σήμερον σπουδαιότατοι ὁργανισμοὶ (ὡς λ. γ. τὸ Κράτος εἰς τὰς ποικίλας ἐκδηλώσεις του), οἱ ὅποιοι μόλις ἀρχίζουν ν' ἀντιλαμβάνονται τὴν σημασίαν τῆς ἀποδόσεως καὶ τῆς συναφοῦς ἐννοίας τοῦ κόστους, ὥστε ὀλίγην προσοχὴν ν' ἀποδίδουν εἰς τοῦτο.

Καὶ ὁμως ἡ ἀπόδοσις κυβερνεῖ ὅλας τὰς ἀνθρωπίνας δραστηριότητας, εἰς τὰς ὁποίας, λόγῳ τοῦ πεπερασμένου αὐτῶν, τόσην σημασίαν ἔχει ὁ χρόνος.

Ἡ Λογιστικὴ εἶναι ἀπαραίτητος εἰς πᾶν σύστημα οικονομικῆς καὶ κοινωνικῆς ὁργανώσεως, ἀνεξάρτητος εἰς τὰς ἀρχάς της, ἐπηρεαζομένη ὁμως εἰς τοὺς ἐπιδιωκόμενους σκοπούς, ἀναλόγως τῶν ἐκάστοτε κυριαρχούντων κοινωνικῶν δογμάτων.

3. Ἡ ἐφαρμογὴ τῆς Λογιστικῆς εἶναι γενικὴ, ἐπεκτεινομένη ἐπὶ πάσης δραστηριότητος : τοῦ ἀτόμου, τῆς οἰκογενείας (ὡς οικονομικῆς μονάδος), τῶν ἐλευθεριῶν ἐπαγγελεμάτων, τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων, τῶν ἐπι-

(\*) De Fages.

χειρήσεων δημοσίας ὠφελείας, τοῦ Κράτους καὶ τῶν κρατικῶν καὶ ἡμικρατικῶν ὀργανισμῶν, τῶν σωματείων (οἰκονομικῶν καὶ ἰδανικῶν), ἰδρυμάτων, συνεταιρισμῶν κλπ. Ἡ ἀνάπτυξις ὁμως τῆς Λογιστικῆς στενώτατα συνεδέθη μὲ τὴν ἐξέλιξιν τῶν οἰκονομικῶν ἐπιχειρήσεων.

4. Τὰ δεδομένα τῆς Λογιστικῆς εἶναι ζωτικῆς χρησιμότητος διὰ ποιτικῆς κατηγορίας συμφερόντων :

α) Ἐνδιαφέρουν τοὺς διοικοῦντας τὰς ἐπιχειρήσεις (ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀλλὰ καὶ τεχνικῆς ἀπόψεως), τοὺς συνεισφέροντας τὰ κεφάλαια (εἴτε ἐπὶ σκοπῷ ἐπενδύσεως, εἴτε κερδοσκοπείας), τοὺς πάσης φύσεως (βραχυπροθέσμιους καὶ μακροπροθέσμιους) δανειστάς καὶ πιστωτάς, ὡς καὶ τὸ Δημόσιον (πρὸς ἐπωφελεστέραν ἐνάσκησιν τῆς φορολογικῆς καὶ κοινωνικῆς πολιτικῆς του).

β) Ἀρχίζουν δὲ νὰ ἐνδιαφέρουν τοὺς εἰσφέροντας τὴν ἐργασίαν τῶν (ὡς ἄτομα καὶ ὡς σύνολον), τοὺς ἐπαγγελματίας ὡς σύνολον, τοὺς οἰκονομολόγους, στατιστικοὺς καὶ κοινωνιολόγους, ὡς καὶ τὸ καταναλωτικὸν κοινόν, ὑπερ ἄξιοι ὅπως τὸ καταβαλλόμενον παρ' αὐτοῦ ἀντίτιμον ἀντιστοιχῆ πρὸς τὰς παρεχομένας αὐτῷ ὑπηρεσίας.

5. Ἡ Λογιστικὴ ἐκφράζεται κυρίως εἰς νόμισμα. Παρ' ὅλην δὲ τὴν μεγάλην σημασίαν, ἣν ἔσχεν ἡ χρησιμοποίησις τοῦ νομίσματος ὡς μέσου ἀναγωγῆς καὶ μετρήσεως, τοῦτο δὲν εἶναι καὶ ἡ μοναδικὴ μονάς.

Τὰ λογιστικὰ δεδομένα (ἢ τινὰ τούτων) δύνανται νὰ διατυπωθῶν καὶ εἰς ἄλλας μονάδας (τεμάχια, βέρη, μεγέθη, συμβατικὰς τιμὰς κλπ.), τὸ δὲ μέλλον μᾶς ἐπιφυλάσσει ἀναμφιβόλως καὶ ἄλλας μονάδας μετρήσεως.

6. *Σχέσεις τῆς Λογιστικῆς πρὸς ἄλλα πεδία γνώσεως :*

α) *Ὁργάνωσιν τῶν ἐπιχειρήσεων.* Ὁ λογιστὴς ἀποσκοπῶν νὰ διατυπώσῃ καὶ διεξηγήσῃ τὰς ποικίλας ἐναλλαγὰς τῆς ζωῆς τῶν ἐπιχειρήσεων, δέον νὰ εἶναι πλήρως κατατοπισμένος ἐπὶ τῶν συνθηκῶν καὶ τρόπων, καθ' ἃς ἐνεργοῦνται αἱ συναλλαγαί. Προκειμένου μάλιστα περὶ βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἀπαιτεῖται καὶ κατανόησις τῶν τεχνολογικῶν μεθόδων τῆς παραγωγῆς. Εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τοῦ λογιστοῦ ὑπάγεται ἡ ἐπινόησις καὶ ἐφαρμογὴ τῶν προσφορωτέρων δι' ἐκάστην ἐπιχείρησιν βιβλίων, ἐντύπων, μεθόδων καὶ συστημάτων διὰ τὴν συλλογὴν καὶ διάταξιν τῶν πληροφοριῶν ἐπὶ τῆς δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἀπαραίτητος ὅθεν κοίνεται ἡ κατοχὴ ἐκτεταμένων γνώσεων περὶ τῆς ἐπιστημονικῆς ὁργανώσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, εἰδικώτερον δὲ περὶ τῶν ἀφορῶντων τὴν ὁργάνωσιν τοῦ Γραφείου.

β) *Κοινωνικὴν Οἰκονομικὴν.* Κατανοεῖται ἤδη πλήρως, ὅτι ὁ λογιστὴς δέον νὰ κατέχη σοβαρὰς γνώσεις Κοινωνικῆς Οἰκονομικῆς (Πολιτικῆς Οἰκονομίας), Θεωρητικῆς καὶ ἐφαρμοσμένης καὶ ἰδίᾳ τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων.

Τὰ προβλήματα τοῦ οἰκονομολόγου περιστρέφονται κυρίως περίε τῶν σχέσεων κεφαλαίου, ἐργασίας, εἰσοδήματος καὶ καταναλωτικοῦ κοινοῦ, σημεῖα βασικῆς σημασίας καὶ διὰ τὸν λογιστὴν.

Ἰδιαιτέρας σημασίας δι' αὐτὸν εἶναι αἱ θεωρίαι περὶ σχηματισμοῦ



τῶν τιμῶν, περὶ ὀργανώσεως τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν βασικῶν νόμων αὐτῆς, ὡς καὶ περὶ διανομῆς τῶν ἀγαθῶν, ὡς ἀποτελοῦσαι ἀσφαλεῖς βάσεις ἀντιμετωπίσεως τῶν συγκεκριμένων προβλημάτων, ἅτινα ἀφοροῦν τὸν προσδιορισμὸν τοῦ τιμήματος παραγωγῆς καὶ διαθέσεως, τὰς ἀποσβέσεις καὶ τὸν καθορισμὸν τοῦ εἰσοδήματος. Ἐξ ἄλλου τὰ περὶ νομίματος καὶ πίστεως μεγάλως ἐνδιαφέρουν τὸν λογιστὴν, ὅστις συνεχῶς ἀσχολεῖται μὲ χρηματιστικά δεδομένα τῶν ἐπιχειρήσεων, ἅτινα εἶναι ἀρρήκτως συνδεδεμένα μὲ μὲ τὰ τραπεζιτικά συστήματα καὶ τὴν ὅλην πιστωτικὴν διάρθρωσιν.

Δέον ὅμως νὰ σημειωθῇ ὅτι ὑφίσταται διαφορὰ μεταξὺ τοῦ τρόπου, καθ' ὃν ὁ οἰκονομολόγος καὶ ὁ λογιστὴς ἀντιμετωπίζουν τὰ αὐτὰ προβλήματα. Ὁ οἰκονομολόγος μεγάλως ἀπασχολεῖται μὲ τὴν κοινωνικὴν ἄποψιν τῆς παραγωγῆς καὶ διανομῆς, ἐνῶ ὁ λογιστὴς ἐνδιαφέρεται πρωτίτως διὰ τὰ ἐσωτερικὰ προβλήματα τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἀντισκοπεῖ τὰ γεγονότα, ἰδίως ἀπὸ τῆς ἀπόψεως τοῦ ἐπιχειρηματίου.

Ἡ διαφορὰ ὅμως δὲν εἶναι ριζικὴ καὶ αἱ ἀπόψεις προϊόντος τοῦ χρόνου βαίνοσιν συγγλίνουσαι. Ἄν καὶ ὁ οἰκονομολόγος ἐνδιαφέρεται μὲ ἀπόψεις δημοσίας καὶ κοινωνικῆς τακτικῆς, κειμένης ἔξω τῶν ὁρίων τοῦ λογιστικοῦ κύκλου, ἐν τούτοις συχνὰ διερευνᾷ καὶ προσφεύγει εἰς τὰ δεδομένα τῆς ζωῆς τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐξ ἄλλου σαφῆς τάσις ἐκδηλοῦται, ὅπως αἱ ἀπόψεις τῆς Λογιστικῆς ὑπερβοῦν τὰ ἀτομικὰ πλαίσια τῆς ἐπιχειρήσεως, ἔξελισσόμεναι εἰς εὐρύτερα κοινωνικὰ τοιαῦτα.

γ) **Δίκαιον.** Ἡ Νομικὴ εἶναι ἕτερον πεδίον γνώσεων, στενῶς συνδεδεμένον μὲ τὴν Λογιστικὴν. Αἱ πλεῖστα συνάλλαγαί, αἱ ἀφορῶσαι τὰς σχέσεις μεταξὺ ἐπιχειρήσεως καὶ τρίτων, ὡς καὶ τὰ συμφέροντα τῶν μετεχόντων εἰς τὴν ἐπιχείρησιν κεφαλαίων καὶ ἐργασίας, στηρίζονται εἰς νομικὰς βάσεις καὶ ρυθμίζονται ὑπὸ κανόνων δικαίου.

Εἰς τὴν ἔδρυσιν, συγχώνευσιν, διάλυσιν τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ δι' τῶν ἐταιρικῶν, τὰς ποικιλοῦσας μορφὰς ἀγοραπωλησιῶν κλπ., αἱ νομικαὶ κατευθύνσεις εἶναι προέχουσαι.

Πλεῖστα σοβαρὰ ζητήματα τῆς δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων καθορίζονται ὑπὸ διαφόρων νομοθετικῶν διατάξεων, ὃ δὲ λογιστὴς δέον νὰ κατέχη ἐπαρκῆ νομικὰ ἐφόδια, ἵνα κατανοῇ καὶ ἐρμηνεύῃ ταύτας.

Ἰδιαιτέρας σημασίας διὰ τὸν λογιστὴν, ἐκτὸς τοῦ ἀστικοῦ δικαίου καὶ τοῦ ἐμπορικοῦ δικαίου μετὰ τῶν παραφράδων του, εἶναι τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον καὶ ἰδίως τὸ φορολογικόν, ἐφ' ὅσον ὁ λογιστὴς ἀμέσως συνδέεται μὲ τὰ ἀφορῶντα τὰς φορολογικὰς διατυπώσεις.

Ὁ λογιστὴς δὲν πρόκειται νὰ ἀναπληρώσῃ τὸν δικηγόρον, τοῦ ὁποίου αἱ συμβουλαὶ δέον πάντοτε νὰ ἐπιζητοῦνται, ἐὰν κατέχῃ ὅμως νομικὰς γνώσεις καλύτερον θὰ κατανοῇ τὴν νομικὴν ἄποψιν καὶ σαφέστερον θὰ παράσχη τὰ στοιχεῖα πρὸς ὑποστήριξιν αὐτῆς. Ἡ ἀλληλεπίδρασις τῆς Λογιστικῆς καὶ τοῦ Δικαίου καὶ τὰνάπαλιν, δι' ὃ,τι ἀφορᾷ τὰς ἐπιχειρήσεις, καθίσταται ἡμέρα τῇ ἡμέρᾳ περισσότερον ἐμφανής.

Λογιστικοί κανόνες διατυπώνται εις νομοθετικάς διατάξεις, ἀντιθέτως δὲ τὸ περιεχόμενον τῶν νόμων εις πολλὰς περιπτώσεις δεσμεύει τὰς ἐνεργείας τοῦ λογιστοῦ.

Ὅσον δὲ πληροτέρα γίνῃ ἡ ἀλληλοκατανόησις, τόσον ἡ νομοθετικὴ ὀυθμισίς ζητημάτων ἀφορώντων τὰς ἐπιχειρήσεις θὰ ἀποφύγῃ ἀσαφείας καὶ παραγνωρίσεις τῆς πραγματικότητος.

δ) **Στατιστικὴν.** Ἡ Στατιστικὴ καθορίζεται γενικῶς ὡς ἡ μέθοδος συλλογῆς, διεομηνεύσεως καὶ παρουσιάσεως ὑπὸ καταληπτὴν μορφήν πληροφοριῶν, δυναμένων νὰ ἐκφρασθῶσιν ὑπὸ ἀριθμητικὴν μορφήν.

Ὑπὸ τίνα ὄφθην ἀπομὴν καὶ ἡ λογιστικὴ εἶναι εἶδος στατιστικῆς διατυπώσεως.

Σαφεῖς γραμμαὶ διαχωρισμοῦ μεταξὺ λογιστικῶν καὶ στατιστικῶν στοιχείων δὲν δύνανται νὰ διατυπωθοῦν.

Ἡ Στατιστικὴ ἐν προκειμένῳ κυρίως ἀσχολεῖται περὶ τοὺς ἐξωτερικοὺς παράγοντας τοὺς ἐπιδρῶντας ἐπὶ τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐνῶ ἡ Λογιστικὴ περὶ τὰ ἐσωτερικὰ δεδομένα τῆς δράσεως αὐτῆς.

Ἡ ἐξέλιξις τῆς Λογιστικῆς, ὡς κυρίου ὄργανου τῆς διευθύνσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, ἀπαιτεῖ τὴν συμπλήρωσιν καὶ ἐπέκτασιν τῶν λογιστικῶν στοιχείων, διὰ τῆς συλλογῆς καὶ διεομηνεύσεως στοιχείων, τὰ ὁποῖα ἐξέρχονται τοῦ πλαισίου τῆς αὐστηρᾶς διπλογραφικῆς διατυπώσεως, καὶ ἐνίοτε δὲν τηροῦνται εἰς νόμισμα. Τὰ λεγόμενα ἐξω-λογιστικὰ στοιχεῖα τῶν ἐπιχειρήσεων τείνουν νὰ ἐνσωματωθοῦν εἰς τὸ ἔργον τοῦ λογιστοῦ, ἰδίᾳ κατόπιν τῆς εὐρείας χρήσεως τῆς μηχανογραφίας.

7. Τὴν Λογιστικὴν τινὲς ὑπερεξεθείασαν, ἄλλοι ὑπετίμησαν καὶ ἄλλοι περιεφρόνησαν.

Αἱ ἐκ διαμέτρου διαφοραὶ ἀντιλήψεων ὀφείλονται διὰ μὲν τινὰς εἰς τὴν ἀγνοιάν των, δι' ἑτέροισ δὲ εἰς τὸ ὅτι δὲν δύνανται νὰ προσοικειωθοῦν πρὸς τὸ λογιστικῶς ἀκέπτεσθαι, ὡς ἄλλοι εἶναι ἀνεπίδεκτοι μαθηματικῆς παιδεύσεως.

Κυριώτερα ὅμως αἰτία νομίζομεν ὅτι εἶναι, τὸ ὅτι ὑπὸ τινων μὲν ζητεῖται παρὰ τῆς Λογιστικῆς νὰ ἀποδώσῃ πλειότερα τῶν ὧσων δύνανται, ὑπὸ ἑτέρων δὲ διότι δὲν γνωρίζουν τί νὰ ζητήσουν ἀπ' αὐτῆν.

Ἡ Λογιστικὴ, ἐκτὸς τῶν ὀργανικῶν περιορισμῶν τῆς, δὲν δύνανται ἐπὶ τῇ βάσει ἐνιαίων δεδομένων νὰ ἱκανοποιήσῃ εἰς ἕκτασιν καὶ εἶδος πληροφοριῶν ὅλους τοὺς ἐνδιαφερομένους, τῶν ὁποίων μάλιστα αἱ ἀπαιτήσεις δὲν συμπίπτουν ἐξ ὁλοκλήρου. Α. γ., ἄλλα σημεῖα θεωροῦν ὡς προέχοντα αἱ διοικήσεις τῆς ἐπιχειρήσεως, ἄλλα οἱ μέτοχοι, ἄλλα οἱ δανεισταί, ἄλλα οἱ οἰκονομολόγοι, ἄλλα τὸ Κράτος.

Ἡ Λογιστικὴ διάταξις καὶ ἐπεξεργασία ἀπαιτεῖ δαπάνας, ὅσον δὲ περισσοτέρας ἀναλύσεις καὶ ἀνακατατάξεις ἐνεργεῖ καὶ ἀπ' ὧσων πλεονέτερων πλευρῶν ἐξετάζει τὰ γεγονότα, τόσον περισσότερο ἐπιβαρύνει οἰκονομικῶς τὰς ἐπιχειρήσεις. Ἡ εὐρεῖα χρήσις τῆς μηχανογραφίας καὶ τῶν τεχνικῶν προσόδων

εἰς τὸν τρόπον συγκεντρώσεως τῶν δεδομένων τῶν ἐπιχειρήσεων, ἵσως ἐν τῷ μέλλοντι ἐπιλύσῃ τὴν δυσχέρειαν ταύτην.

Μεταξὺ τῶν χρησιμοποιούντων τὰ δεδομένα τῆς Λογιστικῆς ὑπάρχει καὶ μία εἰδικὴ τάξις ἐπικριτῶν, ἣτις θεωρεῖ ταύτην ὡς τὸν περιφρονημένον πτωχὸν συγγενῆ ἢ τὴν κακιὰν πενθεράν.

Ἡ Λογιστικὴ εἶναι τάξις καὶ ἡ τάξις δὲν ἀρέσκει εἰς ὅλους μας. Ἡ Λογιστικὴ ἀντικατοπτρίζει τὴν πραγματικότητα, ἢ ἔστω καὶ εἰδῶλα ταύτης, πολλάκις δὲ δὲν μᾶς ἀρέσκει νὰ βλέπωμεν τὸν ἑαυτὸν μας εἰς τὸ κάτωπτρον ὑπὸ ὄρισμαμένην μορφήν.

Ἐνίοτε παραμορφῶνται τὰ γεγονότα, εἴτε λόγῳ ἀγνοίας, εἴτε διότι τὴν ἀναγκάζουν νὰ παρουσιάσῃ ὅτι θεωρεῖται συμφέρον. Ἡ κακὴ χρῆσις ὁμως τῆς Λογιστικῆς δὲν δύναται νὰ διασαλεύσῃ τὰς βάσεις τῆς χρησιμότητός της, ὅπως ἡ ἐπιστημονικὴ νόθευσις τῶν τροφίμων νὰ κλονίσῃ τὴν ἀξίαν τῆς Χημείας.

Ἡ Λογιστικὴ, ἀνεξαρτήτως αἰσθηματικῶν ἢ ἰδιοτελῶν κινήτρων, ἀποτελεῖ κοινωνικὴν ἀνάγκην. Ὅσον δὲ ταχύτερον ἀναγνωρισθῇ ἡ σημασία της καὶ τῆς δοθῇ ἡ ἐμπρέπουσα θέσις, τόσον τὸ καλύτερον διὰ πάντας τοὺς ἐνδιαφερομένους, ἦτοι τὸ κοινωνικὸν σύνολον.

8. Μὲ τὴν θεωρίαν καὶ ὄρισμὸν τῆς Λογιστικῆς, ἐκτὸς τῶν λογιστῶν ἠσχολήθησαν καὶ ἔνιοι οἰκονομολόγοι, μαθηματικοί, στατιστικοί, μηχανικοὶ καὶ κοινωνιολόγοι.

Ἡ ἔκτασις τῆς παρουσίας πραγματείας δὲν μᾶς ἐπιτρέπει νὰ ἀσχοληθῶμεν μὲ τὰ σημεῖα ταῦτα, ἅτινα, ἄλλως τε, εἰς μὲν τοὺς εἰδικοὺς εἶναι γνωστά, εἰς δὲ τοὺς ἀμνήτους σύγχυσις μᾶλλον θὰ ἐπιφέρουν.

Αἱ σχετικαὶ διατριβαὶ ἀπεικονίζουσι τὴν σκοπιάν, ἀφ' ἧς ἕκαστος προσεπάθησε νὰ κατανοήσῃ καὶ ἐπιλύσῃ τὸ λογιστικὸν πρόβλημα, αἱ δὲ συγγραφαὶ εἶναι ἀνίσου ἐπιστημονικῆς ἀξίας, τινὲς μάλιστα μὲ ἐλαφρῶς ὑπνωτικὰς ἰδιότητας.

Ἡ ἐργασία, ὁμως, τούτων εἶναι πολύτιμος καὶ ἀναγκαία διὰ τὴν ἐξέλιξιν τῆς Λογιστικῆς.

Καὶ ἂν οὐδὲν εἶχον νὰ προσφέρουν, ἀρκεῖ ἡ ὑπόμνησις πρὸς τοὺς λογιστάς, ὅτι ὑπάρχουν καὶ εὐρύτεροι ὀρίζοντες ἐκείνων, εἰς τοὺς ὁποίους τοὺς καθηλώνει ἡ ἐπαγγελματικὴ βιοπάλῃ.

9. Ἡ γνῶσις τῆς Λογιστικῆς χρησιμεύει καὶ δι' ἀτομικὴν καθοδήγησιν καὶ διὰ τὴν ἐξάσκησιν αὐτῆς ὡς ἐπαγγέλματος.

Ὡς ὁμως ἕκαστος, ἀξιοῖ μὲν νὰ κατέχῃ γνώσεις ὑγιεινῆς, οἷδεις ὁμως ἔχφυρονῶν ἐπιχειρεῖ ἰατρικὴν διάγνωσιν, τοῦλάχιστον ἐπὶ τοῦ ἑαυτοῦ του, οὕτω καὶ ἐπὶ τῆς Λογιστικῆς δὲν ἐπιτρέπονται ἐξοικονομήσεις καὶ πειραματισμοί. Ἡ ἐξάσκησις της ἀπαιτεῖ σοβαρὰν προπαρασκευὴν καὶ πείραν, ἦτοι εἰδικευμένους λειτουργούς.

10. Ἡ ἱστορία, τὴν ὁποίαν ἐγκλείουσι οἱ λογαριασμαί, δὲν στερεῖται καὶ συναισθηματικοῦ ἐνδιαφέροντος.



Οἱ ἀριθμοὶ παρὰ τὴν ξηρότητά των, εἰς ὄντινα γνωρίζει νὰ τοὺς κάμη νὰ διυλίσουν, ἀποκαλύπτουν μίαν πάλλουσαν πραγματικότητα. Ἐλπίδας καὶ ἀπογοητεύσεις, θριάμβους καὶ δράματα, αἰφνιδίαν ἀνθρῆσιν, στασιμότητα καὶ ἀπότομον πῶσιν, περασμένα μεγαλεῖα καὶ λησμονηθεῖσας στενοχωρίας : ἓνα κομμάτι ἀληθινῆς ζωῆς!

**Ἐκλεκτικὴ βιβλιογραφία :**

- J. Mac - Kinsey* — Managerial Accounting Volume I, The University of Chicago Press, 1925.  
*J. Dumarchey* — Théorie Positive de la Comptabilité, Deuxième Edition, Lyon, 1934.  
*W. Paton* — Essentials of Accounting, Mc. Millan Company, 1938.  
*R. Kester* — Principles of Accounting, Fourth Edition, Ronald Press Company, 1939.  
Accounting Review Volumes X, XII, XIII.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Β΄.

### Η ΕΞΕΛΙΞΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

(Ἀρχαὶ Λογιστικῆς μεθόδου — Διγραφικὴ μέθοδος — Κεφάλαιον — Εἰσόδημα — Προβλήματα Λογιστοῦ — Γένεσις προσόδων καὶ δαπανῶν — Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ — Λογαριασμοὶ Τάξεως — Λογαριασμοὶ ἀποθήκης — Στατιστικαὶ πληροφορίες — Ἐλεγκτικὴ — Προϋπολογιστικοὶ Ἐλεγχοὶ — Κοινωνικαὶ τάσεις τῆς Λογιστικῆς — Λογιστικὰ δόγματα — Ὁρολογία).

1. Ἡ Λογιστικὴ, ὡς μέσον, ἀποσκοπεῖ τὴν καταγραφὴν τῶν ἀποτελεσμάτων ὠρισμένου συνόλου ἐνεργειῶν, ἐν σχέσει μὲ τὴν ἀντίδρασιν τοῦ περιβάλλοντός των.

ὑπὸ ὑποτυπώδη μορφήν, ὡς μέσον μετρήσεως εἰσερχομένων καὶ ἐξερχομένων, παραγομένων καὶ ἐξοδευομένων ἀγαθῶν, ὑπῆρχεν ἤδη κατὰ τὴν ἐποχὴν τῆς οἰκιακῆς οἰκονομίας καὶ πρὶν ἔτι ἐφευρεθῆ ἡ γραφὴ. Ἀνεπτύχθη ὁμως ἰδίᾳ, ἀφ' ὅτου ἤρξατο ἡ ἐπέκτασις τῶν ἀνταλλαγῶν.

Ἡ πρώτη φάσις ἐξελίξεως τῆς λογιστικῆς μεθόδου εἶναι καὶ ἡ μακροτάτη, χαρακτηρίζεται δὲ ἀπὸ δύο διακεκριμένας τάσεις : Ἡ πρώτη ἀνάγεται εἰς τὸν σχηματισμὸν τοῦ λογιστικοῦ μηχανισμοῦ, τὴν καταστιχογραφίαν καὶ ἡ δευτέρα εἰς τὴν διάδοσιν τῆς διγραφικῆς μεθόδου.

Ἄν καὶ βασικὸν κίνητρον τῶν εἰς εἶδος ἀνταλλαγῶν ἦτο τὸ κέρδος (ὑπὸ μορφήν προσωπικῆς ἐκτιμήσεως τῆς ἀξίσεως τῆς ἀξίας χρήσεως, ἥτις ἦτο τὸ ἀποτέλεσμα ἀνταλλαγῆς), τὰ πρῶτα λογιστικὰ κατὰστιχα δὲν ἐχρησιμοποιοῦντο διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ κέρδους.

Εἰς τὰς ἀρχὰς (ἥτοι ἀπὸ τῶν ἀρχαιοτάτων χρόνων) ἐχρησίμευον ἀπλῶς ὅπως ὑποβοηθῶσι τὴν μνήμην. Ἦσαν ἐν εἶδος πρωτογόνου λογαριασμοῦ ἀποθήκης, ὅπου κατεγράφοντο τὰ πάσης φύσεως ἀγαθὰ, περιλαμβανομένων καὶ τῶν νομισμάτων, ὡς εἰσερχόμενα καὶ ἐξερχόμενα ἢ ἐχρησίμευον πρὸς παρακολούθησιν τῶν ἐπὶ πιστώσει συναλλαγῶν.

Τὸ πρῶτον σοβαρὸν βῆμα προόδου ἐγένετο, ὅταν οἱ ἔμποροι ἤρχισαν νὰ χρησιμοποιοῦν μίαν σταθερὰν λογιστικὴν μονάδα, δι' ἧς τὰ διάφορα ἀγαθὰ καὶ νομίσματα ἠδύναντο νὰ ἀναχθῶν εἰς νομισματικὰς τιμὰς, ὡς

καὶ σύστημα βιβλίων εἰς τὰ ὁποῖα κατεχωροῦντο αἱ συναλλαγαί, αἵ τε προσωθεῖσθαι καὶ αἱ συνεχιζόμεναι.

Ἡ Λογιστικὴ, ὑπὸ ἀρχαῖοντος ἀνεπτυγμένην μορφήν, ἦτο γνωστὴ εἰς τοὺς ἀρχαίους ἐμπορικὸς λαούς: Βαβυλωνίους, Φοίνικας καὶ Αἴγυπτιους, ὡς συνάγεται ἐκ τῶν ἀνακαλυφθεισῶν ἐπιγραφῶν ἐπὶ πλίνθων καὶ μνημείων.

Ὑπὸ ὅλως δὲ ἰδιότυπον μορφήν, ἦτοι διὰ σχολιῶν φερόντων κόμβους, ἐτήθρουν τὴν Λογιστικὴν τῶν τὰ ἐν Νοτίῳ Ἀμερικῇ ἀκμάσαντα κράτη ὑπὸ τὸ καθεστῶς τῆς κοινοκτημοσύνης.

Περισσότερας ἐγγραφους πληροφορίας περὶ τῆς ἀναπτύξεως τῆς Λογιστικῆς ἔχομεν διὰ τοὺς Ἰουδαίους, ἐτι δὲ περισσότερας ἐνδείξεις περὶ τῆς τηρήσεως τῶν λ/σμῶν, ἰδίᾳ παρὰ τοῖς Τραπεζίταις, ὡς καὶ περὶ τῆς ἐλεγκτικῆς ἀποστολῆς τῆς Λογιστικῆς, παρὰ τοῖς ἀρχαίοις Ἕλλησιν.

Ἐπὶ Ρωμαϊκῆς ἐποχῆς ἔξ ἄλλου ἢ Λογιστικὴ ἦτο διαδεδομένη οὐχὶ μόνον μεταξὺ τῶν ἐμπόρων, ἀλλὰ εὐρίσκειτο εἰς εὐρείαν χρῆσιν καὶ ἐν τῇ οἰκονομίᾳ, τὰ δεδομένα δὲ ταύτης ἐχρησιμοποιοῦντο καὶ ὡς βάσις διὰ τὴν φορολογικὴν κατάταξιν τῶν πολιτῶν.

Οὕτω κατὰ τοὺς Ρωμαϊκοὺς χρόνους ἐσηθηθίετο ὅπως ἕκαστος *Paterfamilias* τηρῆ ἓν εἶδος βιβλίου Ταμείου. Εἰς τοῦτο δὲν κατεγράφετο μόνον αἱ εἰσπραξεῖς καὶ πληρωμαὶ τοῖς μετρητοῖς. Ἐχρησίμειε τοῦτο ἐκ παραλλήλου καὶ ὡς μέσον μεταρροπῆς χρέους ἀτύπως συναφθέντος εἰς ἐγγραφῶν ὑποχρέωσιν.

Μετὰ τὴν πτώσιν τοῦ Ἀυτικοῦ Ρωμαϊκοῦ κράτους, ἐξαφανίζονται τὴ ἔχνη τῆς Λογιστικῆς, ἀρχίζει δὲ αὕτη ἀναφαινομένη ἀπὸ τοῦ 12οῦ μ. Χ. αἰῶνος εἰς τὰς τότε ἀκμαζούσας ἐμπορικὰς δημοκρατίας τῆς Ἰταλίας.

Ὁ ἀργυραμοιβὸς τοῦ Μεσαίωonos δὲν ἐχρησιμοποιεῖ τὸ κλασσικὸν βιβλίον Ταμείου τῶν Ρωμαίων Πατριῶν. Κατὰ τοὺς κανόνας ὅμως τοῦ συντεχνιακοῦ συστήματος ὄφειλε νὰ κρατῆ ἐπιμελῶς σημειώσεις τῶν χρεῶν, πιστωτικῶν ἐπιστολῶν καὶ συναλλαγματικῶν, ὡς καὶ βιβλία εἰς τὰ ὁποῖα αἱ συναλλαγαὶ αὐταὶ διευποῦντο ὡς δάνεια καὶ καταθέσεις, ἅτινα ἀνεγνωρίζοντο ὡς ἀντιθέτου φύσεως. Καὶ τὰ βιβλία ὅμως ταῦτα ἦσαν ἐπιβοηθητικὰ τῆς μνήμης, δεικνύοντα τί ἀπέμεινεν, ὅπερ ὁ ὀφειλέτης ὄφειλε γὰ δόση καὶ ὁ πιστωτὴς ἐδικαιοῦτο νὰ λάβῃ.

Τελευταῖαι μάλιστα ἔρευναι πιστοποιοῦν ὅτι εἰς τὴν μεσαιωνικὴν Εὐρώπην πρὶν ἀκόμη τῆς διατυπώσεως τῆς διγραφικῆς μεθόδου, ἐτήρουντο ὑπὸ τῶν βιοτεχνῶν βιβλία, ὑπὸ μορφήν ἐξιστορήσεως, χωριστὰ διὰ τὸ κάθε εἶδος ἐργασιῶν, μὲ πλήρη στοιχεῖα τῆς παραγωγῆς τῶν ἀγαθῶν<sup>1)</sup>.

2. Πότε ἀνεπήδησεν ἐκ τοῦ σκότους τοῦ Μεσαίωonos ἡ διγραφικὴ μέθοδος, ὡς συστηματικὴ παράστασις ὅλων τῶν φαινομένων εἰς ὁμοειδεῖς ποσότητας, εἶναι ἀκαθόριστον.

Τὸ πρῶτον παράδειγμα διγραφικῆς διατυπώσεως, ἀπαντᾷται εἰς κατὰ

<sup>1)</sup> R. Roover La formation de la comptabilité à partie double.

στιχα τῆς Γενούης τοῦ ἔτους 1340. Καὶ πρότερον ὁμοίως, ἀπὸ τῆς ἀναγεννήσεως τοῦ ἔμπορίου καὶ τῆς ἐγκαινιάσεως τῶν ἐπὶ πιστώσει συναλλαγῶν, παρέστη ἀνάγκη τηρήσεως λ/σμῶν διὰ τὰς μετὰ τρίτων συναλλαγάς.

Κάθε συναλλαγή κατεγράφετο χωριστά, μὲ λευκὸν χῶρον διὰ τὴν ἀναγραφὴν τοῦ διακανονισμοῦ, ὅστις ἐνίοτε ἀνεπληροῦτο δι' ἀπλῆς χιάσεως τῆς πρώτης ἐγγραφῆς. Οἱ ὑποτυπώδεις οὗτοι λογαριασμοί, οἵτινες ἐνίοτε ἀνεγγραφον καὶ τὰ ὀνόματα τῶν μαρτύρων τῆς συναλλαγῆς, πρὸς ἀπόδειξιν ἐπὶ δικαστηρίῳ, ἠνοίγοντο εἰς ἐνιαῖον βιβλίον, ὅπουδῆποτε ὑπῆρχε κενὸς χῶρος.

Μεταγενέστερον ἀνεγνωρίσθη ἡ ἀνάγκη τηρήσεως κάποιας μεθόδου ταξιθετήσεως τῶν λογαριασμῶν. Ὅλαι αἱ συναλλαγαὶ ἑνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ προσώπου συνεκεντρώθησαν εἰς τὸ αὐτὸ μέρος τοῦ βιβλίου, χωρὶς διάκρισιν ἀκόμη μεταξύ χρεώσεων καὶ πίστωσης.

Ὅταν ἐσκέφθησαν νὰ κατατάξουν ὁμοῦ τὰς χρεώσεις καὶ ὁμοῦ τὰς πιστώσεις, ἐχώρισαν τὸ βιβλίον τῶν Λογαριασμῶν εἰς δύο μέρη: Αἱ ἀρχαὶ τοῦ βιβλίου ἀφιερῶντο εἰς τὰς χρεώσεις καὶ τὸ τέλος εἰς τὰς πιστώσεις, εἰς τρόπον ὅστε διὰ τὸν λογαριασμὸν ἑνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ προσώπου ἔδει νὰ ἀνατρέξῃ τις εἰς δύο λίαν ἀπέχοντα μέρη τοῦ βιβλίου.

Ἡ παράθεσις τῶν χρεώσεων καὶ πιστώσεων τοῦ αὐτοῦ προσώπου εἰς συνεχόμενα φύλλα, ἦτο τὸ ἐπόμενον βῆμα τελειοποιήσεως.

Ὅντω τὸ πλέον διακριτικὸν γνώρισμα συστηματικῆς καταστιχογραφίας, μετὰ τὴν ταξινόμισιν τῶν λογαριασμῶν, εἶναι ἡ γένεσις τοῦ διπλεύρου λογαριασμοῦ, εἰς τὸν ὁποῖον αἱ ἀκρώσεις παρουσιάζονται οὐχὶ ὡς προσθαφαιρέσεις, ἀλλὰ ὡς ἀντίθετοι ἐγγραφαί.

Δὲν γνωρίζομεν ὁμοίως ἂν τὴν μεταβολὴν ταύτην τοῦ παλαιοῦ μονοπλεύρου λογαριασμοῦ, δέον νὰ ἀποδώσωμεν εἰς τὴν πρακτικὴν τὸν ταμειακῶν καταχωρήσεων τῶν Ῥωμαίων ἢ εἰς τὰς καταγραφὰς τῶν χρεῶν παρὰ τοῖς ἀργυραμοιβοῖς τοῦ Μεσαίωτος.

Ἀπὸ τῶν σταυροφοριῶν οἱ ἀργυραμοιβοὶ προσέθεσαν εἰς τὰς κολλυβιστικὰς ἐργασίας των καὶ ἔμπορικὰς, τῶν ὁποίων ἡ ἐνέργεια ἀνετίθετο εἰς συνεταῖρον, ἐπὶ συμμετοχῇ εἰς τὰ κέρδη.

Ὁ διαχειριστὴς οὗτος τῶν κοινῶν συμφερόντων, συνήθιζε νὰ τηρῇ βιβλία, ἰδίως ὅταν ἀντεπροσώπευε περισσότερα συμφέροντα, ἵνα ἀποδώσῃ λογαριασμὸν κατὰ τὴν ἐπιστροφὴν ἐκ τοῦ ταξιδίου του.

Δὲν κατέστρωνε λογαριασμοὺς μόνον διὰ τὰς χρεώσεις, ἀλλὰ καὶ δι' ἄλλας συναφείς πληροφορίας καὶ οὕτω διμορφώθησαν οἱ λογαριασμοὶ ἐμπορευμάτων, πρὸς τοὺς ὁποίους ἐξωμοιώθησαν καὶ οἱ λογαριασμοὶ διαφόρων νομισμάτων, ἅτινα συνεσθωρεύοντο συνεπείᾳ τῶν συναλλαγῶν του μὲ διαφόρους χῶρας. Ἴνα ὁμοίως ἀπεικονίζετο σαφῶς τὶ συνέβη εἰς τὴν ἀρχικὴν κατάθεσιν τοῦ συνεταίρου του, κατέγραφε τὶ τῷ ἔστοίχισαν τὰ τρόφιμα, ἢ μισθοδοσία τῶν ναυτῶν, τὶ ἐπλήρωσεν εἰς δασμοὺς κλπ., αἱ δὲ πληροφορίες αὗται, συστηματοποιηθεῖσαι, κατέληξαν εἰς τὴν δημιουργίαν τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων.

Ἐπὶ ἀρκετὸν καιρὸν ἡ καταγραφή τῶν στοιχείων τούτων ἦτο ἀτελής καὶ διαλείπουσα, ὁ σπόρος ὅμως τῆς διγραφικῆς μεθόδου εἶχε τεθῆ.

Ἀπὸ τῶν ἀρχῶν τοῦ 15ου αἰῶνος οἱ μὴ ἀφορῶντες συναλλαγὰς μετὰ τρίτων λογαριασμοὶ (Ἐμπορεύματα, Ἐξόδα, Ζημίαι καὶ Κέρδη) ἠκολούθουν ἰδίαν τροχίαν, διάφορον ἀπὸ τοῦ πρότερον γνωστοῦ λογαριασμοῦ δανείων καὶ καταθέσεων.

Τότε ἐπραγματοποιήθη σαφῶς ἡ διάκρισις μεταξὺ πραγματικῶν καὶ ὀνομαστικῶν (ἀποτελεσματικῶν) λογαριασμῶν, ὁ διαδυσμὸς τῶν ἐγγραφῶν κατέλαβε τὴν θέσιν τῶν ἀντιθέτων ἐγγραφῶν καὶ ἐουστηματοποιήθη ἡ καταχώρησις τῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ κλασσικὰ βιβλία : Πρόχειρον, Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν.

Ἡ διγραφικὴ μέθοδος κατέστη πραγματικότης, ἂν καὶ ἐχρειάσθησαν ἀρκετὰ ἀκόμη ἔτη ἵνα ἀποτελέσῃ ἀντικείμενον ἐντύπου διατυπώσεως. Ἐκτοτε, ἐπὶ 400 σχεδὸν ἔτη, ἡ λογιστικὴ διγραφία ἐξηπλώθη ἐκ τῆς Ἰταλίας εἰς ὅλας τὰς χώρας, ἐλαχίστως ὅμως ὑπέστη μεταβολάς.

Ἐδέησε νὰ φθάσωμεν εἰς τὰ μέσα τοῦ 19ου αἰῶνος, ὅτε ὑπὸ τὴν πίεσιν τῶν συναλλαγῶν καὶ τὴν ὀδηγίαν πεφωτισμένων λογιστῶν ἤρχισεν ἡ ἐμβάθυνσις τῶν λογιστικῶν προβλημάτων καὶ ὑπὲρ τὴν πρακτικὴν ἢ διατύπωσιν τῆς Λογιστικῆς θεωρίας.

3. Βασικὴ ἀρχὴ τῆς Λογιστικῆς εἶναι «ἡ ἀντίληψις ὅλων τῶν φαινομένων ἀφρημένως ὡς ποσοτήτων» (\*).

Ἔοια τὰ ἑτερόκλητα ἀγαθὰ ἀναγωνεύονται εἰς σύνθετον σύνολον, διὰ τῆς ἀναγωγῆς εἰς τιμὴν, καθωρισμένην ὑπὸ τῆς συμπτώσεως τῶν γνωμῶν ἀγοραστῶν καὶ πωλητῶν :

Αἱ πολυποικίλοι συναλλαγὰὶ καὶ μεταβολαὶ τῶν ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν, ταξινομοῦνται κατὰ κατηγορίας λογαριασμῶν, αἱ κινήσεις ἀντιθέτων τάσεων συμψηφίζονται καὶ τὸ ἀποτέλεσμα ἀποκρυσταλλοῦται εἰς τὰς δύο βωσικὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις : Τὸν Ἰσολογισμόν καὶ τὴν Κατάστασιν ἀποτελεσμάτων.

Ἡ ἀείποτε ἐν κινήσει πραγματικότης αἴτη, ἐν τῇ ἐξελεῖται τῆς παρουσιάξει δύο χαρακτηριστικὰ : χρόνον καὶ χῶρον.

Εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ πρώτου ἀντιστοιχεῖ ὁ Ἰσολογισμὸς, εἰς δὲ τὴν ἔννοιαν τοῦ δευτέρου ἡ Κατάστασις ἀποτελεσμάτων.

Ἐπειδὴ ὅμως ἡ πραγματικότης δὲν δύναται σαφῶς νὰ διακριθῆ εἰς χῶρον καὶ χρόνον, ἀλλὰ εἶναι μᾶλλον σύνθεσις χῶρον-χρόνου, δι' αὐτὸ αἱ δύο οἰκονομικαὶ καταστάσεις δεόν νὰ ἐξετάζωνται ἐν συναρτήσει.

Ἡ σημασία τῆς Λογιστικῆς ἀποδίδεται ὡς ἀκολούθως (\*\*):

«Ἡ ἐπικράτησις τῶν λογιστικῶν ἀπεικονίσεων, χάρις εἰς τὰς ὁποίας

1) Sombart - Der modern Kapitalismus

2) Spengler - Decline of the West.



ἐπετεύχθη ἡ ποσοτικὴ ἔκφρασις ὑποκειμενικῶν ποιοτικῶν ἐκτιμήσεων, τῇ βοη-  
θειᾷ τῆς διγραφικῆς μεθόδου καὶ χάρις εἰς τὸν ἐνδιάθετον δυναμισμὸν τῆς,  
ὑπῆρξε μία τῶν ἀφορμῶν τῆς ἀναπτύξεως τοῦ σημερινοῦ κεφαλαίου, τὸ  
ὁποῖον ἐξειλύθη εἰς τὴν κινητήριον δύναμιν τοῦ οἰκονομικοῦ κόσμου».

Χαρακτηριστικὸν τῆς διγραφικῆς μεθόδου δὲν εἶναι ἡ ἐπίτευξις ἀρι-  
θμητικῶν ἐλέγχων, λόγῳ τῆς ἰσότητος τῶν χρεώσεων καὶ τῶν πιστώσεων,  
παρ' ὅλην τὴν σημασίαν, ἣν ἐνέχει τοῦτο ἀπὸ ἀπόψεως ἐπετεύξεως ἀκριβείας.  
Εἶναι κατὰ βραχύτερον καὶ ἀπὸ τὴν συστηματικὴν ἀπεικόνισιν τῶν πόρων  
τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς καὶ τῶν πρὸς ταῦτα συνδεδεμένων συμφερόντων τρίτων  
ἢ ἐπιχειρηματίου.

Ἡ Λογιστικὴ ἀντανακλᾷ τὰς ἀντιλήψεις μας περὶ κέρδους, τοῦ ὁποῖου  
γνώρισμα εἶναι ἡ ἐκτίμησις τῆς σχετικῆς χρησιμότητος. Ἡ κρίσις ὅμως αὕτη  
μορφοῦται ἐκ τῆς συγκρίσεως πραγμάτων δοθέντων καὶ ληφθέντων. Ἴδού  
καὶ μία ἐξήγησις τῆς ζωτικότητος τοῦ ἐμπειρικοῦ κανόνος : «Ὁ λαμβάνων  
χρεοῦται καὶ ὁ δίδων πιστοῦται». Ὁ κανὼν οὗτος ἐπέζησε, διότι ὑποσυνει-  
δήτως ἀναγνωρίζομεν, ὅτι οἱ λογαριασμοὶ προσορίζονται νὰ καταγράφουν  
κινήσεις ἐισερχομένων καὶ ἐξερχομένων, ἀπὸ τινος σημείου τοῦ κύκλου τῆς  
συναλλαγῆς πρὸς ἕτερα.

4. Ὡς γνωστόν, οἱ θεμελιώδεις πόλοι, περὶ τῶν ὁποῖων περιστρέφεται  
ἡ Λογιστικὴ τῶν οἰκονομικῶν ἐπιχειρήσεων, εἶναι τὸ **Κεφάλαιον** καὶ τὸ  
**εἰσόδημα**, τῶν ὁποῖων ἐπιζητεῖται ἡ ἀκριβὴς διάκρισις.

Ὁ οἰκονομολόγος ἀποκαλεῖ κεφάλαιον τὸ σύνολον τῶν παραχθέντων  
οἰκονομικῶν μέσων (ἄλλοτε ὑπὸ στενὴν καὶ ἄλλοτε ὑπὸ εὐρείαν ἔννοιαν),  
ἅτινα χρησιμοποιοῦνται πρὸς περαιτέρω παραγωγήν.

Κατὰ διάφορον ἀντίληψιν, ἡ ἀξία τοῦ κεφαλαίου ὑπολογίζεται ἐπὶ τῇ  
βάσει τῆς κεφαλαιοποιήσεως τοῦ εἰσοδήματος.

Ὁ λογιστής, ἐξ ἄλλου, ὡς κεφάλαια μὲν συνήθως θεωρεῖ τὸ σύνολον  
τῶν ὑλικῶν καὶ ἀπλῶν ἀγαθῶν (ιδίων καὶ δανείων), τὰ ὁποῖα διαθέτει ἢ  
ἐπιχείρησις πρὸς ἐπιδίωξιν τῶν σκοπῶν τῆς.

Ὡς κεφάλαιον δὲ τῆς ἐπιχειρήσεως (τὸ ὀρθότερον ὡς καθαρὰν περιου-  
σίαν) θεωρεῖ, τὸ ἀπομένον εἰς τὸν ἐπιχειρηματίαν μετὰ τὴν ἀφαίρεσιν τοῦ  
παθητικοῦ, κατὰ τὴν ἰσότητα  $E - Π = K$ . Τὸ ἐκλαμβάνει ὡς μίαν ἀπομιν  
περιουσίας καὶ ὄχι αὐτὴν ταύτην τὴν περιουσίαν ἢ ἄλλως ὡς ἐν ποσὸν σχετι-  
ζόμενον πρὸς τὸ ἐνεργητικόν, ὡς σύνολον καὶ σὺνχι πρὸς ὄρισμένα στοιχεῖα  
αὐτοῦ. Μετὰ τὴν ἀπομιν ταύτην συμπίπτει καὶ ἡ νομικὴ ἀντίληψις περὶ προτε-  
ραιότητος ἱκανοποιήσεως τῶν πιστωτῶν.

Οἱ παλαιοὶ ἔμποροι καὶ συνεταῖροι εἰργάζοντο κατὰ τὸ σύστημα τῶν  
μεμονωμένων ἐπιχειρήσεων, αἵτινες ἀπῆλθον ἀτάκτους ὑπολογισμοὺς τοῦ προ-  
κύφαντος κέρδους ἢ ζημίας, μετὰ τὸ πέρας τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἀφ' ἧς ὅμως ἡ εταιρικὴ, ἰδίᾳ κατὰ μετοχάς, ἐπιχείρησις ἐθεωρήθη ὡς  
ὄντοτις, μὲ συνεχῆ δρασίμω, παρέστη ἀνάγκη περιοδικοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν  
ἀποτελεσμάτων, κατὰ ὄρισμένας χρονικὰς περιόδους.

Τὰ 9/10 τῶν δυσχερεῶν τοῦ λογιστοῦ ὀφείλονται εἰς τὴν τεχνητὴν ταύτην περιοδικότητα. Ἀκριβὴς καταμερισμὸς εἶναι πολλάκις ἀδύνατος, δι' ὃ πολλοὶ ὑπολογισμοὶ γίνονται ἀναγκαστικῶς κατὰ προσέγγισιν καὶ κατ' ἐκτίμησιν.

Ἐξ ἄλλου, λόγῳ τῆς νομικῆς ἀνθυπαρξίας τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀνέκυψε τὸ ζήτημα τῆς διατηρήσεως ἀθίκτου τοῦ κεφαλαίου, σημεῖον ζωτικῆς ἐνδιαφέροντος διὰ τοὺς ἐπενδύοντας τὰ κεφάλαιά των καὶ τοὺς πιστωτάς.

Οὗτοι ἀναμένουν μίαν νομικὴν καὶ οἰκονομικὴν συνέχειαν καὶ ἀποβλέπουν εἰς τὴν ἀκεραιότητα τῶν κεφαλαίων καὶ τὴν μὴ διανομὴν εἰκονικῶν μερισμάτων.

Τὸ εἰσόδημα ἀφ' ἑτέρου εἶναι ὕρος χρησιμοποιοῦμενος εἰς τὴν οἰκονομικὴν, νομικὴν, φορολογίαν, λογιστικὴν καὶ τὰς ἐπιχειρήσεις, χωρὶς ὅμως νὰ κατορθωθῆ νὰ διατυπωθῆ ἱκανοποιητικῶς καὶ ὁμοιομόρφως τὸ περιεχόμενόν του.

Ὁ οἰκονομολόγος θεωρεῖ ὡς εἰσόδημα τὸ σύνολον τῶν οἰκονομικῶν ἀγαθῶν, ἢ τὴν ἀξίαν τούτων, ἅτινα κατανέμονται μεταξὺ πάντων τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς.

Ὁ λογιστὴς ἀφ' ἑτέρου, ὡς εἰσόδημα θεωρεῖ μόνον τὸ καθαρὸν ποσόν, ὅπερ ἀπομένει εἰς τὸν ἐπιχειρηματίαν μετὰ τὴν ἀφαίρεσιν τῶν ἐξόδων, συμπεριλαμβανομένου καὶ τοῦ ἀναλογοῦντος εἰσοδήματος τῶν λοιπῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς του, ὡς μισθῶν κλπ.

Ἡ κοινωνία τέλος ἐνδιαφέρεται διὰ τὴν συνολικὴν ἀπόδοσιν τῆς ἐθνικῆς οἰκονομίας (ἐθνικὸν εἰσόδημα).

5. Οὗτω προκύπτουν διὰ τὸν λογιστὴν τὰ κάτωθι μὴ καθαρῶς λογιστικά, ἀμέσως ὅμως ἐνδιαφέροντα αὐτόν, προβλήματα: Πότε πραγματοποιεῖται τὸ εἰσόδημα, ποῖαι συναφεῖς δαπάναι βαρύνουν τὴν τρέχουσαν χρῆσιν καὶ ποῖαι τὰς μελλούσας, ἐμφανιζόμεναι ὡς στοιχεῖον ἐνεργητικῆς ἀποσβεστέον, ποῖον τὸ τελικὸν ὄλικόν εἰσόδημα καὶ ποῖον τὸ περιοδικόν, ποῖα ἢ διάκρισις δαπάνης καὶ ζημίας, ποῖα ἢ ἐπίδρασις τῶν ἀποσβέσεων, ὡς καὶ τῶν διαφόρων ἐπανεκτιμήσεων τῶν στοιχείων τοῦ ἐνεργητικῆς κ.λ.π.

Καὶ τίθενται τὰ κάτωθι ἐρωτήματα: Τὸ Κέρδος θεωρεῖται ὡς αὔξησις πλούτου ἢ ὡς ἀνταμοιβὴ τῶν παρεχομένων ὑπηρεσιῶν; Ἡ δαπάνη εἶναι ζημία ἢ ἐπένδυσις μέλλουσα νὰ ἐπανακτηθῆ; Κεφάλαιον θεωρεῖται ἡ ἀρχικὴ ἐπένδυσις πλέον κερδῶν καὶ μείον ζημιῶν, ἢ ἡ παρούσα καθαρὰ ἀξία τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τῶν ἀναλογοῦντων εἰς τὸν ἐπιχειρηματίαν;

6. Μία ἐκλέπτυνσις τῶν λογιστικῶν μεθόδων καὶ σοβαρὰ συμβολὴ εἰς τὴν ἐπιστημονικὴν μεθοδολογίαν τῶν ἐπιχειρήσεων συνετελέσθη, ὅταν ἐγένετο ἀντιληπτὸν ὅτι ἡ γένεσις μιᾶς ἀπαιτήσεως ἢ ὑποχρεώσεως, προσόδου ἢ δαπάνης, δέον νὰ κριθῆ ἀπὸ ἀπόψεως διαρρεύσεως χρόνου καὶ παραχθεισῶν ὑπηρεσιῶν, ἀνεξαρτήτως τοῦ διακανονισμοῦ των (accrual system).

Ἡ χρῆσις τοῦ χρήματος, ὡς μέσου ἀναγωγῆς τῶν διαφόρων ἀξιῶν, ἐπέφερε μίαν σύγκρισιν μεταξὺ τοῦ συμβόλου τῆς ἀξίας καὶ τῆς πραγματικῆς

καταβολῆς τοῦ τιμήματος (μετρητοῦ). Οὕτω ἐφραντάζοντο τοὺς λογαριασμούς, ὡς παριστῶντας μετρητὰ εἰσπραχθέντα (ἢ μέλλοντα νὰ εἰσπραχθῶσι παρὰ τῶν ὀφειλετῶν) καὶ μετρητὰ πληρωθέντα (ἢ μέλλοντα νὰ καταβληθῶν εἰς τοὺς πιστωτάς).

Μεταγενεστέρως ὅμως ἀνεγνωρίσθη (ἐκ τῶν συναλλαγῶν, τῶν ὁποίων ἡ πληρωμὴ ἀνεβάλλετο) ὅτι ἡ συμφωνηθεῖσα τιμὴ ἀγορᾶς καὶ οὐχὶ τὸ καταβληθὲν μετρητὸν ἀντεστοίχει πρὸς τὸ παραληφθὲν ἐμπόρευμα καὶ ὅτι ἀντιστρόφως ἡ συμφωνηθεῖσα τιμὴ πωλήσεως καὶ οὐχὶ τὰ εἰσπραχθέντα μετρητὰ ἀντεστοίχουν πρὸς τὸ παραδοθὲν ἐμπόρευμα.

Οὕτω διεκρίθη ὅτι πᾶν τὸ λαμβανόμενον, ἂν καὶ εἰσρχόμενον εἰς τὴν ἐπιχείρησιν, δὲν ἦτο εἰσόδημα. Ὅτι πᾶν εἰσόδημα, δὲν ἐνεφανίζετο πάντοτε ὑπὸ μορφὴν εἰσπράξεων τοῖς μετρητοῖς. Ὅτι πᾶσα πληρωμὴ, ἂν καὶ ἐξερχόμενον στοιχείον, δὲν ἦτο δαπάνη (ἐξόδον), καὶ ὅτι ὅλαι αἱ δαπάναι δὲν ἀντεπροσωπεύοντο ὑπὸ ταμειακῶν ἢ συμψηφιστικῶν πληρωμῶν.

7. Ἡ ἀνάπτυξις τῆς τεχνικῆς τοῦ βιομηχανικοῦ ζητήματος (¹) (**βιομηχανικῆς λογιστικῆς**) (Cost Accounting) ὑπῆρξεν ἐτέρα σπουδαία παρέκκλισις ἐκ τῶν πεπατημένων μεθόδων τῶν λογιστικῶν διατυπώσεων καὶ λογαριασμῶν, ἰσοδυναμοῦσα πρὸς ἀληθῆ ἐπανάστασιν.

Ἡ λογιστικὴ δὲν θεωρεῖται πλέον, ὡς ἀσχολουμένη μόνον μὲ τὴν καταγραφὴν τῶν ἀνταλλαγῶν. Ὅπου ἡ παραγωγὴ τῶν ἀγαθῶν ἀντεκατέστησεν ἢ συνεπλήρωσε τὴν ἐμπορίαν αὐτῶν, ἡ λογιστικὴ ἔδει νὰ ἐνδιαφερθῆ καὶ σημειώσῃ τὰς μετατροπὰς (μεταβολὰς) τῶν περιουσιακῶν στοιχείων πρὶν ἢ ἀσχοληθῆ μὲ τὰς ἀνταλλαγὰς αὐτῶν.

Τὸ ἐνδιαφέρον βαθμηδὸν ἐπεκτείνεται εἰς τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις (χονδρικῆς καὶ λιανικῆς πωλήσεως), τὰς ἀσφαλιστικὰς εἰταιρείας, τὰς Τραπεζὰς κλπ., αἵτινες ἐπιθυμοῦν ζωηρῶς ὅπως κατατοπίζωνται ἐπὶ τῶν στοιχείων κόστους τῶν ὑπ' αὐτῶν διεξαγομένων ἐργασιῶν.

Οὕτω ἀνοίγονται νέοι ὁρίζοντες, καθ' οὓς αἱ μετατροπαὶ καὶ οὐχὶ αἱ ἀνταλλαγαὶ εἶναι τὸ κεντρικὸν θέμα τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῆς Λογιστικῆς.

8. Βαθμηδὸν τὸ ἐνδιαφέρον τῆς Λογιστικῆς εἴλκυσεν καὶ ἕτερος κύκλος πράξεων. Ἐπὶ πολὺ ἡ Λογιστικὴ περιορίζετο νὰ καταγράφῃ τὰς πράξεις, αἵτινες εἶχον ἄμεσον σχέσιν μὲ μεταβολὰς τῶν στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὀλίγον κατ' ὀλίγον ὅμως ἀρχίζει νὰ λογιτικοποιῆ καὶ τὰς σχέσεις τὰς πηγαζούσας ἐξ ἄλλοτρίων πραγμάτων, τῶν ὁποίων τὴν διαχείρισιν ἐνεργεῖ ὡς ἐντολοδόχος καὶ τῶν ὁποίων ἔχει τὴν διακατοχὴν (ἀξία τριτῶν πρὸς εἰσπραξίν, φύλαξιν, εἰς ἐγγύησιν, ἐμπορεύματα ἐπὶ παρακαταθήκῃ κλπ.), ὡς καὶ τὰς ἐκ μελλουσῶν πράξεων, εἴτε βεβαίων (ὡς τῶν προθεσμιακῶν), εἴτε ἀβεβαίων, ὡς τῶν ἐνδεχομένων (contingent) ἀπαιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων). Ἐκ τῆς τακτικῆς ταύτης προήλθεν ἡ λεγομένη

(¹) Βλέπε Κεφάλαιον Ε'.



κατηγορία «*Λογαριασμών Τάξεως*», ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι οὗτοι τηροῦνται ἀπλῶς διὰ τὴν τάξιν.

9. Ἐπὶ πολὺν καιρὸν ἡ λεπτομερὴς λογιστικὴ παρακολούθησις περιορίζετο, ἐκτὸς τῶν μετὰ τῶν τρίτων σχέσεων, μόνον εἰς τὰ μετρητὰ καὶ λοιπὰς κινητὰς ἀξίας, ἐνῶ ὀλίγη προσοχὴ ἀπεδίδετο εἰς τὰ ἐμπορεύματα καὶ τὰς πρώτας ὕλας. Τὸ μόνον στοιχεῖον παρακολουθήσεως ἦτο ὁ μικτὸς λογαριασμός: «Γενικὰ Ἐμπορεύματα», πίθος Δαναῖδων, τηρούμενος μόνον κατ' ἀξίαν καὶ οὐδὲν συγκεκριμένον παριστῶν.

Εἶναι δὲ περιέργον πῶς ἐγκατελείποντο ἀπαρακολούθητα ἐμπορεύματα, ὧν ἡ ἀξία ἀπετέλει τὸ κυριώτερον στοιχεῖον τοῦ ἐνεργητικοῦ, καθ' ἣν στιγμήν προκειμένον περὶ ἀσυμφωνίας ταμείου διῦλλίζετο καὶ ἡ ἐλαχίστη διαφορὰ.

Ἐπεκράτει ἡ ἀφελὴς ἀντίληψις ὅτι τὰ μετρητὰ μόνον ἠδύναντο νὰ λείψουν.

Μετὰ τὸν διαχωρισμὸν τοῦ λογαριασμοῦ «Γενικὰ Ἐμπορεύματα» εἰς Ἐμπορὰς καὶ Πωλήσεις, κατενοήθη ἡ ἀνάγκη τοῦ λογιστικοῦ ἐλέγχου τῆς κινήσεως τῶν πάσης φύσεως *ὕλικῶν*, ἴτοι πρώτων ὕλων, ἡμικατεργασμένων καὶ ἐτοιμῶν πρὸς διάθεσιν προϊόντων καὶ ὡς συνέπεια διεμορφώθησαν ἡ μέθοδος τῆς διαρκoῦς ἀπογραφῆς (perpetual Inventory), ὡς καὶ ἡ λιανικὴ μέθοδος ἀπογραφῆς (Retail method of inventory). Οὕτω εὐχερῶς ἀνακαλύπτονται ἐλλείμματα καὶ διαφυγαί, ἡ εὐθύνη καταμερίζεται καὶ ἐπὶ πλεόν ἐπιτυγχάνονται σοβαραὶ οἰκονομίαι, ἐκ τοῦ περιορισμοῦ τῶν ἀποθεμάτων εἰς τὰς ἀναγκαίας μόνον ποσότητας ὕλικῶν.

10. Ἐτέρα φάσις ἐξελίξεως τῆς Λογιστικῆς, εἶναι ἡ καθημερινῶς αὐξουσα ζήτησις ἐκ μέρους τῶν διοικήσεων τῶν ἐπιχειρήσεων, ἐκτεταμέναις *πληροφοριῶν στατιστικῆς μορφῆς*.

Μέγα μέρος τούτων ἐξάγεται ἐκ τῶν στοιχείων, τὰ ὁποῖα καταγράφονται εἰς τὰ λογιστικὰ ἐν γένει βιβλία.

Ἐρωτήματα ὡς τὰ κάτωθι, συχνὰ ἀπευθύνονται εἰς τὸν λογιστὴν. Ποῖα τὰ οἰκονομικώτερα καὶ ἀποδοτικώτερα τεχνικὰ μέσα. Ποῖαι αἱ ἀριστοὶ μέθοδοι πληρωμῆς τῶν ἐργατῶν. Ποῖα ἡ ἀναλογία παγίων καὶ μεταβλητῶν ἐξόδων. Πῶς τὸ τίμημα βιομηχανικῆς παραγωγῆς δύναται καλύτερον νὰ ἐλεγχθῆ καὶ περιορισθῆ. Ποῖα εἶδη διατίθενται προσφορώτερον καὶ ποῖαι αἱ καλύτεραι μέθοδοι πωλήσεως κλπ.

Ἦτοι ἀπαιτεῖται ἀπὸ τὸν λογιστὴν ἡ ἐπεξεργασμένη ἀνάλυσις τῆς πορείας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὁ ἔρρατισμὸς καὶ παρουσιάσις στοιχείων ὑπὸ μορφὴν καὶ ἔκτασιν, πολὺ ἀπέχουσαν τῶν συνήθων οἰκονομικῶν καταστάσεων.

11. Σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς δὲν εἶναι μόνον ἡ ἀπεικόνισις καὶ διερμηνεύσις τῶν συναλλαγῶν καὶ μεταβολῶν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀλλὰ καὶ ὁ ἔλεγχος τῶν συναφῶν πράξεων. Ἡ *Ἐλεγκτικὴ* (Auditing), ὡς εἰδικευμένος κλάδος τῆς Λογιστικῆς, κατ' ἀρχὰς ἠσχολεῖτο μὲ τὸν ἔλεγχον καὶ τὴν ἐπαλήθευσιν τῶν λογαριασμῶν, ἐπὶ τῷ σκοπῷ προλήψεως ἢ ἀνακαλύψεως λαθῶν, ἀπατῶν ἢ ἄλλων ἀνωμαλιῶν.

Ὁ ἐλεγκτὴς σήμερον ἐξελίσσεται εἰς κριτὴν, ἢ δὲ Ἐλεγκτικὴ εἰς μέσον ἀναλυτικῆς ἀνασκοπήσεως τῆς λογιστικῆς θεωρίας καὶ πρακτικῆς τῶν ἐπιχειρήσεων.

Ἡ τεχνικὴ τοῦ οἰκονομικοῦ ἐλέγχου τῶν ἐπιχειρήσεων (ἔκτασις, μορφή, τρόποι ἐλέγχου, περιεχόμενον πιστοποιητικοῦ, ὑποχρεώσεις ἐλεγκτοῦ) εἶναι λίαν ἀνεπτυγμένη, ἔχουν δὲ διαμορφωθῆ καὶ πρότυποι κανόνες, ὡς οἱ καθοριζόμενοι ἐν Ἄμερικῇ, ἐν συνεργασίᾳ τοῦ American Institute of Accountants μετὰ τῶν ἐνδιαφερομένων κυβερνητικῶν Ἀρχῶν (1).

Ἄν καὶ ὁ ἐλεγκτὴς δὲν εἶναι οὔτε ἐπαληθευτὴς οὔτε ἐκτιμητὴς, ἐνδεικτικὸν τῶν νεωτέρων τάσεων εἶναι ἡ προθυμία του ὅπως ἀναλάβῃ μεγαλυτέρας εὐθύνας ἀπὸ πρότερον, εἰς τὴν διερεῦνησιν τῶν κονδυλίων — Ἐμπορεύματα καὶ Χρεῶσαι — τῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων, τῶν ὁποίων τὴν ἀκρίβειαν πιστοποιεῖ.

Ἰπὸ τινῶν προβλέπεται, ὅτι προσεχῶς θὰ παραστῶμεν πρὸ τῆς ἀναγνώσεως τοῦ δικαστικοῦ χαρακτῆρος τῆς ἐλεγκτικῆς, ὡς καὶ σαφοῦς διακρίσεως μετὰξὺ λογιστοῦ καὶ ἐλεγκτοῦ. Ἦτοι μετὰξὺ ὑπολογισμοῦ τοῦ καθαρῶ ἐισοδήματος, συμφώνως πρὸς τὰς ἀρίστας γνωστὰς μεθόδους καὶ τῆς κριτικῆς, δικαστικῆς ἐξετάσεως τοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐν ὧσι ὅλων τῶν ἀλληλοδιασταυρουμένων συμφερόντων.

Ἐἴμεθα τῆς γνώμης, ὅτι ὁ ἐλεγκτὴς καὶ ὁ λογιστὴς εἶναι αἱ δύο ὄψεις ἐνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ νομίσματος καὶ ὅτι ἡ ὑπερβολικὴ εἰδίκευσις στενεύει τοὺς ὀρίζοντας καὶ ὠθεῖ πρὸς τὸν ἐπαγγελματικὸν παραμορφισμόν.

Παρ' ὅλας ὁμοῦ τὰς γενομένας μέχρι σήμερον προσόδους, ἡ ἐλεγκτικὴ πλευρὰ τῆς λογιστικῆς δὲν ἔχει εἰσεῖτι ὑπὸ πάντων πλήρως κατανοηθῆ.

Ἐὰν ἀνατρέξωμεν εἰς τὰς διεθνεῖς στατιστικάς, θὰ μείνωμεν ἐκπληκτοὶ πρὸ τῶν τεραστίων ποσῶν, μὲ τὰ ὁποῖα ἐτησίως ἐπιβαρύνεται ἡ κοινωνικὴ οἰκονομία, λόγῳ κλοπῶν, ὑπεξαίρέσεων, πλαστογραφιῶν, λαθῶν κ.λ.π. Καὶ ἐὰν ἐμβαθύνωμεν εἰς τὰ αἴτια τῶν ἀνωμαλιῶν τούτων, θὰ ἀνεύρωμεν ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ τὴν ἀπαρχὴν των εἰς τὴν παράλειψιν τηρήσεως στοιχειωδῶν λογιστικῶν κανόνων.

12. Ἀπὸ τοῦ 1900 οἱ διοικοῦντες τὰς ἐπιχειρήσεις ἤρχισαν ἀναζητοῦντες νέα βελτιωμένα μέσα ἐλέγχου καὶ συντονισμοῦ, ὑπὸ μορφήν προτύπων ἐπιτεύξεως καὶ καθορισμοῦ προβλέψεων.

Καὶ ἐστράφησαν πρὸς τὴν τεχνικὴν τοῦ Προϋπολογισμοῦ, ἐν χρήσει ἤδη ἀπὸ μακροῦ χρόνου εἰς τὴν Δημοσίαν Λογιστικὴν, τοῦ ὁποίου τὰς μεθόδους ἐζήτησαν νὰ μεταφνεύσουν εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις.

Προβλέψεις ἀνέκαθεν ἐχρησιμοποιοῦντο εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ὑπὸ μορφήν μεμονωμένων προϋπολογισμῶν ἀγορῶν, πωλήσεων, τιμῆματος παραγωγῆς κ.λ.π., ὥστε ἡ νέα τακτικὴ δὲν συνίσταται εἰς τὴν εἰσαγωγὴν πρωτο-

(1) Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants.

τρανοῦς τινος μεθόδου, ἀλλὰ εἰς τὴν τελειοποίησιν καὶ ἀνάπτυξιν παλαιᾶς τοιαύτης.

Σημαντικὴν ἐπίδρασιν πρὸς τὴν νέαν κατεύθυνσιν ἤσκησαν τρεῖς παράγοντες :

α') Ἡ ἐπέκτασις τῶν ἀρχῶν τῆς ἐπιστημονικῆς ὀργανώσεως, β') ἡ τελειοποίησις τῶν συστημάτων ὑπολογισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος καὶ γ') ἡ αὐξουσα σημασία, ἣτις ἤρξαστο ἀποδιδόμενη εἰς τὰς πωλήσεις.

Δὲν ἠρκοῦντο λ. γ. εἰς τὴν τυποποίησιν τῶν μεθόδων παραγωγῆς καὶ τὸν κατὰ τὸ δυνατόν ἀκριβῆ καθορισμὸν τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος. Ἄνεζητησαν νέους τρόπους ἐλέγχου, διὰ τῆς χρησιμοποιοῦσεως τῆς μεθόδου τῶν προτύπων τιμημάτων. Δὲν ἐπεδόθησαν μόνον εἰς τὸ νὰ ἀξιάζουν τὰς πωλήσεις, ἀλλὰ προσεπάθουν νὰ ἐλέγχουν τὴν ἀποδοτικότητα τῶν χρησιμοποιουμένων μέσων, διὰ λεπτομεροῦς ἀναλύσεως τῶν ἀγορῶν καταναλώσεως, πρὸς ἀνακάλυψιν δυνατοτήτων ἀξίσεως τῶν πωλήσεων καὶ μέτρησιν τοῦ ἀποτελέσματος τῶν διαφόρων μεθόδων.

Εἰς τὰς συνήθεις προβλέψεις, προσέθεσαν μέσα συγκρίσεως πρὸς τὰ ἐπιτευχθέντα ἀποτελέσματα. Βαθμηδὸν δὲ ἔτεινον ὅπως συγχωνεύσουν τὰς διαφόρους μερικὰς προβλέψεις τῶν τμημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως, εἰς ἐνιαῖον σύμμετρον πρόγραμμα δράσεως ὁλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ νέα τεχνικὴ ἔλαβεν τὸ ὄνομα «**Προῦπολογιστικοὶ Ἐλεγχοὶ**» (Budgetary Control), ὑπὸ τὴν ἔννοιαν, ὅτι συνδυάζει προῦπολογισμοὺς, μετὰ συγκρίσεων τῶν προβλεφθέντων πρὸς τὰ πραγματοποιηθέντα.

Ἡ τεχνικὴ τῶν Προῦπολογιστικῶν Ἐλέγχων διήνευσε διάφορα στάδια ἐφαρμογῆς, προτοῦ ὁλοκληρωθῆ εἰς σύστημα, τὸ ὁποῖον εὐρίσκεται ἀκόμη ἐν πλήρει ἐξελίξει.

Κατ' ἀρχὰς ἐφηροῦζετο εἰς ὄρισμένας ἐνεργείας τῆς ἐπιχειρήσεως, ἰδίως τὰς ἀφορώσας τὰ ἔξοδα, τῶν ὁποίων ἐπεζητεῖτο ὁ περιορισμός. Βαθμηδὸν ὅμως ἐξεκλήθη εἰς πλήρες πρόγραμμα ὅλων τῶν ἐνεργειῶν τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ὄρισμένην χρονικὴν περίοδον.

Ἄλλὰ καὶ ὁ τρόπος τῆς τεχνικῆς τοῦ προῦπολογισμοῦ διήλθε διάφορα στάδια : α) ἄλλοτε ἡ ἔμφασις ἐτίθετο εἰς τὸν ὑπολογισμὸν καὶ ἔλεγχον τοῦ τιμήματος παραγωγῆς. Κύριος σκοπὸς ἦτο ἡ ἐλάττωσις τῶν ἐξόδων κατὰ τμήματα παραγωγῆς, ἐνῶ ὀλίγη προσοχὴ ἀπεδίετο εἰς τὰς πωλήσεις. β) Εἰς ἄλλας περιπτώσεις τὸ κέντρον προσοχῆς καὶ ἐπιβλέψεως μετετίθετο ἀπὸ τῆς παραγωγῆς εἰς τὴν πώλησιν. Ἐνηργεῖτο ἀνάλυσις τῶν ἀγορῶν καταναλώσεως κατὰ προϊόντα, περιοχάς, πελάτας, καθορισμὸς ποσοστῶν ἀποδόσεως τῶν πωλητῶν καὶ ἔλεγχος τούτων, πειραματισμὸς ἐπὶ νέων μεθόδων διαφημίσεως καὶ πωλήσεως κλπ. Ἡ προσπάθεια ἐστρέφετο πρὸς τὴν προώθησιν τῶν πωλήσεων καὶ ὀλιγώτερον πρὸς τὴν ἐλάττωσιν τῶν ἐξόδων. γ) Οἱ Προῦπολογιστικοὶ Ἐλεγχοὶ καταλήγουν εἰς συστηματικὴν πρόβλεψιν μελλουσῶν πράξεων καὶ εἰς χρηματικὸς ὄρους. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἐνίστε ἐπεζητήθη πρωταρχικῶς ἡ ἔκφρασις τῶν προβλέψεων εἰς χρηματικὸν μελλοντικὸν ἴσο-

λογισμόν, εἰς τὸν ὁποῖον ὅμως τὰ μὲν προϋπολογισθέντα ἐξετίθεντο μόνον εἰς νόμισμα (οὐχὶ δὲ καὶ εἰς ποσότητας), αἱ δὲ δαπάναι κατὰ σύνολον καὶ οἱχὶ ἀναλυτικῶς. δ) Ὁ Προϋπολογισμὸς ὅμως ἵνα ἐκκληρώσῃ πλήρως τὰς ἐπ' αὐτοῦ προσδοκίας, δὲν πρέπει νὰ περιορίζεται εἰς μόνον χρηματικὸν πρόγραμμα, ἀλλὰ νὰ ἀποτελῇ πρόβλεψιν ἐπιτεύξεων εἰς τε ποσότητας καὶ τιμὰς.

Ἐπὶ πλέον δὲ αἱ προβλέψεις δέον νὰ στηρίζονται εἰς ὅσον τὸ δυνατόν ἀκριβεῖς μεθόδους ἀναλύσεως τῶν παρελθουσῶν πράξεων κατὰ ὑπηρεσίας, ὡς καὶ διερεῦνησιν τῶν διαγραφομένων μελλουσῶν τάσεων.

Ἄφετηρία συντάξεως τῶν τμηματικῶν προϋπολογισμῶν, εἶναι σήμερον ἡ ὑπηρεσία Πωλήσεων. Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἐπιτεύξεων τοῦ παρελθόντος, τῶν δυναμιכוτήτων ἐπεκτάσεως, ὡς καὶ μελέτης τῆς οἰκονομικῆς προγνώσεως, ὑπολογίζονται αἱ πιθανότητες πωλήσεως ὥρισμένης χρονικῆς περιόδου εἰς ποσότητας, κατὰ χρόνον, εἶδη, περιφερείας, ἀκόμη καὶ πωλητὰς.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν προϋπολογισθεισῶν πωλήσεων, ἡ ὑπηρεσία Παραγωγῆς καταστρώνει τὸ πρόγραμμα παραγωγῆς, βάσει τῶν διατιθεμένων μέσων, μελλουσῶν τυχόν ἐπεκτάσεων ἢ ἄλλων συνδυασμῶν καὶ ὑπολογίζει τὰς ἀπαιτητάς ποσότητας πρώτων ὑλῶν, ὡς καὶ τὸν ἀριθμὸν καὶ εἰδικότητα ἐργατῶν.

Βάσει δὲ τῶν στοιχείων τούτων, τῶν ἀποθεμάτων ἐμπορευμάτων καὶ τῆς χρονικῆς προβλέψεως τῶν πωλήσεων, καταστρώνεται τὸ σχέδιον τῆς κατὰ μῆνας παραγωγῆς.

Οἱ εἰς ποσότητας γινόμενοι προϋπολογισμοὶ τῶν ἀγορασθησομένων πρώτων ὑλῶν, ὡς καὶ αἱ ὄραι ἐργατικῆς ἀπασχολήσεως, μετατρέπονται εἰς χρηματικὰς ποσότητας, βάσει τῶν προβλεπομένων τιμῶν καὶ ἡμερομισθίων.

Ἐν συνεχείᾳ ὑπολογίζονται τὰ λοιπὰ ἄμεσα ἔξοδα, ὡς καὶ τὸ ποσοστὸν τῶν ἐμμέσων ἔξόδων, (ἅτινα ἐνίστε διακρίνονται εἰς ὑποκείμενα εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ οὐ), τυχούσα δαπάνη νέων ἐγκαταστάσεων ἢ ἐπεκτάσεων, τὰ ἐκ τῶν πωλήσεων κατὰ χρονικὰς περιόδους προβλεπόμενα ἔσοδα, τὰ εἰς ταῦτα ἀντιστοιχοῦντα ἔξοδα πωλήσεως καὶ ἐπὶ τῇ βάσει τῶν στοιχείων τούτων καταρτίζεται ὁ χρηματικὸς Προϋπολογισμὸς τῶν ἀπαιτουμένων μέσων χρηματοδοτήσεως, πρὸς ἐπίτευξιν τῶν ἐπιδιωκομένων σκοπῶν.

Οἱ μερικοὶ οὔτοι Προϋπολογισμοὶ συσσωματούμενοι, ἀποτελοῦν τὸν Γενικὸν Προϋπολογισμὸν τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ἔτησίαν, βραχυτέραν ἢ μακροτέραν χρονικὴν περίοδον.

Οὕτω καταλήγομεν εἰς τὸν ὄρισμόν τοῦ Προϋπολογιστικοῦ Ἐλέγχου<sup>(1)</sup>.

«Οὗτος βασιζόμενος εἰς ἀκριβεστάτην ἐξέτασιν παντός, ὅπερ δύναται νὰ ἐκφρασθῇ εἰς ἀριθμοὺς ἕν τινι ἐπιχειρήσει, οἷασδήποτε μορφῆς, φύσεως καὶ σπουδαιότητος, συνίσταται εἰς ἐμπεριστατωμένην ἀνάλυσιν παρελθόντων

(1) Ὑπὸ τῆς Chambre de Commerce de Paris.

γεγονότων καὶ πρόβλεψιν μελλόντων τοιούτων, ἐπὶ τῷ σκοπῷ καταστρώσεως ἐλλόγου προγράμματος δράσεως.

Τὸ χαρακτηριστικὸν τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἑλέγχων εἶναι ὅτι ἡ σύγκρισις μεταξὺ προβλέψεως καὶ πραγματοποιήσεως γίνεται κατὰ μεθοδικὸν καὶ τακτικὸν τρόπον καὶ εἰς ἐποχάς, ὅσον τὸ δυνατόν συχνάς, ἀναλόγως τῆς φύσεως τῶν ἐπιχειρήσεων.

Ἡ σύγκρισις αὕτη ἐπιτρέπει ὄχι μόνον πιστοποιήσιν παρεκκλίσεων, ἀλλὰ καὶ ἀναζητήσιν τῶν αἰτίων, ὄχι μόνον γνῶσιν ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις ἐμμένει εἰς τὴν χαραχθεῖσαν γραμμὴν, ἀλλὰ καὶ προσαρμογὰς συμφώνως πρὸς τὰ διδάγματα τῆς πείρας».

Πρὸς ἐπιτυχίαν ὅμως τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἑλέγχων ἀπαιτεῖται ὅπως ἡ ἐπιχείρησις εἶναι ὀργανωμένη, συμφώνως πρὸς τὰς ἀρχάς τῆς ἐπιστημονικῆς μεθόδου, ὅπως λειτουργῇ πλήρες σύστημα ὑπολογισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος, ὅπως τὸ λογιστικὸν σχέδιον ἀντιστοιχῇ πρὸς τὴν κατὰ τμήματα σύνθεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὅπως ὁ λογιστικὸς μηχανισμὸς εἶναι ἀρκετὰ εὐπαθὴς, ὥστε νὰ χορηγῇ ἀκριβῆ, ἔγκαιρα καὶ χρησιμοποίησιμα στοιχεῖα.

Ἐξ ἄλλου δέον νὰ γίνῃ καταληπτὸν ὅτι οἱ Προϋπολογισμοί, ὡς καὶ ἡ ὀνομασία τῶν τὸ δεικνύει, δὲν ἀπεικονίζουν ὀριστικὰ δεδομένα, ἀλλὰ προβλέψεις καὶ ὅτι ἔχουν ἀνάγκην συνεχοῦς ἀναπροσαρμογῆς, εὐθὺς ὡς αἱ συνθῆκαι, ἐν προβλέψει τῶν ὁποίων κατηρτίσθησαν, μεταβληθούν.

Ἡ τεχνικὴ τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἑλέγχων δὲν εἶναι ἀμιγροῦς λογιστικῆς φύσεως. Διὰ τὴν κατάστροφωσιν τῶν προϋπολογισμῶν χρειάζεται ἡ συνεργασία καὶ ἄλλων εἰδικότητων, λ.χ. μηχανικῶν, οἰκονομολόγων, στατιστικῶν. Δεδομένου ὅμως ὅτι αἱ προβλέψεις στηρίζονται κατὰ πολὺ εἰς παρελθόντα γεγονότα, ὧν τὰ στοιχεῖα ἀντιλοῦνται ἀπὸ τὰ λογιστικὰ δεδομένα καὶ ὅτι ἡ σύγκρισις τῶν προβλέψεων θὰ γίνῃ πρὸς τὰς πραγματοποιήσεις, τὰς ὁποίας καταγράφει ἡ Λογιστικὴ, ἡ θέσις τοῦ λογιστοῦ εἰς τὴν κατάστροφωσιν καὶ ἐφαρμογὴν τῶν προϋπολογιστικῶν μεθόδων εἶναι προέχουσα.

Οὕτω ἡ Λογιστικὴ μέθοδος, ἀφοῦ ἐπὶ μακρὸν περιορίζετο εἰς τὸν παθητικὸν ὄλον τῆς ἱστορικῆς καταγραφῆς παρελθόντων γεγονότων, ἐξελίσσεται εἰς δυναμικὸν ὄργανον τῶν διοικήσεων τῶν ἐπιχειρήσεων.

Διὰ τῆς παραδοχῆς τῶν προϋπολογιστικῶν μεθόδων αἱ ἐπιχειρήσεις ἀρχίζουν νὰ πιστεύουν ὅτι δύνανται ἐν τινι μέτρῳ νὰ γίνουν κίριοι τῶν τυχῶν των καὶ ὅτι αἱ προβλέψεις, ὅσον ἀσταθεῖς καὶ ἄν εἶναι, δὲν εἶναι ἀνεφικτοῦ οὐτοπία (1).

13. Ἡ Λογιστικὴ ἐπὶ πολὺν καιρὸν ἐθεωρεῖτο ἀπλῶς ὡς παρακολού-

(1) Ἡ ἀνάπτυξις τῆς μεθόδου ἐνσωματώσεως τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἑλέγχων ἢ ἐναρμονισέως των πρὸς τὸ λογιστικὸν σύστημα τῆς ἐπιχειρήσεως, διαφεύγει τὰ στενὰ ὅρια τῆς παρούσης πραγματείας.



θημα τοῦ ἐμπορίου καὶ τῆς βιομηχανίας, τῶν ὁποίων ἀντεκατόπριξε τὰς συνθηείας καὶ τὴν πρακτικὴν. Ἐνομίζετο ὅτι δλίγην σχέσιν εἶχε μὲ τὴν θεωρητικὴν ἀνάλυσιν καὶ λίαν ἀπομεμακρυσμένην συνάφειαν μὲ τὴν πολιτικὴν καὶ κοινωνικὴν ὀργάνωσιν.

Ἡμέρα τῆ ἡμέρα ὅμως καθίσταται προφανέστερος ὁ κοινωνικὸς χαρακτὴρ τῆς λογιστικῆς.

Κατὰ τὴν ἀρχικὴν περίοδον, ἡ Λογιστικὴ ἦτο ἰδιωτικὴ ὑπόθεσις καὶ τὰ δεδομένα τῆς ἐτηροῦντο μυστικά, ὡς ἐνδιαφέροντα μόνον τὸν ἐπιχειρηματιαν.

Κατὰ τὴν δευτέραν περίοδον, ἦν καὶ διανύομεν, ἡ Λογιστικὴ κατέστη ἡμιδημοσίας φύσεως. Ἀρχίζει νὰ ῥιζοῦται ἡ συνθήεια ἀνταλλαγῆς λογιστικῶν στοιχείων μεταξὺ πρώην ἀνταγωνιστῶν, νῦν ἐπὶ τῷ σκοπῷ τούτῳ συνεργαζομένων, ὡς καὶ ἡ ἀνακοίνωσις ἐκ μέρους μεγάλων ἐπιχειρήσεων δημοσίας ὠφελείας λεπτομερειῶν ἐπὶ τῆς οικονομικῆς τῶν διαχειρίσεως, πρὸς διαφώτισιν τοῦ κοινού καὶ ἐπεξήγησιν τῶν καθοριζομένων τιμῶν.

Αἱ κρατικαὶ ἐξ ἄλλου ἀρχαί, συχνὰ προσφεύγουν εἰς τὰ λογιστικὰ στοιχεῖα τῶν ἐπιχειρήσεων, ὡς ἐπιβοηθητικὸν μέσον διαμορφώσεως τῆς φορολογικῆς καὶ ἀγορανομικῆς πολιτικῆς τῶν.

Τέλος προβλέπεται ὅτι ἡ Λογιστικὴ θ' ἀποτελέσῃ τὸ κεντρικὸν γνώρισμα τοῦ οικονομικοῦ ἐλέγχου τοῦ μέλλοντος. Εἴτε ὑπὸ μορφήν κρατικοῦ παρεμβασμοῦ, εἴτε διευθυνομένης ἢ ὀλοκληρωτικῆς οἰκονομίας θὰ τεθῆ φραγμὸς εἰς τὸν ἄκρατον ἀτομικισμόν τῶν ἐπιχειρήσεων, αἵτινες ἐνίστε δροῦν ἐπὶ παραγνώρισει τοῦ πραγματικοῦ συμφέροντός των καὶ τοῦ συμφέροντος τοῦ κοινωνικοῦ συνόλου.

14. Ἐὰν ἀνατρέξωμεν εἰς τὰ πιστοποιητικὰ τῶν λογιστῶν (ἰδίᾳ Ἀμερικανικὰ), ὡς καὶ εἰς τὰς δικαστικὰς καὶ κυβερνητικὰς ἀποφάσεις ἐπὶ λογιστικῶν θεμάτων, θὰ ἴδωμεν συχνὰ τὴν ἔκφρασιν «συμφώνως πρὸς τὴν καλύτεραν λογιστικὴν πρακτικὴν».

Καὶ τίθεται τὸ ἐρώτημα : Ὑπάρχουν *λογιστικαὶ ἀρχαί*, (principles), δόγματα κοινῶς παραδεδεγμένα καὶ ὁμοιομόρφως ἐφαρμοζόμενα ; Ὁ ὅρος «καλύτερα πρακτικὴ» ἰσοδυναμεῖ μὲ τὴν ὑγιεστέραν τοιαύτην ;

Ἄνασκοποῦντες τὴν λογιστικὴν βιβλιογραφίαν, ὡς καὶ τὰς κατὰ καιροὺς ἐξεγενθείσας γνώμας ἐξεχόντων λογιστῶν, παρατηροῦμεν μεγάλας ἀσυμφωνίας. Σύμπτωσις ἀντιλήψεων ὑπάρχει εἰς ὠρισμένα μόνον σημεῖα. Ἀ. χ. ἀποτιμήσεις, βάσει τῆς ἀπόψεως τῆς ἐν ἐνεργείᾳ ἐπιχειρήσεως (going concern), παραδοχὴ τῆς ἀποσβέσεως ὡς τρεχούσης δαπάνης, ἀναγνώρισις τοῦ κέρδους μόνον ἐπὶ τῇ πραγματοποιήσει του, συντηρητικαὶ προβλέψεις δι' ἐνδεχομένας ζημίας.

Εἰς τὰς ἄλλας ὅμως περιπτώσεις, παρατηρεῖται διάσπασις γνώμων καὶ ποικίλαι ἐφαρμογαὶ τῆς αὐτῆς βασικῆς ἀρχῆς, ἀναλόγως τῶν ἐκάστοτε συνθηκῶν.

Αἱ περισσότεραι λογιστικαὶ ἀρχαί, εἶναι προῖδὸν καλύτερας πρακτικῆς τῶν ἐπιχειρήσεων, ἡ δὲ Λογιστικὴ εὐρίσκεται ἐν διαρκεῖ ἐξελίξει, προσαρμο-

ζομένη εις τὰς διαρκῶς μεταβαλλομένας οικονομικὰς συνθήκας. Ἐνίαι τῶν ἀρχῶν προέλευσιν ἔχουν ἀρχικὰς ἐξαιρέσεις ἀναχθεύσας εἰς κανόνα, ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ δὲ ἀκολουθοῦνται, ὡς προηγούμενα ἄνευ ἐπαρκοῦς βασάνου.

Ἡ Κοινωνικὴ οἰκονομικὴ ἰδίως ἔθεσεν ὑπὸ αὐστηρὸν κριτικὸν ἔλεγχον πολλὰς τῶν καλουμένων λογιστικῶν ἀρχῶν, τείνουσα νὰ ἀποδείξῃ ὅτι αὐταὶ βασίζονται μᾶλλον ἐπὶ συμβατικῶν ἐμπειρικῶν λύσεων καὶ οὐχὶ ἐνιαίας κατευθυντηρίου ἐπιστημονικῆς γραμμῆς.

Πολλοὶ λογισταί, καὶ ἐν Ἀγγλίᾳ καὶ ἐν Ἀμερικῇ, μετὰ δυσπιστίας ἀποβλέπουν εἰς τὴν διατύπωσιν ἐνιαίων διὰ πάσας τὰς περιπτώσεις λογιστικῶν δογμάτων, τῶν ὁποίων ἀμφισβητοῦν τὴν χρησιμότητα, τοῦλάχιστον διὰ τὸ πολὺ κοινόν.

Προτιμοῦν νὰ ἐπαφίεται ἔλευθερία δράσεως εἰς τὴν κρίσιν καὶ καλὴν πίστιν τῶν λογιστῶν, οἵτινες ὡς καὶ κατὰ τὸ παρελθόν διὰ τῆς πειθοῦς καὶ οὐχὶ διὰ τῆς ἐπιβολῆς, θὰ ἐπιτύχουν κατὰ τὸ δυνατόν ἐνιαίας κατευθύνσεις καὶ ὑγιεῖς μεθόδους διαχειρίσεως τῶν ἐπιχειρήσεων.

Ἐτεροὶ ὅμως ριζοσπαστικώτερας ἀντιλήψεως λογισταὶ παρατηροῦν, ὅτι ἡ Λογιστικὴ δὲν εἶναι πλέον ἰδιωτικὴ ὑπόθεσις τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀλλὰ ἐνδιαφέρει εὐρὴν κύκλον καὶ ἄλλων συμφερόντων. Ὅτι δὲν εἶναι νοητὸν ἴδιαι περιπτώσεις, προκειμένου περὶ διαφόρων ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων, ἢ αἱ αὐταὶ κατὰ διαφόρους χρονικὰς περιόδους, προκειμένου περὶ τῆς αὐτῆς ἐπιχειρήσεως, νὰ ἀπεικονίζονται βάσει διαφορετικῶν κριτηρίων. Ὅτι καθίσταται αἰσθητὴ ἡ ἀπαίτησις τοῦ κοινοῦ διὰ μεγαλύτεραν ὁμοιομορφίαν τῶν λογιστικῶν ἀρχῶν. Καὶ ὅτι τέλος ἐὰν τὴν πρωτοβουλίαν δὲν ἀναλάβῃ ὁ λογιστικὸς κόσμος, θὰ ἐπακολουθήσῃ κρατικὴ ἐπιβολὴ ὑπὸ χειροτέρας συνθήκας.

Ἀπὸ τοῦ πνεύματος τούτου ὁρμώμεναι αἱ κυριώτεραι Ἀμερικανικαὶ λογιστικαὶ ὀργανώσεις, ἤρχισαν ἐνεργείας τεινούσας εἰς τὸ νὰ γίνῃ καταληπτὸν ἀπὸ τοὺς λογιστὰς ὅτι ὑπάρχουν θεμελιώδεις λογιστικαὶ ἀρχαί, ἐφ' ὧν δέον νὰ ἐπέλθῃ σύμπτωσις ἀντιλήψεων καὶ ὅτι αἱ οἰκονομικαὶ καταστάσεις δέον νὰ διατυποῦνται ἐξακολουθητικῶς, συμφώνως πρὸς ἄρμονικὸν σύνολον λογιστικῆς θεωρίας.

Ἀποτέλεσμα τῶν προσπαθειῶν τούτων ὑπῆρξεν ἡ δημοσίευσίς, κατόπιν ἐπιμελοῦς προπαρασκευῆς ὑπὸ Ἐπιτροπῆς, ἐκθέσεως λογιστικῶν ἀρχῶν, ἀφορωσῶν τὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις τῶν ἐπιχειρήσεων (1) ὅπου διατυποῦνται ἐνιαῖοι κανόνες διὰ τὰ κάτωθι κεντρικὰ σημεῖα: Κόστος καὶ ἀποτιμήσεις — Μέτρησις τοῦ εἰσοδήματος — Κεφάλαια καὶ ἀποθεματικά.

Αἱ ὑποδείξεις αὗται φέρουν τὸν χαρακτῆρα κατευθύνσεων μᾶλλον καὶ οὐχὶ ἀκάμπτων κανόνων ὁμοιόμορφου ἐφαρμογῆς, ἀποτελοῦν δὲ θέμα ζωηρῶν συζητήσεων μεταξὺ τῶν λογιστικῶν κύκλων.

Ἡ κρατικὴ ἐπέμβασις πρὸς διαμόρφωσιν ἐνιαίων λογιστικῶν ἀρχῶν

(1) Tentative Statement of Accounting Principles affecting corporate Reports, 1936.

καθίσταται όσημέραι πλέον αισθητή. Έπιτελείται συνήθως έμμέσως διά τών διαφόρων διατάξεων, τών άφορωσών την Έμπορικην νομοθεσίαν και τούς Ίσολογισμούς, ένϋ έξ άλλου ή φορολογική νομολογία διατυπώνει κανόνες, τούς όποιους ό λογιστής ύποχρεούται πολλάκις νά ακολουθήση.

Άλλά και δι' άλλης όδοϋ άσκειται ή έπήρεια αύτη.

Έν Άμερικη λ. χ. διάφοροι κυβερνητικοί οργανώσεις, έχουσαι την έποπτείαν έπιχειρήσεων δημοσίας ώφελείας, τών όποιων ή διατίμησις τοϋ άνταλλάγματος τών ύπηρεσιών των ύπόκειται εις περιορισμούς, άπό καιροϋ καθώρισαν ώρισμένας ύποχρεωτικάς κατευθύνσεις. Άλλαι, ώς ή Έπιτροπή τοϋ Χρηματιστηρίου, δέν άπαιτοϋν μέν όμοιομόρφον έφαρμογήν άρχών, διά της δικαιοδοσίας των όμως τοϋ νά κρίνουν, έν αι οικονομικά καταστάσεις τών έπιχειρήσεων, αίτινες ζητοϋν την εισαγωγήν τών άξιών των εις τό Χρηματιστήριο, σαφώς άπεικονίζουσι την οικονομικήν θέσιν των, άσκοϋν ευεργητικήν έπίδρασιν εις την έξυγίανσιν τών λογιστικών μεθόδων.

Άξία ιδιαιτέρας προσοχής διά την εύρύτητα της προοπτικής της, είναι ή έν Γερμανία γενομένη τελευταίως κρατική παρέμβασις.

Διά τοϋ άπό Νοεμβρίου 1937 Διατάγματος, καθορίζονται οι βασικοί σκοποι της Λογιστικής ώς έξης :

α) Έξακρίβωσις εις τό τέλος εκάστης φορολογικής περιόδου, τών στοιχείων ένεργητικοϋ, παθητικοϋ και καθαράς περιουσίας. Ύπολογισμός τοϋ κέρδους ή της ζημίας. Περιοδικά οικονομικά καταστάσεις διαρκούντος τοϋ έτους.

β) Ύπολογισμός και εξέτασις τών τιμών, έλεγχος τοϋ τιμήματος παραγωγής και διαθέσεως.

γ) Έπίβλεψις της αναπτύξεως και τών άποτελεσμάτων της διοικητικής οικονομίας τών έπιχειρήσεων.

δ) Προβλέψεις και Προϋπολογισμοί.

Όττω εκαστον σύστημα δέον νά περιλαμβάνη :

α) Γενικήν λογιστικήν, μέ τās περιοδικάς ή έτησίαις οικονομικάς καταστάσεις.

β) Λογιστικήν βιομηχανικοϋ τιμήματος.

γ) Στατιστικήν.

δ) Προϋπολογιστικούς Έλέγχους.

Ύποδεικνύονται είτα διάφοροι κατευθύνσεις, συνιστάται ύποδειγματικόν σχέδιον λογαριασμών και επαρίεται εις τās διαφόρους Ένώσεις βιομηχανών και Έμπόρων, όπως έντός της κατηγορίας τών έπιχειρήσεών των διαμορφώσουν άρχάς όμοιομόρφου έφαρμογής.

15. Τό ζήτημα της καταλλήλου **όρολογίας** παραμένει φλέγον εις πολλά πεδία γνώσεων. Είναι δυσκολώτατον νά διατυπωθή όρισμός, όστις νά είναι ταύτοχρόνως σαφής, άκριβής και σύντομος.

Έν τούτοις άνεγνωρίσθη, ότι διά περιορισμοϋ της έννοίας τών όρων.



τὸ λεξιλόγιον τῶν λογιστῶν ἠδύνατο νὰ καταστῇ πλέον καταληπτὸν ἢ σήμερον καὶ ὑποκείμενον εἰς ὀλιγωτέραν σύγχυσιν καὶ ἀμφισβητήσεις.

Πολλὰι προσπάθειαι πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην ἐγένοντο, μεταξύ τῶν ὁποίων σοβαρωτέρα εἶναι ἡ τοῦ American Institute of Accountants. Τοῦτο, κατόπιν ἐπεξεργασίας ἀπὸ τοῦ 1920, ἐδημοσίευσε πρὸ τινων ἐτῶν, ὑπὸ μορφὴν προσωρινότητος, κατάλογον 600 περίπου λογιστικῶν ὄρων<sup>(1)</sup>, οὗτινος ἐξακολουθεῖ ἡ περιοδικὴ ἀναπροσαρμογὴ, διὰ προσθήκης νέων ὄρων καὶ τροποποιήσεως ἢ ἀπαλείψεως παλαιωτέρων.

Παρ' ἡμῖν, ἐκτὸς τῆς δυσχερείας διατυπώσεως τοῦ περιεχομένου τῶν ὄρων, παρουσιάζεται καὶ ἡ προερχομένη ἐκ τῆς μεταγλωττίσεως ὀρισμῶν, ἀναγομένων εἰς καταστάσεις μὴ παρουσιασθείσας εἰσέτι εἰς τὰς καθ' ἡμᾶς ἐπιχειρήσεις.

#### Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :

- W. Paton* — Accountants Hand - Book, 2nd Edition, Ronald 1932.  
*A. Littleton* — Accounting Evolution 1933.  
*J. Canning* — Economics of Accounting, Ronald 1929  
*M. Hayes* — Accounting for Executive Control.  
*R. Montgomery* — Auditing, 5th Edition, Ronald 1934.  
*D. Trouant* — Financial Audits, 1937.  
*P. Sinclair* — Budgeting.  
*J. Williams* — The Flexible Budget, Mc - Graw - Hill, 1934.  
*American Institute Accountants.*—Accounting Research Bulletins, 1939.  
*Paton - Littleton.*—Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940.  
*Accounting Review* Volumes VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV.

(1) Accounting Terminology.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Γ'.

### Η ΕΞΕΛΙΞΙΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

(Υλικά μέσα Λογιστικῆς — Χαρακτηριστικὰ ἔγγραφων — Λογαριασμοὶ — Πρόχειρον — Ἡμερολόγιον — Καθολικὸν — Καταχώρησις — Δικαιολογητικά — Συμφωνίαι καὶ ἀνεύρεσις λαθῶν — Μηχανογραφία).

1. Ἡ λογιστικὴ πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ σκοποῦ της, χρησιμοποιεῖ ὡς ὑλικά μέσα τὰ πάσης φύσεως «*ἔγγραφα*» (records).

Ὡς τοιαῦτα νοοῦμεν ἐν προκειμένῳ, πᾶσαν γραπτὴν διατύπωσιν στοιχείων περιλαμβανόντων καὶ ἀριθμητικὰ δεδομένα καὶ ἣτις δύναται νὰ χρησιμοποιηθῆ, εἴτε πρὸς ἀπεικόνισιν τρεχουσῶν συναλλαγῶν, εἴτε πρὸς κρίσιν παρελθουσῶν τοιούτων.

Ὁ ὁρισμὸς οὗτος ὄθεν περιλαμβάνει τὰ βιβλία, καταστάσεις καὶ τὰ ποικίλης μορφῆς δικαιολογητικά.

Τὰ ἔγγραφα τῶν ἐπιχειρήσεων ὑπὸ τινων διακρίνονται εἰς α) λογιστικῆς μορφῆς καὶ β) στατιστικῆς μορφῆς (ἔξω - διγραφικά) ἢ α) πρωτογενῆ (εἰς ἃ καταστρώνονται στοιχεῖα) καὶ β) δευτερογενῆ (εἰς ἃ καταχωροῦνται ταῦτα), τέλος δὲ εἰς α) ἀναλυτικά καὶ β) συνθετικά.

2. Ἡ μορφή καὶ ἡ φύσις τῶν ἔγγραφων τούτων καθορίζονται ὑπὸ τῶν ἐκάστοτε συνθηκῶν, δέον ὅμως ὅπως πληρῶσι τοὺς κάτωθι ὅρους :

α) Νὰ εἶναι ὅσον τὸ δυνατὸν ἀπλᾶ, ἀναλόγως τῆς ποσότητος τῶν αἰτουμένων πληροφοριῶν. Οἱ εἰδικοί ἔχουν τάσιν νὰ ὑπερβάλλουν τὴν τεχνικὴν πλευρὰν τῆς ἐργασίας των, καθιστῶντες οὕτω τὰ χρησιμοποιούμενα μέσα περιπλοκα.

β) Νὰ περιέχουν ἀρκετὰ περιεκτικὰς πληροφορίας, ὥστε ἐκ τῆς ἀναγνώσεως τοῦ περιεχομένου των νὰ δύναται νὰ συναχθῆ ἀσφαλὲς συμπέρασμα. Εἰς τοῦτο θέλει βοηθήσει ἡ ἐνιαία διατύπωσις τοῦ δικαιολογητικοῦ τῶν αὐτῆς φύσεως συναλλαγῶν, ὡς καὶ ἡ συγκέντρωσις τῶν ὁμοειδῶν στοιχείων.

γ) Νὰ δύναται εὐχερῶς νὰ ἐπεκταθῶσιν, ἐν περιπτώσει ἀξήσεως τῶν συναλλαγῶν.

δ) Νὰ τηρῶνται ἐνημέρως.

ε) Ἡ διάταξις τῶν ἐν αὐτοῖς στοιχείων καὶ ὁ τρόπος τῆς χρήσεώς των

νά είναι τοιοῦτος, ὥστε τὰ λάθη εἰ δυνατόν νά ἀποφεύγονται καί εὐκόλως νά εὐρίσκωνται.

στ) Τὰ ἔγγραφα τὰ χρησιμοποιούμενα ὑπὸ τοῦ ἐνὸς τμήματος νά συσχετίζονται μὲ τὰ παρόμοια τῶν ἄλλων τμημάτων, ὥστε νά ἀποφεύγεται ἡ ὑπαρξίς πλειόνων τύπων διὰ τὸν αὐτὸν σκοπὸν, ὡς καὶ διπλῶν ἐγγράφων διὰ τὴν αὐτὴν αἰτίαν, ἐκτὸς ἂν λόγοι ἐλέγχου ἐπιβάλλουν τὸ δεύτερον τοῦτο.

τέλος ζ) Λέον νά ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὴν ὀργανικὴν διάρθρωσιν τῶν ὑπηρεσιῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, ἵνα καθίσταται εὐχερῆς καὶ ὁ καθορισμὸς τῶν εὐθυνῶν καὶ ἡ ἀπόδοσις λογαριασμοῦ τῶν γενομένων.

β. Ὁ **λογαριασμὸς** εἶναι τὸ κύριον μέσον τῆς Λογιστικῆς ἐκφράσεως.

Α'. Μεταξὺ πλείστων δοθέντων ὀρισμῶν τοῦ λογαριασμοῦ, παραθέτομεν δύο, τοῦ πρώτου εἰδικωτέρου καὶ τοῦ δευτέρου γενικωτέρου :

«Λογαριασμὸς καλεῖται πᾶσα κατηγορία (τάξις) μονάδων ἀξίας»<sup>1)</sup>.

«Ὁ λογαριασμὸς ὑποδηλοῖ σύνολον διακεκριμένων μονάδων, παρουσιαζουσῶν κατὰ τὴν στιγμὴν, καθ' ἣν θεωροῦμεν ταύτας, κοινούς χαρακτῆρας»<sup>2)</sup>.

Ὁ πρῶτος ὀρισμὸς, ἐκφραστικὸς ἐν τῇ λιτότητι καὶ συντομίᾳ του, περιορίζεται μᾶλλον εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τοῦ ἐνεργητικοῦ. Ὡς γνωστὸν ὅμως, ἡ Λογιστικὴ δὲν ἀπεικονίζει μόνον τοὺς πόρους τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀλλὰ καὶ τὰς πηγὰς τούτων. Ὅχι μόνον ὅ,τι κατέχομεν, ἀλλὰ διαπιστοῖ καὶ ποῖοι ἔχουν ἔννομα συμφέροντα (δικαιώματα) ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν ἀξιῶν.

Τὸ νά θεωρήσωμεν ὅτι αἱ ἀπαιτήσεις τῶν τρίτων, ἦτοι οἱ λογαριασμοὶ τοῦ Παθητικοῦ, εἶναι μονάδες ἔχουσαι ἀξίαν ἢ ἀξίαι, ἀπαιτεῖ ἀκροβατικὸς συλλογισμὸς.

Ὡς ἀλλαγῆ ἀναπτύσσομεν<sup>3)</sup> αἱ ἀξίαι (ἀγαθά), δύνανται νά θεωρηθοῦν καὶ ὡς ἀξιώσεις (ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς ἐξουσίας τῆς ἀπορρεούσης ἐκ τοῦ δικαιώματος). Τὸ νά θεωρηθοῦν ὅμως καὶ αἱ ἀπαιτήσεις (ἀξιώσεις) τῶν τρίτων ὡς ἀξίαι, εἶναι δυσκόλως κατανοητόν. Εἷς ὀρισμὸς ὅμως δὲν πρέπει νά κατανατᾷ ἀνίγμα πρὸς λύσιν.

Ἐπειδὴ δὲ ὁ ὅρος «δικαίωμα», ἀφ' ἐνὸς μὲν δύναται νά νοηθῆ καὶ διὰ δικαιώματά μας ἐπὶ τῶν ἄλλων καὶ τὰ τῶν τρίτων ἐφ' ἡμῶν, ἀφ' ἐτέρου δὲ πᾶσα ἀξία (ἀγαθὸν) δύναται νά θεωρηθῆ καὶ ὡς δικαίωμα χρήσεως, προτιμῶμεν τὸν ἑξῆς σύντομον ὀρισμὸν :

«Λογαριασμὸς καλεῖται πᾶσα κατηγορία δικαιωμάτων ἀνηγγμένων εἰς ἀριθμούς».

Ἐξ ἄλλου, ἀπὸ ἀπόψεως τεχνικῆς παρουσιάσεως, ὁ λογαριασμὸς δύναται νά ἐκφρασθῆ, ὡς «ἡ συστηματικὴ διάταξις τῶν σχετικῶν μὲ τὰς ἀνταλ-

<sup>1)</sup> J. Dumarchey.

<sup>2)</sup> E. De Fages.

<sup>3)</sup> Βλέπε Κεφάλαιον Δ' § 5.

λαγάς, συναλλαγάς ἢ μεταβολάς στοιχείων τῆς ἐπιχειρήσεως, ὑπὸ μορφήν τοιαύτην, ὥστε ν' ἀπεικονίζεται εἰς ἀριθμοὺς μία κατάστασις, ἢ ἐν ἀποτελέσμα».

Οἱ λογαριασμοὶ οὕθεν εἶναι ἐκ τῶν κυριωτέρων συστηματικῶν πληροφοριακῶν στοιχείων τῆς Λογιστικῆς, σχετικῶς μὲ τὰς ἀνταλλαγάς, μεταβολάς (νομικὰς ἢ ὕλικὰς), ἀποτελέσματα καὶ ἐν γένει τὰς συναλλαγὰς τῆς ἐπιχειρήσεως.

Β'. Οἱ λογαριασμοὶ διακρίνονται εἰς κατηγορίας, ἀπὸ διαφόρων ἀπόψεων.

Ἐκ τῶν κυριωτέρων, εἶναι ἡ διάκρισις τῶν ἐν σχέσει μὲ τὴν κατάταξιν τῶν εἰς τὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις : Λογαριασμοὶ **Ἐνεργητικοῦ — Παθητικοῦ καὶ Καθαρᾶς Περιουσίας.**

Διὰ τῆς κατατάξεως ταύτης καθίστανται ἐμφανεῖς ἀφ' ἑνὸς μὲν οἱ πόροι τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἀφ' ἑτέρου αἱ πηγαὶ προσλεύσεως τούτων, ἐπιπροσθέτως δὲ εὐχεραίνεται ἡ ἐπὶ λογικῆς βάσεως κατανόησις τοῦ μηχανισμοῦ τῆς λειτουργίας τῶν λογαριασμῶν (χρεοπιστώσεώς των).

Οἱ λογαριασμοί, ἰδίᾳ οἱ ἀποτελεσματικοί, δύναται νὰ διαταχθοῦν, ἀπὸ ἀπόψεως ἀντιστοιχίας περιεχομένου, κατὰ δύο τρόπους :

α) **Ἀντικειμενικόν**, ἧτοι κατὰ φύσιν πράξεως λ. χ. Ἔξοδα — Μισθοὶ (ἀναλύμενοι εἰς μισθοὺς ὑπηρεσίας πωλήσεων, Λογιστηρίου, Διευθύνσεως) ἢ ὕλικὰ Γραφείου (ἀναλύμενα καθ' ὅμοιον τρόπον).

β) **Ὄργανικόν**, ἧτοι κατὰ τμήματα, ὑπηρεσίας κλπ. τῆς ἐπιχειρήσεως. λ. χ. Ἔξοδα ὑπηρεσίας Πωλήσεως (μὲ ὑποδιαίρεσεις : Μισθοί, ὕλικὰ Γραφείου, Ἐνοίκια κλπ.) ἢ Ἔξοδα ὑπηρεσίας Λογιστηρίου (Μισθοί, Γραφικὴ ὕλη, φωτισμὸς κλπ.).

Συνήθως αἱ ὑποδιαίρεσεις τῆς ἀντικειμενικῆς κατατάξεως γίνονται κατὰ τὴν ὀργανικὴν φύσιν, αἱ δὲ τῆς ὀργανικῆς κατατάξεως κατὰ τὴν ἀντικειμενικὴν.

Ἡ Γενικὴ Λογιστικὴ χρησιμοποιεῖ κυρίως τὴν ἀντικειμενικὴν διάταξιν. Ἡ ὀργανικὴ ὅμως διάταξις ἐπιζητεῖται παραλλήλως ἡμέρα τῇ ἡμέρα, ἰδίως ὑπὸ τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς, ὡς μέσον ἐλέγχου καὶ καθορισμοῦ εὐθυνῶν, ἐπιτυγχάνεται δὲ δι' ὑποδιαίρεσεων καὶ ἀνακατανομῶν τῶν ἀρχικῶν ἐγγραφῶν.

Ἀπὸ ἀπόψεως ἐκτάσεως περιεχομένου, οἱ λογαριασμοὶ κατατάσσονται εἰς δύο μεγάλας κατηγορίας :

α) **Γενικοὶ Λογαριασμοί**, οἱ περιέχοντες τὴν κίνησιν πασῶν τῶν μονάδων μιᾶς καὶ τῆς αὐτῆς κατηγορίας· καὶ

β) **Εἰδικοὶ ἢ ἀτομικοὶ** Λογαριασμοί, οἱ περιέχοντες τὴν κίνησιν μιᾶς μονάδος τῆς κατηγορίας.

Ὁ Γενικὸς Λογαριασμὸς, εἶναι παράγωγος, καθ' ὅτι δὲν ἀντιστοιχεῖ εἰς πραγματικὴν συναλλαγὴν ἢ μεταβολὴν, ὡς οὐσιαστικῶν θεωρουμένων μόνον τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν. Ὁρίσθη δὲ καὶ ὡς ἀκολούθως :

«Ὁ περιλαμβανόμενος εἰς τὸ Γενικὸν Καθολικόν, εἰς ὃν καταχωροῦνται συνολικῶς πληροφορίαι, αἵτινες εὐρίσκονται συγχρόνως ἀναλελυμένοι εἰς ἕτερα βοηθητικὰ βιβλία».

Ἡ χρῆσις τῶν Γενικῶν Λογαριασμῶν πληροῖ τρεῖς σκοπούς : 1) Διευκολύνει τὸν μηχανισμόν τῆς λογιστικῆς τεχνικῆς, διότι περιορίζει τὸν ἀριθμὸν τῶν λογαριασμῶν τοῦ Ἴσοζυγίου καὶ καταμερίζει τὰς πιθανὰς πηγὰς λαθῶν. 2) Παρουσιάζει συνοπτικὰς πληροφορίας, πολλάκις χρησιμωτέρας τῶν ἀναλυτικῶν καὶ παρέχει δεδομένα εἰς περιστάσεις, καθ' ἃς ἀναλυτικαὶ πληροφορίαι δὲν εἶναι πρόχειροι ἢ δὲν χρειάζονται καὶ 3) Ἐνίοτε χρησιμοποιεῖται ὡς μέσον παρακολουθήσεως τῆς ἐνημερότητος καὶ ἀκριβείας τοῦ λογιστοῦ, ὅστις τηρεῖ τὸ ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὸν Γενικὸν Λογαριασμόν ἀναλυτικὸν Καθολικόν.

Μερικοὶ συγγραφεῖς χρησιμοποιοῦν τοὺς ὄρους «πραγματικοὶ λογαριασμοί», ὑπονοοῦντες κυρίως τοὺς ἀναγομένους εἰς τὸν Ἴσολογισμόν καὶ «δνομαστικοὶ λογαριασμοί», ὑπονοοῦντες τοὺς ἀναγομένους εἰς τὴν Κατάστασιν ἀποτελεσμάτων (ἀποτελεσματικὸς ἄλλως λογαριασμός).

Τέλος ἄλλοι διαχωρίζουν τοὺς λογαριασμοὺς εἰς «προσωπικοὺς» καὶ «ἀπροσώπους», διὰ τὰς ἀμφιβόλου πρακτικῆς σκοπιμότητος.

Ἐναφορικῶς μὲ τοὺς καλουμένους «λογαριασμοὺς τάξεως», προτιμῶμεν τὴν διάκρισιν τοῦ πολυποικίλου περιεχομένου των εἰς λογαριασμοὺς Ἄλλοτριῶν πραγμάτων, Προθεσμιακῶν καὶ Ἐνδεχομένων ἀπαιτήσεων-Ἐποχρώσεων.

Γ'. Οἱ λογαριασμοὶ ἐκφράζονται πάντοτε εἰς ἀριθμούς. Εἴτε μόνον εἰς ποσότητα, εἴτε μόνον εἰς ἀξίαν (πραγματικὴν ἢ συμβατικὴν), εἴτε τέλος εἰς ποσότητα καὶ ἀξίαν.

4. Τὰ Λογιστικὰ δεδομένα καταγράφονται πολλὰς φορὰς, ἄλλοτε **χρονολογικῶς** καὶ ἄλλοτε κατὰ **κατηγορίας λογαριασμῶν**, συμφώνως πρὸς τὸ λογιστικὸν σχέδιον ἐκάστης ἐπιχειρήσεως. Ἀπαραίτητοι δὲ προϋποθέσεις πάσης Λογιστικῆς, ἀξίας τοῦ ὀνόματός της, εἶναι ἡ σαφήνεια, ἀκρίβεια καὶ ἐνημερότης.

5. Ἐὰν ἡ Λογιστικὴ διεμορφώθῃ εἰς πλήρες σύστημα, ὡς κλασικὸν τρίπτυχον ἀπαραιτήτων βιβλίων ἐθεωροῦντο : α) τὸ **Πρόχειρον**, β) τὸ **Ἡμερολόγιον**, γ) τὸ **Καθολικόν**. Τὰ δύο πρῶτα, ὅπως παρουσιάζουσι τὴν χρονολογικὴν ἱστορίαν τῶν συναλλαγῶν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὸ τρίτον διὰ τὴν κατὰ κατηγορίας πράξεων (λογαριασμῶν) ταξινόμησιν τῶν αὐτῶν στοιχείων.

6. Εἰς τὸ **Πρόχειρον** ἐνεγράφητο ἀναλυτικῶς αἱ συναλλαγαί, ὡς αὐταὶ ἐγίνοντο καὶ εἶτα τὸ ἴδιον ὑλικὸν διετυπώθη τεχνικῶς (εἰς λογιστικὰ ἄρθρα) εἰς τὸ Ἡμερολόγιον.

Τὸ πρόχειρον σήμερον τείνει νὰ ἐξαφανισθῇ. Διατηρεῖται μόνον ὅπου ὁ ἐπιχειρηματίας, μὴ δυνάμενος ὁ ἴδιος νὰ τηρῇ λογιστικὰ βιβλία, κρατεῖ ἀπλᾶς σημειώσεις, τὰς ὁποίας ἔπειτα ἐπεξεργάζεται συνήθως μὴ μόνιμος λογιστής.



7. Τὸ **Ἡμερολόγιον** δὲν εἶναι κυρίως βιβλίον λογαριασμῶν, ἀλλὰ σειρά ἐγγραφῶν, ἐξ ὧν μετέπειτα θὰ καταστρωθοῦν οἱ λογαριασμοί.

Εἰς τὸ Ἡμερολόγιον ἀρχικῶς κατεγράφοντο πᾶσαι αἱ πράξεις μετὰ ἀναλυτικῶν λεπτομερειῶν καὶ εἰς τοῦτο ἀνέτρεχον διὰ πᾶσαν διαφώτισιν. Κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς ἀναπτύξεως τῶν ἐμπορικῶν συναλλαγῶν, ὅτε ὁ ἀγοραστής καὶ πωλητὴς ἐπεκοινωνοῦν αὐτοπροσώπως, οἱ διακανονισμοὶ ἐγίνοντο ἀμέσως καὶ ἡ μόρφωσις ἦτο περιορισμένη, ἡ λεπτομερὴς ἐν τῷ Ἡμερολόγιῳ περιγραφή τῶν συναλλαγῶν καθίστατο ἐπιβεβλημένη.

Ἦδη ὅμως, μετὰ τὴν εὐρείαν χρῆσιν τῶν δικαιολογητικῶν, καὶ λόγῳ τοῦ πολλαπλασιασμοῦ τῶν συναλλαγῶν, ἡ τήρησις τοῦ Ἡμερολογίου ὑπέστη βαθεῖαν ἐξέλιξιν.

Πολλὰ λεπτομέρεια δὲν χρειάζονται καὶ οὔτε συνήθως ἀνατρέγομεν εἰς αὐτό.

Τὸ **Καθολικόν** χορηγεῖ ὑπὸ ταξινομημένην καὶ περιεκτικὴν μορφήν τὰς πληροφορίας, ἐὰν δὲ μᾶς χρειάζονται λεπτομέρεια, ἱκανοποιούμεθα ἀνατρέχοντες εἰς τὰ βασικά δικαιολογητικά.

Τὸ Ἡμερολόγιον, ἐκτὸς τῆς ἀποστολῆς του ὡς χρονολογικῆς ἀφηγήσεως τῶν συναλλαγῶν, ἀπετέλει καὶ τὸ μόνον μέσον, ἐξ οὗ κατεχωροῦντο οἱ λογαριασμοὶ τοῦ Καθολικοῦ.

Τὸ διάγραμμα τοῦ Ἡμερολογίου, ὡς πρὸς τὰ ποσά, κατ' ἀρχὰς ἦτο μονόστηλον. Ταχέως ὅμως κατέστη δίστηλον, ἀφ' ἐνὸς μὲν πρὸς εὐχερεστέρην παρακολούθησιν, ἂν μεταφέρθησαν ὅλα τὰ ποσὰ εἰς τοὺς οἰκείους λογαριασμούς, καὶ ἀφ' ἑτέρου, ὅπως διὰ τῶν συνολικῶν ποσῶν χρεώσεως καὶ πιστώσεως ἐλέγχεται ἡ ἀκρίβεια τοῦ Ἰσοζυγίου λογαριασμῶν (ἐξαγομένου ἐκ τοῦ Καθολικοῦ), ἐφ' ὅσον τοῦτο καταστρώνεται κατὰ κίνησιν καὶ ὑπόλοιπα.

Τὸ Ἡμερολόγιον ὑπὸ μορφήν δεδεμένου καὶ τεθεωρημένου βιβλίου, τηρουμένου καθ' ὄρισμένην διαδικασίαν, ἐπέβαλον καὶ αἱ ἐμπορικαὶ νομοθεσίαι ὀρισμένων Κρατῶν, πρὸς πληρέστερον ἔλεγχον τῶν ἐμπορικῶν συναλλαγῶν. Ἡ ἐξέλιξις τοῦ κλασσικοῦ ἡμερολογίου ἠκολούθησε δύο κατευθύνσεις, εἰς πολλὰς δὲ ἐπιχειρήσεις τείνει νὰ περιορισθῇ εἰς τοιοῦτον βαθμόν, ὥστε σχεδὸν νὰ θεωρηθῇ ὡς καταργηθέν.

α) Τὸ μοναδικόν Ἡμερολόγιον κατεμήθη εἰς πολλὰ εἰδικὰ τοιαῦτα, καλούμενα **Ἀναλυτικὰ Ἡμερολόγια**, ἐν κατὰ κυριωτέραν κατηγορίαν συναλλαγῶν (Ταμεῖον, ἀγορῶν, πωλήσεων κλπ.), ἀναπτυχθέντος οὕτω τοῦ καλουμένου **Συγκεντρωτικοῦ Συστήματος ἐγραφῶν**.

Τινὰ τῶν ἀναλυτικῶν τούτων Ἡμερολογίων ἔλαβον τὴν μορφήν λογαριασμοῦ, τηρουμένου ἐκτὸς τοῦ Καθολικοῦ (λ. χ. Ἡμερολόγιον Ταμεῖου), εἰς ὅλα δὲ γίνεται εὐρεία χρῆσις στήλων κατανομῆς τῶν ποσῶν κατὰ λογαριασμούς, ὥστε νὰ εὐνοοῦνται συγκεντρωτικαὶ καταχωρήσεις.

β) Τὸ μοναδικόν Ἡμερολόγιον μετετράπη εἰς **Ἡμερολόγιον—Καθολικόν**, μετὰ ἐπιβοηθητικὰς στήλας τῶν κυριωτέρων λογαριασμῶν, ἐκτὸς τῶν συνήθων δύο, χρεώσεως καὶ πιστώσεως. Εἶναι ὅμως πασιφανὲς ὅτι ὁ

τύπος ούτος Ἡμερολογίου εἶναι εἴρηστος μόνον διὰ τὰς μικρὰς ἐπιχειρήσεις.

Προκειμένου ὅμως περὶ μεγάλων ἐπιχειρήσεων, τὸ μὲν κλασικὸν Ἡμερολόγιον μετετρέπη εἰς Συνθετικὸν (Συγκεντρωτικὸν) τοιοῦτον, ὅπου καταχωροῦνται ἡμερησίως ἢ περιοδικῶς μόνον ἡ ὀνομασία τῶν Γενικῶν Λογαριασμῶν καὶ τὰ ποσὰ χρεώσεως ἢ πιστώσεως αὐτῶν, τὰ δὲ ἀναλυτικὰ Ἡμερολόγια κατήντησαν πολλάκις ὑποπροϊόντα τῆς μηχανογραφικῆς καταχωρήσεως τῶν λογαριασμῶν.

8. Τὸ βασικὸν λογιστικὸν βιβλίον εἶναι τὸ **Καθολικόν**, ὅπου καταστρώνονται οἱ λογαριασμοὶ κατὰ κατηγορίας συναλλαγῶν.

Α'. Κατ' ἀρχὰς ὅλοι οἱ λογαριασμοί, ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον εἰδικοί, καταστρώνοντο εἰς τὸ μοναδικὸν Καθολικόν.

Εἶτα ὅμως ἐξεδηλώθησαν δύο τάσεις α) ἀφ' ἑνὸς μὲν τῆς ἀναπτύξεως μερικῶν λογαριασμῶν εἰς περισσοτέρους τμηματικούς (λ. χ. Ἐντὶ τοῦ μοναδικοῦ λογαριαμοῦ Γενικὰ Ἐμπορεύματα οἱ λογαριασμοὶ Ἀγοραί, Πωλήσεις κλπ. ἢ Καταθέσεις ἐν ὄψει εἰς Καταθέσεις ἐν ὄψει, Α—Κ, Κ—Ω κλπ.).

καὶ β) ἀφ' ἑτέρου τῆς εὐρύτερας χρήσεως τῶν Γενικῶν λογαριασμῶν ἐν τῷ Καθολικῷ, τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν τηρουμένων εἰς εἰδικὰ βιβλία, ἀποκληθέντα Ἀναλυτικὰ Καθολικὰ (Βοηθητικά). Οὕτω τὸ Καθολικόν, εἰς ὃ ἀπέμειναν οἱ γενικοὶ λογαριασμοί, ἀπεκλήθη Γενικὸν Καθολικόν.

Β'. Ἀπὸ ἀπόψεως διαγράμματος οἱ λογαριασμοὶ παρουσιάζουν διαφορῶν τύπους, ἐκάστου θεωρουμένου καταλληλοτέρου εἰς εἰδικὰς περιπτώσεις.

Οὕτω ἔχομεν α) τὸν μονόστηλον λογαριασμὸν ποσῶν. Χρησιμοποιεῖται ἰδίως, ὅπου αἱ ἔγγραφαι εἶναι τῆς αὐτῆς φύσεως (χρεώσεις ἢ πιστώσεις), ὡς καὶ ὅπου ἐπιζητεῖται ἀσφαλῆς ὑπολογισμὸς τοῦ ὑπολοίπου, διότι αἱ κάθεται προσθαφαιρέσεις εἶναι εὐχερέστεραι τῶν ὀριζοντίων. Μειονεκτεῖ ὅμως διότι δὲν μᾶς δίδει συνολικὰ ποσὰ κινήσεως.

β) Δίστηλον λογαριασμὸν ἐν τῇ αὐτῇ σελίδι, γ) Δίστηλον λογαριασμὸν ἀνεπτυγμένον εἰς δύο σελίδας, δ) Ἐν τῇ αὐτῇ σελίδι μὲ στήλην ὑπολοίπου, ε) ἐν τῇ αὐτῇ σελίδι μὲ δύο στήλας ὑπολοίπων (χρεωστικοῦ καὶ πιστωτικοῦ) στ) ἀνεπτυγμένον τετράστηλον λογαριασμὸν, μὲ στήλας μερικῶν καὶ ὀλικῶν ποσῶν, ζ) τετράστηλον λογαριασμὸν, μὲ στήλας ποσότητος καὶ ἀξίας (λογαριασμοὶ ἔμπορευμάτων καὶ Ξένων Νομισμάτων) η) Εἰδικούς λογαριασμούς, εἰς οὓς περιλαμβάνονται καὶ στοιχεῖα, μὴ διατυπούμενα εἰς λογιστικὰς ἔγγραφάς (λ. χ. ἔνιοι τύποι λογαριασμῶν ἀποθήκης : διὰ τὰς παραγγελίας ὀλικῶν, διάθεσιν πρὸ τῆς παραδόσεως κλπ.).

Ὁ λογαριασμὸς εἶναι τὸ πρῶτον ἔγγραφον τῶν ἐπιχειρήσεων, τὸ ὁποῖον ἐτυποποιήθη ἀπὸ μακροτάτου χρόνου.

Ἐκτὸς τῶν συνήθων δὲ στηλῶν : χρονολογίας, αἰτιολογίας καὶ ποσῶν, προστίθεται ἐνίοτε καὶ βοηθητικὴ τοιαύτη, ὡς λ. χ. τιμῆς μονάδος, τοκοφόρον ἀξίας, σελίδος ἢ ἀριθμοῦ δικαιολογητικοῦ κλπ.

Γ'. Τέλος ἀπὸ ἀπόψεως μορφῆς, τὰ λογιστικὰ βιβλία ὑπέστησαν ριζικὴν ἐξέλιξιν. Ἀρχικῶς ἦσαν ὀγκώδη καὶ ἀπαραιτήτως δεδεμένα. Ἦδη εἰς

πολλὰς περιπτώσεις χρησιμοποιοῦνται βιβλία εἰς κινητὰ φύλλα, ἢ ἀτομικὰ δελτία, διαστάσεων καὶ ποιότητος χάρτου εὐχεροῦς χρήσεως καὶ ἀντοχῆς, ἀνευ πολυτελείας. Ἐνίοτε δὲ ἀντὶ βιβλίων πρωτογενοῦς μορφῆς, τηροῦνται καταλλήλως ταξινομημένα τὰ πρωτότυπα ἢ ἀντίγραφα τῶν δικαιολογητικῶν (λ. χ. ἀντίγραφα τιμολογίων κλπ.).

9. **Καταχώρησις** καλεῖται ἡ καταγραφή τῶν λογιστικῶν δεδομένων, χρονολογικῶς μὲν εἰς τὰ βιβλία τύπου Ἡμερολογίου, κατὰ λογαριασμοὺς δὲ εἰς τὰ βιβλία τύπου Καθολικοῦ.

Α'. Ἡ καταχώρησις τοῦ αὐτοῦ στοιχείου ἐνεργεῖται πολλάκις, τοῦλάχιστον δὶς, ἀναλυτικῶς ἢ συνολικῶς, ἡμερησίως ἢ περιοδικῶς. Κατ' ἀρχὰς ἡ καταχώρησις ἐνηργεῖτο μόνον ἐκ τοῦ Ἡμερολογίου καὶ πᾶς ἄλλος τρόπος καταχωρήσεως ἐθεωρεῖτο ὡς λογιστικὴ ἀίρεσις. Καὶ ὅπου ἀκόμη συνετάσσοντο δικαιολογητικά, ταῦτα κατεγράφοντο εἰς τὸ Ἡμερολόγιον καὶ ἐκεῖθεν τὰ δεδομένα μετεφέροντο εἰς τὸ Καθολικόν.

Ἡ ἀνάγκη ὅμως ἐνημέρου τηρήσεως τῶν μετὰ τῶν τρίτων ἰδίᾳ λογαριασμοῦν, ὑπῆρξεν ἡ ἀπαρχή, ἣτις ὑπέσκαψε τὰ θεμέλια τοῦ Ἡμερολογίου, ὡς μέσου καταχωρήσεως. Ἀφ' ἧς ἐγενικεύθη ἡ χρῆσις τῶν ἀναλυτικῶν Ἡμερολογίων, αἱ λεπτομερειακαὶ καταχωρήσεις ἐγένοντο ἐκεῖθεν, ἐφ' ὅσον μάλιστα διὰ τῆς χρήσεως βοηθητικῶν στηλῶν ἐπετυγχάνετο κατανομή τῶν πράξεων κατὰ κατηγορίας λογαριασμοῦν.

Β'. Εἰς ὕσας ὅμως ἐπιχειρήσεις ἡ κίνησις εἶναι μεγάλη καὶ ἡ ἀνάγκη ἐνημερότητος ἐπέγουσα, ἐπεκράτησεν ἡ ἀρχὴ τῆς καταχωρήσεως ἐκ τῶν βασικῶν δικαιολογητικῶν. (Εἴτε τῶν πρωτοτύπων, εἴτε ἀντιγράφων αὐτῶν ἐπικεκρωμένων).

Κατενόθη ἀπὸ καιροῦ, ὅτι πᾶσα συναλλαγὴ ἢ μεταβολὴ τῶν στοιχείων τῆς ἐπιχειρήσεως, δέον νὰ στηρίζεται εἰς εἰδικὸν δικαιολογητικόν. Τὰ δικαιολογητικά ταῦτα ἔχουν καὶ ἀποδεικτικὴν ἰσχὴν μετὰ τῆς ἐπιχειρήσεως ἀφ' ἑνός, καὶ τῶν συναλλασσομένων τρίτων ἢ διαχειριστῶν ὑπαλλήλων αὐτῆς, διὰ τῶν ἐπι αὐτῶν δὲ μονογραφῶν καθορίζουν τὰς ἀρμοδιότητας καὶ σχετικὰς εὐθύναις.

Τὰ δικαιολογητικά κατ' ἀρχὰς ἐχρησιμοποιοῦντο μόνον εἰς τὰς ταμειακὰς συναλλαγὰς, εἴτα ὅμως ἐπεξετάθησαν καὶ διὰ τὰς ἐσωτερικὰς πράξεις τῶν ἐπιχειρήσεων. Ταῦτα διὰ τοῦ χαρακτηρισμοῦ τῶν διὰ τῶν σχετικῶν Γενικῶν καὶ Εἰδικῶν Λογαριασμοῦν, καθίστανται πλήρη λογιστικὰ ἄρθρα (σύνθετα), ἢ σκέλος τοῦ λογιστικοῦ ἄρθρου (ἀπλᾶ).

Τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα τῶν κατὰ πρᾶξιν δικαιολογητικῶν ἀνακεφαλαιοῦνται ἡμερησίως ἢ περιοδικῶς κατὰ Γενικοὺς Λογαριασμοὺς καὶ ἐκ τούτων καταστρώνεται ἓν συνολικὸν λογιστικὸν ἄρθρον (συνήθως χωριστὰ διὰ τὰς ταμειακὰς πράξεις καὶ χωριστὰ διὰ τὰς τῆς ἐσωτερικῆς ὑπηρεσίας, τὰς καλουμένας καὶ συμψηφιστικὰς), ὅπερ παριστᾷ πᾶσαν τὴν κίνησιν τῶν Γενικῶν Λογαριασμοῦν. Τὸ συγκεντρωτικὸν τοῦτο ἄρθρον συνήθως καταγράφεται εἰς τὸ Συνθετικὸν Ἡμερολόγιον καὶ ἐκεῖθεν τὰ ποσὰ συνολικῆς κινήσεως μετεφέρονται εἰς τὸ Γενικὸν Καθολικόν.



Γ'. Πλεονεκτήματα τῆς ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν καταχωρήσεως εἶναι τὰ κάτωθι :

α) Ἀποφυγὴ λαθῶν, λόγῳ τῆς εὐχεροῦς τοποθετήσεώς των παρὰ τὸ σημεῖον καταχωρήσεως.

β) Ταξιθέτησις κατὰ σειράν σελίδων βιβλίου καταχωρήσεως. Ὡς γνωστόν, μεγάλη σπατάλη χρόνου τοῦ καταχωρητοῦ ἐπέρχεται ἐκ τοῦ γυρίσματος τῶν φύλλων, πρὸς ἀνεύρεσιν τοῦ οἰκείου εἰδικοῦ λογαριασμοῦ.

γ) Ἐπειδὴ ἕκαστον δικαιολογητικὸν περιέχει συνήθως ἐν ποσὸν πρὸς καταχώρησιν, ἀποφεύγεται ἢ κατὰ λάθος καταχώρησις ποσοῦ ἄλλων συναλλαγῶν.

δ) Λόγῳ τοῦ χωρισμοῦ τῶν δικαιολογητικῶν, ἡ ἐργασία δύναται νὰ κατανεμηθῇ εἰς περισσότερους ὑπαλλήλους, ταυτοχρόνως καταχωροῦντας.

Δ'. Τὰ κατὰ πρᾶξιν δικαιολογητικά γεννοῦν προβλήματα ἀσφαλοῦς κυκλοφορίας καὶ διαφυλάξεως, ἢ δὲ ταξιθέτησις των γίνεται εἴτε χρονολογικῶς, εἴτε κατὰ κατηγορίας πράξεων, εἴτε κατὰ εἰδικοὺς λογαριασμοὺς.

Τὴν ὑποστήριξιν πάσης λογιστικῆς ἐγγραφῆς, διὰ ἀρμοδίου δικαιολογητικοῦ, ὑποχρεωτικῶς ταξιθετημένου καὶ διαφυλασσομένου, ἐπέβαλον ἐν Γερμανίᾳ αἱ κατὰ τὸ 1937 δημοσιευθεῖσαι νομοθετικαὶ διατάξεις περὶ κατευθύνσεων τῆς Λογιστικῆς, ἐν τῷ πλαισίῳ τῆς ἐθνικοσοσιαλιστικῆς οἰκονομίας.

10. Α'. Ὡς γνωστόν, τὰ λογιστικὰ δεδομένα δεόν νὰ εἶναι κατ' ἀρχὴν ἀκριβῆ. Καὶ αὕτη ἀκόμη ἢ ἐνημερότης ὑποχωρεῖ πρὸ τῆς ἀκριβείας.

Εἶναι δὲ στατιστικῶς ἀποδεδειγμένον, ὅτι σοβαρὸν τμῆμα τῆς ἀπασχολήσεως τοῦ λογιστοῦ καταναλίσκεται εἰς ἀναζητήσεις ἀσυμφωνιῶν, λαθῶν καὶ διαφορῶν, ἧτοι εἰς καθαρὰν σπατάλην ἐνεργείας.

Εἴμεθα τῆς γνώμης, ὅτι δὲν ἀποδίδεται ἀπ' ἀρχῆς ἡ δέουσα σημασία εἰς τὴν πρακτικὴν ἐξάσκησιν τοῦ λογιστοῦ, ὅπως ἀποκτήσῃ ὀρθὰς συνηθείας συντάξεως τῶν δικαιολογητικῶν καὶ καταχωρήσεώς των. Οὕτε ἐξασκεῖται οὗτος συστηματικῶς, κατὰ ποῖον τρόπον θ' ἀνεύρῃ ταχύτερον καὶ ἀσφαλέςτερον τὰ λάθη, ἅτινα εἶναι φυσικὸν παρ' ὅλας τὰς προσπάθειάς νὰ μὴν ἐκλείψουν.

Πάντα ταῦτα εἶναι ἀπόρροια τῆς νοοτροπίας ὅπως ὀλίγη προσοχὴ δίδεται εἰς τὰς λεπτομερείας καὶ ὅπως ὑποτιμᾶται τὸ τεχνικὸν μέρος τῆς Λογιστικῆς, ἐξ οὗ ἐν τούτοις κρίνεται ἐπὶ τὸ πολὺ ὁ ἀρχαῖος λογιστής.

Δὲν πρέπει δ' ἐξ ἄλλου νὰ λησμονῆται, ὅτι χρονίζουσαι ἀσυμφωνίαι, ἐνίοτε παρωθοῦν εἰς σοβαρώτερα ἀτοπήματα.

Β'. Αἱ κυριώτεραι πηγαὶ **λαθῶν**, προκειμένου περὶ πρωτοτύπων δικαιολογητικῶν, εἶναι αἱ ἀκόλουθοι : α) Ἐσφαλμένος χαρακτηρισμὸς τοῦ γενικοῦ ἢ εἰδικοῦ λογαριασμοῦ, β) Ἐσφαλμένον ἢ ἀσάφες δικαιολογητικόν, γ) παράλειψις, Ἐσφαλμένη ἀναγραφή ἢ Ἐσφαλμένος καταλογισμὸς εἰς τὸ ποσόν.

Λάθη κατὰ τὴν μεταφορὰν : α) ὀλικὴ παράλειψις ἄρθρου, β) μερικὴ παράλειψις καὶ γ) διπλῆ καταχώρησις μέρους ἢ ὅλου τοῦ λογιστικοῦ ἄρθρου

Λάθη καταχώρησης εἰς τὰ Καθολικά : α) Ἐσφαλμένη χρησιμοποίησις γενικοῦ ἢ εἰδικοῦ λογαριασμοῦ, β) ἔσφαλμένη καταχώρησις εἰς τὴν στήλην χρεώσεως—πιστώσεως, γ) λάθη εἰς τὰ ποσὰ (ἀναψηφισμὸς ἢ ἕτερον διάφορον ποσόν), δ) λάθη εἰς τὰς ἀριθμητικὰς πράξεις, 1) λάθη κατὰ τὴν ἐξαγωγήν τῶν ὑπολοίπων, 2) λάθη ἀθροίσεως χρεώσεως—πιστώσεως, 3) λάθη ἀναγωγῆς ξένων νομισμάτων εἰς τὸ λογιστικὸν ἰσότιμον ἢ τρέχουσαν τιμὴν αὐτῶν, 4) λάθη ἀποτιμῆσεως εἰς τὴν ἀξίαν αὐτῶν, ε) ἔσφαλμένη μεταφορὰ ἢ παράλειψις μεταφορᾶς ὑπολοίπου εἰς νέον.

Τὰ λάθη δύνανται νὰ εἶναι : α) Ἀπλοῦν λάθος, β) πολλαπλοῦν λάθος εἰς τὴν αὐτὴν πλευρὰν (χρεώσιν ἢ πίστωσιν) καὶ γ) λάθος ἢ λάθη εἰς τὴν χρεώσιν καὶ πίστωσιν.

Γ'. Τὰ λάθη ὀφείλονται ἢ εἰς κακὴν πρόθεσιν, ἢ συνήθως εἰς ἀπροσεξίαν (ὀφειλομένην εἰς ἓν τῶν κάτωθι αἰτίων : μὴ ἀπόδοσιν δεούσης προσοχῆς εἰς τὰ λεπτομερεῖας, ἔλλειψιν συγκεντρώσεως, διακοπὴν τῆς ἐργασίας, ἀσθένειαν ἢ κόπωσιν, ἐνίοτε ὀργανικὴν προδιάθεσιν ἢ ἀκατάλληλον περιβάλλον), πολλάκις δὲ εἰς κακογραφίαν.

Δ'. Ἡ ἀκριβὴς καταχώρησις τοῦ Γενικοῦ Καθολικοῦ βεβαιοῦται, οὐ νήθως κατὰ διαστήματα, διὰ τῆς ἰσοσκελίσεως τοῦ ἐξαγομένου περιοδικοῦ **Ἰσοζυγίου Λογαριασμῶν**.

Ἐφ' ὅσον τὸ Ἰσοζύγιον ἐξάγεται κατὰ κίνησιν καὶ ὑπόλοιπα, ἢ συμφωνία τῶν γενικῶν τοῦ ἀθροισμάτων χρεώσεως καὶ πιστώσεως πρὸς τὰ ἀθροίσματα τοῦ Συνθετικοῦ Ἡμερολογίου, ἐπιβεβαιοῖ τὴν κανονικὴν μεταφορὰν ὄλων τῶν κονδυλίων εἰς τὸ Καθολικόν, ἀπὸ ἀπόψεως χρεώσεως καὶ πιστώσεως. Δὲν δύναται ὅμως ν' ἀποκαλύψῃ καὶ ἐὰν ἐχρεώθησαν ἢ ἐπιστώθησαν οἱ δέοντες Γενικοὶ Λογαριασμοί. Ἐξ ἄλλου ἐν τῇ πράξει, τὸ Ἰσοζύγιον ἐξάγεται συνήθως μόνον καθ' ὑπόλοιπα.

Ἐπειδὴ πιθανὸν ὄθεν νὰ ἐνεφυλλοχώρησεν συμψηφισμὸς ἰσοπόσων λαθῶν ἢ παραλείψεων, ἢ νὰ ἐγένετο ἔσφαλμένη μεταφορὰ εἰς τινα Γενικὸν Λογαριασμὸν ἀντὶ ἄλλου, ἐλέγχωμεν τὸ περιεχόμενον τοῦ περιοδικοῦ Ἰσοζυγίου Λογαριασμῶν, κατὰ τινα ἢ δι' ὄλων τῶν ἐπομένων τρόπων : α) Ἰδίως διὰ λογιστικῆς ἀναλύσεως τῶν ἀναλυτικῶν (βοηθητικῶν) βιβλίων, ἧτοι καταγραφῆς τῶν ὑπολοίπων ἑνὸς ἐκάστου εἰδικοῦ λογαριασμοῦ καὶ συγκεφαλαιώσεως τούτων. Διὰ τῆς συμφωνίας τοῦ ἀθροίσματος τῆς ἀναλύσεως πρὸς τὸ ὑπόλοιπον τοῦ Γενικοῦ Καθολικοῦ, ἐλέγχεται (μέχρις ἑνὸς σημείου) καὶ ἡ τήρησις τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν. β) Προκειμένου περὶ ἀξίῳν, διὰ πραγματικῶν καταμετρήσεων, ἵνα πιστοποιηθῇ καὶ ἡ συμφωνία τῶν λογιστικῶν δέδομένων πρὸς τὰ πραγματικὰ τοιαῦτα. γ) Δι' ἐπιβεβαιώσεως ἐκ μέρους τρίτων, μετ' ὧν συνηλλάγημεν τῶν ὑπολοίπων τῶν μετ' αὐτῶν λογαριασμῶν.

Ε'. Τὸ νὰ ἀναμένωμεν ὅμως, ὅπως βεβαιωθῶμεν περὶ τῆς ἀκριβοῦς καταχώρησεως τῶν βιβλίων, τὴν ἐξαγωγήν τοῦ Ἰσοζυγίου, ὅπερ συνήθως συντάσσεται περιοδικῶς, ἐνέχει σοβαρὰ μειονεκτήματα καὶ δύναται νὰ προκαλέσῃ ἀνεπανορθώτους ζημίας.

Δι' ὃ πολλαὶ ἐπιχειρήσεις ἐνεργοῦν καθημερινὰς συμφωνίας καταχωρήσεως, αἵτινες ἄλλως τε κατὰ πολὺν διευκολύνουν τὴν περιοδικὴν συμφωνίαν τοῦ Ἰσοζυγίου, τῶν λαθῶν ἀνευρισκομένων τμηματικῶς καὶ εὐχερόστερον.

Τινὲς μάλιστα ἐπιχειρήσεις, πρὸς εὐχέρειαν τῶν συμφωνιῶν καὶ ταχύτητα τῶν συναλλαγῶν, τηροῦν διπλᾶ βιβλία (dual plan), εἰς μὲν τὰ Τμήματα ὑπὸ μορφήν δελτίων, εἰς δὲ τὸ Λογιστήριον ὑπὸ μορφήν βιβλίων, φύλλων κινήτων ἢ καὶ δελτίων.

Ὁ ἀρχαιότερος τρόπος ἀμέσου ἐπαληθεύσεως, ἦτο ὁ ἔλεγχος τῆς καταχωρήσεως ὑπὸ προσώπου ἄλλου ἢ ὁ καταχωρητῆς (τὰ λεγόμενα κυπήματα), ὁρωμένου ἐκ τῆς αὐτῆς πηγῆς, ἐξ ἧς ἐγένετο ἡ καταχώρησις. Ἐπαφιέμεθα ὅμως οὕτω εἰς τὴν εὐσυνειδησίαν τοῦ ὑπαλλήλου καὶ ὑποκείμεθα εἰς τοὺς κινδύνους παραλείψεως ἀνακαλύψεως τοῦ λάθους, ἔνεκεν παραδρομῆς.

Ἐπεξητήθησαν ὅθεν ἀντικειμενικώτερα συστήματα συμφωνιῶν. Ὅπου ἡ καταχώρησις γίνεται ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν, οἱ καταχωρηταὶ χρησιμοποιοῦν τὸ ἀριθμο-ισοζύγιον, πρὸς βεβαίωσιν ὅτι δὲν παρέλειψαν τὴν καταχώρησιν δικαιολογητικῶν τιнос. Πρὸς ταῦτα καταγράφουν κατὰ κινήθοντας Γενικοὺς Λογαριασμοὺς καὶ χρέωσιν—πίστωσιν μόνον τὰ ποσά, ἄλλοτε ἐκ τοῦ δικαιολογητικοῦ ἢ ἄλλοτε ἐξ αὐτοῦ τοῦ καταχωρηθέντος λογαριασμοῦ, ἅμα τῇ καταχωρήσει. Μόνον ὁ δεύτερος οὗτος τρόπος παρέχει σχετικὴν ἀσφάλειαν, περιορίζεται ὅμως εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς κινήσεως καὶ οὐχὶ τοῦ ἐξαχθέντος ὑπόλοιπον, ὅπου τοῦτο ὑπολογίζεται μεθ' ἑκάστην καταχώρησιν. δὲν δύναται δὲ νὰ ἐλέγξῃ τὴν ἐσφαλμένην καταχώρησιν ἐνὸς εἰδικοῦ λογαριασμοῦ ἀντὶ ἄλλου.

Ἐπεξητήθη ὅθεν, ὅπως ἐκ δύο διαφόρων πηγῶν, βεβαιοῦται ἔγγράφως κατὰ εἰδικούς λογαριασμούς, τὸ καταχωρούμενον ποσόν, ἐνίστε δὲ καὶ τὸ σχηματιζόμενον ὑπόλοιπον (ὅπου τηροῦνται διπλᾶ βιβλία).

Καὶ ἡ συντάσσονται ἀναλυτικαὶ καταστάσεις ὑπὸ τῶν Τμημάτων, περιλαμβάνουσαι πάντα κινήθοντα εἰδικὸν λογαριασμόν, προηγούμενον ὑπόλοιπον, κίνησιν καὶ νέον ὑπόλοιπον, ἧτις συμφωνεῖται ὑπὸ τρίτου ὑπαλλήλου (εἴτε ἐκ τῶν ἀναλυτικῶν καθολικῶν, εἴτε ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν, ἐφ' ὧν ἐπὶ τῇ καταχωρήσει ἀνεγράφη τὸ ὑπόλοιπον Λογαριασμοῦ).

Ἡ γίνεται χοῆσις τοῦ λεγομένου «συστήματος ἀποκομμάτων» (coupon system). Καὶ ἐδῶ συντάσσεται ἀναλυτικὴ κατάστασις ἐκ τῶν Τμημάτων, τὰ ποσὰ ὅμως ἐγγράφονται εἰς δευτέραν στήλην ἐπὶ τεμαχίου διατροῆτοι. Ἡ κατάστασις δίδεται εἰς τὸν καταχωρητὴν μὲ λευκὴν τὴν πρώτην στήλην ποσοῦ, ἣν οὗτος συμπληροῖ ἅμα τῇ καταχωρήσει. Εἶτα δὲ ὑπὸ τρίτου ὑπαλλήλου γίνεται παραβολή, δι' ἀντιπαράθεσιν τῆς συμπληρωθείσης ὑπὸ τοῦ καταχωρητοῦ στήλης τῆς καταστάσεως, πρὸς τὴν στήλην, ἧτις ἐν τῷ διατροῆτῳ τεμαχίῳ συνεπληρώθη ἐξ ἄλλης πηγῆς.

11. Ἡ πολλαπλῆ διὰ χειρὸς καταχώρησις τῶν αὐτῶν λογιστικῶν δεδομένων καὶ χρόνον πολὺν ἀπαιτεῖ καὶ πηγὴ λαθῶν καθίσταται.

Ἀνεξητήθησαν ὅθεν τρόποι ταχύτερας καὶ ἀσφαλεστέρας καταχωρήσεως.

Α'. Ἐφαρμόζεται ἀπὸ καιροῦ ἡ μέθοδος τῆς πολλαπλῆς διὰ *καρμπόν* ἀποτυπώσεως διὰ χειρός. Βάσις τίθεται τὸ Ἡμερολόγιον εἰς κινητὰ φύλλα καὶ ὡς ὑποπροϊὸν θεωρεῖται ὁ λογαριασμός, τηρούμενος εἰς κινητὰ δελτία. Οὕτω συντομεύεται ὁ χρόνος καταχώρησεως καὶ τὰ λάθη μεταφορᾶς περιορίζονται εἰς τὴν χρῆσιν οὐχὶ τοῦ ἀρροδίου δελτίου λογαριασμοῦ.

Β'. Παράλλῃως ἀνεπτύχθη καὶ ἡ διὰ *μηχανημάτων* καταχώρησις.

Ἐνταῦθα ὡς βάσις λαμβάνεται ὁ λογαριασμός (εἰς δελτία ἢ κινητὰ φύλλα), μὲ συνήθη ὑποπροϊόντα τὸ ἀντίγραφον τοῦ λογαριασμοῦ καὶ τὸ Ἡμερολόγιον, ἐνίοτε δὲ καὶ ἀριθμητικὴν κατάστασιν καταχώρησεως. Ἡ ἀποτύπωσις, ὅσον ἀφορᾷ τὸ ἀντίγραφον λογαριασμοῦ, γίνεται εἴτε πρωτό-τύπως δι' ἀναπηδήσεως, εἴτε διὰ καρμπόν, τοῦ δὲ Ἡμερολογίου διὰ καρμπόν.

Ἐπιζητεῖται ταχύτερα καὶ καθαρώτερα καταχώρησις, αὐτόματος ἐνεργείᾳ τῶν ἀριθμητικῶν πράξεων προσθέσεως ἢ ἀφαιρέσεως, αὐτόματος συγκέντρωσις συνολικῶν ἀθροισμάτων κατὰ ποικίλους συνδυασμούς, ὡς καὶ ἀποτύπωσις τοῦ ὑπολοίπου. Πράξεις πολλαπλασιασμοῦ, εἰς τύπος λογιστικῆς μηχανῆς ἐκτελεῖ, ἀλλαγῶν δὲ ἐπιζητεῖται ἡ ἠλεκτρικὴ σύνδεσις λογιστικῆς μηχανῆς καὶ ἀριθμομηχανῆς, ἧς τὸ γινόμενον καταγράφεται ἀναγινωσκόμενον.

Ἡ καταχώρησις διὰ λογιστικῆς μηχανῆς ἀπαιτεῖ τὴν καταγραφὴν ἐν τῷ ἀθροιστῆρι τοῦ προηγουμένου ὑπολοίπου. Πρὸ τινων ἐτῶν ἐφευρέθη καὶ λογιστικὴ μηχανή <sup>1)</sup>, μὲ εἰδικούς κατὰ λογαριασμούς ἀθροιστήρας, ὥστε νῦν ἀρκῆ ἡ καταγραφὴ μόνον τῆς κινήσεως, πρὸς αὐτόματον σχηματισμὸν τοῦ ὑπολοίπου. Αἱ δυνατότητες ὅμως τῆς μηχανῆς ταύτης, εἶναι περιορισμέναι εἰς μικρὸν ἀριθμὸν λογαριασμῶν.

Αἱ πάσης φύσεως ὅμως λογιστικαὶ μηχαναὶ παρουσιάζουν τὰ ἑξῆς χαρακτηριστικά :

α) Δὲν ὑπάρχει τρόπος μηχανικοῦ ἐλέγχου τῆς ἀκριβείας τῶν τεθέντων δεδομένων, β) ὁ μηχανισμὸς ὑπολογισμοῦ καὶ ἀποτυπώσεως ἀνταποκρίνεται εἰς ὄρισμένα εἶδη ἐργασιῶν, ἐξ οὗ τὸ μὴ ἐλαστικὸν τῆς ἐφαρμογῆς καὶ ἡ πληθώρα εἰδικευμένων τύπων λογιστικῶν μηχανημάτων.

Διαβλέπεται ἀπὸ τοῦδε, ὅτι τὴν λύσιν τῆς μηχανικῆς ἀπεριορίστου ταχείας καὶ ἀκριβοῦς καταχώρησεως, θὰ δώσῃ ἕτερος τύπος μηχανημάτων, ἅτινα ἀπεκλήθησαν «σειατιστικαὶ μηχαναὶ», λόγῳ τοῦ ὅτι κατ' ἀρχὰς ἐχρησιμοποιήθησαν κατὰ τὰς ἀπογραφὰς τοῦ πληθυσμοῦ.

Αὗται συνίστανται ἀπὸ συνδυασμὸν τριῶν μηχανημάτων : διατήσεως, διαλογῆς καὶ συγκεντρώσεως—ἀποτυπώσεως, ὡς βάσιν δὲ ἔχουν τὸ διάτρητον κατὰ βάσιν δικαιολογητικόν, ὑπὸ μορφῆν δελτίου.

Οὕτω ἐφ' ἀπαξ συντασσομένου καὶ ἐλεγχομένου τοῦ κατὰ προᾶξιν δελτίου, πᾶσα καταχώρησις χρονολογικῶς ἢ κατὰ λογαριασμούς, ὡς καὶ πᾶσαι ἀνάλυσις, ἀνακατάταξις ἢ συγκέντρωσις, ἐνεργεῖται αὐτομάτως καὶ ταχύτατα. Μὲ τὰς λογιστικὰς μηχανάς, ἐπιζητεῖται ἡ λύσις μεμονωμένων προβλη-

<sup>1)</sup> Campos Machine, ἐκ τοῦ ὀνόματος τοῦ ἐφευρέτου.

μάτων. Διὰ τῶν στατιστικῶν μηχανῶν ἀντιμετωπίσθη ὁλόκληρον τὸ λογιστικὸν πρόβλημα καὶ ἐπεξητήθη γὰ τεθῆ ἡ μηχανικὴ εἰς τὴν ὑπηρεσίαν τῆς συνθετικῆς ὀργανώσεως τῶν λογιστικῶν συστημάτων.

Ἡ χρῆσις τῶν στατιστικῶν μηχανῶν εἶναι ἀποδοτικὴ, προκειμένης μεγάλης κινήσεως, ἔχει δὲ μέγροι τοῦδε ἐφαρμοσθῆ ἐπιτυχῶς εἰς διαφόρους δημοσίας καὶ μεγάλας ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις. Προκειμένου περὶ μικρῶν καὶ μεσαίων ἐπιχειρήσεων, μένουσιν εἰσέτι γὰ ἐπιλυθοῦν λεπτομέρεια προσαρμογῆς, ὡς καὶ παραγωγῆ εὐθηνοῦ τύπου στατιστικῶν μηχανῶν, διότι αἱ τιμαὶ τῶν ἤδη ἐν χρήσει εἶναι ἀποκετὰ ὑψηλαί.

### Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :

- E. Saliers* — Accountant's Handbook, First Edition, Ronald 1923.  
*E. Sprague* — The Philosophy of accounts, 5th Edition 1922.  
*J. Mc'Kinsey* — Managerial Accounting, Volume I University Chicago, Press 1923.  
*Schnackel - Lang* — Accounting by machines methods, Ronald.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Δ΄.

### ΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

#### Ι. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Κύριον ἔργον τῶν διοικούντων τὰς ἐπιχειρήσεις, εἶναι ἡ κατεύθυνσις καὶ ὁ ἔλεγχος τῶν ὑπηρεσιῶν αὐτῶν. Πεφωτισμένος ὅμως ἔλεγχος δεόν νὰ βασίζεται ἐπὶ ἀκριβῶν, ἐκτεταμένων καὶ ἐγκαίρων πληροφοριῶν, παρουσιαζομένων ὑπὸ συγκεκριμένη μορφήν καὶ κατάλληλον κατάταξιν.

Αἱ ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις παρέχουν στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα χρησιμεύουν :

α) Ὡς βάσις διατυπώσεως σχεδίων δράσεως τῶν διαφόρων τμημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἑναρμονίσεως αὐτῶν εἰς ἓν ἐνιαῖον σύνολον καὶ β) ὡς μέσα ἐκτελέσεως τῶν καθορισθέντων καὶ κρίσεως τῶν ἐπιτευχθέντων ἀποτελεσμάτων.

2. Τὰς ποικίλας καταστάσεις δυνάμεθα νὰ ὑπαγάγωμεν εἰς μίαν τῶν κάτωθι κατηγοριῶν.

Ἐκ τούτων αἱ δύο πρῶται προορίζονται καὶ δι' ἐξωτερικὴν χρῆσιν, αἱ δὲ ὑπόλοιποι συνήθως δι' ἐσωτερικὴν χρῆσιν.

Α΄.) Τὰς ἀπεικονίζουσας περιοδικῶς τὴν οικονομικὴν κατάστασιν τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν δεδομένη στιγμῇ. Ὁ **Ἰσολογισμὸς** καὶ αἱ παρακολουθοῦσαι τοῦτον ἀναλυτικαὶ καταστάσεις εἶναι ὁ παραστατικὸς τύπος. Εἶναι ἡ ἀρχαιότερα καὶ εὐρύτερον χρησιμοποιουμένη κατάστασις, ἥς ἡ σημασία θὰ ἐξακολουθῇ οὐσα μέγλη, ἂν καὶ ἡ σπουδαιότης της ἴσως ὑπερεξετιμῆθῃ εἰς βάρους ἐτέρων καταστάσεων ἴσης ἀξίας.

Β΄.) Τὰς δεικνύουσας τὰ ἀποτελέσματα παρελθουσῶν πράξεων ὀρισμένης χρονικῆς περιόδου εἰς ὄρους προσόδων, δαπανῶν καὶ εἰσοδήματος. Πρόκειται περὶ τῆς γνωστῆς **Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων** (Προσόδων καὶ δαπανῶν), ἣτις ἐθεωρεῖτο μέχρι τινὸς ἥττονος σημασίας τοῦ Ἰσολογισμοῦ.

Παρατηρεῖται ὅμως τελευταίως τάσις ὅπως καταλάβῃ αὕτη πρωτεύουσαν ἢ ἴσην θέσιν, τοῦ Ἰσολογισμοῦ ἀναλαμβάνοντος τὸν ὅλον συνδετικὸν κρίκου μεταξὺ δύο διαδοχικῶν καταστάσεων ἀποτελεσμάτων.

Γ΄.) Τὰς χορηγούσας πληροφορίας χρησίμους, διὰ τὴν καθημερινὴν διεξαγωγὴν τῶν ἐργασιῶν τῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐνταῦθα ἀνάγονται αἱ καταστάσεις διαθεσιμότητων, εἰσπρακτέων, ὑποχρεώσεων, πορείας παραγωγῆς καὶ πωλήσεως κλπ.

Δ'). Καταστάσεις περιεχούσας προβλέψεις αποτελεσμάτων μελλουσῶν ενεργειῶν, ὡς λ. χ. πωλήσεων, ἀγορῶν, παραγωγῆς προϊόντων, ὑπολογισμοῦ τιμήματος κλπ. Ὑπὸ τὴν κατηγορίαν ταύτην δύναται νὰ ὑπαχθῶσιν δλαι αἱ πληροφορίες, αἱ χρησιμεύουσαι πρὸς καθορισμὸν προτύπων δράσεως τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ

Ε'). Τὰς χορηγούσας πληροφορίας πρὸς σύγκρισιν μεταξὺ προβλεφθέντων καὶ ἐκτελεσθέντων καὶ αἰτινες χρησιμεύουσιν, ὡς μέσα ἐπιβολῆς διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῶν καθωρισμένων ὁρίων καὶ σκοπῶν.

3. Αἱ καταστάσεις ἵνα ἐπιτύχουν εἰς τὴν ἀποστολήν των, δεόν νὰ πληροῦσιν ὁρισμένους ὅρους :

1) Νὰ εἶναι ἀρκούντως ἀπλάι, ὥστε εὐχερῶς νὰ κατανοῶνται ἀπὸ ἐκείνους διὰ τοὺς ὁποίους προορίζονται, 2) νὰ παρέχουν ἀρκετὰς πληροφορίας, ὥστε νὰ παρουσιάζουν πλήρη καὶ σαφῆ εἰκόνα, 3) ἢ διάταξις τῶν ἐν αὐτοῖς περιεχομένων στοιχείων νὰ γίνεται κατὰ λογικὸν εἰσὸν, ὥστε αἱ ἐν αὐταῖς συγκεντρωτικαὶ πληροφορίες εὐχερῶς νὰ συσχετίζονται πρὸς τὰς ἀναλυτικὰς πληροφορίας τῶν ἐπεξηγηματικῶν καταστάσεων, 4) Νὰ παρέχωσιν εὐχερῆ βάσιν συγκρίσεως πρὸς τὰς τυχούσας προβλέψεις, 5) Νὰ ᾄσιν συντεταγμένοι εἰς ὅρους ἀσφαλτοῦς συγκρίσεως, εἴτε τῶν αὐτῶν καταστάσεων, κατὰ διαφόρους χρονικὰς περιόδους, εἴτε παρομοίων καταστάσεων πρὸς ἀλλήλας, 6) Νὰ δύναται διὰ τῆς διεξηγημένης αὐτῶν νὰ ἀποκαλύπτουν διαγραφόμενας τάσεις μελλοντικῆς ἐξελίξεως, καὶ 7) Νὰ ἀνταποκρίνωσιν εἰς τὴν ὀργανικὴν σύνθεσιν τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, πρὸς παρακολούθησιν ἀρμοδιότητων καὶ εὐθύνων.

## II. Ι Σ Ο Λ Ο Γ Ι Σ Μ Ο Σ

**Προορισμός — Ἐνδιαφερόμενοι — Προβλήματα καταστρώσεως — Μορφή — Στοιχεῖα Ἐνεργητικοῦ, Παθητικοῦ, Καθαρῆς Περιουσίας — Ἀποτιμήσεις — Περιοδικότης δημοσιεύσεως — Ἐνιαῖος τύπος Ἴσολογισμῶν.**

1. Ὁ Ἴσολογισμὸς θεωρεῖται ὡς μία τῶν κυριωτέρων οικονομικῶν καταστάσεων τῆς ἐπιχειρήσεως, τείνουσα νὰ δείξῃ τὴν οικονομικὴν θέσιν αὐτῆς ἐν δεδομένῃ στιγμῇ. Ἐν ἄλλαις λέξεσι σχηματικῶς εἶναι μία εἰκὼν τοῦ τί κατέχει τις, τί ὀφείλει εἰς τρίτους καὶ τί ὑπόλοιπον ἀνήκει αὐτῷ, ἅτινα τεχνικῶς ἀποδίδονται διὰ τῶν ὄρων: Ἐνεργητικόν, Παθητικόν, Καθαρὰ Περιουσία (Κεφάλαιον).

2. Ἀπὸ λογιστικῆς ἀπόψεως, κατὰ τὴν κρατούσαν ἐκδοχὴν, ὁ Ἴσολογισμὸς εἶναι ἱστορικὸν ἔγγραφο, ἀπεικονίζον κυρίως παρελθούσας πράξεις. Δεικνύει τὴν θέσιν τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς ὁρισμένην μόνον στιγμὴν, ὡς καὶ πῶς οἱ πόροι χρησιμοποιοῦνται τὴν στιγμὴν ταύτην, παραβαλλόμενος πρὸς στιγμιαίαν φωτογραφικὴν ἀπεικόνισιν.

Ἀντιθέτως, μία οικονομική σχολή φρονεῖ, ὅτι ὁ Ἰσολογισμὸς δέον κατ' ἔξοχὴν νὰ εἶναι ἀπεικόνισις τῆς παρούσης ἀξίας μελλουσῶν ὑπηρεσιῶν, αἵτινες θὰ πηγάσουν ἐκ τῆς χρήσεως τῶν στοιχείων τοῦ Ἐνεργητικοῦ.

Ἐπὶ τῶν ἑξῆς (1) ὁ Ἰσολογισμὸς θεωρεῖται ὡς τὸ ἄπαντον τῆς Λογιστικῆς, ἡ ἀρχὴ καὶ τὸ τέρμα παντὸς λογαριασμοῦ.

Ἐπὶ ἄλλων ὁμοῦς ὑποστηρίζεται ὅτι τὸ εἰσόδημα καὶ οὐχὶ τὸ κεφάλαιον εἶναι τὸ κεντρικὸν θέμα τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τῆς Λογιστικῆς, δι' ὃ σπουδαιότερας σημασίας εἶναι ἡ Κατάστασις προσόδων καὶ δαπανῶν. Ἡ πρόχουσα θέσις, τὴν ὁποίαν κατέχει ὁ Ἰσολογισμὸς ἀποδίδεται εἰς τὴν ἐπήρειαν ἐκείνων, οἵτινες ἐν αὐτῷ ἀναζητοῦν τὴν πλέον προσίτην ἔνδειξιν, ἐὰν ἡ ἐπιχρῆσις εἶναι ἰκανὴ νὰ πληρῶνῃ τὰ χρέη τῆς.

Πληροφορίας ἐκ τοῦ Ἰσολογισμοῦ ζητοῦν νὰ ἀντλήσουν ποικίλαι κατηγορίαι προσώπων: Μέτοχοι, τραπεζίται, ὁμολογιοῦχοι δανεισταί, πάσης μορφῆς πιστωταί, χρηματισταί, κερδοσκοποί.

Ἐκαστος ὅμως συνήθως ζητεῖ πληροφορίας εἰδικῆ δι' αὐτὸν ἐνδιαφερόντης, οὕτως ὥστε ἐνιαίαι ἰκανοποιητικὴ λύσις δὲν εἶναι πάντοτε ἀπλῆ καὶ ἐνίοτε δὲν εἶναι δυνατὴ.

Ὁ εἰς ἐνδιαφέρεται διὰ τὴν ρευστότητα τῶν στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ, ἄλλος διὰ τὴν μέλλουσαν ἀποδοτικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως, ἄλλος ἀπλῶς διὰ τὰ διανεμόμενα κέρδη.

Διὰ τοῦτο προβλέπεται ὅτι εἰς τὸ μέλλον ἀντὶ ἐνὸς Ἰσολογισμοῦ, «προσφόρου δι' ὅλους τοὺς σκοποὺς» θὰ συντάσσωνται περισσότεροι, ἕκαστος πρόσφορος διὰ τὸν σκοπὸν, δι' ὃν προορίζεται.

3. Τὰ προβλήματα τὰ ἀνακύπτοντα ἐκ τῆς καταστρώσεως τοῦ Ἰσολογισμοῦ δύνανται νὰ ὑπαχθῶσιν εἰς τὰς κάτωθι κατηγορίας:

α) Μορφή καὶ περιεχόμενον (μορφή διατάξεως, κατηγορίαι στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ, κατάταξις τούτων, ἔκτασις πληροφοριῶν, περιοδικότης δημοσιεύσεως, ἐνιαίος τύπος Ἰσολογισμοῦ).

β) Βάσις ἀποτιμῆσεως καὶ ἀποσβέσεως στοιχείων Ἰσολογισμοῦ.

γ) Ἀνάλυσις καὶ διερμηνεύσεις δεδομένων τοῦ Ἰσολογισμοῦ.

4. Ὁ συνήθης τρόπος παρουσιάσεως τοῦ Ἰσολογισμοῦ εἶναι ὁ δίσηλος. Καὶ τὸ μὲν πρὸς τὰ ἀριστερὰ μέρος ἐπιγράφεται Ἐνεργητικόν, ἐνῶ τὸ πρὸς τὰ δεξιὰ Παθητικόν, εἰς ὃ περιλαμβάνονται καὶ οἱ λογαριασμοὶ τῆς Καθαρᾶς Περιουσίας.

Ὁ τύπος οὗτος ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὴν θεμελιώδη ἰσότητα, διατυπωμένην  $E = Π + Κ$  (2) καὶ παρουσιάζει ἀριθμητικὴν ἰσοσταθμίαν. Τινὲς τὴν καθαρὰν περιουσίαν φαντάζονται, ὡς χρέος τῆς ἐπιχειρήσεως πρὸς τὸν ἰδιοκτῆτὴν αὐτῆς, μεταξὺ ὁμοῦ τῶν ὑποχρεώσεων πρὸς τρίτους ἢ τὸ αὐτὸ τῶν δικαιωμάτων τῶν τρίτων καὶ τοῦ δικαιώματος τοῦ ἰδιοκτῆτου ὑπάρχουν αἱ αἰ ἐξῆς οὐσιώδεις διαφοραί:

1) C. Sprague.

2) Ἐνεργητικόν = Παθητικόν + Καθαρά Περιουσία (Κεφάλαιον).

α) Ὁ ἰδιοκτῆτης ἔχει πλήρες δικαίωμα χρήσεως καὶ διαθέσεως τῶν πόρων τῆς ἐπιχειρήσεως (ἐνεργητικοῦ), ἐνῶ οἱ ἄλλοι πιστωταὶ δὲν δύνανται νὰ ἀναμιχθῶσι, παρὰ εἰς ὄρισμένας περιπτώσεις.

β) Τὸ δικαίωμα τοῦ πιστωτοῦ περιορίζεται εἰς ὄρισμένον ποσόν, ἐνῶ τὸ τοῦ ἰδιοκτῆτου εἶναι ἐλαστικῆς φύσεως. Τοῦ ἐνὸς εἶναι σταθερὸν ποσόν, τοῦ ἐτέρου ὑπόλοιπον, ἐὰν ἀπομείνῃ.

γ) Πᾶσα ζημία, δαπάνη (μείωσις), ὡς καὶ πᾶν κέρδος, πρὸςδοδος (αἰξίμοις), ἀφορᾷ ἀποκλειστικῶς τὸν ἐπιχειρηματίαν, ἀνανακλᾷ δὲ ἐπὶ τῶν πιστωτῶν μόνον, ἐν ἣ περιπτώσει δὲν ἀπομένουν πόροι πρὸς ἱκανοποίησιν τῶν μερικῆν ἢ ὀλικῆν.

Ἡ δίστηλος κατάστροφος παρὰ τοῖς Ἄγγλοις, παρουσιάζει τὸ Παθητικὸν ἄριστερὰ καὶ τὸ ἐνεργητικὸν δεξιὰ, ἥτοι κατ' ἀντίστροφον φορῶν.

Κατὰ τὴν πρώτην διάταξιν ὁ Ἴσολογισμὸς, δύναται νὰ λεχθῆ ὅτι παριστᾷ ἐν δεδομένῃ στιγμῇ τὰς σχέσεις παντὸς (προσώπων, πραγμάτων) πρὸς τὴν ἐπιχείρησιν, κατὰ δὲ τὴν δευτέραν τὰς σχέσεις τῆς ἐπιχειρήσεως πρὸς πάντας, περιλαμβανομένου καὶ τοῦ ἰδιοκτῆτου.

Πλέον καταληπτὴ διάταξις εἶναι ἡ ὑπὸ μορφήν καθέτου ἐκθέσεως τῶν δεδομένων, κατὰ τὴν ἐτέραν ἐκφρασιν τῆς θεμελιώδους ἰσότητος ἥτοι  $E = P = K$ . Ἐνταῦθα πρῶτον ἐμφανίζονται τὰ στοιχεῖα τοῦ Ἐνεργητικοῦ, ἐκ τούτων ἀφαιροῦνται τὰ στοιχεῖα τοῦ Παθητικοῦ καὶ τὸ ἀπομένον ὑπόλοιπον παριστᾷ τοὺς Λογαριασμοὺς τῆς Καθαρᾶς Περιουσίας. Ἐν προκειμένῳ δὲν ὑπάρχει ἰσοσκέλισις, ἥτις ὅμως ἄγει πολλάκις ἐνίους εἰς αὐταπάτην περὶ τῆς ἀκριβείας τῶν δεδομένων τοῦ Ἴσολογισμοῦ.

δ. Ἐὰν ἤδη ἐμβαθύνωμεν εἰς τί συνίστανται οἱ διάφοροι πόροι τῆς ἐπιχειρήσεως, τῶν ὁποίων ἡ τεχνικὴ ὀνομασία εἶναι στοιχεῖα (συστατικά) τοῦ Ἐνεργητικοῦ, θὰ ἴδωμεν ὅτι ταῦτα δύνανται νὰ θεωρηθῶσιν ἀπὸ διαφόρων ἀπόψεων :

Πρῶτον, ὡς **πράγματα** (ἀγαθὰ, ἀξίαι) καὶ δευτέρον ὡς **δικαιώματα**, ἀμφότερα δυνάμενα νὰ χαρακτηρισθῶσιν ὡς δύο ὕψεις τῆς αὐτῆς πραγματικότητος (1).

Κυριότης ἐνὸς πράγματος λ. χ. εἶναι τὸ ἀπόλυτον δικαίωμα χρήσεως, εἰς ἀπάσας αὐτοῦ τὰς χρησιμότητας. Οὕτω ὅλα τὰ πράγματα δύνανται νὰ θεωρηθῶσιν ὡς δικαιώματα ἐξουσιάσεως.

Ἄλλὰ καὶ τὰ δικαιώματα εἶναι μετατρέψιμα εἰς πράγματα. Τὸ δικαίωμα, ὅπερ ἔχομεν κατὰ τοῦ ἀγοράσαντος ἐπὶ πιστώσει δὲν εἶναι ἄλλο τι ἢ χρονικὴ μετάθεσις χρηματικῆς καταβολῆς. Οὕτω τὰ δικαιώματα, ὑπὸ τινα ἔποψιν, στηρίζονται τελικῶς ἐπὶ πραγμάτων, εἴτε παρόντων εἴτε ἀναμενόμενων, πολλάκις δὲ καὶ ὑλοποιοῦνται εἰς ἓν ἔγγραφον λ. χ. ὀφειλῇ μετατροπῆν εἰς τοιαύτην ἐκ γραμματίου.

Κατὰ μίαν οἰκονομικὴν ἄποψιν τὰ συστατικά τοῦ ἐνεργητικοῦ θεω-

1) C. Sprague.

ροῦνται ἢ α) ὡς ἐνσωμάτωσις ὑπηρεσιῶν, προηγουμένως χορηγηθεισῶν, ἢ β) ὡς ἐναποθήκευσις ἀξιώσεων, δι' ὑπηρεσίας μελλούσας νὰ ληφθῶσι. Δεόν νὰ σημειωθῇ ὅτι ἡ ἀποψις τοῦ ἐνεργητικοῦ, ὡς παρούσης ἀξίας μελλουσῶν ὑπηρεσιῶν βασίζεται ἀπλῶς ἐπὶ γνώμης, ἐνῶ ἡ ἀποψις ἡ θεωρούσα τοῦτο, ὡς συναγόμενον παρασχεθεισῶν ὑπηρεσιῶν βασίζεται ἐπὶ γεγονότων.

Ἐκτὸς ἐτέρου μερὶς οἰκονομολόγων—στατιστικῶν ἐκλαμβάνει τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ, ὡς μίαν ἐνεργὸν ἀγοραστικὴν δύναμιν, εἴτε ταῦτα προορίζονται δι' ἀνταλλαγάς, εἴτε διὰ μόνιμον χρῆσιν.

Ἡ διαφορά τῶν ἀπόψεων τούτων ἐπιδρᾷ ἐπὶ τοῦ τρόπου ἀποτιμῆσεως τῶν διαφόρων στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ.

β. Ὑπὸ δύο γενικὰς κατηγορίας δύνανται νὰ καταταγοῦν τὰ ποικίλα συστατικά τοῦ Ἐνεργητικοῦ :

Α) **Κεφάλαια (πόροι) κινήσεως** ἢ ἄλλως Κυκλοφοροῦντα, κατ' ἀντιστοιχίαν πρὸς τὴν οἰκονομικὴν διάκρισιν μεταξὺ παγίων καὶ κυκλοφορούντων κεφαλαίων.

Β) **Ἀκίνητοποιήσεις.**

Τὰ κεφάλαια κινήσεως (καὶ ὡς τοιαῦτα θεωροῦνται τὰ ἐμπίπτοντα εἰς τὸν οἰκονομικὸν κύκλον χρῆμα—πάσης φύσεως ἐπενδύσεις—χρῆμα) ὑποδιαιροῦνται ἐνίοτε εἰς :

α) **Διαθέσιμα** (μετρητά, καταθέσεις ἐν ὄψει), καὶ β) **ρευστοποιήσιμα** (ἐμπορεύματα - ἀπαιτήσεις - γραμμάτια - χρεώγραφα, τὰ ὑπολογιζόμενα ὅτι δύνανται νὰ ρευστοποιηθοῦν τὸ βραδύτερον ἐντὸς ἐνὸς ἔτους).

Ἐπαντᾶται ἐνίοτε καὶ μία ἐνδιάμεσος κατηγορία, πρὶν φθάσωμεν εἰς τὰς ἀκίνητοποιήσεις, ἢ τῶν **Ἐπενδύσεων.**

Εἰς ταύτας περιλαμβάνονται μετοχαί, συμμετοχαί καὶ προκαταβολαί εἰς φιλίας ἢ συγγενεῖς ἐπιχειρήσεις, χρεώγραφα μονίμως διατηρούμενα, ὡς καὶ πᾶν κονδύλιον μονίμου ἢ προσωρινῆς μορφῆς ἐπενδύσεως.

Ἐξοδα βαρύνοντα μελλούσας χρήσεις, ἥτοι δυνάμενα νὰ καταλογισθῶσι τμηματικῶς ἐπὶ τῇ προβλέψει, ὅτι τὸ ὄφελος ἐκ τῆς δαπάνης θὰ ἀντανακλασθῇ εἰς τὰς ἀντιστοίχους προσόδους, ἢ ἀποτελοῦν ἰδίαν κατηγορίαν, ἢ ὑπάγονται εἰς τὰ Κεφάλαια Κινήσεως, ἢ εἰς τὰς ἀκίνητοποιήσεις, ἀναλόγως τῆς διαρκείας τοῦ καταλογισμοῦ.

Αἱ **ἀκίνητοποιήσεις** δύνανται νὰ ὀρισθοῦν, ἢ ὡς μακροπροθέσμως καταλογιστέα ἐξοδα μελλουσῶν χρήσεων, ἢ ὡς συστατικά ἐνεργητικοῦ, διαρκοῦς σχετικῶς φύσεως, ἀποκτηθέντα πρὸς χρῆσιν καὶ ὄχι πρὸς πώλησιν.

Ὑποδιαιροῦνται δὲ εἰς α) Πραγματικὰς (ἄλλως ὕλικὰς ἢ ἐνσωμάτους λεγομένας), καὶ β) Πλασματικὰς (παρὰ τινων καλουμένας ἀύλους ἢ ἀσωμάτους).



Ἡ α) κατηγορία περιλαμβάνει δύο τάξεις :

1) Τὰς διαρκoὺς φύσεως (ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς περιοδικῆς ἀνανέωσης), τὰς πρὸς λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως χρησιμοποιουμένας καὶ ἐκ τῶν ὁποίων πραγματοποιοῦνται κέρδη λόγω χρήσεως καὶ οὐχὶ πωλήσεως (γῆπεδα, κτίρια, ἐγκαταστάσεις, μηχανήματα, ἐργαλεῖα κλπ.), καὶ

2) Τὰς ἀναλισκομένης φύσεως, ἤτοι τὰς διὰ τῆς ἐκμεταλλεύσεως βαθμηδὸν ἐξαντλουμένας (λ.χ. μεταλλεῖα, ὄρυγεῖα, λατομεῖα, πετρελαιοπηγαὶ κλπ.).

Ἡ κατηγορία τῶν πλασματικῶν ἀκίνητοποιήσεων περιλαμβάνει ἀνάμικτον κατηγορίαν στοιχείων, ὧν τινὰ ἔχουσι καὶ ἀξίαν ἀμέσου πραγματοποίησεως :

Προνόμια εὐρεσιτεχνίας, Σήματα—Ἐμπορικὴ Φήμη, Πελατεία (προτιμῶμεν τὸν ὄρον Ὑπεραξία ἐπιχειρήσεως), Προπαρασκευαστικαὶ δαπάναι, ἄνευ τῶν ὁποίων ἡ ἐπιχείρησις δὲν θὰ ὑφίστατο, ὡς καὶ ἔκτακτοι ζημίαι (λόγω σεισοῦ, πολέμου κλπ.), αἵτινες δέον νὰ κατανεμηθῶσιν εἰς μακρῶν σειρῶν χρήσεων.

Κονδύλιον παριστᾶνον ζημίαν ἐκ τῶν ἐργασιῶν τῆς τρεχούσης περιόδου, εἶναι ἀφαιρετέον κονδύλιον Παθητικῶν καὶ οὐχὶ ἐνεργητικῶν στοιχείων.

7. Ἄφ' ἧς ἡ ἐπιχείρησις ἐθεωρήθη, ὡς χωριστὴ οἰκονομικὴ ὄντοτης, εἰς τινὰς μάλιστα περιπτώσεις καὶ ὡς νομικὸν πρόσωπον, ὑπεστηρίζετο, ὅτι τὸ Παθητικὸν φανερῶνει τι ὀφείλει ἡ ἐπιχείρησις, νοουμένη ὡς αὐτοτελεῆς μονάς, πρὸς τοὺς τρίτους καὶ τὸν ἐπιχειρηματίαν.

Καὶ ὡς πρὸς μὲν τὰ δικαιώματα (ἀξιώσεις) τῶν τρίτων, παρατηροῦν τινές, ὅτι αὐταὶ στρέφονται ἐναντίον τοῦ συνόλου τοῦ ἐνεργητικοῦ, μὲ τὴν διάρρησιν, ὅτι αἱ ἠγγυημένα ἢ προνομιακῆς φύσεως ὑποχρεώσεις εὐνοοῦνται περισσότερο ἀπὸ ἀπόψεως καὶ μέσων ἐξοφλήσεώς των.

Κατατάσσονται δὲ ἢ ἀπὸ ἀπόψεως βαθμοῦ ἀπαιτητότητος α) εἰς ἀμέσως ἀπαιτητάς (ἤτοι συνήθως τὰς ἐντὸς τοῦ ἔτους καταβλητέας), β) μεσοπροθέσμως ἀπαιτητάς, καὶ γ) μακροπροθέσμως ἀπαιτητάς, ἀπὸ ἀπόψεως δὲ ἐξασφαλίσεως εἰς α) ἠγγυημένας ἢ προνομιακάς (δι' ὑποθήκης, ἐνεχύρου, ἐκχωρήσεως κλπ.), καὶ β) εἰς ἀπλᾶς τοιαύτας.

Προκειμένου ὅμως περὶ τῆς Καθαρᾶς Περιουσίας, λέγουσιν, ἐν τῇ πραγματικότητι ἡ ἐπιχείρησις οὐδὲν ὀφείλει εἰς τὸν ἰδιοκτήτην, τοῦλάχιστον ὡς ἀντιλαμβανόμεθα τὰς ὀφειλάς τρίτων, ὡς καὶ προηγουμένως ἀνεπτύξαμεν, ἀλλὰ μᾶλλον εἶναι κτῆμα τοῦ ἰδιοκτήτου (\*).

Εἰς ταῦτα ἀντιπαντᾶται ὑπὸ ἑτέρων ὅτι ὁ Ἴσολογισμὸς δὲν παριστᾶ τὰς σχέσεις τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀλλὰ τῆς ἐπιχειρήσεως. Κατ' ἀκολουθίαν καὶ ἡ καθαρὰ περιουσία εἶναι χρέος, ἂν καὶ εἰδικωτέρας μορφῆς.

Τοῦτο δὲ ἰσχύει οὐχὶ μόνον ἐπὶ ἐπιχειρήσεων μὲ νομικὴν προσωπικότητα, ἀλλὰ καὶ ἐπὶ τῶν ἀτομικῶν τοιούτων, λόγω τοῦ ἀπαραιτήτου τῆς διαστολῆς μεταξὺ μονάδος ἐπιχειρήσεως καὶ ἐπιχειρηματίου.

(\*) Βλ. σελ. 42.

Οί λογαριασμοί Καθαρᾶς Περιουσίας περιλαμβάνουν κυρίως δύο κατηγορίας : Κεφάλαιον καὶ Ἀποθεματικά (Κεφάλαια).

Ὁ ὅρος «ἀποθεματικόν» ὑπὸ τὴν εὐρείαν ἔννοιαν καὶ εἰς γλῶσσαν μὴ τεχνικὴν, ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ ἀπομένον ὑπόλοιπον, ὅταν ἐκ τοῦ ἐνεργητικοῦ ἀφαιρεθοῦν αἱ πρὸς τρίτους ὑποχρεώσεις, σὺν τῷ Κεφαλαίῳ (Ἐν περιπτώσει ἐκδόσεως μετοχῶν κάτω τοῦ ἀρτίου, ὅπου τοῦτο ἐπιτρέπεται ὑπὸ τοῦ Νόμου, ὡς κεφαλαίου λαμβανομένης τῆς πραγματικῆς εἰσφορᾶς τῶν μετόχων).

Ὅστε εἰς τὸ ἀποθεματικὸν καταλήγει πᾶσα αἰξίσις ἐνεργητικοῦ ἢ σπαινίως μείωσις παθητικοῦ, μὴ εὐρισκομένη εἰς ἀντιστοιχίαν πρὸς λογαριασμοὺς τρίτων, μετὰ τὴν κράτησιν τοῦ διανεμητέου μερίσματος.

Πηγαὶ ὅθεν τοῦ ἀποθεματικοῦ δύνανται νὰ θεωρηθῶσιν αἱ ἐξῆς :

α) Κέρδη ἐκ τῶν πωλήσεων.

β) Διαφορὰ ἐκδόσεως μετοχῶν ὑπὲρ τὸ ἀρτίον καὶ διαφορὰ ἐκποιήσεως μετοχῶν, τῶν ὁποίων μόνον μέρος κατεβλήθη.

γ) Οἰκειοθελεῖς εἰσφοραὶ μετόχων.

δ) Ἀγορὰ μετοχῶν ἢ ἀπόσβεσις ὁμολογιῶν εἰς τιμὴν κάτω τοῦ ἀρτίου, ὡς καὶ ἀπόσβεσις χρέους διὰ κρατήσεων ἐκ τῶν κερδῶν.

ε) Διαφορὰ ἐκ πωλήσεως παγίων στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ.

στ) Ἀναπροσαρμογαὶ ἐξ ὑπερκρατήσεων (ιδίως ὅταν κριθῆ ὅτι αἱ γενόμεναι ἀποσβέσεις ἦσαν ὑπερβολικαί, ἢ ὅταν μία μυστικὴ κράτησις ἀποκαλύπτεται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς).

ζ) Ἐπανεκτίμησις ἐνίων συστατικῶν τοῦ Ἐνεργητικοῦ.

Ὅταν πρόκειται περὶ τιμαριθμητικῆς ἀναγωγῆς, ἢ διαφορὰ ἀγεται συνήθως εἰς ἰδιαίτερον λογαριασμόν, διότι ἀνακινεῖ φορολογικὰ καὶ διαχειριστικὰ ζητήματα διαφόρου φύσεως.

Εἰς τοὺς Ἴσολογισμοὺς ἀπαντῶνται συνήθως καὶ λογαριαμοὶ ὑπὸ τὴν ὀνομασίαν «Κρατήσεις» ἢ «Προβλέψεις», ἐφ' ὧν κάμνομεν παρατηρήσεις τινάς, μὴ ἐξαντλούσας τὸ περιεχόμενόν των.

Καὶ προκειμένου μὲν περὶ τῶν λεγομένων κρατήσεων δι' ἀποσβέσεις, παρατηρεῖται ὅτι ἡ ἀπόσβεσις δὲν εἶναι κράτησις, ἀλλὰ πισιολογίσις μείωσως τῆς ἀξίας στοιχείου τινὸς τοῦ Ἐνεργητικοῦ, ἐπομένως εἶναι ἀντίθετος λογαριασμὸς Ἐνεργητικοῦ.

Αἱ κρατήσεις διὰ φόρους καὶ ἡμερομίσθια, εἶναι καθαραὶ ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους. Τὸ ὅτι τὸ ποσόν των δὲν εἶναι ἐπακριβῶς γνωστόν, δὲν ἀλλάσσει τὴν φύσιν τοῦ λογαριασμοῦ.

Αἱ λεγόμεναι προβλέψεις δι' ἐπισημασθεῖς ἀπαιτήσεις ἢ προβλέψεις δι' ἐπιδοτήσεις ἀξιών κλπ., δύνανται νὰ διακριθῶν ἢ ὡς ἀντίθετοι λογαριασμοὶ Ἐνεργητικοῦ, ἢ ὡς εἰδικῆς φύσεως ἀποθεματικά, ἀναλόγως τῆς ἐμφάσεως, ἣτις θὰ δοθῆ, ὡς πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς κρατήσεως. Ἀ. γ. διὰ τὰς ἐπισημασθεῖς, εἰάν θεωρήσωμεν ὅτι ποσοστὸν τι δέον νὰ θεωρηθῆ, ὡς κίνδυνος τῶν ἐπὶ πιστώσει συναλλαγῶν, ὅστις κατὰ τὸν νόμον τῶν πιθανοτήτων δέον νὰ πραγματοποιηθῆ, τότε λογικῶς εἶναι ποσὸν ἐκπεστέον ἐκ τοῦ ἀντιστοίχου στοι-

χείου Ἐνεργητικοῦ. Ἐὰν ἀντιθέτως τὸ ποσοτὸν θεωρεῖται ὡς ἐν ἐλάχιστον βεβαιότητος καὶ ὡς ἐν μέγιστον φρονήσεως, τότε πλησιάζομεν μᾶλλον πρὸς τὴν ἔννοιαν τοῦ ἀποθεματικοῦ.

Πάντως συνιστάται ὅπως τὰ διάφορα Ἀποθεματικά, λόγῳ τῆς ποικιλότητος προελεύσεώς των καὶ τοῦ εἰδικοῦ προσορισμοῦ των, σαφῶς ἀναλύονται καὶ διακρίνονται ἐν τῷ Ἰσολογισμῷ, διὰ καταλλήλου χαρακτηρισμοῦ τοῦ εἰδικοῦ λογαριασμοῦ.

Ἐπὶ τινῶν τέλος τὸ Ἀποθεματικὸν θεωρεῖται ὑπὸ στενὴν ἔννοιαν, ἥτοι ὡς περιλαμβάνον μόνον πραγματοποιηθέντα κέρδη, τὰ μὴ διατιθέμενα πρὸς διανομήν.

8. Οἱ λογαριασμοὶ τῶν ἀλλοτρίων πραγμάτων (ἄξια πρὸς φύλαξιν, εἰς ἐγγύησιν, ὑπὸ παρακαταθήκην κλπ.) συνήθως ἀναγράφονται εἰς τὸ τέλος τοῦ Ἰσολογισμοῦ καὶ μετὰ τὴν ἄθροισιν τῶν στοιχείων τοῦ Ἐνεργητικοῦ καὶ Παθητικοῦ.

Ἐκ τῶν λογαριασμῶν ἐνδεχομένων ἀπαιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων (Ἐγγυήσεις, προεξόφλησις ἢ ἀναπροεξόφλησις γραμματίων πελατείας, προεξόφλησις φορτωτικῶν ἐγγράφων κλπ.), ἄλλοι ἀναφέρονται ἐν ὑποσημείωσει καὶ ἄλλοι ὑπὸ εἰδικοῦ λογαριασμοῦ, εἰς τινὰς περιπτώσεις μετὰ τῶν λογαριασμῶν Ἐνεργητικοῦ—Παθητικοῦ καὶ ἄλλοτε μετὰ τῶν λογαριασμῶν ἀλλοτρίων πραγμάτων, ὡς κατηγορία Λογαριασμῶν Τάξεως.

9. Γενικῶς ἀναγνωρίζεται ὅτι ἐτησίως αἱ ἐπιχειρήσεις δεόν νὰ δημοσιεύουν τὰς οικονομικὰς καταστάσεις των, πρὸς κατατόπισιν τῶν τε μετόχων καὶ λοιπῶν ἐνδιαφερομένων.

Αὕτη εἶναι συνήθως καὶ ἡ νομοθετικὴ ἀξίωσις, ἃν καὶ διὰ τινὰς κατηγορίας ἐπιχειρήσεων ἐπιβάλλεται ἢ συγχωτέρα δημοσίευσις τῶν στοιχείων Ἐνεργητικοῦ—Παθητικοῦ—Καθαρᾶς Περιουσίας, ὑπὸ μορφήν Ἰσοζυγίων.

Διαφοραὶ ἀντιλήψεων ὑπάρχουσιν διὰ τὴν συγχωτέραν δημοσίευσιν τῶν Ἰσολογισμῶν, λόγῳ καὶ τῶν τεχνικῶν δυσκολιῶν τῆς συντάξεώς των καὶ τῆς ἀμφιβόλου χρησιμότητος τῶν ἐν αὐτοῖς ἀπεικονισθησομένων πληροφοριῶν.

Ἐπιχειρήσεις τινὲς (ἰδίᾳ Τραπεζικαὶ) παρεδέχθησαν τὴν ἑξαμηνιαίαν βάσιν, δεόν ὅμως νὰ ὁμολογηθῇ ὅτι εἰς ταύτας αἱ τεχνικαὶ δυσχέρειαι εἶναι μικρότεραι ἢ προκειμένου περὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.

Ἐξ ἄλλου εἶναι γνωστὸν ὅτι ὅσον βραχύτερον τὸ χρονικὸν διάστημα, τόσον πολυπλοκότερος καὶ δυσχερέστερος εἶναι ὁ ἀκριβὴς καθορισμὸς τῶν ἀντιστοιχουσῶν εἰς τὴν βραχεῖαν περίοδον προσόδων καὶ δαπανῶν.

Ἀπὸ καιροῦ ἀνεκινήθη τίς εἶναι ὁ προσφορτώτερος χρόνος συντάξεως τοῦ Ἰσολογισμοῦ. Ἀντὶ τοῦ καθιερωμένου τέλους τοῦ ἡμερολογιακοῦ ἔτους, προετάρθη τὸ τέλος τοῦ φυσικοῦ ἔτους, ἥτοι τῆς ἐποχῆς καθ' ἣν λήγει ἡ παραγωγικὴ περίοδος ἐκάστης ἐπιχειρήσεως. Οὕτω ἀπεικονίζεται ἡ οικονομικὴ θέσις τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς τὸ πλέον πρόσφορον στάδιον τῆς δράσεώς τῆς καὶ ἐπειδὴ αἱ περίοδοι αὗται δὲν εἶναι αἱ αὐταὶ δι' ὅλας τὰς κατηγορίας τῶν ἐπιχειρήσεων, διευκολύνεται ὁ ἔλεγχος τῶν οικονομικῶν καταστάσεων ὑπὸ ἀνε-

γνωρισμένων λογιστῶν. Ἐννοεῖται ὅτι ἐκάστη τάξις ἐπιχειρήσεων θὰ θεωρηθῆ ὡς μονάς καὶ εἰς τὴν ὠρισμένην περίοδον δέον νὰ κλείουν οἱ ἴσολογισμοὶ ὅλων τῶν ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων, πρὸς ἐπίτευξιν ἐνδοσομαδικῶν συγκρίσεων.

Τὰ στοιχεῖα τοῦ Παθητικοῦ δὲν παρουσιάζουν ἀντίστοιχα προβλήματα ἀποτιμήσεως, ὡς τὰ τοῦ Ἐνεργητικοῦ.

Αἱ ἀναγραφόμεναι ὑποχρεώσεις (ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῶν συναλλαγματικῶν διακυμάνσεων τῶν εἰς ξένον νόμισμα ὀφειλῶν) εἶναι κατὰ κανόνι ὀριστικὰ ποσά.

Ὅστε ἐνῶ προκειμένοι περὶ στοιχείων τοῦ Ἐνεργητικοῦ, δὲν εἴμεθα βέβαιοι ἂν ἡ ἀναγραφόμενη ἀξία αὐτῶν ἀντιστοιχῆ πρὸς τὴν πραγματικότητα, διὰ τὸ Παθητικὸν ἀναζητοῦμεν ἐπὶ πλέον τῶν δηλουμένων ποσῶν καὶ τυχὸν παραλειφθείσας ἢ ἀποκρυβείσας ὑποχρεώσεις.

10. Τὰ προβλήματα τῆς ἀποτιμήσεως, μεθ' ὧν σχετίζονται καὶ τὰ ἀφορῶντα τὰς ἀποσβέσεις<sup>1)</sup>, ἐπιδρῶν καὶ ἐπὶ τῆς ἐκτιμήσεως τῆς ἀξίας τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἐπὶ τοῦ περιοδικοῦ καθορισμοῦ τοῦ εἰσοδήματος.

Δύο κύριαι βάσεις ἀποτιμήσεως ὑπάρχουν :

α) Κόστος, (τίμημα) β) εἰσοδήμα.

Ἡ πρώτη κατηγορία ἀναλύεται εἰς δύο ὑποδιαίρεσεις : α) ἀρχικὸν ἢ ἱστορικὸν τίμημα καὶ β) τίμημα ἀντικαταστάσεως.

Κατὰ μίαν ἀντίληψιν καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις τῆς πρώτης κατηγορίας στηρίζομεθα ἐπὶ τῆς αὐτῆς βάσεως, τοῦ κόστους, τῆς διαφωνίας ἐντοπιζομένης ἐπὶ τῆς καλύτερας μεθόδου ἐκφράσεώς του.

Κατ' ἄλλην ὅμως ἄποψιν πρόκειται περὶ διαφορᾶς οὐσίας, ἀφ' οὗ καὶ τὰ ἀποτελέσματα, εἰς τὰ ὁποῖα καταλήγομεν εἶναι διάφορα.

Ἡ ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος βάσις ἀποτιμήσεως στηρίζεται εἰς τὰς ἀπόψεις ἐνίων οἰκονομολόγων, παρὰ τῶν ὁποίων ὑποστηρίζεται, ὅτι τὰ διάφορα στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ δέον νὰ θεωρῶνται, ὡς ἡ παρούσα ἀξία τῆς ἀναμενομένης ἀποδόσεώς των, κατὰ τὴν χρονικὴν διάρκειαν τῆς χρησιμοποίησεώς των.

Εἶναι φανερόν, ὅτι ἡ ἀποτίμησις ἐκάστου στοιχείου τοῦ ἐνεργητικοῦ, διακεκριμένως λαμβανομένου, ἀσφαλέστερον γίνεται ὅταν βασιζέται ἐπὶ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους, ἢν ἄποψιν ἀποδέχονται οἱ ὀρθόδοξοι λογισταί. Προκειμένης ὅμως ἀποτιμήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς ὀργανικοῦ συνόλου, τὸ πρόβλημα διαφέρει, διότι ἐνταῦθα ἀποσκοπεῖται μᾶλλον ἢ ἐκτίμησις τοῦ προεξοφλουμένου μελλοντικοῦ εἰσοδήματος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ὅταν τὴν ἀποτίμησιν βασιζόμεν εἰς τὸ κόστος, οὐχὶ ὅμως τὸ ἱστορικὸν (ἀρχικόν), δέον νὰ γίνῃ διάκρισις μεταξὺ γενικοῦ ἐπιπέδου τιμῶν (συνήθως καλουμένου ἀγοραστικῆς δυνάμεις τοῦ χρήματος) καὶ τοῦ τιμήματος ἀντικαταστάσεως, ὡς τὸ ὑπολογίζομεν διὰ τὴν εἰδικὴν ὑπὸ κρίσιν ἐπιχείρησιν.

Ἡ ἀποτίμησις βάσει τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τιμῶν σημαίνει προσκόλλησιν

<sup>1)</sup> Βλέπε Κεφάλαιον Ε', 1 § 6.



εις τὸ τίμημα, θεωρούμενον ὅμως ὡς ἀγοραστικὴ δύναμις, παρὰ ὡς ὄρισ-  
σμένος ἀριθμὸς νομισματικῶν μονάδων.

Ἀντιθέτως ἡ ἀποτίμησις εἰς τιμὴν ἀντικαταστάσεως, παραβλέπει τὸ πρό-  
βλημα τῆς ἀξίας τοῦ νομίσματος καὶ ἐπιζητεῖ νὰ καθορίσῃ ἐν ποσόν, ὅπου  
νὰ ἀντιστοιχῇ πρὸς τὸ τίμημα ὁμοίου ἢ παραπλησίου εἴδους σήμερον ἀπο-  
κτιμώμενου.

Ὅταν τέλος ἐνεργῶμεν τὴν ἀποτίμησιν βάσει τοῦ εἰσοδήματος, τότε τεί-  
νομεν νὰ καθορίσωμεν τὴν παροῦσαν ἀξίαν, βάσει κεφαλαιοποιήσεως τῶν μελ-  
λόντων κερδῶν.

Ἡ σήμερον ἐπικρατοῦσα τακτικὴ, εἶναι ἡ ἀκόλουθος (1):

Γίνεται ἐν πρώτοις διάκρισις μεταξὺ ἀκινήτοποιημένων (παγίων) καὶ  
κεφαλαίων Κινήσεως.

Διὰ τὰ πρῶτα, τὰ ὁποῖα προορίζονται πρὸς διαρκῆ χρῆσιν, λαμβάνεται  
ὡς βάσις ἡ ἀρχικὴ εἰς χρῆμα ἐπένδυσις, ἀφαιρουμένων τῶν γενομένων ἀπο-  
σβέσεων. Σημειοῦται ὅτι, εἰς ἅς περιπτώσεις ἐπιβάλλεται ἐκτίμησις τῆς  
παρούσης ἀξίας δὲν πρέπει, λόγῳ τῆς ἀσταθείας τῶν προβλέψεων, νὰ γίνον-  
ται μεταβολαὶ εἰς τὰ ἀρχικὰ στοιχεῖα, ἀλλὰ μᾶλλον πρόβλεψις ἐν εἰδικῷ  
ἀποθεματικῷ.

Ἐκ τῶν Κεφαλαίων Κινήσεως, τὰ μὲν διαθέσιμα ἀποτιμῶνται, εἰς ἣν  
ἀξίαν ἀναγράφονται ἐν τοῖς βιβλίοις. Αἱ ἀπαιτήσεις ἐναντι τρίτων μὲ τὴν  
ἰδίαν βάσιν, μείον προβλέψεων δι' ἐπισφαλεῖς ἀπαιτήσεις. Τὰ γραμμάτια  
ἀποτιμῶνται εἰς τὴν ὀνομαστικὴν τῶν ἀξίαν, ἐνίοτε μείον ἐκτοκισμοῦ καὶ  
τέλος τὰ ἔμπορεύματα εἰς τιμὴν κτήσεως ἢ τρέχουσας, ὅποια ἐκ τῶν δύο  
εἶναι χαμηλότερα.

Τὸν ἀνάμικτον τοῦτον τρόπον ἐκτίμησεως διακρίνει ἡ ἀρχὴ τῆς συντη-  
ρητικότητος. Εἰς τοῦτο ὅμως οἱ ἀντιτιθέμενοι παρατηροῦν ὅτι εἴτε ὑπερεκτί-  
μησις εἴτε ὑπεκτίμησις λαμβάνει χώραν, αἱ πληροφορίες δὲν παύουν καὶ εἰς  
τὰς δύο περιπτώσεις ἀπὸ τοῦ νὰ εἶναι ἀνακριβεῖς. Καὶ ὅτι ὑπὸ τὴν σκέπην  
τῆς συντηρητικότητος πολλάκις θυσιάζονται ὄρισμένα συμφέροντα (Λ. χ.  
ἐξαγορὰ μεριδίου ἀποχωρήσεως ἐταίρου ἢ μετόχου), τὰ ὁποῖα θὰ ἐπροστα-  
τεύοντο ἐὰν ἐτηρεῖτο ἐνιαία κατεύθυνσις.

Ἡ βάσις τοῦ κόστους εἶναι προτιμητέα καὶ σχετικῶς ἀκριβής, προ-  
κειμένον περὶ ὁμαλῶν συνθηκῶν.

Δὲν πρέπει ὅμως νὰ παρορᾶται ὅτι αἱ νομισματικαὶ διακυμάνσεις  
σπουδαίως ἐνδιαφέρουν καὶ τὰ ἄτομα καὶ τὰς ἐπιχειρήσεις. Ἐκάστη ἐπιχεί-  
ρησις, χωρὶς νὰ τὸ θέλῃ, κερδοσκοπεῖ κατὰ τινα βαθμὸν ἐπὶ τῶν διακυμάν-  
σεων τῆς ἀξίας τοῦ χρήματος.

Ἀποτίμησις ἐπὶ τῇ βάσει τῆς τιμῆς ἀντικαταστάσεως κατὰ τινας, δὲν  
συμπίπτει, λόγῳ ἐπιπροσθέτου ἐργασίας, ἀσταθείας εἰς τὰς ἐκτίμησεις, ὡς

(1) Ἐνίοτε καὶ νομοθετικαὶ διατάξεις ἐπιβάλλουν ὄρισμένον τρόπον ἀποτίμησεως



καὶ λόγοι τῶν συνεχῶν περιοδικῶν μεταβολῶν τῆς ἀγορᾶς, ἄλλοτε πρὸς τὰ ἄνω καὶ ἄλλοτε πρὸς τὰ κάτω.

Στατιστικαὶ ὅμως πληροφορίαι, ἐκτὸς τῶν βιβλίων ὑπολογιζόμεναι, δύνανται νὰ χορηγῶνται εἰς τοὺς ἐνδιαφερομένους ἢ ὀφειλοῦσας νὰ ἐνδιαφέρωνται διοικήσεις τῶν ἐπιχειρήσεων, σχετικῶς μὲ τὴν ἐπίδρασιν τῶν νομισματικῶν διακυμάνσεων, διὰ τιμαριθμικῆς ἀναγωγῆς τῆς εἰς τὸ ἀρχικὸν κόστος ἀναγραφομένης ἀξίας τῶν διαφόρων περιουσιακῶν στοιχείων.

Ὡς λέγει μία λογιστικὴ ἀθθεντία (1), «δὲν πρέπει νὰ περιοριζόμεθα μόνον εἰς τὸ καλοῦπι τῶν χροεπιστώσεων».

Κατ' ἄλλους ὅμως, ἡ μόνη ἐπιστημονικὴ βάσις ἀποτιμῆσεως εἶναι ἡ στηριζομένη εἰς τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως.

II. Ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν ἰδίᾳ τῶν Τραπεζιτῶν καὶ λοιπῶν ἐνδιαφερομένων εἰς τὴν ἐκτίμησιν τοῦ πιστωτικοῦ ὄρου τῶν ἐπιχειρήσεων, ἐπεζητήθη ὁ καθορισμὸς ἐνιαίου τύπου Ἰσολογισμοῦ, δι' ὅλας τὰς ἐπιχειρήσεις.

Διὰ τοῦτου ἐπιτυγχάνεται εὐχέρεια συγκρίσεων εἴτε τῆς αὐτῆς ἐπιχειρήσεως, εἴτε ὁμοειδῶν τοιούτων, ὡς καὶ διαμόρφωσις ἐνιαίας ὁρολογίας καὶ ὁμοιομόρφου κατατάξεως τῶν στοιχείων, ὅσα ἀπαντῶνται εἰς ὅλας τὰς ἐπιχειρήσεις.

Ὑπάρχουν ὅμως καὶ δύο σοβαρὰ μειονεκτήματα α) ἔλλειψις ἐλαστικότητος καὶ ἀκαμψία εἰς τὸ σύστημα, β) οὐδεὶς ὁμοιόμορφος τύπος δύναται νὰ ἀνταποκριθῆ πρὸς τὰς ποικιλοῦσας καταστάσεις πασῶν τῶν ἐπιχειρήσεων. Προτιμότερον ὅθεν θεωρεῖται ὅπως ἐπιδιωχθῆ: α) Ἡ ἐφαρμογὴ μερικῶν ὁμοιομόρφων γενικῶν ἀρχῶν δι' ὅλους τοὺς Ἰσολογισμοὺς καὶ β) ὁ καθορισμὸς ἐνιαίου τύπου Ἰσολογισμοῦ κατὰ κατηγορίας ἐπιχειρήσεων, ἀρχετὰ ὅμως ἐλαστικῶν, ὥστε νὰ προσαρμόζεται εἰς τε τὰς μικρὰς, τὰς μέσας καὶ τὰς μεγάλας ὁμοειδεῖς ἐπιχειρήσεις.

Πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην στρέφονται αἱ προσπάθειαι ἐν Ἀμερικῇ καὶ ταύτην τὴν ἀρχὴν καθιεροῖ ἡ τελευταία Γερμανικὴ νομοθεσία.

Προκειμένου περὶ τῆς Σοβιετικῆς τακτικῆς, λόγω τῆς ὀλοκληρωτικῆς ἐξαιρήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων ἐκ τοῦ Κρατικοῦ μηχανισμοῦ, ὁ ἐνιαῖος τύπος τῶν Ἰσολογισμῶν εἶναι ὑποχρεωτικῶς ἐπιβεβλημένος, ἐπὶ τῇ βάσει κυβερνητικῶν λεπτομερῶν ὁδηγιῶν.

### III. ΚΑΤΑΣΤΑΣΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

(Σκοπὸς—Προβλήματα—Ἐκτασις πληροφοριῶν—Κατηγορίαι καὶ διτάξεις πληροφοριῶν—Περιοδικότης δημοσιεύσεως).

I. Ἡ ἕτερα πλευρὰ τῆς ἐπιχειρήσεως, τὴν ὁποίαν ἡ λογιστικὴ προσπαθεῖ νὰ ἀπεικονίῃ, εἶναι τὸ ποσὸν τῆς καθαρᾶς προοιουσίας, ὡς καὶ πῶς

(1) W. Paton.

αίτη κατά καιρούς αὐξομειοῦται. Ἦτοι ἐνταῦθα δὲν ἐνδιαφερόμεθα μὲ τὰ εἶδη τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας, οὔτε μὲ τι ὀφειλομένῃ ἢ τι μᾶς ὀφείλου, ἀλλὰ μὲ τὴν ἀφηρημένην ποσότητα τῆς περιουσίας, τὰς διακυμάνσεις τῆς καὶ τοὺς λόγους τῶν μεταβολῶν αὐτῆς.

Ἡ κατάστασις, ἣτις συνοπτικῶς χορηγεῖ τὰς ἀνω πληροφορίας, καλεῖται **Κατάστασις Ἀποτελεσμάτων** ἢ Προσόδων καὶ Δαπανῶν ἢ κοινῶς Κερδῶν καὶ Ζημιῶν, τοῦ ὅρου Κέρδη προτασσομένου ἀντὶ νὰ ἔπεται, ἐκ λόγων προλήψεως.

Ἄλλοτε, ὡς μοναδικὸς σκοπὸς τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων ἐθεωρεῖτο ἡ καθοδήγησις τῶν διοικούντων τὰς ἐπιχειρήσεις. Ἦδη ὁμως ἀναγνωρίζεται ὅτι διὰ ταύτην ἐνδιαφέρονται καὶ ἄλλα ποικίλα συμφέροντα. Πρέπει ὅθεν νὰ εἶναι αὕτη συντεταγμένη κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ χορηγήσασθαι εἰκόνα τῶν συναλλαγῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, νὰ δεικνύῃ τὰς πηγὰς τῶν προσόδων καὶ τὸν χαρακτῆρα τῶν δαπανῶν, καταλλήλως ἀναλυομένων, καὶ νὰ ἐπιτρέπη κρίσεις ἐν γνώσει τῶν τελεσθέντων, ὡς καὶ νοήμονα πρόβλεψιν τῶν μελλοντικῶν ἐξελίξεων.

Ὁ Ἰσολογισμὸς παρουσιάζει τὴν οἰκονομικὴν θέσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, μετὰ τὰς ἐπισυμβάσας μεταβολὰς. Εἶναι ὅθεν κυρίως στατικῆς μορφῆς.

Ἀντιθέτως ἡ Κατάστασις Ἀποτελεσμάτων, ὡς ἀποσκοποῦσα νὰ ἐξηγήσῃ τὰς μεταβολὰς ταύτας, εἶναι δυναμικῆς μορφῆς. Ὅθεν ἀμφότεραι αἱ καταστάσεις αὗται ἀλληλοσυμπληροῦνται καὶ πρέπει νὰ ἐξετάζωνται ἐν συναρτήσῃ, ἐὰν θέλωμεν νὰ ἔχωμεν πλήρη εἰκόνα τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ὄρισμένην χρονικὴν περίοδον.

2. Προβλήματα σχετιζόμενα μὲ τὴν κατάστροφισιν τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων εἶναι τὰ κάτωθι :

α) Τὰ ἀφορῶντα τὴν μορφήν καὶ τὸ περιεχόμενόν τῆς (ἐκτασις πληροφοριῶν, διάταξις κονδυλίων).

β) Τὰ ἀφορῶντα τὸν προσδιορισμὸν τοῦ ποσοῦ προσόδων καὶ δαπανῶν, αἰτινες ἀναλογοῦν εἰς τὴν ἀντίστοιχον χρονικὴν περίοδον.

γ) Τὰ ἀφορῶντα τὴν ἀνάλυσιν καὶ διερμηνεύσιν τῶν ἐν αὐτῇ περιεχομένων στοιχείων.

3. Αἱ ἐν τῇ Καταστάσει Ἀποτελεσμάτων ἀπεικονιζόμεναι πληροφορίες εἶναι κατὰ κανόνα λίαν περιορισμέναι. Συνήθως παρουσιάζεται μόνον ἡ καθαρὰ πρόσοδος ἐκ τῶν πωλήσεων (ἐνὸς τῶν κυριωτέρων κονδυλίων τῆς καταστάσεως), μὲ μερικὰς κεφαλαιώδεις συνολικὰς διακρίσεις τῶν ἐξόδων.

Ἡ τακτικὴ αὕτη δικαιολογεῖται ὑπὸ τινῶν, λόγῳ τῆς ἐπικρατουσῆς ἀντιλήψεως περὶ ἐπιβαλλομένης μυστικότητος, ἵνα μὴ δύνανται νὰ συμπεράνωσιν οἱ ἀνταγωνισταὶ καὶ τὸ κοινὸν τὸ ποσὸν τῶν πωλήσεων καὶ τὸ περιθώριον τοῦ κέρδους.

Ἐν προκειμένῳ, ὑπὸ τῶν ἀντιθέτως φρονοούντων τονίζεται, ὅτι

μότων εις ειδικὰς περιπτώσεις ἢ ἀνακοίνωσις τῶν πληροφοριῶν τούτων εἶναι κατὰ τι ἐπιτήμια, ἂν καὶ οἱ συναγωνισταὶ εὐρίσκουν συνήθως τρόπον, ὅπως σπλῆξουν ἄλλοθεν τὰς πληροφορίας ταύτας. Ἄλλως τε λέγουν, εἰάν ἡ ἐπιτυχία μιᾶς ἐπιχειρήσεως εἶναι τόσον ἀσταθής, ὥστε ἐκ τῆς πτωχῆς στοιχειωδῶν πληροφοριῶν νὰ κινδυνεύῃ νὰ κλονισθῇ αὐτὴ ὑπὸ τοῦ συναγωνισμοῦ, δὲν πρόκειται τότε περὶ βιωσίμου ἐπιχειρήσεως, ἀποτετινομένης πρὸς χρηματοδότησιν εἰς τὸ πολὺ κοινόν. Ἀξιούται δὲ ὅπως τὸ περιεχόμενον τῆς Καταστάσεως τῶν Ἀποτελεσμάτων παύσῃ νὰ εἶναι ἰδιωτικὴ ὑπόθεσις τῶν διοικούντων ἕνα, ὡς ἐπὶ τὸ πλείστον, κεφάλαια.

4. Ἡ παρατηρουμένη σχετικὴ ὁμοιομορφία τῶν Ἰσολογισμῶν, ὡς ἐρεῖ προκειμένου περὶ τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων, διὰ τοὺς κάτωθι λόγους:

α) διότι αἱ ἐπιχειρήσεις διαφέρουν περισσότερο κατὰ τὴν φύσιν τῶν προσόδων καὶ δαπανῶν, ἢ τῶν στοιχείων ἐνεργητικῶν καὶ παθητικῶν.  
β) διότι αἱ διαφοραὶ τῶν ἀντιλήψεων τῶν λογιστῶν ἐπὶ τῶν ἀπορροφῶν τῶν προσόδους καὶ δαπάνας εἶναι μεγαλύτεραι ἀπὸ τὰς τοῦ Ἰσολογισμοῦ.

γ) λόγῳ τῆς μικροτέρας σημασίας, ἣτις ἀπεδίδετο εἰς τὴν Κατάστασιν Ἀποτελεσμάτων, δὲν κατεβλήθη ἡ δέουσα προσοχὴ περὶ τε τὸν τύπον καὶ τὸ περιεχόμενον τῆς. Ἐξ ἄλλου δὲν πρέπει νὰ παρορατῆ ὅτι μεγάλαι διαφοραὶ ὑφίστανται μεταξὺ ἀνομοίων ἐπιχειρήσεων, ὡς πρὸς τὴν βεβαιότητα προσδιορισμοῦ τῶν προσόδων ἐκάστης περιόδου. Α, γ. ἐνῶ εἰς ὀρισμένας ἐπιχειρήσεις, ἰδίως ἐμπορικὰς, ὁ προσδιορισμὸς τῶν προσόδων καὶ ἀντιστοίχου κόστους εἶναι εὐχερής, εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις (βιομηχανικὰς, ναυπηγικὰς κλπ.), ὅπου ἡ περαιοσις τῆς παραγγελίας ἀπαιτεῖ 2 ἢ 3 ἔτη, ἡ πρόσοδος εἶναι ἀβεβαία μέχρι τῆς ἀποπερατώσεως. Καὶ ὅμως εἰς τὸ τέλος ἐκάστης διαχειριστικῆς περιόδου πρέπει νὰ γίνῃ εἰς κατ' ἐπιτήμησιν, λόγῳ ἀνάγκης, ὑπολογισμὸς.

Αἱ νομοθετικαὶ διατάξεις, προκειμένου περὶ Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων, εἶναι πολὺ ὀλιγώτεραι τῶν τοῦ Ἰσολογισμοῦ, εἰς τινὰς μάλιστα νομοθεσίας οὐδὲ ἀναφέρεται ὡς ὑποχρεωτικὴ ἢ συντάξις τῆς Καταστάσεως ταύτης.

Χάρις ὅμως εἰς τὴν πρωτοβουλίαν τῶν λογιστῶν καὶ ὑπὸ τὴν πίεσιν τῶν ἐνδιαφερομένων τρίτων, ἡ Κατάστασις Ἀποτελεσμάτων καθίσταται ἡμέρᾳ τῆ ἡμέρᾳ πλέον πληροφορικὴ καὶ πλέον σαφής.

5. Εἰς ὅσας χώρας κατέστη αἰσθητὴ ἡ ἀξίωσις συντάξεως ἀναλυτικῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων, ἀκολουθοῦνται αἱ ἑξῆς κατευθύνσεις:

Α) Τὰ ἔσοδα καὶ ἔξοδα διαχωρίζονται εἰς δύο μεγάλας κατηγορίας: α) κυρίας φύσεως (operating), τὰ προερχόμενα ἐκ τῶν συνήθων ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ β) παρεπομένης (non-operating), τὰ προερχόμενα

μενα ἐκ δευτερευούσης σημασίας συναλλαγῶν, τὰ λεγόμενα διάφορα, ἔσοδα καὶ ἔξοδα.

Λ.χ. προκειμένου περὶ ἐμπορίου, τὰ μὲν ἔσοδα ἀγορᾶς καὶ πωλήσεως τῶν ἐμπορευμάτων του εἶναι κυρίας φύσεως, ἐνῶ τὰ ἔξοδα ἀγοραπωλησίας χροεογράφων εἶναι παρεπομένης.

Βον) Ἡ διάταξις τῶν κονδυλίων παρουσιάζεται κατὰ τὴν ἀκόλουθον σειρᾶν: Ἀκαθάριστοι πωλήσεις—ἐκπτώσεων=Καθαραὶ πωλήσεις—μειον κόστους πωληθέντων=ἀκαθάριστα κέρδη ἐκ πωλήσεων. Ἐκ τοῦ ποσοῦ τούτου ἀφαιροῦνται τὰ ἔξοδα κυρίας φύσεως καὶ τὸ ἐναπομένον παριστᾷ τὸ καθαρὸν κέρδος ἐκ τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Εἰς τοῦτο προστίθενται αἱ παρεπομένης φύσεως πρόσοδοι καὶ ἀφαιροῦνται αἱ ἀντίστοιχοι δαπάναι καὶ οὕτω καταλήγομεν πρῶτον εἰς τὸ ἀκαθάριστον εἰσόδημα καὶ εἶτα εἰς τὸ καθαρὸν τοιοῦτον.

Ὡς πρὸς τὴν διάκρισιν τῶν ἐξόδων κατὰ κατηγορίας προτείνεται ὑπὸ τινων τρίτος διαχωρισμός :

Α) Τακτικὰ Ἔσοδα—Ἔξοδα (τὰ συνήθως ἐπαναλαμβανόμενα), ὑποδιαιρούμενα εἰς α) κύρια καὶ β) παρεπόμενα.

Β) Ἐκτακτὰ Ἔσοδα—Ἔξοδα (τὰ ἐκτάκτως παρουσιάζόμενα καὶ μὴ συνδεόμενα μὲ τὰς ἐργασίας τῆς περιόδου) Λ. χ. Κέρδη καὶ Ζημίαι ἐκ πωλήσεων παγίων στοιχείων ἐνεργητικοῦ, ἔκτακτοι ζημίαι καὶ κέρδη κλπ.

Ἐπιζητεῖται δὴλον ὅτι ὅπως ἀναγράφονται εἰς τὴν Κατάστασιν Ἀποτελεσμάτων καὶ αἱ μεταβολαὶ αἱ μὴ ἀφορῶσαι εἰδικῶς τὴν περίοδον ταύτην, ἐντὸς αὐτῆς ὅμως ἀναγνωρίζομεν καὶ αἵτινες συνήθως δὲν διήρχοντο μὲσω ταύτης.

Καὶ ὑπὲρ τῆς περαιτέρω ὅμως ἀναλύσεως τῶν κυρίων καὶ παρεπομένων ἐξόδων ὑπάρχον ἄρκετοι ὑποστηρικταί.

Οὕτω διδάσκειται ὅτι ἡ ἀνάλυσις τῶν ἐξόδων δέον νὰ ἀνταποκρίνεται καὶ πρὸς τὴν ὀργανικὴν σύνθεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως (\*).

Ἦτοι τὰ ἔξοδα νὰ διακρίνονται κατὰ μονάδα ἀρμοδιότητος (Τμήματα), ὥστε οἱ ἐπὶ κεφαλῆς αὐτῶν νὰ καθίστανται υπεύθυνοι διὰ τὴν πορείαν τοῦ Τμήματός των.

Οὕτω προτείνεται ἡ διαίρεσις εἰς ἔξοδα: παραγωγῆς, ἀγορᾶς, πωλήσεως, οἰκονομικῆς διαχειρίσεως, γραφείου, διοικήσεως.

Τέλος ὑπὸ ἄλλων ἐπιζητεῖται ἡ διάκρισις τῶν ἐξόδων εἰς α) σταθερὰ (τὰ σχεδὸν παγίως ἐπηρεζόμενα ἀνεξαρτήτως ὄγκου παραγωγῆς) καὶ β) μεταβλητὰ, (τὰ ἀυξομειούμενα ἐν συναρτήσει πρὸς τὸν ὄγκον παραγωγῆς). Προκειμένου νὰ κρίνομεν περὶ τῆς καταβαλλομένης προσπάθειάς ὑπὸ τινος Τμήματος πρὸς μείωσιν τῶν ἐξόδων του, εἰς τὴν πορείαν τῶν μεταβλητῶν ἐξόδων ἢ ἀποβλέψομεν, διότι ταῦτα εἶναι κυρίως ὑπὸ τὸν ἄμεσον ἐλεγχόν του. Συνιστᾶται δ' ὅπως τὰ ἔξοδα διατάσσονται ἐν τῇ Κατάστασει Ἀποτε-

(\*) Βλέπε καὶ σελ. 30.

λεσμάτων καθέτως μὲν κατὰ Τμήματα (παραγωγή, ἀγορά, πώλησις), ὄριζοντίως δὲ κατὰ σταθερὰ καὶ μεταβλητά.

Ὡς πρὸς τὰ ἔσοδα ἐπιζητεῖται ὅπως τὸ συνολικὸν ποσὸν ἀκαθαρίστων πωλήσεων διακρίνεται κατὰ κατηγορίας ἐμπόρευμάτων ἢ ὑπηρεσιῶν, ὅπου μία ἐπιχείρησις ἐκμεταλλεύεται διακεκριμένους κλάδους ἐργασιῶν, ἵνα ἐκτιμᾶται ἡ μερική ἀπόδοσις.

Ἐν ἀνακεφαλαιώσει ἀξιοῦται ὅπως τὰ λογιστικὰ δεδομένα ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, εἰσὶν οὐχὶ μόνον ἀληθῆ, ἀλλὰ καὶ χρησιμοποίησιμα πρὸς μὀρφωσιν ἐμπεριστατωμένης γνώμης.

6. Ἡ δημοσίευσις τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων σκοπὸν ἔχει ὅπως διὰ τῶν πληροφοριῶν τῆς κατατοπίση τοὺς ἐνδιαφερομένους, οὐχὶ ὅμως καὶ νὰ παρασύρη αὐτοὺς εἰς ἐσφαλμένας κρίσεις.

Δι' ὃ πολὺ συχνή, λ. γ. μηνιαία δημοσίευσις, ἐκτὸς τῶν τεχνικῶν δυσχερειῶν, δὲν συνιστᾶται, ἰδίᾳ διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις εἰς ἃς πρωτεύουν αἱ ἐποχιακαὶ διακυμάνσεις συναλλαγῶν.

Χωρὶς νὰ τεθῶσι σαφῆ ὄρια, ἡ τριμηνιαία σύνταξις τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων θεωρεῖται ὡς ἀνταποκρινομένη εἰς τὸ μέγιστον τῶν ἀπαιτήσεων, ἡ δὲ ἔτησία εἰς τὸ ἐλάχιστον.

Ἐνιαχοῦ ἀκολουθεῖται καὶ ἡ τακτικὴ τῆς συντάξεως συγχωτέρων καταστάσεων ἀποτελεσμάτων, ἐπὶ τῇ βάσει ἔσω καὶ ἔξω - λογιστικῶν δεδομένων.

7. Ἐὰν ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ποσοῦ τῶν προσόδων καὶ δαπανῶν δὲν γίνῃ ἐπακριβῶς, ἡ Κατάστασις Ἀποτελεσμάτων εἶναι οὐχὶ μόνον μικρᾶς χρησιμότητος, ἀλλὰ ἐνίοτε καὶ ἐπιβλαβής, λόγῳ συναγωγῆς ἐσφαλμένων συμπερασμάτων.

Γενικαί τινες ἀρχαὶ ὅθεν δεόν νὰ τηρῶνται ὁμοιομόρφως :

α) Ὡς πρόσδοσις δεόν νὰ θεωρῆται μόνον τὸ πραγματικὸν καὶ οὐχὶ τὸ ἀναμενόμενον, ὡς κριτήριον δὲ πραγματοποιήσεως, ἐκτὸς εἰδικῶν ἔξαιρέσεων, θὰ θεωρῆται ἐκεῖνο τὸ στάδιον τῆς συναλλαγῆς, καθ' ὃ συνετελέσθη μεταβίβασις κυριότητος.

Ἐξ ἄλλου πρόβλεψις δεόν νὰ γίνῃ διὰ πᾶσαν βεβαίαν δαπάνην, ὡς καὶ ἐλάττωσιν ἀξίας συνετεία χρήσεως.

β) Ὅλαι αἱ γεγενημένα πρόσδοσι καὶ δαπάναι δεόν νὰ ἐπιβαρύνουν τὴν ἀντίστοιχον περίοδον, αἱ δὲ ἀφορῶσαι ἐπομέναις χρήσεσι, δὲν πρέπει νὰ περιλαμβάνωνται εἰς τὸν καθορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς χρήσεως, καθ' ἣν ἀπλῶς ἐγένοντο.

γ) Ὁ ὑπολογισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων δεόν νὰ γίνεται, τῆς ἐπιχειρήσεως θεωρουμένης ὡς ἐν ἐνεργείᾳ (going concern) καὶ οὐχὶ ὡς ἐν ἐκκαθάρισει, ἢ ἐπὶ ἄλλῃ τινὸς βάσει.

δ) Ὅλαι αἱ κατηγορίαι προσόδων καὶ δαπανῶν δεόν νὰ ἐμφανίζωνται ἀναεπταμένως καὶ οὐχὶ ὡς ὑπόλοιπα (κατόπιν συμψηφισμοῦ τῶν μὲν πρὸς τὰς δέ).



IV. ΔΙΕΡΜΗΝΕΥΣΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (1)

(“Οροι διερμηνεύσεως—Τρόποι διερμηνεύσεως—Κατηγορίαι συγκρίσεων καὶ δεῖκται ἀναλογιῶν—Ἐκτίμησις ἀποδοτικότητος—Περιορισμοὶ διερμηνεύσεως—Ἐνοποιημένοι Ἴσολογισμοί).

Ἐὰν αἱ οἰκονομικαὶ καταστάσεις πρόκειται καταλλήλως νὰ χρησιμοποιηθοῦν καὶ σαφῶς νὰ ἐξηγηθῶν, δέον νὰ πληρῶσι τοὺς ἑξῆς ὅρους:

α) Ἡ διάταξις τῶν στοιχείων πρέπει νὰ εἶναι τοιαύτη, ὥστε νὰ ἐμφανίσῃ ἀρμόζουσαν κατάταξιν τῶν στοιχείων κατὰ γενικὰς καὶ εἰδικὰς κατηγορίας, ὡς καὶ ἀκριβείαν εἰς τε τοὺς τίτλους καὶ τὰ ποσά.

β) Πρέπει νὰ ὑπάρχῃ ὁμοιόμορφος συνέχεια εἰς τὴν μέθοδον κατατάξεως τῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων. Αἱ γενικαὶ ἀρχαὶ τῆς λογιστικῆς παραδέχονται ἐν τῇ ἐφαρμογῇ ἐν ἐπιτρεπτόν ὄριον παρεκκλίσεων, πρὸς προσαρμογὴν εἰς τὰς ποικιλοῦσας συνθήκας.

Ἄφ’ ἧς ὅμως προτιμηθῆ ὁ προσφορώτερος τρόπος ἐφαρμογῆς, δέον νὰ συνεχίζεται σταθερῶς. Ἐὰν παρίσταται ἀνάγκη νὰ μεταβληθῆ εἰς βαθμὸν, ὥστε νὰ προκύπτουν οὐσιώδεις διαφοραὶ, ἢ μεταβολὴ αὐτῆ ὡς καὶ οἱ λόγοι, οἵτινες τὴν ἐπέβαλον, δέον νὰ καθιστῶνται γνωστοί.

Εἰς τῶν πλέον διαπρεπῶν παλαιότερων λογιστῶν (2) ὡς ἑξῆς ἔξεφράζετο: «ὅσον περισσότερον γηράσκω, τόσον ὀλιγωτέραν πίστιν ἔχω ὅτι δύναμαι νὰ διερμηνεύσω μίαν οἰκονομικὴν κατάστασιν, ἐὰν δὲν γνωρίζω ἐπὶ τῇ βάσει τίνων λογιστικῶν ἀρχῶν αὕτη συνετάχθη».

2. Ἡ διερμηνεύσις τῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων γίνεται κατὰ δύο τρόπους:

α) διὰ τῆς μελέτης πρὸς ἐξακριβώσιν τοῦ περιεχομένου καὶ τῆς συνέψεως ἑκάστου στοιχείου, αὐτοτελῶς λαμβανομένου. Ἄ. γ. ποίᾳ μορφῇ εἶναι τὰ γραμμάτια εἰσπρακτέα καὶ γραμμάτια πληρωτέα, ἀπὸ ἀπόψεως ὑποχρέων ἢ δικαιούχων, ὡς καὶ χρόνου πληρωμῆς.

β) Κυρίως ὅμως διὰ τῆς συγκρίσεως ἑνὸς στοιχείου πρὸς ἕτερον, ἢ ἐν τῇ ἐξελίξει του.

Ἐκαστον δεδομένον καθ’ ἑαυτὸ κοινόμορον, ὀλίγην ἔχει ὡς γνωστὸν σημασίαν. Τοῦναντίον καθίσταται διαφωτιστικόν, ὅταν παρουσιάζεται διὰ μορφὴν ἐπιτρέπουσαν ἀναλογίας καὶ συγκρίσεις.

(1) Τὸ ζήτημα ἐνδιαφέρει ἀμεσώτατα καὶ τὴν Οἰκονομικὴν τῶν Ἐπιχειρήσεων, ἣτις ἀνέπτυξε καὶ δύο εἰδικὰς μελέτας: τὸν ἕνα ἀναλυτικόν, διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν δεικτῶν ἀναλογιῶν (στατικῶν καὶ δυναμικῶν), καὶ τὸν ἕτερον συγκριτικόν, διὰ τὴν συγκριτικὴν μελέτην τῶν ἐπιχειρήσεων.

(2) Emeritus professor W. Cole.

3. Αί κάτωθι συγκρίσεις, μεταξύ άλλων, εφαρμόζονται μὲ ἱκανοποιητικά ἀποτελέσματα.

Α'. Ἐνὸς στοιχείου πρὸς ἕτερον ἐν τῷ αὐτῷ Ἴσολογισμῷ.

Β'. » » » » ἐν τῇ αὐτῇ Κατ/σει Ἀποτελεσμάτων.

Γ'. » » » » ἐν διαφόροις Κατ/σεσιν »

Δ'. Στοιχείων τοῦ Ἴσολογισμοῦ, πρὸς τὰ στοιχεῖα Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων.

Ε'. Στοιχείων συγκριτικῶν Ἴσολογισμῶν, πρὸς ἕτερα στοιχεῖα συγκριτικῶν Καταστάσεων Ἀποτελεσμάτων.

ΣΤ'. Ἐνὸς στοιχείου πρὸς ἕτερα ἐν διαφόροις Ἴσολογισμοῖς, εἴτε τῆς αὐτῆς ἐπιχειρήσεως, εἴτε ὁμοειδῶν.

Καλοῦμεν δὲ συγκριτικὰς οικονομικὰς καταστάσεις, τὰς συντασσομένης ὁμοιοτύπως καὶ οὕτω διατεταγμένας, ὥστε εἰς παραλλήλους στήλας νὰ ἀπεικονίζονται τὰ δεδομένα διαφόρων περιόδων, ὡς καὶ αἱ ἀναλογίαι αὐτῶν.

Οἱ κυριώτεροι ἐκ τῶν συγκρίσεων τούτων προκύπτοντες δεῖκται ἀναλογιῶν (ratios) εἶναι οἱ κατωτέρω :

#### Α'. Σύγκρισις τῶν στοιχείων τοῦ αὐτοῦ Ἴσολογισμοῦ

α) Ἀναλογία γραμματίων εἰσπρακτέων πρὸς χρεώστας, ἰδίᾳ προκειμένου περὶ συγκριτικῶν Ἴσολογισμῶν, ἐν οἷς διαφαίνεται ἡ τάσις ἐξελίξεώς των.

β) Ἀὔξομειώσεις ἀποθέματος ἐμπορευμάτων. Εἶναι γνωστὸν ὅτι οικονομικῶς συμφέρονσα εἶναι συνήθως ἡ διατήρησις τοῦ ἐλαχίστου στόχ. ἐν συναρτήσει πρὸς τὰς ἀνάγκας ἐξυπηρετήσεως τῆς πελατείας.

γ) Ἀὔξομειώσεις τῶν παγίων κεφαλαίων, δεδομένου ὅτι αἱ ἀκίνητοποιήσεις ἐπιβαρύνουν τὴν ἐπιχείρησιν μὲ τὴν ἀπόσβεσιν καὶ δεσμεύουν τὰς διαθεσιμότητας.

δ) Ἀὔξομειώσεις τῶν μακροπροθέσμων ὑποχρεώσεων καὶ ἀναλογίαι τούτων πρὸς τὰ πάγια Κεφάλαια.

ε) Ἀὔξομειώσεις τοῦ κεφαλαίου καὶ ἀποθεματικῶν. Αὔξησις τοῦ κεφαλαίου κρίνεται ἐπιωφελῆς, ἐὰν τοῦτο δύναται πλήρως νὰ χρησιμοποιηθῆ, ὡς καὶ νὰ ἐξυπηρετηθῆ ἀπὸ ἀπόψεως διανομῆς μερισμάτων.

στ) Ἀὔξομειώσεις ἀναλογίας κεφαλαίων κινήσεως καὶ ἀμέσων ὑποχρεώσεων, ἐξ ἧς κρίνεται ἡ ἱκανότης τῆς ἐπιχειρήσεως πρὸς ἀντιμετώπισιν τῶν χρεῶν τῆς.

ζ) Ἀναζήτησις τίνες νέοι πόροι ἀπεκτῆθησαν κατὰ τὴν ὑπὸ κρίσιν χρονικὴν περίοδον, ὡς καὶ πῶς οὗτοι διετέθησαν.

#### Β'. Σύγκρισις κονδυλίων τῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων

α) Ἀναλογία ἐπιστροφῶν πρὸς τὰς ἐκπτώσεις πωλήσεων.

β) » » καθαρῶν πωλήσεων πρὸς τὰς ἀκαθαρίστους τοιαύτας.

- γ) ἀναλογία κόστους πωληθέντων πρὸς τὰς πωλήσεις.
- δ) » ἀκαθαρίστων κερδῶν πρὸς τὰς πωλήσεις.
- ε) » ἀκαθαρίστων εἰσοδήματος πρὸς τὰς πωλήσεις.
- στ) » καθαροῦ εἰσοδήματος πρὸς τὰς πωλήσεις.

Αἱ ἀναλογίαι αὗται ἀποκοτῶν ἰδιαιτέραν σημασίαν, ἐὰν συγκρίνωνται πρὸς τοὺς δείκτας προηγουμένον ἐτῶν, προτύπους (standard) ἀναλογίας ἢ τοιαύτας ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων.

### Γ'. Ἀναλογίαι κονδυλίων συγκριτικῆς Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων.

α) Αὐξομείωσις πωλήσεων. Κατὰ γενικὸν κανόνα μία αὐξησις πωλήσεως εἶναι ἐπιθυμητή, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅμως ὅτι τὰ καθαρὰ κέρδη θὰ συμβαδίζον.

β) Ἀναλογία ἐπιστροφῶν πρὸς τὰς ἐκπτώσεις πωλήσεων.

γ) Ἀναλογία ἀκαθαρίστων κερδῶν πρὸς τὰς πωλήσεις. Μείωσις κερδῶν προϋποθέτει ὅτι τὸ κόστος τῶν πωληθέντων ἠῦξεν ταχύτερον ἢ αἱ τιμαὶ πωλήσεως.

δ) Ἀναλογία τοῦ μέσου ἀποθέματος ἐμπορευμάτων πρὸς τὸ κόστος πωληθέντων ἐμπορευμάτων, πρὸς ἐξακριβωσιν τῆς ταχύτητος περιστροφῆς (turnover) τῶν. Ὅσον ταχύτερα εἶναι ἡ διάθεσις τῶν ἐμπορευμάτων, τόσοι τὰ κέρδη εἶναι μεγαλύτερα, τῶν ἄλλων ὄρων ὄντων ἴσων.

ε) Ἀναλογία κυρίων ἐξόδων πρὸς τὰς πωλήσεις. Αὐξησις ἐξόδων δύναται νὰ ἀπορροφήσῃ πᾶσαν αὐξησιν ἀκαθαρίστων προσόδων, προσερχομένων ἐξ ἐπεκτάσεως τῶν πωλήσεων. Πᾶσα τάσις πρὸς αὐξησιν τοῦ δείκτου τούτου, δεόν ἐπιμελῶς νὰ μελετηθῇ καὶ νὰ ἀναζητηθῶσι τὰ αἷτια.

στ) Ἀναλογία πωλήσεων πρὸς τὰς ἐκπτώσεις πωλήσεων. Μείωσις τῆς ἀναλογίας ταύτης, ἐὰν δὲν μετεβλήθησαν οἱ ὅροι πωλήσεων, δεικνύει οἰκονομικὴν ἀδυναμίαν τῶν πελατῶν καὶ κατ' ἀκολουθίαν αὐξησιν τῶν μελόντων ἐπισφαλῶν.

ζ) Ἀναλογία ἐκπτώσεων ἀγορῶν πρὸς τὰς ἀγοράς. Καὶ ἐνταῦθα ἡ μείωσις δεικνύει ἢ ὅτι ἡ ἐπιχείρησις δὲν ἐπωφελεῖται τῶν ἐκπτώσεων, ἢ ὅτι δὲν εἶναι ἰσχυρὰ οἰκονομικῶς.

### Δ'. Συγκρίσεις μεταξὺ Ἰσολογισμοῦ καὶ Καταστάσεως

#### Ἀποτελεσμάτων.

α) Ἀναλογία πωλήσεων πρὸς χρεώστας, ἥτις δίδει μίαν ἰδέαν περὶ τῆς πιστωτικῆς πολιτικῆς καὶ τῶν μεθόδων εἰσπραξέως τῆς ἐπιχειρήσεως.

β) Ἀναλογία πωλήσεων πρὸς ἀκίνητοποιήσεις. Αὕτη δεικνύει τὴν σχέσιν μεταξὺ κύκλου ἐργασιῶν καὶ ἐπενδύσεων εἰς ἐγκαταστάσεις καὶ λοιπὰ

πάγια κεφάλαια, ὡς καὶ τὴν ἀποδοτικότητα τῶν ἐγκαταστάσεων ἢ τὸ λογικὸν τῆς ἀποτιμήσεώς των.

γ) Ἀναλογία πωλήσεων πρὸς τὸ σύνολον ἐνεργητικῶν, δεικνύουσα τὴν ἀποτελεσματικότητα χρησιμοποίησεως τῶν πόρων τῆς ἐπιχειρήσεως.

δ) Σχέσις τρόπου ἀποτιμήσεως κονδυλίων Ἰσολογισμοῦ πρὸς τὰ ἔσοδα καὶ ἔξοδα.

Οὕτω ἡ ἔλλειψις καταλογισμοῦ δι' ἀποσβέσεις καὶ ἐπισκευάς, δηλοῖ ὅτι τὰ ἔξοδα ἐπισκευῶν ἐκεφαλαιοποιήθησαν εἰς τὰς ἐγκαταστάσεις καὶ ὅτι οὐδεμίαν πρόβλεψιν ἐγένετο περὶ ἀποσβέσεως.

### Ε'. Σύγκρισις πληροφοριῶν μεταξὺ συγκριτικοῦ Ἰσολογισμοῦ καὶ συγκριτικῶν Καταστάσεων Ἀποτελεσμάτων.

Ἐπὶ πλεόν τῶν συγκρίσεων μεταξὺ Ἰσολογισμοῦ καὶ Καταστάσεως Ἀποτελεσμάτων:

α) Σύγκρισις γραμματίων εἰσπρακτέων καὶ χρεωστῶν πρὸς ἐκπτώσεις πωλήσεων.

β) Σύγκρισις ἀποθέματος ἐμπορευμάτων πρὸς τὴν ταχύτητα περιστροφῆς αὐτῶν.

Ἐὰν ἡ συγκριτικὴ κατάστασις ἀποτελεσμάτων δεικνύη πτώσιν τῆς ταχύτητος περιστροφῆς, τοῦτο εἶναι ἔνδειξις ὅτι ἀγοράζονται ἐμπορεύματα ὑπὲρ τὰς τρεχούσας ἀνάγκας.

γ) Σύγκρισις γραμματίων πληρωτέων πρὸς ἐκπτώσεις ἀγορῶν. Αὐξήσις ἐκπτώσεων σχετιζομένων μετ' ἀγοράς, δικαιολογεῖ δανεισμόν πρὸς πληρωμὴν ἀγορῶν τοῖς μετρητοῖς. Ἄλλως τὰ γραμματῖα πληρωτέα ἐξεδύθησαν δι' ἄλλους σκοποὺς.

4. Δὲν ἀμφισβητεῖται ὅτι ἡ ἀποδοτικότης τῆς ἐπιχειρήσεως (ικανότης διὰ κέρδη) εἶναι σπουδαιότατος παράγων, πρὸς καθορισμὸν τοῦ τί ἀξίζει μία ἐπιχείρησις.

Ἡ δυνατὴ ἐξακρίβωσις ἐκ τῶν λογαριασμῶν τῆς πιθανῆς ἀποδοτικότητος, βασίζεται ἐπὶ τῆς παρακολουθήσεως τῶν κερδῶν ἐπὶ περίοδον ἐτῶν, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅτι ἐκ τῶν πληροφοριῶν θὰ διαφαίνεται ἡ φύσις τῶν κερδῶν τούτων.

Ἡ ἐπιχείρησις ὅμως εἶναι ζῶν ὄργανισμός, ὅστις ἀξίζει ὡς σύνολον καὶ περισσότερον ἢ ὀλιγότερον τῶν ἀπαρτιζόντων ταύτην ὑλικῶν στοιχείων. Ἐνταῦθα σημειοῦται παράβασις τοῦ θεμελιώδους ἀριθμητικοῦ ἀξιώματος ὅτι «δύο σὺν δύο κάμουν τέσσαρα». Διότι οἱ λογαριασμοὶ δὲν δύναται νὰ ἀπεικονίσουν ἀσταθιμῆτους παράγοντας ὡς λ.χ. ἰκανότητος τῆς διοικήσεως, νομιμοφροσύνην καὶ συνεργασίαν τοῦ προσωπικοῦ κλπ., ἔχοντας ὅμως μεγάλην σχέσιν μετ' τὴν ἀπόδοσιν.

Ἐξ ἄλλου ἡ ἀπόδοσις ἐπηρεάζεται καὶ ὑπὸ ποικίλων ἄλλων αἰτιῶν:

φυσικῶν, οἰκονομικῶν, κοινωνικῶν, αἰσθητικῶν, ἠθικῶν, ἅτινα διαφεύγουσι τὸν ἔλεγχον τῶν διοικούντων τὰς ἐπιχειρήσεις (1).

Αἱ οἰκονομικαὶ καταστάσεις δὲν δύνανται νὰ ἀποκαλύψουν τὴν αἰτίαν τῶν μεταβολῶν τῶν κερδῶν. Ἀτυχῆ ἀποτελέσματα πιθανὸν νὰ ὀφείλωνται εἰς αἰτία, δι' ἃ δὲν εὐθύνεται ἡ διοίκησις, ὡς καὶ κέρδη δύνανται νὰ ἀποδοθοῦν εἰς τυχαῖα ἢ παροδικὰ γεγονότα, εἰς πείσμα ἐνίοτε μυωπικῆς πολιτικῆς τῆς διευθύνσεως.

Ἴνα ἐκτιμηθῇ ἡ ἀποδοτικότης μιᾶς ἐπιχειρήσεως δέον νὰ πιστοποιηθῇ πῶς τὰ κέρδη ἐπετευγθήσαν, πόθεν καὶ διατί.

Ἐν τούτοις πολλὰ δύνανται νὰ διδαχθῇ τις σχετικῶς μετὰ τὴν πρόδον μιᾶς ἐπιχειρήσεως, ἐκ τῆς κριτικῆς μελέτης τῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων σειρᾶς ἐτῶν.

δ. Ἐν τῶν σπουδαιότερων προβλημάτων, σχετικῶς μετὰ τὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις, εἶναι καὶ ἡ διαπαιδαγώγησις τοῦ κοινοῦ πρὸς ἐκτίμησιν τῆς φύσεως, χρήσεως καὶ τῶν περιορισμῶν των.

Ἡ ἰσομετρία καὶ ἡ ἰσοσκέλισις τῶν κονδυλίων, δίδει τὴν ἐντύπωσιν εἰς τὸ πολὺ κοινὸν ὅτι οἱ ἀριθμοὶ παριστῶσιν ὀριστικὰ ἢ ἀδιαφιλονίκητα γεγονότα.

Πιστεῖται ὅτι αἱ καταστάσεις αὗται δὲν δεικνύουν μόνον τί συνέβη εἰς τὸ παρελθόν, ἀλλὰ δύνανται νὰ προλέγουν καὶ τὸ ἄμεσον μέλλον.

Ἐν τούτοις λησιμονεῖται ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις εἶναι εἰς ζωντανὸς ὀργανισμὸς, πάντοτε ἐν καταστάσει μεταβολῆς, μετὰ διαρκεῖς ἐναλλαγὰς πρὸς τὰ ἄνω καὶ τὰ κάτω.

Εἰς ἔξέχων λογιστῆς (2) ἐξεφράζετο ἐπιγραμματικῶς ὡς ἑξῆς :

«Ἡ λογιστικὴ δὲν ἀποσκοπεῖ τὴν ἀποτίμησιν ἢ τὴν ἐκτίμησιν τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Μετὰ τοῦτο δὲν θέλομεν νὰ εἰπώμεν ὅτι ἰσολογισμὸς εἶναι ἀχρηστος, ἀλλ' ὅτι εἶναι τεχνικὸν κατασκευάσμα περὶ πλοῦτου μορφῆς, ἢ κατανόησις τοῦ ὁποῖου ἀπαιτεῖ εἰδικὰς γνώσεις καὶ ὅτι ἡ σημασία του συνήθως ὑπερβάλλεται».

Εἰς ταῦτα δυνάμεθα νὰ προσθέσωμεν : ἀλλὰ τί ὑπάρχει τὸ τέλειον εἰς τὸν κόσμον ; Ἄρκει νὰ μὴν αὐταπατώμεθα.

β. Ἡ οἰκονομικὴ ἐξέλιξις ἔφερεν εἰς φῶς ὀργανισμοὺς, οἵτινες ἐπενδύουν, ὑπὸ τύπον ὀριστικῆς μορφῆς μέρος τῶν πόρων των εἰς ἐπιχειρήσεις ὁμοίας, παρεμφεροῦς ἢ ἑτέρας εἰδικότητος. Ἡ ἐπένδυσις λαμβάνει συνήθως τὴν μορφήν ἀγορᾶς μετοχῶν, δι' ὧν ἐξασφαλίζεται εἴτε πλήρης ἔλεγχος (διὰ πλειοψηφίας), εἴτε μερικός.

(1) Ὅπου ἀπαντᾶται ἐν τοῖς ἰσολογισμοῖς ὁ λογαριασμὸς «Υπεραξία», οὗτος ὑποκίθεται ὅτι ἐν τινι μέτρῳ ἀνταναγκᾷ τὴν μεγαλυτέραν, ἀπὸ τὴν κατὰ μέσον ὄρον, ἀποδοτικότητά τῆς ἐπιχειρήσεως

(2) J. O. May.



Αἱ φιλίαι ἐπιχειρήσεις διατηροῦν μὲν τὴν νομικὴν αὐτοτέλειάν των, καθίστανται ὅμως ὑποτελεῖς, ἀπὸ ἀπόψεως διοικήσεως.

Ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, ἡ ἀπλῆ ἀναγραφὴ τῆς ἀξίας τῶν συμμετοχῶν τούτων εἰς τὸν Ἰσολογισμόν τῆς κυρίαρχου ἐπιχειρήσεως καὶ αἱ διακεκοιμένα καταστάσεις τῶν ἐπὶ μέρους ἐπιχειρήσεων δὲν δίδουν πλήρη εἰκόνα τοῦ συνόλου τῶν ἐργασιῶν, δι' ὃ ἐνδιαφέρονται κυρίως οἱ μέτοχοι.

Ἐπενοήθη ὅθεν τελευταίως ἡ τεχνικὴ τῆς ἐνσωματώσεως τῶν στοιχείων τῶν διαφόρων Ἰσολογισμῶν εἰς **ἐνοποιημένον** τοιοῦτον, ὅπου αἱ ἐνδομαδικαὶ σχέσεις, εἴτε ἐκ χρηματικῶν δοσοληψιῶν, εἴτε κεροδοζημιῶν ἐκ τῶν μεταξύ των συναλλαγῶν, νὰ παραλείπονται ἀλληλοσυμψηφίζομεναι.

Ἡ βασικὴ ἰδέα εἶναι ἀπλῆ, ἡ πρακτικὴ ὅμως ἐφαρμογὴ τῆς παρουσιάζει πολλὰς δυσχερείας.

Οἱ **ἐνοποιημένοι λογαριασμοί**, (Consolidated Balance Sheets). ὡς ὅλα τὰ ἀνθρώπινα κατασκευάσματα, ἐγνώρισαν στιγμὰς ἀκμῆς καὶ παρακμῆς, ἰδίως ὅταν ἐπιστοποιήθη ὅτι δύνανται μὲν νὰ ἀποκαλύψωσιν, ἀλλὰ καὶ νὰ συγκαλύψωσιν ἐπιθυμητὰς πληροφορίας.

Μεταξὺ τῶν κυριωτέρων προβλημάτων, ἀναπομένον προὐχόντων, εἶναι καὶ τὰ ἑξῆς :

α) Ποῖον νόημα ἔχουν τὰ στοιχεῖα τῶν ἐνοποιημένων Ἰσολογισμῶν, ἰδίᾳ ὅταν πρόκειται περὶ συσσωματώσεως στοιχείων ἀνομοίου χαρακτῆρος ἐπιχειρήσεων.

β) Πῶς θὰ γίνῃ ἡ ἐνσωμάτωσις, ὅταν μόνον ποσοστὸν τοῦ κεφαλαίου καὶ οὐχὶ ὀλόκληρον κατέχει ἡ κυρίαρχος ἐπιχείρησις.

Ἡ δύναμις, ἀλλὰ καὶ ἡ ἀδυναμία, τῶν ἐνοποιημένων οἰκονομικῶν καταστάσεων ἔγκειται, εἰς τὸ ὅτι ἀπεικονίζουσιν μὲν συνοπτικῶς τὴν κατάστασιν συνδεδεασμένων ἐπιχειρήσεων, ἐπειδὴ ὅμως τοῦτο γίνεταί ἐπὶ παραγνωρίζει τῆς νομικῆς αὐτοτελείας αὐτῶν, καθίστανται πηγὴ ποικίλων συγχύσεων.

Ἀναγνωρίζεται ὅτι ἡ χρησιμότης τῶν Ἰσολογισμῶν τούτων ἀφορᾷ μᾶλλον τοὺς μετόχους παρὰ τοὺς πιστωτὰς καὶ ὅτι εἰς ὄρισμένας περιπτώσεις εἶναι καὶ χρήσιμοι καὶ ἀναγκαῖοι.

Ἐπειδὴ ὅμως οἱ ἐνοποιημένοι Ἰσολογισμοί, καὶ Καταστάσεις Ἀποτελεσμάτων εἶναι δευτερογενεῖς φύσεως, συνιστᾶται ὅπως μελετῶνται τῇ βοήθειᾳ τῶν αὐτοτελῶν Ἰσολογισμῶν τῶν ἐπὶ μέρους ἐπιχειρήσεων.

Νομοθετικὴ ρύθμισις περὶ τῶν ἐνοποιημένων Ἰσολογισμῶν, ὡς πρὸς τὸν τύπον καὶ περιεχόμενόν των δὲν ὑφίσταται. Εἰς ἐνίας ὅμως νομοθεσίας τίθενται κανόνες περὶ τοῦ τρόπου, καθ' ὃν ἡ κυρίαρχουσα ἐπιχείρησις δέον νὰ ἐμφανίσῃ ἐν τῷ Ἰσολογισμῷ τῆς τὰς ἐπενδύσεις ταύτας, ὡς καὶ τὰ ἀποτελέσματα αὐτῶν.

Τοὺς ἐνοποιημένους Ἰσολογισμοὺς, εἰς ἃς χώρας οὗτοι χρησιμοποιοῦνται, παραδέχονται καὶ αἱ οἰκείαι φορολογικαὶ ἀρχαί, ὑπὸ ὄρισμένας προϋποθέ-

σεις, ζητήματα δὲ διπλῆς φορολογίας γεννῶνται, ὅταν ἡ κυρία καὶ αἱ ὑπο-  
τελεῖς ἐπιχειρήσεις εὐρίσκονται εἰς διάφορα Κράτη.

**Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :**

- J. Mc—Kinsey* — Managerial Accounting. Volume I, University  
Chicago Press 1925
- W Paton* — Accountant's Handbook, Second Edition, Ro-  
nald 1932.
- C. Couchman* — The Balance Sheet, 1924.
- M. Daniels* — Financial Statements, 1939.
- J. Bliss* — Financial and Operating Ratios in Manage-  
ment, 1923.
- B. Graham - D. Dodd* — Security Analysis, Mc Graw Hill 1934.
- H. Finney* — Consolidated Statements, 1922.
- Accounting Review* Volumes VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ε΄.

### Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ

1. Λογιστική του τιμήματος καλείται ή αναλυτική σπουδή τῶν πάσης φύσεως δαπανῶν, τὰς ὁποίας ἐπάγεται ή λειτουργία τῶν ἐπιχειρήσεων. Ἡ κριτική αὕτη μελέτη ἀποβλέπει : πρῶτον εἰς τὸν κατὰ τὸ δυνατόν ἀκριβέστερον καθορισμὸν καὶ κατανομήν τῶν δαπανῶν τούτων, δεύτερον εἰς ἀντιπαραβολήν τοῦ συνόλου καὶ τῶν συστατικῶν στοιχείων τοῦ κόστους πρὸς προκαθορισμένα, εἴτε ἐμπειρικῶς εἴτε βάσει τῆς ἐπιστημονικῆς μεθόδου, πρότυπα ἀριθμητικὰ δεδομένα καὶ τέλος εἰς σύγκρισιν τοῦ τί μᾶς ἐστοίχισεν ή παραγωγή καὶ διαθέσις ἐνὸς προϊόντος ή ὑπηρεσίας, ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν ἀντίστοιχον πρόσσοδον.

2. Ἀπὸ τινος ἀπόψεως, ὅλη ή Λογιστική κυριαρχεῖται ὑπὸ τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ τιμήματος, ή δὲ γνώσις τούτου μᾶς εἶναι ἀναγκαία καὶ ὅπου ἀκόμη δὲν ἐπιδιώκεται ή ἐπίτευξις κέρδους. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἐπεκτείνουμεθα κατωτέρω καὶ εἰς λεπτομερεστέραν τεχνικὴν ἀνάλυσιν.

#### Ι. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Ὅρισμός—Σκοπὸς—Ἱστορικὴ ἐξέλιξις—Λογαριασμοὶ καὶ σύνδεσις βιομηχανικῆς λογιστικῆς πρὸς γενικὴν λογιστικὴν—Στοιχεῖα βιομηχανικοῦ τιμήματος—Κατηγορίαι—Ἀναλυτικὴ μελέτη ὑλικῶν, ἐργατικῶν, ἐξόδων παραγωγῆς—Εἰδικὰ προβλήματα—Κριτικαὶ ἀναλύσεις καὶ ἐκθέσεις βιομηχανικοῦ τιμήματος—Περιορισμοὶ βιομηχανικοῦ τιμήματος—Φύσις τιμήματος καὶ εἶδη τούτου κατὰ προσορισμὸν—Ὁμοιόμορφοι βιομηχανικαὶ Λογιστικά).

1. **Βιομηχανικὴ λογιστικὴ** εἶναι ή κριτικὴ μελέτη καὶ ὁ ἀναλυτικὸς προσδιορισμὸς τοῦ τιμήματος παραγωγῆς Ἐφ' ὅσον τελικὸς σκοπὸς τῶν οἰκονομικῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι ή ἐπίτευξις κέρδους, δεόν νά ἐπιτευχθῆ παραγωγή εἰς τοιοῦτὸν κόστος, ὥστε τὸ κατασκευασθὲν προϊόν νά δύναται νά πωληθῆ εἰς τὴν ἀγορὰν μὲ περιθώριον.

2. Σκοπὸς τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς δὲν εἶναι μόνον ὁ συνολικὸς καθορισμὸς τοῦ τιμήματος ἐνὸς προϊόντος, ἀλλὰ καὶ τῶν διαδοχικῶν φά-

σεων καὶ μεθόδων παραγωγῆς αὐτοῦ, δι' ὃ καὶ τὰ δεδομένα τῆς χρησιμοποιοῦνται καὶ ὑπὸ τῶν τριῶν κυριωτέρων λειτουργιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως : οἰκονομικῆς, τεχνικῆς καὶ ἐμπορικῆς.

Ἐν τῶν δεδομένων τοῦ τιμήματος, ὁ οἰκονομικὸς ἔλεγχος εἶναι ἀνεπαρκῆς καὶ ἐπισηφελῆς, ὁ ἔλεγχος τῆς παραγωγῆς ἀτελής, ὁ δὲ καθορισμὸς τῆς πολιτικῆς πωλήσεως στερεῖται ἐνὸς τῶν σπουδαιωτέρων τοῦ ἐρεισμάτων.

Ἡ γενικὴ λογιστικὴ δεικνύει ἀπλῶς τὸ συνολικὸν κέρδος ἢ τὴν ζημίαν τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐνῶ ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ καθορίζει τὸ κέρδος ἢ ζημίαν δι' ἐκάστην μονάδα, εἴτε αὕτη εἶναι εἰδικὴ παραγγελία, εἴτε συνεχῆ παραγωγή, εἴτε ὀρισμένη κατηγορία εἰδῶν ἢ ἐπεξεργασίας.

Ἡ λογιστικὴ παρακολούθησις κατὰ μονάδας καὶ οὐχὶ κατὰ σύνολον, διακρίνει κυρίως τὴν βιομηχανικὴν ἀπὸ τῆς γενικῆς λογιστικῆς καὶ οὕτω τονίζεται ἡ τεχνικὴ καὶ ἐλεγκτικὴ πλευρὰ τῆς πρώτης.

Ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ βοηθεῖ τὴν διοίκησιν τῶν ἐπιχειρήσεων, ὅπως αὕτη καθίσταται πλέον εὐαίσθητος εἰς πᾶν στοιχεῖον τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅπερ ἐπιδορᾷ ἐπὶ τῆς ἀποδοτικότητός της.

Ἀπὸ ὀργανωτικῆς ἀπόψεως τὸ μεγαλύτερον πλεονέκτημα τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς εἶναι ὅτι δι' αὐτῆς ἐπιτυγχάνεται ἐμμέσως ὁ ἔλεγχος καὶ συντονισμὸς τῶν ἐνεργειῶν μιᾶς ἐπιχειρήσεως, ἐναργέστερον ἴσως ἀπὸ κάθε ἄλλο μεμονωμένον διοικητικὸν μέσον. Βεβαίως ἡ λογιστικὴ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος δὲν εἶναι οὔτε σκοπὸς καθ' ἑαυτὸν, οὔτε ἀποκλειστικὸν φάρμακον διορθώσεως τῶν κακῶς κειμένων. Ἀποτελεῖ ὅμως ἀσφαλὲς μέσον διαγνώσεως τῶν ἀσθενῶν σημείων τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐπιπροσθέτως δὲ ὑποβοηθεῖ σημαντικῶς τὴν αἴξουσαν χρησιμοποίησιν ἐν ταῖς ἐπιχειρήσεσι τῆς ἐπισημονικῆς μεθόδου, ἥτις βασιίζεται οὐχὶ ἐπὶ εἰκασιῶν ἢ προτιμήσεων, ἀλλὰ ἐπὶ γεγονότων προερχομένων ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως τοῦ μηχανισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος.

3. Ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ εἰδικότερον ἀποσκοπεῖ :

α) Τὸν ἔλεγχον τῆς ἀποδοτικότητος τῶν μεθόδων καὶ μέσων τῆς παραγωγῆς. Διαρκῆς μέρημα τῶν νεωτέρων βιομηχανιῶν εἶναι ἡ ἐλάττωσις τοῦ τιμήματος παραγωγῆς, διὰ τῆς ἐφαρμογῆς πλέον ἀποδοτικῶν μεθόδων καὶ τῆς στενῆς παρακολούθησεως πάντων τῶν συντελεστῶν, οὔτινες ἐπιδοροῦν ἐπὶ τῶν στοιχείων τοῦ συνολικοῦ κόστους.

Οὕτω δύναται νὰ διερευνηθῇ 1) ἡ χρησιμοποίησις ἀντικαταστατῶν ὕλικῶν 2) ἡ μεταβολὴ τῶν χαρακτηριστικῶν τοῦ προϊόντος, εἰς τρόπον ὅστε χωρὶς νὰ ἐλαττωθῇ ἡ χρησιμότης του νὰ περιορισθοῦν αἱ πρὸς κατασκευὴν του ἀπαιτούμεναι ὕλαι 3) ἡ ἀλλαγὴ τοῦ συστήματος ἀμοιβῆς τῶν ἐργατῶν, πρὸς μείωσιν τῶν λόγῳ ἡμερομισθίων καὶ μισθῶν ἐξόδων 4) ἡ εἰσαγωγή νέου τύπου μηχανημάτων, πρὸς οἰκονομικωτέραν παραγωγὴν ἢ πρὸς βελτιώσιν τῆς ποιότητος τῶν προϊόντων 5) ὁ ἔλεγχος τῆς ἀγορᾶς καὶ διανομῆς τῶν ὕλικῶν, πρὸς ἀποφυγὴν σπατάλης πάσης φύσεως.

β) Τὸν καθορισμὸν τῆς παραγωγικῆς πολιτικῆς τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὴν ἐξισορροπίαν ἐὰν αὕτη λειτουργῇ ἐπὶ ἐπιμερδοῦς βάσεως.

Ὡς γνωστόν μία τῶν μεγάλων πληγῶν τῆς λειτουργίας τῶν βιομηχανιῶν, εἶναι ἡ παραγωγή εἰδῶν, ἅτινα δὲν ἀποδίδουν οἰκονομικῶς.

Ὅσον εἶναι ἀληθές ὅτι ὁ νόμος τῆς προσφοράς καὶ ζήτησεως καθορίζει εἰς τὸ ἄμεσον παρὸν τὰς τιμὰς πωλήσεως, τόσον εἶναι αὐτονόητον ὅτι ὁ βιομήχανος δὲν δύναται νὰ πωλῇ ἐπὶ μακρὸν χρόνον, καὶ δὴ ἀνεπιγνώτως, εἰς τιμὰς κάτω τοῦ κόστους. Ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ, δὲν βοηθεῖ τόσον τὸν βιομήχανον εἰς τὸν καθορισμὸν προσφόρων τιμῶν πωλήσεως, ὅσον τῷ ὑποδεικνύει ποῖον εἶναι τὸ κατώτατον ὄριον τιμῆς, κάτω τοῦ ὁποίου ἡ πώλησις δὲν προσπερίζει κέρδος.

Βασικὴ οἰκονομικὴ ἀρχὴ εἶναι ὅτι ὁ βιομήχανος δεόν νὰ ἐπιτυγχάνῃ κατ' ἐλάχιστον, τόσον ποσὸν πωλήσεως καὶ εἰς τοιαύτας τιμὰς, ὥστε νὰ καλύπτονται ἀπ' ἑνὸς μὲν τὰ πάντα ἔξοδα τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἀπ' ἑτέρου τὰ μεταβλητὰ τοιαῦτα, ἅτινα παρακολουθοῦν τὴν ἀξιομείωσιν τῶν ἐργασιῶν.

Εἰς τινὰς περιπτώσεις ἀντιθέτως, ὅταν αἱ πωλήσεις εἶναι χαμηλαί, ἔναι ἐπιχειρήσεις κρίνον ὡς συμφέρον ὅπως ἐπὶ τινα καιρὸν πωλοῦν καὶ εἰς τιμὰς κάτω τοῦ κόστους, ἀρκεῖ νὰ ἀνακτῶνται ἐν ταῖς εἰσπράξεσι τὰ μεταβλητὰ ἔξοδα καὶ μέρος τῶν παγίων τοιούτων. Ἡ θεωροῦν συμφέρον νὰ πωλοῦν εἰδὸς τι μὲ ζημίαν λόγῳ διαφημίσεως, πρὸς συγκράτησιν ἢ προσέλκυσιν πελατείας ἄλλων εἰδῶν.

Ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ εἶναι ἐκείνη, ἣτις θέλει μᾶς βοηθήσει ἐν ἐπιγνώσει, εἰς τὸ νὰ καθορίσωμεν ποῖα τιμὰ πωλήσεως εἶναι ἀπολύτως ἢ σχετικῶς ἱκανοποιητικαί, εἰς τὴν λήψιν ἀποφάσεων ποῖα προϊόντα δεόν νὰ προωθηθῶν, ποῖα εἶδη ἢ μέρη συμφέροι νὰ ἀγοράζωνται τυχὸν ἔτοιμα ἢ νὰ κατασκευάζωνται, ὡς καὶ ἐὰν ἡ ἐπιχειρήσις θὰ ἐξακολουθήσῃ πωλοῦσα εἰς τὰς τιμὰς, τὰς ὁποίας ἐπιβάλλει ὁ συναγωνισμὸς ἢ θὰ προτιμήσῃ νὰ ἀπόσχῃ μερικῶς ἢ γενικῶς.

γ) Τέλος διὰ τῆς γενικεύσεως τῆς χρήσεως τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, ἐπιτυγχάνεται καλυτέρα κατανόησις καὶ μεγαλυτέρα ἐμμεσοῦς συνεργασία μεταξὺ τῶν παραγωγῶν ὁμοειδῶν προϊόντων, οὕτω δὲ ἀποτρέπεται ὁ καταστροφικὸς συναγωνισμὸς, ὅστις πολλάκις ὀφείλεται εἰς τὴν ἀγνοίαν τοῦ πραγματικοῦ τιμήματος παραγωγῆς.

4. Συνήθως πιστεύεται ὅτι ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ ἐνεκαινιάσθη ἀπὸ τοῦ 19ου αἰῶνος καὶ ὅτι τὴν μεγαλυτέραν ὠθησιν ἔλαβεν ἀπὸ τὸ ἐργοστασιακὸν σύστημα παραγωγῆς. Τοῦτο εἶναι ἐν μέρει ἀκριβές.

Ἐνια στοιχεῖα τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος εἶναι πολὺ παλαιότερα. Ἐξ ἀνευρεθέντων μεσαιωνικῶν βιβλίων ἀποδεικνύεται ὅτι ἐν Ἰταλίᾳ, βιομηχανικοὶ λ/σμοὶ ἐτηροῦντο ἀπὸ τῶν ἀρχῶν τοῦ 14ου αἰῶνος. Εἰς ἐκείνας τὰς βιομηχανίας (μεταλλευτικὰς καὶ ὑφαντουργικὰς), αἵτινες εἶχον ὀργανωθῆ ἐπὶ κεφαλαιοκρατικῶν βάσεων πρὶν ἔτι τῆς βιομηχανικῆς ἐπαναστάσεως, ἦτο κοινῶς παραδεκτὴ στοιχειώδης μορφή βιομηχανικοῦ τιμήματος. Τὰ βιβλία τῆς ἐποχῆς ἐκείνης δὲν ἀπῆρτιζον βεβαίως ἐν πλήρει σύστημα βιομηχανικῆς λογιστικῆς, ἦσαν ὅμως προσηρμοσμένα πρὸς τὰς τότε ἀνάγκας καὶ λίαν εὐκάμπτου ἐφαρμογῆς.



Ἀπὸ τοῦ 16ου αἰῶνος παραδείγματα βιομηχανικῶν καταστίχων ἀνευρίσκονται εἰς τὰ ἀρχεῖα τῶν γερμανικῶν μεταλλευτικῶν βιομηχανιῶν, αἱ δὲ τυπογραφικαὶ ἐπιχειρήσεις τῆς ἐποχῆς ἐκείνης ἐπεδίωξαν τὴν συστηματοποίησιν πραγματικοῦ βιομηχανικοῦ κόστους τῶν ἐργασιῶν των.

Τέλος ἀπὸ τοῦ 17ου αἰῶνος καὶ ἐν Ἀγγλίᾳ, αἱ προοδευτικαὶ βιομηχανίαι σιδήρου κατανοοῦν τὴν ἀνάγκην τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς καὶ πειρῶνται τὴν ἐφαρμογὴν ταύτης.

Εἶναι μᾶλλον περίεργον τὸ γεγονόςς ὅτι οὔτε ὁ Pacciollo (1494), οὔτε οἱ μετέπειτα Ἰταλοὶ συγγραφεῖς, ἀναφέρουν εἰς τὰ βιβλία των τί περὶ βιομηχανικῆς λογιστικῆς.

Ἀκριβῶς, ὡς ἡ διγραφικὴ μέθοδος, ἦτο καλῶς ἀνεπτυγμένη ἐν Ἰταλίᾳ, πρὶν ἢ ἐκδοθῆ ἔγχειρίδιον περὶ τῆς διδασκαλίας της, οὕτω καὶ ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ φαίνεται ὅτι εἶχε διαμορφωθῆ ἐν τῇ πράξει, πρὶν ἢ οἱ συγγραφεῖς ἀποδώσωσι προσοχὴν εἰς αὐτήν.

Ὁ οἰκονομολόγος Ch. Babbage, ἀπὸ τοῦ 1832 ἐνδιαφερόμενος διὰ τὸ τίμημα παραγωγῆς τῶν ἀγαθῶν, περιέγραψε μεθόδους ἀκολουθητέας διὰ τὴν κοστολόγησιν τῶν ὑλικῶν, τῶν ἐργατικῶν καὶ τὸν προσδιορισμὸν τῶν δαπανῶν (ἐξόδων).

Πάντως ὁμολογεῖται ὅτι ἡ τελειοποίησις καὶ ἀνάπτυξις τῶν μεθόδων τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος, θεωρεῖται ὡς ἡ σπουδαιότερα συμβολὴ τῆς παρουσίας γενεᾶς εἰς τὴν Λογιστικὴν.

Ἡ τιμὴ τῆς ἐγκαινιάσεως τῶν νεωτέρων τούτων μεθόδων ἀνήκει εἰς τοὺς μηχανικοὺς, οἵτινες πρὸς καλυτέραν παρακολούθησιν τῶν φάσεων τῆς παραγωγῆς ἀνεζήτησαν βελτιωμένα μέσα ἐλέγχου.

Διὰ τὴν βιομηχανικὴν λογιστικὴν ζωηρῶς ἐνδιεφέρθη ἀπὸ τοῦ 1890 καὶ ὁ F. W. Taylor, ἂν καὶ μετέπειτα ἡ πίστις του ἐπὶ τὸν ἱστορικὸν τρόπον ὑπολογισμοῦ τοῦ τιμήματος ἐμειώθη, λόγῳ τῆς βραδύτητος συγκεντρώσεως τῶν ἀποτελεσμάτων.

Οὗτος ἐνωρὶς ἀντελήφθη ὅτι ἄνευ ἀμερολήπτου κριτοῦ τῆς ἀποδοτικότητος τῶν μεθόδων τοῦ ὀργανώσεως, ἤτοι ἄνευ τηρήσεως καταλλήλου συστήματος βιομηχανικῆς λογιστικῆς, δὲν θὰ ἠδύνατο εὐχερῶς νὰ ἐπιβάλλῃ τὰς ἀρχάς του. Τὸ λογιστικὸν σύστημά του φαίνεται ἐπιρρασμένον ὑπὸ τῆς λογιστικῆς τῶν Ἀμερικανικῶν Σιδηροδρόμων, οἵτινες λόγῳ τῆς ὑπαγωγῆς των ὑπὸ Κρατικὸν ἔλεγχον, προηγήθησαν εἰς συναφῆ ὀργανώσιν.

5. Κατὰ τὰς ἀρχὰς μάλιστα, ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ ἐθεωρεῖτο ὑπὸ πολλῶν, ὡς αὐτοτελὴς κλάδος ἐρεῦνης, ὑπαγόμενος ἀποκλειστικῶς ὑπὸ τοὺς μηχανικοὺς καὶ χωρὶς κανένα σύνδεσμον πρὸς τὸ λογιστικὸν σχέδιον τῆς ἐπιχειρήσεως. Μεταγενεστέρως ὅμως ἀνεγνωρίσθη ὅτι ἡ αὐτοτέλεια αὕτη ἀπέβαιεν εἰς βᾶρος τῆς ἀκριβείας τῶν δεδομένων. Ἀπομένει ὅμως ἀκόμη ἀμφισβήτησις, μέχρι ποίου σημείου τὰ στοιχεῖα τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς δεόν νὰ συμφωνοῦν, πρὸς τοὺς ἀριθμοὺς τῆς γενικῆς λογιστικῆς.

Ὅπου ἐπικρατεῖ ἡ νοστροπία τῶν μηχανικῶν, κυρίως ἀποβλεπόντων

εἰς ἐλέγχους τῶν φυσικῶν στοιχείων τῆς παραγωγῆς, ἢ ἐπίτευξις συμφωνίας μετὰ τῆς γενικῆς λογιστικῆς, ἀντιμετωπίζεται μετὰ τινος ἀντιπαθείας, ἂν ὄχι ἐχθρότητος. Τὸ γεγονός ὅμως εἶναι ὅτι, ὅπου δὲν ὑπάρχει στενὸς σύνδεσμος μεταξύ τῶν δεδομένων τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς καὶ τῆς γενικῆς λογιστικῆς, ἐκεῖ παρατηρεῖται τάσις διαρκῶν ἀσυμφωνιῶν.

Ὅσον περιπλοκώτερα εἶναι τὰ βιβλία, τόσο ἐπιβάλλεται μεγαλυτέρα χρῆσις αὐτομάτων συμφωνιῶν καὶ ἐλέγχων.

Ὡς δὲ ὁ μηχανικὸς χρησιμοποιεῖ πάντοτε μέσα ἐλέγχου, μηχανικὰ καὶ μὴ, πρὸς παρακολούθησιν τῶν ἐργασιῶν τῆς παραγωγῆς, οὕτω καὶ ὁ λογιστὴς ἐπιζητεῖ ὅπως διὰ τῆς συνδέσεως τῶν δύο συστημάτων ἐπωφεληθῇ τῶν ἐλέγχων τῆς διγραφικῆς διατυπώσεως.

Δὲν ἀπαιτεῖται δὲ κτλ ὑπερβολικὴ ἐργασία, πρὸς ἐπίτευξιν τῆς συνδέσεως. Ἄρκει, ὅπως αἱ διάφοροι μετατροπαὶ τῶν στοιχείων τῆς παραγωγῆς, αἵτινες καταγράφονται ἀναλυτικῶς εἰς τὰ βιβλία τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, συγκεφαλαιώνονται περιοδικῶς (ἐβδομαδιαίως, μηνιαίως) καὶ τὰ συναφῆ ποσὰ διατυποῦνται διγραφικῶς εἰς τὰ βιβλία τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς.

Ἡ διαφορὰ μεταξύ Γενικῶν λογαριασμῶν ἐν τῇ Γενικῇ Λογιστικῇ καὶ τῶν κυρίων τοιούτων ἐν τῇ Βιομηχανικῇ Λογιστικῇ, συνίσταται εἰς τοῦτο. Οἱ πρῶτοι δεικνύουν, συμφώνως πρὸς τὸ περιεχόμενον των, σύνολα τῶν ὁποίων αἱ λεπτομέρειαι ἐκτίθενται εἰς βοηθητικὰ βιβλία. Οἱ δεῦτεροι περιλαμβάνουν ἐκεῖνας τὰς συναλλαγὰς, αἵτινες ἔχουσι σχέσιν πρὸς μίαν ὠρισμένην λειτουργίαν (τμήμα ἢ ὑπηρεσίαν) τῆς ἐπιχειρήσεως.

Οὕτω εἰς μὲν τοὺς πρῶτους καθίσταται ἐμφανὴς ἡ ποσοτικὴ ἀποψις, εἰς δὲ τοὺς δευτέρους ἡ λειτουργικὴ τοιαύτη. Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς λ. χ. δέον τελικῶς νὰ κατανέμονται κατὰ τὴν ὀργανικὴν σύνθεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἦτοι, εἰς τὴν συνήθη ταξινόμησιν τῶν δαπανῶν κατ' εἶδος, ὑπερτίθεται ἡ κατὰ τμήματα κατανομή των. Οὕτω λ. χ. δέον νὰ ὑπάρχῃ ἰδιαιτέρος λογαριασμὸς ἀποσβέσεων κατὰ τμήμα, διότι ἡ συνολικὴ ἀπόσβεσις δι' ὅλον τὸ Ἐργοστάσιον, θεωρεῖται ὡς πληροφορία ὀλίγης σημασίας ἐν τῇ βιομηχανικῇ λογιστικῇ.

Οἱ κυριώτεροι Γενικοὶ Λογαριασμοὶ εἶναι οἱ ἑξῆς :

Ἐλικὰ ἢ Πρῶται ὕλαι—Ἐργατικὰ ἢ Ἡμερομίσθια—Ἐξοδα παραγωγῆς (συγκεντρούμενα πρῶτον κατ' εἶδος καὶ εἶτα κατανεμόμενα κατὰ τμήματα),—Συνήθως: Ἐξοδα παραγωγῆς καταλογισθέντα (κατὰ τμήματα),—Προϊόντα ὑπὸ κατασκευὴν ἢ Παραγωγή—Προϊόντα.

6. Τὰ στοιχεῖα τοῦ βιομηχανικοῦ τμήματος εἶναι τρία: α) Ἐλικὰ, ἦτοι τὸ τμήμα τῶν πρῶτων ὑλῶν καὶ ὑλικῶν, τὰ ὁποῖα ἀμέσως χρησιμοποιοῦνται διὰ τὴν κατασκευὴν τοῦ προϊόντος καὶ δύνανται εὐχερῶς νὰ καταλογισθῶσιν εἰς αὐτό, β) Ἐργατικὰ, ἦτοι αἱ ἀμοιβαὶ τῶν ἐργατῶν, οἵτινες ἀποκλειστικῶς ἀπασχολοῦνται ἐν ὄλῳ ἢ ἐν μέρει εἰς τὴν ὑπ' ὄψει παραγωγὴν καὶ γ) Ἐξοδα παραγωγῆς, ἦτοι πᾶσα οἰαδήποτε ἄλλη δαπάνη, σχετιζομένη μὲ τὴν παραγωγὴν τοῦ ἐργοστασίου.

7. Τὸ βιομηχανικὸν τμήμα δύναται νὰ καταταγῇ εἰς διαφόρους κατηγορίας, βάσει Α) τῆς φύσεως τῶν ἐργασιῶν παραγωγῆς, Β) μεθόδου ὑπολογισμοῦ, Γ) ἐποχῆς συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων καὶ Δ) ὀργανικῆς (κατὰ τμήματα) διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

### Α'. Φύσις ἐργασιῶν παραγωγῆς.

Αἱ βιομηχανίαι, ἀπὸ τεχνικῆς ἀπόψεως παραγωγῆς, δύναται νὰ ὑπαχθῶν εἰς μίαν τῶν ἐξῆς κατηγοριῶν: α) διαλειπούσης παραγωγῆς, β) συνεχοῦς καὶ γ) κατὰ μάζας παραγωγῆς.

Οὕτω αἱ βιομηχανικαὶ ἐργασίαι διαφέρουν ἀναμεταξύ των μεγάλως ἐν τῇ πράξει. Δι' ὃ καὶ ἡ ἐκλογή τοῦ καταλλήλου συστήματος ὑπολογισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος, δεόν νὰ ἀποβλέπῃ εἰς τὴν ἐξυπηρέτησιν τῶν ἐκάστοτε εἰδικῶν ἀναγκῶν. Καὶ πάλιν ὅμως δὲν ἔπεται ὅτι ἡ πρόκρισις ἐνὸς συστήματος, ἀποκλείει τὴν χρῆσιν παντὸς ἄλλου ἐν τῇ αὐτῇ ἐπιχειρήσει. Συνήθως ἀπαντῶνται πλείονα τοῦ ἐνὸς συστήματος εἰς διάφορα τμήματα, ἐκτελοῦντα διάφορα εἶδη ἐργασιῶν.

Τὰ συνηθέστερον χρησιμοποιούμενα συστήματα ὑπολογισμοῦ εἶναι τὰ ἀκόλουθα :

α) **Τίμημα κατ' εἰδικὴν παραγωγὴν.** Ἀφορᾷ εἴτε ὠρισμένην κατὰ πελάτην παραγγελίαν, εἴτε παραγωγὴν ὠρισμένης ποσότητος προϊόντων, προοριζομένων διὰ τὴν ἀπρόσωπον ἀγοράν, εἴτε ἐπισκευάς.

Ἐκάστη παραγγελία λαμβάνει ὠρισμένον ἀΐξοντα ἀριθμὸν, ὑφ' ὃν συγκεντροῦνται ἐν εἰδικῷ ἐντύπῳ καὶ τὰ τρία στοιχεῖα τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος. Οὗτος εἶναι ὁ πλέον ἐν χρήσει, ὀλιγκῶς ἢ μερικῶς, τύπος ὑπολογισμοῦ καὶ ὡς ἐκ τούτου ὁ πλέον γνωστός.

β) **Τίμημα συνεχοῦς παραγωγῆς.** Ἐφαρμόζεται ὅπου ἡ παραγωγή τοῦ προϊόντος εἶναι ἀποτέλεσμα σειρᾶς συνεχῶν ἐπεξεργασιῶν, καθ' ἃς ἡ κατεργασία δὲν γίνεται κατὰ χωριστὰς μονάδας, ἀλλ' ἀναμειγμένως. Ἐνταῦθα προτιμᾶται ὁ καθορισμὸς τοῦ τιμήματος δι' ὠρισμένην χρονικὴν περίοδον, συγκεντρουμένου τοῦ συνόλου τῶν τριῶν στοιχείων τοῦ τιμήματος εἰς μηνιαίας κατὰ τμήματα καταστάσεις καὶ διαιρουμένου διὰ τῆς παραχθείσης ποσότητος.

γ) **Τίμημα κατ' ἐπεξεργασίαν.** Προκειμένου περὶ εἰδῶν, ἅτινα διέρχονται δι' ὠρισμένων ἐπεξεργασιῶν, τὰ ἄμεσα ἐργατικά ἢ τὰ ἐργατικά καὶ ἔξοδα παραγωγῆς, ὑπολογίζονται χωριστὰ κατ' ἐπεξεργασίαν καὶ ἐπιπροστίθενται εἰς τὸ τίμημα τῶν ὑλικῶν. Ἐνταῦθα ὑπάγεται καὶ τὸ τίμημα συναθροίσεως, εἰς ἃς περιπτώσεις ἰδίως μέρος τοῦ προϊόντος κατασκευάζεται καὶ τμήματα αὐτοῦ ἀγοράζονται ἔξωθεν ἢ λαμβάνονται ἐκ τοῦ ἀποθέματος.

δ) **Τίμημα κατὰ τάξεις προϊόντων.** Τὸ σύστημα τοῦτο ἀποκτᾷ ἀξίαν, ὅταν τὰ εἶδη κατασκευάζονται εἰς μικρὰς ποσότητας καὶ εἰς μεγάλην ποικιλίαν.

Ἐπιζητεῖται δι' αὐτοῦ ὁ καθορισμὸς τιμήματος οὐχὶ ἐκάστου διακεκριμένου εἴδους, ὅτε ὁ ὑπολογισμὸς θὰ ἦτο ἀσύμφορος, ἀλλὰ κατὰ κατηγορίας ἢ τάξεις προϊόντων.

ε) **Τίμημα μέσου ὄρου παραγωγῆς** Λόγφ κλιματολογικῶν συνθηκῶν καὶ ἄλλων εἰδικῶν ὄρων, τὸ ἀληθὲς τίμημα παραγωγῆς εἰς ὁρισμένας βιομηχανίας (λ. χ. φαρμακευτικῆς, ἀρωματοποιίας) δὲν δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ βάσει μιᾶς μόνης παραγωγῆς, ὅτε καὶ ὑπολογίζεται ἐπὶ τοῦ μέσου ὄρου σειρᾶς τοιούτων.

## Β'. Μέθοδος ὑπολογισμοῦ

α) **Πρότυπον**, προϋπολογισθὲν ἢ προκαθορισθὲν τίμημα, ὅπερ προκαταβολικῶς ὑπολογίζεται, ἥτοι πρὶν ἀρχίσουν αἱ ἐργασίαι τῆς παραγωγῆς.

β) **Ἱστορικόν** ἢ πραγματοποιηθὲν τίμημα, ὅπερ καθορίζεται διαρκούσης τῆς παραγωγῆς καὶ εἶναι γνωστὸν μετὰ πάροdon χρόνου τινὸς ἀπὸ τῆς περατώσεως τῆς κατασκευῆς.

## Γ'. Χρόνος προσδιορισμοῦ

α) **Ἡμερησίον** β) **ἐβδομαδιαῖον** γ) **μηνιαῖον** τίμημα, ὑπολογιζόμενον ἰδίᾳ προκειμένης συνεχοῦς παραγωγῆς.

## Δ'. Ὑπηρεσία, ἢ ἀφορᾶ

α) Τίμημα παραγωγῆς β) τίμημα πωλήσεως γ) τίμημα χρηματοδοτήσεως δ) τίμημα διοικήσεως.

8. Ἀπὸ ἀπόψεως προόδου συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων τοῦ τιμήματος, διακρίνομεν τὰ κάτωθι εἶδη:

α) **Πρωταρχικόν τίμημα**. Ἦτοι ἀξία ἀμέσως χρησιμοποιουμένων ὑλικῶν καὶ ἀμοιβῆ ἀμέσου ἐργατικῆς ἀπασχολήσεως.

β) **τίμημα μετατροπῆς**. Τὸ ἄθροισμα ἀμέσων ἐργατικῶν καὶ ἐξόδων παραγωγῆς, ἥτοι τὸ κόστος μετατροπῆς τῆς πρώτης ὕλης εἰς ἐμπορεύσιμον προϊόν ἢ τιμήμα τούτου.

γ) **Τίμημα παραχθέντων προϊόντων**. Τοῦτο ἀποτελεῖται ἐκ τοῦ ἄθροίσματος τῆς ἀξίας ὑλικῶν, ἀμέσων ἐργατικῶν, καὶ ἐξόδων παραγωγῆς.

δ) **Τίμημα παραγωγῆς καὶ πωλήσεως**, ἥτοι τίμημα παραχθέντων προϊόντων, πλέον δαπανῶν πωλήσεως καὶ διοικήσεως.

Ἦδη διαπραγματευόμεθα διεξοδικώτερον, ἐπὶ τοῦ περιεχομένου ἐνὸς ἐκάστου τῶν στοιχείων τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος.

9. **ΥΛΙΚΑ**. Ἡ ἀξία τῶν ὑλικῶν προσεγγίζει περίπου τὰ 50% τῶν συνολικῶν δαπανῶν παραγωγῆς πολλῶν βιομηχανικῶν. Ἐὰν εἰς τὸν λόγον τοῦτον προστεθῆ, ἔνεκεν τοῦ περιπλόκου μηχανισμοῦ τῆς παραγωγῆς, ἡ παρατηρουμένη

διαρροή και σπατάλη τῶν ὑλικῶν διαρκούσης τῆς πορείας τῆς μεταποιήσεώς των, καθίσταται πρόδηλος ἡ ἀνάγκη τῆς ἐπιμελοῦς παρακολουθήσεώς των.

Ὡς ὑλικά ἐνταῦθα νοοῦνται αἱ πρῶται ὕλαι, αἱ ὁποῖαι ἀμέσως χρησιμοποιοῦνται εἰς τὴν παραγωγὴν τοῦ προϊόντος καὶ εὐκόλως δύνανται νὰ ταῦτισθῶσι μὲ αὐτό.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰ ὑλικά, τὰ ὁποῖα χρησιμοποιοῦνται εἰς μικρὰς ποσότητας, εἰς τρόπον ὥστε ὁ ἀπ' εὐθείας καταλογισμὸς των νὰ εἶναι δύσκολον νὰ ὑπολογισθῇ, ταῦτα περιλαμβάνονται εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν ἐξόδων παραγωγῆς.

Τὰ γεννώμενα κυριώτερα προβλήματα σχετικῶς μὲ τὰ ὑλικά, δύνανται νὰ ὑπαχθῶσιν εἰς μίαν τῶν κάτωθι κατηγοριῶν :

Α'. Προμήθεια ὑλικῶν.— Β'. Παραλαβὴ ὑλικῶν.— Γ'. Ἀποθήκευσις καὶ διάθεσις αὐτῶν.— Δ'. Λογιστικὴ ἀποθήκης.— Ε'. Εἰδικὰ προβλήματα.

Α'. **Ἡ προμήθεια τῶν ὑλικῶν**, εἰς τὰς καλῶς ὀργανωμένας βιομηχανίας, γίνεται ἐνιαίως ὑπὸ εἰδικοῦ τμήματος, τοῦ Τμήματος Προμηθειῶν, βάσει ἐγγράφων αἰτήσεων τῶν ἐνδιαφερομένων τμημάτων. Αἱ δὲ ποσότητες κανονίζονται βάσει τοῦ ὑπάρχοντος ἀποθέματος, τοῦ ἀνωτάτου ὅριου ἀποθέματος, τοῦ χρόνου ὃν ἀπαιτεῖ ἡ ἐκτέλεσις τῆς παραγγελίας, τῶν τάσεων τῆς ἀγορᾶς καὶ τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἀποστολὴ ἐπιστημονικῶς ὀργανωμένης ὑπηρεσίας Προμηθειῶν εἶναι νὰ ἐφοδιάζεται μὲ ὑλικά, ὑπὸ τὰς καλύτερας δυνατὰς συνθήκας (ποσότητος, ποιότητος, τιμῆς, προθεσμίας, παραδόσεως). Αἱ ἐπιτυγχανόμεναι οἰκονομίαι ἀντανακλῶνται ἀμέσως ἐπὶ τοῦ βιομηχανικοῦ τμήματος, ἡ δὲ ποιότης τῶν παραγομένων εἰδῶν ἀμέσως ἐξαρτᾶται ἐκ τῶν χρησιμοποιουμένων ὑλικῶν.

Β'. **Ἡ παραλαβὴ τῶν ὑλικῶν** πραγματοποιεῖται κατόπιν ἐλέγχου αὐτῶν, ὡς πρὸς τὴν ποσότητα, ποιότητα καὶ τιμὴν. Ὁ ναῦλος τῶν ἀγορασθέντων ὑλικῶν εἶναι ἀναμφιβόλως μέρος τοῦ τμήματος ἀγορᾶς αὐτῶν. Ἀπὸ ἀπόψεως πρακτικῆς ἐφαρμογῆς τρεῖς μέθοδοι ἀκολουθοῦνται : α) ὁ ναῦλος καταλογίζεται ἀμέσως εἰς τὸν εἰδικὸν λογαριασμὸν ἀποθήκης β) φέρεται πρῶτον εἰς χρέωσιν εἰδικοῦ λογαριασμοῦ ναύλων καὶ ἐκεῖθεν καταμερίζεται εἰς τὸν εἰδικὸν λογαριασμὸν γ) θεωρεῖται ὡς ἔξοδον παραγωγῆς, ἀκολουθοῦν τοὺς τρόπους διανομῆς του.

Συνιστᾶται ὁ ἄμεσος καταλογισμὸς, ὅπου τοῦτο εἶναι δυνατόν ἄνευ πολλῆς ἀπασχολήσεως.

Γ'. **Ἡ διάθεσις τῶν ὑλικῶν** γίνεται ἀπαραιτήτως κατόπιν ἐγγράφου αἰτήσεως - ἐντολῆς (κατ' εἶδος ὑλικοῦ ἢ κατηγορίας ὑλικῶν), ἀναγραφούσης τὴν παραγγελίαν, δι' ἣν προορίζεται καὶ ἡ παραλαβὴ των συντελεῖται πάντοτε ἐπὶ ὑπογραφῇ. Προβλήματα παρουσιάζονται σχετικῶς μὲ τὰ ὑλικά, ὧν ἡ μέτρησις τῆς καταναλισκομένης ποσότητος εἶναι δυσχερῆς, ὡς καὶ μὲ τὸν τρόπον τιμολογήσεως τῶν διατιθεμένων πρὸς παραγωγὴν ὑλικῶν. Οἱ ἀκόλουθοι τρόποι ὑπολογισμοῦ ἀπαντῶνται :



α) Ἐπὶ τῇ βάσει τῆς τιμῆς ἀγορᾶς, κατὰ σειρὰν προτεραιότητος μερῶν καὶ μέχρι ἐξαντλήσεως ἑκάστης.

β) Βάσει τιμῆς τῆς τελευταίας ἀγορᾶς.

γ) Βάσει μέσης τιμῆς ἀγορῶν προηγούμενου μηνός.

δ) Βάσει μέσης τιμῆς τοῦ ἑκάστοτε ὑπολοίπου καὶ τῆς νέας ἀγορᾶς (moving average).

ε) Βάσει προκαθορισμένης τιμῆς.

Δ'. Ἡ ὀργάνωσις τῆς **λογιστικῆς ἀποθήκης** στηρίζεται εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς μεθόδου τῆς **διαρκοῦς ἀπογραφῆς**, ἥτοι τῆς τηρήσεως ἀναλυτικῶν λογαριασμῶν δι' ὅλα τὰ ὑλικά, κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν.

Ἀποβλέπει δὲ εἰδικώτερον α) εἰς τὴν ἐξασφάλισιν τῶν ἑκάστοτε ἀναγκαίων ποσοτήτων ὑλικῶν, ὥστε νὰ μὴ παρατηρεῖται καθυστέρησις παραγωγῆς λόγῳ ἐλλείψεως τῶν β) εἰς τὴν ἀποφυγὴν συσσωρεύσεως ὑλικῶν ὑπὲρ τὰς ἀνάγκας, ἥτις ἐπάγεται δέσμευσιν διαθέσιμων κεφαλαίων, αὔξησιν ἐξόδων ἀποθηκέσεως, ὡς καὶ κινδύνους παλαιώσεως ἢ βλάβης γ) εἰς τὴν ἀποκάλυψιν πεπαιωμένων καὶ βραδέως κινουμένων ὑλικῶν καὶ τὴν δόρθωσιν τῆς καταστάσεως ταύτης καὶ δ) εἰς τὸν περιορισμὸν τῶν κινδύνων ἐκ κλοπῶν, σπαταλῶν καὶ καταχρήσεων.

Τὰ διαγράμματα λογαριασμῶν ἀποθήκης ποικίλλουν κατὰ τὴν ἔκτασιν τῶν ἐπιδιωκομένων πληροφοριῶν. Ὑπάρχουν τύποι ἀπλῆς κινήσεως εἰς ποσότητος, μὲ ἐξαγωγήν τοῦ ἑκάστοτε ὑπολοίπου, (κυρίως τηρούμενοι ὑπὸ τοῦ ἀποθηκαρίου), ἄλλοι εἰς ποσότητος καὶ ἀξίαν μετὰ στήλης ἑκάστοτε ὑπολοίπου ἢ ἄνευ στήλης ὑπολοίπων, ἐξαγομένων ἑκάστοτε συνολικῶν ἀθροίσεων (running totals) καὶ ἄλλοι τύποι εἰς περιπλοκώτεροι, μὲ στήλας παραγγελθέντων ποσῶν, ὡς καὶ διαταθέντων πρὶν τῆς ἐξαγωγῆς τῶν ἐκ τῆς ἀποθήκης. Ἐνίοτε δὲ ἐφαρμόζεται τὸ γνωστὸν παρὰ Τραπεζαίας σύστημα διπλῶν βιβλίων (dual plan), ἥτοι τηροῦνται ἀπλᾶ δελτία παρὰ τῆ ἀποθήκη καὶ πλέον πληροφορικὰ παρὰ τῷ Λογιστηρίῳ.

Οἱ λογαριασμοὶ ἀποθήκης τηροῦνται εἰς κινητὰ φύλλα ἢ δελτία.

Τὰ δευτέρα ταξιθετοῦνται ἢ καθέτως ἢ ὀριζοντίως, εἰς τρόπον ὥστε χωρὶς τούτων νὰ εἶναι ὀρατὴ. Ἡ ὀριζοντία ταξιθέτησις εἶναι μὲν πλέον πολυδάπανος, ἔχει ὅμως τὸ πλεονέκτημα αὐτομάτων ἀναζητήσεων, διὰ τῆς ἐπιθέσεως ἐγγρώμων σημάτων, δι' ὧν παρακολουθεῖται εὐχερῶς σωρεία χρησίων πληροφοριῶν, ἀφορωσῶν τὰ ὑλικά.

Ἐναφορικῶς μὲ τὸ ζήτημα τῆς **ἀπογραφῆς**, ἡ πλειονότης τῶν λογιστῶν ἀποφαίνεται ὅτι τὰ ὑπόλοιπα τῶν λογαριασμῶν πρέπει περιοδικῶς νὰ ἐλέγχωνται διὰ φυσικῶν καταμετρήσεων.

Λόγῳ ὅμως τῆς τηρήσεως εἰδικῶν κατ' εἶδος ὑλικῶν λογαριασμῶν, ἡ ἀπογραφή δύναται νὰ γίνεται τμηματικῶς διαρκοῦντος τοῦ ἔτους καὶ οὕτω ἀποφεύγεται ἡ ἐσπευσμένη ἀπογραφή τοῦ τέλους τοῦ ἔτους, ἥτις τόσας διαταραχὰς ἐπιφέρει εἰς τὴν λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ε'. Πολλὰ ἐπιχειρήσεις ἐπιθυμοῦν ὅπως διαχωρίζονται τὰ κέρδη τὰ

ἐπιτυγχάνομενα ἐκ τῆς ἐπωφελοῦς ἀγορᾶς τῶν ὑλικῶν, ἀπὸ τὰ κέρδη τὰ προκύψαντα ἐκ τῶν καθ' ἑαυτῶν ἐργασιῶν παραγωγῆς.

Τοῦτο συμβαίνει ἰδίως εἰς ἐκείνας τὰς ἐπιχειρήσεις, αἵτινες συνηθίζουν νὰ ἀγοράζουσι μεγάλας ποσότητας ὑλικῶν, ἵνα ἐπωφεληθοῦν τῶν διαμάνσεων τῶν τιμῶν.

Χωριστοὶ ὄθεν λογαριασμοὶ δέον νὰ τηρῶνται ἐπὶ τῶν ἐπιτευχθέντων ἀποτελεσμάτων, ὡς συμβαίνει ἐν τῇ λογιστικῇ τοῦ προτύπου τιμήματος.

Ὡς γνωστὸν αἱ διακυμάνσεις τοῦ κόστους τῶν ὑλικῶν δύνανται νὰ ὀφείλωνται εἰς δύο αἷτια : α) μεταβολὴν τῶν τιμῶν β) μεταβολὴν τῶν χρησιμοποιουμένων ποσοτήτων, δι' ἧς αἰτίας εἶναι ὑπεύθυνοι διάφοροι ὀπηρεσίαι.

Ἄλλὰ καὶ αἱ διαφοραὶ τῶν τιμῶν δύνανται νὰ προέρχονται α) εἴτε τῆς ἰκανότητος τῆς Ὑπηρεσίας προμηθειῶν ὅπως ἐπιτύχῃ τὰς πλέον ἐπωφελεῖς τρεχούσας τιμὰς, εἴτε β) ἐκ τῆς ἀκριβείας τῶν προβλέψεων περὶ τῶν μελλουσῶν τάσεων τῆς ἀγορᾶς, δι' ἐνεργείας προαγορῶν ἢ προθεσμιακῶν ἀγορῶν, προοριζομένων εἴτε δι' ἀπόθεμα, εἴτε πρὸς κάλυψιν ἀναγκῶν τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξ ἀναληφθειῶν συμβάσεων.

Πολλὴ συζήτησις ἐγένετο, ἐὰν δέον νὰ τηρῶνται στατιστικὰ στοιχεῖα τῶν μεταβολῶν εἰς τὰς χρησιμοποιουμένας ποσότητας ὑλικῶν, δι' ἐγγραφῶν ἢ διὰ φυσικῆς ἐπιβλέψεως καὶ ἐλέγχου. Ἐν καὶ ἡ ἀπάντησις ἐξαριτᾶται ἐκ τοῦ εἶδους τῆς βιομηχανίας, ἀμφότερα εἶναι χρήσιμα. Ἐνίοτε ἡ καθημερινὴ παρακολούθησις καὶ ζύγισις τῶν ὑπολειμμάτων ἢ ἀπορριμμάτων, ὡς καὶ ἡ ἀναλογία μεταξὺ τοῦ ποσοῦ αὐτῶν καὶ τῶν χρησιμοποιηθέντων ὑλικῶν, εἶναι ἐπαρκῆς ἔλεγχος τυχούσης παρεκκλίσεως ἀπὸ τὴν συνήθη ἀπόδοσιν.

Τέλος εἰδικὰ προβλήματα κόστολογήσεως, μεταξὺ ἄλλων, προκύπτουν καὶ ὡς πρὸς τὰ ἑξῆς σημεῖα : α) ὑπολείματα καὶ ἀπόβλητα ὑλικῶν, λόγω τῶν ἐργασιῶν τῆς μεταποιήσεως β) ἐλαττωματικὰ προϊόντα, ἢτοι ἐκεῖνα τὰ ὅποια παρουσιάζουν μὲν ἐλαττώματα, δύνανται ὅμως διὰ προσθέντον κατεργασίας, ἴσως δὲ καὶ ὑλικῶν, νὰ καταστοῦν πωλήσιμα γ) ἀποτυχόντα προϊόντα, ἢτοι τὰ παρουσιάζοντα τιαῦτα μειονεκτήματα κατασκευῆς, ὥστε μόνον ὡς δευτέρου νὰ δύνανται νὰ διατεθῶσιν δ) προσφορῶτερος τρόπος καταλογισμοῦ τῶν ἐξόδων ἀποθηκείσεως καὶ χειρισμοῦ τῶν ὑλικῶν κ.λ.π.

10. **ΕΡΓΑΤΙΚΑ.** Α'. Ἡ λογιστικὴ ὀργάνωσις, προκειμένου περὶ ἡμερομισθίων καὶ μισθῶν ἐργατῶν, ἀποβλέπει εἰς τοὺς ἑξῆς σκοποὺς :

α) Τὸν καθορισμὸν τῶν ὀφειλομένων εἰς ἕκαστον ἐργάτην ἡμερομισθίων, εἰς τρόπον ὥστε νὰ συντάσσονται ἐγκαίρως αἱ μισθοδοτικαὶ καταστάσεις διὰ τὸ ἀκριβὲς ποσόν, τὸ ὅποιον ἕκαστος δικαιούται.

β) Τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους ἐργατικῶν κατὰ μονάδα, παραγωγελίαν, ἐπεξεργασίαν κ.λ. καὶ κατὰ τμήματα, εἰς τρόπον ὥστε τὰ ἄμεσα ἐργατικά νὰ καταχωροῦνται εἰς τὰ δελτία κόστους.

γ) Τὴν συλλογὴν τῶν ἀναγκαίων στοιχείων, πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ

ποσοστοῦ ἐξόδων παραγωγῆς, λόγω ἐμμέσων ἐργατικῶν καὶ τὸν καταλογισμὸν αὐτῶν κατὰ διαμερίσματα.

δ) Τὴν παροχὴν πληροφοριῶν, πρὸς παρακολούθησιν καὶ ἔλεγχον τῶν ἐξόδων εἰς ἐργατικά.

Β'. Ὡς ἐν τῶν σπουδαιότερων στοιχείων ἐπιτυχίας μιᾶς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, θεωρεῖται ἡ ἐπίτευξις ἀρμονικῶν σχέσεων μεταξὺ ἐργατῶν, ὑπαλλήλων καὶ διευθύνσεως. Καίτοι οἱ ἠθικοὶ παράγοντες δὲν παραβλέπονται, ἀναγνωρίζεται ὅτι πρωτεύουσα σημασία διὰ μίαν ἀποδοτικὴν συνεργασίαν δέον νὰ ἀποδοθῇ εἰς τὸ ἐφαρμοζόμενον σύστημα μισθῶν.

Θεωροῦμεν δὲ ἱκανοποιητικὸν ἐκεῖνο τὸ σύστημα μισθῶν, ὅπερ καὶ εἰς τὸν ἐργάτην θὰ ἐμπεδώσῃ τὸ αἶσθημα ὅτι λαμβάνει δικαίαν ἀμοιβὴν ἔναντι τῆς καταβαλλομένης προσπάθειάς του καὶ γενικῶς θὰ ἐπιτύχῃ ἐπιθυμητὴν ἀπόδοσιν εἰς λογικὸν κόστος.

Ἡ παροχὴ ὑψηλῶν ἡμερομισθίων καὶ ἡ ταυτόχρονος ἐπίτευξις χαμηλοῦ κόστους παραγωγῆς, δὲν θεωρεῖται πλέον ὡς ἀνέφικτος παραδοξολογία. Ἀπεδείχθη τοῦναντίον ὅτι τὰ καλύτερα ἀποτελέσματα ἐπιτυγχάνονται, ὅταν ἀποκτᾶται ἡ ἐγκάρδιος συνεργασία τοῦ ἐργατικοῦ προσωπικοῦ, δι' ἐπίδειξιν ἐκ μέρους τῆς διοικήσεως εὐρέων ἀντιλήψεων, ὡς πρὸς τὰς ἀποδοχὰς του.

Γ'. Τρεῖς τρόποι ὑπολογισμοῦ τῶν ἐργατικῶν ὑπόχρον α) **Χρονικὸς** (βάσει κατ' ἀποκοπὴν ἀμοιβῆς τῆς ἡμερησίας ἢ ὡριαίας ἀπασχολήσεως, ἀνεξαρτήτως παραχθέντος ἔργου β) **κατ' ἀπόδοσιν** (τόσον κατὰ τεμάχιον) γ) **μικτός**, βάσει τῶν βελτιωμένων τρόπων μισθῶν, δι' ὧν ἐνθαρρύνεται ἡ αἴησις τῆς παραγωγῆς, ἔναντι παροχῆς προσθέτου ἀμοιβῆς. Οἱ τρόποι οὗτοι δύνανται νὰ εἶναι ἢ ἀμοιβὴ κατὰ τεμάχιον, ἢ συνδυασμὸς ἀμοιβῆς χρονικῆς καὶ κατὰ τεμάχιον, ἢ τέλος παραλλαγὴ χρονικῆς ἀμοιβῆς.

Δ'. Καλὸν σύστημα μισθοῦ δέον νὰ πληροῖ τοὺς ἑξῆς ὅρους :

α) Νὰ ἐξασφαλίζῃ εἰς τὸν ἐργάτην ἐν ἐλάχιστον ὄριον ἡμερησίου μισθοῦ.

β) Νὰ ἐνθαρρύνῃ τοὺς βραδεῖς ἐργάτας εἰς μεγαλύτεραν προσπάθειαν.

γ) Νὰ χορηγῇ συμπληρωματικὴν ἀμοιβὴν εἰς τοὺς ἀποδοτικωτέρους.

δ) Νὰ στηρίζεται ἐπὶ λογικῶν ἐκτιμήσεων ἀποδόσεως καὶ ποσοστῶν ἀμοιβῆς.

ε) Νὰ εἶναι ἀπλοῦν, ὥστε νὰ κατανοῇ τοῦτο εὐχερῶς ὁ ἐργάτης.

στ) Νὰ εἶναι ἐλαστικόν, ὥστε νὰ προσαρμόζεται εὐχερῶς εἰς τὰς μεταβαλλομένας συνθήκας.

Τὰ βελτιωμένα συστήματα μισθῶν ἔχουν τοῦτο τὸ κοινόν. Βασίζονται ἐπὶ καθωρισμένου ἐπιστημονικῶς πρὸς ἐπίτευξιν ποσοῦ ἀποδόσεως καὶ περιλαμβάνουν πρόσθετον ἀμοιβὴν, ἐὰν ἐκτελῇ ὁ ἐργάτης καλύτερον τὸ ἔργον του.

Πολλὰ συστήματα ἀμοιβῆς, ἐνθαρρυντικὰ αὐξήσεως τῆς ἀτομικῆς ἀποδόσεως τοῦ ἐργάτου, ἐπενοήθησαν καὶ ἐφηρμόσθησαν. Διαφορικὸν σύστημα Taylor, τὸ σύστημα ἀμοιβῆς Hasley, τὸ σχέδιον ἀμοιβῆς Rowan, τὰ συ-

στήματα τύπου Bédauz (βασιζόμενα ἐπὶ τῆς παραγωγῆς ἀνὰ 1' λεπτόν κανονικοῦ ἐργάτου, ἐργαζομένου ὑπὸ ὁμαλῆς συνθήκας ἄνευ ὑπερκοπῶσεως κλπ.).

Ἐπειδὴ δὲ ἐνίστε εἰς ὅμιλος ἐργατῶν ἀπασχολεῖται οὕτως, ὥστε ἡ ἀπόδοσίς των νὰ εἶναι τὸ προϊόν τῆς κοινῆς προσπάθειας, ἐπενοήθησαν καὶ συστήματα προσθέτου συνολικῆς ἀμοιβῆς, ὥστε νὰ κινῆται τὸ κοινὸν ἐνδιαφέρον πρὸς αὔξησιν τῆς ἀποδόσεως.

Ἡ εἰσαγωγή τῶν βελτιωμένων συστημάτων ἀποδοχῶν, ἐπέφερε πολυλαχοῦ βελτίωσιν ἀποδόσεως, ἂν καὶ παρουσιάσθησαν καὶ περιπτώσεις ἀντιδράσεως τῶν ἐργατῶν, ὡς καὶ ἀποτυχιῶν.

Ἡ ἐπιτυχία των ὅμως προϋποθέτει, α) ὅτι πρὶν τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ συστήματος οἱ ἐργάται δὲν ἀπέδιδον τὸ μέγιστον τῆς δυναμικότητός των, β) ὅτι ἐπικρατοῦν καλαὶ συνθήκαι ὀργανώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ὥστε ὁ ἐργάτης νὰ βοηθῆται ὅπως ἐπιτύχῃ ἠϋξημένην ἀπόδοσιν.

Τινὲς μάλιστα διατείνονται ὅτι ἡ αὔξησις τῆς παραγωγῆς ὀφείλεται κυρίως εἰς τὴν ἐπιστημονικὴν ὀργάνωσιν καὶ παρεμπιπτόντως εἰς τὰ ἐνθαρρυντικὰ συστήματα ἀμοιβῆς. Τὸ βέβαιον εἶναι ὅτι καὶ τὰ δύο χρειάζονται, πρὸς ἐπίτευξιν καλῶν ἀποτελεσμάτων.

Ε'. Τὰ δικαιολογητικά, εἰς τὰ ὁποῖα συγκεντροῦνται τὰ στοιχεῖα ὑπολογισμοῦ τῶν ἐργατικῶν εἶναι συνήθως τὰ ἑξῆς :

α) Ἐβδομαδιαία δελτία εἰσόδου καὶ ἐξόδου. β) Ἐκθέσεις ἀπουσιῶν, βραδυτήτων καὶ ὑπερῶριῶν. γ) Δελτία χρονικῆς ἀπασχολήσεως τοῦ ἐργάτου.

Ὡς γνωστόν, ἀπὸ ἀπόψεως ἐλέγχου, τὸ λεπτότερον ζήτημα προκειμένου περὶ ἐργατικῶν, εἶναι ἡ πιστοποίησης τοῦ χρόνου, τὸν ὁποῖον ὁ ἐργάτης διέθεσεν ἐν τῷ ἐργοστασίῳ καὶ ἂν τοῦτον κατηγάλωσε παραγωγικῶς.

Προκειμένου περὶ ἀμοιβῆς τοῦ ἐργάτου καθ' ἡμέραν καὶ κατ' ἀποκοπήν, ἀρκούμεθα εἰς ἄπλοῦν σύστημα καταγραφῆς τοῦ χρόνου εἰσόδου εἰς τὸ ἐργοστάσιον καὶ ἐξόδου ἐξ αὐτοῦ τοῦ ἐργάτου.

Ὅταν ὅμως ὁ ἐργάτης πληρώνεται κατ' ἀποκοπὴν ἡμερησίως, παρίσταται ἐνίστε ἀνάγκη νὰ καταμερισθῇ τὸ ἡμερομισθίον του εἰς διαφόρους παραγγελίας, εἰς ἃς ἀπασχολήθη διαρκούσης τῆς ἡμέρας. Τότε τηροῦμεν ἀναλυτικὸν ἡμερησίον κατ' ἐργάτην δελτίον. Ἐὰν ὁ ἐργάτης παρέμεινεν ἄνευ ἀπασχολήσεως, τὸ ἀντίστοιχον κλάσμα ἡμερομισθίου ὑπολογίζεται ἰδιαίτερος καὶ οὕτω ἔχομεν ἐνδείξεις πῶς χρησιμοποιοῦνται οἱ ἐργάται καὶ ἐὰν χρησιμοποιοῦνται καταλλήλως.

Ὅταν τέλος οἱ ἐργάται ἀμοιβῶνται, δι' ὅσον χρόνον πράγματι ἐργάσθησαν εἰς μίαν παραγγελίαν καὶ ἴδια κατὰ τεμάχιον, τότε συντάσσεται ἀτομικὸν δελτίον κατ' ἐργάτην καὶ παραγγελίαν.

ΣΤ'. Τὰ ἐργατικά ὑποδιαίρουνται εἰς δύο μεγάλας κατηγορίας :

α) **Ἄμεσα**, ἥτοι ἡ ἀμοιβὴ τῶν ἐργατῶν, οἵτινες χρησιμοποιοῦνται ἀμέσως εἰς τὴν παραγωγὴν καὶ ἅτινα ἐξοδα δύνανται νὰ καταλογισθῶσιν ἀπ' εὐθείας εἰς τὸ ὑπὸ κατασκευὴν προϊόν. β) **Ἐμμεσα**, ἥτοι ἡ ἀμοιβὴ τοῦ



προσωπικῶν, τὸ ὅποσον ἀπασχολεῖται εἰς ἐπιβοηθητικὰς τῆς παραγωγῆς ἀσχολίας. Ἐνίοτε χρησιμοποιοῦνται καὶ οἱ ὄροι «παραγωγικὰ ἢ μὴ παραγωγικὰ ἔξοδα», ἐφ' ὅσον ὅμως καὶ οἱ ἐπιβοηθοῦντες ἐργάται συμβάλλουν ἐμμέσως εἰς τὴν αὔξησιν τῆς παραγωγῆς, οἱ ὄροι οὗτοι δὲν εἶναι ἀκριβεῖς.

Ἡ διάκρισις τῶν ἐργατικῶν γίνεται καὶ διὰ λόγους παρακολουθήσεως καὶ συγκρίσεως τῶν μεταξύ των ἀναλογιῶν καὶ διότι ὁ τρόπος καταλογισμοῦ των εἶναι διάφορος.

Ζ'. Ἡ σύνταξις τῶν μισθοδοτικῶν καταστάσεων γίνεται βάσει τῶν δελτίων χρονικῆς ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν, συγκεντρουμένων ἀπάντων τῶν ἀφορῶν τὸν αὐτὸν ἐργάτην ποσῶν, δι' ὀρισμένην χρονικὴν περίοδον (μῆνα ἢ συνηθέστερον ἐβδομάδα).

Ἡ κατάστροφισις τῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως, ἥτις δέον νὰ γίνῃ ἀπαραιτήτως κατὰ τὸν ὀρισμένον χρόνον, ἀπαιτεῖ πολλὴν καὶ περίπλοκον λεπτομερειακὴν ἐργασίαν, λόγῳ τῶν διαφορῶν φύσεως ἀμοιβῶν, ὡς καὶ τῶν ποικίλων κρατήσεων ἐκ φόρων, προκαταβολῶν, δανείων, ἀσφαλίσεων κ.λ.π. Προβλήματα ὡς πρὸς ταύτην γεννῶνται, προκειμένου περὶ ἐργατῶν διατιθεμένων ἐξ ἄλλων τμημάτων, ὡς καὶ ὅταν ἡ ἐβδομάς δεδουλευμένων μισθῶν δὲν συμπίπτει μὲ τὸ τέλος μηνός. Ὅταν δὲ ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐργατῶν εἶναι μεγάλος, ἐνίοτε προτιμᾶται τὸ σύστημα τῆς κλιμακωτῆς κατὰ τμήματα συντάξεως τῶν καταστάσεων καὶ πληρωμῆς τῶν μισθῶν, ὥστε ὁ φόρτος ἐργασίας ἀντὶ νὰ συσσωρευεῖται, νὰ ἐπιμερίζεται εἰς περισσοτέρας ἡμέρας.

Η'. Εἰς τὸ τέλος ἐκάστου μηνός, τὸ ποσὸν τῶν δεδουλευμένων ἐργατικῶν καταλογίζεται ὡς ἐξῆς :

Ἐν τῇ Γενικῇ Λογιστικῇ, τὸ μὲν ἀφορῶν τὰ ἄμεσα ἐργατικὰ ποσὸν φέρεται εἰς χρέωσιν τοῦ Γενικοῦ λογαριασμοῦ «Παραγωγή», διὰ δὲ τὰ ἔμμεσα ἐργατικὰ χρεοῦνται οἱ ἀρμόδιοι κατὰ τμήματα λογαριασμοὶ Ἐξόδων Παραγωγῆς.

Ἐκ παραλλήλου ἐν τῇ Βιομηχανικῇ Λογιστικῇ, τὰ ποσὰ ἁμέσου ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν καταχωροῦνται, εὐθὺς ὡς περιέρονται αὐτῇ τὰ δελτία, εἰς τὰ σχετικὰ ἔντυπα κόστους κατὰ παραγγελίαν κ.λ.π. Τὰ δὲ δελτία ἔμμεσου ἀπασχολήσεως ἐργατῶν ταξιθετοῦνται, πρὸς παρασκευὴν τῆς μηνιαίας καταστάσεως ἐπιβαρύνσεως, ὡς ποσοστοῦ ἐξόδων παραγωγῆς, κατὰ τμήματα.

Θ'. Εἰδικὰ προβλήματα κοστολογήσεως τῶν ἐργατικῶν παρουσιάζονται, προκειμένου περὶ παραγωγῆς ἐλαττωματικῶν προϊόντων, ὑποπροϊόντων ἢ πολλαπλῶν προϊόντων ἐκ τῆς αὐτῆς κατεργασίας, ὡς καὶ καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὸν χρόνον ἀργίας ἐν τῷ ἐργοστασίῳ τῶν ἐργατῶν, ἐκ λόγων ἀνεξαρτήτων τῆς θελήσεώς των.

Τέλος πολλαὶ διοικήσεις ἐπιχειρήσεων δεικνύουν ζωηρὸν ἐνδιαφέρον διὰ τὰ κάτωθι ζητήματα, σχετιζόμενα μὲ τὴν ἀπόδοσιν τῶν ἐργατῶν καὶ ζητοῦν σχετικὰς πληροφορίες :

Α) Στοιχεῖα τῆς ἐργατικῆς ἀποδόσεως, ὡς παράγοντος μὴ μετρούμενου



εἰς κόστος (ἀπόδοσις εἰς μονάδας κατὰ ὥραν ἐργάτου, μέσος ὄρος ἀμοιβῆς κατ' ἐργάτην—ἀριθμὸς βραδυτήτων καὶ ἀπουσιῶν κατὰ τμήματα—ἀπόδοσις εἰς ποσότητας κατὰ μονάδα μισθοῦ κλπ.).

Οἱ ἀριθμοὶ οὗτοι δέον νὰ ἐρμηνεύωνται μετὰ περισκέψεως. Ὅπου ὅμως τὰ ἐργατικά ἀποτελοῦν σοβαρὸν μέρος τοῦ τιμήματος, αἱ ἄνω πληροφορίες παρέχουν ὠφελίμους ἐνδείξεις. Ἐξ ἄλλου δὲν πρέπει νὰ λησμονῆται ὅτι τὰ ἔξοδα παραγωγῆς ἀντιστοιχοῦν στενωῶς πρὸς τὴν ἐργατικὴν ἀπόδοσιν, ὥστε καὶ ἐκ τῆς πλευρᾶς ταύτης νὰ γεννᾶται ἐνδιαφέρον.

Β) Κόστος μεταβολῶν ἐργατικῆς δυνάμεως (προσλήψεων καὶ μεταφορῶν, ἀποχωρήσεων). Ἄν καὶ οὐσιώδεις διαφοραὶ παρουσιάζωνται μεταξὺ ἐποχῶν ἐντατικῆς ἐργασίας καὶ χαλαρᾶς τοιαύτης, ἐν τούτοις ἡ πληροφορία αὕτη ἀπαιτεῖται, ὡς μέτρον ἐκτιμήσεως τῆς ἐργατικῆς πολιτικῆς τῆς ἐπιχειρήσεως, αἱ δὲ μεταβολαὶ αὗται κρίνονται ὡς ὁ σπουδαιότερος παράγων διακυμάνσεων τοῦ ἐργατικοῦ κόστους.

Πρὸς τοῦτο καθίσταται ἀναγκαῖα ἡ τήρησις στοιχείων ἀπεικονιζόντων τὰς μεταβολὰς εἰς τὴν σύνθεσιν τῆς ἐργατικῆς δυνάμεως, τοὺς λόγους τῶν μεταβολῶν, ὡς καὶ τί στοιχίζει περίπου ἡ ἐκουσία ἢ ἀκουσία ἀντικατάστασις τῶν ἐργατῶν.

Γ) Μεταβολαὶ εἰς τὰ ἄμεσα ἐργατικά, ὡς καὶ ποῖαι συνθῆκαι δικαιολογοῦν ταύτας. Λ. χ. ἐνίοτε προσλαμβάνονται μὴ εἰδικευμένοι ἐργάται, πληρωνόμενοι πέραν τοῦ ποσοῦ, ὅπερ ἡ ἀπόδοσις τῶν δικαιολογεῖ. Ἡ ἐργάται ἐνὸς τμήματος μὲ περιορισμένης ἐργασίας, ἀντὶ νὰ ἀπολυθοῦν μεταφέρονται εἰς ἕτερον τμήμα μὲ τοὺς παλαιούς των μισθοὺς, ἐνῶ ὑπολείπονται εἰς τὴν νέαν ἐργασίαν των. Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας δημιουργεῖται αὐξησις τῶν ἐργατικῶν, ἧτις δέον καταλλήλως νὰ καταλογισθῇ, ὥστε τὰ εἰδικὰ ταῦτα αἷτια νὰ καθίστανται ἐμφανῆ.

## 11. ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Α'. Τὸ τρίτον τῶν ἀπαριζόντων τὸ τίμημα στοιχείων, εἶναι τὰ βιομηχανικὰ ἔξοδα, ἧτοι αἱ δαπάναι, αἱ ὁποῖαι συντελοῦσιν ἐμμέσως εἰς τὴν παραγωγήν, μὴ δυνάμεναι νὰ καταλογισθοῦν ἀπ' εὐθείας εἰς ἕκαστον προϊὸν ἢ ἐκάστην παραγγελίαν.

Τὰ κυριώτερα βιομηχανικὰ ἔξοδα εἶναι : ἐμμέσως χρησιμοποιούμεναι πρῶται ὕλαι καὶ ὕλικά, ἔμμεσα ἐργατικά, ἐνοίκια, φόροι, ἀσφάλεια, φωτισμός, θέρμανσις, κινήτριος δύναμις, ἀποσβέσεις, ἐπισκευαὶ καὶ συντηρήσεις, τόκοι.

Τὰ βιομηχανικὰ ἔξοδα, ἀναλόγως τῆς φύσεως καὶ τοῦ βαθμοῦ, καθ' ὃν δύνανται νὰ ὑπαχθῶσι ὑπὸ τὸν ἔλεγχον τῆς διευθύνσεως ὑποδιαιροῦνται :

α) Εἰς **σταθερὰ (πάγια)**, ἧτοι ἐκεῖνα, τὰ ὁποῖα παραμένουν συνολικῶς σχεδὸν ἀμετάβλητα, ἀνεξαρτήτως τῆς ποσότητος παραγωγῆς.

Σημειωτέον ὅτι τὰ περισσότερα τῶν ἐξόδων τούτων παραμένουν στα-

θερά, μόνον μεταξύ ὀρισμένων ὀρίων διακυμάνσεως τῆς παραγωγῆς, καὶ καθίστανται μεταβλητὰ πέραν τοῦ ὀρίου τούτου. Ἐπομένως ὁ ὅρος «σταθερά» εἶναι σχετικός.

β) **μεταβλητὰ** (κατ' ἀναλογίαν, κατ' ἀντιούσαν κλίμακα, κατὰ κατιούσαν κλίμακα), ἦτοι τὰ ἔξοδα, ἅτινα συνολικῶς μεταβάλλονται, ὅταν ἡ παραγωγή ποικίλλει.

Τὰ πάγια ἔξοδα δύναται νὰ λεχθῆ ὅτι ἐκφράζουν τὴν χρησιμοποίησιν τοῦ ἀκίνητοποιουμένου κεφαλαίου τῆς ἐπιχειρήσεως, τὰ δὲ μεταβλητὰ τὴν χρησιμοποίησιν τῶν κεφαλαίων κινήσεως.

Τὰ δεύτερα τελοῦν κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἥτιον ὑπὸ τὸν ἔλεγχον τοῦ προϊσταμένου τῆς παραγωγῆς καὶ δέον νὰ διακρίνονται τῶν παγίων ἐξόδων, ἅτινα δὲν δύναται νὰ ταῦτισθῶσιν στενωῶς μὲ τὴν παραγωγήν. Δέον ὅθεν τὰ μεταβλητὰ ἔξοδα, νὰ παρακολουθῶνται μετ' ἰδιαίτερας προσοχῆς.

Εἶναι γνωστός, ἐξ ἄλλου ἀπὸ τὴν Ἐφηρμοσμένην κοινωνικὴν οἰκονομικήν, ὁ νόμος τῶν ἐξόδων, ὑπὸ τὸ ὄνομα νόμος **πληθοπαραγωγῆς**.

Ἡ αὔησις τῆς ποσότητος τῶν παραγομένων προϊόντων, ἐπιφέρει μείωσιν τοῦ κατὰ μονάδα προϊόντος περιεχομένου ποσοστοῦ παγίων ἐξόδων καὶ κατὰ συνέπειαν μεγαλυτέραν ἀπόδοσιν.

Κατ' ἀκολουθίαν, ὅταν ἐν τμήμα λειτουργεῖ καὶ ἀναπτύσσεται ὁμαλῶς, τὸ ποσοστὸν παγίων ἐξόδων τὸ ἐπιβαρύνον τὴν παραγωγήν δέον νὰ βραῖνη μειούμενον, ἐνῶ τὸ ποσοστὸν μεταβλητῶν ἐξόδων δέον νὰ εἶναι μᾶλλον σταθερόν.

Τέλος ἡ ἀναλογία μεταξύ παγίων καὶ μεταβλητῶν ἐξόδων ἄσκει ἀποφασιστικὴν ἐπίδρασιν εἰς τὴν λύσιν τοῦ προβλήματος, ποία ποσότης παραγωγῆς ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὴν ὠφελιμωτέραν ἀπόδοσιν ἐνὸς ἐργοστασίου ἢ ἐνὸς τμήματος τούτου.

Β'. Ἡδη προβαίνομεν εἰς τὴν ἀνάλησιν τῶν ἐπὶ μέρος ἐξόδων παραγωγῆς.

1. **Ἐνοίκια**. Τὸ πληρωνόμενον ἐνοίκιον ἀποτελεῖ ἔξοδον παραγωγῆς καὶ διαμοιράζεται κατὰ τμήματα, βάσει τοῦ ἔμβραδου τῆς κατεχομένης ἐπιφανείας. Ἐὰν τὸ ἀκίνητον εἶναι ἰδιόκτητον, ἀντὶ ἐνοικίου ὑπολογίζεται ἐν ποσοστὸν καλύπτον τὰς ἐξῆς δαπάνας: ἔγγειο φόροι ἀκινήτου, ἀσφάλις αὐτοῦ, ἀποσβέσεις, συντήρησις καὶ ἐπισκευαί.

2. **Φόροι**. Οἱ φόροι οἱ σχετιζόμενοι μὲ τὴν παραγωγήν, θεωροῦνται μέρος τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος. Ἀντιθέτως οἱ φόροι καθαρῶς προσόδου, κύκλου ἐργασιῶν κλπ. δὲν δύναται νὰ ἐπιβαρύνουν τὴν παραγωγήν, ἀλλὰ ἢ τὰς πωλήσεις ἢ τὸ καθαρὸν εἰσόδημα, ἀδιαφόρως τῆς τυχούσης ἐπιπτώσεως τοῦ φόρου τούτου ἐπὶ τῶν πελατῶν.

3. **Ἀσφάλεια**. Ὅλα τὰ πληρωνόμενα ἀσφάλιστρα ἐναντίον προβλεπτέων κινδύνων, σχετικῶν μὲ τὴν παραγωγήν (ἀσφάλεια πυρός, ἀτυχημάτων ἐργατῶν, εἰδικῶν κινδύνων μηχανημάτων ἢ ὑλικῶν παραγωγῆς), ἀποτε-

λούν τμήμα τῶν ἐξόδων παραγωγῆς, κατανεμόμενα κατὰ τμήματα ἀναλόγως τῶν εἰς ἕκαστον ἐπενδεδυμένων κεφαλαίων.

Ἀντιθέτως ἡ ἀσφάλεια ἐναντίον κινδύνου αὐτοκινήτων, κλοπῆς ἢ ζωῆς, θεωρεῖται ὡς ἔξοδον πωλήσεως ἢ διοικήσεως.

4. **Κινητήριος δύναμις, φατισμός, θέρμανσις.** Ταῦτα ἢ προμηθευόμεθα ἔξωθεν παρ' εἰδικῶν ἐταιριῶν ἢ παράγομεν ἐν τῇ ἐπιχειρήσει δι' εἰδικῶν ἐγκαταστάσεων. Τὰ πληρωνόμενα περιοδικῶς ποσὰ ἢ τὸ κόστος παραγωγῆς τούτων ἐπιμερίζομεν κατὰ τμήματα, βάσει ἢ μετρητῶν δεικνύοντων τὴν κατανάλωσιν ἢ ἄλλων προχειροτέρων τρόπων ἐκτιμήσεως (ἀριθμὸς λαμπτήρων, κατεχόμενος χώρος, ὥραι ἐργασίας μηχανῶν κ.λ.π.).

5. **Ἐμμεσα ὕλικὰ καὶ ἐργατικά.** Ὡς ἔμμεσα ὕλικὰ θεωροῦνται τὰ ὕλικὰ καθαρισμοῦ καὶ λιπάνσεως, μικροεπισκευῶν καὶ ἀντικαταστάσεων, ὡς καὶ ἐνίοτε ἕνια ὕλικὰ συσκευασίας. Ὡς ἔμμεσα δὲ ἐργατικά ἔξοδα παραγωγῆς λογίζονται οἱ μισθοὶ τῶν ἐποπτῶν, ἐπισκευαστῶν, καθαριστῶν, ὑπηρετῶν, ἐνίοτε δὲ τὸ μέρος ἡμερομισθίου τῶν ἀργούντων ἐργατῶν, ἔνεκα ἐλλείψεως ὕλικῶν, σταματήματος μηχανῶν ἢ οἰασδῆποτε αἰτίας ἀργίας, μὴ εἰς αὐτοὺς ὀφειλομένης. Εἰς ἄλλας ὁμως περιπτώσεις, διὰ λόγους εὐκόλου παρακολουθήσεως, τὸ τελευταῖον ποσὸν συγκεντροῦται πρῶτον εἰς εἰδικὸν λογαριασμὸν ἀργίας καὶ ἐντεῦθεν ἐπιμερίζεται.

6. **Ἀποσβέσεις.** Ὑπὸ τὴν ὀρθὴν οἰκονομολογικὴν ἔννοιαν τοῦ ὄρου, ἀπόσβεσις καλεῖται ἡ μείωσις τῆς ἀξίας χρήσεως παγίων στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ, ἥτις μείωσις δύναται νὰ προβλεφθῇ μὲ λογικὴν ἀκρίβειαν καὶ ἥτις δὲν καλύπτεται ὑπὸ ἀσφαλείας ἢ δὲν ἀντισταθμίζεται ὑπὸ τῶν ἐπισκευῶν.

Ἀπὸ λογιστικῆς ἀπόψεως ἐξ ἄλλου, ἀπόσβεσις εἶναι ἡ πιστοποίησης τῆς ἐπελθούσης μείωσεως τῆς ἀξίας τῶν ἀποσβεστέων στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ.

Κύριαί ἀφορμαὶ πρὸς ἀπόσβεσιν θεωροῦνται :

α) Φθορὰ λόγῳ χρήσεως ἢ παρόδου τοῦ χρόνου, β) ἐξάντλησις ἀναλωσίμων ἀκίνητοποιημένων στοιχείων, γ) ἔκτακτοι ζημίαι καὶ φθοραὶ, συναφεῖς μὲ τὴν φύσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, δ) ἀκαταλληλότης, λόγῳ ἐντάσεως τῶν συνθηκῶν παραγωγῆς καὶ αἰδήσεως τῆς ζητήσεως τῶν προϊόντων, ε) μείωσις οἰκονομικῆς ἀξίας, λόγῳ νέων ἐφευρέσεων, στ) λήξις περιόδου παραχωρήσεως, ζ) μείωσις ἢ παῦσις ζητήσεως τοῦ παραγομένου προϊόντος.

Ἡ καταστροφή εἶναι φυσικὸς νόμος. Τὸ μοιραῖον δύναται μὲν νὰ ἐπιβραδυνθῇ, λόγῳ καλῆς ἐπιβλέψεως καὶ καταλλήλων ἐπισκευῶν, δὲν δύναται ὁμως τελικῶς νὰ ἀποτραπῇ.

Ἀφοῦ παρήλθε πολὺς χρόνος καὶ κατεβλήθησαν μεγάλα προσπάθειαι διαφωτίσεως, σήμερον δὲν ἀμφισβητεῖται πλέον ὅτι ἡ ἀπόσβεσις ἀποτελεῖ ἔξοδον παραγωγῆς; ἀνεξαρτήτως ἐπιτεύξεως ἢ μὴ κερδῶν.

Μόνον εἰς μίαν περίπτωσιν ἀμφισβητεῖται ἡ σκοπιμότης τῆς ἀποσβέσεως. Πρόκειται εἰδικῶς περὶ τῶν ἐπιχειρήσεων, εἰς ἃς τὸ ἐτήσιον ποσὸν ἐπι-

σκευῶν καὶ ἀνανεώσεων ἀναπληροῖ τὴν ἀπόσβεσιν ὑπὸ τὸν ὄρον 1) ὅτι τὰ ἀποσβεστέα στοιχεῖα συγκροτοῦνται ἐξ ἀριθμοῦ ὁμοίων μονάδων (λ. χ. αὐτοκίνητα) 2) αἱ μονάδες ἠγοράσθησαν ὄχι ὅλαι ὁμοῦ, ἀλλὰ ἡ μία εἰς ἀντικατάστασιν τῆς ἄλλης καὶ 3) αἱ οὕτω προστιθέμεναι μονάδες ἰσοδυναμοῦν πρὸς τὸν ἀριθμὸν τῶν ἐτῶν ὠφελίμου διαρκείας ἐκάστης μονάδος (50 % theory).

Ἀφοῦ καθορισθῆ τὸ ἀποσβεστέον ποσὸν (συνήθως τιμὴ κτήσεως, πλεόν ὑπολογιζομένων ἐξόδων ἀποκομίσεως, μεῖον πιθανῆς εἰσπρακτέας ἀξίας ἀχρηστευθείσης μηχανῆς) καὶ ἀφ' οὗ ὑπολογισθῆ ἡ διάρκεια χρήσεως, ἀπομένει ἡ ἐκλογὴ τῆς **μεθόδου διανομῆς** τοῦ ἀποσβεστέου ποσοῦ.

Πολλαὶ θεωρίαι καὶ σχέδια ἐξηνέχθησαν, ἅτινα δύνανται νὰ ὑπαχθῶν εἰς μίαν τῶν κάτωθι κατηγοριῶν α) μέθοδος χρόνου β) μέθοδος τόκου γ) μέθοδος ἀποδόσεως δ) διάφοροι. Ἀναλύομεν συνοπτικῶς τινὰς τούτων :

α) Συνηθεστέρα καὶ εὐχερεστέρα εἶναι ἡ **κατ' εὐθείαν γραμμὴν** μέθοδος ἢ τῶν **σταθερῶν καταβολῶν**. (Fixed Instalments) Κατὰ ταύτην τὸ ἀποσβεστέον ποσὸν διαιρεῖται διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐτῶν χρήσεως καὶ τὸ πηλίκον ἀποτελεῖ τὸ ἐτησίως ἀποσβεστέον ποσόν. Ἦτοι ὑπολογίζεται σταθερὸν ποσὸν ἐπὶ τῆς ἀρχικῆς ἀξίας.

β) Ἐτέρα μέθοδος, ὁμοιάζουσα πρὸς ταύτην, εἶναι ἡ **τῶν φθίνουσῶν καταβολῶν** (Diminishing values), ἢτοι ὑπολογισμὸς τῆς ἀποσβεστέας ποσότητος ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἐκάστοτε ὑπολοίπου ἀξίας, δηλὸν ὅτι ἀφαιρουμένων ἐκ τῆς τιμῆς κτήσεως τῶν προγενεστέρων ἀποσβέσεων. Οὕτω τὸ ποσοστὸν ἀποσβέσεως δὲν εἶναι ἐνιαῖον, ἀλλὰ βαίνει μειούμενον καὶ τοῦτο δικαιολογεῖται ἐπὶ τῇ λόγῳ ὅτι ὅσον παρέρχονται τὰ ἔτη τόσον αὐξάνουν αἱ ἐπισκευαὶ καὶ δι' αὐτὸ ἡ ἐπιβάρυνσις ἐκ τῶν ἀποσβέσεων δεόν νὰ βαίνει μειουμένη.

γ) **Κατὰ τὴν τοκοχρεωλυτικὴν μέθοδον** (Annuity Method), ὡς ἀποσβεσθεῖσα ἀξία δὲν ὑπολογίζεται μόνον ἡ τιμὴ κτήσεως, ἀλλὰ καὶ ὁ τόκος τῆς ἐπενδύσεως. Οὕτω ἡ ἐτησίᾳ ἀπόσβεσις εἶναι σταθερὸν ποσὸν τοκοφόρον, ὅπερ προώρισται νὰ ἰσοφαρίσῃ οὐχὶ μόνον τὴν ἀξίαν κτήσεως, ἀλλὰ καὶ τὸν τόκον αὐτῆς.

δ) Τέλος ἕτερα μέθοδος εἶναι ἡ τῆς **προοδευτικῆς ἀποσβέσεως**, εἴτε ὡς δόσις χρεωλυτικῆ, μετὰ τῶν συνθέτων τόκων ἐπὶ τῷ ἐπιτοκίῳ ἐκμεταλλεύσεως (compound interest method), εἴτε ὡς χρεωλυτικῆ δόσις μετὰ τῶν συνθέτων τόκων ἐπὶ τῷ ἐπιτοκίῳ τοποθετήσεως (Sinking Fund method).

Τὰ σχετικὰ ζητήματα μετὰ τὴν προτιμητέαν βᾶσιν ἀποσβέσεως (τιμὴν κτήσεως ἢ τιμὴν ἀντικαταστάσεως), τὴν σχέσιν τῆς ἀποσβέσεως πρὸς τὸ συνολικὸν τίμημα καὶ τὸν ὑπολογισμὸν τῆς ἀποσβέσεως, οὐχὶ βᾶσει τοῦ χρόνου, ἀλλὰ βᾶσει τῆς ἀποδόσεως, διαφεύγουν τὰ στενὰ ὅρια τῆς παρούσης μελέτης.

Ἄλλο ἐπιβλεπόμενον, σχετικῶς μετὰ τὴν λογιστικὴν ἐκτίμησιν τῆς ἀποσβέσεως, ἐγείρεται ἐκ τοῦ γεγονότος ὅτι ἕκαστον ἐργοστάσιον ἀπαρτίζεται ἀπὸ ποικίλα εἶδη μηχανημάτων καὶ ἐξαρτημάτων, ἐχόντων διάφορα μῆκη ζωῆς.



Ἐάν πρόκειται ὅθεν ὁ ὑπολογισμὸς τῶν ἀποβέσεων νὰ προσεγγίῃ τὴν δυνατὴν ἀκρίβειαν, δεόν νὰ τηρῶμεν εἰδικοὺς λογαριασμοὺς κατ' ἀτομικὰ ἀποσβεστέα στοιχεῖα καὶ νὰ καθορίζωμεν ἀνάλογα ποσοστὰ ἀποσβέσεως.

Εἶναι φυσικὸν ὅπως προκειμένου νὰ ὑπολογισθῇ ἡ ἀπόσβεις, ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ἡ ἀκολουθουμένη ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως τακτικὴ, ὡς πρὸς τὰ ἔξοδα **συντηρήσεως καὶ ἐπισκευῶν.**

Κατὰ μίαν ἄποψιν τὰ ἔξοδα συντηρήσεως καὶ τρεχουσῶν ἐπισκευῶν καταλογίζονται ἰδιαιτέρως καὶ δὲν ἐπιδροῦν ἐπὶ τοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν ἀποσβέσεων. Διότι θεωρεῖται ὅτι διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ πιθανοῦ χρόνου χρησιμοποίησεως λ. χ. τῶν μηχανῶν, ἐλήφθη ὑπ' ὄψει ὅτι ἀναγκαστικῶς θὰ γίνωνται ἐτησίως ὀρισμένα ἔξοδα συντηρήσεως καὶ ἐπισκευῶν. Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην ἡ μὲν ἐτησία ἀπόσβεις εἶναι ἴση, ἐνῶ τὸ ποσὸν ἔξόδων συντηρήσεως καὶ ἐπισκευῶν μεταβλητόν.

Ἄλλαι ἐπιχειρήσεις συνδυάζουν τὸ ποσὸν τῆς ἀποσβέσεως μὲ τὸ πιθανὸν συνολικὸν ποσὸν ἐπισκευῶν, καθ' ὅλην τὴν ζωὴν τοῦ ἀποσβεστέου στοιχείου καὶ οὕτω καθορίζομεν ἐνιαῖον ἐτήσιον μικτὸν ποσοστὸν. Ἀκολουθουμένης τῆς μεθόδου ταύτης, τὰ ἔξοδα ἐπισκευῶν καὶ συντηρήσεως ἐπιβαρύνουν τὰς ἀποσβέσεις, εἰς ἃς καὶ περιέχονται.

Πίνακες ποσοστῶν ἀποσβέσεων, κατὰ διακεκριμένα εἶδη ἀποσβεστέων στοιχείων, ἔχουσι καταρτισθῇ ὑπὸ ἐνίων ἐπιστημονικῶν Σωματείων, ἰδία μηχανικῶν. Καὶ αἱ φορολογικαὶ ὅμως ὑπηρεσίαι κοινοποιούσι τὰ ποσοστὰ τῶν παρ' αὐτῶν παραδεκτῶν ἀποσβεστέων, εἴτε βάσει ἐπιστημονικοῦ ὑπολογισμοῦ, εἴτε βάσει ταμειυτικῶν ἀπόψεων.

**7. Τόκος.** Ἡ διαφωνία ἐπὶ τοῦ ἐὰν πρέπει εἰς τὸ τίμημα παραγωγῆς νὰ περιληφθῇ καὶ τόκος ἐπὶ τοῦ ἐπενδεδυμένου ἰδίου κεφαλαίου, δὲν ἐλύθη ἀκόμη. Οἱ ὑπὲρ τοῦ καταλογισμοῦ τόκου διατείνονται ὅτι, ἐφ' ὅσον ὁ τόκος τοῦ δανείου κεφαλαίου περιλαμβάνεται, δὲν δικαιολογεῖται ἡ ἔξαιρισις, ἀφ' οὗ καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις περὶ τόκου πρόκειται. Ἐξ ἄλλου, λέγουν, σύγκρισις μεταξὺ κόστους διαφόρων μεθόδων ἢ διαφόρων ἐργοστασίων δὲν εἶναι εὐσταθής, ἐὰν παραβλέψωμεν τὰ διάφορα ποσὰ ἐπενδεδυμένων κεφαλαίων.

Ἡ ἀντίθετος ἄποψις λέγει ὅτι ὅταν ἐπενδύομεν κεφάλαια εἰς τινὰ βιομηχανίαν, δὲν ἀναμένομεν τὴν ἀπολαὴν τόκου, ἀλλὰ κέρδους, ὅπερ θὰ ὑπολογισθῇ μόνον ὅταν πραγματοποιηθῇ. Ἐὰν δὲ προεκτείνομεν, συνεχίζομεν, τὴν ἄποψιν ταύτην ἐπὶ πάσης ἐπενδύσεως λ.χ. ἐμπορευμάτων, ἐπιβαρύνοντες καὶ ταῦτα μὲ τόκον, θὰ καταλήξωμεν εἰς τὸ σόλοικον ἀποτέλεσμα νὰ παρουσιάσωμεν ἓν ἐμπόρευμα ὅτι κοστίζει τόσον περισσότερον, ὅσον περισσότερον παλαιούται.

Ἄλλο εἶναι, λέγουν, τὸ τί μᾶς στοιχίζει, λόγῳ δυσμενῶν περιστάσεων ἢ ἀνικανότητός μας νὰ πωλήσωμεν ἐγκαίρως τὸ ἐμπόρευμα καὶ ἄλλο τί στοιχίζει τὸ εἶδος, ὑπὸ τὰς φυσικὰς συνθήκας ἐκμεταλλεύσεως.

Ἐνώσεις τινὲς βιομηχανῶν, συνιστῶσι τὴν παραδοχὴν ἐνιαίων συστη-



μάτων βιομηχανικοῦ τιμήματος, περιλαμβανόντων διὰ λόγους συγκρίσεων καὶ τὸν τόκον ὡς ἔξοδον παραγωγῆς. Ἐν τούτοις ἡ πλειονότης τῶν λογιστῶν, ἀποκρούει τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ τόκου εἰς τὸ κόστος, προκειμένου περὶ ἀτομικῶν ἐπιχειρήσεων.

Γ'. Ἀφ' οὗ συναθροισθῶν τὰ διάφορα ἔξοδα παραγωγῆς, ἀπομένει νὰ καθορισθῇ *ἡ βᾶσις καὶ ὁ τρόπος*, καθ' ὃν ταῦτα θὰ ἐπιμερισθῶν τελικῶς εἰς τὰ διάφορα παραχθέντα προϊόντα. Τοῦτο οὔτε εὐκόλον εἶναι, οὔτε ἡ ἐπίτευξις ἀπολύτου ἀκριβείας δυνατή. Ὑπάρχουν ὁμως μέθοδοι κατανομῆς, αἱ ὁποῖαι ἱκανοποιοῦν τὰς πρακτικὰς ἀπαιτήσεις.

Μερικοὶ φρονοῦν ὅτι ἐν κατ' ἀποκοπὴν ποσοστὸν, βάσει τοῦ πρωταρχικοῦ τιμήματος ἢ τῶν ἐργατικῶν, εἶναι ἱκανοποιητικὴ διανομὴ τῶν ἔξοδῶν παραγωγῆς. Ἐὰν ὅλα τὰ ἔξοδα ἐπιμελῶς συνηθροίσθησαν καὶ τὸ ποσοστὸν ὑπελογίσθη ἀκριβῶς, ὁ τρόπος οὗτος ἀποτελεῖ βῆμα προόδου ἀπὸ τοῦς συνηθῶς κατ' ἐκτίμησιν ὑπολογισμούς, διὰ τῆς προσθήκης 50 %, 90 %, κλπ. Ἡ σημερινὴ ὁμως διοίκησις τῶν ἐπιχειρήσεων ἀπαιτεῖ μεγαλυτέραν ἐπεξεργασίαν καταλογισμοῦ.

Καὶ ἐὰν ἀκόμη ἐν μόνον προϊόν παράγεται, μᾶς ἀναγκαῖοι πολλῶν ἢ γνῶσις τοῦ τιμήματος κατὰ τὰς διαδοχικὰς φάσεις τοῦ μετασχηματισμοῦ του. Ἐὰν δὲ παράγονται πολλὰ προϊόντα, εἶναι φυσικὸν ὅπως ἕκαστον τούτων χρειάζεται διάφορον χρονικὴν διαδρομὴν, μέσα παραγωγῆς καὶ ποσότητα ἐπιβλέψεως.

Πρῶτος τρόπος ἐπιμερισμοῦ τῶν ἔξοδων παραγωγῆς πρὸς ἐπίτευξιν δυνατῆς ἀκριβείας, ὑπῆρξεν ἡ διάκρισις αὐτῶν κατὰ *κέντρα καὶ τμήματα παραγωγῆς* (τὰ ἐνεργοῦντα τὴν ἐπεξεργασίαν τοῦ προϊόντος) καὶ *βοηθητικὰ τμήματα* (παραγωγή κινητηρίου δυνάμεως, ἐπισκευῶν κλπ.).

Οὕτω τὰ ἔξοδα παραγωγῆς καταμερίζονται πρῶτον κατὰ τμήματα, ὥστε ὅσα τὸ δυνατόν πλείοτερα ἔξοδα νὰ ἐπιβαρύνουν τὸ τμήμα, διὰ τὸ ὁποῖον ἐγένοντο. Ἐπειδὴ δὲ τελικῶς τὰ ἔξοδα προῶρισται νὰ περιληφθῶν εἰς τὸ τμήμα τῶν παραγομένων προϊόντων, τὰ συγκεντρωθέντα ἔξοδα βοηθητικῶν τμημάτων ἀνακατανέμονται μετὰξὺ τῶν κυρίως παραγωγικῶν τμημάτων.

Ὡς παραγωγικὸν κέντρον, ἀπὸ ἀπόψεως κόστους, θεωρεῖται ἄλλοτε ἐν ὁλόκληρον τμήμα, ἄλλοτε μέρη διαφόρων τμημάτων, ἄλλοτε ἄθροισμα μηχανῶν, ἄλλοτε καὶ μία μηχανή.

Δὲν ἀπαιτεῖται δ' ὅπως ταῦτα ὧσιν εἴτε ἐν τῷ αὐτῷ χώρῳ, εἴτε συνεχόμενα.

Ὡς βᾶσις θὰ ληφθῇ ἡ συνένωσις μηχανῶν, μεθόδων, ἐπεξεργασιῶν, ὧν ἡ λειτουργία παρουσιάζει κοινὸν ἐνδιαφέρον, ἀπὸ ἀπόψεως κοστολογήσεως.

Τρόποι κατανομῆς τῶν ἔξοδων παραγωγῆς εἶναι οἱ ἀκόλουθοι :

α) *Βάσει μονάδος παραχθείσης ποσότητος* (μήκους, βάρους, πολλαπλασίου μονάδος, ἀποδόσεως ἑνὸς λεπτοῦ κλπ.). Τὸ ἀπλούστερον σύστημα ἄλλὰ καὶ τὸ μᾶλλον πρωτόγονον.

β) *Βάσει αξίας χρησιμοποιηθέντων υλικών.* Ἡ μέθοδος αὕτη ἐφαρμόζεται, ὅπου ἡ ἀξία τοῦ υλικοῦ ἀποτελεῖ τὸ μεγαλύτερον μέρος τοῦ τιμήματος, προκειμένου δὲ περὶ διαφορῶν εἰδῶν, ὅταν διὰ ταῦτα χρησιμοποιῶνται υλικά ἴσης περιῶν ἀξίας.

Ἡ ἀξία ὅμως τῶν υλικῶν ἀπωτέραν σχέσιν ἔχει πρὸς τὴν δημιουργίαν τῶν ἐξόδων παραγωγῆς, ὥστε ἡ βᾶσις αὕτη νὰ μὴν εἶναι εὐσταθής. Τὸ κύριον πλεονέκτημά της εἶναι ἡ εὐκολία ὑπολογισμοῦ καὶ ἐφαρμογῆς.

γ) *Βάσει τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν ἐξόδων.* Ἴνα ἡ μέθοδος θεωρηθῆ ἀκριβής, δεόν τὰ ἡμερομίσθια νὰ εἶναι ἀρκούντως ὁμοίομορφα εἰς ποσὸν καὶ σταθερά, καθ' ὅλην τὴν παραγωγὴν.

Δεδομένου ὅμως, ὅτι ὑφίστανται διαφοραὶ μισθῶν, μὴ βασιζόμεναι εἰς ἀναλόγους διαφορὰς ἀποδόσεως καὶ ὅτι μέρος τῶν ἐξόδων παραγωγῆς βασιζεται ἐπὶ τῆς χρονικῆς διαρκείας, καὶ ἡ βᾶσις αὕτη κρίνεται ἐλαττωματικῆ.

δ) *Βάσει τοῦ τιμήματος υλικῶν καὶ ἐργατικῶν.* Προσπαθεῖ ὁ τρόπος οὗτος νὰ συμψηφίσῃ τὰ μειονεκτήματα τῶν δύο στοιχείων, ἐξ ὧν ἀπαρτίζεται, χωρὶς νὰ τὸ ἐπιτύχῃ.

Θεωρητικῶς θὰ ἠστώθαι ἐὰν ἡ ἀξίουσα τιμὴ τῶν υλικῶν ἀντεσταθμίζετο ὑπὸ ἀντιστοίχου μειώσεως τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων, ὀφειλομένης εἰς μείωσιν τοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν.

ε) *Βάσει τῆς χρονικῆς διαρκείας παραγωγῆς.* Ὡς γνωστὸν τὰ περισσότερα ἔξοδα ἔχουν ἀμέσον σχέσιν μὲ τὸν διαρρέυσαντα χρόνον. Λογικώτερον ὅθεν εἶναι ὅπως ἕκαστον προϊόν ἐπιβαρύνεται μὲ τὰ ἔξοδα, αἵτινα ἀναλογοῦν εἰς τὸν χρόνον, ὅστις ἀπητήθη πρὸς κατασκευὴν του.

Ἐπιζητεῖται ὅθεν ὁ προσδιορισμὸς ὠριαίου ποσοστοῦ, εἴτε ἀπασχολήσεως τοῦ ἐργάτου, εἴτε τῆς μηχανῆς.

Θὰ προτιμηθῆ δὲ ἡ ἀπασχόλησις τοῦ ἐργάτου ἢ τῆς μηχανῆς, ἀναλόγως τοῦ τίς εἶναι ὁ κυριώτερος παράγων εἰς τὴν κατασκευὴν τοῦ προϊόντος. Ἐφ' ὅσον μάλιστα εἰς τὰς περισσοτέρας βιομηχανίας, μέγα μέρος τῶν ἐξόδων παραγωγῆς συνίσταται ἐξ ἀποσβέσεων, ἐπισκευῶν, κινητηρίου δυνάμεως κλπ., ἀκριβέστερος καταμερισμὸς ἐπιτυγχάνεται κατὰ ὠριαίαν ἀπασχόλησιν μηχανῆς.

Ὡς βᾶσις ἐπιμερισμοῦ θὰ ληφθῆ ἡ προβλεπομένη ἀπόδοσις παραγωγῆς ἢ ὅπερ τὸ αὐτὸ ἡ χρονικὴ ἀπασχόλησις.

Ἄλλά, ποία παραγωγή θὰ χρησιμοποιηθῆ πρὸς τὸν σκοπὸν μας; Ἡ μεγίστη, ἡ ἐλαχίστη, ἡ ἀναμενομένη, ἢ μέσος τις ὅρος; Πολλοὶ παραδέχονται μίαν θεωρητικὴν *κανονικὴν παραγωγὴν*, ὥστε νὰ μὴν ἐπιβαρύνεται τὸ προϊόν μὲ ἀναλογίαν ἐξόδων, ὀφειλομένων εἰς αἷτια ἔξω τοῦ κύκλου τῆς παραγωγῆς κείμενα.

Ἐὰν ὅμως ἐκ λόγων ἀναγομένων εἰς τὴν γενικὴν οἰκονομικὴν κατάστασιν, ἢ προβλεθεῖσα παραγωγή δὲν ἐπιτευχθῆ, θὰ μείνῃ μέρος ἐξόδων παραγωγῆς ἀναπορρόφητον.

Πῶς θὰ κατανεμηθῆ τοῦτο :

Ἐπάσχει μία ἄποψις, καθ' ἣν τὰ ἔξοδα ταῦτα δὲν πρέπει νὰ ἐπηρεάζουν τὸ βιομηχανικὸν τίμημα. Ἐκφράζουν τὴν ἀδυναμίαν διαθέσεως τῶν προϊόντων καὶ δεόν νὰ θεωρηθοῦν ὡς ζημία, εἴτε τῆς χρήσεως, καθ' ἣν συνέβησαν, εἴτε κατανεμομένη εἰς διαφόρους περιόδους, ἐὰν ἡ ἀργία (idle time) τοῦ μέσου παραγωγῆς εἶναι ἐποχιακὴ ἢ παροδικῆς μορφῆς.

Ἄλλοι φρονοῦν ὅτι τὸ μέρος τοῦτο τῶν ἐξόδων δεόν νὰ ἐπιβαρύνῃ τὸ κόστος τῶν πωληθέντων προϊόντων, ἄλλοι δὲ ὅτι ταῦτα πρέπει νὰ ἐπιμερισθοῦν μεταξὺ τῶν παραχθέντων προϊόντων, τῶν τε πωληθέντων καὶ τῶν εὐρισκομένων εἰσέτι ἐν τῇ ἀποθήκῃ.

12. Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς δὲν περιλαμβάνουν πάντα τὰ ἔξοδα τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἀπομένουν τὰ ἔξοδα **διοικήσεως** καὶ **πωλήσεως**, (1) ἅτινα καὶ αὐτὰ δεόν νὰ καλυφθοῦν ἐκ τῆς τιμῆς πωλήσεως.

Ὡς ἔξοδα διοικήσεως θεωροῦνται : Οἱ μισθοὶ τοῦ διευθυντικοῦ προσωπικοῦ, ὡς καὶ αἱ δαπάναι τῶν ὑπηρεσιῶν Λογιστηρίου, Γραμματείας, Ταμείου καὶ Μελετῶν.

Κατὰ τινάς, ἡ διοίκησις ἀποτελεῖ χωριστὴν λειτουργίαν, μεμακρυσμένην σέξιν ἔχουσαν μὲ τὴν παραγωγήν. Ἐπομένως τὰ ἔξοδα ταῦτα δεόν νὰ συγκεντρώνωνται χωριστὰ καὶ νὰ μὴ περιλαμβάνωνται εἰς τὸ τίμημα παραγωγῆς.

Κατ' ἄλλους ὅμως αἱ κύριαι δραστηριότητες τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι δύο : παραγωγή καὶ πώλησις. Μεταξὺ αὐτῶν τῶν δύο ὅθεν δεόν νὰ κατανεμηθοῦν τὰ ἔξοδα διοικήσεως, ὥστε ἕκαστον τίμημα (παραγωγῆς καὶ διαθέσεως) νὰ περιλαμβάνῃ τὸ ἀναλογοῦν αὐτῷ μέρος.

### 13. **Κριτικαὶ ἀναλύσεις καὶ ἐκθέσεις τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος.**

Α'. Ἀνάλυσις τοῦ τιμήματος δύναται νὰ ὀριοθῆ ἢ παραβολὴ τῶν ἐπιτευχθέντων πρὸς προβλεπόμενα ἢ προκαθορισμένα, ἐπὶ τῷ σκοπῷ καθορισμοῦ τῶν παρουσιασθεισῶν διαφορῶν, τῆς ἐκτάσεως καὶ τῶν αἰτίων των, ὡς καὶ τῆς ἀνευρέσεως τῶν μέσων πρὸς διόρθωσιν τῶν δυσμενῶν συνθηκῶν.

Ἐπὶ πολλὰς ἀπόψεις, μεγαλυτέρας σημασίας θεωρεῖται ἡ **ἀναλογία** τῶν στοιχείων τοῦ τιμήματος, ἀπὸ τὰ ἀπόλυτα ποσὰ τῶν κονδυλίων, ἀκόμη δὲ καὶ ἀπὸ τὰς παρατηρηθεῖσας ἀξομειώσεις των.

Αἱ παρεκκλίσεις καὶ διαφοραὶ εἰς τὰ στοιχεῖα τοῦ τιμήματος ἐνέχουν ἰδιάζουσαν σημασίαν εἰς πᾶσαν μέθοδον ἀναλύσεως, ἡ δὲ πιστοποιήσις καὶ μελέτη των εἶναι μία ἐφαρμογὴ τοῦ νόμου «τῶν ἐξαιρέσεων».

Τὰ κυριώτερα πρὸς ἀνάλυσιν στοιχεῖα εἶναι : Πρῶται ὕλαι καὶ ὕλικα— Ἐργατικά— Ἀργία μηχανῶν— Ἐξοδα παραγωγῆς ἐργοστασίου καὶ διοικήσεως.

Β'. Ὡς κυριώτερα αἷτια **διακυμάνσεων εἰς τὰ ὕλικα** θεωροῦνται τὰ κάτωθι :

α) μεταβολαὶ εἰς τὴν πολιτικὴν ἀγορῶν β) μεταβολαὶ τῆς ἀγοραίας τιμῆς τῶν πρώτων ὕλων γ) μεταβολαὶ εἰς τὸ προϊόν, μηχανήματα καὶ ἔργα—

(1) Διὰ τὰ ἔξοδα πωλήσεως, βλέπε Κεφ. Ε, III.

λεία δ) μεταβολαὶ τῶν μεθόδων παραγωγῆς ε) μεταβολαὶ εἰς τὴν ποιότητα καὶ εἶδος τῶν χρησιμοποιουμένων ὑλῶν στ) ὑπερβολικὴ φθορὰ τῶν πρώτων ὑλῶν, διαρκούσης τῆς παραγωγῆς ζ) μείωσις λόγφ ἀπωλειῶν τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν ὑπὸ κατεργασίαν, ὡς καὶ τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων η) φθορὰ κατὰ τὰς μεταφορὰς θ) ὑπερβολικῶς ἀκαμπτος ἔλεγχος τῶν παραγομένων εἰδῶν ι) λάθη λογιστικοῦ καταλογισμοῦ.

Ἡ ἀπαρίθμησις αὕτη, ὡς καὶ ἡ τῶν λοιπῶν στοιχείων, εἶναι ἀπλῶς ἐνδεικτικὴ, χρησιμεύει δὲ εἰς τὰς διευθύνσεις ὡς ἀφετηρία σκέψεων ἀναζητήσεως τῶν πιθανῶν αἰτίων διαφορῶν τῶν ὑλικῶν, εἰς ἐκάστην εἰδικὴν περίπτωσιν.

Πᾶσα μείωσις ὅμως τινὸς τῶν ἀντιστοιχῶν κονδυλίων δὲν σημαίνει καὶ κατ' ἀνάγκην ἐπίτευξιν μεγαλυτέρας ἀποδόσεως ἢ καλύτερον ἔλεγχον. Δέον διὰ τῆς ἀναλυτικῆς μεθόδου νὰ πιστοποιηθῇ ὅτι ἡ μείωσις αὕτη εἶναι πραγματικὴ καὶ ὅτι δὲν ἐξουδετερώνεται ὑπὸ ἀντιστοίχου ἀξίσεως ἀλλαγῆς. Ἡ χρησιμοποίησις λ. χ. ὑποκαταστάτου πρώτης ὑλῆς, πιθανῶς νὰ συντελέσῃ εἰς τὴν μείωσιν τοῦ διὰ πρώτας ὑλῆς ἀπαιτουμένου χρηματικοῦ ποσοῦ, ταυτοχρόνως ὅμως δύναται νὰ ἐπιφέρῃ αὔξησιν ἐργατικῶν, φθορὰν μηχανῶν καὶ ἐργαλείων ἢ τὴν αὔξησιν ἐτέρου ἐξόδου.

Ἄλλοτε ἡ δυσμενὴς ἀντανάγκασις ἐκ τῶν οἰκονομιῶν εἰς τὰ ὑλικά, γίνεται εἰς τὴν ψυχολογικὴν διάθεσιν τῶν ἐργατῶν, ποιότητα τοῦ προϊόντος ἢ μέλλοντικὴν ἀπόδοσιν τῶν μηχανῶν, σημεῖα ἐνίστε μὴ ἀναφαινόμενα μὲν ἀμέσως, οὐχὶ ὀλιγότερον ὅμως πραγματικά, ἂν καὶ δύσκολον νὰ ἐντοπισθῶσι καὶ μετρηθῶσι.

Γ'. Οἱ πλέον ἄμεσοι λόγοι τῶν παρατηρουμένων *αὐξομειώσεων* εἰς τὰ *ἐργατικά ἐξοδα* δύνανται νὰ ὀφείλονται :

α) Εἰς μὴ ἐπιμελημένην διαλογὴν τῶν ἐργατῶν β) ἀτελῆ ἢ ἐσφαλμένην ἐκπαίδευσιν αὐτῶν γ) γλίσχρα ἡμερομίσθια δ) ἔλλειψιν καταλλήλων μηχανῶν, ἐργαλείων καὶ ὑλικῶν ε) μεταβολὰς εἰς τὴν μορφήν τοῦ παραγομένου προϊόντος στ) ἀλλαγὴν τῶν μηχανῶν, ἐργαλείων, μεθόδων ἢ ὄρων παραγωγῆς ζ) ἀπροσφόρους συνθήκας παραγωγῆς η) ἀνάμειξιν τῶν ἐργατικῶν φύλων θ) Ἐσκευασμένην ἐλάττωσιν τῆς παραγωγῆς ἐκ μέρους τῶν ἐργατῶν, μετὰ ἢ ἄνευ συνεννοήσεως μετὰ τῶν ἐποπτῶν ι) Αὔξησιν ἡμερομισθίων ἢ ἐργατικῶν ὥρων ια) Πλεόνασμα ἐργατῶν ἢ ἀκατάλληλόν χρῆσιν τοῦ ἐργατικοῦ προσωπικοῦ ιβ) ἔλλειψιν καταλλήλων ἢ ἀκριβῶν λογιστικῶν ἐγγράφων.

Ὑπάρχουν σοβαροὶ λόγοι, ὅπως ἡ διοίκησις ἀγρύπνως παρακολουθεῖ τὴν αὐξομείωσιν τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν ἐξόδων.

Αἱ δυσμενεῖς συνθήκαι ἀντανάκλῳνται εἰς τὴν αὔξησιν τοῦ ποσοστοῦ προσλαμβανομένων καὶ ἀπερχομένων ἐργατῶν, εἰς τὴν ἀργίαν των λόγφ μὴ καταλλήλου χρησιμοποίησεως των καὶ ἐν γένει εἰς τὴν μείωσιν τῆς ἀποδόσεως των.

Δὲν πρέπει ὅμως νὰ θεωρηθῆται πᾶσα μείωσις τῶν ἐργατικῶν ἐξόδων, αὕτη καθ' ἑαυτήν, καὶ ὡς κέρδος εἰς τὴν ἀπόδοσιν, διότι δύνανται νὰ ἐπα-



κολουθήσουν δαπανηραὶ συνέπειαι. Ἡ διεύθυνσις δέον νὰ ἐρευνήσῃ ποῖαν ἐπίδρασιν ἢ μείωσιν αὕτη τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν θὰ ἔχῃ ἐπὶ τῶν λοιπῶν ἐξόδων.

Διαρκῆ ἀποτελέσματα μιᾶς τακτικῆς δὲν γίνονται ἀμέσως ἀντιληπτά, διότι ἀπαιτεῖται πάροδος χρόνου, ἵνα ἐκδηλωθοῦν ὅλοι οἱ ἀντίκτυποι.

Ἐὰν ἡ διεύθυνσις ἔχει πάντοτε πρὸς ὀφθαλμῶν ὅτι τὰ ἀποτελέσματα πολλάκις δὲν φαίνονται ἀμέσως σχετιζόμενα πρὸς τὰ αἴτια, τότε θὰ ἀντιληφθῇ ὅτι ἀξίζει τὸν κόπον καὶ τὴν δαπάνην ἢ ἐμβάθυνσις καὶ μελέτη, πρὶν ἢ καταλήξῃ εἰς συμπεράσματα.

Δ'. Ὀλίγαι ἐπιχειρήσεις τηροῦν ἐπιμελῆ στοιχεῖα περὶ τῆς ἀργίας τῶν μηχανῶν καὶ ἔτι ὀλιγώτεραι ὑπολογίζουν ἐπακριβῶς τί στοιχίζει αὕτη.

Εἶναι ἀναντίρρητον ὅτι ὁ ἐποχειακὸς χαρακτήρ δράσεως ἐνίων ἐπιχειρήσεων καὶ ἡ ἐν γένει οἰκονομικὴ κατάστασις ἐπιδρῶν ἐπὶ τῆς ἀργίας ταύτης.

Δὲν πρέπει ὅμως νὰ γίνεταί παραδεκτόν, ὅτι ἡ κατάστασις αὕτη εἶναι ἀναγκαῖον ἀναπόφευκτον καὶ ὅτι δὲν δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ βελτιώσις.

Τὸ κόστος ἀργίας τῶν μηχανῶν δὲν περιορίζεται μόνον εἰς τὰς δαπάνας, τὰς σχετιζόμενας ἀμέσως μὲ τὴν χρῆσιν τῆς μηχανῆς. Ὑπάρχουν καὶ ἄλλα ἐξόδα, ἐμμέσως συνδεόμενα καὶ τὰ ὅποια τελικῶς πρέπει νὰ θεωρηθῶν, ὡς ἀποτελοῦντα μέρος τοῦ κόστους ἀργίας.

Μεταξὺ τῶν ἀμέσων αἰτίων ἀργίας καταλέγονται : α) ἔλλειψις προσωπικοῦ γ) ἔλλειψις ὀδηγιῶν δ) μὴ παροχὴ κινητηρίου δυνάμεως ε) ἔλλειψις ἐργαλείων στ) σταμάτημα μηχανῶν, λόγῳ ἐπισκευῆς ζ) ἔλλειψις πρώτων ὑλῶν η) διακοπὴ ἐργασίας θ) ἀναμονὴ πρὸς συνέχισιν ἐργασίας.

Ὡς ἔμμεσοι δὲ αἰτίαι θεωροῦνται : α) ἔλλειψις τυποποιήσεως ἢ ὑπερβολικὴ τυποποίησις τῶν μηχανῶν β) ἀκατάλληλος διαρρυθμίσαις τῶν ἐγκαταστάσεων γ) ἀποτυχία ὑπολογισμοῦ τῆς ἀπαιτουμένης παραγωγικῆς ἰκανότητος δ) μεταβολαὶ εἰς τὴν ζήτησιν τῆς πελατείας ε) πειραματικὴ παραγωγὴ κλπ.

Εἶναι σπανίως δυνατόν νὰ ἀποφύγῃ τις ἢ πλήρως ἐξουδετερώσῃ τὰ αἴτια ταῦτα, μία ἀκριβὴς ὅμως γνῶσις τῆς ἐκτάσεως τῆς ἀργίας καὶ τῶν λόγων ταύτης, μενάλως συμβάλλει εἰς τὴν διόρθωσιν τῆς καταστάσεως.

Ε'. Ἐπιμελὴς παρακολούθησις καὶ λεπτομερὴς κριτικὴ ἀνάλυσις τῶν διαφόρων ἐξόδων παραγωγῆς καὶ διοικήσεως, ἀπέδωκε σοβαρὰς οἰκονομίας εἰς πλείστας ἐπιχειρήσεις. Βάσει τῶν μελετῶν τούτων ἐδόθη ἀφορμὴ ὅπως εἰσαχθοῦν βελτιώσεις εἰς τὰ μηχανήματα, κινητήριον δύναμιν, φωτισμόν, μεθόδους καὶ συστήματα.

Οὕτω ἐρευνᾶται ἀναλυτικῶς τί στοιχίζει ἡ παροχὴ τῆς κινητηρίου δυνάμεως, ἡ χρῆσις τῶν ἐργαλείων, ἡ μεταφορὰ τῶν ὑλικῶν, ἡ ἀποθήκευσις τῶν, τὰ μέτρα ὑγιεινῆς, ἀσφαλείας καὶ προλήψεως ἀτυχημάτων τῶν ἐργατῶν, ἡ συντήρησις τοῦ ἐργοστασίου, ἡ χρονομέτρησις τῆς ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν καὶ ἡ ἐφαρμογὴ βελτιωμένων συστημάτων μισθῶν, ἡ παροχὴ



ἀδειῶν κ. ου. κ. Ἐκ παραλλήλου δὲ ὑπολογίζεται τί δαπάνας δημιουργεῖ ἡ λειτουργία τοῦ Τμήματος Μελετῶν (μισθοί, ἔξοδα πειραματισμῶν καὶ μελετῶν, προμήθεια ὑλικῶν, ἔξοδα μετακινήσεων), τοῦ τμήματος Προμηθειῶν ἢ τοῦ τμήματος Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς.

Οἰκονομία ὅμως, ὑπὸ τὴν ἀπόλυτον ἔννοιαν καὶ καλύτερα ἀπόδοσις, δὲν εἶναι ταυτόσημα. Ἐσπευσμένοι καὶ ἀμελέτητοι οἰκονομίαι ἔχουν πολλάκις ὀδυνηρὰ ἀποτελέσματα, εἶναι δὲ περισσότερον ἐπικίνδυνοι, διότι συνήθως ἐπιφέρονται εἰς ἐκεῖνα τὰ κονδύλια καὶ τὰς ὑπηρεσίας, τῶν ὁποίων ὁ ἀντίκτυπος δὲν φαίνεται ἀμέσως.

ΣΤ'. Αἱ συντασσόμενα **καταστάσεις** καὶ **ἐκθέσεις** προορίζονται διὰ τρεῖς κατηγορίας ἀξιοματούχων τῆς ἐπιχειρήσεως α) Διευθυντάς β) Προϊσταμένους τμημάτων γ) Προϊσταμένους ἐργατῶν (ἀρχιεργάτας ἢ ἐπιστάτας.) Ἐκάστη τάξις ἔχει εἰδικὴν σφαιρὰν ἐπιρροῆς, τὰ δὲ παρεχόμενα εἰς αὐτὰς στοιχεῖα δέον νὰ ἀναφέρονται εἰς γεγονότα ἐμπίπτοντα εἰς τὸν κύκλον τῆς δράσεώς των.

Ὁ Ἀρχιεργάτης ἐνδιαφέρεται πρωτίστως διὰ τὴν ἀπόδοσιν τῶν ὑπ' αὐτὸν ἐργατῶν, ὁ Προϊστάμενος τμήματος ἐπιθυμεῖ νὰ λαμβάνῃ γνῶσιν τῆς προόδου τοῦ τμήματός του, ἐνῶ ὁ Διευθυντὴς τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπιζητεῖ συνοπτικὰς πληροφορίας, ἀφορώσας ὅμως τὴν πορείαν πάντων τῶν τμημάτων καὶ ὑπηρεσιῶν.

Ζ'. Κατάλληλοι καὶ ἔγκυροι καταστάσεις ἀποβλέπουν εἰς τοὺς κάτωθι σκοποὺς :

α) Βοηθοῦν εἰς τὴν διατύπωσιν προσφόρου πολιτικῆς παραγωγῆς β) διευκολύνουν τὴν ἀποτελεσματικὴν ἐπίβλεψιν τῶν ἐργασιῶν καὶ γ) συντείνουν εἰς τὴν ἐπίτευξιν ὑψηλῆς ἀποδόσεως καὶ κατ' ἀκολουθίαν τοῦ ἀνωτάτου δυνατοῦ ὄριου κερδῶν.

Βάσει τῶν ἐν αὐταῖς περιεχομένων στοιχείων, ἀπάντησις δύναται νὰ δοθῇ εἰς τὰ ἐπόμενα, μεταξὺ ἄλλων, πρακτικὰ ἐρωτήματα :

α) ἡ διαφορὰ εἰς τὸ τίμημα τῶν ὑλικῶν ὀφείλεται εἰς χρῆσιν μεγαλύτερων ποσοτήτων ἢ εἰς ὑψηλοτέρας τιμὰς ἀγορᾶς :

β) Αἱ διαφοραὶ εἰς τὰ ἐργατικά ἔξοδα ὀφείλονται εἰς αὐξομειώσιν τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐργαζομένων, εἰς μεταβολὴν τῶν ἡμερομισθίων ἢ εἰς διακμάνσεις τῆς ἀποδόσεώς των;

γ) Αἱ διαφοραὶ εἰς τὰ ἔξοδα παραγωγῆς ἀνάγονται εἰς ἀργίαν τῶν μηχανῶν, σπατάλην, ἀνακριβῆ πρόβλεψιν ἢ ἐλαττωματικὴν ἐπίβλεψιν ;

δ) Ποῦ λαμβάνει χώραν φθορὰ ὑλικῶν ἢ μηχανῶν καὶ διατί ;

ε) Ποῖον τμῆμα χρησιμοποιεῖ μὴ ἀποδοτικούς ἐργάτας καὶ διὰ ποῖον λόγον ;

Η'. Αἱ καταστάσεις καὶ ἐκθέσεις, ἵνα ἀποδώσουν ὅλην τὴν ἐξ αὐτῶν ἀναμενομένην χρησιμότητα, δέον νὰ συντάσσωνται συμφώνως πρὸς ὠρισμένας προϋποθέσεις.

Αὗται ἀφοροῦν τὰ ἑξῆς σημεία :

α) Διὰ ποίους προορίζονται β) συχνότης συντάξεώς των γ) περιεχόμενον και τρόπος συντάξεως δ) επιδιωκόμενοι σκοποί.

Οὕτω α) Δέον νὰ συντάσσωνται κατὰ τρόπον πληροῦνται τὰς εἰδικὰς ἀνάγκας τοῦ προσώπου, τὸ ὁποῖον πρόκειται νὰ τὰς χρησιμοποιήσῃ.

β) Ἡ περίοδος, τὴν ὁποίαν καλύπτουν αἱ ἐκθέσεις καὶ ἡ συχνότης συντάξεώς των ἔχει σημαίνουσαν ἀξίαν. Ὡς γνωστόν, ὁ χρόνος εἶναι πολύτιμον στοιχεῖον. Προφανῶς δέον νὰ συντάσσωνται τόσον συχνότερον, ἕφ' ὅσον ἡ κατάστασις εἶναι ἀνώμαλος.

Συνήθως εἰς τοὺς ἀρχιεργάτας καὶ ἐπόπτας χρησιμοποιῶνται τὰ στοιχεῖα ἡμερησίως ἢ ἑβδομαδιαίως, εἰς τοὺς προϊσταμένους τμημάτων μηνιαίως καὶ εἰς τοὺς διευθυντὰς μηνιαίως, ἑξαμηνιαίως ἢ ἐτησίως.

γ) Τὰς καταστάσεις καὶ ἐκθέσεις δέον νὰ διακρίνῃ συντομία, ἀπλότης, παραβλητικότης. Πρέπει αὐταὶ νὰ παρουσιάζουσι τὰς πληροφορίας κατὰ τὸν τρόπον, τὸν προσαρμοζόμενον πρὸς τὴν ἀντίληψιν καὶ τὴν χρῆσιν τοῦ προσώπου, πρὸς τὸ ὁποῖον ἀπευθύνονται.

Ἡ συντομία εἶναι πάντοτε πλεονέκτημα, ὅταν ἡ κατάστασις πρόκειται νὰ ἀναγνωσθῇ. Ἡ ἀπλότης εἶναι ἀναγκαία, ἐὰν ἡ κατάστασις πρόκειται νὰ γίνῃ καταληπτὴ καὶ νὰ χρησιμοποιηθῇ πρὸς συναγωγὴν συμπερασμάτων. Τέλος αἱ καταστάσεις δέον νὰ εἶναι οὕτω συντεταγμέναι, ὥστε τὰ ἐν αὐταῖς στοιχεῖα νὰ δύνανται νὰ συγκριθοῦν πρὸς ὠρισμένα πρότυπα ποσά.

δ) Αἱ καταστάσεις καὶ ἐκθέσεις δέον νὰ παρουσιάζουσι τὰς διαφορὰς εἰς τε τὸ τίμημα καὶ τὰ ἀποτελέσματα. Νὰ συντάσσωνται δὲ κατὰ τρόπον, ὥστε εὐχερῶς καὶ ἄνευ διαμφισβητήσεως νὰ καθορίζωνται αἱ σχετικαὶ εὐθύναι.

Θ'. Αἱ κυριώτεραι καταστάσεις καὶ ἐκθέσεις δύνανται νὰ ὑπαχθῶσιν εἰς μίαν τῶν κάτωθι κατηγοριῶν:

α) Προϋπολογισμοὶ καὶ μηνιαῖαι συγκρίσεις τῶν ὀλικῶν, ἐργατικῶν καὶ ἐξόδων παραγωγῆς, κατὰ τμήμα καὶ σύνολον τοῦ ἐργοστασίου. Τὰ ἄμεσα ἐργατικά ἐξοδα παρακολουθοῦνται ἑβδομαδιαίως, τῶν διαφορῶν ἐκφραζόμενων εἰς ὥρας καὶ εἰς κόστος, τὰ δὲ δυνάμενα νὰ ρυθμισθῶσιν ἐξοδα παραγωγῆς μηνιαίως καὶ ἀναλυτικῶς κατὰ εἶδος. Αἱ καταστάσεις αὐταὶ μεγάλως διευκολύνουν τὴν διεύθυνσιν ὅπως ἀσκή ταχὴν καὶ ἐμπεριστατωμένον ἔλεγχον ἐπὶ τῶν στοιχείων, ἅτινα ἀπαρτίζουν τὸ βιομηχανικὸν τίμημα.

β) Ἐκθέσεις περὶ τῶν παραγομένων ἀχρήστων καὶ ἐλαττωματικῶν προϊόντων, ὑπὸ μορφήν στατιστικῶν δεδομένων περὶ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν γενομένων παραδεκτῶν ἀρτίων, ὡς καὶ ἀποριφθέντων εἰδῶν, ἐπὶ πλεόν δὲ καὶ τοῦ κόστους αὐτῶν. Αὐταὶ χορηγοῦν εἰς τοὺς προϊσταμένους καὶ τὴν διεύθυνσιν στοιχεῖα, ἅτινα ἄλλως δὲν θὰ ἐγίνοντο γνωστὰ καὶ βοηθοῦν εἰς τὴν ἀνεύρεσιν τῶν αἰτίων καὶ διόρθωσιν τῶν κακῶς κειμένων.

γ) Καταστάσεις ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως ἐκάστου ἐργάτου κατὰ τμήμα, ὡς καὶ τῆς συνολικῆς ἀποδόσεως τῶν τμημάτων, ὡς αὐτοτελῶν μονάδων. Ἐν αὐταῖς παρίσταται ἡ ἀπόδοσις ἐκάστου ἐργάτου, ἐν συγκρίσει πρὸς καθορισμένην ἀπόδοσιν ἐν δεδομένῳ χρόνῳ. Οὕτω κατατοπίζονται οἱ ἄμεσοι προϊ-

στάμενοι καὶ διευκολύνεται ἢ διεύθυνσις νὰ καθορίσῃ τὰς εὐθύνας δι' ἐλαττωματικὴν ἀπόδοσιν καὶ νὰ ἐξουδετερώσῃ τὰ αἷτια ταύτης.

δ) Ἐκθέσεις ἐπὶ τῆς ἀργίας τῶν μηχανῶν καὶ ἐγκαταστάσεων, ἐξ ὧν ἐνημερώνεται ἢ διεύθυνσις ἐπὶ τῆς ἐκτάσεως τῆς ἀργίας καὶ ἀναζητεῖ τὴν δικαιολόγησιν ταύτης.

Αἱ ὡς ἄνω ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις χορηγοῦν ἢ δεδομένα οἰκονομικῆς φύσεως, ὡς ἢ ὑπὸ στοιχεῖον α, ἢ δεδομένα ἀναγόμενα εἰς τὴν ἀπόδοσιν, ὡς αἱ ὑπὸ στοιχεῖα β, γ, καὶ δ.

14. Τὸ βιομηχανικὸν τίμημα, παρ' ὅλας τὰς ὑπηρεσίας τὰς ὁποίας προσφέρει, ἔχει καὶ ὠρισμένους **περιορισμούς**.

α) Δὲν δύναται νὰ δώσῃ ἀπόκρισιν εἰς ὅλα τὰ προβλήματα τῆς ἐπιχειρήσεως.

β) Πρὸς λήψιν ἀποφάσεων καὶ ἄλλοι παράγοντες κρίνονται, ὡς ἴσης ἢ καὶ ἀνωτέρας ἐνίοτε σημασίας. Λ. γ. ἐπιβολὴ ὄρων συναγωνισμοῦ, κοινωνικὴ πολιτικὴ, λόγοι ἐπαγγελματικοῦ γοήτρου κλπ.

γ) Δὲν εἶναι ἐφικτὴ ἢ ἐπίτευξις ἀπολύτου ἀκριβείας. Ὁ ὑπολογισμὸς καὶ καταμερισμὸς, ἰδίᾳ τῶν ἐξόδων παραγωγῆς, εἶναι πολλάκις κατ' ἀνάγκην ὑποθετικὸς. Ἐπίσης εἰς τινὰς περιπτώσεις εἶναι δυσχερὴς ἢ διάκρισις μεταξὺ δαπάνης (στοιχείων τοῦ τιμήματος) καὶ ζημίας, ὡς καὶ ὁ καθορισμὸς τιμήματος διὰ πολλαπλᾶ ἢ ὑποπαράγωγα προϊόντα. Τινὲς μάλιστα διερωτῶνται, ἰδίᾳ προκειμένον περὶ πολυπλόκων καὶ δαπανηρῶν συστημάτων, εἰν αἱ συγκεντρούμεναι πληροφοραὶ ἀξίζουσιν τὴν γιγνομένην δαπάνην.

δ) Ἡ ἐγκατάστασις καὶ ἡ λειτουργία τοῦ στοιχίζει εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν. Πρὸς μείωσιν τοῦ κόστους τούτου, διάφορα μέτρα συνιστῶνται: Εἰσαγωγή μηχανημάτων γραφείου, συγκέντρωσις μόνον τῶν ἀπολύτως χρησίμων πληροφοριῶν, μεταβολὴ τοῦ συστήματος μισθῶν ἀπὸ πολυπλόκου εἰς ἀπλούστερον, χρησιμοποίησις στατιστικῶν μηχανῶν κλπ.

15. Γνώρισμα τῆς σημερινῆς βιομηχανίας εἶναι ἡ ἐπένδυσις μεγάλων κεφαλαίων εἰς ἐγκαταστάσεις καὶ μηχανήματα, μὲ ἀποτέλεσμα τὴν ἐπιβάρυνσιν τῶν ἐπιχειρήσεων δι' ὑψηλῶν παγίων ἐξόδων, λόγῳ ἀποσβέσεων, φόρων, τόκων κλπ.

Ἡ τάσις αὕτη προβλέπεται ὅτι θὰ ἐξακολουθήσῃ ἐπιτεινομένη, λόγῳ τῆς προϊούσης ἀντικαταστάσεως τῶν ἐργατικῶν χειρῶν διὰ εἰδικευμένων μηχανημάτων.

Κατ' ἀκολουθίαν τὰ ἐξοδα παραγωγῆς θὰ βαίνουσιν ἀξενάομενα ἐν σχέσει πρὸς τὰ ἄλλα στοιχεῖα τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος καὶ ἡ σπουδαιότης αὐτῶν θὰ καθίσταται μεγαλυτέρα προϊόντος τοῦ χρόνου.

16. Τὸ περιεχόμενον τοῦ **θροῦ «τίμημα»** εἶναι δύσκολον νὰ καθορισθῇ δι' ἐνιαίου ὀρισμοῦ. Καὶ τοῦτο διότι πρόκειται περὶ συνόλου ἰδεῶν ἢ ἐννοίας, ἥτις ἔχει διαφόρους σημασίας, ἀναλόγως τῶν περιπτώσεων χρήσεώς τῆς.

Ἄλλως ἀντιλαμβάνεται τὸ τίμημα λ. γ. ὁ λογιστὴς καὶ ἄλλως ὁ οἰκονομολόγος, ὁ τελευταῖος μάλιστα ὑπὸ διαφόρους ἀποχρώσεις, ὡς τεχνολό-

γικόν τίμημα, ὄριακόν τίμημα, πρωτεῦον καὶ συμπληρωματικόν τίμημα κ.ο.κ. Ἵνα γνωρίζωμεν ὅθεν ποῖα στοιχεῖα δέον νὰ περιέχῃ τὸ τίμημα, ἀνάγκη κατανοήσεως καὶ τῶν συνθηκῶν, ὑπὸ τὰς ὁποίας θὰ τὸ ὑπολογίσωμεν καὶ τοῦ σκοποῦ, δι' ὃν προορίζεται. Δὲν ὑπάρχει τίμημα, τὸ ὁποῖον νὰ προσαρμόζεται εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις.

Ἀπὸ ἀπόψεως διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων ἀπαντῶμεν τὰς κάτωθι κατηγορίας τιμημάτων παραγωγῆς:

α) **Τίμημα διαφόρων ἐπιπέδων παραγωγῆς.** Διὰ τὸν καθορισμὸν προσφόρου τιμῆς πωλήσεως, καὶ ὅπου ἀκόμη ὑπάρχει μονοπωλειακὴ ἐκμετάλλευσις, τρεῖς μεταβλητοὶ συντελεστοὶ δέον νὰ λαμβάνωνται ὑπ' ὄψει: τιμῆ—ποσότης παραγωγῆς—κόστος.

Ἡ καθοριζομένη τιμὴ ἐπιδρᾷ ἐπὶ τῆς διαθετέας ποσότητος, διότι χαμηλὴ τιμὴ εὐρύνει τὸν κύκλον τῶν ἀγοραστῶν. Ἐξ ἄλλου ἡ ποσότης παραγωγῆς ἔχει ἀντίκτυπον ἐπὶ τοῦ ἐπιτυγχανομένου κόστους.

Μᾶς χρειάζονται ὅθεν περισσότεραι πληροφορίαι, ἀπὸ τὸν ὑπολογισμὸν μέσου τιμῆματος. Δέον νὰ γνωρίζωμεν τὰ γεγονότα, τὰ ἀφορῶντα τὸ ἐπίπεδον παραγωγῆς, εἰς τὸ ὁποῖον τὸ τίμημα ἀντιστοιχεῖ.

β) **Διαφορικὸν τίμημα.** Παραπλήσιον πρὸς τὸ ἀνωτέρω ζήτημα γεννᾶται, ὅταν πρόκειται νὰ ἀποφασίσωμεν, ἐὰν μᾶς συμφέρῃ νὰ ἀποδεχθῶμεν παραγγελίαν εἰς τιμὴν κάτω τοῦ κόστους παραγωγῆς.

Τὸ τίμημα τῆς ἐπιπροσθέτου ταύτης παραγγελίας δέον νὰ ὑπολογισθῇ εἰδικῶς, δεδομένου, ὅτι ἡ ἀναλογία τῶν ἐξόδων παραγωγῆς θὰ εἶναι μικρότερα.

Κατ' ἀκολουθίαν αὐξανομένης τῆς παραγωγῆς, τὸ κατὰ μονάδα συνολικὸν κόστος θέλει μειωθῆ καὶ τοῦτο θέλει ἀντανакλασθῇ εὐνοϊκῶς εἰς τὰ ἀποτελέσματα.

γ) **Τίμημα ἀντικαταστάσεως.** Εἰς ἐποχὰς ἀποτόμων διασπάρσεων τῶν τιμῶν, ὡς καὶ τῆς ἀξίας τοῦ νομίσματος, παρίσταται ἀνάγκη ὅπως αἱ τιμαὶ πωλήσεως ὑπολογισθοῦν εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν καὶ οὐχὶ τὴν νομισματικὴν ἀξίαν. Διὰ τῆς ἐπιτευκτέας τιμῆς δέον νὰ δυνηθῶμεν καὶ ἀντικαταστήσωμεν ἴσης ποσότητος ὑλικὸν πρὸς τὸ πωληθέν, ὡς καὶ νὰ ἐπανακτήσωμεν τὰς γενομένας δαπάνας. Πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦτον, τίμημα ὑπολογιζόμενον ἐπὶ τῶν ἱστορικῶν τιμῶν (κτίσεως) δὲν εἶναι ἀρκετὸν, ἐὰν θέλωμεν νὰ ἀποφύγωμεν οὐσιαστικὴν μείωσιν τῶν πόρων μας. Δι' αὐτὸ τὰ τε ὑλικά, ὡς καὶ αἱ ἀποσβέσεις δέον νὰ ὑπολογισθοῦν εἰς παρούσας τιμὰς.

δ) **Ὁλοκληρωτικὸν τίμημα.** Προκειμένου νὰ κρίνωμεν περὶ συγκριτικῆς παραγωγικότητος δύο τιμημάτων, δὲν πρέπει νὰ βασισθῶμεν μόνον εἰς τὴν συνήθη κατανομὴν τῶν γενομένων ἐξόδων. Ἐνταῦθα δέον νὰ περιληφθῇ καὶ ὁ τόκος τῶν ἀναλογικῶς ἐπενδεδυμένων κεφαλαίων, εἰς τε τὰ ἐμπορεύματα καὶ ἐγκαταστάσεις, ἵνα ἔχωμεν πλήρη εἰκόνα τῆς καταστάσεως.

ε) **Τίμημα ἐπιλογῆς.** Εἰς ἣν περίπτωσιν πρόκειται νὰ ἀποφασίσωμεν, ἐὰν συμφέρῃ ἢ ἀντικατάστασις παλαιᾶς μηχανῆς διὰ νέας τοιαύτης,



δέον νά συγκρίνωμεν τί μᾶς στοιχίζει ἢ ἀπόδοσις τῆς νῦν μηχανῆς καί τί ἡ τῆς νέας τοιαύτης, εἰς ἧς τήν τιμὴν ὅμως δέον νά προσθέσωμεν, ὡς ἀποσβεστέον ποσὸν καί τὸ ὑπόλοιπον τῆς τιμῆς κτήσεως τῆς ἀχρηστευομένης παλαιᾶς μηχανῆς.

17. Ἡ Βιομηχανικὴ λογιστικὴ ὑπῆρξεν ἡ πρωτοπόρος εἰς τὴν κίνησιν πρὸς ἐφαρμογὴν **ἐνιαίων λογιστικῶν συστημάτων**, ἡ δὲ ἐπὶ τοῦ πεδίου τούτου ἐπιτευχθεῖσα πρόοδος ἔφθασεν, ἰδίᾳ ἐν Ἀμερικῇ, εἰς ἀξιοζήλευτον βαθμόν.

Χάρις εἰς τὴν πρωτοβουλίαν τῶν Συνδέσμων Βιομηχανῶν καί τὴν ὑποστήριξιν τῶν Τεχνικῶν καί Ἐμπορικῶν Ἐπιμελητηρίων, ἡ ἰδέα ἐρριζοβόλησε ταχέως καί σήμερον αἱ προοδευτικώτεραι ἀμερικανικαὶ βιομηχανίαὶ ἐδημοσίευσαν μεταξὺ τοῦ 1910 καί 1930 ἐχειρίδια λογιστικῆς περὶ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος τοῦ κλάδου των (\*).

Σκοπὸς τῶν ἐνοποιημένων βιομηχανικῶν συστημάτων δὲν εἶναι ἡ ἀποφυγὴ τοῦ συναγωνισμοῦ, ἀλλὰ ἡ παροχὴ εἰς ἐκάστην βιομηχανίαν σταθερᾶς βάσεως πρὸς ἀντιμετώπισιν τῶν προβλημάτων της.

Τὰ πλεονεκτήματα μᾶς τοιαύτης κινήσεως, βασιζομένης ἐπὶ τῆς συνεργασίας τῶν ἐνδιαφερομένων, εἶναι προφανῆ.

α) Συντελεῖ εἰς τὴν ἀλληλοκατανόησιν καί προάγει τὴν ἐπαγγελματικὴν ἀλληλεγγύην. Ὅταν ὅλοι ὁμιλοῦν τὴν ἰδίαν γλῶσσαν, αἱ πιθανότητες παρεξηγήσεων εἶναι ὀλιγώτεραι β) ὑποδεικνύει τὸν ἐκάστοτε ἄριστον τρόπον ὑπολογισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος. Οὕτω ἀποφεύγονται οἱ δαπανηροὶ ἀτομικοὶ πειραματισμοὶ καί ἕκαστος ἐπωφελεῖται ἐκ τῆς πείρας τοῦ συνόλου γ) βοηθεῖ ἐκάστην βιομηχανίαν, ὅπως παρουσιάξῃ στοιχεῖα ὁμοιογενῆ καί ἀξία προσοχῆς, ἐνώπιον τῶν διαφόρων ἀρχῶν δ) ἐμπνέει ἐμπιστοσύνην εἰς τὸ καταναλωτικὸν κοινόν, ὅτι αἱ τιμαὶ πωλήσεως καθορίζονται οὐχὶ ἀνθαιρέτως, ἀλλὰ ἐν γνώσει τῶν πραγματικῶν στοιχείων, ε) παρέχει ἐμπεριστατωμένα στοιχεῖα πρὸς μύρφωσιν ὑγιᾶς γνώμης καί σώφρονος πολιτικῆς. Ὅπου μάλιστα τὰ στοιχεῖα τῶν διαφόρων ἐπιχειρήσεων, συγκεντροῦνται παρὰ τῇ Ἐνώσει των καί ὑφίστανται στατιστικὴν ἐπεξεργασίαν, ὁ ἐπιτυγχανόμενος καθορισμὸς δεικτῶν ἐπενδύσεων, προσόδων, ἐξόδων, κλπ. μεγάλως βοηθεῖ τὸν ἐπιχειρηματίαν εἰς ἐπίτευξιν συγκρίσεων περὶ τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐπιχειρήσεώς του ἐν τῷ κλάδῳ τῆς ειδικότητός του, στ) χάρις εἰς τὸ ἀκριβὲς καί ὁμοιοτύπως ὑπολογισθὲν βιομηχανικὸν τίμημα, ἀποτρέπει πολλάκις τὸν ἐξοντωτικὸν συναγωνισμόν, τὸν ὀφειλόμενον εἰς ἄγνοιαν τῆς πραγματικότητος (\*\*).

(\*) Ὑπολογίζεται ὅτι ἔχουν ἐκδοθῆ ἄνω τῶν 120 τοιούτων δημοσιευμάτων.

(\*\*) Ἐνας Ἀμερικανὸς βιομήχανος ἔλεγε ἀναφερόμενος εἰς τὸν ἀντίπαλον του: «Προσφέρωμαι νά τοῦ πληρώω τὸν μισθὸν ἐνὸς καλοῦ λογιστοῦ. Ἡ δαπάνη μου θὰ εἶναι ἐλάχιστη, ἐμπρὸς εἰς τὰς σημερινὰς ζημίας ποῦ ὑφίσταμαι, διότι μὲ τὸν τρόπον ποῦ ὑπολογίζει τὸ κόστος μου καὶ αὐτὸς καταστρέφεται ἀλλὰ καὶ ἐμένα ζημιώνει».



## II. ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΝ ΤΙΜΗΜΑ (STANDARD COSTS)

(Περιορισμοὶ τοῦ ἱστορικοῦ τιμήματος—Εἶδη προτύπου τιμήματος—Πλεονεκτήματα χρήσεώς του—Ἐκτασις ἐφαρμογῆς—Τρόποι ὑπολογισμοῦ—Ἀναθεώρησις τοῦ προτύπου τιμήματος—Σχέσις πρὸς τοὺς Προϋπολογιστικοὺς Ἐλέγχους—Λογιστικαὶ μέθοδοι προτύπου τιμήματος).

I. Γενικῶς κατενοήθη ὅτι τὸ ἱστορικὸν τίμημα παρουσιάζει πολλοὺς περιορισμοὺς εἰς τὴν χρησιμοποίησίν του, ὡς μέσον ἐλέγχου καὶ προβλέψεως τῆς βιομηχανικῆς παραγωγῆς. Τὸ πραγματοποιηθὲν τίμημα αὐτὸ καθ' ἑαυτὸ, δὲν μᾶς χορηγεῖ σαφεῖς πληροφορίας, ἐὰν ἐπετεύχῃ ὑπὸ τοὺς προσφορωτέρους ὅρους. Καὶ ὅπου οἱ ἀριθμοί, καταλλήλως ἀναλυόμενοι, δύνανται νὰ χρησιμοποιηθῶσι πρὸς διόρθωσιν παρελθουσῶν ἐνεργειῶν, τὰ λάθη καὶ αἰσπατάλαι ἀποκαλύπτονται, ἀπ' οὗ ἡ ζημία ἐγένετο ἤδη.

Τὸ πρότυπον τίμημα ἐξ ἄλλου, ὡς λεπτομερῶς ἐκ τῶν προτέρων ὑπολογισθέν, καθιστᾷ ἀναγλύφους τὰς διαφορὰς μεταξὺ προκαθορισθέντων καὶ πραγματοποιηθέντων, ἅμα τῇ γενέσει των.

Ἡ ἐγκατάλειψις τῆς ἱστορικῆς ἀπόψεως ἐν τῇ βιομηχανικῇ λογιστικῇ, ὑπὲρ μιᾶς πλέον δυναμικῆς πρακτικῆς, ἀρχεται ἀπὸ τοῦ 1915. Τότε ὁ κ. G. C. Harrison, ὅστις ἐνεκαίνιασε τὴν νέαν μέθοδον ἀπὸ τοῦ 1911, ἐδημοσίευσεν τὴν πρώτην πραγματείαν του ἐπὶ τοῦ προτύπου βιομηχανικοῦ τιμήματος.

Ἡ ἀντίληψις του ἐστηρίζετο ἐπὶ ἐπιστημονικῆς βάσεως καὶ συνέπιπτε πρὸς τὴν τῶν μηχανικῶν.

Οἱ βιομήχανοι μηχανικοί, ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν τῶν ἀρχῶν τῆς ἐπιστημονικῆς ὀργανώσεως, ἀπὸ καιροῦ καθώρισαν, κατόπιν μελέτης καὶ πειραματισμῶν, πρότυπα φυσικῆς ἀποδόσεως πρὸς ἔλεγχον τῆς τε παραγομένης ποσότητος, ὡς καὶ τῆς ποιότητος τῶν προϊόντων. Ἡ ἐπίτευξις ὅμως ποσοτικῆς παραγωγῆς δὲν εἶναι ἀρκετή, ἐὰν δὲν ληφθῇ ὑπ' ὄψει τὸ κόστος αὐτῆς. Ἦτοι πρὸς πραγματοποιήσιν κερδῶν ἀπαιτεῖται τόσον τεχνική, ὅσον καὶ οἰκονομικὴ ἀπόδοσις. Κατὰ συνέπειαν τὰ πρότυπα, τὰ ὁποῖα χρησιμεύουν πρὸς ἔλεγχον τῆς παραγωγῆς δέον νὰ ἐκφράζωνται ὄχι μόνον εἰς ποσότητας ὑλικῶν καὶ ὑπηρεσιῶν, ἀλλὰ καὶ εἰς τὸ τίμημα αὐτῶν.

Οὕτω χάρις εἰς τὴν νέαν τακτικὴν, ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ δὲν ἀποσκοπεῖ πλέον τὴν καταγραφὴν καὶ κριτικὴν παρελθόντων γεγονότων, ἀλλὰ διὰ τῆς μεθόδου ἀναλύσεως τῶν παρουσιαζομένων διαφορῶν παρακολουθεῖ τὴν ἐξέλιξιν τῆς παραγωγῆς ἐν τῷ γίγνεσθαι.

2. Τὸ περιεχόμενον τοῦ ὅρου «πρότυπον βιομηχανικὸν τίμημα» δὲν ἔχει ἐπακριβῶς ἀποκρουσιαλῶθῃ.

Ἀπὸ ἀπόψεως ἀκριβείας ὑπολογισμοῦ, διακρίνομεν δύο εἶδη προκαθορισμένων τιμημάτων α) *Προεκτιμηθὲν τίμημα*, τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ ἢ

τὸν μέσον ὄρον παρελθούσης πείρας ἢ εἶναι προῖον προσωπικῆς γνώμης, μὴ ἐρειδομένης εἰς ἐπιστημονικὴν ἀνάλυσιν τῶν γεγονότων, β) **πρότυπον τίμημα**, ὅπερ καθορίζεται βάσει ἐπιστημονικῆς ἐρεύνης, χρησιμοποιοῦσης καὶ τὴν παρελθούσαν πείραν καὶ ἠλεγμένους πειραματισμούς.

Ὁ τρόπος τοῦ προσδιορισμοῦ του συνήθως περιλαμβάνει ἐπιμελῆ διαλογὴν τοῦ ὕλικου, παρατηρήσεις ἐπὶ τοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως καὶ κινήσεων τῶν ἐργατῶν, ὡς καὶ μελέτην ἀπὸ μηχανικῆς ἀπόψεως, τῶν μηχανῶν, ἐργαλείων καὶ ὄρων παραγωγῆς.

Σημειοῦται ὅτι ἡ ὑπαρξίς ἐστω καὶ προχείρως προϋπολογισθέντος τιμήματος, εἶναι προτιμότερα ἀπὸ τὴν ἀνυπαρξίαν τοιοῦτου καὶ ὅτι ἡ ἔμφασις δέον νὰ τεθῆ ὄχι τόσον ἐπὶ τῆς τελειότητος τοῦ ὑπολογισμοῦ του, ὅσον ἐπὶ τῆς εὐχεροῦς χρησιμοποίησώς του. Ἐν τούτοις δὲν πρέπει νὰ παροράται ὅτι τὸ μέγεθος τῆς ἐπιτυχίας ἐνὸς συστήματος προτύπου τιμήματος, ἐξαρτᾶται πολὺ ἐκ τῆς ἀκριβείας καὶ ἀξιοπιστίας τοῦ καθορισθέντος προτύπου.

Ἐξεταζόμενον ἀπὸ ἀπόψεως συνθηκῶν, πρὸς τὰς ὁποίας προβλέπεται ὅτι δέον νὰ ἀνταποκρίνεται, τὸ πρότυπον τίμημα διακρίνεται ὡς ἑξῆς :

α) **Ἰδεῶδες τίμημα** (Ideal). Ὑπολογίζεται ἀνεξαρτήτως μεταβολῶν εἰς τὰς συνθήκας καὶ παριστᾷ τὴν ἀπόδοσιν, ἣτις δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ ὑπὸ τὸν ἀριστον συνδυασμὸν τῶν παραγόντων τῆς παραγωγῆς. Σπανίως ὅμως ἐπιτυγχάνεται τοιοῦτον ἐπίπεδον ἀποδόσεως.

β) **Κανονικὸν τίμημα** (Normal). Βασίζεται εἰς ἀπόδοσιν προβλεπομένην ὑπὸ κανονικῶς συνθήκας, καθ' ὅλην τὴν διάρκειαν τοῦ οικονομικοῦ κύκλου. Ἀποβλέπει δὲ ὅπως ἰσοπεδώσῃ τὰς διαφορὰς τὰς ὀφειλομένας εἰς ἐποχειακὰ ἢ κυκλικὰ αἴτια καὶ νὰ ἀποκλείσῃ τὰς σποραδικὰς διακυμάνσεις. Εἷς τινὰς ὅμως περιόδους, παρουσιάζει σημαντικὰς παρεκκλίσεις, ὀφειλομένας εἰς τὴν γενικὴν οικονομικὴν κατάστασιν καὶ οὕτω εἶναι μικρᾶς χρησιμότητος πρὸς ἐξουδετέρωσιν τῶν διαφορῶν.

γ) **Ἀναμενόμενον τρέχον τίμημα** (Expected actual). Στηρίζεται εἰς τὰς κρατούσας συνθήκας καὶ ἀντιπροσωπεύει τὴν ἀναμενόμενὴν ἀπόδοσιν εἰς τὸ ἄμεσον μέλλον.

Πᾶσα παρατηρουμένη παρέκκλισις θεωρεῖται ὡς δείγμα ἀνεπαρκείας τῆς διευθύνσεως, ἐκτὸς ἂν ὀφείλεται εἰς αἴτια μὴ δυνάμενα νὰ τεθῶσιν ὑπὸ ἔλεγχον αὐτῆς, ὅτε δεῖται ἀναθεωρήσεως. Ἀπεδείχθη ὡς μεγάλης χρησιμότητος εἰς πολλὰς ἐπιχειρήσεις, προϋποθέτει ὅμως συχνὰς προσαρμογὰς, ὅταν αἱ συνθῆκαι μεταβάλλονται.

δ) **Βασικὸν τίμημα** (Basic). Τίμημα εἰδικῆς μορφῆς καὶ στατιστικῆς φύσεως, καθοριζόμενον ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως ὀρισμένου ἔτους, θεωρουμένου ὡς βάσεως. Χρησιμοποιοῖται ἰδίως δι' ἐξωλογιστικὰς συγκρίσεις, καθ' ὃν τρόπον καὶ οἱ τιμάρημοι.

3. Τὸ πρότυπον βιομηχανικὸν τίμημα χρησιμοποιεῖται ὑπὸ τῆς διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων διὰ τρεῖς κυρίως σκοπούς :

α) Προβλεψὴν μελλουσῶν ἐνεργειῶν, β) ἔλεγχον τρεχουσῶν ἐνεργειῶν

γειῶν, γ) ὡς μέτρον ἐκτιμήσεως τοῦ ἀποτελέσματος παρελθουσῶν ἐνεργειῶν.

Ἐκ παραδόσεως ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ εἶναι ἱστορικῆς μορφῆς. Ἀπαντᾷ, καθυστερημένως καὶ δαπανηρῶς, λόγῳ τῆς πληθῆς τῶν λεπτομερειῶν, εἰς τὸ ἐρώτημα ποῖον τίμημα ἐπετεύχθη καὶ πῶς συγκρίνεται πρὸς προηγούμενα τιμήματα. Ἐξ ἄλλου οἱ εἰσηγηταὶ τοῦ συστήματος προτύπου τιμήματος ὑποστηρίζουν ὅτι εἰς τῶν κυρίων σκοπῶν του, εἶναι ἡ ἐπίτευξις ταχείας καὶ ἀκριβοῦς εἰκόνας τοῦ παρόντος.

Ὡς προέχοντα πλεονεκτήματα τῆς χρησιμοποίησός του ἀναγνωρίζονται τὰ κάτωθι :

α) Ἐπιτυγχάνει ταχεῖαν καὶ ἀποτελεσματικὴν ἀνάλυσιν καὶ κριτικὴν τῶν στοιχείων, ἐξ ὧν ἀπαρτίζεται τὸ τίμημα. Δὲν ἔχει τόσην σημασίαν τὸ καθορισθὲν κόστος, ὅσον ἡ πιστοποίησις τῶν διακυμάνσεων καὶ παρεκκλίσεων αὐτοῦ. Κύριον πλεονέκτημα τοῦ προτύπου τιμήματος θεωρεῖται ὅτι αἱ συγκρίσεις δὲν γίνονται πλέον μεταξὺ δύο σειρῶν παρόντων ἀριθμῶν, ἀναγομένων εἰς τὸ ἄμεσον παρελθόν, ἀλλὰ μεταξὺ παρόντων ἀποτελεσμάτων καὶ ἑνὸς προτύπου, παριστῶντος τί ἔδει νὰ ἦσαν τὰ ἀποτελέσματα. Ζωτικὸν σημεῖον καλυτέρου ἐλέγχου εἶναι ἡ ἱκανότης τῆς διοικήσεως, ὅπως συγκεντρῶνῃ τὴν προσοχὴν τῆς ἐπὶ τῶν ἐξαιρέσεων, παραμεριζομένων τῶν ἀσημάτων διαφορῶν ἢ τῶν αἰτίων, ἅτινα κείνται ἔκτος τῆς σφαιράς τοῦ ἐλέγχου τῆς.

β) Ἀπὸ ἀπόψεως δαπάνης, ἂν καὶ ἐπιφανειακῶς περιπλοκώτερον, κρίνεται ὀλιγώτερον δαπανηρόν, ἀπὸ τὰς συνήθεις μεθόδους ὑπολογισμοῦ τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος. Διότι προϋποθέτει τυποποίησιν τῶν τε ἐνεργειῶν τῆς παραγωγῆς, ὡς καὶ τῶν συγκεντρῶντων τὰ στοιχεῖα ταύτης ἐντύπων. Γὰρ δελτία ἐργατῶν, αἱ αἰτήσεις ὕλικου, αἱ καταστάσεις συγκεντρώσεως τῶν λογιστικῶν δεδομένων, καταρτίζονται εὐθύς ἐξ ἀρχῆς ὁμοιομόρφως δι' ὅλα τὰ παρόμοια προϊόντα καὶ μόνον αἱ διαφοραὶ μεταξὺ προϋπολογισθέντων καὶ πραγματοποιηθέντων χρειάζονται νέας καταγραφῆς.

Οὕτω ἀποφεύγεται σημαντικὸν μέρος λογιστικῶν λεπτομερειῶν καὶ ἐπιτυγχάνονται αἱ ἀντίστοιχοι οἰκονομίαι.

γ) Ὑπὲρ πᾶν ἄλλο σύστημα ἐθίζει εἰς τὸ κριτικῶς ἀναλύειν καὶ σκέπτεσθαι, ἀναπτύσσειν εἰς τὸ ἑπακρον τὴν λεγομένην «λογιστικὴν συνείδησιν».

4. Ὡς ἀνεπτύχθη καὶ ἀλλαγῶν (1), αἱ παρουσιαζόμεναι διαφοραὶ εἰς τὰ στοιχεῖα τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος, δύνανται νὰ ἀποδοθοῦν εἰς ποικίλα αἴτια.

Ἡ λογιστικὴ τοῦ προτύπου τιμήματος ἔχει τὸ προσόν, ὅπως καλύτερον παντὸς ἄλλου μέσου ἐπισύρῃ τὴν προσοχὴν ἐπ' αὐτῶν καὶ καταμερίζῃ τὰς εὐθύναις.

α) Ὑλικά. Ἡ εὐθύνη διὰ τὰς διαφορὰς τῶν ὕλικῶν κεῖται εἴτε εἰς τὸ τίμημα Προμηθειῶν, εἴτε εἰς τὸ Ἐργοστάσιον.

(1) Βλέπε Κεφάλαιον Ε', 1 § 13.

Λ. γ. Πιθανόν νά ηγοράσθῃ πειραματικῶς ὑλικόν κατωτέρας ποιότητος εἰς εὐθηνότεραν τιμὴν καὶ λόγῳ τῆς διαφορᾶς ποιότητος νά κατηνάλωθῃ μεγαλυτέρα ποσότης.

Ἐν τούτοις, παρὰ τὴν μεγαλυτέραν κατανάλωσιν, ἡ ἐπιτευχθεῖσα οἰκονομία ἐκ τῆς τιμῆς νά ὑπερβαίῃ τὴν ζημίαν, ἐκ τῆς ἐπιπλέον τοῦ κανονικοῦ κατανάλωθῆσις ποσότητος.

Ἀντιθέτως δυνατόν τὸ Τμήμα Προμηθειῶν νά ἐπέτυχεν ὅπως ἀγοράσῃ τὴν ἀπαιτουμένην ποιότητα εἰς τιμὴν χαμηλοτέραν τῆς ὑπολογισθεῖσης. Λόγῳ ὅμως κακῆς χρήσεως ἐν τῷ ἐργοστασίῳ, ἡ ἐπιτευχθεῖσα οἰκονομία νά ἐξουδετερωθῇ, λόγῳ καταναλώσεως μεγαλυτέρας τῆς ἀπαιτουμένης ποσότητος πρώτων ὑλῶν.

β) **Ἔργατικά.** Ὑπεύθυνος διὰ τὰς αὐξομειώσεις τῶν ἐργατικῶν ἐξόδων δύναται νά εἶναι εἴτε ἡ Ὑπηρεσία προσλήψεως ἐργατῶν, εἴτε τὸ Ἔργοστάσιον.

Τὸ γεγονός ὅτι ἀπητήθησαν ὀλιγώτεραι ὥραι διὰ τὴν παραγωγὴν, πιθανόν νά ὀφείλεται εἰς καλυτέραν ἐπίβλεψιν, εἰς προσφορωτέραν διάταξιν τῶν μηχανῶν, ἴσως ὅμως καὶ εἰς καλυτέραν διαλογὴν τῶν ἐργατῶν ἢ καλυτέρον σύστημα μισθῶν.

Ἡ ὑξημένον κόστος ἐργατικῶν δύναται νά ἀποδοθῇ ἢ εἰς τὰς συνθήκας προσφορᾶς ἐργασίας ἢ εἰς ἀπότομον αὐξήσιν τῆς παραγωγῆς, τῆς ὁποίας συνέπεια εἶναι ἠϋξημένα ἡμερομίσθια, ἢ ἡ χρησιμοποίησις μὴ εἰδικευμένων ἐργατῶν.

Ἄλλὰ καὶ ἕτεροι λόγοι ἐπιδρῶν ἐπὶ τῆς διακυμάνσεως τῶν ἐργατικῶν ἐξόδων λ' γ. ἀτελής ἐπίβλεψις ἢ σταμάτημα τῶν μηχανῶν, ὡς καὶ κατωτέρα ποιότης ὑλικῶν ἀπαιτοῦν μεγαλυτέρον χρόνον ἐπεξεργασίας.

γ) **Ἔξοδα παραγωγῆς.** Ἐφ' ὅσον τὰ ἐξοδα ταῦτα ὑπολογίζονται βάσει τῆς χρονικῆς διαρκείας, τὸ ποσόν τῶν ἐπηρεάζεται ἐκ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὥρῶν ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν καὶ μηχανῶν. Κατ' ἀκολουθίαν ἡ κατὰ παραγγελίαν παρατηρουμένη διαφορά εἶναι μόνον ποσοτική. Ἡ διαφορά εἰς τὴν τιμὴν ἀποτελεῖ μέρος τῶν μὴ ἀπορροφουμένων ἢ ὑπὲρ ἀπορροφουμένων ἐξόδων, τὰ ὁποῖα χρειάζονται εἰδικὴν ἀνάλυσιν εἰς τὸ τέλος τῆς χρονικῆς περιόδου.

δ. Πολλάκις ἐτέθη τὸ ἐρώτημα ἐὰν ἡ μέθοδος τοῦ προτύπου τιμήματος ἐφαρμόζεται ἐξ ἴσου ἐπιτυχῶς, εἰς πάσας τὰς βιομηχανίας, ὁσάδῃποτε φύσεως καὶ ἂν εἶναι αὐταί. Κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς ἐφαρμογῆς τῆς νέας μεθόδου, εὐρεῖαν ἀπήχησιν εὗρεν ἡ ἀντίληψις ὅτι τὸ πρότυπον τίμημα πρέπει νά ἐφαρμόζεται μόνον εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς παραγούσας συνεχῶς τυποποιημένα ἢ κατὰ μάζας ὄρισμένα προϊόντα καὶ ὅτι ἀντεδείκνυται διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις, τὰς παραγούσας ποικιλίαν προϊόντων, βάσει παραγγελιῶν τῶν πελατῶν.

Ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ συστήματος, μέ καταφανῆ εὐνοϊκὰ ἀποτελέσματα εἰς βιομηχανίας παντὸς εἴδους καὶ μεγέθους, ἀπέδειξε τὸ ὑπερβολικόν τῶν ἄνω ἐπιφυλάξεων. Εἶναι ἀληθές ὅτι αἱ δυσχέρειαι ἐπιτείνονται, ὅταν ἀντὶ νά ὑπο-

λογισθῆ πρότυπον τίμημα ἐφ' ἅπαξ, δέον τοῦτο νὰ ὑπολογίζεται δι' ἐκάστην ἐιδικὴν παραγγελίαν. Ἰδίᾳ αἱ ἀμφιβολίαι ἐπὶ τῆς πρακτικότητος τοῦ συστήματος ἀνάγονται εἰς τὸν ὑπολογισμόν τῶν ἐργατικῶν ἐξόδων. Ἡ τεχνικὴ ἐν τούτοις τῶν χρονομετρήσεων ἐπετέλεσε τοιαύτας προόδους, ὥστε νὰ μὴν χρειάζεται ἡ μέτρησις ὅλων τῶν φάσεων τῆς ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν καθ' ἐκάστην νέαν παραγγελίαν, ἀλλὰ μόνον τῶν μεταβαλλομένων.

Τὸ πρότυπον βιομηχανικὸν τίμημα ἐνδείκνυται ἰδίᾳ εἰς ἐποχειακῆς δράσεως βιομηχανίας, ὅπου ἡ παραγωγή ποικίλλει σημαντικῶς ἀπὸ μηνὸς εἰς μῆνα, ὡς καὶ εἰς ἐκεῖνας, ὅπου καθορίζεται ὠρισμένη τιμὴ πωλήσεως διὰ μέλλουσαν χρονικὴν περίοδον.

Δὲν εἶναι ἀπαραίτητον ὅπως τὸ πρότυπον τίμημα ὑπολογίζεται δι' ὅλα τὰ στοιχεῖα, ἐξ' ὧν τοῦτο ἀπαρτίζεται. Δύναται νὰ περιορισθῆ μόνον εἰς τὰ ὕλικα ἢ ἐργατικά ἢ τὰ ἐξόδα παραγωγῆς, εἰς τινα τμήματα ἢ μεθόδους ἐπεξεργασίας. Ὁσαύτως καὶ ἡ εἰσαγωγή του δύναται νὰ γίνῃ τμηματικῶς. Εἰς τὰς περιπτώσεις ὅμως ταύτας, ἡ χρησιμότης του εἶναι περιορισμένη.

6. Σοβαρὰ προπαρασκευαστικὴ ἐργασία ἀπαιτεῖται, πρὶν ἢ ἐπιχειρηθῆ ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ προτύπου τιμήματος.

Δύο προϋποθέσεις κρίνονται ὡς ἐπιβαλλόμεναι: α) ἐμπειριστατωμένη μελέτη ὅλων τῶν φάσεων τῆς παραγωγῆς καὶ β) θέσις εἰς ἐφαρμογὴν ἐνιαίων τυποποιημένων μεθόδων.

Εἰδικώτερον ὁ καθορισμὸς γίνεται ὡς ἀκολούθως:

α) **Πρότυπον τίμημα ὕλικων.** Τοῦτο ἀπαρτίζεται ἐκ δύο στοιχείων: ποσότητος καὶ τιμήματος.

Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς ποσότητος δι' ἐκάστην μονάδα προϊόντος εἶναι σχετικῶς εὐχερῆς. Συνήθως βασιζόμεθα εἰς προηγουμένας ἀποδόσεις, ὅτε ἀναζητοῦμεν ἢ τὸν μέσον ὄρον ἀποδόσεως ὠρισμένης χρονικῆς περιόδου ἢ τὸν μέσον ὄρον ἀρίστης ἢ χειρίστης ἀποδόσεως ἢ τέλος μίαν ἀπόδοσιν, πρὸς ἐπίτευξιν τῆς ὁποίας ἀποβλέπομεν.

Ἐὰν ὅμως τὰ στοιχεῖα τῆς παρελθούσης πείρας δὲν μᾶς φαίνονται ἀξιόπιστα ἢ πρόκειται περὶ παρασκευῆς νέων ἢ τροποποιημένων προϊόντων, ὁ ὑπολογισμὸς γίνεται ὑπὸ μηχανικῶν, διὰ δοκιμαστικῆς περιορισμένης παραγωγῆς ἢ διὰ τεχνολογικῆς ἀναλύσεως, λαμβανομένων ὑπ' ὄψει τοῦ πλέον οἰκονομικοῦ μεγέθους, σχήματος, ποιότητος τοῦ εἶδους καὶ τῶν ἀναμενομένων ἀποτελεσμάτων, ἐκ τῆς χρήσεως διαφόρων εἰδῶν καὶ ποιοτήτων πρώτων ὑλών.

Ἡ πρότυπος τιμὴ τῶν ὕλικων ὑπολογίζεται α) εἴτε βάσει τοῦ μέσου ὄρου τῶν προηγουμένων παραγγελιῶν, β) εἴτε βάσει τῆς μέσης τιμῆς προσφάτων παραγγελιῶν, γ) εἴτε τέλος διὰ στατιστικῶν προβλέψεων, ἐπὶ τῶν μελλουσῶν διακυμάνσεων τῶν τιμῶν τῶν πρώτων ὑλών.

β) **Πρότυπον τίμημα ἐργατικῶν.** Καὶ ἐνταῦθα ἀναζητεῖται ἡ ποσότης καὶ ἡ τιμὴ, ἥτοι ἢ τε χρονικὴ ἀπασχόλησις, ὡς καὶ τὸ μέγεθος τοῦ ἡμερομισθίου.



Ὡς γνωστὸν τὰ ἐργατικά ἔξοδα διαιροῦνται εἰς ἄμεσα καὶ ἔμμεσα. Καὶ τὰ μὲν ἄμεσα ἀποτελοῦν χωριστὸν στοιχεῖον τοῦ κόστους, τὰ δὲ ἔμμεσα περιλαμβάνονται εἰς τὰ ἔξοδα παραγωγῆς.

Ὁ ἀπαιτούμενος χρόνος ὑπολογίζεται κατόπιν χρονομετρικῶν παρατηρήσεων ἢ δοκιμαστικῆς παραγωγῆς, τὰ δὲ ἀποτελέσματα παραβάλλονται πρὸς προηγουμένης ἐπιτεύξεις, ἐπὶ τῷ σκοπῷ ἀνακαλύψεως καταφώρων διαφορῶν.

Τὰ ἡμερομίσθια ἐν προκειμένῳ καθορίζονται ἐπὶ τῇ βάσει συνδυασμοῦ τῶν δεδομένων τοῦ παρελθόντος, ὡς καὶ τῶν μελλουσῶν προβλέψεων περὶ τῆς τάσεως τῶν μισθῶν.

Τὸ πρότυπον τίμημα ἐργατικῶν ἐξόδων ἐπιβάλλεται ἰδίᾳ εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς παραγούσας πολυποίκιλλα προϊόντα, δεόμενα πολλαπλῆς ἐπεξεργασίας, ὅτε ἡ ἀναλυτικὴ καταγραφή καὶ συγκέντρωσις τῆς ἀπασχολήσεως τῶν ἐργατῶν καθίσταται σχεδὸν πρακτικῶς ἀσύμφορος.

Προβλήματα σχετικὰ γεννῶνται ἀναφορικῶς μὲ τὴν πρόσθετον ἀμοιβὴν (bonus) τῶν βελτιωμένων συστημάτων μισθῶν, ἐὰν δῆλα δὴ αὕτη θὰ θεωρηθῇ ὡς ἄμεσον ἢ ἔμμεσον ἐργατικὸν ἔξοδον, ὡς καὶ ἐπὶ παραγωγῆς κατὰ τὴν μέθοδον τῆς μηχανικῆς ἀλύσου, ὅτε τὰ ἐργατικά θὰ προβλεφθῶσιν ἡμερησίως, βάσει τῆς ταχύτητος τῆς λωρίδος (conveyor) μεταφορᾶς τῶν πρώτων ὑλῶν.

γ) **Πρότυπα ἔξοδα παραγωγῆς.** Ὁ καθορισμὸς τούτων εἶναι δυσχερέστερος, ἀπὸ τὸν καθορισμὸν τῶν ὑλικῶν καὶ ἐργατικῶν.

Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς μεγάλως ἐπηρεάζονται ἐκ τῶν μεταβολῶν τῆς παρακτέας ποσότητος. Ἐξ ἄλλου δὲν μεταβάλλονται οὔτε ὁμοιομόρφως, οὔτε κατὰ τὴν αὐτὴν φορᾶν. Μερικὰ παραμένουν σχεδὸν πάγια εἰς οἶονδῆποτε ἐπίπεδον παραγωγῆς, ἐνῶ ἕτερα ἐξ αὐτῶν ἀξομοιοῦνται ἐν σταθερᾷ ἀναλογίᾳ πρὸς τὴν παραγωγήν. Μεταξὺ τῶν δύο τούτων ἄκρων ἐμπίπτει σωρεία ἄλλων ἐξόδων, τὰ ὁποῖα οὔτε ὡς πάγια οὔτε ὡς τελικῶς μεταβλητέα δύνανται νὰ χαρακτηρισθοῦν καὶ τὰ ὁποῖα μεταβάλλονται ἀνωμάλως, εὐθὺς ὡς ἡ παραγωγή ἀεξάνεται (1).

Μερικαὶ ἐπιχειρήσεις, ὡς βάσει καθορισμοῦ τῶν προτύπων ἐξόδων, λαμβάνουσιν ἐν προϋπολογιζόμενον ποσὸν «κανονικῆς» παραγωγῆς (normal output), ἣτις καθορίζεται ὡς ἐν ποσοστὸν (λ. γ. 80%) τῆς δυνατῆς παραγωγῆς.

Ἄλλαι ὅμως ἐπιχειρήσεις ἀντιμετωπίζουν διαφοροτρόπως τὸ πρόβλημα. Ἄντὶ νὰ βασισθοῦν εἰς μίαν ἀδθαιρέτως γενομένην παραδεκτὴν ὡς κανονικὴν παραγωγήν, καταστρώνουν σειρὰν προϋπολογισμῶν εἰς διάφορα ἐπίπεδα παραγωγῆς (flexible budgets). Οὕτω ὑπολογίζουν τὰ ἀντίστοιχα ἔξοδα εἰς παραγωγήν 50%, 60%, 70%, 80%, 90%, καὶ 100% τῆς δυνατῆς παραγωγῆς καὶ ἀναλόγως χρησιμοποιοῦν ταῦτα.

(1) Βλέπε καὶ Κεφάλαιον Ε, 1 § 11.

Ἄλλως τε καὶ εἰς τὸ ἱστορικὸν βιομηχανικὸν τίμημα, ὁ ὑπολογισμὸς τῶν ἐξόδων παραγωγῆς ἐνέχει μεγάλην δόσιν ἐκτιμήσεως.

7. Καθορισμὸς ἐνιαίου προτύπου τιμήματος διὰ σχετικῶς μακρὰν χρονικὴν περίοδον, δὲν κρίνεται ἐπαρκῆς εἰς ἐποχὰς συχνῶν μεταβολῶν τῶν οἰκονομικῶν συνθηκῶν.

Δὲν πρέπει νὰ λησμονῆται ὅτι τὸ πρότυπον τίμημα δὲν εἶναι ἄλλο τι ἢ ὑπόδειγμα δι' ὠρισμένην ἐπίτευξιν. Ἐὰν ὀθῆεν αἱ συνθῆκαι, ὑπὸ τὰς ὁποίας προϋπελογίσθη μεταβληθοῦν (διακυμάνσεις τιμῶν ὑλικῶν, μεταβολαὶ ἐπιπέδου ἐργατικῶν, τεχνολογικαὶ πρόοδοι, ἀλλαγὴ προτιμήσεων καταναλωτικοῦ κοινοῦ, ἐπιβολαὶ νέων φόρων καὶ δασμῶν κλπ), παρίσταται ἀνάγκη ἀναπροσαρμογῆς τοῦ καθορισθέντος προτύπου τιμήματος.

Τὸ βασικὸν τίμημα τροποποιεῖται, μόνον ἐν περιπτώσει σοβαρῶν μεταβολῶν εἰς τὴν μορφήν τοῦ παραγομένου προϊόντος ἢ τὴν μέθοδον παραγωγῆς. Μεταβολαὶ ὀφειλόμεναι εἰς κυκλικὰ αἴτια ἢ μικροτέρας σημασίας, δὲν ἀσκοῦν ἐπίδρασιν ἐπ' αὐτῶν.

Τὸ ἰδεῶδες τίμημα μεταβάλλεται μόνον ὅταν αἱ συνθῆκαι τῆς προβλεφθεῖσης ἀρίστης παραγωγῆς ἀλλάξουν, ἐνῶ τὸ κανονικὸν τίμημα ἀναπροσαρμόζεται, ἐὰν αἱ προβλέψεις τῶν κυκλικῶν διακυμάνσεων ἀποδειχθοῦν οὐσιωδῶς ἀνακριβεῖς.

Τέλος τὸ ἀναμενόμενον τρέχον τίμημα, ἔχει ἀνάγκην συχνῆς ἢ κατὰ μακρὰ διαστήματα ἀναθεωρήσεως, ἀναλόγως τῆς ἀκριβείας τῶν προβλέψεων τῆς διευθύνσεως.

8. Τὸ πρότυπον βιομηχανικὸν τίμημα καὶ ἰδίως τὸ ἀναμενόμενον τρέχον, ἔχει ἄμεσον συνάφειαν μὲ τὴν τεχνικὴν τῶν Προϋπολογιστικῶν ἐλέγχων (\*). Καὶ αἱ δύο μέθοδοι δύνανται νὰ θεωρηθοῦν ὡς ἀποτελοῦσαι μέρος μιᾶς καὶ τῆς αὐτῆς ἀπόψεως. Ἡ διαφορὰ συνίσταται κυρίως εἰς τὴν τεχνικὴν τῆς ἐφαρμογῆς καὶ εἰς τὴν ἔκτασιν τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ.

α) Οἱ προϋπολογιστικοὶ ἐλέγχοι ἀποβλέπουν πρὸς εὐρύτερους ὀρίζοντας, ἀπὸ τὸ πρότυπον βιομηχανικὸν τίμημα καὶ τάσσουν ὅρια ἐπιτεύξεως δι' ὅλας τὰς ὑπηρεσίας τῆς ἐπιχειρήσεως.

β) Τὸ πρότυπον τίμημα, ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον, εἶναι τιμὴ μονάδος προϊόντος, ἐνῶ τὰ ἀντίστοιχα ποσὰ τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἐλέγχων ἀφοροῦν συνολικὸν τίμημα καθωρισμένης ποιότητος καὶ ποσότητος προϊόντων ἢ περιόδου παραγωγῆς.

Καὶ τὰ δύο ἀποβλέπουν πρὸς τὸν αὐτὸν σκοπὸν: τὴν ἐπίτευξιν καλύτερου διευθυντικοῦ ἐλέγχου. Ἡ δὲ μεταξύ των ἀλληλοεξάρτησις εἶναι τοιαύτη, ὥστε σύστημα προτύπου βιομηχανικοῦ τιμήματος δὲν δύναται νὰ λειτουργήσῃ ἀποτελεσματικῶς, ἀνευ παραδοχῆς βαθμοῦ τινος Προϋπολογιστικῶν Ἐλέγχων.

9. Ὁ κύριος ἀντικειμενικὸς σκοπὸς εἰς τὴν λογιστικὴν τοῦ προτύπου

(\*) Βλέπε κεφ. Β' § 12.

τιμήματος είναι ή διά τῶν λογαριασμῶν σύγκρισις μεταξύ προτύπου καί πραγματοποιηθέντος τιμήματος.

Διαρκούσης τῆς ἐξελίξεως τῆς τεχνικῆς τοῦ προτύπου τιμήματος τρία σχέδια **λογιστικοποιήσεως** ἐτέθησαν εἰς ἐφαρμογήν.

Α'. Τὸ πρότυπον τίμημα χρησιμοποιεῖται αὐθυπάρκτως ὡς στατιστικὰ δεδομένα, τηρούμενα ἔξω τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου.

Ὅταν ἡ συνήθης βιομηχανικὴ λογιστικὴ συσχετίζεται μὲ τὴν γενικὴν λογιστικὴν (1), οἱ λογαριασμοὶ δεικνύουν τὸ πραγματοποιηθὲν τίμημα, τὰ δὲ δεδομένα τοῦ προτύπου τιμήματος χρησιμοποιοῦνται μόνον δι' ἀναλύσεις καὶ συγκρίσεις. Ἡ μέθοδος αὕτη κρίνεται λίαν δαπανηρά, διότι καταλήγει εἰς διπλὴν ἐργασίαν τηρήσεως τῶν στοιχείων τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος.

Ὅταν τὸ ἱστορικὸν βιομηχανικὸν τίμημα τηρεῖται ἀνεξαρτήτως τοῦ γενικοῦ λογιστικοῦ σχεδίου, ἡ τήρησις στατιστικῶν δεδομένων τοῦ προτύπου τιμήματος, ἔχει ἀκόμη ὀλιγωτέραν ἀξίαν.

Β'. Τὸ πρότυπον τίμημα ἀναγράφεται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς, ὡς ἐπιβοηθητικὸν στοιχεῖον.

Τὰ δεδομένα τοῦ πραγματοποιηθέντος τιμήματος ἀναγράφονται ὡς συνήθως, ἀκριβῶς ὡς νὰ μὴ ὑπῆρχε παραλλήλως πρότυπον τίμημα. Τὰ στοιχεῖα ὅμως τοῦ προτύπου τιμήματος καταχωροῦνται εἰς βοηθητικὰ στήλας τῶν βιβλίων, εἰς τρόπον ὅστε νὰ καθίσταται εὐχερὴς ἡ σύγκρισις μεταξύ προϋπολογισθέντων καὶ πραγματοποιηθέντων.

Καὶ ἡ μέθοδος αὕτη οὐδεμίαν οἰκονομίαν ἐπιφέρει. Τὸναντίον ἡ γραφικὴ ἐργασία αὐξάνεται, τὰ δικαιολογητικὰ συντάσσονται εἰς πρότυπον καὶ πραγματοποιηθὲν ποσόν, ἡ καταχώρησις διπλασιάζεται καὶ οἱ λογαριασμοὶ ἰσοζυγίζονται εἰς τε τὰ πρότυπα καὶ τὰ πραγματοποιηθέντα ποσά.

Τὸ πρότυπον τίμημα μετατρέπεται εἰς πραγματικὸν ἢ τἀνάπαλιν, βάσει τῆς μεταξύ των μέσης ἀναλογίας. Οὕτω εἰς τὴν μίαν περίπτωσιν τὸ πραγματικὸν τίμημα δὲν ἀντιστοιχεῖ ἀκριβῶς πρὸς τὸ πραγματοποιηθὲν τοιοῦτον, ὡς ἐμφανίζεται εἰς τὴν συνήθη βιομηχανικὴν λογιστικὴν, διότι ἀποτελεῖται ἐκ συνδυασμοῦ προτύπου τιμήματος καὶ τῶν διαφορῶν αὐτοῦ πρὸς τὸ ἐπιτευχθὲν.

Αἱ διαφοραὶ, ἔκτος τῆς ἀναγομένης εἰς τὴν ἀργίαν μηχανῶν, παραμένουν εἰς τοὺς λογαριασμοὺς παραγωγῆς.

Γ'. Κατὰ τὸ τρίτον σχέδιον, τὸ καὶ τελειότερον, τὸ πρότυπον τίμημα ἐνσωματοῦται πλήρως εἰς τὸ λογιστικὸν σχέδιον. Αἱ διαφοραὶ μεταξύ προτύπου καὶ ἐπιτευχθέντος τιμήματος ἀναγράφονται εἰς εἰδικούς λ/σμούς, οἱ δὲ λ/σμοὶ Παραγωγῆς καὶ Παραχθέντων προϊόντων περιέχουν μόνον δεδομένα τοῦ προτύπου τιμήματος.

Δύο παραλλαγὰι τοῦ συστήματος τούτου ἀπαντῶνται ἐν χρήσει. Κατὰ

(1) Βλέπε κεφάλαιον Ε, I § 5.

τὴν πρώτην, ἢ Παραγωγή χρεοῦται μὲ τὰ ὑλικά εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν. Ταῦτα ὅμως τιμολογοῦνται καὶ εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν, μὲ τὴν ὁποίαν πιστοῦνται τὰ Ὑλικά, τῆς διαφορᾶς ἀγομένης εἰς εἰδικὸν λ/σμὸν «Διαφοραὶ Κόστους—Ὑλικά». Ἡ ἰδίᾳ τακτικὴ ἀκολουθεῖται καὶ διὰ τὰ ἐργατικά, τῆς διαφορᾶς ἀγομένης εἰς λ/σμὸν «Διαφοραὶ Κόστους—Ἄμεσα ἐργατικά». Ὅσον ἀφορᾷ τὰ ἔξοδα παραγωγῆς, μὲ ταῦτα ἐπιβαρύνεται ἡ Παραγωγή εἰς πρότυπα ποσοστά, πρότυπον χρόνον, ἐνῶ ὁ λ/σμός ἐξόδων παραγωγῆς πιστοῦνται εἰς πρότυπα ποσοστά, πραγματικὸν ὅμως χρόνον, τῆς διαφορᾶς ἀγομένης εἰς εἰδικὸν λ/σμὸν «Ἐξοδα παραγωγῆς—Λ/σμός Διαφορῶν».

Σημειώτεον ὅτι διὰ τῆς μεθόδου ταύτης δὲν διάπιστοῦται ἐὰν αἱ προκύπτουσαι διαφοραὶ ὑλικῶν καὶ ἐργατικῶν, ὀφείλονται εἰς τὸν παράγοντα τιμὴ ἢ εἰς τὸν παράγοντα ποσότης.

Ἡ μέθοδος αὕτη ἔχει τὰ ἑξῆς πλεονεκτήματα : 1) ἀχρηστεύονται αἱ καταστάσεις συγκεντρώσεως κόστους, 2) Οἱ λ/σμοὶ ἀποθήκης ἀπλοποιοῦνται, διότι τηροῦνται μόνον εἰς πρότυπον τιμὴν. 3) Αἱ διαφοραὶ ἀποκαλύπτονται δι' ἀπλῶν μεθόδων καὶ ἄνευ χρείας λεπτομερειακῶν ἀναλύσεων.

Τέλος κατὰ τὴν δευτέραν παραλλαγήν, ἀντὶ ἑνὸς τηροῦνται δύο λ/σμοὶ Διαφορῶν ὑλικῶν καὶ ἐργατικῶν.

Ὅταν ἀγοράζονται τὰ ὑλικά, πιστοῦται ὁ προμηθευτὴς μὲ τὴν πραγματικὴν τιμὴν καὶ χρεοῦνται τὰ μὲν ὑλικά μὲ τὴν πρότυπον τιμὴν, ἢ δὲ διαφορὰ ἄγεται εἰς χρέωσιν εἰδικοῦ λ/σμοῦ «Διαφοραὶ ὑλικῶν—Τιμαί». Ὅταν τὰ ὑλικά διατίθενται, χρεοῦται ἡ Παραγωγή καὶ πιστοῦνται τὰ ὑλικά εἰς πρότυπον τιμὴν. Ἐὰν χρειασθῇ ποσότης πλεόν τῆς προϋπολογισθείσης, αὕτη χρεοῦται εἰς λ/σμὸν «Διαφοραὶ ὑλικῶν—ποσότης», πιστώσει τῶν ὑλικῶν δι' ἀμρότερα εἰς πρότυπον τιμὴν. Οὕτω ὁ λ/σμός Ὑλικά δεικνύει πάντοτε τὴν ἀξίαν τῶν ὑλικῶν, βάσει προτύπου τιμῆς. Οἱ εἰδικοὶ ὄθεν λ/σμοὶ ἀποθήκης δύνανται νὰ τηροῦνται μόνον ποσοτικῶς, ἢ δὲ συμφωνία ἐπιτυχάνεται δι' ἀναγωγῆς τῶν ποσοτήτων ἐπὶ τὰς προτύπους τιμὰς ὑλικῶν.

Τὰ δελτία ἀπασχολήσεως ἐργατῶν περιλαμβάνουσι τὸν προκαθορισθέντα χρόνον. Ἐὰν ἀπαιτηθῇ περισσότερος χρόνος, ἐκδίδεται συμπληρωματικὸν δελτίον. Τὰ ἐργατικά καταλογίζονται εἰς πραγματικὰς ὥρας καὶ προτύπους τιμὰς ἀμοιβῆς. Ὁ ἐνδιάμεσος λ/σμός «Ἐργατικά πληρωτέα» πιστοῦται εἰς πραγματικὰς ὥρας καὶ πραγματικὴν ἀμοιβήν, ἢ δὲ διαφορὰ ἄγεται εἰς χρέωσιν ἢ πίστωσιν τοῦ εἰδικοῦ λ/σμοῦ «Διαφοραὶ ἐργατικῶν—Τιμή».

Ὁ λογαριασμός «Ἄμεσα ἐργατικά» κλείεται, χρεομένης τῆς Παραγωγῆς εἰς προτύπους ὥρας—πρότυπον τιμὴν, τῆς διαφορᾶς μεταξύ ταύτης καὶ πραγματικῶν ὥρων ἐπὶ τὴν πρότυπον τιμὴν, ἀγομένης εἰς εἰδικὸν λογαριασμόν. «Διαφοραὶ Ἐργατικῶν—ποσότης».

Διὰ τὸν ὑπολογισμόν τῶν ἐξόδων παραγωγῆς ἡ τακτικὴ δὲν διαφέρει ἀπὸ τὴν τῆς πρώτης παραλλαγῆς.

Ὁ δεύτερος οὗτος τρόπος ἐπιτυγχάνει τὰς μεγαλυτέρας οἰκονομίας



δαπάνης εφαρμογῆς τοῦ συστήματος καὶ ἐπὶ πλέον παρουσιάζει τὸ προσὸν ὅτι καταγράφει τὰς διαφορὰς κατὰ προέλευσιν καὶ εὐθὺς ὡς αὐταὶ συμβοῦν.

Δ'. Ὅταν ἡ Παραγωγή καὶ τὰ Παραχθέντα προϊόντα ἐκφράζονται εἰς πρότυπον τίμημα, ἐγείρεται τὸ ἐρώτημα ἐὰν ἡ τιμὴ αὕτη κρίνεται ἱκανοποιητικὴ διὰ τὴν ἐμφάνισίν των εἰς τοὺς Ἴσολογισμούς.

Κατὰ τὴν συντηρητικὴν ἀντίληψιν τὰ προϊόντα δεόν νὰ ἀναγράφωνται εἰς τιμὴν κόστους ἢ τρέχουσας, ὅποια ἐξ αὐτῶν εἶναι χαμηλοτέρα.

Διὰ τὰ ὑπὸ παραγωγὴν προϊόντα οὐδεμίαν βάσιν συγκρίσεως πρὸς τρέχουσας τιμὴν ὑπάρχει, διότι τιμαὶ διὰ εἶδη τελούντα ὑπὸ ἐπεξεργασίαν δὲν δημοσιεύονται.

Ἀλλὰ καὶ διὰ τὰ Παραχθέντα προϊόντα, δὲν γεννῶνται νέα προβλήματα, διότι ὁ ἐλεγκτὴς θὰ συγκρίνῃ τὰς προτύπους τιμὰς, μὲ τὰς τρεχούσας καὶ ἐν ἀνάγκῃ θὰ προβῇ εἰς τὴν ἀναγκαίαν πρόβλεψιν, ἐν περιπτώσει ὑπάρξεως διαφορᾶς.

Προκειμένου μάλιστα περὶ ἐπιχειρήσεων ἐποχειακῆς δράσεως, ὁ ὑπολογισμὸς εἰς πρότυπον τίμημα εἶναι ἀσφαλῶς λογικώτερος, ἀπὸ τὸ ἐκλαμβάνόμενον ὡς πραγματικὸν κόστος.

Ε'. Ὅσον ἀφορᾷ τὴν διάθεσιν τῶν ποσῶν τῶν φερομένων εἰς τοὺς Ἰσολογισμοὺς Διαφορῶν, δὲν ὑπάρχει σύμπτωσις γνῶμῶν.

Κατὰ μίαν ἄποψιν, αὐταὶ δεόν νὰ ἐπιμερίζωνται μεταξὺ τιμήματος πωληθέντων προϊόντων, παραχθέντων καὶ ὑπὸ παραγωγὴν. ὥστε τὸ τίμημα νὰ πλησιάζῃ πρὸς τὸ πραγματικῶς ἐπιτευχθέν καὶ τὸ ἀκαθάριστον κέρδος ἢ τὸ περιθώριον νὰ ἐμφανίζεται ἐπὶ πραγματικῆς βάσεως.

Κατ' ἄλλην ὅμως ἄποψιν, ἐὰν τὸ πρότυπον τίμημα ἐπιμελῶς ὑπελογίσθη καὶ συχνὰ ἀναπροσαρμόζεται, αἱ διαφοραὶ ἀντιπροσωπεύουν τὴν ἱκανότητα ἢ μὴ τῆς διοικήσεως καὶ ὡς τοιαῦται δὲν ἀποτελοῦν μέρος τοῦ τιμήματος παραγωγῆς, ἀλλὰ ζημίαν ἢ κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Εἰς τὸ ἴδιον, λέγουν, καταλήγομεν τελικὸν ἀποτέλεσμα. ἐπιτυγχάνεται ὅμως διάκρισις εὐθυνῶν καὶ συνεπῶς πληρέστερος ἔλεγχος.

Τίποτε δὲν ἐμποδίζει ὅπως αἱ τελικαὶ καταστάσεις, αἱ προοριζόμεναι διὰ τὸ κοινόν, διατυποῦνται κατὰ τὴν πρώτην ἄποψιν, ἐνῶ αἱ προοριζόμεναι δι' ἐσωτερικὴν χρῆσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, κατὰ τὴν δευτέραν.

### III. ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΕΩΣ (DISTRIBUTION COSTS)

(Σπουδαιότης προβλημάτων πωλήσεως—Λόγοι αὐξήσεως ἐξόδων πωλήσεων—Κατηγορίαι ἐξόδων—Βάσεις κατανομῆς—Τρόποι κατανομῆς—Διερμήνευσις τούτων κατὰ ἐπιχείρησιν καὶ κατηγορίας ἐπιχειρήσεων—Λογιστικὴ κατανομή—Κατανομή κατὰ χρονικὰς περιόδους).

1. Ὁ 19ος αἰὼν ἀπεκλήθη ὁ αἰὼν τῆς παραγωγῆς, κατόπιν τῶν ἐπαστασιατικῶν μεταβολῶν, αἵτινες εἰσήχθησαν εἰς τὰ τεχνικὰ μέσα τῆς βιομη-



χανίας. Λόγω όμως του άκορέστου εισέτι των άναγκών, τής επί τῇ βάσει του τεχνικού πολιτισμοῦ άναπτυσσομένης κοινωνίας, προβλήματα πωλήσεως σχεδόν δέν υπήρχον, διότι ὅ,τι παρήγετο άπεροροφάτο ὑπό τῆς καταναλώσεως.

Αί συνθήκαι όμως άντεστράφησαν κατά τόν παρόντα αἰώνα, ἡ παραγωγή ὑπερβαίνει τήν ζήτησιν και ἡ πώλησις κατά μέγαν βαθμόν δεσπόζει τῆς βιομηχανίας, καθορίζουσα τί δέον νά παραχθῆ, ποῦ, πότε και άντι ποίας τιμῆς.

Ὡς γνωστόν, τό ὀλικόν τίμημα διαθέσεως τῶν προϊόντων περιλαμβάνει τās δαπάνας παραγωγῆς και τās δαπάνας πωλήσεως. Παρατηρήθη όμως ὅτι, ἐνῶ τὰ έξοδα παραγωγῆς, χάρις εἰς τὰ βελτιωμένα τεχνικά μέσα και τήν κατά μάζας παραγωγήν ἠλαττοῦντο, άντιθέτως ἡ άναλογία τῶν έξόδων πωλήσεως ἔβαινεν αύξάνουσα. Ὑπολογίζεται ὅτι κατά τὰ τελευταία 50 ἔτη ἐν Ἀμερικῇ, ἐνῶ τὰ έξοδα παραγωγῆς ἔμειώθησαν κατά 20% τὰ έξοδα πωλήσεως και διανομῆς τῶν προϊόντων, κατά τήν αὐτήν χρονικήν περίοδον, ἠύξήθησαν κατά 30%.

Ἐκ στατιστικῶν δεδομένων συνάγεται ὅτι, ἐνῶ εἰς τās μικράς ἐπιχειρήσεις και εἰς τήν ἐποχὴν τῆς ἐπιτοπίου παραγωγῆς τὰ έξοδα πωλήσεως άντεστοίχουν μόνον εἰς τὰ 3—10% τῆς τιμῆς πωλήσεως, σήμερον τὰ έξοδα ταῦτα προσεγγίζουν ἐνίοτε τὰ 50% και ἔτι πλέον εἰς εἰδικάς τινας περιπτώσεις.

Ἐπί τῆς σχετικῆς ταύτης δυσαναλογίας μεταξὺ έξόδων παραγωγῆς και πωλήσεως, ἐφειλκυσθη ἀπό καιροῦ ἡ προσοχή του κοινου, του Κράτους και αὐτῶν τῶν βιομηχάνων και ἐμπόρων.

2. Πρὸς διερεύνησιν τῶν αἰτίων τῆς καταστάσεως ταύτης, ὡς και ἀνακάλυψιν τῶν μέσων διορθώσεώς της, ἤρξαντο συστηματικάι άτομικάι, σωματειακάι και Κρατικάι ἔρευναι, ὧν τὰ πορίσματα κατευθύνουν τήν τεχνικήν του καθορισμοῦ του τιμήματος πωλήσεως.

Δέον ἀπ' ἀρχῆς νά ὁμολογηθῆ ὅτι διάφοραι συνθήκαι ἐπικρατοῦν μεταξὺ βιομηχανίας και ἐμπορίου. Ὅσον ἡ βιομηχανία συνεκεντροῦτο και ὠργανοῦτο ὑπό συνθήκας εὐνοϊκῶν ὄρων παραγωγῆς, τόσον περισσότερο άπεμακρύνετο ἐκ τῶν καταναλωτῶν και τόσον τὰ προβλήματα τῆς πωλήσεως καθίσταντο πολυπλοκώτερα και δαπανηρότερα. Ἐξ ἄλλου, ἐνῶ τὰ έξοδα παραγωγῆς δύνανται ἐν μεγάλῳ μέτρῳ νά ὑπαχθοῦν ὑπό τὸν ἔλεγον τῆς ἐπιχειρήσεως, τὰ έξοδα πωλήσεως ἐν πολλοῖς ἔξαρτῶνται ἀπό αἷτια ἔξω τῆς ἐνεργείας της κείμενα.

Παρ' ὅλα ταῦτα άναγνωρίζεται ὅτι ἡ άναλογία τῶν έξόδων πωλήσεως εἶναι ὑπερβολική και ὅτι δύναται νά μειωθῆ. Ἐάν πρόκειται νά ἐπιτευχθοῦν οἰκονομίαι, πρὸς τὰ έξοδα πωλήσεως δέον μᾶλλον νά στραφῶμεν, διότι τό περιθώριον μειώσεως τῶν έξόδων παραγωγῆς ἔχει κατά πολὺ περιορισθῆ.

3. Τὰ έξοδα πωλήσεως ἄρχονται, ἀφ' ἧς στιγμῆς ἐν προῖδον παραχθῆ, ἔως ὅτου τελικῶς μετατραπῆ εἰς χρῆμα. Ἦτοι περιλαμβάνουν πάντα τὰ έξοδα, τὰ λαμβάνοντα χώραν ἀπό τῆς ἀποθηκεύσεως του εἶδους, μέχρι και τῆς εἰσπράξεως του άντιτίμου αὐτου.

Ἐκ τῆς ἀπόψεως εἶδους ἐξόδου, τὰ ποικίλα ἔξοδα πωλήσεως δύνανται νὰ ὑπαχθῶν εἰς μίαν τῶν κατωτέρω κατηγοριῶν, ἣτις διαίρεσις ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὴν συνήθη λογιστικὴν ἀνάλυσιν : α) ἄμεσα ἔξοδα πωλήσεως (μὲ ὑποδιαίρεσις : μισθοὶ πωλητῶν, πρόσθετοι ἀμοιβαί, ὁδοιπορικὰ κλπ.) β) ἔξοδα διαφημίσεως καὶ προαγωγῆς πωλήσεων (μὲ κατανομὴν εἰς ἔξοδα δημοσιεύσεων, τοιχοκολλήσεων, ἐγκυκλίων, διανομῆς εἰδῶν ρεκλάμας, προβολῶν κλπ.) γ) ἔξοδα ἐναποθηκείσεως δ) ἔξοδα μεταφορᾶς καὶ παραδόσεως ε) ἔξοδα εἰσπράξεως ἐπὶ πιστώσει πωλήσεων στ) ἔξοδα οἰκονομικῆς φύσεως (λ. χ. ἐκπτώσεις πωλήσεων) κλπ.

Ἐκ τῆς ἀπόψεως δὲ ὀργανικῆς κατανομῆς, τὰ ἔξοδα ταῦτα δύνανται νὰ καταταχθῶσιν ὡς ἀκολούθως :

α) Ἀφορῶντα τὴν δημιουργίαν τῆς ζητήσεως. Ἦτοι τὰ ἀφορῶντα τὴν διέγερσιν τοῦ ἐνδιαφέροντος τοῦ πελάτου, πρὸς ἀπόκτησιν τοῦ προϊόντος, μέσῳ τῶν ποικίλων τρόπων διαφημίσεως καὶ προαγωγῆς τῶν πωλήσεων.

β) Ἀναγόμενα εἰς τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγγελίας. Ἦτοι τὰ σχετιζόμενα μὲ τὴν μετατροπὴν τοῦ ἐνδιαφέροντος καὶ τῆς ἐπιθυμίας τοῦ πελάτου εἰς συγκεκριμένην συμφωνίαν, εἴτε δι' ἀπ' εὐθείας ἐπαφῆς πρὸς τοὺς πωλητάς, εἴτε δι' ἀλληλογραφίας.

γ) Τὰ σχετιζόμενα μὲ τὸν χειρισμὸν καὶ τὴν παράδοσιν τοῦ ἐμπορεύματος. Ἦτοι ἔξοδα διαλογῆς, ἀποθηκείσεως, συσκευασίας, μεταφορᾶς, φροτώσεως καὶ παραδόσεως.

δ) Τὰ δημιουργούμενα ἐν σχέσει μὲ τὴν πραγματοποίησιν τῆς πωλήσεως. Ἐξοδα καθορισμοῦ ὄρων πωλήσεως, τιμολογήσεως, καταχωρίσεως, εἰσπράξεως ἀντιτίμου κλπ.

4. Ὑπὸ τὴν ἐπίρρειαν τῶν ἀποτελεσμάτων τοῦ βιομηχανικοῦ τιμήματος καὶ τὴν πίεσιν τῆς ἀνάγκης, οἱ ἐνδιαφερόμενοι ἀντελήφθησαν ὅτι τὰ ἔξοδα πωλήσεως πρέπει ἐπιμελέστερον νὰ ἐρευνηθῶν καὶ νὰ ἀνακατανεμηθῶν ἐπὶ νέων βάσεων.

Ἡ ὀργανικὴ κατανομὴ τῶν φάσεων τῆς πωλήσεως δὲν πρέπει νὰ θεωρεῖται μόνον αὐτὴ καθ' ἑαυτήν, ἀλλὰ καὶ ὑπ' ὄρους ἐκφραζόντας τί εἶδος πωλεῖται, ποῦ, καὶ πῶς τοῦτο διατίθεται.

Ἡ διανομὴ δύνата νὰ μελετηθῇ ἀπὸ τῶν κάτωθι ἀπόψεων : α) Προϊόντων πωλουμένων, β) Πελατῶν, γ) μέσων διανομῆς καὶ εἰσπράξεως τοῦ ἀντιτίμου.

Ὡς καὶ εἰς τὸ τίμημα παραγωγῆς, τὰ στοιχεῖα τοῦ τιμήματος πωλήσεως καταμερίζονται ἐπὶ διαφόρων βάσεων, ἀναλόγως τῆς φύσεώς των. Μερικὰ ἐξ αὐτῶν ἔχουν ἄμεσον σχέσιν πρὸς διακεκριμένας φάσεις τῆς πωλήσεως, ἄλλα ὅμως εἶναι γενικοῦ χαρακτῆρος. Οὕτω ταῦτα διαιροῦνται, διὰ διὰ σκοποῦς καταμερισμοῦ, εἰς τρεῖς κατηγορίας :

α) Ἄμεσα ἔξοδα, ἧτοι τὰ δυνάμενα εὐχερῶς νὰ συσχετισθῶσι πρὸς ὠρισμένην περιφέρειαν, προϊόν ἢ πελάτην.

β) Ἡμι-ἄμεσα ἔξοδα. Ἦτοι τὰ ἀφορῶντα μὲν διάφορα προϊόντα,

πελάτας ή περιφερείας, δυνάμενα όμως να επιμερισθώσι βάσει τής παρομομένης δι' έκαστον ύπηρεσίας.

γ) Έμμεσα έξοδα, ήτοι τὰ γενικῆς φύσεως τοιαῦτα, τὰ ὁποῖα δὲν παρουσιάζουν καμμίαν ἄμεσον σχέσηιν πρὸς ὠρισμένον εἶδος, περιφέρειαν ή πελάτην καὶ ἄτινα διανέμονται ἐπὶ αὐθαίρετον ή θεωρητικῆς βάσεως.

5. Παραθέτομεν τρόπους τινάς ὑπολογισμοῦ τῶν ἐξόδων πωλήσεως.  
Α'. **Κατὰ προϊόντα.** Ταῦτα δύνανται νὰ διαιρεθῶσιν : α) ἀπὸ ἀπόψεως εἶδους β) ἀπὸ ἀπόψεως μεγέθους, βάρους, τιμῆς, περιθωρίου κέρδους κλπ.

Οὕτω τὰ εἰς τὰς διαφόρους κατηγορίας διαπανῶν συγκεντρωθέντα ποσά, κατανέμονται κατ' εἶδος προϊόντων, ἀναλόγως τῆς πρὸς αὐτὰ σχέσεώς των. Τὸ ἀναλογοῦν εἰς έκαστον εἶδος ποσὸν ἐξόδων, ἀνάγεται εἴτε εἰς τόσον % ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως, εἴτε εἰς τόσον μέρος τῆς νομισματικῆς μονάδος πωλήσεως.

Οὕτω ἐξακριβοῦται ἐπὶ τῇ βάσει θετικῶν δεδομένων καὶ οὐχὶ ὑποθετικῶν ἐκτιμήσεων, ποῖα προϊόντα εἶναι πραγματικῶς ἀποδοτικά, ή δὲ ἔρρενα αὕτη ἔφερε πολλάκις εἰς φῶς καταπληκτικὰ συμπεράσματα.

Β'. **Κατὰ πελάτας.** Διάφοροι μέθοδοι κατανομῆς ἐφαρμόζονται : α) Κατὰ ἔδαφικὴν περιφέρειαν, ήτοι τοποθεσίαν, χωρικὴν διαίρεσιν, ἀπόστασιν ἀπὸ τὸ κέντρον διανομῆς, πυκνότητα πληθυσμοῦ, ἀστικὴν ή ἀγροτικὴν ιδιότητα κλπ. Ὁ τρόπος οὗτος διακρίσας τῶν ἐξόδων πωλήσεως εἶναι χρήσιμος διὰ τοὺς ἐπιθυμοῦντας νὰ καθορίσουν διαφόρους τιμὰς, ἀναλόγως τῶν περιφερειῶν πωλήσεως. β) κατ' ἐπάγγελμα καὶ τύπους πελατῶν (ἀπ' εὐθείας κατανάλωτάς, ἐμπόρους χονδρικῆς πωλήσεως, ἐμπόρους λιανικῆς πωλήσεως, μεσίτας, παραγγελιοδόχους κλπ.) γ) κατὰ μέγεθος παραγγελίας. Ἡ ἀνάλυσις αὕτη εἶναι ἰδιαιτέρως ἐνδιαφέρουσα διὰ τοὺς πολοῦντας κατὰ μεγάλας καὶ μικρὰς ποσότητας καὶ οἱ ὁποῖοι ἐπιθυμοῦν ὅπως χορηγοῦν εἰδικὰς ἐκπτώσεις εἰς τοὺς ἀγοράζοντας χονδρικῶς δ) Εἰδικὰ χαρακτηριστικὰ ἐκάστης παραγγελίας (συχνότης παραγγελιῶν, τύποι ἐμπορευμάτων κλπ.)

Γ'. **Τρόπους πωλήσεως** ήτοι : α) μέθοδον διανομῆς (ἀπ' εὐθείας πώλησις, δι' ἀλληλογραφίας, δι' ὑποκαταστημάτων, διὰ ταξιδιωτῶν, διὰ τρίτων κλπ. β) ὄρους πληρωμῆς (τοῖς μετρητοῖς, με δόσεις, ἐπὶ πιστώσει εἰς τρέχοντα λογαριασμόν, διὰ γραμματίου κλπ.)

Δ'. **Κατὰ πωλητήν.** Συγκεντροῦνται τὰ ἀναλογοῦντα κατὰ πωλητήν ἄμεσα καὶ ἔμμεσα έξοδα πωλήσεως καὶ καθορίζεται ή ἀναλογία αὐτῶν, εἴτε κατ' ἀριθμὸν ἐπισκέψεων, εἴτε κατ' ἀξίαν ἐπιτευχθεισῶν πωλήσεων, λαμβανομένης ἔνιστε ὑπ' ὄψει καὶ τῆς εὐκολίας ή δυσκολίας πρὸς ἀγορὰν ἐκ μέρους τοῦ καταναλωτικοῦ κοινού, εἴτε λόγῳ διαθέσεων, εἴτε λόγῳ τοῦ συναγωνισμοῦ.

6) Αἱ διάφοροι κατανομαὶ τῶν ἐξόδων πωλήσεως, ἔχουν ἀνάγκην καταλλήλου διερμηνεύσεως.

Αὕτη δὲ γίνεται ή ἐπὶ τῇ βάσει μόνων τῶν στοιχείων τῆς αὐτῆς ἐπι-

χειρήσεως, εἴτε ἐν συγκρίσει μὲ παρεμφερῆ στοιχεῖα ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων.

Τὸ μέγεθος ἐκάστης κατηγορίας ἐξόδων, αὐτὸ καθ' ἑαυτὸ ἐξεταζόμενον, δὲν χορηγεῖ πολλὰς ἐνδείξεις. Ἐὰν ὅμως ἀναχθῆ εἰς ποσοστὸν τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, μᾶς διαφωτίζει περὶ τῆς σχετικότητος ἐκάστου ἐξόδου, ἐν σχέσει μὲ τὴν σημασίαν τὴν ὁποίαν τῷ ἀποδίδομεν.

Ἐὰν μάλιστα ἡ σύγκρισις ἐπεκταθῆ εἰς περίοδον ἐτῶν, τότε καθιστάμεθα ἐνήμεροι τῆς τάσεως ἐξελίξεως τῶν ἐξόδων.

Ἐτέρα χρήσιμος πληροφορία συνάγεται ἐκ τῆς διακρίσεως μεταξὺ παγίων καὶ μεταβλητῶν ἐξόδων πωλήσεως, διότι βάσει ταύτης θὰ ὑπολογίσωμεν ποῖος κύκλος ἐργασιῶν ἀπαιτεῖται διὰ τὴν κάλυψιν ὠρισμένων ἐξόδων πωλήσεως.

7. Ἀπὸ τινῶν ἐτῶν κατενοήθη ὅτι ἡ σύγκρισις τῶν ἐξόδων πωλήσεως, αὐτοτελῶς δι' ἐκάστην ἐπιχείρησιν δὲν ἀρκεῖ. Δι' αὐτὸ, πρωτοβουλία τῶν βιομηχανικῶν καὶ ἐμπορικῶν ὀργανώσεων, ὡς καὶ τοῦ Διεθνoῦς Ἐμπορικοῦ Ἐπιμελητηρίου, κατεβλήθη προσπάθεια ἀφ' ἑνὸς μὲν ὁμοιομόρφου κατανομῆς καὶ καταγραφῆς τῶν ἐξόδων πωλήσεως καὶ ἀφ' ἑτέρου συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων τούτων, πρὸς καθορισμὸν δεικτῶν, ὡς μέτρου συγκρίσεως.

Οὕτω καθωρίσθη ποῖος δέον νὰ εἶναι ὁ ἀριθμὸς τῶν ὑπαλλήλων ἐν σχέσει μὲ τὰς πωλήσεις, ποῖον τὸ πλεόν πρόσφορον ποσοστὸν περιστροφῆς τοῦ ἀποθέματος κατὰ εἶδη ἐμπορευμάτων, ποῖος ὁ καταλληλότερος τόπος καὶ μέγεθος τοῦ Καταστήματος βάσει τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, πόσος κύκλος ἐργασιῶν δέον νὰ προβλεφθῆ, ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις πρόκειται νὰ εἶναι βιώσιμος, ποῖον ποσὸν πωλήσεων δέον νὰ ἐπιτυγχάνεται κατὰ ἔμβασιν τοῦ καταστήματος, ποῖα ἡ ἀναλογία τῶν ἐμπορευμάτων ἐν σχέσει μὲ τὸν ἀριθμὸν ὑπαλλήλων καὶ ἄλλαι λίαν χρήσιμοι πληροφορίαι.

Ἐκ παραλλήλου, ἐκ μέρους Ἐνώσεων τῶν ἐνδιαφερομένων, ὡς καὶ ἐπιστημονικῶν ἰδρυμάτων, ἐνεργοῦνται ἐξονυχιστικαὶ μελέται τοῦ τιμήματος διαθέσεως τῶν προϊόντων κατὰ κατηγορίας αὐτῶν. Ὡς δεῖγμα τῆς ἐπιστημονικῆς μεθόδου, μεθ' ἧς αἱ μελέται αὗται ἄγονται εἰς πέρας, ἀναφέρονται βασικά τινά σημεῖα τῶν κατευθύνσεων συγκεντρώσεως τῶν πληροφοριῶν τούτων.

Καθορίζονται προκαταβολικῶς: α) ποῖα ἐξοδα θὰ θεωρηθοῦν, ὡς τοιαῦτα πωλήσεως, β) μέχρι ποίου σημείου τῆς ἀλύσεως διανομῆς, γ) ἐὰν τὰ ἐξοδα ἐπεξεργασίας (façon) θὰ περιληφθοῦν εἰς τὰ ἐξοδα πωλήσεως, δ) ἐὰν ὁ τόκος τῆς ἐπενδύσεως ἰδίων κεφαλαίων ἢ τὸ κέρδος θὰ ἐνσωματωθῶν εἰς τὸ τίμημα διαθέσεως τῶν προϊόντων κ.λ.π. Ἐπιπλέον, καθορίζονται τὰ συγκεντρούμενα στοιχεῖα ἐξόδων πωλήσεως, ἢ θὰ ἀνταχθοῦν εἰς ποσοστὸν ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν τῆς τιμῆς πωλήσεως, ἢ θὰ ἀνταχθοῦν ὡς ἐνδείξεις διὰ τὸ σύνολον τῆς ὑπὸ ἐξέτασιν βιομηχανίας, ἢ τέλος βάσει τῆς τιμῆς πωλήσεως ἑνὸς προϊόντος, θὰ καθωρίσθῃ ἡ μέση ἀναλογία τῶν διαφόρων κατηγοριῶν ἐξόδων αὐτοῦ.



Ἐκ τῶν συνολικῶν τούτων μελετῶν συνάγονται καὶ γενικώτερα συμπεράσματα: α) Δὲν ἀρκεῖ ἡ πιστοποίησης τῶν διαφορῶν, ἀλλὰ δέον νὰ ἐξακριβωθῇ καὶ ἡ φύσις τούτων, β) συνάγεται ἡ ἀνάγκη μεγαλυτέρας προσοχῆς, ὡς πρὸς τὸ τίμημα συμπληρωματικῶν παραγγελιῶν, γ) ἡ ματαιότης τοῦ ὑπερβολικῶς λεπτομεροῦς ἐπιμερισμοῦ τῶν ἐξόδων, δ) ἡ προτίμησις ὑπολογισμοῦ προτύπου τιμήματος, ἀντὶ τοῦ ἱστορικοῦ τοιοῦτου, ε) ὅτι ἡ ἐπιλογή πωλήσεως ὑπὸ τινῶν ἐπιχειρηματιῶν, μόνον τῶν κερδοφόρων ἐμπορευμάτων, ἐνῶ ἀφήνεται εἰς τοὺς ἀντιπάλους τῶν ἢ πώλησις τῶν μὴ ἐπικερδῶν, καταλήγει εἰς συνολικὴν ἀΐξισιν τῶν ἐξόδων διανομῆς, στ) ὅτι ἡ ἰκανότης τῆς διευθύνσεως εἶναι σοβαρώτερος παράγων ἐπιτυχίας ἀπὸ τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρήσεως κλπ.

Ἐκ τῶν ἀναλύσεων τούτων ἐξηγήθησαν καὶ τινε: τῶν λόγων, διὰ τοὺς ὁποίους τὰ ἔξοδα πωλήσεως διατηροῦνται εἰς ὑψηλὰ ἐπίπεδα. Οὕτω διεπιστώθη: 1) ὅτι ὁ καταναλωτὴς καὶ ἰδίᾳ ὁ ἐργάτης ἐπιθυμεῖ πρὸς εὐκολίαν του, ὅπως ἀγοράζῃ τὰ εἶδη εἰς τὴν συνοικίαν του, ἐξ οὗ πολλαπλασιασμός τῶν Καισστημάτων, 2) ὅτι ἡ πελατεία ἀπαιτεῖ ὅπως ὁ ἔμπορος διατηρῇ μεγάλην ποικιλίαν προϊόντων, 3) ὅτι ἀξιώνει εὐκολίας παραδόσεως οἶκοι, ἢ πολυτελοῦς συσκευασίας κλπ. καὶ οὕτω τὰ ἔξοδα ταῦτα προστίθενται εἰς τὴν τιμὴν πωλήσεως, 4) ὅτι ἐνεργεῖ τὰς ἀγοράς τῆς κυρίως εἰς ὄρισμένας ὥρας καὶ ὡς ἐκ τούτου ἀπαιτεῖται περισσότερον προσωπικόν, ὅπερ κατὰ τὰς νεκρὰς ὥρας κινήσεως παραμένει ἀργοῦν.

8. Δέον νὰ ἀναγνωρισθῇ, ὅτι ὁ καταμερισμὸς τῶν ἐξόδων πωλήσεως εἶναι δυσχερέστερος ἀπὸ τὸν τῶν ἐξόδων παραγωγῆς, διότι τὰ ἀμέσου φύσεως ἔξοδα πωλήσεως καὶ ὀλιγώτερα εἶναι καὶ εἰς ὄρισμένας μόνον περιπτώσεις παρουσιάζονται.

Δι' ὃ καὶ πολλὰς φορὰς ἡ ἀνακατανομὴ τῶν ἐξόδων πωλήσεως γίνεται ἄνευ λογιστικῶν ἐγγραφῶν, εἴτε συνεχῶς εἴτε περιοδικῶς, ὑπὸ τὸν ὄρον ὅτι τὰ συνολικὰ ποσὰ θὰ συμφωνοῦν πρὸς τὰ λογιστικὰ δεδομένα.

Ἐποστηρίζεται ὅτι διάκρισις δέον νὰ γίνεται, λόγῳ τῆς φύσεώς των, μεταξὺ ἐξόδων παραγωγῆς καὶ πωλήσεως, ὡς πρὸς τὴν λογιστικοποίησιν αὐτῶν, διὰ τοὺς κάτωθι λόγους:

α) Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς προστίθενται εἰς τὴν ἀξίαν τῶν ὑπὸ παραγωγὴν καὶ ἐτοιμῶν προϊόντων καὶ ἀποτελοῦν μέρος τοῦ κόστους αὐτῶν, ὅπερ ἐμφανίζεται εἰς τὸν Ἰσολογισμόν. Τὰ ἔξοδα πωλήσεως δὲν εἶναι τοιαύτης μορφῆς.

β) Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς σχετίζονται ἀμέσως πρὸς τὴν τήρησιν τῶν λ/σμῶν ἀποθήκης, παραγωγῆς, παραχθέντων προϊόντων καὶ γενικῶς πρὸς τὴν τεχνικὴν τῆς συσσωρεύσεως τῶν στοιχείων τοῦ τιμήματος παραγωγῆς. Τὰ ἔξοδα πωλήσεως δὲν ἔχουν τοιαύτην ἀμεσον σχέσιν.

γ) Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς κατατέμονται εὐχερῶς κατὰ μίαν βάσιν, ἐνῶ τὰ ἔξοδα πωλήσεως κατὰ ποικίλας, ἀπαιτούσας πολλαπλασιασμόν τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν.



Κατωτέρω χορηγοῦμεν παραδείγματά τινα λογιστικοῦ καταλογισμοῦ τῶν ἐξόδων πωλήσεως.

α) **Κατανομή κατὰ προϊόντα.** Αἱ διάφοροι κατηγορίαι ἐξόδων, μέσῳ ἐιδικῶν λογαριασμῶν ἐξόδων κατὰ προϊόντα, ἐπιμερίζονται εἰς τὸ τέλος ἐκάστου μηνὸς κατὰ τὴν φύσιν των, οὐχὶ ὁμως ἐπὶ ἐνιαίας βάσεως.

Διὰ τινα προϊόντα ἐγένετο εἰδικὴ διαφήμισις, ἣτις καὶ θὰ ἐπιβαρύνῃ ταῦτα, ἕτερα προϊόντα καταλαμβάνουν μεγάλον ᾠχρὸν καὶ κατ' ἀναλογίαν θὰ καταμερισθοῦν τὰ ἔξοδα ἀποθηκεύσεως κ. ο. κ. ἔ. Τὸ ὀλικὸν ποσοδὸν ἐξόδων κατὰ προϊόν, θὰ διαιρεθῆ διὰ τοῦ ἀντιτίμου τῶν πωλήσεων καὶ οὕτω θὰ ἐξαχθῆ ἐν ποσοστὸν ἀναλογίας ἐξόδων ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως.

β) **Κατανομή κατὰ πελάτας.** Ἡ κατανομή τῶν διαφορῶν ἐξόδων θὰ γίνῃ βάσει τοῦ ποσοῦ ὑπηρεσιῶν, τὰς ὁποίας ἕκαστος πελάτης ἢ κατηγορία πελατῶν ὑπολογίζεται ὅτι ἀπολαμβάνει, ἐξ ἐκάστου εἴδους ἐξόδων πωλήσεως.

Σημειωτέον ὅτι προκειμένον περὶ ἀναλύσεως τῶν ἐξόδων κατὰ πελάτας ἢ μεθόδους διανομῆς κλπ., ἡ λογιστικὴ κατανομή καθίσταται πολύπλοκος, δι' ὃ καὶ προτιμᾶται ἡ ἔξω—λογιστικὴ στατιστικὴ ἀνάλυσις.

9. Ἀνεξαρτήτως τῆς μεθόδου ἐμφανίσεως τῶν ἐξόδων πωλήσεως εἰς τοὺς λογαριασμοὺς, συνιστᾶται ὅπως εὐθύς ἐξ ἀρχῆς ἢ λογιστικῆ τούτων κατὰ τάξεις καὶ ἀνάλυσις, γίνεται κατὰ τρόπον ἐπιτρέποντα εὐχερεῖς μελλούσας ἀνακατανομάς, χωρὶς νὰ ἀπαιτεῖται κοπιώδης ἀναζήτησις τῶν συστατικῶν αὐτῶν στοιχείων.

Τέλος ἐὰν τὰ ἔξοδα πωλήσεως κατατάσσονται μὲ ἀρκετὴν ἀκρίβειαν καὶ ἀντιστοιχίαν πρὸς τοὺς πωλουμένους τύπους προϊόντων, θὰ καταστῆ δυνατὸς ὁ καταλογισμὸς αὐτῶν καὶ κατὰ χρονικὰς περιόδους, τὰς ὁποίας ἀφοροῦν.

Κατὰ τὴν συνήθη τακτικὴν ὑποτίθεται ὅτι ὅλα τὰ γινόμενα ἔξοδα πωλήσεως, ἀφοροῦν τὰ πωληθέντα εἶδη τῆς ἀντιστοίχου χρονικῆς περιόδου. Τοῦτο ἐν πολλοῖς εἶναι ἀληθές, μὲ ἀρκετὸν βαθμὸν ἀκριβείας. Εἰς ἄλλας ὁμως περιπτώσεις, ὠρισμένα ἔξοδα (λ.χ. εὐρείας ἐκτάσεως διαφήμισις) σχετίζονται καὶ πρὸς μελλούσας πωλήσεις, τὰς ὁποίας εἶναι ὀρθὸν καὶ δίκαιον ὅπως ἐπιβαρύνουν ἀναλογικῶς.

Ὅπου τὰ ἀποτελέσματα ὑπολογίζονται κατ' ἔτος, ἢ ἐπίπτωσις τῶν ἐξόδων τούτων ἀλληλοσυμψηφίζεται. Ὅπου ὁμως τὰ ἀποτελέσματα ὑπολογίζονται μηνιαίως, ἰδίᾳ εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ἐποχειακῆς δράσεως, αἱ διαφοραὶ εἶναι σοβαραὶ καὶ παραμορφώνουν τὴν πραγματικότητα.

Μέρος ὄθεν τῶν ἐξόδων τούτων δεόν νὰ ἐμφανίζεται, ὡς ἔξοδον καταλογιστέον μελλούσης περιόδου, ἀρκεῖ νὰ δύναται νὰ συσχετισθῆ κατὰ ἓνα τρόπον μὲ ταύτην.

Ἡ συντηρητικὴ ἄποψις ὑπόπτως βλέπει τὴν ἐμφάνισιν ἐξόδων πωλήσεως, ἐπιβαρυνόντων μελλούσας χρήσεις. Ἐὰν ὁμως ἡ κατανομή γίνεται κατὰ ἐπιστημονικὸν τρόπον, αἱ ἀντιρρήσεις θὰ παρακαμφθοῦν, ὡς συνέβη ἐπὶ παρομοίας περιπτώσεως καὶ διὰ τὰ ἔξοδα παραγωγῆς.

**Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :**

- L. Alford* — Cost and Production Handbook, Ronald 1938.  
*W. Paton.* — Accountant's Handbook, 2<sup>d</sup> ed, Ronald 1932.  
*H. Hatfield* — Accounting, Chapt. XVIII, Appleton 1927.  
*T. Sanders* — Cost accounting for control, Second Edition, Mc Graw Hill 1936.  
*J. Neuner* — Cost accounting, Business Publication 1939.  
*J. Clark* — Economics of Overhead Costs, University Chicago Press.  
*G. Harrison* — Standard Costs, 1930.  
*C. Gillespie* — Accounting Procedure far Standard Cocts, Ronald 1935.  
*E. Camman* — Basic Standard Cost 1932.  
*W. Castelhonz* — The control of Distribution Costs and Sales, Harpers 1930.  
*J. Heckert* — The analysis and control of Distribution Costs, Ronald 1940.  
*Nat. Association Cost Accountants*—Year Books, Bulletins.  
*Accounting Review*—Volumes VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΣΤ'.

### ΔΗΜΟΣΙΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

#### Ι. ΔΗΜΟΣΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Ὅρισμός—Διαφοραὶ πρὸς λογιστικὴν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων—  
Λόγισμοι Προϋπολογισμοῦ καὶ Χρηματικοὶ—Λογιστικαὶ βά-  
σεις Δημοσίου Λογιστικοῦ—Εἰδικὰ προβλήματα—Τὸ Δημό-  
σιον λογιστικὸν ἐν Ἑλλάδι).

1. Καλεῖται *Δημόσιον Λογιστικὸν* τὸ σύνολον τῶν διατάξεων (δημο-  
σιονομικῶν, λογιστικῶν, διαχειριστικῶν καὶ ἐλεγκτικῶν) βάσει τῶν ὁποίων  
ἐνεργεῖται ἡ διαχείρισις τοῦ δημοσίου πλούτου ἐν γένει (Κράτους, Δήμων,  
Κοινοτήτων, Δημοσίων Ἰδρυμάτων καὶ Καταστημάτων).

Τὰ προβλήματα τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ εἶναι πρωτίστως τοιαῦτα  
δημοσίας διοικήσεως καὶ ἡ ἀποφυγὴ αὐτῆ δὲν πρέπει νὰ λησμονῆται, προκει-  
μένου νὰ γίνουν ταῦτα ἀντιληπτά καὶ νὰ διερμηνευθοῦν καταλλήλως.

Τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν, ὑπὸ τὴν σημερινὴν θεμελιώδη μορφήν τοῦ  
Προϋπολογισμοῦ, ἐξεπορεύθη ἐκ τῆς Ἀγγλίας ἀπὸ τοῦ 1760, ὡς μέσον ἐλέγ-  
χου ἐπὶ τῆς ἐπιβολῆς τῶν φόρων καὶ τῆς ἐνεργείας τῶν δημοσίων δαπανῶν,  
ἔκτοτε δὲ διατηρεῖ τὸν κεφαλαίωδον τοῦτον χαρακτῆρα.

2. Μεταξὺ ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων (μὲ τὴν λογιστικὴν τῶν ὁποίων μέ-  
χρι τοῦδε ἀπασχολήθημεν) καὶ τοῦ Δημοσίου ἐν γένει ὑφίστανται, ἀπὸ ἀπό-  
ψεως φύσεως καὶ οικονομικῆς διαχειρίσεως, οὐσιώδεις διαφοραί, αἵτινες  
ἐπηρεάζουσιν τὰ ἐφαρμοζόμενα ἐκατέρωθεν λογιστικὰ συστήματα.

Πάντως αἱ διαφοραὶ δὲν εἶναι βασικαί, ἡ δὲ ἀλληλεπίδρασις τῶν με-  
θόδων αὐξάνει ἡμέρᾳ τῇ ἡμέρᾳ.

α) *Σκοπός*. Σκοπὸς τῆς ἰδιωτικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι, κατὰ κανόνα,  
ἡ ἐπίτευξις κέρδους. Τὴν διάθεσιν τῶν παρεχομένων προϊόντων ἢ ὑπηρε-  
σιῶν ἢ ἐπιχειρήσεως βασίζει ἐπὶ τοῦ τιμήματος παραγωγῆς καὶ διαθέσεως  
πλέον περιθωρίου, ἀντιστοιχοῦντος εἰς τὸ κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου, αἱ ἐπι-  
τυγχάνόμενα ὁμῶς τιμαὶ ἐξαρθῶνται ἐκ τῆς τάσεως τῆς ἀγορᾶς καὶ ὑφίσταν-  
ται διακυμάνσεις.

Τὸ Δημόσιον ἐξ ἄλλου ἀποβλέπει πρωτίστως εἰς τὴν ἐξυπηρέτησιν τῶν  
ἀναγκῶν τῶν πολιτῶν, μὴ ἐνδιαφερόμενον διὰ κέρδος. Αἱ ἐπιβάρυνσεις  
τοῦ κοινῶν ἐπιβαλλόμεναι ὑπὸ μορφήν παντοίων φόρων, θεωρητικῶς στη-

ρίζονται ἐπὶ τοῦ κόστους τῶν παρεχομένων ὑπηρεσιῶν, καθορίζονται δὲ ἐπὶ ἐνιαίας βάσεως δι' ὅλους τοὺς πολίτας.

Εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις ἡ ἔμφασις τίθεται ἐπὶ τῶν πωλήσεων, ἦτοι τῶν ἐσόδων, ἐνῶ προκειμένου περὶ τοῦ Δημοσίου κατὰ κανόνα πρῶτον καθορίζονται τὰ ἔξοδα καὶ εἶτα ἀναζητοῦνται τὰ πρὸς κάλυψιν τούτων ἀπαιτούμενα ἔσοδα.

Ἀποτέλεσμα τούτου εἶναι ὅτι ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ οἰκονομικοῦ ἀποτελέσματος (κέρδους ἢ ζημίας) δὲν θεωρεῖται τόσης ζωτικῆς σημασίας διὰ τὸ Δημοσίον καὶ ὅπου τούτο ἐμφανίζεται ὡς ἐπιχειρηματίας, ὅσον διὰ τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις. Ἀντὶ ἀποτελεσματικῶν λογαριασμῶν τηροῦνται τοιοῦτοι ἐσόδων καὶ ἐξόδων. Ἐξ ὧν ὑπολογίζεται τὸ προκῆπτον ἐκάστοτε πλεόνασμα ἢ ἔλλειμμα.

β) **Μορφή κυριότητος.** Ἡ ἰδιωτικὴ ἐπιχείρησις ἀνήκει εἰς ἄτομον ἢ ἄτομα, ἡ δὲ λογιστικὴ μεταξὺ ἄλλων, δέον νὰ παρακολουθῆ τὰς μεταβολὰς τῶν διακεκριμένων συμφερόντων, ὑπὸ τὰς διαφόρους μορφὰς τῶν λογαριασμῶν Καθαρᾶς Περιουσίας.

Ἐν τῷ Δημοσίῳ Λογιστικῷ δὲν ὑφίσταται λογαριασμὸς Κεφαλαίου, ὑφ' ἣν ἔννοιαν τοῦλάχιστον ἀπαντᾶται ἐν τῇ λογιστικῇ τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων.

γ) **Τρόπος διαχειρίσεως.** Λόγω τῆς φύσεως τῆς πηγῆς τῶν ἐσόδων τοῦ ἀπροσώπου τοῦ Δημοσίου, (ἐξ οὗ ἔλλειπει τὸ ἐνδιαφέρον τοῦ ἰδιοκτήτου) καὶ τοῦ πλήθους τῶν δημοσίων ὑπολόγων, (οὗ ἔνεκεν διάσπασις εὐθυνῶν καὶ δυσχέρεια παρακολουθήσεως), προέχον γνώρισμα ἐν τῷ Δημοσίῳ Λογιστικῷ εἶναι ἡ ἀρχὴ τοῦ **περιορισμοῦ**.

Εἰσάγεται εἰς τὴν λογιστικὴν τὸ σύστημα τῶν προβλέψεων (Προϋπολογισμὸς) διὰ τε τὰ ἔσοδα καὶ τὰ ἔξοδα, ὡς καὶ ὄρισμένη διαδικασία ἐξουσιοδοτήσεων, προελέγχων καὶ μετελέγχων διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν.

δ) 3. Τὸ Δημοσίον Λογιστικὸν χαρακτηρίζεται, μεταξὺ ἄλλων, ὑπὸ δύο σαφῶν ἀρχῶν : τῆς περιοδικότητος καὶ τῆς δημοσιότητος. Δέον δὲ νὰ χορηγῆ τακτικῶς, περιεκτικῶς καὶ εὐλήπτως, πληροφορίας καὶ εἰς τὸ κοινόν, ἵνα τοῦτο κρίνῃ ἐπὶ τῆς πορείας τῶν δημοσίων οἰκονομικῶν.

Ὅλα τὰ ζητήματα τὰ ἀφορῶντα τὰ δημόσια οἰκονομικά, εἶναι ὑποκείμενα εἰδικῆς νομοθετικῆς ρυθμίσεως. Κατ' ἀκολουθίαν οἱ λογαριασμοὶ τῶν δημοσίων ὑπηρεσιῶν ἐξαρτῶνται ἐκ τῶν διατάξεων διαφόρων Νόμων, τὸ δὲ Δημοσίον Λογιστικὸν εὐρίσκεται εἰς στενὴν ἐπαφὴν μὲ τὴν Δημοσίαν Οἰκονομίαν καὶ τὴν Δημοσιονόμιαν.

4. Τὸ Δημοσίον Λογιστικὸν χρησιμοποιοῖ δύο γενικὰς κατηγορίας Λογαριασμῶν :

α) **τοὺς χρηματικούς λογαριασμούς,** οἵτινες ἀνάγονται εἰς τὸ παρελθόν-παρὸν καὶ βάσει τῶν ὁποίων συντάσσονται αἱ καταστάσεις πραγμα-

τοποιηθέντων ἐσόδων καὶ ἐξόδων, ὡς καὶ λοιπῶν περιουσιακῶν στοιχείων τοῦ Δημοσίου.

β) τοὺς λογαριασμοὺς τοῦ Προϋπολογισμοῦ, οἵτινες ἀφορῶσι τὸ μέλλον καὶ διὰ τῶν ὁποίων παρακολουθεῖται ἐὰν οἱ δημόσιοι ὑπάλληλοι ὑπερέβησαν τὴν δικαιοδοσίαν των, ἐν ἀντιπαραβολῇ δὲ μὲ τὰ πραγματοποιηθέντα ἔσοδα καὶ ἔξοδα, ἐὰν αἱ προβλέψεις, ἀποτελοῦσαι τὸ οἰκονομικὸν πρόγραμμα τοῦ Κρατικοῦ Ὄργανισμοῦ, ἐπληθύνθησαν (1).

5. Ἐνδιαφέρουσα, ἰδίως ὡς πρὸς τὴν δημοτικὴν λογιστικὴν καὶ διάφορος ἀπὸ τὰ παρ' ἡμῶν κρατοῦντα, εἶναι ἡ ἀκολουθουμένη ἐν Ἀμερικῇ τακτικῇ, ἣν καὶ ἐν μεγάλῃ συντομίᾳ ἀναλύομεν.

Ἐν Ἀμερικῇ οἱ λογαριασμοὶ τοῦ Δημοσίου ὑποδιαιροῦνται κατὰ προορισμὸν (Κεφάλαιον). Ὁρισμένον ποσὸν ἐσόδου θεωρεῖται ὡς διατεθειμένον, ἵνα ἀντιμετωπίσῃ δαπάνην ὠρισμένης κατηγορίας. Οὕτω οἱ κατὰ κεφάλαιον λογαριασμοὶ ἀποτελοῦν κλειστὸν κύκλον, ἰσολογιζόμενοι καὶ δυνάμενοι νὰ καταστρωθοῦν εἰς αὐτοτελὲς Ἴσοζύγιον.

Ὑποστηρίζονται δύο θεωρίαι, ὡς πρὸς τὸν τρόπον τηρήσεως τῶν λογαριασμῶν.

Κατὰ τὴν μίαν οἱ λογαριασμοὶ τοῦ Προϋπολογισμοῦ, δὲν πρέπει νὰ συγχωνεύονται μὲ τοὺς χρηματικὸς λογαριασμούς, ἀλλὰ νὰ τηρῶνται παραλλήλως. Οὕτω εἰς ἐκάστην ὁμάδα χρηματικῶν λογαριασμῶν ἐνὸς Κεφαλαίου, ἀντιστοιχεῖ παράλληλος ὁμάς λογαριασμῶν Προϋπολογισμοῦ.

Χρέωσις εἰς λογαριασμὸν Προϋπολογισμοῦ δὲν παριστᾷ ἐνεργητικὸν στοιχεῖον, ἀλλ' ἀπλῶς ἔκφρασιν πηγῆς μελλόντων ἐσόδων. Ἀντιστοίχως ἡ πίστωσις δὲν ὑποδηλοῖ ἀνειλημμένην ὑποχρέωσιν, ἀλλ' ἀπλῶς ἔγκρισιν πρὸς ἀνάληψιν ὑποχρεώσεως.

Κατὰ τὴν ἄλλην θεωρίαν οἱ λογαριασμοὶ πρέπει νὰ συγχωνεύονται, ἀπλοποιουμένων οὕτω τῶν ἐγγραφῶν καὶ καταχωρίσεων. Εἰς τὸ τέλος τῆς οἰκονομικῆς χρήσεως, οἱ λογαριασμοὶ Προϋπολογισμοῦ θὰ κλεισθοῦν, καὶ οὕτω θ' ἀπομείνουν μόνον πραγματικοὶ λογαριασμοὶ Ἐνεργητικοῦ καὶ Παθητικοῦ.

Ὅσον ἀφορᾷ τὸν ἐτήσιον Ἴσολογισμὸν καὶ ἐνταῦθα δὲν ἐπικρατεῖ ὁμοιομορφία ὡς πρὸς τὴν κατάστρωσίν του.

Ἄλλοτε παρουσιάζει οὗτος χωριστὰ τοὺς λογαριασμούς Προϋπολογισμοῦ, ἀπὸ τοὺς χρηματικούς. Ἄλλοτε πάλιν ἐμφανίζεται ὑπὸ τὴν συνήθη μορφήν τῶν Ἴσολογισμῶν τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων.

Ὑποστηρίζεται ὑπὸ τινων ὅτι σκοπὸς τοῦ ἐτήσιου Ἴσολογισμοῦ τοῦ Δημοσίου, δὲν εἶναι νὰ ἀπεικονίσῃ τὴν καθαρὰν περιουσίαν τοῦ Κράτους, ἀλλὰ τὴν πηγήν, πραγματοποιήσιν καὶ διανομὴν τῶν ἐσόδων, ὡς καὶ τὴν ἔκτασιν καὶ τὸν τρόπον, καθ' ὃν ταῦτα διετέθησαν καὶ ἐξωδεύθησαν.

(1) Τὰ ἀφορῶντα τὰς ἀρχὰς τῆς δημοσιότητος, καθολικότητος, ἐνότητος, περιοδικότητος καὶ εἰδικότητος τοῦ Προϋπολογισμοῦ, ὡς καὶ τὰ τοῦ μὴ εἰδικοῦ ἀφορισμοῦ τῶν ἐσόδων, μελετῶνται ἐν τῇ Δημοσίᾳ Οἰκονομίᾳ.



Δι' ὃ πρέπει νὰ παρουσιάζεται ὡς ἐνιαῖος πολὺστήλος Ἰσολογισμός, εἰς ὃν οἱ λογαριασμοὶ τῶν διαφόρων Κεφαλαίων νὰ διατηροῦν τὴν αὐτοτέλειάν των.

6. Τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν χρησιμοποιεῖ τὰς βάσεις τῆς κλασικῆς Λογιστικῆς. Οἱ σκοποὶ εἶναι διάφοροι, τὰ μέσα ὅμως τὰ ἴδια: Ἡμερολόγιον—Καθολικὸν—Ἰσοζύγιον.

Τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν δύναται νὰ παραβληθῇ πρὸς τερραστίαν πυραμίδα. Εἰς τὴν βάσιν μεγίστη μῆζα λεπτομερειῶν, καταγεγραμμένων κατὰ φύσιν πράξεως ἀπλογραφικῶς εἰς εἰδικὰ ἡμερολόγια καὶ ἀναλυομένων εἰς βοηθητικὰ βιβλία ἢ καταστάσεις. Ὅσον προχωροῦμεν, οἱ λογαριασμοὶ καταντοῦν περιληπτικώτεροι, ἵνα φθάσωμεν εἰς τὸ Συγκεντρωτικὸν Ἡμερολόγιον καὶ τὸ Γενικὸν Καθολικόν.

Τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν κατηγορεῖται συνήθως ὅτι εἶναι γραφειοκρατικόν. Δέον ὅμως νὰ γίνῃ παραδεκτὸν ὅτι καὶ ὁ τρόπος διαδικασίας εἶναι διάφορος ἀπὸ τὰς συναλλαγὰς τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ οἱ ἐλέγχοι ἀναγκαστικῶς περισσότεροι. Οὕτω προκειμένου μὲν περὶ ἐσόδων θὰ διανύσωμεν τὰ ἑξῆς στάδια: καθορισμὸς (ἔγκρισις) ἐσόδων, βεβαίωσις, εἰσπραξις. Προκειμένου δὲ περὶ ἐξόδων: καθορισμὸς (ἔγκρισις) πιστώσεων, διάθεσις, ἀνάληψις ὑποχρεώσεων, ἐκτελέσις (ἐκκαθάρσις καὶ ἐντολὴ πρὸς πληρωμὴν), πληρωμὴ.

Τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν, ἀπὸ λογιστικῆς ἀπόψεως, ἔχει νὰ ἐπιλύσῃ τὰ ἑξῆς **εἰδικὰ προβλήματα**:

α) Ἀπὸ ποῖα σημεῖα τῆς διαδικασίας τῶν ἐσόδων καὶ ἐξόδων δέον ἄγεε περιπλοκῶν τοῦ μηχανισμοῦ, νὰ χρησιμοποιηθῇ ἡ διγραφικὴ μέθοδος. Διὰ ταύτης ὡς γνωστόν, εξασφαλίζεται ἡ ἀκρίβεια, ἥτοι κατὰ τὸ δυνατόν ἢ ἀποφυγὴ παραλείψεων καὶ λαθῶν, ὧν ἔχομεν κλασσικὰ παραδείγματα κατ' ἐνίας ἀνακοινώσεις δεδομένων τῶν δημοσίων οικονομικῶν, ἐπὶ πλέον δὲ τονοῦνται ὠρισμένης φύσεως ἐλέγχοι.

β) Ἄν καὶ ἐπιβάλλεται ἡ τήρησις ἀναλυτικῶν βιβλίων τῶν ἀκινήτων καὶ ἐγκαταστάσεων τοῦ Κράτους, ἡ γνῶσις τῆς ἀξίας τούτων συνήθως μόνον ἱστορικὴν ἀξίαν ἔχει δι' αὐτό. Ἐπίσης τὸ πρόβλημα ἀσφαβέσεως τῶν ἀκινήτων τούτων στοιχείων, δὲν ἐνδιαφέρει τὸ Δημόσιον, ὅσον τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις.

γ) Ἄν καὶ ὁ προσδιορισμὸς τῶν κερτημένων ἐσόδων καὶ δεδομένων ὑποχρεώσεων δέον πάντοτε νὰ ἐπιζητηθῇ, δὲν ἀπαιτεῖται τὴν ἀκρίβεια, ὅσον εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις, διότι δὲν πρόκειται ἐνταῦθα νὰ καθορισθῇ τὸ ἀκριβὲς κέρδος ἢ ζημία μᾶς ὠρισμένης χρονικῆς περιόδου.

δ) Ὁ τρόπος τῆς παρακολουθήσεως καὶ τοῦ ἐλέγχου (φυσικοῦ καὶ λογιστικοῦ) τῆς διαχειρίσεως τῶν ὑλικῶν τοῦ Δημοσίου.

Λόγω τῆς ποικιλίας τῶν ὑλικῶν καὶ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν διαχειριστῶν, οἱ λογαριασμοὶ συνήθως τηροῦνται μόνον κατὰ ποσότητας καὶ οὕτω δὲν κατορθοῦνται νὰ συσχετισθοῦν μὲ τοὺς ἀντιστοίχους χρηματικῶς λογαριασμοὺς.

σμούς, συνήθως ἠλλείποντας. Ἡ κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν τήρησις θὰ ἴτο ἐν βῆμα προόδου, παρουσιάζει ὅμως δυσχερείας εἰς τὴν πράξιν.

ε) Παρατηρεῖται τελεία ἠλλειψις λογιστικῆς κόστους διὰ τὰς διαφόρους δημοσίας ὑπηρεσίας. Οὕτω δὲν ὑπάρχει βῆσις συγκρίσεων, οὔτε μὲ ἄλλας ὁμοειδεῖς δημοσίας ὑπηρεσίας, οὔτε τῆς αὐτῆς ἐνεργείας κατὰ διάφορα χρονικά διαστήματα, οὔτε μὲ παραπλησίας ὑπηρεσίας παρεχομένας ὑπὸ τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων.

7. Ἐν Ἑλλάδι αἱ διατάξεις τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ ἐλήφθησαν ἐκ τῆς Γαλλικῆς νομοθεσίας, ἐπενεχθεισῶν βραδύτερον ἀρκειτῶν βελτιώσεων, βάσει τοῦ Ἰταλικοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ.

Ἀκολουθεῖται τὸ μικτὸν σύστημα διαχειρίσεως—χρήσεως, μετὰ τῆς μεθόδου τῶν ἐνεργητικῶν καὶ παθητικῶν ὑπολοίπων. Οὕτω κλείονται οἱ λογαριασμοί, ἅμα τῷ τέλει τοῦ οικονομικοῦ ἔτους, διατηρεῖται ἡ αὐτοτέλεια τῶν χρήσεων καὶ συντάσσεται ταχύτερον ὁ Ἀπολογισμός.

Τὸ Λογιστικὸν σύστημά μας διακρίνεται διὰ τὴν ἐνίσχυσιν τοῦ ἐλέγχου τῶν δαπανῶν, ἐξικνουμένου ἀπὸ τῆς ἀναλήψεως τῆς δαπάνης μέχρι τῆς νομίμου καὶ κανονικῆς πληρωμῆς τῆς.

Συνοπτικὴ ἀνάλυσις τῶν προσεχόντων χαρακτηριστικῶν τοῦ Δημοσίου μας Λογιστικοῦ, ἐν σχέσει μὲ ἀντιστοιχοῦς καταστάσεις τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων, δύναται νὰ προσπορίσῃ ἀξία λόγου συμπεράσματα. (1)

Αἱ διατάξεις τοῦ ἰσχύοντος Δημοσίου Λογιστικοῦ συστήματος, διακρίνονται ἐν τῷ σχετικῷ Νόμῳ εἰς τρία τμήματα, ἃν καὶ ὁ διαχωρισμὸς δὲν εἶναι τελείως ἀμιγῆς:

Α'. Νομοθετικὸν Λογιστικὸν (τὰ ἀφορῶντα τὴν ρύθμισιν τῶν οικονομικῶν τοῦ Κράτους ὑπὸ τῆς Νομοθετικῆς ἐξουσίας).

Β'. Διοικητικὸν Λογιστικὸν (τὰ σχετιζόμενα μὲ τὴν διαχείρισιν τῶν δημοσίων ὑπαλλήλων καὶ τὴν εὐθύνην αὐτῶν).

Γ'. Δικαστικὸν Λογιστικὸν (τὰ ἀφορῶντα τοὺς προληπτικοὺς ἐλέγχους καὶ μετελέγχους, τοὺς ἀσκουμένους ὑπὸ τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου).

Ἀντιστοιχία τοῦ Νομοθετικοῦ Λογιστικοῦ εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις συναντᾶται, ὅπου εἰσῆχθη ἡ τεχνικὴ τῶν Προϋπολογιστικῶν ἐλέγχων. Μὲ τὴν διαφορὰν ὅτι εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις, ἐκτὸς ἐξαιρέσεων, δὲν καταγράφονται αἱ ἀναλήψεις ὑποχρεώσεων, ἀλλὰ μόνον συγκρίνονται τὰ προϋπολογισθέντα πρὸς τὰ ἐπιτευχθέντα.

Ἀναφορικῶς μὲ τὰ ἔσοδα καὶ τὰς δαπάνας, διακριτέον τὰ ἑξῆς:

Εἰς τὸν Δημοσίον εἶναι δυσχερέστερος ὁ ἔλεγχος, ἐὰν ἐπετεῖχθησαν ὅσα ἔσοδα ἔπρεπε νὰ ἐπιτευχθοῦν. Ἡ διαρροή τῶν βεβαιωτέων ἐσόδων εἶναι πολὺ μεγαλυτέρα ἢ εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις, διότι τὰ ἔσοδα δὲν προέρχονται ἐξ ἀνταλλαγῆς προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν, ὧν τὸ τίμημα γνωρίζομεν.

(1) Λόγω τοῦ περιορισμένου τῆς πραγματείας, ἡ σύγκρισις εἶναι κατ' ἀνάγκην ἀτελής.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰς δαπάνας, προκειμένου περὶ Δημοσίου, μεγάλη ἀναλογία αὐτῶν ἀποτελεῖται ἀπὸ μισθοῦς καὶ τὰς συντάξεις.

Καὶ ναὶ μὲν τὸ σύστημα τῆς μηνιαίας κατ' ἀποκοπὴν ἀμοιβῆς εἶναι ἀπλοῦν, δυσχερεστέρα ὅμως εἶναι ἢ ἐξακρίβωσις τῆς παρουσίας τῶν ὑπαλλήλων καὶ ἔτι μεγαλυτέρα ἢ ἐξακρίβωσις τῆς ἀποδόσεως αὐτῶν. Ἐξ ἄλλου εἰδικὸς κλάδος τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ, ὡς λ. χ. τὸ Λογιστικὸν τοῦ Στρατοῦ, κατὰ μέγαλον μέρος θεμελιούται ἐπὶ τῆς εἰς ἄνδρας καὶ κτήνη δυνάμεως, βάσει τῶν ὁποίων δικαιολογεῖται ἡ μισθοδοσία, ὁ ἱματισμὸς καὶ πλῆθος ἄλλων συναφῶν ἐξόδων.

Περὶσσότερον ἐνδιαφέρον παρουσιάζει τὸ σύστημα ἐλέγχου ἐπὶ τῶν δαπανῶν. Οὗτος εἶναι πολλαπλοῦς :

α) Προληπτικὸς ἔλεγχος Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν, διὰ τῶν Ὑπηρεσιῶν ἐντελλομένων ἐξόδων ἢ τῶν εἰδικῶν Λογιστηρίων ὠρισμένων Ὑπουργείων καὶ τῶν Γενικῶν Διοικήσεων.

Ὁ ἔλεγχος οὗτος ἐνασκεῖται πρὶν τῆς ἀναλήψεως τῆς ὑποχρεώσεως καὶ παρακολουθεῖται εἰς ὅλα τὰ στάδια πραγματοποιήσεως τῆς δαπάνης.

β) Ἐλεγχος ἐντελλομένων ἐξόδων. Ἐνεργεῖται προληπτικῶς, ἤτοι πρὶν τῆς κυκλοφορίας τῶν ἐνταλμάτων πληρωμῆς κατὰ δύο στάδια : Πρῶτον ὑπὸ τῆς ὑπηρεσίας ἐντελλομένων ἐξόδων ἢ ἐκκαθαρίσεως δαπανῶν καὶ ἔπειτα ὑπὸ τοῦ Παρέδρου τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου.

Εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις συνήθως αἱ ἐντολαὶ πληρωμῆς δαπανῶν ἐκδίδονται, ὅταν αὐταὶ πρόκειται νὰ πραγματοποιηθοῦν. Σπανίως δὲ συναντῶνται εἰδικὰ ὄργανα προελέγχου, ὅστις μέχρις ἐνός σημείου ἐνεργεῖται ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου. Ἐν Ἀμερικῇ γενικεύεται ἡ συνήθεια ὅπως ἡ δαπάνη ἐκκαθαρίζεται ἐπὶ τῇ λήψει λ. χ. τῶν τιμολογίων τῶν προμηθευτῶν, ἀνεξαρτήτως χρόνου πληρωμῆς (Voucher System). Οὕτω αἱ γεγενημέναι ὑποχρεώσεις διατυποῦνται λογιστικῶς καὶ ἀναγκαστικῶς προελέγχονται.

γ) Μετέλεγχος τῶν γενομένων δαπανῶν ὑπὸ τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου, κατὰ τὴν ἀπόδοσιν λογαριασμοῦ ὑπὸ τοῦ ὑπολόγου διαχειριστοῦ.

Συστηματικὸς μετέλεγχος τῶν γενομένων δαπανῶν, δὲν ἀπαντῶμεν συχνὰ εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις καὶ ἰδίᾳ ὑπὸ μορφήν ἀνεξαρτήτου ὑπηρεσίας.

Τέλος τὸ Δημοσίον Λογιστικὸν διακρίνεται διὰ τὴν μεγάλην ἀναλογίαν τῶν προπληρωμῶν ἐπὶ ἀποδόσει λογαριασμοῦ ἢ ὑπὸ μορφήν παγίων προκαταβολῶν. Αἱ ἰδιωτικαὶ ἐπιχειρήσεις, λόγῳ τῶν συνθηκῶν ἐκμεταλλεύσεώς των, δὲν ἀντιμετωπίζουν εἰς μεγάλην κλίμακα τοιοῦτον πρόβλημα.

Τὸ Δημοσίον Λογιστικὸν, ἐκτὸς τοῦ Προϋπολογισμοῦ καὶ Ἰσολογισμοῦ προβλέπει τὴν σύνταξιν καὶ τοῦ Ἀπολογισμοῦ

Αἱ ἰδιωτικαὶ ἐπιχειρήσεις ἀντιστοίχως, (ἰδίᾳ αἱ ἀνώνυμοι Ἐταιρεῖαι), συνηθίζουν ὅπως εἰς τὰς ἐκθέσεις τοῦ Διοικητικοῦ Συμβουλίου, τὰς συνοδουσὰς τὸν Ἰσολογισμόν, χρησαῖν καὶ στοιχεῖα ἀναφερόμενα εἰς τὴν ἐξέλι-

ξιν τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπὸ τοῦ προηγουμένου Ἴσολογισμοῦ, μετὰ ἢ ἄνευ στατιστικῶν καὶ συγκριτικῶν πινάκων.

8. Ἀπότομοι μεταβολαὶ εἰς τὸ ἰσῦον δημόσιον λογιστικὸν σύστημα, ὅπερ διεμορφώθη διὰ μακροχρονίου ἐφαρμογῆς, δὲν κρίνονται πρόσφοροι.

Πολλαὶ ὅμως βελτιώσεις, μερικῆς ἢ λεπτομερειακῆς φύσεως, δύναται ἐπωφελῶς καὶ κατὰ τρόπον προοδευτικὸν νὰ εἰσαχθοῦν, ἐντὸς τοῦ ἰσχύοντος πλαισίου.

Α. χ. Τυποποιήσεις καὶ ὀρθολογικὴ διάταξις τῶν διαφόρων βιβλίων, ἐντύπων καὶ δικαιολογητικῶν, ὥστε καὶ ἡ χρῆσις αὐτῶν νὰ διευκολύνεται καὶ τὰ δεδομένα τῶν νὰ ἀποτελοῦν βάσιν εὐχεροῦς περαιτέρω ἐπεξεργασίας. Ἐφαρμογὴ τῆς πολλαπλῆς διὰ χημικοῦ χάρτου ἀποτυπώσεως. Τήρησις τῶν στοιχείων εἰς ἀτομικὰ δελτία καὶ κινητὰ φύλλα. Ἐλλογος χρῆσις μηχανημάτων γραφείου (λογιστικῶν, στατιστικῶν, ἀποτυπώσεως κλπ.), ὡς καὶ τῶν νεωτέρων συστημάτων ταξιθετήσεως. Συστηματοποιήσεις καὶ ἐνίσχυσις τῶν ἐλέγχων καταχωρήσεως καὶ λογιστικῶν συμφωνιῶν.

Αἱ βελτιώσεις αὗται ἐν πολλοῖς εἶναι ὀργανωτικῆς μᾶλλον, παρὰ καθαρῶς λογιστικῆς φύσεως.

Ἐὰν λάβωμεν ὅμως ὑπ' ὄψει ὅτι ἡ λογιστικὴ εἶναι ἐκ τῶν δραστηκωτέρων μέτρων, ἅτινα διαθέτει ἡ Ἐπιστημονικὴ Ὁργάνωσις. Ὅτι τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν δὲν εἶναι μόνον λογιστικαὶ διατυπώσεις. Ὅτι σοβαρῶς τοῦτο ὑποφέρει ἐκ τῆς ἀτελοῦς ὀργανώσεως τῶν δημοσίων ὑπηρεσιῶν. Ὅτι δέον νὰ συγχρονίζεται πρὸς τὰς μεθόδους τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων, τῶν ὁποίων τὰ ἀποτελέσματα πολλακίς ἐλέγχει ἀπὸ ἀπόψεως δηλώσεως φόρων. Καταλήγομεν εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν ἀποτελεῖ πολυσύνθετον πρόβλημα, τὸ ὁποῖον δέον νὰ ἀντιμετωπισθῇ ἀπὸ πολλῶν ἀπόψεων.

Ὡς αἱ ἀτομικαὶ ἐπιχειρήσεις ἐκ τοῦ Δημοσίου ἐδιδάχθησαν τὴν χρῆσιν τοῦ προϋπολογισμοῦ, ὃν ἐπ' ἐσχάτων εἰσάγουν ὡς μέτρον ἐλέγχου καὶ ἐναρμονίσεως τῶν ἐνεργειῶν τῶν, οὕτω καὶ τὸ Δημόσιον πολλὰ δύναται νὰ ὠφεληθῇ ἐκ τῶν μέσων, (λογιστικῶν ἢ ὀργανωτικῶν), ἅτινα συνετέλεσαν εἰς τὴν πρόοδον τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων.

Αἱ λεπτομερειακαὶ ἀλλὰ καὶ γενικώτεραι μεταρρυθμίσεις, δύναται ἀλλὰ καὶ εὐχερότερον εἶναι, νὰ ἐφαρμοσθοῦν τμηματικῶς.

Οὕτω κατ' ἀρχὰς ἡ προσπάθεια δύναται νὰ στραφῇ πρὸς ὄρισμένας ὑπηρεσίας: Τὰ Τελωνεῖα, τὰς Συντάξεις, τὰ Ταμεῖα καὶ τὰς Ἐφορείας (τὰ δύο ταῦτα ἐν ἀλληλεξαρτήσῃ, ὥστε καὶ διπλαῖ ἐνεργεῖαι καὶ χόσματα νὰ ἀποφευχθοῦν).

Τοιοῦτοτρόπως ὑπὸ τῶν δημοσίων λογαριασμῶν θὰ ἀπεικονίζονται εἰλικρινῆ καὶ ἀκριβῆ δεδομένα, θὰ ἐπιτυγχάνεται ἐνημερότης παρακολουθήσεως, ἀποφευγομένης τῆς διαρροῆς τῶν ἐσόδων καὶ τὸ κοινὸν δὲν θὰ ἐνοχλῆται μὲ προσκλήσεις διὰ φόρους πληρωθέντας ἢ θὰ ταλαίπωρῆται εἰς ἀναζητήσεις στοιχείων τῶν μετὰ τοῦ Δημοσίου συναλλαγῶν του.



Λέον να αναγνωρισθῆ ὅτι ἐπ' ἐσχάτων καταβάλλεται ἀξιόπαινος προσπάθεια πρὸς βελτίωσιν τῶν δημοσίων οἰκονομικῶν ὑπηρεσιῶν μας.

Κατὰ πολὺ ὅμως θὰ συντελέσῃ εἰς τὴν ἀπόδοσιν τῶν βελτιώσεων, ἡ ἀλλαγὴ τῆς νοοτροπίας μέρους τῶν τε δημοσίων ὑπαλλήλων καὶ τοῦ Κοινοῦ. Τῶν μὲν ὑπαλλήλων, ὅπως ἐνστερνισθοῦν τὰς νέας μεθόδους καὶ μὴ φαντάζονται ἑαυτοὺς ὡς προνομιοῦχους ἀπέναντι τῶν φορολογουμένων, τοῦ δὲ Κοινοῦ ὅπως μὴ ἀντικρῦξῃ τὸ Δημόσιον ὡς σφετεριστὴν, θεωροῦν ὡς κατόρθωμα τὴν διαφυγὴν ἐκ τῆς ἐκπληρώσεως τῶν ὑποχρεώσεών του.

## II. ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Σκοπιμότης διαδόσεως—Εἰδικαὶ δυσχέρειαι—Συστήματα τήρησεως ἀγροτικῆς λογιστικῆς).

1. Ἡ σκοπιμότης τῆς διαδόσεως τῆς *ἀγροτικῆς λογιστικῆς* εἶναι διττή. Ἀφ' ἐνὸς μὲν πρὸς ἀτομικὴν καθοδήγησιν τοῦ ἀγρότου, ἐπὶ τῷ σκοπῷ ἐπιλογῆς τῶν καλλιεργειῶν καὶ διατιθεμένων μέσων καὶ ἀφ' ἑτέρου πρὸς ἐπιτυχῆ διενέργειαν γενικωτέρων ἀγροτοοικονομικῶν μελετῶν, αἵτινες ἀμέσως ἐνδιαφέρουν τὸ Κράτος, πρὸς καθορισμὸν τῆς γεωργικῆς καὶ ἀγορανομικῆς πολιτικῆς του. Τὰ ἐμπόδια εἰς τὴν ἐξάπλωσιν τῆς ἀγροτικῆς λογιστικῆς προέρχονται ἐξ αὐτοῦ τοῦ ἀγρότου, λόγῳ νοοτροπίας, ἐλλείψεως ἐπαρκῶν γνώσεων, ἐνίοτε δὲ καὶ χρόνου. Δι' αὐτὸ ἡ πρωτοβουλία πανταχοῦ ἀναλαμβάνεται ὑπὸ τοῦ Κράτους, ἡ δὲ συγκέντρωσις καὶ κατάστροφαις τῶν λογιστικῶν στοιχείων ἐνεργεῖται ὑπὸ Συνεταιρισμῶν Ἀγροτικῆς Λογιστικῆς ἢ καὶ εἰδικῶν ὑπηρεσιῶν Ἰδρυμάτων ἀσχούτων ἐποπτεῖαν ἐπὶ τῶν ἀγροτῶν (Ἀρμόδια Ὑπουργεῖα, Γεωργικὰ Ἐπιμελητήρια, Γεωργικοὶ Συνεταιρισμοί, Ἀγροτικὴ Τράπεζα).

Παρά τινων νομίζεται ὅτι ἡ τήρησις τῆς ἀγροτικῆς λογιστικῆς εἶναι ἀπλουστάτη ὑπόθεσις. Καὶ ὅμως πρόκειται περὶ μορφῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, περιορισμένης φυσικά, προκειμένου περὶ μικροκαλλιεργείας.

*Εἰδικαὶ δυσχέρειαι* σημειοῦνται ὡς κάτωθι: (1) Ἀμοιβαία διεισδυσις τῶν διαφόρων καλλιεργειῶν, αἵτινες διαδέχονται ἀλλήλας ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ ἐδάφους. Ἡ ἀμειψισπορά, ὡς κυρία βᾶσις καλλιεργείας, εἶναι μονὰς τῆς ὁποίας δυσκόλως διαχωρίζονται τὰ μέρη, λόγῳ δὲ τῆς κοινότητος ἐξόδων ἐργασίας καὶ λιπάνσεως, ὁ ἐπιμερισμὸς αὐτῶν εἶναι θεωρητικὸς καὶ ἀσθητός· ἐξ ἄλλου ἢ τιμὴ τῆς κόπρου ὑπολογίζεται κατὰ συνθήκην. Τέλος περισσότερο ἀπὸ κάθε ἄλλην ἐπιχείρησιν, ἡ ἀγροτικὴ ἐκμετάλλεσις καταναλίσκει τμῆμα τῶν προϊόντων της. Τοῦτο εἶναι χαρακτηριστικὸν καὶ ἀποτελεῖ μίαν δύναμιν τῆς μικροκαλλιεργείας ἰδίως. Ὁ ὑπολογισμὸς τῶν αὐτο-

(1) A. Rouilly.



καταναλισκομένων προϊόντων εις αγοραίας τιμὰς, θεωρεῖται ὡς αἴρεσις ἀπὸ γεωργικῆς ἀπόψεως».

2. Δύο γενικαὶ μέθοδοι τηρήσεως ἀγροτικῆς λογιστικῆς ὑφίστανται.

α) ἡ **Συνθετικὴ** Λογιστικὴ, δυναμένη νὰ ἐξυπηρετηθῇ τόσον ὑπὸ τῆς ἀπλογραφικῆς, ὅσον καὶ τῆς διγραφικῆς μεθόδου καὶ β) ἡ **ἀναλυτικὴ** Λογιστικὴ, ἣτις χρησιμοποιεῖ μόνον τὴν διγραφικὴν μέθοδον.

Ἐν τῇ Ἀγροτικῇ Οἰκονομίᾳ δύο βασικαὶ θεωρίαι ἐπικρατοῦν: α) Κατὰ τὴν πρώτην, τὴν ὀργανικὴν, ἡ ἀγροτικὴ ἐπιχείρησις θεωρεῖται ὡς ἓν ἑνιαῖον σύνολον, μὴ δυνάμενον νὰ διακριθῇ εἰς αὐτοτελεῖς κλάδους ἐκμεταλλεύσεως. Τοῦ συνόλου ὄθεν δέον νὰ ἐπιζητηθῇ ἡ ἀποδοτικότητα.

Ἡ διαφορὰ μεταξὺ ἐσόδων ἐκ τῆς πωλήσεως τῶν προϊόντων καὶ τῶν ἐξόδων ἐκμεταλλεύσεως, δέον νὰ ἀφίνη ὑπόλοιπον, ὅπερ ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὴν ἐξυπνρήτησιν τῶν διατεθέντων κεφαλαίων. Ἐὰν τὸ ποσὸν τοῦτο ὑπολογιζόμενον ὡς τόκος, ὑπερβαίνει τὸν μέσον ὄρον τοῦ συνήθους τόκου, τότε λέγομεν ὅτι αἱ τιμαὶ διαθέσεως τῶν προϊόντων εἶναι ἱκανοποιητικαί. Προϋπόθεσις τῶν ἄνω ὑπολογισμῶν εἶναι ὅτι ἀπ' ἑνὸς μὲν ἡ ἐκμετάλλευσις θὰ θεωρηθῇ διακεκριμένη τῆς προσωπικῆς περιουσίας καὶ τοῦ τρόπου διαβιώσεως τοῦ ἰδιοκτῆτου καὶ ἀπ' ἑτέρου ὅτι θὰ γίνεται τελεία διάκρισις μεταξὺ κεφαλαίου καὶ εισοδήματος (καθαρᾶς προσόδου).

Ἡ πρόσοδος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ὑπολογίζεται, ὡς διαφορὰ δύο διαδοχικῶν ἀπογραφῶν. Ἡ ἀμυγῆς ὅμως ἀπλογραφία μόνον συνολικὰ ἀποτελέσματα δίδει, χωρὶς νὰ γνωρίζωμεν τί ἀπέδωκεν κεχωρισμένως ἕκαστος κλάδος ἐκμεταλλεύσεως.

Κατὰ μίαν ἐνδιάμεσον κατεύθυνσιν, ἐπιδιώκεται ἡ διὰ καταλλήλων λογαριασμῶν παρακολούθησις τῶν σειρῶν τῶν ἀμειψισπορῶν καὶ οὐχὶ τῶν ἐναλλασσομένων καλλιεργειῶν.

β) Κατὰ τὴν δευτέραν θεωρίαν, τὴν τοῦ ὑπολογισμοῦ κόστους, ἕκαστος κλάδος ἐκμεταλλεύσεως θεωρεῖται διακεκριμένος. Καταλογίζονται δὲ εἰς αὐτὸν ὅλα τὰ σχετικὰ ἔξοδα: Ἀντίτιμον ἀπασχολήσεως ἐργατῶν, κτηνῶν καὶ μηχανικῶν μέσων, πρώτων ὑλῶν (σπόρου καὶ λιπασμάτων), ἄμεσα λοιπὰ ἔξοδα, ὡς καὶ ποσοστὰ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων διαχειρίσεως.

Δι' ἕκαστον εἶδος ἐκμεταλλεύσεως τηροῦνται ἰδιαίτεροι λογαριασμοί, βάσει τῆς διγραφικῆς μεθόδου.

Μεταξὺ τῶν δύο τούτων μεθόδων καταλέγεται ἡ **στατιστικὴ ἀπλογραφία**, (1) σύστημα προελθὸν ἐκ τῆς ἀνάγκης σχετικῆς ἱκανοποιήσεως δύο ἀναγκῶν: α) εὐχερείας καὶ ἀπλότητος περὶ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἀγροτικῆς λογιστικῆς καὶ β) πληρότητος τῶν συλλεγομένων στοιχείων.

3. Τὰ διγραφικὰ συστήματα ἀνταποκρίνονται πρὸς ὅλας τὰς ἀξιώσεις τῆς ἀγροτικῆς οἰκονομίας. Ἡ τήρησις των ὅμως, ἰδίᾳ ὑπὸ τοῦ ἰδίου καλλιεργητοῦ, εἶναι δυσχερὴς καὶ δι' αὐτὸ ἐν ἀνάγκῃ δυνάμεθα νὰ περιορισθῶ-

(1) Τοῦ Καθηγητοῦ Laur.

μεν εἰς τὴν ἀπλογραφικὴν μέθοδον, προτιμῶντες ὅσον δυνατόν τὴν στατιστικὴν ἀπλογραφίαν.

Εὐρύτατον στάδιον παρ' ἡμῶν ὑπάρχει πρὸς διάδοσιν τῆς ἀγροτικῆς Λογιστικῆς, ἐλπίζομεν δὲ ὅτι συντόμως θὰ ἀρχίσῃ καταβαλλομένη ἢ σχετικῆ ὑπὸ τῶν ἀρμοδιῶν προσπάθεια, ἣτις προώριται νὰ ἀποδώσῃ πλουσίους καρπούς.

### III. ΟΙΚΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Χρησιμότης—Τί στοιχεῖα δέον νὰ παρέχῃ — Εὐρύτεραι ἀπόψεις)

1. Ἡ οἰκοκυρωσύνη ἀποτελεῖ τὴν βᾶσιν τῆς οἰκογενειακῆς διαχειρίσεως. Εἶναι δὲ ἀπαραίτητος διὰ τε τὰς πτωχάς, ὅσον καὶ τὰς εὐπόρους οἰκογενείας, περισσότερο ἴσως διὰ τὰς δευτέρας, ὅπου ἡ διαχείρισις δὲν ἐνεργεῖται αὐτοπροσώπως, ἀλλὰ μέσφ μισθωτῶν τρίτων.

Ἡ διαρροὴ δύναται νὰ γίνῃ εἴτε εἰς χρήματα, εἴτε εἰς ὑλικά, ἀπαραίτητος ὅθεν ἡ παρακολούθησις ἀμφοτέρων.

Ἡ τήρησις λογαριασμῶν δὲν δύναται βέβαια νὰ ἀναπληρώσῃ τὴν οἰκοκυρωσύνην. Δὲν ἀρκεῖ ὅμως νὰ γνωρίζωμεν πόσα ἀκριβῶς ἐξοδεύομεν, ἀλλὰ καὶ ποῦ ἐξοδεύομεν ταῦτα, ὡς καὶ ἐὰν πράττωμεν τοῦτο ἐπιωφελῶς. Τοῦτο μόνον ἡ Λογιστικὴ δύναται νὰ μᾶς γνωρίσῃ.

2. Ἡ *οἰκιακὴ λογιστικὴ* δέον τοιλάχιστον νὰ μᾶς παρέχῃ λεπτομερῆ ἀνάλυσιν τῶν ἐσόδων καὶ ἐξόδων, τῶν δευτέρων τούτων κατὰ τὰς κεφαλαῖωδεις κατηγορίας ἀναγκῶν ἧτοι: α) Στεγασεως, β) Ἐνδυμασίας, γ) Διατροφῆς, δ) Οἰκιακῶν δαπανῶν, με ἀνάπτυξιν τούτων κατ' εἶδη.

Εὐκταῖον δὲ εἶναι ὅπως αἱ στοιχειώδεις αὗται πληροφορίαι, συμπληροῦνται δι' ἀνακατατάξεως τῶν ἐξόδων κατὰ μέλη τῆς οἰκογενείας καὶ κατηγορίας ἐργασιῶν.

Οὕτω θὰ δυνάμεθα νὰ γνωρίζωμεν, ὅταν ἀποφασίζονται οἰκονομίαι, ποῖον ἄτομον ἐπραγματοποίησεν ταύτας, πόσον μᾶς στοιχίζει ἡ ἐκπαίδευσίς τῶν τέκνων, ἂν συμφέρῃ μία ἐργασία ἢ ἐν προῖδόν νὰ παράγονται οἶκοι ἢ νὰ προμηθεύονται ἔξωθεν, πόσον μᾶς στοιχίζει ἐν φαγητὸν καὶ πόσα ὑλικά πρέπει νὰ χρησιμοποιῶνται διὰ τὴν παρασκευὴν του, ἂν εἶναι προτιμότερον νὰ ἀγοράζωμεν, ὅπου ἔχομεν εὐχέρειαν, εἶδη τοῖς μετρητοῖς ἢ ἐπὶ πιστώσει καὶ ποικίλας ἄλλας χρήσιμους πληροφορίας, διὰ τὴν ἀποδοτικωτέραν ἐκμετάλλευσιν τῶν οἰκονομικῶν πόρων τῆς οἰκογενείας.

Ἡ τήρησις ἐξ ἄλλου βιβλίου ἀποθήκης ἢ καταγραφῆς τῶν μὴ ἀναλωσίμων εἰδῶν, θὰ μᾶς ἀπαλλάξῃ ἀπὸ ἐξαντλητικὰς ἀναζητήσεις καὶ θὰ διευκολύνῃ τὴν κατατόπισιν τῶν εὐθυνῶν, ἐν περιπτώσει ἀπωλειῶν.

3. Εἶναι φυσικὸν ὅπως αἱ πραγματοποιηθεῖσαι δαπάναι (καταβληθεῖσαι ἢ ὀφειλόμεναι), ἀντικρύζονται ἀπὸ γνωστὰ ἔσοδα, ἀνάλωσιν κεφαλαίων ἢ παρασχεθείσας ἡμῖν πιστώσεις. Ἐν τούτοις εἰς ἐνίας περιπτώσεις,

ἐὰν θελήσωμεν νὰ καταστρώσωμεν ἐπιμελὲς Ἴσοζύγιον, θὰ παρατηρήσωμεν ὅτι ἡ θεωρία τῶν ἀδήλων πόρων ἐφαρμόζεται ὄχι μόνον ἐπὶ τοῦ Ἴσοζυγίου Λογαριασμῶν τῶν Κρατῶν, ἀλλὰ καὶ τῆς οἰκογενειακῆς μονάδος.

4. Ἡ τήρησις ἐπιμελῶν στοιχείων τῶν οἰκογενειακῶν δαπανῶν καὶ ἐσόδων, θὰ διευκολύνῃ τὴν κατάρτισιν οἰκογενειακῶν προϋπολογισμῶν κατὰ κατηγορίας εἰσοδημάτων καὶ οἰκογενειῶν, ὡς καὶ περιοδικὴν σύγκρισιν τούτων, σημεῖα ζωτικῶς ἐνδιαφέροντα τὴν Κοινωνικὴν Πολιτικὴν τοῦ Κράτους.

#### Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :

- L. Morey* — Introduction to Governmental Accounting, J. Willey & Sons 1927.
- M. Soquet* — La réforme de la Comptabilité Publique, Dunod 1934.
- Nl. Committee on Municipal Accounting*, A Report of progress 1940.
- W. Gordon* — *J. Lockwood* — Modern Accounting Systems, J. Willey & Son 1937 (Chapter XXXII).
- E. Laur* — Comptabilité agricole de la petite et moyenne culture 4η ἔκδ. 1930.
- Μ. Τσιμάρα* — Γεωργοοικονομικαὶ ἔρευναι τῆς Ἀγροτικῆς Λογιστικῆς, Ἀθῆναι 1936.
- Neva Radell* — Accounting for the Individual and Family, Prentice—Hall 1940
- P. Bernège* — Le livre de comptes de la femme économe, Troisième édition, Dunod 1936.
- Accounting Review* — Volumes IX, XIV, XV.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ζ΄.

### ΠΑΙΔΑΓΩΓΙΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

(Παιδαγωγική αξία τῆς Λογιστικῆς — Μέθοδος διδασκαλίας —  
Συστήματα ἐκπαιδύσεως τῶν λογιστῶν — Θεωρία καὶ Πρα-  
κτικὴ — Προσόντα διδασκόντων — Ποῦ διδάσκεται καὶ ποῦ  
πρέπει νὰ διδάσκεται — Κατευθύνσεις διδασκαλίας.)

1. Ἡ ἀξία τῆς λογιστικῆς μεθόδου, ὡς μέσου πνευματικῆς ἀγωγῆς ἀγαθωρίζεται σήμερον γενικῶς, εἰς τρόπον ὥστε τὸ μάθημα νὰ εἰσάγεται ὡς ὑποχρεωτικὴ διδακτέα ὕλη καὶ ὅπου δὲν ἀποσκοπεῖται ἡ εἰδικὴ μόρφωσις λογιστῶν.

Ἡ κατάλληλος διδασκαλία τῆς Λογιστικῆς, ἀναπτύσσει τὴν ἀναλυτικὴν πνευματικὴν ἰκανότητα τοῦ μαθητοῦ καὶ ἐμπεδώνει συνηθείας μεθόδου, τάξεως καὶ ἀκριβείας, πανταχοῦ ἀπαραιτήτους, ἰδίᾳ ὅμως διὰ τοὺς μεσημβρινούς λαούς.

2. Ἡ διδασκαλία τῆς Λογιστικῆς, ἀφ' ἧς αὕτη διὰ τῆς διγραφικῆς μεθόδου διεμορφώθη εἰς πλήρες σύστημα, ἠκολούθησε πορείαν διαρκῶς βελτιουμένην.

Κατ' ἀρχὰς ἡ Λογιστικὴ περιορίσθη εἰς ἀπλὴν τεχνικὴν, τὴν *κατασιχογραφίαν*. Οἱ παλαιοὶ συγγραφεῖς δὲν παρουσιάζουν θεωρίαν ἰκανὴν, πρὸς λογικὴν ἐξήγησιν τῶν ἐπιδιωκομένων ὑπὸ τῆς Λογιστικῆς σκοπῶν.

Ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον περιορίζοντο νὰ περιγράψουν τὰς μεθόδους τῆς τέχνης τῆς κατασιχογραφίας, συνήθως προσθέτοντες ὑπὸ τύπον παραδειγμάτων σειρὰν ἐκ τῶν συνηθεστέρων συναλλαγῶν.

Ἀπὸ τοῦ τέλους ὅμως τοῦ 19ου αἰῶνος, μερικοὶ συγγραφεῖς καὶ καθηγηταὶ ἀντελήφθησαν τὰ μειονεκτήματα καὶ τοὺς περιορισμοὺς τῆς ἐμπειρικῆς διδασκαλίας.

Ἀνεζήτησαν ὅθεν τὴν πραγματικότητα καὶ τὸν λογικὸν εἰσρόμον, ὃ ὁποῖος περιέρεται εἰς τὸν μηχανισμόν τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν.

Μεταξὺ τῶν πρωτοπόρων, οἱ κ. κ. T. Jones, E. Folson καὶ Ch. Sprague, διηρένησαν τὴν ὕφην τῶν διαφόρων συναλλαγῶν, ἐκφράζοντες ταύτας ὡς μεταβολὰς τῆς ἰσότητος «Ἐνεργητικὸν = Παθητικὸν + Κεφάλαιον» καὶ οὕτω ἐτοποθέτησαν τὴν ὅλην Λογιστικὴν ἐπὶ λογικῶν βάσεων, ἀντὶ ἀπλῶς ἐμπειρικῶν κανόνων.

3. Ἦδη ἐπεκράτησεν ἡ ἄποψις ὅτι ἡ διδασκαλία τῆς Λογιστικῆς πρό-

πει νὰ ἀφορμᾶται ἐκ τῆς θεμελιώδους ἰσότητος καὶ τοῦ Ἴσολογισμοῦ. Ἡ ἑτέρα μέθοδος, τῆς προσωποποιήσεως τῶν λογαριασμῶν καὶ τῆς ἀναπτύξεως τῆς ὕλης ἀπὸ τοῦ λογαριασμοῦ πρὸς τὸν Ἴσολογισμόν, χάνει καθ' ἡμέραν ἔδαφος.

Παρ' ὅλην τὴν εὐχέρειαν μερικῆς χρήσεως τοῦ κανόνος ὁ «λαμβάνων χροεῦται καὶ ὁ δίδων πιστοῦται», ὡς καὶ προσπαθείας ἀναζωογονήσεως ἐπὶ νομικῶν ἢ ὀργανωτικῶν ἐρεισμάτων, ἡ μέθοδος αὕτη δὲν δύναται νὰ ἱκανοποιήσῃ τὰς εὐλόγους ἀπορίας ἐκείνων, οἵτινες δὲν ἀρκοῦνται εἰς μηχανικὴν ἀποστήθισιν.

Οὗτος ὁ λόγος, δηλαδὴ ἡ ἔλλειψις ἐπαρκoῦς λογικῆς δικαιολογήσεως, ἴσως ἐξηγεῖ τὴν ἀποστροφὴν πολλῶν πρὸς τὴν Λογιστικὴν, θεωροῦντων ταύτην ὡς μυστικοπαθεῖ μέθοδον, σκοτεινὴν καὶ ἀκατάληπτον διὰ τοὺς ἀμυήτους.

4. Ἡ *ἐκπαίδευσις* τῶν ἐπαγγελματιῶν λογιστῶν, διότι ἐπὶ πολὺ ἡ Λογιστικὴ δὲν ἐθεωρεῖτο ἀξία γενικωτέρας σημασίας, ἐνηργεῖτο σχεδὸν ἀποκλειστικῶς διὰ πρακτικῆς ἐξασκήσεως, ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν τῶν συντεχνιακῶν ἀντιλήψεων. Τὸ σύστημα τῆς μαθητείας ἀνεπτύχθη ἰδίᾳ ἐν Ἀγγλίᾳ. ὅπου καὶ ἐξακολουθεῖ διατηροῦν ἐξέχουσαν θέσιν. Ἐφ' ὅσον ὅμως ὠργανοῦτο τὸ λογιστικὸν ἐπάγγελμα, κατέστησαν ἐμφανῆ τὰ μειονεκτήματα τῆς ἐλλείψεως θεωρητικῆς προπαρασκευῆς. Οὕτω ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν τῶν Ἀμερικανικῶν ἰδεῶν, ἡ θεωρητικὴ προπαρασκευὴ τῶν μελλόντων λογιστῶν ἀνελήφθη ὑπὸ τῶν ἐκπαιδευτικῶν ἰδρυμάτων, μέσων καὶ ἀνωτάτων, ἐν συνεργασίᾳ ἀλλαγῆς χαλαρᾶ καὶ ἀλλαγῆς στενῆ, μετὰ τῶν λογιστικῶν ἐπαγγελματικῶν Σωματείων.

Τὰ προγράμματα τῆς διδασκαλίας ὕλης εἰς τὰ Πανεπιστημιακὰ ἰδρύματα ἀποβλέπουν ὅπως καταρτίσουν τὸν λογιστὴν ἱκανόν, ὄχι μόνον ἵνα ἀντιμετωπίσῃ τὰ σημερινὰ προβλήματα τῆς ἀποστολῆς του, ἀλλὰ καὶ νὰ προπαρασκευάσουν τοῦτον διὰ τὰ νέα καθήκοντά του, τὰ ὁποῖα θὰ προκύψουν ἐκ τῆς μελλοντικῆς ἐξελίξεως τῆς Λογιστικῆς.

Χαρακτηριστικὸν τῶν τάσεων τῆς νεωτέρας λογιστικῆς παιδαγωγικῆς, εἶναι ἡ κάτωθι γνώμη λογιστικῆς προσωπικότητος (1).

«Ἰδεωδῶς, ἡ ἐκπαίδευσις τοῦ λογιστοῦ δέον νὰ περιλαμβάνῃ ὅλα τὰ ἀντικείμενα, τὰ ὁποῖα σχετίζονται ἀμέσως ἢ ἐμμέσως μετὰ τὴν παραγωγήν, διατήρησιν ἢ μεταβίβασιν περιουσίας ἢ ὑπηρεσιῶν εἰς ἄτομα ἢ εταιρίας. Νὰ χορηγῆ γνώσεις ἐφ' ὅλων τῶν εἰδῶν τῶν συναλλαγῶν, ὅλων τῶν κατηγοριῶν τῶν ἀξιῶν καὶ ὅλων τῶν μορφῶν τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ἐπὶ πλεον νὰ ἀναπτύσῃ καὶ τονίζῃ τὰς σχέσεις τῆς Λογιστικῆς, πρὸς τὰς θετικὰς ἐπιστήμας: νομικὴν, οἰκονομολογίαν, τὴν ἠθικὴν καὶ τὴν λογικὴν».

Ἄπαραίτητον ὅθεν θεωρεῖται ὅπως ἡ Λογιστικὴ θεμελιούται ἐπὶ

(1) W. Webster.



εὐρείας γενικῆς μορφώσεως τοῦ μαθητοῦ. Τὸ κοινὸν θεωρεῖ τὸν ἐλευθέριον ἐπαγγελματίαν, ὡς κατ' ἐξοχὴν πεπαιδευμένον ἄνθρωπον, ὃχι μόνον κάτοχον τοῦ εἰδικοῦ κλάδου του, ἀλλὰ καὶ ἐγκυκλοπαιδικῶς μορφωμένον.

Ἡ σημασία τῆς πρακτικῆς δὲν παραγνωρίζεται. Ἡ ἄλλη θεωρία, ἄνευ παραλλήλων πρακτικῶν ἐφαρμογῶν, δὲν κρίνεται, ἀπὸ ἐπαγγελματικῆς ἀπόψεως, ὅτι ἔχει πολὺν μεγαλυτέραν ἀξίαν ἀπὸ τὴν πρακτικὴν ἄνευ θεωρίας. Ἐπιζητεῖται ἐν τούτοις περισσότερο ἢ κατάρτισις λογιστῶν μὲ σοβαρὰς θεωρητικὰς γνώσεις, ἱκανῶν νὰ διερμηνεύουν τὰ λογιστικὰ δεδομένα, παρὰ εἰδικευμένων καταστιχογράφων.

Ἐκ παραλλήλου, ἰδιαίτερα σημασία ἀποδίδεται εἰς τὰ προσόντα τῶν **διδασκόντων** τὴν Λογιστικὴν.

Οὗτοι δέον: α) νὰ κατέχουν εὐρείαν γενικὴν ἐγκυκλοπαιδικὴν μόρφωσιν καὶ σαφῆ γνώσιν τῶν συνηθειῶν, ὑφ' ἃς διενεργοῦνται αἱ συναλλαγαὶ τῶν ἐπιχειρήσεων.

β) Πλήρη λογιστικὴν κατάρτισιν εἰς ὅλους τοὺς κλάδους τῆς Λογιστικῆς, ὡς καὶ πρακτικὴν ἐξάσκησιν ἐπὶ τῆς διδασκομένης ἕλης. Πολλοὶ καθηγηταί, μετὰ τὸ πέρας τῶν σπουδῶν των καὶ πρὶν τῆς ἀναλήψεως διδασκαλίας, ἀσκοῦνται πρακτικῶς παρὰ τινι ἐπαγγελματίᾳ λογιστῇ.

γ) Νὰ μὴ θεωροῦν περαιωμένους τὰς μελέτας των, ἅμα τῶν διορισμῶν των ὡς καθηγητῶν, ἀλλὰ νὰ παρακολουθοῦν τὴν ἐξέλιξιν τῆς τε Λογιστικῆς καὶ τῶν συναφῶν πεδίων γνώσεων, νὰ εὐρίσκωνται δὲ ἐν στενῇ ἐπαφῇ μὲ τὸν ἐμπορικὸν καὶ βιομηχανικὸν κόσμον.

δ) Νὰ εἶναι πεπειραμένοι διδάσκαλοι, μὲ παιδαγωγικὰς γνώσεις. Ἡ χρησιμοποίησις ἐπαγγελματιῶν λογιστῶν, ὡς διδασκάλων παρὰ τοῖς ἐκπαιδευτικοῖς ἰδρύμασι, περιορίζεται νῦν εἰς τὴν ἀνάπτυξιν εἰδικῶν θεμάτων. Δὲν ἀρκεῖ νὰ εἶναι τις καλὸς λογιστής, θεωρητικῶς καὶ πρακτικῶς δέον πρὸς τούτους νὰ ἔχη καὶ τὴν κατάλληλον νοσοτροπίαν, μεταδοτικότητα, ὡς καὶ χρόνον διαθέσιμον, ἵνα θεωρηθῇ ὡς κατάλληλος ἐκπαιδευτικὸς λειτουργός.

Ἐ. Παρ' ἡμῖν τὸ μάθημα τῆς Λογιστικῆς, διδάσκεται κυρίως εἰς τὰς ἐμπορικὰς καὶ ἐπαγγελματικὰς σχολὰς. Ἀναπτύσσονται ἰδίως αἱ γενικαὶ ἀρχαὶ τῆς Λογιστικῆς καὶ ἐκτεταμένως ἡ λογιστικὴ τῶν ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, εἰς τινὰς δέ, ὡς εἰδικὸν μάθημα, ἡ Βιομηχανικὴ καὶ Τραπεζικὴ Λογιστικὴ.

Ἐκ τῶν Ἀνωτάτων Σχολῶν, αὐτοτελεῖς ἔδραι Λογιστικῆς ὑπάρχουν μόνον εἰς τὴν Ἀνωτάτην Σχολὴν Οἰκονομικῶν καὶ Ἐμπορικῶν Ἐπιστημῶν, εἰς τὴν Ἀνωτάτην Γεωπονικὴν Σχολὴν καὶ εἰς τὴν Πάντειον Σχολὴν (ἀτυχῶς περιορισθεῖσαν μόνον εἰς τὸ Δημόσιον Λογιστικόν).

Παρατηρεῖται παντελὴς ἔλλειψις τοῦ μαθήματος εἰς τὰ Πανεπιστήμια (τοῦλάχιστον διὰ τὰ τμήματα τῆς νομικῆς καὶ τῶν πολιτικῶν ἐπιστημῶν), ὡς καὶ εἰς τὸ Πολυτεχνεῖον διὰ τοὺς μηχανικοὺς.

Καὶ διερωτᾶται τις, πῶς δύναται νὰ θεωρηθῇ πλήρης ἡ μόρφωσις τῶν δικηγόρων καὶ μηχανικῶν, ἄνευ λογιστικῶν γνώσεων, ἐφ' ὅσον καθη-

μερινῶς θὰ ἀντικρύσουν ἐν τῇ ἔξασκήσει τοῦ ἐπαγγέλματός των περιστατικά, ἀμέσως συνυφασμένα μὲ τὴν Λογιστικὴν καὶ ζωτικῶς ἐνδιαφέροντα αὐτοὺς καὶ τὴν πελατεῖαν των ;

Δὲν πρόκειται βεβαίως οὔτοι νὰ καταστοῦν ἐπαγγελματίαι λογισταί, δέον ὅμως νὰ κατέχουν ἐπαρκεῖς γνώσεις, ὅπως κατανοοῦν τὰς λογιστικὰς ἀπόψεις καὶ τὰ λογιστικὰ δεδομένα.

6. Ἡ **διδασκαλία** τῆς Λογιστικῆς δὲν πρέπει νὰ γίνεται κατὰ τρόπον ξηρόν, περιοριζομένη μόνον εἰς τὴν λογιστικὴν ἄποψιν. Τοῦναντίον δέον νὰ προηγήται ἀνάπτυξις τῶν συνθηκῶν, αἵτινες πρόκειται νὰ διατυπωθοῦν λογιστικῶς, τοῦ καθηγητοῦ ἐπεκτεινομένου καὶ εἰς συναφεῖς γνώσεις, ἐκτὸς τοῦ λογιστικοῦ κύκλου εὐρισκομένας.

Ὁ μαθητὴς, ἂν δὲν ἀντιληφθῇ καλῶς ποία πραγματικὴ κατάσταση τοῦ ἐπιζητεῖται νὰ ἀπεικονισθῇ, δὲν θὰ δυνηθῇ νὰ εὕρῃ τὴν ὀρθὴν λύσιν.

Ἡ θεωρητικὴ ἀνάπτυξις δέον νὰ ἐμπεδοῦται ὑπὸ πρακτικῆς ἀσκήσεως, αὕτη δὲ νὰ ἐξηγητῆ διὰ τῆς θεωρίας.

α) Εἰς τὰς **μέσας σχολάς**, τὸ πρόβλημα τῆς πρακτικῆς ἐφαρμογῆς εἶναι εὐχερέστερον πρὸς ἐπίλυσιν, λόγῳ καὶ τοῦ περισσότερον διατιθεμένου χρόνου καὶ τοῦ περιορισμένου ἀριθμοῦ τῶν μαθητῶν. Λαμβάνει τὴν μορφήν εἴτε πρακτικῶν ἀσκήσεων (ἐν τῇ τάξει ἢ οὔκοι), εἴτε ἀσκήσεων Πρακτικοῦ Γραφείου ἐν τῷ σχολείῳ.

β) Διὰ τὰ **ἀνώτατα ἰδρύματα** τὸ πρόβλημα παρουσιάζεται δεῦτερον, λόγῳ τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ τῶν μαθητῶν, τῆς ποικίλης προελεύσεως τούτων (κλασικῆς ἢ ἐμπορικῆς μορφώσεως), ὡς καὶ τοῦ περιορισμένου ἀριθμοῦ τῶν ὠρῶν μαθημάτων.

Τὴν λύσιν θὰ μᾶς δώσουν καὶ ἐνταῦθα τὰ φροντιστηριακὰ μαθήματα, ὑπὸ τὸν ὄρον ὅμως, ὅτι ἡ διδασκαλία ἐν αὐτοῖς δὲν θὰ περιορισθῇ μόνον εἰς τὸν τεχνικὸν μηχανισμόν, ἀλλὰ κυρίως θὰ στρέφεται εἰς τὴν ἐπίλυσιν πραγματικῶν περιστατικῶν τῶν συναλλαγῶν, κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς περιπτωσιακῆς μεθόδου (case method), εἰ δυνατόν πλήρους κύκλου.

Οὕτω ὁ μαθητὴς βαθμηδὸν θὰ ἐθισθῇ ὅπως μορφῶνῃ συνθετικὴν εἰκόνα τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν, καταχωρήσεων καὶ διερμηνεύσεων.

Ἡ ἡμερολογιακὴ διατύπωσις τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν, ἐπιβάλλεται παιδαγωγικῶς. Σκοπὸς ὅμως τῆς Λογιστικῆς εἶναι κυρίως ἡ διακρίβωσις τῶν μεταβολῶν, αἵτινες ἐπέρχονται εἰς τὰς διαφόρους κατηγορίας λογαριασμῶν. Δι' ὃ εὐκατεῖον ὅπως ὁ μαθητὴς ἐθισθῇ, ἵνα τὰ διαγραφικῶς καταστρωνόμενα στοιχεῖα, καταχωρῇ ἐν συνεχείᾳ σχηματικῶς εἰς τοὺς λογαριασμούς, διαγράμματος ἀπλοῦ T, ὅτε πολλάκις ἡ θέσις τοῦ λογαριασμοῦ θὰ τῷ ἀποκαλύψῃ ὅτι ἡ κρινόμενη ὀρθὴ διατύπωσις εἶναι ἐσφαλμένη. Σὺν τῷ χρόνῳ δὲ οἱ μαθηταὶ καλὸν εἶναι νὰ ἐξασκηθοῦν, ὅπως ἐνεργῶσι καταχωρήσεις εἰς τοὺς λογαριασμούς, βάσει τοῦ διδομένου θέματος, ἄνευ προηγουμένης καταστρώσεως ἄρθρων.

Ἴνα ὅμως αἱ ἀσκήσεις γίνωνται ταχέως, ὁ δὲ μαθητὴς μὴν ἀπασχο-

λήται με εξαντλητικά ρηγώματα, συνιστάται ὁ ἐφοδιασμός τῶν μαθητῶν διασειράς ἐντύπων λογαριασμῶν, βιβλίων καὶ καταστάσεων, ἅτινα νὰ συμπληρῶνῃ κατὰ τὰς ἐφαρμογὰς.

Αἱ ἀσκήσεις οἴκοι κατ' ἀνάγκην θὰ εἶναι περιορισμένοι. Νομίζομεν ὅτι αὐτὰ δέον νὰ ἀποβλέπουσιν ὄχι τόσον εἰς τὴν πιστοποίησιν τῆς προσόδου τῶν μαθητῶν, ὅσον εἰς τὴν ἀτομικὴν ἐξάσκησίν των. Δι' ὅ, ἀφοῦ διορθωθῶσιν ὑπὸ τοῦ καθηγητοῦ, δέον νὰ ἐπιστρέφωσιν εἰς τὸν μαθητὴν, γιγνομένης ἀπὸ τῆς ἔδρας κριτικῆς ἐπὶ τῶν παρατηρηθέντων κυριωτέρων σφαλμάτων, ὡς καὶ διατὶ ταῦτα κρίνονται ἐσφαλμένα.

Αἱ ἀσκήσεις γινόμεναι οἴκοι, δύνανται νὰ ἀποτελέσουν καὶ θέμα διορθώσεως ἐν τῷ Φροντιστηρίῳ. Ὁ Καθηγητὴς δίδει τὴν ὀρθὴν λύσιν τοῦ θέματος καὶ ἕκαστος μαθητὴς ἔχων πρὸ αὐτοῦ τὴν ἀσκήσιν, παρακολουθεῖ μόνος του τὴν ὑπ' αὐτοῦ δοθεῖσαν λύσιν, διορθῶν ἐπὶ τόπου τὰ σφάλματά του. Εἰς τὸ ἴδιον δὲ μάθημα ἢ τὸ ἐπόμενον, ἐπακολουθεῖ ἢ διαλεύκανσις τυχουσῶν ἀποριῶν τῶν μαθητῶν.

Ἐτερος τρόπος ταχύτερας, ἀλλὰ ἀτελεστέρας πρακτικῆς ἐφαρμογῆς εἶναι, ὅπως ὁ καθηγητὴς ἀναλύῃ καὶ ὑπαγορεύῃ τὴν λύσιν, οἱ δὲ μαθηταὶ συμπληροῦν ἐν τῷ φροντιστηρίῳ τὰ ἔντυπά των, ἐπιφυλασσόμενοι ὅπως οἴκοι ἐπαναλάβουν τὴν μελέτην τῆς ἀσκήσεως, πρὸς συγκράτησιν τῶν ἀναπτυχθέντων.

7. Δεδομένης τῆς ταχείας ἐξελίξεως τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος καὶ παρ' ἡμῖν, θεωροῦμεν σκόπιμον τὴν εἰδικὴν διδασκαλίαν, ἔστω καὶ ὑπομορφὴν προαιρετικοῦ μαθήματος ἢ διαλέξεων, τῆς Ἑλεγκτικῆς, τῶν νεωτέρων συστημάτων βιομηχανικοῦ τιμήματος, ὡς καὶ τῶν Προϋπολογιστικῶν Ἑλέγχων.

### Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :

- L. Lyon — Education for business, Third Edition, University Chicago Press 1931.  
J. Bowie — Education for Business Management, London 1930.  
C. Fraiser — The Case Method of Instruction, Mc Graw-Hill 1931.  
*Accounting Review* Volumes VI, VIII, XI, XIII, XIV.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Η΄.

### ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΚΑΙ Η ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΟΥ

(Κριτήρια λογιστικού επαγγέλματος—Εξάσκησις επαγγέλματος—Τεχνικὰ καὶ ἠθικὰ προσόντα—Κανόνες επαγγελματικῆς συμπεριφορᾶς—Οἱ λογισταὶ ἐν Ἀγγλίᾳ, Ἀμερικῇ, Γερμανίᾳ—Ὁ λογιστὴς παρ' ἡμῶν—Ἡ μέλλουσα ἀποστολὴ τοῦ Λογιστοῦ—De profundis).

1. Ἡ Λογιστικὴ, εἰς χώρας περισσότερον ἡμῶν οἰκονομικῶς προωδευμένης, κατέκτησε τοὺς τίτλους τῆς καὶ ὡς ἐπιστήμη καὶ ὡς ἐπάγγελμα.

Ὡς κύρια κριτήρια τοῦ λογιστικοῦ επαγγέλματος θεωροῦνται : (').

α') ὅτι βασιίζεται ἐπὶ προκαταρκτικῶν σπουδῶν, ἐπικυρουμένων συνήθως δι' ἐξετάσεων, ὡς καὶ ἐπὶ ἐξασκήσεως.

β') ὅτι τὸ εἰσόδημα τοῦ λογιστοῦ ἀπορρέει ἐκ τῶν παρεχομένων ὑπ' αὐτοῦ ὑπηρεσιῶν καὶ οὐχὶ ἐκ διαθέσεως κεφαλαίων.

γ') ὅτι αἱ ἐπιδιώξεις τοῦ λογιστοῦ δὲν φέρουν ἀποκλειστικῶς βιοποριστικὸν χαρακτῆρα.

δ') τέλος ὁ λογιστὴς ὑπόκειται εἰς κανόνας επαγγελματικῆς συμπεριφορᾶς, εἰς οὓς περιλαμβάνεται ἡ τήρησις επαγγελματικῆς ἐχεμυθείας, λόγῳ τοῦ ἐμπιστευτικοῦ χαρακτῆρος τῶν ὑπηρεσιῶν του.

2. Ἡ ἐξάσκησις τῆς Λογιστικῆς ὡς *ἐπαγγέλματος*, ἐνεργεῖται παρὰ τοῦ λογιστοῦ ὑπὸ δύο μορφάς : α) εἴτε, ὡς προσφέροντος τὰς ὑπηρεσίας του ἀποκλειστικῶς εἰς ὠρισμένην ἐπιχείρησιν β) εἴτε δρῶντος, ὡς ἐλευθέρου επαγγελματίου. Ὁ δεύτερος τύπος λογιστοῦ, ἀτελῶς παρ' ἡμῶν εἰσέτι ἐξελειγμένος, εἶναι ὁ μᾶλλον ἀντιπροσωπευτικὸς τύπος τῆς ἐκτάσεως τῆς δράσεώς του.

Οὗτος ἀπασχολεῖται : μὲ πάσης φύσεως ἐλέγχους, ἐρεῦνας σχετιζομένας μὲ τὴν ἀγορὰν ἢ συγχώνευσιν ἐπιχειρήσεων, ἐκτίμησιν τῆς πιστωτικῆς ἐπιφανείας αὐτῶν, εἰδικὰς ἐρεῦνας χρηματοδοτήσεως αὐτῶν δι' ἐκδόσεως μετοχῶν ἢ ὁμολογιῶν, μὲ πραγματογνωμοσύνας, διαιτησίας, πτωχευτικὰς διαχειρίσεις, μὲ ἐφαρμογὰς λογιστικῶν συστημάτων ἢ ἀναδιοργανώσεις αὐτῶν, φορολογικὰς διατυπώσεις κλπ.

1) Sir John Simon.

Ἐνῷ δὲ κατ' ἀρχάς ἢ συμβολὴ τοῦ λογιστοῦ περιορίζετο κυρίως εἰς ἐλέγχους καὶ ἐγκαταστάσεις λογιστικῶν συστημάτων, ἤδη ἐπιζητεῖται ἐπὶ μᾶλλον καὶ μᾶλλον ἢ συνεργασία του, ὡς συμβούλου τῶν διοικούντων τὰς ἐπιχειρήσεις καὶ τῶν ἐχόντων συμφέροντα διὰ τὴν εὐρυθμον καὶ ἀποδοτικὴν διαχείρισιν αὐτῶν. Ἦτοι εὐρύνεται τὸ πλαίσιον τῆς κοινωνικῆς ἀποστολῆς τοῦ Λογιστοῦ.

3. Πρὸς ἐπιτυχίαν τοῦ σημερινοῦ λογιστοῦ, δὲν ἀρκεῖ μόνον βαθεῖα τεχνικὴ μόρφωσις, ὅσον δήποτε ἐκτεταμένη καὶ ἂν εἶναι αὕτη. Τῷ χρειάζονται: εὐρύτερα ἐγκυκλοπαιδικὴ μόρφωσις, σοβαραὶ οἰκονομικαί, νομικαί, στατιστικαί, ὀργανωτικαὶ γνώσεις, ὡς καὶ τελεία κατανόησις τῶν συναλλακτικῶν συνθηκῶν τῶν ἐπιχειρήσεων.

4. Ἐπὶ πλεόν δὲ τούτων, ἀνεπτυγμένα *πνευματικὰ* καὶ *ἠθικὰ* προσόντα, μεταξὺ τῶν ὁποίων ἀναφέρομεν:

α) Ἀναλυτικὴν πνευματικὴν ἰκανότητα. Ὁ λογιστὴς πρέπει νὰ εἶναι ἰκανὸς ὅπως, ἐκ τοῦ κκεῶνος διαφόρων γεγονότων, κατ' ἐπιφάνειαν μὴ ἀμέσως συνδεομένων, διακρίνῃ τὰ οὐσιώδη τῶν ἐπουσιωδῶν καὶ ἀνακατάτασῃ ταῦτα κατὰ λογικὸν καὶ τελεολογικὸν εἶρμόν, ὥστε νὰ διαγράφεται μία ἀληθὴς καὶ σαφὴς εἰκὼν τοῦ συνόλου.

β) Ἀρκετὴν δόσιν δημιουργικῆς φαντασίας. Φαντασίαν, ἣτις θὰ ὑποβοηθῇ τὴν ἔρευναν, θὰ ἀνεύρῃ συγκεκαλυμμένας καταστάσεις καὶ θὰ διαλευκάνῃ σκοτεινὰ σημεῖα. Τρόπον τινὰ διαίσθησιν, ἣτις θὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὸ ὀρθὸν συμπέρασμα, εἰς τὸ ὁποῖον ἄγουν γνωστὰ στοιχεῖα.

γ) Ἀπόλυτον εὐσυνειδησίαν, συναίσθησιν τῆς ἀκριβείας καὶ τάξεως. Ὅχι μυωπικὴν ἀκρίβειαν. ἣτις διαλύει τὸν κώνωπα καὶ καταπίνει τὴν κάμηλον, ἀλλὰ ὑπὸ τὴν εὐρεϊάν της ἔννοιαν καὶ στηριζομένην εἰς ἀντικειμενικὰ γεγονότα, τῶν ὁποίων ζυγίζεται ἡ σημασία.

δ) Ἀκραν ἐντιμότητα, πηγάζουσιν ἐξ ἑσωτερικῆς διαθέσεως.

Οὐχὶ μόνον ἠθικὴν, ἀλλὰ καὶ πνευματικὴν ἐντιμότητα, ἐπεκτεινομένην οὐχὶ μόνον ἐπὶ τῶν τύπων, ἀλλὰ ἰδίᾳ ἐπὶ τῆς οὐσίας. Ὁ λογιστὴς δεόν νὰ εἶναι εἰς τοιοῦτον βαθμὸν ἐντιμος, ὥστε νὰ μὴ ἀρκῆται ἀπλῶς νὰ ἀποδοκιμάσῃ μίαν ἐνέργειαν, ἀλλὰ νὰ ἔχῃ καὶ τὸ ἠθικὸν σθένος, ὅπως λαμβάνῃ σαφῆ θέσιν, ἐπὶ κινδύνῳ πολλακίς νὰ χάσῃ τὴν ἐργασίαν του.

ε) Ἐπιβάλλουσιν προσωπικότητα. Αὕτη συνίσταται εἰς τὴν ἐπίδειξιν ἀξιοπρεπείας, μεμετρημένης αὐτοπεποιθήσεως, ἐπιφυλακτικότητος καὶ ἐχεμυθείας. Ὁ λογιστὴς δεόν νὰ ἔχῃ ἀνεπτυγμένον τὸν ἀρμόζοντα τρόπον, θυμόσοφον διάθεσιν καὶ δικαίαν καὶ ψῦχραιμον κρίσιν.

5. Μεταξὺ ἐπιχειρηματίου καὶ λογιστοῦ ὑφίσταται μία φυσικὴ διαφορὰ νοοτροπίας.

Ὁ ἐπιχειρηματίας εἶναι χαρακτηρὸς ῥηξικελεύθου, ἐνθουσιώδους καὶ αἰσιοδόξου, ἐνῷ τὸν λογιστὴν διακρίνει ἡ συντηρητικότης.

Ἐὰν τὰ πράγματα εἶχον ἄλλως, θὰ ὑπῆρχε κίνδυνος νὰ στειρευθῇ



τὸ ἐπιχειρηματικὸν δαιμόνιον. Ὡς γνωστόν, ὄλαι αἱ γενναῖαι καὶ τολμηραὶ πράξεις συλλαμβάνονται καὶ ἐκτελοῦνται εἰς στιγμὰς ἐνθουσιασμοῦ.

Ὁ λογιστὴς ὅμως, ὅστις ὡς ψύχραιμος κριτὴς μακρὰν τῆς ἀμέσου δράσεως γνωρίζει πόσον τὰ σχέδια ἀπέχουν τῆς πραγματοποιήσεως, εἶναι μᾶλλον σκεπτικιστὴς.

Εὐκταῖον θὰ ἦτο ἐὰν οἱ μὲν ἐπιχειρηματῖαι ἀπέκτων ὀλίγην συντηρικότητα, οἱ δὲ λογισταὶ περισσοτέραν ἐπιχειρηματικότητα.

6. Εἰς ὅσας χώρας ὠργανώθη τὸ λογιστικὸν ἐπάγγελμα, τὰ λογιστικὰ Σωματεῖα ἔθεσαν ὠρισμένους κανόνας *ἐπαγγελματικῆς συμπεριφορᾶς*, τὴν τήρησιν τῶν ὁποίων ἀγρύπνως παρακολουθοῦν. Καὶ σημειωτέον πρὸς τιμὴν τῶν λογιστῶν, ὅτι αἱ παραβάσεις εἶναι ὀλιγώτεραι ἢ εἰς ἄλλα ἐπαγγέλματα.

Οἱ κανόνες οὗτοι ρυθμίζουν τὰς σχέσεις τῶν λογιστῶν:

α) πρὸς τοὺς συναδέλφους των. Ἀπαγόρευσις διαφημίσεως, ἀποσπάσεως πελατῶν ἢ ὑπαλλήλων συναδέλφων των, ἀνάληψις ἐργασιῶν μὲ ἔκπτωσιν καὶ ἄλλων φάσεων ἀθεμίτου συναγωνισμοῦ.

β) πρὸς τὴν πελατεῖαν. Τήρησις ἐχεμυθείας ἐπὶ τῶν εἰς γνώσιν των περιερχομένων πληροφοριῶν. Μὴ ἀνάληψις ἐργασιῶν ἐπὶ ἐπιστροφῇ προμηθείας, κατ' ἀποκοπὴν ἢ ἐπὶ μελοντικῇ συμφωνίᾳ ἀμοιβῆς. Οὐχὶ ταυτόχρονος ἐξυπηρέτησις πελατῶν, ὧν τὰ συμφέροντα ἀντιτίθενται.

γ) πρὸς τοὺς πελάτας καὶ τὸ Κοινόν. Μὴ ἀνάληψις ἐργασίας ἀντιτιθεμένης πρὸς τὸ ἐπάγγελμά των. Ἀποφυγὴ βεβαιώσεως οἰκονομικῶν καταστάσεων, περιεχουσῶν παραπλανητικὰς πληροφορίας ἢ παράλειψιν οὐσιῶδων γεγονότων.

7. Μία συντομωτάτη ἀνασκόπησις τῆς σημερινῆς θέσεως τῆς Λογιστικῆς ὡς ἐπαγγέλματος, θὰ μᾶς δώσῃ σαφῆ ἰδέαν τῆς ἐξελίξεως καὶ τῶν τάσεών της.

Ἄν καὶ ἡ Λογιστικὴ τὸ πρῶτον ἀνεπτύχθη ὡς μέθοδος ἐν *Ἰταλίᾳ* καὶ παρ' ὅλην τὴν σημερινὴν λίαν ἀξιόλογον πρόοδον ἐν αὐτῇ, ἐν τούτοις κατ' ἀνάγκην θὰ περιορισθῶμεν εἰς τὰς κυριαρχούσας βιομηχανικὰς καὶ ἐμπορικὰς χώρας.

α) *Ἀγγλία*. Τὸ ἐπάγγελμα τοῦ λογιστοῦ τίθεται εἰς ἴσην μοῖραν μὲ τὴν ἱερωσύνην, νομικὴν καὶ ἱατρικὴν.

Οἱ δὲ δικασταὶ ἐπανελημμένως ἀναφέρουν τὴν λογιστικὴν ὡς ἐπάγγελμα ἔντιμον, διακεκριμένον καὶ ἀπαραίτητον διὰ τὴν εὐημερίαν τοῦ ἔθνους.

Ἡ λογιστικὴ ἐν Ἀγγλίᾳ εἶναι συνδεδεμένη μὲ τὴν νομοθεσίαν περὶ τῶν ἐταιριῶν, εἰς τὴν ψήφισιν τῆς ὁποίας οἱ λογισταὶ ἐπρωτοστάτησαν.

Ἄν καὶ οὐδεὶς νομοθετικὸς προσδιορισμὸς τῆς ἐκτάσεως καὶ τοῦ τύπου τῶν ἐλέγχων ὑφίσταται, οὔτε ἐπιβολὴ ὅπως οἱ ἐλεγκταὶ ἐκλέγονται ἐξ ὠρισμένης κατηγορίας λογιστῶν, ἐν τούτοις οἱ ἐπαγγελματῖαι λογισταὶ, οἱ μετέχοντες τῶν δύο κυρίων λογιστικῶν ὀργανώσεων: Institute of Chartered Accountants καὶ Society of Incorporated Accountants, κατῶρθωσαν διὰ

τῆς προσωπικῆς τῶν ἀξίας νὰ ἐπιβληθῶν, ὥστε αἱ ὑπηρεσίαι τῶν νὰ θεωροῦνται ἀπαραίτητοι.

Συμφώνως πρὸς τὴν ἀγγλικὴν νοσοτροπίαν, ὁ μεγαλύτερος ἀριθμὸς τῶν ἀγγλῶν λογιστῶν ἀποκρούει τὴν νομοθετικὴν ρύθμισιν τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος καὶ τῶν καθηκόντων του, φρονῶν ὅτι τοῦτο δεόν νὰ ἀφεθῆ, ὅπως μόνον του ἐξελιχθῆ. Νομίζεται ὅτι νομοθετικὸς τυχὸν καθορισμὸς, θὰ περιορίσῃ τὴν δρᾶσιν τοῦ λογιστοῦ εἰς τὸ ἐλάχιστον τῶν νομικῶν ἀπαιτήσεων. Αὐτὸ τοῦτο τὸ ἐπάγγελμα, φρονοῦν, δεόν νὰ διατηρήσῃ τὴν εὐθύνην τῆς βελτιώσεως τῶν μεθόδων του καὶ τῆς πειθαρχίας τῶν μελῶν του.

Κατὰ τὸ 1930 Κυβερνητικὴ Ἐπιτροπὴ διηρένησε τὸ σκόπιμον τῆς νομοθετικῆς ρυθμίσεως τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος, καταλήξασα ὅτι αὕτη δὲν κρίνεται ἀναγκαία κατὰ τὸν παρόντα χρόνον. Σαφῆ ἄλλως τε ὅρια τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος, ὥστε νὰ περιλαμβάνωνται ὅλαι αἱ ἀρμοδιότητες τοῦ λογιστοῦ καὶ νὰ ἀποκλείωνται ὑπηρεσίαι παρεχόμεναι συναφῶς ὑπὸ ἄλλων ἐπαγγελμάτων, δὲν κατέστη δυνατὸν νὰ τεθοῦν.

Αἱ ὑπηρεσίαι τῶν λογιστῶν ἐν Ἀγγλίᾳ ἀμείβονται δαμηλῶς, ἡ δὲ συνεργασία τῶν ἐπιζητεῖται οὐ μόνον ἐν ταῖς ἐπιχειρήσεσιν, ἀλλὰ καὶ εἰς ὑπευθύνους πολιτικὰς καὶ κυβερνητικὰς θέσεις.

#### β) *Ἠνωμένοι Πολιτεῖαι Ἀμερικῆς.*

Καὶ ἐνταῦθα ἡ θέσις τῶν λογιστῶν εἶναι προέχουσα, ἡ δὲ δρᾶσις τῶν λίαν ἐκτεταμένη. Χαρακτηριστικὸν τῆς Ἀμερικανικῆς λογιστικῆς κινήσεως, εἶναι ἡ στενὴ συνεργασία τῶν ἐκπαιδευτικῶν ἰδρυμάτων καὶ τῶν ἐπαγγελματιῶν λογιστῶν, πρὸς μόρφωσιν τῶν μελλόντων νὰ ἐπιδοθῶσι εἰς τὸ λογιστικὸν ἐπάγγελμα.

Νομοθετικὴ ρύθμισις ὑπάρχει μόνον εἰς τὴν χοῆσιν τοῦ τίτλου Certified Public Accountant, ὅστις ἀπονέμεται κατόπιν εἰδικῶν ἐξετάσεων καὶ ἀποκτήσεως ὀρισμένων γνώσεων. Εἰς τὴν Πολιτείαν μάλιστα τῆς Νέας Ὑόρκης, ἀπαιτεῖται ἡ κατοχὴ παρὰ τοῦ ὑποψηφίου καὶ Πανεπιστημιακοῦ διπλώματος.

Τὰ κυριώτατα λογιστικὰ σωματεῖα εἶναι τὰ: American Institute of Accountants, American Accounting Association (ἣτις περιλαμβάνει ἰδίως καθηγητὰς τῆς Λογιστικῆς), NI Association of Cost Accountants (περιλαμβάνουσαν τοὺς ἐνδιαφερομένους μετὰ τὴν Βιομηχανικὴν Λογιστικὴν) καὶ αἱ ἐνώσεις τῶν Certified Public Accountants.

Ἡ ἐπιστημονικὴ κίνησις εἶναι ζωηροτάτη, ἡ δὲ λογιστικὴ βιβλιογραφία λίαν πλουσία καὶ εἰς ἀριθμὸν καὶ εἰς ποιότητα.

#### γ) *Γερμανία.*

Ἡ νέα τάξις πραγμάτων ἐπέδρασεν καὶ ἐπὶ τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος.

Ὁ λογιστὴς (Wirtschaftstreuhänder) καὶ ὑπὸ τὸ νέον καθεστὸς δὲν

κατέχει επίσημον ἢ κυβερνητικὴν θέσιν (1). Ἐξακολουθεῖ νὰ εἶναι ἐλεύθερος ἐπαγγελματίας, παρέχων τὰς ὑπηρεσίας του ὡς ἐλεγκτῆς, φορολογικὸς σύμβουλος, λογιστικὸς σύμβουλος, κλπ. Ὁ κύκλος ὅμως τῆς δράσεώς του προεκτείνεται ἀπὸ τῆς ἀτομικῆς ἐπιχειρήσεως, ἧς ἄλλωστε πρωτίστως ἐξυπηρετεῖ τὰ συμφέροντα, εἰς τὴν ἐξυπηρέτησιν τῆς εὐημερίας ὅλου τοῦ ἔθνους.

Ὡς κατευθυντήρια γραμμὴ τίθεται τὸ συμφέρον τοῦ ἔθνους, ἀδιαφύρως ἂν τοῦτο εἶναι πρὸς ἀτομικὸν ὄφελος ἢ βλάβην τῆς ἐπιχειρήσεως.

Οἱ λογισταὶ ἐν Γερμανίᾳ ἀποτελοῦν μέλη δύο Συνδέσμων:

1) τῆς «Ἐθνικοσοσιαλιστικῆς Ἐνώσεως τῶν Νομικῶν», εἰς ἣν περιλαμβάνονται τὰ πρόσωπα, ὧν αἱ ὑπηρεσίαι εἶναι νομικῆς, δικαστικῆς ἢ ἐμπιστευτικῆς φύσεως.

Αὕτη ἀποστολὴν ἔχει ὅπως διδάξῃ εἰς τὰ μέλη της τὸ σκέπτεσθαι συμφύρως πρὸς τὴν νέαν φιλοσοφίαν τοῦ Κράτους.

2) τοῦ «Ἰνστιτούτου τῶν Λογιστῶν», τὸ ὁποῖον ἀσχολεῖται μὲ τὰ κυρίως ἐπαγγελματικὰ ζητήματα. Συνεργάζεται εἰς τὴν παροχὴν ἢ ἀνάκλησιν τῶν λογιστικῶν ἀδειῶν, ἀντιπροσωπεύει τὸ ἐπάγγελμα, πρωτοστατεῖ εἰς τὸν καθορισμὸν ἐνιαίων κανόνων πρακτικῆς, ὡς καὶ εἰς τὴν ἐπιστημονικὴν ἀνάπτυξιν τῆς λογιστικῆς, παρακολουθεῖ τὰ μέλη του καὶ ἀσκεῖ πειθαρχικὴν ἐξουσίαν ἐπ' αὐτῶν.

Ἐν τῇ νεωτέρᾳ Γερμανίᾳ ὁ λογιστῆς θεωρεῖται ὡς ὁ μεσολαβητῆς μεταξὺ Κυβερνήσεως καὶ ἐπιχειρήσεων, μετὰ τῶν ὁποίων συνεργάζεται πρὸς ἔλεγχον καὶ καθοδήγησιν των.

8. Ἡ Λογιστικὴ ἐν **Ἑλλάδι**, ἐν συγκρίσει πρὸς ἄλλας χώρας, ὑστερεῖ, παρ' ὅλας τὰς καταφανεῖς προσόδους τῶν τελευταίων ἐτῶν. Τοῦτο ὀφείλεται ἐν μέρει εἰς τὴν ἀτελῆ οἰκονομικὴν καὶ βιομηχανικὴν ἀνάπτυξιν τῆς χώρας, ἧς ἕνεκεν πολλὰ σημεῖα δράσεως τοῦ λογιστοῦ οὔτε καὶ ἀνεκινήθησαν, λόγῳ ἀνυπαρξίας ἀντιστοίχων πραγματικῶν συνθηκῶν. Ἐξ ἄλλου ὅμως καὶ ἡ εἰς τὴν Λογιστικὴν ἀποδιδομένη σημασία, ὑπὸ τῶν περὶ ταύτην ἀσχολουμένων, δὲν εἶναι ἡ ἐμπρόπευσα. Ὑπάρχει ἀρκετὸς ἀριθμὸς νέων καὶ νεανίδων, οἵτινες ἀποβλέπουν πρὸς τὸ ἐπάγγελμα τοῦ λογιστοῦ, ὡς πρόχειρον βιοποριστικὸν μέσον, ἐν ἀναμονῇ καλύτερου μέλλοντος. Πολλοὶ ἐξ αὐτῶν χωρὶς καμμίαν τεχνικὴν τοῦλάχιστον μόρφωσιν ἢ ὅπερ χειρότερον μὲ ἀξιώσεις τῆς ἡμιμαθείας, ἀποροῦν ἴσως εἰς τὴν χρησιμεύει ὅλη αὐτὴ ἡ βιβλιοκρατία. Τινὲς δὲ ἴσως καὶ νὰ φαντάζωνται, ὅτι ἀποστολὴ τοῦ ἡμίσεος τῶν λογιστῶν εἶναι νὰ διορθῶνουν τὰ λάθη τῶν ἄλλων!

Μὲ τὰ ἄνω δὲν θέλομεν νὰ ἐπικρίνωμεν μίαν συμπαθεῖ καὶ φιλότιμον κατηγορίαν ἐργαζομένων, ἧτις ἐπὶ τέλους ἐργασίαν καταστιχογράφου καὶ ὄχι λογιστοῦ ἐκτελεῖ, καὶ ἡ ὁποία ἀφ' οὗ χρησιμοποιοεῖται, σημαίνει ὅτι πληροῖ

(1) Παραλλήλως λειτουργεῖ καὶ ὁ κρατικὸς θεσμὸς τῶν «Ἐλεγκτῶν τῆς Οἰκονομίας» (Wirtschaftsprüfer).

κάποιο κενόν Παρ' ὄλον ὅμως τὸ γλίσχρον τῶν ἀποδοχῶν των, ἢ ἀπόδοσίς των δὲν κρίνεται ἢ ἀρμόζουσα.

Ἡ μειωμένη ὅμως πρὸς τὴν Λογιστικὴν ἐκτίμησις, βαρύνει ἐν μέρει καὶ τοὺς ἐπαγγελματίας λογιστάς. Διότι πολλάκις, οὔτε ἐξηγήσαμεν δεόντως, οὔτε ἀπεδείξαμεν τὶ δύναται νὰ ἀποδώσῃ ἢ Λογιστικὴ. Ὑπάρχουν λογισταὶ ὑπολειπόμενοι εἰς τεχνικὴν ἢ γενικὴν κατάρτισιν, ἄλλοι μὴ παρακολουθοῦντες τὰς προόδους τῆς Λογιστικῆς, ὡς καὶ ἕτεροι, οἱ ὁποῖοι παρασυρόμενοι ὑπὸ τῆς φαινομενικῆς μαθηματικῆς ἀκριβείας τῶν λογιστικῶν δεδομένων, παραγνωρίζουν πεισιμότως τὴν πραγματικότητα.

Ἡ Λογιστικὴ ὅμως δὲν εἶναι σκοπὸς καθ' ἑαυτὸν, ἀλλὰ μέσον πρὸς σκοπὸν. Ἀπαρχὴν ἠυθμίσεως τοῦ λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος παρ' ἡμῖν, ἔκαμεν ὁ ψηφισθεὶς Νόμος περὶ *ὀρκωτῶν λογιστῶν*. Ἡ ἐφαρμογὴ ὅμως τούτου δὲν ἐπετεύχθη, ἴσως λόγῳ δυσχερειῶν περὶ τὴν πρώτην κατάρτισιν τοῦ Σώματος.

Πάντως, θάπτεον ἢ βράδυνον, εἴτε λόγῳ Κρατικῆς ἐπεμβάσεως εἴτε λόγῳ ἀναγνωρίσεως ὑπὸ τῶν χρησιμοποιούντων τὰς ὑπηρεσίας τῆς Λογιστικῆς, μᾶλλον λόγῳ καὶ τῶν δύο ἐπιδράσεων, θὰ ἔλθῃ καιρὸς, καθ' ὃν καὶ παρ' ἡμῖν, οὔτε ὁ τίτλος τοῦ λογιστοῦ (τοῦλάχιστον εἰς τὰς ἀνωτέρας βαθμίδάς του) θὰ εἶναι κτῆμα τοῦ πρώτου καταλαβόντος, οὔτε ἡ Λογιστικὴ ἀγρὸς ἀπερίφρακτος πρὸς χρῆσιν καὶ κατάχρησιν.

Λόγῳ ὅμως τοῦ ἐμπιστευτικοῦ χαρακτῆρος τῆς ἀποστολῆς τοῦ λογιστοῦ καὶ τῆς λεπτῆς θέσεώς του ἐν ταῖς ἐπιχειρήσεσι καὶ τῇ κοινωνίᾳ, ἅς εὐχηθῶμεν ὅπως ἡ νέα τάξις πραγμάτων θεωρηθῆ ὡς ἀναγνώρισις καὶ ὄχι ὡς ἐπιβολή.

9. Ἐπικρατεῖ εἰς τινὰς ἢ πρόληψις ὅτι οἱ λογισταὶ στεροῦνται φαντασίας, ὡς διαρκῶς ἀσχολούμενοι μὲ τοὺς ἀριθμούς. Ἐὰν ἐν τούτοις μᾶς ἐπετρέπετο νὰ ὀραματισθῶμεν, θὰ ἐφανταζόμεθα τὸν λογιστὴν τοῦ μέλλοντος, ἀπὸ κοινωνικῆς ἀπόψεως, λόγῳ προσόντων καὶ θέσεως, ὡς τὸν προσφορώτερον *δαιτητήν*, πρὸς ὀφθίμισιν τῶν συγκρουομένων συμφερόντων κατὰ τὴν παραγωγὴν καὶ διανομὴν τῶν οικονομικῶν ἀγαθῶν (').

10. Ἀπὸ τοὺς λογιστάς, καὶ ὡς ἄτομα καὶ ὡς ἐπαγγελματικὸν σύνολον, ἐξαρτᾶται νὰ ἀποδείξουν ὅτι εἶναι ἱκανοὶ καὶ νὰ ἀναλάβουν τὰς νέας ὑπηρεσίας καὶ νὰ φανοῦν ἀντάξιοι τῶν προσδοκιῶν, αἵτινες στηρίζονται ἐπ' αὐτῶν. Παραλλήλως ὅμως καὶ ὑπὸ τῶν χρησιμοποιούντων τὴν Λογιστικὴν δεόν νὰ ἐκτιμηθῆ ἡ ἀξία ταύτης, νὰ περιβληθῆ ὑπ' αὐτῶν μὲ στοργὴν κάθε προσπάθεια τείνουσα εἰς τὴν ἀνύψωσίν της, καὶ νὰ ἐκδηλωθοῦν ἐμπράκτως (ἠθικῶς καὶ ὕλικῶς) αἱ καλαὶ διαθέσεις.

11. Εἶναι ἀνάξιόν τινος νὰ ἀναλαμβάνῃ ἔργον, ἐὰν δὲν πιστεύῃ εἰς τοῦτο. Ἡμεῖς ἔχομεν πίστιν ἐπὶ τὴν ἀποστολὴν τῆς Λογιστικῆς.

(') Ἡ Λογιστικὴ, ὡς ἐξελισσόμενος κοινωνικὸς θεσμὸς, εἶναι μέσον προστασίας ἢ προσαρμογῆς ἀλληλοσυγκρουομένων οικονομικῶν συμφερόντων (Dr Scott).

Χωρίς τοῦτο, οὔτε νὰ μᾶς παρασύρη, ὅπως παραγνωρίζωμεν τὰς ἀτελείας της καὶ τοὺς ὀργανικοὺς περιορισμοὺς της, οὔτε νὰ μᾶς ἐμποδίζη ὅπως συνεχῶς ἐρευνῶμεν καὶ ἐπανεξετάζωμεν, ἐπὶ τῷ σκοπῷ ἐπιτεύξεως βελιώσεων.

**Ἐκλεκτικὴ Βιβλιογραφία :**

- Dr. Scott*— The cultural significance of Accounts, Holt 1931.  
*G. May* — Twenty Five years of accounting responsibility, 1936.  
*A. Richardson* — Ethics of a Profession.  
*Accounting Review* Volumes IX, XIII, XIV, XV.





## ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίς
ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ . . . . .	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Α'.—ΘΕΣΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (Σκοπός — Χρησιμότης — Κατηγορία ένδιαφερομένων — Μέσα έκ- φράσεως — Σχέσις πρὸς ἄλλα πεδία γνώσεων — Κρίσεις τρίτων — 'Ο ρωμαντισμὸς τῶν ἀριθμῶν) . . . . .	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Β'.—Η ΕΞΕΛΙΞΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ (Ἀρ- χαί τῆς λογιστικῆς μεθόδου — Διγραφικὴ μέθοδος — Κεφάλαιον— Εισόδημα — Προβλήματα λογιστοῦ — Γένεσις προσόδων καὶ δαπα- νῶν — Βιομηχανικὴ λογιστικὴ — Λογαριασμοὶ Τάξεως — Λογαρια- σμοὶ Ἀποθήκης — Στατιστικαὶ πληροφορίες — Ἐλεγκτικὴ — Προϋ- πολογιστικοὶ Ἐλεγχοὶ — Κοινωνικαὶ τάσεις τῆς λογιστικῆς — Λο- γιστικὰ δόγματα — Ὁρολογία) . . . . .	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Γ'.—Η ΕΞΕΛΙΞΙΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (Ὑλικά μέσα λογιστικῆς — Χαρακτηριστικὰ ἐγγράφων — Λογαρια- σμοὶ — Πρόχειρον — Ἡμερολόγιον — Καθολικὸν — Καταχώρησις— Δικαιολογητικά — Σύμφωνοι καὶ ἀνεύρεσις λαθῶν — Μηχανο- γραφία) . . . . .	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Δ'.—ΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ. I) Κατηγορία καὶ χαρακτηριστικὰ καταστάσεων. II) Ἴσολογισμὸς (Προορι- σμοὶ — Ἐνδιαφερόμενοι — Προβλήματα καταστρώσεως — Μορφή— Στοιχεῖα Ἐνεργητικοῦ, Παθητικοῦ, Καθαρᾶς Περιουσίας — Ἀπο- τιμήσεις — Περιοδικότης δημοσιεύσεως — Ἐνιαῖος τύπος Ἴσολογι- σμοῦ). III) Κατάστασις Ἀποτελεσμάτων (Σκοπὸς—Προβλήματα— Ἐκτάσις πληροφοριῶν—Περιοδικότης δημοσιεύσεως). IV) Διερμῆ- νευσις Οικονομικῶν Καταστάσεων (Ὅροι διερμηνεύσεως — Τρό- ποι διερμηνεύσεως — Κατηγορία συγκρίσεων καὶ δείκται ἀναλο- γιῶν—Ἐκτίμησις ἀποδοτικότητος — Περιορισμοὶ διερμηνύσεων — 'Ενοποιημένοι Ἴσολογισμοὶ) . . . . .	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ε'.—Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ. I) Βιομηχανικὴ λογιστικὴ (Ὅρισμὸς—Σκοπὸς—Ἱστορικὴ ἐξέλιξις —Λογαριασμοὶ καὶ σύνδεσις βιομηχανικῆς λογιστικῆς πρὸς γενι-	

κὴν λογιστικὴν—Στοιχεῖα βιομηχανικοῦ τιμήματος—Κατηγορίαι—Σελ.	
Ἐπιχειρήματα—Κριτικαὶ ἀναλύσεις καὶ ἐκθέσεις βιομηχανικοῦ τιμήματος—Περιορισμοὶ βιομηχανικοῦ τιμήματος—Φύσις τιμήματος καὶ εἶδη τούτου κατὰ προορισμὸν—Ὁμοιόμορφοι βιομηχανικαὶ λογιστικαί).	62
II) Πρῶτον βιομηχανικὸν τίμημα (Περιορισμοὶ ἱστορικοῦ τιμήματος—Εἶδη προτύπου τιμήματος—Πλεονεκτήματα χρήσεώς του—Ἐκτασις ἐφαρμογῆς—Τρόποι ὑπολογισμοῦ—Ἀναθεώρησις προτύπου τιμήματος—Σχέσις πρὸς Προϋπολογιστικοὺς Ἐλέγχους—Λογιστικαὶ μέθοδοι προτύπου τιμήματος)	
III) Τίμημα Πωλήσεως (Σπουδαιότης προβλημάτων πωλήσεως—Λόγοι ἀυξήσεως ἐξόδων πωλήσεων—Κατηγορίαι ἐξόδων—Βάσεις Κατανομῆς—Τρόποι κατανομῆς—Διερμηνεύσεις τούτων κατὰ ἐπιχειρήσιν καὶ κατηγορίας ἐπιχειρήσεων—Λογιστικὴ κατανομή—Κατανομή κατὰ χρονικὰς περιόδους)	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΣΤ'.—ΔΗΜΟΣΙΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.	
I) Δημοσία Λογιστικὴ (Ὅρισμός—Διαφοραὶ πρὸς λογιστικὴν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων—Λογαριασμοὶ Προϋπολογισμοῦ καὶ Χρηματικοὶ—Λογιστικαὶ βάσεις Δημοσίου Λογιστικοῦ—Εἰδικὰ προβλήματα. Τὸ Δημοσίον Λογιστικὸν ἐν Ἑλλάδι)	107
II) Ἀγροτικὴ Λογιστικὴ (Σκοπιμότης διαδόσεως—Εἰδικαὶ δυσχερεῖαι—Συστήματα τηρήσεως ἀγροτικῆς λογιστικῆς)	114
III) Οἰκιακὴ Λογιστικὴ (Χρησιμότης—Τί στοιχεῖα δεόν νὰ περιέχη—Εὐρύτεραι ἀπόψεις)	116
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ζ'.—ΠΑΙΔΑΓΩΓΙΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (Παιδαγωγικὴ ἀξία τῆς Λογιστικῆς—Μέθοδος διδασκαλίας—Συστήματα ἐκπαίδευσεως τῶν λογιστῶν—Θεωρία καὶ πρακτικὴ—Προσόντα διδασκόντων—Ποῦ διδάσκεται καὶ ποῦ πρέπει νὰ διδάσκεται—Κατευθύνσεις διδασκαλίας)	118
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Η'.—ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΚΑΙ Η ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΟΥ (Κριτήρια λογιστικοῦ ἐπαγγέλματος—Ἐξάσκησις ἐπαγγέλματος—Τεχνικὰ καὶ ἠθικὰ προσόντα—Κανόνες ἐπαγγελματικῆς συμπεριφορᾶς—Οἱ λογισταὶ ἐν Ἀγγλίᾳ, Ἀμερικῇ, Γερμανίᾳ—Ὁ λογιστὴς παρ' ἡμῖν—Ἡ μέλλουσα ἀποστολὴ τοῦ Λογιστοῦ—De Profundis)	123

