

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Τακτικού Καθηγητού της Οικονομικής των Έκμεταλλεύσεων και Βιομηχανικής Λογιστικής εν τῇ Ἀνωτάτῃ Βιομηχανικῇ Σχολῇ.

ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

(STANDARD COST)

- Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
- Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
- Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΟΣ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡ. ΕΙΣ.	73799
ΣΟΜΦ.	
ΤΑΞΗ.	
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	



00173799

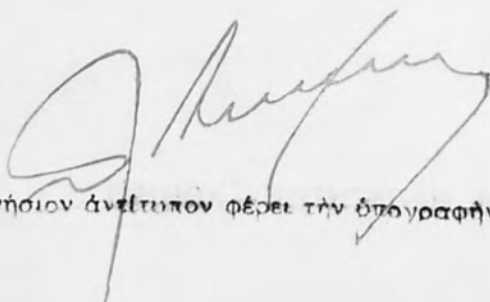
ΕΚΔΟΤΗΣ : Α. ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ — ΑΘΗΝΑΙ

Εἰς τὴν Σκιάν

τοῦ ἐμπράκτως διδάξαντός με πρωτοπόρου
Βιομηχάνου— Ἰδρυτοῦ καὶ Καθηγητοῦ τῆς ἐν
Ἀθήναις Ἀνωτάτης Βιομηχανικῆς Σχολῆς

ΕΠΑΜ. ΧΑΡΙΛΑΟΥ

Εὐγνωμοσύνης ἕνεκεν



Πάν γνήσιον ἀντίτυπον φέρει τὴν ὑπογραφήν τοῦ Συγγραφέως.

Π Ρ Ο Λ Ο Γ Ο Σ

Ἀπὸ τῶν ἀρχῶν τοῦ αἰῶνος τούτου, πρῶτοι οἱ Ἀμερικανοὶ μηχανικοὶ διεπίστωσαν ὅτι, ἐν λεπτομερῆς πρόγραμμα παραγωγῆς, ἐν συνδυασμῶ μὲ πρότυπα ἀποδόσεων, συστηματικῶς ἐλεγχόμενον, ἀποτελεῖ σημαντικὸν παράγοντα αὐξήσεως τῶν ἀποδόσεων ἐν τῇ Βιομηχανίᾳ. Ἡ διαπίστωσις αὕτη, καλλιεργηθεῖσα ἐν συνεχείᾳ ἐπιστημονικῶς, κατέληξεν εἰς τὴν διαμόρφωσιν ἰδίου συστήματος διοικήσεως τῶν Ἐπιχειρήσεων τοῦ ἀποκαλουμένου συστήματος ἐλέγχου διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ ἢ ἀπλῶς «προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου» (Budgetary Control).

Κατ' ἀρχήν, ἡ κατάρτισις τοῦ προγράμματος καὶ ἡ σύγκρισις τῶν πραγματικῶν ἀποτελεσμάτων ἐν σχέσει πρὸς τὰ προκαθορισμένα, δὲν ἀποτελεῖ τι νέον, διότι πρᾶγματι ἡ σύγκρισις εὐρίσκεται εἰς τὴν βάσιν πάσης ἀνθρωπίνης ἐνεργείας. Ἡ ἐπιτευχθεῖσα πρόοδος συνίσταται εἰς τὸ ὅτι, τὸ καταριζόμενον σήμερον πρόγραμμα εἶναι λεπτομερῆς, ἐπιστημονικόν, καλύπτει ὅλας τὰς λειτουργίας τῆς Ἐπιχειρήσεως, εἶναι συνδεδεμένον πρὸς τὴν εὐθύνην ἐνὸς ἐκάστου τῶν ἐν αὐτῇ παραγόντων καὶ ἡ τήρησις αὐτοῦ παρακολουθεῖται συστηματικῶς.

Ἀποκλίσεις τῶν πραγματικῶν ἀποτελεσμάτων ἔναντι τῶν προκαθορισμένων διαπιστοῦνται λογιστικῶς, ἐν συνεχείᾳ διερευνῶνται, ἀναζητοῦνται κατὰ περίπτωσιν εὐθύναι καὶ καθοδηγεῖται οὕτως ἡ διεξαγωγή τῶν ἐργασιῶν τῆς Ἐκμεταλλεύσεως καὶ ὁ περαιτέρω προγραμματισμὸς αὐτῶν.

Ὡς ἰδέα, ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος εὐρίσκεται ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς συγχρόνου φιλοσοφίας τῆς Διοικήσεως, ἡ ὁποία ἀποβλέπει εἰς τὴν βάσει σχεδίου διεξαγωγῆν τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως.

Τὸ σχέδιον, πέραν τῶν σταθμητῶν παραγόντων τῶν ἐσωτερικῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἐπεκτείνεται εἰς ἐκτιμήσεις διὰ τὰς μελλούσας αὐξομειώσεις τῆς καταναλώσεως καὶ διακυμάνσεις τῶν τιμῶν, ἀσκουμένης οὕτω προγνώσεως ἐπὶ τῆς ἐξελίξεως καὶ παραγόντων ἐκτὸς τοῦ ἐλέγχου τῆς Ἐπιχειρήσεως κειμένων.

Ὑπὸ τὰς συνθήκας ταύτας, ἡ διὰ τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου διοικήσις στηρίζεται κατ' ἀρχήν μὲν, εἰς μίαν ἐκτεταμένην ἀνάλυσιν τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῆς ἀγορᾶς, ἐν συνεχείᾳ δέ, εἰς μίαν προσπάθειαν πλήρους ἀξιοποιήσεως τῶν συνθηκῶν τούτων πρὸς ὄφελος τῆς Ἐπιχειρήσεως. Εἶναι συ-

νεπὼς φρυσικόν, ὅτι ἡ διὰ τοῦ συστήματος τούτου διοίκησις, θὰ εἶναι ἐπὶ τοσοῦτον ἀποτελεσματικὴ καθ' ὅσον ἡ ἐκμετάλλευσις εἶναι ἐκτεταμένη καὶ πολὺπλοκὸς καὶ ὁ συναλλακτικὸς τομεὺς εὐρύτερος.

Αἱ συνθῆκαι αὗται, ἀνευρισκόμεναι κυρίως εἰς τὰς Ἀμερικανικὰς Ἐπιχειρήσεις, συνετέλεσαν εἰς τὴν ἐπιζωότησιν τοῦ συστήματος τούτου ὀργανώσεως ἐν Ἀμερικῇ. Ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος καὶ ἡ λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους ἀπέδωσαν ἐν τῇ χώρᾳ ταύτῃ τόσον ἰκανοποιητικὰ ἀποτελέσματα, ὥστε τὸ πεδίον ἐφαρμογῆς αὐτῶν ἐπεξετάθη ἐκ τῶν μεγάλων Ἐπιχειρήσεων καὶ πρὸς τὰς μέσας, ἐνίοτε δὲ καὶ τὰς μικροτέρας τοιαύτας.

Ἐν Ἐυρώπῃ, ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος μόλις κατὰ τὴν τελευταίαν δεκαετίαν ἤρξατο ν' ἀπασχολῆ συστηματικῶς τὴν σχετικὴν φιλολογοίαν καὶ πρᾶξιν, ἐντονώτερον δὲ ἐπ' ἰσχυρίων, παραλλήλως πρὸς τὴν καταβαλλομένην προσπάθειαν αὐξήσεως τῆς παραγωγικότητος. Ἡ καθυστέρησις αὕτη, δὲν νομίζομεν δεῖ ὀφείλεται εἰς τὴν κατὰ μέσον ὄρον μικροτέραν ἔκτασιν τῆς Ἐυρωπαϊκῆς Ἐπιχειρήσεως, ἔναντι τῆς Ἀμερικανικῆς. Ἡ καθυστέρησις ὀφείλεται, κατὰ τὴν γνώμην μας, εἰς διαφορὰν ἀντιλήψεων ἐπὶ τῶν προβλημάτων διοικήσεως τῶν Ἐπιχειρήσεων, ἧτις ἀσφαλῶς ἔχει τὰς ρίζας τῆς εἰς σχετικὴν διαφορὰν νοοτροπίας τῶν λαῶν. Ἐν Ἀμερικῇ, ἡ διοίκησις προϋποθέτει ἐπαγγελματικὴν ἐξειδίκευσιν, ἐνῶ ἐν Ἐυρώπῃ, εὐδοκείται κυρίως εἰς χεῖρας τῶν μεγάλων μειόζων τῶν Ἐπιχειρήσεων ἢ προσώπων κύρους, ἅτινα ὅμως στεροῦνται τῆς σχετικῆς καθαριότητος. Ἀλλ' εἶναι τόσον ραγδαία ἡ εἰς τὸν ὀικονομικὸν τομεᾶ ἐξέλιξις, τόσος ὁ συναγωνισμός, ἔν τε τῷ Ἐσωτερικῷ καὶ Ἐξωτερικῷ, τόσα τὰ προβλήματα, τὰ ὁποῖα ἔχει νὰ ἐπιλύσῃ καθ' ἡμέραν ἡ διοίκησις τῆς βιομηχανικῆς Ἐπιχειρήσεως, ὥστε ἐκδηλον καθίσταται, ὅτι ἡ ἡγεσία καὶ κυρίως ἡ στελέχωσις αὐτῆς, πρέπει νὰ συντίθεται ἐκ προσώπων ἐπαγγελματικῶς πρὸς τοῦτο κατηρτισμένων.

Ἡ ἀνάγκη αὕτη, σκιδώδης κατὰ τὴν προπολεμικὴν περίοδον ἐν τῇ νεαρῇ Ἑλληνικῇ βιομηχανίᾳ, καθίσταται σήμερον ἐπιτακτικὴ λόγῳ τῆς μετὰ γοργὸν ρυθμὸν σημειομένης ἀναπτύξεως αὐτῆς, πολλῷ μᾶλλον καθ' ὅσον μετ' ὀλίγον θὰ ἔχῃ νὰ παλαίσῃ εἰς εὐρύτερον σίμβον, τὸν τῆς κοινῆς Ἐυρωπαϊκῆς ἀγορᾶς ἢ τῆς E. Z. E. Σ., ὅπου πρόκειται νὰ ἀντιμετωπίσῃ Ἐπιχειρήσεις πλήρως ὀργανωμένας, οὐχὶ μόνον εἰς τὸν τεχνικὸν τομεᾶ, ἀλλὰ καὶ εἰς τὸν διοικητικὸν καὶ ἐμπορικὸν τοιοῦτον.

Ἐν ὄψει τῶν ἀνωτέρω, προσέβημεν εἰς τὴν ἐξπόνησιν τῆς ἀνὰ χεῖρας ἐργασίας μετὰ τὴν ἐλπίδα, δεῖ θὰ ἀποτελέσῃ αὕτη βοήθημα διὰ πάντα ἐνδιαφερόμενον μετὰ τὴν ἐπιστημονικὴν διοίκησιν τῶν Ἐπιχειρήσεων.

Ὡς θὰ παρατηρήσῃ ὁ ἀναγνώστης, ἐπίμονος κατεβλήθη προσπάθεια, ὅπως ἡ ἐν τῷ κειμένῳ Λογιστικὴ Μεθόδευσις εὐδοκείται ἐν ἀρρήκτῳ συνδέσμῳ πρὸς τὴν Ὀικονομικὴν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων καὶ τὴν Ὀργανωτικὴν, εἰς προσέγγισιν δὲ πρὸς τεχνικὰς ἐννοίας, ὅπου τοῦτο ἐκρίθη ἀναγκαῖον. Τοῦτο ἐπράξαμεν, διότι πιστεύομεν, δεῖ ἡ Κωστολόγησις καὶ γενικῶς ἡ Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, ἐφ' ὅσον πρόκειται νὰ χρησιμοποιηθῇ ὡς ὄργανον Διοικήσεως, ἔχει ἀνάγκην εὐρυτάτης

βάσεως συνδυασμένων γνώσεων διὰ τ' ἀποδότη, ὅ,τι ὡς Ἐπιστημονικὸς κλάδος φιλοδοξεῖ.

Ἐὰν ὑπάρχουν παρολείψεις, ὁ ὑποφαινόμενος ζητεῖ τὴν ἐπιείκειαν τῶν ἀναγνωσιῶν, μὲ τὸ ἐλαφρυντικὸν τῆς ἑλλείψεως ἐγκωρίου σχετικῆς βιβλιογραφίας. Ἐὰν ὠρισμένα σημεῖα τονίζονται ἰδιαιτέρως, ἢ ἀκόμη σχολαστικῶς, τοῦτο ὀφείλεται εἰς τὴν σημασίαν, τὴν ὁποίαν ἐκ τῶν δεδομένων τῆς πράξεως ἀπεδώσαμεν εἰς αὐτά.

Ἐὰν τέλος νομοθῆ καὶ ἀρχήν, οὗ τὸ περιεχόμενον τῆς ἐργασίας ταύτης δὲν δύναται νὰ ἔχη ἐφαρμογὴν εἰς τὴν Ἑλληνικὴν Ἐπιχείρησιν λόγῳ τῶν ἰδιωμόρφων συνθηκῶν αὐτῆς καὶ τῆς Ἑλληνικῆς Οἰκονομίας, ἐν τῇ ὁποίᾳ διαβιοῖ, παράκλησις ὑποβάλλεται, ὅπως ἡ κριτικὴ αὐτὴ ἀσκηθῆ μετὰ προσοχῆς, διότι τὸ πρόγραμμα καὶ ὁ ἔλεγχος τῆς ἐφαρμογῆς αὐτοῦ ἐν συνδυασμῶ πρὸς τὴν κατανομὴν καὶ ἀναζήτησιν τῶν εὐθυνῶν εἶναι ἀδύνατον νὰ μὴν ἔχη πρακτικὴν ἀξίαν, ἔστω καὶ εἰς ὠρισμένους μόνον τομεῖς τῆς Ἐκμεταλλεύσεως.

Θὰ εἴμεθα πάντως εὐτυχεῖς, ἐὰν ἡ ἐργασία αὕτη ἐπέσυρε τὴν κριτικὴν τῶν περὶ τὴν Διοίκησιν τῶν Ἐπιχειρήσεων ἀσχολουμένων, ὥστε νὰ προκύψουν νεώτεροι ἰδέαι, πλέον γόνιμοι καὶ εὐπρόσδεκτοι εἰς τὰ σχετικὰ πεδία ἐφαρμογῆς.

Δημήτριος Α. Παπαδημητρίου

Ἀθήναι, Αὐγουστος 1958

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Alford L. P. & Bangs J. R.:** Production Handbook, N. Y. 1950.
- A. S. E. C.:** Causes de répartition dans l'entreprise et l'exploitation, Paris 1947.
- Bartizal J. R.:** Budget Principles and procedure, N. Y. 1940.
- Blacket O. W.:** Management Compensation, Michigan - Business Studies XI. No 2
Ann. Arbor, University of Michigan Press, April 1953.
- Bland F. A.:** Budget Control, London - N.Y. 1948.
- Blocker J. G.:** Cost Accounting, N. Y. 1947.
- Blocker J. G.:** Budgeting in relation to Distribution Cost Accounting, Lawrence,
Kansas 1937.
- Bourquin M.:** Traité de Comptabilité Industrielle, Paris 1954.
- Bruere E. & Lazarus A.:** Applied Budgeting N. Y. 1926.
- Brunet Ch.:** Technique de Comptabilité Industrielle, Paris 1947.
- Camman:** Basic Standard Cost N. Y. 1932.
- Commissariat Général à la Productivité:** Les journées d'information sur l'Automatisme, Paris 1946.
- Campion G. L.:** Traité des Entreprises Privées, Paris 1948.
- Catella S. E.:** Efficient Business Management through Budgeting and Budgetary Control, N. Y. 1955.
- Cave S. R.:** Budgetary Control, Standard costing and Factory Administration, N. Y. 1955.
- Chardonnet L.:** Traité de Comptabilité Industrielle, Paris 1955.
- Cohen A.:** Time study and Commonsense, London.
- Commesnil G.:** Standards, Planning, Écarts, Paris 1948.
- Court H. P.:** Budgetary Control, N. Y. - London 1952.
- Davis H.:** Productivity Accounting, Philadelphia 1955.
- Διαμαντοπούλου Μ.:** Δομικός Λογισμός, 'Αθήναι 1947.
- Diebold J.:** Automatisme, Paris 1957.
- Eiteman W. G.:** Business Forecasting, Michigan, 1954.
- Evas - Heming:** Flexible Budgetary Control and Standard Costs. N.Y. - London 1940.
- Finney H. A.:** Principles of Accounting Advanced, N.Y. 1943.
- Garden D. T.:** Flexible Budgeting and Control, London 1937.
- Gardner F. V.:** Variable Budget Control, N.Y. - London 1940.
- Γεωργιάδου Μ.:** Το κόστος της διαθέσεως, 'Αθήναι 1940.
- Gillespie C.:** Accounting Procedure for Standard costs, N.Y. 1952.
- Goets B. E.:** Management Planning and Control, N.Y. - London 1949.
- Harrison:** Standard Cost, N.Y. 1930.
- Henrici S.:** Standard Cost for Manufacturing, N.Y. 1947.
- Heckert T. B.:** Business Budgeting and Control, N. Y. 1955.

- Huckle A. H.**: Economics as applied to Production and Factory Organization, London.
- Κρυσσοχού Ι. Α.**: Ἡ Λογιστική, Ἀθήναι 1941.
- Institut Technique des Salaires**: Les sources et l'attribution du Profit, Paris 1950.
- Institute of Cost & Work Accountants**: An Introduction to Budgetary Control and Production Control, London 1950.
- Institute of Cost & Work Accountants**: The Accountancy of Changing Price-levels, London 1952.
- Käffer K.**: Standard Costenrechnung, Zürich 1955.
- Kersey H. E.**: Standard Cost, London 1947.
- Lang Th.**: Cost Accountant's Handbook, N.Y. 1956.
- Lang Th. - Mc Farland W. - M. Schiff** Cost Accounting N.Y. 1953.
- Lattre J. M.**: L'Entreprise dans l'Economie moderne Americaine, Paris.
- Lawrence W. B.**: Cost Accounting, N.Y. 1954.
- Lawrence F.G., M.C., F.C., W.A., F.I.I.A., AM. I. EE., and E. N. Humphreys** A.G.I.S. Marginal Costing, London.
- Lehmann M. R.**: Industrie kalkulation, Stuttgart 1943.
- Loeb P.**: Le Budget de l'entreprise, Paris 1956.
- Mac Donald J. H.**: Practical Budget Procedure, N.Y. 1946.
- Madden J. T.**: Budgetary Control, N.Y. 1943.
- Marrani P. I.**: Costi del Industria, Padova 1935.
- Martin A. J.**: Standards et Budget d'Exploitation, Paris 1953.
- Martin A. J.**: Comptabilité analytique d'Exploitation, Paris.
- Mission Française des Experts Comptables aux États-Unis**: La Comptabilité mesure et facteur de productivité, Paris 1952.
- Μεϊράρογλου Μ.**: Ὁ Προγραμματισμός τῆς δράσεως τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήναι 1957.
- Mellerowicz K.**: Kosten und Kostenrechnung Leipzig 1933.
- Müller H.**: Standard und Plankostenrechnung, Stuttgart 1951.
- Namy M.**: Rationalisation et Organisation Scientifique de la Production, Nancy 1931.
- National Industrial Conference Board**: Budgetary Control in Manufacturing Industry, N.Y. 1931.
- Neuner J.**: Cost Accounting Principles and Practice, Chicago 1948.
- Organisation Paul Planus**: Le Planning (O.C.I.A.), Paris 1950.
- Palmer A.**: Examination Notebook, N.Y. 1949.
- Paton W. A.**: Accountant's Handbook, N.Y. 1949.
- Pauwels M.**: Analyse de l'Exploitation, Bruxelles 1947.
- Ἀπόδοσις εἰς τὴν Ἑλληνικὴν ὑπὸ Μ. Γεωργιάδη, Ἀθήναι 1957.
- Pastermadjian H.**: Le Gouvernement des Grandes Organisations, Paris 1947.
- Péridon L.**: Le Calcul des profits par l'École d'Amsterdam 1951.
- Pitter E.**: Die kaufmännische Budgetrechnung, Leipzig 1929.
- Rautenstrauch & Villers R.**: Budgetary Control, N.Y. 1955.
- Rapin A. & Poly J.**: Comptabilité analytique d'Exploitation, Paris 1956.
- Retail L.**: Traité complet d'Organisation, Paris 1956.
- Retail C. & Harris L.**: Cost Accounting, Pennsylvania (Acrafont).
- Rossi N.**: Le previsioni di Impresa, Milano 1950.
- Rowland F. H. Harr W. K.**: Budgeting for management Control, N.Y. 1945.
- Sanders T.**: Problem in Industrial Accounting N.Y. 1943.
- Satet R.**: Le contrôle budgétaire, Paris 1936.
- Schäffers**: Beschäftigung und Bechäftigungsmessung, Nürnberg 1931.
- Scott W.**: Business Budgeting and budgetary Control, London 1948.

- Scott J. A.:** Budgetary Control and Standard Cost. The practice of Accountancy as an aid to management, London 1949.
- Scott J. A.:** The measurement of industrial Efficiency, London 1950.
- Thibert R. B.:** La Gestion Prévisionnelle et Contrôlée de l'Entreprise, Paris 1955.
- Τσιμπου Μ.:** Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Ἀθῆναι 1955.
- Vatter:** Management Accountancy N.Y. 1954.
- Weldom H.:** Cost Accounting and Costing Methods, London 1949.
- Weldom H.:** Applied Costing, London 1946.
- Williams J. H.:** The Flexible Budget, N.Y. 1934.
- Willsmore Aw.:** Business Budgets and Budgetary Control, London 1955.

Π Ε Ρ Ι Ο Δ Ι Κ Α

Accountant
 Accountant's Magazine
 Accounting Review
 Controller
 Cost Accountant
 Journal of Accountancy
 N.A.C.A. Bulletin
 Παραγωγικότητα
 Revue de la Mesure de la Productivité

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 1^{ΟΝ}

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΙΣ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑΝ ΚΑΙ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΟΣ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

§ 1

Τὰ Χαρακτηριστικά τῆς Συγχρόνου Βιομηχανικῆς Ἐπιχειρήσεως.

Ἡ ἐπιχείρησις, ὡς ἡ παράγουσα ἐν τῇ ἐλευθέρῃ συναλλακτικῇ οἰκονομίᾳ μονάς, ὑφίσταται διαρκῆ καὶ ἔντονον ἐξέλιξιν, ἀφορώσαν εἰς τὴν σύνθεσιν καὶ τὸν τρόπον δράσεως αὐτῆς.

Κύριοι παράγοντες, ἐπιδρώντες ἐπὶ τῆς ἐξελίξεως τῆς ἐπιχειρήσεως, εἶναι, ἐν ἀλληλενδέτῳ σειρᾷ, αἱ πρόοδοι τῆς τεχνικῆς καὶ ἡ πορεία τῶν μεγάλων οἰκονομικῶν, κοινωνικῶν καὶ πολιτικῶν φαινομένων, τῶν ἀναφερομένων εἰς τὴν παραγωγὴν καὶ τὴν κατανάλωσιν, τὸν διεθνή ἀνταγωνισμόν, τὴν οἰκονομικὴν συγκυρίαν, τὴν ἐκ τῶν πολέμων διαταραχὴν τῆς οἰκονομίας κλπ. Εἰς ἐκάστην συνεπῶς ἐποχὴν ἀντιστοιχεῖ καὶ μίᾳ ἰδιαιτέρᾳ «φυσιογνωμίᾳ» ἐπιχειρήσεως.

Ἡ σύγχρονος βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις ἔχει ἔντονα τὰ χαρακτηριστικὰ τῶν συνεπειῶν, αἱ ὁποῖαι ἀπέρρευσαν ἐκ τῆς ἀπὸ τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου] παρατηρηθείσης μεταβολῆς τῶν οἰκονομικῶν συνθηκῶν. Ὁ Jean Marchal, ὑπογραμμίζων τὴν σημειωθεῖσαν ἔντονον μεταβολὴν, λέγει ὅτι ἀπὸ τοῦ 1914 τὰ γεγονότα ἀλλάσσουν φύσιν, ἢ κίνησις τῆς ἱστορίας [ἐπιταχύνεται ¹. Πράγματι ἀπὸ τοῦ χρόνου τούτου, παρατηρεῖται μίᾳ ἔντονος μεταβολῆ εἰς τὰς ἀρχὰς τοῦ κεφαλαιοκρατισμοῦ, ἥτις

1. *C'est aujourd'hui une banalité de dire que le XX siècle a commencé seulement en 1914. À partir de cette date, les événements changent de nature le mouvement de l'histoire s'accélère. On quitte «une période» et l'on pénètre à nouveau dans «une époque». Il apparaît avec évidence aux hommes, qu'un intense effort de pensée et d'action est nécessaire. Sur les ruines d'un système politique et économique, qui se lezarde, il faut construire un système neuf... ANDRE MARCHAL : Cours d'Économie Politique, Librairie de Médicis, Paris et F. RICHARD. A. VEYRENC : Les Bilans consolidés, Paris 1954. Εἰσαγωγή.*

έγένετο έκδηλος, εις ὅ,τι ἀφορᾷ τὴν ἰδιωτικὴν ἐπιχείρησιν καὶ διὴ τὴν βιομηχανικὴν τοιαύτην, ἐκ τῶν κάτωθι μεταβολῶν ¹.

α. Ἐκ τῆς σημειωθεῖσης συγκεντρώσεως εἰς τὴν βιομηχανικὴν παραγωγὴν.

β. Ἐκ τῆς ἐξειδικεύσεως καὶ τυποποιήσεως τῆς βιομηχανικῆς παραγωγῆς.

γ. Ἐκ τῆς κυριαρχίας τοῦ ὀρθολογισμοῦ διὰ τοῦ αὐτοματισμοῦ καὶ τῆς ἐντάσεως.

δ. Ἐκ τῆς μεταβολῆς τῆς ἐσωτερικῆς ὀργανώσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, ἐξ ἧς προέκυψαν συνθήκαι, εὐνοοῦσαι τὴν ἐπιστημονικὴν διοίκησιν αὐτῶν.

Ἡ βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις τῆς σήμερον ἔχει τὴν τάσιν νὰ εἶναι μεγάλη. Τὸ *Orlium* τοῦ μεγέθους, τὸ ὁποῖον ἀπέρρεεν ἐκ τῶν συνθηκῶν τῆς κεφαλαιοκρατικῆς περιόδου, ἀντικαθίσταται ἀπὸ μεγαλύτερα μεγέθη ², τὰ ὁποῖα κρῖνονται σήμερον ὡς περισσότερον ἀποδοτικά, ἐνῶ ταυτοχρόνως ἡ ὀριζῶντιος καὶ κάθετος ἐπέκτασις διὰ τῆς ἀποκεντρώσεως (δημιουργία ἐπιχειρήσεων *Filiales* κατακτᾷ ὁσημέροι μεγαλύτερον ἔδαφος ³. Ἐχει καταστῆ πλεον ἀξίωμα, ὅτι ὑπὸ ὀμαλᾶς οἰκονομικᾶς συνθήκας ἡ μεγάλη παραγωγή, ἐπιτυχανομένη διὰ τῆς μεγάλης ἐπιχειρήσεως, διαθετούσης ἐγκαταστάσεις καὶ κεφάλαια κινήσεως ἐπορκῆ, ἐξοφολίζει τὸ μικρότερον κόστος. Δέν θὰ ἐπικαλεσθῶμεν ἀριθμοὺς ἐκ τῆς διεθνοῦς ἐξελιξεως, ἐξ ὧν ἀποδεικνύεται ἡ πρὸς συγκέντρωσιν τάσις, ἀρκούμενοι εἰς τὴν παράθεσιν τοῦ κατωτέρω πίνακος, ἐξαχθέντος ἐκ τῶν ὑπὸ τοῦ Συνδέσμου τῶν Ἑλλήνων Βιομηχάνων τηρουμένων στοιχείων ⁴, ἐξ οὗ προκύπτει ὅτι καὶ παρ' ἡμῖν, παρ' ὅλην τὴν στενότητα κεφαλαίων, ἡ ὁποία, ὡς εἶναι φυσικόν, παρακωλύει τὴν δημιουργίαν τῆς μεγάλης ἐπιχειρήσεως, ἡ πρὸς αὐτὴν τάσις εἶναι ἐκδηλος.

1. W. SOMBART: *Ἱστορία τοῦ Κεφαλαιοκρατισμοῦ. Περίληψις* ὑπὸ Γ. Χαριτάκη, Ἀθήναι σ. 117 ἔα.

2. Οἱ J. HICKS καὶ R. HART *Εἰσαγωγή εἰς τὴν Οἰκονομικὴν. Μετάφρασις* ὑπὸ Κ. Μπανταλοῦκα, Ἀθήναι 1956 σ. 111, ἀναφερόμενοι εἰς τὴν διαπιστωθεῖσαν συγκεντρωσιν παρατηροῦν χαρακτηριστικῶς τὰ ἐξῆς: "Ὅταν τὸ 1779 ὁ Atkwright ἐφθάσεν εἰς σημεῖον νὰ ἀπασχολῇ 300 πρόσωπα, τοῦτο ἐσήμαινεν ἀποφασιστικὴν καμπὴν εἰς τὴν ἱστορίαν, ἣτις συνδέεται μὲ τὴν πρώτην φάσιν τῆς βιομηχανικῆς ἐπαναστάσεως. Ἐν ἔτει 1815 ἐλειτούργουν ἤδη ὀλίγοι «γίγαντιαῖαι ἐπιχειρήσεις» μὲ προσωπικὸν ἀνερχόμενον εἰς χιλιάδας ἐργατῶν. Μολονότι ὁ ἀριθμὸς οὗτος τῆς αὐξήσεως τοῦ μεγέθους τῶν ἐπιχειρήσεων ἦτο φυσικὰ ἀδύνατον νὰ συνεχισθῇ, ἐν τούτοις ἐφθάσαμεν εἰς σημεῖον, καθ' ὃ αἱ ἐπιχειρήσεις μὲ ἀνω τῶν 1.000 ἐργάτας νὰ εἶναι ἀρκούντως πολυάριθμοι, ἐνῶ τινὰ ἐκ τῶν μεγαλυτέρων Τράστ ἀπασχολοῦν πλείονα τῶν 100.000 προσώπων.

3. Περὶ τῶν πλεονεκτημάτων τῆς βιομηχανικῆς ἐπεκτάσεως διὰ τῆς δημιουργίας *Filiales* ἴδε P. SAINTON: *Sociétés Mères et Filiales*, Paris 1939.

4. ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΕΛΛΗΝΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΩΝ: *Ἡ Ἑλληνικὴ Βιομηχανία κατὰ τὰ ἔτη 1954 καὶ 1955*, Ἀθήναι σ. 56.

Κλίμαξια απασχολομένου προσωπικοῦ	Ἀριθμὸς Ἐπιχειρήσεων	Σύνολον ἀπασχολομένων	Ποσοστὸν
Ἄπὸ 1 — 20	1.038	10.000	7 ^o / _o
21 — 50	477	16.000	11 ^o / _o
51 — 100	251	19.000	14 ^o / _o
101 — 200	136	19.000	14 ^o / _o
201 — 500	99	30.000	22 ^o / _o
501 — 1000	27	20.000	14 ^o / _o
1001 — 1500	6	6.000	4 ^o / _o
1501 — καὶ ἄνω.	9	20.000	14 ^o / _o
	2.103	140.000	100 ^o / _o

Πίναξ Ἄρ. 1 (Σ. Ε. Β.)

Κατατάξεις Βιομηχανικῶν Ἐπιχειρήσεων ἀναλόγως τοῦ ἀπασχολομένου προσωπικοῦ.

Ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος ἐξάγεται ὅτι τὸ 7^o/_o τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐν Ἑλλάδι βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἦτοι 141 ἐπὶ συνόλου 2.103, ἀπασχολοῦν τὸ 54^o/_o τῶν ἐν τῇ βιομηχανίᾳ ἐργαζομένων, ἐνῶ τὸ ὑπόλοιπον 93^o/_o ἀπασχολεῖ μόνον τὸ 46^o/_o τῶν ἐν τῷ κλάδῳ τούτῳ τῆς παραγωγῆς ἀπασχολομένων.

Ἐάν ὑπῆρχον στοιχεῖα προσδιορισμοῦ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐπιχειρήσεων βάσει οἰκονομικῶν κριτηρίων (Κονζερν κεφαλαιακῆς ἡγεσίας, Trusts, ἐταιρῖαι Filiales κλπ.) ὀσφαλῶς θὰ ἀπέρρεον ἐντονώταται ἐνδείξεις μορτυροῦσαι τὴν πρὸς συγκέντρωσιν τῆς βιομηχανικῆς παραγωγῆς τάσιν¹.

Ἡ πρὸς τὴν μεγάλην ἐπιχειρήσιν, ὡς εἶναι γνωστὸν, περισσότερον ἐνσρμονιζομένη μορφή εἶναι ἢ τῆς ἀνωνόμου ἐταιρίας, λόγω τῶν γνωστῶν πλεονεκτημάτων αὐτῆς, δηλαδή τῆς εὐχερείας συγκεντρώσεως κεφαλαίων, τῆς κατανομῆς τῶν κινδύνων, τῆς περιωρισμένης εὐθύνης κλπ. Ἡ ἀνώνυμος ἐταιρία καὶ παρ' ἡμῖν ἐπεβλήθη ὡς μορφή τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως παρὰ τὴν μέχρι πρό τινας ἔλλειψιν τῶν καταλλήλων προϋποθέσεων (νομισματικὴ ἀστάθεια, πολιτικὴ ἀβεβαιότης, ἔλλειψις ἀποταμιεύσεως κλπ.). Οὕτω ἐκ τῶν 2103 βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, αἱ 463 εἶναι ἀνώνυμοι ἐταιρῖαι, ἦτοι τὸ 22^o/_o, ἀπασχολοῦσαι 85.500 ἐργαζομένους ἐπὶ συνόλου 140.000. Τοῦτο σημαίνει ὅτι τὸ ποσοστὸν 22^o/_o τὸ ἐκπροσωποῦν τὰς ἀνωνόμους ἐταιρίας ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἀπασχολεῖ τὸ 61^o/_o τῶν ἐν τῇ βιομηχανίᾳ ἐργαζομένων².

1. Περὶ τῆς συγκεντρώσεως εἰς τὴν βιομηχανικὴν παραγωγὴν ἴδε ἐν ἐκτίσει εἰς J. LAJUGIE: *La Concentration* ἐν L. BAUDIN: *Traité d'Economie Politique I*, Paris 1951 σ. 562-608 καὶ HERKNER-KALITZΟΥΝΑΚΙ: *Τὸ Ἐργατικὸν ζήτημα II* σ. 249 ἔπ.

2. ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΕΛΛΗΝΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΩΝ ἐνθ. ἀνωτ. σ. 55.

Ἡ σύγχρονος βιομηχανική ἐπιχείρησις ὑπὸ μέγεθος, ὡς ἐλέχθη προηγουμένως, αὐξὼν ἔχει τάσιν πρὸς :

Ἐξειδικεύσιν¹, (Spezialisation), ἥτις πρὸς παραγωγὴν ὠρισμένου εἴδους προϊόντων. Τοῦτο μαρτυρεῖται ἐκ τῆς καθ' ἡμέραν πείρας, καθ' ἣν παρατηροῦμεν ὅτι αἱ ἐπιχειρήσεις ἀναπτύσσονται εἰς τὸν αὐτὸν κύκλον τῶν προϊόντων, ἐὰν δὲ οἰκονομικοὶ λόγοι ἐπιβάλλουν τὴν ἐπέκτασιν εἰς ἕτερον προϊόν, εὐρισκόμενον συνήθως εἰς τὴν κάθετον ἢ ὀριζόντιον γραμμὴν παραγωγῆς τῶν ἤδη παραγομένων προϊόντων, τοῦτο ἐπιδιώκεται συνήθως διὰ τῆς ἰδρύσεως νομικῶς καὶ διοικητικῶς ἰδίας ἐπιχειρήσεως Filiale.

Τυποποίησιν², (Typisierung) καὶ ἐνοποίησησιν (Normalisierung) τῆς παραγωγῆς. Πράγματι ἡ σύγχρονος βιομηχανική ἐπιχείρησις, ἔχει ἐπιλέξει τοὺς τύπους τῶν προϊόντων καὶ παράγει ἐν σειρᾷ ὁμοιόμορφα (Standard) προϊόντα³. Ἡ ὁμοιομορφία καὶ ἡ τυποποίησις, ἐπιβληθεῖσα κατ' ἀρχὴν διὰ λόγους ὀρθολογισμοῦ τῆς παραγωγῆς ὑπὸ τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἐπεκροτήθη ὑπὸ τῆς καταναλώσεως, ἡ ὁποία ἐπὶ τῶν τυποποιημένων εἰδῶν εὐρίσκει ποιοτικὴν ἐξασφάλισιν καὶ μικρὰς τιμὰς.

Μηχανοποίησησιν καὶ αὐτοματισμόν⁴, τῆς παραγωγῆς. (Mechanisierung). Μηχανήματα παράγουν συνήθως μέρος τοῦ τελικοῦ προϊόντος, τὰ παραγόμενα μέρη ἢ αἱ σειραὶ μερῶν μεταφέρονται μηχανικῶς καὶ μὲ περιοδικότητα συνήθως μαθηματικῶς προσδιορισμένην⁵, πρὸς τὰς ἐπακολουθούσας φάσεις τῆς παραγωγῆς, τὸ δὲ ὅλον σύστημα τῆς παρα-

1. W. SOMBART *Ἐνθ.* ἀνωτ. σ. 106.

2. W. SOMBART *Ἐνθ.* ἀνωτ. σ. 106.

3. Ἡ ἐν σειρᾷ παραγωγή εἰδῶν Standard εἶναι ἐξόχως διαδεδομένη ἐν Ἀμερικῇ, συνετέλεσε δὲ, ὡς παρατηροῦν οἱ Γάλλοι ὀρκωτοὶ Λογισταί, εἰς τὴν σχετικὴν ἐξίσωσιν τοῦ τρόπου τῆς ζωῆς τῆς τάξεως τῶν πλουσίων πρὸς αὐτὴν τοῦ λαοῦ. Ἡ σχετικὴ παρατήρησις τῶν Γάλλων ὀρκωτῶν Λογιστῶν ἔχει ὡς ἑξῆς : «Ἡ Ἀμερικανικὴ ἐπιχείρησις ἔχει τὴν τάσιν νὰ παράγῃ εἶδη ποιότητος καὶ τιμῆς, δυνάμενα ν' ἀγορασθῶσιν ἀπὸ τὴν μᾶζαν τοῦ λαοῦ. Δὲν ὑπάρχουν, ἀληθῶς εἰπεῖν, ἐνδύματα, ἐπιπλα, αὐτοκίνητα, ἢ εἶδη ἀρχιτεκτονικῆς διὰ τὰς πλουσίας τάξεις, ἀλλὰ δὲν ὑπάρχουν πλέον οὔτε διὰ τὰς λαϊκὰς. Αἱ τάξεις διαφέρουν κατὰ τὰς διαστάσεις καὶ τὸν ἀριθμὸν τῶν κατεχομένων ἀγαθῶν, ἀλλ' οὐχὶ κατὰ τὸν τρόπον τῆς βάσεως τῆς ζωῆς. Ἡ βιομηχανία τείνει νὰ κατασκευάζῃ κατὰ μάζας προϊόντα, δυνάμενα νὰ ἱκανοποιήσουν ὅλας τὰς ἀνάγκας». *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ETAS UNIS : La Comptabilité Mesure et Facteur de Productivité, Paris 1952 σ. 68.*

4. Περὶ τοῦ αὐτοματισμοῦ ἐν τῇ βιομηχανίᾳ ἴδε ἐν ἐκτάσει ἐν *JOHN DIEBOLD : Automatisme, Paris 1957 καὶ Les journées d'information sur l'automatisme, Paris 1956.* Διὰ τὸν αὐτοματισμόν, ὁ *POLAK* ἐν *C.N.O.F. Organisation Scientifique, Conclusion du travaux XI Congrès International* δίδει τὸν ἐξῆς ὀρισμόν : «Αὐτοματισμὸς τῆς βιομηχανοποιήσεως δι' ἄλλων μηχανῶν, αἱ ὁποῖαι αὐτοδιευθύνονται, ἄνευ ἀμέσου μεσολαβήσεως τοῦ ἀνθρώπου».

5. Ὁ τρόπος οὗτος διεξαγωγῆς τῆς παραγωγῆς ἐφημερίσθη κατ' ἀρχὴν, ὡς γνω-

γωγής διεξάγεται υπό εργατών, ἕκαστος τῶν ὀποίων ἀσχολεῖται εἰς τὸ ἴδιον αὐτοῦ μηχανήμα, ὅπου ἐκτελοῦνται αἱ κινήσεις, προσφέρεται δηλαδή ἡ ἐργασία ὑπὸ μίαν ρυθμικότητα, κατ'ἀντιστοιχίαν τοῦ ὅλου συστήματος μηχανικῆν καὶ συνεπῶς τὰ πάντα ἔχουν τὴν τάσιν νὰ ἐκτελοῦνται αὐτομάτως. Τοῦτο βεβαίως εἶναι, ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως, μέχρις ὀρίου τινὸς ἐφαρμοσίμον, ἀλλ' ἡ τάσις παραμένει στερεότυπος εἰς τὰς παντὸς εἴδους βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις ¹.

Ἐν τῇ ἐπιχειρήσει τῆς παραγωγῆς, ἐκδηλουμένην διὰ τῆς καταβαλλομένης νευρώδους προσπάθειας αὐξήσεως αὐτῆς ταύτης τῆς παραγωγῆς ², καὶ τῆς αὐξήσεως τῶν ἀποδόσεων τῶν συντελεστῶν αὐτῆς ³.

στὸν, ὑπὸ τοῦ Ford, στηρίζεται δὲ ἐπὶ τοῦ καταμερισμοῦ τῆς ἐργασίας εἰς στοιχειώδεις ἐπαναλαμβανομένας κινήσεις τοῦ ἐργάτου.

1. Ἡ ἐφαρμογὴ τῶν ἀρχῶν τοῦ καταμερισμοῦ τῆς ἐργασίας καὶ τῆς ἐν γένει ἐπισημοτικῆς ὀργανώσεως αὐτῆς ὠφελεῖ κατὰ τὰς περιπτώσεις, οὐχ' ἥττον καὶ τὰς μικρὰς ἐπιχειρήσεις, ὅπου ἐκ πρώτης ὄψεως φαίνεται, ὅτι αἱ συνθήκαι δὲν εὐνοοῦν τὴν παραδοχὴν παρεμφερῶν ἀπόψεων. Παράδειγμα ἀποτελεῖ ἡ μετ' ἐπιτυχίας ὑπὸ τοῦ γραφείου Βιομηχανικῶν ἐρευνῶν τῶν Η.Π.Α. ὀργανώσις τῆς ἐργασίας τῶν μικρῶν ἐπιχειρήσεων ζύλου τῆς Vermont βάσει τῶν μεθόδων παραγωγῆς καὶ διαθέσεως, τῶν ἐφαρμοζομένων εἰς τὰς μεγάλας ἐπιχειρήσεις. Ἡ αὐξήσις τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας ἀνήλθεν εἰς 20%, τὸ δὲ κόστος καὶ ἡ σπατάλη ἠλαττώθησαν κατὰ τὴν ἴδιαν ἀναλογία. *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ETATS UNIS : La Comptabilité etc. ἐνθ. ἀνωτ. σ. 9 καὶ 10.*

2. Ὁ MARCEL MALISSEN: ἐν *Investissement et Financement*, Paris, μελετήσας ἰσολογισμοὺς 400 ἐταιριῶν τῶν ἐτῶν 1949/1955 εὐρίσκει, ὅτι αἱ ἐπιχειρήσεις ἐπιδιώκουν τὸ κέρδος κυρίως διὰ τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς καὶ οὐχὶ διὰ τῆς κερδοσκοπίας ἐπὶ τῶν ἀποθεμάτων.

3. Ὁ G. COMMESNIL: *Standards, Planning, Écarts*, Paris 1948 σ. 18, ἀναφερόμενος εἰς τοὺς σκοποὺς τοῦ προγραμματισμοῦ (Planning) ἐκφράζει χαρακτηριστικῶς τὴν ἐπιβαλλομένην ἐντασιν εἰς τὴν βιομηχανικὴν δραστηριότητα ὡς ἑξῆς: «1ον. Αἱ πρώται ὄλαι δὲν πρέπει νὰ μείνουν ἀχρησιμοποίητοι, διότι μία ὕλη ἀδρανῆς ἀκίνητοποιεῖ τὴν ἀξίαν τῆς, ἀκίνητοποιεῖ τὸν ὄχρον, τὸν ὄποιον καταλαμβάνει, ἀκίνητοποιεῖ τὸν μισθὸν τοῦ ὕπαλλῆλου, τοῦ ἐντεταλμένου τὴν φύλαξιν αὐτῆς. 2ον. Τὸ ἐργαλεῖον ἢ ἡ μηχανὴ δὲν πρέπει νὰ ἀργῇ, διότι μία μηχανὴ, ἢ ὄποια δὲν ἐργάζεται, ἐκπροσωπεῖ ἐν κεφάλαιον ἄγονον. 3ον. Οἱ ἄνθρωποι δὲν πρέπει νὰ μένουν χωρὶς ἐργασίαν διότι, ἐάν δὲν χρησιμοποιοῦνται διὰ τὴν μεγίστην ἀπόδοσιν τῶν δυνατοτήτων των, ὕπαρχει σπατάλη μισθοῦ. 4ον. Αἱ Ὑπηρεσίαι δὲν πρέπει νὰ παραμένουν ἀποῦσαι καὶ ἀδρανεῖς, διότι κάθε πρόσωπον, τὸ ὄποιον δὲν πραγματοποιεῖ τὸ ἔργον, τὸ ὄποιον τοῦ ἀνήκει, ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ καὶ τῆς ἐπαγγελματικῆς του εἰδικότητος, ἀμελεῖ ἐν μέρος τοῦ ἀνθρωπίνου κεφαλαίου».

Γενικῶς νομίζομεν, ὅτι ἡ μηχανοποίησις καὶ ὁ αὐτοματισμὸς τῆς παραγωγῆς συνιστᾷ αὐτὸς ὄυτος ἴδιον παράγοντα πρὸς αὐξήσιν τῆς ἐντάσεως. Οὕτω:

α. Ἡ ἐκ τῆς τάσεως διαρκοῦς αὐξήσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ δυνατότης αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς διὰ τῆς ἐντόνου χρησιμοποίησεως τοῦ αὐξανόμενου τούτου ἐξοπλισμοῦ ἀποτελεῖ καθ' ἑαυτὴν ἕνα σπουδαῖον ἐν προκειμένῳ παράγοντα.

β. Αἱ δημιουργούμεναι ὑποχρεώσεις τῆς ἐπιχειρήσεως ἐκ τῶν ἐκτεταμένων ἐγκαταστάσεων, ἢ προϊόντα ἀνελαστικοποίησις τοῦ κόστους ἐκ τῆς διευρύνσεως τῶν στα-

Ευρύτεραν χρησιμοποίησιν ξένων κεφαλαίων¹.

Ἡ ὑπὸ τὰ ἀνωτέρω χαρακτηριστικά βιομηχανικὴ ἐπιχειρήσις, ἢ ἔχουσα δηλαδὴ τὴν τάσιν νὰ καταστῇ μεγάλη ἀνώνυμος ἐταιρία, εξειδικευμένης παραγωγῆς, μὲ αὐτομάτους κατὰ τὸ δυνατόν μηχανικὸς ἐγκαταστάσεις ὑπὸ ἔντασιν διεξάγουσα τὸ ἔργον τῆς, ἔχει ἀνάγκην καὶ τῆς ἀναλόγου ὀργανώσεως, ἀνευ τῆς ὁποίας ἡ ἀπρόσκοπτος λειτουργία αὐτῆς καθίσταται ἀμφίβηλος.

Τὰ κύρια χαρακτηριστικά τῆς ἐπελθούσης εἰς τὴν ὀργάνωσιν μεταβολῆς εἶναι τὰ κάτωθι :

α. Προϊούσα ἀντικατάστασις τοῦ προσωπικοῦ στοιχείου, εἰς τῆς ὀργανώσεως, ἡ ὁποία εἶναι ἀπρόσωπος, στηριζομένη ἐπὶ ἑνὸς ἐκτεταμένου καταμερισμοῦ τῶν ἀρμοδιοτήτων καὶ εὐθυνῶν. Ἐκαστος εἶναι ὑπόλογος διὰ τὴν ἰδίαν αὐτοῦ ἐργασίαν, ἡ ὁποία καλύπτει μέρος τοῦ ὅλου² καὶ οἱ πάντες λόγῳ τοῦ συστήματος συνεργάζονται.

β. Χρησιμοποίησις τῶν διδασμάτων τῆς νεορᾶς ἐπιστήμης τῆς οἰκονομικῆς τῶν ἐκμεταλλεύσεων, τοῦθ' ὅπερ συνετέλεσεν εἰς τὴν ἀνώψωσιν τοῦ ἐπιπέδου τῆς οἰκίσεως ἀπὸ τῆς ἀπλῆς ἐμπειρίας εἰς ἐφαρμογὴν ἐπιστημονικὴν³.

Ἡ οἰκονομικὴ τῶν ἐκμεταλλεύσεων βάσει τῶν ὑπαρχόντων ἐκάστοτε δεδομένων ἀντιμετωπίζει ὠρισμένας τυπικὰς λύσεις, αἱ ὁποιαὶ ὑποβοηθοῦν εἰς τὴν ἐξεύρεσιν τῶν συγκεκριμένων τοιούτων⁴.

γ. Περιορισμὸν μὲν τῆς δραστηριότητος τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀλλ' ἀνώψωσιν τοῦ γοήτρου αὐτοῦ ὡς παράγοντος δυναμένου νὰ διεξαγάγῃ τὴν παραγωγὴν διὰ τῆς ὀργανώσεως εἰς μείζονα κλίμακα καὶ συνεπῶς συνδυάζοντος τὰς σπανίας ἰδιότητας τοῦ ψυχικοῦ σθένους, τῆς πρὸς δημιουργίαν τάσεως, τῆς φαντασίας καὶ τῆς ὀρθῆς ἐκτελέσεως διὰ τῆς ὀργανώσεως, τῶν ὑπ' αὐτοῦ λαμβανομένων ἀποφάσεων⁵.

Ὁ βιομήχανος τῆς μεγάλης ἐπιχειρήσεως τῆς σήμερον δὲν εἶναι πλέον τὸ πρόσωπον, τὸ συγκεντρῶνον ἀπαρατήτως τὰς ἰδιότητας τοῦ κεφαλαιούχου ἐπιχειρηματίου, συνηθέστατα τοῦ τεχνικοῦ, τοῦ φθειρομένου καὶ κατα-

θερῶν δαπανῶν, εὐρίσκουν διέξοδον εἰς τὴν ἐντατικὴν παραγωγὴν, ἡ ὁποία βαίνουσα κατὰ κανόνα εἰς κόστος φθίνον προσιωνίζει κατ' ἀρχὴν βελτίωσιν τῶν ἀποτελεσμάτων.

1. Καθ' ὅσον βαίνομεν πρὸς ἐπιχειρήσιν ἀπασχολοῦσαν ἐν συνόλῳ περισσότερα κεφάλαια ἐπὶ τοσοῦτον ἢ ἀναλογία τοῦ ξένου κεφαλαίου εἶναι μεγαλυτέρα. Ἴδε σχετικῶς πῖνακας ἐν Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ : *Κριτικὴ ἔρευνα ἐπὶ τοῦ Λογιστικοῦ προσδοτισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων*, Ἀθῆναι 1957.

2. W. SOMBART : *ἔνθ. ἀνωτ. σ. 120 ἔπ.*

3. Κατὰ τὸν καθηγητὴν Schwenkhausen τὰ 4/5 τῶν Διευθυντῶν τῶν Βιομηχανικῶν Ἐπιχειρήσεων προέρχονται ἐκ τῶν Πανεπιστημίων. C.N.O.F. 24-28 Juin 1957 σ. 17.

4. W. SOMBART *ἔνθ. ἀνωτ. σ. 120 ἔπ.*

5. Περὶ τοῦ ρόλου καὶ τῆς ψυχοσυνθέσεως τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἴδε N. C. ANAGNOS : *Οἰκονομικὴ ἐξέλιξις, ἐπιχειρηματίας, κέρδος* κατὰ τὸν Schumpeter ἐν E.H. & O.E. Ἀθῆναι 1950.

ναλισκομένου εις τὰς λεπτομερείας τῆς ἐργασίας, ἀλλ' ὁ ἀρχηγὸς τῆς βιομηχανικῆς μονάδος, ὁ ὁποῖος θὰ δώσῃ τὴν λύσιν ἐπὶ τῶν βασικῶν προβλημάτων διὰ στοιχείων ἐπιστημονικῶς ἐξηγημένων, θὰ ἐλέγξῃ τὴν ἐπιχειρήσιν μὲ ἀριθμοὺς καὶ θὰ προσθέσῃ τὴν πνοὴν καὶ τὸ δαιμόνιον αὐτοῦ διὰ μείζονας πραγματοποιήσεις ¹.

δ. Ἐπικράτησιν τοῦ σχεδίου δράσεως, τὸ ὁποῖον, ὡς θὰ ἴδωμεν κατωτέρω, καταριζόμενον βάσει λεπτομεροῦς ἀναλύσεως τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῆς ἀγορᾶς, συνιστᾷ τὴν μέχρις ἀπωτάτων λεπτομερειῶν μεθοδικὴν καὶ ὀρθολογικὴν ρύθμισιν τῆς μελλούσης δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ κατὰ τὴν ἔννοιαν ταύτην ἐπικράτησις τοῦ σχεδίου, ἀπῆλλαξεν ἢ ἔστω ἐμείωσε τὰς δυνατότητας τοῦ κλυδωνισμοῦ τῶν οικονομικῶν μονάδων ἐκ τῶν ἀποτόμων ἐμπνεύσεων τῆς ἡγεσίας αὐτῶν, λίαν συνήθων κατὰ τὴν προηγουμένην ἐποχὴν καὶ συνετέλεσεν οὕτω εἰς τὴν καθιέρωσιν ἐνὸς ρυθμοῦ εἰς τὴν παραγωγικὴν προσπάθειαν, ὅστις, ὡς εἶναι φυσικόν, εὐνοεῖ μεγάλως τὴν παραγωγικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως ².

ε. Ἐπικράτησιν μεγαλυτέρας σοβαρότητος εἰς τὴν λήψιν ἀποφάσεων ἐπὶ ἀξιολόγων προβλημάτων τῆς καθ' ἡμέραν ζωῆς διὰ τῆς ὁσημέραι ἐπεκτεινομένης συλλογικῆς ἐργασίας. Εἶναι γνωστὴ ἡ δύναμις τοῦ Board of Directors τῶν μεγάλων Ἀμερικανικῶν ἐπιχειρήσεων, διὰ τὴν λήψιν ἀποφάσεων ἐπὶ τῶν βασικῶν θεμάτων τῶν ἀπασχολούντων τὴν ἐπιχείρησιν, διὰ νὰ μὴ προτάξωμεν τὸ Συμβούλιον Προγραμματισμοῦ (Budget Committee), τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ ἕν ἀληθὲς ἐπιτελεῖον καταρτίζον τὸ σχέδιον τῆς δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

16 x 42
16 ✓ 42

1. «Ἡ ἀφ' ὕψηλοῦ διεύθυνσις τῆς ἐπιχειρήσεως, ἰδίᾳ τῆς μεγάλης Βιομηχανικῆς τοιαύτης, ἀκολουθεῖ ἰδίαν τεχνικὴν ἴδεα σχετ. G. ROSE: *Higher Control in Management*, London 1946.

2. Ἡ προπαρασκευὴ τῶν ἀποφάσεων (*Operational Research*) εἶναι ἐπιστημονικὴ, ἐπὶ τοσοῦτον δὲ βασιζέται ἐπὶ ἀριθμητικῶν στοιχείων, ὥστε κατὰ τὴν σχετικὴν εἰσήγησιν τοῦ Hunti εἰς τὸ συνέδριον τῆς ἐπιστημονικῆς ὁργανώσεως ἐν Γαλλίᾳ 24—28 Juin, ὁ René Armand εἶπεν, ὅτι θὰ ἠννόει περισσότερο, ἐὰν προηγουμένως ἐμελέτα μαθηματικά.

«Ἡ διεύθυνσις τῆς ἐπιχειρήσεως θεωρεῖ τὴν ἐκπλήρωσιν τοῦ σκοποῦ της, ὡς πρόβλημα ἀνακῦπτον ἐκ τῶν θεωρητικῶν καὶ πρακτικῶν ἐπιστημῶν. Υἱοθετεῖ τεχνικὴν μεθόδον ὁργανώσεως τῆς διοικήσεως, λαμβάνει δὲ ὑπ' ὄψιν τὰ διδάγματα τῆς κοινωνιολογίας». JEAN MICHEL DE LATTE: *L'Entreprise dans l'Économie Moderne Americaine*, Paris 1953 σ. 14.

ΑΙ σύγχρονοι 'Ιδέαι επί τῆς 'Ιδιωτικοοικονομικῆς δράσεως.

Ἐκ τῶν προαναφερθεῖσων διαρθρωτικῶν τάσεων, ἡ μεγάλη βιομηχανική ἐπιχείρησις ὑπέστη τὴν ἐπήρειαν καὶ ἀντιθέτως ἐπηρέασε τὴν γενικὴν οἰκονομικὴν σκέψιν καὶ πρᾶξιν μὲ ἀποτέλεσμα τὴν γένεσιν νέων ἰδεῶν ἐπὶ τοῦ περιεχομένου καὶ τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς ἰδιωτικοοικονομικῆς δράσεως. Ἡ ὑπόμνησις τῶν κυριωτέρων ἐξ αὐτῶν νομιζομεν ὅτι ἐπιβάλλεται, διότι πράγματι ἡ ἐπιχειρηματικὴ ζωὴ, ὅπως ἀκριβῶς ἡ ἐν τῷ φυτικῷ καὶ ζωικῷ βασιλείῳ τοιαύτη, ἔντονον ὑφίσταται τὴν ἐπήρειαν τοῦ περιβάλλοντος, ἐν τῷ ὁποίῳ διαβιοῖ.

α. Ἡ διάσπασις τῆς ἐννοίας τοῦ κεφαλαιούχου τῆς τοῦ ἐπιχειρηματίου καὶ τοῦ οἰκονομικοῦ ἡγέτου ¹, ἡ ἀπασχόλησις μεγάλου ὄγκου ξένων κεφαλαίων, ἐν τῇ βιομηχανικῇ κυρίως ἐπιχειρήσει, ἡ οἰκονομικὴ καὶ νομικὴ «ἀνεξαρτητοποίησις» τῆς ἐπιχειρήσεως ², ἡ ὑπαρξις ἰδίων αὐτῆς ἀναγκῶν ὡς ὄργανισμοῦ *de facto* ἀνεξαρτήτως ζῶντος, ταῦτα πάντα σωρευτικῶς ἐνεργοῦντα κατέληξαν καὶ πρακτικῶς εἰς τὴν ἀμφισβήτησιν τῆς ὑπάρξεως ἀείποτε συμπτώσεως τῶν συμφερόντων τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τοῦ ἐπιχειρηματίου. Ἡ ἐπιστήμη μάλιστα πλέον κατηγορηματικὴ τῆς πράξεως διαστέλλει αὐστηρῶς τὰ συμφέροντα τῆς ἐπιχειρήσεως αὐτῶν τοῦ ἐπιχειρηματίου ³.

β. Τὸ κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ ὁποῖον μέχρι πρό τινος εἶχε τὴν ἐννοιαν τοῦ πλουτισμοῦ τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀντικαθίσταται ὑπὸ τῆς ἐννοίας τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ⁴, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ μορφήν παραγωγικότητος καὶ συνεπῶς ἐνδιαφέρει τὴν ὀλότητα. Περαιτέρω, κατὰ τὰς συγχρόνους ἀντιλήψεις, ἡ ἀποδοτικότης αὕτη δὲν ἀποτελεῖ τὸν μοναδικὸν σκοπὸν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης συνιστᾷ τὴν ὑγιᾶ αἰτιολογίαν μιᾶς ἱκανοποιητικῆς ἀποδοτικότητος, ἡ δὲ ἐξασφάλισις ταύτης ἀποτελεῖ τὴν κεντρικὴν ἐπιδίωξιν τῆς συγχρόνου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, οὐχὶ μόνον πρὸς ἴδιον αὐτῆς ὄφελος, ἀλλὰ πρὸς μίαν δικαιοτέραν ἀμοιβὴν ὅλων τῶν συντελεστῶν, οἱ ὁποῖοι συνέβαλον εἰς τὴν πραγματοποίησιν αὐτῆς.

Ἐπιτροπὴ ἐξ ἐπιλέκτων Γάλλων ὀρκωτῶν λογιστῶν, μεταβᾶσα εἰς

1. M. PAUWELS : *Analyse d'Exploitation*. Ἀπόδοσις εἰς Ἑλληνιστὴν ὑπὸ Μ. Γεωργιάδου Ἀθῆναι σ. 18 ἔπ.

2. Κατὰ τὴν τεχνολογικὴν Σχολὴν (LEITNER) τὸ κύριον χαρακτηριστικὸν τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἡ οἰκονομικὴ αὐτοτέλεια καὶ ἡ διοικητικὴ ἀνεξαρτησία αὐτῆς Ν. ΦΩΤΙΑ : *Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων*, Ἀθῆναι 1953, σ. 102.

3. M. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς. Ἔκδοσις Β' Ἀθῆναι σ. 434 ἔπ.

4. M. PAUWELS : *Ἐνθ. ἀνωτ. Εἰσαγωγή*.

Ἄμερικὴν πρὸς μελέτην τῶν ἐκεῖ συνθηκῶν τῆς ζωῆς τῶν ἐπιχειρήσεων, διεπίστωσεν ὅτι, ἐνῶ κατὰ τὸ παρελθὸν ἡ παραγωγικότης ἦτο μέσον πλουτισμοῦ τοῦ ἐπιχειρηματίου, σήμερον κρίνεται ὑπ' αὐτοῦ τοῦ ἴδιου ὡς μία εὐκαιρία αὐξήσεως τῶν μισθῶν καὶ μειώσεως τῆς τιμῆς πωλήσεως τῶν παραγομένων προϊόντων. Ἐχει γίνεαι ἀπολύτως κατανοητόν, παρατηροῦν οἱ ἴδιοι ὀρκωτοὶ λογισταί, ὑπὸ τοῦ Ἀμερικανοῦ ἐπιχειρηματίου, ὅτι, ἐφ' ὅσον οὗτος ἐπιθυμεῖ νὰ ζήσῃ εἰς μίαν ἐλευθέραν οἰκονομίαν, ἡ ὁποία τοῦ ἔχει ἐμπιστευθῆ τὴν παραγωγικότητα, ἡ αὐξήσις τῆς παραγομένης μάζης καὶ τῶν μισθῶν ἀποτελεῖ μίαν σαφῆ κοινωνικὴν ἐπίταγην. Ταῦτοχρόνως καὶ ὁ Ἀμερικανὸς ἐργάτης, ὅχι μόνον δὲν αἰσθάνεται ἐχθρικὴν διάθεσιν ἐναντι τῆς ἐπιχειρήσεως, ἡ ὁποία πραγματοποιεῖ τὸ κέρδος τούναντίον μάλιστα αἰσθάνεται ἱκανοποίησιν, διότι διεπίστωσεν, ὅτι ἡ αὐξήσις τοῦ κέρδους τῆς ἐπιχειρήσεως σημαίνει αὐξήσιν τῶν ἰδίων αὐτοῦ ἀποδοχῶν ¹.

γ. Αἱ ὡς ἄνω ἀντιλήψεις προστιθέμεναι εἰς τὸν ἰδιάζοντα ρόλον, τὸν ὁποῖον αἱ μεγάλαι βιομηχανικαὶ ἐπιχειρήσεις ἀσκοῦν ἐπὶ τῆς Ἐθνικῆς οἰκονομίας, καὶ τὸν ὁσημέραι αὐξανόμενον σύνδεσμον τῶν ἐπιχειρήσεων τούτων πρὸς τὴν Δημοσίαν οἰκονομίαν καὶ Οἰκονομικὴν πολιτικὴν, προσδίδουν εἰς τὴν βιομηχανικὴν ἰδιοκτησίαν μίαν ἔντονον κοινωνικὴν σημασίαν, ἡ ὁποία *de facto* συντελεῖ εἰς τὴν ὑποχώρησιν τῶν κλασσικῶν περὶ ἰδιοκτησίας ἀρχῶν.

Εἶναι πλέον κοινωνικὴ ἀπαίτησις ἡ εὐρυθμος καὶ ἀποδοτικὴ λειτουργία τῶν βιομηχανικῶν μονάδων καὶ οὐχὶ ζήτημα ἐνδιαφέρον ἀπλῶς τὸν φορέα αὐτῶν ².

1. Πιστεύουν ἐν Ἀμερικῇ ὅτι τότε μόνον θὰ ἐπικρατήσουν κολλεκτιβιστικὰ συστήματα, ὅταν παύσουν αἱ ἐπιχειρήσεις νὰ πραγματοποιοῦν κέρδη. Πράγματι ὁ *Lenin* εἶπεν ὅτι δὲν δύνανται νὰ ἐθνικοποιηθοῦν παρὰ μόνον ζημίαι. *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 14. Ἐξ ἄλλου ὁ διάσημος Συνδικαλιστὴς *SAMMUEL COMPERS* διεπίστωσεν ὅτι τὸ μεγαλύτερον ἀμάρτημα διὰ τὴν ἐργατικὴν τάξιν ἀποτελεῖ ἡ ἐπιχείρησις ἐκείνη, ἐκ τῆς λειτουργίας τῆς ὁποίας δὲν προκύπτουν κέρδη. *JEAN MICHEL DE LATTRE* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 26.

2. Θ' ἀπετέλει σφάλμα νὰ νομισθῇ ὅτι μόνον τὸ κερδοσκοπικὸν πνεῦμα ἀρκεῖ διὰ νὰ δικαιολογήσῃ τὴν ἴδρυσιν καὶ λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀρχὴ δὲν ἀναγνωρίζεται μόνον ὑπὸ τῶν θεωρητικῶν, ἀλλ' ἐπίσης καὶ ὑπὸ τῶν κυριωτέρων ἐκπροσώπων τῆς πράξεως. Ὁ *Ford* ὑποστηρίζει, ὅτι πρέπει ν' ἀναζητῆται ἡ παροχὴ ἐξυπηρετήσεων πρὶν ἢ ἀποβλέψωμεν εἰς τὸ κέρδος. *M. PAUWELS* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 21. Χαρακτηριστικαὶ ἐπίσης ἐπὶ τοῦ προκειμένου εἶναι αἱ κάτωθι διαπιστώσεις τοῦ *JEAN MICHEL DE LATTRE*: «Ἡ Δυναμικὴ Γενικὴ Διεύθυνσις, αἱ ἀνεπτυγμένα κοινωνικὰ σχέσεις, ἡ συνεχὴς ἐπαγγελματικὴ ἐκπαίδευσις, ἰσοῦ τὰ τρία στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα ἐξυπηρετοῦν βασικῶς τὴν ἐπιτυχίαν τῆς ἐπιχειρήσεως. Οἱ τρεῖς ὅροι τοῦ διαλόγου παραγωγῆ-καταναλωτῆς. Ἡ ἐπιχείρησις καθίσταται οὕτως οὐχὶ μία τυχαία κοινότης, ἀλλὰ μία κοινότης ἀλληλοεξαρτήσεως καὶ ἀλληλοεπιδράσεως. Μία πραγματικὴ ἠθικὴ πρυτανεύει εἰς τὴν ὑπαρξίν της· καθίσταται «καθῆκον τοῦ ἀνθρώπου, διὰ

Ἡ εξέλιξις τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς.

Τὸ γνωσεολογικὸν πεδίον τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς περιλαμβάνει ἀρχὰς δυναμένας νὰ ἐφαρμοσθοῦν κατὰ περίπτωσιν ἀναλόγως τῶν προβλλομένων ἀναγκῶν¹.

Ὡς εἶναι γνωστὸν, ἡ βιομηχανικὴ λογιστικὴ συνιστᾷ διοικητικὸν μέσον, τὸ ὁποῖον σκοπὸν ἔχει, διὰ τῆς παρακολουθήσεως καὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους, νὰ συμβάλλῃ εἰς τὴν γενικῶς καταβαλλομένην ἐν τῇ βιομηχανίᾳ προσπάθειαν πρὸς μείωσιν τοῦ κόστους, ἢ ἄλλως τὴν αὐξησιν τῆς παραγωγικότητος.

Ἡ ἔκτασις συνεπῶς καὶ τὸ περιεχόμενον τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς ὀρίζονται ἐκ τῶν ἀναγκῶν, αἱ ὁποῖαι προκύπτουν εἰς τὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως, παροχῆς πληροφοριῶν τόσον ἐπὶ τῆς διαμορφώσεως τοῦ κόστους, ὅσον καὶ κυρίως ἐπὶ τοῦ ἐλέγχου αὐτοῦ².

Μία ἔρευνα τῶν παραγόντων, οἱ ὁποῖοι διαμορφώνουν τὴν κατὰ περίπτωσιν ἔκτασιν τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς θ' ἀπεκάλυπτεν ἀλληλένδετον ἐπίδρασιν πλειστων στοιχείων, μεταξὺ τῶν ὁποίων ὁ Μ. Bourquin³ διακρίνει τὰ ἐξῆς σπουδαιότερα :

Τὸ εἶδος τοῦ Βιομηχανικοῦ κλάδου. Οὕτω, εἶναι φυσικὸν ἢ μηχανολο-

τῆς λήψεως συνειδήσεως ἀληθῶς ἀνθρωπίνης». *Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 11-12.* «Τοιοῦτος ἦτο ὁ μετασχηματισμὸς τοῦ Ἀμερικανικοῦ Κεφαλαιοκρατισμοῦ, ὥστε ἀπῆλλαξεν αὐτὸν ἐκ τῶν παλαιῶν του ἐλαττωμάτων, διότι ἡ περὶ ἰδιοκτησίας ἀντίληψις δέν εἶναι πλέον ἀπῆλλαγμένη τῶν κοινωνικῶν ὑποχρεώσεων, αἱ ὁποῖαι ἀπορρέουν ἀπ' αὐτήν. Ἡ ἰδιοκτησία δέν εἶναι πλέον μόνον ὁ ἐντολοδόχος τοῦ ἰδιοκτῆτου, ἀλλὰ καὶ ὁ τοῦ γενικοῦ συμφέροντος τοιοῦτος. *Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 13.*

1. Αἱ ἀρχαὶ τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς εἶναι ἐλαστικά. Αἱ ἀναφύμεναι κατὰ περίπτωσιν καὶ ἐπιχείρησιν ἀνάγκαι δημιουργοῦν τὰ περιθώρια ἀναπτύξεως ἢ συμπτώξεως τῶν διὰ τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἐπιδιωκομένων κατ' ἰδίαν σκοπῶν. Ἐκτεταμένη λογιστικὴ κοστολόγησις ἐκεῖ, ὅπου οὐδὲν προσδοκᾶται δι' αὐτῆς, καταντᾷ ζημιώδης, λόγῳ τῶν δαπανῶν, τὰς ὁποίας ἐπάγεται. Τούναντίον, συνοπτικὴ καὶ ἐλλιπὴς κοστολόγησις εἰς τὰς πολυπλόκους βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις ἀποτελεῖ ἐκδηλον ἀνεπάρκειαν τῆς ἡγεσίας αὐτῶν πρὸς κατανόησιν τῆς σημασίας ἐνός πρακτικοῦ μέσου ἐλέγχου τῶν δαπανῶν καὶ τῶν ἀποδόσεων. Ἄλλ' ὑπὸ ἐλεύθερον συναγωνισμόν, ἢ ἀνεπάρκεια αὕτη ταχύτατα θὰ ἐκδηλωθῇ διὰ ζημιῶν καὶ ἐὰν ἡ ἐπιχειρήσις ἐπιζήσῃ ἐκ τῆς συνδρομῆς καὶ τῶν λοιπῶν παραγόντων, ἡ ἡγεσία αὐτῆς θὰ ἀφυπνισθῇ καὶ θὰ ἐπιδιώξῃ ἀσφαλῶς νὰ ἴδῃ δι' ἀριθμῶν τὴν σύνθεσιν τοῦ κόστους τόσον ἐπὶ σκοπῶ ἐλέγχου, ὅσον καὶ δι' ἓνα ἀποτελεσματικώτερον συνδυασμὸν τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς.

2. Εἰς τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους ἀποδίδεται σήμερον ὁ προέχων σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς.

3. Μ. BOURQUIN : *Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 3. 1π.*

γική βιομηχανία, όπου ή ακρίβεια είναι αύστηρά, να εύρίσκεται επί κεφαλής τής λογιστικής προόδου, ένφ π.χ. ή βιομηχανία τροφίμων, πλέον έγγυς τής χειρωνακτικής, ίκανοποιείται ακόμη από μεθόδους πλέον συνοπτικής.

Τά στάδια του μετασχηματισμού του προϊόντος. "Όσον απομακρυνόμεθα έκ πρώτης ύλης, σχετικώς όμοιογενούς, διά να προσεγγίσωμεν ποικίλιαν έτοιμών προϊόντων, επί τοσοῦτον τὸ λογιστικόν ὄργανον πρέπει να είναι τελειότερον. Διά τὸν λόγον τοῦτον, ή λογιστική τῶν βιομηχανιῶν έλασμάτων είναι πλέον πολύπλοκος τής λογιστικής τής εφαρμοζομένης επί έγκαταστάσεων ύψικαμίνων, αλλά και πλέον άπλή τῶν έπιχειρήσεων κατασκευής άτμολεβήτων ή παραγωγής μηχανημάτων.

Τήν σημασίαν τής έπιχειρήσεως. Τοῦτο σημαίνει, ότι εκείνο τὸ ὁποῖον δύναται να θεωρηθῆ ὡς έν ἄχρηστον χαρτίον εις έν έργοστάσιον 25 έργατῶν, δύναται να κριθῆ ὡς άπαραίτητος προϋπόθεσις διά τήν κανονικήν λειτουργίαν ενός έργοστασίου 250 έργατῶν.

Τήν κατάστασιν τής αγοράς. Έάν τὰ περιθώρια του κέρδους είναι συμπεπεσμένα έκ μιᾶς αγοράς ὀξέος συναγωνισμού, ή άνησυχία διά τὸ κόστος είναι μεγαλύτερα αὐτῆς, ή ὁποῖα άπορρέει έκ μιᾶς αγοράς προστατευομένης από τὸ Κράτος ή από μιαν στερράν συνεννόησιν μεταξύ τῶν παραγωγῶν. Τέλος,

Έκ τής νοοτροπίας του βιομηχάνου.

Εις τούς άνωτέρω ὑπό του Βουιγκνιπ άναφερομένους ὡς διαμορφούντας τήν βιομηχανικήν λογιστικήν παράγοντας, πρέπει να προστεθῆ και ἕτερος, κατά τήν γνώμην μας κατά σειράν σπουδαιότητος, πρώτος : ή διοικητική διάρθρωσις τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως και ή έξ αὐτῆς άπορρέουσα εϋθύνη τῶν έκτελεστικῶν κυρίως παραγόντων τής έκμεταλλεύσεως.

Οὔτω, μέχρι τῶν άρχῶν του πρώτου παγκοσμίου πολέμου ή έπιχειρήσις χαρακτηρίζεται έκ τής παντοδυναμίας του φορέως αὐτῆς, ὅστις διά τῆς δράσεώς του, έκάλυπτεν, ὡς έλέχθη προηγουμένως, έν ὄλω ή έν μεγίστῳ μέρει, τόν τεχνικόν και τόν οικονομικόν τομέα τῆς συντελουμένης έκτελεστικής διαδικασίας έν τῇ έκμεταλλεύσει. Ὑπό τὰς συνθήκας αὐτάς, φυσικόν είναι, ότι μικρόν μέρος ὑπευθύνου δραστηριότητος παραμένει πρὸς ἔλεγχον εις τρόπον ὡστε, ή σπουδαιότερα λειτουργία τῆς βιομηχανικής λογιστικής, ὁ άναλυτικὸς δηλαδή έλεγχος τῆς άποτελεσματικότητος τῆς έκμεταλλεύσεως, ὅστις έπιούρει καταλογισμὸν εϋθυνῶν, δέν είχεν εϋρὸ πεδίον εφαρμογῆς.

Ἄντιθέτως ὑπό τὰς σημερινάς διοικητικὰς μεθόδους, κατά τὰς ὁποῖας

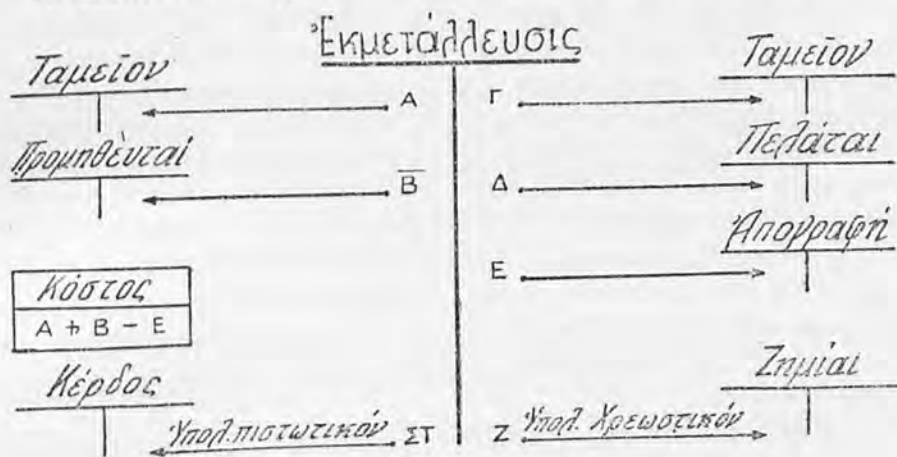
1. M. BOURQUIN : ένθ' άνωτ. σ. 5.

δηλώσεις του συγχρόνου πολιτισμοῦ, τὴν τυποποίησιν, τὸ πρακτικὸν πνεῦμα τῆς ἐποχῆς, τὰς ἐντόνους κοινωνιστικὰς ἀντιλήψεις, κλπ. ¹.

Μὲ κριτήριον τὴν φύσιν καὶ τὴν σπουδαιότητα τῶν παρεχομένων ἐπὶ τοῦ κόστους πληροφοριῶν αἱ μέθοδοι τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς δύνανται νὰ διακριθῶσιν εἰς τὰς ἐξῆς κατηγορίας :

1ον. Διάφοροι παραλλαγὰὶ συνοπτικῶν μεθόδων, διὰ τῶν ὁποίων σκοπεῖται ἡ διαπίστωσις ἐνὸς ὀλικοῦ κόστους καὶ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως. Κατὰ τὰς μεθόδους ταύτας τηρεῖται εἰς λογαριασμὸς ἐκμεταλλεύσεως, ὅστις εἰς μὲν τὴν χρέωσιν δέχεται ὅλα τὰ ἔξοδα συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν ἀγορῶν, εἰς δὲ τὴν πίστωσιν τὰ ἔσοδα, ἐκκαθαριζόμενος κατὰ τὴν περὶ ἐκκαθαρίσεως τοῦ λ)σμοῦ «ἐμπορεύματα» ὡς μικτοῦ τηρουμένου, διδασκαλίαν ².

Τὸ ἀκόλουθον Διάγραμμα ἀποσαφηνίζει τὸν σχετικὸν μηχανισμόν.



Διάγραμμα Ἀρ. 1

Συνοπτικῶν μεθόδων Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς.

Αἱ συνοπτικαὶ μέθοδοι, μαρτυροῦσαι παντελεῆ ἔλλειψιν ἐνδιαφέροντος ἐπὶ τῆς διαμορφώσεως τοῦ κόστους, χαρακτηρίζονται συνήθως ἐκ τῆς μὴ υπάρξεως λ)σμῶν κατ' εἶδος δαπάνης, μὴ τηρήσεως ἀποθηκῶν καὶ ἀνεπάρκειαν στοιχείων χρησίμων, τόσον πρὸς ὀλοκλήρωσιν τοῦ κόστους (ὑπολογισμοὶ ἀποσβέσεων συνήθως ἀτελεῖς κλπ.), ὅσον καὶ διὰ τὴν ἀποτίμησιν τῶν κατὰ τὴν ἀπογραφήν μενόντων.

1. Συγκριτικὴν μελέτην ἀναπτύξεως τῆς Λογιστικῆς ἐν σχέσει πρὸς τὰ ἐκάστοτε κοινωνικὰ καθεστῶτα καὶ οικονομικὰς ἐξελίξεις, ἴδε ἐν Σ. ΠΑΠΑ·Ι·ΩΑΝΝΟΥ : Προβλήματα Συγκριτικοῦ Λογιστικοῦ Δικαίου, Ἀθῆναι 1951.

2. Ἦν ἴδε ἐν ἐκτάσει ἐν Α. ΝΕΖΟΥ : Ἡ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1949, σ. 117 ἐπ.

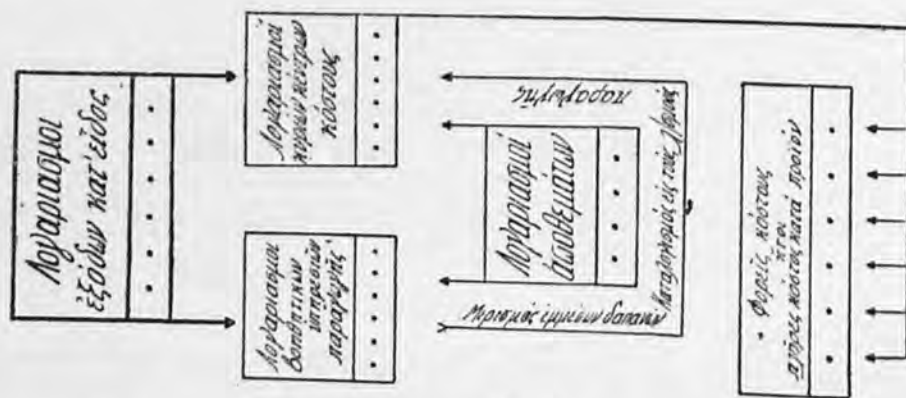
2ον. Αναλυτικοί μέθοδοι. Κατά τὰς μεθόδους ταύτας σκοπεῖται ὁ προσδιορισμὸς καὶ ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους ἐκ τῶν στοιχείων, ἐκ τῶν ὁποίων τοῦτο συνίσταται. Διαφυλάσσονται σαφεῖς διακρίσεις τοῦ κόστους τῶν ἀγορῶν, τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων, καταβαλλομένης προσπάθειας, ὅπως ὁ προσδιορισμὸς ἑνὸς ἐκάστου ἐξ αὐτῶν εἶναι κατὰ τὸ δυνατόν ἀκριβέστερος καὶ ἀναλυτικώτερος.

Κατὰ τὰς ἀναλυτικὰς μεθόδους τηροῦνται λογαριασμοὶ κατ' εἶδος δαπάνης, ἐξ ὧν τροφοδοτοῦνται οἱ λ)σμοὶ κατὰ προορισμὸν, ὥστε ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους νὰ ἐπιτυγχάνεται λεπτομερῆς καὶ πολὺπλευρος. Εἰς λογαριασμοὺς κέντρων κόστους συγκεντροῦνται αἱ κατὰ παραγωγικὴν φάσιν ἢ δραστηριότητα ἔχουσαι τεχνικὴν ἢ οἰκονομικὴν αὐτοτέλειαν δαπάναι, τὸ δὲ τελικὸν κόστος προκύπτει ὡς ἄθροισμα ἀμέσων καὶ ἐμμέσων δαπανῶν.

Αἱ ἀναλυτικὰ μέθοδοι ἀνεπτύχθησαν ἐκ παραλλήλου πρὸς τὴν ἐμφάνισιν καὶ διεύρυνσιν τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου καὶ διακρίνονται ἐκ τῆς λεπτολόγου ἐργασίας, ἥτις ἐπιτελεῖται κατὰ τὴν λογιστικὴν κοστολόγησιν καὶ τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ἱστορικοῦ κόστους. Ἡ καταβαλλομένη προσπάθεια εἶναι συστηματικὴ καὶ ὑποβοηθεῖται ὑπὸ μηχανῶν, αἵτινες συντελοῦν εἰς τὴν ἐπίτευξιν τῆς ἐπιδιωκομένης ἐνημερότητος, ἥτις πάντως μετὰ κόπου ἀποκτᾶται, διότι ὅπωςδήποτε ἀπαιτεῖται ὠρισμένος χρόνος διὰ τὴν συγκέντρωσιν καὶ ἐπεξεργασίαν τῶν στοιχείων.

Αἱ μέθοδοι τῆς ἀναλυτικῆς λογιστικῆς τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀπέρρευσαν ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τῶν ἀνησυχῶν, αἱ ὁποῖαι γεννῶνται εἰς μίαν μεγαλυτέραν καὶ ὑπὸ πολυπλοκώτερον ὄργανισμὸν διαβιοῦσαν ἐπιχείρησιν καὶ ἀφ' ἑτέρου ἐκ τῆς καταρτίσεως ἐπαγγελματιῶν λογιστῶν μὲ ὑψηλὴν στάθμην γνώσεων.

Κατὰ τὰς ἀναλυτικὰς μεθόδους ἡ πορεία τῶν ἐγγραφῶν κοστολογήσεως ἔχει κατὰ βάσιν ὡς τὸ κατωτέρω διάγραμμα.



Διάγραμμα 'Αρ. 2

Πορεία ἐγγραφῶν κόστους παραγωγῆς κατὰ τὰς ἀναλυτικὰς μεθόδους.

3ον. Ήμικριτικά μέθοδοι. Αί ήμικριτικά μέθοδοι διαφέρουν τών άναλυτικών τοιούτων έκ του ότι ή κοστολόγησις τών δαπανών και δη έξ αύτων τών έμμέσων, αίτινες συνιστούν τά Γενικά Βιομηχανικά Ήξοδα, λαμβάνει χώραν κατά τρόπον όρθολογικόν βάσει συντελεστών. Ή άρχή τών ήμικριτικών μεθόδων είναι τό κανονικόν κόστος. Έκρίθη δηλαδή ότι ή ύπεραπασχόλησις ή ύποαπασχόλησις, ό έτεροχρονισμός μεταξύ τής παραγωγής και τής πραγματοποιήσεως τών δαπανών και λοιπά στοιχεία δημιουργούντα διά τής άμέσου έπιπτώσεως αύτων εις τό κόστος άνωμαλόν διαμόρφωσιν αύτου, θά έπρεπε νά διέλθουν από ένα ώρισμένον κριτήριον και νά διαχωρισθοούν, εις κανονικά τοιαύτα, τά όποια πρέπει νά έπιβαρύνουν τό κόστος και μη κανονικά ¹, τά όποια έχουν τήν θέσιν των εις τόν λογαριασμόν «Άποτελέσματα Χρήσεως». Ός κριτήριον έπιλέγεται ή όμαλότης τών συνθηκών παραγωγής και καταναλώσεως, ώς αύτη προκύπτει έκ του μέσου όρου τών δεδομένων του κόστους και τής άπασχολήσεως κατά τήν προηγηθείσαν περίοδον, ή άριθμόν τινα περιόδων.

Τεχνικώς, εις συντελεστής έπιβαρύνσεως όρίζεται κατά τήν άρχήν τής χρήσεως έν συναρτήσει πρός έν έτερον άριθμητικόν δεδομένον, οίον τόν άριθμόν ήμερομισθίων, τās μονάδας παραγωγής, κλπ. διά :

τά γενικά Ήξοδα Έκμεταλλεύσεως,
 τās άποσβέσεις,
 τās Συντηρήσεις,
 τούς Τόκους,

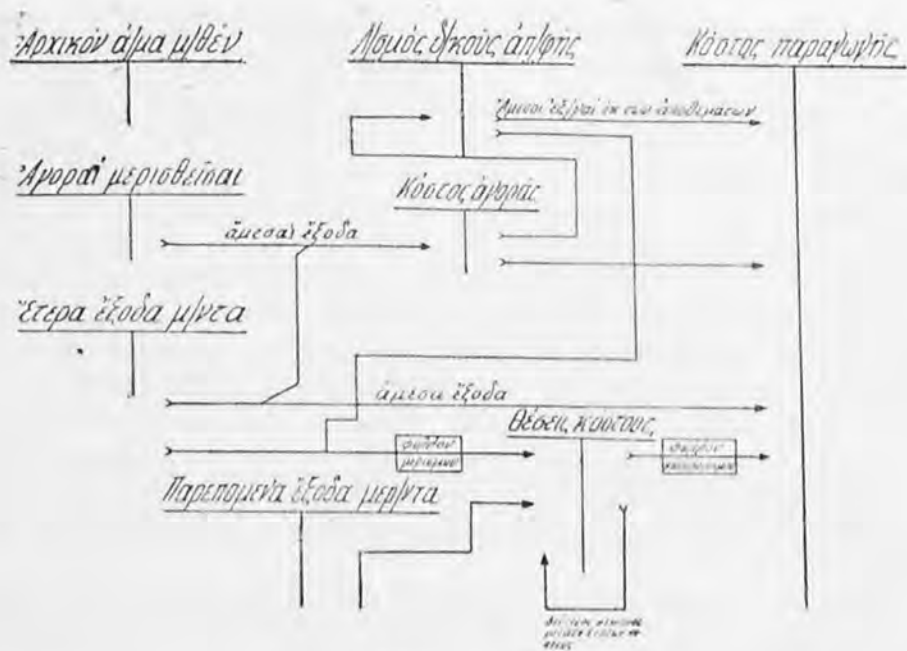
και λοιπās τυχόν έμμέσους δαπάνας, δι' όν έπιβαρύνονται τά κέντρα κόστους κατά τήν διάρκειαν τής χρήσεως πιστώσει ένός ύπολογιστικού λογαριασμού ² ώς π.χ. «Γενικά Ήξοδα Έκμεταλλεύσεως καταλογισθέντα», «Άποσβέσεις καταλογισθείσαι» κλπ. Δυνατόν έπίσης ή ίδια διαδικασία νά τηρηθῆ και διά τās πρώτας και βοηθητικές ύλας.

Τό Γαλλικόν Λογιστικόν σχέδιον διαρθρωτικώς έμφανίζει πολλάς προσεγγίσεις πρός τās Ήμικριτικές μεθόδους κοστολογήσεως, ώς δεικνύει τό κατωτέρω διάγραμμα³.

1. Μεθοδικήν άναζήτησιν του άνωμαλου εις τόν τεχνικόν τομέα *Ιδε G. COM-MENSIL Ένθ' άνωτ. σ. 11 έπ.*

2. Ήπολογιστικός λογαριασμός είναι ή άπόδοσις του Γαλλικού όρου *Compte réfléchi*. Οι ύπολογιστικοί λ)σμοί ούσιαστικώς είναι άντίθετοι τών άντιστοιχων λογαριασμών Κοστολογήσεως.

3. Παρ' όλον ότι τό Γαλλικόν Λογιστικόν Σχέδιον δέν έπιβάλλει τήν όρθολογικήν έπιβαρύνσιν, έν τούτοις τήν έπιτρέπει και τήν συνιστά. *Ήδε σχετ., «Τό Γαλλικόν Λογιστικόν Πλάνον», Μετάφρασις ύπό Σ. Βασιλείου Άθηναι σ. 41 και 140.* Ή μη έπιβολή ύπό του Γ. Α. Σ. τής όρθολογικής διαμορφώσεως του κόστους, του προσδιορισμού δηλαδή λογιστικώς του κανονικού κόστους, όφείλεται εις τήν δυσχέρειαν του διαχω-



Διάγραμμα Α2. 3

Πορείας έγγραφών κόστους παραγωγής κατά τās ήμικριτικάς μεθόδους κοστολογήσεως.

Τούτο άλλωστε υπήρξεν εις την βοούλησιν του γενικού εισηγητού αυτού Α. Brunet, χωρίς όμως τελικώς να καταστή και αρχή του σχεδίου διότι όντως δι' αυτό επιδιώκεται ό προσδιορισμός του Ιστορικού κόστους ¹.

Βασικώς αι ήμικριτικά μέθοδοι, ως και αι αναλυτικά, σκοπόν έχουν τον προσδιορισμόν του πραγματικού κόστους με την διαφοράν ότι ή όρθολογική επιβάρυνσις αποτελεί μιαν βελτίωσιν της ιστορικής κοστολογήσεως. Αι μέθοδοι αύται υπήρξαν πρόδρομοι των κριτικών, αίτινες απέρρυσαν εκ της επικρατήσεως του προγραμματισμού της επιχειρηματικής δράσεως και αποτελούν δυναμικόν όργανον Διοικήσεως.

4ον Κριτικά μέθοδοι. Διά των μεθόδων τούτων σκοπεΐται, ως θα ίδωμεν εις τά επόμενα, ό προσδιορισμός των άποκλίσεων του πραγματικού κόστους εκ του προτύπου, έξ ού προκύπτουν στοιχεΐα, δι' ών άφ' ενός μόν διαπιστούται ή παραγωγικότης της έκμεταλλεύσεως άφ' έτέρου δε έντοπιζεται ή αίτία της διακυμάνσεως του κόστους. Τούτο υποβοηθεΐ εις τον καταλογισμόν των εύθυνών και λήψιν των άπαραιτήτων μέτρων άποκαταστάσεως του κόστους εις τά τεθέντα πρότυπα.

ρισμού των σταθερών και αναλογικών δαπανών, ένθ. άνωτ. σ. 41.

Περί της όρθολογικής επιβαρύνσεως, ίδε Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος-Κοστολόγησις-Βιομηχανική Λογιστική, Άθήναι 1949 σ. 122 έπ.

1. Ίδε σχετικώς ύποσημείωσιν έν § 12.

Αίτησις προελεύσεως του οικονομικού αποτελέσματος έν τη βιομηχανική επιχείρησει.

Τὴν κριτικὴν τῶν ἀναλυτικῶν καὶ ἡμικριτικῶν μεθόδων ἔρευναν, τὴν ὁποίαν θεωροῦμεν ὡς ἐπιβεβλημένην, διότι θὰ μᾶς εἰσαγάγῃ εὐχερέστερον εἰς τὴν κατανόησιν τῶν συγχρόνων μεθόδων τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, θὰ διευκολύνῃ νομίζομεν μίαν προηγουμένην ἀνάλυσιν τοῦ τρόπου, καθ' ὃν σχηματίζεται τὸ κέρδος πάσης ἐκμεταλλεύσεως καὶ εἰδικώτερον τῆς βιομηχανικῆς τοιαύτης.

Ὡς εἶναι γνωστὸν τὸ κέρδος εἰς δύο ὀφείλεται λόγους :

Πρῶτον, εἰς τὴν τεχνικὴν ὑπεροχὴν μιᾶς ἐπιχειρήσεως καὶ εἶναι συνεπῶς καθαρῶς διαφορικὸν καὶ δεύτερον εἰς τὰς διακυμάνσεις τῆς οικονομικῆς ζωῆς, αἱ ὁποῖαι χαρακτηρίζονται ἀπὸ ἀυξομειώσεις τῆς παραγωγῆς καὶ τῆς καταναλώσεως, καὶ συνεπῶς καὶ τῶν τιμῶν, προκαλοῦσι τὴν ἐμφάνισιν καὶ τὴν ἀυξομείωσιν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κέρδους ¹.

Διαφορικὸν κέρδος ὑπενθυμίζομεν, ὅτι εἶναι ἡ διαφορὰ τοῦ κόστους μεταξὺ τῆς ὀριακῆς ἐπιχειρήσεως ² καὶ τῆς συγκεκριμένης, παραγωγῆς ὑπὸ εὐνοϊκώτερας συνθήκας ἐκμεταλλεύσεως ³. Βάσει τῶν ἀνωτέρω, ἐάν ἀντικαταστήσωμεν τὰς ἐννοίας.

Συνολικὸν κέρδος	διὰ τοῦ	Κσ
Διαφορικὸν κέρδος	» »	Κδ
Κέρδος ἐκ διακυμάνσεων	» »	Κν
Συνολικὰ ἔσοδα	» »	Εσ
Συνολικὰ ἔξοδα	» »	Εξ

Τὰ ἔξοδα τῆς ὀριακῆς ἐκμεταλλεύσεως	διὰ τοῦ	Εο
Τὰ ἔξοδα τῆς συγκεκριμένης ἐκ)σεως Χ	» »	Εχ
Τὸ ἐκ Διακυμάνσεων τῶν τιμῶν ἀ)μα εἰς τὰ ἔσοδα	» »	Κδε
Τὸ ἐκ Διακυμάνσεων τῶν τιμῶν ἀ)μα εἰς τὰ ἔξοδα	» »	Κδεξ

προαγόμεθα εἰς τὴν ἐξῆς σειρὰν ἐξισώσεων :

$$Κσ = Εσ - Εξ$$

$$Κσ = Κδ + Κν$$

$$Κδ = Εχ - Εο$$

$$Κσ = Εχ - Εο + Κν$$

$$Κν = Κδε + Κδεξ$$

$$Εσ - Εξ = Εχ - Εο + Κν$$

$$Εσ - Εξ - Κν = Εχ - Εο$$

καὶ τελικῶς

$$(Εσ + Κδε) - (Εξ + Κδεξ) = Κδ$$

1. Π. ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΠΟΥΛΟΣ : *Μαθήματα Πολιτικῆς Οἰκονομίας*, 1951 σ. 109.

2. Τῆς μὴ ἐπιτυγχανοῦσης κέρδος λόγῳ πραγματοποιήσεως κόστους ἴσου πρὸς τὰς τιμὰς πωλήσεως τῶν εἰδῶν τῆς.

3. Π. ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΠΟΥΛΟΣ : *Ἐνθ' ἄνωτ.* σ. 91.

Ἡ τελευταία αὕτη ἐξίσωσις σημαίνει ὅτι ἐκ τοῦ συνόλου τῶν πραγματοποιουμένων ἐξόδων καὶ ἐσόδων ὑπάρχει ἓν ποσοστόν, τὸ ὁποῖον προέρχεται ἐκ τῶν διακυμάνσεων, ὅπερ διαχωριζόμενον συντελεῖ εἰς τὴν διαπίστωσιν τοῦ διαφορικοῦ κέρδους.

Μία ἔρευνα ἐπὶ τῆς προελεύσεως τῶν συνολικῶν ἀποτελεσμάτων πλήθους βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων πρὸς ἀνεύρεσιν τῆς σχέσεως μεταξὺ τοῦ Κν πρὸς τὸ Κδ ἔχομεν τὴν γνώμην ὅτι :

α. εἰς περιωρισμένας χρονικὰς περιόδους, δύναται νὰ ἐμφανίσῃ ἔντονον διαφορισμὸν τοῦ Κν ἀναλόγως τῆς ἐκτάσεως τῶν διακυμάνσεων¹, ἐπὶ τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους καὶ τῶν προϊόντων.

β. εἰς ἐκτεταμένας χρονικὰς περιόδους, ὁ διαφορισμὸς οὗτος θὰ πρέπει νὰ ὑποχωρῇ, διότι ὁ παράγων « μέση τιμὴ » κτήσεως καὶ πωλήσεως τείνει νὰ ἐξαφανίσῃ τοὺς ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῶν τιμῶν διαφορισμοὺς εἰς τὸ κόστος καὶ τὰ ἔσοδα τῶν ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων².

Πράγματι, τὸ ἐκ διακυμάνσεων ἀποτέλεσμα θὰ προκύψῃ ὡς διαφορὰ τοῦ μέσου ὄρου τῶν τιμῶν, εἰς ἃς ἀπεκτήθησαν τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους ἐν τῷ κλάδῳ, καὶ τῶν μέσων τιμῶν, αἱ ὁποῖαι ἐπραγματοποιήθησαν ἐν αὐτῷ ἐπὶ τῶν πωληθέντων προϊόντων, ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἐπιτευχθείσας ἀντιστοιχοῦς τιμὰς ὑπὸ τῆς συγκεκριμένης ἐπιχειρήσεως³.

Ἄλλ' ἐφ' ὅσον αἱ βιομηχανικαὶ ἐπιχειρήσεις διαρκῶς παράγουν καὶ συνεπῶς διαρκῶς ἀγοράζουν πρώτας ὕλας καὶ λοιπὰ ὕλικά καὶ πωλοῦν τὰ προϊόντα τῶν, διατηροῦσαι ἓν σχεδὸν σταθερὸν ἀπόθεμα⁴, εἶναι φυσικὸν τὸ κόστος καὶ αἱ τιμαὶ πωλήσεων αὐτῶν νὰ εὐρίσκωνται ἐγγύτατα τοῦ μέσου ὄρου. Ἡ τοιαύτη προσέγγισις θὰ εἶναι μεγαλυτέρα, καθ' ὅσον κρίνομεν ἐπὶ μεγαλυτέρου χρονικοῦ διαστήματος, διότι εἶναι μὲν δυνατὸν πρὸς στιγμὴν ἢ βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις Α νὰ ἠγόρασε εἰς τιμὴν μεγαλυτέραν τῆς Β, ἀλλ' ἐν τῇ συνεχείᾳ τοῦ χρόνου, ἢ τοιαύτη ζημίᾳ θὰ ἐξουδετερωθῇ πιθανώτατα ἐξ ἀντιθέτων συνθηκῶν.

Ἄλλως βεβαίως ἔχουν τὰ πράγματα προκειμένου περὶ ἐμπορικῶν

1. Ἡ σύγχρονος οἰκονομικὴ Ἐπιστῆμη στηριζομένη εἰς ἱστορικὰ κυρίως δεδομένα διέψευσε τὰς ἀντιλήψεις τῆς Κλασσικῆς Σχολῆς περὶ ἀρμονικῆς ἐξελίξεως, ἀποδείξασα ἀνύπαρκτον τὴν *Orde Naturelle* ὡς αἰωνίου νόμου ἀποκαθιστῶντος αὐτομάτως καὶ ἄνευ διαταραχῆς τὴν ἰσορροπίαν εἰς τὴν οἰκονομικὴν ζωὴν. H. GUITTON : *Les Fluctuations Économiques, Paris 1951 Introduction*.

2. Ἡ εἰσαγωγή τῆς θεωρίας τῆς τιμῆς τῆς ἀντικαταστάσεως ἀποτελεῖ προσπάθειαν ἀποκλεισμοῦ τοῦ εἰς συγκυρίας κέρδους. M. PAUWELS σ. 155 ἐπ. Περὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν οἰκονομικῶν ἀποτελεσμάτων κατὰ τὴν θεωρίαν τῆς τιμῆς τῆς ἀντικαταστάσεως ἴδε M. ΤΣΙΜΑΡΑ : ἐνθ' ἄνωγ. σ. 435 ἐπ. καὶ κριτικὴν τῆς σχετικῆς θεωρίας ἐν. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ : *Κριτικὴ ἔρευνα ἐπὶ τοῦ λογιστικοῦ προσδιορισμοῦ τῶν Ἀποτελεσμάτων*, Ἀθῆναι 1957.

3. Ὑπ' αὐτὴν τὴν ἔννοιαν τὸ ἐκ διακυμάνσεων κέρδος δύναται νὰ προσδιορισθῇ καὶ λογιστικῶς βάσει ἀπολογιστικῶν δεδομένων.

4. *Minimum stock basis*.

έπιχειρήσεων, όπου τὸ κερδοσκοπικὸν στοιχείον ἐμφανίζεται ἐντονώ-
τερον. Καὶ ἐκεῖ ἀναμφιβόλως ὑφίσταται ἐκμετάλλευσις καὶ εὐσταθοῦν
διαπιστώσεις ὑπάρξεως διαφορικοῦ κέρδους, ἀλλ' εἶναι ἐξ ἀντικειμένου ἢ
τεχνική των συγκρότησις ἐν σχέσει πρὸς τὴν βιομηχανίαν τόσον πενιχρά,
ὥστε τὰ περιθώρια τοῦ διαφορικοῦ κέρδους νὰ μὴ ἔχουν ἕδαφος μεγάλης
ἀναπτύξεως. Πλὴν τῶν ἀνωτέρω, ἢ σχετικὴ τάσις εὐθυγραμμίσεως τῆς
μέσης τιμῆς κτήσεως τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἐμφανίζεται ἰσχυροτέρα
εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις τῶν κλάδων τῶν παραγόντων προϊ-
όντα, ὧν τὸ κυριώτερον στοιχείον τοῦ κόστους εἶναι ἡ ἐργασία¹, ἢ τιμὴ
τῆς ὁποίας ὡς γνωστὸν δὲν διακυμαίνεται ἰσχυρῶς.

Τὸ ἐκ τῶν ἀνωτέρω συμπέρασμα εἶναι ὅτι βραχυχρονίως μὲν (π.χ.
ἐτησίως), τὸ ἀποτέλεσμα τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι, ἀναλόγως
τοῦ κλάδου, ἐπηρασμένον ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῶν τιμῶν, μακροχρο-
νίως δὲ ἔχει τάσιν νὰ καταστή ἔντονώτατα διαφορικόν.²

§ 5

Ἡ ἐννοία τῆς παραγωγικότητος ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει.

Οἰαδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ προέλευσις τοῦ κέρδους τῆς Ἐκμεταλλεύ-
σεως, τὸ μέγεθος αὐτοῦ ἐν σχέσει πρὸς τὸ διατεθὲν διὰ τὴν ἀπόκτησίν του
κεφάλαιον καὶ τὸν χρόνον, καθ' ὃν τὸ κεφάλαιον ἦτο δεσμευμένον ἐν τῇ
ἐκμεταλλεύσει, ἀποδίδει τὴν οἰκονομικὴν παραγωγικότητα τῆς ἐπιχει-
ρήσεως³.

Ἡ οἰκονομικὴ παραγωγικότης ἐκφράζει τὸ πρῖσμα, ὑπὸ τὸ ὁποῖον κρί-
νεται ἡ διὰ τῆς ἐκμεταλλεύσεως δημιουργουμένη ὑπεραξία, τὸ δὲ κέρδος

1. Αἱ ἐπιχειρήσεις ἐντάσεως ἐργασίας καταλαμβάνουν μέγα ποσοστὸν τοῦ συν-
όλου. Μεταξὺ αὐτῶν συγκαταλέγονται αἱ μηχανουργικαὶ καὶ κλωστοῦφαντουργικαὶ

2. Διότι εἶναι ἀδύνατον εἰς κερδοσκοπικὰς πράξεις νὰ ὑπάρχη διαρκὴς ἐπιτυχία.
Ἡ ἀπόλυτος πρόγνωσις εἶναι ἀδύνατος. Ἐλλοστε οἱ *Actions* προκαλοῦν *Reactions*
καὶ ὁ συνεχῶς ἀγοράζων καὶ πωλῶν, ὡς συνηθέστατα συμβαίνει μὲ τὴν βιομηχανικὴν
ἐπιχείρησιν, πρέπει νὰ εὐρίσκεται κανονικῶς εἰς ὅλα τὰ σημεῖα τῆς σχετικῆς καμπύ-
λης τῶν τιμῶν. Συστηματικὴν προσπάθειαν ἀποφυγῆς τοῦ ἐκ συγκυρίας ἀποτελέσμα-
τος καταβάλλουν οἱ Εὐρωπαϊκοὶ οἴκοι κατασκευῶν μηχανημάτων καὶ ἐγκαταστάσεων,
οἱ ὁποῖοι μεταπολεμικῶς συνάπτουν πάντοτε συμβόλαια μὲ ρήτραν τῆς μεταβολῆς τῆς
ἀρχικῶς συμφωνουμένης τιμῆς ἐν περιπτώσει διακυμάνσεως τῶν τιμῶν τῶν πρώτων
ὕλων ἢ τῆς ἐργασίας. Σχετικὴ πρὸς τ' ἀνωτέρω εἶναι ἡ ἐκ τῆς μελέτης 400 ἰσολογι-
σμῶν διαπίστωσις τοῦ *M. Molissen* καθ' ἣν αἱ ἐπιχειρήσεις ἐλαττώνουν τὸ κόστος διὰ
τῆς ἀδείξεως τῆς παραγωγῆς καὶ οὐχὶ διὰ τῆς κερδοσκοπίας ἐπὶ τῶν ἀποθεμάτων.
¹ *Ide ὑποσημ. ἀρ. 2 τῆς σελ. 15.*

3. *M. PAUWELS* : *ἔνθ. ἀνωτ. σ. 51.*

τὸ πρῖσμα, ὑπὸ τὸ ὁποῖον ἰδιωτικοοικονομικῶς ἐκτιμᾶται τὸ αὐτὸ γεγονός ¹.

Ἐὰν βιομηχανικὴ τις ἐκμετάλλευσις, ἀπασχολήσασα κατὰ μίαν ὀρι-
σμένην περίοδον κεφάλαιον ὄρχ. 10.000.000, κατῶρθωσε νὰ ἐπιτύχη ἀξίαν
παραγωγῆς μείζονα τοῦ κόστους κατὰ 2.000.000, ἐνῶ ἐτέρα τὸ αὐτὸ ἀπα-
σχολήσασα κεφάλαιον ἐπέτυχε θετικὴν διαφοράν ἐσόδων καὶ ἐξόδων ἐκ-
μεταλλεύσεως 1.000.000, σημαίνει ὅτι ἡ πρώτη ἔχει διπλασίαν οἰκονομι-
κὴν παραγωγικότητα τῆς δευτέρας, διότι ὑπῆρξεν εἰς τὸ διπλάσιον ἔναντι
αὐτῆς δημιουργικῆ οἰκονομικῶν ἀξιών διὰ τῶν αὐτῶν κεφαλαιακῶν μέσων.

Ἡ οἰκονομικὴ παραγωγικότης δημιουργεῖται διὰ τῆς ἀνάου κυκλο-
φορίας τῶν κεφαλαίων τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἐκ τῶν θετικῶν διαφορῶν τῶν
πραγματοποιουμένων παραγωγικῶν κυκλωμάτων ² καὶ ἀποτελεῖ τὸ ὄργα-
νικὸν στοιχεῖον τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Αἱ μεταξὺ τῶν δύο τούτων ἐννοιῶν διαφοραὶ εἶναι αἱ ἑξῆς :

1. Ἡ οἰκονομικὴ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἶναι ἡ σχέ-
σις μεταξὺ τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῶν ἐν αὐτῇ ἀπη-
σχολημένων κεφαλαίων, τοῦθ' ὅπερ σημαίνει, ὅτι διὰ τὸν προσδιορισμὸν
αὐτῆς δέον ν' ἀφαιροῦνται ἐκ τῶν συνολικῶν κεφαλαίων τὰ μὴ ἐν τῇ
παραγωγικῇ ἐκμεταλλεύσει ἀπασχολημένα, ἐκ δὲ τῶν συνολικῶν ἀποτε-
λεσμάτων τὰ μὴ ὄργανικά, τὰ προερχόμενα δηλαδὴ ἐξ οὐδετέρων ἐξόδων
ἢ ἀνοργάνων κερδῶν.

2. Ἡ ἀποδοτικότης τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἡ σχέση τῶν συνολικῶν
ἐκ πάσης πηγῆς ἀποτελεσμάτων ἐν σχέσει πρὸς τὸ συνολικῶς ἀπασχολη-
θὲν κεφάλαιον.

Αἱ ἀνωτέρω σχέσεις ἀποδίδονται διὰ τῶν κάτωθι τύπων :

$$\text{Παραγωγικότης ἐκμεταλλεύσεως} = \frac{\text{Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}}$$

$$\text{Ἀποδοτικότης ἐπιχειρήσεως} = \frac{\text{Συνολικὸν ἀποτέλεσμα}}{\text{Συνολικὸν ἀπασχολημένον κεφάλαιον}}$$

ὅπου :

$$\text{Συνολικὸν ἀποτέλεσμα} = \text{Ἀποτέλεσμα Ἐκ/σεως} + \text{Ἀνόργανα Κέρδη} - \text{Οὐδέτερα ἔξοδα.}$$

$$\text{Συνολικὸν ἀπ/νον κεφάλαιον} = \text{Κεφάλαια Ἐκ/σεως} + \text{Κεφάλαια Ἐπενδεδυ-} \\ \text{μένα εἰς ἐκτὸς τῆς Ἐκ/σεως ἀξίας.}$$

1. Ὅταν ὁμιλοῦμεν περὶ ὑπεραξίας ἐννοοῦμεν τὸ περίσσευμα, τὸ ὁποῖον ἐδημιου-
ργήθη διὰ τῆς ἐκμεταλλεύσεως ὑπὸ τὴν ἐννοιαν, ὅτι τοῦτο περιέρχεται εἰς ὅλους τοὺς
συντελεστάς τῆς δημιουργίας του, ἦτοι ἐργασίαν καὶ κεφάλαιον. M. PAUWELS : *ἐνθ'*
ἀνωτ. Εἰσαγωγή.

Μὲ χαρακτηριστικὴν ἀπλότητα ὁ J. KEYNES : *General Theory of the Employ-
ment Interest and Money*, Γαλλικὴ μετάφρασις ὑπὸ Jean Largentaye, Paris 1955 σ. 46,
48, δίδει τὴν ἀναλογίαν κέρδους καὶ παραγωγῆς ἐπαγόμενος, ὅτι ἡ ἀπασχόλησις καὶ
συνεπῶς ἡ παραγωγή καθορίζεται ὑπὸ τῶν ἐπιχειρηματιῶν εἰς τὸ ἐπίπεδον τὸ ὁποῖον
ἀποβλέπουν νὰ πραγματοποιήσουν τὸ μεγαλύτερον κέρδος. Ἄν τὸ ἐπιτευχθῆν κέρδος
εἶναι μεγαλύτερον τοῦ προβλεφθέντος, οἱ ἐπιχειρηματῆται αὐξάνουν τὴν ἀπασχόλησιν
καὶ συνεπῶς τὴν παραγωγήν.

2. Ἀκολουθοῦντων κατὰ τὴν γνώμην μας τροχίαν : Χρῆμα — Πρᾶγμα — Χρῆμα.

Οι ως άνω τύποι της παραγωγικότητας της έκμεταλλεύσεως και της άποδοτικότητας της έπιχειρήσεως, αναφερόμενοι εις την σχέση των έπιτευγμάτων προς τας θυσίας της οικονομικής μονάδος (δέσμευσις κεφαλαίου εις Έκσειν και Έπιχείρησιν) άποδίδουν τó άποτέλεσμα άπηλλαγμένον τόκου του ξένου κεφαλαίου, όστις λαμβάνεται ύπ' όψει μόνον προκειμένου περί προσδιορισμού της άποδοτικότητας του ίδιου κεφαλαίου της έπιχειρήσεως, όπότε ó δεύτερος τύπος τροποποιείται ως έξης :

$$\text{Άποδοτικότης Ιδίου Κεφαλαίου} = \frac{\text{Συνολικόν άποτέλεσμα—Τόκοι Ξένου Κεφαλαίου}}{\text{Συνολικώς άπησχολήμενα Κεφάλαια—Ξένον Κεφάλαιον}}$$

$$\delta\text{που: } \frac{\text{Συνολ. Άποτέλεσμα} - \text{Τόκοι Ξένου Κεφαλ.}}{\text{Συνολικώς άπησχολήμενα Κεφάλ.} - \text{Ξένον Κεφάλαιον}} = \frac{\text{Καθαρόν κέρδος Έπιχειρήσεως}}{\text{Ίδιον Κεφάλαιον Έπιχειρήσεως}}$$

Έξ' όλων των άνωτέρω σχέσεων την προέχουσαν άξίαν έχει ή έμφανούσα την οικονομικήν παραγωγικότητα της έκμεταλλεύσεως, διότι αύτη άποτελεϊ τó θεμέλιον της ίδιωτικοοικονομικής έπιτυχίας της βιομηχανικής έπιχειρήσεως¹ και επί πλέον έκφράζει την θετικήν συμβολήν αύτης έν τη καθόλου κοινωνική οικονομία.

1. Σύγχυσις τις ύφίσταται έν τη έπιστήμη επί των έννοιων παραγωγικότητας, άποδοτικότητας, κέρδους έκμεταλλεύσεως, έπιχειρήσεως, έπιχειρηματίου. Ούτως, έν τη Πολιτική Οικονομία όμιλοϋν μόνον περί άκαθαρίστου και καθαρού έπιχειρηματικού κέρδους, και ως άκαθαρίστον μέν έννοοϋν τó προκϋπτον υπόλοιπον έκ της άφαιρέσεως έκ των έσόδων των παραγωγικών δαπανών, εις άς περιλαμβάνεται ó τόκος του ξένου κεφαλαίου, ως καθαρόν δέ τó υπόλοιπον μετά την άφαιρείσιν έκ του άκαθαρίστου τόκου του ίδιου κεφαλαίου, της άμοιβής του έπιχειρηματίου ως έργαζομένου έν τη έπιχειρήσει και ως έπιχειρηματίου και των άσφαλίσεων κατά κινδύνων έκ τυχσίων φθορών. *Ίδε σχετικώς Π. ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΠΟΥΛΟΝ : ένθ' άνω. σ. 106/109 και Ν. ΑΝΑΓΝΟΣ : Οικονομική εξέλιξις, έπιχειρηματίας, κέρδος κατά τόν Schumpeter Ε.Ο.Π.Ε. 1950 σ. 241.*

Έν τη ίδιωτική οικονομική και τη λογιστική αι διακρίσεις είναι λεπτομερέστεραι. Ούτως ό Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ : « Αρχαί Γενικής Λογιστικής » Άθήναι, σ. 198/199 διακρίνει τó κέρδος της έπιχειρήσεως λογιζόμενον ως πλεόνασμα "Έσοδα—Έξοδα, χωρίς εις τά τελευταία ταύτα να λαμβάνωνται ύπ' όψιν οι τόκοι των ίδιων και ξένων κεφαλαίων. Υπό τας αύτάς σχέσεις Μ. ΡΑΥΕΛΣ : ένθ' άνω. σ. 76 μετρά τόν βαθμόν άποδοτικότητας του συνολικού κεφαλαίου της έπιχειρήσεως διά του έν τώ κειμένω παρτιθεμένου σχετικού τύπου.

Κέρδος έπιχειρηματίου είναι τó προκϋπτον μετά την άφαιρείσιν έκ του άκαθαρίστου των τόκων του ίδιου και ξένου κεφαλαίου και του μισθοϋ του έπιχειρηματίου, ως διευθυντοϋ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ : ένθ' άνω. σ. 199 έν συνδυασμῶ προς κόστος, κλπ., Άθήναι 1948 σ. 56 έπ. και ΡΑΥΕΛΣ : ένθ' άνω. σ. 70. Μεταξύ των έννοιων κέρδος έπιχειρήσεως και έπιχειρηματίου ό ΡΑΥΕΛΣ : ένθ' άνω. σ. 78 παρεμβάλλει, α) την έννοιαν του καθαρού κέρδους έπιχειρήσεως, τó όποιον ταδρίζεται προς τó υπό της λογιστικής διαπιστούμενον. β) την έννοιαν του κέρδους της έκμεταλλεύσεως ως διαφορά: "Έσοδα έκ της έκμεταλλεύσεως μείον δαπάναι παραγωγής και πωλήσεως, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών έξόδων. Πρόκειται δηλαδή περί της καθαριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών έξόδων. Πρόκειται δηλαδή περί της καθαριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών έξόδων, ήτις έν συσχετισμῶ προς τó έν αύτή άπησχοληράς ύπεραξίας της έκμεταλλεύσεως, ήτις έν συσχετισμῶ προς τó έν αύτή άπησχολημένον κεφάλαιον φανερώνει τόν βαθμόν άποδοτικότητας των έν τῇ έκμεταλλεύσει κεφαλαίων, όστις είναι αντίστοιχος της οικονομικής παραγωγικότητας. Ίδε σχετικούς δεί-

Ὁ προηγουμένως τεθείς τύπος τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως δύναται νά γραφῆ καί ὡς ἑξῆς:

$$\frac{\text{Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως} - \text{Κόστος Ἐσόδων}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}}$$

διότι, ὡς γνωρίζομεν, ὑφίσταται πάντοτε ἰσότης.

$$\text{Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως} = \text{Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως} - \text{Κόστος Ἐσόδων}^1,$$

Ἐάν ἀντικαταστήσωμεν τὸ Κόστος Ἐσόδων διὰ τοῦ γινομένου Ποσοτικῆ ἀνάλωσις Χ Τιμῆ, καί τὰ Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως διὰ τῶν ἀναλυτικῶν στοιχείων αὐτῶν, ἤτοι ποσότης προϊόντων ἐπὶ τιμῆν, τότε ὁ τύπος τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως λαμβάνει τὴν ἑξῆς ἀναλυτικὴν μορφήν :

$$\frac{\text{Ποσότης προϊόντων} \times \text{Τιμῆν} - \text{Ποσοτικῆ ἀνάλωσις στοιχείων κόστους} \times \text{Τιμῆν}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}}$$

Διὰ τῆς μορφῆς ταύτης τοῦ τύπου τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐξάγεται ὅτι ἐπὶ δοθείσης ἀξίας πωληθέντων προϊόντων καί ὑπὸ σταθερότητα τιμῶν τῶν στοιχείων τῶν παραγωγικῶν δαπανῶν, ἡ διαφορὰ θά εἶναι μεγαλυτέρα καθ' ὃ μέτρον αἱ ἀναλωθεῖσαι ποσότητες τῶν στοιχείων τοῦ κόστους διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς τῶν πωληθέντων θά εἶναι μικρότερα.

Ἐντεῦθεν προκύπτει ὅτι ἡ σχέσις : Ποσότης ἀναλώσεως πρὸς Ποσότητα παραγωγῆς, εἶναι ἀποφασιστικὴ ἐπὶ τῆς διαμορφώσεως τοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐκμεταλλεύσεως συνιστῶσα τὴν τεχνικὴν παραγωγικότητα αὐτῆς.

Ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης, πλὴν τοῦ ὅτι διαμορφώνει τὴν οἰκονομικὴν τοιαύτην καί συνεπῶς ἡ βελτίωσις αὐτῆς εὐρίσκεται εἰς τὴν ἀρχὴν

κτας, *ἐνθ' ἀνωτ.* σ. 62. Ὁ ὅρος οἰκονομικὴ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐπέφερε σύγχισιν εἰς τοὺς ἀποδεχομένους, ὅτι ἡ παραγωγικότης ὑφίσταται μόνον, ὅταν ὑπάρχουν πρὸς σύγκρισιν ποσότητες ἀγαθῶν. Περί τῆς ἐπικρατοῦσης συγχύσεως ἐπὶ τῆς ἐννοίας τῆς παραγωγικότητος καί τῆς διαφορᾶς τῶν ἐννοιῶν αἱ ὁποῖαι ἀπεδόθησαν εἰς αὐτὴν ὡς καί τῶν σχετικῶν ὀρισμῶν ἴδε ἐν «Παραγωγικότης» Ἀπρίλιος—Μάϊος 1956 καί Ἰανουάριος—Μάρτιος 1956.

Ἐν τούτοις εἶναι ὀρθὸς ὁ ὅρος «Οἰκονομικὴ παραγωγικότης», ὅφ' ἦν ἐννοίαν προσδιορίζεται ὑπὸ τοῦ PAUWELS καί ἀναφέρεται ἐν τῷ κειμένῳ. Μὲ τὴν ἀποψιν ταύτην συμφωνεῖ καί ὁ ὀρισμὸς τῆς παραγωγικότητος, ὁ δοθείς ὑπὸ τοῦ Γραφείου Στατιστικῆς ἐργασίας τῶν Ἠνωμένων Πολιτειῶν. «Παραγωγικότης» Μάρτιος—Ἰούλιος 1956 σ. 13.

Τὴν εὐρυτέραν σημασίαν τῆς παραγωγικότητος, τὴν περιλαμβάνουσαν δηλαδὴ καί τὴν οἰκονομικὴν παραδέχονται οἱ Η. Κριμλᾶς : «Παραγωγικότης» Μάϊος—Ἰούλιος 1954 σ. 3 καί ΧΡ. Ἐνελπίδης : «Παραγωγικότης» Σεπτέμβριος—Ὀκτώβριος, 1956 σ. 3.

1. Μὴ συμπεριλαμβανομένων βεβαίως τῶν τόκων.

των ἐπιδιώξεων τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, ἔχει, ὡς ἐλέχθη, ὅπως ἰδιαιτέραν κοινωνικοοικονομικὴν σημασίαν, διότι δι' αὐτῆς ἐκφράζεται ἡ ὀργανικὴ συμβολὴ τῆς οἰκονομικῆς μονάδος εἰς τὴν ὅλην παραγωγικὴν διαδικασίαν.

Ἡ τοιαύτη ἐκτίμησις τῆς συμβολῆς τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος ὑπῆρξεν ἐντονωτάτη μεταπολεμικῶς, εἰς ὅλας δὲ τὰς χώρας τοῦ κόσμου εἰδικὰ ἰδρύθησαν κέντρα ἐπὶ σκοπῶ παραγωγῆς αὐτῆς¹.

§ 6

Αἱ ἀποδόσεις ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐκμεταλλεύσει.

Ἐλέχθη εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον ὅτι ἡ σχέσις μεταξύ τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων καὶ τῆς ποσοτικῆς παραγωγῆς ἐκφράζει τὴν τεχνικὴν παραγωγικότητα τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐκμεταλλεύσει ἐμφανίζεται ὡς πρόβλημα βελτιώσεως τῶν ἀποδόσεων:

1. τῆς ἐνεργείας
2. τῆς ἐργασίας
3. τοῦ ἐξοπλισμοῦ
4. τῶν πρώτων ὑλῶν κλπ. στοιχείων κόστους.

ἐφ' ᾧ καὶ δεόν νὰ ἐκκαθαρισθῇ κατ' ἀρχὴν ἡ ἔννοια τῆς ἀποδόσεως.

Α. Ἀπόδοσις τῆς ἐνεργείας.

Ἡ ποσοτικὴ ἀπόδοσις γενικῶς, ὅπως νοεῖται ἐν τῇ βιομηχανίᾳ, εἶναι τὸ ποσοστὸν τοῦ λαμβανομένου διὰ τῆς παραγωγῆς ἔργου ἐν σχέσει πρὸς τὸ δι' αὐτὴν διατεθὲν τοιοῦτον². Πράγματι, ὡς εἶναι γνωστὸν, ὑπάρχει πάντοτε μίᾳ ἀπόστασις μεταξύ τοῦ διὰ τὴν παραγωγὴν διατιθεμένου ἔργου ἐν σχέσει πρὸς τὸ ὠφελοῦν τελικῶς τὴν παραγωγὴν. Οὕτως εἰς τὴν μηχανικὴν «τὸ ἀπόδομα» μιᾶς μηχανῆς εἶναι ἴσον πρὸς τὸ πηλίκον τοῦ παραχθέντος ὑπ' αὐτῆς ὠφελίμου ἔργου διὰ τοῦ διατεθέντος διὰ τὴν κίνησιν αὐτῆς τοιούτου³. Ἡ μεταξύ τῶν δύο ἔργων διαφορὰ καλύπτει τὴν δύναμιν, ἡ ὁποία ἀπαιτεῖται διὰ τὴν κίνησιν τοῦ ἰδίου μηχανή-

1. Καὶ παρ' ἡμῖν τὸ Ἑλληνικὸν Κέντρον Παραγωγικότητος.

2. Ἡ πρᾶξις ἐκφράζει τὰς ἀποδόσεις ὡς σχέσιν μεταξύ τῆς ποσότητος τῶν ἀναλισκομένων στοιχείων καὶ τῆς ποσότητος τῶν ἐξ αὐτῶν παραγομένων προϊόντων. Οὕτως π.χ. ἐάν ἐκ τῆς βιομηχανοποιήσεως 100 μονάδων ἐκ τῆς πρώτης ὕλης Α παράγονται 50 μονάδες προϊόντων, ἡ ἀπόδοσις αὐτῆς εἶναι 50% ἤτοι 50 : 100. Ἐπίσης, ἐάν διὰ τὴν παραγωγὴν τῶν 50 τούτων μονάδων προϊόντων ἀπαιτεῖται 10 ὥρων ἐργασία, ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας καθ' ὥραν εἶναι 5 μονάδες προϊόντων.

3. G. COMMESNIL: *ἔνθ. ἀνωτ. σ. 4*. Πρὸς τὸν Ἑλληνικὸν ὄρον «μηχανικὸν ἀπόδομα» ἀντίστοιχοι εἶναι οἱ Γαλλικοὶ ὄροι *Travail utile, Travail de Resistance*.

ματος καί τας ἀπωλείας, αἱ ὁποῖαι λαμβάνουν χώραν μέχρις ὅτου ἡ δύναμις μεταβληθῆ εἰς ἐνεργόν. Ὅλαι αὐταὶ αἱ ἀπώλειαι εἰς τὴν μηχανικὴν ὀνομάζονται τριβαί¹.

Ἐάν συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω ἀποκαλέσωμεν,
 E_{μ} τὴν ἀναλισκομένην ὑπὸ τοῦ μηχανήματος ἐνέργειαν,
 E_{ω} τὴν ἀποδιδιομένην ὠφέλιμον τοιαύτην,
 E_z τὸ ὑπὸ τριβῶν καταναλισκόμενον ἔργον,

θὰ ἔχωμεν τὰς ἐξῆς μεταξὺ τῶν στοιχείων τούτων σχέσεις:

$$\begin{aligned} E_{\mu} &= E_{\omega} + E_z \\ E_{\omega} &= E_{\mu} - E_z \end{aligned}$$

Διαιροῦντες τὴν δευτέραν ἐξίσωσιν κατὰ μέλη διὰ τοῦ E_{μ} , εὐρίσκομεν τὸ ἀπόδομα τῆς μηχανῆς

$$\frac{E_{\omega}}{E_{\mu}} = 1 - \frac{E_z}{E_{\mu}}$$

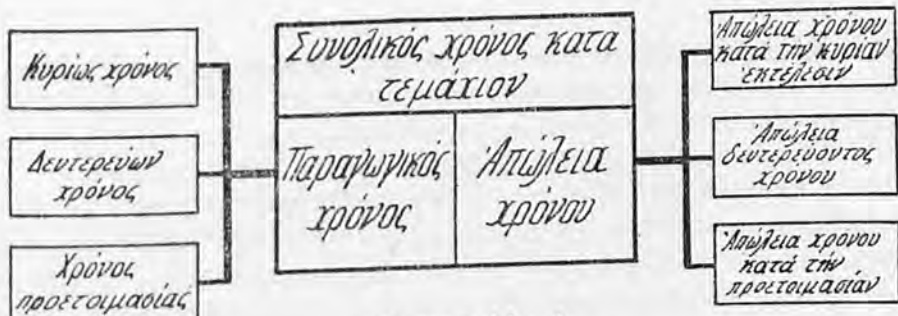
Ἐκ τῆς συνθέσεως τῆς ὡς ἄνω ἐξίσωσεως συνάγεται ὅτι καθ' ὅσον τὸ $\frac{E_z}{E_{\mu}}$ εἶναι μικρότερον, ἐπὶ τοσοῦτον ἡ ἀπόδοσις τοῦ μηχανήματος θὰ εἶναι μεγαλυτέρα, ὡς πλησιάζουσα τὴν μονάδα. Ἡ σμικρότης τοῦ $\frac{E_z}{E_{\mu}}$ θὰ ἐξαρτηθῆ, ὡς εἶναι φυσικόν, ἐκ τῆς τελειότητος τοῦ μηχανήματος, ἢ ὁποῖα εἶναι συνηρημένη μετὰ τὴν κατασκευὴν αὐτοῦ καὶ τὴν ἐπακολουθοῦσαν ἐκ τῆς χρήσεως φθοράν.

Προετάξαμεν τὸν ποράγοντα ἀπωλείας ἐνεργείας, οὐχὶ διότι εἶναι ὁ σπουδαιότερος, ἀλλὰ διότι ἐμφανίζει εὐκρινῶς τὸ πεδῖον τῶν τριβῶν, τὸ ὁποῖον παρουσιάζεται ὑπὸ μορφήν ἀπωλειῶν εἰς ὄλους τοὺς συντελεστάς τῆς παραγωγῆς.

Ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας

Ἐπὶ τῆς ἐργασίας ἡ ἀνάλυσις τοῦ ὅλικοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως, ἐπὶ τοῦ ὁποῦ καὶ συνήθως ὑπολογίζεται ἡ ἀμοιβή, θὰ φέρῃ εἰς φῶς ὅτι ὁ κυρίως παραγωγικὸς χρόνος ἀποτελεῖ ἓν ποσοστὸν τοῦ ὅλικοῦ χρόνου. Τὸ κάτωθι διάγραμμα δίδει μίαν ἐνδεικτικὴν εἰκόνα τῆς συνθέσεως τοῦ ὅλικοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως, βάσει μελέτης τοῦ χρόνου καὶ τῶν κινήσεων, ἀνά τεμάχιον.

1. Οὕτω π.χ. εἰς συμπιεστῆς ἀμμωνίας 750.000 KCAL (ὠριαῖαι κιλοκαλορί) καταναλίσκει συνήθως ἠλεκτρικὴν ἐνέργειαν 210 KW καὶ ἀποδίδει τοιαύτην 166,2) KW διότι $750.000 : 4.500$ (ἀπόδοσις KW εἰς ψυχρομονάδας) = $166\frac{2}{3}$ KW. Συνεπῶς ἔχει ἀπόδομα $166\frac{2}{3} : 210 = 0.74$. Ἡ ἐκ $43\frac{1}{3}$ KW διαφορά εἶναι ἡ καταναλισκομένη εἰς τὰς τριβὰς δύναμις.



Διάγραμμα 'Αρ. 4
Συνθέσεως ολικού χρόνου απασχολήσεως.

Κυρίως χρόνος είναι ο χρόνος της εκτελέσεως της κυρίας εργασίας οστις συντελεί άμέσως εις την πρόοδον αυτής, π.χ. εργασία επί του τόνου τεχνίτου.

Δευτερεύων χρόνος είναι ο αναλισκόμενος διά την διευκόλυνσιν της κυρίας εργασίας, π.χ. τοποθέτησις τεμαχίου επί του τόνου προς έπεξεργασίαν.

Χρόνος προετοιμασίας είναι ο απαιτούμενος διά την προπαρασκευαστικήν διαδικασίαν της κυρίας εκτελέσεως, π.χ. παραλαβή του άκατεργάστου τεμαχίου υπό του τεχνίτου και παροχή εις αυτόν οδηγίων υπό του έργοδηγού.

Αι άπώλειαί χρόνου εις όλα τα στάδια του παραγωγικού χρόνου εμφανίζονται είτε συνεπεία άπροβλέπτων γεγονότων, είτε συνεπεία πλημμελούς οργανώσεως της εργασίας. Ένδεικτικώς αναφέρομεν τους κάτωθι λόγους άπωλειών χρόνου.

- A. Λόγοι όφειλόμενοι εις την έπιχείρησιν
 1. Χρόνος άναμονής διά :
 - Έδηγίας, σχέδια, ύλικά, εργαλεία, τακτικήν έπιθεώρησιν, παράδοσιν εργαλείων, καθαρισμόν των μηχανημάτων, κλπ.
 2. Χρόνος καταβολής μισθοϋ, διεξαγωγής διαλέξεων, μαθημάτων, κλπ.
 3. Χρόνος τακτικών έπισκευών.
 4. Τακτικά διαλείμματα εργασίας.
- B. Λόγοι όφειλόμενοι εις άπρόβλεπτα γεγονότα.
 1. Διακοπή ρεύματος.
 2. Άπρόβλεπτοι βλάβαι εις τον έξοπλισμόν.
 3. Γενικαί άπεργίαι.
- Γ. Λόγοι όφειλόμενοι εις τον εργαζόμενον.
 1. Μειωμένη σωματική ή πνευματική άντοχή.
 2. Έφεσις προς όκηνηρίαν.
 3. Χρόνος διά την κάλυψιν άτομικών αναγκών.

Εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι διαθέτουν φυσικά πρότυπα ἐργασίας καὶ ἔχουν προβῆ εἰς τὴν μέτρησιν τοῦ χρόνου καὶ τῶν κινήσεων, ὁ ὀλικὸς χρόνος ἀπωλειῶν θὰ προκύψῃ ὡς διαφορά.

Ὀλικὸς Χρόνος — Ἀπαιτούμενος Χρόνος κατὰ τεμάχιον.

Ὁ ὡς παραγωγικὸς ἐξ ἄλλου χαρακτηριζόμενος χρόνος, ἔχει συνήθως περιθώρια συμπίεσεως καὶ μάλιστα ὅταν οὗτος ἔχει προσδιορισθῆ ἐκ τῆς πείρας χωρὶς νὰ ἔχη ἐπαληθευθῆ διὰ χρονομετρήσεων. Ἡ σμίκρυνσις τοῦ χρόνου τούτου ἐπιτυγχάνεται συνήθως διὰ μεταβολῶν εἰς τὴν ὀργάνωσιν τῆς ἐργασίας (ὕψηλότερος βαθμὸς προβλεπτικότητος, παροχὴ δῶρων ἀποδόσεως κλπ).

Ἡ ὀργάνωσις τῆς ἐργασίας ἐν τῇ βιομηχανίᾳ συνιστᾷ ἐν ἐκ τῶν πλέον σημαντικῶν προβλημάτων αὐτῆς, δι' ἃ καὶ ἐν τῇ ἐπιστήμῃ τὰ συναφῆ θέματα ἀπετέλεσαν ἴδιον κλάδον τῆς Διοικήσεως τῶν Ἐπιχειρήσεων.

Βασικῶς, ὁ τρόπος μὲ τὸν ὁποῖον προσφέρεται ἐκάστοτε ἡ ἐργασία, εἶναι συνηρητῆμένος ἀφ' ἐνὸς μὲν μὲ τὸν ὑπάρχοντα ἐξοπλισμὸν ἢ ἀφ' ἑτέρου δὲ μὲ τὴν ἔκτασιν τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Οὕτω μίᾳ ἐκτεταμένῃ ἐκμετάλλευσις εὐνοεῖ τὸν εὐρὺν καταμερισμὸν τῆς ἐργασίας καὶ τὴν ἐφαρμογὴν τῶν διαφόρων συστημάτων ὀρθολογικῆς παροχῆς αὐτῆς ὡς τοῦ συστήματος FORD, Taylor, κλπ., ἐνῶ μίᾳ περιορισμένης ἐκτάσεως ἐκμετάλλευσις θὰ χρησιμοποίησῃ ἄλλα συστήματα ὀργανώσεως τῆς ἐργασίας, προσιδιάζοντα πρὸς τὸ μέγεθος αὐτῆς.

Τὰ συσχετιζόμενα στοιχεῖα ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως ἐργασίας εἶναι ἡ παραγομένη ποσότης καὶ ὁ ἀπαιτηθεὶς δι' αὐτὴν χρόνος καὶ συνεπῶς ὁ δεῖκτης ἀποδόσεως ἐν ὀρισμένῃ ἐκμεταλλεύσει προκύπτει ἐκ τῆς σχέσεως :

$$\frac{\text{Παραχθεῖσα ποσότης}}{\text{Ἀριθμὸς ὥρων ἐργασίας}}$$

Ἐκ τῆς βαικικῆς ταύτης σχέσεως, ἥτις ἐκφράζει τὴν ὀριαίαν ἀπόδοσιν

1. *In Abstracto* ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας εἶναι εὐθέως ἀνάλογος πρὸς τὴν ἀπόδοσιν τῶν μηχανῶν. Ἡ αὔξησις τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας εἶναι ἀπολύτως συνηρητῆμένη, ὡς εἶναι γνωστὸν, πρὸς τὴν μηχανοποίησιν καὶ τὸν αὐτοματισμὸν τῆς παραγωγῆς. Πλὴν τῆς τυπικῆς ὁμῶς ἀντικαταστάσεως τῆς ἀνθρωπίνης ἐργασίας δι' ἔργου παραγομένου ὑπὸ μηχανῶν, ἡ ἐξοικονόμησις ἐργασίας λαμβάνει χώραν: α) Διὰ τῆς ἐνοποιήσεως τῶν φάσεων τῆς παραγωγῆς. Οὕτως, ἐνῶ ἄλλοτε ἐπὶ τοῦ σάπωνος ἡ ψύξις, ἡ ξήρασις, ἡ κοπή, ἦσαν κεχωρισμένοι φάσεις, σήμερον διὰ καταλλήλων ἐγκαταστάσεων ἔχουν ἐνοποιηθῆ. β) Διὰ τῆς χρησιμοποίησεως αὐτομάτων μηχανικῶν μεταφορέων. Οἱ μεταφορεῖς τοῦ εἴδους τούτου ἀποτελοῦν, ὡς εἶναι γνωστὸν, συστατικὸν στοιχεῖον τοῦ συστήματος ὀργανώσεως κατὰ FORD, πλέον ὁμῶς τούτου τὸ πρόβλημα τῶν ἐσωτερικῶν διακινήσεων ἐν τῷ ἐργοστασίῳ ἔσχε μεγάλην ἐσχάτως πρόδοον. γ) Διὰ τῆς τελειοτέρας λειτουργίας τῶν μηχανῶν, συνεπεῖα τῆς ὁποίας περιορίζονται αἱ ρυθμιστικαὶ χεῖρες.

τῆς ἐργασίας ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει, δύνανται νὰ ὑπολογισθοῦν καὶ αἱ ἐξῆς μέσαι ἀποδόσεις :

α. Κατὰ ἐργαζόμενον

$$\frac{\text{Παραχθεῖσα ποσότης}}{\text{Ἀριθμὸς ἐργατῶν καὶ ὑπαλλήλων} \times \text{ὥρας ἐργασίας}}$$

β. Μέση ὥριαία παροχὴ κατὰ ἐργάτην

$$\frac{\text{Παραχθεῖσα ποσότης}}{\text{Ἀριθμὸς ἐργατῶν} \times \text{ὥρας ἐργασίας}}$$

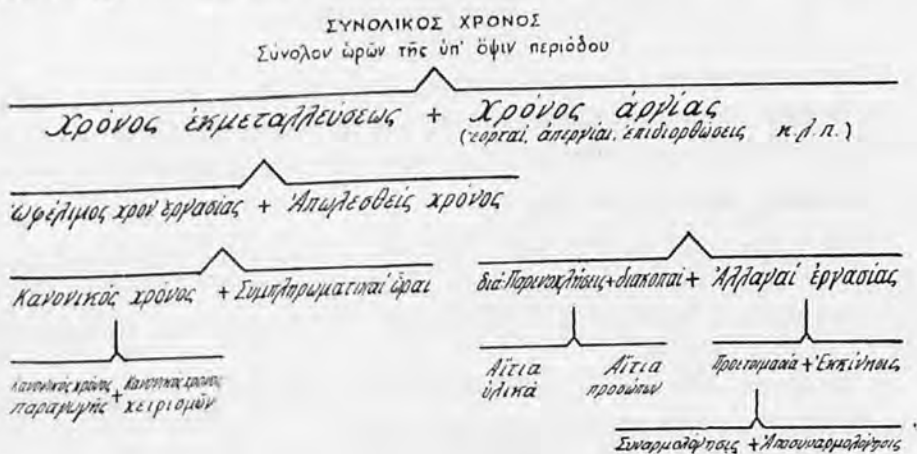
γ. Μέση ὥριαία παροχὴ ἐργασίας ἀμέσου παραγωγῆς

$$\frac{\text{Παραχθεῖσα ποσότης}}{\text{Ἀριθμὸς ἐργατῶν παρεχόντων ἐργασίαν ἀμέσως παραγωγικὴν} \times \text{ὥρας ἐργασίας}}$$

Γενικῶς ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας διακυμαίνεται ἐκ πλείστων, πλὴν τοῦ τεχνικοῦ ἐξοπλισμοῦ καὶ τοῦ συστήματος παροχῆς αὐτῆς λόγων, ὡς τὸ μέγεθος καὶ ὁ τρόπος τῆς ἀμοιβῆς, ἡ παροχὴ ἀνέσεων, ἡ ἐκπαίδευσις, ἡ ἀσφάλεισις κλπ.

Γ'. Ἡ Ἀπόδοσις τοῦ Ἐξοπλισμοῦ.

Ἡ τεχνικὴ ἀπόδοσις τοῦ μηχανικοῦ ἐξοπλισμοῦ κρίνεται κατ' ἀρχὴν ἐν συσχετισμῷ πρὸς τὸν χρόνον, καθ' ὃν ἐχρησιμοποιήθησαν αἱ μηχαναί. Ὁ Rummel¹ ὑποδεικνύει τὴν ἐν τῷ ἐπακολουθοῦντι διαγράμματι ὑποδιαίρεσιν τοῦ χρόνου καὶ τὰς ἐν αὐτῷ σχέσεις χρησιμοποίησεως τῶν μηχανῶν.



Διάγραμμα Ἀριθ. 5

Χρόνου χρησιμοποίησεως μηχανῶν (ὑπὸ Rummel)

Ὁ Συντελεστής, ὁ ὁποῖος θὰ προκύψῃ ἐκ τῆς σχέσεως :

$$\frac{\text{Χρόνος ἐργασίας ἐξοπλισμοῦ}}{\text{Συνολικὸς χρόνος περιόδου}}$$

μᾶς δίδει τὸν δείκτην τῆς ἐργασίας, τὸ ποσοστὸν δηλονότι τοῦ χρόνου, κατὰ τὸ ὁποῖον ὁ ἐξοπλισμὸς τῆς ἐπιχειρήσεως εὑρίσκετο εἰς κίνησιν ἐν σχέσει πρὸς τὸν ὅλικόν τοιοῦτον. Ὁ δείκτης οὗτος τῆς ἐντάσεως τῆς ἐρ-

1. ἐν M. PAUWELS ἐνθ' ἄνωτ. σ. 183.

γασίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ ἰδιωτικοοικονομικῶς μὲν σημαίνει τὸν χρόνον, ὁ ὁποῖος ἀπληθήθη διὰ τὴν πραγματοποιηθῆν ἢ παραγωγή, ἢ ὁποῖα ἐκρίθη ὡς συμφέρουσα καὶ δυνατὴ, κοινωνικοοικονομικῶς δὲ τὸ ποσοστὸν τῆς ἀπασχολήσεως τῶν παγίων κεφαλαίων τῆς συγκεκριμένης ἐπιχειρήσεως εἰς τὴν παραγωγήν.

Περαιτέρω ἡ ἀπόδοσις τοῦ μηχανικοῦ ἐξοπλισμοῦ ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς σχέσεως μεταξὺ τοῦ συνολικοῦ χρόνου ἐργασίας καὶ τοῦ ὠφελίμου χρόνου τῆς παραγωγῆς, ἐξ οὗ προκύπτει ὁ δείκτης χρησιμοποίησεως κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Ὀφείλιμος χρόνος ἐργασίας}}{\text{Συνολικὸς χρόνος ἐργασίας}}$$

Ἡ διαφορὰ μεταξὺ τοῦ συνολικοῦ χρόνου ἐργασίας καὶ τοῦ ὠφελίμου, δεικνύει τὸν χρόνον, κατὰ τὸν ὁποῖον ὁ ἐξοπλισμὸς εὐρίσκετο ἐν μὴ ἀποδοτικῇ λειτουργίᾳ (ἀπώλεια κατὰ τὰς ἐκκινήσεις, διακοπὰς, δοκιμὰς, ἠθελημένως μειωμένην ἀπόδοσιν λόγῳ ἐλαττωματικότητος λειτουργίας διὰ τὰ προληφθούσιν μεγαλύτεραι ζημίαι κλπ.).

Ὁ χρόνος τῆς μὴ ἀποδοτικῆς λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ κρινόμενος ἐν σχέσει πρὸς τὸν ὅλικόν χρόνον ἐκμεταλλεύσεως μᾶς δίδει τὸν ἀποκαλούμενον «δείκτην παρενοχλήσεως»¹ κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Ἀπολεσθεῖς χρόνος λόγῳ παρενοχλήσεων}}{\text{Χρόνος ἐκμεταλλεύσεως}}$$

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει τελικῶς ὅτι, ἐφ' ὅσον κρίνεται ἡ ἀπόδοσις τοῦ διὰ τὴν παραγωγήν ἀπασχοληθέντος ἐξοπλισμοῦ, ὁ δείκτης χρησιμοποίησεως ἐκφράζει τὸν βαθμὸν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος αὐτοῦ.

Δ'. Ἡ Ἀπόδοσις τῶν πρώτων ὑλῶν.

Τέλος ἡ ὑφισταμένη ἀναλογία μεταξὺ τῶν ἀναλισκομένων ποσοτήτων τῶν πρώτων ὑλῶν ἐν σχέσει πρὸς τὴν ποσότητα τῶν δι' αὐτῶν παραγομένων προϊόντων δημιουργεῖ τὸ πρόβλημα τῶν ἀποδόσεων τῶν πρώτων ὑλῶν ἐν τῇ βιομηχανίᾳ.

Αἱ ἀπώλεια, τὰς ὁποίας ὑφίστανται αἱ βιομηχανοποιούμεναι πρῶται ὑλαι, ἀνακύπτουν ὑπὸ τὰς ἐξῆς κυρίως μορφάς :

1. Ὡς ἀπώλεια λόγῳ ἀνοχῶν κατὰ τὴν ἀγορὰν τῆς πρώτης ὑλης.
2. Ὡς ἀπώλεια αὐτουσίας πρώτης ὑλης, μὴ δυναμένης νὰ χρησιμοποιηθῆ.
3. Ὡς ἀπώλεια λόγῳ παραγωγῆς προϊόντος μεγαλύτερου βάρους, ὄγκου, κλπ.
4. Ὡς ἀπώλεια κατὰ τὸν βιομηχανικὸν μετασχηματισμὸν, καὶ
5. Ὡς ἀπώλεια λόγῳ ἀδυναμίας ἢ μὴ ὑπάρξεως συμφέροντος λήψεως κατὰ τὴν κατεργασίαν ὀλοκλήρου τῆς ἐν τῇ πρώτῃ ὑλῇ ὑπαρχούσης οὐσίας.

1. M. PAUWELS ἐν θ' ἀνωτ. σ. 184, ὅπου καὶ ποικιλία ἀριθμοδεικτῶν.

νην, πωλούμενα εἰς κατασκευαστὰς τῆς πρώτης ὕλης ἢ δι' ἄλλους σκοπούς, ὡς π. χ. καύσιμα κλπ.

Χαρακτηριστικὸν παράδειγμα ἀπωλείων τῆς μορφῆς ταύτης εἶναι ἡ κοπή σιδηρῶν κυκλικῶν τεμαχίων (π. χ. ροδέλλες) ἐκ φύλλου λαμαρίνης, ὡς δεικνύει τὸ ἀκόλουθον σχέδιον.



Αἱ μελαναὶ ἐπιφάνειαι τοῦ σχεδίου ἀποτελοῦν τὰ ἀποκόμματα λαμαρίνης, τὰ ὁποῖα δὲν ἔχουν χρησιμότητα παρὰ εἰὰ νὰ πωληθοῦν ὡς πρώτη ὕλη σιδήρου.

Τρίτη μορφή. Αὕτη ἐμφανίζεται εἰς τὰς περιπτώσεις ἐκείνας, κατὰ τὰς ὁποίας ἡ παραγωγή τοῦ προϊόντος ὑπερέβη εἰς βάρος, ὄγκον ἢ δρῶσαν οὐσίαν τὴν προδιαγραφὴν αὐτοῦ. Ἐάν π. χ. παράγεται μαργαρίνη εἰς δοχεῖα βάρους 10 κιλῶν πᾶσα προσθήκη ἐκ λάθους ἢ κακῆς λειτουργίας τῆς πλάστιγγος πλέον τῶν 10 κιλῶν θὰ εἶναι εἰς βάρος τῆς ἀποδόσεως. Τοῦτ' αὐτὸ θὰ συμβῆ, ἐάν σιδηρὰ τις κατασκευὴ ἀπαιτῆ π. χ. σίδηρον ὠρισμένων διαστάσεων, κυρίως δὲ πάχους, καὶ χρησιμοποιηθῆ σίδηρος μεγαλύτερου πάχους¹ ἢ σχετικῆ διαφορά βάρους, ἐάν δὲν ὠφελῆ ποιοτικῶς τὴν κατασκευὴν, συνιστᾷ ἀπώλειαν.

Τέλος ἀποτελεῖ ἀπώλειαν τῆς μορφῆς ταύτης ἡ παράδοσις προϊόντος ἰκανῶς ἀπέχοντος ἀπὸ τοῦ νὰ ἐξαντλῆ τὴν συμφωνηθεῖσαν κατὰ τὴν πώλησιν ἀνοχὴν.

Οὕτως, ἐάν ἡ πώλησις ἀφορᾷ προϊόν με ὑγρασίαν 3% καὶ παραδοθῆ τοιοῦτον με ὑγρασίαν 1% ἢ ἐκ 2% διαφορά θὰ μειώσῃ ἀναλόγως τὴν ἀπόδοσιν τῆς πρώτης ὕλης, ἐξ ἧς παρήχθη τὸ προϊόν. Τοῦτ' αὐτὸ λεκτέον καὶ διὰ τὰ χημικοτεχνικὰ συσκευάσματα, τὰ πωλούμενα βάσει ποσοστοῦ δρώσης οὐσίας (Τουρκέλαια, Ἄλκιλ - ἄρύλ σουλφονάτ, κλπ.). Ἐάν προβλέπεται παραγωγή προϊόντος με περιεκτικότητά δρώσης οὐσίας 50% καὶ παραχθῆ τοιοῦτον 60%, ἡ διαφορά θὰ εἶναι εἰς βάρος τῆς ἀποδόσεως τῆς χρησιμοποιηθείσης διὰ τὴν παραγωγὴν αὐτῶν πρώτης ὕλης.

Τετάρτη μορφή. Ἡ μορφή αὕτη ἀφορᾷ τὴν κατὰ τὸν μετασχηματισμὸν δημιουργουμένην ἀπώλειαν, καὶ ἀποτελεῖ τὸν κλασσικὸν τύπον τῆς ἐκ τῆς βιομηχανοποιήσεως ἀπομειώσεως. Εἶναι ἀποτέλεσμα τῆς ἐπεξεργα-

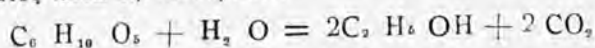
1. Καὶ ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν αὐτὴν ἐξετάζεται ἐνταῦθα.

σας, κατά τήν ὁποῖαν ἔν ποσοστόν ἀπόλλυται ἐκ τῶν διακινήσεων τῆς πρώτης ὕλης καί ἔν ποσοστόν συνεπιέα τῆς διὰ μηχανῶν κατεργασίας¹.

Ἡ ἐκ τοῦ μετασχηματισμοῦ ἀπομείωσις ἐμφανίζεται εἰς ὅλας τὰς ἐπεξεργασίας τῶν πρώτων ὑλῶν καί ἀπασχολεῖ, ὡς εἶναι φυσικόν, ἰδιαιτέρως τοὺς τεχνικοὺς.

Ἡ πέμπτη μορφή ἐμφανίζεται ἐν μέρει μὲν ὡς ἀδυναμία τῆς βιομηχανίας πρὸς ἀπόληψιν ὀλοκλήρου τῆς δρώσης οὐσίας τῆς πρώτης ὕλης, ἐν μέρει δὲ ὑπαγορεύεται ἐκ λόγων οἰκονομικῆς παραγωγικότητος, οἷτινες ἀνακύπτουν, ὅταν αἱ δημιουργούμεναι διὰ τὴν ἐξάντλησιν τῶν ἀποδόσεων δαπάναι ὑπερβαίνουν ἀπὸ τινος ὀρίου καί πέραν τὴν ἀξίαν τῶν ἀποδόσεων². Παράδειγμα τῆς μορφῆς ταύτης εἶναι τὸ ἀφιέμενον κατὰ τὴν ἐκχύλισιν ἔλαιον εἰς τὸ ὑπόλειμμα τῆς πρώτης ὕλης, ἀφ' ἑνὸς μὲν λόγῳ πρακτικῆς ἀδυναμίας λήψεως ὀλοκλήρου τῆς ποσότητος τοῦ ἐν τῷ ἐλαιούχῳ σπέρματι ἐνεχομένου ἐλαίου, ἀφ' ἑτέρου δὲ λόγῳ τοῦ ἀντιοικο-

1. Οὕτω π.χ. ἐξ 100 χλγ. καθυροῦ καί ξηροῦ ἀμύλου λαμβάνονται θεωρητικῶς 71,61 λίτρα οἰνοπνεύματος κατὰ τὴν ἀντίδρασιν.



Ἐν τῇ πράξει ὁμοῦ βιομηχανικῶς λαμβάνονται:

α) 63 λίτρα διὰ ζυμώσεως εἰς ἀνοικτοὺς ληνοὺς.

Αἱ σχετικαὶ ἀπώλειαι ὀφείλονται:

Κατὰ 0,5-1% εἰς ἀπώλειαν ἀμύλου ἐκ τῶν πρώτων ὑλῶν.

» 2-4% διότι διαλελυμένοι ὑδατάνθρακες παραμένουν ἀζύμωτοι.

» 6% ἐκ τοῦ σχηματισμοῦ κατὰ τὴν ζύμωσιν γαλακτικοῦ καί ἠλεκτρικοῦ ὀξέος, γλυκερίνης, ζυμελαίων καί οὐσίας τῆς ζύμης.

Τέλος μέρος τοῦ οἰνοπνεύματος ἀπόλλυται δι' ἐξατμίσεως.

β) 67 λίτρα διὰ ζυμώσεις εἰς κκαλυμμένους ληνοὺς.

γ) Κάτω τῶν 63 λίτρων, ἐάν τὸ πρὸς ζύμωσιν γλεῦκος εἶναι πυκνόν (ἄνω τῶν 20° Balling), ὅτε ἡ ζύμωσις δυσχεραίνεται μεγάλως. ἴδε σχετικῶς Α. ΒΟΥΡΝΑΖΟΥ: Ἐφαρμοσμένη Χημεία Ἀθῆναι 1936 σ. 71.

Ὅμοιως λιπαρὰ ὀξέα, λαμβανόμενα δι' ὑδρολύσεως λιπαρῶν οὐσιῶν, καταλείπουν κατὰ τὴν ἀπόστασιν αὐτῶν ἄχρηστον ὑπόλειμμα, ὀφειλόμενον εἰς τὰς δημιουργούμενας κατὰ τὴν κατεργασίαν θερμοκρασίας, τὸ ὅποιον βεβαίως, ἐπιφέρει μείωσιν εἰς τὰς σχετικὰς βιομηχανικὰς ἀποδόσεις. *Chemie und Technologie der Fette und Fettprodukte*. Ἐκδότης Springer Verlag, II Band Berlin 1937 σ. 532-534.

Κατὰ τὴν σαπωνοποίησιν ἐπίσης ἐλαίων, ἐάν δὲν ἀξιοποιηθοῦν τὰ δημιουργούμενα γλυκερινοῦχα ὕδατα, τὸ ποσὸν τῆς ἐν αὐτοῖς ἐνεχομένης γλυκερίνης ἀπόλλυται μετὰ τῶν κατὰ τὴν κατεργασίαν χρησιμοποιουμένων ὑδάτων. *Chemie und Technologie* κλπ. ἔνθ' ἄνωτ. σ. 552 ἐπ.

2. Τοῦτο συνιστᾷ ἐφαρμογὴν τοῦ νόμου μὴ ἀναλόγου ἀποδόσεως ἐν τῇ βιομηχανίᾳ.

νομικού της συνεχίσεως της κατεργασίας πέραν ώρισμένου όριου (όταν π.χ. τó υπόλλειμμα περιέχη έλαιον 0,25%).

Τά προβλήματα των αποδόσεων των πρώτων ύλων έχουν, νομιζομεν, ιδιαιτέραν σημασίαν εις την Χημικήν Βιομηχανίαν, όπου άπαντώνται όλων σχεδόν των μορφών άπώλεια και κατά συνέπειαν ó σχετικός άγών περιορισμού αύτων άπασχολεϊ ιδιαιτέρως τούς έν αύτῇ έργαζομένους τεχνικούς.

Αι αποδόσεις των πρώτων και βοηθητικών ύλων είναι άπολύτως συντηρημένα.

1. Με τάς χρησιμοποιουμένας μεθόδους παραγωγής ¹.

2. Με τó είδος και την τελειότητα του μηχανικού έξοπλισμού ².

3. Με τόν τρόπον, καθ' όν διεξάγεται ή έκτελουσα παραγωγική διαδικασία ³.

Γενικώς, τó πρόβλημα των αποδόσεων έν τῇ βιομηχανία άποτελεϊ άντικείμενον τεχνικού όρθολογισμού έκδηλουμένου έκ τῆς τελειότητος των χρησιμοποιουμένων παραγωγικών μέσων. Πρός την κατεύθυνσιν τῆς βελτιώσεως του τεχνικού όρθολογισμού σπουδαία είναι ή συμβολή τῆς ανάλυσεως των συνθηκών και των προβλημάτων τῆς τεχνικής έκμεταλλεύσεως. Γενικώς ή έπιστημονική τεχνική και πείρα, τó πείραμα, ή Στατιστική και ή Λογιστική, άποτελοϋν τούς παράγοντας τῆς άνυψώσεως τῆς τεχνικής παραγωγικότητος.

1. Ούτως ή παρουσία κολλοειδών ουσιών (κόμμα, πηκτινά, κλπ.) δυσχεραίνει τόν άποχωρισμόν του έλαιολάδου από τῆς έλαίας. Διά τῆς προσθήκης (ένσωματώσεως) όμως εις τάς τεθραυσμένας έλαίας βιομηχανικών ουσιών αναλόγων προς τάς διευγαστικές διευκολύνεται ó άποχωρισμός και έπιτυγχάνεται :

1) Αύξεις των αποδόσεων.

2) Έλάττωσις χρόνου συμπίεσεως 10—20%.

3) Αύξεις του ίξώδους του έλαιολάδου.

4) Παρακώλυσις τῆς αύξήσεως όξύτητος των τελευταίων κλασμάτων του έλαίου.

Δοκιμή έγένετο διά πηκτινάσης 41 εις αναλογίαν 3—6% J. M. SOROA Y. PINEDA : OLEAGINEUX 9,865—8 έπ. 1954.

2. Πιεστήριον π.χ. 200 άτμοσφαιρών, προωρισμένον δι' έκθλιψιν έλαιοσπόρων, είναι φυσικόν νά διδῃ μικροτέραν άπόδοσιν εις έλαιον έτέρου 400 άτμοσφαιρών λόγω άντιστοίχου διαφοράς περιεκτικότητος εις έλαιον του πλακοϋντος. 'Αλλ' ή τελειότης του μηχανικού έξοπλισμού έπιδρᾷ εϋνοϊκώς και επί τῆς βελτιώσεως τῆς ποιότητος. Ούτως είναι δυνατή ή βελτιώσις του άλεύρου διά *Konditioner*, ένθα προπαρασκευάζεται και βελτιούται ó σίτος εις τρόπον ώστε νά αξιοποιηται και ó κατωτάτης ποιότητος σίτος δι' αύξήσεως τῆς άρτοποιητικῆς αύτου άποδόσεως (βελτιώσις φυσικοχημικών ιδιοτήτων τῆς γλουτένης). Τó *Konditioner* άποτελεϊται έκ πύργου ύψους 10 μ., εις τó όποϊον ó σίτος κυκλοφορεϊ έκ των άνω προς τά κάτω υπό θερμοκρασίαν 60—70°, και άνάλογον ύγρασίαν έξηρητημένην έκ τῆς ειδικευμένης έπεξεργασίας εις διάστημα περίπου 30' J. ΚΑΝΔΗΛΗ : *Η μειονεκτικότης των έλληνικων σιτων βελτιούται, μόνου διε τῆς βιομηχανικῆς όδοϋ. Τεχνικά Χρονικά, 'Αριθ. 11 — Νοέμβριος 1955.

3. Σχετικώς με την καταβαλλομένην έπιμέλειαν κλπ.

Ἡ Σύνθεσις καὶ αἱ προϋποθέσεις μετρήσεως τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως.

Α. Θέσις ἐργασίας.

Ὡς εἶναι γνωστόν, ἡ παραγωγικὴ διαδικασία διεξάγεται ἐν τῇ βιομηχανίᾳ διὰ σειρᾶς καταλλήλων κατεργασιῶν πραγματοποιουμένων διὰ μηχανημάτων ἢ διὰ χειρωνακτικῆς ἐργασίας.

Ἐκαστον κλάσμα τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἐν τῷ ὁποίῳ ἐκτελεῖται ἡ ἴδια κατεργασία ἐπὶ προϊόντος τινὸς ἢ διαφόρων προϊόντων, συνιστᾷ τὴν θέσιν ἐργασίας ¹, ἡ ὁποία δύναται νὰ εἶναι ἀντίστοιχος πρὸς τὴν ἐν τῇ λογιστικῇ ἔννοιαν τοῦ κέντρου κόστους ².

Ἡ θέσις ἐργασίας δύναται ν' ἀποτελεῖται ὑπὸ ἐνὸς καὶ μόνον μηχανήματος, ἐφ' ὅσον ἐν αὐτῷ περαιούται μία κατεργασία, ὡς π.χ. *μία ἐκτυπωτικὴ μηχανή*, ἢ ὑπὸ περισσοτέρων μηχανημάτων, τὰ ὁποῖα εἶναι ἀπαραίτητα διὰ τὴν ἄνευ διακοπῆς περᾶσι τῆς κατεργασίας, ὡς π.χ. τὸ χρησιμοποιούμενον συγκρότημα ἐκχυλιστήρων, ἀποστακτήρων καὶ λοιποῦ ἐξοπλισμοῦ διὰ τὴν ἐκχύλιν τῶν ἐλαιωδῶν σπόρων.

Ἡ ἀναγκαία συνέχεια ἐργασίας διὰ τὴν ὀλοκλήρωσιν τῆς κατεργασίας ἀποτελεῖ ὀρόσημον μεταξὺ τῆς θέσεως ἐργασίας καὶ τῆς θέσεως τῆς παραγωγῆς. Οὕτως ἡ θέσις παραγωγῆς ἀποτελεῖται ἐξ ἐκάστου μηχανήματος διεξάγοντος ὠρισμένην ἐπεξεργασίαν, ἥτις δύναται νὰ εἶναι μέρος τῆς εἰς τὴν θέσιν ἐργασίας διεξαγομένης κατεργασίας. Οὕτω π. χ. ὁ ἀποστακτὴρ τοῦ ἐκχυλιστικοῦ ὑγροῦ ἐπὶ ἐγκαταστάσεως ἐκχυλίσεως ἐλαιοσπόρων ἀποτελεῖ θέσιν παραγωγῆς, οὐχὶ ὁμως καὶ θέσιν ἐργασίας, διότι ἢ μὴ ἐναρμόνισις τῆς λειτουργίας αὐτοῦ πρὸς τὰ λοιπὰ μηχανήματα τῆς

1. Ὁ R. B. THIBERT : ἐνθ' ἄνωτ. σ' 24 δίδει τοὺς ἐξῆς ὁρισμοὺς ἐπὶ τῆς θέσεως παραγωγῆς καὶ τῆς θέσεως ἐργασίας.

Ἡ θέσις παραγωγῆς συνίσταται ἐκ τινος μηχανήματος μεθ' ὅλων αὐτοῦ τῶν ἐξαρτημάτων, προωρισμένου νὰ συμπληρώσῃ μίαν κατεργασίαν ἐκ τῆς ὅλης βιομηχανοποιήσεως ἐπὶ τοῦ ἰδίου προϊόντος ἢ τὴν ἰδίαν κατεργασίαν ἢ σειρὰν κατεργασιῶν διὰ μίαν σειρὰν προϊόντων.

Ἡ θέσις ἐργασίας εἶναι σύνολον συνιστάμενον ἐκ μιᾶς ἢ περισσοτέρων θέσεων παραγωγῆς, τὴν ὁποῖαν ἢ τὰς ὁποίας οἱ ἐργάται εἶναι ἐπιφορτισμένοι νὰ τὰς παρακολουθοῦν καὶ νὰ τὰς ἐποπτεύουν. Τὸ προσδιοριστικὸν στοιχεῖον τοῦ ὁρίου μεταξὺ θέσεως ἐργασίας, ὅταν αὕτη ἀποτελεῖται ἀπὸ περισσοτέρας θέσεις παραγωγῆς, εἶναι ἡ ἀδιάκοπος συνέχεια ἐπεξεργασιῶν τῆς πραγματοποιουμένης παραγωγῆς. Ἐφ' ὅσον μία ἐπεξεργασία ἤρχισε, πρέπει νὰ τελειώσῃ, ἐὰν δὲ τοῦτο δὲν συμβῆ πρέπει νὰ ἐπαναρχίσῃ ὑπὸ δυσμενεῖς τεχνικὰς συνθήκας.

2. Συμφώνως πρὸς τὰς Ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις. Ἰδε σχετικῶς A. J. MARTIN : ἐνθ' ἄνωτ. σελ. 12.

έκχυλίσσεως ἐπιφέρει ζημιώδη ἀποτελέσματα καὶ συνεπῶς ἡ ὑπαρξὶς αὐτοῦ δέον νὰ κριθῆ ὡς μέρος τοῦ ὅλου συγκροτήματος, διὰ τοῦ ὁποίου διεξάγεται ἡ κατεργασία τῆς ἐκχυλίσεως.

B. Ἡ Παραγωγικότης τῆς θέσεως ἐργασίας.

Συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω δυνάμεθα νὰ εἴπωμεν ὅτι ἡ παραγωγικὴ διαδικασία ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει διεξάγεται διὰ σειρᾶς θέσεων ἐργασίας, ἐν ἐκάστη τῶν ὁποίων συντελεῖται ὠρισμένη κατεργασία, καὶ κατ' ἀκολουθίαν ἡ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἶναι συνάρτησις τῆς παραγωγικότητος ἐκάστης θέσεως ἐργασίας.

Ἡ παραγωγικότης ἐξ' ἄλλου ἐκάστης θέσεως ἐργασίας προσδιορίζεται ἐκ τῶν ἐξῆς παραγόντων :

1. Τοῦ συντελεστοῦ χρησιμοποίησεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ, ὁ ὁποῖος ὅσον ὑψηλότερος εἶναι ἐπὶ τοσοῦτον συμβάλλει εἰς τὴν αὔξησιν τῆς ἐν τῇ θέσει κόστους παραγωγικότητος. Οὕτω, ἐὰν αἱ διακοπαὶ λόγῳ βλάβης, συντηρήσεων, ἐκκινήσεων κλπ., ἐπὶ 100 ὥρων συνολικῆς ἐργασίας διεκυμάνθησαν κατὰ τρεῖς συγκρινομένας περιόδους εἰς 9, 6, 4, ὥρας, ἡ αὔησις τοῦ δείκτου χρησιμοποίησεως ἀπὸ 0, 91 ἐν συνεχείᾳ εἰς 0, 94 καὶ τελικῶς εἰς 0, 96 ὑποδηλοῖ ἐντατικωτέραν χρησιμοποίησιν τοῦ ἐξοπλισμοῦ, τοῦθ' ὅπερ συνιστᾷ συντελεστὴν αὔξεσεως τῆς παραγωγικότητος.

2. Τοῦ συντελεστοῦ ἀποδόσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ κατὰ τὸν πραγματικὸν χρόνον ἐργασίας, ὁ ὁποῖος καὶ πάλιν εἶναι συνάρτησις τῶν διαφορῶν ἀπωλειῶν, αἱ ὁποῖαι λαμβάνουν χώραν ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει καὶ τὰς ὁποίας ἐθίξαμεν ἐν τῇ προηγουμένῃ παραγράφῳ. Οὕτω, ἐὰν ὑποτεθῆ ὅτι ἡ εἰς μονάδας προϊόντος ἀπόδοσις τῆς θέσεως ἐργασίας ἀντιστοίχως κατὰ τὰς τρεῖς ὡς ἄνω περιόδους, ἀνῆλθεν εἰς 1092, 1034 καὶ 960, διαπιστοῦται μία μείωσις τῆς ὠριαίας ἀποδόσεως κατὰ τὸν πραγματικὸν χρόνον ἐν τῇ θέσει ἐργασίας, διότι οἱ συντελεσταὶ διεκυμάνθησαν ὡς ἐξῆς :

Πρώτη περίοδος	$1092 : 91 = 12$
Δευτέρα »	$1034 : 94 = 11$
Τρίτη »	$960 : 96 = 10$

Οἱ δύο οὗτοι προσδιοριστικοὶ παράγοντες τῆς παραγωγικότητος, ἀναφέρονται εἰς τὸν χρόνον γενικῶς, ἀποτελοῦν τὸν σπόνδυλον¹ τοῦ βαθμοῦ

1. Ὁ R. B. THIBERT : *Ἐνθ' ἀνωτ. σ. 52* ὀρίζει τὴν παραγωγικότητα τῆς θέσεως ἐργασίας ἐκ τῆς σχέσεως τῆς πραγματικῆς αὐτῆς παραγωγῆς καὶ τῆς κανονικῆς τοιαύτης κατὰ τὸν αὐτὸν χρόνον δραστηριότητος, ὅστις πρέπει νὰ καλύψῃ τοῦλάχιστον ἓνα πλήρη κύκλον παραγωγῆς.

Συνεπῆς πρὸς τὸν ὡς ἄνω ὀρισμὸν εἶναι καὶ ὁ τύπος τῆς ὀλικῆς παραγωγικότητος θέσεως τινος ἐργασίας, ἣτις κατὰ τὸν ἐν λόγῳ συγγραφέα εἶναι ἴση πρὸς τὸ γινόμενον :

$$\frac{\text{Πραγματικὸς χρόνος χρησιμοποίησεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ}}{\text{Κανονικὸς χρόνος χρησιμοποίησεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ}} \times \frac{\text{Πραγματικὴ παραγωγή κατὰ τὸν πραγματικὸν χρόνον Χρησιμοποίησεως}}{\text{Κανονικὴ παραγωγή κατὰ τὸν ἴδιον πραγματικὸν χρόνον}}$$

παραγωγικότητας της έκμεταλλεύσεως. Ἡ σύγχρονος τάσις εἶναι ἡ αὔξησις ἀμφοτέρων τῶν δεικτῶν, τόσον δηλαδή τοῦ δείκτου χρησιμοποίησεως, ὅσον καὶ τοῦ δείκτου ἀποδόσεως.

3. Τοῦ συντελεστοῦ ἀποδόσεως τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ λοιπῶν ὑλικῶν καὶ ἐνεργείας, ὁ ὁποῖος καὶ πάλιν ἐξαρτᾶται, ὡς εἶναι φυσικόν, ἐκ τῶν ἀντιστοιχῶν ἀπωλειῶν.

Γ. Πῶς δύναται νὰ νοηθῇ ἡ παραγωγικότης.

Ἡ ἐκτίμησις τῆς ἐν τῷ χρόνῳ διακυμάνσεως τῶν ὡς ἄνω δεικτῶν παραγωγικότητας δύναται νὰ νοηθῇ κατὰ τοὺς ἐξῆς τρεῖς τρόπους :

α. Ὡς μία ἔνδειξις τῆς πραγματοποιηθείσης προόδου ἐν τῇ έκμεταλλεύσει ἐκ πάσης αἰτίας προελθούσης. Οὕτως ἡ διαρκῆς τεχνικὴ πρόοδος συντελεῖ εἰς τὴν ἀδιάκοπον ἀντικατάστασιν ἐργατικῶν χειρῶν ὑπὸ μηχανῶν, καὶ συνεπῶς φυσικόν εἶναι ἡ σχέσις ἐργασίας πρὸς ὄγκον παραγωγῆς διαρκῶς νὰ βελτιοῦται. Αὐτὴ ἡ ἀπλῆ ἄποψις δύναται νὰ προσδιορισθῇ ἀριθμητικῶς, διὰ καταρτίσεως ἀντιστοιχῶν πρὸς τὰς κρινομένας περιόδους ἀριθμοδεικτῶν. Μία τοιαύτη σύγκρισις θὰ ἦτο ἐνδεικτικὴ τῆς γενικῆς προόδου ἐν τῇ έκμεταλλεύσει ἄνευ ὅμως περαιτέρω σημασίας.

β. Ὡς μία ἔνδειξις τῆς παραγωγικότητας τῶν ἐν τῇ έκμεταλλεύσει συμπλεκομένων συντελεστῶν, ἐφ' ὅσον αἱ συγκρινόμεναι ἐνδείξεις ἀναφέρονται :

- α. Εἰς τὰς αὐτὰς συνθήκας ἐξοπλισμοῦ
β. Εἰς τὰς αὐτὰς μεθόδους παραγωγῆς,

διότι πράγματι ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης τῆς έκμεταλλεύσεως ὡς ποσοτικὴ σχέσις συντελεστῶν παραγωγῆς πρὸς προϊόντα δὲν δύναται νὰ κριθῇ ἀνεξαρτήτως μέσων. Οὐδὲν ὑποδηλοῖ ἐκ πλευρᾶς παραγωγικότητας ὁ συσχετισμὸς δεδομένων μιᾶς κλωστοῦφαντουργικῆς ἐπιχειρήσεως τοῦ παρελθόντος αἰῶνος, πρὸς μίαν σύγχρονον, ἐν τῇ ὁποίᾳ κυριαρχεῖ ὁ αὐτοματισμὸς.

Ἡ ἐπιδιωκομένη ἐν προκειμένῳ ἔνδειξις παραγωγικότητας ἐξάγεται κατὰ συντελεστήν καὶ ἀποδίδει κατ' ἀρχὴν μὲν εἰς ἀπολύτους δείκτας, ἐν συνεχείᾳ δέ, συγκριτικῶς μὲ βάσιν τὰ δεδομένα ὠρισμένης περιόδου, τὰς διακυμάνσεις.

Δυνάμεθα οὕτω νὰ εἴπωμεν, βάσει τῶν προηγουμένων παραδειγμάτων, ὅτι ὁ δείκτης χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων μὲ βάσιν τὸ πρῶτον ἔτος διεκυμάνθη κατὰ τὰ δύο ἐπόμενα ἔτη ὡς ἐξῆς :

- Κατὰ τὸ δεύτερον ἡύξήθη κατὰ 3% (94 : 91 — 1)
Κατὰ τὸ τρίτον ἡύξήθη κατὰ 5,5% (96 : 91 — 1)

και οτι ο συντελεστής της αποδόσεως με το ίδιο έτος βάσιν παρουσίασε τὰ κάτωθι αποκλίσεις :

Κατά το δεύτερον ήλαττώθη κατά 8,33% (11 : 12 — 1)
» » τρίτον » » 16,67% (10 : 12 — 1).

Αναλόγως δυνάμεθα νά έπεξεργασθώμεν και τούς δείκτας αποδόσεως τών ύλών και ένεργείας.

γ. Ως συγκεκριμένην διαπίστωσην του βαθμού παραγωγικότητας της έκμεταλλεύσεως. Άλλ' ή βαθμολόγησις της παραγωγικότητας, όπως ακριβώς ή άπονομή οιουδήποτε βαθμού, προϋποθέτει την ύπαρξιν μετρού, διά του οποίου νά καθίσταται έφικτή ή έκτίμησις τών πραγματικών αποτελεσμάτων.

Ως τοιοϋτον μέτρον, μετρήσεως δηλαδή της παραγωγικότητας της έκμεταλλεύσεως χρησιμοποιείται το ποσοτικόν πρότυπον.

Ο καθορισμός του ποσοτικού προτύπου στηρίζεται κατ' άρχήν επί τών δεδομένων τών άφορώντων τόν έξοπλισμόν και τας μεθόδους παραγωγής. Μεταβολή ενός τών δεδομένων τούτων έπάγεται και μεταβολήν του μέτρου. Βάσει τών δεδομένων τούτων αναλύεται ή παραγωγική διαδικασία εις έν σύνολον άπλών έργασιών, έκάστη τών οποίων μελετάται κχωρισμένως, με άποτέλεσμα την έξαγωγήν ενός προτύπου ποσοτικών αναλώσεων δι' έκαστον παραγωγικόν συντελεστήν και δι' έκάστην κατεργασίαν.

Τοιοτοτρόπως θά καθορισθῆ έν έκάστη θέσει κόστους :

α. Ο ώφέλιμος χρόνος χρησιμοποιήσεως του έξοπλισμού.

β. Αί ώραι της άπαιτουμένης εργασίας διά την έπίτευξιν ώρισμένης παραγωγής.

γ. Το ποσόν τών αναλώσεων πρώτων, λοιπών ύλών και ένεργείας¹.

1. Έάν όμως ή όλική παραγωγικότης προκύπη ως συνισταμένη τών αποδόσεων τών καθ' έκαστα παραγωγικών συντελεστών, μόνη ή εργασία ως κινούσα τούς ύπολοίπους συντελεστας άποτελεῖ αντικείμενον έλέγχου, και κατ' άκολουθίαν αντικείμενον καταλογισμού εϋθυνών, έξ οϋ και ή σπουδαιότης, ή όποια άποδίδεται δια την μέτρησιν αυτής. Οϋτω το τμήμα παραγωγικότητας του Γραφείου Στατιστικής τών Η. Π. Α. παρατηρεῖ ότι είναι τοιαύτη ή σπουδαιότης, ή όποια έδόθη εις την άποδοτικότητα της εργασίας. Ωστε ή έννοια της παραγωγικότητας και της άποδοτικότητας της εργασίας εις πολλάς περιπτώσεις έξωμοιώθησαν. "Ιδε σχετικώς «Παραγωγικότης» Μάρτιος—Ιούλιος 1955, σ. 14. Έξ άλλου και ό Δ. ΚΑΛΛΙΤΣΟΥΝΑΚΗΣ εις τόν παράγοντα της αποδόσεως της εργασίας άποδίδει την πρωταρχικήν σημασίαν της παραγωγικότητος. «Παραγωγικότης» Απρίλιος—Μάϊος 1956, σ. 3.

Συμφώνως πρός τ' άνωτέρω, δύναται νά λεχθῆ ότι ή τεχνική παραγωγικότης προσδιορίζεται έκ τών αποδόσεων άπάντων τών συντελεστών της παραγωγής, την εϋθύνην τών οποίων φέρει άποκλειστικώς ή εργασία.

Κατά την κατάρτισιν τοῦ ποσοτικοῦ προτύπου λαμβάνονται ὑπ' ὄψει τὰ ποσοστά τῶν ἀπωλειῶν ἐκ τοῦ παρελθόντος καὶ γενικῶς ἐπιδιώκεται ν' ἀνταποκρίνεται τοῦτο πρὸς τὰς πραγματικὰς ἰ δυνατότητας τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἐκ κανονικῶν καὶ οὐχὶ ἰδωδῶν συνθηκῶν λειτουργίας ἀπορρεούσας, διότι, ὡς θὰ ἴδωμεν εἰς τὰ ἐπόμενα, βάσει αὐτοῦ καταρτίζεται τὸ πρότυπον κόστος, διὰ τοῦ ὁποῖου δὲν μετρᾶται μόνον ὁ βαθμὸς παραγωγικότητος, ἀλλὰ καὶ αἰεὺ θῶναι τῶν ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει ἀρμολίων.

Κατὰ ταῦτα ὅθεν, δὲν δυνάμεθα νὰ ὀμιλῶμεν περὶ μετρήσεως τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἂν προηγουμένως δὲν ἔχωμεν καθορίσει τὰ ποσοτικὰ πρότυπα.

Οὕτως : Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι ὁ πρότυπος χρόνος χρησιμοποίησεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ εἶναι 95 ὥραι ἐπὶ συνολικοῦ χρόνου 100 ὥρων, καὶ ὅτι ἡ πρότυπος καθ' ὥραν παραγωγικὸς χρόνος παραγωγῆς εἶναι (11) μονάδες, οἱ ἀντίστοιχοι συντελεσταὶ παραγωγικότητος βάσει τῶν προηγουμένως τεθέντων δεδομένων θὰ ἔχουν ὡς ἑξῆς :

A. Παραγωγικότης ἐργασίας.

Πρώτη περίοδος	91 : 95 =	95,79%
Δευτέρα »	94 : 95 =	99,00%
Τρίτη »	96 : 95 =	101,00%

B. Ἀπόδοσις ἐργασίας.

Πρώτη περίοδος	12 : 11 =	109,09%
Δευτέρα »	11 : 11 =	100,00%
Τρίτη »	10 : 11 =	90,90%

1. Καὶ ἡ θεωρητικὴ παραγωγικότης συγκαταλέγεται μεταξὺ τῶν μέτρων παραγωγικότητος. Αὕτη εἶναι ἡ παραγωγὴ εἰς ποσότητας, ἡ ἀπορρέουσα ἐκ τῆς ἐντάσεως τῆς ἐργασίας, τῆς προσαρμοζομένης εἰς τὸ εἶδος τῆς παραγωγῆς καὶ ἐπιτυχανομένης εἰς ὠρισμένον χρόνον ἄνευ διακοπῶν, *M. PAUWELS ἐνθ' ἀνωτ. σ. 177.* Ἄλλ' ἡ πρότυπος ἀπόδοσις, ὡς μέτρον παραγωγικότητος, ἔχει ὡς βάσιν τὴν κανονικὴν ἀπόδοσιν.

2 Ὁ προσδιορισμὸς τῆς ὀλικῆς παραγωγικότητος τῆς θέσεως ἐργασίας κατὰ τοὺς ὀρισμοὺς τῆς ὑπ' ἀριθ. 1 ὑποσημειώσεως τῆς σελίδος 46 θὰ εἶναι κατὰ τὴν πρώτην π. χ. ἐποχὴν

$$\frac{91}{95} \times \frac{12}{11} = \frac{1092}{1045} = 104,50\%$$

Ἄλλ' ὁ μὴ συνυπολογισμὸς τοῦ παράγοντος τῶν ἀποδόσεων τῶν πρώτων ὀλων καὶ τῶν διαφόρων ὀλικῶν καὶ τῆς ἐνεργείας ἀποτελεῖ, νομιζομεν, οὐσιώδη ἔλλειψιν, ἡ ὁποία καλύπτεται μόνον διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τῆς παραγωγικότητος, τῆς ἐκμεταλλεύσεως διὰ τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους. Ἐὰν βεβαίως τὸ ποσοστὸν τῶν ἀποδόσεων τῶν πρώτων ὀλων κλπ. συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς ἦτο δεδομένον καὶ ἀναλλοίωτον, τότε θὰ εἶχεν ἰσχύον ὁ προηγουμένως ἀναφερθεὶς τύπος τοῦ *R. T. THIBERT.* Ἄλλὰ τοιαῦτα προϋποθέσεις σπανίως ὑπάρχουν. Τὴν σημασίαν τῶν ἀποδόσεων τῶν πρώτων ὀλων, διαφόρων ὀλ.κῶν, ἐνεργείας, κλπ. τονίζει ἰδιαιτέρως ὁ *M. PAUWELS ἐνθ' ἀνωτ. σ. 173.*

Ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης κυριαρχεῖται ὑπὸ τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος.

Ὁ βαθμὸς τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος ἔχει ἐνδιαφέρον τότε μόνον ὅταν ἀποτελῆ προϋπόθεσιν ἐξασφαλίσεως οἰκονομικῆς παραγωγικότητος. Τὸ θέμα δηλαδὴ τελικῶς ἐξ ἐπόψεως ἐπιχειρήσεως δὲν εἶναι, ἐάν θὰ καταναλωθοῦν αἱ μικρότεροι δυνατὰ ποσότητες τῶν παραγωγικῶν συντελεστῶν καὶ ἐάν σχετικῶς θὰ παραχθῇ μεγαλυτέρα ποσότης προϊόντων, ἀλλ' ἐάν ἡ ἀξία τῶν ἀναλώσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἀξίαν τῆς παραγωγῆς ἐξασφαλίζῃ τὸ καλύτερον ἀποτέλεσμα εἰς τὴν ἐκμετάλλευσιν, ἐπιφέρει μὲ ἄλλους λόγους τὸ περισσότερον κέρδος.

Ἐντεῦθεν προκύπτουν κατὰ τὴν γνώμην μας, τὰ ἐξῆς :

1ον. Ἡ διαρκῆς ἀναζήτησις αὐξήσεως τῆς διὰ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἐπιδιωκομένης ὑπεραξίας ἐπιφέρει ὠρισμένα ἀποτελέσματα, μεταξὺ τῶν ὁποίων ὡς κυριώτερα δύνανται νὰ μνημονευθοῦν τὰ κάτωθι :

α. Ὡθεῖ εἰς τὴν βελτίωσιν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος. Οὕτως ὁ διαρκῆς ἐν τῇ βιομηχανίᾳ συσχετισμὸς τοῦ τόκου τοῦ διὰ νέας ἐγκαταστάσεις ἀπαιτουμένου κεφαλαίου καὶ τῶν ἐπ' αὐτῶν ἀποσβέσεων πρὸς τὴν ἀναμενομένην μείωσιν εἰς τὸ κόστος, ἐξ οἰκονομῶν εἰς τὰς ὕλας, τὰ ἐργατικά, καὶ τὸν χρόνον, ἀποτελεῖ στοιχεῖον ἐπιηραζόν τὴν ἐξέλιξιν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως¹.

β. Καθοδηγεῖ τοὺς παράγοντας τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος εἰς τὴν ἀναζήτησιν τῶν μεθόδων βιομηχανοποιήσεως νέων ὕλων, δυναμένων νὰ ὑποκαταστήσουν τὰς χρησιμοποιουμένας, αἵτινες ἔχουν κόστος συγκριτικῶς μεγαλύτερον.

γ. Ὑποβοηθεῖ εἰς τὸν προσανατολισμὸν τῆς παραγωγῆς πρὸς νέας ποικιλίας ἢ ποιοτικὴν βελτίωσιν τῆς παραγωγῆς.

δ. Συντελεῖ εἰς τὴν μείωσιν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος εἰς τὰς περιπτώσεις ἐκείνας, κατὰ τὰς ὁποίας ὁ ἐπιζητούμενος ὄγκος παραγωγῆς οὐκ ἔχει εὐνοϊκὰς ἀντικειμενικὰς προϋποθέσεις ἐπιτεύξεώς του. (Ἐπιζητεῖται, π. χ. πολὺ μικρὰ ἢ πολὺ μεγάλη παραγωγή²).

1. Σχετικοὶ πρὸς τὸ θέμα εἶναι οἱ περὶ ὀριακῆς ἀποδοτικότητος τοῦ κεφαλαίου ἔριμοι τοῦ J. M. KEYNES *Ἰδε Ἐνθ' ἀνωτ. κεφ. XI*. Ὁ KEYNES ὀρίζει τὴν ὀριακὴν ἀποδοτικότητα τοῦ κεφαλαίου ὡς ἴσην πρὸς τὸν προεξοφλητικὸν τόκον.

2. Τὸ φαινόμενον ἐμφανίζεται κυρίως εἰς περιόδους κρίσεως καὶ ὑπερεντάσεως τῆς οἰκονομίας. Κατὰ τὴν κρίσιν, λόγῳ ἀζητησίας, ἡ παραγωγή πολλὰκις περιορίζεται εἰς ὄρια λίαν χαμηλά, ὅτε ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης ἐλλεῖπει πληθοπαραγωγῆς, εἰς ἣν εἶναι προσηρμοσμένη, μειοῦται. Κατὰ τὴν ὑπερέντασιν λόγῳ μεγάλης ζητήσεως ἡ παραγωγή αὐξάνει ὑπερβαίνουσα τὰ τεχνικά καὶ ἀποδοτικά ὄρια τοῦτο δὲ μειώνει τὴν ἀνωτάτην τεχνικὴν παραγωγικότητα.

ε. Διαγράφει γενικώς τὰ πλαίσια, ἐντὸς τῶν ὁποίων πρέπει νὰ κινηθοῦν οἱ παράγοντες τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος πρὸς ἐξασφάλισιν τοῦ μεγαλύτερου βαθμοῦ αὐτῆς.

2ον. Τὸ εὐέλκτον τῶν ἀναζητήσεων τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος ἐν σχέσει πρὸς τὸ δύσκαμπτον τῆς μεταβολῆς τῶν μέσων τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως, διὰ τῆς ὁποίας αὕτη θὰ καλύψη τὰς νέας ἀπαιτήσεις, ἐπιφέρει μίαν διατάραξιν τοῦ βαθμοῦ τῆς ἀποτελεσματικότητος αὐτῆς, δημιουργεῖ δηλαδὴ προβλήματα ἐλέγχου τῆς ἐπιτυγχανομένης τεχνικῆς παραγωγικότητος ἐπὶ τῶν ἐν διαρκεῖ ἐξελίξει καὶ μεταβολῇ συνθηκῶν καὶ ἀνάγκην διαρκοῦς προσαρμογῆς τοῦ μέτρου τῆς παραγωγικότητος πρὸς τὰς νέας συνθήκας.

Πράγματι ἡ τεχνικὴ παραγωγικότητος δύναται νὰ κριθῆ αὐτοτελῶς ὅταν ἡ σχετικὴ ἐκτίμησις γίνεται βάσει τῶν ὑπαρχουσῶν συγκεκριμένων συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Μεταβολὴ μίαις ἢ πλείονων ἐκ τῶν συνθηκῶν αὐτῆς, ἐπιηρεάζουσα τὰς δυνατότητας αὐτῆς, πρέπει νὰ ἐπιφέρῃ καὶ μίαν προσαρμογὴν τοῦ σχετικοῦ μέτρου κρίσεως.

Πλὴν τῆς ἰσχυρᾶς ἐπιρρείας, ἣν ὑφίσταται ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης ἐκ τῆς οἰκονομικῆς τοιαύτης, θὰ ἦτο παράλειψις νὰ μὴ σημειωθῆ ὅτι διὰ τῆς τελευταίας ταύτης, ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης ὑφίσταται τὴν ἐπίδρασιν τῆς ἀποδοτικότητος τῶν ἰδίων κεφαλαίων τῆς ἐπιχειρήσεως, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ καὶ τὴν ἐξ ἰδιωτικοοικονομικῆς ἀπόψεως ratio τῆς ὑπάρξεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Οὕτω παρατηρεῖται συχνάκις, κακῶς ἢ καλῶς, τὰ συμφέροντα τοῦ φορέως, εἰς ὃν ἀνήκει τὸ κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως, μὴ συμπίπτοντα πρὸς τὰ συμφέροντα τῆς ἐπιχειρήσεως νὰ ἐπιφέρουν ἐκτροπὴν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος ἐκ τῆς ὀρθολογικῆς κατευθύνσεως, ἀλλὰ τοῦτο θὰ συμβῆ δι' ὀλίγον χρονικὸν διάστημα, μέχρις ὅτου ὁ συναγωνισμὸς προκαλέσῃ τὴν ὀρθολογικὴν ἐξέλιξιν μὴ καταλείπων περιθώρια διὰ σκέψεις μακρὰν κειμένης τοῦ συμφέροντος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

§ 9

Ὁ Λογιστικὸς προσδιορισμὸς τῆς ὀλικῆς παραγωγικότητος ἐν τῇ Ἐκμεταλλεύσει.

A. Εἰσαγωγή

Ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα ὅτι ἡ οἰκονομικὴ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἶναι ἡ ὑπάρχουσα σχέσις μεταξὺ τοῦ ἐκ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως Ἀποτελέσματος καὶ τῶν ἐν αὐτῇ συνολικῶς ἀπασχολημένων κεφαλαίων κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Ἀποτελέσματα Ἐκμεταλλεύσεως}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}}$$

καί ὅτι ὁ τύπος οὗτος δύναται νά γραφῆ ἀναλυτικώτερον ὑπό δύο ἀκόμη μορφάς ὡς ἐξῆς :

$$\frac{\text{Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως} - \text{Κόστος Ἐσόδων}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}} \quad \text{καί}$$

$$\frac{\text{Ποσότης προϊόντων} \times \text{Τιμὴν} - \text{Ποσοτικὴ ἀνάλωση στοιχείων κόστους} \times \text{Τιμὴν}}{\text{Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως}}$$

Ἡ τελευταία αὕτη ἀνάλυσις τοῦ τύπου τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος δηλοῖ, ὡς ἄλλωστε ἐλέχθη ἐν παραγρ. 5, ὅτι ὑπὸ σταθερότητα τιμῶν, τὸ ἐκ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἀποτέλεσμα ἐξαρτᾶται ἐκ τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἐπιτυγχανομένην ποσοτικὴν παραγωγήν καὶ τοῦ ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει ἀπησχολημένου κεφαλαίου.

Ἄλλ' ἄς ἐργασθῶμεν δι' ἀριθμῶν : Ὑποθέσωμεν,

Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως		100
Κεφάλαια Ἐκμεταλλεύσεως		1000
Ἔσοδα Ἐκμεταλλεύσεως		4100
Κόστος Ἐσόδων		4000
Ποσότης προϊόντων		80
Τιμὴ προϊόντων		51,25
Ποσοτικὴ ἀνάλωση στοιχείου	Χ	70
» » »	Ψ	60
Τιμὴ στοιχείου	Χ	40
» » »	Ψ	20

Ἐφαρμόζοντες τὰ δεδομένα ταῦτα ἐπὶ τῶν ἀνωτέρω τύπων θὰ ἔχωμεν κατὰ σειράν :

$$\frac{100}{1000} = 10\%, \quad \frac{4100 - 4000}{1000} = 10\%, \quad \frac{80 \times 51,25 - (70 \times 40 + 60 \times 20)}{1000} = 10\%$$

Ἐρμηνεύοντες τὰς ὡς ἄνω ἀριθμητικὰς ἐνδείξεις δυνάμεθα ν' ἀχθῶμεν εἰς τὰς ἐξῆς παρατηρήσεις :

1. Ἡ οἰκονομικὴ παραγωγικότης τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἐκ 10% ἔχει τὴν ἔννοιαν ὅτι 100 Δρχ. ἀπησχολημένοι ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει καθίστανται διὰ τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας τῆς διεξαγομένης ἐν αὐτῇ κατὰ τὴν διάρκειαν μιᾶς περιόδου ἐνὸς ἔτους Δρχ. 110.

2. Τὸ ἐξ 100 Δρχ. κέρδος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀπέρρευσε ὡς κέρδος 2,50% ἐπὶ τῶν πωληθέντων προϊόντων διότι $4000 \times 2,50\% = 100$, τοῦτο δὲ σημαίνει ὅτι ἐπὶ 100 Δρχ. ἐξόδων, ἡ ἐπιχειρήσις πραγματοποιεῖ ἔσοδα 102,50.

3. Τὸ ἐκ τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀποτέλεσμα θὰ ὑποστῇ ἐν τῷ μέλλοντι διακυμάνσεις.

α) Ἐκ τῆς μεταβολῆς τῶν τιμῶν τῶν προϊόντων ἢ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

β. Ἐκ τῆς μεταβολῆς εἰς τὰς ποσοτικὰς ἀποδόσεις.

γ. Ἐκ τῆς μεταβολῆς ἐπὶ τῶν ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει ἀπασχολημένων κεφαλαίων.

δ. Ἐκ τῆς ταχύτητος κυκλοφορίας καὶ τῶν συντελεστῶν κέρδους ἐπὶ τῶν πωλήσεων.

4. Τὸ κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου θὰ προκύψῃ, ἐὰν ἐκ τοῦ ἐκ Δρχ. 100 κέρδους τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀφαιρέσωμεν τὸν τόκον τοῦ ἰδίου καὶ ξένου κεφαλαίου, τοῦ ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει ἀπασχολημένου, ἂν δὲ τοῦτον ὑποθέσωμεν 6%, ἧτοι Δρχ. 60, τὸ κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου θὰ ἰσοῦται πρὸς Δρχ. 40 διότι,

$$100 - 6\% \times 1000 = 40$$

5. Εἰς τὸν αὐτὸν ἀκριβῶς ἀριθμητικὸν προσδιορισμὸν τοῦ προκύψαντος ἀποτελέσματος τοῦ ἐπιχειρηματίου φθάνομεν, ἐὰν ὑπολογίσωμεν πληθρες ἔντοκον κόστος, ἐὰν δηλαδὴ προσθέσωμεν εἰς τὸ κόστος τὸν τόκον τοῦ ἰδίου καὶ ξένου κεφαλαίου διότι,

$$4000 + 60 = 4060 \text{ καὶ } 4100 - 4060 = 40$$

6. Ὁ συνυπολογισμὸς εἰς τὸ κόστος τοῦ τόκου ἀμφοτέρων τῶν κεφαλαίων αἶρει τὸν ὑπὸ στοιχεῖον γ, τῆς ὑπ' ἀριθ. 3 παρατηρήσεως λόγον μεταβολῆς τοῦ ἀποτελέσματος, διότι τὸ ἐκ μεταβολῆς τοῦ κεφαλαίου ἀποτέλεσμα διὰ τοῦ τόκου συμπεριλαμβάνεται εἰς τὸ κόστος καὶ συνεπῶς παύει νὰ ἔχῃ οἰανδῆποτε περαιτέρω ἐπήρεια.

7. Ἡ κυκλοφοριακὴ ταχύτης καὶ οἱ συντελεσταὶ κέρδους ἐπὶ τῶν πωλήσεων δύνανται νὰ νοηθοῦν ὡς συμπεριλαμβανόμενοι εἰς τοὺς ὑπὸ στοιχεῖα α καὶ β τῆς ὑπ' ἀριθ. 3 παρατηρήσεως λόγους μεταβολῆς τοῦ ἀποτελέσματος, διότι ἡ μὲν κυκλοφοριακὴ ταχύτης θὰ ἐξαρτηθῇ ἐκ τοῦ χρόνου τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν τιμῶν, τὸ δὲ ποσοστὸν τοῦ κέρδους ἐκ τῶν ποσοτικῶν ἀποδόσεων καὶ τῶν τιμῶν.

8. Κατ' ἀκολουθίαν τῶν ἀνωτέρω δύναται τελικῶς νὰ λεχθῇ ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα τοῦ ἐπιχειρηματίου ἢ ἄλλως τὸ ἀποτέλεσμα τῆς ἐπιχειρήσεως βάσει πλήρως ἐντόκου κόστους, ἐξαρτᾶται, ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τῶν τιμῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐκ τῶν ποσοτικῶν ἀποδόσεων.

Ἐπὶ τοῦ ἀποτελέσματος τούτου τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς δηλαδὴ προκύπτει ἐκ τοῦ συνυπολογισμοῦ τοῦ τόκου τοῦ ἰδίου καὶ ξένου κεφαλαίου, στηρίζει ὁ Hiram S. Davis¹ κατὰ σκελετὸν τὸ ὑπ' αὐτοῦ προτεινόμενον σύστημα προσδιορισμοῦ τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

B. Ἡ Μέθοδος τοῦ H. S. Davis.

Ὁ H. S. Davis αἰσθάνεται τὴν παραγωγικότητα ὑπὸ εὐρυτέραν ἔννοιαν τῆς ἀντιστοιχοῦσης εἰς τὴν τεχνικὴν τοιαύτην, καὶ ὑπὸ στενωτέραν,

1. H. S. DAVIS: *Productivity Accounting*, Philadelphia 1955.

της άντιστοιχούσης εις την οικονομικήν παραγωγικότητα¹, είναι δέ ώς πρός τούτο ρεαλιστής².

Έκεινο τó όποιον, λέγει³, έπιθυμεί τις πραγματικώς νά γνωρίζη είναι, έάν μεγαλυτέρα, μικροτέρα ή ή αύτή παραγωγή έχη έπιτευχθή διά δοθέντων έξόδων. Συνεπής πρός την άποψιν ταύτην ό Davis όρίζει την βιομηχανικήν παραγωγικότητα ώς την μεταβολήν εις την έπιτευχθείσαν παραγωγήν διά τών δαπανηθέντων μέσων⁴. Έμέτρησις της παραγωγικότητος κατά τόν ίδιον συγγραφέα, λόγω της άνομοιομορφίας τών συμπλεκόμενων στοιχείων δέν δύναται νά έπιτευχθή παρά μόνον διά της νομισματικής μονάδος.

«Έφ' όσον ή νομισματική μονάς, έπάγεται ό H. S. Davis, έχει γίνει δεκτή ώς κοινόν μέτρον διά τó προϊόν και τās δαπάνας, προκύπτει ότι εκείνο, τó όποιον ένδιαφέρει, είναι νά προσδιορισθή ποία άξία προϊόντος έχει έπιτευχθή δι' έξόδων μιās νομισματικής μονάδος εις μίαν περίοδον συγκρινομένην πρός μίαν άλλην, ύποτιθεμένων τών τιμών άμεταβλήτων».

Έντεόθεν προκύπτει ότι, έάν έχη πραγματοποιηθή οιαδήποτε μεταβολή εις την παραγωγικότητα (αύξησις ή μείωσις), αύτη θά καταφανή έκ της διαφοράς της άξίας της παραγωγής διά δαπανών 1. Νόμ. Μον. ήτις προέκυψε κατά τās ύπό σύγκρισιν περιόδους⁵.

Έν συντομία τó σύστημα τοϋ Davis στηρίζεται εις την έφαρμογήν σταθερών τιμών διά τόν προσδιορισμόν της άξίας της παραγωγής και τών δαπανών. Έ έφαρμογή τών σταθερών τιμών πράγματι θέτει έκποδών τόν παράγοντα της διακυμάνσεως τών τιμών, ό όποίος καθιστά την σύγκρισιν τών άποτελεσμάτων διαφόρων περιόδων άνίσχυρον μέσον προσδιορισμού της ύπό την έννοιαν τοϋ συγγραφέως τούτου παραγωγικότητος.

1. Διότι διά τόν προσδιορισμόν της οικονομικής παραγωγικότητος δέν έξαιρείται ό παράγων της διακυμάνσεως τών τιμών. Τó συγκρινόμενον είναι τó κέρδος πρός τó κεφάλαιον. Προάγεται πάντως ή διερεύνησις της οικονομικής παραγωγικότητος, έάν τó κεφάλαιον και τó κέρδος έκφράζονται εις νόμισμα της αύτης άγοραστικής άξίας, και συνεπώς έχει δίκαιον ό DAVIS παρατηρών ότι μεταπολεμικώς ή παρατηρηθείσα έντονωτάτη ύψωσις τών τιμών άφήρесе άπό τó λογιστικόν κέρδος την ιδιότητα τοϋ προσδιοριστικού μέσου της παραγωγικότητος της έπιχειρήσεως. *Ίδε σχετικώς ένθ' άνωτ. (introduction).*

2. Πράγματι έπικαίρως τονίζει ένθ' άνωτ. *Introduction* ότι «μετά τόν δεύτερον παγκόσμιον πόλεμον πολλή συζήτησις έγένετο περί της παραγωγικότητος της εργασίας. Παραγωγή όμως εις την βιομηχανικήν οικονομίαν σπανίως είναι τó άποτέλεσμα άποκλειστικώς της εργασίας».

Όύτως παρ' ήμιν ύπάρχει πλήθος βιομηχανικών έπιχειρήσεων, εις τās όποιās ό παράγων εργασία δέν είναι ό πρωτεύων, αλλά και γενικώς ή παρακολούθησις της παραγωγικότητος όρθόν είναι νά έπεκτείνεται επί όλων τών σπουδαιών συντελεστών της παραγωγής τών έπιχειρήσεων.

3. H. S. DAVIS ένθ' άνωτ. (*Introduction*).

4. H. S. DAVIS ένθ' άνωτ. σ. 5.

5. H. S. DAVIS ένθ' άνωτ. σ. 5.

Αί εφαρμοζόμενα σταθεραί τιμαί είναι αί ἰσχύουσαι κατά τὸ ἔτος, τὸ ὁποῖον λαμβάνεται ὡς βάσις καὶ ἀφετηρία συγκρίσεως ἐπὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, τὰ ὁποῖα ὁ συγγραφεὺς κατατάσσει εἰς 5 κατηγορίας, τὰς ἑξῆς :

1. Ἔργασία καὶ Διεύθυνσις (Labor and Management)
2. Ὑλικά (Materials)
3. Ἐφόδια καὶ βοηθητικά Ὑπηρεσίαι (Supplies and Business services)
4. Κεφαλαιουχικά ἀγαθὰ, ἤτοι ἀποσβέσεις (Capital Goods-Depreciation)
5. Ἀμοιβὴ κεφαλαίου (Investor).

Οἱ λογαριασμοὶ τῆς ἐπιχειρήσεως λειτουργοῦν εἰς τρεχοῦσης ἀξίας νομισματικὰς μονάδας, αἱ ὁποῖαι διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς παραγωγικότητος ἀνάγονται εἰς μονάδας τοῦ ἔτους-βάσεως.

Οἱ συντελεσταὶ προσαρμογῆς ποικίλλουν εἰς τὰς 5 αὐτὰς κατηγορίας στοιχείων κόστους καὶ ἐξάγονται ἐκ τῆς σχέσεως.

Τιμαί τρεχοῦσης χρήσεως στοιχείων κατηγορίας...

Τιμαί ἀντιστοίχου κατηγορίας ἔτους βάσεως.

Μετὰ τὴν τοιαύτην προσαρμογὴν προκύπτουν συγκρίσιμα ποσὰ ἐξόδων καὶ ἐσόδων, ἐξ ὧν δύναται, κατὰ τὰ προηγουμένως λεχθέντα, νὰ ἐξαχθῇ ἡ σχέσις παραγωγικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως τῶν ὑπὸ σύγκρισιν περιόδων. Ὁ H. S. Davis δίδει τὸ κάτωθι παράδειγμα¹ προσδιορισμοῦ παραγωγικότητος κατὰ τ' ἀνωτέρω :

**Κατάστασις Παραγωγικότητος
τῆς Βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως X τοῦ ἔτους 1947**

	Χιλιάδες Δολλαρίων			
	1939	1947		1947
	Εἰς τιμὰς	Εἰς τιμὰς	Εἰς τιμὰς	Ὑποτιθέμενοι δείκται τιμῶν 1939 = 100
	1939	1939	1947	
Παραγωγή Προϊόντων				
Κατηγορία Μ	3384	3893	12157	312
» Ν	3120	5535	14438	161
» Ο	1303	345	974	282
» Ρ	162	309	982	318
Σύνολον	7969	10082	28551	283
Δαπάναι				
Ἔργασία καὶ Διεύθυνσις	2108	2092	6660	318
Ὑλικά	2947	3284	12566	383
Ἐφόδια καὶ Βοηθ. Ὑπηρεσίαι	2295	2463	4110	167
Κεφαλαιουχ. ἀγαθὰ (Ἀποσβέσεις)	246	300	560	187
Ἀμοιβὴ Κεφαλαίου				
Μικτὴ	373	400	4655	1164
Φόροι	157	168	2078	1237
Καθαρά	216	232	2577	1111
Σύνολον	7969	8539	28551	334
Μεταβολὴ Παραγωγικότητος				
Ἔσοδα κατὰ δολ. ἐξόδων	1.00	1.18		
Αὐξήσις πέραν τοῦ ἔτους βάσεως		0.18		
Ἀποταμιεύματα πέραν τοῦ ἔτους βάσεως				
(Αὐξήσις ἐσόδων εἰς δολ. δι' ἔξοδα δολ. 8539)			1540	

Πίναξ Ἀρ. 2

Παραγωγικότητος τῆς Ἐπιχειρήσεως κατὰ H. S. Davis

1. H. S. Davis ἐνθ' ἀνωτ. σ. 9.

Διευκρινήσεις επί του πίνακος καί γενικῶς τῆς μεθόδου προσαρμογῆς^{1*}

1. Τά προϊόντα τῆς ὑπό μελέτην ἐπιχειρήσεως, τά ὅποια ὑποτίθεται ὅτι εἶναι ὑφάσματα, κατετάχθησαν εἰς 5 κατηγορίας μέ κριτήριον τήν διαφοράν τῶν τιμῶν, ἥτις συνδέεται μέ τήν ποιοτικήν αὐτῶν προδιαγραφῆν. Οἱ κατά μέρος συντελεσταί εἶναι ἀπόρροια τῆς σχέσεως. Τιμαί 1947: Τιμαί 1939.

2. Ἡ προσαρμογή τῶν δαπανῶν ἐργασίας καί Διευθύνσεως ἐστηρίχθη κυρίως εἰς τὰς σχέσεις τῶν μισθῶν καί ἡμερομισθίων τῶν ὑπό σύγκρισιν περιόδων. Ἡ σύγκρισις ἔλαβεν χώραν μετά τὸν συνυπολογισμὸν τῶν σχετικῶν εἰσφορῶν ἐπ' αὐτῶν. Τὸ προσωπικὸν διηρέθη εἰς τοιοῦτον τοῦ Ἐργοστασίου καί τοῦ Γραφείου. Αἱ προσφερθεῖσαι ὄραι ἐργασίας κατὰ τὸ 1947 ἐπολλαπλασιάσθησαν μέ τήν τιμὴν τοῦ ὡρομισθοῦ τοῦ 1939 καὶ ἀνάλογος ἐργασία ἐγίνε ἐπὶ τῶν μισθῶν. Ἄλλαι δαπάναι διοικήσεως ὡς π.χ. τὰ Ἀσφάλιστρα, τὰ ὅποια ὁ συγγραφεὺς κατατάσσει μεταξὺ αὐτῶν, ἐπῆρέασαν κατ' ἀναλογίαν τοὺς συντελεστάς προσαρμογῆς.

3. Ἡ προσαρμογή τῶν ὑλικῶν οὐδὲν ἰδιαιτέρον παρουσιάζει.

4. Τὰ ὑλικά καί βοηθητικά ὑπηρεσίαί προσηρμόσθησαν διὰ κατατάξεως αὐτῶν εἰς δύο κατηγορίας, ἥτοι ἀφ' ἑνὸς μὲν εἰς τὰ Ἐξοδα πωλήσεως, τὰ ὅποια ὁ συγγραφεὺς συμπεριλαμβάνει εἰς τὸ κονδύλιον τοῦτο, ἀφ' ἑτέρου δὲ εἰς τὰς βοηθητικὰς ὕλας παραγωγῆς, ὡς τὰ χρησιμοποιούμενα χημικά παρασκευάσματα, τὸ πετρέλαιον κλπ.

Τὰ ἔξοδα πωλήσεων προσηρμόσθησαν διὰ πολλαπλασιασμοῦ τῶν πωληθειῶν ὑαρδῶν ὑφάσματος [κατὰ τὸ 1947 μέ τὸν συντελεστήν ἐξόδων πωλήσεως τοῦ 1939. Τὰ λοιπὰ ἔξοδα προσηρμόσθησαν βάσει τῆς σχέσεως τῶν τιμῶν τῶν κυριωτέρων ὑλικῶν, ἡ ἀξία τῶν ὁποίων συμπεριλαμβάνεται εἰς τὸ κονδύλιον τοῦτο.

5. Σχετικῶς πρὸς τήν προσαρμογὴν τῶν ἀποσβέσεων τοῦ παγίου Ἐνεργητικοῦ, αἵτινες ἀναφέρονται ἐν τῷ πίνακι ὡς δαπάναι Κεφαλαιουχικῶν ἀγαθῶν τηροῦνται αἱ ἐξῆς ἀρχαί :

α. Προσαρμόζονται τὰ ὑπάρχοντα περιουσιακὰ στοιχεῖα κτηθέντα κατὰ διαφόρους χρόνους βάσει εἰδικῶν τιμαριθμῶν ἀναφερομένων εἰς τὰς σχετικὰς ἐγκαταστάσεις εἰς τιμὰς τοῦ ἔτους-βάσεως.

β. Προσδιορίζεται ὁ συντελεστής τῶν ἀποσβέσεων βάσει τοῦ ὑπολογισθέντος κατὰ τὸ ἔτος-βάσις² συντελεστοῦ, προσαρμοζομένου ἀνολόγως τῆς σημειωθείσης κατὰ τήν χρῆσιν ἀξομειώσεως τῆς ἐντάσεως λειτουργίας τῶν ἐγκαταστάσεων.

γ. Μετὰ τοὺς κατὰ τ' ἀνωτέρω ὑπολογισμοὺς συντάσσεται ὁ πίναξ ἀποσβέσεων εἰς νόμισμα τοῦ ἔτους-βάσεως, | τὸ | δὲ ἐξ³ αὐτοῦ προκύπτων ποσὸν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς παραγωγικότητος.

1. H. S. DAVIS : *Ενθ' ἄνωτ.* σ. 11 ἐπ.

6. Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους τοῦ κεφαλαίου ἢ ἄλλως τῆς ἀμοιβῆς τοῦ κεφαλαίου τηρεῖται ἡ κάτωθι διαδικασία.

Ἐξευρίσκειται τὸ συνολικῶς ἀπησχολημένον κεφάλαιον, τὸ ὁποῖον, ὡς εἶναι φυσικόν, περιλαμβάνει πλὴν τῶν ἰδίων κεφαλαίων ἀπάσας τὰς ἐν τῷ Ἰσολογισμῷ ὑποχρεώσεις τῆς ἐταιρίας μακροπροθέσμους καὶ βραχυπροθέσμους. Ἐκ τοῦ συνόλου τῶν κεφαλαίων τούτων ὁ H. S. Davis ἀφαιρεῖ τὰς παντὸς εἴδους βραχυπροθέσμους πιστώσεις, εἴτε αὗται προέρχονται ἐκ χρηματοδοτήσεως τρεχουμένων ἀναγκῶν ὑπὸ τῶν τραπεζῶν, εἴτε ἐκ χορηγήσεως πιστώσεων παρὰ τῶν προμηθευτῶν. Ἐπὶ τοῦ ὑπολοίπου, τὸ ὁποῖον πλέον ἐκπροσωπεῖ τὰ ἴδια κεφάλαια τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὰ μακροπρόθεσμα δανειακὰ τοιαῦτα, ὑπολογίζει ὡς ἀμοιβὴν τὸ ποσοστὸν τῆς ἀποδοτικότητος αὐτῶν κατὰ τὸ ἔτος-βάσις¹, ἀφοῦ προηγουμένως ἐνεργηθῆ ἀναγωγή αὐτῶν εἰς νόμισμα τοῦ ἰδίου ἔτους. Ἡ τοιαύτη προσαρμογὴ προκύπτει ὡς ἀποτέλεσμα τῶν ἐπὶ μέρους προσαρμογῶν τῶν ἐν τῷ Ἐνεργητικῷ ἐπενδύσεων, ἐπὶ τῶν ὁποίων ὁ συγγραφεὺς προτείνει τὰ διάφορα μέτρα ὡς ἑξῆς :

α. Αἱ βιομηχανικαὶ ἐγκαταστάσεις προσαρμόζονται κατὰ τὰ ἐν τῇ προηγουμένῃ παρατηρήσει ἀρ. 5 ἐκτεθέντα.

β. Τὰ μετρητὰ καὶ αἱ εἰς νόμισμα ἀπαιτήσεις προσαρμόζονται βάσει τῆς σχέσεως τῶν τιμῶν πωλήσεων τῶν προϊόντων τῆς ἐπιχειρήσεως μεταξὺ τοῦ ἔτους-βάσεως καὶ τῶν τρεχουσῶν.

γ. Τὰ ἀποθέματα εἰς πρώτας ὕλας, προϊόντα κλπ. κυκλοφοριακὰ στοιχεῖα ἀποτιμῶνται εἰς τὰς τιμὰς τοῦ ἔτους-βάσεως.

7. Ἐκ τῆς προσδιορισθείσης κατὰ τὴν ὑπ' ἀρ. 6 παρατήρησιν ἀμοιβῆς τῶν κεφαλαίων ἀφαιρεῖται ὁ ἐπ' αὐτῶν φόρος, ὑπολογιζόμενος μὲ τοὺς βασικοὺς συντελεστάς, τοὺς ἰσχύσαντας κατὰ τὸ ἔτος-βάσις.

8. Ἡ διαφορὰ μεταξύ ἀξίας παραγωγῆς καὶ ἐξόδων περιλαμβανομένης τῆς ἀμοιβῆς τῶν κεφαλαίων κατὰ τὸν πίνακα εἶναι ἡ ἑξῆς εἰς χιλιάδας τοῦ 1939.

	1939	1947
Ἀξία παραγωγῆς	7.969	10.082
Ὀλικὸν κόστος	7.969	8.539
Διαφορὰ	0	1.543

Ἡ ἔρμηνεια τῶν ἐν λόγῳ διαφορῶν εἶναι ἡ ἑξῆς :

α. Ἐν δολ. ἐξόδων τοῦ 1939 ἀπέδωσεν ἔν δολ. ἐσόδων καὶ συνεπῶς ἡ παραγωγικότης τοῦ ἔτους τούτου τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἡ μονάς, διότι ἄλλωστε ἀποτελεῖ καὶ τὸ ἔτος-βάσιν.

1. *The only tangible available «price», which met this test was the rate of return earned in the base year. DAVIS : ἔνθ' ἀνωτ. σ. 20. Ἄλλ' ἐν σελίδι 23 γράφει ὁ ἴδιος ὅτι For purposes of calculation investor input gross return on investment was defined as the sum of interest paid on long term obligations, profit before income taxes....*

β. Ἐν δολ. ἐξόδων τοῦ 1947 ἀπέδωσε δολ. 1.18 ἐσόδων, διότι Ἐσοδα 10.082 : 8539 Δαπάναι = 1.18 τοῦθ' ὅπερ σημαίνει αὐξησις τῆς παραγωγικότητος κατὰ 18% .

Γ. Κριτικὴ τῆς Μεθόδου τοῦ H. S. Davis.

Ἡ μέθοδος αὕτη τοῦ Davis διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς παραγωγικότητος τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων καίτοι εἶναι λίαν εὐπαθὴς ὡς ἐμφανίζουσα πλῆθος στοιχείων, τὰ ὁποῖα δύνανται νὰ προκαλέσουν βάσιμον κριτικὴν¹ εἶναι κατὰ τὴν γνώμην μας χρήσιμος διὰ τὴν παρακολούθησιν τῆς ἐξελίξεως τῆς παραγωγικότητος εἰς μέγαλον χρόνον, ἱστορικῶς θὰ ἐλέγομεν, ἐάν ἡ ἔκφρασις δὲν θίγη τὰς σχετικὰς ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν ἱστορικῶν δεδομένων ἀντιλήψεις τῶν Ἀμερικανῶν συγγραφέων² χωρὶς νὰ συντελεῖ εἰς τὴν αὐξησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὡς ἡ μέθοδος τοῦ προτύπου κόστους, διὰ τῆς ὁποίας τὸ μὲν, ἡ

1. Οὕτως ὁ L. TAYLOR HARRINGTON ἐν *Revue de la mesure de la Productivité* No 7 Nov 1956 σ. 39 ἐπ., κρίνων τὴν μέθοδον τοῦ Davis, παρατηρεῖ ἐν συνόψει τὰ ἑξῆς :

α. Αἱ ἀποσβέσεις καὶ ἡ ἀμοιβὴ τοῦ κεφαλαίου δὲν ἔχουν τὸν αὐτὸν χαρακτῆρα μὲ τὴν ἀμοιβὴν τῆς ἐργασίας καὶ τὴν ἀξίαν τῶν πρώτων ὑλῶν. Ἐάν ἕνας ὠρισμένος τόκος συνιστᾷ ἀναμφισβητῶς δαπάνην, τὸ μέρισμα καταβάλλεται μόνον, ἐάν προκύψῃ πλεόνασμα μετὰ τὴν ἀφαίρεσιν τῶν Ἐξόδων Ἐκμεταλλεύσεως καὶ συνεπῶς δὲν πρέπει νὰ συνυπολογίζεται ὡς ἐξοδὸν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς παραγωγικότητος.

β. Δὲν συνυπολογίζονται οἱ τόκοι τοῦ βραχυπροθέσμου παθητικοῦ.

γ. Τὸ ἀποτέλεσμα ἐπιδιωκομένης προσαρμογῆς εἰς σταθερὰς τιμὰς δὲν εἶναι πάντοτε ἐπιτυχές. Οὕτω διὰ τὴν περίπτωσιν τῆς ἐταιρείας X τῆς ἀναφερομένης εἰς τὸ παράδειγμα τοῦ DAVIS διὰ νὰ προσδιορισθοῦν τὰ ἔξοδα πωλήσεως εἰς κόστος τοῦ ἔτους-βάσεως πολλαπλασιάζεται ὁ ἀριθμὸς τῶν πωληθεισῶν ὑάρδων κατὰ ἓν δοθὲν ἔτος διὰ τῶν ἐξόδων πωλήσεως κατὰ ὑάρδαν κατὰ τὸ ἔτος-βάσις. Ἀποκλείει οὕτως ὁ συγγραφεὺς τὴν πιθανότητα μιᾶς διαφοροποιήσεως τῶν πραγματικῶν ἐξόδων μεταξὺ τῶν δύο περιόδων, ἐνῶ ἀκριβῶς αἱ διαφοραὶ αὗται πρέπει νὰ προσδιορισθοῦν.

δ. Ἐφαρμόζει τὸ αὐτὸ ἐπιτόκιον διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ κόστους τῶν κεφαλαίων ὡς ἐάν τοῦτο εἶναι ἐν σταθερὸν ποσοστὸν μὴ μεταβαλλόμενον. Ἄλλ' ἐάν τὴν αὐτὴν ἀρχὴν ἐφαρμόσωμεν ἐπὶ ὄλων τῶν εἰδῶν καὶ ἐξόδων, οὐδεμία θὰ διεπιστοῦτο μεταβολὴ εἰς τὴν παραγωγικότητα.

ε. Δημιουργοῦνται δυσχέρειαι προκειμένου περὶ νέων προϊόντων.

στ. Ὁ συγγραφεὺς μελετᾷ διεξοδικῶς τὰ μέσα μετρήσεως τῆς κατανομῆς τῶν κερδῶν καὶ ζημιῶν ἐκ τῆς παραγωγικότητος. Ὑποστηρίζει ὅτι ὁ λογιστικὸς προσδιορισμὸς τῆς παραγωγικότητος θὰ ἐπέτρεπε τὸν προσδιορισμὸν τῆς ἐπιδράσεως ἐπὶ ἐκάστου ἐξόδου τῆς αὐξήσεως ἢ τῆς μειώσεως τῆς παραγωγικότητος.

Μὲ ἄλλους λόγους δὲν ὑπάρχει ὑποχρεωτικῶς σύνδεσμος μεταξὺ τῆς ἱστορικῆς κατανομῆς τῶν ἀποτελεσμάτων (ἐπήρεια κυρίως ἐκ τοῦ νόμου τῆς προσφορᾶς καὶ τῆς ζητήσεως ἐκάστης δαπάνης καὶ ἐκάστου ἐσόδου) καὶ τῆς πραγματικῆς συμμετοχῆς ἐκάστης δαπάνης εἰς τὰ κέρδη ἢ τὰς ζημίας ἐκ τῆς παραγωγικότητος.

2. Οἱ Ἀμερικανοὶ συνήθως ὁμιλοῦν μετὰ τινος περιφρονήσεως διὰ τὸ ἱστορικὸν κόστος.

παρακολούθησις εἶναι ἄμεσος καὶ συνεπῶς ἐπισύρει λήψιν μέτρων, τὸ δέ, ἀναλυτικὴ κατ' εἶδος δραστηριότητος καὶ στοιχεῖον κόστους καὶ κατ' ἀκολουθίαν διευκολύνει εἰς τὸν περιορισμὸν τῶν σχετικῶν δυσμενῶν ἀποκλίσεων.

Ἡ προτεινομένη ἐξ ἄλλου προσαρμογὴ τῆς μεθόδου Davis πρὸς τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους ἐπιφέρει τοσαύτην περιπλοκὴν εἰς τοὺς ὑπολογισμούς, ὥστε δυσχερῶς κατὰ τὴν γνώμην μας θὰ ἠδύνατο νὰ ἔχη πρακτικὰ ἀποτελέσματα, διότι δὲν ὑπάρχει ἀμφιβολία, ὅτι ἡ ἀπλότης ἐν τῇ λογιστικῇ εὐρίσκεται εἰς ἀνάλογον σχέσιν πρὸς τὴν ἀποδοτικότητα αὐτῆς. Ἐξ ἄλλου, ὡς παρατηρεῖ ὁ I. Taylor Harrington, τὰ ἔξοδα τὰ ὅποια ἐπάγεται ὁ λογιστικὸς προσδιορισμὸς τῆς παραγωγικότητος κατὰ Davis, δὲν ἀνταποκρίνεται πρὸς τὰ ἐξ αὐτοῦ προσδοκομένας ὠφελείας.

§ 10

Ὁ προσδιορισμὸς τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀντικείμενον λογιστικοῦ προσδιορισμοῦ.

A. Γενικά.

Τὸ ποσοτικὸν πρότυπον, ὡς στοιχεῖον δυνάμενον νὰ χρησιμοποιηθῇ ὑπὸ τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ βαθμοῦ τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, προκαλεῖ κατ' ἀρχὴν τὰς ἐξῆς δυσχερείας.

Ἡ λογιστικὴ κατὰ βάσιν διὰ τῶν ὀργάνων τῆς, τῶν λογαριασμῶν, καταχωρεῖ, ἐπεξεργάζεται, καὶ προσδιορίζει ἀποτελέσματα ἐπὶ ἀξιών¹.

Ποσοτικὰ δεδομένα, ὡς π. χ. τὰ τοιαῦτα τῶν ἀποθηκῶν, ἀποτελοῦν λογιστικὰ δεδομένα, ἀλλὰ ἀναφέρονται ταυτοχρόνως εἰς χρηματικὴν ἀξίαν, ἢ ὅποια ἀποτελεῖ τὸ ἐξ ἀντικείμενου οὐσιωδέστερον λογιστικὸν στοιχεῖον. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αὐτὰς μόναι αἱ πρότυποι ποσοτικαὶ ἀποδόσεις δὲν δύνανται ν' ἀποτελέσουν ἀντικείμενον λογιστικῆς ἐφαρμογῆς διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος. Προκύπτει συνεπῶς ἐντεῦθεν ἡ ἀνάγκη τῆς ἀποτιμήσεως τῶν ἀναλώσεων.

B. Ἡ ἄνεπάρκεια τῆς στατιστικῆς διὰ τὴν μέτρησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Θὰ ἠδύνατο πρὸς στιγμὴν νὰ γίνῃ σκέψις παρακάμψεως τῆς λογιστικῆς, ὡς μέσου ἐλέγχου τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἀντικαθισταμένης ἐπὶ τοῦ προκειμένου ὑπὸ τῆς Στατιστικῆς, δυναμένης

1. Λογιστικὴ εἶναι ἡ Ἐπιστήμη τῶν λ)σμῶν. G. FAURE: *Comptabilité Générale* 15η ἔκδοσις. Λ)σμός εἶναι πᾶσα κατηγορία μονάδων ἀξίας. J. DUMARCHAY: *La comptabilité moderne*, Paris 1925. Ποικίλλαν παρεμφερῶν ὀρισμῶν λογιστικῆς δοθέντων ὑπὸ διαφόρων συγγραφέων, ἴδε ἐν LEO CHARPONNET: *Initiation Comptable*, Paris σ. 20, 21.

ἀσφαλῶς νά τηρηθῆ μόνον ποσοτικῶς, ἀλλ' ἡ λύσις αὐτῆ πλὴν τῶν ἄλλων μειονεκτημάτων, τὰ ὁποῖα παρουσιάζει, ἐν σχέσει πρὸς τὰς διὰ τῆς λογιστικῆς ἐν προκειμένῳ ἐπιτεύξεις, δὲν δύναται νά λύσῃ τὸ πρόβλημα τοῦ ὀλικοῦ προσδιορισμοῦ τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλεύσεως, διότι τὰ ποσοτικά δεδομένα δὲν ἀθροίζονται, ὡς ἀνόμοια.

Οὕτως ὑπὸ πρότυπα ἀναλώσεων διὰ τὴν παραγωγὴν 1 μονάδος προϊόντος Α' τὰ κάτωθι :

ἐργασία ὧραι	100
πρῶτη ὕλη Π μονάδες	40
καύσιμα	50
ὧραι λειτουργίας μηχ/τος Χ	30
» » » Ψ	20
» » » Ζ	60,

ἡ στατιστικὴ διαπίστωσις, καθ' ἣν εἰς τρεῖς ὑπὸ σύγκρισιν περιόδους αἱ πραγματικαὶ ἀναλώσεις εἶχον τὴν ἐξῆς σύνθεσιν:

Συντελεσταὶ Παραγωγῆς

		Περίοδοι		
		Α	Β	Γ
Ἔργασία	ὧραι	105	98	95
Πρῶτη ὕλη Π	μονάδες	37	40	39
Καύσιμα	»	52	48	47
Λειτουργία μηχανήματος Χ	ὧραι	31	29	30
» » Ψ	»	22	16	24
» » Ζ	»	59	64	57

οὐδαμῶς δύναται νά ὠφελήσῃ τὸν προσδιορισμὸν τῆς συνολικῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, διότι ἀπλούστατα οὔτε αἱ πρότυποι ποσοτικαὶ ἀναλώσεις, οὔτε αἱ πραγματικαὶ ἀναλώσεις ἐκάστης περιόδου εἶναι δυνατόν ν' ἀθροισθοῦν πρὸς ἐξαγωγήν συγκρισίμου συνόλου. Προβάλλει ὅθεν καὶ ἐκ τῆς ἀνεπαρκειᾶς αὐτῆς τῆς Στατιστικῆς ἡ ἀποτίμησις τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων ὡς *condicio sine qua non* τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ βαθμοῦ τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, τὸ δὲ ὅλον θέμα ἐπανέρχεται ἀβιάστως εἰς τὴν λογιστικὴν, καθ' ὕλην ἀρμοδίαν, ἐπὶ τῶν διαπιστώσεων τῶν παντὸς εἴδους οἰκονομικῶν ἀποτελεσμάτων ἐκ τῆς δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων.

Γ. Ἡ χρησιμοποίησις Λογιστικοῦ Ἰσοτίμου ἀποκλείεται κατὰ τὴν μέτρησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως.

Ἐν τῇ ἀναζητήσει τῆς καταλλήλου τιμῆς διὰ τὴν ἀποτίμησιν τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων δεόν κατ' ἀρχὴν ν' ἀποκλεισθῶμεν τὴν ἐφαρμογὴν τῶν τιμῶν κτήσεως, ἀντικαταστάσεως καὶ οἰανδήποτε ἄλλην διακυμαινομένην

1. Ἴδε σχετικῶς ἐν T. LANG, W. MCFARLAND, M. SCHIFF: *Cost Accounting* N. Y. 1953 σ. 316 καὶ κατωτέρω ἐν τῷ κεφαλαίῳ Β'.

τιμήν, διότι γενικώς ή διακυμαινόμενη τιμή καταστρέφει την συγκρισιμότητα των ποσοτικών δεδομένων της τεχνικής παραγωγικότητας.

Ούτως, εάν υποθεθῆ διὰ τὴν ἐπίτευξιν μιᾶς ὀρισμένης παραγωγῆς προϊόντος αἱ ποσοτικαὶ ἀποδόσεις κατὰ τρεῖς περιόδους παρέμειναν αἱ αὐταί, ἀπολύτως ταυτιζόμεναι πρὸς τὰ ποσοτικὰ πρότυπα καὶ ἦσαν π. χ. αἱ κάτωθι :

ἐργασία	ῶραι	10.000
λειτουργία (μηχ)νῶν	»	1.000
πρώτη ὕλη Χ	μονάδες	500
καύσιμος ὕλη Κ	»	4.000

ἡ ἐφαρμογὴ διαφόρων τιμῶν κτήσεως ἢ ἀντικαταστάσεως, αἱ ὁποῖαι διεμορφώθησαν κατὰ τὰς τρεῖς ὑπὸ σύγκρισιν περιόδους, καταστρέφει τὸ μέτρον, διότι θὰ φανερώσῃ ἀνυπάρκτους ἀποκλίσεις ὡς ἐξῆς :

Εἶδος Συντελεστοῦ Παραγωγῆς	Ποσότη.	Τιμαὶ κατὰ τὸν χρόνον				Ἐνδείξεις βαθμοῦ παραγωγικότητος			
		Κόστος Προτ.	Α' Περ.	Β' Περ.	Γ' Περ.	Πρότυπος	Α' Περιόδ.	Β' Περιόδ.	Γ' Περιόδ.
Ἔργασία	10.000	15	16	14.80	18	150.000	160.000	148.000	180.000
Λειτουργ. μηχ.	1.000	60	70	80	72	60.000	70.000	80.000	72.000
Πρώτη ὕλη Χ	500	100	90	120	110	50.000	45.000	60.000	55.000
Καύσ. ὕλη Κ	4.000	1	1.20	1.50	2	4.000	4.800	6.000	8.000
Μὴ συγκρίσιμοι ἐνδείξεις →						264.000	279.800	294.000	315.000

Μετὰ τὸν ἀποκλεισμόν τῶν τιμῶν κτήσεως καὶ ἀντικαταστάσεως, παραμένει μόνη ὑπὸ λογιστικὴν ἔποψιν λύσις τοῦ ζητήματος, ἡ υἱοθέτησις σταθερᾶς τιμῆς. Ἄλλὰ οἰαδῆποτε σταθερὰ τιμῆ, ἐφαρμοζομένη ἐπὶ τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων, δὲν δύναται νὰ ὑποβοηθήσῃ εἰς τὴν ἐκπλήρωσιν τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ, διότι αἱ ἀποκλίσεις τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων, ἐν σχέσει πρὸς τὰς προτύπους, αἱ ὁποῖαι θὰ παρέξουν τὰς ἐνδείξεις τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος, πρέπει ν' ἀποδίδουν ἀναλυτικῶς καὶ ἐν συνόλῳ τὴν οἰκονομικὴν αὐτῶν σημασίαν, διότι πάντως, ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης ἀποτελεῖ μέσον τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος.

Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν συνεπῶς ταύτην δέον ν' ἀποκλεισθῆ ἡ χρησιμοποίησις λογιστικῶν ἰσοτίμων, διότι καὶ αὕτη θ' ἀγάγῃ εἰς ἀνεπαρκεῖς ἐνδείξεις ἐκφράσεως τῆς τε οἰκονομικῆς σημασίας τῶν προτύπων ἀναλώσεων καὶ τῶν ἀπ' αὐτῶν ἀποκλίσεων τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων. Οὕτως, ἐάν τὰς εἰς ποσοτικὰς ἐνδείξεις τοῦ προηγούμενου παραδείγματος χρησιμοποιήσωμεν π. χ. λογιστικὸν ἰσοτίμον δι' ὄλους τοὺς παραγωγικοὺς συντελεστάς τὴν μονάδα, τὸ ἀποτέλεσμα θὰ εἶναι :

α. Τὸ πρότυπον κόστος νὰ ἰσοδυναμῇ πρὸς τὸ ἄθροισμα τῶν ἀνομοιῶν ποσοτήτων, ἄρα νὰ εἶναι αὐθαίρετον.

β. Ὅτι αἱ ποσοτικαὶ διακυμάνσεις τῶν ἀναλώσεων θὰ ὑφίστανται ὀπωσδήποτε συμψηφισμοὺς ἀξίας λόγῳ τῆς χρήσεως τοῦ λογιστικοῦ ἰσοτίμου. Πράγματι εἶναι ἀπαράδεκτος ἐπὶ σκοπῶ μετρήσεως τῆς παραγωγικότητος ὁ συμψηφισμὸς λογιστικῆς ἀξίας, πρώτης ὕλης καὶ καυσίμου ἢ ἐργασίας καὶ ὠρῶν λειτουργίας μηχανῶν, κ.ο.κ., διότι τὰ συμψηφιζόμενα λογιστικά μεγέθη ἔχουν διάφορον οἰκονομικὴν σημασίαν καὶ συνεπῶς δὲν δύνανται ν' ἄθροισθοῦν.

Δ. Ἡ χρησιμοποίησις τῆς προτύπου τιμῆς συμπληρῶναι τὸ ποσοτικὸν πρότυπον κατὰ τὴν μέτρησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἔκμεταλλεύσεως.

Ἐπὶ τὰς συνθήκας αὐτὰς οἰονδήποτε λογιστικὸν ἰσοτίμον, ἔστω καὶ εὐρισκόμενον εἰς σχέσιν πρὸς τὰς πραγματικὰς τιμὰς¹, πρέπει ν' ἀποκλεισθῇ ὡς αὐθαίρετον διὰ τὸν ἐπιδιωκόμενον σκοπὸν, ἡ δὲ μόνη παραμένουσα λύσις εἶναι ἡ χρησιμοποίησις προτύπων τιμῶν (standard prices).

Πρότυπος τιμὴ εἶναι ἡ τιμὴ, εἰς τὴν ὁποίαν πρέπει² νὰ στοιχίσουν οἱ παραγωγικοὶ συντελεσταὶ κατὰ τὴν περίοδον, διὰ τὴν ὁποίαν καταρτίζεται τὸ πρότυπον κόστος καὶ συνεπῶς κατὰ τὴν περίοδον, κατὰ τὴν ὁποίαν ἰσχύουν καὶ τὰ ποσοτικὰ πρότυπα (physical standards.) Ἡ τιμὴ αὕτη καθορίζεται κατόπιν ἐκτιμήσεως τῶν εἰδικῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως (ὑπαρξίς ἀποθεμάτων, συμβολαίων ἀγορᾶς κλπ) καὶ τῶν ἐξωτερικῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς.

Ἡ πρότυπος τιμὴ, παρ' ὅλον ὅτι ἀμφισβητεῖται ὡς μέσον προσδιορισμοῦ τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος³ λόγῳ τῆς ρευστότητος τοῦ ὄλου θέματος τῆς προγνώσεως τῶν τιμῶν καὶ μάλιστα, ὅταν ἡ πρόγνωσις συνδέεται πρὸς τὸν καταλογισμὸν εὐθυνῶν, ἐν τούτοις ἀποτελεῖ ἄριστον μέσον, διὰ τοῦ ὁποίου προσδιορίζονται λογιστικῶς αἱ διακυμάνσεις τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων ἐν σχέσει πρὸς τὰς προτύπους καὶ διαπιστοῦται ὁ βαθμὸς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Τὸ ἀκόλουθον παράδειγμα διευκολύνει τὴν κατανόησιν τοῦ μηχανισμοῦ, κατὰ τὸν ὁποῖον λαμβάνει χώραν ὁ προσδιορισμὸς τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως διὰ τῆς χρησιμοποίησεως ποσοτικῶν προτύπων καὶ προτύπων τιμῶν, διὰ τῆς χρησιμοποίησεως δηλαδὴ τῆς λογιστικῆς μεθόδου τοῦ προτύπου κόστους (Standard Cost Accounting.)

1. Τοῦθ' ὅπερ ἀδύνατον λόγῳ τῆς διαρκοῦς μεταβολῆς τῶν τιμῶν.

2. Ἡ διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῆς λέξεως «πρέπει» ἐκφραζομένη δεοντολογία εἰς ἔν θέμα ἀστάθμητον, οἷον αἱ τιμαί, φαίνεται κατ' ἀρχὴν ἀβάσιμος. Ἡ ἐντύπωσις αὕτη θὰ κλονισθῇ, ὅταν ὁ ἀναγνώστης κατανοήσῃ διὰ τῶν ἐπομένων τὴν ἔννοιαν τοῦ προτύπου κόστους καὶ τοὺς σκοποὺς τοῦ ὁποίου ἐπιδιώκει.

3 M. PAUWELS: *Ἐνθ' ἄνωτ.* σελ. 188.

Υποθέσωμεν ότι διὰ τὴν παραγωγὴν 10.000 μονάδων προϊόντων κατὰ ὠρισμένην περίοδον αἱ πρότυποι ποσοτικά ἀναλώσεις καὶ αἱ ἀντίστοιχοι πρότυποι τιμαὶ τῶν ἀναλωθησομένων στοιχείων ἔχουν καθορισθῆ ὡς ἑξῆς :

Παραγωγικός Συντελεστής	A	ποσότης 15.000 μ	πρὸς 40 = 600.000
	B	5.000 »	» 60 = 300.000
	Γ	20.000 »	» 20 = 400.000
			1.300.000

Πρότυπον κόστος παραγωγῆς

Ἐάν αἱ πραγματικά ἀναλώσεις ἐξελιχθοῦν, ὡς ἀκριβῶς ἔχουν καθορισθῆ τὰ ποσοτικά πρότυπα, ἢ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἰσοῦται πρὸς τὸ 100 %, διότι ἐπετεύχθη ὅ,τι ἔπρεπε νὰ ἐπιτευχθῆ. Οὐδεμίαν ποσοτική ἀπόκλιση θὰ σημειωθῆ, αἱ δὲ τυχόν διακυμάνσεις τῶν τιμῶν εἶναι, ὡς ἐλέχθη, ἀδιάφοροι εἰς τὴν τεχνικὴν ἐκμετάλλευσιν. Ἐάν ὅμως αἱ πραγματικά ἀναλώσεις τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς διακυμανθοῦν ἐν σχέσει πρὸς τὰς προτύπους, τότε αἱ σχετικαὶ διακυμάνσεις, ἀναλυτικῶς κατὰ παραγωγικὸν συντελεστήν, θ' ἀναφανοῦν εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τῶν ἀποκλίσεων. Οὕτως, ἐάν αἱ πραγματικά ἀναλώσεις ἔσχον τὴν ἑξῆς διαζευκτικῶς ἐξέλιξιν,

Παραγωγικός Συντελεστής	Ἀναλωθεῖσαι Μον. κατὰ Περίπτωσιν		
	Πρώτη	Δευτέρα	Τρίτη
A μον.	16.500	14.250	14.700
B μον.	5.200	5.500	5.300
Γ μον.	21.200	18.000	19.700

αἱ ἀκόλουθοι ἐνδείξεις ἀντιστοιχῶς κατὰ περίπτωσιν θ' ἀναφανοῦν εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τῶν ἀποκλίσεων ¹ (comptes d' écarts) ὡς διαφορά :

Πρότυποι ἀναλώσεις × Πρότυποι τιμαὶ — Πραγματικά ἀναλώσεις × Πρότυποι τιμαὶ.

1. Αὗται προκύπτουν ὡς διαφορά. Πρότυπος ποσότης × Πρότυπος τιμὴ — Πραγματικὴ ποσότης × Πρότυπος τιμὴ. Ἐν προκειμένῳ δὲ κατὰ περίπτωσιν θὰ ἔχωμεν :

Περίπτώσεις	Συντελεστής A	Συντελεστής B	Συντελεστής Γ
Πρώτη	15000 × 40 — 16500 × 40	5000 × 60 — 5200 × 60	20000 × 20 — 21200 × 20
Δευτέρα	15000 × 40 — 14250 × 40	5000 × 60 — 5500 × 60	20000 × 20 — 18000 × 20
Τρίτη	15000 × 40 — 14700 × 40	5000 × 60 — 5300 × 60	20000 × 20 — 19700 × 20

Περιπτώσεις	Αποκλίσεις ἐπὶ ἀναλώσεων τῶν Συντελεστῶν			Συνολικαὶ ἀποκλίσεις
	A	B	Γ	
Πρώτη	- 60.000	- 12.000	- 24.000	- 96.000
Δευτέρα	+ 30.000	- 30.000	+ 40.000	+ 40.000
Τρίτη	+ 12.000	- 18.000	+ 6.000	0

Πίναξ Ἀρ. 3

Ὀλικῶν ἀποκλίσεων κατὰ διαφόρους περιπτώσεις ποσοτικῶν ἀναλώσεων.

Διὰ τῶν ἀποκλίσεων τούτων μετρᾶται εἰς ἀπολύτους τιμὰς ὁ βαθμὸς τῆς ὀλικῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Αἱ ἀποκλίσεις δύνανται ἐπίσης νὰ προσδιορισθοῦν ὡς ἑκατοστιαία ἀναλογία ἐπὶ τοῦ προτύπου κόστους.

Πρὸς τοῦτο, προσδιορίζεται κατ' ἀρχὴν ἡ σχέσις τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων πρὸς τὰς προτύπους κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Πραγματικαὶ ἀναλώσεις} \times \text{Πρότυπον τιμὴν}}{\text{Πρότυποι ἀναλώσεις} \times \text{Πρότυπον τιμὴν}}$$

καὶ ἐν συνεχείᾳ τὸ πηλίκον ἀφαιρεῖται ἐκ τῆς μονάδος ἥτις παριστᾷ τὸ πρότυπον κόστους.

Ἐφαρμόζοντες τ' ἀνωτέρω ἐπὶ τῶν δεδομένων τοῦ παραδείγματός μας θὰ ἔχωμεν κατὰ περίπτωσιν.

A'. Ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ κόστους.

$$\begin{aligned} \text{Πρώτη περίπτωσις} & \frac{1.396.000}{1.300.000} = 107,38\% \\ \text{Δευτέρα περίπτωσις} & \frac{1.260.000}{1.300.000} = 96,92\% \\ \text{Τρίτη περίπτωσις} & \frac{1.300.000}{1.300.000} = 100,00\% \end{aligned}$$

Ἀφαιροῦντες τὰς ἐνδείξεις ταύτας ἐκ τῆς μονάδος δηλαδὴ τοῦ 100%) προκύπτουν αἱ κάτωθι ἑκατοστιαῖαι ἀποκλίσεις τοῦ πραγματικοῦ ἐκ τοῦ προτύπου κόστους.

$$\begin{aligned} \text{Πρώτη περίπτωσις} & - 7,38\% \\ \text{Δευτέρα περίπτωσις} & + 3,08\% \\ \text{Τρίτη περίπτωσις} & 0 \end{aligned}$$

Ἐχοντες οὕτω προσδιορίσῃ τὰς ἀποκλίσεις δυνάμεθα νὰ προσδιορίσωμεν τὸν βαθμὸν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, δι' ἀφαιρέσεως αὐτῶν ἐκ τοῦ 100% (τῆς μονάδος δηλαδὴ ἥτις παριστᾷ τὸ πρότυπον κόστους) ὡς ἑξῆς:

$$\begin{aligned} \text{Πρώτη περίπτωσις} & 92,62\% \\ \text{Δευτέρα} & \text{»} \quad 103,08\% \\ \text{Τρίτη} & \text{»} \quad 100,00\% \end{aligned}$$

B'. Ἐπὶ ἐκάστου παραγωγικοῦ συντελεστοῦ.

Παραγωγικός συντελεστής	Σχέσεις πραγματικών αναλώσεων προς προτύπους, κατά περιπτώσεις :		
	Πρώτη	Δεύτερα	Τρίτη
Α	660.000 ———— = 110 ^ο / _ο	570.000 ———— = 95 ^ο / _ο	588.000 ———— = 98 ^ο / _ο
	600.000	600.000	600.000
Β	312.000 ———— = 104 ^ο / _ο	330.000 ———— = 110 ^ο / _ο	318.000 ———— = 106 ^ο / _ο
	300.000	300.000	300.000
Γ	424.000 ———— = 106 ^ο / _ο	360.000 ———— = 90 ^ο / _ο	394.000 ———— = 98,50 ^ο / _ο
	400.000	400.000	400.000

Πίναξ 'Αρ. 4

Σχέσεων πραγματικών αναλώσεων προς προτύπους εις διαφόρους περιπτώσεις

Έκ του ως άνω πίνακος, κατ' αναλογίαν των ανωτέρω, προκύπτει ο έξης βαθμός παραγωγικότητας κατά συντελεστήν και περιπτώσιν.

Παραγωγικός Συντελεστής	Βαθμός παραγωγικότητας κατά περιπτώσιν		
	Πρώτη	Δεύτερα	Τρίτη
Α	90 ^ο / _ο	105 ^ο / _ο	102 ^ο / _ο
Β	96 ^ο / _ο	90 ^ο / _ο	94 ^ο / _ο
Γ	94 ^ο / _ο	110 ^ο / _ο	101,1/2 ^ο / _ο

Πίναξ 'Αρ. 5

Προσδιορισμού Παραγωγικότητας κατὰ συντελεστήν κόστους εις διαφόρους περιπτώσεις

Γνωρίζοντας ότι ή εκατοστιαία σύνθεσις του προτύπου κόστους είναι ή ακόλουθος :

Παραγωγικός συντελεστής	Α	Δραχ.	600.000	ήτοι	46,15
»	Β	»	300.000	»	23,08
»	Γ	»	400.000	»	30,77
Σύνολα			1.300.000		100,00

δυνάμεθα νά προσδιορίσωμεν τόν γενικόν βαθμόν της τεχνικής παραγωγικότητας της έκμεταλλεύσεως, ως προκύπτει έκ της επίδράσεως του βαθμού αποδόσεως αναλυτικώς έκάστου παραγωγικού συντελεστού έργαζόμενοι κατά τό έξης σκεπτικόν :

Κατά τας ανωτέρω ένδειξεις ή συμμετοχή του παραγωγικού συντελεστού π.χ. Α, εις τό πρότυπον κόστος με βάσιν την πρότυπον απόδοσιν είναι 46,15% και ή πραγματική απόδοσις του συντελεστού αυτού κατά την πρώτην περίπτωσιν ήτο 90%. Τοῦτο σημαίνει ότι ο όλικός βαθμός

παραγωγικότητας υπέστη μίαν μείωσιν ίσουμένην πρὸς τὴν διαφοράν,

$$46,15\% - 46,15 \times 90\% = 4,615\%$$

ἀπέδωσε δηλαδή εἰς τὴν πραγματικότητα ὁ συντελεστής Α οὐχὶ τὸ 46,15% κατὰ τὸ πρότυπον, ἀλλὰ 41,535% διότι $46,15 - 4,615 = 41,535\%$.

Ἔργαζόμενοι κατὰ τὸν ἴδιον τρόπον καὶ ἐπὶ τῶν ὑπολοίπων συντελεστῶν δυνάμεθα νὰ καταρτίσωμεν τὸν ἀκόλουθον πίνακα :

Περιπτώσεις	Ποσοστιαία διακυμάνσεις τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος βάσει τῆς πραγματικῆς ποσοτικῆς ἀποδόσεως τῶν Συντελεστῶν.			Ὀλική Διακύμανσις
	A	B	I'	
Πρώτη	$46,15 \times 90\% - 46,15\% = -4,61\%$	$23,08 \times 96\% - 23,08\% = -0,92\%$	$30,77 \times 94\% - 30,77\% = -1,85\%$	-7,38
Δευτέρα	$46,15 \times 105\% - 46,15\% = +2,31\%$	$23,08 \times 90\% - 23,08\% = -2,31\%$	$30,77 \times 110\% - 30,77\% = +3,08\%$	+3,08
Τρίτη	$46,15 \times 102\% - 46,15\% = +0,923\%$	$23,08 \times 94\% - 23,08\% = -1,385\%$	$30,77 \times 101\% - 30,77\% = +0,462\%$	0

Πίναξ Ἀρ. 6. Ποσοστιαία διακυμάνσεις παραγωγικότητος κατὰ συντελεστήν καὶ συνολικῶς εἰς διαφόρους περιπτώσεις.

Ὡς ἐμφαίνεται ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος αἱ ἑκατοστιαία ἀποστάσεις μετρῶνται ὡς διαφορά τοῦ πραγματικοῦ ποσοστοῦ συμμετοχῆς εἰς τὸ κόστος ἐκάστου παραγωγικοῦ συντελεστοῦ μείον τῆς προτύπου ἀποδόσεως αὐτοῦ. Τίθεται δηλαδή ὡς βάσις τὸ κατὰ παραγωγικὸν συντελεστήν πρότυπον κόστος καὶ μετρεῖται μὲ ποσοστὰ ἀποδόσεως βάσει τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων ἢ ἀπόδοσις ἐκάστου συντελεστοῦ.

Ζήτημα γεννᾶται σχετικῶς μὲ τὴν μέτρησιν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος, ὅταν μεταβληθῇ τὸ πρότυπον κόστος :

α. συνεπεία μεταβολῆς τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὡς ἐκ τῆς ὁποίας προέκυψαν νέα δεδομένα ποσοτικῶν ἀποδόσεων.

β. συνεπεία μεταβολῆς τῶν προτύπων τιμῶν.

Πράγματι κατὰ τὸ τρέχον σύστημα τοῦ προτύπου κόστους, τὰ πρότυπα, ὡς θὰ ἴδωμεν εἰς τὰ ἐπόμενα, καταρτίζονται μόνον διὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον καὶ ἀναθεωροῦνται, ἐφ' ὅσον προκύκουν στοιχεῖα μεταβολῶν κατὰ τὴν ἐπομένην κ.ο.κ. Ἄλλ' ἢ μεταβολὴ τοῦ προτύπου σημαίνει μεταβολὴν τοῦ μέτρου καὶ συνεπῶς δὲν εἶναι ἰσχυρὰ ἡ μέτρησις τῆς παραγωγικότητος διὰ προτύπων, τὰ ὁποῖα δὲν ἰσχύουν. Προκύπτει συνεπῶς ἐντεῦθεν, ὅτι τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸ μέσον, δι' οὗ με-

τρᾶται ἡ παραγωγικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως μόνον διὰ τὴν περίοδον, διὰ τὴν ὁποίαν καταρτίζεται, διότι τὰ πρότυπα καταρτίζονται δι' ὀρισμένην προϋπολογιστικὴν περίοδον βάσει τῶν ἰσχυουσῶν συνθηκῶν.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἐξάγεται ὅτι τὰ ὑπὸ τοιαύτην ἔννοιαν πρότυπα, τὰ ὁποῖα, ὡς θὰ ἴδωμεν κατωτέρω, ἀποκαλοῦνται «τρέχοντα πρότυπα» (Current Standards) δὲν εἶναι ἀποτελεσματικά διὰ τὴν μέτρησιν τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος, ὡς οὗτος προκύπτει ἐκ τῶν τεχνικῶν ἐξελιξεων καὶ λοιπῶν λόγων οἱ ὁποῖοι ἐπιφέρουν μεταβολὰς εἰς τὰς τεχνοοικονομικὰς συνθήκας τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Τὴν ἐπιχειρήσιν ὁμως ἐνδιαφέρει κυρίως νὰ προσδιορίσῃ, ἐὰν ἐξηντλήθησαν αἱ δυνατότητες τῆς ἐκμεταλλεύσεως κατὰ τὴν συγκεκριμένην χρονικὴν περίοδον, διὰ νὰ λάβῃ μέτρα καὶ νὰ καταλογίσῃ εὐθύνας, καὶ κατὰ δευτέρον λόγον ἐνδιαφέρεται ν' ἀποκαλύψῃ τὴν ἐν μακρῷ χρόνῳ ἐξέλιξιν τῆς παραγωγικότητος, τοῦθ' ὅπερ θὰ ἔχῃ ἀπλῶς διαφωτιστικὴν ἔννοιαν.

§ 11

Τὸ πρότυπον κόστος μέσον προσδιορισμοῦ τῶν ἐκ τῆς συναλλακτικῆς σφαίρας ἀποτελεσμάτων.

Ἐδείχθη εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον ὅτι τὸ πρότυπον κόστος συνιστᾷ ἀποτελεσματικὸν μέσον προσδιορισμοῦ τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος τῶν ἐκ τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως προερχομένων ἀποτελεσμάτων. Οὕτως, ἐὰν βάσει προτύπου κόστους παραγωγῆς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων ἔπρεπε ν' ἀνέλθῃ π. χ. εἰς 10.000.000 καὶ εἰς τὴν πραγματικότητα ἀνῆλθεν εἰς 9.000.000 ἢ 11.000.000, ὑπάρχει μίᾳ ἀπόκλισις θετικῆ ἢ ἀρνητικῆ 1.000.000, ἡ ὁποία σημαίνει τὸ ἐκ τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως προερχόμενον κέρδος ἢ ζημίαν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἄλλ' ἢ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους προϋποθέτει, ὡς ἐλέχθη,

α. Κατάρτισιν ποσοτικῶν προτύπων (Physical standards).

β. Προσδιορισμὸν τῶν προτύπων τιμῶν τῶν παραγωγικῶν συντελεστώων (Standard prices).

Ὅσον ἀφορᾷ τὰς προτύπους τιμὰς τῶν παραγωγικῶν συντελεστώων, αὗται καθορίζονται βάσει μιᾶς συστηματικῆς προγνώσεως τοῦ πραγματικοῦ κόστους, τὸ ὁποῖον προβλέπεται νὰ πραγματοποιηθῇ κατὰ τὴν ἀπόκτησιν τῶν συντελεστώων τῆς παραγωγῆς καὶ δῆ τῶν ὑλῶν.

Τὸ ζήτημα τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν προτύπων τιμῶν, ὡς εἶναι φανερόν, εἶναι λεπτόν, διότι αἱ τιμαὶ δὲν ὑπόκεινται εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς Διοικήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς συμβαίνει μὲ τὴν τεχνικὴν ἐκμετάλλευσιν, ἀλλὰ διαμορφοῦνται ἐν τῇ ἀγορᾷ βάσει τῆς γενικῆς προσφορᾶς καὶ ζητή-

σεως. Τοῦτο ἔχει κατ' ἀρχὴν ὡς ἀποτέλεσμα, ὅτι ἡ εὐθύνη τῶν ἀρμοδίων τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῶν ἐπιτευχθησομένων τιμῶν ἀγορᾶς εἶναι περιορισμένη. Λέγομεν ὅτι ἡ εὐθύνη τῶν ἀρμοδίων εἶναι περιορισμένη, ἐνῶ θὰ ἔπρεπε νὰ εἴπωμεν, ὅτι δὲν ὑπάρχει εὐθύνη, ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ ἀποκλίσεων, αἵτινες ἐξαρτῶνται ἀπὸ ἐξωγενεῖς παράγοντας, ὡς εἶναι αἱ συνθήκαι τῆς ἀγορᾶς, διότι εἰς τὸ σύστημα τῆς Λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους δὲν ὑπάρχει παράγων ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει, ὁ ὁποῖος νὰ μὴν ἔχη μίαν εὐθύνην¹, τὴν εὐθύνην, ἡ ὁποία ἀπορρέει μεταξὺ αὐτοῦ, τὸ ὁποῖον ἐπέτυχεν ἔναντι αὐτοῦ, τὸ ὁποῖον ὄφειλε νὰ ἐπιτύχη, δηλαδὴ τοῦ προτύπου. Ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ κανόνος τούτου, τοῦ καταλογισμοῦ δηλονότι τῶν εὐθυνῶν συνεπιεῖ μὴ ἐπιτεύξεως τῶν προτύπων τιμῶν ἔχει τὰ ἑξῆς ἐρήσματα :

α. Κατὰ τὸ σύστημα τοῦ προτύπου κόστους ὁ ἐπὶ τῶν ἀγορῶν ὑπεύθυνος συμπράττει ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῆς προτύπου τιμῆς² καὶ συνεπῶς μελετᾷ πᾶν σχετικὸν στοιχεῖον, δυνάμενον νὰ ἐκτιμηθῇ. Ἐάν συνεπῶς αἱ προβλέψεις δὲν ἐπηλήθευσαν, σημαίνει ἢ ὅτι ἦσαν ἐσφαλμέναι ἢ ὅτι παράγων ἀστάθμητος παρεισέφρυσεν καὶ τὰς ἀνέτρεψεν. Εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις, ὁ ὑπεύθυνος θὰ δώσῃ ἐξηγήσεις, αἵτινες θὰ ἐκτιμηθοῦν ὑπὸ τῆς ἡγεσίας καὶ θὰ προσδιορισθῇ, ἐάν ὑπάρχη καὶ εἰς ποῖαν ἔκτασιν εὐθύνη διὰ τὴν σημειωθεῖσαν ἀπόκλισιν.

β. Ἐπὶ τοῦ κόστους τῶν ἀγορῶν ὑπάρχουν στοιχεῖα τινα αὐτοῦ, δυνάμενα νὰ ἐκτιμηθοῦν μὲ ἱκανωτάτην προσέγγισιν, ὅπως περίπου οἱ συντελεσταὶ τοῦ κόστους παραγωγῆς. Τὰ στοιχεῖα ταῦτα εἶναι τὰ Εἰδικὰ καὶ Γενικὰ ἔξοδα τῶν ἀγορῶν. Πράγματι εἶναι γνωστὸν ἐκ τῶν βασικῶν ἀρχῶν ὅτι :

$$\text{Κόστος ἀγορῶν} = \text{Τιμολογιακὴ ἀξία} + \text{Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν} + \text{Γενικὰ ἔξοδα ἀγορῶν.}$$

Τὸ μέρος συνεπῶς τοῦ κόστους ἀγορῶν, τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖται ἐκ τῶν Εἰδικῶν καὶ Γενικῶν ἐξόδων ἀγορῶν, ἰδίως δὲ τῶν πρώτων³ εἶναι

1. T. LANG W. Mc FARLAND καὶ M. SCHIFF : *Ἐνθ' ἀνωτ. σ. 347 In general, someone in the torganization should be responsible for every cost and hence every cost must appear as controllable in someones budget.*

2. Διότι κατὰ τὴν κατάρτισιν τῶν προτύπων συμπράττουσιν πάντες οἱ ὑπεύθυνοι, ἐπὶ τοῦ προκειμένου δὲ ὁ ἐπὶ τῶν ἀγορῶν ἀρμοδίος.

3. Τὰ εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν ἀποτελοῦνται, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των, ἐξ ἀναλογικῶν δαπανῶν, ὡς ναῦλοι, ἀσφάλιστρα (ἐφ' ὅσον τὸ ἐμ)μα δὲν ἠγοράσθη *Cif*), προμήθειαι ἀγορᾶς, ἔξοδα ἐκτελωνισμοῦ καὶ παραλαβῆς τὰ ὁποῖα δὲν διακυμαίνονται ἰσχυρῶς καὶ συνεπῶς ἐλέγχονται εὐχερέστερον. Τοῦτ' αὐτὸ ὁμοίως δὲν συμβαίνει μὲ τὰ γενικὰ ἔξοδα ἀγορῶν, τὰ ὁποῖα ἀποτελοῦνται κατὰ τὸ πλεῖστον ἐκ σταθερῶν δαπανῶν (ἀποσβέσεις ἀποθηκῶν, μισθοὶ ἀποθηκαρίων καὶ ἔξοδα ἀποθηκῶν, τόκοι κλπ.) καὶ συνεπῶς ἐπιβάρυνσις τοῦ κόστους τῶν ἀγορῶν διὰ τῶν ἐξόδων τούτων, θὰ ἐξαρτηθῇ κατὰ ἓν μέγα μέρος ἐκ τοῦ ὄγκου τῶν ἀγορῶν, τὴν εὐθύνην τοῦ ὁποῖου ἔχει ἡ διοίκησις.

ἐλέγξιμον καὶ συνεπῶς ἢ εὐθύνη ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων βαρυτέρα.
γ. Ὁ χρόνος, διὰ τὸν ὁποῖον προσδιορίζονται αἱ πρότυποι τιμαί, δύναται νὰ εἶναι λίαν περιωρισμένος, π. χ. ἐξάμηνον, ὥστε ἡ πρόγνωση καθίσταται ὀπωσδήποτε εὐχερεστέρα. Τὸ ἐπιδιωκόμενον βάσει τῶν ἀρχῶν τοῦ προτύπου κόστους, δὲν εἶναι νὰ γίνῃ κάποια πρόβλεψις, ἀλλὰ νὰ γίνῃ πρόβλεψις σοβαρὰ καὶ ἰσχυρῶς θεμελιωμένη, ὥστε ἡ πραγματοποίησης αὐτῆς ν' ἀποτελέσῃ ἀντικειμενικὸν σκοπὸν.

δ. Ἀναλόγως τῆς προοπτικῆς τῶν διακυμάνσεων καὶ τῶν ἐιδικῶν συνθηκῶν τῆς διαρθρώσεως τοῦ κόστους τῶν καθ' ἕκαστα βιομηχανικῶν ἐκμεταλλεύσεων παρέχεται ὑπὸ τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους ἡ εὐχέρεια τῆς διαρρυθμίσεως τῶν ἀποκλίσεων τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἀγροῦς ἐν σχέσει πρὸς τὸ πρότυπον¹.

Τὸ συμπέρασμα ἐκ τῶν ἀνωτέρω εἶναι ὅτι, τὸ ἐκ τῆς διακυμάνσεως τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους προκύπτον ἀποτέλεσμα διαφωτίζεται διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῶν προτύπων τιμῶν ἀγορᾶς. Λογιστικῶς, αἱ διαπιστούμεναι ἀποκλίσεις μεταξὺ τῶν ἐπιτυγχανομένων τιμῶν ἐν σχέσει πρὸς τὰς προτύπους, θεωροῦνται κατὰ τὴν συνεπεστέραν πρὸς τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους ἔννοϊαν ὡς ἀποτέλεσμα, ὡς κέρδος δηλαδὴ ἢ ζημία².

Ἔτερος παράγων, ὁ ὁποῖος θὰ ἐπηρεάσῃ τὰ ἐκ τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος ἀποτελέσματα εἶναι τὰ Εἰδικὰ καὶ Γενικὰ ἔξοδα πωλήσεων. Ἡ Λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους ἐγεννήθη καὶ ἠὺδοκίμησεν ἐν Η. Π. Α., ὅπου τὰ ἔξοδα τῶν πωλήσεων καταλαμβάνουν ἕνα σημαντικὸν μέρος τοῦ ὅλικοῦ κόστους. Ὁ προσδιορισμὸς συνεπῶς τῶν ἐξόδων τούτων κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους εὐρίσκεται ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ ὅλου συστήματος. Μία μεθοδικὴ ἀνάλυσις τῶν Ἐξόδων Διαθέσεως, βάσει τοῦ προγράμματος τῶν πωλήσεων λαμβάνει χώραν, κατὰ τὴν ὁποῖαν προβλέπονται ὅλοι οἱ σχετικοὶ παράγοντες, (ἀποστάσεις, καταστήματα διαθέσεως, διαφημίσεις, κλπ.), οἱ ὁποῖοι θὰ διαμορφώσουν τὸ σχετικὸν κόστος³, ἥτις ἀπολήγει εἰς τὸν προσδιορισμὸν τοῦ προτύπου τῶν ἐν λόγω ἐξόδων. Καὶ ἐνταῦθα συνεπῶς, ἢ ἀπόκλισις τῶν πραγματικῶν ἐξόδων ἐν σχέσει πρὸς τὰ πρότυπα διαφωτίζει τὸ γενικὸν ἀποτέλεσμα τῆς ἐκμεταλλεύσεως μὲ τὰ ἐντεῦθεν ἀπορρέοντα ὠφελήματα.

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω συνάγεται, ὅτι διὰ τοῦ προτύπου κόστους ἐπιτυγχάνεται οὐ μόνον ὁ προσδιορισμὸς τῶν ἐκ τῆς τεχνικῆς σφαίρας ἀποτελεσμάτων, ἀλλὰ καὶ ἡ διαφώτισις τῶν ἐκ τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως προερχομένων τοιούτων.

1. Ἴδε σχετικῶς κεφάλαιον τρίτον.

2. Ἴδε ἐν ἐκτάσει κεφάλαιον τρίτον.

3. Περὶ τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως ἴδε *Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ*. «Τὸ κόστος τῆς διαθέσεως». Ἀθήναι 1957.

Ἡ ἀνεπάρκεια τῶν ἀναλυτικῶν καὶ ἡμικριτικῶν λογιστικῶν μεθόδων κοστολογήσεως

Ἡ ἀναλυτικὴ μέθοδος κοστολογήσεως παρέχει, ὡς ἐξετάσθη ἐν παραγρ. 3, τὰς ἀρχὰς μιᾶς ἀκριβοῦς καὶ λεπτομεροῦς διαμορφώσεως τοῦ πραγματοποιηθέντος κόστους. Τὸ προέχον ἐν αὐτῇ εἶναι, ὁ ὀρθολογικὸς μερισμὸς τῶν ἐμμέσων δαπανῶν εἰς τοὺς διαφόρους τομεῖς τῆς παραγωγικῆς καὶ συναλλακτικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐν ἐνὶ λόγῳ ἡ ἀναλυτικὴ μέθοδος κοστολογήσεως ἀσχολεῖται μὲ τὸν προσδιορισμὸν καὶ ἀνάλυσιν τοῦ ἐπιτευχθέντος κόστους, τὸ ὁποῖον, ὡς ἀναφερόμενον κατ' ἀνάγκην εἰς τὸ παρελθόν, ἀποκαλεῖται **ιστορικόν**.

Αἱ ἡμικριτικαὶ μέθοδοι διαφέρουν τῶν ἀναλυτικῶν τοιούτων κατὰ βάσιν, ἐκ τοῦ ὅτι γίνεται ἐν αὐταῖς ἀποδεκτὸν ὅτι δι' ἓν μέρος τοῦ συνόλου τῶν δαπανῶν τὸ κόστος δὲν σχηματίζεται ἐκ τῶν πραγματοποιηθεισῶν δαπανῶν, ἀλλὰ ἐκ τῶν κανονικῶν, τῶν ἀπορρευουσῶν δηλαδὴ ἐκ τῆς ὁμαλῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, διὰ τὴν ἐκτίμησιν τῶν ὁποίων λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν προγενεστέρα πείρα.

Αἱ ἡμικριτικαὶ ἐξ ἄλλου μέθοδοι διαφέρουν τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους:

α. Διότι ἐν αὐταῖς ἡ ὀρθολογικὴ ἐπιβάρυνσις δὲν εἶναι γενικὴ, ἀλλ' ἀφορᾷ κυρίως τὰς ἐμμέσους δαπάνους καὶ δὴ ἐξ αὐτῶν τὰς σταθεράς¹

1. Χαρακτηριστικὴ σχετικῶς, μαρτυροῦσα ἀπολύτως τὴν ὀρθότητα τῆς ἐν τῷ κειμένῳ παρατηρήσεως, εἶναι ἡ κάτωθι περικοπὴ τῆς Ἐκθέσεως τῆς Ἐπιτροπῆς συντάξεως τοῦ Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, ἣτις ἐπεθύμει μὲν, δὲν ἠδυνήθη ὁμως νὰ ἐπιβάλλῃ τὴν ὀρθολογικὴν ἐπιβάρυνσιν. «Ἡ ὀρθολογικὴ ἢ ἔλλογος ἐπιβάρυνσις, ἣτις ἀποσκοπεῖ ν' ἀπομακρύνῃ ἐκ τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς τὰ στοιχεῖα τῆς ὑπὸ ἡ ὑπερεπιβαρύνσεως, ὀφειλόμενα εἰς τὴν ὑπεραπασχόλησιν ἢ ὑποαπασχόλησιν τῶν παραγωγικῶν μέσων, προϋποθέτει σαφέστερον διαχωρισμὸν τῶν σταθερῶν ἐξόδων, τῶν ὁποίων τὸ σύνολον παραμένει εἰς ἀπάσας τὰς περιπτώσεις ἀνεξάρτητον τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων, τῶν ὁποίων ἢ διαμόρφωσις εἶναι ἀνάλογος τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς. Ἐπειδὴ ὁμως ἡ τοιαύτη διάκρισις εἶναι λίαν δύσκολος, ὥστε νὰ ἐπιτρέψῃ τὴν γενίκευσιν τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου ταύτης, ἡ Ἐπιτροπὴ παρέσχεν εἰς τὰ κλαδικὰ σχέδια τὴν εὐχέρειαν νὰ ὑποδείξουν τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ κόστους τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως εἰς τὴν Ἀναλυτικὴν Λογιστικὴν τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἴτε πρὸς ἀντικατάστασιν τοῦ πραγματικοῦ κόστους εἴτε τῆς παραλλήλου πρὸς τοῦτο». *Τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Πλάνον, ἐνθ' ἀνωτ. σ. 41.* Ἐν Ἀμερικῇ, ὅπου, ὡς γνωστόν, δὲν ἰσχύει Γενικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον, εἰς τὴν διαστολὴν τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἐκ τῶν μεταβλητῶν τοιούτων, διδεται, ὡς εἶναι ὀρθόν, ἐξέχουσα σημασία. *Ἰδιόχρητικῶς RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS, ἐνθ' ἀνωτ. σ. 79.*

β. Διότι εις τὰς ἡμικρατικάς μεθόδους δὲν χρησιμοποιούνται πρότυπα οὔτε διὰ τεχνικὰς ἀποδόσεις, οὔτε διὰ τὰς τιμὰς¹.

γ. Διότι αἱ ἡμικρατικάι μέθοδοι ἀποτελοῦν ἀπλῶς τρόπον λογισμοῦ² καὶ οὐχὶ μέσον, ὄργανον δηλαδὴ διοικήσεως, ὡς ἡ λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους, ἡ ὅποια ἀποτελεῖ τὸν σπόνδυλον μιᾶς πλήρους σειρᾶς ἐπιστημονικῶν μέτρων διοικήσεως.

δ. Διότι ἡ διαφώτισις τῶν ἀποτελεσμάτων εἶναι ἀνεπαρκής, ρευστὴ καὶ λανθάνουσα ἀμφισβητήσιμος, ὡς χρησιμοποιουσα λογιστικὰ κριτήρια ὑπὸ χαλαρὸν σύνδεσμον, διατελοῦντα πρὸς τὴν οὐσιαστικὴν δυναμικότητα τῆς Ἐκμεταλλεύσεως³.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι αἱ ἡμικρατικάι μέθοδοι ἀποτελοῦν βελτίωσιν τοῦ τρόπου τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἀναλυτικὰς μεθόδους. Δυνάμεθα συνεπῶς νὰ ὀμιλῶμεν γενικῶς περὶ συγκρίσεως τῆς λογιστικῆς τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἔναντι αὐτῆς τοῦ προτύπου κόστους.

Μία κριτικὴ τῆς λογιστικῆς τοῦ ἱστορικοῦ κόστους θὰ ἡδύνατο εὐχερῶς ν' ἀποκαλύψῃ πλῆθος ἀνεπαρκειῶν ἀνευρισκομένων κυρίως εἰς τὴν πενιχρὰν αὐτῆς συμβολὴν ἐπὶ τῆς διαφωτίσεως σπουδαίων ἰδιωτικοικονομικῶν φαινομένων.

Πράγματι ἡ λογιστικὴ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ὅσονδήποτε ἀναλυτικὴ καὶ πλήρης καὶ ἂν εἶναι, καθίσταται ἀνεπαρκὴς ἐκ τῶν κάτωθι :

α. Λόγω τῆς ἀναποφεύκτου βραδύτητος εἰς τὴν παροχὴν τῶν πληροφοριῶν ὡς ἐκ τοῦ ἀπαιτουμένου χρόνου τῆς συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων, δικαιολογητικῶν ἐγγράφων, κλπ., καὶ τῆς διεξαγωγῆς τῆς σχετικῆς λογιστικῆς διαδικασίας⁴. Ἡ βραδύτης αὕτη, κρινομένη ἐν συσχετισμῷ πρὸς τὸ καθημερινὸς ἐπεῖγον τῆς λήψεως ἀποφάσεων, μειώνει τὴν ἀξίαν τῶν λογιστικῶν ἐξαγομένων, ὡς στοιχείων καθοδηγούντων τὰς ἐπιχειρηματικὰς ἀποφάσεις.

β. Λόγω τοῦ ὅτι τὰ παρεχόμενα στοιχεῖα, καίτοι λεπτομερῆ, δὲν ἀφή-

1. Μόνον εἰς τὴν κατανομὴν τῶν σταθερῶν δαπανῶν ἢ γενικώτερον τῶν ἐμμέσων, χρησιμοποιοῦνται στοιχεῖα κανονικῶν σχέσεων, ἀλλὰ καὶ ἐδῶ οὐχὶ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ προτύπου.

2. Δὲν ἀνιχνεύονται π.χ. συγκεκριμέναι εὐθύναι ἐπὶ τοῦ συγκεκριμένου προϋπολογισμοῦ ἐνὸς ἐκάστου τῶν ὑπευθύνων, ὡς συμβαίνει κατὰ τὴν λογιστικὴν τοῦ προτύπου κόστους.

3. Εἰς τοῦτο συντελεῖ ἡ ἀνεξέλεγκτος κατὰ κανόνα λήψις τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος, ὡς μέτρου τῆς κανονικότητος.

4. Ἡ ἀναπόφευκτος αὕτη βραδύτης καταπολεμᾶται σήμερον διὰ τῆς ὀργανώσεως καὶ τῶν μηχανικῶν μέσων ἀποτελεσματικῶς, ἀλλὰ εἶναι ἀδύνατον νὰ ἐξουδετερωθῇ πλήρως. διότι τὸ ἱστορικὸν κόστος θὰ διαπιστωθῇ, ἀφοῦ πραγματοποιηθῇ. Ἄρα ἡ βραδύτης, μικρὰ ἢ μεγάλη, εἶναι συνυφασμένη μὲ τὸν λογιστικὸν προσδιορισμὸν τοῦ ἱστορικοῦ κόστους.

νουν νά καταφανοῦν τὰ νευραλγικά σημεῖα τῆς ἐκμεταλλεύσεως¹. Εἶναι π. χ. δυσχερές καί μόνον μέ ἐξωλογιστικούς ὑπολογισμούς δύναται νά προκύψῃ, ἐάν τὰ καθ' ὑπόθεσιν μειωμένα ἐργατικά ὀφείλονται εἰς ἀποδοτικότητα τῆς ἐργασίας ἢ μικράν τιμὴν τῶν ἡμερομισθίων.²

Οὕτω ὑποθέσωμεν κοστολόγησιν τοῦ προϊόντος Α παραγομένου ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως Χ διὰ τριῶν παραγωγικῶν φάσεων κατὰ τὰς δύο ἐν χρήσει μεθόδους τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως, ἦτοι :

α. Κατὰ τὴν μέθοδον τῆς κοστολογήσεως κατὰ παραγγελίαν παραγωγῆς, μέ ἄμεσον ἐπιβάρυνσιν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

β. Κατὰ τὴν μέθοδον τῆς κοστολογήσεως τῆς ἐν σειρᾷ παραγωγῆς μέ ἐπιβάρυνσιν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων διὰ συντελεστοῦ, ὡς αὕτη ἐμφαίνεται διὰ τῶν πινάκων ὑπ' ἀριθ. 7 καί 8.

*Α'. Σύνθεσις τοῦ κόστους παραγωγῆς
κατὰ τὸ σύστημα τῆς κατὰ παραγγελίαν παραγωγῆς κοστολογήσεως.
(JOB ORDER COST SYSTEM)*

Εἶδος Δαπάνης	Περιεχόμενον χρεώσεως λογαριασμῶν παραγωγῆς				
	Παραγωγή προϊόντων	Ἀναλυτικῶν λογαριασμῶν παραγγελιῶν παραγωγῆς			
		Νο 100	Νο 101	Νο 102	Νο 103
α. Πρῶται ὕλαι	400.000	100.000	150.000	89.250	60.750
β. Ἡμερομίσθια					
κατεργασία Νο 1	200.000	70.000	100.000	50.000	30.000
» Νο 2	180.000	50.000	65.000	40.000	25.000
» Νο 3	170.000	52.000	95.000	23.000	—
γ. Γεν. Βιομηχ. ἔξοδα	450.000	135.000	148.350	125.400	41.250
Συνολικὴ χρέωσις	1.450.000	407.000	558.350	327.650	157.000
Μείον παραγγελίας ὑπὸ ἐκτέλεσιν	157.000				157.000
Ὅλικόν κόστος παραγωγῆς καὶ κατὰ παραγγ.	1.293.000	407.000	558.350	327.650	0
Παραχθεῖσαι μονάδες προϊόντων	1.293	370	555	340	0
Κόστος παραγωγῆς κατὰ μονάδα	1.000	1.100	1.006	964	—

*Πίναξ ἀρ. 7
Σύνθεσις τοῦ κόστους βάσει κοστολογήσεως κατὰ παραγγελίαν παραγωγῆς.*

1. M. BOURQUIN ἐνθ' ἀνωτ. Introduction.
2. M. BOURQUIN ἐνθ' ἀνωτ. Introduction.

Β'. Σύνθεσις τοῦ κόστους παραγωγῆς κατὰ τὸ σύστημα τῆς κοστολογήσεως μαζικῆς παραγωγῆς. (PROCESS—OPERATION COST SYSTEM) ὑπὸ ὀρθολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἔξοδων.

Εἶδος δαπάνης	Κόστος Παραχθ. προϊόντων	Δαπάναι προϊόντων ὑπὸ παραγ.	Ἀνάλυσις κόστους κατὰ θέσεις		
			Κατηγορ. Νο 1	Κατηγορ. Νο 2	Κατηγορ. Νο 3
α. Πρώται ὕλαι			240.000	110.000	50.000
— κατεργασία Νο 1	200.000	40.000			
— „ Νο 2	89.250	20.750			
— „ Νο 3	50.000				
β. Ἡμερομίσθια			250.000	180.000	170.000
— κατεργασία Νο 1	220.000	30.000			
— „ Νο 2	155.000	25.000			
— „ Νο 3	170.000				
γ. Γεν. Βιομηχ. ἔξοδα	408.750	41.250	187.500	135.000	127.500
Σύνολον	1.293.000	157.000	677.500	425.000	347.500
Μείον παραγωγῆς ἐν ἐξελίξει			92.500	64.500	
Κόστος ὀλικῶν καὶ κατὰ θέσεις	1.293.000	157.000	585.000	360.500	347.500
Παραχ. μονάδες προϊόντων	1.293	—	1.293	1.293	1.293
Ὀλικὸν κόστος παραγ. κατὰ μον. μετ' ἀναλύσ. κατὰ θέσεις	1.000	—	452.80	278.80	268.80

Πίναξ Ἀρ. 8

Ἀναλύσεως τοῦ ὀλικοῦ κόστους κατὰ θέσεις κατὰ τὴν μέθοδον τῆς κοστολογήσεως τῆς μαζικῆς παραγωγῆς.

Ἡ κατὰ τὴν πρώτην μέθοδον κοστολογήσεως σύνθεσις τοῦ κόστους προκαλεῖ εὐλόγως τὰ ἑξῆς ἐρωτήματα :

1. Διατί, ἐάν ὑποτεθῆ πρὸς στιγμὴν ὅτι αἱ τιμαὶ τῶν παραγωγικῶν συντελεστῶν δὲν μετεβλήθησαν, τὸ κατὰ μονάδα κόστος παραγωγῆς εἶναι διάφορον κατὰ παραγγελίαν, ἐνῶ τὸ προϊόν εἶναι τὸ αὐτὸ καὶ αἱ συνθηκαὶ παραγωγῆς ἀναλλοίωτοι ;

2. Πρέπει ὁ διαπιστωθεὶς διαφορισμὸς τοῦ κόστους παραγωγῆς νὰ ἐπηρεάσῃ τὴν τιμορρυθμιστικὴν πολιτικὴν τῆς ἐπιχειρήσεως ;

3. Εἰς ποίους λόγους ὀφείλεται ἢ κατὰ παραγγελίαν παραγωγῆς διακύμανσις τοῦ κόστους ;

4. Εἶναι τὸ πραγματοποιηθὲν κόστος ἱκανοποιητικὸν καὶ εἰς τίνα

βαθμόν; Αί εις τὰ ὡς ἄνω ἐρωτήματα ἀπαντήσεις, ἀντιστοίχως εἶναι αἱ ἐξῆς:

1. Δὲν εἶναι νοητόν, ἐν ἀπουσίᾳ διακυμάνσεων τῶν τιμῶν, τὸ κόστος, ἐνὸς προϊόντος παραχθέντος ἐν τῇ αὐτῇ ἐκμεταλλεύσει καὶ μὲ τὰς ἰδίας μεθόδους νὰ εἶναι διάφορον.

2. Ἐφ' ὅσον ὁ διαφορισμὸς τοῦ κόστους δὲν εἶναι νοητός, δὲν πρέπει οὗτος νὰ ἐπηρεάσῃ τὴν τιμορρυθμιστικὴν πολιτικὴν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐὰν μεσολαβοῦν διακυμάνσεις τῶν τιμῶν τῶν παραγωγικῶν συντελεστῶν, δεόν ὅπως ἐκτιμηθοῦν αὐταὶ διὰ νὰ προκύψουν συμπεράσματα ἐπὶ τοῦ καθορισμοῦ νέων τιμῶν πωλήσεων.

3. Ἡ ἀνίχνευσις τῶν λόγων τῆς διακυμάνσεως τοῦ κόστους θὰ διέλθῃ προηγουμένως δι' ἐνός, ἥκιστα ἀσφαλούς, ἐξωλογιστικοῦ προσδιορισμοῦ καὶ θ' ἀναζητηθῇ ἡ εὐθύνη ὑπὸ διαφόρους βαθμοὺς ἀσφαλείας ἀναλόγως τοῦ ἐπιπέδου τῆς ὀργανώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἄλλ' ἐὰν ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ἡ βραδύτης, ὑπὸ τὴν ὁποίαν θὰ παρασχεθοῦν τὰ δεδομένα, τὸ πιθανώτερον εἶναι τὰ ἴχνη τῆς εὐθύνης νὰ ἔχουν ἐξαλειφθῇ ἐκ τοῦ χρόνου.

Ἐκ τῆς ἀνωτέρω ἀναλύσεως ἐξάγεται ὅτι αἱ ἐνδείξεις τῆς κοστολόγησεως ὑπὸ τὰς συνθήκας ταύτας εἶναι πολὺ ὀλίγον γόνιμοι διὰ τὴν ὀρθὴν καὶ δυναμικὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἄλλὰ καὶ ἡ κατὰ τὴν δευτέραν μέθοδον κοστολογήσεως σύνθεσις τοῦ κόστους, ἥτις πάντως εἶναι πλέον διαφωτιστικὴ λόγῳ τῆς παροχῆς δεδομένων κατὰ θέσεις κόστους, δὲν πρόκειται νὰ ὠφελήσῃ πολὺ περισσότερον, διότι θὰ γεννηθοῦν καὶ πάλιν τὰ ἐξῆς δύο βασικά ἐρωτήματα:

1. Πῶς θ' ἀνιχνευθοῦν οἱ συμψηφισμοί, οἱ ὁποῖοι ἐγένοντο κατὰ τὸ χρονικὸν διάστημα, εἰς τὸ ὁποῖον ἀντιστοιχοῦν αἱ λογιστικαὶ διαπιστώσεις μεταξὺ μεγάλων καὶ μικρῶν ἀποδόσεων;

2. Πῶς θὰ διαμορφωθῇ μίᾳ ἐνσυνείδητος καὶ ὑπὸ τοῦ κόστους ἐπηρεαζομένη τιμορρυθμιστικὴ πολιτικὴ, ἀφοῦ τοῦτο θὰ προκύψῃ μετὰ τὸ κλείσιμον τῆς πράξεως, δηλαδὴ ἐκ τῶν ὑστέρων;

Ἀμφότερα τὰ ἐρωτήματα ταῦτα παραμένουν ἀνικανοποίητα, διότι εἰς οὐδὲν δύναται νὰ διαφωτισθοῦν ἐκ τῶν σχετικῶν ἀναλυτικῶν στοιχείων.

Τρίτη τέλος ἀνεπάρκεια τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως εἶναι ἡ ὑπ' αὐτῆς διαπίστωσις τοῦ συνολικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἄνευ τῆς ἀναγκαίας διακρίσεως τοῦ προκύπτοντος ἐκ τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τοῦ προερχομένου ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῶν τιμῶν.

Ἡ λογιστικὴ διαπίστωσις ὅτι βιομηχανικὴ τις ἐπιχείρησις ἐπραγματοποίησε καθ' ὠρισμένην χρῆσιν κέρδος Χ θετικόν, ἄνευ τῆς διευκρινήσεως, πόθεν προῆλθε τὸ κέρδος τοῦτο, εἶναι λίαν παραπλανητικὴ, τόσον δι' αὐτὴν ταύτην τὴν ἐπιχείρησιν, ὅσον καὶ διὰ τὸ κοινωνικὸν σύνολον, τὸ ὁποῖον ἐνδιαφέρεται διὰ τὴν ζωὴν καὶ τὴν δρᾶσιν τῶν κυττάρων τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας. Λέγομεν ὅτι ἡ διαπίστωσις εἶναι παραπλανητικὴ, δι-

ὅτι εἶναι δυνατόν τὸ ἐπιτευχθὲν ἀποτέλεσμα νὰ εἶναι κατὰ τὰς περιστάσεις ἐξ ὀλοκλήρου ἀπόρροια διακυμάνσεων τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἢ ἐξ ὀλοκλήρου ἀποτέλεσμα παραγωγικότητος τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἀλγεβρικὸν ἄθροισμα τῶν δύο τούτων παραγόντων, οὐδεμιᾶς ὑπαρχούσης ἀναγκαιότητος, ὅπως αἱ δύο ὀριθμητικαὶ ἐνδείξεις εἶναι θετικά. Δύναται οὕτω τὸ ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῶν τιμῶν ἀποτέλεσμα νὰ εἶναι + 100 καὶ τὸ ἐκ τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀμιγῆς — 80, ὁπότε ἄνευ τῆς ἀναγκαίας διαστολῆς ἢ λογιστικῆ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους θὰ σημείωση κέρδος + 20.

Ἄλλ' ἢ διαπίστωσις ἐνὸς συνολικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἄνευ τῆς ἀναλύσεως αὐτοῦ μέ κριτήριον τὴν ἀντίστοιχον δραστηριότητα τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, ἐξ ἧς ἀπέρρευσε, δύναται νὰ προκαλέσῃ τὰς ἐξῆς ἐπιζημίους συνεπείας:

1. Ἐπὶ τῇ ὑποθέσει ὅτι ἡ συμβολὴ τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων ὑπῆρξεν ἀρνητικὴ ἢ ἔστω οὐδετέρα, ἔλειψιν ἀνησυχίων τῆς ἡγεσίας τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τοῦ βαθμοῦ τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος, ὃ ὁποῖος δύναται νὰ εἶναι πολὺ χαμηλός.

2. Ἐπήρειαν τῆς οἰκονομικῆς πολιτικῆς τῆς χώρας εἰς τὴν λήψιν δασμολογικῶν κλπ., μέτρων προστασίας ὀρισμένων κλάδων, ἧτις ὑπὸ συνθήκας διαφωτιστικῆς τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐκμεταλλεύσεων τοῦ κλάδου θὰ ἦτο διάφορος καὶ δὴ πλέον ὠφέλιμος διὰ τὸ σύνολον¹.

§ 13

Τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸν πυρῆνα τῆς βάσει Σχεδίου δράσεως τῶν Βιομηχανικῶν Ἐπιχειρήσεων.

Αἱ ἀνωτέρω ἀνεπάρκειαι ἐγένοντο αἰσθηταί, ἀφ' ὅτου ἡ διοίκησις τῶν ἐπιχειρήσεων, ἀφομοιώνουσα τὰς ἀρχὰς τοῦ ὀρθολογισμοῦ, δὲν ἀσχολεῖται μὲ τὸ παρελθόν, παρά μόνον διὰ ν' ἀντλήσῃ κατὰ τρόπον τελείως πρακτικὸν καὶ τελεσφόρον διδάγματα, διὰ νὰ προετοιμάσῃ τὸ σχέδιον δράσεως τοῦ μέλλοντος, εἰς τὸ ὁποῖον ἀποδίδει τὴν προέχουσαν σημασίαν².

1. Ἡ ἀπὸ τοῦ 1953 διαρρῦθμισις τῆς δασμολογικῆς προστασίας ὀρισμένων κλάδων τῆς βιομηχανικῆς παραγωγῆς παρ' ἡμῖν δὲν ὑπῆρξε ξένη πρὸς τὴν καταβαλλομένην σήμερον προσπάθειαν ἐκσυγχρονισμοῦ τῶν ἐγκαταστάσεων. Ἄλλ' ἀπότομοι μεταβολαὶ εἰς τὴν οἰκονομικὴν πολιτικὴν ἔχουν συχνάκις δυσάρεστα ἀποτελέσματα, λόγῳ ἀδυναμίας τῶν ἐπιχειρήσεων τοῦ κλάδου νὰ προσαρμοσθοῦν ταχέως εἰς τὰς νέας συνθήκας.

2. *La comptabilité cherche de plus en plus à prévoir l'avenir plutôt qu'à constater le passé* M. BOURQUIN, ἐνθ' ἀνωτ. XIII. Δὲν εἶναι συνεπῶς ὀρθὴ ἢ διατύπωσις τοῦ M. PAUWELS, ἐνθ' ἀνωτ. σ. 156, κατὰ τὴν ὁποίαν ὁ σκοπὸς τῆς λογιστικῆς συνίσταται εἰς τὴν παροχὴν ἀναδρομικῶν πληροφοριῶν.

Τό σχέδιον δράσεως τῆς σημερινῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ὀρθολογικόν οὐδεμίαν δὲ ἔχει σχέσιν μὲ τὴν προοπτικὴν, τὴν ὁποίαν ἐσχημάτιζεν ὁ βιομήχανος διὰ τὴν ἐν τῷ μέλλοντι ἐξέλιξιν τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Τό Σχέδιον δράσεως μιᾶς ἀρτίως ὀργανωμένης βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως ¹ συνιστᾷ μέθοδον ² ἐνεργείας ἀπορρέουσαν :

α. ἐκ τῆς ἐκτιμήσεως τῶν δυνατοτήτων, τὰς ὁποίας διαθέτει ἡ ἐκμετάλλευσις.

β. τῆς ἐκτιμήσεως τῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς καὶ τῆς οἰκονομίας ἐν γένει, ἐντὸς τῶν ὁποίων αἱ δυνατότητες τῆς ἐπιχειρήσεως πρόκειται νὰ ἀξιοποιηθοῦν, ἐπὶ σκοπῷ πραγματοποιήσεως τοῦ καλυτέρου δυνατοῦ ἀποτελέσματος.

Κατὰ ταῦτα, τὸ πρόγραμμα στηρίζεται ἐπὶ μιᾶς ἐκτεταμένης προγνώσεως γεγονότων, τῶν ὁποίων ἡ στάθμισις ἀναλυτικῶς παρουσιάζει διαφόρους βαθμοὺς ἀβεβαιότητος ³ ὡς π. χ. ἡ ἀπορροφητικότης τῆς ἀγορᾶς, ἡ ὁποία συνοδεύεται μὲ πλῆθος ἐκτάκτων καὶ συνεπῶς ἀβεβαίων γεγονότων. Ἄλλ' ἡ ἀβεβαιότης ἀκριβῶς αὕτη, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ καὶ τὸ κύριον ἐπιχείρημα μὴ καταρτίσεως σχεδίων ὑπὸ τῶν βιομηχάνων, οἱ ὁποιοὶ εἰς τὸ βάθος ἀρέσκονται ν' ἀκροβατοῦν εἰς τὰς ἐμφανιζομένας ἐκάστοτε καταστάσεις, ἐνισχύει τὴν ἀντίδρασιν τῆς ὀργανωμένης βιομηχανίας, ἡ ὁποία καταβάλλει μεθοδικὰς προσπάθειας, ἀποσκοπούσας ἀφ' ἑνός μὲν εἰς τὴν λήψιν παντὸς δυνατοῦ μέτρου διὰ τὸν περιορισμὸν τῆς ἀβεβαιότητος (αὐξουσα ἔντασις προσπαθειῶν διὰ πωλήσεις, μείωσις τοῦ κόστους ἐπιτρέπουσα τὴν ἐλάττωσιν τῶν τιμῶν πωλήσεως, κλπ.) καὶ ἀφ' ἑτέρου εἰς τὴν ἐξασφάλισιν ἐλαστικότητος τῶν συνθηκῶν λειτουργίας τῆς ἐκμεταλλεύ-

1. Ἡ ὀρθολογικὴ διοίκησις τῆς συγχρόνου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως στηρίζεται ἐπὶ τριῶν ἀλληλεπενδέτων ἐρεισμάτων, τῆς προβλέψεως, τοῦ προγράμματος καὶ τῆς ἀναλύσεως τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Οὕτως ὁ R. B. THIBERT, *ἔνθ' ἀνωτ. σ. 17* ἐπάγεται «*Prévision, planification, et analyse de l'exploitation constituent en définitive, les trois aspects inseparable du concept moderne de la gestion rationnelle de l'entreprise*».

2. Τό σχέδιον δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι τὸ σύνολον τῶν κατ' ἴδιαν σχεδίων, τῶν σχετικῶν μὲ ἐκάστην κυρίαν ἢ βοηθητικὴν δραστηριότητα αὐτῆς, καταρτιζόμενον διὰ περισσοτέρας χρήσεις. Ἐκφράζει ὄχι μόνον τὸν συντονισμὸν τῶν σχεδίων τούτων, ἀλλὰ ἀκόμη τὴν σύνθεσιν τῶν γενικῶν προϋπολογισμῶν, οἱ ὁποιοὶ προσδιορίζουν τὰς μεθόδους ἐφαρμογῆς κατὰ τὰς διαδοχικὰς χρήσεις. R. B. THIBERT, *La gestion prévisionnelle et contrôlée de l'entreprise, Paris 1955 σ. 15*.

3. Οὕτως αἱ δυνατότητες τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως δύναται νὰ προβλεφθοῦν ἐφ' ὅσον προηγηθῇ ἀνάλυσις τῶν συνθηκῶν αὐτῆς καὶ συστηματικαὶ μετρήσεις τῶν ἀποδόσεων. Τοῦναντίον ἡ πρόβλεψις τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων καὶ κυρίως τῶν τιμῶν, εἶναι δυσχερεστέρα λόγῳ τῶν ἐν διαρκείᾳ ἐξελίξει συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς μὴ ἐλεγχομένων ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως.

σεως, επιτρέπουν την εν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ ἀντιμετώπισιν τῶν ἀπροβλέπτων¹.

Τὸ πρόγραμμα τῆς δράσεως συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω θὰ περιλάβῃ κατὰ σκελετόν:

- Προγραμματισμὸν ἐνεργειῶν ἐκτεινομένων ἀναλυτικῶς εἰς ὅλους τοὺς παράγοντας τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀπὸ τῆς ἡγεσίας μέχρι τῆς ἐκτελοῦσης ἐργασίας.

- Καθορισμὸν τῶν ὑπευθύνων καὶ τῶν εὐθυνῶν ἐκάστου διὰ τὴν ἐκτέλεσιν τῶν προγραμματισθέντων.

- Οἰκονομικὸν προϋπολογισμὸν τῆς ἐκμεταλλεύσεως, καὶ δὴ κατὰ δραστηριότητα καὶ ὑποδιαίρεσιν αὐτῆς.

- Σύστημα ἐλέγχου καὶ παρακολουθήσεως τῆς ἐκτελέσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ καὶ τῆς κατανομῆς τῶν εὐθυνῶν ἐπὶ τῶν σημειουμένων ἀποκλίσεων.

Εἰς τὴν πρᾶξιν ὁ οἰκονομικὸς προϋπολογισμὸς ἀποτελεῖ τὴν βάσιν τοῦ προγραμματισμοῦ², καθ' ὅσον κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ ἐκτιμῶνται λεπτομερῶς καὶ ἐπισταμένως ὅλα αἱ ἀντιμετωπιζόμεναι λύσεις τῶν ἐπιμέρους ζητημάτων, προκρίνονται αἱ πλέον συμφέρουσαι καὶ προγραμματιζομένης ἢ ἐκτελέσεως αὐτῶν. Εἰς τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ συμπεριλαμβάνονται ὅλοι οἱ παράγοντες, οἱ ὅποιοι καὶ θὰ ἐκτελέσουν κατὰ μέρος ἕκαστος αὐτόν. Οἱ ὑπολογισμοὶ στηρίζονται κυρίως εἰς τὰ δεδομένα τοῦ παρελθόντος, τὰ ὅποια εἶναι ἀναλυτικά, ἀφοροῦν δὲ τὰς συνθήκας λειτουργίας.

1. Ἴδε σχετικὴν μελέτην τοῦ H. PERSON ἐν «*Παραγωγικότης*» Ἰούλιος—Ἰούλιος 1957 No 19 σ. 17 ἐπομ.

1. A. J. MARTIN: *Standards et Budgets d' Exploitation Paris* σ. 14 καὶ M. PAUWELS, ἐνθ' ἀνωτ. σ. 190. Ὁ προϋπολογισμὸς ὅθεν συνιστᾷ πρόγραμμα δράσεως ἐκπεφρασμένον εἰς ἀριθμούς, καταρτιζόμενον δι' ὠρισμένην χρῆσιν. Ἡ χρησιμοποίησις τοῦ ὄργανου τούτου Διοικήσεως διαιρεῖται εἰς τρεῖς φάσεις.

α. Τὴν κατάρτισιν τῶν λελογισμένων προβλέψεων, με ἀριθμούς καὶ ἐν λεπτομερείᾳ, αἵτινες καθιστοῦν συγκεκριμένον τὸ γενικὸν σχέδιον δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ὠρισμένην χρῆσιν.

β. Τὴν θέσιν εἰς κίνησιν τῶν ἀναγκαίων μέσων ἐκτελέσεως ἐντὸς τοῦ σχεδίου τῶν προβλέψεων. Ἡ ἐργασία αὕτη ἐπιτρέπει τὴν καταχώρισιν τῶν ἀνειλημμένων ὑποχρεώσεων ἐναντι τρίτων ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὴν προπαρασκευὴν τῆς ἐσωτερικῆς δράσεως, ὡς ἐπίσης καὶ τὴν σύγκρισιν αὐτῶν μετὰ ἀντίστοιχα προϋπολογιστικὰ δεδομένα (Ἐξαγωγή καὶ ἀνάλυσις τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ ἀνειλημμένων ὑποχρεώσεων).

γ. Ἐπισκόπησιν τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος καὶ σύγκρισιν αὐτοῦ ἐν σχέσει πρὸς τὰ ἀναμενόμενα ἀποτελέσματα. R. B. THIBERT ἐνθ' ἀνωτ. 17.

2. Ἡ κριτικὴ ἔρευνα τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἀποτελεῖ τὴν βάσιν τοῦ προτύπου. Ἀποκαλύπτεται δι' αὐτῆς τὸ μὴ κανονικὸν ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς μὴ ἐπιτεύξεως αὐτοῦ, τὸ ὅποιον ἠδύνατο νὰ ἐπιτευχθῆ καὶ οὐχὶ τὸ μὴ κανονικόν, ὡς ἀπόστασις τοῦ συνήθους ἐκ τοῦ ἐξαιρετικοῦ. Περὶ τῆς ἀναζητήσεως τῶν μὴ κανονικῶν ἐξόδων ἴδε C. O. M. MESNIL, ἐνθ' ἀνωτ. σ. 11 ἐπ.

γίας καί άποδοτικότητα των άντιστοιχων τμημάτων, μηχανικών συγκροτημάτων, καί παντός έν γένει επί μέρους παράγοντος της έκμεταλλεύσεως. Τά στοιχεΐα ταυτα ύφίστανται έπεξεργασία, σκοπούσαν την άφαίρεσιν εκείνων, τά όποια δέν είναι κανονικά, αλλά όφείλονται εις έκτακτα γεγονότα, ώστε αι τελικαί ένδείξεις αυτών να είναι βασίμως διαφωτιστικά τοϋ τί υπό κανονικάς συνθήκας έπετεύχθη κατά τό παρελθόν.

Μετά την κριτικήν τοϋ κατά τό παρελθόν έπιτευχέντος, την σταθμισιν των συνθηκών τοϋ παρόντος, καί την έξαγωγήν τοϋ τελικοϋ συμπεράσματος, επί τοϋ έπιδιωκομένου να έπιτευχθῆ κατά την προϋπολογιστικήν περίοδον ¹, συντάσσεται ό προϋπολογισμός κατά κλάδους δραστηριότητας καί ύποδιαίρέσεις αυτών, ώστε ένας ιδιαίτερος προϋπολογισμός ν' άντιστοιχῆ δι' έκάστην ύποδιαίρεσιν δραστηριότητας ². Κατ' αυτόν τόν τρόπον έκαστος είναι ύπεύθυνος δια την τήρησιν τοϋ ίδιου αυτού προϋπολογισμοϋ, εις την κατάρτισιν μάλιστα τοϋ όποίου καί συνέπραξεν, ή δέ άπόδοσις της εύθύνης άπαγγέλλεται κατόπιν της λογιστικής διαπιστώσεως των άποκλίσεων. Η διαπίστωσις των άποκλίσεων λαμβάνει χώραν κατά λαν βραχεία χρονικά διαστήματα, διαρκούσης της έκτελέσεως τοϋ προγράμματος, δια να είναι δυνατόν άμέσως να λαμβάνωνται μέτρα, ώστε ή έκμετάλλευσις να μη έκφεύγη των προδιαγεγραμμένων, τά όποια ούτως άποτελοϋν τόν άντικειμενικόν σκοπόν.

Η ριζοσπαστική αύτη περιί τοϋ προϋπολογισμοϋ άντίληψις, ως τοϋ σταθεροϋ κριτηρίου τοϋ προσδιορισμοϋ των πάσης φύσεως άποτελεσμάτων της έπιχειρηματικής δράσεως, ή μεταθέτουσα τό σταθερόν κριτήριον εις τόν προϋπολογισμόν καί τό μεταβλητόν εις την πραγματικότητα, ή όποια έχει την βάση της εις την σύγκρισιν αυτού, τό όποιον έπετεύχθη έν σχέσει πρός αυτό, τό όποιον ώφειλε να έπιτευχθῆ, άποτελεϊ την κεντρικήν ιδέα των συγχρόνων περιί έπιτυχοϋς διοικήσεως των έπιχειρήσεων άντιλήψεων. Λόγω της τοιαύτης σημασίας, ήτις άποδίδεται σήμεραν εις τόν τοιοϋτον προϋπολογισμόν, δέν θα ήτο νομιζομεν, άσκοπον να έκτεθοϋν αι Άμερικανικαί έπ' αυτού άντιλήψεις, ως διατυποϋνται υπό τοϋ καθηγητοϋ Lang ³.

Κατά τόν έν λόγφ καθηγητήν ό προϋπολογισμός :

1. A. J. MARTIN *ένθ' άνωτ.* σ. 21. 'Ο προϋπολογισμός νοείται ένταϋθα έν εύρεία έννοις, συμπληρωμένος δηλαδή υπό των όδηγιών, αι όποια δίδονται δια την έφαρμογήν του. Ίδε σχετικώς RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS *ένθ' άνωτ.* σ. 36 έπ.

2. RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS *ένθ' άνωτ.* σ. 35.

α. Ἀποτελεῖ σύνολον προβλέψεων διὰ μίαν ὀρισμένην χρονικὴν περίοδον, συνήθως ἑτησίαν, ὥστε νὰ ἐπιτρέψη τὴν ἐκ τῶν προτέρων γνώσιν τῶν ὄρων τῆς λειτουργίας τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῶν στοιχείων, τῶν προσδιοριστικῶν τοῦ λογαριασμοῦ «Ἀποτελέσματα Χρήσεως».

β. Συνιστᾷ ἀνάλυσιν τῶν προβλέψεων τούτων, ὥστε νὰ εἶναι δυνατόν ἕκαστος παράγων ἐν τῇ ἐπιχειρήσει νὰ καθίσταται ὑπεύθυνος δι' ἐκάστην ἐκ τῶν προβλέψεων.

γ. Παρέχει τὴν εὐχέρειαν συγκρίσεως τῶν καθ' ὀρισμένης περιόδου, συνήθως μηνιαίας, πραγματοποιηθέντων πρὸς τὰ προβλεφθέντα ἀποτελέσματα.

δ. Διασφαλίζει τὴν ταχεῖαν παροχὴν τῶν πληροφοριῶν, ὄχι μόνον πρὸς τὴν διεύθυνσιν, ἀλλὰ πρὸς ὄλους τοὺς ὑπευθύνους παράγοντας, ἔστω καὶ ἂν εὐρίσκωνται εἰς τὰ κατώτερα ἐπίπεδα τῆς ἱεραρχίας.

Ὁ τοιοῦτος προϋπολογισμός,¹

• Ἀποτελεῖ διὰ τὴν διεύθυνσιν ἐν πολίτιμόν μέσον ἀποκεντρώσεως τῶν εὐθυνῶν ἄνευ ἀπωλείας τοῦ ἐλέγχου.

• Εἶναι ὁ ἀπλούστερος τρόπος πραγματοποιήσεως τῆς διοικήσεως διὰ τῆς μεθόδου τῆς ἐξαιρέσεως εἰς ὄλα τὰ στάδια τῆς ἱεραρχίας καὶ δι' ὄλους τοὺς παράγοντας τῆς διοικήσεως.

• Ἀποτελεῖ ἐν μέσον διὰ νὰ κατανοήσουν πάντες οἱ ἀρμόδιοι, ὅτι ἡ Διεύθυνσις ἀναμένει ἀπὸ αὐτοὺς ν' ἀκολουθήσουν τὰ προδιαγεγραμμένα, διὰ νὰ βαδίσῃ ἢ ἐπιχειρήσῃ εἰς τὴν ἐπιτυχίαν.

• Ἀνταποκρίνεται εἰς τὴν συνειδητὴν ἀνησυχίαν ὄλων τῶν συνεργατῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐκδηλουμένην διὰ τοῦ ἐρωτήματος «ποῦ πᾶμε;» καὶ συμβάλλει ἀποτελεσματικῶς εἰς τὴν προαγωγὴν τοῦ πνεύματος τῆς συνεργασίας.

• Εἶναι ἐν ἀσφαλὲς μέσον ἐξαλείψεως ὀρισμένων σφαλμάτων τῆς ὀργανώσεως καὶ ἰδιαιτέρως τοῦ δυαδισμού τῶν εὐθυνῶν. Οἱ πάντες συνεργάζονται διὰ τὴν ἐπιτυχίαν, ἐνῶ ἕκαστος εἶναι ὑπεύθυνος διὰ τὸ ἔργον του.

Ἐλέχθη προηγουμένως, ὅτι ὁ Γενικὸς προϋπολογισμὸς τῆς ἐπιχειρήσεως ἀποτελεῖ τὴν συνισταμένην τῶν κατὰ κλάδους δραστηριότητος αὐτῆς προϋπολογισμῶν. Ἡ τεχνικὴ τῆς συντάξεως τῶν προϋπολογισμῶν ποικίλλει ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου αὐτῆς, μετὰ τοῦ ὁποῦ οἱ προϋπολογισμοὶ συνδέονται πρὸς διευκόλυνσιν τοῦ ἐλέγχου.

Ἐν Εὐρώπῃ² ἔχει ἐπικρατήσῃ ἡ ἐξῆς σύνθεσις τοῦ προϋπολογιστικοῦ οἰκοδομήματος.

1. RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS. *La Productivité etc.* ἐνθ' ἄνωτ. σ. 37.

2. M. PAUWELS, ἐνθ' ἄνωτ. σ. 190. Οἱ νεώτεροι ἐν τούτοις συγγραφεῖς εἶναι λίαν ἐπηρεασμένοι, ὡς πρὸς τὴν σύνθεσιν τοῦ προϋπολογισμοῦ, ἐκ τῶν συναφῶν ἀμερικαν-

1. Προϋπολογισμός πωλήσεων.
2. Προϋπολογισμός παραγωγής.
3. Προϋπολογισμός ύλων.
4. Προϋπολογισμός δαπανών.
5. Χρηματοοικονομικός προϋπολογισμός.
6. Γενικός προϋπολογισμός, προκύπτων έκ τῆς συνθέσεως τῶν προηγουμένων.

Ἐν Ἀμερικῇ ἡ ἔργασία τοῦ προϋπολογισμοῦ περιλαμβάνει ¹ :

1. Τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν πωλήσεων καὶ τῶν ἐξόδων πωλήσεων.
2. Τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τῆς παραγωγῆς - ἀγορῶν, ὁ ὁποῖος περιλαμβάνει τὰς ἀνάγκας τῶν ἐγκαταστάσεων, εἰς ὑλικά, ἔργασίαν, παντὸς εἴδους ἐφόδια, διευκολύνοντα τὴν ἔργασίαν καὶ τὸ κόστος αὐτῶν.
3. Τὸν ταμιακὸν προϋπολογισμὸν, διὰ τοῦ ὁποῖου προβλέπονται αἱ ταμιακαὶ ἀνάγκαι τῆς ἐπιχειρήσεως, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν, κεφαλαίου ἐπενδύσεων, ταμιακῶν διακανονισμῶν τῶν ἀγορῶν, κλπ.
4. Συγκριτικὰς πληροφοριακάς καταστάσεις περὶ τῆς πορείας τοῦ προϋπολογισμοῦ ἐν σχέσει πρὸς τὴν πραγματικότητα.

νικῶν ἀπόψεων. Οὕτως ὁ *R. B. THIBERT* ἐνθ' ἄνωτ. σ. 16 ὀρίζει ὡς ἐξῆς τὸ περιεχόμενον τῆς ὅλης ἔργασίας τοῦ προϋπολογισμοῦ.

1ον. Προϋπολογισμὸς πωλήσεων ἀπλοῦς καὶ ἀμιγῆς, ἐξυπηρετῶν τὴν διανομὴν (τὰς πωλήσεις) καὶ τὸν ἔλεγχον τοῦ τελευταίου σταδίου τῶν παραδόσεων.

2ον. Προϋπολογισμὸς «παραγωγῆς—διανομῆς» ἐπιτρέπων τὸν πρῶτον ἔλεγχον ἀπὸ τῆς ἐπιβεβαιώσεως τῶν παραγγελιῶν εἰς τοὺς πελάτας, τὴν πραγματοποίησιν τοῦ προγραμματισμοῦ «παραγωγῆς—διανομῆς», τὴν πρόβλεψιν τῶν «εἰσπράξεων ἐκ πωλήσεων» καὶ τὸν τεχνικὸν ἔλεγχον τῆς παραγωγικότητος.

3ον. Προϋπολογισμὸς προμηθειῶν, ἐπιτρέπων τὸν πρῶτον ἔλεγχον ἀπὸ τῆς ἐπιβεβαιώσεως τῶν παραγγελιῶν ὑπὸ τῶν προμηθευτῶν, τὴν πραγματοποίησιν τοῦ προγραμματισμοῦ τῶν «προμηθειῶν—παραγωγῆς» τὴν ταμιακὴν πρόβλεψιν «Ἐξοδα ἐπὶ τῶν ἀγορῶν», τῶν ἔλεγχον τῶν ἀποδόσεων ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ ἐλέγχου τῶν διαφορῶν τῶν τιμῶν ἐπὶ τῶν ἀγορῶν ἐν τῇ γενικῇ λογιστικῇ.

4ον. Προϋπολογισμὸς τῶν βαρῶν (*Charges*).

α. Κατ' ἀρχὴν προϋπολογισμὸς ἐξωλογιστικὸς.

β. Ἐν συνεχείᾳ ὀλοκλήρωσις εἰς τὴν Γενικὴν Λογιστικὴν τοῦ προϋπολογισμοῦ τούτου τῶν ἐξόδων, τῆς ταμιακῆς προβλέψεως, τῶν ἐξόδων ἐπὶ τῶν βαρῶν, τῆς ἐξυπηρετήσεως τῶν βαρῶν προγενεστέρων ἢ μεταγενεστέρων περιόδων, τοῦ ἐλέγχου τῶν διαφορῶν τῶν τιμῶν, καὶ τῆς μετατροπῆς εἰς νομισματικὰς μονάδας τῶν ἀποκλίσεων τοῦ προϋπολογισμοῦ.

5ον. Προϋπολογισμὸς ἐπενδύσεων.

6ον. Γενικὴ ταμιακὴ πρόβλεψις καὶ σχέδιον χρηματοδοτήσεως.

7ον. Ἀναλυτικὴ λογιστικὴ ἐκμεταλλεύσεως διὰ τῆς μεθόδου τοῦ προτύπου κόστους.

8ον. Κριτικὴ μελέτη τοῦ κύκλου ἔργασιῶν καὶ τῆς παραγωγῆς.

1. *T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF* ἐνθ' ἄνωτ. σ. 437 ἐπ.

Οιαδήποτε και αν είναι ή υιοθετούμενη τεχνική, ή βάση του προϋπολογιστικού οικοδομήματος συνίσταται εις την κατόπιν του προσδιορισμού του όγκου των πωλήσεων προεκτίμησιν του κόστους, ή τις θα είναι πλήρης, έφ' όσον έχει ένεργηθη ή κατά τας άρχάς της λογιστικής του προτύπου κόστους.

Είναι όθεν ή συμβολή του προτύπου κόστους, ως μέσου διοικήσεως, τόσο προφανής, ώστε περιτεύει περαιτέρω άναλύσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 2^{ΟΝ}

ΤΟ ΠΡΟΚΑΘΩΡΙΣΜΕΝΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

§ 1

Ἡ ἔννοια καὶ ὁ σκοπὸς τοῦ προκαθορισμένου κόστους (Predetermined Cost)

Ἐλέχθη εἰς τὸ προηγούμενον Κεφάλαιον ὅτι ἡ προεκτίμησις τοῦ κόστους παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων ἀποτελεῖ τὸ οὐσιώδες περιεχόμενον τοῦ προϋπολογισμοῦ, καὶ ὅτι ὁ τελευταῖος οὗτος συνιστᾷ τὴν κυρίαν ἐκδήλωσιν τοῦ Σχεδίου δράσεως τῆς συγχρόνου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως. Προβάλλει ὅθεν ὁ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους ὡς οὐσιώδες στοιχεῖον τῆς ἐπιτυχοῦς δράσεως τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως. Κρίνεται πράγματι σήμερον ὅτι εἰς ἓν βιομηχανικὸν σύστημα αἱ τιμαὶ τοῦ μέλλοντος εἶναι πλέον ἀποφασιστικά τῶν τιμῶν τοῦ παρελθόντος¹.

Τὸ προκαθορισμένον κόστος γενικῶς, συνιστᾷ ἐκτίμησιν τοῦ μέλλοντος κόστους, εἰς ἣν λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν διὰ τῶν δεδομένων τοῦ ἱστορικοῦ κόστους τὰ ἐκ τῆς πείρας στοιχεῖα τοῦ παρελθόντος καὶ αἱ προβλεπόμενα διὰ τὸν χρόνον, εἰς ὃν ἀναφέρεται τὸ προκαθορισμένον κόστος, συνθήκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως, αἱ ἀφορῶσαι τὰς μεθόδους, τὸν ἐξοπλισμὸν καὶ τοὺς λοιποὺς παράγοντας αὐτῆς.

Τὸ προκαθορισμένον κόστος δύναται ἢ νὰ συνδέεται λογιστικῶς, καὶ τοῦτο θὰ συμβῆ, ὅταν οἱ σχετικοὶ ὑπολογισμοί, οἱ πραγματοποιούμενοι κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ λαμβάνωνται ὑπ' ὄψιν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἀπ' αὐτοῦ, ἢ νὰ εἶναι ἀσύνδετον πρὸς τὴν λογιστικὴν, ὁπότε λέγομεν, ὅτι δὲν ὑφίσταται λογιστικὴ προκαθορισμένου κόστους. Ἡ πρώτη περίπτωσις συναντᾶται συνήθως ὅταν τὸ προκαθορισμένον κόστος εἶναι πρότυπον, ἐνῶ ἡ δευτέρα, ὅταν τοῦτο εἶναι προϋπολογιστικόν.

ἌΟ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους προϋποθέτει, ὡς εἶναι φυσικόν, τε-

1. Τὸ σύστημα τοῦτο ἀντίκειται πρὸς τὸ σύστημα τοῦ *Ricardo*. *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS, Paris* σελ. 13.

λειαν γνώσιν τοῦ προϊόντος καὶ τῶν μέσων (ὕλων, ἐξοπλισμοῦ, ἐργασίας), διὰ τῶν ὁποίων τοῦτο παράγεται. Μεγάλως θὰ διευκολυνθῆ τὸ ἔργον τῆς ἐκτιμήσεως τοῦ κόστους ἐκ τῆς ὑπάρξεως ἐπεξεργασμένων στοιχείων τοῦ ἱστορικοῦ κόστους (ὑπαρξίς ἀριθμοδεικτῶν ἀποδόσεων, σχέσεων τῶν στοιχείων τοῦ κόστους πρὸς ἄλληλα, κ.λ.π.).

Ἡ ὅλη ἐργασία τῆς ἐκτιμήσεως τοῦ κόστους εἶναι δυσχερὴς καὶ προϋποθέτει τεχνικὴν καὶ οἰκονομικὴν κατάρτισιν, διό, εἰς τὰς μεγάλας ἐπιχειρήσεις χρησιμοποιεῖται προσωπικὸν εἰδικῶς πρὸς τοῦτο ἐκπαιδευμένον, οἱ ἀποκαλούμενοι «ἐκτιμηταί». Οἱ ἐκτιμηταί πλὴν τῶν τεχνικῶν γνώσεων πρέπει νὰ εἶναι ἀπολύτως ἐνήμεροι τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου καὶ τῆς τηρουμένης κατὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους μεθόδου, ὥστε νὰ δύνανται ν' ἀξιοποιήσουν ἐπωφελῶς τὰ ὑπάρχοντα στοιχεία. Ἀναλυτικῶς οἱ λόγοι, οἱ ὁποῖοι ἐπιβάλλουν τὸ προκαθωρισμένον κόστος, τὸν ἐκ τῶν προτέρων δηλαδὴ ὑπολογισμὸν τοῦ κόστους, εἶναι οἱ ἑξῆς:

1ον. Καθορισμὸς τῶν τιμῶν πωλήσεων. Τὸ πρόβλημα τοῦ καθορισμοῦ τῶν τιμῶν πωλήσεως ἐν τῇ βιομηχανίᾳ ἐμφανίζεται ὑπὸ τὰς ἑξῆς μορφάς:

α. Ὡς πρόβλημα ρυθμίσεως τῶν τιμῶν πωλήσεως τῶν ἐν σειρᾷ παραγομένων προϊόντων.

β. Ὡς πρόβλημα καθορισμοῦ τιμῶν νέων ἐν σειρᾷ παραχθησομένων προϊόντων.

γ. Ὡς πρόβλημα καθορισμοῦ τιμῶν ὠρισμένου ἔργου ἢ προϊόντος, μέλλοντος νὰ ἐκτελεσθῆ κατὰ παραγγελίαν.

Κατὰ τὴν πρώτην μορφήν τοῦ προβλήματος ὁ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους ὑποβοηθεῖ τὴν ἐπιχειρήσιν εἰς τὸ νὰ προσδιορίσῃ, ἀφ' ἑνὸς μὲν τοὺς παράγοντας, οἱ ὁποῖοι συνέβαλον ἢ ἀναμένεται νὰ συμβάλουν εἰς τὴν διακύμανσιν τοῦ μέλλοντος κόστους, ἀφ' ἑτέρου δέ, εἰς τὸ νὰ ἐκτιμήσῃ τὴν ἐπήρειαν τῶν παραγόντων τούτων ἐπὶ τῶν τιμῶν πωλήσεων, ὥστε νὰ χαράξῃ μίαν σκόπιμον τιμολογιακὴν πολιτικὴν. Εἶναι ὄντως, περισσότερο ὠφέλιμον, νὰ γνωρίζῃ ἢ ἐπιχειρήσῃ, ποῖον θὰ εἶναι τὸ κόστος τῶν προϊόντων τῆς ὑπὸ τὸ τρέχον καθεστῶς τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων αὐτοῦ καὶ τῶν συγχρόνων συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἀπὸ τοῦ νὰ παρασύρῃται ἐξ ἀναδρομικῶν δεδομένων, μεταβληθέντων ἤδη καὶ νὰ χαράσῃ πολιτικὴν τιμῶν ἐκτὸς χρόνου κειμένην. Ἐὰν ληφθῆ ὑπ' ὄψιν ἡ διαρκὴς μεταβολή, τόσον τῶν ὄρων καὶ συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὅσον καὶ τῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς, προκύπτει ὅτι τὸ προκαθωρισμένον κόστος ἀποτελεῖ μέσον μῆδὲς δυνάμικῆς πολιτικῆς τῶν πωλήσεων.

Ἄλλ' ἐὰν ὑπὸ τὴν μορφήν αὐτὴν τοῦ προβλήματος τὸ προκαθωρισμένον κόστος ἀποτελῇ ἀποφασιστικὸν παράγοντα καθορισμοῦ τῶν τιμῶν, εἰς τὴν δευτέραν μορφήν ἀνακύπτει ὡς προϋπόθεσις, τῆς ἄνευ, ὁ προσδιορισμὸς τιμῶν πωλήσεως εἶναι ἀδύνατος. Πράγματι κατὰ τὴν παραγωγὴν νέων εἰδῶν ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ κόστους βάσει τῆς γνώσεως καὶ

τῆς ἐπὶ παρεμφερῶν ἀντικειμένων πείρας θ' ἀποτελέσει σημαντικὸν στοιχεῖον τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν τιμῶν πωλήσεως αὐτῶν.¹

Εἰς τὴν τρίτην μορφήν τοῦ προβλήματος, ἐμφανιζομένην εἰς τὰς βιομηχανίας ἐξατομικευμένης κατὰ προϊόν παραγωγῆς, ὡς π. χ. τὰς βιομηχανίας σιδηρῶν κατασκευῶν, (γέφυραι, ὕδατοφράγματα, ἐγκαταστάσεις, κλπ.), τὰς οἰκοδομικὰς ἐπιχειρήσεις καὶ λοιπὰς παρεμφερεῖς πρὸς τοὺς κλάδους τούτους, ὁ προκαθορισμὸς, καὶ μάλιστα ὁ ὀρθός, τοῦ κόστους τοῦ ἔργου ἀποτελεῖ σπουδαιότατον παράγοντα. Πράγματι τὰ ἔργα ταῦτα ἐκτελοῦνται κατόπιν ἐπισήμων ἢ ἀνεπισήμων δημοπρασιῶν, βάσει προσφορῶν καὶ συνεπῶς ἡ ὑποβολὴ προσφορᾶς σημαίνει προηγούμενον ὑπολογισμὸν τοῦ κόστους. Ἡ ἐπιτυχία τῶν ἐπιχειρήσεων τούτων ἐπὶ τῶν ἐπιδιωκομένων πωλήσεων μεγάλως θὰ ἐξαρτηθῆ ἐκ τῆς ὀρθότητος τοῦ ὑπολογισθέντος κόστους, διότι, ἐὰν μὲν τὸ κόστος προκαθωρίσθῃ εἰς ἐπίπεδον μικρότερον τοῦ ὀρθοῦ, ἡ ἐπιχείρησις παρασύρεται εἰς κατάρτισιν προσφορᾶς μὲ ἡλατωμένην τιμὴν καὶ καταλήγει πολλάκις ἡ ἀνάληψις παραγγελιῶν νὰ εἶναι ζημιώδης, ἐὰν δὲ ἀντιστρόφως ἡ ἐπιχείρησις ὑπερεξετίμησε τὸ κόστος, θὰ βλέπη διαρκῶς ἀπορριπτομένης τὰς προσφορὰς τῆς λόγῳ μεγάλων τιμῶν.

2ον. Ὁ καθορισμὸς τοῦ ἀντικειμενικοῦ σκοποῦ. Ὅπως ἀκριβῶς κάθε ἀνθρωπίνη ἐνέργεια ἔχει καὶ ἓνα ὠρισμένον ἀντικειμενικὸν σκοπὸν, τοιοῦτότρόπως καὶ ὁ προκαθορισμὸς τοῦ κόστους ἀποτελεῖ ἀντικείμενον ἐπιδιώξεως ὡς τεθεὶς σκοπός. Οὕτως ἀνεξαρτήτως τῆς υλοθετήσεως τῶν ἀρχῶν τοῦ προτύπου κόστους, ὅπου ἡ πραγματοποίησις αὐτοῦ, ὡς ἐλέχθη, ἀποτελεῖ τὸν ἀντικειμενικὸν σκοπὸν ὁλοκλήρου τῆς ἐκμεταλλεύσεως, κεῖται ἐκτὸς οἰασδῆποτε οἰκονομικῆς σκέψεως ἢ ὑπόθεσις, κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ ἐκτίμησις τοῦ κόστους, ἡ ἐνεργηθεῖσα κατὰ τὴν ἀνάληψιν τῆς ἐργασίας, ἐγκαταλείπεται ὡς δείκτης τῆς ἐκτελέσεως, καὶ ἀφίενται τὰ πράγματα εἰς μίαν τυχαίαν καὶ ἀνερμάτιστον ἐξέλιξιν.

3ον. Ἡ ἀνάγκη τῆς συγκρίσεως. Ἡ ἀνάγκη τῆς συγκρίσεως εὐρίσκεται κατὰ τὴν ἔκφρασιν τοῦ Jourdain εἰς τὰς ρίζας κάθε ἀνθρωπίνης πράξεως. Συμβάλλει εἰς τὴν προσέγγισιν αὐτοῦ, τὸ ὁποῖον ἐπετεύχθη πρὸς αὐτό, τὸ ὁποῖον ἠδύνατο νὰ ἐπιτευχθῆ. Ἡ ἀντιπαροβολὴ τῶν φιλοδοξιῶν πρὸς τ' ἀποτελέσμα τῆς προσπαθείας². Ἐὰν συνεπῶς ὑποθέσωμεν τὸ προκαθωρισμένον κόστος ὡς ὀρθολογικόν, ἢ πρὸς τοῦτο σύγκρισις τοῦ ἐπιτευχθέντος κόστους θὰ μᾶς δώσῃ τὸν βαθμὸν τῆς ἐπιτυχίας τῶν προσπαθειῶν μας. Ἡ ἀνάγκη τῆς συγκρίσεως ταύτης εἶναι τόσον ἔντονος εἰς τὴν σύγ-

1. Λέγομεν σημαντικὸν καὶ οὐχὶ μοναδικόν, διότι κατὰ τὸν καθορισμὸν τῆς τιμῆς σπουδαίως θὰ ἐπηρεάσῃ τὸ γενικῶς ἰσχύον ἐπίπεδον τῶν τιμῶν ὡς τοῦτο διαμορφοῦται βάσει τῆς γενικῆς προσφορᾶς καὶ ζητήσεως.

2. A. BRUNET. *Εἰσαγωγή ἐν* R. B. THIRERT. *La gestion prévisionnelle et contrôlée de l'entreprise.*

χρονον βιομηχανικήν ἐπιχείρησιν, τὴν ἔχουσιν τὴν διάρθρωσιν καὶ τὰς τάσεις, αἵτινες ἐσκιαγραφήθησαν ἐν τῷ πρώτῳ κεφαλαίῳ, ὥστε σημαντικώτατα ἐπηρέασεν τὰς συγχρόνους περὶ τῆς Διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων ἀρχάς.

Τὸ προκαθορισμένον κόστος ἀναλόγως τοῦ τρόπου καὶ τῶν προϋποθέσεων, ὑπὸ τὰς ὁποίας καταρτίζεται, διακρίνεται :

α. Εἰς προϋπολογιστικὸν κόστος.

β. Εἰς τὸ πρότυπον κόστος.

Ἡ μεταξὺ τῶν δύο τούτων εἰδῶν κόστους διαφορὰ εἶναι σημαντική, ὡς θ' ἀναπτυχθῇ εἰς τὰ ἐπόμενα.

§ 2

Τὰ ποσοτικά δεδομένα τοῦ προκαθορισμένου κόστους.

Τὸ προκαθορισθὲν κόστος, εἴτε συνδεόμενον λογιστικῶς ἐπὶ σκοπῶ διαπιστώσεως τῶν ἐξ αὐτοῦ ἀποκλίσεων τοῦ πραγματικοῦ κόστους, εἴτε ἀπλῶς καταρτιζόμενον διὰ νὰ κατευθύνῃ τὰς πράξεις τῆς διοικήσεως τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, ἀκολουθεῖ κατὰ τὸν ὑπολογισμόν του ὠρισμένην διαδικασίαν, ἡ ὁποία σκοπὸν ἔχει νὰ διευκολύνῃ τὸν ὅσον ἔνεστι ὀρθότερον προσδιορισμὸν αὐτοῦ. Ἡ διαδικασία αὕτη περιλαμβάνει κατὰ κανόνα τὰ ἐξῆς στάδια :

1ον. Περιγραφή καὶ ποσοτικά δεδομένα προϊόντος. Ἦτοι τὴν ἀκριβῆ προδιαγραφὴν τοῦ προϊόντος καὶ τὴν ποσότητα αὐτοῦ. Ὑπὸ τὸν ὄρον τῆς προδιαγραφῆς ἐννοοῦμεν τὰ ποιοτικά χαρακτηριστικά στοιχεῖα τοῦ προϊόντος. Οὕτως, ἐὰν πρόκειται περὶ χημικοῦ προϊόντος, τὰ συστατικά αὐτοῦ πρέπει νὰ καθορίζωνται ἐπακριβῶς. Ἐὰν πρόκειται περὶ τεχνικοῦ ἢ μηχανολογικοῦ ἔργου, ἡ ὑπαρξίς κατασκευαστικοῦ σχεδίου ἀποτελεῖ προϋπόθεσιν οἰουδήποτε ὑπολογισμοῦ τοῦ κόστους.

2ον. Χρόνος παραγωγῆς ἢ κατασκευῆς. Ὁ χρόνος τῆς παραγωγῆς εἶναι στοιχεῖον οὐσιῶδες τῆς ἐκτιμήσεως τοῦ κόστους, διότι οὗτος ὑπηρετῆται ὡς παράγων διαμορφώσεως τῶν δαπανῶν (πραγματοποιήσις νυκτερινῆς ἐργασίας, ὑπερωριῶν, κ.λ.π.) καὶ συνεπῶς ἐπιδρᾷ ἐπὶ τοῦ κόστους.

3ον. Ἀνάλυσις τοῦ σχεδίου παραγωγῆς ἢ κατασκευῆς. Ὁ σκοπὸς τῆς ἀναλύσεως τοῦ σχεδίου εἶναι ταύτοχρόνως,

—τεχνικός, διότι θὰ διευκολυνθῇ ἡ κατάρτισις τοῦ προγράμματος ἐργασίας.

—οἰκονομικός, διότι θὰ καταστῇ εὐχερῆς ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κό-

στους. Ἡ ἀνάλυσις τοῦ σχεδίου λαμβάνει χώραν συνήθως ἀναλόγως τῆς ἀπλότητος ἢ τοῦ συνθέτου τοῦ προϊόντος κατὰ ἕναν ἐκ τῶν κάτωθι τρόπων.

α. Διὰ τοῦ χωρισμοῦ κατὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους.
π. χ. Ἡ παραγωγή Π ποσότητος νήματος Νο 40 ἀπαιτεῖ:

κ ποσότητα βάμβακος

λ ὠριαῖα κιλοβάτ

μ ἡμερομίσθια

ν ὥρας λειτουργίας μηχανημάτων.

β. Διὰ τοῦ χωρισμοῦ κατὰ ἐργασίας. π. χ. Ἡ κατασκευὴ χυτοσιδηρᾶς ἀυλακωτῆς τροχαλίας περιλαμβάνει τὰς ἐξῆς ἐργασίας: Κατασκευὴν ξυλίνου προτύπου, κατασκευὴν μήτρας ἐκ πυριμάχου, ἔκχυσιν, τórνευσιν, (καθάρισμα λειῶν ἐπιφανειῶν — διάνοξιν ἀυλάκων — διάνοξιν ὀπῆς ἄξονος) καὶ κατασκευὴν σφῆνας.

γ. Διὰ χωρισμοῦ εἰς τμήματα. π. χ. Τὸ σχέδιον κατασκευῆς ἠλεκτρικῶν θερμαστρῶν δύναται ν' ἀναλυθῆ εἰς τὰ ἐξῆς τμήματα¹: Στοιχεῖον θερμαντικοῦ σύρματος, βάσις ἐκ πορσελάνης, σκελετὸς ἐκ χρωμίου, συνδετήρες, πρίζα, κορδόνιον, συναρμολόγησις. Ἡ ἀνάλυσις αὕτη ἀκολουθεῖται εἰς ὅλας τὰς συνθέτους μηχανολογικὰς κατασκευάς. Εἰς τὰς περιπτώσεις αὐτὰς κάθε ἐξάρτημα θεωρεῖται ἴδιον προϊόν, ἔχον ἴδιον κόστος καὶ κατ' ἀκολουθίαν τὸ κόστος τοῦ τελικοῦ προϊόντος προκύπτει ὡς ἄθροισμα τοῦ ἐπὶ μέρος κόστους τῶν ἐξαρτημάτων, ἐξ ὧν τοῦτο ἀποτελεῖται.

Ἐκ τῆς ἀναλύσεως τοῦ σχεδίου θὰ προκύψουν κατὰ σειρὰν τὰ ἐξῆς.

Α'. Τὸ εἶδος ἀναλυτικῶς τῶν ἀπαιτουμένων μέσων διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς παραγωγῆς, ἦτοι:

α) τὸ εἶδος τῶν ἀπαραιτήτων ὕλικῶν,

β) τὸ εἶδος τῆς ἀπαιτουμένης ἐργασίας,

γ) τὸ εἶδος τοῦ χρησιμοποιηθησομένου ἐξοπλισμοῦ.

Β'. Αἱ ποσότητες ἐξ ἐκάστου τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, αἵτινες δύναται ν' ἀναφέρωνται:

α. *Εἰς στοιχεῖα τοῦ κόστους ἀναλυτικῶς*, ὅταν ἡ ἐργασία εἶναι ἀπλῆ, π. χ. εἰς τὴν νηματουργίαν, τὴν οἶνοπνευματοποιίαν, παγοποιίαν κλπ.

1. T. LANG καὶ W. McFARLAND M. SCHIFF *Cost Accounting* N. Y. 1935 σ. 296.

Ἡ τοιαύτη τοῦ κόστους ἀνάλυσις θὰ ἔχη ἐνδεικτικῶς ὡς ἐξῆς :

<i>Εἶδος Ἀναλώσεως</i>			<i>Ποσότης</i>
Πρώτη ὕλη	X	μ	
» »	Ψ	»	
» »	...	»	
Βοηθητικὴ ὕλη	B	»	
» »	Γ	»	
» »	...	»	
Καύσιμος ὕλη	K	»	
» »	Λ	»	
» »	...	»	
Ἔργασια τεχνιτῶν		ὥραι	
» εἰδικευμένων		»	
» ἀνειδικευτῶν		»	
»		»	
Λειτουργία ἐγκαταστάσεως	A	»	
» »	B	»	

Πίναξ Ἀρ. 9

Ποσοτικῶν ἀναλώσεων κατὰ εἶδος στοιχείου.

β. *Εἰς στοιχεῖα τοῦ κόστους καὶ ποσότητα ἐνδιαμέσων προϊόντων τῶν βοηθητικῶν τμημάτων παραγωγῆς.* Εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν, ἡ ὁποία εἶναι ἡ συνηθεστέρα ἐν τῇ πράξει, ἡ ἀνάλυσις τῶν ποσοτικῶν δεδομένων θὰ ἔχη ἕκτασιν ἀνάλογον, ἀφ' ἐνός μὲν πρὸς τὸ εἶδος τῆς βιομηχανικῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἀφ' ἐτέρου δὲ πρὸς τὸ Λογιστικὸν Σχέδιον.

Ὁ ὑπ' ἀριθ. 10 πίναξ δίδει μίαν ἰδέαν τριῶν συνδυασμῶν τῆς σχετικῆς ἀναλύσεως.

γ. *Εἰς τὴν ποσότητα μερῶν τοῦ ὅλου ἔργου,* ὡς ἐπὶ παραδειγματι συμβαίνει εἰς τὴν οἰκοδομικὴν βιομηχανίαν, ὅπου ἡ ἀνάλυσις τοῦ σχεδίου θὰ ἔχη περιεχόμενον περίπου ὡς ὁ πίναξ ὑπ' ἀριθ. 11.

Ἡ αὐτὴ ἀνάλυσις ἀκολουθεῖται κατὰ κανόνα εἰς τὴν κατασκευὴν λιμενικῶν ἔργων, ὑδραυλικῶν τοιούτων, τὴν ὁδοποιίαν, κλπ. Εἰς τὰς μηχανολογικὰς βιομηχανίας ἐπίσης, τὰς παραγούσας προϊόντα ἐκ συνθέσεως πολλῶν μερῶν, ἰσχύει κατὰ βάσιν ὁ ἀνωτέρω τρόπος ἀναλύσεως, προσαρμοζόμενος εἰς τὰς λεπτομερείας καταλλήλως.

Ὅταν ἡ ἀνάπτυξις τῶν ποσοτικῶν δεδομένων τοῦ σχεδίου λαμβάνη χώραν κατὰ τὸν δεῦτερον ἢ τὸν τρίτον ἐκ τῶν ἀνωτέρω τρόπων, πρέπει νὰ συμπληροῦται αὕτη δι' ἀναλύσεως τῶν τιμῶν μονάδος τῶν διαμέσων προϊόντων ἢ τῶν μερῶν τοῦ ὅλου ἔργου.

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

	Πρώτη μορφή αναλυτική	Δεύτερα μορφή συγκεντρωτική	Τρίτη μορφή συγκεντρωτική
A	*Άμεσα υλικά Πρώτη ύλη X μ μ » » Ψ μ » » » ... » Βοηθητ. » Β » » » .. »	A ('Αναλυτικώς)	A ('Αναλυτικώς)
B	*Ωραι άμέσων εργασιών Κατεργασ. Νο 1 ωραι » Νο 2 » » Νο... »	B ('Αναλυτικώς)	—
Γ	Ποσότητες Διαμέσων Προϊόντων X (π.χ. 'Ατμός) μ Ψ (π.χ. Ρεϋμα) » Z (.....) »	Γ ('Αναλυτικώς κατά διά- μεσον προϊόν ή ύπηρεσ.)	—
Δ	*Ωραι λειτουργ. μηχανών Συγκροτ. ή μηχανής M » » » N » » » Π	—	Δ ('Αναλυτικώς κατά μηχάνημα)

Πίναξ 'Αρ. 10.

Δυνατής αναλύσεως των ποσοτικών δεδομένων εκ του σχεδίου.

α/α εργασίας	Είδος εργασίας	Είδος μονάδος	Ποσότης
1	'Εκσκαφαί	μ ³	
2	Μπετόν άρμέ	μ ³	
3	Γκρό μπετόν	μ ³	
4	Τυχοποιία μπατική	μ ²	
5	Τυχοποιία δρομική	μ ²	
6	'Εσωτ. άσβεστοκονιάμ.	μ ²	
7	'Εξωτ. »	μ ²	
8	'Υδροχρωματισμοί	μ ²	
9	. . . . .	
10	. . . . .	
11	. . . . .	

Πίναξ 'Αρ. 11.

'Αναλύσεως έργου κατά μέρη.

Όπως, εάν διά τήν παραγωγήν του προϊόντος χρησιμοποιείται άτμος, πρέπει νά ύπάρξη μία άνάλυσις τών ποσοτικών δεδομένων τών συνιστώντων τό κόστος του άτμου, ήτις δύναται νά έξη ούτω¹.

Ποσοτικά δεδομένα διά τήν παραγωγήν 1 μ³ άτμου

'Ακάθαρτον πετρέλαιον	KGS 120
'Εργασία	ώραι 40'
*Ωραι λειτουργίας λέβητος	40'

Όμοίως δύναται τά ποσοτικά δεδομένα ενός μ³ Μπετόν-άρμé νά έχουσι τήν κάτωθι άνάλυσιν:

Ξυλότυποι	μ ²
Τσιμέντο	χλγ. . . .
"Αμμος	»
Χαλίκι	»
Σίδηρος	»
'Εργασία	ώραι
Μπετονιέρα	»

Διά τών αναλύσεων τούτων τών διαμέσων προϊόντων ή τών μερών του έργου φθάνομεν, ως είναι φυσικόν, εις μίαν άνάλυσιν του όλου έργου ή προϊόντος κατ' είδος δαπάνης, διότι εάν εις τόν πίνακα τών ποσοτικών δεδομένων αντικαταστήσωμεν τήν ποσότητα τών διαμέσων προϊόντων ή τών μερών διά τών αντίστοιχούντων εις αυτά στοιχείων, θά έχωμεν μίαν κατάστασιν τών στοιχείων του κόστους κατ' είδος, ως άκριβώς εις τήν πρώτην περίπτωσιν.

§ 3

Ό ύπολογισμός του προκαθορισμένου κόστους.

'Ελέχθη προηγουμένως ότι τελικώς τό σχέδιον θά καταλήξη εις μίαν ποσοτικήν άνάλυσιν τών προβλεπομένων αναλώσεων τών καθ' έκαστα στοιχείων του κόστους.

'Η άνάλυσις αύτη, ή όποία άποτελεϊ τόν σπόνδυλον τής όλης εργασίας του ύπολογισμού του κόστους, θά μετατραπή διά καταλλήλου κοστολογικής εργασίας εις ολοκληρωμένην μελέτην κόστους, συμφώνως προς διαδικασίαν, ή όποία θ' άκολουθήση τήν έξής περίπου σειράν.

1. Θά συνταχθῆ εις πίναξ τών τιμών τών συντελεστών τής παραγωγής, τών αναφερομένων εις τήν ποσοτικήν άνάλυσιν του έργου. Αί τιμαί κατ' άρχήν θ' άφοροϋν :

- α) 'Υλικά
- β) 'Εργασίαν
- γ) 'Ενέργειαν

1. 'Αριθμητικά δεδομένα αυθαίρετα.

Διὰ τὸν καθορισμὸν τῆς τιμῆς τῶν ὑλικῶν δεόν νά συνταχθῆ ἴδιος πῖναξ, ἐν τῷ ὁποίῳ νά ἐμφαίνηται τὸ προβλεπόμενον κόστος τῶν ὑλικῶν ἐν τῷ ἐργοστασίῳ. Ὁ πῖναξ οὗτος διευκολύνει ἀφ' ἑνὸς μὲν τὴν ἀνεύρεσιν καὶ τὴν ὑπὸ συμφέροντος ὄρους προμήθειαν τῶν ὑλικῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ τὴν προσεκτικὴν ἐκτίμησιν

α) τῶν εἰδικῶν ἐξόδων

β) τῶν γενικῶν ἐξόδων ἀγορῶν.

Τὰ εἰδικὰ ἔξοδα θά ποικίλλουν κυρίως ἀναλόγως τοῦ τόπου παραδόσεως τῶν ὑλικῶν. Ἡ ἐργασία θά εἶναι ἀπλουστερά, ὅταν τὰ ὑλικά ἀγοράζωνται ὑπὸ τὸν ὄρον παραδόσεως εἰς τὸ ἐργοστάσιον. Τὰ γενικά ἔξοδα ἐφ' ὅσον κοστολογουῦνται, διότι τοῦτο δέν συμβαίνει πάντοτε, θά ὑπολογισθοῦν βάσει τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος διὰ συντελεστοῦ τόσον ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν ἐπὶ τῆς ἀξίας ἢ τόσων δραχ. κατὰ μονάδα ὑλικοῦ.

Συνήθως τὰ Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν κοστολογουῦνται διὰ συντελεστοῦ ἐπὶ τῆς ἀξίας ἐξαγομένου ἐκ τῆς σχέσεως

Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν

Ἀξία ἀγορῶν

Ἐπίδειγμα τοῦ κατὰ τὰ ἀνωτέρω συντασσομένου πίνακος εἶναι τὸ ἑξῆς:

Ἀριθμὸς ὑλικοῦ	Εἶδος ὑλικοῦ	Τ/κὴ ἀξία Α	Εἰδικὰ ἔξοδα			Κόστος εἰς ἐργοστάσιον	Γ. Ε. Α. %	Ὀλικ. κόστος μονάδ. ἢ βασ. κόστος
			Μ/κὰ	Π/κὰ	...			
183	Σιδηρολαμ. 8"	6	0.25	0.25	0.10	6.60	0.12	6.72
....

Πίναξ Ἀρ. 12

Ἀναλύσεως τιμῶν ὑλικῶν

Ἐάν τὰ Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν δέν κοστολογουῦνται ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως, ἢ σχετικὴ δαπάνη θά εὑρίσκηται εἰς ἄλλον συντελεστήν κόστους, ὅστις θά ἐμφανίζεται οὕτω διωγκωμένος ὡς π. χ. εἰς τὰ Γενικά ἔξοδα ἐκμεταλλεύσεως, Διοικήσεως, τοῦς τόκους, κλπ. Τοῦτο ἐξ ἀπόψεως προκαθορισμοῦ τοῦ ὀλικοῦ ὕψους τοῦ κόστους δέν ἔχει μεγάλην πρακτικὴν σημασίαν¹. Ἄλλωστε μία ἀναμόχλευσις ἐπὶ σκοπῶ θεωρητικῶς ὀρθῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν δεδομένων τοῦ παρελθόντος δύναται κατὰ τὴν στιγμήν τοῦ ὑπολογισμοῦ νά παρασύρῃ εἰς λάθη οὐσιαστικά².

1. Ἄλλ' ἐνῶ διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ ὀλικοῦ κόστους ἢ σχετικὴ ἀνάλυσις δέν ἔχει μεγάλην πρακτικὴν ἀξίαν, διὰ τὴν ἐπὶ σκοπῶ μειώσεως τοῦ κόστους διερεύνησιν τυγχάνει λίαν σημαντικὴ.

2. Ὁρθότερον εἶναι ἢ ἀναδιάρθρωσις τοῦ κόστους, ὅταν αὕτη ἐπιβάλλεται, νά μελετᾶται καὶ νά πραγματοποιηθῆται οὐχὶ ἐπείγοντως ἀλλ' εἰς περιόδους κατὰ τὰς ὁποίας ὑπάρχει σχετικὴ ἄνεσις χρόνου, ὥστε τὰ ἐξ αὐτῆς ἐξαγόμενα νά εἶναι ὀρθὰ καὶ τελεσφόρα.

Μετά τόν καθορισμόν τῶν τιμῶν τῶν ὑλικῶν ἀκολουθεῖ ὁ καθορισμός τοῦ βασικοῦ ὥρομισθοῦ. Ὡς βασικόν ὥρομισθιον νοεῖται ἡ πραγματική ὠριαία ἀμοιβή, ἡ ὁποία καταβάλλεται κατ' εἰδικότητα ἐργαζομένου. Συνεπῶς τὸ βασικόν ὥρομισθιον θά συμπεριλάβῃ,

- α) τὸ ὄνομαστικόν τοιοῦτον
- β) τὴν ἐκ 13ου μισθοῦ καὶ δώρου Πάσχα προσαύξησιν
- γ) τὴν ἐκ τῆς νομίμου ἀδείας προσαύξησιν
- δ) τὰς καταβαλλομένας ὑποχρεωτικὰς εἰσφορὰς
- ε) τὰς καταβαλλομένας προαιρετικὰς εἰσφορὰς
- στ) πᾶσαν σχετικὴν παροχὴν (οἰκήματα, συσσίτια, ἐκδρομαί, κλπ.).

Μετά τόν ὑπολογισμόν τοῦτον ἀκολουθεῖ ὁ προσδιορισμός τοῦ μέσου ἡμερομισθοῦ κατὰ τὸ ἀκόλουθον ὑπόδειγμα :

Εἰδικότης προσωπικοῦ	Βασικὸν ὥρομισθ.	Τ Μ Η Μ Α Α'				Τ Μ Η Μ Α Β'			
		Κατηγορ. Νο 1		Κατηγορ. Νο 2		Κατηγορ. Νο 1		Κατηγορ. Νο 2	
		ἀριθ. ὥρομ.	ἄξια ὥρομ.	ἀριθ. ὥρομ.	ἄξια ὥρομ.	ἀριθ. ὥρομ.	ἄξια ὥρομ.	ἀριθ. ὥρομ.	ἄξια ὥρομ.
1 Τμηματάρχης	40	0. 1/2	20	1/2	20				
2 Ἐπιστάτης	20	1	20	1	20				
3 Σημειωτῆς	18	0. 1/2	9	1/2	9				
4 Μηχανικός	21	1	21	1	21				
5 Βοηθὸς μηχαν.	10	1	10	1	10				
6 Τεχνίτης	15	8	120	4	60				
7 Εἰδικ. ἐργάται	12	25	300	9	108				
8 Ἀνειδ. ἐργάται	10	28	280	60	600				
		65	780	77	848				
Μέσον ὥρομισθιον			12		11				

Πίναξ Αρ. 13

Ἐπολογισμοῦ μέσου ἡμερομισθοῦ

Ὡς πρὸς τὴν κοστολόγησιν τῆς ἐνεργείας, ἐάν μὲν λαμβάνεται ὑπὸ ἐταιρίας παραγωγῆς καὶ διανομῆς ἠλεκτρικοῦ ρεύματος, ὡς ἡ Ἡλεκτρικὴ ἐταιρία Ἀθηνῶν - Πειραιῶς καὶ ἡ Δ. Ε. Η. (καὶ ὑπὸ αὐτὴν τὴν ἐκδοχὴν ἐλήφθη ἀνωτέρω), αὕτη τιμολογεῖται εἰς τὴν τιμὴν τῆς παροχῆς. Ἐάν ὅμως ἰδιοπαράγεται, τότε ἡ κοστολόγησις θά συμπεριλάβῃ γινόμενα τῶν καθ' ἕκαστα ποσοτικῶν στοιχείων τοῦ κόστους αὐτῆς ἐπὶ τὰς τιμὰς, καὶ συνεπῶς, τὸ κόστος τῆς ἐνεργείας θά προκύψῃ διὰ τῆς γενικῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους κατ' εἶδος δαπάνης. Μετὰ τὴν ἀποτίμησιν τῶν ἀμέσων δαπανῶν, τῶν δυναμένων ν' ἀναλυθοῦν ποσοτικῶς, δηλ., τῶν ὑλικῶν, ἐργασίας, ἐνεργείας, κλπ., ἀκολουθεῖ ἡ ἐπιβάρυνσις τῶν ἐμμέσων Δαπανῶν, ἧτοι:

- α) Τῶν ἐξόδων Συντηρήσεων καὶ Ἐπισκευῶν, εἰς τὰ ὁποῖα συμπεριλαμβάνονται :

—Τὰ ἐξόδα τοῦ Συνεργείου Ἐπισκευῶν, ἤτοι ἀποδοχαὶ προσωπικοῦ ρεθμα, ὑλικά μηχανουργείου, κλπ.

—Τὰ ἀνταλλακτικά.

—Αἱ ἐργασίαι ἐξωτερικῶν Μηχανουργείων.

β) Τῶν ἀποσβέσεων τῶν ἐγκαταστάσεων.

γ) Τῶν Γενικῶν ἐξόδων Ἐκσεως, τὰ ὁποῖα συνήθως συμπεριλαμβάνουν :

—Ἀποδοχὰς τῆς Τεχνικῆς Διευθύνσεως καὶ τοῦ προσωπικοῦ τῶν λειτουργειῶν αὐτῆς, ἤτοι Σχεδιαστηρίου, Ἐργαστηρίου, κλπ.

—Δαπάναις λειτουργιῶν τεχνικῆς Διευθύνσεως. Ὑλικά σχεδίων ἐργαστηρίων κλπ.

—Ἀποδοχὰς Διοικητικοῦ προσωπικοῦ Ἐργοστασίου.

—Ἐξόδα Διοικητικῆς λειτουργίας ἐργοστασίου (ΤΠΤ, Φωτισμός, θέρμανσις) κλπ.

—Φύλαξιν ἐργοστασίου.

—Ἀσφάλιστρα ἐγκαταστάσεων.

—Ἀποσβέσεις ἐπίπλων καὶ σκευῶν.

—Δημοτικὸς φόρος,

καὶ πᾶσαν ἄλλην συναφῆ δαπάνην ἀφορῶσαν τὴν λειτουργίαν τοῦ ἐργοστασίου.

δ) Τῶν Γενικῶν Ἐξόδων Διοικήσεως, τὰ ὁποῖα ἀντιπροσωπεύουν τὸ κόστος, τῆς Διοικητικῆς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἀποτελοῦνται κυρίως ἐκ τῶν κάτωθι :

—Ἀποδοχῶν Διοικήσεως.

—Ἀποδοχῶν Διευθύνσεως.

—Ἀποδοχῶν Διοικητικοῦ προσωπικοῦ.

—Ἐνοικίων γραφείου.

—Γραφικῆς ὕλης - Ἐντύπων.

—Συνδρομῶν.

—ΤΠΤ, Φωτισμοῦ, Θερμάνσεως.

—Ὀδοιπορικῶν.

ε) Τοῦ τόκου τῶν κεφαλαίων καὶ τῶν ἐξόδων τῶν δανείων.

στ) Τῶν φόρων, ὅσοι κοστολογοῦνται κλπ. κλπ.

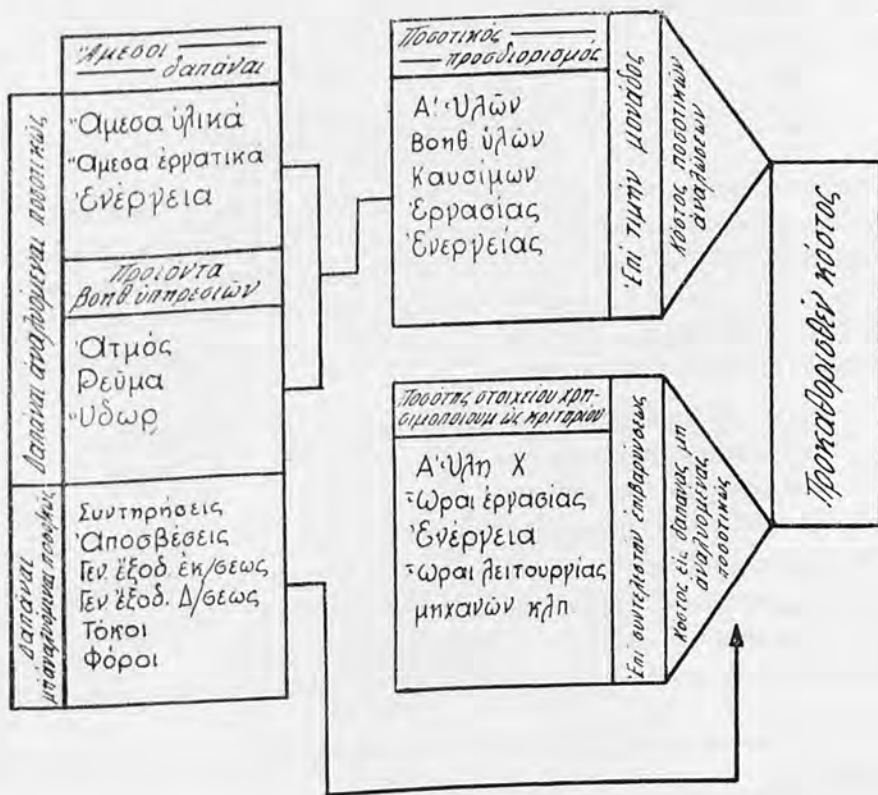
Αἱ ἀνωτέρω σημειούμεναι δαπάναι δὲν ἔχουν ἀπλῶς τὴν θεωρητικὴν ἔννοιαν τῆς ἐμμέσου δαπάνης, τὸ κύριον χαρακτηριστικὸν τῆς ὁποίας εἶναι ἡ ἐξυπηρέτησις πλειόνων τοῦ ἑνὸς κέντρων κόστους, ἀλλὰ κυρίως τὴν ἔννοιαν ὅτι ἐπ' αὐτῶν ὁ ποσοτικὸς προσδιορισμὸς εἶναι ἀδύνατος ἢ δυσχερέστατος.

Αἱ δαπάναι τοῦ εἴδους τούτου ὑπολογίζονται διὰ συντελεστῶν βάσει κριτηρίων. Τὸ κριτήριον δύναται νὰ εἶναι ἑνιαῖον ἢ διάφορον κατὰ κατηγορίαν ἐκ τῶν ὡς ἄνω δαπανῶν. Τὰ συνήθως χρησιμοποιούμενα κριτήρια εἶναι :

- α) Ώραι άμέσου έργασίας.
 - β) Ώραι λειτουργίας Μηχανημάτων.
 - γ) Ποσότης παραγομένων προϊόντων.
 - δ) Ποσότης κατεργαζομένων πρώτων ύλδων.
 - ε) Ποσότης καταναλισκομένης ένεργείας.
 - στ) Τεχνικόν κόστος προϊόντων.
 - ζ) Άξια πρώτων ύλδων ή προϊόντων.
 - η) Μικτά κριτήρια.
- Ό Γενικός τύπος προσδιορισμού τοδ συντελεστοδ είναι,

$$\frac{\text{Προβλεπομένη Ήμμεσος δαπάνη.}}{\text{Ποσότης παραγωγικού συντελεστοδ - κριτηρίου.}}$$

Συμφώνως όθεν προς τ' άνωτέρω, κατ' άρχήν ή διαδικασία τοδ προκαθορισμοδ τοδ κόστους θ' ακολουθήση την έν τω έπομένω πίνακι πορείαν.



Διάγραμμα Άρ. 6.

Πορείας σχηματισμοδ προκαθορισμένου κόστους.

Ή διαδικασία αύτη τηρείται, όταν άντικείμενον παραγωγής είναι έν άπλοον προϊόν (νήμα, σάπων, λίπος, κλπ.), κατασκευή ή τεχνικόν έργον,

έν γένει¹ (γέφυρα, ύδατόφραγμα, σιδηρά στέγη κλπ.).

§ 4

Συντμήσεις επί τών ύπολογισμών τοῦ κόστους.

Συμβαίνει πολλάκις μία έκτεταμένη ἀνάλυσις τοῦ ύπολογισμοῦ τοῦ κόστους, ὡς ἢ εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον έκτεθεῖσα, νά μὴν εἶναι ἀναγκαῖα ἢ, καὶ ἂν εἶναι, νά μὴ δύναται εἰς τὴν πράξιν νά πραγματοποιηθῆ λόγω μεγάλων ἐξόδων καὶ χρόνου, τὰ ὁποῖα ἀπαιτεῖ. Τοιαύτη δυσχέρεια ἀπαντᾶται π.χ. εἰς τὰς μηχανολογικὰς βιομηχανίας, τῶν ὁποίων τὰ προϊόντα ἀποτελοῦνται ἐκ πολλῶν μερῶν, ὑπερβαινόντων συχνάκις τὴν ἑκατοντάδα (π.χ. βιομηχανίαι αὐτοκινήτων, ἠλεκτρικῶν εἰδῶν, κλπ.).

Εἰς τὰς βιομηχανίας αὐτὰς αἱ ἐξῆς συντμήσεις διευκολύνουν τὴν κοστολόγησιν :

1ος τρόπος συντμήσεως. Τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων διαιρεῖται εἰς τρεῖς κατηγορίας.

Ἵλικὰ

Ἵμεσα ἐργατικά

Ἵξοδα λειτουργίας μηχαν(η)των.

Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην ἅπαντα τὰ ἔξοδα, τὰ μὴ ἀποτελοῦντα Ἵλικὰ ἢ Ἵμεσα ἐργατικά, ἀποκαλοῦνται «Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἵξοδα» καὶ ἐπιβαρύνουν τὴν λειτουργίαν τῶν μηχανημάτων βάσει συντελεστοῦ. Ὡς εἶναι φυσικόν, ἐπὶ τοῦ προκειμένου ἢ λειτουργία ἐκάστου εἶδους μηχανήματος βαρύνεται δι' ἰδίου συντελεστοῦ, ὁ ὁποῖος ἀπορρέει ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς κριτηρίων σχετικῶν :

Πρὸς τὴν ἐργασίαν, τὴν ὁποίαν ἐκτελεῖ ἕκαστον μηχαν(η)μα.

Τὴν παραγωγικότητά του.

Τὸν ἀριθμὸν τῶν χειριστῶν του.

Τὸ καταναλισκόμενον ρεθμα, κλπ.

Τὸ κριτήριον δύναται νά εἶναι ἐνιαῖον διὰ τὸ σύνολον τῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων, δύναται ὅμως νά εἶναι καὶ διάφορον. Ὅσον προχωροῦμεν εἰς τὴν ἐφαρμογὴν διαφόρων κριτηρίων, τόσον ἢ ἐργασία δυσχεραίνεται καὶ ὁ ἀναγκαῖος χρόνος ἐπιμηκύνεται. Ὅπωςδὴποτε, τὸ συμπέρασμα εἶναι

1. Ὅταν πρόκειται περὶ τεχνικοῦ ἔργου, τὸ τεῦχος τοῦ προὔπολογισμοῦ συνήθως περιλαμβάνει:

α. Προμέτρησιν βάσει τοῦ σχεδίου τοῦ ἔργου.

β. Προσδιορισμὸν τιμῆς ὑλικῶν.

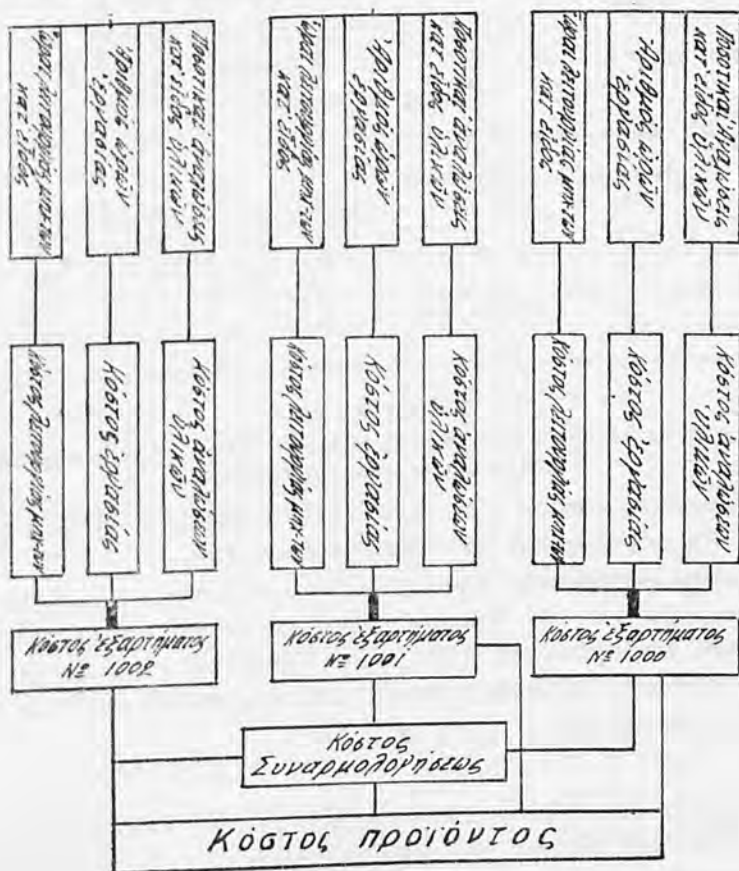
γ. Προσδιορισμὸν τιμῆς ἐργασίας.

δ. Προσδιορισμὸν συντελεστῶν ἐπιβαρύνσεως.

ε. Συναρτήσιν τῶν ἀνωτέρω, προὔπολογισμὸν κατασκευῆς.

Μ. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ, Δομικὸς λογισμὸς. Ἀθῆναι 1948 σ. 123.

διὰ διὰ κάθε εἶδος μηχανήματος συμφώνως πρὸς τὰ δοθέντα τοῦ παρελθόντος θὰ ὑπάρξῃ εἰς ὥριαιος συντελεστῆς ἐπιβαρύνσεως, τὸ δὲ κόστος τοῦ προϊόντος θ' ἀκολουθήσῃ τὴν ἐν τῷ κάτωθι διαγράμματι ἐξέλιξιν.



Διάγραμμα "Αριθ. 7

Διάθεσις κόστους προϊόντων αποτελουμένων ἐκ μερῶν

Οὕτως, ἐάν διὰ τὸ ἐξάρτημα Νο 1000 ἀπαιτοῦνται

Ἵλικά Ἄξιας Δραχ. 800

Ἄμεσος ἐργασία ὥρα 10 πρὸς 15 καί,

Λειτουργία μηχανῶν εἴδους Μ ὥρα 2

» » » Ν » 3

» » » Ξ » 3

καὶ οἱ ἀντίστοιχοι συντελεσταὶ ἐπιβαρύνσεως κατὰ ὥραν ἐργασίας μηχανῶν θὰ εἶναι 20, 30, 40, τὸ κόστος θὰ προκύψῃ ὡς ἑξῆς :

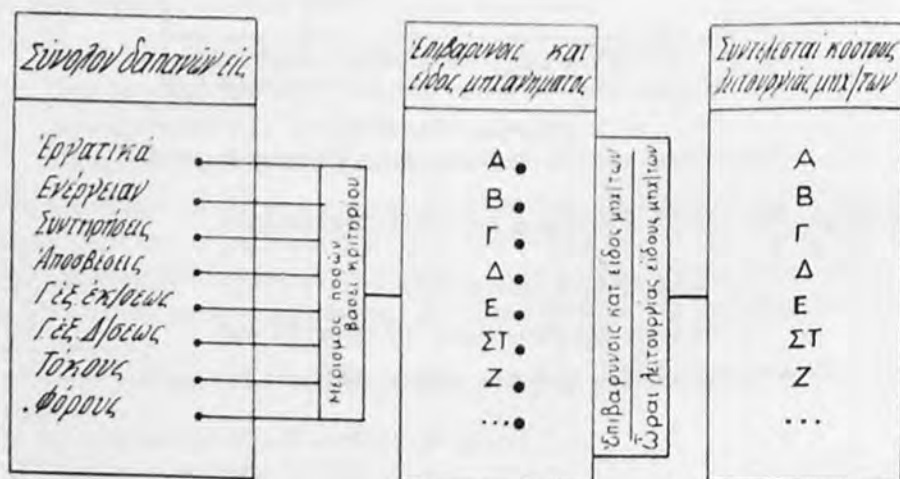
Είδος δαπάνης	Ποσότης	Τιμή	Άξια
1. Υλικά.			
A	X	α	
B	Ψ	β	
.	Z	γ	800
2. Άμεσα εργατικά, ώραι	10	15	150
3. Λειτουργία μηχανημάτων			
M ώραι	2	20	40
N »	3	30	90
Ξ »	4	40	160
Σύνολον κόστους			1.240

Πίναξ άρ. 14.

Συνθέσεως κόστους υπό αναλυτικά στοιχεία. Υλικά. - Άμεσα εργατικά. Ώραι λειτουργίας μηχανημάτων.

το δε γενικόν κόστος τοῦ προϊόντος θά προκύψη, κατά τ' ανωτέρω, άθροισμα τοῦ κόστους τῶν κατ' ίδιαν μερῶν αὐτοῦ.

2ος τρόπος συντήσεως. Εἶναι δυνατόν τὸ κόστος λειτουργίας μηχανημάτων να συμπεριλάβη καὶ τὴν άμεσον εργασία, ὅποτε καθορίζεται γενικὸς συντελεστής ἐπιβαρύνσεως βάσει τῶν δεδομένων τοῦ παρελθόντος, ὁ ὁποῖος ἐξάγεται ἐκ τῆς κοστολογικῆς διαδικασίας τῆς ἐμφαινομένης εἰς τὸ κάτωθι διάγραμμα :



Διάγραμμα Άρ. 8.

Κοστολογήσεως βάσει ὥρων λειτουργίας ἐκάστου Μηχανήματος.

Βάσει τών άνωτέρω τó κόστος θά προκύψη ώς άθροισμα

Άξια ύλικών+ώραι λειτουργίας μηχ)των Χ Συντελεστήν κόστους κατ' είδος μηχ)τος

Έφαρμοζόμενος ó τρόπος ούτος εις τά δεδομένα του προηγουμένου παραδείγματος καί υπό τήν προϋπόθεσιν ότι ή έξ ώρων 10 άμεσος έργασια προσεφέρθη εις τά κάτωθι μηχ)τα κατά τήν έναντι έκάστου άναλογίαν

Μηχ)μα Μ	ώραι	2
» Ν	»	3
» Ξ	»	5

άγει εις τήν άκόλουθον κοστολόγησιν

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	Ποσότης	Τιμή	Άξια
1. Υλικά.			
A	Ψ	α	
B	X	β	
.	Z	γ	800
Ώραι λειτουργίας μηχανημάτων.			
M	2	35	70
N	3	45	135
Ξ	4	58 ⁷⁵	235
<i>Σύνολον κόστους</i>			1.240

Πίναξ Άρ. 15.

Συνθέσεως κόστους υπό άναλυτικά στοιχεία.—Υλικά καί ώραι λειτουργίας μηχ/μάτων.

3ος τρόπος συντημέσεως. Ό τρίτος τρόπος διαφέρει βασικώς τών δύο προηγουμένων κατά τó ότι ή έπιβάρυνσις του κόστους του προϊόντος διά τών Γενικών Βιομηχανικών έξόδων λαμβάνει χώραν κατ' ευθειαν καί ούχι μέσφ του κόστους λειτουργίας τών μηχανημάτων, ώς συμβάινει κατά τόν πρώτον καί δεύτερον τρόπον. Κατά τόν τρόπον τουτον άκολουθεΐται ή έξής διαδικασία.

1. Το σύνολον τών δαπανών χωρίζεται εις τρεις κατηγορίας:

- α. Άμεσα ύλικά.
- β. Άμεσα έργατικά.
- γ. Γενικά Βιομηχανικά έξοδα.

2. Τά άμεσα ύλικά καί έργατικά ύπολογίζονται βάσει προβλεπομένων πραγματικών άναλώσεων.

3. Όρίζεται ώς συντελεστής έπιβαρύνσεως Γενικών Βιομηχανικών έξόδων με κριτήριον συνήθως τας ώρας τής άμέσου έργασίας, έξευρισκόμενος βασικώς έκ τής κατά τó παρελθόν σχέσεως τών Γενικών Βιομηχα-

νικῶν ἐξόδων πρὸς τὰς ὥρας τῆς ἀμέσου ἐργασίας κατὰ τὸν τύπον,

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα.}}{\text{Ὁρᾶι ἀμέσου ἐργασίας.}}$$

Ὅποτε τὸ κόστος τοῦ προϊόντος ἔχει τὴν ἐξῆς σύνθεσιν:

Ἵλικά + Ἄμεσα ἡμερομίσθια + Γ. Β. Ε: (ὄρᾶι ἀμέσου ἐργασίας Χ Συντελεστήν). Ἐφαρμόζοντες τ' ἀνωτέρω ἐπὶ τῶν δεδομένων τοῦ παραδείγματός μας ἔχομεν τὴν κάτωθι σύνθεσιν τοῦ κόστους (Πίναξ Ἄρ. 16).

Ὁ Συντελεστής 29 τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων ἐξήχθη ἐκ τῆς σχέσεως 290 (Σύνολον Βιομηχανικῶν ἐξόδων): 10 ὥρας ἀμέσου ἐργασίας.

Ὁ τρόπος οὗτος τῆς συντήσεως τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ κόστους ἔχει πολλὰ πλεονεκτήματα, τὰ ὅποια θὰ ἐκτεθοῦν εἰς τὴν οἰκείαν θέσιν, ἀκολουθεῖται δὲ κατὰ τὴν πρότυπον κοστολόγησιν¹.

Εἶδος δαπάνης	Ποσότης	Τιμὴ	Ἀξία
1. Ἵλικά.			
A	X	α	
B	Ψ	β	
.	Z	γ	800
2. Ἄμεσα ἐργατικά.	10	15	150
3. Γενικά Βιομηχ. ἔξοδα	10	29	290
Σύνολον κόστους			1,240

Πίναξ Ἄρ. 16

Ἀναλύσεως ἔργου κατὰ μέρη.

§ 5

Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος.

Προϋπολογιστικὸν κόστος καταρτίζεται τόσον ἐπὶ τῶν Βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, τῶν παραγωγῶν κατὰ παραγγελίαν, ὅσον καὶ τῶν ἐν σειρᾷ παραγωγῶν τοιούτων.

Ἡ κατάρτις τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους ἀπαντᾶται ὑπὸ δια-

1. Διευκρινίζεται ὅτι ἐκάστη ὥρα ἐργασίας δὲν βαρύνεται μὲ τὸν αὐτὸν συντελεστήν, ἀνεξαρτήτως εἴδους (μηχ)των, ἀλλὰ τούναντίον λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν ἀνάλογοι συντελεσταί, ἐφ' ὅσον συντρέχει περίπτωσις.

φόρους βαθμούς ακριβείας αναλόγως του συγκεκριμένου σκοπού, τὸν ὅποιον πρόκειται νὰ ἐξυπηρετήσῃ καὶ τῶν δεδομένων τοῦ ἱστορικοῦ κόστους, τὰ ὁποῖα διατίθενται ὑπὸ τῶν καθ' ἕκαστα ἐπιχειρήσεων.

Γενικῶς τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος συνιστᾷ προσπάθειαν προβλέψεως τοῦ ποσοῦ, εἰς τὸ ὅποιον θ' ἀνέλθῃ τὸ κόστος τοῦ συγκεκριμένου προϊόντος ἢ ἔργου, διὰ τὸ ὅποιον καταρτίζεται. Κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν τόσον τὰ ἐκ τῆς πείρας δεδομένα τοῦ παρελθόντος, ὅσον καὶ αἱ συνθήκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως, αἱ ὁποῖαι προβλέπεται νὰ ἰσχύουσιν κατὰ τὸν χρόνον, κατὰ τὸν ὅποιον θὰ ἐκτελεσθῇ τὸ ἔργον, ἢ θὰ παραχθῇ τὸ προϊόν. Τὰ στοιχεῖα ταῦτα ἄλλως τε εἶδομεν ἐν παραγράφῳ 1, ὅτι ἐκτιμῶνται γενικῶς ἐπὶ τοῦ προκαθορισμένου κόστους. Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ἐμφανίζεται ὑπὸ ὠρισμένης ἰδιομορφίας αναλόγως, ἐὰν πρόκειται περὶ ἐπιχειρήσεως παραγωγῆς κατὰ παραγγελίαν ἢ ἐν σειρᾷ, διὸ καὶ ὑπὸ τὴν ἀντίστοιχον διάκρισιν ἐξετάζεται εἰς τὰ κατωτέρω.

Α'. Προϋπολογιστικὸν κόστος εἰς τὰς παραγούσας κατὰ παραγγελίαν ἐπιχειρήσεις.

Ἡ κατάρτισις τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους βάσει ἠτιολογημένων ὑπολογισμῶν λαμβάνει χώραν κατὰ κανόνα εἰς τὰς τεχνικὰς ἐπιχειρήσεις, ἤτοι τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς ἀσχολουμένας μὲ τὴν κατασκευὴν τεχνικῶν, ὑδραυλικῶν κλπ. ἔργων, τὰς οἰκοδομικὰς, τὰς ἐπιχειρήσεις σιδηρῶν κατασκευῶν, τὰς μηχανολογικὰς, καὶ γενικῶς τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς παραγούσας προϊόντα κατὰ παραγγελίαν. Εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ταύτας τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ἀπαντᾶται ὑπὸ δύο μορφάς :

α. Ὡς περίπου (grosso modo) ὑπολογισμὸς τοῦ κόστους, εἰς τὸ ὅποιον θ' ἀνέλθῃ ἡ ἀξία τοῦ ἔργου.

β. Ὡς πλήρης προϋπολογιστικὴ οἰκονομικὴ μελέτη τοῦ ἔργου.

Ἡ πρώτη μορφή προϋπολογιστικοῦ κόστους ἐμφανίζεται εἰς τὰς περιπτώσεις, κατὰ τὰς ὁποίας ὁ πελάτης ζητεῖ ἀπὸ τὴν ἐπιχείρησιν ἰδέαν τιμῆς διὰ κατασκευὴν, τὴν ὅποιαν σκοπεύει νὰ ἐκτελέσῃ, π. χ. μιᾶς οἰκοδομῆς, μιᾶς σιδηρᾶς στέγης, ἐνὸς ὕδατοφράγματος, μιᾶς ἐγκαταστάσεως κλπ. Ἡ αἰτουμένη ἰδέα τιμῆς σκοπὸν ἔχει νὰ κατατοπίσῃ τὸν πελάτην ἐπὶ τῆς περίπου ἀξίας τοῦ μελετουμένου ἔργου, ὥστε νὰ διευκολυνθῇ ἢ ὑπ' αὐτοῦ λήψις τῆς ὀριστικῆς ἀποφάσεως περὶ ἐκτελέσεως ἢ μὴ τοῦ ἔργου.

Εἰς τὰς περιπτώσεις αὐτὰς οἱ ὑπολογισμοὶ ἐκ μέρους τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι χονδροειδεῖς καὶ λαμβάνουν συνήθως χώραν βάσει συντελεστών. Οὕτως, ἀφοῦ ἡ ἐπιχείρησις πληροφορηθῇ τί ἀκριβῶς ἐπιθυμεῖ ὁ πελάτης, προβαίνει κατ' ἀρχὴν εἰς μίαν πρόχειρον προμέτρησιν τοῦ ἔργου. Ἐὰν πρόκειται π. χ. περὶ οἰκοδομικοῦ ἔργου, ἐξετάζεται ὁ κυβισμὸς αὐτοῦ ἐν σχέσει πρὸς τὸ πλῆθος τῶν ὀρόφων. Ἐπὶ τῶν ὑδραυλικῶν ἔργων ἐξε-

τάζεται ὁ κύβος τῆς ἑκκαεφῆς. Ἐπὶ τῶν σιδηρῶν κατασκευῶν τὸ βάρος τοῦ προϊόντος, π.χ. σιδηρᾶς στέγης.

Ἐπὶ τῆς προχείρου ταύτης προμετρήσεως, ἡ ὁποία ἀφορᾷ τόσα κυβικά, τόσα κιλά, κ.ο.κ. ἡ ἐπιχείρησις ἐφαρμόζει συντελεστὰς συμπεριλαμβάνοντας τὸ κόστος καὶ τὸ κέρδος αὐτῆς, ἐξηγμένους βάσει τῆς προηγουμένης πείρας αὐτῆς ἐπὶ παρομοίων ἔργων. Οἱ ἐν λόγῳ συντελεσταὶ προκύπτουν ἐκ τῶν δεδομένων τοῦ ὀλικοῦ ἱστορικοῦ κόστους τοῦ παρελθόντος κατὰ τὸν τύπον,

$$\frac{\text{Κόστος προηγουμένων ἔργων}}{\text{Ποσότης προηγουμένων ἔργων}} + \text{Κέρδος κατὰ μονάδα ἔργου.}$$

Ἄμα τῷ προσδιορισμῷ τοῦ ἐν λόγῳ συντελεστοῦ ἡ ἐξεύρεσις τῆς περὶ τοῦ ἀξίας τοῦ ἔργου, διὰ τὸ ὁποῖον ζητεῖται κατατοπιστικὴ προσφορά, εἶναι τὸ γινόμενον,

Ποσότης ἔργου × Συντελεστὴν ἀξίας (κόστος + κέρδος).

Ἐάν αἱ μεταβολαὶ τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους εἶναι ἔντονοι, ὡς π.χ. κατὰ τὰς περιόδους πληθωρισμοῦ, ἡ ἀναγωγή τοῦ ἱστορικοῦ κόστους πρὸς τὰς συγχρόνους συνθήκας τιμῶν εἶναι ἀπαραίτητος, δύναται δὲ αὕτη νὰ λάβῃ χώραν κατὰ δύο κυρίως τρόπους :

α) Διὰ προσαρμογῆς τῆς ἀξίας τῶν ἐπὶ μέρους ποσῶν, τῶν στοιχείων τοῦ κόστους τὰ ὁποῖα συνιστοῦν τὸν γενικὸν συντελεστὴν. Ἐστω π.χ. ἡ ἀκόλουθος σύνθεσις τοῦ συντελεστοῦ 1000 ὑπὸ τιμᾶς τῶν στοιχείων τοῦ κόστους σημειουμένας ἀντιστοίχως,

Στοιχεῖον κόστους	α	Δρχ. 300	Τιμὴ	Δρχ. 1200
»	β	» 200	»	» 300
»	γ	» 280	»	» 700
»	δ	» 220	»	» 400

Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι κατὰ τὸν χρόνον, κατὰ τὸν ὁποῖον δίδεται ἡ προσφορά, αἱ ἐν τῇ ἀγορᾷ ἰσχύουσαι τιμαὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους εἶναι ἀντιστοίχως, 1.500, 330, 840, 560, ἡ ἀνάλογος προσαρμογὴ τοῦ συντελεστοῦ 1.000 θὰ προκύψῃ, ὡς εἶναι φυσικόν, διὰ τῆς ἀναγωγῆς τῆς ἀξίας τῶν ἐπὶ μέρους στοιχείων τοῦ κόστους ὡς ἑξῆς :

1ον. Προσδιορισμὸς ποσοστοῦ ἀυξήσεως τιμῶν

στοιχεῖον κόστους	α	(1.500 — 1.200) : 1.200 = 25 %
»	β	(330 — 300) : 300 = 10 %
»	γ	(840 — 700) : 700 = 20 %
»	δ	(560 — 400) : 400 = 40 %

1. Π.χ. ἐπὶ οἰκοδομῶν τόσα κυβικά ὀλικοῦ ὄγκου.

2ον. Ἀναπροσαρμογή συντελεστοῦ.

Στοιχείον κόστους	α	$300 + 25\% \times 300 = 375$
»	β	$200 + 10\% \times 200 = 220$
»	γ	$280 + 20\% \times 280 = 336$
»	δ	$220 + 40\% \times 220 = 308$
		<u>1.239</u>

Συντελεστής ἐξ ἀναπροσαρμογῆς

β) Διὰ τῆς ἀποτιμήσεως εἰς τὰς τρεχουμένας τιμὰς τῶν ποσοτικῶν στοιχείων τοῦ κόστους. Ἐάν ὑποθέσωμεν οὕτω, ὅτι ὁ συντελεστής 1000 προέκυψεν ἐξ ἀποτιμήσεως βάσει τῶν ἀρχικῶν τιμῶν τῶν κάτωθι ποσοτικῶν ἀναλώσεων :

στοιχείον	κόστους	α	μ	0,25
»	»	β	μ	0,66 ² / ₃
»	»	γ	μ	0,40
»	»	δ	μ	0,55

ἢ ἐπ' αὐτῶν ἐφαρμογή τῶν συγχρόνων τιμῶν θὰ μᾶς δώσῃ τὸν ἐπιζητούμενον συντελεστήν, ὅστις βεβαίως θὰ συμπίπτῃ ἀπολύτως μὲ τὸν βάσει τῆς προσαρμογῆς τῶν τιμῶν προηγουμένως προσδιορισθέντα, ἦτοι :

Στοιχείον κόστους	α	μ	0,25	$\times 1.500 = 375$
»	β	μ	0,66 ² / ₃	$\times 330 = 220$
»	γ	μ	0,40	$\times 840 = 336$
»	δ	μ	0,55	$\times 560 = 308$
				<u>1.239</u>

Συντελεστής ὑπολογισμοῦ

Οἱ δύο ὡς ἄνω ἀναφερόμενοι τρόποι προσαρμογῆς τῶν συντελεστῶν ἐφαρμόζονται πολλάκις ἐν συνδυασμῷ. Τοῦτο συμβαίνει, διότι, ὡς ἐλέχθη προηγουμένως, ἅπαντα τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους δὲν δύνανται νὰ ἀναλυθῶσι ποσοτικῶς. Οὕτως, ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ α, β, γ, στοιχεῖα συνιστοῦν τὸ τεχνικὸν κόστος καὶ ὅτι τὸ στοιχείον δ ἀφορᾷ π. χ. γενικὰ ἔξοδα, ὑπολογιζόμενα ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν ἐπὶ τοῦ τεχνικοῦ κόστους, οἱ σχετικοὶ ὑπολογισμοὶ δύνανται νὰ ἔχουν ὡς ἐξῆς :

1ον. Ὑπολογισμὸς τεχνικοῦ κόστους βάσει ποσοτικῶν δεδομένων.

Στοιχείον κόστους	α	μ	0,25	$\times 1.500 = 375$
»	β	μ	0,66 ² / ₃	$\times 330 = 220$
»	γ	μ	0,40	$\times 840 = 336$
				<u>931</u>

Τεχνικὸν κόστος

2ον. Ὑπολογισμὸς Γενικῶν Ἐξόδων.

Οὗτος δύναται νὰ λάβῃ χώραν κατὰ δύο τρόπους:

α) Διὰ συντελεστοῦ λαμβανομένου ἐκ τοῦ παρελθόντος βάσει τῆς σχέσεως

$$\frac{\text{Γενικὰ ἔξοδα}}{\text{Τεχνικὸν κόστος}}$$

Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ἀμελεῖται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ποσοστοῦ

αυξήσεως τῶν γενικῶν ἐξόδων ὡς αὐτοτελοῦς στοιχείου τοῦ κόστους, καὶ ὑποτίθεται ὅτι ταῦτα ἀκολουθοῦν τὴν ποσοστιαίαν σχέσιν τοῦ παρελθόντος. Εἰς τὰ δεδομένα συνεπῶς τοῦ παραδείγματος μας θὰ ἔχωμεν,

—Συντελεστὴν ἐπιβαρύνσεως βάσει τῆς σχέσεως

$$\frac{\text{Γενικά ἔξοδα}}{\text{Τεχνικὸν κόστος}} = \frac{220}{780} = 28\%$$

—Προσθήκην εἰς τὸν συντελεστὴν τοῦ τεχνικοῦ κόστους Δαχ. 261 λόγῳ Γενικῶν ἐξόδων, διότι, $931 \times 28\% = 261$.

Ὁ ὑπολογισμὸς οὗτος εἶναι ἀπλοῦς, ἀλλὰ δὲν εἶναι ἀκριβής, διότι προϋποθέτει αὐξήσιν τῶν τιμῶν τῶν γενικῶν ἐξόδων ἴσην πρὸς τὸν μέσον ὄρον αὐξήσεως τῶν στοιχείων, τῶν συνιστόντων τὸ τεχνικὸν κόστος, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον δὲν συμβαίνει ὡς γνωστὸν πάντοτε. Τοῦτο διαφαίνεται καὶ ἐκ τοῦ ἀνωτέρω παραδείγματος, κατὰ τὸ ὁποῖον τὰ Γενικά ἔξοδα προσδιωρίσθησαν εἰς 261 Δρχ. ἐν τῷ γενικῷ συντελεστῇ, ἐνῶ, ἐὰν ἐλάμβανε χώραν προσαρμογὴ τῶν βάσει τῶν μεταβολῶν τῶν τιμῶν τῶν ἀπαρτιζόντων ταῦτα στοιχείων, τὸ εἰς τὸν Γενικὸν συντελεστὴν ποσὸν τῶν Γενικῶν ἐξόδων θὰ ἀνήρχετο κατὰ τὰ προηγούμενα δεδομένα εἰς Δρχ. 308.

β) Διὰ προσαρμογῆς τοῦ ποσοῦ τῶν Γενικῶν ἐξόδων τῶν περιλαμβανομένων εἰς τὸν γενικὸν συντελεστὴν βάσει τῶν μεταβολῶν τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων, τὰ ὁποῖα τὰ ἀπαρτίζουν κατὰ τὸν τύπον :

$$\text{Ποσὸν Γεν. Ἐξόδων ἐξ ἀπολογιστικῶν δεδομένων} \times \frac{\text{Νέαι τιμαὶ}}{\text{Παλαιαὶ τιμαὶ}}$$

Διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ τύπου τούτου εἰς τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος μας θὰ ἔχωμεν,

$$220 \times \frac{560}{400} = 308$$

Ταῦτα ὅσον ἀφορᾷ τὴν πρώτην μορφήν, ὅφ' ἦν ἐμφανίζεται τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος εἰς τὰς παραγούσας κατὰ παραγγελίαν ἐπιχειρήσεις κατὰ τὴν ἐπίδοσιν εἰς τοὺς πελάτας τῶν κατατοπιστικῶν προσφορῶν. Ἡ δευτέρα μορφή ἐμφανίζεται κατὰ τὴν στιγμήν, κατὰ τὴν ὁποῖαν ἡ ἐπιχείρησις πρόκειται νὰ δώσῃ ὑπεύθυνον προσφορὰν διὰ τὸ κόστος τοῦ ἔργου, ἣτις συνεπείᾳ δημοπρασίας ἢ ἄλλης ἐπαφῆς πρόκειται νὰ συγκριθῇ μετὰ προσφορῶν, λαμβανομένων ἐξ ἐτέρων ἀνταγωνιζομένων ἐπιχειρήσεων.

Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ἡ ἐπιχείρησις λαμβάνει κατ' ἀρχὴν ὑπὸ τοῦ πελάτου λεπτομερὲς κατασκευαστικὸν σχέδιον (ἐὰν πρόκειται περὶ οἰκοδομῆς ἢ τεχνικοῦ ἔργου κλπ.) ἢ καταρτίζει τοιοῦτον (ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ μηχανολογικῆς ἐγκαταστάσεως κλπ.), βάσει τοῦ ὁποῖου συντάσσεται ἡ προσφορὰ συμφώνως πρὸς τὰ ἐν πρῶτῳ 3 καὶ 4 λεχθέντα.

Συνήθως ἡ προσφορὰ συνοδεύεται ὑπὸ πλήρους οἰκονομικῆς μελέτης, ἣτις κατὰ τὰς περιστάσεις τίθεται ἢ μὴ ὅψι τοῦ ἐργοδότη καὶ περι-

λαμβάνει προκειμένου ιδίως περί οικοδομικών ή τεχνικών έργων¹:
1ον. Πίνακα βασικών τιμών (τιμαί ήμερομισθίου, υλικών, καυσίμων, μεταφορικών, κλπ.).

2ον. 'Ανάλυσιν τιμών κατά μονάδα εκάστου στοιχείου έργου (π. χ. εκσκαφή, μπετόν άρμέ, λιθοδομή), ή όποία αποτελεί άθροισμα τών άμέσων δαπανών τής μονάδος κατασκευής, μετ' αναλογίας τών έμμέσων δαπανών, έμπεριέχει δέ και τό επίδικώμενον υπό τής έπιχειρήσεως κέρδος. Πρόκειται δηλ. περί τής καθ' αυτό προϋπολογιστικής εργασίας, ή όποία κατά τήν έκφρασιν του μηχανικού Μ. Διαμαντοπούλου προϋποθέτει «και φύσι καμωμένη για τέτοια άπασχόλησι και παιδευσι και πείραν».

3ον. Τιμολόγιον, έν τῷ όποίῳ έγγράφονται αναλυτικῶς αι έκτελεσθησόμεναι εργασίαι επί τας τιμάς μονάδος εκάστης, συμφώνως προς τήν οικείαν ανάλυσιν τιμών.

4ον. 'Ανάλυσιν τής αξίας του έργου, διά τήν όποίαν ό Μ. Διαμαντοπούλος διδει υπόδειγμα² (βλ. πίνακα άρ. 17), δυνάμενον να εφαρμοσθῆ μετ' επιτυχίας όχι μόνον εις τας οικοδομικας βιομηχανίας, διά τας όποιας κατηρτίσθη, αλλά διά πασαν έπιχείρησιν έκτελουσαν τεχνικόν έργον.

5ον. Πρόγραμμα εργασίας, περιλαμβάνον τον απαιτούμενον χρόνον, διά τήν έκτέλεσιν του έργου κατά τήν χρονολογικήν σειράν έκτελέσεως τών επί μέρους εργασιών.

6ον. Μελέτην του έργου. "Ητοι προσδιορισμόν του μεγέθους αυτού, προσδιορισμόν του τύπου τών έγκαταστάσεων, τών χρησιμοποιηθησομένων μηχανικών μέσων, κλπ.

7ον. Πρόγραμμα χρηματοδοτήσεως, διά του όποιου προσδιορίζονται τ' αναγκαία διά τήν έκτέλεσιν του έργου χρηματικά κεφάλαια και αι πηγαί προελεύσεως αυτών, (προκαταβολαί χορηγούμεναι υπό του πελάτου, δανεισμοί, κλπ). Τέλος αι υποβαλλόμεναι προσφοραί και αι, έφ' ὧν αυται βασίζονται, οικονομικαί μελέται προβλέπουν κατά κανόνα προσαρμογήν τιμών έφ' ὅσον αι τιμαί τών οικείων στοιχείων του κόστους μεταβληθοῦν.

Βεβαίως, αι περί προσαρμογῆς ρήτραι τίθενται εκεί, όπου ή χρονική διάρκεια τής έκτελέσεως του έργου είναι σχετικῶς προς τον ρυθμόν τών διακυμάνσεων τών τιμών μεγάλη. Αι τιμαί τών βασικών υλικών, τών ήμερομισθίων, και τών καυσίμων αποτελοῦν τά κυριώτερα στοιχεία, επί τών όποίων υπολογίζονται τά ποσοστά τής προσαρμογῆς κατά διαφόρους τρόπους με βάση τά έν τῇ άρχῇ τής παραγράφου έκτιθέμενα.

1. Μ. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ *ἐνθ' ἄνωτ. σ. 123. ἐπ.*

2. Μ. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ *ἐνθ' ἄνωτ. υπόδειγμα ἀριθ. 13.* Οι αναφερόμενοι εις τήν πρώτην στήλην αριθμοί αντιστοιχοῦν εις τούς αναλόγους περιληπτικούς και αναλυτικούς λογαριασμούς κατά τήν δεκαδικήν ἀρίθμησιν.

(τιτλ. επιχ.)		ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΙΑΣ ΕΡΓΟΥ							ΣΕΛ.
ΕΡΓΟ ΑΡΙΘΜ.									
Α. Σ.	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΟΔΩΝ		ΕΡΓΑΤΙΚΑ				ΛΟΙΠΑ		
			ΟΡ	ΔΡΧ.	% Ε	% Λ	ΔΡΧ.	% Ε	% Λ
0	Εργατικά Έργου	Ε	.	.	.	.	.	.	.
1	Υλικά Έργου	Υ	.	.	.	.	.	.	.
10α	Μεταφορικά Έργου . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
11α	Υπεργολαβίες Έργου . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
12α	Λοιπά αναλυτικά έξοδα . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
1α									
0-17α	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	Λ	.	.	.	.	.	.	.
20	Εργατικά Έγκαταστάσεων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
21	Υλικά Έγκαταστάσεων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
22	Μεταφορικά Έγκαταστάσεων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
2	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ								
30	Εργατικά μηχ. μέσων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
31	Μεταφορικά μηχ. μέσων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
32	Ένοικια μηχ. μέσων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
330	Εργατικά έπισκευών . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
331	Ανταλλακτικά έπισκευών . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
332	Έπισκευές από τρίτους . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
33	Έπισκευές μηχαν. μέσων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
3	ΜΗΧΑΝΙΚΑ ΜΕΣΑ								
40	Εργατικά λειτ. βοηθ. συνεργ.		.	.	.	.	.	.	.
41	Υλικά λειτ. βοηθ. συνεργείων		.	.	.	.	.	.	.
4	ΕΣΟΔΑ ΛΕΙΤ. ΒΟΗΘ. ΣΥΝ.								
50	Εργατικά γεν. έξ. εργοταξίου		.	.	.	.	.	.	.
51	Εργαλεία και σκεύη . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
52	Γραφ. και σχεδ. ύλη — Τ.Τ.Τ.		.	.	.	.	.	.	.
53	Μισθοί υπαλλήλων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
54	Όδοιπορικά υπαλλήλων . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
55	Μελέτες . . . . .		.	.	.	.	.	.	.
56	Λοιπά γεν. έξοδα εργοταξίου		.	.	.	.	.	.	.
5	ΓΕΝ. ΕΞ. ΕΡΓΟΤΑΞΙΟΥ								
6	ΥΠΟΧΡ. ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΩΝ. ΠΡΟΝΟΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ								
	Σ' ΕΠΟΜΕΝΟΙ		.	.	.	.	.	.	.

Α. Σ.	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΞΟΔΩΝ	ΕΡΓΑΤΙΚΑ				ΛΟΙΠΑ		
		ΩΡ.	ΔΡΧ.	% Ε	% Λ	ΔΡΧ.	% Ε	% Λ
	ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ	.	.	.	.	.	.	.
70	Δευτερεύοντα έργατικά . . . . .					.	.	.
71	Δευτερεύοντα όλικά . . . . .					.	.	.
7	ΔΕΥΤΕΡ. ΕΡΓΑΤ. ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ					.	.	.
8	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ					.	.	.
9	ΛΟΙΠΑ ΚΟΙΝΑ ΕΞΟΔΑ					.	.	.
2+9	ΚΟΙΝΑ ΕΞΟΔΑ	N	.	.	.	.	.	.
0+9	ΕΞΟΔΑ ΕΡΓΟΤΑΞΙΟΥ (Λ+N)	P	.	.	.	.	% Α	% Ρ
	ΓΕΝ. ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ	Γ				.	% Ε	% Λ
	ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΟΥ (Ρ+Γ)	K				.	% Κ	% Α
	ΕΠΙΣΦΑΛΗ ΚΑΙ ΚΕΡΔΟΣ	Δ				.	% Α	% Ρ
	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ	Φ				.	% Ε, % Λ, % Κ	
	ΛΕΙΑ ΕΡΓΟΥ (Κ+Δ+Φ)	Λ						

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΤΟΥ Κ ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ						
	Α Π Ε Υ Θ Ε Ι Α Σ		Υ Π Ε Ρ Γ Κ Α	Λ Ο Ι Π Α		
	ΕΡΓΑΤΙΚΑ	ΛΟΙΠΑ		ΔΡΧ.	% Ε	% Λ
Λ				.	.	.
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
N						
P					% Α	% Ρ
Γ					% Ε	% Λ
K						

(ΥΠΟΓΡ.)

Πίναξ 'Αρ. 17
(Μ. Διαμαντοπούλου) 'Ανάλυσις αξίας έργου

Β'. Προϋπολογιστικὸν κόστος εἰς τὰς παραγούσας ἐν σειρᾷ προϊόντα ἐπιχειρήσεις.

Ἡ καθ' ἡμέραν βιομηχανικὴ πρᾶξις, διὰ τὸν προσανατολισμὸν τῆς εἰς τὸ κόστος καὶ κατ' ἀκολουθίαν εἰς τὸ ἐκ τῶν πωλήσεων προκύπτου περιπτώτου ἀποτελέσματος, χρησιμοποιεῖ εὐρύτατα συντελεστάς. Δὲν δύναται βεβαίως ν' ἀνεύρη τις ἕνα γενικὸν τύπον, ὑπὸ τὸν ὁποῖον λαμβάνουν χώραν οἱ πρόχειροι οὔτοι ὑπολογισμοί, διότι ἡ σχετικὴ τεχνικὴ εἶναι ἰσχυρῶς ἐπηρεασμένη ἐκ τοῦ εἴδους τῶν καθ' ἕκαστα ἐπιχειρήσεων, ἀλλὰ κατὰ βάσιν τὸ ὑπὸ τὴν ὡς ἄνω ἔννοιαν προϋπολογιστικὸν κόστος ἀκολουθεῖ κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ μίαν τῶν κάτωθι μορφῶν¹.

1η Μορφή. Αὕτη συναντᾶται εἰς τὰς περιπτώσεις, κατὰ τὰς ὁποίας αἱ συνθήκαι παραγωγῆς καὶ τιμῶν τῆς προηγούμενης καὶ τρεχούσης περιόδου παρέμειναν ἀμετάβλητοι.

$$\frac{\text{Συνολικαὶ Δαπάναι παραγωγῆς}}{\text{Παραχθεῖσαι μονάδες προϊόντος}} + \text{Ἐξοδα πωλήσεων.}$$

Τὰ ἔξοδα πωλήσεων ὑπολογίζονται ὡς ἄθροισμα τῶν Γενικῶν τοιούτων, τὰ ὁποῖα κατὰ μονάδα προκύπτουν συνήθως ἐκ τοῦ πηλίκου,

$$\frac{\text{Γενικὰ ἔξοδα πωλήσεων}}{\text{Πωληθεῖσαι μονάδες}}$$

καὶ τῶν εἰδικῶν τοιούτων, τὰ ὁποῖα προσδιορίζονται κατὰ περίπτωσιν, διότι τὸ ὕψος αὐτῶν ἐξαρτᾶται ἐκ τῶν συγκεκριμένων ὄρων ἐκάστης πωλήσεως, ἐν σχέσει πρὸς τὸν τόπον παραδόσεως, τρόπον μεταφορᾶς, κλπ. Ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις πωλεῖ σταθερῶς τὰ προϊόντα τῆς ὑπὸ τοὺς αὐτοὺς ὄρους, ἀφορῶντας τὸν τόπον τῆς παραδόσεως, τὸν τρόπον πληρωμῆς, κλπ. δύναται προχείρως νὰ ὑπολογίζη κατ' εὐθείαν τὸ κατὰ μονάδα ἐμπορικὸν αὐτῆς κόστος κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Συνολικὸν κόστος παραγωγῆς πωληθέντων} + \text{Ἐξοδα πωλήσεως}}{\text{Πωληθεῖσαι μονάδες}}$$

2α Μορφή. Αὕτη ἀνευρίσκεται εἰς τὰς περιπτώσεις ἐκείνας, κατὰ τὰς ὁποίας τὸ κόστος τῶν πρώτων ὑλῶν διεκυμάνθη, οἱ δὲ λοιποὶ παράγοντες κόστους παρέμειναν οἱ αὐτοί.

$$\text{Κόστος προϊόντος εἰς πρώτας ὕλας} + \text{Ἐξοδα κατεργασίας} + \text{Ἐξοδα πωλήσεων.}$$

Ἐκαστον τῶν στοιχείων τούτων εἰς τὰς περιπτώσεις αὐτάς ὑπολογίζεται ὡς ἑξῆς :

$$\text{Κόστος προϊόντος εἰς πρώτας ὕλας} = \frac{\text{Ποσοτικαὶ ἀναλώσεις} \times \text{Τιμαὶ}}{\text{Παραχθεῖσαι μονάδες προϊόντων.}}$$

$$\text{Ἐξοδα κατεργασίας} = \frac{\text{Συνολικαὶ δαπάναι παραγωγῆς προηγ. περιόδου}}{\text{Παραχθεῖσαι μονάδες προϊόντων.}}$$

$$\text{Γενικὰ ἔξοδα πωλήσεων} = \frac{\text{Συνολικὰ γενικὰ ἔξοδα πωλήσεων}}{\text{Πωληθεῖσαι μονάδες προϊόντων.}}$$

1. Πάντως ἐνδεικτικῶς τιθεμένων.

Είδικα έξοδα πωλήσεων: Καθ' ύπολογισμόν ἐν τῇ συγκεκριμένῃ περιπτώσει.

3η Μορφή. Ἀνευρισκομένη εἰς τὰς περιπτώσεις μεταβολῆς τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

Ἀνάλυσις τεχνικοῦ κόστους εἰς ποσοτικά δεδομένα Χ Τιμὴ ἐκάστου +

Γενικά δαπάναι παραγωγῆς καὶ πωλήσεως ἐπὶ συντελεστῆ

ἢ
Προσαρμογὴ τοῦ κοστολογίου τῆς παρελθούσης περιόδου βάσει τῶν ἰσχυουσῶν κατὰ τὸν χρόνον τῆς κατατίσεως τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους τιμῶν.

Ἐπὶ τῆς μορφῆς ταύτης ἰσχύουν, ὅσα περὶ προσαρμογῆς ἐλέχθησαν προηγουμένως ἐπὶ τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους τῶν κατὰ παραγγελίαν παραγουσῶν ἐπιχειρήσεων.

4η Μορφή. Αὕτη ἐμφανίζεται εἰς τὰς περιπτώσεις ἐκείνας, κατὰ τὰς ὁποίας αἱ μὲν τιμαὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους παρέμειναν ἀμετάβλητοι, ἀλλὰ μετεβλήθησαν αἱ συνθήκαι τῆς παραγωγῆς ἢ τῶν πωλήσεων. Ἐφ' ὅσον συντρέχει τοιαύτη μεταβολὴ συνθηκῶν, ἐπιβάλλεται, ὡς εἶναι φυσικόν, ἡ διόρθωσις τῶν δεδομένων τοῦ παρελθόντος εἰς τὰ σημεῖα ἐκεῖνα, εἰς τὰ ὁποῖα ἡ μεταβολὴ πρόκειται νὰ ἐπηρεάσῃ τὸ κόστος. Τὸ οὕτω διαμορφούμενον κόστος παραγωγῆς ἀπορρέει ἐκ τοῦ τύπου

$$\frac{\text{Προβλεπόμεναι δαπάναι παραγωγῆς}}{\text{Προβλεπόμενη παραγωγή μονάδων προϊόντων}}$$

ὅπου ἡ πρόβλεψις ἀπορρέει ὡς διόρθωσις τῶν ἱστορικῶν δεδομένων ἐν σχέσει πρὸς τὰ σύγχρονα τοιαῦτα, τ' ἀπορρέοντα ἐκ τῶν συγχρόνων συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

5η Μορφή. Αὕτη ἀποτελεῖ συνδυασμὸν τῶν προηγουμένων μορφῶν καὶ συναντᾶται ὅταν, τόσον αἱ τιμαὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, ὅσον καὶ αἱ συνθήκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως, μετεβλήθησαν. Ἀναλόγως τῆς συγκεκριμένης περιπτώσεως θὰ χρησιμοποιηθοῦν αἱ προηγηθεῖσαι ὑποδείξεις ὑπολογισμῶν ἐν συνδυασμῷ. Οὕτως, ἄς ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ δεδομένα τοῦ ἱστορικοῦ κόστους παραγωγῆς διὰ 1000 μονάδες εἶναι τὰ κάτωθι :

Πρώτη ὕλη Χ	2000 μ	πρὸς 1000	Δρχ. 2.000.000
Ἄμεσα ἐργατικά	15000 Ἡμ.	πρὸς 100	» 1.500.000
Γενικά Βιομηχανικά έξοδα			» 2.500.000
			6.000.000

καὶ ὅτι αἱ ἐξῆς μεταβολαὶ διαπιστοῦνται διὰ τὴν τρέχουσαν περίοδον :

α. Ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας ἠύξήθη λόγω νέων αὐτομάτων ἐγκαταστάσεων κατὰ 100%.

β. Τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα προβλέπεται ν' ἀνέλθουν εἰς 4.000.000 ὑπὸ διπλασίαν παραγωγῆν.

γ. Ἡ πρώτη ὕλη Χ ὑπερετιμήθη κατὰ 20%, τὰ δὲ ἡμερομίσθια κατὰ

40%/. Βάσει τών ως ἄνω τὸ κατὰ μονάδα προϋπολογιζόμενον κόστος παραγωγῆς θ' ἀνέλθῃ ὡς κάτωθι :

Πρώτη ὕλη Χ	4.000	μ.	πρὸς	1200	4.800.000
Ἄμεσα ἐργατικά	15.000	Ἡμ.	πρὸς	140	2.100.000
Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα					4.000.000
Προϋπολογιζόμενον κόστος 2000 μονάδων					10.900.000
Κόστος κατὰ μονάδα	10.900.000	:	2.000	=	5450.

Γενικῶς εἰπεῖν τὰ διὰ τὸν προσανατολισμὸν προϋπολογιστικὰ κοστολόγια τῆς πράξεως βασιζονται ἐπὶ τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος, προσαρμοζόμενα διαρκῶς ἐπὶ τῶν νέων συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τῆς ἀγορᾶς. Μία προσεκτικὴ ἐπαλήθευσις τῶν κοστολογίων τούτων ἐκ τῆς ἀκολουθούσης πείρας φέρει κατὰ κανόνα εἰς φῶς παραλείψεις, ἢ διαπίστῳσις τῶν ὁποίων καθοδηγεῖ εἰς τὴν πληρεστέραν κατάρτισιν τῶν νέων προϋπολογιστικῶν κοστολογίων.

Πλὴν τῆς καταρτίσεως προϋπολογιστικοῦ κόστους διὰ τὴν καθ' ἡμέραν βιομηχανικὴν πρᾶξιν, αὕτη ἐπιβάλλεται κατὰ κανόνα προκειμένου περὶ αἰτήσεως δανείου διὰ νέας ἐγκαταστάσεις ἢ διὰ κεφάλαιον κινήσεως ὑπαρχουσῶν τοιούτων.

Τὸ προϋπολογιστικὸν κοστολόγιον ἀποτελεῖ κατὰ κανόνα ἀπαιτησὶν τῆς δανειοδοτοῦσης Τραπεζῆς ἢ ὀργανισμοῦ ὡς π.χ. ΟΧΟΑ. Ἀπὸ τὰ δεδομένα τῶν προϋπολογιστικῶν τούτων στοιχείων θὰ κριθῇ κατὰ σημαντικὸν μέρος ἡ παραγωγικότης τοῦ αἰτουμένου δανείου καὶ ἡ δυνατότης τῆς ἐκ μέρους τῆς ἐπιχειρήσεως ἐγκαίρου ἐπιστροφῆς αὐτοῦ¹.

1. Ἐὰν εἰς τὴν ἐργασίαν ταύτην ἐπιτρέπετο κριτικὴ τῶν αἰτουμένων ἀναλυτικῶν στοιχείων τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους καὶ τῶν Ἐσόδων διὰ τῶν συναφῶν ἐντύπων, αἱ ἐξῆς παρατηρήσεις θὰ ἠδύναντο, κατὰ τὴν γνώμην μας, νὰ εὐσταθήσουν.

α. Ὅτι παρατηρεῖται μία ποικιλία τίτλων τῶν κονδυλίων, τὰ ὁποῖα συνιστοῦν τὸ κόστος, ἢ ὁποῖα δὲν ἔχει ἢ δὲν δύναται νὰ ἔχῃ λογιστικὴν ἀνταπόκρισιν, καὶ συνεπῶς ἡ ἀξιοποίησις τῆς προηγουμένης πείρας δυσχεραίνεται.

Τὸ ὀρθόν, κατὰ τὴν γνώμην μας, θὰ ἦτο, μέχρις ὅτου καταρτισθῇ καὶ παρ' ἡμῖν λογιστικὸν Σχέδιον, τὸ ὁποῖον θὰ λύσῃ ὅλα τὰ συναφῆ προβλήματα, διότι θὰ καθορίξῃ ἐπακριβῶς τὸ περιεχόμενον τῶν λογαριασμῶν, ἢ ἀνάλυσις τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους νὰ ζητῆται κατὰ λογαριασμούς, ὡς οὔτοι καθιεροῦνται διὰ τοῦ κώδικος φορολογικῶν στοιχείων καὶ τῆς ἐπικρατησάσης ἐν τῇ πράξει συνηθείας, ἦτοι :

Πρώται ὕλαι—Δευτερεύουσαι—Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ—Ἀμοιβαὶ ὑπηρεσιῶν τρίτων—Φόροι—Ἀποσβέσεις—Τόκοι—Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως.

β. Ὅτι δὲν ἀποδίδεται μεγάλη σημασία εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, τοῦθ' ὅπερ εἶναι σημαντικὸν στοιχεῖον τῶν ἀξομειώσεων τοῦ κόστους, ὑπὸ τὰς σημερινὰς μάλιστα συνθήκας, διογκώσεως τῶν σταθερῶν δαπανῶν.

γ. Ὅτι δὲν παρακολουθεῖται τακτικῶς ἡ ἐπαλήθευσις τῶν ὑποβαλλομένων προϋπολογιστικῶν κοστολογίων, τοῦθ' ὅπερ θ' ἀπετέλει παράγοντα κρίσεως τῆς σοβαρότητος τῆς ἐπιχειρήσεως διὰ τὴν ὑποβοήθησιν αὐτῆς εἰς τὴν μέλλουσαν δραστηριότητά της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 3^{ΟΝ}

ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

§ 1

Όρισμός και έννοια του προτύπου κόστους.

1. Πρότυπον κόστος είναι, ως γνωστόν, ή εις την γλώσσαν μας απόδοσις του 'Αγγλικού όρου Standard Cost. 'Ο όρος Standard', σημαίνει κατ' αρχήν την βάσιν ήτις γίνεται αποδεκτή ως μέτρον, στοιχείου τινός δυναμένου να μετρηθῆ¹. Τοιουτοτρόπως τὸ τρέχον μέτρον, τὸ τετραγωνικὸν μέτρον, τὸ χιλιόγραμμον, ὁ ἀτμόσφαιρος, τὸ κιλοβάτ, κλπ. μέτρα συνιστοῦν πρότυπα (Standard), βάσει τῶν ὁποίων λαμβάνουν χώραν αἱ σχετικαὶ τρὸς ἕκαστον μετρήσεις.

'Η ἀρχικὴ αὕτη σημασία τοῦ ὅρου Standard, διευκολύνει νὰ κατανοήσωμεν τὴν σύγχρονον ἔννοιαν αὐτοῦ ἐν τῇ λογιστικῇ καὶ γενικῶς ἐν τῇ οἰκονομικῇ ὁρολογίᾳ. Οὕτω ὁ ὅρος Standard, πλὴν τῆς ὡς ἄνω βασικῆς αὐτοῦ ἐννοίας ὑποδηλοῦσης τὸ μέτρον, σημαίνει :

α. Τ ε θ έ ν τ α ἀ ν τ ι κ ε ι μ ε ν ι κ ὸ ν σ κ ο π ὸ ν, τοῦ ὁποίου ἀναμένεται ἡ πραγματοποίησις. Π.χ. τόσος πρέπει νὰ εἶναι ὁ κύκλος ἐργασιῶν τοῦ μηνὸς τάδε, ἢ τόση πρέπει νὰ εἶναι ἡ παραγωγή τοῦ ἐργοστασίου εἰς προϊόντα καθ' ὥρισμένην χρονικὴν περίοδον ἢ τόσαι ὥραι ἀμέσους ἐργασίας πρέπει νὰ καταναλωθοῦν διὰ τὴν ἐπίτευξιν παραγωγῆς δοθείσης ποσότητος προϊόντος, κ.ο.κ.

β. Τ ὄ π ο ν, ὁ ὁποῖος ἔχει ὡς σκοπὸν τὴν ἐξασφάλισιν τῆς ὁμοιομορφίας. 'Ὡς τύπος νοεῖται, τὸ ἀντικείμενον τὸ ὁποῖον ἐκδηλώνει τὰ οὐσιώδη χαρακτηριστικὰ πρὸς τὰ ὁποῖα πρέπει νὰ συμμορφοῦνται τ' ἀντικείμενα

1. 'Η 'Αγγλικὴ λέξις Standard ἔχει τὴν γέννεσίν της εἰς τὴν Γαλλικὴν *Etandard* ἢ ὁποία διήλθεν εἰς τὴν Γερμανικὴν γλώσσαν καὶ ἐξ αὐτῆς εἰς τὴν 'Αγγλικὴν, ὅπου ἀπωλέσασα τὴν ἔννοιαν τῆς σημαίας, (σ. σ. διότι *Etandard* εἰς τὴν Γαλλικὴν σημαίνει σημαίαν ὑπὸ τὴν ὁποίαν λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις), ἔγινεν συνώνυμος τοῦ τύπου ἢ τοῦ τρέχοντος προτύπου τὸ ὁποῖον ἀνευρίσκεται εἰς πολυάριθμα ἀντίτυπα ἀπαντα πανομοιότυπα *A. J. MARTIN Standards et Budgets d' Exploitation Paris σ. 6.*

2. *Un Standard Etait Primitivement une base conçue pour servir de mesure G. COMMESNIL, Standards Planning, Écart, Paris 1948 σ. 27.*

τῆς αὐτῆς φύσεως¹. Π.χ. Νῆμα Νο 40, λινόςπορος Καναδά Νο 1 κλπ.

Εἰς τὴν λογιστικὴν ὁρολογίαν, ὁ ὅρος Standard ἔχει τὴν ἀπολύτως προσδιωρισμένην ἔννοιαν τοῦ προτύπου μετρήσεως, τὸ ὁποῖον ταῦτο χρόνως ἀποτελεῖ καὶ τὴν βάσιν τῆς συγκρίσεως².

2. Ἡ ἔννοια αὕτη τοῦ ὅρου Standard ἐν τῇ λογιστικῇ ὁρολογίᾳ ὁδηγεῖ εἰς τὴν ἀποσαφήνισιν τοῦ πρώτου βασικοῦ χαρακτηριστικοῦ τοῦ προτύπου κόστους, ὅτι δηλαδὴ τοῦτο ἀποτελεῖ «μέτρον». Ἀλλὰ ποῦ ἐφαρμόζεται τὸ μέτρον τοῦτο; Ποῖαι δηλ. ἐκδηλώσεις καὶ φαινόμενα τίθενται ὑπὸ μέτρησιν διὰ τοῦ μέτρου τοῦ προτύπου κόστους;

Διὰ τὴν κατανόησιν τῆς ἀπαντήσεως εἰς τὸ βασικὸν τοῦτο ἐρώτημα τὰ ἐξῆς στοιχεῖα, προσδιοριστικὰ τῆς ἐννοίας τοῦ προτύπου κόστους, δεόν ἀπαραιτήτως νὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψει:

α. Ὅτι τὸ πρότυπον κόστος καταρτίζεται βάσει ποσοτικῶν προτύπων ἢ ὑπαρξίς τῶν ὁποίων προϋποθέτει³.

αα. Ἀκριβῆ προσδιορισμὸν τῶν χρησιμοποιηθησομένων διὰ τὴν παραγωγὴν ὑλικῶν καὶ τῶν ἀποδόσεων αὐτῶν εἰς προϊόν.

ββ. Ἀκριβῆ προσδιορισμὸν τῆς ἀπαιτουμένης διὰ τὴν παραγωγὴν ἐργασίας, ὅστις καθίσταται ἐφικτὸς κατόπιν προηγουμένης μελέτης τοῦ ἀπαιτουμένου χρόνου καὶ τῶν κινήσεων τῶν ἐργατῶν κατὰ ἐκτελουμένην ἐργασίαν.

γγ. Μελέτην τοῦ μηχανικοῦ ἐξοπλισμοῦ καὶ τῶν παραγωγικῶν ἐγκαταστάσεων ἐν γένει περὶ τοῦ τρόπου τῆς λειτουργίας καὶ τῆς ἀποδοτικότητος αὐτῶν.

β. Ὅτι τὸ πρότυπον κόστος ἐμφανίζει μίαν ἐπιμελῶς ἐσχεδιασμένην μέθοδον παραγωγῆς⁴, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι αἱ σχετικαὶ μελέται ἔχουν καταλήξει εἰς μίαν ὠρισμένην παραγωγικὴν διαδικασίαν καὶ συνεπῶς οἱ ποσοτικοὶ προσδιορισμοὶ εἶναι εὐχερεῖς.

γ. Ὅτι ἡ ἐκτέλεσις τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας εἶναι κατανεμημένη, βάσει τοῦ σχεδίου, εἰς ὑπευθύνους ἕκαστος τῶν ὁποίων ἔχει νὰ ἐπιτελέσῃ ἔργον ἀπολύτως προσδιωρισμένον διὰ τὸ ὁποῖον εἶναι καὶ ὑπεύθυνος.

δ. Ὅτι κατ' ἀκολουθίαν τῶν ἀνωτέρω τὸ πρότυπον κόστος παραγωγῆς ἢ διαθέσεως τοῦ προϊόντος σχηματίζεται ὡς ἐν ἄθροισμα προτύπων ἐξόδων κατὰ δραστηριότητα ἢ ὑποδιαίρεσιν δραστηριότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

3. Ἐκ τῶν ὡς ἄνω προϋποθέσεων προκύπτει, ὅτι ἡ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους στηρίζεται ἐπὶ τῆς ἐκτιμήσεως ἀναλυτικῶς τῶν δυνατοτήτων τῶν καθ' ἕκαστα μέσων τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τοῦ συνόλου

1. G. COMMESNIL *Ἐνθ' ἄνωτ.* σ. 28.

2. A. J. MARTIN: *Ἐνθ' ἄνωτ.* σ. 6.

3. T. LANG *Cost Accountant's Handbook N. Y. 1956 σ. 270.*

4. T. LANG *Cost Accountant's Handbook N. Y. 1956 σ. 270.*

αύτης. Ἐπί τῆς ἐκτιμήσεως ταύτης στηρίζεται ὁ καθορισμὸς τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὁ ὁποῖος πρέπει νὰ ἐπιτευχθῆ καὶ συνεπῶς τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸ μέτρον διὰ τοῦ ὁποῦ θὰ κριθοῦν τ' ἀπολογιστικὰ δεδομένα τ' ἀναφερόμενα εἰς τὴν πραγματοποιηθεῖσαν παραγωγικὴν δραστηριότητα τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Εἰς τὸ τεθὲν ἔθρον ἐρώτημα, ποῦ ἐφαρμόζεται καὶ τίνα φαινόμενα μετρῶνται διὰ τοῦ προτύπου κόστους, ἢ ἀπάντησις εἶναι, ὅτι διὰ τοῦ προτύπου κόστους μετρῶνται ἀναλυτικῶς καὶ ἐν συνόλῳ τ' ἀποτελέσματα τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ ὁ βαθμὸς τῆς παραγωγικότητος αὐτῆς.

Ἄλλ' ἐνῶ ἐννοιολογικῶς εἶναι ἐκκεκαθαρισμένον, ὅτι τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸ ὑπὸ τὴν ὡς ἄνω ἐννοίαν μέτρον, δὲν ὑπάρχει ἀπόλυτος μεταξὺ τῶν συγγραφῶν ὁμοφωνία περὶ τῆς ἀρχῆς ἢ ὁποῖα πρέπει νὰ τηρῆται κατὰ τὴν ἐκτίμησιν τῶν δυνατοτήτων τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Οὕτω, μεταξὺ τῶν ἄλλων, ἐπὶ τῶν προτύπων ἐξόδων ἐδόθησαν οἱ κάτωθι ὁρισμοί.

W. B. Laurence¹. Πρότυπα ἐξοδα εἶναι τὰ κατ' ἐκτίμησιν ἐξοδα τὰ ὑποτιθέμενα ὅτι ἀνταποκρίνονται εἰς ἰδεώδεις συνθήκας πρὸς τὰς ὁποίας δύναται τις λογικῶς ν' ἀναμείνη ὅτι τὰ πραγματικὰ ἐξοδα θὰ προσαρμοσθοῦν.

L. Amidon^{1a}. Τὰ πρότυπα δύνανται νὰ προσδιορισθοῦν, ὡς ἐκπροσωποῦντα τὸ ὕψος εἰς τὸ ὁποῖον θὰ ἔπρεπε ν' ἀνέλθουν ὑπὸ κανονικὰς συνθήκας τὰ ἐξοδα καὶ ὡς παρέχοντα μίαν βάσιν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς παραγωγῆς.

Essentials of Cost Accounting^{1β}. Τὰ πρότυπα ἐξοδα εἶναι ἡ μόνος μετρήσεως, ἢ ἀπορρέουσα ἐκ μιᾶς λογικῆς προσδοκίας πραγματοποιησίμου ἀποδόσεως, διὰ τῆς ὁποίας δυνάμεθα νὰ κρίνωμεν καὶ νὰ ἐλέγξωμεν τὴν πραγματικὴν ἀπόδοσιν ὅταν αὕτη ἐμφανισθῆ.

Cost Accounting through the use of Standards^{1γ}. Τὰ πρότυπα ἐξοδα ἐνὸς ἀντικειμένου εἶναι τὸ ἐκ τῶν προτέρων κόστος ἢ τὸ ἐπιθυμητὸν τοιοῦτον ὑπὸ ὠρισμένης εἰδικῆς συνθήκας.

G. Commesnil². Τὰ πρότυπα ἐξοδα προϊόντος τινὸς προσδιορίζονται διὰ τοῦ προκαθορισμοῦ τῶν ἐξόδων, τῶν ἀπαιτουμένων δι' ὠρισμένην χρονικὴν διάρκειαν βάσει τεχνικῶν προδιαγραφῶν καταρτιζομένων ὑπὸ τῶν τεχνικῶν διὰ τὰς προτύπους ποσότητας τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν ἐργατικῶν καὶ τῶν δαπανῶν τῶν ἐκφραζομένων εἰς νομισματικὰς μονάδας, δι' ὄγκον παραγωγῆς ἢ κινήσεων προκαθορισμένων, καὶ δι' ἐκάστην φάσιν δραστηριότητος.

1. G. COMMESNIL : *ἔνθ' ἀνωτ.* σ. 28.

1a, 1β, 1γ G. COMMESNIL *ἔνθ' ἀνωτ.* σ. 28.

2. G. COMMESNIL *ἔνθ' ἀνωτ.* σ. 29.

Cost Accountant's Handbook¹. Πρότυπον ύλικόν, έργασία ή έπιβάρυνσις (Burden Cost) στοιχείου τινός, παράγοντος ή πράξεως είναι τό καθοριζόμενον κατόπιν προσεκτικής ανάλυσεως, διά νά χρησιμεύση υπό τής ήγεσίας τής έπιχειρήσεως ώς μέτρον μετρήσεως και συγκρίσεως.

4. Έκ τών άνωτέρω όρισμών διαφαίνεται ότι ή έκτίμησις τών δυνατοτήτων τής έκμεταλλεύσεως νοείται διαφοροτρόπως υπό τών διαφόρων συγγραφέων. Ούτω, ό Laurence διά τόν προσδιορισμόν τών προτύπων έξόδων προϋποθέτει Ι δ ε ώ δ ε ι ς συνθήκας έκμεταλλεύσεως, ένφ ό Amidon και τό Essentials of Cost Accounting προϋποθέτει κανονικάς τοιαύτας.

Κατά τό Cost Accounting through the use of Standards τά πρότυπα έξοδα δύνανται νά προσδιορισθοϋν εις τό άναμενόμενον πραγματικόν ύψος αύτών ή τό έπιθυμητόν. Ό G. Goumesnil εις τόν άνωτέρω όρισμόν του άποφεύγει νά καθορίση τάς συνθήκας τής έκμεταλλεύσεως αί όποίαι λαμβάνονται ύπ' όψιν διά τόν προσδιορισμόν τών προτύπων έξόδων, τό δέ Cost Accountant's Handbook τοποθετεί τήν προϋπόθεσιν τοϋ προσδιορισμοϋ τών προτύπων έξόδων εις τήν προσεκτικήν ανάλυσιν τών συνθηκών τής έκμεταλλεύσεως.

Βασική αίτία τών ώς άνω διαφωνιών είναι ή διάφορος περί τοϋ προτύπου αντίληψις, διότι πράγματι τό πρότυπον δύναται νά νοηθή κατά τήν ανάλυσιν τοϋ A. J. Martin² ώς:

α. Άπόλυτον Ι δ ε ώ δ ε ς πρότυπον. Τοϋτο προϋποθέτει Ιδεώδη έκμετάλλευσιν έν τή όποία αί συνθήκαι είναι αί εύνοϊκώτεραι αί όποίαι δύνανται νά έμφανισθοϋν. Μέσα έκμεταλλεύσεως τελειότατα, όροι άγορών, παραγωγής και πωλήσεων οί εύνοϊκώτεροι.

β. Σχετικόν Ι δ ε ώ δ ε ς πρότυπον. Στηριζόμενον έπί συγκεκριμένης έπιχειρήσεως, έργαζομένης διά τών μέσων τής έκμεταλλεύσεως τά όποία διαθέτει, και τά όποία είναι εις θέσιν νά δημιουργήση, λειτουργήσῃς υπό τάς εύνοϊκώτερας τών συνθηκών.

γ. Κανονικόν πρότυπον, στηριζόμενον έπί συγκεκριμένης έπιχειρήσεως έργαζομένης διά τών μέσων τής έκμεταλλεύσεως τά όποία διαθέτει, και δύναται νά δημιουργήση άλλα λειτουργήσῃς υπό συνθήκας νομιζόμενας κανονικάς.

δ. Κανονικόν πρότυπον τρεχούσης συγκυρίας, τό όποϊον, όπως άκριβώς τό κανονικόν πρότυπον, στηρίζεται έπί τών ύπαρχόντων μέσων και τών κανονικών συνθηκών έκμεταλλεύσεως, μέ τήν διαφοράν ότι κατά τόν προσδιορισμόν αύτοϋ λαμβάνονται ύπ' όψιν αί πιθανότητες τών συγκυριακών διακυμάνσεων και τών παρεμπτώσεων αύτών έπί τών έσωτερικών δεδομένων τής έκμεταλλεύσεως.

1. COST ACCOUNTANT'S HANDBOOK ένθ. άνωτ. σ. 270.

2. A. J. MARTIN : ένθ' άνωτ. σ. 6.

Πάντα τ' ανωτέρω πρότυπα δύνανται ν' αποτελέσουν μέτρα¹ ανάλγως του σκοπού διὰ τὸν ὁποῖον προορίζονται, ἢ δὲ διαφορὰ μεταξύ αὐτῶν ἔγκειται εἰς τὴν χρησιμότητα τὴν ὁποῖαν ἐν ἑκαστῶν προσφέρει.

Προκειμένης ἐπιλογῆς τοῦ εἴδους τοῦ προτύπου τὸ ὁποῖον πρόκειται νὰ υλοθετήσῃ ἢ ἐπιχειρήσῃ δέον νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ὅτι, τὸ ἐπιλεχθησόμενον τοιοῦτον, πλὴν τοῦ ὅτι θ' ἀποτελέσῃ μέτρον προσδιορισμοῦ τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, θὰ χρησιμεύσῃ ἐξ ἴσου βασικῶς ὡς στοιχεῖον ἐκτιμήσεως τῶν εὐθυνῶν θετικῶς καὶ ἀρνητικῶς τῶν ἐν τῇ ἐπιχειρήσει παραγόντων εἰς τοὺς ὁποίους ἢ ἐπιχειρήσεις ἔχει ἐμπιστευθῆ τὴν πραγματοποιήσιν τῶν ἐξόδων.

5. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας τόσον τὸ ἀπόλυτον ἰδεῶδες πρότυπον ὅσον καὶ τὸ σχετικὸν ἰδεῶδες τοιοῦτον δὲν δύνανται νὰ ἔχουν ἀξίαν, διότι ἀμφότερα στηρίζονται ἐπὶ συνθηκῶν ἀνυπάρκτων² ἐν τῇ συγκεκριμένῃ ἐπιχειρήσει καὶ συνεπῶς οὔτε μέτρον δύνανται ν' αποτελέσουν οὔτε πολλῶν μᾶλλον, ὡς εἶναι φυσικόν, δύνανται ἐπ' αὐτῶν νὰ θεμελιωθῇ καταλογισμὸς εὐθυνῶν.

Ἄλλὰ ἐνῶ διὰ τὴν συγκεκριμένην ἐπιχείρησιν τὰ ἰδεῶδη πρότυπα δὲν δύνανται νὰ γίνουσι ἀποδεκτά³, εἶναι χρήσιμα δι' εὐρυτέρους σκοποὺς ὡς π. χ. διὰ τὴν ἐκτίμησιν τῆς παραγωγικότητος ὀλοκλήρου βιομηχανικοῦ κλάδου.

Διὰ τὸν ἔλεγχον ὅθεν τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ βαθμοῦ παραγωγικότητος αὐτῆς ἐπιβάλλεται ἡ υλοθέτησις τῶν κανονικῶν προτύπων, ἀπλῶν ἢ τρεχούσης συγκυρίας. Ἡ μεταξύ τῶν προτύπων τοιῶτων διαφορὰ δὲν εἶναι σημαντικὴ. Ἐν τῇ οὐσίᾳ κατὰ τὴν κατάρτισιν τῶν προτύπων τρεχούσης συγκυρίας ἀφίενται περιθώρια μεγαλύτερα δι' ἀπροβλέπτους καὶ ἀντιξόους ἐξελίξεις τῆς συγκυρίας. Κατὰ τὰ ἄλλα ἀμφότερα, ὡς πρὸς τὴν ἐκτίμησιν τῶν δυνατοτήτων τῆς ἐκμεταλλεύσεως, στηρίζονται κατὰ μέγα μέρος εἰς τὰς ἐπιτεύξεις τοῦ παρελθόντος.

Οὐσιαστικῶς, ὁ παράγων ὁ ὁποῖος θ' ἀσκήσῃ ἀποφασιστικὴν ἐπιρροίαν ἐπὶ τῶν προτύπων εἶναι ἡ ἐλαστικότης μετὰ τὴν ὁποῖαν θὰ ἐφαρμοσθῇ εἰς τὰς συγκεκριμένας περιπτώσεις «ἡ ἀρχὴ τῆς στενότητος», ἥτις, ὡς θ' ἀναπτυχθῇ εἰς τὰ ἐπόμενα, ἐκφράζει τοὺς «διαφόρους βαθμοὺς» ὑπὸ τοὺς ὁποίους δύνανται νὰ νοηθῇ τὸ κανονικὸν κόστος. Ὁ βαθμὸς τῆς «στενότητος» ὑπὸ τὸν ὁποῖον κατηρτίσθῃ τὸ πρότυπον κόστος ἐπισύρει κατ'

1. Οἱ ὅροι ἰδεῶδες *Standard* καὶ τρέχον *Standard* χρησιμοποιοῦνται πολλάκις εἰς τὴν λογιστικὴν φιλολογοῖαν ὑπὸ ἐναλλαγὴν. *T. LANG: Cost Accountant's Handbook ἐνθ' ἀνωτ. σ. 272.*

2. Χιμαιρικῶν, ὅπως λέγει ὁ *A. J. MARTIN ἐνθ' ἀνωτ. σ. 7.*

3. Ἐν τούτοις διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων συνεπεῖα μεταβολῆς τοῦ ὄγκου (*Volume Variance*) παραγωγῆς χρησιμοποιεῖται ὡς κριτήριον τὸ *Maximum* τῆς παραγωγικῆς ἱκανότητος τοῦ ἐργοστασίου. Ἰδε σχετικῶς *T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF N. Y. 1953, σ. 376.*

ανάγκην τὴν ὑποκειμενικὴν προσδοκίαν τῆς ἡγεσίας τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ὅτι αὕτη ἀναμένει νὰ προκύψῃ ἐκ τῆς ἐκμεταλλεύσεως ὡς κανονικὸν ἐπιτευγμα αὐτῆς.

6. Τέλος, προκειμένου νὰ ἐξαχθῇ ἠτιολογημένος ὁρισμὸς τοῦ προτύπου κόστους μίᾳ λεπτομερῆς ἀπαρίθμησις τῶν ἐπὶ μέρους σκοπῶν τοὺς ὁποίους ἐξυπηρετεῖ ἢ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους νομίζομεν ὅτι θὰ εἶναι ὠφέλιμος. Κατὰ τὸν καθηγητὴν T. Lang' τὸ πρότυπον κόστος ἐξυπηρετεῖ τοὺς ἐξῆς συγκεκριμένους σκοπούς :

- 1. Ὑποβοηθεῖ εἰς τὴν τυποποίησιν τῆς παραγωγῆς, τῶν μεθόδων καὶ τῆς διαδικασίας αὐτῆς.
- 2. Συγκεντρώνει τὴν προσοχὴν ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων μεταξὺ τοῦ προτύπου κόστους καὶ τῶν πραγματικῶν ἐξόδων τῆς παραγωγῆς.
- 3. Προβλέπει τὰ μέσα ἀναλύσεως τῶν ἀποκλίσεων ἀναλόγως τῆς αἰτίας ἢ ὁποία τὰς προεκάλεσε.
- 4. Ἀπλοποιεῖ τὴν κοστολογικὴν διαδικασίαν καὶ συνεπῶς μειώνει τὰς δαπάνας τῆς κοστολογήσεως.
5. Ἐξασφαλίζει πληροφῶριαν μεγαλυτέρας ἐπικαιρότητος.
6. Προβλέπει κοινὸν μέτρον συγκρίσεων τοῦ κόστους ἐργασίας.
7. Συντελεῖ εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῆς κανονικῆς παραγωγικῆς ἰκανότητος τῶν ἐγκαταστάσεων.
8. Ἐξασφαλίζει ἐνιαίαν βάσιν συγκρίσεων δι' ὅλα τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους.
9. Συντελεῖ εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀναλογιῶν καὶ τῆς κατευθύνσεως τῶν τάσεων τοῦ κόστους.
10. Δι' αὐτοῦ προσδιορίζεται ἀκριβέστερον τὸ κόστος καὶ ἀπλουστεύεται ἡ κοστολόγησις τῶν ἀποθεμάτων κατὰ τὴν ἀπογραφὴν.
- 11. Διευκολύνει πρακτικῶς τὸ τμήμα τῶν πωλήσεων διὰ τῆς παροχῆς στοιχείων ἀκριβοῦς καὶ σταθεροῦ κόστους πρὸς ὑπολογισμὸν τῶν τιμῶν πωλήσεων.
- 12. Ἐξασφαλίζει βάσιν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ ἀργούντος ἐξοπλισμοῦ καὶ τῶν μὴ ἀπορροφουμένων σταθερῶν ἐξόδων τὰ ὁποῖα δύναντα νὰ ἐξαιρεθοῦν ἐκ τοῦ τρέχοντος κόστους παραγωγῆς.
- 13. Ἐξασφαλίζει ἀντικειμενικοὺς σκοποὺς δι' ὅλας τὰς ὑποδιαιρέσεις τῆς ἐπιχειρήσεως.
14. Δύνανται νὰ προκαθορισθοῦν τὰ καθαρὰ κέρδη καὶ νὰ προσδιορισθοῦν αἱ αἰτίαι τῆς ἀποκλίσεως ἀπ' αὐτῶν τῶν πραγματικῶν κερδῶν.
15. Ὑποβοηθεῖ τὴν Διεύθυνσιν πρὸς ἐπιτυχέστερον πραγματικὸν ἔλεγχον διὰ τῆς συγκεντρώσεως τῆς προσοχῆς αὐτῆς ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων ἐκ τῶν προτύπων.
16. Προάγει τὸν συντονισμὸν καὶ τὴν συνεργασίαν ἐπὶ τῶν προσπαθειῶν ὅλων τῶν τμημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως.

1. *Cost Accountant's Handbook* 5th ἀνωτ. σ. 273, 274.

Ἡ ἀνωτέρω ἀπαρίθμησις δὲν ἀποτελεῖ παρὰ μίαν ἀνάλυσιν τοῦ βασικοῦ σκοποῦ τὸν ὁποῖον τὸ πρότυπον κόστος ἐξυπηρετεῖ¹ ὁ ὁποῖος συνίσταται εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς ἀποδόσεως ἢ παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Ἡ προηγηθεῖσα ἀνάλυσις μᾶς ἐπιτρέπει νομιζομεν νὰ διακινδυνεύσωμεν τοὺς ἐξῆς ὁρισμοὺς τοῦ προτύπου κόστους καὶ τῶν προτύπων ἐξόδων.

«Πρότυπον κόστος παραγωγῆς εἶναι τὸ ἐπὶ σκοπῷ ἐλέγχου τῆς παραγωγικότητος ἢ γενικῶς τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως προκαθοριζόμενον κόστος παραγωγῆς βάσει τῶν προτύπων ἐξόδων».

Πρότυπα ἐξοδα εἶναι τὰ προκαθοριζόμενα ἐξοδα παραγωγῆς προϊόντος τινὸς βάσει προκαθορισμένου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως καὶ τιμῶν, ὡς καὶ ἠτιολογημένως προσδοκομένων ποσοτικῶν ἀποδόσεων ἐν σχέσει πρὸς τὸν χρησιμοποιούμενον ἐξοπλισμὸν καὶ τὰς μεθόδους παραγωγῆς».

Σκοπὸς τῶν ὡς ἄνω ὁρισμῶν εἶναι νὰ τονισθῇ ὡς θεμελιώδης προϋπὸθεσις τῆς ὑπάρξεως προτύπου κόστους:

α. Ὁ προκαθορισμὸς αὐτοῦ.

β. Ἡ σύνθεσις αὐτοῦ ἐκ τῶν προτύπων ἐξόδων, ἕκαστον τῶν ὁποίων ἐπιβάλλει ἴδιον ἀναλυτικὸν ὑπολογισμὸν.

γ. Ἡ συνάρτησις τοῦ προτύπου κόστους πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως ὁ ὁποῖος πρέπει νὰ ὀρίζεται ἐκ τῶν προτέρων.

δ. Ὁ καθορισμὸς τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων βάσει ἠτιολογημένων ὑπολογισμῶν στηριζομένων εἰς ἀναλυτικὰ δεδομένα τῶν συνθηκῶν ὑπὸ τὰς ὁποίας διεξάγεται ἡ παραγωγή.

ε. Ὁ μελετημένος προϋπολογισμὸς τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

1. C. GILLESPIE: *Accounting procedure for standard costs* N. Y. 1952 σ. 15 ἀναλύει ὡς ἐξῆς τὰς χρήσεις τοῦ προτύπου κόστους.

α. Καθορισμὸς τῶν τιμῶν πωλήσεων. Σημειωτέον ὅτι εἰς Βιομηχανίας τινὰς αἱ τιμαὶ πωλήσεως πρέπει νὰ καθορίζονται προτοῦ κὰν ἡ παραγωγή ἀρχίσει. Τὸ πρότυπον κόστος καταρτιζόμενον ἐπὶ ποιοτικῶν προδιαγραφῶν τοῦ προϊόντος, τῶν ὑλικῶν, καὶ τῆς ἐργασίας καὶ ἄλλων πληροφοριῶν χρησίμων πρὸ τῆς ἐνάρξεως τῆς παραγωγῆς ἔχει μίαν λογικὴν χρησιμότητα εἰς τὸν καθορισμὸν τῶν τιμῶν.

β. Ὡς βάσις μετρήσεως τῆς ἀποτελεσματικότητος. Διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν διακυμάνσεων, καθίσταται δυνατὴ ἡ ἐξακριβωσις τῆς μικρᾶς ἀποδόσεως τῶν μηχανῶν, ἢ ὑπερβολικῆ ἀνάλωσις ἐργασίας ἢ ὑλικῶν, ὑψηλῶν τιμῶν ὑλικῶν, μὴ ἀναγκαίων βιομηχανικῶν ἐξόδων, κλπ.

γ. Ὡς βάσις ἀποτιμήσεως τῆς Ἀπογραφῆς.

δ. Ὡς βάσις καταρτίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τῆς ἐπομένης περιόδου.

Ἡ σχέσηις μεταξύ τοῦ προϋπολογιστικοῦ καὶ τοῦ προτύπου κόστους.

Τόσον τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ὅσον καὶ τὸ πρότυπον ἀποτελοῦν, ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, προκαθορισμένον κόστος. Ἡ αὐτὴ βασικῶς ἰδέα, ἢ ὁποία ἐμπνέει καὶ τὰ δύο ταῦτα εἶδη κόστους, ἐπιφέρει μίαν σύγχυσιν τῶν μεταξύ αὐτῶν ἐννοιῶν, ἢ ὁποία μάλιστα πολλάκις εἶναι δικαιολογημένη.

Πράγματι, ὅσον πληρέστερον εἶναι, καὶ ὅσον μετὰ μεγαλυτέρας σοβαρότητος καταρτίζεται τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος τόσον περισσότερον προσομοιάζει πρὸς τὸ πρότυπον, καὶ ἀντιθέτως ὅσον ἀτελές εἶναι τὸ πρότυπον ἐπὶ τοσοῦτον προσεγγίζει πρὸς τὸ προϋπολογιστικόν. Συγκλίνουν ὅθεν τὰ δύο ταῦτα εἶδη κόστους εἰς κοινὸν περιεχόμενον ἀναλόγως τῆς ἐκ τὰ σ ε ω ς καὶ τ ῆ ς ποι ὀ τ η τ ο ς τῆς μελέτης τῶν στοιχείων ἐκ τῶν ὁποίων ἀπέρρευσαν ¹.

Παρὰ τὴν κοινήν ὅμως αὐτῶν προέλευσιν καὶ τὸ συγκλῖνον κατὰ τ' ἀνωτέρω περιεχόμενον αὐτῶν αἱ ἐξῆς οὐσιώδεις διαφοραὶ διαγράφουν ἰδίαν δι' ἕκαστον ἐννοιαν.

α. Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ἀποτελεῖ ἐκδήλωσιν προσπάθειας διὰ τῆς ὁποίας ἐπιδιώκεται νὰ προσδιορισθῇ τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον θ' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος, ἐνῶ τὸ πρότυπον κόστος σκοπὸν ἔχει νὰ καθορίσῃ τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον π ρ έ π ε ι ν' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος ².

Τὸ πρότυπον κόστος ὑπὸ τὸν ὡς ἄνω σκοπὸν ἔχει νὰ ἐξυπηρετήσῃ τὴν ἐν τῇ συγχρόνῳ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει ὑπὸ ἔντασιν διεξαγομένην παραγωγὴν καὶ διαθέσιν, καὶ ἐκ δ η λ ῶ ν ε ι ν ε υ ρ ῶ δ η β ο ὑ λ η σ ι ν π ρ ὸ ς μ ῖ α ν ἐ ξ α ν τ λ η τ ι κ ῆ ν ἀ π ο δ ο τ ι κ ὴ τ η τ α τ ῆ ς ἐ κ μ ε τ α λ λ ε ὑ σ ε ω ς. Εἰς τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος τὸ ψυχολογικὸν τοῦτο στοιχεῖον εὐρίσκεται ἐν σχετικῇ ὑ φ έ σ ε ι διότι ἐν αὐτῷ ὁ κα-

1. Χαρακτηριστικοὶ εἶναι οἱ κάτωθι ὁρισμοὶ τῶν KINSEY (N.A.C.A. YEAR BOOK 1927) καὶ HARRISON (N.A.C.A. YEAR BOOK 1928) ἐν T. LANG ἐνθ' ἀνωτ. σ. 272 δι' ὧν ἐπιχειρεῖται μία μεγάλη προσέγγισις τῆς ἐννοίας τοῦ προϋπολογιστικοῦ πρὸς τὸ πρότυπον κόστος. Οὕτω ὁ KINSEY ἐπάγεται. «In the broadest sense all standards are budgets and all budgets are standards. When a standard is established you are on effect setting up a goal which you wish to reach or a measuring stick of your activities». Ὁ δὲ HARRISON ὑπὸ τὴν ἰδίαν σκέψιν γράφει τὰ ἐξῆς: «There is no basic difference between standard cost and budgets. They are both based upon the fundamental idea of predetermination as opposed to the old idea of reporting events after they have happened.

2. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIEF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 315.

θορισμός τοῦ « δέοντος » αντικαθίσταται ὑπὸ τῆς προσπάθειας τῆς προεξοφλήσεως τῶν ἐξελίξεων αἱ ὁποῖαι θὰ διαμορφώσουν τὸ πραγματικὸν κόστος.

β. Κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους κυριαρχεῖ τὸ στοιχεῖον τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος, ἐνῶ κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους τὰ δεδομένα τοῦ παρελθόντος, λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν ἀφοῦ προηγουμένως ὑπέρστουν κριτικὴν ἀνάλυσιν¹ ἢ ὁποῖα φέρει εἰς φῶς τὰ καθ' ὑπέρβασιν τῶν ἀναγκαίων καὶ ἐπαρκῶν πραγματοποιηθέντα ἐξόδα, τὰ ὁποῖα δὲν θὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους.

γ. Ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϋπολογιστικὸν χαρακτηρίζεται ὡς μὴ ἐπαλήθευσις τοῦ προϋπολογισμοῦ, διότι, ὅταν καταρτίζεται προϋπολογιστικὸν κόστος, τὸ βασικὸν στοιχεῖον εἶναι τὸ πραγματικὸν κόστος. Ἀντιθέτως, ὅταν καταρτίζεται πρότυπον κόστος, τοῦτο ἀποτελεῖ τὸ βασικὸν στοιχεῖον πρὸς τὸ ὁποῖον τὸ πραγματικὸν συγκρίνεται καὶ ἀπ' αὐτοῦ μετρῶνται ἀποκλίσεις αἵτινες ἐκφράζουν τὸ κέρδος ἢ τὴν ζημίαν ἢ ὁποῖα προέκυψε εἰς τὴν ἐπιχέρησιν ἐκ τῆς σχετικῆς διαφορᾶς τῶν πραγματικῶν ἐξόδων ἔναντι τῶν προτύπων².

δ. Κατ' ἀκολουθίαν τῆς ἀνωτέρω παρατηρήσεως, ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϋπολογιστικὸν συνιστᾶ κόστος, ἐνῶ ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ ἔναντι τοῦ προτύπου συνιστᾶ ἀποτέλεσμα³. (Κέρδος ἢ ζημίαν).
Παράδειγμα. Ἐστω τὰ ἐν τῷ ἀκολουθῶνί πινάκι δεδομένα κόστους παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Α.

1. *Cost Accountant's Handbook* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 270. Ὡς χρησιμοποιεῖται ὁ ὅρος *Estimated Cost* ὑποδηλοῖ τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ὡς περιγράφεται ἐν τῷ προηγουμένῳ κεφαλαίῳ. Οὕτω ἐκ τοῦ προκαθορισμένου κόστους τὸ *Estimated Cost* δὲν βασίζεται ἐπὶ ἐνὸς ἐπιστημονικῶς ἠλεγμένου συνόλου παραγόντων ἀλλὰ κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ λαμβάνονται ἀπλῶς τὰ δεδομένα τοῦ παρελθόντος καὶ προσωπικαὶ σκέψεις, ἐνῶ κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου χρησιμοποιοῦνται «Both past experience and controlled experience».

2. Ἴδε σχετικῶς T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 315.

3. *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS. La Comptabilité mesure et facteur de productivité, Paris σ. 111* ἐπομ.

Ἡ σχέσηις μεταξύ τοῦ προϋπολογιστικοῦ καὶ τοῦ προτύπου κόστους.

Τόσον τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ὅσον καὶ τὸ πρότυπον ἀποτελοῦν, ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, προκαθορισμένον κόστος. Ἡ αὐτὴ βασικῶς ἰδέα, ἢ ὁποῖα ἐμπνέει καὶ τὰ δύο ταῦτα εἶδη κόστους, ἐπιφέρει μίαν σύγχυσιν τῶν μεταξύ αὐτῶν ἐννοιῶν, ἢ ὁποῖα μάλιστα πολλάκις εἶναι δικαιολογημένη.

Πράγματι, ὅσον πληρέστερον εἶναι, καὶ ὅσον μετὰ μεγαλυτέρας σοβαρότητος καταρτίζεται τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος τόσον περισσότερον προσομοιάζει πρὸς τὸ πρότυπον, καὶ ἀντιθέτως ὅσον ἀτελές εἶναι τὸ πρότυπον ἐπὶ τοσοῦτον προσεγγίζει πρὸς τὸ προϋπολογιστικόν. Συγκλίνουν ὅθεν τὰ δύο ταῦτα εἶδη κόστους εἰς κοινὸν περιεχόμενον ἀναλόγως τῆς ἐκ τὰ σ ε ω ς καὶ τῆ ς ποι ό τ η τ ο ς τῆ ς μελέτης τῶν στοιχείων ἐκ τῶν ὁποίων ἀπέρρευσαν ¹.

Παρὰ τὴν κοινὴν ὅμως αὐτῶν προέλευσιν καὶ τὸ συγκλῖνον κατὰ τ' ἀνωτέρω περιεχόμενον αὐτῶν αἱ ἐξῆς οὐσιώδεις διαφοραὶ διαγράφουν ἰδίαν δι' ἕκαστον ἐννοιαν.

α. Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος ἀποτελεῖ ἐκδήλωσιν προσπαθείας διὰ τῆς ὁποίας ἐπιδιώκεται νὰ προσδιορισθῇ τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον θ' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος, ἐνῶ τὸ πρότυπον κόστος σκοπὸν ἔχει νὰ καθορίσῃ τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον π ρ έ π ε ι ν' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος ².

Τὸ πρότυπον κόστος ὑπὸ τὸν ὡς ἄνω σκοπὸν ἔχει νὰ ἐξυπηρετήσῃ τὴν ἐν τῇ συγχρόνῳ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει ὑπὸ ἔντασιν διεξαγομένην παραγωγὴν καὶ διαθέσιν, καὶ ἐκ δ η λ ῶ ν ε ι ν ε υ ρ ῶ δ η β ο ὐ λ η σ ι ν π ρ ὸ ς μί α ν ἐ ξ α ν τ λ η τ ι κ ῆ ν ἀ π ο δ ο τ ι κ ό τ η τ α τῆ ς ἐ κ μ ε τ α λ λ ε ὕ σ ε ω ς. Εἰς τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος τὸ ψυχολογικὸν τοῦτο στοιχεῖον εὐρίσκεται ἐν σχετικῇ ὑ φ έ σ ε ι διότι ἐν αὐτῷ ὁ κα-

1. Χαρακτηριστικοὶ εἶναι οἱ κάτωθι ὁρισμοὶ τῶν KINSEY (N.A.C.A. YEAR BOOK 1927) καὶ HARRISON (N.A.C.A. YEAR BOOK 1928) ἐν T. LANG ἔνθ' ἀνωτ. σ. 272 δι' ὧν ἐπιχειρεῖται μία μεγάλη προσέγγισις τῆς ἐννοίας τοῦ προϋπολογιστικοῦ πρὸς τὸ πρότυπον κόστος. Οὕτω ὁ KINSEY ἐπάγεται. «In the broadest sense all standards are budgets and all budgets are standards. When a standard is established you are on effect setting up a goal which you wish to reach or a measuring stick of your activities». Ὁ δὲ HARRISON ὑπὸ τὴν ἰδίαν σκέψιν γράφει τὰ ἐξῆς: «There is no basic difference between standard cost and budgets. They are both based upon the fundamental idea of predetermination as opposed to the old idea of reporting events after they have happened.

2. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIEF ἔνθ' ἀνωτ. σ. 315.

θορισμός του «δέοντος» αντικαθίσταται υπό της προσπάθειας της προεξοφλήσεως των εξελίξεων αι όποια θα διαμορφώσουν τὸ πραγματικόν κόστος.

β. Κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους κυριαρχεῖ τὸ στοιχείον τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος, ἐνῶ κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους τὰ δεδομένα τοῦ παρελθόντος, λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν ἀφοῦ προηγουμένως ὑπὸστοῦν κριτικὴν ἀνάλυσιν¹ ἢ ὅποια φέρει εἰς φῶς τὰ καθ' ὑπέρβασιν τῶν ἀναγκῶν καὶ ἐπαρκῶν πραγματοποιηθέντα ἐξόδα, τὰ ὅποια δὲν θὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους.

γ. Ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϋπολογιστικόν χαρακτηρίζεται ὡς μὴ ἐπαλήθευσις τοῦ προϋπολογισμοῦ, διότι, ὅταν καταρτίζεται προϋπολογιστικόν κόστος, τὸ βασικόν στοιχείον εἶναι τὸ πραγματικόν κόστος. Ἀντιθέτως, ὅταν καταρτίζεται πρότυπον κόστος, τοῦτο ἀποτελεῖ τὸ βασικόν στοιχείον πρὸς τὸ ὅποιον τὸ πραγματικόν συγκρίνεται καὶ ἀπ' αὐτοῦ μετρῶνται ἀποκλίσεις αἵτινες ἐκφράζουν τὸ κέρδος ἢ τὴν ζημίαν ἢ ὅποια προέκυψε εἰς τὴν ἐπιχείρησιν ἐκ τῆς σχετικῆς διαφορᾶς τῶν πραγματικῶν ἐξόδων ἔναντι τῶν προτύπων².

δ. Κατ' ἀκολουθίαν τῆς ἀνωτέρω παρατηρήσεως, ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϋπολογιστικόν συνιστᾶ κόστος, ἐνῶ ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ ἔναντι τοῦ προτύπου συνιστᾶ ἀποτέλεσμα³. (Κέρδος ἢ ζημίαν).

Παράδειγμα. Ἐστω τὰ ἐν τῷ ἀκολουθῶνί πινάκι δεδομένα κόστους παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Α.

1. *Cost Accountant's Handbook* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 270. Ὡς χρησιμοποιεῖται ὁ ὅρος *Estimated Cost* ὑποδηλοῖ τὸ προϋπολογιστικόν κόστος ὡς περιγράφεται ἐν τῷ προηγουμένῳ κεφαλαίῳ. Οὕτω ἐκ τοῦ προκαθορισμένου κόστους τὸ *Estimated Cost* δὲν βασιζέται ἐπὶ ἐνὸς ἐπιστημονικῶς ἠλεγμένου συνόλου παραγόντων ἀλλὰ κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ λαμβάνονται ἀπλῶς τὰ δεδομένα τοῦ παρελθόντος καὶ προσωπικαὶ σκέψεις, ἐνῶ κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου χρησιμοποιοῦνται «*Both past experience and controlled experience*».

2. Ἴδε σχετικῶς T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 315.

3. RAPPOR T DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS. *La Comptabilité mesure et facteur de productivité*, Paris σ. 111 ἐπομ.

Στοιχεία του κόστους	A	B	Γ	Δ	Ε
	Προϋ/κόν κόστος	Πρότυπον κόστος	Πραγ/κόν κόστος	Αποκλίσεις Γ-Α συνιστώσαι κόστος	Αποκλίσεις Β-Γ συνιστώσαι ἀποτέλεσμα
Πρώται ύλαι					
Πρώτη ύλη Χ	1.000	950	980	- 20	- 30
» » Ψ	500	475	525	+ 25	- 50
Άμεσα έργαικά					
κατεργασία Νο 1	320	300	330	+ 10	- 30
» Νο 2	460	470	450	- 10	+ 20
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα	750	810	840	+ 90	- 30
Σύνολα	3.030	3.005	3.125	+ 95	+ 120

Πίναξ Άρ. 18

Διαφορών πραγματικού - προϋπολογιστικού - προτύπου κόστους

Κατά τ' άνωτέρω ή άπόκλις Δ. έκ Δραχ. 95 προελθοῦσα ώς διαφορά μεταξύ του πραγματικού καί του προϋπολογιστικού κόστους εύρίσκειται ένσωματωμένη εις τό κόστος παραγωγής τό όποιον λογιστικώς διαμορφούται βάσει των πραγματικών δαπανών, ένφ ή διαφορά Ε σημειοῦται εις τούς λογαριασμούς των άποκλίσεων κατά τόν έπόμενον πίνακα, οί όποιοι είναι κατ' άρχήν λογαριασμοί άποτελεσματικοί.

Στοιχεία κόστους	Ε άποκλ. Β-Γ έκ του πίνακος Άρ. 18	Λογαριασμοί Άποκλίσεων (Άποτελεσματικοί) 1
Πρώται ύλαι		<u>Άποκλίσεις επί πρώτων ύλων</u>
Χ	- 30	→ Δραχ. 30
Ψ	- 50	→ » 30
Άμεσα έργαικά		<u>Άποκλίσεις επί άμέσων έργαικών</u>
κατεργασ. Νο 1	- 30	→ Δραχ. 30
» Νο 2	+ 20	
		→ Δραχ. 20
Γεν. Βιομ. Έξοδα	- 30	→ Δραχ. 30
Σύνολον	- 120	

Πίναξ Άρ. 19

Συνδέσμον άποκλίσεων πραγματικού κόστους πρὸς λ/σμούς άποκλίσεων

1. Θα έκτεθῆ εις τά έπόμενα ότι οί λ/σμοί των άποκλίσεων ύφίστανται περαιτέρω διεύρυνσιν.

ε. Ὁ λογιστικὸς προσδιορισμὸς τῶν ἀποκλίσεων τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐκ τοῦ προτύπου, ἀποτελεῖ συστατικὸν στοιχεῖον τῆς ἐννοίας τοῦ προτύπου κόστους, ἐνῶ προσδιορισμὸς ἀποκλίσεων τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἀπὸ τοῦ πραγματικοῦ κατὰ κανόνα δὲν λαμβάνει χώραν λογιστικῶς. Εἰς τὴν πράξιν τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος συγκρίνεται ἐξωλογιστικῶς πρὸς τὸ πραγματικόν

στ. Δὲν ὑφίσταται λογιστικὴ προτύπου κόστους ἄνευ κριτικῆς ἀναλύσεως τῶν λόγων οἵτινες συνετέλεσαν εἰς τὴν μὴ ἐπαλήθευσιν τοῦ προηγουμένου προϋπολογισμοῦ ἐνῶ τοῦτο δὲν εἶναι ἀπαραίτητον προκειμένου περὶ τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους.

ζ. Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος συνιστᾷ ὑπολογιστικὴν προσπάθειαν ὑπὸ διαφόρους κατὰ τὰς περιπτώσεις βαθμοὺς ἀτελείας, ἐπὶ σκοπῶν καθορισμοῦ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους, ἐνῶ τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ ἕν μέσον ὀλοκλήρου μηχανισμοῦ ὀργανώσεως τοῦ ὁποῖου σκοπὸς εἶναι ἡ ἐπιβολὴ καὶ ἡ παρακολούθησις τῆς τηρήσεως τῶν ἐπιβληθεισῶν ὀρθολογικῶν ἀρχῶν λειτουργίας τῆς ἐκμεταλλεύσεως¹.

Κλειόμεν τὰς παρατηρήσεις μας ἐπὶ τῶν διαφορῶν τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ πρότυπον μὲ τὸν ἐπιγραμματικὸν χαρακτηρισμὸν τοῦ Lang «Budget is a broader word than Standard cost».

§ 3

Ἡ σχέσις μετὰ τὸ πρότυπον καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους

Τὸ πρότυπον κόστος ὡς προκύπτει ἐκ τοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν δαπανῶν αἱ ὁποῖαι ἀπαίτιονται διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς παραγωγῆς ἢ τῶν πωλήσεων διαφέρει βασικῶς τοῦ πραγματικοῦ ἀφ' ἑνὸς μὲν κατὰ κεντρικὴν σύλληψιν, διότι τὸ πρότυπον εἶναι προκαθορισμένον, ἐνῶ τὸ πραγματικὸν εἶναι ἀπολογιστικόν, ἀφ' ἑτέρου δὲ κατὰ τὸ ὕψος τῶν ἐξόδων τὸ ὁποῖον ἕκαστον περιλαμβάνει, ἀμφοτέρων συνδεομένων κατὰ τὸν τύπον

Πρότυπον κόστος ± Ἀποκλίσεις = Πραγματικὸν κόστος.

Ἡ ὀρθολογιστικὴ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους δύναται νὰ γεννήσῃ τὴν ἐντύπωσιν ὅτι τοῦτο εἶναι ὀρθότερον τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Μία τοιαύτη ὅμως ἄποψις δὲν εὐσταθεῖ, καθ' ὅσον αἱ ἐννοιαὶ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους εἶναι αὐτοτελεῖς μὴ δυνάμεναι νὰ ὑπο-

1. Ὁ M. BOURQUIN: *Traité de Comptabilité Industrielle Paris 1954*, γράφει χαρακτηριστικῶς εἰς τὴν εἰσαγωγὴν «La methode de prix de revient standard n'est pas une methode comptable qui s'ajoute, mais elle exprime une conception toute nouvelle de la gestion de l'entreprise».

καταστήσουν αλληλάς¹. "Όταν όμιλώμεν περί κόστους παραγωγής έννοούμεν τόν Ιστορικόν κόστος τόν όποιον σχηματίζεται έκ τών πραγματοποιουμένων χάριν τής παραγωγής έξόδων².

Τό πρότυπον κόστος άποτελει έν λογιστικόν — όργανωτικόν μέσον και ούχι κυρίως ειπείν κόστος — διά τού όποιου επιδιώκεται έν έσχάτη άνάλυσει ή συμπέσις τού πραγματικού κόστους³. Συνεπώς τó άποτέλεσμα τής έκμεταλλεύσεως έξακολουθει και υπό τó σύστημα τού προτύπου κόστους⁴ νά έξάγεται τελικώς ως διαφορά

"Εσοδα έκμεταλλεύσεως — "Εξοδα έκμεταλλεύσεως

μέ τήν τροποποίησιν ότι, τήν θέσιν τών έξόδων έκμεταλλεύσεως καταλαμβάνει τó άλγεβρικόν άθροισμα

Πρότυπον κόστος ± "Αποκλίσεις

εις τρόπον ώστε τó άποτέλεσμα τής έκμεταλλεύσεως νά προκύπη κατά τόν τύπον

"Εσοδα έκμεταλλεύσεως — Πρότυπον κόστος πωλήσεων ± "Αποκλίσεις

Παράδειγμα. "Εστω ότι κατά ώρισμένην περίοδον,

ΑΙ πωλήσεις άνήλθον εις Δραχ. 20.000.000

Τά πρότυπα έξοδα πωλήσεων εις Δραχ. 1.000.000

Τό πρότυπον κόστος παραγωγής εις Δραχ. 24.000.000

ΑΙ δυσμενεϊς άποκλίσεις συνολικώς τού πραγματικού κόστους έναντι τού προτύπου εις Δραχ. 500.000, ήτοι 350.000 επί τού κόστους παραγωγής και 150.000 επί τών έξόδων πωλήσεως.

1. Τό πρότυπον κόστος εις τήν πραγματικότητα είναι συμπλήρωμα μάλλον παρά άντικατάστασις τού πραγματικού. Δι' ώρισμένους σκοπούς τó πρότυπον κόστος είναι χρησιμότερον παρά τó πραγματικό. Δι' άλλους σκοπούς τó πραγματικό κόστος είναι άπαραίτητον, δι' άλλους άκόμη μία σύγκρισις τών δύο είναι πλέον ώφελιμος εις τήν όργανώσιν παρά έκαστον κεχωρισμένως. Εις ένα πλήρες λογιστικόν σχέδιον άμφότερα είναι άπαραίτητα. *T. LANG W. Mc FARLAND M. SCHIFF* ένθ. άνωτ. σ. 317.

2. Ός σύνολον τών πραγματικών δαπανών όρίζεται τó κόστος υπό διαφόρους έκφράσεις υπό τών *SCHUMPETER* έν *N ANAGNOS* Οικονομική έξέλιξις, έπιχειρηματίας, κέρδος, κατά τόν *SCHUMPETER* έν ΕΠ. ΟΕ. "Αθήναι 1950 σ. 241, *J. KEYNES* έν *General Theory of the Employment Interest and Money* Γαλλική μετάφρασις υπό *JEAN DE LARGENTAYE Paris 1955* σ. 45 *II. ΧΡΙΣΤΟΛΟΥΛΟΠΟΥΛΟΥ* Μοθήματα Πολιτικής οίκονομίας, "Αθήναι 1951 σ. 105 και υπό πάντων τών συγγραφέων τής "Ιδιωτικής Οικονομίας και Λογιστικής, πλην τών άποδεχομένων τήν θεωρίαν τού όργανικού "Ισολογισμού (*F. SCHMIDT CLARK, CANNING* κλπ. και παρ' ήμιν *M. ΤΣΙΜΑΡΑ*), οΐτινες παραδέχονται ότι διά τόν προσδιορισμόν τού κόστους ή άποτίμησις τών αναλώσεων δέον νά λαμβάνη χώραν εις τήν τιμήν τής άντικαταστάσεως.

3. Αύτός άλλωστε είναι εις έκ τών λόγων διά τούς όποιους ή Βιομηχανική Λογιστική και ιδιαίτέρως ή Λογιστική τού προτύπου κόστους άποτελει μέσον αύξήσεως τής παραγωγικότητος.

4. *T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF* ένθ. άνωτ. σ. 317.

Ἄπογραφή ἐνάρξεως τῆς περιόδου Δραχ. 10.000.000 καὶ λήξεως 17.000.000 Δραχ. Βάσει τῶν ἀνωτέρω δεδομένων ὁ προσδιορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων θ' ἀκολουθήσῃ τὴν ἐξῆς διαδικασίαν :

Στοιχεῖα Ὑπολογισμῶν	Κατὰ τὴν λογιστικὴν τοῦ	
	ἱστορικοῦ κόστους	πρότυπου κόστους
Πωλήσεις προϊόντων	20.000.000	20.000.000
Μείον ἔξοδα πωλῆσ. Πραγματικά/πρότυπα	1.150.000	1.000.000
Καθαρὸν προϊόν πωλήσεων	18.850.000	19.000.000
Μείον κόστος πωληθέντων	17.350.000	17.000.000
Πραγματικόν 10.000.000+24.350.000—17.000.000		
Πρότυπον 10.000.000+24.000.000—17.000.000		2.000.000
Διαφορὰ		500.000
Μείον ἀρνητικαὶ ἀποκλίσεις 350.000+150.000	1.500.000	1.500.000
Καθαρὸν Κέρδος		

Πίναξ Ἀρ. 20
Συμμετρικῆς προελεύσεως τῶν ἀποτελεσμάτων κατὰ τὴν μέθοδον
τοῦ ἱστορικοῦ καὶ τοῦ πρότυπου κόστους

Ἡ ἀνωτέρω σύμπτωσης τῶν ἀποτελεσμάτων τῶν προκυπτόντων ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν ἀρχῶν τοῦ ἱστορικοῦ κόστους καὶ τοῦ πρότυπου τοιοῦτου, ἰσχύει ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι τ' ἀποθέματα ἀπετιμήθησαν κατ' ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις εἰς τὴν αὐτὴν τιμὴν. Πράγματι ἐὰν κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ἐφαρμοσθοῦν διάφοροι τρόποι ἀποτιμήσεως ὡς π.χ. ἡ τιμὴ κτήσεως διὰ τὸν κατὰ τὴν ἱστορικὴν κοστολόγησιν προσδιορισμὸν τῆς ἀξίας τῶν ἀποθεμάτων καὶ ἡ πρότυπος διὰ τὸν κατὰ τοὺς κανόνας τοῦ πρότυπου κόστους ὑπολογισμὸν τῆς ἀξίας αὐτῶν, θὰ ἐμφανισθῇ διαφορὰ εἰς τ' ἀποτελέσματα ἢ ὅποια θὰ εἶναι ἐπὶ τοσοῦτον εὐρυτέρα καθ' ὅσον μεγαλύτερα εἶναι ἡ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ ἀπὸ τοῦ πρότυπου κόστους.

Οὕτω ὑποθέσωμεν, ὅτι :

Τὸ πρότυπον κόστος τῆς παραγωγῆς 1000 μ προσδιωρίσθη εἰς Δραχ. 10.000.000

Τὸ πραγματικὸν κόστος ἀνῆλθεν εἰς Δραχ. 11.000.000

Ἐκ τῆς παραχθείσης ποσότητος ἐπωλήθη τὸ $\frac{1}{2}$ ἀντὶ Δραχ. 6.500.000

καὶ ὅτι ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους :

α) Βάσει ἀποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων εἰς τὴν τιμὴν τοῦ πραγματικοῦ κόστους.

β) Βάσει ἀποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων εἰς τὸ πρότυπον κόστος.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω αἱ ἐξῆς διακυμάνσεις, ἀνάλογοι τῶν διαφορῶν τῆς

ἀποτιμήσεως, θὰ ἐμφανισθοῦν ἀντιστοίχως κατὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων :

Στοιχεῖα Ὑπολογισμοῦ	Προσδιορισμὸς ἀποτελεσμάτων βάσει ἀποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων εἰς	
	πραγμ. κόστος	πρότυπον κόστος
Πωλήσεις	6.500.000	6.500.000
Μεῖον κόστος πωληθέντων		
Πραγματ. 11.000.000—5.500.000	5.500.000	5.000.000
Πρότυπον		
Διαφορὰ		1.500.000
Μεῖον ἀρνητικὴ ἀπόκλισις κόστους παραγωγῆς		1.000.000
Καθαρὸν Κέρδος	1.000.000	500.000

Πίναξ Ἀρ. 21

Συγκριτικῶν ἀποτελεσμάτων ὑπὸ τὸ σῶμα τοῦ ἱστορικοῦ καὶ προτύπου κόστους βάσει ἀποτιμήσεως εἰς διαφόρους τιμὰς

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω, συνεπῶς, ἐξάγεται ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα θὰ διαφοροποιηθῇ ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου τοῦ προτύπου κόστους τότε μόνον ὅταν ὑπάρξῃ διαφορὰ εἰς τὴν ἀποτίμησιν ἢ τις ἄλλωστε πάντοτε συντελεῖ εἰς τὴν ἐξαγωγήν διαφόρων ἀποτελεσμάτων. Πρὸς εὐθυγράμμισιν τῶν κατ' ἀμφοτέρας τὰς μεθόδους ἀποτελεσμάτων ὅταν μία τοιαύτη ἄποψις ἔχει ἠτιολογημένην βάσιν, εἰδικὴ προβλέπεται μεταχειρήσις τῶν ἀποκλίσεων τοῦ προτύπου ἐκ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους περὶ ἧς ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα¹.

§ 4

Ἡ σχέσις μεταξὺ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ κανονικοῦ κόστους

Ἐλέχθη ἐν παραγρ. 1 ὅτι τὰ εἰς τὰς Βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις χρησιμοποιούμενα ἐ π ω φ ε λ ῶ ς πρότυπα εἶναι τὰ κανονικὰ τοιαῦτα. Ὑπάρχει συνεπῶς εὐθεῖα συνάρτησις μεταξὺ τοῦ προτύπου κόστους καὶ τοῦ κανονικοῦ τοιοῦτου.

Ὁ ὅρος κανονικὸν κόστος ἀποτελεῖ, κατ' ἀρχὴν, ἔννοϊαν ρευστὴν, διότι τοῦτο ἐκπροσωπεῖ τὸ σύνολον τῶν δαπανῶν, αἵτινες ἀπαιτοῦνται διὰ τὴν ὑπὸ δοθείσας κανονικὰς συνθήκας τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς².

1. Ὡς § 13 παρόντος κεφαλαίου.

2. Ὁ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ «Κόστος—Κοστολόγησις=Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ» Ἀθῆναι 1948 δίδει τὸν ἐξῆς ὄρισμὸν τοῦ κανονικοῦ κόστους τὴν ἔννοιαν τοῦ ὁποῦ ἀποδέ-

Ἔκτιμῆσεως τοῦ ὕψους τῶν δαπανῶν παραγωγῆς αἱ ὁποῖαι εἶναι ἀναγκαῖαι διὰ τὴν, ὑπὸ ὀμαλᾶς συνθήκας, ἐκμεταλλεύσεως, πραγματοποίησιν τῆς παραγωγῆς. Ἡ ρευστότης τὴν ὁποίαν ἀποδίδομεν εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ κανονικοῦ κόστους προκύπτει ἀκριβῶς :

α. διότι τοῦτο καταρτίζεται κατ' ἐκτίμησιν καὶ συνεπῶς ἐνέχει ὅλας τὰς πιθανότητας ἐμφιλοχωρήσεως σφαλμάτων αἵτινες ἀνακύπτουν ἐπὶ πάσης ἐκτιμῆσεως.

β. Διότι ἡ ἐκτίμησις ἀφορᾷ γεγονότα μέλλοντα ὡς εἶναι ἢ πραγματοποιήσις τῶν δαπανῶν καὶ συνεπῶς ἡ σχετικὴ κρίσις δυσχεραίνεται περαιτέρω.

γ. Διότι τῆς ἐκτιμῆσεως τοῦ κόστους πρέπει νὰ προηγηθῇ προεκτίμησις τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως αἱ ὁποῖαι καθορίζονται ὡς αἱ ὀμαλαί².

δ. Διότι ἡ προεκτίμησις τοῦ κόστους εἶναι ἀσφαλῶς δυσχεροτάτη εἰς τὸν τομέα τῆς προγνώσεως τῶν τιμῶν τῶν διαφόρων στοιχείων, ἅτινα εἶναι ἀπαραίτητα διὰ τὴν παραγωγὴν.

Ἄλλ' ὅλαι αἱ ἀνωτέρω προεκτιμήσεις, ἐκτιμήσεις καὶ σχετικότητες, ὅταν δὲν λειτουργεῖ σύστημα προτύπου κόστους εἶναι ἄκρως ἐπικίνδυναι διότι μοιραῶς ἐνέχουν μικρὰν ἢ μεγάλην δόσιν εἰκασιῶν καὶ αὐθαιρεσιῶν, αἱ ὁποῖαι κλονίζουσι τὴν ἀξιοπιστίαν τῶν σχετικῶν ἐνδείξεων τοῦ κανονικοῦ κόστους. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον τὸ κανονικὸν κόστος στηρίζεται εὐρύτατα ἐπὶ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους τὸ ὁποῖον ὡς μέσος ὅρος περισσοτέρων περιόδων ἐκφράζει ἱκανοποιητικῶς κατ' ἀρχὴν, τὴν ἐπιδιωκομένην νὰ προσδιορισθῇ ὀμαλότητα συνθηκῶν καὶ ἀναγκαιότητα δαπανῶν. Δημιουργεῖται ὅθεν ἐντεῦθεν ἄμεσος σύνδεσμος τοῦ κανονικοῦ κόστους πρὸς τὸ ἱστορικόν³.

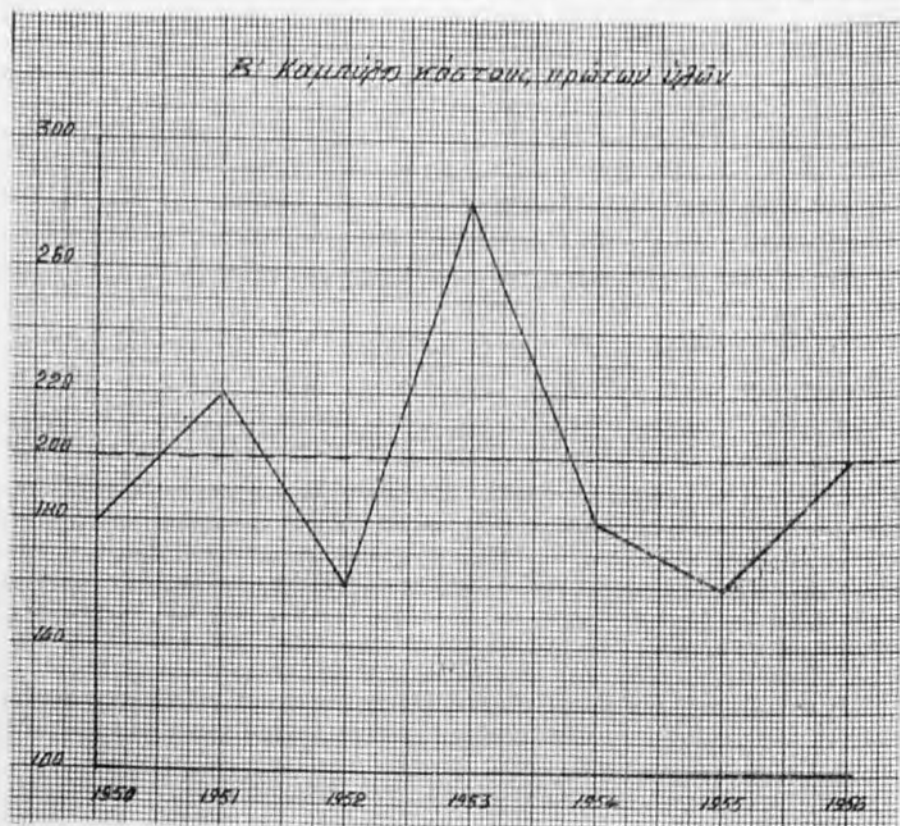
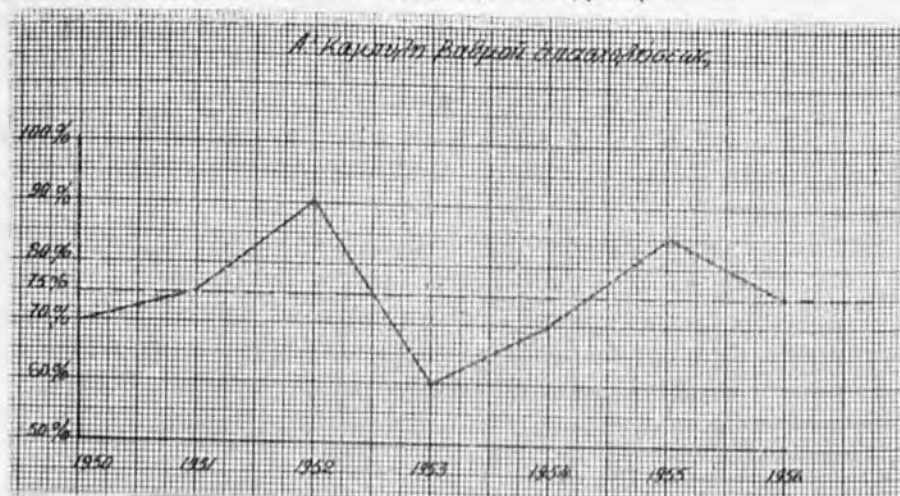
Οὕτω, ἐὰν ὑποθέσωμεν τὴν διακύμανσιν τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ὡς ἐμφαίνεται διὰ τῶν κατωτέρω καμπυλῶν, κατ' ἀρχὴν τὸ κανονικὸν μέγεθος ἐκάστου στοιχείου πρὸς τὸ ὁποῖον ἡ καμπύλη ἀναφέρεται,

χεται. «Ὡς κόστος ἐννοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν πάσης φύσεως καὶ μορφῆς οἰκονομικῶν θυσιῶν αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται ὅπως ὑπὸ δοθείσας ἐκάστοτε τεχνικοοικονομικᾶς συνθήκας, ἓνα προϊόν ἢ ὑπηρεσία παραχθῇ καὶ προσλάβῃ ὠρισμένην μορφήν καὶ ἰδιότητος ὡς καὶ θέσιν εἰς τὸν χῶρον καὶ χρόνον». Ἐναντι τοῦ ὡς ἄνω ὀρισμοῦ τοῦ κανονικοῦ κόστους ἵσταται ἡ ἔννοια τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ὡς τοῦ ποσοῦ τῶν πραγματοποιηθεισῶν δαπανῶν διὰ τὴν παραγωγὴν προϊόντος, ὑπηρεσίας, κλπ. Ἴδε σχετικῶς *A. J. MARTIN Comptabilité Analytique d' Exploitation Paris σ. 19.*

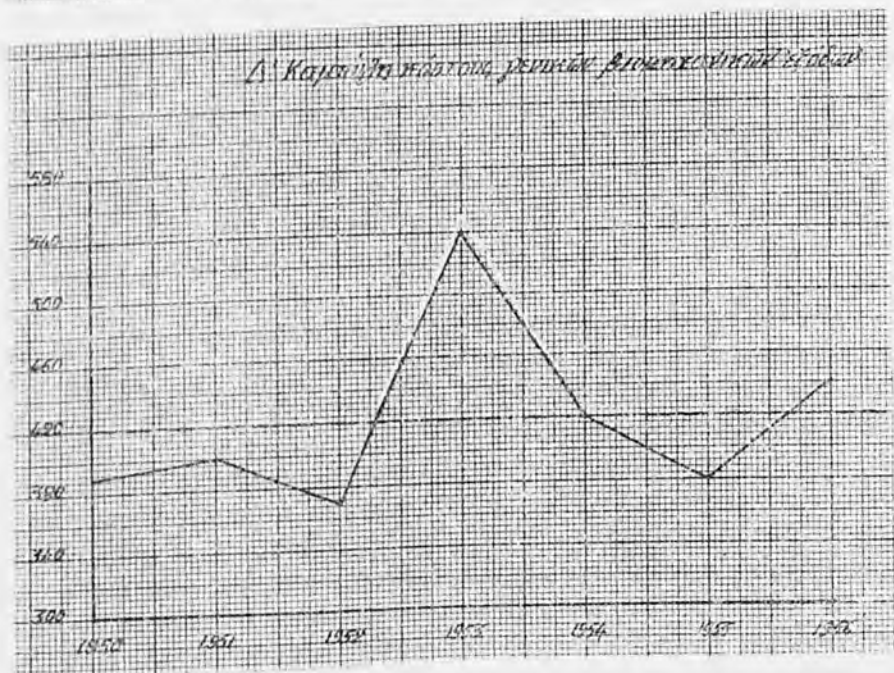
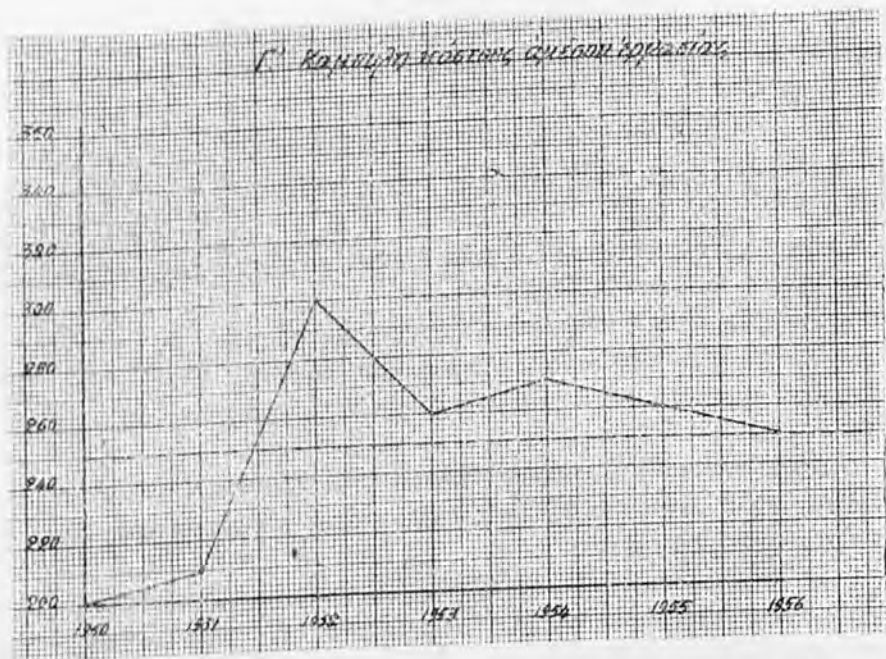
2. Ἡ ἀδφομείωσις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως συνιστᾷ λόγον διαταράξεως τῆς ὀμαλότητος τῶν συνθηκῶν ἐκμεταλλεύσεως. Ἐπὶ αὐτὴν τὴν ἔννοιαν ἴδε τὸ ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ μετὰ φρασὶς ὑπὸ *Σπύρου Βασιλείου* - Ἀθῆναι σ. 41.

3. Εἶναι τοσοῦτον μέγας ὁ σύνδεσμος τοῦ ἱστορικοῦ πρὸς τὸ κανονικὸν κόστος ὥστε ὁ *M. PAUWELS* ἐπάγεται σχετικῶς τ' ἀκόλουθα «... ἡ μέθοδος τῶν προτύπων συνίσταται εἰς τὸν ὑπολογισμὸν κανονικῶν σχέσεων μεταξὺ τῶν διαφόρων μεγεθῶν, καλουμένων προτύπων, λαμβανομένων ὡς μέσων ὄρων, προηγουμένων ἐτῶν. Οἱ μέσοι οὗτοι ὄροι ὑπολογίζονται κατ' ἀρχὴν εἰς ἀπολύτους ἀριθμούς, ἐν συνεχείᾳ δὲ εἰς πρό-

προκύπτουν διά τοῦ μέσου ὄρου, εἶναι τό ἐκπροσωπούμενον ὑπό τῆς διακεκομμένης εὐθείας τῆς καθέτου πρὸς τὴν τεταγμένην.



τυπα ἑκατοστιαία ποσοστά. Οἱ ἀπόλυτοι ἀριθμοὶ τῶν βασικῶν μεγεθῶν ὡς ὁ κύκλος ἐργασιῶν καὶ τὸ σύνολον τῶν βαρῶν, κατανέμονται βάσει προτύπων ἑκατοστιαίων ποσοστῶν πρὸς σχηματισμὸν τῶν κανονικῶν μεγεθῶν τοῦ ὑπὸ κρίσιν ἔτους, μὲ τὰ ποσοστά δὲ ταῦτα συγκρίνονται τὰ ἐκάστοτε πραγματικά δεδομένα πρὸς ἐξαγωγήν τῶν ἐπὶ πλέον ἢ ἐλαττον διαφορῶν.



Συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω, τὸ κανονικὸν κόστος τοῦ προϊόντος εἰς τὰ στοιχεῖα τοῦ ὁποῦ αἱ καμπύλαι ἀναφέρονται ὑπὸ βαθμὸν ἀπασχολήσεως 75% καὶ ἀμεταβλήτους συνθήκας ἐκμεταλλεύσεως καὶ τιμῶν θὰ ἔχη τὴν κάτωθι διάρθρωσιν.

Πρώτοι ύλαι	200
Άμεσος εργασία	250
Γεν. Βιομ. έξοδα	420
Κανονικόν κόστος προϊόντος	870

‘Αλλ’ υπό την ως άνω διάρθρωσιν τό κανονικόν κόστος περικλείει συμψηφισμόν όλων των άνωμάτων έξόδων¹ και άποδόσεων, θετικώς και άρνητικώς νοουμένων, αί όποια ενεφιλοχώρησαν κατά την διάρκειαν της ληφθείσης ως βάσεως έπταετίας.

‘Η τοιαύτη έννοια τοϋ κανονικοϋ κόστους δύναται μόν νά χρησιμεύση εις την κατάρτισιν τοϋ προϋπολογιστικοϋ κόστους αλλά εΐναι άπαράδεκτος ως «μονολιθική βάση» διά τό πρότυπον έκ των κάτωθι λόγων :

α. Διότι αί προϋποθέσεις τοϋ μέσου όρου επί των όποιων στηρίζεται δέν έχουν πολύ μεγάλην άξίαν διά βραχύχρονα σχέδια. Θά εΐναι ούτω λίαν παρακεκινδυνευμένον :

αα. Νά προσδιορισθῆ ό βαθμός άπασχολήσεως εις 75% ως προκύπτει έκ τοϋ μέσου όρου της έπταετίας όταν οϋδεμία σταθερότης επ’ αϋτοϋ παρατηρήθη κατά τό υπό κρίσιν χρονικόν διάστημα, τούναντίον μάλιστα όταν αί διαπιστωθεΐσαι άποστάσεις εΐχον εϋρος κυμαινόμενον μεταξύ τοϋ 60% και 90%.

ββ. Νά προσδιορισθῆ τό κόστος των πρώτων όλων εις Δραχ. 200, ποσόν προελθόν βάσει ένός ξηροϋ μέσου όρου, όταν άφ’ ένός μόν τό κόστος αϋτών διεκυμάνθη από 160 μέχρι 280, άφ’ έτέρου δέ τό νόμισμα δέν διετήρησε κατά πᾶσαν πιθανότητα άμετάβλητον την άξίαν του, και συνεπώς αί σχετικαί ένδείξεις των τιμών χρήζουν πρό πάσης έπεξεργασίας προσαρμογής.

γγ. Νά προσδιορισθῆ τό κόστος της άμέσου εργασίας εις Δραχ. 250, όταν, ως έμφαίνεται εκ της καμπύλης, κατά τά τελευταΐα 5 έτη έκ τοϋ συνόλου των υπό κρίσιν 7 τό κόστος της άμέσου εργασίας έκυμάνθη εις επίπεδα σημαντικώς άνώτερα τοϋ 250.

δδ. Νά προσδιορισθοϋν τά Γενικά Βιομηχανικά έξοδα εις 420 Δραχ. κατά μονάδα προϊόντος καθ’ ην στιγμήν λόγω της φύσεως των δαπανών αί όποια υπεισέρχονται εις αϋτά δέν δύναται νά Ισχύση αναλογική σχέσις βαθμοϋ άπασχολήσεως και έξόδων, και κατ’ άκολουθίαν μέσος όρος, επί πλέον δέ, όταν διά της καμπύλης διαφαίνεται ότι κατά τό

1951 υπό βαθμόν άπασχολήσεως 75% άνήλθον εις 400 τό δέ
1954 » » » 70% » » 420.

1. ‘Ως άνώμαλα έξοδα νοοϋνται τά πραγματοποιηθέντα τοιαύτα, καιτοι δέν ησαν άπαραΐτητα προς έπίτευξιν της παραγωγής. G. COMMESNIL ενθ’ άνω, σ. 11 έλ.

παραγρ. άντιστοιχοϋσα εις ώρισμένην πρώτην ύλην π. χ. τήν Χ προέκυψε έκ τοϋ κατωτέρω συνδυασμοϋ ποσοτικών άποδόσεων καί τιμών.

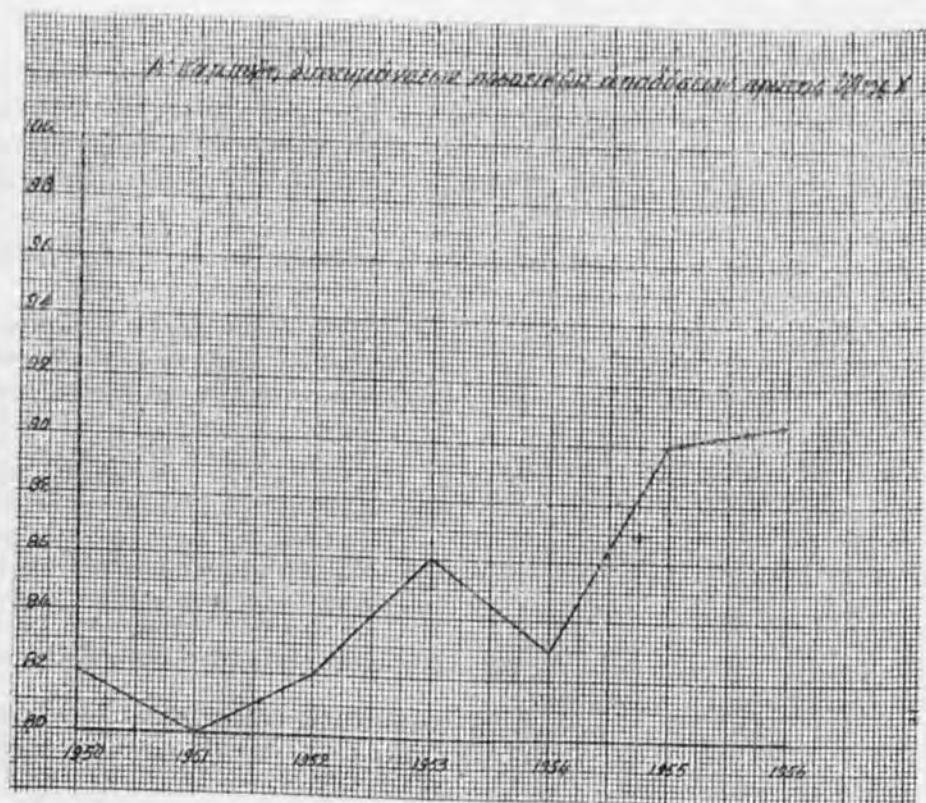
Έτη	Ποσότης άναλωθεισα δι' έκάσ. μον. προϊόν	Απόδοσις Α' ύλης εις προϊόν	Τιμή	Κόστος Προϊόν. εις πρώτην ύλην
1950	1.220	0.820	147.50	180
1951	1.250	0.800	176.00	220
1952	1.210	0.826	132.23	160
1953	1.163	0.860	240.75	280
1954	1.200	0.833	150.00	180
1955	1.111	0.900	144.14	160
1956	1.100	0.909	181.82	200

Έκ τοϋ ώς άνω πίνακος είναι εύχερες νά σχηματίσωμεν τās αϊτουμένες καμπύλας, ήτοι :

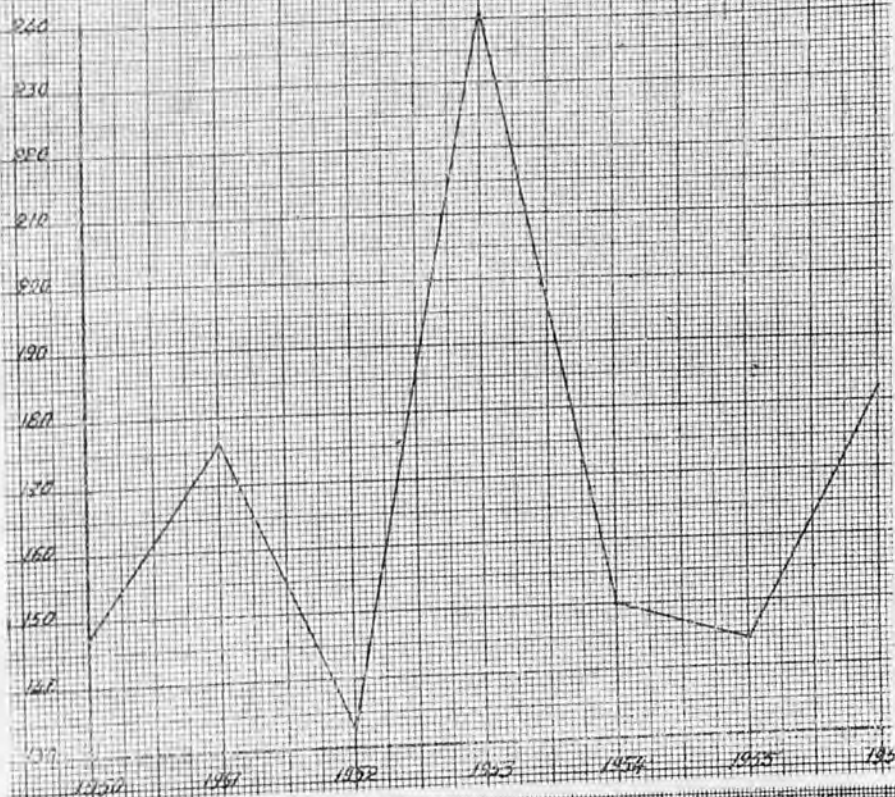
α. Διακυμάνσεων άποδόσεως πρώτης ύλης Χ

β. Διακυμάνσεων τιμών πρώτης ύλης Χ

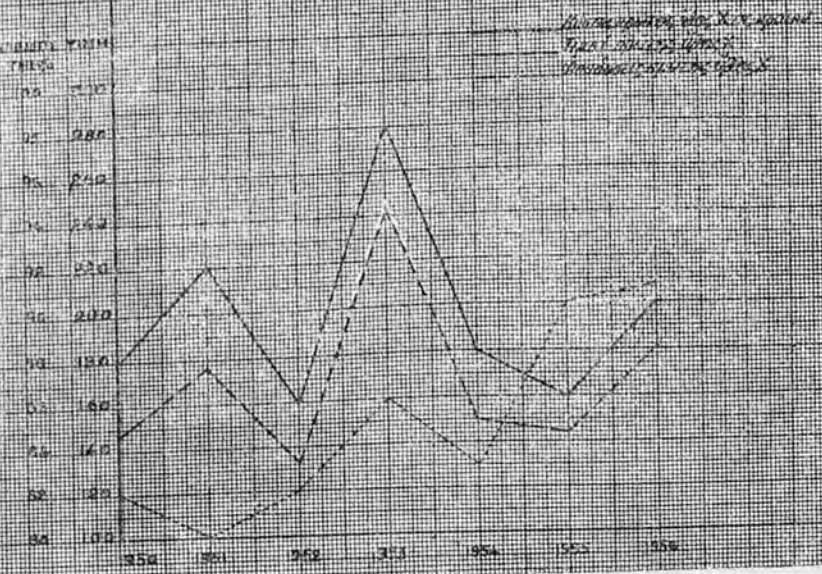
καί επί πλέον μίαν έτέραν σύνθετον, δι' έγγραφής τών ώς άνω επί τής γενικής καμπύλης τοϋ κόστους τοϋ προϊόντος εις πρώτην ύλην Χ.



Ε' Καμπύλη Διακυμάνσεων τιμών πρώτης τάξης X



Γ' Καμπύλη Διακυμάνσεων τιμών πρώτης τάξης X
 Διακυμάνσεις των τιμών πρώτης τάξης X



ΑΙ ένδειξεις τών προηγουμένων στοιχείων και καμπυλών, προκειμένου να καταστῶσι πηγαί έξ ὧν να δύναται να προκύψη ή κανονικότης τών αντίστοιχων έξελίξεων, δέον ὅπως ὑποστοῦν έπεξεργασίαν διά τῆς ὁποίας να έπιδιωχῆ ὁ διαχωρισμός τών έκτάκτων, τών μη ὁμαλῶν δηλαδή λόγων οἱ ὁποῖοι έπηρέασαν εἰς τήν διαμόρφωσιν τών αντίστοιχων διακυμάνσεων. Έξετάζοντες οὕτω τήν πρώτην καμπύλην τών ποσοτικῶν διακυμάνσεων τών ἀποδόσεων τῆς πρώτης ὕλης Χ θά γεννηθοῦν διά τήν έρμηνείαν τῆς διαρθρώσεως αὐτῆς τὰ έξῆς κατά σειράν έρωτήματα :

α. Εἰς ποίαν αἰτίαν ὀφείλεται ή κατά τὸ 1951 παρατηρουμένη πτώσις.

β. Εἰς ποίαν αἰτίαν ὀφείλεται ή κατά τὸ 1954 έπαναλαμβανομένη πτώσις.

γ. Εἰς ποίαν αἰτίαν ὀφείλεται ή ἀπό τοῦ 1955 διαγραφομένη ἀνιούσα.

Αἱ εἰς τὰ ὡς ἄνω έρωτήματα ἀπαντήσεις θά φέρουν εἰς φῶς πλείστους παράγοντας οἱ ὁποῖοι έπέδρασαν ἐπὶ τών σημειωθεισῶν διακυμάνσεων μεταξύ τών ὁποίων σπουδαιότεροι θά εἶναι :

α. Διάφοροι αἰτίαι σπατάλης, ὡς :

αα. Μή ὕπαρξις κανονικῶν μεγεθῶν πρώτης ὕλης (τεμαχίων ὠριμένων διαστάσεων κλπ.).

ββ. Ἀποτυχημένα κατεργασία.

γγ. Ἀπρόσεκτος χρῆσις ὕλικῶν.

δδ. Μή τήρησις τών ἀπαραιτήτων συνθηκῶν κατά τήν κατεργασίαν, (ἀνεπάρκεια ἀτμοῦ, διακοπή ρεύματος, μή διατήρησις καταλλήλων θερμοκρασιῶν, έσπευσμένα κατεργασία κλπ.).

β. Διαφοραὶ εἰς τὸν χρησιμοποιηθέντα έξοπλισμόν, ἤτοι :

αα. Ἀντικατάστασις έφθαρμένων μηχανῶν διά καινουργῶν.

ββ. Ἀντικατάστασις τύπων μηχανημάτων μη ἀποδοτικῶν διά νεωτέρων τελειότερων.

γγ. Διαφοραὶ ἐπὶ τήν έπιμέλειαν και τὰς συνθήκας λειτουργίας τοῦ έξοπλισμοῦ (θέματα κανονικῶν συντηρήσεων, κλπ.).

γ. Διαφοραὶ εἰς τὰς χρησιμοποιουμένας μεθόδους παραγωγῆς, ἤτοι συνηθέστατα βελτίωσις τών μεθόδων τούτων.

Αἱ ὡς ἄνω ένδεικτικῶς παρατειθέμεναι αἰτίαι διακυμάνσεων τών ἀποδόσεων τῆς ὑπὸ έλεγχον πρώτης ὕλης θά πρέπει να ὑποστοῦν έπεξεργασίαν ἐπὶ σκοπῶ :

α. Διαχωρισμοῦ τών εἰς έκτάκτους, ἀνωμάλους λόγους ὀφειλομένων ἀξομειώσεων τών ἀποδόσεων.

β. Εὐθύγραμμίσεως τών συνθηκῶν έκμεταλλεύσεως τών ἀφορωσῶν τὸν έξοπλισμόν και τὰς μεθόδους εἰς τὰ τελευταία δεδομένα.

Έκ τῆς ἀνωτέρω έπεξεργασίας δύναται π. χ. να προκύψη ὅτι :

α. Ἡ μικρὰ ἀπόδοσις τοῦ 1951 ὀφείλεται εἰς τὸ έπισυμβάν έκτακτον γεγονός Χ τὸ ὁποῖον έπέφερε μείωσιν τῆς γενικῆς ἀποδόσεως κατά 1^ο/₁₀.

β. Ἡ μικρὰ ἀπόδοσις τοῦ 1954 δύναται να ὀφείλεται ὁμοίως εἰς τὸ

ἑκτακτον γεγονός Ψ τὸ ὁποῖον ἐπέφερε μείωσιν τῆς γενικῆς ἀποδόσεως κατὰ 0.50%.

γ. Ὅτι ἀπὸ τοῦ 1955 ἀνευῆθη μέρος τοῦ βασικοῦ μηχανικοῦ ἐξοπλισμοῦ καὶ ἐβελτιώθησαν ταῦτοχρόνως αἱ παραγωγικαὶ μέθοδοι, ἀποτελεσμα δὲ τῶν μεταβολῶν τούτων ὑπῆρξεν ἡ κατὰ 2,50% αὔξησις τῆς γενικῆς ἀποδόσεως, ἐν σχέσει πρὸς τὰς προηγουμένας συνθήκας.

Βάσει τῶν ὡς ἄνω παρατειθεμένων στοιχείων αἱ ἐξῆς ἀριθμητικαὶ διορθώσεις θὰ φέρουν εἰς φῶς τὸν μέσον ὄρον τῶν ἀποδόσεων τῆς κρινομένης ἐπταετίας, ἐνηρμονισμένων ὡς πρὸς τὰς παραγωγικὰς συνθήκας τοῦ 1956.

Ἔτη	Ἀρχικὴ ἔνδειξις ἀποδόσεως	Διορθώσεις λόγῳ ἐκτάκτων γεγονότων	Διορθώσεις λόγῳ προσρμογῆς εἰς τὰς μεθ. καὶ τὸν ἐξοπλισμὸν	Τελικὴ ἔνδειξις
1950	0.820		0.025	0.845
1951	0.800	+0,01	0.025	0.835
1952	0.826		0.025	0.851
1953	0.860		0.025	0.885
1954	0.833	+0,005	0.025	0.863
1955	0.900		—	0.900
1956	0.909		—	0.909
<i>Μέσος ὄρος τελικῶν ἐνδείξεων :</i>				
$\frac{0.845 + 0.835 + 0.851 + 0.885 + 0.863 + 0.900 + 0.909}{7} = 0.87$				

Πίναξ Ἀρ. 22
Διορθώσεις ὑπολογιστικῶν δεδομένων

Ὁ ἐξαχθεὶς ὡς ἄνω μέσος ὄρος προσεγγίζει ἐπὶ τοσοῦτον τὸ κανονικὸν κόστος καθ' ὅσον αἱ γενόμεναι διορθώσεις ὑπῆρξαν ἐπιτυχέστεραι, διότι πράγματι διὰ τὴν ἐκτίμησιν εἰδικῶς τοῦ ἀνωμάλου, ὑπάρχει δυσχέρεια, λόγῳ μὴ ὑπάρξεως τυπικῶν συνθηκῶν, αἵτινες συριστοῦν τὸ ὁμαλόν. Συνεπῶς ἡ «ἀρχὴ τῆς στενότητος», ἡ ὁποία, ὡς θὰ ἴδωμεν κατωτέρω, θὰ ἐπηρεάσῃ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ προτύπου κόστους ἔχει τὴν θέσιν αὐτῆς καὶ εἰς τὴν κριτικὴν ἔρευναν τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων.

Ἡ ὡς ἄνω ἐκτεθεῖσα ἐργασία διὰ τὴν ἐξασφάλισιν τῶν ἀπαραιτήτων καὶ ὑγειῶν ἐνδείξεων τῆς κανονικότητος τῶν ἀποδόσεων ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν ἐφαρμόζεται ὡς εἶναι φυσικὸν καὶ ἐπὶ τῶν ποσοτικῶν ἀποδόσεων τῆς ἐργασίας.

Ἐπὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων ἡ κριτικὴ ἀνάλυσις διεξάγεται τόσον ἐπὶ τοῦ συνόλου αὐτῶν ὅσον καὶ ἀναλυτικῶς ἐπὶ τοῦ πολυσυνθέτου περιεχομένου τῶν δαπανῶν αἵτινες ὑπεισέρχονται εἰς αὐτά.

Το προέχον στοιχείον επί των απολογιστικῶν δεδομένων τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων εἶναι ἡ διαμόρφωσις αὐτῶν ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, θέμα τὸ ὁποῖον θὰ μᾶς ἀπασχολήσῃ ἐν σχετικῇ ἐκτάσει εἰς τὰ ἐπόμενα. Ἀπὸ τοῦδε θὰ πρέπει νὰ τονισθῇ ὅτι ἡ ἐνδειξις τοῦ μέσου ὄρου τῆς διαμορφώσεως τοῦ κόστους τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων εἶναι σφαιρὰ λόγῳ τῆς συνθέσεως τῶν ἐξόδων τούτων κατὰ μέγα μέρος ἐκ σταθερῶν καὶ ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν αἵτινες δὲν δύνανται νὰ συναθροισθῶσιν πρὸς ἐξεύρεσιν μέσου ὄρου.

Παράδειγμα. Ἐστω ἡ κατωτέρω σύνθεσις τοῦ λισμοῦ Γεν. Βιομηχ. ἔξοδα κατὰ τὴν τριετίαν 1954—1956 ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως.

<i>Βαθμὸς ἀπασχολήσεως</i>	<i>50 ο/ο</i>	<i>75 ο/ο</i>	<i>100 ο/ο</i>
<i>Εἶδος ἐξόδων</i>	<i>1954</i>	<i>1955</i>	<i>1956</i>
Μισθοί	600.000	600.000	600.000
Ἐπιδόματα Ἀποδόσεως	100.000	175.000	300.000
Ἄτμος	300.000	400.000	500.000
Ρεῦμα	200.000	275.000	500.000
Ἐμμεσα Ἐργατικά	400.000	600.000	800.000
<i>Σύνολον</i>	1.600.000	2.050.000	2.700.000

Αἱ δυνάμεναι νὰ ἐξαχθῶσι ἐνδείξεις μέσων ὄρων ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος εἶναι αἱ ἑξῆς :

Α'. Μέσος ὄρος ἀπασχολήσεως $(0.50 + 0.75 + 1.00) : 3 = 0,75$.

Β'. Μέσος ὄρος ἐξόδων $(1.600.000 + 2.050.000 + 2.700.000) : 3 = 2.116.667$

Τοῦτο σημαίνει ὅτι εἰς βαθμὸν ἀπασχολήσεως 75% ἀντιστοιχοῦν Γεν. Βιομηχανικά ἔξοδα 2.116.667, ἀλλ' ἐσφαιρῶς, διότι :

α. Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ ἔξοδα ταῦτα ἐξελίχθησαν ὁμαλῶς κατὰ τὴν τριετίαν, ὑπάρχει τὸ προηγούμενον ὅτι κατὰ τὸ 1955 ὑπὸ βαθμὸν ἀπασχολήσεως 75% ἀνήλθον εἰς Δραχ. 2.050.000 καὶ συνεπῶς τὸ ποσὸν 2.116.667 δὲν ἀνταποκρίνεται εἰς τὴν πραγματικότητα.

β. Εἶναι ἀβάσιμος ἡ ἀναλογικὴ προσαρμογὴ τοῦ ὕψους αὐτῶν εἰς δοθέντα βαθμὸν ἀπασχολήσεως. Ἐὰν π. χ. ὁ ὑπ' ὄψει, διὰ τὴν νέαν περίοδον δι' ἣν ἐπεξεργάζονται τὰ ἀπολογιστικά δεδομένα, βαθμὸς ἀπασχολήσεως εἶναι 55% ἡ σχετικὴ ἀναλογία θ' ἀνέλθῃ εἰς :

$$(2.116.667 \times 55) : 75 = 1.552.224).$$

τοῦθ' ὄπερ ἀπαράδεκτον ἐφ' ὅσον ἐκ τῶν δεδομένων ἔχομεν Γενικά Βιομηχανικά "Ἐξοδα 1.600 000 ἐπὶ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως 50%.

γ. Γενικῶς ἢ μὴ ἀναλογικῆ, ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, διαμόρφωσις τῶν ἐξόδων τούτων δὲν ἐπιτρέπει ἐξαγωγήν μέσων ὄρων. Οὕτω τὰ σταθερὰ ἐξοδα εἰς ἅπαντας τοὺς βαθμοὺς ἀπασχολήσεως εἶναι τὰ αὐτὰ καὶ συνεπῶς οἰαδήποτε ἀναλογικῆ ἐναρμόνησις αὐτῶν ὡς καταργούσα τὴν βᾶσιν εἶναι ἀπαράδεκτος.

Κατὰ τ' ἀνωτέρω ὄθεν, τὰ Γενικά Βιομηχανικά "Ἐξοδα δύνανται νὰ ληφθοῦν ὡς μέσος ὄρος, ἀπαλασσόμενα τῶν καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὀμαλοῦ ἐνεργηθειῶν δαπανῶν ἐφ' ὅσον ἀναφέρονται εἰς τὸν αὐτὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως. Τέλος, κατὰ τὴν μελέτην τῶν δεδομένων τῶν Γ. Β. Ε. πρέπει ν' ἀντιμετωπισθῇ ἡ τιμαριθμικὴ αὐτῶν ἀναγωγή πρὸς ὠρισμένην χρονικὴν βᾶσιν ὅταν παρατηρεῖται οὐσιώδης διακύμανσις τῶν τιμῶν.

"Ὅσον ἀφορᾷ τὴν κριτικὴν τῶν διαμορφωθείσων τιμῶν ἔρευναν παρατηρητέον ὅτι διὰ βραχύχρονα σχέδια ὡς π. χ. ἐτήσια, οἱ ἐξαγόμενοι μέσοι ὄροι δὲν εἶναι πολύτιμοι, ἐνῶ διὰ μακροχρόνια σχέδια παρέχουν σοβαρὰς ἐνδείξεις περὶ τῆς μελλούσης πορείας τῶν τιμῶν λόγῳ τοῦ κατὰ κανόνα ἐπαναλαμβανομένου κύκλου. Πάντως καὶ εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο δὲν πρέπει νὰ παραλείπεται ἡ προσαρμογὴ τῶν τιμῶν εἰς ὠρισμένην τιμαριθμικὴν βᾶσιν, ὥστε αἱ σχετικαὶ ἐνδείξεις τῶν διακυμάνσεων ν' ἀφοροῦν τὴν ὀργανικὴν ἐξέλιξιν τοῦ φαινομένου.

§ 6

Τὸ κανονικὸν κόστος προσδιορίζεται δι' ἐκτιμήσεως

Τὰ ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις τῆς προηγουμένης παραγράφ. συγκεντρούμενα στοιχεῖα τοῦ κανονικοῦ ἀπολογιστικοῦ κόστους, ἀποτελοῦν τὸν σκελετὸν ἐπὶ τοῦ ὁποίου θὰ οἰκοδομηθῇ ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ προτύπου κόστους. Τοῦτο ὅμως δὲν ἔχει τὴν ἐννοίαν ὅτι γίνονται ἀποδεκτὰ ἄνευ περαιτέρω ἐρεύνης, διότι μία τοιαύτη ἄποψις θὰ ἦτο ἰσχυρὰ ὑπὸ τὰς ἐξῆς τρεῖς ἀνατρεπτικὰς προϋποθέσεις.

α. "Ὅτι αἱ παραγωγικαὶ συνθήκαι τῆς ἐκμεταλλεύσεως προβλέπεται ὅτι θὰ παραμείνουν ἀπολύτως ἀμετάβλητοι. (Ἐξοπλισμὸς, μέθοδοι παραγωγῆς, μέθοδοι διοικήσεως, κλπ.).

β. "Ὅτι αἱ τιμαὶ προβλέπεται νὰ ἐξελιθοῦν κατὰ τὰς ἐνδείξεις τοῦ μέσου ὄρου τοῦ παρελθόντος.

γ. "Ὅτι καὶ με ὑποτιθεμένην συνδρομὴν τῶν δύο προηγουμένων προϋποθέσεων, κρίνεται ὅτι οὐδεμία βελτίωσις ἢ γενικῶς μεταβολὴ ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει δύναται νὰ λάβῃ χώραν λόγῳ ἀνυπαρξίας σχετικῶν περιθωρίων.

Ἄλλὰ ἡ συντρέχουσα ὑπαρξίς τῶν ὡς ἄνω προϋποθέσεων εἶναι ἀδύνατος, ἢ ἔστω σχεδὸν ἀδύνατος, διότι :

α. Ἡ πρώτη προϋπόθεσις εἶναι ἀντίθετος πρὸς τὰς βασικὰς ἀρχὰς τῆς ἐξελίξεως κατὰ τὰς ὁποίας τὰ πάντα μεταβάλλονται ἐν τῷ χρόνῳ. Ἰδιαιτέρως, ἡ ἐξέλιξις ἐπὶ τῶν Βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι ἐντονωτάτη λόγῳ τοῦ ἀνταγωνισμοῦ ὁ ὁποῖος ὠθεῖ ταύτας εἰς διαρκεῖς ἀνανεώσεις τοῦ ἐξοπλισμοῦ αὐτῶν καὶ βελτιώσεως τῶν ἐν γένει μεθόδων δράσεως εἴτε αὐταὶ ἀνάγονται εἰς τὴν παραγωγικὴν σφαῖραν εἴτε εἰς τὴν συναλλακτικὴν.

β. Ἡ δευτέρα προϋπόθεσις ἀντιτίθεται εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς κυκλικῆς διακυμάνσεως τῶν τιμῶν, διότι εἶναι μὲν βέβαιον ὅτι αἱ τιμαὶ τοῦ μέλλοντος συνδέονται διὰ σχέσεως πρὸς τὰς τιμὰς τοῦ παρελθόντος, ἀλλ' οὐχὶ εὐθυγράμμως. Πράγματι κατὰ κανόνα ἡ πτώσις προκαλεῖ τὴν ὑψώσιν καὶ ἀντιθέτως. *

γ. Ἡ τρίτη προϋπόθεσις καταργεῖ τὴν ἐλαστικότητα τῶν δυνατοτήτων τῆς ἀνθρωπίνης πράξεως καὶ δημιουργεῖ τὴν ἀβάσιμον ὑπόθεσιν ὅτι τὰ πάντα ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει λειτουργοῦν μηχανικῶς καὶ μάλιστα διὰ μηχανῶν αὐστηρῶς ὀρισμένης ἀποδόσεως, οὐδέποτε διακυμαινομένης.

Προβάλλει ὅθεν ἡ ἐναρμόνησις τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων πρὸς τὰς συνθήκας τοῦ μέλλοντος ὡς οὐσιώδης προϋπόθεσις τῆς ἐκτιμήσεως τοῦ κανονικοῦ κόστους, διότι ἡ ἔννοια αὐτοῦ, ὡς ἐλέχθη, συνίσταται εἰς τὸ ποσὸν τῶν δαπανῶν αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται πρὸς ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς.

Ἡ ἐκτίμησις αὕτη κατὰ δύο τρόπους δύναται νὰ πραγματοποιηθῇ ἐν βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει, ἐν τῇ ὁποίᾳ μέχρι τοῦ χρόνου τῆς καταρτίσεως τῶν σχετικῶν ὑπολογισμῶν δὲν ἐτηρεῖτο λογιστικὴ καὶ γενικῶς ὀργάνωσις βάσει τῶν ἀρχῶν τοῦ προτύπου κόστους :

α. Ὡς προϋπολογισμὸς τοῦ μέλλοντος νὰ σχηματισθῇ κόστους, ὁπότε ἰσχύουν τὰ περὶ προϋπολογιστικοῦ κόστους λεχθέντα.

β. Ὡς προσδιορισμὸς τοῦ προτύπου κόστους.

Αἱ ἀρχαὶ αἱ ὁποῖαι τηροῦνται κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους, αἵτινες ἐκτίθενται ἐν τῇ ἐπομένῃ παραγρ., φανερώνουν μίαν τ ἄ σ ι ν ἄ π ο σ υ ν δ ἔ σ ε ω ς τοῦ προτύπου κόστους ἀπὸ τοῦ κανονικοῦ τοιοῦτου

1. Κατὰ τὸν Ἡράκλειτον «ποταμῷ γὰρ οὐκ ἐστὶν ἐμβεῖναι δις τῷ αὐτῷ». Ὁ HENRI GUITTON ἐν *Les Fluctuation Économiques* δίδει τὴν προσήκουσαν ἔμφασιν τοῦ μεταβλητοῦ ἐπαγόμενος «*Seulement le globe ou la surface d' un continent si elle intervient dans l' étude peut être regardée comme uniforme*».

2. Περὶ τῆς ἐξηγήσεως τῆς κυκλικῆς διαδρομῆς τῶν οἰκονομικῶν φαινομένων καὶ εἰδικώτερον τῶν τιμῶν ἴδε HENRI GUITTON ἐνθ' ἀνωτ. σ. 253 ἐπ. καὶ Δ. ΚΑΛΛΙΤΣΟΥΝΑΚΙ: *Οἰκονομικὴ πρόγνωσις. Ὁ ρυθμὸς εἰς τὴν Οἰκονομίαν, Τρίτη ἔκδοσις, Ἀθῆναι 1952.*

ώς προκύπτει εκ των ιστορικών δεδομένων, ήτις είναι έντονος κατά την αρχικήν εισαγωγήν του συστήματος εν τῇ ὀργανώσει, καὶ ἀνευρίσκειται ἐν συνεχείᾳ ὑπὸ διαφόρους βαθμούς ἐντάσεως ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ τῆς «στενότητος», ὁ ὁποῖος ἐπικρατεῖ κατὰ τοὺς ὑπολογισμοὺς εἰς τὰς ἐν συνεχείᾳ χρήσεις.

§ 7

Αἱ προϋποθέσεις καταρτίσεως τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς

Τὸ κύριον χαρακτηριστικὸν τῆς ἐννοίας τοῦ προτύπου κόστους εἶναι, ὡς κατ' ἐπανάληψιν ἐλέχθη, ἡ ἔνδειξις τοῦ ποσοῦ εἰς τὸ ὅποιον π ρ έ π ε ι ν' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος. Ἡ ἔξαρσις ἀκριβῶς τοῦ δεοντολογικοῦ τούτου στοιχείου ἐν τῇ ἐννοίᾳ τοῦ προτύπου κόστους διὰ νὰ εἶναι ἰσχυρὰ καθιστᾷ ἀναγκαίαν μίαν εὐρεῖαν βάσιν ὑπολογισμῶν ἐπὶ προσδιωρισμένων δεδομένων.

Κατ' εἶδος τὰ δεδομένα εἶναι τὰ αὐτὰ πρὸς τὰ ἀπαιτούμενα διὰ τὴν κατάρτισιν παντὸς προκαθορισμένου κόστους¹, μὲ μόνην τὴν διαφορὰν ὅτι προκειμένου περὶ προτύπου κόστους πρέπει τὰ δεδομένα ταῦτα νὰ εἶναι ἀπολύτως προσδιωρισμένα,

Βασικῶς, συνίστανται ἐκ τῶν ἀπαντήσεων εἰς τὰ κάτωθι ἐρωτήματα :

α. Τί θὰ παραγάγωμεν.

β. Πόσον θὰ παραγάγωμεν.

γ. Ποία ἡ συμφέρουσα χρονικὴ κατανομὴ τῆς παραγωγῆς.

δ. Πῶς θὰ συντελεσθῇ ἡ παραγωγή.

ε. Ποῖαι ποσοτικαὶ ἀναλώσεις εἶναι ἀναγκαῖαι διὰ τὴν παραγωγήν.

στ. Ποίας χρηματικὰς δαπάνας ἐπάγεται ἡ αἰτούμενη παραγωγή.

Ἐπὶ λειτουργίαν ὀργανώσεως προτύπου κόστους τὰς ἀπαντήσεις εἰς τὰ ὡς ἄνω ἐρωτήματα δίδει τὸ π ρ ό γ ρ α μ μ α τ ῆ ς π α ρ α γ ω γ ῆ ς².

Ἡ πληρότης τοῦ προγράμματος τῆς παραγωγῆς ἐξαρτᾶται :

α. Ἐκ τῆς πληρότητος τοῦ προγράμματος τῶν πωλήσεων³ μετὰ τοῦ ὁποίου εἶναι ἀρρήκτως συνδεδεμένον.

β. Ἐκ τῆς ὑπάρξεως ἀκριβῶν στοιχείων ποσοτικῶν ἀναλώσεων καὶ δαπανῶν παραγωγῆς γενικῶς, τοῦθ' ὅπερ προϋποθέτει τελείαν γνῶσιν τῶν

1. Ἴδε ἀνωτέρω παραγρ. 2 τοῦ Δευτέρου Κεφαλαίου.

2. Ἴδε κατωτέρω ἐν Ἐνάτῳ Κεφαλαίῳ, καὶ *Μ. ΜΑΡΟΓΛΟΥ «Ὁ προγραμματισμὸς τῆς δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων»*, Ἀθήναι 1957.

3. Τὸ πρόγραμμα τῶν πωλήσεων ἀποτελεῖ κατὰ βάσιν τὸ θεμέλιον τοῦ ὅλου προϋπολογιστικοῦ οἰκοδομήματος. Ἐξ αὐτοῦ θὰ ἐξαρτηθῇ οὐσιαστικῶς ἡ ὅλη δράσις τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἴδε κατωτέρω ἐν Ἐνάτῳ Κεφαλαίῳ.

συνθηκῶν καὶ τῶν δυνατοτήτων τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Τὸ πρόγραμμα τῆς παραγωγῆς περιλαμβάνει :

- α. Ποσοτικὸν προσδιορισμὸν καὶ χρονικὴν κατανομὴν τῆς παραγωγῆς.
- β. Πρόγραμμα τῆς χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων.
- γ. Πρόγραμμα δαπανῶν παραγωγῆς.

Ὑπὸ προσδιωρισμένον ὕψος καὶ χρονικὴν κατανομὴν τῆς παραγωγῆς λαμβάνει χώραν ὁ καθορισμὸς τῶν προτύπων ἐξόδων, ἐξ ὧν θὰ προκύψῃ τὸ πρότυπον κόστος παραγωγῆς.

Τὰ πρότυπα ἐξοδα, ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, εἶναι :

- α. Αἱ πρῶται ὕλαι.
- β. Τὰ ἄμεσα ἐργατικά.
- γ. Τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα.

Τὰ δύο πρῶτα ἐκ τῶν ὡς ἄνω στοιχείων εἶναι ἐξοδα ἀναλογικὰ καὶ ἡ ἐπιβάρυνσις τοῦ κόστους δι' αὐτῶν εἶναι τὸ γινόμενον,

Ποσοτικαὶ πρότυποι ἀναλώσεις × Πρότυπον τιμὴν.

Τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα περιλαμβάνοντα δαπάνας σταθεράς καὶ ἡμιμεταβλητῆς βαρύνουν τὴν παραγωγὴν κατ' ἀξίαν βάσει συντελεστοῦ συμφώνως πρὸς τὰ ἐν συνεχείᾳ ἐκτεθησόμενα.

Ὁ καθορισμὸς τῶν ποσοτικῶν προτύπων καὶ ἡ διὰ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἐπιβάρυνσις λαμβάνει χώραν κατὰ παραγωγικὸν τμήμα καὶ δὴ κατὰ κατεργασίαν ὥστε τὸ ὅλικόν πρότυπον κόστος προκύπτει ὡς ἄθροισμα τοῦ κόστους τῶν ἐπὶ μέρους κατεργασιῶν.

Κατόπιν τῶν ὡς ἄνω ἡ λεπτομερῆς ἐξέτασις τῶν προϋποθέσεων κατάρτισεως τοῦ προτύπου κόστους θ' ἀκολουθήσῃ τὴν ἐξῆς σειρὰν :

- α. Ἐξαγωγή ποσοτικῶν προτύπων.
- β. Καθορισμὸς προτύπων τιμῶν.
- γ. Ἐπιβάρυνσις τοῦ κόστους διὰ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

§ 8

Καθορισμὸς τῶν φυσικῶν προτύπων

Οὗτος ἀφορᾷ τὸν ποσοτικὸν προσδιορισμὸν τῶν στοιχείων τὰ ὁποῖα ἀπαιτοῦνται διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς. Ἦτοι :

α. Ποσοτικὸν προσδιορισμὸν καὶ ποιοτικὴν προδιαγραφὴν τῶν ἀπαιτουμένων πρώτων ὑλῶν διὰ τὴν παραγωγὴν.

1. Ὡς εἶναι γνωστὸν αἱ πρῶται ὕλαι καὶ τὰ ἄμεσα ἐργατικά δὲν εἶναι πάντοτε εἰς τὴν πραγματικότητα ἀναλογικὰ ἐξοδα. Οὕτω, ἡ ἀμοιβὴ τῆς ὑπερωριακῆς ἐργασίας ἀποτελεῖ ἀσφαλῶς δαπάνην ἀξέουσαν ἐφ' ὅσον τὸ ὠρομίσθιον καταβάλλεται ἠδὲ μόνον. Ὑπὸ τὸ σύστημα τοῦ προτύπου κόστους ὁμοίως, ἡ λόγῳ ὑπερωρίας ἀμοιβὴ ἐφ' ὅσον δὲν προβλέπεται ὑπὸ τοῦ προγράμματος ἀποτελεῖ ζημίαν. Ὑπὸ τὸ πνεῦμα τοῦτο

β. Ποσοτικόν προσδιορισμόν τῆς ἀμέσου καὶ ἐμμέσου ἐργασίας, ἦτοι τοῦ ἀριθμοῦ ὥρων καὶ τῆς εἰδικότητος τῶν ἐργαζομένων¹.

γ. Προσδιορισμόν τοῦ χρόνου λειτουργίας τῶν ἐγκαταστάσεων, ὅστις ἀπαιτεῖται διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς.

Τὸ θέμα τοῦ καθορισμοῦ τῶν φυσικῶν προτύπων εἶναι ταυτόσημον τοῦ καθορισμοῦ τῶν ἀποδόσεων καὶ εἶναι ἐξαιρετικῶς λεπτόν, διότι πρᾶγματι τὰ σχετικὰ περιθώρια εἶναι εὐρέα. Οὕτω ὁ καθορισμὸς τῶν ἀποδόσεων τῶν ὑλῶν, τῆς ἐργασίας καὶ τοῦ ἐξοπλισμοῦ θὰ ἐπηρεασθῇ βασικῶς ἐκ δύο παραγόντων :

α. Ἐκ τῶν θεωρητικῶν ποσοτικῶν ἀποδόσεων.

β. Ἐκ τῶν πραγματοποιηθεισῶν κατὰ τὸ παρελθόν ἀποδόσεων².

Ἔστω π. χ. ὅτι τίθενται ὑπ' ὄψει τὰ κάτωθι δεδομένα ἀφορῶντα τὸν ποσοτικόν καθορισμόν τῆς ἀπαιτουμένης ἐργασίας κατὰ τὴν κατεργασίαν Νο 3.

1. Ὁ μέσος ὄρος τῶν δεδομένων τῆς τελευταίας τριετίας φέρει, ὅτι δι' ἕκαστον παραγόμενον τεμάχιον ἀπαιτεῖται 6 ὥρων ἐργασία, τοῦτο δὲ προέκυψεν ἐκ τοῦ ὅτι τὸ μὴχάνημα Μ τὸ ὁποῖον χρησιμοποιεῖται κατὰ τὴν κατεργασίαν Νο 3 ἐργάζεται διὰ δύο σχετικῶς εἰδικευμένων ἐργατῶν καὶ ἐνὸς βοηθοῦ καὶ ἀποδίδει ἀνὰ δύο ὥρας ἓν τεμάχιον.

Ἴδε περιεχόμενον λ)σμῶν ἐν φύλλῳ ἐργασίας εἰς *RAPPORT DE LA MISSION FRANCAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ETATS UNIS* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 71.

1. «Τὸ πρότυπον κόστος ἀποκτᾷ τὴν ἀξιοπιστίαν του κατὰ μέγα μέρος ὅταν στηρίζεται εἰς ποσοτικά μέτρα...». Ἐν τούτοις πολλαὶ ἐταιρίαι διαθετοῦν πρότυπα ποσοτικά μέτρα χωρὶς νὰ διαθέτουν πρότυπον κόστος. Ἐκ τῆς μετατροπῆς ὁμοῦ τῶν προτύπων ποσοτικῶν δεδομένων εἰς πρότυπον κόστος, προκύπτουν τὰ κάτωθι πλεονεκτήματα :

α. Ὅπου ἡ σχετικὴ σπουδαιότης τῆς διακυμάνσεως (δηλ. διαφορὰ μεταξὺ πραγματικοῦ καὶ προτύπου κόστους) εἶναι ἀγνωστος ὑπὸ μορφῆν κόστους, σπαταλᾷται πολὺτιμος χρόνος διὰ νὰ ἐξοικονομηθοῦν εὐθηνὰ ὑλικά, ἢ ἀντιστρόφως καταβάλλεται μεγάλη προσπάθεια πρὸς μείωσιν τῶν διακυμάνσεων, αἱ ὁποῖαι ἀντιπροσωπεύουν ἀσημαντόν κόστος καθ' ἣν στιγμὴν παραμελοῦνται σπουδαιότεραι τοιαῦται.

β. Ἀνώτερα ἐκτελεστικά ὄργανα (σ.σ. Διευθύνται) χρησιμοποιοῦν συνοπτικά δεδομένα πρὸς ἐνημέρωσιν τῶν. Τὸ κόστος παρέχει βᾶσιν μὲ τὴν ὁποίαν ὅλαι αἱ ἐργασίαι δύνανται νὰ ἐρμηνευθοῦν διὰ συγκρίσεων καὶ συνοψίζει τὰ πραγματικά δεδομένα εἰς τὰς ἐκθέσεις, αἱ ὁποῖαι καθίστανται νοηταὶ καὶ ἀπὸ ἐκείνους ἀκόμη οἱ ὁποῖοι δὲν εἶναι ἐνήμεροι λεπτομερειῶν τῶν ἐργασιῶν τῶν ὑφισταμένων τῶν.

γ. Πραγματικὰ μέτρα (φυσικὰ πρότυπα) δὲν ἔχουν χρησιμότητα διὰ σκοποῦς ὅπως τὴν κοστολόγησιν τῆς ἀπογραφῆς καὶ τὴν ἀποτίμησιν, ἐνῶ τὰ μέτρα κόστους εἶναι χρήσιμα, ἰδιαιτέρως διὰ τοὺς σκοποῦς αὐτοὺς καὶ διὰ τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους.

δ. Τὸ φυσικὸν πρότυπον δὲν δύναται νὰ χρησιμοποιηθῇ διὰ τὴν μελέτην τοῦ μικτοῦ κέρδους κατὰ κατηγορίας προϊόντων ἢ κατὰ ἐργασίαν τοποθετήσεως αὐτῶν εἰς τὴν ἀγοράν. *T. LANG, W. McFARLAND M. SCHIFF* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 316.

2. Οἱ *T. LANG, W. McFARLAND M. SCHIFF* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 320 ἀσχολοῦμενοι μὲ τὴν ἐν τῷ προτύπῳ λογισμῷ στενότητα (*Tightness*) παρατηροῦν: «Ὅταν τὰ μέτρα χαρακτηρίζονται ὡς πρὸς τὴν στενότητα αὐτῶν, διακρίνονται τρεῖς τύποι».

α. Μέτρα (βάσεις) τὰ ὁποῖα εὐκόλως πραγματοποιοῦνται καὶ τὰ ὁποῖα ἀφήνουν

2. Ἡ ἀνωτάτη παραγωγικὴ ἱκανότης τοῦ μηχανήματος Μ εἶναι παραγωγή 1 τεμαχίου καθ' ὥραν.

3. Ἡ πρακτικὴ παραγωγικὴ ἱκανότης τοῦ μηχανήματος, ἢ προκύπτουσα διὰ τῆς ἀφαιρέσεως ἐκ τοῦ ἀνωτάτου ὅριου τῶν καθυστερήσεων λόγῳ ἐπιδιορθώσεως βλαβῶν κλπ., εἶναι παραγωγή 6 τεμαχίων εἰς 7 ὥρας, ἤτοι 1 ὥρα καὶ 10 λεπτὰ ἀνά τεμάχιον.

4. Ἡ ἐπίτευξις τῆς ἀνωτέρω ἀποδόσεως προϋποθέτει λίαν ἐντατικὴν ἐργασίαν δύο ἀπολύτως ἐξειδικευμένων ἐργατῶν καὶ ἑνὸς βοηθοῦ.

5. Ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας κατὰ τὸ παρελθόν ὡς προσδιορίζεται ἐν τῇ ὑπ' ἀριθμὸν 1 παρατηρήσει κρίνεται ὡς λίαν χαμηλὴ ὀφειλομένη εἰς μειωμένον βαθμὸν ἐξειδικεύσεως τῶν ἐργατῶν καὶ πλημμελῆ παρακολούθησιν τῆς ἐργασίας αὐτῶν.

6. Κατὰ τὴν περίοδον δι' ἣν καταρτίζεται τὸ πρότυπον κόστος προβλέπεται χρησιμοποίησις προσωπικοῦ ἱκανῶς ἐξειδικευμένου, καλύτερον ἀμειβομένου καὶ ἐπιστάσια ἀπολύτως ἐπαρκῆς.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω δεδομένων προκύπτει ὅτι ὁ καθορισμὸς τῶν ὥρῶν τῆς ἀπαιτουμένης ἐργασίας διὰ τὴν κατεργασίαν Νο 3 θὰ πρέπει κατ' ἀρχὴν νὰ εὑρίσκεται μεταξὺ 2 ὥρῶν κατὰ τεμάχιον καὶ 1 ὥρας καὶ 10 λεπτῶν. Ἀλλὰ ἡ διάστασις μεταξὺ τῶν δύο τούτων ἀριθμῶν εἶναι σημαντικὴ. Ὅσον προσεγγίζομεν ν' ἀποδεχθῶμεν τὸν ἀπαιτούμενον χρόνον πλησίον τοῦ 1.10' τόσο στυγερόμεν τὴν βᾶσιν, τὸναντίον δὲ ὅσον προσεγγίζομεν πρὸς τὸ 2 εὐρύνομεν τὴν βᾶσιν. Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν σημαίνει ὅτι ἀναμένομεν ἀπὸ τὸν ἐργαζόμενον νὰ ἐργασθῆ σχεδὸν ὡς ἕνας τέλειος κινητῆρ, (ὅστις πραγματοποιεῖ αὐστηρῶς καθωρισμένον ἀριθμὸν στροφῶν κατὰ δευτερόλεπτον) τοῦθ' ὅπερ πρακτικῶς εἶναι ἀδύνατον, εἰς δὲ τὴν δευτέραν ὅτι συγχωροῦμεν εἰς αὐτὸν ἀδράνειαν, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον, ὡς εἶναι εὐνόητον, τυγχάνει ἐξ ἴσου ἀπαράδεκτον.

Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αὐτάς, ἢ κλείς εὑρίσκεται εἰς τὸν καθορισμὸν ἀποδόσεως δυναμένης νὰ ἐπιτευχθῆ διὰ τῆς καταβολῆς μιᾶς ὑπὸ ἀνθρώπινον δυνατὸτητα ἐντατικῆς καὶ ἐπιμελημένης ἐργασίας, τὴν ὁποῖαν δικαιοῦμεθα ν' ἀπαιτή-

περιθώρια σημαντικῆς φθορᾶς καὶ μὴ ἀποδοτικότητος, ἐνῶ δύνανται νὰ ἀποφευχθοῦν. Εἰς τὴν πρᾶξιν τὸ τοιοῦτον μέτρον στηρίζεται συχνάκις ἐπὶ ἀνεξελέγκτου κατὰ τὸ παρελθόν μέσου ὄρου ἐκτελέσεως.

β. Μέτρα τὰ ὁποῖα εἶναι ἐφικτὰ ἀλλὰ μόνον διὰ καλῆς ἐκτελέσεως, καὶ χρησιμοποίησεως καταλλήλων μεθόδων.

γ. Μέτρα τὰ ὁποῖα ἀπαιτοῦν τοιαύτην τελειότητα ὥστε εἶναι ἀνέφικτα μὲ συγκρατημένας βᾶσεις. Τὰ μέτρα ταῦτα ὀνομάζονται ἐνίοτε «πρότυπα μέτρα». Αἱ κατ' ἐξοχὴν ἐπιτυχεῖς ἐφαρμογαὶ προτύπου κόστους χρησιμοποιοῦν μέτρα τοῦ ὑπ' ἀριθμὸν β τύπου.

σωμεν από τόν εργαζόμενον. Στενά ποσοτικά πρότυπα εφαρμοζόμενα επί τῆς ἐργασίας εἰδικῶς, φέρουν ἀπαγοήτευσιν εἰς τόν ἐργαζόμενον, ὅστις διαρκῶς εὐρίσκεται ὑπὸ ἀπολογίαν διότι δὲν ἠδυνήθη νὰ ἐπιτύχη τὴν αἰτουμένην ἀπόδοσιν ἢ ὅποια ὅμως λίαν δυσχερῶς δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ. Ἄλλ' οὕτω δὲν προάγεται ἡ παραγωγικότης ὡς ἀκριβῶς καὶ ἀντιθέτως, ὅταν δηλ. τὸ πρότυπον καλύπτει τὴν ὀκνηρίαν τοῦ ἐργαζομένου.

Ἐπί τῶν καθ' ἕκαστα φυσικῶν προτύπων παρατηρητέα τὰ ἑξῆς :

Α'. Ποσοτικά πρότυπα πρώτων ὑλών. Κατ' ἀρχὴν πρέπει νὰ προσδιορισθῆ ὅσον τὸ δυνατόν πληρέστερον τὸ εἶδος τῶν χρησιμοποιηθησομένων πρώτων ὑλών καὶ νὰ τυποποιηθῆ ἕκαστη ἐξ αὐτῶν. Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν χρησιμοποιηθησομένων πρώτων ὑλών, ὅταν συμβαίνει νὰ ὑπάρχουν ἐν τῇ ἀγορᾷ διάφοροι ὕλαι δυνάμενοι νὰ ὑποκαταστήσουν ἀλλήλας, προηγείται μία πρόκρισις τῆς οἰκονομικότητος ἕκαστης, ἐν σχέσει βεβαίως πάντοτε πρὸς τὴν ποιότητα καὶ τὸν βαθμὸν ἀποδόσεως αὐτῆς.

Τυποποιήσις τῶν πρώτων ὑλών σημαίνει κατάταξιν αὐτῶν ἀναλόγως τῆς ποιοτικῆς προδιαγραφῆς καὶ τῶν χαρακτηριστικῶν ἕκαστης (διαστάσεις, πάχος κλπ.). Αἱ ἀποδόσεις τῶν πρώτων ὑλών καθορίζονται βάσει τῶν δεδομένων τῆς πείρας ἐκ τῶν τηρουμένων ἀρχείων καὶ τῶν ἐκτιμήσεων, συμφώνως πρὸς τὴν προηγηθεῖσαν ἀνάπτυξιν. Ὁ κατωτέρω παρατιθέμενος πίναξ δίδει μίαν ἰδέαν ποσοτικοῦ προτύπου ἐπὶ παραγωγῆς σάπωνος.¹

Σύμβολον πρώτης ὑλης	Εἶδος πρώτης ὑλης	Ποσοτικὴ ἀνάλωσις εἰς χλγ διὰ τὴν παραγωγὴν μίας δωδεκάδος σάπωνος		
		Τύπου 75	Τύπου 72	Τύπου 68
Λ1	Λιπαρά ὀξέα Ζωϊκοῦ λίπους ἀπεσταγμένα 99%	0.650	0.150	0.400
Λ2	Λιπαρά ὀξέα Καρυδελαιίου ἀπεσταγμένα 99%	0.350	0.250	0.180
Λ3	Πυρηνέλαιον βενζίνης 92%	0.300	0.450	0.020
Λ4	Κολοφώνιον	0.050		0.099
Σ	Καυστικὴ σόδα στερεὰ 98/99	0.243	0.160	
Α1	*Ἀρωμα (Εἶδος χ)	0.015	0.005	0.005
Α2	*Ἀρωμα (Εἶδος ψ)			
	Βάρος ἕκαστης δωδεκάδος	1.800	1.200	0.900
	Ἀπόδοσις λιπαρῶν οὐσιῶν	133.33%	141.20%	150.00%
	Ποσοστὸν σόδας ἐπὶ λιπαρῶν οὐσιῶν	18.00%	19.00%	17.00%

Πίναξ Ἄρ. 23
Ποσοτικὸν πρότυπον Πρώτων Ὑλών

1. Ἀριθμητικὰ δεδομένα αὐθαίρετα.

Ἐάν πρώται ὕλαι χρησιμοποιοῦνται εἰς διάφορα στάδια κατεργασίας τὸ σύνολον τῶν διὰ τὸ προϊόν ἀπαιτουμένων προκύπτει ὡς ἄθροισμα τῶν κατὰ τμήμα καὶ κατεργασίαν προτύπων τοιούτων κατὰ τὸ ἀκόλουθον ὑπόδειγμα :

Σύμβολον πρώτης ἔλης	Τμήμα Α'		Τμήμα Β'		Σύνολον κατὰ μον. προϊόντων
	Κατεργασία Νο 1	Κατεργασία Νο 2	Κατεργασία Νο 1	Κατεργασία Νο 2	
Υ1	2	0	0	0	2
Υ2	0	1	0	2	3
Υ3	4	2	0	0	6
Υ4	3	0	5	0	8

Β'. Ποσοτικά πρότυπα ἀμέσου Ἔργασίας. Διὰ νὰ καταστήθῃ δυνατὴ ἡ ἐξαγωγή ποσοτικῶν προτύπων ἀμέσου ἔργασίας πρέπει νὰ τηρηθῶσι ἀπαραιτήτως αἱ κάτωθι προϋποθέσεις :

α. Νὰ καταρτισθῇ ἡ κλίμαξ τῶν κατὰ θέσεις ἔργασίας κατεργασιῶν αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται διὰ νὰ παραχθῇ τὸ προϊόν. Οὕτω διὰ νὰ παραχθῇ νῆμα βαμβακερὸν ὑπὸ ὠρισμένης συνθήκας ἐγκαταστάσεων ἀπαιτοῦνται αἱ κάτωθι κατεργασίαι ἐν συσχετισμῷ πρὸς τὰς ἀντιστοίχους θέσεις ἔργασίας.

α/α	Κατεργασίαι	Θέσις ἔργασίας
1.	Ἐνοίγιμα δεμάτων βάμβακος	Ἐνοικτής ✓
2.	Καθάρισμα βάμβακος ἐκ ξένων ὕλων	Καθαριστής ✓
3.	Μετατροπὴ τοῦ βάμβακος εἰς βάττιαν	Σκοῦτσερ ✓
4.	Μετατροπὴ τῆς βάττιας εἰς φυτίλι	Χάρτζι ✓
5.	Σύνθεσις φυτιλιῶν—τελικὸν φυτίλι	Σόρτης ✓
6.	Μεταφορὰ διὰ καλάθων	Κάλαθοι ✓
7.	Πρόγνεσις νήματος	Προγνέστρια ✓
8.	Τελικὴ κατασκευὴ νήματος	+ Κλώστρια ✓
9.	Μεταφορὰ πηνίων	Κάλαθοι ✓
10.	Δεματοποίησις νήματος	Ἐνέμη ✓

Πίναξ Ἀρ. 24
Θέσεων Ἔργασίας

β. Νὰ προσδιορισθῇ τὸ ἐν ἐκάστη θέσει ἔργασίας ἐπακριβῶς ἐκτελεσθῆσόν ἐργον.

γ. Νὰ καθορισθῇ ἐπακριβῶς ὁ τρόπος μὲ τὸν ὁποῖον θὰ ἐκτελεσθῇ τὸ κατὰ θέσιν ἔργασίας ἢ κατεργασίαν ἐργον. Τοῦτο συνήθως ἀναλύεται εἰς ἀπλᾶς κινήσεις ἀντιστοίχους πρὸς τὴν κίνησιν τῶν μηχανῶν. Ἄλλ' ἢ προϋπόθεσις αὕτη στηριζομένη ἐπὶ συνδέσμου ἔργασίας πρὸς μηχανὴν

δέν είναι πάντοτε έφικτή και συνεπώς άπαραίτητος. Το άπαραίτητον είναι να καθορισθῆ πώς θα διεξαχθῆ ἡ κατά θέσιν έργασίας κατεργασία.

δ. Να καταμερισθῆ ἡ κατά κατεργασίαν διεξαγωγή εις άπλᾶς και κατά τὸ δυνατόν τυποποιημένας κινήσεις ὡστε να προκύψῃ :

α. Ποῖος αριθμὸς έργατῶν απαιτεῖται διὰ τὴν έξυπηρέτησιν τῆς κατά θέσιν έργασίας παραγωγῆς.

β. Ποῖα τὰ καθήκοντα ενός έκάστου.

ε. Μετά τοὺς ὡς ἄνω προσδιορισμοὺς θα προκύψῃ ἡ θεωρητικὴ ἀπόδοσις τῆς έργασίας κατά θέσιν. Έάν δηλ. μία μηχανὴ δύναται ἀνά 8 ὥρων νὰ κατεργασθῆ 100 τεμάχια και έξυπηρετεῖται διὰ 5 έργατῶν, ἡ θεωρητικὴ ἀπόδοσις τῆς έργασίας θα εἶναι ὡς ἡ σχέσις τοῦ ὀλικοῦ αριθμοῦ ὥρων έργασίας και τῆς ἀποδόσεως, ἤτοι $5 \times 8 = 40$ ὥραι διὰ 100 τεμάχια και συνεπὼς διὰ τὸ ἐν 0.40 τῆς ὥρας.

στ. Ἡ θεωρητικὴ ἀπόδοσις θα ὑποστῆ μειώσεις :

α. Έκ τῶν ἀπωλειῶν λόγω τοῦ ἀπαραιτήτου χρόνου διὰ τὴν προπαρασκευὴν τῆς έργασίας, ἐφ' ὅσον απαιτεῖται αὕτη ὡς π. χ. εις τὰς μηχανολογικὰς βιομηχανίας.

Συνήθως καταβάλλεται προσπάθεια μειώσεως τῶν ἀπωλειῶν τοῦ χρόνου διὰ προπαρασκευὴν έργασίας, τοῦτο δὲ ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς καθιερώσεως συστήματος συνεχοῦς ροῆς τῆς έργασίας, ὅπου δύναται νὰ καθιερωθῆ τοιοῦτον σύστημα, ἢ δι' ἄλλης ὀργανώσεως ἣτις ἀποσκοπεῖ τὴν ἀποσύνδεσιν τῆς προπαρασκευαστικῆς έργασίας ἐκ τῆς κυρίως παραγωγικῆς, ὡστε νὰ καθίσταται δυνατὴ ἡ ὀργάνωσις αὐτῆς ὡς ἰδιαιτέρας φάσεως. Ἡ ἀποσύνδεσις βεβαίως αὕτη δέν εἶναι πάντοτε κατορθωτὴ.

β. Έκ τῶν ἀπωλειῶν χρόνου λόγω,

1. Τῆς θέσεως τοῦ έξοπλισμοῦ εις λειτουργίαν.

2. Τοῦ ἀναγκαίου χρόνου δι' ἐπισκευὰς.

3. Τῶν καθιερωμένων διαλειμμάτων και διακοπῶν.

γ. Έκ τῶν ἀπωλειῶν δι' ἀπρόβλεπτα ἢ ἀτελείας τῆς ὀργανώσεως.

Σπουδαιότεραι αἰτίαι τῆς φύσεως τῶν ἐν λόγω ἀπωλειῶν εἶναι :

1. Ἡ ἀναμονὴ δι' ὑλικά, λόγω μὴ έγκαίρου τροφοδοτήσεως τοῦ τμήματος διὰ τῶν ἀπαραιτήτων διὰ τὴν συνεχῆ λειτουργίαν αὐτοῦ.

2. Αἱ διακοπαὶ λόγω μετακινήσεως τῶν έργατῶν διὰ διαφόρους αἰτίας.

3. Αἱ ἀπρόβλεπτα βλάβαι.

4. Διάφορα τυχαῖα γεγονότα.

Τὸ ποσοστὸν τῶν ἀπωλειῶν καθορίζεται κατά τὴν ἀνωτέρω ἀνάπτυξιν διὰ τῆς προγενεστέρως πείρας και τοῦ μέτρου ὑπὸ τὸ ὁποῖον ἐφαρμόζεται ἡ ἀρχὴ τῆς στενότητος. Αἱ χρονομετρήσεις, ὡς εἶναι φυσικόν, ἀποτελοῦν τελεσφόρον μέσον προσδιορισμοῦ τῶν ποσοτικῶν προτύπων.

Ὁ πίναξ Νο 25 ἀποτελεῖ ποσοτικὸν πρότυπον έργασίας ενός ἀπλοῦ

Κλίμαξ καταργασιών Μαλλίνου ύφασματος serge fil à fil τύπου 1.23

Κατηγορία	Πραγματοποιή- μεναι Κατηγορίες	Θέσις έργασίας ή χρησιμοποιούνται μηχαναί	Κανονικαί Συνθήκαι χρησιμοποίησιως 'Υλικού		Κατά στοιχείον			Διά τὸν προ- γραμματι- σμὸν : Ἀριθμοί στοι- χείων χρησι- μοποιημέ- νων ταύτα. Χρόνος καὶ παραλλήλωσ	
			Βαθμὸς κανονικῆς ἀπασχολή- σεως	Λεπτομέρεια τοῦ χρόνου ἀπασχολή- σεως	Χρόνος κατὰ χιλ. εἰς ῶρας		Χρόνος διὰ 104μ. = 31 kgp. (πρὸς ὑπολογισμὸν κόστους)		
					Α. Μ.	Κ. Χ.			Α. Μ.	Κ. Χ.	'Ολικόν
'Αρχικὴ Προπαρα- σκευή	'Εργασία εἰς 'Αποθ. Νημάτων	Φορητὰ ἀμάξια	100% /	100% /	0.039	0.039	1.20	1.20	
	Πήγισμα ἀπλῶν κλωστῶν	Πηιστήριον Schweiter	85% /	82% /	0.006	0.172	0.20	5.30	29 περῶ- ναι
	Συγκέντρ. Καλάθων	Κάλαθοι	100% /	100% /	0.001	0.001	0.03	0.03	
	Συνάφθοσις	Συναφθοστρια Ryo- Gaittau 2X4 περῶν.	85% /	84% /	0.002	0.112	0.04	3.47	100 περῶ- ναι
	Χείρισμός μηχανῆς στριπτηρίου	Κάλαθοι	100% /	100% /	0.001	0.001	0.03	0.03	
	Στριπτήριο	Στριπτικὴ μηχανή Ryo Gaittau 2X75 περῶναι	85% /	75% /	0.016	0.137	0.50	4.23	660 περῶ- ναι
	Συγκέντρ. Καλάθων	Κάλαθοι	100% /	100% /	0.001	0.001	0.03	0.03	
	Πήγισμα στριμμένων κλωστῶν	Πηιστήρια Schwei- ter 2X2 περῶναι	85% /	83% /	0.001	0.046	0.03	1.42	40 περῶ- ναι
	Συγκέντρ. Καλάθων	Κάλαθοι	100% /	100% /	0.002	0.002	0.06	0.06	
	'Εργασία εἰς 'Αποθ. Νημάτων	Φορητὰ ἀμάξια	100% /	100% /	0.031	0.031	0.93	0.93	
Τελικὴ Προπαρα- σκευή	Στημόνια	Τμημ. Διοστήριον	85% /	25% /			1.50	3.82	1 Διοστή- ριον
	Μεταφορὰ	Φορητὰ ἀμάξια	100% /	100% /				0.12	
	'Επανεισαγωγή	Πάγκος ἐπανεισαγωγ.	85% /	85% /				9.91	1 Μπάγκος
	Μεταφορὰ	Φορητὰ ἀμάξια	100% /	100% /				0.14	
	Καθάρισμα ἱστών	Καθαρισμὸν ἱστών	100% /	100% /				0.99	1 'Ιστός
Τοποθέτησις τῶν στι- μόνων ἐπὶ τῶν ἱστών	Τοποθέτησις τῶν στι- μόνων ἐπὶ τῶν ἱστών	100% /	100% /				4.50	1	
Τοποθέτησις τῶν κτι- λίνδρων τῶν στασιμέ- νων στιμῶνων	Τοποθέτησις τῶν κτι- λίνδρων τῶν στασιμέ- νων στιμῶνων	100% /	100% /				3.37	1	
						15.25	26.90	42.15	

προϊόντος οίον τὸ μάλλινον ὕφασμα Serge Fil a Fil καὶ προβλέπει κανόνικὴν παραγωγικὴν ἀπασχόλησιν τῶν ἐγκαταστάσεων. Ὅπου τὰ ποσοστὰ τῆς παραγωγικῆς ἀπασχολήσεως σημειοῦνται μικρότερα τοῦ 100 ἢ σχετικὴ διαφορά ὑποδηλοῖ τὰς ἀπωλείας.

Ὁ πίναξ Νο 26 ἀποτελεῖ ἀναλυτικὸν πρότυπον ἐργασίας, ἐξαχθὲν ἐξ ἀναλύσεως χρόνου καὶ κινήσεων διὰ κατασκευὴν ἑνὸς τεμαχίου Μπουζί.

Ὁ πίναξ Νο 27 ἀποτελεῖ ποσοτικὸν πρότυπον ἐργασίας εἰς σπορευλαοιουργικὴν βιομηχανίαν ὅπου δὲν συντρέχει λόγος χρονομετρήσεων, διότι ἡ ἐργασία πλὴν τοῦ πρώτου καὶ τελευταίου κλιμακίου εἶναι ἐποπτικὴ τῆς κινήσεως τῶν μηχανῶν.

α/α Κ/σίας	Εἶδος ἐργασίας	Ἔργασία 8/ώρον διὰ κα- τεργασ. 5000 χλγ. σπόρων		Ὄροι ἐργα- σίας κατὰ τόγγον σπόρον
		ἀρ. ἐργασιῶν	ἀρ. ὥρων	
1.	Μεταφορὰ σπόρων	2	16	3.20
2.	Τροφοδότησις κοσκίνου	1	8	1.60
3.	Ἐποπτεία LINTER'S	1	8	1.60
4.	Τρόχισμα πριονίων	1.	8	1.60
5.	Ἐποπτεία πρεσῶν	2	16	3.20
6.	Ἐνσάκισις βαμβακόπτητας	1	8	1.60
7.	Ἀποθήκευσις βαμβακόπτητας	2	16	3.20
	Ἀπώλειαι χρόνου			
	Λόγω συντηρήσεων 10 %		8	3.20
	Λόγω ἐκκινήσεων 2,5 %		2	
	Λόγω διακοπῶν ἐκ βλαβῶν 5 %		4	
	Λόγω ἀπροβλέπτων 2,5 %		2	
	Σύνολον		96	19.20

Πίναξ Ἄρ. 27

Ποσοτικὸν προτύπου ἐργασίας εἰς Ἐργοστάσιον Σπορευλαοιουργίας.

Τὸ τελικὸν ποσοτικὸν πρότυπον ἀμέσου ἐργασίας κατὰ μονάδα προϊ-
όντος θὰ ἐξαχθῆ, ὡς εἶναι φυσικόν, ὡς ἄθροισμα τῶν προτύπων κατὰ θέσεις
κόστους ἐργασίας.

Γ. Πρότυπος χρόνος λειτουργίας ἐξοπλισμοῦ. Προσδιορισθεῖσης τῆς πα-
ραγωγῆς καταρτίζεται τὸ πρόγραμμα λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ. Διὰ
τοῦ προγράμματος τούτου, συνδεδεμένου ἄλλωστε μὲ τὸ πρόγραμμα τῆς
ἐργασίας, προσδιορίζεται :

α. Ὁ ὅλικός χρόνος λειτουργίας τῶν καθ' ἕκαστα ἐγκαταστάσεων.

β. Ὁ ὠφέλιμος χρόνος λειτουργίας αὐτῶν λαβανομένων ὑπ' ὄψει τῶν
ἀπωλειῶν ἐκ τῶν προηγουμένως σημειωθέντων λόγων. Ἰδιαιτέρα λαμβά-
νεται πρόνοια ὅπως αἱ ἐγκαταστάσεις μεταξύ των εὐρίσκονται εἰς ἀντα-
πόκρισιν παραγωγικῆς ἀποδόσεως, ὥστε ἡ λειτουργία αὐτῶν νὰ εἶναι ταύ-
τόχρονος.

Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως ἐκάστου μηχανήματος εἶναι πολὺτιμον στοιχεῖον διὰ τὴν ὀρθολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῶν κατὰ κα-
τεργασίαν γενικῶν ἐξόδων ἐκμεταλλεύσεως, διότι πολλὰ ἐξ αὐτῶν, ὡς ὁ
ἀτμὸς καὶ τὸ ἠλεκτρικὸν ρεῖμα, εἶναι εὐθέως ἀνάλογα τῆς ἐντάσεως χρη-
σιμοποιήσεως τῶν μηχανημάτων.

Τὸ πρόγραμμα χρησιμοποίησεως τῶν μηχανημάτων καταρτίζεται κατὰ
τμήμα καὶ μηχανήμα ὡς δεικνύει περίπου ὁ ἀκόλουθος πίναξ καὶ εἶναι
συνήθως βραχείας διάρκειας.

Προϊόντα	Μονάδες προϊόν- των	Τμήμα Α'		Τμήμα Β'		
		Κατ/σία Νο 1	Κατ/σία Νο 2	Κατηγορία Νο 1		Κατ/σία Νο 2
		Μηχάνημα Μ	Μηχάνημα Ν	Μηχάνημα Ξ	Μηχάνημα Ο	Μηχάνημα Π
Χ		200	200	200	200	300
Ψ		100	100	100	100	200
Ζ		100		50	50	100
Ω						
Σύνολον		400	300	350	350	600

Πίναξ 'Αρ. 28

Ὁρῶν λειτουργίας τοῦ Ἐξοπλισμοῦ

Μετὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ποσοτικῶν προτύπων τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ
τῆς ἀμέσου ἐργασίας ἀκολουθεῖ ὁ καθορισμὸς τῶν προτύπων τιμῶν, ὀλο-
κληρουμένου οὕτω τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος.

§ 9

Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα

Α'. Ἡ ἔννοια καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν Γενικῶν Ἐξόδων.

Ὑπὸ τὸν ὄρον Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα ἐν τῇ λογιστικῇ τοῦ προ-
τύπου κόστους νοοῦνται ἅπασαι αἱ παραγωγικαὶ δαπάναι πλὴν τῶν πρώ-
των ὑλῶν καὶ τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων.

Τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα περιλαμβάνουν κατὰ τεκμήριον τὰς
ἐμμέσους δαπάνας τῆς παραγωγῆς ' κατ' ἀντιδιαστολήν τῶν ἀμέσων ἡμε-

1. Λέγομεν ὅτι κατὰ τεκμήριον τὰ Γ. Β. Ε. περιλαμβάνουν τὰς ἐμμέσους δαπάνας,
διότι ἐν τῇ πραγματικότητι ἐμπεριέχονται εἰς αὐτὰ καὶ ἄμεσοι δαπάναι ἀφορῶσαι
ἀποκλειστικῶς καὶ ἐξ ὀλοκλήρου ὠρισμένον κύριον κέντρον κόστους, π. χ. οἱ μισθοὶ
τῶν τεχνικῶν τῶν ἐν ὠρισμένῳ παραγωγικῷ τμήματι ἐργαζομένων, αἱ ἐν τῷ τμήματι
χρησιμοποιούμεναι βοηθητικαὶ ὑλαί, κλπ.

ρομισθίων και πρώτων ύλων, αίτινες κρίνεται¹ ότι συνιστοῦν τὰς ἀμέσους τοιαύτας.

Ἡ δι' ἐνιαίου κονδυλίου κοστολόγησις πλήθους δαπανῶν, ὡς αἱ ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων συμπεριλαμβανόμεναι, ἔχει τὴν αἰτιολογικὴν αὐτῆς βᾶσιν εἰς τὴν ἀρχὴν τῶν ἐξαιρέσεων, ἡ ὁποία ἐξυπηρετεῖται διὰ τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους².

Ἡ διερεύνησις τοῦ περιεχομένου τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἀποκαλύπτει ἓν ἑτερόκλητον σύνολον ἐξόδων³ ἐν τῷ ὁποίῳ περιλαμβάνονται :

α. Δαπάναι πραγματοποιούμεναι ἀμέσως διὰ τὴν παραγωγὴν καὶ δὴ ἐν αὐτῷ τούτῳ τῷ παραγωγικῷ τμήματι, ὡς :

— Αἱ Ἀμοιβαὶ τοῦ ἀνωτέρου τεχνικοῦ προσωπικοῦ.

— Αἱ Ἀμοιβαὶ τῶν Ἐπιστατῶν καὶ Ὁμαδάρχων (Ἐποπτεία).

— Αἱ Ἀμοιβαὶ τοῦ Διοικητικοῦ προσωπικοῦ τοῦ τμήματος.

— Αἱ δαπάναι συντηρήσεως τοῦ τμήματος,

— Ἡ ἀξία τῶν Ἐφοδίων, ἤτοι τῶν βοηθητικῶν ύλων.

— Ἡ ἀξία τῶν φθαρτῶν ἐργαλείων.

— Ἡ ἀξία τοῦ χορηγομένου ὕδατος, ἠλεκτρικοῦ ρεύματος, φωταερίου, ἐφ' ὅσον δὲν ἰδιοπαράγονται.

— Ἐμμεσα ἐργατικά, κλπ.

β. Δαπάναι ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως προϊόντων τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς, ὡς :

— Ἀτμοῦ.

— ἠλεκτρικοῦ ρεύματος ἰδιοπαραγομένου.

— Ὑδατος.

— Κόστους ἐσωτερικῶν μεταφορῶν.

— Κόστους διαφόρων βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν οἷον χημείου, πειραματικοῦ ἐργαστηρίου, κλπ.

γ. Γενικαὶ δαπάναι βαρύνουσαι κατ' ἀναλογίαν τὴν παραγωγὴν, ὡς :

— Ἀποσβέσεις.

— Τόκοι.

— Φόροι.

— Ἐξοδα Γενικῆς Διοικήσεως⁴.

1. Κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους.

2. Περί τῆς ἀρχῆς τῶν ἐξαιρέσεων ἴδε κατωτέρω παραγρ. 14.

3. Σαφῆς διάκρισις μεταξὺ ἐξόδου καὶ δαπάνης δὲν ὑφίσταται. Διὰ τοῦ ὅρου δαπάνη ἐξαιρεται ὁ παραγωγικὸς χαρακτήρ τοῦ ἐξόδου. Ὁ ὅρος ἐξοδὸν ἔχει εὐρυτέραν ἐννοίαν σημαίων πᾶσαν ἠθελημένην ἀνάλωσιν κεφαλαίου. Ἴδε σχετικῶς *Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ* : *Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1949 σ. 12.*

4. Τὰ Γενικά Ἐξοδα Διοικήσεως καὶ οἱ Τόκοι, κατὰ τὰς Ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις, δὲν προστίθενται εἰς τὸ κόστος ἀλλ' ἀφαιροῦνται ἐκ τῶν μικτῶν κερδῶν.

Ἡ διάκρισις αὕτη, πλὴν τῆς ἐνδεικτικῆς ἐπὶ τοῦ περιεχομένου τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων σημασίας, εἶναι χρήσιμος διὰ τὸν ἔλεγχον τούτων, διότι ἐπὶ τῶν δύο πρώτων κατηγοριῶν αἱ ὁποῖαι περιλαμβάνουν δαπάνας παραγωγῆς, οὐσιαστικῶς καὶ ἀμέσως ἐξυπηρετούσας αὐτήν, τὴν εὐθύνην ἔχει τὸ παραγωγικὸν τμήμα, ἐνῶ διὰ τὴν τρίτην κατηγορίαν ἡ εὐθύνη βαρύνει κατὰ κανόνα τὴν Διοίκησιν. Ἡ διαστολή αὕτη συντελεῖ εἰς τὴν κατάταξιν τοῦ περιεχομένου τῶν Γενικῶν Β)κῶν Ἐξόδων εἰς

Ἐλεγχίμους Δαπάνας, καὶ

Μὴ ἐλεγχίμους Δαπάνας.

Περαιτέρω, τὰ Γενικά Β)κὰ Ἐξόδα περιλαμβάνουν δαπάνας παντός εἶδους μεταβλητότητος, ἧτοι : Σταθεράς, ἀναλογικῆς, ἀυξοῦσας, κλιμακωτάς, παλινδρόμους.

Β'. Ἡ ἔννοια τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ τῶν Γενικῶν Β)κῶν Ἐξόδων.

Ὡς εἶναι γνωστὸν ἐκ τῆς διδασκαλίας τῆς διαμορφώσεως τοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, αἱ δαπάναι διακρίνονται εἰς :

Σταθεράς

Μεταβλητάς.

Ὡς σταθεραὶ χαρακτηρίζονται αἱ δαπάναι τῶν ὁποίων τὸ ὕψος δὲν μεταβάλλεται συνεπείᾳ ἀυξομειώσεως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀλλὰ παραμένει σταθερόν.

Ἀντιθέτως μεταβληταὶ εἶναι αἱ δαπάναι τῶν ὁποίων τὸ ὕψος μεταβάλλεται καθ' ἑκάστην ἀυξομείωσιν τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

Ὑπὸ κριτήριον τὸν ρυθμὸν τῆς ἀυξομειώσεως, αὐτῶν ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, αἱ μεταβληταὶ δαπάναι διακρίνονται εἰς :

Ἀναλογικῆς, ὧν ὁ ρυθμὸς τῆς μεταβολῆς εἶναι ἀντίστοιχος τοῦ ρυθμοῦ τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως.

Αὐξοῦσας, αἵτινες ἀυξάνουν κατὰ λόγον μείζονα τοῦ τῆς ἀυξήσεως τῆς παραγωγῆς.

Φθινούσας, αἵτινες ἀυξάνουν κατὰ λόγον ἐλάσσονα τοῦ τῆς ἀυξήσεως τῆς παραγωγῆς

Κλιμακωτάς, αἵτινες ἀυξάνουν κατὰ κλιμάκια ἀυξήσεως τῆς παραγωγῆς παραμένουσαι σταθεραὶ ἐντὸς ἐκάστου κλιμακίου

Παλινδρόμους, αἵτινες ἔχουν μεταβαλλόμενον ρυθμὸν εἰς τὰ διάφορα κλιμάκια τῆς παραγωγῆς.

Ὁ ἐξ ἐπόψεως μεταβλητότητος χαρακτηρισμὸς ἐκάστης δαπάνης¹ κρί-

1. Ἐπὶ τῆς μεταβλητότητος τῶν δαπανῶν τὰ ἐξῆς σημεῖα δεόν νὰ σημειωθοῦν ἰδιαιτέρως.

α. Ἡ μεταβλητότης τῶν δαπανῶν δὲν συνδέεται σταθερῶς πρὸς ἐν ἑκαστον τῶν στοιχείων τοῦ κόστους. Ὁ ἰσχυρότερος σύνδεσμος ὑπάρχει κυρίως εἰς τὰς

νεται κατά κανόνα βάσει άπολογιστικών δεδομένων έκ τής συγκρίσεως τών δεδομένων μεταβολής εις τό ύψος τών δαπανών καί τής παραγωγής.

Άποβλέποντες εις τά Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα κατ' άρχήν ώς σύνολον, ύπό περιεχόμενον ώς έξετέθη άνωτέρω παντός είδους δαπανών έξ άπόψεως μεταβλητότητας, παρατηρούμεν ότι άξομειούμενου του βαθμού άπασχολήσεως θά ύπάρξη μεταβολή εις τό ύψος αύτών άλλ' ού χί ά ν ά λ ο γ ο ς.

Ούτω εάν ληφθῆ ώς βάσις εις χαμηλός βαθμός άπασχολήσεως καί μελετηθῆ ἢ εις τούς πέραν αύτου βαθμούς μέχρι του μεγίστου δυνατου διαμόρφωσις του ύψους τών Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων, θά διαπιστωθῆ ότι έπέρχεται μία προοδευτική αύξησις ἤτις κατά κανόνα ύστερεί τής άντιστοίχου αύξήσεως τής παραγωγής. Τοϋτο συμβαίνει διότι τά ένεχόμενα εις τά Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα σταθερά τοιαύτα δέν θά ύπο-

σταθεράς καί άναλογικάς δαπάνας, αλλά καί αύτός εις τήν πραγματικότητα είναι σχετικός.

Ούτω γίνεται συνήθως άποδεκτόν, άξιωματικώς δέ μάλιστα εις τό πρότυπον κόστος, ότι αι πρώται ύλαι καί ἡ άμεσος έργασία άποτελοϋν δαπάνας άναλογικάς. Τοϋτο όμως είναι μέχρι όρίου τινός όρθόν διότι π.χ. επί βιομηχανιών συνεχούς λειτουργίας ἢ μειώσις τής έντάσεως λειτουργίας τών έγκαταστάσεων ἢ έκδηλούμένη διά συνεχών διακοπών έπιφέρει συνήθως μειωσις εις τάς άποδόσεις καί συνεπώς μεταβάλλει τό κόστος τής πρώτης ύλης εις αύξον. Π.χ. Τό παραμένον εις τό ύπόλειμμα ποσοτόν έλαίου κατά τήν έκθλιψιν έλαιοσπόρων κατά τήν έναρξιν τής λειτουργίας του κοχλιωτου πιεστηριου είναι μεγαλειτέρα, μειώνουσα ούτω τήν σχετικήν άπόδοσιν τής πρώτης ύλης. Μεταβάλλεται συνεπώς τό κόστος τής πρώτης ύλης άπό άναλογικόν εις αύξον. Έντονώτερον παράδειγμα άποτελεί ἡ άμεσος έργασία ἢ προσφερομένη κατά τήν νύκτα, ἤτις καί περισσότερον άμειβεται καί συνήθως όλιγώτερον άποδίδει. Άλλά καί επί τής τακτικής έργασίας, τό άκριβές είναι ότι αύτη εις σύνολον δέν άποτελεεί άναλογικήν δαπάνην, διότι αι άποδοχαί τών στελεχών (λίαν ειδικευμένων έργατων κλπ.) συνιστοϋν σταθεράν δαπάνην.

Έπί τών μισθών επίσης πρέπει νά παρατηρηθῆ ότι πρακτικώς συνιστοϋν σταθεράν δαπάνην, έφ' όσον ἡ παραγωγή άξομοιοϋται έντός ώρισμένων όρίων. "Όταν ἡ παραγωγή ύπερβῆ τά όρια ταύτα, θετικώς ἢ άρνητικώς, μία άναπροσαρμογή μικρά ἢ μεγάλη πρέπει ν' άναμένεται. Τοϋτο σημαίνει ότι οι μισθοί μεταβάλλονται εις κλιμακωτήν δαπάνην. Έν τούτοις, έπειδή συνήθως ό όγκος τής παραγωγής δέν διακυμαίνεται, δύναται νά λάβῃ χώραν έκ τών προτέρων, βάσει τών στοιχείων του παρελθόντος, διάκρισις τών δαπανών εις σταθεράς, άναλογικάς, ἡμιμεταβλητάς.

β. Δέν ύπάρχει ρυθμός μεταβλητότητας οϋτε πάγιος έν σχέσει πρός ώρισμένον βαθμόν άπασχολήσεως οϋτε πολύ περισσότερον σταθερός εις όλους τούς βαθμούς άπασχολήσεως. Ούτω, δύναται π.χ. μία ώρισμένη αύξησις του βαθμού άπασχολήσεως νά έπιφέρῃ πέραν τής σχετικής άναλογίας αύξησιν εις δαπάνην τινά κατά 10^ο/. Τό ποσοτόν τοϋτο δέν θά παραμείνῃ κατά πᾶσαν πιθανότητα άμετάβλητον επί περαιτέρω ίσοπόσου αύξήσεως, δέν άποκλείεται δέ μάλιστα οϋδεμία μεταβολή εις τό σχετικόν ύψος τής δαπάνης νά παρατηρηθῆ.

Διά τούς λόγους τούτους, ώς θά έκτεθῆ εις τά κατωτέρω, κρίνεται κατά συνθήκην άρκετόν νά λαμβάνεται άπλώς ἡ σχετική τάσις αύξήσεως εις τούς διαφόρους βαθμούς άπασχολήσεως.

στον αύξησιν, τ' αναλογικά θά ἐξελιχθοῦν συμμέτρως, τὰ δὲ ὑπόλοιπα ὡς συντιθέμενα εἰς τὴν πραγματικότητα ἐκ σταθερῶν καὶ μεταβλητῶν δαπανῶν θά ὑποστοῦν μίαν αύξησιν μόνον τοῦ μεταβλητοῦ αὐτῶν μέρους.

Προκύπτει συνεπῶς ἐκ τῶν ἀνωτέρω ὅτι τὰ Γενικά Β)κὰ Ἔξοδα ἐν τῷ συνόλῳ αὐτῶν συνιστοῦν σύνθετον δαπάνην ἀποτελουμένην κατὰ ἕν μέρος ἐκ σταθερῶν καὶ κατὰ τὸ ὑπόλοιπον ἐκ μεταβλητῶν δαπανῶν ἐχόντων, ὡς θά ἐκτεθῆ εἰς τὰ ἐπόμενα, ἀναλογικὴν τάσιν.

Αἱ σύνθετοι αὗται δαπάναι ἀποκαλοῦνται Ἑμιμεταβληταὶ¹ καὶ βαρύνουν τὸ κατὰ μονάδα προϊόντος κόστος ὡς καὶ αἱ σταθεραί, βασικῶς κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Ἔξοδα Δαπάνης}}{\text{Παραχθεῖσαι μονάδες}}$$

Θά ἐπιπέσουν ὅθεν τὰ Γενικά Β)κὰ Ἔξοδα εἰς τὸ κατὰ μονάδα προϊόντος κόστος ὡς ἀποτελοῦνται ἐν τῷ συνόλῳ αὐτῶν ἡμιμεταβλητὴν δαπάνην κατὰ τὸ πηλίκον :

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα}}{\text{Παραχθεῖσαι μονάδες}}$$

Ἀντιθέτως ἐν, τῇ Λογιστικῇ τοῦ προτύπου κόστους τὰ δύο ἔτερα στοιχεῖα αὐτοῦ, αἱ πρῶται ὕλαι δηλ. καὶ τὰ ἄμεσα ἐργατικά, θεωροῦνται ὡς ἀναλογικαὶ δαπάναι.

Ἡ προηγηθεῖσα ἀνάλυσις ἔχει μεγίστην πρακτικὴν ἀξίαν διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, τὸ δὲ ἀποτέλεσμα εἶναι, ὅτι ἡ διακύμανσις αὐτοῦ θά εἶναι ἀνίστοιχος καὶ ἰσόποσος τῆς κατὰ βαθμὸν ἀπασχολήσεως διαφορᾶς ἐπιπτώσεως κατὰ μονάδα προϊόντος τῶν Γεν. Β)κῶν Ἐξόδων.

Παράδειγμα. Ἔστω :

α) Τὰ κάτωθι δεδομένα ἐπὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Βαθμὸς ἀπασχολήσεως %	Ποσὸν Γενικῶν Βιομηχαν. Ἐξόδων	Ἀριθ. παραγ. μονάδ. προϊόντων	Ἐπιβάρυνσις κατὰ Μονάδα
50	10.000.000	100.000	100
75	13.500.000	150.000	90
90	16.000.000	200.000	80
100	17.850.000	210.000	85
120	22.575.000	215.000	105

β) Ὅτι τὸ κόστος κατὰ μονάδα προϊόντος εἰς πρῶτας ὕλας καὶ ἄμεσα ἐργασίαν εἶναι Δρχ. 300.
Βάσει τῶν ὡς ἄνω, τὸ κατὰ μονάδα κόστος θά παρουσιάσῃ ἀντιστοι-

1. Κυρίως ἐν Ἀμερικῇ. Ἴδε σχετικῶς *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS* ἐνθ' ἀρ. σ. 79.

χως τὰς κατωτέρω διαφοράς, αἵτινες εἶναι ἴσαι πρὸς τὴν διαφορὰν τῆς ἐκ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἐπιβαρύνσεως.

Βαθμὸς Ἀπασχολήσεως %	Κόστος κατὰ μονάδα προϊόντος
50	400
75	390
90	380
100	385
120	405

Γ'. Ἡ ἔννοια τοῦ σταθεροῦ καὶ μεταβλητοῦ μέρους τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων

Ὡς εἶναι φυσικόν, ἐκ πλευρᾶς κοστολογήσεως τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, τυγχάνει λίαν οὐσιώδεις νὰ προσδιορισθῇ:

α. Ποῖαι καὶ πόσαι εἶναι αἱ εἰς τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα περιλαμβανόμεναι σταθεραὶ δαπάναι.

β. Ποῖαι εἶναι καὶ πῶς διαμορφοῦνται εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως αἱ μεταβληταὶ δαπάναι πλὴν τῶν ἀναλογικῶν περὶ τῶν ὁποίων δὲν ὑπάρχει δυσχέρεια ὡς ἀνωτέρω ἐλέχθη.

Διὰ νὰ γίνῃ κατανοητὴ ἡ διαστολὴ μεταξὺ τῶν σταθερῶν δαπανῶν καὶ τῶν μεταβλητῶν τοιούτων, (αὐξουσαι, φθίνουσαι, κλπ.) αἱ ἐξῆς παρατηρήσεις ἐπὶ τῆς ζωῆς τῶν ἐπιχειρήσεων νομίζομεν ὅτι ἔχουν ἰδιαιτέραν σημασίαν.

1. Ἡ σύγχρονος βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις, παράγουσα διὰ τὴν ἀγοράν, ἀντιμετωπίζει διακυμάνσεις εἰς τὴν ἀπορροφητικότητα τῶν προϊόντων της, τοῦθ' ὅπερ συντελεῖ εἰς τὴν αὐξομείωσιν τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως διότι αὕτη ἐναρμονίζεται εἰς τὸ ἐπίπεδον τῶν δυνατοτήτων τῶν πωλήσεων.

2. Ἄν ληφθῇ ὑπ' ὄψει ὅτι πρὸς στιγμὴν ἡ ἀπορροφητικότης τῆς ἀγορᾶς ἴσοῦται πρὸς τὸ μηδέν καὶ συνεπῶς ἡ ἐπιχείρησις ἀντιμετωπίζει προσωρινὴν διακοπὴν τῆς παραγωγῆς, εἶναι ὑποχρεωμένη:

α. Νὰ ἐξακολουθήσῃ πραγματοποιοῦσα ὠρισμένης δαπάνης κεφαλαιακοῦ περιεχομένου ἢ αἵτινες ἀπορρέουν οὐχὶ ἐκ τῆς δράσεως ἀλλ' ἐκ τῆς ὑποστάσεως αὐτῆς. Μεταξὺ τῶν δαπανῶν τούτων σημειοῦμεν τὰς ἀκολουθοῦσας ὡς σπουδαιότερας.

αα. Τόκοι ὑφισταμένων δανείων.

ββ. Ἀποσβέσεις ἐγκαταστάσεων καλύπτουσαι τὴν χρονικὴν φθορὰν καὶ ἀπαξίωσιν.

γγ. Ἀσφάλιστρα ἐγκαταστάσεων καὶ ἀποθεμάτων.

δδ. Οἱ πάγιοι φόροι.

1. Ἄπαντα τὰ ἔξοδα ταῦτα ἔχουν ἔντονον τὸ χρονικὸν στοιχεῖον τὸ ὁποῖον χαρακτηρίζει τὰ σταθερὰ ἔξοδα. Ἴδε σχετικῶς *M. N. ΤΣΙΜΑΡΑ*, *Κόστος, Κοστολόγησις—Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήνα 1948, σ. 79.*

β. Νά εξακολουθήση διατηρούσα τήν ὀργάνωσιν αὐτῆς εἰς σημεῖον ὥστε νά εἶναι ἱκανή νά ἐπαναρχίσῃ τήν παραγωγικὴν δραστηριότητά τῆς εἰς πρώτην εὐκαιρίαν. Τοῦτο θά ἐπιτευχθῆ διὰ τῆς διατηρήσεως τῶν στέλεχων τῆς ἐπιχειρήσεως, τεχνικῶν καὶ Διοικητικῶν, καὶ διὰ τῆς συντηρήσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ ὥστε ἡ ἐπαναλειτουργία τῶν ἐγκαταστάσεων νά μὴ προσκόψῃ εἰς τεχνικά ἐμπόδια. Ἄφορουν συνεπῶς καὶ αἱ δαπάναι αὐταὶ τὴν ὑπόστασιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Μεταξὺ τῶν δαπανῶν τούτων αἱ σπουδαιότεραι εἶναι αἱ ἑξῆς.

αα. Αἱ ἀμοιβαὶ τῶν τεχνικῶν καὶ Διοικητικῶν στελεχῶν.

ββ. Τὰ Γενικά ἔξοδα Διοικήσεως.

γγ. Τὰ ἔξοδα Συντηρήσεως τῶν ἐγκαταστάσεων.

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω ἐξάγεται ὅτι εἰς δεδομένον βαθμὸν ἀπασχολήσεως τὸ σύνολον τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων περιλαμβάνει :

α. Ἐν ποσὸν δαπανῶν τὸ ὅποιον προκαλεῖται ἐξ αὐτῆς ταύτης τῆς ὑποστάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὸ ὅποιον πραγματοποιεῖ αὕτη ἔστω καὶ ἐν προσωρινῇ ἀργίᾳ εὐρισκομένη.

β. Ἐν ποσὸν (τὸ ὑπόλοιπον) προκαλούμενον ἐκ τῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Τὸ πρῶτον μέρος συνιστᾷ τὰς σταθερὰς δαπάνας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τὸ δεύτερον τὰς μεταβλητάς¹.

1 Εἰς τὸ λογιστικὸν σχέδιον τῆς «Willys Overland (Jeep)» γίνεται ὁ κατωτέρω ἀναφερόμενος χαρακτηρισμὸς τῶν ἐξόδων βάσει τῶν οἰκείων λ)σμῶν εἰς σταθερά, ἡμιμεταβλητά καὶ ἀναλογικά. Ἴδε σχετικῶς *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE, La comptabilité etc. Enθ' ἄνωτ. σ. 75.*

Ἐπισημειώματα :

Σ = Σταθερά

Η = Ἡμιμεταβλητά

Μ = Μεταβλητά

Ἀριθμὸς λ)σμοῦ	Χαρακτήρ Ἐξόδου	
01	Η	Μισθοί.
02	Η	Μισθοὶ διὰ πωλήσεις καὶ διάθεσις ἐπαναδιανε- μομένων.
04	Μ	Προμήθειαι.
06	Μ	Ἐξοδα ταξιδίων.
07	Μ	Ταχυδρομικά.
08	Η	Τηλεγραφικὰ — Τηλεφωνικά.
09	Σ	Ἐνοίκια.
10	Μ	Ἐξοδα.
11	Μ	Γενικαὶ Ὑπηρεσίαι.
12	Μ	Βιβλία καὶ περιοδικά.
13	Μ	Ἐπιθεώρησις τεμαχίων ἀποσυνημολογημένων.
14	Μ	Βιβλία ὁδηγίων.
15	Σ	Συνδικαλιστικαὶ Συνδρομαί.

Αί σταθεραί δαπάναι κατ' είδος έξεταζόμεναι έν σχέσει πρός τας μεταβλητάς, είναι κατά κανόνα όμοιαι. Ούτω π. χ. αί άποσβέσεις είναι καθ' ό μέν μέρος καλύπτουν χρονικήν φθοράν ή οικονομικήν άπαξίωσιν

17	M	*Έτεροι εισφοραί.
19	M	*Άγγελιαί, έντυπα πωλήσεων, δημοσιεύσεις.
20	M	*Έμπορία άποσυνημολογημένων τμαχίων τών έξαρτημάτων.
28	Σ	*Ασφάλειαί.
29	Σ	*Όμοσπονδιακοί φόροι δι' ασφάλειαν άνεργίας.
30	Σ	*Όμοσπονδιακοί φόροι δι' ασφάλειαν γήρατος.
32	Σ	Τοπικοί φόροι επί τών πωλήσεων, χρησιμοποίησεως, άμοιβών Έλευθερίων έπαγγελμάτων, άδειών.
33	Σ	Συντηρήσεις και Έπισκευαί.
34	H	*Έξοδα αυτοκινήτων ύπηρεσίας.
35	Σ	*Έξοδα ύπηρεσίας κτιρίων.
40	Σ	*Ασφάλιστρα ομάδος ύπαλλήλων.
41	Σ	*Ασφάλειαί άποζημιώσεων.
44	Σ	*Έξοδα έκθέσεως προϊόντων.
45	Σ	Πρατήριον πωλήσεων (<i>Sales builder</i>).
50	M	Φωτογραφικά έξοδα.
51	M	Σχολεία.
54	H	*Άμοιβαί Συμβούλων και άλλων έπαγγελματιών ύπηρεσιών.
58	M	*Έξοδα άντιπροσωπείας δια τας πωλήσεις εις τό Δημόσιον.
60	M	*Έπιστολαί — Ειδήσεις.
61	M	Καταχωρήσεις.
62	M	Πρόγραμμα έξασκήσεως πωλητών.
63	M	*Έκθεσις.
65	M	Οικονομία Η. Π. Μελέτη άγοράς και άνάλυσις τών πωλήσεων.
66	M	Ειδική έρευνα. Μελέτη τής άγοράς και άνάλυσις τών πωλήσεων.
67	M	Σχέδια.
70	M	*Επιμερισθεΐσαι δαπάναι εις έτερα τμήματα.
81	M	Σύγκλησις Συμβουλίου πωλητών.
82	M	*Υλικόν δια πείραν, έμπορική βοήθεια.
83	M	Τά νέα τοϋ πωλητοϋ.
84	M	*Ανάπτυξις τοϋ πωλητοϋ.
85	M	Μηχανικόν κόστος ύλικού και έξοδα δημοσιεύσεως. Πωλήσεις άγροτικάί.
86	M	Μηχανική Έγκατάστασις. Πωλήσεις άγροτικάί.
87	M	*Έμπορική βοήθεια. Πωλήσεις άγροτικάί.
88	M	*Έπαρχιακαί Ένώσεις.
89	M	*Έπαρχιακόν Γραφεΐον.
99	M	Διάφορα.

σταθεραὶ δαπάναι καθ' ἃ δὲ μέρος καλύπτουν λειτουργικὴν φθορὰν ἀναλογικαί. Οἱ τόκοι ὁμοίως, καθ' ἃ ποσὸν ἀφοροῦν δάνεια ἄτινα ὑφίστανται καὶ ἐν ἀργίᾳ τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς π. χ. τὰ δι' ἐκτέλεσιν ἐγκαταστάσεων συναπτόμενα, συνιστοῦν σταθερὰς δαπάνας, καθ' ἃ δὲ ποσοστὸν προκαλοῦνται ἐκ τῆς αὐξομειώσεως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀποτελοῦν μεταβλητὰς δαπάνας.

Τοῦτ' αὐτὸ ἰσχύει καὶ ἐπὶ ἀμοιβῶν προσωπικοῦ, κλπ. στοιχείων, τὰ ὁποῖα συμπεριλαμβάνονται εἰς τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα.

Τὸ ἐκ τῶν ἀνωτέρω συμπέρασμα εἶναι ὅτι τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα ἐμπεριέχουν ἡμιμεταβλητὰς δαπάνας ὑπὸ τὴν ἐννοίαν ὅτι ἐν ποσὸν ἐξ αὐτῶν εἶναι σταθερὸν ἀνεξαρτήτως τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς καὶ ἐν μεταβλητὸν προκαλούμενον ἐκ τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς.

Τὸ μεταβλητὸν τοῦτο μέρος ὡς θὰ ἴδωμεν εἰς τὰ ἐπόμενα ἔχει τὰς εἰς ν' ἀποτελεῖ ἀναλογικὴν δαπάνην.

Δ'. Πρότυπος βαθμὸς ἀπασχολήσεως.

Ἡ διαμόρφωσις τοῦ κόστους, ἐκ πλευρᾶς σταθερῶν δαπανῶν ἔμπεριχομένων εἰς τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα, θὰ ἐπηρεασθῇ ὡς εἶναι φυσικὸν ἐκ τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἐφ' ᾧ καὶ γεννῶνται κατὰ σειράν τὰ ἐξῆς ἐρωτήματα :

α. Ποία ἡ ἀνωτάτη παραγωγικὴ δυναμικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

β. Ποῖον κριτήριον θὰ χρησιμοποιηθῇ διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ βαθμοῦ παραγωγικῆς ἐντάσεως ἢ ἀπασχολήσεως.

γ. Εἰς ποῖον βαθμὸν ἀπασχολήσεως αἱ σταθεραὶ δαπάναι βαρύνουν τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, εἰς τὸ ἀκέραιον.

Ἐπὶ τοῦ πρώτου ἐρωτήματος ἡ ἀπάντησις εἶναι ὅτι τὸ Maximum τῆς παραγωγικῆς ἱκανότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως, συνίσταται ἐκ τῆς παραγωγῆς ἢ ὁποῖα δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ ὑπὸ ἀδιάκοπον καὶ τεχνικῶς ἀπρόσκοπτον λειτουργίαν τῶν ἐγκαταστάσεων αὐτῆς².

1. Τοῦ ἱστορικοῦ δηλ. διότι τὸ πρότυπον ἢ ἀπλῶς τὸ κανονικὸν δὲν θὰ ἐπηρεασθῇ ἐκ τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ὡς συνηρητέον πρὸς ἕνα ὠρισμένον τοιοῦτον. Ἡ διαμόρφωσις τοῦ ἱστορικοῦ κόστους κατὰ μονάδα προϊόντος ἐκ πλευρᾶς σταθερῶν δαπανῶν εἶναι εὐθέως φθίνουσα πρὸς τὸν λόγον τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς. Π. χ. ἐάν Σταθερὰ ἔξοδα 1000, Παραγωγή 100, προκύπτει ἐπιβάρυνσις κατὰ μονάδα 10, ἐάν ἡ παραγωγή αὐξηθῇ εἰς 200 μονάδες, αὐξηθεὶ δηλ. κατὰ 100% ἢ κατὰ μονάδα παραγομένου προϊόντος ἐπιβάρυνσις μειοῦται εἰς τὸ ἡμισυ.

2. Ὡς ἀνωτάτην παραγωγικὴν ἱκανότητα οἱ LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 342 νοοῦν τὴν πρακτικὴν ἱκανότητα ἑνὸς ἐργοστασίου νὰ παραγάγῃ ἐκεῖνο τὸ ὅποιον δύναται ἐάν δὲν ὑπῆρχε ἔλλειψις παραγγελιῶν. Περὶ τῆς ἀναλύσεως τοῦ συνολικοῦ χρόνου ἴδε Διάγρ. ὑπ' ἀριθ. 5 τοῦ Rummel. Ἡ ἐκτίμησις τοῦ Maximum τῆς παραγωγικῆς ἱκανότητος ἔχει ἐλαστικότητα ἣτις προέρχεται ἐκ τῆς σχετικότητος τῆς ἀνάγκης διὰ διακοπᾶς καὶ ἀργίας διὸ καὶ πολλακίς παρατηρεῖται ὑπέρβασις τοῦ 100% καίτοι ὁ τελευταῖος οὗτος ἐκπροσωπεῖ τὸ ἀνώτατον ὄριον.

Συνεπώς εκ του συνολικού χρόνου τῆς περιόδου θ' αφαιρεθοῦν :

α. Αἱ ἀργαίαι καθ' ἃς διακόπτεται ἡ παραγωγή ἂν τοῦτο εἶναι τεχνικῶς ἐπιτρεπτόν,

β. Ὁ ἀπαραίτητος χρόνος διὰ τὰς περιοδικὰς συντηρήσεις.

Τὸ ὑπόλοιπον ἀποτελεῖ τὸν συνολικὸν χρόνον λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ καὶ συναρτῆσει ἀφ' ἑνὸς μὲν τῆς πρακτικῆς ἱκανότητος παραγωγῆς τῶν ἐγκαταστάσεων ἀφ' ἑτέρου δὲ τοῦ ὠφελίμου χρόνου λειτουργίας αὐτῶν κατόπιν ἐκτιμήσεως ἐκ τῆς πείρας τοῦ παρελθόντος τῶν παρενοχλήσεων, καθορίζεται ἡ μεγίστη παραγωγικὴ δυναμικότης τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐπὶ τοῦ δευτέρου ἐρωτήματος φαίνεται κατ' ἀρχὴν ὅτι αἱ μονάδες τῶν παραγομένων προϊόντων δύναται ν' ἀποτελέσουν ἱκανοποιητικὸν κριτήριον. Ἐν π. χ. τὸ μέγιστον τῆς παραγωγικῆς ἱκανότητος εἶναι 100.000 μονάδες καὶ ἡ παραγωγή τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἔχει προγραμματισθῆ διὰ 50.000 μονάδες προκύπτει ὅτι ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως εἶναι 50%.

Ἐν τούτοις τὸ κριτήριον τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς ὡς καὶ τῶν μετ' αὐτῶν συναρτημένων :

—τῆς ποσότητος τῶν βιομηχανοποιουμένων πρώτων ὑλῶν,

—τοῦ ὀλικοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὠρομισθίων ἢ ἡμερομισθίων,

δύναται νὰ χρησιμοποιηθοῦν μόνον ἐν περιπτώσει παραγωγῆς ἑνὸς προϊόντος π. χ. τσιμέντο, σπορέλαιον, ὠρισμένον ὕφασμα, κλπ. Ἀντιθέτως, ὅταν αἱ αὐταὶ ἐγκαταστάσεις χρησιμοποιοῦνται διὰ τὴν παραγωγὴν περισσοτέρων εἰδῶν, λόγῳ τῆς δημιουργουμένης ἀνομοιομορφίας, ὁ ὄγκος τῆς παραγωγῆς καὶ τὰ πρὸς αὐτὸν συντηρητέα κριτήρια δὲν δύναται ν' ἀποτελέσουν στοιχεῖα προσδιορισμοῦ τοῦ βαθμοῦ παραγωγικῆς ἐντάσεως¹. Τουναντίον ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων ἢ ὠρομισθίων ἀποτελεῖ τὸ ἐπιτυχέστερον κριτήριον καὶ χρησιμοποιεῖται γενικῶς ἐν τῇ λογιστικῇ τοῦ προτύπου κόστους, διότι :

α. Ἡ ἄμεσος ἐργασία εὐρίσκεται εἰς εὐθεῖαν σχέσιν πρὸς τὴν ἔντασιν λειτουργίας τοῦ παράγοντος ἐξοπλισμοῦ ἐνῶ τὸ αὐτὸ δὲν συμβαίνει μετὰ τὴν ποσότητα τῆς παραγωγῆς ἢ τῶν βιομηχανοποιουμένων πρώτων ὑλῶν².

β. Τὸ κριτήριον ἀμέσου ἐργασίας ἐφαρμόζεται μετὰ τῆς αὐτῆς ἐπιτυχίας ἐπὶ ὁμοιομόρφου ἢ ἀνομοιομόρφου παραγωγῆς καὶ συνήθως εἶναι γενικόν.

1. Διότι ἡ ἄθροισις αὐτῶν εἰς ἐνιαῖον σύνολον τὸ ὅποιον ν' ἀποτελέσῃ τὸν διαιρέτην τῶν Γ. Β. Ε. ὡς εἶναι φυσικὸν ἀποκλείεται.

2. Π. χ. εἰς τὴν μονάδα τοῦ χρόνου θὰ εἶναι διάφορος ἡ ποσότης τοῦ νηματοποιουμένου βάμβακος διὰ τῶν αὐτῶν ἐγκαταστάσεων, ἐξαρτωμένη ἐκ τοῦ ἀριθμοῦ τοῦ παραγομένου νήματος. Εἰς τὰς μηχανουργικὰς βιομηχανίας ἐπίσης ὁ ὄγκος ποσοτικῶς τῆς παραγωγῆς θὰ ἐξαρτηθῆ ἐκ τοῦ εἶδους τοῦ συντελουμένου ἔργου (λεπτότης κατασκευῆς, πολυσύνθετον τῶν μερῶν, εἶδος χρησιμοποιουμένων μετάλλων κλπ.).

γ. Διότι αΐρει ώρισμένες δυσχερείας αΐ όποΐα προκύπτουν έκ τής χρησιμοποιήσεως έτέρων ποσοτικών κριτηρίων ώς π. χ. του χρόνου λειτουργίας του έξοπλισμού, του ρεύματος, κλπ.¹.

Ύπό κριτήριον βαθμού άπασχολήσεως του άριθμού των ώρων άμέσου έργασίας ή εις έκατοστιαΐαν άναλογΐαν άπόδοσις του βαθμού άπασχολήσεως άπορρέει ώς σχέσις²

Πραγματικός άριθμός ώρων άμέσου έργασίας
Άνωτάτος δυνατός άριθμός ώρων άμέσου έργασίας

Έπί του τρίτου έρωτήματος, του προσδιορισμού δηλαδή του βαθμού άπασχολήσεως εις τόν όποΐον τό κόστος τής παραγωγής άπορροφά τό σύνολον των σταθερών δαπανών, παρατηρητέα τά έξής :

1. Κατ' άρχήν ό βαθμός παραγωγικής έντάσεως κατά τόν όποΐον τό κόστος άπορροφά ύλας τās σταθεράς δαπάνας είναι ό κανονικός τοιοϋτος. Ώς κανονικός βαθμός παραγωγικής έντάσεως είναι έκείνος τόν όποΐον πρέπει ν' άκολουθή ή έπιχείρησις, ώστε νά παράγη ό,τι κατά μέσον όρον δύναται νά πωλήση³.

2. Ό προσδιορισμός του κανονικού βαθμού άπασχολήσεως ώς οϋτος προκύπτει έκ του μέσου όρου του παρελθόντος δέν είναι ικανοποιητικός, διότι ή προϊόυσα άνάπτυξις τής έπιχειρήσεως και ή μεταβολή των παραγωγικών μεθόδων και του έξοπλισμού ώς και αΐ διακυμάνσεις των συνθηκών τής άγοράς καθιστούν άμφίβολον τήν άξΐαν των στοιχείων του παρελθόντος ώς βάσεως προσδιορισμού τής κανονικότητας⁴.

3. Ύπό τās προϋποθέσεις τής προηγουμένης παρατηρήσεως ό κανονικός βαθμός έντάσεως τής παραγωγής ώς μέσος όρος του παρελθόντος, δΐδει τήν θέσιν αϋτου εις τόν πρότυπον βαθμόν άπασχολήσεως ό

1. "Ας ύποτεθή π. χ. ότι χρησιμοποιείται ώς κριτήριον άπασχολήσεως ό χρόνος λειτουργίας του έξοπλισμού. Οϋτω ύποθέσωμεν ότι εις έργοστάσιόν τι χρησιμοποιούνται 5 μηχανήματα, έκαστον των όποΐων πραγματοποιεί και μΐαν ώρισμένην κατεργασΐαν άλλ' οϋχι τήν αϋτήν άκριβώς έπί όλων των προϊόντων και εύρίσκονται έν λειτουργΐα μόνον 4 μηχανήματα. Έρωτάται : πώς θά έξευρεθ ή βαθμός άπασχολήσεως ; Κατ' άνάγκην θά πρέπει νά καταφύγωμεν εις κριτήρια εκ των όποΐων νά έξαχθ ή συμβολή εις τήν γενικήν παραγωγικήν δραστηριότητα του άργούντος μηχανήματος, άλλά τότε μοιραΐως έγκαταλείπομεν τό μηχανήμα ώς βάσιν ύπολογισμού. Τό ρεϋμα δέν άγει έπίσης εις βεβαιότερα συμπεράσματα. Οϋτω τό ποσόν του καταναλισκομένου ρεύματος δέν είναι πάντοτε σταθερόν, διότι και άλλοι παράγοντες πλην τής έντάσεως τής άπασχολήσεως (π. χ. συνθήκαι λειτουργίας των μηχ)των, είδος πρώτων ύλών βιομηχανοποιουμένων ύπό των κυρίων μηχ)των, κλπ) έπηρεάζουν τήν κατανάλωσιν του ρεύματος.

2. Γενικώς ό βαθμός εις έκατοστιαΐαν άναλογΐαν άπασχολήσεως άπορρέει εκ τής σχέσεως :

Πραγματική άπασχόλησις μετρομένη βάσει

Άνωτάτη άπασχόλησις μετρομένη βάσει

3. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF *ένθ'* άνωτ. σ. 340.

4. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF *ένθ'* άνωτ. σ. 341.

όποιος αντιστοιχεί εις την προβλεπόμενην παραγωγικήν έντασιν, ως αυτή άπορρέει έκ του ποσοτικού προγράμματος της παραγωγής'.

4. 'Επί σκοπῷ μετρήσεως τών διακυμάνσεων λόγω δγκου παραγωγής δύναται νά προσδιορισθῆ ὁ πρότυπος βαθμός άπασχολήσεως με βάσιν παραγωγικήν έντασιν 100% .

5. 'Επί οίασδήποτε βάσεως και άν έχη καθορισθῆ ὁ πρότυπος βα-

1. Οί έν τῇ προηγουμένη ύποσημειώσει συγγραφείς *ἐνθ' άνωτ. σ. 341* ύποστηρίζουν διι ἡ πρότυπος παραγωγική ικανότης προσδιορίζεται εις τήν πραγματικότητα ως ἡ κανονική ἢ ως ἡ άνωτάτη. Μία τοιαύτη άποψις ὁμως νομιζομεν διι δημιουργεῖ άπαράδεκτον ελαστικότητα κόστους ἣτις εις τά πράγματα δέν ύπάρχει. Πράγματι, άν ύποθέσωμεν τόν πρότυπον ως κανονικόν βαθμόν άπασχολήσεως και τοῦτον 100.000 ὥρας, τά σταθερά έξοδα 6.000.000 και τόν αριθμόν ὥρων άμέσου έργασίας κατά μονάδα προϊόντος 100, θά έχωμεν κόστος κατά μονάδα προϊόντος εις σταθερά έξοδα 6.000. 'Αν τοῦναντίον ύποθέσωμεν τόν μέγιστον βαθμόν άπασχολήσεως 200.000 ὥρας και ύποθέσωμεν διι οὔτος υλοθετεῖται ως πρότυπος, τό κατά μονάδα κόστος θά έπιβαρυνθῆ λόγω σταθερῶν έξόδων με Δρχ. 3.000. Τοιαύτη ὁμως διαφορά δέν δικαιολογεῖται έκ τών πραγμάτων παρά ύπό μίαν προϋπόθεσιν· διι πρόκειται δηλ. άπλως ν' άποτελέση λογιστικήν διαπίστωσιν μεταβολῆς κόστους συνεπεία αύξομειώσεως τοῦ δγκου της παραγωγής, επί σκοπῷ διαφωτίσεως της ύπευθύνου ἡγεσίας της έπιχειρήσεως διι διαφόρους ένεργείας αι ὁποῖαι δύναται ν' άπορρεύσουν έντεῦθεν, χωρίς ν' άποτελέση λόγον μεταβολῆς τοῦ προτύπου κόστους, τό ὁποῖον, βασιζόμενον επί τοῦ προϋπολογισμοῦ εἶναι κατά βάσιν κανονικόν. Τοῦτο άλλωστε άπορρέει έκ της αντικειμενικῆς φύσεως τών πραγμάτων. Οὔτω τά σταθερά έξοδα, ως έλέχθη, καλύπτουν τάς μονίμους δαπάνας κεφαλαίου και ὀργανώσεως, αι ὁποῖαι, εις τήν πραγματικότητα άπορρέουν έκ τοῦ ὁμαλοῦ βαθμοῦ άπασχολήσεως. Αὐτή τοῦλάχιστον πρέπει νά εἶναι ἡ επίδιξις παντός υγειῶς σκεπτομένου βιομηχανοῦ, διότι οὔδεις π. χ. θά προέβαινε εις έπεκτάσεις έγκαταστάσεων ἢ ὀργανῶσιν πέραν τών απαιτούμενων διι νά πραγματοποιηθῆ μία παραγωγή, ἡ ὁποία νά καλύψη τάς ποσότητας τών προϊόντων, αι ὁποῖαι δύναται νά πωληθοῦν. Προκύπτει ὅθεν διι βασικῶς, ὁ κατά μέσον ὄρον προβλεπόμενος ρυθμός τών πωλήσεων προσδιορίζει τόν δγκον της παραγωγής ὁστις οὔτω καθίσταται ὁμαλός. 'Επειδή, ὁμως, ἡ ὁμαλότης αὐτή δέν εἶναι αντικειμενική τις έννοια άλλ' εἶναι συντηρημένη με τήν ὄλην διακυμαινομένην ανάπτυξιν της έπιχειρήσεως και της οίκονομίας, τό πρόγραμμα της παραγωγής τήν άντικειμενοποιεῖ. Αἱ παρατηρήσεις αὗται έχουν τήν έξῆς πρακτικήν σημασίαν:

α. 'Οτι, έφ' ὅσον ως βαθμός άπασχολήσεως έλήφθη ὁ κανονικός ὁ διι τοῦ προγράμματος προσδιορισθῆς, αι άποκλίσεις λόγω διακυμάνσεων τοῦ δγκου θά μετρῶνται άπ' αὐτοῦ και θά έχουν οὔτω οὔσιαστικήν σημασίαν.

β. 'Οτι, έφ' ὅσον ως βαθμός άπασχολήσεως έλήφθη ὁ άνωτάτος δυνατός, αι άποκλίσεις λόγω διακυμάνσεως τοῦ δγκου της παραγωγής, θά φανερώσουν τί έζημίωσε ἢ έπιχειρήσις μη έξαντλήσασα τόν μέγιστον βαθμόν της παραγωγικῆς αὐτῆς δραστηριότητος.

'Ο C. GILLESPIE: *Accounting Procedure for Standard Cost σ. 385* διακρίνει 3 ειδῶν παραγωγικήν δυναμικότητα ως βάσιν προσδιορισμοῦ τοῦ συντελεστοῦ έπιβαρύνσεως διι Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόδων.

α. Τήν άνωτάτην πρακτικήν δυναμικότητα παραγωγής.

β) Τήν μέσην, άνταποκρινομένην εις τόν μέσον ὄρον πωλήσεων.

γ) Τήν άναμενομένην πραγματικήν κατά τήν περίοδον.

2. T. LANG W. McFARLAND M. SCHFF *ἐνθ' άνωτ. σ. 342.*

θμός άπασχολήσεως ούτος άποτελεί την άφετηριάν ύπολογισμού του συντελεστού έπαβαρύνσεως του κόστους λόγω Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων και άπ' αυτόο μετρώνται αι άποκλίσεις λόγω διακυμάνσεως του όγκου της παραγωγής κατά τά έν τῷ έπομένῳ κεφαλαίῳ έκτιθέμενα.

6. Έάν η έπιχειρήσις διαθέτει περισσότερα κύρια παραγωγικά τμήματα έκ των οποίων παράγονται διάφορα προϊόντα, ο προσδιορισμός του προτύπου βαθμού άπασχολήσεως λαμβάνει χώραν κατά παραγωγικόν τμήμα και έν ούδεμιᾷ περιπτώσει διά τό σύνολον αὐτών¹.

1. Ο κατά παραγωγικόν τμήμα προσδιορισμός του βαθμού άπασχολήσεως καθίσταται άναγκαίος έκ λόγων άφ' ένός μόν ούσιαστικῶν άφ' έτέρου δέ διευκολύνσεως των ύπολογισμῶν έπαβαρύνσεως.

Ούσιαστικόν λόγον άποτελεί η τεχνική και οικονομική αὐτοτέλεια του παραγωγικού τμήματος, ήτις έπάγεται ίδιον δι' έκαστον έξ αὐτῶν κόστος και άποτέλεσμα. Πιράγματι έάν βιομηχανική τις έπιχειρήσις έχει τά κάτωθι τμήματα παραγωγής :

Σπορελαιουργείον

Σαπώνοποιείον

Οινόπνευματοποιείον

Τμήμα Παραγωγής λιπαρῶν όξέων

λόγῳ του αὐτοτελοῦς των έγκαταστάσεων και του άνομοιομόρφου του προϊόντος δέν δύναται νά εξαχθῆ εις βαθμός άπασχολήσεως δι' όλην την έπιχειρήσιν, άλλ' έκαστον τμήμα έχει ίδιον βαθμόν άπασχολήσεως. Μέτρησις ένός ένιαίου βαθμού άπασχολήσεως με βάσιν την αξίαν της παραγωγής έκάστου τμήματος θά ήτο, κατά την γνώμη μας, άνεπιτυχής, διότι, κατά βάσιν, η παραγωγική έντασις μετράται διά φυσικῶν μονάδων (ποσότης προϊόντων, αριθμός ὡρῶν έργασίας έξοπλισμοῦ, άμέσων ὡρομισθων, κλπ.) εις τρόπον ὡστε η άνάμιξις των τιμῶν θά είχε ὡς άποτέλεσμα την διαπίστωσιν ηύξημένου η μειωμένου βαθμού άπασχολήσεως λόγω μεταβολῆς των τιμῶν, τουθ' όπερ έσφαλμένον. Παράδειγμα :

Τμήμα	A	ύπό βαθμόν άπασχολήσεως	75%	αξία παραγωγής	20.000.000
»	B	»	»	»	30.000.000
»	Γ	»	»	»	50.000.000
				Δρχ.	100.000.000

*Αξία παραγωγής εις βαθμόν άπασχολήσεως 75%^ο
 'Επί τῇ ύποθέσει ότι αι τιμαί των προϊόντων του τμήματος Γ ηύξηθησαν κατά 40% η αξία της παραγωγής θ' άνέλθη εις 120.000.000 όποτε ο βαθμός άπασχολήσεως θά προσδιορισθῆ εις $20\% \times 75\% + 75 = 90\%$, ένῳ εις την πραγματικότητα ο όγκος της παραγωγής παρέμεινεν άμετάβλητος.

'Ανεπιτυχής θά ήτο έπίσης ο προσδιορισμός του βαθμού άπασχολήσεως όλοκλήρου της έπιχειρήσεως δι' άναγωγής όλων των ειδῶν εις έν κρινόμενον ὡς κυριώτερον, διότι μία τοιαύτη προσπάθεια θά προσέκρουε εις άνυπερβλήτους δυσχερείας λόγω έλλείψεως οιασδήποτε βάσεως άναγωγής. Ούτω ο αριθμός ὡρῶν άμέσου έργασίας δέν δύναται ν' άποτελεσθῆ βάσιν άναγωγής δια δύο προϊόντα, έξ ὧν εις τό μόν έν η έργασία ύπεισέρχεται ὡς ο κυριώτερος συντελεστής παραγωγής, ένῳ εις τό έτερον ὡς τοιοῦτος ύπεισέρχεται η πρώτη ύλη. Π.χ. έάν δια την παραγωγήν 10 τόννων σάπωνος ήμερησίως άπαιτοῦνται 400 ὡραι άμέσου έργασίας, ένῳ δια την παραγωγήν 10 τ. λιπαρῶν όξέων άπαιτοῦνται 100 ὡραι έργασίας δέν δυνάμεθα νά όρίσωμεν βαθμόν άπασχολήσεως $100\% = 500$ ὡραι ήμερησίως διότι ένοποιούμεν αὐθαίρετως διαφόρους συνθήκας παραγωγής, έξοπλισμοῦ και γενικῶν ὡρων έκμεταλλεύσεως.

Ε. Γενικά επί της κατάρτισης του Προϋπολογισμού των Γ.Β.Ε.

Ἡ κατάρτις τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἀκολουθεῖ τὰς ἀρχάς, αἱ ὁποῖαι ἐφαρμόζονται ἐπὶ παντὸς προϋπολογισμοῦ σὺν τῇ προσθήκῃ τοῦ καθορισμοῦ τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, ὅστις, ὡς ἤδη ἐλέχθη, ἐπηρεάζει τὴν ἐπιβάρυνσιν τοῦ κόστους λόγω Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Ὡς κυριώτερον στοιχεῖον χρησιμεύει τὸ ἀρχεῖον τοῦ κόστους τοῦ ὁποῖου τὰ δεδομένα προσαρμόζονται πρὸς τὰς συνθήκας τῆς περιόδου εἰς τὴν ὁποῖαν ὁ προϋπολογισμὸς ἀναφέρεται.

Μεταβολαὶ παρατηροῦνται κατ' ἀρχὴν εἰς τὰς τιμὰς τῶν στοιχείων τῶν συνιστῶντων τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα, αἵτινες λαμβάνονται ὑπ' ὄψει διὰ τῆς ἐξευρέσεως τοῦ συντελεστοῦ τῆς μεταβολῆς. Ἐάν π. χ. τὰ ἔμμεσα ἐργατικά κατὰ τὸ ἀρχεῖον τοῦ κόστους ἐπὶ 100.000 ὥρων ἀμέσου ἐργασίας ἀνῆλθον εἰς 1.000.000 Δρχ. καὶ ἤδη τὸ ἡμερομίσθιον ἠυξήθη κατὰ 10 %, ὡς στοιχεῖον τοῦ παρελθόντος λαμβάνεται ποσὸν ἐμμέσων ἐργατικῶν Δρχ. 1.100.000. Ἔτεροι συνήθως μεταβολαί, ἐπηρεάζουσαι τὸν προϋπολογισμὸν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, εἶναι αἱ μεταβολαὶ εἰς τὸν ἐξοπλισμὸν καὶ τὰς μεθόδους παραγωγῆς.

Οὕτω, ἐάν π. χ. τὰ στοιχεῖα τοῦ ἀρχείου ἀναφέρουν ἔμμεσα ἐργατικά ὑπὸ συνθήκας ἐσωτερικῶν δικινήσεων τῶν πρώτων ὕλων καὶ ἡμιτελῶν προϊόντων δι' ἐργατικῶν χειρῶν καὶ κατὰ τὴν περίοδον δι' ἣν καταρτίζεται ὁ προϋπολογισμὸς πρόκειται νὰ χρησιμοποιηθοῦν αὐτόματα μηχανικαὶ ἐγκαταστάσεις μεταφορᾶς, ἢ μεταβολὴ αὕτη ἐκτιμᾶται καταρτιζομένων τῶν σχετικῶν ὑπολογισμῶν βάσει τῶν συγχρόνων δεδομένων.

Τέλος, τὰ στοιχεῖα τοῦ παρελθόντος ὑφίστανται κριτικὴν ἔρευναν, ἣ ὁποία σκοπὸν ἔχει τὴν ἐπισήμανσιν τῶν τυχόν γενομένων σπαταλῶν, ὥστε αὗται νὰ μὴ ἐπηρεάσουν τὸν νέον προϋπολογισμὸν καὶ κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον νὰ διαιωνίζονται.

Αἱ συνιστώσαι τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα δαπάναι, διαχωρίζονται, ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, εἰς δύο κατηγορίας :

α. Εἰς δαπάνας διὰ τὰς ὁποίας τὸ παραγωγικὸν τμήμα εἶναι ὑπεύθυνον, ὡς π. χ. ἔμμεσα ἐργατικά, ὑλικά, ἀτμός, ρεῦμα κλπ. αἵτινες ἀποκαλοῦνται ἐλέγξιμοι δαπάναι.

β. Εἰς τὰς δαπάνας διὰ τὰς ὁποίας τοῦτο δὲν εἶναι ὑπεύθυνον, εἰδὼς δὲν λαμβάνει μέρος κατὰ τὴν πραγματοποιήσιν αὐτῶν. Τοιαῦται δαπάναι κυρίως εἶναι : Οἱ τόκοι, αἱ ἀποσβέσεις, τὰ ἀσφάλιστρα καὶ οἱ φόροι.

Ὁ διαχωρισμὸς οὗτος εἶναι χρήσιμος διὰ τὸν καταλογισμὸν τῶν εὐθυνῶν αἵτινες προκύπτουν ἐκ τῆς πορείας τῆς ἐκτελέσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ἐάν τὸ ἐργοστάσιον περιλαμβάνει πλείονα τμήματα, κύρια καὶ βοηθητικά, δι' ἕκαστον ἐξ αὐτῶν συντάσσεται ἴδιος προϋπολογισμὸς κατὰ τὰ κατωτέρω.

Προσδιορίζεται κατ' αρχήν ο βαθμός απασχολήσεως εκάστου τμήματος, εν συνεχεία δε λαμβάνει χώραν ο επιμερισμός των μη ελεγχίμων στοιχείων των Γ. Β. Ε. επί των τμημάτων, κυρίων και βοηθητικών.

Ὡς κριτήρια κατανομῆς χρησιμοποιοῦνται τὰ κατ' εἶδος δαπάνης κατάλληλα. Π. χ. διὰ τοὺς τόκους τῶν ἀκίνητοποιήσεων, λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν τὸ ὑπὸ ἐκάστου τμήματος ἀπασχολημένον εἰς ἀκίνητοποιήσεις κεφάλαιον. Διὰ τὰς ἀποσβέσεις, ἀποφασιστικὴ διὰ τὸν καταμερισμὸν αὐτῶν εἶναι ἡ ἐπῆρεια τοῦ κατὰ τὸν προϋπολογισμὸν φύλλου τῶν ἀποσβέσεων, διὰ τ' ἀσφάλιστρα τῶν ἐγκαταστάσεων ἢ ἀξία αὐτῶν ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἰσχυρὸν ἐπὶ ἐκάστης ποσοστὸν, κλπ.

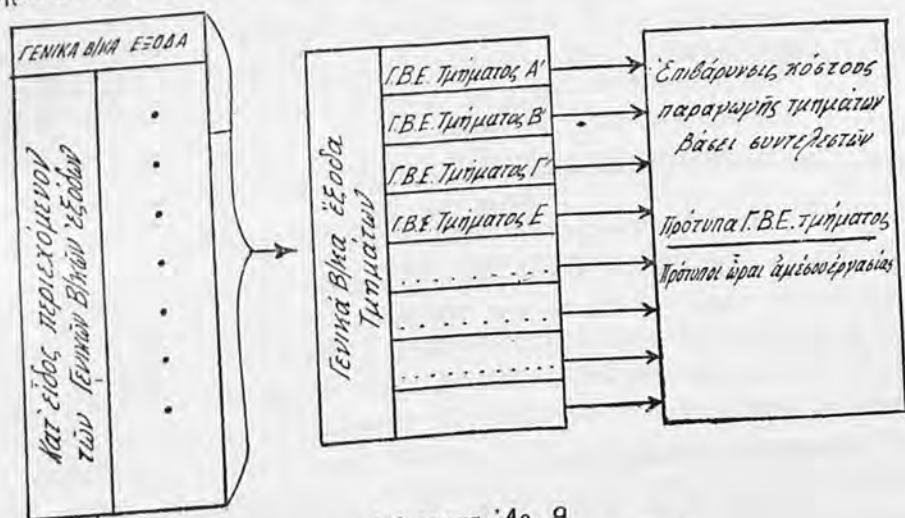
Ὁ κατωτέρω πίναξ ἀποτελεῖ παράδειγμα Ἐπιμερισμοῦ τῶν Γενικῶν τούτων δαπανῶν διὰ τὰς ὁποίας ὑπεύθυνος εἶναι ἡ Διοίκησις.

Δαπάναι	Σύνολον	Τμήματα Ἐργοστασίου			
		Α'	Β'	Γ'	Δ'
Ἀποσβέσεις	3.000.000	500.000	700.000	800.000	1.000.000
Ἀσφάλιστρα	500.000	100.000	125.000	145.000	130.000
Τόκοι	2.500.000	400.000	1.000.000	600.000	500.000
Φόροι	1.000.000	250.000	400.000	150.000	200.000
Σύνολα	7.000.000	1.250.000	2.225.000	1.695.000	1.830.000

Πίναξ Ἀρ. 29

Κατανομῆς μὴ ελεγχίμων Δαπανῶν εἰς παραγωγικὰ τμήματα

Μετὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ὡς ἄνω πίνακος λαμβάνει χώραν ἡ κατὰ τμήμα ἐκτίμησις τῶν ἀναγκῶν εἰς Γ. Β. Ε. καταρτιζομένου δι' ἕκαστον



Διάγραμμα Ἀρ. 9

Συνθέσεως καὶ κοστολογήσεως Γ. Β. Ε.

του σχετικού προϋπολογισμού των έλεγξιμων δαπανών, αίτινες ένοόμεναι με τας μη έλεγξιμους αποτελοϋν τον προϋπολογισμόν του τμήματος.

Κατά ταϋτα όθεν ό συνολικός προϋπολογισμός των Γ. Β. Ε. τής έκμεταλλεύσεως θά έχη τήν σύνθεσιν και τό περιεχόμενον τό όποιον δεικνύει τό διάγραμμα 'Αρ. 9.

Ό κατά τμήμα προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων με τήν διάκρισιν μεταξύ έλεγξιμων και μη δαπανών θά έχη τήν κάτωθι περίπου μορφήν.

Γενικά Βιομηχανικά 'Εξοδα Τμήματος Α'.

Περίοδος

Υπεύθυνος

'Αριθ. λ/σμοϋ	Πρότυποι ώροι 'Εργασίας	Περίοδον . . . 4000		
	Τά κατωτέρω άποτελοϋν στοιχεΐα υπό τόν άμεσον έλεγχόν σας δια τά όποΐα οās παραχωρεΐται	Κατά Μήνα	Κατά πρότυπ. ώραν εργασίας	Σύνολον προ-τόπον μηνιαίας δαπάνης
30	'Επίβλεψις	6.000	4	22.000
31	'Επιστάσις	10.000	3	22.000
32	Καθαρισμός μηχανημάτων	2.000	1	6.000
33	'Επισκευαί μηχανημάτων	8.000	15	68.000
34	Φθαρτά εργαλεία	—	11	44.000
35	'Εργασία έπανακατασκευής	—	5	20.000
36	'Ατιμός	13.000	100	413.000
37	Ρεϋμα	14.000	107	442.000
38	'Ανταλλακτικά	—	12	48.000
39	'Αερίοφως	—	3,78	15.000
	<i>Σύνολον έλεγχομένων Γ. Β. Ε.</i>			1.100.000
	<i>Μη έλεγχόμενα Έξοδα τμήματός σας</i>			
40	'Αποσβέσεις			150.000
41	'Αοφάλιστρα			30.000
42	Τόκοι 'Ακινήτοποιήσεων			70.000
	<i>Σύνολον Γεν. Βιομ. 'Εξ. τμήματος</i>			1.350.000

Πίναξ 'Αρ. 30

Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων τμήματος παραγωγής

Ό Προϋπολογισμός του άνωτέρω ύποδείγματος κοινοποιείται κατά τήν άρχήν τής περιόδου εις τόν επί του τμήματος υπεύθυνον εις όν έπίσης παρέχεται και πάσα σχετική διευκρίνισις ώστε να δύναται να παρακολουθη τās δαπάναις οι όποΐαι του έπιτρέπονται δια του προϋπολογισμού να πραγματοποιηή και δια τās όποιαις έν συνεχεία θά έλεγχθη.

ΣΤ'. Σταθεροί Προϋπολογισμοί.

'Εάν τό πρόγραμμα παραγωγής τής έπιχειρήσεως προβλεπει μίαν σταθεράν καθ' όλον τό έτος παραγωγήν λόγω π. χ. προβλεπομένης έξαν-

τλήσεως τῆς παραγωγικῆς ἰκανότητος τοῦ ἐργοστασίου λόγω ληφθει-
σῶν παραγγελιῶν, λαμβάνει χώραν ἢ κατάρτιοις τοῦ προϋπολογισμοῦ
δι' ὀλόκληρον τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον διὰ τῆς ἐκ τῶν προτέρων
ἐκτιμῆσεως τοῦ ὕψους εἰς τὸ ὅποιον θὰ ἀνέλθουν αἱ δαπάναι αἱ συν-
στῶσαι τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα καὶ ἐν συνεχείᾳ συσχετίζεται τὸ
ὑψος αὐτῶν πρὸς τὸ κριτήριον τῆς ἀπασχολήσεως ὥστε νὰ προκύψῃ εἰς
πρότυπος συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως. Παράδειγμα. Ἐστω ὅτι τὸ πρό-
γραμμα προβλέπει τὴν παραγωγὴν 10 0000 μονάδων δι' ἃς ἀπαιτεῖται
ἄμεσος ἐργασία 100 00 ὥρων διὰ τοῦ μοναδικοῦ τμήματος τῆς ἐπιχειρή-
σεως καὶ ὅτι ὁ προϋπολογισμὸς ἔχει ὡς ἑξῆς :

Προϋπολογισμὸς Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων

Σύμβολον	Παραγωγή μ. 100.000	Πρότυποι ὥραι 10.000
	Ἀνάλυσις Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων	Ποσὰ
		150.000
	Ἐπίβλεψις—Ἐπιστάσια	100.000
	Συντηρήσεις	50.000
	Ἐφόδια	60.000
	Ἐργαλεῖα	180.000
	Ρεθμα	290.000
	Ἀπουσβέσεις	130.000
	Τόκοι	340.000
	Ἐξόδα Γενικῆς Διοικήσεως	
	Σύνολον	1.300.000

Πίναξ Ἀρ. 31

Σταθεροῦ Προϋπολογισμοῦ Γ. Β. Ε.

Ὁ ἐκ τῶν ἀνωτέρω στοιχείων προκύπτων συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως
λόγω Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων θὰ εἶναι:

$$\frac{1.300.000}{10.000} = 130 \text{ κατὰ πρότυπον ὥραν ἄμεσου ἐργασίας.}$$

Ζ'. Προϋπολογισμοὶ κατὰ στήλας.

Ἡ κατάρτισις προϋπολογισμῶν κατὰ στήλας ἀποτελεῖ μορφήν ἐλα-
στικοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ καταρτίζονται ὅταν προβλέπεται διακύ-
μανσις τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς συνεπιεῖα ἀβεβαιότητος τοῦ προγράμ-
ματος πωλήσεων.

Ἐλέχθη ἤδη ὅτι τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα περιέχουν δαπάνας
σταθεράς καὶ ἡμιμεταβλητάς καὶ συνεπῶς ἡ ἐπιβάρυνσις αὐτῶν ἐπὶ τοῦ
κόστους μεταβάλλεται εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως.

Ἐάν ἡ ἐπιχείρησις λόγῳ τῆς φύσεως τῶν ἐγκαταστάσεών της καὶ τῶν εἰδικωτέρων συνθηκῶν λειτουργίας αὐτῆς, δύναται νὰ μεταβάλλῃ βαθμὸν ἀπασχολήσεως κατὰ ἀκέραιον κλάσμα ὡς π. χ. μεταβολὴ ἀπασχολήσεως ἀπὸ ἐργασίαν μὲ μιαν ὁμάδα εἰς ἀπασχόλησιν μὲ δύο δύναται νὰ καταρτίσῃ προϋπολογισμὸν εἰς στήλας.

*Προϋπολογισμὸς Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων
Τμήματος Α'*

<i>Ὑραι ἀμέσου ἐργασίας</i>	10.000	20.000	30.000	40.000
<i>Βαθμὸς ἀπασχολήσεως</i>	33.33%	66.67%	100	133
Στοιχεῖα δαπανῶν				
Ἐπίβλεψις	10.000	20.000	30.000	30.000
Μισθοὶ ὑπαλ. τμήματος	12.000	12.000	15.000	15.000
Μισθοὶ ἀποθηκαρίων	9.000	9.000	14.000	14.000
Ὑπερωρία	—	—	9.000	21.000
<i>Σύνολον ἐμμέσων ἐργατικῶν</i>	31.000	41.000	68.000	80.000
Ἐφόδια	4.000	5.000	6.000	7.000
Ἐργαλεῖα	8.000	12.000	15.000	22.000
Ἄτιμὸς	90.000	170.000	255.000	330.000
Ρεῖμα	30.000	60.000	90.000	120.000
Ἀνταλλακτικὰ	25.090	30.000	35.000	60.000
<i>Σύνολον ἀξίας ὑλικῶν</i>	157.090	277.000	401.000	539.000
Σχέδια καὶ μελέται	20.000	20.000	25.000	25.000
Ἐξόδα κοστολογήσεως	15.000	15.000	15.000	20.000
Διοικήσις τμήματος	25.000	25.000	25.000	25.000
<i>Σύνολον Γενικῶν Ἐξόδων Τμήματος</i>	60.000	60.000	65.000	70.000
Ἀποσβέσεις	60.000	60.000	60.000	60.000
Ἀσφάλιστρα	18.000	18.000	18.000	18.000
Τόκοι	32.000	32.000	32.000	32.000
Ἐξόδα Γεν. Διοικήσεως	25.000	25.000	25.000	25.000
<i>Σύνολον σταθερῶν ἐξόδων</i>	135.000	135.000	135.000	135.000
<i>Σύνολον ἐξόδων</i>	383.000	513.000	669.000	824.000
<i>Συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως κατὰ ὥραν ἀμέσου ἐργασίας</i>	38.30	25.65	22.30	20.60

*Πίναξ Ἀρ. 32
Προϋπολογισμοῦ Γ. Β. Ε. εἰς στήλας*

Ἐφετηρία διὰ τὴν κατάρτισιν τοιοῦτου προϋπολογισμοῦ λαμβάνεται εἰς χαμηλὸς βαθμὸς ἀπασχολήσεως ὁ ὁποῖος πάντως κρίνεται ὅτι δύναται διὰ τῆς ἀντιστοίχου παραγωγῆς τοῦ ν' ἀπορροφήσῃ τὰ σταθερὰ ἔξοδα.

Στοιχεῖα ὡς συνήθως διὰ τὴν σύνταξιν τοῦ τοιοῦτου προϋπολογισμοῦ παρέχουν τὰ ἀρχεῖα κόστους καὶ ἡ ἐκτίμησις. Ὁ Πίναξ Ἄρ. 32 ἀποτελεῖ παράδειγμα ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ εἰς στήλας.

Ἐάν ζητεῖται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ὕψους τῶν ἐν τῷ προϋπολογισμῷ ἐμπεριεχομένων ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν εἰς ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως κείμενον μεταξὺ δύο στηλῶν τοῦ προϋπολογισμοῦ ὁ τοιοῦτος προσδιορισμὸς λαμβάνει χώραν δι' ὑπολογισμοῦ τῆς προκυπτούσης ἀναλογίας.

Οὕτω ἐάν π.χ. ζητεῖται ὁ προσδιορισμὸς τῆς ἐπιβαρύνσεως διὰ δαπάνας ἐπιβλέψεως εἰς ἐπίπεδον παραγωγῆς 25.000 μονάδων, ὁ ὑπολογισμὸς θὰ λάβῃ χώραν ὡς ἑξῆς :

Δαπάναι Ἐπιβλέψεως διὰ παραγωγὴν	30.000 μ.	Δρχ.	30.000
»	20.000 μ.	»	20.000
»	10.000 μ.	»	10.000

Συνεπῶς αἱ δαπάναι ἐπιβλέψεως διὰ παραγωγὴν 25.000 θὰ εἶναι,
 $20.000 + (10.000 \times 5.000) : 10.000 = \text{Δρχ. } 25.000.$

Η'. Ἐλαστικοὶ Προϋπολογισμοὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Ἐπὶ τὸν ὅρον τοῦτον νοοῦνται οἱ προϋπολογισμοὶ οἱ καταρτιζόμενοι κατὰ τρόπον ὥστε νὰ προσαρμύζωνται πρὸς οἰονδήποτε βαθμὸν ἀπασχολήσεως.

Εἶδομεν ἐν τῇ προηγουμένῃ παραγράφῳ τὴν ἀπλουστέραν μορφήν ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ κατὰ στήλας. Οὗτος, καίτοι ἔχει βασικά πλεονεκτήματα¹, δὲν δύναται νὰ ἐφαρμοσθῇ εἰς οἰονδήποτε βαθμὸν ἀπασχολήσεως, διότι εἶναι συνδεδεμένος πρὸς ὠρισμένα ἐπίπεδα παραγωγικῆς δραστηριότητος.

Ἡ κατάρτισις τῶν ἐλαστικῶν προϋπολογισμῶν τῶν γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, τῶν δυναμένων δηλαδὴ νὰ ἐφαρμοσθοῦν ἐπὶ οἰονδήποτε ἐπιπέδου ἀπασχολήσεως, στηρίζεται ἐπὶ τῆς ἀναλύσεως τῶν ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν εἰς σταθερὰς καὶ μεταβλητὰς δαπάνας καὶ εἰς τὴν ἐν συνεχείᾳ μετατροπὴν τῶν τελευταίων τοιούτων εἰς ἀναλογικάς.

Καίτοι, τοῦτο δὲ μάλιστα πρέπει νὰ τονισθῇ ἰδιαιτέρως, οἱ ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ δὲν ἄγουν εἰς ἀκριβῆ ἀποτελέσματα, ἐν τούτοις διευκο-

1. Τὸ κυριώτερον τῶν ὁποίων εἶναι ὅτι λαμβάνεται ὑπ' ὄψει ἡ ἀνώμαλος διαμόρφωσις τῶν δαπανῶν ἄνευ τεχνητῆς εὐθυγραμμίσεως ὡς συμβαίνει εἰς τὰς ἄλλας μεθοδούς.

λύνουν μεγάλως διὰ τοῦ ἐπιτυχανομένου δι' αὐτῶν διαχωρισμοῦ τῶν ἡμι-μεταβλητῶν δαπανῶν εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν μέρος εἰς τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους. Οὕτω, ἡ χρῆσις τῶν προϋπολογισμῶν τοῦ εἴδους τούτου εἶναι λίαν διαδεδομένη ἐν Ἑνωμέναις Πολιτεαῖς τῆς Ἀμερικῆς¹.

Πράγματι, ὁ τρόπον τινὰ ἐξ ἀπογραφῆς ἢ ἐξ ὑπολογισμοῦ ἔστω, προσδιορισμὸς τοῦ σταθεροῦ μέρους τῶν ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν ἄνευ ἀριθμητικῶν κριτηρίων, ὡς τὰ χρησιμοποιούμενα κατὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ἐλαστικῶν προϋπολογισμῶν δὲν εἶναι πάντοτε εὐχερῆς. Εἰς τὴν ἄρσιν τῶν ἀναφερομένων ἐν προκειμένῳ δυσχερειῶν ὑποβοηθεῖ ὁ μαθηματικὸς ὑπολογισμὸς τῆς τάσεως τῶν δαπανῶν ὁ ὁποῖος χρησιμοποιεῖται κατὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ἐλαστικῶν προϋπολογισμῶν.

Αἱ ἐν χρήσει μέθοδοι καταρτίσεως ἐλαστικῶν προϋπολογισμῶν πλὴν τῶν κατὰ κατὰ στήλας τοιούτων περὶ ὧν ἐλέχθησαν τὰ δέοντα προηγουμένως εἶναι δύο :

α. Ἡ Μέθοδος τῆς Συγκρίσεως.

β. Ἡ Μέθοδος τῆς Γραμμῆς προϋπολογισμοῦ².

Περὶ ἐκάστης τῶν ἐν λόγῳ μεθόδων παρατηρητέα ἀναλυτικῶς τὰ ἐξῆς :

α. Μέθοδος τῆς Συγκρίσεως. Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην, ἐκ τῶν δεδομένων τοῦ ἀρχείου κόστους λαμβάνεται ἡ διαφορά τῆς δαπάνης μεταξύ δύο βαθμῶν ἀπασχολήσεως τοῦ ἐνὸς ὑψηλοῦ καὶ τοῦ ἐτέρου χαμηλοῦ ἧτις διαιρεῖται διὰ τῆς διαφορᾶς τῶν μονάδων ἀπασχολήσεως (ῶραι, κλπ.) τῶν δύο ληφθέντων βαθμῶν. Τὸ εὐρίσκόμενον πηλίκον θεωρεῖται ὡς ἡ ἀναλογικὴ κατὰ μονάδα ἐπιβάρυνσις. Πολλαπλασιάζοντες τὸν οὕτω εὐρίσκόμενον συντελεστὴν ἐπὶ τὰς μονάδας ἀπασχολήσεως ἐνὸς τῶν ληφθέντων βαθμῶν καὶ ἀφαιροῦντες τὸ γινόμενον ἐκ τοῦ ὅλικου ποσοῦ τῆς δαπάνης λαμβάνομεν τὸ σταθερὸν μέρος αὐτῆς.

Παράδειγμα: Ἐστω ὅτι μελετᾶται ἡ διάρθρωσις τῶν δαπανῶν συντηρήσεως καὶ ἐπισκευῶν καὶ αἱ σχετικαὶ ἐνδείξεις τοῦ ἀρχείου ἔχουν ὡς ἐξῆς :

Ἐπὶ ἀπασχολήσεως	7.000	ὠρῶν	Δραχ.	40 000
»	»	»	»	»
	14.000			68.000

Βάσει τῶν ἐνδείξεων τούτων ζητεῖται νὰ προσδιορισθῇ τὸ σταθερὸν μέρος τῆς δαπάνης καὶ ἡ καθ' ὥραν ἀπασχολήσεως ἀναλογικὴ ἐπιβάρυνσις.

Πρὸς τοῦτο ὑπολογίζομεν ὡς ἐξῆς :

Δαπάνη ἐπὶ ἀπασχολήσεως	14.000	ὠρῶν	Δραχ.	68.000
Μείον				
Δαπάνη ἐπὶ ἀπασχολήσεως	7.000	»	»	40.000
Δαπάνη ἐπὶ ἀπασχολήσεως	7.000	»	»	28.000

1. RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS ἐνθ' ἄνωτ. σ. 79.

2. Ἀμφότεραι αἱ μέθοδοι εἶναι δειγματοληπτικά.

3. Τῆς διαφορᾶς δηλαδή 14.000 — 7.000.

Συνεπώς, καθ' ὥραν ἀπασχολήσεως Δρχ. 4 διότι $28.000 : 7.000 = 4$.

Ἐφ' ὅσον οὕτω γνωρίζομεν τὸ ἀναλογικὸν μέρος τῆς δαπάνης, τὸ σταθερὸν δύναται νὰ προκύψῃ δι' ἀφαιρέσεως ἐκ τοῦ συνόλου τῆς δαπάνης τοῦ ἀντιστοίχου ἐπὶ ἐνὸς ἐκ τῶν δύο ἐπιλεγέντων ἐπιπέδων ἀπασχολήσεως τοῦ ἀναλογικοῦ μέρους. Οὕτω ἐπὶ τοῦ προκειμένου θὰ ἔχωμεν σταθερὸν μέρος τῆς δαπάνης Δρχ. 12.000, διότι

$$68.000 - 14.000 \times 4 = 12.000 \quad \text{ἢ} \quad 40.000 - 7.000 \times 4 = 12.000.$$

Ἡ μέθοδος αὕτη, κατὰ τὴν γνώμην μας, ἄγει εἰς σοβαρὰ σφάλματα διότι, ἀγνοοῦσα τὴν τάσιν τῶν δαπανῶν εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, ἀπομακρύνεται ἐκ τῶν ἀντικειμενικῶν δεδομένων τῆς παλινδρομήσεως.

6. Μέθοδος τῆς Γραμμῆς προϋπολογισμοῦ. Κατὰ τὴν ἐν λόγῳ μέθοδον λαμβάνονται ἐκ τοῦ ἀρχείου τοῦ κόστους τὰ ποσὰ τῆς ὑπὸ μελέτην ἡμιμεταβλητῆς δαπάνης ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, τὰ πραγματοποιηθέντα κατὰ τὸ πρόσφατον παρελθόν, τὸ ὁποῖον συνήθως καλύπτει τὴν προηγουμένην διετίαν ἢ τριετίαν. Τὰ λαμβανόμενα δεδομένα εἶναι κατὰ κανόνα μηνιαῖα. Γενικῶς τὰ δεδομένα ταῦτα ἀποκαθαίρονται ἐκ τοῦ ἀνωμάλου, ἐὰν περικλείουν τοιοῦτον, καὶ προσαρμόζονται πρὸς τὰς τυχόν σημειωθεῖσας μεταβολὰς τῶν τιμῶν. Ὅπου ἐπίσης τεχνικαὶ βελτιώσεις ἐπέφερον μεταβολὰς εἰς τὸ κόστος αὐταὶ ἐκτιμῶνται καὶ γίνονται αἰ σχετικαὶ διορθώσεις.

Αἱ ἐνδείξεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀναφέρονται εἰς παραχθεῖσας μονάδας ἢ ὥρας ἀμέσου ἐργασίας καὶ συνεπῶς ἐκφράζονται δι' ἀριθμῶν.

Τ' ἀριθμητικὰ δεδομένα τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως καὶ τῶν δαπανῶν ἐγγράφομεν εἰς τοὺς ἄξονας τῶν συντεταγμένων λαμβάνοντες τὴν τετμημένην διὰ τὴν ἀπασχολήσιν καὶ τὴν τεταγμένην διὰ τὰς δαπάνας, ἐν συνεχείᾳ δὲ προσδιορίζομεν τὴν εὐθεῖαν παλινδρομήσεως τῶν ἐπὶ τοῦ χάρτου σημείων τῶν δαπανῶν.

Τὴν εὐθεῖαν ταύτην χαράσσομεν συνήθως δι' ἐλευθέρας χειρὸς, χρησιμοποιοῦντες διαφανῆ κανόνα ἢ τεταμένον νῆμα μεταξὺ δύο καρφίδων αἱ ὁποῖαι χρησιμοποιοῦνται ὡς ὀδηγοί¹. Ἡ σχετικὴ προσπάθεια ἀποβλέπει εἰς τὸ νὰ χαραχθῇ ἡ εὐθεῖα διὰ μέσου τῶν σημείων. Ἡ οὕτω ἐπιτυγχανομένη προσέγγισις θεωρεῖται² ἐν τῇ πράξει ὡς ἱκανοποιητικὴ.

Εἰς τὰς περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἐπιζητεῖται ἀκρίβεια ὑπολογισμῶν ἢ ὅπου, λόγῳ τῆς σχετικῆς διασπορᾶς ἢ δι' ἐλευθέρας χειρὸς χά-

1. T. LANG, W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 352.

2. T. LANG, W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σ. 352.

ραξίς τῆς εὐθείας εἶναι δυσχερής, χρησιμοποιοῦνται στατιστικά μέθοδοι ὡς ἡ τῶν ἐλαχίστων τετραγώνων¹.

Ὅπως δὴποτε χαραχθεῖσα ἡ εὐθεῖα ἐπεκτείνεται μέχρις οὗ συναντήσῃ τὸν ἄξονα τῶν Ψ.

Ἡ οὕτω χαρασσομένη εὐθεῖα καλεῖται γραμμὴ προϋπολογισμοῦ.

Τὸ σημεῖον τῆς τομῆς τοῦ ἄξονος τῶν Ψ ὑπὸ τῆς εὐθείας μᾶς δίδει τὸ ὕψος τοῦ σταθεροῦ μέρους τῆς δαπάνης. Ἀφαιροῦντες τὸ μέρος τοῦτο ἐκ τῆς ὀλικῆς δαπάνης ὡς ἐμφαίνεται αὕτη διὰ τῆς εὐθείας ἐπὶ οἰουδὴποτε βαθμοῦ ἀπασχολήσεως καὶ διαιροῦντες τὴν διαφορὰν διὰ τῶν ἀντιστοίχων μονάδων τῆς ἀπασχολήσεως λαμβάνομεν τὸν κατὰ μονάδα συντελεστὴν ἀναλογικῆς δαπάνης.

Τ' ἀνωτέρω ἀποσαφηνίζονται ἐκ τοῦ κατωτέρω παραδείγματος :

Ἐστω ὅτι ἐπιζητεῖται ὁ ἐλαστικός προϋπολογισμὸς τῶν Δαπανῶν Συντηρήσεων καὶ ἐπισκευῶν τοῦ ἔτους 1959 βάσει τῶν ἐξῆς δεδομένων ἀπασχολήσεως εἰς ὥρας ἀμέσου ἐργασίας καὶ ποσῶν δαπανῶν τῆς προηγούμενης διαιτίας, λαμβανομένων ἄνευ οἰασδὴποτε διορθώσεως :

1. Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην ὑπολογίζεται ὁ γωνιακὸς συντελεστὴς ἢ συντελεστὴς παλινδρομήσεως μιᾶς εὐθείας εἰς τρόπον ὥστε νὰ ἐλαχιστοποιοῦνται τὰ τετράγωνα τῶν ἀποκλίσεων τῶν πραγματικῶν παρατηρήσεων ἀπὸ τὰς ἀντιστοίχους τιμὰς τὰς καθοριζομένας ὑπὸ τῆς εὐθείας.

Ὁ σχετικῶς χρησιμοποιούμενος τύπος εἶναι :

$$\psi - \bar{\psi} = \beta (\chi - \bar{\chi}) \quad \text{ὅπου}$$

$$\beta = \frac{\sum \chi \psi - \bar{\chi} \bar{\psi}}{\sum \chi^2 - \bar{\chi} \sum \chi}$$

¹Ἴδε σχετικῶς D. J. COWDEN, *Applied General Statistics* N. Y. σ. 451 ἐπ.

Ἡ σημασία τῶν χρησιμοποιουμένων εἰς τοὺς ὡς ἄνω τύπους συμβόλων ἐν σχέσει πρὸς τὰ δεδομένα τοῦ ἐν τῷ κειμένῳ παραδείγματος εἶναι ἡ ἐξῆς :

ψ = Δαπάναι

$\bar{\psi}$ = Ἀριθμητικὸς μέσος τῶν ποσῶν τῶν δαπανῶν

χ = Ἀριθμὸς ὥρων ἐργασίας

$\bar{\chi}$ = Ἀριθμητικὸς μέσος τῶν ὥρων ἐργασίας

β = Γωνιακὸς συντελεστὴς τῆς εὐθείας, ὅστις καλεῖται εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν Συντελεστὴς παλινδρομήσεως

$\sum \chi \psi$ = Ἐπιπέδι γινομένων δαπανῶν ἐπὶ ὥρας ἐργασίας

$\sum \psi$ = Ἐπιπέδι δαπανῶν

$\sum \chi^2$ = Ἐπιπέδι τετραγώνων τῶν ὥρων ἐργασίας

$\sum \chi$ = Ἐπιπέδι ὥρων ἐργασίας

Αριθμός	Μην 1 9 5 7	Απασχόλησις	Δαπάνη
1	Ιανουάριος	6.000	34.000
2	Φεβρουάριος	5.000	28.000
3	Μάρτιος	6.000	36.000
4	Απρίλιος	7.000	38.000
5	Μάϊος	8.000	38.000
6	Ιούνιος	10.000	42.000
7	Ιούλιος	12.000	50.000
8	Αύγουστος	12.000	57.000
9	Σεπτέμβριος	11.000	51.000
10	Οκτώβριος	10.000	52.000
11	Νοέμβριος	8.000	42.000
12	Δεκέμβριος	9.000	44.000
1 9 5 8			
13	Ιανουάριος	7.000	35.000
14	Φεβρουάριος	6.000	30.000
15	Μάρτιος	8.000	42.000
16	Απρίλιος	9.000	42.000
17	Μάϊος	9.000	40.000
18	Ιούνιος	10.000	48.000
19	Ιούλιος	13.000	58.000
20	Αύγουστος	15.000	68.000
21	Σεπτέμβριος	12.000	55.000
22	Οκτώβριος	8.000	50.000
23	Νοέμβριος	7.000	36.000
24	Δεκέμβριος	8.000	40.000

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων σχηματίζομεν την έν τῷ ὑπ' ἀριθ. 10 Διαγράμματι γραφικὴν παράστασιν ὡς ἐξῆς:

α. Λαμβάνομεν εἰς τὸν ἄξονα τῶν Χ τὴν ἀπασχόλησιν εἰς χιλιάδας ὥρων καὶ εἰς τὸν ἄξονα τῶν Ψ τὰ ποσὰ τῶν δαπανῶν εἰς χιλιάδας Δραχμῶν.

β. Σημειοῦμεν ἐπὶ τοῦ χάρτου τὰ πραγματικὰ δεδομένα τῶν δαπανῶν εἰς ἅπαντας τοὺς δεδομένους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως. Ἡ σημείωσις γίνεται ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὸν ἀριθμὸν τοῦ μηνὸς ὥστε νὰ διευκολύνεται ἡ ἀναγνώρισις.

γ. Χαράσσομεν τὴν εὐθείαν παλινδρομήσεως εἴτε δι' ἐλευθέρας χειρὸς

εἴτε δι' ὑπολογισμοῦ τοῦ γωνιακοῦ συντελεστοῦ κατὰ τὴν μέθοδον τῶν ἐλαχίστων τετραγώνων ἢ ἄλλην τινὰ στατιστικὴν μέθοδον.

Ἐὰν χαράξωμεν τὴν εὐθείαν δι' ἐλευθέρας χειρὸς προσέχομεν, ὥστε τὰ ἐντεθῆεν καὶ ἐκείθεν τῆς εὐθείας σημεῖα ἐν σχέσει καὶ πρὸς τὰς ἀποστάσεις νὰ εἶναι κατὰ τὸ δυνατόν ἰσοπόσως διαμοιρασμένα.

1. Ἡ διὰ τῆς μεθόδου τῶν ἐλαχίστων τετραγώνων χάραξις τῆς εὐθείας, βάσει τῶν ἐν τῷ παραδειγματι δεδομένων, θὰ ἔχη ὡς ἑξῆς, τῶν ὥρων ἀπασχολήσεως καὶ τῶν δαπανῶν λαμβανομένων εἰς χιλιάδας :

<u>X</u>	<u>Ψ</u>	<u>XΨ</u>	<u>X²</u>
6	34	204	36
5	28	140	25
6	36	216	36
7	38	266	49
8	38	304	64
10	42	420	100
12	50	600	144
12	57	684	144
11	51	561	121
10	52	520	100
8	42	336	64
9	44	396	81
7	35	245	49
6	30	180	36
8	42	336	64
9	42	378	81
9	40	360	81
10	48	480	100
13	58	754	169
15	68	1020	225
12	55	660	144
8	50	400	64
7	36	252	49
8	40	320	64
<u>216</u>	<u>1056</u>	<u>10032</u>	<u>2090</u>

$$\bar{X} = \frac{216}{24} = 9 \text{ καὶ } \bar{\Psi} = \frac{1056}{24} = 44. \text{ Βάσει τῶν ἀνωτέρω θὰ ἔχωμεν :}$$

$$\beta = \frac{10032 - 9 \cdot 1056}{2090 - 9 \cdot 216} = 3,616$$

Τ' ἀνωτέρω εὐρεθέντα στοιχεῖα ἀντικαθιστῶμεν εἰς τὴν γενικὴν ἐξίσωσιν τῆς εὐθείας καὶ ἔχομεν

$$\psi - 44 = 3,616 (X - 9) \text{ καὶ μετὰ τὰς πράξεις}$$

$$\psi = 3,616 X + 11,456$$

$$\text{* Ἀντικαθιστῶντες } X = 0 \text{ ἔχομεν } \psi = 11,456 \text{ καὶ}$$

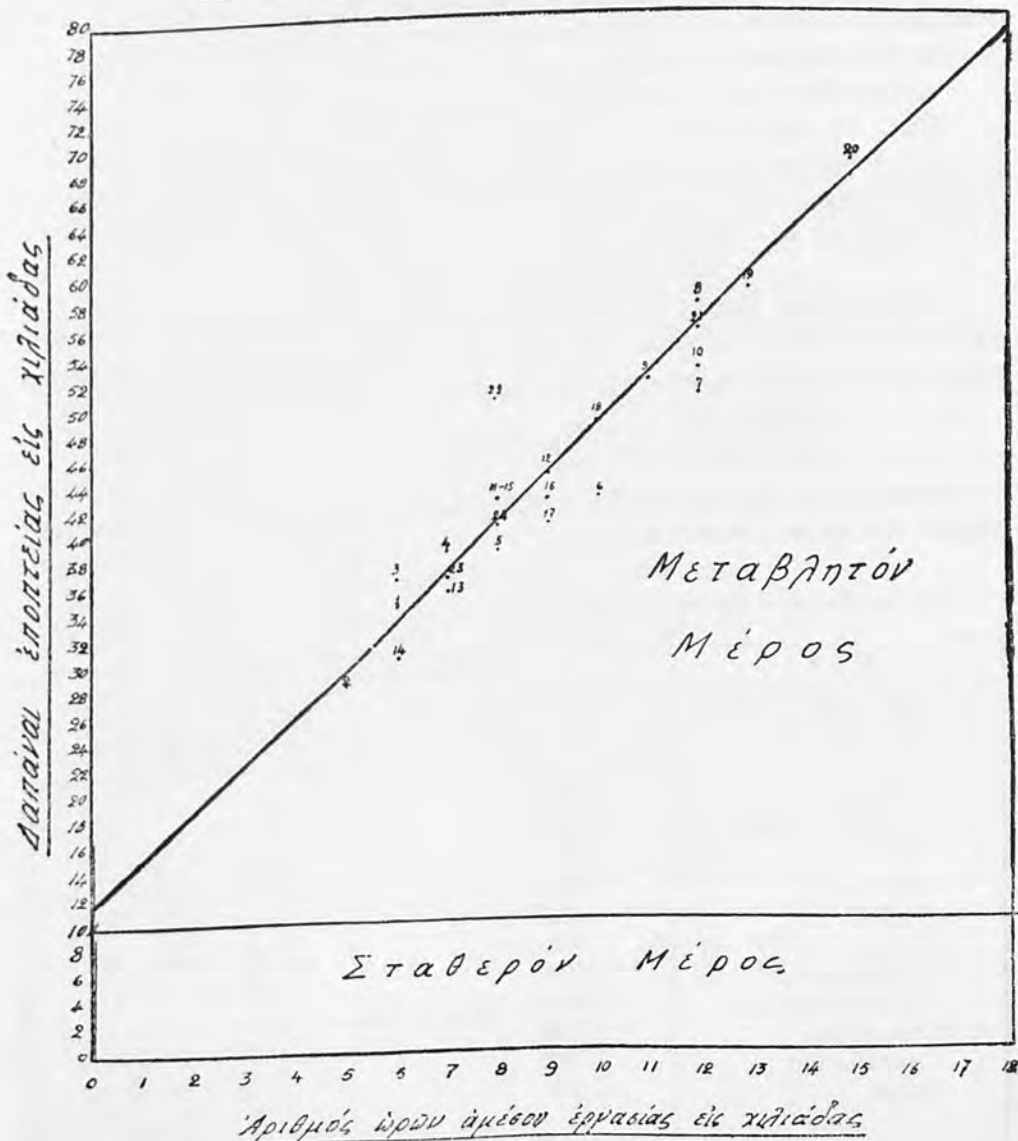
$$X = 15 \text{ ἔχομεν } \psi = 65,696$$

Τοῦτο σημαίνει ὅτι ἡ εὐθεῖα διέρχεται διὰ τῶν σημείων (0, 11,45) καὶ (15, 65,7) βάσει τῶν ἐνδείξεων δὲ τούτων κατασκευάζομεν τὴν εὐθείαν.

δ. Τὴν χαραχθεῖσαν εὐθεῖαν προεκτείνομεν μέχρις οὗτου συναντήσῃ τὸν ἄξονα τῶν Ψ. Εἰς τὸ παράδειγμά μας βλέπομεν ὅτι τὸ σημεῖον τοῦτο τομῆς εἶναι εἰς τὴν ἔνδειξιν 11,45, ἥτοι Δρχ. 11.450. Τὸ ποσὸν τοῦτο παριστᾷ τὸ σταθερὸν μέρος τῆς ὅλης δαπάνης.

ΣΥΣΧΕΤΙΣΙΣ

Μεταξὺ ἀριθμοῦ ὥρων ἐργασίας καὶ δαπανῶν ἐποπτείας



Διάγραμμα Ἀρ. 10

Μετατροπῆς τῆς ἡμιταβλητῆς δαπάνης εἰς σταθερὰν καὶ ἀναλογικὴν

ε. Ἀφαιρουντες τὸ ἀνωτέρω ποσὸν ἐκ τῆς ὀλικῆς δαπάνης τῆς ἀντιστοίχου πρὸς π. χ. 15.000 ὥρας ἐργασίας, ἥτις ἀναγιγνώσκοντες ἐπὶ τοῦ

χάρτου βλέπομεν ὅτι εἶναι 65.700 λαμβάνομεν τό μεταβλητὸν μέρος αὐτῆς τὸ ὁποῖον θὰ εἶναι 54.250.

στ. Τὸ εὔρεθὲν τοῦτο ποσὸν διαιροῦμεν διὰ 15.000 καὶ εὐρίσκομεν τὴν ὠριαίαν ἐπιβάρυνσιν, ἣτις θὰ εἶναι 3,62 διότι :

$$54.300 : 15.000 = 3,62.$$

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προέκυψεν ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις, σχετικῶς πρὸς τὴν κοστολόγησιν τῶν δαπανῶν συντηρήσεως, δύναται νὰ ὑπολογιζῆ οὕτω :

Σταθερὸν μέρος κατὰ μῆνα 11.450

Ἀναλογικὸν μέρος καθ' ὥραν ἀμέσου ἐργασίας 3,62.

Βάσει τῆς ἀναλύσεως ταύτης ἡ ἐπιχειρήσις εἶναι δυνατόν νὰ ὑπολογισθῆ τὰς δαπάνας συντηρήσεως καὶ ἐπισκευῶν εἰς οἰονδήποτε βαθμὸν ἀπασχολήσεως. Ἐάν π.χ. ζητοῦνται διὰ 10 χιλιάδας ὥρας εὐχερὲς εἶναι νὰ λογισθῆ ὅτι θ' ἀνέλθουν εἰς Δρχ. :

$$3,62 \times 10.000 + 11.450 = 47.650$$

Ἀντιστοίχως δύναται ἐξ ἴσου νὰ ὑπολογισθῆ ἢ κατὰ μονάδα ἀπασχολήσεως ὀλικὴ ἐπιβάρυνσις τοῦ κόστους. Οὕτω, ἐάν ἔχωμεν τὴν ἀπασχόλησιν μετρομένην εἰς ὥρας ἀμέσου ἐργασίας, ὁ σχετικὸς τύπος θὰ εἶναι :

$$\frac{\text{Σταθερὸν μέρος Δαπάνης}}{\text{Ὁρᾶι Ἀμέσου Ἐργασίας}} + \text{Ὁριαῖος συντελεστὴς Δαπάνης}$$

Βάσει τοῦ τύπου τούτου διὰ 10.000 ὥρας ἀπασχολήσεως θὰ ἔχωμεν ὀλικὴν ἐπιβάρυνσιν καθ' ὥραν

$$11.450 : 10.000 + 3,62 = 4,76.$$

Ἡ ἐκτεθεῖσα ἀνάλυσις λαμβάνει χώραν ἐφ' ὄλων τῶν ἡμιμεταβλητῶν

Μ ἢ ν	Πρότυποι ὥραι ἐργασίας 6.000	
	Σταθερὸν μέρος κατὰ μῆνα	Ἀναλογικὴ ἐπιβάρυνσις κατὰ πρότυπον ὥραν
Ἐπίβλεψις	5.000	2
Ἐπάλληλ. τμήματ.	10.000	1
Ἐφόδια	5.000	1,50
Ἐργαλεῖα	3.000	1,75
Ἄτμος	8.000	20
Ρεῦμα	1.000	18,25
Ἀνταλλακτικὰ	2.000	3,50
Ἐξ. Συντηρήσεως	18.000	2
Ἀποσβέσεις	28.000	—
Ἀσφάλιστρα	12.000	—
Φόροι	22.000	—
	114.000 : 6.000 = 19 +	50 = 69 κατὰ πρότυπον [ὥραν ἐργασίας.]

Πίναξ Ἀρ. 33

Ἐλαστικοῦ Προϋπολογισμοῦ

δαπανών τών ἐν τῷ προϋπολογισμῷ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἐμπεριεχομένων καὶ τελικῶς καταρτίζεται ὁ Ἐλαστικὸς προϋπολογισμὸς ὑπόδειγμα τοῦ ὁποίου ἀποτελεῖ ὁ πίναξ Ἄρ. 33.

Ἡ Μέθοδος τῆς γραμμῆς προϋπολογισμοῦ, καίτοι δὲν ἄγει εἰς ἀκριβῆ ἀποτελέσματα ἀκριβῶς λόγῳ τοῦ ἐξ ἀντικειμένου ἀνωμάλου τῆς διαμορφώσεως τῶν δαπανῶν ἐν σχέσει πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, τὸν ὁποῖον ἐπιδιώκει νὰ εὐθυγραμμίσῃ, πλεονεκτεῖ κατὰ τὴν γνώμην μας πάσης ἄλλης διότι ἡ παλινδρόμησις λαμβάνεται ὑπ' ὄψει δι' ὅλους τοὺς βαθμοὺς τῆς ἀπασχολήσεως ὥστε ἐπιχειρήσις ἥτις μεταβάλλει ἔντασιν παραγωγῆς δύναται νὰ τὴν ἐφαρμόζη ἄνευ κινδύνου μεγάλων σφαλμάτων.

Θ'. Κοστολογίαις Βοηθητικῶν Ὑπηρεσιῶν.

Ὡς εἶναι γνωστὸν αἱ βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι τῆς παραγωγῆς ὡς ἡ ἀτμοπαραγωγή, ἠλεκτροπαραγωγή, κλπ. συνιστοῦν καθ' ἑαυτὰς κέντρα κόστους διότι καὶ τεχνικὴν αὐτοτέλειαν παρουσιάζουν καὶ ἀνάγκην ἰδιαιτέρας κοστολογήσεως χρῆζουν, ὅταν μάλιστα λόγῳ τῆς φύσεως τῆς ἐργασίας αἱ δαπάναι τῶν τμημάτων τούτων εἶναι σημαντικαὶ ἐν σχέσει πρὸς τὸ συνολικὸν κόστος παραγωγῆς.

Αἱ βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι συνιστῶσαι κέντρα κόστους ἔχουν ἴδιον προϋπολογισμὸν, κατὰ κανόνα ἐλαστικόν, ὡς καὶ τὰ κύρια κέντρα κόστους, ὅστις περιλαμβάνει ἀφ' ἑνὸς μὲν τὸ ποσὸν τῶν σταθερῶν δαπανῶν τῆς περιόδου, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἀναλυτικῶς τὸν κατὰ μονάδα ἔργου συντελεστὴν ἐπιβαρύνσεως. Παράδειγμα ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ βοηθητικῆς ὑπηρεσίας παραγωγῆς εἶναι τὸ κάτωθι :

Προϋπολογισμὸς Ἀτμοπαραγωγῆς		
Περίοδος		
Εἶδος Δαπάνης	Σταθερὸν ποσόν	Κατὰ μ ³ Ἀτμοῦ
Καύσιμα	—	50
Ἵδωρ	—	3
Ἔργασία	20.000	7
Ἐποπτεία	14.000	2
Συντηρήσεις	12.000	4
Ἀποσβέσεις	68.000	—
Ἀσφάλιστρα	6.000	—
	120.000	66
Πρότυπος παραγωγή περιόδου μ ³ 6.000		
Πρότυπος συντελεστῆς κατὰ μ ³		
— Σταθεραὶ Δαπάναι 20		
— Μεταβληταὶ * 66		
Σύνολον		86

Πίναξ Ἄρ. 34

Προϋπολογισμοῦ Βοηθητικῆς ὑπηρεσίας Παραγωγῆς

Ὁ Ἐλαστικός οὗτος προϋπολογισμὸς τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας, πλὴν τῆς ἐξυπηρετήσεως τῶν σκοπῶν ἐλέγχου τοῦ οἰκείου τμήματος, χρησιμεύει διὰ τὴν ὀλοκλήρωσιν τῶν προϋπολογισμῶν τῶν κυρίων κέντρων κόστους παραγωγῆς ἀπὸ τὰ ὁποῖα ἀπορροφᾶται τὸ προϊόν τὸ παραγόμενον ὑπὸ τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας.

Ἡ ἐπιβάρυνσις τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων, καθ' ὅτι μὲν ἀφορᾷ τὴν μεταβλητὴν δαπάνην, ἐνεργεῖται κατὰ τὴν ἀναλογίαν τῆς ἀναλισκομένης ὑπὸ ἐκάστου τμήματος ποσότητος τοῦ προϊόντος ἢ ἔργου τὸ ὁποῖον παράγεται ὑπὸ τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας.

Οὕτω ἐάν π. χ. ὁ παραχθισόμενος ἀτμός, τὸ πρότυπον κόστος τοῦ ὁποίου διαλαμβάνεται ἐν τῷ προηγηθέντι προϋπολογισμῷ, ἀπορροφηθῆ κατὰ,

2.000 μ³ ὑπὸ τοῦ τμήματος Α καὶ

4.000 μ³ * * * * Β,

ἐκαστον τῶν τμημάτων θὰ ἐπιβαρυνθῆ κατ' ἀρχὴν τὴν ἀντίστοιχον ποσότητα ἀτμοῦ πρὸς 66 Δρχ. κατὰ μ³.

Καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὸ σταθερὸν μέρος τῆς δαπάνης ἐφαρμόζονται ἐπὶ τοῦ καταμερισμοῦ αὐτοῦ δύο μέθοδοι.

α. Ἡ μέθοδος τοῦ μερισμοῦ κατ' ἀναλογίαν τῆς ἀναλισκομένης ὑπὸ ἐκάστου τμήματος ποσότητος τοῦ παραγομένου ἔργου ἢ προϊόντος τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας.

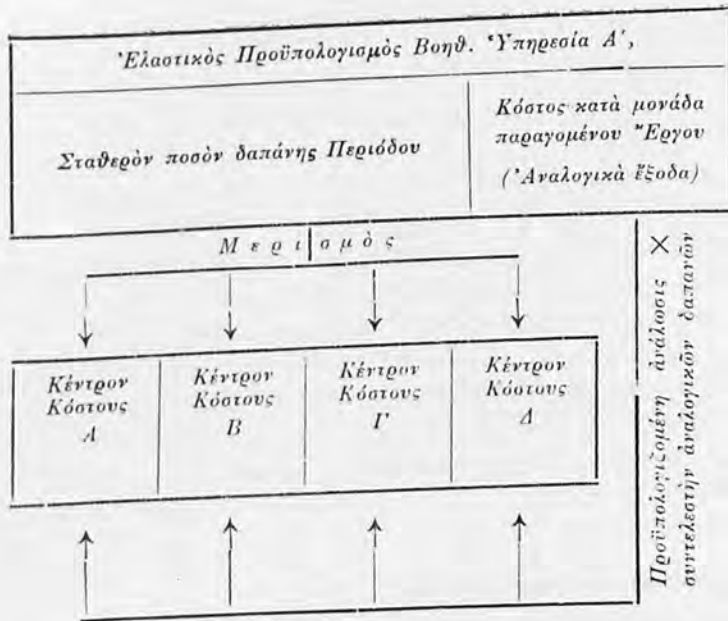
β. Ἡ μέθοδος τοῦ μερισμοῦ κατ' ἀναλογίαν τῶν προτύπων ἱκανότητων τῶν παραγωγικῶν τμημάτων.

Παράδειγμα. Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ πρότυπος παραγωγικὴ ἱκανότης δύο κυρίων τμημάτων ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν κατανάλωσιν ἀτμοῦ ὑπὸ ἐκάστου ἐξ αὐτῶν 3000 μ³ ἀλλὰ κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον προβλέπεται ὅτι τὸ Α' τμήμα θ' ἀπορροφήσῃ 2000 μ³ καὶ τὸ Β' 4000 μ³ ὁ καταμερισμὸς τῶν σταθερῶν δαπανῶν τοῦ τμήματος τῆς ἀτμοπαραγωγῆς δύναται νὰ γίνῃ ὡς ἑξῆς:

	Τμήμα Α'	Τμήμα Β'
Πρώτη μέθοδος	$120.000 \times 2/6 = 40.000$	$120.000 \times 4/6 = 80.000$
Δευτέρα	$\gg 120.000 \times 3/6 = 60.000$	$120.000 \times 3/6 = 60.000$

Αἱ ἀνωτέρω ἀπόψεις κοστολογήσεως τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς ἀνακεφαλαιοῦνται εἰς τὸ ἐν σελίδι 171 διάγραμμα Ἄρ. 11.

Διὰ τὴν κοστολόγησιν τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν, αἵτινες δὲν παράγουν ἔργον ὑπὸ μορφήν συγκεκριμένου προϊόντος ὡς π. χ. ἀτμοῦ, ἠλεκτρικοῦ ρεύματος κλπ. ἀλλὰ συμβάλλουν ἐν τῇ παραγωγῇ ὡς ὑπηρεσίαι (ἐπισκευαὶ κλπ.) ὡς κριτήριον, χρησιμοποιεῖται συνήθως ἡ ὥρα ἐργασίας ἐφαρμοζομένων κατὰ τὰ λοιπὰ τῶν ἀνωτέρω ἀρχῶν.



Διάγραμμα Αρ. 11
Προϋπολογιστικής κοστολόγησως Βοηθητικῶν Ύπηρεσιῶν

§ 10

Καθορισμός προτύπων τιμῶν

Κατ' ἀρχήν, ἐφ' ὅσον ἐδέχθημεν εἰς τὰ προηγούμενα ὅτι τὸ κανονικὸν πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸ κατὰ κανόνα υἱοθετούμενον ὡς μέτρον ἐν τῇ βιομηχανίᾳ, καὶ ὅτι τοῦτο ἐκφράζει τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον πρέπει ν' ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος, φυσικὸν εἶναι ν' ἀποδεχθῶμεν ὅτι ἡ πρότυπος τιμὴ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἔχει τάσιν ν' ἀντιστοιχῇ πρὸς τὴν προβλεπομένην νὰ ἐπιτευχθῇ τιμὴν κτήσεως τῶν ἀγαθῶν τὰ ὁποῖα θὰ χρησιμοποιηθοῦν διὰ τὴν παραγωγὴν.

Ἐκ τῆς ἀπόψεως ταύτης προκύπτει ὅτι ἡ πρότυπος τιμὴ γενικῶς,

α) Δὲν ἀποτελεῖ τιμὴν κτήσεως, διότι συνήθως κατὰ τὸν χρόνον τοῦ ὑπολογισμοῦ αὐτῆς δὲν ἔχουν ἐξασφαλισθῆ αἱ πρῶται ὕλαι καὶ λοιπὰ ὑλικά τὰ ὁποῖα θ' ἀπαιτηθοῦν διὰ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ προγράμματος τῆς παραγωγῆς. Ἐὰν βεβαίως, τοῦθ' ὅπερ σπάνιον, ταῦτα ἔχουν ἐξασφαλισθῆ ἡ τιμὴ κτήσεως δύναται νὰ συμπέσῃ μὲ τὴν πρότυπον τοιαύτην.

β) Δὲν ἀποτελεῖ τιμὴν ἀντικαταστάσεως, διότι αὕτη καθορίζεται κατὰ τὸν χρόνον κατὰ τὸν ὁποῖον πρόκειται νὰ λάβῃ χώραν ἡ ἀνάλωση ἢ ἡ

διάθεσις τοῦ προϊόντος, ἐνῶ αἱ πρότυποι τιμαὶ καθορίζονται κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς περιόδου.

γ) Δὲν ἀποτελεῖ τιμὴν χρησιμοποίησεως, διότι αὕτη συνδέεται πρὸς τὴν ἀξίαν τοῦ προϊόντος καὶ μίᾳ τοιαύτῃ βάσει θὰ ἐκλόνιζε ὀριστικῶς οἰανδήποτε ἔννοιαν εὐθύνης τῶν ἐπὶ τῶν ἀγορῶν ἀρμοδίων, ἥτις εὐρίσκειται πάντοτε εἰς τὴν βάσιν τοῦ προτύπου κόστους¹.

δ) Ὅτι ἡ πρότυπος τιμὴ ἀποτελεῖ ἴδιον εἶδος τιμῆς τὸ ὁποῖον ἐκφράζει τὸ ποσὸν τὸ ὁποῖον προβλέπεται νὰ στοιχίσουν τὰ οἰκονομικὰ ἀγαθὰ τὰ ὁποῖα θὰ χρησιμοποιηθοῦν διὰ τὴν παραγωγὴν².

Ἡ προσπάθεια τοῦ καθορισμοῦ προτύπων τιμῶν ἀντιστοιχῶν κατὰ τὸ δυνατόν πρὸς τὰς ἐπιτευχθησομένας, δὲν ὑφίσταται ὅταν υἱοθετεῖται τὸ βασικὸν πρότυπον ἢ πρότυπον *Bogey*, διότι κατὰ τὸ σύστημα τοῦτο, ὡς θὰ ἴδωμεν κατωτέρω, αἱ ἐπὶ τῶν τιμῶν ἀποκλίσεις δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψει ὅφ' ἦν ἐν τῷ τρέχοντι προτύπῳ ἔννοιαν ὡς συστατικαὶ δηλαδὴ ἀποτελεσμάτων.

Α'. Πρότυπος τιμὴ πρώτων ὕλων

Γενικῶς διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν προτύπων τιμῶν ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων ἰσχύουν τρία κριτήρια³:

α. Ἡ ἐπιτευχθησομένη τρέχουσα τιμὴ τῶν ὕλικῶν. ✓

β. Ἡ μέση τιμὴ τῶν ὕλικῶν ὠρισμένης περιόδου. ✓

γ. Ἡ τιμὴ τῶν ὕλικῶν κατὰ τὸν χρόνον καταρτίσεως τοῦ προτύπου, ἥτις διατηρεῖται μετέπειτα σταθερά.

Οἱ παράγοντες οἱ ὁποῖοι θὰ ἐπηρεάσουν τὸν καθορισμὸν τῆς προτύπου τιμῆς τῶν πρώτων ὕλων εἶναι ἀντικειμενικοὶ καὶ ὑποκειμενικοὶ. Ἀναφέρομεν μεταξὺ αὐτῶν τοὺς κάτωθι, κατὰ τὴν γνώμην μας, σπουδαιότερους.

1. Ἡ ὑπαρξὶς ἀποθεμάτων ἢ συμβολαίων ἀγορᾶς. Ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις ἔχει ἐξασφαλίσει τὰς ἀναγκαίας πρώτας ὕλας καὶ λοιπὰ στοιχεῖα, εἴτε διὰ δημιουργίας ἀποθεμάτων, εἴτε διὰ συμβολαίων ἀγορᾶς, τότε τὰ πράγματα ἐμφανίζονται κατ' ἀρχὴν ἀπλᾶ διότι ἡ ἀποτίμησις ἔχει τὴν σταθερὰν βάσιν τῆς τιμῆς τῆς κτήσεως.

1. Ὁ *M. BOURQUIN* ἐν τούτοις *ἔνθ' ἄνωτ.* σ. 174, παρατηρεῖ ὅτι προκειμένου νὰ καθορισθῇ ἡ πρότυπος τιμὴ, ἐκάστη βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις δύνата νὰ ἐπιλέγη αὐτὴν μεταξὺ τῶν τιμῶν κτήσεως, ἀντικαταστάσεως καὶ χρησιμοποίησεως, ἀναλόγως πρὸς τὴν περίπτωσιν.

2. Ἐπειδὴ ἡ διακόμενσις τῶν τιμῶν ὀφείλεται εἰς ἐξωτερικοὺς παράγοντας ἢ εὐθύνῃ διὰ τὰς προτύπους τιμὰς εἶναι περιορισμένη. Ἡ ὑπηρεσία ἀγορῶν ἔχει εὐθύνῃ τινὰ σχετικῶς μὲ τὰς τιμὰς καὶ συνεπῶς ἡ ἀποτελεσματικότης ὑπὸ ὠρισμένης ἀπόψεως δύνата νὰ μετᾶται μὲ κριτήρια τιμῆς. *T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἔνθ' ἄνωτ.* σ. 330.

3. *T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἔνθ' ἄνωτ.* σ. 330.

Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἡ ἐπιχείρησις υἰοθετεῖ ὡς πρότυπον τιμὴν, τὴν τιμὴν κτήσεως, ὑπὸ μίαν τῶν καθιερωμένων παραλλαγῶν ὕφ' ἧς αὕτη γίνεται ἀποδεκτὴ.

Παράδειγμα. Ἔστω :

Ἀποθέμα πρώτης ὕλης Α	μ. 10.000	πρὸς 100=	Δρχ. 1.000.000
Συμβόλαιον δι' ἀγορᾶν	μ. <u>20.000</u>	» 130= »	<u>2.600.000</u>
Σύνολον	μ. 30.000		» 3.600.000
	καὶ ἀνάλωσις	μ. 20.000.	

Ὑπὸ τὰ ὡς ἄνω δεδομένα ἡ πρότυπος τιμὴ δύναται νὰ εἶναι ἀντίστοιχος πρὸς :

— Τὴν μέσσην Σταθμικὴν Τιμὴν ἣτοι νὰ καθορισθῆ εἰς Δρχ. 120, διότι

$$\frac{10.000 \times 100 + 20.000 \times 130}{30.000} = 120.$$

— Τὴν κατὰ τὴν F.I.F.O. ἀντίληψιν τῆς τιμῆς κτήσεως ὁπότε αὕτη θὰ προσδιορισθῆ εἰς Δρχ. 115, διότι :

$$\frac{10.000 \times 100 + 10.000 \times 130}{20.000} = 115.$$

— Τὴν κατὰ τὴν L.I.F.O. ἀντίληψιν τῆς τιμῆς κτήσεως ὁπότε αὕτη θὰ ἀνέλθῃ εἰς Δρχ. 130.

— Τὴν κατὰ τὴν ἀντίληψιν τῆς μέσης τιμῆς τοῦ ἀποθέματος ὁπότε αὕτη ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ἡ κτήσις τῶν 20.000 μ. προηγῆθη οἰασθῆποτε ἀναλώσεως θὰ εἶναι ἐπὶ τοῦ προκειμένου ἴση πρὸς τὴν μέσσην σταθμικὴν τιμὴν.

2. Ἡ διάρκεια τοῦ προγράμματος. Ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις στερεῖται ἐπαρκῶν ἀποθεμάτων ἢ συμβολαίων ἀγορᾶς ἱκανῶν νὰ καλύψουν τὰς ἀνάγκας τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου ἢ πρόβλεψις ἐπὶ τῶν τιμῶν καὶ συνεπῶς ὁ προσδιορισμὸς τῆς προτύπου τιμῆς θὰ ἐπηρεασθῆ ἰσχυρῶς ἐκ τῆς διαρκείας τοῦ προγράμματος, διότι :

— Ἐπὶ βραχυχρόνων προγραμμάτων δύναται νὰ ὑπάρξουν ἐνδείξεις τινὲς κατ' ὑποκειμενικὴν ἔστω ἐκτίμησιν τῆς μελλούσης πορείας τῶν τιμῶν καὶ συνεπῶς ἡ πρότυπος τιμὴ δύναται νὰ στηριχθῆ εἰς τοιαύτας ἐκτιμήσεις.

— Ἐπὶ μακροχρονίων ὁμως προγραμμάτων ἡ ἐκτίμησις τῆς μελλούσης πορείας τῶν τιμῶν βασικῶς προσκόπτει εἰς ἀντικειμενικὴν ἀδυναμίαν προεξοφλήσεως γεγονότων ἐπὶ τῶν ὁποίων δύναται νὰ στηριχθῆ πρόβλεψις καὶ συνεπῶς ὁ μέσος ὅρος τῶν τιμῶν τοῦ παρελθόντος καὶ διηχρονικῆς τινος περιόδου κρινομένης ὡς προσφόρου, παραμένει ὡς ἡ σπουδαιότερα ἐνδείξις τῶν μελλουσῶν ἐξελίξεων, διότι, ὡς εἶναι γνωστόν, ὁ κύκλος ἐπαναλαμβάνεται¹. Οὕτω ἐὰν π. χ. πρόκειται νὰ καθορισθῆ ἡ

1. Ἡ ἀνάλωσις ὁλοκλήρου τῆς διαδρομῆς τῆς οἰκονομικῆς ζωῆς παρουσιάζει κυματοειδῆ κίνησιν. Δ. ΚΑΛΑΙΤΣΟΥΝΑΚΗ: *Οἰκονομικὴ Προγνώσις. Ὁ Ρυθμὸς εἰς τὴν Οἰκονομίαν*. Ἀθῆναι 1952 σ. 29 ἔπ.

πρότυπος τιμή ύλικοῦ Χ χρησιμοποιουμένου διὰ τὴν ἐκτέλεσιν ἔργου τινός τοῦ ὁποίου ἡ διάρκεια προβλέπεται 5 ἔτη καὶ ἡ τιμὴ αὐτοῦ κατὰ τὸν χρόνον τῶν ὑπολογισμῶν ἀνέρχεται εἰς 120, ἐνῶ ὁ μέσος ὅρος τῶν τιμῶν τῆς προηγουμένης πενταετίας εἶναι 100, ἡ δευτέρα αὕτη ἔνδειξις θεωρεῖται ἰσχυροτέρα, διότι τὸ 120 θ' ἀνέλθη καὶ θὰ κατέλθη περιοδικῶς ἐντὸς τῆς πενταετίας καὶ θὰ ἔχη τὴν τάσιν νὰ προσεγγίσῃ τὸν μέσον ὅρον τοῦ παρελθόντος ἤτοι τὸ 100. Τοῦτο βεβαίως ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν σταθεροῦ τιμαριθμοῦ.

3. *Υποκειμενικοὶ παράγοντες.* Διὰ τὰ βραχύχρονα προγράμματα, π.χ. τὰ ἐτήσια, ἅτινα ἄλλωστε εἶναι καὶ τὰ συνηθέστερα διὰ τὰ ὁποῖα καταρτίζεται τὸ πρότυπον κόστος, ἡ ὑποκειμενικὴ κρίσις ἐπὶ τῶν ἐξελίξεων τῶν τιμῶν, ἀποτελεῖ οὐσιώδεις στοιχεῖον.

Οὕτω, οἱ συντηρητικοὶ βιομήχανοι βλέπουν συνήθως ὅτι αἱ τιμαὶ θὰ ἐξελιχθοῦν εἰς τὰ πλαίσια τῶν ἰσχυουσῶν τοιούτων κατὰ τὸν χρόνον τῆς καταρτίσεως τῶν ὑπολογισμῶν¹. "Ὅταν μάλιστα δὲν διατίθενται στατιστικὰ στοιχεῖα ἐπαρκῆ, ἢ πληροφορίαι διαφωτιστικά, ἡ τιμὴ τοῦ χρόνου τοῦ ὑπολογισμοῦ ἀποτελεῖ τὸν πυρῆνα τοῦ προτύπου κόστους ἐν σχέσει βεβαίως πάντοτε καὶ μὲ τὴν ἀξίαν τῶν ὑπαρχόντων ἀποθεμάτων. Τουναντίον οἱ δυναμικοὶ βιομήχανοι ἔχουν μεγαλειτέραν ροπήν εἰς προβλέψεις² περὶ τῆς μελλούσης πορείας τῶν τιμῶν καὶ δὴ ἐπὶ τῆς περιόδου τοῦ προγράμματος. Εἰδικὰ στατιστικὰ δελτία ἐκδιδόμενα ὑπὸ διαφόρων Ὁργανισμῶν καὶ Ἰνστιτούτων ὑποβοηθοῦν σημαντικῶς τὰς προβλέψεις.

Τέλος, ἡ διαίσθησις τοῦ βιομηχάνου ἀποτελεῖ καὶ αὕτη παράγοντα ἐπιηρεάζοντα τὴν πρόγνωσιν τῶν τιμῶν.

4. *Εἰδικαὶ συνθήκαι.* Αἱ ἀπόψεις αἱ ὁποῖαι θὰ ἰσχύσουν ἐπὶ τῆς προγνώσεως τῶν τιμῶν θὰ ἐξαρτηθοῦν βασικῶς :

α. Ἐκ τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως. Οὕτω, ἐὰν βιομηχανικὴ ἐπιχειρήσις κατεργάζεται ὕλας αἵτινες ἀποτελοῦν γεωργικὰ προϊόντα αἱ ἐπὶ τῆς ἐσοδείας προβλέψεις ἀποτελοῦν βασικὸν παράγοντα. Ἐὰν ἡ πρώτη ὕλη εἶναι μετάλλευμα (σίδηρος, χάλυψ, κλπ.) ἢ ἐξέληξις τῆς Διεθνούς πολιτικῆς καταστάσεως ἀποτελεῖ ἀντικείμενον ἰδιαίτερας ἐκτιμήσεως, κλπ.

β. Ἐκ τοῦ τρόπου διενεργείας τῶν ἀγορῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Διαφοροτρόπως θὰ σκεφθῆ ἐπιχειρήσις διαθέτουσα δίκτυον ἀντιπροσώπων ἀγορᾶς εἰς τοὺς τόπους τῆς παραγωγῆς ἐτέρας ἢ ὁποῖα ἀγοράζει τὰς πρώτας ὕλας ἐκ τοῦ ἐμπορίου καὶ μάλιστα μὲ εὐκολίας πληρωμῶν.

Β'. Πρότυπος τιμὴ ἡμερομισθίου

Ἡ πρότυπος τιμὴ ἡμερομισθίου καθορίζεται κατ' ἀναλογίαν τῶν περὶ τῆς τιμῆς τῶν πρώτων ὑλῶν ἐκτεθέντων εἰς ἐπίπεδον ἀνταποκρινόμενον

1. M. BOURQUIN *ἔνθ' ἀνωτ.* σ. 175.

2. M. BOURQUIN *ἔνθ' ἀνωτ.* σ. 175.

πρὸς τὴν πραγματικῶς καταβληθησομένην ἀμοιβήν.

Βασικῶς ἡ ἀμοιβή τῆς ἐργασίας καταβάλλεται.

α. Κατὰ τεμάχιον.

β. Κατὰ ἡμερομίσθιον ἢ ὥρομίσθιον.

γ. Κατὰ ἡμερομίσθιον ἢ ὥρομίσθιον ἐν συνδυασμῷ μετὰ διαφόρων δῶρων¹.

Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν δὲν γεννᾶται θέμα διότι ἡ πρότυπος τιμὴ θὰ εἶναι ἡ συμφωνηθεῖσα κατὰ τεμάχιον τοιαύτη.

Εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν τὴν καὶ συνηθεστέραν τὸ πρότυπον ἡμερομίσθιον ἐξάγεται ὡς μέσος σταθμικὸς ὄρος τῶν καταβαλλομένων ἡμερομισθίων. Τοῦτο ἐξευρίσκεται εὐχερῶς, ἐφ' ὅσον δὲν σημειοῦται μεταβολή, διὰ τῆς διαιρέσεως τῶν κατὰ τὸ παρελθὸν καταβληθέντων ποσῶν δι' ἡμερομισθία διὰ τοῦ ἀριθμοῦ αὐτῶν.

Ὡς πρὸς τὰς ἐπιβαρύνσεις τοῦ ἡμερομισθίου ἐκ Κοινωνικῶν Ἀσφαλίσεων καὶ ἄλλων εἰσφορῶν, ἐν Ἀμερικῇ ὅπου ὡς γνωστὸν ἔχει εὐδοκιμήσει τὸ σύστημα τοῦ προτύπου κόστους αὐταὶ χαρακτηρίζονται ὡς Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξοδα καὶ δὲν συμπεριλαμβάνονται εἰς τὴν ἀξίαν τοῦ ἡμερομισθίου.

1. Τὰ κυριώτερα εἶδη δῶρων ὑπεραποδόσεως εἶναι τὰ κάτωθι τὰ ὁποῖα ἴδε ἐν ἐκτάσει ἐν *M. BOURQUIN* ἐνθ' ἄνωτ. σ. 213 ἐπόμε.

α. Ἡμερομίσθιον κατὰ τεμάχιον μὲ ἐλάχιστον ὄριον ἡγγυημένον. Κατὰ τὸ σύστημα τοῦτο ὁ ἐργάτης ἐφ' ὅσον πραγματοποιήσῃ παραγωγὴν μέχρις ὠρισμένων τεμαχίων, ἀμοιβεται δι' ὥρομισθίου ἂν ὑπερβῇ τὰ ὠρισμένα τεμάχια τὰ ὁποῖα ἀποτελοῦν τὸ *minimum* ἀμοιβεται κατὰ τεμάχιον.

β. Ἀμοιβή κατὰ τεμάχιον μὲ αὐξήσιν τοῦ ποσοστοῦ προσαρμογῆς (*Taux d' Affectation*). Κατὰ τὸ σύστημα τοῦτο ὁ ἐργαζόμενος κατὰ τεμάχιον λαμβάνει μεγαλύτεραν ἀμοιβὴν βάσεως αὐτῆς τοῦ ἐργαζομένου μὲ ὥρομισθιον.

γ. Ἡμερομίσθιον μὲ δῶρον *ROWEN*. Τὸ δῶρον *ROWEN* συνίσταται εἰς τὴν προσαύξησιν τοῦ ἡμερομισθίου κατὰ τὸ σύνολον τῆς οἰκονομίας ἢ ὁποῖα προκύπτει ἐκ τῆς ὑπεραποδόσεως. Ἄν δηλ. μία ἐργασία ἢ ὁποῖα πρέπει νὰ ἐκτελεσθῇ εἰς 60' ἐκτελεσθῇ εἰς 48' καὶ ἡ ὠριαία ἀμοιβή ἀνέρχεται εἰς 20 Δρχ. ἢ ἐπερχομένη οἰκονομία εἰς τὴν ἐπιχείρησιν εἶναι, $20 - \frac{20,48}{60} = 4$

καὶ συνεπῶς τὸ ὥρομισθιον τοῦ ἐργαζομένου θ' ἀνέλθῃ εἰς Δρχ. 24.

δ. Ἡμερομίσθιον δὲ δῶρον *XALSEY*. Ἡ διαφορὰ ἐν σχέσει πρὸς τὸ προηγούμενον σύστημα συνίσταται εἰς τὸ ὅτι ἡ ἐκ τῆς ὑπεραποδόσεως διαφορὰ μερίζεται μεταξὺ τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τοῦ ἐργαζομένου.

ε. Ἡμερομίσθιον ὑπὸ διαφορικὸν δῶρον *TAYLOR*. Ἡ ἐκ τῆς ὑπεραποδόσεως ὠφέλεια καταβάλλεται εἰς τὸν ἐργαζόμενον ἠύξημένη κατὰ ἓν ὠρισμένον ποσοστὸν. Ἄν τὸ ποσοστὸν αὐτὸ τὸ ὑποθέσωμεν 25% μὲ τὰ δεδομένα τοῦ προηγούμενου παραδείγματος ὁ ἐργάτης θὰ λάβῃ ὥρομισθιον,

$$20 + 4 + 25\% \times 4 = 25$$

Τὰ δῶρα ἀποδόσεως ἐφ' ὅσον προϋπολογισθῶν συμπεριλαμβάνονται εἰς τὸ πρότυπον ἡμερομίσθιον.

Τοῦτο συμβαίνει διότι ἴσως τὰ ποσοστά τῶν εἰσφορῶν εἶναι πολὺ μικρὰ δὲν εἶναι ὅμως κατὰ τὴν γμῶμην μας ὀρθόν, καὶ μάλιστα διὰ τὰς Ἑλληνικὰς συνθήκας, ὅπου, ὡς γνωστόν, αἱ εἰσφοραὶ αὗται εἶναι σημαντική ἐπιβάρυνσις ἐπὶ τοῦ ἡμερομισθίου.

Νομίζομεν ὅθεν, ὅτι τὸ πρότυπον ἡμερομισθίου ἢ ὠρομισθίου πρέπει νὰ συμπεριλάβῃ ὄχι μόνον τὰς εἰσφοράς ἀλλὰ καὶ πᾶσαν σχετικὴν ἐπιβάρυνσιν ἐξ ἀδειῶν, δώρων Χριστουγέννων, κλπ. ¹

Ὅταν πλέον τοῦ βασικοῦ ὠρομισθίου καταβάλλονται δῶρα ἀποδόσεως, ταῦτα συνυπολογίζονται εἰς τὸ πρότυπον ἡμερομισθίου κατὰ τὸν μέσον ὄρον κατὰ τὸν ὁποῖον βαρύνεται ἐξ αὐτῶν τὸ ἡμερομισθίου.

§ 11

Ἡ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς

Α'. Ἡ τεχνικὴ τῆς καταρτίσεως τοῦ προτύπου κόστους.

Μετὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ποσοτικῶν προτύπων πρώτων ὑλῶν καὶ ἀμέσου ἐργασίας καὶ τὴν κατάρτισιν ἐλαστικοῦ ἢ μὴ προϋπολογισμοῦ κατὰ παραγωγικὸν τμήμα, ὑπάρχουν ὅλα τὰ στοιχεῖα διὰ τὴν ἐξαγωγήν τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος.

Κατ' ἀρχήν, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ προτύπου κόστους, προϊόν εἶναι κάθε αὐτοτελὲς μέρος τοῦ τελικοῦ προϊόντος τὸ ὁποῖον παράγεται ὑπὸ τμήματος τινὸς τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Ἐάν συνεπῶς τὸ τελικὸν ἐν τῇ ἀγορᾷ διατιθέμενον προϊόν ἀποτελεῖται π. χ. ἐκ 10 μερῶν, ἅτινα παράγονται ἐκ τῶν 4 κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων, δι' ἕκαστον ἐκ τῶν μερῶν αὐτῶν θὰ καταρτισθῇ τὸ ἴδιον αὐτοῦ κόστος, ὥστε τελικῶς τὸ κόστος τοῦ κυρίου προϊόντος νὰ προκύψῃ ὡς συνάρτησις τοῦ προτύπου κόστους τῶν μερῶν ἐκ τῶν ὁποίων τοῦτο συναπαρτίζεται.

Τὸ πρότυπον κόστος [ἐκάστου ὑπὸ τὴν ὡς ἄνω ἔννοιαν προϊόντος προσδιορίζεται κατὰ θέσιν κόστους ἢ κατὰ κατεργασίαν καὶ ἐμφανίζεται τελικῶς ὡς σύνθεσις Δαπανῶν κατ' εἶδος. Τὰ κάτωθι παραδείγματα θὰ μᾶς εἰσαγάγουν νομίζομεν εὐχερέστερον εἰς τὴν σχετικὴν τεχνικὴν.

Παράδειγμα 1ον. Ἐστω ὅτι τὸ παραγωγικὸν τμήμα Χ παράγει τὸ

1. Οὕτω ἐάν ὑποτεθῇ ὅτι τὸ συμβατικὸν ἡμερομισθίου ἐξηγμένον κατὰ μέσον ὄρον ὡς ἐξετέθη ἐν παραγρ. 3 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου ἀνέρχεται π. χ. εἰς Δρχ 76.80 καὶ ἡ ἐπιχείρησις καταβάλλει ἐπ' αὐτοῦ εἰσφορὰν 15% καὶ δῶρον ἐκ 40 ἡμερομισθίων ἐτησίως ἐπὶ 300 πραγματικῶν, τὸ πρότυπον ἡμερομισθίου πρέπει ν' ἀνέλθῃ εἰς Δρχ. 100, διότι,

Συμβατικὸν ἡμερομισθίου	Δρχ.	76. ⁸⁰
Δῶρα 13,1/2 %	»	10. ¹⁵
Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ 15%	»	13. ⁰⁵
Σύνολον		<u>100.⁰⁰</u>

αὐτοτελές καί τελικόν προϊόν Π ὑπὸ τὰ κάτωθι δεδομένα :

Α' Πρότυποι ἀναλώσεις καί τιμαὶ πρώτων ὕλων κατὰ κατεργασίαν :

Κατεργασία	No 1	Πρώτη ὕλη	Υ1 μ	1.50	πρὸς	400
»	No 1	»	»	Υ2 μ	0.50	» 500
»	No 2	»	»	Υ3 μ	2.00	» 600

Β' Πρότυπος ἐργασία βάσει τοῦ οἰκείου ἀναλυτικοῦ φυσικοῦ προτύπου.

Κατεργασία	No 1	ὥροι	15	πρὸς	20
»	No 2	»	12	»	18
»	No 3	»	8	»	15

Γ' Πρότυπος συντελεστής ἐπιβαρύνσεως διὰ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων συμφώνως πρὸς τὸν ἐλαστικὸν προϋπολογισμόν Δρχ. 30 καθ' ὥραν ἀμέσου ἐργασίας.

Βάσει τῶν ἀνωτέρω τὸ κατὰ κατεργασίαν πρότυπον κόστος τοῦ προϊόντος θὰ ἔχη ὡς ἑξῆς :

Στοιχεῖον κόστους	Κατεργασία Νο 1			Κατεργασία Νο 2			Κατεργασία Νο 3		
	Πρότυ- πος ἀ- νάλωσ.	Πρότυ- πος τιμῆ	Πρότυ- πος ἀξία	Πρότυ- πος ἀ- νάλωσ.	Πρότυ- πος τιμῆ	Πρότυ- πος ἀξία	Πρότυ- πος ἀ- νάλωσ.	Πρότυ- πος τιμῆ	Πρότυ- πος ἀξία
Πρώται ὕλαι									
Υ1	1.50	400	600						
Υ2	0.50	500	250						
Υ3				2.00	600	1.200			
"Αμεσος ἐργασία	15.00	20	300	12.00	18	216	8.00	15	120
Γεν. Βιομηχ. Ἐξοδα	15.00	30	450	12.00	30	360	8.00	30	240
Πρότυπον κόστος κατὰ κατεργασίαν			1.600			1.776			360

Πίναξ Ἄρ 35

Προτύπου κόστους προϊόντος κατὰ κατεργασίαν

Ὅ ὡς ἄνω πίναξ δύναται νὰ λάβῃ τὴν ἐξῆς διάρθρωσιν ἐξ ἧς ἐμφανίζεται τὸ κατὰ στοιχεῖον κόστος τοῦ προϊόντος.

Στοιχείον κόστους	Προτύπος			Σύνολον
	Ανάλωσις	Τιμή	Αξία	
Πρώται ύλαι				
Y1	1.50	400	600	
Y2	0.50	500	250	
Y3	2.00	600	1,200	2,050
Άμεσος εργασία				
Κατεργασία Νο 1	15.00	20	300	
» Νο 2	12.00	18	216	
» Νο 3	8.00	15	120	636
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα				
Κατεργασία Νο 1	15.00	30	450	
» Νο 2	12.00	30	360	
» Νο 3	8.00	30	240	1,050
Σύν. προτ. κόστους προϊόντος				3,736

Πίναξ Άρ. 36

Προτύπου κόστους προϊόντος

Παράδειγμα 2ον. Υποθέσωμεν ότι το προϊόν Π παράγεται υπό δύο παραγωγικών τμημάτων, και ότι ή διάρθρωσις του κόστους του πρώτου τμήματος παράγοντος το μέρος Π είναι ή εμφανιζομένη εκ του προηγουμένου πίνακος, του δε δευτέρου παράγοντος το μέρος Π2 ή δια το άκολουθου πίνακος εμφανιζομένη.

Διάρθρωσις κόστους Β' Τμήματος

Στοιχείον κόστους	Κατεργασία Νο 4			Κατεργασία Νο 5		
	Πρότυπ. ανάλωσις	Πρότυπ. Τιμή	Πρότυπ. Αξία	Πρότυπ. ανάλωσις	Πρότυπ. Τιμή	Πρότυπ. Αξία
Πρώται ύλαι						
Y4	4	200	800			
Άμεσος εργασία						
Κατεργασία Νο 4	6	25	150	11	21	231
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα	6	25	150	11	25	275
Πρότυπον κόστος κατά κατεργασίαν			1,100			506

Βάσει των δεδομένων τούτων το κόστος του προϊόντος θα έχη την εξής τελικήν σύνθεσιν.

Στοιχείον κόστους	Προτύπος			Σύνολον
	Ανάλωσις	Τιμή	Αξία	
Πρωτα υλαι				
Υ1	1,50	400	600	2.850
Υ2	0,50	500	250	
Υ3	2,00	600	1.200	
Υ4	4,00	200	800	
Αμεισος εργασία				
Κατεργασία Νο 1	15,00	20	300	1.017
» Νο 2	12,00	18	216	
» Νο 3	8,00	15	120	
» Νο 4	6,00	25	150	
» Νο 5	11,00	21	231	
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα				
Κατεργασία Νο 1	15,00	30	450	1.475
» Νο 2	12,00	30	360	
» Νο 3	8,00	30	240	
» Νο 4	6,00	25	150	
» Νο 5	11,00	25	275	
Σύνολον προτύπου κόστους				5.342

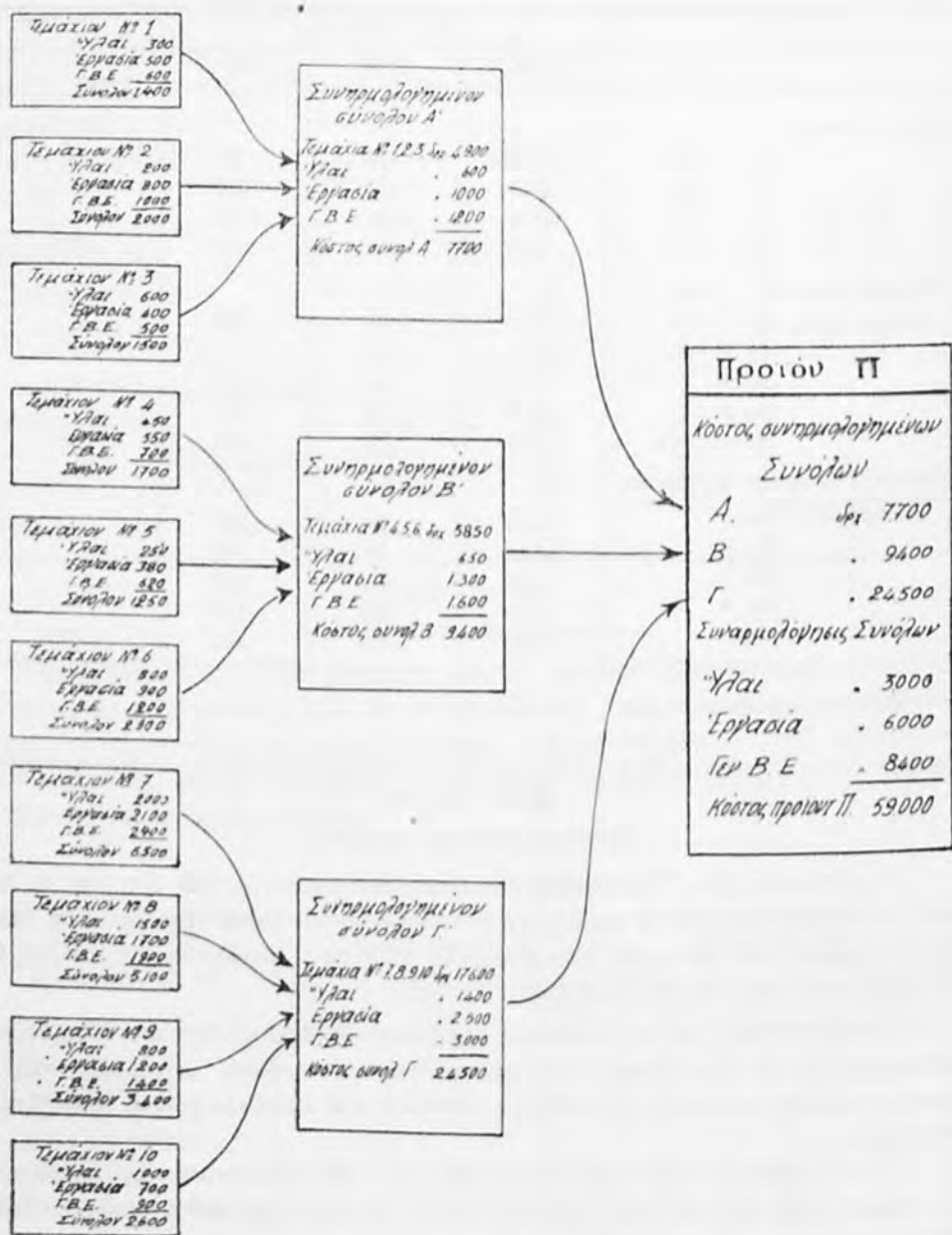
Πίναξ 'Αρ. 37
Προτύπου κόστους προϊόντος

Παράδειγμα 3ον. Έστω Μηχανολογικόν προϊόν Π του οποίου τὸ σύνολον ἀποτελεῖται ἐκ 10 τεμαχίων ἅτινα ἐνοῦνται κατὰ τὴν ἐν τῷ ἐπομένῳ διαγράμματι ἔννοιαν ὑπὸ στοιχεῖα κόστους ἀναφερόμενα ἐπίσης ἐν τῷ αὐτῷ ὑπ' ἀριθ. 11 διαγράμματι.

Υποθέτοντες : α) ὅτι ἕκαστον τεμάχιον ἀποτελεῖ προϊόν ἰδιαιτέρας κατεργασίας, β) ὅτι ἐκάστη συναρμολόγησις συνόλου τεμαχίων καὶ ἡ γενικὴ τοιαύτη συνιστᾷ ἰδίαν θέσιν κόστους καὶ κοστολογεῖται ἰδιαιτέρως θὰ ἔχωμεν :

1. Τὴν σύνθεσιν τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος ὡς ἄθροισμα τοῦ προτύπου κόστους τῶν ἀποτελούντων αὐτὸ μερῶν κατὰ τὰ ἀναλυτικὰ στοιχεῖα τοῦ διαγράμματος.

2. Εἰκόνα τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος τὴν ἐν τῷ ἀκολουθῶν πίνακι ὑπ' ἀρ. 38 ἐμφαινομένην.



Διάγραμμα 12
Προτύπου κόστους Μηχανολογικού προϊόντος

Άξια τεμαχίων			
Τεμάχιον	No	1	Δρχ. 1.400
»	No	2	» 2.000
»	No	3	» 1.500
»	No	4	» 1.700
»	No	5	» 1.250
»	No	6	» 2.900
»	No	7	» 6.500
»	No	8	» 5.100
»	No	9	» 3.400
»	No	10	» 2.600
			28.350
Συναρμολογήσεις			
Συνόλου Α			» 2.800
Συνόλου Β			» 3.550
Συνόλου Γ			» 6.900
Τελική			» 17.400
			30.650
Πρότυπον κόστος προϊόντος Π			59.000

Πίναξ Άρ. 38

Πρότυπον κόστους Μηχανολογικού προϊόντος αποτελουμένου εκ πλειόνων μερών

Τò καταρτισθέν πρότυπον κόστος στηριζόμενον επί καθωρισμένων φυσικῶν προτύπων, τιμῶν καὶ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως συνδέεται ἐ μ μ ἔ σ ω ς με τὴν ὄλην τεχνικοοικονομικὴν διάρθρωσιν τῆς ἐκμεταλλεύσεως τὴν ἀφορῶσαν τὸν ἐξοπλισμὸν, τὰς ἐφαρμοζομένης μεθόδους παραγωγῆς, καὶ τὴν προοπτικὴν ἐπὶ τῶν ἐπιτευχθησομένων τιμῶν κτήσεως τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

Ἐάν συνεπῶς παρατηρηθῇ μεταβολὴ εἰς ἓν ἐκ τῶν ὡς ἄνω δεδομένων ἢ μεταβολὴ αὐτῆ παρασύρει καὶ τὸ καταρτισθέν πρότυπον κόστος τὸ ὅποιον πλέον δὲν εὐσταθεῖ ἐλλείψει προϋποθέσεων. Νεαὶ ἐκτιμήσεις καὶ ὑπολογισμοὶ πρέπει νὰ ἐπακολουθήσουν πρὸς ἐξαγωγήν ἑνὸς νέου προτύπου κόστους βάσει τῶν ὑπαρχουσῶν συνθηκῶν.

Ἡ ὑπάρξεις διορκῶν ἐξελίξεων ἐν τῇ βιομηχανίᾳ καὶ κυρίως εἰς τὸν ἐξοπλισμὸν καὶ τὰς μεθόδους παραγωγῆς θὰ ἠδύνατο νὰ θεωρηθῇ κατ' ἀρχὴν ὅτι ἀφαιρεῖ ἐκ τοῦ προτύπου κόστους τὴν ἀναγκαίαν σταθερότητα συνθηκῶν ἐπὶ τῆς ὁποίας στηρίζει τοῦτο τὴν ἀξίαν του. Τοιαύτη ὅμως παρατήρησις δὲν θὰ ἦτο ὀρθὴ ἐκ τῶν κάτωθι λόγων :

α. Διότι τὸ πρότυπον κόστος συντάσσεται διὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον, ἢ ὁποία καλύπτει κατὰ κανόνα βραχὺ χρονικὸν διάστημα (συνθεστάτα μέχρις ἑνὸς ἔτους) καὶ συνεπῶς ὅλαι αἱ μεταβολαὶ εἰς τὰς ἐσω-

τερικὰς συνθήκας τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἶναι δυνατὸν νὰ προβλεφθοῦν.

β. Διότι οὐδεμία ὑπάρχει ἀναγκαιότης ὅπως ἡ προϋπολογιστικὴ περίοδος καλύπτει ὠρισμένον χρόνον, ὥστε εἰς τὸ δι' αὐτὴν καταρτιζόμενον πρότυπον κόστος νὰ συμπεριληφθοῦν δεδομένα τὰ ὁποῖα θὰ ἦτο ἀδύνατον νὰ σταθμισθοῦν ἐκ τῶν προτέρων. Οὕτω, ἐάν εἶναι δυσχερὲς ἐν ὄψει μεταβολῶν νὰ ἐκτιμηθοῦν τὰ γεγονότα τοῦ δευτέρου ἑξαμήνου τῆς χρήσεως, συντάσσεται πρότυπον κόστος διὰ τὸ πρῶτον ἑξάμηνον ὥστε τοῦτο νὰ καλύψῃ συνθήκας δυναμένης νὰ προβλεφθοῦν.

γ. Διότι ἡ μεταβολὴ τῶν τιμῶν δὲν ἐπάγεται μεταβολὴν τοῦ καθορισθέντος προτύπου. Αἱ ἀποκλίσεις τῶν πραγματικῶν τιμῶν σημειοῦνται εἰς τοὺς οἰκείους λ)σμούς διὰ δὲ τὸν προσδιορισμὸν τῶν τιμῶν πωλήσεως τῶν προϊόντων λαμβάνονται ὑπ' ὄψει αἱ τρέχουσαι τιμαὶ αἵτινες ἐφαρμοζόμεναι ἐπὶ τῶν ἐτοιμῶν ποσοτικῶν προτύπων δίδουν τὸν δείκτην τῆς ἐνδεικνυομένης μεταβολῆς.

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω συνάγεται ὅτι ἐντὸς τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου, ἀποκλείεται μεταβολὴ τῶν φυσικῶν προτύπων διότι τοῦτο σημαίνει ἐμφιλοχώρησιν λαθῶν κατὰ τοὺς ὑπολογισμοὺς τὰ ὁποῖα εἶναι ἀπαράδεκτα ὑπὸ λειτουργίαν λογιστικῆς προτύπου κόστους. Ἐάν συνεπῶς ἐνεφιλοχώρησαν λάθη κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους πρέπει νὰ θεωρηθῇ ὅτι δὲν λειτουργεῖ ἐν τῇ ἐπιχειρήσει ἡ λογιστικὴ αὐτοῦ διότι αἱ σημειωθησόμενα ἀποκλίσεις οὐδεμίαν ἀξίαν ἔχουν.

Τέλος, διὰ τὴν περίπτωσιν τῆς μεταβολῆς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἐντὸς τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου πρᾶγμα τὸ ὁποῖον ἐπηρεάζει τὸ πρότυπον κόστος, συντάσσονται ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ ὁπότε αὐτομάτως ἐναρμονίζεται τὸ πρότυπον κόστος εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως καὶ δὲν γεννᾶται ἐντεῦθεν θέμα.

Ἐξαίρεσιν τοῦ κανόνος, ὅτι τὸ καταρτιζόμενον δηλαδὴ πρότυπον κόστος ἀφορᾷ δεδομένας συνθήκας ἐκμεταλλεύσεως καὶ τιμὰς ἀποτελεῖ τὸ «βασικὸν πρότυπον» (Basic Standard) τὸ ὁποῖον δὲν ἐπηρεάζεται ἐκ τῶν μεταβολῶν τῶν τιμῶν.

Β. Ἀρμόδιος διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους.

Ἡ κατάρτισις τοῦ προτύπου κόστους λαμβάνει χώραν κατ' ἀρχὴν ὑπὸ ἴδιου συλλογικοῦ ὄργανου, τῆς ἐπιτροπῆς τῶν προτύπων (Standard's Committee). Ἡ ἐπιτροπὴ αὕτη ἀποτελεῖται ἀπὸ τεχνικούς - εἰδικούς καὶ κοστολόγους λογιστάς, οἱ ὁποῖοι ἀσχολοῦνται γενικῶς μὲ τὸν προγραμματισμὸν τῆς παραγωγῆς καὶ εἰδικώτερον ἀφ' ἑνὸς μὲν μὲ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους, ἀφ' ἑτέρου δὲ μὲ τὴν παρακολούθησιν τῆς τηρήσεως αὐτοῦ.

Εἰς ἐπιχειρήσεις τῶν ὁποίων ἡ ἑκτασις δὲν ἐπιτρέπει τὴν ὑπαρξιν αὐτοτελοῦς ἐπιτροπῆς, ἡ κατάρτισις τοῦ προτύπου ἀνατίθεται εἰς ἐπιτρο-

πὴν ἐκ τῶν ἀρμοδίων Διευθυντῶν ἢ Τμηματάρχων τῆς παραγωγῆς ἣτις προεδρεύεται ὑπὸ ἐκπροσώπων τῆς Διοικήσεως. Εἰς μικροτέρας ἀκόμη ἐπιχειρήσεις τὰ πρότυπα καθορίζονται ὑπὸ τῆς Διευθύνσεως μετὰ τὴν συγκέντρωσιν στοιχείων ὑπὸ τῶν ἀρμοδίων ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.

Τὸ ἔργον τῆς καταρτίσεως τοῦ προτύπου κόστους εἶναι, ὡς κατέστη διὰ τῆς προηγηθείσης ἀναπτύξεως λίαν λεπτόν καὶ προϋποθέτει βαθεῖαν γνῶσιν τῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως ὡς καὶ τεχνικὴν πείραν. Δὲν εἶναι λοιπὸν ἔργον τοῦ Λογιστηρίου. Τὸ ἔργον αὐτοῦ εἶναι κυρίως ὁ σχηματισμὸς ἀξιολόγων πληροφοριῶν, ἐπὶ τῶν ἀναγκῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐπὶ τῶν δεδομένων τοῦ κόστους, ἐπὶ τῶν τύπων καὶ μεθόδων Standard πιθανῶς πλέον ὠφελίμων, καὶ ἐπὶ τῆς συμπεριφορᾶς (Behavior) τοῦ κόστους κατὰ τὰς παρελθούσας περιόδους¹. Ἡ ἐπιτροπὴ προτύπων, ἐφ' ὅσον ἀποτελεῖ μόνιμον ὄργανον παρακολουθήσεως τῆς ἐκτελέσεως τῶν προτύπων εὐρίσκεται ὑπὸ τὴν Διεύθυνσιν τοῦ ἐλεγκτοῦ².

Εἴτε ὑπὸ τῆς μόνιμου ἐπιτροπῆς προτύπων συντάσσεται τὸ πρότυπον κόστος εἴτε ὑπὸ ἐπιτροπῆς τῶν ἐν τῇ παραγωγικῇ διαδικασίᾳ παραγόντων τῆς ἐπιχειρήσεως, κατὰ τὴν κατάρτισιν αὐτοῦ καλοῦνται νὰ παρέξουν στοιχεῖα καὶ καθ' ὅσονδήποτε τρόπον νὰ συμπράξουν πάντες οἱ ὑπεύθυνοι τῆς παραγωγῆς καὶ δὴ ἕκαστος διὰ τὸ ἴδιον αὐτοῦ ἔργον.

Ἡ τοιαύτη σύμπραξις σκοπὸν ἔχει νὰ ἐνισχύσῃ τὴν εὐθύνην τοῦ ἀρμοδίου παράγοντος ἀπὸ τὸν ὁποῖον θὰ ζητηθῇ ὁ λόγος τῆς δυσμενοῦς τυχῶν ἀποκλίσεως τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐκ τοῦ καταρτισθέντος προτύπου τοιοῦτου.

1. T. LANG ἔνθ' ἀνωτέρω σ. 306.

2. Ὁ ἐλεγκτὴς (controller) εἶναι παράγων εὐρισκόμενος εἰς τ' ἀνώτατα ἐπίπεδα τῆς ἱεραρχίας ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει τοῦ ὁποῖου ἔργον εἶναι ἡ παρακολούθησις τῆς τεθείσης ὀργανώσεως, ὁ συντονισμὸς τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας καὶ ἡ παροχὴ πληροφοριῶν εἰς τὴν Διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῆς πορείας τοῦ προγράμματος γενικῶς: Ὁ controller πρέπει νὰ ἔχῃ τὰς ἐξῆς γνώσεις καὶ ἱκανότητας:

α. Γνώσιν ὄλων τῶν τμημάτων τῆς ἐπιχειρήσεως, τὴν ἀλληλουχίαν καὶ τ' ἀντικείμενα ἐκάστου, τὰ σημεῖα τοῦ ἐλέγχου καὶ τὰς ἀνάγκας αὐτῶν εἰς ἀριθμητικὰ ἐνδείξεις.

β. Διοικητικὰς ἱκανότητας, δηλ. νὰ δύναται νὰ συγκεντρωθῇ εἰς τὴν ὀργάνωσιν καὶ νὰ κατευθύνῃ τὴν ὑπὸ ἐτέρων ὀργάνων ἐκτέλεσιν τῶν διαφόρων ἐργασιῶν.

γ. Νὰ ἔχῃ τεχνικὰς καὶ γνώσεις ἐξειδικευμένας, Λογιστικῆς, Στατιστικῆς καὶ νὰ δύναται νὰ ἐπεξεργασθῇ ἀριθμούς. Ἡ ἐργασία τοῦ Controller ὁμοιάζει ἀλλὰ δὲν ταυτίζεται πρὸς τὴν τοῦ Λογιστοῦ. Εἶναι πλέον εὐρυτέρα καὶ δυναμικὴ.

Τὸ κατωτέρω διάγραμμα δεικνύει τὴν ἱεραρχικὴν θέσιν τοῦ Controller εἰς μεγάλην Ἀμερικανικὴν ἐπιχείρησιν.

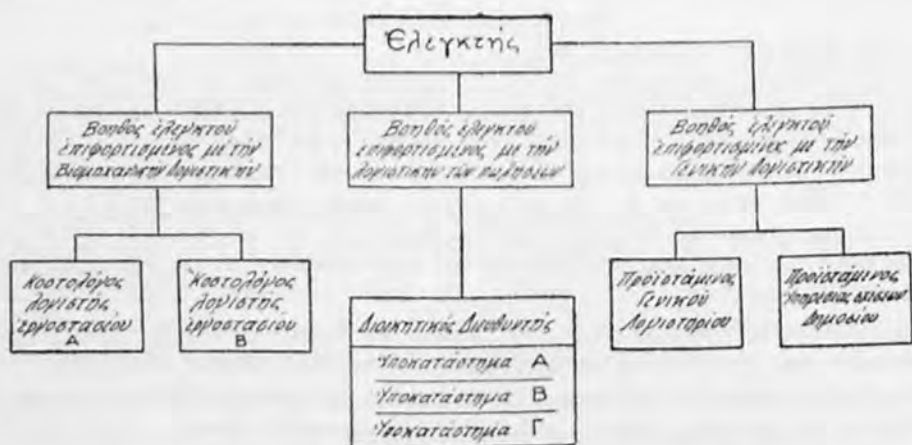
Εἶδη προτύπου κόστους

Ἐκ τῆς προηγηθείσης ἀναπτύξεως κατέστη φανερόν, ὅτι τὸ πρότυπον κόστος κατ' ἀρχὴν σκοπὸν ἔχει τὴν μέτρησιν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως μὲ τὰ ἐξ αὐτῆς ἀπορρέοντα ἀποτελέσματα ἐλέγχου, κλπ. Ἐλέχθη ἐν τούτοις, ὅτι τὸ πρότυπον κόστος δύναται νὰ χρησιμεύσῃ διὰ τὴν μέτρησιν τῶν ἐκ τῆς συναλλακτικῆς σφαίρας ἀποτελεσμάτων διὰ τῆς διαπιστώσεως ἀποκλίσεων μεταξὺ τῶν προτύπων τιμῶν καὶ τῶν πραγματικῶς καταβαλλομένων διὰ τὴν ἀπόκτησιν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

Ἡ δευτέρα αὕτη ἐπιδίωξις, τοῦ προσδιορισμοῦ δηλ. τῶν ἐκ τῆς συναλλακτικῆς σφαίρας ἀποτελεσμάτων εἶναι ἀσφαλῶς ἀσθενεστέρα τῆς πρώτης τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως, διότι ἐνταῦθα τὸ στοιχεῖον τῆς εὐθύνης εἶναι περιορισμένον.

Πράγματι, ἐνῶ αἱ ποσοτικαὶ ἀποδόσεις εἶναι θέμα ὀργανώσεως τῶν ἐσωτερικῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως καὶ ὡς ἐκ τούτου αἱ δυνατότητες δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἀπεριόριστοι, ἀντιθέτως αἱ διακυμάνσεις τῶν τιμῶν ἐξαρτῶνται ἐξ ἐξωτερικῶν παραγόντων μὴ ὑποκειμένων εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Ἡ ἔννοια συνεπῶς τῆς εὐθύνης διὰ τὴν πραγματοποίησιν διαφόρων τιμῶν ἀγορᾶς, ἐν σχέσει πρὸς τὰς καθωρισθείσας τοιαύτας, εἶναι ἀσθενῆς καὶ συνιστᾷ κυρίως κρίσιν διὰ τὴν καλὴν ἢ κακὴν ἐκτίμησιν τῆς



Rapport de la mission Française des experts comptables aux États Unis
La comptabilité mesure et facteur de productivité σ. 25.

συγκυρίας υπό των επί των αγορών αρμοδίων. Ἡ ἀπόδοσις τοιαύτης εὐθύνῃς δὲν δύναται νὰ λεχθῆ ὅτι εἶναι καθ' ὀλοκληρίαν ἀβάσιμος διότι ἡ πραγματοποίησις ἀγορῶν ἀποτελεῖ μίαν εἰδικότητα καὶ μάλιστα ἐκ τῶν πλέον λεπτῶν ὃ δ' ἐπ' αὐτῆς ἀρμόδιος ὑποτίθεται ὅτι ἔχει πείραν, κατάρτισιν, καὶ διαθέτει ὀργάνωσιν εἰς τὴν ἐργασίαν τοῦ τοιαύτην, ὥστε νὰ δύναται εἰς ὠρισμένας τουλάχιστον ἐπαναλαμβανομένας περιπτώσεις¹ ν' ἀσκῆ ἐπιτυχή πρόγνωσιν καὶ νὰ ἐπιτυχάνῃ τιμὰς ἱκανοποιητικὰς. Αἱ ἀπόψεις αὗται ἔχουν νομίζομεν μεγαλειτέραν σημασίαν εἰς περιόδους ὁμαλῶν οικονομικῶν ἐξελίξεων ὅπου μία ὀργανωμένη ὑπηρεσία ἀγορῶν δύναται νὰ ἔχῃ ἄφθονα μέσα πληροφοριῶν περὶ τῆς πορείας τῆς παραγωγῆς, τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν ἀναγκῶν τῆς καταναλώσεως, ὥστε, νὰ εἶναι εἰς θέσιν νὰ σχηματίσῃ σοβαρὰν γνώμην ἐπὶ τῶν πιθανῶν ἐξελίξεων τῆς ἀγορᾶς.

Αἱ ἀνωτέρω περὶ τοῦ σχετικῶς δυνατοῦ τῆς προβλέψεως ἐπὶ τῆς ἐξελίξεως τῶν τιμῶν ἀπόψεις καλλιεργοῦνται ὁσημέραι εἰς τὴν σύγχρονον βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν, ἢ ὅποια, ὑπὸ ἔντασιν ἐργαζομένη, ἔχει τὴν τάσιν καὶ τὴν βούλησιν νὰ θέτῃ σαφεῖς ἀντικειμενικοὺς σκοποὺς, ἀκόμη καὶ ἂν ἔχῃ νὰ παλαίσῃ πρὸς παράγοντας τοὺς ὁποίους δυσχερέστατα δύναται νὰ ἐλέγξῃ. Διατρέχομεν πράγματι ἐποχὴν κατὰ τὴν ὁποίαν ἐν τῇ βιομηχανικῇ ζωῇ ὁλονέν τὸ «πρέπει» ἀντικαθιστᾶ τὸ «ἀναλόγως».

Ἄλλ' αἱ τιμαὶ εἴτε ὑπὸ δυνατότητα προγνώσεως εἴτε ὑπὸ ἀδυναμίαν τοιαύτης, διακυμαίνονται. Αἱ προγνώσεις εἶναι ἐπὶ τοιοῦτον ἀσφαλέστεραι καθ' ὅσον συντέμνεται ὁ χρόνος διὰ τὸν ὁποῖον ἐνεργοῦνται. Ταῦτοχρόνως ἐκ πλευρᾶς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως αἱ συνθηκαὶ τῆς παραγωγῆς μεταβάλλονται, τέλος δὲ ἡ ζήτησις ὑφίσταται καὶ αὕτη μεταβολὰς ἐκ ποικίλων παραγόντων, πολλὰκις ἤκιστα σταθερῶν.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω λόγων ἐπιβάλλεται, ὡς εἶναι εὐνόητον, ἡ περιοδικὴ ἀναθεώρησις τῶν προτύπων. Αὕτη πραγματοποιεῖται κατὰ κανόνα κατ' ἔτος ἐν τῇ ἀρχῇ τῆς χρήσεως, δύναται ὅμως ἀναλόγως τῶν συγκεκριμένων συνθηκῶν ἢ ἐτησίᾳ περίοδος νὰ περιορισθῆ περαιτέρω. Λόγον περιορισμοῦ ἀποτελεῖ συνήθως ἡ ἀδυναμία καταρτίσεως προγράμματος ἐτησίου ἢ διενεργείας οἰασδῆποτε προγνώσεως ἐπὶ τῶν τιμῶν.

Τὰ καταρτιζόμενα οὕτω πρότυπα βραχείας διαρκείας διὰ τῶν ὁποίων ἐκφράζεται τὸ ποσὸν εἰς τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ ἀνέλθῃ τὸ πραγματικὸν κόστος κατὰ τὴν περίοδον βάσει τιμῶν ἐπὶ τῶν τρεχουσῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς ἀποκαλοῦνται τρέχοντα πρότυπα (Current Standards) ἢ πρότυπα τρεχούσης χρήσεως² (Operating Current Standards).

Τὰ χαρακτηριστικὰ τῶν τρεχόντων προτύπων εἶναι τὰ ἑξῆς :

α. Ἡ διαπίστωσις τῶν συνολικῶν ἀποκλίσεων τῶν πραγματικῶν ἐξέ-

1. Π. Χ. Ἐποχιακὰς διακυμάνσεις.

2. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἔνθ' ἀνωτ. σ. 380.

δων ἐν σχέσει πρὸς τὰ πρότυπα εἰς ἀπολύτους ἀριθμούς κατὰ τὸν γενικὸν τύπον,

*Πρότυπον κόστος εἰς πρώτας ἕλας ἢ ἄμεσον ἔργασίαν, ἢ Γεν. Βιομ. Ἐξόδα —
Ἀντίστοιχον πραγματικὸν κόστος*

καὶ ἡ ἀνάλυσις τῶν ὀλικῶν ἀποκλίσεων εἰς ἀποκλίσεις ποσότητος, τιμῶν, προκειμένου δὲ περὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, καὶ εἰς ἀποκλίσεις λόγῳ μεταβολῆς τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς.¹

β. Ἡ βασικὴ ἀντίληψις ὅτι τὸ πρότυπον κόστος ἐκφράζει τὸ ἀληθὲς κόστος. Ἀποτέλεσμα τῆς ἀντιλήψεως ταύτης εἶναι ὅτι αἱ περισσότεραι ἐπιχειρήσεις καίτοι δύνανται, ἐν τούτοις δὲν μερίζουν τὰ ποσὰ τῶν ἀποκλίσεων εἰς τὸ κόστος τῶν πωληθέντων καὶ τῶν ἀποθεμάτων ἀλλὰ τὰ θεωροῦν ὡς ἀποτέλεσμα καὶ τὰ μεταφέρουν εἰς τὸν λ)σμὸν Ἐξόδων Ἐπιχειρήσεως.²

γ. Ἡ ταχύτης μὲ τὴν ὁποῖαν ἀποκαλύπτονται αἱ ἀποκλίσεις.

δ. Ἡ ἀπλότης ὑπολογισμῶν καὶ ἡ ἐξ αὐτῆς οἰκονομία ἐξόδων κοστολογήσεως.

Ἐπὶ τῶν τρεχόντων προτύπων πρὸς διαπίστωσιν τῶν ἀποκλίσεων χρησιμοποιοῦνται δύο λογιστικαὶ μέθοδοι³

α. Ἡ μέθοδος τοῦ ἀπλοῦ σχεδίου (Single Plan).

β. Ἡ μέθοδος τοῦ μερικοῦ σχεδίου (Partial Plan).

Ὡς μειονεκτήματα τῶν τρεχόντων προτύπων φέρονται τὰ ἑξῆς:

α. Ἡ διαρκὴς μεταβολὴ τῶν τρεχόντων προτύπων ἢ ὁποῖα ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα:

αα. Νὰ καταστρέφεται ἡ συγκρισιμότης τῶν ἀριθμῶν διὰ μεγαλιέτερα χρονικὰ διαστήματα, διότι αἱ ἀριθμητικαὶ ἐνδείξεις τόσον τοῦ προτύπου κόστους ὅσον καὶ τῶν ἀποκλίσεων ἔχουν ἀξίαν διὰ τὴν χρῆσιν διὰ τὴν ὁποῖαν τὸ πρότυπον κατηρτίσθη. Αἱ διακυμάνσεις π. χ. τῶν τιμῶν τῶν

1. Ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων καὶ κυρίως τοῦ τρόπου τοῦ προσδιορισμοῦ αὐτῶν ἴδε ἐπόμενον Κεφάλαιον.

2. Οἱ Δημόσιοι Λογισταὶ (*public accountants*) νομίζουν γενικῶς ὅτι τὸ πραγματικὸν κόστος πρέπει νὰ ἐμφανίζεται εἰς τὰς λογιστικὰς καταστάσεις ἢ ἡ τρέχουσα τιμὴ ἐφ' ὅσον αὕτη εἶναι μικροτέρα τοῦ κόστους. Ἐναντι τῆς ἀπόψεως ταύτης δύναται νὰ προταθῆ ὅτι καὶ τὸ ἀποκαλούμενον πραγματικὸν κόστος ἀποτελεῖται κατὰ μέγα μέρος ἐξ ἐκτιμήσεων (ἀποσβάσεις, ἐπισημασθεῖς ἀπαιτήσεις, κλπ.). Τέλος, ὁ κοστολόγος λογιστὴς γνωρίζει ὅτι τὸ «δῆθεν» πραγματικὸν κόστος τῆς ἀπογραφῆς περιλαμβάνει συχνὰ ποσὰ ὀφειλόμενα εἰς ἔλλειψιν ἀποτελεσματικότητος ἢ σπατάλην ὀλικῶν καὶ ἀνθρωπίνης δυνάμεως. Ἐν ὀλίγοις τὸ τρέχον πρότυπον κόστος, ἐπειδὴ ἀντιπροσωπεύει ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον ἕκαστον στοιχεῖον ὀφείλει νὰ στοιχίσῃ ὑπὸ προσεκτικῶς ἐλεγχόμενας συνθήκας, εἰς τὴν πραγματικότητα δηλ. τὸ ἀληθὲς κόστος, ἔχει μεγαλιέτεραν πιθανότητα νὰ θεωρητῆ περισσότερο σεντηρητικὸν παρὰ τὸ πραγματικὸν κόστος. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF, *Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 381.*

3. Ἴδε περὶ αὐτῶν Κεφάλαιον Πέμπτον.

πρώτων ύλων ή τής άμέσου έργασίας, έχουν άξίαν έφ' όσον συγκρίνονται με ώρισμένην βάσιν τήν όποίαν συνιστοϋν τά οικεία πρότυπα τής περιόδου. Διά τας έπομένους περιόδους αί διακυμάνσεις αύται δέν έχουν άξίαν διότι μεταβάλλεται τό πρότυπον.

ββ. Άπώλειαν χρόνου και συνεπώς πραγματοποίησιν έξόδων έκ μέρους τής έπιχειρήσεως διά τήν κατάρτισιν τών νέων προτύπων.

β. Τήν εμφάνισιν τής άπογραφής με τας προτύπους τιμάς αντί τών πραγματικών και συνεπώς τήν έξαγωγήν έσφαλμένων άποτελεσμάτων.

Παρ' όλον ότι τά μειονεκτήματα ταυτα είναι λιαν άσθενή διά ν' άμφισβητηθί ή άξία τών τρεχόντων προτύπων έν τούτοις άποτελοϋν τήν αίτίαν τής διαμορφώσεως τών προτύπων μετρήσεως (Measurement Standards) άτινα άνευρίσκονται και υπό τούς τίτλους, βασικά πρότυπα, (Basic Standards) ή πρότυπα ύάρδας, ή πρότυπα Bogyey¹.

Τά χαρακτηριστικά τών προτύπων μετρήσεως είναι τ' ακόλουθα:

α. Ός αίτιολογική βάσις φέρεται, ότι, εκείνο τό όποϊον ένδιαφέρει τήν έπιχείρησιν νά έλέγξη είναι μόνον ή τεχνική άποτελεσματικότης τής έκμεταλλεύσεως και οϋχι αί τιμαί αίτινες διαμορφούμεναι έν τή άγορά δέν δύνανται ν' άποτελέσουν άντικείμενον έλέγχου έκ μέρους τής έπιχειρήσεως.

Συνεπώς, τά πρότυπα μετρήσεως δέν ύπόκεινται εις άναθεώρησιν λόγω μεταβολής τών τιμών. Αίτιαι άναθεωρήσεως τών προτύπων μετρήσεως είναι αί μεταβολαί εις τήν τεχνολογίαν τής παραγωγής τοϋ προϊόντος ή τών ύλων έξ οϋ κατασκευάζονται, διότι, ώς είναι φυσικόν, τοιαυται μεταβολαί έξαρθρώνουν τας βάσεις οϊουδήποτε προτύπου.

β. Τά πρότυπα μετρήσεως στηρίζονται ώς άκριβώς και τά τρέχοντα εις τήν κατάρτισιν τών φυσικών προτύπων.

γ. Αί εις τά πρότυπα μετρήσεως χρησιμοποιούμεναι τιμαί είναι συνήθως αί κατά τόν χρόνον τής καταρτίσεως αυτών έν τή άγορά ισχύουσαι, μη καταβαλλομένης προσπαθείας διά τήν πρόγνωση τών τιμών αί όποϊαι θά ισχύσουν κατά τήν περίοδον, διότι τοϋτο ώς έλέχθη άνωτέρω δέν ένδιαφέρει έν προκειμένω.

δ. Τά πρότυπα μετρήσεως δύνανται νά μετατραποϋν εις τρέχοντα τοιαυτα διά χρησιμοποίησεως άριθμοδεικτών ύποδηλούντων τήν προσδιορισθεϊσαν μεταβολήν τών εις τά πρότυπα μετρήσεως διαλαμβανομένων τιμών έναντι τών άναμενομένων νά διαμορφωθοϋν κατά τήν προϋπολογιστικήν περίοδον. Έάν π. χ. ή σύνθεσις τοϋ προτύπου μετρήσεως προϊόντος Χ είναι ή κάτωθι:

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF *Ένθ' άνωτ. σ. 396.*

Πρώται ύλαι	100
"Άμεσος έργασια	100
Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα	100
Σύνολον	<u>300</u>

καί αί αναμενόμεναι μεταβολαί τών τιμών τής περιόδου κατά τήν όποίαν έπιδιώκεται ή μετατροπή τοϋ βασικοϋ προτύπου εις τρέχον τοιοϋτον ύποδηλοϋν μίαν αύξησιν, ώς τήν έξής :

Πρώται ύλαι	10%
"Άμεσος έργασια	12%
Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα	8%

δυνάμεθα εύχερώς νά καταρτίσωμεν τό τρέχον πρότυπον διά σχετικώς προσαυξησεως τών στοιχείων τοϋ προτύπου μετρήσεως καί δη ώς έξής :

Πρώται ύλαι	110
"Άμεσα έργατικά	112
Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα	108
Σύνολον	<u>330</u>

Ή εύχέρεια αύτη τής μετατροπής τών προτύπων μετρήσεως εις τρέχοντα τοιαϋτα εΐναι έν βασικόν πλεονέκτημα καί δύναται νά χρησιμεύση ειτε άπλώς διά τήν έξυτηρέτησιν τών τρεχουμένων άναγκών τής έπιχειρήσεως (ρύθμισις τιμών πωλήσεων κ.λ.π.) ειτε διά πλήρη αύτοϋ λογιστικήν άποδοχήν.

ε. Αί διακυμάνσεις αί όποίαι θα διαπιστωθοϋν έφ' όσον χρησιμοποιονται άπλᾶ βασικά πρότυπα θ' άφοροϋν τήν μέτρησιν αναλογικώς επί τοις έκατόν καί εις άπολύτους άριθμούς τών άποστάσεων μεταξύ τοϋ βασικοϋ προτύπου καί τοϋ πραγματικοϋ κόστους.

στ. Έάν κατά τήν άρχήν τής χρήσεως καταρτισθῆ εις προσαρμογής τοϋ προτύπου μετρήσεως τρέχον πρότυπον, τότε δύναται νά μετρηθοϋν καί αί άπ' αύτοϋ άποκλίσεις τοϋ πραγματικοϋ κόστους.

Ή σημασία τής έξαγωγής τών άποκλίσεων επί τών βασικών προτύπων εΐναι στατιστική, πλέον δηλ. τοϋ ν' άποκαλύψη τάς αναλογίας τοϋ κόστους κατά τήν διάρκειαν τής χρήσεως δι' οϋδένα ξετερον σκοπόν έχει αξίαν.

Οϋτω ή Άπογραφή καί ό Ίσολογισμός συντάσσονται βάσει τοϋ πραγματικοϋ κόστους καί τ' Αποτελέσματα τής χρήσεως έξευρίσκονται έπίσης δι' άφαιρέσεως έκ τής αξίας τών πωλήσεων τοϋ πραγματικοϋ κόστους τών πωληθέντων.

Ή Λογιστική τοϋ προτύπου κόστους μετρήσεως εΐναι δυσνόητος καί έπίπονος. Οί λ)σμοί τηροϋνται εις διπλάς στήλας καί αί αναλογίαι τιμών πρέπει νά εκτείνονται επί όλων τών στοιχείων τοϋ κόστους. Οϋτω πολλάκις τά.

ύλικά μόνον μετρῶνται εἰς ἑκατοντάδας πράγμα τὸ ὁποῖον ἐπάγεται μίαν μακρὰν καὶ ἐπίπονον ἐργασίαν διαπιστώσεως τῶν ἀναλογιῶν. Ἡ πλήρης ἄλλως τε ἀνάπτυξις τοῦ μηχανισμοῦ τοῦ προτύπου κόστους μετρήσεως θὰ καταδείξη τὴν ἔκτασιν τῶν μειονεκτημάτων τούτων.

Πλὴν τῶν δύο τούτων βασικῶν εἰδῶν προτύπου κόστους, τοῦ τρέχοντος δηλ. καὶ τοῦ προτύπου μετρήσεως ἐν τῇ πράξει χρησιμοποιοῦνται καὶ ἄλλα συστήματα τὰ ὁποῖα ἀποτελοῦν ἰδιομορφίαν τῶν ἐν λόγῳ βασικῶν εἰδῶν.

§ 13

Ἡ φύσις καὶ ἡ διάθεσις τῶν ἀποκλίσεων

Ἐλέχθη ἐν πρφ. 3 ὅτι τὸ πρότυπον κόστος δὲν συνιστᾷ κυρίως εἰπεῖν κόστος καὶ δὴ πραγματικόν, ἀλλὰ διοικητικὸν μέσον πρὸς αὔξησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Τὸ πραγματικόν κόστος ἰσοῦται πάντοτε μὲ τὸ σύνολον τῶν πραγματοποιουμένων χάριν τῆς παραγωγῆς δαπανῶν καὶ τὸ ὕψος αὐτοῦ προσδιορίζεται ὡς ἐξετέθη ἀνωτέρω ὡς ἄθροισμα τοῦ προτύπου κόστους καὶ τῶν ἀποκλίσεων.

Ἡ σχέσις αὕτη μεταξὺ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους, χρῆζει νομιζομεν διερευνήσεως καὶ κυρίως ὅσον ἀφορᾷ τὴν φύσιν τῶν ἀποκλίσεων διότι πράγματι κατὰ τὴν κρινομένην ὡς ὀρθοτέραν ἄποψιν αἱ ἀποκλίσεις συνιστοῦν καθαρόν ἀποτέλεσμα. Οὕτω :

1. Ἐάν ὑποτεθῆ ὅτι κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου ἐλήφθησαν ὑπ' ὄψει ἐπακριβῶς ὅλοι οἱ παράγοντες εἰς τρόπον ὥστε τὸ ὕψος τοῦ καθορισθέντος προτύπου κόστους, νὰ ἐκφράζει τὰς ἀναγκαίας καὶ ἐπαρκεῖς δαπάνας παραγωγῆς, σημαίνει ὅτι πᾶσα δαπάνη καθ' ὑπέρβασιν αὐτῶν πραγματοποιουμένη συνιστᾷ ζημίαν καὶ ὡς τοιαύτη πρ ἔ π ε ι νὰ κριθῆ καὶ κατὰ τὴν ἱστορικὴν κοστολόγησιν. Θὰ λάβωμεν πρὸς ἀπόδειξιν τούτου τὸ ἐξῆς χονδροειδὲς παράδειγμα διὰ ν' ἀποδειχθῆ ἀκριβῶς τὸ βάσιμον τῆς παρατηρήσεως ταύτης.

Ἐποθέσωμεν ὅτι ἐν ἀναμονῇ φορτίου πρώτης ὕλης οἱ ἐργάται παραμένουσιν ἄνευ ἐργασίας ἐπὶ 30 ἡμέρας ἀμειβόμενοι κατὰ τὸ διάστημα τοῦτο κανονικῶς. Ἡ ἀμοιβὴ αὕτη συνιστᾷ κόστος καθ' οἷανδήποτε ἄποψιν ;

Ἡ ὀρθὴ ἀπάντησις νομιζομεν ὅτι εἶναι ἀρνητικὴ διὰ τὸν ἀπλοῦστατον λόγον ὅτι καὶ ἂν ὑποτεθῆ ὅτι κριθῆ κοστολογήσιμος δύναται νὰ ἐπιφέρῃ τοιαύτην αὔξησιν εἰς τὸ κόστος ὥστε νὰ ἐπανέλθῃ ὡς ἀ π ο τ ἔ λ ε σ μ α ὡς ζημία δηλ. κατὰ τὴν πώλησιν τῆς οὕτω κοστολογηθείσης παραγωγῆς. Τοῦτ' αὐτὸ θὰ προκύψῃ ἐάν λαμβάνῃ χώραν ἐξακολουθητικῶς σπατάλη εἰς τὴν πρώτην ὕλην κλπ. Κατ' ἀκολουθίαν, ἐφ' ὅσον τὸ πρότυπον κόστος περιλαμβάνει τὰς ἀναγκαίας καὶ ἐπαρκεῖς δαπάνας τῆς παρα-

γωγής αί πέραν αούτων πραγματοποιούμεναι συνιστοῦν ζημίας. Τοῦτο ἄλλως τε ἰσχύει καί κατὰ τὰς ἀρχάς τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως καί μάλιστα ὅταν αὐταί εἶναι ἐπηρεασμέναι ἐκ τῶν περὶ κανονικοῦ κόστους ἀπόψεων.

2. Ἐάν ἀντιθέτως παρατηρηθῆ μία ὑπεραπόδοσις εἰς τὰς ὕλας ἢ τὴν ἐργασίαν πρέπει νά κριθῆ ὅτι συνιστᾶ αὕτη παράγοντα μειώσεως τοῦ κόστους ἢ ἀποτέλεσμα; Καί πάλιν διὰ νά δειχθῆ ἡ διαφορά τὸ παράδειγμα πρέπει νά ἄγῃ εἰς τὰ ἄκρα. Ὑποθέσωμεν οὕτω, ὅτι βιομηχανική τις ἐπιχειρήσις, ἀρίστας διατηροῦσα σχέσεις μέ τὸ προσωπικόν αὐτῆς εὐρίσκεται εἰς κρίσιν λόγῳ μεγάλης τινός ἀντιξοότητος καί ἀντιμετωπίζει τὴν διακοπὴν τῶν ἐργασιῶν τῆς. Πρὸ μίδς τοιαύτης ἀποφάσεως προτείνει εἰς τὸ προσωπικόν τῆς ὅπως ἐργασθῆ ἐντατικώτατα διὰ περιορισμένον χρονικόν διάστημα πρὸς ἐξασφάλισιν διπλάσιας παραγωγῆς διὰ τοῦ αὐτοῦ ἀριθμοῦ ἐργαζομένων καί τὸ προσωπικόν ἀποδέχεται τὴν προνειομένην θυσίαν. Ἐρωτᾶται: Ἡ ὑπεραπόδοσις αὕτη μειώνει τὸ κόστος ἢ συνιστᾶ κέρδος;

Ἡ θετική ἀπάντησις νομιζομεν ὅτι εἶναι ἡ ὀρθότερα, τοῦτο δὲ φαίνεται σαφέστερον ἐάν τὸ προσωπικόν ἀντὶ τῆς ὑπεραποδόσεως ἐδέχετο νά ἐργάζεται ὄωρεάν ἐπὶ ἔν εισέτι ὀκτώωρον.

Ἐάν τὸ παράδειγμα τοῦτο μέ τὰ ὑπερβολικά δεδομένα τὸ ἐναρμονίσωμεν πρὸς τὴν ἔννοιαν τοῦ προτύπου κόστους, ἀγόμεθα εὐχερώς εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι πῶσα ἐλάττωσις τῶν δαπανῶν πέραν τῶν ἀναγκαίων διὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν συνιστοῦν ἀποτέλεσμα, δηλ. κέρδος.

3. Ἐνῶ ἐπὶ τῶν ποσοτικῶν ἀποδόσεων τὰ δεδομένα πείθουν ὅτι αἱ ἐπὶ πλέον ἢ ἔλαττον δαπάναι συνιστοῦν ἀποτέλεσμα ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων τῶν τιμῶν αἱ προϋποθέσεις δὲν εἶναι τόσον σαφεῖς, διότι ἡ σχετικὴ δεοντολογία τῆς ὠρισμένης τιμῆς ἀνευρίσκεται ἐξ ἡσθενημένη ὡς ἐν τῇ προηγουμένη παραγράφῳ ἐξετέθη. Τὸ ὄλον θέμα ὅθεν περιπίπτει εἰς σχετικότερα κριτήρια καί δὴ:

- α. Ποῖον ποσοστὸν καλύπτουν αἱ πρῶται ὕλαι ἐπὶ τοῦ ὀλικοῦ κόστους.
- β. Ποία ἢ ἔκτασις τῶν ἐκ διακυμάνσεων τῶν τιμῶν ἀποκλίσεων.
- γ. Ποία ἢ πίστις τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῶν προτύπων τιμῶν.
- δ. Ποία ἢ ἐπήρεια τοῦ προτύπου κόστους ἐπὶ τῶν τιμῶν πωλήσεως.

Οἱ δύο πρῶτοι παράγοντες θά ἐπηρεάσουν τὸν βαθμὸν τῆς ἀμελείας τῆς Διοικήσεως τῆς Ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῶν διαφορῶν, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι ἐάν αἱ διαφοραὶ εἶναι μεγάλαι συντρέχει περίπτωσις κοστολογήσεως, ἐνῶ ἐάν εἶναι πολὺ μικραὶ τὸ πρᾶγμα δὲν ἔχει ἀξίαν καί δύναται νά συγχωρηθῆ ἀπόσβεσις ἐκ τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως. Ἄλλὰ τοιαῦται ἀπόψεις δὲν προάγουν τὴν ὀρθὴν κρίσιν διότι τὸ ζήτημα εἶναι νά ἐξευρεθῆ ἡ προσήκουσα λύσις ἀνευ συμβιβασμῶν, πρὸς τὴν κατεύθυνσιν δὲ αὐτὴν ἄγουν οἱ δύο τελευταῖοι παράγοντες.

Πράγματι, εάν η επιχείρησις πιστεύει επί των προτύπων τιμών εις σημείον ώστε να μη λαμβάνη υπ' ἑφει τὰς ποροδικὰς ἀποκλίσεις διότι ἐπὶ παραδείγματι ἐπικρατεῖ ἢ πεποιθῆσιν ὅτι θὰ συμψηφισθοῦν ἐν τῇ συνεχείᾳ τοῦ χρόνου, καὶ καθορίζει τὰς τιμὰς πωλήσεως τῶν προϊόντων τῆς καθ' ὅλην τὴν περιόδον βάσει τῶν ἐνδείξεων τοῦ προτύπου κόστους, αἱ σχετικαὶ ἀποκλίσεις, θετικαὶ ἢ ἀρνητικαὶ ἀπηχοῦν ἐν τῇ συνειδήσει τῆς Διοικήσεως ἀποτέλεσμα καὶ συνεπῶς ὑπάρχει βάσις ἀναλόγου λογιστικῆς μεταχειρήσεως αὐτῶν.

Ἐάν ὁμοῦς ἀντιθέτως ἡ ἐπιχείρησις ἐπὶ ἐκάστης μετοβολῆς τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους προσαρμόζει τὰς τιμὰς πωλήσεως τῶν προϊόντων τῆς, καὶ θεωρεῖ τὰς προτύπους ὡς ἀπλοῦν μέσον ἀποτιμήσεως τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων διὰ τὴν ἐξαγωγήν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως αἱ σχετικαὶ ἀποκλίσεις τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους εὐρίσκονται ἐν τῇ πεποιθήσει τῆς Διοικήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς κόστος.

4. Συμβαίνει πολλάκις ἐπιχειρήσεις τινές, νὰ ἐφαρμόζουσι λογιστικὴν προτύπου κόστους χωρὶς νὰ ἐφαρμόζουσι τὰς ὀρχὰς τῆς ὀργανώσεως κατὰ τὸ πρότυπον κόστος καὶ κυρίως πλήρη σχεδιασμόν (Planning) προγραμματισμόν τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων, καὶ πλήρη προϋπολογιστικὸν ἔλεγχον. Πρόκειται ἀκριβῶς περὶ περιπτώσεων κατὰ τὰς ὁποίας τηρεῖται ἡ λογιστικὴ τοῦ ἐκτιμηθέντος κόστους (Estimated cost) διὰ τῆς ὁποίας ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμὸς τῶν ἀποκλίσεων τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἔναντι τοῦ ἐκτιμηθέντος, ἐν τῷ ὁποίῳ ὁμοῦς κυριαρχοῦν τὰ χαρακτηριστικὰ τοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους καὶ οὐχὶ τοῦ προτύπου. Ὑπὸ τοιαύτας προϋποθέσεις, ὡς ἐξετέθη ἐν παρῳφ. 3, αἱ ἀποκλίσεις δὲν συνιστοῦν ἀποτέλεσμα ἀλλὰ κόστος καὶ συνεπῶς ἀνάλογος πρέπει νὰ εἶναι καὶ ἡ λογιστικὴ ἐπ' αὐτῶν συμπεριφορὰ.

Ἐξ ὄλων τῶν ἀνωτέρω παρατηρήσεων σαφὲς νομίζομεν κατέστη ὅτι ὑπὸ ἀρτίας προϋποθέσεις λειτουργίας τοῦ προτύπου κόστους, αἱ ἀποκλίσεις συνιστοῦν ἀποτέλεσμα, οὕτω δὲ κρίνονται κατὰ πλειονότητα ὑπὸ τῶν τηρουσῶν σύστημα προτύπου κόστους ἐπιχειρήσεων. Γενικῶς ὁμοῦς αἱ ἀποκλίσεις τοῦ πραγματικοῦ ἐκ τοῦ προτύπου κόστους ἀναλόγως τῶν ἐπικρατουσῶν συνθηκῶν, τὰς σπουδαιότερας τῶν ὁποίων ἀνεφέραμεν προηγουμένως διατίθενται ὡς ἑξῆς :

α. Μεταφέρονται εἰς τὸν λ)σμόν ἀποτελέσματα χρήσεως κατὰ τ' ἀνωτέρω.

β. Μεταφέρονται εἰς τὸ κόστος πωλήσεων τοῦθ' ὅπερ ἰσοδυναμεῖ πρὸς τὴν πρώτην περίπτωσιν τῆς μεταφορᾶς εἰς τ' ἀποτελέσματα χρήσεως.

γ. Κρατοῦνται εἰς τοὺς λ)σμούς των μὴ διατιθέμενοι ἐν ἀναμονῇ συμψηφισμοῦ αὐτῶν ἐξ ἀντιθέτων διαφορῶν.

Ἡ μέθοδος αὕτη τῆς « διαφοροποιήσεως » τῶν ἀποκλίσεων τηρεῖται κατὰ τὴν σύνταξιν τῶν ἐντὸς τῆς χρήσεως καταστάσεων καὶ οὐχὶ κατὰ

την σύνταξιν τῆς τελικῆς ἀπογραφῆς καὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ κατὰ τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

δ. Ἐπιρρίπτονται ἐάν εἶναι ἀρνητικά ἢ ἀφαιροῦνται ἐάν εἶναι θετικά ἐκ τοῦ προτύπου κόστους δηλ. κοστολογοῦνται κανονικῶς.

Οἱ T Lang W. McFarlad M. Schiff τονίζουν ὅτι ἡ μέθοδος αὕτη ἐφαρμόζεται ὅταν τὸ ἐκτιμηθὲν γενικῶς κόστος εἶναι λανθασμένον καὶ ὀφείλει νὰ διορθωθῇ ὅταν καταστῆ γνωστὸν τὸ πραγματικὸν τοιοῦτον. Πρὸς κατανόησιν ἐκάστης τῶν ὡς ἄνω περιπτώσεων ἔστω τὸ ἐξῆς παράδειγμα :

Παραγωγή 1.000 μονάδες ὑπὸ πρότυπον κόστος 10.000.000 Δρχ. καὶ
 πραγματικὸν 11.000.000 »
 Ἡμιτελῆ προϊόν. 100 » ὑπὸ πρότυπον κόστος 600.000 » καὶ
 πραγματικὸν 650.000 »

Πωληθεῖσα παραγωγή 7.500 μονάδες.

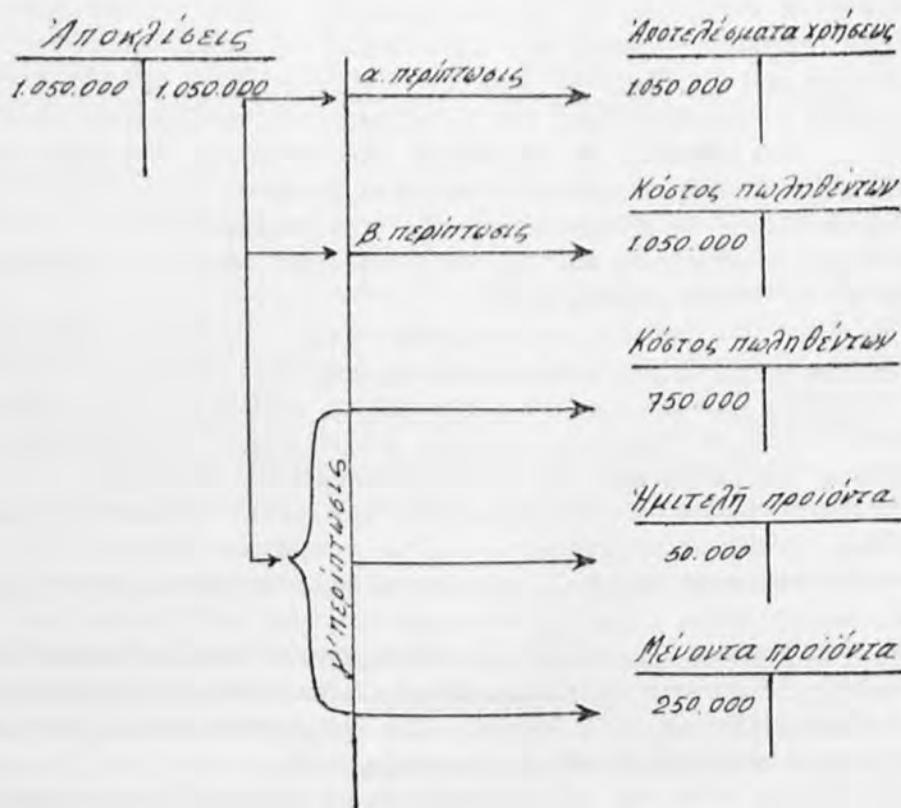
Συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω δεδομένα ἂν,

— αἱ πρότυποι δαπάναι παραγωγῆς ἀνῆλθον εἰς,

α. Πρότυπ. κόστος ἀποπερατωθείσης παραγωγῆς Δρ. 10.000.000

β. Πρότυπον κόστος ἡμιτελῶν προϊόντων » 600.000

10.600.000



Διάγραμμα Ἀρ. 13
 Διαθέσεως τῶν Ἀποκλίσεων

— αί πραγματικά δαπάναι παραγωγής εις,			
α. Πραγματικόν κόστος άποπερατ. παραγωγής Δρχ.	11.000.000		
β. Πραγματικόν κόστος ήμιτελών προϊόντων	650.000	11.650.000	
καί συνεπώς ή άρνητική άπόκλισις εις Δρχ.			1.050.000

ή διάθεσις τής άποκλίσεως ταύτης συμφώνως προς τ' άνωτέρω δύναται νά γίνη κατά τρεις τρόπους συμφώνως προς τό διάγραμμα 'Αρ. 12.

§ 14

Τό πρότυπον κόστος και ή άρχή τών έξαιρέσεων

'Ως ήδη έλέχθη εις τά προηγούμενα, ό σκοπός του προτύπου κόστους είναι ή χαλιναγωγήσις του πραγματικού κόστους ώστε τουτο νά μη έκτρέπεται πέραν τών καθιερωθέντων μετά ένδελεχή μελέτη προτύπων τών δαπανών. 'Αλλ' είναι φυσικόν, έν τή διαμορφώσει του κόστους, αί πραγματικά δαπάναι νά παρουσιάζουν διαφοράς έναντι τών προτύπων αίτινες συνιστούν τάς άποκλίσεις. Αί διαφοραί αύται δύναται νά είναι κατά στοιχείον του κόστους και είδος δαπάνης θετικά ή άρνητικά. Και άν μέν είναι θετικά ή εύνοϊκά ούδεμία δημιουργείται άνησυχία, άν όμως είναι άρνητικά πρέπει νά προκληθῆ άμέσως ή προσοχή τής Διοικήσεως και τών άρμοδίων προς λήψιν μέτρων διά τήν περιστολήν αύτών. Δέν άρκει δέ μόνον τουτο, αλλά πρέπει νά τεθῆ ύπ' όψει αύτών και ή αίτία ή προκαλέσασα τήν δυσμενή άπόκλισιν, ώστε νά διευκολυνθῆ ή προς περιστολήν αύτης παρέμβασις.

'Η ευχέρεια αύτη του έντοπισμού τών αδυνάτων σημείων κατά τήν διαμόρφωσιν του κόστους έξ ής προκύπτει ό δείκτης τής είδικής αδυναμίας τής έκμεταλλεύσεως, όνομάζεται *αρχή τών έξαιρέσεων*¹. (Principle of exceptions). Λέγεται αρχή τών έξαιρέσεων διότι έκ τής εφαρμογής αύτης έρχονται εις φώς αί έξαιρέσεις δηλ. αί πλέον ή έλαττον τών προτύπων πραγματοποιούμεναι δαπάναι και κατ' άκολουθίαν ή παρέκβασις έκ τής κανονικής διεξαγωγής τής εργασίας

'Η αρχή τών έξαιρέσεων είναι συνδεδεμένη με τήν εφαρμογήν τής λογιστικής του προτύπου κόστους έκ τών κάτωθι :

α. Διότι, διά τής λογιστικής του προτύπου κόστους σημειούνται αί άποκλίσεις τών πραγματικών δαπανών έναντι τών προτύπων.

β. Διότι, ή διαπίστωσις λαμβάνει χώραν κατά τρόπον άποτελεσματικόν, δηλαδή :

αα. 'Αμέσως ή πάντως ταχύτατα.

1. T. LANG W. McFARLAND W. SCHIFF ενθ' άνωτ. 318.

ββ. Συγκεντρωτικῶς ὥστε ἐάν δὲν ὑπάρχουν ἀρνητικαὶ ἀποκλίσεις ἡ Διοίκησις δὲν ἀπασχολεῖται μὲ λεπτομερείας.

γγ. Ἀναλύονται αἱ αἰτίαι αἱ προκαλοῦσαι τὰς ἀποκλίσεις.

δδ. Ἡ ὅλη ἐργασία ἅπαξ ὀργανομένη τυποποιεῖται καὶ συνεπῶς δὲν εἶναι δαπανηρά.

Ὡς θὰ διαπιστώσῃ τις ἐκ τοῦ ἐπομένου κεφαλαίου ἡ Διοίκησις τῆς ἐπιχειρήσεως δι' ἐνός ἢ δύο πινάκων δύναται ἀμέσως νὰ διαπιστώσῃ :

α. Ποῖον εἶδος δαπάνης ὑπερέβη τὰ πρότυπα.

β. Ποῖα ἢ αἰτία ἢ προκαλέσασα τὴν ἀπόκλισιν.

γ. Εἰς ποῖον σημεῖον τῆς Ἐκμεταλλεύσεως (τμήμα, κατεργασίαν κλπ) ἐδημιουργήθη αὕτη καὶ συνεπῶς ποῖος εἶναι ὁ ὑπεύθυνος.

Καὶ περαιτέρω ἐφ' ὅσον ἡ λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους ἐκτείνεται ἐπὶ τοῦ ἐμπορικοῦ κόστους καὶ τῶν πωλήσεων ἀποκαλύπτονται δι' αὐτῆς ὅλα τὰ στοιχεῖα εἰς τὰ ἔσοδα καὶ τὰς δαπάνας συνεπεία τῶν ὁποίων τὸ πραγματοποιηθὲν ἀποτέλεσμα (Κέρδος ἢ Ζημία) ὑπῆρξε διάφορον τοῦ ἐκ τῶν προτέρων σταθμισθέντος τοιούτου.

§ 15

Τὸ πρότυπον κόστος καὶ ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς

Διὰ νὰ κατανοηθῇ ἡ ὠφελιμότης τοῦ προτύπου κόστους ἐπὶ τῆς ἀποτιμήσεως τῶν κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ἀποθεμάτων πρέπει νομιζόμεν κατ' ἀρχὴν νὰ ὑπομνησθοῦν αἱ ἰσχύουσαι ἀρχαὶ ἀποτιμήσεως κατὰ τὴν ἱστορικὴν κοστολόγησιν καὶ τὰ ἐξ αὐτῶν ἀποτελέσματα. Πρὸς τοῦτο λαμβάνομεν τὴν συνήθη περίπτωσιν ἀποτιμήσεως εἰς τὴν τιμὴν κόστους. Κατὰ τὴν τοιαύτην ἀποτίμησιν :

α. Πρέπει πρῶτον, νὰ περατωθῇ ἡ διαδικασία τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως ἥτις ἀναγκαίως θὰ βραδύνη διότι θ' ἀπαιτηθῇ ὠρισμένος χρόνος διὰ τὴν συγκέντρωσιν τῶν στοιχείων τέλους χρήσεως, τὴν ταξινόμησιν καὶ ἐπεξεργασίαν αὐτῶν. Ἡ παρ' ἡμῖν Νομοθεσία, ἐκτιμῶσα τοὺς λόγους τούτους τῆς ἀναγκαστικῆς βραδύτητος, ὀρίζει διὰ μὲν τοῦ κώδικος τῶν φορολογικῶν στοιχείων 4μηνον ἀπὸ τοῦ τέλους τῆς χρήσεως διάστημα διὰ τὴν σύνταξιν τοῦ Ἴσολογισμοῦ, διὰ δὲ τοῦ Ν. 2190 ἐξάμηνον τοιούτου.

β. Ἡ ἀποτίμησις δύναται νὰ γίνῃ διὰ μιᾶς τῶν κάτωθι μεθόδων :

αα. Τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου.

ββ. Τῆς πραγματικῆς κυκλοφορίας.

γγ. Κατὰ τὴν ἀρχὴν τὸ πρῶτον εἰσαχθὲν πρῶτον ἐξαχθὲν.

δδ. Κατὰ τὴν ἀρχὴν τὸ τελευταίως εἰσαχθὲν πρῶτον ἐξαχθὲν.

πράγμα τὸ ὁποῖον σημαίνει ὅτι ἐπιχειρήσεις τὸ αὐτὸ ὀλικὸν κόστος ἐπιτυχοῦσαι, ἐμφανίζουν τ' ἀποθέματα αὐτῶν ὑπὸ διάφορον ἀξίαν.

Ἐν τῷ ἐπακολουθοῦντι πίνακι ὑπ' ἀρ. 39 ἐμφανίζεται συγκριτικῶς ἡ ἀξία τῆς ἀπογραφῆς ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν ὡς ἄνω μεθόδων ἀποτιμήσεως.

ΧΡΕΩΣΙΣ			ΠΙΣΤΩΣΙΣ								
'Αγορα-σθείσα ποσότης	Τιμὴ ἀγο-ράς	'Αξία	Βιομη/θεῖσα ποσό-της	'Αποτίμησις κατὰ μέσον σταθ. ὄρον		'Αποτίμησις κατὰ πραγμ. κυκλοφορίαν		'Αποτίμησις κατὰ FIFO		'Αποτίμησις κατὰ LIFO	
				Τιμὴ	'Αξία	Τιμὴ	'Αξία	Τιμὴ	'Αξία	Τιμὴ	'Αξία
1.000	100	100.000	2.000	110	220.000	113 1/2	226.667	110	220.000	120	240.000
2.000	120	240.000									
3.000	130	390.000	3.000	110	330.000	108,97	326.910	126 2/3	380.000	90	270.000
2.500	82	205.000									
8.500		935.000	5.000		550.000		553.577		600.000		510.000
'Αξία	'Απογραφῆς		3.500		385.000		381.423		335.000		425.000

Πίναξ Ἀρ. 39

Διαφορῶν Ἀποτιμήσεως καὶ Ἀπογραφῆς κατὰ τὰς Διαφόρους Παραλλαγὰς τῆς τιμῆς κτήσεως

γ. Ἡ τιμὴ, οἰαδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ ἀκολουθουμένη μέθοδος ἀποτιμήσεως περιλαμβάνει συνήθως καὶ ἀνωμάλους δαπάνας εἰς τρόπον ὥστε ἐπιχειρήσεις ὑπὸ τὰς αὐτὰς τεχνικοοικονομικὰς συνθήκας ἐργαζόμεναι θὰ ἔχουν διάφορον κόστος ἐξαρτώμενον ἐκ τῆς κατὰ περίπτωσιν ἐκτάσεως τοῦ ἀνωμάλου. Τὰ ἐκ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους προκύπτοντα ὡς ἄνω ἄτοπα ἐπὶ τῆς ἀποτιμήσεως τῶν ἀπογραφῶν αἴρονται διὰ τῆς ἀποτιμήσεως εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν διότι,

α. Οὐδεμία καθυστέρησις εἰς τὰς ἀποτιμήσεις θὰ ἐπέλθῃ ἐφ' ὅσον τὸ πρότυπον κόστος εἶναι ἐκ τῶν προτέρων γνωστόν.

β. Οὐδεμία διαφορά εἰς τὸ κόστος θὰ ἐπέλθῃ ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως διαφόρων μεθόδων, ἐκ τοῦ λόγου ὅτι ἡ υἱοθέτησις κατὰ τὴν ἀπογραφὴν τοῦ προτύπου κόστους ἀποκλείει τὴν ὑπάρχουσαν ποικιλίαν μεθόδων τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως.

γ. Ἡ ἀποτίμησις θὰ εἶναι ἀντικειμενικὴ καὶ δὲν θὰ περικλείῃ ἀνωμάλους δαπάνας τοῦθ' ὅπερ συντελεῖ εἰς τὴν ἐξυγίανσιν τῶν ἴσολογισμῶν.

Πλὴν τῶν ὡς ἄνω πλεονεκτημάτων τὰ ὁποῖα παρέχει ἡ κατὰ τὴν τελικὴν ἀπογραφὴν ἀποτίμησις τῶν ἀποθεμάτων, ἡ ἐφαρμογὴ τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους διευκολύνει τὴν ἀποτίμησιν τῶν ἡμικατερ-

γασμένων προϊόντων, διαρκούσης τῆς χρήσεως καί κατά τὸ τέλος αὐτῆς διότι τὸ πρότυπον κόστος αὐτῶν ἔχει ἐκ τῶν προτέρων καθορισθῆ κατά στάδια παραγωγῆς¹.

Ἄλλ' ἢ εἰς τὰς προτύπους τιμὰς ἀποτίμησις δὲν εἶναι ἄνευ μειονεκτημάτων. Οὕτω, ὅταν αἱ ἀποκλίσεις τῶν τιμῶν εἶναι ἰσχυραὶ τὸ πρότυπον κόστος ἀπομακρύνεται τοῦ πραγματικοῦ καὶ οὕτω ὁ ἴσολογισμὸς δὲν ἐμφανίζει τὴν πραγματικὴν περιουσιακὴν κατάστασιν, τὰ δὲ διαπιστούμενα ἀποτελέσματα εἶναι ἐσφαλμένα. Εἰς τὰς περιπτώσεις αὐτάς ἡ λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους ἐν τῷ πλαισίῳ τῶν ἀρχῶν τῆς ἐλαστικότητος αἱ ὁποῖαι τὴν χαρακτηρίζουν, προβλέπει δυνατότητα ἀναλόγου μεταχειρήσεως περὶ ἧς ἐλέχθησαν τὰ δέοντα ἐν τῇ § 13.

§ 16

Τὸ πρότυπον κόστος, ὁ προϋπολογισμὸς καὶ τὸ λογιστικὸν σχέδιον

Ὁ διὰ τῆς λογιστικῆς τοῦ προτύπου κόστους προσδιορισμὸς τῶν ἀποκλίσεων προϋποθέτει κατ' ἀνάγκην σύνδεσμον τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν ἐξόδων πρὸς τὸ Λογιστικὸν σχέδιον. Λέγομεν ὅτι ὁ σύνδεσμος οὗτος εἶναι ἀναγκαῖος διότι ἄλλως αἱ συγκρίσεις δυσχεραίνονται καὶ συνεπῶς ἡ ὅλη ἐργασία καθίσταται προβληματικὴ καὶ ἀμφιβόλου ἀποτελεσματικότητος. Ἡ συνάρτησις τοῦ προϋπολογισμοῦ εἰς ὃ,τι ἀφορᾷ τὸ κόστος δημιουργεῖται ὡς εἶναι φυσικὸν ἐπὶ τῶν κονδυλίων,

α. Τῶν ἀγορῶν καὶ δαπανῶν παραγωγῆς.

β. Τῶν ἐξόδων πωλήσεως, ὅταν τηρεῖται λογιστικὴ προτύπου κόστους ἐπ' αὐτῶν. Ἐπὶ τῆς συναρτήσεως ταύτης παρατηρητέον ἀναλυτικώτερον τὰ κάτωθι :

α) Προϋπολογισμοὶ ἀγορῶν καὶ λησμοὶ ἀποθεμάτων. Ὑπὸ λογιστικὴν προτύπου κόστους αἱ χρησιμοποιούμεναι πρῶται ὕλαι εἶναι τυποποιημέναι. Ἡ τυποποίησις ἔχει ἐνταῦθα τὴν ἔννοιαν τῆς ὁμοιομορφίας, εἶναι δηλ. καθωρισμένον ποῖαι ὕλαι θὰ χρησιμοποιηθοῦν. Ἐκαστον συνεπῶς ὕλικὸν ἀναλόγως τῆς προδιαγραφῆς αὐτοῦ καθίσταται Standard καὶ λαμβάνει ἕνα διακριτικὸν σημεῖον σαφές, ὥστε νὰ εἶναι ἀδύνατον νὰ προκύψουν παρερμηνεῖαι ὅσον ἀφορᾷ τὸ εἶδος αὐτοῦ. Π. χ. ἐὰν χρησιμοποιοῦνται ὡς ὕλικά μέταλλα αὐτοῦσια καὶ κράματα μετάλλων δι' ἕκαστον ἐξ αὐτῶν ἀντιστοιχεῖ καὶ ἕνα διακριτικὸν σταθερὸν ὑπὸ τὸ ὁποῖον ἀνευρίσκεται εἰς τὴν ἀποθήκην, ἐν τῷ ἐργοστασίῳ, κατὰ τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν, ἐν τῷ προϋπολογισμῷ καὶ τῷ λογιστικῷ σχεδίῳ. Τὸ διακριτικὸν εἶναι συνήθως ἀριθμὸς. Οὕτω 10 διάφορα κράματα δύνανται

1. Ἴδε πίνακα Ἄρ. 35.

νά έχουν διακριτικόν M_1, M_2, M_3 , κλπ. Ὁ κώδιξ οὗτος τῶν εἰδικῶν ὀνομασιῶν εἶναι γνωστός εἰς πάντα ἀρμόδιον διὰ τῆς κοινοποιήσεως ἐντύπου ἐν τῷ ὁποίῳ ἀναφέρονται τὰ εἰδικὰ ταῦτα σημεῖα μετὰ τῆς σχετικῆς ἐπεξηγήσεως ἐκάστου. Ἡ τοιαύτη παροχὴ διακριτικῶν Standard ἐκτείνεται ἐπὶ παντός ὑλικοῦ ἀνεξαρτήτως τοῦ εἴδους καὶ τῆς σπουδαιότητος αὐτοῦ.

Τὰ ἐν γένει χρησιμοποιούμενα ὑλικά διὰ τὴν παραγωγὴν διακρίνονται ἀφ' ἑνὸς εἰς πρῶτας ὕλας, ἀφ' ἑτέρου δὲ εἰς τόσας ἄλλας κατηγορίας ὅσας ἐπιβάλλει ἡ φύσις καὶ ἡ σπουδαιότης αὐτῶν. Συνήθως ἐν τῇ βιομηχανίᾳ πλὴν τῶν προϊόντων τηροῦνται οἱ ἑξῆς λῆσμοὶ ἀποθεμάτων :

Πρῶται ὕλαι

Βοηθητικὰ ὑλικά

Καύσιμα καὶ λιπαντικά

Ἀναλώσιμα ὑλικά καὶ Ἀνταλλακτικά.

Ὁ ἀριθμὸς τῶν πρῶτων ὑλῶν κατὰ κανόνα εἶναι περιορισμένος, ἐνῶ ἡ σπουδαιότης αὐτῶν εἰς τὸ κόστος μεγάλη. Αἱ πρῶται ὕλαι ἐμφανίζονται κεχωρισμένως εἰς τὸ κόστος καὶ σημειοῦνται ἐπ' αὐτῶν ἀποκλίσεις, ἐνῶ τὰ ὑπόλοιπα ὑλικά ὑπεισέρχονται εἰς τὸ κόστος ὡς Γενικὰ Βιομηχανικά Ἔξοδα.

Κατὰ τ' ἀνωτέρω ὄθεν, ἡ ἀντιστοιχία τοῦ προϋπολογισμοῦ ἀγορῶν πρὸς τὸ Λογιστικὸν σχέδιον ἐξασφαλίζεται διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῆς αὐτῆς ὀνοματολογίας πρὸς διευκόλυνσιν τῶν συγκρίσεων. Ὅπου βεβαίως ὁ ἀριθμὸς τῶν ὑλικῶν εἶναι μεγάλος ὡς π. χ. ἀνταλλακτικά καὶ ἀναλώσιμα ὑλικά, τ' ἀντίστοιχα κονδύλια ἀγορῶν ἐμφανίζονται ἐν τῷ προϋπολογισμῷ συγκεντρωτικῶς.

β) Προϋπολογισμὸς δαπανῶν παραγωγῆς καὶ λῆσμοὶ παραγωγῆς. Ὁ Γενικός προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν παραγωγῆς, καταρτιζόμενος ἐκ τῶν προϋπολογισμῶν τῶν καθ' ἕκαστα τμημάτων, ἔχει ὀνοματολογικῶς περιεχόμενον ἀντίστοιχον πρὸς τοὺς λῆσμοὺς δαπανῶν παραγωγῆς κατ' εἶδος, περιλαμβάνει δηλ. πλὴν τῶν πρῶτων ὑλῶν καὶ τῆς ἀμέσου ἐργασίας τὴν ἀνάλυσιν τῶν λῆσμῶν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἔξόδων.

Ἐάν εἰς τὰς δαπάνας παραγωγῆς συμπεριλαμβάνωνται ἔξοδα ἀφορῶντα ταύτοχρόνως καὶ τὴν συναλλακτικὴν σφαῖραν τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς π. χ. τὰ Γενικὰ Ἔξοδα Διοικήσεως, καταρτίζεται δι' αὐτὰ ἴδιος προϋπολογισμὸς κατ' ἀπόλυτον ἀντιστοιχίαν τοῦ περιεχομένου τῶν ἀναλυτικῶν λῆσμῶν τοῦ περιληπτικοῦ τοιούτου ὥστε ἐν συνεχείᾳ αἱ συγκρίσεις νὰ εἶναι ἐφικταί, ἀφ' ἑνὸς μὲν διὰ τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων τούτων, ἀφ' ἑτέρου δὲ διὰ τὴν ἐπαλήθευσιν τῶν ἀναλογιῶν αἱ ὁποῖαι ὑπεισηλθον εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς ἢ τῶν πωλήσεων.

γ) Προϋπολογισμοὶ ἐξόδων πωλήσεων καὶ λῆσμοὶ Γενικῶν Ἔξόδων πωλήσεων.

Καὶ ἐνταῦθα ἡ ἀντιστοιχία τοῦ προϋπολογισμοῦ δαπανῶν ἰσχύει κατ' ἀναλογίαν τῶν προηγουμένως λεχθέντων. Τὸ ἀξιοσημείωτον ἐπὶ τῶν

προϋπολογισμῶν καὶ λ)σμῶν τῶν ἐξόδων πωλήσεων εἶναι ὅτι καταβάλλεται προσπάθεια σαφούς διαχωρισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων, τῶν μεταβλητῶν, καὶ ἡμιμεταβλητῶν τοιούτων, ὥστε νὰ παρέχεται εὐχέρεια ἐξευρέσεως τοῦ κόστους βάσει τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

Πέραν τῶν ὡς ἄνω ἀντιστοιχιῶν μεταξὺ τοῦ προϋπολογισμοῦ καὶ λ)σμῶν, οἱ ἐν τῷ λογιστικῷ σχεδ(ῶ) λ)σμοὶ κέντρων κόστους εἶναι ἐνηρμωμένοι πρὸς τὴν προσωπικὴν εὐθύνην ὥστε, κατὰ κανόνα, ἐκ τῆς συγκρίσεως τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων πρὸς τὰ πρότυπα νὰ προκύπτῃ κατὰ θέσεις κόστους ἢ ἀποκλίσεις ἐξ ἧς γεννᾶται συγκεκριμένη εὐθύνη ἐπὶ συγκεκριμένου προσώπου ὑπευθύνου τῆς κατεργασίας κλπ.

Κέντρον ἢ θέσις κόστους, κατὰ τὰς Ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις, εἶναι ἡ φυσικὴ διαίρεσις ἐπὶ ὀργανισμοῦ ἐπὶ σκοπῷ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους¹ ἢ ἄλλως ἡ ὑποδιαίρεσις τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν τῇ ὁποίᾳ λαμβάνει χώραν πάντοτε ἡ ἴδια ἐργασία ἐπὶ ὁμοίων ἢ ἀνομοίων ἀντικειμένων ἢ ὑπηρεσιῶν καὶ ὅπου μόνον ὁ χρόνος τῆς ἐκτελέσεως δύναται νὰ εἶναι διάφορος².

Ἡ τοιαύτη ἀντίληψις περὶ κέντρου κόστους εἶναι ἀπολύτως συνηρημένη πρὸς τὴν ὀργάνωσιν, διότι δὲν δύναται νὰ ὑπάρξῃ ὑποδιαίρεσις (τμήμα ἢ ὑποδιαίρεσις τμήματος) τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν τῇ ὁποίᾳ νὰ ἐκτελεῖται ἐργασία συνιστώσα ἐν στάδιον τῆς γενικῶς ἀπαιτουμένης πρὸς ἐπίτευξιν τῆς παραγωγῆς εἰς τὴν ὁποίαν νὰ μὴ ὑπάρχῃ ὑπεύθυνος. Συνεπῶς ὅταν αἱ δαπάναι διαχωρίζονται κατὰ τμήμα καὶ κατεργασίαν ὡς γίνεται εἰς τὸ πρότυπον κόστος, ἕκαστος λ)σμός δίδει ταύτοχρόνως διὰ τοῦ περιεχομένου αὐτοῦ τὰ στοιχεῖα κρίσεως τῶν ἱκανοτήτων τῶν ἀντιστοιχῶν ὑπευθύνων.

Κατὰ τ' ἀνωτέρω ὅθεν αἱ σημειούμεναι ἀποκλίσεις εἰς τοὺς λ)σμοὺς ἀφοροῦν παραβάσεις τῶν τεθέντων προτύπων ὑπὸ συγκεκριμένων ἀρμοδίων. Ἀντιθέτως πρὸς τὰς ἀνωτέρω σαφεῖς, πρακτικὰς καὶ τελεσφόρους Ἀμερικανικὰς ἀπόψεις, κατὰ τὰς Εὐρωπαϊκὰς ἀντιλήψεις κέντρον ἢ θέσις κόστους εἶναι ἡ ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως δημιουργουμένη πραγματικὴ ἢ π λ α σ μ α τ ι κ ἢ συγκέντρωσις, τῆς ὁποίας ἡ δραστηριότης συμβάλλει ἀμέσως ἢ ἐμμέσως εἰς τὴν διενέργειαν πράξεων αἱ ὁποῖαι ἀποτελοῦν τὸν ἀντικειμενικὸν σκοπὸν τῆς ἐκμεταλλεύσεως³.

§ 17

Ἡ ἀπλότης ὑπολογισμῶν ἐν τῇ λογιστικῇ τοῦ προτύπου κόστους

Ἡ Λογιστικὴ τοῦ προτύπου κόστους, πλὴν τῶν ἄλλων πλεονεκτημάτων τὰ ὁποῖα παρέχει ἐν τῇ Διοικήσει τῆς Βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως,

1. T. LANG *Ἐνθ' ἀνωτ.* σ. 132.

2. A. J. MARTIN *Ἐνθ' ἀνωτ.* σ. 12.

3. ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ *Ἐνθ' ἀνωτ.* σ. 128.

παρουσιάζει ἐξ ἀπόψεως λογιστικῆς - τεχνικῆς τὸ μέγα πλεονέκτημα τῆς ἀπλότητος τῶν ὑπολογισμῶν. Οὕτω :

α. Ὡς εἶναι γνωστόν, κατὰ τὴν ἱστορικὴν κοστολόγησιν οἱ λ)σμοὶ τῶν κέντρων κόστους δέχονται εἰς χρέωσιν ποσὰ ἐκ τῶν λ)σμῶν ἐξόδων κατ' εἶδος. Οἱ λ)σμοὶ τῶν ἐξόδων κατ' εἶδος κατὰ μὲν τὴν Γερμανικὴν διδασκαλίαν εἶναι 7, κατὰ δὲ τὸ Γαλλικὸν λογιστικὸν σχέδιον 9, ὡς ὁ παρατιθέμενος πίναξ δεικνύει.

<i>Λογαριασμοὶ ἐξόδων κατ' εἶδος</i>	
<i>Κατὰ τὴν Γερμαν. διδασκαλίαν</i>	<i>Κατὰ τὴν Γαλλικὴν διδασκαλίαν</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Ὑλαι 2. Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ 3. Ἀμοιβαὶ ὑπηρεσιῶν τρίτων 4. Ἀποσβέσεις 5. Τόκοι 6. Ἀσφάλιστρα 7. Φόροι 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ὑλαι 2. Ἐξοδα προσωπικοῦ 3. Φόροι καὶ Τέλη 4. Ἐξοδα ἐπὶ κινητῶν καὶ ἀκινήτων 5. Μεταφοραὶ καὶ μετακινήσεις 6. Ἐξωτερικοὶ ἐφοδιασμοὶ 7. Ἐξοδα Γενικῆς Διαχειρήσεως 8. Χρηματοπιστωτικὰ ἐξοδα 9. Ἐπιβαρύνσεις χρήσεως πρὸς προικοδότησιν Ἀσφαλιστικῶν ταμείων προσωπικοῦ

Πίναξ Ἀρ. 40

Στοιχείων τοῦ κόστους κατὰ τὴν Γερμανικὴν καὶ Γαλλικὴν Διδασκαλίαν

Ὑπὸ τὴν σύνθεσιν ταύτην τῶν λ)σμῶν κατ' εἶδος οἱ λ)σμοὶ τῶν κυρίων κέντρων κόστους θὰ περιλάβουν :

- Ἀμέσους δαπάνας κατ' εἶδος ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος.
- Ἐμμέσους δαπάνας τῶν βοηθητικῶν τμημάτων παραγωγῆς.

Τοιοῦτοτρόπως ἡ χρέωσις τῶν λ)σμῶν τῆς παραγωγῆς θὰ τροφοδοτεῖται διὰ ποσῶν τουλάχιστον ἐκ μιᾶς δεκάδος λ)σμῶν, ἐνῶ κατὰ τὴν λογιστικὴν τοῦ προτύπου οἱ λ)σμοὶ τῆς παραγωγῆς τροφοδοτοῦνται διὰ ποσῶν προερχομένων μόνον ὑπὸ τριῶν λ)σμῶν. Ἡ διαφορὰ αὕτη ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα ὅτι ὑπὸ λογιστικὴν προτύπου κόστους :

1. Περιορίζεται ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐγγραφῶν.
2. Διευκολύνεται ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους.
3. Περιορίζεται ἡ πιθανότης λαθῶν εἰς τοὺς ὑπολογισμοὺς.

β. Κατὰ τὴν ἱστορικὴν κοστολόγησιν αἱ ἔμμεσαι δαπάναι ἀποτελοῦν ἀντικείμενον μερισμοῦ εἰς τὰς θέσεις κόστους παραγωγῆς βάσει διαφορῶν κριτηρίων ἐκ τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων. Ἰδιαιτέροι συνεπῶς

ὕπολογισμοὶ θὰ ἐνεργηθοῦν ἐπὶ τῶν,

Ἐμμέσων ἐργατικῶν.
Συντηρήσεων καὶ Ἐπισκευῶν.
Ἀτμοπαραγωγῆς.
Ἡλεκτροπαραγωγῆς.
Ἐσωτερικῶν μεταφορῶν.
Διαφόρων μικροεφοδίων.
Τόκων.
Γενικῶν Ἐξόδων Δ)σεως.
Ἀποσβέσεων.
κλπ. κλπ.

Ὁ ἔχων πρακτικὴν λογιστικὴν πεῖραν ἐν τῇ βιομηχανίᾳ γνωρίζει καλῶς ὅτι :

— Ὁ μεγαλύτερος χρόνος σπαταλεῖται ὑπὸ τῶν λογιστηρίων εἰς λεπτομερεῖς καταμερισμοὺς ποσῶν πολλάκις ἐχόντων ἀπλῶς συμβολικὴν σημασίαν.

— Ὅτι οἱ ἐκ τῶν ὑστέρων μερισμοὶ καὶ καταλογισμοὶ ἐνεργοῦνται εἰς πολλὰς περιπτώσεις κατὰ τὴν σκοπιμότητα, καὶ συνεπῶς διαστρεβλοῦνται αἱ φυσικαὶ ἐνδείξεις.

— Ὅτι τὰ χρησιμοποιούμενα κριτήρια εἶναι διάφορα καὶ ἥκιστα σταθερά, κατὰ τὸ πλεῖστον δὲ αὐθαίρετα.

Ἐπὶ τὴν λογιστικὴν τοῦ προτύπου κόστους ὅλοι αὐτοὶ οἱ κοπιώδεις καὶ ἀτέρμοι μερισμοὶ ἀπλουστεύονται, διότι δὲν ὑπάρχει παρὰ εἰς μερισμὸς τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, καὶ ἐν κριτήριον, συνήθως ὁ ἀριθμὸς τῶν ὥρων ἀμέσου ἐργασίας σταθερὸν καὶ ἐκ τῶν προτέρων καθωρισμένον.

* Ἡ εἰς τὴν ἐλληνικὴν ἀπόδοσιν τῶν ἀγγλικῶν τεχνικῶν ὄρων τοῦ ὑπ' ἀριθ. 26 πίνακος τῆς σελίδος 141 ἔχει ὡς ἑξῆς :

Α'. Τοποθέτησις τεμαχίου.

Β'. Καθαρισμὸς ὀδηγοῦ, τεμαχίου καὶ τραπέζης.

Γ'. Τοποθέτησις τοῦ τεμαχίου ἐντὸς τοῦ ὀδηγοῦ.

Δ'. Τρύπημα 1 ὀπῆς.

Ε'. » 1 »

Ϛ'. » 1 »

Ζ'. Ἐξαγωγή τοῦ τρυπανίου ἐκ τοῦ ὀδηγοῦ—Τοποθέτησις τοῦ τεμαχίου ἐντὸς τοῦ κυτίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 4^{ΟΝ}

Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ¹ (ΥΠΟ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ)

§ 1

Ἡ ἔννοια καὶ ὁ σκοπὸς τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου

Παρ' ὄλον ὅτι ἐπὶ τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου ἐδόθησαν διάφοροι ὀρισμοὶ ἐν τούτοις τὸ οὐσιώδες αὐτοῦ στοιχεῖον, εἶναι ἡ ἐπίτευξις συγκρίσεως τῶν ἐπιτευχθέντων ἀποτελεσμάτων² ἔναντι τῶν διὰ τοῦ Προϋπολογισμοῦ τεθέντων σκοπῶν.

Ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος γενικῶς, δὲν περιλαμβάνει μόνον συγκρίσεις τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἔναντι τοῦ προτύπου, ἀλλὰ καλύπτει ὅλους τοὺς τομεῖς δράσεως τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως οἵτινες ὑπεσέρχονται εἰς τὸ προϋπολογιστικὸν οἰκοδόμημα, ἥτοι τὴν ταμειακὴν κίνησιν, τὰς ἀγοράς, τὰς πωλήσεις, τὰς ἐπενδύσεις κλπ.

Ἡ ἔννοια τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου, προσηρμοσμένη ἐπὶ τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους, καλύπτει ἀφ' ἑνὸς μὲν τὴν ὑπαρξιν τῶν ἀπαραιτήτων στοιχείων διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους ἀφ' ἑτέρου

1. Ὁ ἀντίστοιχος Ἀγγλικὸς ὄρος εἶναι *Variance*, ὅστις σημαίνει διακύμανσιν καὶ ὁ Γαλλικὸς *Écart* ὅστις σημαίνει διαφορά. Τὸν ὄρον ἀπόκλισην εὐρίσκομεν ὡς ἐπιτυχέστερον διότι ἐξαίρει ὡς τί ἀνώμαλον τὴν διαφοράν μεταξὺ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ὅπως πράγματι εἶναι κατὰ τὴν ἔννοιαν τοῦ προτύπου κόστους πᾶσα διαφορά τοῦ ἱστορικοῦ τοιούτου ἀπ' αὐτοῦ.

2. Ἡ Ἀποστολὴ τῶν Γάλλων ὀρκωτῶν λογιστῶν ἐν Ἀμερικῇ *La Comptabilité mesure et facteur de productivité* σ. 35 ἐσχημάτισε τὸ ἐξῆς ἀπάνθισμα ὀρισμῶν. «Ὁ οὐσιώδης σκοπὸς τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου εἶναι νὰ προβλέψῃ ὅλας τὰς πράξεις κατὰ τρόπον ὥστε νὰ ἐπιτευχθῇ τὸ μεγαλύτερον κέρδος μὲ τὸ μικρότερον δυνατὸν πάγιον καὶ κυκλοφοριακὸν κεφάλαιον». *CARTMELL: N. A. C. A. Year Book 1938* «Ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος δύναται νὰ ὀρισθῇ ὡς ἡ λογιστικὴ ἐν σχέσει πρὸς τὸ μέλλον. Σημαίνει λεπτομερειακὸν σχέδιον μιᾶς ἐπιχειρήσεως καταρτισθὲν ἐκ τῶν προτέρων». *HILBERT: Cost Accounting for Sales*. «Ὁ προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος χαρακτηρίζεται ἐκ τοῦ συντονισμοῦ τῶν διαφόρων ὑπηρεσιῶν ἐπὶ σκοπῶν καταρτίσεως ἑνὸς

δὲ τὴν ἀναγκαίαν λογιστικὴν ὀργάνωσιν διὰ τῆς ὁποίας θὰ προκύψῃ ἀναλυτικῶς ἢ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ ἀπὸ τοῦ προτύπου κόστους. Ἡ ἀναλυτικὴ αὕτη διαπίστωσις τῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως περιλαμβάνει :

α. Τὸν προσδιορισμὸν τῆς κατὰ στοιχεῖον κόστους ἀποκλίσεως, ἦτοι, τὴν διαπίστωσιν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν, ἀμέσου Ἔργασίας καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

β. Τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ ἐκάστου στοιχείου κόστους, κατὰ πηγὴν προελεύσεως. Ἡ ὀλικὴ δηλ. ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ κόστους εἰς πρώτας ὑλας, ἄμεσον ἔργασίαν καὶ Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξόδα, ἀναλύεται εἰς ἀποκλίσεις ποσοτικῶν ἀναλώσεων καὶ τιμῶν, προκειμένου δὲ περὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων εἰς ἀποκλίσεις ὄγκου, ἀποτελεσματικότητος καὶ προϋπολογισμοῦ.

γ. Τὸν προσδιορισμὸν ἀποκλίσεων κατὰ κέντρον κόστους καὶ δὴ ἀναλυτικῶς κατὰ στοιχεῖον κόστους, ὑπηρερχόμενον ἐν αὐτῷ.

δ. Συνάρτησιν ἐκάστης ἀναλυτικῶς ἀποκλίσεως πρὸς ἕκαστον ὑπεύθυνον.

Ὁ ὑπὸ τὴν ὥς ἄνω ἔννοιαν προϋπολογιστικὸς ἔλεγχος τοῦ κόστους, ἀποτελεῖ ἔργασίαν τοῦ Λογιστηρίου τὸ ὁποῖον εἶναι καθ' ὕλην ἀρμόδιον εἰς τὴν συλλογὴν τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων καὶ τὴν κατάρτισιν συγκριτικῶν πινάκων ἐξ ὧν ἐμφαίνονται αἱ ἀποκλίσεις, αἵτινες ἀφ' ἐνὸς μὲν ἐν συνεχείᾳ καταχωροῦνται εἰς τὰ βιβλία διὰ τὰ περαιτέρω, ἀφ' ἑτέρου δὲ χρησιμεύουν διὰ τὸν οὐσιαστικὸν ἔλεγχον ὑπὸ ἰδίας ὑπηρεσίας ἐπιθεωρήσεως τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἄλλης τινὸς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας, ἀναλόγως τῆς ὑπαρχούσης ὀργανώσεως ἐν τῇ ἐπιχειρήσει.

Βασικὸν στοιχεῖον ἐπιτυχίας τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου εἶναι ἡ ὑπαρξίς καταλλήλου λογιστικῆς ὀργανώσεως διὰ τῆς ὁποίας νὰ ἐξασφαλιστεῖται ἀμέσως ἅμα τῇ πραγματοποιήσει τῆς δαπάνης ἢ διαπίστωσις τῆς

καλῶς ἐσχεδιασμένου προγράμματος θεωρουμένου ὡς συνόλου». *MAC. KINSEY Budgetary Control*. «Ἐν σύστημα προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου εἶναι ἐν οικονομικὸν σχέδιον ἐπιμελῶς κατηρτισμένον, περιλαμβάνον τὴν ἀναγκαίαν διαδικασίαν τῶν ἰδίων αὐτοῦ ἐνεργειῶν διὰ τὸν συντονισμὸν τῶν διαφόρων ὑπηρεσιῶν μιᾶς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῷ τελικῷ σκοπῷ τῆς πραγματοποιήσεως κέρδους». *VAN SICKLE: Cost Accounting* «Ὁ προϋπολογισμὸς συνιστᾷ τὸ μέτρον διὰ τὴν μέτρησιν τῆς πληρότητος τῶν διαφορῶν δραστηριοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως». *CROCKETT: N. A. C. A. Bulletin No 19*. «Ἐν τῇ πράξει θεωροῦμεν ὅτι ὁ προϋπολογισμὸς σκοπὸν ἔχει τὴν ἀνάλυσιν τῆς θέσεως καὶ τὴν βελτίωσιν τῆς πορείας τὴν ὁποίαν πρέπει νὰ θέσωμεν εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν καὶ περαιτέρω νὰ βοηθήσῃ τὴν Γενικὴν Διεύθυνσιν εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς ἐκτελέσεως κατὰ τρόπον ὥστε οἱ ἀντικειμενικοὶ σκοποὶ πρὸς τοὺς ὁποίους ἀποβλέπει νὰ δύνανται νὰ πραγματοποιηθοῦν τοῦλάχιστον κατὰ προσέγγισιν». *PFRY N. A. C. A. Bulletin Vol. 22*. «Ὁ προϋπολογισμὸς εἶναι οὐσιαστικῶς ὁ σκοπὸς τοῦ σχεδίου δράσεως διὰ μίαν περίοδον προσδιορισμένην. Τὸ κεφαλαίωδες αὐτοῦ ἀντικείμενον εἶναι νὰ συμβάλῃ εἰς τὸν ἔλεγχον ὄλων τῶν μερῶν μιᾶς ἐπιχειρήσεως. Παρεμβαίνει διὰ συγκρίσεων τῶν πραγματικῶς ἐπιτευχθέντων ἀποτελεσμάτων ἐναντι τῶν προϋπολογιστικῶν καὶ χρησιμοποιοῖ τὰ τελευταῖα ταῦτα ὡς ἕνα ὄρον συγκρίσεως τῶν ἀποδόσεων τῶν πράξεων». *T. LANG: Cost Accountant's Handbook N. Y. 1949 σ. 1227*.

σχετικής αποκλίσεως από της προτύπου. Ἡ ὀργάνωσις αὕτη προβλέπει ἐν πάσῃ λεπτομερείᾳ καὶ ἀκριβείᾳ ὑπὸ τοῦ Λογιστικοῦ τοῦ τοῦ ὁποῖου ὡς ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα, εὐρίσκεται ἐν ἀρρήκῳ ἐξέσμῳ περιχομένου πρὸς τοὺς ἀναλυτικοὺς προϋπολογισμοὺς.

Τέλος, ἡ ἔκτασις τῶν λογιστικῶν διαπιστώσεων ἀποκλίσεων ἐξαρτᾶται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τοῦ συστήματος τοῦ προϋπολογισμοῦ, τὸ ὁποῖον ἐφαρμόζεται ἐν τῇ ἐπιχειρήσει ἂφ' ἑτέρου δὲ ἐκ τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τοῦ προκειμένου ἐνδιαφέροντος τῆς ἡγεσίας αὐτῆς.

Αἱ διαπιστούμεναι ἀποκλίσεις μελετῶνται, ἀνευρίσκονται αὐτῶν καὶ ἐν συνεχείᾳ λαμβάνονται ὄλα τὰ μέτρα, ὥστε ἐπιβλεπόμεναι εἰς τὸ μέλλον ἐφ' ὅσον εἶναι ἀρνητικά. Δὲν θὰ ἦτο ἴσως πρὸς τὰς ἀποκλίσεις διδίδει τὸ μέτρον τῆς ἐπιτυχίας τῶν προσπαθειῶν του, κατὰ ὅσον ἐκκαλεῖ παρ' αὐτῷ τὸν ζῆλον, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον, ὡς εἶναι φανερόν, ἀγεί τὴν ἐντατικὴν διεξαγωγὴν τῆς ἐργασίας.

Εἰς τὰ κατωτέρω ἐξετάζομεν τὸν τρόπον τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ ἐκάστου στοιχείου τοῦ κόστους.

§ 2

Ἀποκλίσεις ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων

Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων ἀναλίσκονται ἐπὶ τὰς ἑξῆς :

- α. Εἰς τὴν ἀπόστασιν μεταξὺ τῆς ἀναλωθείσης παραγωγῆς, ἐν σχέσει πρὸς τὴν διὰ τοῦ προτύπου παραγωγῆς.
- β. Εἰς τὴν διαφορὰν μεταξὺ τῆς τιμῆς κατὰ περίπτωσιν τῶν ἀναλωθεισῶν πρώτων ὕλων καὶ τοῦ προτύπου.

Ἀναλυτικῶς ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων τῶν πρώτων ὕλων ἐξῆς :

Α' Ἀποκλίσεις χρησιμοποιοῦσιν πρώτων ὕλων. (Direct)

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Ἐπιβλεπόμεναι ἐπὶ τῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀναλωθείσης πρώτης παραγωγῆς πρὸς τὴν ἀναλωθείσῃ ἐκ τῆς προτύπου παραγωγῆς ὡς ἀποκλίσεως ἀνά διαπιστωθῶν :

Παράδειγμα. "Εστω ότι κατά κρινομένην κοστολογικήν περίοδον, παρήχθησαν 1000 μονάδες προϊόντος διά τας οποίας προεβλέπετο υπό τοῦ καταρτισθέντος προτύπου κόστους ἀνάλωσις κατά μονάδα προϊόντος τῶν κάτωθι ὑλῶν κατά στάδιον κατεργασίας :

Κατεργασία Νο 1

Πρώτη ὑλη	Y1	μον.	4	πρὸς	πρότυπον	τιμὴν	100
»	»	Y2	»	5	»	»	50
»	»	Y3	»	3	»	»	60

Κατεργασία Νο 2

Πρώτη ὑλη	Y4	»	10	»	»	»	25
-----------	----	---	----	---	---	---	----

καὶ ἀντιστοίχως αἱ πραγματικαὶ ἀναλώσεις τῆς περιόδου ἀνῆλθον ὡς κάτωθι :

Πρώτη ὑλη	Y1	μον.	4.200	
»	»	Y2	»	4.900
»	»	Y3	»	3.100
»	»	Y4	»	9.600

Βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων καταρτίζεται ὁ πίναξ ἀποκλίσεων τῶν χρησιμοποιηθεισῶν ποσοτήτων πρώτων ὑλῶν, ἐν σχέσει μὲ τὰς προτύπους ὡς ἑξῆς :

Κατεργασία	Πρώτη ὑλη	Πρότυπ. ποσότης	Πρότυπ. τιμὴ	Πραγμα- τική ποσότης	Πρότυπος ποσ. X, πρότ. τιμὴ	Πραγματ. ποσ. X, πρότ. τιμὴ	Ἀποκλίσεις
No 1	Y1	4.000	100	4.200	400.000	420.000	- 20.000
	Y2	5.000	50	4.900	250.000	245.000	+ 5.000
	Y3	3.000	60	3.100	180.000	186.000	- 6.000
No 2	Y4	10.000	25	9.600	250.000	240.000	+ 10.000
Σ ὑ ν ο λ α					1.080.000	1.091.000	- 11.000

Πίναξ Ἀρ. 41
Ποσοτικῶν Ἀποκλίσεων Πρώτων Ὑλῶν

Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῆς χρησιμοποιηθείσης ποσότητος τῶν πρώτων ὑλῶν δυνατόν νά ὀφείλωνται εἰς διάφορα αἷτια μεταξύ τῶν ὁποίων ἀναφέρομεν τὰ κάτωθι ὡς σπουδαιότερα ¹.

α. Εἰς σπατάλας αἱ ὁποῖαι ἐκδηλοῦνται διὰ τῆς δημιουργίας πέραν τῶν κανονικῶν ἀποκομμάτων ἐάν πρόκειται περὶ μετάλλων ἢ ὑπολειμμάτων ἐάν πρόκειται περὶ ἐτέρων πρώτων ὑλῶν. Π. χ. ἀπὸ σιδηροῦν

¹Ἴδε συναφῶς Κεφ. Πρώτον παραγ. 6.

Έλασμα ώρισμένου σχήματος κόπτονται 5 τεμάχια ενώ ήδύναντο να κοπούν 6 τεμάχια.

β. Είς πλημμελή λειτουργίαν των έγκαταστάσεων ως έκ τής όποίας αί διατεθείσαι πρώται ύλαι δέν έξηγτλήθησαν βιομηχανικώς. Π. χ. έκχυλίζονται έλαιόσποροι, καί ενώ τό υπόλειμμα πρέπει να περιέχη έλαιον 1%, είς τήν πραγματικότητα περιέχει 2%, διότι λ. χ. ή έγκατάστασις δέν έλειτούργησε κανονικώς.

γ. Είς άποτυχίαις κατά τήν βιομηχανοποίησιν με άποτέλεσμα τήν μερικήν ή όλικήν καταστροφήν μερίδος τινός πρώτης ύλης ή τήν παραγωγήν άχρήστων τεμαχίων προϊόντων. Π. χ. κατά τήν έψησιν φαβεντιανών είδών λόγω μη κανονικής τηρήσεως τής θερμοκρασίας καταστρέφεται έν μέρος τής παραγωγής.

δ. Είς μεταβολάς, ύποκαταστάσεις πρώτων ύλών ή προσθήκας ύλικών μη προβλεφθείσας κατά τήν κατάρτισιν του προτύπου κόστους, καί γενικώς ένεργείας αίτινες μεταβάλλουν τήν μέθοδον παραγωγής ή τήν σύνθεσιν των ύλών έν σχέσει πρός τά σχετικά πρότυπα.

Αί δυσμενείς άποκλίσεις επί των πρώτων ύλών έπισημαίνονται ύπό του μηχανισμού του προϋπολογιστικού έλέγχου καί άποτελοϋν άντικείμενον έρεύνης, σκοπός τής όποίας είναι ή λήψις των ένδεδειγμένων διοικητικών καί τεχνικών μέτρων διά τήν έν τώ μέλλοντι άποφυγήν αύτών. Μεταξύ των μέτρων τούτων αναφέρομεν :

α. Διοικητικάς κυρώσεις των ύπευθύνων.

β. Έπισκευήν των έγκαταστάσεων.

γ. Έλεγχον ποιότητος χρησιμοποιηθεισών πρώτων ύλών.

δ. Τυχόν επανόρθωσις κακών ύπολογισμών επί των άπολογιστικών στοιχείων.

ε. Διαφόρους τεχνικάς διερευνήσεις.

Ό χρόνος τής διαπιστώσεως των άποκλίσεων επί των χρησιμοποιηθεισών ποσοτήτων πρώτων ύλών, έξαρτάται έκ του είδους τής ύφισταμένης έν τή έκμεταλλεύσει όργανώσεως, καί του λειτουργούντος συστήματος προτύπου κόστους. Ούτω αί άποκλίσεις δύνανται να διαπιστωθούν :

α. Κατά τόν χρόνον κατά τόν όποιον λαμβάνει χώραν ή άνάλωσις.

Τούτο έπιτυγχάνεται ύπό τας έξής προϋποθέσεις :

αα. Έάν ή έπιχείρησις παράγει κατά παραγγελίαν, προκαθορίζονται τ' άπαραίτητα ύλικά βάσει του έκ του σχεδίου προτύπου. Τά ύλικά ταύτα ζητοϋνται παρά τής άποθήκης ύπό του παραγωγικού τμήματος διά του κοινού έντύπου αίτήσεως ύλικών. Έάν τά προβλεφθέντα ύλικά δέν έπαρκέσουν, όπότε καί γεννάται ζήτημα ποσοτικής άποκλίσεως, τότε, τά συμπληρωματικά ζητοϋνται διά είδικής αίτήσεως ύπογεγραμμένης ύπό του Προϊσταμένου του τμήματος, όπότε με τήν ίκανοποίησιν αύτης διαπιστοϋται ή άπόκλισις, καί φυσικώ τώ λόγω κινείται ή σχετική έρευνα καί ό έλεγχος αύτης.

Σχετικόν υπόδειγμα τοιαύτης ειδικῆς αἰτήσεως εἶναι τὸ κάτωθι :

Αἰτήσεις Ὑλικῶν πέραν Προτύπων λόγω				
Τμήμα		Κατηγορ.	Παραγγελία Ἀρ.	
Σύμβολον	Ποσότης	Εἶδος	Τιμὴ	Ἀξία
Χρονολογία		Ὁ Ἐργουδηγός	Ὁ Προϊστάμενος	

ββ. Ἐάν ἡ ἐπιχείρησις παράγει ἐν σειρᾷ προϊόντα κατὰ τὴν ἐξαγωγὴν ἐκ τῆς ἀποθήκης τῶν πρώτων ὑλῶν, σημειοῦται ὁ ἀριθμὸς τῶν τεμαχίων καὶ γενικῶς μονάδων προϊόντων τὰ ὁποῖα ἀντιστοιχοῦν εἰς τὴν ἐξαγομένην ποσότητα, ὥστε ἐάν πρὸς συμπλήρωσιν τοῦ ὠρισμένου τούτου ἀριθμοῦ μονάδων παραγωγῆς ἀπαιτηθοῦν πρόσθετοι ποσότητες πρώτων ὑλῶν, θὰ πρέπει νὰ ζητηθοῦν ἐκ τῆς ἀποθήκης διὰ **Ἰδῖαι τέρρας εἰδικῆς αἰτήσεως**, ἥτις ἱκανοποιουμένη δίδει ἀφορμὴν διαπιστώσεως τῆς σχετικῆς ποσοτικῆς ἀποκλίσεως.

Ὁ κατὰ τὸν χρόνον καθ' ὃν λαμβάνει χώραν ἡ πέραν τῆς προτύπου ἀνάλωσις προσδιορισμὸς τῆς ἀποκλίσεως, δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ μόνον ἐφ' ὅσον λειτουργεῖ, ὡς θὰ ἴδωμεν κατωτέρω, τὸ σύστημα τοῦ ἀπλοῦ σχεδίου (Single plan) τοῦ προτύπου κόστους.

β. Κατὰ τὸ τέλος τῆς κοστολογικῆς περιόδου. Οὕτω, ἐάν ἡ παραγωγή τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι συνεχῆς καὶ οἱ ἀνωτέρω διαχωρισμοὶ δυσχερεῖς, ὁπότε, ὡς θὰ ἴδωμεν, ἐν τῇ ἐπιχειρήσει λειτουργεῖ τὸ σύστημα τοῦ μερικῆς σχεδίου (Partial Plan), οἱ λ/σμοὶ τῆς παραγωγῆς χρεοῦνται μὲ τὰς πραγματικὰς ἀναλώσεις. Εἰς τὸ τέλος τῆς κοστολογικῆς περιόδου λαμβάνει χώραν ἡ μέτρησις τῶν ἐν τῷ τμήματι ἀχρησιμοποιεῖτων πρώτων ὑλῶν καὶ τῶν ἐν τῷ σταδίῳ τῆς βιομηχανοποιήσεως εὐρισκομένων τοιούτων καὶ καθορίζεται οὕτω ἡ ἀναλωθεῖσα ποσότης διὰ τὴν παραγωγήν, ἥτις συγκρινομένη πρὸς τὴν πρότυπον δίδει τὸ μέγεθος τῆς ἀποκλίσεως.

Παράδειγμα. Ὑποθέσωμεν κλωστοῦφαντουργικὴν ἐπιχείρησιν κατεργαζομένην ἐν μὲν τῷ κλωστηρίῳ αὐτῆς βάμβακα ποιότητος X ἐξ οὗ παράγει τὸ Νῆμα Νο 100, ἐν δὲ τῷ Ὑφαντουργεῖῳ αὐτῆς Νῆμα Νο 50 καὶ Νο 100 διὰ τὴν παραγωγήν ἀντιστοίχως τῶν ὑφασμάτων Α' καὶ Β' καὶ τὰ ἐξῆς δεδομένα :

α. Πρότυπος ἀνάλωσις βάμβακος διὰ παραγωγήν 1 χιλιογράμμου Νήματος Νο 100, χλγ. 1.10 πρὸς 30 Δρχ.

β. Πρότυπος ανάλωσης Νήματος Νο 50 δια την παραγωγήν 10 μ. ύφασματος Α' χλγ. 1 πρὸς 60 Δρχ.

γ. Πρότυπος ανάλωσης Νήματος Νο 100 δια την παραγωγήν 8μ. ύφασματος Β' χλγ. 1 πρὸς 80 Δρχ.

δ. Πραγματικά ἀναλώσεις.

Βάμβαξ Χ χλγ. 55.000
 Νήμα Νο 50 » 20.000
 Νήμα Νο 100 » 25.000

ε. Ἐπιτευχθεῖσα παραγωγή.

Νήμα Νο 100 χλγ. 45.000
 "Υφασμα Α' μέτρα 175.000
 » Β' μέτρα 184.000

στ. Πρώτα ὕλαι ἡμικατεργασμένων (Παραγωγή ἐν ἐξελίξει) κατ' ἀπογραφήν.

Βάμβαξ Χ ἐν τῷ κλωστηρίῳ χλγ. 4.400
 Νήμα Νο 50 ἐν τῷ ὕφαντουργείῳ » 2.000
 Νήμα Νο 100 » » » 3.000

Βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων καταρτίζεται κατ' ἀρχὴν ὁ πίναξ τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων αἵτινες ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγήν ἐτοιμῶν ὄστις ἐπὶ τοῦ προκειμένου θὰ ἔχη οὕτω :

Λεπτομέρεια Ἀναλώσεων	Βάμβαξ εἰς χλγ.	Νήμα Νο 50 εἰς χλγ.	Νήμα Νο 100 εἰς χλγ.
Ἐξαγωγή ἐκ τῆς ἀποθήκης	55.000	20.000	25.000
Ἀπογραφή τῶν ἡμικατεργασμένων	4.400	2.000	3.000
Ἀνάλωση πρὸς ἐπιτεύξιν τῆς παραγωγῆς	50.600	18.000	22.000

Ἐν συνεχείᾳ συντάσσεται ὁ πίναξ τῶν ἀποκλίσεων κατὰ τὰ γνωστὰ ὡς ἑξῆς :

Πρώτη ὕλη	Προϊόν	Πρότυπος ποσ. τιμῆ	Πρότυπος ποσότης	Πραγματικὴ ποσότης	Πρότ. ποσ. Χ	Πραγματικὴ ποσότης Χ	Ἀπόκλιση
					Πρότ. τιμῆ	Πρότ. τιμῆ	
Βάμβαξ Χ	Νήμα Νο 100	30	49.500	50.600	1.485.000	1.518.000	- 33.000
Νήμα Νο 50	"Υφασμ. Α'	60	17.500	18.000	1.050.000	1.080.000	- 30.000
Νήμα Νο 100	"Υφασμ. Β'	80	23.000	22.000	1.840.000	1.760.000	+ 80.000
					4.375.000	4.358.000	+ 17.000

Πίναξ Ἀρ. 42
 Ποσοτικῶν Ἀπαιτήσεων Πρώτων Ὑλών

Ἐκ τοῦ πίνακος τούτου ἐνεργοῦνται αἱ ἐγγραφαὶ τῶν ἀποκλίσεων κατὰ τὰ ἐν τῷ ἐπομένῳ κεφαλαίῳ ἐκτιθέμενα.

Β' Αποκλίσεις τιμής πρώτων ύλων.

Αι αποκλίσεις τιμής επί των πρώτων ύλων δύνανται να νοηθούν κατά δύο τρόπους :

α. Ός διαφορά τιμής κτήσεως έναντι της προτύπου επί των αγοραζομένων πρώτων ύλων.

β. Ός διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσεως και προτύπου τοιαύτης επί των βιομηχανοποιουμένων ποσοτήτων πρώτων ύλων.

Γενικώς διά τόν προσδιορισμόν των αποκλίσεων της τιμής των πρώτων ύλων εφαρμόζονται αι κάτωθι μέθοδοι :

α' Μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς κατά την αγοράν. Κατά την μέθοδον ταύτην ἄμα τῇ ἀγορᾷ των πρώτων ύλων ἀποχωρίζονται ἀμέσως αι διαφοραὶ μεταξύ της τιμής κτήσεως και της προτύπου τοιαύτης μεταφερόμεναι εἰς ἴδιον λ)σμόν ὑπὸ τὸν τίτλον συνήθως «Διαφοραὶ τιμῶν πρώτων ύλων». Τοιουτοτρόπως, τόσον ὁ λ)σμός πρώται ὕλαι ὅσον καὶ ἡ Ἀπογραφή τηροῦνται εἰς τὰς προτύπους τιμάς. Ἡ ἐφαρμοζομένη ἐν προκειμένῳ σχετικὴ τεχνικὴ ἔχει ὡς ἐξῆς.

Ἄμα τῇ λήψει τοῦ τιμολογίου ἀγορᾶς τίθεται ἐπ' αὐτοῦ σφραγίς ὑπὸ κατάλληλον διαγράμμισιν, ὥστε συμπληρουμένων των οἰκείων στηλῶν νὰ ἐξάγεται ἡ σχετικὴ διαφορά. Ὑπόδειγμα τοιαύτης σφραγίδος εἶναι τὸ ἀκόλουθον.

Ἀνάλυσις διαφορᾶς			
Ἀρ. Ἀ/μοῦ	Τιμικὴ Ἀξία	Πρότυπος Ἀξία	Διαφορὰ
105	15.000	13.000	- 2.000 -
105	32.000	36.000	+ 4.000 -
	47.000	49.000	+ 2.000

Μετὰ τὸν ἐν λόγῳ διαχωρισμόν αι διαφοραὶ καταχωροῦνται εἰς τὸν

1. Μία ἔρευνα, ἥτις διεξήχθη ὑπὸ των ὑπηρεσιῶν τοῦ Ν.Α.Γ.Α. (Δελτίον Ν.Α.Γ.Α. Τόμος 18) ἐπὶ 197 ἐπιχειρήσεων, ἀπέδειξε τὸν ἐξῆς τρόπον πρακτικῆς ἐφαρμογῆς ἐπὶ τῆς ἀποτιμῆσεως των βιομηχανοποιουμένων πρώτων ύλων.

Χρέωσις των ἀγοραζομένων πρώτων ύλων εἰς τὴν τιμολογιακὴν αὐτῶν ἀξίαν	ἐπιχειρ.	177
Χρέωσις των ἀγοραζομένων πρώτων ύλων εἰς τὴν πρότυπον ἀξίαν	»	17
Χρέωσις των ἀγοραζομένων πρώτων ύλων συγχρόνως εἰς τὴν τιμολογιακὴν καὶ πρότυπον ἀξίαν.	»	3

Ἴδε σχετικῶς *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 111.

λ)σμόν « Διαφοραί τιμών πρώτων ύλδων », ένεργουμένων τών σχετικών έγγραφδων.

Ή μέθοδος αύτη συμβαδίζει άπολύτως πρδς τās βασικās άρχās τοϋ προτύπου κόστους έπικρίνεται δμως ώς έχουσα τδ μειονέκτημα άφ' ένόσ μέν τής έπηρείας τών άποτελεσμάτων χρήσεως, έκ διαφορās τιμών άγορασθεισδν καί μη βιομηχανοποιηθεισδν πρώτων ύλδων ', άφ' έτέρου δέ τής μη άκριβείας τής έν τῷ ίσολογισμῷ άναγραφομένης άξίας τών πρώτων ύλδων. Πράγματι ή έν τῷ ίσολογισμῷ τών πρώτων ύλδων πρότυπος άξία θά εΐναι διάφορος τής προκυπτούσης τόσον έκ τής άποτιμήσεως εις τήν τιμήν τής κτήσεως ὅσον καί τής τρεχούσης τοιαύτης ².

δ' Μέθοδος τοϋ διαχωρισμοϋ τής διαφορās κατὰ τήν βιομηχανοποίησιν.

Κατὰ τήν μέθοδον ταύτην ὁ διαχωρισμός τών διαφορδν λαμβάνει χῶραν κατὰ τήν βιομηχανοποίησιν. Οί λ)σμοί τών άποθηκδν καί ή άπογραφή έν άντιθέσει πρδς τήν προηγουμένην μέθοδον, τηρδνται εις τήν πραγματικήν τιμήν.

Τεχνικῶς κατὰ τήν έξαγωγήν τής πρώτης ύλης έκ τής Άποθήκης ὅτε λαμβάνει χῶραν ή άποτιμήσις άποχωρίζεται ή διαφορά επί τοϋ παραστατικού έγγράφου τής έξαγωγής.

γ' Μέθοδος διαχωρισμοϋ κατὰ τήν άγοράν εις έκκρεμή λ)σμόν. Ή μεθοδος αύτη διαφέρει τής πρώτης έκ τοϋ ὅτι αί κατὰ τήν άγοράν διαπιστούμεναι διαφοραί τιμών δέν μεταφέρονται εις λ)σμόν διαφορδς τιμών, ὅστις εΐναι άποτελεσματικός, αλλά εις ἴδιον λ)σμόν « Έκκρεμείς διαφοραί τιμών πρώτων ύλδων » ὅστις εΐναι μεταβατικός κλείων ώς έξής :

α. Τδ μέρος τών διαφορδν τών άντιστοιχουσδν εις τās βιομηχανοποιηθείσας ποσότητας μεταφέρεται εις χρέωσιν τοϋ λ)σμοϋ « Διαφοραί τιμών πρώτων ύλδων » ὅστις εΐναι άποτελεσματικός.

β. Τδ μέρος τών διαφορδν τών άντιστοιχουσδν εις τās έν άποθήκαις κατὰ τήν άπογραφήν πρώτας ύλας μεταφέρεται εις προσάξεσιν τοϋ προτύπου αύτδν κόστους εις τρόπον ὡστε ή άπογραφή τών πρώτων ύλδων νά περιλαμβάνη πραγματικήν άξίαν.

Ή μέθοδος αύτη διαφέρει τής δευτέρας καθ' ὅσον κατ' αύτήν οί λ)σμοί τών άποθηκδν τηρδνται εις προτύπους τιμάς, ένῶ κατὰ τήν προηγουμένην μέθοδον τηρδνται εις τās πραγματικās τιμάς, ὁμοιάζει δέ πρδς

1. Τδ έπιχείρημα άποκτὰ ιδιαιτέραν βαρύτητα ὅταν αί άγοραί εΐναι ύπερβολικαί εις ρυθμόν δηλ. μεγαλύτερον τοϋ συνήθους. Ή σοβαρότης άλλωστε τοϋ έπιχειρήματος άποδεικνύεται έκ τής στατιστικής τής άναφερομένης έν τῇ προηγουμένη ύποσημείωσει κατὰ τήν ὁποίαν μόνον τδ 8% έκ τών τηρουσδν λογιστικῆν προτύπου κόστους έπιχειρήσεων έν Άμερικῇ χρησιμοποιεῖ τήν μέθοδον ταύτην ένῶ τδ 90% τηρεῖ τās Άποθήκας εις τήν πραγματικῆν άξίαν τών πρώτων ύλδων.

2. Τοϋτο άποτελεῖ στοιχείον άνειλικρινείας τοϋ Ίσολογισμοϋ.

δευτέραν κατά τὸ ὅτι ἡ ἀπογραφή συντάσσεται εἰς τὰς πραγματικὰς τιμὰς. Φανερὸν εἶναι ὅτι ἐν ἀντιστοιχίᾳ πρὸς τὰς ὡς ἄνω μεθόδους διαχωρισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων ἐφαρμόζονται οἱ κάτωθι τύποι.

Κατὰ τὴν πρώτην μέθοδον :

Ἀγορασθεῖσα ποσότης X (Πρότυπος — πραγματικὴ)

Τύπος Ἀρ. 2

Κατὰ τὴν δευτέραν μέθοδον :

Βιομηχανοποιηθεῖσα ποσότης X (Πρότυπος — πραγματικὴ τιμὴ)

Τύπος Ἀρ. 3

Κατὰ τὴν τρίτην μέθοδον :

Βιομηχανοποιηθεῖσα ποσότης X (Πρότυπος — πραγματικὴ τιμὴ)

Τύπος Ἀρ. 3a

§ 3

Ἀποκλίσεις ἐπὶ τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν

Ἡ συνολικὴ ἀπόκλισις ἐπὶ τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν συνίσταται ἐκ τῆς διαφορᾶς μεταξύ τῆς προτύπου δαπάνης δι' ἄμεσα ἐργατικά ἐπὶ τῆς ἐπιτευχθείσης παραγωγῆς καὶ τῶν πραγματικῶς καταβληθεισῶν ἀμοιβῶν τῆς περιόδου εἰς τὴν ὁποίαν ἀντιστοιχεῖ ἡ παραγωγή.

Ἡ συνολικὴ ἀπόκλισις, δύο δύναται νὰ ἔχη πηγὰς προελεύσεως.

α. Διαφορὰν εἰς τὴν ἀποτελεσματικότητα, τὴν ἀπόδοσιν δηλ. τῆς ἐργασίας ἐν σχέσει πρὸς τὴν προκαθορισθεῖσαν πρότυπον τοιαύτην.

β. Διαφορὰν εἰς τὴν καταβληθεῖσαν ἀμοιβὴν ἐν σχέσει πρὸς τὸ πρότυπον.

Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἐπὶ τῆς ἀμέσου ἐργασίας ἀποκλίσεων τηροῦνται τὰ ἑξῆς :

Α'. Προσδιορισμὸς ὀλικῆς ἀποκλίσεως. Ἡ ὀλικὴ ἀπόκλισις κατὰ δύο τρόπους νοεῖται :

α. Ὡς συνολικὴ ἀπόκλισις τῆς ἀμέσου ἐργασίας ἐν τῇ Ἐκμεταλλεύσει.

β. Ὡς ἀπόκλισις τῆς ἀμέσου ἐργασίας τῆς ἀφορώσης ὠρισμένον κέντρον κόστους.

Ἡ πρώτη συντίθεται ἐκ τῶν μερικῶν ἀποκλίσεων τῆς ἀμέσου ἐργασίας κατὰ κέντρον κόστους ἧτις προσδιορίζεται ὡς διαφορὰ

*Πρότυπον κόστος ἀμέσου ἐργασίας διὰ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν —
Πραγματικὸν κόστος Ἀμέσου ἐργασίας*

Τύπος Ἀρ. 4.

Στοιχεία διὰ τὸν τοιοῦτον προσδιορισμὸν εἶναι :

- α. Ὁ μερισμὸς τῶν ὥρομισθίων ἢ ἡμερομισθίων.
 β. Τὸ πρότυπον κόστος τῆς ἀμέσου Ἔργασίας (ὥρα κατὰ μονάδα παραγωγῆς καὶ τιμῆ).
 γ. Τὰ δελτία καὶ λοιπὰ στοιχεῖα παραγωγῆς.
 Παράδειγμα. Ἔστω τὰ ἐξῆς δεδομένα :

Κέντρα Κόστους	Καταβληθεῖσαι Ἀμοιβαὶ	Παραχθεῖσαι Μονάδες	Πρότυπον κόστος Ἀμέσου Ἔργασίας κατὰ μονάδα
Τμήμα Α'			
Κατεργασία Νο 1	100.000	100	900
» » 2	196.000	100	2.500
» » 3	132.500	100	1.050
Τμήμα Β'			
Κατεργασία Νο 4	510.000	125	3.900

Βάσει τῶν ὡς ἄνω ἢ κατὰ κέντρον κόστους ὀλικῆ ἀπόκλισις ὡς καὶ ἡ συνολικὴ διὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν κατὰ τὴν κρινομένην περίοδον θὰ ἔχη ὡς ἐξῆς.

Κέντρα Κόστους	Πρότυπον κόστος Ἀμέσου Ἔργασίας		Πραγματικὸν κόστος Ἀμέσου Ἔργασίας		Ἀποκλίσεις
	Πρότυπον	Ἀμέσου Ἔργασίας	Πραγματικὸν	Ἀμέσου Ἔργασίας	
Τμήμα Α'					
Κατεργασία Νο 1	100	$\times 900 = 90.000$	100.000		- 10.000
» » 2	100	$\times 2500 = 250.000$	196.000		+ 54.000
» » 3	100	$\times 1050 = 105.000$	132.500		- 27.500
Τμήμα Β'					
Κατεργασία Νο 4	125	$\times 3900 = 487.500$	510.000		- 22.500
Σύνολα		932.500	938.500		- 6.000

Πίναξ Ἀρ. 43

Ὀλικῆς Ἀποκλίσεως Ἀμέσων Ἐργατικῶν

6. Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως ἢ ἀποτελεσματικότητος ἀμέσου ἐργασίας. (Labor Efficiency Variance). Ἡ πρώτη καὶ σπουδαιότερα πηγὴ προελεύσεως τῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως τῆς ἀμέσου ἐργασίας εἶναι ἡ σημειουμένη διαφορὰ μεταξὺ τῆς πραγματικῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας καὶ τῆς προτύπου τοιαύτης. Ἡ ἀπόκλισις αὕτη καὶ δὴ ἡ δυσμενῆς δύναται νὰ ὀφείλεται εἰς διαφόρους αἰτίας ἀναγομένας εἰς τὸν ἐξοπλισμὸν ἢ τὴν ὀργάνωσιν. Συνήθως ἡ μειωμένη ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας ὀφείλεται.

- α. Εἰς βλάβας τοῦ ἐξοπλισμοῦ.
 β. Εἰς ἀποτυχίαν τῆς παραγωγῆς.
 γ. Εἰς ἀναμονὴν διὰ πρώτας ὕλας ἢ ἕτερα ὕλικά.
 δ. Εἰς ὑπερβολικὰς μετακινήσεις τῶν ἐργατῶν.
 ε. Εἰς ραθυμίαν περὶ τὴν ἐκτέλεσιν τῆς ἐργασίας.
 Μεγίστην σημασίαν διὰ τὴν αὔξησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐργασίας ἔχει ἡ ἄμεσος διαπίστωσις τῆς ἀποκλίσεως καὶ ἡ ἐξακριβωσις τοῦ

λόγου αυτής, ώστε να καθίσταται δυνατή η άμεσος λήψις τών καταλλήλων μέτρων. Ούτω, πρὸς ἀποφυγὴν καθυστερήσεων τ' ἀτομικὰ δελτία ἐργασίας ἀναφέρουν καθημερινῶς πλὴν τοῦ πραγματικοῦ χρόνου ἐργασίας καὶ τὸν ἀντίστοιχον πρὸς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν ὑπὸ ἐκάστου ἐργασίαν πρότυπον, ὥστε αἱ ἀποκλίσεις νὰ διαπιστοῦνται τὴν ἐπομένῃν καὶ δὴ κατὰ ἐργαζόμενον, ὡς τὸ ἐξῆς ὑπόδειγμα.

ΑΤΟΜΙΚΟΝ ΔΕΛΤΙΟΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Όνοματεπώνυμον
Ειδικότης

Άριθμὸς
Τμήμα

Κατηγορία

Περίοδος 1—15 Ἰανουαρίου 195. . . .

Ἡμέρα	Ὁρα		Πραγματικαὶ ὥραι ἐργασίας	Πρότυποι ὥραι ἐργασίας ἐν τῇ παραγωγῇ	Διαφοραὶ		Λόγοι διαφορῶν
	Εἰσοδ.	Ἐξοδ.			+	-	

Πίναξ Ἄρ. 44

Ἐποδείγματος Ἀτομικοῦ Δελτίου Ἐργασίας μετὰ μνείας τῶν ἀποκλίσεων

Ὅπου τοῦτο λόγῳ τῆς φύσεως τῆς ἐργασίας εἶναι δυσχερές, λαμβάνεται πρόνοια ὥστε ἡ κοστολογικὴ περίοδος νὰ εἶναι σύντομος διὰ νὰ μὴ ἀπώλυνται πολὺτιμος χρόνος καὶ αἱ ζημίαι συνεχίζονται. Ἐκ τῶν ἀτομικῶν Δελτίων Ἐργασίας συντάσσεται ἡμερησίᾳ ἀνακεφαλαιωτικὴ κατάστασις παρακολουθήσεως τῆς ἐργασίας, ὑπόδειγμα τῆς ὁποίας εἶναι τὸ ἐν τῷ ὑπ' ἀριθ' 45 πίνακι ἐμφαινόμενον¹.

Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας τὰ ἐξῆς στοιχεῖα κατὰ κέντρον κόστους τυγχάνουν ἀπαραίτητα.

α. Ὁ πρότυπος χρόνος διὰ τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν.

β. Ὁ πραγματικῶς ἀναλωθεὶς χρόνος κατὰ τὴν περίοδον, καθ' ἣν ἀντιστοιχεῖ ἡ παραγωγή.

γ. Ἡ πρότυπος ἀμοιβὴ ἐργασίας.

1. Παραπλησίῳ περιεχομένου τῆς αὐτῆς γραμμογραφίσεως Δελτίου ἐλέγχου ἐργασίας τηρουμένου ὑπὸ τῆς *The Wayne Pump Company*. Ἴδε σχετικῶς ἐν *Rapport etc.* σ. 49. Ὅταν ὁ τρόπος ἀμοιβῆς ἔχει ὀρισθῆ κατὰ τεμάχιον εἰδικὴ ὀργάνωσις ἐντύπων, αὐτοματοποιεῖ τὸν ἔλεγχον καὶ τὰς ἀμοιβάς. Ἰδιαιτέρως ἐνδιαφέρουσαι εἶναι ἀρχαὶ αἱ ἰσχύουσαι διὰ τὴν κατὰ τεμάχιον ἀμοιβὴν τῶν ἐργατῶν τῶν ἀπασχολουμένων ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων ἠλεκτρικῶν εἰδῶν τοῦ *Chicago* ὅς ἴδε ἐν *Cecil Gillespie, C. P. A. Accounting Procedure For Standard Costs N. Y.*

Τμήμα			Έποπτης			Χρονολογία		
Σήμερα			Λεδομένα Παραγωγής			Μέχρι Σήμερα		
			Πρότυποι ώραι εν τῇ παραγωγῇ Πραγματικά ώραι παραγωγῆς Κέρδος ἢ Ζημία εἰς ώρας. Ἀποτελεσματικότης			%		
Ὑραι σήμερον			Παραγωγικαὶ ὥραι κατὰ κατεργασίαν ἢ κατὰ προϊόν			Ὑραι μέχρι σήμερον		
Πρότυποι	Πραγματ.	Απόκλισις εἰς ὥρας				Πρότυποι	Πραγματ.	Απόκλισις εἰς ὥρας
			Κατεργασία Νο 1					
			» Νο 2					
			» Νο 3					
							
			Σύνολον παραγ. ὥρων ἐργασίας					
Προὔπολο γιοθεῖσαι	Πραγματ.	Απόκλισις εἰς ὥρας	Ἑμμέσος ἐργασία			Προὔπολο γιοθεῖσαι	Πραγματ.	Απόκλισις εἰς ὥρας
			Ἐποπτεία					
			Ἑπάλληλοι					
			Ἀποθήκαι					
			Ἐσωτερικαὶ μεταφοραὶ					
			Συνεργεῖον Ἐπισκευῶν					
			Ἀπογραφαὶ					
							
			Σύνολον ἐμμέσου ἐργασίας					
			%					
			ἐπί ἀμέσου					

Πίναξ Ἀρ. 45

Ἀνακεφαλαιωτικοῦ Φύλλου Ἡμερησίου Ἐλέγχου Ἑργασίας

Τὸ πρῶτον στοιχεῖον λαμβάνεται ἀφ' ἐνός μὲν ἐκ τῶν προτύπων κοστολογίων διὰ τὰ παραχθέντα ἑτοιμα προϊόντα ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐκ τῶν κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου ἀπογραφῶν κατὰ τὰς ὁποίας

προσδιορίζεται ή πρότυπος έργασια τής έν έξελίξει έν τῷ τμήματι παραγωγής. "Όταν συντάσσεται άνακεφαλαιωτικόν φύλλον έλέγχου καθ' ύπόδειγμα τοῦ ύπ' άρ. 45 πίνακος, ό πρότυπος χρόνος τής έπιτευχθείσης παραγωγής δύναται νά ληφθῆί έξ αύτοῦ.

Τό δεύτερον στοιχείον λαμβάνεται έκ τοῦ φύλλου μερισμοῦ τῶν ήμερομισθίων ή έκ τοῦ άνακεφαλαιωτικοῦ φύλλου έλέγχου έργασίας ώς άνω, τό όποιον περιέχει τόσον τάς πραγματικάς ώρας τής παραγωγής, όσον καί τάς προτύπους τάς άντιστοιχούσας εἰς τήν παραγωγήν.

Τό τρίτον στοιχείον δίδεται διὰ τῶν προτύπων κοστολογίων.

Υπαρχόντων τῶν ώς άνω στοιχείων, ή άπόκλισις λόγω άποδόσεως έργασίας προσδιορίζεται κατά τόν τύπον,

$$\frac{\text{Πρότυποι } \omega\text{ραι } \acute{\epsilon}\nu \tau\eta \text{ Παραγωγῇ } \times \text{ Πρότυπον } \acute{\omega}\text{ρομισθιον} - \text{Πραγματικά } \omega\text{ραι } \times \text{ Πρότυπον } \acute{\omega}\text{ρομισθιον}}{\eta} \\ \text{Πρότυπον } \acute{\omega}\text{ρομισθιον (Πρότυποι } \omega\text{ραι } \acute{\epsilon}\nu \tau\eta \text{ παραγωγῇ} - \text{Πραγματικά } \omega\text{ραι)}$$

Τύπος Άρ. 5

ήτοι, ώς διαφορά τής προτύπου άξιας τής έν τῇ παραγωγῇ περιλαμβανομένης έργασίας μείον τής άξιας τῶν πραγματικῶν ώρων έργασίας, επί τήν Πρότυπον άμοιβήν.

Παράδειγμα: ύποθέσωμεν τά κάτωθι δεδομένα:

Κέντρον Κόστους	Παραχθένται Μονάδες	Πρότυποι ώραι καιά μονάδα	Πρότυποι ώραι έν τῇ παραγωγῇ	Πραγματικά ωραι	Πρότυπον ώρομισθ.
Τμήμα Α'					
Κατεργασία Νο 1	100	45	4.500	5.000	20
» » 2	100	100	10.000	9.800	25
» » 3	100	50	5.000	5.300	21
Τμήμα Β'					
Κατεργασία Νο 4	125	130	16.250	17.000	30

Βάσει τῶν ώς άνω δεδομένων αἱ άποκλίσεις άποτελεσματικότητας προσδιορίζονται ώς κάτωθι :

Κέντρον Κόστους	Πρότυπον κόστος Άμέσου Έργασίας	Πραγματικά ωραι \times πρότυπον ώρομισθιον	Άποκλίσεις Άποδόσεως Άμέσου Έργασίας
Τμήμα Α'			
Κατεργασία Νο 1	$4.500 \times 20 = 90.000$	$5.000 \times 20 = 100.000$	- 10.000
» » 2	$10.000 \times 25 = 250.000$	$9.800 \times 25 = 245.000$	+ 5.000
» » 3	$5.000 \times 21 = 105.000$	$5.300 \times 21 = 111.300$	- 6.300
Τμήμα Β'			
Κατεργασία Νο 4	$16.250 \times 30 = 487.500$	$17.000 \times 30 = 510.000$	- 22.500
Σύνολα	932.500	966.300	- 33.800

Πίναξ Άρ. 46

Άποκλίσεων Άποτελεσματικότητας (Άποδόσεως) Άμέσου Έργασίας

γ. Ἀποκλίσεις τιμῆς ἐργασίας. (Τιμῆς ἡμερομισθίου ἢ ὥρομισθίου).
 Αὐταὶ ὀφείλονται ὡς εἶναι φανερόν εἰς τὴν διαφορὰν μεταξὺ τῶν διὰ τοῦ
 προτύπου κόστους προβλεφθεισῶν τιμῶν ἡμερομισθίου ἢ ὥρομισθίου καὶ
 τῶν πράγματι καταβαλλομένων. Λόγοι τῆς τοιαύτης διαφορᾶς δύνανται
 νὰ εἶναι ποικίλοι, μεταξὺ τῶν ὁποίων οἱ κυριώτεροι εἶναι οἱ ἑξῆς :

1. Μὴ ἐπαλήθευσις τοῦ μέσου ὄρου τοῦ ὥρομισθίου τῆς παρελθούσης
 περιόδου ὅστις, ὡς ἐλέχθη ἐν παραγρ. 10 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου, λαμ-
 βάνεται ὡς βᾶσις τοῦ προτύπου ὥρομισθίου. Τοῦτο δύνανται νὰ συμβῆ
 λόγῳ μεταβολῶν εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ προσωπικοῦ αἵτινες προκαλοῦν
 διαφορισμὸν τοῦ νέου μέσου ὄρου ἐν σχέσει πρὸς τὸν προηγούμενον.
 Παράδειγμα. Ἐστω ὅτι ἡ ἐπιχείρησις ἐξήγαγε τὸν μέσον ὄρον βᾶσει τῆς κά-
 τωθι μισθοδοτικῆς συνθέσεως τοῦ προσωπικοῦ τῆς ὀρισμένου κέντρου
 κόστους ἢ τμημάτος ὡς ἑξῆς :

	30 Τεχνίται	πρὸς ὥρομισθιον	20	= 600
	25 Εἰδ. Ἐργάται	»	15	= 375
	45 Ἄν. Ἐργάται	»	8	= 360
	100	Σύνολον		1335

Ἦτοι, μέσος ὄρος ὥρομισθίου Δρχ. 13,35.

Ἐάν ἡ σύνθεσις τοῦ προσωπικοῦ κατὰ τὴν νέαν περίοδον εἶναι ἡ
 κάτωθι :

	40 Τεχνίται	πρὸς ὥρομισθιον	20	= 800
	30 Εἰδ. Ἐργάται	πρὸς »	15	= 450
	30 Ἄν.	»	8	= 240
	Σύνολον			1490

τὸ νέον μέσον ὥρομισθιον θ' ἀνέλθῃ εἰς 14,90 καὶ συνεπῶς ἐκ τοῦ λόγου
 τούτου θὰ προκύψῃ ἀντίστοιχος διαφορὰ.

2. Ἡ μεταβολὴ τῶν ἀμοιβῶν εἴτε δυνάμει συλλογικῆς συμβάσεως ἢ
 νόμου εἴτε ἐξ ἐλευθέρως συμβάσεως μεταξὺ τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τοῦ συ-
 νόλου ἢ ἐνίων ἐκ τῶν παρ' αὐτῇ ἐργαζομένων.

Αἱ ἀποκλίσεις λόγῳ διαφορᾶς τιμῆς ὥρομισθίου ἢ ἡμερομισθίου με-
 τρῶνται ὡς διαφορὰ.

*Πραγματικαὶ ὥραι ἐργασίας X Πρότυπον ὥρομισθιον — Πρα-
 γματικαὶ ὥραι ἐργασίας X Πραγματικὸν ὥρομισθιον,
 ἢ
 Πραγματικαὶ ὥραι ἐργασίας (Πρότυπον —
 Πραγματικὸν ὥρομισθιον).*

Τύπος Ἀρ. 6

Διὰ τὴν ἐξαγωγήν τῶν ἀποκλίσεων φανερόν εἶναι ὅτι ἀναγκαῖον δύο
 στοιχεῖα,

α) Ὁ πραγματικὸς ἀριθμὸς ὥρων ἐργασίας ὅστις λαμβάνεται ἐκ τοῦ

φύλλου μερισμού ώρομισθίων ή του άνακεφαλαιωτικοφ φύλλου έλέγχου έργασίας.

β) Το πρότυπον ώρομισθιον τό όποιον λαμβάνεται έκ του έτοιμου προτύπου κοστολογίου.

Συμπληρουμένων τών δεδομένων του παραδειγματος τής παρούσης παραγρφ. διά τών πραγματικών ώρομισθίων ως έξής :

Κατεργασία	No 1	Ώρομισθιον	Δρχ.	20
»	»	2	»	20
»	»	3	»	25
»	»	4	»	30

Έξάγονται αί κάτωθι άποκλίσεις :

Κατεργασίαι	Πραγματικάι ώραι X Πρότυπον ώρομισθιον	Πραγματικάι ώραι X πραγματ. ώρομισθιον	Άποκλίσεις
No 1	5.000 X 20 = 100.000	5.000 X 20 = 100.000	—
No 2	9.800 X 25 = 245.000	9.800 X 20 = 196.000	+ 49.000
No 3	5.300 X 21 = 111.300	5.300 X 25 = 132.500	- 21.200
No 4	17.000 X 30 = 510.000	17.000 X 30 = 510.000	—
	Σύνολα 966.300	938.500	+ 27.800

Πίναξ Άρ. 47

Άποκλίσεων τιμής Άμέσου Έργασίας

Συμφώνως προς τήν προηγηθεΐσαν ανάπτυξιν και τους παρατεθέντας πίνακας καθίσταται έφικτή ή κατάρτισις πίνακος έμφαίνοντος τάς άποκλίσεις επί τής άμέσου έργασίας τόσοσν κατά θέσιν κόστους όσον και κατά πηγήν προελεύσεως. Τοιοότος πίναξ¹ είναι ό κατωτέρω άναφερόμενος ύπ' αριθ. 48.

§ 4

Άποκλίσεις επί τών Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων

α. Γενικά. Η φύσις και τό περιεχόμενον τών Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων έπιβάλλει μίαν όλως Ιδιαιτέραν άνάλυσιν τών λόγων τών προκαλούντων τάς άποκλίσεις τών πραγματικών τοιούτων έναντι τών προτύπων.

Πράγματι, ως έξετέθη ήδη έν τω προηγουμένω κεφαλαίω, τά Γενικά

1. Η έντυπος γραμμογράφισις του πίνακος μετά τών σχετικών έν έπικεφαλίδι στοιχείων ύπολογισμοφ τυποποιεί τήν λογιστικήν έργασίαν και συνεπώς διευκολύνει τήν διεξαγωγήν αύτης.

Βιομηχανικά έξοδα ως περιλαμβάνοντα σταθεράς και μεταβλητάς δαπάνας συνιστούν εν τῷ συνόλῳ αὐτῶν ἡμιμεταβλητὴν δαπάνην ἣτις ἐπιπίπτει ἐπὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους ὡς πηλίκον :

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα}}{\text{Ὀγκος παραγωγῆς}}$$

Ἐξετέθη ἤδη ὅτι τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα δύνανται νὰ διαχωρισθοῦν :

α) Εἰς τὸ σταθερὸν αὐτῶν μέρος, καὶ
β) Εἰς τὸ μεταβλητόν, τὸ ὁποῖον μάλιστα χάριν πρακτικῶν σκοπῶν λαμβάνεται ὡς ἀναλογικόν.

Ἐάν, πρὸς στιγμήν, ὑποθέσωμεν βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν ἐργαζομένην εἰς τὸ 100% τῆς παραγωγικῆς αὐτῆς ἰκανότητος ἣτις κρίνεται καὶ ὡς κανονικὴ τοιαύτη, ὑποτιθεμένου ὅτι προγραμματίζεται εἰς τὸν βαθμὸν τοῦτον παγίως, ἀποκλίσεις τῶν πραγματικῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἔναντι τῶν προτύπων θὰ προκύψουν ἐκ τῶν κάτωθι λόγων.

α. Διότι ἡ πραγματικὴ παραγωγή ὑπῆρξεν διάφορος τῆς προτύπου καὶ ὡς ἐκ τούτου τὸ σταθερὸν μέρος τῶν δαπανῶν ἐπεβάρυνε διάφορον ποσότητα προϊόντων τῆς προβλεφθείσης.

β. Διότι αἱ ποσοτικαὶ ἀναλώσεις τῶν ὑλικῶν καὶ ἐργασίας, αἵτινες ἐπιβαρύνουν τὸ κόστος διὰ τοῦ λογαριασμοῦ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα ἦσαν διάφοροι τῶν προβλεφθεισῶν.

γ. Διότι αἱ καταβληθεῖσαι τιμαὶ τῶν ὑλικῶν, ἀμοιβῶν ἐργασίας, καὶ λοιπῶν στοιχείων περιλαμβανομένων εἰς τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα ἦσαν διάφοροι τῶν προτύπων τοιούτων.

Ἐάν τώρα ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ ἐν λόγω ἐπιχείρησις δὲν ἐργάζεται συνήθως εἰς τὸ 100% τῆς παραγωγικῆς αὐτῆς δυναμικότητος, ἀλλὰ κατὰ μέσον ὄρον εἰς τὸ 75% κατὰ δὲ τὴν κρινομένην περίοδον ἐπρογραμματίσεν ἐργασίαν μόνον διὰ τὸ 60% τῆς δυναμικότητός της, θὰ γεννηθῆ ἔτι θέμα ἀπὸ τίλως βαθμοῦ ἀπασχολήσεως θὰ μετρηθοῦν ἀποκλίσεις. Τὸ φυσικόν, ὡς ἄλλωστε ἐλέχθη, εἶναι αἱ ἀποκλίσεις νὰ προσδιορισθοῦν μὲ βάσιν τὸν κανονικὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως, ἀλλ' ἴδωμεν ὅτι οὗτος λόγῳ τῶν μεταβολῶν εἰς τὴν δραστηριότητα καὶ τὴν παραγωγικὴν ἰκανότητα τῶν ἐπιχειρήσεων ἀντικαθίσταται ὑπὸ τοῦ προγραμματισθέντος βαθμοῦ. Ἴδου ὁμως ὅτι τὸ θέμα καθίσταται πολυπλοκώτερον ὅταν ἡ ἐπιχείρησις ἔχουσα διαθέτους ἀντικειμενικοὺς ἢ ὑποκειμενικοὺς λόγους, θέτει ὡς βάσιν τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως 100% διὰ τὴν μέτρησιν τῶν ἐπὶ τῶν Γ.Β.Ε. ἀποκλίσεων, μία δὲ τοιαύτη βᾶσις δὲν δύναται νὰ κριθῆ ὡς παράλογος, διότι ἡ παγία ὀργάνωσις καὶ αἱ δαπάναι κεφαλαίου αἵτινες καλύπτονται ὑπὸ τῶν σταθερῶν δαπανῶν δύνανται νὰ θεωρηθοῦν ὡς δημιουργηθεῖσαι διὰ νὰ ἐξυπηρετήσουν τὴν ἐκμετάλλευσιν ὑπὸ πλήρη ἀπασχόλησιν¹. Οἱ ἀνωτέρω

1. Ἴδε σχετικῶς T. LANC W. McFARLAND M. SCHIFF *Cost Accounting* ἐνθ' ἀνωτ. σ. 341.

(1) Τμήμα	(2) Κατηγο- γασία	(3) Πρότυποι Ώραι ἐν τῇ παρ/ῆ*	(4) Πρότυπον Ώρομί- σθιον**	(5) Πραγμα- τικαὶ Ώραι***	(6) Πραγμα- τικὸν Ώρομί- σθιον***	(7) Πρότυποι Ώραι* Χ Πρότ. Ώρο- μισθιον** (3) Χ (4)	(8) Πραγματικαὶ Ώραι*** Χ Πρότ. Ώρο- μισθιον** (5) Χ (4)	(9) Πραγματικαὶ Ώραι*** Χ Πραγμ. Ώρο- μισθιον***	(10) 'Αποκλίσεις	
									'Ολικά (1) (7) - (9)	'Αποδό- σως (2) (7) - (8)
Α	No 1	4.500	20	5.000	20	90.000	100.000	100.000	- 10.000	-
	No 2	10.000	25	9.800	20	250.000	245.000	196.000	+ 54.000	+ 49.000
	No 3	5.000	21,	5.300	25	105.000	111.300	132.500	- 27.500	- 21.200
Β	No 4	16.250	30	17.000	30	487.500	510.000	510.000	- 22.500	-
						932.500	966.300	938.500	- 6.000	+ 27.800

Πίναξ 'Αρ. 48

'Ανακεφαλαιώσως 'Αποκλίσεων 'Αμέσων 'Εργασιών

* Παραχθείσαι μονάδες Χ πρότυποι Ώραι μετά μονάδα + πρότυποι Ώραι Έργου ἐν ἐξελίξει.

** Έκ του πρότυπου κοστολογίου.

*** Έκ τῆς καταστάσεως ώρομισθίων.

(1) Ώς ό πίναξ ὑπ' άριθ. 43

(2) » » » » » 46

(3) » » » » » 47

λόγοι επέβαλον τριπλὴν διάκρισιν τῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, ἤτοι διάκρισιν εἰς,

Ἐποκλίσεις Ὀγκοῦ.

Ἐποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος.

Ἐποκλίσεις Ἐξόδων ἢ Προϋπολογισμοῦ.

Ἐκάστη τῶν ὡς ἄνω ἀποκλίσεων κατ' ἀκολουθίαν τῶν γενικῶς ἐπι τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων ἰσχυόντων, προσδιορίζεται κατὰ παραγωγικὸν τμήμα καὶ κέντρον κόστους.

Τέλος, σημειωτέον ὅτι ἡ μὴ διάκρισις τῶν ἐν τῷ προϋπολογισμῷ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ποσῶν εἰς σταθερὰ καὶ μεταβλητὰ ἢ μὴ δηλονότι κατάρτισις ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ ἀφαιρεῖ τὴν δυνατότητα ἀναλύσεως τῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως εἰς τὰς τρεῖς ὡς ἄνω διακρίσεις διαπιστουμένης μόνον μιᾶς ὀλικῆς ἀποκλίσεως κατὰ τὸν τύπον :

*Πρότυπα Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξόδα Παραγωγῆς — Πραγμα-
τικὰ Γ.Β.Ε.*

Τύπος Ἀρ. 7

Τοῦτ' αὐτὸ συμβαίνει καὶ μὲ τοὺς προϋπολογισμοὺς εἰς στήλας. Λαμβάνεται δηλ. ἡ πρότυπος ἐπιβάρυνσις λόγῳ Γ.Β.Ε. ἐκ τῆς ἐκλεγομένης στήλης ἐν ἀντιστοιχίᾳ πρὸς τὴν ἀναμενομένην ἀπασχόλησιν καὶ ἐξ αὐτῆς ἀφαιροῦνται τὰ πραγματικὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ τῆς ἀντιστοίχου περιόδου.

Ἐπὶ τῆς τριπλῆς ἀναλύσεως τῶν Γ.Β.Ε. ἀποκλίσεων εἰς τὰς περιπτώσεις καταρτίσεως ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ, παρατηρητέα ἀναλυτικῶς τὰ ἀκόλουθα.

6. Ἐποκλίσεις ὄγκου παραγωγῆς. Διὰ νὰ ὑπάρξουν ἀποκλίσεις ὄγκου δέον κατ' ἀρχὴν ὁ πρότυπος βαθμὸς ἀπασχολήσεως νὰ εἶναι διάφορος τοῦ ἀντιστοιχοῦντος εἰς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν, διὰ νὰ διαπιστωθῶν δὲ λογιστικῶς αὐταὶ ἀπαραίτητον εἶναι νὰ διαχωρίζωνται ἐν τῷ προϋπολογισμῷ αἱ σταθεραὶ δαπάναι.

Πράγματι ἡ ἔννοια τῶν ἀποκλίσεων τούτων εἶναι νὰ καταδειχθῇ πόσον ἐξημιώθη ἢ τί ἐκέρδισεν ἢ ἐπιχείρησις λόγῳ τῆς ἀπορροφήσεως τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἐκ παραγωγῆς διαφόρου τῆς προτύπου τοιαύτης.

Σχετικῶς μὲ τὴν δημιουργουμένην περιπλοκὴν ἐκ τῶν διαφόρων βαθμῶν ἀπασχολήσεως οἵτινες δύνανται νὰ χρησιμεύσουν ὡς βάσις, δέον νὰ λεχθῇ ἅπαξ ἔτι, ὅτι τὸ θέμα εὐρίσκεται εἰς τὴν ἐκτίμησιν ἐκάστης ἐπι-

1. Διότι διὰ μὲν τὴν μέτρησιν τῶν ἀποκλίσεων ὄγκου δὲν διατίθεται τὸ στοιχεῖον τῶν σταθερῶν δαπανῶν, διὰ δὲ τὴν μέτρησιν τῶν ἀποκλίσεων ἀποτελεσματικότητος προστίθεται ἡ ἔλλειψις τοῦ συντελεστοῦ τῶν κατὰ πρότυπον ὥραν μεταβλητῶν δαπανῶν.

χειρήσεως. Οιοσδήποτε βαθμός δύναται νά ληφθῆ ὡς πρότυπος ἀπὸ τοῦ ὁποίου ἐν συνεχείᾳ μετρῶνται αἱ ἀποκλίσεις. Σημειωτέον πάντως ὅτι συνήθως διὰ τὴν μέτρησιν τῶν ἀποκλίσεων ὄγκου λαμβάνεται ὑπ' ὄψει ὡς πρότυπος βαθμός ἀπασχολήσεως ἢ ὁ προγραμματισθεὶς τοιοῦτος ἢ τὸ 100% τῆς παραγωγικῆς δυναμικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Αἱ ἀποκλίσεις ὄγκου ὑπὸ τὴν ὥς ἄνω ἔννοιαν μετρῶνται ὡς ἀπόστασις μεταξὺ τῶν προτύπων ἐξόδων τῶν ἀντιστοιχούντων εἰς τὴν παραγωγήν καὶ τῶν ἐπιτρεπομένων διὰ τοῦ ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ ἐξόδων ἐν συναρτήσει πρὸς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγήν κατὰ τὸν τύπον :

$$\frac{\text{Πρότυποι Ὁραὶ ἐν τῇ παραγωγῇ X Πρότυπον συντελεστὴν} - \text{Προϋπολογιστικὸν περιθώριον}}{\text{διὰ τὰς προτύπους ὥρας}}$$

Τύπος Ἀρ. 8

Πρὸς πληρεστέραν κατανόησιν τῶν ἀνωτέρω ἔστω τὸ ἐξῆς παράδειγμα:
α. Ἐλαστικὸς προϋπολογισμὸς Κέντρου κόστους Α' περιόδου. 1

Εἶδος δαπάνης	Μ Ε Ρ Ο Σ		
	Σταθερὸν περιόδου	Μεταβλητὸν καθ' ὥραν	Κατὰ πρότυπον ὥραν
Ἐπίβλεψις	15.000	20	» » »
Ἐπισκευαί	20.000	15	» » »
Ἐμμεσα ἐργατικά	25.000	35	» » »
Ἐφόδια	5.000	5	» » »
Ἀτμός	22.000	60	» » »
Ρεῦμα	18.000	75	» » »
Ἀποσβέσεις	30.000	—	
Τόκοι	9.000	—	
Ἀσφάλιστρα	6.000	—	
	150.800	+ 210	Κατὰ πρότυπον ὥραν
Πρότυποι ὥραι ἀμέσου ἐργασίας 3.000			
Πρότυπος συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως			
Σταθερὸν μέρος Δρχ. 50 κατὰ πρότυπον ὥραν			
Μεταβλητὸν μέρος	» 210	» » »	
Σύνολον	260	Κατὰ πρότυπον ὥραν	

Πίναξ Ἀρ. 49

Ἐλαστικοῦ Προϋπολογισμοῦ λαμβανομένου ὡς βάσεως διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ὄγκου

1. Οἱ ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ συντάσσονται κατὰ παραγωγικὸν τμήμα, διὰ τὴν ἐξεύρεσιν δὲ τοῦ συντελεστοῦ ὠριαίας ἐπιβαρύνσεως συνυπολογίζονται ἅπασαι αἱ πρότυποι ὥραι τῶν κατεργασιῶν αἱ ὁποῖαι συντελοῦνται ἐν τῷ τμήματι, ὥστε προ-

β. Πραγματικά ὄρα ἀμέσου ἐργασίας περιόδου	2.500
γ. Πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα Δρχ.	650.000
δ. Πρότυποι ὄρα ἀμέσου ἐργασίας ἐν τῇ ἐπιτευχθείσῃ παραγωγῇ	2.200

Ἐφαρμόζοντες τὸν προηγουμένως τεθέντα τύπον ἐπὶ τῶν ἀνωτέρω δεδομένων θὰ ἔχωμεν :

$$(2.200 \times 260) - (150.000 + 2.200 \times 210) = -40.000$$

Ὁ ὡς ἄνω ὑπολογισμὸς ἀναλύεται ἀπλούστερον ὡς ἑξῆς :

Ὁ συντελεστὴς τοῦ σταθεροῦ μέρους ἐκ Δρχ. 50 ἀπέβρευσε ὡς πηλίκον

$$\frac{\text{Σταθερὰ Δαπάναι ἤτοι 150.000}}{\text{Πρότυποι ὄρα ἐργασίας ἤτοι 3.000}} = 50$$

Ἐπειδὴ ὁμοίως αἱ ἀντιστοιχοῦσαι εἰς τὴν παραγωγὴν πρότυποι ὄρα ἐργασίας ἀνέρχονται εἰς 2.200 ἀπερροφήθησαν μόνον 110.000 ἔξοδα (2.200×50) καὶ συνεπῶς 40.000 παρέμειναν ἔξω τοῦ κόστους ἀποτελέσαντα ἰσόποσον ζημίαν.

Φανερόν ἐκ τῶν ὡς ἄνω καθίσταται ὅτι προκειμένου νὰ προσδιορίσωμεν δι' ἐφαρμογῆς τοῦ σχετικοῦ τύπου τὴν ἐκ τῆς μεταβολῆς τοῦ ὄγκου ἀπόκλισην τὰ ἑξῆς στοιχεῖα μᾶς εἶναι ἀπαραίτητα.

α. Αἱ πρότυποι ὄρα ἐν τῇ παραγωγῇ. Αὗται ἐξευρίσκονται διὰ τοῦ πολλαπλασιασμοῦ τῶν παραχθεισῶν μονάδων προϊόντων ἐπὶ τὰς προτύπους ὄρας παραγωγῆς αἵτινες λαμβάνονται ἐκ τοῦ οἰκείου πίνακος τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος. Π.χ. ἐάν ἡ παραγωγή τῆς περιόδου ἀνῆλθεν εἰς 1000 μονάδας καὶ ἐκάστη περιέχει ἄμεσον ἐργασίαν 2,20 ὥρας, ἡ ὅλικῶς ἐν αὐτῇ ἐμπεριεχομένη ἐργασία ἀνέρχεται εἰς 2.200 προτύπους ὄρας, διότι $1.000 \times 2,20 = 2.200$.

β. Ὁ πρότυπος συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως τὸν ὅποιον λαμβάνομεν ἐκ τοῦ ἐλαστικοῦ προὑπολογισμοῦ.

γ. Τὸ προὑπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς προτύπους ὄρας. Τοῦτο ὑπολογίζεται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τῶν ἐν τῷ προὑπολογισμῷ διατιθεμένων στοιχείων, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐκ τῶν ἀντιστοιχοῦσων προτύπων ὥρων ἐργασίας εἰς τὴν ἐπιτευχθείσαν παραγωγὴν. Οὕτω εἶδομεν εἰς τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος ὅτι :

αα. Αἱ πρότυποι ὄρα ἀμέσου ἐργασίας ἐν τῇ παραγωγῇ ἀνέρχονται εἰς 2.200.

ββ. Ὅτι ὁ προὑπολογισμὸς περιλαμβάνει σταθερὰς μὲν δαπάνας τῆς περιόδου Δρχ. 150.000 μεταβλητὰς δὲ 210 Δρχ. κατὰ πρότυπον

κύπτει εἰς συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως ἐνιαίος δι' ὅλας τὰς κατηγορίας τοῦ τμήματος. Ἐάν βεβαίως κατὰ κατεργασίαν παρατηρεῖται μεγάλη διαφορά εἰς τὰς δαπάνας τῶν Γ. Β. Ε. διότι π. χ. εἰς τινὰ ἐξ αὐτῶν χρησιμοποιεῖται ἀτμὸς ἐνῶ δι' ἄλλην δὲν χρησιμοποιεῖται τότε οἱ συντελεσταὶ διαφοροποιούνται.

ώραν. "Οθεν, τὸ προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς 2.200 καθορίζεται ὡς ἑξῆς :

Σταθεραὶ Δαπάναι	Δρχ.	150.000
Μεταβληταὶ 2.200 ὥραι \times 210	*	462.000
Προϋπολογιστικὸν περιθώριον	*	612.000

Λόγοι διακυμάνσεως τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς ἐν σχέσει πρὸς τὸν πρότυπον τοιοῦτον εἶναι κυρίως ἡ σταθερὰ ἢ ἐποχιακὴ μείωσις τῆς ζητήσεως καὶ ἡ ὑπερβολικὴ ἐν σχέσει πρὸς τὰς δυνατότητας πωλήσεως παραγωγικὴ δυναμικότης τῆς ἐπιχειρήσεως.

γ. Ἀποκλίσεις ἀποτελεσματικότητος. Εἶδομεν εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον ἀσχολούμενοι μὲ τὰς ἀποκλίσεις τῆς ἀμέσου ἐργασίας, ὅτι ἐάν αἱ πραγματικαὶ ὥραι ὑπερβοῦν τὰς προτύπους ὥρας παραγωγῆς, διαπιστοῦται ἀπόκλισις ἀποδόσεως ἐργασίας κατὰ τὸν τύπον :

$$\text{Πρότυποι Ὁραι } X \text{ Πρότυπον ὄρομισθιον} - \text{Πραγματικαὶ} \\ \text{Ὁραι } X \text{ Πρότυπον ὄρομισθιον}$$

ἣτις ἴσονται πρὸς τὴν ἀξίαν τῶν πλέον ἢ ἔλαττον καταναλωθεισῶν ὥρων ἐργασίας ἐπὶ τῷ προτύπῳ ὄρομισθίῳ.

Ἐάν τὴν ἀπλήν ταύτην βᾶσιν μεταφέρομεν εἰς τὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἔξοδα, εὐχερῶς προαγόμεθα εἰς τὴν σκέψιν ὅτι ἐφ' ὅσον ἡ παραγωγή δὲν ἐπερατώθη ἐντὸς τῶν προτύπων χρονικῶν ὀρίων θὰ στοιχίσῃ περισσότερον ἢ ὀλιγώτερον τόσον ὅσον ἡ διαφορὰ τῶν ὥρων ἐπὶ τὸν πρότυπον συντελεστὴν κατὰ τὸν τύπον :

$$\text{Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς προτύπους ὥρας} - \\ \text{Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς πραγματικὰς ὥρας}$$

Τύπος Ἀρ. 9

ἢ ἀπλούστερον :

Διαφορὰ μεταξύ προτύπων καὶ πραγματικῶν ὥρων παραγωγῆς X ὀρι-
αῖον συντελεστὴν μεταβλητῶν Δαπανῶν.

Οὕτω ἐφαρμόζοντες τοὺς ἀνωτέρω τύπους ἐπὶ τῶν δεδομένων τοῦ παραδείγματός μας θὰ ἔχωμεν :

$$(150.000 + 2.200 \times 210) - (150.000 + 2.500 \times 210) = - 63.000 \text{ ἢ}$$

$$\text{Πρόσθετοι ὥραι (ἄρα ἀρνητικὴ ἀπόκλισις)} 300 \times 210 = - 63.000.$$

Ἀνακεφαλαιοῦντες τ' ἀνωτέρω σημειοῦμεν, ὅτι τὰ στοιχεῖα τὰ ὁποῖα εἶναι ἀπαραίτητα διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ἀποτελεσματικότητος εἶναι τὰ ἑξῆς :

α. Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς προτύπους ὥρας τὸ ὁποῖον λαμβάνεται συμφώνως πρὸς τὰ πρό μικροῦ λεχθέντα.

β. Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς πραγματικὰς ὥρας τὸ ὁποῖον λαμβάνεται διὰ προσθέσεως τῶν σταθερῶν δαπανῶν εἰς τὸ γινόμενον τῶν πραγματικῶν ὥρων ἐπὶ τὸν συντελεστὴν τῶν μεταβλητῶν δαπανῶν τοῦ ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ.

Οι σπουδαιότεροι λόγοι οί προκαλούντες αποκλίσεις αποτελεσματικότητας εἶναι σχεδόν οί αὐτοί οἵτινες προκαλοῦν αποκλίσεις ἀποδόσεως ἐργασίας, ἤτοι βλάβαι εἰς τόν ἐξοπλισμόν, ἀναμοναί, ἐλλειπεῖς ὁδηγαί ἐργασίας, κλπ.

δ. Ἀποκλίσεις προϋπολογισμοῦ ἢ ἐξόδων. Αἱ αποκλίσεις αὗται προκαλοῦνται λόγω μεταβολῆς εἰς τὰς πραγματικὰς δαπάνας ἐν σχέσει πρὸς τὰς προτύπους ἐξ αἰτίας,

- διακυμάνσεων τῶν ποσοτικῶν ἀναλώσεων τῶν διαφόρων ὑλικῶν,
- διακυμάνσεων τῶν τιμῶν τῶν ὑλικῶν καὶ ἐμμέσου ἐργασίας γενικῶς.

Ἡ διαπίστωσις τοιαύτης μικτῆς ἀποκλίσεως ἔχει τὴν ρίζαν τῆς εἰς τὴν ἀρχὴν τῶν ἐξαίρέσεων. Πράγματι ὁ διαχωρισμὸς τῶν ἀποκλίσεων τοῦ εἴδους τούτου θὰ ἐπήγετο ὑπερβολικὴν καὶ κυρίως ἀντιοικονομικὴν ἐργασίαν, διότι εἶναι συνήθως τόσον μέγα τὸ πλῆθος τῶν ὑλικῶν, ἐφοδίων κλπ. καὶ ταυτόχρονως τόσον μικρὰς σχετικῶς ἀξίας, ὥστε ἡ ἐκ τῆς διαπιστώσεως τῆς ἀποκλίσεως ὠφέλεια θὰ ἦτο πολλάκις μικροτέρα τῆς σχετικῆς δαπάνης διενεργείας τῶν ἀναγκαίων ὑπολογισμῶν. Αἱ αποκλίσεις προϋπολογισμοῦ ὑπολογίζονται κατὰ τὸν τύπον :

*Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ πραγματικὰς ὄρας
— Πραγματικὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξόδα*

Τύπος Ἀρ. 10

Ἐφαρμόζοντες τὸν τύπον εἰς τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος θὰ ἔχωμεν :

$$(150.000 + 2.500 \times 210) - 650.000 = + 25.000$$

Τὸ πρῶτον ἐκ τῶν δύο στοιχείων λαμβάνεται κατὰ τὰ προηγουμένως λεχθέντα, τὸ δὲ δεύτερον ἐκ τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων τὰ ὁποῖα μάλιστα ἀνακεφαλαιοῦνται, παρατιθέμενα εἰς κατάστασιν συγκριτικῶς πρὸς τὰ προϋπολογιστικὰ τοιαῦτα.

Παράδειγμα τοιαύτης καταστάσεως δίδει ὁ ἀμέσως κατωτέρω πίναξ ὑπ' ἀρ. 50 ὁ ὁποῖος περιλαμβάνει στοιχεῖα συσχετιζόμενα πρὸς τὸν εἰς ἐν τῷ ὑπ' ἀρ. 49 Πίνακι ἐλαστικὸν προϋπολογισμόν.

ε. Λεπτομερέστεραι ἀναλύσεις ἀποκλίσεων Γ. Β. Ε. Εἶναι δυνατόν ἐφ' ὅσον ἔχει συνταχθῆ ἐλαστικὸς προϋπολογισμὸς νὰ προσδιορισθοῦν ἀποκλίσεις κατὰ στοιχεῖον περιλαμβανόμενον εἰς τὸν προϋπολογισμόν τοῦ τμήματος. Οὕτω δι' ἐκάστην τῶν ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν τῶν περιεχομένων ἐν τῷ προϋπολογισμῷ δύνανται νὰ διαπιστωθοῦν ἀποκλίσεις ὄγκου, ἀποτελεσματικότητος καὶ προϋπολογισμοῦ, ἐνῶ διὰ τὰς σταθερὰς δαπάνας μόνον ἀποκλίσεις ὄγκου δύνανται νὰ προσδιορισθοῦν. Κατὰ ταῦτα, τὸ σύνολον τῶν ἀποκλίσεων τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων δύναται νὰ προκύψῃ καὶ ὡς ἄθροισμα τῶν ἀποκλίσεων τῶν ἐπὶ μέρους Ἐξόδων. Π. χ. διὰ τὴν ἐπίβλεψιν ἣτις ἀποτελεῖ ἡμιμεταβλητὴν δαπάνην δύναται νὰ

ΚΕΝΤΡΟΝ ΚΟΣΤΟΥΣ Α'.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΞ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΩΝ Γ. Β. Ε.
ΠΕΡΙΟΔΟΣ.....

Πραγματικά Ώροι Έργασίας
Πρότυπος άπασχόλησις

Πρότυποι Ώροι Παραγωγής
Πρότυπος Συντελεστής

Ανάλυσις Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων	Προϋπολογισμός διά 2.200 Ώρας	Πραγματικά δαπάναι διά 2.500 Ώρας	Έλέγξιμοι άποκλίσεις	
			+	-
α. Ήξοδα έλέγξιμα				
Έπίβλεψις	59.000	60.000		1.000
Έπισκευαί	53.000	48.000	5.000	
Έμμεσα έργατικά	102.000	125.000		23.000
Έφόδια	16.000	12.000	4.000	
Άτμός	154.050	160.000		6.000
Ρεΰμα	183.500	200.000		17.000
<i>Σύνολα</i>	567.000	605.000	9.000	47.010
β. Μη έλέγξιμα έξοδα				
Άποσβέσεις	30.000	30.000	—	—
Τόκοι	9.000	9.000	—	—
Άσφάλιστρα	6.000	6.000		
	612.000	650.000	9.000	47.000
Έπιβάρυνσις τής παραγωγής 2.200 X 260		572.000		
Όλική άρνητική άπόκλισις		78.000		

Πίναξ Άρ. 50

Συγκρίσεως Προτύπων και Πραγματικών Γ. Β. Ε.

προσδιορισθῶσι αί κάτωθι άποκλίσεις βάσει τῶν δεδομένων τοῦ ληφθέντος παραδείγματος.

$$\begin{aligned} \text{Όγκου} & 2.200 \times [(15.000 : 3.000) + 20] - (15.000 + 2.200 \times 20) = - 4.000 \\ \text{Άποτελεσματικότητας} & (15.000 + 2.200 \times 20) - (15.000 + 2.500 \times 20) = - 6.000 \\ \text{Προϋπολογισμοῦ} & (15.000 + 2.500 \times 20) - 60.000 = + 5.000 \end{aligned}$$

Διά τὰς άποσβέσεις αίτινες περιλαμβάνονται έν τῷ προϋπολογισμῷ ὡς σταθερά δαπάνη θά προσδιορισθῆ μόνον άπόκλισις ὄγκου ὡς έξης :

$$2.200 \times (30.000 : 3.000) - 30.000 = - 8.000.$$

Έργαζόμενοι κατά τόν άνωτέρω τρόπον δυνάμεθα νά καταρτίσωμεν άναλυτικόν πίνακα τῶν άποκλίσεων κατ' εἶδος δαπάνης ὡς τὸ κατωτέρω ὑπόδειγμα βάσει τῶν δεδομένων τοῦ παραδείγματός μας.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)		
					'Ολικαί (2) — (5)	'Οργκον (2) — (3)	'Απιτος (3) — (4)	Προϋπιμοῦ (4) — (5)
'Ανάλυσις Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόδων	Πρότυπ. ὄροι ἐν τῇ π/γωγῇ X πρότυπον συντέλειαν	Προϋπικόν περιθώριον διὰ προτ. ὄρας παραγ.	Προϋπικόν περιθώριον διὰ παραγ. ὄρας παραγ.	Πραγματ. Γ. Β. Ε.			
α' Ἐλέγξιμα ἔξοδα							
'Επιβλεψίς	55.000	59.000	65.000	60.000	— 5.000	— 4.000	— 6.000
'Επισκευαί	47.674	53.000	57.500	48.000	— 326	— 5.326	— 4.500
'Εμμεσα ἔργατ.	95.326	102.000	112.500	125.000	— 29.674	— 6.674	— 10.500
'Εφόδια	14.674	16.000	17.500	12.000	+ 2.674	— 1.326	— 1.500
'Ατιμὸς ρεῦμα	148.126	154.000	172.000	160.000	— 11.874	— 5.874	— 18.000
	178.200	183.000	205.500	200.000	— 21.800	— 4.800	— 22.500
Σύνολον	539.000	567.000	630.000	605.000	— 66.000	— 28.000	— 63.000
β' Μὴ ἐλέγξιμα ἔξοδα							
'Αποσβέσεις	22.000	30.000	30.000	30.000	— 8.000	— 8.000	—
Τόκοι	6.600	9.000	9.000	9.000	— 2.400	— 2.400	—
'Ασφάλιστρα	4.400	6.000	6.000	6.000	— 1.600	— 1.600	—
Γενικόν Σύνολον	572.000	612.000	675.000	650.000	— 78.000	— 40.000	— 63.000
							+ 25.000

Πίναξ 'Αρ. 51

'Αναλύσεις Ἀποκλίσεων κατὰ εἶδος ἐξόδων Ἰσομῶ Γ. Β. Ε.

Αι άνωτέρω λεπτομερεΐς αναλύσεις κατ' είδος έξόδου κάταρτίζονται είτε συστηματικώς υπό τής παρακολουθούσης τού πρότυπον κόστους ύπηρεσίας, είτε όταν ειδικοί λόγοι και δή μεγάλης έκτάσεως άποκλίσεις σημειωθοῦν, όποτε και διερευνάται τού θέμα περαιτέρω.

§ 5

'Αποκλίσεις επί τών Βοηθητικών 'Υπηρεσιών παραγωγής

'Εξετέθη ήδη έν παραγρφ. 9 υπό στοιχείον Θ' τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου, ότι τά Γενικά Βιομηχανικά 'Εξοδα τών κυρίων κέντρων κόστους βαρύνονται διά τοῦ κόστους τών Βοηθητικῶν ύπηρεσιών τής παραγωγής :

α. Δι' άπορροφήσεως κατ' αναλογίαν τών Σταθερῶν δαπανῶν τών Βοηθητικῶν 'Υπηρεσιῶν εις τρόπον ὡστε τού σύνολον τών έξόδων τούτων νά εύρίσκεται κατανεμημένον εις τά κύρια κέντρα κόστους.

β. Διά έπιβαρύνσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ κυρίου κέντρου κόστους διά τής αξίας τοῦ προβλεπομένου ν' άπορροφηθῆ έργου επί τῷ συντελεστῇ τῷ έξαγομένῳ έκ τών μεταβλητῶν δαπανῶν τής βοηθητικῆς ύπηρεσίας.

Κατά τήν βάσιν ταύτην ή άπόκλις τών Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόμων τοῦ Κυρίου Κέντρου κόστους θά έπηρεασθῆ εάν ύπάρξη διαφορά μεταξύ τής προϋπολογισθείσης ποσότητος τοῦ έργου τής Βοηθητικῆς 'Υπηρεσίας και τής άπορροφηθείσης τοιαύτης. Οὕτω εάν π. χ. τού Κυρίου κέντρον κόστους Χ έχει έπιβαρυνθῆ προϋπολογιστικῶς διά δαπάνας άτμοῦ μέ

Σταθεράς δαπάνας Τμήματος 'Ατμοπαραγωγῆς	Δρχ. 100.000
'Αξίας 3000 μ ³ Χ Συντελεστῆν μεταβλητ. δαπαν.	= 180.000
Σύνολον	= 280.000

και άπολογιστικῶς άπερρόφησε μόνον 2,500 μ³ άτμοῦ έπιτυχόν τήν παραγωγήν του διά τής ποσότητος ταύτης, τά πραγματικά Γενικά έξοδα τοῦ τμήματος λόγω άτμοῦ θά διαμορφωθοῦν ὡς κάτωθι :

Σταθεραί δαπάναι τμήματος 'Ατμοπαραγωγῆς	Δρχ. 100.000
'Αξία 2.500 μ ³ Χ Συντελεστῆν μεταβλητ. δαπαν.	= 150.000
Σύνολον	= 250.000

και ή σχετική διαφορά θά έπηρεάσῃ εϋνοϊκῶς τάς άποκλίσεις τοῦ κυρίου κέντρου κόστους.

Περαιτέρω ὅμως, έφ' ὅσον γίνεται άποδεκτόν ότι ή άτμοπαραγωγή άποτελεῖ ἴδιον κέντρον κόστους θά έμφανίση διαφοράν μεταξύ τών προϋπολογιστικῶν και άπολογιστικῶν δεδομένων ήτις θά προέρχεται έκ διακυμάνσεως τών μεταβλητῶν δαπανῶν, διότι, ὡς έλέχθη, αι σταθεραί έξ δλοκλήρου έχουν άπορροφηθῆ από τά κύρια κέντρα κόστους. Παράδειγμα. 'Υποθέσωμεν τά κάτωθι δεδομένα :

α. Ὁ ἐλαστικός προϋπολογισμός τῆς ἀτμοπαραγωγῆς προβλέπει.
 Σταθεράς Δαπάνας τῆς περιόδου Δρχ. 120.000
 Συντελεστήν κόστους κατὰ μ³ ἀτμοῦ » 66
 Παραγωγὴν ἀτμοῦ μ³ 6.000

Αἱ σταθεραὶ δαπάναι βαρύνουν κατὰ τὸ 1)2 τὰ κύρια κέντρα κόστους Α. καὶ Β.

β. Ὁ παραχθεὶς ἀτμός κατὰ τὴν περίοδον ἀνῆλθεν εἰς μ³ 5.500 καὶ ἀπερροφήθη ὡς ἑξῆς :

Κέντρον κόστους Α' μ³ 2.500
 » » Β' μ³ 3.000

γ. Τὸ πραγματικὸν κόστος τοῦ παραχθέντος ἀτμοῦ ἀνῆλθεν εἰς 450.000. Βάσει τῶν ἀνωτέρω ἕκαστον τῶν κυρίων Κέντρων κόστους ἔχει ἐπιβαρυνθῆ ὡς κάτωθι :

	Κέντρον κόστους Α'	Κέντρον κόστους Β'	Σύνολον
Σταθεραὶ Δαπάναι	60.000	60.000	120.000
Ἀναλώσεις			
μ ³ 2.500 πρὸς 66	165.000		
μ ³ 3.000 » 66		198.000	
Σύνολον	225.000	258.000	363.000
			483.000

καὶ συνεπῶς ὁ λ)σμός ἀτμοπαραγωγῆς θὰ παρουσιάσῃ ἀπόκλισιν μεταξὺ τῶν πραγματικῶν καὶ κοστολογηθεῖσων δαπανῶν ὡς κάτωθι :

Κοστολογηθεῖσαι Δαπάναι Δρχ. 483.000
 Πραγματικαὶ Δαπάναι » 450.000
 Θετικὴ διαφορά » 33.000

Ἡ ἀπόκλισις αὕτη οὔσα αὐτοτελῆς κατὰ τὸν ἀνωτέρω μηχανισμόν σημειοῦται ὡς τοιαύτη εἰς ἴδιον λ)σμόν ὀποκλίσεων κατὰ τὰ ἐν τῷ ἐπομένῳ κεφαλαίῳ ἐκτιθέμενα.

§ 6

Ὁ ἔλεγχος τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων

Ἐλέχθη ἐν παραγρ. 9 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου ὅτι ὁ καταρτιζόμενος προϋπολογισμός τοῦ τμήματος περιλαμβάνει δύο κατηγορίας δαπανῶν

— τὰς ἐλεγεξιμους, καὶ

— τὰς μὴ ἐλεγεξιμους

καὶ ὅτι ὁ προϋπολογισμός οὗτος κοινοποιεῖται εἰς τὸν ὑπεύθυνον τμηματάρχην ὅστις οὕτω λαμβάνει γνῶσιν τῶν ποσῶν τὰ ὁποῖα τοῦ ἐπιτρέπεται νὰ δαπανήσῃ.

Συγκεκριμένως ὁ προϊστάμενος τοῦ τμήματος ἐλέγχεται :

α. Διὰ τὴν ποσότητα τοῦ ἔργου π. χ. ἀτμοῦ, ρεύματος, κλπ. τὴν ὁποῖαν τὸ ὑπ' αὐτὸν τμήμα ἀπερρόφησε ἐκ τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς παραγωγῆς ἢ ἐξ ἀπ' εὐθείας ὑπεροχῆς¹.

1. Ὁ τμηματάρχης τοῦ παραγωγικοῦ τμήματος δὲν εἶναι βεβαίως ὑπεύθυνος διὰ τὸ κόστος κατὰ μονάδα τῶν προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν τῶν βοηθητικῶν τμημάτων. Διὰ τὸ κόστος τῶν στοιχείων τούτων ὑπεύθυνος εἶναι ὁ τμηματάρχης τῶν ἀντιστοιχῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν.

β. Διὰ τὸ ποσὸν τῆς ἐμμέσου ἐργασίας ἣτις ἐχρησιμοποιήθη ὑπὸ τοῦ τμήματος αὐτοῦ.

γ. Διὰ τὰς δαπάνας ἐξ ἀμοιβῶν ἐργοδηγῶν, βοηθῶν ἐργοδηγῶν, σημειωτῶν καὶ ἄλλων ὑπαλλήλων οἵτινες ἐχρησιμοποιήθησαν ἐν τῷ τμήματι.

δ. Διὰ τὰ χρησιμοποιηθέντα ἐργαλεῖα καὶ βοηθητικὰς ὕλας τῆς παραγωγῆς.

ε. Διὰ τὰς δαπάνας συντηρήσεως τοῦ τμήματος.

στ. Διὰ πᾶσαν δαπάνην ἣτις περιλαμβανομένη εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν ἐλεγξιμῶν δαπανῶν ἐν τῷ προϋπολογισμῷ τελεῖ ὑπὸ τὸν ἄμεσον καὶ θετικὸν ἔλεγχον αὐτοῦ.

Ἡ εὐθύνη τοῦ τμηματάρχου ἐκτείνεται, ὡς διαφαίνεται ἐκ τοῦ πίνακος 52, καὶ ἐπὶ τοῦ σταθεροῦ μέρους τῶν ἐλεγξιμῶν δαπανῶν¹. Τοῦτο βεβαίως προϋποθέτει ὅτι τὸ τμήμα ἔχει ἀπασχόλησιν μεγαλειτέραν τῆς ἀπαιτουμένης διὰ τὴν ἀξιοποίησιν τῶν δαπανῶν τούτων, διότι ἐάν τὸ τμήμα εὐρίσκεται πρὸς καιρὸν ἄνευ ἀπασχολήσεως ἢ διὰ τὰς δαπάνας ταύτας σχετικὴ εὐθύνη μεταπίπτει εἰς τὴν διοίκησιν.

Ἡ ἔννοια ἐξ ἄλλου τῶν μὴ ἐλεγξιμῶν δαπανῶν ἀφορᾷ ἀπλῶς τὸν τμηματάρχην καὶ δὲν σημαίνει ὅτι αὐταὶ εἶναι παντελῶς ἀνέλιγκτοι διότι κατὰ τὸ σύστημα τοῦ προτύπου κόστους δι' ὅλας τὰς δαπάνας, ὡς ἐλέχθη, ὑπάρχουν ὑπεύθυνοι.

Διὰ τὰς σταθερὰς δαπάνας, αἵτινες εἶναι καὶ αἱ μὴ ἐλέγξιμοι λόγῳ τῆς φύσεώς των, ὑπεύθυνος εἶναι ἡ Διοίκησις ἣτις ἀποφασίζει τὸν ὄγκον τῶν ἐπενδύσεων ὅστις ὀρίζει ἐν συνεχείᾳ τὴν ἔκτασιν τῶν ἀποσβέσεων καὶ τὸν τόκον τῶν ἀκινητοποιήσεων, τὰ ποσὰ τῶν ἀσφαλιστρῶν, καὶ λοιπὰς σταθερὰς δαπάνας. Ἐάν συνεπῶς ἡ Διοίκησις ἐσφαλμένως ἀπεφάσισεν ἐπεκτάσεις καὶ σύνθεσιν γενικῶς τεχνικῆς καὶ οἰκονομικῆς ὀργανώσεως δυσανάλογον πρὸς τὰς ποσότητας τῶν προϊόντων τὰς ὁποίας δύναται νὰ διαθέσῃ, ἀνακύπτει δι' αὐτὴν σαφῆς μὲν ἀλλ' ἰδιότυπος εὐθύνη².

Παραμένουν ὅθεν ὡς συγκεκριμένα στοιχεῖα εὐθύνης τῶν ἐναντι τῆς Διοικήσεως ὑπολόγων ἐν σχέσει πρὸς τὴν πραγματοποιήσιν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, αἱ ἀποκλίσεις τῶν ἐλεγξιμῶν δαπανῶν τῶν παραγωγικῶν τμημάτων τῶν κατὰ κατεργασίαν ὑποδιαιρέσεων αὐτῶν.

Ἐφ' ὅσον ὡς ἐλέχθη διὰ τὰ ἔξοδα ταῦτα κατ' ἀρχὴν τὴν εὐθύνην φέρει ὁ ἐπὶ κεφαλῆς τοῦ τμήματος εἰς δὴν κοινοποιεῖται ὁ προϋπολογισμὸς, φυσικὸν εἶναι καὶ πρὸς κατατοπισμὸν τοῦ ἰδίου ἀλλὰ καὶ διὰ τὸν σχετικὸν ἔλεγ-

1. Αἱ ἐλέγξιμοι δαπάναι εἶναι ἀναλογικαὶ ἢ ἡμιμεταβληταί.

2. Ἐπειδὴ αἱ ἐγκαταστάσεις καὶ ὁ σκελετὸς τῆς ὀργανώσεως ἀποτελοῦν στοιχεῖα προγραμματισμοῦ δι' εὐρυτέρας χρονικὰς περιόδους, αἱ ἀποκλίσεις τοῦ ὄγκου ἐξ ὧν θὰ σταθμισθοῦν αἱ σχετικαὶ εὐθύναι κρίνονται πολλάκις διὰ μακρότερα χρονικὰ διαστήματα. Δὲν σημαίνει πράγματι ἀπαστυχίαν εἰς τὰ σχέδια τῆς Διοικήσεως μία βραχείας διάρκειας δυσμενὴς ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς.

χον, νά συντάσσεται καί νά κοινοποιεῖται συγκριτική κατάστασις προϋπολογισμοῦ καί ἀπολογισμοῦ τῆς περιόδου.

Ἡ κατάσταση αὕτη πρὸς μεγαλειτέραν ἀριότητα καί δὴ διὰ τὴν ἐμφάνισιν τῆς ὄλης ἐξελιξεως ἀπὸ τῆς ἀρχῆς τῆς χρήσεως τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων περιλαμβάνει ἀνακεφαλαίωσιν τῶν προγενεστέρων δαπανῶν. Ἐν τῷ ὑπ' ἀρ. 52 πίνακι παρατιθετα σχετικὸν ὑπόδειγμα τῆς καταστάσεως ταύτης.

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ						
ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ						
*Ὁραι Παραγωγῆς			Μηνὸς	Τοῦ ἔτους ἕως σήμερον		
Πρότυποι ἐν τῇ παραγωγῇ			27.000	125.000		
Πραγματικά			28.000	128.000		
Στοιχεῖα ὑπὸ τὸν ἄμεισον ἔλεγχόν σας	Διὰ τὰ ὁποῖα οἱ παραχωρεῖται		Σύνολον ἐπιτροπομένων δαπαν. μηνῶς	Ἐδαπανήσατε πραγματικῶς	Ἀπὸ τὴν ἀρχὴν τοῦ ἔτους	
	Κατὰ μῆνα	Κατὰ πρό-τυπ. ὥραν			Ὁ προϋπ. οἱ παραχωρήσε	Ἐδαπανήσατε πραγματικῶς
ΓΕ1. Ἐποπτεία	6.000	0.50	19.500	17.000	100.000	92.000
ΓΕ2. Ἐργοδηγοί	8.000	1.	35.000	32.000	160.000	156.000
ΓΕ3. Ὑπάλληλ. τμήμ.	4.000	0.40	14.800	16.000	80.000	84.000
ΓΕ4. Μεταφορεῖς	6.000	1.60	49.200	56.000	245.000	239.000
ΓΕ5. Φορτωταί	9.000	2.00	63.000	68.000	330.000	360.000
ΓΕ6. Καθαρισταί	3.000	0.25	9.750	10.500	49.000	58.000
ΓΕ7. Μόνιμοι συντηρηταί	10.000	1.25	43.750	32.000	200.000	258.000
ΓΕ8. Δῶρα ἀποδόσεως	—	0.40	10.800	16.000	50.000	59.000
Σύνολον Ἐμμέων Ἐργατικῶν			245.800	247.500	1.214.000	1.266.000
ΓΕ11. Βοηθητικά ὕλαι	—	2.	54.000	70.000	260.000	262.000
ΓΕ12. Φθαρτὰ ἐργαλεῖα	3.000	0.20	8.400	8.000	35.000	39.000
ΓΕ13. Ἀτμός	—	4.	108.000	112.000	500.000	540.000
ΓΕ14. Ρεῦμα	—	3.	81.000	81.000	90.000	80.000
ΓΕ15. Ἀερίοφωσ	—	0.10	2.700	3.500	10.000	8.000
Σύνολον Ὑλικῶν			254.100	274.500	895.000	929.000
Γενικὸν Σύνολον			499.900	522.000	2.109.400	2.195.000

Πίναξ Ἄρ. 52

Προϋπολογισμοῦ καί Ἀπολογισμοῦ Γ.Β.Ε. Παραγωγικοῦ Τμήματος

Ὅσον ἀφορᾷ τὸν διαχωρισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων ἐπὶ τῶν ἐλεγεζί-

μων και μη έλεγεξιμων Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων Ισχύουν τὰ κάτωθι :

1. Έφ' όσον αί μη έλέγεξιμοι δαπάναι, κατά τὰ προηγουμένως έκτεθέντα, είναι αί σταθεραί, ή διαπίστωσης τών έπ' αύτών διακυμάνσεων λαμβάνει χώραν κατά τόν τύπον Άριθ. 8 ήτοι :

Πρότυποι ώραι έν τή παραγωγή Χ Πρότυπον Συντελεστήν — Προϋπολογιστικόν περιθώριον διά τās προτύπους ώρας παραγωγής.

2. Αί άποκλίσεις έπί τών έλεγεξιμων δαπανών διαπιστούνται κατά τόν κάτωθι τύπον :

Προϋπολογιστικόν περιθώριον διά τās προτύπους ώρας παραγωγής — Πραγματικά έξοδα.

Τύπος Άρ. 11

και περιλαμβάνουν άποκλίσεις άποτελεσματικότητας και όγκου άναμιξ.

§ 7

Ό κατά τμήμα και έν συνόλω έλεγχος του κόστους

Αί κατά στοιχείον κόστους άποκλίσεις έκάστου τμήματος άνακεφαλαιούνται εις ίδίας καταστάσεις αί όποίαι έμφανίζουν συγκεντρωτικώς τόν βαθμόν τής έπιτυχίας του τμήματος.

Η έννοια τής άνακεφαλαιώσεως είναι νά προσδιορισθ ή τελική άπόκλιση του κόστους του προϊόντος του παραγομένου υπό του τμήματος.

Ό σχετικός άνακεφαλαιωτικός πίναξ θά έχη περίπου τήν κάτωθι γραμμογράφισιν :

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Από μέχρι
Πρότυποι ώραι Έργασίας Πρότυποι ώραι έν τή παραγωγή

Δαπάναι	Πρότυποι	Πραγμα- τικά	Άποκλίσεις			
			Όγκου	Αποτελ.	Τιμών ή Προϋπ.	Σύνολον
Πρωταί ύλαι						
Α						
Β						
.						
Άμεσος έργασία						
Κατεργασία Νο 1						
» » 2						
Γεν. Βιομηχαν. Έξοδα						
Σύνολον						

Πίναξ Άρ. 53

Άνακεφαλαιώσεως Άποκλίσεων Κόστους Παραγωγικού Τμήματος

Έκ τών κατά τμήμα άποκλίσεων καταρτίζονται αί άνακεφαλαιωτικά καταστάσεις άποκλίσεων δι' όλόκληρον τήν έκμετάλλευσιν α) Κατά στοιχείον του κόστους, β) Κατά Παραγωγικόν τμήμα συμφώνως πρός τὰ υποδείγματα τών πινάκων 54 και 54α.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΝ

Περίοδος

Δαπάναι	Πρότυποι	Πραγματικά	Αποκλίσεις			
			Όγκου	Απ/τητος	Τιμών ἢ προϋπολ.	Σύνολον
Πρώται ὕλαι						
Τμήματος Α						
» Β						
.....						
"Αμεσος ἐργασία						
Τμήματος Α						
» Β						
.....						
Γεν. Βιομ. "Εξοδα						
Τμήματος Α						
» Β						
.....						
Σύνολον						

Πίναξ 'Αρ. 54

'Ανακεφαλαιώσεως 'Αποκλίσεων ὀλικού κόστους παραγωγῆς
(Παραλλαγή Α'. 'Ανάλυσις κατὰ στοιχεῖον τοῦ κόστους)

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΤΜΗΜΑ

Περίοδος

Τμήμα	Δαπάναι		Αποκλίσεις			
	Πρότυποι	Πραγματικά	Όγκου	Απ/τητος	Τιμών ἢ προϋπολ.	Σύνολον
Τμήμα Α						
Πρώται ὕλαι						
Α						
.....						
"Αμεσος ἐργασία						
Κ/σία Νο 1						
.....						
Γεν. Βιομ. "Εξοδα						
Κ/σία Νο 1						
.....						
Τμήμα Β'						
Πρώται ὕλαι						
Δ						
.....						
"Αμεσος ἐργασία						
Κ/σία Νο 4						
.....						
Γεν. Βιομ. "Εξοδα						
Κ/σία Νο 4						
.....						
Τμήμα Γ'						

Πίναξ 'Αρ. 54α

'Ανακεφαλαιώσεως 'Αποκλίσεων ὀλικού κόστους παραγωγῆς
(Παραλλαγή Β'. 'Ανάλυσις κατὰ τμήμα καὶ στοιχεῖον κόστους)

ΑΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΠΙ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ

Συμπαράγωγα ως γνωστόν προϊόντα είναι τὰ παραγόμενα διὰ τῆς αὐτῆς πρώτης ὕλης διαχωριζόμενα κατὰ τὴν πρόοδον τῆς βιομηχανοποιήσεως. Σαφῆς διαφορὰ μεταξὺ τῶν ἐν στενῇ ἐννοίᾳ συμπαράγωγων καὶ ὑποπροϊόντων δὲν ὑφίσταται. Ἡ οἰκονομικὴ σημασία ἐκάστου τῶν συμπαράγωγων προσδίδει τὸν χαρακτηρισμὸν αὐτοῦ ὡς κυρίου προϊόντος ἢ ὑποπαραγώγου.

Ὅπωςδήποτε, τὰ κατωτέρω ἐκτιθέμενα ἐπὶ τῶν συμπαράγωγων δύνανται, ἐφ' ὅσον κατὰ περίπτωσιν ἐκτιμᾶται ὅτι θὰ βελτιώσουν τὰ σχετικὰ κοστολογικὰ ἀποτελέσματα, νὰ ἐφαρμοσθοῦν εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις.

Ἡ πρότυπος κοστολόγησις ἐπὶ τῶν συμπαράγωγων ὑποβοηθεῖ:

α. Εἰς τὸν καθορισμὸν τῆς τιμῆς ἢ ὁποῖα δύναται νὰ καταβληθῆ διὰ τὴν πρώτην ὕλην.

β. Εἰς τὸν ἔλεγχον τῶν πραγματοποιηθεισῶν τιμῶν ἀγορᾶς.

γ. Εἰς τὸν ἔλεγχον τῶν ἐπιτευχθεισῶν ἀποδόσεων ἔναντι τῶν ἀναμενόμενων τοιούτων.

δ. Εἰς τὸν ἔλεγχον τῶν Ἐξόδων Βιομηχανοποιήσεως.

Ἐπὶ ἑνὸς ἐκάστου τῶν ὡς ἄνω σημείων παρατηρητέα, ἀναλυτικώτερον τὰ ἐξῆς.

α. Καθορισμὸς τιμῆς ἀγορᾶς πρώτης ὕλης. Ἡ διακύμανσις τῶν ἀποδόσεων ἀπὸ ἐποχῆς εἰς ἐποχὴν, ἀπὸ περιοχῆς εἰς περιοχὴν τῶν γεωργικῶν κυρίως προϊόντων ἅτινα χρησιμοποιοῦνται ὡς πρώτη ὕλη ἐν τῇ βιομηχανίᾳ (π. χ. ἐλαιόσποροι) ἐξ ὧν παράγονται προϊόντα συνδεδεμένης παραγωγῆς, ἐπιβάλλει μίαν ἐκ τῶν προτέρων ἐκτίμησιν τῆς τιμῆς ἢ ὁποῖα δύναται νὰ καταβληθῆ διὰ τὴν ἀγορὰν αὐτῶν.

Ἡ ἐκτίμησις διὰ νὰ εἶναι ἀσφαλῆς πρέπει νὰ βασίζεται εἰς τὰ κάτωθι δεδομένα:

— Εἰς προδιαγραφὰς κατὰ περιοχὴν τῆς πρώτης ὕλης ἐξ ὧν θὰ προκύψουν αἱ ἀναμενόμεναι ἀποδόσεις εἰς συμπαράγωγα προϊόντα.

— Εἰς ἐκτίμησιν τῶν πιθανῶν τιμῶν πωλήσεως τῶν προϊόντων.

— Εἰς ἐκτίμησιν τῶν εἰδικῶν ἐξόδων ἀγορᾶς, τῶν ἐξόδων βιομηχανοποιήσεως καὶ τοῦ ἐπιδιωκομένου κέρδους.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων δύναται νὰ προσδιορισθῆ ἐκ τῶν προτέρων ἡ τιμὴ ἀγορᾶς ἥτις τίθεται ὑπ' ὄψει εἰς τοὺς ἀρμοδίους διὰ τὴν κατεύθυνσιν τῆς ἐργασίας τῶν.

Παράδειγμα. Ὑποθέσωμεν σπορειαυργικὴν βιομηχανίαν ἐνδιαφερομένην διὰ τὴν ἀγορὰν βαμβακοσπόρου ἐκ Θεσσαλονίκης ὑπὸ τὰ κάτωθι δεδομένα:

— Ἐκ τοῦ βαμβακοσπόρου τῆς περιοχῆς ταύτης συμφώνως πρὸς τὰς γενομένας ἀναλύσεις ἐπὶ ληφθέντων δειγμάτων ἀναμένονται αἱ κάτωθι ἀποδόσεις:

Βαμβακέλαιον 13% Βαμβακόπητα 76%

Βάμβαξ Linter's 3% Ἀποβάμβαξ 2%

— Αἱ ἀναμενόμεναι νὰ πραγματοποιηθοῦν τιμαὶ ἐπὶ τῶν ὡς ἄνω προϊόντων προβλέπονται ἀντιστοίχως κατὰ χλγ. Δρχ. 12, 3, 2, 1.5.

— Οι συντελεστές των εξόδων έχουν καθορισθῆ ὡς ἑξῆς :

"Εξοδα ἀγορᾶς κατὰ χλγ. βαμβακοσπόρου	0.05
"Εξοδα μεταφορᾶς	0.13
"Εξοδα βιομηχανοποιήσεως	0.48

Τὰ ἐξοδα πωλήσεων ὑπολογίζονται εἰς 4% ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως τῶν προϊ-
όντων τὸ δὲ ἐπιδιωκόμενον κέρδος εἰς 6% ὁμοίως ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν δεδομένων τούτων καταρτίζεται ὁ ἀκόλουθος ἀναλυτικὸς
πίναξ ἐξ οὗ προκύπτει ἡ τιμὴ ἢ ὁποῖα δύναται νὰ καταβληθῆ διὰ τὴν ἀγορὰν βαμ-
βακοσπόρου:

1. Ἔσοδα κατὰ χλγ. βαμβακοσπόρου :					
α. Βαμβακέλαιον	χλγ.	0.13	πρὸς	12 Δρχ.	1.56
β. Βαμβακόπηττα	»	0.76	»	2 »	1.52
γ. Βάμβαξ <i>Linter's</i>	»	0.03	»	3 »	0.09
δ. Ἀποβάμβαξ	»	0.02	»	1.50 »	0.03
Σύνολον προβλεπομένων ἐσόδων					<u>3.20</u>
2. Ἐπιβαρύνσεις κατὰ χλγ. βαμβακοσπόρου:					
α. Ἔξοδα πωλήσεων 4% X 3.20				Δρχ.	0.128
β. Κέρδος 6% X 3.20				»	0.192
γ. Ἔξοδα ἀγορᾶς				»	0.050
δ. Ἔξοδα μεταφορᾶς				»	0.130
ε. Ἔξοδα βιομηχανοποιήσεως				»	0.480
				Δρχ.	<u>0.98</u>

"Ὅριον τιμῆς δυναμένης νὰ πληρωθῆ δι' ἐμπό-
ρευμα παραδοτέον εἰς τὸν τόπον τῆς ἀγορᾶς

"Ἄμψ τῇ καταρτίσει τοῦ ὁ ὡς ἄνω πίναξ παραδίδεται ὀλόκληρος ἢ κοι-
νοποιεῖται τὸ ἐξευρεθὲν ἀποτέλεσμα εἰς τὸν ἐπὶ τῶν ἀγορῶν ἀρμόδιον.

6. Ἐλεγχος πραγματοποιηθεισῶν τιμῶν. Πρὸς ἐπίτευξιν ἐλέγχου ἐπὶ τῶν
τιμῶν ἀγορᾶς τῆς πρώτης ὕλης δεόν νὰ τηρηθοῦν τὰ ἑξῆς :

1. Ἐξευρίσκειται ἡ πρότυπος τιμὴ διὰ παράδοσιν τῆς πρώτης ὕλης
εἰς τὸ Ἔργοστάσιον, ἥτις συναρτᾶται πρὸς τὰς προτύπους ἀποδόσεις.
Οὕτω, ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ μέχρι ἐργοστασίου ἐξοδα εἶναι 0,18, ἢ
πρότυπος τιμὴ βαμβακοσπόρου διὰ παράδοσιν εἰς τὰ Ἔργοστάσια ὑπὸ
τὰς προηγουμένως παρατεθείσας ἀποδόσεις θὰ καθορισθῆ εἰς 2.40 ἦτοι
2,22 + 0,18.

2. Ἐξευρίσκειται κατὰ ἀγοραζομένην μερίδα πρώτης ὕλης τὸ πρότυπον
κόστος αὐτῆς ἐν σχέσει πάντοτε πρὸς τὰς ἀποδόσεις. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται
διὰ τοῦ προδιορισμοῦ τῆς ἀναλογίας τὴν ὁποῖαν ἡ πρώτη ὕλη καταλαμ-
βάνει ἐπὶ τῶν τιμῶν πωλήσεων ἐκάστου προϊόντος κατὰ τὸν τύπον :

$$\text{Πρότυπος τιμὴ προϊόντος } X \frac{\text{Πρότυπον κόστος } A' \text{ ὕλης}}{\text{Πρότυπος ἀξία συνόλου προϊόντων}}$$

Εἰς τὴν συγκεκριμένην περίπτωσιν ἐφ' ὅσον γνωρίζομεν ὅτι τὸ πρό-
τυπον κόστος τοῦ βαμβακοσπόρου εἶναι 2,40 καὶ ἡ ἀξία τῶν ἐξ αὐτοῦ
προϊόντων 3,20 δυνάμεθα νὰ εἴπωμεν ὅτι ἐκάστη Δραχμὴ ἐσόδου ἔχει
κόστος εἰς βαμβακόσπορον 2,40 : 3, 20 = 0.750 καὶ ἐπομένως ἡ σχέσις τοῦ κό-
στους πρώτης ὕλης πρὸς τὰς τιμὰς πωλήσεως δύναται νὰ καθορισθῆ ὡς ἑξῆς :

Βαμβακέλαιον	Δρχ.	12	X	0.75	=	9
Βαμβακόπηττα	»	2	X	0.75	=	1.50
Βάμβαξ <i>Linter's</i>	»	3	X	0.75	=	2.25
Ἀποβάμβαξ	»	1.50	X	0.75	=	1.25

Βάσει τών συντελεστών τούτων δυνάμεθα νά προσδιορίζωμεν τό κατά χλγ. πρότυπον κόστος έκάστης τών αγοραζομένων ποσοτήτων συμπληροῦντες τό σχετικόν δελτίον ἀπογραφῆς ὑπό τό ὅποιον αἱ καθ' ἕκαστα ποσότητες παρακολουθοῦνται.

Ἐπίδειγμα τοιοῦτου δελτίου παραθέτομεν κατωτέρω (Πίναξ Ἄρ. 55),

Ἐκ τοῦ συμπληρωμένου ὑποδείγματος διαφαίνεται ὅτι ἡ ἀξία τῆς αγορασθείσης ποσότητος τών 100.000 χλγ. βάσει τών πραγματικῶν αὐτῆς ἀποδόσεων καί τών προτύπων τιμῶν εἶναι 232.500 ἤτοι 2.325 κατά χλγ. Ἐάν ἐκ τῆς τιμῆς ταύτης ἀφαιρεθῇ ἡ πραγματικῶς πληρωθεῖσα τιμή προκύπτει ἡ ἀπόκλισις τιμῆς πρώτης ὕλης, ἥτις ἐπί τοῦ προκειμένου κατά μονάδα μὲν εἶναι $2,325 - 2,250 = + 0,075$, ἐπί τοῦ συνόλου δὲ τῆς αγορασθείσης ποσότητος Δρχ. $0,075 \times 100.000 = 7.500$ Δρχ.

Γενικῶς, ὁ προσδιορισμός τών ἀποκλίσεων τιμῆς ἀκολουθεῖ τόν τύπον:

Ἄναμενομένη ἀπόδοσις κατά προϊόν X Πρότυπος τιμή κατά μονάδα προϊόντος — Πραγματική ἀξία πρώτης ὕλης.

Τύπος Ἄρ. 12.

ΔΕΛΤΙΟΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΡΘ.

Ἀριθμός μερίδος Πωλητής		Χρονολογία ἀγορᾶς Χρονολογία παραλαβῆς				
Προϊόντα	Ἀποδόσεις %	Ἄναμενομένη Ἀπόδοσις εἰς χιλιόγραμ.	Πρότυπος Τιμή		Πρότυπον κόστος	
Βαμβακέλαιον	12	12.000	9	00	108.000	—
Βαμβακόπητα	77	77.000	1	50	115.500	—
Βάμβαξ Linter's	3	3.000	2	25	6.750	—
Ἀποβάμβαξ	2	2.000	1	125	2.250	—
Ἀπώλεια	6	—	—	—	—	—
Σύνολον	100,00	94.000			232.500	
ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ						
Λεπτομέρεια	Ποσότης χλγ.	Τιμή		Ἀξία		
Τιμολογιακή ἀξία	100.000	2	07	207.000	—	
Ἐξοδα ἀγορᾶς		0	05	5.000	—	
Ἐξοδα μεταφορᾶς		0	13	13.000	—	
Σύνολον	100.000	2	25	225.000	—	
ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΙΣ			ΑΠΟΓΡΑΦΗ			
Χρονολογία	Ποσότης Χλγ/μα	Πραγματικόν Κόστος	Χρονολογία	Ποσότης Χλγ/μα	Πραγματικόν Κόστος	

Πίναξ Ἄρ. 55

Δελτίου Ἀπογραφῆς Πρώτης Ὑλῆς ἐπὶ παραγωγῆς συμπαραγῶγων

γ. Έλεγχος αποδόσεων. Ο προσδιορισμός των κατά αγοραζομένην ποσότητα αναμενομένων αποδόσεων λαμβάνει χώραν κατά την παραλαβήν ενεργουμένων των σχετικών αναλύσεων όποτε και συμπληροῦται τὸ δελτίον ἀπογραφῆς. Ἐν συνεχείᾳ κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν δύνανται νὰ ἐμφανισθοῦν διαφοραὶ εἰς τὰς πραγματικὰς ἀποδόσεις ἔναντι τῶν αναμενομένων. Αἱ διαφοραὶ αὗται συνιστοῦν τὰς ἀποκλίσεις ἀποδόσεως πρώτης ὕλης καὶ προσδιορίζονται κατὰ τὸν τύπον :

Ἀναμενόμεναι Ἀποδόσεις X Πρὸτυποι Τιμαὶ—Πραγματικαὶ Ἀποδόσεις X Πρὸτυποι τιμαί.

Τύπος Ἀρ. 13

δ. Έλεγχος Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Αἱ ἀποκλίσεις τῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων δύνανται νὰ μετρηθοῦν κατὰ στοιχεῖον τοῦ κόστους ἀλλὰ συνήθως λόγω τοῦ περιωρισμένου τῶν ἐξόδων τούτων ἐν σχέσει πρὸς τὸ ὅλικόν κόστος μετρῶνται ὡς ὅλική διαφορά :

Βιομηχανοποιηθεῖσαι ποσότητες X Πρὸτυπον Συντελεστὴν—Πραγματικὰ ἔξοδα Βιομηχανοποιήσεως

Τύπος Ἀρ. 14

Ἡ διαφορά αὕτη δύνανται ν' ἀναλυθῆ κατὰ τὰ ἐν τῇ παραγράφῳ 1 τοῦ ἐπομένου κεφαλαίου¹.

§ 9

Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ παραγωγῆς ποικιλίας τοῦ αὐτοῦ εἴδους

Ἡ κοστολόγησις τῆς παραγωγῆς ποικιλίας² προϊόντων τοῦ αὐτοῦ εἴδους π.χ. νημάτων διαφόρων ἀριθμῶν, συρμάτων, ὑφασμάτων κλπ. ἀκολουθεῖ κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως τὸ σύστημα τῆς ἐφαρμογῆς προκαθωρισμένων συντελεστῶν ἰσοτιμίας. Οὕτω, λαμβανομένου ὑπ' ὄψει ὅτι αἱ διάφοροι ποικιλίαι ἢ ποιότητες παράγονται διὰ τῶν αὐτῶν ἐγκαταστάσεων, τὰ ἐν γένει ἔξοδα λειτουργίας τῶν τελευταίων τούτων μερίζονται ἐπὶ τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς τῶν καθ' ἕκαστα ποικιλιῶν βάσει ὀρισμένου κριτηρίου θεωρουμένου ὡς καταλλήλου καὶ συνήθως βάσει τῆς παραγωγικῆς δυναμικότητος τῶν ἐγκαταστάσεων κατὰ ποικιλίαν προϊόντος.

Κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς προτύπου κοστολογήσεως οἱ συντελεσταὶ ἰσοτι-

1. Ἐν Ἀμερικῇ ὑπολογίζουν καὶ ἀποκλίσεις ἐπὶ ἀπωλειῶν. (*Cost Accountants Hand Book*). Ἄλλ' ἐφ' ὅσον αἱ ἀπώλειαι εἶναι συνδεδεμέναι μὲ τὰς ἀποδόσεις νομίζομεν ὅτι δὲν ὑπάρχει λόγος προσδιορισμοῦ τοιοῦτων ἀποκλίσεων.

2. Ποικιλία κατὰ τὴν ἐν τῷ κειμένῳ ἔννοιαν ἀποτελεῖ ἢ σειρά διαφόρων ποιότητων ἢ παραλλαγῶν βασικοῦ τινὸς προϊόντος παραγομένου διὰ τῶν αὐτῶν ἐγκαταστάσεων.

μίας χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικῶς καὶ ἐν συνεχείᾳ διαπιστοῦνται ἀποκλίσεις τῶν μὲν ὄλων κατὰ κατηγορίαν, τῶν δ' ἙΑμέσων ἙΕργατικῶν καὶ Βιομηχανικῶν ἙΕξόδων ἐν τῷ συνόλῳ, τηρουμένης γενικῶς ἐπὶ τοῦ θέματος τῆς κάτωθι διαδικασίας :

1. Προκαθορίζονται αἱ παραχθησόμενα ὑπὸ τοῦ τμήματος ποικιλίαι ἢ ποιότητες προσδιοριζομένης ἅμα καὶ τῆς κατὰ παραγομένην ἐξ ἑκάστης μονάδος προτύπου ποσοτικῆς ἀναλώσεως πρώτης ὕλης καὶ τῆς τιμῆς αὐτῆς.

2. Προσδιορίζονται δι' ὠρισμένην χρονικὴν περίοδον.

α. Αἱ δαπάναι ἐκμεταλλεύσεως εἰς ἙΑμεσον ἙΕργασίαν καὶ Γενικά Βιομηχανικά ἙΕξοδα, κατὰ ποικιλίαν ἢ ποιότητα.

β. Ἡ ἀντίστοιχος τῆς περιόδου πρότυπος παραγωγή κατὰ ποικιλίαν ἢ ποιότητα.

Οὕτω ἐάν ὀνομάσωμεν :

Π1, Π2, Π3, τὸ πρότυπον κόστος εἰς πρώτην ὕλην κατὰ παραγομένην ποιότητα,

Ε1, Ε2, Ε3, τὸ πρότυπον κόστος τῆς ἀμέσου ἐργασίας κατὰ παραγομένην ποιότητα διὰ προσδιορισμένην χρονικὴν περίοδον.

Β1, Β2, Β3, πρότυπα Γενικά Βιομηχανικά ἙΕξοδα προσδιορισμένης περιόδου διὰ τὰς διαφόρους ποικιλίας,

Δ1, Δ2, Δ3, τὴν πρότυπον δυναμικότητα παραγωγῆς τῶν διαφόρων ποιότητων, ἀντιστοίχως,

Κ1, Κ2, Κ3, τὸ κατὰ μονάδα κόστος ἑκάστης ποικιλίας.

Τὸ τελευταῖον τοῦτο θὰ ἔχη τὴν ἐξῆς σύνθεσιν :

$$K_1 = \Pi_1 + \frac{E_1}{\Delta_1} + \frac{B_1}{\Delta_1}$$

$$K_2 = \Pi_2 + \frac{E_2}{\Delta_2} + \frac{B_2}{\Delta_2}$$

$$K_3 = \Pi_3 + \frac{E_3}{\Delta_3} + \frac{B_3}{\Delta_3}$$

Παράδειγμα :

Ποικιλία	Στοιχ. ἀμέσ. ἐργασ. περιόδ.		Κόστος ἀμέσ. ἐργασίας περιόδου	Στοιχεα Γ.Β.Ε. π/δου		Σύνολον Γ. Β. Ε. περιόδου	Πρότυπ. παραγ. ικανότης περιόδου	Πρότυπον κόστος κατὰ μονάδα			
	ἀριθμὸς ὥρων	ἙΩρο-μίσθ.		σταθερὰ ἐξοδα	κατ' ὥραν			Α' ὅλης	ἀμέσου ἐργ. 1.3	Γ. Β. Ε. 2. 3	Σύνολον
Α	1.000	10	10.000	5.000	20	25.000	1.000	50	10	25	85
Β	1.200	10	12.000	5.000	25	35.000	800	90	15	43.75	148.75
Γ	1.300	10	13.000	5.000	30	44.000	570	200	22.80	72.20	300

Πίναξ ἙΑρ. 56

Προτύπου Κοστολογήσεως Ποικιλίας

Μετά την κατά την ως άνω έννοιαν πρότυπον κοστολόγησιν, αί αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά τὰ γνωστά, διαπιστούμεναι ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων ἐργασίας καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων οὐδεμιᾶς προκυπτούσης ἀνάγκης διαστολῆς αὐτῶν κατὰ ποιότητα.

Ἡ συνηθεσιτέρα περίπτωσης παραγωγῆς ποικιλίας τοῦ αὐτοῦ εἴδους εἶναι ἐκείνη κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ ἐκμετάλλευσις βαρύνεται χρονικῶς μὲ τὰ αὐτὰ ἔξοδα καὶ μόνον ἢ κατὰ ποιότητα παραγωγή ποικίλει.

Παράδειγμα. Ἐργοστάσιον νηματουργίας παράγει νήματα Νο 30, 35, 40, 45. Ἡ πρότυπος κατὰ 24ωρον δυναμικότης παραγωγῆς τῶν ἐγκαταστάσεων εἰς δέματα εἶναι ἀντιστοίχως 250, 200, 150 καὶ 100. Τὸ νηματουργεῖον ἀνεξαρτήτως τῆς παραγομένης ποιότητος ἀπαιτεῖ διὰ τὴν 24ωρον λειτουργίαν του, 480 ὥρας ἀμέσου ἐργασίας, ἡ δὲ πρότυπος τιμὴ ὠρομοθίου: ἔχει καθορισθῆ εἰς 9 Δρχ.

Τὸ πρότυπον κόστος ἐπὶ ἐκάστης ἰδῶν παραγομένων ποιότητων κατὰ δέμα εἰς πρώτην ὕλην ἔχει προσδιορισθῆ ὡς ἑξῆς:

Νο 30	βάμβαξ	κατὰ δέμα Β1	εἰς 3,64	πρὸς 25
Νο 35	»	» Β2	» 3,68	» 27
Νο 40	»	» Β3	» 3,75	» 30
Νο 45	»	» Β4	» 3,80	» 33

Αἱ ἐπὶ τοῦ βάμβακος ἀποκλίσεις τιμῶν διαπιστοῦνται κατὰ τὴν ἀγοράν.

Ὁ ἐλαστικὸς προϋπολογισμὸς προβλέπει καθ' ὥραν ἐργασίας,

*Ἐξοδα Σταθερὰ	18	✓
*Ἐξοδα Ἀναλογικὰ	12	✓

Τ' ἀπολογιστικὰ δεδομένα τῆς περιόδου ἔχουν ὡς ἑξῆς:

Ποικιλία	Παραγωγή εἰς δέματα	Ἀνάλωσις βάμβακος εἰς ὀκάδας
Νημάτων	1.500	54.000
Νο 30	1.200	44.000
Νο 35	1.000	37.000
Νο 40	650	25.000

Αἱ πραγματικαὶ ὥραι ἀμέσου ἐργασίας διὰ τὸ σύνολον τῆς παραγωγῆς ἀνέρχονται εἰς 11.500 καὶ ἡ πραγματικὴ ἀξία ἡμερομισθίων εἰς Δρχ. 110.000.

Τὰ πραγματικὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξοδα τῆς περιόδου ἀνήλθον εἰς Δρχ. 350.000. Βάσει τῶν ως άνω τῶν πρότυπον κόστος κατὰ δέμα τῶν διαφόρων ποικιλιῶν καὶ αἱ σχετικαὶ ἀποκλίσεις τοῦ κόστους θὰ ἔχουν ὡς οἱ ἐπόμενοι πίνακες (Πίναξ ἀρ. 56Α καὶ 57).

Προϋπότ. Δυναμικότητας Είκοσιτετραώρου		Ποσοτικά 'Αναλώσεις κατά δέμα		Προϋπ. τιμαί			Κόστος κατά δέμα				Προϋπ. ώραι άμεσ. εργασίας περιόδ. 11000	
Ποικιλία Νήματος	Παραγωγή εις δέματα	'Ωραι άμεσων εργασίας	Βάρβακος	'Ωραι άμεσων εργασίας		'Ωρομισθίου	Γ. Β. Ε. Κατά ώραν άμεσού εργασίας	εις πρώτην ύλην	εις άμεσων εργασιών	Γεν. Β/κά "Εξόδα	'Ολικόν	ανάλωσις 'Εξόδων έλαστικού Προβού κατά ώραν άμ. εργ.
				Είδος	Ποσότης εις άκαδας							
30	250	480	B ₁	3.64	1.90	9	30	91.—	17.10	57.—	165.10	Σταθερά 18
35	200	480	B ₂	3.68	2.40	9	30	99.36	21.60	72.—	192.96	'Αναλογικά 12
40	150	480	B ₃	3.75	3.20	9	30	112.50	28.80	96.—	237.30	Σύνολον 30
45	100	480	B ₄	3.80	4.80	9	30	125.40	43.20	144.—	312.60	

Πίναξ 'Αρ. 58α. (Προϋπ. Κωσολογήσεως Ποικιλίας)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Είδος νήματος	Παραθετ. σα ποσότης εις δέματα	Προϋπ. ποσότης ανάλωσις	Προϋπ. ποσότης εις την παραγωγή	Προϋπ. τιμή προ- της ύλης	Προϋπ. ποσότης X προτ. τιμή (4) X (5)	Προϋπ. ποσότης X αποκλίσεις (7) X (8)	Προϋπ. ποσότης X αποκλίσεις (6) - (8)	
No 30	1.500	3.64	54.600	25	1.365.000	54.000	1.350.000	+ 15.000
No 35	1.200	3.68	44.160	27	1.192.320	44.000	1.188.000	+ 4.420
No 40	1.000	3.75	37.500	30	1.125.000	37.000	1.110.000	+ 15.000
No 45	650	3.80	24.700	33	815.100	25.000	825.000	- 9.900
					4.497.420	4.473.000	4.473.000	+ 24.420

Πίναξ 'Αρ. 57. (Ποσοτικών 'Αποκλίσεων Πρώτης "Υλης)

Πίναξ 'Αρ. 57α. (Προϋπ. ώρών άμεσων εργασίας εν τη παραγωγή)

'Εκ τοῦ ὑπ' ἀρ. 57Α πίνακος καί τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων ἔχομεν ὡς ἐξῆς τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῆς 'Αμείσου 'Εργασίας καί τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόδων:

Α' 'Αποκλίσεις 'Αμείσου 'Εργασίας:

$$1. \text{ Τιμῆς } 11.500 \times 9 = 110.000 \quad \equiv \quad \Delta\rho\chi. \quad - \quad 6.500$$

$$2. \text{ 'Αποδόσεως } 12.050 \times 9 = 115.500 \times 9 \equiv \quad \circ \quad + \quad 4.950$$

$$\text{'Ολική ἀπόκλισις 'Αμείσου 'Εργασίας} \quad - \quad 1.550$$

Β' 'Αποκλίσεις Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόδων:

$$1. \text{ 'Ογκοῦ } 12.050 \times 30 = (198.000 + 12.050 \times 12) \equiv \Delta\rho\chi. \quad + \quad 18.900$$

$$2. \text{ 'Αποτελεσματικότητας } (198.000 + 12.050 \times 12) \equiv \quad \circ \quad + \quad 6.600$$

$$3. \text{ Προϋπολογισμοῦ } (198.000 + 11.500 \times 12) = 350.000 \equiv \quad \circ \quad - \quad 14.000$$

$$\text{'Ολική 'Απόκλισις Γεν. Β/κῶν 'Εξόδων} \quad + \quad 11.500$$

48
230
225
192
10

§ 10.

ΑΙ άποκλίσεις επί ιδιομόρφων περιπτώσεων

Υπάρχουν περιπτώσεις Βιομηχανικών τινων κλάδων, κατά τας όποιας ή ανάλυσις του κόστους εις τά τρία κλασσικά στοιχεία αυτού (Πρώται "Υλαι — άμεσος έργασία — Γ.Β.Ε.) δέν είναι ίκανοποιητική. Τοϋτο κατά κανόνα όφείλεται εις τό κατά τας περιπτώσεις ταύτας διογκωμένον περιεχόμενον του λογαριασμου των Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων, ως έκ του όποίου αι σημειούμεναι άποκλίσεις δέν είναι κατ' άρχήν διαφωτιστικά.

Πράγματι, ή έκ των τριών στοιχείων σύνθεσις του προτύπου κόστους καί ό επί αυτών προσδιορισμός των άποκλίσεων δικαιολογητικόν λόγον έχουν την άρχήν των εξαιρέσεων της όποιας σκοπός είναι ή έξαρσις των διακυμάνσεων του πραγματικού κόστους έναντι του προτύπου επί των σημαντικωτέρων αυτού μερών.

Άλλ' ίδου ότι υπάρχουν περιπτώσεις κατά τας όποιας στοιχεία έντός των Γενικών Βιομηχανικών έξόδων περικλειόμενα, κατά την κλασσικήν σύνθεσιν του προτύπου κόστους, έχουν κατά πολύ μεγαλυτέραν σημασίαν των άμέσων εργατικών καί των πρώτων ύλων.

Παράδειγματα: Τά καύσιμα εις τας έγκαταστάσεις παραγωγής ήλεκτρικού ρεύματος, άποστάξεως διαφόρων ύγρων, έκχυλίσεως έλαιοσπόρων κλπ. έχουν πολύ μεγαλυτέραν σημασίαν των πρώτων ύλων. Ούτω δύναται έγκατάστασις τις έκχυλίσεως έλαιοσπόρων νά λειτουργήσῃ με 15 έργάτας κατά τό 24ωρον, ών ή συνολική άμοιβή άνέρχεται συνήθως εις 1500 δρχ., ένψ ή ίδια έγκατάστασις δύναται ν' άπαιτήσῃ 10 τόννους άκαθάрту πετρελαίου άξιας περίπου 11.000 Δρχ.

Εις τας ψυκτικάς Βιομηχανίας τό κυριώτερον στοιχείον του κόστους είναι τό ήλεκτρικόν ρεύμα. Εις τας Βιομηχανίας ταύτας καί δῆ την παγοποιΐαν, ή πρώτη ύλη, τό ύδωρ, έχει άσήμαντον άξίαν.

Η ύφισταμένη εις τούς Βιομηχανικούς αυτούς κλάδους ιδιομορφία δέν σημαίνει, ότι ή λογιστική του προτύπου κόστους είναι άνεφάρμοστος άλλ' ότι μία προσαρμογή των άρχών αυτού προς την σύνθεσιν του κόστους του συγκεκριμένου κλάδου καθίσταται αναγκαία.

Ο πίναξ 58 άποτελεί ένδεικτικόν παράδειγμα ύπολογισμου άποκλίσεων επί Βιομηχανικών σαπωνοποιΐας.

Διευκρινίσεις επί του πίνακος 58.

α. Αί πρώται ύλαι εις την σαπωνοποιΐαν είναι λιπαράι ούσαι των όποιων ή εις σαπωνοποιήσιμα λιπαρά περιεκτικότης διακυμαίνεται συνήθως από 90 — 99%. Διά νά προσδιορίσωμεν όθεν την έξ αυτών άναμενομένην άπόδοσιν εις σάπωνα πρέπει προηγουμένως νά καθορίσωμεν τό ποσοστόν των ένεχομένων σαπωνοποιησίμων λιπαρών.

1. Καθίστανται διαφωτιστικά μόνον διά της κατά κονδύλιον αναλύσεως.

β. Μετά τόν ὡς ἄνω προσδιορισμόν ἢ εἰς σάπωνα ἀπόδοσις ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ποσοστοῦ τῶν ἐνεχομένων λιπαρῶν ἐν αὐτῷ. Οὕτω, οἱ κοινοὶ σάπωνες πλύσεως ἐνέχουν συνήθως λιπαρὰ 64% ἐνῶ οἱ ἀρωματικοὶ καὶ λοιποὶ πολυτελείας ἐνέχουν ἄνω τοῦ 72%. Ἡ σχέσις μεταξύ τῶν ἐνεχομένων λιπαρῶν εἰς τὴν πρώτην ὕλην πρὸς τὰ ἐνεχόμενα λιπαρὰ εἰς τὸν σάπωνα μᾶς δίδει κατ' ἀρχὴν τὴν ἀπόδοσιν αὐτῶν. Οὕτω ἐάν ἔχωμεν σαπωνοποίησιμα λιπαρὰ εἰς τὴν πρώτην ὕλην 91% καὶ ἐνεχόμενα εἰς τὸν σάπωνα λιπαρὰ 65% ἢ ἀπόδοσις κατ' ἀρχὴν πρέπει ν' ἀνέλθῃ εἰς 1.40% διότι $91 : 65 = 1.40$. Εἰς τὴν πραγματικότητα αὕτη εἶναι μικροτέρα διότι ἔν ποσοστὸν ἀπώλυται κατὰ τὴν σαπωνοποίησιν.

γ. Ἡ ἀναλισκομένη σόδα ἐξαρτᾶται ἐκ ποικίλων τεχνικῶν παραγόντων καὶ συνθηκῶν ὑπὸ τὰς ὁποίας γίνεται ἡ σαπωνοποίησις, ὑπολογίζεται δὲ τόσον τοῖς ἑκατὸν ἐπὶ τῆς πρώτης ὕλης, ὥστε ἡ ἐπὶ τοῦ προϊόντος ἀναγωγή εἶναι συνδεδεμένη πρὸς τὴν ἀπόδοσιν τῆς πρώτης ὕλης.

δ. Αἱ βοηθητικαὶ ὕλαι καὶ τὰ καύσιμα ἔχουν τὴν τάσιν ν' ἀποτελοῦν δαπάνας ἀναλογικὰς.

ε. Ἡ ἄμεσος ἐργασία ἔχει ἐπίσης τὴν τάσιν ὑπὸ τὰς συνθήεις ἐγκαταστάσεις ν' ἀποτελῇ δαπάνην ἀναλογικὴν, ὑπὸ τελείως ὁμως ἐκσυγχρονισμένας ἐγκαταστάσεις, εἶναι μᾶλλον κλιμακωτή.

Πρὸς κατανόησιν τοῦ πίνακος 58 Α παρῆχομεν κατωτέρω τὸ ἐξῆς παράδειγμα :

Πρότυπος δυναμικότης ἐγκαταστάσεων μηνιαίως 150.000 ὀκάδες ἡτοι :

Ἡμερησίως 6.000 διὰ 16ωρον ἐργασίαν ἐπὶ 25 ἡμέρας.

Πρότυπον κοστολόγιον μιᾶς ὀκάς σάπωνος κοινοῦ πλύσεως 64 %.

— Πρώτη ὕλη Χ (ἐξ ἀναγωγῆς τῶν λιπαρῶν αὐτῆς εἰς 100 %).

0.650 X 12 Δρχ. 7.800.

— Καυστ. Σόδα 0.120 X 6.50 » 0.780

— Βοηθητικαὶ ὕλαι » 0.300

— Καύσιμα 0.30 X 1.20 » 0.360

— Ἄμεσος ἐργασία ἡμ. 0.75 X 100 » 0.750

— Γ. Β. Ε. (σταθερὸν μέρος 100 + Μεταβλ.

50 ἐπὶ τοῦ ἀμέσου ἡμερ.) » 1.125

Ὅλικόν πρότυπον κόστος » 11.115

* Ἀπολογιστικὰ δεδομένα :

Σαπ/θειῖσα ποσότης Α' ὕλης ἐξ ἀναγωγῆς εἰς λιπαρὰ 100 % ὀκ. 90.000

Παραχθεῖς σάπων » 135.000

Ἄναλωθειῖσα Σόδα » 16.099

Ἄξια ἀναλωθεισῶν βοηθητικῶν ὕλων Δρχ. 35.000

Ἄναλωθέντα καύσιμα ὀκ. 30.000

Πραγματοποιηθέντα ἡμερομίσθια Ἄρ. 1.200

Ἄξια ἡμερομισθίων Δρχ. 110.000

Πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα » 150.000

ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ	
	+	-
1. <i>Αποδόσεως Πρώτης ύλης.</i> (Παραχθείσα ποσότης προϊόντος Χ Πρότυπον Συντελεστήν ανάλωσεως Α' ύλης — πραγματικῶς ἀναλωθείσα πρώτη ύλη) Χ πρότυπος τιμὴ πρώτης ύλης.		
2. <i>Αναλώσεως ἀλάλεος (Σόδας) — Καυσίμων.</i> Παραχθείσα ποσότης προϊόντος Χ Πρότυπος Συντελεστής ἀναλώσεως — (Πραγματικῶς ἀναλωθείσα ποσότης ἀλάλεος ἢ καυσίμων) Χ πρότυπος τιμὴ.		
3. <i>Βοηθητικῶν Ὑλῶν.</i> Παραχθείσα ποσότης προϊόντος Χ πρότυπον Συντελεστήν κατ' ἀξίαν — πραγματικὴ ἀξία ἀναλώσεων.		
4. <i>Αποδόσεως Ἐργασίας.</i> (Πραγματικῶς παραχθείσα ποσότης Χ πρότυπον συντελεστήν ἡμερομισθίων — πραγματικὰ ἡμερομισθία) Χ πρότυπον τιμὴ Ἐργασίας.		
5. <i>Τιμῆς Ἐργατικῶν.</i> Πραγματικὸς ἀριθμὸς ἡμερομισθίων Χ πρότυπον τιμὴν — πραγματικῶς καταβληθείσα ἀξία ἡμερομισθίων.		
6. <i>Γενικῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων, (ὀλικὴ ἀπόκλισις).</i> Πρότυπα ἡμερομισθία ἐν τῇ παραγωγῇ Χ πρότυπον συντελεστήν Γ.Β.Ε. — πραγματικὰ Γ.Β.Ε.		

Πίναξ Ἀρ. 58

Ἀποκλίσεων ἐπὶ ἰδιομόρφων περιπτώσεων (Σαλωνοποιῖα)

Εἶδος καὶ ὑπολογισμὸς ἀποκλίσεων	Ποσὰ Ἀποκλίσεων	
	+	=
<i>Ἀποδόσεως πρώτης ὕλης</i> $(135.900 \times 0.65 - 90.000) \times 12$		19.980
<i>Ἀναλώσεως σόδας</i> $(135.900 \times 0.120 - 16.000) \times 6.50$	2.002	
<i>Βοηθητικῶν ὑλῶν</i> $(135.900 \times 0.30 - 35.000)$	5.770	
<i>Καυσίμων</i> $(135.900 \times 0.30 - 30.000) \times 1.20$	12.924	
<i>Ἀποδόσεως ἀμέσου ἐργασίας</i> $(135.900 \times 0,75 \% - 1.200) \times 100$		18.075
<i>Τιμῆς ἀμέσου ἐργασίας</i> $1.200 \times 100 - 110.000$	10.000	
<i>Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων</i> $135.900 \times 0.75 \% - 150.000$	2.887 ⁵⁰	
<i>Σύνολον Ἀποκλίσεων</i>	33.583 ⁵⁰	38.055

Πίναξ Ἀρ. 58α

Ὑπολογισμὸς Ἀποκλίσεων ἐπὶ Σαλωνοποιῖας

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 5^{ΟΝ}

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

§ 1

✓ Μέθοδος του Μερικού Σχεδίου

Ἡ μέθοδος αὕτη εἶναι ἡ ἀπλουστέρα καὶ στηρίζεται ἐπὶ τῶν κάτωθι ἀρχῶν :

1. Οἱ λογαριασμοὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἦτοι : αἱ Πρῶται ὕλαι, τὰ Ἄμεσα Ἐργατικά καὶ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα τηροῦνται εἰς τὸ πραγματικὸν αὐτῶν κόστος, ἦτοι : χρεοῦνται μὲ τὰς πραγματικὰς ποσότητας καὶ τιμὰς, καὶ πιστοῦνται μὲ τὰς πραγματικὰς ποσότητας καὶ τιμὰς τῶν ἀναλισκομένων στοιχείων χρεώσει τῶν λογαριασμῶν παραγωγῆς, ὅπως ἀκριβῶς καὶ ἐπὶ τῆς ἱστορικῆς κοστολογήσεως. Οὕτω τηρούμενοι οἱ λογαριασμοὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους οὐδεμίαν ὑφίστανται ἐπήρειαν ἐκ τοῦ κατηρτισμένου ἤδη προτύπου κόστους παραγωγῆς. Παράδειγμα Ἔστω :

Ἄγορά πρώτης ὕμ. 10.000 πρὸς 108 καὶ πρότυπος τιμὴ πρώτης ὕλης ὕ 100. Πραγματικὴ ἀνάλωσις 5.000 μονάδων ἐκ τῆς ὥς ἄνω πρώτης ὕλης διὰ τὴν παραγωγὴν προϊόντος Π. Πραγματικὰ ἡμερομίσθια περιόδου 1.000 πρὸς 85 ὑπὸ πρότυπον κόστος ἡμερομισθίου 80 διὰ τὴν παραγωγὴν προϊόντος Π.

Ἐγγραφαί

Πρῶται ὕλαι

Πρώτη ὕλη ὕ

μ. 1.00 πρὸς 108

1.080.000

Τιμολόγια διακανονιστέα

1.080.000

Παραγωγή προϊόντων

540.000

Παραγωγή προϊόντος Π

Πρῶται ὕλαι

Πρώτη ὕλη ὕ

μ. 5.000 πρὸς 108

Δρχ. 540.000

<i>Ήμερομίσθια</i>	Δρχ. 85.000	85.000
<i>Ήμερομίσθια πληρωτέα</i>		
<i>Παραγωγή προϊόντων</i>	Δρχ. 85.000	
<i>Παραγωγή προϊόντος Π</i>		85.000
<i>Ήμερομίσθια</i>		

Ή άρχή αύτη τής χρεωπιστώσεως τών λ)σμών τών στοιχείων του κόστους εις τó πραγματικόν και ούχι τó πρότυπον, δημιουργεί ήδη τó πρώτον στοιχείον τής άπλότητος και εύχερείας έφαρμογής τής μεθόδου.

2. Οι λογαριασμοί τής παραγωγής,

Χ ρ ε ο θ ν τ α ι με τās πραγματικώς αναλικομένας ποσότητας πρώτων ύλων και άμέσου έργασίας επί τήν πραγματικήν αύτων τιμήν ως και με τó σύνολον τών πραγματικών Γενικών Βιομηχανικών Ήξόδων τής περιόδου, και

Π ι σ τ ο θ ν τ α ι με τήν πρότυπον άξιαν τών παραχθέντων και έν τώ σταδίω τής βιομηχανοποίησεως κατά τόν χρόνον τών ύπολογισμών εύρισκομένων προϊόντων, συμφώνως πρós τó καταρτισθέν πρότυπον κόστος.

Τó προκύπτον έκ του λογαριασμου παραγωγής χρεωστικόν ή πιστωτικόν ύπόλοιπον, συνιστά τήν όλικήν άπόκλισιν μεταξύ του προτύπου και του πραγματικού κόστους. Παράδειγμα. Ήστω :

Πραγματική άξια αναλώσεων πρώτων ύλων κατά τήν περίοδον Δρχ. 1.000.000. Πραγματικά ήμερομίσθια Δρχ. 750.000 και σύνολον πραγματοποιηθέντων Γενικών Βιομηχανικών Ήξόδων Δρχ. 650.000. Πραγματική παραγωγή: Μονάδες προϊόντος Π 1.000 πρós πρότυπον κόστος έκάστης 2.000 και πρότυπος άξια ήμικατεργασμένων προϊόντων Δρχ. 150.000.

Έγγραφαί

<i>Παραγωγή προϊόντων</i>	Δρχ. 2.400.000	
<i>Παραγωγή προϊόντος Π</i>		1.000.000
<i>Πρώται Ήλαι</i>		750.000
<i>Ήμερομίσθια</i>		650.000
<i>Γενικά Βιομηχανικά Ήξοδα</i>		
<i>Προϊόντα</i>	Δρχ. 2.000.000	
<i>Ήμικατεργασμένα προϊόντα¹</i>	» 150.000	
<i>*Ολική Ήπόκλισιν κόστους παραγωγής</i>	250.000	
<i>Παραγωγή προϊόντων</i>		2.400.000
<i>Παραγωγή προϊόντος Π</i>		

Ή έκ Δρχ. 250.000 προκύψασα άπόκλισιν ύποδηλοί τήν άπόστασιν ήτις ύφίσταται μεταξύ τών προτύπων και τών πραγματικών δαπανών ήτις

1. Ταυτόσημος του λ)σμου «Παραγωγή έν εξέλιξει» ή «Ήργον έν εξέλιξει».

ἐπὶ τοῦ προκειμένου εἶναι ἀρνητική, διότι,

Πρότυποι δαπάναι παραγωγῆς		
— Ἐτοιμῶν προϊόντων	Δρχ. 2.000.000	
— Ἡμικατεργασμένων	150.000	
		Δρχ. 2.150.000
Πραγματικά δαπάναι παραγωγῆς		
— Πρώται ὕλαι	Δρχ. 1.000.000	
— Ἡμερομίσθια	750.000	
— Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα	650.000	
		Δρχ. 2.400.000
Ἀρνητικὴ διαφορά		250.000

Ἡ ἐν λόγῳ διαφορά προέκυψεν ὡς χρεωστικὸν ὑπόλοιπον τοῦ λογαριασμοῦ παραγωγῆς ὡς κάτωθι :

Παραγωγή προϊόντος Π

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Πρώται ὕλαι</td> <td style="text-align: right;">Δρχ. 1.000.000</td> </tr> <tr> <td>Ἡμερομίσθια</td> <td style="text-align: right;">» 750.000</td> </tr> <tr> <td>Γενικά Βιικά Ἐξόδα</td> <td style="text-align: right;">» 650.000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">Σύνολον πραγμ. Ἐξόδων</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2.400.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">2.400.000</td> </tr> </table>	Πρώται ὕλαι	Δρχ. 1.000.000	Ἡμερομίσθια	» 750.000	Γενικά Βιικά Ἐξόδα	» 650.000	Σύνολον πραγμ. Ἐξόδων	2.400.000		2.400.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Πρότυπον κόστος παραγῆς</td> <td style="text-align: right;">μ. 1.000 πρὸς 2.000</td> <td style="text-align: right;">Δρχ. 2.000.000</td> </tr> <tr> <td>Πρότυπον κόστος ἡμῶν</td> <td style="text-align: right;">»</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">150.000</td> </tr> <tr> <td>Πρότυπ. ἀξία παραγωγ.</td> <td style="text-align: right;">»</td> <td style="text-align: right;">2.150.000</td> </tr> <tr> <td>ΑΡΝΗΤΙΚΗ Ἀπόκλισις</td> <td style="text-align: right;">»</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">250.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">2.400.000</td> </tr> </table>	Πρότυπον κόστος παραγῆς	μ. 1.000 πρὸς 2.000	Δρχ. 2.000.000	Πρότυπον κόστος ἡμῶν	»	150.000	Πρότυπ. ἀξία παραγωγ.	»	2.150.000	ΑΡΝΗΤΙΚΗ Ἀπόκλισις	»	250.000			2.400.000
Πρώται ὕλαι	Δρχ. 1.000.000																									
Ἡμερομίσθια	» 750.000																									
Γενικά Βιικά Ἐξόδα	» 650.000																									
Σύνολον πραγμ. Ἐξόδων	2.400.000																									
	2.400.000																									
Πρότυπον κόστος παραγῆς	μ. 1.000 πρὸς 2.000	Δρχ. 2.000.000																								
Πρότυπον κόστος ἡμῶν	»	150.000																								
Πρότυπ. ἀξία παραγωγ.	»	2.150.000																								
ΑΡΝΗΤΙΚΗ Ἀπόκλισις	»	250.000																								
		2.400.000																								

Ἡ οὕτω προσδιοριζομένη ὀλικὴ ἀπόκλισις τοῦ πραγματικοῦ ἐκ τοῦ προτύπου κόστους ἐξάγεται ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ τύπου.

Πραγματικὴ παραγωγή Χ Πρότυπον κόστος — Πραγματικαὶ δαπάναι παραγωγῆς.

Τύπος Ἀρ. 15

3. Ἡ ὀλικὴ ἀπόκλισις κατὰ τὸ τέλος τῆς κοστολογικῆς περιόδου δύναται νὰ ὑποστῇ διαφόρου ἐκτάσεως ἀναλύσεις καὶ δὴ δύναται ν' ἀναλυθῇ εἰς διακυμάνσεις τιμῶν καὶ ποσοτήτων. Παράδειγμα. Ἐστω :

α. Τὸ κάτωθι πρότυπον κόστος παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Π.

Πρώται ὕλαι

Υ1	μ.3	πρὸς	100	Δρχ. 300
Υ2	μ.2	»	75	150
				450

Ἄμεσα ἐργατικά

Κατεργασία Νο 1	ῶραι 5	πρὸς	15	Δρχ. 75
» Νο 2	» 4	»	20	80
				155

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα ῶραι 9 πρὸς 30

270

Πρότυπον κόστος παραγωγῆς.

875

β. "Ότι ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει :

Προτύπους ώρας εργασίας περιόδου 9.000 ώρας και άνάλυσιν τοῦ συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως εἰς :

Σταθερά έξοδα κατὰ πρότυπον ὥραν 20 Δρχ.
Μεταβλητὰ έξοδα κατὰ » » 10 »

γ. Πραγματικαὶ ἀγοραὶ καὶ ἀναλώσεις :

Ἄγορὰ πρώτης ὕλης Y1 μ. 5.000 πρὸς 105 Ἄξια Δρχ. 525.000
» » » Y2 μ. 4.000 » 72 » » 288.000

Ἀνάλωσις πρώτης ὕλης Y1 μ. 2.920 Y2 μ. 2.100

"Ἄμεσος ἐργασία πραγματικῶς καταβληθεῖσα καὶ ἐξοφληθεῖσα
Κατεργασία Νο 1 ὥραι 5.400 πρὸς 13
» Νο 2 » 3.900 » 22

Πραγματικὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ *Ἐξοδα περιόδου Δρχ. 285.000

δ. "Ότι ἡ πραγματοποιηθεῖσα παραγωγή ἀνέρχεται εἰς 950 μονάδας καὶ ἡ ἐν ἐξελίξει τοιαύτη ἀποτιμωμένη εἰς προτύπους τιμὰς ὡς ἐξῆς :

Πρώτη *Υλη Y1 μ. 150 πρὸς 100 = 15.000

*Ἄμεσος ἐργασία Κατ)σία Νο 1 ὥραι 120 πρὸς 15 = 1.800

Γενικὰ Βιομηχανικὰ *Ἐξοδα ὥραι 120 πρὸς 30 = 3.600

20.400

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων θὰ ἐπακολουθήσουν κατ' ἀρχὴν αἱ ἐξῆς ἐγγραφαὶ :

Πρῶται *Υλαι

Y1 μ. 5.000 πρὸς 105 Δρχ. 525.000

Y2 μ. 4.000 » 72 » 288.000

(1)

813.000

813.000

Τιμολόγια διακανονιστέα

(*Ἀναφέρονται στοιχεῖα τῆγίων καὶ Δελτίων Εἰσαγωγῆς)

457.800

Παραγωγή προϊόντων

Πρῶται *Υλαι

Y1 μ. 2.920 πρὸς 105 Δρχ. 306.600

Y2 μ. 2.100 » 72 » 151.200

(2)

457.800

(*Ἀναφέρονται στοιχεῖα καὶ Δελτία ἀναλώσεων)

156.000

*Ἄμεσα ἐργατικά

(3)

Ταμείον

(*Ἀναφέρονται τὰ σχετικὰ στοιχεῖα)

156.000

156.000

Παραγωγή προϊόντων

*Ἄμεσα ἐργατικά

5.400 ὥραι πρὸς 13 Δρχ. 70.200

3.900 » » 22 » 85.800

(4)

156.000

(*Ἀναφέρονται τὰ στοιχεῖα τοῦ καταλογοῦ)

	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	285.000	
(5)	..... ..... Διάφοροι λ)σμοί (*Αναφέρονται τὰ Δικαιολογητικά)		285.000
(6)	Παραγωγή προϊόντων Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (*Αναφέρονται τὰ στοιχεία του καταλογισμού)	285.000	285.000
(7)	Παραγωγή προϊόντων ή παραγωγή εν εξελίξει ή ήμικατεργασμένα προϊόντα 590 μ. X 875	20.400 831.250 ✓	851.650
(8)	Παραγωγή προϊόντων (*Αναφέρονται τὰ στοιχεία της παραγωγής)		851.650
	Όλική απόκλιση Κόστους παραγωγής	47.150	
	Παραγωγή προϊόντων (*Αναφέρεται ο καταρτιζόμενος πίναξ)		47.150

Η έκ των άνω έγγραφών προκύψασα όλική άρνητική απόκλιση έκ Δρχ. 47.150, δύναται αναλόγως της όργανώσεως και των απαιτήσεων νά υποστητή τας κάτωθι αναλύσεις :

α. Άνάλυσις όλικής κατά στοιχείον του κόστους άποκλίσεως, ως δεικνύει ο έπόμενος πίναξ.

Είδος Στοιχείον Κόστους	Πρότυποι Δαπάναι		Πραγμα- τικά Δαπάναι	Άποκλίσεις	
	Υπολογισμός	Ποσόν		+	-
Πρώται ύλαι	950X450+15.000	442.500	457.800		15.300
Άμεσα έργατικά	950X5X15+950X4X 20+120X15	149.050	156.000		6.950
Γενικά Β/κά Έξοδα	950X9X30+120X30	260.100	285.000		24.900
	Σύνολα	851.650	898.800		47.150

Πίναξ Άρ. 59

Άποκλίσεων κατά στοιχείον κόστους

β. Άνάλυσιν της κατά στοιχείον του κόστους άποκλίσεως κατά πηγήν

προελεύσεως καταρτιζομένων τῶν κάτωθι πινάκων.

Πρώται ὕλαι	(1)	(2)	(3)	Ἀποκλίσεις	
	Πρότυπος ποσότης X Πρότυπος τιμή	Πραγματική ποσότης X Πρώτ. τιμή	Πραγματική ποσότης X Πραγμ. τιμή	Ποσότητος [1] - [2]	Τιμῆς [2] - [3]
Υ1	300.000	232.000	306.600	+ 8.000	- 14.600
Υ2	142.500	157.500	151.200	- 15.000	+ 6.300
Σύνολα	442.500	449.500	457.800	- 7.000	- 8.300

Πίναξ Ἀριθ. 60

Ἀποκλίσεων ἐπὶ πρώτων ὑλῶν προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου

Κατεργασίαι	(1)	(2)	(3)	Ἀποκλίσεις	
	Πρότυποι ὄροι παραγωγῆς X πρότυπον ὄρομίοθ.	Πραγματικοὶ ὄροι X πρότ. ὄρομίοθιον	Πραγματικοὶ ὄροι X πραγ. ὄρομίοθιον	Ἀποδόσεως (1) - (2)	Τιμῆς (2) - (3)
Κατεργασία Νο 1	73.050	81.000	70.200	- 7.950	+ 10.800
" Νο 2	76.000	78.000	85.800	- 2.000	- 7.800
Σύνολα	149.050	159.000	156.000	- 9.950	+ 3.000

Πίναξ Ἀρ. 61

Ἀποκλίσεων ἐπὶ Ἀμέσου ἐργασίας προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου

(1)	(2)	(3)	(4)	Ἀποκλίσεις		
				Ὀγκον (1) - (2)	Ἀπλητος (2) - (3)	Προῦπολ. (3) - (4)
Πρότυποι ὄροι παραγωγῆς X πρότυπον Συντελεστήν	Προῦπολ. περιθώριον διὰ πρότ. ὄρας παραγ.	Προῦπολ. περιθώριον διὰ πραγματ. ὄρας παραγωγ.	Πραγματικὰ Γενικά Βιομηχανικὰ Ἐξοδα			
260.100	266.700	273.000	285.000	- 6.600	- 6.300	- 12.000

Πίναξ Ἀρ. 62

Ἀποκλίσεων Γ. Β. Ε. προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου

Ἡ ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ὕπ' ἀριθ. 59 πίνακος ἐνεργηθησομένη ἐγγραφή ἠθά εἶναι ἡ ἐξῆς:

1. Ἡ ἐν λόγῳ ἐγγραφή δὲν μεταφέρεται εἰς τὸ ἐν συνεχείᾳ καθολικὸν ὑποτιθεμένου ὅτι ἠθά ἐνεργηθοῦν αἱ ἐπακολουθοῦσαι πλήρεις ἀναλύσεις τῶν ἀποκλίσεων.

Ἀποκλίσεις ἐπὶ πρώτων ὑλῶν	15.300
Ἀποκλίσεις ἐπὶ ἀμέσων ἐργασίας	6.950
Ἀποκλίσεις ἐπὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων	24.900
Ὀλικαὶ ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς (ὡς ὁ πίναξ Ἀρ. 59)	47.150

Ἡ τοιαύτη ἀνάλυσις ὡς περιλαμβάνουσα ἐν συμψηφισμῷ τὰς ἐξ αἰτίας ποσοτήτων καὶ τιμῶν ἀποκλίσεις δὲν εἶναι ἱκανοποιητικὴ, διότι, ἀτελῶς δύναται νὰ συντελέσῃ εἰς τὴν λήψιν μέτρων περιστολῆς τῶν πραγματικῶν δαπανῶν, ἐάν δὲν ὀλοκληρωθῆ διὰ τῶν ὑπολογισμῶν τῶν πινάκων Ἀριθ. 60, 61, καὶ 62.

Αἱ ἐκ τῆς καταρτίσεως τῶν πινάκων τούτων ἀπορρέουσαι ἐγγραφαὶ θὰ ἔχουν ὡς ἐξῆς :

Ἀποκλίσεις ἐκ ποσοτικῶν ἀποδόσεων πρώτων ὑλῶν	7.000
Ἀποκλίσεις τιμῶν πρώτων ὑλῶν	8.300
(9) Ὀλικαὶ ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς (ὡς ὁ πίναξ Ἀρ. 60)	15.300

Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως ἀμέσων ἐργασίας	9.950
Ὀλικαὶ Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς	3.000
(10) Ὀλικαὶ ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς	9.950
Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμέσων ἐργασίας (ὡς ὁ πίναξ ἀριθ. 61)	3.000

Ἀποκλίσεις ὄγκου Γ.Β.Ε.	6.600
Ἀποκλίσεις ἀποτελεσματικότητος Γ.Β.Ε.	6.300
Ἀποκλίσεις προὑπολογισμοῦ Γ.Β.Ε.	12.000
(11) Ὀλικαὶ ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς (ὡς ὁ πίναξ Ἀρ. 62)	24.900

Μετὰ τὰς ἐγγραφὰς ταύτας οἱ λῆσμοι ἐν τῷ Καθολικῷ, θὰ ἐμφανίζονται οὕτω :

Πρῶται ὕλιν		Τιμολόγια διανομιστέα	
1. Δρχ. 813.000	2. Δρχ. 457.800	1. Δρχ. 813.000	
Ἀμμεσα Ἐργατικά		Ταμείον	
3. Δρχ. 156.000	4. Δρχ. 156.000	3. Δρχ. 156.000	

Προϊόντα

7. Δρχ. 831.250

Παραγωγή εν εξελίξει

7. Δρχ. 20.400

Παραγωγή Προϊόντων

2. Προϊόντα Υλκ

Υ1 μ. 2920 πρὸς 105 Δρχ. 306.600
Υ2 μ. 2100 πρὸς 72 > 151.200 457.800

4. Ἀμέσως ἐργασία

κατεργ. Νο 1 ὥραι 5.400 πρὸς 13 Δρχ. 70.200
κατεργ. Νο 2 ὥραι 3.900 πρὸς 22 Δρχ. 85.800

6. Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα

Δρχ. 285.000

Σύνολον πραγμ. δαπανῶν Δρχ. 898.800

7. Παραγωγή εν εξελίξει Προϊόντα Δρχ. 20.400 > 831.250

Πρότυπον κόστος παραγ. Δρχ. 851.650

8. Ὀλική ἀπόκλ. κόστους παραγωγῆς > 47.150 > 898.800

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα

5. Δρχ. 285.000

6. Δρχ. 285.000

Διάφοροι λογαριασμοὶ

5. Δρχ. 285.000

Ἀποκλίσεις ἐκ ποσοτ. ἀποδόσεων Ἀ' Ὑλκῶν

9. Δρχ. 7.000

Ἀποκλίσεις τιμῶν Ἀ' Ὑλκῶν

9. Δρχ. 8.300

Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως Ἀμέσου ἐργασίας

10. Δρχ. 9.950

Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμέσου ἐργασίας

10. Δρχ. 3.000

Ἀποκλίσεις Ὀγκου Γεν. Β]κῶν Ἐξόδων

11. Δρχ. 6.600

Ἀποκλίσεις ἀπ/τητος Γ. Β. Ε.

11. Δρχ. 6.300

Ἀποκλίσεις Π]σμοῦ Γεν. Β]κῶν Ἐξόδων

11. Δρχ. 12.000

**Ολική *Αποκλίσεις Κόστους παραγωγής*

8. <i>*Ολική απόκλιση</i>	<i>Δρχ. 47.150</i>	9. <i>Ποσ. Α' ύλων</i>	<i>Δρχ. 7.000</i>
10. <i>Τιμής *Απόσων έργου</i>	<i>* 3.000</i>	9. <i>Τιμών Α' ύλων</i>	<i>* 8.300</i>
		10. <i>*Αποδόσ. άμμο. έργ.</i>	<i>* 9.950</i>
		11. <i>*Όγκου</i>	<i>* 6.600</i>
		11. <i>*Απλητος Γ.Β.Ε.</i>	<i>* 6.300</i>
		11. <i>Ποσού Γ.Β.Ε.</i>	<i>* 12.000</i>
	<i>* 50.150</i>		<i>Δρχ. 50.150</i>

Είναι δυνατόν, έφ' όσον αί σχετικά αναλύσεις των αποκλίσεων λάβουν χώραν άμέσως άμα τη λήξει της κοστολογικής περιόδου, ν' άποφευχθῆ ό μεταβατικός λ)σμός «*Ολική *Αποκλίσεις Κόστους Παραγωγής» άγομένων των αναλυτικών ποσών κατ' εύθειαν εις χρέωσιν ή πίστωσιν των ειδικών δι' έκαστον είδος αποκλίσεων λ)σμών.

*Εάν ή παραγωγή διεξάγεται διά περισσοτέρων του ενός τμημάτων αί πίνακες προσδιορισμού των αποκλίσεων συντάσσονται κατ' παραγωγικό τμήμα.

4. *Η κατ' όν Ισολογισμόν άπογραφή των μὲν πρώτων ύλων καταρτίζεται εις την πραγματικήν αύτων άξίαν, των δὲ προϊόντων αναλόγως της τακτικής την όποσαν έκάστη έπιχειρησις άκολουθει, κατ' ά έν παραγρ. 2 του προηγούμενου κεφαλαίου εκτιθέμενα. Κατ' την διάρκειαν της χρήσεως αί λ)σμοί των έτοιμών προϊόντων καί της έν έξελίξει παραγωγής τηρουνται εις τό πρότυπον κόστος.

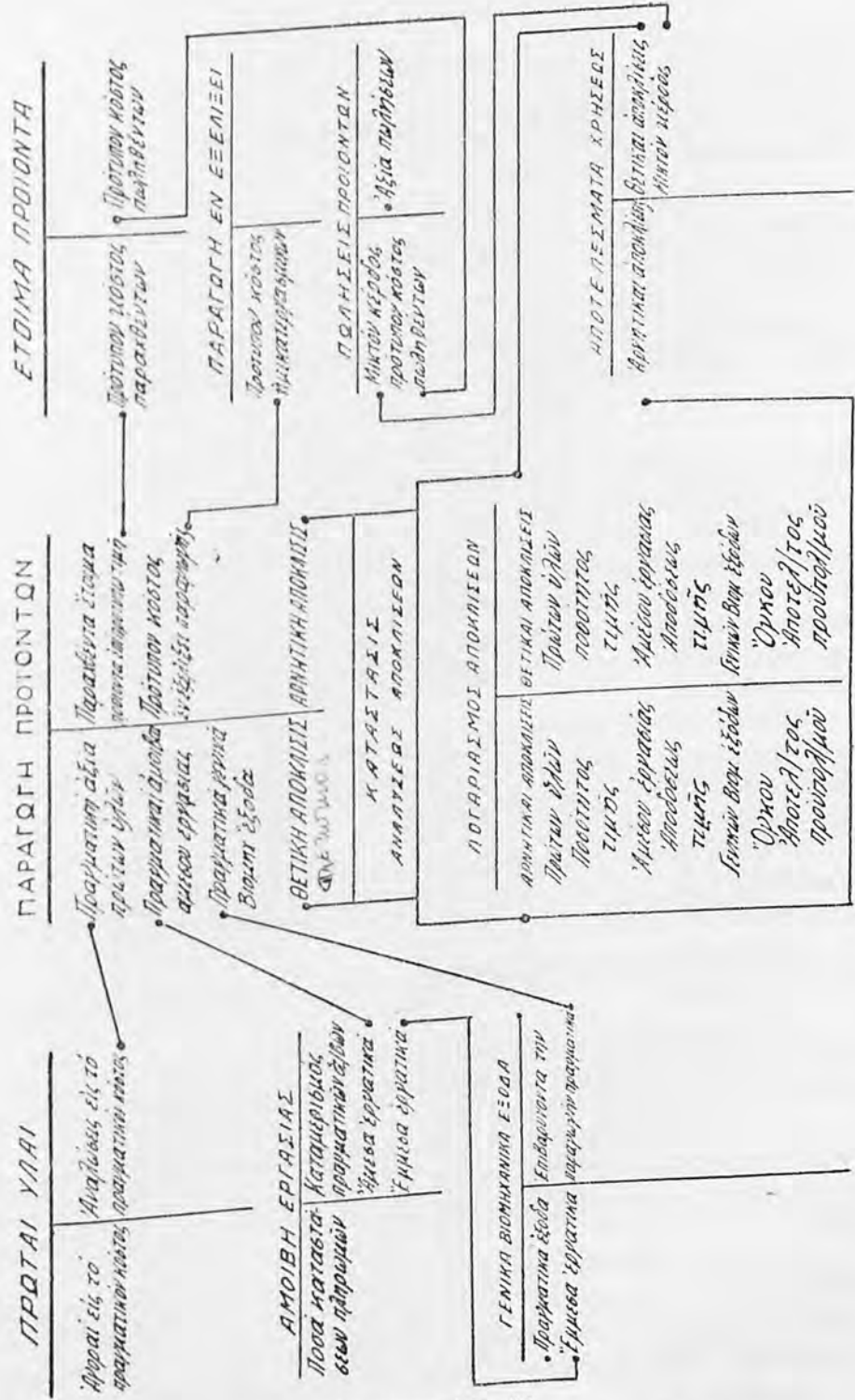
5. Σχετικώς πρὸς τās έγγραφάς κλεισίματος των λογαριασμών των αποκλίσεων ίσχύουν τά έν τη παραγρφ. του παρόντος κεφαλαίου εκτιθέμενα.

6. *Ο όλος μηχανισμός των έγγραφών κατ' τό σύστημα του μερικού σχεδίου παρατίθεται έν τῷ διαγράμματι *Αριθ. 14.

7. Τά χρησιμοποιούμενα στοιχεία διά τους ύπολογισμούς των αποκλίσεων κατ' την μέθοδον ταύτην είναι τά έξής:

- α) Τό πρότυπον κοστολόγιον.
- β) Τά δελτία παραγωγής της περιόδου.
- γ) Τά ποσά των χρεώσεων των λ)σμών, «*Άμεσος έργασία» καί «Γ.Β.Ε.»
- δ) Τό βιβλίον άποθήκης κατ' ποσότητα καί άξίαν των πρώτων ύλων διά τόν προσδιορισμόν της άξίας κτήσεως των βιομηχανοποιηθεισών πρώτων ύλων, διά της έφσρμολής μιās των γνωστών μεθόδων.
- ε) *Η άπογραφή έναρξεως της περιόδου έξ ης λαμβάνομεν τό ύπόλοιπον του λ)σμού της έν έξελίξει παραγωγής'.
- στ) *Η άπογραφή λήξεως της περιόδου έξ ης λαμβάνομεν τό ύπόλοιπον του ίδιου ως άνω λογαριασμού.

1. *Ο λ)σμός της έν έξελίξει παραγωγής είναι μεταβατικός δημιουργούμενος διά τό κλείσιμον του λ)σμού Παραγωγής προϊόντων κατ' την λήξιν της χρήσεως μεταφερόμενος κατ' την έναρξιν της νέας χρήσεως εις τόν λ)σμόν της παραγωγής.



Διάγραμμα Ἀρ. 14

Πορείας Ἐγγραφῶν κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου

Σημ. : Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν τῆς ἀποσβέσεως τῶν ἀποκλίσεων διὰ τοῦ λογαριασμοῦ Ἀποτελέσματα Χρήσεως

Ἡ Μέθοδος τοῦ ἁπλοῦ Σχεδίου

1. Αἱ Λογιστικαὶ Ἀρχαὶ τῆς μεθόδου.

Ἡ μέθοδος τοῦ ἁπλοῦ σχεδίου εἶναι πλέον συνεπῆς πρὸς τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους καὶ κατ' ἀκολουθίαν τελειότερα τῆς τοῦ ἁπλοῦ σχεδίου.

Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην τηροῦνται αἱ ἐξῆς λογιστικαὶ ἀρχαί.

1) Οἱ λογαριασμοὶ τῶν πρώτων ὑλῶν τηροῦνται ἀναλόγως τῆς υἱοθετηθείσης ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως τακτικῆς,

— Εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν, ἢ

— Εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν

χρεοῦμενοι καὶ πιστούμενοι μὲ τὰς πραγματικὰς ποσότητας κατὰ τὰ ἐν συνεχείᾳ ἐκτιθέμενα.

2) Οἱ λογαριασμοὶ τῶν Ἀμέσων Ἐργατικῶν καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων χρεοῦνται μὲ πραγματικὰς ποσότητας καὶ τιμὰς, καὶ πιστοῦνται μὲ τὸ πρότυπον διὰ τὰ στοιχεῖα ταῦτα κόστος τῆς ἐπιτευχθείσης παραγωγῆς βάσει τῶν προτύπων ὥρων καὶ συντελεστῶν, τῆς μεταξὺ χρεώσεως καὶ πιστώσεως διαφορᾶς μεταφερομένης εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τῶν ἀποκλίσεων.

3) Οἱ λ)σμοὶ τῆς παραγωγῆς, χρεοῦνται μὲ τὰς προτύπους ἀναλώσεις τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἐπὶ τὰς προτύπους τιμὰς, καὶ συντελεστάς καὶ πιστοῦνται μὲ τὴν πρότυπον ἀξίαν τῶν παραχθέντων προϊόντων καὶ τῆς ἐν ἐξελίξει παραγωγῆς.

4) Τηροῦνται λ)σμοὶ ἀποκλίσεων κατὰ πηγὴν προελεύσεως ἐκάστης ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους οἱ ὁποῖοι χρεωπιστοῦνται ἀμέσως ἅμα τῇ ἐκδηλώσει τῆς ἀποκλίσεως.

Ἡ Μέθοδος τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου διαφέρει αὐτῆς τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου εἰς τὰ ἐξῆς σημεῖα :

α) Κατὰ τὴν μέθοδον Μερικοῦ Σχεδίου οἱ λ)σμοὶ τῶν πρώτων ὑλῶν τηροῦνται εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν, ἐνῶ κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου οὗτοι δύνανται νὰ τηρηθῶσι εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν.

β) Κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου ἡ ἀξία τῶν κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ἀποθεμάτων ἐμφανίζεται εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν, ἐνῶ κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου δύναται νὰ ἐμφανισθῇ εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν.

γ) Κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου ὁ λ)σμός τῆς παραγωγῆς χρεοῦται μὲ τὰς πραγματικὰς δαπάνας καὶ πιστοῦται μὲ τὸ πρότυπον κόστος τῶν παραχθέντων καὶ τῆς ἐν ἐξελίξει παραγωγῆς, ἐνῶ κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου ὁ λ)σμός τῆς παραγωγῆς χρεωπιστοῦται εἰς τὰς προτύπους τιμὰς.

δ) Κατά την μέθοδο του Μερικού Σχεδίου αί αποκλίσεις διαπιστώνται κατά την λήξιν τής κοστολογικής περιόδου τουθ' όπερ προσδίδει εις αυτήν αναδρομικότητα διαπιστώσεων, ενώ κατά την μέθοδο του Άπλου Σχεδίου αί αποκλίσεις προσδιορίζονται άμέσως άμα τή πραγματοποιήσει αύτών.

ε) Συνεπεία τής προηγουμένης διαφοράς, διάφορον τηρείται σύστημα όργανώσεως τής λογιστικής διεξαγωγής και διάφορος όργάνωσις τών στοιχείων τά όποια πρέπει νά εξασφαλιζώνται διά νά θεμελιωθούν αί αντίστοιχοι έγγραφαί.

στ) Κατά την μέθοδο του Άπλου Σχεδίου δύναται νά τηρηθῆ εις λ)σμός Όλικών αποκλίσεων κόστους παραγωγής, ενώ κατά την του άπλου Σχεδίου τηρούνται ἴδιοι λ)σμοί αποκλίσεων κατά στοιχείον κόστους και πηγήν προελεύσεως.

Τά κοινά μεταξύ τών δύο μεθόδων σημεία εἶναι τά εξής.

α. Άμφότερα αποτελοῦν μεθόδους τρεχόντων προτύπων, έν άντιθέσει πρὸς τά βασικά πρότυπα.

β. Οι λ)σμοί τών προϊόντων, και τής έν εξέλιξει παραγωγής κατά τό τέλος τής περιόδου τηροῦνται κατ' άμφοτέρας τάς μεθόδους εις τήν πρότυπον τιμήν και συνεπώς και αί άπογραφαί τών στοιχείων τούτων δύνανται νά τηρηθῶσι εις τήν αύτήν τιμήν.

2. Στοιχεῖα και Έγγραφαί Άποκλίσεων

α) Άποκλίσεις επί τών Πρώτων Ύλων.

Άποκλίσεις τιμών. Έφ' όσον χρησιμοποιεῖται ἡ μέθοδος διαχωρισμοῦ τών διαφορών κατά τήν άγοράν, ἡ διαπίστωσις τής άποκλίσεως λαμβάνει χώραν συμφώνως πρὸς τά έν πργφ. 2 του προηγουμένου κεφαλαίου έκτεθέντα, ἤτοι διά του άποχωρισμοῦ έν τῷ τιμολογίῳ κατά τήν άγοράν, και άγεται εις χρέωσιν ἢ πίστωσιν του λ)σμοῦ «Διαφορά τιμῆς πρώτων ύλων».

Παράδειγμα. Έστω ότι ήγοράσθησαν επί πιστώσει παρά του Χ αἱ πρώται ύλαι

Y1 μον. 100 πρὸς 1.100
Y2 „ 400 „ 200

και ότι αἱ αντίστοιχοι πρότυποι τιμαί ἔχουν καθορισθῆ εις 1000 και 210.

Κατ' άρχήν έν τῷ τιμολογίῳ θά σημειωθοῦν άποκλίσεις

— επί μέν τής πρώτης ύλης Y1 Άρνητική Δρχ. 10.000 διότι,
 $100 \times 1.100 - 100 \times 1.000 = - 10.000$

— επί δέ τής πρώτης ύλης Y2 Θετική Δρχ. 4.000 διότι,
 $400 \times 210 - 400 \times 200 = 4.000$.

Βάσει του τιμολογίου καί τών ὡς άνω διαπιστώσεων θά ενεργηθῆ ἡ εξής έγγραφή :

Πρώται Ύλαι

Y1 μ. 100 πρὸς 1.000 Δρχ. 100.000
Y2 μ. 400 πρὸς 210 „ 84.000

184.000

Διαφορά τιμῆς πρώτων ύλων

10.000

Έπί πρώτης ύλης Y1

<i>Διαφορά τιμής πρώτων ύλων</i>	
Έπί πρώτης ύλης Υ2	4.000
<i>Προμηθεύεται</i>	
X	
Άξια τμήτου Νο	190.000

Κατά την βιομηχανοποίησιν τῶν πρώτων ὑλῶν ἡ χρέωσις τοῦ λ)σμοῦ τῆς παραγωγῆς θά ἐνεργηθῆ εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν. Ἐάν π. χ. βιομηχανοποιηθῆ ὑπὸ τοῦ τμήματος Α πρώτη ὑλη Υ1 μ. 30 θά ἐνεργηθῆ ἡ ἐγγραφή:

<i>Παραγωγή Προϊόντων</i>	
<i>Παραγωγή τμήματος Α'</i>	30.000
<i>Πρῶται Ὑλαι</i>	
<i>Πρώτη ὑλη Υ1</i>	
μ. 30 πρὸς 1.000	30.000

Ἐάν χρησιμοποιεῖται ἡ μέθοδος τοῦ διαχωρισμοῦ τῆς διαφορᾶς κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν ὑπὸ τὰ δεδομένα τοῦ προηγουμένου παραδείγματος θά ἐνεργηθοῦν αἱ ἐξῆς ἐγγραφαί:

α. Κατὰ τὴν ἀγοράν.

<i>Πρῶται Ὑλαι</i>	
Υ1 μ. 100 πρὸς 1 000	110.000
Υ2 μ. 400 » 200	80.000
	190.000
<i>Προμηθεύεται</i>	
A'.	
Άξια τμήτου Νο	190.000

β. Κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν:

<i>Παραγωγή Προϊόντων</i>	
<i>Παραγωγή τμήματος Α'</i>	30.000
<i>Διαφορά τιμής Πρώτων Ὑλῶν</i>	
30 μ. 1000 — 1100	
<i>Πρῶται Ὑλαι</i>	3.000
Υ1	
Βιομηχανοποιηθεῖσα μ. 30 πρὸς 1.100	33.000

Ἡ ἐκ Δρχ. 3.000 ἀρνητικὴ ἀπόκλισις θά σημειωθῆ ἐπὶ τοῦ Δελτίου ἐξαγωγῆς ἐκ τῆς Ἀποθήκης.

Κατὰ τὴν τρίτην μέθοδον ὡς ἐλέχθη, αἱ διαφοραὶ ἀποχωρίζονται κατὰ τὴν ἀγοράν, εἰς ἐκκρεμῆ λ)σμόν. Συνεπῶς θά ἔχωμεν:

Πρωται "Υλαι	100.0 0
Y1	
μ. 100 X 1.00	84.000
Y2	
μ. 400 X 210	
'Εκκρεμείς διαφοραί τιμών Πρώτων 'Υλών	10.000
*Επί 100 μ. Y1 (1000-1100)	
'Εκκρεμείς διαφοραί τιμών Πρώτων 'Υλών	4.000
Επί 400 μ. Y2 (210-200)	
Προμηθενται	190.000
X	
'Αξία τγίου του	

Κατά την βιομηχανοποίησιν, υπό τόν δρον δι δέν υπάρχει έτέρα ποσότης πρώτης ύλης Y1 εις τιμήν διάφορον, θά ένεργηθῆ ή κάτωθι έγγραφή.

Παραγωγή Προϊόντων	30.000
Παραγωγή τμήματος Α'	
Διαφορά Τιμής Πρώτων 'Υλών	3.000
*Επί 30 μ. Y1 πρὸς 100	
Πρωται "Υλαι	
Y1	
μ. 30 πρὸς 1000	30.000
'Εκκρεμείς Διαφοραί τιμών Πρώτων 'Υλών	3.000
*Επί 30 μ. Y1 πρὸς 100	

Εις τὸ τέλος τῆς Χρήσεως τὸ μῆπω έξαντληθὲν υπόλοιπον τοῦ λ)σμοῦ «'Εκκρεμείς Διαφοραί τιμών Πρώτων 'Υλών» μεταφέρεται εις τὸ κόστος τῶν μενόντων, ἤτοι εις τὰς πρώτας ύλας. 'Υπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅθεν δι οὐδεμίᾳ έτέρα πράξις ένηργήθη, θά έχωμεν βάσει τῶν δοθέντων τοῦ παραδείγματος τὴν έξῆς έγγραφὴν :

Πρωται "Υλαι	7.000
Y1	
Μεταφορὰ εκ λ)σμοῦ Διαφοραί τιμών εκκρεμείς λ)σμοί	
Διαφορᾶς τιμής Πρώτων 'Υλών	4.000
Πιστωτικὸν υπόλοιπον μεταφερόμενον εις πίστωσιν πρώτης ύλης Y2	7.000
'Εκκρεμείς Διαφοραί τιμών Πρώτων 'Υλών	
Πρωται "Υλαι	4.000
Y2	

Ποσοτικά 'Αποκλίσεις. Στοιχείον επί τῆ βάσει τοῦ ὁποίου ένεργοῦνται έγγραφαί Ποσοτικῶν 'Αποκλίσεων εἶναι κυρίως ή αίτησις ύλικοῦ πέραν τῆς προτύπου ποσότητος. 'Εν τούτοις κατά τὰς περιπτώσεις, καί διῆ ὅταν

αί αποκλίσεις δέν διαπιστοῦνται ἀμέσως ἀλλά εἰς βραχύτατα χρονικά διαστήματα, ἐνεργοῦνται ὑπολογισμοί τῶν ποσοτικῶν ἀποκλίσεων πρώτων ὑλῶν βάσει,

- τῆς ἀρχικῆς ἀπογραφῆς τῆς περιόδου
- τῆς ἐπιτευχθείσης παραγωγῆς βάσει τῶν οἰκείων δελτίων,
- τῆς τελικῆς ἀπογραφῆς τῆς κοστολογικῆς περιόδου.

Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν καθ' ἣν χρησιμοποιεῖται ὡς στοιχεῖον ἡ αἴτησις ὑλικῶν πέραν τῆς προτύπου ποσότητος, ἐνεργεῖται ἀποτίμησις τῆς ποσότητος ταύτης ἐν τῷ δελτίῳ ἐπὶ τῇ προτύπῳ τιμῇ καὶ καταχωρεῖται ἡ ἐγγραφή:

Ποσοτικαὶ Ἀποκλίσεις πρώτων ὑλῶν

.....

Πρῶται Ὕλαι

.....

Ὅταν συμβαίνει τὸ ἀντίθετον νὰ περισσεύουν δηλαδὴ ὑλικά, τὸ παραγωγικὸν τμῆμα παραδίδει ταῦτα εἰς τὴν ἀποθήκην, ἥτις ἐκδίδει σχετικὸν δελτίον. Βάσει αὐτοῦ ἐνεργεῖται ἡ ἀντίστοιχος ἐγγραφή, ὡς κάτωθι:

Πρῶται Ὕλαι

.....

Ποσοτικαὶ Ἀποκλίσεις Πρώτων Ὕλῶν

Ἐάν, ὑπὸ τὸ σύστημα τῆς ἐξατομικευμένης κοστολογήσεως τὸ τμῆμα δέν ἐχρησιμοποίησε τὸ σύνολον τῶν προτύπων ὑλικῶν, κατὰ τὴν ἀποπεράτωσιν τοῦ ἔργου διαπιστοῦται ἡ διαφορά μεταξὺ τοῦ προτύπου κόστους τοῦ προϊόντος εἰς πρώτας ὕλας καὶ τῶν εἰς τὴν πραγματικότητα ἀναλωθεισῶν, καὶ ἐνεργεῖται ἡ ἐγγραφή.

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Τμήματος ἰάδε

Ποσοτικαὶ Ἀποκλίσεις πρώτων ὑλῶν

Ἡ διαφορά τῶν δύο περιπτώσεων ἐγκεῖται εἰς τὸ ὅτι κατὰ μὲν τὴν πρώτην τὸ τμῆμα ἐζήτησε καὶ ἔλαβε τὸ σύνολον τῶν προτύπων ὑλικῶν ἐνῶ κατὰ τὴν δευτέραν δέν ἔλαβεν ταύτας ἐν τῷ συνόλῳ.

Εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν καθ' ἣν δέν χρησιμοποιεῖται αἴτησις ὑλικῶν πέραν τῆς προτύπου ποσότητος, τοῦθ' ὅπερ ὑπὸ τὴν μέθοδον τοῦ Ἄπλου Σχεδίου σπανιώτατα συμβαίνει, ὁ προσδιορισμὸς λαμβάνει χώραν συμφώνως πρὸς τὰ ἐν τῇ προηγουμένῃ παραγράφῳ ἐπὶ τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου ἀναπτυχθέντα.

β) Ἀποκλίσεις Ἀμέσου Ἐργασίας

1. Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμέσου Ἐργασίας.

Αὗται ἐξάγονται ἐκ τῶν καταστάσεων πληρωμῶν Ἀμοιβῶν ἐργασίας ὡς ἐξῆς : Ἐστω ὅτι ἐν τῷ τμήματι Α' ἡ σχετική κατάσταση ὠρομισθίων ἔχει τὴν κάτωθι ἀνακεφαλαίωσιν :

ὄροι 10.000 Δρχ. 100.000

Ἐάν ἡ πρότυπος ὠρία ἀμοιβῆ ἔχει καθορισθῆ εἰς Δρχ. 9 σημειοῦται ἀρνητικὴ ἀπόκλις Δρχ. 10.000 διότι,
 $10.000 \times 9 - 100.000 = - 10.000$,
 ἥτις ἐπάγεται τὴν κάτωθι ἐγγραφήν κατὰ τὸν χρόνον τῆς συντάξεως τῆς καταστάσεως ἀμοιβῶν προσωπικοῦ

Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμέσου ἔργασίας	10.000	
Παραγωγή Προϊόντων		90.000
Παραγωγή τμήματος Α'		100.000
Ὁρομισθία πληρωτέα		
Κατάστασις . . . μετὰ τῶν συνημμένων ὑπολογισμῶν Ἀποκλίσεων		

Ἐάν χρησιμοποιεῖται τὸ σύστημα τῆς κατὰ τεμάχιον ἀμοιβῆς, ὁ ἴδιος ὑπολογισμὸς λαμβάνει χώραν. Οὕτω, ἐάν ἔχει συμφωνηθῆ 100 Δρχ. κατὰ τεμάχιον, ὑπὸ πρότυπον κατὰ τεμάχιον ἀμοιβῆν 110 καὶ ἡ παραγωγή ἀνήλθεν εἰς 1000 τεμάχια ἄρα καὶ ἡ μισθοδοσία εἰς 100.000 θὰ ὑπάρξῃ μία θετικὴ ἀπόκλις Δρχ. 10.000 ἡ ὁποία θὰ καταχωρηθῆ ὡς ἐξῆς κατὰ τὸν χρόνον τοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν ἀμοιβῶν.

Παραγωγή Προϊόντων	110.000	
Παραγωγή τμήματος Α'		100.000
Ἀμοιβαὶ ἐργατικοῦ προσωπικοῦ Πληρωτέα		10.000
Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμέσου ἔργασίας.		
(Ἀναφέρονται τὰ στοιχεῖα πληρωμῶν καὶ οἱ ὑπολογισμοί)		

2. Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμέσου Ἐργασίας.

Βασικὸν στοιχεῖον ἀπὸ τὸ ὁποῖον θ' ἀπορρεύσουν αὗται εἶναι ὡς ἤδη ἐλέχθη τὸ Ἀτομικὸν Δελτίον ἐργασίας ἐξ οὗ ἐνημεροῦται τὸ Ἡμερήσιον Φύλλον Ἐλέγχου Ἐργασίας τὸ ὁποῖον ἐν συνεχείᾳ ἀνακεφαλαιωτικῶς διὰ τὸ χρονικὸν διάστημα τὸ ὑπὸ τῆς καταστάσεως πληρωμῆς ἀμοιβῶν ἐργασίας καλυπτόμενον ἀποτελεῖ καὶ τὸ φύλλον μερισμοῦ Ἐργασίας.

Ἐν τῷ φύλλῳ ἐλέγχου ἐργασίας κατὰ τὴν ἐν τῷ προηγουμένῳ κεφαλαίῳ ἀναπτυχθέντα περιλαμβάνεται κατὰ κατεργασίαν ὁ πρότυπος χρόνος παραγωγῆς, ὁ πραγματικὸς τοιοῦτος, καὶ αἱ σχετικαὶ ἀποκλίσεις.

Ἐάν συνεπῶς τὰ διὰ τοῦ στοιχείου τούτου δεδομένα εἶναι τὰ ἐξῆς:

Τμήμα Α'	Πρότυποι ὄροι	Πραγματ. ὄροι	Πρότυπον ὠρομισθ.	Ἀποκλίσεις
Κατεργασία Νο 1	2.000	2.100	10	- 1.000
Κατεργασία Νο 2	4.000	3.850	10	+ 1.500
Κατεργασία Νο 3	6.000	6.200	10	- 2.000

ή ενεργηθσομένη έγγραφη θά ἔχη ὡς κάτωθι :

Παραγωγή προϊόντων

Παραγωγή Τμήματος Α'

Κατηγορία Νο 1 20.000

» Νο 2 40.000

» Νο 3 60.000

120.000

Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως Ἀμέσου ἔργασίας

ἐπὶ Κατηγορίας Νο 1 1.000

» » Νο 3 2.000

3.000

Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως Ἀμέσου ἔργασίας

ἐπὶ Κατηγορίας Νο 2

1.500

Ὁρομίσθια πληρωτέα

121.500

Εἶναι δυνατόν, ἐφ' ὅσον συντρέχει λόγος, ἐγγραφαί ἀποκλίσεων ἀμέσου ἔργασίας νά ενεργοῦνται καθημερινῶς βάσει τοῦ Ἡμερησίου Φύλλου Ἐλέγχου Ἐργασίας, ὁπότε τήν θέσιν τῆς καταστάσεως πληρωμῆς Ὁρομισθίου καταλαμβάνει τὸ Φύλλον τοῦτο ἐν τῷ ὁποίῳ πρέπει νά ενεργοῦνται καί αἱ σχετικαὶ ἀποτιμήσεις.

γ) Ἀποκλίσεις Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Δέον κατ' ἀρχήν νά διευκρινισθῇ ὅτι ἐφ' ὅσον τὰ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα κοστολογοῦνται ὡς ἤδη ἐλέχθη διὰ συντελεστοῦ, ἀπαραίτητος εἶναι ἡ δημιουργία ἐνός ἀντιθέτου λ)σμοῦ ὅστις εἰς τήν πίστωσιν θά περιλαμβάνῃ τὰ κοστολογηθέντα ποσά. Οὕτω, κατὰ τήν ἐπίρριψιν τῶν ἐξόδων ἐπὶ τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς ενεργεῖται ἡ ἐγγραφὴ :

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Τμήματος Α'

Γενικά Βιομηχ. Ἐξόδα κοστολογηθέντα

Στοιχεῖα διὰ τήν κοστολόγησιν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων καί τήν ἐξαγωγήν τῶν σχετικῶν ἀποκλίσεων εἶναι τὰ ἑξῆς :

— Τὸ Φύλλον ἐλέγχου Ἐργασίας ἐν τῷ ὁποίῳ ἀναγράφονται αἱ πρότυποι καί πραγματικαὶ ὄραι Ἐργασίας τὸ συνοδεδόν τήν κατάστασιν πληρωμῆς τῶν ἀμοιβῶν τοῦ προσωπικοῦ.

— Ἀπογραφικὰ στοιχεῖα προσδιορισμοῦ τῆς παραγωγῆς, ἧτοι Ἀρχικὴ Ἀπογραφή περιόδου, ἐπιτευχθεῖσα παραγωγή, τελικὴ ἀπογραφή περιόδου, βάσει τῶν ὁποίων θά ὑπολογισθῶσι αἱ ἐν τῇ παραγωγῇ πρότυποι ὄραι. Τὰ στοιχεῖα ταῦτα λαμβάνονται ὑπ' ὄψει εἴτε πρὸς ἐπαλήθευσιν τοῦ ἀνακεφαλαιωτικοῦ φύλλου ἐλέγχου ἔργασίας, εἴτε δι' ἐξ ὑπαρχῆς ὑπολογισμούς, ὅταν τοῦτο δὲν ἀποτελεῖ λογιστικὸν στοιχεῖον ἀλλ' ἀπλοῦν πληροφορικὸν τοιοῦτον.

—Κατάστασις πληρωμῆς τῶν ὠρομισθίων ἐξ ἧς ἐμφαίνεται ὁ πραγματικὸς ἀριθμὸς τῶν ὥρων ἀμέσου ἐργασίας.

—Ἡ χρέωσις τοῦ λ)σμοῦ Γ.Β.Ε. ἐξ ἧς ἐμφαίνονται αἱ πραγματικαὶ Δανάναι τῆς περιόδου.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῆς διαπιστώσεως ἐκ τῶν ὡς ἄνω στοιχείων τῶν προτύπων ὥρων ἐργασίας τῶν ἀντιστοιχοῦντων εἰς τὴν παραγωγὴν ἐνεργεῖται κατ' ἀρχὴν ἡ ἐγγραφή :

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Τμήματος Α'

Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξοδα κοστολογηθέντα
 Πρότυποι ὥραι ἐργασίας X Πρότυπον Συντελεστήν

Ἐν συνεχείᾳ δὲ διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν τύπων ἀριθ. 7, 8, 9, ἐξάγονται αἱ ἀποκλίσεις.

Παράδειγμα. Ἐστω, πρότυπος παραγωγικὴ ἱκανότης Τμήματος Α' 12.000 ὥραι. Πρότυποι ὥραι παραγωγῆς 10.000. Πραγματικαὶ ὥραι 10.500.

Ἐλαστικὸς Προϋπολογισμὸς. Συντελεστὴς σταθερῶν δαπανῶν 100 Δρχ. καθ' ὥραν
 » μεταβλητῶν » 150 » » »

Ἀνάλυσις ἐργασίας κατὰ θέσεις κόστους.

	<i>Πρότυποι ὥραι</i>	<i>Πραγματικαὶ ὥραι</i>
Κατεργασία Νο 1	4.000	4.300
» Νο 2	6.000	6.200

Πραγματικὰ Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξοδα περιόδου Δρχ. 2.350.000

Αἱ βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων ἐγγραφαὶ στηριζόμεναι ἐπὶ τοῦ ἀντιστοίχου φύλλου ὑπολογισμοῦ ἀποκλίσεων θὰ εἶναι αἱ ἐξῆς :

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή τμήματος Α'
 (10.000 ὥραι X 250)

2.500.000

Ἀποκλίσεις ὄγκου

(10.000 X 250) — (12.000 X 100 + 10.000 X 150)

200.000

Ἀποκλίσεις ἀποτελεσματικότητος

(12.000 X 100 + 10.000 X 150) — (12.000 X 100 + 10.500 X 150)

75.000

Γενικὰ Βιομηχανικὰ Ἐξοδα

Διαφορὰ μεταξύ κοστολογηθέντων καὶ πραγματικοῦ

150.000

Γενικὰ Βιομ. Ἐξοδα κοστολογηθέντα

2.500.000

Ἀποκλίσεις προϋπολογισμοῦ

(10.500 X 150 + 12.000 X 100) — 2.350.000

425.000

Τὸ ὑπ' ἀρ. 15 Διάγραμμα ἀπεικονίζει γενικῶς τὴν πορείαν τῶν ἐγγραφῶν κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ ἀπλοῦ σχεδίου.

Ἡ Λογιστικὴ τῶν Ἀποκλίσεων ἐπὶ συμπαραγῶγων

Ἐν ἀντιστοιχίᾳ πρὸς τὰ ἐν πργφ. 8 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου σημειωθέντα ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ συμπαραγῶγων, ἡ σχετικὴ λογιστικὴ τεχνικὴ περιλαμβάνει τὰς κάτωθι ἀρχάς :

α. Ἀποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν. Ὁ λισμὸς τῶν πρώτων ὑλῶν τηρεῖται εἰς τὸ πραγματικὸν κόστος¹. Αἱ ἀποκλίσεις συνεπῶς διαπιστοῦνται κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν βάσει τῶν στοιχείων τῶν περιλαμβανομένων εἰς τὸ δελτίον ἀπογραφῆς ἐκάστης μερίδος πρώτης ὕλης.

β. Αἱ ἀποκλίσεις ἀποδόσεως παρακολουθοῦνται διὰ συγκρίσεως τῶν κατὰ ποσότητα διὰ τῶν δελτίων ἀπογραφῆς ἀναμενομένων ἀποδόσεων καὶ τῶν πραγματικῶς ἐπιτευχθεισῶν τοιούτων.

γ. Αἱ ἀποκλίσεις τῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων παρακαλουθοῦνται κατὰ τὰ γνωστά ὡς διαφορά.

Πρότυπα ἔξοδα διὰ τὴν παραγωγὴν — Πραγματικὰ ἔξοδα διὰ τὴν παραγωγὴν.

Ἡ διαφορὰ αὕτη δύναται νὰ προσδιορισθῇ ὀλικῶς ἀλλὰ καὶ ν' ἀναλυθῇ κατὰ τὰ ἐν πργφ. 1 τοῦ παρόντος κεφαλαίου ἐκτεθέντα.

Ὁ καταλογισμὸς εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς τῶν ἐξόδων βιομηχανοποιήσεως λαμβάνει χώραν δι' ἐφαρμογῆς συντελεστοῦ ἐπὶ τῆς βιομηχανοποιουμένης πρώτης ὕλης ἢ ἐπὶ τῆς ποσότητος τῶν παραγομένων προϊόντων. Εἰς τὴν τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν πρέπει νὰ λάβῃ χώραν ἡ σχετικὴ ἀναγωγὴ κατὰ τὸν τύπον,

$$\frac{\text{Βιομηχανικὰ ἔξοδα κατὰ μονάδα πρώτης ὕλης}}{\text{Σύνολον προτύπων ἀποδόσεων}}$$

Οὕτω ἐάν ἡ πρότυπος ἀπόδοσις εἰς προϊόντα εἶναι 60% διὰ τὸ Νο 1 καὶ 30% διὰ τὸ Νο 2 καὶ τὰ ἔξοδα βιομηχανοποιήσεως ἐπὶ τῆς πρώτης ὕλης ἔχουν ὑπολογισθῇ εἰς 0,45 ἐκάστη μονὰς ἐκ τῶν παραγομένων ὡς ἄνω προϊόντων θὰ βαρύνεται μὲ $\frac{0.45}{0.90} = 0.50$.

Αἱ ἀνωτέρω ἀρχαὶ ἀποσαφηνίζονται διὰ τοῦ ἐξῆς παραδείγματος :

Δεδομένα.

1. Αἱ πρότυποι ἀποδόσεις τῆς πρώτης ὕλης ἄ' ἔχουν καθωρισθῇ ὡς ἐξῆς :

Προϊὸν	Νο 1	60 %
»	Νο 2	30 %

(1) T. LANG, McFARLAND, M. SCHIFF ἔνθ' ἄνωτ.

2. Οι πρότυποι τιμαί των ως άνω προϊόντων έχουν καθωρισθῆ ἀντιστοίχως εἰς Δρχ. 6 καὶ 3 κατὰ μονάδα.

3. Τὰ πρότυπα ἔξοδα πωλήσεων καὶ τὸ ἐπιθυμητὸν κέρδος ἔχουν προσδιορισθῆ εἰς 10% ἐπὶ τῶν τιμῶν πωλήσεως ἀμφοτέρων τῶν προϊόντων.

4. Τὰ κατὰ βιομηχανοποιουμένην μονάδα πρώτης ὕλης ἔξοδα κατεργασίας ἔχουν καθωρισθῆ εἰς 0.45 ἤτοι ἐπὶ τῶν παραγομένων ποσοτήτων 0.50 διότι $0.45 : 0.90 = 0.50$.

5. Ἐκ τῶν ως άνω ἐξάγεται ὅτι τὸ πρότυπον κόστος τῆς πρώτης ὕλης εἰς τὸ Ἔργοστάσιον ἀνέρχεται εἰς 3.60 διότι,

Προϊόντα	No 1	No 2
Προϊὸν πωλήσεως $60 \times 6 =$	360	$30 \times 3 = 90$
Μείων.		
α. Ἐξοδα πωλήσεων + κέρδος 10%	36	$10\% \times 90 = 9$
β. Ἐξοδα βιομηχανοποιήσεως $\frac{0,45 \times 60}{90} \times 100$	30	$\frac{0,45 \times 30}{90} \times 100 = 15$
Κόστος δι' 100 μονάδ. πρώτης ὕλης	294	66

ἤτοι κατὰ μονάδα πρώτης ὕλης $294 + 66 = 360 : 100 = 3.60$

6. Ἡ συμμετοχὴ τῶν πρώτων ὕλων ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως τῶν προϊόντων συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω στοιχεῖα εἶναι 0.80 διότι $100 \times 3.60 = 360 : 450 = 0.80$

7. Τὰ δελτία τῆς ἀπογραφῆς παρέχουν τὰ κατωτέρω δεδομένα ἀγορῶν.

Δελτίον Ἀπογραφῆς Ἀρ. 1
διὰ ποσότητα 100,000 μ.

Προϊόντα	Αποδόσεις	Τιμὴ	Πρ. Ἀξία
No 1	55,000	4.80	264,000
No 2	37,000	2.40	88,800
Πρότυπος Ἀξία			352,800
Πραγματικὴ Ἀξία X 3,40			340,000
Ἀπόκλισις τιμῆς			+12,800

Δελτίον Ἀπογραφῆς Ἀρ. 2
διὰ ποσότητα 80,000 μ.

Προϊόντα	Αποδόσεις	Τιμὴ	Πρ. Ἀξία
No 1	47,000	4.80	225,600
No 2	25,000	2.40	60,000
Πρότυπος Ἀξία			285,600
Πραγματικὴ Ἀξία X 3,70			296,000
Ἀπόκλισις τιμῆς			-10,400

8. Βιομηχανοποιήθη ἡ πρώτη μερὶς τῶν 100,000 μ. μὲ τὰ κάτωθι ἀποτελέσματα.
Παραγωγή No 1 μ. 56,000
» No 9 μ. 36,000

9. Τὰ πραγματικὰ βιομηχανικὰ ἔξοδα ἀνήλθον εἰς Δρχ. 52,000.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ως άνω δεδομένων θὰ ἔχωμεν τὰς ἐξῆς ἐγγραφάς:
α. Κατὰ τὴν ἀγορὰν τῶν πρώτων ὕλων.

Πρώται Ὑλαι

Μερίς Ἀριθ. 1 μ. 100,000 πρὸς 3.40 = Δρχ. 340,000
» » 2 μ. 80,000 » 3.70 = » 296,000

Τιμολόγια Διακανονιστέα

636,000

636,000

β. Κατά την βιομηχανοποίησιν.

Παραγωγή Προϊόντων

Χρέωσις επί τη προτύπω τιμή ητοι 100.000 μ. πρὸς 3,528	352.800
<u>Πρῶται Ὑλαι</u>	
Πιστώσις ἐπί τη πραγματικῇ τιμῇ ητοι 100.000 μ. πρὸς 3,40	340.000
Ἀποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλών ✓	
Διαφορὰ μεταξὺ προτύπου καὶ πραγματικῆς τιμῆς βιομηχανοποιηθείσης ποσότητος 352.800—340.000	12.800

γ. Κατά την ἐπιβάρυνσιν τῆς παραγωγῆς μετὰ τὰ βιομηχανικὰ ἐξόδα.

Παραγωγή Προϊόντων

Χρέωσις μετὰ τὸ σύνολον τῶν παραχθεισῶν ποσοτήτων ἐπί τῷ προτύπῳ συντελεστῇ ητοι (56.000 + 36.500) X 0,50	46.250
<u>Βιομηχανικὰ Ἐξόδα Κοστολογηθέντα</u>	46.250

δ. Κατά την πραγματοποίησιν τῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Βιομηχανικὰ Ἐξόδα

Χρέωσις μετὰ τὰ πραγματικὰ ἐξόδα	52.000 ✓
<u>Γενικὸν Καθολικὸν</u> (Λ/σμοὶ Διάφοροι)	52.000 ✓

ε. Κατά την παραγωγὴν τῶν προϊόντων.

Προϊόντα

Χρέωσις μετὰ πρότυπον κόστος παραγωγῆς ητοι		
No 1 μ. 56.000 πρὸς 5,40	Δρχ. 302.400	
No 2 μ. 36.500 » 2,70	» 98.550	400.950 ✓

Παραγωγή Προϊόντων

Πιστώσις μετὰ τὴν πρότυπον ἀξίαν τῶν β/σῶν πρώτων ὑλών καὶ ἐξόδων	399.050 ✓
Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Πρώτων Ὑλών	1.900 ✓
Διαφορὰ μεταξὺ τοῦ προτ. κόστους παραγῆς τῶν προϊόντων καὶ τῶν προτύπων ἐξόδων.	(3150)

στ. Προσδιορισμὸς ἀποκλίσεως Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Βιομηχανικὰ Ἐξόδα κοστολογηθέντα

Μεταφορὰ πιστωτικοῦ ὑπολοίπου εἰς λ/σμόν	46.250
Βιομηχανικὰ Ἐξόδα	
Ἀποκλίσεις Βιομηχανικῶν Ἐξόδων	
Διαφορὰ μεταξὺ προτύπων ἐξόδων ἐκ Δρχ. 46.250	5.750 ✓
καὶ πραγματικῶν τοιοῦτων ἐκ Δρχ. 52.000	52.000
<u>Βιομηχανικὰ Ἐξόδα</u>	263

ζ. Κατά τὸ κλείσιμον τῶν λ)σμῶν τῶν ἀποκλίσεων.

Ἀποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν	12.800	✓
Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως πρώτων ὑλῶν	3.900	
Ἀποτελέσματα Χρήσεως		16.700
Ἀποτελέσματα Χρήσεως	5.750	
Ἀποκλίσεις Βιομηχανικῶν Ἐξόδων		5.750

Διευκρινίσεις ἐπὶ τῶν λ)σμῶν «Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως πρώτων ὑλῶν» καὶ «Βιομηχανικῶν Ἐξόδων».

Ἡ χρέωσις τοῦ λ)σμοῦ παραγωγή προϊόντων διὰ τῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων ἔλαβεν χώραν δι' ἐφαρμογῆς συντελεστοῦ ἐπὶ τῶν παραχθέντων προϊόντων ἦτοι :

$$\text{Παραγωγή Νο 1 μ. } 56.000 + \text{Παραγωγή Νο 2 μ. } 36.500 \text{ ἐπὶ } 0.50 = 46.250 \quad \checkmark$$

$$\begin{aligned} \text{Ἐάν ἡ χρέωσις τοῦ λ)σμοῦ τῆς παραγωγῆς ἐλάμβανε χώραν διὰ} \\ \text{συντελεστοῦ ἐπὶ τῆς κατεργασθείσης ποσότητος πρώτης ὕλης} \\ \text{ἢ σχετικῆ χρέωσις θ' ἀνήρχετο εἰς } 100.000 \text{ πρὸς } 0.45 = \frac{45.000}{1.250} \quad \checkmark \end{aligned}$$

$$\text{Ἦτοι Διαφορὰ } \frac{45.000}{1.250} \quad \checkmark$$

Ἡ διαφορὰ αὕτη προήλθεν ἐκ τοῦ γεγονότος ὅτι ὁ ἐφαρμοσθεὶς πρότυπος συντελεστῆς ἐπιβαρύνσεως κατὰ προϊόν ἀπέρρευσε ἐκ τῆς σχέσεως

$$0.45 : 0.90 = 0.50$$

ἢ τις προϋπόθεσιν εἶχε τὴν ὑπαρξιν προτύπου ἀπομειώσεως 10% ἐνῶ ἡ πραγματικὴ ἀπομείωσις ἀνήλθεν εἰς 7.50% διότι,

$$\frac{100.000 - (56.000 + 36.500)}{100.000} = 7.50\%$$

Ἡ ἐκ 2.50% διαφορὰ σημαίνουσα παραγωγή προϊόντων 2.500 μ. ἐπὶ πλέον τῆς προτύπου ἀπερρόφησε ἔξοδα κατὰ 1250 περισσότερα διότι $2.500 \mu. \times 0.50 = 1250$. Ἡ διαφορὰ αὕτη περιληφθεῖσα εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς ἐπηρέασε ἰσοπόσως κατ' ἀρχὴν μὲν τὴν ἀπόκλισιν ἐπὶ τῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων καὶ ἐν συνεχείᾳ τὴν ἀπόκλισιν ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως τῶν πρώτων ὑλῶν.

Ἐκ τῶν ὡς ἄνω προκύπτει ὅτι διὰ τῆς ἐφαρμογῆς συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως ἐπὶ τῶν προϊόντων Ἰσοτίμου πρὸς τὸν πρότυπον συντελεστήν ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν βάσει τῶν προτύπων ἀποδόσεων δὲν φθάνομεν εἰς τὸ αὐτὸ συμπέρασμα δι' ὃ καὶ ἀρχῆθεν ἐκτιμωμένων τῶν ἐν τῇ συγκεκριμένῃ περιπτώσει πραγματικῶν συνθηκῶν τῆς ἐκμεταλλεύσεως δεόν νὰ προσδιορισθῇ πρότυπος συντελεστῆς ἐπιβαρύνσεως ἐπὶ ὠρισμένου ἢ ὠρισμένων στοιχείων τῆς πρώτης δηλαδὴ ὕλης ἢ τῶν προϊόντων. Ἐν τῇ ἀσκήσει ὡς βάσις κοστολογήσεως τῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων ἐλήφθησαν τὰ προϊόντα.

Ὅταν ἡ σχέσις τῶν συμπαραγῶγων εἶναι ἡ τοιαύτη κυρίου προϊόν-

τος πρὸς ὑποπροϊὸν ἢ βάσει συντελεστοῦ ἐπὶ τῆς πρώτης ὕλης κοστολόγησις εἶναι ὀρθοτέρα καὶ διευκολύνει τοὺς ὑπολογισμοὺς.

§ 4

Ἡ Λογιστικὴ τῶν Ἀποκλίσεων ἐπὶ παραγωγῆς τοῦ αὐτοῦ εἴδους

Ὁ σχετικὸς λογιστικὸς μηχανισμὸς τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ συμπαραγῶγων ἐν συναρτήσῃ πρὸς τὰ ἐν πργφ. 9 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου λεχθέντα στηρίζεται κατὰ σκελετὸν ἐπὶ τῶν ἑξῆς :

α. Τηρεῖται λ)σμός παραγωγῆς κατὰ ποικιλίαν, χρεούμενος
αα) Μὲ τὰς προτύπους ποσότητας ἐπὶ τὴν πρότυπον τιμὴν τῶν χρησιμοποιουμένων πρώτων ὕλων.

ββ) Μὲ τὸν πρότυπον συντελεστὴν ἐπιβαρύνσεως λόγῳ Ἀμέσων Ἐργατικῶν καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

β. Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως τῶν πρώτων ὕλων διαπιστοῦνται ἀμέσως ἅμα τῇ πραγματοποιήσῃ αὐτῶν ἢ διὰ τῶν περιοδικῶν ἀπογραφῶν συσχετιζομένων πρὸς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν παραγωγὴν καταχωροῦνται κατὰ τὰ γνωστά.

γ. Διαπιστοῦνται ἀποκλίσεις Ἀμέσου Ἐργασίας καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων κατὰ τὰς περιπτώσεις δι' ἐκάστην τῶν παραγομένων ποικιλιῶν ἢ διὰ τὸ σύνολον τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Οὕτω ὑπὸ τὰ δεδομένα τῶν πινάκων ὑπ' ἀριθ. 56α, 57 καὶ 57α καὶ τῆς πργφ. 9 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου θὰ ἔχωμεν τὰς κάτωθι ἐγγραφάς :

α. Κατὰ τὴν χρησιμοποίησιν τῶν ὕλων.

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Νήματος Νο 30	Δρχ.	1.365.000
Παραγωγή Νήματος Νο 35	»	1.192.320
Παραγωγή Νήματος Νο 40	»	1.125.000
Παραγωγή Νήματος Νο 45	»	815.100

4.497.420

Ποσοτικαὶ Ἀποκλίσεις Πρώτων Ὑλών

Ἐπὶ τοῦ βάμβακος Β4

Πρῶται Ὑλῶν

9.900

4.473.000

Ποσοτικαὶ Ἀποκλίσεις Πρώτων Ὑλών

Ἐπὶ τοῦ βάμβακος Β1	Δρχ.	15.000
» » » Β2	»	4.320
» » » Β3	»	15.000

34.320

(*Ἴδε σχετικῶς Πίνακα Ἀρ. 57)

β. Κατά την διεξαγωγήν τῆς παραγωγῆς λόγω ἐπιβαρύνσεως αὐτῆς με τὰς δαπάνας ἀμέσου ἐργασίας καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Νήματος Νο 30

Πρότυποι ὤραι ἐν τῇ παραγωγῇ 2,850 πρὸς 9 Δρχ. 25,650

Παραγωγή Νήματος Νο 35

Ὅμοίως 2880 πρὸς 9 25,920

Παραγωγή Νήματος Νο 40

Ὅμοίως 3200 πρὸς 9 28,800

Παραγωγή Νήματος Νο 45

Ὅμοίως 3120 πρὸς 9 28,080

108.450 ✓

Ἀποκλίσεις τιμῆς ἀμέσου ἐργασίας

(Πίναξ Ἀρ. 57α)

Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ

Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως ἀμ. ἐργασίας

(Πίναξ Ἀρ. 57α)

6.500

1149⁰⁰

110.000

4.950

Παραγωγή Προϊόντων

Παραγωγή Νήματος Νο 30

Πρότυποι ὤραι ἐν τῇ παραγωγῇ 2,850 πρὸς 30 Δρχ. 85,500

Παραγωγή Νήματος Νο 35

Ὅμοίως 2,880 πρὸς 30 » 86,400

Παραγωγή Νήματος Νο 40

Ὅμοίως 3,200 πρὸς 30 » 96,000

Παραγωγή Νήματος Νο 45

Ὅμοίως 3,120 πρὸς 30 » 93,600

361.500

Γενικά Βιομηχ. Ἐξόδα Κοστολογηθέντα

Συνολικῶς πρότυποι ὤραι ἐν τῇ παραγωγῇ

12,050 πρὸς 30

361.500 ✓

γ. Κατά την πραγματοποίησιν τῶν Γ. Β. Ε.

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα

350.000 ✓

Γενικὸν Καθολικὸν (Δ/σμοὶ διάφοροι)

350.000

δ. Στροφή τῶν κοστολογηθέντων Γ. Β. Ε.

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα Κοστολογηθέντα

361.500 ✓

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα

361.500 ✓

ε. Διαπίστωσης των αποκλίσεων συμφώνως πρὸς τοὺς ὑπολογισμοὺς τῆς σ. 238.

Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ	14.000	
Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα	11.500	
Ἀποτελεσματικότητος Γ. Β. Ε.		6.600
Ἀποκλίσεις Ὀγκου		18.900
Ἀποτελέσματα Χρήσεως	20.500	
Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμέσου Ἔργασίας		6.500
Ἀποκλίσεις προϋπολογισμοῦ		14.000
Ἀπόβεισις χρεωστικοῦ ὑπολοίπου πιστουμένων λογαριασμῶν		
Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμ. Ἔργασίας	4.950	
Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος Γ. Β. Ε.	6.600	
Ἀποκλίσεις Ὀγκου Γ.Β.Ε.	18.900	
Ἀποτελεσματικότητος χρήσεως		30.450
Μεταφορὰ Π)κοῦ ὑπολοίπου χρεωμένων λ)σμῶν		

Φανερὸν ἐκ τῶν ὡς ἄνω ἐγγραφῶν κατέστη ὅτι οὐδεμία ἰδιαιτέρα δυσχέρεια προκύπτει κατὰ τὴν κοστολόγησιν ποικιλίας προϊόντων τοῦ αὐτοῦ εἴδους.

§ 5

Ἡ Λογιστικὴ τῶν Ἀποκλίσεων ἐπὶ ἰδιομόρφων περιπτώσεων

Ὡς ἐξετέθη ἐν § 10 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου, τὸ ἰδιομόρφον τῆς συνθέσεως τοῦ κόστους ὠρισμένων Βιομηχανικῶν κλάδων ἐπιβάλλει τὴν δημιουργίαν λ/σμῶν αποκλίσεων ἐπὶ περισσοτέρων τῶν τριῶν βασικῶν στοιχείων. (Πρῶται Ὑλαι — Ἄμεσος Ἔργασια — Γ. Β. Ε.) συγκεκριμένως δὲ ἐπὶ τῶσων ὅσα συνέθεσαν τὸ οἰκεῖον πρότυπον κόστος τοῦ προϊόντος.

Λαμβάνοντες ὑπ' ὄψει τὰ δεδομένα τοῦ ἐν τῇ § 10 τοῦ 4ου Κεφαλαίου παραδείγματος θὰ ἔχωμεν τὴν ἐξῆς εἰκόνα τοῦ λ/σμοῦ τῆς παραγωγῆς Σάπωνος τηρουμένου κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου τὸ ὅποιον προσιδιάζει εἰς τὴν περίπτωσιν.

Παραγωγὴ Σάπωνος

Πρώτη ὕλη ὀκ. 90.000 πρὸς 12 Δρχ.	1.080.000	Παραχθεις Σάπων	
Σόδα Καυστ. » 16.000 » 6,50 »	104.000	135.900 πρὸς 11,115	
Καυσ. Ὑλαι » 30.000 » 1,20 »	36.000	Δρχ. 1.510.528,50	
Βοηθητικαὶ Ὑλαι	» 35.000		
Ἡμερομίσθια	» 110.000		
Γενικά Β/κὰ Ἐξοδα	» 150.000		
Σύνολον Διπ. Παραγωγῆς	Δρχ. 1.515.000		

Ἐκ τοῦ ὡς ἄνω λ/σμοῦ προκύπτει ὀλική ἀπόκλισις ἀρνητική Δρχ. 4.471,50 διὰ τὴν ὁποῖαν ἐνεργοῦμεν κατὰ τὰ γνωστὰ τὴν ἐγγραφήν :

ἽΟλικαὶ ἽΑποκλίσεις Κόστος Παραγωγῆς Σάπινος	4.471,50	
Παραγωγή Σάπινος		4.471,50

Ἐναλύνοντες τὴν ὀλικὴν ἀπόκλισιν κατὰ τὸν πίνακα 58α θὰ ἔχωμεν ἐν συνεχείᾳ τὴν κάτωθι ἐγγραφήν :

Ποσοτικά ἽΑποκλίσεις Πρώτον ἽΥλῶν	19.980	
ἽΑποκλίσεις ἽΑποδόσεως ἽΑμῆσον ἽἘργασίας	18.075	
ἽΑποκλίσεις ἐπὶ ἽΑναλώσεων Σόδα		2.002 —
ἽΑποκλίσεις ἐπὶ βοηθητικῶν ἽΥλῶν		5.770 —
ἽΑποκλίσεις ἐπὶ ἽΑναλώσεων Κανσίμων		12.924 —
ἽΑποκλίσεις ἽΑποδόσεως ἽΑμ. ἽἘργασίας		10.000 —
ἽΑποκλίσεις Γ. Β. Ε.		2.887,50
ἽΟλικαὶ ἽΑποκλίσεις Κόστος Π/γῆς Σάπινος		4.471,50

Διὰ τὴν παρακολούθησιν τῶν ἀποκλίσεων τῶν τιμῶν τῶν ἽΥλῶν ἐν γένει οὐδὲν τὸ ἰδιαίτερον δύναται νὰ παρατηρηθῆ.

§ 6

ἽἩ ἔκτασις καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν Λογαριασμῶν τῶν ἽΑποκλίσεων

ἽὩς ἤδη ἐλέχθη εἰς τὸ προηγούμενον κεφάλαιον ἡ ἔκτασις καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν λ/σμῶν τῶν ἀποκλίσεων ἐξαρτᾶται κυρίως ἐκ τῶν ἀνησυχῶν τὰς ὁποίας ἔχει ἡ Διοίκησις τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῆς πορείας τοῦ κόστους.

Αἱ ἀνησυχίαι καὶ πάλιν αὐταὶ ἐκπηγάζουν ἐκ τῆς φύσεως, τῆς ἐκτάσεως τῆς ἐργασίας καὶ τῆς ὑπαρχούσης τεχνικῆς καὶ οἰκονομικῆς ὀργανώσεως. π. χ. Μία μεγάλη βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις παράγουσα μηχανολογικὰ προϊόντα ὀφείλει ν' ἀνησυχῆ ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας ἐφ' ὅσον αὐτὴ προσφέρεται μὲ βάσιν τὸ ὠρομίσθιον καὶ κατὰ συνέπειαν ὁ λ/σμός ἽΑποκλίσεων ἐκ διαφορᾶς ἀποδόσεων ἐργασίας θὰ ἔχη ἐκτεταμένον περιεχόμενον δευτεροβαθμῶν λ/σμῶν ἀντιστοίχων πρὸς τοὺς λόγους ἐξ ὧν δύναται νὰ ἐπέλθῃ μείωσις τῆς ἀποδόσεως. Τούναντίον μία μετρίας ἐκτάσεως βιομηχανικὴ ἐπιχείρησις ἀμοίβουσα τοὺς ἐν αὐτῇ ἐργαζομένους κατὰ τεμάχιον ἔχει μειωμένας ἀνησυχίας ἐπὶ τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας ἔναντι τῆς προηγουμένης καὶ συνεπῶς ἡ ἔκτασις τοῦ περιεχομένου τοῦ ἀντιστοίχου λ/σμοῦ δύναται νὰ εἶναι περιωρισμένη.

Γενικώς επί του περιεχομένου του λ/σμου των αποκλίσεων δύναται τις να παρατηρήση τὰ ἑξῆς :

1. Αἱ αποκλίσεις διαπιστοῦνται ἐπὶ τῶν τριῶν στοιχείων τοῦ κόστους κατὰ παραγωγικὸν τμήμα ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὰς ἐν αὐτῷ διεξαγομένης κατεργασίας. Ἡ ἀρχὴ αὕτη πρέπει νὰ τηρῆται λόγῳ τῶν εὐθυνῶν αἱ ὁποῖαι γεννῶνται ἐκ τῶν αποκλίσεων εἰς τοὺς ἐν τῷ τμήματι ὑπευθύνους. Ἐάν συνεπῶς ἡ ἐκμετάλλευσις περιλαμβάνει περισσότερα παραγωγικὰ τμήματα ὡς ἑξῆς δύναται ν' ἀντιμετωπισθῇ ἐν τῷ λογιστικῷ σχεδίῳ ἢ ὀργάνωσις τῶν λ/σμῶν τῶν αποκλίσεων.

α. Διὰ τῆς δημιουργίας ἐνὸς πρωτοβαθμίου λ/σμου ὑπὸ τὸν τίτλον «Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς» ὅστις ν' ἀναλύεται εἰς τόσους δευτεροβαθμίους ὅσα καὶ τὰ κύρια παραγωγικὰ τμήματα ἢ διὰ δημιουργίας ἰσαριθμῶν πρὸς τὰ παραγωγικὰ τμήματα πρωτοβαθμίων, ἦτοι :

Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς Τμήματος Α
 Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς » Β
 Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς » Γ

Ἐκαστος τῶν δευτεροβαθμίων λ/σμῶν ἢ πρωτοβαθμίων θὰ περιλαμβάνη τριτοβαθμίους ἢ δευτεροβαθμίους λ/σμοὺς αποκλίσεων.

Τιμῆς Πρώτων Ὑλῶν
 Ποσότητος Πρώτων Ὑλῶν
 Τιμῆς Ἀμέσου Ἐργασίας
 Ἀποδόσεως Ἀμέσου Ἐργασίας
 Ὀγκου Παραγωγῆς
 Ἀποτελεσματικότητος Γ.Β.Ε.
 Προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε.

ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὰ Κέντρα Κόστους. Τοῦτο δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ διὰ δημιουργίας στηλῶν εἰς τοὺς σχετικούς λ/σμοὺς ὡς τὸ ἑξῆς ὑπόδειγμα :

Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμέσου Ἐργασίας Τμήματος
 Χρέωσις ἢ Πίστωσις

Χρονολογία	Στοιχείον Ἐγγραφῆς	Κ α τ ε ρ γ α σ ί α				Σύνολον
		No 1	No 2	No 3	No 4	

Εὐνόητον εἶναι ὅτι αἱ κατὰ τμήματα κατὰ τὸν τρόπον τοῦτον ἀποκλίσεις δύνανται νὰ συγκεντρωθῶσι εἰς ἀποκλίσεις κατὰ πηγὴν προελεύσεως διὰ τῆς δημιουργίας ἀντιστοιχῶν ἐπίσης δευτεροβαθμίων λ/σμῶν ἐνεργουμένων ἐγγραφῶν μεταφοράς. Οὕτω ἐάν ὑποτεθῇ ὅτι ἅπασαι εἶναι ἀρνητικαὶ ἢ σχετικὴ ἐγγραφὴ θὰ ἔχη ὡς ἑξῆς :

Ἀποκλίσεις κόστους παραγωγῆς

- Ἀποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν
- Ἀποκλίσεις ποσότητος πρώτων ὑλῶν
- Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμείσων Ἐργασίας
- Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμ. Ἐργασίας
- Ἀποκλίσεις ὄγκου παραγωγῆς
- Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος Γ.Β.Ε.
- Ἀποκλίσεις προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε.

Ἀποκλίσεις Κόστους Παραγωγῆς

- Ἀποκλίσεις Τμήματος Α
 - Ἀποκλίσεις τιμῆς Α' Ὑλῶν
 - Ἀποκλίσεις ποσότητος Α' Ὑλῶν
 -
- Ἀποκλίσεις Τμήματος Β
 - Ἀποκλίσεις τιμῆς Α' Ὑλῶν
 - Ἀποκλίσεις ποσότητος Α' Ὑλῶν
 -
- Ἀποκλίσεις Τμήματος Γ

β. Διὰ τῆς δημιουργίας ἑνὸς πρωτοβαθμίου λ/σμοῦ ὅστις θὰ περιλάβῃ ὡς δευτεροβαθμίους λ/σμοὺς ἀντιστοίχους πρὸς τὰς πηγὰς προελεύσεως τῶν ἀποκλίσεων ἦτοι :

- Ἀποκλίσεις τιμῆς Πρώτων Ὑλῶν
- Ποσότητος Πρώτων Ὑλῶν
-

ἢ διὰ τῆς δημιουργίας ἰσαριθμῶν πρὸς αὐτὰς πρωτοβαθμίων λ/σμῶν. Ἐκαστος τῶν λ/σμῶν τούτων θὰ περιλάβῃ λ/σμοὺς κατὰ τμήματα ἀποκλίσεων ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὰς ἐν αὐτοῖς διεξαγομένης κατεργασίας.

- Ἀποκλίσεις τμήματος Α
 - Κατεργασία Νο 1
 - » Νο 2
 -
- Ἀποκλίσεις τμήματος Β
 - Κατεργασία Νο 6
 -

ὁπότε ὁ σύνδεσμος τῶν κατὰ πηγὴν προελεύσεως, τμήμα καὶ κατεργασίαν ἀποκλίσεων δημιουργεῖται διὰ τοῦ ὑποδείγματος τοῦ κάτωθι πίνακος :

Ἀποκλίσεις Κόστους Παραγωγῆς

Ἀποκλίσεις	ΤΜΗΜΑ Α'			ΤΜΗΜΑ Β'				ΤΜ. Γ'
	Κατεργασία			Κατεργασία				Κατεργ.
	No 1	No 2	No 3	No 4	No 5	No 6	No 7	No 8
Τιμῆς Α' Ὑλων Ποσότητος Α' Ὑ- λων Τιμῆς Ἀμέσου Ἐρ- γασίας Ἀποδόσεως Ἐρ- γασίας Ὅγκου παρ/γῆς Ἀποτελεσματικό- τητος Γ.Β.Ε. Προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε.								
Ἀποκλίσεις κατὰ Τμήμα καὶ Κατεργασίαν								

Πίναξ Ἀρ. 63

Ἡ διαφορὰ μεταξύ τῶν δύο τούτων λογιστικῶν χειρισμῶν τῶν ἀποκλίσεων ἔγκειται εἰς τὸ ποῖον στοιχεῖον τονίζεται περισσότερο, τοῦ πρώτου ἐξαιρῶντος τὰς κατὰ τμήμα ἀποκλίσεις τοῦ δὲ δευτέρου ἐξαιρῶντος τὰς κατὰ πηγὴν προελεύσεως τοιαύτας. Ὁ πρῶτος χειρισμὸς συναρτᾶται περισσότερο πρὸς τὴν μέθοδον τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου ἐνῶ ὁ δεύτερος πρὸς τὴν τοῦ ἀπλοῦ τοιοῦτου.

2. Τὸ περιεχόμενον τῶν λ)σμῶν τῶν ἀποκλίσεων δύναται νὰ εἶναι συντετμημένον ἢ ἐκτεταμένον συμφώνως πρὸς τὰ ἐν ἀρχῇ τῆς παραγράφου ἐκτεθέντα. Ἡ σύντμησις δύναται ν' ἀφορᾷ συγκερασμὸν εἰς ἓνα λ)σμὸν ἀποκλίσεων ποσότητος καὶ τιμῆς ἢ ἀκόμη εἰς ἓνα λ)σμὸν ὄλων τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν τριῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

Οὕτω ἡ ἐταιρία TAYLOR & Co¹ τηρεῖ ἓνα πρωτοβάθμιον λ)σμὸν ὑπὸ τὸν τίτλον «Ζημίαι, λάθη καὶ ἐλαττώματα» ὅστις περιέχει τοὺς κάτωθι δευτεροβαθμίους δι' ὧν ἐκπροσωποῦνται αἱ παντὸς εἵδους ἀποκλίσεις.

170. Ἐλαττωματικὴ ἐργασία τεθεῖσα κατὰ μέρος.

Τὸν λ)σμὸν τοῦτον χρεώνει μὲ τὰς καταστροφείας ὕλας ἐξ αἰτίας μιᾶς ἐλαττωματικῆς βιομηχανοποιήσεως πλέον τῶν καταβληθέντων ἡμερομισθίων καὶ τοῦ ποσοστοῦ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων τὸ ὅποιον βαρύνει τὴν παραγωγὴν ταύτην.

171. Διόρθωσις ἐλαττωματικῆς βιομηχανοποιήσεως ἐντὸς τοῦ ἰδίου τμήματος.

1. RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS. La Comptabilité etc. σ. 70.

172. Διόρθωσις έλαττωματικής βιομηχανοποιήσεως εις έτερον τμήμα.
Οι δύο ώς άνω λ)σμοί αναλόγως τής ευθύνης διά τό λάθος χρεοϋνται μέ δλας τάς άμοιβάς και τάς ύλας τάς αναλωθείσας διά τήν συγκέντρωσιν και άνακατεργασίαν τών ύλικών και τών προϊόντων λόγω κακής βιομηχανοποιήσεως ήτοι :
— Έλαττωματικά προϊόντα άπορριφθέντα εις τό έργοστάσιον πρό τής άποστολής τών.
— Προϊόντα έπιστραφέντα από τούς πελάτας διά νά έπιδιορθωθοϋν δωρεάν.
— Έλαττωματικά ύλικά παραληφθέντα έκ τών προμηθευτών τά όποια άπεφασίσθη νά χρησιμοποιηθοϋν μέ έξοδα τού Έργοστασίου.
173. Έπανακατεργασία, τροποποιήσεις εις τήν σύλληψιν.
Ό λ)σμός οϋτος χρεοϋται μέ τάς ζημίας τάς όφειλομένας εις τήν μεταβολήν τής συλλήψεως ή τού σχεδίου τού προϊόντος. Τοιαύτας ζημίας περιλαμβάνουν τά κανονικά ποσά ύλικών, εργαλείων, κλπ. τά όποια κατέστησαν άχρηστα ή έτέθησαν κατά μέρος και τά έξοδα τής τροποποιήσεως τού προϊόντος εις έργατικά λόγω νεωτέρας συλλήψεως.
Πρό τής χρεώσεως τού λ)σμού διά τών ύλικών τεθέντων κατά μέρος γίνεται συσχετισμός μέ τόν λ)σμόν 177 «Άχρηστα άποθέματα τεθέντα κατά μέρος» και πρός τάς άποσβέσεις τού έτησιου Ίσολογισμού.
175. Ζημιαί λόγω άναμονής άποθέματος, σχεδίων, εργαλείων, οδηγίων κλπ.
Χρεοϋται μέ τάς καταβληθείσας άμοιβάς τών άπώλεσθειςών πράξεων έξ αιτίας τών άνωτέρω αιτίων.
176. Άπώλεσθεις χρόνος, ασθένειαι, συνεντεύξεις, έκλογσί, έξαιρετέαι έορταί κλπ.
Χρεοϋται μέ τάς καταβαλλομένας άμοιβάς εις τό προσωπικόν διά τόν χρόνον άπουσίας λόγω τών άνωτέρω αιτίων.
- 176 α Άπώλεσθεις χρόνος, διακοπαί και άδειαι.
Χρεοϋται μέ τάς καταβαλλομένας άμοιβάς διά τάς ώς άνω αιτίας.
177. Άχρηστευθέν άπόθεμα τεθέν κατά μέρος.
Χρεοϋται μέ τάς προκυπτούσας ζημίας τού βιομηχανοποιηθέντος και άχρηστευθέντος άποθέματος κατά τήν συνήθη συνέχειαν τής βιομηχανοποιήσεως. Αι έξαιρετικά ζημιαί αι προκύπτουσαι έκ τής θέσεως κατά μέρος τών ποσοτήτων σχετικώς μεγάλων λόγω σημαντικών μεταβολών εις τήν πολιτικήν τής έπιχειρήσεως ή εις τό προϊόν μεταφέρονται εις τόν λ)σμόν «Άποσβέσεις έτησιας Άπογραφής».
179. Διάφορα, ύποκατάστατοι ύλαι κλπ.
Χρεοϋται μέ τάς ζημίας τάς προκυπτούσας έκ τής χρησιμοποίησεως ύλικών άκριβωτέρων έν σχέσει πρός τά αναγκαία έκ τών προδιαγραφών.
Χρεοϋται ή πιστοϋται μέ τά έλλείμματα και τά πλεονάσματα μικράς σπουδαιότητος τά όποια δημιουργοϋνται κατά τό διάστημα τής βιομηχανοποιήσεως.
Έτέρα Άμερικανική έταιρία ή *WILLY'S OVERLAND* τηρεί τούς κάτωθι λ)σμούς άποκλίσεων οΐτινες εΐναι αναλυτικώτεροι και έκτενέστεροι.

Ζημιαί Άμέσου Έργασίας

200. Χρόνος άναμονής λόγω έλαττωματικών ύλων.
201. Άναμονή άποθέματος ύλων.
202. Άναμονή λόγω άτυχήματος εις τόν έξοπλισμόν.
203. Άναμονή λόγω άτυχήματος εις τά εργαλεία ή τάς μηχανάς.
204. Δώρα διά συμπληρωματικές ώρας.

206. Άμοιβαί καταβαλλόμεναι εἰς ἐργάτας καλουμένους πρὸς ἐργασίαν ἐνῶ δὲν ὑπάρχει τοιαύτη.
207. Συμπληρωματικός χρόνος συμφωνηθείς λόγῳ κακῶν φυσικῶν ἰδιοτήτων.
210. Προσέλευσις παραγωγικῶν ἐργατῶν.
211. Συμπληρωματικαὶ ἀμοιβαὶ συμφωνηθεῖσαι δι' ἐργασίαν κατὰ τεμάχιον.
212. Συμπληρωματικός χρόνος συμφωνηθείς εἰς τοὺς ἐργαζομένους κατὰ τεμάχιον.
213. Συμπληρωματικός χρόνος λόγῳ ἐργασιῶν πληρωθεισῶν καὶ μὴ ἀποπερατωθεισῶν.
215. Άμοιβαὶ δοθεῖσαι εἰς ὑπαλλήλους διὰ παραίτησιν ἐκ τῶν κεκτημ. δικαιωμάτων τῶν.
216. Ἐργατικά συμπληρωματικῶν δοκιμῶν.
217. Συμπληρωματικὴ ἐργασία λόγῳ μεθόδων ἢ μηχανῶν οὐχὶ *STANDARD*.
218. Συμπληρωματικὴ ἐργασία λόγῳ μικρῶν σειρῶν.
219. Παραγωγικὴ ἐργασία συμπληρουμένη ἐπὶ νέων σειρῶν.

Ζημίαι δι' ἐπανακατεργασίαν

225. Συμπληρωματικὴ ἐργασία καὶ ὑλικά λόγῳ ἐλαττωματικῆς ἐργασίας.
226. Συμπληρωματικὴ ἐργασία καὶ ὑλικά λόγῳ ἐλαττωματικῶν ὑλῶν.
227. Συμπληρωματικὴ ἐργασία καὶ ὑλικά λόγῳ ἐλαττωματικοῦ ἐξοπλισμοῦ.
228. Συμπληρωματικὴ ἐργασία καὶ ὑλικά λόγῳ φθαρέντων μερῶν κατὰ τὸ στάδιον τῆς διαχειρίσεως.
229. Συμπληρωματικὴ ἐργασία καὶ ὑλικά λόγῳ τροποποιήσεων εἰς τὴν σύλληψιν καὶ τὰ σχέδια.
230. Συμπληρωματικὴ ἐργασία διὰ τὴν ἐξάντησιν τοῦ μετάλλου.

Ζημίαι ἐξ ἀμέσων ὑλικῶν

256. Ἐξοδα συμπληρωματικῶν ὑλικῶν λόγῳ ὑποκαταστάσεως τῶν ὑλικῶν.
258. Ἐλλείμματα Ἀπογραφῆς.

Ζημίαι λόγῳ ἀπορριφθέντων μερῶν

271. Ἀπορριφθέντα τεμάχια λόγῳ ἐλαττωματικῆς ἐργασίας.
272. Ἀπορριφθέντα τεμάχια λόγῳ ἐλαττωματικῶν ὑλικῶν.
273. Ἀπορριφθέντα τεμάχια λόγῳ ἐλαττωματικοῦ ἐξοπλισμοῦ.
274. Ἀπορριφθέντα τεμάχια λόγῳ τροποποιήσεων εἰς τὴν σύλληψιν καὶ τὰ σχέδια.

3. Σχετικῶς μὲ τὴν παρακολούθησιν τῶν ἀποκλίσεων τῶν τιμῶν τῶν πρώτων ὑλῶν παρατηρητέα εἰδικώτερον τὰ κάτωθι :

α) Ὅταν χρησιμοποιεῖται ὁ πρῶτος τρόπος τοῦ διαχωρισμοῦ, δηλαδὴ τῶν ἀποκλίσεων κατὰ τὴν ἀγοράν, ὁπότε ὁ λ/σμός πρῶται ὑλαὶ τηρεῖται εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν, αἱ διαφοραὶ ἄγονται εἰς χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ «Διαφορὰ τιμῆς πρώτων ὑλῶν» ὅστις δύναται,

αα) Νὰ τηρηθῆ ὡς περιληπτικός ἄνευ ἀναλύσεως.

ββ) Νὰ τηρηθῆ ὡς περιληπτικός μὲ ἀναλυτικούς λ/σμούς καθ' ὁμάδας ὑλικῶν.

γγ) Νὰ τηρηθῆ ὡς περιληπτικός λ/σμός μὲ ἀναλυτικούς κατὰ πρῶτην ὑλῆν.

Δοθέντος ὅτι ὁ λ/σμός Διαφορὰ τιμῆς πρώτων ὑλῶν εἶναι ἀποτελεσματικός ὡς θὰ ἐκτεθῆ περαιτέρω τὸ περιεχόμενον αὐτοῦ οὐδεμίαν κοστολογικὴν συνέχειαν ἔχει ἀλλὰ ἀπλῶς πληροφοριακὸν χαρακτῆρα, ἀναλό-

γως δὲ τῶν σχετικῶν ἀναγκῶν προσδιορίζεται καὶ ἡ ἔκτασις τοῦ περιεχομένου αὐτοῦ.

β) Ὃταν χρησιμοποιεῖται ὁ δεύτερος τρόπος κατὰ τὸν ὁποῖον ὁ λ/σμός τῆς Ἀποθήκης τῶν πρώτων ὑλῶν τηρεῖται εἰς τὰς πραγματικὰς τιμὰς καὶ αἱ διαφοραὶ μεταξὺ αὐτῶν καὶ τῶν προτύπων διαχωρίζονται κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν ἰσχύουν ἐπὶ τοῦ περιεχομένου τοῦ σχετικοῦ λ/σμοῦ διαφορᾶς τιμῆς ὅσα ἀνωτέρω διὰ τὸν πρῶτον τρόπον ἐλέχθησαν.

γ) Ἐνῶ κατὰ τὰς δύο προηγουμένας περιπτώσεις ὁ λ/σμός τῆς διαφορᾶς τιμῶν δύναται νὰ τηρηθῇ ἄνευ ἀναλύσεως, ὅταν χρησιμοποιεῖται ἡ μέθοδος τοῦ διαχωρισμοῦ τῆς διαφορᾶς κατὰ τὴν ἀγορὰν εἰς Ἐκκρεμῆ λ/σμόν καθίσταται ἀναγκαῖα ἡ ἀνάλυσις τοῦ λ/σμοῦ τούτου εἰς διαφορὰν τιμῆς κατὰ πρῶτην ὑλὴν ὥστε νὰ καταστῇ δυνατὴ ἡ μεταφορὰ τοῦ μέρους τῆς διαφορᾶς τῆς ἀντιστοιχοῦσης ἐπὶ τῆς βιομηχανοποιηθείσης ποσότητος εἰς τὸν λ/σμόν «Διαφοραὶ τιμῶν».

Παράδειγμα. Ἐστω αἱ κάτωθι κατὰ καιροὺς ἀγοραὶ πρώτης ὑλης Υ1 τῆς ὁποίας ἡ πρότυπος τιμὴ ἔχει καθωρισθῆ εἰς 1250 Δρχ. κατὰ μονάδα.

μ. 100	πρὸς 1.450	=	145.000
μ. 300	» 1.350	=	405.000
μ. 200	» 1.300	=	260.000
Σύνολον			810.000

καὶ ἐν συνεχείᾳ βιομηχανοποίησις 250 μονάδων ἐν τῷ τμήματι Α'.

Ἡ εἰς διαφόρους τιμὰς ἀγορὰ θὰ δημιουργήσῃ κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν τῶν 250 μονάδων θέμα ἀποτιμῆσεως, τὸ ὁποῖον δὲν δύναται ν' ἀντιμετωπισθῇ παρὰ διὰ δημιουργίας ἀναλυτικῶν λ)σμῶν διαφορῶν τιμῆς. Οὕτω κατὰ τὴν ἀγορὰν τῆς πρώτης ὑλης θὰ ἐνεργηθῇ ἡ ἐξῆς ἐγγραφή (ἀνακεφαλαιωτικῶς δι' ὅλας τὰς ἀγοράς) :

Πρώται Ὑλαι

Υ1 μ. 600 πρὸς 1250 750.000

Ἐκκρεμεῖς λ)σμοὶ Διαφορῶν τιμῆς πρώτων ὑλῶν

Διαφορὰ τιμῆς πρώτης ὑλης Υ1

μ. 100 × 200 = 20.000

μ. 300 × 100 = 30.000

μ. 200 × 50 = 10.000

60000

Τιμολόγια Διακανονιστέα

810.000

Κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν αἱ εἰς ἐκκρεμῆ λ/σμόν διαφοραὶ τῆς πρώτης ὑλης Υ1 θὰ ἐμφανίζονται ὡς ἐξῆς :

Διαφοραὶ τιμῶν Πρώτης Ὑλης Υ1

Ἐπὶ μ. 100 πρὸς 200 Δρχ.	20.000
» μ. 300 » 100 »	30.000
» μ. 200 » 50 »	10.000

όποτε δύναται εύχερως νά εφαρμοσθῆ μία τῶν ἐν τῇ πράξει μεθόδων ἀποτιμῆσεως ἤτοι, ἡ τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου, τῆς πραγματικῆς κυκλοφορίας ἢ FIFO ἢ ἡ LIFO. Οὕτω ἐάν ἐφαρμόζεται π. χ. ἡ τρίτη, κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν θά λάβῃ χώραν ἡ ἐξῆς ἐγγραφή :

<i>Παραγωγή προϊόντων</i>	312.500
<i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i>	25.000
<i>Διαφορά τιμῆς πρώτων ὑλῶν</i>	
<i>Πρώται Ὑλαι</i>	312.500
<i>ΥΙ</i>	
<i>Ἐκκρεμεῖς λ/σμοὶ Διαφορᾶς τιμῆς πρώτων ὑλῶν</i>	25.000

4. Ἐπὶ τῶν ἰδιομόρφων περιπτώσεων οἱ λ)σμοὶ τῶν ἀποκλίσεων λαμβάνουν ἕκτασιν ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως.

§ 7

Ἡ Διάθεσις τῶν Ἀποκλίσεων

Ἐλέχθη ἐν πρῶτῳ 13 τοῦ τρίτου κεφαλαίου ὅτι αἱ ἀποκλίσεις τοῦ πραγματικοῦ ἐκ τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς διατίθενται εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως διαζευκτικῶς κατὰ τρεῖς τρόπους.

- α. Μεταφέρονται εἰς τ' Ἀποτελέσματα Χρήσεως.
- β. Μεταφέρονται εἰς τὸ κόστος τῶν πωληθέντων.
- γ. Μερίζονται προστιθέμενοι ἀλγεβρικῶς μεταξύ τῶν πωληθέντων καὶ τῶν ἀποθεμάτων.

Ἐφ' ὅσον αἱ ἀποκλίσεις ἀποσβέννυνται κατὰ τοὺς δύο πρώτους τρόπους τοῦθ' ὅπερ ἄλλωστε εἶναι καὶ τὸ συνεπέστερον πρὸς τὰς ἀρχὰς τοῦ προτύπου κόστους, οὐδὲν θέμα γεννᾶται, ἐνεργουμένης τῆς ἐγγραφῆς ἐφ' ὅσον αἱ ἀποκλίσεις εἶναι ἀρνητικά.

Ἀποτελέσματα Χρήσεως

ἢ

Κόστος πωληθέντων

<i>Ἀποκλίσεις τιμῆς Α' Ὑλῶν</i>
<i>Ἀποκλίσεις ἀποδόσεως Α' Ὑλῶν</i>
<i>Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἐργασίας</i>
.
.

Ὅταν τούναντίον χρησιμοποιεῖται ὁ τρίτος τρόπος, ἀπαραίτητος εἶναι

ή κατά προϊόν συγκέντρωσις τών αποκλίσεων ενεργουμένης τής έγγραφης, δια τήν περίπτωσιν τών δυσμενών αποκλίσεων :

Ἀποκλίσεις Κόστους παραγωγῆς

Ἀποκλίσεις κόστους προϊόντος Α'

Ἀποκλίσεις κόστους προϊόντος Β'

Ἀποκλίσεις τιμῆς Α' Ὑλῶν

Ἀποκλίσεις ποσότητος Α' Ὑλῶν

Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἀμ. ἐργασίας

Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἐργασίας

Ἀποκλίσεις Ὀγκον Γ.Β.Ε.

Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος Γ. Β. Ε.

Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ Γ. Β. Ε.

Μετά τήν συγκέντρωσιν ταύτην λαμβάνει χώραν ὁ μερισμός τών αποκλίσεων μεταξύ τών πωληθέντων καί τών μενόντων ενεργουμένης τής κάτωθι λογιστικῆς έγγραφῆς ὑπό τήν προϋπόθεσιν καί πάλιν τών ἀρνητικῶν αποκλίσεων.

Κόστος πωληθέντων

Προϊόν Α

Προϊόν Β

· · ·

Προϊόντα

Προϊόν Α

Προϊόν Β

· · ·

Ἀποκλίσεις Κόστους παραγωγῆς

Ἀποκλίσεις κόστους προϊόντος Α

Ἀποκλίσεις κόστους προϊόντος Β

Ὑπό ἅπαντας τοὺς τρόπους κλεισίματος τοῦ λ)σμοῦ τών αποκλίσεων, ἡ ἀπόσβεσις τοῦ ὑπολοίπου αὐτῶν λαμβάνει χώραν ἢ κατά τήν λήξιν κοστολογικῆς περιόδου ἢ τὸ ἀργότερον εἰς τὸ τέλος τῆς Χρήσεως.

Καθ' ὃν χρόνον οἱ λ)σμοὶ τών αποκλίσεων παραμένουν μετ' ὑπόλοιπον ὑποδηλοῦν, ἐφ' ὅσον χρησιμοποιεῖται ὁ πρῶτος ἢ ὁ δεῦτερος τρόπος, ἀποτελεσμα, ἐφ' ὅσον δὲ ἔχει υἱοθετηθῆ ὁ τρίτος τρόπος, κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 6^{ΟΝ}

ΤΟ ΒΑΣΙΚΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

§ 1

Ὁ Προσδιορισμός τῶν Ἀποκλίσεων

Ἀνακεφαλαιοῦντες τὰ ἐν § 12 τοῦ τρίτου κεφαλαίου ἐκτεθέντα χαρακτηριστικά τοῦ βασικοῦ προτύπου κόστους παρατηροῦμεν ὅτι διὰ τοῦ συστήματος τούτου :

α. Ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμός τοῦ πραγματικοῦ κόστους με ταυτόχρονον ὑπαρξιν λογιστικῶν δεδομένων πρὸς διαπίστωσιν τῶν ἀποκλίσεων καὶ δὴ τῶν ποσοτικῶν τοιούτων. Αἱ ἀποκλίσεις αὗται κατὰ τὸ σύστημα τοῦ βασικοῦ προτύπου λαμβάνουν συνήθως τὴν μορφήν ἀναλογίων.

β. Αἱ ἀποκλίσεις διαπιστοῦνται ἐξωλογιστικῶς διὰ καταρτίσεως καταλλήλων πινάκων καὶ δὲ ν καταχωροῦνται εἰς τὰ βιβλία.

γ. Τ' ἀποθέματα τῶν πρώτων Ὑλῶν καὶ ἐτοιμῶν προϊόντων ἐμφανίζονται εἰς τὰς λογιστικὰς καταστάσεις καὶ τὴν ἀπογραφὴν εἰς τὸ πραγματικὸν κόστος.

Ἡ τήρησις τῶν λογαριασμῶν τῆς παραγωγῆς εἰς τὸ πραγματικὸν κόστος με ταυτόχρονον ἐξασφάλισιν λογιστικῶν δεδομένων διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τῶν ἀποκλίσεων διευκολύνεται διὰ τῆς διαπιστώσεως ἀναλογίων, αἵτινες δύνανται νὰ χρησιμεύσουν διὰ τὸν προσδιορισμὸν αὐτῶν.

Γνωρίζοντες πράγματι ὅτι τὸ δι' ὠρισμένον στοιχεῖον πραγματικὸν κόστος τοῦ προϊόντος ἀπορρέει ὡς γινόμενον :

Πραγματικὴ Ἀνάλωσις X Πραγματικὴ τιμὴ

ἐνῶ τὸ πρότυπον κόστος τοῦ ἴδιου στοιχείου ἴσεται πρὸς τὴν

Πρότυπον Ἀνάλωσιν X Πρότυπον τιμὴν

καὶ ὅτι τὸ ὄλικόν τοῦτο διὰ τὸ στοιχεῖον κόστος εἶναι συνάρτησις ποσοτικῶν ἀποδόσεων καὶ τιμῶν, προαγόμεθα εἰς τὴν διαπίστωσιν τῶν κάτωθι σχέσεων,

$$\text{Ὀλικὴ ἀναλογία κόστους στοιχείου} = \frac{\text{Πραγματικὴ ποσότης X Πραγματικὴν τιμὴν}}{\text{Πρότυπος ποσότης X Πρότυπος τιμὴ}}$$

$$\text{Ἀναλογία ποσοτικῆς ἀποδόσεως στοιχείου} = \frac{\text{Πραγματικὴ ποσότης}}{\text{Πρότυπος ποσότης}}$$

$$\text{Αναλογία τιμής στοιχείου} = \frac{\text{Πραγματική τιμή}}{\text{Πρότυπος τιμή}}$$

έξ ὧν ἐξάγεται ὅτι :

$$\text{Αναλογία ὀλικοῦ κόστους στοιχείου} = \text{Αναλογία ποσοτικής ἀποδόσεως στοιχείου} \times \text{Αναλογία τιμής στοιχείου}$$

$$\text{Αναλογία ποσοτικής ἀποδόσεως στοιχείου} = \frac{\text{Αναλογία ὀλικοῦ κόστους στοιχείου}}{\text{Αναλογία τιμής στοιχείου}}$$

$$\text{Αναλογία τιμής στοιχείου} = \frac{\text{Αναλογία ὀλικοῦ κόστους στοιχείου}}{\text{Αναλογία ποσοτ. ἀποδόσεως στοιχείου}}$$

Αἱ ἀνωτέρω σχέσεις χρησιμεύουν διὰ τὴν ἐξεύρεσιν ζητουμένης τινὸς ἀναλογίας ὅταν δίδονται αἱ δύο ἕτεροι.

Ἀφαιρούντες τὰς κατὰ τ' ἀνωτέρω προσδιοριζόμενας ἀναλογίας ἐκ τῆς μονάδος λαμβάνομεν τὴν ἀπόκλισιν εἰς ποσοστὸν ἐπὶ τῆς ἑκατόν.

Παράδειγμα : Ἐστω ὅτι :	<i>Πρότυπος</i>	<i>Πραγματική</i>
Ἄξια Πρώτης Ὑλης	1.000.000	1.100.000
» Ἀναλώσεως Α' Ὑλης	800.000	900.000

καὶ ζητεῖται ἡ ποσοτικὴ ἀπόκλισιν τῆς ἐν λόγῳ πρώτης ὕλης.

Ἐφαρμόζοντες τὴν δευτέραν ἐκ τῶν ὄψω σχέσεων θὰ ἔχωμεν :¹

$$\text{Αναλογία ποσοτικής ἀποδόσεως πρώτης Ὑλης} \frac{9}{8} : \frac{11}{10} = 102, \frac{24}{88} \% \text{ καὶ}$$

$$\text{Ἀπόκλισιν} = 2, \frac{24}{88} \% \times 800.000 = 18.181,80$$

Ἀναλυτικῶς ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων διὰ τῶν ἀναλογιῶν παρατηρητέα τὰ ἐξῆς :

1. Ἐπὶ τῶν Πρώτων Ὑλῶν

Διὰ τὴν διαπίστωσιν τῶν ποσοτικῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν πρώτων Ὑλῶν δεόν νὰ γνωρίζομεν διαζευκτικῶς δύο στοιχεῖα :

α. Τὴν διαφορὰν μεταξὺ τῆς προτύπου καὶ πραγματικῆς ἀναλώσεως ὁπότε προσδιορίζομεν τὴν σχετικὴν ἀπόκλισιν κατὰ τὰ ἐν τῷ τρέχοντι προτύπῳ ἰσχύοντα εἰς ἀπολύτους τιμὰς ἄνευ χρήσεως τῶν ἀναλογιῶν².

β. Ἐάν τοῦτο εἶναι δυσχερὲς νὰ ἐξαχθῇ ἐκ τῶν βιβλίων, λαμβάνομεν ἐξ αὐτῶν τὴν σχέσιν τῶν πραγματικῶν πρὸς τὰς προτύπους τιμὰς³ καὶ ἐν συνεχείᾳ εὐρίσκομεν τὴν σχετικὴν ποσοτικὴν ἀπόκλισιν κατὰ τὰ προηγουμένως ἐκτεθέντα διὰ τῆς χρησιμοποίησεως ἀναλογιῶν.

1. Μετὰ τὴν ἀπάλειψιν τῶν μηδενικῶν.

2. Ἐκ τῶν οἰκείων συνόλων τῶν εἰς διπλᾶς στήλας τηρουμένων λ/σμῶν.

3. Τὰς ἀναλογίας καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν ἐγγράφομεν εἰς τοὺς σχετικούς πίνακας χάριν πληρότητος τῆς σχετικῆς ἀναλύσεως.

2. 'Επί τῆς 'Αμέσου 'Εργασίας

'Επί τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων τῆς 'Αμέσου 'Εργασίας ἰσχύουν ἐν ἀναλογίᾳ αἱ ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων τῶν πρώτων 'Υλῶν παρατηρήσεις ἧτοι : ἢ λαμβάνομεν τὴν διαφοράν μεταξὺ τῶν προτύπων καὶ πραγματικῶν ὥρων ἐργασίας καὶ πολλαπλασιάζομεν ἐπὶ τὸ πρότυπον ὄρομισθιον ἢ ἐξευρίσκομεν τὴν ποσοτικὴν ἀπόκλισιν τῇ βοηθείᾳ τῶν τιμῶν ὄρομισθίου.

3. 'Επί τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν 'Εξόδων

Πρὸς διαπίστωσιν τῶν 'Αποκλίσεων ἐπὶ τῶν ἐξόδων τούτων διὰ τῆς μεθόδου τῶν ἀναλογιῶν αἱ κάτωθι σχέσεις δεόν νὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψει :

Πραγματικά Γ. Β. Ε.

$$\text{'Αναλογία 'Ολικοῦ κόστους Γ. Β. Ε.} = \frac{\text{Πραγματ. ὤραι Χ Πρότ. Συντελεστήν}}$$

$$\text{'Αναλογία ἐκ μεταβολῆς τοῦ ὄγκου παραγωγῆς} = \frac{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ Προτύπους ὥρας}}{\text{Πραγματ. ὤραι Χ Πρότ. Συντελεστήν}}$$

$$\text{'Αναλογία 'Αποτελεσματικότητος} = \frac{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματ. ὥρας}}{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ προτύπους ὥρας}}$$

Πραγματικά Γ. Β. Ε.

$$\text{'Αναλογία 'Εξόδων ἢ Προϋπολογισμοῦ} = \frac{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματ. ὥρας}}$$

'Εὰν ἐπιδιώκεται ἡ διαπίστωσις τῶν ὀλικῶν ἀποκλίσεων ἄνευ τῆς χρήσεως ἀναλογιῶν, οἱ σχετικοὶ τύποι εἶναι οἱ ἑξῆς :

$$\text{'Ολική 'Απόκλισις} = \text{Πραγματικαὶ ὤραι Χ Πρότυπον Συντελεστήν} - \text{Πραγματικὰ Γενικά Βιομηχανικά 'Εξόδα}$$

Τύπος 'Αρ. 16 ²

$$\text{'Απόκλισις ὄγκου} = \text{Πραγματικαὶ ὤραι Χ Πρότυπον Συντελεστήν} - \text{Προϋπολογισμὸς διὰ τὰς προτύπους ὥρας}$$

Τύπος 'Αρ. 17

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF *Cost Accounting* N. Y. σ. 411.

2. Διαφέρει ὁ τύπος οὗτος τοῦ χρησιμοποιουμένου διὰ τὴν μέτρησιν τῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως τῶν Γ. Β. Ε. ἐπὶ τοῦ τρέχοντος προτύπου (σύγκρινε μὲ τύπον ἄρ. 7) καὶ ὅσον ἐνταῦθα ἡ ἀπόκλισις μετρεῖται ὡς διαφορά τῶν πραγματικῶν Γ. Β. Ε. ἐκ τῶν πραγματικῶν ὥρων Χ πρότυπον συντελεστήν ἐνῶ ἐπὶ τοῦ τρέχοντος προτ. μετρεῖται ὡς διαφορά ἐκ τῶν προτ. ὥρων Χ πρότ. συντελεστήν. Καὶ ὁ ἐπόμενος τύπος ἀντιμετωπίζει τὰς ἀποκλίσεις ὄγκου ὡς διαφοράν τῶν πραγματικῶν ὥρων Χ πρότυπον συντελεστήν — προϋπολογιστικοῦ περιθωρίου διὰ προτύπους ὥρας, ἐνῶ ἐν τῷ συστήματι τοῦ τρέχοντος προτύπου ἡ σχετικὴ ἀπόκλισις εἶναι ἴση πρὸς τὴν διαφοράν : Πρότυποι ὤραι ἐν τῇ παραγωγῇ Χ πρότυπον συντελεστήν — προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ προ-

Ἀπόκλισις Ἀποτελεσματικότητος (Τύπος ὑπ' ἀρ. 9) = Προϋπολογισμὸς διὰ τὰς προ-
τύπους ὥρας — Προϋπολογισμὸς διὰ τὰς πραγματικὰς ὥρας. 1

Ἀπόκλισις Προϋπολογισμοῦ (Τύπος ὑπ' ἀρ. 10) = Προϋπολογισμὸς διὰ τὰς πραγμα-
τικὰς ὥρας — Πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα. 1

Τὰ ἀνωτέρω ἀποσαφηνίζονται ἐκ τοῦ κάτωθι παραδείγματος κατὰ τὸ
ὁποῖον ὑποτίθεται ὅτι τὸ βασικὸν πρότυπον κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς χρήσεως
προσαρμόζεται εἰς τὸ τρέχον τοιοῦτον.

Βασικὸν πρότυπον κόστος προϊόντος Α

Πρώτη ὕλη X μονὰς	1 πρὸς 100	=	100
Ἄμεσα ἐργατικά ὥραι	4 πρὸς 20	=	80
Γενικά Β)κὰ Ἐξοδα ὥραι	4 πρὸς		
Σταθερά	10 + Μεταβλητά 40	=	200
Ὀλικὸν πρότυπον βασικὸν			380

Δεδομένα μετατροπῆς εἰς τρέχον πρότυπον

Πρώται ὕλαι κατὰ μονάδα		=	110
Ἄμεσα ἐργατικά καθ' ὥραν		=	23
Γενικά Βιομ)κὰ Ἐξοδα καθ' ὥραν			
Σταθερά	10 + Μεταβλητά 44	=	54

Πρότυπον τεχνολογίας Χρήσεως

Πρώτη ὕλη X μονὰς	1 πρὸς 110	=	110
Ἄμεσος ἐργασία ὥραι	4 » 23	=	92
Γεν. Β)κὰ Ἐξοδα ὥραι	4 » 54	=	216
Ὀλικὸν τρέχον κόστος			418

Ἀπολογιστικά δεδομένα κατ' ἀξίαν

Ἀξία βιομηχανοποιηθεισῶν πρώτων ὕλων	Δρχ.	2.514.240
Ἀξία καταβληθέντων ἀμέσων ἐργατικῶν	»	2.222.000
Σύνολον πραγματικῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν ἐξόδων	»	520.000

Ποσοτικά Προϋπολογιστικά καὶ Ἀπολογιστικά δεδομένα.

	Προϋπολογισμὸς	Ἀπολογισμὸς
Ὁραὶ ἐργασίας	100.000	101.000
Μονάδες προϊόντος	25.000	24.000
Βιομηχανοποιηθεῖσαι μονάδες Α' ὕλης	25.000	23.280

Βάσει τῶν ἀνωτέρω δεδομένων εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως θὰ προ-
κόψουν ἀναλογίαι μεταξὺ τοῦ πραγματικοῦ κόστους καὶ τῶν προτύπων
βασικοῦ καὶ τρέχ. τοιούτου καὶ ἀποκλίσεις ὡς οἱ πίνακες ὑπ' ἀρ. 64, 65, 66.

τύπους ὥρας. Τοῦτο εἶναι ἀναπόφευκτον λόγῳ διαφορᾶς ὑπολογισμοῦ τῆς ἐπιβαρύν-
σεως τοῦ λ)σμοῦ τῆς παραγωγῆς. Κατὰ τὸ πρότυπον μετρήσεως ἢ ἐπιβαρύνσεις ἀντι-
προσωπεύει τὰς πραγματικὰς ὥρας ἐπὶ τῷ προτύπῳ συντελεστῇ, ἐνῶ ἐπὶ τοῦ τρέχον-
τος προτύπου ἢ ἐπιβαρύνσεις ἀντιπροσωπεύει τὰς προτύπους ὥρας ἐπὶ τῷ προτύπῳ
συντελεστῇ.

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀν. σ. 411 ὅπου καὶ πίναξ ἀπο-
κλίσεων.

Ἐπιτόκιον		Ἐπιτόκιον		Ἐπιτόκιον	
Ἐπιτόκιον καὶ Ἀποκλίσεις Πραγματικῶν Κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ Πρότυπον Βασικῶν					
Ἐπιτόκιον		Ἐπιτόκιον		Ἀποδοτικότητα	
Πραγματικὴ ποσότης X Πραγματικὴν τιμὴν		Πραγματικὴ ποσότης X Πραγματικὴν τιμὴν		Πραγματικὴ ποσότης X Πρότυπον τιμὴν	
Πρότυπος ποσότης X Πρότυπον τιμὴν		Πραγματικὴ ποσότης X Πρότυπον τιμὴν		Πρότυπος ποσότης X Πρότυπον τιμὴν	
23.280 X 108 = 2.514.240		23.280 X 108 = 2.514.240		23.280 X 100 = 2.328.000	
24.000 X 100 = 2.400.000		23.280 X 100 = 2.328.000 = 108% ₀		24.000 X 100 = 2.400.000 = 97% ₀	
- 4,76% ₀ X 2.400.000 = - 114.240 ἤ		Ἀπόκλισις		Ἀπόκλισις	
2.400.000 - 2.514.240 = - 114.240		- 8% ₀ X 2.328.000 = - 186.240 ἤ		2.400.000 - 2.328.000 = + 72.000 ἤ	
		2.328.000 - 2.514.240 = - 186.240		2.400.000 - 2.328.000 + 72.000	
Ἐπιτόκιον καὶ Ἀποκλίσεις Πραγματικῶν Κόστους ἐν σχέσει πρὸς πρότυπον τεχνολογίας χρήσεως					
Ἐπιτόκιον		Ἐπιτόκιον		Ἀποδοτικότητα	
Πραγματικὴ ποσότης X Πραγματικὴν τιμὴν		Πραγματικὴ ποσότης X Πραγματικὴν τιμὴν		Πραγματικὴ ποσότης X Πρότυπον τιμὴν	
Πρότυπος ποσότης X Τρ. πρότυπος τιμὴ		Πραγματικὴ ποσότης X Τρ. πρότυπον τιμὴν		Πρότυπος ποσότης X Τρ. Πρότυπον τιμὴν	
23.280 X 108 = 2.514.240		23.280 X 108 = 2.514.240		23.280 X 110 = 2.560.800	
24.000 X 110 = 2.640.000		23.280 X 110 = 2.560.800 = 98,181		24.000 X 110 = 2.640.000 = 97% ₀	
+ 4.764% ₀ X 2.640.000 = + 125.769 ἤ		Ἀπόκλισις		Ἀπόκλισις	
2.640.000 - 2.514.240 = + 125.760		+ 1.819 X 2.560.800 = + 46.581 ἤ		+ 3% ₀ X 2.640.000 = + 79.200 ἤ	
		2.560.800 - 2.514.240 = + 46.560		2.640.000 - 2.560.800 = + 79.200	

Πίναξ Ἀρ. 64

Ἀποκλίσεων Πρώτων Ἑτάριου ἀπὸ τοῦ προτύπου Βασικοῦ καὶ τοῦ προσηρμοσμένου Βασικοῦ εἰς τὸ τρίτον μετὰ ἢ ἀνευ χρήσεως ἀναλογιῶν

'Αναλογίαι και 'Αποκλίσεις πραγματι

'Ολικαί	'Ογκου
<p><i>Πραγματικά Γενικά Β/κά "Εξοδα</i></p> <p><i>Πραγματικάi ώραι Χ προτύπω συντελεστή</i></p> $\frac{5.200.000}{101.000 \times 50} = \frac{5.200.000}{5.050.000} = 102.97\%$ <p>'Απόκλισις</p> $- 2,97\% \times 5.050.000 = - 150.000 \text{ ή}$ $5.050.000 - 5.200.000 = - 150.000$	<p><i>Προϋπολογισμός διά προτύπους ώρας</i></p> <p><i>Πραγματικάi ώραι Χ προτύπω συντελεστή</i></p> $\frac{96.000 \times 40 + 1.000.000}{101.000 \times 50} = \frac{4.840.000}{5.050.000} = 95\%$ <p>'Αποκλισις</p> $+ 4.16\% \times 5.050.000 = + 210.000 \text{ ή}$ $5.050.000 - 4.840.000 = + 210.000$

'Αναλογίαι και 'Αποκλίσεις πραγματι

'Ολικαί	'Ογκου
<p><i>Πραγματικά Γενικά Β/κά "Εξοδα</i></p> <p><i>Πρότυπος 'Επιβάρυνσις παραγωγής</i></p> $\frac{5.200.000}{96.000 \times 54} = \frac{5.200.000}{5.184.000} = 100.31\%$ <p>'Απόκλισις</p> $- 0.31\% \times 5.184.000 = - 16.000 \text{ ή}$ $5.184.000 - 5.200.000 = - 16.000$	<p><i>Προϋπολογισμός διά προτύπους ώρας</i></p> <p><i>Πρότυποι ώραι παραγωγής Χ προτύπω συντελεστή</i></p> $\frac{96.000 \times 44 + 1.000.000}{96.000 \times 54} = \frac{5.224.000}{5.184.000} = 100.77\%$ <p>'Απόκλισις</p> $- 0.77\% \times 5.184.000 = - 40.000 \text{ ή}$ $5.184.000 - 5.224.000 = - 40.000$

'Αποκλίσεων Γενικών Βιομηχανικών 'Εξοδών

Βασικού είς τρέχον μέ

ομηχανικῶν Ἐξόδων *

στους ἐν σχέσει πρὸς τὸ πρότυπον βασικόν

Ἀποτελεσματικότητα	Προϋπολογισμοῦ
$\frac{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματικὰς ὥρας}}{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ προτύπου ὥρας}}$ $\frac{1.000 \times 40 + 1.000.000}{1.000 \times 40 + 1.000.000} = \frac{5.040.000}{4.840.000} = 104,13\%$ <p>Ἀπόκλισις</p> $- 4,13\% \times 4.840.000 = - 200.000 \text{ ἤ}$ $4.840.000 - 5.040.000 = - 200.000$	$\frac{\text{Πραγματικὰ Γενικὰ Β/κὰ Ἐξοδα}}{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματικὰς ὥρας}}$ $\frac{5.200.000}{101.000 \times 40 + 1.000.000} = \frac{5.200.000}{5.040.000} = 103,175\%$ <p>Ἀπόκλισις</p> $- 3,175\% \times 5.040.000 = - 160.000 \text{ ἤ}$ $5.040.000 - 5.200.000 = - 160.000$

στους ἐν σχέσει πρὸς τὸ τρέχον πρότυπον

Ἀποτελεσματικότητα	Προϋπολογισμοῦ
$\frac{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματικὰς ὥρας}}{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ προτύπου ὥρας}}$ $\frac{1.000 \times 44 + 1.000.000}{1.000 \times 44 + 1.000.000} = \frac{5.444.000}{5.224.000} = 104,21\%$ <p>Ἀπόκλισις</p> $- 4,21\% \times 5.224.000 = - 220.000 \text{ ἤ}$ $5.224.000 - 5.444.000 = - 220.000$	$\frac{\text{Πραγματικὰ Γενικὰ Β/κὰ Ἐξοδα}}{\text{Προϋπολογισμὸς διὰ πραγματικὰς ὥρας}}$ $\frac{5.200.000}{5.444.000} = 95,5\%$ <p>Ἀπόκλισις</p> $+ 4,48\% \times 5.444.000 = + 244.000 \text{ ἤ}$ $5.444.000 - 5.200.000 = + 244.000$

ρ. 65

τὸ τοῦ προτύπου Βασικοῦ καὶ προσηρμοσμένου
ἐν χρήσεως ἀναλογιῶν

* Τὰ ἐν τῷ Πίνακι γινόμενα εἶναι κατὰ προσέγγισιν λόγῳ τοῦ ἀσυμμέτρου πολλῶν ἐκ τῶν ἀριθμῶν.

'Αναλογίαι και 'Αποκλίσεις Πραγματικῶν Κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ Πρότυπον βασιζόντων		'Αποδοτικότητα	
'Ο λ ι κ α ι		Τ ι μ ῶ ν	
Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.
Πρὸτ. ἀριθ. ὥρων X Πρὸτυπ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πρὸτ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.	Πρὸτ. ὄροι ἐργασ. X Πρὸτυπ. ὄρομοιθ.
$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 20 = 2.020.000$
$96.000 \times 20 = 1.920.000$	$101.000 \times 20 = 2.020.000$	$101.000 \times 23 = 2.323.000$	$96.000 \times 20 = 1.920.000$
'Απόκλισις	'Απόκλισις	'Απόκλισις	'Απόκλισις
$- 15,73\% \times 1.920.000 = - 302.000$ ἤ	$- 10\% \times 2.020.000 = - 202.000$ ἤ	$+ 4,35\% \times 2.323.000 = + 101.000$ ἤ	$- 5,21\% \times 1.920.000 = - 100.000$ ἤ
$1.920.000 - 2.222.000 = - 302.000$	$2.020.000 - 2.222.000 = - 202.000$	$2.323.000 - 2.222.000 = + 101.000$	$1.920.000 - 2.020.000 = - 100.000$
'Αναλογίαι και 'Αποκλίσεις Πραγματικῶν Κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ Πρότυπον τεχνολογίας χρήσεως		'Αποδοτικότητα	
'Ο λ ι κ α ι		Τ ι μ ῶ ν	
Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Πραγματ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀριθ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.
Πρὸτ. ἀριθ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀρ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.	Πραγματ. ἀρ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.	Πρὸτ. ἀριθ. ὥρων X Τρ. πρὸτ. ὄρομοιθ.
$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 22 = 2.222.000$	$101.000 \times 23 = 2.323.000$
$96.000 \times 23 = 2.208.000$	$101.000 \times 23 = 2.323.000$	$101.000 \times 23 = 2.323.000$	$96.000 \times 23 = 2.208.000$
'Απόκλισις	'Απόκλισις	'Απόκλισις	'Απόκλισις
$- 0,634\% \times 2.208.000 = - 14.000$ ἤ	$+ 4,35\% \times 2.323.000 = + 101.000$ ἤ	$+ 4,35\% \times 2.323.000 = + 101.000$ ἤ	$- 5,21\% \times 2.208.000 = - 115.000$ ἤ
$2.208.000 - 2.222.000 = - 14.000$	$2.323.000 - 2.222.000 = + 101.000$	$2.323.000 - 2.222.000 = + 101.000$	$2.208.000 - 2.323.000 = - 115.000$

Πίναξ 'Αρ. 66

'Αποκλίσεων 'Αμέσου 'Εργασίας ἀπὸ τοῦ προτύπου Βασικοῦ καὶ τοῦ προσηρμοσμένου Βασικοῦ εἰς τρέχον μετὰ ἢ ἀνευ χρήσεως ἀναλογιών

* Τὰ ἐν τῷ Πίνακι γινόμενα εἶναι κατὰ προσέγγισιν λόγῳ τοῦ ἀσυμμέτρου πολλῶν ἐκ τῶν ἀριθμῶν.

§ 2

'Η Λειτουργία τών λ)σμών

'Η διάρθρωσις τῆς λειτουργίας τών λ)σμών κατὰ τὸ σύστημα τοῦ βασικοῦ προτύπου ἀκολουθεῖ τοὺς κάτωθι κανόνες.

α) Οἱ λ)σμοὶ τών ἀποθηκῶν τών πρώτων ὑλῶν χρεοῦνται τόσον εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν ὅσον καὶ εἰς τὴν πρότυπον. 'Η σχέσις τῆς πραγματικῆς χρεώσεως τών λ)σμών τούτων ἐν σχέσει πρὸς τὴν βασικὴν πρότυπον διδερὶ τὴν ἀναλογίαν τών διακυμάνσεων τών τιμῶν. 'Εάν π. χ. ὑποθέσωμεν ἀγορὰς πρώτης ὑλης X

$$\begin{array}{rcl} 1.000 \text{ μονάδων} & \times & 120 \\ 2.000 \text{ } & \times & 115 \end{array}$$

καὶ πρότυπον τιμὴν τῆς πρώτης ὑλης ταύτης εἶναι 100 Δρχ. ὁ οἰκείος λ)σμός ἐν τῇ χρεώσει αὐτοῦ θὰ ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

Πρώτη Ὕλη X

Στοιχεῖα ἔγγραφης	Λεπτομέρειαι	Ποσότης	Πραγματικὴ ἀξία	Πρότυπος ἀξία
		1.000	120.000	100.000
		2.000	230.000	200.000

'Εκ τῆς σχέσεως τῆς πραγματικῆς ἀξίας πρὸς τὴν πρότυπον ἐξάγεται ἡ σχετικὴ ἀναλογία συμφώνως πρὸ τὰ προηγουμένως ἐκτεθέντα.

β) 'Η πίστωσις τών Ἀποθηκῶν ἐνεργεῖται :

αα. 'Αφ' ἑνὸς μὲν εἰς τὴν πραγματικῶς ἀναλωθεῖσαν ποσότητα ἐπὶ τῇ πραγματικῇ τιμῇ χρεώσει τοῦ οἰκείου λ)σμοῦ τῆς παραγωγῆς τηρουμένου εἰς πραγματικὴν ἀξίαν,

ββ. ἀφ' ἑτέρου εἰς τὴν πραγματικῶς ἀναλωθεῖσαν ποσότητα ἐπὶ τῇ προτύπῳ τιμῇ μὲ χρέωσιν διὰ μὲν τὴν πρότυπον ποσότητα, τοῦ λ)σμοῦ τῆς παραγωγῆς εἰς ἰδιαιτέραν στήλην, διὰ δὲ τὴν διαφορὰν μεταξὺ τῆς προτύπου καὶ τῆς πραγματικῆς εἰς τὸν Συμψηφιστικὸν λ)σμόν προτύπου. 'Εάν π. χ. ἠναλώθη πρώτη ὑλὴ διὰ τὴν παραγωγὴν 102 μονάδες ὑπὸ πρότυπον 100 ἐπὶ πραγματικῇ τιμῇ 110 καὶ προτύπῳ 100 ἡ σχετικὴ πίστωσις τῆς ἀποθήκης θὰ ἔχει ὡς ἀκολουθῶς,

Χρεοῦμενοι Λογαριασμοὶ	Ποσότης	Πραγματικὴ ἀξία	Πρότυπος ἀξία
Παραγωγή προϊόντων	102	12.220	10.000
Παραγωγή προϊόντων Συμψηφ. λ)σμός προτύπου			200

γ) Τά άμεσα έργατικά βαρύνουν την παραγωγή εις μέν τό πραγματικόν κόστος αὐτῆς διὰ τῶν πραγματικῶν ὥρων ἐπί τό πραγματικόν ὥρομισθιον εις δέ τό πρότυπον διὰ τῶν προτύπων ὥρων ἐπί τό πρότυπον ἡρομισθιον.

δ) Τά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα βαρύνουν την παραγωγή εις τό πραγματικόν κόστος αὐτῆς μέ τās πραγματικὰς ὥρας έργασίας ἐπί τὸν διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ συντελεστήν πιστώσει λ)σμοῦ Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα καταλογισθέντα εις τό πρότυπον δέ κόστος τās προτύπουσ ὥρας ἐπί τοὺς προτύπουσ συντελεστὰς. Ἡ τυχὸν μεταξὺ τῶν βιομηχανικῶν έξόδων καὶ καταλογισθέντων τοιούτων διαφορά μεταφέρεται εις τὸν λ)σμόν Ἀποτελέσματα Χρήσεως.

ε) Συμφώνως πρὸς τ' ανωτέρω ὁ εις διπλὰς στήλας τηρούμενος λ)σμός τῆς παραγωγῆς θά ἔχη τό κάτωθι περιεχόμενον :

<i>Εἶδος Δαπάνης</i>	<i>Πραγματικὸν Κόστος</i>	<i>Πρότυπον Κόστος</i>
Πρῶται Ὑλαι	Πραγματικαὶ ποσότητες Χ Πραγματικαὶ τιμαὶ	Πρότυποι ποσότητες Χ Πρότυποι τιμαὶ
Ἄμεσα έργατικά	Πραγματικαὶ ὥραι Χ Πραγματικὸν ὥρομισθιον	Πρότυποι ὥραι Χ Πρότυπον ὥρομισθιον
Γεν. Β)κά Ἐξοδα	Πραγματικαὶ ὥραι Χ Προτύπων συντελεστῆ	Πρότυποι ὥραι Χ Προτύπων συντελεστῆ

στ) Τό κόστος τῆς παραγωγῆς οὕτω διαμορφούμενον μεταφέρεται εις τὸν λ)σμόν προϊόντα τηρούμενον ὁμοίως εις διπλὰς στήλας.

ζ) Δημιουργεῖται εις λ)σμός ὑπὸ τὸν τίτλον «Συμψηφιστικὸς λ)σμός Προτύπου» μέ τό κάτωθι κύριον περιεχόμενον :

<i>Χρέωσις</i>	<i>Πιστώσις</i>
Ἐπί πλέον τῶν προτύπων χρησιμοποιούμεναι πρῶται Ὑλαι	Πρότυπος Ἀξία ἀγοραζομένων Α' Ὑλῶν
Πρότυπος Ἀξία πωλουμένων έτοιμῶν προϊόντων	Πρότυποι ὥραι έργασίας Χ προτύπων ὥρομισθίῳ
	Πρότυποι ὥραι ἐν τῇ παραγωγῇ Χ προτύπων συντελεστῆ Γεν. Β)κῶν Ἐξόδων
	Πρότυπος ἀξία τῶν ἐπί ἔλαττον τῶν προτύπων ἀναλώσεων Πρῶτων Ὑλῶν.

Ὁ λ)σμός οὗτος εἶναι λ)σμός Ισολογίσεως καὶ χρησιμοποιεῖται ἐκεῖ ὅπου οὐδεὶς λ)σμός δύναται νά χρεωθῆ ἢ νά πιστωθῆ. Ἡ τήρησις τοῦ λ)σμοῦ τούτου ἐπιτρέπει τὴν κατάρτισιν τετραστήλου Ἴσοζυγίου. Τό ὑπόλοιπον τοῦ λ)σμοῦ τούτου δεικνύει τ' ἀποθέματα τῶν πρῶτων Ὑλῶν καὶ

προϊόντων ως και τὰς ἐν ἐξελίξει ἐργασίας εἰς προτύπους τιμὰς. ¹ Εἰς τὸν ἴσολογισμόν δὲν συμπεριλαμβάνεται.

η) Ἡ ἀπογραφή καὶ ὁ ἴσολογισμὸς συντάσσονται εἰς τὸ πραγματικὸν κόστος.

Αἱ εἰς προτύπους ποσότητας καὶ τιμὰς ἐγγραφαὶ ἅμα τῷ πέρατι τῆς χρήσεως δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψει. Ὁ ρόλος τὸν ὁποῖον ἤσκησαν διαρκούσης τῆς χρήσεως ἦτο νὰ ὑποδηλώσουν τὰς ἀναλογίας μεταξὺ τοῦ πραγματικοῦ καὶ τοῦ προτύπου κόστους. Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως ἐξάγονται αἱ τελικαὶ ἀναλογίαι καὶ τοποθετοῦνται εἰς ἀρχεῖον ἐν ᾧ ἐμφανίζονται αἱ ἀποκλίσεις τοῦ προτύπου ἐκ τοῦ πραγματικοῦ κόστους μακρὰς περιόδου ἐτῶν διὰ καμπυλῶν ἢ ἀπλῶς δι' ἀριθμητικῶν ἐνδείξεων.

§ 3. Συμπεράσματα ἐπὶ τοῦ συστήματος Βασικοῦ προτύπου.

1. Ὁ μόνος λόγος τῆς ὑπάρξεως τῶν βασικῶν προτύπων εἶναι νὰ ἀναφανοῦν εἰς τοὺς λῃσμοὺς αἱ ἀναλογίαι τοῦ προτύπου κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ πραγματικόν. Αἱ ἀναλογίαι αὗται χρησιμεύουσαι διὰ τὴν σύνταξιν καταστάσεων διὰ τῶν ὁποίων λαμβάνει χώραν ἀνακεφαλαίωσις τῶν κατὰ κοστολογικὴν περίοδον ἀποκλίσεων.

2. Ἡ διαδικασία αὕτη τῆς ἐξαγωγῆς τῶν ἀναλογιῶν ἐν τοῖς βιβλίοις, ἥτις πολλαπλασιάζεται ὅταν προσαρμόζεται τὸ βασικὸν πρότυπον εἰς τρέχον καὶ ἡ τετράστηλος λειτουργία τοῦ ἡμερολογίου καὶ τῶν ἀρμολίων λῃσμῶν τοῦ Ἐνεργητικοῦ εἶναι ἕνας φόρτος ἐργασίας πολλὰς μεγαλύτερος τῶν ἀποτελεσμάτων τὰ ὁποῖα ἐπιφέρει, ἀφ' ἐνὸς μὲν διότι δὲν ἔχει λογιστικὴν ἀξίαν ὡς μὴ ἐπηρεάζουσα οὔτε τὰς ἀπογραφὰς οὔτε τ' ἀποτελέσματα, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι δύναται νὰ γίνῃ καὶ ἐξωλογιστικῶς πρὸς ἐνημέρωσιν τοῦ ἀρχείου.

3. Κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς χρήσεως ἢ διακρίβωσις τῶν ἀναλογιῶν μεταξὺ τῶν προτύπων τιμῶν καὶ τῶν πραγματικῶν τοιούτων εἶναι πλειστάκις δυσχερῆς, καὶ δὴ ἐν περιπτώσει ὑπάρξεως πολλῶν εἰδῶν ὑλικῶν διότι, ἐάν μὲν ἀνιχνευθοῦν αἱ ἀναλογίαι ἐκάστου ἐξ αὐτῶν τὸ ἀποτέλεσμα θὰ εἶναι μία μακρὰ καὶ ἐπίπονος ἐργασία ἐάν δέ, ὅπως εἴθισται, αἱ ἀναλογίαι εὔρεθοῦν κατὰ κατηγορίας τότε γίνονται ἐπικίνδυνοι συμβιβασμοὶ οἱ ὁποῖοι ἀλλοιώνουν τὸ πραγματικὸν κόστος καὶ συνεπῶς,

4. τὸ ἐξαγόμενον κόστος θεωρεῖται πραγματικὸν κατὰ τὴν ὡς ἄνω σχετικὴν ἔννοιαν.

5. Τὸ σύστημα τοῦτο δύναται νὰ συγκριθῇ μὲ τὸ σύστημα τῆς ἐπιβαρύνσεως τῆς παραγωγῆς διὰ συντελεστῶν ¹...μὲ τὴν διαφορὰν ὅτι ἐνταῦθα ἡ ἐργασία εἶναι κατὰ πολὺ περισσοτέρα.

6. Δὲν συνιστᾶται ὡς δυσνόητον καὶ δύσχρηστον παρὰ εἰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι ἔχουν περιορισμένα τμήματα παραγωγῆς.

¹ Διότι καὶ ἐκεῖ δύναται νὰ ἐξαχθοῦν ἀναλογίαι μεταξὺ τῶν πραγματικῶν καὶ τῶν κοστολογηθεισῶν δαπανῶν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 7^{ΟΝ}

ΕΦΑΡΜΟΓΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Δεδομένα τοῦ παραδείγματος.

Τὰ κατωτέρω δεδομένα ἀφοροῦν βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν παράγουσαν ἕν προϊόν διὰ τῶν κυρίων αὐτῆς τμημάτων παραγωγῆς τοῦ Α' καὶ τοῦ Β'. Εἰς ἕκαστον τῶν τμημάτων τούτων λαμβάνουν χώραν δύο κατεργασίαι, ἧτοι :

— ἐν τῷ τμήματι Α' ἢ Νο 1 καὶ Νο 2, καὶ

— ἐν τῷ τμήματι Β' ἢ Νο 3 καὶ Νο 4.

Διὰ τὴν παραγωγὴν τοῦ προϊόντος χρησιμοποιοῦνται 4 πρῶται ὕλαι : Α1 Υ 100, Υ 101, Υ 102, Υ 103 ἐξ ὧν αἱ μὲν δύο πρῶται ἐν τῷ τμήματι Α' αἱ δὲ ἕτεραι ἐν τῷ Β'. Ἡ ἐπιχείρησις διὰ τὴν παραγωγὴν τοῦ προϊόντος χρησιμοποιεῖ ἡλ. ρεῦμα καὶ ἀτμὸν τὰ ὁποῖα παράγει διὰ τῶν δύο ἀντιστοιχῶν βοηθητικῶν τῆς ὑπηρεσιῶν.

Αἱ ἐπακολουθοῦσαι ἐγγραφαὶ στηρίζονται.

α. Εἰς τὸ πρότυπον κοστολόγιον, β. Εἰς τὸν ἐλαστικὸν προϋπολογισμόν, γ. Εἰς τὰ δεδομένα τῶν συναλλαγῶν, δ. Εἰς τὰ πραγματικὰ Γ.Β.Ε. τὰ ἐμφαινόμενα ἐν τῷ σχετικῷ πίνακι.

2. Ἀρχικὴ Ἀπογραφὴ.

Εἶδος	Ποσότης	Πραγματικὴ		Πρότυπος	
		Τιμὴ	Ἀξία	Τιμὴ	Ἀξία
<i>α. Πρῶται ὕλαι.</i>					
Υ 100	850	53	45.050	50	42.500
Υ 101	300	75	22.500	80	24.000
Υ 102	250	95	23.750	100	25.000
Υ 103	530	64.40	34.132	60	31.800
<i>Σύνολον ἀξίας Α' ὕλων</i>			125.432		123.300
<i>β. Ὑλικὰ διάφορα</i> (Ὑπόλοιπα λ)σμων κατὰ τὴν ἀπογραφὴν)			75.000		
<i>γ. Ἡμιτελῆ προϊόντα</i>			11.125		11.000
Τμήματος Α' (μόνον Α' ὕλαι 50 μονάδων προϊόντος)					
Τμήματος Β' (20 μ. προϊόντων τμήματος Α' καὶ πρῶται ὕλαι τμήματος Β' διὰ 20 μονάδας προϊόντων.)			18,050		17.630
			29,175		28.630
<i>δ. Ἐτοιμα προϊόντα</i>	40	1.250	50.000	1.213.50	48.540

3. Πρότυπον κοστολόγιον προϊόντος Π.

Είδος Δαπάνης	Ποσότης	Τιμή	Μεθ. 'Αξία	'Ολικαί 'Αξία
<i>A' Πρώται "Υλαι</i>				
Y 100	2	50	100	
Y 101	1.50	80	120	
Y 102	1.30	100	130	
Y 103	1.20	60	72	
				422
<i>B' "Αμεσα ήμερομίσθια</i>				
Κατεργασία No 1 ωραι	1	30	30	
» No 2 »	2	40	80	
» No 3 »	1.1/2	28	42	
» No 4 »	1	25	25	
				177
<i>Γ' Γενικά Βιομ. "Εξοδα</i>				
<i>Τμήμα A'</i>				
Κατεργασία No 1 ωραι	1	116,50	116,50	
» No 2 »	2	116,50	233	
<i>Τμήμα B'</i>				
Κατεργασία No 3 »	1.1/2	106	159	
» No 4 »	1	106	106	
				614,50
<i>Πρότυπον κόστος κατά μονάδα προϊόντος</i>				1.213,50

4. Ένεργηθείσαι πράξεις.

α. Άγοραί πρώτων ύλων.

		Πραγματική		Πρότυπος	
		Τιμή	'Αξία	Τιμή	'Αξία
Y 100 μ.	1.900	53	100.700	50	95.000
Y 101 μ.	1.600	78	124.800	80	128.000
Y 102 μ.	1.400	101	141.400	100	140.000
Y 103 μ.	1.200	64	76.800	60	72.000
			443.700		435.000

β. Βιομηχοποιηθείσαι πρώται ύλαι συμφώνως προς τὰ ποσοτικά πρότυπα

Y 100 μ.	2.500	(διά 1.250 μ. προϊόντος)
Y 101 μ.	1.875	(διά 1.250 μ. προϊόντος)
Y 102 μ.	1.547	(διά 1.190 μ. προϊόντος)
Y 103 μ.	1.428	(διά 1.190 μ. προϊόντος)

γ. Χρησιμοποιηθείσαι ἐπί πλέον ἢ ἐπί ἔλαττον πρώται "Υλαι

Ἐπί πλέον

Y 100 μ.	30
Y 102 μ.	22

Ἐπί ἔλαττον

Y 101 μ.	20
----------	----

ἄρα πραγματικά ἀναλύσεις

Y 100 μ.	2.530
Y 101 μ.	1.855
Y 102 μ.	1.569
Y 103 μ.	1.428

δ. Σύνολον μισθοδοτικής καταστάσεως 510.810

ε. Άμεσα έργατικά (συμπεριλαμβανόμενα εις τήν μισθοδοτ. κατάστασιν)

Κατηγορίαι	Πραγματικά ώραι	Πραγματική ώρ. Άμ.	Πραγματ. Άξία	Διά παραχθείσας μονάδ. προϊόντος
No 1	1.240	31	38.440	1.260
No 2	2.490	38	94.620	1.260
No 3	1.750	29	50.750	1.200
No 4	1.280	25	32.000	1.200
			<u>215.810</u>	

στ. Τά Γ. Β. Ε. ύπελογισθησαν βάσει τών ώρων άμέσου έργασίας.

ζ. Τά πραγματικά Γ. Β. Ε. άνήλθον ώς ό σχετικός πίναξ.

η. Τά παραχθέντα προϊόντα κατά τήν διάρκειαν τής περιόδου

Τμήματος Α' μ. 1.260 Τμήματος Β' μ. 1.200

θ. Ήμιτελή προϊόντα (μόνον πρώται ύλαι μή έπιβαρυνθείσαι με άμεσα έργατικά και Γενικά Βιομηχανικά Ξεοδα)

Τμήματος Α' μ. 40

» Β' μ. Προϊόντα τμήματος Α' μ. 80 και Πρώται Ύλαι δια 10 μ. προϊόντα τμήματος Β'

ι. Πωλήσεις 1000 μονάδες προϊόντων προς 1.650

ια. Συνολικά ξεοδα πωλήσεων Δρχ. 180.000

5. Πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Ξεοδα

Σύμβολον	Είδος Λογαριασμού (Είδος Δαπάνης)	Τμήμα Α' Πραγμα- τικά ώραι 3.730	Τμήμα Β' Πραγμα- τικά ώραι 3.030	Ήλεκτρο- παραγωγή Παραχθέντ. KW 270.000	Άτμωγώη Παραχθείς Άτμός τ. 1.900	Σύνολον
E1	Έπιβλεψις	50.000	20.000	10.000	10.000	90.000
E2	Άμεσα Έργατικά	85.000	60.000	30.000	35.000	210.000
E3	Καύσιμα			80.000	129.000	209.000
E4	Ύδωρ				7.000	7.000
E5	Βοηθητικά Ύλαι	20.000	15.000	17.000	8.000	60.000
E6	Έπισκευαι Συντηρήσεως	30.000	25.000	11.000	9.000	75.000
E7	Άποσβέσεις	40.000	20.000	12.000	10.000	82.000
E8	Άσφάλιστρα	12.000	6.000	3.000	3.000	24.000
		237.000	146.000	163.000	211.000	757.000
	Ρεϋμα 10.000 + KW 140.000 X 0.40	96.000		168.000		
	Ρεϋμα 20.000 + KW 130.000 X 0.40		72.000			
	Άτμός 20.000 + ι 900 X 88	99.200			207.000	
	Άτμός 20.000 + ι 1000 X 88		108.000			
		432.200	326.000	- 5.000	+ 3.800	757.000

882/200
29

Α 101 000 -
β 110 520 810
211 215 810

757 000 -
295
462 -

β. Έλαστικός Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων.

Σύμβολο	Είδος Δαπάνης	Κατανομή βάσει απασχολήσεως 100 ο/ο			Τμήμα Α'		Τμήμα Β'		Ηλεκτροπαραγωγή		Ατμοπαραγωγή	
		Τμήμα Α "Όροι 4,000	Τμήμα Β "Όροι 3,000	Ηλεκτρο- παραγωγή 250,000 ΔΚW	Άθροισμα παραγωγή 2,200	Σταθέρων κατά την μεταβολή πρότυπων	Μεταβολή κατά την μεταβολή πρότυπων	Σταθέρων πρότυπων	Μεταβολή κατά την μεταβολή πρότυπων	Σταθέρων κατά την μεταβολή πρότυπων	Μεταβολή κατά την μεταβολή πρότυπων	Σταθέρων πρότυπων
E1	Επιβλεψεις	113000	22000	20000	12008	15000	11	10000	4	20000	8500	2
E2	Εμμεσα Έργατικά	217500	90000	32500	30000	10000	20	14000	17	15000	12000	9
E3	Καύσιμα	211800	8900	75000	136000	8000					68	68
E4	Υδωρ	8900										4
E5	Βοηθητικά Υλικά	56000	21000	9080	7000	5000	4	4000	5	4000	3000	2
E6	Επισκευαί και Συντηρ.	72500	36000	8500	10000	8000	7	6000	4	6000	4000	2
E7	Αποσβέσεις	82000	40000	12000	10000	40000		20000		12000	10000	3
E8	Ασφάλιστρα	24000	12000	3000	3000	12000		6000		3000	3000	
	Σύνολον	784000	258000	160000	216000	90000	42	60000	30	60000	40000	88

γ. Συντελεστές κατά Πρότυπον Όργαν

	Τμήμα Α'		Τμήμα Β'	
	Μέρος Σταθέρων—Μεταβλητών	Μέρος Σταθέρων—Μεταβλητών	Μέρος Σταθέρων—Μεταβλητών	Μέρος Σταθέρων—Μεταβλητών
Επιβέρυνσις Τιμημάτων	27,50 ✓	42 ✓	20 ✓	30 ✓
Ηλεκτροπαραγωγή	10 ✓	15 ✓	6 $\frac{2}{3}$ ✓	13 $\frac{1}{3}$ ✓
Ατμοπαραγωγή	5 ✓	22 ✓	6 $\frac{2}{3}$ ✓	29 $\frac{1}{3}$ ✓
	37,50	79	33 $\frac{1}{3}$	72 $\frac{2}{3}$

Ήτοι Γενικοί Συντελεστές 116,50

* Ο Μερικός τοσ Σταθεροῦ μέρους ἐγένετο κατ' ἀναλογίαν τῆς Προτύπου δυναμικότητος τῶν Τιμημάτων ἦτοι :

	A	B
Ηλεκτροπαραγωγή	40.000	20.000
Ατμοπαραγωγή	20.000	20.000
	60.000	40.000

8. Υπολογισμός Προϋπολογιστικών περιθωρίων

	Τμήμα Α'	Τμήμα Β'
1. Διά τας προτύπους ώρας έν τή παραγωγή. Σταθ. Δαπάν. περιόδου Δρχ. 37.50 X 4.000 = 150.000.	33 $\frac{1}{3}$ X 3.000 = 100.000	✓
Μεταβληταί κατά πρότυπ. ώραν 79 X 3.780 = 298.620.	72 $\frac{2}{3}$ X 3.000 = 218.000	✓
Σύνολον	448.620. ✓	318.000. ✓
2. Διά τας πραγματικές ώρας παραγωγής. Σταθεραί Δαπάναι περιόδου	150.000. ✓	100.000 ✓
Μεταβληταί κατά πρότυπ. ώραν 79 X 3.730 = 294.670.	72 $\frac{2}{3}$ X 3.030 = 220.180	✓
Σύνολον	444.670. ✓	320.180 ✓

§ 2. Λύσις κατά την Μέθοδον του Μερικοῦ Σχεδίου

	Πρώται Ύλαι			
	Υ 100 μ. 850 πρὸς 53	Δρχ. 45.050		
	Υ 101 μ. 300 » 75	» 22.500		
	Υ 102 μ. 250 » 95	» 23.750		
	Υ 103 μ. 530 » 64.40	» 34.132	125.432	
(1)	Υπ)πα ἐξ ἀπογραφῆς εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν Υλικὰ Διάφορα			
	Υπ)πα ἐξ ἀπογραφῆς εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν Παραγωγή Τμήματος Α'		75.000	
	Παραγωγή ἐν ἐξελίξει ἐξ ἀπογραφῆς εἰς τὴν πρό- τυπον τιμὴν Παραγωγή Τμήματος Β'		11.000	
	Ὅμοίως ὡς ἄνω Προῖοντα		17.630	
	Ἐξ ἀπογραφῆς 40 μ. εἰς τὴν πρότυπον τιμὴν Γενικὸν Καθολικὸν		48.540	277.602
	Ἐγγραφή ἀνοίγματος			
	Πρώται Ύλαι			
	Υ 100 μ. 1.900 πρὸς 53	Δρχ. 100.700		
	Υ 101 μ. 1.600 » 78	» 124.800		
	Υ 102 μ. 1.400 » 101	» 141.400		
	Υ 103 μ. 1.200 » 64	» 76.800	443.700	
(2)	Ἀγοραὶ πρώτων ὑλῶν εἰς τὴν πραγματικ. τιμὴν των Γενικὸν Καθολικὸν (Λ[σμοὶ Διάφοροι)			443.700
	Παραγωγή Τμήματος Α'			
(3)	Ἀξία των κάτωθι βιομηχανοποιηθεισῶν Α' Ὑλῶν εἰς τὴν πραγματικὴν τιμὴν των*			
	Υ 100 μ. 2.530 πρὸς 53	Δρχ. 134.090.		
	Υ 101 μ. 1.855 » 77.50	» 143.762.50	277.852 50	
	Εἰς Μεταφορὰν		999.154 50	721.302

* Κατὰ τὸν Μέσον Σταθμικὸν ὄρον.

	Έκ Μεταφοράς	999.154 50	721.302 —
	<i>Παραγωγή Τμήματος Β'.</i>		
	Όμοιος ως άνω		
	Υ 102 μ. 1.569 πρὸς 100 Δρχ. 156.900		
	Υ 103 μ. 1.428 » 64.10 » 91.534 80	248.434 80	
	<i>Πρῶται Ὑλαι</i>		
	Υ 100 μ. 2.530 πρὸς 53 Δρχ. 134.090		
	Υ 101 μ. 1.855 » 77.50 » 143.762.50		
	Υ 102 μ. 1.569 » 100 » 156.900		
	Υ 103 μ. 1.428 » 64.10 » 91.534 80		526.287 30
(4)	Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ Γενικὸν Καθολικὸν (Λ)σμοὶ Διάφοροι Ἀμοιβαὶ ληξάσης περιόδου	510.810 —	510.810 —
	<i>Παραγωγή Τμήματος Α'.</i>		
	<i>Κατεργασία Νο 1</i>		
	Πραγματικά ὄροι 1240 πρὸς 31 Δρχ. 38.440		
	<i>Κατεργασία Νο 2</i>		
	Όμοίως, ὄροι 2490 πρὸς 38 » 94.620	133.060 —	
(5)	<i>Παραγωγή Τμήματος Β'.</i>		
	<i>Κατεργασία Νο 3</i>		
	Πραγματικά ὄροι 1750 πρὸς 29 Δρχ. 50.750		
	<i>Κατεργασία Νο 4</i>		
	Όμοίως, ὄροι 1280 πρὸς 25 » 32.000	82.750 —	
	<i>Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα (ἄφες ἰσοζυγίου)</i>	295.000 —	
	Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ		510.810 —
	Μερισμὸς Ὁρομισθίων περιόδου εἰς τὸ Φ. Ε. Ἔργασιας		
(6)	<i>Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα</i>	462.000 —	
	<i>Ὑλικά Διάφορα</i>		50.000 —
	<i>Γενικὸν Καθολικὸν</i>		412.000 —
	Πραγματικά Ἀναλώσεις καὶ Δαπάναι		
(7)	<i>Παραγωγή Τμήματος Α'.</i>		
	Πραγματικά Γ.Β.Ε. ὡς ὁ πίναξ σελ. 290	432.200 —	
	<i>Παραγωγή Τμήματος Β'.</i>		
	Πραγματικά Γ.Β.Ε. ὡς ὁ πίναξ σελ. 290	326.000 —	
	<i>Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα</i>		758.200 —
	Εἰς Μεταφορὰν	3.489.409 30	3.489.409 30

	Έκ Μεταφοράς	3.489.409 30	3.483.409 30
(8)	Παραγωγή Τμήματος Β Ήμιτελή προϊόντα Τμήματος Α'. Παραγωγή Τμήματος Α'. Χρεωστικόν υπόλοιπον μεταφερόμενον	845.312 50 8.850 —	854.117 50
(9)	Προϊόντα Πρότυπον κόστος παραχθέντων. Μονάδες 120 ¹ πρὸς 1213,50 Ήμιτελή προϊόντα Τμήματος Β'. Όλική Απόκλισις κόστους παραγωγῆς (ὡς ὁ πίναξ ἀρ. 68). Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Πρὸς ἐξισωσιν ἀπόκλισις Ἠλ/γῆς καὶ Ἀτ/γῆς περιλαμβανομένη ἐν τῷ πίν. κί σελ. 290 Παραγωγή Τμήματος Β'.	14 ¹ 6.200 — 56.380 — 6.347 30 1.200 —	1520.127 30
(10)	Ἀποκλίσεις Τιμῆς Πρώτων Ὑλῶν Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Α' Ὑλῶν Ἀποκλίσεις Ὀγκου Γ.Β.Ε. Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμ. Ἐργασίας Ἀποκλίσεις Ἀποδ. Ἀμ. Ἐργασίας Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικ. Γ.Β.Ε. Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε. Όλικαὶ Ἀποκλ. Κόστους παραγωγ.	8.807 30 2.100 — 8.250 — — — — — 6.347 30	1.990 — 1.200 — 1.770 — 7.850 — 6.347 30
(11)	Ἀποτελέσματα Χρήσεως Ἀποκλίσεις Τιμῆς Πρώτων Ὑλῶν Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Α' Ὑλῶν Ἀποκλίσεις Ὀγκου Γ.Β.Ε.	19.157 30 — — —	8.807 30 2.100 — 8.250 —
(12)	Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμέσων Ἐργασίας Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμ. Ἐργασίας Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος Γ.Β.Ε. Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε. Ἀποτελέσματα Χρήσεως	1.990 — 1.200 — 1.770 — 7.850 — —	12.810 —
(13)	Γενικὸν Καθολικὸν (Λ/σμοὶ Διάφοροι) Πωλήσεως Προϊόντων μ. 1000 X 1650	1650.000 —	1650.000 —
(14)	Έξοδα πωλήσεως προϊόντων Γενικὸν Καθολικὸν	180.000 —	180.000 —
(15)	Πωλήσεις Προϊόντων Έξοδα πωλήσεως Προϊόντων Προϊόντα μ. 1000 X 1213,50 Αποτελέσματα Χρήσεως	1650.000 — — — —	180.000 — 1213.500 — 256.500 —
	Σύνολον	9.394.773 70	9.394.773 70

1569 08 227
 26
 1585
 12
 172
 +
 1728 08 227
 24
 1752
 12
 1740

'Ανάλυσις 'Αποκλίσεων

A'. Τιμής Πρώτων 'Υλών			
<i>Πραγματική ποσότης X Πρότυπον τιμήν</i>	<i>Πραγματική ποσότης X Πραγματικήν τιμήν</i>		
2530X 50=126.500	2530X 53 =134.090.—		7.590
1855X 80=148.400	1855X 77,50=143.762,50	4.637	50
1569X 100=156.900	1569X 100 =156.900.—	—	—
1428X 60= 85.680	1428X 64,10= 91.534,80		5.854,80
Σύνολα 517.480	526.287,30	4.637	50
'Ολική 'Αρνητική 'Απόκλισις		8.807	30
B'. 'Αποδόσεως Πρώτων 'Υλών			
<i>Πρότυπος ποσότης X Πρότυπον τιμήν</i>	<i>Πραγματική ποσότης X Πρότυπον τιμήν</i>		
✓ 2520X 50=126.000	2550X 50 = 127.500.—		1.500
1830X 80=151.200	1870X 80 = 149.600.—	1.600	—
1560X 100=156.000	1582X 100 = 158.200.—	—	2.200
✓ 1440X 60= 86.400	1440X 60 = 86.400.—		—
Σύνολα 519.600	521.700.—	1.600	3.700
'Ολική 'Αρνητική 'Απόκλισις		2.100	—
Γ'. Τιμής 'Αμέσου 'Εργασίας			
<i>Πραγματικά ὄρα X Πρότυπον ὄρομίσθιον</i>	<i>Πραγματικά ὄρα X Πραγμ. ὄρομίσθιον</i>		
No 1 ὄρα 1240X30 = 37200	1240X31 = 38440		1.240
» 2 » 2490X40 = 99600	2490X38 = 94620	4.980	—
» 3 » 1750X28 = 49000	1750X29 = 50750		1.750
» 4 » 1280X25 = 32000	1280X25 = 32000	—	—
Σύνολα 217800	215810	4.980	2.990
'Ολική Θετική 'Απόκλισις			1.990
Δ'. 'Αποδόσεως 'Αμέσου 'Εργασίας			
<i>Πρότ. ὄρα ἐν τῇ π/γωγῇ X Πρότυπον ὄρομίσθιον</i>	<i>Πραγμ. ὄρα π/γωγῆς X Πρότυπον ὄρομίσθιον</i>		
No 1 ὄρα 1260X30 = 37800	1240X30 = 37200	600	—
» 2 » 2520X40 = 100800	2490X40 = 99600	1.200	—
» 3 » 1800X28 = 50400	1750X28 = 49000	1.400	—
» 4 » 1200X25 = 30000	1280X25 = 32000		2.000
Σύνολα 219000	217800	3.200	2.000
'Ολική Θετική 'Απόκλισις			1.200

Ε'. Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων			
α'. Ὀγκον (Πρότ. ὥραι ἐν τῇ παραγωγῇ X Πρότυπον Συντελεστῆν — Περὶκὸν περιθώρ. διὰ προτ. ὥρας).			
A' 3.780 X 116,50 =	440.370 — 448.620 ✓		8,250 ✓
B' 3.000 X 106 =	318.000 — 318.000		— ✓
β'. Ἀποτελεσματικότητος (Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς προτύπους ὥρας—π/κὸν περιθώριον διὰ τὰς πραγ. ὥρας).			
A' 448.620 — 444.670		3,950	
B' 318.000 — 320.180			2,180
γ'. Προϋπολογισμοῦ (Προϋπολογιστικὸν περιθώριον διὰ τὰς πραγμ. ὥρας—πραγματικά Γενικά Β/κά Ἐξόδα			
Τμήμα Α'	444.670 — 432.200 =	12,470	
Τμήμα Β'	320.180 — 326.000 =		5,820
Ἡλεκτροπαραγωγή	168.000 — 163.000 =	5,000	
Ἀτμοπαραγωγή	207.200 — 211.000 =		3,800
	Σύνολα	21,420	20,050
	Ὀλική θετικὴ ἀπόκλισις		1,370
	Ὀλική Ἀπόκλισις Κόστους Παραγωγῆς		6,347,30

Πίναξ Ἀρ. 68
Ἀναλύσεις Ἀποκλίσεων

Πρῶται Ὑλαι

(1) Εἰς Γενικὸν Καθολικόν. Πραγματικὴ ἀξία ἀρχικῆς ἀπογραφῆς	125.432	(3) Ἀπὸ Παραγωγῆν Τμήματος Α & Β'. Βιομηχανοποιηθεῖσαι Α' Ὑλαι εἰς τὴν πραγματικὴν τῶν τιμῶν	526.287,30
(2) Εἰς Γεν. Καθολικόν. Πραγματικὴ ἀξία ἀγορῶν	443.700		
	569.132		526.287,30

Προϊόντα

(1) Εἰς Γενικὸν Καθολικόν. Πρότυπον Κόστος ἀποθέματος ἀρχικῆς ἀπογραφῆς μ. 40 καὶ 1213,50	46.540	(15) Ἀπὸ Πωλήσεις Προϊόντων μ. 1.000 X 1.213,50	1.213.500
(9) Εἰς Παραγωγῆν Τμήματος Β. Πρότυπον κόστος παραχθέντων μ. 1.200 X 1.213,50	1.456.200		
	1.504.740		1.213.500

Παραγωγή Τμήματος Α'.

(1) Είς Γεν. Καθολικόν Πρότυπος 'Αξία παραγωγής εν εξελίξει κατά την άρχ. άπογρ.	11.000	(8) 'Από Παραγωγήν Τμήματος Β	845.312,50
(3) Είς Πρώτας 'Υλας. Πραγματική αξία βιομηχανοποιηθεισών Α' 'Υλών.	277.852,50	'Από 'Ημιτελή Προϊόντα Τμήματος Α'.	8.800
(5) Είς 'Αμοιβάς Προσωπικού. Πραγματικά ώραι Χ πραγμ. ώρομίσθιον	133.060		
(7) Είς Γενικά Βιομ. 'Εξοδα. Πραγματικά 'Εξοδα ως ό πίναξ σελ. 290.	432.200		
	<u>854.112,50</u>		<u>854.112,50</u>

Παραγωγή Τμήματος Β'.

(1) Είς Γεν. Καθολικόν. Πρότυπος 'Αξία παραγωγής εν εξελίξει κατά την άρχικην άπογρ.	17.630	(9) 'Από Προϊόντα. Πρότ. κόστος παραχθέντων μ. 1.200 πρὸς 1.213.50	1.456.200
(3) Είς Πρώτας 'Υλας Πραγματική 'Αξία βιομηχανοποιηθεισών Α' 'Υλών	248.434,80	'Από 'Ημιτελή προϊόντα Τμήμ. Β'.	56.380
(5) Είς 'Αμοιβάς Προσωπικού. Πραγματικά ώραι Χ πραγμ. ώρομίσθ.	82.750	'Από Γ.Β.Ε.	1.200
(7) Είς Γενικά Βιομ. 'Εξοδα. Πραγματικά 'Εξοδα ως ό πίναξ σελ. 290.	326.000	'Από 'Ολική 'Απόκλ. Κόστους Πηγής	6.347,30
(8) Είς Παραγωγήν Τμήματος Α'	845.312,50		
	<u>1.520.127,30</u>		<u>1.520.127,30</u>

'Ημιτελή Προϊόντα Τμήματος Α'.

(8) Είς Παραγωγήν Τμήμ. Α'. 8.800

'Ημιτελή Προϊόντα Τμήματος Β'.

(9) Είς Παραγωγήν Τμήμ. Β'. 56.380

'Υλικά Διάφορα

(1) Είς Γεν. Καθολικόν 75.000

(6) 'Από Γεν. Β) κα' 'Εξοδα 50.000

**Οριστικόν Ἰσοζύγιον*

Πρώται *Υλαι	569.132	—	526.287	30	42.844	70	
Προϊόντα	1.504.740	—	1.213.500	—	291.240		
Παραγωγή Τμήματος Α'	854.112	50	854.112	50			
Παραγωγή Τμήματος Β'	1.520.127	30	1.520.127	30			
Ἡμιτ. Προϊόντα Τμ. Α'	8.800	—			8.800	—	
Ἡμιτ. Προϊόντα Τμ. Β'	56.380	—			56.380	—	
Υλικά διάφορα	75.000	—	50.000	—	25.000	—	
Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	510.810	—	510.810	—			
Πωλήσεις Προϊόντων	1.650.000	—	1.650.000	—			
Ἐξοδα Πωλῆσ. Προϊόντων	180.000	—	180.000	—			
Γενικά Β)κα Ἐξοδα	758.200	—	758.200	—			
Γενικὸν Καθολικὸν	1.650.000	—	1.824.112	—			174.112
Ἰ.Α. Ἀποκλ. Κόστ. Π)γῆς	6.347	30	6.347	30			
Ἀποκλ. Τιμῆς Α' Ὑλῶν	8.807	30	8.807	30			
Ἀποκλ. Ἀποδ. Α' Ὑλῶν	2.100	—	2.100	—			
Ἀποκλ. Τιμῆς Ἀμ. Ἐργ.	1.990	—	1.990	—			
Ἀποκλ. Ἀποδ. Ἀμ. Ἐργ.	1.200	—	1.200	—			
Ἀποκλ. Ὀγκου Γ.Β.Ε.	8.250	—	8.250	—			
Ἀποκλ. Ἀπ)τητος Γ.Β.Ε.	1.770	—	1.770	—			
Ἀποκλ. Πρ)μοῦ Γ. Β.Ε.	7.850	—	7.850	—			
Ἀποτελέσματα χρήσεως	19.157	30	269.310	—			250.152
	9.394.773	70	9.394.773	70	424.264	70	424.264

**Απογραφή τέλους Περιόδου*

Πρώται Ὑλαι	Ποσότης	Πραγμ. Τιμὴ *	Πραγμ. Ἀξία	
Υ 100	220	53	11660	
Υ 101	45	78,61	3537	
Υ 102	81	101,85	8250	
Υ 103	302	64,20	19397,70	42844,70
Υλικά Διάφορα εἰς τὴν πραγματικὴν τῶν ἀξίαν				25000
Ἐτοιμα προϊόντα εἰς τὴν πρότυπον ἀξίαν μ. 240 X				1213,50
Ἡμιτελῆ προϊόντα Τμήμ. Α' (Πρώται Ὑλαι διὰ 40 μ. πρὸς 220)				8800
» » » Β' (80 μ. προϊόντων Τμήμ. Α' πρὸς 679,50 + πρώται ὕλαι διὰ 10 μ. προϊόντων Β)				56380

* Εἰς τὸν μέσον Σταθμικὸν ὄρον.

Λύσεις κατά την Μέθοδο του 'Απλού Σχεδίου

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ			
(1)	Πρώται "Υλαι	123.300	/
	'Υλικά Διάφορα	75.000	/
	Παραγωγή Τμήματος Α'.	11.000	/
	Παραγωγή Τμήματος Β'.	17.630	/
	Προϊόντα	48.540	/
	<i>Γενικόν Καθολικόν</i>		275.470
	'Υπόλοιπα απογραφής εις πρότυπον τιμήν πλήν των ύλικών διαφόρων αποτιμηθέντων εις την πραγματικήν τιμήν		
(2)	Πρώται "Υλαι	435.000	
	('Αναλυτικώς οι δευτεροβάθμιοι ως ό σχετικός πίναξ.		
	'Αποκλίσεις τιμής Πρώτων 'Υλών ως ό σχετικός πίναξ.	11.900	
	<i>Γενικόν Καθολικόν</i> (άρμοδ. να πιστωθοῦν λ)σμοί)		443.700
	Χρέωσις πρώτων ύλων δια των αγορών επί προτύπω τιμῆ με ἄμεσον διαχωρισμόν των 'Αποκλίσεων.		
	'Αποκλίσεις τιμής Πρώτων 'Υλών ως ό σχετικός πίναξ.		3.200
(3)	<i>Παραγωγή Τμήματος Α</i>		
	Βιομηχανοποιήσις των κάτωθι πρώτων ύλων επί προτύπω τιμῆ		
	Υ 100 μ. 2.500 πρὸς 50 Δρχ. 125.000		
	Υ 101 μ. 1.875 » 80 » 150.000	275.000	
	<i>Παραγωγή Τμήματος Β</i>		
'Ομοίως			
Υ 102 μ. 1.547 πρὸς 100 Δρχ. 154.700			
Υ 103 μ. 1.428 » 60 » 85.680	240.380		
	Πρώται "Υλαι		515.380
	'Αναλυτικώς επί προτύπω τιμῆ		
	Εἰς μεταφορὰν	1.237.750	1.237.750

	Έκ Μεταφορᾶς	1.237.750	1.237.750
	Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Πρώτων Ὑλῶν		
	Ἐπί πλέον τῶν προτύπων ἀναλωθεῖσαι πρῶ- ται ὕλαι		
	Υ 100 μ. 30 πρὸς 50 Δρχ. 1.500		
	Υ 102 μ. 22 » 100 » 2.200	3.700	
	Πρῶται Ὑλαι		
(4)	Ἐπανεισαγωγή ἐπί ἑλαττον τῶν προτύπων ἀναλωθεισῶν		
	Υ 101 μ. 20 πρὸς 80	1.600	
	Πρῶται Ὑλαι		
	Ἀναλυτικῶς Υ 100 καὶ Υ 102 ἐπί προτύπω τιμῇ		3.700
	Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως πρώτων ὕλῶν		
	Ἐπί ἑλαττον ἀναλωθεῖσαι Υ 101 μ. 20 πρὸς 80		1.600
(5)	Ἀμοιβαῖ Πρσωπικοῦ Γενικὸν Καθολικὸν (ἀρμόδιοι νὰ πιστωθοῦν λ)σμοί) Μισθοδοτικὴ Κατάστασις πε ἰόδου	510.810	510.810
(6)	Παραγωγή Τμήματος Α΄. Ἀντιστοιχοῦντα ἄμεσα ἐργατικά ἐπί παρα- γωγῆς 1.260 μ. μ. 1.260 X 1 = 1.260 πρὸς 30 37.800 μ. 1.260 X 2 = 2.520 » 40 100.800	138.600	✓
	Παραγωγή Τμήματος Β΄. Ἀντιστοιχοῦντα ἄμεσα ἡμερομίσθια ἐπί πα- ραγωγῆς 1200 μ. μ. 1.200 X 1½ = 1.800 πρὸς 28 50.400 μ. 1.200 X 1 = 1.200 » 25 30.000	80.400	✓
	Ἀμοιβαῖ Πρσωπικοῦ Ὀλικά Ἀποκλίσεις ἀμέσου ἐργασίας		215.810 ✓ 3.190 -
(7)	Ὀλικά Ἀποκλίσεις Ἀμέσων Ἐργατικῶν Ἀποκλίσεις Ἀποδ. Ἀμ. Ἐργασίας Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμ. Ἐργασίας	3.190	1.200 1.990
	Εἰς Μεταφορὰν	1.976.050	1.976.050

	Έκ μεταφορᾶς	1.976.050	1.976.050
(8)	<p><i>Παραγωγή Τμήματος Α'.</i> 'Επιβάρυνσις παραγωγῆς διὰ Γ. Β. Ε. Πρότυποι ὤραι 3780 × 116,50</p> <p><i>Παραγωγή Τμήματος Β'.</i> 'Ομοίως πρότυποι ὤραι 3000 × 106 <i>Γεν. Βιομ. Ἔξοδα κοστολογηθέντα</i></p>	440.370	758.370
(9)	<p><i>Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα</i> 'Αμοιβὰ Προσωπικοῦ 'Υλικά Λιάφορα Γενικὸν Καθολικὸν (ἀρμόδ. λ.)σμοί ὡς ὁ σχετικὸς πίναξ.</p>	757.000	295.000 50.000 412.000
(10)	<p><i>Παραγωγή Τμήματος Β'.</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Α'.</i> α) <i>Πρώται ἔλαι.</i> Υ 100 μ. 2520 πρὸς 50 Δρχ. 126.000 Υ 101 μ. 1890 πρὸς 80 Δρχ. 151.200 277.200</p> <p>β) <i>Ἄμεσα Ἐργατικά</i> Κατεργ. Νο 1 1769 πρὸς 30 Δρχ. 37.800 Κατεργ. Νο 2 2520 πρὸς 40 Δοχ. 100.800 138.600</p> <p>γ) <i>Ἐπιβάρυνσις Γ. Β. Ε.</i> Κατεργ. Νο 1 1260 πρὸς 116,50 Δρχ. 146.790 Κατεργ. Νο 2 2520 πρὸς 116,50 Δρχ. 293.580 440.370</p> <p>Μεταφορὰ παραγωγῆς Τμήματος Α' εἰς Β'</p>	856.170	856.170
(11)	<p><i>Προϊόντα</i> Παραχθέντα ἔτοιμα 1200 μ. πρὸς 1.213,50 <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i></p>	1.456.200	1456.200
(12)	<p><i>Γενικά Βιομ. Ἔξοδα καταλογισθέντα</i> Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα 'Ολικὴ Ἀπόκλισις Γ. Β. Ε. ὡς ὁ σχετικὸς πίναξ.</p>	758.370	757.000 1.370
	Εἰς Μεταφορὰν	6.562.160	6.562.160

	Έκ μεταφοράς	6.562.160	6.562.160
(13)	<p>ΎΑποκλίσεις Προϋπολογισμού</p> <p>Τμήματος Α΄ Δρχ. 12.370</p> <p>ΎΗλεκτροπαραγωγής 5.000</p> <p>ΎΑποτελέσματα Χρήσεως</p>	17.470	17.470
(14)	<p>Γενικών Καθολικών</p> <p>(οί άρμόδιοι να χρεωθοῦν λ/σμοί)</p> <p>Πωλήσεις Προϊόντων</p> <p>μ. 1000 πρὸς 1650</p> <p>(Έκ τῶν δεδομένων τῆς άσκήσεως)</p>	1.650.000	1.650.000
(15)	<p>ΎΕξοδα Πωλήσεως Προϊόντων</p> <p>Γενικών Καθολικών</p> <p>(άρμόδιοι να πιστωθοῦν λ/σμοί)</p> <p>(Έκ τῶν δεδομένων τῆς άσκήσεως)</p>	180.000	180.000
(16)	<p>Πωλήσεις Προϊόντων</p> <p>ΎΕξοδα Πωλήσεως Προϊόντων</p> <p>1000 πρὸς 1.213.50</p> <p>ΎΑποτελέσματα Χρήσεως</p>	1.650.000	180.000 1.213.500 256.500
(17)	<p>ΎΑποτελέσματα Χρήσεως</p> <p>ΎΑποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν</p> <p>ΎΑποκλίσεις ΎΑποδόσεως Α΄ ΎΓλῶν</p> <p>ΎΑποκλίσεις ΎΟγκον Γ. Β. Ε.</p> <p>Τμήματος Α΄.</p> <p>ΎΑποκλίσεις Προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.</p> <p>Τμήματος Β΄. 5.280</p> <p>ΎΑτμοπαραγωγῆς 3.802</p> <p>ΎΑποκλίσεις ΎΑποτελεσματικότητας</p> <p>Τμήματος Γ΄</p>	35.650	11.900 3.700 8.250 9.620 2.180
(18)	<p>ΎΑποκλίσεις ΎΑποδόσεως πρώτων ὑλῶν</p> <p>ΎΑποκλίσεις ΎΑποδόσεως ΎΑμέσον ΎΕργασίας</p> <p>ΎΑποκλίσεις τιμῆς ΎΑμέσον ἐργατικῶν</p> <p>ΎΑποκλίσεις ΎΑποτελεσματικότητας Γ. Β. Ε.</p> <p>ΎΑποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν</p> <p>ΎΑποτελέσματα Χρήσεως</p>	1.600 1.200 1.990 3.950 3.200	11.940
	Εἰς Μεταφορὰν	10.107.220	10.107.220

		10.107.220	10.107.220
Έκ Μεταφοράς			
(19)	Όλική Απόκλιση Γ. Β. Ε.	1.370	
	Αποκλίσεις Όγκου	8.250	
	Τμήματος Α΄		
	Αποκλίσεις Αποτελεσματικότητας	2.180	
	Τμήματος Β΄		
	Αποκλίσεις Προϋπολογισμού		
	Τμήματος Β΄ Δρχ. 5.820		
	Ατμοπαραγωγής » 3.800	9.620	
	Αποκλίσεις Αποτελεσματικότητας		3.950
	Τμήματος Α΄		
	Αποκλίσεις Προϋπολογισμού		
	Τμήματος Α΄ Δρχ. 12.470		
	Ηλεκτροπαραγωγής » 5.000		17.470
		10.128.640	10.128.640

Πρώτα Ύγλαι

(1) Είς Γεν. Καθολικόν	123.300	(3) Από Παραγωγή Τμήμ. Α΄	275.000
(2) Είς Γεν. Καθολικόν	435.000	(3) Από Παραγωγή Τμήμ. Β΄	240.380
(4) Είς Αποκλίσεις αποδόσεως Α΄ Ύγλων	1.600	(4) Από Αποκλίσεις αποδόσεως Α΄ Ύγλων	3.700
	559.900		519.080

Υγιά Διάφορα

(1) Είς Γεν. Καθολικόν	75.000	(9) Από Γεν. Β)κὰ Έξοδα	50.000
------------------------	--------	-------------------------	--------

Προϊόντα

(1) Είς Γεν. Καθολικόν	48.540	(16) Από πωλήσεις προϊόντων 1.000Χ1.213,50	1.213.500
(11) Είς Παραγ. τμήμ. 6 μ 1.200 πρὸς 1.213,50	1.456.200		
	1.504.740		1.213.500

Άμοιβαί Προσωπικοῦ

(5) Εἰς Γεν. Καθολικόν	510.810	(6) Ἀπὸ παραγωγῆν τμήμ. Α' καὶ Β'	215.810
		(9) Ἀπὸ Γεν. Β) καὶ ἔξοδα	295.000
	<u>510.810</u>		<u>510.810</u>

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα Κοστολογισθέντα

(12) Εἰς Γεν. Β) καὶ ἔξοδα	758.370	(8) Ἀπὸ παραγωγῆν τμήμ. Α' καὶ Β'	758.370
----------------------------	---------	--------------------------------------	---------

Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα

(9) Εἰς Διαφόρους	757.000	(12) Ἀπὸ Γ.Β.Ε. Κ) ντα	757.000
-------------------	---------	------------------------	---------

Ἐξοδα Πωλήσεως Προϊόντων

(15) Εἰς Γεν. Καθολικόν	180.000	(16) Ἀπὸ πωλήσεις προϊόντ.	180.000
-------------------------	---------	----------------------------	---------

Πωλήσεις Προϊόντων

(16) Ἐξοδα πωλήσεως προϊόντων.	180.000	(14) Ἀπὸ Γεν. Καθολικόν	1.650.000
Προϊόντα 1.000X1.213,50	1.213.500		
Ἀποτελ. Χρήσεως	256.500		
	<u>1.650.000</u>		<u>1.650.000</u>

Παραγωγή Τμήματος Α'

(1) Εἰς Γεν. Καθολικόν	11.000	(10) Ἀπὸ παραγωγ. τμήμ.	856.170
(3) > Πρώτας Ὑλας	275.000		
(6) > Ἄμοιβάς προσωπικοῦ	138.600		
(8) > Γεν. Β) καὶ ἔξ. καταλ.	440.370		
	<u>864.970</u>		<u>856.170</u>

Παραγωγή τμήματος Β'

(1) Είς Γενικόν Καθολικόν	17.630	(11) 'Από προϊόντα	1.456.200
(3) > Πρώται "Υλαι	240.380		
(6) > 'Αμοιβαί προσωπι- κού	80.400		
(8) > Γ.Β.Ε. καταλογι- σθέντα	318.000		
(10) > Παραγωγή Τμήμ. Α'	856.170		
	<u>1.512.580</u>		<u>1.456.200</u>

Γενικόν Καθολικόν

(14) Είς Πωλήσεις Προϊόν- των	1.650.000	(1) 'Υπόλοιπον άπογραφής	275.470
		(2) 'Από Α' "Υλας και διαφ. τιμής Α' "Υλών	443.700
		(5) 'Από άμοιβιάς προσωπι- κού	510.810
		(9) 'Από Γεν. Β) κα' "Εξοδα	412.000
		(15) 'Από έξοδα πωλήσεως προϊόντων	180.000
	<u>1.650.000</u>		<u>1.821.980</u>

'Αποτελέσματα Χρήσεως

(17) 'Αποκλίσεις τιμής Α' ύ- λών	11.900	(16) 'Από Πωλήσεις προϊόν- των	256.500
'Αποκλίσεις άποδόσεως Α' ύλών	3.700	> 'Αποκλίσεις τιμής Α' ύλών	3.200
'Αποκλίσεις όγκου πα- ραγωγής Τμήμ. Α'	8.250	(18) > 'Αποκλ. άποδ. Α' ύλ.	1.600
'Αποκλίσεις Προϋπολ. Τμήματος Β' 5.820		> 'Αποκλ. άποδ. άμέ- σου εργασίας	1.200
'Αποκλίσεις 'Ατ) γής 3.800	9.620	> 'Αποκλ. τιμής άμέσ. εργασίας	1.990
'Αποκλίσεις 'Αποτελε- σματικότητας Τμήμ. Β.	2.180	> 'Αποκλ. άποτελε- σματικότητας Γ.Β.Ε.	3.950
	<u>35.650</u>	> 'Αποκλ. προϋπολο- γισμού Γ.Β.Ε.	
		Τμήμ. Α' 12.47 0	
		'Ηλ) γής 5.000	17.470
			<u>285.910</u>

'Αποκλίσεις Τιμής Πρώτων 'Υλών

(2) Είς Γεν. Καθολικόν	11.900	(2) 'Από Γεν. Καθολικόν	3.200
(18) 'Αποτελ. Χρήσεως	3.200	(17) > 'Αποτ. Χρήσεως	11.900
	<u>15.100</u>		<u>15.100</u>

Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Πρώτων Ὑλῶν

(4) Εἰς Πρώτας Ὑλῆς	3.700	(4) Ἀπὸ Πρώτας Ὑλῆς	1.600
(18) Εἰς Ἀποτελ. Χρήσεως	1.600	(17) Ἀπὸ Ἀπ)τα Χρήσεως	3.700
	<u>5.300</u>		<u>5.300</u>

Ὀλικαὶ Ἀποκλίσεις Ἀμέσου Ἐργασίας

(7) Εἰς ἀποκλίσεις ἀποδόσεως ἀμέσου ἔργασίας	1.200	(6) Ἀπὸ παραγ. τμ. Α, Β	3.190
(7) Εἰς ἀποκλίσεις Τιμῆς ἀμέσου ἔργασίας	1.990		
	<u>3.190</u>		<u>3.190</u>

Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως Ἀμέσου Ἐργασίας

(18) Εἰς Ἀπ)τα Χρήσεως	1.200	(7) Ἀπὸ ὀλικ. Ἀποκλίσεις ἀμέσου ἔργασίας	1.200
------------------------	-------	--	-------

Ἀποκλίσεις Τιμῆς Ἀμέσου Ἐργασίας

(18) Εἰς Ἀπ)τα Χρήσεως	1.990	(7) Ἀπὸ ὀλικ. Ἀποκλίσεις ἀμέσου ἔργασίας	1.990
------------------------	-------	--	-------

Ὀλικὴ Ἀπόκλιση Γενικῶν Β)κῶν Ἐξόδων

(19) Εἰς Διαφόρους	1.370	(12) Γεν. Βιαμ. Ἐξοδα Κ)ντα	1.370
--------------------	-------	-----------------------------	-------

Ἀποκλίσεις Ὀγκου Γ.Β.Ε.

(19) Εἰς Διαφόρους	8.250	(17) Ἀπὸ Ἀποτ. Χρήσεως	8.250
--------------------	-------	------------------------	-------

Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ

(19) Εἰς Διαφόρους	9.620	(17) Ἀπὸ Ἀποτ. Χρήσεως	9.620
(18) Εἰς Ἀποτελ. Χρήσεως	17.470	(19) Ἀπὸ Διαφόρους	17.470
	<u>27.090</u>		<u>27.090</u>

Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος Γ.Β.Ε.

(19) Εἰς Διαφόρους	2.180	(17) Ἀπὸ Ἀπ)τα Χρήσεως	2.180
(18) Εἰς Ἀπ)τα Χρήσεως	3.950	(19) Ἀπὸ Διαφόρους	3.950
	<u>6.130</u>		<u>6.130</u>

Ίσοζύγιον

Πρώται Ύλαι	559.900	519.080	40.820	
Ύλικά Διάφορα	75.000	50.000	25.000	
Παραγωγή Τμήματος Α'	864.970	856.170	8.800	
Παραγωγή Τμήματος Β'	1.512.580	1.456.200	56.380	
Προϊόντα	1.504.740	1.213.500	291.240	
Γεν. Β)κὰ "Εξοδα	757.000	757.000	—	—
εΓν. Β)κὰ έξοδα Κ)ντα	758.370	758.370	—	—
'Αποκλίσεις Τιμής Α' ύλών	15.100	15.100	—	—
'Αποκλίσεις άποδ. Α' ύλών	5.300	5.300	—	—
'Ολικαί 'Αποκλίσεις άμέσ. έργασίας	3.190	3.190	—	—
Αποκλίσεις άποδόσεως άμέσου έργασίας	1.200	1.200	—	—
'Αποκλίσεις Τιμής άμέσου έργασίας	1.990	1.990	—	—
'Ολική άπόκλις Γεν. Β)κών 'Εξοδων	1.370	1.370	—	—
'Αποκλίσεις όγκου Γ.Β.Ε.	8.250	8.250	—	—
'Αποκλίσεις προϋπολογισμού	27.090	27.090	—	—
'Αποκλίσεις 'Αποτ)ητος	6.130	6.130	—	—
Πωλήσειδ προϊόντων	1.650.000	1.650.000	—	—
"Εξοδα πωλήσ. προϊόντων	180.000	180.000	—	—
'Αμοιβαι προσωπικού	510.810	510.810	—	—
Γενικόν Καθολικόν	1.650.000	1.821.980	—	171.980
'Απ)τα Χρήσεως	35.650	285.910	—	250.260
	10.128.640	10.128.640	422.240	422.240

'Απογραφή Τέλους Περιόδου

Πρώται Ύλαι	Ποσότης	Πρότυπος τιμή	Πρότυπος αξία
Υ 100	220	50	11.000
Υ 101	45	80	3.600
Υ 102	81	100	8.100
Υ 103	302	60	18.120
			40.820
			25.000
'Υλικά Διάφορα		Πραγματική τιμή	
'Ημιτελή προϊόντα Τμήματος Α'			8.800
"Ητοι. Α' Ύλαι 40 μονάδων προϊόντων			56.380
'Ημιτελή προϊόντα Τμήματος Β'			291.240
"Ετοιμα Προϊόντα 240 μ. πρὸς 1.213.50			

'Ανάλυσις Δ)σμοῦ 'Αποτελεσμάτων

Πωλήσεις		1.650.000 ✓
Κόστος πωλήσεων		
Πρώται ὕλαι	515.380 ✓	
'Άμεσος 'Εργασία	219.000 ✓	
Γεν. Β)κὰ 'Εξοδα	758.370 ✓	
Σύνολον τρεχουσῶν δαπανῶν	<u>1.492.750</u> ✓	
'Ημιτελῆ προϊόντα ἀρχῆς περιόδου	28.630 ✓	
Σύνολον Δαπανῶν περιόδου	<u>1.521.380</u> ✓	
Μεῖον		
'Ημιτελῆ προϊόντα τέλους περιόδου	65.180 ✓	
Κόστος παραγωγῆς	<u>1.456.200</u> ✓	
'Ετοιμα προϊόντα ἀρχῆς περιόδου	48.540 ✓	
Κόστος διαθεσίμων προϊόντων περιόδου	<u>1.504.740</u> ✓	
'Ετοιμα προϊόντα τέλους περιόδου	291.240 ✓	
Κόστος πωληθέντων ἐπὶ προτύπῳ τιμῇ	<u>1.213.500</u> ✓	
'Αποκλίσεις		
Τιμῆς πρώτων ὑλῶν	11.900	
'Αποδόσεως Α' ὑλῶν	3.700	
'Ογκοῦ παραγ. (Τμ. Α)	8.250	
Προϋπολογισμοῦ Γ.Β.Ε.		
Τμήματος Β	5.820	
'Ατμοπαραγωγῆς	<u>3.800</u> 9.620	
'Αποτελεσματικότητος		
Τμήματος Β	2.180	
Σύνολον Δυσμ. 'Αποκλίσεων	<u>35.650</u> ✓	
Μεῖον		
'Απόκλ. 'Αποδ. Α' Ὑλῶν	1.600	
'Απόκλισις τιμῆς Α' ὑλῶν	3.200	
'Απόκλ. 'Αποδόσ. ἔργασ.	1.200	
'Απόκ. τιμῆς 'Αμ. ἔργασ.	1.990	
'Αποκλ. 'Αποτελεσματ.	3.950	
Προϋπολογισμοῦ		
'Ηλεκτρ)γωγῆς	5.000	
Τμήμ. Α' Δρχ.	<u>12.470</u> <u>17.470</u> <u>29.410</u> 6.240	
Πραγματικὸν κόστος πωλήσεων		<u>1.219.740</u> ✓
Διαφορὰ		430.260 ✓
Μεῖον ἔξοδα πωλήσεων		<u>180.000</u> ✓
Καθαρὸν Κέρδος		<u>250.260</u> ✓

Είδος αγορασθείσας Πρώτης "Υλης	Ποσότης	Πρότυπος τιμή	Πραγματ. τιμή	Διαφορά Πρωτ.—Πραγμ. Τιμής	Αποκλίσεις τιμής
Y 100	1907	50	53	3	3200
Y 101	1600	80	78	2	1400
Y 102	1400	100	101	1	4800
Y 103	1200	60	64	4	3200
Σύνολον					11900

Πίναξ 'Αρ. 68. 'Αναλύσεως 'Αποκλίσεων Πρώτων 'Υλών

(1) Τμήμα	(2) Κατεργασία	(3) Πρ. δ. εν τή παραγωγή	(4) Πρότυπος ώριατα 'Αμοιβή	(5) Πραγμ. τιμ. Ωρια	(6) Πραγμ. τιμ. Ωρια σθιον	(7) Πρ. δ. εν τή Πρ. δ. εν τή Πρ. δ. εν τή Πρ. δ. εν τή	(8) Πραγμ. ώρια Χ Πρ. δ. εν τή μισθ. (5) Χ (4)	(9) Πραγμ. ώρια Χ Πραγμ. ώ. ρομ. (5) Χ (6)	'Αποκλίσεις		
									Αποδοσε-ως (7) - (8)	Τιμής (8) - (9)	Όλικα (7) - (9)
A	1	1260	30	1240	31	37.807	37.200	38.440	600	-1240	-640
	2	2520	40	2490	38	100.800	99.600	94.620	1200	+4980	+6180
	3	1800	28	1750	29	50.400	49.000	50.750	1400	-1750	-350
	4	1200	25	1280	25	30.000	32.000	32.000	-2000	-	-2000
						219.000	217.800	215.810	+1200	+1990	+3190

Πίναξ 'Αρ. 69. 'Αναλύσεως 'Αποκλίσεων 'Αμέσου 'Εργασίας

(1) Τμήμα	(2) Κατεργασία	(3) Πρ. δ. εν τή παραγμ. εν τή παραγμ. εν τή	(4) Πρότυπος ώριατα Συνιστής	(5) Πραγμ. τιμ. Ωρια	(6) 'Επιβάρυνσις παραγωγής (3) Χ (4)	(7) Προβ. λογιστικόν περίω- ριον δια προ- τύπου ώρας	(8) Προβ. λογιστικόν περίω- ριον δια προ- τύπου ώρας λογιστικόν ώρας	(9) Πραγματ. ώρια Γενικά Βιομη- χανικά 'Εξοδα	'Αποκλίσεις			
									'Ογκου (6) - (7)	'Απ. τιμ. (7) - (8)	Πρ. μ. (8) - (9)	Όλικα (6) - (9)
A	1 και 2	3780	116.50	3730	440.370	448.620	444.670	432.200	-8250	+3950	+12470	+8170
	3 και 4	3000	106	3030	318.000	318.000	320.180	326.000	-	-2180	-5820	-8000
B	1 και 2				758.370	766.600	764.840	758.200	-8050	+1770	+6650	+170
	3 και 4						168.000	163.000	-	-	+5000	+5000
							207.200	211.000	-	-	-3800	-3800
									-8250	+1770	+7850	+1370

Πίναξ 'Αρ. 70. 'Αναλύσεως 'Αποκλίσεων Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων

§ 4

Λύσις κατά τήν Μέθοδον τοῦ Βασικοῦ Προτύπου

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ		Πραγματικά Τιμὰ		Πρότυποι Τιμὰ	
(1)	Πρῶται Ὑλαι	125.432		123.300	
	Ὑλικὰ Διάφορα	75.000			
	Παραγωγή Τμήματος Α'	11.125		11.000	
	Παραγωγή Τμήματος Β'	18.050		17.630	
	Προϊόντα	50.000		48.540	
	Γενικὸν Καθολικὸν Συμφημιστικὸς ἴσμος Προσ.		279.607		200.470
Ἐπίλοιπα ἀπογραφῆς εἰς πραγματικὴν καὶ πρότυπον τιμὴν					
(2)	Πρῶται Ὑλαι	443.700			
	Γενικὸν Καθολικὸν		443.700		
Χρέωσις τῶν ἀγορῶν τῶν Α' ὑλῶν ἀναλυτικῶς ἐπὶ τῇ πραγματικῇ αὐτῶν τιμῇ					
(3)	Πρῶται Ὑλαι			435.000	
	Συμφημιστικὸς ἴσμος Προσ.				435.000
Χρέωσις τῶν ἀγορῶν τῶν Α' ὑλῶν ἐπὶ τῇ πρότυπῳ τιμῇ					
(4)	Παραγωγή Τμήματος Α'			275.000	
	Παραγωγή Τμήματος Β'			240.380	
	Πρῶται Ὑλαι				515.380
	Ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς μετὰ τὰς πρότυπους ποσότητας ἐπὶ τὰς πρότυπους τιμὰς				
(5)	Συμφημιστικὸς ἴσμος Προτύπου			3.700	
	Πρῶται Ὑλαι				3.700
Διαφορὰ τῶν ἐπὶ πλέον ἀναλωθεισῶν ἐπὶ πρότυπῳ τιμῇ					
Εἰς Μεταφορὰν		723.307	723.307	1.154.550	1.154.550

	Ἐκ Μεταφορᾶς	723.307	723.307	1154.550	1154.550
[6]	<p>Πρωτὰ Ὑλαί Συνμηφιστικὸς λισμὸς Πρωτ. Διαφορὰ τῶν ἐπὶ ἔλαττον ἀναλωθεισῶν Α' ὕλων ἐπὶ προτόπῳ τιμῇ</p>			1.600	1.600
[7]	<p>Παραγωγὴ Τμήματος Α' Παραγωγὴ Τμήματος Β' Πρωτὰ Ὑλαί</p> <p>Ἐπιβάρυνσις παραγωγῆς μὲ τὰς προ- τόπους ποσότητος τῶν Α' ὕλων ἐπὶ τῇ πραγματικῇ τιμῇ Τμ. Α' Δρχ. 275.000 X 1.0194 = Δρ. 280.335 » Β' » 240.387 X 1.0194 = » 245.043</p>	280.335 245.043	525.378		
[8]	<p>Παραγωγὴ Τμήματος Α' Πρωτὰ Ὑλαί</p> <p>(Ἐπὶ πλέον ἀναλωθεῖσαι Υ 100 μ 30 X 50 X 1.0194</p>	1.529	1.529		
[9]	<p>Πρωτὰ Ὑλαί Παραγωγὴ Τμήματος Α'</p> <p>Ἐπὶ ἔλαττον ἀναλωθεῖσαι Υ 101 μ 20 X 80 X 1.0194</p>	1.631	1.631		
[10]	<p>Παραγωγὴ Τμήματος Β' Πρωτὰ Ὑλαί</p> <p>Ἐπὶ πλέον ἀναλωθεῖσαι Υ 102 μ 22 πρὸς 100 X 1.0194</p>	2.243	2.243		
[11]	<p>Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ Γενικὸν Καθολικὸν</p> <p>Πραγματικαὶ ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ ὡς ἡ μισθοδοτικὴ κατάστασις</p>	510.810	510.810		
[12]	<p>Παραγωγὴ Τμήματος Α' Παραγωγὴ Τμήματος Β' Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ</p> <p>Ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς διὰ τῆς Πραγματικῆς Ἀξίας τῆς Ἀμέσου Ἐργασίας</p>	133.060 82.750	215.810		
	Εἰς Μεταφορὰν	1908.708	1980.708	1156.150	1156.150

	Έκ Μεταφοράς	1980708	1980708	1156150	1156150
[13]	<i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> Συμφηφιστικός λ)σμός Προτύπου Έπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς διὰ τοῦ προτύπου κόστους ἀμέσου Ἐργασίας			138600 80400	219000
[14]	<i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> Γ. Β. *Εξοδα Καταλογισθέντα Ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς μὲ τὰς πραγματικὰς ὥρας ἐπὶ τῷ προτύ- πῳ συντελεστῇ Τμήμα Α' ὥραι 3730 X 116.50 = 434.545 Τμήμα Β' » 3030 X 106 = 321.180	434545 321180	755725		
[15]	<i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> Συμφηφιστικός λ)ασμός Πρωτ. Ἐπιβάρυνσις τῆς παραγωγῆς διὰ τὰς προτύπου ὥρας ἔργασίας ἐπὶ τῷ προτύπῳ συντελεστῇ Γ. Β. Ε. Τμήμα Α' πρ. ὥραι 3780 X 111.50 = 440.370 Τμήμα Β' » » 3.000 X 106 = 318.000			440370 318000	758370
[16]	Γενικά Β)κὰ *Εξοδα Ἄμοιβαὶ Προσωπικοῦ Ἐτικὰ Διάφορα Γενικὸν Καθολικὸν	757000	295000 50000 412000		
[17]	<i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i> Μεταφορά παραχθεισῶν 1260 μ προϊόν- των τμήμ. Α' εἰς Β' ἐπὶ προτύπῳ τιμῇ			856170	856170
[18]	<i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> <i>Παραγωγή Τμήματος Α'</i> Μεταφορά 1260 μ παραγωγῆς τμήμ. Α' εἰς Β' εἰς τὸ πραγματικὸν κόστος 1260 πρὸς 674.60	849992,28	849992,28		
	Εἰς Μεταφορὰν	4343425,28	4343425,28	2989690	2989690

	Έκ Μεταφορᾶς	4343425,28	4343425,28	2.989.690	2.989.690
19	Προϊόντα <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> Μεταφορά εἰς λ)σμον προϊόντων τῶν παραχθεισῶν 1200 μ ἐπὶ τῇ προτύ- πῳ τιμῇ τῶν Δρχ. 1213.50			1.456.200	1.456.200
20	Προϊόντα <i>Παραγωγή Τμήματος Β'</i> Μεταφορά εἰς λ)σμον προϊόντων τῶν παραχθεισῶν 1200 μ ἐπὶ τῇ πραγμα- τικῇ τιμῇ κόστους 1213.50 X 100.483 %	1463231,10	1463231,10		
21	Συμφηριστικὸς λ)σμὸς Προτύπου Προϊόντα Πρότυπον κόστος πωληθεισῶν 1000 μ προϊόντων ἐπὶ τῇ προτύπῳ τιμῇ τῶν 1213.50			1.213.500	1.213.500
22	Πωλήσεις Προϊόντων Κόστος πωληθεισῶν 1000 μ πρὸς 1213.50 X 100.403 % Προϊόντα	1219361,20			
23	Γενικὸν Καθολικὸν Πωλήσεις Προϊόντων Προϊόν πωλήσεως 1000 μ πρὸς 1650	1650000	1650000		
24	Γεν. Β)κὰ Ἐξοδα Καταλογισθέντα Ἀπόκλισις Καταλογισθέντων Γ. Β. Ε. Γενικὰ Β)κὰ Ἐξοδα	755725 1275	757000		
25	Ἀποτελέσματα Χρήσεως Ἀπόκλισις Κ)ντων Γ. Β. Ε. Μεταφορὰ λ)σμοῦ	1272	1275		
26	Ἐξοδα πωλήσεως προϊόντων Γενικὸν Καθολικὸν	180000	180000		
27	Πωλήσεις Προϊόντων Ἐξοδα πωλήσεως προϊόντων	180000	180000		
28	Πωλήσεις Προϊόντων Ἀποτελέσματα Χρήσεως Σύνολα	250638,80	250638,80	5.659.390	5.659.390
		10044937,38	10044937,38		

(1) Άπογραφή	125.432	101.729	123.300	(4) Παρ/γή Τμήμ. Α και Β	101.94	515.380
(2) Είς Γενικών Καθολικών	443.700			(5) Άπό Συμφηφιστικών	101.94	3.700
(3) Είς Συμφηφιστικών			435.000	λ)σμών Πρόστυπου		
λ)σμών Πρόστυπου			1.600	(7) Παρ/γή Τμήμ. Α και Β		525.378
(6) Είς Συμφηφ. λ)σμών Πρωτ.				(8) » » Α		1.529
(9) » Παραγωγής Τμήμ. Α*	1.631			(10) » » Β		2.243
				Υπόλοιπον		41.613
	570.763	101.940	559.900		101.94	40.820

Παραγωγής Προϊόντων Τμήματος Α'.

(1) Άπογραφή	11.125	101.14	11.000	(9) Άπό Πρώτην *Υλην	1.631	
(4) Είς Πρώτην *Υλην	280.335		275.000	(17) » Παρ/γ. Τμήμ. Β	99,03	856.170
(7) » »	1.529			(18) » » Β		849.992,28
(8) » »	133.060			Υπόλοιπον		8.970,72 *
(12) » Άμοιβάς Προσ)κού			138.600			
(13) » Συμφηφιστικών						
λ)σμών Πρόστυπου						
(14) Είς Γεν. Β)κά *Εξ. Κ)ντα	434.545		440.370			
(15) » Συμφηφιστικών						
λ)σμών Πρόστυπου						
	860.594	99,03	864.970		99,03	864.978

Παραγωγής Προϊόντων Τμήματος Β'.

(1) Άπογραφή	18.050	102.392	17.630	(19) Άπό Προϊόντα	100.483	1.456.200
(4) Είς Πρώτας *Υλας	245.043		240.380	(20) »		1.463.231,10
(7) » »	2.243			Υπόλοιπον		56.027,18 *
(10) » Άμοιβάς Προσ)κού	82.750					
(12) » Συμφηφιστικών						
(13) » Συμφηφιστικών						
λ)σμών Πρόστυπου			80.400			
(14) Είς Γεν. Β)κά *Εξ. Κ)ντα	321.180					
(15) » Συμφηφιστικών						
λ)σμών Πρόστυπου						
(17) Είς παρ/γήν Τμήμ. Α	849.992,28			Προϊόντα		
(18) » » Α						
	1.519.258,28	100.483	1.512.580		100.483	1.512.580

Προϊόντα

(11) Άπογραφή	50.000	103,00	48.540	(21) Άπό Συμφηφιστικών		1.213.500
(19) Είς Παρ/γήν Τμήμ. Β			1.456.200	λ)σμών Πρόστυπου		
(20) » » Β	1.463.231,10	100.483		(22) Άπό Πωλ. Προϊόντων		1.219.361,20
				Υπόλοιπον		293.869,90
	1.513.231,10		1.504.740		100.483	1.504.740

* Λαμβάνεται ύπ' όφιν ώς άντιλογιστικών στοιχείον τής κρεώσεως διά τόν προσδιορισμόν τών άναλογιών.

Γενικών Καθολικών

[23] Είς πωλήσεις προϊόντων	1.650.000	[1] 'Απογραφή	279.607
	<u>1.650.000</u>	[2] 'Από Α' "Υλαι	443.700
Υπόλοιπον	176.117	[11] » 'Αμοιβαί προσ|κοῦ	510.810
		[16] » Γεν. Β|κά "Εξοδα	412.000
		[26] » "Εξοδα πωλ. προϊόν.	180.000
	<u>1.826.117</u>		<u>1.826.117</u>

Συμψηφιστικός λισμός Προτύπου

[1] Είς Α' "Υλαι	3.700	[1] "Ανοιγμα	200.470
[21] » Προϊόντα	1.213.500	[3] 'Από Α' "Υλαι	435.000
	<u>1.217.200</u>	[6] » »	1.600
Υπόλοιπον	397.240	[13] » Παραγ. τμήμ. Α, Β	219.000
		[15] » » » Α, Β	758.370
	<u>1.614.440</u>		<u>1.614.440</u>

'Υλικά Διάφορα

[1] 'Απογραφή	75.000	[16] 'Από Γεν. Β|κά "Εξοδα	50.000
	<u>75.000</u>	Υπόλοιπον	25.000
			<u>75.000</u>

'Αμοιβαί Προσωπικοῦ

[11] Είς Γεν. Καθολικόν	510.810	[16] 'Από Γεν. Β|κά "Εξοδα	295.000
	<u>510.810</u>	[12] » Παραγ. τμήμ. Α, Β	215.810
			<u>510.810</u>

Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα

[16] Είς Διαφόρους	757.000	[24] 'Από Γ. Β. Ε. κοστ. και Δ|σεις Κ|ντων Γ. Β. Ε.	757.000
--------------------	---------	--	---------

Γενικά Βιομηχανικά "Εξοδα Καταλογισθέντα

[24] Είς Γεν. Β. "Εξοδα	755.725	[14] 'Από παραγ. τμήμ. Α, Β	755.725
-------------------------	---------	-----------------------------	---------

Πωλήσεις Προϊόντων

[22] Είς Προϊόντα	1.219.361,20	[23] 'Από Γεν. Καθολικόν	1.650.000
[27] » 'Εξοδα πωλ. προϊόν.	180.000		
[28] » 'Απ|τα Χρήσεως	250.638,80		
	<u>1.650.000</u>		<u>1.650.000</u>

'Απόκλισις κοστολογηθέντων Γ. Β. Ε.

[24] Είς Γεν. Β|κά 'Εξοδα	1.275	[25] 'Από 'Απ|τα Χρήσεως	1.275
---------------------------	-------	--------------------------	-------

'Εξοδα Πωλήσεως Προϊόντων

[26] Είς Γεν. Καθολικόν	180.000	[27] 'Από πωλήσ. προϊόν.	180.000
-------------------------	---------	--------------------------	---------

'Αποτελέσματα Χρήσεως

[25] Είς Δ|σεις Κ|των Γ. Β. Ε.	1.275	[28] 'Από πωλήσ. προϊόν.	250.638,80
'Υπόλοιπον	249.363,80		

'Υπόλοιπα Τελικοῦ 'Ισοζυγίου

	<i>Πραγματικαὶ 'Αξίαι</i>		<i>Πρότυποι 'Αξίαι</i>	
Πρῶται 'Υλαι	41.613		40.820	
Παραγωγή προϊόντος Α'	8.970,72 *		8.800	
Παραγωγή προϊόντος Β'	56.027,18 *		56.380	
Προϊόντα	293.869,90		291.240	
Γενικόν Καθολικόν		176.117		397.240 **
Συμφηφιστικοὶ λ/σμοὶ Προτύπ.	25.000			
'Υλικά Διάφορα		249.363,80		
'Αποτελέσματα Χρήσεως				
	<u>425.480,80</u>	<u>425.480,80</u>	<u>397.220</u>	<u>397.240</u>

'Εν τῷ 'Ισολογισμῷ ἡ στήλη τῆς προτύπου ἀξίας παραλείπεται.

* Κατὰ τὸν 'Ισολογισμὸν μεταφέρεται εἰς τὸν λ/σμὸν 'Ημιτελῆ προϊόντα.

** Τὸ ἐκ Δρχ. 397.240 Πιστωτικὸν ὑπ/πον τοῦ Συμφηφιστικοῦ λ/σμοῦ Προτύπου ὡς ἐμφαίνεται ἐκ τοῦ ἰσοζυγίου ἀντικρῶζει τὴν πρότυπον ἀξίαν τῶν ἀποθεμάτων.

Ἀνάλυσις Ἀποτελεσμάτων Χρήσεως

1.650.000

Πωλήσεις		
Κόστος Πωλήσεων	527.519	
— Γιρῶται ὕλαι	215.810	
— Ἄμεσα ἐργατικά	755.725	
— Γενικά Β/κά Ἐξοδα	<u>1.499.054</u>	
Τρεχούμενα Β/κά Ἐξοδα	29.175	
Προϊόντα ὑπὸ κατασκευῆν ἀρχῆς περιόδου	<u>1.528.229</u>	
	64.997,90	
Προϊόντα ὑπὸ κατεργασίαν τέλους περιόδου	<u>1.463.231,10</u>	
	50.000	
Ἔτοιμα προϊόντα ἀρχῆς περιόδου	<u>1.513.231,10</u>	
	293.869,90	
Ἔτοιμα προϊόντα τέλους περιόδου	<u>1.219.361,20</u>	
Κανονικὸν Κόστος πωληθέντων	1.275	
Διαφορὰ Γ. Β. Ε.	<u>1.220.636,20</u>	
Πραγματικὸν κόστος παραγῆς πωληθέντων	180.000	
Ἐξοδα πωλήσεως προϊόντων		<u>1.400.636,20</u>
Ὅλικὸν κόστος παραγωγῆς πωληθέντων		<u>249.363,80</u>
Κέρδος		

Υπολογισμοί	Υ 100
1. Όλικοί Αναλογίαι Κόστους. Τύπος : $\frac{\text{Πραγματική ποσότης X Πραγματικήν τιμήν}}{\text{Πρότυπος ποσότης X Πρότυπον τιμήν}}$ Όλικοί Αποκλίσεις	$\frac{2.530 \times 50 \times 1.0194}{2.500 \times 50} =$ $= \frac{128.954}{125.000} = 103,16 \frac{1}{3}$ $- 3,16 \frac{1}{3} \times 125.000 =$ $- 3.954$
2. Αναλογία τιμής Πρώτων Ύλων. Τύπος : $\frac{\text{Πραγματική ποσότης X Πραγματικήν τιμήν}}{\text{Πραγματική ποσότης X Πρότυπον τιμήν}}$ Αποκλίσεις τιμής Πρώτων Ύλων	$- 1,94\% \times 126.500 =$ $- 2454,10$
3. Αναλογία Αποδόσεως Α'. Ύλων. Τύπος : $\frac{\text{Αναλογία όλικοῦ Κόστους}}{\text{Αναλογία τιμής Πρώτων Ύλων}}$ $\frac{\text{Πραγματική ποσότης X Πρότυπον Τιμήν}}{\text{Πρότυπος ποσότης X Πρότυπον Τιμήν}}$ Αποκλίσεις Αποδόσεως Πρώτων Ύλων	$\frac{103,16}{101,94} = 101,20$ $\frac{2.530 \times 50}{2.500 \times 50} = 101,20$ $- 1,20\% \times 125.000 =$ $- 1.500$

Πίναξ
 Αναλογιών και Αποκλί

<i>Υ 101</i>	<i>Υ 102</i>	<i>Υ 103</i>	<i>Σύνολον</i>
$\frac{1.855 \times 80 \times 1.0194}{1.875 \times 80} =$	$\frac{1.569 \times 100 \times 1.0194}{1.547 \times 100} =$	$\frac{1.428 \times 60 \times 1.0194}{1.428 \times 60}$	$\frac{128954 + 151279 + 159944 + 87342}{125000 + 150000 + 154700 + 85680} =$
$= \frac{151.279}{150.000} = 100,85 \frac{1}{4}$	$= \frac{159.944}{154.700} = 103.39$	$= \frac{87.343}{85.680} = 101.94$	$= \frac{527.519}{515.380} = 102.356$
$- 0,85 \frac{1}{4} 150.000 =$	$- 3.39\% \times 154.700 =$	$- 1.94\% \times 85.680 =$	$- 2,356\% \times 515.380 =$
$- 1.279$	$- 5.244$	$- 1.662$	$- 12.139$
$- 1,94\% \times 148.400 =$	$- 1.94\% \times 156.900 =$	$- 1.94\% \times 85.680 =$	$- 1.94\% \times 517480 =$
$- 2.879$	$- 3043.90$	$- 1.662$	$- 10.039$
$\frac{100.85}{101.94} = 98.93$	$\frac{103.39}{101.94} = 101.42$	$\frac{101.94}{101.94} = 100$	$\frac{102.356}{101.940} = 100.408$
$\frac{1.855 \times 80}{1.875 \times 80} = 98.93 \frac{1}{3}$	$\frac{1.569 \times 100}{1.547 \times 100} = 101.422$	$\frac{1428 \times 60}{1428 \times 60} = 100$	$\frac{517.480}{515.380} = 100.408$
$+ 1.06 \frac{2}{3} \times 150.000 =$	$- 1.422\% \times 154.700 =$	$-$	$- 0.408\% \times 515.380 =$
$+ 1600$	$- 2.200$	$-$	$- 2.100$

'Αρ. 71

σεων ἐπὶ Πρώτων Ὑλῶν

Υπολογισμοί	Κατηγορία Νο 1
<p>1. Συνολική Άναλογία Κόστους Τύπος :</p> $\frac{\text{Πραγματικά Ώραι} \times \text{Πραγματική τιμή}}{\text{Πρότυποι Ώραι} \times \text{Πρότυπον τιμή}}$	$\frac{1240 \times 31}{1260 \times 30} = \frac{38440}{37800} = 101.693$ $- 1,663\% \times 37800 = -640.-$
<p>2. Άναλογία τιμής Άμέσου Έργασίας Τύπος :</p> $\frac{\text{Πραγματικόν Ώρομίσιον}}{\text{Πρότυπον ώρομίσιον}}$	$\frac{31}{30} = 103, \frac{1}{3}\%$ $- 3 \frac{1}{3}\% \times 1240 \times 30 =$ $= - 1240$
<p>3. Άναλογία χρόνου Άμέσου Έργασίας Τύπος :</p> $\frac{\text{Πραγματικά Ώραι}}{\text{Πρότυποι Ώραι}}$	$\frac{1240}{1250} = 98.41$ $+ 1.59\% \times 37800 =$ $+ 600$

Πίναξ
Άναλογιών και Άποκλίσεων

Κατηγορία Νο 2	Κατηγορία Νο 3	Κατηγορία Νο 4	Σύνολον
$\frac{90 \times 38}{20 \times 40} = \frac{94620}{100800} = 93,868$ $5,132\% \times 100800 =$ $+6180$	$\frac{1750 \times 29}{1800 \times 8} = \frac{50750}{50400} = 100,070$ $-0,070\% \times 50400 = -350$	$\frac{1280 \times 25}{1200 \times 25} = \frac{32000}{30000} = 106,667$ $-6,667\% \times 30000 = -2000$	$\frac{215810}{219000} = 98,543$ $+1,457\% \times 219000 = +3190$
$= 95\%$ $5\% \times 2490 \times 40$ $+4980$	$\frac{29}{28} = 103,571$ $-3,571\% \times 1750 \times 28 =$ -1750	$\frac{25}{25} = 100$ 	$\frac{215810}{217800} = 99,086$ $+0,914\% \times 217800$ $+1990$
$\frac{490}{520} = 98,80$ $-1,20\% \times 100.800$ -1200	$\frac{1750}{1800} = 97,22$ $+2,78\% \times 50400$ $+1400$	$\frac{1280}{1200} = 106,67$ $-6,67\% \times 30000$ -2000	$\frac{217800}{219000} = 99,45$ $+0,55\% \times 219000$ $+1200$

Αρ. 72
 επί 'Αμέσων' Εργασίας

(1) Τμήματα	(2) Πραγμ. ώραι Χ Προτύπω Συν/τη	(3) Πρ/κόν περιθ. διά τας Προτύπ. ώρας	(4) Πρ/κόν περιθ. διά τας πραγμ. ώρας	(5) Πραγμα- τικά Γ. Β. Ε.	(6) (7) (8) (9)			(10) (11) (12) (13)				
					'Αναλογίαι κόστους			'Αποκλίσεις				
					'Ολικοί (5) : (2)	'Ογκου (3) : (2)	'Απ/τητος (4) : (3)	'Απ/τητος (5) : (4)	'Ολικοί (2) - (5)	'Ογκου (2) - (3)	'Απ/τητος (3) - (4)	'Απ/τητος (4) - (5)
A.	434.545	448.620	444.670	432.200	99,46	103,24	99,12	97,19	+ 2.345	- 14.075	+ 3.950	+ 12.470
B.	321.180	318.000	320.180	326.000	101,50	99,01	100,69	101,82	- 4.820	+ 3.180	- 2.180	- 5.820
'Ηλ. Ρεθύμα	755.725	766.620	764.850	758.200					- 2.475	- 10.895	+ 1.770	+ 6.650
'Ατιμός			168.000	163.000					+ 5.070			+ 5.000
			207.200	211.000					- 3.800			- 3.800
									- 1.275	- 10.895	+ 1.770	+ 7.850

Πίναξ 'Αριθ. 73

'Αναλογιών και 'Αποκλίσεων Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 8^{ΟΝ}

ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ

§ 1

Ἡ ἔννοια καὶ τὸ περιεχόμενον τοῦ Κόστους Διαθέσεως

Τὸ κόστος διαθέσεως περιλαμβάνει τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων τὰ ὅποια δημιουργοῦνται ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος μέχρι τῆς διαθέσεως αὐτοῦ εἰς τοὺς πελάτας. (1)

Ὁ φυσικὸς διαχωρισμὸς τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας ἔναντι τῆς λειτουργίας διαθέσεως εἶναι ἐπὶ τοσοῦτον σαφής ὥστε σύγχυσις ἐπὶ τοῦ περιεχομένου τῶν ἀντιστοιχῶν εἰδῶν κόστους κατ' ἀρχὴν δὲν θὰ ἔπρεπε νὰ δημιουργηθῆται.

Παρὰ τὴν φυσικὴν ὅμως ταύτην αὐτοτέλειαν τῶν ἐξόδων τὰ ὅποια συνιστοῦν ἕκαστον τῶν δύο τούτων εἰδῶν κόστους, τοῦ τῆς παραγωγῆς δηλαδὴ καὶ τῆς διαθέσεως, διαφορὰ ἀντιλήψεων ὑφίσταται ἐπὶ τοῦ ἔαν καὶ κατὰ πόσον τὸ κόστος τῆς Διοικητικῆς καὶ χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας, τὰ ἔξοδα δηλαδὴ τῆς Γενικῆς Διοικήσεως καὶ οἱ τόκοι πρέπει νὰ ἐπιπέσουν ἐν ὅλῳ ἢ ἐν μέρει ἐπὶ τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως, ἢ νὰ ἐπιμερισθοῦν ἐπὶ τοῦ κόστους τῶν τριῶν βασικῶν δραστηριοτήτων τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως τῶν ἀγορῶν, τῆς παραγωγῆς καὶ τῆς διαθέσεως.

Οὕτω, κατὰ τὴν Γερμανικὴν διδασκαλίαν (2) τὴν ὅποιαν ἠσπάσθη καὶ τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον, (3) τὰ ἔξοδα τῆς Γενικῆς Διοικήσεως καὶ οἱ τόκοι ἐπιμερίζονται κατὰ τὴν δέουσαν ἀναλογίαν μεταξὺ τοῦ κόστους τῶν ἀγορῶν, παραγωγῆς καὶ διαθέσεως. Κατὰ τὴν διδασκαλίαν

1. Πολλάκις μεταξὺ τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς καὶ τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως παρεμβάλλεται καὶ ἡ ἔννοια τοῦ κόστους παραγωγῆς συμπεριλαμβανομένων τῶν ἐξόδων ἀποθηκείσεως καὶ φορτώσεως (*Cost to make and ship*). Περί τῆς ἐννοίας καὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους τούτου ἴδε *C. GILLESPIE, Accounting Procedure for standard cost* Ν. Υ. 1952 σ. 190 καὶ 212.

2. *Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ. Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ*, Ἀθῆναι 1956, σ. 4.

3. *Τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Πλάνον. Μετάφρασις* ὑπὸ *Σ. Βασιλείου* Ἀθῆναι, σ. 132.

συνεπώς ταύτην τὸ κόστος διαθέσεως πλὴν τῶν ἀποκλειστικῶν εἰς τὸν τομέα τῶν πωλήσεων ἐξόδων ἐξ ὧν τοῦτο σχηματίζεται, ἀπορροφᾷ καὶ ἀναλογίαν τοῦ κόστους τῆς διοικητικῆς καὶ χρηματοοικονομικῆς λειτουργίας.

Κατὰ τὰς Ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις τὸ κόστος τῆς Διοικήσεως καὶ οἱ τόκοι ἐνούμενοι μετὰ τῶν ἐξόδων διαθέσεως συνθέτουν τὰ ἀποκαλούμενα Operating Expenses καὶ κατὰ κανόνα κοστολογοῦνται ὡς Selling and Administrative Expenses (*) ἢ Selling and General Expenses.

Κατὰ θεωρητικὴν ἀκρίβειαν τὸ Operating Cost δὲν κοστολογεῖται ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς προσθήκης αὐτοῦ εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς τῶν πωληθέντων ἀλλὰ ἄγεται εἰς χρέωσιν τοῦ λογαριασμοῦ Ἀποτελέσματα Χρήσεως ὡς ἀρνητικὸν στοιχεῖον τῶν μικτῶν κερδῶν (**) τὰ ὁποῖα προκύπτουν ὡς διαφορά.

* Ἄξια πωλήσεως — Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων

Ἡ διαφορά αὕτη ἀντιλήψεων ἐπὶ τοῦ κόστους διαθέσεως παρ' ὅλον ὅτι συντελεῖ ὡς εἶναι φυσικὸν εἰς τὴν διαφοροποίησιν τοῦ κατὰ περίπτωσιν προσδιοριζομένου ὕψους αὐτοῦ, οὐδόλως ἐπηρεάζει τὰς ἀρχὰς αἱ ὁποῖα διέπουν τὴν μελέτην τῶν σχετικῶν κοστολογικῶν προβλημάτων.

Ἐπὶ τοῦ κόστους διαθέσεως, τὸ ἀληθές εἶναι, ὅτι δὲν ἐδόθη κατὰ τὴν ἀνάπτυξιν τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἴση σημασία πρὸς τὴν ἀποδοθεῖσαν εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, τὸ μὲν διότι κατὰ κανόνα τὸ κόστος διαθέσεως ἀπετέλει μέχρι πρό τινος μικρὸν μέρος τοῦ ὀλικοῦ κόστους, τὸ δὲ διότι ἡ μέτρησις τῆς ἀποδόσεως τῶν ἐξόδων διαθέσεως προσκόπτει

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF. *Cost Accounting* N. Y. 1953 σ. 18. Ἡ ἀφαίρεσις ἐκ τοῦ μικροῦ κέρδους τῶν ἐξόδων πωλήσεως καὶ διοικήσεως δὲν λαμβάνει χώραν ὀλικῶς ἀλλὰ κατὰ τὰς ἀντιστοίχους διακρίσεις.

* Ἴδε ἐνθ' ἄνωτ. Κεφάλαιον 24 καὶ C. GILLESPIE Κεφάλαιον 9. Ἐν Ἀγγλίᾳ ὑποδεικνύεται ὅπως τὸ κόστος τῆς Διοικήσεως ἐπιμερίζεται μετὰ τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων. Ἴδε σχετικῶς HAROLD J. WHELDON. *Cost Accounting and Costing Methods*, London 1948 σ. 15 καὶ 226 ἐπὶ μ.

2. Παρ' ἡμῖν πλήρης ἐπικρατεῖ σύγχυσις ἐπὶ τῆς ἐννοίας τοῦ μικτοῦ κέρδους. Οὐσιώδεις πάντως διαφοραὶ ἔναντι τῆς ὑπὸ τῶν Ἀμερικανῶν ἀποδομένης ἐννοίας εἶναι αἱ κάτωθι:

α) Παρ' ἡμῖν τὰ ἔξοδα πωλήσεως κατὰ τὸ πλεῖστον ἀφαιροῦνται ἐκ τῶν ἐσόδων πρὸ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ μικτοῦ κέρδους προστιθέμενα εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς τῶν πωληθέντων.

β) Εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς δὲν συμπεριλαμβάνονται λογιστικῶς αἱ ἀποσβέσεις αἵτινες ἀφαιροῦνται ἐκ τοῦ ἰδιομόρφου μικτοῦ κέρδους.

γ) Παρατηρεῖται μία διεύρυνσις πλειστάκις ἀδικαιολόγητος τοῦ κόστους τῆς διοικήσεως τὸ ὁποῖον ἐπίσης ἄγεται εἰς χρέωσιν τοῦ μικτοῦ κέρδους. Τὴν ὑφισταμένην σύγχυσιν ἥτις ἀλλώστε ἐπιφέρει πλεῖστα ἄτοπα, μόνον ἢ καθιέρωσις ἐνιαίου λογιστικοῦ σχεδίου δύναται νὰ ἔρρη.

εις πλείστα ὅσα ἀσάθμητα στοιχεῖα ἀναγόμενα εἰς τὴν ἀγορὰν ὥστε αἰ σχετικαὶ ἐνδείξεις νὰ ἔχουν πολὺ μικροτέραν ἀξίαν τῶν ἐπὶ τῶν δαπανῶν παραγωγῆς προκυπτουσῶν.

Σήμερον, ἀφ' ἐνός μὲν λόγῳ τῆς ὁσημέραι παρατηρουμένης διογκώσεως τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως, ἀφ' ἐτέρου δὲ λόγῳ τῆς καταβαλλομένης νευρώδους προσπάθειας τῆς συγχρόνου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως νὰ κυριαρχήσῃ διὰ τοῦ προγραμματισμοῦ καὶ τῶν ρευστῶν ἀκόμη συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς, ἡ λογιστικὴ ἐπεξεργασία καὶ ἡ μελέτη τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως ἐπέσυρε τὴν προσοχὴν τῆς τε θεωρίας (1) καὶ τῆς πράξεως.

Ὁ σκοπὸς τῆς κοστολόγησεως τῶν ἐξόδων διαθέσεως ὡς καὶ ἡ γενικὴ ἐπεξεργασία τῶν στοιχείων τοῦ κόστους διαθέσεως ἔχει τὸν ἴδιον σκοπὸν τὸν ὁποῖον ἐπιδιώκει ἡ κοστολόγησις καὶ ἡ μελέτη τῆς διαμορφώσεως τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς, τὴν παροχὴν δηλ. πληροφοριῶν αἱ ὁποῖαι ἐπιτρέπουν τὴν λήψιν μέτρων πρὸς συμπίεσιν τοῦ κόστους. Ἐπὶ τῶν ἐξόδων διαθέσεως εἰδικώτερον ἢ μείωσις τοῦ κόστους δὲν ἐκφράζεται μόνον δι' ἀπολύτων ἀριθμητικῶν ἐνδείξεων ἀλλὰ κυρίως διὰ τῆς δι' αὐτῶν ἐπιδιωκομένης διερύνσεως τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.

Ἡ μελέτη τοῦ κόστους διαθέσεως καὶ ἡ κοστολόγησις τῶν συνιστῶτων αὐτὸ ἐξόδων λαμβάνει χώραν βασικῶς μὲν διὰ λογιστικῶν διαπιστώσεων, συμπληροῦται ὅμως καὶ διὰ ποικίλων ὑπολογιστικῶν ἐργασιῶν, ἐξωλογιστικῶν, ἐξ ὧν προκίπτουν πολύτιμοι ἰδιωτικοοικονομικαὶ πληροφορία.

Ἡ ἐπεξεργασία γενικῶς τῶν στοιχείων τοῦ κόστους διαθέσεως περιλαμβάνει :

- α. Τὸν προσδιορισμὸν τῶν συνιστῶντων τὸ κόστος τοῦτο ἐξόδων κατ' εἶδος.
- β. Τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κατὰ λειτουργίαν διαθέσεως κόστους.
- γ. Τὴν συσχέτισιν καὶ κοστολόγησιν τῶν ἐξόδων διαθέσεως.
 - αα. Κατ' εἶδος πωλουμένου προϊόντος
 - ββ. Κατὰ γεωγραφικὰς περιοχὰς καταναλώσεως
 - γγ. Κατὰ πελάτην ἢ κατηγορίαν πελατῶν
 - δδ. Κατ' ἐντεταλμένον πωλήσεις
 - εε. Κατὰ μέγεθος παραγγελίας
 - στ. Καθ' ὁδοῦς διοχετεύσεως, κλπ.

Ἡ κατὰ τὰς ὡς ἄνω διακρίσεις μελέτη τοῦ κόστους διαθέσεως, ἐφ' ὅσον ἐπιχειρηθῇ, θ' ἀποκαλύψῃ ἐξ ἴσου σημαντικὰ (1) συμπεράσματα μὲ

1. Παρ' ἡμῖν ἐξεδόθη ἰδία ἐργασία ἐπὶ τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως ὑπὸ τοῦ Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ Ἀθῆναι 1957 ἐν τῇ ᾗ ἐξετάζεται τὸ ὅλον θέμα ἀπὸ τε κοινωνικοοικονομικῆς καὶ ἰδιωτικοοικονομικῆς ἀπόψεως.

1. *Wherever analysis of distribution cost have been made, the result have been as dramatic as those produced by manufacturing cost analysis, T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἀνωτ. σελ. 498.*

αυτά εις τα όποια οδηγεί ή ανάλυσις του κόστους τής παραγωγής, διότι το πλήθος των προκυπτόντων στοιχείων, συντελεστών και ένδειξεων θά οδηγήση προς μιαν σκοπιμότεραν έμπορικην πολιτικην τής έπιχειρήσεως.

§ 2

Ή Ίύνθεσις και ή κατάταξις των ΄Εξόδων Διαθέσεως

Τά έξοδα διαθέσεως, (1) ώς άκριβώς και τά έξοδα παραγωγής συντίθενται έκ των κατ' είδος έξόδων. ΄Ως έξοδα διαθέσεως κατ' είδος αναφέρονμεν ένδεικτικώς τά κάτωθι.

΄Ανάλυσις έξόδων κατ' είδος

- | | |
|---------------------------------------|--|
| 1. Μισθοί | 15. ΄Εντυπα και Γραφική ύλη |
| 2. ΄Ημερομίσθια | 16. Περιοδικά και Βιβλία |
| 3. Είσοφοι επί άμοιβών προσωπικού | 17. Δικαστικά |
| 4. Προμήθειαι Μεσιτών | 18. ΄Οδοιπορικά |
| 5. Προμήθειαι ΄Αντιπροσώπων | 19. Φωτισμός |
| 6. ΄Επιχορηγήσεις εις ΄Αντιπροσωπείας | 20. Θέρμανσις |
| 7. ΄Ενοίκια | 21. Εύρεσιτεχνίαι |
| 8. ΄Αποσβέσεις | 22. ΄Αμοιβαι πληροφοριών |
| 9. Φόροι | 23. Διαφημίσεις |
| 10. Συντηρήσεις και ΄Επισκευαί | 24. Δημοσιεύσεις |
| 11. ΄Υλικά Διάφορα | 25. Διάφορα έξοδα |
| 12. Καύσιμα και Λιπαντικά αυτών/νήτων | 26. Τόκοι (΄Αναλογία ή Σύνολον) |
| 13. Δείγματα | 27. Γενικά ΄Εξοδα Διοικήσεως (΄Αναλογία ή Σύνολον) |
| 14. Τ.Τ.Τ. | |

Τά κατ' είδος έξοδα πραγματοποιούμενα υπό των διαφόρων λειτουργιών, διαθέσεως, συνθέτουν το οικείον λειτουργικόν κόστος. Αι λειτουργίαι διαθέσεως δύνανται να παραλληλισθούν με τά παραγωγικά τμήματα και τας κατεργασίας, τά κέντρα κόστους δηλ. τά όποια δημιουργούνται κατά την πραγματοποίησιν των δαπανών παραγωγής.

Ή έκτασις των λειτουργιών διαθέσεως είναι διάφορος κατά έπιχείρησιν ποικίλουσα αναλόγως τής έκτάσεως αυτής, του πλήθους και του είδους των προϊόντων τά όποια παράγει και τής πολιτικής των πωλήσεων την όποιαν άκολουθεϊ.

2. ΄Εν Άγγλία γίνεται διάκρισις μεταξύ των έξόδων πωλήσεως (*Selling Expenses*) και των έξόδων διαθέσεως (*Distribution Expenses*). ΄Εν τή έννοία των έξόδων πωλήσεως περιλαμβάνονται τά πραγματοποιούμενα έξοδα δια τήν έπίτευξιν των πωλήσεων ήτοι: Μισθοί και προμήθειαι πωλητών, διαφημίσεις, ένοίκια αιθουσών έκθέσεων, κλπ. ΄Εν τή έννοία των έξόδων διαθέσεως περιλαμβάνονται τά έξοδα τά άπαιτούμενα δια να φθάση το προϊόν εις τον πελάτην ήτοι άποθήκευσις, συσκευασία, ναύλοι, κλπ. *HAROLD J. WHELDON* ένθ. άνωτ. σ. 17.

Ἐν σχῆμα λειτουργικῆς διαρθρώσεως κόστους διαθέσεως προσαρμοζόμενον πρὸς τὰς ἀνάγκας μεγάλης ἐπιχειρήσεως εἰδῶν εὐρείας καταναλώσεως εἶναι τὸ κάτωθι. (1)

- | | |
|---|----------------------------|
| 1. Κόστος ἐπενδύσεων εἰς ἔτοιμα προϊόντα (ἀσφάλιστρα—Τόκοι) | 6. Κόστος Μεταφορᾶς |
| 2. Κόστος Ἀποθηκεύσεως ἐτοιμῶν προϊόντων | 7. » Πωλήσεων |
| 3. Κόστος Ἀπογραφικοῦ ἐλέγχου ἐτοιμῶν προϊόντων | 8. » Διαφημίσεων |
| 4. Κόστος Διεκπαιρώσεως παραγγελιῶν | 9. » Εἰσαγωγῆς παραγγελιῶν |
| 2. Κόστος Συσκευασ. καὶ φορτώσεως | 10. » Ἐκδόσεως λ)σμῶν |
| | 11. » Ἐπεκτάσεως πιστώσεων |
| | 12. » Εἰσπρακτέων λ)σμῶν |

Ἐτερον σχῆμα λειτουργικῆς διαρθρώσεως τοῦ κόστους διαθέσεως συνοπτικώτερον τοῦ ἀνωτέρω εἶναι τὸ ἐξῆς. (2)

1. Κόστος Ἀποθηκεύσεως
2. » Λήψεως παραγγελιῶν καὶ Εἰσπράξεως λ)σμῶν
3. » Πραγματοποιήσεως πωλήσεων
4. » Παραδόσεων

Ἐκαστον τῶν ὡς ἄνω εἰδῶν λειτουργικοῦ κόστους σχηματίζεται :

α) Ἐξ ἀμέσων ἐξόδων τὰ ὅποια πραγματοποιοῦνται χάριν ἐνὸς ὀρισμένου τμήματος πωλήσεων π. χ. ὀρισμένου προϊόντος, πωλήσεων ὀρισμένης περιοχῆς, πρὸς ὀρισμένην κατηγορίαν πελατῶν, κλπ.

β) Ἐξ ἐμμέσων, τὰ ὅποια ὑφίστανται χάριν τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων.

Τὰ ἐξοδα εἴτε ἄμεσα εἶναι, εἴτε ἐμμεσα διακρίνονται εἰς,

α) Σταθερά, τὰ ὅποια δὲν μεταβάλλονται ἐκ τῆς διακυμάνσεως τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.

β) Ἡμιμεταβλητά, ἀποτελούμενα κατὰ ἓνα μέρος ἐκ σταθερῶν ἐξόδων καὶ κατὰ τὸ ἕτερον ἐκ μεταβλητῶν.

γ) Μεταβλητά, τὰ αὐξομειούμενα ὑπὸ διαφόρους βαθμοὺς μὲ τὴν διακύμανσιν τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.

Κατ' ἀντιστοιχίαν πρὸς τὰς ἐπὶ τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς ἰσχυούσας ἀρχὰς τὸ λειτουργικὸν κόστος διαθέσεως ἐν τῷ συνόλῳ αὐτοῦ εἶναι ἡμιμεταβλητὸν καὶ ἀναλύεται εἰς

σταθερὸν μέρος καὶ μεταβλητὸν.

Τὸ μεταβλητὸν μέρος μετατρέπεται εἰς ἀναλογικόν, διὰ τῆς ἐξευρέσεως τῆς τάσεως τῆς σχετικῆς καμπύλης (*), συμφώνως πρὸς τὰ περὶ ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ ἰσχύοντα.

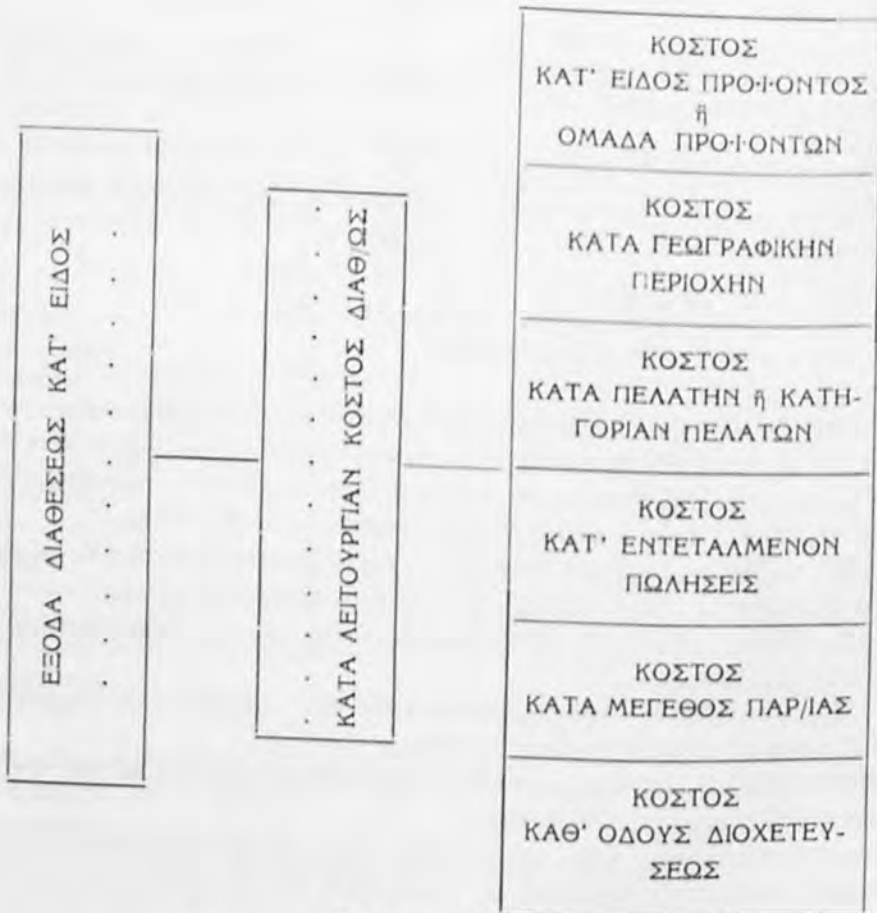
1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἔνθ' ἄνωτ. σ. 506.

2. C. GILLESPIE ἔνθ' ἄνωτ. σ. 183.

3. Περὶ τῶν σχετικῶν μεθόδων μετατροπῆς τῶν ἡμιμεταβλητῶν ἐξόδων εἰς σταθερὰ καὶ ἀναλογικὰ ἰσχύουν τὰ ἐν τῇ σ. 161 ἐπόμενα ἐκτεθέντα ἰδίως δὲ ἡ γραμμὴ προϋπολογισμοῦ.

Κοστολογικοί Συσχετισμοί τῶν Ἐξόδων Διαθέσεως

Τὸ κόστος διαθέσεως κατηρτισμένον κατὰ λειτουργίαν δύναται νὰ ὑποστῇ τοὺς συσχετισμοὺς οἱ ὅποιοι ἐμφαίνονται ἐκ τοῦ κάτωθι διαγράμματος.



*Διάγραμμα Ἀρ. 16
Κοστολογικῶν Συσχετισμῶν Ἐξόδων Διαθέσεως*

Ἡ ἐκλογή τοῦ φορέως ἐπὶ τοῦ ὁποίου τὸ κατὰ λειτουργίαν κόστος διαθέσεως θὰ ἐπιπέσῃ, ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ εἴδους τῶν πληροφοριῶν αἱ ὅποια κρίνονται ὡς γόνιμοι ἐν τῇ συγκεκριμένῃ περιπτώσει, ἐὰν δὲ μάλιστα ληφθῇ ὑπ' ὄψει ὅτι οἱ κατὰ φορεῖς συσχετισμοὶ γίνονται συνήθως ἐξωλογιστικῶς ἅπαντες οἱ ὡς ἄνω συνδυασμοὶ δύνανται νὰ ἐπιτευχθοῦν.

Ἡ κλεῖς τῆς ἐπιτυχίας τῶν ὡς ἄνω συσχετισμῶν εὐρίσκεται εἰς τὴν ἐκλογήν τοῦ καταλλήλου κριτηρίου.

Ἐπὶ τῶν ἐν χρήσει κριτηρίων καὶ συσχετισμῶν παρατηρητέα ἀναλυτικώτερον, τὰ ἀκόλουθα.

1. Κατανομή του λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως ἐπὶ τῶν προϊόντων.

Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ φορεῖς κόστους εἶναι τὰ καθ' ἕκαστον προϊόντα, ἢ ὁμάδες προϊόντων.

Τὰ ἐν χρήσει κριτήρια τῆς κατὰ προϊόν κατανομῆς τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως ἐμφαίνονται ἐκ τοῦ ἀκολουθοῦντος πίνακος. (1)

Λειτουργικὸν Κόστος Διαθέσεως	Κριτήρια Ἐπιμερισμοῦ εἰς Προϊόντα
1. Κόστος ἐπενδύσ. εἰς ἔτ. προϊόντα	Μέση ἀξία ἀποθέματος
2. Κόστος Ἀποθηκείσεως ἐτοιμῶν προϊόντων	Καταλαμβανομένη ἐπιφάνεια
3. Κόστος Ἀπογραφικοῦ ἐλέγχου ἐτοιμῶν προϊόντων	Ἀριθμὸς γραμμῶν τιμολογήσεως
4. Κόστος Διεκπερ. παραγγελιῶν	Ἀριθ. προτύπ. μονάδων παραγγελιῶν
5. Κόστος Συσσκευασ. καὶ φορτώσεως	Βάρος ἢ ἀριθμὸς φορτωνομένων μονάδων
6 Κόστος Μεταφορᾶς	Βάρος ἢ ἀριθμὸς φορτωνομένων μονάδων
7. » Πωλήσεων (ἐπιδιώξεως πωλήσεων)	Μελέτη χρόνου
8. Κόστος Διαφημίσεως	Κόστος διαστήματος (εἰς τὰ ἔντυπα) ἢ εἰδικὴ διὰ τὸ προϊόν διαφήμισης
9. » Εἰσόδου παραγγελιῶν	Ἀριθμὸς γραμμῶν τιμολογήσεως
10. » Ἐκδόσεως λισμῶν (τιμολογήσεως)	Ἀριθμὸς γραμμῶν τιμολογήσεως
11. Κόστος ἐπεκτάσεως πιστώσεως	Μὴ ἐπιμεριζόμενον
12. » Λισμῶν Εἰσπρακτέων	Μὴ ἐπιμεριζόμενον

Πίναξ ἀριθ. 74

Κριτηρίων Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως

Ὁ κατὰ προϊόν ἐπιμερισμὸς τῶν ἐξόδων Διαθέσεως θ' ἀποκαλύψῃ :

α) Τὴν ἀκριβῆ κατὰ προϊόν ἐπιβάρυνσιν τοῦθ' ὅπερ ἐνισχύει τὸν ὀρθὸν καθορισμὸν τιμῶν πωλήσεως.

β) Καθοδηγεῖ τὴν ἐφαρμοζομένην πολιτικὴν τῶν πωλήσεων καὶ κυρίως ὅσον ἀφορᾷ τὰς πέραν τῶν προγραμματισθεῶν πωλήσεις, διὰ προσφορᾶς τῶν προϊόντων εἰς εἰδικὰς τιμὰς.

Εἰς τοῦτο συντελεῖ ἡ κατὰ προϊόν ἀνάλυσις τῶν ἐξόδων διαθέσεως εἰς Σταθερά καὶ Μεταβλητά. Ἐάν, π. χ. τὸ κατὰ μονάδα κόστος διαθέσεως εἶναι 10 Δραχ. καὶ ἐξ αὐτῶν αἱ 7 Δραχ. εἶναι ἢ ἐκ σταθερῶν ἐξόδων ἐπιβάρυνσις ὑπὸ πρόγραμμα πωλήσεων 100.000 μονάδων, δύναται νὰ ἐπιχειρηθῇ κατ' ἀρχὴν πώλησις πέραν τῆς προγραμματισθείσης ποσότητος μὲ τιμὴν μειωμένην μέχρι 7 Δρχ. κατὰ μονάδα ἄνευ μειώσεως τοῦ ποσοστοῦ κέρδους.

Ὅταν τὸ κόστος διαθέσεως καταρτίζεται κατὰ προϊόν συντάσσεται κατάστασις ἐμφαίνουσα τὸ ὄλικόν κατὰ προϊόν κόστος καὶ τὴν τιμὴν πωλήσεως ἐξ ἧς ἐξάγεται καὶ τὸ κατὰ μονάδα μικτὸν καὶ καθαρὸν κέρδος.

1. Εἰλλημένον ἐκ τῶν T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ. ἀνωτ. σ. 506.

Ἡ κατάσταση αὕτη τίθεται εἰς τὴν διάθεσιν τῆς ὑπηρεσίας πωλήσεων διὰ τὴν διευκόλυνσιν τοῦ ἔργου αὐτῆς. Σχετικὸν ὑπόδειγμα εἶναι τὸ κάτωθι.

Προϊόντα	Κόστος Παραγωγῆς	Τιμὴ Πωλήσεως	Μικτὸν Κέρδος	Ποσοστὸν Μ. Κέρδους % ἐπὶ τιμῆς Πωλήσεως	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ			Ποσοστ. ἐξ. Δρασεως	Καθαρὸν Κέρδος	Ποσοστὸν Κ. Κέρδ. ἐπὶ τιμῆς Πωλήσεως
					Σταθ.	Μεταβ.	Σύνολ.			
A	60	75	15	20	4	2	6	8	9	12
B	78	100	22	22	5	5	10	10	12	12
Γ	60	80	20	25	8	4	12	15	8	10
Δ	123	150	27	18	6	3	9	6	18	12

Πίναξ Ἀρ. 75

Ἀναλύσεως τιμῶν πωλήσεως

Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους διαθέσεως καθ' ὁμάδα προϊόντων ἀκολουθεῖ κατ' ἀναλογίαν τὴν ὡς ἄνω διαδικασίαν.

2. Κατανομὴ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν.

Ὁ σκοπὸς τοῦ ἐπιμερισμοῦ τοῦ κόστους διαθέσεως κατὰ γεωγραφικὴν περιοχὴν πωλήσεων εἶναι ἡ διαφώτισις τῆς σχετικῆς κατὰ περιοχὴν διακυμάνσεως τῶν ἐξόδων διαθέσεως ἢ ὁποῖα συσχετιζομένη πρὸς τὰς πραγματοποιούμενας τιμὰς παρέχει ἀναλυτικὰ στοιχεῖα τοῦ μικτοῦ καὶ καθαροῦ κέρδους κατὰ περιοχὴν.

Κριτήρια τοῦ κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν ἐπιμερισμοῦ τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως διδάσκονται (1) τὰ ἑξῆς.

Λειτουργικὸν κόστος διαθέσεως	Κριτήριον Ἐπιμερισμοῦ εἰς γεωγραφικὰς περιοχὰς
1. Κόστος Διεκπεραιώσεως παραγγελιῶν	Ἀριθμὸς γραμμῶν τιμολογήσεως
2. Κόστος Συσκευασ. καὶ φορτώσεως	Βάρος ἢ ἀριθμ. φορτωνομένων μονάδων
3. » Μεταφορᾶς	Ἄμεσος ἐπιμερισμὸς ἢ βάρος ἢ ἀριθμὸς φορτωνομένων μονάδων ἢ βάσις χιλιομετρικοῦ τόννου.
4. Κόστος Πωλήσεων (ἐπιδιώξεως πωλήσεων)	Ἀριθμὸς πωλητῶν
5. Κόστος Διαφημίσεων	Ἀναφοραὶ χρόνου
6. » Εἰσόδου παραγγελιῶν	Ἀριθμὸς παραγγελιῶν
7. » Ἐκδόσεως λ/σμῶν	Ἀριθμὸς γραμμῶν τιμολογήσεως
8. » Ἐπεκτάσεως πιστώσεων	Περίπου ὀφειλόμενα ποσά
9. » Λ/σμῶν Εἰσπρακτέων	Ἀριθμὸς ταχυδρομιούμενων τιμολογιῶν
10. » Γενικῆς Διοικήσεως	Εἰδικὰ ποσοστὰ

Πίναξ ἀριθ. 76

Κριτηρίων Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν

Ὡς διαφαίνεται ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος ἐν συγκρίσει πρὸς τὸν προηγούμενον δὲν συμπεριλαμβάνονται εἰς τὰ ἐπιμεριζόμενα ποσὰ

- Τὸ κόστος ἐπενδύσεων εἰς ἔτοιμα προϊόντα
- Τὸ κόστος ἀποθηκείσεως ἐτοιμῶν προϊόντων
- Τὸ κόστος ἀπογραφικοῦ ἐλέγχου ἐτοιμῶν προϊόντων

Τὸ κόστος τῶν ὡς ἄνω λειτουργιῶν ἐφ' ὅσον ὑφίσταται λογιστικῶς ἢ κατὰ γεωγραφικὸν διαμέρισμα κατανομή, ἐπιβαρύνει τὸ κόστος τῶν προϊόντων προστιθέμενον εἰς τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, σχηματιζομένου οὕτως κόστους παραγωγῆς καὶ ἀποθηκείσεως.

Ὁ ἀκόλουθος ὑπ' ἀριθ. 77 πίναξ ἀποτελεῖ παράδειγμα τῶν προκυπτουσῶν ἀναλύσεων ἐκ τῆς κατανομῆς τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων καὶ τοῦ κόστους διαθέσεως κατὰ γεωγραφικὴν περιοχὴν.

Στοιχεῖα	Γεωγραφικὴ Περιοχὴ		
	A	B	Γ
Προγραμματισθεῖσαι πωλήσεις	10.000.000	20.000.000	15.000.000
Ποσοστὰ ἐπὶ τοῦ ὅλκιου προγράμματος πωλήσεων	10 %	20 %	15 %
Πραγματοποιηθεῖσαι πωλήσεις	12.000.000	18.000.000	10.500.000
Ποσοστὸν ἀποτελεσματικότητος ἐργασίας πωλήσεων	120 %	90 %	70 %
Πωλήσεις (1)	100.00 %	100.00 %	100.00 %
Κόστος παραγωγῆς καὶ ἀποθηκείσεως	75.00 %	76.00 %	78.00 %
Μικτὸν κέρδος	25.00 %	24.00 %	22.00 %
*Ἐξόδα Διαθέσεως :	%	%	%
Διεκπεραίωσις παραγγελιῶν	2.00	2.00	2.00
Συσκευασία καὶ φόρτωσις	3.00	3.50	3.80
Μεταφορά	4.00	5.00	2.00
Προσπάθεια πωλήσεων	2.	4.00	1.00
Διαφημίσεις	1.	1.50	0.50
Εἴσοδος παραγγελιῶν	0.80	1.20	0.60
*Ἐκδοσις λ/σμῶν	1.	2.	0.70
Ἐπέκτασις πιστώσεων	1.	1.80	0.90
*Ἐξόδα λ/σμῶν εἰσπρακτέων	3.20	5.	3.
*Ἐξόδα Γενικῆς Διοικήσεως			
Σύνολον ἐξόδων διαθέσεως	18.00	26.00	14.50
Καθαρὸν κέρδος	+ 7.	- 2.00	+ 7.50

Πίναξ Ἀρ. 77

Ἀναλύσεως Πωλήσεων καὶ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν

1. Αἱ πωλήσεις προσδιορίζονται κατὰ περιοχὴν βάσει 100 Δρχ. προσαρμοζομένου σχετικῶς τοῦ κόστους παραγωγῆς καὶ ἀποθηκείσεως, ἐντεῦθεν δὲ καὶ ὁ ἐν τῷ πίνακι

Θά έκτεθῆ κατωτέρω ὅτι τὰ κατὰ γεωγραφικὰς περιοχὰς ἔξοδα δύνανται νὰ ἐξετασθοῦν ἐν σχέσει καὶ πρὸς ἄλλα κριτήρια.

3. Κατανομὴ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους Διαθέσεως κατὰ κατηγορίαν πελατῶν.

Ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους διαθέσεως κατὰ κατηγορίαν πελατῶν εἶναι νομιζομεν ἄκρως ἐνδιαφέρουσα. Πρόκειται περὶ συνδυασμένης λογιστικῆς καὶ στατιστικῆς ἀναλύσεως διὰ τῆς ὁποίας ἐπιδιώκεται νὰ διαφωτισθῆ τὸ προκείμενον μικτὸν καὶ καθαρὸν κέρδος κατὰ κατηγορίαν πελατῶν ἐπὶ τῶν ὁποίων ἐνδεχομένως ἰσχύουν καὶ διάφοροι τιμαὶ πωλήσεων.

Ἡ ὅλη ἐργασία διεξάγεται ὡς ἑξῆς :

1. Τὸ σύνολον τῶν πελατῶν κατατάσσεται εἰς κατηγορίας ἀναλόγως τοῦ ὕψους τῶν ἀγορῶν τῶν καθ' ὠρισμένην περίοδον καὶ ἐν συνεχείᾳ προσδιορίζεται κατὰ ποσοστὸν ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν ἢ συμμετοχῇ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν πελατῶν ἐκάστης κατηγορίας εἰς τὸ σύνολον. Παράδειγμα.

Ἀριθ. Πελατῶν	Ποσοστὸν %	Ἀξία Ἀγορῶν	Κατηγορία
1.000	50	Μέχρι 5.000	Πρώτη
500	25	Ἀπὸ 5.000 — 10.000	Δευτέρα
300	15	» 10.000 — 20.000	Τρίτη
160	8	» 20.000 — 50.000	Τετάρτη
40	2	» 50.000 καὶ ἄνω	Πέμπτη
2.000	100		

2. Τὰ ἔξοδα Διαθέσεως ἐπιμερίζονται κατὰ καταγορίαν πελατῶν βάσει τῶν κάτωθι κριτηρίων. (1)

διαφορισμὸς αὐτοῦ κατὰ περιοχὴν. Π. χ. Ἐάν τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς καὶ ἀποθηκεύσεως εἶναι 20 Δρχ. καὶ ἡ μέση ἐπιτευχθεῖσα τιμὴ πωλήσεως εἶναι κατὰ περιοχὴν ὡς ἑξῆς :

A	Δρχ.	25
B	»	26,67
Γ	»	30

Ἡ σχέσις τοῦ κόστους παραγωγῆς πρὸς τὰς τιμὰς πωλήσεως θά προκύψῃ ὡς ἑξῆς :

A	20 : 25	= 0.800
B	20 : 26,67	= 0.750
Γ	20 : 30	= 0.667

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIEF Ἐνθ' ἄνωτ. σ. 566.

Λειτουργικόν Κόστος Διαθέσεως	Κριτήρια Κατανομής κατά κατηγ. πελατών
Κόστος Διεκπαιώσ. παραγγελιών » Συσκευασίας και Φορτώσεως	Άριθμός γραμμών τιμολογήσεως Βάρος ή αριθμός φορτωνομένων μονάδων
» Μεταφορᾶς	Βάρος ή αριθμός φορτωνομένων μονάδων
» Πωλήσεων (έπιδιώξ. πωλήσεων)	Άριθμός επισκέψεων διά πωλήσεις
» Διαφημίσεων	Κόστος διαστήματος ή ειδική κατά πελάτας διαφήμιση
» Εισόδου παραγγελιών	Άριθμός παραγγελιών
» Έκδόσεως λ)σμών	Άριθμός γραμμών τιμολογήσεως
» Έπεκτάσεως πιστώσεων	Περίπου όφειλόμενα ποσά
» λ)σμών εισπρακτέων	Άριθμός τιμολογίων

Πίναξ άριθ. 78

Κριτηρίων Κατανομής Λειτουργικου Κόστους Διαθέσεως κατά Κατηγορίας Πελατών.

3. Το λειτουργικόν κόστος διαθέσεως, τὸ σημειούμενον ὑπὸ στοιχεῖα 1—3 μὴ δυνάμενον νὰ ἐπιμερισθῆ ἐπὶ τῶν διαφόρων κατηγοριῶν πελατῶν βαρύνει τὰ προϊόντα, σχηματιζόμενου οὕτω κόστους παραγωγῆς καὶ ἀποθηκεύσεως συμφώνως πρὸς τὰ προηγουμένως λεχθέντα.

4. Ἐκ τῆς ἐπιπτώσεως τοῦ κατὰ κατηγορίαν πελατῶν κόστους, θὰ προκύψῃ ὅτι ἐκάστη μονὰς πωλουμένου προϊόντος εἰς τὰς διαφόρους κατηγορίας πελατῶν, ὀφίσταται ἄνισον ἐπιβάρυνσιν ἐκ τοῦ λόγου ὅτι ὠριμένα ἔξοδα διαθέσεως εἶναι σταθερὰ κατὰ παραγγελίαν, κατ' ἐκδιδόμενον τιμολόγιον, κατὰ ἐπίσκεψιν κλπ., ἀνεξαρτήτως τοῦ ὕψους τῶν πωλήσεων. Τὰ ἔξοδα ταῦτα εἶναι τὰ συνιστώντα κυρίως τὸ κόστος τῶν ἐξῆς λειτουργιῶν.

Διεκπαιώσεως παραγγελιών, Ὑπηρεσίας πωλήσεων, Εἰσόδου παραγγελιών, Ἐκδόσεως λ)σμών, Εἰσπρακτέων λ)σμών.

Οὕτω ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ συνολικὰ ἔξοδα διαθέσεως τῆς περιόδου τὰ πραγματοποιηθέντα διὰ τὴν πώλησιν 205.000 μ. προϊόντων ἀνήλθον εἰς 1.835.000 Δρχ. ἐκ τῶν ὁποίων 810.000 καταμερίζονται κατὰ κατηγορίαν πελατῶν δύναται νὰ προκύψῃ ὁ κάτωθι πίναξ.

Κατηγορία πελατῶν	Πωληθένται Μονάδες	Τιμὴ πωλήσεως	Μικτὸν κέρδος κατὰ μονάδα	Ἐξ. Διαθέσ. κατὰ Μονάδα			Καθαρὸν Κέρδος κατὰ μονάδα	Ποσοστὸν Κέρδους ἐπὶ τιμῆς πώλησ.	
				Ἐξ. Διαθέσ. κατὰ Μονάδα	Σταθερὰ κατὰ πελάτην (1)	Σύνολον κατὰ μονάδα		Μικτὸν %	Καθαρὸν %
Πρώτη	40.000	50	15	5.000	10,125	15,125	- 0,125	30	- 0,25
Δευτέρα	30.000	47	12	5.000	6,750	11,750	+ 0,250	26,53	+ 0,53
Τρίτη	35.000	45	10	5.000	3,471	8,471	+ 1,529	22,25	+ 3,40
Τετάρτη	40.000	44	9	5.000	1,620	6,620	+ 2,380	20,45	+ 5,41
Πέμπτη	60.000	43	8	5.000	0,270	5,270	+ 2,730	18,60	+ 6,35
	205.000	45,48	10,48	5.000	3,950	8,95	+ 1,537	23,05	+ 3,27

Πίναξ Ἄρ. 79

Μερισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ κατηγορίαν πελατῶν

1. Ἀναλυτικῶς οἱ ὑπολογισμοὶ ἔχουν ὡς ἐξῆς:

Ἐκ τοῦ ὡς ἄνω πίνακος ἐμφαίνεται ὅτι τὸ μεγαλύτερον ποσοστὸν καθαρῶν κέρδους, προκύπτει εἰς τὴν πέμπτην κατηγορίαν πελατῶν πρὸς τὴν ὁποίαν αἱ πωλήσεις ἐνεργοῦνται μὲ τὴν κατωτέραν τιμὴν.

4. Κατανομὴ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως κατ' ἐντεταλμένον τὰς πωλήσεις.

Διὰ τῆς κατανομῆς ταύτης ἐπιδιώκεται ἡ συνάρτησις τοῦ ἐπιτευχθέντος ἀποτελέσματος πρὸς τὰ πρόσωπα τὰ ἐντεταλμένα τὰς πωλήσεις.

Εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν τὰ ἔξοδα χωρίζονται εἰς δύο κατηγορίας.

1. Τὰ ἄμεσα κατὰ πωλητὴν εἰς τὰ ὁποῖα συμπεριλαμβάνονται

α) Αἱ ἀποδοχαὶ ἢ αἱ προμήθειαι τοῦ πωλητοῦ

β) Τὰ ἔξοδα ταξειδίου τοῦ πωλητοῦ

2. Τὰ ἔμμεσα ὡς πρὸς τοὺς πωλητὰς, ἀφορόντα τὰς πωλουμένας ὑπὸ ἐκάστου ποσότητος τὰ ὁποῖα προκύπτουν ἐκ τοῦ καταμερισμοῦ τοῦ συνόλου ἐπὶ τῶν ὑπὸ ἐκάστου πωλητοῦ πωληθεισῶν ποσοτήτων.

Ὁ ἀκόλουθος πίναξ παρέχει παράδειγμα τῶν ἐπιτευξέων τοιαύτης κατανομῆς.

Προγραμματισθεῖσαι πωλήσεις	Πραγματοποιηθεῖσαι πωλήσεις	Ποσοστὸν γράστων πρὸς προγραμμιζόμεναι πωλήσεις.	Ἐξοδα διαθέσεως κατὰ πωλητὴν				Ἐξοδα διαθέσιμα ἐπὶ τῶν πωλήσεων	Κέρδος			
			Ἀμοιβαί	Ἐξοδα ταξειδίων	Λοιπὰ ἔξοδα	Σύνολον		Μικτόν	Μικτόν %	Καθαρόν	Καθαρόν %
2.000.000	2.500.000	125%	50.000	20.000	30.000	100.000	4	375.000	15	275.000	11.00
3.000.000	2.400.000	80%	40.000	10.000	22.000	72.000	3	240.000	10	168.000	7.00
1.000.000	1.100.000	110%	40.000	15.000	11.000	66.000	6	220.000	20	154.000	14.00
4.000.000	3.400.000	85%	80.000	40.000	118.000	238.000	7	510.000	15	272.000	8.00
10.000.000	9.400.000	94%	210.000	85.000	181.000	476.000	5,06	1.345.000	14,31	869.000	9,24

Πίναξ Ἀρ. 80

Κατανομὴ λειτουργικοῦ κόστους κατ' ἐντεταλμένον τὰς πωλήσεις

Ἐξοδα κοστολογούμενα κατὰ πελάτην 810.000
 Ἀριθμὸς πελατῶν 2.000
 Ἐπιβάρυνσις κατὰ πελάτην 405, Συνεπῶς

Κατηγορία Πελατῶν	Ἀριθμὸς Πελατῶν	Κόστος κατὰ Πελάτην	Κόστος κατὰ κατηγορίαν Πελατῶν	Πωληθεισὰ Μονάδες	Κόστος κατὰ Μονάδα
Πρώτη	1.000	405	405.000	40.000	10,125
Δευτέρα	500	405	202.500	30.000	6,750
Τρίτη	300	405	121.500	35.000	3,471
Τετάρτη	160	405	64.800	40.000	1,620
Πέμπτη	40	405	16.200	60.000	0,270

Ἡ στήλη τοῦ μικτοῦ κέρδους ὡς εἶναι φυσικὸν συμπληροῦται ἐξ ἰδίου πίνακος ἐμφαίνοντος τὴν διαφορὰν μεταξύ τῆς τιμῆς πωλήσεως τοῦ κόστους παραγωγῆς.

5. Κατανομή τοῦ λειτουργικοῦ κόστους Διαθέσεως κατὰ μεγέθη παραγγελιῶν.

Ἡ κατανομή αὕτη ἀκολουθεῖ τὰς ἰδίας ἀρχὰς τὰς ἐφαρμοζομένας ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους διαθέσεως κατὰ κατηγορίαν πελατῶν, μὲ μόνην τὴν διαφορὰν ὅτι ἀντὶ τῆς κατατάξεως τῶν πελατῶν κατὰ κατηγορίαν ἐνταῦθα ἔχομεν κατάταξιν κατὰ τὸ μέγεθος τῶν παραγγελιῶν.

Διαφορὰ εἰς τὸ κόστος διαθέσεως κατὰ παραγγελίαν θὰ προκύψῃ κυρίως ἐκ τοῦ λόγου ὅτι ἔξοδα τινὰ δὲν ἀκολουθοῦν ἀναλογικὴν διαμόρφωσιν τοῦ ὕψους αὐτῶν ἐν σχέσει πρὸς τὰς διατιθεμένας ποσότητες ἀλλὰ εἶναι σταθερὰ ἢ μεταβλητὰ κατὰ παραγγελίαν.

Ὁ ἀκόλουθος πίναξ ὑπ' ἀριθ. 80 δίδει μίαν εἰκόνα τῶν δυναμένων νὰ ἐφαρμοσθοῦν κριτηρίων ἐπὶ τοιαύτης κατανομῆς.

<i>Λειτουργικὸν Κόστος Διαθέσεως</i>	<i>Κριτήρια Κατανομῆς κατὰ Παραγγελίαν</i>
Κόστος διεκπεραιώσεως παραγγελιῶν	Ἀριθμὸς παραγγελιῶν
» Συσκευασίας καὶ φορτώσεως	Βάρος ἢ ἀριθμὸς φορτονωμένων μονάδων
» Μεταφορᾶς καὶ παραδόσεως	Διὰ τὸν ναῦλον ἀμεσα κριτήρια διὰ τὰ ὑπόλοιπα ἔξοδα, μελέτη χρόνου
» Πωλήσεων (ἐπιτεύξεως πωλήσ.)	Μελέτη χρόνου κατὰ πωλητὴν
» Εἰσόδου παραγγελιῶν	Ἀριθμὸς παραγγελιῶν
» Ἐκδόσεως λ/σμῶν	Μελέτη χρόνου
» Ἐπεκτάσεως πιστώσεων	» »
» Λ/σμῶν Εἰσπρακτέων	» »

Πίναξ Ἀρ. 81

Κριτηρίων κατανομῆς Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ τὸ Μέγεθος Παραγγελιῶν

Ὑπὸ τὸν ὄρον τῆς μελέτης χρόνου νοεῖται ἡ ἐξεύρεσις τῆς σχέσεως τοῦ ἀπαιτουμένου χρόνου διὰ τὰς διαφόρους διεξαγωγὰς ἀναλόγως τοῦ μεγέθους τῆς παραγγελίας, διότι ὡς προκύπτει ἐκ τοῦ εἴδους τοῦ κόστους εἰς τὸ ὅποιον ἀναφέρονται τὰ ἀντίστοιχα ἔξοδα πρόκειται περὶ κόστους ἀφορόντος τὴν χρονικὴν ἀπασχόλησιν τῶν διαφόρων ὑπηρεσιῶν.

Ἡ κατανομή τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως ὑπὸ τὰ ὡς ἄνω κριτήρια εἶναι κατὰ κανόνα προϋπολογιστικὴ ἐξαγομένη βάσει τῶν δεδομένων τῆς πείρας.

6. Κατανομή τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διαθέσεως καθ' ὁδοὺς διοχετεύσεως.

Συμβαίνει πολλάκις αἱ Βιομηχανικαὶ Ἐπιχειρήσεις νὰ διαθέτουν τὴν παραγωγὴν τῶν προϊόντων των ταυτοχρόνως εἰς τὸ λιανικὸν καὶ τὸ χον-

δρικόν ἐμπόριον μὲ διάφορον κατὰ κανόνα τιμολόγιον. Αἱ δύο αὐται ὁδοὶ διοχετεύσεως ἐπάγονται ὡς εἶναι φυσικόν καὶ διάφορα ἔξοδα. Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν καθ' ὁδοῦ διοχετεύσεως ἐξόδων μερίζεται τὸ σύνολον αὐτῶν εἰς τὰς δύο κατηγορίας κτλ ἐν συνεχείᾳ τὰ δεδομένα ταῦτα συσχετίζονται συνήθως πρὸς τὸ κατὰ μέγεθος παραγγελίας κόστος ἐν σχέσει πρὸς τὸ μικτὸν κέρδος.

Ὁ κατωτέρω πίναξ ἀποτελεῖ παράδειγμα ⁽¹⁾ σχετικῆς ἀναλύσεως ἀναφερομένης εἰς ἐπιχείρησιν ἣτις διαθέτει τὰ προϊόντα της εἰς τὸ ἐμπόριον καὶ τὴν βιομηχανίαν ἀπ' εὐθείας.

Κατηγορίαι πελατῶν κατὰ μέγεθος ἀγορῶν. Μονάδες προϊόντων ἀγορασθεῖσαι ἐτησίως	Ἀριθμὸς πελατῶν % ἐπὶ τοῦ συνόλου	Ἀριθμὸς ἐπισημείων % ἐπὶ τοῦ συνόλου	Πωλῆσεις εἰς μονάδας προϊόντων % ἐπὶ τοῦ συνόλου	Μικτὸν κέρδος κατὰ μονάδα	Ἐμπορικὸν κόστος, κατὰ μονάδα	Περιθώριον μετὰ τὴν ἀφαιρέσιν τῶν ἐξ. διαθέσεως
Ἄπαντες οἱ πελάται						
Ἐγένετο προσπάθεια πωλήσεων ἀλλὰ δὲν ἠγόρασαν	64	27	—	—	—	—
Κάτω τῶν 100 μονάδων	7	7	1	0.41	0.35	0.06
Ἀπὸ 100—499	17	25	11	0.41	0.14	0.27
» 500—999	7	20	12	0.35	0.10	0.25
» 1000 καὶ ἄνω	5	21	76	0.31	0.02	0.29
Σύνολον	100	100	100	0.33	0.05	0.28
Ἐμποροὶ						
Ἐγένετο προσπάθεια ἀλλὰ δὲν ἠγόρασαν	55	19	—	—	—	—
Κάτω τῶν 100 μ.	8	7	2	0.41	0.45	-0.04
100—499	22	29	20	0.41	0.16	0.25
500—999	9	22	23	0.35	0.10	0.25
1000 καὶ ἄνω	6	23	55	0.31	0.04	0.27
Σύνολον	100	100	100	0.34	0.09	0.25
Βιομηχανικοὶ καταναλωταὶ						
Ἐγένετο προσπάθεια ἀλλὰ δὲν ἠγόρασαν	79	66	—	—	—	—
Κάτω τῶν 100 μ.	4	3	1	0.41	0.15	0.26
100—499	10	13	3	0.41	0.05	0.36
500—999	3	4	2	0.35	0.02	0.33
1000 καὶ ἄνω	4	14	94	0.31	0.01	0.30
Σύνολον	100	100	100	0.32	0.02	0.30

Πίναξ Ἀρ. 82

Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως καθ' ὁδοῦ Διοχετεύσεως

1. T. LANG W. McFARLAND M. SCHIFF ἐνθ' ἄνω, σ. 520.

7. Μικτοί συνδυασμοί.

Ο προηγούμενος πίναξ αποτελεί ήδη μικτόν συνδυασμόν κοστολογήσεως τών έξόδων διαθέσεως καθ' οδούς διοχετεύσεως και κατά μέγεθος παραγγελιών.

Εἰς αξιόλογος συνδυασμός εἶναι ὁ προσδιορισμός τών έξόδων διαθέσεως κατά γεωγραφικήν περιοχὴν και κατά κατηγορίαν πελατῶν ἢ παραγγελιών. Ἐτερος τοιοῦτος εἶναι ὁ συνδυασμός κατά γεωγραφικήν περιφέρειαν και ἐντεταλμένον τὰς πωλήσεις.

§ 4

Τό Πρότυπον Κόστος Διαθέσεως

1. Σκοπὸς και Ἔννοια. Ἡ κατάρτις τοῦ προτύπου κόστους διαθέσεως σκοπὸν ἔχει τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους διὰ τών ἀποκλίσεων.

Ἐπὶ τοῦ προτύπου κόστους διαθέσεως αἱ ἀποκλίσεις ἀναφέρονται :

α) Ἐπὶ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους, ὁπότε τὰ προϋπολογιστικά δεδομένα συγκρίνονται πρὸς τ' ἀπολογιστικά ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὸ ἐκτελεσθὲν κατά λειτουργίαν ἔργον. β) Ἐπὶ τοῦ κατά μονάδα προϊόντος κόστους, ὁπότε αἱ ἀποκλίσεις ἐπηρεάζονται και ἐκ τοῦ ὄγκου τών πωλήσεων. Παράδειγμα :

	Δεδομένα	
	Προϋπολογιστικά	Ἀπολογιστικά
Ἀριθμὸς ἐπισκέψεως	2.000	1.900
Κόστος ἐπισκέψεων	200.000	228.000
Πωλήσεις..... μον.	10.000	11.000

Κατ' ἀρχὴν ἀποβλέποντες εἰς τὸ λειτουργικὸν κόστος, θὰ διαπιστώσωμεν ἀποκλίσεις βάσει τών στοιχείων τῆς ἀντιστοίχου δραστηριότητος ἧτις περιλαμβάνει ἀριθμὸν ἐπισκέψεων και κόστος αὐτῶν, ἤτοι τὰ δύο πρῶτα ἐκ τών ὡς ἄνω στοιχείων.

Ἐὰν ἀποβλέψωμεν εἰς τὸ κατά μονάδα κόστος τών πωλήσεων, θὰ ἔχωμεν ἄλλην κυρίαν βάσιν ὑπολογισμοῦ τών ἀποκλίσεων, τὰς πωληθείσας μονάδας. τὸ τρίτον δηλαδή στοιχείον.

Ἀμφότεραι αἱ ἀναλύσεις εἶναι ἀναγκαῖαι και ἐκάστη ἐναρμονίζεται ἀντιστοιχῶς πρὸς τοὺς οἰκείους προϋπολογισμοὺς οἱ ὅποιοι συνήθως συντάσσονται : α) κατά λειτουργίαν β) κατά γεωγραφικήν περιοχὴν ὁπότε εἶναι συνδεδεμένοι συνήθως και πρὸς τὸν ὄγκον τών πωλήσεων.

2. Ἡ κατάρτις τοῦ προτύπου κόστους διαθέσεως. Ἡ πρὸς κατάρτις τοῦ προτύπου κόστους διαθέσεως ἀκολουθουμένη διαδικασία εἶναι ἡ ἑξῆς :

- Προσδιορίζονται τὰ ἔξοδα διαθέσεως κατ' εἶδος.
- Τὰ κατ' εἶδος ἔξοδα ὁμαδοποιοῦνται κατά λειτουργίαν με διάκρισιν εἰς σταθερά, ἡμιμεταβλητά και ἀναλογικά.
- Τὰ κατά λειτουργίαν ἔξοδα συνδέονται πρὸς τὴν ἀντίστοιχον πο-

σότητα τοῦ ἐκτελεσθησομένου ἔργου (ἀριθμός ἐπισκέψεων, γραμματιμολογήσεως κλπ). ὥστε νά δύναται νά ἐξαχθῆ συντελεστής κατά μονάδα ἔργου.

δ. Πλὴν τοῦ κατά λειτουργίαν κόστους συντάσσονται προϋπολογισμοί κατά γεωγραφικὴν περιοχὴν ἢ καθ' ἑτέραν διάκρισιν οἵτινες ἀναφέρονται εἰς τὸ κατά μονάδα προϊόντος κόστος.

ε. Εἰς τοὺς προϋπολογισμοὺς περιλαμβάνονται :

αα. Ἐμμεσοὶ δαπάναι αἵτινες συνηθέστατα εἶναι καὶ σταθεραί.

ββ. Ἄμεσοι, αἵτινες εἶναι κατά τὸ πλεῖστον ἡμιμεταβληταὶ καὶ μεταβληταί, δηλαδή ἀναλογικαί. Ὑποδείγματα προϋπολογισμῶν περιέχονται ἐν τῇ ἐπομένῃ παραγράφῳ.

3. Κοστολόγησις τῶν Ἐξόδων Διαθέσεως. Ἐλέχθη ἐν § 1 ὅτι τὰ Ἐξόδα Διαθέσεως κοστολογικῶς θεωροῦνται ἀρνητικὰ στοιχεῖα ἐσόδων καὶ συνεπῶς κατ' ἀρχὴν οἱ οἰκεῖοι λ)σμοὶ κλείουν χρεώσει τοῦ λ)σμοῦ τῶν πωλήσεων. Τοῦτο ὅμως δὲν ἐμποδίζει τὴν διὰ συντελεστῶν κοστολόγησιν αὐτῶν βάσει τοῦ κατά πωλουμένην μονάδα προϊόντος προτύπου κόστους, δημιουργουμένου ἀντιστοίχως λ)σμοῦ μερισθέντων ἐξόδων διαθέσεως. Ἡ σχετικὴ διαφορὰ μεταξὺ τοῦ τελευταίου λ)σμοῦ καὶ τοῦ ἀντιστοίχου πρὸς αὐτὸν εὐθέως λ)σμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως δηλοῖ τὴν ὑφισταμένην ὀλικὴν ἀπόκλισιν.

Ἡ χρῆσις συντελεστῶν ἐπὶ τῶν Ἐξόδων Διαθέσεως καίτοι δὲν εἶναι συνήθης, ἐνδείκνυται διὰ τὰς ἐντὸς τῆς χρήσεως περιοδικὰς κοστολογήσεις ὅταν ἡ ἀναλογία τῶν σταθερῶν δαπανῶν εἶναι μεγάλη καὶ ἡ διακύμανσις τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων ἰσχυρά.

4. Ὁ Προσδιορισμὸς τῶν ἀποκλίσεων. Ἐλέχθη ἤδη ὅτι ἀποκλίσεις μετρῶνται : α) Ἐπὶ τοῦ λειτουργικοῦ κόστους β) Ἐπὶ τοῦ κατά μονάδα κόστους. Περί μιᾶς ἐκάστης τῶν ἐν λόγῳ περιπτώσεων παρατηρητέα ἀναλυτικῶς τὰ ἐξῆς :

α. Ἀποκλίσεις ἐπὶ τοῦ λειτουργικοῦ Κόστους. Αἱ ἀποκλίσεις αὗται ἐν συνόλῳ συνίστανται ἐκ τῆς διαφορᾶς τῶν προτύπων ἐξόδων τῶν διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ καθωρισθέντων καὶ τῶν πραγματικῶν ἐξόδων προσδιοριζόμεναι κατά τὸν τύπον :

Προϋπολογιστικὸν λειτουργικὸν κόστος — Πραγματικὸν κόστος

Τύπος Ἀρ. 18

Αἰτίαι τῶν ἀποκλίσεων τούτων εἶναι :

1. Ἡ διαφορὰ τῆς ποσότητος τοῦ πραγματοποιηθέντος ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϋπολογισθὲν ἔργον. Π. χ. προϋπελογίσθησαν 1000 ἐπισκέψεις καὶ ἐπραγματοποιήθησαν 900 ἢ προϋπελογίσθησαν 500 παραγγελίαι καὶ διεβιάσθησαν 600 κ. ο. κ.

Αί αποκλίσεις του είδους τούτου αποκαλούνται αποκλίσεις όγκου και μετρώνται κατά τόν τύπον :

Προϋπολογιστικόν κόστος — Προϋπολογισμός διά τήν πραγματικήν ποσότητα
ἢ
Πρότ. μονάδες ἔργου X Πρότ. Συντετῆν — Πραγμ. μονάδες ἔργου X πρότ. Συντετῆν

Τύπος 'Αρ. 19

2. Ἡ διαφορά του κατά μονάδα ἔργου κόστους. Π. χ. προϋπελογίσθη τὸ κατ' ἐπίσκεψιν κόστος εἰς Δρχ. 100 καὶ τὸ πραγματικὸν ἀνήλθεν εἰς Δρχ. 80. Αἱ αποκλίσεις ἐκ τῆς αἰτίας ταύτης χαρακτηρίζονται ὡς αποκλίσεις τιμῶν καὶ προσδιορίζονται ἐπὶ τῇ βάσει του κατωτέρου τύπου.

Πραγμ. μονάδες ἔργου X Πρότυπον Συντελεστῆν — Πραγμ. κόστος ἔργου

Τύπος 'Αρ. 20

Ἐπὶ του λειτουργικοῦ κόστους δὲν μετρῶνται αποκλίσεις ἐπὶ τῶν σταθερῶν δαπανῶν καθ' ὅσον αὗται δὲν δύνανται συνήθως νὰ μερισθοῦν ἐπὶ τῶν λειτουργιῶν. Τοιαῦτα δαπάναι εἶναι ἡ Ἐποπτεία καὶ ἡ ἐπίβλεψις, Ἀποσβέσεις, τὰ Ἀσφάλιστρα ἢ Ἀναλογία τῶν Γ. Ε. Δ. κλπ. Αἱ ἡμιμεταβλητὰ δαπάναι ἐφ' ὅσον ἐν τῷ προϋπολογισμῷ δὲν ἀναλύονται εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν μέρος διὰ τῆς ἐξαγωγῆς τῶν συντελεστῶν μεταβάλλονται εἰς ἀναλογικὰς.

Ἐν τῇ ἐπομένῃ παραγράφῳ παρέχεται παράδειγμα ὑπολογισμοῦ ἀποκλίσεων του εἴδους τούτου.

6. Ἀποκλίσεις ἐπὶ του κατά Μονάδα πωληθέντος προϊόντος κόστους. Αἱ ὀλικαὶ ἀποκλίσεις του εἴδους τούτου προσδιορίζονται ὡς ἀπόστασις του προτύπου κόστους του ἀριθμοῦ τῶν πωληθεισῶν μονάδων προϊόντων καὶ του πραγματικοῦ κόστους κατὰ τόν τύπον.

Πωληθεῖσαι Μονάδες X Πρότυπον Συντελεστῆν — Πραγματικά Ἔξοδα

Τύπος 'Αρ. 21

Ἡ ὀλικὴ ἀπόκλις ἀναλύεται περὶταίρω, ἀφ' ἐνὸς μὲν εἰς αποκλίσεις ἀναλυτικῶς ἐπὶ του λειτουργικοῦ κόστους προσδιοριζομένας κατὰ τ' ἀνω-

1. Αἱ ἀποκλίσεις αὗται ἀναφέρονται ὡς ἀποκλίσεις ἀποτελεσματικότητος ἐν *RAPPORT DE LA MISSION FRANÇAISE DES EXPERTS COMPTABLES AUX ÉTATS UNIS*. Paris σ. 93 Ὑπὲρ του ἐν τῷ κειμένῳ Χαρακτηρισμοῦ ἴδε *T. LANG W. McFARLAND. M. SCHIFF* ἐνθ. ἀνωτ. σελ. 536.

2. Ἴδε σχετικῶς πίνακα ἐν *T. LANG W. McFARLAND. M. SCHIFF* ἐνθ. ἀνωτ. σ. 536, καὶ ἐν *GILLESPIE* ἐνθ. ἀνωτ. σ. 200.

τέρω άφ' έτέρου δέ εις άποκλίσεις «Άποτελέσματος» μετρουμένος κατά τόν τύπον :

(Πραγματικώς πωληθεΐσαι Μονάδες — Ποσοτικός προϋπολογισμός πωλήσεων) Χ πρότυπον κατά μονάδα Συντελεστήν

Τύπος 'Αρ. 22

Αί σταθεραί δαπάναι κατά τόν προσδιορισμόν τών άποκλίσεων του είδους τούτου άναγραφόμεναι κεχωρισμένως έν τῷ προϋπολογισμῷ δύνανται ν' άποτελέσουν άντικείμενον προσδιορισμοῦ άποκλίσεων συμπληροῦσαι στατιστικῶς τό οίκειον φύλλον ὑπολογισμοῦ ὑπολογιζόμεναι κατά τόν τύπον :

(Πραγματικώς πωληθεΐσαι Μονάδες — Ποσοτικός προϋπολογισμός πωλήσεων) Χ Πρότυπον κατά μονάδα συντελεστήν σταθερῶν δαπανῶν

Τύπος 'Αρ. 23

Έάν αί σταθεραί δαπάναι δέν άναγράφονται κεχωρισμένως έν τῷ προϋπολογισμῷ τότε προσδιορίζονται ούσιαστικῶς κατά τ' άνωτέρω περιλαμβανόμεναι εις τούς Γενικούς συντελεστάς.

δ. 'Η Φύσις τῶν άποκλίσεων επί τῶν 'Εξόδων Διαθέσεως και ἡ ἐπ' αὐτῶν Λογιστική. Κρίνοντες επί τῆς φύσεως τῶν άποκλίσεων δέον κατ' άρχήν νά ἔχωμεν ὑπ' ὄψει :

α. "Οτι ἡ προτυποποίησης τῶν 'Εξόδων Διαθέσεως δέν εΐναι εύχερης, τοῦτο δέ λόγω : αα) Τοῦ άσταθμῆτου επί τήν άποτελεσματικότητα και τό ὕψος μεγάλου μέρους ἐξ αὐτῶν, τῶν έντεῦθεν ἑτεροχρονισμῶν μεταξὺ πραγματοποιήσεως τῶν ἐξόδων και άποδόσεως αὐτῶν, και πλήθους σχετικοτήτων, προερχομένων ἐκ τῆς διακυμάνσεως τῶν συνθηκῶν τῆς άγορᾶς και τοῦ άνταγωνισμοῦ. Τά ἐξοδα Διοφημίσεως π. χ. θά άποδόσουν εις διάφορον βαθμόν άνολόγως τῶν συνθηκῶν τῆς άγορᾶς, τῆς ποιότητος τοῦ προϊόντος και ἐπί πλέον μέ σημαντικήν χρονικήν άπόστασιν. 'Ο άριθμός τῶν ἐπισκέψεων, και ἡ άποτελεσματικότης αὐτῶν θά ἔξαρτηθῆ και πάλιν ἐκ τῶν τιμῶν τοῦ συναγωνισμοῦ και ἄλλων γενικῶν παραγόντων. ββ) 'Εξ άντιθέτου τῆς άνάγκης πρὸς διενέργειαν ἑλέγχου ἔστω και ένδεικτικοῦ ἐπί ὠρισμένων δαπανῶν πολλῷ μάλλον πλέον συγκεκριμένου ἐπί ἑτέρων δυναμένων νά προσδιορισθοῦν άκριβέστερον ἐξ άπόψεως ποσοῦ ὅσον και ἐξ άπόψεως άποτελεσματικότητος.

Αί άνωτέρω άπόψεις γεφυροῦνται έν τῇ ὀργανώσει τῆς 'Επιχειρήσεως διά τοῦ προτύπου κόστους άφ' ἑνός μέν διά τῆς διαπιστώσεως στατιστικῆς άποκλίσεων άφ' ἑτέρου δέ διά τῆς μή λογιστικῆς ἑνεργείας ἐπ' αὐτῶν ὥστε νά διατηρηθῆ ἡ αὐστηρά άρχή: «ὅπου διαπιστοῦνται άποκλίσεις σημαίνει ὅτι προέκυψε άποτέλεσμα, κέρδος δηλαδή ἡ ζημία και ὑπάρχει κάποιος ὑπεύθυνος», τουθ' ὅπερ κατά κανόνα μόνον ἐπί τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς

δύναται να ισχύση διότι τὸ ὕψος αὐτοῦ ἐξαρτᾶται κατὰ μέγιστον μέρος ἐκ τῶν σταθμητῶν παραγόντων τῆς Ἑκμεταλλεύσεως.

Αἱ ἀποκλίσεις συνήθως τοῦ κόστους τῆς διαθέσεως ὁμοῦ μετὰ τῶν ἄλλων ἀριθμητικῶν ἐπεξεργασιῶν ἐπ' αὐτῶν συνιστοῦν σπουδαία ἐξωλογιστικά στοιχεῖα διὰ τὴν καλὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως μὴ λαμβανόμενα ὁμῶς ὡς λογιστικὰ δεδομένα πρὸς τὴν διενέργειαν τῶν ἐγγραφῶν.

§ 5

Ἐφαρμογαὶ τῶν ἀρχῶν τῆς προτύπου κοστολογήσεως τῶν Ἐξόδων Διαθέσεως.

Ἐλέχθη εἰς τὰ προηγούμενα ὅτι τὸ πλῆθος τῶν λειτουργιῶν τῆς ἐν γένει δραστηριότητος τῶν πωλήσεων ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς ἐκτάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῆς σχετικῆς διαρθρώσεως αὐτῆς. Οὕτω ἐν τῇ § 2 παρεθέσαμεν ἐκτεταμένην λειτουργικὴν διάρθρωσιν καὶ ἐν τῇ § 3 περιωρισμένην τοιαύτην. Ἀμφότερα τὰ διαρθρωτικὰ ταῦτα σχήματα εἶναι τελείως ἐνδεικτικά διότι ἐν ἐκάστη ἐπιχειρήσει παρατηρεῖται ἴδια σύνθεσις ὑπαγορευομένη ἐκ τῶν ἰδιομόρφων συνθηκῶν ὑπὸ τὰς ὁποίας αὐτὴ ἐργάζεται.

Ὅπωςδήποτε ἐφαρμόζοντες τὴν σχετικὴν διδασκαλίαν ἐπὶ τῶν ἑλληνικῶν συνθηκῶν θὰ ὑποθέσωμεν βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν περιλαμβανούσαν διάρθρωσιν ὑπηρεσιῶν διαθέσεως ὡς αὕτη ἐμφαίνεται ἐκ τοῦ κάτωθι διαγράμματος.



Διάγραμμα Ἄρ. 17
Διαρθρώσεις Ὑπηρεσιῶν Διαθέσεως.

Ἐπί τῆ βάσει τῆς ἀνωτέρω διαρθρώσεως καταρτίζονται οἱ ἐξῆς προϋπολογισμοί :

- α. Προϋπολογισμός Πωλήσεων (Πίναξ Ἄρ. 83).
- β. Γενικός Προϋπολογισμός Ἐξόδων Διαθέσεως (Πίναξ Ἄρ. 84).
- γ. Προϋπολογισμός Ὑπηρεσίας Ἀποθηκῶν (Πίναξ Ἄρ. 85).
- δ. Προϋπολογισμός Γενικῶν Ἐξόδων Διαθέσεως (Πίναξ Ἄρ. 86).
- ε. Προϋπολογισμός Ἐξόδων Πρατηρίου Ἀθηνῶν (Πίναξ Ἄρ. 87).
- στ. Ἀναλυτικοὶ Προϋπολογισμοὶ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ περιοχὴν (Πίναξ Ἄρ. 88).

Βάσει τῶν ὡς ἄνω πινάκων καταρτίζεται ὁ ὑπ' ἄρ. 89 πίναξ Κοστολογήσεως κατὰ μονάδα προϊόντος καὶ κατὰ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν.

Λαμβάνοντες ὑπ' ὄψει τὰ ἀπολογιστικὰ δεδομένα ὡς ταῦτα ἀναφέρονται εἰς τοὺς πίνακας ὑπ' ἄρ. 90 καὶ 91 καταρτίζομεν διὰ τῶν ἰδίων πινάκων τοὺς ὑπολογισμοὺς ἀποκλίσεων, ἐπὶ τῶν Ἐξόδων ὑπηρεσίας Ἀποθηκῶν καὶ Πρατηρίου Ἀθηνῶν.

Τέλος ἀκολουθεῖ ὁ πίναξ 92 ἐν τῷ ὁποίῳ ὑπάρχει ἀνάλυσις ἀποκλίσεων κατ' ἐντεταλμένον τὰς πωλήσεις.

Διὰ τοὺς ἐπιμερισμοὺς εἰς τοὺς πίνακας ἐλήφθησαν ὑπ' ὄψει τὰ κάτωθι στοιχεῖα :

α. Πίναξ Ἄρ. 85.	Προϊόντα	
	A	B
Εἰδικὸν Βάρος	$\frac{1}{1}$	$\frac{2}{2}$
Μέση Ἀξία Ἀποθέματος	1.000.000	1.333.000
Ἀριθμὸς Ἐξαγωγῶν	2.000	1.000

Κριτήρια, τὰ κριθέντα ὡς κατάλληλα σημειούμενα ἐν τῷ πινάκι.

β. Πίναξ Ἄρ. 86. Ἐχρησιμοποιήθη ὡς κριτήριον Μερισμού, ὁ ἀριθμὸς τῶν παραγγελιῶν καὶ ὁ ἀριθμὸς τῶν γραμμῶν τιμολογήσεως, ἀναγραφόμενος ἐν τῷ πινάκι ἐν παρενθέσει. Ὁ καταναλωθὴς χρόνος ὅπου ἐλήφθη ὑπ' ὄψει προσδιωρίσθη κατ' ἐκτίμησιν.

γ. Πίναξ Ἄρ. 87. Τὰ ὑπ' ὄψει ληφθέντα κριτήρια, ἀναφέρονται ἐν τῷ πινάκι. Ὡς μέση ἀξία τῶν ἐν τῷ πρατηρίῳ ἀποθεμάτων ἐλήφθη τὸ ποσὸν τῶν Δρχ. 500.000 διὰ τὸ προϊόν Α καὶ 1.000.000 διὰ τὸ Β. Ὁ Ἀριθμὸς ἐπισκέψεων διὰ τὰς ἐκ τοῦ πρατηρίου πωλήσεις προσδιωρίσθη εἰς 2.000 διὰ τὸ προϊόν Α καὶ 1.000 διὰ τὸ Β. Ὁ ἀριθμὸς τῶν γραμμῶν τιμολογήσεως προσδιωρίσθη ἀντιστοιχῶς εἰς 1.000 καὶ 3.000.

δ. Πίναξ ἄρ. 88. Οὗτος περιλαμβάνει ἀφ' ἐνός μὲν καὶ κατὰ βάσιν Ἄμεσα Ἐξόδα ἐπὶ τῶν ὁποίων διαπιστοῦνται ἀποκλίσεις καὶ συνεπληρώθη δι' ἰδίας στήλης διὰ τῆς ἀντιστοιχοῦσης ἀναλογίας κατὰ περιοχὴν τῶν Γενικῶν Ἐξόδων πωλήσεων.

ε. Πίναξ Ἄρ. 89. Τὸ ἐν αὐτῷ διευκρινιστέον εἶναι ὅτι τὰ ὀδοιπορικὰ καὶ

αί προμήθειαι έχαρακτηρίσθησαν ως αναλογικά έξοδα με κριτήρια έπιμε-
ρισμού τήν αξίαν των κατά περιοχήν πωλήσεων.

στ. Οί ύπ' Άρ 90, 91 και 92 πίνακες δέν χρήζουν διευκρινίσεων. Αί
άποκλίσεις έσημειώθησαν κατά τούς έν τῷ κειμένῳ τύπους.

ζ. Ό Πίναξ 92 συνετάχθη βάσει των έν τῷ πίνακι 88 προϋπολογιστι-
κῶν στοιχείων και των έν τῷ ίδίῳ ύπ' άρ. 92 πίνακι αναφερομένων άπο-
λογιστικῶν τοιούτων.

Υπηρεσία Πωλήσεων	Προϋδόν Α΄.			Προϋδόν Β΄.		
	Ποσότης	Τιμή	Αξία	Ποσότης	Τιμή	Αξία
1. Πρατήριον Ἀθηνῶν	60.000 ✓	75	4.500.000	180.000	50	9.000.000
2. Ἀν)πειά Μακεδονίας	70.000	75	5.250.000	210.000	50	10.500.000
3. Πωλήσεις Ἐσωτερικοῦ (Λοι- πή Ἑλλάς)	120.000	75	9.000.000	110.000	50	5.500.000
4. Πωλήσεις Ἐξωτερικοῦ	50.000	75	3.750.000	100.000	50	5.000.000
Σύνολον	300.000		22.500.000	600.000		30.000.000

Πίναξ ἀριθ. 83
Προϋπολογισμοῦ Πωλήσεων

Υπηρεσία Διαθέσεως	Ποσά		Σύνολον
	Σταθερά	Μεταβλητά	
1. Υπηρεσία Ἀποθηκῶν	410.000	520.000	930.000
2. Διεύθυνσις Πωλήσεων	1.420.000	—	1.420.000
3. Πρατήριον Ἀθηνῶν	561.000	680.000	1.241.000
4. Ἀντιπροσωπεία Μακεδονίας	200.000	787.500	987.500
5. Πωλήσεις Ἐσωτερικοῦ	—	455.500	455.500
6. Πωλήσεις Ἐξωτερικοῦ	—	388.500	388.500
Σύνολον	2.591.000	2.831.500	5.422.500

Πίναξ ἀριθ. 84
Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ. Ἐξόδων Διαθέσεως

Στοιχεία Κόστους 'Αποθηκεύσεως	Ποσά 'Εξόδων				Κριτήρια Μερισμού	'Επιβάρυνσεις κατά προϊόν						
	Μεταβλ.		Σύνολον	Προϊόν Α'		Προϊόν Β'						
	Σταθερά	Μεταβλ.		Σταθερά		Μεταβλ.	Σταθερά	Μεταβλ.				
Α'. Σταθερά 'Εξόδα												
1. Συντηρήσεις 'Αποθηκών	80.000	—	80.000	'Ογκος	40.000	—	40.000	40.000	—	40.000	—	40.000
2. 'Αποσβέσεις 'Αποθηκών	40.000	—	120.000	'Ογκος	60.000	—	60.000	60.000	—	60.000	—	60.000
3. 'Ασφάλιστρα	120.000	—	40.000	Μέση 'Αξία 'Απ'τος	17.000	—	17.000	23.000	—	23.000	—	23.000
4. 'Αναλογία Γεν. έξοδων*	90.000	—	90.000	'Αξία παρήρεων	38.600	—	38.600	51.400	—	51.400	—	51.400
Β'. Ημιμεταβλητά 'Εξόδα												
1. 'Αμοιβαί 'Αποθηκωρίων	60.000	60.000	120.000	Βάρος	20.000	20.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	80.000
2. 'Αμοιβαί Λογ. 'Αποθ.	40.000	80.000	120.000	Αριθμός 'Εξαγωγών	13.333	26.667	40.000	26.667	26.667	53.333	53.333	80.000
3. 'Αμοιβαί 'Εργ. παρα- πικου	40.000	260.000	300.000	Βάρος	13.333	86.667	100.000	26.667	26.667	173.333	173.333	200.000
4. 'Ελεγχος 'Αποθηκών	30.000	60.000	90.000	'Αριθμός 'Εξαγωγών	10.000	20.000	30.000	20.000	20.000	40.000	40.000	60.000
Γ'. Μεταβλητά 'Αναλογικά/												
1. 'Υλικά Συσκευασίας.	—	60.000	60.000	'Άμεσος Μεριμμός	—	30.000	30.000	—	—	30.000	30.000	30.000
Σύνολα	500.000	520.000	1.020.000		212.266	183.334	395.600	287.734	336.666	624.400		

Γίναξ 'Αρ. 85. Προϋπολογισμού 'Υπηρεσίας 'Αποθηκών

* Δεν περιλαμβάνονται εν τῷ Γενικῷ Προϋπολογισμῷ ὡς ἔξοδα τῆς ὑπηρεσίας ἀποθηκῶν διότι ἀποτελοῦν μέρος τοῦ Γενικῆς τῶν ἔξοδων Διευθύνσεως Πω-λῆσεων.

'Εξόδα 'Αποθηκεύσεως κατά μονάδα Προϊόντος

Μετ' 'Αναλογίας. Γεν. 'Εξ. Πωλήσεων. 'Ανευ 'Αναλογίας Γεν. 'Εξ. Πωλ.

Προϊόντα	Α	Β	Α	Β
'Εξόδα Σταθερά	0.707	0.480	0.278	0.395
'Εξόδα Μεταβλητά	0.611	0.561	0.611	0.561
Σύνολον	1.318	1.041	0.889	0.956

Είδος Έξόδων κατά Λειτουργίαν	Ποσά Σταθερά	Κριτήρια Μερισμού	Μερισμός εις Ύλησεως Διαθέσεως					
			Ύλησεως Αποθηκών	Ποσάριον Αθηνών	Αντιπροσωπ. Μακεδονίας	Πωλήσεις Εσωτερικού	Πωλήσεις Εξωτερικού	
1. Διεύθυνσις Πωλήσεων								
α. Αμοιβαί Προσωπικού	200.000	{	(10%) 25.000	(20%) 50.000	(20%) 50.000	(35%) 87.500	(15%) 37.500	
β. Έξοδα Χώρου κ.λ.π.	50.000							
2. Ύλησεως Παραγγελιών								
α. Αμοιβαί Προσωπικού	180.000	{		(300) 24.000	(200) 16.000	(2.400) 192.000	(100) 8.000	
β. Έξοδα Χώρου κ.λ.π. γ. Γραφ. Ύλη	40.000 20.000							
3. Ύλησ. παρακ. και επίτά- ξιος λισμών πελατών.								
α. Αμοιβαί Προσωπικού	240.000	{		(300) 33.000	(200) 22.000	(2.400) 264.000	(100) 11.000	
β. Έξοδα Χώρου γ. Γραφ. Ύλη	60.000 30.000							
4. Ύλησεως Διαφημίσεων								
α. Αμοιβαί Προσωπικού	60.000	{		108.000	126.000	116.000		
β. Έξοδα Χώρου γ. Διαφημ. διά του Τύπου δ. Διαφ. διά Ραδ.οφώνου	40.000 150.000 100.000							
5. Αναλογ. Γεν. Έξ. Άλλεως	250.000		65.000	30.000	50.000	75.000	30.000	
	1.420.000		90.000	245.000	264.000	734.500	86.500	

Πίναξ 'Αρ. 86

Προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Έξόδων Διαθέσεως
(Διεύθυνσις Πωλήσεων)

Εξόδα Έξόδων	Ποσά Έξόδων		Κριτήρια Μερισμού	Έκφάρτυνοι κατά προϊόν		
	Προϊόν Α'			Προϊόν Β'		
	Σταθερά	Μεταβλ.		Σταθερά	Μεταβλ.	Σύνολον
Α' Σταθερά Έξοδα						
1. Ένοικια	75.000	—	25.000	—	50.000	50.000
2. Φωτισμός Θέρμ. Ύδρ.	24.000	—	8.000	—	16.000	16.000
3. Δημοτικοί Φόροι	15.000	—	5.000	—	10.000	10.000
4. Συντηρήσεις	51.000	—	17.000	—	34.000	34.000
5. Αποσβέσεις	75.000	—	25.000	—	50.000	50.000
6. Ασφάλιστρα	21.000	—	7.000	—	14.000	14.000
7. Αναλ. Γεν. Έξ. Διοικ.*	245.000	—	105.000	—	140.000	140.000
Β' Ημιμεταβλητά Έξοδα						
1. Αμοιβή Αποθηκείων	60.000	60.000	15.000	15.000	45.000	90.000
2. Αμοιβή Λογιστηρίου	60.000	40.000	15.000	10.000	45.000	75.000
3. Αμοιβή Έργων Πρωσ.	30.000	160.000	7.500	40.000	22.500	142.500
4. Αμοιβή Πωλητών	120.000	240.000	40.000	80.000	160.000	240.000
5. Μεταφορικά	30.000	180.000	7.500	45.000	135.000	157.500
Σύνολα	806.000	680.000	277.000	190.000	529.000	1.019.000

Πίναξ Αρ. 87 Προϋπολογισμού Έξόδων Πεπραγμένου Έτη

Έξοδα Πεπραγμένου Έτη κατά μονάδα Προϊόντος

Προϊόντα	Μετ' εκφάρτυσους Γ.Ε.Π.		Ανεκ εκφάρτυσους Γ.Ε.Π.	
	Α'	Β'	Α'	Β'
Σταθερά	4,62	2,94	2,87	2,16
Μεταβλητά	3,17	2,72	3,17	2,72
Σύνολον	7,79	5,66	6,04	4,88

* Αφαιρείται εκ του Γενικού Προϋπολογισμού ως συμπερίλαμβανόμενον εις τον προϋπολογισμόν της Διευθύνσεως Πωλήσεων.

1000 / 172 / 6
105 / 172 / 28

Είδος εξόδων	Μονάς (χειρήριον)		Προϋπολογισμός		Πραγματ. έξοδα		Σύνολον Προϋπολογισμού	Προβόλον περίθωρ. δια πραγμ. ποσότητα	Πραγματ. κα έξοδα		'Αποκλίσεις	
	Ποσότης	Τιμή μονάδος	Ποσότης	Τιμή	Ποσότης	Τιμή			'Ογκον	Τιμών	'Ολικαί	
'Αμοιβαι 'Αποθηκάρων	900.000	0.133	1.000.000	0.14	120.000	133.000	140.000	13.000	—	7.000	—	20.000
'Αμοιβαι Λογ. Αποθηκων	3.000	40	3.200	35	120.000	128.000	112.000	8.000	—	16.000	—	8.000
'Αμοιβαι Έργ. Προσωπικ.	900.000	0.333	1.000.000	0.37	300.000	333.000	370.000	33.000	—	37.000	—	70.000
'Ελεγχος 'Αποθηκων	3.000	30	3.200	26	90.000	96.000	83.200	6.000	—	12.800	—	6.800
'Υλικα Συσκευασιας	—	—	—	—	60.000	65.000	63.000	5.000	—	2.000	—	3.000
Σ ταθερα 'Εξοδα	—	—	—	—	330.000	330.000	330.000	—	—	—	—	—
					1.020.000	1.085.000	1.058.200	65.000	—	13.200	—	78.200

Πίναξ αρ. 90. 'Αποκλίσεων κόστους 'Υπηρεσίας Αποθηκων

Είδος εξόδων	Μονάς (χειρήριον)		Προϋπολογισμός		Πραγματ. έξοδα		Σύνολον Προϋπολογισμού	Προβόλον περίθωρ. δια πραγμ. ποσότητα	Πραγματ. κα έξοδα		'Αποκλίσεις	
	Ποσότης	Τιμή μονάδος	Ποσότης	Τιμή	Ποσότης	Τιμή			'Ογκον	Τιμών	'Ολικαί	
'Αμοιβαι 'Αποθηκάρων	240.000	0.500	230.000	0.45	120.000	115.000	103.500	5.000	—	11.500	—	16.500
'Αμοιβαι Λογιστηριου	4.000	25	4.500	24	100.000	112.500	108.000	12.500	—	4.500	—	8.000
'Αμοιβ. Έργ. Προσωπικου	240.000	0.791	230.000	0.85	190.000	181.930	195.500	8.070	—	13.570	—	5.500
'Αμοιβαι Παλητων	3.000	120	2.800	140	360.000	336.000	392.000	24.000	—	56.000	—	32.000
Μεταφορικά	240.000	0.875	230.000	0.75	210.000	201.250	172.500	8.750	—	28.700	—	37.500
Σ ταθερα 'Εξοδα	—	—	—	—	506.000	506.000	520.000	—	—	14.000	—	—
					1.486.000	1.452.680	1.491.500	33.320	—	38.620	—	15.500

Πίναξ αρ. 91. 'Αποκλίσεων κόστους Πρατηριου 'Αθηνων

* η συν προσδιορισθ λιθ βαση το ρεπουτων
 κοστη μαζα τον ρεπυτην.

21770

Στοιχεία περιοχής	Στοιχεία κόστους	Πρότυπα	Πραγματικά	Αποκλίσεις
	<i>α'. Στοιχεία Έκτελέσεως</i>			
'Εσωτερικοῦ	'Αριθμός Ἐπισκέψεων	2.000	2.150	+ 150
	'Αριθμός Μονάδων προϊόντος Α'.	120.000	115.000	- 5.000
'Εξωτερικοῦ	» » » Β'.	110.000	103.000	- 7.000
	'Αριθμός Ἐπισκέψεων.	100	90	- 10
	'Αριθμός μονάδων προϊόντος Α'.	50.000	60.000	+ 10.000
	» » » Β'.	100.000	98.000	- 2.000
	<i>β'. Κόστος ἐκτελέσεως</i>			
'Εσωτερικοῦ	<i>Ἄμεσον.</i> 115.000 μον. Α' πρὸς 2,356	270.940		
	103.000 » Β' » 1,571	161.813		
	Ὀδοιπορικά Προμήθειαι		198.000	
	Σύνολα	432.753	275.500	- 40.747
'Εξωτερικοῦ	<i>Ἐμμεσον.</i> 115000 μον. Α Χ 5,117 588455		*	
	103000 μονάδ. Β Χ 3,572 367916	956.371	985.062	- 28.691
		1.389.124	1.458.562	- 69.438
	<i>Ἄμεσον</i> 60.000 μον. πρὸς 3,330	199.800		
	98.000 » » 2 220	217.560		
	ὀδοιπορικά Προμήθειαι		200.000	
	Σύνολα	417.360	288.000	+ 29.360
	<i>Ἐμμεσον</i> 60.000 μον. Α' πρὸς 2,04 122.400	272.830	281.015	- 8.185
	98.000 » Β' » 1,535 150.430	690.190	669.015	+ 21.175
	Γενικὸν Σύνολον Ἀποκλίσεων,			+ 48.263
'Εσωτερικοῦ	<i>γ'. Ἀνάλυσις Ἀποκλ. Ἄμεσον Κόστους</i> Προσπαθείας + 150 πρὸς 82,75			-12412,50
	'Αποτελ. (- 5000 πρὸς 0,856) + (- 7000 X 0,571)*			- 8277
	'Ελέγχου Κόστος 2150 πρὸς 82,75	177.912,50	198.000	-20087,50
	Σύνολον Ἀποκλίσεων Ἐσωτερικοῦ			-40777
'Εξωτερικοῦ	Προσπαθείας - 10 πρὸς 2135			+ 21350
	'Αποτελέσματος (+ 10.000 X 183) X (- 2009 X 122)			+ 15860
	'Ελέγχου Κόστος 90 X 2135	192.150	200.000	- 7850
			+ 29360	

Πίναξ Ἀρ. 92

'Αναλύσεως Ἀποκλίσεων κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν ἐν σχέσει πρὸς Ἐντεταμένους τὰς πωλήσεις

* Ἡ ἐκ δρχ. 30 Διαφορὰ ἐν σχέσει μετὴν ἐν τῷ πίνακι ἀπόκλισην ὀφείλεται εἰς τὸ ὅτι ὁ συντελεστής, 2,356 καὶ 1,571 ἔχει ἐξαχθῆ κατὰ προσέγγισιν δεκάκις χιλιοστοῦ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 9^{ΟΝ}

ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

§ 1

Ὁ Προγραμματισμός διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ὡς εἶναι γνωστὸν ἢ καθ' ὄλου δραστηριότης τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως ἐπίκεντρον ἔχει, τὰς ἐνεργείας αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται διὰ τὴν ὑπὸ τοῦς εὐνοϊκωτέρους ὄρους πραγματοποιήσιν τῆς παραγωγῆς καὶ ἐπιτεξιν τῶν πωλήσεων.

Ἐάν θεωρήσωμεν τὴν δραστηριότητα βιομηχανικῆς τινὸς ἐπιχειρήσεως ὠρισμένης περιόδου, θὰ διαπιστώσωμεν ὅτι αὕτη ἀποτελεῖται ἐξ ἐνεργειῶν αὐτοτελῶν ἢ ἐν συμπλέγματι μετ' ἄλλων, αἱ ὁποῖαι ἀφοροῦν τὰς ἀγοράς, τὴν παραγωγήν, τὰς πωλήσεις, τὸν πορισμὸν κεφαλαίων, τὴν ἐξυπηρέτησιν αὐτῶν, κλπ. Αἱ ἐνέργειαι αὗται διὰ νὰ εἶναι ὑπὸ οἰκονομικὴν ἔννοιαν ἐπιτυχεῖς ἔχουν ἀνάγκην συντονισμοῦ ἀφορόντος ἀφ' ἑνὸς μὲν τὴν διεξαγωγήν ἐκάστης ὡς ἀπλῆς μεμονομένης πράξεως ἢ μέρους μιᾶς λειτουργίας, ἀφ' ἑτέρου δὲ τὴν ἐναρμόνισιν αὐτῶν ἐν τῷ πλαισίῳ τῆς ὅλης δραστηριότητος τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως.

Διὰ νὰ ἐπιτευχθῇ ὁ συντονισμὸς οὗτος ἀπαραίτητ κατὰ τὴν γνώμην μας εἶναι δύο τινά:

α. Νὰ τεθῇ ὁ ἀντικειμενικὸς σκοπὸς ὀλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως ὅσον τὸ δυνατόν σαφέστερον, καὶ δὴ διὰ κατατμήσεως αὐτοῦ κατὰ λειτουργίας καὶ λειτουργοὺς ἀπὸ τῆς ἡγεσίας μέχρι τῆς ἀπλουστερας ἐκτελούσης ἐργασίας, ἀπὸ τοῦ Διοικητικοῦ Συμβουλίου μέχρι τοῦ τελευταίου ἐργάτου.

β. Νὰ ἐξασφαλισθοῦν τὰ μέσα διὰ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ τεθέντος γενικοῦ σκοποῦ καὶ τῶν μερικῶν τοιούτων.

Ἀμφότερα τ' ἀνωτέρω σημεῖα σημαίνουν πρόβλεψιν διότι τὸσον ἡ θέσις γενικοῦ καὶ μερικῶν σκοπῶν ὅσον καὶ ἡ ἐξασφάλισις τῶν ἀπαραίτητων μέσων συνιστοῦν στοιχεῖα τὰ ὁποῖα ἐξαρτῶνται ἐκ πλήθους παραγόντων διαφόρου βαθμοῦ σταθερότητος καὶ ἐλαστικότητος ἀναγομένων τὸσον εἰς τὰς ρευστὰς συνθήκας συνθήκας τῆς ἀγορᾶς ὅσον καὶ εἰς τὰς ἐσωτερικὰς τεχνικὰς καὶ οἰκονομικὰς προϋποθέσεις τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

1. Νὰ ἐπιφέρουν δηλαδὴ τὸ μέγιστον δυνατόν ἀποτέλεσμα διὰ τῆς ἐλαχίστης δυνατῆς θυσίας.

Πρόβλεψις σημαίνει ἐκτίμησιν τῶν ἀνωτέρω στοιχείων ἐπὶ σκοπῶ τῆς μεγίστης ἀξιοποιήσεως τῶν ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως διατιθεμένων δυνάμεων.

Ἡ ἐκτίμησις κατ' ἀνάγκην ἀφορᾷ κατ' ἀρχὴν τοποθέτησιν τῶν ἀντικειμενικῶν σκοπῶν οἱ ὅποιοι ἀφοῦ συλληφθοῦν ὡς ἰδέαι, καλλιεργοῦνται καὶ ἐπεξεργάζονται μέχρις ὅτου καταστοῦν σαφείς καὶ ἀριθμητικῶς προσδιορίσιμοι ἐν συνεχείᾳ δὲ βῆμα πρὸς βῆμα καθορίζεται ὁ τρόπος, ἡ μέθοδος ἢ ὅποια θ' ἀκολουθηθῆ ἐν ὅλῃ τῇ διαδικασίᾳ διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν τεθέντων σκοπῶν.

Ἡ φυσικὴ αὐτὴ σειρά ἐνεργειῶν ἢ ὅποια λαμβάνει χώραν, ἢ ἔχει τάσιν νὰ λαμβάνῃ χώραν εἰς πᾶσαν ἐπιχείρησιν καλῶς διοικουμένην συνιστᾷ τὸν σχεδιασμόν διὰ τὸν ὅποιον ἄς μᾶς ἐπιτραπῆ νὰ διακινδυνεύσωμεν τὸν ἐξῆς ὄρισμόν: «Σχεδιασμός ἐν τῇ βιομηχανίᾳ εἶναι ἡ βάσει προβλέψεων τοποθέτησις ἀντικειμενικοῦ σκοποῦ εἰς ὅλας τὰς δραστηριότητας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὀρογραμματισμός τῶν ἐνεργειῶν αἵτινες ἀπαιτοῦνται διὰ τὴν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς οἰκονομικῆς ἀρχῆς καὶ ἐν ὄψει τῶν δυνατοτήτων τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐπίτευξιν αὐτοῦ».

Σχέδιον καὶ πρόγραμμα ἀποτελοῦν κατὰ τὴν γνώμην μας ἐννοίας συνεργαζομένας ἀλλὰ μὴ ταυτιζομένας. Τὸ σχέδιον ἀναφέρεται κυρίως εἰς τὸ ἀντικείμενον καὶ τὴν διάρθρωσιν αὐτοῦ, τὸ δὲ πρόγραμμα εἰς τὰ καθ' ἕκαστον μέσα καὶ τὸν συντονισμόν αὐτῶν διὰ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ σχεδίου. Ἐκ τοῦ σχεδίου ἀπορρέει ἀνάγλυφος ὁ σκοπὸς καὶ τὸ σύμπλεγμα τῶν στοιχείων διὰ τῶν ὁποίων οὗτος δύναται νὰ πραγματοποιηθῆ, ἐκ δὲ τοῦ προγράμματος ἢ διαδικασίᾳ ἢ ὅποια θ' ἀκολουθηθῆ ὥστε ἢ πραγματοποιήσῃς τοῦ σκοποῦ νὰ λάβῃ χώραν κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ ὀρθολογισμοῦ. Ἀποτελεῖ συνεπῶς τὸ πρόγραμμα τὴν συγκεκριμένην ἐκδήλωσιν τοῦ σχεδίου.

Τὰ κύρια χαρακτηριστικὰ τῶν προγραμμάτων εἶναι τὰ ἐξῆς:

α. Ἡ ἀσκουμένη δι' αὐτῶν πρόβλεψις εἶναι σοβαρὰ, προερχομένη κατόπιν σχεδιασμοῦ βάσει ἀναλυτικῶν δεδομένων εἰς σημεῖον ὥστε ἢ πραγματοποίησις τῶν προγραμμάτων νὰ συνιστᾷ σκοπὸν καὶ οὐχὶ ἀπλὴν προοπτικὴν. Τὰ προγράμματα βεβαίως τροποποιοῦνται ἀλλὰ μόνον ὅταν ἔχουν προκύψει λόγοι ἐπιβάλλοντες τὴν ἀναθεώρησιν αὐτῶν, ἢ δὲ τροποποίησις γίνεται κατόπιν μελέτης ἢ ὅποια ἔχει ὅλας τὰς προϋποθέσεις τῆς ἀρχικῆς καταρτίσεως προγράμματος. (Ἀναλυτικὰ στοιχεῖα, κλπ).

β. Τὸ περιεχόμενον τῶν προγραμμάτων ἐκφράζεται ἀριθμητικῶς καὶ δὴ εἰς νομισματικὰς μονάδας. Πράγματι τὸ σύνολον τῶν προγραμματιζομένων ἐνεργειῶν δι' ὧν ἐκδηλοῦται ἢ δραστηριότης τῆς ἐπιχειρήσεως σημαίνει ἔσοδα, ἔξοδα, παραγωγὴν καὶ λοιπὰ στοιχεῖα ἔχοντα χρηματικὴν

άξιαν, ή αριθμητική δέ ακριβώς αυτή έκδήλωση τοῦ προγραμματισμοῦ συνιστᾶ τήν έννοιαν τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Έν τῇ έννοίᾳ συνεπώς ταύτη προϋπολογισμοῦ σημαίνει τόν προσδιορισμόν τῶν κατόπιν τοῦ προγράμματος απαιτουμένων έξόδων ὥστε νά πραγματοποιηθοῦν οἱ τεθέντες σκοποί ¹.

Ἡ αριθμητική έκδήλωση τοῦ προγράμματος διά τοῦ προϋπολογισμοῦ ἀκολουθεῖ κατ' ἀνάγκην τήν λειτουργικήν διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως τοῦτο δέ συνιστᾶ κατ' ἀρχήν μέν τήν γέφυραν τῶν προβλέψεων πρὸς τόν ὑπεύθυνον ἐν συνεχείᾳ δέ τῶν ἐπιτευγμάτων πρὸς τόν καταλογισμόν τῆς εὐθύνης.

Ὁ ἀδιάσπαστος οὔτος σύνδεσμος μεταξύ τοῦ ἀριθμητικῶς σταθμηθέντος σκοποῦ καί τοῦ ὑπευθύνου εἰς ὃν ἡ πραγματοποίησις τούτου ἀνετέθη ὅστις δημιουργεῖται διά τῆς συγκρίσεως τοῦ ἐπιτευχθέντος ἔναντι τοῦ ἐπιδιωκομένου καθιστᾶ τόν προϋπολογισμόν ὄργανον ἐλέγχου τῆς ἐκμεταλλεύσεως διαμορφουμένου οὕτω βάσει αὐτοῦ ἴδιου συστήματος Διοικήσεως, τοῦ συστήματος τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου.

Έν τῷ συστήματι τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου τὸ πρότυπον κόστος συνδέεται μέ τόν προϋπολογισμόν διά σχέσεως μέρους πρὸς ὅλον, καί μέσου πρὸς σκοπόν διότι :

α. Τὸ πρότυπον κόστος τῆς παραγωγῆς έκδηλώνει τὰς βάσει τοῦ προγράμματος ἀναγκαίας δαπάνας τῆς παραγωγῆς, ἐνῶ ὁ προϋπολογισμὸς θέτει ἀντικειμενικοὺς σκοποὺς ὄχι μόνον εἰς τήν παραγωγήν ἀλλὰ καί εἰς τὰς ἀγοράς, τὰ πωλήσεις, τὰς ἐπενδύσεις, τὸ ὕψος τῶν κεφαλαίων καί λοιπὰ στοιχεῖα ἀναφερόμενα εἰς ὀλόκληρον τήν ὄρασιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

β. Ὁ προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς ὅστις εἶναι καί ἐξ ἀπόψεως ἐκμεταλλεύσεως ὁ σπουδαιότερος διότι ἡ παραγωγή καταλαμβάνει συνήθως τὸ μεγαλύτερον ποσοτὸν τῆς ἐν γένει δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως καταρτίζεται βάσει τοῦ προτύπου κόστους ὅταν τοῦτο τηρεῖται ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὅταν ὁ προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς συντάσσεται βάσει τοῦ προτύπου κόστους πληρεῖ ὄντως τὰς ἀξιώσεις τοῦ συστήματος Διοικήσεως διά τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου διότι τὸ πρότυπον κόστος συνιστᾶ τὸ ισχυρότερον ἐπὶ τοῦ προμειμένου μέσον.

γ. Τὸ πρότυπον κόστος προϋποθέτει προϋπολογισμόν, διότι ἄνευ αὐτοῦ ἡ κατάρτισις του εἶναι ἀδύνατος.

δ. Τὸ πρότυπον κόστος παραγωγῆς καί τὸ πρότυπον κόστος διαθέσεως, ὅπου τοῦτο προσδιορίζεται, διευκολύνουν τήν σύνταξιν τοῦ γενικοῦ προϋπολογισμοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως, διότι ἐξ ἐπόψεως καταβαλλομένης προσπάθειας ἡ κατάρτισις αὐτῶν ἀποτελεῖ ταυτοχρόνως τήν προϋπολογιστικὴν ἐργασίαν τῶν ἀντιστοίχων λειτουργιῶν.

1. Εἰς τοὺς ὁποίους περιλαμβάνεται καί ἡ ἐπίτευξις τῆς προβλεφθείσης τιμῆς διαθέσεως τῶν προϊόντων.

Ἡ κατάρτις τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Κατ' ἀρχὴν ὁ προϋπολογισμός, λόγῳ τῆς πρὸ ὀλίγου ἐκτεθείσης σημασίας αὐτοῦ καταρτίζεται ὑπὸ τοῦ ἐπὶ κεφαλῆς τῆς ἐκτελεστικῆς λειτουργίας Γενικοῦ Διευθυντοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως. Τοῦτο ἔχει τὴν ἔννοιαν τῆς εὐθύνῃς κυρίως, διότι εἰς τὴν πραγματικότητα ἡ Γενικὴ Διεύθυνσις ἀναλόγως τῆς ἐκτάσεως καὶ τῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως χρησιμοποιοῖ ὡς ὄργανα καταρτίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ.

1. Ὑπηρεσίαν Προϋπολογισμοῦ ἧς προτίσται Διευθυντής.
2. Ἐπιτροπὴν προϋπολογισμοῦ ἀποτελουμένην ἐξ ἐπιτελῶν τῆς ἐπιχειρήσεως λειτουργῶν.

3. Εἰδικῶς ἐπιφορτισθέντα πρόσωπα ἐκ τῆς ἐπιχειρήσεως. Οἰαδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ σύνθεσις τῆς καταρτιζούσης τὸν προϋπολογισμὸν ὑπηρεσίας, αὕτη ἀσχολεῖται μὲ τὴν συγκέντρωσιν, ἀνάλυσιν καὶ ἐπεξεργασίαν τοῦ ἀπαραιτήτου ἀριθμητικοῦ ὕλικου, τοῦ ἀναφερομένου κατὰ κύριον λόγον εἰς τὴν προγενεστέραν δρᾶσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ ὕλικόν τοῦτο παρέχεται κυρίως ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου εἶναι δὲ ἐπὶ τοσοῦτον πολῦτιμον καθ' ὅσον πληρέστερον εἶναι καὶ ὑπὸ ἔποψιν συσχετισμῶν ἀναλυτικώτερον. Κυριώτερα πηγὴ παροχῆς στοιχείων ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου εἶναι τὸ ἀρχεῖον τοῦ προγενεστέρου κόστους τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ εἶναι ἐνημερωμένον ἐγκαίρως καὶ διὰ τῆς ἐπιβαλλομένης συστηματικότητος. Τὰ παρεχόμενα στοιχεῖα δὲν ἐπαναλαμβάνονται ὡς ἐλέγχθη εἰς τὸν νέον προϋπολογισμὸν ὅπως διδόνται ἐκ τοῦ ἀρχείου, ἀλλὰ μετὰ προηγούμενον κριτικὸν ἔλεγχον πρὸς διαχωρισμὸν τοῦ ἀνωμάλου καὶ ἐναρμόνισίν των πρὸς τὰς ἰσχυούσας καὶ προβλεπομένας συνθήκας τῆς ἐκμεταλλεύσεως κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον.

Ὁ Σύνδεσμος τοῦ προϋπολογισμοῦ πρὸς τὰ ἀπολογιστικὰ στοιχεῖα τὰ ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου τηρούμενα δὲν σημαίνει ὅτι τὸ Λογιστήριον εἶναι ἢ καθ' ὕλην ἀρμοδίᾳ ὑπηρεσία διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ, διότι πλῆθος στοιχείων τεχνικῶν καὶ οἰκονομικῶν ἀναγομένων εἰς τὴν μέλλουσαν δρᾶσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, διαφεύγει τῆς γνώσεως καὶ τοῦ ἐλέγχου τοῦ Λογιστηρίου.

Ἡ ἔκτασις τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς εὐρύτητος τῶν τεθέντων σκοπῶν διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ. Οὕτω πολλαὶ ἐπιχειρήσεις καταρτίζουν μακροπρόθεσμα προγράμματα ἐντὸς τῶν ὁποίων τοποθετοῦν τὰς ἐπιδιώξεις των. Τοιαῦτα μακρᾶς πνοῆς προγράμματα, παρ' ὅλον ὅτι εἶναι λίαν χρήσιμα διότι ἀποσαφηνίζουν τὴν ἀκολουθητέαν γενικὴν πορείαν δὲν εἶναι ἀναλυτικὰ καὶ συνεπῶς δὲν δύνανται ν' ἀποτελέσουν τὴν βάσιν τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου. Οἱ προϋπολογισμοὶ οἱ ἔχοντες τὴν ἔννοιαν τοῦ σαφοῦς προγράμματος καὶ οἱ ὁποῖοι συνιστοῦν κριτήριον

συγκρίσεως ἔχουν βραχεῖαν διάρκειαν, διότι πράγματι ἡ πρόβλεψις εἶναι τελειότερα καθ' ὅσον ὁ χρόνος εἶναι βραχύτερος. Οἱ τοιοῦτοι προϋπολογισμοὶ καλύπτουν συνήθως χρονικὸν διάστημα ἑνὸς ἔτους. Πολλάκις ὁμως, ὅπου ἡ πρόβλεψις καθίσταται δυσχερῆς ἢ προϋπολογιστικὴ περίοδος συντέμνεται εἰς ἐξάμηνον ἢ τρίμηνον.

Τεχνικῶς ἡ κατάρτισις τοῦ προϋπολογισμοῦ κατὰ τοὺς T. LANG, M. SCHIFF, W. Mc FARLAND, ¹ περιλαμβάνει τὰς ἐξῆς φάσεις

1. Διενέργειαν προβλέψεως πωλήσεων διὰ τῆς ὁποίας προσδιορίζεται πόσα πρέπει νὰ δαπανηθοῦν διὰ πωλήσεις καὶ ποῖα ποσότης προϊόντων πρέπει νὰ ὑπολογισθῇ ὡς δυναμῆν νὰ πωληθῇ. Τὸ ἀποτέλεσμα ἐκ τῆς προβλέψεως ταύτης εἶναι ἡ κατάρτισις ἑνὸς προϋπολογισμοῦ πωλήσεων καὶ ἐξόδων πωλήσεων.

2. Κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ παραγωγῆς ὁ ὁποῖος περιλαμβάνει τὰς ἀνάγκας τῶν ἐγκαταστάσεων εἰς ὑλικά, ἐργασίαν, κλπ. ἐφόδια ὁμοῦ μετὰ τοῦ κόστους τῶν στοιχείων τούτων.

3. Κατάρτισιν σχεδίων τῶν ταμιακῶν ἀναγκῶν τῆς ἐπιχειρήσεως ἥτις περιλαμβάνει τὰς ἀνάγκας διὰ πληρωμὰς εἰς ἡμερομίσθια, πιστωτάς, μερίσματα, αὐξησιν κεφαλαίων, κ.λ.π. Ὁ προϋπολογισμὸς οὗτος περιλαμβάνει τὸν ταμιακὸν προϋπολογισμὸν καὶ τὸν προϋπολογισμὸν ἐξόδων κεφαλαίων.

4. Συγκέντρωσιν καὶ συντονισμὸν τῶν κατ' ἴδιαν προϋπολογισμῶν εἰς ἓνα κύριον τοιοῦτον. Κατὰ τὸ στάδιον τοῦτο καταρτίζεται ὁ προϋπολογισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ ὁ προϋπολογισμὸς τοῦ ἴσολογισμοῦ.

5. Ἀναφορὰν τρεχουσῶν ἀποδόσεων ἐν σχέσει πρὸς τὰς προϋπολογιστικὰς. Ἡ Διεύθυνσις ἐνημεροῦται ἐπὶ τῆς σχετικῆς προόδου τοῦ προϋπολογισμοῦ διὰ τῶν ἀναφορῶν τούτων.

§ 3

Ὁ προϋπολογισμὸς τῶν πωλήσεων

Ὁ προϋπολογισμὸς τῶν πωλήσεων ἀποτελεῖ τὴν ἀφετηρίαν τοῦ ὅλου προϋπολογιστικοῦ οἰκοδομήματος διότι βάσει αὐτοῦ διαμορφοῦται ὁ προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς, ὁ ταμιακὸς προϋπολογισμὸς, καὶ ὁ γενικὸς τοιοῦτος.

Ὁ προϋπολογισμὸς τῶν πωλήσεων σκοπὸν ἔχει νὰ δώσῃ διὰ τῆς κατατάλληλου προβλέψεως ἀπάντησιν εἰς τὰ ἐξῆς ἐρωτήματα:

1. Ποῖα ποσότης προϊόντων θὰ πωληθῇ.

2. Πρὸς πόσον θὰ πωληθῇ.

3. Ποῦ θὰ πωληθῇ.

4. Πῶς αἱ πωλήσεις θὰ εἶναι χρονικῶς κατανεμημέναι κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον.

Διὰ τὴν εἰς τ' ἀνωτέρω ἐρωτήματα ἀπάντησιν θὰ χρησιμοποιηθοῦν στοιχεῖα ἀναφερόμενα:

α. Εἰς τὰς ἐσωτερικὰς συνθήκας τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐξ ἐπόψεως δυναμικότητος παραγωγῆς καὶ ἀντιστοίχου κόστους.

1. Ἐνθ. ἀν σ. 437

β. Εἰς τὰς κατὰ τὸ παρελθὸν πραγματοποιηθεῖσας πωλήσεις.

γ. Εἰς τὰς προβλεπομένας νὰ ἰσχύσουν συνθήκας τῆς ἀγορᾶς κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον.

Α'. Ἐσωτερικαὶ συνθήκαι τῆς Ἐκμεταλλεύσεως.

Ἡ ἐκτίμησις τῶν δυνατοτήτων τῆς τεχνικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐν σχέσει πρὸς τὰ διατιθέμενα χρηματοοικονομικὰ μέσα ἀποτελεῖ τὸ πρῶτον δεδομένον διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν πωλήσεων τὸ ὅποιον δὲν εἶναι τόσον εὐκόλον ὅσον συνήθως ἐκ πρώτης ὄψεως φαίνεται.

Ἡ ἐκτίμησις αὕτη περιλαμβάνει :

1. Ποῖα ποσότης προϊόντων δύναται νὰ παραχθῇ κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον.

2. Ποῖα θὰ εἶναι ἡ διαμόρφωσις τοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, κατὰ κλιμάκια λόγῳ τῆς ἐπηρείας τὴν ὁποίαν ἀσκοῦν εἰς τὸ κόστος αἱ σταθεραὶ καὶ ἡμιμεταβληταὶ δαπάναι.

Τὸ ἐκ τῆς ἐργασίας ταύτης ἀποτέλεσμα εἶναι ἡ κατάρτισις ἐνὸς πίνακος ἢ καμπύλης ἐξ οὗ ἐμφαίνεται ἡ διακύμανσις τοῦ κόστους εἰς τὰ διάφορα κλιμάκια τῆς παραγωγῆς. Ὑπόδειγμα τοιούτου πίνακος εἶναι τὸ κάτωθι :

<i>Παραγωγή εἰς μονάδας</i>	<i>Ὀλίγον κόστος</i>	<i>Μέσον κόστος κατὰ μονάδα</i>	<i>Κόστος κατὰ μονάδα νέου κλιμακίου</i>
Ἐλαχίστη δυνατὴ μ. 1000	1.000.000	1000	1000
Δεύτερον κλιμάκιον μ. 500	1.425.000	950	800
Τρίτον κλιμάκιον μ. 50	1.750.000	875	600
Τέταρτον κλιμάκιον μ. 500	2.300.000	920	1100

Ἐὰν ἡ ἐπιχείρησις παράγει πλεῖονα τοῦ ἐνὸς προϊόντα, εἰς τοιούτου εἴδους πίναξ καταρτίζεται δι' ἕκαστον τῶν προϊόντων.

Αἱ ἐνδείξεις τοῦ ὡς ἄνω πίνακος συσχετιζόμεναι πρὸς τ' ἀποθέματα τῆς ἐνάρξεως τῆς περιόδου δίδουν τὸ μέγεθος τῶν ποσοτήτων τὰς ὁποίας ἡ ἐπιχείρησις δύναται νὰ διαθέσῃ, τὴν χρονικὴν κατανομὴν αὐτῶν καὶ τὸ ἀντίστοιχον κόστος.

Β'. Πραγματοποιηθεῖσαι κατὰ τὸ παρελθὸν πωλήσεις.

Αἱ κατὰ τὸ παρελθὸν πωλήσεις ἀποτελοῦν τὴν σαφεστέραν ἐνδειξίν τοῦ τί ἢ ἐπιχείρησις δύναται νὰ πωλήσῃ καὶ τῶν τιμῶν τὰς ὁποίας δύναται ν' ἀπολαύσῃ ἐπὶ τῶν προϊόντων τῆς.

Ἡ σχετικὴ ἐκτίμησις διὰ νὰ εἶναι γόνιμος πρέπει νὰ εἶναι ἀναλυτικὴ. Οὕτω :

Κατ' ἀρχὴν αἱ πραγματοποιηθεῖσαι κατὰ τὸ παρελθὸν πωλήσεις δίδουν στοιχεῖα τῆς ὑπαρχούσης τάσεως κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον.

Ὁ προσδιορισμὸς τῆς τάσεως ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς ἐφαρμογῆς μιᾶς τῶν στατιστικῶν μεθόδων.

— Τῶν ἡμιμέσων

1. Ὁ κατ' εἶδος προϊόντος προσδιορισμὸς τοῦ κόστους εἰς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, δύναται νὰ συνδυασθῇ μετὰ τὸ κόστος καὶ ἄλλου ἢ ἄλλων προϊόντων εἰς διαφόρους βαθμοὺς ἐπίσης ἀπασχολήσεως, γεννῶνται δὲ ἐπὶ τοῦ προκειμένου πολυπλοκά προβλήματα λόγῳ τῆς ἀνακυπτούσης δυσχερείας εἰς τὴν κατανομὴν τῶν κοινῶν ἐξόδων.

— Των κινητών μέσων.

— Των ελάχιστων τετραγώνων. ¹

Διά την εξαγωγήν τῆς σχετικῆς τάσεως λαμβάνεται τὸ ὕψος τῶν πωλήσεων κατὰ μίαν εὐρείαν περίοδον (π. χ. 10ετίαν).

Αἱ σχετικαὶ κατ' ἔτος ἐνδείξεις τῶν πωλήσεων κατ' ἀξίαν προσαρμόζονται εἰς μίαν ὀρισμένην βασικὴν τιμὴν ὥστε νὰ τεθῆ ἐκποδῶν ὁ παράγων τῆς διακυμάνσεως τιμῶν καταρτιζομένου σχετικοῦ πίνακος κατὰ τὸ κάτωθι ὑπόδειγμα.

Ἔτος	Πωλήσεις	Τιμαὶ	Πωλήσεις ἐξ ἀναγωγῆς εἰς σταθερὰν τιμὴν 100
1950	10.000.000	100	10.000.000
1951	12.100.000	110	11.000.000
1952	13.800.000	120	11.500.000
1953	16.250.000	130	12.500.000

Τὸ αὐτὸ ἐπιτυγχάνεται ἀποτέλεσμα ἐὰν χρησιμοποιηθοῦν ἀντὶ τῶν ἀξιών αἱ ποσότητες.

Μετὰ τὴν προσαρμογὴν ταύτην ἐξευρίσκεται ἡ τάσις δι' ἐφαρμογῆς μιᾶς τῶν ὡς ἄνω μεθόδων.

Παράδειγμα ἐξευρέσεως τῆς τάσεως δι' ἐφαρμογῆς τῆς πρώτης μεθόδου:

Ἔτος	Πωλήσεις
1947	10.000.000
1948	11.000.000
1949	11.500.000
1950	12.500.000
1951	12.500.000
1952	13.000.000
1953	12.000.000
1954	14.000.000
1955	13.500.000
1956	14.000.000

Τὴν δεκαετιὴ ὡς ἄνω περίοδον διασπῶμεν εἰς δύο πενταετίαι καὶ λαμβάνομεν τὸν μέσον ἐτήσιον ὄρον πωλήσεων ἐκάστης. Οὕτω θὰ ἔχωμεν:

Πρώτη Πενταετία	Δρχ. 57.500.000 : 5 = 11.500.000
Δευτέρα »	» 66.500.000 : 5 = 13.300.000

Οἱ ὡς ἄνω μέσοι ὄροι θεωροῦνται ὅτι ἀντιστοιχοῦν διὰ τὸν σχηματισμὸν τῆς καμπύλης εἰς τὰ ἔτη 1949 καὶ 1954.

Ἡ μεταξὺ τῶν ἐτῶν τούτων διαφορὰ εἶναι 5 ἔτη καὶ συνεπῶς ἡ μέση ἐτήσια αὐξήσις τῶν πωλήσεων εἶναι ἀντίστοιχος πρὸς τὸ πηλίκον τῆς διαφορᾶς,

$$(13.300.000 - 11.500.000) : 5 = 360.000$$

Ὁ ἐξευρισκόμενος οὕτω λόγος αὐξήσεως ἐκ 360.000 ἐφαρμόζεται ἐπὶ ὅλων τῶν ἐτῶν τῆς περιόδου καὶ σχηματίζονται οὕτω τιμαὶ τῆς καμπύλης.

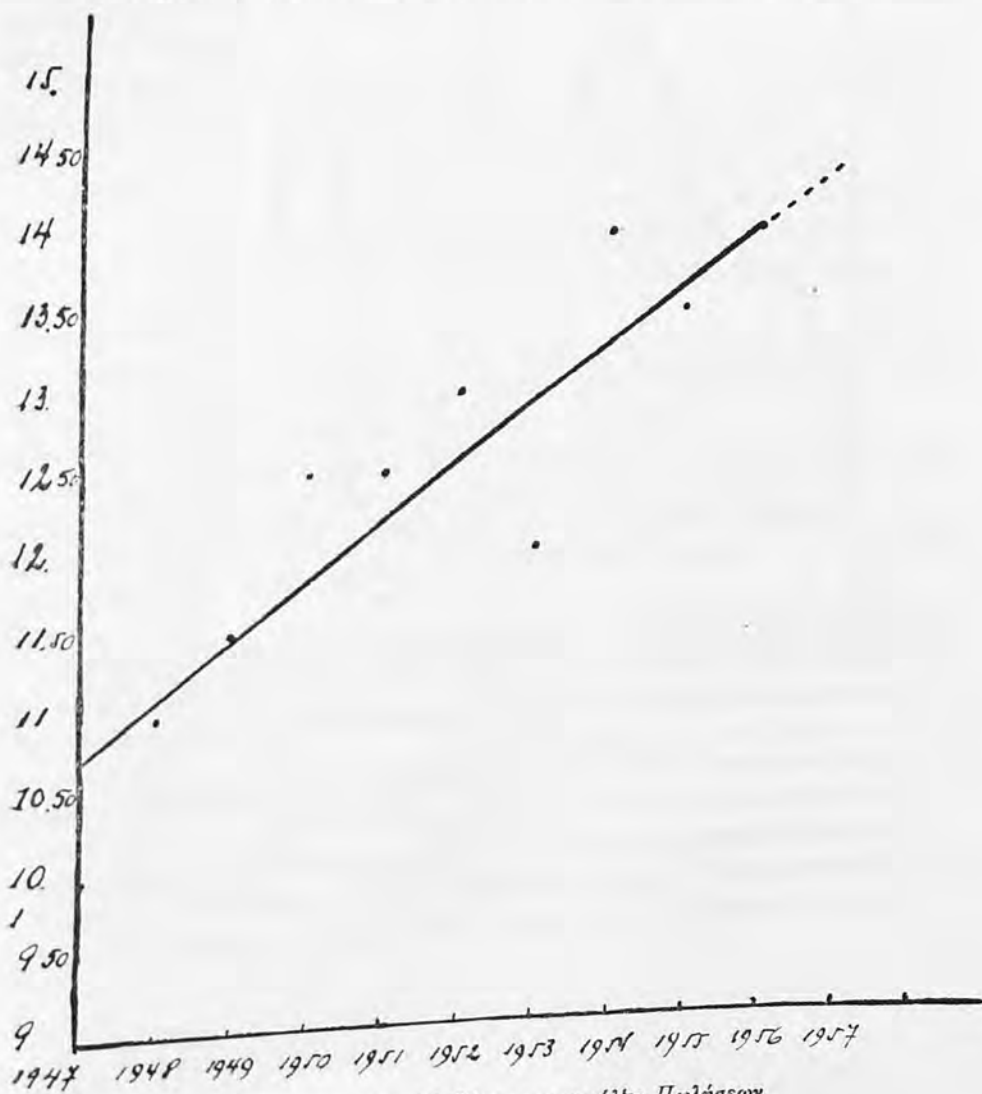
1. Περί τῶν μεθόδων τούτων ἰδὲ ἐν *COST ACCOUNTANT'S HANDBOOK* σ. 1238 ἐπ. καὶ *P. LOEB* σ. 15 ἐπ.

Ο κάτωθι πίναξ περιλαμβάνει ολοκληρωμένα στοιχεία της 10ετίας βάσει των ανωτέρω σημειουμένων και των εις απόλυτους αριθμούς και ποσοστά επί τοις εκατόν των αποκλίσεων των πραγματικών πωλήσεων εν σχέσει πρὸς τὰς τιμὰς τῆς καμπύλης.

Ἔτος	Πωλήσεις	Τιμαὶ καμπύλης	Ἀποκλίσεις	Ἀναλογία ἀποκλίσεων βάσει τιμῆς καμπύλης %
1947	10.000.000	10.780.000	- 780.000	- 7.23
1948	11.000.000	11.140.000	- 140.000	- 1.25
1949	11.500.000	11.500.000	-	-
1950	12.500.000	11.860.000	+ 640.000	+ 5.40
1951	12.500.000	12.220.000	+ 280.000	+ 2.25
1952	13.000.000	12.580.000	+ 420.000	+ 3.34
1953	12.000.000	12.940.000	- 940.000	- 7.27
1954	14.000.000	13.300.000	+ 700.000	+ 5.26
1955	13.500.000	13.660.000	- 160.000	- 1.17
1956	14.000.000	14.020.000	- 20.000	- 0.14

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὡς ἄνω στοιχείων αἱ ἐξῆς καμπύλαι δύνανται νὰ καταρτισθοῦν μαρτυροῦσαι τὴν ὑπάρχουσαν ἐπὶ τῶν πωλήσεων τάσιν.

Α' Καμπύλη ἐξαγωγῆς τῆς τάσεως ἐκ τῶν ἀπολύτων τιμῶν.



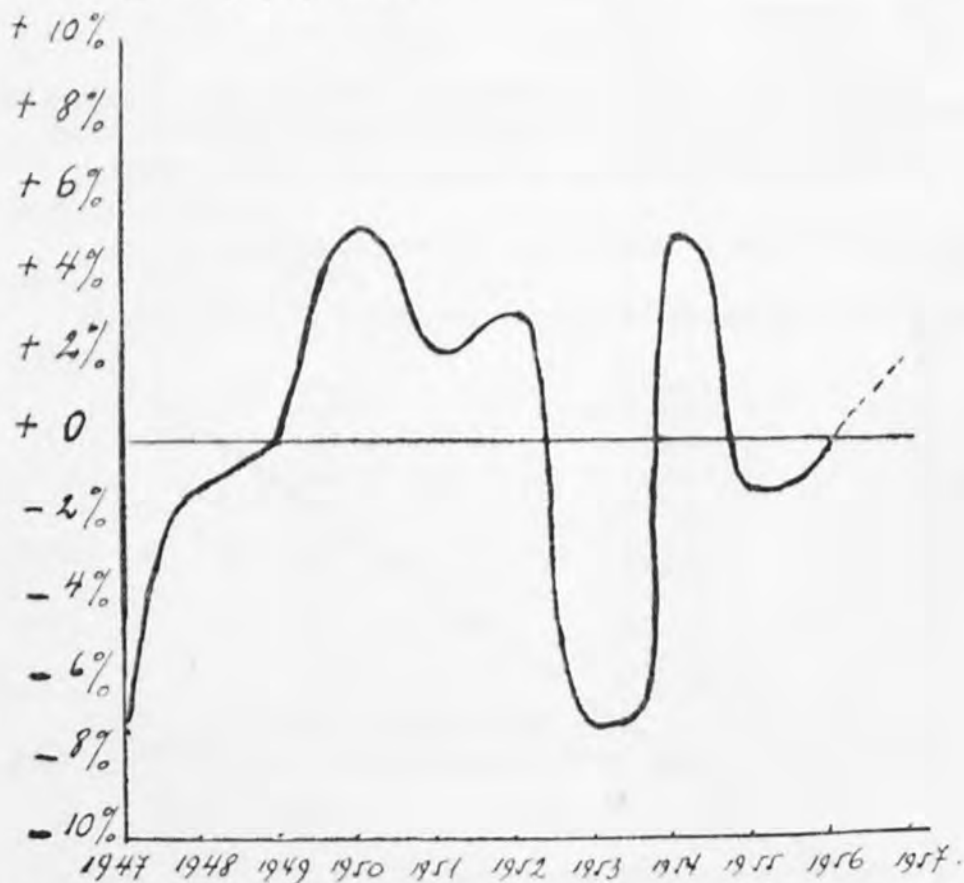
Διάγραμμα Ἀρ. 18 Τάσεως καμπύλης Πωλήσεων

Ἡ εὐθεῖα παριστᾷ τὴν κρατήσασαν τάσιν ἐπὶ τῶν πωλήσεων τῆς 10 ετίας ἧτις ἐκφράζεται διὰ λόγου ἑτησίας αὐξήσεως ἐκ 360.000 Δρχ.

Ἡ διὰ τῶν διακεκομμένων γραμμῶν προέκτασις τῆς εὐθείας ἐκπροσωπεῖ τὴν ἀναμενομένην διὰ τὸ 1957 ἐξέλιξιν καὶ ἔχει τιμὴν περίπου 14,4 ἐκ.

Τὰ ἐν τῇ παραστάσει στίγματα ἀναφέρονται εἰς τὰς πραγματικὰς πωλήσεις τῆς 10 ετίας.

Β'. Καμπύλη ποσοστιαίων ἀξομειώσεων τῶν πραγματικῶν πωλήσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν τάσιν.



Διάγραμμα ὑπ' Ἄρ. 19 Ποσοστιαίων διακυμάνσεων τῶν πωλήσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν Τάσιν.

Ἡ ἐν τῇ παραστάσει εὐθεῖα παριστᾷ τὴν τάσιν καὶ ἡ ἐπ' αὐτῆς καμπύλη τὰς ποσοστιαίας διακυμάνσεις τῶν πωλήσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν τάσιν.

Ἡ διὰ τῆς διακεκομμένης γραμμῆς προέκτασις δεικνύει τὴν ἀναμενομένην ἐξέλιξιν τῆς καμπύλης δι' ἧς προβλέπονται πωλήσεις 14.40 ἐκ.

Ἡ Γενικὴ καμπύλη τῆς τάσεως τῶν πωλήσεων παρέχουσα μίαν

Ιδέαν τῶν ἀναμενομένων ἐξελίξεων δύναται νὰ διασπασθῆ εἰς ἐπὶ μέρους καμπύλας δι' ὧν ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμὸς τῆς σχετικῆς τάσεως.

— Κατὰ προϊόν.

— Κατὰ περιοχάς.

— Κατὰ εἶδος πελατῶν.

καὶ εἰς τινα τυχόν ἄλλην διάκρισιν ἐπικοδομητικὴν τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν πωλήσεων.

Ἐπὶ τῆς κλασικῆς ὡς ἄνω διδασκαλίας ἡ διὰ τὴν διαπίστωσιν τῆς τάσεως ἔχομεν τὴν γνώμην ὅτι εἶναι ἀναγκαῖος ἓνας συσχετισμὸς τῶν κατ' ἔτος πωλήσεων ἐν σχέσει πρὸς τὸ πραγματοποιηθὲν ἀποτέλεσμα διότι αἱ πωλήσεις δὲν πραγματοποιιοῦνται χάριν τῶν πωλήσεων ἀλλὰ πρὸς ἐπιτευξιν κέρδους.

Οὕτω εἶναι δυνατόν ἢ ἐπιχειρήσεις κατὰ μίαν ὠρισμένην περίοδον νὰ ἐπίεσε τὰς τιμὰς διαθέσεως μέχρι τοῦ κόστους ἢ ἀκόμη καὶ μέχρι ζημίας προκειμένου νὰ ἐξυπηρετήσῃ, μὴ ἐχούσας περιθώριον ἀναμονῆς, ταμιακάς τῆς ἀνάγκας.

Αἱ ἠϋξημένοι αὐταὶ πωλήσεις κατ' ὄγκον δὲν μαρτυροῦν νομιζομένην τὴν σταθερὰν ἄνοδον τῆς ἐπικρατήσεως τῶν προϊόντων τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς τὴν ἀγορὰν ἀλλὰ βίαιαν πρᾶξιν λόγῳ ἐκτάκτων ἀναγκῶν.

Παρόμοιον φαινόμενον νοθεῖον τὴν σχετικὴν ἐκ τῶν ἀριθμῶν τάσιν δύναται νὰ συμβῆ καὶ ἀντιθέτως. Μία ἐπὶ παραδείγματι ἀπαγόρευσις ἐξαγωγῆς τοῦ προϊόντος τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ἀκόμη εἰς περιορισμὸς τῶν πρώτων ὑλῶν τὰς ὁποίας χρησιμοποιοεῖ δύναται νὰ ἐπιφέρῃ περιορισμὸν τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.

Προβάλλει ὅθεν ἀναγκαῖον ὅπως κατὰ τὴν ἐκτίμησιν τῆς σχετικῆς τάσεως τ' ἀριθμητικὰ δεδομένα ὑφίστανται μίαν ἐπεξεργασίαν ἐπὶ σκοπῷ ἀπομακρύνσεως ἐξ αὐτῶν τῶν ἀνωμάλων στοιχείων¹.

Τοιαῦται βεβαίως τροποποιήσεις εἶναι δυσχερεῖς διότι ἀπαιτοῦν προσαρμογὰς καὶ ἐκτίμησιν τῶν στοιχείων τοῦ παρελθόντος βάσει τῶν συνθηκῶν τοῦ παρόντος ἀλλ' ἐπειδὴ εἶναι ἀναμφισβητήτως οὐσιώδεις ἀμελούμεναι συντελοῦν εἰς τὴν μείωσιν τῆς ἀξίας τῶν ἐνδείξεων τῆς σχετικῆς τάσεως.

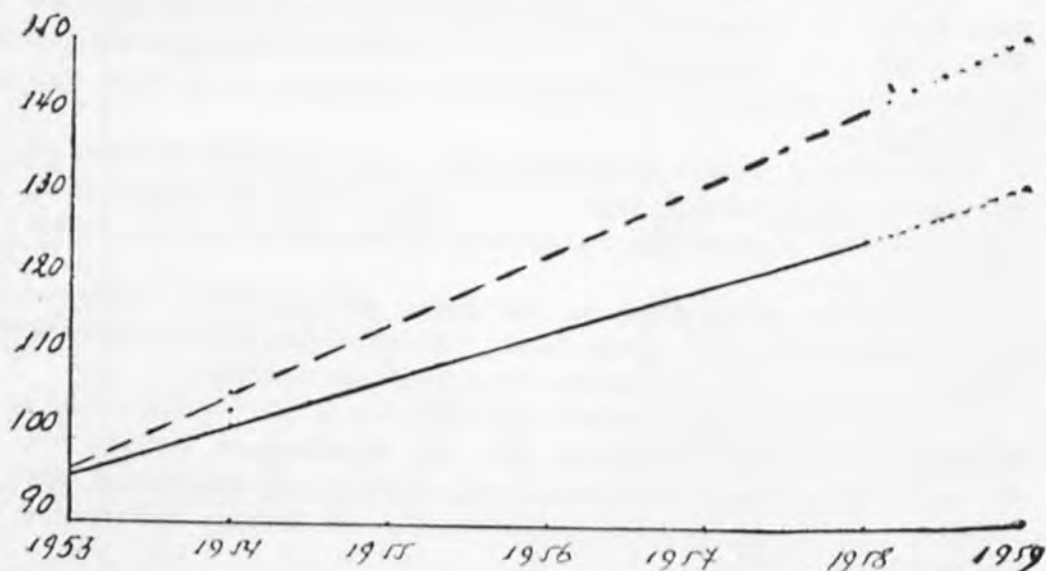
Τέλος ἀξιοσημείωτος εἶναι ἡ σύγκρισις τῆς τάσεως τῶν πωλήσεων τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἐν γένει πωλήσεις τοῦ κλάδου. Ἐκ τῆς συγκρίσεως τῶν δύο τάσεων δύναται νὰ προκύψῃ ποῖον ποσοστὸν δύναται νὰ ἀναμένεται ὅτι θὰ καλύψῃ ἢ ἐπιχειρήσεις ἐπὶ τοῦ ὅλου κατὰ τὴν ἐπομένην προϋπολογιστικὴν περίοδον.

1. *COST ACCOUNTANT'S HANDBOOK* σ. 1238 ἐπ. *P. LOEB* ἐνθ' ἄνωτ. σ. 14 ἐπ.

2. Ἰδὲ σχετικῶς καὶ ἐν *P. LOEB leBudget de l'entreprise Paris 1956* σ. 12.

Παράδειγμα : Υποθέσωμεν τὰ κάτωθι στοιχεία αναφερόμενα εις τὰς πωλήσεις τοῦ κλάδου καὶ αὐτὰς τῆς συγκεκριμένης ἐπιχειρήσεως.

Ἔτη	Πωλήσεις Κλάδου	Ποσοστὸν %	Πωλήσεις Ἐπιχείσεως	Ποσοστὸν %
1953	1.000	100	300	100
1954	1.050	105	320	106 ² / ₃
1955	1.100	110	350	116 ² / ₃
1956	1.150	115	375	125
1957	1.200	120	400	133



Διάγραμμα Ἀρ. 20 τάσεως πωλήσ. ἐπιχειρήσ. ἐν σχέσει πρὸς τὰς πωλήσεις τοῦ Κλάδου.

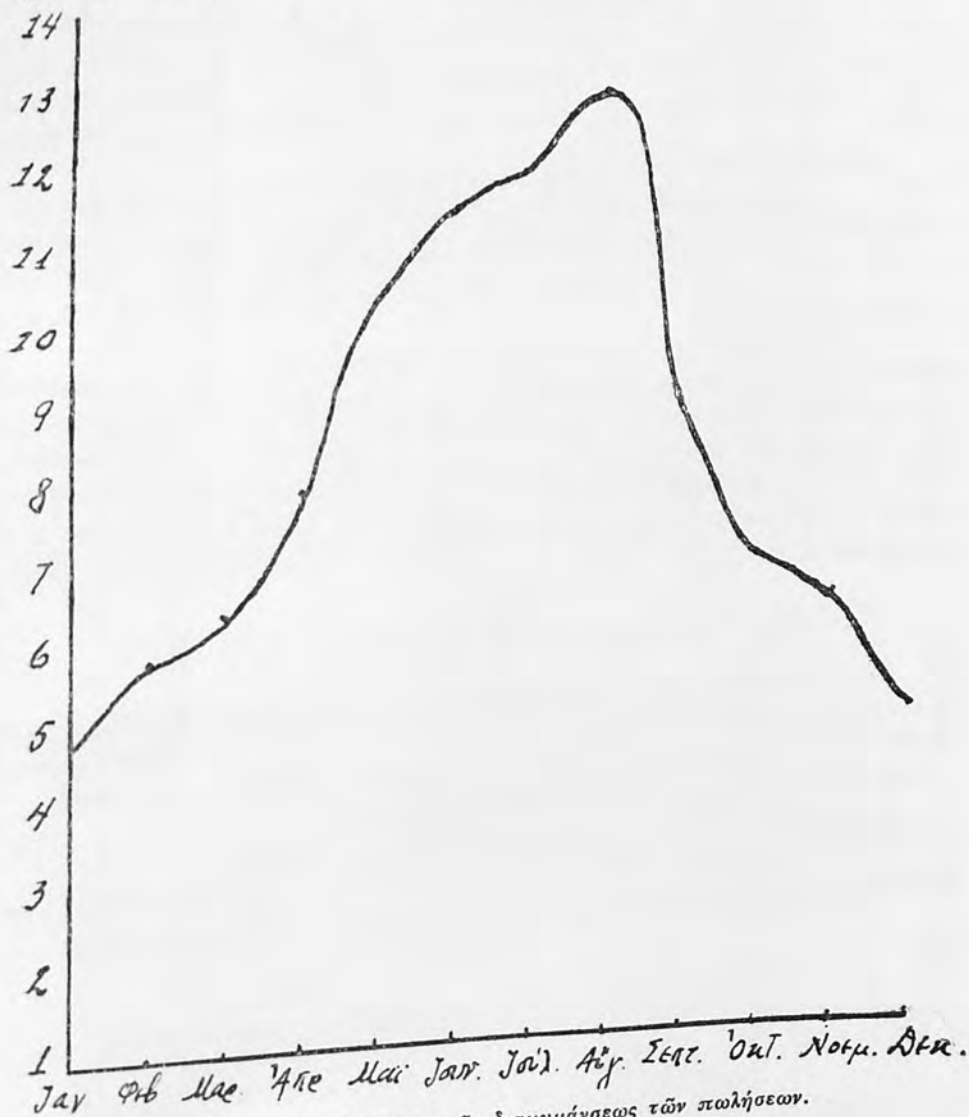
Τὸ ἐκ τῶν ἀνωτέρω στοιχείων καὶ καμπυλῶν συμπέρασμα εἶναι ὅτι ἐπὶ τῆς καταναλώσεως τοῦ κλάδου ἢ συμμετοχῆ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐὰν αὐτὴ λάβῃ τὰ ἀρμόζοντα μέτρα διατηρήσεως τῆς αὐξήσεως τῆς συμμετοχῆς τῆς κατὰ τὸ 1958 δύναται ἀναμένεται εἰς περίπου 34%.

Πλὴν τῶν κατὰ τ' ἀνωτέρω προσδιορισμῶν τῶν σχετικῶν τάσεων διαφοριστικῶν στοιχείων διὰ τὰς βιομηχανίας τὰς ἐχούσας ἐποχιακὴν καταναλώσιν εἶναι ἡ ἐξαγωγή τῶν ἀντιστοίχων διακυμάνσεων τῶν πωλήσεων.

Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διὰ ποσοστῶσεως κατὰ μῆνα τῆς Γενικῆς καταναλώσεως τῶν ὑπὸ μελέτην ἐτῶν καὶ διὰ τοῦ ἀθροίσματος τῶν ἐπὶ μέρους ποσοστῶν πρὸς ἐξαγωγήν τοῦ μέσου ὄρου.

Παράδειγμα: Μήνες	1955	1956	1957	M.O.
Ιανουάριος	6	5	4	5
Φεβρουάριος	5	6	7	6
Μάρτιος	7	6	6.50	6.50
Άπρίλιος	9	8	7	8
Μάιος	10	12	9.50	10.50
Ιούνιος	11	12	11.50	11.50
Ιούλιος	12	13	11	12
Αύγουστος	13	12	14	13
Σεπτέμβριος	10	9	8	9
Οκτώβριος	6	7	8	7
Νοέμβριος	6	6	7.50	6.50
Δεκέμβριος	5	4	6	5
	100	100	100	100

Έπι τῆ βάσει τῶν ὠς ἄνω ἐνδείξεων εὐχερῆς εἶναι ἡ κατάρτις τῆς σχετικῆς καμπύλης, ὠς παρατίθεται κατωτέρω.



Οι μέσοι όροι της καταναλώσεως και ή σχετική καμπύλη, σκοπόν έχουν την κατανομήν του συνόλου των προβλεπομένων πωλήσεων της προϋπολογιστικής περιόδου εις τά κλάσματα αυτής και δη ανά μήνα.

Γ'. Προβλεπόμενα συνθήκαι της αγοράς.

Αι σημειωθείσαι εις τάς προηγουμένας καμπύλας προεκτάσεις διά την προϋπολογιστικήν περίοδον προϋπόθεσιν έχουν την διατήρησιν δεδομένων της αγοράς άμεταβλήτων. Τοϋτο όμως είναι σπανιώτατον λόγω των διαρκών εξέλιξεων της οίκονομίας. Αι μεταβολαί εκφράζονται διά διαφόρων γεγονότων και ένδειξεων μεταξύ των όποιων πρέπει να σημειωθοϋν αι κάτωθι ως αι σπουδαιότεραι.

α. Η Γενική εξέλιξις της συγκυρίας. Οϋτω μία άνοδος ή κάθοδος της οίκονομίας κατά την προϋπολογιστικήν περίοδον θα έχη μίαν ώρισμένην έπήρειαν επί της καταναλώσεως των προϊόντων της έπιχειρήσεως. Το ποσοστόν της έπήρειας θα είναι διάφορον αναλόγως της φύσεως των προϊόντων τά όποια παράγει ή έπιχειρήσις. Είδη πρώτης ανάγκης θα υποστοϋν μικροτέραν έπήρειαν εκ της κάμψεως έν σχέσει προς τά είδη πολυτελείας.

β. Τοπικαί και Διεθνείς πολιτικά εξέλιξεις. Τοπικά πολιτικά γεγονότα και οίκονομική πολιτική ως και διεθνή τοιαϋτα δύνανται να ύπηρεάσουν υπό διάφορον μέτρον αναλόγως της φύσεως αυτών έν σχέσει προς τό άντικείμενον της έπιχειρήσεως την γενικήν κατανάλωσιν και τάς πωλήσεις του κλάδου.

γ. Η δύναμις του Συναγωνισμού. Μεταβολαί εις την παραγωγικήν δύναμιν του συναγωνισμού άφορώσαι εις την αύξησιν της παραγωγικότητος αυτού ή την ποιοτικήν βελτίωσιν ή την ένίσχυσιν των προσπαθειών διεισδύσεως εις την αγοράν σημειοϋνται με όλως Ιδιαίτερον ένδιαφέρον διότι άφοροϋν σπουδαία στοιχεία προβλέψεως της μάχης ή όποια πρόκειται ν' άκολουθήσῃ επί των πωληθησομένων ποσοτήτων και των έπιτευχθησομένων τιμών.

Δ'. Τελικά συμπεράσματα επί των προβλέψεων.

Μετά την διενέργειαν όλων των άνωτέρω προβλέψεων διά τάς όποιας ή έπιχειρήσις χρησιμοποιοεί τό έπιτελείον του επί των πωλήσεων προσωπικού αυτής, θα έξαχθῃ έν τελικόν συμπέρασμα τό όποϊον θ' άφορά :

α. Τάς προβλεπομένας συνολικάς πωλήσεις.

β. Την θέσιν της έπιχειρήσεως επί των πωλήσεων.

γ. Την άναγκαίαν επέμβασιν διά διαφημίσεων και όργανώσεως του Marketing γενικώς της έπιχειρήσεως προς αύξησιν των πωλήσεων, έν σχέ-

Προϋπολογισμός Πωλήσεων
πρώτου τριμήνου 195

Δεδομένων Ἀγοῶν
καὶ προηγουμένης πείρας
Κατατιθεθεὶς ὑπὸ τοῦ κ.
Ἐλεφθεῖς ἑαυτοῦ κ.

Προβλεπόμεναι τιμαὶ πωλήσεως προϊόντων
Α 300
Β 240
Γ 180
Δ 190
Ε 160

Περιοχὴ	Εἶδος Προϊόντος	Ἰανουάριος		Φεβρουάριος		Μάρτιος		Σύνολον	
		Προβλεπόμενα	Πραγματ.	Προβλεπόμενα	Πραγματ.	Προβλεπόμενα	Πραγματ.	Προβλεπόμενα	Πραγματ.
Χ	Α	1.500,070		900,000		1.200,000		3.600,000	
	Β	480,000		240,000		480,000		1.200,000	
	Γ	360,000		360,000		720,000		1.440,000	
	Δ	760,000		570,000		760,000		2.090,000	
	Ε	640,000		640,000		960,000		2.240,000	
	Σύνολον Ποσοστὸν	3.740,000 35,40 %		2.710,000 25,60 %		4.120,000 39,00 %		10.570,000 100 %	
Υ	Α	1.000,000		750,000		900,000		2.650,000	
	Β	240,000		240,000		240,000		720,000	
	Γ	540,000		450,000		270,000		1.260,000	
	Δ	190,000		475,000		570,000		1.235,000	
	Ε	320,000		320,000		320,000		960,000	
	Σύνολον Ποσοστὸν	2.290,000 33,60 %		2.235,000 32,70 %		2.300,000 33,70 %		6.825,000 100 %	
Ζ	Α	5 0,000		750,000		600,000		1.850,000	
	Β	480,000		480,000		960,000		1.920,000	
	Γ	360,000		270,000		450,000		1.080,000	
	Δ	570,000		285,000		380,000		1.235,000	
	Ε	480,000		320,000		480,000		1.280,000	
	Σύνολον Ποσοστὸν	2.390,000 32,50 %		2.105,000 28,60 %		2.870,000 38,90 %		7.365,000 100 %	
	Σύνολον κατὰ μήνας Ποσοστὸν	8.420,000 34 %		7.050,000 28,50 %		9.290,000 37,50 %		24.760,000 100 %	

Πίναξ Ἀρ. 93. Προϋπολογισμοῦ πωλήσεων κατὰ προϊόν καὶ Γεωγραφικὴν περιοχήν

σει με τό αντίστοιχον κόστος, εις τό ανώτατον επιθυμητόν ύψος.

Μετά την κατά τ' ανωτέρω έρευναν τών στοιχείων τοϋ παρελθόντος και τών προβλέψεων τής προϋπολογιστικής περιόδου, λαμβάνει χώραν ή άριθμητική διατύπωσις τοϋ προγράμματος τών πωλήσεων.

- Κατά προϊόν
- Κατά Γεωγραφικήν περιοχήν
- Κατά Άντιπρόσωπον
- Κατ' είδος πελάτου.

αναλόγως τοϋ άκολουθηθέντος συστήματος έρεύνης άφ' ενός και άφ' έτέρου τής ύπαρχούσης όργανώσεως διά την παρακολούθησιν τοϋ προγράμματος.

Ό πίναξ άριθ. 93 άποτελεί ύπόδειγμα Προϋπολογισμού Πωλήσεων κατά προϊόν και Γεωγραφικήν περιοχήν.

§ 4

Προϋπολογισμός Έξόδων διαθέσεως

Η κατάρτις τοϋ προϋπολογισμού τών έξόδων Διαθέσεως είναι αλληλένδετος πρὸς τόν προϋπολογισμόν τών πωλήσεων, διότι κατά την κατάρτισιν τοϋ τελευταίου τούτου εκτιμῶνται αι άναγκαϊαι προσπάθειαι αι άπαιτούμεναι διά την εύδωσιν τοϋ προγράμματος τών πωλήσεων και τά έντεθθεν έξοδα, άποθηκεύσεως, γραφείων, επισκέψεων εις πελάτας, διαφημίσεων, αντιπροσωπειών, πρακτορείων, κλπ.

Φυσικόν είναι, ὁ ὅλικός προϋπολογισμός τών έξόδων διαθέσεως να προκύπτη ὡς άθροισμα επί μέρους προϋπολογισμῶν τοϋ λειτουργικοϋ κόστους τών έξόδων διαθέσεως. Θα έχωμεν οὕτω μερικούς προϋπολογισμούς διά :

- Τά έξοδα Άποθηκεύσεως
- Τά έξοδα Προωθήσεως τών πωλήσεων
- Τάς μεταφοράς
- Τάς καταχωρήσεις, διεκπεραιώσεις παραγγελιών, κλπ.

Διά τά έξοδα τών διαφημίσεων ἴδιον καταρτίζεται πρόγραμμα έξ οϋ προκύπτει ὁ προϋπολογισμός αὐτῶν. Πρόκειται περί έργασίας ήτις διεξάγεται ὑπό έξειδικευμένου προσωπικοϋ, άπαιτούσης μεγάλην προσοχήν και πείραν ὡστε να προκύψουν έξ αὐτῆς ὀφέλιμα άποτελέσματα.

Διά τόν τρόπον τής καταρτίσεως τοϋ προϋπολογισμού τών έξόδων Διαθέσεως ὡς και τών ὀφελίμων αναλύσεων αὐτοϋ και τών δυνατῶν συσχετισμῶν, παραπέμπομεν τόν αναγνώστην εις τό προηγούμενον κεφάλαιον.

Διά τούς σκοπούς τοϋ κεφαλαίου τούτου άρκούμεθα εις την παράθεσιν,

α. Προϋπολογισμού έξόδων Διαθέσεως με άνάλυσιν,

αα) Λειτουργικοϋ κόστους

ββ) Χρονικήν κατανομήν

Προϋπολογισμός Έξόδων Διαθέσεως
πρώτου τριμήνου 195

Κατάταξις Α'

Δεδομένα: Προϋπολογισμός πωλήσεων
τριμήνου
Συνεπάχθη υπό τοπ. κ.
* Ημέγερθη υπό τοπ. κ.

"Εξόδα Διαθέσεως κατ' Είδος	Σύνολ.			Π ε ρ ι ο χ ή Χ				Π ε ρ ι ο χ ή Ψ				Π ε ρ ι ο χ ή Ζ					
	"Εξόδα	Γαν.	Φεβε.	Μάγρ.	λογαρω			Γαν.	Φεβε.	Μάγρ.	λογαρω			Γαν.	Φεβε.	Μάγρ.	Σύνολον
					λογαρω	Μάγρ.	Φεβε.				λογαρω	Μάγρ.	Φεβε.				
1. "Εξόδα Έπενδύσ. εις "Ετοιμα Προϊόν."	40000	7000	6000	7000	20000	3000	3000	9000	3000	5000	3000	3000	5000	11000			
2. "Αποθηκεύσεις Έτοιμων Προϊόντων *	110000	18070	14000	18000	50000	8000	8000	25000	1000	10000	1000	10000	17000	35000			
3. "Απογραφικό Έλέγχου Έτοιμων Πρ. *	20600	3500	3000	3500	10000	1500	1500	4600	2000	2000	2000	2000	6000				
4. Διεκπεραιώσεως Παραγγελιών	75000	12000	8000	10000	30000	6000	6500	20000	5000	7000	5000	7000	9000	21000			
5. Συσκευασίας και Φορτώσεως	60000	10000	7000	8000	25000	5000	5000	15000	7000	6000	6000	7000	20000				
6. Μεταφορδς	80000	13000	7000	10000	30000	7000	6000	26000	5000	8000	8000	13000	30000				
7. "Επιδιώξεως Πωλήσεως	400000	60000	60000	53500	173500	42000	40000	126775	39721	30000	30000	30000	99725				
8. Διαφημίσεως	300000	50000	50000	—	100000	50000	—	50000	50000	50000	50000	50000	150000				
9. Εισόδου των Παραγγελιών	80000	7000	6000	7000	20000	6500	6500	20000	12000	11000	11000	17000	40000				
10. Έκδόσεως Λ/σμων	100000	12000	9000	9000	30000	8000	7000	10000	21000	16000	16000	18000	41000				
11. Έπεκτάσεως Πιστώσεων	120000	10990	5000	10000	25000	12000	14600	9000	31000	15000	15000	26000	6000				
12. Λ/σμων Εισπρακτέων	100000	6000	4000	5000	15000	8000	7800	10000	25000	20000	20000	18000	60000				
Σύνολον	1485600	208500	179000	141000	528500	157000	104500	113875	375371	197721	172000	212000	581725				
"Αναλογία η Σύνολον Έξόδων Διοικήσεως	990400	149600	168400	164800	478000	91600	89400	92000	273000	95600	84000	114600	294600				
Γενικόν Σύνολον	2476000	358100	287400	305800	951300	248600	193900	205875	648375	293321	256200	326800	876305				
Ποσοστά επί των Πωλήσεων					9% /o				9,50% /o				11,90% /o				

Πίναξ Αριθ. 94 Προϋπολογισμού Έξόδων Διαθ. με λειτουργική ανάλυση αυτών και κατανομήν κατά Γεωγραφικήν περιοχήν.

* Κατανομή εις Πωλήσεις κατά περιοχάς μετά προηγούμενην κατανομήν εις προϊόντα.

γγ) Κατανομήν κατά περιοχὴν

β. Προϋπολογισμὸν ἐξόδων ὑπὸ περιεχόμενον συνδυαζόμενον πρὸς τοὺς ὑπολοίπους προπολογισμοὺς καὶ δὴ τὸν προϋπολογισμὸν Ἀμοιβῶν ἐργασίας καὶ ταμιακὸν τοιοῦτον.

Προϋπολογισμὸς Ἐξόδων Διαθέσεως
πρώτου τριμήνου 195
(κατάταξις β)

Στοιχεῖα : Ἀνάλυσις Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως
Κατηρίσθη ὑπὸ κ.
Ἠλέγθη ὑπὸ κ.

Εἶδος Ἐξόδων	Χρονικὴ κατανομή			
	Ἰανουὰρ.	Φεβρουὰρ.	Μάρτιος	Σύνολον
1. Ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ (περιλαμβανομένων καὶ τῶν ἐπ' αὐτῶν εισφορῶν)	200.000	200.000	210.000	610.000
2. Ἀποσβέσεις	40.000	40.000	40.000	120.000
3. Προμήθειαι πωλήσεων	40.000	24.000	50.000	114.000
4. Ἐξοδα ταξειδίων	50.000	16.000	35.000	101.000
5. Διαφημίσεις	150.000	100.000	50.000	300.000
6. Μεταφορικά	14.000	13.000	10.000	37.000
7. Διάφορα ὑλικά	6.000	5.000	6.000	17.000
8. Ἐνοίκια	20.000	20.000	20.000	60.000
9. Θέρμανσις—Φωτισμὸς—Υδροεῖσις	8.225	10.000	9.000	27.225
10. Τ.Τ.Τ.	15.000	11.000	13.000	39.000
11. Γραφικὴ ὄλη	15.000	12.000	14.000	41.000
12. Διάφορα Ἐξοδα	5.000	4.500	9.875	19.375
Σύνολον	563.225	455.500	466.875	1.485.600

Πίναξ Ἀρ. 95

Προϋπολογισμοῦ ἐξόδων Διαθέσεως μετὰ χρονικῆς κατανομῆς αὐτῶν

§ 5

Προϋπολογισμὸς Ἐξόδων Διοικήσεως

Καίτοι τὰ ἔξοδα Διοικήσεως κατὰ τὴν ὀρθοτέραν γνώμην πρέπει νὰ ἐπιμερίζονται ἐπὶ τοῦ κόστους τῶν ἀγορῶν, παραγωγῆς καὶ πωλήσεων, ἐν τούτοις ἐπεκράτησε τόσον ἐν τῇ Ἀγλλοσαξονικῇ πράξει ὅσον καὶ παρ' ἡμῖν τὰ ἔξοδα ταῦτα ν' ἀθροίζονται μετὰ τὰ ἔξοδα πωλήσεως ἢ ὅπερ οὐσιαστικῶς τ' αὐτὸ ν' ἀφαιροῦνται ὡς καὶ ἐκεῖνα ἐκ τοῦ μικτοῦ κέρδους.

Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν ἐξόδων τούτων εἶναι εὐχερῆς διότι τὸ μεγαλιέτερον μέρος αὐτῶν ἀποτελεῖται ἐξ ἀμοιβῶν ἐργασίας τοῦ Διοικητικοῦ Προσωπικοῦ καὶ τῶν παρεπομένων πρὸς αὐτὴν ἐξόδων.

Ὁ κάτωθι πίναξ ἀποτελεῖ προϋπολογισμὸν ἐξόδων Διοικήσεως.

Προϋπολογισμός Γενικών Έξόδων Διοικήσεως πρώτου τριμήνου 19

Είδος Έξόδων	Ιανουάρ.	Φεβρουάρ.	Μάρτιος	Σύνολον
1. Αμοιβαί Προσωπικού (μετά των επί αυτών εισφορών)	238.000 ✓	222.000	240.000	700.000
2. Αποσβέσεις	25.000 ✓	25.000	25.000	75.000
3. Έξοδα παραστάσεως Συμβούλων	12.000	12.000	12.000	36.000
4. Δικαστικά—Συμικά	6.000	6.000	6.000	18.000
5. Ένοικια—Φωτισμός—Θέρμανσις	16.000	8.000	8.000	32.000
6. Όδοιπορικά	8.000	—	38.400	46.400
7. Συνδρομαί εις Περιοδικά	—	—	9.000	9.000
8. Ασφάλιστρα Γραφείων	—	—	20.000	20.000
9. Εισφοραί εις Έπαγγελμα. Συνδέσφους	8.000	8.000	8.000	24.000
10. Διάφορα Έξοδα	23.800	1.000	5.200	30.000
Σύνολον	336.800	282.000	371.600	990.400

Πίναξ Άρ. 96
Προϋπολογισμού Γεν. Έξόδων Διοικήσεως

§ 6

Ό προϋπολογισμός τής παραγωγής

336800.
253
432

Βάσει του προϋπολογισμού τών πωλήσεων καταρτίζεται ό προϋπολογισμός τής παραγωγής. Ούτος περιλαμβάνει.

- α. Ποσοτικών προϋπολογισμών παραγωγής
- β. Προϋπολογισμών Άγορών
- γ. Προϋπολογισμών Δαπανών Παραγωγής.

καί συνοδεύεται υπό

- α. Προγράμματος χρησιμοποίησεως τών εγκαταστάσεων
- β. Αναλυτικόν Προϋπολογισμών Έργασίας.
- γ. Αναλυτικόν Προϋπολογισμών Γενικών Έξόδων Έκ/σεως
- δ. Αναλυτικόν ύπολογισμών του κόστους
- ε. Προγράμματος καί προϋπολογισμού Νέων Βιομηχανικών Έπενδύ-

σεων.

Η σχετική διαδικασία του όλου προϋπολογιστικού έργου τής παραγωγής ακολουθεί συνήθως την κάτωθι τεχνικήν εις τας βιομηχανίας τας παραγούσας προϊόντα έν σειρά.

Α'. Ποσοτικόν πρόγραμμα παραγωγής

Τούτο καταρτίζεται συναρτήσσει

- α. Του προϋπολογισμού τών πωλήσεων έξ ού ένφαινεται τό ποσόν

των προϊόντων τὰ ὁποῖα πρέπει νὰ δυνηθῆ νὰ διαθέσῃ ἡ ἐπιχείρησις κατὰ τὰ τμηματικά χρονικά διαστήματα τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου.

β. Τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν ἀποθεμάτων τῶν ἐτοίμων προϊόντων ἐξ οὗ προκύπτει ἡ ποσότης τῶν ἀποθεμάτων τὴν ὁποῖαν ἡ ἐπιχείρησις κρίνει ἐπιθυμητὴν νὰ εὑρίσκεται εἰς τὴν διάθεσιν αὐτῆς κατὰ τὸ τέλος ἐκάστου χρονικοῦ διαστήματος τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου.

Ὁ συσχετισμὸς οὗτος κατὰ προϊόν ἀκολουθεῖ τὸν κάτωθι τύπον :

Ποσοτικὸν Πρόγραμμα Παραγωγῆς Προϊόντος Α'.

	Ἰανουάρ.	Φεβρουάρ.	Μάρτιος	Ἀπρίλιος	Μάϊος	Ἰούνιος
Προβλεπόμεναι πωλήσεις	10.000	8.000	9.000	12.000	13.000	15.000
Ἐπιθυμητὸν Ἀπόθεμα τέλους μηνός	8.000	9.000	12.000	13.000	15.000	16.000
Σύνολον	18.000	17.000	21.000	25.000	28.000	31.000
Μείον ἀπογραφή ἀρχῆς μηνός	9.000	8.000	9.000	12.000	13.000	15.000
Ἀναγκαῖα παραγωγή	9.000	9.000	12.000	13.000	15.000	16.000

Βάσει τοῦ ὡς ἄνω τύπου ὁ ποσοτικὸς προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς ἐπιχειρήσεως παραγούσης περισσότερα τοῦ ἑνὸς εἴδη θὰ ἔχη τὴν κάτωθι μορφήν.

Ποσοτικὸς Προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς πρώτου Τριμήνου 195

Κατηριόθη : βάσει τοῦ προὔψιμοῦ τῶν πωλήσεων καὶ προβλέψεων Ἀποθεμάτων ἑνὸς μηνός.

*Υπὸ τοῦ κ.

*Ἠλέγχθη ἐπὶ τοῦ κ.

(1) Προϊόντα	(2) Ἀπόθεμα 31/12	(3) Προβλεπ. πωλήσεις Ἰανουαρ.	(4) Ἐπιθυμητὸν ἀπόθεμα 31/1	(5) Αἰτουμένη παραγωγή Ἰανουαρ. (3)+(4)-(2)	(6) Προβλεπ. πωλήσεις Φεβρουαρ.	(7) Ἐπιθυμ. ἀπόθεμα 28/2	(8) Αἰτουμένη παραγωγή Φεβρουαρ. (6)+(7)-(4)	(9) Προβλεπ. πωλήσεις Μαρτίου	(10) Ἐπιθυμ. ἀπόθεμα 31/3	(11) Αἰτουμένη παραγωγή Μαρτίου (9)+(10)-(7)
A	9000	10000	8000	9000	8000	9000	9000	9000	12000	12000
B	4000	5000	4000	5000	4000	7000	7000	7000	10000	10000
Γ	6000	7000	6000	7000	6000	8000	8000	8000	14000	14000
Δ	8000	8000	7000	7000	7000	9000	9000	9000	11000	11000
Ε	10000	9000	8000	7000	8000	11000	11000	11000	13000	13000

Πίναξ Ἀρ. 97 Ποσοτικοῦ Προγράμματος Παραγωγῆς

Τὸ ποσοτικὸν πρόγραμμα κατὰ τὸν ὡς ἄνω τρόπον συντασσόμενον δύναται νὰ εἶναι ὀριστικὸν ἢ νὰ ὑποστῆ τροποποιήσεις ὑπαγορευομένας ἐκ τοῦ ὀρθολογισμοῦ μετὰ τοῦ ὁποίου πρέπει νὰ διεξάγεται ἡ παραγωγή.

Δύναται π. χ. νὰ προκόψῃ ὅτι ἡ πραγματοποίησις παραγωγῆς 9.000 μ. προϊόντος Α! κατὰ τὸν Ἰανουάριον εἶναι ἀντιοικονομικὴ διότι τὸ ἐργοστάσιον πρέπει νὰ ἐργασθῇ μὲ μιαν ὀμάδα ἐργατῶν (βάρδια) καὶ νὰ πραγματοποιηθοῦν ὑπερῶραι ἐκ δύο ὥρων ἡμερησίως τοῦθ' ὅπερ προσαυξάνει τὸ κόστος κλπ.

Β'. Πρόγραμμα χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων.

Ἐκ τοῦ ποσοτικῶν προγράμματος τῆς παραγωγῆς μετὰ τὴν τελικὴν αὐτοῦ βεβαίως ἐπεξεργασίαν, καταρτίζεται τὸ πρόγραμμα χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων καὶ τὸ πρόγραμμα τῆς ἐργασίας κατὰ τὰ κατωτέρω ἐνδεικτικὰ ὑποδείγματα.

Χρονικὴ Περίοδος	Τμῆμα 2							Τμῆμα 3		
	Τμῆμα 1				Μηχανήματα			ἀντίστοιχα θέσεων ἐργασίας		
	Α	Β	Γ	Δ	Ε	Ζ	ΣΤ	Η	Θ	Ι
Ἰανουάριος	200	200	400	400	300	300	600	600	600	600
Φεβρουάριος	400	400	400	400	450	450	450	400	400	400
Μάρτιος	400	400	400	400	600	600	600	450	450	450

Πίναξ Δε. 98 Πρόγραμμα χρησιμοποίησεως Μηχανικῶν ἔγκαταστάσεων εἰς ὥρας †

Τὸ πρόγραμμα χρησιμοποίησεως τῶν ἔγκαταστάσεων περιλαμβάνει τὰς κυρίως καὶ τὰς βοηθητικὰς τοιαύτης τῆς παραγωγῆς.

Ἐκ τοῦ προγράμματος τῆς χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων καταρτίζεται κατὰ σκελετὸν τὸ πρόγραμμα τῆς ἐργασίας. Ἀμφότερα ἐξ ἐπόψεως χρονικῆς ἐκτάσεως τὴν ὁποῖον καλύπτουν εὐνάντιοι νὰ εἶναι ἐκτεταμένα ἢ περιωρισμένα. Τοῦτο ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ρυθμοῦ τῆς παραγωγῆς.

Γ'. Πρόγραμμα ἐργασίας

Τὸ πρόγραμμα ἐργασίας πρέπει νὰ προβλέψῃ [πλὴν τοῦ χρόνου λειτουργίας τῶν ἐγκαταστάσεων, τὸν ἀποροίτητον χρόνον διὰ συντηρήσεις. Οὕτω τὸ ποσὸν τῶν 200 ὥρων τὸ ὁποῖον προβλέπεται διὰ τὴν λειτουργίαν τῆς ἐγκαταστάσεως Α' διὰ τὸν μῆνα Ἰανουάριον δύναται νὰ ἐρμηνευθῇ ὡς λειτουργία ἐπὶ ἓν ὥρον ἐπὶ 25 ἡμέρας. Ἄλλ' ὀσφαλῶς τὰ μνημαθὰ θὰ ἔχουν ἀνάγκην συντηρήσεως ἑπεὶ ἔστι ὑπάρχει ἕϊον πρόγραμμα Π. χ. Κανονικὴ συντήρησις ἀνά 15 ἡμέρας.

Σὺν τῇ ἐκτιμῆσει ἔθεν τοῦ παράγοντος τῶν Συντηρήσεων καὶ ἐπισκευῶν ὡς καὶ τυχὸν ἐτέρου στοιχείου ἐπαγομένου χρονικῆν δέσμευσιν τῶν ἐγκα-

ταστάσεων πλέον της έκ της λειτουργίας αὐτῶν ἀπαιτουμένης καταρτίζεται τὸ πρόγραμμα ἔργασίας κατὰ τμήμα καὶ θέσεις ἔργασίας.

Πρόγραμμα Ἔργασίας Περιόδου

Τμήμα καὶ Θέσεις Ἔργασίας	Ἐργοδηγοί		Τεχνίται		Βοηθοί		Εἰδικευ- μένοι		Ἀγειδί- κωντοι		Μαθητευ- όμενοι		
	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.	Ἀρ.	Ὀρ.
<i>Τμήμα 1</i>														
Θέσ. Ἔργ. Α	1	200	3	600	3	600	6	1200	12	2400	3	600		
» » Β	1	200	2	400	2	400	4	800	6	1200	—	—		
» » Γ	2	400	8	1600	4	800	16	3200	20	4000	4	800		
» » Δ	2	400	2	600	4	800	10	2000	15	3000	—	—		
Συντηρηταὶ Καθαρισταὶ					2	400	4	800	3	600				
<i>Τμήμα 2</i>														
Θέσ. Ἔργ. Ε	1	300	4	800	4	800	8	1600	10	2000	2	400		
Σύνολον														

Πίναξ Ἀρ. 99 Προγράμματος Ἔργασίας

Τὸ ὡς ἄνω ποσοτικὸν πρόγραμμα ἔργασίας συμπληρούμενον κατ' ἀξίαν πρέπει νὰ συμπέσῃ μὲ τὴν οἰκείαν πρόβλεψιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ κόστους παραγωγῆς.

Ὁ κατ' ἀξίαν προϋπολογισμὸς τῶν ἀμοιβῶν ἔργασίας τῆς βιομηχανικῆς ἐκμεταλλεύσεως συμπληροῦται εἰς πλήρη προϋπολογισμὸν ἔργασίας τῆς ὄλης ἐπιχειρήσεως ἐκ τῶν ἀμοιβῶν αἱ ὁποῖα προβλέπονται νὰ καταβληθοῦν εἰς τὴν Ὑπηρεσίαν τῶν πωλήσεων καὶ τὴν Διοίκησιν.

Ὠφέλιμον εἶναι ὅπως ὁ Γενικὸς Προϋπολογισμὸς ἀμοιβῶν ἔργασίας καταρτίζεται μὲ διάκρισιν μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων ὥστε νὰ καθίσταται εὐχερέστερος ὁ διαχωρισμὸς τῶν σταθερῶν δαπανῶν ἐκ τῶν μεταβλητῶν τοιούτων, διότι πράγματι εἰς τὰς πλείστας τῶν περιπτώσεων οἱ διὰ μισθοῦ ἀμοιβόμενοι ἀποτελοῦν τὰ στελέχη καὶ συνεπῶς αἱ ἀποδοχαὶ τῶν συνιστοῦν δαπάνας σταθεράς.

Κατὰ τὸν προϋπολογισμὸν τῆς ἔργασίας λαμβάνει χώραν ταυτοχρόνως καὶ ὁ ὑπολογισμὸς τῶν κρατήσεων καὶ τῶν εισφορῶν, στοιχεῖα τὰ ὁποῖα εἶναι ἀπαραίτητα διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ταμιακοῦ προϋπολογισμοῦ ὡς καὶ τῶν προβλέψεων δι' ὑποχρεωτικὰ κατὰ νόμον δῶρα, ὡς τοῦ Πάσχα καὶ τῶν Χριστουγέννων.

Κατωτέρω παραθέτομεν πίνακα τοιοῦτου προϋπολογισμοῦ.

Προϋπολογισμός Ἀμοιβῶν ἔργασίας

Καταρτισθεὶς βάσει τοῦ προγράμματος παραγωγῆς, τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς, τοῦ Ἀναλυτικοῦ Προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, Ἐξόδων διαθέσεως καὶ τῶν ἐν ἰσχύϊ ἀμοιβῶν καὶ εἰσφορῶν.

Συνειδήγη ὑπὸ τοῦ κ.

Ἠλέγθη ὑπὸ τοῦ κ.

Εἶδος Ἀμοιβῶν	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Σύνολον
1. Μισθοὶ Ἐργοστασίου	750.000	750.000	800.000	2300000
2. Μισθοὶ Ὑπηρεσ. Πωλήσεων	160.000	160.000	168.000	488000
3. Μισθοὶ Διοικήσεως	190.400	177.600	192.000	560000
4. Ἡμερομίσθια Ἐργοστασίου	1.845.200	2.338.000	3.363.200	7546400
Σύνολον Ἀποδοχῶν	2.945.600	3.425.600	4.523.200	10894400
Προστίθενται:				
α. Ἐπιβάρυνσις ἐξ εἰσφορῶν 12%	353.472	411.072	542.784	1307328
β. Ἐπιβάρυνσις λόγω δώρων 13%	382.928	445.328	588.016	1416272
Σύνολον Ἀποδοχῶν	3.682.000	4.282.000	5.654.000	13618000
Κρατήσεις εἰσφορῶν ἐργαζομένων κλπ. 7 ^ο / _ο	206.192	239.792	316.624	726608

Πίναξ Ἀρ. 100 Προϋπολογισμοῦ Ἀμοιβῶν Ἐργασίας

Δ'. Πρόγραμμα Ἀγορῶν

Τοῦτο ἐξάγεται κατ' ἀρχὴν ποσοτικῶς ἐν ἀναλογίᾳ πρὸς τὰ ἐπὶ τοῦ ποσοτικοῦ προγράμματος παραγωγῆς λεχθέντα.

Οὕτω κατ' ἀρχὴν προσδιορίζεται ἡ ποσότης τῶν ἀπαιτουμένων πρώτων ὕλων καὶ ὑλικῶν διὰ τὴν ἐπίτευξιν τῆς προγραμματισθείσης παραγωγῆς. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διὰ πολλαπλασιασμοῦ τῶν κατὰ μονάδα προτύπου συντελεστῶν τῶν ἀπαιτουμένων ὑλικῶν βάσει τῶν φυσικῶν προτύπων. Κατ' ἀκολουθίαν καταρτίζεται εἰς πίναξ τῶν κατὰ προϊόν καὶ κατὰ χρονικὴν περίοδον ἀπαιτουμένων ὑλικῶν. Ὁ σχετικὸς ὑπολογισμὸς διὰ τὸ προϊόν Α' καὶ τὴν παραγωγὴν αὐτοῦ τοῦ μηνὸς Ἰανουαρίου δύναται νὰ ἔχη ὡς ἑξῆς:

	Χ	Συντελεστής	1	Χ 9.000	= 9.000
Πρώτη ὕλη	Ψ	"	0.50	Χ 9.000	= 4.500
"	Ζ	"	0.25	Χ 9.000	= 2.250
"	Η	"	0.10	Χ 9.000	= 900
Βοηθητ. ὕλη	Λ	"	0.05	Χ 9.000	= 450
"	Μ	"	0.02	Χ 9.000	= 180

Τοιοῦτοι ὑπολογισμοὶ ἐκτείνονται ἐπὶ ὅλων τῶν προϊόντων, ἐξευρισκομένης οὕτω τῆς ἀπαιτουμένης δι' ἕκαστον ποσότητος ὑλικῶν κατὰ χρονικὴν περίοδον καὶ ἐν ὄλῳ διὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον. Ἐν συνεχείᾳ ἐπὶ τῶν κατὰ τὸν τρόπον τοῦτον διακριβουμένων ποσοτήτων τίθενται αἱ πρότυποι τιμαὶ καὶ προσδιορίζεται ἡ ἀξία τῶν διὰ τὴν παραγωγὴν ἀναλωθησομένων ὕλων.

Προϊπολογισμός 'Αγορών Τριμήνου

*Υπό πρόβλεψιν αποθεμάτων διά τής Πρώτης 'Υλας
ένος μηνός, τῶν δὲ βοηθ. 'Υλῶν καὶ 'Ανταλλακτ. 2 μηνῶν

Συνιστάσεις ἐπὶ κ.

*'Ελεγθεῖς ἐπὶ κ.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
Εἶδος	'Απόθεμα 31/12	Προβλεπο- μένη 'Αξία 'Αναλώ- σεων 'Ιανοῦρ. 31/1	'Αξία 'Επιθυμη- τοῦ 'Α- ποθίματος 31/1	Προβλε- πόμενα 'Αγοραὶ 'Ιανοῦρ. (3)+(4)-(2)	Προβλεπο- μένη 'Αξία 'Αναλώ- σεων Φεβρουαρ. 31/2	'Αξία 'Επιθυμη- τοῦ 'Απο- θίματος 28/2	Προβλε- πόμενα 'Αγοραὶ Φεβρουαρ. (6)+(7)-(4)	Προβλεπο- μένη 'Αξία 'Αναλώ- σεων Μαρτίου (9)+(10)-(7)	'Αξία 'Επιθυμη- τοῦ 'Απο- θίματος 31/3	Προβλε- πόμενα 'Αγοραὶ Μαρτίου (9)+(10)-(7)
Π1	400.000	350.000	450.000	400.000	450.000	750.000	750.000	750.000	650.000	650.000
Π2	300.000	280.000	330.000	310.000	330.000	500.000	500.000	500.000	450.000	450.000
Π3	200.000	200.000	220.000	220.000	220.000	400.000	400.000	400.000	500.000	500.000
Π4	600.000	550.000	600.000	550.000	600.000	750.000	750.000	750.000	800.000	800.000
Π5	900.000	700.000	800.000	600.000	800.000	910.000	910.000	910.000	1.050.000	1.050.000
Π6	300.000	270.000	430.000	400.000	430.000	600.000	600.000	600.000	550.000	550.000
Σύνολα	2.700.000	2.350.000	2.830.000	2.480.000	2.830.000	3.910.000	3.910.000	3.910.000	4.000.000	4.000.000
Β. Υ. 1-150**	600.000	250.000	580.000	230.000	300.000	500.000	220.000	280.000	570.000	350.000
Υ. Α. 1-2000***	750.000	410.000	1.010.000	670.000	500.000	990.000	480.000	510.000	630.000	150.000
Γενικῶν Σύνολων	4.050.000	3.010.000	4.420.000	3.380.000	3.630.000	5.400.000	4.610.000	4.700.000	5.200.000	4.500.000

Πίναξ * / ε. 101 Προϋπολογισμοῦ 'Αγορῶν

* Αἱ Πρώται "Υλαὶ ἀναφέρονται ὑπὸ σημεία Standard.

** Βοηθητικαὶ "Υλαὶ.

*** 'Υλικὰ καὶ 'Ανταλλακτικά.

Ἡ ἔνδειξις αὕτη συσχετιζομένη πρὸς τὸ πρόγραμμα τῶν ἀποθεμάτων ὀλοκληροῦται εἰς προϋπολογισμὸν ἀγορῶν συντασσόμενον κατὰ τὸ ὑπόδειγμα τοῦ πίνακος ὑπ' ἀρ. 101.

Εἰς τὸ πρόγραμμα ἀγορῶν περιλαμβάνονται καὶ τὰ ἀναλώσιμα ὑλικὰ καὶ ἀνταλλακτικὰ κατ' ἐκτίμησιν βάσει τῶν δεδομένων τοῦ παρελθόντος. Τοῦτ' αὐτὸ δύναται νὰ συμβῇ καὶ διὰ τὰς βοηθητικὰς ὕλας ἐφ' ὅσον εἶναι μικρᾶς σχετικῶς ἀξίας.

Ε'. Προϋπολογισμὸς Δαπανῶν Παραγωγῆς.

Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν παραγωγῆς εἶναι εὐθεῖα συνάρτησις.

α. Τοῦ ποσοτικοῦ προγράμματος τῆς παραγωγῆς

β. Τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς.

Πράγματι αἱ δαπάναι παραγωγῆς ἰσοῦνται ὡς εἶδομεν εἰς τὰ προηγούμενα μὲ τὸ γινόμενον.

Ποσότης προϊόντων Χ πρότυπον Κόστος παραγωγῆς.

Ἡ ἰδιαιτέρα σημείωσις ἣ ὅποια ἐπιβάλλεται ἐπὶ τοῦ προκειμένου εἶναι :

α. Ὅτι ὁ προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν παραγωγῆς δὲν περιλαμβάνει μόνον τὰς προτύπους δαπάνας ἀλλὰ καὶ τὰς τυχόν ἀνσμενομένας ἀποκλίσεις λόγῳ π.χ. ὑποαπασχολήσεως ἢ ὑπεραπασχολήσεως.

β. Ὅτι ὁ προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν τῆς παραγωγῆς, ὡς ἄλλωστε καὶ τὸ πρόγραμμα τῶν ἀγορῶν, χρησιμοποίησε τοῦ ἐξοπλισμοῦ, καὶ ἐργασίας πρέπει νὰ προβλέψῃ τυχόν διακυμάνσεις τοῦ ἔργου ἐν ἐξελίξει ἐιδικῶς δὲ εἰς τὰς βιομηχανίας ἐκεῖνας αἱ ὅποια ἔχουν παραγωγικὸν κύκλωμα χρονικῶς ἐκτεταμένον. Εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν εἶναι ἀναγκαῖα μία σύνδεσις τοῦ προγράμματος τοῦ ἐν ἐξελίξει ἔργου πρὸς τοὺς ὡς ἄνω προϋπολογισμοὺς.

Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν παραγωγῆς ἐφ' ὅσον εἶναι συντηρημένος μὲ τὸ πρότυπον κόστος προϋποθέτει ὡς εἶναι φυσικόν.

— Ποσοτικὰ Πρότυπα.

— Προτύπους τιμὰς.

— Προϋπολογισμὸν τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων, κατὰ τὰ ἐν τρίτῳ κεφαλαίῳ ἐκτεθέντα. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι :

α) Ὁ Προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς δὲν πρόκειται νὰ ἐπηρεασθῇ ἐκ διακυμάνσεων τοῦ ἐν ἐξελίξει ἔργου, ἀρχὴ ἢ ὅποια ἄλλωστε ἐτηρήθη καὶ κατὰ τοὺς προηγούμενους προϋπολογισμοὺς.

β) Ὅτι τὸ καταρτισθὲν πρότυπον κόστος παραγωγῆς ἔχει ὡς ἀκολουθῶς :

Πρότυπον Κόστος Παραγωγῆς

Ἀνάλυσις Δαπάνης	ΠΡΟΤΥΠΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ				
	A	B	Γ	Δ	E
Πρώται ὕλαι	100	80	60	50	40
* Ἀμεσος ἐργασία	90	70	50	60	60
Γεν. Β)κὰ ἔξοδα	72	56	40	48	48
Ὀλικὸν κόστος	262	206	150	158	148

γ) "Οτι περί τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων συνετάχθη ὁ κάτωθι προϋπολογισμός,

Προϋπολογισμός Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων Πρώτου Τριμήνου 195

Συνταχθεὶς βάσει τοῦ οἰκείου προγράμματος παραγωγῆς καὶ τῶν σχετικῶν προϋπτῶν.

Εἶδος ἐξόδου	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Σύνολον
1. Ἐμμεσος ἐργασία	894.000	960.000	1.284.000	3.138.000
2. Βοηθητικὰ ὕλαι	250.000	300.000	280.000	830.000
3. Ὑλικά καὶ Ἀνταλλακτικά	410.000	500.000	510.000	1.420.000
4. Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα Κινήσεως	150.000	280.000	570.000	1.000.000
5. Φωταέριον	20.000	25.000	40.000	85.000
6. Ὑδρευσις	14.000	19.000	25.000	58.000
7. Φωτισμός	16.000	20.000	30.000	66.000
8. Διάφορα ἐξοδα	6.000	26.000	21.000	53.000
9. Ἀσφάλιστρα	20.000	20.000	40.000	80.000
10. Ἀποσβέσεις	250.000	250.000	250.000	750.000
Σύνολον	2.030.000	2.400.000	3.050.000	7.480.000

Δύναται νὰ συνταχθῇ προϋπολογισμός τῆς Παραγωγῆς κατὰ τὸ ὑπόδειγμα τοῦ Πίνακος ἀρ. 102.

7

Προϋπολογισμός τῶν Ἐπενδύσεων.

Ὅς εἶναι γνωστὸν αἱ ἐγκαταστάσεις τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων ὑφίστανται διορκεῖς βελτιώσεις.

Οἱ λόγοι τῶν βελτιώσεων διὰ τῆς πραγματοποιήσεως νέων ἐγκαταστάσεων ἢ τῆς τροποποιήσεως τῶν ὑπαρχουσῶν δύναται ν'ἀνακεφαλαιωθοῦν ὡς ἑξῆς.

α. Ἡ λειτουργικὴ φθορὰ ἣτις καθιστᾷ τὴν λειτουργίαν τῆς ἐγκαταστάσεως τεχνικῶς ἀδύνατον ἢ τεχνικῶς καὶ οἰκονομικῶς ἀσύμφορον.

β. Ἡ οἰκονομικὴ ἀπαξίωσις, ἢ ἐφεύρεσις δηλ. νέου εἴδους μηχανημάτων τὰ ὁποῖα λειτουργοῦντα εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις ἐπέφεραν τοιαύτην μείωσιν εἰς τὸ κόστος ὥστε ἡ λειτουργία τῆς ἐγκαταστάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως νὰ κρίνεται ὡς ἀντιοικονομικὴ.

γ. Ἡ βελτίωσις τῶν ὄρων τῆς ἐκμετολλεύσεως.

δ. Ἡ ἐπέκτασις τῶν ἐγκαταστάσεων διὰ τὴν παραγωγήν νέου εἴδους προϊόντων.

Διὰ τὰς ἐπενδύσεις τὰς ἀφορώσας τὴν παραγωγήν νέων προϊόντων καταρτίζεται συνήθως πρόγραμμα μακρῆς πνοῆς, ἐν τῷ ὁποίῳ τοποθετεῖται τὸ πρόγραμμα τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου.

Προϋπολογισμός Δαπανών Παραγωγής Πρώτου Τριμήνου 19

Καταρτισθείς βάσει του Ποσοτικού Προγράμματος παραγωγής, του Προτύπου κόστους
και του Προϋπολογισμού των Γ Β Ε υπό του κ.
*Ελεγχθείς υπό του κ.

Ποσό	Γ α ν ο υ ά ρ ε ι ο ς			Φ ε β ρ ο υ ά ρ ι ο ς			Μ ά ρ τ ι ο ς			Γενικών Σύνολον Τριμήνου		
	Πρώται "Υλαι	"Αμεισος εργασία	Γενικά Βιομηχ. "Εξοδα	Σύνολον μηνός	Πρώται "Υλαι	"Αμεισος εργασία	Γενικά Βιομηχ. "Εξοδα	Σύνολον μηνός	Πρώται "Υλαι		"Αμεισος εργασία	Γενικά Βιομηχ. "Εξοδα	Σύνολον μηνός
A	900.000	810.000	648.000	2.358.000	900.000	810.000	648.000	2358000	1.200.000	1.080.000	864.000	31440.0
B	400.000	350.000	280.000	1.030.000	560.000	490.000	392.000	1442000	800.000	700.000	560.000	2060000
Γ	420.000	350.000	280.000	1.050.000	480.000	400.000	320.000	1200000	840.000	700.000	560.000	2100000
Δ	350.000	420.000	336.000	1.106.000	450.000	540.000	432.000	1422000	550.000	660.000	528.000	1738000
E	280.000	420.000	336.000	1.036.000	440.000	660.000	528.000	1628000	520.000	780.000	624.000	1924000
Αποκλίσ. Γ.Β.Ε.			+150000	+150000			+80.000	80000			-86.000	-86000
Σύνολα	2350.000	2350.000	2036000	6.730.000	2.830.000	2.900.000	2.400.000	8130000	3910000	3920000	3050000	10880000

Πίναξ 'Αρ. 102 Προϋπολογισμού Δαπανών Παραγωγής

* Με θετικά σημεία είναι οι προβλεπόμενα ως άρνητικοί και αντίθετως.

Συνήθως αί επενδύσεις τών τριών πρώτων ειδών προτείνονται από τά ήγετικά στελέχη της επιχειρήσεως και κυρίως τούς Διευθύνοντας τήν παραγωγήν·

Αί εισηγήσεις διά τήν αγοράν νέων εγκαταστάσεων λόγω τής σοβαρότητος του θέματος και τής κατά τὸ πλείστον μεγάλης ταμιακῆς θυσίας ἢ ὅποια απαιτεῖται δι' αὐτάς, εἶναι γραπτὴ καὶ πρέπει νά παρέχη στοιχεῖα ἐπὶ τῶν κάτωθι.

α. Τὸ συνολικὸν κόστος τῆς ἐγκαταστάσεως.

β. Τὴν ἀποσβεστέαν ἀξίαν αὐτῆς, ἤτοι τὴν ἀρχικὴν μείον τὴν ὑπολειμματικὴν.

γ. Τὸν κατὰ συντηρητικὸν ὑπολογισμόν πιθανὸν χρόνον ζωῆς τῆς ἐγκαταστάσεως.

δ. Τὴν εἰς τὸ κόστος οἰκονομίαν καὶ γενικῶς τὴν ὠφέλειαν ἢ ὅποια θά προέλθῃ ἐξ αὐτῆς.

ε. Τὴν πηγὴν ἐξ ἧς θ' ἀντληθοῦν τ' ἀναγκαῖα κεφάλαια διὰ τὴν ἀγοράν τῆς ἐγκαταστάσεως.

Τ' ἀνωτέρω ἀπαραίτητα στοιχεῖα συντίθενται συνήθως εἰς μίαν πλήρη μελέτην τῆς ἐγκαταστάσεως'.

Σχετικὸν ὑπόδειγμα προϋπολογισμοῦ ἐπενδύσεων εἶναι τὸ κάτωθι:

Προϋπολογισμὸς Ἐπενδύσεων

*Συνταχθεὶς ὑπὸ τοῦ κ.
Ἐλεγχθεὶς ὑπὸ τοῦ κ.*

Ἀνάλοισ Δαπανῶν Ἐπενδύσεων	Συνολικὰ ποσά	Χρόνος πραγματοπ. τῶν πληρωμῶν			Ὑπολογ. τῆς ὠφελείας
		Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	
<i>Α'. Μηχανήματα</i>					Ἐμφέρονται κατὰ τερπύωσιν α. Σύγκρισις τοῦ νέου κόστους ἐν ἀγέσει πρὸς τὸ προηγούμενον. β. Σύγκρισις τοῦ νέου κόστους πρὸς ποιοτικὰς βελτιώσεις. γ. Σύγκρισις τοῦ κόστους μετὰ τὰς ἀναμενόμενας τιμὰς πωλήσεων. δ. Εἰδικὸι λόγοι εἰς ἀπόσας τὰς περιπτώσεις λαμβάνονται ὑπὸψη αἱ ἀποσβέσεις καὶ ὁ τόκος τῶν κεφαλαίων.
1. Μηχανικὸν Συγκρότημα Χ, (Ἀνάλυσις τῶν καθ' ἕκαστα μηχ.) τῶν ἐξ ὧν ἀποτελεῖται)	3.000.000	500.000		2.500.000	
2. Ἐξοδα Μεταφορᾶς	200.000			200.000	
3. Δασμοὶ καὶ Ἐξοδα Παραλαβῆς	300.000			300.000	
4. Ἐξοδα Ἐγκαταστάσεως	500.000			500.000	
5. Βοηθητικαὶ Ἐγκαταστάσεις	400.000		400.000		
<i>Β'. Οἰκοδομικά</i>					
1. Μηχανοστάσιον μ3	450.000	200.000	250.000	—	
2. Ἀποθήκαι μ3	550.000	350.000	200.000	—	
Σύνολα	5.400.000	1.050.000	850.000	3.500.000	
<i>Πηγαὶ Χρηματοδοτήσεως</i>					
1. Αὐτοχρηματοδότησις ἐκ τῶν Ἀποσβέσεων παλ. ἐγκ.)σ.	2.400.000	1.050.000	850.000	500.000	
2. Μακροπρόθεσμον Δάνειον	3.000.000			3.000.000	
Σύνολον	5.400.000	1.050.000	850.000	3.500.000	

*Πίναξ Ἀρ. 103
Προϋπολογισμοῦ τῶν Ἐπενδύσεων*

1. Ἴδε σχετικὴν ἀνάπτυξιν ἐν WALTER RAUTENSTRAUCH καὶ R. VILLE RS Budgetary Control N. Y. 1950 σ. 231 ἐπὶ μ.

Ταμιακός Προϋπολογισμός.

Ὁ σκοπὸς τοῦ ταμιακοῦ προϋπολογισμοῦ εἶναι σοβαρότατος καὶ μάλιστα εἰς περιόδους χρηματικῆς στενότητος.

Πράγματι, ἡ δι' αὐτοῦ προβλεπομένη πορεία τῶν εἰσπράξεων καὶ τῶν πληρωμῶν τῆς περιόδου τὴν ὁποίαν καλύπτει, ἀποτελεῖ πολύτιμον δείκτην δι' ἐνεργείας ἀποσκοπούσας κατὰ περίπτωσιν :

α. Εἰς τὴν ἐξεύρεσιν τῶν ἀπαραιτήτων κεφαλαίων διὰ τὴν κάλυψιν τῶν προβλεπομένων ταμιακῶν ἔλλειμμάτων.

β. Εἰς τὴν ἐπικερδῆ τοποθέτησιν τῶν τυχόν χρηματικῶν περισσευμάτων.

γ. Εἰς συνδυασμοὺς μεταβολῶν εἰς τὰς πηγὰς τῶν εἰσπράξεων καὶ αἰτίας τῶν πληρωμῶν (ἔντασις πωλήσεων τοῖς μετριτοῖς, λήψις προθεσμίων ἐκ τῶν προμηθευτῶν κλπ.) ἐκ τῶν ὁποίων ἐπιδιώκεται ἡ εὐθυγράμμισις τῶν εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν.

δ. Εἰς συνδυασμοὺς αὐξομειώσεως τῶν ἐξόδων τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν ἐπενδύσεων.

Ὁ Ταμιακὸς προϋπολογισμὸς λόγῳ τῶν ἐνδεχομένων κατ' ἐποχὰς διογκώσεων ἀμφοτέρων τῶν σκελῶν αὐτοῦ ἰδιαιτέρως δὲ τῶν πληρωμῶν δέον νὰ καταρτίζεται κατ' ἀρχὴν διὰ μακροτέραν περίοδον, διότι ἡ ἕξι ὑπαρχῆς θεώρησις τῆς προβλεπομένης κατατάσεως προφυλάσσει τὴν ἐπιχείρησιν ἀπὸ πρᾶξις τὰς ὁποίας θὰ ἡδύνατο νὰ ἐνεργήσῃ βασιζομένη εἰς βραχύχρονον ταμιακὴν πρόβλεψιν ἣτις πρόκειται ἐνδεχομένως ἐκ τῶν πραγμάτων ν' ἀνατραπῇ ἐν συνεχείᾳ.

Βεβαίως, οἱ ταμιακοὶ προϋπολογισμοὶ οἱ καλύπτοντες μεγάλην διάρκειαν π. χ. ἐτησίαν εἶναι κατατοπιστικοὶ διότι δὲν εἶναι πάντοτε εὐχερῆς νὰ προῖδη τις ἐξελίξεις διὰ μακρὸν χρόνον, ἀλλ' ἀφ' ὅσον ἐξάγονται κατόπιν ἐπισταμένης μελέτης τῶν στοιχείων εἶναι λίαν πολύτιμοι διότι ὑποβοηθοῦν εἰς τὸν σύνδεσμον τῶν ἀλληλοδιαδόχων βραχυχρόνων προϋπολογισμῶν οἱ ὁποῖοι παρουσιάζουν μεγάλον βαθμὸν ἐξαρτήσεως μεταξύ των.

Διασπᾶται ὅθεν τὸ προϋπολογιστικὸν ἔργον τῆς ταμιακῆς κινήσεως.

α. Εἰς κατάρτισιν προϋπολογισμοῦ — κατατοπιστικοῦ μακροτέρας διάρκειας συνήθως ἐτησίως.

β. Εἰς κατάρτισιν καθ' αὐτὸ προϋπολογισμοῦ βραχυχρόνου καλύπτοντος συνήθως διάστημα ἑνὸς ἕως τριῶν μηνῶν ὅστις καὶ πάλιν παρακολουθεῖται δι' ἔτι μικροτέρου χρονικοῦ προβλέψεων ὡς π. χ. ἐβδομαδιαίων κλπ.

Ἡ μέθοδος ἡ ὁποία ἐφαρμόζεται ἐπὶ τῆς καταρτίσεως τοῦ ταμιακοῦ προϋπολογισμοῦ εἶναι κατὰ σκελετὸν ἡ ἐξῆς.

Α'. *Επί των εισπράξεων*

Αὔται κατά βάσιν προέρχονται :

α. Ἐκ πωλήσεως προϊόντων τοῖς μετρητοῖς

β. Ἐκ πωλήσεων προϊόντων ἐπὶ πιστώσει διὰ

αα. Προεξοφλήσεως τῶν λαμβανομένων δικαιογράφων, φορτωτικῶν
δηλ. καὶ συναλλαγματικῶν

ββ. Εἰσπράξεως τῶν τρεχομένων ἀνοικτῶν λογαριασμῶν πελατῶν.

Προκειμένου συνεπῶς νὰ ἐνεργηθοῦν προβλέψεις εἰσπράξεων ἐκ τῶν προϊόντων τὰ ἐξῆς στοιχεῖα πρέπει νὰ ἔχουν προσδιορισθῆ προηγουμένως-

α. Τὸ κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς περιόδου ὑπόλοιπον Ταμείου καὶ τῶν Καταθέσεων ὄψεως παρὰ Τραπεζίαις.

β. Τὰ ἐν τῷ χαρτοφυλακίῳ δικαιόγραφα κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς περιόδου.

γ. Τὸ ποσὸν τῶν ἀπαιτήσεων τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξ ἀνοικτῶν λισμῶν τῶν πελατῶν τῆς.

δ. Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν πωλήσεων.

ε. Ὁ Ρυθμὸς τῶν πωλήσεων εἰς ποσοστὸν.

αα. Μετρητοῖς

ββ. Διὰ φορτωτικῶν καὶ προεξοφλησίμων Συν/κῶν καὶ ἡ μέση διάρκεια αὐτῶν.

γγ. Ὁ βαθμὸς ρευστοποιήσεως τῶν ἀνοικτῶν λογαριασμῶν πελατῶν.

στ. Τὸ πρόγραμμα δανεισμοῦ.)

ζ. Αἱ προβλέψεις δι' εἰσπράξεις ἐξ ἄλλων πηγῶν. (Ἄνόργανα Ἐξοδα)

Παράδειγμα

Ἐπιθέσωμεν ὅτι τὸ κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς περιόδου :

1. Τὸ ὑπόλοιπον τοῦ Ταμείου ἀνέρχεται εἰς Δρχ. 5.000.000

2. Τὰ ἐν τῷ χαρτοφυλακίῳ δικαιόγραφα τριμήνου λήξεως εἰς » 2.000.000

3. Αἱ παρὰ τῶν πελατῶν ἀπαιτήσεις » 10.000.000

4. Ἐπὶ τῶν προβλέψεων διὰ πωλήσεις ἰσχύει ὁ Π/μὸς τοῦ πίνακος ὑπ' ἀριθμ. 93.

5. Ὅτι αἱ μηνιαῖαι πωλήσεις πραγματοποιοῦνται ὑπὸ τοὺς ἐξῆς ὅρους :

α. Κατὰ 25 % τοῖς μετρητοῖς.

β. Κατὰ 35 % διὰ Συναλλαγματικῶν τριμήνου λήξεως.

γ. Κατὰ 40 % ἐπὶ πιστώσει εἰς τρεχοῦμενον λογαριασμὸν.

6. Ὅτι κατὰ μῆνα ρευστοποιεῖται τὸ 35 % τῶν ἀπαιτήσεων ἐκ τῶν πελατῶν βάσει τοῦ ὑπολοίπου αὐτῶν τοῦ προηγουμένου μηνὸς καὶ συνεπῶς ὅτι ὁ ρυθμὸς τῶν εἰσπράξεων κατὰ τὸ τρίμηνον θὰ ἔχη ὡς ἀκολούθως.

Ἰανουάριος	35%	X	10.000.000	=	3.500.000
Φεβρουάριος	35%	X	9.868.000	=	3.453.800
Μάρτιος	35%	X	9.234.200	=	3.231.970

7. Ὅτι τὰ δικαιόγραφα (Φορτωτικά καὶ Συν/καὶ προεξοφλοῦνται ἅμα τῇ λήψει τῶν πρὸς 12 %.

Βάσει τών ως άνω στοιχείων ό προϋπολογισμός τών εισπράξεων του πρώτου τριμήνου θά έχη ως έξής.

<i>Αίτια Εισπράξεως</i>	<i>Ίανουάριος</i>	<i>Φεβρουάριος</i>	<i>Μάρτιος</i>	<i>Σύνολον</i>
1. Υπόλοιπον 1)1	5.000.000			5.000.000
2. Έκ πωλήσεων τοίς με- τρητοίς.	2.105.000	1.762.500	2.322.500	6.190.000
3. Έκ Πρ)ξεων δικαιο- γράφων έκ πωλήσεων	4.947.000	2.467.500	3.251.500	10.666.000
4. Έξ Εισπράξεως λο- γαργιασμών Πεατών	3.500.000	3.453.800	3.231.970	10.185.770
5. Έκ Δανείου δι' έγκα- ταστάσεις			3.000.000	3.000.000
Σύνολον	15.552.000	7.683.800	11.805.970	35.041.770
Μείον προεξοφλήματα	148.410	74.025	97.545	319.980
Καθαρά Εισπράξεις	15.403.590	7.609.775	11.708.425	34.721.790

Πίναξ Άρ. 104 Προϋπολογισμού Εισπράξεων

Β'. Έπί τών Πληρωμών

Ό Προϋπολογισμός τών πληρωμών συντάσσεται βάσει :

1. Τών ύπαρχουσών ύποχρεώσεων τής έπιχειρήσεως έν σχέσει πρός τόν συμβατικών ή κατ' έθιμον χρόνον έξοφλήσεως αύτων.

2. Τών καθ' έκαστα προϋπολογισμών κατόπιν έπεξεργασίας άποσκοπούσης εις

α. Τήν άφαίρεσιν τών έξόδων τών μη έπαγομένων πληρωμήν ως π.χ. τών Άποσβέσεων.

β. Τόν προσδιορισμόν του χρόνου καταβολής τών εις τούς άναλυτικούς προϋπολογισμούς έμπεριεχομένων έξόδων.

γ. Τόν συσχετισμόν του περιεχομένου αύτων υπό τήν έννοιαν του μη διπλου ύπολογισμού έπαναλαμβανομένων εις τούς προϋπολογισμούς στοιχείων τινων έξόδων (!).

Ή άνωτέρω μέθοδος καταρτίσεως του προϋπολογισμού τών πληρωμών νομιζομεν ότι θά γίνη περισσότερο άντιληπτή έκ του κατωτέρω παρατι-
θεμένου παραδειγματος.

Ύποθέσωμεν τά κάτωθι δεδομένα.

1. Ύποχρεώσεις 31/12

1. Εις τόν προϋπολογισμόν π. χ. τών Γ. Β. Ε. δύναται νά περιέχεται άναλογία Γε-
νικών Έξόδων Διοικήσεως.

α. Γραμμάτια πληρωτέα 4.500.000 λήξεως τμηματικώς ἐντὸς τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου ἀνά 1,5 ἐκ. μηνιαίως.

β. Ἐργοδοτικαὶ Εἰσφοραὶ καὶ Κρατήσεις Δρχ. 600.000 πληρωταὶ ἐντὸς τοῦ Ἰανουαρίου.

γ. Προμηθευταὶ 6.000.000. Ἡ ἐξόφλησις γενικῶς τῶν προμηθευτῶν λαμβάνει χώραν ὑπὸ ῥυθμὸν 35 % ἐπὶ τοῦ πιστωτικοῦ ὑπολοίπου τοῦ προηγουμένου μηνός.

δ. Ἐθνικὴ Τράπεζα τῆς Ἑλλάδος. Β/κὸν Δάνειον 5.000.000 ἐξοφλητέον ἐφ' ἅπαξ τὴν 30/6 μὲ καταβολὴν ἀνά τριμηνίαν τῶν τόκων.

2. Δεδομένα Ταμιακῶν Συναλλαγῶν περιόδου.

α. Αἱ ἀγοραὶ τῶν πρώτων ὑλῶν κλπ. ὑλικῶν τῶν προβλεπομένων ὑπὸ τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ πίνακος ὑπ' ἀρ. 101 ἐνεργοῦνται κατὰ 1/2 διὰ συν/κῶν διμήνου λήξεως ὑπολογιζομένης μὲ βῆξιν τὴν 15ην ἐκάστου μηνός, κατὰ τὸ 1/4 τοῖς μετρητοῖς καὶ κατὰ τὸ 1/4 δι' ἀνοικτοῦ λ/σμοῦ.

β. Αἱ Κρατήσεις καὶ αἱ Εἰσφοραὶ αἱ προβλεπόμεναι ὑπὸ τούτου ἀντιστοίχου προϋπολογισμοῦ τοῦ πίνακος ὑπ' ἀρ. 100, πληρώνονται εἰς τὸ τέλος τοῦ ἐπομένου μηνός τοῦ ἀντιστοιχοῦντος εἰς τὸν χρόνον τῆς προσφορᾶς τῆς ἐργασίας.

γ. Γ' ἀσφάλιστρα ἐκάστης Διμηνίας καταβάλλονται ἐντὸς τοῦ τρίτου μηνός.

δ. Ὑπολογίζονται τόκοι 150.000 καταβλητέοι ἐντὸς τοῦ Μαρτίου.

ε. Τὰ λοιπὰ ἔξοδα καταβάλλονται τοῖς μετρητοῖς.

Βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων προβαίνομεν εἰς τὴν ταμιακὴν ἐπεξεργασίαν τῶν προϋπολογισμῶν ὡς ἑξῆς.

	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος
1. Προϋπολογισμὸς Ἀγορῶν.			
α. Ἀγοραὶ τοῖς μετρητοῖς.	845000	1152500	1125000
β. Ἐξόφλησις Συν/κῶν.	—	—	1690000
γ. Ἐξυπηρέτ. λ/σμῶν Προμηθευτῶν.	2100000	1660750	1475862
δ. Ἐξόφλησις παλαιῶν Συν/κῶν.	1500000	1500000	1500000
2. Προϋπ/σμὸς Ἀμέσου Ἐργασίας			
α. Εἰσφοραὶ καὶ Κρατήσεις	600000	559664	650864
β. Μισθοὶ καὶ Ἡμερομίσθια.	2739408	3185808	4206576
3. Προϋπ/σμὸς Γεν. Β/κῶν Ἐξόδων.	206000	370000	766000
4. Προϋπ/σμὸς Ἐξόδων Διαθέσεως.	323225	215500	216875
5. Προϋπ/σμὸς Ἐξόδων Διοικήσεως.	73800	35000	106600
6. Προϋπολογισμὸς Ἐπενδύσεων.	1050000	850000	3500000
7. Τόκοι.			150000
	9437433	9529222	15387777

Πίναξ Ἀρ. 105 Προϋπολογισμοῦ Πληρωμῶν

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω καταρτιζομένῃ ἀνακεφαλαιωτικῶν προϋπολογισμῶν πληρωμῶν ἐν συσχετισμῶ πρὸς τὰς εἰσπράξεις ὅστις καὶ ἀποτελεῖ τὸν τελικὸν ταμιακὸν προϋπολογισμῶν.

Ἐπισημασθέντα Προϋπολογισμοῦ τοιοῦτου εἶναι τὸ κάτωθι.

*Ταμιακὸς Προϋπολογισμὸς Πρώτου Τριμήνου **
Καταρτισθεὶς ὑπὸ τοῦ κ.
Ἐλεγγθεὶς ὑπὸ τοῦ κ.

<i>Πηγαὶ Ταμιακῆς Κινήσεως κατὰ Λογαριασμὸν</i>	<i>Ἰανουάριος</i>	<i>Φεβρουάριος</i>	<i>Μάρτιος</i>
<i>Α' Εἰσπράξεις</i>			
1. Ἐπίλοιπα πρώτης ἐ- κάστου μηνὸς	5.000.000	5.966.157	4.046.710
2. Πωλήσεις μετρητοῖς	2.105.000	1.762.500	2.322.500
3. Προεξοφλήσεις Δικαιο- γράφων	4.947.000	2.467.500	3.251.500
4. Εἰσπράξεις λ)σμῶν Πελατῶν	3.500.000	3.453.800	3.231.970
5. Δάνειον δι' Ἐγκαταστά- σεις			3.000.000
	15.552.000	13.649.957	15.852.680
<i>Β' Πληρωμαὶ</i>			
1. Δι' ἐξυπηρέτησιν ἀγο- ρῶν			
α. Ἀγοραὶ τοῖς μετρη- τοῖς	845.000 ✓	1.152.500	1.125.000
β. Γραμμάτια Πληρωτέα	1.500.000 ✓	1.500.000	3.190.000
γ. Προμηθευταὶ	2.100.000 ✓	1.660.750	1.475.862
2. Ἀμοιβαὶ Ἐργασίας			
1. Μισθοὶ καὶ ἡμερο- μισθία	2.739.408	3.185.808	4.206.576
2. Κρατήσεις καὶ Εἰσ- φοραὶ Πληρωτέαι	600.000 ✓	559.664	650.864
3. Γενικὰ Β)κὰ Ἐξοδα	206.000 ✓	370.000	766.000
4. Ἐξοδα Διαθέσεως	323.225 ✓	215.500	216.875
5. Ἐξοδα Διοικήσεως	73.800 ✓	35.000	106.600
6. Ἐγκαταστάσεις	1.050.000 ✓	850.000	3.500.000
7. Προεξοφλήματα	148.410 ✓	74.025	97.545
8. Τόκοι			150.000
Σύνολον Πληρωμῶν	9.585.843	9.603.247	15.485.322
Ἐπίλοιπον Ταμείου	5.966.157	4.046.710	367.358

Πίναξ Ἄρ. 106

Ταμιακοῦ Προϋπολογισμοῦ

* *Διευκρινίσεις ἐπὶ τοῦ περιεχομένου τοῦ Προϋπολογισμοῦ*

Α' Ἐπὶ τῶν Εἰσπράξεων.

1. Τὸ ἐπίλοιπον τοῦ Ταμείου τοῦ μηνὸς Ἰανουαρίου προέρχεται ἐξ ἀπογραφῆς. Τὰ ἐπίλοιπα τοῦ ταμείου τῶν ἐπομένων μηνῶν ἐξάγονται ὡς διαφορὰ εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν τοῦ ἐκάστοτε προηγουμένου μηνός.

Ὁ Γενικός Προϋπολογισμός.

Μετά τὴν κατάρτησιν τῶν ἐπὶ μέρους προϋπολογισμῶν λαμβάνει χώραν ἡ σύνταξις τοῦ Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ τῆς Ἐπιχειρήσεως.

Ὁ Γενικός Προϋπολογισμός ἀποτελεῖ τὴν συνθετικὴν εἰκόνα τῶν κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν περίοδον ἀναμενομένων καὶ ἀριθμητικῶς σταθμητῶν ἐξελίξεων εἰς τὸ Ἐνεργητικὸν καὶ Παθητικὸν τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς καὶ εἰς τὰ ἀποτελέσματα αὐτῆς εἰς τρόπον ὥστε νὰ καθίσταται δυνατὴ ἡ ἐκ

2. Αἱ Εἰσπράξεις ἐκ πωλήσεων τοῖς μετρητοῖς ἐκπροσωποῦν τὸ 25% τῶν κατὰ μῆνα πωλήσεων τῶν ἐμφαινόμενων διὰ τοῦ πίνακος ὑπ' ἀρ. 93.

3. Αἱ προεξοφλήσεις τῶν δικαιογράφων ἐκπροσωποῦν τὸ 35% τῶν πωλήσεων τοῦ πίνακος 93. Αἱ προεξοφλήσεις τοῦ πρώτου μηνὸς εἶναι ἠϋξημένα κατὰ 2.000.000 τῶν κατὰ τὴν ἀπογραφὴν δικαιογράφων.

4 Αἱ εἰσπράξεις ἐκ λησμῶν τῶν πελατῶν συσχετίζονται ἐπίσης πρὸς τὸν πίνακα 93 καὶ τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος.

5. Αἱ ἐκ Δανείου εἰσπράξεις ἐκ δρχ. 3.000.000 συσχετίζονται πρὸς τὸν πίνακα 103. Β'. *Ἐπὶ τῶν Πληρωμῶν.*

1. Αἱ ἐπὶ τῶν ἀγορῶν πληρωμαὶ συσχετίζονται πρὸς τὸν πίνακα ὑπ' ἀρ. 101 καὶ τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος.

2. Αἱ Πληρωμαὶ δι' ἀμοιβὰς ἐργασίας συσχετίζονται πρὸς τὸν πίνακα 100. Ἐκ τῶν συνολικῶν ποσῶν τῶν κατὰ μῆνα ἀμοιβῶν ἀφαιροῦνται αἱ κρατήσεις. Ὡς καταβλητέον κατὰ μῆνα ποσὸν διὰ κρατήσεις καὶ εἰσφορὰς ὑπολογίζεται τὸ ἄθροισμα τῶν κρατήσεων καὶ εἰσφορῶν κατὰ τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος τοῦ προηγουμένου μηνός. Διὰ τὸν πρώτον μῆνα ὑπολογίζεται τὸ ὀφειλόμενον κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ποσόν.

3. Ὡς καταβλητέα κατὰ μῆνα ποσὰ διὰ Γ. Β. Ε. ὑπελογίσθησαν τὰ ἐν τῷ πίνακι τῆς σελίδος 376 ἐμφαινόμενα ἡλαττωμένα κατὰ τὰ ποσά.

— ὑπ' ἀρ. 1 τὸ ὁποῖον περιλαμβάνεται εἰς τὸν προϋπ)σμὸν τῶν Ἀμοιβῶν Ἐργασίας.

— « » 2 καὶ 3 « » « » « » Ἀγορῶν.

— « » 9 ὡς καταβλητέον κατὰ τὸν τρίτον μῆνα ὅπου ἡ ἐξόφλησις ἐμφανίζεται ἄθροιστικῶς διὰ τὸ δίμηνον.

— ὑπ' ἀρ. 10 ὡς μὴ ἐπαγόμενον πληρωμῆν.

4. Δι' ἔξοδα Διαθέσεως ὑπολογίσθη τὸ ποσὸν τοῦ πίνακος 95 ἡλαττωμένον κατὰ:

— Τὸ ὑπ' ἀρ. 1 κονδύλιον συμπεριλαμβανόμενον εἰς προϋπολογισμὸν τῶν Ἀμοιβῶν προσωπικοῦ.

— Τὸν ὑπ' ἀρ. 2 ὡς μὴ ἐπαγόμενον ἐκταμίευσιν.

5. Ἡ πληρωμὴ τῶν ἐξόδων Διοικήσεως συσχετίζεται πρὸς τὸν προϋπολογισμὸν τοῦ πίνακος 96 ἐκ τῶν συνολικῶν ποσῶν τοῦ ὁποῖου ἀφαιρέθησαν.

— Τὸ ὑπ' ἀρ. 1 κονδύλιον συμπεριλαμβανόμενον εἰς τὸν πίνακα 100. |

— « » 2 ὡς μὴ ὑπαγόμενον εἰς ταμίευσιν.

6. Αἱ πληρωμαὶ δι' ἐγκαταστάσεις συσχετίζονται πρὸς τὸν πίνακα ὑπ' ἀρ. 103.

7. Τὰ προεξοφλήματα συσχετίζονται πρὸς τὸ ὑπ' ἀρ. 3 κονδύλιον τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν εἰσπράξεων καὶ τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος.

8. Οἱ Τόκοι ὑπελογίσθησαν κατὰ τὰ δεδομένα τοῦ παραδείγματος.

τών προτέρων κατάρτισις τοῦ Ἴσολογισμοῦ καὶ τοῦ λ)σμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων.

Ὁ Γενικὸς Προϋπολογισμὸς καταρτίζεται ὡς εἶναι φυσικὸν κατὰ τοὺς ἐν τῷ λογιστικῷ σχεδίῳ λειτουργοῦντας λογαριασμούς, καὶ ἡ ἀνάλυσις αὐτοῦ δύναται νὰ ἐκταθῆ εἰς δευτεροβαθμίους κατὰ τὴν ἐκάστοτε σκοπιμότητα.

Κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ τούτου τηρεῖται ἡ κάτωθι διαδικασία.

1. Λαμβάνονται τὰ ὑπόλοιπα τῶν λ)σμῶν τοῦ Ἴσοζυγίου τῆς προηγούμενης τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου. Τὰ ὑπόλοιπα ταῦτα ὡς εἶναι φυσικὸν περιέχουν τὴν εἰκόνα τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως κατὰ τὴν ἔναρξιν τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου μετὰ τῆς ὁποίας ἐφεξῆς συνδέονται.

Εἰς τὴν λήψιν τῶν ἐν λόγῳ ὑπολοίπων προβάλλεται δυσχέρεια ὅταν ἡ κατάρτισις τοῦ Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ συντελεῖται καθ' ὄν χρόνον ἐξακολουθεῖ ἡ προηγούμενη περίοδος καὶ συνεπῶς ἡ ἐξαγωγή τῶν ὑπολοίπων τῶν λ)σμῶν ἐν μέρει ὑπολογίζεται διὰ προεξοφλήσεις τῆς ἐξελίξεως ἡ ὁποία προβλέπεται νὰ λάβῃ χώραν μέχρι τοῦ πέρατος τῆς προηγούμενης περιόδου. Ἐάν π. χ. ὁ Γενικὸς Προϋπολογισμὸς τοῦ τριμήνου 1)1)59 — 31) 3)59 καταρτισθῆ τὴν 20ὴν Δεκεμβρίου 1958 πρέπει νὰ προεξοφληθῆ ἡ ἐξέλιξις τῶν λ)σμῶν μέχρι τῆς 31)12)58.

Ἡ ἐκ προγνώσεως αὕτη κατάρτισις τοῦ Ἴσοζυγίου τῆς προηγούμενης χρήσεως ὡς δυναμένη νὰ παρασύρῃ εἰς σφάλματα πρέπει κατὰ τὸ δυνατόν νὰ ἀποφεύγεται. Τοῦτο δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ διὰ μετατοπίσεως τοῦ χρόνου τῆς συντάξεως τοῦ Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ τὰς πρώτας ἡμέρας τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου ὑπὸ τὰς ἐξῆς προϋποθέσεις:

α. Τῆς πλήρους καταρτίσεως τῶν ἀναλυτικῶν προϋπολογισμῶν καὶ τῆς ἐπεξεργασίας αὐτῶν κατὰ τὰ κατωτέρω ἐκτεθησόμενα πρὸ τῆς ἐνάξεως τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου.

β. Τῆς ἀποφυγῆς οἰασδῆποτε βραδύτητος περὶ τὴν σύνταξιν τοῦ Ἴσοζυγίου, ἢ ἔτι μᾶλλον τοῦ Ἴσολογισμοῦ τῆς προηγούμενης περιόδου, ὅποτε ἡ ἐτοίμη ἐργασία τοῦ Γενικοῦ προϋπολογισμοῦ συμπληροῦνται διὰ τῶν ὑπολοίπων τῆς προηγούμενης περιόδου.

2. Οἱ ἀναλυτικοὶ προϋπολογισμοὶ «λογιστικοποιοῦνται» ἐπὶ φύλλου χάρτου δι' ἐγγραφῶν ὡς ἐάν ἐπρόκειτο περὶ πραγματικῶν πράξεων. Τὸ οὕτω καταρτιζόμενον ἡμερολόγιον ἀποτελεῖ τμῆμα τοῦ ὅλου προϋπολογιστικοῦ ἔργου.

3. Έκ του καταρτισθέντος ήμερολογίου λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις τών κατά λ)σμών καί κατά μήνα ποσών. Τά ποσά μεταφέρονται εις ίδιαν κατάστασιν ήτις άποτελεί τόν Γενικόν προϋπολογισμόν τής προϋπολογιστικής περιόδου. Η κατάστασησ αύτη περιέχει στήλην ύπολοίπων τής θέσεως τών λ)σμών κατά τήν λήξιν τής προϋπολογιστικής περιόδου.

4. Τά ύπόλοιπα τών λ)σμών τής λήξεως τής προϋπολογιστικής περιόδου άποτελοϋν τόν «έκ προϋπολογισμού Ίσολογισμόν» τής έπιχειρήσεως. Ο προϋπολογιστικός οϋτος Ίσολογισμός δύναται νά συνοδεύεται άπό οίανδήποτε άνάλυσιν καί μάλιστα του λ)σμου άποτελεσμάτων χρήσεως.

Κατωτέρω παραθέτομεν παράδειγμα καταρτίσεως Γενικού Προϋπολογισμού βάσει τών αναλυτικών τοιούτων τών πινάκων ύπ' άρ. 93—105 καί του κατωτέρω παρατηθεμένου Ίσολογισμού ένάρξεως τής προϋπολογιστικής περιόδου.

<i>Ένεργητικόν</i>		<i>Ίσολογισμός Ένάρξεως</i>	<i>Παθητικόν</i>	
<i>Α' Πάγιον</i>			<i>Α' Ίδιον Κεφάλαιον</i>	
1. Οικόπεδα	2.000.000		1. Μετοχικόν Κεφάλαιον	20.000.000
2. Έγκαταστάσεις	13.000.000		2. Άποθεματικά	3.730.000
<i>Β' Κυκλοφοριακόν</i>			<i>Β' Άποσβέσεις</i>	
1. Προϊόντα	6.780.000		1. Έγκαταστάσεων	3.000.000
2. Πρώται ύλαι	2.700.000		<i>Γ' Υποχρεώσεις</i>	
3. Βοηθητικά ύλαι	600.000		1. ΕΤΕΑ	5.000.000
4. Υλικά καί Άνταλλακτικά	750.000		2. Προμηθευταί	6.000.000
5. Πελάται	10.000.000		3. Γραμμάτια Πληρωτέα	4.500.000
6. Γραμμάτια καί Φ)καί Εισ)τέα	2.000.000		4. Κρατήσεις καί Εισφοραί Πλ/τέα	600.000
<i>Γ' Διαθέσιμον</i>				
1. Ταμείον	5.000.000			
	42.830.000			42.830.000

Πίναξ Άρ. 107

Ίσολογισμῶ 31-12-58 (τέλος προηγουμένης περιόδου)

Ἡ μερολόγιον

ο)α	Ἐγγραφαί	Ἰανουάριος		Φεβρουάριος		Μάρτιος	
		Χ	Π	Χ	Π	Χ	Π
(1)	Ταμείον	2.105.000		1.762.500		2.322.500	
	Δικαιώματα Εισπρακτικά	2.947.000		2.467.500		3.251.500	
	Πελάται	3.368.000	8.420.000	2.820.000	7.050.000	3.716.000	9.290.000
	Πωλήσεις Προϊόντων						
(2)	Ὅς ὁ Προϋπολογισμός Πωλήσεων καὶ τὰ δεδομένα τοῦ προϋπολογισμοῦ Εἰσπράξεων (πίνακες Ἀρ. 93 καὶ 104)						
	Πρῶται Ὑλαι	2.480.000		3.910.000		4.000.000	
	Βοηθητικαὶ Ὑλαι	230.000		220.000		350.000	
(3)	Ἐπιχορηγούμενα Ἐπιχειρηματικὰ	670.000		480.000		150.000	
	Ταμείον		845.000		1.152.500		1.125.000
	Γραμμάτια Ἑλληνικὰ Προμηθεύεται		1.690.000		2.305.000		2.250.000
(3)	Ὅς ὁ Προϋπολογισμός τῶν ἄγρων καὶ τὰ δεδομένα τῶν πληρωμῶν (πίνακες Ἀρ. 101 καὶ 106)		845.000		1.152.500		1.125.000
	Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	3.682.000		4.282.000		5.654.000	
	Κρατήσεις καὶ Εἰσφ. πλθρωτ.		559.664		650.864		859.408
(3)	Νόμιμα Δῶρα Καταλογοσθ.		382.928		445.328		588.016
	Ἀμοιβ. Προσωπ. Ἑλληνικῶν		2.739.408		3.185.808		4.206.576
	Ὅς ὁ Π/σμός Ἀμοιβῶν Ἐργασίας (πίνακος Ἀρ. 100)						
	Εἰς μεταφορὰν	15482000	15482000	15942000	15942000	19444000	19444000

α/α	Έγγραφα	Ίαρο υ ά ρ ι ο ς		Φ ε β ρ ο υ ά ρ ι ο ς		Μ ύ ρ τ ι ο ς	
		Χ	Π	Χ	Π	Χ	Π
	Έκ μεταφοράς	25.142.025	25.142.025	27.209.500	27.209.500	34.298.475	34.298.475
(7)	Προϊόντα Παραγωγή Προϊόντων Ός ό Πίναξ ύπ' άρ. 102	6.580.000	6.580.000	8.050.000	8.050.000	10.966.000	10.966.000
(8)	Ταμείον Προεξοφλήματα Δικαιόγραφα Εισπρακτέα Πελάται Πωλητής Χ Δαν. δι' Έγκυρ. Ός ό Ταμιακός Προύπ/σμός πίναξ άριθ. 106	8.298.590 148.410	4.947.000 3.500.000	5.847.275 74.025	2.467.500 3.453.800	9.385.925 97.545	3.251.500 3.231.970 3.000.000
(9)	Γραμμάτια Πληρωτέα Προμηθευτάι Άμοιβάι Προσωπικου Πληρωτέα Κρατήσεις Εισορησάι Πληρωτέα Έγκαταστάσεις Άμοιβάι Διάφοροι Πληρωτέα Τόκοι Ταμείον Ός ό Ταμ. Πρίσμός (Πιν.άρ.106) Είς μεταφοράν	1.500.000 2.100.000 2.739.408 600.000 1.050.000 603.025	8.592.433	1.500.000 1.660.750 3.185.808 559.664 850.000 620.500	8.376.722	3.190.000 1.475.862 4.206.576 650.864 3.500.000 1.089.475 150.000	14.262.777
		48.761.458	48.761.458	49.557.522	49.557.522	69.010.722	69.010.722

Ίσολογισμός ἐκ Προϋπολογισμοῦ (1/1—31/3)

Ένεργητικὸν

Παθητικὸν

Α' Πάγιον		Α' Ίδιον Κεφάλαιον	
1. Οικόπεδα	2.000.000	1. Μετοχικὸν Κεφάλαιον	20.000.000
2. Έγκαταστάσεις	18.400.000	2. Άποθεματικά	3.730.000
<i>Β' Κυκλόφοριακὸν</i>		3. Ζημίαι καὶ Κέρδη	214.020
1. Προϊόντα	10.920.000	<i>Β' Άποσβέσεις</i>	
2. Πρώται Ύλαι	4.000.000	1. Έγκαταστάσεων	3.945.000
3. Βοηθητικά Ύλαι	570.000	<i>Γ' Ύποχρεώσεις</i>	
4. Ύλικά καὶ Άντ)κά	630.000	1. Ε.Τ.Ε.Α.	5.000.000
5. Πελάται	9.718.230	2. Προμηθευταὶ	3.885.888
<i>Γ' Διαθέσιμον</i>		3. Γραμμάτια Πλ)τέα	4.555.000
1. Ταμείων	367.358	4. Κρατήσ. καὶ Εισφ. Πλ.	859.408
		5. Πιστωτῆς Χ Δαν. Έγκ.	3.000.000
		6. Νόμιμα Δώρα Κατσλ.	1.416.272
	46.605.588		46.605.588

Άποτελέσματα Τριμήνου (1/1—31/3) ἐκ Προϋπολογισμοῦ

Πωλήσεις		24.760.000
Κόστος Πωλήσεων		
Πρώται Ύλαι	6.580.000	
Άμεσος Έργασία	8.050.000	
Γεν. Βιομηχαν. Έξοδα	10.966.000	
Κόστος Παραγωγῆς	25.596.000	
Άποθέματα ἀρχῆς Περιόδου	6.780.000	
Κόστος Διαθεσίμων προϊόντων	32.376.000	
Άποθέματα τέλους Περιόδου	10.920.000	21.456.000
Μικτὸν Κέρδος		3.304.000
Άρνητικά Άποκλίσεις		
Γεν. Βιομηχαν. Έξόδων	144.000	
Τόκοι καὶ Προεξοφλήματα	469.980	
Έξοδα Διαθέσεως	1.485.600	
Γεν. Έξοδα Διοικήσεως	990.400	3.089.980
Καθαρὸν Κέρδος		214.020

§ 10.

Ὁ Ἔλεγχος τῆς ἐκτελέσεως τοῦ Προϋπολογισμοῦ δι' ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων.

1. Ἡ Ἐννοια καὶ ὁ σκοπὸς τῶν ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων.

Διὰ τὴν ἐξασφάλισιν στοιχείων ἐλέγχου τηρήσεως τοῦ καταρτισθέντος προϋπολογισμοῦ καὶ τοῦ προτύπου κόστους ὡς ἐπίσης καὶ διὰ τὸν καταλογισμόν τῶν εὐθυνῶν διὰ τὰς ἀνακυπτούσας ἐπ' αὐτῶν ἀποκλίσεις ἀπαραίτητον εἶναι ὅπως περιοδικῶς, κατὰ προκαθορισμένα δηλ. χρονικὰ διαστήματα συντάσσονται καταστάσεις τῶν ἀποκλίσεων.

Ἡ κατάρτισις ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων¹ καθίσταται ἐπὶ τοσοῦτον πολῦτιμος καθόσον ἡ ἐκμετάλλευσις εἶναι ἐκτεταμένη καὶ κατ' ἀκολουθίαν ἡ προσωπικὴ ἀντίληψις τῆς ἡγεσίας ἐπὶ τῆς πορείας τῆς ἐργασίας δυσχερής.

Πράγματι ὁ ἔλεγχος τῆς ἐκμεταλλεύσεως κατὰ δύο τρόπους εἶναι δυνατὸν νὰ νοηθῇ.

α. Ὡς ἔλεγχος εἰς τὴν πηγὴν.

β. Ὡς ἔλεγχος διὰ τῶν ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων.

Τὸ πρῶτον εἶδος ἐλέγχου διεξάγεται ὑπὸ τῶν ἀμέσων ἐποπτῶν (ἐπίσταται, ἐργοδηγοί) τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας ἢ ἄλλης τινὸς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως διὰ τῆς δεούσης προσωπικῆς παρακολουθήσεως τῶν ὑπὸ τὰς ἀμέσους διαταγὰς τῶν ἐκτελεστικῶν ὑπηρεσιῶν (ἐργατοτεχνιτῶν κλπ.).

Τὸ εἶδος τοῦτο τοῦ ἐλέγχου καλύπτει ἀκόμη καὶ σήμερον τὴν ὅλην ἐλεγκτικὴν δραστηριότητα τῆς μικρᾶς καὶ κατ' ἀρχέγονον τρόπον διαβίωσης βιοτεχνικῆς ἐπιχειρήσεως.

Εἰς μίαν ἐκτεταμένην ἐκμετάλλευσιν ἀσκοῦνται ἀμφότερα τὰ ἀνωτέρω εἶδη ἐλέγχου. Τὸ πρῶτον ὡς ἡλέχθη ὑπὸ τῶν ἀμέσων ἐποπτῶν τῶν ἐκτελεστικῶν ὑπηρεσιῶν, τὸ δὲ δεύτερον ὑπὸ τῶν ἀνωτέρων ἱεραρχικῶς οἰκονομικῶν καὶ διοικητικῶν στελεχῶν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ὁ Τμηματάρχης π.χ. τῆς παραγωγῆς μεγάλης ἐκτάσεως παραγωγικοῦ τμήματος διὰ καταστάσεως θὰ ἴδῃ συγκεντρωτικῶς ἀλλὰ καὶ κατὰ τὴν ἀπαραίτητον περιληπτικὴν ἀνάλυσιν τὴν παραγωγικότητα τῶν ἐν τῷ τμήματι θέσεων κόστους, τὰς ἀποκλίσεις ἐκ τῶν προτύπων καὶ γενικῶς τὴν πρόοδον τῆς πορείας τῆς ἐν τῷ τμήματι ἐργασίας². Κατὰ μείζονα λόγον ὁ Διευθυντὴς τοῦ Ἔργοστασιου διὰ καταστάσεων θὰ πληροφορηθῇ τὴν κατὰ τμήμα ἐξέλιξιν τῆς ἐργασίας ἐν τῷ ἐργοστασίῳ. Τέλος κατὰ φυσικὴν συνέπειαν καθ' ὅσον ἀνερχόμεθα πρὸς ἀνώτερα κλιμάκια τῆς ἱεραρχίας μακρὰν τῆς ἀμέσου διεξαγωγῆς τῆς ἐργασίας ἱστάμενα ἐπὶ τοσοῦτον ἡση-

1. Ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις εἶναι ἢ ἀπόδοσις τῶν ἀγγλικῶν ὄρων *Reports* καὶ *Statements*.

2. Χωρὶς βεβαίως τοῦτο νὰ ἀναστέλλῃ τὴν προσωπικὴν ἐποπτείαν.

μασία τών έκθέσεων καί καταστάσεων καθίσταται μεγαλύτερα (1).

‘Αλλ’ εις τήν έννοιαν τών έκθέσεων καί καταστάσεων δέν περιλαμβάνονται μόνον περιληπτικά ένδειξεις τών παντός είδους έλέγχων πραγματοποιήσεως τοϋ προγράμματος. ‘Η έννοια αύτων είναι ευρύτερα, συμπεριλαμβάνουσα τά σχέδια, καί τάς οδηγίας αί όποιαί έχουν αριθμητικόν καί δή κατ’ άξίαν περιεχόμενον. ‘Επομένως έν τή έννοια τών οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται οι προϋπολογισμοί καί τά προγράμματα, όλικά διά τήν έπιχείρησιν καί μερικά κατά δραστηριότητα καί ύποδιαίρεσιν δραστηριότητος κατά ύπεύθυνον τομέως καί κατά ύπευθύνους διευθύνσεως τμήματος, όμάδος κλπ.

‘Υπό τήν ως άνω έννοιαν, ουσιώδες χαρακτηριστικόν τών έκθέσεων καί τόν καταστάσεων είναι ότι έξ αύτων δίδεται άφορμή ένεργείας. Αί καταστάσεις δηλαδή αύται δέν καταρτίζονται διά νά πλουτίσουν τό άρχειον, αλλά διά νά άποτελέσουν άφορμήν εις δράσιν βελτιώσεως τών συνθηκών τόσον τής παραγωγικής σφαίρας τής έκμεταλλεύσεως όσον καί τής συναλλακτικής τοιαύτης, άναλόγως πρός τό περιεχόμενον αύτων. ‘Αποτελούν συνεπώς αί έκθέσεις καί καταστάσεις τό ύλικόν στοιχείον διά τοϋ όποίου έξωτερικούνται τά ουσιαστικά γεγονότα τών προγραμμάτων, τοϋ προτύπου κόστους, τών προϋπολογισμών καί τών άποκλίσεων.

‘Η μορφή τών καταστάσεων δέν άνήκει εις ώρισμένον τύπον. ‘Η έκθεσις ή ή κατάστασις δύναται νά είναι έντυπον καταλλήλου διαγραμμίσεως, ίσοζύγιον, ή γραφική παράστασις. ‘Αναλόγως τοϋ συγκεκριμένου σκοποϋ λαμβάνει καί τήν πλέον πρόσφορον μορφήν.

‘Η έκτεθεισα έννοια καί ό σκοπός τών έκθέσεων καί καταστάσεων δύναται νομιζομεν ν’ άποδοθῆ υπό τοϋ έξῆς όρισμοϋ. «Αί οικονομικά καταστάσεις άποτελούν παραστατικά έγγραφα παρελθουσών ή μελλουσών πράξεων καί σχεδίων επί σκοπῷ κατατοπίσεως επ’ αύτων τών ύπευθύνων στελεχών τής έπιχειρήσεως πρός άσκησιν δράσεως διά τήν βελτίωσιν τής παραγωγικότητος καί άποδοτικότητος τής έπιχειρήσεως »

1. ‘Η άνωτάτη διευθυνσις χρησιμοποιεῖώς λίαν σημαντικόν μέσον διά τήν έπίτευξιν τοϋ σκοποϋ της τάς οικονομικάς καταστάσεις. “Ιδε σχετικῶς *ROSE High control in management*.

2. Οι *T LANG W. Mc FARLAND M. SCHIFF* δίδουν τόν έξῆς όρισμόν επί τών οικονομικών καταστάσεων. «Οικονομικά καταστάσεις σημαίνει αναλυτικήν περίληψιν, καθηρτισμένην υπό μορφήν πίνακος ή γραφικῆς παραστάσεως επί σκοπῷ κατατοπίσεως τών διαφόρων έπιπέδων τής διοικήσεως επί παρελθουσών ή μελλουσών πράξεων ή σχεδίων έπιχειρήσεως τινός καί έξαφλίσεως ένεργείας επ’ αύτων»

2. Τὰ εἶδη τῶν Ἐκθέσεων καὶ τῶν Καταστάσεων.

Ἐξετέθη εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον ὅτι ὁ κύριος σκοπὸς τῶν ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων εἶναι ἐλεγκτικὸς τῆς πορείας τοῦ προγράμματος.

Ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει, ὁ ἔλεγχος γενικῶς διακρίνεται εἰς δύο εἶδη:

α. *Εἰς Ἐλεγχον οἰκονομικόν.* Ὁ ἔλεγχος οὗτος σκοπὸν ἔχει τὴν παρακολούθησιν τοῦ προγράμματος εἰς τὸν ἐμπορικὸν καὶ χρηματοοικονομικὸν τομέα. Ἀσκεῖται ἐπὶ τῶν μέσων καὶ θυσιῶν εἰς τὰς ὁποίας προβαίνει ἡ ἐπιχειρήσις διὰ τὴν ἐπιβολὴν τῶν προϊόντων τῆς εἰς τὴν ἀγοράν, τὴν ἐξασφάλισιν τοῦ δυνατοῦ ἀνωτάτου ὕψους πωλήσεων, τὴν ἐπίτευξιν τῶν πλέων κερδοφόρων τιμῶν ἐπ' αὐτῶν καὶ τὴν ἐξασφάλισιν τοῦ ἀπαραιτήτου κεφαλαίου κινήσεως διὰ τὴν ὁμαλὴν διεξαγωγὴν τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως.

β. *Εἰς Ἐλεγχον τοῦ Κόστους.* Ὁ ἔλεγχος τοῦ κόστους περιλαμβάνει τοὺς ἐξῆς καὶ ἰδίαν ἐλέγχους.

α. Τῶν ἀποθεμάτων.

β. Τῆς ἀποδόσεως τῶν ὕλικῶν.

γ. Τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας.

δ. Τῆς ἀποδόσεως καὶ τοῦ κόστους λειτουργίας τῶν μηχανῶν.

ε. Τῶν τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

στ. Τῆς ἀποδόσεως τῶν λοιπῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

Ἐπιτυγχάνεται διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων περὶ τῶν ὁποίων ἐλέχθησαν τὰ δέοντα ἐν τῷ τετάρτῳ Κεφαλαίῳ.

Αἱ ἐπὶ τοῦ κόστους ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις δὲν ἔχουν ὀρισμένον τύπον ἀλλ' ὁ τύπος αὐτῶν ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ποῦ ἀπευθύνονται.

Γενικῶς, ἡ ὀργάνωσις πρέπει νὰ προβλέψῃ τυποποιημένα εἶδη ἐκθέσεων δίκην ἀναφορῶν καὶ καταστάσεων διὰ τὰ διάφορα στάδια τῆς ἱεραρχίας.

Φυσικὸν εἶναι, καθ' ὅσον κατερχόμεθα τὴν ἱεραρχίαν αἱ ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις νὰ εἶναι λεπτομερέστεραι καὶ ἀναλυτικώτεραι καὶ ἀντιθέτως καθ' ὅσον ἀνερχόμεθα περισσότερον περιληπτικά, πάντως ὅμως εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις αἱ ἐκθέσεις καὶ ἀναλύσεις εἶναι συνδεδεμένα πρὸς τὰ σημεῖα ἐπὶ τῶν ὁποίων οἱ πρὸς οὓς ἀπευθύνονται ἔχουν εὐθύνην καὶ ἀπαιτεῖται παρέμβασις.

Συνήθως αἱ καταστάσεις αἱ ἀπευθυνόμεναι πρὸς τοὺς ἀμέσως ἐπόμενους τῆς παραγωγῆς ἀναφέρουν τὰς ἐπὶ τῶν πρώτων ὕλων καὶ ἀμέσου ἐργασίας τῆς θέσεως κόστους εἰς ἣν προΐστανται ἀποκλίσεις. Αἱ εἰς τοὺς τμηματάρχας ἀπευθυνόμεναι καταστάσεις περιλαμβάνουν πλήρη ἀνάλυσιν τῶν ἀποκλίσεων κατὰ θέσιν ἐργασίας (κατεργασίαν) καὶ ἀντιστοίχως κατὰ θέσιν κόστους.

Αἱ καταρτιζόμεναι ἐκθέσεις διὰ τὴν Διοίκησιν, εἰς ὅτι μὲν ἀφορᾶ τὸ κόστος εἶναι καὶ ἀρχὴν περιληπτικά, εἰς ὅτι ὁμως ἀφορᾶ τὴν οικονομικὴν κατάστασιν τῆς ἐταιρίας, τὰς προβλεπομένας ἐξελίξεις εἰς τὴν συγκυρίαν καὶ τὰ σχέδια εἶναι ἀναλυτικά ὥστε νὰ καθιστάται δυνατὸς τόσον ὁ ἔλεγχος τῆς πορείας τῶν ἐργασιῶν ὅσον καὶ ἡ χάραξις τῆς μελλούσης πολιτικῆς τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὁ πίναξ τῆς σελίδος 310 ἀποτελεῖ παράδειγμα συγκριτικῆς καταστάσεως τοῦ κόστους καὶ τῶν ἀποτελεσμάτων διὰ τὴν Διοίκησιν.

Ἡ καθ' ὅλην ἀρμοδίαν κατὰ κανόνα ὑπηρεσία καταρτίσεως τῶν καταστάσεων ἐλέγχου τοῦ κόστους εἶναι τὸ Λογιστήριον δύναται ὁμως ἡ ἐργασία αὕτη νὰ ἀνατεθῆ καὶ εἰς τὴν ὑπηρεσίαν προϋπολογισμοῦ ἢ ἄλλην πρόσφορον ἀναλόγως τῆς ἐν τῇ συγκεκριμένῃ περιπτώσει ὑπαρχούσης ὀργανώσεως.

3. Αἱ Ἰδιότητες τῶν Ἐκθέσεων καὶ Καταστάσεων ¹

Αἱ ἐκθέσεις καὶ καταστάσεις διὰ νὰ εἶναι ὠφέλιμοι πρέπει νὰ ἐκπληροῦν τὰς κάτωθι ἀπαιτήσεις.

1. Οἰκονομίαν χρόνου καὶ προσπάθειας τόσον διὰ τὴν ὑπηρεσίαν ἢ ὅποια τὰς καταρτίζει ὅσον καὶ διὰ τὸν πρὸς ὃν ἀπευθύνονται ἀρμόδιον. Αὕτη ἐπιτυγχάνεται :

α. Διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἀρχῆς τῶν ἐξαιρέσεων κατὰ τὴν ὅποιαν τονίζονται τὰ οὐσιώδη σημεῖα τῶν ἀποκλίσεων.

β. Διὰ τῆς προτυποποιήσεως, τῆς καθιερώσεως δηλαδὴ ὠρισμένων ἐντύπων τὰ ὅποια συμπληροῦνται κατὰ ὠρισμένα χρονικὰ διαστήματα ἀναλόγως τοῦ πρὸς ποῖον ἀπευθύνονται.

2. Ἀπλότητα καὶ Σαφήνειαν. Ὅσον αἱ καταστάσεις εἶναι συντομότεραι καὶ σαφεῖς ἐξ ἐπόψεως ἐξάρσεως τοῦ ἐνδιαφέροντος σημείου ἐπὶ τοσοῦτον καθίσταται εὐληπτοὶ καὶ ἐπιτρέπουν ἄμεσον δράσιν. Ἐάν ἐκ τῶν πραγμάτων εἶναι ἐνδεχόμενον ν' ἀπαιτηθῆ μεγάλη ἀνάλυσις τῶν διὰ τῶν καταστάσεων παρεχομένων στοιχείων σκόπιμον εἶναι νὰ δίδονται κατ' ἀρχὴν περιληπτικῶς τὰ στοιχεῖα καὶ ν' ἀκολουθῆ ἡ λεπτομερῆς ἀνάλυσις ἐφ' ὅσον εἶναι ἀναγκαῖα,

3. Ἐγκαιρον διαβίβασιν αὐτῶν εἰς τοὺς ἀρμοδίους. Εἰς πολλὰ σημεῖα τῶν προηγουμένων κεφαλαίων ἐτονίσθη ὅτι ἡ μὲ καθυστέρησιν ἐμφάνισις στοιχείων ἐλέγχου ἔχει τὴν τάσιν νὰ προσδώσῃ εἰς τὴν ἐργασίαν μορφήν ἱστορικὴν, καὶ συνεπῶς μειώνει σημαντικώτατα τὴν πρακτικὴν

1. Ὑποδείγματα καταστάσεων ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων ἴδε ἰδίως ἐν Κεφαλ. 4 καὶ 6

ἀποψιν τοῦ ἐλέγχου. Τὸ ἔγκαιρον τῆς καταρτίσεως τῶν καταστάσεων ὅπου τοῦτο εἶναι δυσχερὲς δύνανται νὰ ἐξασφαλισθῇ διὰ τῆς ποροχῆς κατ' ἀρχὴνπροσωρινῶν στοιχείων διὰ νὰ διευκολύνεται ἡ δράσις ἐπὶ τῶν σπουδαιοτέρων σημείων καὶ νὰ ἀκολουθῇ ἡ λεπτομερὴς ἀνάλυσις.

4. Περιεχόμενον ἀντίστοιχον πρὸς τὴν ἀναζητουμένην εὐθύνην. Π.χ. ἡ κατάστασις ἀποκλίσεων ὄγκου δὲν ἔχει μεγάλην χρησιμότητα διὰ τὸν ἐπὶ κεφαλῆς θέσεως ἐργασίας ἢ ἀκόμη καὶ διὰ τὸν τμηματάρχην τοὺς ὁποίους ἐνδιαφέρουν αἱ ἀποκλίσεις ἀποδόσεως Πρώτων Ὑλῶν ἀποτελεσματικότητος ἐργασίας καὶ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Λέγομεν ὅτι αἱ ἀποκλίσεις ὄγκου δὲν εἶναι χρήσιμοι διὰ τοὺς ἀνωτέρω λειτουργοὺς διότι οὐδεμίαν ἐπ' αὐτῶν ἀρμοδιότητα ἐνεργείας ἢ εὐθύνης ἔχουν.

5. Ὡς πρὸς τὴν συχνότητά των αἱ καταστάσεις διακρίνονται εἰς τακτικὰς καὶ ἐκτάκτους. Αἱ ἐν σχέσει πρὸς τὸν ἔλεγχον νοῦ κόστους αἱ τακτικαὶ καταστάσεις διακρίνονται συνήθως εἰς 1 :

— Ἡμερησίας αἱ ὁποῖαι ἀφοροῦν κατὰ κανόνα τὴν ἀπόδοσιν τῆς ἐργασίας.

— Ἐβδομαδιαίας αἱ ὁποῖαι ἀφοροῦν τὸν ἔλεγχον τῶν Γεν. Β)κων Ἐξόδων.

— Μηνιαίας αἱ ὁποῖαι ἀναφέρονται ἐπὶ τῆς ὅλης δραστηριότητος τῶν παραγωγικῶν τμημάτων.

Σχετικῶς μὲ τὰς ἐπὶ τῶν Πρώτων Ὑλῶν ἀποκλίσεις ὁ χρόνος τῆς διαπιστώσεως αὐτῶν δὲν εἶναι ὠρισμένος ἀλλὰ ἐξορτᾶται ἐκ τῆς φύσεως τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας εἰς τὰς διαφόρους περιπτώσεις. Ἐν πάσῃ ὅμως περιπτώσει ἐμφανίζονται μόνις εἶναι δυνατὴ ἡ ἀποκάλυψις αὐτῶν.

Ἐνεξορτήτως τοῦ χρόνου τῶν τακτικῶν καταστάσεων συνηθέστατα καταρτίζονται ἡμερησίου περιληπτικαὶ καταστάσεις δι' ὅλας τὰς δραστηριότητας καὶ τὰς δαπάνας τῆς ἐπιχειρήσεως, καὶ ἰδιαιτέρως ἐπὶ τῆς θέσεως τῶν χρηματοοικονομικῶν τῆς λ)σμῶν.

1. Τοῦτο δὲν σημαίνει βεβαίως ὅτι τὰ χρονικὰ ταῦτα ὅρια εἶναι αὐστηρά. Ἡ ἐπιχειρήσις δύνανται νὰ τὰ μεταβάλλῃ ἀναλόγως τῶν ἀναγκῶν τῆς

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΙΟ^{ΟΝ}

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

§ 1.

**Συσχετισμός τῶν ἀποτελεσμάτων πρὸς τὰ σταθερὰ Ἐξοδα
καὶ τὸ ὕψος τῶν Ἐσόδων.**

Ἐφ' ὅσον ἐκ τῶν προηγουμένων εἶναι γνωστὸν ὅτι εἶναι δυνατόν τὸ ὀλικὸν κόστος τῶν πωλήσεων (περιλαμβάνοντος τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς) νὰ διαχωρισθῇ εἰς Ἀναλογικὰ καὶ σταθερὰ ἔξοδα, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ὀλόκληρος ἡ παραγωγή ἔχει πωληθῆ¹ ἢ ὅπερ τὸ αὐτὸ ἔχει ἀποτιμηθῇ εἰς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως. προκύπτει ὅτι :

(1) Ἀποτέλεσμα = Ἀξία παραγωγῆς - Ἀναλογικὰ Ἐξοδα - Σταθερὰ Ἐξοδα.

(2) Ἀποτέλεσμα + Σταθερὰ Ἐξοδα = Ἀξία παραγωγῆς - Ἀναλογικὰ Ἐξοδα.

Ἐκ τῆς δευτέρας ἐξισώσεως ἐξάγεται ὅτι ἐὰν ἐκ τῆς ἀξίας τῆς παραγωγῆς ἀφαιρέσωμεν τὰ ἀναλογικὰ ἔξοδα προκύπτει ἓν ὑπόλοιπον :

Ἀποτέλεσμα + Σταθερὰ Ἐξοδα.

Τὸ μέγεθος τοῦ ποσοῦ τοῦ ὑπολοίπου τούτου θὰ ἐξαρτηθῇ ἀπολύτως ἐκ τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς διότι ἡ σχέσις τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων τῆς κατὰ μονάδα ἀξίας παραγωγῆς εἶναι γνωστὴ καὶ λαμβάνεται ὡς σταθερὰ.

Δυνάμεθα συνεπῶς κατὰ τ' ἀνωτέρω νὰ διατυπώσωμεν :

(3) Ἀποτέλεσμα + Σταθερὰ Ἐξοδα = Ἀξία παραγωγῆς - $\frac{\text{Ἀναλογ. Ἐξοδα ὀλικοῦ κόστους}}{\text{Ἀξία παραγωγῆς}}$

Τὴν ἀνωτέρω ἐξίσωσιν δυνάμεθα νὰ λύσωμεν ὡς πρὸς οἰονδήποτε ἄγνωστον ἐφ' ὅσον ἔχομεν γνωστὰ τὰ λοιπὰ στοιχεῖα. Ἐὰν ὑποθέσωμεν :

Τὸ ἀποτέλεσμα = 0

τὴν σχέσιν τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων πρὸς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως γνωστὴν ἐκ τῶν προϋπολογιστικῶν στοιχείων καὶ λύσωμεν τὴν ἐξίσωσιν ὡς πρὸς τὴν ἀξίαν τῆς παραγωγῆς θὰ ἔχωμεν.

$$(4) \text{ Ἀξία Παραγωγῆς} = \frac{\text{Σταθερὰ Ἐξοδα}}{1 - \frac{\text{Ἀναλογικὰ Ἐξοδα ὀλικοῦ κόστους}}{\text{Ἀξία Παραγωγῆς}}}$$

1. Κεφάλαιον Τρίτον.

2. Ἡ προϋπόθεσις τῆς πωλήσεως ὀλοκλήρου τῆς παραγωγῆς δὲν εἶναι ἀπαραίτητος.

Ἀντικαθιστώντες εἰς τὸν ἀνωτέρω τύπον τὴν ἀξίαν τῆς παραγωγῆς διὰ τῶν πωλήσεων ὑποθέτοντες τὰ ποσὰ ἴσα θὰ ἔχωμεν.

$$(4\alpha) \text{ Πωλήσεις} = \frac{\text{Σταθερὰ Ἐξοδα}}{1 - \frac{\text{Ἀναλογικὰ Ἐξοδα}}{\text{Πωλήσεις}}}$$

Ὀνομάζομεν:

α. Ἀναλογικὸν κόστος Ἐσόδων τὴν σχέσιν Ἀναλογικὰ Ἐξοδα : Ἐσοδα.
β. Ὀριακὸν ὑπόλοιπον τὴν διαφορὰν τῶν Ἐσόδων μείον τῶν ἀναλογικῶν Ἐξόδων.

γ. Ὀριακὴν ἀναλογίαν Ἐσόδων τὴν διαφορὰν τῆς ἑκατοστιαίας ἀναλογίας μεταξὺ ἐσόδων καὶ τοῦ Ἀναλογικοῦ κόστους αὐτῶν ἤτοι τὴν σχέσιν.

$$1 - \frac{\text{Ἀναλογικὰ Ἐξοδα}}{\text{Πωλήσεις ἢ Ἐσοδα}}$$

δ. Νεκρὸν σημεῖον τὸ ὕψος τῶν ἐσόδων εἰς τὸ ὅποιον τὸ κέρδος = 0 καὶ ἔχομεν:

$$\text{Νεκρὸν Σημεῖον} = \frac{\text{Σταθερὰ Ἐξοδα}}{\text{Ὀριακὴ ἀναλογία Ἐσόδων}}$$

ἐξ οὗ προκύπτει ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα ἐπὶ τοῦ ποσοῦ τῶν ἐσόδων τῶν ἄνω τοῦ νεκροῦ σημείου εἶναι θετικὸν καὶ εὐθέως ἀνάλογον πρὸς τὴν ὀριστικὴν ἀναλογίαν ἐσόδων ἐπὶ δὲ τοῦ κάτω τῶν τοῦ νεκροῦ σημείου ἀρνητικὸν κατὰ τὸ ὑπόλοιπον.

Σταθερὰ Ἐξοδα — Ἐσοδα Χ ὀριακὴ ἀναλογία Ἐσόδων

Φυσικὸν εἶναι ὅτι αἱ ἀνωτέρω σχέσεις ἰσχύουν ἐφ' ὅσον τὰ σταθερὰ Ἐξοδα, τὸ ἀναλογικὸν κόστος τῶν ἐσόδων καὶ αἱ τιμαὶ τῆς πωλήσεως τῶν προϊόντων παραμένουν ἀμετάβλητοι καθ' ὅλον τὸ χρονικὸν διάστημα κατὰ τὸ ὅποιον διαμορφοῦνται τὰ Ὀλικά Ἐσοδα. Ἐν ἀντιθέτῳ περιπτώσει θὰ ὑπάρξουν μεταβολαὶ κατὰ τὰ ἐν συνεχείᾳ ἐκτιθέμενα.

§ 7

Ἡ οἰκονομικὴ Ἐννοία τῶν συσχετισμῶν τῶν ἀποτελεσμάτων πρὸς τὰ σταθερὰ Ἐξοδα καὶ τὸ ὕψος τῶν Ἐσόδων

Αἱ εἰς τὴν προηγουμένην παράγρ. ἐκτεθεῖσαι ἀριθμητικαὶ σχέσεις συντελοῦν εἰς τὴν τροποποίησιν τῆς ἐννοίας τῆς συνθέσεως τῶν ἀποτελεσμάτων ὡς ὑπολοίπου:

Πωληθεῖσαι ποσότητες Χ Τιμὴ Πωλήσεως — Πωληθεῖσαι ποσότητες Χ Κόστος πωλήσεων,

διότι, εἶδομεν κατὰ τὴν ἐξίσωσιν ὅτι ἀρ. 3 ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα εἶναι ἴσον.

Πωληθεῖσαι Ποσότητες Χ ὀριακὴ ἀναλογία Ἐσόδων — Σταθερὰ Ἐξοδα.

1. Ἡ ὅπερ τὸ αὐτὸ τῶν πωλήσεων ἐάν ὡς συμβαίνει τὰς πλείστας τῶν περιπτώσεων τὰ Ἐσοδα προέρχονται ἐκ πωλήσεων. Ὁ ὅρος Ἐσοδα χρησιμοποιεῖται ἐν τῷ κειμένῳ ὡς γενικώτερος.

Ἡ τροποποίησις αὐτὴ θεμελιώνει τὰς ἐξῆς ἐννοίας.

α. Τὴν ἐννοίαν ἐνὸς «σταδιακοῦ κέρδους» ὡς διαφορᾶς.

Ἔσοδα — Ἀναλογικὰ Ἐξόδα

τὸ ὅποιον ὑπὸ ἀμεταβλήτους τιμᾶς σημαίνει ὅτι δυνάμεθα νὰ τὸ ὑπολογίζομεν ἀριθμητικῶς εἰς οἰονδήποτε ὕψος ἐσόδων.

β. Τὴν ἐννοίαν τοῦ τελικοῦ καθαροῦ κέρδους ὡς διαφορᾶς τοῦ ὡς ἄνω σταδιακοῦ κέρδους μείον τὰς σταθερὰς δαπάνας τοῦθ' ὅπερ σημαίνει ὅτι τὸ καθαρὸν κέρδος προκύπτει μετὰ τὴν ἀπόσβεσιν ἐνὸς ποσοῦ ἐξόδων, σταθερῶν δηλαδή, τὰ ὁποῖα ὑπὸ αὐτὴν τὴν ἐννοίαν προβάλλουν ὡς βάρος τὸ ὅποιον διὰ νὰ ἀπορροφηθῆ ἔχει ἀνάγκην ἐνὸς ποσοῦ ἐσόδων ἐν ἀντιθέσει πρὸς τ' ἀναλογικὰ τὰ ὁποῖα οὐδὲν βάρος συνιστοῦν. Ἡ ἀποψις τῆς ἀποσβέσεως ὡς βάρους κατὰ τὴν ὡς ἄνω ἐννοίαν τῶν σταθερῶν ἐξόδων εὐσταθεῖ ἐπὶ παντὸς παραγωγικοῦ κλάδου ἰδιαιτέρως δὲ τῶν κλάδων ἐντάσεως σταθερῶν ἐξόδων (π.χ. Ἀεροπορικαὶ μεταφοραί, Γεωργικαὶ ἐκμεταλλεύσεις, παραγωγή Ἡλεκτρικῆς ἐνεργείας κλπ.)

Κατωτέρω παραθέτομεν προϋπολογισμὸν ἀποτελεσμάτων μὲ ἀνάλυσιν σταθερῶν καὶ ἀναλογικῶν ἐξόδων.

	Ἐτησίως	Σταθερὰ Ἐξόδα	Ἀναλογικὰ Ἐξόδα	
			Ποσοστ. οἶο	Ποσόν
Αξία παραγωγῆς εἰς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως 5.000 πρὸς 10	50000			
Πρότυπον Κόστος Παραγωγῆς				
Πρῶται Ὑλαι.	7500		15	7500
Ἄμεσος Ἔργασια.	12000		24	12000
Γενικά Β)κὰ Ἐξόδα.	18000	10000	16	8000
Σύνολον	37500	10000	55	27500
Γενικά Ἐξόδα Διοικήσεως	4000	3000	2	1000
Ἐξόδα Διαθέσεως Προϊόντων	3500	2000	3	1500
Σύνολα	45000	15000	60	30000
Ὅριακή Πρόσοδος				20000
Καθαρὸν Κέρδος.	5000			
Αξία παραγωγῆς εἰς τὴν τιμὴν πωλήσ.	50000			50000

Πίναξ Ἄρ. 108

Προϋπολογισμοῦ Ἀποτελεσμάτων μὲ ἀνάλυσιν σταθερῶν καὶ μεταβλητῶν Ἐξόδων

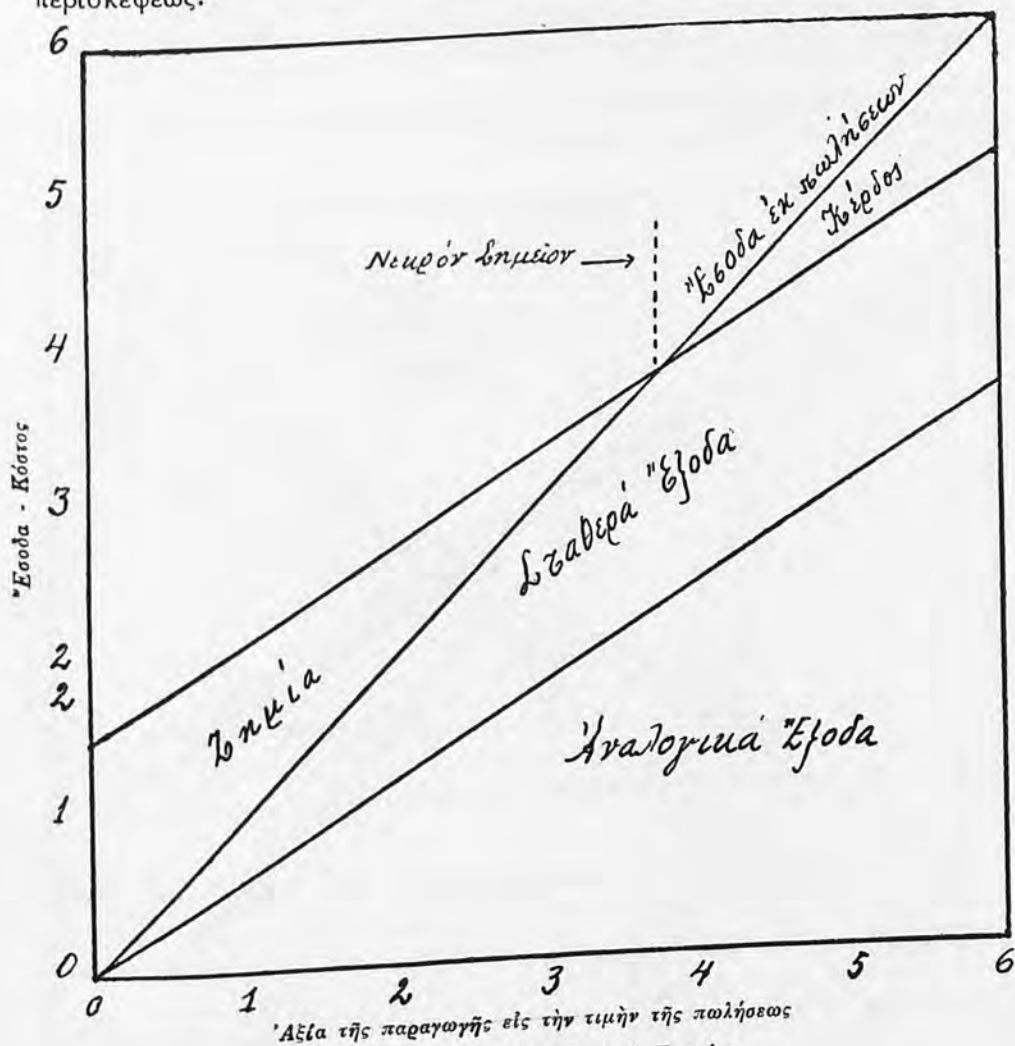
γ. Τὴν ἔξαρσιν τῆς ἐννοίας τοῦ νεκροῦ σημείου ὡς τοῦ βαθμοῦ ἐκεῖνου τῶν ἐσόδων καὶ κατ' ἀκολουθίαν τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς ὃ ὁποῖος εἶναι ἀναγκαῖος διὰ τὴν ἀπόσβεσιν τῶν σταθερῶν ἐξόδων τοῦθ' ὅπερ ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἔντασιν τῆς προσπάθειας καὶ τῶν θυσιῶν ἠ' πρὸς ἐπίτευξιν τῶν ἐσόδων τούτων.

1. Ἀκόμη καὶ διὰ μείωσιν τῆς τιμῆς πωλήσεως, ὁπότε ὡς θὰ ἴδωμεν μεταβάλλεται τὸ Νεκρὸν σημεῖον.

δ. Τὴν ἔννοιαν ὅτι τὸ διαφορικὸν κόστος διὰ τὴν πέραν τοῦ νεκροῦ σημείου παραγωγὴν εἶναι ἴσον πρὸς τ' ἀναλογικὰ Ἔξοδα.

ε. Τὴν ἔννοιαν ὅτι ὁ ἄριστος βαθμὸς ἀπασχολήσεως κατὰ τὰ στατικά δεδομένα τοῦ ἀμεταβλήτου τῶν συμπλεκομένων παραγόντων συμπίπτει πρὸς τὸν ἀνώτατον βαθμὸν ἀπασχολήσεως 1.

στ. Τὴν ἔννοιαν ὅτι τὰ σταθερὰ Ἔξοδα λόγω τῆς ἀνωτέρω ἰδιομορφίας αὐτῶν πρέπει νὰ πραγματοποιοῦνται μετὰ μεγάλης προσοχῆς καὶ περισκέψεως.



Διάγραμμα Ἀρ. 22 Νεκροῦ Σημεῖου

1. Ἄποψις Θεωρητικὴ διότι πράγματι κατὰ τὴν διακύμανσιν τῆς ἀπασχολήσεως παρατηρεῖται μεταβολὴ μικρὰ ἢ μεγάλη τῶν συμπλεκομένων στοιχείων.

Τέλος σημειώτεον ή πρὸς αὐξήσιν τῶν σταθερῶν ἐξόδων σύγχρονος τάσις ἐν τῇ Βιομηχανίᾳ καθιστᾷ ὅλας τὰς ἀνωτέρω ἀπόψεις καὶ τὰς ἐπ' αὐτῶν λεπτομερεῖς μελέτας ἄκρως ἐνδιαφερούσας.

§ 3

Ὑπολογισμὸς τοῦ Νεκροῦ σημείου καὶ γραφικαὶ παραστάσεις.

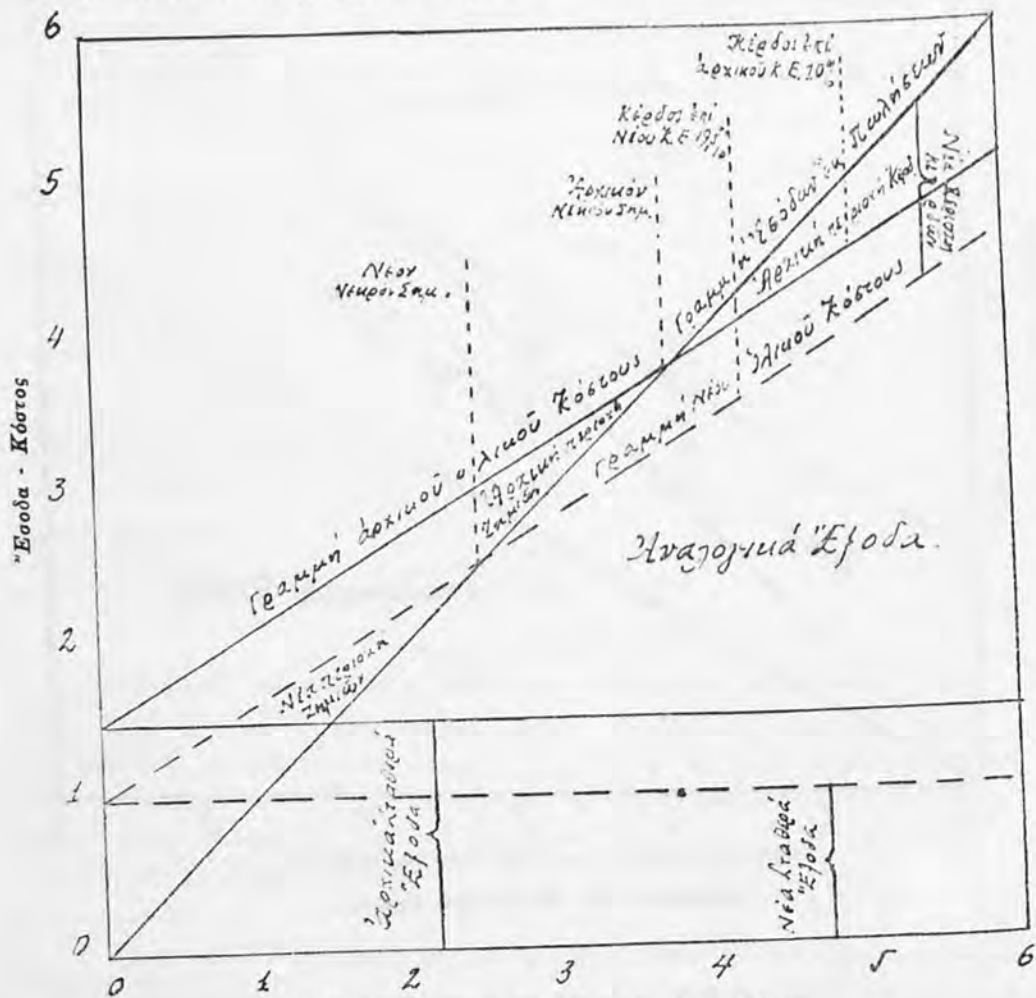
Ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ πίνακος 108 ἔχομεν τὰς κάτωθι σχέσεις.

Ἀναλογικὸν Κόστος Ἐσόδων $30.000 : 50.000 = 0,60$

Ὅριακὴ Ἀναλογία Ἐσόδων $1 - 0,60 = 0,40$

Νεκρὸν Σημεῖον $15.000 : 0,40 = 37.500$

Τὸ νεκρὸν σημεῖον δυνάμεθα νὰ προσδιορίσωμεν μὲ γραφικὴν παράστασιν κατὰ τὸ διάγραμμα ὑπ' ἀρ. 22



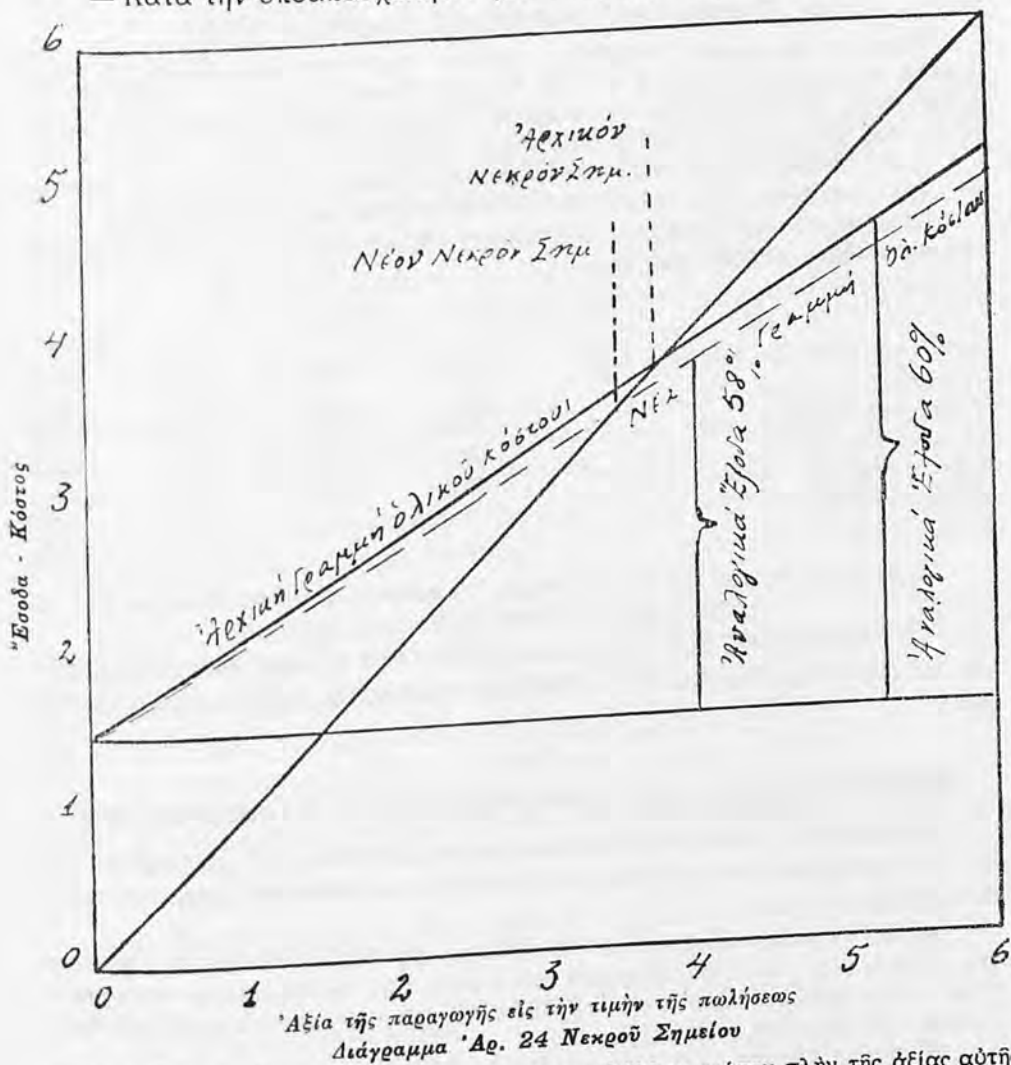
Ἀξία τῆς παραγωγῆς εἰς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως
Διάγραμμα Ἀριθ. 22 Νεκροῦ Σημεῖου

Εἰς τὸ ἐν λόγῳ διάγραμμα ἐλάβομεν εἰς μὲν τὸν ἄξονα τῶν Χ τὰ ἐκτίης παραγωγῆς εἰς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως ἔσοδα εἰς Δεκάδας χιλιάδων εἰς δὲ τῶν Ψ τὰ ἔσοδα καὶ τὸ κόστος εἰς Δεκάδας ἐπίσης χιλιάδων. Ὁ Ἄξων τῶν Χ ἐλήφθη διὰ τὴν ὑποδηλώσιν τὸν ὄγκον τῆς παραγωγῆς ὁ ὁποῖος ὡς γνωστὸν δύναται νὰ προσδιορισθῇ, κατὰ πολλοὺς ἐτέρους τρόπους ὡς βάσει τῶν ὥρων ἀμέσου ἐργασίας ἀριθμοῦ παραχθεισῶν μονάδων κλπ. ¹

Ἐπὶ τοῦ διαγράμματος τούτου οὐδὲν ἰδιαιτερον δύναται νὰ σημειωθῇ πλέον τοῦ ὅτι τὰ σταθερὰ ἔξοδα, τὰ ἀναλογικὰ καὶ αἱ τιμαὶ πωλήσεως ἐλήφθησαν ἀμετάβλητοι δι' ὅλους τοὺς βαθμοὺς τῆς ἀπασχολήσεως.

Εἰς τὴν πραγματικότητα ὅμως κατὰ τὰς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως παρατηρεῖται μεταβολὴ τῶν δεδομένων. Οὕτως:

— Κατὰ τὴν ὑποαπασχόλησιν μίᾳ ἀναμόρφωσις τῆς ὀργανώσεως ἐπι-



Διάγραμμα Ἄρ. 24 Νεκροῦ Σημεῖου

1. Ἄν ὅμως προσδιορισθῇ ἡ παραγωγή κατ' ἄλλον τρόπον πλὴν τῆς ἀξίας αὐτῆς ὅτ' ἀγεννηθοῦν ζητήματα ἀποτιμήσεων τῶν ἐξ ἀπογραφῆς καὶ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ἀποθεμάτων.

φέρει συνήθως μείωσιν τῶν σταθερῶν ἐξόδων καὶ διακύμανσιν τινὰ εἰς τὰ ἀναλογικά.

— Κατὰ τὴν ὑπεραπασχόλησιν παρατηρεῖται συνήθως μία προϊούσα δικαιολογημένη ἄλλωστε μείωσις τῶν τιμῶν πωλήσεων καὶ ταυτοχρόνως μία διόγκωσις τῶν σταθερῶν ἐξόδων.

Αἱ μεταβολαὶ αὗται ὡς εἶναι φυσικὸν ἐπιφέρουν μετατόπισιν τοῦ νεκροῦ σημείου.

Τὸ διάγραμμα ὑπ' ἀρ. 23 συνετάχθη βάσει νέων σταθερῶν ἐξόδων 10.000 καὶ τὸ διάγραμμα ὑπ' ἀρ. 24 βάσει νέων ἀναλογικῶν ἐξόδων 58%.

§ 4

Ὁ Προσδιορισμὸς τοῦ Νεκροῦ Σημεῖου ἐν Περιπτώσει παραγωγῆς πλειόνων εἰδῶν

Ὅταν ἡ ἐπιχειρήσις παρδάγῃ ἰάφορα προϊόντα φυσικὸν εἶναι κατὰ προϊόν νὰ ὑπάρχῃ διαφορὰ εἰς τὴν ὀριακὴν ἀναλογίαν τῶν Ἐσόδων, τοῦτο δέ, λόγῳ τῶν ἰδιομόρφων συνθηκῶν κόστους παραγωγῆς ἐκάστου προϊόντος καὶ τῶν σχετικῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς.

Κατ' ἀνάγκην ὅθεν ἡ ὀριακὴ ἀναλογία ἐσόδων θὰ πρέπει νὰ προκύψῃ ὡς συνισταμένη τῶν ποσοστῶν τὰ ὁποῖα ἕκαστον καταλαμβάνει.

Οἱ σχετικοὶ πρὸς τοῦτο ὑπολογισμοὶ φαίνονται ἐκ τοῦ παρατεθεμένου κατωτέρω παραδείγματος.

	Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α			Σύνολον
	A	B	Γ	
Ἀξία παραγωγῆς εἰς τὴν τιμὴν πωλ.	12000	18000	20000	50000
Ποσοστὸν	24%	36%	40%	100%
Ἀναλογικά Ἐξοδα	8400	10800	16000	35200
Ὀριακὸν Περιθώριον	3600	7200	4000	14800
Ὀριακὴ ἀναλογία ἐσόδων	30%	40%	20%	29,60%
Σταθερὰ Ἐξοδα				9800
Κέρδος				5000

Ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ὡς ἄνω πίνακος τὸ νεκρὸν σημεῖον θὰ εἶναι .

$$\text{Νεκρὸν Σημεῖον} = 9.800 : 29,60 = \Delta\rho\chi. 33.108.$$

Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ Νεκροῦ σημείου κατὰ τ' ἀνωτέρω ὀλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως δὲν ἐμποδίζει βεβαίως τὸν κατὰ προϊόν ὑπολογισμὸν αὐτοῦ.

§ 5

Ὁ Προσδιορισμὸς τῶν Ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν Ἀποτελεσμάτων

Ἀποκλίσεις κατὰ πηγὴν προελεύσεως δύναται νὰ μετρηθοῦν καὶ ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων βάσει τῶν προϋπολογιστικῶν καὶ ἀπολογιστικῶν στοιχείων.

Αἱ ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων ἀποκλίσεις εἰς δύο δύναται νὰ ὀφείλωνται λόγους : α) Εἰς τὴν διαφορὰν τοῦ ὕψους τῶν πραγματικῶν πωλήσεων ἔναντι τῶν προϋπολογισθεισῶν. β) Εἰς διαφορὰν τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἔναντι τοῦ προϋπολογιστικοῦ.

Αἱ αἰτίαι τῆς ἐπὶ τοῦ ὕψους τῶν πωλήσεων ὀλικῆς ἀποκλίσεως εἰς τρεῖς εἶναι δυνατόν νὰ ὀφείλωνται λόγους

1. Εἰς τὴν διαφορὰν τῶν πωληθειῶν ποσοτήτων ἔναντι τῶν προϋπολογιστικῶν.

2. Εἰς τὴν διαφορὰν τῶν ἐπιτευχθειῶν τιμῶν ἔναντι τῶν διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ προβλεφθειῶν.

3. Εἰς τὴν διαφορὰν τῆς συνθέσεως τῶν πωληθέντων προϊόντων ἔναντι τῆς προϋπολογισθείσης (π.χ. ὁ προϋπολογισμὸς προέβλεψεν πωλήσεις 1000 μ. προϊόντος Α καὶ 500 μ. προϊόντος Β καὶ διὰ τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων προκύπτει πώλησις 900 μονάδων προϊόντος Α καὶ 650 μ. προϊόντος Β).

Ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῶν πωλήσεων οἱ T. Lang, W. Mc Farland, M. Schiff ὑποδεικνύουν τοὺς ἑξῆς συσχετισμοὺς ὡς τοὺς συνηθέστερον ἐφαρμοζομένους μεταξὺ ἐτέρων δυνατῶν¹ ἐπίσης κατὰ προϊόν.

Ὀλικὴ Ἀπόκλισις = Προϋπολογισθεῖσαι Πωλήσεις(1) — Πραγματοποιηθεῖσαι Πωλήσεις (4)
Ἀπόκλισις Ὀγκου = Προϋπολογισθεῖσαι Πωλήσεις — Πραγματικῶς πωληθεῖσαι ποσότητες Χ Τιμὰς προϋπολογισμοῦ Χ Προϋπολογιστικὴν ἀναλογίαν ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων (2).

Ἀποκλίσεις Τιμῶν = Πραγματικῶς πωληθεῖσαι ποσότητες Χ Τιμὰς προϋπολογισμοῦ Χ προϋπολογιστικὴν ἀναλογίαν ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων — Πραγματικῶς πωληθεῖσαι ποσότητες Χ Πραγματικὰς τιμὰς πωλήσεων Χ Προϋπολογιστικὴν ἀναλογίαν ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων (3).

Ἀποκλίσεις Συνθέσεως πωλήσεων = Πραγματικῶς πωληθεῖσα ποσότης Χ Πραγματικὴν τιμὴν πωλήσεως Χ Προϋπολογιστικὴν ἀναλογίαν ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων — Πραγματικὰ πωλήσεις.

Τὸ μὲ θετικὸν σημεῖον ἐξαγόμενον ἐκ τῶν ὡς ἄνω τύπων συναντᾷ ἀρνητικὴν ἀπόκλισιν, τὸ δὲ μὲ ἀρνητικὸν θετικὴν λόγῳ τῆς φύσεως τῶν ἀποκλίσεων τούτων.

Ἐπὶ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποκλίσεων κόστους οἱ ἴδιοι ὡς ἄνω συγγραφεῖς ὑποδεικνύουν ὅπως κατὰ τὴν ἀνάλυσιν εἰς ἀποκλίσεις ὄγκου καὶ τιμῶν (μικτὴν) ἐφαρμοσθοῦν ἀντιστοίχως οἱ κάτωθι τύποι :

Ὀγκου = Προϋπολογιστικὴ ποσότης πωλήσεων Χ Προϋπολογιστικὸν κόστος πωλήσεων κατὰ μονάδα (1) — Πραγματικῶς πωληθεῖσα ποσότης Χ Προϋπολογιστικὸν κόστος πωλήσεως κατὰ μονάδα (2).

Τιμῶν = Πραγματικῶς πωληθεῖσα ποσότης Χ Προϋπολογιστικὸν κόστος πωλήσεως κατὰ μονάδα — Πραγματικῶς πωληθεῖσα ποσότης Χ Πραγματικὸν κόστος κατὰ μονάδα (3).

Ἐπὶ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν ἀνωτέρω ἔστω τὸ ἑξῆς παράδειγμα :

1. Ἴδε σχετικῶς ἐνθ. ἀν. σ. 566.

2. Ἐνθ' ἀνωτ. σελ. 568 ὅπου καὶ σχετικὸς πίναξ.

	Προϊόντα	Στοιχεία Πωλήσεων				Κόστος Πωλήσεων		Μικτόν Κέρδος
		Ποσότης	Ποσοστόν επί όλου	Τιμή	Άξια	Μονάδος	Συνόλου	
Προϋπολογιστικά στοιχεία	A	10.000	20	150	1.500.000	120	1.200.000	300.000
	B	40.000	80	100	4.000.000	80	3.200.000	800.000
		50.000	100	—	5.500.000	—	4.400.000	1.100.000
Απολογιστικά Στοιχεία	A	12.000	25	140	1.680.000	115	1.330.000	300.000
	B	36.000	75	105	3.780.000	84	3.024.000	756.000
		48.000	100	—	5.460.000	—	4.404.000	1.056.000

Πίναξ Άρ. 109
Αποκλίσεων αποτελεσμάτων

Έπι τῆ βάσει τῶν ὡς ἄνω δεδομένων εἶναι δυνατόν νά μετρηθοῦν αἱ ἐξῆς ἀποκλίσεις : (Οἱ ἀριθμοὶ εἰς τὰς στήλας τῶν πινάκων εὐρίσκονται ἐν ἀντιστοιχίᾳ πρὸς τοὺς σχετικοὺς τύπους)

Α' Πωλήσεων

Προϊόντα	(1)	(2)	(3)	(4)	Αποκλίσεις			
					λίαι (1)-(4)	ὄγκων (1)-(2)	τιμῶν (2)-(3)	συνθέσ. (3)-(4)
A	1.500.000	1.440.000	1.344.000	1.680.000	+ 180.000	- 60.000	- 96.000	+ 336.000
B	4.000.000	3.840.000	4.032.000	3.780.000	- 220.000	- 160.000	+ 192.000	- 252.000
	5.500.000	5.280.000	5.376.000	5.460.000	- 40.000	- 220.000	+ 96.000	+ 84.000

Πίναξ Άρ. 110

Αποκλίσεων ἐπὶ τῶν Αποτελεσμάτων λόγω διακυμάνσεως τῶν πωλήσεων

Αἱ στήλαι (2) καὶ (3) ἐν τῷ πινάκι ὑπελογίσθησαν ὡς κάτωθι :

$$(2) \begin{cases} \text{διὰ τὸ A} = 48.000 \times 150 \times \frac{20}{100} = 1.440.000 \\ \text{» » B} = 48.000 \times 100 \times \frac{80}{100} = 3.840.000 \end{cases}$$

$$(3) \begin{cases} \text{διὰ τὸ A} = 48.000 \times 140 \times \frac{20}{100} = 1.344.000 \\ \text{» » B} = 48.000 \times 105 \times \frac{80}{100} = 4.032.000 \end{cases}$$

Β'. Κόστους

<i>Προϊόντα</i>	<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	<i>Αποκλίσεις</i>		
				<i>Όλικαί (1)-(3)</i>	<i>Όγκου (1)-(2)</i>	<i>Τιμών (2)-(3)</i>
A	1.200.000	1.440.000	1.380.000	- 180.000	- 240.000	+ 60.000
B	3.200.000	2.880.000	3.024.000	+ 176.000	+ 320.000	- 144.000
	4.400.000	4.320.000	4.404.000	- 4.000	+ 80.000	- 84.000

Γ'. Ανακεφαλαίωσις Αποκλίσεων Μικτού Κέρδους.

Όγκου Πωλήσεων	- 220.000
Τιμών Πωλήσεων	+ 96.000
Συνθέσεως Πωλήσεων	+ 84.000
Όγκου Παραγωγής	+ 80.000
Τιμών στ. Κόστους	- 84.000
Σύνολον	- 44.000

συμφώνως πρὸς τὴν Ἐνδειξὴν τοῦ Πίνακος ὑπ' ἀρ. 109

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ

*Αριθ.	Π Ι Ν Α Κ Ε Σ	Σελίς
1	Κατατάξεως Βιομηχανικών Έπιχειρήσεων αναλόγως του άπασχολουμένου προσωπικού (Σ.Ε.Β.)	13
2	Παραγωγικότητος τής Έπιχειρήσεως κατά Η. S. Davis	53
3	Όλικών Άποκλίσεων κατά διαφόρους περιπτώσεις ποσοτικών αναλώσεων.	62
4	Σχέσεων πραγματικών αναλώσεων πρὸς προτύπους εις διαφόρους περιπτώσεις.	63
5	Προσδιορισμοῦ Παραγωγικότητος κατά συντελεστήν κόστους εις διαφόρους περιπτώσεις.	63
6	Ποσοστιαίων διακυμάνσεων παραγωγικότητος κατά συντελεστήν καί συνολικῶς εις διαφόρους περιπτώσεις.	64
7	Συνθέσεως του Κόστους βάσει κοστολογήσεως κατά παραγγελίαν παραγωγῆς.	70
8	Άναλύσεως του όλικου κόστους κατά θέσεις κατά τήν μέθοδον τής κοστολογήσεως τής μαζικῆς παραγωγῆς.	71
9	Ποσοτικών αναλώσεων κατ' εἶδος στοιχείου.	85
10	Δυνατῆς αναλύσεως τῶν ποσοτικῶν δεδομένων ἐκ του σχεδίου.	86
11	Άναλύσεως ἔργου κατά μέρη	86
12	Άναλύσεως τιμῶν ὑλικῶν.	88
13	Υπολογισμοῦ μέσου ἡμερομισθίου.	89
14	Συνθέσεως κόστους ὑπὸ ἀναλυτικά στοιχεία: Ὑλικά- Ἄμεσα ἐργατικά.- Ὡραι λειτουργίας Μηχανημάτων.	94
15	Συνθέσεως κόστους ὑπὸ Ἄναλυτικά στοιχεία: Ὑλικά καί ὦραι λειτουργίας Μηχανημάτων.	95
16	Άναλύσεως ἔργου κατά μέρη	96
17	Άναλύσεως Ἄξιᾶς ἔργου (Μ. Διαμαντοπούλου)	103
18	Διαφορῶν πραγματικοῦ - προτύπου κόστους.	116
19	Συνδέσμου ἀποκλίσεων πραγματικοῦ κόστους πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς ἀποκλίσεων.	116
20	Συγκριτικῆς προελεύσεως τῶν ἀποτελεσμάτων κατά τήν Μέθοδον του Ἱστορικοῦ καί του προτύπου κόστους.	119
21	Συγκριτικῶν ἀποτελεσμάτων ὑπὸ τὸ σύστημα του Ἱστορικοῦ καί προτύπου κόστους βάσει ἀποτιμήσεως εις διαφόρους τιμάς.	120
22	Διορθώσεως ἀπολογιστικῶν δεδομένων.	129

23	Ποσοτικού προτύπου Α' Ὑλῶν	137
24	Θέσεων Ἐργασίας.	138
25	Κατεργασιῶν Μαλλίνου ὑφάσματος (R. B. Thibert).	140
26	Μελέτης χρόνου καὶ κινήσεων. (T. Lang. W. Mc Farland. M. Seliff).	141
27	Ποσοτικού προτύπου Ἐργασίας εἰς Ἐργοστάσιον σπορελαιουργίας.	142
28	Ὁρῶν λειτουργίας τοῦ Ἐξοπλισμοῦ.	143
29	Κατανομῆς μὴ ἐλεγξιμῶν Δαπανῶν εἰς παραγωγικὰ τμήματα.	157
30	Γενικῶν Βιομηχαν. Ἐξόδων Τμήματος Παραγωγῆς.	158
31	Σταθεροῦ προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.	159
32	Προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων εἰς στήλας	160
33	Ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ.	168
34	Προϋπολογισμοῦ Βοηθητικῆς Ὑπηρεσίας Παραγωγῆς.	169
35	Προτύπου Κόστους προϊόντος κατὰ κατεργασίαν.	177
36	Προτύπου κόστους προϊόντος. }	178
37	Προτύπου κόστους προϊόντος. }	179
38	Προτύπου Κόστους Μηχανολογικοῦ προϊόντος ἀποτελουμένου ἐκ πλειόνων μερῶν.	181
39	Διαφορῶν ἀποτιμήσεως καὶ ἀπογραφῆς κατὰ τὰς διαφόρους παραλλαγὰς τῆς τιμῆς κτήσεως.	195
40	Στοιχείων τοῦ κόστους κατὰ τὴν Γερμανικὴν καὶ Γαλλικὴν Διδασκαλίαν.	199
41	Ποσοτικῶν Ἀποκλίσεων Α' Ὑλῶν	204
42	Ποσοτικῶν Ἀποκλίσεων Α' Ὑλῶν.	207
43	Ὀλικῆς Ἀποκλίσεως Ἀμέσων Ἐργατικῶν.	211
44	Ὑποδείγματος Ἀτομικοῦ Δελτίου Ἐργασίας μετὰ μνείας τῶν ἀποκλίσεων.	212
45	Ἀνακεφαλαιωτικοῦ Φύλλου Ἐλέγχου Ἐργασίας.	213
46	Ἀποκλίσεων Ἀποτελεσματικότητος (Ἀποδόσεως) Ἀμέσου Ἐργασίας.	214
47	Ἀποκλίσεων τιμῆς ἀμέσου Ἐργασίας.	216
48	Ἀνακεφαλαιώσεως Ἀποκλίσεων Ἀμέσου Ἐργασίας.	218
49	Ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ λαμβανομένου ὡς βάσεως διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποκλίσεων ὄγκου.	220
50	Συγκρίσεως προτύπων — πραγματικῶν Γ. Β. Ε.	224

Αριθ.	Π Ι Ν Α Κ Ε Σ	Σελίδες
51	Αναλύσεως Αποκλίσεων κατ' είδος έξόδων λ)σμοῦ Γ. Β. Ε.	225
52	Προϋπολογισμοῦ καὶ Ἀπολογισμοῦ Γ.Β.Ε. παραγωγικοῦ τμήματος.	229
53	Ανακεφαλαιώσεως Ἀποκλίσεων Κόστους παραγωγικοῦ τμήματος.	230
54	Ανακεφαλαιώσεως ἀποκλίσεων ὀλικοῦ κόστους παραγωγῆς.	231
54α	Παραλλαγή Α'. Ἀνάλυσις κατὰ στοιχείον τοῦ κόστους » Β'. Ἀνάλυσις κατὰ Τμήμα καὶ στοιχείον κόστους.	231
55	Δελτίου ἀπογραφῆς πρώτης Ὑλης ἐπὶ παραγωγῆς συμπαραγῶν.	234
56	Προτύπου κοστολογήσεως ποικιλίας.	236
56α	Προτύπου κοστολογήσεως ποικιλίας.	238
57	Ποσοτικῶν Ἀποκλίσεων Α' Ὑλης	238
57α	Προτύπων Ὁρῶν Ἀμέσου Ἐργασίας ἐν τῇ παραγωγῇ	238
58	Ἀποκλίσεων ἐπὶ ἰδιομόρφων περιπτώσεων (Σαπωνοποιίας).	241
58α	Ὑψισμοῦ Ἀποκλίσεων ἐπὶ ἰδιομόρφων περιπτώσεων	241
59	Ἀποκλίσεων κατὰ στοιχείον κόστους.	246
60	Ἀποκλίσεων ἐπὶ πρώτων ὕλων προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου.	247
61	Ἀποκλίσεων ἐπὶ Ἀμέσου Ἐργασίας προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου.	247
62	Ἀποκλίσεων Γ. Β. Ε. προσδιοριζομένων κατὰ τὴν λήξιν τῆς κοστολογικῆς περιόδου.	247
63	Ἀποκλίσεων κόστους παραγωγῆς.	271
64	Ἀποκλίσεων ἀπὸ τοῦ προτύπου Βασικοῦ καὶ τοῦ προσηρμοσμένου βασικοῦ εἰς τρέχον μετὰ ἢ ἄνευ χρήσεως ἀναλογιῶν.	281
65	Ἀποκλίσεων Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων ἀπὸ τοῦ προτύπου βασικοῦ καὶ προσηρμοσμένου βασικοῦ εἰς τρέχον μετὰ ἢ ἄνευ χρήσεως ἀναλογιῶν.	283
66	Ἀποκλίσεων ἀμέσου Ἐργασίας ἀπὸ τοῦ προτύπου βασικοῦ καὶ τοῦ προσηρμοσμένου βασικοῦ εἰς τρέχον μετὰ ἢ ἄνευ χρήσεως ἀναλογιῶν.	284
67	Ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.	291

Ἄριθ.	ΠΙΝΑΚΕΣ	Σελίς
		296
68	Ἀναλύσεως Ἀποκλίσεων.	311
68	» » Πρώτων Ὑλῶν.	311
69	» » Ἀμέσου Ἐργασίας.	311
70	» » Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.	321
71	Ἀναλογιῶν καὶ Ἀποκλίσεων ἐπὶ Πρώτων Ὑλῶν.	323
72	» » ἐπὶ Ἀμέσου Ἐργασίας	324
73	» » Γενικῶν Βιομηχ. Ἐξόδ.	331
74	Κριτηρίων κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσ.	332
75	Ἀναλύσεως τιμῶν πωλήσεως	
76	Κριτηρίων Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν.	332
77	Ἀναλύσεως πωλήσεων καὶ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν.	333
78	Κριτηρίων Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως κατὰ κατηγορίας πελατῶν.	335
79	Μερισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ Κατηγορίαν πελατῶν.	335
80	Κατανομὴ λειτουργικοῦ κόστους κατ' ἐντεταλμένους πωλήσεις.	336
81	Κριτηρίων κατανομῆς Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ Μέγεθος Παραγγελιῶν.	337
82	Κατανομῆς Λειτουργικοῦ Κόστους Διαθέσεως καθ' ὄδου Διοχετεύσεως.	338
83	Προϋπολογισμοῦ Πωλήσεων.	345
84	Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως.	345
85	Προϋπολογισμοῦ Ὑπηρεσίας Ἀποθηκῶν.	346
86	Προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Ἐξόδων Διαθέσεως. (Διεύθυνσις Πωλήσεων)	347
87	Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Πρατηρίου Ἀθηνῶν.	348
88	Ἀναλυτικοῦ Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως κατὰ περιοχὴν.	349
89	Κοστολογήσεως κατὰ προϊόν καὶ Γεωγραφικὴν περιοχὴν.	349
90	Ἀποκλίσεων Κόστους Ὑπηρεσίας Ἀποθηκῶν.	350
91	» Πρατηρίου	350
92	Ἀναλύσεως Ἀποκλίσεων κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν ἐν σχέσει πρὸς ἐντεταλμένους τὰς πωλήσεις.	351
93	Προϋπολογισμοῦ πωλήσεων κατὰ προϊόν καὶ Γεωγραφικὴν Περιοχὴν.	365

Ἄριθ.	Π Ι Ν Α Κ Ε Σ	Σελίς
94	Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως μετ' λειτουργικὴν ἀνάλυσιν αὐτῶν καὶ κατανομὴν κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν.	367
95	Προϋπολογισμοῦ Ἐξόδων Διαθέσεως μετὰ χρονικῆς κατανομῆς αὐτῶν.	368
96	Προϋπολογισμοῦ Γενικῶν Ἐξόδων Διοικήσεως.	369
97	Ποσοτικὸν Προγράμματος Παραγωγῆς.	370
98	Προγράμματος χρησιμοποιοῦσεως Μηχανικῶν Ἐγκαταστάσεων εἰς ὥρας.	371
99	Προγράμματος Ἐργασίας.	372
100	Προϋπολογισμοῦ Ἀμοιβῶν Ἐργασίας.	373
101	Προϋπολογισμοῦ Ἀγορῶν.	374
102	Προϋπολογισμοῦ Δαπανῶν Παραγωγῆς.	377
103	Προϋπολογισμοῦ τῶν Ἐπενδύσεων.	378
104	Προϋπολογισμοῦ Εἰσπράξεων.	381
105	Προϋπολογισμοῦ Πληρωμῶν.	382
106	Ταμιακοῦ Προϋπολογισμοῦ.	383
107	Ἴσολογισμοῦ 31 — 12 58 (τέλος προηγουμένης περιόδου).	386
	Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ	391
108	Προϋπολογισμοῦ ἀποτελεσμάτων μετ' ἀνάλυσιν σταθερῶν καὶ μεταβλητῶν Ἐξόδων.	400
109	Ἀποκλίσεων ἀποτελεσμάτων.	406
110	Ἀποκλίσεων ἀποτελεσμάτων λόγῳ διακυμάνσεως τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.	406

Δ Ι Α Γ Ρ Α Μ Μ Α Τ Α

1.	Συνοπτικῶν Μεθόδων Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς	23
2.	Πορείας Ἐγγραφῶν Κόστους παραγωγῆς κατὰ τὰς ἀναλυτικὰς Μεθόδους.	24
3.	Πορείας ἔγγραφῶν Κόστους παραγωγῆς κατὰ τὰς ἡμικριτικὰς Μεθόδους Κοστολογήσεως.	26
4.	Συνθέσεως ὀλικοῦ χρόνου ἀπασχολήσεως.	35
5.	Χρόνου Χρησιμοποίησεως Μηχανῶν (Rummel).	37
6.	Πορείας σχηματισμοῦ προκαθωρισμένου κόστους.	91
7.	Διαθρώσεως κόστους προϊόντων ἀποτελουμένων ἐκ μερῶν.	93
8.	Κοστολογήσεως βάσει ὥρων λειτουργίας ἐκάστου Μηχ)τος.	94
9.	Συνθέσεως καὶ κοστολογήσεως Γενικῶν Βιομ)κῶν Ἐξόδων.	157
10.	Μετατροπῆς τῆς Ἑμιμεταβλητῆς δαπάνης εἰς σταθεράν καὶ ἀναλογικὴν.	167
11.	Προϋπολογιστικῆς Κοστολογήσεως Βοηθητικῶν Ὑπηρεσιῶν.	171
12.	Προτύπου κόστους Μηχανολογικοῦ προϊόντος	180
13.	Διαθέσεως τῶν ἀποκλίσεων.	192
14.	Πορείας Ἐγγραφῶν κατὰ τὴν Μέθοδον τοῦ Μερικοῦ σχεδίου.	251
15.	Πορείας Ἐγγραφῶν κατὰ τὴν Μέθοδον τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου.	260
16.	Κοστολογικῶν Συσχετισμῶν Ἐξόδων Διαθέσεως.	330
17.	Διαθρώσεως Ὑπηρεσιῶν Διαθέσεως.	343
18.	Τάσεως Καμπύλης Πωλήσεων.	359
19.	Ποσοστιαίων διακυμάνσεων τῶν Πωλήσεων ἐν σχέσει πρὸς τὴν τάσιν.	360
20.	Τάσεως Πωλήσεων ἐπιχειρήσεως ἐν σχέσει πρὸς τὰς πωλήσεις τοῦ κλάδου.	362
21.	Ἐποχικῆς Διακυμάνσεως Πωλήσεων.	363
22.	Νεκροῦ Σημεῖου	401
23.	» »	402
24.	» »	403

Κεφάλαιον Ιον

Εισαγωγή εἰς τὴν Ἐννοιαν καὶ τὸν προσδιορισμὸν τῆς Παραγωγικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως

	Σελίς
Παραγρφ. 1. Τὰ χαρακτηριστικά τῆς συγχρόνου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως.	11
» 2. Αἱ σύγχρονοι ἰδέαι περὶ τῆς ἰδιωτικοοικονομικῆς δράσεως. 1. Διάφοροι παραλλαγαὶ Συνοπτικῶν μεθόδων. 2. Ἀναλυτικαὶ Μέθοδοι. 3. Ἡμικριτικαὶ Μέθοδοι. 4. Κριτικαὶ Μέθοδοι.	18
» 3. Ἡ ἐξέλιξις τῆς βιομηχανικῆς Λογιστικῆς.	20
» 4. Αἱ πηγαὶ προελεύσεως τοῦ οικονομικοῦ αποτελέσματος ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει.	27
» 5. Ἡ ἔννοια τῆς παραγωγικότητος ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐπιχειρήσει.	29
» 6. Αἱ ἀποδόσεις ἐν τῇ βιομηχανικῇ ἐκμεταλλεύσει. Α'. Ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐνεργείας. Β'. Ἡ ἀπόδοσις τῆς ἐργασίας Γ'. Ἡ ἀπόδοσις τοῦ ἐξοπλισμοῦ. Δ'. Ἡ ἀπόδοσις τῶν πρώτων ὕλων.	33
» 7. Ἡ Σύνθεσις καὶ αἱ προϋποθέσεις μετρήσεως τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Α'. Θέσις ἐργασίας. Β'. Ἡ παραγωγικότης τῆς θέσεως ἐργασίας. Γ'. Πῶς δύναται νὰ νοηθῇ ἡ παραγωγικότης.	43
» 8. Ἡ τεχνικὴ παραγωγικότης κυριαρχεῖται ὑπὸ τῆς Οἰκονομικῆς παραγωγικότητος.	48
» 9. Ὁ λογιστικὸς προσδιορισμὸς τῆς ὀλικῆς παραγωγικότητος ἐν τῇ Ἐκμεταλλεύσει. Α'. Εἰσαγωγή. Β'. Ἡ Μέθοδος <i>H. S. Davis</i> . Γ'. Κριτικὴ τῆς μεθόδου <i>H. S. Davis</i> .	49
» 10. Ὁ προσδιορισμὸς τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἀντικείμενον Λογιστικοῦ προσδιορισμοῦ. Α'. Γενικά Β'. Ἡ ἀνεπάρκεια τῆς Στατιστικῆς διὰ τὴν μέτρησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως. Γ'. Ἡ Χρησιμοποίησις τοῦ Λογιστικοῦ Ἰσοτίμου ἀποκλείεται κατὰ τὴν μέτρησιν τῆς τεχνικῆς παραγωγικότητος. Δ'. Ἡ χρησιμοποίησις τῆς προτύπου τιμῆς συμπληρῶνει τὸ ποσοτικὸν πρότυπον κατὰ τὴν μέτρησιν τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.	57

» 11.	Τὸ πρότυπον κόστος μέσον προσδιορισμοῦ τῶν ἐκ τῆς συναλλαγματοῦ σφαίρας ἀποτελεσμάτων.	65
» 12.	Ἡ ἀνεπάρκεια τῶν ἀναλυτικῶν καὶ ἡμικριτικῶν λογιστικῶν μεθόδων κοστολογήσεως.	68
» 13.	Τὸ πρότυπον κόστος ἀποτελεῖ τὸν πυρῆνα τῆς βάσει σχεδίου δράσεως τῶν Βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.	73

Κεφάλαιον 2ον

Τὸ Προκαθωρισμένον Κόστος

» 1.	Ἡ ἔννοια καὶ ὁ σκοπὸς τοῦ προκαθωρισμένου κόστους.	80
» 2.	Τὰ ποσοτικά δεδομένα τοῦ προκαθωρισμένου κόστους.	83
» 3.	Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ προκαθωρισμένου κόστους.	87
» 4.	Συντμήσεις ἐπὶ τῶν ὑπολογισμῶν τοῦ κόστους. 1ος Τρόπος Συντμήσεως. 2ος Τρόπος Συντμήσεως. 3ος Τρόπος Συντμήσεως.	92
» 5.	Τὸ προϋπολογιστικὸν κόστος. α) Εἰς τὰς παραγούσας κατὰ παραγγελίαν ἐπιχειρήσεις. β) Εἰς τὰς παραγούσας ἐν σειρᾷ ἐπιχειρήσεις.	96

Κεφάλαιον 3ον

Τὸ Πρότυπον Κόστος

» 1.	Ὁρισμὸς καὶ ἔννοια τοῦ προτύπου κόστους.	107
» 2.	Ἡ σχέσις μεταξὺ προϋπολογιστικοῦ καὶ προτύπου κόστους.	114
» 3.	Ἡ σχέσις μεταξὺ τοῦ προτύπου καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους.	117
» 4.	Ἡ σχέσις μεταξὺ τοῦ προτύπου καὶ κανονικοῦ κόστους.	120
» 5.	Ὁ προσδιορισμὸς τῆς κανονικότητος τοῦ κόστους βάσει τῶν ἀπολογιστικῶν δεδομένων.	115
» 6.	Τὸ κανονικὸν κόστος προσδιορίζεται δι' ἐκτιμήσεως.	131
» 7.	Αἱ προϋποθέσεις καταρτίσεως τοῦ προτύπου κόστους παραγωγῆς.	133
» 8.	Ὁ καθορισμὸς τῶν φυσικῶν προτύπων. Α'. Ποσοτικά πρότυπα πρώτων ὑλῶν. Β'. Ποσοτικά πρότυπα ἀμέσου ἐργασίας. Γ'. Πρότυπος χρόνος λειτουργίας ἐξοπλισμοῦ.	134

- » 9. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.
 Α'. Ἡ ἔννοια καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Β'. Ἡ ἔννοια τοῦ Ἡμιμεταβλητοῦ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Γ'. Ἡ ἔννοια τοῦ σταθεροῦ καὶ μεταβλητοῦ μέρους τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. Δ'. Πρότυπος βαθμὸς ἀπασχολήσεως. Ε'. Γενικά ἐπὶ τῆς καταρτίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν Γ.Β.Ε.. ΣΤ'. Σταθεροὶ προϋπολογισμοί. Ζ'. Προϋπολογισμοὶ κατὰ στήλας. Η'. Ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. α. Μέθοδος τῆς Συγκρίσεως. β. Μέθοδος τῆς γραμμῆς τοῦ προϋπολογισμοῦ. Θ'. Κοστολόγησις τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν 143
- » 10. Καθορισμὸς προτύπων τιμῶν.
 Α'. Πρότυπος τιμὴ πρώτων ὑλῶν. Β'. Πρότυπος τιμὴ ἡμερομισθίων. 171
- » 11. Ἡ κατάρτισις προτύπου κόστους παραγωγῆς.
 Α'. Ἡ τεχνικὴ τῆς καταρτίσεως τοῦ προτύπου κόστους. Β. Ἀρμόδιοι διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ προτύπου κόστους. 176
- » 12. Εἶδη προτύπου κόστους. 184
- » 13. Ἡ φύσις καὶ ἡ διάθεσις τῶν ἀποκλίσεων. 189
- » 14. Τὸ πρότυπον κόστος καὶ ἡ ἀρχὴ τῶν ἐξαιρέσεων. 193
- » 15. Τὸ πρότυπον κόστος καὶ ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς. 194
- » 16. Τὸ πρότυπον κόστος, ὁ Προϋπολογισμὸς, καὶ τὸ Λογιστικὸν Σχέδιον.
 α. Προϋπολογισμὸς Ἀγορῶν καὶ λογαριασμοὶ Ἀποθεμάτων. β. Προϋπολογισμὸς Δαπανῶν παραγωγῆς καὶ λησμοὶ παραγωγῆς. γ. Προϋπολογισμοὶ Ἐξόδων πωλήσεων καὶ λησμοὶ Γενικῶν Ἐξόδων πωλήσεων. 196
- » 17. Ἡ ἀπλότης τῶν ὑπολογισμῶν ἐν τῇ Λογιστικῇ τοῦ προτύπου κόστους. 198

Κεφάλαιον 4ον

Ὁ Προσδιορισμὸς τῶν Ἀποκλίσεων ὑπὸ τὸ σύστημα τοῦ τρέχοντος προτύπου.

- Παράγρ. 1. Ἡ ἔννοια καὶ ὁ σκοπὸς τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου. 201
- » Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν.
 Α'. Αἱ ἀποκλίσεις χρησιμοποιηθεισῶν ποσοτήτων πρώτων ὑλῶν ἢ ποσοτικαὶ ἀποκλίσεις πρώτων ὑλῶν. Β'. Ἀποκλίσεις τιμῆς πρώτων ὑλῶν. α. Μέθοδος τοῦ Διαχωρισμοῦ τῆς διαφορᾶς κατὰ τὴν βιομηχανοποίησιν. γ. Μέθοδος Διαχωρισμοῦ κατὰ τὴν ἀγορὰν εἰς ἐκκρεμῆ λησμόν. 203

3. Αί αποκλίσεις επί τῶν Ἀμέσων Ἐργατικῶν.
 Α'. Προσδιορισμός Ὀλικῆς ἀποκλίσεως, Β'. Ἀποκλίσεις Ἀποδόσεως ἢ ἀποτελεσματικότητος Ἀμέσου Ἐργασίας, Γ'. Ἀποκλίσεις τιμῆς Ἐργασίας. 210
4. Ἀποκλίσεις ἐπί τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.
 α. Γενικά.
 β. Ἀποκλίσεις Ὀγκου Παραγωγῆς.
 γ) Ἀποκλίσεις Ἀποτελεσματικότητος.
 δ) Ἀποκλίσεις Προϋπολογισμοῦ ἢ Ἐξόδων.
 ε. Λεπτομερέστεροι ἀναλύσεις ἀποκλίσεων Γ.Β.Ε. 216
5. Ἀποκλίσεις ἐπί τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν παραγ. 226
6. Ὁ Ἐλεγχος τῶν Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. 227
7. Ὁ κατὰ τμήμα καί ἐν συνόλῳ ἔλεγχος τοῦ κόστους. 230
8. Αἱ ἀποκλίσεις ἐπί συμπαραγωγῶν.
 α. Καθορισμός τιμῆς ἀγορᾶς πρώτης Ὑλης. Ἐλεγχος πραγματοποιηθειῶν τιμῶν. γ. Ἐλεγχος Ἀποθηκῶν. δ. Ἐλεγχος Βιομηχανικῶν Ἐξόδων. 232
9. Αἱ ἀποκλίσεις ἐπί παραγωγῆς ποικιλίας τοῦ αὐτοῦ εἴδους. 235
10. Αἱ ἀποκλίσεις ἐπί ἰδιομόρφων περιπτώσεων. 239

Κεφάλαιον ὄον

Ἡ Λογιστικὴ τῶν Μεθόδων τρέχοντος Προτύπου Κόστους

- Παραγφ. 1. Ἡ μέθοδος τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου. 242
2. Ἡ μέθοδος τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου.
 1. Αἱ Λογιστικαὶ Ἀρχαὶ τῆς μεθόδου. 2. Στοιχεῖα καὶ Ἐγγραφαὶ τῶν Ἀποκλίσεων. 252
3. Ἡ Λογιστικὴ τῶν ἀποκλίσεων ἐπί συμπαραγωγῶν. 261
4. Ἡ Λογιστικὴ τῶν ἀποκλίσεων ἐπί παραγωγῆς ποικιλίας τοῦ αὐτοῦ εἴδους. 265
5. Ἡ Λογιστικὴ τῶν Ἀποκλίσεων ἐπί ἰδιομόρφων περιπτώσεων. 267
6. Ἡ Ἐκτασις καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν λισμῶν τῶν Ἀποκλίσεων. 268
7. Διάθεσις Ἀποκλίσεων. 275

Κεφάλαιον βον

Τὸ Βασικὸν Πρότυπον Κόστους

- Παραγφ. 1. Ὁ Προσδιορισμὸς τῶν Ἀποκλίσεων. 285
2. Ἡ Λειτουργία τῶν λογαριασμῶν. 285

Κεφάλαιον 7ον

Ἐφαρμογαὶ Προτύπου Κόστους

	1. Δεδομένα τοῦ παραδείγματος.	288
Παραγφ. »	2. Λύσις κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Μερικοῦ Σχεδίου.	292
»	3. κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Ἀπλοῦ Σχεδίου.	301
»	4. Λύσις κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ Βασικοῦ Προτύπου.	312

Κεφάλαιον 8ον

Πρότυπον Κόστος Διαθέσεως

Παραγφ.	1. Ἡ Ἔννοια καὶ τὸ περιεχόμενον τοῦ κόστους Διαθέσεως.	325
»	2. Ἡ Σύνθεσις καὶ ἡ κατάταξις τῶν ἐξόδων Διαθέσεως.	328
»	3. Κοστολογικὸὶ Συσχετισμοὶ τῶν ἐξόδων Διαθέσεως. 1. Κατανομὴ τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Διαθέσεως ἐπὶ τῶν προϊόντων. 2. Κατανομὴ τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Διαθέσεως κατὰ Γεωγραφικὴν περιοχὴν. 3. Κατ'ἔκτασιν τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Δ)σεως κατὰ κατηγορίαν πελατῶν. 4. Κατ'ἔκτασιν τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Δ)σεως κατ' ἐντεταλμένον τὰς πωλήσεις. 5. Κατ'ἔκτασιν τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Δ)σεως κατὰ Μέγεθος παραγγελιῶν. 6. Κατ'ἔκτασιν τοῦ Λειτουργικοῦ κόστους Δ)σεως καθ' ὁδοῦς διοχετεύσεως. 7. Μικτοὶ Συνδυασμοί.	330
»	4. Τὸ πρότυπον κόστος Διαθέσεως. α. Ἀποκλίσεις ἐπὶ τοῦ Λειτουργικοῦ Κόστους. β. Ἀποκλίσεις ἐπὶ τοῦ κατὰ μονάδα πωληθέντος προϊόντος κόστους.	339
»	5. Ἡ ἐφαρμογὴ τῶν ἀρχῶν τῆς προτύπου κοστολογήσεως τῶν ἐξόδων Διαθέσεως.	343

Κεφάλαιον 9ον

Προϋπολογισμοὶ

Παραγφ.	1. Ὁ Προγραμματισμὸς διὰ τοῦ Προϋπολογισμοῦ.	352
»	2. Ἡ κατάρτισις τοῦ Προϋπολογισμοῦ.	355
»	3. Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν πωλήσεων. α. Ἐσωτερικαὶ Συνθήκαι τῆς Ἐκμεταλλεύσεως. β. Πραγματοποιηθεῖσαι κατὰ τὸ παρελθόν πωλήσεις γ. Προβλεπόμεναι Συνθήκαι τῆς Ἀγορᾶς. δ. Τελικὰ Συμπεράσματα ἐπὶ τῶν προβλέψεων.	356
»	4. Προϋπολογισμὸς τῶν ἐξόδων Διαθέσεως.	366
»	5. Προϋπολογισμὸς τῶν ἐξόδων Διοικήσεως.	368
»	6. Προϋπολογισμὸς τῆς παραγωγῆς. α. Ποσοτικὸν πρόγραμμα παραγωγῆς. β. Πρόγραμμα χρησιμοποίησεως τῶν ἐγκαταστάσεων. γ. Πρόγραμμα ἐργασίας. δ. Πρόγραμμα ἀγορῶν. ε. Προϋπολογισμὸς τῶν δαπανῶν παραγωγῆς.	369
»	7. Ὁ Προϋπολογισμὸς τῶν Ἐπενδύσεων.	376
»	8. Ταμιακὸς Προϋπολογισμὸς. α. Ἐπὶ τῶν Εἰσπράξεων. β. Ἐπὶ τῶν πληρωμῶν.	379
»	9. Ὁ Γενικὸς Προϋπολογισμὸς τῆς ἐπιχειρήσεως.	384

Παραγφ. 10.	Ὁ Ἐλεγχος τῆς Ἐκτελέσεως τοῦ Προϋπολογισμοῦ δι' ἐκθέσεων καὶ καταστάσεων.	Σελίς
	1. Ἡ ἔννοια καὶ ὁ σκοπὸς τῶν Ἐκθέσεων καὶ Καταστάσεων.	
	2. Τὰ εἶδη τῶν Ἐκθέσεων καὶ τῶν καταστάσεων 3. Αἱ ἰδιότητες τῶν Ἐκθέσεων καὶ Καταστάσεων.	393

Κ ε φ á λ α ι ο ν 10ον

Παρατηρήσεις ἐπὶ τῆς Διαρθρώσεως τῶν Ἀποτελεσμάτων. 398

Παραγφ. 1.	Συσχετισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων πρὸς τὰ Σταθερὰ Ἐξοδα καὶ τὸ ὕψος τῶν Ἐσόδων.	398
» 2.	Ἡ οἰκονομικὴ ἔννοια τῶν συσχετισμῶν τῶν ἀποτελεσμάτων πρὸς τὰ στοθερὰ ἔξοδα καὶ τὸ ὕψος τῶν Ἐσόδων	399
» 3.	Ἐπολογισμὸς τοῦ Νεκροῦ σημείου καὶ γραφικαὶ παραστάσεις.	402
» 4.	Ὁ Ἐπολογισμὸς τοῦ Νεκροῦ σημείου ἐν περιπτώσει παραγωγῆς πλειόνων εἰδῶν.	402

ΔΙΟΡΘΩΣΙΣ ΕΝΙΩΝ ΕΚ ΤΩΝ ΗΜΑΡΤΗΜΕΝΩΝ

Σελίς

- 14 στίχος 10 ἐκ τῶν κάτω ἀντί ETAS γράφε ÉTATS
 22 » 7 » » κάτω » οὕτω γράφε οὕτω
 34 » 25 » » ἄνω πρόσθεσε Β'
 37 » 19 » » ἀντί Rimmel γράφε Rummel
 56 » 13 » » κάτω » καὶ ἐξόδων » τῶν ἐξόδων
 56 » 3 ἐκ τῶν κάτω » τὰς εἰς » εἰς τὰς
 66 » 13 » » ἀντί forganization » organization
 82 » 10 » » » πρὸς γράφε μετρᾶ
 85 κάτωθι τοῦ πίνακος γράφε κατ' εἶδος ἀντί κατὰ εἶδος
 94 πρώτη σειρά κάτωθι τοῦ πίνακος μετὰ τὴν λέξιν ἀνωτέρω πρόσθεσε
 ὡς
- 100 στίχος 11 ἐκ τῶν ἄνω ἀντί συνιστούντων γράφε συνιστώντων
 129 κάτωθι Πίνακος Ἀρ. 22 ἀντί ὑπολογιστικῶν γράφε ἀπολογιστικῶν
 136 στίχος 19 ἐκ τῶν ἄνω » διάσταις » ἀπόσταις
 137 » 2 » » » ἀπαγογήτευσιν » ἀπογογήτευσιν
 146 » 16 » » κάτω » ἀξομοιοῦται » ἀξομοιοῦται
 159 » 2 » » ἄνω » κατάρτιοις » κατάρτιοις
 172 » 12 » » » Rogey γράφε Bogey
 175 » 19 » » κάτω » ἀμοιβή » ἀμειβή
 176 » 1 » » » 10000 » 100
 179 » 10 » » » 10 » 11
 182 » 5 » » ἄνω » σταθμισθοῦν » σταθμηθοῦν
 184 » 19 » » » καθωρισθήσας » καθορισθε σας
 185 » 22 » » » τοιοῦτον » τοσοῦτον
 187 » 11 » » » mesurement » measurement
 190 » ἀντί σχετικότερα γράφε σχετικώτερα
 190 » 22 ἐκ τῶν ἄνω ἀντί συνιστοῦν γράφε συνιστᾶ
 193 » 3 » » » τῆς § 14 ἀντί μελέτη » μελέτην
 207 κάτωθι τοῦ πίνακος Ἀρ. 42 ἀντί ἀπαιτήσεων γράφε ἀποκλίσεων
 211 στίχος 3 ἐκ τῶν ἄνω ἀντί ὥρα γράφε ὥραι
 212 » 5 » » » χρόνου » χρόνον
 225 κάτωθι τοῦ πίνακος 51 » κατὰ εἶδος » κατ' εἶδος
 241 ἐντὸς τοῦ πίνακος 58 προσθ. μετὰ τὸ 0.70 % τὴν παράστασιν X 150
 250 στίχος 15 ἐκ τῶν κάτω πρόσθ. » τὴν λέξιν παράγραφος τὸν ἀριθ. 7
 262 » 6 » » ἄνω ἀντί 0,05 γράφε 0,5
 265 Εἰς τὴν ὑποσ. τῆς § 4 πρ. μετὰ τὴν λέξιν παραγωγῆς τὴν λέξιν Ποικιλίας
 Ἡ ὑπόσημ. τῆς σελ. 286 ἀνάγεται εἰς τὴν σ. 287
 290 στίχος 16 ἀντί προϊόντος γράφε προϊόντων
 253 » 9 ἐκ τῶν κάτω ἀντί 100 X 1100 — 100 X 1000
 γράφε 100 X 1000 — 110 X 1100
 262 στοῖχος 6 ἐκ τῶν ἄνω ἀντί 0,05 γράφε 0,50
 298 Εἰς τὴν χρέωσιν τοῦ λ)σμοῦ Ὀλικῆ Ἀπόκλισις κόστους
 παραγωγῆς πρόσθεσε Δρχ. 6347,30
 313 Τελευταίαν σειράν πρώτην στήλην ἀντί 1908708 γράφε 1980708
 364 στοῖχος 12 ἀντί οἰκονομίας γράφε οἰκονομίας