

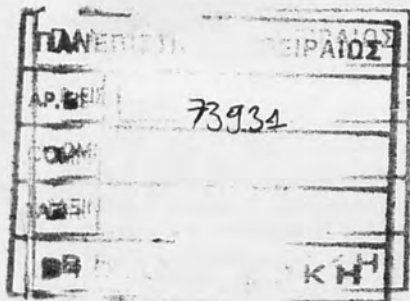
ΜΑΡΙΟΥ Ν. ΤΣΙΜΑΡΑ

Τακτικού καθηγητού της 'Ιδιωτικής Οικονομικής
ἐν τῇ 'Ανωτάτῃ Σχολῇ Οἰκονομικῶν καὶ Ἐμπορικῶν Ἐπιστημῶν

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΝΩΤΑΤΗΣ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΣΧΟΛΗΣ
ΑΔΕ: Ἄρ. 976/1924
Χρονολογία 29/11/62

ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ἔκδοσις Β'



00173931

Σίμαρα - Μαύρο

Α.Β.Σ.

ΕΚΔΟΤΗΣ: ΑΡΓΥΡΗΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ — ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ 76 — ΑΘΗΝΑΙ

1 9 5 8

Πάν γνήσιον αντίτυπον φέρει τὴν ὑπογραφήν τοῦ συγγραφέως

H. Baird

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Κατωτέρω αναφέρονται έργα γενικής Λογιστικής. Περιορίσθημεν, κατ' επιλογήν, εις νεώτερα έργα τῆς διεθνούς βιβλιογραφίας καὶ εἰς τὰ ἐκ τῶν παλαιότερων ἀξια προσοχῆς. Εἰς ἕκαστον τῶν κεφαλαίων τῆς παρούσης συγγραφῆς ἀναφέρονται τὰ ἀξιολογώτερα εἰδικὰ ἔργα τὰ ἀφορῶντα τὸ οἰκείον θέμα.

- A. ΝΕΖΟΥ: Λογιστικὴ, 2^α ἔκδ., Ἀθῆναι 1949.
- Γ. ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΟΥ: Γενικαὶ ἀρχαὶ Λογιστικῆς, Ἀθῆναι 1952.
- Γ. ΣΠΑΝΔΑΝΟΠΟΥΛΟΥ: Σύστημα Λογιστικῆς, 1950.
- Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, 3 τεύχη, Ἀθῆναι 1946/48.
- Γ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ καὶ τὰ προβλήματα τῆς, Ἀθῆναι 1941.
- *
- Plan Comptable général, Bordeaux 1947.
- A. BRUNET: La normalisation comptable, Paris 1951.
- L. CHARDONNET: Technique comptable générale, Paris 1950.
- L. CHARDONNET: Traité théorique et pratique de technique comptable approfondie, Bordeaux 1950.
(Ἄριστον διὰ τοὺς ἔχοντας προχωρημένας γνώσεις).
- J. DUMARCHEY: La comptabilité moderne, Lyon 1928.
(Πάντοτε ἐπικαιρὸν λόγῳ τῆς σοβαρᾶς ἐπιστημονικῆς θεμελιώσεώς του).
- J. DUMARCHEY: Théorie positive de la comptabilité (2^α ἔκδ.), Lyon 1933.
- J. FROIDEVAUX: La comptabilité au service du chef d'entreprise, Paris 1947.
- J. FOURASTIE: Comptabilité générale (conforme au plan comptable général), Paris 1945.
- P. GARNIER: La méthode comptable, Paris 1940.
- P. GARNIER: La Comptabilité (Algèbre du droit, κτλ.), Paris 1947.
- J. LAMSON: Principes de comptabilité économique, Paris 1950.
(Ἐντελῶς ἀφηρημένης συλλήψεως. Ἀκατάλληλον διὰ τοὺς μὴ ἐνδιαφερομένους διὰ τὴν λογιστικὴν ... μεταφυσικῆν).
- A. - J. MARTIN: Comptabilité analytique d'exploitation, Paris 1948.
- MORIGIA & CHEVALLEY: Comptabilité et analyse comptable, Lausanne 1945.
- L. RETAIL: Traité complet d'organisation comptable (4^η ἔκδ.), Bordeaux 1949.
- L. SCHERRER: Comptabilité industrielle ou comptabilité analytique d'exploitation, Paris 1952.
- E. SCHIESS: Comptabilité double, Lausanne 1944 (3^η ἔκδ.).
- P. STROHL: Introduction à la comptabilité des entreprises (2^α ἔκδ.), Paris 1943.
(Ἐνδιατρίβει ἐπὶ βασικῶν ἐννοιῶν: περιουσίας, ἰσολογισμοῦ).
- J. THIELLAND: Notions élémentaires sur les principes fondamentaux de la comptabilité, Paris 1934.
(Παλαιὸν ἀλλὰ ἀξίον προσοχῆς, ἰδίᾳ ἀπὸ διδακτικῆς ἀπόψεως).
- P. TRÉLUT: Comptabilité rationnelle, Paris 1951.
(Ἀπόψεις δημοσίας Λογιστικῆς).
- U. VAES: Comptabilité générale, Paris - Liège 1951.
(Τόμ. 1: Γενικὸν σύγγραμμα, τόμ. II εἰς τευχίδια ἐφαρμογῶν καὶ ἀσκήσεων).

- R. COLEMAN: Elements of Accounting, N. York 1941.
- H. FINNEY: General Accounting: Accounting for the Business Executive, N.Y. 1941.
- H. FINNEY: Principles of Accounting: Introductory (3η έκδ.), N. York 1948.
- H. FINNEY: Principles of Accounting: Advanced (3η έκδ.), N. York 1948.
(Τὰ τρία ἔργα τοῦ Finney συνιστῶνται ζωηρῶς. ἴδιως τὰ δύο πρῶτα).
- H. FINNEY and MILLER: Principles of Accounting: Intermediate (4η έκδ., 1951), N. York.
- L. FOSTER: Introduction to Accounting, N. York 1946.
- C. GILLESPIE: Accounting Systems. Procedures and Methods, N. York.
(Ἀνάμικτος ὄλη: τεχνική, ἔλεγχοι, μηχανογραφία, κ.ά.).
- A. HOLMES: Advanced Accounting, N. York 1946.
(Γενική ὄλη καὶ λογ. ἑταιρειῶν)
- J. H. JACKSON: Accounting Principles, Los Angeles 1946.
- R. KESTER: Advanced Accounting (4η έκδ.), N. York 1946.
- E. KOHLER: Advanced Accounting Problems, N. York 1947.
(Προβλήματα διδόμενα διὰ τὴν ἀπόκτησιν τοῦ τίτλου Δημοσίου ἀνεγνωρισμένου Λογιστοῦ [C.P.A.]).
- J. LASSER: (ἐκδότης) Handbook of Accounting Methods, N. York 1946.
(Ἐφαρμογαὶ Λογιστικῆς εἰς πολλοὺς κλάδους, ἀλλὰ συνοπτικῶς).
- D. MACKENZIE: The Fundamental of Accounting, N. York 1947.
(Συνιστάται).
- P. MASON: Fundamental of Accounting, Chicago 1942.
- MILROY & CARMICHAEL: Introduction to Accounting, Cambridge (Mass) 1949.
- W. PATON: Accountants Handbook (3η έκδ.), N. York 1948.
(Σπονδυλικὴ στήλη κάθε λογιστικῆς βιβλιοθήκης).
- ROREM and KERRIGAN: Accounting Method (3η έκδ.). N. York 1942.
- SALIERS and HOLMES: Basic Accounting Principles, Chicago 1946.
- J. SHERWOOD: Fundamental of Accounting, N. York 1930.
- R. STRAHLEM: Accounting Fundamentals, N. York 1942.

*

- W. AULER: Betriebsbuchführung, Wolfenbüttel, 1948.
- W. KALVERAM: Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen, Wiesbaden 1948.
- W. KALVERAM: Kaufmännische Buchhaltung (2α έκδ.), Berlin 1935.
(Συνιστάται ὡς γενικὸν ἔργον ἀξιολόγου συνθέσεως).
- È. KOSIOL: Kalkulatorische Buchhaltung, Wiesbaden 1950.
- MELLEROWICZ - BRÜGEMAN: Neuzeitliche Buchhaltungsformen, Berlin 1934.
- E. SCHMALENBACH: Dynamische Bilanz (4η έκδ.), Leipzig 1926.
- F. SCHMIDT: Die organische Tageswertbilanz (3η έκδ.), Leipzig 1929.
(Δύο παλαιὰ μὲν ἀλλὰ πάντοτε ἐπίκαιρα συγγράμματα βαθεῖας πνοῆς.
Προϋποθέτουν ἀρίστην οἰκ. κατάρτισιν).
- W. WEIGMANN: Buchführung und Bilanz, Leipzig 1938.
- G. ZINNDORF: Grundriss der Buchhaltungslehre, Leipzig 1941.

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- REVUE DE LA COMPTABILITÉ, Paris
- EXPERTA, Paris
- THE ACCOUNTING REVIEW, Urbana (U.S.A.)
- THE JOURNAL OF ACCOUNTANCY, N. York

Ενέργ. → αὐτ. → χρεώ
 Επ. → Π.
 60. 50

§ 3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	229
§§ 1.	Λ/σμοί άλλοτριων πραγμάτων	233
§§ 2.	Λ/σμοί άμφοτεροβαρών συμβάσεων	236
§§ 3.	Λ/σμοί προθέσεων (προγραμματισμοῦ)	238
§§ 4.	Γενικοί κανόνες λειτουργίας λ/σμών τάξεως	

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΤΑ ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 9		347
§ 1.	ΕΝΝΟΙΑ, ΣΗΜΑΣΙΑ, ΙΣΧΥΟΥΣΙΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ, κ. ά.	255
§ 2.	ΣΗΜΑΣΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	259
§ 3.	Η ΕΝΩΠΙΟΝ ΔΙΚΑΙΣΤΗΡΙΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΙΣΧΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	265
§ 4.	ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	272
§ 5.	ΓΕΝΙΚΑΙ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Κ.Φ.Σ.	

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 10

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ

§ 1.	ΟΡΙΣΜΟΣ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ, ΣΗΜΑΣΙΑ	277
§ 2.	ΜΕΛΕΤΗ ΓΑΛΛΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	288
§ 3.	ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΟΡΕΙΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	297
§ 4.	ΕΝΔΕΔΕΙΓΜΕΝΑΙ ΙΔΙΟΤΗΤΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	299

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 11

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΙΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

§ 1.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ	301
§ 2.	ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	305
§§ 1.	Τὸ κλασσικόν (ἢ ἰταλικόν) σύστημα	307
§§ 2.	Ἡμερολόγιον	313
§§ 3.	Γενικόν (ἢ πρωτοβάθμιον) καθολικόν	315
§§ 4.	Πορεία τῶν ἔγγραφῶν εἰς τὸ κλασσικόν σύστημα	319
§ 3.	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	322
§§ 1.	Πορεία τῶν ἔγγραφῶν καὶ εφαρμογή	333
§§ 2.	Π λαγαὶ τοῦ Συγκεντρωτικοῦ συστήματος	334
	Υ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ - ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ	339

Ἀσκήσεις 339

§ 1.	ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	
§ 2.	ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓ.	
§ 3.	ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ	
§ 4.	ΣΧΕΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓ	

ΣΤΙΣ ΑΥΤΩΝ

ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

Μ. Τσιμάρα, Ἀρχαὶ γενικῆς Λογιστικῆς

341

ΤΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

342

351

355

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 13

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΔΙΑΝΕΜΗΤΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

§ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελίς	361
§ 2. ΒΑΣΙΚΗ ΘΕΣΙΣ		365
§ 3. ΣΧΕΔΙΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ		269
§ 4. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ		390
§§ 1. Ζήτημα αποθεματοποίησης των εξόδων		395
§ 5. ΕΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ		

Άσκήσεις 106

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 14

ΑΠΟΤΙΜΗΤΙΚΗ

§ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	409	✓
§ 2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ	413	✓
§ 3. ΣΥΝΕΠΕΙΑΙ, ΣΥΓΚΡΙΣΙΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΙΚΗ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ	426	
§ 4. Ο ΟΡΘΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΤΗΣ ΗΜΕΡΑΣ ΩΣ ΤΙΜΗΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ	423	
§§ 1. Άνακεφαλαίωσης. Κρίσεις	412	

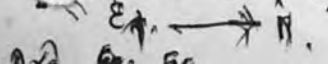
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 15 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

§ 1. ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΧΡΟΝΟΝ ΠΡΟΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΥΤΩΝ	445	
§ 2. ΑΡΧΑΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	451	
§ 3. ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	454	
§§ 1. Τακτοποίησης λησμών άξιών	454	
§§ 2. Τακτοποίησης προσωπικών λησμών	456	
§§ 3. Τακτοποίησης λησμών εξόδων και εισόδων	461	
§§ 4. Τακτοποίησης μικτών λησμών	465	
§§ 5. Σχηματισμός λησμών εκμεταλλείσεως	467	
§ 4. ΑΣΚΗΣΙΣ ΕΠΙ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	467	
§§ 1. Προετοιμασία στοιχείων	467	
§§ 2. Ημερολογιακαί έγγραφαί τακτοποίησης	471	
§§ 3. Σχηματισμός λησμών εκμεταλλείσεως	474	
§§ 4. Συγκέντρωσις και διανομή αποτελεσμάτων χρήσεως	478	
§§ 5. Κατάρτισις Ισολογισμού		
§ 5. ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΟΥ ΕΚΤΟΚΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 16 ΑΙ ΠΟΙΚΙΛΙΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ
ΚΑΙ Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ

§ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ



ΤΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

Διά νε

γιστική, πρ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΙΣ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΝ

νίζονται κ

πώς λαβη ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ Η ΕΝΤΟΣ ΑΥΤΟΥ ΘΕΣΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

	Σελίδ
	5
§ 3. ΣΚΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	13
§ 4. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΙΣ	18
§ 5. ΕΠΙΣΤΗΜΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΑΤΑΞΙΣ	23
§ 6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 2

ΑΠΟΓΡΑΦΗ

(Inventaire, Inventory, Inventur)

§ 1. ΓΝΩΣΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	41
§§ 1. Έννοια περιουσίας	41
§§§ 1. Περιουσιακά στοιχεία = Ένεργητικών	44
2. Κεφαλαιοδότησις = Παθητικών	48
§ 2. ΟΡΙΣΜΟΣ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ, ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	50
§ 3. ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	55
§ 4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΙΣ	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 3

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

(Bilan - Balance Sheet - Bilanz)

§ 1. ΟΡΙΣΜΟΣ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ, κ.ά.	67
§ 2. ΑΠΩΣΕΙΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	79
§ 3. Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΩΣ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΣ ΤΥΠΟΣ	77
§ 4. ΠΡΩΤΑΙ ΑΡΧΑΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΕΩΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	87

Άσκήσεις 102

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 4

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΙΣ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

(Δυναμική Λογιστική)

§ 1. ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	105
§ 2. ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΘΡΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	114
§ 3. ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΑΠΩΣΕΩΣ	118
§ 4. ΣΧΕΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	126

Μ. Τσιμάρα, Αρχαί γενικής Λογιστικής

46

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 5

ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦ

§ 1.	ΔΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΑΙ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙ	
	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	
§ 2.	ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	724
§ 3.	ΔΙΣΚΗΣΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 6

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ Λ/ΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΑΥΤΩΝ

Σελίς
361
365
369

§ 1.	ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΤΑΤΑΞΕΩΣ	190
§ 2.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΞΙΩΝ	150
§ 3.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	153
§ 4.	ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΙΣ Λ/ΣΜΩΝ ΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ	159
§ 5.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ	161
	§§ 1. Έννοια, φύσις και μορφαί εξόδων	161
	§§ 2. Κατηγορίαι εξόδων	163
§ 6.	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Λ/ΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	167
§ 7.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΙΣΟΔΩΝ	170
	§§ 1. Έννοια και κατηγορίαι εισόδων	170
§ 8.	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Λ/ΣΜΩΝ ΕΙΣΟΔΩΝ	172
§ 9.	ΘΕΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΩΝ	174

Άσκήσεις 178

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 7

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ Λ/ΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΑΥΤΩΝ (συνέχεια)

§ 1.	ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ ΕΙΣ ΤΟΥΣ Λ/ΣΜΟΥΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	181
§ 2.	ΑΡΧΑΙ ΤΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	185
§ 3.	Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (ή ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ)	193
§ 4.	ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ ΕΙΣ ΤΟΥΣ Λ/ΣΜΟΥΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	197
§ 5.	Λ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	201
§ 6.	ΣΥΝΘΕΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΙΣ	204
§ 7.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΜΙΚΤΟΙ	206
	§§ 1. Μειονεκτήματα μικτών λ/σμών	206
	§§ 2. Έκκαθάριστοι μικτών λ/σμών	210

Άσκήσεις 215

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 8

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ Λ/ΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΑΥΤΩΝ (συνέχεια)

§ 1.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ (ή ΑΡΝΗΤΙΚΟΙ)	217
§ 2.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ	229

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΙΣ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΝ

Διὰ νὰ κατανοήσῃ ὁ μελετῶν πόλους σκοποὺς ἐπιδιώκει ἡ Λογιστική, ποῖα προβλήματα ἔχει νὰ ἐπιλύσῃ, ποῖαι δυσχέρειαί ἐμφανίζονται κατὰ τὰς ποικίλας ἐφαρμογὰς αὐτῆς, εἶναι ἀπαραίτητον ἕως λάβῃ κατὰ πρῶτον μίαν σύντομον εἰκόνα τοῦ κόσμου τῶν οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν πάσης φύσεως καὶ μορφῆς, τοῦ ἀποτελοῦντος τὸ πεδῖον ἐφαρμογῶν τῆς Λογιστικῆς.

§ 1

Ο ΚΟΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ (Ὡς πεδῖον ἐφαρμογῶν τῆς Λογιστικῆς)

1. **Ἐννοια οἰκ. ὀργανισμοῦ.** Ὁ ἄνθρωπος, διὰ νὰ ἰκανοποιήσῃ τὰς διαφόρους αὐτοῦ ἀνάγκας, συνδυάζει, κατὰ διαφόρους τρόπους, τὴν φύσιν, τὴν ἐργασίαν καὶ τὸ κεφάλαιον, δηλ. τοὺς καλουμένους «συντελεστές τῆς παραγωγῆς». Ἐνα ἐργοστάσιον, μία τράπεζα, ἕνα νοσοκομεῖον, μία ἐπιχείρησις μεταφορῶν, ὅπως ἄλλωστε ἕνα σωματεῖον ἢ Ἴδρυμα ἐπιστημονικῆς ἐρεύνης, ἀποτελοῦν τοιοῦτους συνδυασμούς. Τοὺς καλοῦμεν οἰκονομικοὺς ὀργανισμούς ἢ οἰκ. μονάδας. Ἐνταῦθα ὁ ὅρος «οἰκονομικός» δὲν ἔχει τὴν συνήθη ἔννοιαν (ἐπιδιώξιν κέρδους, ὡφέλειαν κερδοσκοπικὴν, κτλ.). Ὑποδηλοῖ ἀπλῶς ὅτι ὅλαι αἱ τοιαῦται συναρθρώσεις ὕλικῶν μέσων, ἰθυνούσης καὶ ἐκτελεστικῆς ἐργασίας, ἀκολουθοῦν τὴν ἀρχὴν τῆς οἰκονομίας (τὴν ἐξ ἀναπτύσσουσαν ἐν συνεχείᾳ).

Εἰς κάθε, ἔστω καὶ μικρὰν, χώραν τοιαῦται «οἰκονομικὰ μονάδα» πάσης φύσεως καὶ μορφῆς, ἀνέρχονται εἰς ἑκατοντάδας χιλιάδων. τὰς μελετήσῃ ἢ Οἰκονομικῆ τῶν Ἐκμεταλλεύσεων τὰς κατατάσσῃ διαφόρων κριτηρίων: ἀναλόγως τῆς ἀσχολίας αὐτῶν, ἀναλόγως τοῦ μεγέθους αὐτῶν, ἀναλόγως τῆς μορφῆς, τοῦ μεγέθους τῶν κτλ. Ὅλαι αἱ κατατάσσονται τὰς ὁποῖαι προκύπτουν βάσει τῶν διακρίσεων τούτων, ἐνδιαφέροντα τὰ τὴν Λογιστικὴν, διότι καθορίζουν μὲ ἀκριβεῖαν τὸ πεδῖον τῶν ἐφαρμογῶν τῆς καὶ ἐπισημαίνουν τὰς ἰδιορρυθμίας τὰς ὁποῖας ἔχει νὰ ἐπιλύσῃ, θεωρητικῶς καὶ πρακτικῶς.

“Ἀς ἴδωμεν συντόμως ὀλίγας τῶν διακρίσεων τούτων”.

1. Καθὼς καλουμένη καὶ Ἰδιωτικῆ Οἰκονομικῆ. βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Στεῖρα Οἰκονομικῆ τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 10 ἐπ.
2. Ἐνταῦθα ἀναφερόμεθα μόνον εἰς οἰκ. ὀργανισμούς, μονίμου—κατὰ τὴν φύσιν—καὶ σταθεροῦ χαρακτήρος. Ἡ Λογιστικὴ ἐξυπηρετεῖ, ἐν τούτοις, καὶ προσωρινῆς φύσεως οἰκ. δραστηριότητας: ἐκκαθάρισαν πτωχευτικῆς περιουσίας, ἐφρανομικῆς τρωπικῆς, διαχειρίσεις μεσεγγυούχων κ.α., καθὼς καὶ—κατὰ εὐστοχίαν—κατῆρσαν τὰς ἐπ.

α) *Αναλόγως τῷ ἀντικειμένου τῆς ἀσχολίας αὐτῶν.* Διακρίνονται αἱ οἰκονομικαὶ μονάδες, αἱ ὁποῖαι ἔχουν ὡς ἀντικείμενον: τὴν ἀπόσπασιν φυσικῶν ὑλῶν (γεωργία, ἀλιεία, δασοκομία κτλ.), τὴν μετατροπὴν ἢ ἐξευγενισμόν αὐτῶν (βιομηχανία πάσης κατηγορίας), τὴν κυκλοφορίαν τῶν ἀγαθῶν (ἐμπόριον καὶ συναφῆ ἐπαγγέλματα), τὴν παροχὴν ὑπηρεσιῶν (ξενοδοχεῖα, κλινικαί, ἐκπαιδευτήρια κτλ.) κ.ἄ.

Εἰς ἕκαστον τῶν κλάδων τούτων τῆς οἰκονομίας καὶ εἰς ἕκαστον τῶν ἀναριθμητῶν ὑποδιαίρέσεων ἐκάστου κλάδου (π.χ. βιομηχανία: μηχανολογικαί, χημικαί, τροφίμων κ.ἄ.) ἀντιστοιχοῦν ἴδια προβλήματα (προϋποθέσεις συγκροτήσεως, ὀργάνωσις, λειτουργία κτλ.). Αἱ ἰδιομορφία αὐταὶ ἔχουν τὸν ἀντίκτυπόν των ἐπὶ τῆς λογιστικῆς καὶ γεννοῦν τοὺς ἀντιστοίχους κλάδους αὐτῆς.

β) *Αναλόγως τῆς ἰδιότητος τοῦ φορέως αὐτῶν.* Ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς ταύτης διακρίνομεν:

Οἰκον. μονάδας

Ἰδιωτικᾶς	ἀτομικᾶς	εταιρικᾶς	συνμετοχικᾶς	κεφαλαίου	ὀμορρυθμῶς	ἀνώνυμους
			ἀπλᾶς ἐτερορρυθμῶς		ἐτερορρυθμῶς κατὰ μετοχὰς	
	συνλογικᾶς	σωματεία	ἰδρύματα (ἰδιωτικῶν δικαίων)	συνεταιρισμοὺς	περιορισμένους	ἀπεριοριστοὺς εὐθύνους
Δημοσίᾶς	ἀμέσους διοικητικᾶς ὑπηρεσίας					
	νόμικα πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ὄργανοι, ταμεῖα, κτλ.)					
	δημοσίας καὶ ἐθνικοποιημένας ἐπιχειρήσεις (λειτουργοῦσας κατὰ τὸ Ἰδιωτικὸν δίκαιον)					
{ μὲ φορεῖα τὸ κράτος καὶ ἰδιώτας						

γ) *Αναλόγως τῆς ἀσκουμένης τιμολογιακῆς πολιτικῆς.* Αἱ ὡς ἀνωτέρω χθεῖσαι οἰκονομικαὶ μονάδες δύνανται νὰ ρυθμίζουσι κατὰ τρεῖς κύριους τὴν πολιτικὴν τῶν τιμῶν των καὶ τὴν διανομὴν τοῦ προκύπτοντος ἀνάσματος:

α) ἐπιδιώκουσι κέρδος, δηλ. πλεόνασμα πραγματοποιουμένων ἐσόδων ἀταβαλλομένων ἐξόδων. Τὸ κέρδος περιέρχεται εἰς τὴν ἰδιωτικὴν ἰαν τοῦ φορέως¹. Οἱ ὄργανοι οὗτοι καλοῦνται **ποριστικοί**. Εἶναι ἐξῆς ἢ αἱ ἐπιχειρήσεις (ἀτομικαί, δημόσιαι, εταιρικαί).

β) νὰ ἐπιδιώκουσι καὶ πάλιν πλεόνασμα ἐσόδων ἔναντι ἐξόδων. Τὸ πλεόνασμα ὅμως τοῦτο διατίθεται πρὸς ἐπαύξησιν τῆς περιουσίας τοῦ ὀργανο-

ΠΙΣΤΑΝΟΥ — ἐκτός ἢ ἔναντιον τοῦ νόμου ὀργανώσεις: (χαρτοπαικτικᾶς λέσχας, μυστικῆς πολιτικῆς ὀργανώσεις, κ.ἄ.).

βλ. ΣΤΡ. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ: ἐνθ' ἄν. σελ. 8.

1. Ἡ τοποθέτησις τοῦ κέρδους καὶ πάλιν εἰς τὴν ἐπιχείρησιν, οὕσα προαιρετικῶς ἐπέχει τὴν θέσιν τοῦ ζητήματος.

σμοί, χάριν επέκτασως και βελτιώσεως τῆς δραστηριότητός του. Τοῦτο συμβαίνει π.χ. εἰς κρατικά μουσεῖα ἢ θέατρα, εἰς τὰ σωματεῖα (ἀθλητικούς δμίλους κτλ.), εἰς τοὺς συνεταιρισμοὺς τύπου Raiffeisen, κ.ά. Οἱ ὀργανισμοὶ οὗτοι καλοῦνται κτητικοὶ ὀργανισμοί.

— τέλος ἔχομεν τοὺς **ἐξισωτικούς ὀργανισμούς**, δταν ἡ τιμολογιακὴ τῶν πολιτικῆ ἀποβλέπη εἰς τὸ νὰ ἐξασφαλίσῃ ἔσοδα ἴσα πρὸς τὰ προϋπολογιζόμενα ἔσοδα. Εἶναι συνήθως ἡ περίπτωσις νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου (ἐπιμελητήρια, ταμεῖα δημοσίων ἔργων, κ.ά.), τῶν συνεταιρισμῶν τύπου Schultze-Delitsch¹, κοινωφελῶν ἰδρυμάτων ἰδιωτικοῦ δικαίου, κ.ά.

Εἶναι νομιζόμεν πρόδηλον ὅτι τὸσον ἡ ἰδιότης τοῦ φορέως, συνδυαστικῶς πρὸς τὴν νομικὴν μορφήν, ὅσον καὶ ἡ ἀσκημένη τιμολογιακὴ πολιτικὴ διαφοροποιοῦν οὐσιωδῶς τοὺς οἰκ. ὀργανισμοὺς μεταξύ τῶν. Ἡ λογιστικὴ, ὀφείλουσα νὰ προσαρμοσθῇ καὶ νὰ ἐξυπηρετήσῃ τὰς περιπτώσεις ταύτας, ὑπόκειται εἰς ἀνάλογον διαφοροποίησιν.

δ) **Ἀναλόγως τοῦ μεγέθους αὐτῶν**. Αἱ οἰκονομικαὶ μονάδες διακρίνονται εἰς πολὺ μικρὰς (βιοτεχνία, βιοποριστικά ἐπιτηδεύματα κτλ.), μικρὰς, μέσας, μεγάλας καὶ πολὺ μεγάλας. Τὰ κριτήρια κατατάξεως εἶναι κάπως ἀσαφῆ καὶ ἐλαστικά. Ὅπωςδὴποτε ὅμως ἡ πραγματικότης αὕτη ἐνδεδιφέρει ζωηρῶς τὴν λογιστικὴν, ἴδια ὡς πρὸς τὰς ἐφαρμογὰς τῆς, ὡς εἰ-αφέρει τὴν ἀνάγκην τοῦ καταλληλοτέρου εἰς ἐκάστην περίπτωσιν συστήματι ἡ κατάστρωσις τοῦ καταλληλοτέρου εἰς ἐκάστην περίπτωσιν συστήματος διεξαγωγῆς τῶν λογιστικῶν ἔγγραφῶν, διότι πράγματι θὰ διαφέρῃ οὐσιωδῶς ἡ λογιστικὴ ὀργανώσις βιοτέχνου ἀπὸ τῆς ἀντιστοίχου μιᾶς μεγάλης τραπέζης².

Τὰ ἀνωτέρω μᾶς ἐπέτρεψαν νὰ δώσωμεν, ἂν οὐχὶ πλήρη, τοῦλάχιστον πλέον ἱκανοποιητικὴν εἰκόνα ἀπὸ τὴν συνήθως παρεχομένην, τῆς ἐκτάσεως καὶ τῶν ἰδιορρυθμιῶν τὰς ὁποίας ἔχει νὰ ἀντιμετωπίσῃ ἡ λογιστικὴ. Ὅπωςδὴποτε προσεπαθήσαμεν νὰ ἀποσπᾶσωμεν τὴν σκέψιν τοῦ μελετητοῦ ἀπὸ τὴν πατροπαράδοτον καὶ ἀσφικτικὴν προκατάληψιν τῆς «ἐμπορικῆς» λογιστικῆς (ποῦ συνιστᾷ τὴν ὀλιγώτερον ἀξιοπρόσεκτον ὑποπερίπτωσιν).

Παρὰ τὴν ἀνωτέρω σκιαγραφηθεῖσαν εὐρύτητα τοῦ πεδίου, ὀφειλομένην ἐν τούτοις νὰ προσέξωμεν δύο τοῦλάχιστον κεντρικὰ γνωρίσματα κοινὰ, εἰς ὅλους τοὺς οἰκονομικοὺς ὀργανισμοὺς, μεγίστης σημασίας διὰ τὴν ὀρθοτέραν κατανόησιν τῶν ἐπιδιώξεων τῆς λογιστικῆς.

2 Κοινὰ τινὰ γνωρίσματα οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν. α) Ὅλαι αἱ οἰκονομικαὶ μονάδες, ἀνεξαρτήτως σκοποῦ, μεγέθους, μορφῆς κτλ., ἔχουν μίαν περιουσίαν, διὰ τῆς ὁποίας πραγματοποιοῦν τὰς ἐπιδιιώξεις αὐτῶν. Ἡ περιουσία αὕτη ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐμφανίζεται στατικῶς (καὶ εἰκὼν αὐτῆς εἶναι ὁ ἰσολογισμὸς), ἀφ' ἑτέρου δὲ τίθεται εἰς κίνησιν τεχνικὴν (λ.χ. μετατροπὴ αἰτοῦ εἰς ἄλευρον) καὶ συναλλακτικὴν. Ἡ δυναμικὴ αὕτη τῆς περιουσίας ἐμφανί-

1. Εἰς τοὺς συνεταιρισμοὺς τούτους διανέμονται τὰ πλεονάσματα, ἀναλόγως τῶν ὀσσηλησιῶν ποῦ ἐπραγματοποίησε τὸ μέλος μὲ τὸν συνεταιρισμὸν καὶ οὐχὶ ἀναλόγως τῶν κατεχομένων ἑταιρικῶν μεριδίων. Τοῦτο ὑποδηλοῖ σαφῶς ὅτι τὰ πλεονάσματα δὲν ἔχουν τὴν ἔννοιαν κέρδους, ἀλλὰ ἐπιστροφῆς ἀχρωστικῶς εἰσπραχθέντος ὑπερμέτρου κόστους.

2. Ἄκριβως διὰ τὸν λόγον τούτον ὁ Κώδιξ Φορολογικῶν Στοιχείων [ν.δ. 7.2.1952] ρυθμίζει κατὰ διάφορον τρόπον τὴν τήρησιν λογιστικῶν βιβλίων, εἰς τὰς τέσσαρας κατηγορίας φορολογουμένων.

ζεται οικονομικῶς ὑπὸ τὴν μορφήν δύο συνεχῶν ρευμάτων: ἐξόδων καὶ ἐσόδων. Ἡ λογιστικὴ παρακολουθεῖ καὶ ἐμφάνισις τῆς περιουσίας, στατικῶς καὶ δυναμικῶς, ἀπετέλεσε ἀνέκαθεν—ἀλλὰ οὐχὶ πάντοτε ἐπιτυχῶς—τὸ στενότερον πεδῖον ἐφαρμογῶν τοῦ κλάδου ἡμῶν.

β) Ἰδιάζουσαν ὁμῶς σημασίαν ἔχει ἕνα δεύτερον γνώρισμα, πολὺ ὀλιγώτερον ἐμφανές, ἀλλὰ ὑψίστης σημασίας διὰ τὴν σύγχρονον ἐπιστημονικὴν ἀντίληψιν καὶ τὸν πρακτικὸν προσανατολισμὸν τῶν ἐφαρμογῶν τῆς Λογιστικῆς. Εἶναι δὲ τοῦτο ὅτι ὅλοι οἱ οικονομικοὶ ὄργανισμοὶ—εἴτε πρόκειται περὶ ἀτομικῆς μικροεπιχειρήσεως, εἴτε περὶ μεγάλης βιομηχανίας, αὐτονόμου κρατικοῦ ὄργανισμοῦ, συνεταιρισμοῦ κτλ.—ἐπιδιώκουν κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον συνειδητῶς, περισσότερο ἢ ὀλιγώτερον ἐπιτυχῶς, τὴν καλουμένην ἀρχὴν τῆς οικονομίας (ἢ οἰκ. ἀξίωμα).

• 3 **Ἀρχὴ τῆς οικονομίας.** Ἡ ἀρχὴ αὕτη, ἡ ὁποία ἐφαρμόζεται ἐνστικτωδῶς εἰς ὅλας τὰς ἐκδηλώσεις τῆς ἀνθρωπίνης δράσεως, συνίσταται—ὡς γνωστόν—εἰς τὴν ἐπιδίωξιν τοῦ μεγίστου δυνατοῦ ἀποτελέσματος διὰ τῆς μικροτέρας δυνατῆς προσπάθειας (θυσίας, μέσων). Δοθέντος ὅτι κάθε οικονομικὴ μονάς χρησιμοποιεῖ μίαν περιουσίαν (βέβαι ἢ ἀλλοθι εἰς κίνησιν διάφορα ὀλίκα ἢ ἄλλα στοιχεῖα) καὶ ὅτι δι' αὐτῆς ἐπιδιώκει κάποιον ἀποτέλεσμα, ἐξαρτώμενον ἐκ τῆς φύσεως τοῦ ὄργανισμοῦ (κέρδος, παροχὴν κοινωφελῶν ὑπηρεσιῶν, ἀποφυγὴν ἐξόδων¹⁾) ἔπεται ὅτι τὸ γνώρισμα τοῦτο εἶναι ἀπολύτως θεμελιώδους²⁾ σημασίας διὰ κάθε οικονομικὴν μονάδα. Ὑψίστον καθῆκον τῆς Λογιστικῆς—ἐν τῇ εὐρυτέρᾳ αὐτῆς ἐννοίᾳ καὶ ἀποστολῇ—εἶναι ἡ μέτρησις τῆς ἐκάστοτε ἐπιτυγχανομένης σχέσεως μεταξὺ προσπάθειας (διατιθεμένων μέσων, ἐξόδων κτλ.) καὶ ἀποτελέσματος (μονάδων προσφερομένης ὑπηρεσίας, κέρδους, κτλ.).

4 **Γενικὴ καὶ εἰδικαὶ περιπτώσεις οικονομικῆς ἀρχῆς.** Πλὴν τῆς γενικῆς μορφῆς τὴν ὁποίαν διευτυπώσαμεν ἀνωτέρω, τὸ οἰκ. ἀξίωμα περιλαμβάνει δύο ἀκόμη πολὺ ἐνδιαφερούσας, στενωτέρας, περιπτώσεις:

α'. Ὅταν διὰ δοθέντων μέσων (κεφαλαίου ἐξόδων, ἐργασίας κτλ.) ἐπιδιώκεται ἡ ἐπίτευξις τοῦ ἀνωτάτου δυνατοῦ ἀποτελέσματος (ποσοτῆτος προϊόντων, μεταφορᾶς ἀγαθῶν, ἡμερῶν νοσηλείας, κτλ.). Ἐνταῦθα σταθερὸν στοιχεῖον εἶναι τὰ διατιθέμενα μέσα, μεταβλητὸν δὲ στοιχεῖον τὸ ἐπιδιωκόμενον ἀποτέλεσμα. Ἡ περίπτωσις αὕτη ἀπαντᾷται συνηθέστατα εἰς τὴν πρᾶξιν, εἰδικώτερον δὲ εἰς τοὺς ὄργανισμοὺς δημοσίου δικαίου. Π.χ. δημοτικὸν νοσοκομεῖον ἐπιδιώκει ὅπως, ἐντὸς τοῦ πλαισίου προκαθορισμένου ἐτησίου προϋπολογισμοῦ ἐξόδων, πραγματοποιήσῃ τὴν μεγαλύτεραν δυνατὴν περίθαλψιν, ὑπολογιζομένην εἰς καταλλήλους μονάδας: ἀριθμὸν χειρουργικῶν ἐπεμβάσεων, ἀκτινοσκοπήσεων, ἡμερῶν νοσηλείας³⁾ κτλ.

1. Τοῦτο συμβαίνει ἐπὶ συνεταιρισμῶν.

2. Εἶναι δὲ ἀπολύτως θεμελιώδες, τόσον διὰ τὴν οικονομικὴν μονάδα ὅσον καὶ δι' αὐτὴν ταύτην τὴν κοινωνικὴν οικονομίαν, ἀποτελουμένην ἄλλωστε ἀπὸ τὸ σύνολον τῶν οἰκ. μονάδων.

3. Αἱ ποιοτικαὶ ἐπιτεύξεις ἐκφεύγουν γενικῶς τοῦ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ. Π.χ. αἱ ἐπιστημονικαὶ ἐπιτεύξεις τοῦ Ἰνστιτούτου καλλιτερευσεως φυτῶν, τοῦ Ἰνστιτούτου Πασιέ, κτλ. Ἐνίοτε ὑπάρχουν ἔμμεσα ποσοτικὰ κριτήρια. Π.χ. ἐκπαιδευτικὸν ἴδρυμα δαπανᾷ Χ ἑκατομ. ἐτησίως. Ἐκπαιδεύει Υ σπουδαστάς, ἐξ ὧν ἀποφοιτοῦν τὸ ἐν τρίτον, κτλ.

β'. Όταν επιδιώκεται όπως ένα, εκ των προτέρων, ώρισμένον αποτέλεσμα πραγματοποιηθῆ με τὰς ὀλιγωτέρας δυνατὰς θυσίας, όπως εἶναι π.χ. ἡ κατασκευὴ γεφύρας, ὁδοῦ, ἀτμοπλοίου, οἰκοδομῆς κτλ., βάσει δεδομένου σχεδίου, με τὰ ὀλιγώτερα έξοδα (κατὰ ποσότητα: ὠραι ἐργασίας, ὕλικά, ἢ κατ' ἀξίαν). Ἐνταῦθα σταθερὸν στοιχεῖον εἶναι τὸ **ἀποτέλεσμα, μεταβλητὸν δὲ τὰ διατιθέμενα μέσα**. Πρόκειται περὶ τῆς καλουμένης **οικονομικότητος έξόδων** (Aufwandswirtschaftlichkeit).

Ἐάν πρὸς στιγμὴν περιορισθῶμεν εἰς τὰς κυρίως παραγωγικὰς οἰκ. μονάδας, διαπιστώνομεν ὅτι τὰ δύο συστατικὰ σκέλη τῆς οἰκ. ἀρχῆς ἐμφανίζονται ὑπὸ μορφήν **δαπανῶν** (θυσιῶν) καὶ **ἀποδόσεων** (ἀποτελεσμάτων). Πρακτικὴν σημασίαν ἔχει ὁμως ἡ ἀνάλυσις τῶν σκελῶν τούτων ἐμφανιζομένη κατωτέρω:

Ἀναλώσεις (δαπάναι)
ὑπολογιζόμεναι

εἰς ποσότητα :	εἰς χρόνον ἀπασχολήσεως :	εἰς ἀξίαν :
- ἔλης	- ἔλης	- ἔλης
- ἐργασίας	- ἐργασίας	- ἐργασίας
- κεφαλαίου	- κεφαλαίου	- κεφαλαίου

Ἀποδόσεις
ὑπολογιζόμεναι

εἰς ποσότητα :	εἰς ἀξίαν :
- προϊόντων	- προϊόντων
- ὑπηρεσιῶν	- ὑπηρεσιῶν

5 Μέτρησις οικονομικότητος (ἢ ἀποτελεσματικότητος). Ἡ οἰκονομικὴ ἀρχή—ὡς προσπάθεια ἐξοικονομήσεως θυσιῶν—συνιστᾷ κεντρικὸν πρόβλημα τῆς καθόλου οἰκονομίας καὶ ἐνέχει ὑψίστην κοινωνικὴν σημασίαν. Ὡς ἐκ τούτου ἐρωτᾶται ἐάν δυνάμεθα νὰ μετρήσωμεν τοὺς διαφόρους βαθμοὺς πραγματοποιήσεώς της, τὴν ἐκάστοτε δηλαδή ἀποτελεσματικότητα τῶν ἐνεργειῶν.

Τοῦτο εἶναι εὐχερὲς διὰ τῆς χρησιμοποίησεως μεγίστης ποικιλίας **ἀριθμοδεικτῶν ἀποτελεσματικότητος** (ἢ οικονομικότητος) (efficiency). Οἱ δείκται οὗτοι: (ratios, Betriebskennziffern) εἶναι ἓνα κλάσμα γενικοῦ τύπου:

$$\frac{\text{ἀπόδοσις}}{\text{δαπάνη}}$$

Οἱ ὅροι ἀπόδοσις καὶ δαπάνη λαμβάνονται ἐνιαῦθα ὑπὸ τὴν εὐρυτέραν τῶν σημασίαν, συνώνυμα δηλαδή πρὸς κάθε ἐπίτευξιν καὶ κάθε θυσίαν (πάσης φύσεως καὶ μορφῆς). Συνεπῶς τὰ διὰ τὴν κατάρτισιν ἀριθμοδεικτῶν ἀποτελεσματικότητος χρησιμοποιούμενα ποσὰ δύνανται νὰ εἶναι μονάδες: ὄγκου, βάρους, μήκους, χρόνου, ἐπιφανείας, χρήματος (ἀξίαι) κ.ά.

6 Δείκται ἀποτελεσματικότητος κυριωτέρων λειτουργιῶν οἰκ. ὀργανισμῶν. Κάθε οἰκονομικὸς ὀργανισμὸς ἀναπτύσσει τρεῖς τολάχιστον βασικὰς δραστηριότητας: τὴν **τεχνικὴν**, τὴν **συναλλακτικὴν** καὶ τὴν **χρηματοοικονομικὴν** (fonction financière). Εἰς ἐκάστην τούτων ἀναλίσκονται προσπάθειαι καὶ ἐπι-

διώκονται απόδοσεις και συνεπώς συντρέχει λόγος να μετρηθῆ ἡ ἐπιτυχανομένη ἀποτελεσματικότητα. Θὰ ἔχωμεν λοιπὸν δείκτας ἀναφερομένους εἰς τὴν τεχνικήν, εἰς τὴν συναλλακτικὴν καὶ εἰς τὴν χρηματοοικονομικὴν λειτουργίαν.

Ἴδου ἐλάχιστά τινα παραδείγματα, μεταξύ ἀναριθμητῶν δυνατῶν τοιούτων :

Ἀριθμοδείκται ἀποτελεσματικότητος τῆς τεχνικῆς δραστηριότητος.

		Συντελεστής :
$\frac{\text{ποσότης προϊόντος}}{\text{ὥραι ἐργασίας μηχανῶν}} = \frac{10.000 \text{ μέτρα}}{400 \text{ ὥραι}} = 2,5$		ὥριαίας ἀποδόσεως μηχανῶν
$\frac{\text{διανθίνοντα χιλιόμετρα}}{\text{ποσότης ἀναλωθέντων καυσίμων}} = \frac{20.000 \text{ χιλ.}}{600 \text{ γαλόν.}} = 33,3$		ἀποδόσεως καυσίμων
$\frac{\text{τόννοι ἐξορροσομένου λιγνίτου}}{\text{ἀριθμὸς ἐργατῶν}} = \frac{1000 \text{ τόν.}}{20 \text{ ἐργ.}} = 50$		ἀποδόσεως ἐργασίας

Ἀριθμοδείκται ἀποτελεσματικότητος τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος

		Συντελεστής :
$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν}}{\text{ἀπόθεμα ἐμπορευμάτων}} = \frac{800 \text{ ἔκ.}}{200 \text{ ἔκ.}} = 4$		κυκλοφοριακῆς ταχύτητος ἐμπορευμάτων
$\frac{\text{ἐτήσια ἀκαθάριστα ἔσοδα}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}} = \frac{1200 \text{ ἔκ.}}{600 \text{ ἔκ.}} = 2$		γενικῆς κυκλοφ. ταχύτητος κεφαλαίων
$\frac{\text{πωλήσεις ἐπὶ πιστώσει}}{\text{χρεωτικὰ ὑπόλοιπα τεχ. λ/ομῶν}} = \frac{400 \text{ ἔκ.}}{100 \text{ ἔκ.}} = 4$		ταχύτητος ἀνανεώσεως πιστώσεων

Ἀριθμοδείκται ἀποτελεσματικότητος τῆς χρηματοοικονομικῆς σφαίρας

		Συντελεστής :
$\frac{\text{κέρδος}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}} = \frac{100 \text{ ἔκ.}}{1000 \text{ ἔκ.}} = 10\%$		ἀποδοτικότητα
$\frac{\text{διαθέσιμα}}{\text{ληξιπρόθεσμοι ὑποχρεώσεις}} = \frac{60 \text{ ἔκ.}}{50 \text{ ἔκ.}} = 1,2$		ταμειακῆς ρευστότητος
$\frac{\text{μετοχικὸν κεφάλαιον}}{\text{ἀνῶτα ἀποθεματικῶν}} = \frac{500 \text{ ἔκ.}}{250 \text{ ἔκ.}} = 2$		αὐτοχρηματοδοτήσεως

Σκοπὸς τῶν ἀνωτέρω δὲν εἶναι νὰ ἀναπτύξωμεν τὴν ἰδιαιτέραν σημασίαν καὶ τὴν πρακτικὴν ἀξίαν ἐκάστου τῶν ὀλίγων τούτων ἀριθμοδεικτῶν ἀλλὰ νὰ ἐπιστήσωμεν τὴν προσοχὴν τοῦ μελετητοῦ ἐπὶ τῆς ζωτικῆς σημασίας ποῦ ἔχει ἡ μέτρησις τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν διαφόρων ἐνεργειῶν (τεχνικῶν, συναλλακτικῶν κτλ.) εἰς κάθε οἶκ. ὄργανισμὸν. Τὰ χρησιμοποιούμενα ἀριθμητικὰ μεγέθη εἶναι στοιχεῖα τὰ ὁποῖα εἴτε ἀπλῶς συγκεντρῶναι ἢ λογιστικῆ (λ.χ. καύσιμα ἀναλωθέντα, ποσότης προϊόντων κτλ., εἴτε—συνηθέστερον—ἐπεξεργάζεται καὶ προσδιορίζει (κέρδος, κεφάλαια, κόστος, ἀποθέματα κτλ.). Τοῦτο ὑποδηλοῖ σαφῶς τὴν σπουδαιότητα αὐτῆς εἰς τὴν ὀρθολογικὴν διοίκησιν τῶν οἶκ. ὄργανισμῶν.

§ 2

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ Η ΕΝΤΟΣ ΑΥΤΟΥ
ΘΕΣΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

- 7 Έννοια Οίκ. Λογισμού.** Ούδεις οίκ. οργανισμός, ειδικώτερον αἱ ἐπιχειρήσεις, δύναται νά προαχθῆ, οὔτε καὶ νά ζήσῃ, χωρὶς ἕνα βᾶθρον ὑπολογισμῶν. Οἱ ἀριθμοὶ — πάσης φύσεως καὶ ὄχι μόνον εἰς χρῆμα—εἶναι τὸ θεμέλιον τῆς ἰδρύσεως, ὀργανώσεως, ἀναπτύξεως, ἐξυγιάνσεως καὶ τῆς καθ' ἡμέραν λειτουργίας τῶν οἰκ. ὀργανισμῶν. Ὡς ἐκ τούτου αἱ ἀνάγκαι τῆς οἰκ. ζωῆς ὠδήγησαν εἰς τὴν συστηματοποίησιν ἑνὸς ἁρμονικοῦ συνόλου ὑπολογισμῶν ποῦ ἀπεκλήθη: Οἰκονομικὸς Λογισμὸς (Kalkulation, Rechnungswesen). Σχετικῶς πρὸς τὴν διάρθρωσιν τοῦ συνόλου τούτου διευτώθησαν διάφοροι δοξασταὶ (Calmès, Gombert, Nicklisch, Lehmann, Auler, κ.ἄ.)¹.
- 8 Περιεχόμενον Οἰκ. Λογισμού.** Ἐπιχειροῦντες συγκερασμὸν μεταξὺ τῶν διαφόρων ἀπόψεων, ἐμφανίζομεν ὡς ἐξῆς τὴν διάρθρωσιν τοῦ οἰκ. Λογισμού:

Γενικὸν πρόγραμμα οἰκ. δραστηριότητος καὶ ἀπολογιστικὸς ἔλεγχος τῆς πραγματοποιήσεως αὐτοῦ. Εἰς τὴν σύγχρονον ἐποχὴν, πολυσυνθέτων σχέσεων καὶ ἐνεργειῶν, αἱ ἐπιχειρήσεις δὲν δύναται νά κυβερνῶνται βάσει στιγμιαίων διαισθήσεων, ἀσυνδέτων ἀποφάσεων, μιᾶς κατὰ σύστημα προχειρολογίας. Ἀντιθέτως, αἱ ὀρθολογικῶς διοικούμεναι ὑποτάσσονται ὅλον ἐν περισσότερον εἰς τὴν ἀνάγκην τοῦ προγραμματισμοῦ (planification, planning). Συνεπῶς καταρτίζουσι, κατόπιν βαθεῖας μελέτης—εἰς τὴν ὁποίαν σημαντικὴν συμβολὴν προσφέρει ἡ Λογιστικὴ—ἕνα ἐτήσιον γενικὸν πρόγραμμα καθορίζουσι: τὸν ἐφοδιασμόν, τὴν παραγωγὴν, τὰς πωλήσεις, κτλ. Τὸ πρόγραμμα τοῦτο συνιστᾷ τὴν εἰς ἀριθμοὺς εἰκόνα τῆς μελλοντικῆς δραστηριότητος τοῦ ὀργανισμοῦ. Ἐκ τῶν ὑστέρων ἐλέγχεται—τῇ βοηθειᾷ πάντοτε τῆς Λογιστικῆς—ὁ βαθμὸς ἐπαληθεύσεως τοῦ προγράμματος. Οὕτω ἀνεπτύχθη ἡ νεωτέρα τεχνικὴ τῶν προγραμμάτων καὶ τοῦ λογιστικοῦ αὐτῶν μετελέγχου, ἡ ὁποία ἀποκαλεῖται Budgetary Control, contrôle budgétaire. Ἡ τεχνικὴ αὕτη συνιστᾷ σήμερον τὴν ζωηροτέραν κατεύθυνσιν τῆς συγχρόνου λογιστικῆς ἐξελιξεως. Εἰς τὸ θέμα τοῦτο ἀφιεροῦμεν ἕνα ἰδιαιτέρον κεφάλαιον.

Δεύτερος σπόνδυλος τοῦ Λογισμοῦ εἶναι αὕτη αὕτη ἡ Λογιστικὴ, ποῦ ἀποτελεῖ τὴν κατὰ χρόνον ἐξιστόρησιν τῶν οἰκονομικῶν

1. Βλ. G. FISCHER: Neue Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens, Heidelberg 1949. F. SCHMIDT: Kalkulation und Preispolitik (Κεφ. IV), Berlin 1930. H. NICKLISCH: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932.

γεγονότων, δηλ. τὴν συγκέντρωσιν, κατάταξιν καὶ συσχετίσιν στοιχείων κατὰ χρόνον. Ἐπὶ τῶν σκοπῶν (κτλ.) τῆς Λογιστικῆς ἀσχολούμεθα ἔκτενῶς εἰς τὰ ἐπόμενα.

Τρίτος σπόνδυλος εἶναι ἡ Κοστολόγησις (Kostenrechnung), ἡ ὁποία ἀφορᾷ τὴν στάθμισιν τῶν παντοειδῶν θυσιῶν ποῦ ἀπαιτοῦνται διὰ τὴν πραγματοποίησιν μιᾶς ἐνεργείας, ἐνός προϊόντος, μιᾶς ὑπηρεσίας, κτλ. Ἡ κοστολόγησις νοεῖται ὡς προϋπολογιστικὴ (προκοστολόγησις) καὶ ἀπολογιστικὴ (μετα-κοστολόγησις). Τὰ σχετικὰ προβλήματα εἶναι δυσχερέστατα καὶ συνιστοῦν ἰδιαιτέρον κλάδον¹. Θεωρεῖται ὡς ἓνας λογισμὸς «κατ' ἀντικείμενον» (Objektrechnung).

Τέταρτος σπόνδυλος εἶναι ἡ Στατιστικὴ τῶν Ἐκμεταλλεύσεων (Betriebsstatistik, Business Statistic)², ἡ ὁποία ἀφορᾷ τὴν ἀξιοποίησιν τοῦ ἀριθμητικοῦ ὕλικου κατὰ τὰς ἀρχάς τῆς Στατιστικῆς μεθόδου. Εἰδικώτερον δι' αὐτῆς ἐπιτυγχάνονται γόνιμοι συσχετίσεις, π.χ. ἐξελίξεις καμπύλης κόστους καὶ καμπύλης ἀποτελεσμάτων, συσχετίσεις ἐξόδων πωλήσεως καὶ κύκλου ἐργασιῶν κ.ἄ.

- 9 **Παλαιὰ καὶ νέα ἀντίληψις τῆς Λογιστικῆς.** Τὰ ποικίλα ἀριθμητικὰ δεδομένα τὰ ὁποία συγκεντροῦνται ὑπὸ τῆς Λογιστικῆς, ἀνακατατασσόμενα ὑπὸ τῆς Κοστολογήσεως, συσχετιζόμενα καὶ ἀξιοποιούμενα ὑπὸ τῆς Στατιστικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, εἶναι ἐντελῶς ἐξαιρετικῆς σημασίας, ὄχι μόνον διὰ τὰς οικονομικὰς μονάδας, ἀλλὰ καὶ δι' αὐτὴν ταύτην τὴν καθόλου κοινωνικὴν οἰκονομίαν. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα συγκεντροῦνται καὶ κατατάσσονται κατὰ ὁμοειδῆ τρόπον (καὶ τοῦτο κατορθοῦται χάρις εἰς ἓνα ἐνιαῖον Λογιστικὸν Σχέδιον, ὑποχρεωτικὸν δι' ὅλους τοὺς οικονομικοὺς ὀργανισμοὺς, κατὰ κατηγορίας), τότε τὰ συγκεντρούμενα στοιχεῖα καθίστανται ἐξόχως διαφωτιστικὰ διὰ τὴν κοινωνικὴν οἰκονομίαν καὶ ἡ Λογιστικὴ (ἐπίκεντρον τοῦ Λογισμοῦ) ἀποβαίνει, κατὰ τὴν ἐπιτυχῆ ἔκφρασιν τοῦ Caujolle, «ἡ γέφυρα ποῦ συνδέει τὸν τομέα τῆς μικρο-οικονομίας καὶ τὸν τομέα τῆς μακρο-οικονομίας»³.

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1949.

2. Βλ. Α. ΓΡΑΦ : Betriebswirtschaftliche Statistik, Zürich 1936. Μ. ΗΥΒΕΡ : Statistique des entreprises, Paris 1943.

3. «L'exploitation statistique et économétrique des comptabilités normalisées est susceptible de conduire à la vérification numérique des lois de l'économie et de fournir la majeure partie des éléments entrant dans la composition et dans l'évolution des comptabilités (e branches ou des comptabilités nationales. La comptabilité des entreprises peut donc devenir le pont qui reliera les domaines de la micro-économie et de la macro-économie, jusqu'à présent séparées dans la théorie moderne».

Βλ. CAUJOLLE : Comptabilité, Statistique, Economie Politique, εἰς «Econ. Contemporaine» Avril 1948, σελ. 9 ἑπ.

“Αλλωστε εις τὰς προηγμένας ξένας χώρας ἀπὸ ἐτῶν ἤδη πραγματοποιεῖται μία ζωηρὰ κίνησις καταρτίσεως τῶν καλουμένων «ἐθνικῶν λογαριασμῶν» (comptes de la nation), δηλαδὴ τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ ἐθνικοῦ πλοῦτου καὶ τοῦ εἰσοδήματος, βάσει λογιστικῶν δεδομένων καὶ μεθόδων. Εἶναι ἀκριβῶς ἡ προέκτασις τῆς Λογιστικῆς πρὸς τὴν μακρο-οικονομίαν καὶ ἡ ἀναγνώρισις τῆς εὐρυτέρας αὐτῆς σημασίας.

§ 3

ΣΚΟΠΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

10 Εἰσαγωγικαὶ παρατηρήσεις. Κάθε λογιστικὴ ὀργάνωσις, ἀδιαφόρως ποῖα τηροῦνται βιβλία καὶ κατὰ ποῖον τρόπον, ἀποβλέπει εἰς τὸ νὰ συγκεντρώσῃ πληροφορίας καὶ ἀριθμητικὰ δεδομένα καὶ νὰ κατατάσῃ αὐτὰ κατὰ χρόνον καὶ κατ' εἶδος (ὁμοειδεῖς κατηγορίας : ταμειακαὶ πράξεις, ἔξοδα, κίνησις συναλλάγματος, δοσοληψίαι πρὸς τρίτους, κτλ.). Ἡ τοιαύτη συγκέντρωσις ταξινομημένων στοιχείων δὲν ἀποτελεῖ ἐν τούτοις σκοπὸν τῆς Λογιστικῆς, ἀλλὰ μέσον πρὸς ἐξυπηρέτησιν τῶν πλειόνων σκοπῶν αὐτῆς, οἱ ὅποιοι εἶναι :

41 Ὁ προσδιορισμὸς τῆς περιουσιακῆς συγκροτήσεως τοῦ οἰκονομικοῦ οργανισμοῦ. Ὁ σκοπὸς οὗτος πραγματοποιεῖται κατὰ συνδυαστικὸν τρόπον : 1) διὰ τῆς διενεργείας μιᾶς ἐτησίας ἐξωτερικῆς (πραγματικῆς) ἀπογραφῆς, 2) ἐσωλογιστικῶς, διὰ τῆς χρησιμοποιοῦσεως τῶν ὑπολοίπων τὰ ὅποια ἐμφανίζουν οἱ τηρούμενοι λογαριασμοί, 3) διὰ τῆς ἐναρμονίσεως (δηλ. ἐξαφανίσεως τῶν διαφορῶν) μεταξὺ ἐσωλογιστικῆς καὶ ἐσωλογιστικῆς ἀπογραφῆς καὶ τῆς συντάξεως τοῦ ἀπορρέοντος ἰσολογισμοῦ.

Συνεπῶς διὰ τῆς συντάξεως ἐτησίας (ἢ περιοδικῆς) ἀπογραφῆς καὶ ἰσολογισμοῦ¹ πραγματοποιεῖται ὁ πρῶτος σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς, δηλ. ἐξευρίσκειται ποῖα εἶναι, εἰς ὠρισμένην στιγμήν, ἡ συγκρότησις τῆς περιουσίας οἰκονομικοῦ τινος οργανισμοῦ.

Σημαντικὰ ἐρωτήματα ἀπορρέοντα ἐκ τῶν ἀνωτέρω εἶναι :

α) Δύναται ἡ λογιστικὴ εἰκὼν τῆς περιουσίας (ὁ ἰσολογισμὸς) νὰ εἶναι ἀπολύτως (ἢ καὶ σχετικῶς) ἀκριβής; Τὸ ζήτημα τοῦτο ἐξετάζομεν εἰς τὸ οἰκτεῖον κεφάλαιον². Ἡ ἀπάντησις εἶναι μᾶλλον ἀρνητικὴ.

β) Ὁ καθορισμὸς τῆς περιουσίας εἶναι θεμελιώδης ἢ ἐπικουρικὸς σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς; Τὸ ζήτημα τοῦτο ἠμφισβητήθη. Κατὰ τὴν

1. βλ. Κεφάλαιον 2, Περὶ ἀπογραφῆς.

2. βλ. Κεφάλαιον 3, Περὶ ἰσολογισμοῦ.

καλουμένην «στατικήν θεωρίαν τοῦ ἰσολογισμοῦ» (Gerstner, Osbahr κ.ἄ.) πράγματι κύριον μέλημα κάθε λογιστικῆς ὀργανώσεως καὶ τεχνολογίας εἶναι ἡ πιστὴ ἀπεικόνισις τῆς περιουσίας. Τὰ μέσα καὶ οἱ ὑπολογισμοὶ εἰς τοῦτο δέον νὰ ἀποβλέπουν. Κατ' ἄλλην ἐντοῦ τοῖς δοξασίαν, καλουμένην «δυναμικὴν θεωρίαν τοῦ ἰσολογισμοῦ» (Schmalenbach καὶ τοὺς πολυπληθεῖς ὁπαδοὺς τῆς **Σχολῆς τῆς Κολωνίας**), ἡ ἀπεικόνισις τῆς περιουσιακῆς συγκροτήσεως εἶναι ἀφ' ἐνόου ἀνέφικτος, ἀφ' ἐτέρου δὲ ζήτημα δευτερευούσης σημασίας. Προέχει—ὡς σκοπὸς—ὁ ἀκριβὴς καθορισμὸς τῶν προκυπτόντων ἀποτελεσμάτων. Τὰ ζητήματα ταῦτα πραγματευόμεθα εἰς ἴδιον κεφάλαιον.

Διὰ τοὺς ἐνδιαφερομένους διὰ τὰς «πρακτικὰς» ἐφαρμογὰς τῆς Λογιστικῆς ἄς σημειώσωμεν, ἀμέσως, ὅτι αἱ ἀνωτέρω ἀμφισβητήσεις δὲν εἶναι ἀπλῶς «θεωρητικαί». Ἔχουν ἀμεσώτατον ἀντίκτυπον ἐπὶ τῆς λογιστικῆς τεχνικῆς καὶ εἰδικώτερον ἐπὶ τῆς ἀποτιμήσεως τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας.

- 12 Ἡ παρακολούθησις τῶν περιουσιακῶν μεταβολῶν**, δηλ. τῶν ἀξομειώσεων ποῦ ἐπέρχονται εἰς τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ, παθητικοῦ καὶ τῆς καθαρᾶς περιουσίας, συνεπιεῖ τῶν συναλλαγῶν καὶ ἄλλων γεγονότων. Πότε, διατί, κατὰ πόσον (δηλ. κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν) μετεβλήθη ἓνα στοιχεῖον τῆς περιουσίας. Εἰς τοῦτο ἀποβλέπει ἡ τήρησις τῶν διαφόρων λ/σμῶν, ἡ ὅποια ἀπορροφᾷ τὸ ἐνδιαφέρον καὶ τὴν κυρίως δρᾶσιν τοῦ ἐπαγγελματίου λογιστοῦ. Δικαίως δέ, διότι αἱ τοιαῦται μεταβολαί—κατὰ χρόνον καὶ ποσόν—ἐνδιαφέρουν ζωηρῶς τὴν καθημερινὴν διαχείρισιν.

Ἄς παρατηρήσωμεν σχετικῶς ὅτι ἡ παρακολούθησις αὕτη δύναται νὰ γίνεταί με μίαν στενόψυχον ἀντίληψιν, προσιδιάζουσαν εἰς τὴν ἐμπειρικὴν καταστιχογραφίαν. Δηλαδή τηροῦνται λογαριασμοὶ καὶ καταγράφονται μόνον ἀπλᾶ καὶ ὀφθαλμοφανῆ γεγονότα (κινήσεις μετρητῶν ἐμπορευμάτων κτλ.). Δύναται ὁμως νὰ ἐκτείνεταί εὐρύτερον καὶ νὰ παρακολουθῆ: συμβατικὰς σχέσεις (ἐκτέλεισιν ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων), τεχνικὰς ἐνεργείας (μετατροπὴν πρ. ὕλιν εἰς προϊόντα, κατὰ στάδια κατεργασίας, κ.ἄ.), εἰκονίζουσα, τοιοῦτοτρόπως, ὅσον τὸ δυνατόν πληρέστερον τὴν ἐξωτερικὴν, ἀλλὰ καὶ τὴν ἐσωτερικὴν ζωὴν τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ

- 13 Ἡ ἐξέυρεσις τῶν οἰκονομικῶν ἀποτελεσμάτων.** Εἰς τὸν τρίτον τοῦτον σκοπὸν πρέπει νὰ ἀποδοθῆ ὁπωσδήποτε ἰδιαιτέρα σημασία, διότι τὰ ἀποτελέσματα, εὐμενῆ ἢ δυσμενῆ, συνιστοῦν—ὑφ' ὠρισμένας προϋποθέσεις—τὸν γνώμονα τῆς ἐπιτυχοῦς ἢ μὴ δραστηριότητος, ἰδίᾳ εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις. Κατὰ πατροπαράδοτον συνήθειαν, ἡ ὅποια χρονίζει ἀδικαιολογητῶς εἰς τὸν τόπον μας, τὰ ἀποτελέσματα ἐξευρί-

σκονται άπας τοῦ ἔτους (χρήσεως) ἐπ' εὐκαιρίᾳ καταρτίσεως τοῦ τελικοῦ ἰσολογισμοῦ. Ἡ προσοχὴ τοῦ λογιστικοῦ κόσμου πρέπει, ἐν τούτοις, νά στραφῆ πρὸς τὴν ἐξεύρεσιν μηνιαίων ἢ περιοδικῶν (τριμῶν, κτλ.) ἀποτελεσμάτων, βάσει ἐμμέσων ὑπολογισμῶν καὶ ἄνευ διεξαγωγῆς ἀπογραφῆς¹. Διότι κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἡ Λογιστικὴ ἀποβαίνει ὄργανον ἀμέσου διαφωτίσεως τῆς διοικήσεως καὶ ὄχι παρελθοντολογικῆς ἀξίας ἐξιστόρησις.

Ἐπὶ πλέον μεγίστης σημασίας εἶναι ἡ ἐξεύρεσις ἀναλυτικῶν ἀποτελεσμάτων : κατὰ κλάδους ἐκμεταλλεύσεως, κατὰ κατηγορίας συναλλαγῶν, κατ' εἶδος ἐμπορευμάτων, κατὰ κέντρα δραστηριότητος (πρατήρια, ὑποκαταστήματα κτλ.). Τοῦτο βεβαίως ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ὄλην διάρθρωσιν τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, ἢ, διὰ τὴν ἀκρίβειαν, ἡ διάρθρωσις τῶν τηρουμένων λογαριασμῶν καὶ ἡ ὄλη ὀργάνωσις τοῦ Λογιστηρίου πρέπει νά εἶναι τοιαῦται ὥστε νά πραγματοποιητοὶ ἡ διαπίστωσις ἀναλυτικῶν ἀποτελεσμάτων. Ὁ ἀκόλουθος πίναξ παρέχει ἰδέαν τῆς ἐπιθυμητῆς ἐπιδιώξεως :

Ἄναλυτικὴ διαπίστωσις ἀποτελεσμάτων

Πηγὰί προελεύσεως	Κατὰ χρόνον		
	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος
Κατὰ κλάδους			
Ἀσφάλειαί ζωῆς	+ 87.500.000	+ 74.200.000	+
Ἀσφάλειαί πυρός	+ 11.000.000	- 3.150.000	+
Ἀσφάλειαί μεταφορῶν κτλ.	+ 28.200.000	+ 17.300.000	+
Κατὰ συναλλαγὰς			
Ἐξ ἰδίων ἐμπορευμάτων	+	+	-
Ἐκ παραγγελιοδοχ. ἐργασιῶν κτλ.	-	+	+
Κατ' εἶδος ἐμπορευμάτων			
Καλλυντικά	+	-	+
Εἶδη ταξιδίου	+	+	-
Ἵποδήματα κτλ.	-	+	+
Κατὰ τόπον			
Ἵποκατάστημα Χανίων	+	+	-
Ἵποκατάστημα Λαμίας κτλ.	+	+	+

1. Τοῦτο ἀποτελεῖ τὴν ἰδιαιτέραν τεχνικὴν τῶν βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων (kurzfristige Erfolgsrechnung).

Είπομεν, ανωτέρω, ότι, κατά τινας αντίληψεις, ή ακρίβεια τών έξευρισκομένων αποτελεσμάτων αποτελεί τó επίκεντρον τής Λογιστικής. Διότι, πλὴν άλλων, μία ώργανώμενη—ύπό μορφήν έπιχειρήσεως—περιουσία, έχει συνολικήν αξίαν, δηλ. αξίζει τόσον ὅσον τά ὁμαλά ή ὄργανικά αὐτῆς αποτελέσματα. Ἐπειδή ὅμως ή απόλυτος ακρίβεια τών αποτελεσμάτων είναι τι τó δυσχερές καί σχετικόν (δυσκολίαι κοστολογήσεως, ἀμφιβολίαι ἀποτιμήσεως, κτλ.), διά τοῦτο ἐπιδιώκεται ὅπως τά έξευρισκόμενα αποτελέσματα είναι μεταξύ τών συγκρίσιμα (ἀπό ἔτους εἰς ἔτος, ἀπό έπιχειρήσεως πρὸς έπιχειρήσιν, κτλ.). Τοῦτο δὲ ἐπιτυγχάνεται ἂν οἱ τρόποι ὑπολογισμῶν καί ἀποτιμήσεων διατηροῦνται σταθεροί¹.

14 **Ἄσκησις ἐλέγχου.** Τέταρτος καί σημαντικὸς σκοπὸς τής Λογιστικῆς είναι ή κατά σύστημα, συνεχῆς ή περιοδική, ἄσκησις ἐλέγχου. Διακρίνονται τρεῖς περιπτώσεις :

Ἐλεγχος οὐσιαστικὸς. Οὗτος ἀφορᾷ τὴν ἔντιμον διαχειρίσιν τής περιουσίας καί τών στοιχείων αὐτῆς (διαχειρίσιν χρημάτων, χρεωγράφων, ἀποθηκῶν, παρακολούθησιν χρεῶν, κτλ.).

Ὁ οὐσιαστικὸς ἔλεγχος ὀφείλει νά εἶναι διττός : προληπτικός, ὥστε νά προλαμβάνωνται καταχρήσεις, ὑπεξαίρέσεις κτλ., καί κατασταλτικὸς, ἐξασφαλίζων τὴν σύντομον ἀνακάλυψιν τυχόν καταχρήσεων.

Ἐλεγχος τυπικός. Ἀφορᾷ τὴν τήρησιν τής προβλεπομένης διαχειριστικῆς διαδικασίας, τών καθωρισμένων ἀρμοδιοτήτων (διαχειριστῶν ὑπαλλήλων κτλ.) (λ. χ. ταμειακὴ πληρωμὴ μόνον κατόπιν ἐκδόσεως ἐντάλματος, παράδοσις ὀλικῶν βάσει γραπτῆς ἐντολῆς ὑπευθύνου ὄργανου, κτλ.). Ὁ τοιοῦτος ἔλεγχος ἀνάγεται βεβαίως εἰς τὴν διοικητικὴν σφαῖραν, ἀλλὰ συνυφαίνεται στενωτάτα πρὸς τὴν λογιστικὴν ὄργανωσιν. Αἱ λογιστικαὶ ἔγγραφαὶ δὲν εἶναι ἔγκυροι παρά ἐφ' ὅσον στηρίζονται εἰς ἀρμοδιῶς θεωρημένα δικαιολογητικά.

Ἐλεγχος ἀριθμητικὸς. Ἡ καταχώρισις ἑκατοντάδων ἔγγραφῶν εἰς τὰ βιβλία καί ὁ χειρισμὸς σωρείας ἀριθμῶν ἔγκυμονεῖ κινδύνους ἀριθμητικῶν σφαλμάτων. Συνεπῶς μέλημα τής Λογιστικῆς εἶναι ή πρόληψις καί ἀνακάλυψις τοιούτων σφαλμάτων. Ἡ **διγραφικὴ** λογιστικὴ μέθοδος διακρίνεται ἀκριβῶς διά τὴν δυνατότητα ποῦ έχει εὐχερεστέρας ἀποκαλύψεως ὠρισμένων ἀριθμητικῶν ἀνακρίβειῶν. Ἡ σύγχρονος λογιστικὴ μηχανογραφία διευκολύνει τὴν πρόληψιν σφαλμάτων.

Ἄλλὰ αἱ ἀριθμητικαὶ ἀνακρίβειαι δύνανται νά εἶναι καί ἤθε-

1. Ἀπὸ τὴν ἀρχὴν ταύτην ἐμπνέονται ἤδη διατάξεις τινὲς τοῦ Κώδικος Φορολογικῶν Στοιχείων.

λημέναι πρὸς συγκάλυψιν διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν. Ὁ ἀριθμητικὸς ἔλεγχος συνυφαίνεται συνεπῶς μετὰ τοῦ οὐσιαστικοῦ.

Κατὰ ταῦτα κάθε Λογιστήριον ὀφείλει νὰ περιλάβῃ εἰς τὴν ὄργανωσίν του ἅπαντα τὰ μέσα ἐκεῖνα ποῦ ἐξασφαλίζουν τὴν ἀκρίβειαν καὶ εὐκρίνειαν τῶν ἔγγραφῶν.

Ἄλλὰ ἡ Ἐλεγκτικὴ (Auditing, Revision), διαμορφωθείσα ἤδη εἰς ἴδιον κλάδον, νοεῖται σήμερον πολὺ εὐρύτερον. Οἱ βάσει εἰδικῶν ἐπιστημονικῶν καὶ ἐπαγγελματικῶν προσόντων ἐλεγκταὶ (ἀνεγνωρισμένοι, ὀρκωτοί, κτλ.) ἐπιφορτίζονται ὅπως, κατόπιν ἐπισταμένης ἐρεύνης τῶν βιβλίων, ἐκφράσσουν γνώμην ἐπὶ τῆς ἀληθείας τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἐπὶ τῶν συνθηκῶν διεξαγωγῆς καὶ νομιμότητος ὀρισμένων συναλλαγῶν, ἐπὶ τῆς πιστοληπτικῆς ἱκανότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐπὶ τῆς χρησιμοποίησεως ληφθέντων δανείων, ἐπὶ τοῦ νομοτύπου σχηματισμοῦ καὶ ἐπενδύσεως ἀποθεματικῶν, κρατήσεων, κτλ.¹

15 Συγκέντρωσις στατιστικοῦ ὕλικου. Τέλος, γενικώτερος σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς εἶναι ἡ συγκέντρωσις πάσης φύσεως ἀριθμητικῶν δεδομένων. Εἶναι πλάνη νὰ νομιζεταὶ ὅτι ἡ Λογιστικὴ ἀφορᾷ μόνον χρεώσεις καὶ πιστώσεις εἰς ἔθνικόν (ἢ ξένον) νόμισμα. Μονάδες βάρους, μήκους, ὄγκου, χιλιόμετρα, ὠριατὰ χιλιοβᾶτ, θερμίδες, κτλ. κτλ., εἶναι ἐξ ἴσου πολῦτιμον ἀριθμητικὸν ὕλικόν, τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ συγκεντρωταὶ εἰς τὰ καλούμενα βοηθητικὰ βιβλία. Δὲν πρέπει νὰ ὑποτιμᾶται ἡ ἀξία αὐτῶν. Εἶναι ἰσότημος πρὸς τὴν τῶν κυρίων βιβλίων.

Τὴν Λογιστικὴν δεόν νὰ τὴν ἀντιληφθῶμεν ὡς ἐμβαπτίζομένην εἰς τὸ ὅλον σύστημα τοῦ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ. Εἶναι ἀδιάσπαστον τμήμα τούτου, καὶ δὴ ἰδιόρρυθμος συγκεντρωτῆς στοιχείων.

Τὰ ἀντλούμενα δεδομένα πρέπει νὰ εἰκονίζουσι ὅλας τὰς πτυχὰς τῆς ζωῆς τοῦ οἰκ. ὀργανισμοῦ, εἰς ἕκτασιν καὶ βάθος, εἰδικώτερον δὲ νὰ καθιστοῦν αἰσθητὴν καὶ ἀνάγλυφον τὴν τεχνικὴν, συναλλακτικὴν καὶ χρηματοοικονομικὴν ζωὴν τοῦ ὀργανισμοῦ.

Τὸ ἀριθμητικὸν ὕλικόν εἶναι δεκτικὸν ἀξιοποίησεως κατὰ διάφορους τρόπους (ὅταν ὑπάρχουν βεβαίως αἱ σχετικαὶ γνώσεις). Ἐνας σημαντικὸς τρόπος εἶναι καὶ ἡ κατάρτισις ἀριθμοδεικτῶν ἀποτελεσματικότητος². Εἰς τὰς σελ. 9 καὶ 10 ἐδώσαμεν ἕνα διάγραμμα.

1. Βλ. εἰδικὸν Κεφάλαιον ἐπὶ τῆς Ἐλεγκτικῆς, ἐνθά καὶ πλουσία βιβλιογραφία. Εἰς τὴν ἑλληνικὴν βλ. ἰ. κρησχοῦ: Στοιχεῖα Ἐλεγκτικῆς, Ἀθῆναι 1951, καὶ μ. ΤΖΙΜΑΡΑ: Ἀρχαί Γεν. Λογιστικῆς, τεῦχος III σελ. 127.

2. Χαρακτηριστικώτατον εἶναι, ἐν προκειμένῳ, τὸ γεγονός ὅτι τὸ ὑπὸ ὁμάδος πανεπιστημιακῶν καθηγητῶν ἐκδοθὲν πανηγυρικὸν ἔργον (Festgabe) πρὸς τιμὴν τοῦ πολιοῦ Ε. Schmalenbach, ἔχει ὡς θέμα τὴν «Οἰκονομικότητα ὡς κεντρικὴν ἔννοιαν τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων»: «Die Betriebswirtschaftslehre als Wirtschaftlichkeitslehre der Unternehmung», Stuttgart 1948.

μα τοῦ σκέλους θυσιῶν καὶ ἀποδόσεων, ὡς καὶ ἐλάχιστά τινα παραδείγματα ἀριθμοδεικτῶν (μεταξὺ πολλῶν δεκάδων δυνατῶν τοιούτων). Διὰ τῆς τοιαύτης ἀξιοποιήσεως πραγματοποιεῖται ἡ ὑψηλότερα ἀποστολὴ τῆς Λογιστικῆς.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ

Μέσα ἱκανῶν	ΛΟΓΙΣΤΙΚῆ Χειρισμὸς στοιχείων λογιστικῆς	Στοιχοὶ λογιστικῆς
<ul style="list-style-type: none"> — Συγκέντρωσις ἀριθμητικῶν δεδομένων εἰς μονάδας χώρου, χρόνου, ἐνεργείας, ὄγκου, βάρους, χρήματος κτλ. βάσει ὀρθολογικοῦ λογιστικοῦ Σχεδίου, ἀποτελοῦντος εὐρὺ πληροφοριακὸ δίκτυον. — Κύρια καὶ βοηθητικὰ βιβλία, λογιστικὰ καὶ μῆ. 	<ul style="list-style-type: none"> — Διὰ τὴν ἀπολογιστικὴν ἐπαλήθευσιν προγράμματος οἰκον. ἐραστηριότητος (Budgetary Control) — Διὰ τὴν κοστολόγησιν: εἰς πραγματικὰς τιμὰς ἢ προκαθορισμένας τιμὰς (Standard Cost) — Διὰ ποικίλας στατιστικὰς συσχετίσεις ἀριθμοδεικτῶν. 	<ul style="list-style-type: none"> — Προσδιορισμὸς περιουσιακῆς συγκροτήσεως. — Παρακολούθησις περιουσιῶν μεταβολῶν. — Ἐξεύρεσις ἐτησίων καὶ βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων. — Διασφαλίσις διαχειριστικοῦ ἔλεγχου. — Διαπίπτωσις ἀποτελεσματικότητος ἐνεργειῶν.

* Ἐλέγχος σχέσεων προσπάθειας — ἀποδόσεων
Μέσα ὀρθολογικῆς διακυβερνήσεως οἰκ. μονάδων.

§ 4

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΙΣ

16 Ἀρχαιότης καὶ Μεσαίων. Ἡ Λογιστικὴ δὲν εἶναι ἀποκλειστικὸν δῆμι οὐργημα τοῦ Μεσαίωνος καὶ τῆς Ἀναγεννήσεως. Μορφαὶ τινες λογι-

1. Σχετικῶς πρὸς τοὺς σχολοὺς τῆς Λογιστικῆς ὡς παρατηρήσωμεν ὅτι κατὰ τὴν ἰσχύουσαν ἀντίληψιν, οἱ τοὶ στέφονται πάντοτε περὶ τὴν ἔννοιαν τῆς περιουσίας. Εἰς τὸν W. Thoms ὀφείλεται ἡ πρωτότυπος προσπάθεια, ὅπως διὰ τῆς Λογιστικῆς ἐξαρθῆ ἕξ ἴσου ὁ παράγων ἐργασία. Αἱ προπολεμικαὶ μελέται τοῦ Thoms ἐμφανίζονται ἤδη, συστηματικοποιημένοι καὶ ἀξία μεγίστης προσοχῆς, εἰς τὸ ἔργον: W. THOMS & HAENLE: Laborex - Buchhaltung, Neckargemünd 1950.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: R. BROWN: History of Accounting and Accountants, Edimburg 1905. A. WOOLF: A short history of Accountants and Accountancy, London 1912. A. LITTLETON: Accounting evolution to 1900, N. York 1933. LEYELER: Theorie u. Geschichte der Buchhaltung, Brünn 1919. MAGDALENE HUMPERT: Bibliographie, I. Kameralwissenschaften, Köln 1905. E. SCHMALENBACH: Dynamische Bilanz, σελ. 17 ἑκ. J. LÖFFELHOZ: Geschichte der Betriebswirtschaft u. d. Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1935. R. SEYFFERT: Quellen u. Studien zur Geschichte d. Betriebswirtschaftslehre Bd. II. Paccioli Abhandlung über die Buchhaltung, Stuttgart 1934. E. JAEGER: Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung, Stuttgart 1874. K. KEIL: Über americanische Buchführung (etc), Wien 1908. G. BRAMELLA: Storia de la ragioneria italiana, 1901. KHEIL: Über einige ältere Bearbeitung des Buchhaltungstraktates von Lucas Paccioli, Prag 1890. PENNDORF: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913. L. COMBERG: Histoire critique de la théorie des comptes, Genève 1929. A. DUPONT: Conféren-

στικῶν «σημειώσεων» καὶ «λογαριασμῶν» ἦσαν ἐν χρήσει κατὰ τὴν Ἀρχαιότητα. Οἱ Βαβυλώνιοι, οἱ Αἰγύπτιοι, οἱ ἀρχαῖοι Ἕλληνες ἐτήρουν «λογαριασμοὺς» σχετικούς πρὸς τοὺς εἰσπραττομένους φόρους εἰς εἶδος ἢ χρήμα. Πάπυροι καὶ ἄλλα σωζόμενα γραπτὰ μνημεῖα ἄναφέρονται εἰς λογαριασμοὺς διαχειρίσεως τῆς περιουσίας τῶν ναῶν καὶ βασιλέων. Ἡ καθαυτὴ ἐν τούτοις ἀνάπτυξις τῆς Λογιστικῆς, καὶ δι' αὐτῶν **διγραφικῶν ἐγγραφῶν**, ἐπραγματοποιήθη ἀργότερον εἰς τὰς ἀκμαζούσας τὸν 14^{ov} — 15^{ov} αἰῶνα Ἰταλικῆς καὶ φλαμανδικῆς πόλεις. Εἰς τὸ *Livre des comptes de Guillaume Ruyelle* (Bruges 1369)² εὐρίσκονται ἀπλογραφικαὶ χρεώσεις καὶ πιστώσεις προσωπικῶν λογαριασμῶν εἰς διάφορα νομίσματα. Τὸ *Livre de comptes des freres Bonis* (1345 — 1359) περιελάμβανε ἡμερολόγιον, γεν. καθολικὸν καὶ βιβλίον καταθέσεων

Πότε ἐπενοήθη καὶ πότε ἐπεκράτησε ἡ Διγραφία δὲν εἶναι σαφές. Εἶναι ἐν τούτοις ἐξηκριβωμένον ὅτι αὕτη προὔπηρχε, τηρουμένη ζηλοτύπως ὡς ἐπαγγελματικὸν μυστικόν, ὅτε ἐδημοσιεῦθη τὸ πολύκροτον ἔργον τοῦ φραγκισκανοῦ μοναχοῦ Luca Pacciolo (di Borgo San Sepolcro) «*Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita*», ἐν Βενετίᾳ τὸ 1494. Εἰς τὸ XI κεφ. τοῦ ἔργου τούτου παρέχεται ἡ πρώτη δημοσία ἐκθεσις τῶν τότε βασικῶν λογιστικῶν κανόνων. Τὸ ἔργον τοῦ Pacciolo, ὡς καὶ τὸ ἐπακολουθήσαν τοῦ Tagliente³, διεδόθησαν κατὰ τὸν 16^{ov} αἰῶνα καθ' ὅλην τὴν Εὐρώπην ὑπὸ τὸ ὄνομα **Ἰταλικῆ Λογιστικῆ**⁴. Κατὰ τὸν 16^{ov} — 17^{ov} αἰῶνα τὰ λογι-

ces sur l'histoire de la Comptabilité (Bulletin de la Soc. de Comptabilité de France (Nos 23, 25, 27, 29, 33, 41). LUCHINI: Storia de la Ragioneria italiana, Milano 1898. D. SANCTIS: La vita e la opera di Fra Luca Pacciolo (Riv. Ital. di Ragioneria). J. MARIMANN: Investigations historiques sur la science des comptes. Paris 1929. E. PERAGALLO: Origin and evolution of double entry bookkeeping, N. York 1946.—Ἑλληνικὰ ἔργα ἔχοντα ἱστορικὴν σημασίαν: Α. ΠΑΠΑ: Ἐγχειρίδιον Διπλογραφίας, Ἀθήναι 1831 (σελ. 120). Κ. ΓΑΝΤΙΟΥΛΗ: Χειραγωγή τῆς ἐμπορικῆς διπλογραφίας, Ἀθήναι 1849 (σελ. 189). Γ. ΧΡΥΣΙΑΝΘΗ: Διπλογραφία, Ἀθήναι 1853 (σελ. 500). Ξ. ΖΥΓΟΥΡΑ: Γεν. Λογιστικὴ καὶ Λογισμογραφία, Ἀθήναι, 1891 (σελ. 144). Βλ. καὶ ΣΤΡ. ΠΑΠΑΓΩΑΝΝΟΥ: ἔνθ' ἄν. σελ. 15.

1. Εἰς τὴν Ἑθνικὴν Βιβλιοθήκην φυλάσσεται ἑλληγικός πάπυρος «περιέχων λογαριασμοὺς γεωργικῆς φύσεως», τοῦ 3ου π. Χ. αἰῶνος. Βλ. Α. ΣΙΓΑΛΑ: Ἱστορία τῆς Ἑλληνικῆς γραφῆς, σελ. 129, Θεσσαλονίκη 1934.

2. Βλ. M. DE ROOVER: ἐν «France - Comptable», Mars 1935.

3. G. TAGLIENTE: Considerando io Ioanni Taiente quando e necessaria cosa... el laudabile modo de tenere conto de libro doppio cioè Venezia 1525.

4. Δ.χ. VANINGEN: Le thresor de tenir livre de comptes à l'italienne, Amsterdam 1615. WEBSTER: An essay on bookkeeping, according, to the true Italian method of debtor and creditor by duple entry, London 1719. RICHTER: Italienische doppelte Buchhaltung, Bremen 1801.

στικά ἔργα ἀσχολοῦνται, κατ' οὐσίαν, μὲ τὴν διάδοσιν πρακτικῶν κανόνων καταστιχογραφίας, χωρὶς ἐν τούτοις νὰ ἀπουσιάζη καὶ ἡ προσπάθεια, ἡ πρώτη, βαθυτέρας ἀντιλήψεως τῶν πραγμάτων ὑπὸ τῶν Domenico Manzoni, Gerolamo Cardano, G. A. Moschetti, Zambelli καὶ ἰδίως τοῦ μαθηματικοῦ Simon Stevin. Καθ' ὅλην τὴν περίοδον ταύτην κρατεῖ μᾶλλον συγκεχυμένως ἡ «θεωρία» τῆς προσωποποιήσεως τῶν λογαριασμῶν, ἔστιν ὅτε δὲ ἡ διαστολὴ ἐπιχειρήσεως καὶ ἐπιχειρηματίου (G. Cardano).

17 Νεώτεροι χρόνοι. Ἄξια ἰδιαιτέρας μνείας εἶναι κατὰ τὴν περίοδον ταύτην ἡ συμβολὴ τοῦ Jacques Savary, τοῦ ὁποῦ τοῦ ἔργου *Le parfait negociant* (1675) συνοψίζει τὰς τότε γνώσεις Ἐμποριογνώσας καὶ ἐρμηνεύει τὴν *Ordonnance de Commerce* τοῦ Colbert, τοῦ ὁποῦ ὁ Savary ὑπῆρξε συνεργάτης. Διὰ τῆς *Ordonnance de Commerce* ἀναγνωρίζεται τὸ πρῶτον καὶ κατοχυροῦται νομοθετικῶς ἡ θέσις τῆς Λογιστικῆς¹

Κατὰ τὸν 18^{ον} αἰῶνα ἀναδεικνύεται ἡ Γαλλικὴ Λογιστικὴ Σχολή. Ὁ De la Porte: *La science des Negociants et teneurs de livres*, 1712, δέχεται τὴν ὡς ἄνω διαστολὴν καὶ διακρίνει λογαριασμοὺς: προσώπων, πραγμάτων, κεφαλαιούχου. Ὁ μαθηματικὸς B. F. Barême: *Traité des Parties Doubles*, 1721, ἐπεδίωξε, πρῶτος, τὴν εἰσγωγήν τῆς διγραφίας εἰς τὸ δημόσιον Λογιστικόν, προηγηθεὶς κατὰ τοῦτο τῆς Λομβαρδο-Αὐστριακῆς Σχολῆς. Ἡ προσπάθεια ὅμως ἦτο πρόωρος.

Ὁ Edmond Degrange (père), μέλος τῆς Γαλλικῆς Ἀκαδημίας Ἐπιστημῶν, ἐπινοεῖ ἀργότερον τὸ σύστημα τοῦ Ἡμερολογίου-Καθολικοῦ. Τὸ ἔργον του *La Tenue des livres rendue facile* (1793) ἐκυκλοφόρησεν εἰς ἀλλεπαλλήλους ἐκδόσεις ἐπὶ ἕνα σχεδὸν αἰῶνα. Ὁ Degrange ἐχρησιμοποιοῦει πέντε λογαριασμοὺς: ταμείου, ἐμπορευμάτων, γραμματίων εἰσπρακτέων καὶ πληρωτέων, κερδῶν καὶ ζημιῶν. Ἐπὶ τὰ ἔτη τοῦ Degrange ἐβάδισαν οἱ Quiney καὶ Derlanque. Ἡ Σχολὴ αὕτη, κατοπτρίζουσα τὰς ἀνάγκας τῆς ἐποχῆς, ὠνομάσθη ἡ τῶν *Cinquecentistes* ἐδέχετο δὲ τοὺς λογαριασμοὺς ὡς πρόσωπα συναλλασσόμενα μετὰ τοῦ ἐπιχειρηματίου.

Ζωηρὰ κινήσις καὶ πρόοδος σημειοῦται μετὰ 1800 καὶ 1850 μὲ τοὺς D. de Lusignan: *Essai sur la Comptabilité* (1852), ὅστις θέτει τὰς βάσεις τοῦ μετέπειτα ἀναπτυχθέντος Συγκεντρωτικοῦ συστήματος, J. Bellay² (1834), J. E. Queulin, τοῦ ὁποῦ τοῦ ἔργου *Inventaire*

1. βλ. W. KALVERAM: *Kaufmännische Buchhaltung*, 2α ἐκδ. σελ. 8. Berlin 1935.

2. Ὁ J. BELLAY: *Science de l'Administration commerciale*, Lyon 1834, ἔ-

perpetuel (1840) δεικνύει πόσον ἡ τότε πρόοδος τῆς οἰκονομίας τῶν συναλλαγῶν ὀδηγεῖ πρὸ νέων λογιστικῶν προβλημάτων.

Διάφορον κατεύθυνσιν ἠκολούθησε ἡ λογιστικὴ ἐξέλιξις ἐν Αὐστρίᾳ καὶ εἰς τὰς πόλεις τῆς Λομβαρδίας, ἀπὸ τοῦ 1760, κατόπιν τῆς ἰδρύσεως ὑπὸ τῆς Μαρίας Θηρεσίας «Αὐτοκρατορικοῦ Ἐπιμελητηρίου Λογιστικῆς». Ἡ ὥς ἄνω «Αὐστρο-Λομβαρδιανὴ» κληθεῖσα Σχολὴ μὲ τούτους πανεπιστημιακοὺς καθηγητὰς Puecheberg, Brandt (Βιέννης), Schrott (Βιέννης), F. Villa (Παβίας), A. Tonzig (Παδοῦς), ἐστράφη ἀποκλειστικῶς πρὸς τὴν μελέτην τῆς Δημοσίας Λογιστικῆς καὶ τὴν βελτίωσιν καὶ ὁλοκλήρωσιν τοῦ ἰσχύοντος συστήματος τῆς Kameraler¹.

Ἡ ραγδαία ἀνάπτυξις τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομίας ἀπὸ τὰ μέσα τοῦ 19ου αἰῶνος καὶ ἡ προϋοῦσα διαμόρφωσις τοῦ νεωτέρου κεφαλαιοκρατισμοῦ μετετόπισαν σὺν τῷ χρόνῳ τὴν λογιστικὴν ἔρευναν ἀπὸ τὰς προσωπικὰς δοσοληψίας πρὸς τὰ προβλήματα τῆς περιουσίας. Οὕτω διεμορφώθησαν αἱ περιουσιακαὶ ἢ «ὕλιστικά» (patérialistes) καλούμεναι θεωρίαι. Ὁ Coffy² (1833) ἀναπτύσσει σαφῶς τὸν μηχανισμόν ἀξιομειώσεως τῶν περιουσιακῶν λογαριασμῶν ἐν συσχετίσει πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς ἀποτελεσμάτων³. Συγχρόνως ὁ L.-G. Crippa (1838) στρέφει τὴν Λογιστικὴν «πρὸς τὴν ποσότητα καὶ τὴν ἀξίαν τῶν πραγμάτων». Τὰς βάσεις τοῦ Coffy ἀνέπτυξαν ἀργότερον μὲ πρᾶγματι ἐπιστημονικὴν συμβολὴν οἱ A. Guilbaut καὶ E. Léautey (1865). Εἰς τούτους ὀφείλεται ἡ διάκρισις τῶν λογαριασμῶν βάσει τῆς ἐξισώσεως τῆς ἐπιχειρηματικῆς κυκλοφορίας: **Ἀκαθάριστα ἔσοδα (κύκλος ἐργασιῶν) — δαπάναι ἐκμεταλλεύσεως = ἀποτελέσματα περιόδου**. Τὴν κατεύθυνσιν ταύτην προώθησεν ὁ Fabio Besta: Corso di Ragioneria (1897), θεμελιωτῆς τῆς νεωτέρας «Σχολῆς τῆς Βενετίας», ἡ ὁποία ταυτίζει σχεδὸν τὸν κλάδον τῆς Ragioneria (Λογιστικῆς) πρὸς τὸ πεδίον τῆς Economia Aziendale (Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων).

Παραλλήλως πρὸς τὴν ἀνωτέρω ἐξέλιξιν διεμορφώθη καὶ ἡ καλουμένη «Μαθηματικὴ Σχολή». Αὕτη χαρακτηρίζεται ἐκ τοῦ γεγο-

γραφεν ὅτι: «L'être moral d'un commerce doit être distingué de la personne à laquelle ce commerce appartient».

1. Ἐκτενῆ ἱστορικὴν ἀνασχόλησιν τῶν σταθμῶν ἀνάλξεως τῆς Kameraler βλ. ἐν E. WALB: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926.

2. Ὁ Coffy, τοῦ ὁποίου τὰ ἔργα ἀνεκοινώθησαν εἰς τὴν Γαλλικὴν Ἀκαδημίαν Ἐπιστημῶν, εἶναι ὁ πρῶτος ἀξιῶσας τὴν πανεπιστημιακὴν διδασκαλίαν τῆς Λογιστικῆς ἐν Γαλλίᾳ.

3. Βλ. L. GOMBERG: Histoire critique, etc. σ. 31 ἔπ.

νότος ότι ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐντάσσει τὴν Λογιστικὴν εἰς τὰς μαθηματικὰς ἐπιστήμας (ὑπερ ἐσφαλμένον), ἀφ' ἑτέρου δὲ ὅτι μελετᾷ τὴν λειτουργίαν τῶν λογαριασμῶν ὡς συνέπειαν τῆς συμμεταβολῆς τῶν στοιχείων τῆς ἐξισώσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ:

$$\text{Ἐνεργητικὸν} = \text{Παθητικὸν} + \text{Καθαρὰ περιουσία}$$

$$E = \Pi + ΚΠ$$

$$\text{ἢ } E - \Pi = ΚΠ$$

$$\text{ἢ } E - (\Pi + ΚΠ) = 0$$

Οὕτω διεμορφώθησαν αἱ ἀκόλουθοι θεωρίαι:

1. Θεωρία τῆς μιᾶς σειρᾶς λογαριασμῶν (Einkontentheorie: Berliner).

2. Θεωρία τῆς διπλῆς σειρᾶς λογαριασμῶν (Zweikontentheorie: Hügli, Schär κ.ἄ.).

3. Θεωρία τῆς τριπλῆς σειρᾶς λογαριασμῶν (Dreikontentheorie: Leitner, Dumarchey, Lehmann κ.ἄ.)¹.

18 Αἱ σύγχρονοι τάσεις: Ζηροτάτη τυγχάνει ἡ σύγχρονος θεωρητικὴ λογιστικὴ ἔρευνα, προσανατολιζομένη πρὸς ἐντελῶς νέας κατευθύνσεις. Τὰ ἀπασχολοῦντα αὐτὴν θέματα συνοψίζομεν ὡς ἑξῆς:

— Συστηματοποιήσεις καὶ βελτιώσεις εἰς τὴν τεχνικὴν τῆς ἀπολογιστικῆς ἐπαληθεύσεως τῶν προγραμμάτων οἰκονομικῆς δραστηριότητος (Budgetary Control)².

— Μελέται σχετικαὶ πρὸς τὴν τεχνικὴν τῶν προκαθορισμένων τιμῶν κατὰ τὴν κοστολόγησιν (Standard Cost)³.

— Μελέται σχετικαὶ πρὸς τήρησιν τῶν ἐθνικῶν λογαριασμῶν (ἐθν. εἰσοδήματος)⁴.

— Ἐκπόνησις, μελέτη καὶ κριτικὴ ἐνιαίων Λογιστικῶν Σχεδίων (Γερμανία 1937, Γαλλία 1947, Οὐγγαρία 1948, Αὐστραλία 1950, κτλ.).

— Ἐκπόνησις ἐνιαίων κανόνων ἐμφανίσεως ἰσολογισμοῦ, λογαριασμοῦ Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως (compte d'exploitation), λογαριασμοῦ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως καὶ λοιπῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων.

1. Ἐπὶ τῶν θεωριῶν τούτων ἐνδιατρίβομεν εἰς ἰδιαιτέρον Κεφάλαιον.

2. 3. Τὰ θέματα ταῦτα πραγματευόμεθα εἰς ἰδιαιτέρα Κεφάλαια. Βλ. καὶ μ. ΤΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γεν. Λογιστικῆς, τ. ΙΙΙ σελ. 147 καὶ 152.

4. Βλ. F. FERROUX: Les comptes de la nation, Paris 1949.

J. DUMONTIER: Budget économique et capital national, Paris 1951.
O.E.C.E.: Etudes sur la Comptabilité nationale, Τεύχη: Suisse, Danemark, France, Paris 1951.

Intern. Assoc. for Research in Income and Wealth: Serie of Papers (ὁμαδικὸν ἔργον μεγίστης σπουδαιότητος), Cambridge 1951.

— Προβλήματα λογιστικής μηχανογραφίας.

— Έμβάθυνσις καὶ ἀνάπτυξις τῆς Ἑλεγκτικῆς.

Ἐκ τούτων συνάγεται ὅτι ἡ τελευταία εἰκοσαετία ἐπέφερε ριζικὰς μεταβολὰς εἰς τὰς κατευθύνσεις τῆς θεωρητικῆς καὶ ἐφηρμοσμένης Λογιστικῆς. Καιρὸς εἶναι νὰ γίνῃ τοῦτο περισσότερον ἀντιληπτὸν καὶ παρ' ἡμῖν, ὅπου καὶ αὐτὰ ἀκόμη τὰ θέματα ταῦτα ἀγνοοῦνται.

Πρὸς τὴν νεωτέραν ταύτην κατεύθυνσιν, ἡ ὁποία ὑπερχειλίζει κατὰ πολὺ τὰ στενὰ πλαίσια τῆς τεχνικῆς τῶν διγραφικῶν καταχωρίσεων, συνδέονται ἀπὸ καιροῦ τὰ ὀνόματα τῶν: Finney, Hatfield, Kester, Paton, Mc Kinsey, Scott, Schmalenbanch, Schmidt, Leitner, Walb, Ceccherelli, d'Alvise, Massi, Zappa, Töndury, Dumarchey, Penglaou, Fiedler, κ.ἄ., εἰς τὰ ἔργα τῶν ὁποίων—ὡς καὶ εἰς τὸ παρὸν—εἶναι δυσχερὲς νὰ ἀπομονωθῇ σαφῶς ἡ «Λογιστικὴ» ἀπὸ τὴν «Οἰκονομίαν».

§ 5

ΕΠΙΣΤΗΜΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΑΤΑΞΙΣ

19 Γενικά. Παραλλήλως πρὸς τὴν γοργὴν ἐξέλιξιν τῆς οἰκονομίας κατὰ τὸν 19^{ον} καὶ 20^{ον} αἰῶνα καὶ τὴν διαμόρφωσιν καὶ ἀνάπτυξιν τῶν οἰκονομικῶν ἐπιστημῶν, ἐγνώρισε καὶ ἡ Λογιστικὴ ἀνάλογον διεύρυσιν

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: CH. SPRAGUE: The philosophy of Accounts, 5η ἔκδ. N. York 1932. CH. PENGLAOU: Introduction à la technique comptable, Paris 1927. CH. PENGLAOU: Les incertitudes de la doctrine comptable, Paris 1929. J. DUMARCHEY: Théorie positive de la Comptabilité, 2α ἔκδ. Lyon 1933. L. GOMBERG: La science de la Comptabilité, Paris 1897. L. GOMBERG: L'Économologie (Science Comptable) et son histoire, Genève 1912. A. ΡΟΡΟΥ: La Comptabilité comme méthode d'investigation de l'activité économique, St. Petersburg 1899. P. BAYART: Une application du Bergsonisme à la science comptable, Paris 1929. J. BOURNISSEN: Essai de philosophie comptable, Paris 1919. E. DE FAGES: Les concepts fondamentaux de la Comptabilité économique, Paris 1926. R. DELAPORTE: Concepts raisonnés de la Comptabilité économique, Neuilly 1930. R. LEFORT: La Comptabilité expliquée aux profanes, Paris 1927. R. LEFORT: Parallèle critique des principales théories françaises, «La Comptabilité et les Affaires» N° 113-114-1929. M. TSIMARAS: Essai critique sur les fondements de la Comptabilité, Paris 1932. J. SCHAEER: Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Verrechnungswissenschaft, Leipzig 1908. L. GOMBERG: La doctrine de la Comptabilité et les méthodes comptables, Genève 1937. H. HOLZER: Zur Axiomatik der Buchführung—u. Bilanztheorie, Stuttgart 1936. G. CERBONI: Ragioneria Scientifica, Rome 1886. G. ZAPPA: Tendenze nuove negli studi di Ragioneria, Milano 1927. A. CHIANALE: Saggio su alcuni problemi di Ragioneria, Torino. Dr SCOTT: The Cultural Significance of Accounts, N. York 1931. I. ΚΡΥΣΙΟΚΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ καὶ τὰ προβλήματα τῆς, Ἀθήναι 1941.

καὶ ἐμβάθουνσιν τοῦ περιεχομένου αὐτῆς¹. Ἡ ἀνάπτυξις εἰδικώτερον τῶν ποικιλωνύμων ἐκείνων κλάδων Ἐμποριογνωσίας (Handelskunde), Ἐμπορικῆς Οἰκονομίας (Economie Commerciale), Ἰδιωτικῆς Οἰκονομίας (Einzel- ἢ Privatwirtschaftslehre) κ.ἄ., ἐξ ὧν ἐξεπήγασεν ἐν τέλει ἡ **Οἰκονομικὴ τῶν Ἐκμεταλλεύσεων**, ὠδήγησε κατ' ἀνάγκην καὶ εἰς τὴν ἔρευναν τῆς ἐπιστημολογικῆς θέσεως τῆς Λογιστικῆς.

Οὕτω κατεβλήθη κατὰ τὴν τελευταίαν 50ετίαν προσπάθεια ὁπως ἀποδοθῆ εἰς τὴν Λογιστικὴν ὁ χαρακτήρ αὐτοτελοῦς καὶ δὴ θεωρητικῆς ἐπιστήμης. Πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην ἐμόχθησαν διακεκριμένοι συγγραφεῖς, ὡς οἱ Carboni, Schär, Dumarchey, E. de Fages, Gombert, κ.ἄ.

Ἡ ἐπιστημονικὴ θεμελίωσις ἐπεδιώχθη εἴτε εἰς τὸ πλαίσιον τῆς οἰκονομικῆς ἐπιστήμης (Gombert), τῆς μαθηματικῆς (Léautey - Guilbaut, Moutier, de Fages) εἴτε κατ' ἰδιόρρυθμον τρόπον (Dumarchey).

Καθ' ἡμᾶς ἐν τούτοις — καὶ τοῦτο κατεδειξαμεν ἀλλαχοῦ² — ἡ θεμελίωσις τῆς Λογιστικῆς ὡς αὐτοτελοῦς ἐπιστήμης τυγχάνει ἀβάσιμος. Ἡ ἐκδοχὴ, εἰδικώτερον, ὅτι ἀποτελεῖ κλάδον τῶν Μαθηματικῶν εἶναι ἐντελὼς ἀνυπόστατος, διότι ἡ Μαθηματικὴ ἐπιστήμη ἀσχολεῖται μὲ τὰς ἀφηρημένας ἰδιότητας τῶν ἀριθμῶν, τοῦ χώρου κτλ., ἐν ᾧ οὐδὲν τοιοῦτον συμβαίνει μὲ τὴν Λογιστικὴν. Τὸ γεγονός ὅτι ἐντάσσεται ὡς ἓνα μῆμα τοῦ ὅλου Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ οὐδὲν σημασίαν. Διότι τοῦτο ἀφορᾷ τὴν χρησιμοποίησίν τῆς, οὐχὶ δὲ τὴν οὐρευσίν αὐτῆς. Ἡ ἀριθμοποίησις ὠρισμένων σχέσεων οἰκονομικῶν καὶ νομικῶν δὲν ἔχει χαρακτῆρα μαθηματικῆς ἐρεύνης.

Ὁ Clergué³ διακρίνει: 1) ἐπιστήμας θεωρητικᾶς, 2) ἐπιστήμας περιγραφικᾶς καὶ κατατάξεως (de classification), 3) ἐπιστήμας πρακτικᾶς, θεωρεῖ δὲ τὴν Λογιστικὴν — ὡς καὶ τὴν Γεωδαισίαν — ὡς «πρακτικὴν ἐπιστήμην» ἐντὸς τῆς ὁμάδος τῶν μαθηματικῶν ἐπιστημῶν, ὅπερ, ὡς εἶπομεν, εἶναι ἀνακριβές. Ἐπίσης αἱ σχέσεις Στατιστικῆς καὶ Λογιστικῆς προκαλοῦν σύγχυσιν τινα, διότι ἡ τελευταία ἐμφανίζεται ὀλίγον τι ὡς ἐξειδικευμένη Στατιστικὴ. Ἡ διαφορὰ ἐν τούτοις μεταξὺ αὐτῶν εἶναι σημαντικὴ, ἀφ' ἐνὸς μὲν διότι ἡ Στατιστικὴ ἀποτελεῖ «ἐπιστημονικὴν μέθοδον»⁴ ἐξυπηρετοῦσαν ἀπάσας σχεδὸν τὰς

1. Βλ. W. STAUB: Accounting Developments during the Present Century, N. York 1942.

2. Βλ. M. TSIMARAS: Essai critique sur les fondements de la Comptabilité, Paris 1932.

3. Βλ. G. CLERGUÉ: Etude sur le problème de la classification des sciences, Paris 1931.

4. Κατὰ τὸν χαρακτηρισμὸν τοῦ A. NICEFORO: La méthode statistique etc., Paris 1925.

έπιστήμας—φυσικός και κοινωνικός—(ένω ή Λογιστική περιορίζεται μόνον εις τόν κόσμον τῆς οἰκονομίας), ἀφ' ἑτέρου δέ ὁ ρόλος τῆς Στατιστικῆς, εἰς τὸ πλαίσιον τῶν οἰκονομικῶν μονάδων, ἀρχίζει ἐκεῖ ἀκριβῶς ποῦ τελειώνει ὁ ρόλος τῆς Λογιστικῆς. Ἡ πρώτη ἐπεξεργάζεται τὰ δεδομένα τὰ ὁποῖα συγκεντρώνει ἡ δευτέρα¹.

Εἰς τὰ προηγούμενα προσεπαθήσομεν νά καταδειξωμεν τὰς εὐρύτερας ἐπιδιώξεις τῆς Λογιστικῆς, διευρύνοντες τὸ πεδῖον τῆς ἀρμοδιότητος αὐτῆς. Οὐχ ἤττον ἀπὸ τῆς ἐπόψεως μιᾶς αὐστηρᾶς ἐπιστημολογικῆς κατατάξεως δεόν νά ἀναγνωρίσωμεν ὅτι αἱ διγραφικαὶ ἐγγραφαί, αἱ ὁποῖαι συνιστοῦν τὸν κεντρικὸν αὐτῆς πυρῆνα, δὲν ὑπερβαίνουν τὸ ἐπίπεδον μιᾶς ἐπιστημονικῆς τεχνικῆς. Διότι ἄλλο τὸ ζήτημα τῆς χρησιμότητος μιᾶς γνώσεως καὶ ἄλλο τὸ τῆς ὀρθῆς αὐτῆς ἐπιστημολογικῆς θέσεως.

Ἐν τῇ εὐρείᾳ αὐτῆς ἐκδοχῇ ἡ Λογιστικὴ εἶναι σύνθετος κλάδος, ὡς τὸν χαρακτηρίζει καὶ ὁ Zarra, τὸν κεντρικὸν πυρῆνα (διγραφικὰ καὶ ἐγγραφαὶ) τῆς ὁποίας ἔρχονται νά ἀνυψώσουν γνώσεις ἀναγόμεναι κατὰ κύριον λόγον εἰς τὴν Οἰκονομικὴν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, κατόπιν δὲ εἰς τὸ Δίκαιον καὶ τὰ Οἰκονομικὰ μαθηματικά. Ἐκ τῆς συνθέσεως ταύτης—ἐχούσης λειτουργικὸν χαρακτήρα—ἡ Λογιστικὴ ἀντλεῖ τὴν παρα ἐπιστημονικὴν αὐτῆς θέσιν.

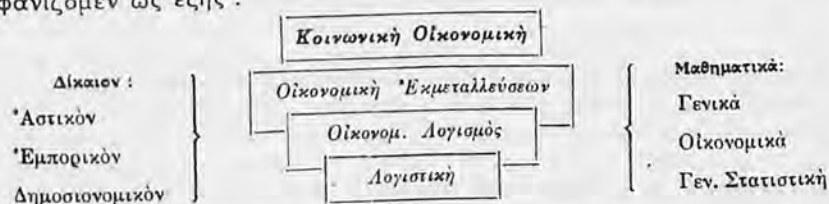
Κατὰ τὰς κρατούσας ἐν Γερμανίᾳ ἀντιλήψεις, ἡ Λογιστικὴ ἀνάγεται—ὡς ἀνεπτύξαμεν ἤδη—εἰς τὸν Οἰκονομικὸν Λογισμόν, ἐξ ἐπόψεως τοῦ προορισμοῦ τῆς. Ἐν δὲ τῇ πανεπιστημιακῇ διδασκαλίᾳ διδάσκεται ὡς ἐν κεφάλαιον τῆς ὅλης Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων. Ἀντιθέτως ἐν Ἡν. Πολιτείαις λειτουργοῦν οὐτοτελεῖς ἔδραι Λογιστικῆς (Accounting καὶ οὐχὶ Book Keeping).

Ἡ ὀρθότερα ἐκδοχὴ εἶναι ὅπως θεωρεῖται :

— ἐπιστημολογικῶς, ὡς μίᾳ ἰδιότυπος τεχνικῇ.

— λειτουργικῶς, ὡς ἓνα τμήμα τοῦ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ.

Τὰς σχέσεις αὐτῆς πρὸς τοὺς λοιποὺς συγγενεῖς² κλάδους ἐμφανίζομεν ὡς ἑξῆς :



1. Βλ. καὶ TRÉLUT: op. cit. σελ. 277 καὶ B. ANΔΡΙΟΛΑ: Λογιστικὴ καὶ Στατιστικὴ. (Ἀρχ. Οἰκ. - Κοιν. Ἐπιστ.), τόμος XXIV (1944).

2. Ὡς πρὸς τὴν κοινωνικὴν σημασίαν τῆς Λογιστικῆς, τὰς σχέσεις αὐτῆς πρὸς

§ 6'

ΚΛΑΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

20 Σύστημα διακρίσεων. Αναλόγως τοῦ ἰδιαίτερου τομέως τῆς οικονομίας, εἰς τὸν ὅποιον ἐφαρμόζεται, ἡ Λογιστικὴ διακλαροῦται κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα :



Τὸ κέντρον τοῦ ὅλου πεδίου κατέχει ἡ Γενικὴ Λογιστικὴ, ἡ ὁποία ἀσχολεῖται, ἀφηρημένως, μὲ τὰς γενικὰς ἀρχὰς καὶ κανόνας ἐφαρμογῆς, ἀσχέτως κλάδου οικονομίας. Ἀποτελεῖ ἓνα ἰδεατὸν κέντρον ἐκ τοῦ ὁποίου ἀπέχουν ἐξ ἴσου ἡ ἀγροτικὴ, ἡ βιομηχανικὴ, ἡ ἐμπορικὴ¹

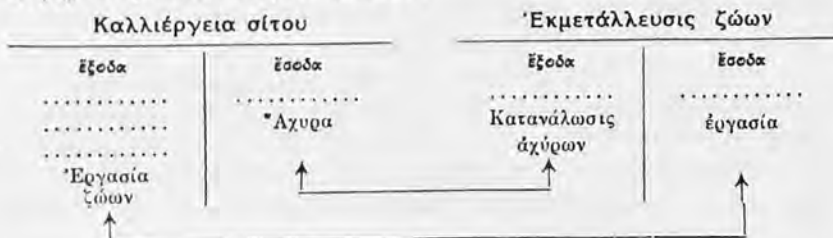
τὸ Δίκαιον καὶ τοὺς λοιποὺς κλάδους, βλ. ἐιδικώτερον PERRY MASON: *Fundamental of Accounting*, Κεφ. 14ον, Chicago 1942.

1. Εἰς τὴν διδασκαλίαν τῆς Λογιστικῆς παρατηρεῖται τὸ ἄτοπον νὰ διδάσκηται μίᾳ «ἐμπορικῆς λογιστικῆς» (πιωχῆς συνήθως συλλήψεως) μὲ τὴν . . . πεποιθησὶν ὅτι προέχεται περὶ . . . γενικῆς Λογιστικῆς! Εἰδικοί δὲ κλάδοι θεωροῦνται ἡ βιομηχανικὴ, ἡ ἀσφαλιστικὴ, κτλ. Οἱ ἔχοντες συνείδησιν τοῦ γεγονότος (ὅπερ δὲν συμβαίνει πάντοτε) προφασίζονται ὅτι τοῦτο γίνεται χάριν μεθοδικότητος : Πρόκειται—λέγου—περὶ τῆς εὐκολωτέρας περιπτώσεως. Εἰς τὴν πραγματικότητά εἶναι ἡ ὀλιγώτερον κατ'ἀλλήλους περιπτώσις, διότι—ὅπως τοῦλάχιστον διεξάγεται—παραμορφώνει ὀριστικῶς τὴν ὀρθὴν ἀντίληψιν τῆς Λογιστικῆς. Εἰς τὴν σαφερέαν ταύτην διδακτικὴν (α) μεθοδολογίαν ὀφείλεται, κατὰ κύριον λόγον, ἡ ἑλλιπὴς κατάρτισις τῆς πλειονότητος τῶν λογιστῶν. Ἐξ οὗ ἀδυναμία προσαρμογῆς πρὸς τοὺς λοιποὺς κλάδους καὶ ἡ καθ' ἕξιν παραμόρφωσις τῶν. Ἡ πραγματικὴ Γενικὴ Λογιστικὴ δὲν δύναται νὰ εἶναι ἄλλο τι παρὰ μίᾳ συστηματικῆς μελέτης τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων, σπονδυλικῆς στήλης παντὸς ὀργανισμοῦ. Τὰ ἔξοδα διαπιστούμενα καὶ καταγραφόμενα κατ' εἶδος συναρθροῦνται κατὰ προορισμόν. Τὰ διαρθρωμένα ἔξοδα, *σχετιζόμενα πρὸς τὰ* (ἀντίστοιχα) *ἔσοδα*, ὀδηγοῦν πρὸς τὰ ἀποτελέσματα. Τοῦτο ἀποτελεῖ τὴν γενικὴν θεωρίαν. Ἐκεῖνο πού διαφέρει εἰς ἕκαστον κλάδον εἶναι ἀκριβῶς ὁ τρόπος καὶ ἡ ἔκτασις τῆς ὀμαδοποιήσεως καὶ συναρθρώσεως τῶν ἐξόδων καὶ ἡ συσχέτισις πρὸς τὰ ἔσοδα. Αἱ ἀπόψεις αὗται ἀναπτυσσόμεναι ἀπὸ δεκαετίας εἰς τὴν Α.Σ.Ο.Ε. εὐρίσκουν ἤδη τὴν πλήρη δικαιοσύνην τῶν εἰς τὰ σύγχρονα Λογιστικὰ Σχέδια καὶ εἰς τὴν νεωτάτην ξένην βιβλιογραφίαν ὑπὸ τὸ ὄνομα : *Ἀναλυτικὴ Λογιστικὴ Ἐκμεταλλεύσεων*. Βλ. D. H. MACKENZIE: *The Fundamental of Accounting. A Cost and Revenue Approach*, N. York 1946.

κτλ. λογιστική. Τους τομείς εφαρμογών της διακρίνομεν εις : 'Ιδιωτικήν και Δημοσίαν Λογιστικήν.

- 21 **Ίδιωτική Λογιστική.** 'Αναλόγως τοῦ ἀντικειμένου ἀπασχολήσεως τῆς οικονομικῆς μονάδος¹ (συνεπῶς τοῦ ἀντιστοίχου κλάδου οικονομίας) αὕτη ὑποδιαιρεῖται εἰς εἰδικὰς Λογιστικὰς (ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὸ ἀνωτέρω σχεδιάγραμμα). Ἐκαστον κλάδον χαρακτηρίζουν εἰδικὰ προβλήματα : φύσις συναλλαγῶν καὶ δοσοληψίων, χρόνος συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων, δυσχέρεια ὑπολογισμῶν καὶ ἀποτιμήσεων, ἔκτασις ὀργανώσεως κυρίων καὶ βοηθητικῶν βιβλίων κτλ. Ἴδου ἐλάχισται τινες παρατηρήσεις :²

1. **Ἀγροικὴ Λογιστικὴ.** Αἱ εἰδικώτεραι δυσχέρειαί τὰς ὁποίας ἀντιμετωπίζει εἶναι³ : α) Ἡ ἀνάλωσις ἐντὸς τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἰδιοπαραγῶγων αὐτῆς προϊόντων καὶ γενικώτερον ἡ στενωτάτη (ὀργανικὴ) ἀλληλεξάρτησις μεταξὺ τῶν διαφόρων κλάδων τῆς ἐκμεταλλεύσεως : ἀροτριαίαι καλλιέργειαι, συντήρησις ζῶων ἔλξεως καὶ ἀναπαραγωγῆς, γαλακτοκομία, πτηνοτροφία, κτλ. Λογιστικὴ συνέπεια τῆς ἐξαρτήσεως ταύτης εἶναι ὅτι ὠρισμένα ἔξοδα συνιστοῦν συγχρόνως ἔσοδα ἐτέρου κλάδου :



Συνεπῶς αἱ κοστολογήσεις καὶ ἀποτιμήσεις καθίστανται δυσχερέσταται. β) Αἱ ἀπρόσφοροι συνθήκαι τηρήσεως βιβλίων. γ) Τὸ ζήτημα τῆς καταλλήλου Λογιστικῆς μεθόδου : εἰς μικράς καὶ μέσας ἐκμεταλλεύσεις προτιμητέα τυγχάνει ἡ μέθοδος Laur. Παρὰ τὰς δυσχερείας ταύτας καὶ πολλὰς ἄλλας χάρις εἰς τὰ Offices de Comptabilité agri-

1. Βλ. καὶ σελ. 6.

2. Ἐπὶ τῶν εἰδικῶν κλάδων Λογιστικῆς βλ. : J. LASSER : (ἐκδότης) Handbook of Accounting Methods, N. York 1946, (περιλαμβάνει ἀναριθμητοὺς περιπτώσεις, ἀλλὰ λίαν περιληπτικῶς). F. LAMSON : Comptabilités spéciales, Paris 1949. L. CHARDONNET : Technique Comptable approfondie (σελ. 185 ἐπ.), Paris 1950.

3. E. LAUR : Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft, Berlin 1927. E. LAUR : Comptabilité de la petite et moyenne culture, Brougg 1930. Ε. ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ : Ἡ Ἀγροικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1936. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Γεωργοοικονομικὰ ἔρευναί καὶ Ἀγροικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1936.

cole, ή 'Αγροτική Λογιστική έσημείωσε λαμπράν έπιστημονικήν και πρακτικήν πρόοδον.

2. **Άσφαλιστική Λογιστική.** Ειδικά προβλήματα και δυσχέρειαι αύτης είναι: α) ό ύπολογισμός διαφόρων κονδυλίων παθητικού φερομένων υπό τόν τίτλον άποθεματικά (κινδύνων έν ισχύι, κτλ.), β) ή λογιστική έπσφή πρός πολυάριθμα πρακτορεία και άνταποκριτάς έσωτερικού και έξωτερικού, γ) ή προσαρμογή της λογιστικής πρός πολλαπλās νομοθετικές διατάξεις, δ) ή έκκαθάρισις τών άποζημιώσεων, κ.ά.

3. **Έμπορική Λογιστική.** Θεωρείται ή άπλουστέρα περίπτωση, και τούτο διότι άντιμετωπίζεται με καταστιχογραφικήν νοοτροπία. Ειδικά δυσχέρειαι αύτης είναι: α) ή παρακολούθησις άναριθμητών ένιote ειδών, κατά ποσότητα και άξίαν, β) ή κοστολόγησις αύτών (έσωλογιστική και έξωλογιστική). γ) συνεπώς ό καταλογισμός ώρισμένων έμμέσων έξόδων, κτλ.

4. **Βιομηχανική Λογιστική.** Είναι ό κλάδος ό εύρισκόμενος πλησιέστερον πρός την Γενικήν Λογιστικήν¹. Ειδικώτερος σκοπός και δυσχέρειαι αύτης είναι: α) ή παρακολούθησις τών διαφόρων σταδίων παραγωγής, β) ό καταλογισμός τών έμμέσων έξόδων κατά φορείς κόστους γ) ή κοστολόγησις έτοιμών και ήμικατεργασμένων προϊόντων (κυρίων, ύποπαραγώγων) κτλ.².

5. **Τραπεζιτική Λογιστική.** Ειδικώτεραι αύτης έπιδιώξεις είναι: α) ή άπόλυτος ένημερότης τών έγγραφών, αί όποιαί ουδεμίαν έπίδέχονται καθυστέρησιν, β) ή προσαρμογή της λογιστικής όργανώσεως πρός τόν διοικητικόν καταμερισμόν τών έργων (τμήματα, θυρίδες, κτλ.), γ) ή διασφάλισις αύστηροϋ ούσιαστικού και άριθμητικού έλέγχου, δ) αί συναλλαγαι εις ξένον νόμισμα, κτλ.

Αύτονόητον δι έκαστος κλάδος ύποδιαιρείται εις περαιτέρω ύποπεριπτώσεις (Βιομηχανική λογιστική: κλωστοϋφαντουργία, ζυθοποιία, χαρτοβιομηχανία, Έμπορική λογιστική: εισαγωγικαί έπιχειρήσεις, bazars, κτλ.). Η έπιτυχής άντιμετώπισις έκάστης περιπτώσεως άπαιτεί ειδικάς γνώσεις τοϋ κλάδου, πείραν και έξειδίκευσιν, στήριζόμενα επί άρτίας γενικής λογιστικής καταρτίσεως.

22 Δημοσία Λογιστική.* Προηγήθη Ιστορικώς της Ιδιωτικής, πρός την όποίαν έμφανίζει ώρισμένας όμοιότητας αλλά και ούσιαστικές δια-

1. Άντιθέτως από ό,τι συνήθως πιστεύεται. Τούτο άποδεικνύεται διά της παρούσης συγγραφής.

2. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος, κοστολόγησις, βιομηχανική Λογιστική, Άθήνα 1949.

* Ειδική βιβλιογραφία: Π. ΔΕΡΤΙΑΝ: Σύστημα Δημοσίας Οικονομίας. Τομ. ΙΙ Άθήνα 1947. Β. ΛΑΜΠΡΙΝΑΚΙ: Γενικά άρχαί Δημοσίου Λογιστικού, Άθήνα 1940. Ρ. JACOMET: Le statut des entreprises publiques, Paris 1947. Ι. ΒΕΡΤΙΕΡ: La comptabil-

φοράς. Ἀφορῶσα τὴν διαχείρισιν τοῦ δημοσίου πλοῦτου διέπεται ἀπὸ σωρείαν νομοθετικῶν διατάξεων (δεσμευτικῶν), τῶν ὁποίων τὸ σύνολον καλοῦμεν **Δημόσιον Λογιστικόν**.

Διαχειρίζεται τοῦ δημοσίου πλοῦτου εἶναι αἱ ἄμεσοι κρατικάι ὑπηρεσίαι αἱ ὁποῖαι πραγματοποιοιοῦν ἔσοδα καὶ ἔξοδα προβλεπόμενα καὶ διεπόμενα ὑπὸ τοῦ κρατικοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ἀποκεντρωμένην μορφήν ἀποτελοῦν τὰ ποικιλώνυμα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τὰ ὁποῖα χαίρουν περιουσιακῆς αὐτοτελείας. Ἀπὸ λογιστικῆς σκοπιᾶς ταῦτα πρέπει νὰ τὰ διακρίνωμεν :

— εἰς τὰ ἀσκοῦντα κοινωφελῆ δραστηριότητα, οὐχὶ ὁμῶς οἰκονομικοῦ χαρακτήρος, καὶ συνιστῶντα, κατὰ κανόνα, **ἔξισωτικούς** ὀργανισμοὺς (π.χ. ἀρχαιολογικόν μουσεῖον, κ.ἄ.).

— εἰς τὰ ἀσκοῦντα κοινωφελῆ δραστηριότητα, ἀλλὰ οἰκονομικοῦ χαρακτήρος καὶ συνιστῶντα **κτητικούς** ὀργανισμοὺς (π.χ. δημοτικὴ ἐκμετάλλευσις τροχιοδρόμων, ἀεριοφωτός, κτλ.).

Εἰς τὰ πρῶτα, ἡ Λογιστικὴ ἀποβλέπει εἰς τὴν ἀπεικόνισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ καὶ τῶν διαδοχικῶν σταδίων πραγματοποιήσεως αὐτοῦ, ὡς ἑξῆς :

Ἔσοδα : προϋπολογισθέντα, βεβαιωθέντα, ἐκκαθαρισθέντα, εἰσπραχθέντα (ἢ ἀπαιτητά = ἐνεργητικά ὑπόλοιπα).

Ἔξοδα : προϋπολογισθέντα, ἀναπληρωματικά πιστώσεις, ἀνειλημμένα, ἐκκαθαρισθέντα, πληρωθέντα (ἢ πληρωτέα = παθητικά ὑπόλοιπα).

Εἰς τοὺς δευτέρους, ὀργανισμοὺς κοινῆς ὠφελείας (Public utilities) οἰκ. δραστηριότητος, παρίσταται ἀνάγκη τηρήσεως καὶ τῶν **δύο κατηγοριῶν** Λογιστικῆς :

— *Δημοσίαις*, ὡς ἀνωτέρω, συνοδευομένης ὑπὸ τοῦ ὄλου τυπικοῦ μηχανισμοῦ διαχείρισεως, τοῦ καθοριζομένου ὑπὸ τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ (προϋπολογισμός¹, ἀνάληψις ἐξόδων, δημοπρασίαι, κτλ.).

lité publique suédoise, Paris 1948. M. SOCOUET : La reforme de la comptabilité publique, Paris 1934. R. THIESS : Das Rechnungswesen gemeindlicher Betriebe, Leipzig 1936. C. CHATTER - J. TENNER : Municipal and Governmental Accounting, N. York 1945. L. MORLEY : Introduction to Governmental Accounting, N. York 1947.

1. Ὁ Ε. LEAUTEY ἔγραφε σχετικῶς : « L'Etat, qui oblige les commerçants à faire un inventaire et un bilan annuels, ne fait cependant ni inventaire ni bilan. Sa comptabilité se résume à écrire ses dépenses et ses recettes administratives, c.à.d. à tenir cette sorte de livre de cuisinière qu'on appelle le Budget, dont la balance finale ne nous apprend rien, sinon que les recettes ont dépassé les prévisions, ou ne les ont pas atteintes et que les dépenses votées ont été docement ordonnancées, payées et contrôlées ». E. LEAUTEY : Le rôle social de la Comptabilité, σελ. 8, Paris, ἄ. γ.

— *Ίδιωτικῆς* καὶ εἰδικώτερον τῆς διγραφικῆς (ἀναλυτικῆς) λογιστικῆς ἐκμεταλλεύσεων (*comptabilité analytique d'exploitation, comptabilité de rendement*), διὰ τῆς ὁποίας ἐξασφαλίζεται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους παραγωγῆς (προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν), ὁ ἔλεγχος τῆς οἰκονομικότητος καὶ ἡ ἐξακρίβωσις τῶν προκυπτόντων οἰκονομικῶν ἀποτελεσμάτων.

Ἡ ἐναρμόνις τῶν δύο τούτων λογιστικῶν ἐπιδιώξεων εἶναι δυνατὴ κατὰ ποικίλους τρόπους¹.

Εἰς τὴν λογιστικὴν ὀργάνωσιν τῶν νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου ἀφιεροῦμεν ἰδιαίτερον Κεφάλαιον².

23 Χρησιμοποιούμεναι μέθοδοι. Τοὺς ἀμιγεῖς ἐξισωτικούς ὀργανισμοὺς δύναται νὰ ἐξυπηρετήσῃ τόσον ἢ κατ' ἔθιμον ἐφαρμοζομένη διοικητικὴ (ἀπλογραφικὴ) *Comptable*, δοθέντος ὅτι ἀντικείμενον τῶν ἐγγραφῶν εἶναι ἡ πιστὴ παρακολούθησις τοῦ προϋπολογισμοῦ, ὅσον καὶ ἡ διγραφικὴ Λογιστικὴ³. Καὶ σήμερον ἀκόμη συζητοῦνται τὰ πλεονεκτήματα ἐκάστης τούτων⁴.

24 Διακρίσεις ἀπορρέουσαι ἀπὸ τὴν νομικὴν μορφήν. Πλὴν τοῦ τομέως καὶ τοῦ κλάδου οἰκονομίας εἰς τοὺς ὁποίους ἀνήκει ἡ οἰκ. μονάς, ἐπίδρασιν ἀκόμη ἄσκουν οἱ διάφοροι νομικαὶ μορφαὶ τὰς ὁποίας αὕτη περιβάλλεται. Ἐξ ἐκάστης τούτων προκύπτουν ἰδιαίτερα προβλήματα (ἰδίᾳ νομικά), τὰ ὁποῖα ἀντιμετωπιζόμενα ἀπὸ λογιστικῆς σκοπῆς γεννοῦν ἀντιστοίχους ὑποδιαίρέσεις τῆς Λογιστικῆς. Ἰδοῦ σχετικῶν διάγραμμα :

Μορφή	Περιπτώσεις
— ἀτομικὴ ἐπιχείρησις ⁵	<i>Λογιστικὴ ἀτομικῶν ἐπιχειρήσεων</i>
— ἐμπορικαὶ ἐταιρεῖαι	$\left. \begin{array}{l} \text{ἀπλή} \\ \text{μετοχικὴ} \end{array} \right\} \text{Λογιστικὴ ἐμπορικῶν ἐταιρειῶν}^6$
$\left. \begin{array}{l} \text{ὁμόρρυθμος} \\ \text{συμμετοχικὴ} \\ \text{ἑτεόρρυθμος} \\ \text{ἀνώνυμος} \\ \text{περιορισμένης εὐθύνης} \end{array} \right\}$	
— σωματεῖα	<i>Λογιστικὴ σωματείων</i>
— συνεταιρισμοί	<i>Λογιστικὴ συνεταιρισμῶν</i> ⁷
— συνασπισμοί (Holding, trust, κτλ.)	<i>Λογιστικὴ συνασπισμῶν</i> (εἰδικώτερον πρόβλημα συγχωνευμένων (ἢ ἐνοποιημένων) ἰσολογισμῶν Consolidated balance sheet) ⁸

1. Βλ. καὶ ΣΤ. ΑΝΤΩΝΙΑΔΗ: Συμβολὴ εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς διγραφικῆς μεθόδου εἰς τὸ Δημόσιον Λογιστικόν, Ἀθῆναι 1941.

2. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γεν. Λογιστικῆς, Τ. III σελ. 181.

3. Ἡ διγραφικὴ μέθοδος εἰσῆχθη τὸ πρῶτον εἰς Γαλλίαν ὑπὸ τοῦ Mollien τὸ 1807 εἰς τὰς κρατικὰς ἐπιχειρήσεις (ἐμπορικῶν χαρακτῆρος). Ἐκ τῶν Βαλκανικῶν χωρῶν ἡ Ρουμανία χρησιμοποιεῖ ἐπίσης ἀποκλειστικῶς τὴν διγραφίαν ἀπὸ τοῦ 1931. Δημοσιονομικὴ κατ' ἐξοχὴν διγραφικὴ λογιστικὴ ὑπῆρξεν ἡ Λογισμογραφία τοῦ Cer-

- 25 Διαφορά.** Ἐκεῖνο πού διαφέρει εἰς ἐκάστην περίπτωσιν εἶναι κυρίως αἱ ἀρχικαὶ καὶ αἱ τελικαὶ ἐγγραφαὶ (συγκρότησις καὶ τρόπος καταβολῆς κεφαλαίου, διανομὴ τῶν ἀποτελεσμάτων, σχηματισμὸς καὶ χρησιμοποίησις ἀποθεματικῶν, κτλ.). Πάντα ταῦτα διέπονται, κατὰ βάσιν, ὑπὸ τῆς κειμένης νομοθεσίας καὶ καθορίζονται λεπτομερέστερον καὶ συμβατικῶς ὑπὸ τῶν οἰκείων καταστατικῶν
- 26 Συνδυασμὸς νομικῆς μορφῆς καὶ κλάδου οἰκονομίας.** Συνδυάζοντες ἤδη τὰ ἀνωτέρω πρὸς τὸ ἀντικείμενον δραστηριότητος τῶν οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν ἐπιτυχάνομεν τὸν ἀκόλουθον πίνακα, ὁ ὁποῖος ἐμφανίζει ἀκριβῶς ὅ τι συμβαίνει εἰς τὴν πραγματικότητα :

Μορφή	Κλάδος οἰκονομίας					
	Ἐμπορικὴ	Βιομηχ.	Ἀσφαλιστ.	Τραπεζιτ.	Κοινωφελ.	κτλ.
ἀτομικὴ ἐπιχείρησις	●	●	—	—	—	
συμμετοχικὴ ἐταιρεία	●	;	—	—	—	
ὁμορρυθμὸς ἐταιρεία	●	●	—	—	—	
ἑτερόρρυθμὸς ἀπλή	●	●	—	—	—	
ἑτερόρρυθμὸς μετοχικὴ	●	●	—	—	—	
ἀνώνυμος ἐταιρεία	●	●	●	●	—	
ἐτ. περιορισμένης εὐθύνης	●	●	—	—	—	
συνεταιρισμὸς	●	●	—	—	—	
σωματεία	—	—	—	—	●	
κτλ.						

Ὁ πίναξ ἐμφαίνει ὅτι ἔχομεν :

- Λογιστικὴν βιομηχανικῆς ὁμορρυθμοῦ ἐταιρείας
- Λογιστικὴν ἀνώνυμου τραπεζιτικῆς ἐταιρείας
- Λογιστικὴν ἐμπορικῆς ἑτερορρυθμοῦ ἐταιρείας
- Λογιστικὴν ἀνων. ἀσφαλιστικῆς ἐταιρείας
- Λογιστικὴν γεωργικῶν συνεταιρισμῶν
- Ἀνάλόγως : ναυτιλιακῆς συμπλοιοκτησίας, κτλ.

boni καθὼς καὶ ἡ Statmografia τοῦ Pisani

4. Βλ. Prof. Dr ο. JUSI : Doppik u. Kameralistik, ἐν Betriebswirtschaftlicher Blätter N^o 6/1937. P. TRELUT : op. cit., σελ. 258.

5. Κατ' οὐσίαν ἡ ἀτομικὴ ἐπιχείρησις εἶναι ἄυπος καὶ δὲν ἔχει νομικὴν προσωπικότητα.

6. Βλ. Α. ΝΕΖΟΥ : Λογιστικὴ Ἐμπορικῶν Ἐταιρειῶν, Ἀθήναι 1918.

Ε. ΤΣΟΥΤΡΕΛΗ : Λογιστικὴ Ἐμπορικῶν Ἐταιρειῶν, Ἀθήναι 19..

7. Διέπεται ὑπὸ τοῦ βασικοῦ ν. 602.

8. Βλ. Κεφάλαιον 3. Περί ἰσολογισμοῦ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

27 Μέθοδοι. Παραλλήλως πρὸς τὴν ἐξέλιξιν τῆς οἰκονομίας διεμορφώθησαν περισσότεραι λογιστικαὶ μέθοδοι καὶ εἰς τὸ πλαίσιον ἐκάστης τούτων πλείονα συστήματα. Λογιστικὰς μεθόδους διακρίνομεν **κατὰ βάσιν**¹ δύο: τὴν Ἀπλογραφικὴν καὶ τὴν Διγραφικὴν.

• **Ἀπλογραφία** (Comptabilité en partie simple, Einfache Buchhaltung). Ἡ μέθοδος αὕτη¹, προσιδιάζουσα εἰς πολὺ μικρὰς οἰκονομικὰς μονάδας, ἀποβλέπει κατὰ κύριον λόγον εἰς τὴν παρακολούθησιν τῶν σχέσεων πρὸς τρίτα πρόσωπα (χρεώστας, πιστωτάς), καθὼς καὶ τῆς ταμειακῆς κινήσεως. Αἱ μεταβολαὶ τῶν λοιπῶν-περιουσιακῶν στοιχείων δὲν παρακολουθοῦνται δι' ἔγγραφῶν εἰς τὸ Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν, ἀλλὰ εἰς ἰδιαίτερα βοηθητικὰ βιβλία (εἰσαγωγῆς—ἐξαγωγῆς). Κατ' ἀρχὴν ἐκάστη συναλλαγή διδὲι ἀφορμὴν εἰς τὴν ἡμερολογιακὴν κίνησιν ἑνὸς μόνου λογαριασμοῦ (προσωπικοῦ ἢ ἄλλου). Οὐχ ἦττον ὑπάρχουν παραλλαγαὶ τινες τῆς ἀπλογραφικῆς μεθόδου (συστήματα) κατὰ τὰς ὁποίας διενεργεῖται διττὴ ἔγγραφη (λ.χ. προσωπικοῦ λογαριασμοῦ καὶ ταμείου). Ὁ J. Schär² ἀναφέρει ὡς γνωστὰ ὀκτώ τοιαῦτα συστήματα (παραλλαγὰς) τῆς ἀπλογραφίας, ἐκ τῶν ὁποίων μερικαὶ διαλαμβάνουν διγραφικὴν καταχώρισιν εἰς τὸ Ἡμερολόγιον.

Κύριον ὄθεν γνώρισμα τῆς ἀπλογραφικῆς μεθόδου δὲν εἶναι ὅτι αἱ λογιστικαὶ ἔγγραφαι ἀφοροῦν ἓνα μόνον, ἐκάστοτε, λογαριασμὸν³ (ὅ ὅτι τοῦτο δὲν ἀληθεύει εἰς ὅλα τὰ ἀπλογραφικὰ συστήματα) ἀλλὰ τὸ βασικώτερον γεγονός, ὅτι δὲν παρακολουθοῦνται διὰ λογιστικῶν ἔγγραφῶν αἱ μεταβολαὶ τῆς καθαρᾶς περιουσίας (ἰδίου κεφαλαίου), δηλ. τὰ ἐπερχόμενα συνεπέλα τῶν συναλλαγῶν ἀποτελέσματα⁴. Εἰς

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: BUNL: Buchhaltungsformen und—verfahren, Karlsruhe 1929. HUEGLI: Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen, Bern 1923. L. GOMBERG: Eine geometrische Darstellung der Buchhaltungsmethoden, Berlin 1927. E. WALB: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926. F. WERNER: Kameralistische oder Kaufmännische Buchführung, Leipzig, 1915. K. KLAPDOR: Die Kameralistische Buchführung, Düsseldorf 1915. GRUNHOLTZ: Buchhaltungsformen καὶ Λεξικὸν Nicklisch, τόμ. II.

1. Βλ. κυρίως P. TRELUT: op. cit. σελ. 253.

2. Βλ. SCHÄER-PRION: Buchhaltung und Bilanz, Berlin 1932.

3. «The expression single and «double» account systems refer not to system of book keeping, but to methods of presenting accounts». L. C. GROPPER Accounting, σελ. 321, London 1924.

4. Κατὰ τὸν GOMBERG: ἡ ἀπλογραφία δύναται νὰ κινήῃ λογαριασμούς: τῶν ὑλικῶν περιουσιακῶν στοιχείων, τῶν ἐνοχικῶν σχέσεων, τῶν ἀποτελεσμάτων, ἀλλὰ μίᾶς

τὴν μέθοδον ταύτην τὰ ἐτήσια ἢ περιοδικὰ ἀποτελέσματα τῶν ἐργασιῶν προσδιορίζονται διὰ τῆς συγκρίσεως δύο ἀπογραφῶν: ἀρχικῆς καὶ τελικῆς, ὡς ἑξῆς:

	Ἀρχικὴ ἀπογραφή		Τελικὴ ἀπογραφή		Μεταβολὴ ἰδίου κεφαλαίου
	Ε	Π+ΚΠ	Ε	Π+ΚΠ	
Περιουσιακὰ στοιχεῖα	1.000.000		1.200.000		
*Υποχρεώσεις		400.000		500.000	
*Ἴδιον κεφάλαιον		600.000		700.000	+ 100.000
	1.000.000	1.000.000	1.200.000	1.200.000	

Ἡ ἀπλογραφικὴ μέθοδος εἶναι ἐντελῶς ἑλλιπής, διότι δι' αὐτῆς δὲν ἐπιτυγχάνονται οὔτε οἱ ἀμεσώτεροι σκοποὶ τῆς Λογιστικῆς. Διὰ τοὺς ἀπωτέρους καὶ εὐρύτερους σκοπούς, ὡς ἐξετέθησαν ἤδη (σελ. 17) οὐδὲ κἄν γίνεται λόγος. Πράγματι διὰ τῆς ἀπλογραφίας: 1) δὲν γνωρίζομεν πῶς διαμορφοῦνται τὰ ἔξοδα καὶ τὰ ἔσοδα τῆς οἰκ. μονάδος· 2) δὲν εἶναι εὐχερῆς ὁ λογιστικὸς ἔλεγχος τῆς ἀριθμητικῆς συμφωνίας τῶν ἐγγραφῶν· 3) δὲν γνωρίζομεν τὴν πηγὴν προελεύσεως τῶν ἀποτελεσμάτων (ἐκ ποίου εἴδους, κλάδου ἐμπορίας προέκυψαν, κ. ἄ.) ὡς καὶ τὴν κατὰ χρόνον διαμόρφωσιν αὐτῶν.

Διὰ τοὺς λόγους τούτους ἡ Ἀπλογραφικὴ μέθοδος καὶ ὑπὸ τὰς πληρεστέρας αὐτῆς παραλλαγὰς ἐλάχιστα ἐφαρμόζεται σήμερον καὶ εἰς ἀσημάντους οἰκ. μονάδος. Σχετικὴ ἑξαιρέσις παρατηρεῖται εἰς τὴν μικρὰν βιοτεχνίαν καὶ τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν, ὅπου ἡ μέθοδος αὕτη διαδίδεται ἀκόμη ὑπὸ τῶν οἰκείων ὀργανώσεων, συνεταιρισμῶν, κ.ἄ.¹.

Βελτιωμένη ἢ Στατιστικὴ ἀπλογραφία. Ἡ μέθοδος αὕτη παρεμβάλλεται μεταξὺ τῆς ἀμιγυοῦς ἀπλογραφίας καὶ τῆς διγραφίας, μέτεχουσα τῶν ἰδιοτήτων ἀμφοτέρων. Ἐξεπονήθη ὑπὸ τοῦ καθηγητοῦ τοῦ Πολυτεχνείου Ζυρίχης γεωργοοικονομολόγου E. Laut εἰδικῶς διὰ τὰς ἀνάγκας τῆς ἀγροτικῆς οἰκονομίας. Προβλέπει ἀναλυτικὸν ἡμερολόγιον ταμείου ὡς καὶ πλεῖστα βιβλία ἐσωτερικῶν κινήσεων: βιβλίον μεταβολῶν ἐμπύχου ὑποστατικοῦ, καταμερισμοῦ ἐργασίας, ἀναλήψεων καὶ παροχῶν καλλιεργητικῆς οἰκογενείας πρὸς τὴν ἐκμετάλ-

ἢ τὸ πολὺ δύο τῶν ὁμάδων τούτων (ὁπότε ἔχομεν διγραφικὰς καταχωρίσεις). Κατὰ ταῦτα δὲν εἶναι μέθοδος πλήρης. Βλ. πλείονα εἰς τὸ ἐντελῶς πρωτότυπον ἔργον αὐτοῦ: Eine geometrische Darstellung der Buchhaltungsmethoden, σελ. 16.

1. Βλ. Ministry of Agriculture: Bulletin N° 58. A simple system of farm Book-keeping, 1932.

λευσιν¹, κλπ. Έχει υιοθετηθῆ ὑπὸ τῆς Union Suisse des Paysans καὶ ἐφαρμόζεται μὲ ἄριστα ἀποτελέσματα ἐπὶ πλέον τῶν δέκα χιλιάδων ἀγροτικῶν ἐκμεταλλεύσεων. Εἰσήχθη ἐπίσης ὑπὸ τῶν Γραφείων Ἀγροτικῆς Λογιστικῆς (Offices de Comptabilité Agricole) ἐν Δανία, Αὐστρία, Ὀλλανδία κ. ἄ. Κύριος σκοπὸς τῆς ἀπλογραφίας Laur εἶναι ὁ προσδιορισμὸς τῆς ἀκριβοῦς ἀποδοτικότητος καὶ τῶν διαμορφούντων αὐτὴν αἰτίων, ἐν τῇ ἀγροτικῇ οἰκονομίᾳ. Τὰ συλλεγόμενα λογιστικὰ δεδομένα χρησιμοποιοῦνται ὑπὸ τοῦ τῶς Διεθνoῦς Γεωργικοῦ Ἰνστιτούτου τῆς Ρώμης (Institut International d'Agriculture), νῦν F. A. O., διὰ τὰς στατιστικοοικονομικὰς αὐτοῦ ἐρεῦνας. Τοιοῦτοτρόπως ἐπιτυγχάνεται μίᾳ, μοναδικῇ εἰς τὸ εἶδος τῆς, ἀξιοποίησις λογιστικῶν στοιχείων διὰ τὰς ἀνάγκας τῆς κοινωνικῆς οἰκονομικῆς.

Ἡ οὐσιαστικὴ διαφορὰ μετὰξὺ μεθόδου Laur καὶ διγραφίας ἔγκειται εἰς τὸ ὅτι ἡ πρώτη ἐμφανίζει ἓνα συνολικὸν ἀποτέλεσμα (ἐκ τῆς συγκρίσεως συνόλου ἐσόδων καὶ συνόλου ἐξόδων), ἐνῶ ἡ διγραφία—καὶ τοῦτο εἶναι τὸ βασικόν τῆς πλεονέκτημα—συσχετίζει ταῦτα κατὰ κλάδους (κτλ.) καὶ συνεπῶς ἐμφανίζει ἀναλυτικὰ ἀποτελέσματα.

Πῶς ἐξευρίσκονται τὰ ἀποτελέσματα κατὰ τὰς τρεῖς λογιστικὰς μεθόδους

Ἀπλογραφία	Μέθοδος Laur		Διγραφικὴ	
	Ἔσοδα	Ἐξοδα	Ἔσοδα	Ἐξοδα Ἀναλυτικῶς
E — Π = ΚΠ ἀρχικῆ	5 — 3 =	+ 2
E' — Π' = ΚΠ' τελικῆ	2 — 6 =	- 4
Διαφορὰ ἀρχικῆς / τελικῆς	7 — 7 =	0
ΚΠ = ἀποτέλεσμα (βλ. σελ. 33)	12 — 7 =	+ 5
	26	23 = + 3	26 — 23 =	+ 3

• **Διγραφία**² (Comptabilité en partie doubles, doppelte Buchhaltung, double entry). Εἶναι ἀναμφιβόλως μέθοδος ἀνταποκρινομένη πλήρως εἰς τὰς ἀνάγκας κάθε οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ οἰασδήποτε ἀσχολίας, πάσης νομικῆς μορφῆς καὶ μεγέθους. Καλεῖται δὲ διγραφικὴ διότι κάθε καταγραφομένη συναλλαγή (ἢ ἐσωτερικὴ ἐνέργεια) θέτει πάντοτε εἰς κίνησιν δύο τουλάχιστον λογαριασμούς. Ἐν δὲ ληφθῆ ὑπ' ὄψιν ὅτι οἱ λογαριασμοὶ εἰκονίζουν πάντοτε αὐξήσεις καὶ ἐλαττώσεις (καὶ συνεπῶς φέρουν τὰ σύμβολα + καὶ —) προκύπτει ὅτι κάθε συναλλαγή εἰ-

1. Πλήρη αὐτῆς ἀνάπτυξιν, μεθ' ὑποδειγμάτων ἐφαρμογῆς βλ. εἰς Ε. ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ γιὰ τὸν Ἕλληνα γεωργό, Θεσσαλονίκη 1951.

2. Διγραφία καὶ ὄχι διπλογραφία, διότι εἰς ἐκάστην συναλλαγὴν δὲν καταχωρίζεται ἡ ἴδια ἐγγραφή εἰς διπλοῦν, ἀλλὰ δύο διάφοροι ἐγγραφαί.

3. Καὶ ὄχι, βέβαια, en partie ... trouble !

κονίζεται διὰ δύο ἔγγραφῶν ἴσου ποσοῦ, τοῦ ἰδίου ἢ ἀντιθέτου σημείου. Ἐκ τῆς τοιαύτης ἀντιλειτουργίας τῶν λογαριασμῶν ἀπορρέουν ἀξιόλογοι συνέπειαι, ὡς πρὸς τὴν ἀντιπαραβολὴν τῶν πληροφοριῶν καὶ ὡς πρὸς τὴν ἀριθμητικὴν αὐτῶν συμφωνίαν.

Χαρακτηριστικά αὐτῆς πλεονεκτήματα, γενικώτερον, εἶναι :

—ὅτι οἱ λογαριασμοὶ εἶναι ἐπιδεκτικοὶ ἀπεριορίστου ἀναπτύξεως καὶ παρέχουν οὕτω τὴν δυνατότητα συγκεντρώσεως πληροφοριακοῦ ὕλικου οἰουδήποτε βαθμοῦ ἀναλυτικότητος, κατὰ βούλησιν (ἰδού σχετικὴ κλιμάκωσις : Πελάται (γενικῶς), πελάται ἐσωτερικοῦ, πελάται ἐπαρχιῶν, κτλ.).

—ὅτι ἐκ τῶν ἀριθμητικῶς ἀντιτιθεμένων ποσῶν προκύπτει ἕνα σύστημα ἰσοτήτων (ισολογισμοί, ἰσοζύγια, ἀντιλογισμοί, κτλ.), διὰ τοῦ ὁποῦ ἐξασφαλίζεται, περίπου αὐτομάτως, ὁ ἔλεγχος τῆς ἀριθμητικῆς ἀκρίβειας τῶν ἔγγραφῶν.

—ὅτι δύναται νὰ ἐξυπηρετήσῃ τὰς ἀνάγκας οἰουδήποτε οικονομικοῦ ὀργανισμοῦ καὶ νὰ προσαρμοσθῇ πρὸς οἰονδήποτε καταμερισμὸν τῶν ἔργων (ἐσωτερικῆς ὑπηρεσίας ἢ ἐξωτερικῆς κέντρα δραστηριότητος : ἔργοτάξια, συνεργεῖα, κτλ.).

—ὅτι ἐξυπηρετεῖ κατὰ τὸν καλύτερον τρόπον τὴν ἐξεύρεσιν τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τοὺς ὑπολογισμοὺς ἀποτελεσματικότητος (οικονομικότητος)¹.

Διὰ τοὺς λόγους τούτους καὶ ἄλλους ἀκόμη ἢ διγραφία ἐπεκράτησεν ἀπανταχοῦ—εἰς τε τὴν θεωρίαν καὶ τὴν πρᾶξιν—καὶ κατὰ τρόπον τόσον ἀπόλυτον, ὥστε οἱ ἀμήτοι νὰ τὴν συγχέουν, κατὰ κανόνα, πρὸς αὐτὴν ταύτην τὴν Λογιστικὴν. Πράγματι διὰ τὸν πολὺν κόσμον Λογιστικὴ=Διπλογραφία (καὶ δη... ἐμπορικὴ).

28 Λογιστικὰ συστήματα. Ἀναλόγως τῶν ἰδιαιτέρων συνθηκῶν ποὺ διαμορφώνουν ἐκάστοτε τὴν ὀργάνωσιν τῶν βιβλίων, ἐμελετήθησαν καὶ ἀνεπτύχθησαν διάφοροι παραλλαγαὶ λογιστικῆς ὀργανώσεως, εἰς τὸ πλαίσιον πάντοτε τῆς Διγραφικῆς μεθόδου. Αἱ παραλλαγαὶ αὗται ἐκλήθησαν συστήματα, δυνάμεθα δὲ νὰ τὰ διακρίνωμεν εἰς δύο ὁμάδας :

Συστήματα Συνθετικο - ἀναλυτικά

Συστήματα Ἀναλυτικο - συνθετικά

Ἡ οὐσιώδης αὐτῶν διαφορά ἔγκειται εἰς τὴν πορείαν τὴν ὁποίαν ἀκολουθοῦν αἱ ἔγγραφαὶ καὶ εἰς τὸ εἶδος τῶν διαδοχικῶς χρησιμοποιουμένων βιβλίων.

1. Ἀ.χ. διὰ τῶν Standard Cost (τεχνικῆς τῶν προκαθορισμένων τιμῶν) ἐλέγχεται ἀκόμη ἢ ἱκανότης καὶ ἢ εὐθύνη ὠρισμένων διοικητικῶν στελεχῶν : τμηματαρχῶν, ἀρχιτεχνιτῶν, τομεαρχῶν, κ. ἄ. (λ.χ. ὑψηλότερον κόστος, συνεπεῖα ἀστόχου χρησιμοποίησεως ἐργασιῶν).

Τὰ συνθετικο ἀναλυτικά συστήματα χαρακτηρίζονται ἀπὸ τὸ γεγονός ὅτι αἱ πράξεις (συναλλαγαι, κτλ.) ἐγγράφονται, κατὰ τὴν πρώτην αὐτῶν καταχώρισιν, κατὰ τρόπον συνοπτικὸν εἰς τὰ γενικὰ (ἢ **συνθετικά**) καλούμενα βιβλία (π.χ. *Πελάται εἰς Ἐμπορεύματα*), κατόπιν δὲ «**μεταφέρονται**» καὶ ἀναπτύσσονται εἰς τὰ ἀναλυτικά καλούμενα βιβλία (λ.χ. λογαριασμός: *Α. Βασιλειάδης καὶ Σία*, λογαριασμός: *Ἰουζα*). Ἡ τοιαύτη διεξαγωγή τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν προσιδιάζει εἰς μικράς σχετικῶς οἰκονομικὰς μονάδας.

Ἡ λογιστικὴ μηχανογραφία (συστήματα Rulf, Hinz, Taylorix κ.ἄ.) ἐπιτρέπουν σήμερον τὴν ταυτόχρονον ἐνημέρωσιν διὰ μίᾳς καὶ μόνης καταχώρισεως (ἐγγραφῆς) ὄλων τῶν βιβλίων καὶ συνεπῶς ἐξασφαλίζουν κέρδος χρόνου καὶ ἀποφυγὴν σφαλμάτων. Εἶναι ἐντελῶς ἀσυγχώρητος σήμερον ἢ πατροπαράδοτος ρουτίνα τῶν ἀλλεπαλλήλων **μεταφορῶν**, ἀποτελοῦσα πηγὴν σφαλμάτων, κόπου καὶ χρονοτριβῆς.

Εἰς τὰς περιπτώσεις ὅμως ὅπου ἡ ἔκτασις, κυρίως δὲ ἡ ζωηρότης (πυκνότης) τῶν συναλλαγῶν καὶ ἡ ποικιλία αὐτῶν, ἐπιβάλλει τὸν καταμερισμὸν τῶν ἔργων κατὰ τμήματα, ὑπηρεσίας, θυρίδας, πράτῆρια κτλ., τότε παρίσταται ἀνάγκη ὅπως καὶ αἱ λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ ἀκοῦσθῆσιν ἀνάλογον διάρθρωσιν. Οὕτω προέκυψαν τὰ ἀναλυτικο συνθετικά συστήματα. Εἰς ταῦτα αἱ ἐγγραφαὶ διεξάγονται κατὰ πρῶτον μὲν μόλις λάβει χώραν μία συναλλαγή εἰς τὸ οἰκεῖον τμήμα (θυρίδα κτλ.) καὶ εἰς εἰδικὰ ἀναλυτικά βιβλία. Τοιαύτης φύσεως ἐγγραφαὶ θὰ ἐπαναληφθοῦν πολλάκις τῆς ἡμέρας εἰς ἕκαστον τμήμα, λόγῳ ἀκριβῶς τῆς συχνότητος τῶν συναλλαγῶν (λ.χ. καταθέσεις ὄψεως πού θὰ δεχθῆ ἢ θὰ ἀποδώσῃ μία τράπεζα). Κατόπιν δὲ εἰς τὸ τέλος τῆς ἡμέρας (ἐβδομάδος, κτλ.) αἱ ὁμοειδεῖς καὶ πολλαπλαῖ ἐγγραφαὶ ἐκάστου τμήματος, συγκεντρῶνται καταλλήλως, μεταφέρονται καὶ ἐγγράφονται κατὰ συνοπτικὸν τρόπον εἰς τὰ **συνθετικά** (ἢ **συγκεντρωτικά**) βιβλία πού τηροῦνται εἰς τὸ γενικὸν Λογιστήριον. Ἡ πορεία εἶναι ἐνταῦθα ἀντίστροφος τῆς προηγουμένης: προχωρεῖ ἐκ τῆς ἀναλύσεως πρὸς τὴν σύνθεσιν.

Συστήματα τόσοσ τῆς πρώτης ὅσον καὶ τῆς δευτέρας ὁμάδος ἔχουν ἐπινοηθῆ πολλά καὶ εἶναι ἐπιδεκτικά διαφόρων παραλλαγῶν¹. Ἴδου διάγραμμα τῶν κυριωτέρων τοιούτων:

1. Ὁ σπουδαστὴς τῆς Λογιστικῆς πρέπει νὰ κατανοήσῃ ὅτι τὰ «λογιστικὰ συστήματα» ἀφοροῦν κατ' ἐξοχὴν τὸν τρόπον ὀργανώσεως τῶν βιβλίων. Δὲν ἔχουν σχεσίον μὲ τὴν θεωρίαν τῆς διγραφικῆς Λογιστικῆς, ἡ ὁποία παραμένει πάντοτε ἡ αὐτὴ καὶ ἡ ὁποία ἔχει προέχουσαν σημασίαν.

ΔΙΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Συστήματα

Συνθετικό - Αναλυτικά

1. Τὸ Κλασικόν (ἢ Ἰταλικόν)
2. Τὸ Ἀμερικανικόν ἢ σύστημα Ἡμερολογίου - Καθολικόν
3. Ἡ Λογισμογραφία τοῦ CERBONI (1894) -
4. Ἡ Στατισμογραφία τοῦ PISANI (1900)
5. Ἡ *Constante* (Σταθερά) τοῦ HÜGLI κ. ἄ.

Συστήματα

Ἀναλυτικό - Συνθετικά

1. Κατὰ βάσιν, τὸ καλούμενον **Συγκεντρωτικόν** (*Système Centralisateur*)
2. Διάφοροι παραλλαγὰὶ αὐτοῦ, καλούμεναι: **Γαλλικόν**, **Γερμανικόν**, **Ἀγγλικόν** σύστημα.
3. Τὸ **Ἡμερολόγιον - Καθολικόν**, τηρούμενον ὡς συγκεντρωτικόν.
4. Ἡ *Ligne Droite*, τοῦ *Conventz* (Lyon). κ. ἄ.

29 **Ἐπαγγελματικὴ Λογιστικὴ.** Εἶναι βεβαίως λυπηρόν, ἀλλὰ πρέπει νὰ διαλαλήσωμεν τὴν ἀλήθειαν, ὅτι τὸ ἐπίπεδον τῆς ἐφηρμοσμένης Λογιστικῆς παραμένει ἀκόμη εἰς τὴν χώραν μας - κατὰ γενικὸν κανόνα—πολὺ χαμηλόν. Τὰ αἷτια τῆς ἀπαραδέκτου πλέον καταστάσεως ταύτης εἶναι κατὰ σειράν σπουδαιότητος:

α'. *Ἡ ἀβασθὴς διδασκαλία τῆς Λογιστικῆς.* Αὕτη ὑπῆρξε μέχρι καὶ τῶν τελευταίων ἐτῶν ἐντελῶς πενιχρά, μὴ ὑπερβαίνουσα τὸ χαμηλόν ἐπίπεδον τῆς ἐμπειρικῆς καταστιχογραφίας (*tenue des livres*). Ἀντὶ λατρῶν ἐμορφώθησαν νοσοκόμοι, ἀντὶ μηχανικῶν ἀνεδείχθησαν πρακτικοὶ ἐργολάβοι. Πῶς εἶναι δυνατόν κατόπιν τούτου ὁ λογιστικὸς κλάδος νὰ ἀποκτήσῃ τὴν ἰσοτιμίαν του πρὸς τοὺς λοιποὺς ἐπιστημονικοὺς κλάδους; Ὁ Ἕλλην λογιστὴς ὄσα γνωρίζει τὰ ὀφείλει ἀποκλειστικῶς σχεδόν εἰς τὴν κτηθεῖσαν ἐκάστοτε πείραν του, μὲ τὰς τυχάσας ἐπιδράσεις τῆς βιοποριστικῆς του σταδιοδρομίας.

Ἐπὶ τὸ πρόσημα τῆς μεθοδικότητος τὰ διάφορα ἐγχειρίδια προσέφεραν, ἀντὶ οἰκονομικο-τεχνικῆς ἐπιστήμης, ἀφελεῖς συνταγὰς «τηρήσεως τοῦ λογαριασμοῦ ἐμπορευμάτων» ὡς τὸ ἔβαν τῆς λογιστικῆς σοφίας. Εἰς τρόπον ὥστε οἱ τυχόντες ἀκόμη θεωρητικῆς τινος μορφώσεως—λογιζομένης ὡς ἀνωτέρας—νὰ ἀδυνατοῦν κατὰ τὰ ἐννέα δέκατα νὰ μελετήσουν καὶ νὰ κατανοήσουν τὸν μηχανισμόν τῶν ἐγγραφῶν τοῦ γαλλικοῦ ἢ γερμανικοῦ κτλ. Λογιστικοῦ Σχεδίου (ἀφοῦ καὶ αἱ λέξεις αὗται ἦσαν ἄγνωστοι πρὸ δεκαετίας).

β'. *Ἡ ἀδιαφορία τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κόσμου,* ὅστις σπανίως καὶ μόνον διέγνωσε ποῖα τὰ πραγματικὰ ὀφέλη ἐκ μιᾶς ἀρτίας λογιστικῆς ὀργανώσεως καὶ ποῖα δύναται νὰ εἶναι ἡ συμβολὴ αὐτῆς εἰς τὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Διὰ πολλοὺς ἀκόμη ἢ ὑποχρέωσις «τηρήσεως βιβλίων» εἶναι ἕνας ἐπαχθέστατος κρατικὸς παρεμβατισμὸς φορολογικοῦ καὶ μόνον χαρακτήρος. Ἄν ἔλειπε ἡ νομοθετικὴ ἐπιταγή, ἡ λογιστικὴ ὀργάνωσις θὰ περιωριζέτο εὐχαρίστως εἰς ὀλίγας καρτέλλας.... χρεωστοπιστωτῶν.

γ'. *Ἡ ἔλλειψις νομοθετικῆς ρυθμίσεως τοῦ ἐπαγγέλματος.* Ἡ Ἑλλάς εἶναι ἡ τελευταία ἀκόμη βαλκανικὴ χώρα εἰς τὴν ὅποιαν τὸ λογιστικὸν ἐπάγγελμα ἀσκεῖται ἀνεξαρτήτως παντὸς προσόντος—οὐσιαστικοῦ καὶ τυπικοῦ—ἀνευ οἰασδῆποτε ἱεραρχικῆς διαβαθμίσεως. Πᾶς τις αὐτοχειροτονεῖται λογιστὴς (ἀορίστως) ἀφοῦ παρακολουθήσει φροντιστηριακὴν διδασκαλίαν στοιχειώδους καταστιχογραφίας εἰς «τμήματα ἀρχιλογιστῶν ἐντὸς ἕξ μηνῶν» (!) Κατόπιν τούτου ἡ μέση στάθμη τοῦ ἐπαγγέλματος δὲν δύναται νὰ εἶναι διάφορος τῆς κρατούσης.

30 Προϋποθέσεις βελτιώσεως. Ἦδη ὅμως τὰ αἷτια ταῦτα τείνουν νὰ ἐκλείψουν. Εἰδικώτερον ἀναφερόμεθα ἐνταῦθα εἰς τὴν ἀποφασιστικὴν σημασίαν τὴν ὅποιαν θὰ ἀσκήσῃ ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ Κώδικος Φορολογικῶν Στοιχείων καθὼς καὶ ἡ ἐλπιζομένη ψήφισις τῶν ἐκκρεμοῦντων νομοθετημάτων περὶ ὀργανώσεως Σώματος Ὀρκωτῶν Λογιστῶν (Σ.Ο.Λ.) καὶ Σώματος Ἀνεγνωρισμένων Λογιστῶν (Σ.Α.Λ.).

Ἦδη ἀπὸ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ν. δ. 578/1948 καὶ ὑπὸ τὴν πείσιν τοῦ φορολογικοῦ ἐλέγχου κατενοήθη ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων ὅτι ὀφείλουν νὰ ἀντιμετωπίσουν σοβαρώτερον τὴν ὀργάνωσιν καὶ τὴν ἀπόδοσιν τοῦ λογιστηρίου τῶν· τὴν ἐπίδρασιν ταύτην θέλει ἀσφαλῶς ἐντείνει καὶ σταθεροποιήσῃ εἰς τὸ μέλλον ὁ νέος Κώδιξ Φορολογικῶν Στοιχείων.

Εἰς σημαντικὴν ἐπίσης τόνωσιν τοῦ ρόλου τῆς ἐφηρμοσμένης Λογιστικῆς ὀδηγοῦν ἀκόμη ἡ χορήγησις πιστώσεων κατόπιν ἐμπεριστατωμένου ἐλέγχου τῶν βιβλίων, ὡς καὶ ἡ ἀγορανομικὴ νομοθεσία.

Ἄλλὰ αἱ νομοθετικαὶ αὗται δεσμεύσεις, ὀρίζουσαι κυρίως ποῖα βιβλία καὶ ποῖα στοιχεῖα δεόν· νὰ τηροῦνται, ἐμμέσως μόνον ἐπιδροῦν ἐπὶ τῆς ποιοτικῆς βελτιώσεως τῶν λογιστηρίων, διότι δὲν ὀρίζουν καὶ τὸ πῶς πρέπει νὰ τηροῦνται. Ἡ ποιοτικὴ πλευρὰ τοῦ ζητήματος μένει, κατ' ἀνάγκην, ἐκτὸς τοῦ πλαισίου τῶν ρυθμίσεων τούτων.

Ἀποφασιστικόν, καθ' ἡμᾶς, βῆμα θέλει ἀποτελέσει ἡ θέσπισις ἐνιαίου γενικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, ὑποδιαιρουμένου βεβαίως εἰς εἰδικὰ κατὰ κλάδους τοιαῦτα (Branchekontenrahmen). Παρακολούθημα τούτου θέλει ἀποτελέσει ὁ ἐνιαῖος τύπος ἰσολογισμοῦ καὶ τῶν συμπληρωματικῶν αὐτοῦ λογιστικῶν καταστάσεων (γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἀποτελεσμάτων χρήσεως καὶ διανομῆς ἀποτελεσμάτων)¹.

Ἡ ὑποχρέωσις τῶν λογιστηρίων ὅπως προσαρμοσθοῦν εἰς τὰς ἀξιώσεις καὶ εἰς τὸ ὕψηλόν ἐπίπεδον ἐνὸς ἐπιστημονικοῦ Λογιστικοῦ

1. Βλ. Κεφάλαιον 3 περὶ Ἰσολογισμοῦ.

Σχεδίου¹ θέλει ἐπιτύχη σὺν τῷ χρόνῳ τὴν βαθμιαίαν ἐξυγίανσιν τῆς κρατοῦσης καταστάσεως καὶ εἰς τὴν ἀνύψωσιν τῆς λογιστικῆς στάθμης εἰς τὴν χώραν μας. Τὸ ἐγγεῖρημα εἶναι βεβαίως δύσκολον ἀλλὰ ὄχι καὶ ἀκατόρθωτον. Συμβαδίζοντα ἐνισχυτικὰ στοιχεῖα, ἐν πολλοῖς δὲ καὶ ἀπαραίτητον προϋπόθεσιν ἀποτελοῦν τὰ ἐκκρεμοῦντα ἀκόμη νομοθετήματα περὶ Σ.Α.Λ. καὶ Σ.Ο.Λ.

Διὰ τοῦ Σώματος Ἀνεγνωρισμένων Λογιστῶν ἐπιδιώκεται νὰ τεθῆ τέρμα εἰς τὴν αὐθαίρετον συγκρότησιν τῆς λογιστικῆς οἰκογενείας καὶ εἰς τὴν ἐφ' ἐξῆς συστηματικὴν—βάσει οὐσιαστικῶν καὶ τυπικῶν προσόντων—κατάκτησιν τῶν βαθμίδων τῆς ἐπαγγελματικῆς Ἱεραρχίας.

Ἐτι ὑψηλότερος διαγράφεται ὁ ρόλος τοῦ Σώματος Ὁρκωτῶν Λογιστῶν, διὰ τοῦ ὁποῦ θὰ ἀποκτήσῃ ἡ χώρα μας ἓνα ἀπαραίτητον πλεόν διὰ τὴν ἐθνικὴν οἰκονομίαν θεσμόν. Ἡ ἀνυπαρξία παντός οὐσιαστικοῦ ἐλέγχου τῆς δραστηριότητος τῶν Ἀνωνύμων ἑταιρειῶν καὶ ἑκατοντάδων αὐτονόμων ὀργανισμῶν, εἰδικώτερον, ἀποτελεῖ ἀσυγχώρητον κενόν, τοῦ ὁποῦ αἱ ἐπιζημίιοι συνέπειαι εἶναι ἀνυπολόγιστοι τόσοσιν διὰ τὴν ἰδιωτικὴν ὅσον καὶ διὰ τὴν δημοσίαν οἰκονομίαν.

*

Ἡ Λογιστικὴ εἶναι μία ἰδιόρρυθμος τεχνικὴ ἔχουσα ὡς ἀποστολήν, τὴν καταγραφὴν, ταξινόμησιν καὶ συσχέτισιν ἀριθμητικῶν πληροφοριῶν σχετικῶν ὄχι μόνον πρὸς τὴν διαχείρισιν τοῦ ἰδιωτικοῦ καὶ δημοσίου πλοῦτου ἀλλὰ—ἀπὸ εὐρυτέρας ἀπόψεως—πρὸς τὴν παραγωγὴν, κυκλοφορίαν καὶ διανομὴν αὐτοῦ. Διὰ τῆς Λογιστικῆς ἀριθμοποιεῖται ἡ οἰκονομία καὶ καθίστανται πλεόν συγκεκριμένα καὶ σαφῆ τὰ προβλήματα αὐτῆς.

Ἡ ἀτομοκρατικὴ οἰκονομία, θεμελιωμένη ἐπὶ τοῦ κινήτρου τοῦ κέρδους, ἀνέπτυξε μὲν ἀλλὰ καὶ παρεμόρφωσε τὴν Λογιστικὴν—ὅπως καὶ τόσοσιν ἄλλους θεσμοὺς—προσανατολίσασα αὐτὴν πρὸς τὴν ἐπιμέτρησιν τοῦ κέρδους.

Τὴν ὀριστικὴν τῆς διαμόρφωσιν καὶ τὴν εὐρυτέραν αὐτῆς ἀποστολήν—ὡς μέτρον ἐλέγχου τῶν σχέσεων πρὸςπαθείας καὶ ἀποδόσεως² (κοινωνικῆς)—ἡ Λογιστικὴ θὰ εὖρη ἀσφαλῶς καὶ μόνον εἰς τὸ νέον πλαίσιον τῆς σχεδιασμένης σοσιαλιστικῆς οἰκονομίας, τῆς ὁποίας θέλει ἀποτελέσει ἓνα ἀπαραίτητον τεχνικὸν στήριγμα.

1. Τοῦτο δὲν πρέπει νὰ εἶναι ἀπλῆ ἀντιγραφή ξένων ὑποδειγμάτων, ἀλλὰ εἰδικῶς προσηρμοσμένον πρὸς τοπικὰς συνθήκας ἐφαρμογῆς του. Προσεχῶς δημοσιεύεται τὸ Ἀδσραλιανόν Λογιστικόν Σχέδιον, κατὰ μετάφρασιν Σπ. Βασιλείου (Τμημ. Ἐθνικῆς Τραπέζης) μετὰ ἐρμηνευτικῶν σχολίων καὶ προλόγου τοῦ γράφοντος.

2. Βλ. La Comptabilité mesure et facteur de productivité (ὁμαδικὸν ἔργον) Paris 1952,



TE103 /

Α Π Ο Γ Ρ Α Φ Η

(Inventaire · Inventory · Inventur)

§ 1

ΓΝΩΣΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1 Εισαγωγικαί παρατηρήσεις. Διὰ τὴν κατανόησιν τοῦ σκοποῦ διὰ τὸν ὁποῖον καταρτίζεται ἡ ἀπογραφή καθὼς καὶ τῶν προβλημάτων τὰ ὁποῖα γεννῶνται ἐπ' εὐκαιρίᾳ ταύτης ¹ (ὡς λ.χ. εἶναι ἡ ἔκτασις καὶ τὸ περιεχόμενον τῆς ἀπογραφῆς, ὁ τρόπος ἀποτιμῆσεως τῶν διαφόρων στοιχείων, ἡ κατάταξις αὐτῶν, κτλ.) εἶναι ἀπαραίτητον ὅπως ἀνατρέξωμεν εἰς ὠρισμένας βασικὰς γνώσεις, αἱ ὁποῖαι ἀνάγονται εἰς τὸ πεδῖον τῆς ἀδελφῆς ἐπιστήμης, τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων.

§§ 1

Περιουσία

2 Ἐννοια περιουσίας. Κάθε οἰκονομικὸς ὄργανισμὸς (ιδιωτικὴ ἐπιχείρησις, συνεταιρισμὸς, νομικὸν πρόσωπον δημοσίου δικαίου, σωματεῖον, κτλ.), διὰ τὴν πραγματοποιήσασιν τὸν σκοπὸν δια τὸν ὁποῖον ἰδρύθη, χρησιμοποιεῖ καὶ θέτει εἰς κίνησιν (τεχνικὴν· συναλλακτικὴν) μίαν περιουσίαν. Ἡ περιουσία αὕτη περιλαμβάνει δύο τινὰ: ἀφ' ἑνὸς μὲν ἓνα σύνολον διαφόρων καὶ ποικίλων

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία: Τὰ ζητήματα τῆς ἀπογραφῆς ἐξετάζονται κυρίως εἰς τὰ συγγράμματα τὰ πραγματευόμενα περὶ ἰσολογισμοῦ, καθὼς καὶ εἰς τὰ συγγράμματα γενικῆς Λογιστικῆς. Συνεπῶς παραπέμπομεν τὸν ἀναγνώστην εἰς τὰ Κεφάλαια 1 καὶ 3, ὅπου παραθέτομεν ἐκτενῆ ἑλληνικὴν καὶ ξένην βιβλιογραφίαν. Οὐχ ἦτον σημειούμεν ἔνταυθα εἰδικιώτερα τινὰ ἔργα: ACCOUNTANT'S HANDBOOK: Inventories, σελ. 517—588, Ν. York 1948 (συνιστάται ἰδιαίτερος). L. BATARDON: L'inventaire et le bilan, 8^η ἐκδ. Paris 1939. NATIONAL ASSOCIATION OF COST ACCOUNTANTS: Control and Valuation of Inventories εἰς Bulletin, τόμ. 18, 19 καὶ 21. R. Rey-ALVAREZ: L'inventaire et la formation du bilan, Bruxelles 1947. L. RETAIL: La théorie de l'inventaire et la confection du bilan, Paris 1948. H. FINNEY: Principles of Accounting: Intermediate (σελ. 348-413), 4^η ἐκδ. Ν. York 1951. C. DEVINE: Inventory valuation and Periodic Income, Ν. York 1945. Γ. ΝΕΖΗ: Τὰ βιβλία τῶν ἐπιτηδευματιῶν, Ἀθήναι 1948. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, τεῦχος I, Ἀθήναι 1946.

1. Πρόκειται περὶ τῆς ἐξωδίκου, καλουμένης, ἀπογραφῆς. Ἡ δικαστικὴ τοιαύτη, γενομένη παρουσία εἰρηνοδίκου ἐπὶ κληρονομιαίας περιουσίας, γεννᾷ ὀλιγωτέρας δυσκολίας.

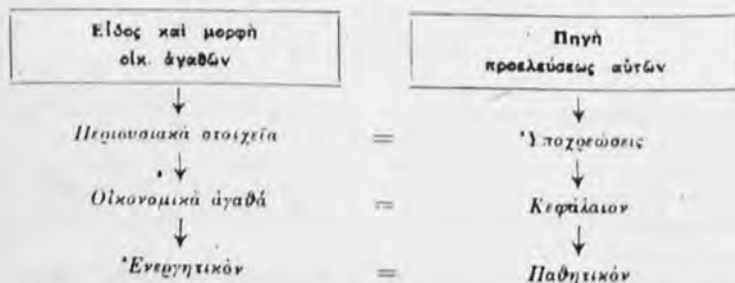
περιουσιακῶν στοιχείων (ἢ οἰκ. ἀγαθῶν), ἀφ' ἑτέρου δὲ ἓνα σύνολον δικαιωμάτων τὰ ὁποῖα ἀσχοῦνται ἐπὶ τῶν περιουσιακῶν στοιχείων. Εἶναι φανερόν ὅτι τὰ δικαιώματα ταῦτα, θεωρούμενα ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς τοῦ οἰκ. ὀργανισμοῦ (ὡς ἰδίας προσωπικότητος) καὶ ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἀσχοῦντας αὐτά, καλοῦνται ὑποχρεώσεις τοῦ ὀργανισμοῦ, ὁπότε τὰ δύο σκέλη τῆς περιουσίας ἐμφανίζονται ὡς μία ἰσότης, ὅπου:

Περιουσιακὰ στοιχεῖα = Ὑποχρεώσεις ὀργανισμοῦ

3 Ἀπόψεις ὀρισμοῦ περιουσίας. Ἀνωτέρω ἐδόθη ἓνας νομικῆς φύσεως ὀρισμός (ὡς ὁ πλέον νοητός). Τὴν αὐτὴν πραγματικότητα δυνάμεθα ὅμως νὰ ἐξετάσωμεν ἀπὸ οἰκονομικῆς καὶ λογιστικῆς ἀπόψεως, ὁπότε τὰ δύο σκέλη τῆς περιουσίας ὑποδηλοῦνται μὲ διαφόρους λέξεις (ἴδρους). Οὕτω ἔχομεν:

Νομικῶς : *Περιουσιακὰ στοιχεῖα* = Ὑποχρεώσεις (πρὸς οἰονόηποτε)
 Οἰκονομικῶς : *Οἰκονομικὰ ἀγαθὰ* = *Κεφάλαιον* (συνολικῶς ἀπασχολούμενον)
 Λογιστικῶς : *Ἐνεργητικόν* = *Παθητικόν*

* Ἡ ἰσότης ἢ ὁποῖα ὑπάρχει πάντοτε μεταξὺ τῶν δύο σκελῶν τῆς περιουσίας ὀφείλεται εἰς τὸ γεγονός καὶ μόνον ὅτι ἡ αὐτὴ πραγματικότης, ἢ δλδ. τὰ οἰκονομικὰ ἀγαθὰ, ἐμφανίζονται διττῶς: εἰς τὸ ἓνα, πρῶτον σκέλος, ἀναλόγως τοῦ εἴδους καὶ τῆς μορφῆς αὐτῶν (λ.χ. ἐμπορεύματα, μηχανήματα κτλ.), εἰς δὲ τὸ ἄλλο, ἀναλόγως τῆς προελεύσεως τῶν!



4 Διαστολή ὑποχρεώσεων. Καθαρά περιουσία. Διὰ τὸν οἰκονομικὸν ὀργανισμόν, ὡς αὐτοτελεῆ ἀντιότητα, τὸ Παθητικόν εἶναι ἐνιαῖον σύνολον ὑποχρεώσεων ἀδιαφόρως πρὸς ποίους*. Ἐξ ἐπόψεως ὁμως τοῦ φορέως τοῦ ὀργανισμοῦ (ἢ δλδ. τῶν μετόχων προκειμένου περὶ ἀνωνόμου ἐταιρείας, τῶν ἐταίρων ἐπὶ συνεταιρισμοῦ, τοῦ δήμου ἐπὶ κοινοτικῆς ἐκμεταλλεύσεως κτλ.) διακρίνομεν: α) τὰς ὑποχρεώσεις τοῦ ὀργανισμοῦ πρὸς τρίτους, β) τὰς ὑποχρεώσεις τοῦ ὀργανισμοῦ πρὸς αὐτὸν τοῦτον τὸν φορέα.

1. Ἐὰς παρατηρήσωμεν ὅτι τὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας εἶναι δεκτικὰ ἀποτιμῆσεως καὶ ἐκφράσεως εἰς χρῆμα. Ἡ εἰς τὸ αὐτὸ νόμισμα ἐκφρασις τῆς περιουσίας ὀδηγεῖ εἰς τὴν μαθηματικὴν ἰσότητα $E = Π$. Αὕτη εἶναι συνέπεια τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων, ἀλλὰ μόνον ἐφ' ὅσον διατυπῶνται εἰς ὁμοειδεῖς μονάδας. Ἐνεργητικόν εἰς δολλάρια καὶ Παθητικόν εἰς λίρας θὰ ἐνεφάνιζον μὲν ἀκριβῶς τὴν πραγματικότητα, χωρὶς ὁμως νὰ ἔχωμεν καὶ ἀριθμητικὴν ἰσότητα.

2. Σημασίαν ἔχει - καὶ μάλιστα μεγάλην - ὁ χρόνος λήξεως τῶν ὑποχρεώσεων.

ΑΙ πρὸς τρίτους ὑποχρεώσεις καλοῦνται: Οικονομικῶς Πιστωτικὸν ἢ ξένον κεφάλαιον = Λογιστικῶς Πραγματικὸν παθητικὸν

ΑΙ πρὸς τὸν φορέα ὑποχρεώσεις καλοῦνται: ἴδιον κεφάλαιον = Καθαρὰ περιουσίαν

Κατόπιν τῆς ἀνωτέρω διαστολῆς ἡ περιουσία διαρθροῦται ὡς ἑξῆς:

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ									
Ἐνεργητικὸν		Παθητικὸν							
Νομικῶς :	Περιουσιακὰ στοιχεῖα 1000 =	<table style="display: inline-table; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 0 10px;">ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">600</td> </tr> <tr> <td style="padding: 0 10px;">ὑποχρεώσεις πρὸς φορέα</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">400</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; padding: 0 10px;">1000</td> </tr> </table>	ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους	600	ὑποχρεώσεις πρὸς φορέα	400		1000	
ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους	600								
ὑποχρεώσεις πρὸς φορέα	400								
	1000								
Οικονομικῶς :	Οικ. ἀγαθὰ: 1000 =	<table style="display: inline-table; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 0 10px;">Πιστωτικὸν κεφάλαιον</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">600</td> </tr> <tr> <td style="padding: 0 10px;">ἴδιον κεφάλαιον</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">400</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; padding: 0 10px;">1000</td> </tr> </table>	Πιστωτικὸν κεφάλαιον	600	ἴδιον κεφάλαιον	400		1000	
Πιστωτικὸν κεφάλαιον	600								
ἴδιον κεφάλαιον	400								
	1000								
Λογιστικῶς :	Ἐνεργητικὸν: 1000 =	<table style="display: inline-table; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 0 10px;">Πραγματικὸν παθητικὸν</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">600</td> </tr> <tr> <td style="padding: 0 10px;">Καθαρὰ περιουσία</td> <td style="text-align: right; padding: 0 10px;">400</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; padding: 0 10px;">1000</td> </tr> </table>	Πραγματικὸν παθητικὸν	600	Καθαρὰ περιουσία	400		1000	
Πραγματικὸν παθητικὸν	600								
Καθαρὰ περιουσία	400								
	1000								

5 **Περιπτώσεις διαρθρώσεως τῆς περιουσίας.** Ἀνωτέρω ἐξητάσαμεν τὴν περίπτωση, τὴν συνθήκην ἄλλωστε, ὅπου:

$$E = \Pi + K. \Pi.$$

Ἐνθα Π σημαίνει περιοριστικῶς τὰς ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους. Ὁ τύπος οὗτος συνιστᾷ μίαν ὑποπερίπτωσιν μόνον τῶν δυνατῶν σχέσεων E καὶ Π . Πράγματι εἰς τὴν πραγματικότητα ἐμφανίζονται αἱ ἀκόλουθοι τρεῖς περιπτώσεις:

$E = \Pi$	Καθαρὰ θέσις
$E > \Pi$	οὐδετέρα
$E < \Pi$	θετική
	ἀρνητική

Ἡ ἐκάστοτε ὑφισταμένη διαφορά μεταξύ περιουσιακῶν στοιχείων καὶ ὀφειλῶν πρὸς τρίτους (δηλ. $E > \Pi$ ἢ $E < \Pi$) καλεῖται εἰς τὴν Λογιστικὴν **καθαρά θέσις**. Ἡ καθαρά θέσις εἶναι θετική, ὡςάκις τὸ $E >$ τοῦ Π . Τὸ πλεονάζον E συνιστᾷ τὴν καθαρὰν περιουσίαν καὶ ὁ μαθηματικὸς τύπος τῆς περιουσίας καθίσταται

$$E = \Pi + K. \Pi.$$

Ἡ Καθαρά θέσις δύναται ὁμως νὰ εἶναι καὶ ἀρνητική. Τοῦτο βεβαίως συμβαίνει ὅταν τὸ E εἶναι μικρότερον τοῦ Π . Δηλαδή τὰ περιουσιακὰ στοι-

1. Ἡ, κατὰ τινες, «Λογιστικὸν Παθητικόν». Ἐφιστάμεν τὴν προσοχὴν τοῦ ἀναγνώστου ὅτι οὔτε τὰ λογιστικὰ συγγράμματα, οὔτε, κατὰ μείζονα λόγον, ἡ πράξις, ἀκολουθοῦν σταθερῶς τὰς ἀνωτέρω ὁρθὰς διακρίσεις. Γενικῶς ἀπαντᾷται ἐναλλαγὴ καὶ ἀνάμειξις τῶν ὄρων. Οὕτω λέγομεν: ὑποχρεώσεις πρὸς τρίτους + καθαρά περιουσία. Τὸ πρῶτον εἶναι ὄρος νομικόν, τὸ δεύτερον λογιστικόν.

2. Οὐχὶ δὲ τὸ σύνολον τοῦ Παθητικοῦ.

χείρα είναι, εις άξίαν, όλιγώτερα τών όφειλομένων προς τρίτους ποσών, ότε έμφανίζεται ένα περιουσιακόν έλλειμμα. Ο τύπος τότε καθίσταται:

$$E = \Pi - \text{Περιουσιακόν Έλλειμμα}$$

είτε, κατά τούς κανόνες τής άλγέβρας:

$$E + \text{Περιουσιακόν Έλλειμμα} = \Pi^1$$

Έκ τών άνωτέρω προκύπτει ότι άπαντώνται τρεις περιπτώσεις περιουσιακής διαρθρώσεως:

Ή ούδετέρα με τύπον $E = \Pi$

Ή θετική με τύπον $E = \Pi + \text{Κ.Π.}$

Ή άρνητική με τύπον $E + \text{Έλλειμμα} = \Pi$

Τό περιουσιακόν έλλειμμα δέον νά άπαντάται εις τούς ίσολογισμούς υπό τόν τίτλον: Ζημίας χρήσεως², προς ύποδήλωσιν τής σύνήθους προελεύσεώς του.

Τοιαύτη είναι ή μαθηματική εικών τής περιουσίας οίουδήποτε οικονομικού οργανισμού. Άς ίδωμεν ήδη λεπτομερέστερον τά ποσοτικά αύτης στοιχεία.

§§§ 1³

Περιουσιακά στοιχεία. Ένεργητικόν

- 6 Διάκρισις τών περιουσιακών στοιχείων.** Τά στοιχεία τά συναποτελούντα τό Ένεργητικόν, ώς είναι: τά γήπεδα, αί οικοδομαί, τά μηχανήματα, αί έγασαστάσεις, τά μεταφορικά μέσα, τά προνόμια εύρεσιτεχνίας, αί πρώται και ήμικατεργασμένα ύλαι, τά έτοιμα προϊόντα, αί άπαιτήσεις έναντι όφειλετών, τά γραμμάτια (έντάλλατα δημοσίου, κτλ.) προς εισπραξιν, τά χρεώγραφα, αί παρά τραπέζαις καταθέσεις, τά χρήματα (έθνικά και ξένα νομίσματα), καθώς και έξοδα προκαταβληθέντα (ή άποσβεστέα εις περισσότερας χρήσεις) δυνάμεθα και όφειλομεν νά τά διακρίνωμεν από πλείστας όσας άπόψεις⁴.
- α. Έξ έπόψεως τής μορφής των: Διακρίνονται εις άύλα¹ (ή άσώματα) ώς είναι τά διάφορα, δικαίωματα επί έπωνυμίας, σήματος, έφευρέσεως, δι' οικητικής παραχώρησεως, κτλ. Εις ύλικά (ή ένσώματα), ώς είναι τά μηχανήματα, τά προϊόντα, κτλ. Καί τά μέν και τά δε δύνανται νά είναι άποβέσιμα. Ταύτο είναι άσχετον προς τήν μορφήν των.
- β. Από οικονομικής άπόψεως: Τά αύτά περιουσιακά στοιχεία διακρί-

1. Ή δευτέρα αύτη έμφάνισις, άνταποκρινόμενη περισσότερον εις τήν οικονομικήν και νομικήν φύσιν τών πραγμάτων, είναι ή συνηθεστέρα.

2. Ή Ζημία εκ ... (ταύδε προελεύσεως).

3. Αί κατωτέρω άναφερόμεναι, κυριώτεροι, διακρίσεις δέν έχουν άπλώς θεωρητικόν χαρακτήρα. Αντιθέτως άνταποκρίνονται εις ουσιαώδεις ανάγκας μεθοδικής κατατάξεως τών στοιχείων του ίσολογισμού διά τήν συστηματικήν μελέτην τούτου, ώς και διά τήν κατανόησιν ουσιαώδων θεμάτων τής λογιστικής.

4. Περιουσιακόν στοιχείον, και δη άύλον, άποτελεί ή έργασία (πνευματική, σωματική), δυσχερούς όμως άποτιμήσεως, διότι ή ύπόστασις της είναι κυρίως ποιοτική και έξαρτάται στενώς εκ τών συνθηκών άσκήσεώς της. Έπίσης δυσκολίας προκαλεί ή λογιστική έμφάνισις, ώς περιουσιακού στοιχείου, του δικαίωματος χρήσεως οίκοδομών, μηχανημάτων, γαιών, κτλ.

νονται εις πάγια (ή άκίνητοποιημένα) και εις κυκλοφοριακά¹. Πάγια είναι, κατά τόν όρισμόν του άρθρου 43 § 2γ του ν. 2190/1920, τά μη προοριζόμενα διά μεταπώλησιν, αλλά παγίως διά τήν έκμετάλλευσιν τής έταιρικής έπιχειρήσεως», ώς είναι αι οικοδομαί, ατμόπλοια, μηχανήματα, κ. ά. Είναι τά άποτελοῦντα, κατά πλειονότητα, τόν μόνιμον τεχνικόν έξοπλισμόν τής οικονομικής μονάδος. Τά πάγια ύποδιαστέλλονται εις λεπτομερεστέρας κατηγορίας², ώς :

'Απησολημένα ή διατεθειμένα : έπίδικοι άπαιτήσεις άορίστου χρόνου έκκαθαρίσεως, δάνεια πρós τρίτους πέραν του έτους.

Δεσμευμένα : οικοδομαί ύπό άνέγερσιν, έπιτεταγμένα μεταφορικά μέσα, έγγυήσεις μακράς προθεσμίας, κ. ά.

'Απησολημένα έκτός του οικονομικού οργανισμού : τίτλοι συμμετοχής εις άλλας έπιχειρήσεις, γήπεδα μισθούμενα πρós τρίτους, κ.ά.

Αί λεπτομερέστεραι αὐται διακρίσεις δέν έχουν έπακριβώς καθωρισμένον περιεχόμενον.

Ός κυκλοφοριακά λογίζονται τά περιουσιακά στοιχεία τά όποια προορίζονται διά τās συναλλαγάς του οργανισμού, (κατόπιν ύλικου μετασχηματισμού [πρώτη ύλη - προϊόν] ή δχι). Τοιαῦται είναι κατ' έξοχήν αι πρώται όλαι, τά έμπορεύματα, τά παντοειδή χρηματικά έξοδα, τά χρεώγραφα. καθώς και αι έκ τής έκχωρήσεως τοιούτων στοιχείων γεννώμεναι άπαιτήσεις εις λογαριασμόν (λογιστικώς : «Χρεώσαι»), άπαιτήσεις έναντι γραμματίων, φορτωτικά πρós είσπραξιν, κ. ά.

Εις τό πλαίσιον τών κυκλοφοριακών διακρίνονται τά διαθέσιμα. Ός τοιαῦτα λογίζονται τά εις τό ταμείον εύρισκόμενα μετρήτά, αι εις βάρος τραπεζών έπιταγαί, αι τραπεζιτικά καταθέσεις όψεως³, τό έξωτερικόν συνάλλαγμα⁴, τά λήξαντα τοκομερίδια (ιδία κρατικών χρεωγράφων), τά έντοκα γραμμάτια και άλλαι συναφείς προ - χρηματικά αξίαί, έφ' όσον τυγχάνουν, άσφαλοῦς και άμέσου, ρευστοποιήσεως,

γ. Διακριτικά γνωρίσματα παγίων - κυκλοφοριακών στοιχείων. Άς παρατηρήσωμεν έν πρώτοις ότι ή διαφορά τούτων δέν έξαρτάται από τήν φύσιν, δηλ. τήν ιδιότητα του πράγματος (κατά τό άπλοϊκόν σχήμα: οικοδομή = πάγιον, έμπόρευμα = κυκλοφοριακόν). Έλέχθη ήδη ότι ή διαστολή άπορρέει από τόν έκάστοτε προορισμόν, εις τό πλαίσιον τής περιουσίας ώρισμένου οργανισμού. Ούτω διά τήν έπιχείρησιν Ford τά κατασκευαζόμενα αυτοκίνητα άποτελοῦν κυκλοφοριακόν ένεργητικόν, ένώ διά έπιχείρησιν μεταφορών χρησιμοποιοῦσαν τοιαῦτα συνιστοῦν πάγιον στοιχείον.

Παρά ταῦτα, ή πρόθεσις χρησιμοποίησεως τών πραγμάτων, ώς διαχωριστικόν γνώρισμα παγίων - κυκλοφοριακών, άν και όρθή, δέν όροσημαίνει έπακριβώς τήν διαστολήν. Μειονεκτεί δε, διότι άφίνει νά νομισθῇ ότι τά πάγια στοιχεία δέν λαμβάνουν μέρος και αὐτά εις τούς περιουσιακοῦς με-

1) Εις τήν πράξιν καλοῦνται πολλάκις «κεφάλαια κινήσεως».

2) 'Η γερμανική ως και άλλαι νομοθεσίαι προβλέπουν τήν κατάταξιν του λογισμοῦ βάσει τών διακρίσεων τούτων.

3. Και αι καταθέσεις προθεσμίας, μειούμεναι κατά τό σχετικόν προεξόφλημα, δύνανται νά λογισθοῦν ως διαθέσιμα, ύπό τήν προϋπόθεσιν του άσφαλοῦς τής προεξοφλήσεως των.

4. 'Εφ' όσον δέν διέπεται από δεσμευτικάς διατάξεις.

τασηματισμούς, οι οποίοι συνιστούν την τεχνικό - συναλλακτική κυκλοφορίαν. Τά πάγια στοιχεία είναι μὲν μόνιμα, ἀλλὰ ὄχι ἀναλλοίωτα καὶ σταθερᾶς ἀξίας. Τούναντιον, διὰ τὰ περισσότερα τούτων (οἰκοδομᾶς, μηχανάς, πλοία, προνόμια εὐρεισιτεχνίας, ἔμφυχον ὑποστατικόν, κ. ἄ.), τόσον ἡ πάροδος τοῦ χρόνου ὅσον καὶ ἡ λειτουργία των, ὀδηγοῦν εἰς βραδείαν μὲν ἀλλ' ἀσφαλῆ φθοράν, ἣ ὁποία συνεπάγεται μείωσιν τῆς ἀξίας των. Τὸ σχετικόν ποσόν, ὑπολογιζόμενον κατὰ προσέγγισιν, ἐνσωματοῦται εἰς τὸ κόστος τῶν παραγομένων προϊόντων καὶ ὑπηρεσιῶν (διότι ἀποτελεῖ ἀναμφισβητήτως παραγωγικὴν θυσίαν ὅπως καὶ ἡ πρώτη ὕλη ἢ τὰ ἡμερομίσθια). Διὰ τῆς πωλήσεως τῶν προϊόντων ἡ ρευστοποιεῖται καὶ τὸ ἐνσωματωθὲν εἰς τὸ κόστος ποσοστὸν (%) τῆς ἀξίας τῶν παγίων στοιχείων. Συνεπῶς κυκλοφοροῦν καὶ τὰ πάγια στοιχεία, ἂν καὶ κατὰ τρόπον μᾶλλον ἀφανῆ, ἰδίως δὲ μὲ βραδύν ρυθμὸν.

Τελικῶς, λοιπόν, ἡ διαφορὰ ἢ διαχωρίζουσα τὰ πάγια ἀπὸ τὰ κυκλοφοριακὰ ἐμφανίζεται μὲν ὡς διαφορὰ προορισμοῦ, διαπιστοῦται ὁμως ἀντικειμενικῶς καὶ μετράται ἀκριβέστερον ὡς διαφορὰ ταχύτητος κυκλοφορίας.

Κατὰ γενικὸν δὲ κανόνα, εἰς τὴν Οἰκονομικὴν τῶν Ἑκμεταλλεύσεων λογίζεται ὅτι:

α. Ἀποτελεῖ πάγιον, ἐνεργητικὸν κάθε περιουσιακὸν στοιχεῖον διὰ τὸ ὁποῖον ἀπαιτεῖται χρονικὸν διάστημα μεγαλύτερον τοῦ ἔτους (δηλαδὴ μιᾶς «λογιστικῆς χρήσεως») ὅπως ρευστοποιηθῆ ἔντελῶς, ὑπὸ ὁμαλᾶς συνθήκας ἐκμεταλλεύσεως.

β. Ἀποτελεῖ κυκλοφοριακὸν ἐνεργητικὸν κάθε περιουσιακὸν στοιχεῖον τὸ ὁποῖον ρευστοποιεῖται, ὑπὸ κανονικᾶς συνθήκας, μίαν τοῦλάχιστον ἢ περισσότερας φοράς ἐντὸς ἑνὸς ἔτους.

Ἡ διάρκεια τῆς μιᾶς χρήσεως, ὡς διαχωριστικὸν ὄριον, λαμβάνεται ὡς γενικὸς κανὼν¹. Οὐχ ἦττον, λαμβάνονται ἄλλοτε μὲν μικρότερα ἄλλοτε δὲ μεγαλύτερα χρονικὰ διαστήματα εἰς ὠρισμένους κλάδους (ἀγροτικὴ οἰκονομία, ὑπερπόντιον ἐξαγωγικὸν ἐμπόριον, κλπ.). Κατὰ ταῦτα τὰ πάγια θεωροῦνται ὡς στοιχεία «πολυετοῦς κόστους» (*costi pluriennali*), τὰ δὲ κυκλοφοριακὰ ὡς τοιαῦτα μονοετοῦς κόστους².

1. Ἡ τῶν ὑπηρεσιῶν, ὡς εἶναι τὰ νοσήλεια, κόμιστρα, διδάκτρα κ.ἄ.

2. Ὁ χαρακτηρισμὸς στοιχείου τινὸς ὡς παγίου ἢ κυκλοφοριακοῦ συνεπάγεται σημαντικὰ φορολογικὰς συνεπείας.

3. Υἱοθετήθη δὲ ἐμμέσως καὶ ὑπὸ τοῦ γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, τὸ ὁποῖον κατατάσσει μεταξὺ τῶν ἀκίνητοποιήσεων (*immobilisations*) τὰς πέραν τοῦ ἔτους ρευστοποιήσιμους ἀπαιτήσεις.

4. Παραδόξως ὁ καθ. Polack ἀμφισβητεῖ τὸ γενικῶς δεκτικὸν κριτήριον τοῦτο. Ἀναφερόμενος εἰς τὴν βραδύτατην κυκλοφορίαν ἀποθεμάτων τινῶν (οἶνοι πρὸς παλαιώσιν) ὑποστηρίζει ὅτι γνώρισμα τῶν κυκλοφοριακῶν εἶναι ὅτι εἰσέρχονται εἰς τὸ συναλλακτικὸν κύκλωμα ἀμέσως καὶ ἐξ ὁλοκλήρου (*pour la totalité*), ἐνῶ τὰ πάγια μόνον δι' ἕνα τμήμα αὐτῶν, τοῦ ὑπολοίπου μένοντος ἀχρησιμοποιοῦτο (*tandis que le reste demeure inemployé*). Ἀποφῆς ἀσαφῆς καὶ ἀβάσιμος. Βλ. N. POLACK: *La circulation du capital dans l'entreprise* (etc.) σελ. 46, Paris 1935.

Τά προεκτεθέντα συνοψίζομεν ὡς ἀκολούθως :

ΠΑΓΙΑ = βραδείας κυκλοφορίας

1. Ἀκίνητοποιημένα
2. Δεσμευμένα
3. Ἀπηχολημένα, κλπ.

ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ = ταχείας κυκλοφορίας

ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ = ταχυτάτης κυκλοφορίας

δηλαδή τελικοῦ
μετασχηματισμοῦ
εἰς χρῆμα

γ. *Ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως*. Ἐξ ἐπόψεως ἀσκήσεως δικαιωμάτων ἰδιοκτησίας, διακρίνομεν: ἴδια καὶ ἀλλότρια, ἐλεύθερα καὶ δεσμευμένα. ἴδια εἶναι ἐκεῖνα ἐπὶ τῶν ὁποίων ὁ οἰκ. ὀργανισμὸς ἀσκεῖ κυριότητα, ἀδιαφόρως ἂν τὰ ἀπέκτησε ὡς ἑταιρικήν εἰσφοράν, ἐξ ἰδίων κεφαλαίων ἢ κατόπιν δανεισμοῦ. Ἀλλότρια εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα ἔχει εἰς χεῖρας τοῦ πρὸς διαφύλαξιν, διαχειρίσιν, ἐκμετάλλευσιν κτλ., ἀλλὰ τὰ ὁποῖα κατὰ κυριότητα ἀνήκουν εἰς τρίτους. Π.χ. ἔμπορεύματα πρὸς πώλησιν διὰ λογαριασμὸν τρίτου, χρεώγραφα κατεχόμενα ὑπὸ τραπεζῆς ὡς ἐνέχυρον, μηχανήματα εἰσφερόμενα εἰς ἑταιρείαν μόνον πρὸς χρῆσιν, κτλ.

Ἡ διάκρισις αὕτη ἐνδιαφέρει τὴν Λογιστικὴν, διότι καὶ τὰ ἀλλότρια ἀγαθὰ πρέπει νὰ ἐμφανίζωνται εἰς τὰ βιβλία (ἀπογραφῆς, κτλ.) ἀλλὰ ὑπὸ κατάλληλον καὶ σαφῆ χαρακτηρισμὸν (διὰ λογαριασμῶν τάξεως). Δεσμευμένα λογίζονται ἐκεῖνα τῶν ὁποίων ἢ οἰκ. μονὰς δὲν ἔχει τὴν ἀπόλυτον ἢ σχετικὴν εὐχέρειαν διαθέσεως, ὡς εἶναι: μεταφορικὰ μέσα ἐπιτεταγμένα, ἔμπορεύματα ἀγορανομικῶς δεσμευθέντα, ἢ ἐνεχυριασθέντα κτλ. Καὶ πάλιν τὰ τοιαῦτα στοιχεῖα πρέπει νὰ διακρίνονται λογιστικῶς τῶν ἐλευθέρων στοιχείων, χάριν σαφηνείας καὶ εἰλικρινείας τοῦ ἰσολογισμοῦ.

7 Μελλοντικὰ στοιχεῖα περιουσίας (Ἐνεργητικοῦ - Παθητικοῦ). Ἡ ἀκριβὴς ὁροσήμανσις μιᾶς περιουσίας, ὡς τὴν ἐπιδιώκει ἡ Λογιστικὴ εἰς δοθεῖσαν στιγμήν διὰ τῆς ἀπογραφῆς - ἰσολογισμοῦ, δὲν εἶναι εὐχερὴς, διότι ἐκτὸς τῶν ἀμέσως ὑπαρχόντων στοιχείων τελοῦν ὑπὸ διαμόρφωσιν καὶ ἄλλα τῶν ὁποίων ἢ βεβαία ἢ πιθανὴ μόνον πραγματοποιήσις ἐπηρεάζουν οὐσιωδῶς τὴν εἰκόνα τῆς περιουσίας. Τοιαῦτα π.χ. εἶναι:

Στοιχεῖα Ἐνεργητικοῦ

1. *Ἀξιογράφα εἰσπρακτέα ἀλλὰ μὴπω λήξαντα*. Ἐκ τῆς ὀνομαστικῆς αὐτῶν ἀξίας ἐκπίπτεται ὁ τόκος, ὅποτε ἐξευρίσκεται ἡ παρούσα (ἐνεστῶσα) αὐτῶν ἀξία, ἢ ὁποῖα καὶ ἀναγράφεται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν. Ἀλλὰ ἡ ἐκπεθεῖσα διαφορά συνιστᾷ ἕνα μελλοντικὸν καὶ ἀσφαλὲς περιουσιακὸν στοιχεῖον¹. Ἡ βεβαιότης τῆς προσεχοῦς εἰσπράξεώς τοῦ δὲν εἶναι, κατὰ τὴν στιγμήν καταρτίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἐντελῶς ἀδιάφορος². Τοιαύτη εἶναι ἡ περίπτωσις δταν κατέχονται: ἔμπορικὰ γραμμάτια, τοκομερίδια, ἔντοκα γραμμάτια κτλ. μὴπω λήξαντα.

1. Συνδεδειμένον πρὸς ἰσόποσον μελλοντικὴν πρόσοδον τόκου.

2. Δύο ἐπιχειρήσεις ἔχουν μοναδικὴν περιουσίαν ἔμπορικὰ γραμμάτια. Ἡ πρώτη ὀνομαστικοῦ ποσοῦ 100 ἔκ. λήξεως 31/12/52. Ἡ δευτέρα ὀνομαστικῆς ἀξίας 120 ἔκ. λήξεως μεταγενεστέρως. Κλειομένου τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἀμφότεραι θὰ ἐμφανίσουν γραμμάτια ἀξίας 100 ἔκ. Ἀλλὰ τίς θὰ ἀμφισβητήσῃ ὅτι ἡ δευτέρα ἔχει εὐνοϊκωτέραν σύνθεσιν περιουσίας; Ἡ Λογιστικὴ ὀφείλει νὰ διαπιστώσῃ τὴν μελλοντικὴν αὐτὴν ἀσφαλὴ πρόσοδον.

2. *'Απαιτήσεις ἐξ ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων'*. Ἐκ τούτου προκύπτουν τὸ μὲν ἀπαιτήσεις (εἰς χρῆμα ἢ πρᾶγμα), τὸ δὲ ὑποχρεώσεις. Ἐφ' ὅσον ἡ πραγματοποίησις τῶν εἶναι μεταγενεστέρα τοῦ χρόνου καθορισμοῦ τῆς περιουσίας (κλείσιμον ἰσολογισμοῦ) πρόκειται περὶ μελλοντικῶν στοιχείων. Π.χ. προαγορὰ πρῶτων ὑλῶν, συναλλάγματος, ἀνάληψις παραγγελίας, κτλ. Ἀλλὰ αἱ τοιαῦται δεσμεύσεις ἐπηρεάζουν οὐσιωδῶς τὴν ὄλην εἰκόνα τῆς περιουσίας.

3. *'Υπερτιμήσεις στοιχείων ἐνεργητικοῦ'* οἰκοπέδων, ἀκινήτων, τίτλων, συναλλάγματος κτλ. Διαπιστούμεναι (θετικῶς) τοιαῦται συνιστοῦν ἐνεστῶσαν περιουσίαν. Παρὰ ταῦτα, ἐφ' ὅσον ἐπὶ παγίων ἰδία στοιχείων ἡ ὑπερτίμησις δὲν ἐξασφαλίζεται διὰ προσεχοῦς ρευστοποιήσεως, ἀποτελεῖ ἀπλῶς μίαν πιθανότητα μελλοντικῆς φύσεως.

Ὅλαι αἱ ὡς ἄνω περιπτώσεις ἐπηρεάζουσαι—ἔστω καὶ ποιοτικῶς—τὴν ἀμεσον εἰκόνα τῆς περιουσίας, ἐνδιαφέρουν τὴν Λογιστικὴν, ἡ ὅποια ὀφείλει ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ—καὶ ἰδίως τοῦ σκοπίμου—ὅπως εἰκονίζῃ τὰ τοιαῦτα ὑπὸ ἀσφαλῆ ἢ πιθανὴν διαμόρφωσιν στοιχεία.

Ἰστοιχεῖα Παθητικοῦ

1. *'Υποχρεώσεις μὴπω λήξασαι'*. Ὅπως ἀντιστοιχῶς καὶ αἱ ἀπαιτήσεις, ἀνάγονται εἰς τὴν ἐνεστῶσαν αὐτῶν ἀξίαν, ἐφ' ὅσον κατεχωρίσθησαν εἰς τὴν ὀνομαστικὴν τῶν ἀξίαν. Ὅτῳ γραμμάτια πληρωτέα, ἔντοκα γραμμάτια, ὁμόλογα κτλ. ἀξίας 100 ἐκ., πληρωτέα μετὰ τριμηνον ἀπὸ τοῦ κλείσιματος τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἀντιστοιχοῦν πρὸς ἐνεστῶσαν ὑποχρέωσιν 90 ἐκ. Ἡ διαφορά ἀποτελεῖ ἀσφαλῆ μελλοντικὸν στοιχεῖον² Παθητικοῦ.

2. *'Υποχρεώσεις ἐξ ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων'* Ἀποτελοῦν τὴν ἀντίθετον ὄψιν τῶν ὄσων ἤδη ἐξεθέσαμεν.

3. *'Υπερτιμήσεις στοιχείων παθητικοῦ'*. Εἰδικώτερον ἀνατίμησις ὑποχρεώσεων εἰς συνάλλαγμα, κ.ά. Πρόκειται καὶ πάλιν περὶ πιθανῶν διαμορφώσεων τῆς περιουσίας.

8 *Λογιστικὴ εἰκὼν μελλοντικῶν στοιχείων περιουσίας*. Ἐν καὶ ἡ Λογιστικὴ—διὰ τῆς ἀπογραφῆς καὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ—ἐπιδιώκει νὰ ὀροσημάνῃ τὴν περιουσίαν εἰς *δοθεῖσαν στιγμήν*, ἐνδείκνυται ἐν τούτοις νὰ ὑποδηλώνη τὰς ὑπὸ διαμόρφωσιν τάσεις, διότι λ.χ. ἡ ἀνάληψις μεγάλης ἐπωφελοῦς παραγγελίας, ἡ προαγορὰ ὑλῶν εἰς εὐνοϊκὰς τιμάς, εἶναι δεδομένα ἀμέσου σημασίας, ἂν καὶ βραδυτέρας πραγματοποιήσεως. Εἰς τὸ ἐπόμενον περὶ ἰσολογισμοῦ κεφάλαιον ἀσχολούμεθα μὲ τὸ ζήτημα τοῦτο.

§§§ 2

Κεφαλαιοδότησις, Παθητικόν

Τὰ στοιχεῖα τὰ συναποτελοῦντα τὸ Παθητικόν (σκέλος) ἐμφανίζουσι τὰς παντοειδεῖς ὑποχρεώσεις τῶν οικονομικῶν ὀργανισμῶν καὶ ὡς ἐκ τού-

1. Ἐὰς σημειωθῇ ὅτι αἱ ἀμφοτεροβαρεῖς συμβάσεις δύνανται νὰ εἶναι ἀσφαλῶς πραγματοποιήσεως ἢ πιθανῆς μόνον, ὁσᾶκις τελοῦν ὑπὸ αἵρεσιν τινὰ (ἂν συμβῇ τὸ τάδε γεγονός ἀναλαμβάνω νὰ προβῶ εἰς τὴν τάδε ἀγοραπωλησίαν κτλ.). Λογιστικῶς ἐνδιαφέρει ἡ εἰκόνις τῶν ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων, χωρὶς νὰ ἐνδιαφέρῃ ἂν τελοῦν ὑπὸ αἵρεσιν τινὰ ἢ ὄχι.

2. Συνδεδεμένον πρὸς ἰσόποσον μελλοντικὴν δαπάνην τόκου.

του έμφανίζουν πόθεν και κατά ποιόν τρόπον έκεφαλαιοδοτήθη ούτος. Τυχόν διακριτέα :

α'. Τό ίδιον κεφάλαιον ή καθαρά περιουσία. Συνίσταται εις τό άρχικόν (ή ίδρυτικόν) τοιοῦτον τό καταβληθέν (εις είδος ή χρήμα) υπό τοῦ φορέως τοῦ οίκ. οργανισμού (έταίρων, κράτους, άτομου, κτλ.). Εις τό άρχικόν κεφάλαιον προστίθεται περιοδικῶς τό **έπίκτητον** τοιοῦτον, δηλ. τό μεταγενεστέρως αποκτώμενον έκ πραγματοποιουμένων κερδῶν¹ και λογιστικῶς έμφανιζόμενον υπό τόν τίτλον *Άποθεματικά Κεφάλαια* (réserves) τακτικά και έκτακτα, ὡς και πάσα άλλη προσαύξησης.

Συνήθης λογιστική εικῶν τοῦ ίδίου κεφαλαίου εἶναι :

*Άρχικόν κεφάλαιον	Δρ.	100.000.000
Διαφορά έκ προσαρμογῆς ²	>	50.000.000
Τακτικόν άποθεματικόν	>	50.000.000
Ειδικόν άποθεματικόν πρὸς ...	>	20.000.000
Προβλέψεις διά	>	10.000.000
*Αποτελέσματα χρήσεως, εις νέον	>	5.000.000
*Ίδιον κεφάλαιον (ὡς ένιαία οίκον. έννοια)	Δρ.	235.000.000

Εἶναι, βεβαίως, δυνατόν ὅπως τό άρχικόν (ίδρυτικόν) κεφάλαιον, έπηξημένον ή μή δι' άποθεματικῶν κτλ., μειωθῆ συνετεία ζημιῶν. Ἡ καθαρά περιουσία εἶναι κατά ταῦτα «διαφορικόν μέγεθος» ἴσον πάντοτε πρὸς τήν διαφοράν Ε — Π

Τό άρχικόν κεφάλαιον έμφανίζεται υπό ποικίλας νομικάς μορφάς: μετοχαί (κοιναί ή προνομιοῦχοι), συνεταιρικοί μερίδες, έταιρικά μερίδια κ. ά., ύποκειμένες εις διαφόρους κανόνες δικαίου, ὡς πρὸς τήν άπόκτησιν, μεταβίβασιν, κατάσχεσιν, κτλ.

β'. Τό ξένον κεφάλαιον συναποτελεῖται, ὡς έλέχθη, έκ τοῦ συνόλου τῶν πρὸς τρίτους ύποχρεώσεων. Αὔται διακρίνονται :

1) *Αναλόγως τῆς νομικῆς φύσεως τῆς ὀφειλῆς*, ὡς εἶναι :

—τά ένυπόθηκα δάνεια

—τά ὀμολογιακά δάνεια

—τά δάνεια κατόπιν ένεχυριάσεως κινητῶν αξιῶν (χρεωγράφων, έμπορευμάτων, κτλ.).

—τά δάνεια επί προσωπική πίστει, (ὡς εἶναι οἱ μή έγγυημένοι τρεχ. λογαριασμοί προμηθευτῶν, πιστωτῶν διαφόρων, κ. ά.).

Συνήθη λογιστικά κονδύλια, τά ὁποῖα έμφανίζουν εις τοῦς ἰσολογισμούς τό ξένον κεφάλαιον εἶναι : Προμηθευταί έξωτερικοῦ, Πιστωταί διάφοροι, Κτημητικῆ Τράπ. λογαριασμός ένυποθήκου δανείου, Ὅμολογιακόν δάνειον, Ε.Τ.Ε. λογαριασμός δανείου άνασυγκροτήσεως, Έκκρεμείς πιστωτικοί λογαριασμοί, Γραμμάτια πληρωτέα, Φόροι και έξοδα πληρωτέα, Μερίσματα πληρωτέα χρήσεως 1951, κ. ά

Αἱ ὡς άνω ύποχρεώσεις δέον νά διακρίνονται και νά κατατάσσονται

2) *Αναλόγως τοῦ χρόνου ληκτότητος αὐτῶν*. Ὅποτε έχομεν :

1. Ἡ και έξ ἰδιοτύπων μορφῶν εἰσφορᾶς (Διαφοραί έκδόσεως μετοχῶν υπέρ το ἄρτιον, κ. ά.) ὡς και υπερτιμήσεων.

2. Πρόκειται περί προσαυξητικῆς διαφορᾶς προερχομένης, κατόπιν τῶν Ν.Δ. 1946—47—48, έκ τῆς άριθμητικῆς προσαρμογῆς τῶν στοιχείων Ε και Π εις νέα έκάστοτε τιμαριθμικά επίπεδα.

1. Υποχρεώσεις μακροπροθέσμου (1 έτος και πλέον).
 2. Υποχρεώσεις μεσοπροθέσμου (6 μήνας—έν έτος).
 3. Υποχρεώσεις βραχυπροθέσμου (μέχρις ΕΞ μηνών).
- Ἡ κατά χρόνον ληκτότης κατάταξις, εἰς τὴν ἀπογραφὴν καὶ τὸν ἰσο-
λογισμόν τοῦ ξένου κεφαλαίου ἐπιτρέπει νὰ ἀντιλαμβανώμεθα βαθύτερον
τὴν διάρθρωσιν τῆς ξένης πιστοδοτήσεως. Ἐν ἀέσει ἰδίως πρὸς τὴν ἀντίστοι-
χον δυνατότητα ρευστοποιήσεως τῶν περιουσιακῶν στοιχείων. §

§ 2

ΟΡΙΣΜΟΣ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ, ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ, ΚΤΛ.
ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

9. **Ὁρισμός ἀπογραφῆς.** Ἀπογραφὴν ὀνομάζομεν τὸ σύνολον τῶν ἐνεργειῶν¹ διὰ τῶν ὁποίων προσδιορίζεται λεπτομερῶς, κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν, τὸ πραγματικὸν ἐνεργητικὸν καὶ παθητικὸν οικονομικὸν τινος ὄργανισμοῦ, ἢ ἐπιχειρήσεως αὐτοῦ, εἰς δοθεῖσαν στιγμήν.
- Ἡ κατάρτισις πάσης ἀπογραφῆς περιλαμβάνει δύο, ἐντελῶς διαφόρους, ἐνεργείας:

—τὴν ἐξακριβώσιν, τὴν καταμέτρησιν καὶ καταγραφὴν ἀπάντων τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας, κατὰ εἶδος, ποσότητα, ποιότητα καὶ ἄλλα γνωρίσματα (τύπος μηχανῆς, ἀριθμὸς κατασκευῆς, κτλ.). Πρόκειται περὶ λεπτομεροῦς καὶ ἀκριβοῦς ποσοτικῆς προσδιορίσεως.

—τὴν ἀποτίμησιν τούτων κατ' ἀξίαν (εἰς ἐθνικὸν ἢ καὶ εἰς ξένον νόμισμα).

Ἐκάστη τῶν ἐνεργειῶν τούτων συναντᾷ διαφόρου φύσεως δυσκολίας καὶ δημιουργεῖ εἰδικὰ προβλήματα, τὰ ὁποῖα ἀναπτύσσονται κατωτέρω.

10. **Υποχρεωτικότης ἀπογραφῆς.** Κατὰ τὸ ἀρθρ. 9 τοῦ Ἐμπορικοῦ Κώδικος πᾶς ἔμπορος «*χρεωστεῖ νὰ κάμη κατ' ἔτος ἰδιόγραφον (ἢ διὰ ἰδιωτικοῦ ἐγγράφου) ἀπογραφὴν τῶν κινητῶν καὶ ἀκινήτων πραγμάτων του, τῆς περιουσίας καὶ τοῦ χρέους του καὶ νὰ τὴν ἀντιγράψῃ κατ' ἔτος εἰς εἰδικὸν ἐπὶ τούτῳ βιβλίον*»².
- Ἡδη, μετὰ τὴν θέσπισιν τοῦ «Κώδικος φορολογικῶν στοιχείων» (ν. δ. 7/2/52) ἡ ὑποχρέωσις αὕτη ἐπεκτείνεται πολὺ εὐρύτερον, πέραν τῶν ἐχόντων τὴν ἰδιότητα τοῦ ἐμπορίου, ἢ παντὸς φυσικοῦ ἢ νομικοῦ προσώπου (ἡμεδαποῦ ἢ ἀλλοδαποῦ) τὸ ὁποῖον ἀσκεῖ ἐντός

1. Ἐς σημειώσωμεν ὅτι διὰ τοῦ αὐτοῦ ὅρου «ἀπογραφὴ» νοοῦνται ἀφ' ἑνὸς μὲν αἱ ἐνεργεῖαι διὰ τῶν ὁποίων καθορίζονται τὸ ἐνεργητικὸν καὶ παθητικὸν, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἡ κατάσταση, καὶ βιβλίον, ἐπὶ τῶν ὁποίων ἀναγράφεται αὕτη. Αὐτὸ τοῦτο εἰς τὴν γαλλικὴν διὰ τοῦ ὅρου inventaire. (βλ. καὶ I. BATAARDON: op. cit. σελ. 1). Εἰς τὴν γερμανικὴν διαστέλλονται: Inventur=ἐνεργεῖαι πρὸς διεξαγωγὴν ἀπογραφῆς, Inventar=κατάστασις ἀπογραφῆς.

2. Ἀνάλογον διάταξιν ἐπαναλαμβάνει καὶ τὸ ἀρθρ. 41 § 1 τοῦ ν. 2190/1920 προκειμένου περὶ ἀνωνόμων ἐταιρειῶν.

της επικρατείας «ἐμπόριον, βιομηχανίαν καὶ ἐν γένει κερδοσκοπικὸν ἢ βιοποριστικὸν ἐπάγγελμα» καὶ ἐφ' ὅσον κατατάσσεται εἰς τὰς Γ' καὶ Δ' φορολογικὴν κατηγορίαν τοῦ Κώδικος¹.

Αἱ κατηγορίαι τῶν ἐπιτηδευματιῶν ὀρίζονται ὡς ἑξῆς: (ἀρ. 2).

Κατηγορία	Ἔσοδα μέχρι δραχ. ἑκατ.	Ἐκ πωλήσεως		Ἐκ παροχῆς Ὑπηρεσιῶν
		Τροφίμων,	λοιπῶν ἀγαθῶν	
Πρώτη	Ἔσοδα μέχρι δραχ. ἑκατ.	500	300	60
Δευτέρα	» » » »	1.000	600	120
Τρίτη	» » » »	3.000	2.000	400
Τετάρτη	» ἄνω » »	3.000	2.000	400 ²

Κατὰ ταῦτα καὶ ὁ ἐλεύθερος ἐπαγγελματίας, μὴ ἔμπορος, ὀφείλει νὰ συντάσῃ ἐτησίαν ἀπογραφὴν, ἐφ' ὅσον πραγματοποιεῖ ἔσοδα κατατάσσοντα αὐτὸν εἰς τὴν τρίτην καὶ τετάρτην φορολογικὴν κατηγορίαν³.

11 Φορεῖς ὑποχρέωσης. Εἶναι ὁ ἐκάστοτε νόμιμος ἐκπρόσωπος τῆς οἰκονομιάδος (διευθύνων ἢ ἐντεταλμένος σύμβουλος ἄνων. ἐταιρείας, ὁ διαχειριστὴς ὁμορρυθμοῦ ἐτ., ἀντιπρόσωπος ἢ πράκτωρ ἀλλοδαπῆς ἐπιχειρήσεως, κτλ., ἐπὶ ἀτομικῆς δὲ τοιαύτης ὁ ἴδιος ὁ ἐπιτηδευματίας ἢ ὁ νόμιμος αὐτοῦ ἐκπρόσωπος).

12 Παράλειψις ἀπογραφῆς. Ἡ μὴ σύνταξις ἐτησίας ἀπογραφῆς, εἴτε ἡ καταγραφή ἀνακριβῶν στοιχείων, ἔχει σοβαρὰς συνεπειάς:

— τὰ βιβλία (γενικώτερον) ἀπορρίπτονται ὑπὸ τοῦ Οἰκ. Ἐφόρου, ὡς ἀνεπαρκῆ ἢ ἀνελλικρινῆ, ἢ δὲ φορολογία χωρεῖ βάσει τεκμαρτῶν κριτηρίων.

— ὁ ἐπιτηδευματίας, ὁ ὁποῖος καταχωρεῖ ἀνακριβῆ στοιχεῖα ἢ προβαίνει εἰς παραλείψεις μὲ σκοπὸν τὴν ἀλλοίωσιν τῆς πραγματικῆς καταστάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, τιμωρεῖται, μετ' ἔγκλησιν τοῦ ἀρμοδίου Οἰκ. Ἐφόρου, διὰ φυλακίσεως ἢ διὰ χρηματικῆς ποινῆς μέχρι δρ. 100 ἑκατ. ἢ καὶ δι' ἀμφοτέρων. Διὰ τῆς αὐτῆς ποινῆς τιμωροῦνται καὶ ὁ προϊστάμενος τοῦ λογιστηρίου καὶ πᾶς τρίτος, ὅστις συμπράττει εἰς τὰ ἀνωτέρω⁴. (Βλ. ἀρ. 55 Κ. Φ. Σ.)

13 Περιεχόμενον καὶ ἔκτασις ἀπογραφῆς. Ἀφορᾷ ἅπασαν τὴν «ἐπαγγελματικὴν» ἢ «ἐπιχειρηματικὴν περιουσίαν», δλδ. τὴν ἀφορώσαν τὴν

1. Τὸ καταργηθὲν ν.δ. 578/1948, πολὺ ἀστυρότερον, ἐπέβαλλε τὴν σύνταξιν ἀπογραφῆς καὶ εἰς τοὺς ἐπιτηδευματίας β' κατηγορίας, τοὺς ἔχοντας ἔσοδα ἄνω τῶν 200 ἑκ.

2. Τὰ ποσὰ ταῦτα πρόκειται εἶδη νὰ ἐλαττωθοῦν.

3. Κατὰ τὸ ἀρθρον 19 τοῦ Κώδικος Φ.Σ. τὰ κατ' ἐπιταγὴν τούτου τηρούμενα βιβλία (ἀπογραφῆς καὶ ἡμερολόγιον) ἐξομοιοῦνται πρὸς τὰ ἐπιβαλλόμενα ὑπὸ τοῦ Ἐμπορικοῦ Νόμου.

4. Ἡ παράλειψις κατατίσεως ἀπογραφῆς εἴτε ἢ ἀλλοίωσις ταύτης δύναται νὰ ὀφείλεται εἰς πρῶθεις συγκαλύψεως διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν καὶ καταχρήσεων.

οίκ. μονάδα ως τοιαύτην και ούχι τήν ιδιωτικήν περιουσίαν τοῦ φορέως. Ἡ διαστολή τῶν δύο περιουσιῶν εἶναι εὐχερῆς ὡσάκις πρόκειται περὶ οἰκ. ὄργανισμον ἔχοντος νομικὴν προσωπικότητα μὲ περιορισμένην περ. εὐθύνην (ὡς ἡ ἀν. ἑταιρεία). Δυσχερεστέρα, ὁμῶς, ἀποβαίνει ἡ περίπτωσης τῆς ἀτομικῆς ἐπιχειρήσεως (καὶ ἄλλων μορφῶν) ὅπου ὁ ἰδιοκτῆτης αὐτῆς μετακινεῖ ἐλευθέρως στοιχεῖα τινά, ἴδια χρήματα, χρεώγραφα, ὑποχρεώσεις, ἀπὸ τῆς μιᾶς περιουσιακῆς ὁμάδος εἰς τὴν ἄλλην. Παρὰ ταῦτα εἶναι δυνατόν νὰ ἐξακριβοῦται, μέχρι σημείου τινός τοῦλάχιστον, ποῖα εἶναι τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα τὰ ἐξυπηρετοῦντα τὴν ἐπιχείρησιν¹. Διότι ἡ ἀπογραφή ἀφορᾷ τὸν οἰκ. ὄργανισμὸν ὡς τοιοῦτον². Ἐπὶ περισσοτέρων δὲ ἐπιχειρήσεων τοῦ αὐτοῦ φορέως πρέπει νὰ συντάσσωνται τόσαι ἀπογραφαὶ ὅσαι καὶ αἱ διακεκριμέναι ἐπιχειρήσεις (ὡς αὐτοτελεῖς οἰκ. πραγματικότητες, ἀσχέτως ἂν ἔχουν ἢ ὄχι νομικὴν προσωπικότητα καὶ ἀσχέτως ποῖος ὁ μεταξὺ τούτων οἰκονομικὸς σύνδεσμος).

14 Περιπτώσεις συντάξεως ἀπογραφῆς. Κανονικῶς ἡ ἀπογραφή συντάσσεται κατ' ἔτος, προκειμένου νὰ προσδιορισθῇ ἡ περιουσιακὴ κατάστασις τοῦ οἰκ. ὄργανισμοῦ ὡς καὶ τὰ προκύπτοντα ἀποτελέσματα τῆς διαχειριστικῆς περιόδου (χρήσεως). Πρόκειται περὶ ἀπογραφῆς ἡ ὁποία ὁδηγεῖ εἰς τὸν κανονικὸν ἐτήσιον «ισολογισμὸν ἐκμεταλλεύσεως».

Ἄλλὰ ἡ ἀπογραφή συντάσσεται καὶ εἰς πολλὰς ἄλλας ἐκτάκτους περιπτώσεις³ τοιαῦται εἶναι κυρίως :

— Ὅταν συγχωνεύωνται περισσότεραι λειτουργοῦσαι ἐπιχειρήσεις, ὅποτε ἐπιζητεῖται ὁ καθορισμὸς τῆς νέας περιουσίας ὡς καὶ τῆς εἰσφορᾶς ἐκάστης τῶν συγχωνευομένων³.

1. Στοιχεῖα περιληφθέντα εἰς τὴν ἀπογραφὴν νοῦνται ὡς ἀποτελοῦντα μῆρη τῆς ἐπαγγελματικῆς περιουσίας ἔστω καὶ ἐὰν δὲν τυγχάνουν ἀπαραίτητα ἢ σχετικὰ πρὸς τὴν δραστηριότητα τοῦ ἐπιτηδευματίου. Βλ. σχ. γ. ΝΕΣΗ, ἐνθ' ἀν. σελ. 56.

2. Ἡ διαστολή τῆς ἐπιχειρηματικῆς ἀπὸ τὴν ιδιωτικὴν περιουσίαν ἀπὸ λογιστικῆς καὶ φορολογικῆς σκοπιᾶς εἶναι πολλάκις δυσχερῆς ἀλλὰ καὶ ἀσφαιρέτος. Ἰατρὸς ἰδιοκτῆτης ἀκινήτου κατοικεῖ εἰς αὐτό, ἐνοικιάζει ἕνα ὄροφον, χρησιμοποιεῖ δὲ ἀκόμη ἕνα διὰ τὴν μικρὰν του κλινικὴν. Τὸ ἀκίνητον δύναται νὰ ἐμφανισθῇ ὡς περιουσιακὸν στοιχεῖον τῆς κλινικῆς - ἐπιχειρήσεως, ὅποτε ὁ λογαριασμὸς ἐκμεταλλεύσεως πρέπει νὰ βαρύνεται μὲ τὰς σχετικὰς ἀποβέσεις καὶ λοιπὰς συναφεῖς δαπάνης, τῆς ὁποίας ἡ ἐκμετάλλευσις πρέπει νὰ χρεοῦται εἰς τὴν ἀπογραφὴν τῆς κλινικῆς, ἐνοικίον. Εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν, ἡ λογιστικὴ μέθοδος τοῦ καθηγητοῦ Laur στηρίζεται ἀκριβῶς εἰς τὸν διαχωρισμὸν μεταξὺ «ἀγροτικῆς ἐκμεταλλεύσεως» καὶ τῆς ἀγροτικῆς οἰκογενείας, τῶν ὁποίων διαστέλλεται ἡ περιουσία διὰ τῆς ἀπογραφῆς. Προφανῶς ὁ διαχωρισμὸς εἶναι ἐν πολλοῖς δύσκολος.

3. Ἀπογραφή ἐνδείκνυται καὶ ἐπὶ μεταβολῆς τῆς νομικῆς μορφῆς (ὁμόρρυθμος ἑταιρεία εἰς ἀνώνυμον, κ. ἄ.).

—“Όταν διαλύεται εταιρεία, όποτε έπακολουθεί έκκαθάρισις υπό ειδικώς πρὸς τοῦτο έκλεγομένου υπό τῶν έταίρων (ή διοριζόμενου υπό τοῦ δικαστηρίου) έκκαθαριστοῦ. Οὗτος όφείλει νά συντάξη άπογραφήν, κατά προτίμησιν δέ παρουσία τῶν ένδιαφερομένων, επί τῆς όποιας θά στηρίξη τās περαιτέρω πράξεις ρευστοποιήσεως τοῦ ένεργητικοῦ καί έξοφλήσεως τοῦ παθητικοῦ¹.

—Έπί πτωχεύσεως, όποτε ό πτωχεύσας ύποχρεοῦται (άρθρ. 527 § 1, Έμπ. Ν.) νά ύποβάλλη εἰς τὸ δικαστήριον Ισολογισμόν. Τὸν Ισολογισμόν τοῦτον δέον νά έπαληθεύσῃ ή έν ανάγκη νά συντάξη ό διοριζόμενος σύνδικος πτωχεύσεως διενεργῶν άντίστοιχον άπογραφήν.

—Γενικώτερον δέ, όσάκις έπιδιώκεται έκτάκτως καί διαρκούσης τῆς χρήσεως, ή διαπίστωσις τῆς πραγματικῆς περιουσιακῆς καταστάσεως έν ύψει: άποζημιώσεως κληρονόμων θανόντος έταίρου, οικονομικῆς έξυγιάνσεως τοῦ όργανισμοῦ (assainissement, Sanierung) αναδιοργανώσεως, ριζικοῦ έλέγχου διαχειρίσεως, κ. ά.

α 15 Εἶδη άπογραφῆς. Δ ακρίνομεν: 1. Ὡς πρὸς τὴν Έκτασίον τῆς :

—Τὴν γενικὴν άπογραφὴν. Περιλαμβάνει όλα άνεξαιρέτως τὰ στοιχεῖα περιουσίας καί τās ύποχρεώσεῖς τῆς οἰκ. μονάδος. Εἴτε πρόκειται περί τῆς έτησίως τακτικῆς εἴτε περί έκτάκτως διενεργουμένης τοιαύτης (βλ. άνωτέρω περιπτώσεις) ή άπογραφὴ όφείλει νά εἶναι πάντοτε πλήρης, δλδ. γενικὴ. Εἰς τὴν πρᾶξιν άπαντᾶται—(δὶ ως εἰς τās μικροεπιχειρήσεις—τὸ μέγα άτοπον νά καταρτίζεται ή άπογραφὴ 2-3 κυριωτέρων στοιχείων (έμπορεύματα, ταμεῖον, χρεώσται). Τοιαύτη άπογραφὴ (;!) στερεῖται πάσης σημασίας καί καθιστᾶ τὰ βιβλία φορολογικῶς άνεπαρκῆ καί άπαράδεκτα.

—Τὴν μερικὴν άπογραφὴν. Περιορίζεται σκοπίμως εἰς ένα ή περισσότερα στοιχεῖα (ένεργητικοῦ ή καί παθητικοῦ). Διενεργεῖται εἰς τακτὰ διαστήματα ή έκτάκτως καί έχει ως σκοπὸν τὴν έξακρίβωσιν τῶν πραγματικῶς ύπαρχόντων, εἴτε διὰ τὴν άσκησιν έλέγχου εἴτε δι' ολονδήποτε άλλον λόγον.

Αἱ πρακτικαὶ δυσκολαὶ τῆς έτησίως γενικῆς άπογραφῆς ᾠδήγησαν εἰς τὴν τακτικὴν τῶν καλουμένων έκ περιτροπῆς ή διαδοχικῶν (τμηματικῶν) άπογραφῶν βάσει προκαθωρισμένου προγράμματος (inventaire tournant)².

2. Ὡς πρὸς τὸν τρόπον διεξαγωγῆς, διακρίνομεν :

1. Πλείονα βλ. Α. ΝΕΖΟΥ: Λογιστικὴ τῶν έμπορικῶν εταιρειῶν, σελ. 69 έπ. Ἀθήναι 1948.

2. Βλ. καί Plan comptable général, σελ. 150. Paris 1947 καί Α. - J. MARTIN: Comptabilité analytique d'exploitation, σελ. 227, Paris 1947.

—τὴν *ἐξωτερικὴν* ἢ *ἐξωλογιστικὴν* ἀπογραφὴν (physical inventory), διεξάγεται δι' ἀπ' εὐθείας ἐπισκοπῆσεως τῆς πραγματικότητος βάσει καταμετρήσεων, ζυγισμοῦ, ὑπολογισμῶν ὄγκου (σωροὶ μεταλλεύματος, ἄνθρακος κτλ.) Ἄφορᾶ κατ' ἐξοχὴν τὰ ἐνσώματα ἀγαθὰ, πάγια ἢ κυκλοφοριακὰ. Ἡ ἀκριβὴς τούτων καταμέτρησις συναντᾷ δυσκολίας αἰόποται ποικίλλουν κατὰ κλάδους (λ.χ. φρούτα εὐρισκόμενα εἰς τὰ δένδρα, ἄμμος εἰς οἰκοδομικοὺς χώρους, γαιάνθρακες εἰς πλοῖον κ.ἄ.).

—τὴν *ἐσωτερικὴν* ἢ *ἐσωλογιστικὴν* ἀπογραφὴν Σηριζεται εἰς τὰ ὑπόλοιπα πού ἐμφανίζουν ἐκάστοτε τὰ βιβλία. Τὰ ὑπόλοιπα ὁμως ἐνδέχεται νὰ εἶναι ἀνακριβῆ συνεπεῖς λάθους ἢ καὶ νοθείας τῶν ἐγγραφῶν. Συνεπῶς, ἡ ἐσωλογιστικὴ ἀπογραφὴ (εἰδικώτερον γενικὴ τοιαύτη εἶναι κατὰ βάσιν πολὺ ἐπικίνδυνος. Μόνον ἐν ἀντιπαραβολῇ (ἀμέσως ἢ ἠμέσως) πρὸς τὰ ἀντίστοιχα στοιχεῖα τῆς ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς ἀποβαίνει χρήσιμος. Δι' ὠρισμένα ἄλλα στοιχεῖα τῆς περιουσίας, ὡς «πελάται» «πιστωταί» «ἀξίαι παρὰ τρίτοις πρὸς εἰσπραξίν» κτλ., ἡ ἀπογραφὴ εἶναι κατ' ἀνάγκην ἐσωλογιστικὴ. Ἄλλὰ εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην καθίσταται βásiμος ὅσον καὶ ἡ ἐξωτερικὴ ἐφ' ὅσον γίνει ἔλεγχος ἐπαληθεύσεως ἐκάστης λογιστικῆς ἐγγραφῆς βάσει τῶν ἀντιστοιχῶν δικαιολογητικῶν : ὡς τιμολογίων, ἀποδείξεων κτλ. Τῶν δικαιολογητικῶν τούτων πρέπει νὰ προελέγχεται ἡ γνησιότης καὶ ἡ ἀριθμητικὴ ἀκρίβεια.

Γενικῶς ἐξωτερικὴ καὶ ἐσωτερικὴ ἀπογραφὴ ἀλληλοσυμπληροῦνται καὶ ἐλέγχονται ἀμοιβαίως¹.

- 16 **Χρόνος ἀπογραφῆς.** Κατ' ἀρχὴν συντάσσεται ἅπαξ τοῦ ἔτους καὶ εἰς οἰανδήποτε ἐποχὴν. Ἡ αὐτὴ ἀπογραφὴ χαρακτηρίζεται ὡς **τελικὴ** μὲν ὡς πρὸς τὴν «κλειομένην» χρῆσιν, **ἀρχικὴ** δὲ ὡς πρὸς τὴν «ἀνοιγομένην», νέαν, τοιαύτην. Κατ' ἔθιμον, τὸ ὅποῖον τίποτε δὲν δικαιολογεῖ—ὅπως παρατηρεῖ καὶ ὁ Chardonnet²—αἱ λογιστικαὶ χρήσεις συμβαδίζουν συνήθως πρὸς τὸ ἡμερολογιακὸν ἔτος (1/1/51—31/12/51) καὶ εἶναι συνεπῶς ἐτησίαις διαρκείας. Ἡ διάρκεια αὕτη ἐξυπηρετεῖ ἀνάγκας διαχειριστικὰς καὶ φορολογικὰς καὶ προέχει νὰ εἶναι σταθερά. Ἄλλὰ ἡ ἔναρξις καὶ ἡ λήξις τῆς χρήσεως—συνεπῶς καὶ ὁ χρόνος συντάξεως τῆς ἀπογραφῆς—δύνανται νὰ ὀρίζωνται κατὰ τὴν πλέον κατάλληλον πρὸς τοῦτο στιγμήν³. Κατάλληλος δὲ εἶναι ἡ ἐ-

1 Διότι διὰ τῶν ὑπολοίπων τῶν λογαριασμῶν, ἀντιπαραβαλλομένων πρὸς τὴν ἐξωτερικὴν καταμέτρησιν, διαπιστοῦται ἡ ἔκτασις ἀπομειώσεων (φύρας), κλοπῶν, ἐλλειμμάτων, κτλ.

2 L. CHARDONNET : Technique Comptable approfondie, σελ. 179 Paris 1950.

3. Εἰς τὴν ἐκλογὴν τῆς μᾶλλον κατάλληλου στιγμῆς οὐδεὶς ἀντίκειται φο-

ποχή ύφεσεως τῶν συναλλαγῶν, διότι τὰ ἀποθέματα εἶναι ὀλιγώτερα, τὸ προσωπικὸν ὀλιγώτερον ἀπασχολημένον, τὰ ἔσοδα ἔχουν εἰσρεύσει, κτλ. Εἰς ἕκαστον κλάδον ἐπιχειρήσεων διαμορφοῦνται κατάλληλοι ἐποχαὶ τοῦ ἔτους (porte saison) διευκολύνουσαι τὴν ἐξωτερικὴν ἀπογραφὴν.

- 17 Βιβλίον ἀπογραφῶν. Διατυπώσεις τηρήσεως αὐτοῦ.** Ἡ ἔτησι (ἢ ἐξαιρετικῶς) καταρτιζομένη ἀπογραφὴ καταγράφεται εἰς εἰδικὸν βιβλίον (ἀρθ. 9 Ε. Ν. καὶ 6 - 7 Κωδ. Φ. Σ.). Ὅπως ὄλα τὰ ὑπὸ τοῦ Κώδικος προβλεπόμενα βιβλία, ὁ ἐπιτηδευματίας ὑποχρεοῦται ὄπως, πρὸ πάσης χρησιμοποίησεως, προσαγάγῃ πρὸς χαρτοσήμανσιν καὶ θεώρησιν εἰς τὸν ἀρμόδιον οἶκ. ἔφορον καὶ τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν. Θὰ τηρῆται δὲ «χωρὶς ἄγραφα διαστήματα, χάσματα ἢ παραπομπὰς εἰς τὸ περιθώριον» (ἀρ. 10 § 3 Ε. Ν.), «ἄνευ προσθήκης ἢ ἀφαιρέσεως φύλλων καὶ ἄνευ ὑπεργραφῶν καὶ παρεγγραφῶν» (ἀρ. 416 § 2 Πολ. Δικ.).

Ἀμέσως μετὰ τὴν ἀπογραφὴν, καταχωρίζεται—ὡς περίληψις αὐτῆς—ὁ ἀντίστοιχος ἰσολογισμὸς². Τὸ αὐτὸ βιβλίον δύναται νὰ περιλάβῃ περισσοτέρας, διαδοχικὰς, ἀπογραφὰς (καὶ ἰσολογισμοὺς). Σκοπιμώτερον εἶναι ἐντούτοις ὄπως ἀφιεροῦται ἀνά ἕν βιβλίον δι' ἕκαστην χρῆσιν³.

Ἡ ἀπογραφὴ χρονολογεῖται καὶ ὑπογράφεται ὑπὸ τοῦ ἐπιτηδευματίου, ἐνδείκνυται δὲ νὰ προσυπογράφεται ὑπὸ τοῦ συνυπευθύνου διὰ τὴν ἐλικρίνειάν τῆς διευθυντοῦ Λογιστηρίου.

Τὸ βιβλίον φυλάσσεται ἐπὶ πενταετίαν ἀπὸ τῆς τελευταίας ἐγγραφῆς.

§ 3

ΔΙΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

- 18 Ἀρμόδια πρόσωπα.** Ἡ διεξαγωγὴ ἐπιτυχοῦς ἀπογραφῆς προϋποθέτει ἐξειδικευμένας γνώσεις, τοῦ οἰκείου κλάδου. Αἱ τεχνικαὶ γνώσεις εἰ-

ρολογικὸς κανὼν. Ὁ δὲ ν. 2190/1920 ὀρίζει ὅτι ἡ πρώτη ἑταιρικὴ χρῆσις τῶν ἀνωμόμων ἑταιριῶν δύναται νὰ εἶναι διαρκείας 24 μηνῶν (ἀρθ. 42 § 1). Τῆς δυνατότητος ταύτης πρέπει νὰ ἐπωφελοῦνται αἱ Α. Ε. διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ καταλληλοτέρου χρόνου κλεισίματος τῆς πρώτης χρήσεως καὶ ἐνάρξεως τῆς ἐπομένης.

1. Εἰς περιπτώσιν σφάλματος δὲν πρέπει νὰ ἐξαφανίζεται ἡ ἐσφαλμένη ἐγγραφὴ ἀλλὰ νὰ διαγράφεται εὐδιακρίτως τὸ διορθούμενον χωρίον ἢ ποσόν, νὰ ἐπακολουθῇ δὲ ἡ ὀρθὴ ἐγγραφὴ.

2. Ὅς παρατηρήσωμεν ὅτι τοῦτο τυγχάνει ὑποχρεωτικὸν διὰ τοὺς ὑποχρέους τῆς Δ' κατηγορίας, οὐχὶ δὲ τῆς Γ' (Κώδιξ Φ. Σ. ἀρ. 6 καὶ 7).

3. Τοῦτο, γενικώτερον, δι' ὄλα τὰ βιβλία, διότι διευκολύνεται ἡ ἐκτὸς ἔδρας μεταφορὰ βιβλίων κεκλεισμένων χρήσεων, ἢ πρὸ δικαστηρίου ἐμφάνισις καὶ ἀνακοίνωσις, ὁ ἔλεγχος (φορολογικὸς, ἑταιρικὸς), αἱ διαιτησίαι, κτλ.

ναι ένιοτε πρωτεύουσαι. Π.χ. εις άγροτικήν έκμετάλλευσιν άπαιτούνται γνώσεις ζωοτεχνίας (δισταυρωμένα: ποικιλίαι ζώων, ηλικία αύτών κτλ.), εις άσφαλιστικήν έπιχείρησιν ή γνώσις άσφαλιστικών μαθηματικών διά τόν ύπολογισμόν τών «κινδύνων έν Ισχύϊ» (risques en cours), κ.ά. Εις έκάστην έπιχείρησιν δέον συνεπώς νά χρησιμοποιούνται τά καταλληλότερα στελέχη, οί προϊστάμενοι ύπηρεσιών, τμηματάρχαι, χημικοί, κτλ. καί, έφ' όσον είναι δυνατόν, πρόσωπα μη διαχειριζόμενα τάς άπογοφομένες άξιας (λ.χ. άποθηκάριος, διά τά έτοιμα προϊόντα). Οί άπογραφείς ένδείκνυται όπως συνεργάζονται ανά δύο, συνυπογράφοντες τά «δελτία άπογραφής» (περί ών κατωτέρω).

- 19 Κατάταξις καί κατηγορίαί στοιχείων.** Τά άπογραφόμενα κατατάσσονται εις όμοειδείς ομάδας καί ύποκατηγορίας: Π.χ. ύφάσματα μάλλινα, πενιέ, μαλλοβάμβακα, καρντέ κτλ. Άρμόδιος διά τόν σχηματισμόν τών κατηγοριών τούτων είναι ό διευθυντής Λογιστηρίου, δοθέντος ότι — πλην τής εύρυτέρας του άρμοδιότητος επί του θέματος τούτου — αί όμαδοποιήσεις τών στοιχείων πρέπει νά άντιστοιχοϋν πρός τούς τηρουμένους πρωτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους, κτλ. λογαριασμούς. (Βλ. κεφάλαιον περί Λογιστικού Σχεδίου).
- 20 Όνοματολογία.** Μεγίστη σημασία πρέπει νά αποδίδεται εις τήν όρθήν όνομασίαν τών πραγμάτων (Ιδία όργάνων, σκευών, ανταλλακτικών, κτλ.). Όσάκις τοιαϋτα εύρίσκονται εις διαφόρους χώρους, εργοτάξια ύπαιθρου, κ.ά. παρατηρείται ότι διάφορα συνεργεία καταγράφουν τό αύτό πρᾶγμα ύπό δύο διάφορα όνόματα. Άλλά καί δύο πράγματα διάφορα ύπό τό αύτό όνομα. Τοϋτο έπιφέρει σφάλματα, διπλήν καταχώρισιν, άνωμαλίας παρακολουθήσεως, κτλ. Η όποκά λυψις τοιούτων σφαλμάτων βραδύνει, καί είναι συνήθως μεταγενεστέρα του κλεισθέντος Ισολογισμού. Συνεπώς παρίσταται άνάγκη διορθωτικών ήμερολογιακών έγγραφών.

- 21 Ποσοτική καταμέτρησις**¹. Υπό τάς άνωτέρω προϋποθέσεις θέλει αρχίσει τό πρώτον στάδιον ένεργειών καταρτίσεως τής άπογραφής. Τοϋτο, ώς είπομεν, έγκειται εις τήν καταμέτρησιν καί περιγραφήν τών διαφόρων στοιχείων τής περιουσίας, ειδικώτερον τών υλικών άγαθών.

Πλήν τών παγίων στοιχείων, ύποκειμένων ώς γνωστών εις άπόσβεσιν, διά τά λοιπά άγαθά (πρωτ. ύλας, προϊόντα, καύσιμα, ανταλλακτικά, κτλ.) άπαιτείται ακριβέστατος καθορισμός τής ποσότητός των: εις βάρος, όγκον, διαστάσεις, εις μονάδας συσκευασίας (δέματα, σωληνάκια, κτλ.). Πρόκειται περί έπιπόνου καί μακρας ένιοτε εργασίας. Άλλά πρέπει νά γίνεται, με γνώμονα τήν άλήθειαν. Κάθε

1. Βλ. καί KALVERAM: Technik der Inventuraufstellung, op. cit. σελ. 5.

«καθ' ὑπόθεσιν, κατὰ τεκμήριον, κατ' ἀναλογίαν» καταμέτρησις ἐγκυμονεῖ σοβαροὺς κινδύνους.

Πολλάκις ὅμως οἱ ἄμεσοι ζυγισμοὶ καὶ αἱ καταμετρήσεις δὲν εἶναι εὐχερεῖς ἢ δυναταί¹, ὁπότε παρίσταται ἀνάγκη ἐμμέσου ὑπολογισμοῦ τῶν ποσοτήτων ὡς: ὄγκομετρήσεις ρευστῶν καυσίμων εἰς δεξαμενάς, σωρῶν ὑλικῶν εἰς χώρους ἐργασίας, γαιανθράκων ἐντὸς πλοίου, κτλ. Διὰ τῆς χρήσεως τῶν καταλλήλων τρόπων ὑπολογισμοῦ καὶ πείρας προσεγγίζομεν πρὸς τὴν ἀλήθειαν.

- 22 Περιγραφή.** Ἡ περιγραφή ἐκάστου πράγματος πρέπει νὰ εἶναι πληρεστάτη, ὥστε νὰ προκύπτῃ ἀδιστακτικῶς ἡ ἐξατομικεύσις του. Π. χ. ἠλεκτροκίνητος ραπτομηχανὴ Singer, τύπου B4 ἀρ. κατασκευῆς 078931. Πρέπει ἀκόμη νὰ ἀναγράφεται κάθε διακριτικὸν γνώρισμα σχετικὸν πρὸς τὴν ποικιλίαν, ποιότητα, κατάστασιν κτλ. τοῦ πράγματος. Π. χ. «Κάλτσαι ἀνδρικαί, εἶδος ΖΚ. ἀρ. 10, ἐλαττωματικαί» (ἢ: ἀποχρωματισμένον, ἀκατάλληλον, δευτέρας διαλογῆς, κτλ.).

Ἐπὶ παγίων στοιχείων σκόπιμος εἶναι ἡ μνεῖα τοῦ τίτλου ἰδιοκτησίας καὶ πάσης διαφωτιστικῆς πληροφορίας (προσθηκαί, κατεδαφίσεις, κτλ.).

- 23 Περιπτώσεις τινές.** Κατωτέρω ἀναφέρονται, ἐνδεικτικῶς, παρατηρήσεις τινές, ἐπὶ συνήθων τινῶν περιουσιακῶν στοιχείων.

Ἀκίνητα. Πρέπει νὰ διαχωρίζεται, ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ, ἡ ἀξία τοῦ οἰκοπέδου ἀπὸ τῆς ἀξίας τῶν κτιρίων. Ἐνδείκνυται συνεπῶς ἡ καταγραφή εἰς δύο κατηγορίας: Οἰκόπεδα καὶ Οἰκοδομαί. Διότι ἡ ἀπόσβεσις χωρεῖ μόνον ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν κτισμάτων. Εἰς τὴν ἀξίαν τούτων γίνεται δεκτὴ ἡ προσθήκη καὶ τῶν ἐξόδων ἀποκτήσεως (συμβολαιογραφικά, φόρος μεταβιβάσεως, ἐκτίμησις μηχανικοῦ, κτλ.).

Ἐμπορεύματα. Κατατάσσονται εἰς τὰς ἐκάστοτε ἐνδειχθῆσασα κατηγορίας. Ἡ ποικιλία αὐτῶν δυσχεραίνει ἐξαιρετικὰ τὴν καταμέτρησιν (ἐξ οὗ καὶ ἡ τάσις παρακάμψεως τοῦ σκοπέλου). Συνιστᾶται ὅπως διαρκούσης τῆς χρήσεως ἕκαστον εἶδος (κατηγορία, ὁμάς, κτλ.). καταγράφεται ἐκ περιτροπῆς εἰς τακτὰ διαστήματα, ἢ ἀπροόπτως. Ὁ τρόπος οὗτος (inventaire tournant) ἔχει μεγίστην προληπτικὴν σημασίαν, διευκολύνει δὲ ἐξαιρετικὰ τὴν σύνταξιν τῆς τελικῆς ἀπογραφῆς.

Προσωπικοὶ λογαριασμοί. Ἡ ἐπαλήθευσις τῆς ἀκριβείας τῶν ὑπολοίπων εἶναι ζήτημα ἐλέγχου τῶν ἐγγραφῶν πρὸς τὰ ἀντίστοιχα δικαιολογητικά. Συνεπῶς εἶναι ἔργον συνεχοῦς καὶ τακτικῆς ἀπα-

¹ Αἱ ποσοτικαὶ καταμετρήσεις εἶναι δυσχερεῖς ἰδίᾳ εἰς τὴν Ἀγροτικὴν οἰκονομίαν (π. χ. σπυρὸς εἰς ἀποθήκας, ἠρτημένοι καρποὶ κτλ.). Ἐτι χειρότερον ἡ φυσικὴ ἀποξήρανσις δημιουργεῖ μεγάλας διαφορὰς βάρους.

• σχολήσεως τοῦ Λογιστηρίου. Κατὰ τὸ κλείσιμον τῶν βιβλίων παρίσταται ἀνάγκη:

— ἐνημερώσεως καθυστερουσῶν καταχωρίσεων (ἐκκρεμοῦσαι τιμολογήσεις, κτλ.).

— ὑπολογισμοῦ τόκων (καὶ τοκοσῆμων). Ἡ ἀμβουργικὴ μέθοδος πλεονεκτεῖ, διότι κατανέμει τὴν ἐργασίαν καθ' ἄλλην τὴν χρῆσιν.

— διαστολῆς τῶν φερεγγύων ἐκ τῶν ἐπισφαλῶν (ἀφερεγγύων) ἀπαιτήσεων. Ἡ ἐν γνώσει παρασιώπησις σοβαρῶν κονδυλίων προβληματικῆς ρευστοποιήσεως καθιστᾷ τὸν ἰσολογισμὸν δολίως ἀνελικρινῆ καὶ δύναται νὰ στηρίξῃ διωξιν τοῦ Δ. Συμβουλίου¹.

Πρῶται ὕλαι ἐν καταγεγρασῖα. Εἶναι ἡ ἀχίλλειος πτέρνα πάσης ἀπογραφῆς. Ἡ τήρησις συγχρονισμένης βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἐπιτρέπει νὰ ἐξευρίσκειται μὲ ἐπαρκῆ προσεγγίσειν ἡ ἀξία τῶν ὑλῶν, εὐρισκομένων εἰς τὰ διάφορα στάδια κατασκευῆς. Ὅπωςδήποτε πρέπει νὰ καταβάλλεται ἰπίμονος προσπάθεια προσεγγίσεως πρὸς τὴν ἀλήθειαν. Ἡ ρύθμισις τοῦ κονδυλίου τούτου, διὰ φορολογικοὺς σκοποὺς, ἐνῶ περιπλέκει τὰ κοστολόγια τῆς ἐπομένης χρήσεως, εἶναι ἀμφιβόλου ἀποτελεσματικότητος.

24 Καρτέλλαι ἀπογραφῆς. Διὰ τὴν πλειονότητα τῶν ὑλικῶν κυκλοφοριακῶν στοιχείων (πρ. ὕλαι, βοηθητικοὶ ἐφοδιασμοί, ἀνταλλακτικά, προϊόντα, κτλ., συνιστᾷται ὅπως ἕκαστον εἶδος καταγράφεται ἐπὶ εἰδικῆς καρτέλλας (Inventory sheet), εἰς τὴν ὁποίαν σημειοῦνται καὶ

— τὸ τμήμα, διαμέρισμα, ἀποθήκη, ὄροφος κτλ., ὅπου εὐρίσκεται τὸ πρᾶγμα,

— οἱ ἀπογραφεῖς (ἐνυπογράφως).

— ὁ τρόπος ὑπολογισμοῦ (μέσου ὄρου κτλ.) τῆς ἀξίας κ.ἄ.

Αἱ καρτέλλαι ἀπογραφῆς δύνανται νὰ καταγραφοῦν συγκεντρωτικῶς εἰς καταστάσεις καθ' ὁμάδα ἢ κατηγορίαν εἰδῶν. Αἱ δὲ καταστάσεις αὗται, ἠριθμημένοι καὶ ἐνυπόγραφοι, καταχωρίζονται εἰς τὸ βιβλίον ἀπογραφῆς, τὸ ὁποῖον τοιοῦτοτρόπως ἐλαφρύνεται ἐπαρκῶς τοῦ φόρτου τῶν καταχωρίσεων.

§ 4

ΑΠΟΤΙΜΗΣΙΣ

25 Δυσχερεῖαι. Ἡ ἀποτίμησις συνιστᾷ τὸ δεύτερον, ἀλλὰ ἀκόμη δυσχερέστερον, στάδιον τῆς ἀπογραφῆς. Ἀναλόγως τοῦ τρόπου τὸν ὁ-

1. «Αἱ ἀπαιτήσεις αἱ μὲν ἀνεπίδεκτοι εἰσπράξεως ἀναγράφονται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ὡς ἀποβεννύμεναι, αἱ δὲ ἐπισφαλεῖς κατὰ τὴν πιθανὴν ἀξίαν αὐτῶν κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ Ἰσολογισμοῦ». Ἄρθρ. 43 § 3 ν. 2190/1920.

ποϊον, εἴτε ἐπιβάλλει ἡ φορολογικὴ νομοθεσία, ἢ ἐλευθέρως ἐκλέγει ὁ ἐπιτηδευματίας, ἡ περιουσιακὴ εἰκὼν δύναται νὰ ἐμφανισθῇ ἔντε-
λῶς διάφορος.) Ὡς ἐκ τούτου ζωηρὰ εἶναι ἡ ἀντίθεσις τῶν ὑπο-
στηριζομένων δοξασιῶν εἰς τὴν σύγχρονον θεωρίαν. »

Τὸ ὄλον ζήτημα ἀνάγεται εἰς τὴν Ἀποτιμητικὴν, ἀποτελοῦ-
σαν ἕνα σημαντικὸν κεφάλαιον τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλ-
λεύσεων². Εἰς τὴν Ἀποτιμητικὴν ἐξετάζονται :

— ποῖοι εἶναι οἱ τρόποι ἀποτιμήσεως.

— τίνες αἱ συνέπειαι τῆς ἐφαρμογῆς ἐκάστου τρόπου.

— ὑπὸ ποίας προϋποθέσεις τυγχάνει ἐφαρμοστέος ἕκαστος τρό-
πος, κ. ἄ.

Τὰ προβλήματα ταῦτα, βαθύτερα ἢ ὅσον ἐκ πρώτης ὄψεως φαί-
νονται, ἐξετάζομεν εἰς ἰδιαιτερον τεῦχος.

26 Τρόποι ἀποτιμήσεως. Εἶναι πολλοί. Γενικώτερον τυγχάνουν γνωστοί
καὶ ἐφαρμόζονται οἱ ἀκόλουθοι : ἀποτίμησις εἰς

— τὴν τιμὴν κτήσεως (ἢ παραγωγῆς)

— τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας (ἐπιδεκτικὴν διαφόρων παραλλαγῶν)

— τὴν χαμηλοτέραν μεταξὺ τούτων

— τὴν τιμὴν ἀναπαραγωγῆς

— τὴν ἀξίαν κεφαλοποιήσεως τῆς προσόδου

Ἄς ἐξετάσωμεν, συντομώτατα ἕκαστον τούτων.

α'. **Τιμὴ κτήσεως.** Εἰς τί συνίσταται ἡ τιμὴ κτήσεως ; Εἰς τὴν
πρᾶξιν θεωρεῖται ὅτι περιλαμβάνει τὴν ἀρχικὴν (τιμολογιακὴν) ἀξίαν
+ τὰ εἰδικὰ ἐξόδα ἀποκτήσεως τοῦ πράγματος (δασμούς, μεταφορι-
κά, κτλ.). Ἐπισημονικῶς τυγχάνει προσθετέον καὶ ἕνα ποσοστὸν γε-
νικῶν ἐξόδων ἐφοδιασμοῦ³. Ἀμφιβολία γεννῶνται προκειμένου νὰ
ἐξευρεθῇ ἡ μέση τιμὴ κτήσεως, δοθέντος ὅτι ὑποδεικνύονται πε-
ρισσότεροι τρόποι (ἐξ ἴσου βάσιμοι καὶ ἀνεγνωρισμένοι)⁴. Ἡ πρᾶ-
ξις θεωρεῖ ὅτι ἡ τιμὴ κτήσεως εἶναι ἀσφαλῆς καὶ εὐχερῆς. Τοῦτο
ὁμῶς συμβαίνει ἐπειδὴ ὁ καθορισμὸς τῆς γίνεται ἑλλιπῶς καὶ μέχρι
παραμορφώσεως τῆς ὀρθῆς αὐτῆς ἐννοίας.

β'. **Τιμὴ ἡμέρας.** Εἶναι ἡ τρέχουσα εἰς τὴν ἀγορὰν τιμὴ κατὰ

1. Π. χ. τὰ αὐτὰ στοιχεῖα περιουσίας δύναται νὰ ἀνατιμηθοῦν διὰ 1000 ἐκ. ἢ
μόνον διὰ 700. Ἡ διαφορὰ εἶναι σημαντικὴ.

2. Καὶ ὄχι τῆς Λογιστικῆς.

3. Διότι ἄλλο εἶναι τὸ τί ἐστοίχισε, κάποτε, τὸ πρᾶγμα καὶ ἄλλο τί στοιχίζει
μετὰ τινα χρόνον. Τυγχάνουν προσθετέα : ἀσφάλιστρα, ἐνοίκια, συντήρησις, τόκοι κτλ.
Σημειωτέον ὅτι εἰς τὸ προσθετέον ποσοστὸν τῶν ἐξόδων ἀγορᾶς - ἀποθηκεύσεως (δη-
λαδὴ ἐφοδιασμοῦ) περιλαμβάνεται καὶ κοινὸν τῶν σχετικῶν πρὸς τὸν ἐφοδιασμὸν
ἐξόδων γενικῆς διοικήσεως.

4. Βλ. γ. ΝΕΖΗ : ἔνθ' ἄν. σ. 62. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαί Γεν. Λογιστικῆς τ. II, σ. 92.

τόν χρόνον τῆς ἀπογραφῆς ¹. Προϋποθέτει εὐρυτέραν ἀγοράν, ὅπου πραγματοποιεῖται ἀξιόλογος συναλλακτικὴ κίνησις. Ἡ χρησιμοποίησις τοῦ τρόπου τούτου ἀποτιμήσεως γίνεται κατὰ τρεῖς τρόπους :

— ἐν συσχετίσει πρὸς τὴν τιμὴν κτήσεως, ὁπότε κάθε διαφορά λογίζεται ὡς ὑπερτίμησις ἢ ὑποτίμησις

— αὐτοτελῶς, ἄνευ συσχετίσεως πρὸς τὴν τιμὴν κτήσεως

— ὡς τιμὴ ἀντικαταστάσεως, μὲ βασικῶς διαφόρους συνεπειάς, τῶν δύο προηγουμένων τρόπων ².

γ'. **Κανὼν χαμηλοτέρας τιμῆς.** Συγκρίνονται αἱ τιμαὶ κτήσεως, ἐκάστης ὁμάδος πραγμάτων, πρὸς τὴν τρέχουσαν τιμὴν αὐτῶν καὶ λαμβάνεται ἡ ἐκάστοτε χαμηλοτέρα τιμὴ, κατὰ δύο δυνατοὺς τρόπους : εἴτε δι' ἕκαστον εἶδος χωριστά ³, εἴτε συνολικῶς ⁴. Π.χ.

	Κατ' ἀντικείμενον :			Συνολικῶς :		
	τιμαὶ κτήσεως	τιμαὶ ἡμέρας		τιμαὶ κτήσεως	τιμαὶ ἡμέρας	
α.	100	130	100	....	....
β.	90	80	80	....	....
γ.	200	220	200	....	....
δ.	150	140	140	....	....
	540	570	520	540	<	570

Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν ἡ ὁμάς ὁμοειδῶν πραγμάτων (ἐμπορευμάτων, χρεωγράφων, συναλλάγματος, κτλ.) θὰ ἀναγραφῆ εἰς τὴν ἀπογραφὴν διὰ δραχ. 520 ποῦ εἶναι οἱ ἀπολύτως χαμηλοτέροι (κατ' ἀντικείμενον) τιμαί, εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν διὰ δραχ. 540, ποῦ εἶναι ἡ χαμηλοτέρα τιμὴ τοῦ συνόλου (ἀθροίσματος) ἐκάστης στήλης. Εἶναι αἱ σχετικῶς χαμηλοτέροι τιμαί.

δ'. **Τιμὴ ἀναπαραγωγῆς.** Ἀφορᾷ τὴν βιομηχανίαν (καὶ λοιποὺς παραγωγικοὺς κλάδους). Εἶναι ἡ τιμὴ ποῦ θὰ ἐστοίχιζε τὸ προϊόν παραγόμενον κατὰ τὸν χρόνον ἀπογραφῆς. Τὸ κόστος τοῦτο ἀναπαραγωγῆς (Reproduktionskostenwert) τείνει μὲν νὰ συμπίπτῃ πρὸς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, ἀλλὰ δὲν ταυτίζεται κατ' ἀνάγκην πρὸς αὐτήν.

ε'. **Τιμὴ ἐξευρισκομένη διὰ κεφαλαιοποιήσεως τῆς προσόδου.** Ἐφαρμόζεται ἐνίοτε προκειμένου περὶ περιουσιακῶν στοιχείων ἐπιδεικτικῶν νὰ ἀποφέρουν αὐτοτελεῆ πρόσδοον : ὄπωρῶν, ποίμνιον, πολυκατοικία, ἀλωνιστικὸν συγκρότημα, ρυμουλκός, κτλ. Ἡ ἐλπιζομένη

1. Συναντῶνται ἀρκεταὶ δυσχέρειαι : εἰς ποίαν ἀγοράν, κατὰ ποῖον ἀκριβῶς χρόνον, κ.ά.

2. Βλ. ἐιδικὸν Κεφάλαιον.

3. Ὅπως ὀρίζει ὁ Κώδιξ Φορολογικῶν Στοιχείων (ἄρθρ. 22 § 1) διὰ τὰ ἐμπορεύσιμα ἀγαθά.

4. Ὅπως ὀρίζει ὁ ν. 2190 περὶ Ἄνων. Ἐταιρειῶν.

πρόσδοος, μειουμένη κατά τὰ σχετικά πρὸς τὴν ἀπόκτησίν της ἔξοδα, (ἐκμεταλλεύσεως) κεφαλαιοποιεῖται πρὸς ὠρισμένον ἐπιτόκιον, καὶ ἐξευρίσκειται ἢ φερομένη εἰς τὴν ἀπογραφὴν τιμῆ. Π. χ. καθαρὰ πρόσδοος σταφιδαμπέλου 2.000.000, ἐπιτόκιον 10 %, ἀξία 20.000.000. Περικλείει μεγάλην ὑποκειμενικότητα. *

- 27 **Ἐπιλογή τρόπου ἀποτιμῆσεως.** Μεταξὺ τῶν διαφόρων, ὡς ἄνω, τρόπων δύναται, κατ' ἀρχήν, νὰ ἐκλέξη ὁ ἐπιτηθευματίας εἴτε ἓνα τούτων ὁμοιομόρφως δι' ὄλα τὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας (ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ) ἢ εἴτε διαφόρους τρόπους (π.χ. τὰ πάγια εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως, τὰ κυκλοφοριακά, εἰς τὴν τιμὴν ἡμέρας κ. ἄ.).

Τὸ γεγονός ὅτι ἡ ἐκάστοτε ἰσχύουσα φορολογικὴ νομοθεσία ἐπιβάλλει ὀρισμένον τρόπον ἀποτιμῆσεως δὲν δεσμεύει ἀπολύτως τὸν ἐπιτηθευματίαν, ὁ ὁποῖος δύναται νὰ συντάξῃ δύο συγχρόνως ἰσολογισμοὺς²: ὁ εἰς θὰ ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς ἀξιώσεις τῆς φορολογίας (αἱ ὁποῖαι κατ' ἀνάγκην εἶναι ὁμοιόμορφοι καὶ δύσκαμπτοι), ὁ ἕτερος θὰ ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς ἀντιλήψεις αὐτοῦ, τὰς σχετικὰς πρὸς τὴν πραγματικὴν εἰκόνα τῆς περιουσίας.

Εἰς τὴν Γερμανίαν, ἴδια, εἶναι συνηθεστάτη ἡ σύνταξις δύο ἰσολογισμῶν διαφόρου βάσεως ἀποτιμῆσεως, ἐξ οὗ οἱ ὄροι: Steuerbilanz (ἰσολογισμὸς φορολογικὸς) καὶ Vermögensbilanz (ἰσολογισμὸς περιουσιακός).

- 28 **Ἑλληνικὴ νομοθεσία.** Ὁ Κώδιξ Φ. Σ. (ἄρθρ. 22) προκρίνει τὸ ἀκόλουθον μικτὸν σύστημα ἀποτιμῆσεων:

— **Ἐμπορεύσιμα ἀγαθά.** Εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν (βλ. σελ. 60) δι' ἕκαστον στοιχεῖον διακεκριμένως.

— **Πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα.** Εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως προσηυξημένην κατὰ τὰ ἔξοδα βελτιώσεως. Τὸ προκείμενον ποσὸν μειοῦται: α) κατὰ τὴν ἀξίαν ἐπελευθέρων καταστροφῶν ἢ ἀγοσπεύσεων β) κατὰ τὰς γενομένας ἀπουρέσεις, αἱ ὁποῖαι δὲν θύναται νὰ εἶναι μικρότεροι τοῦ $\frac{1}{3}$ τῶν νομίμων συντελεστῶν.

— **Χαρτοφυλάκιον τίτλων - χρεωγράφων.** Εἰς τὴν χαμηλοτέραν μεταξὺ τιμῆς κτήσεως (ἢ προηγουμένης ἀπογραφῆς) καὶ τρεχούσης τιμῆς. Ὡς τοιαύτη νοεῖται ἡ μέση τιμὴ τοῦ τελευταίου δεκαπενθημέ-

1. Εἶναι προφανές ὅτι καὶ οἱ δύο ἰσολογισμοὶ θὰ στηρίζονται ἐπὶ τῆς αὐτῆς ἀκριβῆς ποσοτικῆς ἀπογραφῆς καὶ τῶν ἰδίων ποσοτικῶν χαρακτηρισμῶν π.χ. δὲν δύναται ὁ εἰς ἰσολογισμὸς νὰ ἀναφέρῃ ἐπισηφαλεῖς ἀπαιτήσεις καὶ ὁ ἄλλος ὄχι. Δύναται ὅμως ὁ ἐπιτηθευματίας νὰ υἱοθετήσῃ συντελεστὰς ἀποσβέσεως μεγαλυτέρους τῶν φορολογικῶς ἀναγνωριζομένων, κ. ἄ.

2. Διότι, τονίζομεν, τὸ παθητικὸν εἶναι ἐπίσης ἐπιδεκτικὸν ἀποτιμῆσεως, ὅταν ἡ ὑποχρέωσις δὲν εἶναι ἀκριβῆς ὠρισμένου ποσοῦ.

ρου. Ὁ ἐπιτηδευματίας δικαιούται νά προκρίνη τόν τρόπον τῆς συνολικῶς (δι' ὄλα ὁμοῦ τά χρεώγραφα) χαμηλοτέρας τιμῆς¹. (βλ. σελ. 60).

— **Ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις εἰς συνάλλαγμα.** Εἰς τὴν ἐπίσημον τιμὴν τοῦ συναλλάγματος κατὰ τὴν ἡμέραν τῆς ἀπογραφῆς.

Ἐνταῦθα ἀνακύπτει τὸ ἀκόλουθον ζήτημα, εἰδικῶς ρυθμιζόμενον ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ. (ἀρ. 22 § 9). Ὁ Α ἐδανείσθη £ 10.000, πρὸς δρ. 40.000=400 ἑκ. διὰ τῶν ὁποίων ἀπέκτησε πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα (δάνεια Σχεδίου Μάρσαλ, κτλ.). Ἐάν κατὰ τὴν ἀποτίμησιν ἐγένετο ἤδη ἐξόφλησις ἢ καθίσταται ληκτὸν μέρος τοῦ συνομολογηθέντος δανείου, ἢ δὲ ἐπίσημος τιμὴ τοῦ συναλλάγματος εἶναι διάφορος, τότε ἡ προκύψασα ἢ ὑπολογιζομένη (διὰ τὸ σχετικὸν τμήμα δανείου) συναλλαγματικὴ διαφορά, ἐάν μὲν εἶναι χρεωστικὴ (ἐξόφλησις £ πρὸς δρ. 50.000):

(α) δύναται νά ἐσωματωθῆ εἰς τὴν ἀξίαν κτήσεως τῶν παγίων στοιχείων.

(Λογιστικὴ ἐγγραφή: Κτίσματα κτλ. (εἰς) Συναλλαγματικὰς διαφορὰς).

(β) δύναται νά ἀναγραφῆ εἰς τὸν ἰσολογισμόν ὡς ἐκκρεμές, μεταβατικὸν κονδύλιον.

Ἐάν εἶναι πιστωτικὴ (ἐξόφλησις £ πρὸς δρ. 35.000):

(γ) δύναται νά μειώσῃ τὴν ἀξίαν κτήσεως τῶν παγίων στοιχείων (Λογιστικὴ ἐγγραφή: Συναλλ. διαφορά (εἰς) Ἀκίνητα, κτλ.). Ἡ τοιαύτη πίστωσις τῶν λογαριασμῶν παγίων στοιχείων θεωρεῖται ὡς ἀπόσβεσις αὐτῶν².

(δ) δύναται νά μεταφερθῆ εἰς τὸν λογισμόν Ἀποτελέσματα χρήσεως. Ὁ ἐπιτηδευματίας ὑποχρεοῦνται νά ἐφαρμόσῃ παγίως ἕνα τῶν τρόπων τούτων.

— **Ἐπισημασθεῖς ἀπαιτήσεις.** Ἀναγράφονται εἰς τὸ ὀνομαστικὸν ποσὸν τῆς ὀφειλῆς³, ἐπαρπλεύρως δὲ σημειοῦται τὸ ποσὸν κατὰ τὸ ὁποῖον αὕτη θεωρεῖται ἐπισημασθεῖς.

29 Ἀντιθέσεις νομοθεσίας. Ὡς πρὸς τὸ τελευταῖον τοῦτο σημεῖον καὶ ἄλλα ἀκόμη, ὁ νέος Κώδιξ εὑρίσκεται εἰς ἀντίθεσιν πρὸς τὰς ἀντιστοίχους διατάξεις τοῦ ν. 2190/1920. Συνεπῶς αἱ ἀνῶν. ἐταιρεῖαι θέλουν εὑρεθῆ πρὸ διλήμματος. Κατὰ τὰς ἀπόψεις τῆς Κεντρικῆς Ἐπιτροπῆς Λογιστικῶν Βιβλίων ἐπικρατέστεραι τυγχάνουν αἱ διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ.

Κατωτέρω ἐμφανίζομεν ἀπλοποιημένον ὑπόδειγμα ἀπογραφῆς :

1. Τὸ ἐδ. 8 τοῦ ἀρθρ. 22 ρυθμίζει λεπτομερέστερον ὑποπεριπτώσεις τινάς.

2. Συνεπῶς, ἐξομοιουμένη πρὸς τὰς κατὰ νόμον ἀποσβέσεις δὲν δύνανται νά ὑπερβῆ τὴν ἀξίαν κτήσεως αὐτῶν.

3. Προσηυξημένης κατὰ τοὺς τυχόν τόκους κτλ.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Βιομηχανικής Έπιχειρήσεως «ΤΙΤΑΝ» Α.Ε.

τῆ 31-12-40

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ	Π Ο Σ Α		
	Άναλυτικά	Μερικά	Όλικά
I. Άκίνητοποιηθέν			
1. Βιομηχανοστάσιον.			
Τριόροφος οικοδομή επί τῆς ὁδοῦ....κ.τ.λ. (ἔπεται ἐπαρκῆς περιγραφῆ) ἀ ξ ι α ς		5.000.000	
2. Ὑπόστεγον.			
(ὁμοίως τεχνικῆ περιγραφῆ)		200.000	
3. Μηχανήματα.			
α) Κλωστικῆ μηχανῆ Hamei, τύπου..... ἀρ.....	600.000		
β) Ἀναλυτικῶς ἕκαστον μηχανήμα μετὰ τῶν οὐσιωδῶν του γνωρισμάτων, ἀριθμοῦ κατασκευῆς, τύπου κ. ἀ.	500.000	1.100.000	
4. Ἔργαλεία.			
(ἀναλυτικῆ καταχώρισις)		200.000	6.500.000
II. Κυκλοφοριακόν			
5. Πρώται ὕλαι.			
500 δέματα ἔριον τύπου ΒΥ, ὑπό σημεῖα Κ. Σ. ἀρ. 810/1309, χλγρ. 10.000 πρὸς 150	1.500.000		
375 δέματα ἔριον ἐγχωρίου, ὑπό σημεῖα Κ. Σ. ἀρ. 1/375 χλγρ. 3750 πρὸς ὀρχ. 100.	375.000	1.875.000	
6. Βοηθητικὰ ὕλικά.			
(ὁμοίως)		200.000	
7. Χρεώσται (ἢ Πελάται)			
Α.Β. Βόλου ἀρ. λ/σμοῦ 913 Δρχ.	120.000		
Β.Γ. Ἐνταῦθα » » 1029 »	130.000		
Γ.Δ. » » » 1938 »	150.000	400.000	
8. Γραμμάτια πρὸς εἰσπραξίν.			
Ἄρ. 8123 ἐπὶ ΒΛ. Πειρ. λήξεως 15-1-41	50.000		
Ἄρ. 8124 ἐπὶ ΚΜ. Καβ. λήξεως 25-2-41	100.000		
Ἄρ. 8129 ἐπὶ Π.Ρ. Ἐνταῦθα λήξεως 9-3-41	50.000	200.000	2.700.000
III. Διαθέσιμον			
9. Τράπεζα Ἀθηνῶν.			
Λ/σμός καταβ. ὄψεως, ὑπόλοιπον 31-12-40.		200.000	
10. Ταμείον.			
Μετρητὰ ἐν αὐτῷ.		100.000	300.000
Σύνολον ἐνεργητικοῦ			9.500.000

5550 000
79.100 000
C

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ	Π Ο Σ Α		
	Αναλυτικά	Μερικά	Όλικά
I. Μακροπρόθεσμοι ύποχρεώσεις			
1. Όμολογιακόν δάνειον 8 % 1.000 όμολογιαί εν κυκλοφορία, όνομαστ. αξίας όρχ. 1.000, φέρουσαι τά ύπ' αριθμ.....τοκομερίδια κ.τ.λ.		1.000.000	
2. Ένυπόθηκον δάνειον Βιομηχανοστασίου, συνομολογηθέν διά τής ύπ' αριθ..... από.....πράξεως τοῦ Συμβολαιογράφου Α., παρά τῆ Κτηματική Τραπέζῃ λήξ. 31-12-45 πρὸς 7.5 % Δρχ.	1.200.000		
Δεδουλευμένοι τόκοι Β, εξαμηνίας 1940.	45.000	1.245.000	2.245.000
II. Μεσοπρόθεσμοι ύποχρεώσεις			
3. Έταιρεία Κ.Ζ. καί Σία, Πειραιώς, ειδικός λ/σμός, αριθ. 3769, υπόλοιπον 31-12-40.			1.755.000
III. Βραχυπρόθεσμοι ύποχρεώσεις			
4. Προμηθευταί έσωτερικοῦ			
Α.Π. Ένταύθα άρι. λ/σμοῦ 3142	235.000		
"Άτλας Α.Ε. " " " 3709	365.000		
Κ.Λ. & Σία " " " 2621	100.000	700.000	
5. Γραμμάτια πληρωτέα			
"Αρ. 13629 όπέρ Σ. Π. λήξ. 18-2-41	275.000		
" 13410 " Κ. Φ. " 15-2-41	125.000		
" 13902 " Δ. Μ. " 21-2-41	200.000	600.000	
6. Έκκρεμεῖς λ/μοί			
"Ενοίκια πρατηρίου καθυστερούμενα.	140.000		
Προμήθειαι παραγγελιοδόχων, υπό έκκαθάρισιν.	110.000	250.000	1.550.000
			5.550.000
ΚΑΘΑΡΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ			
7. Κεφάλαιον μετοχικόν.			
3000 μετοχαί τῶν 1.000 όρχ.		3.000.000	
8. Τακτικόν άποθεματικόν.			
παρελθουσῶν χρήσεων		500.000	
9. Αποτελέσματα κλεισμένης χρήσεως.			
		450.000	3.950.000
			9.500.000
Σύνολον παθητικοῦ			

30 Διαχειριστική σημασία γενικής απογραφής. Ὁ ἐπιχειρηματικὸς κόσμος δεικνύει, εἰς τὴν καθ' ἡμέραν πρᾶξιν, ἐλαχίστην προθυμίαν πρὸς διενέργειαν πλήρους, ἐξαντλητικῆς, πραγματικῆς, ἀπογραφῆς. Τοῦτο προδήλως διότι αὕτη προκαλεῖ ἀναταραχὴν εἰς τὸν ὀμαλὸν ρυθμὸν τῶν ἐργασιῶν, προκαλεῖ ἐνίοτε πρόσθετα ἔξοδα (διὰ μετακινήσιν ὑλικῶν, ζυγισμοῦς, ὑπερωρίας προσωπικοῦ, κ.ἄ.) καὶ προκαλεῖ ἀκόμη χαλάρωσιν τῶν συναλλαγῶν, τῆς παραγωγῆς, τῶν ἀποστολῶν, κ.ἄ.

Διὰ τοὺς λόγους τούτους πολλαὶ ἐπιχειρήσεις παρακάμπτουν τὴν ἐξωτερικὴν ἀπογραφὴν (πλὴν ὀλίγων μόνον στοιχείων) ἀρκοῦμεναι εἰς τὴν ἐσωτερικὴν (ἐσωλογιστικὴν) μόνον τοιαύτην, εἰς τὴν ὁποίαν ἄλλωστε οὐδεμίαν ἀποδίδουν ἰδιαιτέραν προσοχὴν, μὲ τὴν σκέψιν ὅτι πρόκειται περὶ ἔργου τοῦ Λογιστηρίου, δευτερευούσης σημασίας.

Ἐνῶ συμβαίνει τὸ ἀντίθετον. Ὁ προορισμὸς τῆς ἀπογραφῆς εἶναι σοβαρώτατος καὶ πολὺπλευρος. Διότι:

1) Ἐξασφαλίζει τὴν ἀληθῆ καὶ ἀκριβῆ λογιστικὴν ἐμφάνισιν τῆς περιουσίας.

2) ἀποτελεῖ μέσον πραγματικοῦ ἐλέγχου τῶν διαχειριζομένων τὰς διαφόρους ἀξίας (χαρτοφυλάκιον τίτλων, ἀποθήκας, κτλ.).

— ἐπιτρέπει εἰς τὴν Διοίκησιν νὰ λάβῃ μίαν εἰκόνα, ἀνανεωμένην καὶ λεπτομερῆ, τῶν μέσων τὰ ὁποῖα διαθέτει πρὸς πραγματοποίησιν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ σκοποῦ. Συνεπῶς:

— παρέχει τὴν εὐκαιρίαν λήψεως ἀποφάσεων διὰ τὴν: ἐκποίησιν ἀκαταλλήλων εἰδῶν (*soldes après inventaire*), χρησιμοποίησιν ὑπολειμμάτων πρ. ὑλῶν, ἐπισπευσιν παραδόσεων, ἀνανέωσιν ἐργαλείων, διακανονισμὸν ἐκκρεμουσῶν διαφορῶν μετὰ τρίτων, κ.ἄ.

Ἀποτελοῦσα μίαν περιοδικὴν ἀναβάπτισιν εἰς τὴν πραγματικότητα, ἡ ἀπογραφὴ συνιστᾷ ὀπωσδήποτε ἐπιβεβλημένην ἐνέργειαν μεγίστης διαχειριστικῆς σπουδαιότητος. Παράλειψις ἢ ἀπλῶς τυπικὴ μόνον κατάρτις αὐτῆς ἀποτελεῖ οὐσιῶδες σφάλμα διαχειρίσεως.

*

Τροποποιήσις Κ. Φ. Σ. Ἡδη, διὰ τοῦ νέου Κώδικος Φορολογικῶν Στοιχείων (Δ.7.7.1952) αἱ κατηγορίαι ὑποχρέων, αἱ ἀναφερόμεναι εἰς τὴν σελ. 51, ἐτροποιοήθησαν ὡς ἑξῆς:

Κατηγορία βιβλίων	Πωλοῦντες		Παρέχοντες ὑπηρεσίας
	Τρόφιμα	Λοιπὰ ἀγαθὰ	
Α' ἔσοδα μέχρι δρχ. ἑκατομμυρ.	750	500	80
Β' " " " "	1.800	1.300	160
Γ' " " " "	3.600	3.000	400
Δ' " " " "	3.600	3.000	400

Πρόκειται περὶ ἐσόδων πραγματοποιηθέντων κατὰ τὸ ἡμερολογιακὸν ἔτος (Α καὶ Β) ἢ διαχειριστικὸν ἔτος (Γ καὶ Δ) 1951.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΙΔΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- E. G. SNOZZI : L'interprétation du bilan, Paris 1951.
(*Άριστον ἔργον. Συνιστάται ζωηρῶς. *Ὅχι διὰ ἀρχαρίους).
- E. FOLLLET : Le bilan dans les sociétés anonymes. (5η ἔκδ.). Lausanne 1946.
(Κλασσικόν, χρήσιμον ἔργον. *Ἐπικρατεῖ ἡ νομικὴ ἀποφίς τῶν θεμάτων).
- A. DALSACE : Le bilan. Sa structure, ses éléments, Paris 1946.
(Σαφές, συνοπτικόν, πλούσιον εἰς συγκεκριμένα παραδείγματα).
- L. LAIR : Analyses de bilans industriels et financiers, Paris 1943.
- G. ROCHE : De la relativité des bilans, Paris 1932.
- H. VILLARD : L'exactitude et la sincérité des bilans, Paris 1947.
(Συνοπτικόν. *Ἀπόφεις ποινικῆς νομοθεσίας).
- H. VILLARD : De la fraude dans les bilans, Paris 1932.
- CH. HANON DE LOUVET : Analyse et discussion de bilans, Bruxelles 1939.
(*Ἐκτενὴ ἀγῶλια ἐπὶ ἀριθμητικῶν παραδειγμάτων.
*Ὅγκος πολὺς, περιεχόμενον δυσαναλόγως ὀλίγων).
- R. REY - ALVAREZ : L'inventaire et la formation du bilan, Bruxelles 1947.
- M. GERMAIN : Le bilan dans la faillite. (Les études pratiques de droit commercial. Fascicule No 1—1935).
- K. MEITNER : Die Bilanzen der Unternehmungen, Wien 1935.
(*Ὅγκῶδες, ὁμαδικόν ἔργον κορυφαίων εἰδικῶν, ἀποτελοῦν πλήρη... ἰσολογισμολογίαν).
- H. KNOLL : Allgemeine Bilanzkunde, Wiesbaden 1949.
- H. FLEISCHHAUER : Bilanzierungs-Grundsätze, Wiesbaden 1949.
- K. BARTH : Die Jahresbilanz der Unternehmung, Wesen u. Gestalt, Stuttgart 1950.
- LE COUTRE : Bilanzrecht u. Gesellschaftbilanzen, Wiesbaden 1950.
- L. MAYER : Bilanzanalyse, Wiesbaden 1949.
- H. BRONNER : Die Bilanz nach Handels—und Steurrecht (2^α ἔκδ.), Berlin 1940.
- W. HAUCK : Bilanz - Theorien. Bühl-Baden 1933.
(Συγκριτικὴ μελέτη, βάσει ἀριθμητικῶν στοιχείων,
τῆς ὀργανικῆς καὶ δυναμικῆς θεωρίας τοῦ ἰσολογισμοῦ).
- * E. SCHMALENBACH : Dynamische Bilanz, 6η ἔκδ. Leipzig 1933.
- * F. SCHMIDT : Die organische Tageswertbilanz, 3η ἔκδ. Leipzig 1929.
(Δύο παλαιὰ μὲν, ἀλλὰ θεμελιώδους σημασίας ἔργα. Προϋποθέτουσιν ἀρτίαν οἶκον, κατάρτισιν).
- K. WILLENBRINK : Von der Anfangs - zur Schlussbilanz (κτλ.), München 1950.
- *Ἰσολογισμὸς καὶ νομισματικαὶ μεταβολαὶ :
- Γ. ΝΕΖΗ : Ἡ νέα προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν, Ἀθήναι 1948.
- Π. ΝΟΜΙΚΟΥ : Ἡ προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, Ἀθήναι 1946.
- Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἡ ἀναγωγὴ τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας ὁραχιάς, Ἀθήναι 1945.
- RAFFEGEAU & LACOUT : Etablissement des bilans-or, Paris 1926.
- Ζ. ΜΑΒΙΤ : La restauration monétaire et les bilans, Paris 1928.
- Ρ. & Ζ. LEFEBVRE : La réévaluation des bilans au point de vue fiscal, Paris 1930.
- LION : Wahre Bilanzen, Berlin 1927.
- KALVERAM : Praxis der Goldmarkbilanzierung, Berlin 1924.
- MAHLBERG : Der Tageswert in der Bilanz, Leipzig 1925.
- A. LAUBIE : La revision des bilans, Paris 1951.
(Νομοθετικὴ ρύθμισις τῆς μεταπολεμικῆς
ἀναπροσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν ἐν Γαλλίᾳ. Συνοπτικόν, σαφές).

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

(Bilan · Balance Sheet · Bilanz)

«Le bilan ne doit pas être une simple pièce comptable dans laquelle deux colonnes de chiffres se balancent. Il peut et il doit être quelque chose de beaucoup plus intéressant».

Ed. FOLLIET

§ 1

ΟΡΙΣΜΟΣ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ, ΚΛΠ.

- 1 **Όρισμός.** Αναρίθμητοι έδόθησαν, κατά καιρούς, όρισμοί του Ισολογισμού¹. Καθ' ήμας ό Ισολογισμός είναι συνοπτική λογιστική κατάσταση έμφανίζουσα άφ' ένός μέν τά περιουσιακά στοιχεία, κατ' είδος και αξίαν, άφ' έτέρου δέ τάς πηγάς κεφαλαιοδοτήσεως, οίκονομικού τινος όργανισμού, εις ένιαίον νόμισμα και εις ώρισμένην στιγμήν».

Κατά ταυτα ό Ισολογισμός έμφανίζει την όλην διάρθρωσιν και σύνθεσιν περιουσίας τινός, με τά συναποτελουόντα αύτήν θετικά και άρνητικά στοιχεία αύτης.

- 2 **Σχέσεις άπογραφής - ισολογισμού.** Ό Ισολογισμός άπορρέει συνήθως έκ της διενεργείας άπογραφής (έξωτερικής και έσωλογιστικής) και άποτελεϊ περίληψιν ταύτης.

1. «Ισολογισμός είναι ή έκφρασις, έν δοθείση στιγμή, της σχέσεως μεταξύ ενεργητικού, παθητικού και καθαράς θέσεως, προσώπου τινός». J. DUMARCHEY, La Comptabilité moderne, Paris 1925, «Ισολογισμός είναι ή μεθοδική και κατά κανόνα συνοπτική λογιστική παράστασις της περιουσίας οίκονομικής τινος μονάδος εις ώρισμένον χρόνον και εις ένιαίον νόμισμα υπό μορφήν ενεργητικού και παθητικού, άτινα δέον νά είναι πάντοτε ίσα αριθμητικώς έν τῷ συνόλω των». ΣΤΡ. ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ: Γενικαί άρχαί Λογιστικής, Άθήναι 1952, «Le bilan n'est autre chose que le tableau résumé de l'inventaire, présenté sous une forme méthodique qui en facilite la lecture». L. BATARDON: op. cit. «Le bilan est un tableau comportant le résumé de l'évaluation ou de la mesure, à un moment déterminé, en unités monétaires nationales, des biens et dettes d'un patrimoine». A. DALSACE: op. cit. «Le bilan est un tableau synthétique résumant sous une seule dénomination les éléments de même nature; comprenant d'un côté, en plus des comptes de capital, les éléments passifs de l'autre, les éléments actifs de toute entreprise commerciale». ED. FOLLIET: op. cit. σελ. 22.

Ἡ ἀπογραφή περιλαμβάνει :

- ποσότητας καὶ ἀξίας
- λεπτομερῆ ἀπαρίθμησην τῶν στοιχείων
- συνελῶς συνιστῶν ἀναλυτικὴν λογιστικὴν κατὰστασιν.

Ὁ ἰσολογισμὸς περιλαμβάνει :

- μόνον ἀξίας (ὄχι ποσότητας)
- συγκέντρωσιν καὶ ὁμαδοποίησιν τῶν στοιχείων.
- συνελῶς συνιστῶν συνθετικὴν λογιστικὴν κατὰστασιν.

Ὁ ἰσολογισμὸς ἀναγράφεται εἰς τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν καὶ εἰς τὸ τέλος ἐκάστης τούτων. Ἐπέχει δὲ τρόπον τινὰ θέσιν «πίνακος περιεχομένων» τῆς ἀντιστοίχου ἀπογραφῆς.

3 Ὑπόδειγμα. Ἰδίου ὑπόδειγμα ἰσολογισμοῦ ἀπλῆς σχετικῶς περιπτώσεως¹ :

ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Χ		ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ	Ἰσολογισμὸς 31-12-1950 (ἔτος ὄν)	ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ	
Μορφὰι περ. στοιχείων		Πηγὰι κεφαλαιοδοτήσεως	
Ἀκίνητοποιημένον		Ἴδιον κεφάλαιον	
1. Οἰκόπεδα, οἰκοδομαί	100.000.000	1. Μετοχικὸν κεφάλαιον	200.000.000
2. Ἐγκαταστάσεις	50.000.000	2. Τακτικὸν ἀποθεματικὸν	40.000.000
3. Μηχανήματα	100.000.000	3. Κέρδη χρήσεως 1949/50	10.000.000
	250.000.000	Ξένον κεφάλαιον	
Μείον ἀποσβέσεις :		<i>Μακροπρόθεσμον</i>	
Παρελθ. χρήσεων	13.000.000	4. Ὁμολογιακὸν δάνειον	80.000.000
Παρούσης χρήσεως	2.000.000	5. Ἐνυπόθηκον δάνειον	50.000.000
	15.000.000	<i>Μεσοπρόθεσμον</i>	
	235.000.000	6. Ἐταιρεία Κ. εἰδικὸς λογαριασμός	20.000.000
Κυκλοφοροῦν		<i>Βραχυπρόθεσμον</i>	
4. Πρῶται ὑλαί	45.000.000	7. Προμηθευταί, τρεχ. λογαριασμοί	25.000.000
5. Προϊόντα ἔτοιμα	60.000.000	8. Πιστωταί διάφοροι	10.000.000
6. Χρεῶσται διάφοροι	35.000.000	9. Γραμμάτια πληρωτέα	8.000.000
7. Γραμμάτια εἰσπρακτέα	25.000.000	10. Φόροι πληρωτέοι	7.000.000
8. Χρεῶγραφα	10.000.000		
Διαθέσιμον			
9. Τράπεζα Ἀθηνῶν, λ)σμός ὄψεως	25.000.000		
10. Ταμείον	15.000.000		
	450.000.000		450.000.000

1. Ἡ μνεία τοῦ ἀριθμοῦ τῶν διανυθειῶν χρήσεων εἶναι ἀπαραίτητος, διότι ἐξυπηρετεῖ τὴν μελέτην τοῦ ἰσολογισμοῦ ὡς πρὸς πλείστα ὄσα σημεῖα (μόρφωσις γνώμης ἐπὶ τῶν σχηματισθέντων ἀποθεματικῶν, ἐπὶ τῶν γενομένων ἀποσβέσεων, κτλ.).

2. Εἰς τὴν Μεγ. Βρεταννίαν ἡ διάταξις εἶναι ἀντίθετος: ἀριστερὰ τὸ Παθητικὸν δεξιὰ τὸ Ἐνεργητικόν. Βλ. ἰσολογισμὸν Γεν. Ἐταιρείας Τοιμέντων.

4 Συμπληρωματικά στοιχεία συνοδεύοντα τὸν ἰσολογισμόν. Ὁ ν. 2190/1920 περὶ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν ἐπιβάλλει (ἀρ. 43—1) ὄπως ὁ—ὀποχρεωτικῶς—δημοσιευόμενος ἐτήσιος ἰσολογισμὸς συνοδεύεται ἀπαραιτήτως ὑπὸ τῆς ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ *Κερδῶν καὶ Ζημιῶν* ('Αποτελεσμάτων χρήσεως) ἐμφαίνοντος «τὰ πραγματικῶς ἐπιτευχθέντα κέρδη καὶ τὰς πραγματοποιηθείσας ζημίας». Συνήθως τὴν ἀνάλυσιν ταύτην συνοδεύει πρόσθετος πίναξ ἐμφαίνων κατὰ ποῖον τρόπον διετέθη τὸ καθαρὸν κέρδος. (βλ. Ἰσολογισμὸν ἐταιρείας Πειραιϊκῆ-Πατραϊκῆ).

Αἱ πρόσθετοι αὗται πληροφορίες εἶναι ἐντελῶς ἀνεπαρκεῖς διότι δὲν ἐμφανίζουν τὴν ὅλην διαμόρφωσιν τῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων τοῦ ὀργανισμοῦ¹, τὸν κύκλον ἐργασιῶν κ.ἄ.

Πολὺ πληρέστερον εἶναι τὸ περιεχόμενον τοῦ λογαριασμοῦ τούτου (Statement of Profit and Loss) ὡς καταρτίζεται εἰς τὰς Η.Π. Α., ἔτι δὲ ὀρθοτέρα ἢ ἀξίωσις τοῦ γαλλ. Λογιστ. Σχεδίου ὄπως τὸν ἰσολογισμόν συνοδεύουν ἀντίγραφα τῶν λογαριασμῶν *Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως* (Exploitation générale) καὶ *Ἀποτελεσμάτων Χρήσεως* (ὀργανικῶν καὶ ἀνοργάνων) καθὼς καὶ ἄλλα τινὰ στοιχεία. (ἐπὶ τούτων ἀσχολούμεθα εἰς ἰδιαίτερον Κεφάλαιον).

5 Περιεχόμενον ἰσολογισμοῦ. Τί περιλαμβάνει κατ'οὐσίαν ὁ ἰσολογισμὸς;

Εἰς τὸ Ἐνεργητικόν

1. Ὑλικὰς ἀξίας :
2. Ἀσωμάτους (ἀτόλους) ἀξίας :
3. Δεσμευμένας ἀξίας :
4. Ἐμπορευσίμους ἀξίας :
5. Ἀπαιτήσεις ἐναντι τρίτων² :
6. Προπληρωθέντα³ ἔξοδα :

Συνήθεις λογιστικοὶ τίτλοι

- Γήπεδα, Μηχανήματα, Ἀτμόπλοια, Τροχαῖον ὀλικόν, Προνόμια εὐρεσιτεχνίας κ.ἄ.
- Ἐπίδικοι ἀπαιτήσεις, τίτλοι συμμετοχῆς Πρ. ὕλαι, προϊόντα, ἐμπορεύματα κτλ.
Χρεῶσται, Πελάται, τρεχ. λησμοί, Πράκτορες, Ἀντιπρόσωποι
- Ἀσφάλιστρα ἐπομ. χρήσεως, Γεν. ἔξοδα προπληρωθέντα, μὴ δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων, κ.ἄ.

Ἄλλοτρια στοιχεία

7. Μὴ ἀνήκοντα κατὰ κυριότητα εἰς τὸν οἰκ. ὀργανισμόν

- Ἐμπορεύματα τρίτων πρὸς πώλησιν
Χρεώγραφα τρίτων πρὸς φύλαξιν, κ.ἄ.

1. Διότι τὰ ἀναφερόμενα «μικτὰ κέρδη ἐκ πωλήσεων» προκύπτουν ἐκ συμψηφισμοῦ ἐξόδων καὶ ἐσόδων ἀγνώστου συνθέσεως καὶ ποσοῦ. Εἶναι προϊόν τῆς καταστιχογραφικῆς ἀντιλήψεως τῆς Λογιστικῆς.

2. Διότι καὶ αἱ ἀπαιτήσεις ἀποτελοῦν ουστατικά κονδύλια τοῦ ἐνεργητικοῦ. (Ὁ πωλήσας ἐμπορεύματα ἐπὶ πιστώσει ἀντικαθιστᾷ εἰς τὸ ἐνεργητικὸν τοῦ ἰσολογισμοῦ του τὰ παραδοθέντα καὶ μὴ ἰδιόκτητα πλέον ἐμπορεύματα, διὰ τῆς ἀπαιτήσεως ἢ ὅποια γεννᾶται ἐναντι τοῦ ἀγοραστοῦ - ὀφειλέτου).

3. Προπληρωμένα, ὡς πρὸς τὴν κλειομένην λογιστικὴν χρῆσιν. Ἀποτελοῦν ἐνεργητικόν, διότι ἐὰν δὲν εἶχον προπληρωθῆ τὰ ἔξοδα ταῦτα θὰ εὐρίσκοντο ὑπὸ χρηματικὴν μορφήν εἰς τὸ ταμεῖον ἢ ἄλλην ἀνάλογον μορφήν.

Μελλοντικά στοιχεία¹

8. 'Απαιτήσεις (χρήματος ή πράγματος) άσφαλεις ή πιθανά άπορρέουσαι έκ συνολογηθεισών συμβάσεων κτλ.

Παραγγελία διαβιβασθείσαι, Προαγορά συναλλάγματος κτλ. Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί

Συνήθεις λογιστικοί τίτλοι

Μετοχικόν Κεφάλαιον
Τακτικόν, έκτακτον άποθεματικόν

Είς τό Παθητικόν

Τό 'Ιδιον Κεφάλαιον (Κ. περιουσία)

Προμηθευταί, τρεχ. λογαριασμοί, 'Ελλ. Δημόσιον, 'Ενυπόθηκον δάνειον, 'Υποκαταστήματα έσωτερικού, 'Επιταγαί πληρωτέαι, Προκαταβολαί πελατών

Τάς ύποχρεώσεις (πάσης φύσεως και ληκτότητος)

'Ενοίκια έκ. χρήσεως, Προεισπραχθέντα κόμιστρα, Συνδρομαί 1953-1954 κτλ.

'Εσοδα προεισπραχθέντα (πραγματοποιηθέντα μέν άλλ' άφορόντα την έπομένην χρήση)

Στοιχεία κυριότητος τρίτων

Κομισταί αξιών προς εισπραξιν, Δικαιούχοι χρεωγράφων προς φύλαξιν, κ.ά.

'Εμφαινόντα τούς ιδιοκτήτας άλλοιτριών αγαθών άναγραφομένων είς τό ένεργητικόν

Μελλοντικά στοιχεία

'Εκτελεσται παραγγελιών
Προπωληταί συναλλάγματος
Άσμοι τάξεως πιστωτικοί

'Υποχρεώσεις (είς χρήμα ή πράγματα) βέβαιαι ή πιθανάί, άπορρέουσαι έκ συνολογηθεισών συμβάσεων.

- 6 **Λογιστική εικών μελλοντικών στοιχείων.** 'Αναφερόμενοι είς τά λεχθέντα έν σελ. 47 (Κεφ. 2 'Απογραφή) δυνάμεθα νά έμφανίσωμεν την άκόλουθον διάταξιν ίσολογισμού :

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

	'Ενεστώσαι άξίαι	Μέλλοντι- και άσφα- λεις ή πι- θαναι		'Ενεστώσαι έποχρέω- σεις, Πρό- σοδοι	Μέλλοντι- και άσφα- λεις ή πι- θαναι
Διάφορα			Διάφορα		
10. Γραμ. εισπρακτέα (100)	95	5	10. Μη δεδουλευμένοι τόκοι γ/τίων εισπρ/τέων		
11. 'Εμπορεύματα	200		11. Πρόβλεψις υπερτιμήσεως έμ/των		5
12. 'Υπερτίμησις έμ/των		20	12. Γ/τια πληρωτέα (200)	190	10
13. Μη δεδουλευμένοι τόκοι γρ/τίων πληρωτέων		10	13. 'Υποχρεώσεις έκ συμβάσεων		30
14. 'Απαιτήσεις έκ συμβάσεων		30			

1. 'Ως προς τά μελλοντικά στοιχεία περιουσίας και την σημασίαν αυτών, βλ. Κεφάλαιον 2 περί άπογραφής.

Ὁ ἀνωτέρω πίναξ δὲν ὑποδεικνύει πῶς πρέπει νὰ καταρτιζέται ὁ ἰσολογισμὸς εἰς τὴν πράξιν. Ἀποβλέπει μόνον νὰ διασαφηνίσῃ μερικὰς ἀπόψεις σχετικὰς πρὸς τὴν «ἐν διαμορφώσει περιουσίαν» καὶ νὰ διευκολύνη τὴν κατανόησιν ὠρισμένων λογιστικῶν ἐγγραφῶν¹.

7 Τρόποι κατατάξεως στοιχείων. Τὰ δεδομένα τοῦ ἰσολογισμοῦ δυνάμεθα νὰ κατατάξωμεν καθοδηγούμενοι ἀπὸ πλεῖστα κριτήρια :

— ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῶν στοιχείων, π.χ. ἀκίνητα ἔμπορεύματα, ἀπαιτήσεις, κτλ. Εἶναι τρόπος ἀτελὴς καὶ ἐλάχιστος ἐξυπηρετικός. Τείνει νὰ ἐγκαταλειφθῇ.

— ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ρευστοποιήσεως. (Βλ. ἐν σελ. 68 ὑπόδειγμα). Διὰ τοῦ τρόπου τούτου ὁ ἰσολογισμὸς καθίσταται σαφέστατος καὶ διευκολύνεται ἢ ἀπὸ πάσης πλευρᾶς διερεύνησις αὐτοῦ. Δι' ὅ καὶ υλοθετήθη ὑπὸ τοῦ γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, τοῦ Federal Reserve Board, τοῦ γερμανικοῦ ν. περὶ Ἐταιρειῶν (1937) κτλ.

— ἀναλόγως εἰδικωτέρων ἐπιδιώξεων : διὰ λόγους ἐσωτερικῆς χρήσεως, ὅταν καταρτιζόνται μηνιαῖοι συγκριτικοὶ ἰσολογισμοὶ (Le Coutre, κ.ἄ.), ἀναλόγως τῆς διαρθρώσεως τοῦ ὄργανισμοῦ (στοιχεῖα ἐκμεταλλεύσεως, διοικήσεως, ἐξηρημένων ἐπιχειρήσεων) (Lehmann, κ.ἄ.), ἀναλόγως τοῦ κινδύνου εἰς τὸν ὁποῖον ὑπόκεινται κτλ.²

8 Ἐνιαῖος τύπος ἰσολογισμοῦ. Καταρτιζόμενοι κατὰ τὸν πλέον ὑποκειμενικὸν τρόπον οἱ δημοσιεύμενοι τοιοῦτοι παρέχουν τὸ μέτρον τῆς ἐπικρατούσης ἀναρχίας³. Ὡς ἔχουν σήμερον—ἰδίως παρ' ἡμῖν—εἶναι ἐλάχιστοι ἐξυπηρετικοί, διότι :

— ὁ μέτοχος (καὶ πᾶς τρίτος) ἐλάχιστα πράγματα μόνον διαπιστώνει, πολλὰ ὑποθέτει καὶ διὰ περισσότερα διερωτᾶται,

— δὲν ἐπιτρέπουν θετικὴν σύγκρισιν μεταξὺ ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων,

— δὲν παρέχουν δυνατὸτητα συστηματικῆς μελέτης καὶ ἀναλύσεως : περιουσιακῆς διαρθρώσεως, ρευστότητος, ἀποδοτικότητος, κτλ. πρὸς συναγωγὴν εὐρυτέρας φύσεως οἰκονομικῶν πορισμάτων.

Ὡς ἐκ τούτου προπολεμικῶς ἤδη εἰς τὰς περισσοτέρας χώρας ἐλήφθησαν μέτρα ἐνοποιήσεως τῶν ἰσολογισμῶν περιοριστικῶς ὁμῶς

1. Οὕτω π.χ. προκειμένου περὶ τῆς πιστώσεως τοῦ λογαριασμοῦ «Μὴ δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εἰσπρακτέων» ἐδόθησαν πλεῖστοι ὅσαι ἀνόητοι ἐξηγήσεις, πλὴν τῆς πραγματικῆς : ὅτι πρόκειται περὶ προσόδου ἀφορώσης τὴν ἐπομένην χρῆσιν, δηλ. μελλοντικῆς ἀσφαλούς προσόδου ἐχούσης τὴν θέσιν τῆς εἰς τὸ παθητικόν, ὡς καὶ τὰ προεἰσπραχθέντα... ἐνοίκια).

2. Βλ. ε. SNOZZI : op. cit. σελ. 21 ἐπ.

3. Ἐλλείψει σοβαροῦ ἐλέγχου (ἐνδοεταιρικῶν καὶ κρατικῶν) οὔτε αἱ ὀλίγαι ἀξιώσεις τοῦ νόμου τηροῦνται : κατηγορίαι στοιχείων συγχωνεύονται, οἱ τίτλοι τῶν λογαριασμῶν εἶναι ἀόριστοι κτλ.

διά κλάδους τινάς : Τραπεζας, έταιρ. έπενδύσεως κεφαλαίων (Investment Trusts) άσφαλιστικές εταιρείας, κ. ά. 'Ανάλογοι τυγχάνου παρ' ήμιν αι διατάξεις τών άρ. 17 ν. 5076/1931 και 18 § 4 τοῦ νόμ. 1023/1917. 'Αλλ' ή έπικρατήσασα παλαιότερον άντίληψις, ότι ή άποδοχή ένιαίου τύπου ίσολογισμού προσκρούει εις άνυπερβλήτους δυσκολίας, έγκαταλείπεται ήδη.

Μεταπολεμικῶς ή σημειουμένη εὔρυτέρα κίνησις υλοθετήσεως είτε γενικῶν λογιστικῶν σχεδίων είτε κανονικοποιήσεως λογιστικῶν καταστάσεων (κοστολογήσεως, έξόδων και έσόδων κρατικῶς έλεγχομένων έπιχειρήσεων κτλ.) προώθησαν σημαντικά τὸ ζήτημα τοῦτο.

Οὕτω σήμερον, πλην τών προπολεμικῶς γνωστῶν ένοποιήσεων (γερμανικῶ νόμου περὶ Α. Ε. 1937 διατάξεων τῆς Securities and Exchange Commission τών Η.Π.Α. 1934) έχουν θεσπισθῆ ένιαίοι τύποι ίσολογισμού εις :

—Γαλλίαν (Λογιστικὸν Σχέδιον 1947).

—Σοβιετικὴν "Ένωσιν (διὰ τὰς κρατικοποιημένας έκμεταλλεύσεις και ειδικώτερον τὰ κολχόζ) ¹.

—Μεγ. Βρεταννίαν (Companies Act 1947).

—Μονακὸ (1946), λίαν έπιτυχῶς συλλήψεως ¹.

9 'Ιδιότητες. 'Η κειμένη νομοθεσία, οί φορολογικὸι κανόνες και τὸ κάλῶς νοούμενον ἴδιον συμφέρον, άπαιτοῦν ὅπως ὁ ίσολογισμὸς εἶναι σαφῆς—εἰλικρινῆς.

—**Σαφῆς** εἶναι ὁ ίσολογισμὸς ὅταν : α) τὰ στοιχεῖα αὐτοῦ κατατάσσονται συστηματικῶς ὥστε νά καθίσταται δυνατὴ ή μελέτη αὐτοῦ, β) ὅταν οί τίτλοι τών λογαριασμῶν εἶναι διατυπωμένοι κατὰ τρόπον νοητόν, έπαρκῆ, άκριβῆ (Βλ. *Κεφ. Α περὶ λογαριασμῶν*), γ) ὅταν ὑπάρχη έπαρκῆς αναλυτικότης ὥστε αι κατηγορίαι, ὁμάδες και κονδύλια, νά μῆ συγχέωνται μεταξύ τών. Εἰς τὴν πρᾶξιν παρατηρεῖται αξιοκατάκριτος «ὁμαδοποιήσις» άνομοιογνῶν πολλακίς στοιχείων : ² Π.χ. «διάφοροι χρεωστικοὶ λογαριασμοὶ» με ποσὸν άνερχόμενον εις τὰ 30, 40 % τοῦ ὄλου ένεργητικοῦ ! ³ ὅταν ὁ ίσολογισμὸς ὀλοκληροῦται ὄχι μόνον με τὴν άνάλυσιν τοῦ λογαριασμοῦ «'Αποτελέσματα χρήσεως», αλλά με πᾶσαν ἄλλην χρησίμην σημειώσιν, μνείαν, κτλ. (άνάλυσις χαρτοφυλακίου, χρόνος κτήσεως οίκοδομῶν κτλ.) ⁴ ὅταν δέν περιλαμβάνη έντέχνους συμψηφισμοὺς (άπαιτήσεις πρὸς ὑποχρεώσεις, μῆ δεδουλευμένα έξοδα πρὸς έσοδα, κ.ά.).

1. Βλ. ὑποδείγματα έν Α. BRUNET : La normalisation comptable, σελ. 397 ἑπ. Paris 1951.

2. Παρὰ τὴν αντίθετον διάταξιν τοῦ άρθρου 43 § 1 τοῦ ν. 2190/1920.

— *Ειλικρινής*. Δέν λέγομεν «άκριβής», διότι, πλὴν τῆς περιπτώσεως νοθείας τῶν έγγραφῶν, ὁ ἰσολογισμὸς εἶναι κατὰ κανόνα, ἀριθμητικῶς άκριβής. Δέν λέγομεν ἐπίσης «άληθής», διότι... τί ἐστὶν ἀλήθεια; Λέγομεν ειλικρινής ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι κατὰ τὴν σύνταξιν τῶν ἀπογραφῶν, κατὰ τὴν ἀποτίμησιν, ἀλλὰ καὶ ποιοτικὴν ἐκτίμησιν, τῶν στοιχείων (φερεγγυότητος πελατῶν, ἀξίας ὑπολειμμάτων, πιθανολογήσεως ἀποζημιώσεων ὀφειλομένων πρὸς τρίτους κτλ. κτλ.) κατεβλήθη ειλικρινής προσπάθεια προσεγγίσεως πρὸς τὴν πραγματικότητα.

Τὸ δυσχερὲς εἶναι ὅτι ἡ «πραγματικότης» εἶναι ἐν πολλοῖς ζήτημα ὑποκειμενικῆς ἀντιλήψεως¹. Ὁ Villard διακρίνει ἰσολογισμοὺς αἰσιοδόξους καὶ ἀπαισιοδόξους ἀναλόγως μὲ τὸ πνεῦμα τὸ ὁποῖον ἐπικρατεῖ κατὰ τὴν σύνταξιν τῶν. Ἡ τοιαύτη ὑποκειμενικὴ διάθεσις δέν ἀφορᾷ ἀπλῶς καὶ μόνον τὴν διανομὴν ἢ ἀποθεματοποίησιν περισσοτέρων ἢ ὀλιγωτέρων κερδῶν, ἀλλὰ ἀφορᾷ αὐτὸν τοῦτον τὸν τρόπον καὶ τοὺς παντοειδεῖς χειρισμοὺς καθορισμοῦ τῶν κερδῶν. Διότι καὶ εἰς τὸ πλαίσιον ἀκόμη τῆς νομοτύπου ἐφαρμογῆς τῶν νομοθετικῶν διατάξεων², ὑπάρχει εὐρὺ περιθώριον «ἐξωραϊσμοῦ»³ τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἢ καὶ ἀντιθέτως.

Ἡ προσέγγισις πρὸς τὴν ἀλήθειαν, δηλαδὴ πρὸς τὴν οἰκονομικὴν πραγματικότητα, εἶναι τί τὸ σχετικόν. Τὸ αἰτούμενον εἶναι ἢ καλῆς πίστεως προσπάθεια καταρτίσεως αὐτοῦ. Μόνον πέραν ὀρισμένων ὁρίων, δυσχεροῦς πολλακίς καθορισμοῦ, ἔχομεν ὑπόπτως ἢ δολίως συντεταγμένον ἰσολογισμόν. Ἡ δολιότης δύναται νὰ συνίσταται τόσον εἰς παραλείψεις (π. χ. ἐμπορεύματα πωληθέντα ἀλλὰ μὴ παραδοθέντα φέρονται ὡς ἴδια εἰς τὴν ἀπογραφὴν καὶ συνυπολογίζονται πρὸς ἐξεύρεσιν τῶν κερδῶν) ὅσον καὶ εἰς θετικὰς ἐνέργειας⁴ (ὑπερεκτιμήσεις, ἀποσιώπησις ἐπελθουσῶν ζημιῶν, καταστροφῶν κτλ.). Ἐὰς παρατηρήσωμεν ὅτι ἀριθμητικῶς ἀνακριβής ἰσολογισμὸς δύναται νὰ μὴ ἔχη τὸ γνώρισμα τῆς δολιότητος καὶ ἀντιστρόφως. Εἰς ἐμπειρογνώμονα (ὀρκωτὸν) λογιστὴν ἀνήκει ἡ ἐξιχνίασις τοιούτων περιπτώσεων⁵.

1. Εἶναι ἀβίσιμον νὰ πιστεῖται ὅτι ὁ ἰσολογισμὸς ἀπορρέει αὐτομάτως ἀπὸ τὰ ὑπόλοιπα τῶν βιβλίων. Τοῦτο εἶναι μία τεχνικὴ προϋπόθεσις. Ἡ οὐσία εἶναι πῶς καταρτίζονται τὰ ὑπόλοιπα τῶν βιβλίων, διότι δέν προκύπτουν... μόνα τῶν. Κάθε ἄλλο.

2. Εἰδικώτερον τῶν ν. δ. περὶ ἀναπροσαρμογῆς.

3. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Λογιστικὴ, 3ον σελ. 169.

4. Βλ. Η. VILLARD: op. cit. (I) σελ. 28 ἐπ.

5. Ὁ ἐλβετικὸς Code des Obligations (ἀρ. 732, 788, 874) ὀρίζει ὅτι ἐλάττωσις τοῦ κεφαλαίου ἀνωνόμου ἑταιρείας (κτλ.) δύναται νὰ λάβῃ χώραν μόνον κατόπιν ἐκθέσεως ἀρμοδίου ἐλεγκτοῦ, πιστοποιοῦντος ὅτι ἡ περιουσιακὴ ἐλάττωσις δέν ἀφί-

10 Χρονική διάρκεια και χρόνος συντάξεως. Οι Ισολογισμοί συντάσσονται άπαξ τοῦ ἔτους καὶ ἀναφέρονται—κατὰ κανόνα—εἰς ἔτησιαν διαχειρίσιν. Κατ' ἐξαιρέσιν «δύναται ἡ πρώτη ἑταιρική χρῆσις νὰ ὀρισθῆ διὰ διάστημα μὴ ὑπερβαῖνον τοὺς εἴκοσι τέσσαρας μῆνας» (άρ. 42 - 2 ν. 2190). Τῆς σκοπίμου ταύτης διατάξεως δέον νὰ ἐπωφελοῦνται αἱ ἑταιρεῖαι διὰ τὴν ἐκλογὴν τοῦ καταλληλοτέρου χρόνου καταρτίσεως τοῦ Ισολογισμοῦ¹. Τοῦτο ἔχει σημασίαν ἰδίως διὰ τὰς ἐντόνως ἐποχιακὰς ἐπιχειρήσεις· διότι ἡ εἰκὼν τῆς περιουσίας αὐτῶν δύναται νὰ ἐμφανισθῆ—ἀναλόγως τοῦ ἐκλεγομένου χρόνου—ἐντελῶς διάφορος : μὲ ὑψηλοτάτην ρευστότητα καὶ ἐλάχιστα ἀποθέματα ἢ ἀντιστρόφως μὲ ὑψηλὴν βραχυπρόθεσμον δανειακὴν ἐπιβάρυνσιν ἢ μὲ ἐλαχίστην τοιαύτην, κ.ο.κ.

§ 2 *

ΑΠΩΣΕΙΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- 11 Διασταύρωσις ἀπόψεων.** Ἀτέρμονες καὶ ἐν πολλοῖς στείραι ὑπεστηρίχθησαν κατὰ καιροὺς δοξασίαι σχετικαὶ πρὸς τὴν ἐξήγησιν καὶ ἐρμηνείαν τῆς σταθερᾶς (πάντοτε) ἰσότητος μεταξύ Ε καὶ Π καὶ τῶν σχέσεων τὰς ὁποίας ὑποδηλοῖ αὕτη. Σήμερον ἔχει ἤδη κατανοηθῆ περισσότερον ὅτι ἡ οικονομικὴ μονάς—ἀσχέτως πρὸς τὴν ἐκάστοτε νομικὴν αὐτῆς μορφήν—εἶναι συγχρόνως μία ἐνότης οικονομικὴ (entité économique) ἀλλὰ καὶ ἐνότης νομικὴ (entité juridique).
- 12 Συνδυασμὸς ἀπόψεων μελέτης.** Τὴν διττὴν ὡς ἄνω ὑπόστασιν τῶν οικονομικῶν ὀργανισμῶν ὀφείλομεν νὰ συνδυάσωμεν πρὸς τὴν ἐπιβεβλημένην διαστολήν² μεταξύ οικονομικῆς μονάδος καὶ τοῦ φορέως αὐτῆς (π.χ. ἐπιχειρήσις—ἐπιχειρηματίας), ὁπότε τὸ πλέγμα τῶν σχέσεων μεταξύ ἐνέργητικῶ καὶ παθητικῶ τυγχάνει ἐξεταστῆν :

*Ἐξ ἐπόψεως τῆς οικονομικῆς μονάδος

- οικονομικῶς
- νομικῶς

*Ἐξ ἐπόψεως τοῦ φορέως αὐτῆς

- οικονομικῶς
- νομικῶς

Ἡ παραγνώρισις τῶν διασταυρώσεων τούτων ὠδήγησεν εἰς ἀγόνους καὶ ἀτελευτήτους ἀμφισβητήσεις³.

ναι ἀκάλυπτα τὰ πιστωτικὰ κεφάλαια. Βλ. Ε. GIROUD : Manuel de la revision des bilans (etc.) σελ. 17. Lausanne 1945.

1. Βλ. Κεφ. 2 Περί ἀπογραφῆς, σελ. 54.

2. Καὶ πλουσίαν εἰς ἐννοιολογικὰς συνεπείας. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 52, Ἀθῆναι 1950.

3. Πρὸβλ. L. LEFORT : Parallèle critique des principales théories françaises ἐν «La Comptabilité et les Affaires» No 113/114/1929.

3. Οὕτω π.χ. ὁ Bourgnisien ἐστηρίχθη ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν σχέσιν Valeurs = Droits, κ.ο.κ.

- 13 **Ἀποψις οικονομικῆς μονάδος: οικονομικῶς.** Ὁ ἰσολογισμὸς ἀποτελεῖ πίνακα ἐμφανίζοντα τὸ μέγεθος καὶ τὴν διάρθρωσιν περιουσίας τινὸς ἐξυπηρετούσης σκοπὸν τινὰ*. Ἐιδικώτερον δεικνύει ποῖα τὰ μέσα δράσεως (εἶδος, μορφή περιουσιακῶν στοιχείων) καὶ τίνας αἱ πηγαὶ προελεύσεως αὐτῶν:

Μέσα δράσεως	=	Κεφαλιодότησις
Ἐνεργητικὸν	=	Παθητικὸν
ἦτοι: — Μορφῆ } περ. στοιχείων		— Τρόπος δανεισμοῦ } κεφαλαίων
— Ἀξίαι }		— Ληκτότης }

Ἡ μελέτη ἐπαρκoὺς ἀριθμοῦ ἰσολογισμῶν (καὶ δὴ ἀντιπροσωπευτικῶν ἐπιχειρήσεων) ἀφορώντων κλάδον τινὰ τῆς οἰκονομίας (ναυτιλίαν, τραπέζας κτλ.) ἐμφανίζει ἀνάγλυφον τὴν εἰκόνα τοῦ ἐπενδεδυμένου εἰς τὸν κλάδον κοινωνικοῦ πλοῦτου καὶ τῶν ἰδιορρυθμιῶν τῆς προελεύσεως του (κεφάλαια μετοχικά, ἀποθεματικά, τραπεζικά πιστώσεις, δάνεια Σχεδίου Μάρσαλ κτλ.)¹. Ἴδου συγκεντρωτικὰ τινὰ στοιχεῖα (εἰς ἑκατοστιαίαν ἀναλογίαν).

Ἑλληνικαὶ Τράπεζαι (10 ἐπιχειρήσεις) 1940			
Ἀκίνητοποιήσεις	8 %	Ἴδιον κεφάλαιον	9
Ἀξίαι διάφοροι	18,5	Καταθέσεις	70
Προεμφλησεις - δάνεια	67	Διάφ. λογαριασμοὶ	16
Διαθέσιμα	6,5		
	100 %		100 %

- 14 **Ἀποψις οικονομικῆς μονάδος: νομικῶς.** Ἐνταῦθα τυγχάνουν διακριτέαι δύο περιπτώσεις: α' ὅταν ἡ μονὰς ἔχη νομικὴν προσωπικότητα συνοδευομένην ἀπὸ περιορισμένην περιουσιακὴν εὐθύνην. Τύπος τυγχάνει ἡ ἀν. ἐταιρεία. Ὁ ἰσολογισμὸς τότε θεμελιούται καὶ δεικνύει τὰς ἀκολουθοῦσας σχέσεις:



Δηλαδή, ἡ ἀν. ἐταιρεία ἐξουσιάζει κατὰ κυριότητα τὸ ἴδιον ἐνεργητικόν, ὀφείλει δὲ τόσον τὸ πιστωτικὸν κεφάλαιον ὅσον καὶ τὸ μετοχικόν². Τὸ γεγονός ὅτι ὁ μέτοχος δὲν ἔχει ἀπαίτησιν ἐπὶ τῆς ἐταιρείας ὀρισμένου ποσοῦ καὶ εἰς ὀρισμένον χρόνον δὲν αἶρει τὸν χαρακτῆρα τῆς ὀφειλῆς³. Ὁπωσδήποτε ὁ μέτοχος δὲν ἀσκεῖ κυριότητα (ἀπ' εὐθείας) ἐπὶ τῶν πραγμάτων.

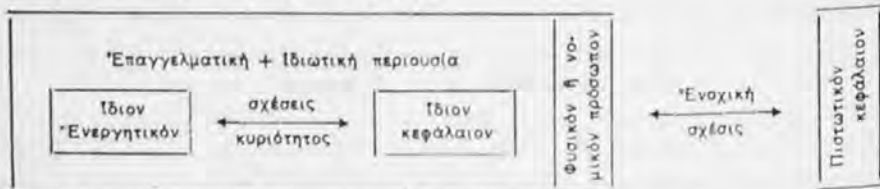
* Πρβλ. OSBAHR - NICKLISCH: Die Bilanz von Standpunkt der Unternehmung, Berlin 1923.

1. Τοιαῦται μελέται—τῶν ὁποίων ἡ διεξαγωγή εἶναι λεπτή—συνιστοῦν γέφυραν μεταξὺ μικρο-οἰκονομίας καὶ μακρο-οἰκονομίας.

2. Ἐπὶ τῆς φύσεως τῶν δικαιωμάτων τοῦ μετόχου βλ. π. ΠΕΡΙΔΙΚΑ: Ἐγχειρίδιον Ἐμπορικοῦ Δικαίου, σελ. 577 ἐπ. Ἀθῆναι 1952, γ. ΣΗΜΙΤΗ: Ἡ ὀνομαστικὴ μετοχή, σελ. 39 ἐπ. Ἀθῆναι 1952.

3. Τὸ ζήτημα ἐτέθη μὲ ὀξύτητα παρ' ἡμῶν κατόπιν τοῦ Α.Δ. 29 Ἰουλίου 1932.

β'. *Όταν η οικ. μονάς—λόγω της μορφής αυτής—δεν έχει περιορισμένην περιουσιακήν εϋθύνην (άτομική επιχείρησις, όμόρρυθμος ή άφανής εταιρεία, κτλ.) αι σχέσεις έχουν ως έξης:



- 15 *Αποψις φορέως: οικονομικός. *Ο επιχειρηματίας π.χ. ό έχων τρεις διακεκριμένες επιχειρήσεις καταρτίζει τρεις διαφόρους Ισολογισμούς (ένδεχομένως εις διαφόρους χρονικάς στιγμάς). *Εκαστος τούτων έχει ως προορισμόν νά άπομονώση και νά όροσημάνη με άκρίβειαν έκάστην τών τριών περιουσιακών ομάδων, έστω και αν ή άπομόνωσις αυτή είναι νομικώς άνίσχυρος, έφ' όσον οι πιστωται δύνανται—ένδεχομένως—νά μεταφέρουν τά δικαιώματά των από της μιás ομάδος επί της άλλης.

*Ο άπομονωτικός σκοπός του Ισολογισμού είναι καθαρώς ύπολογιστικός, άποτελεί δηλ. τό βάθρον του οικονομικού Λογισμού: ποία (κατ' είδος και άξ(αν) περιουσιακά στοιχεία διετέθησαν, ποία ή δανειακή επιβάρυνσις, ποία ή άποδοτικότητα, ποία ή ρευστότης, ποία (έν συνδυασμῶ πρός την δλην λογιστικήν όργάνωσιν) ή φορολογική επιβάρυνσις, ποία ή κοστολόγησις κτλ. κτλ. Διά τούτο και τονίζεται ότι αι επιχειρήσεις—ειδικώτερον—άποτελοῦν *ένότητα ύπολογισμών* (entité comptable) και έχουν νοητήν αυτότέλειαν¹. Δοθέντος δέ ότι εις τάς ποριστικάς ταύτας μονάδας κέντρον του ένδιαφέροντος είναι αι αύξομειώσεις του ίδιου κεφαλαίου (συνεπεία κερδῶν ή ζημιῶν) προφανής καθίσταται ή έξαρσις της καθαρῆς περιουσίας ως διαφοράς Ε—Π².

- 16 *Αποψις φορέως: νομικός. *Αναλόγως του περιορισμένου ή άπεριορίστου της περιουσιακής εϋθύνης, ό Ισολογισμός διαχωρίζει ή όχι δύο περιουσιακάς ομάδας. *Επί άπεριορίστου εϋθύνης συνιστᾶ μίαν άνίσχυρον... ένδειξιν. Είναι ένα αύθαίρετον αριθμητικόν πλαίσιον³. Πράγματι εις την άτομικήν επιχείρησιν ό φορέως δύναται νά περιλάβη κατά την σύνταξιν του Ισολογισμού του περισσότερα ή όλιγώτερα στοιχεία. Κατά κανόνα περιλαμβάνει τά «έπαγγελματικῶς» άπασχολούμενα. *Άλλ' ό κατάλογος τούτων δεν καθορίζεται άδιστάκτως⁴ και δύνανται νά είναι όλιγώτερον ή περισσότερον έκτενής. Κυρίως όμως οι άναφερόμενοι εις τόν Ισολογισμόν πιστωται δέν άσκοῦν τά δικαιώματά των μόνον επί του άναγραφομένου ένεργητικού αλλά και επί της έξω - επιχειρηματικής περιουσίας του φορέως. *Άλλά και άντιστρόφως πιστωτής (έξ Ιδιωτικῶν σχέσεων) δύναται νά άσκήση τά δικαιώματά του επί του επιχειρηματικού ένεργητικού. *Ίδου σχετικόν διάγραμμα:

περί δραχμοποίησεως των εις ξένον νόμισμα όφειλῶν, όποτε έγένετο δεκτόν ότι αι εις ξένον νόμισμα όφειλαί δραχμοποιούνται ως πᾶσα άλλη όφειλή.

1. Βλ. και ι. ΚΡΥΣΤΟΚΕΡΗ: 'Αρχαί Γεν. Λογιστικής Τομ. Ι σελ. 2. 'Αθήναι 1952.
2. *Επί των συνεπειῶν της αυτοτελείας της περιουσίας βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Στοιχεία Οικονομικής των Έκμεταλλεύσεων σ. 45 έπ. 'Αθήναι 1950.
3. Τονίζομεν όμως ότι τό πλαίσιον τούτο είναι μεγίστης οικονομικής σημασίας.
4. Βλ. Κεφ. 2 *Απογραφή, σ. 52.

Συνολική επιχειρηματική και μη περιουσία

Στοιχεία επιχειρηματικής περιουσίας	1	Ίδιον κεφάλαιον πιστωτά	4
	2	Ίδιον κεφάλαιον επιχειρήσεως	3
	3		2
	4		1
.....	.....		10
Άθροίσματα Ισολογισμού	10		.....
	.....	Πιστωτά εξωεπιχειρηματικοί	9
Περιουσιακά στοιχεία	5		6
.....	6		5
Εξωεπιχειρηματικά	9		.....
.....	.....	Σύνολον	30
Σύνολον	30		

17 Γενικότερα παρατήρησης. Ὁ ἰσολογισμὸς ἀποτελεῖ λογιστικὴν κατάστασιν (financial statement) ἐμφανίζουσαν μίαν περιουσίαν ἀπὸ διττῆς σκοπιᾶς: ὡς οικονομικὴν πραγματικότητα καὶ ὡς πλέγμα νομικῶν σχέσεων. Ἴδιου περιπτώσεις τινές:

1) Τὰ καθαρὰ κέρδη ἀγωνόμευ ἐταιρείας συνιστοῦν οικονομικῶς προσάυξησιν τοῦ ἴδιου κεφαλαίου καὶ ἀποτελοῦν μέρος τούτου. Μετὰ τὴν ἀπόφασιν τῆς γεν. συνελεύσεως περὶ διανομῆς¹ μεθίστανται εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ ξένου κεφαλαίου (βραχυπροθέσμων ὑποχρεώσεων). 2) ἡ εἰσφορά προσώτου ξένου κεφαλαίου (βραχυπροθέσμων ὑποχρεώσεων) ἀποτελεῖ ἀναμφιβόλικης ἐργασίας εἰς συνιστωμένην ὁμόρρυθμον ἐταιρείαν ἀποτελεῖ ἀναμφιβόλως περιουσιακὸν στοιχεῖον (ἐνίοτε μεγίστης σημασίας) χωρὶς ὅμως ἐπ' αὐτοῦ νὰ ἀσκοῦν δικαίωμα τι οἱ πιστωτά. 3) Εἰς τὴν περίπτωσιν ἀκόμη πωλήσεως μηχανημάτων μετὰ τὴν ρήτραν ἐπιφυλάξεως τῆς κυριότητος (actum reservatio domini) ἡ κυριότης παραμένει εἰς τὸν πωλητὴν, ἢ χρῆσις ἀνήκει εἰς τὸν ἀγοραστὴν. Ἐὰν ὁ ἰσολογισμὸς κατηρτίζετο μετὰ ἀμιγῶς νομικῶν κριτηρίων, τὰ μηχανήματα ἀνήκοντα εἰς τὸν πωλητὴν πρέπει νὰ καταγραφῶν εἰς τὸ ἐνεργητικὸν αὐτοῦ, ἐὰν πάλιν ἐπικρατεῖ ἀμιγῶς τὸ οικονομικὸν κριτήριον δφείλουν νὰ ἀναγραφῶν εἰς τὸ ἐνεργητικὸν τοῦ ὁποίου ἀποτελοῦν μέσα δράσεως (ἀγοραστοῦ).

Τὰ ἀνωτέρω καταδεικνύουν τὴν διττὴν ὑπόστασιν τὴν ὁποίαν κατ' ἀνάγκην ἔχει ὁ ἰσολογισμὸς ὡς εἰκὼν οικονομικῆς πραγματικότητος καὶ νομικῶν σχέσεων. Ἐξ οὗ καὶ ἡ κατανόησις τῆς Λογιστικῆς προϋποθέτει εὐρυτέραν κατάρτισιν. (Βλ. σχ. Κεφάλαιον 1, σελ. 23 ἐπ.).

§ 3

Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΩΣ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΣ ΤΥΠΟΣ

18 Τὰ τρία βασικά εἶδη ἰσολογισμοῦ. Ἐλέχθη ἤδη ὅτι ἡ διάρθρωσις περιουσίας τινὸς δύναται νὰ εἶναι (ἐξ ἐπόψεως τοῦ φορέως):

Θετική, ἰδ. ἐμφανίζουσα καθαρὰν τινὰ περιουσίαν, ὡς πλεόνασμα τοῦ ἐνεργητικοῦ, ὑπὲρ τὰ ὀφειλόμενα πρὸς τρίτους ποσά' ὁ τύπος εἶναι:

1. Ἐπὶ τῶν θεμάτων τούτων βλ. κ. ΚΑΡΑΒΑ: Ἐγχειρίδιον Θεωρητικὸν καὶ Πρακτικὸν περὶ Ἀγωνόμευ Ἐταιρειῶν (τόμ. 2), Ἀθήναι 1950.

$$E = \Pi + K\Pi \quad \text{ἀριθμητικῶς : } 1000 = 600 + 400$$

ἢ καὶ $E - \Pi = K\Pi$ ἀριθμητικῶς : 1000 - 600 = 400

ἢ καὶ $E - (\Pi + K\Pi) = 0$ (μηδέν) ἀριθμητικῶς : 1000 - (600 + 400) = 0

Οὐδέτερα, ὅταν δὲν πλεονάζῃ ὁσηδήποτε καθαρά περιουσία, ὁπότε ὁ τύπος εἶναι :

$$E = \Pi \quad \text{ἀριθμητικῶς : } 600 = 600$$

$$E - \Pi = 0 \text{ (μηδέν)} \quad \text{ἀριθμητικῶς : } 600 - 600 = 0$$

Ἀρνητική, ὅταν ὄχι μόνον δὲν πλεονάζῃ Κ, περιουσία ἀλλὰ τοῦ ἐνεργητικοῦ ὄντος ἀνεπαρκοῦς νὰ καλύψῃ τὰς πρὸς τρίτους ὑποχρεώσεις προκύπτει ἓνα περιουσιακὸν ἔλλειμμα (ἢ ἄνοιγμα) τὸ ὅποιον καλεῖται νὰ εἰσφέρῃ ὁ φορεὺς (ἐφ' ὅσον συντρέχει νομικῶς ἢ περιπτώσις : ἀτομικὴ ἐπιχείρησις, ὁμόρρυθμος ἐταιρεία κτλ., ὄχι δὲ εἰς τὴν ἀνώνυμον ἐταιρείαν)¹. Ὁ τύπος εἶναι :

$$E + \text{Ἐλλειμμα} = \Pi$$

$$E + \text{Ζημία}^2 = \Pi$$

ἢ καὶ $E = \Pi - \text{Ἐλλειμμα}$

Ἐκάστη τῶν περιπτώσεων τούτων³, λαμβανομένη ὡς ἀφეთρία, δύναται νὰ μεταβληθῇ ἀριθμητικῶς (μετὰ τινα χρονικὴν περίοδον) μέχρι σημείου ὥστε νὰ μεταπέσῃ εἰς μίαν τῶν ἄλλων δύο περιπτώσεων. Τοῦτο θὰ προκύψῃ ἐκ τῆς ἐπιτυχοῦς ἢ μὴ πορείας τῶν συναλλαγῶν, λόγῳ ἐπιδράσεων τῆς ἀγορᾶς (ὑπερτίμησις ἀκινήτων, ὑποτίμησις χρεωγράφων) ἢ καὶ συνεπειᾶ τυχαίων περιστατικῶν (πυρκαϊὰ ἐμπορευμάτων, κέρδος ἐκ λαχειοφόρου ὁμολογίας κ.ἄ.). Ἄπαντα τὰ γεγονότα ταῦτα θίγουν τὸ Ε καὶ Π καὶ κατ' ἀντανάκλασιν τὴν Κ.Π. Κατὰ ταῦτα :

— ἰσολογισμὸς θετικὸς (aktive Bilanz) δύναται νὰ μετατραπῇ εἰς	}	οὐδέτερον ἀρνητικόν
— ἰσολογισμὸς οὐδέτερος (neutrale Bilanz) δύναται νὰ μετατραπῇ εἰς	}	θετικόν ἀρνητικόν
— ἰσολογισμὸς ἀρνητικὸς (passive Bilanz) δύναται νὰ μετατραπῇ εἰς	}	οὐδέτερον θετικόν

1. Εἰς τὴν Α. Ε. τὰ δικαιώματα τῶν πιστωτῶν (Π) περιορίζονται αὐτομάτως εἰς τὸ ὑπάρχον ἐνεργητικόν.

2. Πρὸς ἔνδειξιν τῆς (συνήθους) προελεύσεως τοῦ ἔλλειμματος.

3. Διακρινεῖται ἀκόμη αἱ περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἔχομεν : $E = K.\Pi$ ἢ δ.δ. δὲν ὑφίσταται πραγματικὸν παθητικὸν ἢ Ἐλλειμμα = Π, ἢ δ.δ. δὲν ὑφίσταται ἐνεργητικὸν (συνεπῶς οὔτε καὶ πλεόνασμά τι Κ, περιουσίας). Τὸ παθητικὸν ἀποτελεῖ ἀκάλυπτον ἀπαίτησιν στρεφομένην κατὰ τῆς ἐξωεπιχειρηματικῆς περιουσίας τοῦ φορέως (ἐὰν ὑπάρχῃ τοιαύτη καὶ ἐφ' ὅσον, νομικῶς, συντρέχει ἀπαίτησις). Πρόκειται περὶ ὀριστῶν περιπτώσεων τοῦ θετικοῦ καὶ ἀρνητικοῦ ἰσολογισμοῦ.

19 Μελέτη βασικῶν μεταπτώσεων περιουσιακῆς συγκροτήσεως.

α. Ίσολογισμὸς θετικὸς καθιστάμενος οὐδέτερος :

<i>Διάφορα στοιχεῖα</i>	1000	<i>Παθητικὸν</i>	600
		<i>Κ. Περιουσία</i>	400
	<u>1000</u>		<u>1000</u>

Ὁ ἀνωτέρω ἰσολογισμὸς ἐμφανίζει τὴν συνήθη, ὁμαλὴν, φυσιολογικὴν περίπου κατάστασιν τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅπου τὸ ἐνεργητικὸν προέρχεται ἐξ ἰδίων καὶ πιστωτικῶν κεφαλαίων εἰς ἴσην περιουσίαν ἀναλογίαν.

Κατόπιν ἀτυχῶν γεγονότων προκύπτουν ζημίαι ἐλαττωσάμενοι τὸ Ε. εἰς δρχ. 600. Ἡ νέα κατάσταση εἶναι ἤδη :

Ίσολογισμὸς οὐδέτερος

<i>Διάφορα στοιχεῖα</i>	600	<i>Παθητικὸν</i>	600
ἀρχικῶς 1000		(ὀλοσχερῆς ἰζαμάνις	
- ἐλαττώσεις 400		ἀρχικῆς Κ. περιουσίας)	
600			
	<u>600</u>		<u>600</u>

Παρατήρησις I. Τὸ αὐτὸ ἀποτέλεσμα θὰ ἦδύνατο νὰ προκύψῃ ὄχι συνεπείᾳ ἐλαττώσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ, ἀλλὰ κατόπιν αὐξήσεως τοῦ παθητικοῦ (π.χ. περίπτωσις ἀνατιμῆσεως ὀφειλομένου ξένου συναλλάγματος).

<i>Διάφορα στοιχεῖα</i>	1000	<i>Παθητικὸν</i>	1000
		ἀρχικῶς 600	
		+ Προσαυξήσις 400	
		1000	
		(ἰζαμάνις Κ.Π.)	
	<u>1000</u>		<u>1000</u>

Παρατήρησις II. Ζημίαι μικροτέρου ποσοῦ τῆς Κ.Π. ἢ κέρδη ἀπεριορίστου ποσοῦ, μεταβάλλουν βεβαίως τὴν ἀριθμητικὴν εἰκόνα τῆς περιουσίας καὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ, δὲν μεταβάλλουν ὁμοίως τὴν καθήκοον τούτου :

Τελικὸς ἰσολογισμὸς παραμένων θετικὸς

<i>Διάφορα στοιχεῖα</i>	900	<i>Παθητικὸν</i>	600
		<i>Κ. Περιουσία</i>	300
ἀρχικῶς 1000		ἀρχικῶς 400	
- ζημίαι 100		- ἐλαττώσεις 100	
900		300	
	<u>900</u>		<u>900</u>

β. Ίσολογισμός θετικός καθιστάμενος ἀρνητικός.

Τοῦτο συμβαίνει ὁσάκις αἱ προκύπτουσαι ζημίαι (ἀπώλεια στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ αὐξήσις ὑποχρεώσεων) ὑπερβαίνουν τὴν ἀρ-
χικὴν Κ. περιουσίαν.

Τελικός ἰσολογισμός ἀρνητικός

Διάφορα στοιχεία	500	Παθητικόν	600
(1000—500)		Ἐξαφανισίς ἀρχικῆς Κ. περιουσίας καὶ ἐμφάνισις ἐλλείμματος	
Ζημίαι χρήσεως	100	(400—500) = -100	600
	<u>600</u>		<u>600</u>

γ. Ίσολογισμός οὐδέτερος καθιστάμενος θετικός :

Ἀρχικός ἰσολογισμός οὐδέτερος

Διάφορα στοιχεία	2000	Παθητικόν	2000
-------------------------	------	------------------	------

Ὁ ὄργανισμός ἀποκομίζει κέρδη πραγματοποιούμενα εἴτε δι' αὐξήσεως στοιχείων Ε, εἴτε μειώσεως στοιχείων Π (ἀλλὰ ὡς πάν-
τοτε καὶ κατὰ μικτὸν τρόπον).

Τελικός ἰσολογισμός καταστάς θετικός

Διάφορα στοιχεία	2300	Παθητικόν	2000
ἀρχικῶς 2000		Κ. περιουσία	300
+ προσουξήσεις 300		(ἴση πρὸς πραγμα- τοποιηθῆν κέρδος)	
2300			<u>2300</u>

Αὐτὸ τοῦτο κατόπιν μειώσεως τοῦ παθητικοῦ (ἐπὶ ἀμεταβλήτῳ ἐνεργητικῷ).

Διάφορα στοιχεία	2000	Παθητικόν	1700
		ἀρχικῶς 2000	
		-ἐλάττωσις 300	
		1700	
		Κ. περιουσία	300
	<u>2000</u>		<u>2000</u>

δ. Ίσολογισμός οὐδέτερος καθιστάμενος ἀρνητικός :

Διάφορα στοιχεία	2000	Παθητικόν	2000
-------------------------	------	------------------	------

Ἐὰν ἐκ τῶν συναλλαγῶν προκύψει εἴτε μείωσις τῶν στοιχείων τοῦ Ε εἴτε αὐξήσις τῶν στοιχείων Π, θὰ προκύψῃ ἀρνητικὴ θέσις πε-
ριουσίας. Ἴδου¹ ἡ δευτέρα περίπτωσις :

1. Π.χ. ἡ ἐπιχείρησις καταδικάζεται νὰ καταβάλλῃ εἰς τρίτον ἀποζημιώσιν πο-
λὺ μεγαλυτέραν τῆς ἀναγραφείσης εἰς τὸν (ἀρχικὸν) ἰσολογισμόν.

<i>Διάφορα στοιχεία</i>	2000	<i>Παθητικών</i>	2500
<i>Περ. έλλειμμα</i> (ή ζημιάι εκ...)	500	ἀρχικῶς 2000	
		+ προσαύθησις 500	
	<u>2500</u>	2500	<u>2500</u>

ε. Ἴσολογισμὸς ἀρνητικὸς καθιστάμενος οὐδέτερος :

<i>Διάφορα στοιχεία</i>	2000	<i>Παθητικῶν</i>	2500
<i>Περ. έλλειμμα</i>	500		
	<u>2500</u>		<u>2500</u>

Ἐάν ἐκ τῶν συναλλαγῶν προκύψῃ αὐξήσις περιουσιακῶν στοιχείων ἢ ἐλάττωσις ὑποχρεώσεων, ποσοῦ ἴσου πρὸς τὸ ἔλλειμμα, τότε προκύπτει θέσις οὐδετέρα. Ἴδου ἡ πρώτη περίπτωσις :

<i>Διάφορα στοιχεία</i>	2500	<i>Παθητικῶν</i>	2500
ἀρχικῶς 2000			
+ προσαύθησις 500			
2500			
(ἐξαφανίσις: ἔλλειμματος)			
<u>2500</u>			<u>2500</u>

στ. Ἴσολογισμὸς ἀρνητικὸς καθιστάμενος θετικὸς

<i>Διάφορα στοιχεία</i>	2000	<i>Παθητικῶν</i>	2500
<i>Περ. έλλειμμα</i>	500		
	<u>2500</u>		<u>2500</u>

Ἐάν ἦδη πραγματοποιηθῶν κέρδη (δι' αὐξήσεως Ε., μειώσεως Π ἢ μικτὸν τρόπον), τοῦτο δὲ διὰ ποσά *μεγαλύτερα* τοῦ περιουσιοῦ ἐλλείμματος (ἀνοίγματος), ὁ ἴσολογισμὸς ἀποβαίνει θετικὸς :

<i>Διάφορα στοιχεία</i>	2000	<i>Παθητικῶν</i>	1800
		ἀρχικῶς 2500	
		- ἐλάττωσις 700	
		1800	
	<u>2000</u>	<i>Κ. περιουσία</i>	200
			<u>2000</u>

Παρατήρησις. Αἱ ἀνωτέρω περιπτώσεις, ἐμφανίζουσαι *συνολικὰς* μεταβολὰς τῆς περιουσίας καὶ συνεπῶς τοῦ ἴσολογισμοῦ, δεόν νὰ μελετηθῶν με ἰδιαιτέραν προσοχὴν.

20 Ἴδιορρυθμίαι εἰς τὴν ἐμφάνισιν τοῦ ἴσολογισμοῦ. *Συμψηφιστικὰ κονδύλια.* Πολλάκις εἰς τοὺς ἴσολογισμοὺς ὠρισμένα στοιχεία δὲν φέρονται—διὰ πολλοὺς καὶ διαφόρους λόγους—εἰς τὴν πραγματικὴν των ἀξίαν.

άλλά εις έπηξημένην τοιούτην, ή δέ διαφορά αναγράφεται εις τό αντίθετον σκέλος του Ισολογισμού.

Ούτω π. χ. μηχανήματα αξίας 500 εκ. φθαρέντα και συνεπώς άποσβεσθέντα διά 100 εκ. έγγράφονται εις τό ένεργητικόν διά την άρχικήν των αξίαν (500) και ούχι εις την πραγματικήν (400), αλλά ή διαφορά έμφανίζεται συμψηφιστικώς εις τό παθητικόν. Τό ίδιον συμβαίνει διά στοιχεΐα τινά παθητικού. Ούτω όμολογιακόν δάνειον 800 εκ. έξοφληθέν ήδη διά 200 εκ. -δέν αναγράφεται εις τό παθητικόν διά 600, αλλά διά 800, της διαφοράς αναγραφομένης συμψηφιστικώς εις τό ένεργητικόν. Σχηματικώς έχομεν :

E	Τυπική έμφάνισις		Π	
Μηχανήματα	500	}	Όμολογιακόν δάνειον	800
Έξοφληθέν δάνειον	200		Λοσβεσθέντα μηχανήματα	100
Οικονομική πραγματικότητα				
Μηχανήματα	500		Όμολογιακόν δάνειον	800
Μειών τά άποσβεσθέντα	100		Μειών τό έξοφληθέν	200
	400			600

Ή έμφάνισις αντίθετων κονδυλίων, άν και πολλαπλώς χρήσιμος, δυσχεραίνει την κατανόησιν του Ισολογισμού, όσάκις ακολουθεΐ τον πρώτον συμψηφιστικόν τρόπον.

Αναγραφή ζημιών εις τό ένεργητικόν. ΑΙ τελικαί, όριστικαί, ζημιαί χρήσεως τινός θά έδει, από οικονομικής και μαθηματικής άπόψεως, νά αφαιρώνται έκ του ποσοδ της κ. περιουσίας¹. Τοϋτο έν τούτοις δέν συμβαίνει κατά κανόνα, άποκλείεται δέ εις την άνώνυμον έταιρειαν². ΑΙ ζημιαί αναγράφονται συμψηφιστικώς εις τό ένεργητικόν και συνυπάρχουν πρós τό άρχικόν ποσόν κ. περιουσίας. Μαθηματικώς ή περίπτωσις έξομοιοϋται πρós τας άνωτέρω περιπτώσεις των άποσβεσθέντων μηχανημάτων και έξοφληθέντος όμολογιακού δανείου. Διαφέρει όμως από νομικής σκοπιάς. Ύποδηλοΐ κυρίως ότι ό οικονομικός όργανισμός έχει άπαίτησιν κατά του φορέως (Ίσου ποσοδ πρós την ζημίαν) Ός γνωστόν δέ αι άπαιτήσεις συνιστοϋν στοιχεΐον του Ε. Εϊδικότερον δέ εις την άνώνυμον έταιρειαν, έφ' όσον πραγματοποιηθούν κέρδη

1. Ύπό την προϋπόθεσιν βεβαίως ότι ύπάρχει Κεφάλαιον και ότι είναι άριθμητικώς μεγαλύτερον της ζημίας. Άλλως έχομεν οϋδέτερον ή άρνητικόν Ισολογισμόν.

2. Διότι εκεί Ιοχύει ή «άρχή της τυπικής σταθερότητας του κεφαλαίου». Δηλαδή ό αριθμός και ή όνομαστική αξία των μετοχών και συνεπώς ό λ/σμός Κεφάλαιον παραμένουν άμετάβλητα και όταν άκόμη ή Κ. περιουσία την όποιαν είκονίζουν έχει έλαττωθῆ ως οίκον. πραγματικότης.

κατά την επομένην χρῆσιν, δὲν δύνανται νά διανεμηθοῦν πρὸ τοῦ συμψηφισμοῦ αὐτῶν πρὸς τὸ ποσὸν τῆς προγενεστερᾶς ζημίας.

- 21 Τυπικὴ καὶ οὐσιαστικὴ ἰσότης.** Ὁ ἰσολογισμὸς ἀποτελεῖ κατ' ἐξοχὴν—διὰ τὴν νὰ μὴ εἴπωμεν ἀποκλειστικῶς—ἓνα μέσον, ἓνα ὄργανον τῆς διαχειρίσεως. Ἀποτελεῖ ἓνα βᾶθρον ὑπόλογισμῶν (ρευσιτότητος, δανειακῆς ἐπιβαρύνσεως, φορολογίας, κ.ἄ.). Ἡ μεγίστη αὐτοῦ σημασία ἔγκειται εἰς τὴν δυνατότητα συγκρίσεως τῶν δεδομένων ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος. Οὕτω π.χ. διαπιστοῦται αὐξήσις τῶν ἐγκαταστάσεων (τεχνικοῦ ἐξοπλισμοῦ), μείωσις τῶν ἀποθεμάτων, σταθερότης τῶν βραχυπροθέσμων δανείων, ἔντονος ἀποθεματοποιήσις τῶν κερδῶν, κ.τ.λ.

Ἀλλὰ, παρὰ τὸ γεγονός ὅτι διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἐπιδιώκοντα αἱ πλησιέστεραι πρὸς τὴν πραγματικότητα ἀποτιμήσεις, ἀσκοῦνται ἀλλεπάλληλοι ἀριθμητικοὶ ἔλεγχοι συμφωνίας, κ.ἄ., ὅπισθεν τῆς τυπικῆς ἰσότητος $E = Π + Κ.Π.$ ὑποκρύπτεται, κατὰ κανόνα, μία διάφορος πραγματικότης. Ἀπόδειξις τούτου εἶναι ὅτι οὐδέποτε ἐπιχειρήσις τις ἐξεχωρήθη, ἐπωλήθη, ἢ συνεχωνεύθη πρὸς ἄλλην, τοῦ φορέως λαμβάνοντος ποσὸν ἴσον πρὸς τὴν ἐμφανιζομένην εἰς τὸν ἰσολογισμόν κ. περιουσίαν. Τοῦτο δὲ διότι πάντοτε ἐνυπάρχει τὸ φαινόμενον τῆς ὑπερ-ἢ ὑποκεφαλαιώσεως. Καὶ ὑπερκεφαλαίωσιν μὲν ἔχομεν ὡσάκις τὰ στοιχεῖα τοῦ E ἀναγράφονται εἰς τὸν ἰσολογισμόν εἰς ἐξωγκωμένας τιμὰς (π.χ. μεταλλεῖα, προνόμια εὐρεσιτεχνίας κτλ. μὴ ἔχοντα τὴν προσδιορισμένην εἰς αὐτὰ ἀξίαν). Ὑποκεφαλαίωσιν δὲ ἔχομεν ὡσάκις τὸ E , εἴτε σκοπίμως εἴτε συνεπεῖα τοῦ νομοθετημένου τρόπου ἀποτιμήσεως, ἀναγράφεται εἰς χαμηλοτέρας τιμὰς τῶν πραγματικῶν¹ (π.χ. ὁ Κώδιξ Φορ. Στοιχείων ἐπιβάλλει τὴν ἀπογραφὴν τῶν ἐμπορευμάτων εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως ὅταν ἡ τρέχουσα -πραγματικὴ-², τιμὴ εἶναι *μεγαλυτέρα*).

Κατὰ ταῦτα ἡ ἀριθμητικὴ εἰκὼν τῆς κ. περιουσίας δὲν προδικάζει τὴν πραγματικὴν τοιαύτην.

- 22 Εἶδη ἰσολογισμῶν.** Ἀναλόγως τῶν προϋποθέσεων καὶ τοῦ σκοποῦ διὰ τὸν ὁποῖον καταρτίζονται ἐκάστοτε διακρίνομεν :

—**Ἴσολογισμὸν ἐκμεταλλεύσεως (bilan d'exploitation).** Εἶναι ὁ συνήθως καταρτιζόμενος εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως μὲ σκοπὸν τὴν ἐξεύρεσιν τῶν προκυψάντων ἀποτελεσμάτων καὶ—ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ—τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ. Διότι ὡς πρὸς τὸν ἰσολογισμόν τοῦτον, ἀκριβῶς, ἀμφισβητεῖται ἂν σκοπὸς εἶναι ὁ ὀρθὸς καθορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων (παραβλεπομένης τῆς ἀκριβοῦς εἰκόνος τῆς περιουσίας θεωρουμένης ὡς περιττῆς

1. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 85.

2. Βλ. Κεφ. 2 Ἀπογραφή, σελ. 61.

καί ανεφίκτου) ή τούναντίον εάν διά τοῦ ἔτησιου ἰσολογισμοῦ ἐπιδιώκεται ἡ στάθμισις τῆς πραγματικῆς περιουσίας, τῶν ἀποτελεσμάτων ὑπολογιζομένων καί ἐξαρτωμένων ἐκ ταύτης.

Τήν πρώτην ἀποψιν ὑποστηρίζει ἡ θεωρία τοῦ *δυναμικοῦ* ἰσολογισμοῦ (Schmalenbach καί ἡ Σχολή τῆς Κολωνίας), τήν δευτέραν ἡ θεωρία τοῦ *στατικοῦ* ἰσολογισμοῦ (Nicklisch, Gerstner, κ.ἄ.). Εἰς τὸν συγκερασμὸν τῶν δύο τούτων σκοπῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ πιστεύει ἡ θεωρία τοῦ *ὄργανικοῦ* ἰσολογισμοῦ, χρησιμοποιοῦσα πρὸς τοῦτο, κατὰ τὰς ἀποτιμήσεις, τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας ἀλλὰ ὡς *τιμὴν ἀνικαταστάσεως* τῶν ἀναλωθέντων (Schmidt καί ἡ Σχολή τῆς Φραγκφούρτης). Ὁ ἐμπειρικός Λογιστὴς ἴσως ἀπορήσει ἐκ τῆς ἀπροσδοκῆτου τούτης ἀντιθέσεως τῶν δύο σκοπῶν, πεπεισμένος—ἐξ ἀδιαφορίας πρὸς τὴν βαθυτέραν οὐσίαν τῶν λογιστικῶν ζητημάτων—ὅτι ἡ ἀριθμητικὴ ὄψις τῆς περιουσίας (ἀπογραφή-ἰσολογισμὸς) καθορίζει τὰ ἀποτελέσματα καί, τανάπαλιν, τὸ μέγεθος τῶν ἀποτελεσμάτων καθορίζει τὴν ἔκτασιν τῆς περιουσίας. *Ἐπὶ τῶν βασικῶν τούτων θεμάτων ἀσχολούμεθα εἰς Ἰδιαιτέρον Κεφάλαιον*¹.

—*Ἰσολογισμὸν φορολογικὸν (bilan fiscal, Steuerbilanz)*. Οὗτος καταρτιζόμενος συγχρόνως καί παραλλήλως πρὸς τὸν προηγούμενον συντάσσεται κατ' ἀνάγκην βάσει τοῦ συστήματος ἀποτιμήσεων καί ἄλλων τυπικῶν περιορισμῶν, τὰ ὅποια ἰσχύουν ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως². Καταρτίζεται συνήθως ἐξωλογιστικῶς, στηριζόμενος εἰς τροποποίησιν τῶν κονδυλίων τοῦ ἰσολογισμοῦ *ἐκμεταλλεύσεως* ὅστις ἀποβλέπει εἰς τὴν ἀδέσμευτον καί βάσει οἰκονομικῶν κριτηρίων διαφώτισιν τῆς διοικήσεως τοῦ ὄργανισμοῦ, τῶν μετόχων, τῶν τραπεζῶν κλπ. Ὁ *δουαδισμὸς* (dualismus) οὗτος δὲν συναντᾶται παρ' ἡμῖν, ὅπου περιουσιακὸς καί φορολογικὸς ἰσολογισμὸς ταυτίζονται ἀπολύτως, τοῦ πρώτου καταρτιζομένου βάσει τῶν ἀρχῶν καί τῶν διατάξεων τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας καί νομολογίας.

—*Ἰσολογισμὸν διαλύσεως (bilan de liquidation)*. Εἶναι κατ' ἐξοχὴν *στατικὸς* ἰσολογισμὸς ἀποβλέπων εἰς τὴν ἀκριβεστέραν δυνατόν πιθανολόγησιν τῆς ἀξίας τῆς περιουσίας, ὅταν αὕτη παύσῃ νὰ ἀποτελῇ ἓνα ἐνιαῖον λειτουργικὸν σύνολον. Ἡ ἐπικειμένη ρευστοποίησις τοῦ ἐνεργητικοῦ ἐπηρεάζει σημαντικὰ τὴν ἀξίαν τούτου. Τὴν περίπτωσιν ταύτην ἀντιμετωπίζουν, πλὴν ἄλλων, καί οἱ σύνδικοι πτωχεύσεως, οἱ ἐκκαθαρισταὶ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν³, κτλ.

1. Βλ. καί Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Λογιστικὴ, τεῦχος 3ον σελ. σελ. 166 ἐπ.

2. Ἰδίᾳ εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὴν ἀναγνώρισιν ὠρισμένων ἐξόδων, ἀποδοχῶν, τὰ ἀνώτατα ὄρια ἀποσβέσεως, κ.ἄ.

3. Βλ. Α. ΝΕΖΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ τῶν ἐμπορικῶν ἐταιρειῶν, σελ. 230 ἐπ.

— *Ίσολογισμόν συγχωνεύσεως (bilan de fusion)*. Ἐνταῦθα προέχουσα εἶναι ἢ προσπάθεια ἀναδείξεως τῶν ὑπερτιμήσεων (plus-values) ἢ ὑποτιμήσεων (moins-values) εἰς τὰ ἐπὶ μέρους στοιχεῖα τούτου (γῆπεδα, οἰκοδομαί, χρεώγραφα) ὅσον καὶ τοῦ συνόλου τῆς ἐπιχειρήσεως (λόγῳ ἐπιτυχοῦς ἐκλογῆς ἰκανότητος, κτλ.). Ἡ ἀβεβαιότης εὐρήμου ἐπωνυμίας, πιστοληπτικῆς ἰκανότητος, κτλ.). Ἡ ἀβεβαιότης τῶν τοιοῦτων ἐπιδράσεων καθιστᾷ δυσχερῆ τὸν καθορισμὸν τοῦ κεφαλαίου τῆς ἀπορροφώσης (ἢ συνιστωμένης διὰ τῆς συγχωνεύσεως) ἐταιρείας καὶ συνεπῶς τοῦ ἐπιμερισμοῦ τούτου μεταξύ τῶν συγχωνευομένων. Ἄς παρατηρηθῇ ἀκόμη ὅτι ἐκ τοῦ γεγονότος καὶ μόνον τοῦ περιορισμοῦ τοῦ ἀνταγωνισμοῦ—συνεπεία τῆς συγχωνεύσεως—προκύπτει μία συνολικὴ ὑπεραξία προδικαζομένη ἐκ τῶν πιθανολογούμενων παχυλῶν κερδῶν. Ἡ ὑπεραισώδης ἐκτίμησις τῆς ὑπεραξίας ταύτης ὁδηγεῖ ἀκριβῶς εἰς τὴν ὑπερκεφαλαίωσιν (watering)¹.

— *Ίσολογισμοὶ ἐσωτερικῆς χρήσεως*. Αἱ ὀρθολογικῶς διακυβερνώμεναι ἐπιχειρήσεις καταρτίζουσιν μηνιαίους προσωρινούς ἰσολογισμούς ἢ ὀπωσθήποτε τριμηνιαίους, ἐν ὧσι μάλιστα τῆς νεωτέρας κατὰ τρίμηνα φορολογίας. Βεβαίως οἱ τοιοῦτοι ἐνδιάμεσοι ἰσολογισμοὶ (bilans intermédiaires, Swischenbilanzen) στηριζόμενοι εἰς ἐσωτερικὰς ἀπογραφὰς, ὑπολογισμούς κοστολογήσεως κτλ. στεροῦνται ἀπολύτου ἀκριβείας καὶ εἶναι ἀπλῶς ἐνδεικτικοί. Παρὰ ταῦτα οἱ διαχειρισταὶ ἀντλοῦν ἐκ τούτων πολυτίμους καὶ κυρίως ἐγκαίρους ἐνδείξεις ἐπὶ τῆς πορείας τῶν ἐργασιῶν. Συγκρινόμενοι δὲ πρὸς τὰ προγράμματα οἰκονομικῆς δραστηριότητος παρέχουν τὸ μέτρον τῶν πραγματοποιήσεων, ἀλλὰ καὶ τῶν ἀποκλίσεων τῶν ὁποίων ἀναζητοῦνται τὰ αἷτια. Τοιοιτοτρόπως—καὶ ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὰς λοιπὰς λογιστικὰς καταστάσεις—καθίστανται ἀπαραίτητα στοιχεῖα ὀρθολογικῆς διακυβερνήσεως τῶν οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν.

— *Ίσολογισμοὶ ἐνοποιημένοι*² (consolidated balance sheet, bilan consolidé). Πρόκειται περὶ τῶν ἰσολογισμῶν τοὺς ὁποίους καταρτίζουν αἱ ἐταιρεῖαι - μητέρες (société - mère) ἢ θυγατρικοὶ ἐπιχειρήσεις, αἱ διατηροῦσαι εἰς χεῖρας αὐτῶν τὴν πλειοψηφίαν τοῦ μετοχικοῦ κεφαλαίου πολλῶν ἄλλων ἐξηρημένων ἐπιχειρήσεων (sociétés-filles), τὰς ὁποίας ἐλέγχουν καὶ καθοδηγοῦν³.

Ἐναντιῶν τοῦ τρόπου κατὰ τὸν ὁποῖον ἡ ἰθύνουσα μετέχει τῶν ἐξηρημένων ἐταιρειῶν διακρίνομεν διαφόρους περιπτώσεις, ἐκ τῶν

1. Ἐπὶ τούτων βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 86 ἐπ. ὡς καὶ Ε. ΣΝΟΖΖΙ : ὁρ. cit. σελ. 13.

2. Ἡ καὶ ἐκκαθαρισμένοι. Ὁ ἐπικρατήσας ὄρος consolidé δὲν τυγχάνει ἐπιτυχῆς.

3. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 187 ἔ.

ὁποίων χαρακτηριστικὴ εἶναι ἡ ἀκόλουθος: Ἡ Α' (θύνουσα (Spitzgesellschaft) κατέχει τὰ 60% τοῦ μετοχικοῦ κεφαλαίου τῆς Β', ἡ ὁποία κατέχει τὰ 70% τῶν μετοχῶν τῆς Γ, κ.ο.κ. Ὡς εὐνόητον, ἡ Α' διοικεῖ τὴν Γ, μέσῳ δὲ ταύτης καὶ ἄλλας ἀκόμη (Δ, Ε), δίκην ἀλύσεως (società a catena). Εἶναι πρόδηλον ὅτι ὁ ἰσολογισμὸς τῆς Α' καὶ ἡ καθάρᾳ αὐτῆς περιουσία εἶναι συνάρτησις τοῦ ἰσολογισμοῦ τῶν Β' καὶ Γ κτλ. Εἰδικώτερον μάλιστα ὅταν—ὡς συμβαίνει σχεδὸν πάντοτε—αὐταὶ κατέχουν μετοχὰς τῆς Α'. Εἶναι προφανὲς ὅτι ἐνταῦθα αἱ νομικῶς αὐτοτελεῖς ἐπιχειρήσεις Α—Β—Γ—Δ ἀποτελοῦν κατ' οὐσίαν ἓνα οἰκονομικὸν ὄργανισμὸν. Διὰ τὴν ἐπιτύχωμεν τὴν πραγματικὴν περιουσιακὴν εἰκόνα αὐτοῦ θὰ ἀπαιτηθοῦν πλεῖστοι συμπηφισμοί, δηλαδὴ μία ἀριθμητικὴ ἑκκαθάρισις. Τὸ ἀκόλουθον, ἐντελῶς στοιχειώδεις, παράδειγμα ἀποσαφηνίζει τὸ ζήτημα.

Ἡ ἐταιρεία Α' κατέχει τὰ 100% τοῦ μετοχικοῦ κεφαλαίου τῆς Β'. Οἱ ἐπὶ μέρους ἰσολογισμοὶ τῶν εἶναι:

Α			
Πάγια	500	Μετ. Κεφάλαιον	900
Κυκλοφοριακὰ	800	*Αποθεματικά	100
Μετοχαὶ Β	400	*Υποχρεώσεις	700
	<u>1.200</u>		<u>1.700</u>

Β			
Πάγια	650	Μετοχ. Κεφάλαιον	400
Κυκλοφοριακὰ	550	*Αποθεματικά	200
		*Υποχρεώσεις	600
	<u>1.200</u>		<u>1.200</u>

Ὁ ἐνοποιημένος ἰσολογισμὸς ὁ ἐμφαινὼν τὴν περιουσιακὴν θέσιν τῆς ομάδος Α—Β ἐπιτυγχάνεται ἐὰν λάβωμεν τὸ πραγματικὸν ἐνεργητικὸν τῶν Α' καὶ Β', τὰς πραγματικὰς ὑποχρεώσεις αὐτῶν, καὶ τὴν ἀριθμητικῶς προκύπτουσαν διαφορὰν καθαρᾶς περιουσίας, ἥτοι (2.500—1.300=1.200).

Ἐνοποιημένος ἰσολογισμὸς				
Πάγια		1.150	*Υποχρεώσεις	1.300
Α	500		Α	700
Β	650		Β	600
Κυκλοφοριακὰ		1.350	Κ. Περιουσία	1.200
Α	800		Κεφάλαιον Α	900
Β	550		*Αποθεματ. Α	100
		<u>2.500</u>	*Αποθεματ. Β	200
				<u>2.500</u>

Ἡ ὡς ἄνω περίπτωσις εἶναι ἄκρως σχηματοποιημένη. Εἰς τὴν πραγματικότητα συμπηφίζονται ἀμοιβαῖοι ἀλληλόχρεοι λογαριασμοί.

διαφοραί έκδόσεως μετοχῶν ὑπὲρ καὶ ὑπὸ τὸ ἄρτιον¹, κονδύλια ἐμ-
φαίνοντα ὑπεραξίαν ἐπιχειρήσεως (Goodwill, ἀέρας), κ.ἄ.².

§ 4

ΠΡΩΤΑΙ ΑΡΧΑΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΕΩΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- 23 Εισαγωγικαὶ παρατηρήσεις.** Ὡς ἐλέχθη ἤδη, ἡ συστηματικὴ μελέτη τοῦ ἰσολογισμοῦ, καθὼς καὶ ἄλλων συναφῶν *λογιστικῶν καταστάσεων* (financial statements), ὀδηγεῖ εἰς πορίσματα πολύτιμα διὰ τὴν ἐσωτερικὴν διοίκησιν τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ, ἐξ ἴσου ὅμως χρήσιμα διὰ τὸν ἐκτὸς τῆς ἐπιχειρήσεως ἐνδιαφερόμενον : μέτοχον, πιστοδότην, ἐρευνητὴν κ.ἄ. Προϋποθέτει ὅμως σοβαρὰς γνώσεις ἀναγομένας εἰς τὸν ἀδελφὸν κλάδον τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*. Συνεπῶς ἐνταῦθα δὲν δύναται νὰ γίνῃ παρά ἀπλή νύξις, ἔχουσα ὡς σκοπὸν νὰ καταδείξῃ τὴν βαθυτέραν σημασίαν τῶν ἀναζητήσεων τούτων ἀπὸ διττῆς σκοπιᾶς³, τῆς ἰδιωτικῆς καὶ τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας.
- 24 Διάπλασις οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν.** Οὗτοι ἀποτελοῦντες ζῶντα κύτταρα τοῦ οἰκονομικοῦ κόσμου ἔχουν παραπλησίαν ἰδιότητα πρὸς τοὺς ὀργανισμοὺς τοῦ βιολογικοῦ κόσμου. Ὅπως δὲ εἰς κάθε ὀργανισμὸν ὀρισμένου τύπου καὶ εἴδους διαπιστοῦνται ὀρισμένοι ἀναλογαί—φυσιολογικαί—εἰς τὴν σωματικὴν διάπλασιν αὐτοῦ, αὐτὸ τοῦτο παρατηρεῖται εἰς τὴν περιουσιακὴν συγκρότησιν τῶν οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν. Ἐκαστος τούτων, ἀναλόγως τοῦ εἴδους, τύπου καὶ κλάσεως μεγέθους εἰς τὰ ὁποῖα ἀνήκει (π.χ. κυλινδρόμυλος ἀλεστικῆς ἰκανότητος 10 τόν.) ὀφείλει νὰ ἐμφανίζῃ ὀρισμένας ἀναλογίας ἀρμονικῆς διαπλάσεως. Πᾶσα σοβαρὰ ἀπόκλισις προδίδει νοσηρότητα ὀλιγώτερον ἢ περισσότερον ἀπειλητικὴν. Πῶς θὰ γνωρίζωμεν ἐὰν ἡ διάπλασις ὀργανισμοῦ τινος εὕρσκεται ἐντὸς τῶν ὀρίων τοῦ ἀρμονικοῦ, τοῦ φυσιολογικοῦ ; Τοῦτο ἐπιτυχάνεται διὰ τῆς συγκρίσεως ὀρισμένων σχέσεων ἀναλογίας πρὸς τὸν *ἀντίστοιχον μέσον ὄρον* ὁμοειδῶν ὀργανισμῶν⁴.

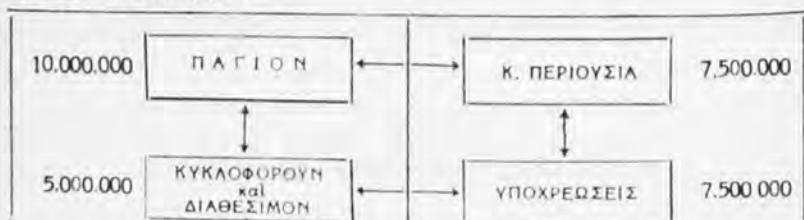
1. Βλ. καὶ Ε. SNOZZI : op. cit. σελ. 278 ἐπ.

2. Εἰς τὰς Ἑν. Πολιτείας ἢ ἔκδοσις μετοχῶν ὑπὸ τὸ ἄρτιον εἶναι νόμιμος. οὐχὶ δὲ παρ' ἡμῖν καὶ εἰς τὰς εὐρωπαϊκὰς χώρας.

3. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Λογιστικὴ, Τεύχος Β, σελ. 72 ἐπ.

4. Ὡς πρὸς τὰς προϋποθέσεις τοιούτων συγκρίσεων βλ. Ε. SCHNETTLER : Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1933, W. WEIGMANN : Grundlagen des Betriebsvergleichs, Stuttgart 1932.

25 Έρευνήτεαι σχέσεις αναλογίας. Τάς κυριωτέρας τούτων έμφανίζει τό έπόμμενον διάγραμμα¹:



α' Πάγιον - κυκλοφοριακόν : $\frac{10}{5} = 2 : 1$. 'Η διαπιστουμένη εις τόν Ισολογισμόν τούτον αναλογία 2 : 1 δύναται νά είναι φυσιολογική ή όχι. 'Ως φυσιολογική, κανονική, λογίζεται εάν συμπίπτει περίπου πρός τόν μέσον όρον πολλών όμοειδών έπιχειρήσεων². 'Εστώ ότι ή έξευρεθεΐσα αναλογία άφίσταται της τυπικής (μέσης) τοιαύτης. Πρόκεινται δύο περιπτώσεις :

Διαπιστούται περίσσεια παγίων κεφαλαίων (καί συνεπώς ανεπάρκεια κυκλοφοριακών και διαθεσίμων). Τί διδάγματα (πορίσματα) προκύπτουν έκ της τοιαύτης διαπιστώσεως ; 'Ότι ή μονάς έχουσα ανεπάρκειαν κυκλοφοριακών κεφαλαίων άδυνατεί νά κινηθή, νά έκμεταλλευθῆ πλήρως τά πάγια αύτης μέσα (έγκαταστάσεις). Κατ' ανάγκην όθεν θά προστρέξη εις συμπληρωματικών δανεισμόν. Τούτο δέ, έστω και υπό δυσμενείς συνθήκας της αγοράς κεφαλαίων, Μέγα μέρος της προσόδου της έπιχειρήσεως θά άπορροφήσουν οι τόκοι τών ζένων κεφαλαίων, με προδήλως Ισόποσον μείωσιν του έπιχειρηματικού κέρδους και συνεπώς της άποδοτικότητας³.

Διαπιστούται περίσσεια κυκλοφοριακών κεφαλαίων : Έστω ότι ή ύφισταμένη αναλογία $\frac{\pi}{\kappa}$ δεικνύει αντίθέτως — έν συγκρίσει πάντοτε πρός μέσην φυσιολογικήν αναλογίαν — περίσσειαν κυκλοφοριακών κεφαλαίων και ανεπάρκειαν παγίων.

'Εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι ή λύσις τυγχάνει εύχερης διά της τροπής τών κυκλοφοριακών και δη τών διαθεσίμων εις πάγια, διά της αγοράς δηλ. συμπληρωματικών μηχανημάτων, ανεγέρσεως νέων οίκοδομών, κ.ά. μέχρις ότου τά κυκλοφοριακά κεφάλαια καταστούν ανάλογα πρός τά έπαυξηθέντα πάγια. 'Η λύσις αύτη, δυνατή

1. Διάγραμμα κατά w. PRION : Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb. Τόμ. III Berlin 1935.

2. Είς τόν προσδιορισμόν τοιούτων συγκρισίμων αναλογικών σχέσεων (ratios) συμβάλλει ή κατάρτισις Ισολογισμών *ένιαίου τύπου* (Βλ. σελ. 71).

3. 'Η περίπτωσης αύτη άποτελεί χρονίαν νόσον της έλλ. βιομηχανικής οικονομίας ένταθείσαν κατά τά μεταπολεμικά έτη.

βεβαίως. Είναι κατά κανόνα *αντιοικονομική*, ἐν σχέσει πρὸς μίαν ἐξ ὑπαρχῆς ἐπιτυχή ἀναλογίαν $\frac{\pi}{\kappa}$. Πράγματι δύο κινητήρες τῶν 100 HP στοιχίζουσι καὶ ὡς ἀγορά καὶ ὡς λειτουργία περισσότερο ἐνὸς κινητήρος τῶν 200 HP κ.ο.κ.

Κατὰ ταῦτα μία ἀρχική ἀρμονική σχέσις τῶν παγίων (π) πρὸς τὰ κυκλοφοριακὰ (κ) κεφάλαια ἀποτελεῖ θεμελιώδες ζήτημα διὰ τὴν ἀποδοτικὴν ὑπόστασιν—πάσης οἰκ. ἐκμεταλλεύσεως.

β' Κ. Περιουσία — Ὑποχρεώσεις: $\frac{7,5}{7,5} = 1 : 1$. Ἡ σχέσις αὕτη προσδιορίζει τὸν καλούμενον *βαθμὸν δανειακῆς ἐπιβαρύνσεως* (Grad der Verschuldung). Τυγχάνει πρόδηλον ὅτι ὑπέρμετρος δανειακὴ ἐπιβαρύνσις ἀφ' ἐνὸς μὲν ὀδηγεῖ εἰς μείωσιν τῆς ἰδιοφελούς ἀποδοτικότητος, ἀφ' ἑτέρου δὲ—καὶ ἀναλόγως τοῦ χρόνου ληκτότητος τῶν ὑποχρεώσεων ἐν σχέσει πρὸς τὸν φυσιολογικὸν ρυθμὸν τῆς κυκλοφορίας—ἐγκυμονεῖ κινδύνους ἀδυναμίας πληρωμῶν.

Σχετικῶς πρὸς τὴν ἐνδεδειγμένην ἀρμονικὴν ἀναλογίαν μεταξὺ ἰδίων καὶ ξένων κεφαλαίων ἐπροτάθησαν γενικοὶ τινες κανόνες, οἱ ὅποιοι ὅμως εἶναι ἐπιδεικτικοὶ σοβαρῶν ἀποκλίσεων ἀπὸ κλάδου εἰς κλάδον καὶ ἀπὸ ἐπιχειρήσεως εἰς ἐπιχείρησιν¹.

— **Πάγιον - Κ. Περιουσία:** $\frac{10.000.000}{7.500.000} = \frac{10}{7,5}$. Ἡ σχέσις αὕτη ἀπορρέει ἐμμέσως ἐκ τῶν προηγουμένων καὶ εἰς τὴν σειρὰν τῆς προσδιορίζει τὴν σχέσιν :

— **Κυκλοφορῶν - Πιστωτικῶν Κεφάλαιον:** $\frac{5.000.000}{7.500.000} = \frac{5}{7,5}$. Ὡς πρὸς τὴν τελευταίαν ταύτην ἀναλογίαν ὑπεστηρίχθη ὁ κανὼν κατὰ τὸν ὅποιον τὰ μὲν πάγια δέον νὰ καλύπτονται (ἀποκτῶνται) διὰ τοῦ ἰδίου κεφαλαίου, ἐνῶ τὰ κυκλοφοριακὰ, λόγῳ τῆς εὐχεροῦς τῶν ρευστοποιήσεως, δύνανται νὰ ἀποκτῶνται, ἀκινδύνως, διὰ τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων.

Αἱ ἀνωτέρω, ὡς καὶ ἄλλαι τινές, ἀναλογίαι ἀναφέρονται εἰς τὴν στατικὴν συγκρότησιν τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, δηλαδὴ εἰς τὴν ἐπιτυχή ἢ ὄχι ἀνατομικὴν τῆς διάπλασιν. Ἰσῆς τοῦλάχιστον σημασίας τυγχάνει καὶ ἡ—διὰ τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ λοιπῶν οἰκονομικῶν καταστάσεων (statements)—μελέτη τῆς ρευστότητος, δηλαδὴ τῆς ἰκανότητος τῆς ἐπιχειρήσεως ὅπως ἀντιμετωπίζη ἐπιτυχῶς τὰς ληξιπροθέσμουσ αὐτῆς ὑποχρεώσεις.

1. Βλ. καὶ Ν. ΦΩΤΙΑ : Συντελεσταὶ δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, σελ. 82 ἐπ. Ἀθήναι 1943. Η. SELLIEN : Das Finanzierungsproblem, Wiesbaden 1939. Κ. SANDIG : Das problem des Fremdkapitals, Leipzig 1930. Ν. POLACK : La circulation du capital dans l'entreprise et la distribution du crédit, Paris 1935. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, Ἀθήναι 1950.



Παρατηρήσεις. Τονίζομεν καί πάλιν ὅτι ἡ παρούσα § δὲν ἀποβλέπει εἰς τὴν μελέτην τῶν σοβαρῶν τούτων θεμάτων τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἑκμεταλλεύσεων*. Σκοπεῖ μόνον νὰ καταδείξῃ ὅτι ἡ κριτικὴ διερεύνησις τοῦ ἰσολογισμοῦ, καλῶς διεξαγομένη, ὀδηγεῖ εἰς διαφωτιστικὰ πορίσματα σχετικὰ πρὸς τὴν στατικὴν συγκρότησιν καὶ τὴν εὐστάθειαν τῶν οἰκονομικῶν μονάδων. Δεικνύει δὲ ἀκόμη ποῖα ἡ σημασία τῆς ἀξιοποιήσεως τῶν λογιστικῶν δεδομένων.

*

26 Ὑλικὸν πρὸς μελέτην. Εἰς τὰ ἐπόμενα παραθέτομεν ἰσολογισμοὺς τινὰς ὡς ἐμφανίζονται εἰς τὴν πράξιν. Πρὸς ὑποβοήθησιν τοῦ μελετητοῦ ὑπενθυμίζομεν ὅτι ὑπὸ τὴν μεγίστην ποικιλίαν τῶν τίτλων τῶν λογαριασμῶν τὸ ἐνεργητικὸν περιλαμβάνει: ἀξίαι ἀκίνητοποιημένας καὶ ἐμπορευσίμους, ἀπαιτήσεις, χρηματικὰ καὶ προχρηματικά¹ μέσα, *προληρωθέντα ἔξοδα*, ὡς ἐνίοτε καὶ *Ζημίας εἰς νέον* (συνιστώσας κονδύλιον συμφηφιστικῶν τῶν λογαριασμῶν τῆς Κ. περιουσίας). Τὸ παθητικὸν περιλαμβάνει: τὴν ὁμάδα λογαριασμῶν Κ. περιουσίας (κεφάλαιον, παντοειδῆ ἀποθεματικά), πάσης φύσεως καὶ ληκτότητος ὑποχρεώσεις, ἀποσβέσεις στοιχείων ἐνεργητικοῦ συνιστώσας συμφηφιστικά κονδύλια τούτου (βλ. σελ. 82), *προεπραχθέντα ἔξοδα*.

Ὁ λογαριασμὸς *Διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς* προκύπτει ἐκ τῆς μετατροπῆς παλαιῶν κονδυλίων (μέχρι τοῦ 1945, τοῦ 1946 καὶ 1948) εἰς τὸ νέον τιμαριθμικὸν καθεστῶς. Ἡ ἐμφάνισις του εἰς τὸ ἐνεργητικὸν ὑποδηλοῖ ἰσόποσον ἐλάττωσιν κ. περιουσίας, εἰς τὸ παθητικὸν δὲ προσαύξησιν ταύτης².

Οἱ λογαριασμοὶ *Προβλέψεις πρὸς...*, *Κρατήσεις διὰ...*, ὀφείλουσαν ὑποδηλοῦν πιθανὰ στοιχεῖα κ. περιουσίας ἢ παθητικοῦ. Ἀλλὰ ἡ πραγματικὴ τῶν ὑπόστασις ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ λογιστικοῦ χειρισμοῦ ἐξ οὗ προέκυψαν.

Τέλος αἱ ἀναγραφόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμὸν *Ζημίας* (Ε) ἢ *Κέρδη* (Π) εὐρίσκονται εἰς τὸν λογαριασμὸν *Κέρδη καὶ Ζημίας* ἢ *Ἀποτελέσματα χρήσεως* εἰς τὴν ἀντίθετον πάντοτε πλευράν, ὡς *ὑπόλοιπον εἰς νέον* ἢ *ὑπόλοιπον πρὸς ἰξίωσιν*, ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὰ κατωτέρω διαγράμματα:

Περίπτωσις κέρδους:

Ἴσολογισμὸς			
Διάφορα	.....	Κεφάλαιον	50
στοιχεῖα	.....	ὑποχρεώσεις	47
		Κ. κέρδος	3
	100		100
Ἀποτελέσματα Χρήσεως			
Ἐξοδα	7	Ἀκαθάριστα κέρδη	10
Κ. κέρδος	3		
	10		10

Περίπτωσις ζημίας:

Ἴσολογισμὸς			
Διάφορα στοιχεῖα	97	Κεφάλαιον	50
Ζημία χρήσεως	3	ὑποχρεώσεις	47
	100		100
Ἀποτελέσματα χρήσεως			
Ἐξοδα	10	Ἀκαθάριστα κέρδη	7
		Ζημία	3
	10		10

1. Π.χ. ἐπιταγὰς, τοκομερίδια, κτλ. εἰσπρακτέα, δυνάμενα νὰ θεωρηθῶσιν ἐπίσης ὡς ἀπαιτήσεις ληξιπρόθεσμοι.

2. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: *Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμίας*. Ἀθῆναι 1945.

ΠΛΗΘΗΤΙΚΟΝ

Γημέρα και οικοδομικά Έγκυραστάσεις	323.143,200	2.400.437,000
β) Γημέρα	2.077.293,800	
γ) Οικοδομικά Έγκυραστάσεις	4.692.728,000	
Μηγυρικά Έγκυραστάσεις	45.180,100	4.737.498,100
Πάσων ποσόντων ποσοσύν Χρήσεως		
* Επένδυση, Σκέψη και Μεταφορικά Μέσα	166.640,800	
α) Έπένδυση και Σκέψη	178.799,800	
Πάσων ποσόντων παρ. χρήσεως	11.959,000	251.746,800
β) Μεταφορικά Μέσα	72.947,000	
Πλάτα Όχημα	624.966,980	
Ηλεκτροπαραγωγή προτύπων	343.232.500	
Βιομηχανικά πρότυπα και εμπορεύματα	803.690,840	
Υλικά εν γένει	437.669,991	2.209.560,301
Είση ενεκκευαλάς :		
α) Ειρήμεια	116.466,680	449.642,270
β) Δοχεία, κλάβια, χάρτινη περιτυλίγμ. κλπ	333.179,690	
* Αρχιτεκτονικά και έξοπλισματα	113.591.311	
Χαράσσειο διαφωρον	1.945.895.194	
Λογισμιασμο διαφωρον	1.311.726.042	
Λογισμιασμο εις Σ. Ν.	696.812.170	
Ταμειον	164.025.409	1.677.455.025
Τ παμειασι	3.129.616	1.947.142.000
Διαφωρον εκ νεωσ προσαρμυγις		16.231.466.203
Λογισμιασμο Τάξεωσ		69.883.500
		16.301.349.703

Α ν ά λ υ σ ι ς Μ ε ρ ι δ ο ς * Κ έ ρ δ η κ α ι Ζ η μ ι α ι *

Μετοχικών Κεφάλαιων	18.538.969	685.941.000
* Αρχικόν ουμώωνσ Α. Ν. 50954	667.402.040	
Διαφωρον προσαρμυγις Β.Δ. 619146	2.743.764.000	
Προσαρμυγι Βάσεσ νέωσ Β.Δ. 717148	3.429.705.000	
Μετοχικών Κεφάλαιων Ν.Δ. 674148	664.500.000	
* Αποδομιασμο Κεφάλαιων εκ διαφωρον εκ- Αποδομιασμο Κεφάλαιων ύπερ τό έρπον δοσεωσ Μετοχών ύπερ τό έρπον	723.937.000	4.838.142.000
Αποδομιασμο διαφωρον :		
Οικοδομιασμο ενκαταστάσεωσ	1.710.000.090	
Μηγυρικών	3.908.000.000	
Επένδυων και Σκευών	151.000.000	
Μεταφορικών Μέσων	45.000.000	
Είδησ ενεκκευαλάσ (Βαρελιασ)	87.900.800	
Πλοισμιασμο διαφωρον		
Ρομυλασμο παρλαστέα	193.383.300	
Δάσεα επί δικαιογυρασμών		
Τοκογυρασμιασμο Έπυπόθηκων Δάσεωσ	932.895.750	
Τοκογυ. Έπυποθ. Δάσεωσ εις δολλ.	1.126.279.050	
62123, 09 X 15000	1.100.801.035	
Λογισμιασμο διαφωρον	1.463.967.331	
Κέρδη εις νέωσ	1.142.601	
Λογισμιασμο Τάξεωσ		16.231.466.203
		69.883.500
		16.301.349.703

ΠΛΗΘΗΤΙΚΗ

ΧΡΕΪΣΤΗ		
Γενικά έξοδα :		
Μικρά προσαρμυγι, Συμβορμια και Διασημιασμοσ, Χαροτομια, Τηλεγραμιασμο και Τεχνομιασμο, Διηγορμιασμο και Δικασμιασμο, Γραμμιασμο, Εξοδα και Προμήθειασ Απαιτομιασμών κλπ, Φόροι και λοιπά δασμιασμοσ Δημοσίου (Έκτος φόρου Δ. Κατηγοριασ)	1.607.449.096	
Τόκοι και Αποδόμιασμο	319.371.516	
Αποδόμιασμο Ι.Κ.Α.	304.467,092	
Ταμειων Ανσυριστη διαφωρον εκ νομολογιασμιασμιασμοσ προσαρμυγις	251.158.600	
Αποδόμιασμο Κεφάλαιων	40.216.120	
Δασμιασμοσ διαφωρον έπισημασμών δασμιασμων	21.603.720	
* Αποδομιασμοσ Παγίων Έπυποθηκων δασμιασμων	27.095.257	
Μεταφορικά εις μετασμοσ Λογισμιασμοσ Διαφωρον εκ Νέωσ Προσαρμυγις	540.036.710	
Φόροι Δημοσίου Δ. Κατηγοριασ	133.000.000	
* Υπόλοιπον παρσθεωρον	72.389.000	
Υπόλοιπον παρσθεωρον	1.142.601	
	3.308.489.712	

* Υπόλοιπον παρσθεωρονσ Χρήσεωσ		
Μικτά Κέρδη από :		
Παθησμοσ Βιομηχανικών προτύπων κλ.	3.305.778.554	

Εν Νέω Φαλήρω τῆ 24 Μαγιστου 1952

3.308.489.712

ΠΕΙΡΑΪΚΗ - ΠΑΤΡΑΪΚΗ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΒΑΜΒΑΚΟΣ Α.Ε.

Ίσολογισμός της 31ης Δεκεμβρίου 1951 - Έτος 10'

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

Έγκαταστάσεις :	
Έργοστάσιον Πατρών	11.713.212,356
> Καλλιθέας	13.664.107,658
> Πειραιώς	8.179.158,387
Έτερον Έργοστάσιον Πειραιώς	1.018.739,245
Νέον έργοστάσιον έν Ν.	
Περάφι	24.444.039,772
Έπιπλα	545.108,890
Σύνολον	59.554.366,308
Ακίνητα :	
Ακίνητον έν Αθήναις	1.894.174,920
Ακίνητα έν Πάτρας	405.719,740
Ακίνητον έν Περάφι	8.000,000
Σύνολον	2.379.894,660
Αυτοκίνητα	239.820,613
Μείον αποσβέσεως 1951	65.182,279
Ανταλλακτικά μηχανημάτων	174.638,334
Ταμείον	1
Χρεόγραφα	985.065,142
Σύνολον	112.288,500
Αποθήμη πρώτων ύλων και προϊόντων :	
Βάμβαξ, ύλικά και προϊόντα, ώς ή άπο- γραφή 31-12-1951	32.996.884,500
Γραμμάρια εισπρακτέα	10.735.146,050
Χρεώστα	8.761.987,716
Έλληνικόν Δημόσιον	1.660.608,000
Προμηθευτά	1.938.866,382
Έπισφαλείς απαιτήσεις	1
Σύνολον δρχ.	119.300.746,044

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

Κεφάλαιον Μετοχικών : Καταβεβλημένων :	
100.250 Μετοχάι πρός δρχ. 500	50.125.000
Διαφορά έκ προσαρμογής	9.223.000,000
Σύνολον	9.273.125.000
Τακτικόν άποθεματικόν :	
Υπόλοιπον 31 Δεκεμβρίου 1950	1.794.447,040
Χρήσεως 1951	126.800,000
Σύνολον	1.921.247,040
Έκτακτον άποθεματικόν :	
Υπόλοιπον 31 Δεκεμβρίου 1950	9.822.437,707
Χρήσεως 1951	300.000,000
Κρατήσεις και προβλέψεις διάφοροι	10.122.437,707
Σύνολον	12.620.985,808
Ειδ. κερτ. άποθ. 18 § 2 Α.Ν. 942/1949 :	
Μέχρι 31/12/1950	629.089,851
Χρήσεως 1951	181.333,150
Σύνολον	810.423,001
Διαφορά έκ νέας προσαρμογής	9.367,473
Κερτ. πρός άπόσβεσιν έγκαταστάσεων :	
Μέχρι 31,12/1950	23.618.063,734
Χρήσεως 1951	4.810.366,002
Σύνολον	28.428.429,736
Κέρδη και Ζημίες :	
Υπόλοιπον 31 Δεκεμβρίου 1951 εις νέον	109.939,640
Βιομηχανικά δάνεια :	
Εις Α.Α.	1.089.956,175
Εις δραχμάς	777.252,745
Σύνολον	1.867.208,920
Διάφοροι Πιστωτικοί Α/σμοι	46.093.872,582
Προεξοφλήσεις γραμματίων εισπρακτέων	3.788.670,900
Όφειλόμενοι φόροι	2.255.741,737
Μέρισμα χρήσεως 1951, μετά φόρου	1.804,5.0.000
Ποσοστά Διοικ. Συμβουλίου, μετά φόρου	194.760,500
Σύνολον δρχ.	119.300.746,044

Ανάλυσις του Λογαριασμού "Κέρδη και Ζημία," της χρήσεως του έτους 1951

ΧΡΕΩΣΙΣ

Γενικά έξοδα	5.796.730.679
Ασφάλιστρα	522.616.900
Φόροι	1.275.832.900
Τόκοι	5.129.215.805
Αποσβέσεις :	
Επισφαλών απαιτήσεων	45.037.120
Αυτοκινήτων	65.182.279
Κρατήσεις προς άποβεσιν έγκρατστάσεων	110.219.399
Ειδική κράτησις άθρου 18 Α.Ν. 942/1949	4.810.366.012
	181.333.150
	17.825.314.835
Καθαρά κέρδη προς διάθεσιν	2.536.000.140
Δρχ.	20.362.314.975

ΠΙΣΤΩΣΙΣ

Υπόλοιπον 31 Δεκεμβρίου 1950	90.670.063
Ακαθάριστα κέρδη εκ πωλήσεως προϊόντων	17.763.883.248
Έσοδα εκ άκινήτου	658.076.750
Έτερα έσοδα	1.849.684.914
Δρχ.	20.362.314.975

Διάρθεσις καθαρών κερδών δρχ. 2.536.000.140

Καθαρά κέρδη	2.536.000.140
Εις τακτικών Αποθεματικών 5 %	126.800.000
Εις πρώτον Μέρισμα	370.925.000
Εις ποσοστά Δ. Σ. μετά φόρου	2.038.275.140
> Πρόσθετον μέρισμα	194.760.500
> Έκτακτον άποθεματικόν	1.433.575.000
> Νέον	300.000.000
	109.939.640
	2.038.275.140

Μέρισμα χρήσεως 1951

Πρώτον Μέρισμα	370.926.000
Πρόσθετον Μέρισμα	1.433.575.000
Μέρισμα μετά φόρου προς δρχ. 18.000 κατά μετοχήν δρχ. 1.804.500.000	1.804.500.000

Τό εκ δρχ. 18.000 μέρισμα μετ' άφάρεισιν του Φ.Κ.Π. πληρωθήσεται έπι τή προσαγωγή τής ύπ' άριθ. 15 μερισματοαποδείξεως των μετοχών τής Έταιρείας μετά την έγκρισιν του Ίσολογισμού υπό τής Γενικής Συνελεύσεως καί εις ημερομηνίαν όρισθησομένην ύπ' αύτης.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ**Χρυσός και εξωτερικόν συνάλλαγμα****I. Διαθέσιμα Τραπεζής**

α) Είδικός Λ/σμός	£ 14 750.000.—/—	Δρ.	619 500.000.000
β) Λοιποί Λ/σμοί		•	1 362.794.297.138 Δρ. 1.982.294.297.138
II. Διαθέσιμα Ε.Σ.Α			
α) Είδικός Λ/σμός Ε.Σ.Α.		•	297.556.130.850
III. Διαθέσιμα Α.Μ.Α.Σ.			
α) Είδικ. Λ/σμοί	Οικονομ. Ένισχύσεως	•	330.782.850
β) Λ/σμοί	διαθέσ. ΑΜΑΣ συμφων. συμβ. 30,3 & 5,5,48	•	36.132.900
γ) Λ/σμοί	διὰ στρατιωτ. προμηθείας	•	12 908.250

Κερματικά Γραμμάτια Δημοσίου**Συναλλαγματικά και Γραμμάτια**

α) Έμπορικά Συν/καί και Γραμμάτια		•	184.943.173.809
-----------------------------------	--	---	-----------------

Πιστώσεις**I. Δημοσίου****α) Τακτικοί Λ/σμοί**

1) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί Συγκεντρ.			
Έσόδων και Πληρωμών	Δρ. 2.588.692.714.306		
2) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί Εξ. και Πληρωμ. Εξ. Εφοδίων	•	1.760.006.556.534	
3) Στρατ. Διοίκ. Δωδεκ. Λ/σμοί Συγκ. Έσόδων και Π/μών	•	61.724.949.783	• 4.410.424.220.623

β) Είδικοί Λ/σμοί υπό Διακανονισμόν

1) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προκατ. διὰ τὴν προμήθ. αγαθ. άνασυγκρ. μέσωσ προοργ.βοηθείας Ε.Σ.Α.	Δρ. 887.844.472.800		
2) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προκατ. διὰ τὴν προμήθ. αγαθ. άνασυγκρ. διὰ £ και \$ έπευθ. Σ/ματος	•	223.599.908.982	
3) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προκατ. διὰ τὴν προμήθ. αγαθ. άνασυγκρ. κροτήσεως μέσωσ CLEARING	•	966.702.844.957	
4) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προηρωμ. άξι-ας φορτωθ. αγαθ. Ε.Σ.Α.	•	285.703.267.693	
5) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προκατ. διὰ τὴν προμήθ. αγαθών άνα-συγκρ. μέσωσ σχεδ. ένδοευρ. πληρωμ.	•	335.263.650.526	
6) Έλλ. Δημ. Λ/σμοί προκατ. διὰ τὴν προμήθ. κοινοχρ. ειδών			

Ένόπλων Δυνάμεων	•	840.006.411.833 Δρ. 3.539.120.556.791	
II. Λοιπὰ Πιστώσεις		•	3.735.834.928.271

Ένοτικοι καταθέσεις II) Τραπεζας εκ διαθ. Δημ. Όργανισμών (N. 1611/50)**Έπενδύσεις****Κτίρια Τραπεζης και έγκαταστάσεις**

Μείον Άποσβέσεις	Δρ.	131.189.151.032	
•	•	5.345.483.845	• 125.843.667.187
•	•	8.516.958.654	
•	•	2.300.293.325	• 6.216.695.329
•	•		• 1.035.857.975.708

Έπιτρα στοιχειά Ένεργητικοῦ

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

Κεφάλαιον καταβεβλημένον	(ἐκ προσαρμογῆς)	Δρ.	60.000.000.000
'Αποθεματικά			
I. Πρόβλεψις συμφων. ἔρθρ. 71 Καταστατικῶ	Δρ.	9.647.678.000	
II. Τακτικῶν 'Αποθεματικῶν	>	52.066.375.000	> 61.714.052.000
Τραπεζικὰ Γραμμάτια ἐν κυκλοφορίᾳ			> 2.198.493.720.000
'Υποχρεώσεις ὄψεως εἰς δραχμὰς			
I. Λογαριασμοὶ τρεχοῦμενοι καὶ καταθέσεων			
α) Λογαριασμοὶ Τραπεζῆς			
1) Καταθέσεις Τραπεζῶν	Δρ.	482.701.553.296	
2) Ἔτεροι Λογαριασμοὶ	>	1.763.690.353.038	
3) Μέρισμα Χρήσεως	>	2.400.000.000	Δρ. 2.248.791.906.334
β) Λογαριασμοὶ Δημοσίου			
1) Δημοσίων ὑπηρεσιῶν	>	437.463.656.143	
2) Ἑλλ. Δημ. Λ/ Δρχ. ε.σ.α.	>	5.583.933.935.766	
3) » » » προ- γράμματα ἀνασυγκροτή- σεως	>	34.016.580.592	
4) Εἰδικὸς Λ/ Δημοσίου	>	376.058.000.000	
5) Ἑλλ. Δημ. Διαθέσιμα ὑπόλ. Πρόγραμ. Κοινοχρ. εἰδῶν Ἐνόπλων Δυνάμε- ων 1950-51	>	327.860.000.000	Δρ. 6.759.332.172.501
II. Γραμμάτια καὶ Τραπεζικαὶ ὄψεως	>	10.122.006.967	9.018.246.085.802
'Υποχρεώσεις ὄψεως εἰς ἑξωτερικὸν σὺμμα			
I. Λῆσμοὶ Τραπεζῆς			
α) Δι' εἰσαγωγᾶς	>	1.082.498.625	
β) Λοιποὶ Λῆσμοὶ	>	244.440.201.788	Δρ. 245.522.700.413
II. Λογαριασμοὶ Ε.σ.α.			
α) Προϊὸν ἐξουσιοδοτήσεων ἀγορῶν Ε.σ.α.			> 1.013.190.978.450
III. Λογαριασμοὶ Α.Μ.Α.Σ.			
α) Προϊὸν Ἀμερικ. Οἴκον. ἐνισχύσεως	>	257.510.550	
β) Κεφάλ. Διαθ. Α.Μ.Α.Σ. συμφ. συμβάσ. 30.3 καὶ 5.5.48	>	36.132.900	
γ) Προϊὸν εἰδικοῦ Λ/σμοῦ διὰ στρατ. προμηθ.	>	12.908.250	> 306.551.700
'Ἔτεροι ὑποχρεώσεις			> 1.259.020.230.560
'Αποτελέσματα χρήσεως ὑπόλοιπον			> 3.642.984.555.708
			> 77.490.010

ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ Η "ΕΘΝΙΚΗ",

49ος ΓΕΝΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 1940

Κατάστασις τής 31ης Δεκεμβρίου 1940

<p>Διάφορα Χρεώγραφα Δάνεια Ένδοθεν Κτηριακή Περιουσία Τραπεζών Τράπεζαι, Καταθέσεις εν δολμ Είς Δραχμάς Είς Συναλλάγμα</p> <p>Γενικά Πρακτορεία Έγγυηθείαι Διαφορ Λογισμολογίας Έξοδα Έγκαταστάσεως</p>	<p>18.063.573,— 7.780.554,70 106.778.183,65 471.584,90</p> <p>2.166.048,70 312.702,25</p> <p>11.921.525,— 691.701,— 4.264.867,75 756.471,—</p> <p>15.000.000,— 24.112.725,— 760.000,— 560.000,— 47.000.000,— 47.000.000,— 18.275.000,— 16.401.215,70 1.206.229,70 14.544.793,13 279.475,— 8.000.000,— 156.091,—</p> <p>153.224.579,95</p>
<p>Μετρεσίμων Κεφάλαιων δλοσηρώδ καταβεβλημένων 'Αποθεματικών κατά τό Καταστατικών Έκ Διαφορās Έκδοσως νέων μετοχών δια Σημάτων Έκκερμείας Μισθωματικών δια κινδύνους έν λογόν Προνοίας άποσβεστικως Κτηρίων</p> <p>'Αντασφαλισταί Έγγυηθείαι Διαφορ Λογισμολογίας Μερίσματα παραβώντων έτών Μέρισμα τού 1940 Κέρδη και Σηματα 'Υπόλοιπων άφείμενων εις νέον</p>	

Κέρδη και Σηματα κατά την 31 Δεκεμβρίου 1940

<p>Προμήθειαι Πυρασφαλαίων, μέτον έπαραχρησθέν παρά 'Αντασφαλιστών και Γενικά Έξοδα διαχειριστικως Πληρωθείαι Σηματα άσφαρ, άναλογίως 'Αντασφαλιστών 'Αποθεματικών Μισθωματικών δια κινδύνους έν λογόν Προνοίας δια Σημάτων Έκκερμείας άποσβεστικως Κτηρίων</p> <p>Κράτισ δι' άφισθητικόμενος φόρους Δημοσίου 'Αποσβεσίς Έκ των Έξόδων Έγκαταστάσεως Είσοδα άπέρ του τόμιου Σύνταξσεως Προσωπικού Συναλλάγματικη διαφορά Κέρδη και Σηματα, τα διανεμεύμενα Κέρδη και Σηματα, τ' άφείμενα</p>	<p>8.270.303,50 673.268,30 47.000.000,— 7.000.000,— 500.000,— 1.000.000,— 643.000,— 327.767,80 500.000,— 13.480,45 13.844.908,— 156.091,— 79.927.780,05</p> <p>135.175,— 6.560.632,10 47.000.000,— 7.000.000,— 500.000,— 16.677.262,50 594.371,— 1.460.349,40 79.927.700,05</p> <p>Δρχ. 1.642.670,30 4.917.961,80</p> <p>Προνοίας Μισθωματικών δια κινδύνους έν λογόν</p> <p>Κρατηθέν κατά την 31 Δεκεμβρίου 1939 δια Σημάτων Έκκερμείας</p> <p>'Ασφάλιστρα και δικαιούματα ληΐσσης χρήσεως 1940 Κράτισ κέρδους Έκ πωλήσεως χρεωγράφων Άριστος κέρδους Έκ πωλήσεως Κτημάτων άλλού Νετέα</p>
--	---

Διζέσεις Καθάρων Κερδών έκ άραχηών 14.000.000

<p>'Αποθεματικών κατά τό Καταστατικών Τακτικών Μέρισμα Προσθέντων Μέρισμα Μείων φόρου Δημοσίου Φόρος Μέρισματος Ποσοστά Διοικητικού Συμβουλίου Μείων Φόρου</p> <p>Φόρος έπι ποσοτών κ. κ. Συμβουλίων Ποσοστά Διευθυντικως και Προσωπικως Κέρδη και Σηματα: 'Υπόλοιπων άφείμενων εις νέον</p>	<p>10 ε% Δρχ. 600.000,— 9.957.897,—</p> <p>10.357.897,— 2.557.897,— 1.069.649,— 259.779,—</p> <p>1.386.480,— 8.000.000,— 2.557.897,— 809.270,— 259.779,— 831.483,— 156.091,— 14.000.000,— 8.000.000,—</p> <p>Δρχ. Δρχ.</p>
<p>Μέρισμα πρὸς δρχ. 200,— έπι μετοχών 400.000. έλαύτερον παντός φόρου 'Έν 'Αθήναις τῆ 11 Φεβρουαρίου 1941</p>	

ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΩΝ (Α. Ε. Σ.)
ΓΕΝΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 1950

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ		ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ	
Τροχαίον ὄλικόν	Δρ. 552.021.166	Μετοχικόν Κεφάλαιον	Δρ. 1.110.000.000
Έργαλεια	28.530.038	Κεφάλαιον Ἀποθεματικόν	9.022.670
Μηχανήματα	32.473.050	Λογαριασμός νέων Λεωφορ.	1
Ίδρυτικά έξοδα	10.352.525	Ἀποσβέσεις	383.745.632
Ἐπιπλά καὶ σκεύη	90.281.180	Προσωρινοὶ λ/σμοὶ πιστωτ.	137.721.955
Λ/σμός ἐπιτάξεως Λεωφορ.	1	Σιδηρόδρομοι Θεσσαλίας	716.569.628
Προσωρινοὶ λ/σμοὶ χρεωστ.	30.310.214		
Διαφορὰ ἐκ νέας προσαρμογῆς	577.415.216		
Ζημίαι καὶ Κέρδη	1.035.676.496		
	2.357.059.886		2.357.059.886
Ἄνάλυσις τῆς Μερίδος «Ζημίαι καὶ Κέρδη»			
ΧΡΕΩΣΙΣ		ΠΙΣΤΩΣΙΣ	
Ἰπόλοιπον παρελθ. χρήσεως	Δρ. 690.919.026	Εἰσπράξεις διάφοροι	Δρ. 15.393.700
Γενικά έξοδα	72.921.024	Ζημίαι	
Δῶρον ἑορτῶν προσωπικοῦ	2.823.000	Παρελθ. χρήσ.	Δρ. 690.919.026
Εἰσφορὰ ὑπὲρ ἱ.Κ.Α.	712.800	Παρούσ.	344.757.470
Τόκοι, χαρτόσημον κ.λ.π.	35.706.826		
Φόροι	68.189.000		1.035.676.496
Δικαστικά έξοδα	13.431.900		
Ἀποζημιώσεις ἀπολυθέντων υπαλλήλων	57.597.370		
Ἀποσβέσεις χρήσεως 1950			
Τροχαίου ὄλικου	Δρ. 82.803.150		
Έργαλείων	4.276.800		
Μηχανημάτων	2.597.850		
Ίδρυτικῶν έξοδων	1.035.250		
Ἐπιπλῶν καὶ σκευῶν	18.056.200		
	108.769.250		
	Δρ. 1.051.070.196		Δρ. 1.051.070.196

Ἐν Ἀθήναις τῇ 27ῃ Ἰουλίου 1952
Ἐντελὴ τοῦ Διοικητικῆς Συμβουλίου

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΑΣ ΘΕΣΕΩΣ

Μετοχικόν Κεφάλαιον (διηρημένον εις 146.000 μετοχάς)

α) Πρὸ τῶν προσαρμογῶν . . . Δρχ.	14.600.000,—	
β) Ἐκ προσαρμογῶν »	15.862.400.000,—	Δρχ. 15.877.000.000,—

Ἀποθεματικόν ἐξ ἐκδόσεων

α) Πρὸ τῶν προσαρμογῶν . . . Δρχ.	27.341.847,—	
β) Ἐκ προσαρμογῶν »	5.778.112.105,—	5.805.453.952,—
		» 21.682.453.952,—

ΜΕΤΟΥ :

Ζημίαι παρελθουσῶν χρήσεων. Δρχ.	2.093.495.209,—	
Ζημίαι χρήσεως 1951. »	1.269.404.503,—	» 3.362.899.712,— Δρχ. 18.319.554.240,—

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΙΜΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ἐνυπόθηκον Δάνειον παρὰ τῆ Hellenic and General Trust Ltd (ὑπόλοιπον κεφαλαίου δανείου τῆ 31.12.51 £ 26.929.17.6 @ Δρχ. 42.000) = » 1.131.054.750,—

Ἀναβιώσασαι τοκοχρεολυτικαὶ δόσεις τοῦ ὡς ἄνω δανείου καὶ τόκοι ὑπερμερείας αὐτῶν, συμφώνως Νόμῳ 1586 (1950), £ 28,276.4.9 @ Δρχ. 42.000— . . . » 1.187.601.975,—

Ἐνυπόθηκον Δάνειον παρὰ τῆ Ἐθνικῆ Κτηματικῆ Τραπεζῆ τῆς Ἑλλάδος εἰς δραχμάς » 331.473.675,—

Ἐνυπόθηκα Τοκοχρε/τικά Δάνεια Ἀνασυγκροτήσεως ἔπ' Ἐπεκτάσεως Ἐργοστασίων

I. Παρὰ τῆ Κτηματικῆ Τραπεζῆ τῆς Ἑλλάδος εἰς δολλάρια :

α) Δάνειον \$ 1.444.000.—, 6% λήξεως 1ης Ἰουλίου 1961 πραγματοποιηθὲν διὰ \$ 1.439.091,64 @ Δρχ. 15.020		» 21.615.156.432,—
β) Δάνειον \$ 1.156.000.—, 6% λήξεως 1ης Ἰουλίου 1952		» 17.363.119.700,—

II. Παρὰ τῆ Ἐθνικῆ Τραπεζῆ τῆς Ἑλλάδος εἰς δολλάρια :

Δάνειον \$ 1.348.400.—, 6% λήξεως 8ης Ἰουλίου 1962 πραγματοποιηθὲν διὰ \$ 588.051,86 @ Δρχ. 15.060,—		» 8.856.061.012,— Δρχ. 50.484.467.544,—
Ἐπ' ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν		» 20.821.632.001,—
		Δρχ. 89.625.653.885,—

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΙΜΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ἐνυπόθηκον Δάνειον παρὰ τῆ Hellenic and General Trust Ltd (λήξασαι τοκοχρεολυτικαὶ δόσεις μῆπω καταβληθεῖσαι £ 37,378.7.6 @ Δρχ. 42.000,—) . . . » 1.569.891.750,—

Ἐνυπόθηκα Τοκοχρεολυτικὰ Δάνεια Ἀνασυγκροτήσεως καὶ Ἐπεκτάσεως Ἐργοστασίων εἰς δολλάρια: (ὑπόλοιπον τόκων μέχρι 31.12.51 μῆπω πληρωθὲν \$ 92.033,29 @ Δρχ. 15.060,—) . . . » 1.386.021.347,—

Βιομηχανικόν Δάνειον » 4.623.542.000,—

Ὄφειλαὶ πρὸς τὸ Ἑλληνικόν Δημόσιον ἐκ φόρων . . . » 675.160.900,—

Γραμματία πληρωτέα » 451.174.000,—

Ὄφειλαὶ πρὸς Τραπεζάς » 5.096.832.477,—

Πιστωτικὰ ὑπόλοιπα προσ. τρεχουσῶν Ἀσμάτων . . . » 14.658.024.575,— Δρχ. 28.460.647.049,—

Δρχ. 28.460.647.049,—

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Διάφοροι καταθέται ἑγγυήσεως	Δρχ.	65.324.310,—
Τσιμέντα πωληθέντα ἐν ἀποθήκῃς	»	26.470.855,—

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ

Χρήσεως 1951

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟΝ

Δρ. 3.427.523.073,--

Οικόπεδα 'Εργοστασίων Δρ. 49.314.355.707,--
Κτίρια και 'Εγκαταστάσεις παλαιών
'Εργοστασίων ΗΡΑΚΛΗΣ-ΟΛΥΜΠΟΣ

Μετ' ον: 'Αποσβέσεις
Μέχρι και χρήσεως 1950 . . Δρ. 41.608.900.601,--
χρήσεως 1951 » 2.476.749.837,-- » 44.085.650.438,-- » 5.228.705.269,--

Κτίρια και 'Εγκαταστάσεις νέων
Εργ/σίων ΗΡΑΚΛΗΣ - ΟΛΥΜΠΟΣ \$ 3.182.420,01 » 47.823.470.624,--
α) 'Εκ Δανείων εις δολάρια » 30.355.022.132,--
β) 'Εκ Κεφαλαίων εις δραχμάς » 78.178.492.756,--
» 1.521.291.173,-- » 76.657.201.583,--

Μετ' ον: 'Αποσβέσεις χρήσεως 1951 » 259.696.485,--
Μία Μεταφορᾶς » 203.782.322,--
'Επιπλα και Σκεύη » 1.726.980.920,--
'Ακίνητον ἐν 'Αθήναις (ἐπὶ τῆς ὁδοῦ Εὐριπίδου 8) » 2.190.389.727,--

Μετ' ον: 'Αποσβέσεις:
Μέχρι και χρήσεως 1950 . . Δρ. 572.105.186,--
χρήσεως 1951 » 63.873.299,-- » 635.978.485,-- » 1.554.411.242,--

Μηχανήματα και 'Ανταλλακτικά 'Ανασυγκροτήσεως
ὕπο παραλαβήν: \$ 4.519,98 » 67.890.100,--
α) 'Εκ Δανείων εις δολάρια » 2.211.532.766,-- » 2.279.523.866,--
β) 'Εκ Κεφαλαίων εις δραχμάς » 208.990.002,--
'Επενδύσεις εις μετοχικούς τίτλους » 269.298.750,--
Συναλλαγματική διαφορά τοῦ ἔναντι Δανείου
\$ 26.929.17,7 πρὸς μελλοντικὴν ἀπόσβεσιν

Δρ. 89.625.653.785,--

Δρ. 20.821.632.001,--

'Υπόλοιπον » 37.160.195,--
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ » 506.119.438,--
Μετρητὰ ἐν τοῖς Ταμείοις » 74.805.373,--
Πρώται ὕλαι » 2.312.684.094,--
Κάσιμοι ὕλαι » 784.855.631,--
'Υλικά - 'Ανταλλακτικά » 520.829.190,--
Προϊόντα ὑπο καταργασίαν και ἔτοιμα » 2.542.643.149,--
Σάκκοι » 10.000.001,--
Χρεωστικά ὑπόλοιπα προσ. τρεχ. Λισμῶν » 178.167.000,--
Γραμμάτια Εἰσπρακτέα » 671.750.977,--
'Οφειλόμενα παρὰ τοῦ 'Ελληνικοῦ Δημοσίου
Προμηθευταὶ ἐξωτερικοῦ

Δρ. 7.639.015.048,--

Δρ. 28.460.647.049,--

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Καταθέται δι' ἐγγύησιν Δρ. 65.324.310,--
Δικαιούχοι προποληθέντων τοιμέντων » 26.470.855,--
Δρ. 91.795.165,--

Ἀξίαι Ἀκίνητοποιήσεις	Ὁμάς Ἀ/σμῶν 2	20	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ
	21	25	<p style="text-align: center;">ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ</p> <p>μείον Ἀποσβέσεις</p> <p style="text-align: center;">ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</p> <p>Γήπεδα</p> <p> μείον Ἀποσβέσεις</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Ἀκίνητα</p> <p> μείον Ἀποσβέσεις</p> <p>Ἔργαλαία καὶ Ὅργανα, Ἐπιπλα, διαρρυθμίσεις καὶ ἔγκαταστάσεις</p> <p> μείον Ἀποσβέσεις</p> <p>Ἀκίνητοποιήσεις ἀσώματοι</p> <p> μείον Ἀποσβέσεις</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Ἀκίνητοποιήσεις ὑπὸ κατασκευῆν</p> <p>Ἀκίνητοποιήσεις καταστραφείσαι συνέπειᾳ πολεμικῶν γεγονότων</p> <p> μείον Ἀποσβέσεις</p> <p style="text-align: center;">ἙΤΕΡΑΙ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΙΑΙ ΑΞΙΑΙ</p> <p>Δάνεια πέραν τοῦ ἔτους</p> <p>Τίτλοι συμμετοχῆς</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσιν</p> <p>Παρακαταθήκαι καὶ ἔγγυθσεις</p>
Ἀποθέματα Stocks	Ὁμάς Ἀ/σμῶν 3		<p style="text-align: center;">ΑΞΙΑΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ</p> <p>Ἐμπορεύματα</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Ἐλκτικά καὶ ἐφοδιασμοί</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Προϊόντα ἡμικατεργασμένα</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Προϊόντα ἑτοιμα</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Προϊόντα (ἢ ἔργα) ὑπὸ κατασκευῆν</p> <p>Ἀγαθὰ συσκευασίας (ἀποστολῆς)</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p>
	Ὁμάς Ἀ/σμῶν 4		<p style="text-align: center;">ΑΞΙΑΙ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΙΜΟΙ ἢ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΙ</p> <p>Πελάται</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις τῶν λογαριασμῶν πελατῶν</p> <p>Ἕτεροι χρεώσται</p> <p> μείον Προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις ἐπὶ ἑτέρων χρεωστῶν</p> <p>Λογαριασμοὶ Τακτοποιήσεως - Ἐνεργητικόν</p>
Ἀ/σμοὶ Χρηματοοικονομικοὶ	Ὁμάς Ἀ/σμῶν 5		<p>Δάνεια βραχυπρόθεσμα (κάτω τοῦ ἔτους)</p> <p>Γραμμάτια εἰσπρακτέα</p> <p>Ἀποθετήρια ἢ ἑτεροι ἐνεχυριασμένοι ἀξίαι πρὸς εἰσπραξίν</p> <p>Ἐπιταγαὶ καὶ τοκομερίδια πρὸς εἰσπραξίν</p> <p>Τίτλοι τοποθετήσεων ἢ ἔντοκα γραμμάτια</p> <p> μείον προβλέψεις δι' ὀποτιμήσεις</p> <p>Τράπεζαι καὶ ταχυδρομικαὶ ἐπιταγαί, Ταμίον</p>
		87	<p style="text-align: center;">ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p> <p>Ζημίαι καὶ Κέρδη (ὑπόλοιπον χρεωστικόν)</p>

Ι Ι Ο Λ Ο Γ Ι Σ Μ Ο Υ

Λογιστικόν Σχέδιον

Κ ε φ α λ α ι α δ ι α ρ ρ η	Όμας λ/σμών 1	ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ		
	10	ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
	100	Κεφάλαιον εταιρικών η άτομικών		
	108	μειον Μέτοχοι - Κεφάλαιον μη άνηλειμμένον . .		
	110	Διαφορα εκδόσεως μετοχών		
	111	*Αποθεματικόν κατά νόμον		
	112	*Αποθεματικά κατασταστικού		
	115	*Αποθεματικά προαιρετικά		
	117	*Αποθεματικά εκ φορολογικών διατάξεων		
	118	*Αποθεματικόν ειδικόν εκ αναπροσαρμογής		
	12	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ (1)		
	135	ΚΕΦΑΛΑΙΑ (FONDS) ΑΝΑΝΕΩΣΕΩΣ (2)		
	137	Κεφάλαια ανανεώσεως όλικου		
	138	Κεφάλαια ανανεώσεως αποθεμάτων		
	14	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
	16	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΙΝΔΥΝΩΝ		
160	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ			
162	*Όμολογία και όμολογα πέραν του έτους			
	*Έτεραι όπochρώσεις μακροπρόθεσμοι			
Λ/σμοί Τρίτων	Όμας λ/σμών 4	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ		
		Προμηθευταί		
		Προκαταβολαι ληφθείσαι έναντι παραγγελιών υπό έκτέλεσιν		
		*Έτεροι πιστωταί		
	Λογαριασμοί τακτοποιήσεως - Παθητικόν			
Λ/σμοί Χρημα- τοικονομικοί	Όμας λ/σμών 5	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ		
		*Όμολογία και τοκομερίδια (κάτω του έτους)		
		*Έτεραι όπochρώσεις βραχυπρόθεσμοι		
		Γραμμάτια πληρωτέα		
	*Αποθετήρια η έτερα ένεχυρόγραφα πληρωτέα			
87	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
	Ζημία και κέρδη (όπόλοιπον πιστωτικόν)			

1. *Υπόλοιπον εις νίον, αποτελεσμάτων παρελθούσης χρήσεως. (χρεωστικόν τοιοϋτον ύπογραμμίζεται δι' έρυθράς μελάνης).

2. *Ό όρος Fonds τυγχάνει ένταϋθα έγγυτερος προς την έννοιαν της Προβλέψεως.

ΑΣΚΗΣΕΙΣ

Ζήτημα 1. Να συνταχθῆ ὁ ἰσολογισμὸς βάσει τῶν ἀκολούθων στοιχείων ἀπογραφῆς: Μετρητὰ 5 ἐκ., Δάνειον συναφθὲν παρὰ τῆς Κτηματικῆς Τραπεζῆς 150 ἐκ., Δεβουλευμένοι τόκοι ὑπὲρ αὐτῆς 5 ἐκ., Ἐμπορεύματα παρὰ τρίτους 250 ἐκ., Χρεώγραφα 25 ἐκ., Γραμμάτια πρὸς πληρωμὴν 60 ἐκ., Ἀπαιτήσεις ἐναντὶ πελατῶν 80 ἐκ., Ὄφειλόμενοι φόροι εἰς δημόσιον 25 ἐκ., Ἀκίνητα 200 ἐκ., Γραμμάτια πρὸς εἰσπραξίν 30 ἐκ., Κεφάλαιον (:)

Ζήτημα 2. Μὲ τὰ αὐτὰ ὡς ἀνω δεδομένα, λαμβανόμενα εἰς τὸ διπλάσιον, ποῖα θὰ ἦτο ἡ ἀξία τῶν γραμματίων εἰσπρακτέων, ἐάν τὸ Κεφάλαιον ἀνῆρχετο εἰς δρχ. 680 ἐκ.

Ζήτημα 3. Ὁ Α κατέχει ἐν δλω δρχ. 100.000, ὀφείλει δὲ εἰς τὸν Β δρ. 200.000. Ὁ Β κατέχει, πλὴν τῆς ὡς ἀνω ἀπαιτήσεως καὶ ἔμπορεύματα δρχ. 300.000, ὀφείλει δὲ 50.000 εἰς τὸν Γ, ὅστις οὐδὲν πέραν τούτου κέκτηται.

Ζητοῦνται: οἱ ἰσολογισμοὶ τῶν Α, Β, Γ.

Ζήτημα 4. Ὁ Α κατέχων μόνον 1.000.000 δρχ. εἰς μετρητὰ δανείζει τὸν Β δρχ. 500.000. Ὁστος ἐκ τῶν δανεισθέντων ἀγοράζει ἔμπορεύματα διὰ 300.000, πωλεῖ δὲ τὸ ἡμισυ τούτων διὰ δρχ. 200.000 εἰς τὸν Γ. Ὁστος πάλιν πρὸς ἐξόφλησιν τῶν ἀγορασθέντων δανείζεται ἀπὸ τούτου δρχ. 100.000, χορηγεῖ δὲ εἰς τὸν Β γραμμάτιον διὰ τὰς ἑπομένους 100.000 δρχ.

Ζητεῖται: Ὁ ἰσολογισμὸς τῶν Α, Β καὶ Γ εἰς τὸ πέρασ τῶν δεσλοψηφιδῶν τούτων (καὶ λαμβανόμενου ὅτι ὄφιν εἰ δὲν ὑπάρχουν ἕτερα περιουσιακὰ στοιχεῖα).

Ζήτημα 5. Αἱ τρεῖς ἀτομικαὶ ἐπιχειρήσεις Α, Β, Γ, τῶν ὁποίων ἔπονται οἱ ἰσολογισμοί, συγχωνεύονται εἰς ἑνὸς ἑταίρειαν.

Α			
*Ακίνητον	5.000.000	Κεφάλαιον	4.500.000
*Ἐμπορεύματα	3.000.000	Πιστωταὶ εἰς Συνάλλαγμα	3.000.000
Γραμμάτια εἰσπρακτέα	2.000.000	Πιστωταὶ	2.000.000
Ταμεῖον	500.000	Κέρδη χρήσεως	1.000.000
	<u>10.500.000</u>		<u>10.500.000</u>
Β			
*Ακίνητα	4.000.000	Κεφάλαιον	7.500.000
*Ἐμπορεύματα παρὰ τρίτους	5.000.000	Πιστωταὶ διάφοροι	3.500.000
Χρεῶστα	2.000.000	*Ἐξόδα Πληρωτέα	700.000
Ζημίαι χρήσεως	700.000		
	<u>11.700.000</u>		<u>11.700.000</u>
Γ			
*Ἐμπορεύματα	2.000.000	Κεφάλαιον	2.000.000
Γραμμάτια πρὸς εἰσπραξίν παρὰ Τραπεζῆς Α	1.200.000	Γραμμάτια πληρωτέα	1.500.000
Τράπεζα Α λογαριασμός ὄψεως	500.000	Κέρδη χρήσεως	500.000
Ταμεῖον	300.000		
	<u>4.000.000</u>		<u>4.000.000</u>

Ζητεῖται: Ὁ ἰσολογισμὸς τῆς νέας ἑταιρείας μετὰ καθορισμοῦ τοῦ μεριδίου ἑκάστου ἑταίρου.

Ζήτημα 6. Ὁ ἐπιχειρηματίας Α συμμετέχει εἰς δύο ἐπιχειρήσεις τῶν ὁποίων οἱ ἰσολογισμοὶ ἔχουν ὡς ἑξῆς:

Ἑταίρεια Α & Β			
Ταμεῖον	500.000	Μερίδιον Α	500.000
*Ἐμπορεύματα	2.000.000	Μερίδιον Β	1.000.000
Πελάται	1.000.000	*Ἑταιρικὸν Κεφάλαιον	1.500.000
Ζημίαι	500.000	Πιστωταὶ	2.500.000
	<u>4.000.000</u>		<u>4.000.000</u>
Ἑταίρεια Α & Γ			
Ταμεῖον	100.000	Μερίδιον Α	2.000.000
*Ἐμπορεύματα	5.000.000	Μερίδιον Γ	2.000.000
Γραμμάτια εἰσπρακτέα	1.000.000	*Ἑταιρικὸν Κεφάλαιον	4.000.000
Χρεῶστα	900.000	*Ἀποθεματικόν	500.000
		Γραμμάτια πληρωτέα	1.000.000
		Πιστωταὶ	1.000.000

Συνεπεία διαφωνιών εν τῇ πρώτῃ ἔταιρειᾷ ὁ Α ἀποσύρεται ἐκχωρῶν τὸ μερίδιόν του εἰς τὸν Β ἀντὶ 400.000 (τῆς ἔταιρειας διαλυομένης καὶ καθισταμένης πλέον ἀτομικῆς ἐπιχειρήσεως τοῦ Β, διατηρούσης δὲ τὸ αὐτὸ ἐνεργητικόν).

Τὰς 400.000 δανεῖζει ἐν συνεχείᾳ ὁ Α εἰς τὴν ἔταιρίαν Α & Γ ἐπὶ ἐπιτοκίῳ 8 %/α. Προκαταβάλλεται αὐτῷ τόκος μιᾶς ἐξαμηνίας, διὰ τῆς ἐκχωρήσεως εἰς διαταγὴν του γραμματίων εἰσπρακτέων ἴσης ὀνομαστικῆς ἀξίας. Ἡ ἔταιρεία Α & Γ χρησιμοποιοῖ τὸ δάνειον ἐξ ἡμισείας: 1) Πρὸς ἐξόφλησιν ληξάντων γραμματίων, 2) Πρὸς ἀγοράν ἐμπορευμάτων.

Ζητοῦνται: Οἱ ἴσολογισμοὶ ἀμφοτέρων τῶν ἐπιχειρήσεων κατόπιν τῶν ἀνωτέρω πράξεων.

Ζήτημα 7. Δύο ἐπιχειρηματῆαι ἀδελφοί, ὁ Α καὶ Β, τῶν ὁποίων οἱ ἴσολογισμοὶ ἔχουν ὡς ἑπεται, κληρονομοῦν ἐξ ἡμισείας ἕν ἀκίνητον. Κατόπιν συμφωνίας ὁ Β ἐξαγοράζει τὸ μερίδιον τοῦ Α διὰ δρχ. 550.000 καὶ χορηγεῖ αὐτῷ: α) Μετρητὰ 250.000 δραχμᾶς. β) Γραμμάτιον 300.000 δραχμᾶς.

Ἰσολογισμὸς Α

Ἀκίνητον	5.000.000	Κεφάλαιον	10.000.000
Ἐμπορεύματα	8.000.000	ἘΥποχρεώσεις διάφοροι	6.000.000
Πελάται	2.000.000		
Ταμείον	1.000.000		
	<u>16.000.000</u>		<u>16.000.000</u>

Ἰσολογισμὸς Β

ἘΥπόστεγα	1.000.000	Κεφάλαιον	10.000.000
Γαϊάνθρακες	10.000.000	Πιστώται	7.000.000
Φορτηγὰ αὐτοκίνητα	5.000.000		
Ταμείον	1.000.000		
	<u>17.000.000</u>		<u>17.000.000</u>

Ζητεῖται: Ὁ Ἰσολογισμὸς τῶν Α καὶ Β κατόπιν τῶν ἀνωτέρω (τὰ ὁποῖα θεωροῦνται γενόμενα εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ἐπιχειρηματικῆς περιουσίας αὐτῶν).

Λ Υ Σ Ε Ι Σ

Λύσις 1.

Ἰσολογισμὸς

Ἀκίνητα	200.000.000	Κεφάλαιον	350.000.000
Ἐμπορ. παρά τρίτους	250.000.000	Κτηματικὴ Τράπεζα	155.000.000
Χρεώγραφα	25.000.000	Γραμμάτια πληρωτέα	60.000.000
Πελάται	80.000.000	Φόροι πληρωτέοι	25.000.000
Γραμμάτια εἰσπρακτέα	30.000.000		
Ταμείον	5.000.000		
	<u>590.000.000</u>		<u>590.000.000</u>

Λύσις 2. Γραμμάτια εἰσπρακτέα 40 ἐκ.

Λύσις 3.

Α		Β		Γ	
Ταμείον	Πιστώται	Χρεώσαι	Κεφάλαιον	Χρεώσαι	Κεφάλαιον
100.000	(Β) 200.000	(Α) 200.000	450.000	(Β) 50.000	50.000
Ἐλλειμμα Κ. Περ.		Ἐμῖτα	Πιστώται		
100.000		300.000	(Γ) 50.000		
<u>200.000</u>	<u>200.000</u>	<u>500.000</u>	<u>500.000</u>	<u>50.000</u>	<u>50.000</u>

Λύσις 4.

Ἰσολογισμὸς Α

Ταμείον	400.000	Κεφάλαιον	1.000.000
Χρεώσαι	600.000		
(Β 500			
Γ 100)			
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

B			
Ταμείον	300.000	Πιστωτάι	500.000
*Εμπορεύματα	150.000	Κεφάλαιον	50.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	100.000		
	<u>550.000</u>		<u>550.000</u>
Γ			
*Εμπορεύματα	200.000	Πιστωτάι (Α)	100.000
		Γραμμάτια εισπρακτέα	100.000
	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>

Λύσις 5.

Ίσολογισμός Έταιρείας Α.- Β & Σία			
*Ακίνητα	9.000.000	Μερίδιον Α'	5.500.000
*Εμπορεύματα	5.000.000	Μερίδιον Β'	6.800.000
*Εμπορεύματα παρά τρίτοις	5.000.000	Μερίδιον Γ'	<u>2.500.000</u>
Γραμμάτια εισπρακτέα	2.000.000	*Εταιρικών Κεφάλαιον	14.800.000
Γραμμάτια προς εισπρξιν παρά		Πιστωτάι εις συνάλλαγμα	3.000.000
Τραπεζή Α'	1.200.000	Πιστωτάι	5.500.000
Χρεώσται	2.000.000	Γραμμάτια πληρωτέα	1.500.000
Τράπεζα Α' λ/ς δψεως	500.000	*Εξοδα πληρωτέα	700.000
Ταμείον	800.000		
	<u>25.500.000</u>		<u>25.500.000</u>

Μερίδια: Α = 4.500.000 + 1.000.000 = 5.500.000, Β = 7.500.000 - 700.000 = 6.800.000,
 Γ = 2.000.000 + 500.000 = 2.500.000.

Λύσις 6.

Ίσολογισμός άτομικής επιχείρησης Β			
Ταμείον	500.000	Κεφάλαιον	1.400.000
*Εμπορεύματα	2.000.000	Πιστωτάι	2.500.000
Πελάται	1.000.000		
Ζημίαι	400.000		
	<u>3.900.000</u>		<u>3.900.000</u>

Ίσολογισμός όμμερρύθμιου έταιρείας Α & Γ			
Ταμείον	100.000	Μερίδιον Α'	2.000.000
*Εμπορεύματα	5.200.000	Μερίδιον Β'	2.000.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	984.000	*Εταιρικών κεφάλαιον	4.000.000
Χρεώσται	900.000	*Αποθεματικών	500.000
		Γραμμάτια πληρωτέα	800.000
		Πιστωτάι	1.000.000
		Α' λ/ς δανείου	400.000
		Κέρδη χρήσεως	484.000
	<u>7.184.000</u>		<u>7.184.000</u>

Λύσις 7.

Ίσολογισμός Α			
*Ακίνητα	5.000.000	Κεφάλαιον	10.550.000
*Εμπορεύματα	8.000.000	*Υποχρεώσεις διάφοροι	6.000.000
Πελάται	2.000.000		
Ταμείον	1.250.000		
Γραμμάτια εισπρακτέα	300.000		
	<u>16.550.000</u>		<u>16.550.000</u>

Ίσολογισμός Β			
*Ακίνητα	1.100.000	Κεφάλαιον	10.550.000
*Υπόστεγα	1.000.000	Πιστωτάι	7.000.000
Γαιάνθρακες	10.000.000	Γραμμάτια πληρωτέα	300.000
Φορτηγά αυτοκίνητα	5.000.000		
Ταμείον	750.000		
	<u>17.850.000</u>		<u>17.850.000</u>

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΙΣ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

— Δυναμική Λογιστική —

§ 1

ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Εισαγωγικοί παρατηρήσεις. Τὰς μεταβολὰς εἰς τὴν σύνθεσιν τῆς περιουσίας παρηκολουθήσαμεν εἰς τὰ προηγούμενα¹, μέσῳ διαδοχικῶν ἰσολογισμῶν. Τυχᾶναι ὅμως αὐτονόητον ὅτι τοῦτο θὰ ἦτο ἀπολύτως ἀδύνατον εἰς τὴν πρᾶξιν διὰ δύο σημαντικούς λόγους :

— διότι αἱ συναλλαγαὶ (καὶ λοιπαὶ ἐνέργειαι τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ) εἶναι, ἔστω καὶ ἐντὸς μιᾶς ἡμέρας, ἀναρίθμητοι, ἀφορώσαι πολυάριθμα στοιχεῖα Ε, Π καὶ συνεπῶς Κ. Π.

— διότι καὶ ἂν ἀκόμη ἦσαν ἐλάχισται, διὰ τῶν ἀλλεπαλλήλων ἰσολογισμῶν θὰ εἶχομεν μόνον *διαδοχικὰς στατικὰς εἰκόνας τῆς συνολικῆς ἐμφανίσεως τῆς περιουσίας καὶ οὐχὶ συστηματικῶς ταξινομημένας πληροφορίας καὶ μάλιστα λεπτομερειακὰς (κατὰ στοιχεῖον, χρόνον, αἰτίαν, ποσόν).*

Πρὸς ἐξασφάλισιν πλήρους καὶ λεπτομεροῦς συστήματος πληροφοριῶν, ἡ Λογιστικὴ ἐπενόησε καὶ σὺν τῷ χρόνῳ ἐσυστηματοποίησεν *ἰδιοχρονθμόν* τι ὄργανον : τὸν *λογαριασμόν*. Διὰ τῶν λογαριασμῶν ἀπεικονίζονται τὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας καὶ αἱ ἐπὶ τούτων συναλλαγαὶ, ἐσωτερικαὶ ἐνέργειαι (λ.χ. τροπὴ σίτου εἰς ἄλευρον) κ.ἄ., εἰς τρόπον ὥστε οἱ λογαριασμοὶ νὰ ἀποτελοῦν τὴν *πρώτην ὕλην* πάσης λογιστικῆς ὀργανώσεως².

Διὰ τὴν βαθυτέραν κατανόησιν τοῦ τί πράγματι εἶναι ἕνας λογαριασμός ὀφείλομεν νὰ διακρίνωμεν δύο ἐντελῶς διάφορα *πράγματα*—τὴν *ἐννοιολογικὴν θεμελίωσιν*—τὴν *γραφικὴν παράστασιν*, αὐτοῦ.

1. Κεφάλαιον 3ον, σελ. 79 ἐπ.

2. Ἐξ οὗ καὶ πολλοὶ συγγραφεῖς παρεσύρθησαν ἀπὸ τὴν ἀπατηλὴν δοξασίαν τοῦ J. Quiney, καθ' ἣν ἡ Λογιστικὴ εἶναι ἡ *ἐπιστήμη τῶν λογαριασμῶν*. Καταδείξαντες τὸ ἀβάσιμον τῆς ἐκδοχῆς ταύτης, διαπιστοῦμεν εὐχαρίστως τὰς συμφώνους ἀπόψεις τῆς νεωτέρας βιβλιογραφίας. Οὕτω ὁ Garnier : «Et la Comptabilité, méthode scientifique d'observation plutôt que science elle même, est l'ambitieuse servante de l'Economie politique et du Droit». Βλ. P. GARNIER : La Comptabilité κτλ. σελ. 115, Paris 1917.

2 Έννοιολογική θεμελίωσις λογαριασμοῦ. Κάθε λογαριασμός δέν εἶναι τι ἄλλο παρά μία *ἄπορις* ἀπό τῆς ὁποίας περισσότερο πράγματα (συναλλαγαι, οικονομικά ἀποτελέσματα, κτλ.), ἂν καί μεταξύ των ποικιλοτρόπως ἀνόμοια, καθίστανται ὁμοιοῦν ἀπό τῆς θεωρουμένης ἀπόψεως, δηλ. ἀπό τῆς σκοπιᾶς τοῦ λογαριασμοῦ. Π.χ. εἰς προβήκην τινά ἐμφανίζονται ποικίλα εἶδη, διαφόρου μορφῆς, βάρους, χρώματος, ἰδιοτήτων, χημικῆς συνθέσεως, κτλ. Ἐφ' ὅσον ταῦτα ἡγοράσθησαν πρὸς μεταπώλησιν (ἐπὶ κέρδει) προσλαμβάνουν ἕνα νέον, κοινὸν πλεόν, γνώρισμα, καθιστῶν ταῦτα ὁμοιοῦν εἶναι «ἐμπορεύματα». Τὸ ἰδιαίτερον τοῦτο γνώρισμα θεμελιώνει τὸν λογαριασμόν.

Ἡ ὀρθή, ἀλλὰ συγχρόνως καὶ γόνιμος, παρατήρησις αὕτη ὀφείλεται εἰς τὸν J. Dumarchey, διδοντα ἕν ὄρισμόν διὰ τῶν *λογαριασμοῦ εἶναι τάξεις μονάδων ἀξίας*¹. Τάξεις σημαίνει ἐνταῦθα ἕν οἰονδήποτε κοινὸν χαρακτηριστικὸν γνώρισμα, ὡς πρὸς τὸ ὅποιον διάφορα στοιχεῖα (οἰκονομικά κ.ά.) καθίστανται ὁμοιοῦν, συγκρίσιμα καὶ συνεπῶς ἀριθμητά².

Κάθε λογαριασμός ὅθεν περιλαμβάνει μίαν *ἄπορις* (γνώρισμα), ὡς ἐξεθέσαμεν ἀνωτέρω, καὶ μίαν *ἐκτασις*, δηλ. ἀριθμὸν μονάδων πού ἐμπίπτουν ἐντὸς τοῦ θεωρουμένου γνωρίσματος. Ὁ ἀριθμὸς τῶν μονάδων δύναται νὰ μεταβάλλεται ἀλλὰ τὸ γνώρισμα νὰ μένη σταθερὸν (π.χ. αὐξομειώσεις βάρους ἢ ἀξίας ἐμπορεύματος), ἀλλὰ καὶ ἀντιθέτως νὰ ἔχωμεν μεταβολὴν τοῦ γνωρίσματος (μὲ ἰσόποσον ἢ ὄχι κατανομήν τῶν μονάδων).

Ἡ θεωρητικὴ ὡς ἄνω, ἐξέτασις τῆς οὐσιαστικῆς ὑποστάσεως παντὸς λογαριασμοῦ εἶναι *ἐξαιρετικὸς χρήσιμος διὰ τὰς ἀνάγκας τῆς ἐπιτηρομένης λογιστικῆς*. Ὅλοι οἱ λογαριασμοὶ οἱ κινούμενοι εἰς ἕνα λογιστήριον δέν εἶναι τι ἄλλο παρά ἕνα *σύστημα διακρίσεων*. Αἱ διακρίσεις αὗται δέν εἶναι προκαθορισμένα, ἐκ τῶν *προτέρων δεδομένα*. Ἡ καταστιχογραφικὴ ρουτίνα μόνον νομίζει διὰ τὸ ὑπάρχειν δέκα - εἰκοσι τυποποιημένοι λογαριασμοὶ (ἐμπορεύματα γραμμάτια, χρεῶσαι, ταμῆον, κεφάλαιον κτλ.), ἐντὸς τῶν ὁποίων κινεῖται ὁ Λογιστής, ἀνέτως ἐγκατεστημένος εἰς τὴν... ἀμάθειάν του. Ἡ ἀλήθεια εἶναι ἐντελῶς διάφορος.

Τὴν ρευστήν καὶ ρέουσαν οἰκονομικὴν πραγματικότητα ὁ ἐπιστήμων λογιστῆς ἀπεικονίζει καὶ παρακολουθεῖ μὲ ἕνα σύστημα διακρίσεων (δηλ. λογαριασμῶν) ὑπαγορευομένων ἀπὸ λόγους πληροφοριακῆς σκοπιμότητος, τῶν ὁποίων σταθμίζει ἐκάστοτε τὴν ἀνάγκην. Οὕτω π.χ. εἰς μίαν ἐπιχείρησιν διενεργεῖται μία πληρωμή, διαβιβάζεται παραγγελία ἀγορᾶς πρώτων ὑλῶν, προσλαμβάνεται εἰς ὑπάλληλος, ὑποτιμῶνται κατεχόμενα χρεώγραφα, πρώτη ὑλὴ ἐν κατεργασίᾳ διέρχεται ἐκ τοῦ σταδίου Α εἰς τὸ στάδιον Β., πελάτης ἐγείρει ἀγωγήν, ἢ ἐπιχείρησις προσχωρεῖ εἰς καρτέλλ κτλ. Πάντα ταῦτα ἐπηρεάζουν ἀμέσως ἢ βραδύτερον, περισσότερο ἢ ὀλιγώτερον, τὴν ζωὴν τοῦ οἰκονομικοῦ ὄργανισμοῦ. Ποῖα τούτων θὰ εἰκονισθοῦν διὰ λογαριασμῶν καὶ ποῖα ὄχι; Ἡ πρακτικὴ ἐκλέγει καὶ καταγράφει τὰ πλεόν ὀ-

1. Classe d'unités de valeurs.

2. Τοῦτο παρέσυρε τὸν βαθύν κατὰ τὰ ἄλλα Dumarchey νὰ ὀρίσῃ τὴν λογιστικὴν ὡς τὴν ἐπιστήμην «τῆν ἐπιδιώκουσαν τὴν ἀνέυρεσιν αἰτιῶδων συνδέσμων καὶ ἀλληλοχρίας μεταξύ διαφόρων διακρίσεων». Βλ. *Théorie positive de la comptabilité*, Lyon 1931, καὶ *Comptabilité moderne*, Lyon 1925. Τὰς ἀπόψεις τοῦ Dumarchey ἀντεκρούσαμεν εἰς τὸ ἔργον μας *Essai critique sur les fondements de la Comptabilité*, Paris 1934.

φθαλμοφανή γεγονότα, πού δέν είναι πάντοτε καί τά ούσιωδέστερα. Κινείται καθ' ἕξιν καί ὁμοιομόρφως. Ἐνῶ ἡ ἐπιλογή τῆς *λογιστικῆς ὕλης*, δηλ. τῶν τηρηθησομένων λογαριασμῶν, εἶναι ἡ κατ' ἐξοχήν πνευματική ἀσχολία τοῦ Λογιστοῦ. Ἀναλόγως—ἀν καί εἰς πολὺ μικροτέραν ἔκτασιν—τίθεται τὸ ζήτημα τῆς ἀναλυτικότητος (συνεπῶς τῆς διαβαθμίσεως) τῶν λογαριασμῶν. Ὡς π.χ. ὁ λογαριασμός «Πελάται» δύναται ἐνδεχομένως νά ὑπαναλυθῆ εἰς :

Πελάται ἐξωτερικοῦ

Πελάται ἐσωτερικοῦ

{ Πελάται ἐπαρχιῶν
Πελάται πρωτεύουσας { Π. Π., ἠγγυημένοι λ/σμοί
Π. Π., ἀκάλυπτοι λ/σμοί

Ἡ τοιαύτη κατὰ βούλησιν (ἐκ σκοπιμότητος) δυνατότης ὑποδιαίρεσεως (σχεδόν ἀπεριορίστου) τῶν λογαριασμῶν ὀφείλεται ἀκριβῶς εἰς τὸ γεγονός ὅτι στηρίζονται πάντοτε εἰς ἓνα *γνώρισμα ἐπιδεικτικῶν διευρύνσεως ἢ σμικρύνσεως*. Ἡ δεξιότηρία τοῦ Ὁργανωτοῦ - λογιστοῦ ἔγκειται ἀκριβῶς εἰς τὴν ἐπιτυχή ἐπιλογήν τῶν καταλληλοτέρων ἐκάστοτε *γνωρισμάτων*.

Ὑψίστα, γενικώτατα, γνωρίσματα εἶναι εἰς τὴν Λογιστικὴν αἱ τρεῖς βασικαὶ ἔννοιαι Ἑνεργητικοῦ, Παθητικοῦ καὶ Καθαρᾶς Θέσεως, λογιζόμεναι ὡς *λογαριασμοὶ - βάσεις*. Κάθε περαιτέρω ἀνοιγόμενος λογαριασμός ἀποτελεῖ ὑποπερίπτωσησιν, δηλ. στενώτερον γνώρισμα τούτων.

- 3 **Ἐκτασις καὶ διαβάθμισις γνωρισμάτων.** Θεωρήσωμεν ἰσολογισμόν τινα. Τὰ διάφορα περιουσιακὰ στοιχεῖα: Οἰκοδομαί, μηχανήματα, πρῶται ὕλαι, ἀπαιτήσεις, χρήματα, ἀν καὶ μεταξύ τῶν τόσον ἀνόμοια, ἔχουν τὸ κοινὸν χαρακτηριστικόν, ὅτι ἀνήκουν κατὰ κυριότητα¹ εἰς τὴν ἐπιχείρησιν. Τὸ γνώρισμα τοῦτο ὑποδηλοῦμεν λέγοντες «Ἑνεργητικόν». Μεταξὺ τῶν ἐχόντων τὸ γνώρισμα τοῦτο στοιχείων, ὠρισμένα φέρουν προσθέτως τὸ γνώρισμα ὅτι εἶναι παραγωγικὰ μέσα με ὠρισμένας τεχνολογικὰς ἰδιότητες, δηλ. «μηχανήματα». Δυνάμεθα ὅθεν νά δημιουργήσωμεν ἓνα λογαριασμόν *Μηχανήματα* διὰ τὰς μονάδας μόνον τὰς ἐχούσας τὸ γνώρισμα τοῦτο. Ἐκ τούτων πάλιν ἐνδέχεται ἄλλα μὲν νά εὐρίσκωνται ἐν λειτουργίᾳ, ἄλλα δὲ ἐκτὸς ἐκμεταλλεύσεως. Ἐφ' ὅσον δὲ συντρέχει ἐνδεχομένως ἡ πληροφοριακὴ σκοπιμότης ὅπως παρακολουθῶνται αἱ κατηγορίαι αὗται κεχωρισμένως², δυνάμεθα νά δημιουργήσωμεν δύο λογαριασμούς, δηλ. δύο «τάξεις μονάδων ἀξίας»: *Μηχανήματα ἐν λειτουργίᾳ* καὶ *Μηχανήματα ἐκτὸς ἐκμεταλλεύσεως*.

Τὰ ἀνωτέρω συνοψίζομεν ὡς ἑξῆς :



1. Ἡ εἰς τὴν διαχειριστικὴν αὐτῆς ἐξουσίαν.

2. Ὅπερ μᾶλλον ἀπίθανον.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι εἰς λογαριασμός περιλαμβάνει τόσον περισσοτέρας μονάδας ὅσον γενικώτερον¹ τυγχάνει τὸ χαρακτηριστικὸν γνώρισμα αὐτοῦ.

Ὡς ἐλέχθη, τὴν ἀνωτάτην ἱεραρχίαν κατέχουν τὸ Ε, Π καὶ Κ.Π., νοούμενα ὡς «λογαριασμοὶ - βάσεις», ἐκ τῶν ὁποίων ἀπορρέουν ὄλοι οἱ λογαριασμοί :

Ἦτοι :

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

Ταμείον

Ἐμπορεύματα →

Γραμμάτια

κ.τ.λ.

{ Ἐμ/τα ἐν ἀποθήκῃ

{ Ἐμ/τα π. τρίτοις

{ Ἐμπορεύματα εἰς πιστήρια
{ Ἐμ/τα εἰς παραγγελιοδόχους
{ Ἐμ/τα εἰς Γενικὸς Ἀποθήκος

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

Ὁμολ. Δάνεια

Γρ. πληρωτέα

Πιστωτή →

κ.τ.λ.

{ Πιστωταὶ εἰς Ἀρχ.

{ Πιστωταὶ εἰς Συν/γμα

{ Πιστωταὶ, λ. τοκοφόροι { Ἀθηνῶν
{ Πιστωταὶ, λιανοὶ ἄτοκοι { Ἐπαρχιῶν

Κ. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Μετ. Κεφάλαιον

Ἀποθεματικά →

Κρατήσεις...

{ Ἀποθεματικά τακτικά

{ Ἀποθεματικά ἔκτακτα

{ Ἀποθεματικὸν διὰ Α' σκοπῶν
{ Ἀποθεματικὸν διὰ Β' σκοπῶν

- 4 Σημασία ἐννοιολογικῆς θεμελιώσεως τῶν λογαριασμῶν. Ἐκ τῆς προεκτεθείσης ἀλληλουχίας τῶν λογαριασμῶν ὡς συστήματος κατατάξεως πληροφοροφωριῶν καθίσταται προφανῆς ἡ βασικὴ δυσχέρεια τῆς Λογιστικῆς, ἡ ὁποία συνοψίζεται εἰς τὸ ἐρώτημα : Πόσους καὶ πρό παντός ποίους λογαριασμοὺς ὀφειλομέν νά δημιουργήσωμεν εἰς δεδομένην ἐπιχείρησιν ; Ποῖα γεγονότα εἶναι σκόπιμον νά παρακολουθῶμεν διὰ καταλλήλων λογαριασμῶν καὶ ποῖα ὄχι² ;

Εἰς τὴν «ἐπιλογὴν» ταύτην τῆς «λογιστικῆς ὕλης» ἀποδίδει ὁ Ρενγλαου³ ἰδιόζουσαν σημασίαν. Ἄς σημειώσωμεν σχετικῶς ὅτι τὴν ἔκτασιν καὶ τὸ εἶδος τῶν πληροφοριῶν τὰς ὁποίας δεόν ἐκάστοτε νά ἐξασφαλίζουσι οἱ λογαριασμοί, πρέπει νά ἀντλῶμεν ἐκ τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, δηλαδὴ ἐκ τῶν ἀξιώσεων διαφωτισμοῦ τὰς

1. Δηλ. ὅσον ὀλιγώτερον ἐξειδικευμένον.

2. Οὕτω λ.χ. εἰς τὴν Βιομηχανικὴν λογιστικὴν, ἐμπειρικῶς διεξαγομένην, οὐδέποτε γίνεται λογιστικὴ διάκρισις τῶν δαπανῶν εἰς σταθερὰς καὶ μεταβλητάς, παρὰ τὴν πρωταρχικὴν σημασίαν τῆς διακρίσεως ταύτης, ἐνῶ παρακολουθοῦνται συστηματικῶς ἕτεραι διακρίσεις ἀμφιβόλου σκοπιμότητος. Τὸ αὐστραλιανὸν Λογιστικὸν Σχῆδιον τονίζει τὴν ἀνάγκην τῆς διακρίσεως ταύτης.

3. Βλ. CH. RENGIAOU: *Introduction à la technique comptable*, Paris 1927.

ὁποίας ἐπιβάλλει ἡ ἐπιστήμη αὐτή καὶ ἐκ τῶν ἐκάστοτε συγκεκριμένων συνθηκῶν δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

5 Γραφικὴ παράστασις λογαριασμῶν. Ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς ταύτης λογαριασμὸν ἀποτελεῖ *οἰονόηποτε διάγραμμα* διὰ τοῦ ὁποίου παρακολουθοῦνται κατὰ χρονολογικὴν σειρὰν αἱ ἀξομειώσεις μεγέθους τινὸς δεκτικοῦ μεταβολῶν¹.

Ἡ γραμμικὴ διάταξις (θέσις καὶ ἀριθμὸς στηλῶν) δύναται νὰ ποικίλλῃ πολὺ καὶ ἔχει μόνον *πρακτικὴν τεχνικὴν* σημασίαν². Ἀσχέτως πρὸς τὴν προσδιορισμένην ἐκάστοτε γραμμικὴν διάταξιν (τῶν στηλῶν), πᾶς λογαριασμὸς πρέπει νὰ περιλαμβάνῃ τὰς ἐξῆς *τέσσαρας βασικὰς* πληροφορίας :

1. Ποῖον τὸ διακριτικὸν γνῶρισμα (περιουσιακὸν στοιχεῖον: ἀποτέλεσμα, ἐνέργεια, κ.ἄ.) = *Τίτλος λογαριαμοῦ*.

2. Πότε ἔλαβε χώραν ἐκάστη ἀξομείωσις = *Χρονολογία λογαριαμοῦ*.

3. Διατί καὶ πῶς ἔλαβε χώραν ἡ μεταβολή, πῶς ἀποδεικνύεται αὕτη = *Δικαιολογητικὸν λογαριαμοῦ*

4. Ποῖον τὸ μέγεθος τῆς ἀξομειώσεως = *Ποσά*.

Ἰδοὺ ὑποδείγματα τινῶν γραμμικῶν διατάξεων:

Διάταξις 1			Ταμείον	Ποσά	
Χρονολογία			Δικαιολογητικόν	+	-
1940				100.000	
Μαΐου	1	Ἀρχικὴ κατάθεσις εἰς μετρητὰ Πληρωμὴ ἑνοικίου, ὡς ἀποδείξεις... κτλ.			20.000
Μαΐου	5				

Διάταξις 2			Χρεῶσται	Ποσά	
Ποσά +	Χρονολογία		Δικαιολογητικόν	-	
60.000	1940				
	Μαΐου	1	Δ. Θεοδωρίδης, ἀντίτιμον τιμολ. σελ. 736 Κ. Γεωργίου καὶ Σία, ἐμβασμά των		
	Μαΐου	2		30.000	

1. Τὸ γεγονός τοῦτο ὠδήγησε τὸν E. de Fages νὰ χαρακτηρίσῃ τὴν Λογιστικὴν ὡς τὴν ἐπιστήμην τῶν ἐν κινήσει μονάδων. Ἄποψις ἀβάσιμος, διότι κάθε ἀρίθμησις (3+5+2-4, κτλ.) ἀποτελεῖ διαδοχὴν καὶ συνεπῶς προϋποθέτει τὸν χρόνον. Βλ. σχ. M. TSIMARAS: *op. cit.* σελ. 34 ἐπ.

2. Ὁ σπουδάζων Λογιστικὴν πρέπει νὰ ἀποδώσῃ δευτερεύουσαν σημασίαν εἰς τὰς ἀπείρους γραμμογραφίσεις λογαριασμῶν καὶ βιβλίων, αἱ ὁποῖαι—ἂν καὶ πρακτικῶς ἐνδιαφέρουσαι—εἶναι ἄσχετοι πρὸς τὸν μηχανισμόν τῶν διγραφικῶν ἐγγραφῶν.

Διάταξις β

Μηχανήματα

Χρονολ.	Δικαιολογητικόν	Ποσά +	Χρονολ.	Δικαιολογητικόν	Ποσά -		
1940 Μαΐου	1	Διάφ. ως άπογραφή	100.000	1940 Δεκεμ.	31	*Απόσβεσις 10 %	10.000

Διάταξις γ

Ανθρακικόν άσβέστιον

Ποσά

Υπόλοιπα

Χρονολογία	Δικαιολογητικόν	+	-	+
1940 Μαΐου	1	Τιμολόγιον αγοράς άρ. 899, άκ. . . .	3.740	
Μαΐου	1	· · · · · 1072 · · · · ·	1.160	4.900
Μαΐου	2	· πώλησεως άρ. 312 · · · · ·		4.500

Διάταξις δ

Χρεώσται

Χρονολογία	Δικαιολογητικόν	Ποσά		Υπόλοιπα	
		+	-	+	-
1950	· · · · · έκ μεταφοράς	1000	700	300	
Μαΐου	8 Κ. Γεωργίου, τιμολ. μας άρ. 217	800		1100	
Μαΐου	12 Ε. Ζώτος, Έμβασμά του . . .		500		600

Έκάστη τών ως άνω γραμμογραφήσεων έχει προφανώς πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, ή δέ υιοθέτησις της έξαρτάται έν πολλοίς έκ τής κατηγορίας του άνοιγομένου λογαριασμοϋ. Όπωςδ ήποτε αποτελεί έλλειψιν οργανωτικοϋ πνεύματος ή όμοιόμορφος εμφάνισις τών λογαριασμών εις όλα τά βιβλία. Σήμερον άλλωστε ή γραμμική διάταξις τών λογαριασμών, τηρουμένων κυρίως εις καριέλλας¹, έξαρτάται από τό είδος τών χρησιμοποιουμένων μηχανογραφικών μέσων, τά όποια πρέπει νά χρησιμοποιή εύρύτητα κάθε έπιχειρήσις. Όδιαιτέρας μνείας χρήςουν οι λογαριασμοί τών αναλυτικών καθολικών, ειδικώτερον τής άποθήκης, όπου ένδιαφέρουν πλείσται όσαι ένδειξεις: έλάχιστον έπιθυμητόν stock, ποσότης συσκευασίας, μικτόν και καθαρόν βάρος, άπόθεμα, χώρος ταξιδιτήσεως κτλ. Βλ. ύπόδειγμα σελ. 115.

6 Πληροφοριακόν περιεχόμενον λογαριασμών. Ός είπομεν, οι λ/σμοί παριστάνουσι περιουσιακά στοιχεΐα (πάγια, κυκλοφοριακά, διαθέσιμα), ένοχικά σχέσεις (άπαιτήσεις, ύποχρεώσεις), άλλότρια άγαθά, στοιχεία μελλοντικής περιουσίας (μη δεδουλευμένα ένοίκια, τόκους, κτλ.). Άλλά παριστάνουσιν άκόμη τοιςκόν ή χρονικόν διαφορισμόν τών πραγμάτων (Λ/σμός: Έμπορεύματα καθ' όδόν), ένεργείας πρός έκτέλειση (Λ/σμός: Έκκρεμείς τιμολογήσεις), φάσεις παραγωγικής διαδικασίας (Λ/σμός: Ημιτεχνήματα έν καταργασία) κ.ά. Η Ικανότης τών λογαρια-

1. Έν όψει τής μεγίστης γραμμικής ποικιλίας τών λογαριασμών, τόσον εις τά συνθετικά όσον και εις τά αναλυτικά βιβλία, επιβάλλεται ή έκτύπωσις τούτων και ουχι ή άγορά έτοιμών τοιούτων τυποποιημένης μορφής.

σμών να εικονίζουν την ζωήν τοῦ οικονομικοῦ ὀργανισμοῦ ἀπὸ πάσης πλευρᾶς (συναλλακτικῆς, τεχνικῆς, νομικῆς, διαχειριστικῆς) παρέχει ἀπεριόριστον πλαστικότητα εἰς τὸ ἔργον τοῦ Ὁργανωτοῦ-λογιστοῦ.

Σχετικῶς πρὸς τὸ περιεχόμενον ἐκάστου λογαριασμοῦ μεγίστης προσοχῆς χρῆζουσι τὰ ἐπόμενα :

- 7 Τίτλος** (δηλ. διακριτικὸν γνῶρισμα). Εἰς τὴν πράξιν παρατηροῦνται τὰ ἀκόλουθα ἄτοπα : **Τίτλοι ἀνεπαρκεῖς** : π.χ. *Τράπεζα Ἀθηῶν*, ἀντὶ λ.χ. *Τράπεζα Ἀθηῶν ἰσομὸς ὄψεως*, ἢ *Δάνεια* ἀντὶ *Δάνεια ἐπὶ προσωπικῇ πίστει* ἢ *Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρω ἔμπορευμάτων*. **Τίτλοι ἀνακριβεῖς** : π.χ. χαρακτηρίζεται ὡς *ἀλληλόχρεος*, λογαριασμὸς μὴ ἔχων τὸ νομικὸν τοῦτο γνῶρισμα. *Προϊόντα*, προκειμένου περὶ ἡμιτεχνημάτων ἀναμενόντων κατεργασίαν, κ.ἄ. Μὲ *Προεμβάσματα δι' ἐκτέλεσιν παραγγελιῶν* δὲν πιστοῦνται ἀπ' εὐθείας οἱ *Πελάται*. **Τίτλοι σκοπίμως παραπλανητικοί** : π.χ. ὁμολογία μὴπῶ διατεθεῖσαι εἰς τὸ κοινὸν χαρακτηρίζονται ὡς *Χρωῶγραφα*. Ἐμπορεύματα ἐνεχυριασμένα καὶ συνεπῶς δεσμευμένα φέρονται εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἐμπορεύματα, προϋποθέτοντα ἐλευθέραν ρευστοποίησιν τούτων. Ὁ λογαριασμὸς Ἀποσβεθέντα ἀκίνητα (ὑποδηλῶν ἐπελθοῦσαν ἐλάττωσιν στοιχείου ἐνεργητικοῦ) φέρεται ὡς Ἀποθεματικὸν δι' ἀποσβέσεις ἀκινήτων, ὅπερ ἀπολύτως ἀνακριβές. Μέσω τῶν παραπλανητικῶν τίτλων ἐπιδιώκεται ἡ συσκοτίσις τοῦ ἰσολογισμοῦ, πολλάκις δὲ ἡ συγκάλυψις διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν¹.

Ἄς προσθέσωμεν ἀκόμη τίτλους κακοήχους καὶ ἀνοήτους, ὡς π.χ. *Κενὰ βαρέλια κανονιστέα* προκειμένου περὶ *Πιστωτῶν ἐξ ἐπιστροφῆς κενῶν βαρέλιων* (ἀφοῦ λογαριασμὸς παθητικοῦ δὲν δύναται νὰ παριστάνη . . . κενὰ βαρέλια!). Ὡς πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς *Κρατήσεις πρὸς . . . Προβλέψεις διὰ . . .* οὐδεὶς γνωρίζει τί ἀκριβῶς ὑποδηλοῦν εἰς τὴν πράξιν, δοθέντος ὅτι ἡ χρησιμοποίησις τῶν προϋποθέτει αὐστηρὸν καὶ ἐνιαῖον καθορισμὸν τοῦ περιεχομένου αὐτῶν (βλ. ὄρισμὸν Γαλλ. Λογιστικοῦ Σχεδίου). Πολλάκις ὁ τίτλος ὀφείλει νὰ συνοδεύεται ἀπὸ χαρακτηριστικὴν τινα χρονολογίαν, ὡς *Συγκέντρωσις σίτου 1951*, ἢ μνείαν νομοθετήματος : *Ἀνάβίωσις τοκοχρεωλυτικῶν δόσεων, νόμου . . .*

- 8 Χρονολογία ἐγγραφῶν.** Εἶναι ζήτημα μεγίστης σημασίας διότι εἰς πολλάς περιπτώσεις ἐπισύρει σοβαρὰς συνεπείας. Οὕτω π.χ. :
- α' Τὸ τοκόσημον (φόρος 40% ἐπὶ τῶν τόκων) καθίσταται πληρωτέον πρὸς τὸ δημόσιον² κατὰ τὸν χρόνον πληρωμῆς τοῦ τόκου ἢ ἐγγραφῆς αὐτοῦ εἰς πίστωσιν τοῦ δικαιοῦχου.

1. βλ. Ε. GRECO : *Evelina de Puitter, Milano 1930* καὶ Ε. JENNY : *Les fraudes en Comptabilité* 2α ἐκδ. Paris 1947.

2. Εἰς τὸ Ταμεῖον ἐνόμων καὶ δικαστικῶν εἰσπράξεων.

β' Ἡ «εἰσαγωγή» συναλλάγματος λογίζεται λαβοῦσα χώραν ἀφ' ἧς στιγμῆς ὁ διαμένων ἐν Ἑλλάδι κάτοχος αὐτοῦ ἐπιστώθη μὲ τὸ σχετικὸν ποσὸν ὑπὸ τῆς Τραπεζῆς ἐξωτερικοῦ (καὶ συνεπῶς δικαιοῦται ἐκδόσεως ἑπιταγῆς, ἐντολῆς, κτλ.)¹.

γ' Ἡ μεταβίβασις ὀνομαστικῶν μετοχῶν συντελεῖται ἀπὸ τοῦ χρόνου καταχωρίσεως εἰς τὸ οἰκείον βιβλίον² (ἀσχέτως πρὸς τὸν χρόνον παραδόσεως - παραλαβῆς τοῦ τίτλου).

δ' Διὰ τοῦ ἀν. δ. 27-9-1932 αἱ ὀφειλαὶ εἰς ξένον νόμισμα αἱ γεγεννημέναι πρὸ τῆς 1 Ἀπριλίου 1932 μετετράπησαν αὐτοδικαίως εἰς ὑποχρεώσεις δραχμῶν. Δι' ἀναριθμήτους ὀφειλάς, ἢ δραχμοποιήσις ἢ μὴ ἐξηρητήθη ὅθεν ἐκ τῆς φερομένης εἰς τὰ βιβλία χρονολογίας (ἴδια προκειμένης κινήσεως λογαριασμῶν καταθέσεως εἰς ξένον νόμισμα κτλ.) ἔλλειπει ἄλλων ἀποδεικτικῶν στοιχείων τοῦ χρόνου γενέσεως τῆς ὀφειλῆς.

ε' Κατὰ τὸ ἀρθρ. 2 § 4 τοῦ ν. περὶ ἐπιβολῆς φόρου ἐπὶ τῶν χορηγηθεισῶν πιστώσεων, ὡς χρόνος χορηγήσεως τοῦ δανείου, ... κτλ. ... «προκειμένου δὲ περὶ τόκων, προμηθειῶν καὶ λοιπῶν ἐξόδων λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὁ χρόνος ἐγγραφῆς τούτων εἰς τὰ βιβλία τῆς πιστωτρίας τράπεζης».

Πλεῖστοι ἄλλαι ἀνάλογοι περιπτώσεις πειθουν ὅτι ἡ φερομένη εἰς τὰ βιβλία χρονολογία εἶναι ἀποφασιστικὴ διὰ τὴν ἔκβασιν δικαστικῶν ἀγῶνων, τὴν ἐφαρμογὴν νομοθετικῶν μέτρων, διὰ τὴν ἀσκησιν διαχειριστικοῦ ἐλέγχου κτλ., ὁσάκις, εἰδικώτερον, ὁ χρόνος τελέσεως τοῦ γεγονότος εἶναι ἐσωτερικῆς, λογιστικῆς, φύσεως, μὴ ἀποδεικνυόμενος ἄλλως : π.χ. μεταφορὰ ἀπὸ λογαριασμοῦ εἰς λογαριασμόν (virement), ἀνοίγματα ἐνεγγύων πιστώσεων, κ.ἄ.

Συνεπῶς ἡ χρονολογία καταχωρίσεως εἰς τοὺς λογαριασμοὺς ἀκολουθοῦσα τὴν φυσικὴν ροὴν τοῦ χρόνου καὶ οὐδέποτε ἀντιστρέφως, δεόν νά εἶναι ἀκριβής. Τὸ Λογιστήριον ἐγγράφει τὰς πράξεις ἐν τῷ μέτρῳ ποῦ λαμβάνει γινῶσιν αὐτῶν, μὲ μνείαν τοῦ χρόνου τελέσεως αὐτῶν (π.χ. 19.7.53, πληρωμαὶ ὑποκαταστήματος Χανίων, ἀπὸ 1—15.7.53, δρχ. ...).

9 **Αἰτιολογία ἐγγραφῆς** (libellé). Κάθε καταχώρισις εἰς τοὺς λογαριασμοὺς περιλαμβάνει καὶ μίαν, *περισσότερον ἢ ὀλιγώτερον λεπτομερῆ*³, ἐπεξηγήσιν τῆς ἐγγραφομένης πράξεως. Π.χ.

Ταμείον		Πληρωμαὶ	
1953			
Ἰουνίου	6	Ἐκ μεταφορᾶς . . .	3.572.000
»	6	Ἀντίστοιχον τιμολογίου Α.Β. ἀρ. 765/53	395.000

1. Ἐπὶ τῆς ἐννοίας τῆς «εἰσαγωγῆς» συναλλάγματος βλ. ἀπόψεις καθ. Πράττουκα, ἐν Θέμιδι ἔτος Ξ σελ. 614.

2. Βλ. σχ. Γ. ΣΗΜΙΤΟΥ: Ἡ ὀνομαστικὴ μετοχὴ, Ἀθήναι 1952.

3. Τοῦτο ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς διαβαθμίσεως ποῦ ἔχει ὁ λογαριασμός εἰς δοθεῖσαν λογιστικὴν ὀργανώσιν. Τὰ διάφορα Λογιστικὰ Συστήματα, ἀποτελοῦντα ποικίλους τρόπους ὀργανώσεως καὶ διαβαθμίσεως τῶν βιβλίων, μελετῶμεν εἰς ἰδιαίτερον Κεφάλαιον.

Ἡ ἐπεξηγήσις πρέπει νὰ εἶναι σαφῆς ὥστε νὰ εἶναι νοητὴ παρὰ οἰουδήποτε καὶ νὰ καθιστᾷ εὐχερῆ τὸν ἔλεγχον. Κυρίως ὅμως κάθε καταχώρισις ὀφείλει νὰ ἀναφέρεται εἰς ἓν δικαιολογητικὸν καὶ νὰ ἀποδεικνύεται διὰ τούτου· εἶναι ἡ καλουμένη ἀρχὴ τοῦ δικαιολογητικοῦ (Belegsprinzip). Τὸ δικαιολογητικὸν ἔγγραφον δύναται νὰ εἶναι ἐξωτερικῆς προελεύσεως: τιμολόγια τρίτων, φορτωτικά, ἀσφαλιστήρια, ἐξοφλητικά ἀποδείξεις, κ.ἄ., δύναται ὅμως νὰ εἶναι καὶ ἐσωτερικῆς φύσεως ἔντυπον: κατάστασις ἡμερομισθίων, ἐνδοῦπηρεσιακὸν δελτίον ἐξαγωγῆς ἐκ τῆς ἀποθήκης, δελτίον παραγωγῆς¹ κ.ἄ.

Τὴν ἀρχὴν τοῦ δικαιολογητικοῦ εἶχεν ἤδη καθιερώσει τὸ ν.δ. 578/1948 ἄρθρ. 6 § 3: «ἐκάστη ἔγγραφῆ εἰς τὰ λογιστικά βιβλία δέον νὰ βασιζέται ἐπὶ δικαιολογητικῶν ἐγγράφων ἀποδεικνυόντων τὴν σχετικὴν συναλλαγὴν», ἀκολουθεῖ δὲ καὶ ἡ φορολογικὴ νομολογία².

Παρατηρητέον ὅμως ὅτι πολλαὶ ἐγγραφαὶ ὡς καὶ ἡ κίνησις ὀκλήρων λογαριασμῶν εἶναι φύσεως ἐσωλογιστικῆς, ἀπορρέουσαι δηλ. ἀπὸ αὐτὴν ταύτην τὴν λογιστικὴν τεχνικὴν. Ἡ νομιμότης τούτων καὶ ἡ ἀποδεικτικὴ τῶν ἰσχύς ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς τοιαύτης τῶν πρωτογενῶν ἐγγραφῶν ἐκ τῶν ὁποίων προέκυψαν.

Ὅστω π.χ. ἡ χρέωσις τοῦ λογαριασμοῦ Παραγωγή με ἡμερομίσθια δρχ... εἶναι ἔγκυρος ἐφ' ὅσον ἀποδεικνύεται ἡ τοιαύτη τοῦ λ/σμοῦ Ἡμερομίσθια.

10 Ποσόν. Οἱ λογαριασμοὶ τηροῦνται: κατ' ἀξίαν, κατὰ ποσότητα ἢ κατ' ἀμφοτέρους συγχρόνως τοὺς τρόπους.

Οἱ λογαριασμοὶ οἱ ἀνοιγόμενοι καὶ λειτουργοῦντες εἰς τὰ γενικά (ἢ συνθετικά) βιβλία³ τηροῦνται κατ' ἀξίαν, δηλ. εἰς νομισματικὰς μονάδας. Αὗται δύναται νὰ ἀναφέρονται εἰς ἐθνικὸν νόμισμα, ξένα νομίσματα (δολλάρια, φράγκα, φλορίνια)⁴ ἢ καὶ εἰς συμβατικὴν τινα τιμὴν καλουμένην λογιστικὸν ἰσότιμον⁵.

Ἄλλοτε οἱ λογαριασμοὶ τηροῦνται κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν, εἰδικώτερον οἱ λογαριασμοὶ εἰδῶν ἀποθήκης. Τοῦτο τυγχάνει ὑπο-

1. Τὰ ἐσωτερικὰ ἔντυπα ἀποκτοῦν ἀποδεικτικὴν ἰκανότητα ἐφ' ὅσον ὑπογράφονται ὑπὸ τῶν ὑπευθύνων καὶ ἀρμοδίων ὀργάνων (τημηματαρχῶν, λογιστῶν, ἀποθηκαρίων, ἀρχιμηχανικῶν) κτλ.

2. Ἀπόφ. Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου 627/1944. «Προσαγωγή ἐνόρκου βεβαιώσεως καὶ πρακτικῶν γεν. συνελεύσεως μετόχων, πρὸς δικαιολόγησιν ἐξόδων ἑλλείψει τῶν νομίμων δικαιολογητικῶν εἶναι ἀπαράδεκτος». Ἀνάλογος καὶ ἡ απόφ. Ε.Ε.Ε. Περαιῶς ἀρ. 865/1952 «ἡ ἑλλείψις δικαιολογητικῶν καθιστᾷ ἀνακριβῆ τὰ βιβλία τοῦ ὑποχρέου».

3. Γενικὸν ἡμερολόγιον καὶ καθολικόν.

4. Κεφάλαιον «περὶ τηρήσεως τῶν εἰς ξένον νόμισμα λογαριασμῶν» ὡς καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Λογιστικὴ τεύχος 2ον σελ. 63.

5. Πρόκειται περὶ αὐθαιρέτου μονάδος, π.χ. 1 \$ = 5000 δρχ. Ἡ μετατροπὴ αὕτη ἐπιτρέπει τὴν ἔνταξιν τῶν ξένων νομισμάτων εἰς Λογιστικὴν τηρουμένην εἰς δραχμάς.

χρεωτικόν, κατά τὸ ἄρθρ. 8 § 1 τοῦ Κώδ. Φορολ. Στοιχείων, διὰ τὸ βιβλίον ἀποθήκης τῶν ὑποχρέων τῆς Δ' κατηγορίας. Παρατηρητέον ὅτι πρόκειται περὶ ἀναλυτικοῦ καθολικοῦ ἀποθήκης, λειτουργοῦντος κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν καὶ διὰ τὸ ὅποιον λειτουργεῖ ἀντίστοιχος περιληπτικὸς λογαριασμὸς εἰς τὰ συνθετικά (ἢ γενικά) βιβλία. Οὐδὲν ὅμως ἐμποδίζει ὅπως τηρῶνται συγχρόνως καρτέλλαι ἀποθήκης—εἰς τοὺς χώρους ταύτης—μόνον κατὰ ποσότητα, ἐξυπηρετοῦσαι τὸν ἔλεγχον εἰσαγωγῆς· ἐξαγωγῆς τῶν εἰδῶν.

11 Ἔτερα πληροφοριακὰ στοιχεῖα. Πλὴν τῶν ἀνωτέρω (τίτλου, χρονολογίας, αἰτιολογίας, ποσοῦ) κάθε λογαριασμὸς πρέπει ἀκόμη νὰ ἀναφέρῃ ὅπωςδῆποτε :

— τὸν ἀριθμὸν κατατάξεως εἰς τὸ Σχέδιον Διομῶν: Π.χ. ἀρ. 673.

— ἀναλόγως δὲ τοῦ εἰκονιζομένου στοιχείου : τοὺς ὄρους συν-εργασίας (ἐκτοκισμὸν, προμήθειαν, κτλ.), ἂν πρόκειται περὶ ἀλληλοχρέου προσωπικοῦ λογαριασμοῦ, τὸ ἐλάχιστον ὄριον ἐπιθυμητοῦ ἀποθέματος ἂν πρόκειται περὶ εἰδῶν ἀποθήκης (π. ὕλων, ἀνταλλακτικῶν, κτλ.) ὡς καὶ, κατὰ περίπτωσιν, πᾶσαν ἄλλην χρήσιμον πληροφορίαν ἢ ὑπόμνησιν. Διότι ἡ Λογιστικὴ εἶναι ὁργάνωσις καὶ ὄχι μνήμη. Ἴδου ὑπόδειγμα λογαριασμοῦ ἀποθήκης τηρουμένου κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν: (Βλέπε διάγραμμα εἰς ἐπομένην σελ. 115).

§ 2

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

12 Ἀνοίγμα λογαριασμοῦ. Ὡς ἀνοίγμα τοῦ λογαριασμοῦ νοεῖται ἡ δημιουργία νέου, μὴ προϋπάρχοντος λογαριασμοῦ ἢ ἔστω ἡ ἀναβίωσις κεκλεισμένου (ἐξισωμένου) τοιούτου. Τὸ ἀνοίγμα προϋποθέτει καθορισμὸν τοῦ τίτλου καὶ συνεπῶς τῆς φύσεως τοῦ λογαριασμοῦ, γεγονός πού ἀπαιτεῖ σκέψιν καὶ κρίσιν. Συμπίπτει δὲ πρὸς τὴν πρώτην ἐγγραφὴν. Π.χ. ἀνοίγεται ὁ λογαριασμὸς Ἐξόδα κινήσεως αὐτοκινήτων (μὲ ἀναλυτικὰς στήλας ἀναπτύξεως).

Ἐξόδα κινήσεως αὐτοκινήτων

1943		Ποσά	Μισθολ	Ἀποβλι- στρα	Βενζίνη	Ἐπισκευαί	κ. τ. λ.
Ματου	10	Τιμολόγιον ΣΗΒΕΛ	100.000		100.000		

13 Μεταφορὰ ποσῶν. Ὅσακις ἢ μία ἢ αἱ δύο σελίδες (σκέλη) τοῦ λογαριασμοῦ συμπληρωθοῦν δι' ἐγγραφῶν (καταχωρίσεων) παρίσταται

			Ποσότης αποθέματος :				
Είδος		(μέγεθος, χρώμα κλπ.)	'Ανώτατον όριον				
Χαρακτηρισμός			'Ελάχιστον όριον				
Σύμβολον . Δ. 24							
Τοποθέτησις :							
Αίθουσα (Σειρά) κτλ.							
Ζητηθέντα		Εισαγωγή - Χρήσιμς		'Εξαγωγή - Πίστωσις		'Υπόλοιπον	
έντολη	Χρονολ.	έντολη	ποσό- της	Χρονολ.	τιμή	πόσ- της	τιμή
ποσό- της	Χρονολ.	έντολη	ποσό- της	Χρονολ.	τιμή	πόσ- της	τιμή

Παράτηρήσεις :

1. 'Η στήλη «ζητηθέντα» άφορ ά μείλαν των αιτήσεων που ή ύπηρεσία αποθήκης άπευθύνει προς την ύπηρεσίαν άγορων διά τον έγκακρον άνεφοδιασισμόν, όταν τό υπόλοιπον τείνη προς τό ελάχιστον όριον. 'Αποτελεί ένδούπη· ρεσιακήν ένδειξιν.

2. 'Η στήλη «παραγγελθέντα» έξυμπρετεί ανάλογον διοικητικών - οργανωτικών σκοπόν. 'Εφ' όσον δέ τηρείται ζεύγοσ λ/σμων τάξεωσ άφορώντων τάσ διαβίβασθεισασ παραγγελίασ, έξυμπρετεί τον χρεωστικών λ/σμων τάξεωσ τον έμφανοντα τά είδη, προς άποφυγήν τηρήσεωσ ιδιαιτέρου καθολικού. 'Επί παραλαβήσ ή άκυρώσεωσ πιστώσεωσ διαγράφεται τό οικείον ποσό.

3. Παραπλευρώσ της στήλησ έξαγωγήσ παρεμβάλλεται, ένίοτε, ανάλογοσ στήλη δεσμυθέντα ή διατεθέντα (reservés). 'Αφορξή την περίπτωσιν κατά την όποίαν δεσμεύονταί ώρισμένα είδη (πρ. ύλαι, έξαρτήματα κτλ.) έν όψει κατασκευήσ επί παραγγελίασ, ώστε νά μη άναλωθούν άπό την τρέχουσαν παραγωγή.

ανάγκη μεταφορᾶς τῶν ποσῶν εἰς ἄλλας σελίδας (συνέχεια τοῦ I-δίου λογαριασμοῦ). Ἴδου πῶς γίνεται τοῦτο :

+		Ἐμπορεύματα (σελ. 23)		-	
Ἐγγραφή ἀνοίγματος	100.000	.....		.....	80.000
.....	200.000	.....		.....	150.000
.....	700.000	.....		.....	200.000
.....	100.000	.....		.....
.....	300.000	.....		.....
εἰς μεταφορὰν	1.400.000	εἰς μεταφορὰν		εἰς μεταφορὰν	430.000

+		Ἐμπορεύματα (σελ. 24)		-	
ἐκ μεταφορᾶς	1.400.000	ἐκ μεταφορᾶς		ἐκ μεταφορᾶς	430.000
.....	350.000	.....		.....	500.000
.....	150.000	.....		.....	140.000

Ἡ διὰ τεθλασμένης γραμμῆς ἀκύρωσις τοῦ λευκοῦ (ἀγράφου) χώρου ἔχει ὡς σκοπὸν νὰ παρεμποδίσῃ τὴν ἐκ τῶν ὑστερῶν προσθήκην ἔγγραφῶν.

- 14 **Ἐξίσωσις λογαριασμοῦ.** Καλεῖται ὁ ἀριθμητικὸς καθορισμὸς τοῦ ὑπολοίπου καὶ ἡ ἔγγραφη τοῦτου εἰς τὸ ἀριθμητικῶς ἀσθενέστερον σκέλος αὐτοῦ. Ἔστω ὁ κάτωθι λογαριασμὸς :

+		Ὑλικά ἀναλώσιμα		-	
Ἐγγραφή ἀνοίγματος	1.500	.....		.....	3.000
.....	5.000	.....		.....	1.000
.....	6.000	.....		.....	4.000
.....	2.500	.....		.....

Πρὸς ἐξίσωσιν αὐτοῦ ἀθροίζεται ἐκάστη τῶν στηλῶν (αὐξήσεις : 15.000, ἐλαττώσεις : 8.000) καὶ ὑπολογίζεται ἰδιαίτερος ἡ διαφορὰ (7.000), ἡ ὁποία ἀποτελεῖ τὸ καλούμενον ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν (solde pour balance). Τοῦτο ἀναγραφόμενον εἰς τὸ ἐκείνιστε ἀσθενέστερον σκέλος ἐπιφέρει τὴν ἐξίσωσιν τῶν δύο πλευρῶν :

+		Ὑλικά ἀναλώσιμα		-	
ἔγγραφη ἀνοίγματος	1.500	.....	3.000	.....
.....	5.000	.....	1.000	.....
.....	6.000	.....	4.000	.....	8.000
.....	2.500	.....		.....
	15.000	Ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν		Ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν	7.000
					15.000

Ἡ ἐξίσωσις τοῦ λογαριασμοῦ ἀποτελεῖ ἐπαλήθευσιν τῆς ἀριθμητικῆς ὀρθότητος τοῦ ὑπολοίπου. Ἄν τοῦτο ὑπελογίσθη ἐσφαλμένως, ὁ λογαριασμὸς δὲν ἐξισοῦται. Αὐτονόητον βεβαίως τυγχάνει διὰ τὸ λογαριασμὸς δύναται νὰ ἐξισοῦται καὶ αὐτομάτως συγκελεῖα τῶν

πραγματικῶν ἐγγραφῶν τὰς ὁποίας ἐδέχθη, ὅποτε δὲν ὑπάρχει ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν: Π.χ.

		Καύσιμα	
+		-	
Εισαγωγαί :	100.000	Ἐξαγωγαί :	70.000
.....	200.000	.....	230.000
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Τὸ ὑπόλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν ἀναγράφεται ὅθεν συμβατικῶς εἰς τὸ ἀσθενέστερον σκέλος, χάριν ἀριθμητικοῦ ἐλέγχου. Προφανῶς ὁ μὴ ἢ διαφορὰ αὕτη ἀνήκει οὐσιαστικῶς εἰς τὸ ἰσχυρότερον σκέλος, ἐκ τοῦ ὁποίου καὶ προέκυψε. Συνεπῶς ἡ διαφορὰ ἐπαναφέρεται καὶ ἐγγράφεται πάντοτε εἰς τὸ ἰσχυρότερον σκέλος, καλουμένη τώρα ὑπόλοιπον εἰς νέον (solde à pouveau).

		Ταμίειον	
+		-	
Ἐγγραφή ἀνοίγματος	1.500	.....	3.000
.....	5.000	.....	1.000
.....	6.000	.....	4.000
.....	2.500	Ἐπίλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν	7.000
	<u>15.000</u>		<u>15.000</u>
Ἐπίλοιπον εἰς νέον	7.000		
(συνέχισις ἐγγραφῶν)		(συνέχισις ἐγγραφῶν)	

Παρατήρησις. Εἰς τὰ ἀνωτέρω παραδείγματα ἐκινήσαμεν λογαριασμοὺς Ἐνεργητικοῦ. Οἱ λογαριασμοὶ Παθητικοῦ φέροντες ἀντίστροφα ἀριθμητικὰ σύμβολα ¹ (- +) ἐμφανίζουν ἀντίθετον ὀπτικήν εἰκόνα :

		Πιστώται	
-		+	
.....	200.000	Ἐγγραφή ἀνοίγματος	300.000
.....	300.000	.....	400.000
.....	.....	.....	150.000
.....	200.000	.....	600.000
Ἐπίλοιπον πρὸς ἐξίσωσιν	750.000		<u>1.450.000</u>
	<u>1.450.000</u>	Ἐπίλοιπον εἰς νέον	750.000

15 Κλείσιμον λογαριασμοῦ. Διαρκούσης τῆς χρήσεως δὲν γίνεται ποτὲ ² ἢ δι' ὀριστικῶν ἐγγραφῶν ἐξίσωσις καὶ μεταφορὰ τοῦ ὑπολοίπου εἰς νέον ἑνὸς μόνου λογαριασμοῦ, διότι τοῦτο διασπᾷ τὴν ἀριθμητικὴν συνοχὴν τῆς κινήσεως τοῦ λογαριασμοῦ καὶ προξενεῖ ἀσυμφωνίαν πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἐγγραφῶν ³. Τοῦτο γίνεται εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως δι' ὄλου συγχρόνως τούτων λογαριασμοῦ καὶ ἀπορρέει ἐξ ἀντιστοι-

1. Δι' οὗς λόγους ἐκθέτομεν εἰς τὰ ἐπόμενα.

2. Πλὴν σπανίων περιπτώσεων: κλείσιμον βιβλίων ἀνά ἐξάμηνον, κ.ἄ.

3. Ἄσυμφωνία Ἡμερολογίου καὶ Καθολικοῦ.

χων ημερολογιακῶν ἔγγραφῶν. Ἀποτελεῖ δὲ τὸ πραγματικὸν κλείσιμον τῶν λογαριασμῶν.

Προσωρινὰ ἐξισώσεις καὶ καθορισμὸς ὑπολοίπων γίνεται συχνάκις, διαρκούσης τῆς χρήσεως, διὰ μολύβδου, χάριν συντάξεως ἰσοζυγίων κτλ. Τὸ ὀριστικὸν κλείσιμον καὶ ἡ ἀναγραφή τοῦ ὑπολοίπου εἰς νέον ἀποτελεῖ συγχρόνως νέον ἄνοιγμα τοῦ λογαριαμοῦ. Πρόκειται περὶ συμβαδίζουσῶν, κατὰ κανόνα, ἐνεργειῶν.

16 Στατική καὶ Δυναμική λ/σμῶν. Τοιοῦτοτρόπως τηρούμενοι οἱ λογαριασμοὶ διὰ μὲν τῶν καταχωρίσεων δεικνύουν τὰς ἀξομειώσεις, τὴν κίνησιν, τὴν ἐξέλιξιν ἑνὸς μεγέθους (στοιχείου) κατὰ χρόνον, διὰ δὲ τοῦ ὑπολοίπου αὐτῶν τὴν εἰς δεδομένην στιγμὴν (τέλος χρήσεως κτλ.) κατάστασιν τούτου.

17 Ἀκύρωσις ἔγγραφῶν. Πολλάκις παρίσταται ἀνάγκη ἀκυρώσεως ἢ τροποποιήσεως ποσοῦ τινος. Κατὰ βασικὴν ἀρχὴν δεόν ν' ἀποφεύγεται ἢ ἀπλὴ διαγραφή (δι' ἐρυθρᾶς μελάνης, κτλ.) ἐφ' ὅσον δύναται νὰ προκύψῃ διαταραχὴ συμφωνίας πρὸς τὰς λοιπὰς ἔγγραφάς ἢ (καὶ εἰδικώτερον τοῦ ἡμερολογίου). Ἡ διόρθωσις δεόν νὰ ἐπιδιώκεται δι' ἀντιλογισμὸν ἢ συμπληρωματικῆς ἔγγραφῆς. Ἐπὶ τούτων ἀσχολούμεθα ἀλλαχοῦ.

§ 3

Οἱ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΑΠΩΘΕΩΣ

18 Πληροφοριακὴ ἔκτασις λογαριασμῶν. Ἐξῶθεν εἴπομεν, σελ. 105 συνάγεται ὅτι ἕκαστος λογαριασμὸς δύναται νὰ συγκεντρώνη πληροφορίας καὶ νὰ εἰκονίζῃ γεγονότα, πράξεις, συναλλαγὰς, ἐσωτερικὰς κινήσεις (κτλ.) εὐρύτερας ἢ στενωτέρας ἐκτάσεως. Τοῦτο δὲ κατὰ βούλησιν, δηλ. ἀναλόγως τῶν ἐκάστοτε ἀναγκῶν, αἱ ὁποῖαι δὲν ἐπιβάλλ-

1. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον τυγχάνει ἀπαράδεκτος ἡ ὑπ' ἀριθ. 6135/1952 λύσις τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν, διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας τοὺς τηροῦντας τὰ βιβλία τῶν κατὰ τὴν διγραφικὴν λογιστικὴν μέθοδον. Ἴδου ἡ περίπτωσις.

Αἱ ἀκυρωτικαὶ ἔγγραφαὶ εἰς τὸ βιβλίον τοῦ ταμείου. Εἰς ἅς περιπτώσεις δίδεται προκαταβολὴ εἰς τὸν ἐκτελωνιστὴν σας, ἡ ὁποία καταχωρεῖται εἰς τὸ βιβλίον Ταμείου καὶ ἡ ἑκκαθάρισις τοῦ ἐκτελωνιστοῦ περιέρχεται εἰς τὸν ἐπιτηδευματίαν τὸν ἐπόμενον μῆνα πρὸς τακτοποίησιν τῆς ἔγγραφῆς ταύτης πρέπει οὗτος νὰ προβῇ εἰς τὰς κάτωθι ἐνεργείας: α) Θὰ ἀκυρώσῃ τὴν καταχωρίσθεισαν εἰς τὸ βιβλίον Ταμείου ἔγγραφὴν τῆς προκαταβολῆς μετ' αἰτιολογίαν: «ἀκύρωσις προκαταβολῆς λόγφ ὀριστικοῦ διακανονισμοῦ», ἔγγραφων ταύτην εἰς τὴν σελίδα τῶν εἰσπράξεων καὶ μετὰ τὸ ἄθροισμα τῶν κανονικῶν εἰσπράξεων. β) Θὰ καταχωρίσῃ εἰς τὸ βιβλίον Ταμείου (σελίδα πληρωμῶν) τὸ ὅλικόν ποσὸν τῆς ἑκκαθαρίσεως. Οὕτω εἰς τὸ τέλος τοῦ μηνός, ἐντὸς τοῦ ὁποίου ἐγένετο ἡ καταχώρισις τοῦ ὕλικου τῆς ἑκκαθαρίσεως, θὰ προβῇ εἰς τὴν ἀνάλασιν αὐτοῦ εἰς τὰς ὑπὸ τοῦ Κώδικος ὀριζομένης κατηγορίας δαπανῶν.

λονται συνήθως ἀφ' ἑαυτῶν, ἀλλὰ ἐξαρτῶνται ἀπὸ τὸς ἐπιδιώξεις τοῦ Ὄργανωτοῦ - λογιστοῦ.

Ἐκ τούτων ἔπεται ὅτι εἰς μίαν λογιστικὴν ὀργάνωσιν δημιουργοῦνται (ἀνοίγονται) λογαριασμοὶ διαφόρου βαθμοῦ ἀναλυτικότητος. Οὕτω διακρίνομεν λογαριασμούς :

Πρωτοβαθμίους ✓
Δευτεροβαθμίους ✓
Τριτοβαθμίους (κτλ.)

ἀπλοῦς

περιληπτικοῦς

19 Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί. Θεωροῦνται ὡς τοιοῦτοι οἱ λογαριασμοὶ οἱ ὁποῖοι ἀνοίγονται εἰς τὸ γενικὸν καθολικὸν (Grand livre), διότι εἴτε ἐκ τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων εἴτε κατὰ τὴν κρίσιν τοῦ Ὄργανωτοῦ - λογιστοῦ, ἐνέχουν *πρωταρχικὴν πληροφοριακὴν σημασίαν*. Ὑπάρχοντος Λογιστικοῦ Σχεδίου¹ οὗτοι συμβολίζονται ὡς ἑξῆς :

Ἄμας 1*

- 10 Κεφάλαιον
11 Ἀποθεματικά
12 Προβλέψεις ἔναντι κινδύνων
13

Ἄμας 3

- 30 Ἐμπορεύματα
31 Πρώται ἔλαι
32 Ὑλικά ἀπλώσιμα
33

Ἄμας 2

- 20 Ἐξοδα ἰδρύσεως
21 Ἀκίνητοποιήσεις
22 Ἀκίνητοποιήσεις ὑπὸ κατασκευῆν
23

Ἄμας 4

- 40 Προμηθευταὶ
41 Πελάται
42 Προόπικόν
43

Ἐκ τοῦ διψηφίου συμβόλου (π.χ. 32) ὁ πρῶτος ἀριθμὸς συμβολίζει τὴν ὁμάδα εἰς τὴν ὁποίαν ἀνήκει ὁ λογαριασμός (3), ὁ δευτέρος δεικνύει ὅτι πρόκειται περὶ τοῦ : 0, 1, 2, κτλ. *πρωτοβαθμίου* λογαριασμοῦ τῆς ὁμάδος.

Οἱ πρωτοβάθμιοι λογαριασμοὶ δύνανται νὰ εἶναι ἀπλοῦς ἢ περιληπτικοί. Ὡς ἀπλοῦς πρωτοβαθμίους νοοῦμεν ἐκείνους οἱ ὁποῖοι ἀντιπροσωπεύοντες περιουσιακὸν τι στοιχεῖον, συναλλακτικὴν ἢ ἐσωτερικὴν κίνησιν κτλ. δὲν χρῆζον *περαιτέρω ἀναλύσεως* εἰς μικροτέρας πληροφοριακάς ἐνότητας² (ἀποτελούσας τοὺς δευτεροβαθμίους λογαριασμούς). Π.χ. λογαριασμοὶ *Ταμεῖον, Μετοχικὸν κεφάλαιον, Παρα-*

1. Καὶ ἐφ' ὅσον τοῦτο περιλαμβάνει ταξινόμησιν λογαριασμῶν κατὰ τὸ δεκαδικὸν σύστημα, ὡς τὸ γαλλικόν, γερμανικόν, αὐστραλιανόν, κ.ἄ.

* Ἄμας, κλάσις ἢ τάξις.

2. Δηλαδή μὲ στενώτερον ἐννοιολογικὸν γνῶρισμα, ὡς ἀνεπτύξαμεν ἐν σελ. 107.

γωγὴ σάπωνος Α, Διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς, Ὁμολογιακὸν δάνειον κτλ. Πολλάκις οἱ τοιοῦτοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοὶ ἀναπτύσσονται εἰς βοηθητικὰ βιβλία - μητροῦα ὡς συμβαίνει π.χ. διὰ τοὺς λογαριασμοὺς *Γραμμάτια εἰσπρακτέα*, ἢ *πληρωτέα*, Ἐντολαὶ *πληρωτέα*, κ.ἄ.

- 20 Περιληπτικοὶ ἢ γενικοὶ** (comptes collectifs) πρωτοβάθμιοι ἢ μὴ λογαριασμοὶ εἶναι ἐκεῖνοι διὰ τῶν ὁποίων εἰκονίζεται καὶ παρακολουθεῖται ἡ κίνησις μιᾶς ὁλοκλήρου κατηγορίας ὁμοειδῶν πραγμάτων (*Ἐμπορεύματα*), σχέσεων πρὸς τρίτους (*Χρεῶται, Πιστωταί*), ἐξόδων (*Εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεων*) κτλ. Πρωτοβάθμιοι συγχρόνως δὲ καὶ περιληπτικοὶ εἶναι π.χ. οἱ λογαριασμοὶ: *Προϊόντα, Πελάται, Πράκτορες ἐσωτερικοῦ, Κομισταὶ ἀξιών πρὸς εἰσπραξιν, Καταθέται ὄψεως εἰς δραχμάς, Δάνεια ἐπὶ ἐνεχύρῳ χρεωγράφων, Ἐξοδα πληρωτέα* κτλ κτλ. Διὰ τοιούτων λογαριασμῶν καταρτίζεται κατ' ἐξοχὴν ὁ ἰσολογισμὸς, (δοθέντος ὅτι συνιστᾷ συνθετικὴν εἰκόνα τῆς περιουσίας).

Διὰ τῶν περιληπτικῶν ἢ γενικῶν λογαριασμῶν παρακολουθεῖται ἡ κίνησις καὶ ἡ θέσις (ὑπόλοιπον) τῆς οἰκείας κατηγορίας *συνολικῶς*, οὐχὶ ὁμῶς καὶ ἡ κίνησις ἐκάστου ἐπὶ μέρους στοιχείου. Οὕτω π.χ. ὁ λογαριασμὸς *Ἐμπορεύματα* παρακολουθεῖ τὴν κίνησιν τῆς ἀποθήκης ὡς ἐνιαίου συνόλου, χωρὶς νὰ *ἐξατομικεῖ* τὴν κίνησιν τοῦ τάδε εἴδους¹. Ὁμοίως ὁ λογαριασμὸς *Πράκτορες ἐσωτερικοῦ* δὲν πληροφθεῖ τίνες ὑπῆρξαν αἱ δοσοληψίαι μετὰ τοῦ α, β, γ, πράκτορος.

Διὰ τὰ παρακολουθήσωμεν τὴν κίνησιν καὶ τὰ γνωρίζωμεν τὴν θέσιν ἐκάστου ἐπὶ μέρους στοιχείου τῆς ομάδος (ἐμπορεύματος, πελάτου κτλ.)—πρᾶγμα ἀπολύτως ἀπαραίτητον—παρίσταται ἀνάγκη ὅπως ὁ περιληπτικὸς λογαριασμὸς ἀναλυθῆ, ἀνοιγομένων πρὸς τοῦτο περισσοτέρων *εἰδικῶν* (ἢ ἀναλυτικῶν) καλουμένων λογαριασμῶν. Οὗτοι, ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως, δύνανται νὰ ἀνέλθουν εἰς δεκάδας τινάς, ἑκατοντάδας ἢ καὶ χιλιάδας².

- 21 Δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι, κτλ. λογαριασμοί.** Ἀφ' ἧς στιγμῆς ὠρισμένοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, ὄντες περιληπτικοί, ἀνελύθησαν εἰς *εἰδικούς*, οὗτοι ἀποτελοῦν δευτεροβαθμίους λογαριασμοὺς εἰς τὴν διαβάθμισιν τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου. Π.χ.

1. Ὡς ἐκ τούτου οἱ περιληπτικοὶ λογαριασμοὶ χαρακτηρίζονται *ἐνίοτε* ὡς *παράγωγοι*, δηλ. τεχνητῆς, ἰδεατῆς, φύσεως. Πράγματι αἱ δοσοληψίαι ἀφοροῦν τὸ Α ἢ Β πρόσωπον, τὸ οἰνόπνευμα ἢ τὸ ἄλευρον, ὡς συγκεκριμένα πράγματα. Τὸ *Πελάται* ἢ *Προϊόντα* εἰκονίζει ἀφηρημένην ἔννοιαν. Αὕτη ὁμῶς τυγχάνει ἀπολύτως ἀπαραίτητος εἰς τὴν διοίκησιν τοῦ οἰκονομικοῦ ὄργανισμοῦ.

2. Ὅσοι π.χ. εἶναι οἱ καταθέται ὄψεως εἰς μίαν τράπεζαν, ἢ τὰ εἶδη ἐμπορευμάτων εἰς τὰ καταστήματα Δραγῶνα, Λαμπροπούλου κ. ἄ.

Τάξεις 1

- 10 Κεφάλαιον
 11 Ἀποθεματικά
 110 Τακτικὸν ἀποθεματικὸν
 112 Ἐκτακτὸν ἀποθεματικὸν
 113 Εἰδικὸν ἀποθεματικὸν διὰ...
 114 Ἀποθεματικὸν κεφάλαιον
 ἐξ ἀποσβέσεως μετοχῶν

Τάξεις 3

- 30 Ἐμπορεύματα
 300 εἶδη μάλλινα
 301 εἶδη μαλλοβάμβακα
 302 εἶδη μεταξωτά
 303 εἶδη πλεκτικῆς
 304

Οἱ δευτεροβάθμιοι πάλιν, ἐν τῷ μέτρῳ ὅπου ἐκπροσωποῦν ὁλόκληρον κατηγορίαν, ὁμάδα, ὁμοειδῶν πραγμάτων (σχέσεων, κτλ.) καὶ ἐφ' ὅσον συντρέχει λόγος πρὸς τοῦτο, ὑπαναλύονται εἰς εἰδικούς λογαριασμούς, οἱ ὅποιοι λαμβάνουν τὴν τρίτην θέσιν εἰς τὴν λογιστικὴν ἱεραρχίαν. Εἶναι οἱ τριτοβάθμιοι λογαριασμοί¹ π.χ.:

Πρωτοβάθμιος	Δευτεροβάθμιοι	Τριτοβάθμιοι
Ἐξοδα γενικῆς διαχειρίσεως	Ἀσφάλιστρα Μισθοί Ἐνοίκια	Ἀσφάλιστρα ἀποθηκῶν Ἀσφάλιστρα ἀκινήτων Ἀσφάλιστρα μηχανημάτων
		Μισθοὶ διοικητικοῦ προσωπικοῦ Μισθοὶ τεχνικοῦ προσωπικοῦ Μισθοὶ ἐξωτερικοῦ προσωπικοῦ
		Γραφείων διοικήσεως Ἀποθηκῶν ξυλείας Ἀποθηκῶν γαιανθράκων

Κατ' ἀναλογίαν, δυνάμεθα νὰ προωθηθῶμεν μέχρι τεταρτοβαθμίων, κτλ. λογαριασμῶν.

Πόρισμα. Συμφώνως πρὸς τὰ ἀνωτέρω διακρίνομεν :

— ὡς πρὸς τὴν ἱεράρχικὴν διαβάθμισιν, ἐντὸς τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, λογαριασμούς πρωτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους, κτλ.

— ὡς πρὸς τὴν πληροφοριακὴν περιεκτικότητα : γενικούς καὶ εἰδικούς (ἢ περιληπτικούς καὶ ἀναλυτικούς). Ἐκαστος λογαριασμός¹ δύναται νὰ εἶναι γενικός μὲν ὡς πρὸς τὴν ἐπομένην αὐτῷ βαθμίδα (δηλ. κατωτέραν διαβάθμισιν), εἰδικός δὲ ὡς πρὸς τὴν προηγουμένην (δηλ. ἀνωτέραν) βαθμίδα :



1. Πλήν βεβαίως τῶν πρωτοβαθμίων, οἱ ὅποιοι δὲν δύναται νὰ εἶναι εἰδικοί.

23 Διαβάθμιση λογιστικῶν βιβλίων. Ἄναλογος τυγχάνει, κατ' ἀρχήν, καὶ ἡ ἱεραρχία τῶν βιβλίων, εἰς τὰ ὁποῖα περιλαμβάνονται οἱ λογαριασμοί. Οἱ πρωτοβάθμιοι λογαριασμοὶ περιλαμβάνονται εἰς ἕνα *Γενικὸν Καθολικὸν* (grand livre, Ledger, Hauptbuch), ἢ ἐνίοτε καὶ πλείονα τοιαῦτα. Καλεῖται ἐπίσης συνθετικὸν καθολικὸν, προκειμένου δὲ περὶ τοῦ Συγκεντρωτικοῦ συστήματος, καλεῖται Συγκεντρωτικὸν καθολικὸν (grand livre centralisateur).

Οἱ δευτεροβάθμιοι λογαριασμοὶ περιλαμβάνονται εἰς τὰ καλούμενα *ἀναλυτικὰ καθολικὰ* (livres auxiliaires, subsidiary ledgers)². Ταῦτα ἐφ' ὅσον περιλαμβάνουν δευτεροβαθμίους, τριτοβαθμίους, κτλ. λ/σμούς χαρακτηρίζονται ἀντιστοιχῶς ὡς ἀν. καθολικὰ α, β, γ, σειρᾶς³.

Ὡς βιβλία δὲν ἐννοοῦμεν ἐνταῦθα τὰ κατὰ πατροπαράδοτον ρουτίναν δεδεμένα τοιαῦτα, ἀλλὰ κάθε ὀργάνωσιν κατατάξεως, συγκεντρώσεως καὶ διαφυλάξεως τῶν λογαριασμῶν (ὄραται δελτιοθηκαὶ τύπου Kardex).

24 Ἀπλοποίησης βιβλίων. Ἀπὸ ὀργανωτικῆς ἀπόψεως εἶναι σκόπιμον, ὁσάκις οἱ λογαριασμοὶ 2ου, 3ου, κτλ. βαθμοῦ εἶναι ὀλιγάριθμοι, ὅπως δίδεται εἰς τὸν γενικὸν λογαριασμὸν (τῆς ἀμέσως ἀνωτέρας διαβαθμίσεως) *πολύστηλος* γραμμικὴ διάταξις, οὕτως ὥστε νὰ ἀποφεύγεται ἡ τήρησις εἰδικῶ ἀναλυτικῶ καθολικῶ (α, β, γ) σειρᾶς. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διὰ προσθήκης εἰς τὸν λογαριασμὸν στηλῶν ἀναλύσεως ἢ ἀναπτύξεως. Ὑπόδειγμα :

ΧΡΕΩΣΙΣ

(μόνον πλευρὰ χρεώσεως λ/σμοῦ)

ΑΡΟΤΡΙΑΙΑΙ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΙ

Αἰτιολογία			Μερικὰ	Ὀλικὰ	Σίτου	Κριθῆς	Βρώμης	Βίκου	κ. κ.	κ. τ. λ.

1. Ὡς λογιστικὰ βιβλία νοοῦνται ἐνταῦθα τὰ ἐν στενῇ ἐννοίᾳ τοιαῦτα, τὰ τηρούμενα δηλ. κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν. Βλ. καὶ σελ. 17.

2. «Τὰ εἰδικὰ ταῦτα βιβλία τῶν ἀναλυτικῶν λογαριασμῶν καλοῦνται συνήθως Ἀναλυτικὰ Καθολικὰ, δεδομένου ὅτι εἰς αὐτὰ καταχωροῦνται αἱ πράξεις ἀναλυτικῶς καὶ κατὰ λογαριασμούς. Νομίζομεν ὅτι ἡ ἀκριβεστέρα ὀνομασία εἶναι «Εἰδικὰ βιβλία ἀναλυτικῶν λογαριασμῶν», δεδομένου ὅτι ἡ λέξις «Καθολικὸν» ἀρμόζει εἰς βιβλίον περιέχον τοὺς καθόλου λογαριασμούς τῆς ἐπιχειρήσεως». ΣΤΡ. ΠΑΠΑΓΩΑΝΝΟΥ: Γενικαὶ ἀρχαὶ Λογιστικῆς σελ. 175.

3. Ὅσακις ὁ ἀριθμὸς τῶν λογαριασμῶν ὀρισμένου ἀναλογικοῦ καθολικοῦ εἶναι πολὺ μεγάλος (πολλάκις ἀρκεταὶ χιλιάδες) παρίσταται ἀνάγκη διασπάρσεως αὐτοῦ εἰς περισσότερα τεύχη (λογαριασμοὶ 1—3000, 3001—6000 κτλ.) χάριν εὐχερεστερας ἡγήσεως αὐτοῦ. Περίπτωσις συνήθης εἰς τὰς Τραπεζάς.

Τὸ ἀναπεπταμένον τοῦτο σύστημα παρέχει σημαντικὰ πλεονεκτήματα, καὶ δὴ :

— ἀποφεύγεται ἄσκοπος γραφικὴ ἐργασία (διὰ τὴν μεταφορὰν εἰς ἴδιον ἀναλυτικὸν καθολικόν).

— ἀποφεύγεται ἡ ἀνάγκη συντάξεως εἰδικῶν ἰσοζυγίου ἐλέγχου τῆς μαθηματικῆς ὀρθότητος τῶν μεταφορῶν.

— παρέχει ἄμεσον εἰκόνα τῆς ἀναλύσεως τοῦ γενικοῦ λ/σμοῦ.

— διευκολύνει τὸν ἐπιμερισμὸν, εἰς ἑκατόστια ἀναλογίαν, τῶν μερῶν (στηλῶν ἀναλύσεως) πρὸς τὸ σύνολον (ὀλικά ποσά). Π.χ. ἀναλογία σίτου ἐπὶ συνόλου καλλιιεργειῶν 27%, κριθῆς 8% κ.ο.κ.

25 Ρόλος πρωτοβαθμίων περιληπτικῶν λογαριασμῶν. Ὅταν πωλοῦνται 500 ὀκ. ζαχάρους εἰς τὸν Α Β ἐπὶ πιστώσει, ἡ Λογιστικὴ ὀφείλει νὰ κινήσῃ τοὺς λογαριασμοὺς: Ζάχαρις καὶ Α - Β, πού παριστάνουν συγκεκριμένην πραγματικότητα. Οἱ λογαριασμοὶ Πελάται καὶ Ἐμπορεύματα (πρωτοβάθμιοι περιληπτικοὶ) εἶναι τεχνητῆς, ἰδεατῆς, φύσεως. Συνιστοῦν ἀφηρημένης ἐννοίας. Ὁ ρόλος ὁμοῦ αὐτῶν εἰς κάθε λογιστικὴν ὀργάνωσιν εἶναι σημαντικὸς, διότι :

— παρέχουν γενικὰς πληροφορίας, ἐπὶ συνολικῶν κινήσεων, αἱ ὁποῖαι ἐνδιαφέρουν κατ' ἐξοχὴν τὴν διοίκησιν (Διοικ. συμβούλιον, γεν. διευθυντὰς, κτλ.) τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ. Ἐνῶ οἱ δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι κτλ. ἐνδιαφέρουν κυρίως τὰ ἀμέσως ἐκτελεστικά ὄργανα¹.

— καθιστοῦν εὐχερῆ τὸν μηχανισμόν τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν διότι :

α' Διαμορφώνουν τὰ γενικά (ἢ συνθετικά) βιβλία.

β' Καθιστοῦν εὐχρηστα καὶ σύντομα τὰ ἰσοζύγια καὶ λοιπὰς οἰκονομικὰς καταστάσεις (κοστολογήσεως, ρευστότητος, κτλ.).

γ' Συνεπῶς καὶ τὸν ἰσολογισμόν².

1. Π.χ. ἡ διοίκησις τῆς Ἐθνικῆς Τραπεζῆς ἐνδιαφέρεται διὰ τὴν συνολικὴν πορείαν τοῦ λογαριασμοῦ Καταθέσεις ὄψεως. Αἱ ἄμεσοι ὑπηρεσίαι (τμήμα καταθέσεων) ἐνδιαφέρονται διὰ τοὺς λογαριασμοὺς τῶν Α, Β, κτλ.

2. Πολλάκις, κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ πρὸς δημοσίευσιν ἰσολογισμοῦ, γίνεται συγκέντρωσις περισσοτέρων πρωτοβαθμίων λογαριασμῶν εἰς ἓν κοινὸν βιβλίον. Παράδειγμα :

Οἱ λογαριασμοὶ: «Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρῳ ἐμπορευμάτων»
«Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρῳ χρεωγράφων»
«Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρῳ τιμαλφῶν»
«Δάνεια ἐνυπόθηκα» κ.ἄ.

συγκεντρῶνται εἰς τὴν γενικωτάτην κατηγορίαν «Δάνεια ἐπὶ ἐμπρημάτων ἀσφαλείας». Εἶναι τρόπον τινά ὕπερδιεταγμένοι λ/μοί, κατ' ἐπιτυχὴ ἔκφρασιν τοῦ

Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Ἀθῆναι 1952.

—χρησιμεύουν ως μέσον έλέγχου τής *ενημερότητας* και τής *αριθμητικής ορθότητας* τών έγγραφών. Περί τούτου κατωτέρω.

§ 4

ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
ΚΑΙ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΑΙ ΑΥΤΩΝ ΣΧΕΣΕΙΣ

- 26 Κανών λειτουργίας.** Δοθέντος περιληπτικοῦ τινος λογαριασμοῦ καὶ τῶν εἰς τὴν ἀρμοδιότητα αὐτοῦ ὑπαγομένων ἀναλυτικῶν λογαριασμῶν, ὁ κανὼν τῆς συλλειτουργίας τῶν εἶναι ἀπλούστατος: ὡςάκις *χρεοῦται ἢ πιστοῦται*¹ ὁ περιληπτικὸς λογαριασμὸς χρεοῦται ἢ πιστοῦται *εἰς ἢ περισσότεροι συγχρόνως* ἀναλυτικοὶ λογαριασμοὶ μὲ τὸ αὐτὸ συνολικῶς ποσόν². Π.χ.

	Χρέωσις —	Πιστώται	Πίστωσις +	
— Α. Βασιλείου +	5.000	50.000	— Σ. Κόνστατς +	13.000 | 15.000
5.000 | 20.000	25.000	15.000		
	6.000	40.000		
	10.000			
— Δ. Κυριακοῦ +	46.000	105.000	— Ε. Παππάς +	12.000 | 40.000
6.000 | 30.000				
	3.000			7.000

- 27 Ἀριθμητικὴ συμφωνία.** Ἐκ τῆς ἐξετάσεως τῶν ἀνωτέρω ἀριθμῶν προκύπτει ὅτι τὸ σύνολον τῶν χρεώσεων τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ (46.000) ἴσοῦται πρὸς τὸ ἄθροισμα τῶν ἐπὶ μέρους χρεώσεων *ἄλλων* τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν, ἦτοι:

$$X = x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + \dots + x_n$$

$$46.000 = 5.000 + 6.000 + 3.000 + 13.000 + 12.000 + 7.000$$

Ἡ αὐτὴ βεβαίως ἰσότης ὑπάρχει καὶ ὡς πρὸς τὸ συνολικόν καὶ τὰ ἐπὶ μέρους ποσὰ τοῦ σκέλους τῶν πιστώσεων. Ἀμφότεραι αἱ σχέσεις αὗται ἀπορρέουν ἀπὸ τὴν ἀρχὴν ὅτι τὸ *ἄλλον* ἴσοῦται πρὸς τὰ *μέρη* αὐτοῦ.

Ἄλλως ἔχουν ὅμως τὰ πράγματα ὅσον ἀφορᾷ τὰ ὑπόλοιπα. Σχετικῶς, ὡς παρατηρήσωμεν ὅτι, ὁ μὲν γενικὸς λογαριασμὸς ἔχει κατ' ἀνάγκην πάντοτε *ἐν* ὑπόλοιπον, εἴτε χρεωστικόν, εἴτε πιστωτι-

1. Ἡ ἀκριβὴς ἔννοια τῶν ὄρων τούτων ἀναπτύσσεται εἰς τὸ ἐπόμενον Κεφάλαιον δ. Θεωρεῖται ὅτι σημαίνουν ἀπλῶς τὴν ἀριστερὰν ἢ δεξιὰν πλευρὰν οἰουδήποτε λ/ομοῦ Ε, Π ἢ Κ. Π.

2. Πολλάκις λογαριασμοὶ τινες, ἂν καὶ φύσει περιληπτικοί, ἀλλὰ ἐντελῶς προσωρινοῦ, μεταβατικοῦ χαρακτήρος, δὲν ἔχουν ἀνάγκην ἀνάλυσεως εἰς εἰδικῶν καθολικόν, λειτουρογόντες ὡς ἄλλοι. Π.χ. ἐμπορεύματα καθ' ὁδόν, ἐμπορεύματα ὑπὸ ἐκτε-

κόν, ἐνῶ οἱ εἰδικοί λογαριασμοὶ τοῦ ἀντιστοίχου ἀναλυτικοῦ καθολικοῦ δύνανται ἐνδεχομένως νὰ ἔχωσι, ἄλλοι μὲν χρεωστικά ὑπόλοιπα, ἄλλοι δὲ πιστωτικά, ὡς ἑξῆς :

			+	A	-	+	Γ	-
Χρέωσις	Πελάται	Πιστώσις	15.000			4.000		6.000
35.000		16.000	+	B	-	+	Δ	-
			5.000		3.000	11.000		7.000

Τὸ μοναδικὸν ὑπόλοιπον τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ εἶναι:
 $35.000 - 16.000 = 19.000$ χρεωστικόν. Τῶν δὲ εἰδικῶν λογαριασμῶν :

	Δοῦναι	Λαβεῖν	Χρεωστικόν	Υπόλοιπον	Πιστωτικόν
A.	15.000	-	15.000		-
B.	5.000	3.000	2.000		-
Γ.	4.000	6.000	-		2.000
Δ.	11.000	7.000	4.000		-
	35.000	16.000	21.000	-	2.000 = 19.000

Τὸ μοναδικὸν ὄθεν ὑπόλοιπον τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ (χρεωστικόν 19.000) ἰσοῦται πρὸς τὴν διαφορὰν (ἀλγεβρικὸν ἄθροισμα) τῶν δύο εἰδῶν ὑπολοίπων τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν :

$$21.000 - 2.000 = 19.000$$

Ὁ ἀνωτέρω πίναξ καλεῖται ἰσοζύγιον συμφωνίας (τοῦ τάδε ἀναλυτικοῦ καθολικοῦ).

28 **Οἱ γενικοὶ λογαριασμοὶ ὡς λογαριασμοὶ ἐλέγχου.** Εἰς τὰς μεγαλυτέρας σχετικῶς ἐπιχειρήσεις τὰ γενικά (συνθετικά) βιβλία καὶ τὰ ἀναλυτικά τοιαῦτα τηροῦνται ὑπὸ διαφόρων προσώπων καὶ δὲν ἐνημεροῦνται συγχρόνως καὶ ἐκ τῶν αὐτῶν λογιστικῶν πηγῶν. Συνήθως οἱ ἀναλυτικοὶ λογαριασμοὶ ἐνημεροῦνται πρῶτοι καὶ βάσει τῶν οικειῶν δικαιολογητικῶν (τιμολογίων, ἀποδείξεων, κτλ.). Οἱ γενικοὶ λογαριασμοὶ κινουῦνται βραδύτερον καὶ βάσει ἠλεγγμένων καταστάσεων. Π.χ. ὁ λογαριασμός Πελάται χρεοῦται διὰ συνολικὸν ποσὸν βάσει τοῦ βιβλίου Πωλήσεων καὶ ἐλέγχου τούτου πρὸς τὰ τιμολόγια (ἐπὶ πιστώσει). Τίς ἐγγυᾶται ὁμῶς ὅτι οἱ ἀναλυτικοὶ λογαριασμοὶ τῶν πελατῶν (α, β, γ) ἐνημερωθέντες ὑπὸ ἄλλου προσώπου, ἐτηρήθησαν ὀρθῶς; Διὰ τῆς ὡς ἄνω συμφωνίας ἐπαληθεύεται τοῦτο. Δι' ἧς καὶ οἱ γενικοὶ λογαριασμοὶ χαρακτηρίζονται συχνάκις εἰς τὴν ἀγγλοσαξωνικὴν βιβλιογραφίαν ὡς *λογαριασμοὶ ἐλέγχου* (controlling accounts)¹.

1. Εἰς τὸ Accountant's Dictionary τοῦ Pixley ἀναφέρεται ὅτι οἱ περιληπτικοὶ λογαριασμοὶ ἐλέγχου δύνανται νὰ ἀποτελέσουν ἰδιαιτέρον καθολικὸν ἐλέγχον (Control Ledger), ὀνομασία ἢ ὁποία συναντᾶται συχνά εἰς διάφορα συγγράμματα. Σχ. βλ. H. TAGGART: Controlling Accounts, ἐν The Accounting Review, τομ. VI, ἀρ. 3—1932 καὶ B. MACKENSIE: The Fundamental of Accounting, σελ. 182 N. York 1947.

§ 5

ΣΧΕΣΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

29 **Ἀριθμὸς λογαριασμῶν.** Τὸ σύνολον τῶν πρωτοβαθμίων λογαριασμῶν, τῶν συνήθως ἀνοιγομένων εἰς μικρὰς καὶ μέσας ἐπιχειρήσεις, ἀνέρχεται εἰς ὀλίγας δεκάδας, σπανιώτερον δὲ εἰς ἑκατοντάδα καὶ πλέον. Δυνάμεθα δὲ νὰ τοὺς διακρίνωμεν εἰς δύο μεγάλας κατηγορίας, ὡς πράττει τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον :

— *Λογαριασμοὶ Ἰσολογισμοῦ.* Εἶναι μόνιμοι λ/σμοὶ ἐμφανίζοντες στοιχεῖα Ε, οἱ ὅποιοι κλείουν μὲ *χρεωστικά* ὑπόλοιπα καὶ Π, ΚΠ οἱ ὅποιοι κλείουν μὲ *πιστωτικά* τοιαῦτα.

— *Λογαριασμοὶ διαχειρίσεως*¹ (*de gestion*) καὶ ἀποτελεσμάτων. Εἶναι λ/σμοὶ διαρκοῦντες ὅσον καὶ ἡ χρῆσις ἢ ὀλιγώτερον καὶ οἱ ὅποιοι ἐξισούμενοι εἰς τὸ τέλος ταύτης, ἐξαφανίζονται. Τὰ ὑπόλοιπά των τὰ ἀπορροφῶν οἱ λογαριασμοὶ ΚΠ.

30 **Σχηματικὴ παράστασις λογαριασμῶν.** Ἦδη ἐκ διδακτικῆς ἀνάγκης ἐνεφανίσασμεν τοὺς λογαριασμοὺς εἰς σχῆμα T, τονίζομεν δὲ καὶ πάλιν ὅτι *αὐθαιρέτως* καθώρισασμεν τὰς στήλας (πλευράς) αὐξήσεως καὶ ἐλαττώσεως ὡς ἑξῆς. Διὰ τοὺς λογαριασμοὺς Ἐνεργητικοῦ :

+	Γραμμάτια εἰσπρακτέα	-
αὐξήσεις	ἐλαττώσεις	

Διὰ τοὺς λογαριασμοὺς Παθητικοῦ καὶ Καθαρῆς Περιουσίας ἀντιστρόφως :

-	Ἀποθεματικὸν κεφάλαιον	+
ἐλαττώσεις	αὐξήσεις	

31 **Αἱ δύο λειτουργίαι τῶν λογαριασμῶν.** Ὑπενθυμιζομεν καὶ πάλιν ὅτι καθὲρ λογαριασμὸς δεικνύει :

— μίαν *κίνησιν* (ἐξέλιξιν), ἡ ὁποία ἐμφανίζεται διὰ τῶν καταχωρίσεων αὐξήσεως καὶ ἐλαττώσεως

— μίαν *θέσιν* (κατάστασιν), ἡ ὁποία ἐμφανίζεται διὰ τοῦ ὑπολοίπου αὐτῶν. Ὅτιω π.χ. ὁ λογαριασμὸς :

-	Δημόσιον, λογαριασμὸς προκαταβολῶν	+																																																
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 10%;">80</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="text-align: center; width: 50%;">Ἀρχικὴ κατάσταση</td> <td style="text-align: center; width: 10%;">200</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">70</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">50.</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">150</td> <td></td> <td style="text-align: center;">κίνησις</td> <td style="text-align: center;">150.</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: center;">400</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">100.</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Τελικὴ κατάσταση</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center; border-top: 1px solid black;">500.</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(Ὑπόλοιπον ἐξισώσεως)</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">500</td> </tr> </table>	80		Ἀρχικὴ κατάσταση	200	70			50.	150		κίνησις	150.	400			100.	Τελικὴ κατάσταση			500.	(Ὑπόλοιπον ἐξισώσεως)			500	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="text-align: center; width: 50%;">Ἄρχικὴ κατάσταση</td> <td style="text-align: center; width: 10%;">200</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">κίνησις</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">50.</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">150.</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center; border-top: 1px solid black;">100.</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">500.</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">Νέα ἀρχικὴ κατάσταση</td> <td style="text-align: center;">100</td> </tr> </table>			Ἄρχικὴ κατάσταση	200	κίνησις			50.				150.				100.				500.			Νέα ἀρχικὴ κατάσταση	100
80		Ἀρχικὴ κατάσταση	200																																															
70			50.																																															
150		κίνησις	150.																																															
400			100.																																															
Τελικὴ κατάσταση			500.																																															
(Ὑπόλοιπον ἐξισώσεως)			500																																															
		Ἄρχικὴ κατάσταση	200																																															
κίνησις			50.																																															
			150.																																															
			100.																																															
			500.																																															
		Νέα ἀρχικὴ κατάσταση	100																																															

1. Πρόκειται περὶ τῶν λογαριασμῶν οἱ ὅποιοι ἀπεικονίζουν τὴν ἐκμετάλλευσιν (ἢ κυκλοφορίαν), βλ. Κεφάλαια 6 καὶ 7.

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω, αἱ σχέσεις ἰσολογισμοῦ καὶ λογαριασμῶν ἐμφανίζονται σαφῶς εἰς τὰ ἐπόμενα διαγράμματα :

Ε	Ἰσολογισμὸς (ἀρχικὸς)	Π+ΚΠ
Ταμείον	150.000	Κεφάλαιον 800.000
*Ἐμπορεύματα	850.000	*Ἀποθεματικὸν 100.000
Πελάται	300.000	Πιστωταὶ 500.000
Τράπεζα Α	200.000	Φόροι πληρωτέοι 200.000
*Ἐξόδα προπληρωθέντα	100.000	
	<u>1.600.000</u>	<u>1.600.000</u>

Βάσει τοῦ ἰσολογισμοῦ τούτου ἀνοίγονται οἱ ἀντίστοιχοι λογαριασμοί.

Λογαριασμοὶ Ἐνεργητικοῦ με
χρεωστικὰ ὑπόλοιπα

Ταμείον	
ἀπογραφή = ἰσολογισμὸς 150.000	
+ Ἐμπορεύματα	-
..... 850.000	
+ Πελάται	-
..... 300.000	
+ Τράπεζα Α	-
..... 200.000	
+ *Ἐξόδα προπληρωθέντα	-
..... 100.000	
*Ἄθροισμα: 1.600.000	

Λ/σμοὶ Παθητικοῦ καὶ Κ. Περιουσίας με πιστωτικὰ ὑπόλοιπα

Κεφάλαιον	
	+ ἀπογραφή ἰσολογισμὸς 800.000
- Ἀποθεματικὸν	+ 100.000
	..... 100.000
Πιστωταὶ	
	+ 500.000
	..... 500.000
Φόροι πληρωτέοι	
	+ 200.000
	..... 200.000
*Ἄθροισμα:	1.600.000

- † 52 **Διάρκεια χρήσεως.** Τὰ συναλλακτικὰ καὶ λοιπὰ γεγονότα, καταγράφονται συνεχῶς εἰς τοὺς ὡς ἄνω λογαριασμοὺς (καθὼς καὶ εἰς ἄλλους—μὴ ἐμφανιζομένους ἐνταῦθα—λογαριασμοὺς *διαχειρίσεως*). Διὰ τῶν ἐγγραφῶν τῶν δεικνύουσιν τὴν *κίνησιν* τῶν στοιχείων περιουσίας (κατὰ χρόνον, ἀξίαν κτλ.).
- 53 **Τέλος χρήσεως.** Ἐξισουμένων, κλειομένων καὶ ἀνοίγομένων ἐκ νέου τῶν λογαριασμῶν καθορίζεται ἡ τελικὴ *θέσις* (κατάστασις) ἐκάστου τούτων. Τὰ νέα ὑπόλοιπα προσδιορίζουν τὴν νέαν κατάστασιν πραγ-

1. Δηλαδή ἀριστερὸν σκέλος λογαριασμοῦ (δηλ. πλευρὰ τοῦ *Δοῦναι*).
2. Δηλαδή δεξιὸν σκέλος λογαριασμοῦ (δηλ. πλευρὰ τοῦ *Λαβεῖν*).

μάτων, η οποία τερματίζει την κλειομένην χρῆσιν, και αποτελεί τον τελικόν αλλά συγχρόνως και νέον Ισολογισμόν (βλ. σελ. 79).

+	<u>Ταμείον</u>	-	-	<u>Κεφάλαιον</u>	+
	150.000	. . . . .	. . . . .	(ἀμετάβλητον)	800.000
	. . . . .	(Εξισώσεις)	. . . . .	
	α'	α'	. . . . .	
	<u>230.000</u>	<u> </u>	<u> </u>		
+	<u>Εμπορεύματα</u>	-	-	<u>Αποθεματικόν</u>	+
	850.000	. . . . .	. . . . .	(ἀμετάβλητον)	100.000
	. . . . .	(Εξισώσεις)	. . . . .	
	β'	β'	. . . . .	
	<u>1.020.000</u>	<u> </u>	<u> </u>		
+	<u>Πελάται</u>	-	-	<u>Κέρδη χρήσεως</u>	+
	300.000	. . . . .	. . . . .		250.000
	. . . . .	(Εξισώσεις)	. . . . .	
	γ'	γ'	. . . . .	
	<u>600.000</u>	<u> </u>	<u> </u>		
+	<u>Τράπεζα Α</u>	-	-	<u>Πιστωταί</u>	+
	200.000	. . . . .	. . . . .	(Εξισώσεις)	500.000
	. . . . .	(Εξισώσεις)	. . . . .	α'	. . . . .
	δ'	δ'	. . . . .	α'	. . . . .
	<u>150.000</u>	<u> </u>	<u> </u>	<u>850.000</u>	
+	<u>Εξόδα προκληρωθέντα</u>	-	-	<u>Φόροι κληρωταί</u>	+
	100.000	. . . . .	. . . . .	(Εξισώσεις)	200.000
	. . . . .	(Εξισώσεις)	. . . . .	β'	. . . . .
	ε'	ε'	. . . . .	β'	. . . . .
	<u>50.000</u>	<u> </u>	<u> </u>	<u>150.000</u>	
	*Άθροισμα 1.850.000			*Άθροισμα 1.850.000	

Ο προκύπτων Ισολογισμός (τελικός τοῦ 1951, ἀρχικός τοῦ 1952) εἶναι :

Ε	*Ισολογισμός	Π+ΚΠ	
Ταμείον	230.000	Κεφάλαιον	800.000
*Εμπορεύματα	1.020.000	*Αποθεματικόν	100.000
Πελάται	400.000	Κέρδη χρήσεως	250.000
Τράπεζα Α	150.000	Πιστωταί	550.000
*Εξόδα προκληρωθέντα	50.000	Φόροι κληρωταί	150.000
	<u>1.850.000</u>		<u>1.850.000</u>

ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

§ 1

ΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΑΙ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΙΣ ΤΩΝ
ΕΠΙ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

1 Εισαγωγικαὶ παρατηρήσεις. Διὰ τὴν ἐπιστημονικὴν κατανόησιν τῆς Λογιστικῆς ὁ σπουδαστὴς ὀφείλει νὰ μελετήσῃ μετ' ἐξαιρετικῆς προσοχῆς τὰς βασικὰς κατηγορίας μετασχηματισμῶν, οἱ ὅποιοι δύνανται νὰ ἐπέλθουν εἰς τὴν σύνθεσιν ὠρισμένης περιουσίας. Πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην ἐγένετο ἤδη ἓνα πρῶτον βῆμα διὰ τῆς μελέτης τῶν βασικῶν μεταβολῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ (σελ 79—80).

2 Κατηγορίαι περιουσιακῶν μετασχηματισμῶν. Ἐλέχθη κατ' ἐπανάληψιν ὅτι τὰ στοιχεῖα τοῦ Ἑνεργητικοῦ (Ε) εὐρίσκονται εἰς συνεχῆ κίνησιν, συναλλακτικὴν καὶ τεχνικὴν. Συνεχεῖς ἐπίσης μεταβολαὶ ἐπέρχονται εἰς τὰ στοιχεῖα Παθητικοῦ καὶ Καθαρᾶς περιουσίας, συνεπεία συνομολογήσεως νέων δανείων, ἐξοφλήσεως παλαιῶν, μετατροπῆς χρέους ὠρισμένης νομικῆς μορφῆς εἰς ἄλλην τοιαύτην, ὡς καὶ τῆς πραγματοποιήσεως κερδῶν ἢ ζημιῶν ἐξ οἰασθήποτε αἰτίας.

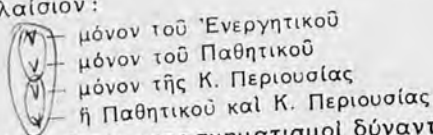
Εἶναι προφανές ὅτι αἱ τοιαῦται μεταβολαὶ τῆς ὀλικῆς συνθέσεως, τῆς μισθῆς ἢ τῆς ἀξίας τῶν στοιχείων περιουσίας ἐπιφέρουν ἀντίστοιχον μεταβολὴν εἰς τὰ στοιχεῖα τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Τὸ σύνολον τῶν δυνατῶν μεταβολῶν διακρίνομεν εἰς :

Μετασχηματισμοὺς ἀπλοῦς

Μετασχηματισμοὺς συνθέτους

Οἱ ἀπλοὶ μετασχηματισμοὶ δύνανται νὰ ἐντοπιζῶνται εἰς τὸ πλαίσιον :



Οἱ σύνθετοι μετασχηματισμοὶ δύνανται νὰ ἀφοροῦν :

- Τὸ Ἑνεργητικὸν καὶ Παθητικὸν συγχρόνως
- Τὸ Ἑνεργητικὸν καὶ τὴν Κ. Περιουσίαν
- καὶ τὰς τρεῖς συγχρόνως ὁμάδας : Ε, Π, ΚΠ

Κατωτέρω μελετῶμεν ἐκάστην τῶν περιπτώσεων, ὡς μετακινήσεις ἀφωρώσας ἀφηρημένως τὴν σύνθεσιν τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ ἄνευ τῆς μεσολαβῆσεως λογαριασμῶν.

Μ. Τοιμάρα, Ἀρχαὶ γενικῆς Λογιστικῆς

§ 1

Μετασχηματισμοί όπλοϊ

3. Μετασχηματισμοί Ένεργητικού. Έστω ο έπόμενος Ισολογισμός :

Έρχιμός			
Ταμείον	100.000	Κεφάλαιον	150.000
Προϊόντα	200.000	Πιστωταί	150.000
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Η έπιχείρησις πωλεί προϊόντα άξιας 70.000 εις την τιμήν κόστους και εισπράττει τό αντίτιμον. Η συναλλαγή αύτη—*όπως γενικότερον κάθε συναλλαγή*—έπιφέρει διπλήν μεταβολήν εις τά στοιχεία τοϋ Ισολογισμοϋ. Ένταύθα :

αδξήσιν τοϋ Ταμείου κατά 70.000 δραχ.

ελάττωσιν τών Προϊόντων κατά 70.000 δραχ.

Μεταβατική παράστασις

Ταμείον			
Έρχικώς	100.000		
+ εισπραχθέντα	70.000	170.000	
Προϊόντα			Έμετάβλητον
Έρχικώς	200.000		
- πωληθέντα	70.000	130.000	
	<u>300.000</u>		

4 Μετασχηματισμοί Παθητικού. Ανάλογοι μεταβολαί δύνανται νά επέλθουν εις τό πλαίσιον τοϋ συνόλου τών ύποχρεώσεων : τοϋτο συμβαίνει όταν μία ύποχρέωσις τάδε νομικης φύσεως (π.χ. χρέος φερόμενον εις άλληλόχρεον λ/σμόν) μετατρέπεται εις ύποχρέωσιν άλλης νομικης μορφης (π.χ. χορηγείται εις τόν πιστωτήν γραμμάτιον εις διαταγήν). Τό αύτό συμβαίνει όταν δάνειον επί ύποθήκη μετατραπή εις όμολογιακόν δάνειον, όταν τράπεζά τις χρηματοδοτοϋσα την έπιχείρησιν προβαίνη εις έξόφλησιν άλλων ύποχρεώσεων, κ.ά.

Εις τόν Ισολογισμόν έπέρχεται και πάλιν διπλή και Ισόποσος μεταβολή, έντοπιζομένη αποκλειστικώς εις τό πλαίσιον τοϋ παθητικού και θίγουσα δύο (ή και πλείονα) αύτοϋ στοιχεία.

Παράδειγμα : Με άφετηριάν τόν ως άνω Ισολογισμόν, ή Τράπεζα Ε χρηματοδοτοϋσα την έπιχείρησιν καταβάλλει εις τόν πιστωτήν Α δραχ. 100.000, έχομεν :

1. Με την στενήν αύτοϋ έννοιαν : ως ύποχρεώσεων πρός τρίτους.

Μεταβατική παράσταση

'Αμετάβλητον	Κεφάλαιον	150.000
	Πιστωταί :	
	ἀρχικώς 150.000	
	ἐξόφλησις —100.000	50.000
	Τράπεζα Ε (νέον χρήσις)	100.000
<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Τελικός Ίσολογισμός

'Αμετάβλητον	Κεφάλαιον	150.000
	Πιστωταί	50.000
	Τράπεζα Ε	100.000
	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>

Ἐς παρατηρηθῆ διαι μεταβολαί αὐταὶ δὲν ἐπηρεάζουν διόλου τὸ ἐνεργητικόν.

- 5 Μετασχηματισμοὶ Κ. περιουσίας.** Ὡς γνωρίζομεν (σελ. 77 ἐπ.) ἡ Κ. περιουσία συνιστᾷ μιάν *θετικὴν διαφορὰν* μεταξύ Ε καὶ Π. Ἡ διαφορὰ αὕτη δύναται νὰ ἐμφανίζεται εἴτε δι' ἐνὸς εἴτε διὰ περισσοτέρων κονδυλίων εἰς τὸν ἰσολογισμὸν. Τὸ τελευταῖον τοῦτο συμβαίνει ὅταν ὑπάρχουν ποικίλης προελεύσεως καὶ διαφόρου προορισμοῦ ἀποθεματικά¹. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην δύναται νὰ λάβουν χώραν ἰσόποσοι μετασχηματισμοὶ ἀπολύτως ἀνάλογοι πρὸς τοὺς ἤδη ἐκτεθέντας. Παράδειγμα :

Ταμείον	300.000	Κεφάλαιον	400.000
Ἐμπορεύματα	500.000	Κέρδη χρήσεως	200.000
Ἀπαιτήσεις	100.000	Πιστωταί	300.000
	<u>900.000</u>		<u>900.000</u>

Ἀποφασίζεται ὅπως ἐκ τῶν κερδῶν, 100.000 δρχ. διατεθοῦν μονίμως ἐν τῇ ἐπιχειρήσει, ἀξανομένου τοῦ κεφαλαίου αὐτῆς, ἐνῶ τὸ ὑπόλοιπον (100.000) θέλει παραμείνει ἐκκρεμές καὶ εἰς τὴν διάθεσιν τοῦ ἐπιχειρηματίου. Ἐχομεν :

Μεταβατική παράσταση

'Αμετάβλητον	Κεφάλαιον	
	ἀρχικώς 400.000	
	αὐξήσις + 100.000	500.000
	Κέρδη	
	ἀρχικώς 200.000	
	διάθεσις — 100.000	100.000
	Πιστωταί	300.000
		<u>900.000</u>

1. Ὡς καὶ ἄλλοι ἀνάλογοι φύσεως, λ/μοί: διαφορὰ ἐξ ἀναπροσαρμογῆς, προβλέψεις μεθιστάμεναι εἰς Κ. περιουσίαν, κέρδη χρήσεως εἰς νέον, κ.ά.

Ίσολογισμός

Άμετάβλητον	Κεφάλαιον	500.000
	Κέρδη πρὸς ἀνάληψιν	100.000
	Πιστωται	<u>300.000</u>
		<u>900.000</u>

6 Μετασχηματισμοὶ Παθητικοῦ - Κ. Περιουσίας. Καὶ πάλιν πρόκειται περὶ ἰσοπόσων ἀξομειώσεων δύο ἢ περισσοτέρων στοιχείων, εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ ὅλου παθητικοῦ σκέλους τοῦ ἰσολογισμοῦ. Ἐάν π.χ. εἰς πιστωτῆς ἀναγνωρίσῃ ὑπὲρ τῆς ἐπιχειρήσεως ἔκπτωσιν 10.000, τὸ μὲν στοιχεῖον *Πιστωται* θέλει μειωθῆ κατὰ 10.000 δραχ., ἐνῶ, ταύτοχρόνως, θέλει ἀυξηθῆ τὸ *Κεφάλαιον* ἰσοπόσως. Δὲν ἐνδιατρίβωμεν περισσότερον, διότι ἡ περίπτωσις εἶναι ἀνάλογος πρὸς τὴν προηγουμένην.

7 Παρατήρησις. Ὅλους τοὺς ἀνωτέρω ἀπλοὺς μετασχηματισμοὺς εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ Ε, τοῦ Π καὶ τῆς Κ.Π. δυνάμεθα νὰ ὀνομάσωμεν καθέτους, διότι πράγματι ἀξομειοῦνται (ἰσοπόσως) κονδύλια (στοιχεῖα) καθέτως ἐγγεγραμμένα εἰς ἕνα ἑκάστοτε σκέλος τοῦ ἰσολογισμοῦ:

$\begin{array}{r} \downarrow \\ \begin{array}{l} \Lambda \\ \text{B} \\ \Gamma \\ \Delta \end{array} \end{array}$	$\begin{array}{r} + 5 \\ - 5 \end{array}$	
<i>Μορφολογικὴ μεταβολὴ στοιχείων περιουσίας</i>		
	$\begin{array}{l} \Lambda' \\ \text{B}' \\ \Gamma' \\ \Delta' \end{array}$	$\begin{array}{r} - 10 \\ + 10 \\ \downarrow \end{array}$
<i>Μεταβολὴ εἰς τὴν νομικὴν φύσιν τῶν ὑποχρεώσεων ἢ εἰς τὴν σύνθεσιν τῆς κεφαλαιοδοτήσεως</i>		

8 Μετασχηματισμοὶ Ἐνεργητικοῦ - Παθητικοῦ. Ἐστὼ δτι ἐπιχειρήσις τις ἀγοράζει ἐπὶ πιστώσει ἔμπορεύματα 100.000. Τὰ προϋπάρχοντα ἔμπορεύματα αὐτῆς (καὶ συνεπῶς τὸ Ἐνεργητικὸν αὐτῆς) ἀυξάνονται κατὰ 100.000, συγχρόνως ὅμως ἀυξάνουν ἰσοπόσως καὶ αἱ ὑποχρεώσεις καὶ συνεπῶς τὸ παθητικὸν αὐτῆς. Ἐχομεν :

Μεταβατικὴ παράστασις

Ταμείον	250.000	Κεφάλαιον	500.000
Ἐμπορεύματα		Πιστωται	
ἀρχικῶς	100.000	ἀρχικῶς	200.000
+ ἀγορασθέντα	<u>100.000</u>	+ αἰτήσεις	<u>100.000</u>
Γραμμάτια	50.000		
	<u>800.000</u>		<u>800.000</u>

Ίσολογισμός

Ταμείον	250.000	Κεφάλαιον	500.000
Έμπορεύματα	500.000	Πιστωταί	300.000
Γραμμ. εισπρακτέα	50.000		
	<u>800.000</u>		<u>800.000</u>

“Ας παρατηρηθῆ δις εἰς τὴν ἄνω περίπτωσιν ἔχομεν ἰσόποσον :

αὔξησιν Ε καὶ αὔξησιν Π

Κατὰ τὴν ἐξόφλησιν τοῦ χρέους τούτου θὰ ἔχωμεν ἐλάττωσιν τοῦ ταμείου καὶ ἰσόποσον ἐλάττωσιν τῶν πιστωτῶν, ἦτοι :

ἐλάττωσιν Ε καὶ ἐλάττωσιν Π

- 9 Μετασχηματισμοὶ Ένεργητικοῦ—Κ. Περιουσίας.** Ὑποθέσωμεν δις ὁ ἐπιχειρηματίας καταβάλλει ἀκόμη 100.000 πρὸς ἐνίσχυσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Προφανῶς θὰ αὔξηθῆ τὸ Ταμείον κατὰ τὸ ποσὸν τοῦτο, θέλει δὲ μὴ αὔξηθῆ συγχρόνως καὶ ἡ Κ. περιουσία ἰσοπόσως. Ἡ ἐνέργεια αὐτὴ μεταβάλλει *προσθετικῶς* καὶ τὰ δύο σκέλη τοῦ ἰσολογισμοῦ. Σχετικῶς ἔχομεν :

Ίσολογισμός

+ Ταμείον	+ Κ. Περιουσία
Θὰ ἡδύνατο ἐν τούτοις ὁ ἐπιχειρηματίας ν' ἀποσύρῃ χρήματα (ἐμπορεύματα ἢ ἄλλας ἀξίας). Τότε ἡ πράξις θὰ ἐπέφερε καὶ πάλιν <i>διπλῆν</i> καὶ ἰσόποσον μεταβολὴν Ε καὶ Κ.Π., ἀλλὰ <i>ἀφαιρετικῶς</i> :	

Ίσολογισμός

- | - Έμπορεύματα | - Κ. Περιουσία |
|---|----------------|
| 10 Παρατηρήσεις. Τοὺς τοιοῦτους μετασχηματισμοὺς δυνάμεθα νὰ ὀνομάσωμεν <i>δριζοντίους</i> , διότι πράγματι ἐμφανίζουσι τοιαύτην εἰκόνα εἰς τὸν ἰσολογισμόν. | |

§§ 2

Μετασχηματισμοὶ σύνθετοι

- 11 Μετασχηματισμοὶ Ε,Π καὶ Κ.Π.** Εἶναι ἡ συνθετωτέρα περίπτωσις, κατὰ τὴν ὁποίαν μεταβάλλονται δύο ἢ *περισσότερα* στοιχεῖα τοῦ Ε ἢ Π (ἢ Ε καὶ Π), ἀλλὰ κατὰ ποσὰ *ἄνισα*, ὁπότε κατ' ἀνάγκην ἢ *διαφορὰ* μεταβάλλει τὴν Κ. Περιουσίαν. “Ἐστὼ ὁ ἰσολογισμὸς :

Ταμείον	300.000	Κεφάλαιον	500.000
Έμπορεύματα	400.000	Γραμμ. πληρωτέα	200.000
	<u>700.000</u>		<u>700.000</u>

Ἡ ἐπιχείρησις πωλεῖ τοῖς μετρητοῖς ἐμπορεύματα κόστους 100.000, διὰ δρχ. 150.000. Τὸ Ένεργητικὸν μειοῦται κατὰ 100.000

(έμ/τα), αυξάνει όμως κατά 150.000, (ταμείον) δπερ συνεπάγεται αύξησην Κ. περιουσίας κατά 50.000 (κέρδος). Έχομεν :

Μεταβατική παράστασις

Ταμείον		Κεφάλαιον	
ἀρχικῶς	100.000	ἀρχικῶς	500.000
εἰσπραχθέντα	+ 150.000	κέρδος	+ 50.000
	450.000		550.000
Ἐμπορεύματα		Γρ. πληρωτέα	200.000
ἀρχικῶς	400.000		
πωληθέντα	- 100.000		
	300.000		
	<u>750.000</u>		<u>750.000</u>

(Αὔξησις Ε κατά 50.000) ←→ (Αὔξησις Κ.Π. κατά 50.000)

Ἰσολογισμός

Ταμείον	450.000	Κεφάλαιον	550.000
Ἐμπορεύματα	300.000	Γραμμ. πληρωτέα	200.000
	<u>750.000</u>		<u>750.000</u>

Αἱ περιπτώσεις τοιούτων συνθέτων μετασχηματισμῶν εἶναι πολυάριθμοι. Οὕτω π. χ. ἐξοφλεῖται χρέος πρὸς πιστωτὴν 200.000, κατόπιν χορηγηθείσης παρ' αὐτοῦ ἐκπτώσεως 5.000, ὁπότε τὸ ταμείον καταβάλλει μόνον 195.000. Έχομεν :

Ἐλάττωσιν Ἐνεργητικοῦ κατά	195.000
Ἐλάττωσιν Παθητικοῦ (ἐξόφλησις)	200.000
Συνεπῶς αὐξήσιν Κ.Π. κατά	5.000

Ἡ μελέτη τῶν μετασχηματισμῶν τούτων, κατὰ κατηγορίας, ἀποτελεῖ τὸν δεύτερον σημαντικὸν σταθμὸν διὰ τὴν ὀρθὴν κατανόησιν τοῦ λογιστικοῦ μηχανισμοῦ.

§ 2

ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

12 Παρακολούθησις μετασχηματισμῶν διὰ λ/σμῶν. Αἱ μεταβολαὶ τῆς περιουσιακῆς συνθέσεως εἶναι προφανές ὅτι παρακολουθοῦνται οὐχὶ ἀπ' εὐθείας ἐπὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ ἀλλὰ διὰ τῶν λ/σμῶν ὡς ἀνεπτύξαμεν σελ. 105. Ἄς θεωρήσωμεν τὰς ἀκολουθούσους συναλλαγὰς :

Ἄγορά ἐμπορευμάτων τοῖς μετρητοῖς	δρχ. 100.000
Χορήγησις πρὸς πιστωτὴν γραμματίου	> 150.000
Μετατροπὴ ἀποθεματικοῦ εἰς κεφάλαιον	> 200.000
Ἐξόφλησις πιστωτοῦ διὰ μετρητῶν	> 250.000
Πώλησις ἐμπορευμάτων κόστους δρχ. 120.000	
ἀντὶ δρχ. 150.000, τοῖς μετρητοῖς	> 150.000

Ἡ πρώτη συναλλαγή συνεπάγεται: αὐξησιν τοῦ λ/σμοῦ Ἐμπορεύματα καὶ μείωσιν τοῦ λ/σμοῦ Ταμείων:

+ Ἐμπορεύματα -	
προϋπάρχοντα	
+ 100.000	
+ Ταμείων -	
προϋπάρχοντα	100.000

Ἡ συναλλαγή αὕτη συνιστᾷ ἄπλοῦν ἰσόποσον μετασχηματισμὸν Ἐνεργητικοῦ

Ἡ δευτέρα συναλλαγή ἐπιφέρει: ἐξόφλησιν, συνεπῶς ἐλάττωσιν τοῦ λ/σμοῦ Πιστωταὶ καὶ συγχρόνως ἀνάληψιν νέας ὑποχρεώσεως (αὐξησιν τῶν ἐν κυκλοφορίᾳ γραμματίων):

- Πιστωταὶ +	
150.000.	προϋπάρχουσαι ὑποχρεώσεις
- Γραμμ. πληρωτέα +	
	προϋπάρχοντα ἐν κυκλοφορίᾳ
	+ 150.000

Ἡ πράξις αὕτη ἀποτελεῖ ἰσόποσον ἄπλοῦν μετασχηματισμὸν Παθητικοῦ

Ἡ τρίτη πράξις συνεπάγεται: ἐλάττωσιν τοῦ σχηματισθέντος ἀποθεματικοῦ καὶ αὐξησιν τοῦ ἀρχικοῦ κεφαλαίου. Εἶναι μεταβολὴ οἰκ. χαρακτηρισμοῦ:

- Ἀποθεματικὸν Κεφ. +	
200.000	προϋπάρχον
- Κεφάλαιον +	
	προϋπάρχον
	+ 200.000

Ἡ πράξις αὕτη ἀποτελεῖ ἄπλοῦν ἰσόποσον μετασχηματισμὸν Κ. περιουσίας

Ἡ τετάρτη ἐνέργεια συνεπάγεται: ἐλάττωσιν τῶν ὑποχρεώσεων πρὸς πιστωτὰς καὶ ἐλάττωσιν τοῦ ταμείου:

- Πιστωταὶ +	
250.000	προϋπάρχοντα
+ Ταμείων -	
προϋπάρχοντα	250.000

Ἡ πράξις αὕτη ἀποτελεῖ ἐλάττωσιν Παθητικοῦ καὶ ἰσόποσον ἐλάττωσιν Ἐνεργητικοῦ συγχρόνως

Ἡ πέμπτη συναλλαγή συνεπάγεται : ἀξησιν τοῦ ταμείου 150.000, ἐλάττωσιν τῶν ἐμπορευμάτων κατὰ 120.000 καὶ ἀξησιν κ. περιουσίας κατὰ 30.000.

+ Ταμείον		-
προϋπάρχοντα		
+ 150.000		
+ Ἐμπορεύματα		-
προϋπάρχοντα		
		120.000
- Κεφάλαιον		+
		προϋπάρχον
		+ 30.000

Ἡ συναλλαγή αὕτη ἐπιφέρει ἄνισον ἀξομειώσιν Ἐνεργητικοῦ καὶ συνελῶς μεταβολὴν κ. περιουσίας. Σύνθετος μετασχηματισμός.

13 Συμμεταβολαὶ λογαριασμῶν. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ὀδηγούμεθα εἰς τὴν ἀκόλουθον *βασικὴν* παρατήρησιν : Ὅτι ἐκάστη συναλλαγή ἢ ἕτερα ἐπιχειρηματικὴ ἐνέργεια, μεταβάλλει *συγχρόνως* δύο *τουλάχιστον* λογαριασμούς. Καὶ ἐάν μὲν ἀμφότεροι οἱ λ/σμοὶ ἀνήκουν εἰς τὸ Ἐνεργητικὸν σκέλος, τότε ἔχομεν ἀπλοῦν μετασχηματισμὸν τοῦ Ἐνεργητικοῦ. Ἐάν δὲ οἱ λ/σμοὶ ἀνήκουν καὶ οἱ δύο εἰς τὸ Παθητικὸν σκέλος τοῦ ἰσολογισμοῦ (ὕποχρεώσεις καὶ κ. περιουσία), τότε πάλιν ἔχομεν ἀπλοῦν μετασχηματισμὸν εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ ὅλου Παθητικοῦ σκέλους. Τὰς μεταβολὰς ταύτας ὠνομάσαμεν *καθέτους*. Ἐάν δὲ μὴ ἡ συναλλαγή μεταβάλλει συγχρόνως στοιχεῖα τοῦ Ε, Π καὶ Κ. Π., τότε ἔχομεν μετασχηματισμοὺς τοὺς ὁποίους ὠνομάσαμεν *ὀριζοντίους*. Τυχάνει αὐτονόητον ὅτι ἡ κ. περιουσία θίγεται διὰ τὰς αὐξομειώσεις Ε ἢ Π καθὼς καὶ Ε—Π εἶναι *ἀνίσου* ποσοῦ.

14 Ἀριθμὸς περιπτώσεων. Αἱ διενεργούμεναι ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων πράξεις καὶ συναλλαγαὶ εἶναι ἀναρίθμητοι. Τελικῶς δὲ μὴ ἀπασαὶ καταλήγουν εἰς αὐξομειώσεις μόνον ἐνεργητικῶν στοιχείων, μόνον παθητικῶν τοιούτων, ἢ συνθέτους αὐξομειώσεις Ε, Π καὶ Κ Π.

Πόσοι εἶναι ὅλοι οἱ δυνατοὶ συνδυασμοὶ ; Δοθέντος ὅτι ἕκαστον τῶν *τριῶν* συστατικῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ δύναται νὰ μεταβληθῆ κατὰ *δύο* τρόπους (ν' αὐξηθῆ ἢ ἐλαττωθῆ) ἔχομεν :

$$\begin{array}{ccc}
 E & = & \Pi + K. \Pi. \\
 + & + & + \quad \rightarrow \text{μετασχηματισμοὶ} \\
 - & - & - \quad \rightarrow \text{ὀριζόντιοι} \\
 \downarrow & \downarrow & \downarrow \\
 & & \text{μετασχηματισμοὶ καθέτοι}
 \end{array}$$

ἔπεται δὲ ὅτι ὅλοι οἱ δυνατοὶ συνδυασμοὶ εἶναι $3^3 = 3 \times 3 \times 3 = 27$. Οἱ ἀδύνατοι λοιπὸν πρᾶξεις, συναλλαγαὶ καὶ ἐνέργεια τῆς ἐπιχειρήσεως

δσον δήποτε περίπλοκος καὶ ἂν εἶναι ἀποτελεῖ μίαν περίπτωσιν, ἐξ ἐπόψεως οικονομικῆς ἢ ἐμπορικῆς, τῶν ἐννέα δυνατῶν συνδυασμῶν¹. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἢ μελέτη τῆς συμμεταβολῆς τῶν στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ εἶναι βασικὴ διὰ τὴν κατανόησιν τῆς διγραφικῆς Λογιστικῆς.

- 15 Ἐννοια τῶν ὄρων Δοῦναι καὶ Λαβεῖν. Ἱστορικὴ τῶν προέλευσις. Ἄναριθμητοὶ παρερμηνεῖται, ἀσυγχώρητοὶ πλάναι, ἀβαθῆς κατανόησις τῆς Λογιστικῆς, ὀφείλονται εἰς τοὺς δύο τοῦτους ὄρους, τῶν ὁποίων ἡ πραγματικὴ ἔννοια περιορίζεται σήμερον εἰς τοῦτο καὶ μόνον:

Δοῦναι = ἀριστερὰ πλευρὰ (σκέλος) οἰουδήποτε λογαριασμοῦ

Λαβεῖν = δεξιὰ πλευρὰ (σκέλος) οἰουδήποτε λογαριασμοῦ

Πρόκειται πράγματι περὶ μιᾶς ἀναμνήσεως τοῦ παρελθόντος. Κατὰ τὸ πρῶτον στάδιον ἀναπτύξεώς της ἡ Λογιστικὴ ἀπέβλεπε σχεδὸν ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν καταγραφὴν δοσοληψιῶν μεταξὺ προσώπων καὶ συνεπῶς ἐτήρει κατ' ἐξοχὴν *λογαριασμοὺς προσώπων*. Εἶναι δὲ πρόδηλον ὅτι, εἰς τοιαύτας δοσοληψίας, ὅταν ὁ Α δίδει ἀξίαν τινά, κάποιος ἄλλος, ὁ Β, τὴν λαμβάνει. Ἐὰν λοιπὸν εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας *παραβλέψωμεν ἐντελῶς τὴν αἰτίαν* τῆς δοσοληψίας, τὰ ἀποτελέσματα αὐτῆς, τὴν *πρόθεσιν* τῶν συμβαλλομένων, κ.ἄ., ἀρκεσθῶμεν δὲ μόνον εἰς τὸ *ἔξωτερικόν, τυπικόν*, γεγονός ὅτι ὁ Α ἔδωκε καὶ ὁ Β ἔλαβε ἀξίαν τινά, δυνόμεθα νὰ εἴπωμεν κατὰ *σύμβασιν* ὅτι ὁ Β λοβῶν κατέστη *χρεώστης* καὶ συνεπῶς ὀφείλει *Δοῦναι* τὸ ἀντίτιμον, ἐνῶ ὁ Α δώσας κατέστη *Πισιωτῆς* καὶ συνεπῶς δικαιούται *Λαβεῖν* τὸ ἰσόποσον. Οὕτω ἐξεπήγασαν ἱστορικῶς οἱ ὄροι *Δοῦναι* (Doit, Soll, Dare) καὶ *Λαβεῖν* (Avoir, Haben, Avere)².

Ἡ τότε Λογιστικὴ ἔχουσα νὰ καθορίσῃ εἰς ἐκάστην κίνησιν ἀξιών ἓνα χρεώστην καὶ ἓνα πισιωτὴν προσέδωκε εἰς ὄλους *ἀδιακρίτως* τοὺς λογαριασμοὺς τὴν ἐπομένην διάταξιν:

<i>Δοῦναι</i>	<i>Ταμείον</i>	<i>Λαβεῖν</i>
<i>Δοῦναι</i>	<i>Κεφάλαιον</i>	<i>Λαβεῖν</i>

Ἡ πλευρὰ τοῦ Δοῦναι ἐκλήθη πλευρὰ *χρεώσεως* τοῦ λογαριασμοῦ. Ὁ ἐγγράφων τι εἰς αὐτὴν λέγεται ὅτι *χρεώνει* τὸν λογαρια-

1 Περιτετεῖται ἡ ἀνάπτυξις ὄλων τῶν ὑποπεριπτώσεων, αἱ ὁποῖαι λόγῳ τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ τῶν δυσχεραίνουσι τὴν κατανόησιν τῆς οὐσίας τῶν πραγμάτων.

2. Εἰς τὴν ἰταλικήν: Dare καὶ Avere, ἐξ οὗ ὁ ὄρος... γταραβέρι.

σμόν. Ἀντιστοιχῶς ἡ πλευρά τοῦ Λαβεῖν ἐκλήθη πλευρά πιστώσεως τοῦ λογαριασμοῦ, ὁ δὲ ἔγγραφων εἰς αὐτὴν πιστώνει τὸν λογαριασμόν. Τὸ «ὑπόλοιπον εἰς νέον» ἐφ' ὅσον ἀνήκει καὶ καταχωρίζεται εἰς τὴν στήλην τοῦ Δοῦναι καλεῖται *χρεωστικὸν* ὑπόλοιπον, ἐφ' ὅσον δὲ ἀνήκει εἰς τὴν στήλην τοῦ Λαβεῖν καλεῖται *πιστωτικὸν* ὑπόλοιπον.

Τοιαύτη τυγχάνει ἡ κληρονομία τοῦ παρελθόντος, ἡ ὁποία διέπει καὶ σήμερον τὴν ἐξωτερικὴν ἐμφάνισιν τῶν λογαριασμῶν καὶ ἡ ὁποία εἶναι *ἐντελῶς ἄσχετος* πρὸς τὴν οὐσίαν τῶν πραγμάτων.

- 16 Θεωρία προσωποποιήσεως λογαριασμῶν.** Ὡς εἶπομεν ἀνωτέρω, ἡ Λογιστικὴ κατέγραφε, ἀρχικῶς, μόνον δοσοληψίας μεταξὺ προσώπων. Ὁταν ὁμως σὺν τῷ χρόνῳ παρέστη ἀνάγκη νὰ παρακολουθῆ τὴν κίνησιν παντός στοιχείου περιουσίας (ἐμπορευμάτων, γραμματίων κτλ.) ἐπενοήθη ἡ θεωρία καθ' ἣν ἕκαστος λογαριασμός ἐκπροσωπεῖ ἓνα πραγματικὸν ἢ εἰκονικὸν διαχειριστὴν τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου. Τοιοῦτοτρόπως, ὁ λογαριασμός *Ταμιῶν* ἐμφαίνει τὸν ταμίαν, ὁ λογαριασμός *Ἐμπορευμάτα* τὸν ἀποθηκάριον. Ἀναλόγως οἱ λογαριασμοί, *Ἐκμετάλλειους γραμμῶν Μεσογείων, Φορτωτικαὶ πρὸς εἰσπραξιν, Ἀποσβέσεις τροχαίου ὑλικῶν*, εἰκονίζουσι *ἰδανικοὺς* διαχειριστάς καὶ καθορίζουσι τὴν διοικητικὴν τῶν εὐθύνων, ἔναντι τοῦ οἰκονομικοῦ ὄργανισμοῦ.

Συμφώνως πρὸς τὴν ἄποψιν ταύτην, ἡ Σχολὴ τῆς θεωρίας τῆς προσωποποιήσεως¹ (ἡ κλασσικὴ) ἔθεσεν ἓνα γενικὸν καὶ διπλοῦν κανόνα, βάσει τοῦ ὁποίου καθορίζεται εἰς ἐκάστην περίπτωσιν (συναλλαγὴν, ἐσωτερικὴν ἐνέργειαν κ. ἄ.) ποῖος λογαριασμός πρέπει νὰ χρεωθῆ καὶ ποῖος νὰ πιστωθῆ. Ὁ κανὼν οὗτος τὸν ὁποῖον ἀπεστήθισαν ἀμέτρητοι γενεαὶ λογιστῶν—εἰς ὅλας τὰς χώρας—ἔχει ὡς ἑξῆς :

— Πᾶς ὁ λαμβάνων (ἢ ὁπωσδήποτε *ὀφειλῶν*) *χρεοῦται*.

— Πᾶς ὁ δίδων (ἢ ὁπωσδήποτε δικαιούμενος λαβεῖν) *πιστοῦται*.

Οὕτω π.χ. εἰς τὴν περίπτωσιν ἀρχικῆς καταθέσεως κεφαλαίου 100.000 δρχ. εἰς μετρητά, ὑποτίθεται ὅτι ὁ ταμίης (λογαριασμός *Ταμιῶν*) λαμβάνει καὶ συνεπῶς χρεοῦται (καθίσταται ὀφειλέτης). Ἀντιθέτως ὁ ἐπιχειρηματίας (λογαριασμός *Κεφάλαιον*) δίδων τὸ ποσὸν τοῦτο πιστοῦται (καθίσταται πιστωτής), ἐξ οὗ οἱ λογαριασμοὶ λαμβάνουν τὰ σύμβολα Δοῦναι καὶ Λαβεῖν, ὡς ἑξῆς :

<i>Δοῦναι</i>	<i>Ταμιῶν</i>	<i>Λαβεῖν</i>	<i>Δοῦναι</i>	<i>Κεφάλαιον</i>	<i>Λαβεῖν</i>
	100.000				* 100.000

1. Βλ. R. LEFORT: *Parallèle critique des principales théories françaises, περ. Comptabilité et les Affaires* ἀρ. 13/4, 1929, καὶ CH. PENGLAOU: *Introduction à la technique comptable*, Paris 1927. I. CHARDONNET: *Technique comptable générale (Compt. usuelle)* σελ. 24 Paris, 1950.

Τοιουτοτρόπως ὅλοι ἀνεξαιρέτως οἱ λογαριασμοὶ προσλαμβάνουν τὴν *ἰδίαν ἐξωτερικὴν ἐμφάνισιν*. Ἡ ὁμοιομορφία δὲ αὕτη, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὸν κανόνα τῶν χρεωπιστώσεων, διευκολύνει πράγματι, μέχρι σημείου τινός, τὰς λογιστικὰς ἐγγραφάς.

Ἄλλὰ ἡ εὐχέρεια αὕτη πληρώνεται ἀκριβὰ, διότι καταδικάζει τὸν λογιστὴν εἰς μίαν... ἐπιδερμικὴν¹, ἃς εἴπωμεν, ἀντίληψιν τοῦ ἔργου του καὶ ἀποτρέπει αὐτὸν ἀπὸ τὴν βαθυτέραν κατανόησιν τοῦ οὐσιαστικοῦ περιεχομένου τῶν ἐγγραφῶν. Οὕτω π.χ ἡ χρέωσις τοῦ *Ταμείου* καὶ ἡ χρέωσις τῶν *Πιστωτῶν* εἶναι ἐγγραφαί, τυπικῶς ὅμοιαι καὶ φαινομενικῶς ταυτόσημοι. Οὐσιαστικῶς ἡ πρώτη εἰκονίζει ἐπελθοῦσαν αὔξησιν τοῦ Ἐνεργητικοῦ, ἡ δευτέρα ἐλάττωσιν ὑποχρεώσεως, συνεπῶς Παθητικοῦ.

Κατὰ ταῦτα ὁ κανὼν τῆς προσωποποιήσεως τῶν λογαριασμῶν² ἀποτελεῖ ἓνα πρόχειρον, ἀβαθές, μέσον ἐξυπηρετικῶν τῶν ἀναγκῶν τῆς καταστιχογραφίας, ἀνίκανον δὲ νὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὴν ἐπιστημονικὴν ἀντίληψιν τῆς Λογιστικῆς.

- 17 **Θεωρία Θετικῆς Σχολῆς** (Dreikontentheorie, théorie positive). Κατὰ τὴν νεωτέραν θεωρίαν τῆς, καλουμένης, Θετικῆς Σχολῆς (Leitner, Dumarchey, Le Coutre, Lehmann³) ὁ σπουδάζων τὴν Λογιστικὴν ὀφείλει νὰ κατανοήσῃ πρῶτον ποῖαι εἶναι αἱ κατηγορίαι μετασχηματισμῶν Ε, Π καὶ ΚΠ καὶ κατόπιν νὰ ἐγκύψῃ ἐπὶ τοῦ κανόνος κινήσεως τῶν λογαριασμῶν, ἔχοντος οὕτω:

Κάθε λογαριασμός Ἐνεργητικοῦ ὅστις αὐξάνει *χρεοῦται*.

Κάθε λογαριασμός Ἐνεργητικοῦ ὅστις ἐλαττοῦται *πιστοῦται*.

Κάθε λογαριασμός Παθητικοῦ ὅστις αὐξάνει *πιστοῦται*.

Κάθε λογαριασμός Παθητικοῦ ὅστις ἐλαττοῦται *χρεοῦται*.

1. Εἰς τὰς Ἡν. Πολιτείας κυκλοφορεῖ τὸ ἀκόλουθον φαιδρὸν ἀνέκδοτον, σχετικὸν πρὸς τὰς γνώσεις καὶ τὰς ἀντιλήψεις τῶν παλαιῶν ἐμπειρικῶν λογιστῶν (old-fashioned bookkeepers). "Ὅταν ὕστερα ἀπὸ μακρὰν καὶ... λαμπρὰν ὑπηρεσίαν ἀπεχώρησε αὐτῆς παλαιὸς λογιστής, ὁ διάδοχός του εἶρε ἓνα σημειωματάριον μὲ διαφόρους ἐπαγγελματικὰς ὁδηγίας. Μεταξὺ δὲ τούτων καὶ τὴν ἐξῆς: «Ἡ χρέωσις εἶναι ἀπὸ τὴν πλευρὰ πού βλέπει... πρὸς τὸ παράθυρο, ἡ πίστωσις ἀπὸ τὴν πλευρὰ... τῆς ντουλάπας!» Ἐκ τοῦ *The Journal of Accountancy*, March 1945.

2. Οὐδεμίαν σύγχυσις εἶναι δυνατὴ μεταξὺ προσωποποιήσεως τῶν *λογαριασμῶν* καὶ τοιαύτης τοῦ *οἰκονομικοῦ ὄργανισμοῦ*. Διότι οὗτος ἔχει ὁπωσδήποτε ἰδίαν ὑπόστασιν, ἄσχετον πρὸς τὴν προσωπικότητα τοῦ φορέως. Ἡ αὐτετέλεια τοῦ ὄργανισμοῦ ἀναγνωρίζεται ὁλοὲν περισσότερο ἀπὸ τὴν νομοθεσίαν. Π.χ. τὸ γαλλικὸν Ἐργατικὸν δίκαιον ὀρίζει ρητῶς ὅτι ὁ θάνατος τοῦ ἐπιχειρηματιοῦ δὲν διαλύει τὴν σύμβασιν ἐργασίας, διότι αὕτη δεσμεύει τὴν «ἐπιχείρησιν» ὡς ἀνεξάρτητον ὄντιότητα πρὸς τὸ προσωπικὸν αὐτῆς. Ἐπὶ τούτων βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: *Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*, Ἀθῆναι 1950.

3. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: *Λογιστικὴ*, τεῦχος Β, σελ. 174 ἐπ.

Κάθε λογοριασμός Κ. θέσεως δστις αύξάνει πιστοῦται.

Κάθε λογαριασμός Κ. θέσεως δστις ελάττωται χρεοῦται.

Διά τὴν ἐπιτυχὴ ἐφαρμογὴν τῶν ἀνωτέρω, δέον νὰ προηγηθῆται ἀκριβὴς ἀνάλυσις ἐκάστης συναλλαγῆς ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως. Παραδείγματα :

Ἐκ τοῦ ταμείου τῆς ἐπιχειρήσεως κατατίθενται δρ. 100.000 εἰς τὴν Τράπεζαν Β. εἰς λ/σμόν δψεως. Ἡ ἐνέργεια αὕτη συνιστᾷ αύξησιν Ε καὶ ἐλάττωσιν Ε.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Τράπεζα Β. -</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">• 100.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> </td> </tr> </table>	+ Τράπεζα Β. -		• 100.000			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Ταμείον -</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">•</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> 100.000</td> </tr> </table>		+ Ταμείον -	•	100.000
+ Τράπεζα Β. -										
• 100.000										
	+ Ταμείον -									
•	100.000									

Συνεπεὶα πυρκαϊᾶς καταστρέφονται ἔμπορεύματα 500.000 δραχ. (ἀνασφάλιστα). Ἡ περίπτωσις συνιστᾷ ἐλάττωσιν Ε καὶ ἐλάττωσιν Κ. Π.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Ἐμπορεύματα -</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">•</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> 500.000</td> </tr> </table>	+ Ἐμπορεύματα -		•	500.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">- Κεφάλαιον +</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">500.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> •</td> </tr> </table>		- Κεφάλαιον +	500.000	•
+ Ἐμπορεύματα -										
•	500.000									
	- Κεφάλαιον +									
500.000	•									

Ἐάν τὰ ἔμπορεύματα ἦσαν ἠσφαλισμένα, τότε θὰ ἐγεννᾶτο ἰσόποσος ἀπαίτησις κατὰ τῆς ἀσφαλιστικῆς ἐταιρείας, δηλ. θὰ εἶχομεν αύξησιν Ε καὶ ἐλάττωσιν Ε.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Ἀσφαλιστικὴ Ἐτ. -</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">500.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> </td> </tr> </table>	+ Ἀσφαλιστικὴ Ἐτ. -		500.000			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Ἐμπορεύματα -</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">•</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> 500.000</td> </tr> </table>		+ Ἐμπορεύματα -	•	500.000
+ Ἀσφαλιστικὴ Ἐτ. -										
500.000										
	+ Ἐμπορεύματα -									
•	500.000									

Ἀποκόπτονται ἐκ τῶν χρεωγράφων καὶ εἰσπράττονται τοκομερίδια λήξαντα δρ. 50.000. Ἐάν χαρακτηρίσωμεν τὸν εἰσπραττόμενον τόκον ὡς αὐτοτελὲς κέρδος¹ τότε ἔχομεν: αύξησιν Ε καὶ αύξησιν Κ. Π.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Ταμείον -</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">•</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> 50.000</td> </tr> </table>	+ Ταμείον -		•	50.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">- Κεφάλαιον +</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">50.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> •</td> </tr> </table>		- Κεφάλαιον +	50.000	•
+ Ταμείον -										
•	50.000									
	- Κεφάλαιον +									
50.000	•									

Ἐξοφλοῦμεν γραμμ. πληρωτέον ἐκδίδοντες ἐπιταγὴν ἐπὶ Τραπεζῆς Β. λ). δψεως, δραχ. 100.000. Ἡ πρᾶξις συνεπάγεται ἐλάττωσιν Π (ὀποχρεώσεως) καὶ ἐλάττωσιν Ε (καταθέσεων).

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">- Γραμμ. πληρωτέα +</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">100.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> •</td> </tr> </table>	- Γραμμ. πληρωτέα +		100.000	•		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">+ Τράπ. Β. λ/. δψεως -</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">•</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"> 100.000</td> </tr> </table>		+ Τράπ. Β. λ/. δψεως -	•	100.000
- Γραμμ. πληρωτέα +										
100.000	•									
	+ Τράπ. Β. λ/. δψεως -									
•	100.000									

1. Εἰς τὰ ἐπόμενα ἀναπτύσσεται ὅτι οὔτε τὰ ἐξόδα ἀποτελοῦν ζημίας οὔτε τὰ ἔσοδα συνιστοῦν κέρδη. Ἐξόδα καὶ ἔσοδα εἶναι τὰ δύο συστατικὰ τῆς οἰκ. κυκλοφορίας τοῦ ὄργανισμοῦ, τὴν ὁποίαν εἰκονίζει ὁ λ/σμός Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως. Μόνον δὲ τὸ ὑπόλοιπον τούτου, ὡς καὶ ἡ κάθε διαφορὰ ἐσόδων - ἐξόδων, συνιστᾷ ἀποτελεσμα, δηλ. κέρδος ἢ ζημίαν, μεταβάλλουσαν τὴν κ. Περιουσίαν.

2. • σημαίνει προϋπάρχοντα ποσά.

ΑΣΚΗΣΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΓΡΑΦΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

18 Σκοπός και προϋποθέσεις. Κατωτέρω παραθέτομεν ένα πλήρες, αν και έν σμικρογραφία, λογιστικόν κύκλωμα (έγγραφάς μιās χρήσεως από τοῦ ἀρχικοῦ μέχρι τοῦ τελικοῦ ἰσολογισμοῦ). Σκοπός τούτου εἶναι μία πρώτη εἰκὼν τῆς ἀλληλουχίας καὶ τοῦ μηχανισμοῦ τῶν διγραφικῶν ἐγγραφῶν, τῆς ἐμφανισέως τῶν εἰς τὰ βιβλία (εἰδικώτερον εἰς τὸ Ἡμερολόγιον) καὶ τῆς καταρτίσεως τοῦ ἀπορρέοντος ἰσολογισμοῦ.

Ὡς πρὸς τὴν λειτουργίαν τοῦ Ἡμερολογίου, ὡς γενικώτερον ὄλων τῶν θεμάτων λογιστικῆς ὀργανώσεως, ἀφιέρομεν ἰδιαίτερον κεφάλαιον. Ἐντοῦθα προέχει μόνον ἡ θεωρία τῶν διγραφικῶν ἐγγραφῶν καὶ ἡ ἀλληλουχία αὐτῶν, ἀνεξαρτήτως τρόπου ὀργανώσεως καὶ τηρήσεως τῶν βιβλίων.

19 Δεδομένα ἀσκήσεως. Ἐστώ ὁ κάτωθι ἰσολογισμὸς καὶ αἱ ἐπόμεναι συναλλαγαι :

		Ἀρχικὸς ἰσολογισμὸς	
Ἐμπορεύματα	500.000	Κεφάλαιον	600.000
Πελάται	300.000	Πιστωται	250.000
Ταμείον	200.000	Γραμμάτια πληρωτ.	150.000
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

Συναλλαγαι :

1. Ἀγορὰ ἐμπορευμάτων ἐπὶ πιστώσει δρ. 100.000
2. Ἐξοφλεῖται γραμμάτιον λήξαν » 50.000
3. Πωλοῦνται ἐμπορεύματα ἐπὶ πιστώσει εἰς τιμὴν κόστους » 80.000
4. Ὁμοίως τοῖς μετρητοῖς » 60.000
5. Διαπιστοῦται ταμειακὸν ἔλλειμμα » 5.000
6. Εἰς πιστωτὴν χορηγεῖται γραμμάτιον χ. λήξεως » 75.000
7. Ἐναντι λογαριασμοῦ του, πελάτης χορηγεῖ γραμμάτιον » 40.000
8. Πωλοῦνται μετρητοῖς ἐμπορεύματα κόστους 100.000 ἀντὶ » 135.000
9. Λόγῳ ἐκπροθέσμου παραδόσεως, πιστωτὴς ἀναγνωρίζει ἐκπτώσιν 10% (δηλαδὴ παραιτεῖται ἴσης ἀξιώσεως του) » 20.000

20 Σειρὰ λογιστικῶν καταχωρίσεων. Ἴδου ἡ ἐνδεδειγμένη σειρὰ αὐτῶν :

- ἡ καταχωρίσις τοῦ ἰσολογισμοῦ εἰς τὸ ἡμερολόγιον. Τοῦτο λειτουργεῖ κατὰ χρέωσιν καὶ πιστώσιν ὡς τὸ κατωτέρω ὑπόδειγμα·
- τὸ ἄνοιγμα τῶν λογαριασμῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ εἰς τὸ Γενικὸν Καθολικόν, δηλαδὴ ἡ μεταφορὰ τῆς πρώτης ἡμερολογιακῆς ἐγγραφῆς·
- ἡ ἐν συνεχείᾳ καταχωρίσις ἐκάστης συναλλαγῆς εἰς τὸ Ἡμερολόγιον καὶ ἡ ἐκεῖθεν μεταφορὰ τῆς εἰς τὸ Καθολικόν·

- δ καθορισμός εις τὸ τέλος τῆς περιόδου τοῦ ὑπολοίπου τῶν λογαριασμῶν καὶ ἡ δι' αὐτῶν σύνταξις τοῦ τελικοῦ ἰσολογισμοῦ.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

	Λογαριασμοὶ χρεούμενοι	Λογαριασμοὶ πιστούμενοι	Π ο σ ἂ	
			χρεώσεων	πιστώσεων
1945				
_____ Ἰανουάριος _____				
_____ 2 _____				
	Ἐμπορεύματα		500.000	
	Πελάται		300.000	
	Ταμείον		200.000	
	(εἰς) Ἐκφάλαιον			600.000
	Πιστωτῆς			250.000
	Γραμμ. πληρωτέα			150.000
	ἀνοιγμα βιβλ. ὡς ἰσολογισμὸς 31-12-44			

Ἡ ἀνωτέρω ἡμερολογιακὴ ἐγγραφή, καλουμένη *ἄρθρον* (σύνθετον), μεταφέρεται εἰς τὸ Γεν. Καθολικόν, ὅποτε ἀνοίγονται οἱ τὸ πρῶτον λειτουργοῦντες ἕξ λογαριασμοί. Ἐς παρατηρηθῆ διὸ οἱ λ/σμοὶ Ἐνεργητικοῦ ἐχρεώθησαν διότι *ὑπάρχουν* (+) αἱ σχετικαὶ ἀξίαι, οἱ δὲ λ/σμοὶ Παθητικοῦ ἐπιστώθησαν (+) διότι *ὑπάρχουν* ἐπίσης αἱ ἀντίστοιχοι ὑποχρεώσεις.

Κατόπιν τῆς *μεταφορᾶς* τοῦ πρῶτου *ἄρθρου* οἱ λ/σμοὶ οἱ περιλαμβανόμενοι εἰς τὸ Γεν. Καθολικόν ἐμφανίζονται ὡς ἑξῆς :

Δ (+)	<i>Ἐμπορεύματα</i>	Λ (-)	Δ (-)	<i>Κεφάλαιον</i>	Λ (+)
500.000			600.000		
Δ (+)	<i>Πελάται</i>	Λ (-)	Δ (-)	<i>Πιστωταὶ</i>	Λ (+)
300.000			250.000		
Δ (+)	<i>Ταμείον</i>	Λ (-)	Δ (-)	<i>Γραμμ. πληρωτέα</i>	Λ (+)
200.000			150.000		

Μετὰ τὴν πρῶτην ταύτην ἐγγραφήν γίνεται, δι' ἐκάστην τῶν μετέπειτα πραγματοποιουμένων συναλλαγῶν, ἡ οἰκ. ἀνάλλοις διὰ τὰ καθορισθοῦν ποῖα στοιχεῖα τοῦ Ε, Π καὶ Κ Π. αὐξομειοῦνται. Ἡ τοιαύτη ἀνάλυσις προϋποθέτει :

1. Ἡ παρεμβολὴ τῆς προθέσεως *εἰς* εἶναι ἀναχρονιστικὴ Προῖχεται ἀπὸ τὴν φρασεολογίαν: Ταμείον (δοῦναι) *εἰς* Κεφάλαιον (λαβεῖν).

Σοβαράν οίκ. κατάρτισιν καί ειδικώτερον ὀρθήν ἀντίληψιν τῆς κυκλοφορίας τῶν ἀξιών ἐν τῇ ἐπιχειρήσει.

Ἄκριβη γνώσιν τῶν οικονομικῶν καί τεχνικῶν ὄρων λειτουργίας τῆς οίκ. μομάδος τῆς ὁποίας τηροῦνται τὰ βιβλία.

21 Οικονομική ἀνάλυσις συναλλαγῶν. Αὕτη εἶναι:

		Ἐξομειώσεις ἐπερχόμεναι εἰς τοὺς λογαριασμοὺς	
1.	Ἀγορὰ ἐμπορευμάτων ἐπί πιστώσει.	+ Ἐμπορεύματα	Πιστωταὶ +
2.	Ἐξοφλοῦμεν γραμμάτιον λήξαν.	- Γραμμ. πληρωτέα	Ταμείον -
3.	Πώλησις ἐμπορευμάτων ἐπί πιστώσει εἰς τιμὴν κτήσεως.	+ Πελάται	Ἐμπορεύματα -
4.	Ὅμοιος, τοῖς μετρητοῖς.	+ Ταμείον	Ἐμπορεύματα -
5.	Διαπιστοῦται ταμειακόν ἔλλειμμα.	- Ταμείον	Κεφάλαιον -
6.	Εἰς πιστωτὴν χορηγεῖται γραμμάτιον λήξεως.....	- Πιστωταὶ	Γραμμ. πληρωτέα +
7.	Ἐναντι λ/σμοῦ του, πελάτης χορηγεῖ γραμμάτιον.	+ Γραμμάτια εἰσπρακτέα	Πελάται -
8.	Πωλοῦνται μετρητοῖς ἐμπορεύματα κόστους 100.000 διὰ δραχ. 135.000.	+ Ταμείον (135.000)	Κεφάλαιον ¹ . + (35.000)
		- Ἐμπορεύματα (100.000)	
9.	Πιστωτὴς ἀναγνωρίζει ὑπὲρ ἡμῶν ἔκπτωσιν ποσοῦ δρ. 20.000 (δλ. παραιτεῖται ἰσοπόσου ἀπαιτήσεως του).	- Πιστωταὶ	Κεφάλαιον ² . +

22 Ἐμφάνισις ἡμερολογίου καὶ καθολικοῦ. Κατόπιν τῆς ἀνωτέρω ἀναλύσεως γενομένων δὲ τῶν ἀντιστοιχῶν ἡμερολογιακῶν ἰσοθῶν καὶ τῶν μεταφορῶν εἰς τὸ Γεν. Καθολικόν, τὰ βιβλία ταῦτα ἐμφανίζονται ὡς ἑξῆς:

1. 2. Τονίζομεν ὅτι ἐνταῦθα διὰ λόγους καθαρῶς διδακτικῶν, ἐκλαμβάνομεν ὡς ἀξομειώσεις τῆς καθαρῆς περιουσίας, ἐξοδα καὶ ἔσοδα θεωρούμενα ὡς μεμονωμένα καὶ ἀνεξάρτητα ἀλλήλων, πρᾶγμα ἐντελῶς ἀναληθές. Τοῦτο ὁμως προσωρινῶς μέχρι τῆς μελέτης τῆς ὀρθῆς ἐννοίας τοῦ οικονομικοῦ ἀποτελέσματος τὸ ὁποῖον καὶ μόνον ἐπηρεάζει (θετικῶς ἢ ἀρνητικῶς) τὴν Κ. περιουσίαν.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

Λογαριασμοί χρεούμενοι	Λογαριασμοί πιστούμενοι	Ποσά	
		χρεώσεων	πιστώσεων
1953			
— Ιανουάριος —			
2			
<i>Έμπορεύματα</i>		500.000	
<i>Πελάται</i>		300.000	
<i>Ταμείον</i>		200.000	
	<i>εις Κεφάλαιον</i>		600.000
	<i>Πιστωτάς</i>		250.000
	<i>Γραμμ. πληρωτέα</i>		150.000
ώς Ισολογισμός			
<i>Έμπορεύματα</i>		100.000	
	<i>εις Πιστωτάς</i>		100.000
ώς τιμολόγιον Δ.Σ. άριθ. 719			
<i>Γραμμ. πληρωτέα</i>		50.000	
	<i>εις Ταμείον</i>		50.000
έξόφλ. συναλλ/τικής Α. Β. λήξ.			
<i>Πελάται</i>		80.000	
	<i>εις Έμπορεύματα</i>		80.000
τιμολ. μας προς Σ.Π. άρ. 1085			
<i>Ταμείον</i>		60.000	
	<i>εις Έμπορεύματα</i>		60.000
τιμολόγια άριθ. 1076 - 1080			
<i>Κεφάλαιον</i> ¹ ,		5.000	
	<i>εις Ταμείον</i>		5.000
διαπιστωθέν έλλειμμα μετρητών			
<i>Πιστωτάι</i>		75.000	
	<i>εις Γραμμ. πληρωτέα</i>		75.000
άποδοχή συναλλ/τικής Δ.Σ. λήξ.			
	<i>Εις μεταφοράν</i>		
		1.370.000	1.370.000

1. Είς τά έπόμєνα γίνεται όξεια διστολή μεταξύ ζημιών (έλαττώσεων κ. περυσίας) και δάπανών, τών όποιων ή φύσις είναι διάφορος.

Συνέχεια Ἡμερολογίου

	Ἐκ μεταφορᾶς	1.370.000	1.370.000
Γραμμ. εισπρακτεῖα		40.000	
εἰς Πελάτας			40.000
γραμμ Π. Μ. λήξεως . . .			
Ταμείον		135.000	
εἰς Ἐμπορεύματα			100.000
» Κεφάλαιον			35.000
τιμολ. μας ἀρ. 1081			
Πιστωταὶ		20.000	
εἰς Κεφάλαιον			20.000
Ἐκπτώσεις Κ. Λ. 10% ἐπὶ τιμολ. ἀρ.			
		1.565.000	1.565.000

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟὶ ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ

Δ (+)	Ἐπιχορηγήματα	Λ (-)	Δ (-)	Κεφάλαιον ¹	Λ (+)
	500.000	80.000		5.000	600.000
	100.000	60.000	ἰξίαισις	650.000	35.000
		100.000			20.000
		ἰξίαισις			
		360.000			
	600.000	600.000		655.000	655.000
εἰς νέον	360.000				εἰς νέον 650.000
Δ (+)	Πελάται	Λ (-)	Δ (-)	Πιστωταὶ	Λ (+)
	300.000	40.000		75.000	250.000
	80.000	ἰξίαισις	ἰξίαισις	20.000	100.000
		140.000		255.000	
		380.000		350.000	350.000
εἰς νέον	340.000				εἰς νέον 255.000
Δ (+)	Ταμείον	Λ (-)	Δ (-)	Γραμ. πληρωτέα	Λ (+)
	200.000	50.000		50.000	150.000
	60.000	5.000	ἰξίαισις	175.000	75.000
	135.000	ἰξίαισις			
		340.000		225.000	225.000
	395.000	395.000			εἰς νέον 175.000
εἰς νέον	340.000				
Δ (+)	Γραμ. εισπρακτεῖα	Λ (-)			
	40.000	ἰξίαισις	40.000		
εἰς νέον	40.000				

1. Ἡ χροεπιπίστωση τοῦ λογοῦ Κεφάλαιον, μὲ ἀποτελέσματα (ὑποθετικὰ ἄλλωστε) γίνεται ἐνταῦθα καταχρηστικῶς καὶ διὰ λόγους καθαρῶς διδακτικῶν (ἐν τῇ ἐγνοίᾳ ὅτι τὰ οἰκ. ἀποτελέσματα συνιστοῦν αὐξομειώσεις τῆς κ. περιουσίας.

Γενομένου τοῦ κλεισίματος τῶν λ/σμῶν εἰς τὸ τέρμα τῆς χρήσεως, προέκυψαν τὰ ὑπόλοιπα εἰς νέον, ἐμφαίνοντα τὴν ἐνεστῶσαν θέσιν τῶν στοιχείων τοῦ Ε, Π καὶ Κ Π. Βάσει τῶν ὑπολοίπων τούτων συντάσσεται ὁ τελικὸς ἰσολογισμὸς. Φυσικῶς τῷ λόγῳ τὰ χρεωστικὰ ὑπόλοιπα συνιστοῦν τὸ Ε, τὰ δὲ πιστωτικὰ τὸ Π καὶ Κ Π.

Τελικὸς ἰσολογισμὸς

Ἐμπορεύματα	360.000	Κεφάλαιον	650.000
Πελάται	340.000	Πιστώται	255.000
Ταμείον	340.000	Γραμμ. πληρωτέα	175.000
Γραμμ. εἰσπρακτέα	40.000		
	1.080.000		1.080.000

Ὁ προκύπτων νέος ἰσολογισμὸς διερευνᾶται μεθοδικῶς ὡς ἐξεθέσαμεν ἐν σελ. 87. Τοιαύτη τυγχάνει, ἐν ἄκρῃ συντομία, ἡ γενικὴ εἰκὼν πλήρους λογιστικοῦ κυκλώματος μιᾶς διαχειριστικῆς περιόδου (χρήσεως) δηλαδὴ ἀπὸ ἰσολογισμοῦ εἰς ἰσολογισμόν.

- 23 Διεύρυνσις κυκλώματος.** Αυτόνοητον ὅτι ἡ ἀνωτέρω πορεία ἐγγραφῶν ὑπῆρξεν *ἐντελῶς σχηματικῆ*. Εἰδικώτερον ἀπεφύγαμεν νὰ ἀντιμετωπίσωμεν τὴν συναλλακτικὴν ζωὴν τῆς ἐπιχειρήσεως ὑπὸ τὴν πραγματικὴν τῆς μορφήν: ὡς πραγματοποιούμενα ἔξοδα καὶ ἔσοδα. Ταῦτα ἐθεωρήσαμεν — προσωρινῶς — ὡς αὐξομειώσεις τῆς κ. περιουσίας, ὄπερ ἀνακριβές.

Ἡ μελέτη τοῦ σημαντικοῦ τούτου θέματος γίνεται εἰς τὸ ἐπόμενον κεφάλαιον, εἰς τὸ ὁποῖον ἐξετάζονται ὅλοι οἱ λ/σμοὶ ἀναλόγως τοῦ περιεχομένου αὐτῶν. Ἰδιαιτέρας προσοχῆς χρῆζουσι οἱ λ/σμοὶ ἐξόδων καὶ ἐσόδων καὶ οἱ λ/σμοὶ ἐκμεταλλεύσεως, προκύπτοντες ἐκ τῆς συσχετίσεως τῶν τελευταίων τούτων.

ΑΣΚΗΣΕΙΣ

(4ου και 5ου Κεφαλαίου)

Ζήτημα 1. Έστωσαν οι κάτωθι γενικοί και ειδικοί λογαριασμοί :

+	<u>Έμπορεύματα</u>		-
	80.000	70.000	
	40.000	45.000	
	30.000		
	<u>150.000</u>	<u>115.000</u>	

Είδος α'		Είδος β'		Είδος γ'	
50.000	35.000	30.000	35.000	10.000	15.000
20.000	25.000	10.000	50.000	X	
		15.000	X	35.000	

Ζητούνται : τα δύο άποκρυβέντα ποσά X

Ζήτημα 2. Υποδείξτε οικ. πράξεις οι οποίες να επιφέρουν εις τόν Ισολογισμόν τας κάτωθι μεταβολάς :

	Ε	Π	ΚΠ	Ε	Π	ΚΠ
1	+	+		5	±	-
2	-		-	6	±	-
3	+	-	+	7	-	+
4	-	-		8	+	+

Ζήτημα 3. Ποιās πράξεις δύνανται να υποδηλοῦν αι σημειούμεναι εις τούς κάτωθι λ)σμούς έγγραφαί (άνα ζεύγη όριζοντίως).

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Ταμείον</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 50.000'</td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Ταμείον</u>	-		● 50.000'		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;"><u>Κεφάλαιον</u></td> <td style="text-align: center;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">50.000 ●</td> <td></td> </tr> </table>	-	<u>Κεφάλαιον</u>	+		50.000 ●							
+	<u>Ταμείον</u>	-																	
	● 50.000'																		
-	<u>Κεφάλαιον</u>	+																	
	50.000 ●																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Έπιπλα</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">100.000 </td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Έπιπλα</u>	-		100.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;"><u>Γραμ. πληρωτέα</u></td> <td style="text-align: center;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"> 100.000</td> <td></td> </tr> </table>	-	<u>Γραμ. πληρωτέα</u>	+		100.000							
+	<u>Έπιπλα</u>	-																	
	100.000																		
-	<u>Γραμ. πληρωτέα</u>	+																	
	100.000																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Προϊόντα</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 30.000</td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Προϊόντα</u>	-		● 30.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Υλικά συσκευασίας</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 30.000</td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Υλικά συσκευασίας</u>	-		● 30.000							
+	<u>Προϊόντα</u>	-																	
	● 30.000																		
+	<u>Υλικά συσκευασίας</u>	-																	
	● 30.000																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;"><u>Όμολογιακόν δάνειον</u></td> <td style="text-align: center;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">100 έκ. ●</td> <td></td> </tr> </table>	-	<u>Όμολογιακόν δάνειον</u>	+		100 έκ. ●		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Έξωτερικόν συνάλλαγμα</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 100 έκ.</td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Έξωτερικόν συνάλλαγμα</u>	-		● 100 έκ.							
-	<u>Όμολογιακόν δάνειον</u>	+																	
	100 έκ. ●																		
+	<u>Έξωτερικόν συνάλλαγμα</u>	-																	
	● 100 έκ.																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Ταμείον</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">200.000 </td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Ταμείον</u>	-		200.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">+</td> <td style="text-align: center;"><u>Έμπορεύματα</u></td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 230.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;"><u>Κεφάλαιον</u></td> <td style="text-align: center;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">30.000 ●</td> <td></td> </tr> </table>	+	<u>Έμπορεύματα</u>	-		● 230.000		-	<u>Κεφάλαιον</u>	+		30.000 ●	
+	<u>Ταμείον</u>	-																	
	200.000																		
+	<u>Έμπορεύματα</u>	-																	
	● 230.000																		
-	<u>Κεφάλαιον</u>	+																	
	30.000 ●																		

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Χρεώσται</td> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● (Α) 75.000</td> <td></td> </tr> </table>	+	Χρεώσται	-		● (Α) 75.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Πιστώται</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">(Β) 75.000 ●</td> <td></td> </tr> </table>	-	Πιστώται	+		(Β) 75.000 ●							
+	Χρεώσται	-																	
	● (Α) 75.000																		
-	Πιστώται	+																	
	(Β) 75.000 ●																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Παραγωγή</td> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">180.000 </td> <td></td> </tr> </table>	+	Παραγωγή	-		180.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">+</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Καύσιμα</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 180.000</td> <td></td> </tr> </table>	+	Καύσιμα	-		● 180.000							
+	Παραγωγή	-																	
	180.000																		
+	Καύσιμα	-																	
	● 180.000																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Άκίνητα</td> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">500 έκ. </td> <td></td> </tr> </table>	+	Άκίνητα	-		500 έκ.		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">+</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Τράπεζα λ/. ὄψεως</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">-</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">● 300 έκ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Ένυπόθηκον δάνειον</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"> 200.000</td> <td></td> </tr> </table>	+	Τράπεζα λ/. ὄψεως	-		● 300 έκ.		-	Ένυπόθηκον δάνειον	+		200.000	
+	Άκίνητα	-																	
	500 έκ.																		
+	Τράπεζα λ/. ὄψεως	-																	
	● 300 έκ.																		
-	Ένυπόθηκον δάνειον	+																	
	200.000																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Προμηθευται</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">120.000 ●</td> <td></td> </tr> </table>	-	Προμηθευται	+		120.000 ●		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left; width: 5%;">-</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">Τράπεζα Β. λ/. δανείου..</td> <td style="text-align: right; width: 5%;">+</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"> ●</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">120.000</td> <td></td> </tr> </table>	-	Τράπεζα Β. λ/. δανείου..	+		●			120.000				
-	Προμηθευται	+																	
	120.000 ●																		
-	Τράπεζα Β. λ/. δανείου..	+																	
	●																		
	120.000																		

ΛΥΣΕΙΣ

Λύσις 1. Το σύνολον τῶν χρεώσεων τῶν εἰδικῶν ὀφείλει νὰ ἰσοῦται πρὸς τὰς χρεώσεις τοῦ γενικοῦ ἤτοι δρ. 150.000. Ἐχομεν: $70 + 35 + 10 = 135.000$ ἐξ' οὗ $X = 15.000$. Αὐτὸ τοῦτο δια τὴν πίστωσιν: $60 + 35 + 15 = 110$, ἐναντι 115 τοῦ γενικοῦ, ἐξ' οὗ $X = 5.000$.

Λύσις 2.

1. Ἀγορὰ ἔμπορευμάτων ἐπὶ πιστώσει (ἢ δανεισμός χρημάτων παρὰ τρίτου)
2. Ἀπώλεια, καταστροφή, κ. τ. λ. οἰουδήποτε ἐνεργητικοῦ στοιχείου συνεπαγομένη τὴν ζημίαν
3. Ἀγορὰ ἔμπορευμάτων ἐπὶ πιστώσει ἀξίας 100 διὰ μόνον 80
4. Ἐξόφλησις χρέους, διὰ μετρητῶν ἢ ἄλλου ἐνεργητικοῦ στοιχείου
5. Πώλησις ἔμπορευμάτων (μετρητοῖς ἢ πιστώσει) μὲ ζημίαν
6. Μετατροπὴ α' χρέους εἰς β' χρέος, μὲ ζημιοφόρον διαφορὰν
7. Ἐξόφλησις χρέους διὰ καταβολῆς χρήματος (ἢ ἄλλως) μὲ κερδοφόρον διαφορὰν
8. Ὑπερτίμησις οἰουδήποτε στοιχείου ἐνεργητικοῦ.

Λύσις 3.

1. Ἐλάττωσιν κεφαλαίου δι' ἀναλήψεως μετρητῶν, ἢ ἀπώλειαν χρημάτων
2. Ἀγορὰν ἐπίπλων ἐναντι χορηγήσεως γραμματίου (ἢ ἀποδοχῆς συναλλαγματικῆς)
3. Ἐνσωμάτωσιν εἰς τὰ προϊόντα τῆς ἀξίας ὀλικῶν συσκευασίας
4. Ἐξόφλησις ὁμολογ. δανείου δι' ἐκχωρήσεως ἐξωτερικοῦ συναλλάγματος
5. Πώλησις μετρητοῖς (200.000) ἔμπορευμάτων κόστους 230.000, ἐξ' οὗ ζημία δρ. 30.000
6. Καταβολὴ τοῦ χρεώστου μας Α εἰς τὸν πιστωτὴν μας Β δρ. 75.000
7. Ἐνσωμάτωσις (ἄλλ. συνυπολογισμός) εἰς τὴν παραγωγὴν ἀξίας ἀναλωθέντων καυσίμων
8. Ἀγορὰ ἀκινήτου 500 ἐκ. Ἐναντι τούτων κατεβλήθησαν 300 ἐκ τῶν διαθεσίμων παρὰ τῇ Τραπεζῇ Α, διὰ δὲ τὸ ὀφειλόμενον ὀπόλοιπον συνεστήθη ἐνυπόθηκον δάνειον
9. Ἐξόφλησις προμηθευτῶν μέσῳ Τραπεζῆς χορηγοῦσης ἰσόποσον δάνειον

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ Λ/ΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ
ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΤΩΝ

§ 1

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΤΑΤΑΞΕΩΣ

1 Περιεχόμενον λογαριασμών. Ἀπαντες οἱ λογαριασμοὶ τοὺς ὁποίους τηρεῖ ἓνα Λογιστήριον ἀπέχουν πολὺ ἀπὸ τοῦ νὰ ἔχουν τὸ αὐτὸ περιεχόμενον: ἄλλοι παρακολουθοῦν ἀξίας (ἐμπορεύματα, ἐγκαταστάσεις, χρεώγραφα), ἄλλοι σχέσεις πρὸς τρίτους (ἀπαιτήσεις, ὑποχρεώσεις) καὶ ἄλλοι *οικονομικὰ ἀποτελέσματα* (κέρδη κλάδου μεταφορῶν) κ.ἄ. Κατόπιν τούτου γεννᾶται τὸ σημαντικὸν ζήτημα τῆς διακρίσεως τῶν λογαριασμῶν εἰς διαφόρους κατηγορίας ἀναλόγως τοῦ ἰδιαίτερου περιεχομένου, ἢ, ὅπως συνήθως λέγεται, τῆς φύσεως αὐτῶν. Διότι μόνον ἢ ὀρθῆ ἀντίληψις τοῦ περιεχομένου τῶν δύναται νὰ ὀδηγήσῃ καὶ εἰς ὀρθὸν χειρισμὸν αὐτῶν.

Πράγματι ἐάν ἡ γνῶσις τοῦ μηχανισμοῦ τῶν μεταβολῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ (βλ. Κεφ. 3 καὶ 4) ἀποτελεῖ τὸν πρῶτον σταθμὸν ἐπιστημονικῆς κατανοήσεως τῆς Λογιστικῆς, ἡ μελέτη τῶν λογαριασμῶν ἀναλόγως τοῦ περιεχομένου αὐτῶν, καὶ συνεπῶς τῆς ἐνδεδειγμένης τηρήσεώς των, ἀποτελεῖ τὸν δεῦτερον σημαντικὸν σπόνδουλόν.

2 Τρόποι διακρίσεως. Διακεκριμένοι παλαιότεροι συγγραφεῖς, ὡς οἱ Leautey, Cerboni, Besta, ἰδίως δὲ ὁ Ρορον¹ κ.ἄ., ὑπεστήριξαν διαφόρους τρόπους κατατάξεως². Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον³ (1947), ὡς ἄλλωστε ὁ Garnier⁴ κ.ἄ., διακρίνουν δύο μεγάλας κατηγορίας:

1. Ὁ Α. S. Ρορον κατατάσσει τοὺς λογαριασμοὺς εἰς τέσσαρας κατηγορίας:
— Λογαριασμοὺς ἐμφαίνοντας τοὺς σκοποὺς (ἀποτελέσματα) τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ.

— Λογαριασμοὺς ἐμφαίνοντας τὰ μέσα (ὕλικα, αὔλα).

— Λογαριασμοὺς ἐμφαίνοντας τὰς μορφὰς τῆς παραγωγῆς ἢ ἐκμεταλλεύσεως.

— Λογαριασμοὺς ἐμφαίνοντας τὰ κεφάλαια.

2. Σχ. βλ. I. GOMBERG: La doctrine de la Comptabilité et les Méthodes Comptables. Genève 1937, καὶ τοῦ ἰδίου: Histoire critique de la théorie des comptes, σελ. 38 ἐπ.

3. Ἐπιστημονικῶς ὀρθότερα εἶναι ἡ κατάταξις τοῦ μὴ ἐπιχρηάσαντος Λογ. Σχεδίου τῆς C.N.O.F. Περὶ τούτων βλ. κεφάλαιον «Περὶ Λογιστικοῦ Σχεδίου».

4. P. GARNIER: La Comptabilité, κλπ. σελ. 16 ἐπ.

	Περιλαμβάνοντας :
— Λογμούς ισολογισμού (Comptes du bilan)	<ul style="list-style-type: none"> • 1. Λογμούς δικωκών κεφαλαίων • 2. Λογμούς σκηνιτοποιήσεων • 3. Λογμούς αποθεμάτων • 4. Λογμούς τρίτων (προσώπων) • 5. Λογμούς χρηματοπιστωτικής σφαιρας (Financiers)
— Λογμούς διαχειρίσεως (Comptes de gestion)	<ul style="list-style-type: none"> • 6. Λογμούς εξόδων (καί βαρῶν), κατ' εἶδος • 7. Λογμούς προσόδων κατ' εἶδος • 8. Λογμούς ἐκμεταλλεύσεως καί ἀποτελεσμάτων

Φρονοῦμεν ὅτι ἡ διάκρισις *λογαριασμῶν διαχειρίσεως* μειονεκτεῖ, διότι ἐγκυμονεῖ τὴν παρερμηνείαν ὅτι οἱ λοιποὶ λογαριασμοὶ δὲν ἀποτελοῦν ἀντικείμενον διαχειρίσεως, ὅπερ ἀνακριβές'.

Ἡμεῖς, καθοδηγούμενοι ἐνταῦθα ἀπὸ κριτήρια *κυρίως διδακτικά*, υἱοθετοῦμεν τὴν ἀκόλουθον κατάταξιν :

1) — Λογαριασμοὶ *ἀξιών* (ὕλικῶν, ἀύλων, κυκλοφοριακῶν, παγίων κτλ. στοιχείων).

2) — Λογαριασμοὶ *προσωπικοὶ* (ἐνοχικῶν κ. ἄλλ. σχέσεων πρὸς τρίτους).

3) — Λογαριασμοὶ *ἐξόδων - ἐσόδων*.

4) — Λογαριασμοὶ *ἐκμεταλλεύσεως*.

5) — Λογαριασμοὶ *ἀποτελεσμάτων* (ἐπηρεάζοντες τὴν Κ. περιουσίαν).

6) — Λογαριασμοὶ *μικτοὶ* (κρᾶμα ἀνωτέρω κατηγοριῶν).

7) — Λογαριασμοὶ *τεχνικῆς λογιστικῆς φύσεως* :

α. Λογαριασμοὶ *ἀντίθετοι* (ἢ ἀρνητικοὶ)

β. Λογαριασμοὶ *διάμεσοι* { ὄργανωτικοὶ - στατιστικοὶ
ὄπολογιστικοὶ (κεστολογήσεως)

8) — Λογαριασμοὶ *τάξεως* :

α. Λογαριασμοὶ *ἀλλοτρίων πραγμάτων*

β. Λογαριασμοὶ *ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων*

γ. Λογαριασμοὶ *προϋπολογισμοῦ* (ἢ προθέσεων)

Βάσει τῆς ἀνωτέρω ταξινομήσεως ἀναπτύσσομεν, εἰς τὰ ἐπόμενα, ἐκάστην κατηγορίαν.



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΞΙΩΝ

(Comptes de valeurs, Sachkonten, Bestandkonten²⁾)

3 Περιεχόμενον. Οἱ λογαριασμοὶ οὗτοι εἰκονίζουσι καὶ παρακολουθοῦσι τὰ ἐνσώματα καὶ ἀσώματα περιουσιακὰ στοιχεῖα, ἀποτελοῦντα ση-

1. Ὁρθότερον εἶναι νὰ τονίζεταί ὅτι συνιστοῦν τὴν *κυκλοφορίαν* τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ, συνιστώσαν τὴν δυναμικὴν ἐκδήλωσιν τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας (ισολογισμοῦ).

2. Bestandkonten νοοῦνται ἐφύπευρον οἱ καταλείποντες χρεωστικὰ—ἰδίᾳ—ὑπόλοιπα.

μαντικόν μέρος τῶν μέσων δράσεως τῆς οἰκονομικῆς μονάδος· πρόκειται περί στοιχείων τοῦ παγίου, κυκλοφοριακοῦ καὶ διαθεσίμου ἐνεργητικοῦ. Συνήθεις τίτλοι τῶν λογαριασμῶν τούτων εἶναι :

Γαῖαι καλλιεργήσιμοι *	Προϊόντα ¹
Γήπεδα *	Καύσιμα
Οἰκοδομαί, Ἀκίνητα ²	Ἵλαι ἐν κατηγορίαις ³
Ἐγγεῖοι βελτιώσεις ³	Ἐμπορεύματα, Χρεώγραφα ⁴
Μηχανήματα ³	Ἀξία πρὸς ἕσπραξιν ⁵
Ἐγκαταστάσεις ³	Ἐξωτερικὸν συνάλλαγμα ²
Προνόμια ἐργαστηχίας ³	Ταμείον ³
Πρῶται ἔλαι ³	Ἵλικὰ συναλλαγίας ²

κ. ἄ.

- 4 **Σημασία.** Ἄπαντα τὰ στοιχεῖα ταῦτα δὲν μένουν ἀδρανῆ ἀλλὰ μεταβάλλονται συνεχῶς. Καὶ ἄλλοτε μὲν ὁ μετασχηματισμὸς ἀφορᾷ, ὡς ἐγνωρίσαμεν σελ. 79 ἐπ., τροπὴν μιᾶς ἀξίας εἰς ἑτέραν ἰσοδύναμον ἀξίαν, ἀλλὰ διαφόρου μορφῆς (ὡς λ.χ. ἀγορὰ ἀκινήτου, εἴσπραξις φορτωτικῆς), ἄλλοτε δὲ μὴ τὰ στοιχεῖα ταῦτα μετατρέπονται εἰς ἔξοδα, δηλαδὴ πάλιν εἰς ἀξίας, ἀλλὰ διαφόρου ποιότητος. Ἡ μετατροπὴ αὐτηκυρίως διαμορφώνει τὴν οἰκονομικὴν κυκλοφορίαν τοῦ ὄργανισμοῦ. Οἱ λογαριασμοὶ ἀξιῶν δύνανται, κατὰ ταῦτα, νὰ θεωρηθοῦν ὡς εἰδὸς τι ἐφεδρείας ἐξόδων, ὡς *προ-δαπάναι* (ὅπως τὸ ὕδωρ λέβητος, τὸ ὁποῖον ἀναμένει νὰ μετατραπῆ εἰς ἀτμόν). Ὁ ἀτμὸς δὲ οὗτος ἀποτελεῖ τὴν κινητήριον δυνάμιν (κυκλοφορίαν) τῆς οἰκονομικῆς μονάδος :

Λισμοὶ ἀξιῶν	<table border="0"> <tr> <td>Οἰκοδομαί Μηχανήματα κ.τ.λ.</td> <td>Πρ. ἔλαι Καύσιμα κ.τ.λ.</td> <td>Ταμείον Τράπεζαι κ.τ.λ.</td> <td rowspan="2">} Στατικὴ τῆς περιουσίας</td> </tr> <tr> <td>↓</td> <td>↓</td> <td>↓</td> </tr> </table>	Οἰκοδομαί Μηχανήματα κ.τ.λ.	Πρ. ἔλαι Καύσιμα κ.τ.λ.	Ταμείον Τράπεζαι κ.τ.λ.	} Στατικὴ τῆς περιουσίας	↓	↓	↓
Οἰκοδομαί Μηχανήματα κ.τ.λ.	Πρ. ἔλαι Καύσιμα κ.τ.λ.	Ταμείον Τράπεζαι κ.τ.λ.	} Στατικὴ τῆς περιουσίας					
↓	↓	↓						
Λισμοὶ ἐξόδων	<table border="0"> <tr> <td>Ἀποσβέσεις</td> <td>Ἀνάσεις ἐλαίων</td> <td>Πιστωθῆντα Ἀσφάλιστρα κ.τ.λ.</td> <td rowspan="2">} Δυναμικὴ τῆς περιουσίας</td> </tr> </table>	Ἀποσβέσεις	Ἀνάσεις ἐλαίων	Πιστωθῆντα Ἀσφάλιστρα κ.τ.λ.	} Δυναμικὴ τῆς περιουσίας			
Ἀποσβέσεις	Ἀνάσεις ἐλαίων	Πιστωθῆντα Ἀσφάλιστρα κ.τ.λ.	} Δυναμικὴ τῆς περιουσίας					

- 5 **Τήρησις λογαριασμῶν ἀξιῶν.** Ἡ πρώτη εἰς αὐτοὺς ἔγγραφη γίνεται πάντοτε εἰς τὴν *χρεώσιν*, ἢ ὅποια ἐμφαίνει εἰς ὄλους τοὺς λογαριασμοὺς ἐνεργητικοῦ τὴν ἕσπραξιν τοῦ σχετικοῦ στοιχείου. Αἱ μετέπειτα χρεώσεις δεικνύουν τὴν αὔξησιν (ποσότητος, ἀξίας ἢ ἀμφοτέρων) τοῦ πράγματος, αἱ δὲ πιστώσεις, *μεταγενέστεραι πάντοτε τῆς ἀρχικῆς χρεώσεως*, δεικνύουν τὴν ἐλάττωσιν τῶν προϋπαρχόντων. Τελικῶς ὁ λογαριασμὸς θὰ ἔχη *χρεωστικὸν ὑπόλοιπον* (διότι συνιστᾷ στοιχεῖον ἐνεργητικοῦ) ἢ θὰ εὑρίσκεται ἐν ἐξισώσει :

1. 2. Τὰ χρεώγραφα ὡς καὶ μορφαί τινες συναλλάγματα συνιστοῦν ἀπαιτήσεις (καὶ συνεπῶς ἀνήκουν εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν προσωπικῶν λισμῶν), οὐχ ἥτιον λόγῳ τῆς εὐχερείας τῆς κυκλοφορίας των λογίζονται ὡς ἀξία.

A (+)

Προϊόντα, Ταμείων κ. ε.

A (-)

Πρώτον
ἀρχεται λειτουργῶν χρεούμενος

Μὲ τὰ ἀρχικῶς ὑπάρχοντα
Μὲ οἰανδήποτε εἰσαγωγῆν
Μὲ οἰανδήποτε ὑπερτίμησιν καὶ
ἐν γένει ἀξησῖν
Ἐξαιρετικῶς, μὲ ἐνδεχόμενον ἀν-
τιλογισμὸν πιστώσεως

Δεύτερον
ἔπεται πιστούμενος

Μὲ οἰανδήποτε ἐξαγωγῆν
Μὲ οἰανδήποτε ὑποτίμησιν, φθο-
ράν, ἀπώλειαν, κτλ.
Γενικῶς μὲ κάθε ἐλάττωσιν
Ἐξαιρετικῶς μὲ ἐνδεχόμενον ἀν-
τιλογισμὸν χρεώσεως

Καταλείπει μόνον χρεωστικὸν
ὑπόλοιπον ἢ εὐρίσκειται ἐν ἐξισώσει

Τοιαύτη ἡ κανονικὴ κίνησις τῶν λογαριασμῶν ἀξίων. Κανονικῶς οὗ-
τοι δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἔχωσι πιστωτικὸν ὑπόλοιπον, πρᾶγμα τοῦ
θὰ ἐσήμαινεν ὅτι παριστῶσι στοιχεῖα παθητικοῦ, ὅπερ ἀποκλείεται ἐξ
αὐτοῦ τούτου τοῦ ὀρισμοῦ τῶν. Ἐάν παρὰ ταῦτα λογαριασμός τις
ἀξίας παρουσιάσῃ ἄνωμάτως πιστωτικὸν ὑπόλοιπον, τοῦτο θὰ ὀφεί-
λεται εἴτε εἰς λογιστικὸν σφάλμα χρήζον διορθώσεως, εἴτε εἰς τὸ
γεγονός ὅτι ὁ λογαριασμός κατέστη μικτός¹, δηλαδὴ ἔπαυσε νὰ εἶναι
ἀμιγῆς λογαριασμός ἀξίας. Παρὰ ταῦτα σημειούμεν τὴν ἐπομένην
ἀνωμαλίαν.

6 Πιστωτικὰ ὑπόλοιπα ταμείου. Βασικῶς ἀπαράδεκτα. Ἀσχολούμεθα ἐν-
ταῦθα διότι εἶναι τὰ συνηθέστερον ἐμφανιζόμενα εἰς τὴν πρᾶξιν.
Τοῦτο δύναται νὰ ὀφείλεται:

- εἰς αἰτία οὐσιαστικά
- εἰς αἰτία τυπικά

Αἰτία οὐσιαστικῆ. Εἴτε συνεπεῖρα λογιστικῶς ἀποκρυπτομένων
πωλήσεων (ἢ ἄλλων εἰσπραττομένων ἐσόδων) εἴτε συνεπεῖρα δανει-
σμοῦ, τηρουμένου λογιστικῶς ἀφανοῦς (περίπτωσις συνηθεστάτη σή-
μερον) αἱ πληρωμαὶ ἐμφανίζονται μεγαλύτεραι τῶν εἰσπράξεων (καὶ
ἐφ' ὅσον τὸ Λογιστήριον δὲν συνεκάλυψεν ἄλλως τὰ πράγματα).

Αἰτία τυπικῆ². Ὅσακις ἐκδίδονται, ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου, γραμ-
μάτια εἰσπράξεως καὶ ἐντάλματα πληρωμῆς, τὰ ὅποια ἐν συνεχείᾳ
καταχωρίζονται εἰς τὰ βιβλία κατὰ τὸν αὐξοῦντα ἀριθμὸν ἐκδόσεώς των
καὶ οὐχὶ κατὰ τὴν de facto ἐκτέλεσιν τῶν ὑπὸ τοῦ ταμείου, δύναν-
ται νὰ προκύψουν, κατ' ἐπανάληψιν, πιστωτικὰ ὑπόλοιπα³.

1. Περὶ τῶν μικτῶν λογαριασμῶν ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα.

2. Βλ. σζ γνωμάτευσίν μας εἰς Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας, τεῦχος
70/1952.

3. Ἡ περίπτωσις συναντᾶται συχνὰ εἰς τὰ Νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Συνέπειαι. Καί αι δύο περιπτώσεις είναι κατακριτέαι, συνεκτιμώμεναι δέ πρὸς τὴν ὀλην οἰκονομίαν τῶν βιβλίων δύνανται νὰ ἐπιφέρουν τὴν ἀπόρριψιν τούτων, ὡς ἀνεπικρινῶν, ὑπὸ τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς¹.

Λοῦται +		Υποδείγματα τήρησης λογαριασμῶν ἀξιών		Λαβεῖν -
		Αἰνήτητα		
1950 τιμὴ ἀγορᾶς	135.000.000	1950	*Απόσβεσις 4 %	6.000.000
+ ἔξοδα κτήσεως (συμβολαιογραφικά, κτλ.)	15.000.000	1951	" 4 %	6.000.000
1952 προσθήκαι—βελτιώσεις	40.000.000	1952	" 4 %	7.600.000
Λοῦται +		Ταμείον		Λαβεῖν -
Εισπράξεις		Πληρωμαί		
1950 Ὑπόλοιπον ἐξ ἀπογραφῆς	10.000.000	1950	*Εντάλμα πληρωμῆς ἀρ. 1	4.700.000
Γραμμ. εισπράξεως ἀρ. 1	3.800.000	"	" 2	3.900.000
" 2	6.200.000	"	" 3	850.000
" 3	4.500.000			
" 4	2.150.000			
*Αντιλογισμὸς ἐγτάλματος 3	850.000			
Λοῦται +		Ἐμπορεύματα ² .		Λαβεῖν -
Εισαγωγαι		Ἐξαγωγαι		
Ἀπογραφή		Εἰς τὸ κόστος		Μηνιαῖα ὑπόλοιπα :
Ἰανουάριος		Ἰανουάριος		50.000.000
Φεβρουάριος		Φεβρουάριος		70.000.000
Μάρτιος		Μάρτιος		60.000.000
				240.000.000
				$\frac{240.000.000}{60.000.000} = 4$ (βλ. σελ. 160)
				Κυκλοφοριακὴ ταχὺτης Ἀ' Τριμήνου

§ 3

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ.

(Comptes de tiers, Personenkonten)

7 Περιεχόμενον. Εἶναι οἱ λογαριασμοὶ διὰ τῶν ὁποίων παρακολουθοῦνται αἱ πάσης φύσεως χρηματικαὶ δοσοληψίαι, συναλλαγαι ἐπί πιστώσει, δάνεια καὶ ἄλλαι ἐμπράγατοι καὶ μὴ σχέσεις τοῦ οἰκονομίου.

1. Σχ. ἀπόφ. Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου, ἀρ. 903/1952, ἐν Δ.Φ.Ν. τευχὸς 76/1952.

2. Ἐάν ὑποτεθῆ ὅτι ὁ λησμός τηρεῖται κατὰ τὸσον ὑποτιπώδη τρόπον.

3. Μέσος ὕρος τριμήνου : $\frac{50+60+70}{3} = 60$ (βλ. καὶ σελ. 160).

κοῦ ὄργανισμοῦ πρὸς τρίτα πρόσωπα (φυσικά ἢ νομικά). Αἱ σχέσεις αὗται δημιουργοῦν :

— εἴτε ἀπαιτήσεις τοῦ ὄργανισμοῦ ἔναντι τῶν τρίτων (λ. χ. πελατῶν) :

— εἴτε ὑποχρεώσεις αὐτοῦ πρὸς τοὺς τρίτους (λ. χ. προμηθευτῶν). Ἐκ τούτων ἔπεται ὅτι οἱ λογαριασμοὶ προσώπων διαιροῦνται κατ' ἀρχὴν εἰς δύο σαφῶς διακρινόμενας κατηγορίας :

— εἰς λογαριασμοὺς εἰκονίζοντας ἀπαιτήσεις καὶ συνεπῶς ἀποτελοῦντας στοιχεῖα Ἑνεργητικοῦ.

— εἰς λογαριασμοὺς εἰκονίζοντας ὑποχρεώσεις καὶ συνεπῶς ἀποτελοῦντας στοιχεῖα Παθητικοῦ¹.

Συνήθως ἀπαντῶμενοι λογιστικοὶ τίτλοι προσωπικῶν λογαριασμῶν εἶναι :

Χρεώσεις

Πελάται

Πράκτορες

Ἀντιλοκριταί

Ἐπιφαλεῖς ἀπαιτήσεις

Δάνεια (χορηγήθεντα) ἐπ' ἐνεχύρω

ἔμπορευμάτων

Προκαταβολαὶ εἰς προσωπικῶν

Γραμμάτια εἰσπρακτικὰ

Πιστώται

Προμηθενταί

Ἀντιλοκριταί ἔξωτεροῦ

εἰς ἀνάλλαγμα

Μερίσματα ληρωτικὰ

Δικαιούχοι ἀξιών πρὸς εἰσπραξιν

Προκαταβολαὶ πελατῶν

Ὀμολογικὸν δάνειον (συννομολογηθέν)

Γραμμάτια ληρωτικὰ

κ. τ. λ.

- **Λειτουργία λογαριασμῶν ἀπαιτήσεων.** Ὡς λογαριασμοὶ Ἑνεργητικοῦ τηροῦνται κατὰ τρόπον ἀνάλογον πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς ἀξιών, ἦτοι :

Δ (+)

Πελάται

Λ (-)

Πρῶτον ἄρχεται λειτουργῶν χρεούμενος	Δεύτερον ἔπεται πιστούμενος
<ul style="list-style-type: none"> ● Μὲ ἀρχικὴν τινὰ ἀπαίτησιν (ἐξ ἀπογραφῆς, συνεπείᾳ ἀγορᾶς, δανεισμοῦ κτλ.). Μὲ πᾶσαν μετέπειτα ἀξίησιν τῆς ἀρχικῆς ἀπαιτήσεως, λόγῳ : <ul style="list-style-type: none"> — τόκου — ἐξόδων — προμηθειῶν κτλ. ● Μὲ ἀντιλογισμὸν πιστώσεως 	<ul style="list-style-type: none"> ● Μὲ πᾶσαν ἐλάττωσιν τῆς προὑπαρχούσης ἀπαιτήσεως, συνεπείᾳ : <ul style="list-style-type: none"> — πληρωμῆς ἢ συμψηφισμοῦ — ἐπιστροφῆς ἔμπορευματοῦ — ἀποδοχῆς συναλλαγματικῆς — χορηγήσεως αὐτῷ ἐκπτώσεως κτλ. ● Μὲ ἀντιλογισμὸν χρεώσεως

Καταλείπει, κατ' ἀρχὴν, χρεωστικὸν ὑπόλοιπον ἢ ἐξισοῦσαι

1. Τοῦ παθητικοῦ συνιστῶντος σύνολον ὑποχρεώσεων, οἱ λογαριασμοὶ τούτου, ὑπὸ διαφόρους ὀνομασίας, εἶναι κατ' οὐσίαν πάντοτε προσωπικοὶ λογαριασμοί.

9 **Λειτουργία λισμών υποχρεώσεων.** Τυχάνει αντίθετος της προηγούμενης περιπτώσεως, ήτοι :

Δ (-)

Προμηθευταί

Λ (+)

- | Δεύτερον
έπεται χρεούμενος | Πρώτον
ἄρχεται λειτουργῶν πιστούμενος |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● Μὲ πᾶσαν ἐλάττωσιν προϋπαρχούσης ὑποχρέωσως λόγῳ : <ul style="list-style-type: none"> — ἐξοφλήσεως — συμψηφισμοῦ — ἀποστολῆς γραμματίου — ἐπιστροφῆς ἔμπορευμάτων κτλ. κτλ. ● Μὲ ἀντιλογισμῶν πιστώσεις | <ul style="list-style-type: none"> ● Μὲ κάθε προϋπάρχουσαν ἢ δημιουργουμένην ὑποχρέωσιν ● Μὲ τὰς μετέπειτα αὐξήσεις αὐτῆς λόγῳ : <ul style="list-style-type: none"> — τόκου, προμηθείας κτλ. — ἐξόδων εἰς βάρος ἐπιχειρήσεως¹ — δικαστικῆς ἀποφάσεως κτλ. ● Μὲ ἀντιλογισμῶν χρεώσεως |

Καταλείπει, κατ' ἀρχήν, πιστωτικὸν ὑπόλοιπον ἢ ἐξισοῦται

*Υπόδειγμα προσωπικοῦ λογαριασμοῦ

Λίσμος 32 Πελάται (περιληπτικός) "Ὅροι συναλλαγῶν".
Λίσμος 328 Α. Εὐαγγελίδης, Πάτραι, ὁδός...

1953		+ Δοῦναι	- Λαβεῖν	Χρεωστικὸν ὑπόλοιπον
15.6	*Υπόλοιπον εἰς νέον	1.000		9.000
18.6	Τιμολόγιόν μας ἀριθ. 867	8.000		10.200
18.6	*Ἐξόδα ἀποστολῆς ὡς χρεωστικὸν σημεῖωμα ² .	1.200	3.000	7.200
30.6	Ταχυδρομικὸν ἔμβασμά του	7.500		14.700
9.7	Τιμολόγιόν μας ἀριθ. 912		750	13.950
14.7	*Ἐκπτώσις μας 10 % ἐπὶ τιμολογίου 912		10.000	3.950
15.7	*Ἀποδοχὴ του συναλλαγματικῆς μας 15 - 9 - 53			
23.7	Πληρωμὴ μας κατ' ἐντολήν του εἰς Χ ὡς ἀπόδειξις.....	6.000		9.950
30.7	*Ἐπιταγὴ του 39817 ἐπὶ Ἰονικῆς Τραπεζῆς		4.950	5.000
30.7	.....		

10 **Ἐναλλασσόμενα ὑπόλοιπα προσωπικῶν λογαριασμῶν.** Ἀνωτέρω καθωρίσαμεν δύο σαφῶς κειχωρισμένας κατηγορίας : ἀπαιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων. Τοῦτο ἀφορᾷ βεβαίως τοὺς περιληπτικούς (λ)σμούς (Πελάται). Ὡς πρὸς τοὺς εἰδικούς (Α. Κυριακίδης & Σία, Ἐταιρεία "Ἄτλας", κ. ἄ.) συμβαίνει συχνάκις ὅπως (λ)σμός εἰκονίζων, κατὰ κανόνα, ἀπαιτήσεως, μετατραπῆ διαρκούσης τῆς τηρήσεώς του εἰς (λ)σμόν ὑποχρεώσεως (δηλ. ἔχοντα πιστωτικὸν ὑπόλοιπον). Τοῦτε συμβαίνει συνηθέστατα εἰς τοὺς ἀλληλοχρέους (τοκοφόρους συνήθως) (λ)σμούς, τῶν

1. Δλδ. τῆς τηροῦσης τῶν (λ)σμῶν τοῦ προμηθευτοῦ.
2. Ὅροι συναλλαγῶν : παράδοσις φοβ, cif, ἐπιστροφή ἢ μὴ συσκευασίας, ἔντοκος ἢ ἄτοκος (λ)σμός, ἠγγυημένος ἢ μὴ, χρόνος καὶ τρόπος πληρωμῆς κ.τ.λ.
3. Χρεωστικὸν σημεῖωμα (note de débit).

ὁποίων τὸ ὑπόλοιπον ἐναλλάσσεται ἀπὸ χρεωστικοῦ εἰς πιστωτικὸν καὶ τάνάπαλιν. Συμβαίνει ἐπίσης ὅταν πελάτης ἐξοφλῶν προηγούμενον χρέος τοῦ ἐμβάζῃ προκαταβολὴν ἔναντι νέας τοῦ παραγωγέλλας. Μέχρις ἐκτελέσεως ταύτης καὶ χρεώσεώς του διὰ τοῦ σχετικοῦ τιμολογίου, τυγχάνει πιστωτῆς τοῦ ποσοῦ τῆς προκαταβολῆς. Ἴδου σχ. παράδειγμα.

Πελάται		Λογιστικὴ κατάστασις πελατῶν			
		Υπόλοιπα			
		Ἰδιῶν	Χρεωστικῶν	Πιστωτικῶν	
A. Β.		35.000	25.000	10.000	
B. Γ.		40.000	20.000	20.000	
Γ. Δ.		70.000	85.000		15.000
Δ. Ε.		50.000	45.000	5.000	
Ε. Ζ.		15.000	68.000		3.000
		260.000	243.000	+ 35.000	- 18.000
	Ὑπόλοιπον			Συμφημιστικὸν ὑπόλοιπον 17.000	
	17.000				

11 Ἄνωμαλία ἐκ μεταινουμένων (διπλῶν) ὑπολοίπων. Εἰς τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις συγχωρεῖται, διαρκούσης τῆς χρήσεως, ἡ συνέχισις τοῦ ἴδιου εἰδικοῦ λογαριασμοῦ, τοῦ ὁποίου τὸ ὑπόλοιπον μετεστράφη. Τοῦτο δὲ ἐπὶ τῇ προβλέψει ὅτι λίαν συντόμως θέλει ἀποκατασταθῆ ἡ ὁμαλὴ θέσις αὐτοῦ, οὕτως ὥστε ὁ γενικὸς καὶ οἱ εἰδικοί λογαριασμοὶ νὰ ἔχουν ὁμοειδῆ ὑπόλοιπα καὶ οὐχὶ διάφορα. Καὶ ἐνῶ μὲν ἡ τοιαύτη παραβίασις τῆς ἀστήρας λειτουργίας τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν (κατὰ μείζονα δὲ λόγον τῶν περιληπτικῶν) συγχωρεῖται διὰ μικρὰ σχετικῶς διαστήματα, ἐντὸς τῶν ὁποίων δὲν πρόκειται νὰ καταρτισθοῦν καταστάσεις ρευστότητος, κ.τ.λ., δεόν ἀπ' ἐναντίας νὰ ἴσχυε κλείεται ἀπολύτως κατὰ τὴν σύνταξιν τοιούτων καταστάσεων καὶ ἰδίᾳ τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Τοῦτο τυγχάνει αὐτονόητον, διότι ἄλλως δημιουργοῦνται συμψηφισμοὶ μεταξὺ χρεωστικῶν καὶ πιστωτικῶν ὑπολοίπων τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν καὶ ἐν σχέσει πρὸς τὸ ὑπόλοιπον τοῦ ἀντιστοίχου γενικοῦ λογαριασμοῦ. Τοιοῦτος συμψηφισμὸς ἐπέρχεται εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα: $35.000 - 18.000 = 17.000$. Ἴσολογισμὸς καταρτισθεὶς βάσει γενικῶν λογαριασμῶν περικλειόντων τοιούτους συμψηφισμοὺς εἶναι διπλῶς ἀνακριβής, διότι:

παραιοῦπᾶ ἀπαιτήσεις,
ἀποκρύπτει ὑποχρεώσεις,

καὶ συνεπῶς ἐμφανίζει ἐντελῶς ἠλλοιωμένην καὶ ψευδῆ τὴν περιουσιακὴν διάρθρωσιν τῆς οἰκ. μονάδος. Προκειμένου εἰδικώτερον περὶ ἰσολογισμοῦ ἀνωνύμου ἐταιρείας, τοιοῦτοι συμψηφισμοὶ ἀντίκεινται εἰς τὰς ἐν γένει διατάξεις τοῦ νόμου 2190 τὰς ἀποσκοπούσας τὴν ἐλικρίνειαν τοῦ ἰσολογισμοῦ. Σκοπίμως γενόμενοι καὶ σοβαρᾶς ἐκ-

τάσεως συμψηφισμοί υπολοίπων συνεπάγονται αναντιρρήτως αστικήν και ποινικήν ευθύνην, προκειμένου ἰδίᾳ περὶ τραπεζῶν.

Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον ἀπαγορεύει ρητῶς τοιοῦτους συμψηφισμούς¹ ὡς καὶ ὁ γερμανικὸς ν. περὶ ἀνωνόμων ἐταιρειῶν (1937).

- 12 Τακτοποίησης ἀνωμαλίας.** Αὕτη ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς ἀποσπάσεως πιστωτικῶν υπολοίπων ἐκ τῆς ἀρμοδιότητος τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ καὶ τῆς ὑπαγωγῆς αὐτῶν εἰς κατάλληλον τοιοῦτον (ἐμφαίνοντα ὑποχρεώσεις).

Εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα ἡ ἡμερολογιακὴ ἐγγραφή θά ἦτο:

30		18.000	
Πελάται (Γ. Δ., Ε. Ζ)	εἰς Προκαταβολὰς πελατῶν		18.000
	Γ. Δ.	15.000	
	Ε. Ζ.	3.000	
ἢ Προσωπικοῦ πιστωτικοῦ λ/ομοῦς (ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως)			

- 13 Τίτλος προσωπικῶν λογαριασμῶν.** Ἰδιαιτέρα προσοχὴ δεόν νὰ ἀποδίδεται εἰς τὴν ὀρθὴν καὶ σαφῆ διατύπωσιν τοῦ τίτλου τῶν προσωπικῶν λογαριασμῶν² καὶ διὰ ἀναλόγως τῆς ἐκάστοτε οἰκονομικῆς καὶ νομικῆς φύσεως τῶν δοσοληψιῶν. Εἰς τὰ βιβλία τῶν προσωπικῶν ἐταιρειῶν ἰδίᾳ—τὰ τηρούμενα ὑπὸ ἐμπειρικῶν λογιστῶν—παρατηρεῖται ἐνίοτε ἀξιοθρήνητος ὑπαγωγή τῶν πλέον ἀνομοίων σχέσεων (ἐγγυήσεις, δάνεια, μερίσματα, ἀπολήψεις, ἐταιρικά ἔξοδα, συναλλαγὰί ἐπὶ ἐμπορευμάτων, πρόσθετοι καταβολαὶ κεφαλαίου κ. ἄ.) εἰς τὸν αὐτὸν προσωπικὸν λογαριασμόν.

Ἐνφ̄ προδήλως πρέπει νὰ ἀνοίγωνται τόσοι λογαριασμοί, διὰ τὸ αὐτὸ πρόσωπον, ὅσοι εἶναι αἱ κατηγορίαι τῶν μετ' αὐτοῦ δοσοληψιῶν: *A.B.*, λογαριασμός εἰσφορᾶς (κεφαλαίου), *A.B.*, λογαριασμός ἀναλήψεων, *A.B.*, λογαριασμός προσωρινοῦ δανείου, *A.B.*, λογαριασμός τριετηγυήσεως ὑπὲρ *Z*, *A.B.*, λογαριασμός χρεωγράφων πρὸς φύλαξιν, κ. ἄ.

Ἐὰς παρατηρηθῆ ἄκόμη ὅτι ὅλοι οἱ λογαριασμοὶ τοῦ Παθητικοῦ εἶναι λογαριασμοὶ προσωπικοί, ἔστω καὶ ὅταν τοῦτο δὲν εἶναι κατάδηλον ἐκ τοῦ τίτλου αὐτῶν, ὡς λ.χ. Ἐξοδα πληρωτέα, Ἐκκρεμεῖς λογαριασμοὶ πρὸς διακανονισμόν, Ἐμβάσματα τρίτων, ὑπὸ ἐκκαθάρισιν κ.τ.λ.

- 14 Διαβάθμις προσωπικῶν λογαριασμῶν.** Εἶναι λογαριασμοὶ κατ' ἐξοχὴν περιληπτικοὶ (γενικοὶ) ἀνολυόμενοι εἰς ἀναλυτικοὺς (εἰδικούς) ἀνερ-

1. Βλ. Plan Comptable (1947) σελ. 94 καὶ ε. SNOZZI: L'interprétation du bilan: «Les compensations entre éléments actifs et passifs doivent être bannies. des exceptions ne pourront être faites que dans la mesure où elles sont juridiquement admissibles», σελ. 205, Paris 1951.

2. Βλ. καὶ σελ. 111.

χομένους ένιότε εις έκατοντάδας ή χιλιάδας, ώς π.χ., ό λογαριασμός *Καταθέται όφρεως* εις τας τραπέζας. Αυτόνόητον διτι οι είδικοί λογαριασμοί τηρούνται εις αντίστοιχα αναλυτικά καθολικά (βιβλία δεδεμένα ή καρτέλλας εις δελτιοθήκας - Kardex).

15 Συμφωνία γενικῶν - ειδικῶν λογαριασμῶν¹. 'Η ανάγκη περιοδικῆς έπαληθεύσεως είναι ακόμη πλέον πειστική εις τούς προσωπικούς λογαριασμούς, λόγω τῶν δυσαρέστων έκπλήξεων², αλλά και παραπόνων τρίτων, τά όποια προκύπτουν έξ έσφαλμένων καταχωρίσεων ή παραλείψεως τοιούτων. Συνεπώς δεόν νά καταρτίζονται περιοδικῶς *ισοζύγια έπαληθεύσεως*, τά όποια εις τήν περίπτωση τῶν λογαριασμῶν τούτων καλοῦνται και *καταστάσεις* (Χρεωστῶν και Πιστωτῶν). 'Η συχνότης τῶν *ισοζυγίων* τούτων έξαρτάται έκ τῆς μικρότερας ή μεγαλύτερας ζωήρότητος τῶν έγγραφῶν. Εις τας τραπέζας καταρτίζονται ήμερησίως, άλλαχοῦ έβδομαδιαίως, κ.τ.λ.

'Ο *Κώδιξ Φορολογικῶν Στοιχείων* ὑποχρεοῖ τούς έπιτηδευστίας Β' κατηγορίας³ όπως, έντός δέκα ήμερῶν μετά τήν λήξιν έκάστου μηνός, συντάσσουν τοιαύτην *Λογιστικῆν κατάστασιν Χρεωστῶν και Πιστωτῶν*, ώς τό *ὑπόδειγμα* σελ. 156 βάσει τῆς μηνιαίας κινήσεως τῶν αντίστοιχῶν αναλυτικῶν καθολικῶν (ή καρτελλῶν).

16 'Απρόσωποι' λογαριασμοί ... προσώπων Συναντῶνται οὐχι όλίγοι τοιοῦτοι, ώς π.χ. *Συνδρομηταί 1953*, *Έντολαί πληρωτέα*, *Έκκομιεῖς τιμολογήσεις*, *Έκδοθεῖσαι άποδείξεις εμπορεύσεως* (ὑδατος, τηλεφώνου, κτλ.), ώς και οι λογαριασμοί *Γραμματίων εἰσπρακτέων και πληρωτέων*. Εις τήν πλειονότητα τῶν περιπτώσεων τούτων, οι λογαριασμοί έξυπηρετοῦνται άπό αντίστοιχα βιβλία-μητρώα⁴, περιλαμβάνοντα κάθε χρήσιμον ένδειξιν ώς και άπό βιβλία λήξεων (ληξιαρία, échecs) Λόγω τοῦ μείζονος ένδιαφέροντός του παραθέτομεν κατωτέρω σχετικῶν ὑπόδειγμα τοῦ λογαριασμοῦ *Γραμματία εἰσπρακτέα*:

Χρέως +

		τί τί	Αιτιολογία	Πληρωτής	Τριτεγγυηταί, όπισθογράφοι	Λήξις	Ποοα	
1953								
Μάρ.	12	326	γραμματίον του	Σ. Λάμπρου Βόλος	έκ μεταφοράς			
	• 15	327	προεξοφληθέν από:	Δ. 'Αδάμ ένταῦθα	—	15/6	5.000.000	
	• 15	328	συν/κή μας άποδχ.	Κ. Πετροῦσου	Κ. 'Αθανασίου	16/5	3.500.000	
	• 30	329	άνανέωσις άρ. 307	'Ιωάννου και Σια	—	29/4	8.000.000	
					Π. Θηβαῖος	30/6	7.000.000	23.500.000

1. Βλ. και σελ. 125.

2. Π.χ. διπλή πληρωμή ποσοῦ τινος, πίστώσις διά μεγαλύτερον ποσό, παράλειψις χρεώσεως καταθέτου, κ.τ.λ.

3. Τό αυτό δεόν προφανῶς νά ίσχύη και διά τούς ὑποχρέους τῆς Γ' και Δ' κατηγορίας.

4. 'Εν τῇ έννοία ότι είναι άπλοῖ πρωτοβάθμιοι μή αναλυόμενοι εις είδικούς προσωπικούς λ/σμούς.

5. Π.χ. ὑποχρεωτικῶν μητρώων συνεταιρῶν, εις τούς συνεταιρισμούς, κ.ά.

Εισπρακτέα

Πίστωση

		Αίτιολογία	Πληρωτής	Ποσά
		έκ μεταφοράς		
Μαρ.	15	322	Κ. Βασιλείου	4.200.000
"	18	320	Ε. Διονυσίου	7.500.000
"	20	326	Σ. Λάμπρου	5.000.000
"	25	315	Π. 'Αγγελίδης	2.000.000
"	30	307	'Ιωάννου & Σια	6.800.000
		ἀνανεωθέν διά του ύπ' άρ. 329		25.500.000

- 17 Λογαριασμοί προκαταβολών.** Πρλλάκις παρίσταται ανάγκη άνοίγματος προσωπικού λογαριασμού, άν και ούσιαστικώς δέν πρόκειται περί δοσοληψιών συναλλακτικής φύσεως, αλλά μάλλον περί προσωρινού χαρακτήηρος έγγραφών. Ούτώ π.χ. επί άνεγέρσεως οίκοδομησ και χορηγήσεως προκαταβολών εις έργολάβους, χρεοώνται προσωρινώς ούτοι, δι' εύνοήτους λόγους έλέγχου, πιστούνται δέ—περιοδικώς ή τελικώς—χρεώσει του λογαριασμού *'Ανεγερσις άκινήτου*:

Ταμείον	'Εργολάβος Α	'Ανεγερσις οίκοδομησ
100 εκ.	100	.....
.....	250	250
150 εκ.		.....

Η παρέμβολή του προσωπικού λογαριασμού παρίστανει μίαν φάσιν, παροδικήν, τών γεγονότων αλλά *λογιστικώς άπαραίτητον*.

§ 4

ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ

- 18 Εισαγωγικαί παρατηρήσεις.** Έτονίσμεν έν καιρώ (βλ. σελ. 9-10), ότι ο εύρύτερος σκοπός τής Λογιστικής έγκειται εις τήν μέτρησιν τής *άποτελεσματικότητος* τών έπιχειρηματικών ένεργειών, διά τής καταρτίσεως, ειδικώτερον, καταλλήλων *αριθμοδεικτών* (ratios) με βάσιν πάντοτε τās διαφόροις περιπτώσεις, τής θεμελιώδους σχέσεως $\frac{\text{άποτέλεσμα}}{\text{μέσα}}$ δλδ. $\frac{\text{άποδόσις}}{\text{άναλώσις}}$ κτλ. Οι λογαριασμοί αξιών και οι προσωπικοί λογαριασμοί προσφέρονται έπαρκώς εις τοιαύτας διαπιστώσεις προς τουτο χρησιμοποιοόμεν τόσον τὰ ποσά όσον και τὰ υπόλοιπα αυτών.
- 19 'Αξιοποιήσις λογαριασμών αξιών.** Ούτοι έμφανίζοντες στοιχεΐα του παγίου, κυκλοφοριακού και διαθεσίμου ένεργητικού παρέχουν δεδομένα διά τήν μελέτην:

- τής στατικής συνθέσεως τής περιουσίας.
- τής κυκλοφοριακής ταχύτητος ώρισμένων στοιχείων αυτής.

1. Όρθότερα είναι ή πίστωση του λ/σμού *Γ'ραμ. μεταβιβασθέντα*. 'Επί τούτων άσολούμεθα εις τδ Β' Μέρος (ένθα τὰ περι Λογιστικής οργανώσεως).

2. Βλ. και La Comptabilité mesure et facteur de productivité. ('Εκθεσις ομάδος έμπειρογνομόνων—Λογιστών) Paris 1952.

Ὡς πρὸς τὸ πρῶτον ἠσχολήθημεν ἡ⁵η (σελ. 87—89). Ἡ διαπίστωσις ἀφ' ἑτέρου τῆς πραγματικῆς ταχύτητος κυκλοφορίας ἔχει μεγάλην σημασίαν ὡς πρὸς τὰ παντοειδῆ ἐμπορεύσιμα ἀποθέματα: ἐμπορευμάτων καὶ προϊόντων. Οὐδεὶς διαχειριστῆς δικαιούται νὰ ἀμελήῃ τοιαύτης φύσεως διαπιστώσεις.

20 Ἐξέυρεσις κυκλοφοριακῆς ταχύτητος ἀποδεμάτων. Ὁ σχετικὸς τύπος εἶναι

$$\frac{\text{Κύκλος ἔργασιῶν (εἰς τὸ νόμισμα) ἑτήσιος, τριμηνιαῖος, κτ.}}{\text{Μέσον ἀπόθεμα περιόδου}}$$

Ἐστω ὅτι ὁ μικτὸς κύκλος ἔργασιῶν (chiffre d'affaires brut), ὡς ἐμφανίζεται εἴτε εἰς τὴν πίστωσιν τοῦ λογαριασμοῦ Ἐμπορεύματα² εἴτε τοῦ λογαριασμοῦ Πωλήσεις, ἀνέρχεται—διὰ μίαν ὠρισμένην περίοδον (ἔστω 3μηνον)—εἰς δρ. 120.000. Ἐκπιπτομένου τοῦ μικτοῦ κέρδους³ (ἔστω 20.000) ἔχομεν κόστος πωληθέντων 100.000.

Ἐάν τὰ κατὰ μῆνα χρεωστικά ὑπόλοιπα ἀνήλθον εἰς:

Ἰανουάριος	40.000	} 50.000
Φεβρουάριος	50.000	
Μάρτιος	60.000	

τὸ μέσον τοῦτον ἀνέρχεται εἰς 50.000 καὶ ὁ ἀριθμοδείκτης κυκλοφοριακῆς ταχύτητος εἶναι: $\frac{120.000}{50.000} = 2$

Εἶναι προφανές τὸ συμφέρον πού ἔχει ἡ ἐπιχείρησις ὅπως—ἐπὶ κερδοφόρων συναλλαγῶν—ὁ συντελεστῆς 2 εἶναι ὅσον δυνατόν μεγαλύτερος.

Ἡ σύγκρισις τῆς διαμορφώσεως αὐτοῦ, κατὰ περιόδους ἢ ἔτη ὡς λ. χ.

	1953		
α' τρίμηνον	2	}	1952 3,3
β' >	3		1953 2,8
γ' >	4		1954 3,7
δ' >	1		1955 3

ὁδηγεῖ εἰς πολύτιμα πορίσματα, ὡς πρὸς τὴν ἱκανότητα τῆς διοικήσεως, τὴν ἀποτελεσματικότητα τῆς διαφημίσεως, τὴν πορείαν τῆς ἀγοραστικῆς δυνάμεως, τὴν καταλληλότητα τῶν εἰδῶν, τὸς ἐποχιακὰς διακυμάνσεις, κ. ἄ.

21 Ἀξιοποίησις προσωπικῶν Ἀσμῶν. Ἐνταῦθα ἐρευνητέα εἶναι ἡ πραγματικὴ ταχύτης ἀνανεώσεως τῶν πιστώσεων ὡς καὶ ἡ μέση διάρκεια αὐτῶν. Διότι π.χ. ἡ χορήγησις τριμήνου πιστώσεως δὲν προδικάζει τὴν πραγματικότητα, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ἄλλοι μὲν πελάται προ-

1. Ἐξευρίσκειται προστιθεμένων τῶν μηνιαίων ὑπολοίπων καὶ διαιρουμένου τοῦ συνόλου διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν μηνῶν.

2. Βλ. καὶ παράδειγμα σελ. 153.

3. Ἡ ἐκπτώσις τοῦ κέρδους ἐνδείκνυται διότι τὸ μέγεθός του—μεγαλύτερον ἢ μικρότερον—ἀλλοιώνει ἀδικαιολογητῶς τὸν συντελεστῆν ταχύτητος.

πληρώνουν (έπωφελούμενοι έκπτώσεως), εις άλλους δέ χορηγοῦνται παρατάσεις προθεσμίας, κτλ. Ὁ τύπος εἶναι :

$$\frac{\text{Κύκλος εργασιῶν ἐπὶ πιστώσει (εἰς τὸ κόστος) ἐτήσιος, τρίμηνος, κτλ.}}{\text{Μέσον χρεωστικῶν ὑπόλοιπων περιόδου}} = 100 \text{ ἐκ.}$$

$$\text{Ἔστωσαν: κύκλος εργασιῶν ἐπὶ πιστώσει, ἐτήσιος} \quad 100 \text{ ἐκ.}$$

$$\text{χρεωστικῶν ὑπόλοιπων πελατῶν Ἰανουαρίου + Φεβρ. + Μαρτίου . . . + Δεκεμβρίου} = 30 \text{ ἐκ.}$$

$$\frac{100}{12}$$

$$\text{Ὁ συντελεστής εἶναι } \frac{100}{30} = 3,3.$$

Διαιροῦντες τὸν ἀριθμὸν ἡμερῶν τοῦ ἔτους 360, διὰ τοῦ ἀριθμοδείκτου 3,3 εὐρίσκομεν τὴν *πραγματικὴν* μέσσην διάρκειαν τῶν χορηγηθαισῶν πιστώσεων. Ἐνταῦθα $360 : 3,3 = 109$. Ἐὰν ὑποτεθῇ διὰ αἱ χορηγηθεῖσαι πιστώσεις ὑπῆρξαν ὁμοιομόρφως τρίμηνοι (90 ἡμέραι) διαπιστοῦμεν *μέσσην* καθυστέρησιν ρευστοποιήσεως 19 ἡμερῶν. Τοῦτο ἐπιτρέπει νὰ ἀσκηθῇ ἡ δέουσα κριτικὴ ἐπὶ : τῆς ἐπιλογῆς τῆς πελατείας, τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐγγυήσεων, τῆς παρακολουθήσεως τῶν λήξεων, τῆς ὀργανώσεως τοῦ δικαστικοῦ τμήματος κτλ.

Ἡ ἐποχιακὴ καὶ κατὰ ἔτη (χρήσεις) σύγκρισις τοιούτων δεδομένων εἶναι, ὡς καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν λ)σμῶν ἀξίων, ἐξόχως διαφωτιστικὴ.

§ 5

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ

(Comptes de charges, dépenses, Konten der Kostenarten, Expense Accounts)

- 22 Ὑπομνήσεις ἐκ τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων. Ἡ μελέτη τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων καὶ τοῦ λογιστικοῦ αὐτῶν χειρισμοῦ δὲν εἶναι νοητὴ, χωρὶς νὰ προηγηθῇ ἡ μελέτη τῆς φύσεως τῶν ἐξόδων (καὶ βαρῶν), τῶν μορφῶν καὶ κατηγοριῶν τούτων, κ.ἄ. Τὰς γνώσεις ταύτας ἀντλοῦμεν ἐκ τοῦ εὐρυτέρου συγγενοῦς κλάδου.

§§ 1

Ἔννοια, φύσις καὶ μορφαὶ ἐξόδων

- 25 Ἔννοια. Ὡς ἐξοδα (καὶ βάρη) νοοῦμεν τὰς πάσης φύσεως καὶ μορφῆς ἠ-θελημένας—κατ' ἀρχὴν—ἀναλώσεις συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, τὰς ὁποίας πραγματοποιεῖ ὁ οἰκονομικὸς ὀργανισμὸς διὰ τὴν ἐπίτευξιν τοῦ ἰδιοφελοῦς ἢ κοινωφελοῦς αὐτοῦ σκοποῦ.

1. Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον ἐγένικευσεν τὸν ὄρον charges (βάρη), τὸν ὅποιον ἀναφέρει καὶ ὁ ἡμέτερος ν. 2190/1920. Τὰ βάρη, ὡς εὐρυτέρα κατηγορία, περιλαμβάνουν : τὰ ἐξοδα, τὰς ἀγορὰς (ἐφοδιασμοὺς ἀναλισκομένους) καὶ τὰς ποσοδοτήσεις ἢ προικοδοτήσεις (dotations), δηλ. ἐπιβαρύνσεις τῆς χρήσεως εἰς ὄφελος : Ἀποθεματικῶν ἀνανεώσεως (fonds de renouvellement), Ταμείου συντάξεων, Προβλέψεων διαφόρων κ. ἄ.

III. Τσιμάρια, Ἀρχαὶ γενικῆς Λογιστικῆς

24 Θέσις. Τὸ ἔξοδον (ἢ δαπάνη) προκύπτει ἐκ τῆς μετατροπῆς μιᾶς ἀξίας εἰς ἄλλην, *εὐπαθειάρας* μορφῆς, ἀξίαν. Οὕτω π.χ. σίτος εὐρισκόμενος εἰς τὴν ἀποθήκην συνιστᾷ στοιχεῖον περιουσίας ἔχον ἀξίαν καὶ ἐκτός τῆς ἀγρεκμεταλλεύσεως¹. Ἐὰν ὁμως σπαρῆ μετατρέπεται οἰκονομικῶς (καὶ λογιστικῶς) εἰς ἔξοδον, δηλ. πάλιν εἰς ἀξίαν, βεβαίως, ἀλλὰ εὐπαθετέρας μορφῆς, τῆς ὁποίας ἡ ὑπόστασις ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς πραγματοποιησέως τοῦ ἀναμενομένου ἐσόδου (ἐνταῦθα ἐσοδείας). Ἀκόμη εὐπαθετέρας εἰς ἐμφανίζονται αἱ δαπάναι αἱ συνιστάμεναι εἰς καταβολὴν χρήματος διὰ τὴν ἀγορὰν ὑπηρεσιῶν τρίτων (μισθοί, μεταφορικά, ἀσφάλιστρα, κ. ἄ.).

25 Μορφαί. Εἰς τὴν σελ. 151 ἐσημειώσαμεν ὅτι τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ, εἴτε μετασχηματίζονται μορφολογικῶς (ἀγορά μηχανημάτων μετρητοῖς) εἴτε—κυρίως δὲ τοῦτο—μετατρέπονται εἰς ἔξοδα. Εἶναι, ὡς εἶπομεν, *προδαπάναι*².

Στατική περιουσίας		Τροπὴ εἰς ἔξοδα	Δυναμικὴ περιουσίας
Πάγια :	Ἀκίνητα	Ἀποσβέσεις	Κόστος παραγωγῆς νέων ἀξιών ἢ ὑπηρεσιῶν
	Μηχανήματα		
Ἔργαλεία			
Κυκλοφοριακά	Πρ. ὄλαι	Ὑλικά ἀναλισκόμενα	
	Ἀνταλλακτικά		
	Καύσιμα		
Διαθέσιμα	Ταμείον Τράπεζαι	Ἀγορά ὑπηρεσιῶν τρίτων :	
		Ἐνοίκια	
		Ἀσφάλιστρα	
		Μισθοί	
		Φόροι	
		Τόκοι Μεταφορικά, κ. ἄ.	

Ἐκ τούτων ἔπεται ὅτι τὰ ἔξοδα εἶναι περιουσιακὰ στοιχεῖα δυναμικῆς μορφῆς, κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον εὐπαθῆ³. Τοῦτο ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς μελλοντικῆς τροπῆς τοῦ κόστους (*συνόλου ἐξόδων*)

εἰς	κερδοφόρον ἔσοδον	(πλεόνασμα κέρδους)
	ισόποσον ἔσοδον	(κάλυψις ἐξόδων)
	ἀνεπαρκές ἔσοδον	(μερικὴ ζημία)
	οὐδὲν ἔσοδον	(ὀλικὴ ζημία)

26 Διαιστολή ἐξόδων - ζημιῶν. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει σαφῶς ὅτι ἡ ἐξομολώσις τῶν ἐξόδων πρὸς ζημίας καὶ ἡ ὑπαγωγή αὐτῶν εἰς τὸν λογαριασμόν *Κέρδη καὶ Ζημίας* εἶναι ἀπολύτως ἀπαράδεκτος καὶ καταρρίπτει τὴν

1. Διὰ τοῦτο καὶ λογιστικῶς εἰκονίζεται διὰ λογαριασμοῦ ἀξίας.

2. Εἰς τὴν πραγματοποιήσιν τοῦ ἐξόδου δύναται βεβαίως νὰ ἀντιστοιχῇ κωνδύλιον παθητικοῦ (φόροι, τόκοι, μισθοί πληρωτέοι). Ἀλλὰ τοῦτο εἶναι προσωρινὴ εἰκὼν τῶν πραγμάτων. Ἡ ὑποχρέωσις θὰ ἐξοφληθῆ κάποτε διὰ στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ.

3. Μήπως δὲν εἶναι ἐξ ἴσου εὐπαθεῖς καὶ οἱ μετασχηματισμοὶ τῶν λοιπῶν ἀξιών; διὰ τῆς πωλήσεως ἐμπορευμάτων ἐπὶ πιστώσει μετατρέπεται μιὰ ἀσφαλῆς ἀξία, τὰ ἐμπορεύματα, εἰς ἄλλην, τοὺς πελάτας, ἐλπίζομένης μὲν ἀλλὰ πάντοτε προβληματικῆς ρευστοποιήσεως.

στάθμην τῆς Λογιστικῆς εἰς τὸ ἐπίπεδον ὑποτυπώδους καταστιχογραφίας¹. Βεβαίως ὑπάρχουν ὀριακαί τινες δυσδιάκριτοι περιπτώσεις, ἐξόδου - ζημίας, ὅπως ἄλλωστε μεταξὺ ὑγείας καὶ... ἀσθενείας, τοῦτο ὁμως δὲν εἶναι λόγος... νοσηλείας παντὸς ἀνθρώπου!

§§ 2

Κατηγορίαι ἐξόδων

27 **Κατάταξις.** Τὰ πάσης φύσεως ἔξοδα εἶναι δεκτικὰ ἀναριθμητῶν διακρίσεων. Ἰδού αἱ κυριώτεραι τούτων :

Διακρίσεις			
ὡς πρὸς :	ἄμεσα	ὡς πρὸς :	προσδιοριστικὰ κόστους μὴ κοστολογήσιμα
τὴν ἐνσωμάτωσιν των εἰς τὸ κόστος	ἔμμεσα :	τὸν συνυπολογισμόν των ἢ μὴ εἰς τὸ κόστος	
	— φήσει		
	— θήσει		
τὸν τρόπον ἐκδηλώ- σεώς τῶν	ἐμφανῆ	τὴν διαμόρφωσιν των ὅταν αὐξομειού- ται ἢ παραγωγικῆ ἢ συναλλακτικῆ δραστηριότητος	*Αναλογικὰ Μὴ ἀναλογικὰ — σταθερὰ — αἰθροῦσα — φθίνοντα — παλίνδρομα
	ὑπολογιστικά ² .		
τὸν χρόνον ἀναλώ- σεώς των	ἔκδολευμένα		
	μὴ δεδολευμένα		

Κατωτέρω μελετῶμεν τὰς διακρίσεις ποῦ ἐνδιαφέρουν ἀμεσώτερον τὴν Λογιστικὴν.

28 **Ἔξοδα ἄμεσα - ἔμμεσα.** *Ἄμεσα (frais directs) εἶναι τὰ ἀφορῶντα κατὰ τρόπον ἐμφανῆ καὶ συνεπῶς βαρύνοντα ἀπ' εὐθείας :

- εἴτε μίαν λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως (παραγωγὴν, διοίκησιν).
- εἴτε ἓνα τελικὸν φορᾶ κόστους (ἐμπόρευμα, προϊόν, ὑπηρεσίαν κτλ.).

Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην καλοῦνται συνήθως *εἰδικὰ ἔξοδα*.
*Ἐμμεσα (frais indirects) εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὅποια γινόμενα χάριν τοῦ συνόλου τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ συνεπῶς διὰ περισσοτέρας συγχρόνως λειτουργίας (τμήματα, ὑπηρεσίας, κέντρα παραγωγῆς) ἢ τελικοῦ φορεῖς κόστους (εἶδη προϊόντων κτλ.), βαρύνουν ἕκαστον τούτων βάσει ὑπολογιστικῆς ἢ ἀναλογίας (συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως). Π.χ. ἀπόσβεσις ἐργαλείων, θέρμανσις καὶ φωτισμὸς χώρων, μισθοὶ διοικητικοῦ προσωπικοῦ, κτλ. Τὰ ἔμμεσα ἔξοδα διακρίνομεν εἰς :

- *Φήσει* ἔμμεσα· εἶναι ἀκριβῶς τὰ ἀνωτέρω. τὰ ὅποια, ὡς ἐκ τῆς γενικότητος των, δὲν συνδέονται εὐδιακρίτως πρὸς ὠρισμένον φορᾶ.
- *Θήσει* ἔμμεσα· εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὅποια ἐνῶ μὲν εἶναι ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των ἄμεσα (καὶ συνεπῶς θὰ ἔπρεπε νὰ βαρύνουν ἀπ' εὐθείας καὶ ἀνεκδοιάστως ἓνα φορᾶ κόστους), καθίστανται ἐν τούτοις ἔμμεσα :

1. Ἡ εἰς τὰς μέσας Ἐμπορικὰς Σχολὰς διδασκομένη Λογιστικὴ χρῆζει, ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο, ἀμέσου ἀναμορφώσεως διὰ νὰ μὴ διαιωνίζονται ἀπληραιωμένα καὶ ἀβάσιμοι ἀντιλήψεις. Δὲν εἶναι δυσχερὲς νὰ διδάσκηται ὅτι οἱ λογαριασμοὶ ἐξόδων καὶ ἐσόδων συγκεντρῶνται εἰς ἓνα ἢ περισσοτέρους λογαριασμοὺς ἐκμεταλεύσεως, ἐκ τῶν ὁποίων πηγάζουν τὰ ὀργανικά, φυσιολογικά, ἀποτελέσματα.

2. Μὴ προσπίπτοντα εἰς τὴν ἄμεσον ἀντιλήψιν, ἀλλὰ καθοριζόμενα ὑπολογιστικῶς (charges supplétives, kalkulatorische Aufwand) ὡς ἐνοίκια τεκμαρτά, ἀποβιβή ἐπιχειρηματίου, τόκος ἰδίων κεφαλαίων, κ. ἄ.

α'. είτε διότι έλλείπουν αί τεχνικά, οργανωτικά ή διοικητικά προϋποθέσεις διά τών όποιων εξακριβώνεται ποϋ και πώς ήναλώθη τό έξοδον π.χ. έλλείψει μετρητών ήλεκτρικού ρεύματος κατά κινητήρα - ή υπάρχόντων τοιούτων έλλείψει έλέγχου - δέν μετρείται τό αναλωθέν ρεύμα δι' έκάστην κατασκευήν. Αυτό τοϋτο δύναται νά συμβή και διά τά άμεσα εργατικά ημερομίσθια, εάν δέν ληφθῆ πρόνοια διαπιστώσεως ποϋ και πώς έχρησιμοποιήθη ή εργασία.

β'. είτε διότι, έστω και υπάρχουσών τών προϋποθέσεων, δέν αξίζει τόν κόπον, είναι δηλαδή άσύμφωρον νά καταβάλλεται προσπάθεια εξακριβώσεως τοϋ έκάστοτε βαρυνομένου φορέως κόστους (π.χ. ή χρησιμοποιηθείσα μέλάνη εις έκάστην έκτυπωτικήν εργασία, άρωματικά ούσια, χρώματα, εις βιομηχανίαν τροφίμων, κ. ά.)

Συμπεραίνοντες, τό έξοδον καθίσταται *θέσει* έμμεσα και ως έκ τούτου εισέρχεται εις τό κόστος, καθ' όπολογισμόν, όπως και τά *φύσει* έμμεσα έξοδα¹.

Έξοδα Άμεσα	Φορείς κόστους				
Τελωνειακοί δασμοί Μεταφορικά	Είδος Α. Είδος Β.				
Έμμεσα	Κέντρα δραστηριότητος				} Κλάδοι έκμεταλλεύσεως Λειτουργία οργανισμού
		Ξενοδοχείον	Εστιατόριον	Μπαρ	
Φωτισμός	100.000	50.000	40.000	10.000	
Μισθός μάγνη	50.000	—	—	50.000	
Άσφάλιστρα	180.000	90.000	70.000	20.000	

30 Έξοδα δεδουλευμένα και μή. Βασική προϋπόθεσησ όπως εν έξοδον βαρύνη μίαν λογιστικήν χρήσιν και ύποστή τούς πρόποντας λογιστικούς χειρισμούς είναι όπως τοϋτο *άπλωθῆ* έξ ολοκλήρου εντός τῆς θεωρουμένης διαχειριστικής περιόδου. Τυχάνει βεβαίως άδιάφορον αν τό οικείον έξοδον έξωφλήθη ή όφείλεται. (Π.χ. ασφάλιστρα καλύπτοντα κινδύνους 18 μηνών, είναι δεδουλευμένα μόν κατά τό 2/3, και βαρύνουν τήν κλεισμένην χρήσιν και μή δεδουλευμένα (δηλ. μη αναλωθέντα) κατά τό ύπόλοιπον τρίτον (τό όποιο άφορα και θά βαρύνη τήν επομένην χρήσιν).

Η διαστολή είναι εύχερης όσάκις ή δαπάνη είναι *χρονική* (ένοίκια μισθοί, τόκοι, ασφάλιστρα, κ. ά.), όποτε διαχωρίζονται *έπακριβώς* τά δεδουλευμένα ποσά έκ τών μη δεδουλευμένων. Τοϋτο δέν συμβαίνει πάντοτε, ώς

1. Ός έκ τούτου καθήκον παντός διεθυντοϋ λογιστηρίου είναι νά εισηγήτα και νά λαμβάνη πάν μέτρον κατάλληλον διαστολής τών δύο κατηγοριών έξόδων, εν τῷ μέτρῳ τοϋ δυνατόν και τοϋ *σκολίμου*, ώστε νά επιτυγχάνη όσον τό δυνατόν άκριβεστέρας κοστολογήσεως. Τονίζομεν τοϋτο, διότι εις τήν πράξιν επικρατεί ή αντίθετοιτάσις, δηλ. *αναίρεται* λογαριασμοί άορίστων *γενικών* (:) έξόδων, όπου *άδιοτάκτως* ρίπεται πάν έξοδον, άνευ έρεύνης τοϋ προορισμοϋ του. Όρθώς ό Bourquin όμιλει περί *faux frais généraux*, βλ. M. BOURQUIN: *Traité de Comptabilité industrielle* σελ. 191 Παρίσι 1947.

π. χ. Ξεοδα λιπάνσεως άγρου, δέν διαστέλλονται άκριβώς μεταξύ α και β καλλιεργητικής περιόδου¹.

31 Ξεοδα κοστολογήσιμα και μή. Τό κόστος είναι ένα σύνολον έξόδων. Έκ τούτου όμως δέν έπεται ότι κάθε δαπάνη, όπωσδήποτε, ένσωματούται εις τό κόστος. Ούτω προκύπτουν έξοδα μή κοστολόγησιμα. Τοúτο συμβαίνει:

— όσάκις τό έξοδον διεμορφώθη καθ' ύπερβασιν του όμαλου: τόκοι ύπερμεμερίας, έπαύσεως φόρου λόγω έκπροθέσμου δηλώσεως, άνωμαλοι φύ- ραι (πέραν τών παραδεδεγμένων), άπώλεια έξ άνωμάτων έπισηαλών άπαιτή- σεων, έξαιρετικά φθοράι έγκαταστάσεων λόγω άμελείας, ποινικάι ρήτραι κτλ.

— όσάκις ρητή άγορανομική διάταξις τό έπιβάλλει, ώς π. χ. ήμε- ρομίσηια πέραν τών συλλογικών συμβάσεων, τόκος ίδιου κεφαλαίου, κ. ά.

— όσάκις ή δαπάνη είναι μέν όμαλή κατ' έκτασιν (ποσόν) αλλά έλατ- τούται ή παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότης της έπιχειρήσεως, όποτε — κατά τινα θεωρίαν² — τά ξεοδα (τά σταθερά βεβαίως) βαρύνουν τό κόστος κατ' άναλογία τής πραγματοποιηθείσης δραστηριότητος. Παρά- δεγμα:

	Παραγωγή λογισμένη ώς όμαλή (1000)	Ξεοδα σταθερά	Κατά μέτρον
1953	1000 μέτρα	ένοίκια 10.000	10
1954	800 "	" 10.000	10 και άχι 12,5

Ή έπιβάρυνσις είναι 10 και άχι 12,5, διότι έκ τών 10.000 δρχ. κοστολο- γούνται μόνον αι 8.000, τής διαφοράς άποτελούσης έξοδον μή κοστολόγησιμον.

— όσάκις έξοδον έπαμφοτερίζει δυνάμενον να θεωρηθῆ ως άρνητι- κόν στοιχείον τών έσόδων, π. χ. προμήθεια πληρωθείσα διά τήν πώλησιν έμπορευμάτων δύναται να λογισθῆ είτε ότι βαρύνει τό κόστος τούτων, είτε ότι έλαττώνει τήν τιμήν πωλήσεως (όπερ διάφορον). Τοιαύτα κονδύλια είναι: αι έκπτώσεις, αι συναλλαγματικά διαφορά (χρεωστικά), οι τόκοι, τά ξεοδα πωλήσεων, κ. ά. Έπί τούτου άσχολούμεθα εις τά έπόμμενα.

Τά μή κοστολόγησιμα ξεοδα χαρακτηρίζει ό Schmalenbach ως *ουδαιέ- ρας δαπάνας* (neutrale Aufwand).

1. Ή έννοια του δεδουλευμένου, τόσον βασική διά τήν Λογιστικήν, ώστε να τήν . . . σέβεται και ή καταστιχογραφία, είναι δυσχερεστέρα παρά ότι συνήθως νομίζεται. Είναι σύμμικτος: οικονομική και νομική. Ούτω π.χ. έπιχειρήσις εργαζο- μένη επί έν έτος (έτος 1953) πραγματοποιεί ξεοδα και έσοδα. Προς έξεύρεσιν τών άποτελεσμάτων της, λαμβάνει (ύπολογίζει) και συσχετίζει μόνον τά δεδουλευμένα τού- των. Ή αυτή έπιχειρήσις κατέχει μετοχάς άλλης έπιχειρήσεως, ή όποία ειργάσθη και αυτή κατά τό αυτό διάστημα, προσέβη εις τούς ίδιους ύπολογισμούς και καθορί- ζει άποτελέσματα 1953. Τό προκύπτον μέρος, ύπερ τής πρώτης, θά έμφανισθῆ ως έσοδον αυτής κατά τό 1954, διότι τότε αποκτάται τό δικαίωμα άπολήψεως αυτού. Χρονικώς έν τούτοις τά δύο άποτελέσματα παρήχθησαν *έντός του αυτού έτους*. Συγ- χωνευμένων τών εταιρειών, τέλος 1953, δέν θά έπήρχετο έτεροχρονισμός (1953 και 1954) εις τήν έμφάνισιν του άποτελέσματος, προϊόντος παραλλήλως δεδουλευμένων έξόδων και έσόδων (1953).

2. Πρόκειται περί τής καλουμένης *άρχης της δρθολογικής έπιβαρύνσεως* (imputa- tion rationnelle) Σχ. βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανική Λογιστική, σελ. 122 Άθήναι 1949.

32 Ξεδοα αναλογικά - μη αναλογικά¹. Ός αναλογικά (frais proportionnels) λογίζονται εκείνα τὰ ὁποῖα αὐξομειοῦνται *συμμέτρως* πρὸς τὰς ἐκάστοτε μεταβολὰς τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγικῆς ἢ συναλλακτικῆς δραστηριότητος, π.χ.

Διαμόρφωσις παραγωγῆς		→	1000	2000	3000 μέτρα
ἀναλογικά Ξεδοα	{ ἀξία πρώτης ὕλης κινήτηροι δύναντις		10 ἑκατ.	20	30
			2	4	6
ἐπίδρασις κατὰ μέτρον ὁμοιόμορφος			12.000	12.000	12.000

Τὰ μὴ ἀναλογικά Ξεδοα δύνανται νὰ εἶναι : σταθερά, αὐξοντα, φθίνοντα καὶ ἀκανονίστου μεταβλητότητος (παλίνδρομα).

Σταθερά (frais fixes) εἶναι τὰ μὴ ἐπηρεαζόμενα ἐκ τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς ἢ τῶν συναλλαγῶν π.χ. ἐνοίκια, μισθοί, τόκοι μακροπροθέσμων δανείων, κ.ά.) π.χ.

Πορεία κύκλου ἐργασιῶν :		→	500 ἑκ.	750	1000
σταθερά Ξεδοα ²	{ ἐνοίκια ἀπόβησις ἰγνατιστάσεων		40	40	40
			10	10	10
ἐπίδρασις ἐπὶ κόστους φθίνουσα			10 %	6,6 %	5 %

Αὐξοντα (frais progressifs) εἶναι ἐκεῖνα τῶν ὁποίων τὸ ποσὸν (καὶ ἡ κατὰ μονάδα ἐπιβάρυνσις) αὐξάνει περισσότερο ἀπὸ ὃ τι αὐξάνει ἡ παραγωγή ἢ ὁ κύκλος ἐργασιῶν.

Πορεία κύκλου ἐργασιῶν		→	500 ἑκ.	750	1000
Ξεδοα αὐξοντα	{ προμήθειαι διαθέσιμες διαφήμισις (συνήθης)		10	20	30
			15	30	50
ἐπίδρασις ἐπὶ κόστους δυσαναλόγως αὐξουσα :			2,5 %	6,6 %	8 %

Φθίνοντα (frais degressifs) εἶναι τὰ αὐξάνοντα μὲν (κατὰ ποσόν) ἀλλὰ μὲ ρυθμὸν βραδύτερον τοῦ ρυθμοῦ δραστηριότητος (παραγωγῆς, συναλλαγῶν).

Διαμόρφωσις ὄγκου παραγωγῆς		→	1000 μ.	2000	3000
Ξεδοα φθίνοντα	{ Ξεδοα σχεδιαστηρίου νόμιστρα		3	4	5 ἑκ.
			2	3	4
ἐπίδρασις ἐπὶ κόστους φθίνουσα :			5.000	3.500	3.000 κατὰ μ.

Παλίνδρομα (frais regressifs). Ταῦτα ἀκολουθοῦν ἐναλλασσομένην μεταβλητότητα, ἄλλοτε ὡς ἀναλογικά - αὐξοντα, ἄλλοτε ὡς φθίνοντα κτλ. Τοῦτο συμβαίνει ἐπὶ λογιστικῶς ὁμαδοποιημένων ἐξόδων (Ξεδοα ἀνάμικτα δλων τῶν κατηγοριῶν) ἢ εἰς τὰς συνθήκας (τεχνικὰς) ἀναλώσεως τῶν ἐξόδων. Ἡ διάκρισις τῶν δαπανῶν εἰς ἀναλογικὰς καὶ μὴ εἶναι μεγίστης σημασίας διὰ τὴν ἀντίληψιν ἀναριθμητῶν θεμάτων τῆς ἐπιχειρηματικῆς οἰκονομίας (κόστος optimum, τιμολογιακὴ πολιτικὴ, κ.ά.).

33 Παρατήρησις. Μόνον κατόπιν τῆς ἀνωτέρω γενομένης ἀναπτύξεως—κατ' ἀνάγκην συντόμου—δύναται νὰ γίνῃ ὀρθὸς λογιστικὸς χειρισμὸς τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων, σημαντικῆς κατηγορίας λ/σμῶν.

1. Ἐπὶ τούτων βλ. ἔκτενῶς Μ. ΤΖΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ σελ. 78 ἐπ. Ἀθῆναι 1949.

2. Σημειωτέον ὅτι διακρίνεται καὶ ἡ περίπτωσις ἡμι-σταθερῶν ἐξόδων (frais semi fixes).

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

- 34 **Λογαριασμοί κατ' είδος εξόδου.** Διά κάθε ευδιάκριτον δαπάνην τὰ Λογιστήρια οφείλουν νὰ ἀνοίγουν ἀνά ἕνα (ἰδιαίτερον λογαριασμόν (κατ' ἀρχὴν πρωτοβάθμιον), ὁ ὁποῖος λειτουργεῖ ὅπως καὶ οἱ λογαριασμοὶ ἀξιών (βοθέντος ὅτι πρόκειται περὶ ἄλλης μορφῆς τῶν αὐτῶν στοιχείων).
- 35 **Συνήθεις λογιστικοὶ τίτλοι.** Αἱ περιπτώσεις εἶναι πάμπολλαι. Ἰδοῦ τινές :

Ἄποσβέσεις
Ἀσφάλιστρα
Μεταφορικά
Ἡμερομίσθια
Κόμιστρα - ναῦλα
Ἐξ. ταξιδίων
Ἐνοίκια
Θέρμανσις
Ἀναλωθέντα ὑλικά
Ἐπισκευαὶ
Φύλακτρα
κ. ἄ.

Φωτισμός
Προμήθειαι¹
Μεσιτεία¹
Ἐκπτώσεις¹
Τόκοι¹
Συναλλαγματικαὶ
διαφοραὶ (χρεωστικαὶ)¹
Φόροι - τέλη
Διαφημίσεις
Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ
Κινητήριος δύναμις
κ. ἄ.

- 36 **Τρόπος τήρησης.** Ἰδοῦ, σχηματικῶς :

Δεῦναι
+

Ἄποσβέσεις ἢ Ἀσφάλιστρα, κ.ἄ.

Λαβεῖν
-

Πρῶτον, χρεοῦται :

- μετὴν πραγματοποιουμένην δαπάνην (ταμιακῶς, ἢ ἄλλως)
- μετὰ κάθε προσάξεισιν ἢ ἀναπροσαρμογὴν ταύτης :
— δεδουλευμένη μὲν δαπάνη, ἀλλὰ οφειλομένη.

- Ἐλόγῳ ἀντιλογισμοῦ ἐσφαλμένης πιστώσεως

Δεύτερον, πιστοῦται :

- μετὰ κάθε ἐλάττωσιν (ὀνομαστικοῦ ποσοῦ τῆς δαπάνης.
- λόγῳ λογιστικῆς μεταφορᾶς :
— εἰς σύνθετον λ/σμόν ἐξόδων² (πρὸς λογιστικὴν ὁμαδοποίησιν τοιούτων)
— εἰς λ/σμόν ἐκμεταλλεύσεως
— εἰς λ/σμόν ἐπομένης χρήσεως (διὰ τὰ μὴ δεδουλευμένα ποσά)
— εἰς λ/σμόν Ἀποτελέσματα χρήσεως (διὰ ποσά καθ' ὑπέρβασιν ὁμαλοῦ, ἢ μὴ κοστολογήσιμα διὰ διαφόρους λόγους).
- Λόγῳ ἀντιλογισμοῦ ἐσφαλμένης χρεώσεως

Ἐμφανίζει διαρκοσῆς τῆς χρήσεως
χρεωστικὸν ὑπόλοιπον ἢ εἶναι ἐξισωμένον

1. Βλ. ἐπόμενα περὶ θετικῶν καὶ ἀρνητικῶν στοιχείων ἐξόδων - ἐσόδων.
2. Λογιστικὴ ὁμαδοποίησις ἐξόδων, βλ. σελ. 168.

37 Παράδειγμα. Ίδου συγκεκριμένον τοιοθτον :

+ Ημερομίσθια		- Παραγωγή ¹		- Ή Εκμετάλλευσίς πτηνοτροφείου	
1.000.000	800.000	800.000		800.000	
	150.000				
	50.000				
	1.000.000				
		+ Ημερομίσθια έπομένης χρήσεως			
		150.000			
		+ Αποτελέσματα χρήσεως			
		50.000			

(απόλεια ημερομισθίων λόγω...)

38 Περιληπτικοί λογαριασμοί εξόδων. Όπως δλοι οι λογαριασμοί, πάσης κατηγορίας, δύνανται και οὔτοι νά εἶναι περιληπτικοί (γενικοί) ἀναλυόμενοι εἰς ειδικούς :

* Αποσβέσεις	* Αποσβέσεις οἰκοδομῶν	* Ημερομίσθια	* Ημερ. Ξυλουργείου
	* Αποσβέσεις ἐγκαταστάσεων		* Ημερ. Μηχανουργείου
	* Αποσβέσεις ἐργαλείων		* Ημερ. Ἀτμοπαραγωγῆς
	* Αποσβέσεις τροχοφόρων		* Ημερ. Ἀποθηκῶν
	* Αποσβέσεις ὀργάνων χημείου κ. τ. λ.		* Ημερ. Συνεργείου ἐπισκευῶν κ. τ. λ.

39 Ὁμαδοποιήσις λογαριασμῶν ἐξόδων. Περισσότερα διάφορα—κατ' εἶδος—ἐξοδα, δύνανται—καὶ τοῦτο εἶναι κατὰ κανόνα ἀπαραίτητον—νά ὑπαχθοῦν, διὰ τὸ σύνολον ἢ μέρος τοῦ ποσοῦ αὐτῶν, εἰς ἓνα ἢ περισσότερους συγχρόνως λογαριασμοὺς ἐξόδων συνθετωτέρου περιεχομένου. Πρόκειται περὶ λογιστικῆς ὁμαδοποιήσεως¹ δαπανῶν διαφόρου εἶδους. Οὕτω π.χ.

Δ/σμοὶ ἀξιῶν		Δ/σμοὶ ἐξόδων κατ' εἶδος		Δ/σμός ὁμαδοποιημένων ἐξόδων	
Ταμείον		Μισθοὶ		* Ἐξοδα κινήσεως βενζιναρέτρων	
●	300	300	100	Μ	100
	150	* Ασφάλιστρα		Α	50
	80	150	50	Ε	80
	20	* Ἐπισκευαὶ		Φ	20
		80	80	Β(α)	120
		Φέροι			
		20	20		
		Βενζίνη (ἀναλωθείσα)			
●	120	120	120		

1. Σκοπὶμῶς ἀποφεύγομεν νά εἰπωμεν συγκεντρώσεως, διότι λογιστικῶς συγκέντρωσις σημαίνει μεταφορὰν συνόλου μερῶν εἰς μίαν ἐνότητα, ἐνῶ ἐνταῦθα δὲν πρόκειται περὶ τοιοῦτου.

- 40 Διαφορά περιληπτικῶν καὶ ὁμαδοποιημένων λογαριασμῶν. Εἶναι οὐσιώδης, διότι ἐνῶ ὁ περιληπτικός περιλαμβάνει ἅπαντα τὰ ποσὰ τῶν εἰς τὴν ἀρμοδιότητα αὐτοῦ εἰδικῶν λογαριασμῶν, ἐξ οὗ καὶ προκύπτει αὐστηρὰ ἀριθμητικὴ συμφωνία μεταξύ τῶν μερῶν καὶ τοῦ ὅλου, οἱ λογαριασμοὶ ὁμαδοποιήσεως ἐξόδων δέχονται διάφορα κοινῶν ἐκ μεταβλητοῦ ἐκάστοτε ἀριθμοῦ λ/σμῶν ἐξόδων. Εἶναι τρόπον τινὰ δευτερογενεῖς λογαριασμοί. Οἱ χορηγοῦντες τὰ ποσὰ εἶναι λογαριασμοὶ ἁπλῶν ἐξόδων (κατ' εἶδος). Οἱ δεχόμενοι τὰ ποσὰ εἶναι λογαριασμοὶ συνθέτων ἐξόδων (κατὰ προορισμόν).
- 41 Μικτὴ περίπτωσις. Ἀνωτέρω ἐξεθέσαμεν τὴν αὐστηρῶς ἐπιστημονικὴν βάσιν. Οὐχ ἤττον ἐκ λόγων πρακτικῆς ἀπλοποιήσεως τῶν πραγμάτων, δυνάμεθα νὰ τηρήσωμεν ἐξ ὑπαρχῆς ὁμαδοποιημένον περιληπτικὸν λογαριασμόν, ὡς π.χ.

Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν

ἀναλυόμενον εἰς :

Δασμοὶ	Μεταφορικά	Ἀποθήκευτρα	Δικ. ψυγείων
•	•	•	•
Φορτοεκφορτωτικά	Ἐκτελωνιστικά	Φύραι ἀποθηκεύσεως	κτλ.
•	•	•	•

Τοῦτο γίνεται κατ' ἐξοχὴν εἰς τὴν πράξιν, διὰ τὰ καλούμενα Γενικά ἔξοδα διοικήσεως (ὀρθότερον : Ἐξοδα γενικῆς διοικήσεως).

Γ. Ε. Δ.

Ἐνοίκια	Μισθοδοσία	Διαφημίσεις	Τ. Τ. Τ.
•	•	•	•
Δικαστικά	Φωτισμός	Ἀσφάλιστρα	κ. τ. λ.
•	•	•	•

Ἡ τελευταία αὕτη περίπτωσις συγχωρεῖται μόνον εἰς ἐντελῶς ἀσημάντους (μονοκυττάρους, θὰ εἰπωμεν) ἐπιχειρήσεις. Κατὰ βάσιν εἶναι ἀντεπιστημονικὴ, διότι συνιστᾷ συγκέντρωσιν ἐξόδων κατὰ ψευδοπροορισμόν². Ἐπὶ τούτου ἐπανερχόμεθα ἐκτενῶς.

1. Τὸ γαλλ. Λογ. Σχέδιον προβλέπει δύο τοιοῦτους : Frais pour biens meubles et immeubles καὶ Frais de gestion générale.

2. Ἐάν καὶ ἐφ' ὅσον, ὡς συμβαίνει συνήθως, εἰς τὰς οἰκείας ὑπομερίδας περιλαμβάνονται ἅπαντα τὰ ἐνοίκια, ἀσφάλιστρα, μισθοδοσία, ἀποσβέσεις, κτλ.

§ 7

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ

«Il reddito e l'alfa e l'omega della scienza economica». G. ZAPPA : Il reddito d'impresa, vol. 112.

2 Υπομνήσεις εκ τής Οικονομικής τών Έκμεταλλεύσεων Ποια είναι τὰ έσοδα, πώς έμφανίζονται, ποιαί αι κατηγοριαί αύτων κτλ, είναι γνώσεις, τας όποιας άντλοομεν εκ τοθ εύρυτέρου, συγγενοος, κλάδου.

§§ 1

Έννοια και κατηγορία έσόδων

3 Ορισμός. Είναι πολύ δυσχερής*. Ός έσοδον νοοομεν κάθε απόκτησιν αξιων η δικαιωμάτων εναντι, κατά καγόνα, αντιπαροχής τινός. Το γαλλ. *λογιστικόν Σχέδιον* απέφυγε τον όρον *revenu* και κατέφυγεν εις τον όρον *produits*, δηλ. ένταυθα, *αποδόσεις*, έν τή έννοια τής πάσης φύσεως ώφελείας. Ειδικώτερον, όρίζει ότι πρόκειται περι «ποσών εισπραχθέντων η προς εισπραξιν και άπορρεόντων εκ τής όμαλης εκμεταλλεύσεως, είτε ως αντιπαροχή αγαθών, έργασιών, παροχών η ύπηρεσιών τὰ όποια παρεχώρησεν, εξετέλεσεν η έπρομήθευσεν η έπιχειρήσας, είτε άνευ αντιπαροχής».

4 Μορφαί τινες έσόδων. Είναι πάμπολλαι. Ίδού σχετική τις κατάταξις :

- άντίτιμον πωλήσεως έμπορευμάτων, προϊόντων και πριμοδοτήσεως έξαγωγής.
- άντίτιμον πωλήσεως ύπηρεσιών : νοσήλεια, διδασκτρα, κόμιστρα, φύλακτρα, προμήθειαι, μεσιτεΐαι, πρακτορειακά δικαιώματα, κ.ά.
- άντίτιμον πωλήσεως : εισιτηρίων, συνδρομών, σχεδιών, κτλ.
- Ίδιοπαράγωγα προϊόντα (έσω καταναλισκόμενα έν τή εκμεταλλεύσει) : καρποί, προσαύξησις ξυλείας δάσους, αύξησις βάρους εκτρεφομένων ζώων, κλπ.
- Ίδιωφελείς κατασκευαί : κατασκευαί δι' ίδίαν χρήσιν και λογαριασμόν (έσωτερικαί τιμολογήσεις) η προς έξερτημένας έπιχειρήσεις (*filiales*).
- Χρηματοοικονομικαί ώφέλειαι : διαφοραί εκδόσεως δανείου υπό τό άρτιον, τόκοι, εκπτώσεις λαμβανόμεναι, διαφοραί (θετικαί) έξαγοράς ίδίων μετοχών, θετικαί συναλλαγματικαί διαφοραί, κ.ά.
- Μισθώματα γαιών, ακινήτων, μηχανών προς χρήσιν, κτλ.
- Πραγματοποιηθεΐσαι ύπερτιμήσεις : οίκοπέδων, χρεωγράφων, κτλ.

1. Έκτενεστέραν ανάπτυξιν βλ. έν μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Στοιχεία Οικονομικής τών Έκμεταλλεύσεων, σελ. 116 έπ. Άθήναι.

2. Τόσον πολύ ώστε ό νόμος 1640 περι Φορολογίας Καθαρών Προσόδων καθορίζει περιπτωσιακώς τας κατηγορίας Α—Ζ.

3. Πενιχρός είναι και ό όρισμός τών Accounting Principles (1941) τής American Accounting Association : «Revenue is measured by the realisable value, on a cash or equivalent basis, of the product of the enterprise, either goods or services».

Κατά τὰ ἀνωτέρω ἢ εἰσπραξις δὲν ἀποτελεῖ προϋπόθεσιν τοῦ ἐσόδου, οὔτε ἡ κίνησις χρήματος τοιοῦτον (ἀνάληψις καταθέσεως ἐκ τραπεζῆς). Ἐναντιθέτως, συμψηφισμὸς πρὸς χρέος (ἀνευ ἀντιπαροχῆς τινος) συνιστᾷ ἔσοδον.

- 45 Ἐσοδον, πρόσδοδος, κύκλος ἐργασιῶν.** Τὸ ἔσοδον συγγέεται συνήθως πρὸς τὴν πρόσδοσον αὕτη εἶναι ἐντούτοις ὁποπερίπτωσις αὐτοῦ. Γνωρίσματα τῆς πρόσδοσου εἶναι ὅτι προέρχεται ἐξ ὠρισμένης πηγῆς (σχετικῶς) διαρκοῦς (μεταλλεύον, ἀγρός, χρεώγραφα, ἀκίνητον), προϋποθέτει ἐκμετάλλευσιν αὐτῆς καὶ ἐμφανίζει ποιᾶν τινα περιοδικότητα (μισθώματα, τοκομερίδια, καρποφορία, κ.τ.λ.).

Τὴν Λογιστικὴν ἐνδιαφέρει, εἰδικώτερον, ὁ κύκλος ἐργασιῶν (*chiffre d'affaires*). Πρόκειται περὶ τῶν ἐσόδων τὰ ὅποια πραγματοποιεῖ ἡ οἰκονομικὴ μονὰς ἐκ τῆς πραγματοποιήσεως τοῦ κυρίου καὶ παρεπομένων αὐτῆς σκοπῶν. Π.χ.

— νοσήλεια καὶ ὠφέλεια ἐκ πωλήσεως φαρμάκων, ἀναλύσεων, κτλ. εἰς κλινικὴν.

— τόκοι, προμήθειαι, φύλακτρα, εἰσπρακτικά, κτλ. εἰς τράπεζαν.

— κόμιστρα, ἀποθήκευτρα, ἐκφορτώτικα, κτλ. εἰς ἐπιχειρήσιν μεταφορῶν

Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον δὲν περιλαμβάνει τὰ ἔσοδα ἐκ τῶν παρεπομένων ἀσχολιῶν (*recettes accessoires*), τὰ χρηματοπιστωτικὰ ἔσοδα (τόκοι, μερίσματα, κ.ἄ.) οὔτε ἔσοδα ἐξαιρετικῶς χαρακτῆρος (ἐκποίησης χρεωγράφων, κ. ἄ.).

46 Κατηγορίαι. Διακρίνομεν:

✓ — Ἐσοδα ὀργανικά. Τὰ ἀπορρέοντα ἀπὸ τὸν εὐρύτερον σκοπὸν τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ. Ἡ στενοτέρα ἐκδοχὴ τῶν πωλήσεων συνιστᾷ τὸν κύκλον ἐργασιῶν. Λ.χ. ἀποζημιώσεις ἐκ μέρους καρτέλλ διὰ τὸν περιορισμὸν τῆς παραγωγῆς εἶναι ὀργανικὸν ἔσοδον, ἀλλ' ὄχι κύκλος ἐργασιῶν.

✓ — Ἐσοδα ἀνόργανα. Τὰ πηγάζοντα ἐξ ἐτέρων πηγῶν καὶ συνηθέστερον ἐκτακτα. Ἡ διαστολὴ α καὶ β εἶναι δυσχερῆς. Λ.χ. ἐκποίησης ἀκαταλλήλου πρώτης ὀλης, ἐκχώρησις δικαιώματος ἀντιγραφῆς (χρησιμοποίησεως) σχεδίων κτλ.

Τὰ μερίσματα ἐκ συμμετοχῆς εἰς ὁμοειδεῖς ἐπιχειρήσεις εἶναι ὀργανικά, εἰς ἑτεροειδεῖς δὲ εἶναι—κατὰ κανόνα—ἀνόργανα. Δυσχέρεια ἐμφανίζεται ἐπὶ ἐπιχειρήσεων παραγουσῶν συμπληρωματικὰ ἀγαθὰ (*beni complementari*). Βιομηχανία αὐτοκινήτων συμμετέχει βιομηχανίας ἐλαστικῶν, ἢ Πάουερ εἰς βιομηχανίαν λαμπτήρων, κτλ.

Ἡ διάκρισις ὀργανικῶν ἀνοργάνων ἐσόδων ἔχει πρακτικὸν σκοπὸν, διότι ἐξ αὐτῶν ἀπορρέουσι ὀργανικὰ ἢ ἀνόργανα κέρδη, ἡ δὲ διάκρισις τῶν εἶναι θεμελιώδης διὰ τὴν μόρφωσιν γνώμης ἐπὶ τῆς πραγματικῆς πορείας καὶ τῆς ἀξίας τοῦ οἰκ. ὀργανισμοῦ. Διακρίνομεν ἀκόμη:

✓ — Ἐσοδα (τακτικά ἢ) ὀμαλί, πραγματοποιούμενα ὑπὸ κανονικῆς συνθηκῆς ἐκμεταλλεύσεως, ὡς περίπου ἐπιθανολογήθησαν ταῦτα κατὰ τὴν ἰδρυσιν τοῦ ὀργανισμοῦ, ἢ προϋπολογίζονται ἐτησίως. Ἄντιστοιχοῦν εἰς τὸν μέσον κανονικὸν (ὀμαλὸν) βαθμὸν δραστηριότητος.

✓ — Ἐσοδα συγκυρίας, διαμορφούμενα (εὐμενῶς ἢ δυσμενῶς) συνεπεῖα ἀναταραχῶν εἴτε τῆς ἐν γένει οἰκονομικῆς ζωῆς (ἐναλλαγῆς τοῦ οἰκ. ρυθμοῦ) εἴτε εἰδικώτερον συνθηκῶν ποῦ ἐπηρεάζουν τὴν δρᾶσιν τοῦ ὀργανισμοῦ: λ.χ. πενιχρὰ ἐροδεῖα ἐλαίου εὐνοοῦσα βιομηχανίας ὕδρογονώσεως σπορελαίου, κτλ. Ἐνίοτε εἰδικὸν συγκυριακὸν γεγονὸς μονιμοποιούμενον (λ.χ. διάνοιξις

συγκοινωνιακής άρτηρίας, κτλ.) καθιστᾶ τὰ συγκυριακά ἔσοδα μόνιμα καὶ ὁμαλά. Συνδυαστικῶς ἔχομεν :

ΟΡΓΑΝΙΚΑ	ΑΝΟΡΓΑΝΑ
1. Κανονικά	1. Κανονικά (τακτικά, ὁμαλά).
2. Συγκυριακά	2. Συγκυριακά
α) εὐμενῆ	α) εὐμενῆ
β) δυσμενῆ	β) δυσμενῆ

— Ἔσοδα *δεδολευμένα καὶ μὴ*. Ἀντιστοιχοῦν ἀκριβῶς εἰς τὴν γενομένην ἤδη, προκειμένου περὶ ἐξόδων, διάκρισιν (σελ. 164).

— Ἔσοδα *ἐμφανῆ καὶ ὑπολογιστικά*. Τὰ τελευταῖα καλούμενα καὶ *τεκμαρτά* (ὡς ἐνοίκιον ἰδιοκατοικουμένου ἀκινήτου, ἀμοιβὴ ἐπιχειρηματίου, τόκος ἰδίων κεφαλαίων) ἔχουν σημασίαν προκειμένου εἰδικώτερον διὰ τὸν καθορισμὸν ἀκριβεστέρων κατὰ κλάδους ἀποτελεσμάτων¹, κ.ἄ.

- 47 Σημασία κατηγοριῶν ἐσόδων.** Ἡ Λογιστικὴ ὀφείλει νὰ διαχωρίσῃ τὰς κατηγορίας ταύτας διότι τότε μόνον προμηθεύει εἰς τὴν διοίκησιν τοῦ οικονομικοῦ ὀργανισμοῦ δεδομένα ἀξία μελέτης. Οὕτω π.χ. ὁ καθορισμὸς τῆς ἀποδοτικότητος, ὡς σχέσεως κέρδους πρὸς κεφάλαιον, θὰ εἶναι παραπλανητικὸς ἂν εἰς τὰ κέρδη περιλαμβάνονται καὶ ἀνόργανα ἢ συγκυριακά τοιαῦτα, ἐπὶ μικτῶν ἐπιχειρήσεων ὁ διαχωρισμὸς τῶν ἐσόδων εἶναι ἀπαραίτητος διὰ τὴν ὀρθότεραν φορολόγησιν αὐτῶν, κ.ο.κ.

§ 8

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΟΔΩΝ

(Comptes de produits, Umsatzkonten)

- 48 Λογαριασμοὶ κατ' εἶδος ἐσόδου.** Διὰ κάθε εὐδιάκριτον τοιοῦτον, τὰ Λογιστήρια ὀφείλουν νὰ ἀνοίγουν ἀνά ἓνα ἰδιαίτερον λογαριασμὸν (κατ' ἀρχὴν, πρωτοβάθμιον), ὁ ὁποῖος λειτουργεῖ ὡς οἱ λογαριασμοὶ Παθητικοῦ.

- 49 Συνήθεις λογιστικοὶ τίτλοι.** Ἀναφερόμενοι εἰς τὰς περιπτώσεις τῆς σελ. 170 ἔχομεν :

α Πωλήσεις (ἐμπορευμάτων, κτλ.)	10 Προμηδοῦντες ἐξαγωγῆς (κολοφωνίου)
β Νοσήλια	11 Ἀσφάλιστρα κλάδου πυρός
γ Δίδακτρα	12 Συνλλαγματικαὶ διαφοραὶ (πιστωτικαὶ)
δ Φύλακτρα	13 Ἔσοδα εἰσίου
ε Ψυκτικὰ δικαιώματα	14 Ἐνοίκια πολυκατοικίας
ς Εἰσιτήρια	15 Προμήθειαι
ζ Συνδρομαὶ	16 Προεξοφλήματα
η Τόκοι (πρόσοδοι)	17 Ἔσοδα τραπεζοκομίου
θ Ἔσοδα βιβλιοδετείας	18 Πωλήσεις ὑπολειμμάτων
κ.ἄ.	κ.ἄ.

- 50 Τρόπος τήρησεως.** Λειτουργοῦν ὡς οἱ λογαριασμοὶ παθητικοῦ. Ἰδού, σχηματικῶς :

1. Βλ. ἐπομ. § περὶ λ/σμῶν Ἐκμεταλλεύσεως.

Δοῦναι

Πωλήσεις, ἢ κόμιστρα κ.ἄ.

Λαβεῖν
+**Δεύτερον**, χρεοῦται :

- Με κάθε ἐλάττωσιν (ὀνομαστικοῦ) ποσοῦ τοῦ ἐσόδου
- λόγῳ λογιστικῆς μεταφορᾶς :
 - εἰς σύνθετον λ)σμόν ἐσόδων (χάριν ὁμαδοποιήσεως τοιοῦτων)
 - εἰς λ)σμόν ἐκμεταλλεύσεως
 - εἰς λ)σμόν, μεταβατικόν, ἐπομένης χρήσεως, (διὰ τὰ μὴ δεδουλευμένα ποσά)
 - εἰς τόν λ)σμόν *Ἀποτελέσματος χρήσεως* (ἐξαιρητικῶς ἐπὶ ἐκτάκτων, ἀνοργάνων τοιοῦτων)
- Με ἀντιλογισμόν ἐσφαλμένης πιστώσεως

Πρῶτον, πιστοῦται

- Με τὸ πραγματοποιούμενον ἔσοδον (ταμιακῶς ἢ ἄλλως)
- με κάθε προσάξεισιν ἢ ἀναπροσαρμογῆν :
 - δεδουλευμένον ἔσοδον, ἀλλὰ μὴ ἔγγραφέν
- Με ἀντιλογισμόν ἐσφαλμένης χρεώσεως

51 Παράδειγμα. Ἴδου συγκεκριμένον τοιοῦτον :

Ἐκμετάλλισ πτηνοτροφείου

200 | 1.150

(1) σελ. 168)

Ἔσοδα πτηνοτροφείου
ἐπομένης χρήσεως

100

Ἀποτελέσματα χρήσεως

50

— Ἔσοδα πτηνοτροφείου +

1.300

100
50
1.150**52 Σημασία ἀναλυτικῆς διαπιστώσεως.** Ἡ παρακολούθησις τῶν ἐσόδων κατ' εἶδος (κατηγορίαν) ἔχει μεγίστην σημασίαν :

— ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως, π.χ. εἰς ξενοδοχειακὴν ἐπιχείρησιν τὸ λογιστήριον ὀφείλει νὰ διαχωρίζῃ τὰς κινουμένας ἐκ τῶν ἐνοικισιαστικῶν εἰσπράξεων, διότι συνεπάγονται διάφορον φορολογικὴν ὑποχρέωσιν.

— διὰ τὴν ἀκριβεστέραν ἐκτίμησιν τῆς πηγῆς ἐκάστου ἐσόδου, π.χ. παραγγελιοδοχικὸν γραφεῖον ὀφείλει νὰ ἀναλύῃ τὰς προμηθείας του κατὰ κλάδους συναλλαγῶν : Προμήθειαι ἐπὶ ὀργανικῶν, Προμήθειαι ἐπὶ ἐλαστικῶν, Προμήθειαι ἐπὶ ἀντιλλακτικῶν, κτλ.

— γενικώτερον δὲ χάριν τοῦ ὀρθοτέρου σχηματισμοῦ τῶν λογαριασμῶν ἐκμεταλλεύσεως, ὡς ἐκθέτομεν εἰς τὰ ἐπόμενα.

53 Περιληπτικοὶ λογαριασμοὶ ἐσόδων. Αὐτονόητον ὅτι τηροῦνται ὡς τοιοῦτοι ὁσάκις συντρέχει λόγος, π.χ. παρὰ τραπέζην :Τόκοι
(πιστωτικοί)

τόκοι δανείων ἐπ' ἐνεργήσιν : ἐμ/μίτων, χρονογράφων
τόκοι ἐνεργῶν πιστώσεων ἐξωτερικῶν
τόκοι προκαταβολῶν ἐναντι φορολογικῶν
τόκοι προσζήτησεων
τόκοι ἐνυποθήκων δανείων, κ.ἄ.

54 Ὁμαδοποιήσις λογαριασμῶν ἐσόδων. Ἰσχύουν τὰ λεχθέντα ἐν σελ. 168, ἀλλὰ σπανιώτερον συντρέχουν λόγοι πρὸς τοῦτο.

1. Ἀπαλλαγὴ ἐκτάκτου πολεμικῆς εἰσφορᾶς, κτλ. Ἐγχ. Ὑπουργ. Οἰκονομικῶν 74/1948 ἐπὶ Ἄν. Ν. 702 1948

ΘΕΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΩΝ

- 55 Έννοια. Συσχετιζομένων τών δεδουλευμένων έξόδων πρὸς τὰ ἐπίσης δεδουλευμένα έξοδα (τῆς αὐτῆς περιόδου) έξευρίσκονται τὰ οἰκ. ἀποτελέσματα, κατὰ τὸν τύπον :

$$\begin{array}{r} \text{Έσοδα} \quad - \quad \text{Έξοδα} \quad = \quad \text{Άποτελέσματα} \\ (a + \beta + \gamma + \delta) - (a' + \beta' + \gamma' + \delta') = A \end{array}$$

Οὐχ ἦττον ὑπάρχουν κονδύλια τινὰ τών ὁποίων ἡ φύσις εἶναι ἐπαμφοτερίζουσα καὶ συνεπὼς ἀμφισβητούμενα. Ταῦτα διακρίνονται εἰς δύο κατηγορίας :

- | | | |
|-----------------------------------|---|---|
| α. Στοιχεῖα δυνάμενα νὰ θεωρηθοῦν | { | ὡς προσθετικά κόστους
ἢ
ὡς ἀφαιρετικά έξόδων [ἢ τοῦ ἀποτελέσματος] |
| β. Στοιχεῖα δυνάμενα νὰ θεωρηθοῦν | { | ὡς προσθετικά έξόδων [ἢ τοῦ ἀποτελέσματος]
ἢ
ὡς ἀφαιρετικά έξόδων (κόστους) |

Τοιαῦτα στοιχεῖα, τῆς πρώτης περιπτώσεως, εἶναι :

— Έκπτώσεις χορηγούμεναι πρὸς πελάτας. Ὁ χορηγῶν τὴν ἔκπτωσιν δύναιται νὰ ἐρμηνεύσῃ ὅτι αὕτη συνιστᾷ δαπάνην (κοστολογησίμων), διότι δι' αὐτῆς ἀποφεύγονται ἢ μετριάζονται ἄλλα έξοδα ποῦ ἀνάμφισβητήτως ἔχουν τὴν θέσιν των εἰς τὸ κόστος : διαφήμισις, τόκος, ἀπώλειαι ἐξ ἐπισηφᾶν χρεωστῶν, κτλ. Δυνάμεθα ὁμως νὰ δεχθῶμεν ὅτι διὰ τῆς ἔκπτώσεως ἀπλῶς μειοῦται ἡ τιμὴ πωλήσεως¹.

— Τόκοι πιστωτικῶν (ιδίῃ) κεφαλαίων. Ὁ καταβαλλόμενος τόκος ἐρμηνεύεται, κατὰ τὴν ἐπικρατετέραν γνώμην (Mellerowicz, Scovell, Wellisch κ.ά.), ὡς παραγωγικὴ δαπάνη δύναιται ὁμως νὰ θεωρηθῇ—καὶ τοῦτο εἶναι ἐπικρατέστερον εἰς τὴν πράξιν—ὡς βάρος (charge). τὸ ὁποῖον μειώνει τὰ (ἀκαθάριστα) ἀποτελέσματα, φερόμενον ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν λογαριασμὸν ἄποτελέσματα χρήσεως.

— Προμήθειαι, μειοῦται, καὶ ἀνάλογα. Ἰσχύει ἡ αὐτὴ δυνατότης ἐρμηνείας ὡς ἐπὶ τῶν ἐκπτώσεων.

— Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ (χρεωστικαί). Ὁ Α εἰσάγει ἐμπορεύματα ἐκ τοῦ ἔξωτερικοῦ (ἐπὶ πιστώσει), τὰ ὁποῖα κοστολογεῖ πρὸς 1000 καὶ πωλεῖ 1200. Κατὰ τὴν μεταγενεστέραν ἐξόφλησιν, προμηθεύεται τὸ συνάλλαγμα εἰς τιμὴν μεγαλυτέραν τῆς προῦπολογισθείσης, ὁπότε προκύπτει χρεωστικὴ τίς

1. Σχετικῶς πρὸς τὸ θέμα βλ. γνωμάτευσιν μας εἰς *Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας*, ἀρ. 71/1/52, ἔνθα καὶ εἰδικὴ βιβλιογραφία.

2. Φορολογικῶς, ἐκπτώσεις ἀναγραφόμεναι ἐπὶ τοῦ τιμολογίου, ἐκπίπτουσι τοῦ φόρου Κύκλου ἐφφασιῶν, οὐχ ὁμως αἱ μεταγενεστέρας χορηγούμεναι τοιαῦται καὶ φερόμεναι εἰς πίστωσιν τοῦ πελάτου.

3. Βλ. ἔκτενῶς μ. ΤΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, σελ. 56 ἐπ., ἔνθα καὶ βιβλιογραφία.

διαφορά. Τι συνιστά η υπερτίμησης του συναλλάγματος; Πρόσθετον κόστος: 1000+50 ή ελάττωσιν της τιμής πωλήσεως: 1200-50;

— *Αντισφάλιστρα*. Αι ασφαλιστικά έταιρεία μεταβιβάζουν ένα μέρος των αναλαμβανομένων υπ'αυτών κινδύνων εις τας αντασφαλιστικές εταιρείας, καταβάλλουσαι αντισφάλιστρα. Τι αποτελούν ταυτα; κανονικήν δαπάνην εκ μεταλλεύσεως ή ελάττωσιν των εσόδων των, δηλ. συμμετοχήν της ξένης εταιρείας εις ταυτα; ¹

'Ανάλογα δύνανται να λεχθώσι και επί ετέρων κονδυλίων: εκπτώσεων: επί εισιτηρίων μεταφορικών επιχειρήσεων, προμηθειών επί έγγραυητικών επιστολών ², γενικής φύσεως έξόδων πωλήσεως, κ.ά.

56 **Αριθμητική εικών ζητήματος.** Ίδου πώς έχει ο ύπολογισμός, υλοθετουμένης εκατέρας των έρμηνειών:

<i>Έκπτωσης</i>		<i>ως άφαιρετικών στοιχείων των εσόδων</i>																										
χαρακτηριζομένη																												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;"><i>ως προσθετικών στοιχείων κόστους</i></td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>τιμή πωλήσεως</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>κόστος:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>— διάφορα στοιχεία 75</td> <td></td> </tr> <tr> <td>— έκπτωσης <u> +5</u></td> <td style="text-align: right;">80</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">20</td> </tr> <tr> <td><i>καθαρόν κέρδος</i></td> <td></td> </tr> </table>	<i>ως προσθετικών στοιχείων κόστους</i>		τιμή πωλήσεως	100	κόστος:		— διάφορα στοιχεία 75		— έκπτωσης <u> +5</u>	80		20	<i>καθαρόν κέρδος</i>			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">τιμή πωλήσεως</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>κόστος:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>— διάφορα στοιχεία</td> <td style="text-align: right;"><u> -75</u></td> </tr> <tr> <td> <i>μικτόν κέρδος</i></td> <td style="text-align: right;">25</td> </tr> <tr> <td>— μείον έκπτωσης</td> <td style="text-align: right;"><u> -5</u></td> </tr> <tr> <td> <i>καθαρόν κέρδος</i></td> <td style="text-align: right;">20</td> </tr> </table>	τιμή πωλήσεως	100	κόστος:		— διάφορα στοιχεία	<u> -75</u>	<i>μικτόν κέρδος</i>	25	— μείον έκπτωσης	<u> -5</u>	<i>καθαρόν κέρδος</i>	20
<i>ως προσθετικών στοιχείων κόστους</i>																												
τιμή πωλήσεως	100																											
κόστος:																												
— διάφορα στοιχεία 75																												
— έκπτωσης <u> +5</u>	80																											
	20																											
<i>καθαρόν κέρδος</i>																												
τιμή πωλήσεως	100																											
κόστος:																												
— διάφορα στοιχεία	<u> -75</u>																											
<i>μικτόν κέρδος</i>	25																											
— μείον έκπτωσης	<u> -5</u>																											
<i>καθαρόν κέρδος</i>	20																											

57 **Συνέπειαι διδομένων έρμηνειών.** Έκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι το ζήτημα στερείται πρακτικής σημασίας, αφού και εις τας δύο περιπτώσεις το προκύπτον τελικόν αποτέλεσμα είναι το αυτό. Τουτο τυγχάνει απολύτως ανακριβές. Διότι αν το άμφισβητούμενον κονδύλιον (τόκος, προμήθεια, κτλ.) λογισθῆ ως δαπάνη και έσωματωθῆ εις το κόστος, τότε τα άπογραφόμενα (μένοντα) προϊόντα, έμπορεύματα, κτλ. εμφανίζονται με *έπληξημένην* τιμήν, όποτε και τα διά του ίσο-λογισμού καθοριζόμενα κέρδη εμφανίζονται κατά την ίδιαν αναλογίαν μεγαλύτερα. Ένῶ ο λογιστικός χειρισμός του κονδυλίου ως άφαιρετικού εσόδων μειώνει ίσοπόσως το αποτέλεσμα.

Τούτο μένει άνεπηρέαστον μόνον εις την περίπτωσην άποθεμάτων (δηλ. παροχής υπηρεσιών) ή επί έκποιήσε-

1. Τούτο εξαρτάται εκ της νομικής φύσεως του συμβολίου άντασφάλισσεως. Εις τους ίσολογισμούς των άσφαλ. έταιρειών (λ/σμός *Αποτελεσμάτων χρήσεως*) τα άντασφάλιστρα εμφανίζονται έκπιπτόμενα εκ των εισπραχθέντων άσφαλιστρων.

2. Αί όποιαι άπαλλάσσονται του φόρου κύκλου εργασιών. Ύπουργική λύσις Μ/9854/13.10/51.

3. Πρόκειται περί κονδυλίου μη αναγνωριζομένου ως έξόδου κοστολογησίμου, κατά το άρθρ. 20 της *Άγορανομικής Διατάξεως-άρ. 128, 1951.*

δλου τοῦ ἀποθέματος. Ἄλλὰ καὶ τότε αἱ συνέπειαι τοῦ λογιστικοῦ χειρισμοῦ, ἀδιαφόρως ἰσότητος ἀποτελέσματος, ἐπηρεάζουν τὴν ἀκρίβειαν τῆς κοστολογήσεως, γεγονός δυνάμενον νὰ ἔχει ἀγορανομικὰς συνέπειας.

58 Λογιστικὴ εἰκὼν. Ἴδου σχετικὸν παράδειγμα :

*Ἐστῶσαν: ἀγορὰ δύο ἀντικειμένων, πώλησις ἑνός, ἔξοδα πωλήσεων γενικῆς φύσεως ἀναφερόμενα εἰς τὴν καθόλου δραστηριότητα ταύτην καὶ μὴ ἀφορῶντα μόνον τὰ πωληθέντα, (τὰ ὅποια εἶναι εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως).

Πρῶτος λογιστικὸς χειρισμὸς: προσθετικὰ κόστους

+	Ἐμπορεύματα	-	Ἐκμετάλλευσίς ἐμπορευμάτων	-	Πωλήσις	+					
	2x100=200	|	1=100	.....	1=100	|	(γ) 125	.....	(γ) 125	|	125
	(α) 5	|			(β) 5	|				|	
					Κέρδος 20 (δ)						

	Γεν. ἔξοδα πωλήσεων							Ἀποτελέσματα χρήσεως			
	10	|	(α) 5			|			(δ) 20		
		|	(β) 5			|					

Δεύτερος λογιστικὸς χειρισμὸς: ἀφαιρετικὰ ἐσόδων.

+	Ἐμπορεύματα	-	Ἐκμετάλλευσίς ἐμπορευμάτων	-	Πωλήσις	+						
	2x100=200	|	1=100	.....	1=100	|	(β) 115		(α) 10	|	125
					Κέρδος 15 (γ)				(β) 115			

	+ Γεν. ἔξοδα πωλήσεων							- Ἀποτελέσματα χρήσεως				
	10	|	(α) 10			|			(γ) 15			

59 **Πορίσματα.** Συνήθως ἡ πράξις τὴν πλειονότητα τῶν κονδυλίων τούτων ἐρμηνεύει ὡς ἀφαιρετικὰ στοιχεῖα, μεταφέρει δὲ ταῦτα ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἀποτελέσματα χρήσεως¹ (Ζημίαι καὶ Κέρδη). Τοῦτο δὲ :

- λόγω μὴ κατανοήσεως τοῦ προβλήματος καὶ τῶν συνεπειῶν τοῦ
- σκοπίμως, πρὸς μείωσιν τοῦ φορολογητέου κέρδους.
- διὰ τὴν ἑκπτώσιν, συναλλαγματικὴ διαφορά, κτλ. οὔσα μεταγενεστέρα τῆς κοστολογήσεως, δὲν δύναται πλέον νὰ ἐπιρριφθῇ ἐπ' αὐτῆς.
- λόγω κεκτημένης ἔξεως.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἀναπτύξεων προκύπτει ἐν τούτοις ἀδυστάκτως ὅτι τὸ ζήτημα εἶναι οὐσιαστικὸν καὶ συνεπῶς οἱ διευθυνταὶ λογιστηρίων ὀφείλουσιν νὰ προκρίνουσιν τὸν ἕνα ἢ τὸν ἄλλον χειρισμὸν, ἐν ἀπολύτῳ ἐπιγνώσει.

Εἰς τὸ ἐρώτημα: τί συνιστοῦν τὰ κονδύλια ταῦτα; ἔξοδα κοστολογήσιμα ἢ ἀρνητικὰ στοιχεῖα τῶν ἐσόδων ἢ ἀποτελεσμάτων (componenti negativi del reddito, Erlösminderungen) δὲν εἶναι δυνα-

1. Ὁ λ/σμός οὗτος ἀποβαίνει διὰ πολλοὺς εἶδους τι λογιστικοῦ.... καλῆθου ἀχρήστων, ὅπου ρίπτεται κάθε ἄγνοια, κάθε ἀδυναμία, κάθε ἀμφιβολία τοῦ Λογιστηρίου.

τόν νά δοθῆ ἑνιαία καί ὁμοιόμορφος ἀπάντησις: εἶναι ζήτημα περιπτωσιακόν. Τοῦτο ἀκριβῶς ἐπιβάλλει τὴν ἐξέτασιν του καί τόν δεδικαιολογημένον ἐκάστοτε χειρισμόν του. Τὸ γαλλ. *Λογισικὸν Σχέδιον* κοστολογεῖ τὰς ταμειακάς ἐκπτώσεις (escomptes accordés), θεωρεῖ δὲ ἀφαιρετικά τὰ rabais, remises, ristournes.

60 Περίπτωσης ὀρητικῶν στοιχείων κόστους. Ἀνάλογα ἀπολύτως δύναται νά λεχθοῦν ὅταν ὁ καρπούμενος: τὴν φορολογικὴν ἀπαλλαγὴν ἐκπτώσιν, συναλλαγματικὴν διαφορὰν κτλ. δύναται νά ὑπολογίσῃ ὅτι αὕτη ἐπιφέρει μείωσιν τοῦ κόστους τῶν ἀγορασθέντων, ἢ ὅτι ἀποτελεῖ αὐτοτελές (καί δὴ χρηματοοικονομικόν) ἔσοδον. Εἶναι συμμετρικῶς ἢ ἀντίθετος περίπτωσις:

α' Ἀγορά ἐμπορεύματος	100				
- συναλλαγματικὴ διαφορὰ	20				
		Κόστος	80,	πώλησις 110,	Κέρδος
β' Ἀγορά ἐμπορεύματος	100,		100,	πώλησις 110,	Κέρδος
				+ Συν. διαφορὰ	20
					30
					30

61 Λογιστικὴ εἰκὼν. Ἴδου σχετικὸν παράδειγμα:

*Ἐστω ὅτι κατὰ μεταγενεστέραν ἐξόφλησιν εισαχθέντων γαιανθράκων (100 ἐκ.) προέκυψε ἐπιφέλις *Συναλλαγματικὴ Διαφορὰ* (πιστωτικὴ 4 ἐκ.), λόγω πληρωμῆς τῶν ὀφειλομένων δολλαρίων κατὰ τῆς προϋπολογισθείσης τιμῆς (δι' ἧς ἐχρεώθησαν οἱ γαιανθράκες).

Πρῶτος λογιστικὸς χειρισμὸς: ὡς ἀφαιρετικὸν κόστος.

Γαιάνθρακες		Παραγωγή		Προϊόντα	
100 ἐκ.	(α) 4	404	500	500	Πώλησις 1/2
	96	96		(β) 40	290
		κόστος 500			Μένοντα 250
<u>Συναλλ. Διαφορὰ</u>				<u>Ἀποτελ. χρήσεως</u>	
(α) 4	4			(β) 40	

Δεύτερος λογιστικὸς χειρισμὸς: ὡς αὐτοτελές ἀποτέλεσμα (χρηματοοικονομικόν).

Γαιάνθρακες		Παραγωγή		Προϊόντα	
100 ἐκ.	100	404	504	504	Πώλησις 1/2
		100		(β) 38	290
		Κόστος 504			Μένοντα 252
<u>Συναλλ. Διαφορὰ</u>				<u>Ἀποτελέσμ. χρήσεως</u>	
(γ) 4	4	4 ἐκ.		(β) 38	
				4	
				42	

Συνεπῶς καί ἐνταῦθα ἐπιβάλλεται ἡ συνειδητὴ καί πεφωτισμένη ἐπιλογή τοῦ, κατὰ περίπτωσιν, ὀρθοτέρου λογιστικοῦ χειρισμοῦ.

Μ. Τσιμάρα, Ἀρχαὶ γενικῆς Λογιστικῆς

Α Σ Κ Η Σ Ι Ε Ι Σ

ἐπὶ λίμῶν: ἀξιών, προσωπικῶν, ἐξόδων, ἐσόδων

Ζήτημα 1.

1. Συνομολογῶ παρά τῆ Κτηματικῆ Τραπεζῇ ἐνυπόθετον δάνειον ἐπὶ τοῦ ἀκινήτου μου δρ. 50.000.000. Ἡ Τράπεζα παρακρατεῖ τόκον Ἀ' ἔξαμηνας δρ. 3.800.000.	
2. Καταβάλλω διὰ συμβολαιογραφικά, κτλ. δρχ. 1.300.000.	
3. Ἀγοράζω ἐμπορεύματα ἐπὶ πιστώσει, ἀπὸ Κ. Ἀργυρίου, ὡς τιμολ. 719/53 δρ. 14.600.000	
4. Καταβάλλω δι' ἐξόδα παραλαβῆς των	• 250.000
5. Καταβάλλω δι' ἀσφάλιστρα πυρός, ὡς συμβόλαιον...	• 1.050.000
6. Εἰσπράττω ἐκ λιανικῶν πωλήσεων	• 2.700.000
7. Ἀποδέχομαι συναλλαγματικὴν ἐκδόσεως Κ. Ἀργυρίου	• 10.000.000
8. Ὑπολογίζω εἰς βάρος ἐπιχειρήσεως, στεγαζομένης εἰς τὸ ἰδιόκτη- τον ἀκίνητόν μου, τεκμαρτόν ἐνοίκιον ἑτήσιον	• 12.000.000
9. Ἀγοράζω ἐμπορεύματα μετρητοῖς, ὡς τιμολ. ...	• 7.000.000
10. Εἰσπράττω λήξαντα τοκομερίδια χρεωγράφων μου	• 500.000
11. Καταθέτω εἰς Τράπεζαν Ἀθηνῶν, εἰς λογαριασμόν ὄψεως	• 20.000.000
12. Καταβάλλω διὰ συνδρομὴν εἰς Ε. Β. Ἐπιμελητήριον	• 600.000
13. Πρὸς ἐξόφλησιν λογαριασμοῦ Κ. Ἀργυρίου καταβάλλω	δρ. 4.300.000
Λαμβάνω παρ' αὐτοῦ ἔκπτωσιν	• 300.000
	δρ. 4.600.000
14. Καταβάλλω δι' ἐργοδοτικὴν εἰσφοράν Ι.Κ.Α.	δρ. 400.000
15. Πρὸς ἐξόφλησιν ἐπισκευῶν ἀκινήτου, ἐκδίδω ἐπιταγὴν ἐπὶ Τρα- πέζης Ἀθηνῶν	• 2.100.000
16. Ἀγοράζω μετρητοῖς ὀλίκα σκευασίας, ὡς τιμολ.	• 300.000

Ζήτημα 2.

Πῶς θὰ ἐμφανισθῆ τελικῶς ὁ λογαριασμός Ἐπιπτώσεως λαμβανόμενοι (πράξις ἀρ. 13) ἂν ἔρμηνευθῆ ὅτι τὸ ποσόν τῶν 300.000 συνιστᾷ:

- 1) Ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον κόστους
- 2) Αὐτοτελὲς χρηματοπιστωτικὸν ἀποτέλεσμα.

Ζήτημα 3.

Ἐμφανίσατε τὸν λογαριασμόν Κ. Ἀργυρίου, λεπτομερῶς.

Λύσις 1.

Λ Υ Ξ Ι Ε Ι Σ

<p style="text-align: center;">Λογαριασμοὶ ἀξιών</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%; text-align: left;">570</th> <th style="width: 60%; text-align: center;">Ταμείον</th> <th style="width: 30%;"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">46.200.000</td> <td style="padding-left: 5px;">1.300.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">2.700.000</td> <td style="padding-left: 5px;">250.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">500.000</td> <td style="padding-left: 5px;">1.050.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">7.000.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">20.000.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">600.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">4.300.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">400.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="padding-left: 5px;">300.000</td> </tr> </tbody> </table> <p style="text-align: center; margin-top: 20px;">Λογαριασμοὶ ἐξόδων</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%; text-align: left;">670</th> <th style="width: 60%; text-align: center;">Τόκοι</th> <th style="width: 30%;"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">3.800.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p style="margin-top: 20px;">665 Συμβολαιογραφικά</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">1.300.000</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> </tbody> </table>	570	Ταμείον			46.200.000	1.300.000		2.700.000	250.000		500.000	1.050.000			7.000.000			20.000.000			600.000			4.300.000			400.000			300.000	670	Τόκοι			3.800.000			1.300.000		<p style="text-align: center;">Λογαριασμοὶ προσωπικοὶ</p> <p>162 Κτηματικὴ Τράπεζα</p> <p style="padding-left: 20px;">Λογὸς ἐνυποθήκου δανείου</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">50.000.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>400 Προμηθευταὶ</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">10.000.000</td> <td style="width: 30%; text-align: right;">14.600.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">4.300.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">300.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>4001 Κ. Ἀργυρίου</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">10.000.000</td> <td style="width: 30%; text-align: right;">14.600.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">4.300.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">300.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>520 Γραμμ. πληρωτέα</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">10.000.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>562 Τράπεζ. Ἀθηνῶν</p> <p style="padding-left: 20px;">Λογαριασμός ὄψεως</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 60%; border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">20.000.000</td> <td style="width: 30%; text-align: right;">2.100.000</td> </tr> </tbody> </table>			50.000.000		10.000.000	14.600.000		4.300.000			300.000			10.000.000	14.600.000		4.300.000			300.000				10.000.000		20.000.000	2.100.000
570	Ταμείον																																																																		
	46.200.000	1.300.000																																																																	
	2.700.000	250.000																																																																	
	500.000	1.050.000																																																																	
		7.000.000																																																																	
		20.000.000																																																																	
		600.000																																																																	
		4.300.000																																																																	
		400.000																																																																	
		300.000																																																																	
670	Τόκοι																																																																		
	3.800.000																																																																		
	1.300.000																																																																		
		50.000.000																																																																	
	10.000.000	14.600.000																																																																	
	4.300.000																																																																		
	300.000																																																																		
	10.000.000	14.600.000																																																																	
	4.300.000																																																																		
	300.000																																																																		
		10.000.000																																																																	
	20.000.000	2.100.000																																																																	

Λογαριασμοί εξόδων

600	'Αγοραί έμ/των	
	14.600.000	
	7.000.000	
643	Μεταφορικά άγορών	
	250.000	
638	'Ασφάλιστρα (άκιν.)	
	1.050.000	
630	'Ενοίκια	
	12.000.000	
666	Συνδρομαί	
	600.000	
607	'Υλικά συσκευασίας	
	300.000	
632	'Επισκευαί (άκινήτου)	
	2.100.000	
618	'Εργ. εισφορά ΙΚΑ	
	400.000	

Λογαριασμοί εσόδων

700	Πωλήσεις (έμ/των)	
		2.700.000
763	Πρόσοδοι άκινήτων	
		* 12.000.000
771	Πρόσοδοι χρωμαγρών	
		500.000
780	'Εκπτώσεις λαμβανόμεναί	
		300.000

(κονδύλιον προσθετικών εσόδων
ή αφαιρετικών κόστους άγορών).

Σημ. — 'Η κατά τό δεκαδικόν
σύστημα άρθρώσεως των
λογαριασμών έγένετο
κατά τό Ισχύον γαίλ. Λο-
γιστικόν Σχέδιον (1947).

Λύσις 2.

Περίπτωσης Α	+	'Αγοραί έμπορευμάτων	-		-	'Εκπτώσεις	+
		14.600.000		300.000		* 300.000	300.000
		7.000.000					
Περίπτωσης Β	-	'Αποεγλ. χρήσεως	+		-	'Εκπτώσεις	+
				* 300.000		300.000	300.000

Λύσις 3.

4001. Κ. 'Αργυρίου, 'Ενταύθα όδός . . .

Μάιος	7	'Αποδοχή μας συν/κής λήξεως	10.000.000	Μάιος	4	Τιμολόγιόν του 719/53	14.600.000
Μάιος	30	Μετρητα μου	4.300.000				
'	30	'Εκπτώσις του	300.000				

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ
κατάλληλων δι' έπιτηδεύματιών Β' φορολογικής κατηγορίας

Π Ι Ι Σ Π Ρ Ε Σ Η Σ

Χρονολογία	Α ι τ ι ο λ ο γ ι α		Π ο σ ά		έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των
	Μέρικα	Όλικά	Μέρικα	Όλικά						
Δεκεμβρ.	1	Ύπολοιπον εις νέον	4.897.500							
"	2	"Εκ λιανικής πώλησεως, αμα απόδ. 363-701	1.247.850		1.247.850					
"	3	"Από Α. Άναστασίου προς έξοφλησιν λησμού του	1.414.800		1.414.800					
"	4	"Εξ έπιστροφής κενών βαρελιών	318.000			318.000			5.000.000	
"	5	Δάνειον από Χ. Στρατάκη	5.000.000		1.818.000			15.000.000		
"	6	"Εκ λιανικής πώλησεως, αμα απόδ. 901-980	1.818.000							
"	7	Καταθέσεις νέου κεφαλαίου	15.000.000							
"	8	"Από Β. Βασιλόπουλου έναντι λησμού του	315.500		315.500					
"	9	"Ενοίκιον έξ απεθνεύσεως έμψων τρίτων	800.000		500.000					800.000
"	10	Είσπρασις συνζεύξης Π. Δέλτα	500.000		31.271.650		318.000	15.000.000		800.000
					31.271.650		318.000	15.000.000		800.000

Π Λ Η Ρ Ω Μ Α Σ

Δια γινικά διαφόρων	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	έξ έπιση- μοποίη- των	Π ο σ ά	
										Μέρικα	Όλικά
185.000										Α ι τ ι ο λ ο γ ι α	
000.000										Χρονολογία	
000.000										Δεκέμ-	
										1	Δια μισθούς Νοεμβρίου
										2	Δι' ένοίκιον Νοεμβρίου
										3	"Άγορα έμψων εις τιμολ. Γ. Γεωργίου αμα 398
										4	"Έξοφλησις λησμού τηλεφώνου Νοεμβρίου
										5	"Άγορα ένοψμων ΙΚΑ
										6	"Απολήψεις
										7	Συνδρομή 1992 εις "Επαγγέλ. Έπιμελητήρ.
										8	Δι' άγοραν ήλεκτρικού φυγέλου
										9	Εις Γ. Δημητρίου προς έξοφλησιν λησμού μας
										10	"Απολήψεις
											3.200.000
											1.000.000
											512.000
											123.500
											451.000
											2.000.000
											500.000
											2.500.000
											451.000
											4.100.000
											4.100.000
											3.200.000
											1.123.500
											512.000
											18.071.500
											18.071.500

Σημ. Αι λωβηθέντα έπιταγα έξομοούμενα προς τα μετρητα δύνανται να αναγραφούν εις το βιβλ. Ταμείου (ή εις ιδιαιτερον τοσούτον) "Εφ'ην.
ΙΕγκυλ. Κ. Φ. Σ. 131/1952.

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΤΩΝ

§ 1

ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ ΕΙΣ ΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

„Das ganze Geheimnis der theoretisch richtigen Einkommensbuchhaltung liegt darin, die Plus- oder Minusposten des Einkommens mit ihren Kapitalquellen als Nutzleistungen oder negativen Leistungen jener Quelle zu verbinden.“

Irving FISHER: Μελήτη ἐν Wirtschaftstheorie der Gegenwart, τεύχος, 3, σελ. 25, Wien 1928.

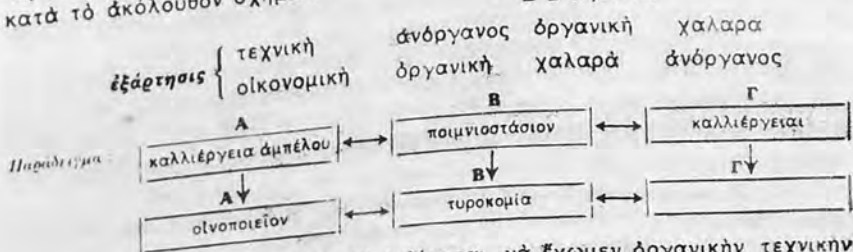
- 1 Διάρθρωσις οικονομικῶν μονάδων.** Εἰς κάθε οικονομικὸν ὄργανισμὸν δυνάμεθα καὶ ὀφείλομεν νὰ διακρίνωμεν δύο τινὰ :
 - τὴν διάρθρωσιν κατὰ κλάδους (σκοπός).
 - τὴν διάρθρωσιν κατὰ λειτουργίας (μέσα).
- 2 Κλάδοι.** Δύνανται νὰ εἶναι ὀλιγώτεροι ἢ περισσότεροι, ὡς λ.χ.

Ἐπιχειρήσεις

Ἀσφαλιστικὴ	Βιομηχανικὴ	Ναυτιλικὴ	Ἀγροτικὴ
κλάδος ζωῆς	ἐτοιμῶν προϊόντων	γραμματ. ἀκτοπλοίας	καλλιέργειαι
κλάδος ἀτυχημάτων	ἐπί παραγγελία	γραμματ. Μεσογείου	ποιμνιστάσιον
κλάδος πυρός κ. ἄ.	ἢ χημικῶν	κ. ἄ.	τυροκομία κ. ἄ.
	φαρμακευτικῶν		

Τὰ ὄρια καὶ τὸ περιεχόμενον ἑκάστου κλάδου δὲν εἶναι πάντοτε ἀπολύτως σαφῆ. Ὅπωςδὴποτε προέχουσιν σημασίαν ἔχει τὸ γεγονός ὅτι τῶσον μεταξύ τῶν διαφόρων κλάδων, ὅσον καὶ ἑκάστου κλάδου πρὸς τὴν ἐπιχειρησιν (ὡς σύνολον) διαμορφοῦνται σχέσεις τεχνικῆς καὶ οικονομικῆς φύσεως. Ἀμφότερα δύνανται νὰ εἶναι : ὀργανικῆς, χαλαρᾶς ἢ ἀνοργάνου ἐξαρτήσεως, κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα :

Βαθμοί :

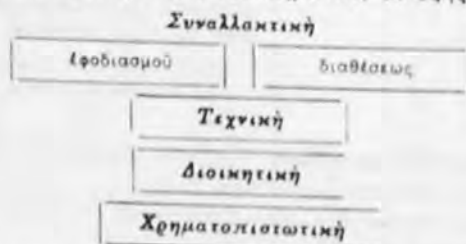


Ὅτω π.χ. (Α—Α καὶ Β—Β) ἐνδέχεται νὰ ἔχωμεν ὀργανικὴν τεχνικὴν ἐξάρτησιν ἐφ' ὅσον ὁ κλάδος οἰνοποιίας (τύπος οἴνου, μίγματα, ἀποδόσεις)

έξαρτώνται ἐκ τῆς καλλιέργειας ἀμπέλου. Οἰκονομικῶς ὅμως ἡ σχέσηις δύναται νὰ εἶναι χαλαρά ἐάν αἱ σταφυλαὶ (ἢ τὸ γάλα) δύνανται νὰ ἀξιοποιηθῶν ἀπ' εὐθείας εἰς τὴν ἀγοράν. Συνεπῶς ὡς πρὸς τὸν κλάδον τῆς ἀμπέλου ἡ οἰκονομία δύναται ἐνδεχομένως νὰ ἐκλείψῃ ἀνευ δυσμενῶν συνεπειῶν, ἐνῶ ἐνδέχεται νὰ μὴ συμβαίῃ καὶ τὸ ἀντίθετον. Ἐφ' ὧν τούτων δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἐπεκταθῶμεν ἐνταῦθα¹.

Ὁφείλομεν ὅμως νὰ ἐξάρωμεν ὅτι καθῆκον τῆς Λογιστικῆς² εἶναι ἀκριβῶς νὰ προσαρμοσθῇ καὶ νὰ παρακολουθῆσθῇ τὴν διάρθρωσιν ταύτην τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ καὶ νὰ διαφωτίσῃ, διὰ παραστατικῶν ἀριθμῶν, τὰς διαμορφουμένας σχέσεις. Μόνον τότε ἐκπληροῖ τὸν πραγματικόν της, βαθύτερον, προορισμόν.

3. **Λειτουργία.** Πλὴν τῶν κλάδων, τοὺς ὁποίους ἡ δραστηριότης αὐτῶν καθιστᾷ συνήθως ἐμφανείς, ὀφείλομεν ἀκόμη νὰ διακρίνωμεν τὰς διαφόρους λειτουργίας αἱ ὁποῖαι συνυπάρχουν εἰς κάθε οἰκ. ὀργανισμόν. Αὗται εἶναι κατὰ τοὺς εἰδικούς (Fayol, Cartier, κ. ἄ.) τοῦλάχιστον, αἱ ἑξῆς:



α'. Ὡς λειτουργίαν *ἐφοδιασμοῦ* ἐννοοῦμεν τὴν ὄλην ὀργάνωσιν καὶ δραστηριότητα, αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται χάριν τῆς ἐξασφαλίσεως τοῦ ρυθμοῦ ἀποκτίσεως (δηλ. ἐφοδιασμοῦ) πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν, καυσίμων, ἀναλλακτικῶν, ἐμπορευμάτων, ὑλικῶν συσκευασίας, κ. τ. λ., ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως. Ἡ δραστηριότης αὕτη προκαλεῖ ἐξοδα ἀφορῶντα ἀμέσως ἢ ἐμμέσως ταύτην³.

β'. Ὡς λειτουργίαν *διαθέσεως* (Distribution) ἐννοοῦμεν τὴν ὄλην ὀργάνωσιν καὶ δραστηριότητα διὰ τῶν ὁποίων πραγματοποιεῖται—ὅσον τὸ δυνατόν ὀμαλότερον—ἡ τοποθέτησις τῶν προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν, εἰς τὴν ἀγοράν. Ὅπως ἡ πείρα διδάσκει, πρόκειται περὶ σημαντικῆς λειτουργίας, διὰ τῆς ὁποίας ἡ ἐπιχείρησις προσαρμόζεται συνεχῶς πρὸς τὰς κυμαινόμενας, μεταβλητάς, συνθήκας τῆς ἀγορᾶς. Καὶ ἡ δραστηριότης αὕτη ἀπαιτεῖ ἐξοδα, ἀναφερόμενα ἀπ' εὐθείας ἢ ἐμμέσως εἰς αὐτήν.

Ἐφοδιασμός καὶ διαθέσις συνιστοῦν τὴν, εὐρυτέραν, συναλλακτικὴν λειτουργίαν (*fonction commerciale*).

γ'. Ὡς *τεχνικὴν* (ἢ παραγωγικὴν) λειτουργίαν νοοῦμεν τὴν ὀργάνωσιν καὶ τὴν δραστηριότητα διὰ τῶν ὁποίων ἐπιτυγχάνεται ἡ παραγωγή. Ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως αὕτη δύναται νὰ εἶναι ὑποτυπώδης ἢ ἀπλῆ (ἐμφιάλωσις μεταλλικοῦ ὕδατος) ἢ συνθετωτάτη (φαρμακευτικά, μηχανολογικά, προϊόντα,

1. Βλ. Μ. ΞΕΜΑΡΑ: Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐπιχειρήσεων, σελ. 57 ἐπ. Ἀθήναι 1950.

2. Βλ. Κεφ. 1ον σελ. 27.

3. Βλ. σελ. 169.

κτλ.). Τὰ προκύπτοντα έξοδα (άμεσα και έμμεσα) έμφανίζουν κατ' έξοχήν μεγάλην ποικιλίαν.

δ'. 'Η διοικητική λειτουργία (fonction administrative) έχει ως προορισμόν νά πραγματοποιήσῃ και νά συντονίσῃ—εί δυνατόν όρθολογικῶς—τάς άνωτέρω δραστηριότητας. Άποτελεῖ μέσον πρὸς σκοπόν. Διά τοῦτο και τὰ έξοδα τὰ όποία γίνονται ειδικῶς χάριν αὐτῆς έπίπτονται έπί τῶν προηγουμένων λειτουργιῶν.

ε'. 'Η χρηματοπιστωτική (fonction financière) άφορᾷ τήν εξασφάλισιν τῶν απαιτουμένων έκάστοτε κεφαλαίων, διά τοῦ καταλληλοτέρου χειρισμοῦ τῶν λαμβανομένων και χορηγουμένων πιστώσεων, τοῦ χρόνου και τῆς νομικῆς μορφῆς αὐτῶν (ένέχυρα, ύποθήκαι, έγγυήσεις, συμμετοχαί, κτλ.). Και ένταῦθα τὰ προκύπτοντα έξοδα (τὰ όποία τὰ ξένα λογ. σχέδια κατατάσσουν εὐδιακρίτως, εις ίδίαν όμάδα) δέον νά βαρύνουν τάς προηγουμένας λειτουργίας, χάριν τῶν όποίων γίνονται.

4. **Λογιστική εἰκὼν λειτουργιῶν.** "Αν και εις τήν καθημέραν πρᾶξι αι άνωτέρω λειτουργίαι έμφανίζονται άρκετά άνάμικτοι και συγκεχυμένοι, ή έννοιολογική αὐτῶν διάκρισις πρέπει νά άποτελή τὸ πρῶτον μέλημα τῶν λογιστηρίων. Τοῦτο δὲ διά νά καθίσταται δυνατόν, και δσον τὸ δυνατόν άκριβέστερα, ή ανακατάταξις τῶν έξόδων και ή λογιστική αὐτῶν όμαδοποίησις κατά προορισμόν. Οὕτω θά έχομεν :

"Εξοδα γινόμενα χάριν

{	τοῦ έφοδιασμοῦ
	τῆς παραγωγῆς (έναν συντρέχει ή περίπτωσις)
	τῆς διαθέσεως
	τῆς διοικήσεως
	τῆς χρηματοδοτήσεως

5. **Θέσις κόστους** (Kostenstelle, sections). 'Η ως άνω όμαδοποίησις (κατά λειτουργίας) παριστάνει μίαν προσωρινήν κατάταξιν τῶν έξόδων. Είναι αι καλούμεναι *θέσις κόστους*. Έκάστη τούτων εκπροσωπεῖ λογιστικῶς μίαν δραστηριότητα, αλλά ένίστε και μίαν *υποδιαίρεσιν* ταύτης, π.χ.

Παραγωγή	{	Σχεδιαστήριον	{	τμήμα Α
		Μηχανουργεῖον		τμήμα Β
Διάθεσις	{	Χυτήριον	{	πώλησις έσωτερικῶ
		'Επινικελωτήριον		πώλησις έξωτερικῶ

1. "Η χρηματοοικονομική.

2. Διά νά κατανοήσῃ ὁ σπουδαστής τήν φύσιν αλλά και τήν σημασίαν τῆς διακρίσεως τῶν λειτουργιῶν (και δι τῆς συναλλακτικῆς και χρηματοπιστωτικῆς) ὄχι μόνον ως πρὸς τὰ έξοδα αλλά και ως πρὸς τὰ έσοδα, έτιωσαν τὰ έξῆς : Πληροφοροῦμαι ὅτι τὸ προϊόν τὸ όποῖον παρᾶγω, σπανίζον εις τάς Πάτρας, έχει υπερτιμηθεῖ. Συνεπῶς άποστέλλω εις τὸν παραγγελιοδόχον Χ ποσότητά τινα και συναινῶ εις τήν λιανικήν πώλησιν και κατά μήνα έκκαθάρισιν τῶν πωλήσεων. Αὐται πραγματοποιοῦνται έπί ικανοποιητικῆ τιμῆ, αλλά ὁ παραγγελιοδόχος εισπράξας διάφορα ποσά πτωχεύει, καθίσταται άναξιόχρεως, κτλ. Θά ήτο προδήλως άνόητον αν ή λογιστική μου ένεφάρχιζεν ένα και μόνον, δυσμενές, άποτέλεσμα εκ τῶν συναλλαγῶν Πατρῶν. Εἰς τήν πραγματικότητα συναλλακτικῶς ένήργησα έπιτυχῶς και έκερδίσα. 'Η άποτυχία άφορᾷ τήν γματικότητα συναλλακτικῶς ένήργησα έπιτυχῶς και έκερδίσα. 'Η άποτυχία άφορᾷ τήν κακήν έπιλογήν τοῦ παραγγελιοδόχου δηλ. τήν χρηματοπιστωτικήν μου ένέργειαν. 'Η λογιστική μου διαχωρίζουσα τάς δύο λειτουργίας : συναλλακτικήν και χρηματοπιστωτικήν ὀφείλει νά διαπιστώσῃ αριθμητικῶς άμφότερα τὰ άποτέλεσματα.

οπότε και δύναται νά παρακολουθηται υπό Ισορίθμων *θέσεων κόστους*. Ούτω διά τήν παραγωγήν θά ἔχωμεν *έξοδα* θέσεις κόστους, διά τήν διάθεσιν τῶν προϊόντων *δίο*.

Διά τῶν τοιούτων ὑποδιαίρέσεων ἐπιδιώκεται ἡ ὄσον τό δυνατόν μεγαλύτερα *ὁμοιογένεια*¹ τοῦ περιεχομένου τούτων εἰς τρόπον ὥστε τά συγκεντρούμενα ἔξοδα νά βαρύνουν, τελικῶς, *ὁμοιογενεῖς φορεῖς* κόστους (sections homogènes).

6 **Ὁρολογία.** Ἐς παρατηρήσωμεν ὅτι τήν σκιαγραφηθεῖσαν ἀνωτέρω διάρθρωσιν, ὡς ἐνιαίαν ζῶσαν πραγματικότητα, δυνάμεθα νά ἀποδώσωμεν διά τῶν κάτωθι ὀρων :

- εἰς τήν Διοικητικὴν ἐπιστήμην : λειτουργία
- εἰς τήν Ὀργανωτικὴν ἐπιστήμην : κέντρα δραστηριότητος
- εἰς τήν Λογιστικὴν τεχνικὴν : θέσεις κόστους

Ὅπότε ἔχομεν : Λειτουργία = κέντρον δραστηριότητος = θέσις κόστους

Ἐάν δέ δεχθῶμεν διαδοχικάς τούτων ὑποδιαίρέσεις, ἔχομεν :

Λειτουργία	{	κέντρον δραστηριότητος Α	{	θέσις κόστους Α ₁
				θέσις κόστους Α ₂
		κέντρον δραστηριότητος Β	{	θέσις κόστους Β ₁
				θέσις κόστους Β ₂

Σπεύδομεν νά τονίσωμεν ὅτι τοιαῦται ὑποδιαίρέσεις ἀφοροῦν, εἰς τήν πρῶξιν, κυρίως τήν παραγωγικὴν λειτουργίαν καί συνεπῶς ἐνδιαφέρουν κατ' ἐξοχήν τήν βιομηχανικὴν λογιστικὴν. Παρά ταῦτα τό θεωρητικόν τοῦτο σχῆμα ἔχει ἐδρυτέραν διδακτικὴν σημασίαν.

7 **Κύρια καί βοηθητικά κέντρα δραστηριότητος.** Ἡ ἐπιχείρησις ἐνδέχεται νά διατηρήῃ ἀνίσου σημασίας τμήματα καί ὑπηρεσίας. Ἡ τοιαύτη ἱεράρχησις εἶναι συνήθης. Ἐνα συνεργεῖον ἐπισκευῶν παρέχει τὰς ὑπηρεσίας του εἰς ὅλον τό ἐργοστάσιον, ἡ ἠλεκτροκίνησις τό ἴδιον, ἡ ὑπηρεσία μεταφορῶν ἐξυπηρετεῖ τὸσον τὰς ἀνάγκας τοῦ ἐφοδισμοῦ ὅσον καί τῆς διαθέσεως, κτλ. Ἄλλὰ καί ἐδρυτέρον ἀκόμη : ἡ λειτουργία τῆς διοικήσεως καί ἡ χρηματοπιστωτικὴ γίνονται χάριν ἄλων τῶν ἄλλων (ἐφοδισμοῦ, παραγωγῆς κτλ.). Συνεπῶς διακρίνομεν *κύρια* καί *βοηθητικὰς* θέσεις κόστους².

Τοῦτο ἐνέχει διά τήν Λογιστικὴν μεγάλην σημασίαν, διότι τὰ ἔξοδα τῶν βοηθητικῶν θ. κόστους *ἀρκεῖ* νά ἐπιρρίπτονται καταμεριζόμενα ἐπὶ τῶν κυρίων δραστηριοτήτων τὰς ὁποίας ἐξυπηρετοῦν.

8 **Προσωρινὸς καί τελικὸς σκοπὸς ἐξόδων.** Ἡ κατὰ κυρίας καί βοηθητικὰς θέσεις κόστους κατὰταξις τῶν ἐξόδων ἀποτελεῖ ἕνα πρῶτον *προσωρινόν* προορισμόν. Τελικῶς ταῦτα, ἀφοῦ ἐνσωματωθῶν εἰς καταλλήλους *φορεῖς*, θά ἀχθοῦν εἰς τὸν λογαριασμόν *Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως* (ἐνδεχομένως περισσοτέρους κλάδους αὐτῆς) πού ἀποτελοῦν τὸν *δραστηρικόν* προορισμόν αὐτῶν. Τελικὸς σκοπὸς τούτων εἶναι ἡ *Γενικὴ Ἐκμετάλλεσις* καί οἱ περισσότεροι, ἐνδεχομένως κλάδοι αὐτῆς.

1. Βλ. καί Α. - J. MARTIN : Comptabilité analytique d'exploitation, σελ. 77 ἐπ. Paris 1948.

2. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ Ἀθήναι 1949.

§ 2

ΑΡΧΑΙ ΤΗΣ ΣΥΧΡΟΝΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

[Comptabilité analytique d'exploitation]

- 9 **Κανόν.** Κατόπιν τών λεχθέντων ἐν σελ. 168 περί λογιστικῆς ὁμαδοποίησης τών ἐξόδων, ἐν σελ. 182 περί τών λειτουργιῶν καὶ τών κλάδων ἐκμεταλλεύσεως, ὁικονομικοῦ τινος ὀργανισμοῦ, δυνάμεθα ἤδη νὰ ὀλοκληρώσωμεν καὶ νὰ συνοψίσωμεν τὰς ἀπόψεις ταύτας ὑπὸ μορφήν κανόνος, θεμελιουόντος τὴν σύγχρονον *Γενικὴν* Λογιστικὴν.

Τὰ ἔξοδα :

Πρῶτον : καταχωρίζονται εἰς πρωτοβαθμίους λ/σμούς κατ' εἶδος ἔξόδου.
Δεύτερον : ὁμαδοποιοῦνται κατὰ λειτουργίας, συνιστώσας τὰς *θέσεις κόστους*, δηλαδὴ κατὰ *ποσοφινόν* περιορισμόν.

Τρίτον : Ἀπλοῖ καὶ ὁμαδοποιημένοι λ/σμοὶ ἔξόδων μεταφέρονται εἰς τοὺς *λ/σμούς ἐκμεταλλεύσεως*, πρὸς συσχέτισιν τῶν καὶ πρὸς τὰ ἀντίστοιχα κατ' εἶδος ἔσοδα (καὶ οἱ ὅποιοι ἀποτελοῦν τὸν ὀριστικὸν προορισμόν ἀμφοτέρων).

- 10 **Ἐφαρμογὰί.** Ἔστωσαν οἱ κάτωθι λ/σμοὶ ἔξόδων, χρεωμένοι μὲ τὰ ἀντίστοιχα ποσὰ, καθ' ὀρισμένην χρονικὴν περίοδον.

Ἀποσβέσεις	Ἀσφάλιστρα	Μεταφορικά	Ἡμερομίσθια
5.000.000	3.000.000	1.000.000	20.000.000
Μισθοί	Φόροι - τέλη	Γραφικὴ ὕλη	Ἐξ. ταξιδίων
10.000.000	1.200.000	100.000	800.000
Φωτισμός	Τόκοι	κ. τ. λ.	
300.000	1.200.000	1.000.000	

Τὰ ἀνωτέρω ποσὰ νοοῦνται :

- ὅτι εἶναι δεδουλευμένα διὰ τὴν ἐν λόγῳ περίοδον. Ἄλλως τὰ μὴ δεδουλευμένα ποσὰ (ἀσφάλιστρα, μισθοί, κτλ.) θέλουσι προηγουμένως μεταφερθῆ εἰς ἀντίστοιχους λ/σμούς¹.
- ὅτι εἶναι ὁμαλὰ κατ' ἕκτασιν. Καθ' ὑπέρβασιν τοῦ κανονικοῦ καὶ ὅπωςδήποτε μὴ ἀξιοποιηθέντα, μεταφέρονται εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

Κατόπιν τούτων καταστρώνεται ὁ πίναξ τοῦ καταμερισμοῦ τῶν κατὰ κέντρα δραστηριότητος, ἤτοι — λογιστικῶς — *θέσεις κόστους*. Κριτήριον τῆς ἐνεργείας ταύτης εἶναι : ποῦ πράγματι ἠναλώθη ἕκαστον ἔξοδον.

1. Ἡμερολογιακὴ ἔγγραφὴ :
Ἀσφάλιστρα ἐπομένης χρήσεως (ἢ περιόδου) εἰς Ἀσφάλιστρα.

11 Κατάστασις ἢ Φύλλον μερισμοῦ (feuille de repartition).

Εξόδα → κατά προορισμόν →			Θέσεις κόστους [<i>Kostenstelle</i>]				
			Διοίκησης	Εργασιασμός ἀποθήκευσις	Παράγωγή	Διόδοσις	
Κατ' εἶδος	Ποσά	Βάσις μερισμοῦ					
Ἀποσβέσεις	5.000.000	α'	300.000	500.000	3.800.000	400.000	= 5.000.000
Ἀσφάλιστρα	3.000.000	β'	700.000	900.000	200.000	1.200.000	= 3.000.000
Μεταφορικά	1.000.000	γ'	150.000	300.000	50.000	500.000	= 1.000.000
Ἡμερομίσθια	20.000.000	δ'	—	1.000.000	18.500.000	500.000	= 20.000.000
Μισθοὶ	10.000.000	ε'	6.000.000	1.200.000	1.800.000	1.000.000	= 10.000.000
Φόροι - τέλη	1.200.000	ς'	700.000	300.000	—	—	= 1.200.000
Γραμ. ἔλη	100.000	ζ'	250.000	50.000	70.000	100.000	= 500.000
Ἐξ. ταξιδίων	800.000	η'	400.000	100.000	50.000	250.000	= 800.000
Φωτισμός	300.000	θ'	80.000	50.000	120.000	100.000	= 300.000
Τόκοι	1.200.000	ι'	400.000	100.000	600.000	50.000	= 1.200.000
κ. ἄ.	1.000.000	κ'	290.000	100.000	410.000	200.000	= 1.000.000
	44.000.000		9.300.000	4.600.000	29.800.000	4.500.000	= 44.000.000
			Y	2.100.000	1.100.000	2.100.000	= 9.300.000
				6.700.000	30.700.000	6.600.000	= 44.000.000

12 Μελέτη καταστάσεως μερισμοῦ ἐξόδων: Ἐξεταστέα τυγχάνουν:

— ὁ χρόνος καταρτίσεως: συντάσσεται κατὰ μῆνα, τριμηνίαν, ὁποσοδῆ ποτε δὲ ἐτησίως. Ἡ βραχύχρονος κατάρτισις συνιστᾶται γενικῶς, ἐπιβάλλεται δὲ εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις.

— αἱ βάσεις μερισμοῦ: ἐλέχθη ὅτι κριτήριον εἶναι ἡ πραγματικότης: ποῦ ἠναλώθη ἕκαστον ἐξόδον καὶ εἰδικώτερον:

α'. Ἀποσβέσεις. Διὰ τὰς ἀποσβέσεις οἰκοδομῶν ὁ μερισμὸς γίνεται κατὰ κυβισμόν (μ³) ἢ ἕκτασιν (μ²) τοῦ καταλαμβανομένου ὑπὸ ἐκάστης λειτουργίας (ὄψηρεσις) χώρου. Διὰ τὰς ἀποσβέσεις μηχανημάτων, εργαλείων, ἐγκαταστάσεων, κτλ. ἀναλόγως τῆς τοποθετήσεως καὶ χρησιμοποίησεως τῶν.

β'. Ἀσφάλιστρα. Κατόπιν διαχωρισμοῦ (ventilation) τῶν συμβολαίων, π.χ. ἐπληρώθησαν ἀσφάλιστρα ἐναντι πυρκαϊᾶς οἰκοδομῶν, ἀλλὰ καὶ διὰ τὴν παράδοσιν ἐμπορευμάτων κτλ.

γ'. Μεταφορικά. Προφανῶς διενεργοῦνται τοιαῦτα δι' ἐκάστην λειτουργίαν καὶ καταμερίζονται βάσει τῶν δικαιολογητικῶν.

δ'. Ἡμερομίσθια. Βάσει τῶν μισθοδοτικῶν καὶ συναφῶν καταστάσεων: δελτίων ἡμερησίας ἐργασίας, κ. ἄ.

ε'. Ἐτερα ἔξοδα. Ἀναλόγως δι' ἕκαστον τῶν ἐξόδων, βάσει ἀναλύσεως τῶν ἀντιστοιχῶν δικαιολογητικῶν, βάσει τοῦ χώρου (φωτισμός, θέρμανσις, κτλ.) κ. ἄ. κριτηρίων.

1. Χάριν ἀπλοποιήσεως παραλείπομεν τὴν χρηματοπιστωτικὴν λειτουργίαν καὶ συνεπῶς τὴν ἀντίστοιχον θέσιν κόστους.

2. Βλ. καὶ Μ. ΠΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γεν. Λογιστικῆς Τεῦχος 3 Ἀθήναι 1948.

σε'. Τόκοι. Ἀναλόγως τῶν δεσμευομένων ὑπὸ ἐκάστης δραστηριότητος κεφαλαίων. Ἐπαρκῆς, πρακτικῶς, ἀκρίβεια ἐπιτυγχάνεται ἐὰν μερισμῶν τούτους τόκους ἀναλόγως τοῦ ἀθροίσματος ὄλων τῶν ἄλλων ἐξόδων. Αἱ ἀνωτέρω παρατηρήσεις εἶναι ἀπλῶς ἐνδεικτικά. Ἐπὶ τοῦ θέματος ἐπανερχόμεθα εἰς τὸ Β' Μῆρος.

13 Σχηματισμός λ/σμῶν ὁμαδοποιημένων ἐξόδων (Gruppenkosten). Ἄθροισομένων, εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ, τῶν ποσῶν, κατὰ θέσεις κόστους, εὐρίσκομεν τί πράγματι ἐδαπανήθη δι' ἐκάστην λειτουργίαν. Οὕτω βάσει τοῦ ἀνωτέρω φύλλου ἔχομεν :

Ἐξοδα γεν. διοικήσεως	9.300.000
Ἐξοδα ἐφοδιασμοῦ—ἀποθηκείσεως	4.600.000
Ἐξοδα παραγωγῆς	25.600.000
Ἐξοδα διαθέσεως (πωλήσεων)	4.500.000
Σύνολον ἐξόδων, κατ' εἶδος	44.000.000

Κατόπιν τούτου ἀκολουθεῖ ἡ λογιστικὴ ἡμερολογιακὴ ἐγγραφή :

Ἐξοδα γενικῆς διοικήσεως	9.300.000	
Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν—ἀποθηκείσεως	4.600.000	
Γενικά βιομηχανικά ἔξοδα	25.600.000	
Γενικά ἔξοδα πωλήσεων	4.500.000	
εἰς Ἀποθέσεις μερισθείσας ¹		5.000.000
Ἀσφάλιστρα μερισθέντα		3.000.000
Μεταφορικὰ μερισθέντα		1.000.000
Ἡμερομίσθια		20.000.000
κ. τ. λ.		.....
Κατανόμῃ ἐξόδων κατὰ θέσεις κόστους		

Τοιοιουτρόπως προκύπτουν οἱ λ/σμοί :

Ἐξοδα γενικῆς διοικήσεως	Ἐξοδα γενικά παραγωγῆς ²	Ἐξοδα γενικά πωλήσεων
9.300.000	25.600.000	4.500.000
Ἐξοδα ἐφοδιασμοῦ—ἀποθηκείσεως		
4.600.000		

14 Ἀνακατανομὴ ἐξόδων βοηθητικῶν λειτουργιῶν. Εἶδομεν (σελ. 184) ὅτι διακρίνομεν κύρια καὶ βοηθητικά κέντρα δραστηριότητος καὶ συνεπῶς κυρίας καὶ βοηθητικὰς θέσεις κόστους (Hauptkostenstelle, Hilfskostenstelle). Βοηθητικὴ τοιαύτη τυγχάνει καὶ ἡ διοίκησις, ἡ ὁποία γίνεται χάριν τῶν ἄλλων λειτουργιῶν (ἐφοδιασμοῦ, παραγωγῆς, διαθέσεως). Συνεπῶς τὸ ποσὸν τῶν 9.300.000 τοῦ λογαριασμοῦ ἔξοδα γεν. διοικήσεως δεόν νὰ κατανεμηθῇ μεταξύ τῶν ἄλλων τριῶν θέσεων

1. Ὁ διάμεσος λ/σμός X ἔξοδον μερισθὲν περιτεῖται προκειμένου περὶ ἐτησίου μερισμοῦ γενομένου εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.
2. Ἡ γενικά βιομηχανικά ἔξοδα.

κόστους, ως έσημειώσαμεν ήδη επί της καταστάσεως μερισμοῦ έξόδων¹, (σελ. 186), όποτε τελικώς οί λ/σμοί τών κυρίων θέσεων θά εμφανίζωνται μέ τά έξης ποσά :

Γ. Ε. έφοδισμοῦ—άποθηκεύσεως	δρχ.	6.700.000
Γ. Ε. παραγωγής	"	30.700.000
Γ. Ε. πωλήσεων	"	5.600.000

Σύνολον έξόδων περιόδου : 44.000.000

Βάσει ποίου κριτηρίου έγέμετο άνωτέρω ή κατανομή τών Γ. Ε. διοικήσεως ; Η άλήθεια έπιβάλλει νά' είπωμεν ότι προβαίνομεν κατά κρίσιν άγαθοῦ άνδρός, κατ' έκτίμησιν πραγμάτων^{2, 3}.

Αί τοιαῦται βοηθητικάί δραστηριότητες καί συνεπώς βοηθητικάί θέσεις κόστους είναι πολλάί : Συνεργεῖον έπισκευών, κινήσις φορτηγών αὐτοκινήτων, άτμοπαραγωγή, έξοδα σχεδιαστηρίου, κ.ά. Συχνότερον άπαντώνται εις τās βιομηχανικάς έπιχειρήσεις καί άνακατανέμονται επί τών θέσεων κόστους τής παραγωγής. Ούχ ήτιον ή άρχή είναι γενική καί ισχύει δι' όλους τούς κλάδους.

18 Σκόπιμος άπλοποίησης. Έν σελ. 167 καί 169 είπομεν ότι τό Λογιστήριον όφείλει νά τηρή τήσους πρωτοβαθμίους λ/σμούς δσα τά κατ' είδος έξοδα, τά όποια είναι βεβαίως πολλά' έν συνεχείᾳ δέ ότι ταῦτα άνακατατάσσονται (έπιμεριζόμενα) κατά προσωρινόν προορισμόν (θέσεις κόστους), όποτε έπιτυγχάνεται ή κατά κέντρα δραστηριότητος όμαδοποίησης αὐτών. Αὐτή είναι πράγματι ή *εὐρύτερα, γενική, θεωρητική* άρχή. Ταύτην δέ ακολουθεῖ κυρίως τό *γερμανικόν Λογ. Σχέδιον*⁴.

Ούχ ήτιον τυγχάνει σκόπιμον δπως τά καταγραφόμενα κατ' είδος έξοδα, εις περιληπτικούς λ/σμούς, άποτελοῦν μίαν λειτουργικήν

1. Η σχετική ήμερολογιακή έγγραφή θά είναι βεβαίως :

Γ. Ε. έφοδισμοῦ—άποθηκεύσεως	2.100.000	9300.000
Γ. Ε. παραγωγής	5.100.000	
Γ. Ε. πωλήσεων	2.100.000	
εις Γ. Ε. διοικήσεως μερισθέντα		
κατανομή βάσει		

2. Βλ. όμόφωνον άποψιν σπ. BRUNET : *Technique de la Comptabilité industrielle* Paris 1948.

3. Πάντως τούτο είναι προτιμότερον παρά νά φέρωμεν τά έξοδα ταῦτα εις τά . . . *Αποτελέσματα χρήσεως*.

4. Εις τό φύλλον μερισμοῦ (Betriebsabrechnungsbogen) εύρίσκομεν τριάκοντα διάφορα έξοδα : Μισθοῦς, ήμερομίσθια, άποσβέσεις, ασφάλιστρα, τόκους, ύλικά έπισκευών, φόρους οίκοδομῶν, έτέρους φόρους, ταχυδρομικά έξοδα, ύλικά γραφείου, κ. ά. Βλ. R. K. W. *Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen*. Leipzig 1937, σελ. 37.

προ·ομαδοποίησιν. Οὕτω, τὸ γαλλ. *Λογ. Σχέδιον* περιορίζεται εἰς ἐν·
νέα λ/σμούς ἐξόδων (καὶ βαρῶν) :

- Ὁμάς 6
60. Ἀγοραὶ ἐμπορευμάτων, πρ. ὑλῶν, ὑλικῶν, εἰδῶν οὐσκευασίας
 61. Ἐξοδα προσωπικοῦ (μισθοί, ἡμερομίσθια, ἀμοιβαὶ τρίτων, ΙΚΑ).
 62. Φόροι καὶ τέλη (ἀμμοί, ἐμμεσοί, δασμοί, διαπύλια, κ.ά.)
 63. Ἐξοδα δι' ἀκίνητα καὶ κινητὰ (ἀγαθὰ)
(Ἐνοίκια, συντήρησις, ἐπισκευαί, ἀσφάλιστρα κινητῶν, ἀκινήτων, δι·
καιώματα προνομίων εὐρεσιτεχνίας, μελέται καὶ ἔρευναι, κ.ά.)
 64. Μεταφοραὶ καὶ μετακινήσεις (προσωπικοῦ, ταξίδια, κόμιστρα, ναῦλα
ἀγορῶν, πωλήσεων, ἀσφάλιστρα μεταφορῶν).
 65. Ἐξωτερικοὶ ἐφοδισμοὶ (fournitures).
 66. Ἐξοδα γενικῆς διαχειρίσεως (διαφήμισις, προπαγάνδα, δεξιώσεις, ὑλικά
γραφεῖου, ΤΤΤ δικαστικά, συνδρομαί, γενικά ἀσφάλιστρα, κ.ά.)
 67. Χρηματοπιστωτικὰ ἐξοδα (financiers)
(τόκοι, προεξοφλήματα, ταμειακά ἐκπτώσεις, τραπέζ. ἐξοδα, ἐξοδα
γραμματίων, προμήθειαι ἔγγυθ. ἐπιστολῶν, κτλ.)
 68. Βάρη χρήσεως. (Ἀποσβέσεις, Εἰσφοραὶ εἰς ταμεία συντάξεων, ἀποθε·
ματικά (fonds) ἀνανεώσεως, κτλ.)

Ἐκ τῆς ἐπισκοπῆσεως τῶν λ/σμῶν τούτων προκύπτει ὅτι οἱ : 63
ἔξ, διὰ κινήτῃ καὶ ἀκίνητῃ, καὶ 66 ἔξ, γεν. διαχειρίσεως, εἶναι ἤδη λ/σμοὶ
ὁμαδοποιημένων, ποικίλων ἐξόδων, κατὰ προορισμόν. Παρατηρητέον
ὅμως ὅτι π.χ. τὰ ἀσφάλιστρα εὐρίσκονται (ὡς ὑπομερίδες) καὶ εἰς
τὸν λ/σμόν 64 *Μεταφοραί, μετακινήσεις*, καὶ εἰς τὸν 66 *Ἐξ. γενικῆς δια·
χειρίσεως*. Συνεπῶς ὁ μερισμὸς γίνεται ὁποσοδήποτε, ἀλλὰ κατὰ τὸ
στάδιον τῆς πρώτης εἰς τὰ βιβλία, ἐγγραφῆς. Αὕτη δὲ εἶναι ἀκριβῶς
ἡ οὐσιώδης διαφορὰ ἀπὸ τὴν καταστιχογραφικὴν τήρησιν περιληπτι·
κῶν λ/σμῶν ἐξόδων εἰς τοὺς ὁποίους ὑπάγονται ἀποκλειστικῶς, μο·
νοπωλιακῶς τρόπον τινά, ὑπομερίδες, αἱ ὁποῖαι δὲν συναντῶνται
πλέον ἀλλοῦ :

Γεν. ἐξοδα διαχειρίσεως	}	100 % ἀσφάλιστρα (παντός προορισμοῦ)	
		100 % ἔξ. ταξιδίων	·
		100 % θέρμανσις	·
		ἀποσβέσεις σιδηδρομῶν	κτλ.

Γεν. βιομηχανικὰ ἐξοδα	}	100 % ἀποσβέσεις (πάσης φύσεως)	
		100 % φωτισμὸς (πάσης φύσεως)	
		σιδηδρομῶν ἀσφάλιστρα	κτλ.

Διὰ τοῦτο καὶ εἶπομεν ἐν σελ. 169 ὅτι πρόκειται περὶ παρα·
μορφωμένης συγκεντρώσεως, κατὰ ψευδοπροορισμόν.
Τοῦτο ἀκριβῶς ἀποφεύγει ἡ νεωτέρα Λογιστικὴ ἀναταξινομοῦ·
σα τὰ κατ' εἶδος—ἔστω ἐλαφρῶς προομαδοποιούμενα¹—ἐξοδα, κα·
τὰ θέσεις κόστους ἐμφανιζούσας ποῦ καὶ χάριν τίνος ἠναλώθη ἡ
δαπάνη.

1. Εἰς ἀνάλογον προ·ομαδοποίησιν προβαίνει καὶ τὸ ἐλβετικὸν *Λογ. Σχέδιον*
τῆς Ὁμοσπονδίας Βιοτεχνῶν, περιλαμβάνον δέκα λ/σμούς κατ' εἶδος ἐξόδων.
Βλ. Κ. ΚÄFER: Kontenrahmen für Gewerbetriebe, σελ. 46, Zürich 1951.

16 Φορείς κόστους. (Cost Bearers) Είς κάθε θέσιν κόστους (κυρίαν ή βοηθητικήν) άντιστοιχοῦν, ένας ή περισσότεροι φορείς κόστους. Οὕτω, μετά τόν σχηματισμόν (σελ. 187) τῶν ὡς άνωτέρω λ/σμῶν ὀφείλομεν νά καθορίσωμεν ποιοί εἶναι οἱ *δέκται*, οἱ ὁποιοί θα ἐπιβαρυνθοῦν μέ τά άντιστοιχα ἔξοδα :

Θέσεις κόστους

Γ. Ε. ἰσοδισμοῦ - ἀποθηκεύσεως

Θεωρητικῶς: ἄπαντα τά εἰσαγόμενα καί διατηρούμενα—ὀλίγον ή πολύ—εἰς τάς ἀποθήκας: πρῶται ὕλαι, ἐμπορεύματα, εἶδη συσκευασίας, ὕλικά ἀναλώσιμα, εἶδη διατροφῆς (εἰς ξενοδοχεῖον, κλινικήν, κτλ.) Πρακτικῶς: Ἡ ἐπιβαρύνσις περιορίζεται εἰς τά σημαντικώτερα τούτων καί δῆ κατά κατηγορίας: Π. Χ. ρυθλοεργεῖς άνδρικά 12%, καλλυντικά 8% κτλ.

Γ. Ε. Παραγωγῆς :

Τά πάσης φύσεως ὕλικά (ἄμεσα στοιχεῖα κόστους) τά δεχόμενα κατεργασίαν τινά, ἀπλήν ή σύνθετον, καί μεταμορφούμενα εἰς ἡμιτεχνήματα, τμήματα προϊόντος καί ἔτοιμον προϊόν.

Πρός ταῦτα ἔξομοιοῦνται καί αἱ παραγόμεναι *ἰπηρεσίαι*, π. χ. ἠλεκτροπαραγωγή = ΩΧΒ, μεταφοραί = χιλιομετρικοί τόνοι, κτλ.

Γ. Ε. Πωλήσεων :

* Ἄπαντα τά πωλούμενα, ἀλλά κατά τινά ἀναλογίαν καί τά μένοντα, δοθέντος ὅτι τά Γ. Ε. Π. ἐκπροσωποῦν ἔξοδα σταθερᾶς προσπάθειας καί μακρᾶς πνοῆς (συνεχῆς διαφήμισις, συμμετοχή εἰς ἐκθέσεις, ἐπιστημονική μελέτη τῆς ἀγορᾶς κ.τ.λ.) τά ὁποία ἀφοροῦν καί τήν διάθεσιν τῶν ἀπωλήτων.

Γ. Ε. Λοιπῶν :

Φορεὺς ἐνταῦθα, ὅπως καί διὰ κάθε βοηθητικῆν Θ. Κ. εἶναι αἱ *λοιπαὶ* κύριαι καί βοηθητικαὶ θέσεις κόστους. Οὕτω π.χ. τά Γ.Ε.Δ. δρ. 9.300.000, ἐβαρύναν τās λοιπᾶς κυρίας λειτουργίας ὡς φορεῖς κόστους (σελ. 187).

Βάσει τίνος κριτηρίου γίνεται ὁ *καταλογισμὸς τῶν ἐξόδων* (δηλ. ἡ ἐπιβαρύνσις ἐκάστου φορέως) ἐξετάζομεν κατωτέρω.

17 Κατηγορίαι φορέων κόστους. Ὡς συνάγεται ἐκ τῶν άνωτέρω, οἱ φορεῖς κόστους δύνανται νά εἶναι :

- *πραγματικοί :* ἐμπόρευμα, ἡμιτέχνημα, προϊόν, ἀλλά καί προσφερόμενη ὕπηρεσία (ταξίδιον ἀεροπλοίου, ἐγχείρησις, ἐκπόνησις τεχνικῆς μελέτης, καλλιέργεια, κτλ.)
- *ἰδεατοί :* δηλαδή ἕτεραι λειτουργίαι (θ. κόστους).
- *ὀριστικοί :* εἶναι τά πωλούμενα προϊόντα, ἐμπορεύματα, αἱ διατιθέμεναι ὕπηρεσαι.
- *προσωρινοί :* ὡς εἶναι τά ἡμιτεχνήματα, τεμάχια πρὸς συναρμολόγησιν, καθὼς καί ΩΧΒ, σχέδια, ἐπισκευαί, κτλ., τά ὁποία ὡς φορεῖς βοηθητικῶν θ. κ. ἀνακατανέμονται καί βαρύνουν τās λοιπᾶς λειτουργίας.

10 Καταλογισμός εξόδων (imputation). Ἡ ἐνσωμάτωσις τῶν ἐξόδων τὰ ὁποῖα ὁμαδοποιήθησαν κατὰ προορισμὸν (προσωρινόν), εἰς τοὺς φορεῖς κόστους—πολλάκις ἀνομοιομόρφους—καλεῖται *καταλογισμός*, τὰ δὲ ἔξοδα ταῦτα *καταλογισθέντα*.

11 Δυσχέρειαι καταλογισμοῦ. Εἶναι ἓνα τῶν λεπτοτέρων ζητημάτων τῆς ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς ἐκμεταλλεύσεων. Ἐπεὶ θεωρήσωμεν τὰ λεχθέντα εἰς τὴν § 16.

Γ. Ε. ἐφοδιασμοῦ : θὰ βαρύνουν *ἅπαντα* θεωρητικῶς τὰ εἰσερχόμενα. Ἀλλὰ πῶς : κατὰ ποσότητα ; Δὲν εἶναι πάντοτε ὁμοειδῆς. Ἐπεὶ μὲν ὕλικά εἰσάγονται κατὰ χιλιόγραμμον, ἄλλα κατὰ μέτρον, δωδεκάδα, μ² κτλ., πάντα δὲ ταῦτα συγχρόνως. Μήπως κατ' ἄξίαν (ὅπερ εὐχερέστερον, ἀλλ' οὐχὶ πάντοτε ὀρθόν) ;

Γ. Ε. παραγωγῆς : Ἡ ποικιλία τῶν παραγομένων δύναται νὰ εἶναι τεραστίαι, νὰ ἀπορρέουν δὲ κατόπιν διαφόρου συνθετικότητος κατεργασίας. Ὡς κριτήρια (βάσεις) καταλογισμοῦ λαμβάνονται : αἱ ὄραι ἐργασίας ἐργατῶν, ἡ ποσότης τῆς πρώτης ὕλης, τὰ ἡμερομίσθια, αἱ ὄραι ἀποσχολήσεως μηχανημάτων, κτλ. κατὰ περίπτωσην¹.

Γ. Ε. πωλήσεων : Πῶς θὰ βαρύνουν τὰ πωληθέντα (ἀλλὰ καὶ τὰ μένοντα)² κατὰ ποῖαν ἀναλογίαν ἕκαστον εἶδος ; κατὰ ποσότητα, κατ' ἄξίαν ;³

Ἐνάλογοι εἶναι αἱ δυσχέρειαι ὡς πρὸς τὰς λοιπὰς θέσεις κόστους : ἔξοδα διοικήσεως, χρηματοπιστωτικά. Εἰδικώτερον ταῦτα καταλογίζονται ἀναλόγως τοῦ ὄγκου τῶν ἐξόδων τὰ ὁποῖα ἐμφανίζονται ἀδεχόμενα τὴν ἐπιβάρυνσιν θέσεις κόστους, ὅπερ εὐκόλως ἀλλὰ ὄχι καὶ ἀπολύτως ἀκριβές⁴.

Τὰ ζητήματα ταῦτα εἶναι ἐξαιρετικῆς σημασίας :

— εἴτε διενεργεῖται ἐσωλογιστικῆ (δι' ἐγγραφῶν) κοστολόγησις
— εἴτε αὕτη εἶναι ἐξωλογιστικῆ, γενομένη ὁμοῦς βάσει τῶν δεδομένων τῶν βιβλίων.

Μελετῶνται δὲ καὶ ἐπιλύονται ποικιλοτρόπως εἰς τοὺς καθέκαστα κλάδους οἰκονομίας καὶ συνεπῶς τῆς Λογιστικῆς : ἐμπορικῆς, βιομηχανικῆς, ναυτιλιακῆς, ἀγροτικῆς, κτλ. Δέον δὲ νὰ ρυθμίζωνται

1. Ἐπὶ τούτου βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικῆ Λογιστικῆ σελ. 133.

2. Ἐπὶ ἐπιχειρήσεων παροχῆς ὑπηρεσιῶν, μὴ διατηρουσῶν ἀποθέματα, τὰ ἔξοδα πωλήσεων (διαθέσεως) βαρύνουν κατ' ἀνάγκην μόνον τὰς προσφερομένης ὑπηρεσίας.

3. Ὑποδεικνύονται πέντε ἢ ἕξ κριτήρια. βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαῖ Γεν. Λογιστικῆς, τεύχος Β, σελ. 50.

4. Διότι παραβλέπεται ἡ διάρκειος τῆς δεσμεύσεως τῶν κεφαλαίων.

δμοιομόρφως ἀπὸ τὰ ἀντίστοιχα—κατ' ἐπιχειρηματικούς κλάδους— ἐνιαῖα Λογιστικὰ Σχέδια (Branchekontenrahmen) ¹.

- 20 **Διαστολή μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ ἐξόδων.** Κατόπιν τῶν γενομένων ἀναπτύξεων δυνάμεθα νά συνοψίσωμεν τὰς λογιστικὰς ἐνεργείας (ὕπολογισμούς καὶ ἡμερολογιακὰς ἐγγραφὰς) ὡς ἑξῆς :

Πρῶτον στάδιον : μερισμοῦ, ἤτοι περιοδικὴ ἀνακατάταξις τῶν ἐξόδων κατὰ λειτουργικὰ κέντρα=θέσεις κόστους. Τὰ κριτήρια εἶναι σχετικῶς ἀπλά, λαμβανόμενα ἐκ τῆς ἀμέσου πραγματικότητος : χῶρος, ἔκτασις, τόννοι μεταφορᾶς, Ω.Χ.Β., κτλ.

Στάδιον δεύτερον : καταλογισμός, ἤτοι ἐνσωμάτωσις τῶν ὁμαδοποιηθέντων ἐξόδων εἰς τοὺς φορεῖς κόστους ἐκάστης λειτουργίας :

πραγματικῶς προσωρινούς
ἰδεατοῦς ὀριστικοῦς

Αἱ σχετικὰ ἡμερολογιακὰ ἐγγραφὰ εἶναι τοῦ τύπου :

μερισμὸς	Γεν. ἔξοδα πωλήσεων εἰς Ἑνδοκίμια ἀρισθόνηται Μισθοῦ κτλ.	.....	.....
καταλογισμὸς	<ul style="list-style-type: none"> * Ἐμπορεύματα * Ἐκμετάλλευσις Χ * Ἡμιτεχνήματα κτλ.	.....	.....
	εἰς Γ. Ε. πωλήσεων καταλογισθέντα	.....	.....

- 21 **Ἀναθεώρησις ἐννοίας ἀμέσων - ἔμμεσων ἐξόδων.** Καθημερινῶς γίνεται λόγος περὶ ἀμέσων καὶ ἔμμεσων, ἢ συνθηθέτερον περὶ *ειδικῶν* καὶ *γενικῶν* ἐξόδων. Ἐλλείπει ὁμοῦ πάντοτε τὸ ἐρώτημα : ἀμεσα ὡς πρὸς τίνα, ἔμμεσα ὡς πρὸς ποῖον ; Αἱ προηγηθεῖσαι ἀναπτύξεις ἐπιτρέπουν τὴν ἀκριβῆ τοποθέτησιν τοῦ ζητήματος. Τὸ αὐτὸ ἔξοδον δύναται νά εἶναι :

ἀμεσα : μὲν ὡς πρὸς μίαν θέσιν κόστους, τὴν ὁποίαν βαρύνει σαφῶς, ἀδιστάκτως καὶ κατ' ἀκριβὲς ποσόν, π. χ. καύσιμα ἀναλωθέντα χάριν τῆς παραγωγῆς, μισθοὶ ὑπηρεσίας πωλήσεων.

ἔμμεσα : δὲ ὡς πρὸς τοὺς φορεῖς τῆς θέσεως ταύτης : τὰ παραχθέντα ποικίλα προϊόντα ἢ τὰ πωληθέντα διάφορα ἔμπορεύματα.

Δύναται ἐπίσης, τὸ αὐτὸ, ἔξοδον νά εἶναι :

ἀμεσα : ὡς πρὸς ἕνα φορέα κόστους, π. χ. ἀξία συσκευασίας τὰδε προϊόντος.

ἔμμεσα : δὲ ὡς πρὸς μίαν θέσιν κόστους, π. χ. τὰ γεν. χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα τὰ ὁποῖα βαρύνουν (κατόπιν ἀβεβαίου, σχετικοῦ μερισμοῦ) τὴν ὑπηρεσίαν πωλήσεων (Γεν. ἔξοδα πωλήσεων).

1. Ἄλλαχού ἔχουν ἐκπονηθῆ ἀναρίθμητα τοιαῦτα. Εἰς τὴν Ἑλβετίαν, εἰδικώτερον, ἐξεπονήθη διὰ τὰ... κουρεῖα καὶ κομμωτήρια! (Kontenplan für das Coiffeur-gewerbe, Zurich 1949).

Ἀνακατατάσσοντες τὰ ἀνωτέρω, ἔχομεν :

ἄμεσα, (ειδικὰ) ὡς πρὸς	$\left\{ \begin{array}{l} \text{μὴν λειτουργίαν (θ.κ.)} \\ \text{ἓνα προϊόν, ὑπηρεσίαν, ἐνέργειαν (φορεῖς)} \end{array} \right.$
ἔμμεσα (γενικά) ὡς πρὸς	
	$\left\{ \begin{array}{l} \text{μὴν λειτουργίαν} \\ \text{ἓνα προϊόν, ὑπηρεσίαν, κτλ.} \end{array} \right.$

§ 5

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
ἢ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

(Comptes d'exploitation)

22 Σκοπὸς καὶ περιεχόμενον. Ἐκ τῆς συσχετίσεως τῶν λ/σμῶν ἐσόδων-ἐξόδων κατ' ἀντικείμενον, ἐνίοτε δὲ καὶ κατὰ χρόνον, σχηματίζονται οἱ λογαριασμοὶ ἐκμεταλλεύσεως.

Ἀντικείμενον. Ὡς τοιοῦτον δύναται νὰ νοηθῆ ἡ ὅλη ἐπιχείρησις, θεωρουμένη ὡς ἀδιαίρετον, ἐνιαῖον σύνολον, ὅποτε σχηματίζεται εἰς καὶ μόνος λ/σμός ἰεῖκῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Γενικὴ Ἐκμετάλλευσις

Σύνολον — ὁμαλῶν — ὀργανικῶν ἐσόδων . . . 700 ἐκ.	Σύνολον — ὁμαλῶν — ὀργανικῶν ἐσόδων . . . 1000 ἐκ.
--	---

Διαφορὰ + 300 συνιστῶσα συνολικὸν ἀποτέλεσμα ἐκμεταλλεύσεως

Εἰς τὴν ἐμπειρικὴν καταστιχογραφίαν θέσιν τοιοῦτου λ/σμοῦ ἐπέχει ὁ λ/σμός *Ζημῖαι καὶ Κέρδη* περιλαμβάνων ἀνάμικτα ἐξοδα καὶ ζημίας, παντοειδῆ ἔσοδα καὶ κέρδη, δηλαδὴ τὰ πάντα, πλὴν βεβαίως τῆς... λογικῆς.

— Ὡς ἀντικείμενον ὅμως δύναται νὰ νοηθοῦν οἱ διάφοροι κλάδοι δραστηριότητος (συναλλακτικῆς καὶ παραγωγικῆς), ὅποτε τὸ Λογιστήριον καταρτίζει περισσοτέρους λ/σμοὺς ἐκμεταλλεύσεως : Π. χ.

Ἐκμετάλλευσις κλάδου ζωῆς		Ἐκμετάλλευσις κλάδου πυρῆς	
κλαδικὰ ἐξοδα % ἐξοδ. γεν. διοικήσεως % ἐξοδα χρηματοπιστω- τικά	κλαδικὰ ἔσοδα	κλαδικὰ ἐξοδα % ἐξοδα γεν. διοικήσεως % ἐξοδα χρηματοπιστω- τικά	κλαδικὰ ἔσοδα
Ἀποτέλεσμα θετικὸν ἢ ἀρνητικὸν		Ἀποτέλεσμα θετικὸν ἢ ἀρνητικὸν	

Ἀναλόγως δὲ : Ἐκμετάλλευσις φορηγίδων, ρυμουλκῶν, κτλ.

— Σμικρύνοντες ἀκόμη περισσότερον τὴν ἔννοιαν τοῦ ἀντικει-

Μ. Τσιμάρα, Ἄρχαι γενικῆς Λογιστικῆς

μένου (συσχετίσεως ἐξόδων / ἐσόδων) δυνάμεθα νὰ ἔχωμεν τοιούτους λ)σμούς περιοριστικῶς.

— δι' ἕνα : ἀντικείμενον (ἐν κυριολεξίᾳ, τώρα) ὡς :

Ἐκμετάλλευσις πολυκατοικίας (ὁδοῦ Σόλωνος)

Ἐκμετάλλευσις βενζιναρῶτων

Ἐκμετάλλευσις προϊόντων παρακαταθήκης

Ἐκμετάλλευσις ἀτμοπλοίου Κορινθία, ἀ/π. Νέα Ἑλλάς, κ. ἄ.

κ. ο. κ.

— διὰ μίαν εἰδικὴν ἐνέργειαν, (κερδοσκοπικὴν κτλ.), παρεπομένην ἀσχολίαν (activité accessoire) 1.

- 23 **Συσχέτισις κατὰ χώρον.** Ἐφ' ὅσον αἱ δρατηριότητες εἶναι ἀποκεντρομένα παρίσταται ἡ θεωρητικὴ ἀνάγκη ἰδιαιτέρας παρακολουθήσεως τούτων. Εἰς τὴν πρᾶξιν τοῦτο θὰ ἐξαρτηθῇ βεβαίως ἐκ τῆς σκοπιμότητος τοῦ πράγματος, σταθμιζομένων τῶν πληροφοριακῶν πλεονεκτημάτων, ἀλλὰ καὶ τῆς ἀπαιτουμένης διευρύνσεως τῆς λογιστικῆς ὀργανώσεως. Οὕτω π.χ.

Ἐκμετάλλευσις Πρατηρίου, ἀρ. 3

εἰδικὰ ἐξοδα πρατηρίου
ο/ο ἐξοδ. γεν. διοικήσεως
ο/ο ἐξοδ. χρηματοπιστω-
τικῶν

ἐξοδα πραγμα-
τοποιούμε-
να ὑπὸ
πρατηρίου

Ἀποτέλεσμα θετικὸν
ἢ ἀρνητικὸν

Ἐκμετάλλευσις φορτηγῶν Φεσ/νίκης

εἰδικὰ ἐξοδα φορτηγῶν
ο/ο ἐξοδ. γεν. διοικήσεως
ο/ο ἐξοδ. χρηματοπιστω-
τικῶν

ἐξοδα πραγμα-
τοποιούμε-
να ἐν
Φεσ/νίκῃ

Ἀποτέλεσμα θετικὸν
ἢ ἀρνητικὸν

Χάριν διευκολύνσεως τῆς τοιαύτης συγκεντρώσεως, κατὰ χώρον, εἶναι σκόπιμον ὅπως οἱ ἐπὶ μέρους ἀπλοὶ λ)σμοὶ ἐξόδων καὶ ἐσόδων τηροῦνται μὲ στήλας ἀναλύσεως, ὡς ἑξῆς :

		Μισθολ				
		ὀλικά	Κεντρικόν	Πρατήριον 1	Πρατήριον 2	
	.....	1000	400	200	350	

		Ἀσφάλιστρα (ὁμοίως : Φόροι—Θέρμανσις—Ἀποσβέσεις, κτλ.)				
		Κεντρικόν	Πρατήριον 1	Πρατήριον 2		
	.....	2000	500	800	700	

1. Τὸ Γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον ἐπιβάλλει ρητῶς τὴν διαστολὴν τῆς Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἐκ τῶν παρεπομένων ἀσχολιῶν, ὡς ἐκμετάλλευσις συμμετοχικῶν ἔμπορευμάτων, Ἐκμετάλλευσις χρηματιστηριακῶν τίτλων κ. ο. κ.

Πωλήσεις γάλακτος

	δλικά	Κεντρικών	Πρατήριον 1	Πρατήριον 2
.....	6000	1.600	2.400	2.000

Πωλήσεις βουτύρου

	δλικά	Κεντρικών	Πρατήριον 1	Πρατήριον 2
.....	4.200	1.200	2.000	1.000

όποτε εύκόλως επίτυγχάνεται ή σύνθεσις :

'Εκμεταλλ. Πρατηρίου άρ. 1			'Εκμεταλλ. Πρατηρίου άρ. 2		
Μισθοί	500	Πώλ. γάλακτος 2.400	Μισθοί	350	Πώλ. γάλακτος 2.000
*Ασφάλιστρα	900	Πώλ. βουτύρου 2.000	*Ασφάλιστρα	700	Πώλ. βουτύρου 1.000
.....

- 24 Προϋποθέσεις συσχετίσεως. Αυτά είναι αυτόνομοι : *Πρώτον*. Τά έξοδα και έσοδα όφείλουν νά είναι *δεδοσμενα δια την αυτην χρονικήν περιόδον* :

Λ/σμός έκμεταλλεύσεως



"Άλλως τά προκύπτοντα αποτελέσματα είναι ανακρίβη και παραπλανητικά. 'Υπενθυμίζομεν ότι ο καθορισμός των δεδουλευμένων ποσών δέν είναι πάντοτε τόσο εύχερης δσον φαίνεται". "Όχι δέ μόνον ώς πρός τά έξοδα αλλά και ώς πρός τά έσοδα. Δι' άμφότερα ή έξωτερική άπογραφή είναι πολλάκις άπαραίτητος ².

✓ *Δεύτερον*. "Ότι τά συσχετιζόμενα ποσά είναι *όμαλά, κανονικά, πραγματοποιηθέντα υπό συνθήκας όμαλης έκμεταλλεύσεως και έντός του πλαισίου των προβλέψεων*. 'Ο καθορισμός και τά αριθμητικά όρια τούτων είναι βεβαίως σχετικά και έλαστικά. Γνώμων είναι κυρίως ή άπομάκρυνσις των *όφθαλμοφανών άνωμάτων έξόδων* (π.χ. έντε λως τυχαίων, καταχρηστικώς ύπερμέτρων), τά όποια λογιστικώς μεταφέρονται εις τόν λ/σμόν *'Αποτελεσμάτων χρήσεων*. 'Υπό τάς προϋποθέσεις ταύτας τά προκύπτοντα έκ των λ/σμών έκμεταλλεύσεως αποτελέσματα είναι πράγματι ένδεικτικά της πορείας των εργασιών και της αποτελεσματικότητας των διαφόρων παραγωγικών διαρρυθμίσεων και συναλλακτικών ενεργειών. Είναι δέ κατ' έξοχήν *συγκρι-*

1. Βλ. σχ. σελ. 164.

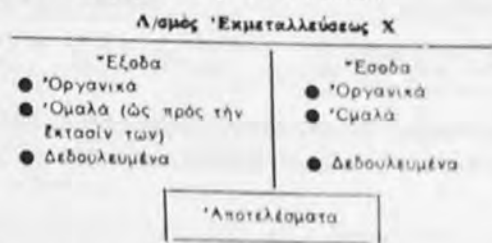
2. Βλ. Κεφ. Περί τελικών έγγραφών χρήσεως.

τικά από χρήσεως εις χρήσιν, από έπιχειρήσεως προς έπιχείρησιν.
 "Οπερ άπολύτως προέχον.

✓ Τρίτον. "Ο,τι τά συσχετιζόμενα ποσά είναι όργανικά (ώς προς τόν θεωρούμενον κλάδον έκμεταλλεύσεως, π.χ. ένοίκια προκειμένου περι πολυκατοικίας, κ. ά.).

"Η σημασία τής διαστολής ταύτης ή όποια— πάντοτε έπιβεβλημένη— καθίσταται έμφανεστέρα εις τάς μικτάς' έπιχειρήσεις (βιομηχανικές και έμπορικές), ένθα ό φόρος τοϋ άρ. 5 Α.Ν. 843/1948 άφορα τό βιομηχανικόν τμήμα.

Τάς άνωτέρω προϋποθέσεις σχηματισμοϋ τών λογαριασμών έκμεταλλεύσεως συνοψίζομεν ως άκολουθως :



25 Λογαριασμός Γενικής Έκμεταλλεύσεως. Ίδου ή κατάρτισίς του, ως τήν επιβάλλει τό γαλλ. Λογιστικόν Σχέδιον.

<p>30. *Αρχικόν απόθεμα</p> <p>60. *Άγοραί όλικών, έμπορευμάτων</p> <p>61. *Έξοδα προσωπικού</p> <p>62. Φόροι και τέλη</p> <p>63. *Έξοδα δια κινήτα και άκίνητα</p> <p>64. Μεταφοραί και μετακινήσεις</p> <p>65. *Έξωτερικοί έφοδιασμοί</p> <p>66. *Έξοδα γενικής διαχειρίσεως</p> <p>67. *Έξοδα χρηματοπιστωτικά</p> <p>680. *Επιβαρύνσεις χρήσεως χάριν Ταμείου Συντάξεως προσωπικού</p> <p>681. *Επιβαρύνσεις χρήσεως δι' άποσβέσεις</p> <p>685. *Επιβαρύνσεις χρήσεως προς σχηματισμόν Προβλέψεων</p>	<p>30. *Απόθεμα τέλους χρήσεως</p> <p>70. Πωλήσεις έμπορευμάτων και έτοιμών προϊόντων</p> <p>72. Πωλήσεις όπολειμμάτων</p> <p>73. Πωλήσεις ειδών συσκευασίας (έπαναγοραζομένων)</p> <p>75. Παραγωγή ίδιοχρήστων άκίνητοποιήσεων (π.χ. μηχανών)</p> <p>76. *Έσοδα εκ παρεπομένων άσχολιών</p> <p>77. *Έσοδα χρηματοπιστωτικά</p> <p>78. *Επιστροφάι, έκπτώσεις και άφείσεις γρέους λαμβανόμεναι, έπιχορηγήσεις (primea) και άνάλογα *</p>
<p>Πιστωτικόν υπόλοιπον</p>	<p>Χρεωτικόν υπόλοιπον</p>

1. Μικτή δέν είναι ή βιομηχανική έπιχείρησις ή διαθέτουσα τά προϊόντα αυτής μέσω πρατηρίου, αλλά όταν παραλλήλως προς τάς πωλήσεις ταύτας, διενεργεί και έμπορίαν συναφών ειδών ούχι τής ίδιας παραγωγής. Π.χ. βιομηχανία μολυβδοσωλήνων έμπορεύεται και είδη ύγιεινής, υδραυλικά, κτλ.

2. Dotations = έπιδοτήσεις, προικοδοτήσεις, χορηγήσεις. *Επιβαρύνσεις προαιδιάζει περισσότερο εις τήν λογιστικήν όρολογίαν.

3. Débits sur ventes = ώφέλειαι προκύπτουσαι από ποινικάς ρήτρας ή άρραβώνας, λόγω άθετήσεως συμφωνίας υπό άγοραστοϋ.

- 26 **Πλείονες λογαριασμοί.** Ὁ γενικός λογαριασμός καταρτίζεται κυρίως χάριν τῆς δημοσιεύσεώς του μετά τοῦ ἰσολογισμοῦ. Οἱ πλείονες λογαριασμοί—ἐφ' ὅσον βεβαίως συντρέχουν λόγοι—ἐξυπηρετοῦν τὰς ἐσωτερικὰς ἀνάγκας τῆς ἐπιχειρήσεως, π.χ.

Ἐκμετάλλευσις
M. S. *Αγ. Νικόλαος

Ἐκμετάλλευσις
ἀ/π. Κανάρης

Ἐτι δὲ μερικώτερον :

*Αγιος Νικόλαος
Ταξίδιον ἀρ. 17 Ταξίδιον ἀρ. 18

- 27 **Σημασία λογμῶν ἐκμεταλλεύσεως.** Ἡ τήρησις περισσοτέρων τοιούτων, ἐφ' ὅσον συντρέχει λόγος, ἐπιβάλλεται διότι :
- ἐπιτρέπουν νὰ ἐμβαθύνωμεν εἰς τὴν διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξ ἐπόψεως τῆς ὀργανώσεως, τοῦ ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος (τεχνικῆς, διοικητικῆς) καὶ τῆς ἀποδοτικότητος ἐκάστου τομέως τῆς δραστηριότητος αὐτῆς.

— ἀποτελοῦν σταθμούς τῆς κοστολογήσεως καὶ τῶν ἐκ ταύτης σοβαρῶν πλεονεκτημάτων.

— ἔχουν ἐξαιρετικὴν σημασίαν διὰ τὴν δικαιότεραν καὶ ἀκριβεστέραν φορολόγησιν καὶ τὴν διευκόλυνσιν τοῦ φοροτεχνικοῦ ἐλέγχου.

Οὕτω π.χ. δύναται νὰ γίνῃ ἡ διαστολὴ τῆς ἐκμεταλλεύσεως τῶν ἀκινήτων ὑπαγομένων εἰς τὴν Α' φορολογικὴν κατηγορίαν¹, τὰ κυτιοποιεῖα ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου Α.Ν. 840/1943 ἐφ' ὅσον τὸ ἥμισυ τουλάχιστον τῆς παραγωγῆς τῶν ἀφορᾶ κυτιοποιήσιν καπνοβιομηχανιῶν κ.ἄ.

— Παρέχουν τὸ μέτρον τῆς συμβολῆς ἐκάστου κλάδου εἰς τὴν πορείαν τῶν ἐργασιῶν καὶ ὀδηγοῦν εἰς ὀρθότεραν ἐκτίμησιν ἐκάστου τούτων.

Οὕτω ἐπὶ ἀνεπαρκείᾳ τῶν βιβλίων, ἕκαστος κλάδος θὰ φορολογηθῇ βάσει τοῦ ἀντιστοίχου συντελεστοῦ ἐξευρέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν. Ἄλλως θὰ ὑπήγετο τὸ σύνολον τῶν ἐσόδων εἰς ἐνιαῖον συντελεστήν.

§ 6

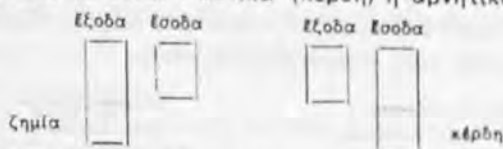
ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ ΕΙΣ ΤΟΥΣ Λ/ΣΜΟΥΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

- 28 **Ἐννοια οἰκ. ἀποτελέσματος.** Τὰ ἐκ τῆς δραστηριότητος τοῦ οἰκ. ὀργανισμοῦ προκύπτοντα οἰκ. ἀποτελέσματα ἐμφανίζονται ὡς μία ἀριθμητικὴ δια-

1. Τὸ τεκμαρτὸν ἐνοίκιον ἐκπίπτει τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων Δ' κατηγορίας ἐφ' ὅσον τὸ ἰδιόκτητον ἀκίνητον ὑπῆχθη εἰς τὴν Α' κατηγορίαν. Ἐφ' ὅσον τοῦτο ἀπαλλάσσεται τῆς φορολογίας οἰκοδομῶν, δὲν ἐκπίπτει τὸ ἐνοίκιον.

Βλ. καὶ Δ. ΛΥΜΠΕΡΙΔΟΥ : Ἡ φορολογία καθαρῶν προσόδων, σ. 87 Ἀθήνα 1952.

φορά, περιοδικῶς καθοριζομένη μεταξύ τῶν ἐσόδων - ἐξόδων. Συνολικῶς θεωρούμενα δύνανται νά εἶναι : θετικά (κέρδη) ἢ ἀρνητικά (ζημία).



Ἐπιστημονικῶς, εἴτε θετικά εἴτε ἀρνητικά εἶναι, δεόν νά ἀναλύονται καί νά ἐξετάζονται :

- ὡς πρὸς τὴν ὑπόστασιν των (πραγματικά, συμβατικά, πλασματικά κτλ.).
- ὡς πρὸς τὰς συνθήκας πραγματοποιήσεως των (συγκυρίας, κτλ.).
- ὡς πρὸς τὸν χρόνον καθορισμοῦ των (ὀδικά, ἐτήσια, βραχύχρονα).
- ὡς πρὸς τὴν ἔκτασιν τοῦ περιεχομένου των (ἐπιχειρήσεως, ἐπιχειρηματίου).

ὡς καὶ ἄλλας ἀκόμη βάσεις διακρίσεως. Μὴ δυνάμενοι νά ἀσχοληθῶμεν ἐνταῦθα εὐρύτερον¹, σημειοῦμεν διακρίσεις τινάς, ἐπὶ τῶν ὁποίων καὶ ἐπανερχόμεθα ὡς ἂν τὸ ἐπιβάλλει τὸ ἐξεταζόμενον θέμα.

29 Κατηγορίαι ἀποτελεσμάτων. Ἰσοῦ, ἐνδεικτικῶς, τινές :

Πραγματικά. Τὰ ἀντιστοιχοῦντα εἰς οὐσιαστικὰς ἀξιομειώσεις τῆς κ. περιουσίας (θέσεως). Ὡς πραγματικόν κέρδος ὀρίζει ὁ Nicklisch τὸ δυνάμενον νά ἀναλωθῆ χωρὶς ἐλάττωσιν τῆς κ. περιουσίας (τῆς προηγουμένης περιόδου). Ἀλλὰ ἐνῶ ἡ ἔννοια εἶναι σαφής, ὁ λογιστικὸς καθορισμὸς εἶναι δυσχερέστατος. (Βλ. Κεφάλαιον περὶ Ἀποτιμητικῆς).

Συμβατικά. Τὰ ἐξευρισκόμενα κατόπιν ἐφαρμογῆς συμβατικῶν κανόνων, (ἴδια ἀγορανομικῶν ἢ φορολογικῶν² (π.χ. οἱ συντελεσταὶ ἀποσβέσεως εἶναι οἱ αὐτοὶ εἴτε ἡ ἐπιχειρήσις ὑποαπασχολεῖται εἴτε ὑπεραπασχολεῖται, ἐάν δὲ εἶναι ἐπαρχιακὴ προσαυξάνει τούτους, κ. ἄ.).

Ὀργανικά (operating profits), τὰ ἀπορρέοντα ἀπὸ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ σκοποῦ τῆς ἐπιχειρήσεως, καὶ ἀνόργανα (non operating), τὰ ἀπορρέοντα ἀπὸ ἄλλας δραστηριότητας (activités non professionnelles, κατὰ τὸ γαλλ. λογ. Σχέδιον, τὸ ὁποῖον ἐπιβάλλει τὴν διαστολὴν ταύτην³).

Συνολικά (ἢ ἐνιαῖα) καὶ κλαδικά. Ὡς ἐξεθέσαμεν ἤδη, ἐν σελ. 193/5.

Ἐπιχειρήσεως, ἐπιχειρηματίου. Ὁξεία ἐπιβάλλεται μεταξὺ τούτων διαστολή. Ὡς κέρδος ἐπιχειρήσεως (Unternehmungsgewinn) λογίζεται τὸ πλεόνασμα : ἔσοδα—ἐξοδα, χωρὶς εἰς τὰ τελευταῖα νά περιλαμβάνωνται οἱ τόκοι τῶν ἰδίων καὶ ξένων κεφαλαίων, ἤτοι :

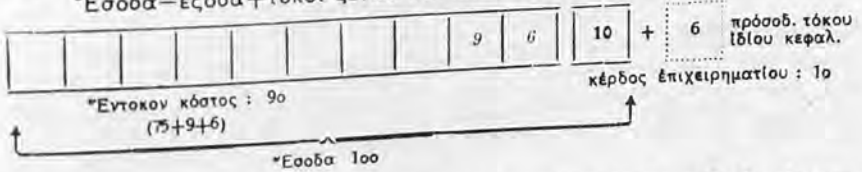
Πρῶτα ὄλια	*Αποσβέσεις	*Ἡμερομίσθια	Καύσιμα	*Ἐπισκευαί	ἐξ. Διοικήσεως	ἐξ. πωλησεως	κ. ἄ.	τόκος ξένων κεφαλαίων	τόκος ἰδίων κεφαλαίων	καθαρόν κέρδος ἐπιχειρηματίου
								9	6	10
ἀτοκόν κόστος : 75								ἀποτέλεσμα = κέρδος ἐπιχειρήσεως : 25		
*ἔσοδα : 100										

1. Βλ. Μ. ΤΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, σελ. 124 ἐπ.

2. Πρὸ βλ. Ν. ΤΟΤΙΝ : Ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων, τεύχος Α, σελ. 21 ἐπ. Ἀθήναι 1953.

3. Ὡς ἄλλωστε καὶ τὸ ἄρθρ. 732 τοῦ γερμανικοῦ...

*Ως κέρδος επιχειρηματίου (Unternehmergewinn) λογίζεται το πλεόνασμα:
 *Έσοδα - Έξοδα + τόκοι ξένων και ιδίων κεφαλαίων, ήτοι:

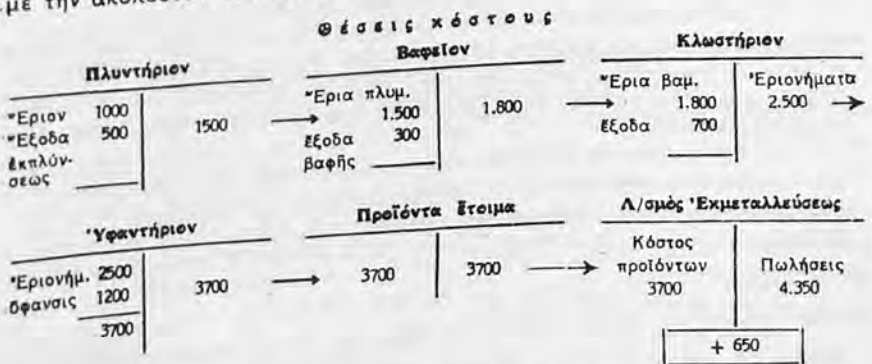


Διά του πρώτου αποτελέσματος κρίνεται ή επιτυχία του οικ. οργανισμού, ώς αυτοτελοῦς οντότητας, διά του δευτέρου κρίνεται ή προσωπική επιτυχία του επιχειρηματίου. Μεταξύ τούτων δύναται να ύπαρξη και συχνότατα διαπιστοῦται πλήρης αντίθεσις (τό πρώτων δύναται να είναι ευμενές, τό δεύτερον δυσμενές).

*Ενδομηματικά (interdepartmentals) ή έσωτερικά. Τό ένιαϊον συνολικόν άποτέλεσμα προκύπτει βεβαίως έκ τής διαφορᾶς τών κλαδ. αποτελεσμάτων:

	+ 80	Κέρδη Κεντρικοῦ	+ 60
π. Χ. Έκμετάλλευσις ρυμουλκῶν	- 30	Ζημία ὑποκαταστημάτων	- 20
Έκμετάλλευσις φορτηγιῶν	+ 50		+ 40

*Οσάκις όμως ή επιχειρήσις είναι πολυσύνθετος, περιλαμβάνουσα περισσότερα κέντρα παραγωγικῆς δραστηριότητος (ούχι συναλλακτικῆς) και ἐφ' ὅσον παρακολουθοῦνται λογιστικῶς, ώς θέσπις κόστους, δύναμεθα τότε να καταστήσωμεν τὰ τμήματα ταῦτα λογιστικῶς κερδοφόρα ή ζημιολόνα, ὑπολογίζοντες ὑπέρ αὐτῶν ένα τεκμαρτὸν ἔσοδον, ἀντιστοιχοῦν εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, τῶν παραχθέντων ἡμιτεχνημάτων, προϊόντων ή ὑπηρεσιῶν. Ἔστω π.χ. κλωστοῦφαντουργία, περιλαμβάνουσα πλυτήριον, βαφεῖον, κλωστήριον, ὑκλωστήριον, κτλ. Τὰ ἀποτελέσματα δύναται να ἔξευρεθοῦν, ἐνιαίως και συνολικῶς, ἐκ τῆς διαφορᾶς κόστους έτοιμων προϊόντων και τιμῆς πωλήσεως, με τὴν ἀκόλουθον λογιστικὴν διαδρομὴν κοστολογήσεως:



Δυνάμεθα όμως να θεωρήσωμεν δι τὰ ἀπό τμήματος εἰς τμήμα δι-ερχόμενα ἡμιτεχνημάτα παραδιδονται εἰς τὴν τρέχουσαν, ἀγοραϊαν, αὐτῶν ἄξιαν, ὅποτε τό κάθε τμήμα καθίσταται λογιστικῶς κερδοφόρον (ή ζημιολόγον). Αἱ θέσις κόστους: πλυτήριον, βαφεῖον κτλ., ποῦ δέν ἦσαν παρὰ

λ/σμοι *ομαδοποιημένων* έξόδων (ποικιλίας τοιούτων), μετατρέπονται εις λ/σμούς *Έκμεταλλείσεως*. Ίδου ή περίπτωσης :

Πλυντήριο		Βαφείο		Κλωστήριον	
.....	τρέχου. άξια	→ 1.800	τρέχ. άξια	→ 2.050	τρέχ. άξια
.....	πλυμ. έριών	+ 300	βαμμ. έριών	+ 700	έριονημάτων
1.500	1.800	2.100	2.050	2.750	3.000
+ 300		- 50		+ 250	
Ύφαντήριο		Έτοιμα προϊόντα		Έκμετάλλευσις	
→ 3.000	τρέχ. άξια	→ 4.300	4.300	→ 4.300	Πωλήσεις
+ 1.200					4.350
4.200	4.300				
+ 100				+ 50	

Κατόπιν τούτων έχομεν αναλυτικά, *ένδοτηματικά*, άποτελέσματα :

Πλυντηρίου	+ 300	}	+ 600	}	Συνολικόν άποτέλεσμα
Βαφείου	- 50				600
Κλωστηρίου	+ 250				Ισον προς τό ένιαίον
Ύφαντηρίου	+ 100				τοιούτων προηγουμένης
Άμειγώς συναλλακτικά	50				περιπτώσεως

Ο προσδιορισμός *ένδοτηματικῶν* άποτελεσμάτων, αν και λεπτοῦ χειρισμοῦ, είναι μεγίστης σημασίας, διότι επιτρέπει νά ασκήται έλεγχος επί της καθόλου οργανώσεως έκάστου τμήματος και τῶν συνθηκῶν λειτουργίας αὐτοῦ. Οὕτω δύνανται νά διαπιστωθοῦν ανεπάρκειαι διοικήσεως, σπατάλαι ὑλικῶν, χρόνου εργασίας, χαμηλαί αποδόσεις μηχανῶν, κτλ. Τά ὑπολογιζόμενα τεκμαρτά έσοδα λαμβάνονται εις τās τρεχούσας τιμάς τῆς ἡμέρας, *ὡς ἂν τό τμήμα εἰργάζετο διά λ/σμόν τριών*.

Ὡς πρὸς τόν χρόνον καθορισμοῦ τῶν διακρίνομεν :

— *άποτελέσματα ὀλίκα*. Είναι τά διαπιστούμενα τελικῶς, ὡς διαφορά άρχικῶ (Ιδρυτικῶ) κεφαλαίου και κεφαλαίου έκκαθαρίσεως, όταν διαλυθῆ ὁ οἶκον. ὄργανισμός. Τοῦτο άποτελεῖ σπανίαν ἐξάιρεσιν εις τήν πρᾶξιν. Έχουν μόνον θεωρητικὴν σημασίαν, ἀλλά και τό πλεονέκτημα ὅτι είναι τά μόνα πραγματικά.

— *άποτελέσματα περιοδικά : εἰήσια και βραχύχρονα*. Τά μὲν καθορίζονται διά τοῦ έτησίου Ισολογισμοῦ (κατόπιν ἐξωτερικῆς άπογραφῆς, κτλ.), τά δὲ ὀπολογίζονται βάσει ἐνδιαμέσων, προσωρινῶ χαρακτήρος, Ισολογισμῶν (Schwischenbilanzen). Ἀμφότερα είναι κατά τό μάλλον ἢ ἥττον ἀνακριβῆ, πε-

1. Βλ. σχ. ἀναπτύξεις σελ. 168.

2. Εἰς τὰ έργοστάσια Bat'a εις Zlín τῆς Τσεχοσλοβακίας θεωρεῖται ὅτι έκαστον τῶν 600 εργαστηρίων (ateliers) συναλλάσσεται δι' ἴδιον λ/σμόν, μετὰ τῶν λοιπῶν εργαστηρίων. Οὕτω προκύπτουν ὑπὲρ αὐτοῦ περισσότερα ἢ ὀλιγώτερα κέρδη *μέ πραγματικόν ἐπὶ τῶν ἀμοιβῶν ἀντίκτυπον*. Συνεπῶς προωθεῖται τό πνεῦμα ἐξοικονομήσεως, χρόνου, μηχανῶν και εργατιῶν, ὑλικῶν, κτλ. Διά τῆς Λογιστικῆς ὅθεν ἐπιτυγχάνεται, ἐμμέσως, ἡ ἀνύψωσις τῆς παραγωγικότητος. Βλ. και O.E.C.E. Comptabilité industrielle et productivité, Paris 1952.

ρικλείοντα μεγάλην—κατά κανόνα—σχετικότητα. Είναι δὲ τοσοῦτω πλέον ἀνακριβῆ ὅσον ὁ χρόνος καθορισμοῦ των εἶναι συντομώτερος. Ἐπὶ τούτων ἐπανερχόμεθα ἐκτενέστερον εἰς τὸ οἰκείον Κεφάλαιον.

Τέλος διακρίνομεν μικτὰ καὶ καθαρὰ κέρδη. Ἡ ἔννοια τῶν μικτῶν κερδῶν εἶναι τρομερὰ ἀόριστος, εἶναι δὲ τόσο εὐρυτέρα, ὅσον πλέον ὑποτιπῶδης εἶναι ἡ ὅλη λογιστικὴ διαδικασία καθορισμοῦ τοῦ κόστους. Ἐπὶ πλέον νοεῖται κατὰ διάφορον τρόπον, ἀπὸ φορολογικῆς καὶ οἰκονομικῆς, εὐρύτερον, ἀπόψεως.

§ 2

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

[Comptes de résultats, Erfolgskonten]

«Les comptes de valeurs sont permanents et continus. Les comptes de résultats sont des comptes temporaires et discontinus».

J. LAMSON : Principes de Comptabilité économique, σελ. 96. Paris 1950

30 Ἐννοια, σκοπός. Γνωρίζομεν ὅτι ἡ κ. περιουσία, ὡς οἰκονομικὴ καὶ νομικὴ ἔννοια, ἐκονίζεται λογιστικῶς δι' ἑνὸς ἢ περισσοτέρων λ/σμῶν:

Κεφάλαιον
ἢ Μετοχικὸν Κεφάλαιον
Τακτικὰ ἀποθεματικά
Εἰδικὰ ἀποθεματικά

Ἑκτακτὰ ἀποθεματικά

Εἰδικὴ κράτησις Α.Ν. 942/1949

Προβλέψεις¹ πρὸς . . .

Διαφορὰ ἐξ ἀναπροσαρμογῆς Ν.Α. 7.7.48

Σκοπὸς τῶν λ/σμῶν ἀποτελεσμάτων εἶναι :

— νὰ ἀποφύγωμεν τὴν ἄμεσον μεταβολὴν (αὐξομειωσιν) τῶν λ/σμῶν τῆς κ. περιουσίας², διαρκούσης τῆς χρήσεως (ἀλλὰ καὶ εἰς τὸ τέλος ταύτης).

— νὰ καταδειξωμεν κατὰ τρόπον ἐντονώτερον τὰς πηγὰς προελεύσεως τῶν τακτικῶν ἢ ἐκτάκτων ἀποτελεσμάτων.

31 Ἀποφυγὴ μεταβολῶν λ/σμοῦ Κεφαλαίου. Τὰ προκύπτοντα ἐκ τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἐξ ἄλλων αἰτίων θετικὰ ἢ ἀρνητικὰ ἀποτελέσματα δὲν δικαιούμεθα νὰ ἀναγράψωμεν ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν λ/σμὸν Κεφαλαίου, εἰς τὰς ἐξῆς περιπτώσεις καὶ διὰ τοὺς κάτωθι λόγους :

α'. Προκειμένου περὶ Ἀνων. ἐταιρειῶν, διότι ἰσχύει—κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ ν. 2190/1920 ἢ ἀρχῆ τῆς τυπικῆς (πλασματικῆς) σταθεροῦ τοῦ ὀνομαστικοῦ κεφαλαίου (principe de la fixité du capital).

1. Αἱ προβλέψεις εἶναι κονδύλια ἐπαμφοτερίζοντα, δυνάμενα :

— εἴτε νὰ ἐξαφανισθοῦν

— εἴτε νὰ ὀριστικοποιηθοῦν ὡς κονδύλια κ. περιουσίας

— εἴτε ἀκόμη νὰ μετατραποῦν εἰς κονδύλια παθητικοῦ.

2. Εὐρύτερον, τῆς καθαρῆς θέσεως, διότι αὕτη δύναται νὰ εἶναι καὶ ἀρνητικὴ.

Τούτο σημαίνει ότι ενώ το κεφάλαιον οικονομικῶς αὐξομειοῦται συνεπεία κερδῶν ἢ ζημιῶν, λογιστικῶς, πρέπει νὰ μὴν ἀμετάβλητον. Ἐἵναι βεβαίως δυνατὴ ἡ μεταβολὴ τούτου, ἀλλὰ μόνον κατόπιν ἀποφάσεως τῆς γεν. συνελεύσεως τῶν μετόχων, τροποποιήσεως τοῦ καταστατικοῦ, κτλ., δηλ. διατυπώσεων οὐχὶ προχείρου πραγματοποιήσεως¹. Συνεπῶς τὰ ἀποτελέσματα, περιοδικὰ ἢ ἐτήσια, κατ' ἀνάγκην φέρονται εἰς προσωρινῆς φύσεως λ/σμούς (εἴτε εἰς τοὺς λ/σμούς ἀποθεματικῶν, κρατήσεων κτλ., ἀλλὰ καὶ τοῦτο ὑπὸ τινος τυπικὰς προϋποθέσεις καὶ οὐχὶ . . . λογιστικῶ δικαιώματι).

β'. Προκειμένου περὶ προσωπικῶν ἐταιρειῶν (ὁμορρυθμῶν, κ. ἄ.) ἐρμηνεύεται ὅτι ἰσχύει ἡ αὐτὴ ἀρχὴ² διὰ πολλοὺς λόγους ἀλλὰ καὶ διὰ νὰ μὴ ἐπέρχεται σύγχυσις, ὡσάκις τὰ ἀποτελέσματα μερίζονται μεταξὺ τῶν ἐταίρων κατ' ἀναλογίαν (%) διάφορον τῆς συμμετοχῆς τῶν εἰς τὸ κεφάλαιον, π. χ.

	εἰς τὸ κεφάλαιον,	τὰ κέρδη,	τὰς ζημίας
ὁ Α μετέχει κατὰ	50 %	60 %	40 %
ὁ Β » »	50 %	40 %	60 %

Ἡ ἐγγραφή τῶν ἀποτελεσμάτων εἰς τὸ κεφάλαιον θὰ ἐδημιούργει τελικῶς σύγχυσις δικαιωμάτων.

γ'. Τέλος, διότι πᾶσα αὐξήσις τοῦ ἐταιρικοῦ κεφαλαίου ὑπόκειται εἰς τέλος χαρτοσημάνσεως 1,5%.

32 Παρακολούθησις πηγῶν προελεύσεως ἀποτελεσμάτων. Ἀνεξαρτήτως τῶν ἀνωτέρω εἰδικῶν περιπτώσεων, εἰς καθεὶν ὄργανισμὸν (καὶ ἀτομικὴν ἐπιχείρησιν) ἐπιβάλλεται ὅπως ἀνοίγεται ἀνά εἰς ἀποτελεσματικὸς λ/σμός διὰ καθεὶν ἰδιαιτέραν πηγὴν τακτικῶν καὶ ἐκτάκτων κερδῶν καὶ ζημιῶν. Τοιοῦτοτρόπως διασφαλίζεται πλήρης λογιστικὴ εἰκὼν τῆς προελεύσεως τούτων, χάριν κυρίως τῆς ἐμφανίσεως τοῦ δημοσιευομένου ἰσολογισμοῦ καὶ τοῦ λ/σμοῦ *Ἀποτελεσμάτων χρήσεως*³.

33 Συνήθεις λογιστικοὶ τίτλοι. Πρωτίστως προέχει νὰ τονίσωμεν ὅτι δὲν εἶναι ἀποτελεσματικοὶ λ/σμοί : τὰ ἡμερομίσθια, ἀποσβέσεις, ἐνοίκια, διαφήμισις, κτλ. κτλ. Ἐἵναι λ/σμοὶ ἐξόδων καὶ ἐσόδων, οἱ ὅποιοι ρίπτονται εἰς τὸν λ/σμόν . . . κερδοζημιῶν, ἔστω καὶ ὑπάρχοντος λ/σμοῦ *ἐπιπορευμάτων* (τηρουμένου κατὰ ποικίλους παραλλαγὰς, ἀλλὰ ἑλλιπῶς).

1. Χρέωσις ἢ πίστωσις τοῦ λ/σμοῦ Κεφαλαίου εἰς τὴν Α.Ε. προϋποθέτει ἰσοποσὸν αὐξομειώσιν τοῦ ἀριθμοῦ ἢ τοῦ ὀνομαστικοῦ ποσοῦ τῶν μετοχῶν.

2. Εἰς τοὺς συνεταιρισμοὺς ἢ εἰσοχὴ καὶ ἀποχώρησις ἐταίρων συνεπάγεται αὐξομειώσιν τῶν συνεταιρικῶν μερίδων καὶ συνεπῶς τοῦ Κεφαλαίου. Διότι εἶναι ὄργανισμοὶ μεταβλητοῦ κεφαλαίου (ἄ capital variable).

3. Διότι ἡ διοίκησις τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὡς πρὸς τὰ ὄργανικὰ ἀποτελέσματα ἐνημεροῦται ἐκ τῶν ἀντιστοιχῶν λ/σμῶν *Ἐκμεταλλεύσεως*.

Τὸ γαλλ. Λογ. Σχέδιον περιορίζεται εἰς πέντε λ/σμούς¹. Κατωτέρω ἀναλύομεν εὐρύτερον τὰς δυνατὰς περιπτώσεις :

Ὅργανικαὶ ζημίαι :
 ἐκ πωλήσεων προϊόντων
 ἐκ χρεωγράφων
 ἐκ συμμετοχικῶν ἐμπορευμάτων
 κλάδου ὀφασματεμπορίας
 κηπουρικῶν καλλιιεργειῶν
 ἐκμεταλλεύσεως ρυμουλκῶν, κτλ.

Ἐκτακτοί² :
 ἐξ ἐπιτάξεως τροχαίου ὀλλοῦ
 ἐξ ἐγκαταλείψεως ἀρραβῶνος
 ἐξ ἀποζημιώσεως διὰ καταγγελίαν
 συμβάσεως
 ἐξ ἀνασφαλιστοῦ ἀτυχήματος
 (πυρκαϊᾶς, κτλ.)
 κ. τ. λ.

Ὅργανικὰ κέρδη :
 ἐκ πωλήσεως ἐμπορευμάτων
 κλάδου ἀσφαλειῶν πυρὸς
 κλάδου μελισσοκομίας
 ἐκ κατασκευῶν διὰ λησμόν τρίτων
 χειρουργικῶν τμήματος

Ἐκτακτοί :
 ἐξ εἰσπράξεως ἀποσβεσθέντων
 ἐπισφαλῶν πελατῶν
 ἐκ κληρώσεως λαχειοφόρου δημολογίας
 ἐκ παραγραφῆς μερισμάτων
 πληρωτέων
 ἐξ ἐκποίησησεως οἰκοπέδων
 κ. τ. λ.

34 Τρόπος λειτουργίας. Τηροῦνται ἀκριβῶς ὅπως ὁ λ/σμός *Κεφάλαιον*, τοῦ ὁποίου εἶναι, κατ' οὐσίαν, προσωρινή παράστασις :

Κεφάλαιον +	
ἐλαττώσεις	αὐξήσεις
Λ/σμός Ἀποτελεσμάτων +	
Χρεοῦται :	Πιστοῦται :
● μὲ πᾶσαν πραγματοποιημένην ὀριστικὴν ζημίαν	● μὲ πᾶν πραγματοποιημένον καθαρὸν κέρδος
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Ἐξισοῦται διὰ μεταφορᾶς τοῦ ὀπολλοῦ τοῦ εἰς τὸν Λ/σμόν Ἀποτελεσμάτων χρήσεως </div>	

35 Χρόνος τηρήσεως. Εἶναι φύσει προσωρινὸν λ/σμοί, οἱ ὁποῖοι κατ' ἀρχὴν ἐκλείπουν εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως ἀπορροφώμενοι τελικῶς ἀπὸ τοὺς λ/σμούς κ. περιουσίας. Ὅρθον εἶναι νὰ ἀνοίγωνται διαρκούσης τῆς χρήσεως, τὸ μὲν διὰ νὰ δέχωνται τὰ μηνιαῖα ἀποτελέσματα ἐκ τῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως, τὸ δὲ διὰ νὰ εἰκονίζουσι, ἅμα τῇ πραγματοποιήσει, κάθε ἕκτακτον ζημίαν ἢ κέρδος. Ὅπως δὴποτε ὀφείλουσι νὰ ἀνοίγωνται κατὰ τὰς τελικὰς ἐγγεγραφᾶς συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ.

36 Γενικὸς Λ/σμός Ἀποτελεσμάτων χρήσεως Εἰς τοῦτον μεταφέρονται ἅπαντες οἱ λ/σμοὶ ὀργανικῶν καὶ μὴ ἀποτελεσμάτων, ὡς καὶ τὰ καθ'

1. Ἐντὸς τῶν ὀλοῶν δύνανται νὰ ἐνταχθοῦν ὅλοι αἱ ὑποπεριπτώσεις.

2. Ἡ ἀκριβὴς διάκρισις εἶναι ἀποτελέσματα ὀργανικὰ : τακτικά, ἕκτακτα. ἄνοργανα : τακτικά, ἕκτακτα

ὕπερβασιν τοῦ ὀμαλοῦ ἔξοδα καὶ ἔσοδα, τὰ ὁποῖα δὲν εἰσῆχθησαν εἰς τοὺς λ/σμοὺς κυκλοφορίας¹.

- 'Αποτελέσματα Χρήσεως		+
● Ζημίας κλάδων 'Εκμεταλλεύσεως	● Κέρδη κλάδων 'Εκμεταλλεύσεως	
● 'Ανώμαλοι δαπάναι	● 'Ανώμαλα ἔσοδα	
● 'Εκτακτοὶ ζημιαί	● 'Εκτακτὰ κέρδη	
● Χρεωστικὰ κονδύλια ρυθμιστικὰ κωστολογησεως.	● Πιστωτικὰ κονδύλια ρυθμιστικὰ κωστολογησεως	

37 **Ἡμερολογιακαὶ ἔγγραφαί.** "Αν καὶ ἐνταῦθα ἀσχολούμεθα μὲ τὴν σχηματικὴν καὶ μόνον παράστασιν τῶν διγραφικῶν ἔγγραφῶν", παραθέτομεν τὸν σχετικὸν τύπον :

'Αποτελέσματα χρήσεως εἰς Ζημίας κλάδου . . . Α . . .	53.800.000	40.000.000
Ζημίας ἐξ ἐκποιήσεως ἀκατάλληλων ὀλικῶν οὐσκευασίας		1.800.000
Τόκους ὑπερημερίας		12.000.000
Κέρδη κλάδου . . . Β . . .	55.000.000	
Κέρδη κλάδου Γ	15.000.000	
'Εκτακτὰ κέρδη ἐξ ἐκχωρήσεως εἰσαγωγικῶ δικαιοῦματος	10.000.000	80.000.000
εἰς 'Αποτελέσματα χρήσεως Συγκέντρωσις ἀποτελεσµατικῶν λ/σµῶν		

38 **Χρηματοπιστωτικὰ ἀποτελέσματα.** Οἱ λ/σμοί : τόκοι, συναλλαγματικαὶ διαφοραί, προμήθειαι ἔγγυητικῶν ἐπιστολῶν, τραπεζικὰ ἔξοδα κτλ. ἐφ' ὅσον δὲν εἰσάγονται εἰς λ/σμοὺς ἐκμεταλλεύσεως—ὅπερ εἶναι μᾶλλον δύσκολον—λογίζονται, καταζηρηστικῶς, ὡς λογαριασμοὶ ἀποτελεσμάτων.

§ 3

ΓΥΝΘΕΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΙΣ

39 **'Ανακεφαλαιώσις.** 'Από μίας γενικωτάτης πλέον σκοπεῖας, ὁ σπουδαστὴς ὀφείλει ἤδη νὰ διακρίνη τρεῖς βασικοὺς σπονδύλους εἰς τὸ ὅλον λογιστικὸν κύκλωμα :

1. Τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχῆδιον περιλαμβάνει εἰς τὴν ὀμάδα 0 τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ τοὺς λ/σμοὺς ἐπιδοτήσεως (προικοδοτήσεως, dotations), δηλ. ἐπιβαρύνσεις τῆς κλειομένης χρήσεως ὑπὲρ : Ταμείου Συντάξεων, ἀποθεματικῶ (fonds), ἀναψώσεως (ἀναπροσαρμογῆς τῶν ἀποσβέσεων εἰς τὰς τρεχοῦσας τιμὰς).

2. 'Επὶ τῶν ἡμερολογιακῶν ἔγγραφῶν ἐν γένει βλ. Β' Μέρος Σφάλμα τῶν Ἐγχειριδίων Λογιστικῆς εἶναι ὅτι σπεύδουν εἰς τὴν παραθέσιν ἡμερολογιακῶν ἔγγραφῶν, χωρὶς ἐπαρκῆ ἐμβάθυνσιν τοῦ περιεχομένου τῶν ἔγγραφῶν, ποὺ εἶναι ἀκριβῶς ἡ οὐσία. Οὕτω ὁ σπουδαστὴς . . . ἀποστηθίζει ἀρθρα καὶ ἀγνοεῖ . . . Λογιστικῆν.

— **Ίσολογισμός.** Είναι ο πρώτος σπόνδυλος. Περιλαμβάνει & παντα τὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας (ἐνεργητικοῦ - παθητικοῦ). Ἐνταῦθα προέχει ἡ κατανόησις τῶν μετασχηματισμῶν¹.

— **Λ/σμοὶ Ἐκμεταλλεύσεως.** Τὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας μετασπώνονται εἰς ἔξοδα καὶ ἔσοδα. Τὰ ἔξοδα ὁμαδοποιούμενα κατὰ διαφόρους τρόπους (κέντρα ἀναλώσεως τῶν) καὶ συσχετιζόμενα πρὸς τὰ ἔσοδα, κατ' ἀντικείμενον, χρόνον καὶ χώρον, ἀποτελοῦν ἓνα ἢ περισσότερους λ/σμοὺς ἐκμεταλλεύσεως. Είναι ὁ δεύτερος σπόνδυλος.

— **Ἀποτελέσματα.** Ἐκ τῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως προκύπτουν τὰ ὄργανικα ἀποτελέσματα. Οὐχ ἦτον δύνανται νὰ προκύψουν τοιαῦτα εἴτε τακτικά εἴτε ἔκτακτα καὶ ἐξ ἄλλων ἀναριθμητῶν πηγῶν (κλοπαί, ἀπώλειαι, κερδοσκοπικαὶ ἐνέργειαι, ὠφέλειαι διάφοροι κτλ.). Δι' ἐκάστην περίπτωσιν (πηγὴν) ἀνοίγεται εἰς λ/σμός ἀποτελέματος. Τὰ χρεωστικὰ ὑπόλοιπα τούτων συνιστοῦν ὀριστικὰς ζημίας, τὰ δὲ πιστωτικὰ ὀριστικὰ κέρδη. Τὰ ὑπόλοιπα ταῦτα συγκεντρούμενα περιοδικῶς, ἢ ὅπωςδήποτε εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, συναποτελοῦν τὸν λ/σμόν **Ἀποτελέσματα χρήσεως**². Είναι ὁ τρίτος σπόνδυλος³. Ἴδου ἐντελῶς σχηματικὸν διάγραμμα :

Ίσολογισμός			
Πάγια	50.000.000	Κεφάλαιον	75.000.000
Κυκλοφορ.	80.000.000	ἽΥποχρεώσ.	75.000.000
Διαθέσιμα	80.000.000		
	150.000.000		150.000.0000

Τροπὴ εἰς			
Ἐξοδα 1		Ἐσοδα A	
9.000 0.000	5.000.000 (A) 1.000.000 (B)	10.000.000	10.000.000
Ἐξοδα 2		Ἐσοδα B	
7.000.000	3.000.000 (A) 3.000.000 (B) 1.000.000	6.000.000	6.000.000

Ἐκμετάλλευσις A	
5.000.000	10.000.000
3.000.000	10.000.000
Κέρδος 2.000.000	

1. Βλ. σελ. 79 καὶ 129 ἐπ.

2. Λ/σμοὶ ἔξοδων ἢ ἔσόδων, ἢ μόνον κοινῶν τούτων, ἐφ' ὅσον δὲν ὑπῆχθησαν εἰς λ/σμόν ἐκμεταλλεύσεως μεταφέρονται εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως. Ὁρισμένα δὲ ἔξοδα, πολυετοῦς ἀποδόσεως, ἀποσβέννυνται εἰς περισσότερας χρήσεις.

3. Βλ. σελ. E. WALB : Die Erfolgsrechnung u. öffentlicher Betriebe, Berlin—Wien 1926.

Έκτακτος ζημία		Έκμετάλλευσις Β		Έκτακτα κέρδη	
100.000		4.000.000	6.000.000		
	100.000	3.000.000	Ζημία 1.000.000		1.300.000
				1.300.000	
Αποτελέσματα χρήσεως					
Ζημία Β	1.000.000	Κέρδη Α	2.000.000		
Έξοδα 2	1.000.000	Έκτακτα			
Έκτακτοι		κέρδη	1.300.000		
ζημία	100.000				
	2.100.000				
Καθ. κέρδη	1.200.000				
	3.300.000				
					3.300.000

5 4

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΜΙΚΤΟΙ

[Comptes mixtes, gemischte Konten, Bestandsfolgskonten]

- 40 **Όρισμός.** Μικτός αποβαίνει οίσοσδήποτε λ/σμός εις τόν όποιον, έκτός των όμοειδών στοιχείων, τά όποια πρέπει νά περιλαμβάνη (άξιας, άπαιτήσεις, έξοδα), ανεγράφησαν και άλλα διαφόρου φύσεως κονδύλια, ούτως ώστε ο λ/σμός νά αποτελή κρᾶμα άνομοίων ποσοτικών δεδομένων.
- 41 **Περιπτώσεις.** Εις τήν πράξιν άπαντώνται αι ακόλουθοι περιπτώσεις:
- Λ/σμοί προσώπων, τηρούμενοι εις ξένον νόμισμα.
 - Λ/σμοί άξιών και ειδικώτερον ο λ/σμός Έμπορεύματα.
 - Λ/σμοί έκμεταλλεύσεως.
- Έκάστη περίπτωσηις χρήζει ιδιαιτέρας μελέτης.
- 42 **Λ/σμοί προσώπων εις ξένον νόμισμα.** Έστω ότι εις τόν Α όφείλονται £ 100 (χάρτιναι), αι όποια κατά τόν χρόνον του δανείου έτιμώντω και ανεγράφησαν εις τόν λ/σμόν διά δρ. 40.000 έκάστη:

Α. λ/σμός δανείου εις £	
	£ 100 πρὸς 40.000 = 4.000.000

Πρὸς έξόφλησιν, μεταγενεστέρως, ήγοράσθησαν £ 50 πρὸς δρ. 42.000, όποτε τό ταμείον κατέβαλε: $50 \times 42.000 = 2.100.000$. Έάν λοιπόν ο λ/σμός Α χρεωθῆ με τό ποσόν τοϋτο, εις τό όποιον περιλαμβάνεται και τό, έκ τῆς άνατιμήσεως τῆς £, δυσμενές άποτέλεσμα, τότε ο λ/σμός καθίσταται μικτός, διότι είναι κρᾶμα άνομοίων στοιχείων: ένοχικῶν σχέσεων και διανομισματικοϋ άποτελέσματος:

Α. λ/σμός δανείου εις £	
£ 50 x 42.000 = 2.100.000	£ 100 x 40.000 = 4.000.000

Τὸ προκείμενον πιστωτικὸν ὑπόλοιπον (4.000.000 — 2.100.000) εἶναι ἀνακριβές, διότι δὲν εἰκονίζει τὴν πρὸς τὸν Α ὑποχρέωσιν μας. Αὐτονόητον ὅτι αὐτὸ τοῦτο δύναται νὰ συμβῆ καὶ ἐπὶ λογαριασμοῦ ἀπαιτήσεως.

- 43 **Λ/σμοὶ ἀξίας καθιστάμενοι μικτοί.** Τοῦτο συμβαίνει ὅταν ὁ λ/σμός ἀξίας, π.χ. *Ἀκίνητα*, *Υλικά συσκευασίας*, χρεωθείς μετὰ τὴν τιμὴν κτήσεως τοῦ πράγματος, πιστοῦται μεταγενεστέρως—λόγω πωλήσεως, ἐκχώρησης, ἀναλώσεως, ἐξαγωγῆς, κτλ.—μετὰ τὴν *διάφορον*, εἰς τὴν ὁποίαν περικλείεται ὁικονομικὸν τι ἀποτέλεσμα (ζημία, κέρδος), π.χ. ὑλικά συσκευασίας ἀγορασθέντα πρὸς δρ. 1000 κατὰ μονάδα, ἐξαγόμενα ἢ χρησιμοποιούμενα, πιστοῦνται πρὸς δρ. 1300, ὅποτε ἔχομεν:

Ἐλικά συσκευασίας

$$\frac{80 \times 1000 = 80.000}{30 \times 1300 = 39.000}$$

Τὸ ὑπόλοιπον (41.000) τυγχάνει καὶ πάλιν ἀνακριβές. (Διότι κατέχομεν $50 \times 1000 = 50.000$).

- 44 **Λ/σμός Ἐμπορεύματα.** Εἶναι ὁ σκόπελος ὄλων τῶν ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, διότι τηρούμενος κατὰ διαφόρους παραλλαγὰς ἀποτελεῖ κατὰ κανόνα ἓνα ἀτελῆ, ἐξηθρωμένον, λ/σμὸν ἐκμεταλλεύσεως¹. Χρεώμενος μετὰ τὰς τιμὰς κτήσεως τῶν ἀγοραζομένων καὶ μετὰ παντοειδῆ ἔξοδα (κτλ.), πιστούμενος μετὰ τὰς τιμὰς πωλήσεως (κτλ.), ἀποβαίνει κρᾶμα ἀριθμῶν χωρὶς οὐδεμίαν σημασίαν. Ἄλλὰ καὶ ὅταν διασπᾶται εἰς λ/σμοὺς *Ἀγορῶν*, *Πωλήσεων*, *Ἐξοδα ἀγορῶν*, *Ἐξοδα πωλήσεων* (καὶ τινὰς ἄλλους: *Ἐπιτροφάς* κτλ.) πάλιν ἐκ τῆς συνθέσεως τούτων δὲν προκύπτει—συνήθως—ἡ ὀρθὴ εἰκὼν τῆς κυκλοφορίας. Οὕτω προκύπτει, κατὰ κανόνα, ἓνας ἐλλιπής, ἐξηθρωμένος λ/σμός ἐκμεταλλεύσεως, τοῦ ὁποίου τὸ ὑπόλοιπον ἐμφανίζει κάποιον... ἀόριστον... μικτὸν κέρδος. "Ὅσοι οἱ προϊστάμενοι λογιστηρίων τόσαι καὶ αἱ ἐκδοχαὶ τοῦ... μικτοῦ (καὶ ἀνακριβοῦς) τούτου ἀποτελέσματος, ἐξευρισκομένου κατόπιν ἀπογραφῆς τῶν μενόντων ἀποθεμάτων.

Πόρισμα τῶν ἀνωτέρω εἶναι ὅτι εἰς τὴν πρᾶξιν ὁ λ/σμός ἀξίας

1. Τὰ ἐγχειρίδια Λογιστικῆς ἐπιμένουν νὰ τὸν ἐμφανίζουσι ὡς τὴν σπονδυλικὴν στήλην τῶν ἐμπ. ἐπιχειρήσεων, καὶ ὑπὸ διαφόρους, περισσώτερον ἢ ὀλιγώτερον ἀναλυτικὰς, παραλλαγὰς. Ἐνῶ, ἀποφασιστικῶς, πρέπει νὰ λεχθῆ ἓν καὶ μόνον: ὅτι ὁ λ/σμός Ἐμπορεύματα—Ἀπόθεμα (stock) πιστοῦται εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως τῶν πωλουμένων, χρεώσεται τοῦ λ/σμοῦ Ἐκμεταλλεύσεως, εἰς τὸν ὅποιον θὰ ὑπαχθούσιν καὶ οἱ ὀμαδοποιημένοι λ/σμοὶ ἐξόδων (ἐφοδιασμοῦ, διοικήσεως, πωλήσεως, κτλ.). Δηλαδή κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς. Εἰς τὸ Β' Μέρος τοῦ συγγράμματος γίνεται εὐρεία ἀνάπτυξις τούτου.

Ἐμπορεύματα, ἐμπλεκόμενος ποικιλοτρόπως μὲ διαφόρου ἐκτάσεως καὶ συνθέσεως ἔξοδα καὶ ἔσοδα, καθίσταται πάντοτε μικτός :

Ἄγορα		Ἐμπορεύματα		Πωλήσεις	
50.000.000	50.000.000	50.000.000		4.000.000	60.000.000
		5.000.000	10.000.000	20.000.000	
		7.000.000	20.000.000 (Ἄπογορ.)		
Ἐξοδα ἀγορῶν		62.000.000	27.000.000	Ἐπιστροφὰ πωλήσεων	
5.000.000	5.000.000	κέρ. 14.000.000		4.000.000	4.000.000
Ἐξοδα πωλήσεων					
7.000.000	7.000.000				

Ζημία καὶ Κέρδη

Γεν. ἔξ. διοικ.	20.000.000	*Ἐκ πωλήσεων	14.000.000
Τόκοι	3.000.000	*Ἐκπτώσεις	
*Ἀποσβέσεις	2.000.000	λαμβανόμεναι	1.500.000

Τὸ ἀνωτέρω διάγραμμα ἔμφανίζει μίαν τῶν διαφόρων παραλλαγῶν. Ὅχι.... πρὸς μίμησιν, βεβαίως.

45 Ἀ/μοὶ ἐκμεταλλεύσεως μικτοί. Ἀποβαίνουν μικτοὶ δασάκις :

— τὰ συγκεντρούμενα στοιχεῖα δὲν εἶναι πλήρη (βλ. ἀνωτέρω)

— τὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα δὲν εἶναι *ἰσόχρονα*.

Ἐλλιπὴς κατάρτισις. Ἐτονίσασμεν ἀνωτέρω τὰ προκύπτοντα ἄτοπα.

Ἐτεροχρονισμὸς στοιχείων. Εἶναι πρόδηλον ὅτι συσχετίζοντες δαπάνας 18 μηνῶν πρὸς ἔσοδα 12 μηνῶν θὰ ἔχωμεν ἀνακριβῆ καὶ παράλογα ἀποτελέσματα, καὶ ὁ λ/σμός δὲν θὰ ἀνταποκρίνεται εἰς τὸν προορισμὸν του. Συνεπῶς παρίσταται ἀνάγκη ὅσον τὸ δυνατόν ἀκριβεστέρως χρονικῆς εὐθυγραμμίσεως τῶν δεδομένων.

§§ 1

Μειονεκτήματα μικτῶν λογαριασμῶν

46 [Παράδειγμα. Ἐστῶσαν οἱ ἐπόμενοι τρεῖς λ/σμοὶ : ἀξίας, ἀποτελεσμάτων, μικτός (φέροντες σκοπίμως τὰ αὐτὰ ποσά).

+	Ταμείων	-	ὕπόλοιπον χρεωστικόν :
	600.000 | 400.000		= 200.000
-	Συναλλαγματικὰ διαφερα	+	
	600.000 | 400.000		= 200.000
±	Ἐμπορεύματα	∓	
	1000 × 600 = 600.000 | 500 × 800 = 400.000		= 200.000

Τὸ ὑπόλοιπον τοῦ πρώτου (ἀμειγρὸς λ/σμοῦ ἀξίας) δεικνύει πόσα πρέπει νὰ εὑρίσκωνται εἰς τὸ ταμεῖον, ὅπερ καὶ διαπιστοῦται διὰ τῆς ἀπογραφῆς (καταμετρήσεως). Ἄλλως, συνάγεται ὅτι ὁ λ/σμός ἐτηρήθη ἐσφαλμένως ἢ ἐγένοντο ὑπεξαιρέσεις, κτλ. Ὁ δεύτερος (λ/σμός ἀποτελεσμάτων) ὑποδηλοῖ ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις ἐπραγματοποίησεν, ἐκ πράξεων ἐπὶ ξένων νομισμάτων, τελικὴν ζημίαν 200.000. Καὶ οἱ δύο ἀνωτέρω λ/σμοὶ ἐκπληροῦν πλήρως τὸν προορισμὸν των, καὶ ὡς πρὸς τὴν κίνησιν καὶ ὡς πρὸς τὴν κατάστασιν τῶν ἀντιστοιχῶν στοιχείων. Ὁ τρίτος (λ/σμός μικτὸς), κρᾶμα τῶν ἀνωτέρω κατηγοριῶν, ἐμφανίζει ἐπίσης ὑπόλοιπον δρ. 200.000. Ἀλλὰ τοῦτο δὲν δεικνύει ποσῶς τὰ ὑπάρχοντα εἰς τὴν ἀποθήκην καὶ ἀνερχόμενα εἰς $500 \times 600 = 300.000$ (ὡς πράττει ὁ λ/σμός ἀξίας) οὔτε καὶ τὸ προκῦψαν ἐκ τῶν συναλλαγῶν ἀπέτελεσμα (δρχ. $500 \times 200 = 100.000$) ὡς πράττει ὁ λ/σμός ἀποτελεσμάτων. Τοῦτο δὲ διότι τὰ ἀναγραφέντα ποσὰ 600.000 καὶ 800.000 εἶναι ἀνομοιογενῆ.

Πήρησις. Τὸ ἐκάστοτε (χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν) ὑπόλοιπον τῶν μικτῶν λ/σμῶν δὲν εἰκονίζει τίποτε*. Ἀποτελεῖ ἀπλῶς ἀριθμητικὴν τινα διαφορὰν μεταξὺ στηλῶν χρεώσεως καὶ πιστώσεως. Συνεπῶς οἱ μικτοὶ λ/σμοὶ δὲν ἐκπληροῦν τὸν προορισμὸν των. Εἶναι ἐκτροχιασμένοι λ/σμοί, χρῆζοντες περιοδικῆς ἐκκαθαίσεως (τακτοποιήσεως). 47 Ἀρχὴ τῆς διαρκούς ἀπογραφῆς (permanence de l'inventaire). Περιττεύει νὰ τονίσωμεν πόσον ἄτοπον καὶ μειονεκτικὸν εἶναι νὰ μὴ γνωρίζη ἡ ἐπιχειρήσις ποῖα ἡ ἀξία τῶν εἰς χεῖρας τῆς ἀποθεμάτων: προϊόντων, ὑλικῶν, συναλλάγματος, χρεωγράφων, κτλ. ἐφ' ὅσον οἱ λ/σμοὶ οὔτοι χρεωθέντες μὲ τιμὰς κτήσεως καὶ πιστωθέντες μὲ τιμὰς πωλήσεως κατέστησαν μικτοί.

Διὰ τοῦτο καὶ πρέπει νὰ καταβάλλεται κάθε προσπάθεια ἀποφυγῆς αὐτῶν*. Ἡ προσπάθεια αὕτη καλεῖται ἀρχὴ τῆς διαρκούς ἀπογραφῆς†. Διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς ἀπαιτεῖται ὅπως εἴμεθα,

1. Ἐάν δεχθῶμεν τὰς συναλλαγματικὰς διαφορὰς ὡς αὐτοτελεῖς χρηματοπιστωτικὸν ἀπέτελεσμα, ἄλλως ἀποτελοῦν προσθετικὸν ἢ ἀφαιρητικὸν στοιχεῖον τῆς κυκλοφορίας. (βλ. σελ. 174).

2. Πλὴν σπανίον περιπτώσεων.

3. Τὸ γερμανικὸν ν. δ. 11.11.37 τὸ εἰσάγον τὸ Λογιστικὸν Σχέδιον, διὰ τοῦ ὁποῦ «κοκοπεῖται ἡ ἀνύψωσις τῆς ἀποδόσεως τῶν ἐπιχειρήσεων», τονίζει ὅτι «ἡ διεξαγωγή μικτῶν λ/σμῶν δέον, κατὰ τὸ δυνατόν, νὰ ἀποφεύγηται». Βλ. καὶ w. WEIGMANN; Buchführung und Bilanz, σελ. 157, Leipzig 1938. H. ECKSTEIN: Kaufmännische Buchführung, 3η ἐκδ., σελ. 223, München 1937.

4. Βλ. L. CHARDONNET: Technique comptable générale, σελ. 180.

5. Ἡ ἀρχὴ τῆς διαρκούς ἀπογραφῆς ὀφείλεται κυρίως εἰς τὸν LEAUTEY. Βλ. σελ. L. GOMBERG: Histoire critique de la théorie des comptes, σελ. 35, Genève 1929.

ανά πᾶσαν στιγμήν, εἰς θέσιν νά γνωρίζωμεν τὸ κόστος τῶν πωλουμένων, ἐκχωρουμένων, ἐξαγομένων εἰς τὴν παραγωγὴν, ἐμπορευμάτων, ὑλικῶν, κτλ. Τοῦτο ἀκριβῶς ἐπιτυγχάνεται χάρις εἰς τὴν πλήρη διάσπασιν τοῦ ἐνιαίου λ/σμοῦ *Ἐμπορεύματα* (κτλ.). Ἡ κατὰ τὴν ἀναλυτικὴν Λογιστικὴν τήρησις τῶν λ/σμῶν ἐξόδων, κατὰ προορισμόν, ἐπιδέχεται τὴν ἐξεύρεσιν συντελεστῶν ἐπιβαρύνσεως, χάρις εἰς τοὺς ὁποίους εἶναι δυνατὴ μία προϋπολογιστικὴ—ἀλλὰ ἀρκετὰ ἀκριβῆς—κοστολόγησις. Τοῦτο ἀποτελεῖ τὴν βάσιν ἀποφυγῆς τῶν μικτῶν λ/σμῶν.

48 Δυσχέρειαι ἀποφυγῆς. Εἰς τὴν καθ' ἡμέραν πρᾶξιν, οἱ μικτοὶ λ/σμοὶ ἀποβαίνουν ἀναπόφευκτοί :

— εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις λιανικοῦ (δίως ἐμπορίου, ὁσάκις μάλιστα πρόκειται περὶ ἀναριθμητῶν εἰδῶν. Ἡ κοστολόγησις αὐτῶν—καὶ ἂν ὀκλήμῃ ἢ ἀναλυτικότης τῶν λογισμῶν ἐπέτρεπε τὸν ὑπολογισμόν τῶν σχετικῶν στοιχείων—θα ἀπῆται ἀντίστοιχον ὄργανωσιν καὶ προσωπικόν, συνεπῶς ἔξοδα μὴ δικαιολογούμενα ἐπαρκῶς. Τοιαύτη ὄργανωσις εἶναι προσιτὴ προκειμένου περὶ ὀλιγαριθμῶν εἰδῶν μεγάλης ἀξίας : ψυγεῖα, ραπτομηχαναί, αὐτοκίνητα, γεωργικὰ μηχανήματα, κτλ.

— ὁσάκις καθυστεροῦν τὰ στοιχεῖα (ἐξοδολόγια, λ/σμοὶ ἐκτελωνιστοῦ, ἐνατάσεις ἐπὶ δασμῶν, κτλ.) διὰ τὴν ἔγκαιρον κοστολόγησιν. Τονίζομεν ὅμως ὅτι ἡ κοστολόγησις δύναται νά χωρήσῃ προϋπολογιστικῶς καὶ κατὰ προσέγγισιν βάσει συντελεστῶν ἐξαγομένων ἐκ στοιχείων τοῦ παρελθόντος.

§ 2

Ἐκκαθόρισις μικτῶν λ/σμῶν

49 Σκοπὸς ἐκκαθαρίσεως. Εἶναι ὁ περιοδικὸς καθορισμὸς τῆς ποσότητος καὶ ἀξίας τῶν ὑπαρχόντων ἀποθεμάτων (προϊόντων, χρεωγράφων, κτλ.). Καὶ αἱ μὲν ποσότητες δύναται νά ἐξευρεθοῦν ἐκ τῶν ἀντιστοιχῶν ἀναλ. καθολικῶν ἐφ' ὅσον ἐτηρήθησαν—ὡς ἀρμόζει—καὶ κατὰ ποσότητα. Μένει μόνον νά ἐξακριβωθῇ καὶ ἡ πραγματικότης αὐτῶν δι' ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς. Ἡ ἀξία τῶν μενόντων εἶναι ζήτημα ἀποτιμῆσεως, τοὺς κανόνας τῆς ὁποίας ὀρίζει ἡ ἰσχύουσα φορολογικὴ νομοθεσία¹.

— ἡ ἐξεύρεσις τῶν ἀποτελεσμάτων, τὰ ὁποῖα περιλαμβάνονται ἀφανῶς εἰς τὸν μικτὸν λ/σμόν. οὕτω π.χ.

±	Προϊόντα	+
.....	
876.842.015	|	654.372.910

1. Κώδιξ Φορολ. Στοιχείων, ἀρθρ. 22 § 1—10.

- Πόσα προϊόντα διαθέτομεν, ποίας αξίας, ποια τὰ αποτελέσματα ;
- 50 **Προϋποθέσεις έκκαθαρίσεως.** Διὰ νὰ ἐπιτύχωμεν τοὺς ἀνωτέρω σκοποὺς ἀπαραίτητον στοιχεῖον εἶναι ἡ διενέργεια ἀπογραφῆς. Αὕτη ὀφείλει νὰ εἶναι *πραγματική, ἐξωτερική*¹, διότι τότε καὶ μόνον διασφαλίζεται ἡ ἀλήθεια καὶ ἡ ἀκρίβεια τῆς έκκαθαρίσεως.
- 51 **Περιοδικότης έκκαθαρίσεως.** Λόγῳ τῶν μεγάλων πρακτικῶν δυσχερειῶν ἢ πραγματικῆ ἀπογραφῆ γίνεται ἐτησίως, ὡς ὀρίζει καὶ ἡ σχετικὴ νομοθεσία. Προκειμένου ὁμως νὰ ἐξυευρεθοῦν βραχύχρονα ἀποτελέσματα, κατὰ *προσέγγισιν*, δυνάμεθα νὰ στηριχθῶμεν ἐπὶ τῆς κινήσεως, κατὰ *ποσότητα*, τῶν οἰκείων ἀναλυτικῶν καθολικῶν, δηλ. ἐπὶ τῶν ἐσωλογιστικῶν δεδομένων, μὲ τὴν ἐντεῦθεν ἀπορρέουσαν ἀβεβαιότητα.
- 52 **Τεχνικὴ τῆς έκκαθαρίσεως.** "Ἐστω ὁ κάτωθι μικτὸς λ/σμός :

±	Εἶδος Α	+
Ἀγορά ἢ παραγωγή $300 \times 1000 = 300.000$	Πώλησις κτλ. $100 \times 1250 = 125.000$	

Διὰ τὴν έκκαθάρισιν τοῦ δυνάμεθα νὰ σκεφθῶμεν κατὰ τοὺς ἐπομέ-
νους τρόπους :

Πρῶτος τρόπος. Συλλογισμὸς :

– Τὰ ὀποθέματα ἐστοίχισαν ἐν δλω (χρέωσις)	δρχ. 300.000
– Διαθέτομεν ἀκόμη ἀπώλητα (ὡς ἡ ἀπογραφῆ)	» 200.000
– Ἀρα τὰ πωληθέντα ἐστοίχισαν	» 100.000
– Διαπιστοῦμεν (πίστωσις) ὅτι ἐπώληθησαν ἀντὶ	» 125.000
– Συνεπῶς προέκυψε κέρδος	» <u>25.000</u>

Δεύτερος τρόπος. Συλλογισμὸς :

– Τὰ ἀγορασθέντα ἐστοίχισαν ἐν δλω	δρχ. 300.000
– Ἐπώληθησαν ἤδη τοιαῦτα διὰ δρχ. 125.000	
– Διαθέτομεν ἀκόμη τοιαῦτα διὰ δρχ. <u>200.000</u>	325.000
– Σύνολον, ὅθεν, τῶν δυνατῶν πωλήσεων	δρχ. 325.000
– Προκῦψαν ἤδη κέρδος	» 25.000

Τρίτος τρόπος. Μαθηματικὸς κανὼν :

- Ὁ μικτὸς λογαριασμὸς παρουσιάζει *Ἀριθμητικόν* τι ὑπόλοιπον x
- Διὰ τῆς ἀπογραφῆς ἐξευρίσκεται τὸ *Πραγματικόν* ὑπόλοιπον y
- Ἡ συσχέτισις x=y παρέχει τὸ ἀποτέλεσμα, ὡς ἐξῆς :

α'. Τὸ ὑπόλοιπον τοῦ λογαριασμοῦ εἶναι *Χρεωστικόν*

Τότε : ἐάν χρεωστικόν ὑπόλοιπον	>	πραγματικοῦ, ἡ διαφορὰ	= ζημία
(100.000)	>	(60.000)	= 40.000
ἐάν χρεωστικόν ὑπόλοιπον	<	πραγματικοῦ, ἡ διαφορὰ	= κέρδος
(90.000)	<	(120.000)	= 30.000

1. Βλ. καὶ Κεφ. 2ον περὶ Ἀπογραφῆς, σελ. 41 ἐπ.

β'. Τὸ ὑπόλοιπον τοῦ λογαριασμοῦ εἶναι *Πιστωτικόν*

$$\begin{array}{rcl} \text{Τότε : ὑπόλοιπον λογαριασμοῦ} + \text{ὑπόλοιπον πραγματικόν} & = & \text{κέρδος} \\ 30.000 & + & 50.000 & = & 80.000 \\ 60.000 & + & \text{μηδέν} & = & 60.000 \end{array}$$

γ'. Ὁ λογαριασμός τυγχάνει *Ἐξισωμένος*

Τότε : τὸ πραγματικόν ὑπόλοιπον ἰσοῦται πρὸς τὸ κέρδος

Ἄφου καθορίσωμεν, ὡς ἀνωτέρω, ποῖον τὸ ἐνυπάρχον εἰς τὸν λογαριασμόν ἀποτέλεσμα, ἀκολουθεῖ ἡ λογιστικὴ ἐγγραφή, διὰ τῆς ὁποίας ἀποσπᾶται τοῦτο καὶ ἐπέρχεται ἡ ἀριθμητικὴ τακτοποίησις τοῦ λογαριασμοῦ.

Πρὸς τοῦτο τὸ ἀποτέλεσμα μεταφέρεται, καταγραφόμενον εἰς κατάλληλον λογαριασμόν ἀποτελεσμάτων, δι' ἀντιθέτου ἐγγραφῆς εἰς τὸν μικτὸν λογαριασμόν, ὡς ἑξῆς :

Περίπτωσης κέρδους : *χρεοῦται* ὁ μικτὸς λογαριασμός, πιστῶσει τοῦ λογαριασμοῦ ἀποτελεσμάτων.

Περίπτωσης ζημίας : *πιστοῦται* ὁ μικτὸς λογαριασμός, χρεώσει τοῦ λογαριασμοῦ ἀποτελεσμάτων.

Ἐφαρμογή :

+	Ἐμπορεύματα	+	-	Ἀποτελέσματα πωλήσεων	+
Ἀγοραί : 100.000	Πωλήσεις : 40.000			Κέρδη	
Κέρδος : 20.000	(Ἀπογραφή 80.000) ?			Ἰανουαρίου	
120.000	(120.000)			20.000	

Κατόπιν τῆς ἐγγραφῆς ταύτης, ἡ τῆς ἀντιστρόφου ἐν περιπτώσει ζημίας, ὁ μικτὸς λογαριασμός τακτοποιεῖται καθιστάμενος καὶ πάλιν ἀμειγρὸς λογαριασμός ἀξίας, τὸ δὲ χρεωστικόν αὐτοῦ ὑπόλοιπον, ὡς ἐμφανίζεται εἰς τὸν λογαριασμόν :

+	Ἐμπορεύματα	-
.....
.....
120.000	40.000	

ἦτοι δρ. 80.000, ἰσοῦται πρὸς τὴν ἀπογραφὴν καὶ εἰκονίζει πιστῶς τὴν πραγματικότητα, ἀφ' ἧς εἶχεν ἀποσπῆ.

1. Εἰς τὸ ἐρώτημα διατι χρεοῦται ὁ λογαριασμός ἀξίας, ἀφού οὐδεμία ἐπέρχεται αὐξήσις ποσότητος ἢ ἀξίας, παρατηροῦμεν ὅτι πρόκειται περὶ ἀντιλογισμοῦ καὶ ὡς γενομένων πιστώσεων.

2. Τὸ ἐξ ἀπογραφῆς ὑπόλοιπον ὑπολογίζεται μὲν ἀλλὰ δὲν καταγράφεται εἰς τὸν λογαριασμόν παρὰ μόνον προκειμένου νὰ κλείσῃ οὗτος, ὡπερ συμβαίνει κανονικῶς, εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

3. Εἰς τὰ ἐπόμενα θὰ γνωρίσωμεν ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα τοῦτο εἶναι κατὰ προσέγγισιν μόνον ἀκριβές.

53 **Ἐκκαθάρισις εἰδικῶν λογαριασμῶν.** Ἐάν ὁ ἔκκαθαριζόμενος λογαριασμός εἶναι γενικός—ὡς συμβαίνει συνήθως—τότε τυγχάνει προφανές ὅτι δέον νὰ προηγηθῇ ἀνάλογος ἔκκαθάρισις ἐνὸς ἐκάστου τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν, βάσει τῶν ἀναλυτικῶν δεδομένων, τὰ ὁποῖα παρέχει ἡ ἀπογραφή. Πρόκειται περὶ ἐπὶ μέρους ἐφαρμογῆς τοῦ αὐτοῦ ὡς ἄνω ἐκτεθέντος μηχανισμοῦ.

Παρὰ ταῦτα ἐπιβάλλεται ποιά τις προσοχὴ κατὰ τὴν ἐναρμόνισιν τῆς λογιστικῆς τακτοποιήσεως τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ καὶ τῆς τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν. Τοῦτο δὲ διότι, ὡς συμβαίνει πολλάκις, ἐνῶ ὁ γενικός λογαριασμός δέον νὰ *χρησθῇ*—πρὸς τακτοποίησιν—μὲ ποσὸν τι κέρδους, ὠρισμένοι εἰδικοί λογαριασμοὶ ἐνδέχεται νὰ ἐμφανίζουσι ζημίαν, ἢ ὁποῖα δέον νὰ καταχωρηθῇ εἰς πίστωσίν των. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην πρὸς τὴν ἰσορροπίαν δύο συγχρόνως ἐγγραφῶν τακτοποιήσεως τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ.

Εἰς τὴν πρᾶξιν καὶ κατὰ τὴν ἐμπειρικὴν Λογιστικὴν συνθιζέται μία μόνον *συμψηφιστικὴ* τακτοποίησις, ἢ ὁποῖα ὅμως μειονεκτεῖ σοβαρῶς, διότι ἀλλοιώνει τὴν ἀκριβῆ εἰκόνα τῶν πραγματοποιηθέντων συνολικῶς καὶ ἐπὶ μέρους ἀποτελεσμάτων. Χάριν κατανοήσεως τοῦ ζητήματος ἔστω τὸ ἐπόμενον παράδειγμα :

		+	Μικτὸς γενικός λογαριασμός	+		
			
		100.000	|	93.000		

Εἶδος Α	Εἶδος Β	Εἶδος Γ				
.....	
28.000	35.000	30.000	|	40.000	35.000	
Σ 28.000			|			
Τὰ δεδομένα τῆς ἀπογραφῆς εἶναι:	εἶδος Α 2000	εἶδος Β 6000	|	Σύνολον 11.000		
	εἶδος Γ 3000					

Τούτων τεθέντων ἡ ἔκκαθάρισις δύναται νὰ γίνῃ κατὰ δύο τρόπους:

α. τὸν ἐμπειρικόν, β. τὸν ὀρθολογικόν.

Ἐμπειρικός συμψηφιστικὸς τρόπος. Λαμβάνεται τὸ συνολικὸν ποσὸν τῆς ἀπογραφῆς (11.000) καὶ δι' αὐτοῦ τακτοποιεῖται ὁ γενικός λογαριασμός, κατόπιν δὲ ἀναλόγως καὶ οἱ εἰδικοί λογαριασμοί :

		+	Μικτὸς γενικός λογαριασμός	+		
			
		100.000	|	93.000		
Κέρδος	4.000	-----	|	(11.000 Ἀπογραφή)		
		104.000	|	(104.000)		

		Ἀποτελέσματα				
					+	
					4.000	

Ἡ εἰκὼν τῶν ἐκκαθαρισθέντων λογαριασμῶν εἶναι :

Εἶδος Α		Εἶδος Β	
..... 25.000	..... 28.000	..... 35.000	..... 30.000
Κέρδος 5.000	(2.000 ἀπογρ.)	Κέρδος 1.000	(6.000 ἀπογρ.)
30.000	30.000	36.000	36.000

Εἶδος Γ	
..... 40.000	..... 35.000
	(3.000 Ἀπογραφή)
	2.000 Ζημία
40.000	40.000

Τὰ ἐπὶ μέρους ἀποτελέσματα τῶν ὑπομεριδῶν εἶναι :

Α. Κέρδος 5.000	Συμψηφιστικὸν	+ 6.000
Β. Κέρδος 1.000	ἀποτέλεσμα	- 2.000
Γ. Ζημία 2.000		+ 4.000

Τὸ συμψηφιστικὸν τοῦτο ἀποτέλεσμα ἀναγράφει καὶ ὁ γενικὸς λογαριασμὸς. Κατὰ ταῦτα ἀλλοιοῦνται τὰ ἀκριβῆ δεδομένα, τὰ ὅποια ἡ λογιστικὴ ὑπηρεσία θέτει ὑπ' ὄψιν τῶν διοικούντων τὴν ἐπιχείρησιν.

Ὄρθολογικὸς τρόπος. Ἀφοῦ γίνῃ ἡ τακτοποίησις τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν ἀκολουθεῖ ἡ τακτοποίησις τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ εἰς δύο στάδια, δηλ. με ἀυτοτελεῖ λογιστικὴν ἐγγραφὴν δι' ἐκάστην κατηγορίαν ἀποτελέσματος, ὡς ἐξῆς :

±	Μικτὸς γενικὸς λογαριασμὸς		+
..... 100.000	..... 93.000	..... (11.000 Ἀπογραφή)	
Κέρδος	6.000	2.000 Ζημία	
106.000	106.000		
=	Ἀποτελέσματα πωλήσεων		+
Ζημία εἰδῶν Γ 2.000		Κέρδη ἑτέρων εἰδῶν 6.000	

Εἶναι πρόδηλον διὰ τοῦ τρόπου τούτου ἡ Λογιστικὴ παρέχει πρὸς τὴν διοίκησιν πραγματικὰ δεδομένα διὰ τὴν συναγωγὴν ἀκριβῶν παρατηρήσεων καὶ ὀρθῶν πορισμάτων. Οὕτω δύναται νὰ διαπιστωθῇ ποῖοι κλάδοι τῆς ἐμπορίας, ποῖα τμήματα, ποῖον εἶδος συναλλαγῶν κ.ἄ. ἀποφέρουν ἐπαρκῆ ἀποδοτικότητα - ἐν σχέσει πρὸς τὰ οἰκεία ἀπασχολούμενα κεφάλαια - καὶ ποῖα ὄχι. Ἐνῶ διὰ τοῦ συμψηφιστικοῦ τρόπου ἐπέρχεται συγκάλυψις γεγονότων καὶ συνάγονται ἀπατηλὰ πορίσματα.

54 Τελική παρατήρησης. Ὡς μικτός λ/σμός θεωρεῖται, κατά τινα δοξασιαν, κάθε λ/σμός (ιδίως ἀξίας) ὁ ὁποῖος—δι' οἰονδήποτε λόγον—ἐπυσε νά ταυτίζεται πρὸς τὴν πραγματικότητα. Οὕτω, κλοπή ἐκ τοῦ ταμείου, ἢ φθορὰ τῶν ἐγκαταστάσεων, ἢ φύρα τῶν ἐμπορευμάτων, κτλ. καθιστᾷ τοὺς οἰκείους λ/σμοὺς μικτοὺς, μέχρι τῆς λογιστικῆς τακτοποιήσεως τῆς διαφορᾶς.

Τὴν ἐκδοχὴν ταύτην δὲν ἀποδεχόμεθα. Καθ' ἡμᾶς οἱ λ/σμοὶ ἀποβαίνουν μικτοὶ ὅταν ἡ ἀπομάκρυνσις τῶν ἀπὸ τὴν πραγματικότη-
τα ἀπορρῆ ἀπὸ τὸν ἀνώμαλον τρόπον τῆς τηρήσεώς των. Ἄλλως οἱ λ/σμοὶ εἶναι λογιστικῶς ἀκριβεῖς, ἂν και πραγματικῶς ἀναληθεῖς.

Δ Σ Κ Η Σ Ε Ι Σ

Ζήτημα 1. Ἐστω ὁ κάτωθι μικτός λογαριασμός:

Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα

.
180.750.000	135.250.000

Ζητεῖται: ἡ ἐκκαθάρισις αὐτοῦ λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν διὰ τὸ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν διαθέσιμον συνάλλαγμα (ἀποτιμώμενον εἰς τὴν ἐπίσημον τιμὴν κατὰ τὴν ἡμέραν ἀπογραφῆς, συμφ. Κωδ. Φορολ. Στοιχείων, ἀρθ. 22 § 9) ἀνέρχεται εἰς:

περίπτωσις α,	δρ. 68.500.000
περίπτωσις β,	δρ. 45.500.000
περίπτωσις γ,	δρ. 32.000.000

Ζήτημα 2. Ἐστω ὁ κάτωθι μικτός λογαριασμός:

Ἐμπορεύματα

.
395.800.000	472.500.000

Ζητεῖται: ἡ ἐκκαθάρισις αὐτοῦ, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν διὰ τὰ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν μένοντα (ἀποτιμώμενα εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν—μεταξύ τιμῆς κτήσεως καὶ τρεχούσης)—συμφ. Κωδ. Φορολ. Στοιχείων, ἀρθ. 22 § 1) ἀνέρχονται εἰς:

- α) 15.100.000
- β) μηδέν (δὲν ὑπάρχουν)

Ζήτημα 3. Εἰς ἐπιχειρησίῳν τινᾶ ὁ λογαριασμός *Προϊόντα Χυτηρίου* ἐμφανίζει ἄθροισμα χρεώσεως δραχ. 24.000.000 καὶ πιστώσεως 22.000.000. Οἱ εἰδικοί λογαριασμοὶ εἰς οὓς οὗτος ἀναλύεται ἔχουν ὡς ἑξῆς:

Μολυβδοσωλῆνες Νο 3 Χρέωσις	12.000.000, πιστώσις 14.000.000
Μολυβδοσωλῆνες Νο 7 Χρέωσις	12.000.000, πιστώσις 8.000.000

Ἡ σχετικὴ ἀπογραφὴ ἔχει ὡς ἑξῆς:

Μολυβδοσωλῆνες Νο 3 δραχ.	1.000.000
Μολυβδοσωλῆνες Νο 7 δραχ.	<u>3.000.000</u>
	4.000.000

Ζητεῖται: Νά γίνῃ ἡ ἐκκαθάρισις κατὰ τὸν α) ἐμπειρικὸν τρόπον, β) ὀρθολογικὸν τρόπον.

Ζήτημα 4. Ἐστῶσαν οἱ ἐπόμενοι μικτοὶ λογαριασμοί :

Προϊόντα			Προϊόντα παρὰ τρίτους			
10.000.000		4.000.000		5.000.000		3.000.000
<i>Εἶδος Α</i>				<i>Εἶδος α</i>		
3.000.000		2.000.000		2.000.000		1.000.000
<i>Εἶδος Β</i>				<i>Εἶδος γ</i>		
7.000.000		2.000.000		3.000.000		2.000.000

Ζητεῖται ἡ κατὰ τὸν ὀρθολογικὸν τρόπον ἐκκαθάρισις αὐτῶν (δι' ἡμερολογιακῶν ἔγγραφῶν) ἔχοντες ὑπ' ὄψιν ὅτι :

1) Τὸ Λογιστήριον ἐπίστῳσεν ἐκ παραδρομῆς τὸν λογαριασμὸν *Προϊόντα* (Εἶδος Α) ἀντὶ τοῦ ὀρθοῦ *Προϊόντα παρὰ Τρίτους* (Εἶδος α) διὰ ποσὴν δραχ. 1.000.000.

- 2) Ὅτι τὰ μένοντα ἀποτιμῶνται :
- Εἶδος Α 2.200.000
 - > α 300.000
 - > Β 4.700.000
 - > γ 1.000.000

Λ Υ Σ Ε Ι Σ

Λύσις 1. Περίπτῳσις α. Κέρδος 23.000.000
 Περίπτῳσις β. Οὐδὲν ἀποτέλεσμα (καὶ οὐδεμία ἡμερολογιακὴ ἔγγραφη τακτοποιήσεως)
 Περίπτῳσις γ. Ζημία 13.500.000

Λύσις 2. Περίπτῳσις α. Κέρδος 91.800.000
 Περίπτῳσις β. Κέρδος 76.700.000 (ἴσον πρὸς τὸ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον)

Λύσις 3. Ἐμπειρικός τρόπος: Κέρδος 2.000.000. Ἡμερολογ. ἔγγραφη :

<i>Προϊόντα Χυτηρίου</i>		2.000.000
εἰς <i>Κέρδη Προϊόντων Χυτ.</i>		2.000.000

Ὁρθολογικός τρόπος: Νο 3 Κέρδος 3.000.000, Νο 7 Ζημία 1.000.000. Ἐγγραφαί :

<i>Προϊόντα Χυτηρίου</i>		3.000.000
Νο 3	εἰς	<i>Κέρδη Προϊόντων Χ</i> 3.000.000

<i>Ζημία προϊόντων Χυτ.</i>		1.000.000
	εἰς	<i>Προϊόντα Χυτηρίου</i> 1.000.000
		Νο 7

Λύσις 4. Διορθωτικὴ ἔγγραφη :

<i>Προϊόντα</i>		1.000.000
(Α)	εἰς	<i>Προϊόντα παρὰ τρίτους</i> 1.000.000
		(α)

Ἐκκαθάρισις		200.000
<i>Προϊόντα</i>		200.000
(Α)	εἰς	<i>Κέρδη ἐκ προϊόντων</i> 200.000

<i>Ζημία ἐκ προϊόντων</i>		300.000
	εἰς	<i>Προϊόντα</i> 300.000
		(Β)

<i>Προϊόντα παρὰ τρίτους</i>		300.000
(α)	εἰς	<i>Κέρδη Π. π. τ.</i> 300.000

ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ Λ/ΣΜΩΝ ΑΪΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΤΩΝ

(III)

§ 1

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ (ἢ ΑΡΝΗΤΙΚΟΙ)

[*Comptes de contrepartie*¹, *Contra Accounts*²]

1 Ίσοπός. Οἱ ἀντίθετοι λ/σμοὶ ἀνοίγονται καὶ λειτουργοῦν, εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ Σχεδίου λ/σμῶν, ὁσάκις :

- δὲν δυνάμεθα διὰ λόγους οὐσιαστικoὺς ἢ τυπικοὺς,
- εἴτε δὲν κρίνομεν οἰκoπῖμον,

ὅπως τὴν ἐπελθοῦσαν ἐλάττωσιν λ/σμοῦ τινος Ἐνεργητικοῦ ἢ Παθητικοῦ ἀναγράψωμεν ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν οἰκτεῖον (ἀρμόδιον) λ/σμόν. Ὅποτε ἡ ἐλάττωσις ἐγγράφεται εἰς εἰδικῶς ἀνοιγόμενον ἀντίθετον λ/σμόν.

Κατὰ ταῦτα οἱ λ/σμοὶ οὗτοι δὲν ἔχουν ἴδιαν αὐτοτελῆ ὑπόστασιν, ἀλλὰ δεόν νά συνεξετάζωνται ἐν συνδυασμῶ πάντοτε πρὸς τοὺς κυρίους—οὐσιαστικoὺς—λ/σμοὺς (Ε ἢ Π) τῶν ὁποίων ἀποτελοῦν τὴν ἄρνησιν. Εἶναι ἐξηρητημένοι λ/σμοί. Τὰ ἐπόμενα ἀποσαφηνίζουσι τὸ ζήτημα.

2 Τρόπος λειτουργίας. Περίπτωσις ἀντιθέτου λ/σμοῦ ἐνεργητικοῦ στοιχείου. Ἐστω ὁ λ/σμὸς *Μηχανήματα*, χρεωμένος μὲ 100 ἐκ. Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως³, συνεπεῖα τῆς φθορᾶς αὐτῶν, παρίσταται ἀνάγκη τῆς ἀποσβέσεως αὐτῶν⁴. [ἔστω 8^ο/ο]. Καλῶς ἐχόντων τῶν πραγμάτων, ἡ σχετικὴ λογ. ἐγγραφή θά εἶναι :

	+ Ἀποσβέσεις	—	+ Μηχανήματα	—
8.000.000			100.000.000	ἀποσβ. 1953 = 8.000.000

1. Κατὰ τὸ γαλλ. Λογ. Σχέδιον (σελ. 107). Ἐνίοτε καὶ ὡς *comptes d'ordre*.

2. Κατὰ τὸ *Accountant's Handbook*, 3η ἐκδ. 1948, σελ. 634. Κατὰ FINNEY: *op. cit.* σελ. 474, καλοῦνται *valuation accounts*, ὅπερ ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸν γερμαν. ὄρον *Wertberichtigungskonto*. [Ἐκδοχὴ ἀβάσιμος, διότι κάθε μεταβατικὸς λ/σμὸς ὀροσημάνσεως ἢ πιθανῆς περιουσίας δὲν εἶναι ἀντίθετος].

3. Ἀλλὰ καὶ κατὰ τὴν ἐναρξίν αὐτῆς, προκειμένου περὶ τῆς λογιστικῆς παραγωγικῶν ὀργανισμῶν.

4. Ὡς ἀπόσβειν ἐννοοῦμεν ἐνταῦθα τὴν διαπίστωσιν τῆς μειώσεως τῆς ἀξίας τοῦ πράγματος καὶ τὴν λογιστικὴν καταχώρισιν αὐτῆς.

Ἡ χρέωσις ὑποδηλοῖ τὴν πραγματοποιηθεῖσαν δαπάνην, ἡ δὲ πίστωσις τὴν ἐπελθοῦσαν μείωσιν ἀξίας τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου. Ἡ ἐγγραφή εἶναι ἀπολύτως ὀρθή.

Παρά ταῦτα—καὶ διὰ λόγους σκοπιμότητος τοὺς ὁποίους ἀναφέρωμεν κατωτέρω—τὴν πίστωσιν τοῦ λ/σμοῦ *Μηχανήματα* δυνάμεθα νὰ φέρωμεν εἰς εἰδικῶς πρὸς τοῦτο ἀνοιγόμενον ἀντίθετον λ/σμόν: *Ἀποσβεσθέντα Μηχανήματα*:

+	Ἀποσβέσεις	-	+	Μηχανήματα	-	+	Ἀποσβεσθέντα Μηχ.	-
	8.000.000		100.000.000			8.000.000		

Περίπτωσις ἀντιθέτου λ/σμοῦ *Παθητικοῦ στοιχείου*. Ὅσακις ἐξοφλεῖται τμηματικῶς (ἀποσβέννυται) ὁμολογιακὸν δάνειον—ὑπὸ τῆς ὀφειλέτιδος ἀν. ἐταιρίας—δέον νὰ χρεωθῆ, κανονικῶς, ὁ λ/σμός *Ὁμολογιακὸν Δάνειον*, εἰς ἔνδειξιν τῆς ἐπελθούσης μειώσεως τοῦ ἀριθμοῦ καὶ τῆς ἀξίας τῶν (ὀφειλομένων) ὁμολογιῶν. Ἀντ' αὐτοῦ δυνάμεθα ὁμῶς νὰ χρεώσωμεν νέον—πρὸς τοῦτο ἀνοιγόμενον—λ/σμόν *Ἀποσβεσθὲν ὁμολογιακὸν δάνειον*.

-	Ἀποσβεσθὲν ὁμ. δάνειον +	-	Ὁμολογ. δάνειον +	+	Ταμίον
	100 ἐκ.		500 ἐκ.		- 100 ἐκ.

§ **Ἐξυπηρετούμενη σκοπιμότης.** Καὶ εἰς τὰς δύο ἀνωτέρω περιπτώσεις διὰ τῶν ἀντιθέτων λ/σμῶν ἐπιδιώκομεν νὰ καταστήσωμεν τὸν *ἰσολογισμόν* σαφέστερον καὶ νὰ ἀποφύγωμεν τὰ μειονεκτήματα τῆς ἀπ' εὐθείας ἐλαττώσεως τῶν στοιχείων Ε καὶ Π.

Περίπτωσις ἀποσβέσεως γαίον ἐνεργητικοῦ. Ἐὰν τὰ μηχανήματα, οἰκοδομαί, μεταφορικά μέσα, ἐργαλεῖα, προνόμια εὐρεσιτεχνίας, κ.ἄ. ἐπιστοῦντο μὲ τὰς διαπιστουμένας φθοράς καὶ ἀπαξιώσεις, οἱ ἐτήσιοι ἰσολογισμοὶ θὰ ἐνεφάνιζον συνεχῶς φθίνουσαν ἀξίαν ἐγκαταστάσεων. Ὁ μελετῶν π.χ. τὸν 7^{ον} ἰσολογισμόν θὰ εἶχε τὴν ἀκόλουθον εἰκόνα:

Ἰσολογισμὸς Α. Ε. Φοίνιξ		(ἔτος 7ον)
Ἀκίνητα	475.500.000	. . . . .
Μηχανήματα	285.000.000	. . . . .

Δὲν θὰ ἐγνώριζε συνεπῶς ποία ἡ ἀρχικὴ ἀξία τῶν στοιχείων τούτων καὶ ποῖαι αἱ ἐντὸς τῆς 7ετίας γενόμεναι ἀποσβέσεις, ἐνῶ ἡ πληροφωρία αὕτη εἶναι σημαντικὴ:

— διότι ἐμφανίζει τὸ μέγεθος τοῦ τεχνικοῦ ἐξοπλισμοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως.

- διότι αἱ γενόμεναι ἀποσβέσεις ὑπερβαίνουν συνήθως τὴν πραγματικὴν φθοράν, οὕτως ὥστε ὁ ἰσολογισμὸς νὰ περικλείη ἄδηλα ἀποθεματικά ¹ (ἰδίως κατόπιν τοῦ ἀ.ν. 942/1945).
- διότι ἐπιτρέπει νὰ κριθῆ ἡ ἀσκηθεῖσα πολιτικὴ ἀποσβέσεων καὶ ἄλλα.

Τὰ μειονεκτήματα ταῦτα αἴρονται χάρις εἰς τοὺς ἀντιθέτους λ/σμοὺς διὰ τῶν ὁποίων ὁ ἰσολογισμὸς καθίσταται πλήρως διαφωτιστικὸς :

Φοίνις Α. Ε.		(Ἔτος 7ον)	
* Ἀκίνητα	650.000.000	. . . . .
Μηχανήματα	600.000.000	* Ἀποσβεσθέντα ἀκίνητα	174.500.000
		* Ἀποσβεσθέντα μηχανήματα	315.000.000

* Ἡ εἰκὼν εἶναι τώρα πράγματι ἀσυγκρίτως πληρεστέρα τῆς προηγούμενης.

Περίπτωσης ἀποσβέσεως στοιχείων Παθητικοῦ. Ἀνάλογα πρὸς τὰ ἀνωτέρω δυνάμεθα νὰ εἴπωμεν προκειμένου περὶ ἐξαγορᾶς μετοχῶν πρὸς ἀπόσβεσιν τοῦ μετοχικοῦ κεφαλαίου, ὁμολογιῶν ἐξοφλουμένων, κτλ. Ἀρκούμεθα εἰς τὴν συγκριτικὴν ἐμφάνισιν τῶν δύο ἰσολογισμῶν :

Κτηματικὴ Α. Ε. (4ον ἔτος)			
.		Μετοχικὸν κεφάλαιον	
.		* Ὁμολογιακὸν δάνειον	300.000.000
.	
* Ἀποσβεσθέν		Μετοχικὸν κεφάλαιον	
* Ὁμολογιακὸν δάνειον	200.000.000	* Ὁμολογιακὸν δάνειον	500.000.000

Καὶ ἐνταῦθα ἡ πλεονεκτικότης τῆς καλουμένης ἐμμέσου ἀποσβέσεως (δι' ἀντιθέτου λ/σμοῦ) εἶναι ἐμφανής.

4 **Ἀντίθετοι λογαριασμοὶ ἀνοιγόμενοι κατ' ἀνάγκην.** Ἀνωτέρω τὸ Λογιστήριον ἐνεργεῖ προαιρετικῶς. Ὑπάρχουν ὁμως περιπτώσεις πού ἡ τήρησις ἀντιθέτων λογαριασμῶν ἐπιβάλλεται ὑπὸ τῶν πραγμάτων.

Περίπτωσης προσωπικῶν λογαριασμῶν. Ὅσάκις εἰς τῶν χρεωστῶν καθίσταται ἀφερέγγυος ἐπιβάλλεται νὰ διενεργηθῆ ἀπόσβεσις τοῦ ποσοστοῦ ἐκείνου τῆς ἀπαιτήσεως, τὸ ὁποῖον ὑπολογίζεται ὡς ἀπολεσθέν. Αἱ ἐγγραφαὶ εἶναι :

* Ἐπισημαίει Χρεώσται Α. Β.	εἰς Χρεώσταις Α. Β.	10.000.000	10.000.000
* Ἀπώλειαι ἐξ Ἐπισημαίων Χρεωστίων	εἰς Ἐπισημαίει Χρεώσταις Α. Β.	3.000.000	3.000.000
ἀπόσβεσις κατὰ 30 %			

1. Βλ. καὶ Α. ΝΕΖΟΥ : Περί ἀποθεματικῶν (κτλ.) Ἀθήναι 1933, Ν. ΦΩΤΙΑ : Συντελεσταὶ δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, σελ. 153 ἐκδ. 2α Ἀθήναι 1943.

Ἡ πρώτη έγγραφη ὑποδηλοῖ τὴν διαπίστωσιν τῆς ἀφερεγγυότητος τοῦ Α. Β. Ἡ δευτέρα τὴν πιθανολογουμένην ἐκ τοῦ γεγονότος τούτου ἀπώλειαν κεφαλαίου¹.

Ἀλλὰ ἡ γενομένη πίστωσις τοῦ λογαριασμοῦ Ἐπισηφαλεῖς Χρεῶσαι (Α. Β.) εἶναι ἀπολύτως ἀπαράδεκτος. Διότι:

— νομικῶς, οὐδεμία ἐπέρχεται ἀπόσβεσις τῆς ἀπαιτήσεως. Ἡ ἐπιχειρήσις δὲν παύει νὰ δικαιουται καὶ νὰ διεκδικῆ 10 ἑκατ. καὶ οὐχὶ 7 ἑκατ.

— θὰ ἦτο παράλογον νὰ ἀποστέλλωνται ἀντίγραφα τρεχουμένου λογαριασμοῦ (ὡς πράττουν αἱ τράπεζαι κ. ἄ.) πρὸς χρεώστας μὲ τὴν ἀναγραφὴν ποσῶν τῶν ὁποίων... προδικάζεται ἡ ἀπώλεια!

Κατόπιν τούτων ἐπιβάλλεται ἡ ἀνάγκη ὅπως ἀνοιχθῆ ἀντίθετος λογαριασμός δεχόμενος τὸ πιθανολογούμενον ποσὸν τῆς πιστώσεως, ὁπότε ἡ έγγραφη θὰ εἶναι:

Ἀπώλεια ἐξ ἐπισηφαλῶν κτλ.	Ἀποσβεσθέντες ἐπισηφαλεῖς Χρεῶσαι
3.000.000	3.000.000

Κανὼν. Προκειμένου περὶ προσωπικῶν λ/σμῶν ἡ *ἔμμεσος* ἀπόσβεσις εἶναι πάντοτε ἐπιβεβλημένη.

Ἔτιραι περιπτώσεις ἀνάγκης. Πολλάκις καταφεύγομεν εἰς ἀντίθετους λ/σμούς ὁσάκις ὁ πρὸς ἐλάττωσιν λ/σμός [Ε ἢ Π] εἶναι περιληπτικός καὶ δὲν γνωρίζομεν ποῖοι εἶναι οἱ ἐλαττούμενοι εἰδικοί ἢ διὰ ποῖον ἕκαστος ποσόν. Π. χ. ἐκρυσταλλώσεως πυρκαϊῆς καὶ ἀποτεφρωθέντων διαφόρων εἰδῶν καὶ ἐν ἀναμονῇ τῆς ἐξακριβώσεως τούτων θὰ πιστωθῆ ὁ λ/σμός *Καταστροφέντα Ἐμπορεύματα* καὶ οὐχὶ ὁ λογαριασμός *Ἐμπορεύματα* διότι ἄλλως θὰ ὑπῆρχε ἀσυμφωνία τούτου πρὸς τὸ ἀντίστοιχον ἀναλ. καθολικόν, ἡ ὁποία παρατεινομένη θὰ ἠδύνατο νὰ συμμιχθῆ πρὸς ἀσυμφωνίας ἐκ παραδρομῆς ἐγγραφῶν, ἐσφαλμένων ποσῶν, κ. ἄ. Ἐπίσης, συνεπεῖρα οἶκον, κρίσεως εἰς τὴν ἀγοράν, ἡ ἐπιχειρήσις προβαίνει εἰς ἀπόσβεσιν % τινός τοῦ συνόλου τῶν ἀπαιτήσεων τῆς χωρὶς ἐν τούτοις νὰ εἶναι ἐκ τῶν προτέρων γνωστὸν ποῖοι ὀφειλέται θὰ καταστοῦν ἐπισηφαλεῖς. Συνεπῶς θὰ πιστωθῆ εἰς ἀντίθετος λογαριασμός: *Ἀπαιτήσεις ἀποσβεννύμεναι*, κ. ἄ.

5 Ἐμφάνισις εἰς τὸν ἰσολογισμόν. Οἱ ἀντίθετοι λογαριασμοὶ δύνανται νὰ ἐμφανισθοῦν εἰς τὸν ἰσολογισμόν κατὰ δύο τρόπους:

— εἴτε εἰς τὸ σκέλος (Ε ἢ Π) εἰς τὸ ὁποῖον ἐντάσσονται φυσιολογικῶς, ἀναλόγως τοῦ ὑπολοίπου τῶν (χρεωστικὸν ὑπολ. = Ε,

1. Ἡ τοιαύτη ἀπώλεια δύναται νὰ ἐρμηνευθῆ ὡς ζημία, ἀλλὰ καὶ—ὑπὸ τινὰς προϋποθέσεις—ὡς ἀναπόφευκτος δαπάνη.

πιστωτικόν ὑπολοιπὸν = Π). Βλ. ἀνωτέρω ἐμφάνσεις σελ. 219.

— εἴτε εἰς τὸ ἀντίθετον σκέλος, ἀλλὰ τότε ἀφαιρετικῶς¹ ἐκ τοῦ πράγματι ἐλαττουμένου στοιχείου :

α' Τρόπος ²					
Ἀκίνητα	500	ἐκ.	Ὁμολογιακὸν δάνειον	400	ἐκ.
Ἀποσβ. ὁμολ. δάνειον	100		Ἀποσβεσθέντα ἀκίνητα	350	
β' Τρόπος					
Ἀκίνητα	500	ἐκ.	Ὁμολογ. δάνειον	400	ἐκ.
— Ἀποσβεσθέντα			— Ἀποσβεσθέν	100	
Παρελθ. χρήσεων	300			300	
Χρήσεως 1954	50				
		350			
		150			

Ἡ κατὰ τὸν β' τρόπον ἐμφάνσις (ἀφαιρετικῶς) πλεονεκτεῖ σημαντικὰ διότι :

— ἀποσαφηνίζει ἀδιστακτικῶς τὴν φύσιν τῶν πραγμάτων.

— ἀποφεύγεται πᾶσα σύγχυσις, ἰδίως δταν, ὡς συμβαίνει πολλάκις, ὁ τίτλος τῶν ἀντιθέτων λογαριασμῶν δὲν εἶναι σαφής, ἀλλὰ ἀόριστος ἢ καὶ παραπλανητικὸς³. Οὕτω οἱ λογαριασμοὶ ἀποσβεσθεισῶν ἀκίνητοποιήσεων φέρονται ὡς : *Κρατήσεις δι' ἀποσβέσεις ἢ καὶ Ἀποθεματικὰ πρὸς ἀπόσβεσιν* .. κτλ., ὅπερ ἐντελῶς διάφορον.

6 **Ἔτεροι παρατηρήσεις.** Δὲν εἶναι ἄσκοπον νὰ τονίσωμεν ἀκόμη :

— ὅτι ὁ ἀντίθετος λογαριασμὸς εἰκονίζει μίαν μόνον περίπτωσιν (αἰτίαν) ἐλαττώσεως τοῦ ἀντιστοίχου κυρίου λογαριασμοῦ. Συνεπῶς ὁ τελευταῖος οὕτως δύναται νὰ μειωθῇ ἀπ' ἐνθειας δι' οἰονδήποτε ἄλλον λόγον. Π. χ. εἰς περίπτωσιν πωλήσεως διαμερισμάτων πολυκατοικίας, θὰ ἔχωμεν :

Ἀκίνητον		Ἀποσβεσθέν		Ἀκίνητον	
1953	500 ἐκ.	1955	100 ἐκ.	1953	4 0/0 20.000.000
		(πωληθὲν)		1954	4 0/0 20.000.000
				1955	4 0/0 16.000.000

Ἐκ τούτων ἔπεται :

— ὅτι θεωρητικῶς δυνάμεθα νὰ ἀνοίξωμεν ... δύο ἢ περισσοτέρους ἀντιθέτους διὰ τὸν αὐτὸν κύριον λογαριασμόν, ἀλλὰ μὲ διάφο-

1. Βάσει τῆς μαθηματικῆς ἀρχῆς ὅτι εἰς μίαν ἐξίσωσιν (τὴν τοῦ ἰσολογισμοῦ : $E = \Pi + K. \Pi$) δυνάμεθα νὰ μεταφέρωμεν οἰονδήποτε παράγοντα εἰς τὸ ἔξωρον σκέλος, ἀλλὰ μὲ ἀντίθετον σημεῖον.

2. Βλ. Κεφ. 3 σελ. 82.

3. Βλ. Κεφ. 4 σελ. 111.

ρον ἕκαστον προορισμόν. Ἡ περίπτωσης εἶναι μᾶλλον ἀπίθανος εἰς τὴν πρᾶξιν.

— ὅτι εἶναι λογαριασμοὶ μόνιμοι, ἐξισούμενοι ὅταν ἐκλείψῃ, λόγω πωλήσεως, καταστροφῆς, ἐξοφλήσεως, κτλ. ὁ κύριος λ/σμός.

— ὅτι συγχέονται συχνάκις πρὸς ὠρισμένους μεταβατικούς λογαριασμοὺς (*comptes transitoires, Wertberichtigungskonto*), διὰ τῶν ὁποίων διαχωρίζεται καὶ ὁροσημαίνεται ἀκριβέστερον μίαν λογιστικὴν χρῆσιν ἀπὸ τὴν ἐπομένην. Οὕτω δὲν εἶναι ἀντίθετοι οἱ λ/σμοί :

Γραμμ. μεταβιβασθέντα, ὁ ὁποῖος εἰκονίζει πιθανὴν ὑποχρέωσιν ἐξοφλήσεως τούτων ἂν δὲν πληρωθοῦν ὑπὸ τοῦ ὀφειλέτου.

Τόκοι μὴ δεδουλευμένοι γο. εἰσπρακτέων, ὁ ὁποῖος δεικνύει πρόσδοτον τόκου, ἢ ὁποία θὰ πραγματοποιηθῇ ἀσφαλῶς ἐντὸς τῆς ἐπομένης χρήσεως ¹.

Χάριν σαφοῦς διαχωρισμοῦ ἐκ τοιούτων περιπτώσεων—καὶ ὀρθότερας ἀντιλήψεως τῶν κονδυλίων τοῦ ἰσολογισμοῦ—δὲν πρέπει νὰ λησμονῶμεν ὅτι ὁ ἀντίθετος λογαριασμός εἰκονίζει πάντοτε... μίαν ἀνυπαρξίαν! Συμφηφίζει ἐκάστοτε διωγκωμένον ἀριθμητικῶς, ἀλλὰ ἀνύπαρκτον οὐσιαστικῶς, Ἐνεργητικὸν ἢ Παθητικόν.

Διὰ τοῦτο καὶ δὲν πρέπει νὰ συγχέωνται πρὸς τὰς *Προβλέψεις* διὰ... αἱ ὁποῖαι ἐμφανίζουν πιθανὰ κονδύλια περιουσίας ². Τὸ γαλλ. *Λογ. Σχέδιον* διαχωρίζει τὰς ἀποσβέσεις τῶν ὑλικῶν καὶ ἀδλων στοιχείων παγίου ἐνεργητικοῦ (λ/σμοί: 208, 2128, κτλ.) ἀπὸ τὰς *προβλέψεις δι' ὑποτίμησιν* διαφόρων στοιχείων, ἴδια κυκλοφοριακῶν (*Provisions pour dépréciation*).

Ἄνωτέρω ἡσχολήθημεν μὲ τὴν φύσιν καὶ τὴν λειτουργίαν τῶν ἀντιθέτων λογαριασμῶν καὶ οὐχὶ εἰδικῶς μὲ τὰς περιπτώσεις ἐφαρμογῆς τῶν. Ἐπὶ τούτων βλ. Β' Μέρος.

§ 2 .

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΜΕΣΟΙ

[*Comptes de liaison ἢ intercalaires, Zwischenkonten* ³]

7 Ἰκοπός. Διαμέσους (ἢ καὶ ἐνδιαμέσους) λογαριασμοὺς ἀνοίγομεν, εἰς τὸ πλαίσιον, ἐνὸς Σχεδίου λογαριασμῶν :

1. Βλ. Κεφ. 3 σελ. 70.

2. Ἄληθές εἶναι ὅτι προκειμένου περὶ ἀποσβέσεως παγίων στοιχείων ὡς καὶ ἀπατίσεων τονίζεται ὅτι τὸ ἀποσβεννόμενον ἐκάστοτε ποσοστὸν δὲν εἶναι ἀκριβές, ἀλλὰ ἀποτελεῖ μίαν ἐκτίμησιν, μίαν πρόβλεψιν : ... though it does serve to emphasize the fact that the amount of depletion in relation to the asset account is on estimate». ACCOUNTANT'S HANDBOOK, σελ. 634, ἔκδ. 1948.

3. Κατὰ F. LEITNER: Die Kontrolle in Kaufmännischen Unternehmungen, σελ. 17, Frankfurt a. M. 1934.

- όσάκις θέλομεν νά ασκήσωμεν ειδικόν έλεγχον επί ώρισμένων ύπηρεσιακών ένεργειών καί τών άντιστοιχών λογιστικών έγγραφών
- διά νά εξασφαλίσωμεν τήν όμαλήν λειτουργίαν τοϋ συγκεντρωτικοϋ συστήματος έγγραφών
- χάριν έξυπηρετήσεως τών αναγκών τής κοστολογήσεως (έσωλογιστικής)
- χάριν συγκεντρώσεως ειδικών στατιστικών πληροφοριών.

Κατά ταϋτα έχουν πάντοτε ένα χαρακτηρα όργανωτικόν, ή δέ παρεμβολή των είναι περιπτωσιακή.

8 Τρόπος Λειτουργίας¹. 'Ο μηχανισμός τής τηρήσεως των είναι άπλούστατος. 'Ο διάμεσος λογαριασμός παρεμβάλλεται μεταξύ δύο, *οϋσιαστικών*, άς ειπωμεν, λογαριασμών κατά τό έξης σχήμα :

Α		B	
185,75ο	5ο.οοο	45,7οο	13ο.225
96 2οο	1οο.οοο	2ο.6οο	75.8οο
<u>68.100</u>			<u>68.100</u>
145.οοο			4ο.7οο
↑		↑	↑

Διάμεσος	
68.100	68.100

Δηλαδή, δοθείσης μιās ήμερλογιακής έγγραφής τοϋ τύπου :

Α...		68.1οο
εις	B'...	68.1οο

αϋτή, διά τής παρεμβολής τοϋ ένδιαμέσου λογαριασμοϋ, μετατρέπεται ώς έξης :

Α...		68.1οο
εις	ένδιαμεσος	68.1οο
ένδιαμεσος	εις	B'...
		68.1οο

Έκ τής έπισκοπήσεως τοϋ άνωτέρω μηχανισμοϋ συνάγεται ότι :

— οϋδεμία οϋσιαστική μεταβολή έπέρχεται ώς πρός τήν κίνησιν των δύο ένδιαφερομένων λογαριασμών Α καί Β, οι όποιοι δύ-

1. Βλ. έκτενώς: J. LAMSON: Principes de Comptabilité économique, σελ. 146.
A. - J. MARTIN: Comptabilité analytique d'exploitation, σελ. 270, Paris 1948.
CH. BRUNET: Ειδική μελέτη εις Rev. de la Comptabilité, N° 47/48, 1952.

ναι να είναι λογαριασμοί άξιων, προσωπικοί, έξόδων, αποτελεσμάτων, κτλ., δηλ. πάσης κατηγορίας.

— ότι ο διάμεσος λογαριασμός, δεχόμενος πάντοτε ίσον ποσόν χρέωσης και πιστώσεως, εύρσκεται τελικώς έξισωμένος· τούτο δύναται να έπέρχεται άμέσως ή βραδύτερον.

9 **Έφαρμογαι.** Παράδειγμα όπου διά του διαμέσου άσκειται έλεγχος επί του συντονισμού ένεργειών και της αριθμητικής όρθότητος των έγγραφών δύο τμημάτων.

Η ύπηρεσία *Κινήσεως Κεφαλαίων* μιās τραπέζης έκδιδει διαρκούσης τής ημέρας διαφόρους έπιταγάς εις βάρος των ύποκαταστημάτων αύτης, αι όποια εισπράττονται καθ' υπόθεσιν, όλαι τοίς μετρητοίς (έστω δρ. 88.950.000).

Η προκύπτουσα έγγραφη είναι, παρεμβαλλομένου, του διαμέσου (και μόνον ως προς τας εισπράξεις ταύτας):

Ταμείον	88.950.000
εις Έκδοσιν έπιταγών	88.950.000

Παράλληλως ή ύπηρεσία *Κ. Κ.* ειδοποιούσα τά ύποκαστήματα συντάσσει βάσει των ειδοποιητηρίων έπιστολών τήν έγγραφήν:

Έκδοσις έπιταγών	88.950.000
εις Υποκ. Έσωτερικοῦ	88.950.000
ύπ. Βόλου	
ύπ. Λαμίας	

Αυτόνόητον ότι εάν τά πάντα έλειτούργησαν κανονικώς ο διάμεσος λογαριασμός πρέπει να έξισωθῆ. Η μη έξισωσίς του άποκαλύπτει άμέσως άνωμαλίαν τινά: λ.χ. ότι παρελείφθη ή ειδοποίησις έπιταγής τινος, ότι ειδοποιήθη δι' έσφαλμένον ποσόν, ότι δέν εισεπράχθη (δύσκολον), ότι δέν έχρεώθη τρεχούμενος τις λογαριασμός (περίπτωσης ούχι μετρητών), κ. ά. Τοιουτοτρόπως τό Λογιστήριον έλέγχει τόν συντονισμόν και τήν ακρίβειαν των έγγραφών δύο τμημάτων, αύτοτελώς ένεργούντων, αλλά ως προς τας αύτας πράξεις.

Υπηρ. Κιν. Κεφαλαίων		Έκδοσις έπιταγών		Υπηρεσία Ταμείον	
Υποκ.	Έσωτερικοῦ			Ταμείον	
.....	.....	88.950.000	88.950.000	.....	88.950.000
88.950.000	.....			.....	.....
635.000.000				375.000.000	

Ουσιώδης είναι ή παρατήρησις ότι διά του διαμέσου έλέγχεται ο συντονισμός και ή ακρίβεια των έγγραφών, ως προς ώρισμένας

μόνον πράξεις, οὐχὶ δὲ τοῦ συνόλου τῆς κινήσεως τῶν λογαριασμῶν Α καὶ Β, οἱ ὅποιοι δεχόμενοι ποσὰ ἀπὸ διαφόρους πηγὰς ἐμφανίζουσι συνολικὰ ποσὰ χρεώσεως καὶ πιστώσεως ἐντελῶς διάφορα (ὡς ἀνωτέρω).

*Περίπτωσης Συγκεντρωτικοῦ Συστήματος*¹. Εἰς τὸ σύστημα τοῦτο ἐγγραφῶν, ὡσάκις ἢ αὐτὴ συναλλαγή, ἀφορᾷ δύο συγχρόνως τμήματα καὶ ἐφ' ὅσον εἰς ἕκαστον τούτων τηρεῖται εἰδικὸν Ἐναλυτικὸν Ἡμερολόγιον, ἢ καταχώρισις τῆς πράξεως εἰς ἕκαστον τούτων θὰ εἶχε ὡς συνέπειαν τὴν διπλὴν ἐγγραφὴν τῆς αὐτῆς πράξεως ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου, εἰς τὰ Συγκεντρωτικὰ βιβλία. Τοῦτο ἀκριβῶς ἀποφεύγεται διὰ τῆς παρεμβολῆς τοῦ διαμέσου λογαριασμοῦ, κατὰ τὸ σχῆμα :

Ἐναλυτ. Ἡμερολόγιον Α	Διάμεσος	Ἐναλυτ. Ἡμερολόγιον Β
Χρεούται 500	500 | 500	Πιστούται 500

Ὁ διάμεσος ἐξισοῦται καὶ οὕτως εἰπεῖν ἐκλείπει. Τοιοῦτοτρόπως ἐξασφαλίζεται ἡ ἀπρόσκοπος τήρησις τοῦ Συγκεντρωτικοῦ συστήματος. Τοιοῦτοι π.χ. εἶναι οἱ λογαριασμοὶ : Ἀγοραὶ τοῖς μετρητοῖς, ὅστις συγδέει τὸ Ταμεῖον πρὸς τὸ βιβλίον Ἀγορῶν, Ἐκδοαὶ Ἀσφαλιστηρίων, συνδέων τὸ Ταμεῖον πρὸς τὸ βιβλίον Καταχωρίσεως συμβολαίων, κτλ.

Περίπτωσης ἐξυπηρευσεως τῆς Κοστολογήσεως. Εἰς τὴν σελ. 185 ἐξεθέσαμεν διὰ τὰ ἔξοδα καταγραφόμενα κατ' εἶδος ἀνακατατάσσονται περιοδικῶς κατὰ θέσεις κόστους (βάσει τοῦ φύλλου μερισμοῦ). Ἡ προκύπτουσα ἐγγραφὴ εἶναι :

Γεν. Ἐξ. ἀγορῶν Γεν. Ἐξ. παραγωγῆς κ. τ. λ.	εἰς Ἀποσβέσεις μερισθείσας Μισθοῦς μερισθέντας κ. τ. λ.
---	---	----------------	----------------

Εἶναι προφανές διὰ τὸν λογαριασμό τῶν μερισθέντων ἐξόδων, πιστωθέντες, θὰ χρεωθοῦν—θᾶπτον ἢ βράδιον, ὅπως ἴθιεν εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως—πιστώσει τῶν ἀντιστοίχων λογαριασμῶν ἐξόδων, ὡς ἐξῆς :

Ἡμερομίσθια	Ἡμερομ. Μερισθέντα	Γεν. Βιομηχανικὰ ἔξοδα
..... 1.500	1500 | Ἰαν. 800 Φεβρ. 700 1.500	Ἰαν. 500 Φεβρ. 600

1. Βλ. ἐκτενῶς Β' Μέρος.

Τὸ γαλλ. *Λογιστικὸν Σχέδιον* προσέδωκε (ιδιάζουσιν σημασίαν εἰς τοὺς ὑπολογιστικοὺς διαμέσους λογαριασμοὺς (*comptes réfléchis*)¹. Σκοπὸς τῆς παρεμβολῆς τῶν εἶναι νά καταστήσουν τὴν ἀναλυτικὴν λογιστικὴν ἐκμεταλλεύσεως, καὶ συνεπῶς τὴν κοστολόγησιν, ἀνεξάρτητον τῆς γενικῆς Λογιστικῆς ὡς πρὸς :

- τὸν χρόνον ἐνημερώσεως τῶν βιβλίων
- τὴν μυστικότητα τῶν ἐπιβαρύνσεων (κοστολογήσεως γενικῶς)
- τὸν διαχωρισμὸν τῶν ἀντιστοίχων ὑπηρεσιῶν, κτλ.

Στατιστικὴ χρησιμότης. Παραλλήλως πρὸς τοὺς ἀνωτέρω σκοποὺς, διὰ τῶν διαμέσεων λογαριασμῶν συγκεντροῦνται ἀκόμη εἰδικὰ στατιστικὰ δεδομένα. Π.χ. πόσαι αἱ *λιανικαὶ πωλήσεις*², ποῖον τὸ ποσὸν τῶν ἐκδιδομένων ἐπιταγῶν κατὰ μῆνα, κτλ. Ὁ σκοπὸς οὗτος εἶναι σχεδὸν πάντοτε ἐπικουρικός, δοθέντος ὅτι τὰ δεδομένα ταῦτα δύνανται νά διαπιστωθοῦν καὶ ἐξ ἄλλων πηγῶν (βιβλία—μητρώα, ταμειακά, κτλ.) καὶ συνήθως δὲν ἀξίζει τὸν κόπον νά ἀνοίγῃνται διάμεσοι λογαριασμοὶ εἰδικῶς χάριν τούτου, πλὴν εὐλόγων ἐξαιρέσεων (Λογαριασμοὶ : *Ἐπιστροφαὶ ἀγορῶν*, *Ἐπιστροφαὶ πωλήσεων* κ.ά.).

10 Πορίσματα. Οἱ διάμεσοι εἶναι λογαριασμοὶ *συνδέσμου, συντονισμοῦ, ὁργανώσεως*. Εἶναι τεχνάσματα τῆς Λογιστικῆς τεχνικῆς. Ἡ σκοπιμότης καὶ μόνον ὑποδεικνύει τὴν χρησιμοποίησιν τῶν. Κατ' ἀρχὴν ἐξισοῦνται, ἀλλὰ ἢ μὴ ἐξισωσίς τῶν δὲν αἴρει τὴν ἰδιότητά τῶν, ὅπως καὶ ἀντιστρόφως *πᾶς ἐξισούμενος* λογαριασμός, διαρκούσης τῆς χρήσεως, δὲν εἶναι *διάμεσος* (π.χ. *Προκαταβολαὶ πελατῶν*). Ὁ σκοπὸς τῆς παρεμβολῆς τῶν καθορίζει τὴν ἰδιότητα³ καὶ τὴν ἀποστολὴν τῶν⁴.

1. Οἱ *comptes réfléchis* ἐντάσσονται εἰς τὴν 9ην ὁμάδα (90—91).

2. Ὁ ἐπιτηδευματίας τῆς Δ' κατηγορίας ὑποχρεοῦται, κατὰ τὸ ἄρθρ. 8 § 1 τοῦ Κωδ. Φορ. Στοιχείων, νά τηρῇ βιβλίον ἀποθήκης, ἐὰν προβαίνει εἰς μικτὰς, λιανικὰς καὶ χονδρικὰς πωλήσεις, καὶ ἐφ' ὅσον :

- τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα ἐκ τῶν τελευταίων ἰσοῦνται πρὸς τὸ κατώτατον ὄριον τῆς τετάρτης κατηγορίας
- ἐφ' ὅσον ἀνέρχονται εἰς τὰ 60% τοῦ συνόλου τῶν ἐσόδων (ἐκ πωλήσεων).

Τὰ σχετικὰ δεδομένα δυνάμεθα νά ἐξεύρωμεν κατὰ *περισσότερους* τρόπους, ἀλλὰ καὶ χάρις εἰς καταλλήλους διαμέσους λογαριασμοὺς, ὁσάκις ἰδίᾳ πρόκειται περὶ Συγκεντρωτικοῦ συστήματος.

3. Ὁρθῶς παρατηρεῖ ὁ J. LAMSON : ὅτι ὅταν ἓνα ὑποκατάστημα τηρῇ τὸν λογαριασμὸν τοῦ Κεντρικοῦ, δὲν πρόκειται περὶ προσωπικοῦ λογαριασμοῦ, ἀφοῦ τοῦτο δὲν ἔχει πρᾶγματι τὴν νομικὴν ἰδιότητα τρίτου προσώπου. Κατ' οὐσίαν πρόκειται περὶ διαμέσου λογαριασμοῦ συνδέοντος τὰς ἀποκεντρωμένας λογιστικὰς ὁργανώσεις τοῦ αὐτοῦ προσώπου. Βλ. J. LAMSON : *op. cit.*, σελ. 154.

4. Οὕτω εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἐγγραφῶν :

Χρεῶσται εἰς Τόκους εἰσπρακτέους

Τόκοι εἰσπρακτέοι εἰς Τόκους

ὁ παρεμβαλλόμενος λ/σμός δύνανται νά ἐκληφθῇ ὡς διάμεσος λόγῳ τοῦ προορισμοῦ τοῦ (καὶ ὄχι τοῦ περιεχομένου τοῦ).

§ 3

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

[*Comptes d'ordre, d'engagements, conti d'ordre*]

11 Σκοπός, κατηγορία. Ὑπὸ τὴν κοινὴν ταύτην ὀνομασίαν διακρίνομεν σήμερον ἰδιαιτέραν ὁμάδα περιλαμβάνουσας *τρεῖς* κατηγορίας λογαριασμῶν *διαφόρων* περιεχομένου :

— Λογαριασμοὺς διὰ τῶν ὁποίων εἰκονίζονται καὶ παρακολουθοῦνται ἀλλότρια περιουσιακὰ στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα κατέχει προσωρινῶς, φυλάττει ἢ διαχειρίζεται ὁ οἰκονομικὸς ὄργανισμός.

— Λογαριασμοὺς διὰ τῶν ὁποίων εἰκονίζονται καὶ παρακολουθοῦνται τὰ στάδια πραγματοποιήσεως ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων, ἐκ τῶν ὁποίων ἀπορρέουν ἀπαιτήσεις (δικαιώματα) καὶ ὑποχρεώσεις.

— Λογαριασμοὺς εἰκονίζοντας καὶ παρακολουθοῦντας τὴν ἐκτέλεσιν τῶν προγραμμάτων οἰκονομικῆς δραστηριότητος, προϋπολογισμοῦ (ἐν δημοσιονομικῇ ἐννοίᾳ) ἢ καὶ μεμονωμένων προθέσεων δράσεως.

12 Ἱστορικὴ ἐπισκόπησις. Χωρὶς νὰ ἀποτελοῦν τι τὸ ἐντελῶς νέον οἱ λογαριασμοὶ τάξεως—ὡς τοὺς ὠρίσαμεν ἀνωτέρω—ἐμελετήθησαν καὶ ἐπεκράτησαν εἰς τὴν πρᾶξιν κατὰ τὴν τελευταίαν ἰδίᾳ εἰκοσαετίαν, ἀποσαφηνισθέντος ἀκριβέστερον τοῦ περιεχομένου των, τουλάχιστον παρ' ἡμῖν.

Πράγματι, οὐχὶ πρό πολλοῦ ἀκόμη καιροῦ ἡ Λογιστικὴ δὲν κατέγραφε τὰ ἀλλότρια ἀγαθὰ οὔτε καὶ ἐνδιεφέρετο διὰ τὰς σχέσεις τὰς ἀπορρεύσας ἐκ συμβάσεων. Οὕτω π.χ. ὁ καθ. *F. Leitner*, ἀξιόλογος συγγραφεὺς, ἔγραφε (1909) ὅτι «λαμβάνουν χώραν νομικὰ γεγονότα, τὰ ὁποῖα μὴ καταλήγοντα εἰς κινήσιν ἀξιών δὲν *πρέπει* νὰ καταγράφωνται καὶ συνεπῶς οὔτε νὰ ἐμφανίζωνται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν, ὡς : συμβάσεις ἄνευ ἀπαρχῆς πραγματοποιήσεως, αἱ παρεχόμεναι ἐγγυήσεις, αἱ ὀπισθογραφήσεις, τὰ ἀλλότρια πράγματα : ἀξίαι πρὸς εἰσπραξίν, παρακαταθήκαι ἐμπορευμάτων, κ.ἄ.». Ἀναλόγους ἀντιλήψεις διετύπωνεν ἐν Γαλλίᾳ ὁ *H. Deschamps* (1908), προσθέτων, ἐν τούτοις, ὅτι «οἱ ἐπιθυμοῦντες κατ' ἀρχὴν νὰ ἐμφανίζωσι τὴν κατοχὴν ἐμπορευμάτων *en commission* (ἐπὶ παρακαταθήκῃ, *en com ignition*) διότι εὐθύνονται διὰ ταῦτα, ἐγγράφουν : *Ἐμπορεύματα ἀπὸ τὸν H. D. εἰς H. D., λογαριασμοὺς ἐμπορευμάτων.*

Εἰδικὴ βιβλιογραφία. Γ. ΣΥΡΜΟΠΟΥΛΟΥ : Περὶ λογαριασμῶν τάξεως, Ἀθήναι 1930. Γ. ΒΑΡΔΑΚΟΥ : Οἱ λογαριασμοὶ τάξεως ἐν τῇ γενικῇ Λογιστικῇ, Ἀθήναι 1936. Γ. ΒΙΤΣΑΞΗ : Λογαριασμοὶ τάξεως, Ἀθήναι 1941. Μ. ΜΙΧΑΪΛΕΣΚΟΥ : *Comptes d'ordre et de méthode*, Bucarest 1943.

Ὑπὸ τὸν τίτλον *λογαριασμοὶ τάξεως* ἐλογίζοντο ἄλλοτε, ἀλλὰ καὶ σήμερον ἀκόμη, ἐν Γαλλίᾳ, πάσης φύσεως προσωρινὸι λογαριασμοί, εἰδικώτερον δὲ οἱ *μεταβατικοὶ* τοιοῦτοι (*transitorische Konten*) ἢ *τακτοποιήσεως* (*comptes de régularisation*), διὰ τῶν ὁποίων εὐθυγραμμίζεται ἡ ἀξία τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας (ἴδια ἐξόδων ἐσόδων) ὡς πρὸς τὸν χρόνον κλεισίματος τοῦ ἰσολογισμοῦ. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ ἐχρησιμοποίησαν τὸν ὄρον τοῦτον οἱ Léautey καὶ Guillaud¹, ὁ Bataillon, ὡς ἄλλωστε καὶ οἱ μεταγενέστεροι (Dumarchey², Thieland³, κ.ἄ.) Ἐν Γαλλίᾳ ὡς *comptes d'* οἷτις νοοῦνται συνηθέστερον οἱ ἀντίθετοι λογαριασμοί⁴, λογιζόμενοι ἄλλωστε ὡς ὑποπερίπτωσις τῶν λογαριασμῶν *τακτοποιήσεως* τέλους χρήσεως⁵.

Παρ' ἡμῖν ὅμως, ὡς καὶ ἀλλαχοῦ⁶, διαπιστοῦται ἐνότης τῶν ἀντιλήψεων⁷, οὔτως ὥστε ὡς λογαριασμοὶ τάξεως νὰ νοοῦνται οἱ ἀναφερόμενοι εἰς τὰς τρεῖς ὡς ἄνω κατηγορίας. Διότι ἡ ἐνιαία τῶν ὀνομασία ὀφείλεται εἰς τὴν ὁμοιότητα τῆς λειτουργίας τῶν καὶ ἴσχι εἰς τὸ περιεχόμενον τῶν, τὸ ὁποῖον εἶναι διάφορον.

§§ 1

Λογαριασμοὶ τάξεως ἀλλοτρίων πραγμάτων

- 13 Περιεχόμενον.** Πολλάκις ἡ οἰκονομικὴ μονὰς κατέχει καὶ διαχειρίζεται πράγματα ἀνήκοντα κατὰ *χρυσότητα* εἰς τρίτους. Τοῦτο συμβαίνει κατ' ἐξοχὴν εἰς τοὺς παραγγελιοδοχικοὺς οἴκους, οἱ ὁποῖοι δέχονται πρὸς πώλησιν ἐμπορεύματα τρίτων (ἐπὶ παρακαταθήκῃ, ἐπὶ consignation) ὡς καὶ εἰς τὰς τραπεζάς, αἱ ὁποῖαι δέχονται πρὸς εἰσπραξίν διαφόρους ἀξίας (φορτωτικές, γραμμάτια κ.ἄ.) ἢ πρὸς φύλαξιν καὶ διαχείρισιν (χρεώγραφα κτλ.). Ἐν καὶ ἡ τοιοῦτη κατοχὴ δὲν ἐπηρε-

1. Κατὰ Γ. ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΟΥ: Σύστημα Λογιστικῆς, σελ. 107. Ἀθήναι 1920.

2. Βλ. J. DUMARCHEY: La comptabilité moderne, σελ. 36, Paris 1925.

3. J. THIELLAND: Notions élémentaires sur les principes fondamentaux de la comptabilité, σελ. 45, Paris 1934.

4. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ οἱ R. SIMON: Examen du bilan etc. σελ. 55, Paris 1931 καὶ J. CHAVENEAU: Les bilans etc. σελ. 144, Paris 1920.

5. Ἡ διαφορὰ εἶναι ἐν τούτοις οὐσιώδης διότι οἱ ἀντίθετοι εἶναι ἄπλᾳ συμψηφιστικά χονδύλια, εἰκονίζοντα . . . ἀνταρξίαν Ε ἢ Π, ἐνῶ οἱ λογαριασμοὶ *δοροσημάνσεως* (μεταβατικοὶ) ἀφοροῦν ἔξοδα ἢ ἔσοδα ἀνήκοντα εἰς τὴν ἐπομένην χρῆσιν, ὅπερ βασικῶς διάφορον.

6. R. BELAVISTA: Trattato di Ragioneria, Milano 1936. M. MIHAILESCU: op. cit. καὶ SP. JACOBESCU: Comptabilitate comerciala generala. Τόμ. I σελ. 69, Τόμ. II σελ. 58, 86, 104, Bucuresti 1933-35, H. DE LOUVEI: Analyse et discussion de bilans, σελ. 229 Bruxelles 1939, ὡς καὶ M. HEIMANN: La Comptabilité publique en Suisse σελ. 176 Genève 1947.

7. Χωρὶς ἐκ τούτου νὰ ἐπιτεταῖ ὅτι ἐλλείπουν αἱ παρανοήσεις καὶ ἀοριστίαι.

άζει *ἀμέσως* τὴν οἰκονομικὴν κατάστασιν τῆς ἐπιχειρήσεως, οὐχ ἦττον τυγχάνει ἀπαραίτητον νὰ παρακολουθῆται λογιστικῶς διὰ τοὺς ἑξῆς λόγους :

— *κυρίως* διὰ τὴν ἄσκησιν *διαχειριστικοῦ ἔλέγχου*. Δεν εἶναι λ.χ. νοητὸν τράπεζα νὰ διατηρῆ ἀποθήκας πλήρεις ἐνεχυρασμένων ἐμπορευμάτων, ἢ ἀξιόγραφα ἑκατοντάδων ἑκατομμυρίων, χωρὶς νὰ προβαίῃ εἰς ἔγγραφάς παρακολουθήσεως τῆς κινήσεως τούτων.

— διότι ὁ διακατέχων τὸ ἀλλότριον πρᾶγμα ἀναλαμβάνει τὴν εὐθύνην τῆς διαφυλάξεως, συντηρήσεως, ἀσφαλίσεως καὶ ἀποδόσεως οὗτοῦ αὐτουσίου (ἐφ' ὅσον βεβαίως δὲν ἐπῆλθε εἴσπραξις ἢ πώλησις αὐτοῦ, κτλ.).

— διότι τὸ ἀλλότριον πρᾶγμα καθίσταται πρόξενος ἐξόδων ἀλλὰ καὶ πηγὴ ἐσόδων. Συνεπῶς ἡ λογιστικὴ συσχέτισις πρὸς τὰς ἀντιστοίχους πηγὰς δὲν στερεῖται ἐνδιαφέροντος.

— διὰ νὰ μὴ ἐπέρχεται σύγχυσις τῶν ἀλλοτρίων πραγμάτων, πρὸς τὰ ἴδια τοιαῦτα ἐφ' ὅσον εἶναι ὁμοειδῆ¹. Αἱ τράπεζαι π.χ. διακρίνουν τὰ ἴδια χρεώγραφα ὑπὸ τὸν τίτλον *Χρεώγραφα ἰδιοκτησίας*.

Διὰ τοὺς λόγους τούτους, ὡς καὶ διὰ τὴν ἐμφάνισιν ἀνειλημμένων ὑποχρεώσεων, νομοθεσίαι τινὲς ἐπιβάλλουν ὅπως οἱ λογαριασμοὶ τάξεως περιλαμβάνωνται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν (β. λγικόν, ν. δ. 24.11.37 περὶ ἔλέγχου τῶν τραπεζῶν).

14 Τρόπος λειτουργίας. Ἄμα τῇ παραλαβῇ τοῦ πράγματος ἀνοίγονται δύο λογαριασμοί. Διὰ τοῦ πρώτου, *συναρτιῶντος λογαριασμῶν ἐντονητικοῦ*, εἰκονίζεται ἡ κατοχὴ τοῦ πράγματος καὶ παρακολουθοῦνται αἱ ἐφ' ἑξῆς αὐξομειώσεις τοῦ (ποσότητος ἢ ἀξίας). Διὰ τοῦ δευτέρου, *ἀποτελοῦντος λογαριασμῶν ἀντιληπτικοῦ*, ἐμφανίζεται ἡ ὑποχρέωσις ἀποδόσεως αὐτοῦ *αὐτουσίου*². Λέγομεν αὐτουσίου, διότι λογαριασμοὶ τάξεως ἀνοίγονται προκειμένου μόνον περὶ πραγμάτων *μὴ ἀντικαταστατῶν res non fungibiles*). Δηλαδή ὡσάκις δὲν πρόκειται νὰ ἀποδοθῆ ἀγαθὸν τοῦ αὐτοῦ γένους καὶ εἴδους ἢ ἰσότημος χρηματικὴ ἀξία, ἀλλὰ αὐτὸ τοῦτο τὸ πρᾶγμα μὲ τὰ ἰδιαίτερα αὐτοῦ γνωρίσματα. (π.χ. αἱ ὑπ' ἀρ. 13798, 13799, 13802, κτλ. ὁμολογίαι δανείου 3% 1896). Προκειμένης καταθέσεως χρήματος, δηλ. τῆς καλουμένης ἀνομιάλου πα-

1. Τὸ ζήτημα ἐνδιαφέρει τὴν περίπτωσιν τῆς πτωχεύσεως καθ' ἣν ὁ σύνδικος καθίσταται φύλαξ ἀπάντων τῶν πραγμάτων τοῦ πτωχοῦ. (Ἔστω καὶ ξένης ἰδιοκτησίας). Ὁ λογιστικὸς διαχωρισμὸς ἐντοπίζει ἀπ' εὐθείας τὰ εἰδικὰ δικαιώματα. Βλ. καὶ P. D'ALVISE : Monografie di Ragioneria professionale, σελ. 171, ἐκδ. 2α Padova 1931.

2. Ἐκτός, βεβαίως, ἂν ἐκτελεσθῆ σχετικὴ ἐντολὴ πωλήσεως ἢ γίνῃ δεκτὸς συμψημισμὸς πρὸς ὑφιστάμενον χρεὸς, κτλ.

ρακαταθήκης, ούδεις βεβαίως συντρέχει λόγος διαστολής καί τηρήσεως δύο ταμείων (μετρητά Ίδια, μετρητά αλλότρια).

Σχηματική παράστασις :

Ίσολογισμός

Χρεώγραφα + τρίτων προς φύλαξιν -	Δικαιούχοι - χρεωγράφων προς φύλαξιν +
5.000	5.000

Ἐπί τῇ ἐπιστροφῇ τοῦ πράγματος, μερικῇ ἢ ὀλικῇ, διενεργεῖται ἀντίθετος ἔγγραφή, (μὴ ἔχουσα τὴν ἔννοιαν τοῦ ἀντιλογισμοῦ). Ἴδου ἀνάλογα τινὰ παραδείγματα, ὑπὸ τὴν μορφήν ἡμερολογιακῶν ἀρθρῶν :

Ἐπί τῇ παραλαβῇ χρεωγράφων πρὸς φύλαξιν :

<i>Χρεώγραφα τρίτων πρὸς φύλαξιν</i> 100 ὀμολ. X . . . πρὸς 1 (ισότιμον) = 100 200 ὀμολ. γ . . . πρὸς 5 " = 500 ἀριθ. ἑξατομικεύσεως <i>εἰς Δικαιούχους χρ. πρὸς φύλαξιν</i> Α. Β. Κ. Λ.	600	600
--	-----	-----

Ἐπί τῇ παραλαβῇ ἐμπορευμάτων ἐνεχυραζομένων :

<i>Ἐμπορεύματα τρίτων ἐπ' ἐνεχύρω</i> Εἶδος . . . ποσότης . . . ἀξία . . . <i>εἰς Δικαιούχους ἐμπίων ἐπ' ἐνεχύρω</i> Ξ. Π. Ο. Σ.	50 000	50.000
--	--------	--------

Προκειμένου περὶ Γενικῶν Ἀποθηκῶν ἐκδιδουσῶν ἀποθετήρια (recepissés warrants) :

<i>Ἐμπορεύματα τρίτων</i> Εἶδος . . . ποσότης . . . (ισότιμον . . .) <i>εἰς Ἀποθετήρια ἐν κυκλοφορίᾳ</i> ἀριθ. 1214, 1315, 1316	100	100
--	-----	-----

Ἐπί τῇ παραλαβῇ φορτωτικῶν πρὸς εἰσπραξιν :

<i>Ἀξίαι τρίτων πρὸς εἰσπραξιν</i> [Ⓜ] Φορτ. ἀρ. <i>εἰς Κομιστάς ἀξιών πρὸς εἰσπραξιν</i> Σ. Α.	100.000	100.000
---	---------	---------

1. Ὁ λογαριασμός Ἀξίαι τρίτων (κτλ.) ὡς περιληπτικός ἀναλύεται εἰς εἰδικούς : Φορτωτικά, Γραμμάτια, Μερισματόγραφα, κτλ. πρὸς εἰσπραξιν.

Εἰς παραγγελιοδόχον πωλήσεως :

<i>*Εμπορεύματα τρίτων ἐπὶ παρακαταθήκη (πρὸς πώλησιν) εἰς Δικαιούχους ἐμ/των</i>	30.000	30.000
--	--------	--------

Σχηματικῶς ἡ πρώτη κατηγορία λογαριασμῶν τάξεως ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

Λογαριασμός Ἐνεργητικοῦ

*Ἀλλότριον πρᾶγμα

Λογαριασμός Παθητικοῦ

*Υποχρέωσις
ἐπιστροφῆς πράγματος

*Ἐφαρμογή ἐπὶ λογαριασμῶν πρώτης κατηγορίας :

1. Ἐνεχυράζονται παρὰ τραπεζῆ ἐμπορεύματα. 2. Χορηγεῖται ἔναντι αὐτῶν δάνειον ἐφ' ἅπαξ. 3. Ἐπιστρέφεται μέρος τοῦ δανείου.
4. Ἀναλαμβάνεται, ἐγκρίσει τῆς τραπεζῆς, μέρος τῶν ἐμπορευμάτων.

<i>*Εμπορεύματα τρίτων ἐπ' ἐνεχύρω 100 κιβώτια εἰς Δικαιούχους ἐμπορευμάτων ἐνεχυρασμένων Α. Β. Σύστασις ὑπ' ἄρ. ἐνεχύρου 1 . . .</i>	100 ¹	100
<i>Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρω ἐμπορευμάτων Α. Β. Εἰς Ταμείον (ἢ ἄλλως) Χορηγηθῆν ἐφ' ἅλαξ δάνειον.</i>	10.000.000	10.000.000
<i>Ταμείον κ.τ.λ. εἰς Δάνεια ἐπ' ἐνεχύρω ἐμπορευμάτων Α. Β.</i>	5.000.000	5.000.000
<i>Μερικὴ ἐξόφλησις ὑπ' ἀριθ. . . . δανείου</i>		
<i>Δικαιούχοι ἐμπορ. ἐνεχυρασμένων Α. Β. εἰς *Εμ/τα τρίτων ἐπ' ἐνεχύρω 30 κιβώτια Μερικὴ ἀπόδοσις ἐμ/των</i>	30	30

*Ἐκ τοῦ ἀνωτέρω παραδειγματος προκύπτει διὰ τοὺς λογαριασμοὺς

1. Ποσὸν ἐκπεφρασμένον εἰς λογιστικὸν ἰσοτίμον (1 κιβώτιον = 1 δραχμή).
2. Ἡ σύστασις τοῦ ἐνεχύρου γίνεται πάντοτε γραπτῶς.

τάξεως λειτουργοῦν ἀμοιβαίως καὶ ὅτι δὲν συμμινύονται μὲ τοὺς λοιποὺς λογαριασμοὺς (τοὺς ἐμφαίνοντας τὰς συναλλακτικὰς δοσοληψίας).

§ 2

Λογαριασμοὶ τάξεως εἰκονίζοντες ἀμφοτεροβαρεῖς οὐμβάσεις¹

15 Περιεχόμενον. Ἡ ζωὴ τῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι συνυφασμένη μὲ ἀναριθμήτους δικαιοπραξίας ἀπορροούσας ἀπὸ τὴν ἐκτέλεσιν ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων. Καὶ ἐὰν μὲν ἡ ἐκτέλεσις εἶναι ἄμεσος (π.χ. ἀγοραπωλησία ἐπὶ ἀμέσῳ παραδόσει καὶ πληρωμῇ) οἱ κινούμενοι λογαριασμοὶ (Ἄγοραί—Ταμείον, κτλ.) παρέχουν πλήρη εἰκόνας τῶν γεγονότων Ἐφ' ὅσον ὅμως ἡ σύμβασις προβλέπει βραδυτέραν, τμηματικὴν ἢ εἰς διαφόρους τόπους πραγματοποιήσιν, τότε—*ἐφ' ὅσον τοῦτο κρίνεται ἐκαστοτε σκόπιμον*—δύναται νὰ παρακολουθηθῆται διὰ καταλλήλου ζεύγους λογαριασμῶν τάξεως.

Ἡ ἀμφοτεροβαρὴς σύμβασις δύναται νὰ εἶναι πιθανῆς μόνον πραγματοποιήσεως ὁσάκις ἡ δικαιοπραξία τελεῖ ὑπὸ *ἄρρεσιν* τινά (*conditio*). Δηλαδή ὁσάκις τὸ «σκοπούμενον ἔννομον ἀποτέλεσμα ἐξαρτᾶται ἐκ γεγονότος μέλλοντος, ἐξ ἀντικειμένου ἀβεβαίου»², ὡς εἶναι ἡ ἀσφάλισις, κτλ., ὁπότε παρίσταται πάλιν ἡ ἀνάγκη—κατὰ μείζονα μάλιστα λόγον—λογιστικῆς παρακολουθήσεως.

16 Τρόπος λειτουργίας. Δοθέντος ὅτι ἐξ ἐκάστης συμβάσεως δημιουργεῖται μίᾳ ἀπαιτησίᾳ συνδεδεμένη πρὸς μίαν ὑποχρέωσιν, ἔπεται ὅτι θὰ ἔχωμεν καὶ πάλιν³ ἓνα ζεῦγος λογαριασμῶν τάξεως: χρεωστικὸν (Ἐνεργητικὸν) διὰ τὴν ἀπαιτησίν καὶ πιστωτικὸν (Παθητικὸν) διὰ τὴν ὑποχρέωσιν. (Βλ. ἀνωτέρω διάγραμμα σελ. 232). Ἔστωσαν αἱ ἀκόλουθοι περιπτώσεις:

α' Μεταβιβάζεται εἰς τὸ ἐξωτερικὸν παραγγελία πρώτων ὑλῶν.

Ἐγγράφομεν:

Χρέωσις

Παραγγελία π. ὑλῶν διαβιβασθεῖσα

D. M. C. κλωσται ἀρ.

(Ἀπαιτησίς μας εἰς πρᾶγμα)

Πίστωσις

Ἐκτελεσται παραγγελιῶν μας ἐξωτερικοῦ

D. M. C. Strasbourg

(Ἐποχρέωσις μας εἰς χρῆμα)

β' Συνομολογεῖται χρηματιστηριακὴ προαγορὰ συναλλάγματος μέλλουσα νὰ διακανονισθῆ κατὰ τὴν τακτὴν ἡμέραν ἐκκαθαρίσεως:

Προαγορὰ συναλλάγματος

(Ἀπαιτησίς μας £ κατὰ τοῦ Α)

Προπωληταὶ συναλλάγματος

(Ἐποχρέωσις μας εἰς Δρχ. Ἐναντι τοῦ Α)

1. Comptes d'engagements, κατὰ τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον. Aktive καὶ Passive Ergänzungsposten, κατὰ τὸ ἐλβετικὸν Λογ. Σχέδιον τῶν Βιοτεχνιῶν.

2. Βλ. κ. ΦΟΥΡΚΙΑΤΗ: Μαθήματα Ἀστικῆς δικαίου, Γεν. Ἀρχαί, σελ. 72, Ἀθήναι 1943.

3. Ὡς καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν λογαριασμῶν ἄλλοτριῶν πραγμάτων.

γ' Χορήγησις ἐγγυήσεως ὑπὲρ τοῦ Α ἔναντι Δημοσίας Ἀρχῆς :

Ἐγγυήσεις μας ὑπὲρ τρίτων¹

— Α —

ἢ Πιθαναὶ ἀπαιτήσεις ἐξ
ἐγγυήσεών μας

Ἐγγυοδοσίαι μας πρὸς τρίτους

— Δημοσία Ἀρχή —

— Πιθαναὶ ὑποχρεώσεις ἐξ
ἐγγυήσεών μας

δ' Καταρτίζεται δικαιοπραξία ἀγορᾶς πρώτων ὑλῶν :

Ἀγορὰ σίτου²

Πωληταὶ σίτου

Εἶδος... ποσότης...

Α. Β.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω, παρατηροῦμεν ὅτι ἡ ἀμφοτεροβαρῆς σύμβασις δύναται νὰ εἶναι :

— ἀσφαλοῦς πραγματοποίησεως, ὡς π.χ. ἡ τῆς ἀγοραπωλησίας. Ἀσφαλοῦς, λέγομεν, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι οἱ κίνδυνοι τῆς μὴ ἐκτελέσεώς της (λόγῳ ἀνωτέρας βίας, κακῆς πίστεως, κτλ.) δὲν συνιστοῦν στοιχεῖον τῆς συμβάσεως,

— πιθανῆς πραγματοποίησεως, ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ συμβάσεως ὑπὸ αἴρεσιν (ἀναβλητικὴν ἢ διαλυτικὴν³) π.χ. χορηγηθείσης ἐγγυήσεως αὕτη θὰ μετατραπῇ εἰς πραγματικὴν πληρωμὴν ἔάν καὶ ἐφ' ὅσον δὲν πληρώσει ὁ πρωτοφειλέτης.

Ἐκ τούτων ἔπεται ὅτι οἱ λογαριασμοὶ τάξεως τῆς κατηγορίας ταύτης εἰκονίζουσι μελλοντικὰ στοιχεῖα περιορισίας (Ἐνεργητικοῦ καὶ Παθητικοῦ) εἴτε ἀσφαλοῦς εἴτε πιθανῆς μόνον πραγματοποίησεως⁴. (Βλ. καὶ σελ. 47 ἑπ.).

17 Σημασία τῆρῆσεώς των. Εἶναι ἀπαραίτητοι ἐν τῷ μέτρῳ οὗ :

— δι' αὐτῶν ἐφιστᾶται ἡ προσοχὴ ἐπὶ ἐνδεδειγμένων ἐνεργειῶν

1. Πρὸβλ. ED. SCHIESS : Comptabilité double σελ. 149, Lausanne 1944.

2. Διὰ τῆς ὑπ' ἀριθ. 7751/1938 Ἀγορανομικῆς διατάξεως, διὰ τῆς ὁποίας ἐρρυθμίζετο τὸ ὅλον λογιστικὸν σύστημα τῶν ἀλευρομύλων, εἰσήχθη ἡ ὑποχρεωτικὴ τήρησις λογαριασμῶν τάξεως (Ἀγορὰ σίτου—Πωληταὶ σίτου). Ἡ Ἀγορανομικὴ διαταξὶς ἀναφέρει σχετικῶς : «Ὁ γενικὸς λογαριασμὸς «Ἀγορὰ σίτου» εἶναι συγκεντρωτικὸς καὶ δὲν τηροῦνται δι' αὐτὸν οὔτε δευτερεύοντες οὔτε τριτεῦοντες λογαριασμοί, ἔχει δὲ τὴν ἔννοιαν τῆς ἐμφανίσεως τῆς μεταβατικῆς ταύτης περιόδου τῆς διαχειρίσεως, καθ' ἣν ἀπλῶς καὶ μόνον κατατάσσει σχέσεις τῶν Ἀλευροβιομηχανῶν ἀγοραστῶν σίτου πρὸς τοὺς πωλητὰς τούτου, χωρὶς νὰ διενεργῆται καὶ κίνησις χρήματος».

3. Ἐπὶ ἀναβλητικῆς αἰρέσεως τὸ ἐπιδιωκόμενον ὑπ' αὐτῆς ἔννομον ἀποτέλεσμα ἐπέρχεται, ἅμα ὡς συμβῆ τὸ ἀβέβαιον γεγονός ἐκ τοῦ ὁποίου ἐξηρητήθη αὕτη (πλήρως αἰρέσεως). Ἀρθρ. 201 Α.Κ. Τούναντιον ἡ αἴρεσις εἶναι διαλυτικὴ, ἔάν ἡ ἐπέλευσις τοῦ τυχαίου γεγονότος ἀνατρέψει τὰς συνεπείας τῆς συμβάσεως, ἐπανερχομένης τῆς προτέρας καταστάσεως. Π.χ. συνομολογῶ προθεσμιακὴν ἀγοραπωλησίαν σίτου ὑπὸ τὴν αἴρεσιν τῆς μὴ ἀφίξεως ἀναμενομένου φορτίου, κτλ. (Ἀρθρ. 202 Α.Κ.).

4. Ἐκ τούτου δὲν ἔπεται ποσῶς ὅτι πᾶν στοιχεῖον μελλοντικοῦ ἐνεργητικοῦ ἢ παθητικοῦ ἐμφανίζεται διὰ λογαριασμῶν τάξεως. Οὕτω π.χ. ὁ λογαριασμὸς «Μὴ δεδουλευμένοι τόκοι...», ὅπερ σημαίνει «Τόκοι ἐπομένης χρήσεως», εἶναι λογαριασμὸς μελλοντικῆς δαπάνης ἢ προσόδου καὶ οὐχὶ τάξεως.

(ἢ καὶ παραλείψεων τοιούτων¹) καὶ συνεπῶς ἐλέγχονται οἱ διαχειρισταὶ οἱ ἐντεταλμένοι μὲ τὴν ἐκτέλεσιν τῶν συμβάσεων. Ἡ περίπτωση εἶναι καταφανῆς ἐπὶ ἀποκεντρωμένων διαχειρίσεων, ὡς ὑποκαταστημάτων, κτλ.,

— διὰ τὴν συστηματικὴν παρακολούθησιν τῆς ἐκτελέσεως, ἰδίᾳ τμηματικῶς, τῶν συμβάσεων,

— διὰ τὴν ὀρθοτέραν ἐκτίμησιν τῆς ἀληθοῦς περιουσιακῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Πράγματι ἡ ἐνεστῶσα τοιαύτη, ἡ ἐμφανιζομένη διὰ τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἀποτιμᾶται κατ' ἐντελῶς διάφορον τρόπον, ἐὰν ἐντὸς τῆς χρήσεως συνωμολογήθησαν συμφωνίαι, ἐκ τῶν ὁποίων διαφαίνονται εὐμενεῖς ἢ δυσμενεῖς περιουσιακαὶ συνέπειαι, ὡς π.χ. ἀνάληψις παραγγελιών, δημοπρασίας, κτλ. ὑπὸ εὐμενεῖς ἢ ἐπαχθεῖς ὁρους.

Διότι, δεόν νὰ κατανοηθῆ ὅτι ἡ νομικὴ ζωὴ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπηρεάζει βασικᾶς τὴν ἄμεσον αὐτῆς περιουσιακὴν θέσιν, ὡς τὴν ἐμφανίζει ὁ ἰσολογισμὸς, βάσει μόνον τετελεσμένων γεγονότων (*faits constatés*) οὐχὶ δὲ καὶ τῶν ὑπὸ διαμόρφωσιν τοιούτων. Τοῦτο καθίσταται ἐμφανὲς προκειμένης ἐξαγορᾶς ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ συνόλῳ τῆς (*fonds de commerce*), συγχωνεύσεως, ἐκχωρήσεως ἐταιρικῶν μερίδων ἀποζημιώσεως κληρονόμων ἐταίρου, κτλ., ὅποτε «ὁ ὑπολογισμὸς πάντων τῶν περιουσιακῶν στοιχείων γίνεται βάσει τῆς καταστάσεως τῆς ἐταιρικῆς περιουσίας, οἷα παρίσταται κατὰ τὸν χρόνον τοῦ θανάτου, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν καὶ τῶν συναφθεισῶν ἐμπορικῶν πράξεων ἀλλὰ μὴ πῶς ἐκτελεσθεισῶν²» (*contrats en cours, marchés à livrer*).

Συνεπῶς ἡ λογιστικὴ παρακολούθησις τῶν συμβάσεων εἶναι ἐπιβεβλημένη, ὡς καὶ ἡ μείωσις αὐτῶν εἰς τὸν ἰσολογισμόν.

- 18 **Ἀποφυγὴ ὑπερβολῶν.** Ἐκ τούτων δὲν πρέπει νὰ νομισθῆ ὅτι τὸ Λογιστήριον ὀφείλει νὰ κινήσῃ λογαριασμοὺς τάξεως διὰ *κατ'ε* ἀμφοτεροβαρῆ δικαιοπραξίαν. Διότι καὶ ἡ ἐκμίσθωσις ἀκινήτου ἢ ἡ πρόσληψις . . . δακτυλογράφου ἔχει τὸν χαρακτήρα τοῦτον³. Προφανῶς πρόκειται μόνον περὶ τῶν *σημαντικῶν* συμβατικῶν δεσμεύσεων μὲ ἔκδηλον περιουσιακὸν περιεχόμενον καὶ παρατετομένης χρονικῆς ἐκτελέσεως.

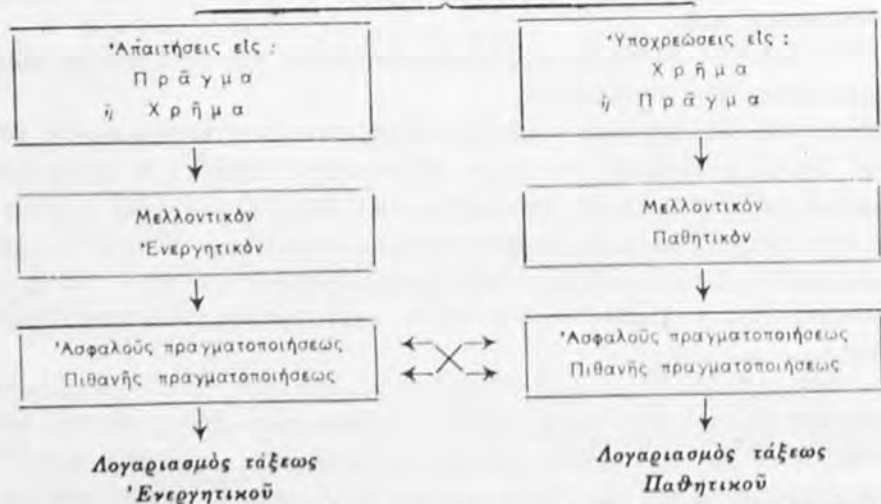
1. Ἀπὸ καιροῦ ὁ Α. Beaumont ἐπρότεινε τὴν ἡμερολογιακὴν καταχώρισιν συμβάσεων καθοριζουσῶν ἀποχήν τινα (*obligations stipulant une abstention*). Ἐπὶ τοῦ θέματος βλ. ἐκτενέστερον: Μ. TSIMARAS: *Essai critique sur les fondements de la Comptabilité*, σελ. 40 ἑπ., Paris 1932.

2. Βλ. Η. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ: Ἑλλην. Ἐμπορικὸν Δίκαιον, Τομ. I, σελ. 294 § 87 Ἀθῆναι 1937.

3. Οὔτε βεβαίως προκειμένου περὶ συμβάσεων νομῶ ἀκινήτων (*immov.* 305 ἰ) Ἀστικῶ Κώδικος).

19 **Σχηματική παράσταση.** Προς συμπλήρωσιν τῶν λεχθέντων παραθέτομεν τὴν ἀκόλουθον συνοπτικὴν παράστασιν :

Ἀμφοτεροβαρῆς σύμβασις



20 **Ἐσκῆσις ἐφαρμογῆς.** 1) Προαγοράζονται χρηματιστηριακῶς £ 1000 πρὸς 550 δρχ. 2) Ἡ ἐκκαθάρισις χωρεῖ κανονικῶς παραλαμβανομένου τοῦ συναλλάγματος ἐναντι καταβολῆς τοῦ ἀντιτίμου. Ἔχομεν :

1. Προαγορὰ Συναλλάγματος
ἢ Ἀπαιτήσεις £ ἐκ προαγορᾶς

550,000

Προπωληταὶ Συναλλάγματος 550,000
ἢ Ὑποχρεώσεις δρχ. ἐκ προαγορᾶς Συναλλάγματος

550,000

2. Ἐξωτερικόν Συναλλάγμα
Ἐπιταγὴ £ 1000 ἐπὶ ...

Ταμίον 550,000
Καταβολὴ ἀντιτίμου

3. Προπωληταὶ Συναλλάγματος

550,000

Προαγορὰ Συναλλάγματος 550,000

Ἀκυρωτικὴ ἔγγραφη

55 3

Λογαριασμοὶ τάξεως εἰκονίζοντες προθέσεις

21 **Περιεχόμενον.** Ἡδὴ αἱ συμβάσεις συνιστοῦν προθέσεις Ἀλλὰ ἐνῶ εἰς τὴν Β' κατηγορίαν λ. τ. ἀντικείμενον τῶν λογαριασμῶν εἶναι τὸ νομικόν γεγονός τῆς συμβάσεως, ἐνταῦθα οἱ λογαριασμοὶ ἐμφαίνου ἀπλῶς τὴν κρατούσαν σκέψιν ὡς καὶ τὰ ποσοτικά ὄρια, δηλ. τὸ πλαίσιον, ἐντὸς τοῦ ὁποίου δύνανται νὰ δημιουργηθῶσι γεγονότα. Ἔστω π.χ. ὅτι :

1. Καταρτίζεται ο προϋπολογισμός οργανισμού δημοσίου δικαίου. Δυνάμεθα να ἐγγράψωμεν :

Ἔσοδα προϋπολογισθέντα	10.000.000
Κεφ. I.	
Κεφ. II.	
Ἔσοδα προϋπολογισθέντα	10.000.000
Κεφ. I.	
Κεφ. II.	

Διὰ τῆς τοιαύτης ἐγγραφῆς δὲν εἰκονίζονται τὸ ὑποχρεωτικὸν ἢ ὄχι τῆς ἐκτελέσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ¹, ἀλλὰ τὰ ὄρια οἰκονομικῆς δράσεως τοῦ οργανισμοῦ. Συνεχῆς παρακολούθησις τῶν βεβαιωθέντων ἐξόδων καὶ ἐσόδων πρὸς τὰ ἀντιστοιχῶς προϋπολογισθέντα εἶναι ἐξόχως διαφωτιστικὴ διὰ τὴν διοίκησιν, οὐχὶ ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῶν εὐθυνῶν ἀπὸ τῆς ἀπόψεως τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ, ἀλλὰ ἀπὸ τῆς καθαρῶς διαχειριστικῆς τοιαύτης. Προϋπολογισμοὺς, δηλ. προγράμματα δράσεως, καταρτίζουν ἄλλωστε σήμερον καὶ αἱ μεγάλαι ἐπιχειρήσεις, ὁ δὲ ἔλεγχος τῶν ἀποκλίσεων τῆς πραγματικότητος συνιστᾷ ἰσχυρότατον παράγοντα διοικήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸν τοιοῦτον ἔλεγχον δύναται νὰ ἐξυπηρετήσῃ ἡ Λογιστικὴ διὰ τῶν λ. τάξεως, προθέσεως καὶ ὀρίων.

2. Ἐγκρίνεται ἡ χορήγησις πιστώσεως εἰς τὸν Α (ἄνευ νομικῆς δεσμεύσεως ἐναντί του). Δυνάμεθα νὰ ἐγγράψωμεν :

Ἀνοίγειται πιστώσεις	100.000
	Ὅρια πιστώσεων πρὸς τρίτους
	ἢ Πιστωτοῦχοι ἀνοίγεισῶν πιστώσεων
	100.000

Διὰ τῆς χρεώσεως δεικνύεται ἡ δεσμευτικὴ—ἂν καὶ οἰκειοθελῆς—ἐπίδρασις τῆς ἀνοίγεισης πιστώσεως ἐπὶ τοῦ Ἐνεργητικοῦ, τοῦ ὁποίου ἀλλοιοῦται ἡ ὄλη ρευστότης. Ὁ Lehmann ὁμιλεῖ σχετικῶς περὶ μιᾶς ἐπερχομένης «ἐσωτερικῆς πίεσεως» (Innendruck), ἥτις καὶ μετρᾶται ἐπακριβῶς².

Διὰ τοῦ παθητικοῦ λογαριασμοῦ, ἀναπτυσσομένου εἰς ἰδιαιτέρον

1. Ὡς γνωστὸν στασιάζεται ἂν ὁ προϋπολογισμὸς συνιστᾷ νόμον οὐσιαστικοῦ ἢ τοπικοῦ περιεχομένου. Ὁπωσδήποτε γίνεται δεκτὸν ὅτι τὸ μὲν σκέλος τῶν ἐσόδων ἔχει ἐνδεικτικὸν χαρακτῆρα, ἐνῶ τὸ σκέλος τῶν ἐξόδων ἔχει δεσμευτικὸν τοιοῦτον. Ὑπόδειξιν χρησιμοποιοῦσας λογαριασμῶν τάξεως προϋπολογισμοῦ βλ. ἐν L. MOREY: Introduction to Governmental Accounting καὶ τοῦ ἴδιου: Manual of Municipal Accounting, New York 1927. Ἐπίσης βλ. ΣΤ. ΑΝΤΩΝΙΑΔΟΥ: Συμβολὴ εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς διγραφικῆς Λογιστικῆς εἰς τὸν Δημόσιον Λογιστικόν, σελ. 41, Ἀθῆναι 1943.

2. Βλ. Μ. R. LEHMANN: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, σελ. 178, 212, Nürnberg 1928.

αναλυτικὸν Καθολικόν, παρακολουθεῖται τὸ ἐκτελεσθὲν¹ ὡς καὶ τὸ ἐκ-
στοτε ἀνεκτέλεστον μέρος τῶν ἀτομικῶν πιστώσεων καὶ τοῦ συνόλου
τούτων.

§ 4

Γενικοὶ κανόνες λειτουργίας καὶ ιδιότητες τῶν λογαριασμῶν τάξεως

22 Κανόνες. Τὴν λειτουργίαν αὐτῶν διέπουν αἱ ἑξῆς (διορρυθμίαι :

Ἀμοιβαία χρεωπίστωσις. Ὅπως ἀνοίγονται εἰς τὰ βιβλία κατὰ
ζεύγη οὕτω καὶ λειτουργοῦν πάντοτε ἀμοιβαίως, οὕτως ὥστε πᾶσα
χρέωσις τοῦ ἑνὸς νὰ συνεπάγεται ἰσόποσον πίστωσιν τοῦ δευτέρου
καὶ τάνάπαλιν.

Ἐν τῷ μέτρῳ τῆς πραγματοποιήσεως τῆς συμβάσεως ἡ ἀπο-
δόσεως τοῦ πράγματος ἀκολουθεῖ ἀμέσως ἀνάλογος ἀκυρωτικὴ² ἐγ-
γραφή.

Ἐστὼ π.χ. διτὴ συνομολογεῖται ἀγορὰ ἐμπορευμάτων μετὰ τὴν
ρήτραν τῆς τμηματικῆς παραλαβῆς κλπ. Ἐχομεν :

+ Παραγγελία μας ἐσωτερικῆς	- Ἐκτελεσται παραγγελιῶν μας +
500.000 |	| 500.000
Εἶδος Α	Ε. Α. Ξάνθη:
500.000 |	| 500.000

Ἐπὶ τῇ παραλαβῇ τοῦ πρώτου φορτίου ἐγγράφομεν :

Ἄγορα	Προμηθευται
200.000 |	| 200.000

ἀμέσως δὲ ἐνεργεῖται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τάξεως ἀντίστροφος ἐγ-
γραφή διὰ δρ. 200.000. Αὐτὸ τοῦτο κατὰ τὸ δεύτερον φορτίον κ.ο.κ.
Ἡ τακτικὴ ἡ ὁποία ἐφαρμόζεται ἐνίοτε, ἡ συνισταμένη εἰς τὸν συν-
ολικὸν «ἀντιλογισμὸν» τῶν ἐγγραφῶν τάξεως εἰς τὸ τέλος τῆς ὄλης
ὑποθέσεως, εἶναι ριζικῶς ἐσφαλμένη καὶ στερεῖ τοὺς λογαριασμοὺς
τοῦ μειζονος μέρους τῆς σημασίας των.

1. Εἰς τὰς Τραπεζὰς καταθέσεων (Banques de dépôt) γίνεται δεκτὸν ὅτι τὸ
σύνολον τῶν ἐγκεκριμένων ὀρίων πιστώσεων εἰς τρεχοῦμενον λογαριασμὸν δὲν πρό-
πει νὰ ὑπερβαῖν τὰ 10-15% τοῦ συνόλου τῶν χορηγήσεων.

2. Προκειμένου περὶ χορηγήσεων τραπεζῶν ἡ ἔκπτωσις 1% τοῦ Β.Δ. 26.11.47
(ἀφ. 10) χωρεῖ ἐπὶ τῶν πραγματικῶν τοποθετήσεων εἰς ἃς περιλαμβάνονται καὶ αἱ
εἰς ἐγγυητικὰς ἐπιστολάς. Γενικῶς ἡ ἔκπτωσις ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ἀν ἢ πίστωσις ἐξε-
τελέσθη. Εἰς περιπτώσεις ἀπλοῦ ἀνοίγματος πιστώσεων ἡ ἔκπτωσις δὲν χωρεῖ. Ἐπί-
σης δὲν χωρεῖ ἡ ἔκπτωσις ἐπὶ δανείου πρὸς τὸ Δημόσιον ἢ ἐπὶ τοποθετήσεων ἡγγυ-
μένων ὑπὸ τοῦ Δημοσίου».

Κατόπιν τῆς τοιαύτης ἀποκλειστικῶς ἀμοιβαίας καὶ πάντοτε ἴσης χρεωπιστώσεως, οἱ λογαριασμοὶ τάξεως εὐρίσκονται, εἰς οἰανδήποτε στιγμήν, ἐν ἀρρήκτῳ ἰσοζυγίῳ καὶ ἐμφανίζουν πάντοτε ἴσα—πλήν, βεβαίως, ἀντίθετα—ὀπόλοιπα :

+ Λ/σμός τάξεως Ἐνεργητικοῦ -	- Λ/σμός τάξεως Παθητικοῦ +
500.000	200.000
300.000	300.000

— Ἀποφυγῇ συλλειτουργίας τῶν λογαριασμῶν τάξεως πρὸς τοὺς λοιποὺς λογαριασμοὺς τῶν ἀμέσων περ. στοιχείων. Ἡ ἀρχὴ τῆς ἀμοιβαίας λειτουργίας τῶν λογαριασμῶν τάξεως δεόν νά τηρηθῆται πιστῶς. Ἄλλως, δημιουργοῦνται ἀνωμαλῆαι καὶ ἐξαφανίζονται τὰ πληροφοριακὰ πλεονεκτήματα διὰ τὰ ὁποῖα ἐδημιουργήθησαν οἱ εἰρικοί οὗτοι λογαριασμοί. Οὕτω π.χ. παραλαμβάνονται ἔμπορεύματα πρὸς πώλησιν τιμολογούμενα 100.000 δρ. Ἡ ἔγγραφὴ τάξεως εἶναι:

+ Ἐμπορεύματα τοῦ Α. Β. -	- Α. Β. Λ/σμός ἔμπορευμάτων +
100.000	100.000

Ἄμα τῇ πώλσει τοῦ ἡμίσεος τούτων, ἔστω μετρητοῖς, ἀντί δρ. 60.000, δεόν νά γίνῃ—κανονικῶς—ἡ ἔγγραφὴ :

+ Ταμείον -	- Α. Β. τρέχ. λογαριασμός +
60.000	60.000

συνάμα δὲ μερικὴ ἀκύρωσις τῆς ἀρχικῆς ἔγγραφῆς :

+ Ἐμπορεύματα τοῦ Α. Β. -	- Α. Β. Λ/σμός ἔμπορευμάτων +
100.000	100.000
50.000	50.000

Τοιαύτη εἶναι ἡ ὀρθὴ καὶ κατὰ παρόλληλον κατεύθυνσιν ἔγγραφὴ. Ἐνδέχεται ἐν τούτοις ὁ λογιστὴς, παραβιάζων τὰ πράγματα, νά συσχετίσῃ :

1. Οὐχ ἴτην ἐμφανίζονται περιπτώσεις τινὲς σκοπίμου παρεκκλίσεως : α) Εἰς τὸ Δημόσιον Λογιστικὸν λόγῳ ὑποχρεωτικῆς ἐμφανίσεως ἀπλῆς κινήσεως κεφαλαίων ὡς «εἰσῶδων» καὶ «ἐξῶδων». β) Πρὸς ἀποφυγὴν διπλῆς κινήσεως τοῦ λογαριασμοῦ «Συναλλαγμῆτικαὶ διαφοραὶ», ὡσάκεις παρεμβάλλεται καὶ οὗτος εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τάξεως (ὅπερ ἀντενδείκνυται).

2. Ἐπὶ μὴ ἀρτίαις λογιστικῆς ὀργανώσεως ἐχούσης ἀμέσων πρὸ ὀφθαλμῶν τὴν ποσότητα τῶν ἔμπορευμάτων ἢ ἀντιλογισμὸς θὰ ἐγένετο κακῶς διὰ 60.000 δρ., ὅποτε θὰ προέκυπτεν, εἰς τὸ τέλος, ἀνάγκη συμπληρωματικοῦ ἐξισωτικοῦ ἀντιλογισμοῦ.

ριασμοῦ, ἔστω 13.783, δεικνύει ἀμέσως τὰ εἰς χεῖρας τῆς τεμάχια χρεωγράφων.

Καθ' ἡμᾶς ὁ τρόπος τοῦ λογιστικοῦ ἰσοτίμου ἐνδεικνύεται εἰς ὀλίγας μόνον περιπτώσεις καὶ δὲν πρέπει νὰ γενικεύεται ἄνευ περισκέψεως. Ἐνδεικνύεται ἰδίως:

— ὁσάκις ἀγνοεῖται — ἔστω προσωρινῶς — ἡ ἀξία τοῦ ἀλλοτρίου πράγματος.

— ὁσάκις οὐδεμία δημιουργεῖται εὐθύνη διαφυλάξεως τοῦ πράγματος, οὐδὲ ἐνδιαφέρει τοῦτο ὡς πηγὴ ἐκμεταλλεύσεως.

Εὐνόητον τυγχάνει ἐπίσης διὰ τὸν τρόπον τοῦ λογιστικοῦ ἰσοτίμου *δὲν δίνεται* νὰ ἐφαρμοσθῇ ἐπὶ τῶν λογαριασμῶν τάξεως τῶν εἰκονιζόντων συμβάσεις ἢ προθέσεις (ἡμῶν δὲ οὐκ ἔστιν ἡ ἀπορροή τῶν ἀπορροήτων)

Ἀντιθέτως ἡ εἰς πραγματικὸν νόμισμα παράστασις ἐπιβάλλεται δι' οὓς λόγους ἐξεθέσαμεν ἤδη, ἀλλὰ καὶ χάριν στατιστικῶν πληροστοριῶν αἱ ὁποῖαι ὀδηγοῦν εἰς πληρεστέραν ἐκμετάλλευσιν τοῦ ἀλλοτρίου πράγματος ὡς πηγῆς προσόδου¹.

- 23 **Ὁργάνωσις καὶ διθλία** λογαριασμῶν τάξεως. Διὰ τοὺς λογαριασμοὺς τάξεως ὄλων τῶν κατηγοριῶν ἰσχύουν ὅσα καὶ ἐπὶ τῶν λοιπῶν λογαριασμῶν. Δύνανται τὰ τηρῶνται ὡς πρωτοβάθμιοι ἀπλοῖ ἢ ὡς πρωτοβάθμιοι περιληπτικοὶ μετὰ συγχρόνου λειτουργίας δευτεροβαθμίων λογαριασμῶν τάξεως. Εἰς τραπεζικὰ ἰδρύματα λόγῳ τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ λογαριασμῶν τάξεως ἀνοίγεται πολλὰκις ἰδιαίτερον

1. Πρὸς μείζονα κατανόησιν ἔστω βιομηχανία πάγου - ψυγείων, δεχομένη ἐμπορεύματα τρίτων πρὸς διατηρήσιν. Ἡ σχετικὴ ἐγγραφή εἶναι:

Χρέωσις		Πιστώσις	
Ἐμπορ. τρίτων πρὸς συντήρησιν		Δικαιοῦχοι ἐμπορευμάτων	
Εἶδος Ποσότης	Ἄξια	Α. Β. Γ.	
Εἶδος Ποσότης	Ἄξια		

Ἡ εἰς ἄξια ἔστω — κατὰ προσέγγισιν — τήρησις τοῦ σχετικοῦ ἀναλυτικοῦ Καθοδικοῦ ἐμπορευμάτων τρίτων (δηλαδὴ τοῦ Βιβλίου Ἀποθήκης Ψυγείων) ἐπιτρέπεται ὅπως ἡ διοίκησις τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως συσχετίσῃ στατιστικῶς:

1) Τὴν ἐποχὴν καὶ μέσον χρόνον παραμονῆς ἐκάστου εἶδους προϊόντων: τυρός, φρούτα κτλ. 2) Τὸν καταλαμβανόμενον χρόνον. 3) Τὴν ἐποχιακὴν κίνησιν κατὰ ποσότητας καὶ τὴν ἐποχιακὴν διακύμανσιν τῆς ἀξίας τῶν εἰδῶν.

Ἐκ τῆς καταλλήλου συσχετίσεως τῶν δεδομένων τούτων ὀφείλει νὰ καθοδηγηται ἡ τιμολογιακὴ πολιτικὴ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπιδιώκουσα τὸ optimum ἐσόδων ἐκ τοῦ καλύτερου συνδυασμοῦ: ἐποχῆς - εἶδους - ὕγκου - ἀγοραίας ἀξίας προϊόντων - διατιμῆσεως ψυχτικῶν δικαιωμάτων.

Ἡ εἰς ἀξία τήρησις τῶν λ. ἀλλοτρίων πραγμάτων διευκολύνει προσέτι τὴν σὺναψιν κυμαινομένης ἀσφαλίσεως (police flottante) καὶ πληρωμῆς ἀσφαλιστρῶν βάσει τῶν λογιστικῶν βιβλίων.

διακρίσιν εις ἄμεσα περιουσιακὰ στοιχεῖα καὶ ἔμμεσς τοιαῦτα, εἰκονιζόμενα διὰ τῆς Β καὶ Γ κατηγορίας λογαριασμῶν τάξεως.

Μόνον τὰ ἀλλότρια ἀγαθὰ ἀποτελοῦν ἐντελῶς διακριτέαν ὁμάδα, διαφέρουσιν καὶ κατ' οὐσίαν.

§ 5

"Ἐτεροι κατηγορίαι λογαριασμῶν

- 26 Διευκρίνις.** Κατ' ἐπανάληψιν ὠμιλήσαμεν περὶ λογαριασμῶν μεταβατικῶν, ὑποσημαίνουσας τῆς χρήσεως (Abgrenzungprosten) κ.ἄ. Συνήθως εἰς τὰ λογιστικὰ συγγράμματα ἀναφέρονται ὡς τι τὸ ἰδιαιτέρον, ἐνῶ δὲν πρόκειται περὶ λογαριασμῶν διαφόρου φύσεως τῶν ἤδη ἐξετασθέντων. Πρόκειται περὶ λογαριασμῶν ἐξόδων, ἐσόδων, κ. περιουσίας, οἱ ὅποιοι ἀνοιγόμενοι εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως ἔχουν ὡς σκοπὸν νὰ καθορίσουν ἀκριβέστερον τὰ στοιχεῖα τοῦ καταρτιζομένου ἰσολογισμοῦ. Ἴδου περιπτώσεις τινές Παθητικῶν :

Τίτλος	Κατηγορία	Μελλοντικὸν στοιχεῖον :
Προβλέψεις διὰ	Κ. περιουσίας ἢ ὑποχρεώσεως (Π)	Πιθανῆς πραγματοποιήσεως
Ἐνοίκια προσιτοπραχθῆναι (ἢ ἐπ. χρήσεως)	Ἐσόδων	Ἀσφαλοῦς πραγματοποιήσεως
Τόκοι μὴ δεδοσθέντων χρηματικῶν τίπορακτικῶν	Ἐσόδων	Ἀσφαλοῦς πραγματοποιήσεως
Γραμματεῖα μεταβιβασθέντα	Ἐποχρεώσεως	Πιθανῆς πραγματοποιήσεως
Ἀποσβεσθέντα ἀκίνητα	Ἀντίθετος	Διορθωτ. Ἐνεργητικῶν

Πρόκειται ὅθεν περὶ λογαριασμῶν διαφόρου περιεχομένου, ἀλλὰ χρησιμοποιουμένων διὰ τὸν αὐτὸν σκοπὸν, δηλαδή :

— τὴν ἀναγωγὴν ἀξιών, ἀπαιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων εἰς τὸ πραγματικὸν τῶν μέγεθος, (τέλους χρήσεως)

— τὴν χρονικὴν εὐθυγράμμισιν τῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων,

οὕτως ὥστε περιουσία καὶ ἀποτελέσματα νὰ καθορίζωνται ὅσον τὸ δυνατόν ἀκριβέστερον.

Συγγραφεῖς τινες¹ διακρίνουν ἀκόμη τμηματικοὺς λογαριασμοὺς (comptes élémentaires) προκύπτοντας ἐκ τῆς διασπάσεως βασικοῦ τινὸς λογαριασμοῦ εἰς περισσοτέρους τοιούτους. Εἰδικώτερον δὲ τοῦ λογαριασμοῦ Ἐμπορεύματα, εἰς Ἀγοράς, Πωλήσεις, Ἐξόδα ἀγορῶν, Ἐξόδα πωλήσεων, κτλ.

1. Βλ. Ρ. Τρέλυτ : Comptabilité rationnelle, σελ. 192 ἐπ. Paris 1951 καὶ ΓΓΡ. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ : Γενικαὶ ἀρχαὶ Λογιστικῆς, σελ. 89, Ἀθήναι 1952.

Δέν νομιζομεν ὅτι ἡ ἄποψις αὕτη προάγει τὴν λογιστικὴν σκέψιν, διότι προϋποθέτει ἕνα ὑπερ-μικτὸν λογαριασμὸν Ἐμπορεύματα, ὅστις διασπᾶται κατὰ διαφόρους τρόπους. Ἐκκινᾷ δηλαδὴ ἀπὸ μίαν ἀπηρχαιομένην ἀντίληψιν καὶ προωθεῖται πρὸς μίαν τεχνικὴν ἐξήγησιν. Πῶς νὰ δεχθῶμεν ὅτι οἱ λογαριασμοὶ Ἐξόδα ἀγορῶν ἢ Πωλῆσεις εἶναι ἀπλὰι λογιστικαὶ ὑποδιαϊρέσεις;¹ Διότι ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει καὶ οἱ λ/σμοὶ Ἀποσβέσεις, Ἡμερομίσθια, κτλ. εἶναι τμηματικοὶ τοῦ λ/σμοῦ Προϊόντα. Ἡ κατάταξις τῶν λογαριασμῶν ὀφείλει, νομιζομεν, νὰ ἐμπνέεται κατ' ἐξοχὴν ἀπὸ τὸ οἰκονομικὸν περιεχόμενον τούτων.

«La Comptabilité est un art difficile de notation et de classement, elle étire et ordonne avec assez de peine la complexité mouvante des phénomènes qui affectent un patrimoine, pour qu'on se garde scrupuleusement, fût-ce en prétendant l'expliquer, de l'éloigner du réel».

P. STROHI, : Introduction à la Comptabilité des entreprises, σελ. 213, Paris 1941.

1. Τὸ γαλλ. λογ. Σχέδιον, τὰς Ἀγορὰς κατατάσσει εἰς τοὺς λ/σμοὺς ἐξόδων καὶ ὄχι εἰς τὰ ἀποθέματα (stocks).

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

ΑΡΧΑΙΑ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΤΑ ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

§ 1

ΕΝΝΟΙΑ, ΣΗΜΑΣΙΑ, ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ, κ. Α.

1 **Έννοια.** Τά έμπορικá βιβλία áποτελοὺν ίδιωτικά έγγραφα' νοοῦνται δὲ ὡς τοιαῦτα — κατὰ τὸ ἄρθρ. 408 Πολιτ. Δικ. — *εὐτὰ συνασσομένα παρ' ἐμπόρων, τραπεζιτῶν καὶ ἐργοστασιαρχῶν, ἔχόντων τὸ δικαίωμα τοῦ μετέρχειν ἐν τῷ ἐπιτήδευμά των, περὶ τῶν συναλλαγῶν καὶ τῶν ὑποθέσεων των.*

Εἶναι ἐντούτοις προφανές δι τὸ πᾶν μεμονωμένον γραπτὸν σημεῖωμα σχετικὸν πρὸς τὰς συναλλαγὰς καὶ ὑποθέσεις δὲν συνιστᾷ βιβλίον. Ἡ ἐννοία τούτου εἶναι, ὡς φρονοῦμεν, στενωτέρα καὶ ἀφορᾷ κάθε συνάρθρωσιν γραπτῶν στοιχείων χαρακτηριζομένην ἀπό :

- τὸ ὁμοειδές τοῦ περιεχομένου
- τὴν συστηματικὴν τούτου κατάταξιν
- τὴν χρονικὴν σειρὰν τῶν καταχωρίσεων.

Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ συλλογαὶ ὁμοειδῶν στοιχείων¹, ὡς : δελτίων ἡμερησίας παραγωγῆς, καταστάσεων κινήσεως τροχοφόρων, μητρώων ἐντολῶν πληρωτέων, κ. ἄ. ἀποτελοῦν βιβλία, ἀνεξαρτήτως τρόπου τῆς ὕλικῆς τῶν ἐμφανίσεως (συναρμολογήσεως κτλ.).

Ἡ πρακτικὴ σημασία μιᾶς ἐπαρκοῦς ἐννοιολογικῆς ὁροσημάνσεως τῶν «ἐμπορικῶν βιβλίων» ἀπὸ τῆς τῶν στοιχείων, εἶναι μεγάλῃ, ὡς ἐκθέτομεν κατωτέρω. (ἀρ. 3).

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : Τὰ γνωστά συγγράμματα Ἐμπορικῶν Δικαίων, ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ : τόμ. Ι. ἔκδ. Δ', 1937. ΚΑΡΑΒΑ : Τόμ. Ι, τεῦχος β', 1950. ΠΕΡΔΙΚΑ : Τόμ. Ι. ἔκδ. Β', 1952. ΠΕΤΙΜΕΖΑ : Τόμ. Ι. τεῦχος α', 1929. ΤΣΙΡΙΝΤΑΝΗ : Τεῦχος α', 1945. ESCARRA : Manuel de Droit Commercial, τόμ. Ι. 1947, (ἐλάχιστά τινα ἐπὶ τῶν βιβλίων καὶ περισσότερα ἐπὶ τινῶν λογιστικῶν θεμάτων). GORDON : Systeme du droit Commercial des Soviets, Paris 1933, (ισχύουν διατάξεις ἀνάλογοι πρὸς τὰς τῶν ἄλλων χωρῶν). GIROUD : Manuel de la revision des livres et du bilan en Suisse, Lausanne 1945. BEIGEL : Allgemeines deutsches Buchführungsrecht, Leipzig (ἀ.χ.) HUBERTI - MÄRTENS : Internationales Buchführungsrecht, Leipzig (ἀ.χ.) BAYART : De la fraude dans les bilans, Paris 1932. BELVAUX : Contrôles et expertises comptables, Bruxelles 1938. G. BADARRAÇO : La Contabilità del fallimento, Alessandria 1931. P. d'ALVISE : Monografie di Ragioneria Professionale, Padova 1931.

1. «Εἰς τὰ βιβλία συμπεριλαμβάνονται καὶ τὰ στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα κατὰ τὴν ρητὴν διατάξιν τοῦ Κωδ. Φορολογικῶν Στοιχείων χαρακτηρίζονται ὡς στοιχεῖα». Ἐγκύκλιος Ὑπουργ. Οἰκονομικῶν, ἀρ. 131/1952

2 Διακρίσεις. Εἰς τὸν χρήσιμον τοιοῦτον καθορισμὸν νομίζομεν ὅτι συμβάλλομεν διὰ τοῦ ἐπομένου συστήματος διακρίσεων¹:

B I B Λ Ι Α

● *Λογιστικά.* Εἶναι τὰ ὑπαγορευόμενα ἐκ τῶν ἀναγκῶν τῆς Λογιστικῆς τεχνικῆς, συναρτήσῃ τοῦ ἐφαρμοζομένου συστήματος ἑγγραφῶν² (ἰδίᾳ διγραφικῆς μεθόδου), ὡς τὰ ἡμερολόγια (συγκεντρωτικά, ἀναλυτικά), τὰ βιβλία τύπου καθολικοῦ (γενικά, εἰδικά), ἰσοζυγίων, ἀπογραφῶν καὶ ἰσολογισμῶν, κτλ.

● *Μὴ λογιστικά.* Εἶναι τὰ μὴ ἀπ' εὐθείας συνηρητὰ πρὸς τὴν Λογιστικὴν τεχνικὴν, ἀλλὰ διὰ τῶν ὁποίων ἀφ' ἐνὸς μὲν ὀλοκληροῦνται τὸ ὅλον σύστημα τοῦ *Ὀικονομικοῦ Λογισμοῦ* (Kalkulation, Rechnungswesen) τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἡ ὅλη αὐτῆς διαχειριστικὴ ὀργάνωσις. Ταῦτα δυνάμεθα νὰ διακρίνωμεν εἰς:

- α. *Στατιστικῆς φύσεως* (ἢ Λογισμοῦ) ὡς π.χ. ἀναλύσεως καὶ καταλογισμοῦ ἐξόδων, ἐξωλογιστικοῦ κοστολογίου, καταμερισμοῦ ἡμερομισθίων, χρόνου ἀπασχολήσεως μηχανοεργαλείων, κτλ.
- β. *Διοικητικῆς φύσεως*, ὡς π.χ. πρακτικὰ γενικῆς συνελεύσεως, πρακτικὰ διοικ. συμβουλίου, δημοπρασιῶν, ὑπηρεσιακῶν ἐγκυκλιῶν, κτλ.
- γ. *Διαχειριστικῆς φύσεως*, ὡς π.χ. βιβλίον ἐκδόσεως ἀσφαλιστικῶν συμβολαίων, φορτωτικῶν, ἐπιταγῶν, ἐντολῶν πληρωτέων, λήξεως γραμματίων, λαμβανομένων καὶ διαβιβαζομένων παραγγελιῶν, κτλ.

Εἶναι πρόδηλον ὅτι αἱ ὡς ἄνω ὑποκατηγορίαι εἶναι ἀπλῶς ἐνδεικτικαὶ τὸ δὲ περιεχόμενον τῶν ἀρκετὰ ρευστῶν, δοθέντος ὅτι διὰ τοῦ αὐτοῦ πληροφοριακοῦ ὀλικοῦ δύνανται νὰ ἐξυπηρετῶνται πλείονες συγχρόνως ἀνάγκαι.

Τὸ αὐτὸ σύνολον βιβλίων δυνάμεθα ἀκόμη νὰ διακρίνωμεν εἰς:

● *Ὑποχρεωτικά.* Τὰ ὀριζόμενα κατὰ νομοθετικὴν ἐπιταγὴν (Ἐμπ. Ν., Κ.Φ.Σ., ὑπὸ εἰδικῶν διατάξεων³), ὡς τὸ ἡμερολόγιον, βιβλίον ἀντιγραφῆς ἐπιστολῶν, παραγωγῆς, ἀποθήκης, ἡμερολόγιον πλοιάρχου, τὸ ὀνομαστικὸν μετόχων, κ.ἄ.

Ἡδὴ ὁ Κώδιξ Φ. Σ., καθορίζει ταῦτα κατ' εἶδος καὶ μέγεθος ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

● *Προαιρετικά.* Μεταβλητῆς ἐκάστοτε ἐκτάσεως καὶ περιεχομένου, τὰ ὁποῖα ἐκάστη ἐπιχειρήσις οἰκειοθελῶς τηρεῖ εἰς τὸ πλαίσιον δοθείσης τεχνικοοικονομικῆς αὐτῆς ὀργανώσεως.

1. Ὁ ΠΕΡΔΙΚΑΣ, ἐνθ. ἀν. § 45 σελ. 415, διαστέλλει τὰ ἔμπορικά ἀπὸ τῶν λογιστικῶν βιβλίων φρονεῖ δὲ ὅτι ἐπὶ βιβλίον ἀπογραφῆς τοῦ ν.δ. 578/1948 ὑπερχαλύπτει τὸ β. ἀπογραφῶν τοῦ ἀρθρ. 9 Ε.Ν.ε.

2. Ταῦτα τηροῦνται, ὡς ἐπὶ τὸ πλείστον, κατὰ χρόνους καὶ πίστωσης, οὐχὶ ὅμως κατ' ἀνάγκην (ὡς π.χ. τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν, ἀναλύσεως ἰσοζυγίων κ.ἄ.).

3. Ν. 2190/1920, ἀρ. 41 (ἀπογραφῆς), ν. 3632/1928, κ.ἄ.

Σημειωτέον ἐνταῦθα ὅτι, ἐφ' ὅσον ὁ ἐπιτηδευματίας τηρεῖ προαιρετικῶς βιβλία τῆς ἀνωτέρας φορολογικῆς κατηγορίας εἰς τὴν δόποιαν ἀνήκει, ταῦτα προσλαμβάνουν ἐνιαίως πλεον ὑποχρεωτικῶν δι' αὐτόν, χαρακτηῖρα.

● *Γενικά*. Τὰ ἰσχύοντα ὁμοιομόρφως δι' ἐκάστην κατηγορίαν τοῦ Κώδικος Φ.Σ., ἢ διὰ πάντα *ἔμπορον*, κατὰ τὸν Ε.Ν.

● *Εἰδικά*. Τὰ ὀριζόμενα δυνάμει ἐιδικῆς φορολογικῆς, ἀγορανομικῆς, συνεταιριστικῆς ἢ ἄλλης νομοθεσίας, ὡς εἶναι βιβλία τινὰ τῶν ἀλευρομύλων, οἰνοπνευματοποιῶν, χρηματιστῶν, τῶν συνεταιρισμῶν (ἄρθρ. 1 ν. 602) κτλ.

3 Συνδυασμὸς διακρίσεων. Συνδυάζοντες ἤδη τὰς ἀνωτέρω διακρίσεις ἐπιτυγχάνομεν τὸν ἀκόλουθον πίνακα :

ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

κατὰ τὸν εὐρὺν ὄρισμὸν τοῦ ἄρθρ. 408 Πολ. Δικονομίας

	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ	ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ
Γενικά [Ἐμπ. Νόμου Κ.Φ.Σ.]	<i>Λογιστικά :</i> — Ἡμερολόγιον, ἀπογραφῶν - ἰσολογισμοῦ, ἀγορῶν, ταμείου, γεν. καθολικῶν, χρεωστῶν - πιστωτῶν, κ.ἄ.	<i>Λογιστικά :</i> — Ἀναλυτ. ἡμερολόγια ποικίλου περιεχομένου, ἐφ' ὅσον τηρεῖται τοιοῦτον, Διαφόρων πράξεων (Δ' κατηγορία). — Βιβλ. λ/ομῶν τάξεως, κ. ἄ.
	<i>Μὴ Λογιστικά :</i> — Ἀντιγραφῆς ἐπιστολῶν, — Ἡμερολόγ. πλαιάρχου, — Βιβλ. ἐπισυμβασῶν ζημιῶν, (ἀσφάλεια), κ.ἄ.	<i>Μὴ Λογιστικά :</i> — Στατιστικά - Λογισμοὶ : ἀναλύσεως κύκλου εργασιῶν, μερισμοῦ γεν. ἐξόδων, ἡμερομισθίων, κ. ἄ. — Διοικητικά - διαχειριστικά : — βιβλία λήξεων (γραμματίων, εσφαλτηρίων, κτλ.). — πρακτικά ὑπηρεσιακῶν συμβουλίων, — κατάλογοι συνδρομητῶν. — μητρῶα διάφορα κ. ἄ.
Εἰδικά Ἐπιζόμενα ὁπὸ διαφόρων νομοθετημάτων	<i>Λογιστικά :</i> — Ἡμερ. - Καθολικῶν ν. 602 — Βιβλίον μετόχων Α. Ε. — Βιβλίον Προϋπολογισμοῦ (εἰς Ν.Π.Δ.Δ.), κ. ἄ.	
	<i>Μὴ Λογιστικά :</i> — Πρακτικά γεν. συνελεύσεων — Βιβλ. διαθέσεως εἰσιτηρίων (Κ.Φ.Σ.), κ. ἄ.	

4 Σημασία ὄροσημάνσεως. Ὁ ἄκριβης καθορισμὸς τῆς ἐννοίας τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων παρουσιάζει, πλὴν τῆς θεωρητικῆς, μεγίστην πρακτικὴν σημασίαν εἰς ὀρισμένας περιπτώσεις :

— προκειμένης κατασχέσεως τούτων δικαστικῇ ἀποφάσει (ἀγωγαί, μηνύσεις μεταξὺ ἐταίρων, κ.ἄ.)

— εἰς περίπτωσιν πτωχεύσεως καὶ παραλαβῆς τούτων ὑπὸ τοῦ συνδίκου

— εἰς περίπτωσιν ἀγορανομικοῦ ἐλέγχου (ἀπολογιστικῆς κοστο-

λογήσεως, καθορισμοῦ ὑπερβολικῶν κέρδους, (*Ἄγwor. Διάτ. 128/1951*)

— ἐπὶ συνεταιρισμῶν, προκειμένης διοικητικῆς ἀφαιρέσεως τῶν βιβλίων καὶ παραδόσεως αὐτῶν εἰς τοὺς δικαιουμένους νὰ κατέχουν ταῦτα (νέον Διοικ. Συμβούλιον) (ἀρ. 10 ν. 4332).

— ἐπὶ κοινοποιήσεως αὐτῶν ἐνώπιον δικαστηρίων

— ἐπὶ ἀγοραπωλησίας ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ συνόλῳ τῆς (*fonds de commerce, goodwill, anviamento*) καὶ ἐφ' ὅσον ὀρίζεται συμβατικῶς ἢ παράδοσις τούτων εἰς τὸν ἀγοραστήν¹.

Εἰς πολλὰς τῶν περιπτώσεων τούτων—ὡς καὶ ἄλλων ἀναλόγων—εἰς τὴν ἔννοιαν τῶν βιβλίων, ὡς συνόλου ἰδιωτικῶν ἐγγράφων εἰκονιζόντων περιουσιακὴν τινα διαχείρισιν, περιλαμβάνονται κατ' ἀνάγκην τὰ προαιρετικὰ τοιαῦτα ὡς καὶ τὰ συναφῆ *στοιχεῖα* (δικαιολογητικά). Οὐχ ἦττον ἡ ἔννοια τῶν βιβλίων δεόν νὰ λαμβάνηται, γενικῶς, στενωτέρον ὡς ἀφορῶσα τὰ κατὰ νόμον τηρούμενα τοιαῦτα καὶ εἰδικώτερον τὰ λογιστικῆς φύσεως τοιαῦτα, ὅπου κατοπτρίζονται—κατὰ χρόνον καὶ αἰτίαν—οἱ περιουσιακοὶ μετασχηματισμοί. Ἡ παρακράτησις καὶ ἀπόκρυψις ἐνίων τούτων ἀποκαλύπτεται εὐχερῶς ἐκ τῆς ὄλης οἰκονομίας καὶ τῆς ἀριθμητικῆς συσχετίσεως τῶν κοινοποιουμένων βιβλίων².

5 Ὑποχρέωσις τήρησεως βιβλίων. Ἡ ἐξέλιξις τῆς ἐπιχειρηματικῆς ζωῆς, ὡς καὶ αἱ ἀνάγκαι τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας διηύρυναν κατὰ πολὺ τὸσον τὸν κύκλον τῶν ὑποχρέων, ὅσον καὶ τὸ περιεχόμενον τῶν βιβλίων. Εἰδικώτερον ὁ Κ.Φ.Σ. ὀρίζει ὅτι: «πᾶν φυσικὸν ἢ νομικὸν πρόσωπον ἡμεδαπὸν ἢ ἀλλοδαπὸν τὸ ὁποῖον ἀσκήσῃ, κατὰ τὴν ἔναρξιν τῆς ἰσχύος τοῦ παρόντος, ἢ ἐφ' ἑξῆς θὰ ἀσκήσῃ ἐντὸς τῆς ἐπικρατείας ἐμπόριον, βιομηχανίαν καὶ ἐν γένει κερδοσκοπικὸν ἢ βιοποριστικὸν ἢ ἐλευθέριον ἐπάγγελμα³ ὑποχρεοῦται ὅπως ἐκδίδει καὶ διαφυλάσσει τὰ στοιχεῖα καὶ βιβλία τὰ ἀναγραφόμενα εἰς τὸν παρόντα Κώδικα» (ἀρθρ. 1 Κ.Φ.Σ.).

Ἡ διάταξις αὕτη ἀφορῶσα πάντα *ἐπιτηδευματίαν* εἶναι πολὺ εὐρυτέρα τῆς τοῦ ἀρθρ. 8 Ε. Ν. ἐπιβάλλοντος εἰς πάντα *ἐμπορον* τὴν τήρησιν ἡμερολογίου, βιβλίου ἀπογραφῶν (κτλ.).

6 Δυσσταύρωσις ὑποχρέωσεων κατὰ Ε.Ν. καὶ Κ.Φ.Σ. Ἐκ τῆς συνδεδεασμένης ἰσχύος τῶν δύο νομοθετημάτων καὶ δοθέντος ὅτι ὁ Κώδιξ δὲν προβλέπει τὴν τήρησιν ἡμερολογίου καὶ βιβλίου ἀπογραφῶν ὑπὸ

1. Ἀλλαχοῦ π.χ., ἐν Γαλλίᾳ, ἰσχύει ὁ κανὼν τῆς μεταβιβάσεως αὐτῶν εἰς τὸν ἀγοραστήν τοῦ *fonds de commerce*.

2. Εἰς πρᾶγμα τογνώμονα λογιστὴν ἀνήκει νὰ διαγνώσῃ τοιαύτας ἀποκρύψεις. Ἡ περίπτωσις ἐμφανίζεται οὐχὶ σπανίως ἐπὶ τήρησεως... διπλῶν βιβλίων, ὅποτε δυσχερεῖαι τινες ἔναρμονίσεως τῶν ἐγγραφῶν μεταξὺ τῶν δύο ὁμάδων βιβλίων, ὁδηγεῖ εἰς τὴν βεβαιότητα ἢ ἀπλῆν πιθανολόγησιν τοῦ γεγονότος.

3. Ἐῶπερ πρόσωπον ἀναφέρεται ἐφεξῆς ὑπὸ τὴν ὀνομασίαν *ἐπιτηδευματίας*.

τῶν ἐπιτηδευματιῶν τῆς Α καὶ Β κατηγορίας, γεννᾶται τὸ ἐρώτημα τίνας αἱ ὑποχρεώσεις τούτων, ἐφ' ὅσον ἔχουν τὴν ἐμπορικὴν ιδιότητα. Δὲν νομιζομεν ὅτι χωρὲς δισταγμός, διότι διὰ τὰς Κώδικος Φ.Σ. δὲν καταργοῦνται αἱ συναφεῖς διατάξεις τοῦ Ε.Ν. ἡ Συνεπῶς ὁ ἔμπορος τῆς Α καὶ Β κατηγορίας ὀφείλει νὰ τηρεῖ τὰ ἀνωτέρω βιβλία ἐν περιπτώσει δὲ παραλείψεως ἐπέρχονται αἱ κυρώσεις, περὶ ὧν ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα (ἄρθρ. 682 Ε.Ν.), χωρὶς ὅμως καὶ νὰ ἐκτίθεται εἰς τὰς φορολογικὰς συνεπείας τὰς καθοριζομένας ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ.

- 7 ***Ἐκτασις ὑποχρεώσεως.** Κατὰ τὸν Κ.Φ.Σ. ὑπόχρεως πρὸς τήρησιν εἶναι *πᾶν φυσικὸν ἢ νομικὸν πρόσωπον*, κτλ. Οὐχ' ἦττον ἐρωτᾶται: ἡ ὑπόχρεωσις ἀναφέρεται—κατὰ γράμμα—εἰς τὸ πρόσωπον ἢ εἰς τὰς ὀργανωμένους ἐκδηλώσεις τῆς ἐμπορικῆς ἢ ἐπαγγελματικῆς τοῦ ιδιότητος, εἰς τὸ ἰδεατὸν δηλαδὴ πρόσωπον τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς τὴν ἀντιλαμβάνεται ἡ σύγχρονος οἰκονομικὴ ἐπιστήμη; ² Διότι προκειμένου περὶ μιᾶς καὶ μόνης ἐπιχειρήσεως τοῦ ἐπιτηδευματιοῦ γίνεται γενικῶς δεκτόν ³, ὡς προκύπτει σαφῶς καὶ ἐκ τοῦ Κώδικος (ἄρ. 21, περὶ ἀπογραφῆς), ὅτι τὰ βιβλία (καὶ αἱ εἰς ταῦτα ἀναγραφόμεναι συναλλαγαί) περιορίζονται εἰς τὴν *ἐπιχειρηματικὴν περιουσίαν* καὶ δὲν ἐκτείνονται εἰς τὴν ἰδιωτικὴν (μὴ ἐπιχειρηματικὴν) τοιαύτην ⁴. Ἐφ' ὅσον ὅμως ὁ ἐπιτηδευματίας διατηρεῖ πλεονας *συγχρόνως περιουσιακὰς διαχειρίσεις* (δηλ. ἐπιχειρήσεις) μὲ αὐτοτέλειαν σκοποῦ, ἐγκαταστάσεως, διακριτικοῦ ἐμβλήματος (enseigne), κτλ. τίθεται τὸ ζήτημα ἐὰν ἡ ὑπόχρεωσις δὲν μεθίσταται, τρόπον τινα, ἀπὸ τοῦ *ἐμπορίου, ἐπιτηδευματίου*, πρὸς τὰς *ἐπιχειρήσεις* τούτου.

Τὸ ζήτημα τοῦτο εἶχε λύσει σαφῶς τὸ ν.δ. 953/1942 ἀναφέρον τὰς «ἐπιχειρήσεις», αἱ ὁποῖαι *«ὑποχρεοῦνται νὰ καταχωρῶσι ἀνελλιπῶς καθ' ἑκάστην ἡμέραν τὰς πράξεις τὰς ἀφορώσας τὴν ἄσκησιν καὶ τὴν λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως»*. Ἡδὴ ὁ Κώδιξ δὲν εἶναι τόσοσ καταγορηματικός. Οὐχ ἦττον τόσοσ ἐκ τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 21 ὅσον καὶ τῆς ὅλης οἰκονομίας τοῦ νομοθετήματος ⁵ συνάγεται ἀσφαλῶς, νομιζομεν, ἡ ὑπόχρεωσις τήρησεως *ἀνεξαρτήτων* καὶ *αὐτοτελῶν βιβλίων δι' ἑκάστην ἐπιχείρησιν* τοῦ αὐτοῦ ἐπιτηδευματιοῦ (φυσικοῦ ἢ

1. Πράγματι διὰ τοῦ ἄρθρ. 19 Κ.Φ.Σ. θεσπίζεται ταυτότης τῶν κατὰ τὸν Ε.Ν. καὶ Κ.Φ.Σ. τηρουμένων βιβλίων.

2. Νομοθεσίαι τινές, ὡς ὁ Ἰταλικὸς Α. Κ., χαρακτηρίζουν ἤδη τὸ ἐμπορικὸν δίκαιον ὡς τὸ δίκαιον τῶν ὀργανωμένων ἐμπορ. ἐπιχειρήσεων. Πρβλ. κ. ΡΟΚΑ: Τὸ ἐμπορικὸν δίκαιον ὡς δίκαιον τῶν ἐμπορικῶν συναλλαγῶν, σελ. 6, 8 ἐπ. Ἀθήνα 1963.

3. Βλ. Γ. ΝΕΖΗ: ἐνθ. ἀν. σελ. 56.

4. Ἀν καὶ ἡ μεταξὺ τούτων ὁροσημάνσις δὲν εἶναι πάντοτε οὔτε σαφῆς οὔτε σταθερά.

5. Μερικῶν ἀκόμη διὰ τὴν λογιστικὴν ὀργάνωσιν τῶν ὑποκαταστημάτων καὶ πρατηρίων, τὰ ὁποῖα ἀποτελοῦν ἀπλῶς ἀποκεντρωμένους δραστηριότητας.

νομικοῦ προσώπου) καὶ ἀσχέτως ἐμπορικῆς ἢ μὴ ἰδιότητος αὐτοῦ¹.

8 **Φορεῖς ὑποχρέωσης.** Ἐνταῦθα τυγχάνουν διακριτέαι διάφοροι περιπτώσεις :

• *ἀτομικὴ ἐπιχείρησις.* Τὴν ὑποχρέωσιν ὑπέχει αὐτὸς οὗτος ὁ ἐπιχειρηματίας κατὰ τοῦ ὁποίου στρέφονται ἅπασαι αἱ κυρώσεις : φορολογικαί, ποινικαί (δολία χρεωκοπία) κτλ. αἱ ἐπερχόμεναι συνεπεὶς τηρήσεως ἀτάκτων ἢ ἀνευλικρινῶν βιβλίων. Οὗτος δέον νὰ ὑπογράψῃ τὴν ἔτησιαν ἀπογραφὴν καὶ τὸν ἀπορρέοντα ἰσολογισμόν ὡς καὶ τὸ ἡμερολόγιον μετὰ τὰς *τελικὰς* καλουμένας ἐγγραφὰς ἐκάστης χρήσεως².

• *προσωπικαὶ ἑταιρεῖαι.* Φορεὺς τῆς ὑποχρέωσεως—τὴν ὁποῖαν ὑπέχει τὸ νομικὸν πρόσωπον τῆς ἑταιρείας—καθίσταται ὁ ὑπὸ τοῦ καταστατικοῦ ἢ ἄλλως ὀριζόμενος διαχειριστής. Οὗτος ἀποβαίνει ὑπόλογος ἔναντι τῶν συνεταίρων του διὰ πᾶσαν ἀμέλειαν ἢ κακὸπιστον τήρησιν τῶν βιβλίων, εὐθυνόμενος ἔναντι τούτων κατὰ τοὺς περὶ ἐντολῆς κανόνας³.

Ἐλλείψει διαχειριστοῦ τυγχάνει σκόπιμον ὅπως τόσον τὸ ἡμερολόγιον ὅσον καὶ ὁ ἰσολογισμὸς ὑπογράφονται ὑπὸ πάντων τῶν ἐταίρων, εἰς ἔνδειξιν καὶ ἀναγνώρισιν τῆς ὀρθότητος τῶν ἐγγραφῶν τοιουτοτρόπως προλαμβάνονται ἢ περιορίζονται, κατὰ χρονικὴν ἔκτασιν, μεταγενέστεραι διαφωνίαι ἐντοπιζόμεναι εἰς τὸ πλαίσιον ἀνυπογράφων χρήσεων. Ἡ ἀναγνώρισις τῆς ἀληθείας τοῦ ἰσολογισμοῦ ἀποτελεῖ ἀποδοχὴν ὄλων τῶν εἰς τὰ βιβλία ἐγγραφῶν, ἐξ ὧν—κατὰ μαθηματικὴν ἀναγκαιότητα—ἀπέρρευσεν οὗτος. Βεβαίως τὸ κριτήριον τοῦτο τυγχάνει μαχητόν, λόγῳ πάντοτε δυνατῶν λογιστικῶν νοθειῶν μεταγενεστέρως ἀνακαλυπτομένων.

Οἱ ὁμόρρυθμοι καὶ ἑτερόρρυθμοι ἑταῖροι δὲν ὑποχρεοῦνται νὰ τηρῶσι ἴδια βιβλία, διότι ταῦτα τηρεῖ ἡ ἑταιρεία⁴. Δικαιοῦνται ὅμως

1. Χωρὶς νὰ παρίσταται ἀνάγκη συγκεντρώσεως τῶν ἐγγραφῶν.

2. Σκόπιμος εἶναι ἡ πρὸ τῆς ὑπογραφῆς μνεῖα : «Ἡ χρῆσις 1958 - 1954 κλείει μὲ τὸ ὡς ἀνω ὀλικὸν ἄθροισμα ἡμερολογιακῶν ἐγγραφῶν δρχ....»

3. Πράγματι ἐρμηνεύεται ὅτι αἱ μεταξὺ ἐταίρων καὶ διαχειριστοῦ σχέσεις, αἱ ὁποῖαι εἶναι ἐσωτερικαί, διέπονται ὑπὸ τῶν κανόνων περὶ ἐντολῆς.

4. Ἡ ἀποφῆς αὕτη ἠμφισβητήθη παλαιότερον (Δαμασκηνός § 259, Πετιμεζᾶς § 53). Ὁ τελευταῖος, καθ' ὃ μὴ δεχόμενος τὴν νομικὴν προσωπικότητα τῆς ὁμορρυθμοῦ καὶ ἀπλῆς ἑτερορρυθμοῦ, διέκρινε τοὺς ἑταίρους εἰς ἐμπόρους καὶ μὴ ἐμπόρους. Οἱ πρῶτοι, ὡς ἐκ τῆς ἰδιότητος των, ὀφείλουσαν νὰ τηροῦν ἴδια βιβλία, εἰς τὰ ὁποῖα νὰ σημειῶνουν τὰς δαπάνας καὶ τὰς εἰσπράξεις των καὶ τὰ ποσὰ τὰ ὁποῖα λαμβάνουν ὡς μερίδιόν των ἐκ τῶν ἐταιρικῶν κερδῶν, ἐνῶ οἱ δεῦτεροι δὲν ὑπέχουν τοιαύτην ὑποχρέωσιν. Ἡ γνώμη αὕτη, ἢ ὁποῖα ἀποκρούεται ὑπὸ τῶν Thaller, Ἀναστασιάδη, κ. ἄ., λόγῳ τῆς νομικῆς προσωπικότητος τῶν ἐν λόγῳ προσωπικῶν ἑταιρειῶν, δὲν

νά λαμβάνουν γνώσιν αὐτῶν ὡς καί τῶν δικαιολογητικῶν (συμβολαίων, κτλ.) ἐντός *λογισμίων ἁρίων* καί δὴ εἰς τὴν ἔδραν τῆς ἑταιρείας¹. Ἡ χρῆσις ὅμως τῶν βιβλίων, καί μάλιστα κατ' ἴδιαν, δέον νά περιορίζηται ὡς ἄκις αὕτη δύναται νά ἀποβῆ ἐπιζήμιος διὰ τὰ ἑταιρικά συμφέροντα, λόγῳ μείζονο, δεσμοῦ τοῦ ἑταίρου πρὸς τὸν ἀνταγωνισμόν, κ. ἄ. λόγων. Δικαιοῦνται ἐπίσης οἱ ἑταῖροι νά ποίωνται χρῆσιν αὐτῶν ὡς ἀποδεικτικῶν μέσων ἐνώπιον πολιτικῶν ἢ φορολογικῶν δικαστηρίων· «τὸ δικαίωμα τοῦτο εἶναι εὐλογον ὅπως περιλαμβάνει πάντα τὰ γραπτὰ στοιχεῖα ὅσα ἐδημιούργησεν ἡ κοινότης τῶν συμφερόντων καί ἡ ἑταιρική δρᾶσις»².

● *Συμπλοιοκτησία*. «Ὁ διαχειριστὴς ὑποχρεοῦται νά τηρῇ διὰ τὴν διαχείρισιν τῆς συμπλοιοκτησίας ἴδια ἐμπορικά βιβλία, νά φυλάττῃ τὰ δικαιολογητικά . . . (κτλ.)» (ἄρθρ. 298 Ε.Ν.). Ἐνδιαφέρουσα τυγχάνει ἡ διάταξις τοῦ ἄρθρ. 302, καθ' ἣν ἡ διανομὴ τῶν κερδῶν καί ζημιῶν γίνεται εἰς τὸ *ἔλεος ἐκάστου πλοῦ*³, ὅπερ προϋποθέτει τήρησιν τῶν βιβλίων κατὰ τὴν *αναλυτικὴν λογιστικὴν ἐκμεταλλεύσεως*⁴ καί τὴν τεχνικὴν τῶν βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων (kurzfristige Erfolgsrechnung).

● *Ἀνόνημος ἑταιρεία*. Τὴν εὐθύνην τῆς νομοτύπου τηρήσεως τῶν βιβλίων καί τῆς καταρτίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, κατὰ τὰς εἰδικωτέρας διατάξεις τοῦ ν. 2190/1920, φέρει τὸ Δ. Συμβούλιον καί κατ' ἐντολήν τοῦτου, ἐνδεχομένως, ὁ ἐντεταλμένος σύμβουλος ἢ εὐθύνη αὕτη ἀπορρέει ἐκ τοῦ ὅλου θεσμοῦ τῆς Α. Ε. ὡς καί εἰδικώτερον ἐκ τῶν διατάξεων τῶν ἄρθρ. 35 § 1 καί 43 § 12. Ὡσαύτως ἐκ τῶν ἄρθρ. 57 ἐδ. α', β' καί 58 ἐδ. δ' προβλεπόντων σχετικῶς κυρώσεις.

Ἡ εὐθύνη τοῦ Δ. Συμβουλίου δὲν περιορίζεται μόνον εἰς τὰ ὑπὸ τοῦ Ε. Ν. καί ν. 2190/1920, ἀλλὰ ἐπεκτείνεται κατ' ἐξοχὴν σήμερον εἰς τὰ ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ. ὀριζόμενα, βαρύνει δὲ προδήλως τὰ κατὰ τὸν χρόνον τελέσεως τῆς παραβάσεως ἐκπροσωποῦντα τὴν ἑταιρείαν πρόσωπα⁵.

● *Πτώχευσις*. Ἐπὶ πτωχεύσεως καί μετὰ τὴν ὑπὸ τοῦ ἐμπόρου ὀφειλομένην κατάθεσιν τοῦ ἰσολογισμοῦ του (*dépôt du bilan*)—εἰς τὸν ἀναποκρίνεται πλέον οὔτε εἰς τὰς ἐπικρατούσας ἀντιλήψεις (τῆς ἐπιχειρήσεως θεωρουμένης ὡς εἶδους θεσμοῦ, institution) οὔτε εἰς τὰς διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ. (τοῦτο δὲ ἀνεξαφῆτως τοῦ γεγονότος ὅτι ὁ φόρος κ. προσόδου βαρύνει προσωπικῶς τοὺς ἑταίρους).

1. Τοῦτο προφανῶς δὲν ἰσχύει διὰ τοὺς μετόχους καί ἑτερορρυθμούς.

2. Γνωμᾶτευσις ΗΛ. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ, ἐν «Δικαιοσύνη» σελ. 311.

3. Πλὴν ἀντιθέτου, βεβαίως, συμφωνίας.

4. Βλ. Κεφ. 7ον σελ. 181.

5. Συναφῆς καί ἡ ἀποφ. Ἐκδ. Ἐπ. Ἐνοτάσεων (Α. Ε.) ἀρ. 1067/1952:

γραμματέα τοῦ ἀρμοδίου πρωτοδικείου—ἢ περαιτέρω τήρησις βιβλίων ἢ λογαριασμῶν διὰ τὰς πράξεις ἐκκαθαρίσεως βαρύνει τὸν προσωρινὸν καὶ δὴ τὸν ὀριστικὸν σύνδικον. Οὗτος, ὡς γνωστὸν, ὀφείλει νὰ συντάξῃ ἀπογραφὴν (ἄρθρ. 569 Ε. Ν.)—καὶ συνεπῶς ἰσολογισμόν—βάσει τῆς ὁποίας θέλουσι λάβει χώραν αἱ πράξεις ρευστοποιήσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ καὶ διακανονισμοῦ τοῦ παθητικοῦ.

Ἀπὸ λογιστικῆς ἀπόψεως ἐμφανίζονται δύο περιπτώσεις :

— Ὁ πτωχεύσας προέβη ταυτοχρόνως πρὸς τὴν σύνταξιν ἀκριβοῦς ἀπογραφῆς¹ καὶ ἰσολογισμοῦ—εἰς τὸν ὁποῖον δέον νὰ συμπεριλαμβάνεται *ἅπαντα* αὐτοῦ ἢ περιουσία, δηλ. καὶ ἡ ἐξωεπιχειρηματικὴ τοιαύτη—εἰς τὰς ἀπαιτούμενας *τελικὰς ἐγγραφὰς* τακτοποιήσεως τῶν λογαριασμῶν καὶ *ἐκλείσει* τὰ βιβλία του. Βάσει ἄλλωστε τῆς τεχνικῆς ταύτης κατήρτισεν ἀκριβῆ ἰσολογισμόν. Ὁ σύνδικος θέλει συνεχίσει τότε τοὺς λογαριασμοὺς ἐκκαθαρίσεως μὲ ἀφειτηρίαν τὸν ὑπὸ τοῦ πτωχεύσαντος συνταχθέντα ἰσολογισμόν.

— Ἐφ' ὅσον ὁμοῦ δὲν κατέθεσεν ἰσολογισμόν, διακινδυνεύων νὰ κηρυχθῇ ἔνοχος ἀπλῆς χρεωκοπίας, εἴτε συνέταξε καὶ κατέθεσε πρόχειρον καὶ χονδροειδῆ τοιοῦτον ἐξωλογιστικῶς συνταχθέντα (ἄνευ ἀντιστοίχου *ἐνημερώσεως* καὶ ἐσωλογιστικῆς τακτοποιήσεως τῶν βιβλίων) ἐρωτᾶται ἂν ὁ σύνδικος ἔχει ὑποχρέωσιν νὰ πράξῃ τοῦτο.

Βεβαίως τὸ ἄρθρ. 565 Ε. Ν. διαλαμβάνει σχετικῶς ὅτι :

«Οἱ σύνδικοι κολοῦσι παρ' ἑαυτοῖς τὸν πτωχεύσαντα πρὸς ἐξέτασιν τῶν βιβλίων, ἀναγνώρισιν τοῦ περιεχομένου, βεβαίωσιν τῆς καταστάσεως αὐτῶν καὶ διὰ τὰ κλείωσι καὶ περατώσουν ἐπὶ παρουσίᾳ αὐτοῦ» κτλ.

Ἡ ἔννοια τῆς τοιαύτης «περατώσεως», καὶ δὴ ἐνώπιον τοῦ πτωχεύσαντος, εἶναι ἀσαφής. Ἡ κατάρτις ἰσολογισμοῦ ἐσωλογιστικὸς καὶ τὸ τεχνικὸν κλείσιμον τῶν βιβλίων δὲν εἶναι ἐγχείρημα πρόχειρον καὶ ἀπλοῦν. Ἀντιθέτως ἀπαιτεῖ καὶ χρόνον καὶ μόχθον. Δι' ὅ φρονοῦμεν ὅτι ὁ σύνδικος δέον νὰ ἀρκεσθῇ εἰς τὴν μονογράφειαν, ἐνώπιον τοῦ πτωχεύσαντος, τῶν βιβλίων εἰς ὃ εὐρίσκονται σημεῖον, εἰς τὴν σύνταξιν πραγματικῆς ἀπογραφῆς καὶ εἰς τὴν τακτοποίησιν τῶν βιβλίων ἐν εὐθέτῳ χρόνῳ.

Κυρία ὑποχρέωσις τοῦ συνδίκου εἶναι νὰ προβῇ, κατὰ τὸ ἄρθρ. 566 Ε. Ν., εἰς διόρθωσιν² τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἐφ' ὅσον ἤθελε κατατεθῆ ἀνακριβῆς τοιοῦτος. Ἀνακριβῆς εἴτε προσαυξητικῶς, εἴτε ἀφαιρετι-

1. Πρὸ βλ. Ρ. D'ALVISE : Monografie di Ragioneria professionale, σελ. 170 Contenuto e forma de l'inventario del fallito. 2a ἐκδ. Padova 1931.

2. Βλ. καὶ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ : ἐνθ' ἀνωτ. Τόμ. III σελ. 124 § 418, 416.

κώς. Πρὸς τοῦτο ἀπαιτεῖται ὅπως συνταχθῆ ὑπὸ τοῦ συνδίκου· πλήρης ἀπογραφή, ἐξωτερικὴ καὶ ἐσωλογιστικὴ, τῆς πτωχευτικῆς περιουσίας.

Ἡ ἐνημέρωσις τῶν καθυστερημένων βιβλίων—ὡς εἶναι ταῦτα κατὰ κανόνα—καὶ ἡ περάτωσις αὐτῶν, ἂν καὶ ἐξαιρετικῶς χρήσιμοι διὰ τὴν σύνταξιν ἀκριβολόγου ἰσολογισμοῦ, δὲν εἶναι εὐχερῶς πραγματοποιήσιμοι καὶ δὲν πρέπει νὰ βαρύνουν τὸν σύνδικον περὶ ἄλλα μεριμνῶντα.

Τὸ ζήτημα εἶναι ἐν πολλοῖς περιπτωσιακόν, ὃ δὲ εἰσηγητὴς δέον νὰ ἀποφασίξῃ ἐκάστοτε κατόπιν ἐγκύρου γνώμης ἀρμοδίουπραγματογνώμονος λογιστοῦ¹.

● *Ἀλλαγὴ νομικῆς μορφῆς ἑταιρείας.* Σύνθηες εἰς τὴν πρᾶξιν καὶ σοβαρᾶς σημασίας εἶναι τὸ ζήτημα τῆς ἀλλαγῆς νομικῆς μορφῆς ἑταιρείας τινός. Δημιουργεῖται ἢ ὄχι νέον νομικόν πρόσωπον; Τὸ ζήτημα ἀμφισβητεῖται ζωηρῶς². Ὑπεστηρίχθη ὅτι δὲν δημιουργεῖται νέον νομικόν πρόσωπον ὡσάκεις ἡ τοιαύτη μεταβολὴ ὀρίζεται ὑπὸ τοῦ καταστατικοῦ. Ἀνεξαρτήτως τῆς καθαρῶς νομικῆς θέσεως τοῦ ζητήματος σκόπιμον τυγχάνει ὅπως ἡ νέα ἑταιρεία ἀνοίξῃ, ὁπωσδήποτε, νέα βιβλία.

§ 2

ΣΗΜΑΣΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

9 Διάκρισις Τὰ ἐμπορικὰ βιβλία ἔχουν διὰ τὴν ἐπιχείρησιν διττὴν σημασίαν: *ἐσωτερικὴν*, ἀναγομένην δηλαδὴ εἰς τὴν ἰσχυροτάτην συμβολὴν τοῦ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ³ εἰς τὴν ὀρθολογικὴν διακυβέρνησιν τῆς οἰκ. μονάδος, *ἐξωτερικὴν* δὲ ὡς ἀποδεικτικὰ μέσα, ἀλλὰ καὶ ρυθμιστικὴν, τῶν σχέσεων αὐτῆς πρὸς τρίτους.

10 Ἐσωτερικὴ σημασία. Αὕτη ταυτίζεται μὲ τὸν ρόλον τοῦ *Οἰκ. Λογισμοῦ* (βλ. ἐκτενῶς Κεφ. 1. σελ. 11 ἐπ.). Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν τηρήσεως *οὐστηματικῶν ἐγγραφῶν*⁴ ὃ ἐπιτηδευματίας δύναται:

— νὰ λαμβάνῃ ἔγκαιρον καὶ λεπτομερῆ γνῶσιν τῆς συνθέσεως καὶ ἐκτάσεως τῆς ἐπιχειρηματικῆς του περιουσίας καὶ τῶν πραγμα-

1. Τὰ ἀνακύπτοντα ἐπὶ πτωχεύσεως λογιστικὰ ζητήματα βλ. ἐν G. BADARRACO: *La contabilità del fallimento*. Alessandria 1931. καὶ G. COLLI - E. GRECO: *Ragioneria applicata alle funzioni del commercialista nell'economia corporativa*, τόμ. II, σελ. 478 ἐπ. Milano 1934.

2. Προβλ. Η. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ: ἐνθ. ἄνωτ. σελ. 243 § ἐπ. § 66 α - 66 β.

3. Ὡς *οὐστηματικὰ ἐγγράφας*, — κατὰ τὴν προσηφιῆ ἐκφρασίαν τοῦ Gino Zappa — νοοῦμεν τὰς ἱκανὰς νὰ ὀδηγήσουν εἰς ὀλοκληρωμένας διαπιστώσεις καὶ γονίμους εἰς πορίσματα, οὐχὶ δὲ πᾶσαν νομότυπον καταστιχογραφίαν. βλ. G. ZAPPA: *Il reddito di impresa*, Milano 1937.

τοποιουμένων οικ. αποτελεσμάτων, τόσοσν ἐκ τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος ὅσον καὶ ἐκ τῶν ἐξωτερικῶν ἐπιδράσεων.

— νά σταθμίζῃ τὴν ἀποτελεσματικότητα τῶν διαφόρων του ἐνεργειῶν (εἰδικώτερον εἰς τὴν τεχνικὴν σφαιρᾶν).

— νά ἀσκήῃ ἔλεγχον ἐπὶ τῶν διαχειριζομένων τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα, κτλ.

Ἐφ' ὄλων τούτων ἡσχολήθησαν ἤδη καὶ ἀσχολούμεθα ἐκτενῶς ἐν τῇ παρούσῃ συγγραφῇ. Θὰ τονίσωμεν ἐν τούτοις καὶ πάλιν ὅτι ἡ *ἔσωτερικὴ* αὕτη σημασία τῶν βιβλίων δὲν κατενόηθη ἀκόμη εἰς ὅλην τῆς τὴν ἔκτασιν. Αἱ πλουσιώταται δυνατότητες τοῦ *Οἰκ. Λογισμοῦ*¹ μένουσν ἐν πολλοῖς ἀνεκμετάλλευτοι, πρὸς μεγίστην ζημίαν τῶν ἐπιχειρήσεων².

11 Ἐξωτερικὴ σημασία. Αὕτη συγκεντρώνει τὸ ἀποκλειστικὸν περίπου ἐνδιαφέρον τοῦ ἐπιτηθευματίου, ὁμολογουμένως δὲ εἶναι πολὺπλευρος. Καὶ ἐν πρώτοις :

Φορολογικὴ. Ἀπὸ τοῦ ν. δ. 578/1948 ἐνεκαινιάσθη ἕνα νέον καθεστῶς, τὸ ὁποῖον ἡ γενομένη διὰ τοῦ Κώδικος Φορολογικῶν Στοιχείων κωδικοποίησις ἤλθε νά ρυθμισῇ ἐπὶ τὸ αὐστηρότερον καὶ λεπτομερέστερον. Οὕτω ὑπὸ τὸ νέον σύστημα τοῦ Κ.Φ.Σ. τὰ βιβλία διαδραματίζουν βασικὸν ρόλον εἰς τὴν φορολόγησιν τῶν ἐπιχειρήσεων, τὰς ὁποίας ἀφ' ἑνὸς μὲν δεσμεύουσν ποικιλοτρόπως, ἀφ' ἑτέρου δὲ κατὰ κράτος κατοχυρώνουσν ἔναντι τοῦ ὑπερβολικοῦ ἐνίοτε ζήλου τῶν ἐφοριακῶν ὀργάνων.

Ἡδη, ἐφ' ὅσον ὁ ἐπιτηθευματίας :

— τηρεῖ ἅπαντα τὰ βιβλία τῆς κλάσεως εἰς τὴν ὁποίαν ἀνήκει,

— τηρεῖ ταῦτα τεθεωρημένα καὶ ἐνημερωμένα κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ.

— ἐκδίδει καὶ τηρεῖ ἅπαντα τὰ προβλεπόμενα στοιχεῖα, καὶ

— συμμορφοῦται πρὸς τὰς ἐν γένει ἀξιώσεις³ τοῦ Κώδικος,

καθιστᾶ τὰς ἐγγραφὰς αὐτοῦ ἀδιαβλήτους, ὁ δὲ ἀπορρέων ἰσολογισμὸς μὲ τὰ ἐν αὐτῷ ἀναγραφόμενα ἀποτελέσματα λογίζεται — κατ' ἰσχυρὸν τεκμήριον — ἀκριβῆς.

Εἰς ἀντάλλαγμα ὅθεν τῶν τυπικῶν δεσμεύσεων τοῦ Κ.Φ.Σ., ἀλλὰ καὶ τῶν σχετικῶν δαπανῶν ποιοτικῆς ἀναδιοργανώσεως τῶν Λογιστηρίων, οἱ ἐπιτηθευματῖαι ἐξασφαλίζονται ἔναντι τῆς ἐπαγγελμα-

1. Ἰδίᾳ ὅσον ἀφορᾷ τὸ τρίτευχον: κοστολόγησις, στατιστικὴ ἐκμεταλλεύσεως καὶ προγράμματα οικ. δραστηριότητος.

2. Βλ. καὶ Ε. ΘΕΛΛ (κ. ἀ.): Causes de déperditions dans l'entreprise et l'exploitation. Neuchâtel 1947.

3. Αὗται ἐρμηνεύουσναι διεξοδικῶς εἰς τὰς δημοσιευθεῖσας ἐγκυκλίους.

τικής δυσπιστίας και της υπερβολικής αύστηρότητας των έλεγκτών.

Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως άνειλικρινών και ή απόρριψις αυτών—μέ τας άπορρεούσας σοβαράς φορολογικές συνεπειάς—δέν δύναται πλέον παρά νά στηρίζεται εις σαφείς και άντικειμενικούς λόγους. Πλουσία ήδη φορολογική νομολογία—ή όποία είδε τό φώς κατά την μεταβατικήν περίοδον έξυγιάνσεως και προσαρμογής των Λογιστηρίων πρός τόν Κ.Φ.Σ.—έχει καθορίσει πλείστας των συνηθεστέρων περιπτώσεων άνακριβείας των βιβλίων¹.

Η άνειλικρίνεια των βιβλίων άποτελεί ποιοτικόν χαρακτηρισμόν άπορρέοντα συνδυαστικώς έκ της άνεπαρκείας και της άνακριβείας τούτων. Άνεπαρκή λογίζονται τά βιβλία όταν δέν τηρούνται ένια τούτων ή τηρούνται έλλειπώς. Άνακριβή δέ όταν αι περιλαμβανόμεναι έγγραφα δέν άνταποκρίνονται εις τά δικαιολογητικά ή έμφανίζουν άριθμητικές άσυμφωνίας ή παραπλανητικούς λογιστικούς χαρακτηρισμούς. Εις τά άνωτέρω δέν πρέπει νά συγκαταλέγονται αι συνήθεις συγγνωσται παραδρομαί.

● *Προαδιορισμός πιστοληπτικής Ικανότητας.* Άλλαχοϋ, και ειδικώτερον εις τας Η.Π.Α.², ή χορήγησις τραπεζικών πιστώσεων λαμβάνει χώραν μόνον βάσει εύμενοϋς εισηγήσεως γινομένης κατόπιν έξαντλητικού έλέγχου των βιβλίων υπό ειδικευμένων πρός τοϋτο προσώπων (credit men). Ο έλεγκτής³ άποφαίνεται επί των ποσοτικών και χρονικών όρίων των χορηγηθησομένων πιστώσεων σταθμίζων τας προϋποθέσεις ρευστότητας και άποδοτικότητας της έπιχειρήσεως. Παρ' ήμίν ή χορήγησις των δανείων τοϋ Σχεδίου Μάρσαλλ ήκολούθησε την διαδικασίαν ταύτην, την όποιαν άλλωστε αι τράπεζαι τείνουν νά γενικεύσουν.

● *Άγορανομικός έλεγχος.* Η ύπαγωγή όρισμένων αγαθών εις τά είδη έν άνεπαρκεία και ή διατίμησις τούτων προϋποθέτει γνώσιν τοϋ κόστους και συνεπώς καταλλήλους άναζητήσεις και διαπιστώσεις

1. Νομολογία Έλεγκτικού Συνεδρίου.

*Αποφ. 854/1951. Άνακριβεία βιβλίων ύφίσταται επί υπάφεως κενών εις άρίθμουν τιμολογίων, κτλ.

*Αποφ. 1.315/1951. Μη τήρησις βιβλίου άποθήκης και μη σύνταξις άπογραφής συνιστώσιν άνεπαρκείαν βιβλίων.

*Αποφ. 27/1952. Έλλειψις στοιχείων έλέγχου παραγωγής δέν δύναται νά δικαιολογήση άπόρριψιν βιβλίων, εάν έκ τοϋ ενεργηθέντος ούσιαστικού έλέγχου προέκυψεν ότι αύτη τυγχάνει Ικανοποιητική.

*Αποφ. 685/1952. Άνεπαρκεία και άνακριβεία βιβλίων λόγω τηρήσεως βιβλίου άποθήκης μόνον κατά ποσότητα, άσχετως αν έξ άλλων στοιχείων προκύπτει αξία.

2. Βλ. και κ. SCHMALTZ: Betriebsanalyse, Stuttgart 1927.

3. Βλ. και F. SOMARY: Bankpolitik, σελ. 261.

εις τὰ βιβλία τῶν ἐνδιαφερομένων. Ἀνεξαρτήτως τοῦ βαθμοῦ ἐπιτυχίας (ἢ μᾶλλον... ἀνεπιτυχίας), τὸν ὁποῖον ἐσημείωσαν ἐν προκειμένῳ αἱ ἀρμόδιαι ὑπηρεσίαι, εἶναι πρόδηλον ὅτι μία ἀγορανομικὴ πολιτικὴ δὲν δύναται νὰ στηριχθῆ παρὰ ἐπὶ τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων εἴτε πρόκειται περὶ καθορισμοῦ διατιμήσεων εἴτε περὶ ἀναζητήσεως ὑπερβολικοῦ κέρδους¹. Ἐπὶ τοῦ θέματος βλ. καὶ ἐπομ. Κεφ. 10ον.

● *Μεταβίβασις ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ σύνολῳ τῆς*. Γενικῶς ἐρμηνεύεται ὅτι τὰ βιβλία συνιστοῦν στοιχεῖον παρακολουθοῦν τὴν τύχην τοῦ *fonds de commerce* (*goodwill*) καὶ ὡς τοιοῦτον συνεκχωροῦνται μετὰ τῶν λοιπῶν στοιχείων (ὕλικῶν καὶ ὀδῶν) τῶν συναποτελούντων τὴν ἐπιχείρησιν. Πράγματι ἐξ αὐτῶν ὁ ἀγοραστὴς δύναται νὰ ἀντλήσῃ πᾶσαν χρήσιμον πληροφορίαν, ὡς π.χ. ἐπὶ τῆς ἐποχιακῆς διακυμάνσεως τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, τῆς πηγῆς προελεύσεως τῶν ἀποτελεσμάτων, τῆς ἐκτάσεως καὶ σταθερότητος τῆς μονίμου καὶ περαστικῆς πελατείας (*chaland*, *achalandage*), κτλ. Συνεπῶς ὁ ρόλος αὐτῶν εἶναι καταφανῆς τόσον κατὰ τὸ στάδιον διαπραγματεύσεως τῆς ἀγοραπωλησίας, ὅσον καὶ μετὰ ταύτην.

● *Ἔτεροι περιπτώσεις καταφανοῦς χρησιμότητος τῶν βιβλίων, ἐνδεικτικῶς μόνον ἀναφερόμεναι, εἶναι ἡ περίπτωσις :*

✓ — συνομολογήσεως κυμαινομένων ἀσφαλιστηρίων (*polices flottantes*), ὁπότε τὸ ποσὸν τῶν ἀσφαλιστρῶν καταβάλλεται βάσει τῶν εἰς τὰ βιβλία φερομένων ἐγγραφῶν

✓ — τῆς συμμετοχῆς τοῦ ἐργατοῦπαλληλικοῦ προσωπικοῦ εἰς τὰ κέρδη τῆς ἐπιχειρήσεως, ὁπότε ἀναφύεται καὶ τὸ ζήτημα τῆς ἐξελέξεως τούτων

✓ — τοῦ προσδιορισμοῦ τῆς ἀξίας ἐμποροβιομηχανικοῦ σήματος διαλυομένης προσωπικῆς ἐταιρείας, κατὰ τὰς εἰδικωτέρας διατάξεις τοῦ ἀρθρ. 3 τοῦ ν. 2196/1920

✓ — χορηγήσεως συναλλάγματος εἰς τὰς ἀσφαλιστικὰς ἐταιρείας διὰ τὴν καταβολὴν ἀντασφαλιστρῶν καὶ ἀποζημιώσεων κτλ.

✓ — τῆς ὑπὸ τοῦ ἐμπόρου ἀσφαλίσεως τῶν ὑπ' αὐτοῦ παρεχομένων πρὸς πελάτας αὐτοῦ πιστώσεων (*assurance-crédit*) καὶ ἡ βάσει τῶν βιβλίων ἐκκαθάρισις τῶν ἀφερεγγύων ἀπαιτήσεων, κτλ.

● *Ἡ ἐνώπιον δικαστηρίων ἀποδεικτικὴ ἰσχὺς τῶν βιβλίων*, (ἀναπτυσσομένη κατωτέρω εἰς ἰδιαίτην §).

1. Ἄλλὰ καὶ ἀντιθέτως ὁ κρατικὸς ἔλεγχος τῶν τιμῶν συνέτεινε ἀπανταχοῦ εἰς τὴν ἐνοποίησιν, διὰ τῶν Λογιστικῶν Σχεδίων, τῶν λογ. ἐγγραφῶν. «Die jüngere Entwicklung des Preissrechts hatte starke Wirkungen in Sinne einer formalen und materiellen Beeinflussung von Buchhaltung und Selbstkostenrechnung». W. KALVERAM: *Kaufmännische Buchhaltung*, σελ. 24, Berlin 1935.

δρχ. συνεπάγεται ακριβώς αντίστροφοι ενέργειαν εις τὰ βιβλία τοῦ Α (δηλαδὴ πίστωσιν τοῦ Β μετὸ αὐτὸ ποσὸν καὶ διὰ τὴν αὐτὴν αἰτίαν) κατὰ τὸν αὐτὸν χρόνον.

13 Ἐκτασίς ἀποδεικτικῆς ἰκανότητος. Ὁ ἐμπ. νόμος προβλέπει δυνατικὴν τὴν ἰκανότητα ταύτην, ἀντιθέτως δὲ ἡ Πολ. Δικονομία :

Ἄρθρ. 12. Τὰ τακτικῶς συντεταγμένα ἐμπ. βιβλία δύναται νὰ παραδεχθῆ ὁ δικαστὴς ὡς ἀπόδειξιν εἰς τὰς μεταξὺ ἐμπορικῶν ὑποθέσεων διαφοράς.

Ἄρθρ. 14. Τὸ δικαστήριον δὲν δύναται νὰ διατάξῃ τὴν ἐνώπιον αὐτοῦ ἐμφάνισιν (σημ. «κοινοποιήσιν») τῶν βιβλίων καὶ τῶν ἀπογραφῶν, εἰμὴ ὁσάκις πρόκειται περὶ κληρονομίας, κοινότητος ὑπαρχόντων, διαλύσεως ἑταιρείας καὶ ἐν περιπτώσει πτωχεύσεως.

Ἄρθρ. 15. Δικαζομένης τινὸς ὑποθέσεως ὁ δικαστὴς δύναται καὶ αὐτεπαγγέλτως νὰ διατάξῃ τὴν ἐμφάνισιν τῶν βιβλίων διὰ νὰ λαβῆ ἀντίγραφα τῶν ἀφορώντων τὴν δικαζομένην ὑπόθεσιν χωρίων.

Ἄρθρ. 417. Πολ. Δικ. «Βιβλία ἐμπορικά, συντεταγμένα κατὰ τοὺς νομίμους τύπους, ἀποτελοῦν μεταξὺ ἐμπόρων ἐντελὴ ἀπόδειξιν περὶ τῆς ἀληθείας καὶ τοῦ μεγέθους τῶν ἀπαιτήσεων. Γενομένης δὲ αἰτήσεως πρέπει ταῦτα νὰ βεβαιωθῶσι δι' ὄρκου κατὰ τὸ ἄρθρ. 371 Πολ. Δικ.

Εἰς τὰ ἀνωτέρω κείμενα δὲν δύναται νὰ λεχθῆ ὅτι ἡ ἡμετέρα νομολογία ἐδῶκε σαφῆ καὶ σταθερὰν ἐρμηνείαν. Πράγματι ἡ διατύπωσις τοῦ ἄρθρ. 417 Πολ. Δικ. δύναται νὰ ἐρμηνευθῆ διττῶς :

ἐντελής ἀπόδειξις = ἐφ' ὅσον ἤθελε γίνει δεκτὴ ἡ ἐμφάνισις καὶ κατόπιν ὄρκου. ἐντελής ἀπόδειξις = ὑποχρεωτικὴ ἀπόδειξις.

Σχετικῶς ἡ ἀποφ. τοῦ Ἀρείου Πάγου 18/1931 λέγει : «Ἡ ἐμφάνισις ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς κρίσεως τοῦ δικαστοῦ, ἀλλὰ ἡ δυνατικὴ αὕτη κατὰ τὸν ἐμπ. νόμον ἐξουσία μετεβλήθη ὑπὸ τῆς Πολ. Δικονομίας ὡς πρὸς τὸ ἡμερολόγιον ὅπερ ὁ διάδικος δικαιούται νὰ ἐπικαλεσθῆ ὡς ἀποδεικτικόν»¹.

Αἱ δοθεῖσαι ἐπὶ τοῦ θέματος νομολογιακαὶ λύσεις δύνανται νὰ συνοψισθῶσι ὡς ἑξῆς :

1. Ἀποδεικτικὴ ἰσχὺς μεταξὺ ἐμπόρων καὶ ἐπὶ ἐμπορικῆς διαφορᾶς :

Α. αα. Πλήρης ὑποχρεωτικὴ ἀπόδειξις (ἡμερολογίου).

ββ. Ὑποχρεωτικὴ ἀπόδειξις (ἡμερολογίου) ἀλλὰ περιοριστικῶς μόνον ὡς πρὸς διαφοράς ἐπὶ ἐμπορευμάτων καὶ συναλλαγματικῶν.

Β. Δυνατικὴ, τοῦ δικαστοῦ δυναμένου νὰ ἀρνηθῆ τὴν ἐμφάνισιν καὶ δὴ σιωπηρῶς. Ἡ τοιαύτη διακριτικὴ ἐξουσία δὲν ὑπόκειται εἰς τὸν ἐλεγχον τοῦ Ἀρείου Πάγου.

2. Ἀποδεικτικὴ ἰσχὺς μεταξὺ ἐμπόρου καὶ μὴ ἐμπόρου.

Α. Ὑποχρεωτικὴ, ἀλλὰ μόνον ὡς πρὸς τὸ ποσόν, ἐφ' ὅσον ἡ ἀλήθεια τῆς ἀπαιτήσεως εἶναι ἄλλως ἀποδεδειγμένη. Ἡ τοιαύτη ἰσχὺς διαρκεῖ μόνον ἕως ἐν καὶ ἡμέραν μίαν καὶ παύει μετὰ τὴν παρέλευσιν τῆς προθεσμίας ταύτης ἐὰν δὲν ἐγινε ἀναγνώρισις διὰ τῆς ὀπογράφης τοῦ χρεώτου (ἀρ. 418 Π. Δ.)².

Β. Δυνατικὴ, ὡς καὶ ἀνωτέρω.

Ἀποφάσεις ἐμμένουσαι³ εἰς τὴν ἀπόρριψιν τῶν βιβλίων κατὰ τὴν ἀνεξέλεγκτον κρίσιν τοῦ δικαστοῦ τῆς οὐσίας ἀναμφιβόλως δὲν εὐσταθοῦν. Ἡ «πλήρης ἀπόδειξις» ἐνέχει τὴν ἐννοιαν τῆς ὑποχρεωτικῆς ἀποδείξεως (Πρβλ. καὶ ἄρθρ. 357 Πολ. Δικ.). Θεμελιώδης προϋπόθεσις εἶναι βεβαίως ἡ

1. Ἀνάλογος καὶ ἡ ἀποφ. Ἐφ. Ἀθηνῶν 1524/1934.

2. Ἐπὶ ἀστικῆς διαφορᾶς τὰ βιβλία δὲν ἀποδεικνύουν οὔτε ὡς πρὸς τὸ ἀμφισβητῆμενον ποσόν. (Ἄπ. Ἐφ. Ἀθ. 203/1917).

3. Ἀποφ. Ἀρ. Πάγου 501/1936.

τοιούτων δύναται νά διαπιστωθῆ τόσο ἐκ τοῦ ἡμερολογίου ὅσον καί ἐκ τῆς ἄλλης λογιστικῆς οἰκονομίας τῶν βιβλίων. Εἶναι καί πάλιν ζήτημα τεχνικόν.

Ἡ προαπόδειξις τῆς ὑπάρξεως τοῦ ἡμερολογίου (καί τῶν πρὸς τοῦτο συλλειτουργούντων βιβλίων) εἶναι περιττή, ἐφ' ὅσον δὲν ἀμφισβητεῖται ἡ ἐμπορικὴ ἰδιότης τοῦ κατόχου. Ἀμφισβητουμένης ὁμως ταύτης ἡ ἀπόδειξις τῆς ἐμπορικῆς ἰδιότητος βαρύνει τὸν αἰτοῦντα τὴν ἐμφάνισιν.

Ἐπὶ ἀστικῆς διαφορᾶς ἡ νομολογία ἀποκλίνει σήμερον ὑπὲρ τῆς ἀπόψεως ὅτι δὲν ὑποχρεοῦται ὁ ἔμπορος νά ἐμφανίσῃ τὰ βιβλία του. Παλαιότεραι ἀποφάσεις ἐδέχοντο τοῦτο. Ἐπὶ ἀρνήσει τῆς ἐμφανίσεως τὸ δικαστήριον δύναται νά ἐπιβάλλῃ ὄρκον (Α. Π. 61/1931).

● Ἐνακοίνωσις καλεῖται ἡ ἐπὶ δικαστηρίῳ προσαγωγή (καί ἐνδεχομένως ἡ παράδοσις) ἀπάντων τῶν βιβλίων ἢ μόνον τῶν ὑποχρεωτικῶν τοιούτων, πρὸς ἐξέτασιν καθ' ἑαυτῶν τῶν μέρη. Ἡ ἀνακοίνωσις λαμβάνει χώραν εἰς τὰς εἰδικῶς ὑπὸ τοῦ νόμου ὀριζομένας περιπτώσεις: Ἐπὶ κληρονομίας προκειμένης δίκης μεταξὺ τῶν κληρονόμων, οὐχὶ δὲ τρίτων κατ' αὐτῶν. Ἐπὶ πτωχεύσεως, ὅποτε τὰ βιβλία κλείονται ὀλοκληρουμένων τῶν ἐγγραφῶν ὑπὸ τοῦ πτωχεύσαντος ἢ τοῦ συνδίκου, οὕτως ὥστε νά ἐμφανίζων τὴν κατὰ τὸν χρόνον τῆς πτωχεύσεως ἀκριβῆ περιουσιακὴν θέσιν τοῦ πτωχεύσαντος. Ἀλλὰ καί ὁ εἰσηγητὴς τῆς πτωχεύσεως δικαιούται νά διατάξῃ «ἀνά πᾶσαν στιγμὴν» τὴν προσαγωγὴν τῶν βιβλίων τῶν πιστωτῶν (ἄρθρ. 587 Ε. Ν.). Εἰς ἀπάσας τὰς περιπτώσεις τὰ βιβλία, ὑποχρεωτικά καί προαιρετικά, δεόν νά συνοδεύωνται ὑπὸ τῶν ἀντιστοιχούντων πρὸς τὰς ἐρευνητέας ἐγγραφᾶς δικαιολογητικῶν (ἀλληλογραφίας, τιμολογίων, κ. ἄ.) ἢ τοῦλάχιστον τὰ στοιχεῖα ταῦτα νά εἶναι ἀπολύτως προσιτά εἰς τὸν ἐπιφορτισμένον μὲ τὴν ἔρευναν πραγματογνώμονα λογιστὴν (λαμβανόμενον κατὰ προτίμησιν μεταξὺ τῶν κατὰ περιφέρειας διορισμένων ἐλεγκτῶν ἀν. ἐταιρειῶν τοῦ ἄρθρ. 28 τοῦ ν. 5076).

Εἰς τὴν περίπτωσιν πτωχεύσεως ἡ ἐξαφάνισις ἢ ἀπόκρυψις τῶν βιβλίων συνιστοῦν τὸ ἀδίκημα τῆς δολίας χρεώκοπίας (ἄρθρ. 684 Ε. Ν.).

Μετά τὴν κήρυξιν τῆς πτωχεύσεως ὑποχρέωσιν ἐμφανίσεως καί ἀνακοίνεως ὑπέχει ὁ σύνδικος δικαιούμενος ἄλλωστε νά ἐπίκαλεσθῆ ταύτας ἐναντι ἄλλων ἐμπόρων.

Συνοπτικῶς καί ὡς πρὸς τὸν δικαστὴν λεκτέον ὅτι:

- δύναται νά ζητήσῃ αὐτεπαγγέλτως τὴν ἐμφάνισιν.
- ὑποχρεοῦται νά δεχθῆ τὴν ἐμφάνισιν τοῦλάχιστον τοῦ ἡμερολογίου, συντρεχουσῶν τῶν νομίμων προϋποθέσεων.
- ὑποχρεοῦται νά διατάξῃ τὴν ἀνακοίνωσιν εἰς τὰς εἰδικὰς, κατὰ νόμον, περιπτώσεις.

1. Ἡδὴ ἀπὸ τῆς εἰσαγωγῆς τοῦ Κωδ. Φ. Σ. τὴν ἰδιότητα τοῦ ἐμπόρου ὑποκαθιστᾷ ἡ ἰδιότης τοῦ (φορολογουμένου) ἐπιτηδευματίου.

2. Διάφορος εἶναι βεβαίως ἡ κατάσχεσις ἢ χωροῦσα ἐπὶ ποινικῶν διώξεων, ὡς λ. χ. ἐπὶ δόλῳ μεταξὺ ἐταίρων.

3. Ὡς ἀνακοίνωσις νοεῖται ἡ δυνατότης ἐρεύνης, ἐπὶ τόπου, ὠρισμένων ἐγγραφῶν ὑπὸ ἀρμοδίου προσώπου καί οὐχὶ ἡ διὰ παραδόσεως νομὴ τῶν βιβλίων. Βλ. ΠΕΡΔΙΚΑ: ἔνθ' ἀν. σελ. 421.

4. Βλ. καί ἀπ. Ἐφ. Ἀθ. 1425/1980.

16 *Ατακτα Βιβλία. Τὰ ἐμπορικὰ βιβλία καθίστανται ἀτακτα όταν:

— δὲν ἐτηρήθησαν μία ἢ πλείονες τῶν ἐσωτερικῶν καὶ ἐξωτερικῶν διατυπώσεων (γλῶσσα, χρονολογικὴ σειρά, κενὰ διαστήματα, θεώρησις, χαρτοσήμανσις κτλ.).

— αἱ περιλαμβανόμεναι ἐγγραφαὶ εἶναι ἀνακριβεῖς, ἀνεπαρκεῖς ἢ καθ' ὁλονδήποτε τρόπον νοθευμένοι, ὥστε νὰ καταστρατηγῆται ὁ ὑπὸ τοῦ νόμου ἐπιδιωκόμενος σκοπός. Τοῦτο ἀποτελεῖ καὶ πάλιν ζήτημα πραγματικῶν ἐξαρτώμενον ἐκ τῆς κρίσεως πραγματογνώμονος λογιστοῦ. Διότι οἱ τεχνικοὶ τρόποι νοθεύσεως τῶν ἐγγραφῶν εἶναι πάμπολλοι. Καὶ αὐτὴ ἀκόμη ἢ παραβίασις τῆς χρονολογικῆς σειράς δύναται νὰ συγκαλύπτῃ ἀνωμαλίαν¹. Συνέπειαι τῆς ἀτάκτου καὶ ἀτελοῦς τηρήσεως εἶναι:

— ὅτι ἀπέλλυσι τὴν κατὰ νόμον ἀποδεικτικὴν αὐτῶν ἰσχὺν ὑπὲρ τοῦ ἀτάκτως τηρουμένου αὐτὰ ἐμπορίου μαρτυροῦσιν ὁμῶς εἰς βάρος τούτου, ἐφ' ὅσον ἐπικαλεῖ ταῦτα ὁ ἀντιδίκος.

— δύναται ἐν τούτοις νὰ χρησιμοποιοῦν ταῦτα ὁ δικαστὴς «πρὸς ἐξαγωγήν δικαστικῶν τεκμηρίων ἐπὶ γεγόνотων ἐφ' ὧν εἶναι παραδεκτὴ ἢ ἐμμέμартυρος ἀπόδειξις»².

— κατὰ τὸ ἀρθρ. 682 § 5, Ἐμπ. Ν. δύναται νὰ καταδιωχθῆ ἐπὶ ἀπλῆ χρεωκοπίᾳ πᾶς πτωχεύσας ἔμπορος «ἐὰν δὲν ἐτήρησε τὰ ὑπὸ τοῦ ἀρθρ. 8 τοῦ νόμου διαγραφόμενα ἐμπορικὰ βιβλία καὶ δὲν συνέταξεν ἐγκαίρως ἀκριβῆ ἀπογραφὴν τῆς περιουσίας του, ἢ τὰ βιβλία καὶ ἡ ἀπογραφὴ αὐτοῦ εἶναι ἀτελῆ καὶ ἀτακτα, ἢ δὲν παριστάνωσι τὴν ἀληθῆ ἐνεργητικὴν καὶ παθητικὴν αὐτοῦ κατάστασιν, ἀλλ' ἀνευ δόλου, ἢ τὸ ἡμερολόγιον καὶ τὸ βιβλίον τῶν ἀπογραφῶν δὲν εἶναι μονογραφημένα κατὰ τὸ ἀρθρον 10 τοῦ Ε.Ν.»³.

Ἡ σκοπίμως γενομένη ἀλλοίωσις τοῦ ποινικοῦ δικαίου, συνιστᾷ τὸ ἀδίκημα τῆς πλαστογραφίας ἰδιωτικῶν ἐγγράφων, κατὰ τὴν ρητὴν διατύπωσιν τοῦ ἀρθρ. 256 Π.Ν.⁴ (Ἀντίθετος ἢ Α. Π. 281/1932). Ὡς ἀλλοίωσις φρονούμεν ὅτι δέον νὰ λογίζεται καὶ ἡ σκοπίμως γενομένη *παράλειψις* ἐγγραφῆς (οἷα ἡ παρασιώπησις συναλλαγῶν καὶ μεριδίου κερδῶν, τόκων κτλ. πρὸς καταδολίευσιν συνεταιροῦ, κτλ.).

17 Κυριότης καὶ χρῆσις ἐμπορικῶν βιβλίων. Τὰ ἐμπ. βιβλία συνιστοῦν. περιουσιακὰ στοιχεῖα. Ἐπὶ προσωπικῶν ἐταιρειῶν ἅπαντες οἱ ἑταῖροι⁵ ἔχουν συγκυριότητα καὶ συννομὴν αὐτῶν. Δικαιοῦνται συνεπῶς νὰ λαμβάνουν γνῶσιν καὶ νὰ ποιῶνται χρῆσιν αὐτῶν *ἐντὸς λελογισμένων ὁρίων*. Δὲν δικαιολογεῖται

1. Ὁρθῶς ὁ Jenny γράφει: Toute derogation en principe de l'enregistrement chronologique des opérations commerciales (opérations enregistrées après coup, ou omises, opérations en suspens, etc) doit éveiller la méfiance, car il n'est pas rare que semblables pratiques dissimulent des irregularités». E. JENNY: Les fraudes en Comptabilité, σελ. 3. Paris 1932.

2. Ἀπόφ. Α. Π. 57/1930.

3. Ἐν Ἰταλίᾳ, ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας, ὁ πτωχεύσας στερεῖται τοῦ πλεονεκτήματος τοῦ προληπτικοῦ συμβιβασμοῦ (concordat preventif).

4. Πρὸς καὶ κ. ΚΑΡΑΒΑ: ἐνθ. ἀν. σελ. 471.

5. Συνεπῶς καὶ οἱ ἑτερόρρυθμοι. Ὡς πρὸς τὴν συμμετοχικὴν (ἀφανῆ) ἐταιρείαν γενικότερον, βλ. Α. ΝΕΖΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ τῶν ἐμπορικῶν ἐταιρειῶν σελ. 95 ἐπ. Ἀθήναι 1948.

λ. χ. ἡ ἐκτός τῆς ἔδρας τῆς ἐπιχειρήσεως προσωπική χρῆσις τῶν βιβλίων ὑπὸ τοῦ ἑταίρου, τοῦ τοιοῦτου δικαιώματος δυναμένου νὰ ὀδηγήσῃ εἰς κακόπιστον χρῆσιν. Ἐν περιπτώσει διαλύσεως τῆς ἐταιρείας δέον νὰ ὀρίζηται μεσεγγυούχος — κατὰ προτίμησιν συμβολαιογράφος — διὰ τὴν δεκαετῆ διαφύλαξιν αὐτῶν.

Ἐπὶ ἀνωνόμου ἐταιρείας οἱ μέτοχοι, ἔστω καὶ ὀνομαστικοί, (κατόπιν τῶν ν. 1527 καὶ 1644) δέν δικαιούνται νὰ λαμβάνουν γνῶσιν τῶν βιβλίων, λόγῳ τοῦ ἀπροσώπου τῆς ἐταιρείας. Σχετικός ἔλεγχος ἀσκεῖται ἐμμέσως, τακτικῶς μὲν διὰ τῶν ἐλεγκτῶν, εἰδικῶς δὲ διὰ τῶν ἐλεγκτῶν μειοψηφίας.

Ποία ἡ τύχη τῶν βιβλίων εἰς τὴν περίπτωσιν πωλήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ συνόλῳ τῆς, μεταβιβάσεως δηλαδὴ τοῦ *fonds de commerce*; Τὰ βιβλία, ἀναλόγως πρὸς τὸ ἐμπορικὸν σῆμα, θεωροῦμεν ὡς παρακολούθημα τῆς ἐπιχειρήσεως, συμμεταβιβαζόμενον μετ' αὐτῆς. Τοῦτο συνηθίζεται ἐν Γαλλίᾳ. Τὸ ζήτημα δέον νὰ λύεται ὑπὸ τοῦ συμφωνητικοῦ τῆς ἀγοραπωλησίας. Ἐν σιωπῇ τούτου τὰ βιβλία δέον νὰ περιέρχονται εἰς τὸν ἀγοραστήν τοῦ *fonds*. Ἐξυπακούεται ἐν τούτοις ὅτι ὁ πωλητὴς δικαιούται νὰ ποιῆται χρῆσιν αὐτῶν διὰ δικαστικὰς καὶ φορολογικὰς αὐτοῦ ἀνάγκας ἐπὶ δεκαετίαν.

18 Τελικαὶ παρατηρήσεις. Εἶναι ἀναντίρρητον ὅτι τὸ ζήτημα τῶν ἐμπ. βιβλίων ἀποελεῖ παραγνωρισμένον καὶ ἀτυχῆ τομέα τῆς πρακτικῆς τοῦ ἐμπορικοῦ δικαίου¹. Εἰς τοῦτο συμβάλλουν ἐξ ἴσου καὶ οἱ τρεῖς συνενδιαφερόμενοι παράγοντες: ὁ ἐμπορικὸς, ὁ λογιστικὸς καὶ ὁ νομικὸς κόσμος.

Ὁ ἑλλὴν ἐπιχειρηματίας εἶναι, κατὰ κανόνα, πολὺ μακρὰν ἀπὸ τοῦ νὰ ἔχη ἀποδώσει τὴν δέουσαν προσοχὴν εἰς τὴν ὀργάνωσιν τοῦ λογιστηρίου του. Διαβλέπει εἰς αὐτὸ μᾶλλον μίαν ὑποχρέωσιν παρά ἕν συμφέρον. Τὰ βιβλία θεωροῦνται ὡς *κοιμητήριον ἀρ.θμῶν* καὶ οὐχὶ ὡς *πυεῖς τῆς ἐπιχειρήσεως*. Ταῦτα δὲ συμβαίνουν καθ' ἣν στιγμὴν ἀλλαγῆς ἢ λογιστικῆς ὀρίζεται ὑπὸ τοῦ νόμου ὡς *ἐν τῶν μέσων ἀννψώσεως τῆς ἀποδοτικότητος* τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας².

Ἄλλὰ οὔτε καὶ ἡ μέση ἐπαγγελματικὴ συγκρότησις τῶν λογιστῶν εἶναι ἐπαρκὴς καὶ κατάλληλος ὅπως ἐπιβληθῆ καὶ βελτιώσῃ τὰ πράγματα. Εἴμεθα ἢ τελευταία Βαλκανικὴ χώρα εἰς τὴν ὁποίαν τὸ λογιστικὸν ἐπάγγελμα εἶναι πρόχειρον βιοποριστικὸν μέσον τοῦ πρώτου τυχόντος. Οὐδὲν προαπαιτεῖται τυπικὸν καὶ οὐσιαστικὸν προσόν, οὐδεμίαν ὀπάρχει ἐπαγγελματικὴ ἱεραρχία ἢ κατοχύρωσις. Ὁ θεσμὸς τῶν ὀρκωτῶν λογιστῶν ἀναμένει ἀκόμη τὴν πραγματοποίησίν του.

Ἡ ἀνεπαρκὴς ἀφ' ἑτέρου διάδοσις τῶν λογιστικῶν ἀρχῶν εἰς τὸν νομικὸν κόσμον ἐνισχύει τὴν ἀδυναμίαν τῶν ἐτέρων δύο παραγόντων. Συνογοὶ καὶ δικασταὶ σπανίως προστρέχουν εἰς τὰ ἐμπορικὰ βιβλία. Τοῦτο οὐχὶ διότι τὰ λοιπὰ ἀποδεικτικὰ μέσα εἶναι πάντοτε πλέον προσιτὰ ἢ πει-

1. Καὶ κατὰ τὸν καθ. ΠΙΡΙΝΤΑΝΗΝ, «τὴν Ἀχιλλεῖον πέτρναν τῆς ἐμπορ. νομολογίας».

2. Γερμανικὸν Ν. Δ. 11/11/1937 «Die neuen ziele der deutschen Wirtschaft fordern vom Unternehmer gesteigerte Leistung und erhöhte Wirtschaftlichkeit. Voraussetzung für die Erfüllung dieser grossen Aufgabe ist die gründliche Erkenntnis und vollständige Erfassung sämtlicher betrieblichen Vorgänge. Damit ist ein gut ausgebautes Rechnungswesen Grundelement der Neugestaltung der betrieblichen Organisation».

σκά, αλλά διότι έλλείπει ό έθισμός, βραδυ προϊόν διαδεδομένων γνώσεων και προσλαμβανουσών παραστάσεων.

Πόσαι εις την δικαστηριακήν πρακτικήν αι περιπτώσεις αύτεπαγγέλτου προσαγωγής των βιβλίων; Πόσαι αι περιπτώσεις κηρύξεως άπλής χρεώκοπίας λόγω παραβάσεως των διατυπώσεων; Σχετικώς ό 'Αναστασιάδης έγραφεν ότι «ή κύρωσις των διατάξεων δι' όν επιβάλλονται πάσαι αι άνωτέρω διατυπώσεις δέν ειναί ιδιαίτέρως τραχεία διά τόν άμελή έμπορον ή δέν άποδεικνύεται τοιαύτη τούλάχιστον έν τή πρακτική».

Ό νομικός μας κόσμος δέον νά πλησιάση περισσότερον πρός τούς νεωτέρους οικονομιο-τεχνικούς κλάδους (discipline economico-aziendale). Όπως διά τόν ποινικολόγον τυγχάνει άπαραίτητος ή Ιατροδικαστική, έξ Ισου άπαραίτητος τυγχάνει διά τόν έμπορικόλογον ή *Οικονομική των Έμμεταλλεύσεων* (Betriebswirtschaftslehre) και τό *τεχνικόν της συμπλήρωμα, ή Λογιστική*.

Έλλείψει έπαρκούς διαδόσεως των κλάδων τούτων αι άπρηχαιωμένοι διατάξεις τοϋ Έμπ. Νόμου δέν έτυχον τής άπαιτουμένης τελεολογικής έρμηνείας, οια θά ήτο εις τό ζήτημα των έμπορ. βιβλίων και αύτή άκόμη ή *contra legem* έρμηνεία.

§ 4

ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 19 Κατηγορία.** Οι ύπόχρεοι έπιτηδευματίαι (βλ. σελ. 65) κατατάσσονται, αναλόγως των πραγματοποιουμένων ύπ' αύτων έτησίων έσόδων, εις τέσσαρας κατηγορίας¹:

Αι άώνυμοι έταιρείαι, ήμεδαπαί ή άλλοδαπαί, ύπάγονται εις την Δ' κατηγ. άνεξαρτήτως ποσοϋ έσόδων ή ειδους άσχολιών, άλλαι τινές κατηγορίαι (πρατηριοϋχοι βενζίνης, σιγαρέττων, κτλ.) κατατάσσονται εις την Β' κατηγορίαν, τέλος έπιτηδευματίαι τινές ύπάγονται εις ειδικάς διατάξεις (έλευθέρια έπαγγέλματα). Ό έπιτηδευματίας αύτοκατατάσσεται, άλλ' ό οικ. έφορος άσκών έλεγχον άνακατατάσσει—και επιβάλλει πρόστιμον—εις τόν σκοπίμως ύποβιβάσαντα την κατηγορίαν του. Όσαύτως ό έπιτηδευματίας δύναται νά τηρή βιβλία κατηγορίας άνωτέρας εκείνης εις ήν άνήκει.

Αι έρμηνευτικάί έγκύκλιοι τοϋ 'Υπουρ. Οικονομικών παρέχουν στοιχεΐα διά την λύσιν ζητημάτων οΐα ή άνακατάταξις, τά μικτά έσοδα κτλ., κτλ.

- 20 Τηρητέα βιβλία².** Ποικίλλουν κατ' έκτασιν και συνθετότητα, ως ακόλουθως:

Εϊδική βιβλιογραφία: Γ. ΝΕΖΗ: Τα βιβλία των έπιτηδευματιών, 'Αθήναι 1948. Ν. ΑΛΙΚΑΚΟΥ: Λογιστική, τόμ. Β', 'Αθήναι 1952. Η. ΤΙΤΣΙΛΙΑΝΟΥ: Βιβλίον άποθήκης (έκδ. 'Υπουργείου Οικονομικών, 1953). ΣΤΡ. ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ: Γενικάί άρχαί Λογιστικής, τόμος Α', σελ. 918 έπ., 'Αθήναι 1952. Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ: Λογιστική, Τ. 2ος σελ. 120.

1. 'Η κατάταξις δέν προκρίνει τά φορολογητέα κέρδη' άπλώς καθορίζει τά τηρητέα βιβλία και στοιχεΐα. Πρβλ. Γ. ΝΕΖΗ: ένθ. άν. σελ. 23.

2. Δέν θέλομεν άσχοληθή ένταύθα μέ τά έκδοτέα και τηρητέα στοιχεΐα (τιμο-

Πρώτη κατηγορία

Ο Κ. Φ. Σ. διαστέλλει τὰς περιπτώσεις πωλήσεως αγαθῶν καὶ παροχῆς ὑπηρεσιῶν. Εἰς τὴν πρώτην τρητέον εἶναι τὸ:

● *Βιβλίον Ἀγορῶν*, ἔνθα καταγράφονται *αὐθημερόν*¹ πάντα ἀνεξαρτέτως τὰ ἀγοραζόμενα (ἐμπορεύματα, ὕλαι πρὸς ἐπεξεργασίαν, καύσιμα, *ἐργαλεῖα*, κτλ.) μετρήτοις ἢ ἐπὶ πιστώσει. Ὑπόδειγμα:

Χρονο- λογία	Ὄνοματεπώνυμον πελάτου	Εἶδος (ἀγο- ρασθέν) ?	Ἀριθ. τιμολογ.	Ἀξία τιμολογ.	Ἐπιστρο- φαί	Ἐκπτώσεις λαμβάνόμεναι
.....

Τὰ ποσὰ τῶν *ἐπιστροφῶν* (εἰδῶν ἀγορασθέντων) καὶ *ἐκπτώσεων* (λαμβάνομένων) ἐκπίπτουσι ἐκ τοῦ συνόλου τῶν ἀγορῶν τῶν γενομένων μέχρι τῆς ἡμέρας ἐκείνης.

● *Βιβλίον Ταμείου*. Τὸ ἄρθρ. 3 τοῦ Κ. Φ. Σ. ὁμιλεῖ περὶ βιβλίου *εἰσπράξεων* τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐσόδων (ἐπιτηδευματικοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίας). Πρακτικῶς ἐν τούτοις θὰ τηρηθῇ καὶ βιβλίον πληρωμῶν — ἔστω κείμενον ἐκτὸς φορολογικοῦ ἐλέγχου. Δι' ὃ ταυτίζομεν τὴν περίπτωσιν πρὸς τὴν τῆς ἐπομένης κατηγορίας.

Ὁ Κώδιξ προβλέπει εἰδικὰς τινὰς περιπτώσεις ὑποχρέων Α' κατηγορίας (ὡς: ἐκμεταλλευταὶ θεάτρων, κινηματογράφων, γεωργικῶν μηχανῶν, ἐκπαιδευτηρίων, ξενοδοχείων, ράπται κτλ.) καὶ καθορίζει τὰ ὑπ' αὐτῶν τηρητέα *εἰδικὰ* βιβλία.

Ἄπαντα τὰ ἀνωτέρω βιβλία θεωροῦνται καὶ χαρτοσημαίνονται ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου οἰκον. ἐφόρου. (Βλ. καὶ σελ. 272).

Δευτέρα κατηγορία

Ὁ ἐπιτηδευματίας ὀφείλει νὰ τηρῇ:

● *Βιβλίον Ταμείου*, θεωρημένον καὶ χαρτοσημασμένον ὑπὸ τοῦ οἰκον. ἐφόρου, εἰς τὸ ὁποῖον νὰ καταχωρῇ:

— τὰς εἰσπράξεις του, ἡμερησίως, κατὰ κατηγορίας, ὡς ὑποδεικνύομεν εἰς τὸ κατωτέρω διάγραμμα

— τὰς πληρωμάς του, ἡμερησίως, κατὰ κατηγορίας τούτων:

λόγια ἀγορᾶς, πωλήσεως, ἀποδεικτικὰ ἐπαγγελματικῶν ἐσόδων, κτλ.). Περὶ τούτων βλ. λεπτομερῆ ἀνάπτυξιν μετὰ καταλλήλων ὑποδειγμάτων ἐν Ν. ΑΛΙΚΑΚΟΥ: Δογιστική, Β' τεύχος, Ἀθῆναι 1952.

1. Τὸ βραδύτερον ἐντὸς τῆς ἐπομένης προίως.

2. Προκειμένου περὶ κρατικῶν ἐφοδίων, ταῦτα ἀναγράφονται εἰς ἰδιαιτέραν στήλην.

3. Εἴτε πωλεῖ ἀγαθὰ, προσφέρει ὑπηρεσίας, εἴτε ἀμφότερα.

Βιβλίον Ταμείου (πλευρά εισπράξεων) Κωδ. Φ. Σ. άρθρ. 3

		Εισπράξεις	Κατηγορίες εισπράξεων						
			εκ λιανικής πωλήσεως ή υπηρεσιών	εκ χονδρικής πωλήσεως	εκ καταβολών χρεωστών	εκ έπιτροφής χρημ. γηθέντων δανείων	εκ εισφορής προσβέτου κεφαλαίου	Έτεροι κατηγορίες εισπράξεων:	
Μαΐου	15	Δελτία λιανικής πωλήσεως άρ. 86-103	1.800.000	1.800.000					
»	15	Τιμολόγια 300-307 χονδρικής πωλήσεως	5.100.000	—	5.100.000				
»	15	Μετρητά χρεωστών, ως σχ. βιβλίον	2.150.000	—	—	2.150.000			
»	15	Έπιτροφή Κ. Κυριακίδου επί Ε.Τ.Ε. άρ. 37912	1.600.000	—	—	—	1.000.000		
»	15	Έπιτροφή αξίας βαρελιών μας	600.000	—	—	—	—		600.000
			10.650.000	1.800.000	5.100.000	2.150.000	1.000.000		600.000
		*Ημερήσια συνολικά εισπράξεις. Μείον: αξία έπιτραφέντων ειδών (δελτ. 89, τιμολ. 305)	→ 950.000	→ 950.000	→ άφαιρετικώς εκ των εισπράξεων και όχι ως πληρωμή.				
		Καθαρά εισπράξεις *	9.700.000	850.000					

Βιβλίον Ταμείου (πλευρά πληρωμών)

		Πληρωμαί	Κατηγορίες πληρωμών					
			*Αγοραί μετρητοίς	Πληρωμαί αγορών επί πιστώσει	*Αμοιβαί τρίτων	Μισθολ και ημερομισθία	Φόροι και εισφοραί	*Έτεροι κατηγορίες *
Μάιος	15	*Αξία τιμολογίων 716, 921	7.200.000	7.200.000				
»	15	Είς Κ.Βασιλείου Έναντι τιμολογ. του άρ. 59	3.000.000	—	3.000.000			
»	15	Μόσκειτα εις Χ	200.000	—	—	200.000		
»	15	*Ός κατάστασις άρ. 36/15.5. 1954.	4.100.000	—	—	—	4.100.000	
»	15	Προσωπική άνάληψις	1.000.000	—	—	—	—	1.000.000
		Σύνολον πληρωμών	15.500.000	7.200.000	3.000.000	200.000	4.100.000	—

1. *Έτεροι κατηγορίες εισπράξεων: διάφοροι πρόσοδοι (τόκοι, ένοίκια κτλ.) αξία ειδών συσκευασίας, δάνεια λαμβανόμενα. Δι' έκάστην περίπτωσιν σκόπιμον είναι να άφιερωθεται ανά μία ιδιαίτερα στήλη.

2. *Εφ' όσον δεν κατεβλήθη εις τους πελάτας ή αξία των ύπ' αυτών έπιστροφόμενων ειδών, τότε έκπίπτει το ποσόν μόνον εις την στήλην των πωλήσεων και πιστοϋται ο λογαριασμός του πελάτου.

3. *Έτεροι κατηγορίες (ανά μία ιδιαίτερα στήλη δι' έκάστην) είναι: πληρωμαί γενικών έξόδων και πληρωμαί δι' έπιστρεφόμενα (υπό πελατών) είδη συσκευασίας, πληρωμαί δι' έλάττωσιν ληφθέντων δανείων, δι' άτομικές άπολήψεις, διά τραπεζιτικές καταθέσεις κ.ά.

Ἐάν τὸ *Ταμείον* δέν τηρεῖται μὲ ἀναλυτικὰς στήλας, ὡς ἀνωτέρω, τότε πρέπει νὰ γίνῃ ἡ ἰδίᾳ ἀνάλυσις τῶν εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν, κατὰ μῆνα, εἴτε εἰς τὰς τελευταίας σελίδας τοῦ βιβλίου¹, εἴτε εἰς ἰδιαιτέρον βιβλίον «*Αναλύσεις εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν*» θεωρημένον, πρὸ τῆς χρησιμοποίησώς, ὑπὸ τοῦ οἰκονομικοῦ ἐφόρου.

● *Βιβλίον Χρεωστῶν καὶ Πιστωτῶν*. Πρόκειται περὶ βιβλίου (ἢ καρτελλῶν) περιλαμβάνοντος ὅλους τοὺς λογαριασμοὺς προσώπων² (ἀπαιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων) τοῦ ἐπιτηδευματίου. Πρόκειται περὶ ἀναλυτικῶν (εἰδικῶν) λογαριασμῶν. Σκόπιμος εἶναι ἡ τήρησις δύο περιληπτικῶν λογαριασμῶν *Χρεωστῶν* καὶ *Πιστωτῶν* καὶ ἡ μηνιαία τούτων συμφωνία, δι' ἰσοζυγίου, πρὸς τοὺς ἀναλυτικοὺς λογαριασμοὺς³.

● *Βιβλίον ἐσόδων καὶ ἐξόδων*. Τοῦτο ἀφορᾷ ὠρισμένους μόνον ἐπιτηδευματίας (ἐκτελωνιστάς, πράκτορας λαχείων, κτηματομεσίτας κτλ.) καὶ ἀντικαθιστᾷ τὰ δύο προηγούμενα βιβλία.

21 Χρόνος ἐνημερώσεως. Τὸ *Ταμείον* ἐνημεροῦται καθ' ἑσπέραν ἢ τὸ ἀργότερον ἐντὸς τῆς ἐπομένης πρωίας. Ἐνδεχομένη καθυστέρησις (συστηματικῇ) συνεπάγεται ἀπόρριψιν τῶν βιβλίων.

22 Ἐπιταγαί. Ἡ εἰσαγωγή καὶ ἐξαγωγή (εἰσπραξις, μεταβίβασις εἰς τρίτον) τοιούτων, ἐξομοιουμένη πρὸς κίνησιν μετρητῶν, δύναται νὰ γραφῇ εἰς τὸ *Ταμείον*. Ἄλλως εἰς εἰδικόν πρὸς τοῦτο βιβλίον.

23 Γραμμάτια - συναλλαγματικαί (εἰσπρακτέα, πληρωτέα, τρίτων). Ἐκαστον εἶδος παρακολουθεῖται (κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν = εἰσαγωγὴν καὶ ἐξαγωγὴν) εἰς ἰδιαιτέρας σελίδας εἰδικοῦ βιβλίου (βλ. ὑπόδειγμα σελ. 276) Ἡ καταγραφή εἶναι λεπτομερῆς (ἄρθ. 11 § 2 Κ. Φ. Σ.). Ἐξαιρετικῶς διὰ τὴν β' κατηγορίαν ἐπιτηδευματιῶν ἢ παρακολούθησις δύναται νὰ γίνῃ μόνον διὰ τῆς ἀντιστοίχου ἐγγραφῆς (χρεώσεως ἢ πιστώσεως) τῆς μερίδος τοῦ ὀφειλέτου ἢ πιστωτοῦ εἰς τὸ βιβλίον τούτων. Οὐχὶ ὁμῶς διὰ τὰς λοιπὰς κατηγορίας.

Τρίτη κατηγορία

24 Τηρητέα βιβλία. Οἱ ὑπόχρεοι τῆς κατηγορίας ταύτης ὀφείλουσιν νὰ τηροῦσιν:

● *Βιβλίον ἀπογραφῶν*, εἰς τὸ ὁποῖον ἀναγράφεται, ἅπαξ τούλάχιστον τοῦ ἔτους, ἡ ἐπαγγελματικὴ περιουσία. Ἐπὶ τῆς συντάξεως τῆς ἀπογραφῆς καὶ τῶν συναφῶν ζητημάτων βλ. ἔκτενῶς Κεφ. 2^{ον} σελ. 41⁴.

1. Βλ. σχ. Ν. ΑΛΙΚΑΚΟΥ: ἔνθ. ἀν. σελ. 21 ἐπ.

2. Βλ. ἔκτενῶς, σελ. 153 ἐπ.

3. Ἐπὶ τῆς σκοπιμότητος τούτου βλ. σελ. 118 ἐπ.

4. Ζήτημα γεννᾶται ἐάν ἐπὶ πλείονων ὑποκαταστημάτων δύναται νὰ τηρῶνται ἰσοποσὰ βιβλία ἀπογραφῆς (θεωρημένα κτλ.). Νομίζομεν τοῦτο ἐνδεδειγμένον, ἀρκεῖ τὰ σχετικὰ δεδομένα τούτων νὰ ἀναγράφονται καὶ εἰς τὸ βιβλίον ἀπογραφῆς τοῦ Κεντρικοῦ, ἔστω περιληπτικῶς.

● *Βιβλίον Ταμείου*, ὁμοιον πρὸς τὸ ἀνωτέρω ἀναφερόμενον (Β' κατηγορία) καὶ τηρούμενον κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον.

● *Βιβλίον λογισμῶν Χρεωστῶν καὶ Πιστωτῶν*. «Εἰς τὸ βιβλίον τοῦτο ὑποχρεοῦται ὅπως καταρτίζει ἰσοζύγιον, εἰς τὸ ὁποῖον, διακεκριμένως δι' ἕκαστον χρεώστην ἢ πιστωτὴν, νὰ περιλαμβάνη τὸ χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον αὐτοῦ εἰς τὴν ἀρχὴν τοῦ μηνός, τὸ σύνολον τῶν κατὰ τὴν διάρκειαν αὐτοῦ χρεώσεων καὶ πιστώσεων καὶ τὸ κατὰ τὴν λήξιν (τοῦ μηνός) ὑφιστάμενον χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον». «Τὸ ἰσοζύγιον καταρτίζεται τὸ βραδύτερον ἐντὸς τοῦ πρώτου δεκαπενθημέρου τοῦ ἐπομένου μηνός, τὰ δὲ ἐξ αὐτοῦ προκύπτοντα δεδομένα ἀναγράφονται εἰς τὰς τελευταίας σελίδας τοῦ βιβλίου, εἰς ὁποῖονδήποτε ἰδιαίτερον βιβλίον, τεθεωρημένων ὁμοῦ καὶ χαρτοσσημασμένων ὑπὸ τοῦ Οἴκ. Ἐφόρου».

25 Χρόνος ἐνημέρωσως, ἐπιταγαί, γραμμάτια καὶ συναλλαγματικά. Ἰσχύουν ἀντιστοίχως τὰ ἐν σελ. 268 ἀναφερόμενα.

26 Βιβλίον ἀποθήκης καὶ θιβλίον παραγωγῆς. Βλ. ἐπομ. σελ. 271.

Τετάρτη κατηγορία

27 Διγραφικὴ λογιστικὴ. Οἱ ὑπόχρεοι τῆς κατηγορίας ταύτης ὀφείλου νὰ τηροῦν λογιστικὰ βιβλία κατὰ τὴν διπλογραφικὴν μέθοδον, ὡς ἀκολουθῶς :

● *Ἀναλυτικὸν ἡμερολόγιον ταμείου*, περιλαμβάνον καθ' ἡμέραν καὶ λεπτομερῶς πᾶσαν εἰσπραξίν καὶ πληρωμὴν¹, ὡς τὸ ἐν σελ. 267 ὑπόδειγμα. Οὐχ' ἦτιον ἀριωτέραν γραμμικὴν διάταξιν παραθέτομεν εἰς τὸ μεθεπόμενον Κεφ. 11ον *Περὶ Λογ. Συστημάτων*.

● *Ἐτέρα ἀναλυτ. ἡμερολόγια*, ὡς ἀγορῶν, πωλήσεων, τραπέζης κτλ. τῶν ὁποίων τὸ εἶδος καὶ ὁ ἀριθμὸς καθορίζονται προαιρετικῶς ὑπὸ τοῦ ἐπιτηδευματίου ἀναλόγως τῶν ἀναγκῶν αὐτοῦ².

● *Ἀναλ. ἡμερ. διαφόρων πράξεων*. Εἰς τοῦτο καταχωρίζονται καθ' ἡμέραν καὶ λεπτομερῶς αἱ πράξεις (συναλλαγαί κ.τ.λ.) αἱ ὁποῖαι δὲν ἐμπίπτουν εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τῶν λοιπῶν ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων, ἐφ' ὅσον τηροῦνται—προαιρετικῶς—τοιαῦτα, ἢ τοῦ ταμείου.

Ὡς συνάγεται, ὁ Κ.Φ.Σ. ὑποδεικνύει ἐν προκειμένῳ τὴν τήρησιν μιᾶς ὁλοσήμερου τῶν παραλλαγῶν τοῦ *Συγκεντρωτικοῦ συστήματος ἐγγραφῶν*, τὸ ὁποῖον καὶ ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς ἀνάγκας τῶν μεγάλων ἐπιχειρήσεων, ἄνων. ἐταιρειῶν κτλ. τῆς Δ' κατηγορίας.

1. Σκόπιμος, ἢ μάλλον ἀπαραίτητος, εἶναι ἡ διακίνησις τῶν μετροτῶν (ταμείου) βάσει *γραμματίων εἰσπραξέως καὶ ἐνταλμάτων πληρωμῆς*. Ἡ μεῖζων συστηματοποίησις τούτου ὀδηγεῖ εἰς τὸ *Voucher System*.

2. Προθεσμία καταχωρίσεως εἰς τὸ ἡμερολ. ἀγορῶν τίσσεται ὁλόκληρος ἡ ἐπομένη τῆς παραλαβῆς τῶν ἀγαθῶν ἡμέρα (Ν. Δ. 18/21.3.1953).

Οὐχ ἦττον ὁ Κ.Φ.Σ¹ ἐπιτρέπει εἰς τοὺς ἔχοντας μικρὰν κίνησιν ὅπως τηροῦν μόνον (Συγκεντρωτικὸν) ἡμερολόγιον καὶ γενικὸν καθολικόν, ἀλλὰ τότε κατὰ τρόπον λεπτομερῆ καὶ ἀναλυτικὸν (κλασσικὸν σύστημα ἐγγραφῶν)².

● *Συγκεντρωτικὸν ἡμερολόγιον*. Εἰς τοῦτο μεταφέρονται συγκεντρωτικῶς, τουλάχιστον κατὰ μῆνα, αἱ ἡμερησίως καταχωρηθεῖσαι εἰς τὰ ἀναλ. ἡμερολόγια ἐγγραφαὶ κατὰ τὴν γνωστὴν τεχνικὴν. (Βλ. Κεφ. 11ον, *Περὶ Λογιστικῶν συστημάτων*). Ἐντεῦθεν αἱ ἐγγραφαὶ μεταφέρονται εἰς τὸ :

● *Γενικὸν Καθολικόν*, τὸ ὁποῖον κατ' ἀνάγκην ἐμφανίζει ἤδη λογαριασμοὺς μὲ συγκεντρωτικὰ (τὸ πολὺ μηνιαῖα, κατὰ τὸν Κώδικα) δεδομένα. Ὁ πίναξ τῶν τηρητέων λογαριασμῶν (Σχέδιον λογαριασμῶν³) καθορίζεται ἐλευθέρως κατὰ τὴν κρίσιν τοῦ οἰκείου Λογιστοῦ, ἐξαιρέσει τῶν κάτωθι ὑποχρεωτικῶν λογαριασμῶν :

1. Ἀγορᾶς ἀγαθῶν
2. Πωλήσεως ἀγαθῶν ἢ ἐσόδων ἐκ παροχῆς ὑπηρεσιῶν⁴
3. Ἐπιστρεφόμενων εἰδῶν συσκευασίας⁵
4. Ἀμοιβῶν προσωπικοῦ (μισθοί, ἡμερομίσθια, ποσοστά)
5. Ἀμοιβῶν τρίτων (μισοιτεῖαι, ἀσφάλιστρα, τόκοι, προμήθειαι κτλ.)
6. Γενικῶν ἐξόδων (φωτισμός, ἐνοίκια, Τ.Τ.Τ., ἀποσβέσεις κτλ.).
7. Φόρων δημοσίου καὶ ὑπὲρ τρίτων.

Οἱ ὑπ' ἀριθ. 4 - 7 λογαριασμοὶ δεόν νά ἀναλύονται :⁶

- εἰς βοηθητικὰ καθολικά
- διὰ στηλῶν ἀναλύσεως (Βλ. σελ. 122)
- εἰς ἰδιαιτέρας καταστάσεις.

Ἡ ὑποχρεωτικὴ τήρησις τῶν λογαριασμῶν τούτων ἀποτελεῖ ἓνα εἶδος ἐμβρυώδους ἐνιαίου Λογιστικοῦ Σχεδίου, φορολογικοῦ ἀποκλειστικῶς προορισμοῦ καὶ συνεπῶς ἐλάχιστα ἐξυπηρετικοῦ τῶν ἄλλων σκοπῶν τῆς Λογιστικῆς⁷.

● *Βιβλίον ἀποθήκης*. (Κ.Φ.Σ. ἀρθρ. 8). Εἰς τήρησιν τούτου ὑποχρεοῦνται :

1. Βλ. ἐφημερευτικὴν ἐγκύκλιον Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν (ἀρ. 131/1952 (§ 89)).
2. Δὲν νομίζομεν ὅτι, εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, εἶναι δυνατὴ ἡ ἀποφυγὴ ἰδιαιτέρου βιβλίου ταμείου—ὡς εἰς τὰς λοιπὰς κατηγορίας—συγκεντρωτικῶς μεταφερομένου εἰς τὸ Σ. Ἡμερολόγιον καὶ τὸ καθολικόν. Ἐπὶ τούτων βλ. Κεφάλαιον 11, *Περὶ Λογιστικῶν Συστημάτων*.

3. Βλ. ἐκτενῶς Κεφ. 10, *Περὶ Λογιστικοῦ Σχεδίου*.

4. Βλ. σελ. 172 ἐπ.

5. Ἔχει τὴν ἐννοίαν διαστολῆς τῶν εἰδῶν συσκευασίας ἐκ τῶν ἐμπορευμάτων.

6. Ἡ ἐπιστροφὴ τῶν πρώτων δὲν μειώνει τὰς πωλήσεις τῶν δευτέρων.

7. Ἡ λεπτομερὴς τήρησις καὶ ἀνάλυσις τῶν λογαριασμῶν 4 - 7 καθίσταται ἀναγκαῖα διότι τὰ σχετικὰ ποσὰ φορολογοῦνται ἐπ' ὀνόματι τῶν δικαιούχων των.

7. Βλ. ἐκτενῶς Κεφ. 10ον *Περὶ Λογιστικοῦ Σχεδίου*.

— οἱ πωλοῦντες ἀγαθὰ κατόπιν κατεργασίας, ἐξευγενισμοῦ κτλ. (βιομηχανίαι, βιοτεχνίαι κτλ.), ἀδιαφόρως ποσοῦ ἐσόδων καὶ τρόπου πωλήσεως (χονδρικής, λιανικής),

ὅποτε τὸ βιβλίον ἀποθήκης περιλαμβάνει μερίδας 1) διὰ τὰς πρώτας ὕλας, 2) τὰ ἀνταλλακτικά, 3) τὰ προϊόντα καὶ ὑποπρόϊοντα.

— οἱ ἐκ τῆς Δ' κατηγορίας ἔμποροι χονδρικής καὶ λιανικής πωλήσεως ἐφ' ὅσον ἔχουν ἐτήσια ἐσοδα :

3.600 ἑκατ. ἐὰν πωλοῦν τρόφιμα
3.000 " ἐὰν πωλοῦν λοιπὰ ἀγαθὰ

καὶ ἐφ' ὅσον αἱ χονδρικαὶ πωλήσεις ἀντιπροσωπεύουν τὰ 60% τῶν ἐσόδων¹.

Τὸ βιβλίον ἀποθήκης (δυνάμενον βεβαίως νὰ ὑποδιαιεθεῖ εἰς περισσότερα) τηρεῖται κατ' ἐιδικοὺς λογαριασμοὺς, κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν. Αἱ ἐσωτερικαὶ διακινήσεις ὑλικῶν καὶ προϊόντων (ἀπὸ ἀποθήκης εἰς ἐργοστάσιον ἢ πρατήριον κτλ.) δύνανται νὰ ἐγγράφω-νται μόνον κατὰ ποσότητα, ἢ δὲ ἐνημέρωσις γίνεται αὐθημερόν. Ἐλλείψει δικαιολογητικοῦ (τιμολογίου, δελτίου ἀποστολῆς κτλ.) παραστατικοῦ τῆς κινήσεως, ἢ ἐνημέρωσις γίνεται πάλιν αὐθημερόν, ἀλλὰ βάσει ζυγολογίου ἢ μετρολογίου (ποσότης) καὶ λογιστικῆς τιμῆς (λογ. ἰσοτίμου) διὰ τὴν ἀξίαν². Ἡ προσωρινὴ ἐγγραφή ὀριστικοποιεῖται ἐν καιρῷ.

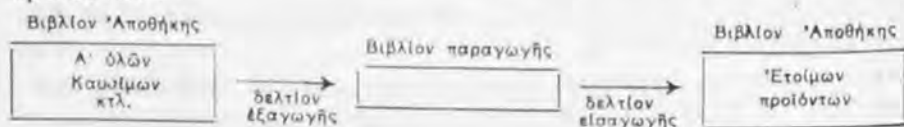
● *Βιβλίον παραγωγῆς προϊόντων.* Ἀφορᾷ τοὺς πωλοῦντας ἀγαθὰ κατόπιν ἐπεξεργασίας, ἐξευγενισμοῦ, κατεργασίας κτλ. καὶ τυγχάνει ἐξωλογοστικόν³. Ὄφειλε νὰ περιλαμβάνει ἰδιαιτέραν (μερίδα) στήλην δι' ἕκαστον προϊόν καὶ—ἀνά τρίμηνον τοῦλάχιστον—συγκέντρωσιν τῶν ποσοτήτων α' ὑλῶν τῶν χρησιμοποιηθεισῶν δι' αὐτό· τὸ βιβλίον τοῦτο συνδέεται ἀμέσως πρὸς τὸ βιβλίον ἀποθήκης, βάσει διπλοτύπων καὶ ἠριθμημένων δελτίων εἰσαγωγῆς καὶ ἐξαγωγῆς,

1. Συνεπῶς ὁ ἔχων ἐσοδα ἐκ χονδρικῶν πωλήσεων 40% τοῦ συνόλου, ἔστω καὶ ἐὰν ταῦτα ὑπερβαίνουν τὰ 3.600 (ἢ 3.000) ἑκ. (Δ' κατηγορία) δὲν ὑποχρεῖται εἰς τήρησιν ἀποθήκης. Σχ. βλ. ἐρμηνευτικὴν ἐγκύκλιον (§ 41 Α).

2. Ἐπὶ τῶν δυνατοτήτων ὀργανώσεως καὶ τηρήσεως τοῦ βιβλίου ἀποθήκης, βλ. ἡλ. ΓΕΙΤΣΙΛΙΑΝΟΥ, ἐνθ. ἀν. ὡς καὶ μεθεπόμενον Κεφ. 11ον, Περὶ Λογιστικῶν Συστημάτων.

3. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι δὲν τηρεῖται κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν καὶ δὲν συναρτᾶται ἀμέσως πρὸς τὰς ἡμερολογιακὰς ἐγγραφάς. Ἡ κατὰ τρίμηνον συγκέντρωσις τῶν ποσοτήτων ὑλῶν ἀναλωθεισῶν καὶ παραγομένων προϊόντων ὀφείλει ἐντούτοις νὰ εὐρίσκηται εἰς ἀριθμητικὴν συμφωνίαν πρὸς τὰς λογ. ἐγγραφάς (πίστωσις α' ὑλῶν—ἐπὶ μέσῃ τιμῇ—καὶ χρέωσις προϊόντων). Μοιραῖαι ποσοτικαὶ διαφοραὶ (φύραι, διαφοραὶ τακτοποιούνται περιοδικῶς, ὅπως ἴσως δὲ εἰς τὸ τέλος ἀποδόσεως) τῆς χρήσεως, δι' ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς.

έκδομένων καθ' ἑκάστην συγκεκριμένην διακίνησιν ὑλικῶν καὶ προϊόντων :¹



● **Κοστολόγιον.** Τυχάνει ἑξωλογιστικὸν καὶ καθορίζεται—πρὸ τῆς παραγωγῆς—κατὰ ποσότητας καὶ ἀξίας, βάσει τῆς πείρας τοῦ ἐπιτηδευματίου, καὶ ὡς πρὸς ἕκαστον παραγόμενον εἶδος. Πρόκειται περὶ τοῦ «ἐργοστασιακοῦ» (ἢ παραγωγικοῦ) κόστους (factory cost). Περιοδικῶς ἢ ἄπαξ τοῦλάχιστον τοῦ ἔτους τὸ κοστολόγιον τοῦτο προσδιορίζεται (καὶ πάλιν, ἀλλ' ἀκριβέστερον) βάσει τῶν δεδομένων τῶν βιβλίων (ἀπολογιστικὴ κοστολόγησις). Βλ. *ὑπόδειγμα σελ. 275.*

Ἀπαλλαγὴ ἐκ τῶν ἀνωτέρω δύο βιβλίων χωρεῖ :

— ἐάν τὸ Λογιστήριον τηρεῖ συστηματικὴν βιομηχανικὴν λογιστικὴν, δηλ. προβαίνει εἰς ἐσωλογιστικὴν κοστολόγησιν τοῦλάχιστον ἀνά τρίμηνον. Ὁ Κ.Φ.Σ. δὲν καθορίζει τὸ μῖνιμυμ τῶν προϋποθέσεων τῆς τοιαύτης κοσιολογήσεως.

— ἀποφάσει τῆς Κεντρικῆς Ἐπιτροπῆς Λογιστικῶν Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.), αἰτήσῃ τοῦ ἐπιτηδευματίου.

— ἐπὶ παραγωγῆς διὰ λ)σμον τρίτων.

28 Ἐπιταγαί, γραμμάτια, συναλλαγματικά. Ἰσχύουν τὰ ἐν σελ. 268 ἀναφερόμενα.

§ 5

ΓΕΝΙΚΑΙ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΩΔΙΚΟΣ

29 Θεώρησις διδλίων.² Τὰ ὑπὸ τοῦ Κώδικος ὀριζόμενα βιβλία ὡς καὶ αἱ ἀντικαθιστώσαι ἔνια τούτων καταστάσεις προσκομιζόμενα πρὸ πάσης ἐγγραφῆς μονογραφοῦνται, ἀνά φύλλον, ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου οἰκ. ἐφόρου, θεωροῦνται καὶ χαρτοσημαίνονται (εἰς τὴν τελευταίαν σελίδα). Ἡ θεώρησις ἀναφέρει τὴν ἐπωνυμίαν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸν προορισμὸν καὶ τὸν ἀριθ. σελίδων τοῦ βιβλίου καὶ τὴν δηλουμένην φορολ. κατηγορίαν. Οὕτω διασφαλίζεται ἡ βεβαία χρονολογία τῶν ἐγγραφῶν.

Θεωρήσιμα τυχάνουν καὶ τὰ ἀναλυτικὰ καθολικά (ἔστω τηρούμενα εἰς καρτέλλας), τοῦ οἰκ. ἐφόρου δυναμένου νὰ ἐγκρίνη τὴν ἀπαλλαγὴν τούτων εἰς δεδικοιολογημένας περιπτώσεις (τράπεζαι κ.ἄ.) Ἡ ὑπὸ τοῦ ἐφόρου θεώρησις ἀχρηστεύει τὰς ὑπὸ τοῦ προτέρου δικαίου ὀριζόμενας θεωρήσεις³.

1. Βλ. σχ. ἐρμην. ἐγκύκλιον § 45 - 46.

2. Βλ. ἐρμηνευτικὴν ἐγκύκλιον Ὑπ. Οἰκ. 131/1952 (§ 68) καὶ Τ 4759 515/52.

3. Κατὰ τὴν ἐγκυρον γνώμην τῶν ΚΑΡΑΒΑ: ἔνθ' ἀν. σελ. 459 καὶ ΤΣΙΡΙΝΤΑΝΗ: ἔνθ' ἀν. σελ. 121.

30 Διατυπώσεις τηρήσεως. Ἰσχύουν αἱ πασίγνωστοι διατάξεις τοῦ Ε. Ν. καὶ Πολ. Δικονομίας, αἱ ὁποῖαι ὄχι μόνον δὲν κατηργήθησαν ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ., ἀλλὰ προσέλαβον ἤδη, εἰς τὴν καθήμεραν πράξιν, ἰδιάζουσαν βαρύτητα, δοθέντος ὅτι τὰ νομοτύπως καὶ κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ Κ.Φ.Σ. τηρούμενα βιβλία τυγχάνουν φορολογικῶς ἰσχυρά.

«Ὅλα τὰ βιβλία συντάσσονται κατὰ χρονολογικὴν τάξιν, χωρὶς ἀγραφα διαστήματα, χάσματα ἢ παραπομπὰς εἰς τὸ περιθώριον» (* Ἄρθρ. 10 § 2 Ε.Ν.).

— νὰ τηρῶνται «ἀνευ προσθήκης ἢ ἀφαιρέσεως φύλλων καὶ ἀνευ ἐνεγγραφῶν ἢ παρεγγραφῶν» (ἄρθρ. 416 Πολ. Δικ. § 2).

— τὸ ἡμερολόγιον δεόν νὰ τηρῆται εἰς τὴν ἑλληνικὴν γλῶσσαν ἢ εἰς ξένην τοιαύτην «ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ γλώσσης, ἥς συμφώνως τῷ νόμῳ 148·26.12.1920 ὑπάρχει διωρισμένος ἔμμισθος ἑρμηνεύς, κτλ. (ἄρθρ. 416 § 3 Πολ. Δικ.)».

Ἡ παράλειψις τῶν διατυπώσεων τούτων κοθιστᾷ τὰ βιβλία ἄτακτα, ἀπὸ δικαστικῆς ἀλλὰ καὶ φορολογικῆς ἀπόψεως.

31 Ὑλικὴ διαρρῦθμις βιβλίων. Ὁ Κώδιξ, λίαν ὀρθῶς, ἐπιτρέπει ὅπως τὰ βιβλία :

— τηρῶνται ἐξ ὑπαρχῆς δεδεμένα κατὰ τὸν πατροπαράδοτον τρόπον,

— τηρῶνται εἰς κινητὰ φύλλα (καρτέλλας) ὁπότε ἕκαστον τούτων ὑπόκειται εἰς ἔτησιαν ἀρίθμῃσιν καὶ θεώρησιν

— νὰ δένωνται ἐκ τῶν ὑστέρων καὶ δὴ περισσότερα τούτων εἰς ἓν βιβλίον.

— νὰ συγχωνεύωνται ἢ ὑποδιαίρωνται τοιαῦτα, ἀναλόγως τῶν ἰδιαίτερων ἀναγκῶν τοῦ ἐπιτηδευματίου.

Αἱ σκόπιμοι αὗται διευκολύνσεις ἐπιτρέπουν τὸν καταμερισμὸν τῶν λογιστικῶν ἔργων, τὴν χρῆσιν μηχανογραφικῶν μέσων καὶ συνεπῶς τὴν ὀρθολογικωτέραν ὀργάνωσιν τῶν Λογιστηρίων. Βασικὴ

1. Μεταγενέστερα νομοθετικὰ κείμενα περιορίσαν τὴν ξενόγλωσσον τήρησιν. Τοιαῦτα εἶναι : ὁ ν. 3338/1925 (ἄρθρ. 13 § 2) ἐπιβάλλων τὴν χρῆσιν τῆς ἑλληνικῆς εἰς τοὺς ὑποκειμένους εἰς τὸν ἀναλυτικὸν φόρον ἐμποροβιομηχανικῶν κερδῶν (Δ' φορολογικὴ κατηγορία), ὁ ν. 5117/1936 ὅστις ἐπεξέτεινε τὴν ὑποχρέωσιν ταύτην ἐπὶ τῶν φορολογουμένων ἄνω τῆς 10ης φορ. κλάσεως. Ἐπίσης δὲ ὁ ν. 5076/1931 (ἄρθρ. 7), ὅστις ὀρίζει ὑποχρεωτικὴν τὴν ἑλληνικὴν δι' ἅπαντα τὰ ὑποχρεωτικὰ βιβλία (συνεπῶς καὶ πρακτικὰ συνελεύσεως) πάσης ἡμεδαπῆς ἢ ἀλλοδαπῆς ἀνων. εταιρείας.

2. Συνεπεία τῶν διατάξεων τούτων, δὲν πρέπει ἐν περιπτώσει σφάλματος νὰ ἐπιφέρεται ἄμεσος ἐξαφάνισις τῆς ἡμαρτημένης ἐγγραφῆς (ὕλικῃ ἀλλοίωσις) ἀλλὰ μόνον διόρθωσις αὐτῆς, δηλαδὴ :

— νὰ γίνεται ἀντίθετος συμπηφιστικὴ ἐγγραφή (ἀντιλογισμὸς) ὡσάκις τοῦτο εἶναι δυνατὸν (λ.χ. ἐσφαλμένη ἡμερολογιακὴ ἐγγραφή).

— νὰ διαγράφεται ἐλαφρῶς τὸ ἐσφαλμένον χωρίον ἢ ποσόν, οὕτως ὥστε νὰ μὲν εὐδιάκριτος ἢ διορθουμένη ἐγγραφή.

— νὰ ἐπακολουθῆ ἡ ὀρθὴ ἐγγραφή μετὰ μνείας τῆς γενομένης διορθώσεως.

προϋπόθεσις είναι ότι διά της υλοθετουμένης διαρρυθμίσεως δὲν καταστρατηγούνται αἱ οὐσιαστικά (καὶ τυπικά) ἐπιδιώξεις τοῦ Κώδικος : ἡ εἰλικρίνεια, ἀκρίβεια καὶ ἐνημερότης τῶν ἐγγραφῶν.

- 32 **Ἐνημέρωσις διδίων.** Ὁ Κώδιξ καθορίζει λεπτομερῶς τὰς προθεσμίας ἐντὸς τῶν ὁποίων ὀφείλου νὰ ἐνημεροῦνται τὰ βιβλία¹, ἡ δὲ ΚΕΛΒ ἐγνωμάτευσεν σχετικῶς εἰς πλείστας εἰδικὰς περιπτώσεις. Ἡ συμμόρφωσις πρὸς τὰς προθεσμίας ταύτας εἶναι βασική, ὡς προληπτικὸν μέτρον διασφαλίζον τὴν εἰλικρίνειαν τῶν βιβλίων.

Αἱ τασσόμεναι προθεσμίαι κρίνονται—εἰς τὴν πρᾶξιν—πολὺ αὐστηραί²· οὐχ ἦττον ἐπέφεραν ἄριστα ἀποτελέσματα ὡς πρὸς τὸ ἴδιον συμφέρον τῶν ἐπιχειρήσεων, δοθέντες ὅτι ἡ καθυστέρησις τῶν ἐγγραφῶν «ἀνεξαρτήτως δόλου, σημαίνει ἀταξίαν καὶ ἀκαταστασίαν, ἐγκυμονεῖ κινδύνους λογιστικῶν λαθῶν, δημιουργεῖ φόρτον ἐργασίας, συνάμα δὲ μᾶς στερεῖ τῶν πληροφοριῶν καὶ ἐλέγχων τοὺς ὁποίους ἀνά πᾶσαν στιγμὴν ζητοῦμεν ἀπὸ τὴν Λογιστικὴν»³.

- 33 **Τὸ ἀπόρρητον τῶν διδίων.** Χάριν τῆς εἰλικρινείας τῶν βιβλίων ὁ νομοθέτης κατωχύρωσε τὸ ἀπόρρητον αὐτῶν⁴ διὰ τοῦ Α.Ν. 1839/1951, τοῦ ὁποίου τὴν αὐθεντικὴν ἐρμηνείαν ἔδωκε τὸ Ὑπ. Οἰκονομικῶν⁵.

Ἐπομένως ἀπὸ τῆς ἰσχύος τοῦ ἀνωτέρω Α.Ν. οὐδεὶς τρίτος εἶτε περὶ δημοσίας ἀρχῆς ἢ δημοτικῆς τοιαύτης ἢ νομικοῦ προσώπου ἢ ἰδιώτου πρόκειται, δικαιούται νὰ ζητήσῃ καὶ λάβῃ γνῶσιν τοῦ περιεχομένου φορολογικῶν δηλώσεων, ἐκθέσεων καὶ φύλλων ἐλέγχου, βιβλίων καὶ λοιπῶν φορολογικῶν στοιχείων τρίτων, ἐπικαλούμενος πρὸς τοῦτο ὑπαρξίν ἐννόμου συμφέροντός του⁶.

Ὁ Κώδιξ (ἄρθρ. 52) ἐπανάλαβε τὴν κατοχύρωσιν ταύτην. Οὐχ ἦττον σειρὰ μεταγενεστέρων νομοθετημένων ἐξαιρέσεων μετριάζει τὸ ἀπόρρητον⁷, εἰς τὰς μᾶλλον οὐσιώδεις περιπτώσεις καὶ δῆ :

— ὑπὲρ τοῦ Ι.Κ.Α. καὶ τοῦ κράτους, ὄργανα τῶν ὁποίων προβαίνουν εἰς ἔρευναν τῶν βιβλίων πρὸς ἐξακρίβωσιν τῶν ὑπαγομένων εἰς ἀσφάλισιν προσώπων (Α.Ν. 18-16/51).

1. Βλ. ἐρμηνευτικὴν ἐγκύκλιον (§ 63—67).

2. Ἐν καὶ ἀναγνωρίζονται περιπτώσεις ἐνὸς δεδικαιολογημένης καθυστερήσεως (ἀπουσίαι, ἀσθένειαι, θάνατοι κτλ.).

3. ΣΤΡ. ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ : Γενικά Ἀρχαί Λογιστικῆς, τόμ. Ι σελ. 222.

4. Ὡς καὶ τῶν ἀντιστοιχῶν φορολογικῶν στοιχείων.

5. Διαταγὴ Σ12469/27.10.51, ἐκδοθεῖσα παρὰ τὴν ἀντίθετον γνώμην τῆς πλειοψηφίας τοῦ Νομικοῦ Συμβουλίου τοῦ Κράτους. (Βλ. σχ. καὶ Δελτίον Φορ. Νομοθεσίας, τεύχος 68/1952).

6. Εἰς ἐξαιρετικὰς περιπτώσεις καὶ χάριν δημοσίων ἀρχῶν, δύναται ὁ ὑπουργὸς τῶν Οἰκονομικῶν νὰ ἐγκρίνῃ τὴν ὑπὸ τῶν οἰκ. Ἐφόρων παροχὴν στοιχείων ἐκ τῶν φακέλων τῶν ἐπιτηθευματιῶν ἢ τὸν ἀπ' εὐθείας ἔλεγχον τῶν βιβλίων.

7. Ὡς πρὸς τὴν ἐπιβαλλομένην ἐχεμύθειαν τῶν λαμβανόντων γνῶσιν τῶν βιβλίων (ὀρκωτῶν λογιστῶν, ἐφοριακῶν καὶ ἀγορανομικῶν ὑπαλλήλων κτλ.) βλ. Κ. ΚΑΡΑΒΑ : ἔνθ. ἀν. σελ. 470.

- εις περίπτωσιν δικῶν περί ἐνοικιοστασίου καὶ διατροφῆς (διαταγή Ὑπ. Οἰκ. Π. 22787/51).
— ὑπὲρ τοῦ Ταμ. Ἀσφαλίσεων Ἀρτηριατῶν (διαταγή Ὑπ. Οἰκ. Π. 38341/52).

34 Τόπος τήρησης. Τὰ ὑπὸ τοῦ Κώδικος ὀριζόμενα τηροῦνται εἰς τὴν ἔδραν τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ εἰς τὸ ὑποκατάστημα, ἐφ' ὅσον πρόκειται περί τῶν βιβλίων τούτου. Ἡ Κ.Ε.Λ.Β. δύναται νὰ ἐγκρίνη αἰτιολογημένην ἀπομάκρυνσίν των.

35 Χρόνος διαφυλάξεως. Ὅριζεται πενταετής ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς τελευταίας εἰς αὐτὰ ἐγγραφῆς. Οὐχ ἦττον ἐξ ἐπόψεως ὑποχρεώσεων τοῦ ἐμπόρου ἰσχύει βεβαίως ἡ δεκαετής διαφύλαξις τοῦ ἀρθρ. 11.Ε.Ν.¹ Ποῦ διαφυλάσσονται τὰ βιβλία τῶν διαλελυμένων Ἀν. Ἐταιρ. ; Ὅρθῃ λύσεισ· παρά συμβολαιογράφῳ ὀριζομένῳ παρά τῶν ἐκκαθαριστῶν².

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α. Β.	ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΝ				ΜΕΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	
	Εἶδος	Ποσότης	Τιμὴ	Σύνολον	Κατὰ τῶνον	εἰς %
	ΣΑΠΩΝΟΣ ΛΕΥΚΟΥ 75 % μηνὸς Μαρτίου				Παρελθόντων μηνῶν Μαρτίου Διαφοραὶ ±.....	
1. Πρῶται ὕλαι	Ἐλαιον κτλ.	.....	.....	.....	.....	.....
2. Βοηθητικαὶ ὕλαι	Καυστικὴ σόδα Ἄλας	.....	.....	.....	.....	.....
3. Ἡμερομίσθια Κοινων. εἰσφοραὶ	ἡμέραι	.....	.....	.....	.....	.....
4. Καύσιμα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
5. % Γεν. Βιομηχ. ἐξόδων	(ἀποσβέσεις, κινητήριος δύναμις) ἔπισκευαί, λιπαντικά κτλ.	.....	.....	.....	.....	.....
6. % Γεν. ἐξόδων διοικήσεως	Μισθοί, ἀσφάλιστρα, ἐνοίκια, Τ.Τ.Τ. ταξίδια, κτλ.	.....	.....	.....	.....	.....
	Κόστος παραγωγῆς	.....	.....	.....	.....	.....

1. Παρὰ τὴν σιωπὴν τοῦ νόμου.

2. Ὁ ἐλβετικὸς C.O. (ἀρ. 747) ὀρίζει ὅτι ἐν διαφωνίᾳ τούτων κατατίθενται εἰς τὸν προϊστάμενον τοῦ Ἐμπορικοῦ Μητρώου. Βλ. σχ. καὶ Ε. ΓΙΡΟΥΔ: ἐνθ. ἀν. σελ. 34.

ΜΗΤΡΩΟΝ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ

Είσαγωγή

Χρονολ.	Α. Α.	Πόσος	Πληρωτής	Αριθ. λ/σμού	Τόπος πληρωμής	Τριτεγγυητάι	Ληξίς	Ποσά		Παρατηρήσεις
								μερικά	μηνιαία	
1954										
Απρ.	8	713	Γ. Κ. Γεωργίου	212	Λάρσα	—	15.6.53	1.200.000		
>	8	714	Α.Ε. Κέκρωφ	158	Ε.Τ.Ε. Ένταυθα	—	20.5.53	2.900.000		
>	11	715	Αρβανίτης & Σία	324	Ένταυθα	Ε. Κωστόπουλος	9.6.53	3.000.000		

1. Είδος: Γραμμάτιον (Γ), Συναλλαγματική (Σ).

Έξογαγωγή

Χρονολ.	Α. Α.	Πληρωτής	Αίτια έξογαγωγής	Ποσά		Παρατηρήσεις
				μερικά	μηνιαία	
Απρ.	9	632	Σ. Κυπραΐος	3.100.000		
>	9	671	Α. Δημητρίου & Σία	7.500.000		
>	10	705	Ε. Αναστασάπουλος	1.400.000		

Σημ. Τα διαμαρτυρηθέντα δύνανται να φέρωνται εις την έξογαγὴν καὶ γὰ ἐπαναφέρωνται ὡς εἰσαχθέντα, εἰς ἰδιαιτέραν πρὸς τοῦτο σελίδα (β) τοῦ βιβλίου, ἢ νὰ σημειῖται, εἰς τὴν στήλην παρατηρήσεων. τῆς: Εἰσαγωγῆς, «διαμαρτυρηθέν τῆ... κτλ.».

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ

«Si les comptes et leurs balances ou bilans sont la commune mesure des transactions économiques, n'est-il pas d'intérêt général ou universel qu'ils soient justes, comme les poids, monnaies et mesures?»

E. LÉAUTEY: L'unification des bilans des sociétés par actions, Paris 1903.

§ 1

ΟΡΙΣΜΟΣ. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ. ΣΗΜΑΣΙΑ

1 **Όρισμός.** Λογιστικόν Σχέδιον εἶναι ἡ καθολικὴ ὀργάνωσις ἢ συστηματοποιήσασα ὀρθολογικῶς τὴν ὄλην λειτουργίαν λογιστηρίου τινός. Διὰ τοῦ Δ. Σγ. καθορίζονται τὰ ἀκόλουθα βασικὰ σημεῖα :

ποία ἢ ἐφαρμοστέα λογιστικὴ μέθοδος. Εἰς τὰ 99,9% τῶν

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία: Δ. ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΥ: Σχέδια Λογαριασμῶν καὶ κανόνες λειτουργίας τῶν Θεσσαλονίκῃ 1953. ΑΝ. ΙΧ. ΒΙΟΜΗΧ. ΙΠΟΥΔΩΝ: Τὰ Λογιστικὰ Πλάνα (Εἰσαγωγή Στφ. Παπαϊωάννου), Ἀθῆναι 1953. Τὸ Αὐστραλιανὸν Λογιστικὸν Σχέδιον (Πρόλογος καὶ σχόλια Μ. Τοιμάρα). Ἀνάτυπον ἐκ τοῦ ἀνωτέρω ὁμαδικοῦ δημοσιεύματος, Ἀθῆναι 1953. Λ. Δ. ΖΩΙΟΥ: Τὸ γενικὸ Λογιστικὸ Σχέδιο στὴ Γαλλία, εἰς Ἐπιθεωρησίαν Ἑλλ. Οἰκονομίας, ἀρ. 8/1950. Α. BRUNET: Le Plan comptable normalisé, Paris 1947. CH. BRUNET: Conseils pratiques pour l'organisation du travail comptable Paris 1953. C. N. O. F.: Plan rationnel d'organisation des comptabilités, Paris 1946. CONSEIL ECONOMIQUE: Mise en application du Plan comptable, Paris 1950. C. GABRIEL: Le Plan comptable général 1947 (à l'usage des petites et moyennes entreprises), Paris 1948. Κ. ΚΑΪΦΕΡ: Plan comptable général pour entreprises artisanales, commerciales et industrielles, Lausanne 1950. Le Plan comptable, Delmas, Bordeaux 1943 (ἀφορᾷ τὸ πρῶτον καταργηθὲν Λογ. Σχέδιον). Le Plan comptable général, Paris 1947 (ἐπίσημος ἐκδοσις ἀφορᾷσα τὸ ἰσχύον ἤδη τοιοῦτον ἐν Γαλλίᾳ). PERRICAUD ET CALANDREAU: Le Plan comptable dans les entreprises, Paris 1943. Y. DE LA VILLEGUERIN: Les Plans comptables à l'étranger εἰς Rev. de l'Economie Contemporaine, Φεβρουάριος 1944. E. BEYER: Kontenplanbuchführung des Handels, Teil I, II, Wiesbaden 1949. W. LE COUTRE: Einrichtung u. Umstellung der Buchhaltung nach dem Kontenrahmen, Stuttgart 1940. B. EGLOFF: Doppischer Kontenaufbau, Bern 1953. Κ. EICK: Pflichtkontenrahmen u. Pflichtkostenrechnung, Berlin 1939. Κ. ΚΑΪΦΕΡ: Kontenrahmen für Gewerbebetriebe, 2α ἐκδ. Bern 1951. (Τὸ ἀνεπίσημον ἐλβετικὸν Δ. Σχέδιον. Τὸ ἀνωτέρω ὁναφωρόμενον ἔργον ΚΑΪΦΕΡ ἀποτελεῖ τὴν γαλλικὴν μετάφρασιν). W. KALVERAM: Doppelte Buchhaltung u. Kontenrahmen, Wiesbaden 1948. F. PRIESS: Der Kontenplan, Berlin 1935. R. K. W.: Grössere Wirtschaftlichkeit (κτλ.) Leipzig 1937. A. SCHNETTLER: Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, 3η ἐκδ. Berlin 1939. Κ. ZEIGER: Geschäfts- u. Buchungsgänge für Industriebetriebe auf Grund der neuen Kontenpläne, Hamburg 1939. J. LASSER: (edit.) Handbook of Accounting Methods (Συνοπτικὰ Σχέδια λογαριασμῶν ἐπιχειρήσεων διαφόρων κλάδων), N. York 1946. H. SPRINGER: Standardized Accountancy in Germany, N. York 1943. FEDERAL POWER COMMISSION: Uniform System of Accounts, Washington 1937. MOZZO: La mecanizzazione della Contabilità, Milano 1933.

περιπτώσεων πρόκειται περί της διγραφικής τοιαύτης: μόνον τὸ ἐν Ἑλβετίᾳ ἐκπονηθὲν ὑπὸ τοῦ καθ. Käfer προορίζεται καὶ δι' ἀπλογραφικὰς ἐγγραφὰς.

— ποῖον τὸ ἐντὸς τῆς διγραφικῆς μεθόδου προκρινόμενον, ὡς κατ'ἀλληλον, σύστημα ἐγγραφῶν: κλασσικόν, συγκεντρωτικόν κατὰ διαφόρους παραλλαγὰς, ἡμερολόγιον - καθολικόν, κ.ἄ

— ποῖα τὰ ἐνδεδειγμένα βιβλία. Βεβαίως τὸ σύστημα ἐγγραφῶν προδικάζει ποῖα τὰ κυριώτερα τούτων καὶ ποῖα ἡ ἱεράρχησις των. Μένει ὁμῶς νὰ καθορισθῇ σημαντικὸς ἀριθμὸς βοηθητικῶν βιβλίων, τῶν ὁποίων ἡ σημασία ὑποτιμᾶται, ἐνίοτε, ἀβασίμως.

— ποῖος ὁ πίναξ τῶν ἐνδεδειγμένων νὰ τηρηθοῦν λ/σμῶν, ὡς καὶ ὁ τρόπος συλλειτουργίας των (συνδεσμολογία λογαριασμῶν): εἶναι ἓνα ἕκ τῶν δυσχερῶν σημείων ἐκπόνησεως *Α. Σχεδίου*. Τὰ νομοθετημένα γενικὰ τοιαῦτα καθορίζουν ἀφ' ἑνὸς μὲν τοὺς κυριώτε-
ρους τῶν λογαριασμῶν, κυρίως δὲ τὴν ἀκολουθητέαν διασυσχέτισιν τῶν ἐγγραφῶν.

— ποῖον τὸ σύστημα κατοτάξεως τοῦ συνόλου τῶν λ/σμῶν εἰς κλάσεις (τάξεις, ὁμάδος), ἐντὸς δὲ τούτων κατὰ πληροφοριακὴν διαβάθμισιν: εἰς πρωτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους κτλ. Εἶναι σημαντικὸν ζήτημα, τὸ ὁποῖον ἀντεμετώπισαν ἐπιτυχῶς τὰ διάφορα γενικὰ (νομοθετημένα ἢ μὴ) *Α. Σχέδια*. Ἡ δεκαδικὴ ταξινόμησις τείνει νὰ ἐπικρατήσῃ.

— ποῖα τὰ ἀπαιτούμενα, ἐνδοϋπηρεσιακῆς ἰδίας φύσεως, ἐντυπα ἀρμοδιότητος τοῦ Λογιστηρίου. Ἡ μελέτη τῶν ἐνδεδειγμένων τοιούτων, τοῦ περιεχομένου των, τῆς διαγραμμίσεως καὶ τῆς ὑπηρεσιακῆς των διαδρομῆς, εἶναι οὐσιώδη διὰ τὴν πλήρη καὶ ταχεῖαν ἐνημέρωσιν τοῦ Λογιστηρίου.

— κατὰ ποῖον τρόπον καὶ πότε θὰ ἀσκεῖται ἔλεγχος ἀφορῶν: α) τὴν ὀρθότητα καὶ ἀριθμητικὴν ἀκρίβειαν τῶν ἐγγραφῶν, β) τὸν οὐσιαστικὸν ἔλεγχον τῆς διαχειρίσεως, προληπτικῶς καὶ καταστατικῶς (ἀπογραφὰ ἀποθηκῶν, ἔλεγχος τρεχ. λ/σμῶν κτλ.).

Πολυάριθμα ἀκόμη ζητήματα συνδέονται πρὸς τὴν ἐκπόνησιν καὶ πρακτικὴν ἐφαρμογὴν *ἰδιωτικοῦ Λογ. Σχεδίου*. Προβλήματα συνηρητημένα πρὸς τὴν ὄλην ὀργάνωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, ἰδίᾳ τὴν συναλλακτικὴν καὶ διοικητικὴν (καταμερισμὸς ἔργων, ἀρμοδιότητες προσωπικοῦ, μηχανογραφικὸς ἐξοπλισμὸς κτλ.).

2 Διευκρίνεις Τὸν ἀνωτέρω ὀρισμὸν καὶ τὸ περιεχόμενον τοῦ *Α. Σχ.* ἐδώσαμεν ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς ὀργανωτοῦ ἐκπονοῦντος *ἰδιωτικῶν Α. Σχ.* (διότι εἶναι ἡ μόνη περίπτωσις εἰς τὴν χώραν μας). Ἄλλως ἐμφανίζονται τὰ πράγματα ἀπὸ τῆς ἀπόψεως τῶν ἐκπονητῶν ἐνιαίου. (γε-

νικοῦ ἢ ειδικοῦ) *Λ. Σχ.*, ὁπότε δὲν ἐνδιαφέρουν τὸ σύστημα ἐγγραφῶν, τὰ ὑπηρεσιακὰ ἔντυπα (δικαιολογητικά) κτλ, ἐνῶ τουναντίον ἀντιμετωπίζονται βασικά ζητήματα ὡς τὸ τῆς οἰκονομικῆς ὁρολογίας κατατάξεως καὶ συνδεσμολογίας τῶν λογαριασμῶν κ.ἄ. (περὶ ὧν ἀσχολούμεθα κατωτέρω). Κατὰ ταῦτα τὸ περιεχόμενον καὶ συνεπῶς ὁ ὅρισμός τοῦ *Λ. Σχ.* διαφέρει προκειμένου περὶ ἐνιαίου γενικοῦ ἢ ἰδιωτικοῦ τοιοῦτου.

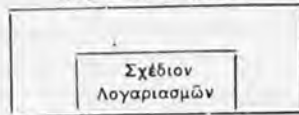
3 Ὁρολογία. Ὁφειλομέν νὰ διακρίνωμεν :

— Τὸ *Λογιστικὸν Σχέδιον* (Kontenrahmen, plan comptable, cadre dei conti)¹ ἀπὸ :

— Τὸ *Σχέδιον Ἀ/σμῶν* (Chart of accounts, Kontenplan, plan des comptes).

Τὸ πρῶτον ἀφορᾷ τὴν ἐν γένει ὀργάνωσιν, ὡς ἐξετέθη ἀνωτέρω. Τὸ δεῦτερον ἀφορᾷ μόνον τὸν πίνακα τῶν ἐνδεδειγμένων λογαριασμῶν καὶ τὴν κατάταξιν τῶν εἰς κλάσεις (ὁμάδας, τάξεις).

Λογιστικὸν Σχέδιον



Οὐχ ἦττον τόσον εἰς τὴν βιβλιογραφίαν ὅσον καὶ εἰς τὴν πράξιν δὲν γίνεται πάντοτε αὐστηρὰ διάκρισις, τῶν ὄρων χρησιμοποιουμένων ἀδιαφόρως.

4 Κατηγορίαι Σχεδίων. Τὰ ποικίλα *Λ. Σχ.*, τὰ ὁποῖα ἔχουν ἐκπονηθῆ καὶ ἐφαρμόζονται ὑπὸ χιλιάδων ἐπιχειρήσεων καὶ ὀργανισμῶν εἰς τὰς διαφόρους χώρας, διακρίνομεν εἰς :

● *νομοθετημένα ἢ μὴ* τοιαῦτα. Κρατικῇ μερίμνῃ καὶ διὰ τῆς νομοθετικῆς ὁδοῦ καθιερώθησαν τὸ γαλλικόν (ν. δ. 22 - 10 - 1947) καὶ τὸ γερμανικόν (11 - 11 - 1937) ὡς καὶ ἐν Ε.Σ.Σ.Δ. καὶ Οὐγγαρίᾳ. Ἄλλαχοῦ (Η.Π.Α., Ἑλβετία, κ.ἄ.) ἐξεπονήθησαν τοιαῦτα τῇ πρωτρωβουλίᾳ ἐπαγγελματικῶν ὀργανώσεων ἢ ἐπιστημονικῶν ἰδρυμάτων (ὀρθολογικῆς ὀργανώσεως, ὡς ἡ C.N.O.F. ἐν Γαλλίᾳ, τὸ R.K.W. ἐν Γερμανίᾳ κτλ.). Τὰ νομοθετημένα δύνανται νὰ εἶναι :

— ὑποχρεωτικῆς ἐφαρμογῆς. Ἐπὶ τοῦ παρόντος ὑποχρεωτικὰ τυγχάνουν τὰ *Λ. Σχ.* μόνον εἰς τὰς σοσιαλιστικὰς χώρας (λόγῳ τῆς φύσεως τῆς ἐκεῖ ἀσκουμένης σχεδιασμένης οἰκονομίας), ὡς καὶ ἐν Γερμανίᾳ (1937). Εἰς τὴν Γαλλίαν τὸ *Λ. Σχ.* ἐπιβάλλεται μόνον εἰς τοὺς ὀργανισμοὺς δημοσίου δικαίου (ἐμποροβιομηχανικῆς δραστηριότητος), τὰς κρατικοποιημένας ἐπιχειρήσεις καὶ τὰς μικτὰς τοιαύτας (κρατικὰς - ἰδιωτικὰς).

1. Ἐν κυριολογίᾳ : πλαίσιον λογαριασμῶν.

— προαιρετικής εφαρμογής. Είναι ή συνήθης περίπτωσης. Έν τῷ μέτρῳ οὗ τοῦ λογιστικὸς ἐπαγγελματικὸς κόσμος πείθεται ὁλονέν περισσότερον περὶ τῆς *τεραστίας*, ὀντως, *πρακτικῆς* σημασίας τῶν *Λ. Σχ.* ἡ εφαρμογὴ τῶν κερδίζει συνεχῶς ἔδαφος¹.

Τὰ *Λ. Σχ.* θὰ διακρίνωμεν ἀκόμη εἰς :

● *γενικά*. Πρόκειται περὶ σχεδίων ἐνιαίων ἰσχυόντων δι' ὄλους τοὺς κλάδους τῆς οἰκονομίας (γερμανικόν, γαλλικόν, ἐλβετικόν). Εἰς ταῦτα ἡ κατάταξις τῶν λ/σμῶν κατὰ κλάσεις καὶ ἡ μεταξὺ τούτων σύνδεσις καθορίζονται εἰς τρόπον ὥστε νὰ ἐξυπηρετοῦνται καθ' ὁμοίμορφον τρόπον καὶ ἐξ ἴσου καλῶς τόσον αἱ κοστολογοῦσαι ἐπιχειρήσεις (βιομηχαναί, ἐμπόριον), ὅσον καὶ αἱ μὴ κοστολογοῦσαι τοιαῦται (τράπεζαι κτλ.). Ἄλλ' εἰς τὸ πλαίσιον ἐκάστου κλάδου καὶ δι' ἐκάστην ἰδίαν ὑποκατηγορίαν τούτου (π. χ. βιομηχανία : κλωστοϋφαντουργία), (ἐμπόριον : εἰσαγωγικόν τοιοῦτον) ἐμφανίζονται πρὸς ἐπίλυσιν διάφοροι ἰδιορρυθμίαι. Συνεπῶς ἐκπονοῦνται σχέδια :

● *εἰδικά* (Branchekontenrahmen). Εἰς ταῦτα ἡ μὲν κατὰ κλάσεις (τάξεις, ὀμάδας) κατάταξις τῶν λ/σμῶν εἶναι ἡ τοῦ γενικοῦ Σχεδίου (ἐφ' ὅσον ὑπάρχει τοιοῦτον), ἀλλὰ :

— τὸ σχέδιον λογαριασμῶν,

— ἡ μεταξὺ τούτων συλλειτουργία (συνδεσμολογία),

— ὀρισμένοι ὑπολογισμοὶ κοστολογήσεως (βλ. κατωτέρω ὀρ. 6),

— ὁ χρόνος κλεισίματος τοῦ ἰσολογισμοῦ,

— διάφορα εἰδικά βοηθητικά βιβλία,

μελετῶνται εἰδικῶς ὥστε νὰ ἐξυπηρετοῦν ἐπὶ τὸ καλύτερον τὰς ἀνάγκας τοῦ κλάδου.

Ἄναριθμητα εἰδικά Σχέδια ἔχουν ἐκπονηθῆ εἰς τὰς Η. Π. Α. ὑπὸ τῶν οἰκείων ἐπαγγελματικῶν ὀργανώσεων, εἰς τὴν Γερμανίαν ὑπὸ τοῦ Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, ἐν Ἑλβετίᾳ κ. ἄ. Ἄνακεφαλαίωσις :

<u>Λογιστικὰ Σχέδια</u>				
Νομοθετημένα	{	ὀποχρεωτικά προαιρετικά	}	Γενικά
Ἐλεύθερα	{	συμβατικῶς ὀποχρεωτικά προαιρετικά	}	Εἰδικά

1. Δὲν θὰ ἀποσιωπήσωμεν τὰς πρόβαλλομένας ἀντιδράσεις τόσον τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ὅσον καὶ τοῦ λογιστικοῦ κόσμου, ἐμπεποτισμένων ἀπὸ τῆς ρουτίνας καὶ λόγῳ ἐπαγγελματικῆς ἀνεπαρκείας. Λυπηρὰ κυρίως εἶναι ἡ ἀντίδρασις ἐλαχίστων παλαιῶν συγγραφέων, ὡς τοῦ Batardon ἐν Γαλλίᾳ, εἰς περιοδ. *La Comptabilité et les Affaires*, Φεβρουάριος 1948. Πρόκειται ἄλλωστε περὶ . . . παλαιομερολογίτου τῆς Λογιστικῆς. Βλ. καὶ L. RETAIL : *Traité complet d'organisation comptable*, σελ. 615 ἐπ. Paris 1949.

5 **Ἡ κατὰ χώρας εξέλιξις.** Ἴδου σύντομος ἐπισκόπησις ταύτης :

• Γερμανία¹. Τοῦ Λογ. Σχεδίου προηγήθη (1931) ὁ θεσμός τῶν Ἐλεγκτιῶν τῆς Οἰκονομίας (Wirtschaftsprüfers) διὰ τοῦ ὁποίου τὸ κράτος ἤσκει ἔλεγχον, ὄχι ἀπλῶς λογιστικόν—ὡς ἀσκεῖται ἀλλαχοῦ ὑπὸ τῶν πραγματογνωμόνων-λογιστῶν πρὸς τὸ συμφέρον τῶν ἐπιχειρήσεων—ἀλλὰ κοινωνικο-οικονομικόν, ἐπὶ τῷ σκοπῷ ἐναρμονίσεως τῆς δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων πρὸς τὰς ἐπιδιώξεις τοῦ κράτους (ώ�ποβιβασμὸν κόστους, ἀγοραγομικὰς τιμὰς, σχέσεις πρὸς ἐργατοῦπαλλήλους, κτλ.).

Τὸ Λογ. Σχέδιον εἰσήχθη διὰ τοῦ ν.δ. τῆς 11.11.1937, μὲ σκοπὸν τὴν ἀνύψωσιν τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν οἰκονομικῶν μονάδων². Πρόκειται περὶ Σχεδίου ἐκπονηθέντος βάσει τῶν προγενεστέρων ἐργασιῶν τοῦ καθ. Schmalenbach³ καὶ ἀφορῶντος τὸσον τὴν συνήθη (γενικὴν· συναλλακτικὴν) Λογιστικὴν τῶν ἐπιχειρήσεων ὅσον καὶ τὴν Λογιστικὴν κόστους (κοστολόγησιν)⁴. (Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung). Χαρακτηριστικόν εἶναι ὅτι ἐθεσπίσθη ὑποχρεωτικόν δι' ὅλους τοὺς οἰκονομικοὺς ὀργανισμοὺς, μὲ τὴν ἐντεῦθεν⁵ πηγάζουσαν ἀνάγκην περαιτέρω ἐκπονήσεως ἐδικῶν Σχεδίων διὰ τὰς ἀνάγκας ἐκάστου κλάδου⁶ (Fachgruppe). Δυσκολῖαι ἐγενήθησαν ὡς πρὸς τοὺς ὀργανισμοὺς καὶ τὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τῶν ὁποίων ἡ Λογιστικὴ ἐρρυθμίζετο ἤδη λεπτομερῶς καὶ ὑπὸ ἄλλο πνεῦμα.

Οἱ ἐπαγγελματικοὶ κύκλοι (ἐπιχειρηματιῶν καὶ λογιστῶν) προ-

1. Βλ. καὶ A. BRUNET: ἔνθ' ἀν. σελ. 263, A. SCHNETTLER: Das Rechnungswesen Industrieller Betriebe (3η ἔκδ.) σελ. 59 ἑπ. Berlin 1939.

2. Ἡ εἰσηγητικὴ ἐκθεσις τονίζει ὅτι: Die neuen Ziele der deutschen Wirtschaft fordern vom Unternehmer gesteigerte Leistung und erhöhte Wirtschaftlichkeit. Voraussetzung für die Erfüllung dieser grossen Aufgabe ist die gründliche Erkenntnis und vollständige Erfassung sämtlicher betrieblichen Vorgänge. Damit ist ein gut ausgebautes Rechnungswesen Grundelement der Neugestaltung der betrieblichen Organisation».

3. Καὶ ἄλλων Σχεδίων: τῆς V.D.M.A. (1927), τοῦ καθ. Schnettler κ. ἄ.

4. Ἐξ ὁδὸ περιπλοκαὶ τινέσ, μελετώμεναι εἰς τὴν ἐπομένην § Περὶ Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου.

5. Καὶ πρὸ τῆς θεσπίσεως τοῦ γενικοῦ Σχεδίου εἶχον ἐκπονηθῆ κλαδικὰ τινὰ Σχέδια ὑπὸ τῶν ἐπιτροπῶν τοῦ Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, ὡς:

R. K. W. ἀρ.	9	Einheitsbuchführung für	mittlere Maschinenfabriken
»	» 14	»	» den Braunkohlenbergbau
»	» 33	»	» mittlere Eisengiesereien
»	» 31	»	» Webereien
»	» 47	»	» Brauereien
»	» 56	»	» Ziegeleien

6. Σχ. βλ. A. SCHNETTLER: ἔνθ' ἀν. σελ. 272 ἑπ.

έβαλον αντίδρασιν τινα, ταχέως ύπερνικηθεΐσαν χάρις εις τήν γενομένην προσπάθειαν διαφωτισμοῦ¹ καί τήν θέσπισιν μεταβατικῶν νομοθετικῶν διατάξεων (1938 καί 1939).

• *Ἦνωμ. Πολιτεΐαι Ἀμερικῆς*. Ὁ νόμος τοῦ 1933 National Recovery Act (N. R. A.) παρείχε τὸ δικαίωμα εις τὸν Πρόεδρον τῶν Η. Π. Α. ὅπως ἐπιβάλλῃ εις τοὺς διαφόρους κλάδους τῆς βιομηχανίας καί τοῦ ἔμπορίου κανόνας ὁμοιομόρφου τηρήσεως τῶν λογαριασμῶν. Δέν παρέστη ἐν τούτοις ἀνάγκη ἐξαναγκασμοῦ, διότι μέ τήν ὑποκίνησιν τῶν Ἐμπορικῶν Ἐπιμελητηριων, (Ἰδίᾳ τῆς Washington, 125 ἑπαγγελματικαὶ ἐνώσεις (ἔμποροβιομηχανικαὶ) ὄλων τῶν κλάδῶν ἐξέπόνησαν οἰκιοθελῶς εἰδικῶν ἐκάστη ἐνιαίῳ Σχέδιον Λογαριασμῶν², οὕτως ὥστε νά συγκεντροῦνται ὁμοειδῆ καί συγκρίσιμα στοιχεῖα. Ἡ ἰδιότης ὡς μέλους μιᾶς ἐνώσεως συνεπάγεται τήν ὑποχρέωσιν ἐφαρμογῆς τοῦ οἰκείου εἰδικοῦ Σχεδίου. Συνεπῶς ταῦτα εἶναι συμβατικῶς ὑποχρεωτικά.

Ἡ πολεμικὴ περίοδος προώθησεν ἀκόμη περισσότερον τὸν θεσμόν, δοθέντος ὅτι ἡ διάθεσις κρατικῶν παραγγελιῶν προϋπέθετε δυνατότητα ἐλέγχου τοῦ κόστους βάσει ἐνιαίων κανόνων.

Εἰς τήν κίνησιν ταύτην ἐνοποιήσεως τῆς Λογιστικῆς σημαντικὴ εἶναι ἡ συμβολὴ ὀργανισμῶν ὡς τὸ American Institute of Accountants, ἡ National Association of Cost Accountants κ.ἄ. Καθολικὴ σχεδὸν ἐμφανίζεται ἡ ὁμοιόμορφος κατάρτισις τοῦ ἰσολογισμοῦ καί τοῦ λ/σμοῦ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως, συνεπείᾳ εἰδικῶν διατάξεων (φορολογικῶν, χρηματιστηριακῶν, κ.ἄ.).

• *E. S. S. A.* Ὡς γνωστὸν ἡ Σοβιετικὴ οἰκονομία διεξάγεται βάσει γενικῶν σχεδίων ρυθμιζόντων τήν παραγωγὴν, τὰς μεταφοράς, τήν κατανάλωσιν, τήν χρηματοδότησιν τῶν οἰκ. μονάδων κτλ. Συνεπῶς ἡ λογιστικὴ ὀργάνωσις τούτων εἶναι προσηρμοσμένη πρὸς τὰς ἐπιδιώξεις τῶν οἰκ. σχεδίων, παρέχουσα στοιχεῖα ἐμφαίνοντα τὰς πραγματοποιήσεις καί χρήσιμα διὰ τήν κατάστρωσιν τῶν ἐπομένων σχεδίων. Κατὰ ταῦτα ἡ λογιστικὴ τῶν μικρο-μονάδων ἀποτελεῖ ἀκρογωνιαῖον λίθον τῆς σοβιετικῆς οἰκονομίας, αἱ δὲ ἐπιτευχθεῖσαι πρόοδοι εις τὸν τομέα τοῦτον, εἶναι τεράστιαι. Χαρακτηριστικὸν εἶναι ὅτι παραλλήλως πρὸς τὰς ἐγγραφὰς κατὰ ποσότητα καί ἀξίαν,

1. Προέχων ὑπῆρξεν ἐν προκειμένῳ ὁ ρόλος τῶν Ἀνωτάτων Οἰκονομικῶν Σχολῶν καί τῶν ἀποφοίτων αὐτῶν, τῶν Σωματείων Λογιστῶν (Beedigte Bucherrevi-soren) κ.ἄ.

2. Κατάλογον τοιούτων ἐνώσεων βλ. ἐν ε. στυδ.: Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staten v. America, σελ. 59, Bühl - Baden 1935. Ἐπίσης Α. Γ. Β. Γ.: Τὰ Λογιστικά πλάνα.

γίνονται τροπαί και ύπολογισμοί εις *ημέρας εργασίας*, ή δέ αναλυτικότης τής λογ. παρακολουθήσεως προχωρεί μέχρι των επί μέρους εργαστηρίων (ateliers) ή και μικροομάδων εργασίας. Πλουσίαν ανάπτυξιν των εκεί κρατούντων παρέχει ο Α. Brunet¹.

● *Γαλλία*. Το πρώτον Λογιστικόν Σχέδιον εισήχθη τό 1942 επί γερμανικής κατοχής, κατηργήθη δέ μετά τήν άπελευθέρωσιν, λόγω τής προελεύσεώς του και των όμολογουμένως μεγάλων δυσχερειών έφαρμογής του. Το μεταγενεστέρως θεσπισθέν (1947) μελετώμεν εις τήν έπομένην § 2, σελ. 288.

● *Ελβετία*. Το 1945 έδημοσιεύθη τό υπό τοϋ καθ. Κ. Käfer έκπονηθέν, αίτήσει τής Schweizerische Gewerbeverband, Λογ. Σχέδιον. Γνωρίσματα αυτού είναι:

— ή διαστολή των λογαριασμών Ε και Π εις δύο κλάσεις² (1 και 2).

— ότι ή ανάπτυξις των λ/σμων έκάστης κλάσεως δύναται να γίνη κατά τέσσαρα κλιμάκια (stufen). Άναλόγως τοϋ μεγέθους αύτης έκάστη έπιχείρησις υλοθετεί τήν προσηρμοσμένην εις τας ανάγκας αύτης ανάπτυξιν (κλιμάκιον).

— ότι προνοεί και παρέχει κανόνας κοστολογήσεως έξυπρετικούς τής βιοτεχνίας (ύπολογισμός: τόκου ίδιων κεφαλαίων, προσωπικής εργασίας, ιδιοκαταναλισκομένων προϊόντων κτλ.).

Πρόκειται περί γενικοϋ, προαιρετικής έφαρμογής Σχεδίου. Εις τήν πράξιν έχει υιοθετηθῆ υπό πλείστων επαγγελματικών οργανώσεων και εφαρμόζεται εύρύτατα, κατόπιν έκπονήσεως ειδικών Σχεδίων³.

6 Προϋποθέσεις και προβλήματα καταρτίσεως γενικοϋ Λογ. Σχεδίου. Ός έκ τής φύσεως και τοϋ προορισμοϋ του, έν γενικόν Σχέδιον προϋποθέτει τήν μελέτην και έπιτυχη έπίλυσιν των έξης:

τοϋ καθορισμοϋ ακριβοϋ οικ. όρολογίας των καταχωρητέων έγγραφών (έννοιαι: όργανικών και άνοργάνων έξόδων· έξόδων, βαρών χρήσεως, προβλέψεων, κρατήσεων, ύπολογιστικών έκπτώσεών⁴, έξόδων κτλ. κτλ.). Δι' όσους γνωρίζουν τήν ώς πρός τοϋς όρους τοϋ·

1. Βλ. Α. BRUNET: ένθ. άν. σελ. 278—314.

2. Εις τα άλλα Λογ. Σχέδια ή αύτή κλάσις περιλαμβάνει αναμίκτους λογαριασμούς Ε και Π.

3. Τοιαύτα είναι:

Kontenrahmen für Buchdruckereien, Zürich 1948.

Kontenplan für gewerblichen Bürgschaftsgenossenschaften, Bern 1949.

Kalkulation u. Rechnungswesen des Baugeschäftes, Zürich 1948 κ.ά. πολλά.

4. Η φορολ. νομοθεσία επηρεάσθη έν Γαλλία έκ τοϋ καθορισμοϋ ακριβοϋ λογ. όρολογίας.

τους κρατούσαν υποκειμενικότητα περιτεύει ή έξαρσις τοῦ γεγονότος.
 ↙ τοῦ καθορισμοῦ ἐνιαίου τρόπου ἀποτιμήσεων ἐν ἀρμονίᾳ πρὸς τὴν ἰσχύουσαν φορολογικὴν νομοθεσίαν.

↘ τῆς ὀρθολογικῆς κατατάξεως τῶν λογιστικῶν δεδομένων.
 ↘ ὁμοιομόρφων (κατὰ κλάδους) κανόνων κοστολογήσεως (ἦ-τοι : καθορισμοῦ τῶν κοστολογησίμων καὶ μὴ στοιχείων, καθορισμοῦ ἐνιαίων συντελεστῶν καταλογισμοῦ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων, υλοθετήσε-ως ἢ μὴ ἀρχῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως, ὁμοιομόρφου τρόπου χει-ρισμοῦ θετικῶν καὶ ἀρνητικῶν στοιχείων κόστους¹, κτλ.).

+ ἐνιαίου τρόπου σχηματισμοῦ τοῦ λ/σμοῦ (ἢ λογαριασμῶν) ἐκμεταλλεύσεως.

— ὁμοιομόρφου καταρτίσεως λογ/σμοῦ ἀποτελεσμάτων χρήσεως
 ↘ μὲ ἐπιστέγασμα τούτων : ἐνιαίον τύπον ἰσολογισμοῦ, οὐχὶ μόνον ὡς πρὸς τὴν *ἐξωτερικὴν ἐμφάνισιν* (κατάταξιν στοιχείων κτλ.) ἀλλὰ καὶ ὡς πρὸς τὸ *οὐσιαστικόν του περιεχόμενον*.

Ἐξ ὧν τῶν ἐπιτεύξεων τούτων, ἀπορρέει τὸ θεμελιῶδες πλεονέκτημα ὅτι τὰ βάσει *Λογ. Σχεδ.* συγκεντρούμενα λογιστικά δεδομένα εἶναι *ἀπολύτως συγκρίσιμα* καὶ συνεπῶς πράγματι διαφω-τιστικά.

7 Ἱσημοσύνη Λογιστικῶν Ἰσχυδίων. Τὰ νομοθετημένα ἢ μὴ τοιαῦτα ὀχι μόνον ἀποτελοῦν *ἓνα ἄλλα* εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τῆς Λογιστικῆς, ἀλλὰ —κυρίως
 ↙ ἀποφασιστικὸν σταθμὸν εἰς τὴν ἀναγνώρισιν τοῦ *πραγματικοῦ βόλου* αὐτῆς ἐντὸς τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας. Ἡδη ἀπὸ τοῦ 1929 ὁ πρῶ-τοπόρος *Schmalenbach* ἔγραφε : «κατενοήθη σχετικῶς ἀργά ὅτι ἓνα καλῶς συγκεκροτημένον *Λ. Σ.* εἶναι ἰσχυρὸς παράγων τῆς καθόλου ὀρθολογικῆς ὀργανώσεως»². Ἐπίσης ἡ *Commission de normalisation des comptabilités* εἰσηγουμένη τὸ σχέδιον ἐτόνιζεν ὅτι τοῦτο «συνιστᾷ ἀποτελεσματικὸν ὄργανον τῆς οἰκονομικῆς ἀνασυγκροτήσεως τῆς χώρας καὶ μίαν τῶν προϋποθέσεων ταύτης».

Τὴν πράγματι μεγίστην Ἱσημοσίαν τῶν συγχρόνων *Λ. Σχ.* ἐξε-τάζομεν κατωτέρω ἀπὸ τῶν ἀκολουθῶν ἀπόψεων :

● *Ἀπομνημονεύματα Κοινωνικῆς Οἰκονομικῆς.* Ἡ στατιστικὴ συγκέντρωσις ἀπαραιτήτως τυποποιημένου, ἡλεγμένου καὶ ἀκριβοῦς ἀριθμητικοῦ ὕλικου, κατὰ βούλησιν ἀναλυτικοῦ, ἀποτελεῖ προϋπόθεσιν διὰ :
 ↘ τὴν κατάρτισιν τῶν *ἐθνικῶν ἰσχυδίων*. Πράγματι ὁ ὕπολογι-σμός τοῦ ἐθνικοῦ εἰσοδήματος καὶ τῆς θεμελιώδους οἰκ. ἐξισώσεως : *παραγωγή = κατανάλωσις + ἐπενδύσεις*, ἐγένετο εἰς τὸ παρελθόν

1 Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχ. Λογιστικὴ, σελ. 129.

2 Βλ. Ε. SCHMALENBACH : *Der Konterahmen* σελ. 10. 2α ἐκδ. 1929.

μόνον βάσει δεδομένων κατά προσέγγισιν, άνομοιογενών και έν πολλοίς άνακριβών. Διά τής γενικευμένης έφαρμογής Α. Σχ. ο κόσμος τών οικ. κυττάρων δύναται νά προμηθεύση ένα σημαντικό μέρος τοῦ άναγκασιούτος ύλικού. Ούτω τά Α. Σχ. άποβαίνουσιν σὺν τῷ χρόνῳ ἢ φυσική γέφυρα, ἢ ὅποια δύναται νά ένώση έπιτυχῶς τόν κόσμον τής μικρο-οικονομίας πρὸς τὰς έρεύνας τών προβλημάτων τής μακρο-οικονομίας¹.

Σχεδιασμένη οικονομία ἢ άπλῶς έλεγχόμενη τοιαύτη δέν δύναται νά άσκηθῆ παρά μόνον κατόπιν βαθείας και άκριβοῦς γνώσεως τής ζωῆς τών οικον. μονάδων. Ἡ καθιέρωσις Α. Σχ. εἶναι μια έπιτακτική άνάγκη, συγχρόνως δέ *ένα σημεῖον τῶν καιρῶν*. Μετρεῖ ἄλλην τῆν άπόστασιν ἢ ὅποια χωρίζει τὰς αντίληψεις τής άναρχικῆς άτομοκρατικῆς οικονομίας¹ ἀπὸ τὴν σύγχρονον έπίπονον πορείαν πρὸς τὴν ὀρθολογικήν άνσμόρφωσιν αὐτῆς.

— τόν άγορανομικόν έλεγχον. Ἡ παρ' ἡμῖν πείρα κατέδειξε πόσον βραδύς, δυσχερής, άναποτελεσματικός διά τὸ κράτος και συγχρόνως άδικος διά τὰς έπιχειρήσεις άπέβη ὁ έλεγχος τοῦ κόστους και τοῦ υπερβολικοῦ κέρδους, έλλείψει άξιόπιστων και άποδεικτικῶν λογιστικῶν στοιχείων. Ἡ καθ' ὁμοιεῖδῃ τρόπον κοστολόγησις κατὰ κλάδους θά έπέτρεπε άμεσον και άσφαλή έλεγχον, θά άπέτρεπε δέ ἀπὸ πλείστας άβασίμους άγορ. διώξεις. Λίαν ὀρθῶς παρατηρεῖ ὁ Brunet ὅτι αἱ χῶραι εἰς τὰς ὅποιας έπέτυχεν τὸ περισσότερο ὁ έλεγχος τῶν τιμῶν (Μ. Βρεταννία, Η.Π.Α., Γερμανία, Ἑλβετία) εἶναι άκριβῶς αἱ χῶραι ὅπου ἡ λογιστική στάθμη, ειδικώτερον ἢ τυποποιήσις τῶν έγγραφῶν, εἶναι ἡ ὕψηλότερα.

— τόν φορολογικόν έλεγχον. Ἄνεκδιήγητοι εἶναι αἱ περιπέτεαι τῶν έφοριακῶν έλεγκτῶν εἰς τὰ ἄδυτα τῶν λογιστηρίων, ειδικώτερον παρ' ἡμῖν. Ἡ ὑποκειμενικότης και ἡ άναρχία ἢ ὅποια χαρακτηρίζει τὰς έγγραφάς και τοὺς ὑπολογισμοὺς καθιστοῦν τὸ έργον τῶν έφοριακῶν πολὺ δυσχερές και κατ' άνάγκην βραδύ. Ἡδη διά τής εισαγωγῆς τοῦ Κ Φ Σ, τὸ κακόν έμετριάσθη κάπως. Ἄπανταχοῦ ὅμως έξαιρεται ἡ συμβολή τῶν Α. Σχ. εἰς τὴν διευκόλυνσιν τοῦ φορολογικοῦ έλέγχου. Πράγματι ὁ έλεγκτῆς γνωρίζει *ἐκ τῶν προτέρων*, ποῖοι οἱ τηρούμενοι εἰς δοθέντα κλάδον λογαριασμοί, ποῖον τὸ άκριβές περιεχόμενον αὐτῶν, ποῖα ἢ διέπουσα τούτους συνδεσμολογία, ποῖοι οἱ βάσιμοι και παραδεδεγμένοι ὑπολογισμοί κτλ. Ἐξ οὗ ὁ έλεγχος καθίσταται ταχύς, άκριβής και άπληλαγμένος αὐθαίρεσιῶν, ὀφειλομένων συνήθως εἰς άνεπαρκῆ κατανόησιν τῶν πραγμά-

2. Βλ. Κεφ. 1 σελ. 12.

των Προσθέτως, καθιστᾶ δυνατὴν τὴν ἐξευδίκεισιν τῶν ἐλεγκτῶν κατὰ κλάδους καὶ ὑποκατηγορίας τούτων, μὲ τὴν ἐντεθθεν ἀπορρέουσαν βελτίωσιν τῆς ὑπηρεσιακῆς ἀποδόσεως αὐτῶν.

● *Ἀπομικρὸν ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς.* Τὰ ἀνωτέρω λεχθέντα ἔχουν ἤδη τὴν ἀντανάκλασιν τῶν εἰς τὴν σφαῖραν τῶν συμφερόντων τῆς οἰκονομικῆς μονάδος. Εἰδικώτερον ὁμῶς διὰ τοῦ *Α. Σχ.* συστηματοποιεῖται, εἰς ἀνεπίτευκτον μέχρι τοῦδε κλίμακα :

— ἡ συλλογὴ συγκρισίμων δεδομένων ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως κατὰ χρονικὰς περιόδους. Διότι ἄνευ *Α. Σχ.* ἡ συχνὴ μεταβολὴ τοῦ περιεχομένου τῶν λογαριασμῶν, τῆς ὁμαδοποιήσεώς των, τῆς συλλειτουργίας αὐτῶν κ.τ.λ. αἶρει τὴν συγκριτικὴν ἱκανότητα τῶν ἀριθμῶν. Κατὰ μείζονα λόγον αὕτη εἶναι ἐντελῶς ἀδύνατος ἀπὸ ἐπιχειρήσεως εἰς ἐπιχείρησιν. Τὴν δυνατότητα ταύτην παρέχουν μόνον τὰ ἐνιαῖα *Α. Σχέδια.* Ἡ σύγκρισις, μεταξύ ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων, δεδομένων ὡς ὁ κύκλος ἐργασιῶν καὶ ἡ ἐποχιακὴ του διαμόρφωσις, ἡ ἑκατοστιαῖα ἀναλογία τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, ἡ σχέσις τῶν ἀποθεμάτων πρὸς τὸ κυκλοφοριακὸν ἐνεργητικόν, ἡ ἀναλογία τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἐπὶ τοῦ κόστους, κ. ἄ. ἀποτελοῦν σημερον τὴν βάσιν τῆς ὀρθολογικῆς διακυβερνήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων

— ὁ ἔλεγχος τῆς πιστοληπτικῆς ἱκανότητος. Λόγω τῆς συστηματικῆς κατατάξεως τῶν στοιχείων, τῆς ὁμοιογενείας τοῦ περιεχομένου τῶν λ/σμῶν καὶ — ἐμμέσως — τῆς ἀριθμητικῆς των ἀσφαλείας, ἡ ἐκτίμησις τῆς πιστοληπτικῆς ἱκανότητος βάσει ἀκριβῶν καὶ ἐπαρκῶν ἀριθμοδεικτῶν, καθίσταται εὐχερεστέρα καὶ ἀποτελεσματικὴ.

— ἡ σύνταξις καὶ ὁ ἔλεγχος τοῦ ἰσολογισμοῦ. Ἀνάλογα δυνάμει θὰ νὰ εἴπομεν ὡς πρὸς τὴν κατάρτισιν τοῦ ἐτησίου ἰσολογισμοῦ. Τὰ Διοικ. Συμβούλια δὲν ἐμβαθύνουν πάντοτε ἢ δὲν ὑπεισέρχονται εἰς τὸ ἀριθμητικὸν κατασκευάσμα τοῦ ἰσολογισμοῦ, ὁ ὁποῖος εἶναι κατὰ κανόνα προϊόν τῶν ἀντιλήψεων καὶ τῆς ἱκανότητος τοῦ ἀρχιλογιστοῦ. Ἡ ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς ἐνιαίου *Α. Σχ.* τυποποιήσις τοῦ ἰσολογισμοῦ περιορίζει κατὰ πολὺ τὴν ὑποκειμενικότητα ταύτην καὶ διευκολύνει τὸ ἔργον τῶν ἐλεγκτῶν εἰς τὰς ἀν. ἐταιρείας.

● *Ὁργάνωσις τῶν Λογιστηρίων.* Εἶναι καιρὸς νὰ κατανοηθῇ καὶ παρ' ἡμῖν εὐρύτερον ποῖα ἡ *τεραστία ὀργανωτικὴ σημασία* ἐνός *Λογ. Σχεδίου* — ἔστω καὶ ἰδιωτικῆς ἐκπονήσεως (ἐν ἀναμονῇ γενικοῦ τοῦ οὔτου) διὰ τὸ καθ' ἡμέραν ἔργον τῶν λογιστηρίων. Ἐνδεικτικῶς μόνον θὰ ἀπαριθμήσωμεν τὰ ἀκόλουθα :

— τὸ προσωπικὸν ἐξοικειοῦται ταχέως μὲ τὴν παγίαν κατάταξιν τῶν λογαριασμῶν, τὸν συμβολισμόν αὐτῶν, τὴν σύλλειψιν

των, οὕτως ὥστε καθίσταται εὐχερῆς κάθε ἀναπλήρωσις, μετὰταξις, ἀντικατάστασις ὑπαλλήλων (ἰδίᾳ ὁσάκις λειτουργοῦν ὑποκαταστήματα, πρακτορεῖα, πρατήρια ἢ ἐργοτάξια).

✓ τὸ ἀνοιγμα νέων λογαριασμῶν δὲν γίνεται εἰκῆ· καὶ ὡς ἔτυχε. Ἡ ἀνάγκη ἀκριβοῦς ἐντάξεως τοῦ νέου λογαριασμοῦ εἰς τὸ σχέδιον λ/σμῶν προϋποθέτει ὅτι ἔχει προκηλοισθῆ σαφῶς ποῖα ἢ φύσις καὶ τὸ περιεχόμενον αὐτοῦ· συνεπῶς καὶ ὁ περαιτέρω αὐτοῦ λογιστικὸς χειρισμὸς. "Ἄλλως ἐπέρχεται ἡ γνωστὴ συσσώρευσις λ/σμῶν μὲ ἀνάμικτον, ἕτερογενές, περιπτωσιακὸν περιεχόμενον, χωρὶς ἀξιολόγησιν τῆς διαβαθμίσεώς των κτλ., κατὰ τὸ ρητὸν «πλίνθοι τε καὶ κέραμοι ἀτάκτως ἐρριμμένα».

✓ ὁ δι' ἀριθμῶν συμβολισμὸς τῶν λογαριασμῶν¹ διευκολύνει τὴν δι' ἀπλῶν μηχανογραφικῶν μέσων διαξαγωγήν τῆς ἐργασίας (τήρησιν καρτελῶν δευτεροβαθμίων λογαριασμῶν κτλ.).

✓ ἐπιτρέπει εὐχερῆ, τυποποιημένην σύνταξιν μηνιαίων ἰσοζυγίων¹ καὶ καταστάσεων (ἀναλύσεως κύκλου ἐργασιῶν, συναλλαγματικῆς position, προϋπολογισμοῦ ρευστότητος κτλ.)² πρὸς ὑποβολὴν εἰς τὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

✓ ἀποτελεῖ ἐν γένει τὸν ἐπιτελικὸν χάρτην, ἄνευ τοῦ ὁποίου δὲν εἶναι δυνατὴ ἡ ἀπὸ περιωπῆς ὀρθολογικῆ καὶ ἐπιστημονικῆ διεύθυνσις σοβαροῦ λογιστηρίου, συνεπῶς καὶ τῆς ἐπιχειρήσεως.

● *Ἐπίδοσις ἐπὶ τῆς λογιστικῆς μορφώσεως.* Αὕτη συνάγεται ἤδη ἐκ τῶν προλεχθέντων. Ἡ ἀνάγκη κατανοήσεως τῆς πλοκῆς καὶ τῶν προβλημάτων ἑνὸς Λογ. Σχεδίου ἀνυψώνει τὴν περὶ Λογιστικῆς ἀν. τίληψιν καὶ εἰσάγει τὸν σπουδάζοντα ἀπὸ τῆς εὐρείας, κεντρικῆς θύρας τοῦ γνωσιολογικοῦ τούτου οἰκοδομήματος (ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὴν «θύραν ὑπηρεσίας» ποῦ ἀποτελεῖ ὁ κανὼν «ὁ λαμβάνων χρεοῦται καὶ ὁ δίδων πιστοῦται»). Πολὺ εὐστόχως ὁ Ι. Χρυσοκέρης γράφει: «ἡ διδασκαλία τῆς Λογιστικῆς οὐδεμίαν εἶχε σημειώσει πρόδοον ἀπὸ δύο ἤδη αἰώνων» ἐδιδάσκετο κατὰ τὸ 1930, ὅπως κατὰ τὸ 1600 ἢ 1700. Ἡ ἐκπαιδευτικὴ αὕτη στειρώσις ὀφείλετο εἰς τὴν ἀνυπαρξίαν γενικῆς κατευθύνσεως καὶ γενικῶς ἐφαρμοζομένης καὶ ὁμοιομόρφου λογιστικῆς ὀρολογίας. Ὑπῆρχον ἀπειροὶ λογιστικαὶ διάλεκτοι χωρὶς νὰ ὑπάρξῃ ἑνιαία λογιστικὴ γλῶσσα».

Τὴν γλῶσσαν ταύτην ἀπεργάζοντα τὰ σύγχρονα Λογ. Σχέδια,

1. Βλ. τύπον συστηματοποιημένου ἰσοζυγίου (balance ordonnée ἐν: c. n. o. f.: Plan rationnel, κτλ. σελ., 10.

2. Παρ' ἡμῖν ὁμοιομόρφους λογ. καταστάσεις ὑποβάλλουν αἱ τράπεζαι εἰς τὸ Ὑπ. Οἰκονομικῶν καὶ Τραπευ. Ἑλλάδος (N. 3434/1927).

τοσοῦτω μᾶλλον ποῦ ἤδη γίνονται ζυμώσεις—ἴσως ἀκόμη πρόωροι—ἐκπονήσεως διεθνούς τοιούτου¹.

§ 2

ΜΕΛΕΤΗ ΓΑΛΛΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

● **Διόρθώσεις.** Ὡς προκύπτει ἐκ τοῦ ἐπομένου ἐγχρώμου διαγράμματος—τοῦ ὁποίου συνιστᾶται ζωηρῶς ἡ προσεκτικὴ μελέτη—τὸ σύνολον τῶν λογισμῶν μιᾶς ἐπιχειρήσεως ὀφείλει νὰ καταταχθῆ εἰς δέκα (10) κλάσεις καὶ νὰ ταξινομηθῆ καταλλήλως ἐντὸς τούτων. Αἱ δέκα κλάσεις διακρίνονται εἰς *τρεις* μεγάλας κατηγορίας :

- τὴν *Γενικὴν λογιστικὴν*
- τὴν *Ἀναλυτικὴν λογιστικὴν τῆς ἐκμεταλλεύσεως*
- τὴν *Στατιστικὴν*.

α'. Ἡ Γενικὴ Λογιστικὴ περιλαμβάνει τὰς κλάσεις 1—8 καὶ εἶναι *κοινὴ* δι' ὅλας τὰς ἐπιχειρήσεις εἴτε αὗται κοστολογοῦν (ἐσω-λογιστικῶς) εἴτε ὄχι. Ὑποδιαιρεῖται δὲ εἰς τὰς ὁμάδας :

— *κλάσεις 1—5.* Λογαριασμοὶ Ἰσολογισμοῦ (c. de bilan) ἦτοι στοιχείων συνιστώντων τὸ ἐνεργητικὸν καὶ παθητικὸν (στοιχείων περιουσίας).

— *κλάσεις 6—7.* Λογαριασμοὶ διαχειρίσεως (c. de gestion), ἦτοι ἐξόδων καὶ ἐσόδων κατ' εἶδος (βλ. σχ. ἀναπτύξεις Κεφ. 6 σελ. 161).

— *κλάσις 8.* Λογαριασμοὶ Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως, κερδῶν, ζημιῶν, ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

Εἰς τὰς *τρεις* ταύτας ὁμάδας περικλείεται, ὡς ἐλέχθη, ἡ ὅλη Γενικὴ λογιστικὴ καὶ δὴ κατὰ τὸ ἐξῆς θεωρητικὸν σχῆμα :

- | | |
|--|--------------------------|
| — Λ/σμοὶ στοιχείων ἐνεργητικοῦ - παθητικοῦ | =στατική περιουσία |
| — Λ/σμοὶ ἐξόδων - ἐσόδων | =δυναμικὴ περιουσία |
| — Λ/σμοὶ ἀποτελεσμάτων | =μέτρησις ἀποδοτικότητος |

Συνεπῶς διὰ τῶν *θ-κλάσεων* τῆς Γενικῆς λογιστικῆς ἐξυπηρετοῦνται πλήρως αἱ ἀνάγκαι ἐπιχειρήσεων *πάσης* φύσεως.

β'. Ἡ Ἀναλυτικὴ λογιστικὴ τῆς ἐκμεταλλεύσεως, προαιρετικῆς τηρήσεως, προορίζεται διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι προβαίνουν εἰς ἐσωλογιστικὴν κοστολόγησιν βιομηχανικοῦ ἢ ἐμπορικοῦ τύπου.

Χαρακτηριστικὸν γνώρισμα τοῦ γαλλ. Λογ. Σχεδίου εἶναι ὅτι ἐπεδιώχθη ὅπως ἡ κλάσις 9, δηλ. ἡ Ἀναλ. λογιστικὴ ἐκμεταλλεύσεως, ἀποβῆ ἐντελῶς ἀνεξάρτητος, δυναμένη νὰ συνδεθῆ ἢ ὄχι—κατὰ

1. Σχετικῶς βλ. Rev. Internat. de Sciences Economiques et Commerciales (R.I.S.E.C.) No 7, Bruxelles 1953 καὶ M. MURPHY: Selected Readings in Accounting and Auditing, σελ. 355, N. York 1953.

βούλησιν — πρὸς τὴν Γενικὴν λογιστικὴν. Ἡ τοιαύτη αὐτοτέλεια ἐκρίθη ἀναγκαία διὰ τοὺς ἑξῆς λόγους :

— πολλάκις θεωρεῖται σκόπιμον ὅπως ἡ «λογιστικὴ κόστους» τηρεῖται μυστικὴ, ἐντοπιζομένη εἰς ἴδια βιβλία καὶ ὅπως ἀπασχολῆ ἰδιαιτέραν ὑπηρεσίαν. Τὸ τελευταῖον τοῦτο εἶναι ἄλλωστε ὁ κανὼν εἰς τὰς μεγαλύτερας ἐπιχειρήσεις, ἀνεξαρτήτως ζητήματος ἐξομυθειας¹.

— ὁ ρυθμὸς τῶν ἐγγραφῶν δὲν συμβαδίζει πρὸς τὸν τῆς Γενικῆς λογιστικῆς. Συνήθως εἶναι ἑτερόχρονος : προτρέχει ἢ ὕστερεῖ. π. χ. μία δαπάνη (ἠλεκτρικὸν ρεῦμα, ἔξοδα μεταφορᾶς, κτλ.) κοστολογεῖται (προϋπολογιστικῶς) ἔστω καὶ ἐάν δὲν ἐνεφανίσθη ἀκόμη εἰς τὴν Γενικὴν λογιστικὴν. Ἀντιστρόφως δαπάνη καταχωρηθεῖσα εἰς τὴν Γεν. Λογ. δύναται νὰ μὴ περιληφθῆ, ἔστω καὶ προσωρινῶς, ἐν τῇ Ἀναλ. λογ. ἐκμεταλλεύσεως.

Γενικῶς ἔχομεν :

Γενικὴ Λογιστικὴ
Ἐξοδ., κατὰ χρόνον πραγματοποιήσεως

Ἀναλ. Λογ. Ἐκμεταλλεύσεως
Ἐξοδ., κατὰ χρόνον ἀναλώσεως ἢ καταλομοῦ.

— Ἡ ἀνεξαρτοποίησις ὅθεν τῶν δύο ομάδων εἶναι ποικιλοτρόπως σκόπιμος : διὰ τὴν αὐτοτέλειαν τῆς ὀργανώσεως, τῶν βιβλίων, τοῦ ἀσκουμένου ἐιδικοῦ ἐλέγχου κτλ.

Αἱ ἐγγραφαὶ τῆς κλάσεως 9 — δυνάμεναι νὰ ἀποτελέσουν κλειστὸν (αὐτοτέλες) κύκλωμα ἐγγραφῶν, ἐντάσσονται ἡ ὄχι — κατὰ βούλησιν — εἰς τὴν Γεν. Λογιστικὴν. Τὴν αὐτοτέλειαν ταύτην ὑπόδηλοθν αἱ δύο κάθετοι διαχωριστικαὶ γραμμαὶ τοῦ ἐγχρώμου διαγράμματος.

Κατὰ ποῖον τρόπον ἐπιτυγχάνεται ὥστε αἱ ἐγγραφαὶ τῆς κλάσεως 9 νὰ ἀποτελοῦν κλειστὸν κύκλωμα, ἀνεξάρτητον ἐντὸς τοῦ κύκλωματος τῆς γεν. Λογιστικῆς, ἀναπτύσσομεν ἐν σελ. 295.

γ. Τέλος ἡ Στατιστικὴ (ὄρος κάπως ἀνακριβῆς) ἐξυπηρετεῖται ἀπὸ τὴν κλάσιν 10 καὶ περιλαμβάνει λ/σμοὺς ἢ πληροφορίας σχετικὰς πρὸς : ἀνειλημμένας ὑποχρεώσεις καὶ δικαιώματα (ἐγγυήσεις, προαγοράς), κύκλον ἐργασιῶν, ὡς καὶ ἄλλα χρήσιμα στοιχεῖα συνοδεύοντα τὸν δημοσιευόμενον ἰσολογισμόν. Πρόκειται περὶ κλάσεως ἀναμίκτου.

1. Βλ. καὶ M. BOURQUIN : *Traité de Comptabilité industrielle* (κτλ.) Paris 1947.

Ἀνακεφαλαίωσις :

Γενική Λογιστική	}	Κλάσις 1	Λ/σμοί διαρκῶν κεφαλαίων (κεφαλαιοδότησεως)	}	Λ/σμοί ἰσολογισμοῦ
		Κλάσις 2	Λ/σμοί παγιοποιημένων ἀξιών		
		Κλάσις 3	Λ/σμοί ἀποθεμάτων (stocks)		
		Κλάσις 4	Λ/σμοί τρίτων (προσωπικοί)		
		Κλάσις 5	Λ/σμοί χρηματοπιστωτικῆς σφαίρας		
Λογιστική Ἀναλυτικὴ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως	}	Κλάσις 6	Λ/σμοί ἐξόδων κατ' εἶδος	}	Λ/σμοί διαχειρίσεως
		Κλάσις 7	Λ/σμοί ἐσόδων κατ' εἶδος		
		Κλάσις 8	Λ/σμοί ἀποτελεσμάτων		
Στατιστικὴ	}	Κλάσις 9	Λ/σμοί διάμεσοι ὀπλολογιστικοί καὶ ἀποτελ. ἐκμεταλλεύσεως	}	Κοστολόγους
		Κλάσις 10	Λ/σμοί τάξεως κτλ.		
					Ποικίλοι συμπληρωματικὴ καὶ πληροφοροφῶν ἔξω καὶ ἰσολογιστικοί

9 Περιεχόμενον ἐκάστης κλάσεως. Σκόπιμοι παρατηρήσεις εἶναι ὅτι :

— εἰς ἐκάστην τούτων περιλαμβάνονται λογαριασμοὶ δυνάμενοι νὰ ἔχουν τόσον χρεωστικὰ ὅσον καὶ πιστωτικὰ ὑπόλοιπα (εἰς τὸ ἔγχρωμον διάγραμμα ταῦτα ὑποδηλοῦνται διὰ διαφόρου χρώματος).

— ἡ ταξινομησις καὶ ἱεράρχησις τῶν λογαριασμῶν (εἰς πρῶτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους κτλ.) γίνεται κατὰ τὸ δεκαδικὸν σύστημα (τοῦ Dewey) προτιμηθέντος μεταξὺ ἄλλων συναφῶν τρόπων.

Κλάσις 1. Λ/σμοὶ διαρκῶν κεφαλαίων, ἐμφανίζοντες δηλ. τὴν κεφαλαιοδότησιν : λ/σμοὶ κοθαρᾶς περιουσίας, προβλέψεων, ἀλλὰ καὶ μακροπροθέσμων ὑποχρεώσεων (πέραν τοῦ ἔτους) λογιζομένων ὡς χρηματοδοτήσεων διαρκείας (λ.χ. δάνεια Σχεδίου Μάρσαλ).

Κλάσις 2. Λ/σμοὶ παγίων καὶ ἀκίνητοποιημένων στοιχείων, ὡς οἰκοδομῶν, μηχανημάτων, ἀλλὰ καὶ δανείων χορηγηθέντων πέραν τοῦ ἔτους, συμμετοχῶν εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις, ὡς ἐπίσης καὶ τῶν (ἀντιθέτων) λ/σμῶν ἀποσβέσεως τούτων (μὲ πιστωτικὰ ὑπόλοιπα).

Κλάσις 3. Λ/σμοὶ ἀποθεμάτων, πρ. ὑλῶν, ἐτοιμῶν προϊόντων, ἐν κατεργασίᾳ τοιούτων κτλ. ὡς καὶ οἱ λ/σμοὶ προβλέψεως δι' ὑποτίμησιν τούτων (μὲ πιστωτικὰ ὑπόλοιπα).

Κλάσις 4. Λ/σμοὶ τρίτων (προσωπικοί), δηλ. πελατῶν, προμηθευτῶν, ἐταίρων κτλ. (ὄχι ὅμως τραπεζῶν), ὡς ἐπίσης μεταβατικοὶ λ/σμοὶ ὀροσημάνσεως τῆς χρήσεως : προπληρωθέντα ἢ ὀφειλόμενα ἔξοδα καὶ ἔσοδα (λογιζόμενα ὡς ἀπαιτήσεις ἢ ὑποχρεώσεις).

Κλάσις 5. Λ/σμοὶ χρηματοπιστωτικοὶ (financiers), ἧτοι γραμματίων εἰσπρακτέων καὶ πληρωτέων, διαφόρων ἀξιογράφων (ἐντόκων γραμμάτων κτλ.), δανείων λαμβανόμενων καὶ χορηγούμενων (ἀλλὰ

κάτω τοῦ ἔτους = βραχυπροθέσμων) λ/σμῶν τραπεζῶν (καταθέσεων, δανείων), ταμείου κτλ. Κλάσις ἐκ πρώτης ὄψεως ἀνομοιογενής, ἐμφανίζουσα ἐν τούτοις τὰ χρηματικά μέσα καὶ τὰς βραχυπροθέσμους, πιστωτικῆς φύσεως, δοσοληψίας.

Κλάσις 6. Λ/σμοὶ ἐξόδων καὶ ἐπιβαρύνσεων χρήσεως κατ' εἶδος, δλδ. λ/σμοὶ τῶν παντοειδῶν ἐξόδων (ἀσφαλιστρῶν, μεταφορῶν, μισθῶν, ἀποσβέσεων, φόρων, τόκων κτλ.) ἀλλὰ ἐνίοτε προ ὀμαδοποιημένοι λειτουργικῶς (π.χ. "Ἐξοδα γενικῆς διαχειρίσεως"). Ἐπὶ τούτων βλ. Κεφ. 6 σελ. 168. Παρατηρητέον ὅτι ὁ λ/σμὸς "Ἄγοραὶ λογίζεσθαι" ὡς λ/σμὸς δαπάνης¹.

Κλάσις 7. Λ/σμοὶ ἐσόδων κατ' εἶδος, ὡς πωλήσεων (προϊόντων, ὕπηρεσιῶν), ἔργων πρὸς ἰδιοχρησιμοποίησιν, πιστωτικῶν τόκων, ὡς καὶ ἐκπτώσεων λαμβανομένων (ἢ χορηγούμενων: ἀρνητικὸν στοιχεῖον, βλ. Κεφ. 6, σελ. 174).

Κλάσις 8. Λ/σμοὶ ἔκμεταλλεύσεως καὶ ἀποτελεσμάτων, ὡς γενικῆς καὶ κατὰ κλάδους ἐκμεταλλεύσεως, κερδῶν καὶ ζημιῶν (τακτικῶν, ἐκτάκτων, φόρου καθαρᾶς προσόδου) πλεονάσματος² ἢ ἐλλείμματος χρήσεως.

Κλάσις 9. Λ/σμοὶ κοστολογήσεως. Περιλαμβάνει διαμέσους ὑπολογιστικοὺς λ/σμοὺς (comptes réléchés) τῶν ὁποίων τὴν ἀκριβῆ λειτουργίαν ἐξετάζομεν κατὰ τέρω (σελ. 296), τοὺς λ/σμοὺς ὀμαδοποιημένων ἐξόδων κατὰ θέσεις κόστους (βλ. Κεφ. 7, σελ. 183/7), λ/σμοὺς διαφορῶν *γαταλογισμοῦ*, ὡς καὶ λ/σμοὺς ἀνλυτικῶν ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως.

- 10 Ἡ δεκαδικὴ ταξινόμησις** Ἡ ἐντὸς ἐκάστης κλάσεως κατάταξις τῶν λογαριασμῶν εἶναι δυνατόν νὰ γίνῃ κατὰ διαφόρους τρόπους: τὸν ἀλφαριθμητικόν, τὸν ἀλφαριθμητικόν (ἢ μνημονικόν) τοιοῦτον κ. ἄ.³ Εἰς τὸ γαλλικόν Λογ. Σχέδιον ἐπροτιμήθη ἡ δεκαδικὴ ταξινόμησις καὶ βάσει ταύτης ὁ δι' ἀριθμῶν συμβολισμὸς τῶν λ/σμῶν, ὡς ἑξῆς: Ἐκάστη κλάσις ὑποδιαιρεῖται εἰς 10 πρωτοβαθμίους λ/σμούς, ἕκαστος πρωτοβάθμιος εἰς 10 δευτεροβάθμιους καὶ οὕτω καθ' ἑξῆς:

1. Ἄγοραὶ μὴ ἀναλωθεῖσαι τελικῶς μεταφέρονται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς ἀποθεμάτων.

2. Κερδῶν πρὸς διανομήν.

3. Περὶ τούτων βλ. TH. LEROY: La technique du classement, Paris 1951. L. WALRAUENS: Traité de mécanographie comptable, 2 τόμ. Bruxelles 1949. J. SHERWOOD: Constructive Accounting, σελ. 30 ἑπ., N. York 1929. O. BENETT: Accounting, Principles and Practice. Τόμ. II σελ. 15, N. York 1921. G. VOGELWEITH: L'organisation rationnelle dans la conduite des affaires, σελ. 8, Paris 1929. Ἰδίε δὲ MOZZO, ἐνθ' ὄν.

Κλ. 3 'Αποθέματα

30	'Εμπορεύματα
31	Πρώται ύλαι
32	'Υλικά αναλώσιμα
33	'Υπολείμματα
34	Προϊόντα ημικατεργασμένα
35	Προϊόντα έτοιμα

'Ο πρωτοβάθμιος 32 ύλικά αναλώσιμα ύποδιαιρείται εις 10 δευτεροβαθμίους. (320—329).

32 'Υλικά αναλώσιμα

320	'Εφοδιασμοί γραφείου
3200	Γραφική ύλη
3201	'Ανταλλακτικά γραφομηχανών

321	'Υλικά συντηρήσεως μηχανών
322	'Εφοδιασμοί άποθηκών
323	. . . . .
324	Είδη συσκευασίας
325	. . . . .

Κατά ταύτα ό λογαριασμός με τό κωδικοποιημένον σύμβολον 324 σημαίνει.

Κλάσις	3	=	'Αποθέματα
Πρωτοβάθμιος	2	=	'Υλικά αναλώσιμα
Δευτεροβάθμιος	4	=	Είδη συσκευασίας
	3 2 4	=	Είδη συσκευασίας

'Η τοιαύτη ταξινόμησις έμφανίζει όξιοόλογα όργανωτικά πλεονεκτήματα :

- δυνατότητα επέκτασεως αναλόγως τών άναγκών¹
- ύποχρεώνει τό Λογιστήριον, ώς ειπομεν ήδη, νά έντάξη κάθε νέον άνοιγόμενον λογαριασμόν εις τήν άρμόζουσαν κλάσιν και θέσιν. Τοϋτο δέν δύναται νά γίνη παρά μόνον κατόπιν σαφούς καθορισμοϋ τής φύσεως και τοϋ περιεχομένου τοϋ λ/σμοϋ, άποκλειομένης τής έν συνεχείφ άλλοιώσεως τοϋ περιεχομένου αύτοϋ².
- οδηγεί εις όρθολογικήν κατάστρωσιν λογιστικών καταστίσεων όμοιομόρφου βαθμοϋ αναλυτικότητας (μηνιαίως αναλωθέντα ύλικά, τριτοβαθμίων λογαριασμών).
- συνεπάγεται σαφή διαβάθμισιν τών βιβλίων.

1. 'Εάν οι 10 δευτεροβάθμιοι ένός πρωτοβαθμίου δέν έπαρκούν, δυνάμεθα νά τοϋς διπλασιάσωμεν διά τής προσθήκης γράμματος, π.χ. Α 210 — 219, Β 220 — 229.

2. Κατακριτέα ή τάσις τών λογιστηρίων νά δημιουργοϋν προχειρώς και άναίτιώς άσαφείς πρωτοβαθμίους λογαριασμούς («Προσωρινόι λογαριασμοί κτλ.»), με δευτεροβαθμίους πάσης φύσεως (άξιών, ένοχικών σχέσεων, έσόδων, άποτελεσμάτων κτλ.), και εις τοϋς όποίους περικλείεται σημαντικόν μέρος τών όλων έγγραφών τοϋ Λογιστηρίου. Το Λογ. Σχέδιον άποκλείει τοιαύτα... λογιστικά cocktails.

— διευκολύνει την χρησιμοποίησιν ἀπλῶν μηχανογραφικῶν μέσων¹ ἐνιαίας ἀποτυπώσεως (ἤτοι διὰ μιᾶς ἐγγραφῆς γίνεται ἡ ἐνημέρωσις πρωτοβάθμιου, δευτεροβαθμίου λογαριασμοῦ, ἀντιγράφου τούτου (bordereau), ὡς καὶ συνθετικοῦ ἢ ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου (Comptabilité par decalque, Durchschreibe Buchführung).

— παρέχει εἰς τὸ προσωπικὸν ἔντονον τὴν εἰκόνα τῆς συστηματικῆς ὀργανώσεως καὶ τάξεως καὶ διευκολύνει τὸν ἱεραρχικὸν καταμερισμὸν τῶν ἔργων.

¹Ἰδού συνοπτικὸς πίναξ τῆς δεκαδικῆς κατατάξεως, κατὰ τὸν Chardonnet.

Κλάσις	Λ/ομοὶ Πρωτοβάθμιοι	Λ/ομοὶ Δευτεροβάθμιοι	Λ/ομοὶ Τριτοβάθμιοι	Λ/ομοὶ Τεταρτοβάθμιοι
1	10—19	100—199	1000—1999	10000—19999
2	20—29	200—299	2000—2999	20000—29999
3	30—39	300—399	3000—3999	κ. ο. κ.
4	40—49	400—499	4000—4999	
5	50—59	500—599	5000—5999	
6	60—69	600—699	6000—6999	
7	70—79	700—799	7000—7999	
8	80—89	800—899	8000—8999	
9	90—99	900—999	9000—9999	
0	00—09	000—099	0000—0999	

11 Συνδεσμολογία Λ/ομῶν. Κατωτέρω τὴν ἐξετάζομεν εἰς τὰς δύο περιπτώσεις: α) ὅταν δὲν χρησιμοποιεῖται ἡ κλάσις 9, δλδ. ὅταν κινεῖται μόνον ἡ Γενικὴ Λογιστικὴ, β) ὅταν ἡ ἐπιχείρησις, κοστολογουσα ἐσωλογιστικῶς, τηρεῖ καὶ τὴν 9 κλάσιν λ/ομῶν ὁπότε:

— εἴτε τὴν συνδέει πρὸς τὴν ὅλην, γενικὴν λογιστικὴν

— εἴτε τὴν τηρεῖ ἐντελῶς ἀνεξάρτητον, ὡς κλειστὸν αὐτοτελὲς λογιστικὸν κύκλωμα. Ἡ περίπτωσις φαίνεται μᾶλλον σπανία.

Τὸ ἀκόλουθον διάγραμμα συνοψίζει τὴν πορείαν τῶν ἐγγραφῶν εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν.

1. *Ὁχι κατ' ἀνάγκην γραφομηχανῶν.

12 **Αυτότελεια 9ης κλάσεως.** Περιλαμβάνει, ως γνωστόν, (βλ. και σ. 225/26) περισσότερους διαμέσους ύπολογιστικούς λ/σμούς (comptes réfléchis, Verrechnungskonten) εξόδων *ως και* εσόδων.

Οι πρώτοι πιστώνονται διά τά, καθ' ύπολογισμόν, έπιρριπτόμενα επί της παραγωγής (δηλ. φορέων κόστους ή έκμεταλλεύσεως) έξοδα :

Έξοδα Χ καταλογισθέντα	Έκμετάλλευσις Α	Έκμετάλλευσις Β
80	50	30

Οι δεύτεροι *χρεοῦνται* με τὰ πραγματοποιούμενα, περιοδικῶς, έξοδα¹ (ύπολογιζόμενα εις τὸ κόστος αὐτῶν) :

Έκμετάλλευσις Α	Πωλήσεις καταλογισθείσαι
90	90

Ἡ ὄλη συνδεσμολογία δύναται νὰ διεξαχθῆ κατὰ δύο βασικούς τρόπους (έφ' ὅσον γίνεται προαιρετικῶς, χρήσις 9ης κλάσεως).

• **Πρώτος τρόπος.** Οἱ διάμεσοι ύπολογιστικοὶ λ/σμοὶ ἐντάσσονται εἰς τὴν γενικὴν λογιστικὴν ὡς ἀνοικτὸν κύκλωμα.

— *έγγραφαι διαρκούσης τῆς χρήσεως*

Έξοδα καταλογισθέντα	Γενικὴ Έκμετάλλευσις	Έσοδα καταλογισθέντα
60	60 | 60	60

— *έγγραφαι περιοδικαὶ ἢ τέλους χρήσεως*

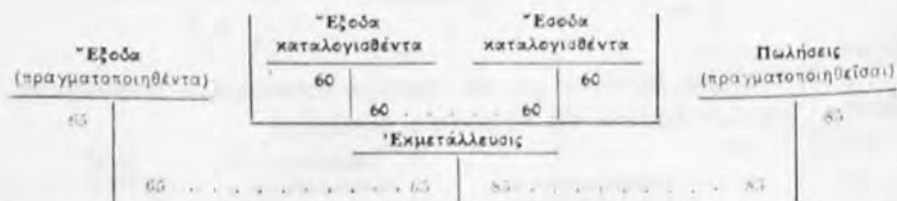
Έξοδα (πραγματοποιηθέντα)	Έξοδα καταλογισθέντα	Γενικὴ Έκμετάλλευσις	Πωλήσεις καταλογισθείσαι
65 | 60	60 | 60	60 | 60	60 | 60
	5 (Ἀποτελέσματα) ²		
	Πωλήσεις (πραγματοποιηθείσαι)		
	60 | 85		
	25 | ↓		
	Ἀποτελέσματα		
	5 | 25		

1. «Signalons enfin qu'on oublie d'imputer les produits comme on impute les charges. Et c'est la une faute lourde de technique». P. GARNIER : La Comptabilité (κτλ.) σελ. 41 Paris 1947.

2. Έξοδα μήπω καταλογισθέντα (différences d'incorporation).

Ἡ ἀνωτέρω πορεία ἐμφαίνει ὅτι οἱ λ/σμοὶ τῆς 9 κλάσεως συνδέονται φυσιολογικά—εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην— πρὸς τοὺς λ/σμοὺς τῆς γενικῆς λογιστικῆς.

● **Δεύτερος τρόπος.** Κλειστὸν κύκλωμα. Οἱ διάμεσοι λ/σμοὶ λειτουργοῦν μεταξύ των αὐτοτελῶς, ὡς ἑξῆς :



οὕτως ὥστε τὰ βιβλία καὶ λ/σμοὶ κοστολογήσεως καθίστανται αὐτοτελεῖ, ἐνδεχομένως ἀπόρρητα, ἀνεξαρτοποιούμενα ἐκ τῶν ἔγγραφῶν τῆς γενικῆς λογιστικῆς καὶ τοῦ χρονικοῦ ρυθμοῦ τούτων.

- 13 **Ἀνάγκη κατατάξεως τῶν ἐξόδων κατ' εἶδος.** Ἀναφερόμενοι εἰς τὰ ἐν σελ. 167/8, 185/9 λεχθέντα, εἶμεθα βέβαιοι ὅτι ὁ σπουδαστὴς διερωτήθη: διατί τὰ ἔξοδα νὰ μὴ τὰ ἔγγραψωμεν *ἀπ' εὐθείας* κατὰ προορισμόν, ἀλλὰ νὰ καταρτίζωμεν φύλλα μερισμοῦ, μὲ τὰς ἐντεῦθεν δυσχερείας, κτλ.: Διότι:

— δι' ὠρισμένα ἔξοδα δὲν εἶναι ἐκ τῶν προτέρων γνωστὸν ποῦ καὶ πῶς θὰ ἀναλωθοῦν (ἠλεκτρικὸν ρεῦμα, ὕλικά ἀναλώσιμα, κ. ἄ.).

— διότι δι' ἑκάστην πληρωμὴν τούτων ἀντιστοιχεῖ *ἓνα* δικαιολογητικὸν (τιμολόγιον, ἀπόδειξις, μισθοδοτικὴ κατ' ἴστας κτλ.) θὰ ἦτο δὲ ἀστοχος ἢ εἰς πλείονας λ/σμοὺς (προορισμοῦ) διασπορά τῆς πηγῆς, ἀφητηριακῆς ἔγγραφῆς, τῆς στηριζομένης ἐπὶ ἐνιαίου δικαιολογητικοῦ. Ἄλλως ὁ ἔλεγχος τῶν ἐξόδων—οὐσιώδης ζήτημα—θὰ ἦτο διαιδαλώδης.

— διότι ἡ κατ' εἶδος κατάταξις, ἐπιτρέπει τὴν σύγκρισιν ὁμοειδῶν λ/σμῶν κατὰ περιόδους καὶ συνεπῶς:

— ἀποκαλύπτονται εὐχερέστερον ἐνδεχομένοι καταχρηστικαὶ διαγκώσεις ἐξόδων (ἀνώμαλοι ἀναλώσεις, συμπαιγνίαι ὑπαλλήλων καὶ προμηθευτῶν, ἀπεξαιρέσεις κτλ.).

— προκύπτουν συνολικὰ δεδομένα (π.χ. ἐτήσια παντοειδῆ ἀσφάλιστρα 167 ἐκ.) ὁδηγὰτα εἰς ἐπίτευξιν ἀναθεωρήσεως τιμῶν, ἐκπτώσεων, κλπ. ἐκ μέρους τῶν προμηθευτῶν.

— διότι διευκολύνονται ὠρισμένοι ἔλεγχοι τρίτων (I. K. A. κ.ἄ.).

— διότι καθίσταται ἀμέσως ἀντιληπτός ὁ ἀντίκυπος ἐνδεχομένης αὐξήσεως ἐξόδου τινός (π.χ. ἐτήσια ἡμερομίσθια 800 ἐκ., αὐξήσις 10 %).

Ἐνῶ ἡ διασπορά ὁμοειδῶν κονδυλίων εἰς πλείονας λ/σμοὺς προορισμοῦ (θέσεων κόστους) ἐξ *ἐπαρχῆς*, θὰ ἀπῆτει τὴν δυσχερῆ ἀνασύνθεσιν των, ἐν ὄψει τῶν ἀνωτέρω σοβαρῶν ἀναγκῶν διαχειρίσεως καὶ ἔλεγχου.

1. Τοῦτο τονίζει εἰδικώτερον ὁ μ. ΒΟΥΡΟΥΙΝ: Problèmes de l'organisation de l'entreprise, σελ. 188, Lausanne 1950.

§ 3

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΟΡΕΙΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

*«Un petit croquis m'en dit plus long,
qu'un long rapport».*

NAPOLEON Ier

- 14 **Άπορία.** Ὁ ἀρχιτέκτων, ὁ ἠλεκτρολόγος, ὁ πολιτικός μηχανικός, εἶναι εἰς θέσιν νά ἀντιληφθοῦν, χάρις εἰς ἓν σχεδιάγραμμα, τήν διαρρύθμισιν μιᾶς οἰκοδομῆς ἢ μηχανῆς, τήν πλοκὴν μιᾶς ἐγκαταστάσεως. Διὰ τὸ ὄχι ὁ λογιστής, τήν πολυδαίδαλον πορείαν τῶν ἐγγραφῶν;
- 15 **Παραστατικά διαγράμματα.** Ἡ ἀνάγκη ὅθεν ἐπέβαλλεν ὅπως τὰ Λογ. Σχέδια συμπληροῦνται μὲ ἓνα *διάγραμμα πορείας* (Flow chart) τῶν ἐγγραφῶν, τὸ ὁποῖον καθιστᾷ εὐχερῆ (καί μάλιστα ἀνεξερτήτως τῆς χρησιμοποιουμένης γλώσσης) τήν κατανόησιν¹ ὠρισμῆνης συνδεσμολογίας λογαριασμῶν². Πρὸς τοῦτο χρησιμοποιοῦνται τὰ ἐπόμενα σύμβολα.
- 16 **Συμβολισμός λογαριασμῶν** (Kontensymbolik).



Λογαριασμοὶ οἱ ὁποῖοι κλείουν, περιοδικῶς καὶ ἐτησίως μὲ χρονωστικὸν ὑπόλοιπον (λογαριασμοὶ ἐνεργητικοῦ).



Λογαριασμοὶ οἱ ὁποῖοι κλείουν, περιοδικῶς καὶ ἐτησίως, μὲ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον (λογαριασμοὶ παθητικοῦ).



Λογαριασμοὶ μικτοί, προσωπικοὶ κ.ἄ. ἐμφανίζοντες κυμαινόμενον ὑπόλοιπον.



Λογαριασμοὶ διελεύσεως³ ἐξαφανιζόμενοι εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, ὡς οἱ λογαριασμοὶ ἐξόδων, ἐσόδων, διάμεσοι, ἀποτελεσμάτων.



Γραμμὴ ἀριστερά=χρέωσις λογαριασμοῦ.



Γραμμὴ δεξιὰ=πίστωσις λογαριασμοῦ.

1. Ὁρθότατα παρατηρεῖ ὁ Walb ὅτι τὰ διαγράμματα πορείας ἐγγραφῶν εἶναι προσέτι μέσα ἐρεῦνης καὶ μελέτης (Forschungs- u. Untersuchungsmittel).

2. Ὁ Schmalenbach ὑπέδειξεν ἀρχικῶς (1923) περισσότερα τοιαῦτα. Ἀρχοῦμεθα ἐνταῦθα εἰς τὰ μᾶλλον ἐπικρατήσαντα καὶ συνηθέστερον ἀπαντώμενα εἰς τὴν βιβλιογραφίαν.

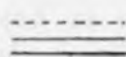
3. Clearing and transit accounts, comptes - canaux κατὰ τὸν de Pages, Duncker, 1926.



Διπλοῦν περίγραμμα=περισσότεροι ὁμοειδεῖς λογαριασμοί.

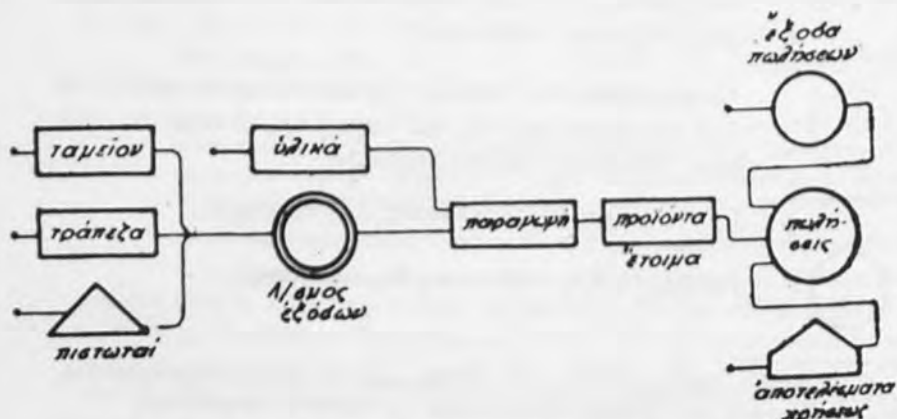
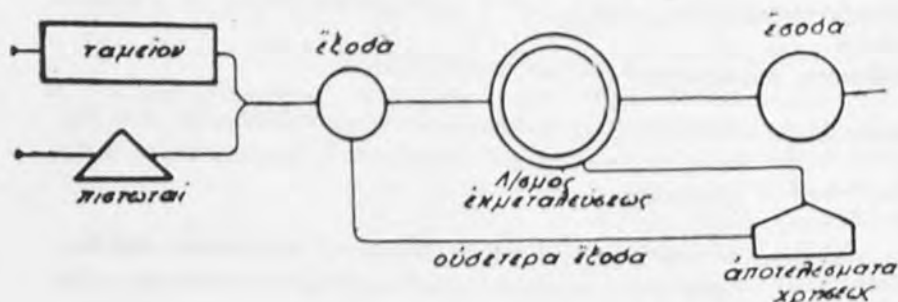


Ὅταν ἡ γραμμὴ-ὁδηγὸς δὲν προωθεῖται μέχρι τοῦ ἀντιτεταρακτοῦ λογαριασμοῦ, σημαίνει ὅτι οὗτος δὲν ἐνδιαφέρει. Π.χ. χρέωσις ὑλικῶν. ●—□ πιστώσει ταμείου ἢ τραπέζης ἢ προμηθευτῶν.



Γραμμαὶ διαφόρου πάχους ὑποδηλοῦν ἡμερησίως, ἑβδομαδιαίας, περιοδικὰς κτλ. μεταφοράς.

17 Ἐφαρμογαί. Ἴδου ἀπλᾶ τινὰ διαγράμματα πορείας :



Ἐνα τοιαύτης φύσεως διάγραμμα πορείας ὀφείλει νὰ συμπληρῶν καθε γενικὸν ἢ ἰδιωτικὸν λογ. Σχέδιον, διότι ἐπιτρέπει εἰς ὁλον-

δήποτε συγχρονισμένον Λογιστήν νά ἀντιληφθῆ ἀμέσως οἰανδήποτε συνδεσμολογίαν τῶν λογαριασμῶν. Οὕτω ἐπιτυγχάνεται ἕνα ἀκόμη βῆμα εἰς τὴν ἐνότητα τῆς λογιστικῆς γλώσσης¹.

§ 4

ΕΝΔΕΔΕΙΓΜΕΝΑΙ ΙΔΙΟΤΗΤΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓ. ΣΧΕΔΙΟΥ

18 Πλεονεκτήματα. Τὸ ἰδιωτικῶς ἐκπονούμενον *Λογ. Σχ.*, ὀφείλει νά συγκεντρῶνῃ τὰ ἀκόλουθα, τοῦλάχιστον, πλεονεκτήματα :

● *Πληροφορικὴν πληρότητα*, δηλ. νά παρέχῃ τὸ ἀνώτατον ὄριον *χρησίμων* πληροφοριῶν μὲ τὰ ὀλιγώτερα δυνατὸν μέσα : πρῶτον πικόν, βιβλία, ἔντυπα, εἰδικὴν ἐπίπλωσιν καὶ μηχανογραφικὰ μέσα κτλ. Εἰς τὴν πρᾶξιν ἐπικρατεῖ τὸ ἀντίθετον : ὑπερβολικὸς ἀριθμὸς βιβλίων, καταστάσεων, ἐγγραφῶν καὶ ἐλάχιστοι γόνιμοι καὶ ἔγκαιροι πληροφορίαι. Σκοπὸς κυρίως τῶν ἐγγραφῶν εἶναι ἡ χάριν τῆς ἀμέσου διαχειρίσεως ἀξιοποίησις αὐτῶν πολὺ δὲ ὀλιγώτερον ἢ παρελθοντολογικῆ, ἱστορικῆ, αὐτῶν σημασία.

● *Ἐλαστικότητα προσαρμογῆς*. Αἱ ἐπιχειρήσεις ἐξελίσσονται καὶ μεταβάλλονται ἀνάλογος λοιπὸν πρέπει νά εἶναι καὶ ἡ προσαρμογὴ τοῦ *Λ. Σχεδίου*. Βεβαίως κάθε λογιστὴς δύναται νά ἀνοίγῃ καὶ νά ἀχρηστεύῃ, κατὰ βούλησιν, λογαριασμοὺς. Σκοπὸς εἶναι ὅπως οἱ ἀνοιγόμενοι ἐντάσσωνται φυσιολογικὰ ἐντὸς τῶν ἀντιστοίχων κατηγοριῶν, χωρὶς νά προκαλοῦν σύμμιξιν τούτων : Ἡ πρᾶξις συσσω

1. Ὁ Garnier ἐπίσης ἐπρότεινε τὴν ἐμφάνισιν τῶν στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ διεθνῶς μὲ σύμβολα (ἀνάλογα πρὸς τὰ τῶν χημικῶν στοιχείων) ὑποδηλοῦντα : τὸ εἶδος τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου, τὸν προσορισμὸν καὶ τὸν τρόπον ἀποτιμῆσεως αὐτοῦ, ὡς ἔξῃς :

A = γήπεδα

B = βιομηχανοστάσια

C = οἰκοδομαί

D = ἐργαλεῖα

κτλ.

A = ὁμαλῶς ἀκίνητοποιηθῆν

B = προσωρινῶς δεσμευμένον

C = ἐνυπόθηκον

D = ἐκτὸς ἐκμεταλλεύσεως

E = βραχυχρόνου λήξεως κτλ.

A = εἰς τὴν ὀνομαστικὴν τιμὴν κτήσεως

B = εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως + ἔξοδα κτήσεως

C = εἰς τὴν τιμὴν ἡμέρας

D = ἀρχικὴ τιμὴ μείον ἀποσβέσεις

E = κτλ.

Οὕτω τὰ σύμβολα :

B A D = βιομηχανοστάσιον ἐν κανονικῇ λειτουργίᾳ, ἀναγραφόμενον εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως μείον τὰς ἀποσβέσεις.

C C C = ἐνυπόθηκον οἰκοδομαί εἰς τὴν τρέχουσαν αὐτῶν τιμὴν.

A D A = γήπεδα ἐκτὸς χρήσεως, εἰς τὴν ὀνομαστικὴν τιμὴν κτήσεως.

Δὲν φαίνεται ὅτι ἡ εὐστοχος πρότασις τοῦ Garnier ἔτυχεν ἀπικλήσεως εἰς τὴν πρᾶξιν. Βλ. P. GARNIER : *La terminologie comptable*, Paris 1933.

ρεύει τὰ πάντα εἰς «Προσωρινὸς λογαριασμοὺς», δείγμα διοικητικῆς ὀργανωτικῆς ἀνεπαρξείας.

● *Ταχύτητα συγκεντρώσεως στοιχείων.* Ἡ περίπτωση ἀφορᾷ ἰδίως τὰς ἐπιχειρήσεις ἀποκεντρωμένης δραστηριότητος (ναυτιλιακὰς, ἀσφαλιστικὰς κτλ.). Πολλὰ ἄτοπα προκύπτουν ἐκ τῆς ἀσυστηματοποιήτου συλλογῆς τῶν στοιχείων. Προέχων κανὼν θὰ εἶναι ἡ διαστολή τῶν ἐγγραφῶν εἰς ὁμάδας: ἀμέσου ἐνημερώσεως καὶ περιοδικῆς, ἀλλ' αὐστηρῶς καθωρισμένης τοιαύτης.

● *Ὁργάνωσιν ἐλέγχου,* νὰ ὀρίζη τοιούτῃ τοὺς τρόπους καὶ χρόνον ἀσκήσεως οὐσιαστικοῦ διαχειριστικοῦ ἐλέγχου. Ἐδῶ ἡ Λογιστικὴ ὀργάνωσις συνυφαίνεται πρὸς τὴν ὄλην διοικητικὴν ὀργάνωσιν τὴν ὁποίαν ὁμοῦς ὀφείλει νὰ ἐπηρεάζῃ ἀποφασιστικῶς, ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο. Οἱ καθαρῶς ἀριθμητικοὶ ἔλεγχοι συμφωνίας τῶν βιβλίων ὑπάγονται εἰς τὴν λογιστικὴν τεχνικὴν καὶ εἶναι εὐκόλου—σχετικῶς—ἐπιτεύξεως.

«La comptabilité moderne est une connaissance chiffrée des structures».

Pr. FERROUX, ἐν *Mise en application du Plan comptable*, σελ. 198, Paris 1950.

ορ. cit.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΙΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

§ 1

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ

1 Γενικά. Ὁ καλούμενος νὰ ὀργανώσῃ τὸ Λογιστήριον μιᾶς ἐπιχειρήσεως καὶ συνεπῶς νὰ καταρτίσῃ ἕνα *Λογιστικὸν Σχέδιον* προσηρμοσμένον εἰς τὰς ἀνάγκας αὐτῆς, ὀφείλει—πρὸ πάσης ἄλλης ἐνεργείας—νὰ προβῇ εἰς *προκαταρκτικὰς τινὰς μελέτας*, ἄνευ τῶν ὁποίων τὸ ἔργον τοῦ θὰ εἶναι μία κοινόχρηστος καὶ ἀβαθῆς καταστιχογραφία. Αἱ προκαταρκτικαὶ μελέται ἀφοροῦν τὰ ἀκόλουθα τρία τουλάχιστον βασικά σημεῖα :

- ✓ τὴν ἐν γένει διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως.
- ✓ τὴν μελέτην τοῦ προϊόντος (ἐὰν πρόκειται περὶ βιομηχανικῆς τοιαύτης).
- ✓ τὸν καταμερισμὸν τῶν διοικητικῶν καὶ κυρίως λογιστικῶν ἔργων.

2 Διάρθρωσις ἐπιχειρήσεως. Ἀναφερόμενοὶ εἰς τὰ ἐν σελ. 182 λεχθέντα τονίζομεν ὅτι ὁ ὀργανωτὴς ὀφείλει νὰ κατατοπισθῇ ἀπολύτως ἐπὶ :

- τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως
- τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας
- τῆς διοικητικῆς διαρθρώσεως.

● *Συναλλακτικὴ δραστηριότης.* Ὑπὸ ποίας συνθήκας πωλεῖ ἢ ἐπιχειρεῖ; ἔχει πρατήρια, ὑποκαταστήματα; συντρέχει περίπτωσις διαστολῆς τῶν πωλήσεων εἰς :

Πωλήσεις ἐξωτερικοῦ
(κλάδος ἐξαγωγῆς)

Πωλήσεις ἐσωτερικοῦ

- 1) Πρωτεύουσας
- 2) Ἐπαρχιῶν
- 3) Μέσῳ παραγγελιοδόχων κτλ.

ἢ *Ἐξοδα πωλήσεων

*Ἐξοδα δημιουργίας ζητήσεως

1. ἀναλύσεως καὶ μελέτης ἀγορᾶς
2. γενικῆς διαφήμισεως
3. ἐιδικῆς διαφήμισεως (προτὸν χ)
4. ἐκθέσεις καὶ προπαγάνδα
5. ποσοστὰ placiers
6. κτλ.

*Ἐξοδα ἐκτελέσεως παραγγελιῶν

1. Ἐξ. φορτώσεως
2. κόμιστρα - ναῦλα
3. ἀσφάλιστρα
4. συσκευασία
5. κτλ.

*Υπάρχουν ἐπιστρεφόμενα εἶδη συσκευασίας; πῶς ἐκκαθαρίζονται αἱ σχετικαὶ δοσοληψίαι; συμπίπτει ἢ τιμολόγησις μὲ τὴν παράδοσιν; πῶς πρέπει νὰ ἐμφανίζεται λογιστικῶς ὁ τυχὸν ἑτεροχρονισμὸς; ποῖος ὁ μέσος ἀριθμὸς ἐκδιδομένων τιμολογίων; (καθ' ἡμέραν, κτλ.) ποῖος ὁ ἀριθμὸς τῶν πελατῶν (τρεχ. λ/σμοί); διενεργοῦνται συστη-

ματικῶς προκαταβολαί πελατῶν ἔναντι παραγγελιῶν ; ποία ἡ ὀργάνωσις τῶν ἀποθηκῶν ; διαχωρίζονται αὐταί εἰς ἀποθήκας παραλαβῆς (ἀγορῶν) καὶ ἀποθήκας συσκευασίας - ἀποστολῆς ; Χρησιμοποιοῦνται πρὸς τοῦτο τεχνικά μέσα (ὄξυγονοκόλλησις βυρελίων, ξυλουργεῖον κιβωτίων κτλ.). Ὑπάρχουν εἰδικοί φόροι (κύκλου ἐργασιῶν, οἴνοπνευματοποιίας, κτλ.), εἰδικαὶ ἐπιβαρύνσεις, ποῖαι αἱ ἐκ τούτων λογιστικαὶ ὑποχρεώσεις ;

Πολυάρθμα ἀκόμη εἶναι τὰ σχετικὰ ἐρωτήματα. Ἐναντι ἐκάστου τούτων ὑπάρχει μία ἀπάντησις. Ἐναντι ἐκάστης ἀπαντήσεως, μία ἀπλῆ (ἢ σύνθετος) λύσις :

- ⌋ Ὀργανωτικὴ : δικαιολογητικά, βοηθητικά βιβλία, κτλ.
- ⌋ Λογιστικὴ : αἱ σκόπιμοι, ἔξυπνητικά, (οὐχὶ σχολαστικά) ἔγγραφα.

● *Λοιικητικὴ διάρθρωσις*. Δὲν εἶναι ἀδιάφορος διὰ τὸ Λογιστήριον, ἀφοῦ τοῦτο καλεῖται νὰ . . . κινηματογραφεῖ τὰς συναλλαγὰς, τὴν παραγωγὴν, κτλ. πραγματοποιούμενα ὑπὸ διαφόρων ὑπηρεσιῶν. Ὁ καταμερισμὸς τοῦ προσωπικοῦ, ὁ ρυθμὸς καὶ ὁ χρόνος καταρτίσεως τῶν δικαιολογητικῶν ἐπηρεάζει τὸ ἔργον τοῦ Λογιστηρίου. Ὁ ὀργανωτὴς θὰ προσαρμόσῃ τὸ σχέδιόν του εἰς τὴν ὑφισταμένην ὀργάνωσιν, ἀλλὰ καὶ θὰ ἀξιῶσῃ κάθε ἀπαραίτητον τροποποίησιν, ἄνευ τῆς ὁποίας θὰ ἐχώλαιεν ἡ ἐνημερότης καὶ ἡ ἀπόδοσις τοῦ Λογιστηρίου. Ἐρωτήματα ἀκόμη πρὸς ἀπάντησιν εἶναι : Πῶς θὰ διαχωρίζονται τὰ *πραγματικὰ* ἔξοδα γενικῆς διοικήσεως¹, ἀπὸ τὰ λοιπὰ ἔξοδα (ἀνάλυσις τούτων, ventilation); ποῖος ὁ ἐνδεδειγμένος τρόπος καταλογισμοῦ τούτων (κλεις, verteilungsschlüssel) ; συντρέχει σκοπιμότης διαστολῆς τῶν εἰς σταθερὰ καὶ μεταβλητὰ ; κτλ.

● *Παραγωγικὴ διαδικασία*². Αὕτη βεβαίως ἀφορᾷ μόνον τὰς παραγωγικὰς μονάδας. Ὁ ὀργανωτὴς ὀφείλει νὰ ἐξακριβώσῃ—τῇ βοηθειᾷ τῶν τεχνικῶν στελεχῶν—ποῖα τὰ κύρια παραγωγικὰ κέντρα, ποῖα ἡ διαδρομὴ τῶν ὀλῶν, ποῖα τὰ βοηθητικά κέντρα τὰ προσφέροντα ὑπηρεσίας εἰς τὰ κύρια κέντρα, ποῖαι αἱ μεταξὺ τούτων παροχαὶ καὶ ἀντιπαροχαὶ ὑπηρεσιῶν, ποῖαι αἱ χρησιμοποιούμεναι μονάδες μετρήσεως, ποῖα ἡ δι' ἐντύπων παρακολούθησις τῆς ἐργασίας ἐργατῶν, μηχανεργαλειῶν, ποῖαι αἱ φόροι, αἱ ἀποδόσεις, ἂν συντρέχει λόγος εἰδικῆς αὐτῶν λογιστικῆς παρακολουθήσεως. Πάντα ταῦτα—*ἐνδεικτικῶς καὶ μόνον ἀναφερόμενα*—εἶναι ἀπαραίτητα διὰ τὴν καθορίσιν ὁ ὀργανωτὴς πόσας καὶ ποίας *θέσεις κόστους* (κυρίως καὶ βοηθητικὰς) θὰ παρακολουθῆσιν λογιστικῶς (βλ. σχ. σελ. 185 - 193).

1. Ὅχι τὰ καθ' ἑξῆς . . . νομιζόμενα τοιαῦτα.

2. βλ. πλεονα : Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος κτλ. σελ. 109 ἑπ.

Μόνον οὕτω ἀποβαίνει δυνατὴ ἡ ἐπιστημονικὴ κοστολόγησις. Ἄλλως, καλύτερα εἶναι . . . νὰ λείπῃ.

3 Μελέτη τοῦ προϊόντος. Αὕτη εἶναι βεβαίως συμπληρωματικὴ τῆς προηγουμένης μελέτης. Πολυάριθμοι εἶναι αἱ ἐμφανιζόμεναι περιπτώσεις: — ὅταν προκύπτουν ἐκ τῆς αὐτῆς βασικῆς διαδικασίας ἕνα (ἢ πλεονα) κύρια προϊόντα καὶ ὑποπαράγωγα (ἄλευρα - πίτυρα - κτηνάλευρα).

— ὅταν προκύπτουν ὑπολείμματα ἐμπορεύσιμα ἢ δεκτικὰ περαιτέρω βιομηχανικῆς ἀξιοποιήσεως (κόνις καπνοῦ - νικοτίνη κτλ.).

— ὅταν προκύπτουν συμπαράγωγα, ἐμπορικῶς ἰσότιμα (κρέας, ἔριον, δέρματα κτλ.).

— ὅταν προκύπτουν προϊόντα ἐλαττωματικά (β' διαλογῆς), κακότεχνα, ἀκατάλληλα, δεκτικὰ ἢ μὴ διορθώσεως, μικροτέρας τιμολογιακῆς ἀξίας κτλ.

Ἔτσι αἱ περιπτώσεις αὗται ἐπιβάλλουν καὶ ἀντιστοίχους λογιστικὰς διακρίσεις καὶ παρακολουθήσεις.

4 Μελέτη τῶν δικαιολογητικῶν καὶ ἐντύπων. Αὕτη ἀποτελεῖ τὸν ἀκρογωνιαῖον λίθον πάσης λογιστικῆς ὁργανώσεως.

● *Δικαιολογητικά* (Documents, pièces comptables, pièces justificatives, Beleg). Γνωρίζομεν ὅτι ὡς πρὸς τὰς λογιστικὰς καταχωρίσεις ἰσχύει ἡ ἀρχὴ τοῦ δικαιολογητικοῦ¹, δηλ. ὅτι αὗται ὀφείλουν νὰ στηρίζονται πάντοτε—ἀμέσως ἢ ἐμμέσως—ἐπὶ ἀποδεικτικοῦ τινος ἐγγράφου. Ὁ ρόλος τῶν δικαιολογητικῶν ἐγγράφων εἰς τὴν καθόλου ὁργάνωσιν (διοικητικὴν καὶ λογιστικὴν) εἶναι ἐν τούτοις εὐρύτερος. Ὡς πρὸς τὴν λογιστικὴν εἰδικώτερον ἰσχύει τὸ ἀξίωμα ὅτι *ἕνα λογιστήριον ἀξίζει τόσον, ὅσον καὶ τὰ παντοειδῆ ἔγγραφα τὰ ὁποῖα φέρονται εἰς αὐτὸ τὴν πληροφορικὴν πρῶτην ἔλλην.* Τὰ δικαιολογητικά διακρίνομεν εἰς δύο κατηγορίας :

α. Ἐξωτερικά: Ὅσον τιμολόγια ἀγορᾶς, ἀποδείξεις πληρωμῆς, ἀσφαλιστήρια, φορτωτικὰς, ἐξοδολόγια διάφορα κτλ. Προερχόμενα ἔξωθεν καταρτίζονται ὑπὸ τῶν οἰκείων ἀποστολέων φέρουν ἐν τούτοις καὶ ἐνδείξεις (θεωρήσεις, παρατηρήσεις) τῶν ἐσωτερικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀριότης τῶν ἐξωτερικῶν ἐγγράφων ὡς πρὸς τὴν πληρότητα, σαφήνεια, συστηματικὴν κατάταξιν κτλ. τῶν σχετικῶν πληροφοριῶν ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ἐν γένει διάδοσιν τῶν ἀρχῶν τῆς ἐπιστημονικῆς ὁργανώσεως ἐν τῇ διοικήσει.

β. Ἐσωτερικά: Ὅσον ταμιακά, δελτία κινήσεως ὑλικῶν, καταστάσεις ἀναλύσεως ἡμερομισθίων, ἀποδόσεως πρώτων ὑλῶν, δελτία παραγγελιῶν κτλ. Ταῦτα μελετᾶ καὶ συνθέτει ὁ Λογιστὴς

1. Βλ. καὶ σελ. 112.

οργανωτής. Έργον δυσχερές. Διότι έσωτερικόν δικαιολογητικόν δέν είναι τό πρώτον τυχόν Έντυπον πού παραγγέλλεται εις τόν τυπογράφον. Έκ τής έξαντλητικής μελέτης¹ τών έκάστοτε άναγκαιοίντων έντύπων, έκ τής πληροφοριακής των πληρότητας, έκ τής μεταξύ τούτων συσχετίσεως και άλληλοσυμπληρώσεως, έξαρτάται ή έπιτυχία τής άποστολής τοϋ Λογιστηρίου. Τό Έντυπον δικαιολογητικόν είναι ή πρώτη ύλη τοϋ Λογιστοϋ.

● Η ορθολογική κατάρτις των έντύπων άποτελεϊ συνάρτησιν τής όλης διοικητικής ή λογιστικής οργανώσεως τής έπιχειρήσεως. Με τήν σειράν τής όμως έπηρεάζει τήν τοιαύτην έλλογον οργάνωσιν. Προσοχή δέον νά άποδοθῆ εις τά έξής :

— Μέγεθος, σχήμα, χρώμα, διαγράμμις. Έπιτυχής τούτων συνδυασμός έπίδρα κατά πολύ εις τήν χρησιμοποίησιν και άξιοποίησιν των έντύπων².

— Πληρότης. Τό Έντυπον δέν πρέπει νά άφήνη τίποτε τό στηριζόμενον εις τήν μήμην. Οι υπάλληλοι έρχονται και παρέρχονται, τά Έντυπα μένουν. Άλλά και ή ταξινόμησις τών πληροφοριών έντός τοϋ έντύπου πρέπει νά είναι σαφής και ευληπτος, βαίνουσα έκ τοϋ βασικοϋ πρός τό δευτερευόν³.

— Διαδρομή. Ο καθορισμός τής διαδρομής τήν όποίαν θά κάμη τό Έντυπον—άπό τής έκδόσεως του μέχρι τής οριστικής του ταξίθετῆσεως εις τό άρχεϊον—έχει μεγίστην σημασίαν. Διότι: Καθορίζει τά πρόσωπα και τάς ύπηρεσίας αι όποϊαι θά λάβουν γνώσιν αύτοϋ, θά τό θεωρήσουν και θά τό συμπληρώσουν. Συνεπώς τό Έντυπον καθίσταται έμφανής φορέας άρμοδιοτήτων και εύθυνών. Άποτελεϊ τήν ζώσαν άπόδειξιν συγκεκριμένων διοικητικών ένεργειών ή παραλείψεων. Διαπιστώνει άκόμη τά διάφορα στάδια τά όποϊα έχει διατρέξει δοθεϊσα ύπόθεσις ή ένέργεια.

Τό καλόν Έντυπον άπλοποιεϊ και τυποποιεϊ τήν έργασίαν, έξοικονομεϊ πνευματικήν έργασίαν και συνεπώς μετριάζει τήν κόπωσιν τοϋ προσωπικοϋ. Η διεκπεραίωσις των ύποθέσεων άποβαίνει ταχύτερα και άσφαλεστέρα. Τέλος, τά δικαιολογητικά άποτελοϋν τήν βάση τοϋ έλέγχου. Έξ οϋ ένδεικνυται κάθε μέτρον προληπτικόν τής νοθεύσεως αύτών.

1. Εϊδική Βιβλιογραφία: DUVAL ET LEPANOT L' organisation de l'entreprise et l'imprimé, σελ. 148.

2. Η σύγχρονος Όργανωτική Γραφείων έχει έπιτελέσει άλματώδεις προόδους. Η παρακολούθησις τούτων είναι έπιτακτική δια τόν έπιστήμονα-λογιστήν.

3. Συνήθως παρατηρείται ότι έλλείπουν ούσιώδη στοιχεία και αναφέρονται άχρηστα ή έπουσιώδη τοιαύτα.

- *Χρήσιμα υποδείξεις.* Τὰ ἐσωτερικά ἔντυπα εἶναι σκόπιμον ὅπως :
 - φέρουν αὔξ. ἀριθμὸν κατὰ λογιστικὴν χρῆσιν : ἀρ. 376/1954¹.
 - ἐκάστη ὑπηρεσία ἐκδίδουσα δικαιολογητικὸν χρησιμοποιεῖ ἴδιαν ἀρίθμησιν.

— κάθε ἔντυπον φέρει στοιχεῖα συσχετίσεως πρὸς ἄλλο συναφές ἔντυπον, π.χ. ἐπὶ δελτίου κινήσεως ὑλικῶν ἀναγράφεται ὁ ἀριθμὸς τῆς οἰκείας παραγγελίας, ἢ σειρᾶς παραγωγῆς κτλ.

§ 2

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

5 Εἰσαγωγικαὶ παρατηρήσεις. Τὰ διάφορα Λογιστικά συστήματα εἶναι ἄσχετα πρὸς τὸν θεωρητικὸν διγραφικὸν μηχανισμόν², τὴν φύσιν καὶ τὴν συνθετότητα τῶν ἔγγραφῶν. Ἀφοροῦν ἀποκλειστικῶς τὴν πορείαν τῶν ἔγγραφῶν ἀνά τὰ διάφορα βιβλία καὶ τὴν κατὰ σειράν ἐνημερώσεως ἱεράρχησιν τούτων.

Ὡς γνωρίζομεν ἤδη³, διακρίνονται δύο οἰκογένειαι συστημάτων :

- τὰ συνθετικο-ἀναλυτικά,
- τὰ ἀναλυτικο-συνθετικά,

ἐκάστη τῶν ὁποίων περιλαμβάνει περισσότερα συστήματα, τῶν ὁποίων τὰ κυριώτερα ὑπεδείξαμεν ἐν σελ. 37.

Ἐνταῦθα μελετῶμεν τὸ κλασσικόν, τὸ συγκεντρωτικόν (κατὰ τὴν πληρεστέραν του παραλλαγὴν) καὶ τὸ σύστημα τοῦ ἡμερολογίου-καθολικοῦ, διότι ταῦτα κυριαρχοῦν ἀπολύτως εἰς τὴν πράξιν.

§§ 1

Τὸ κλασσικὸν ἢ ἰταλικὸν σύστημα

6 Γενικά. Τὸ κλασσικὸν ἢ ἰταλικὸν σύστημα ἀποτελεῖ τὸ ἀρχαιότερον συγκεκροτημένον σύστημα, τοῦ ὁποίου ἡ γνώσις εἶναι ἀπαραίτητος διὰ τὴν ἀντίληψιν τῆς ἐφηρμοσμένης Λογιστικῆς καὶ τὴν μελέτην ἐτέρων συστημάτων. Ὡς ἐκ τῆς πορείας τῶν ἐν αὐτῷ ἔγγραφῶν τὸ σύστημα τοῦτο ἀνήκει εἰς τὰ συνθετικο-ἀναλυτικά συστήματα, εἰς τὰ ὁποῖα αἱ ἔγγραφαὶ καταχωρίζονται ἀρχικῶς κατὰ τρόπον συνοπτικὸν εἰς συνθετικὰ καλούμενα βιβλία, ἐν ὅσιν αἱ χεῖρα δὲ μεταφέρονται ἀναπτυσσόμεναι λεπτομερῶς εἰς ἀναλυτικὰ καλούμενα βιβλία.

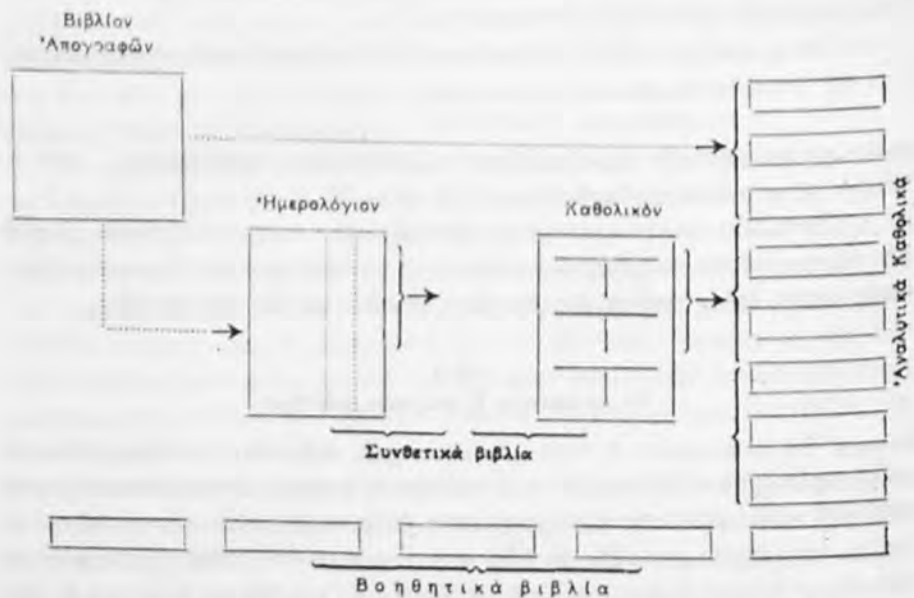
7 Βιβλία. Τὸ κλασσικὸν σύστημα περιλαμβάνει τὰ ἑξῆς βιβλία :

1. Κατὰ τὸν Κ.Φ.Σ. τὰ βιβλία δέον νὰ φέρουν ἐνιαίαν, κατὰ χρῆσιν, ἀρίθμησιν.
2. Βλ. σχ. Κεφ. 5, σελ. 129.
3. Βλ. σχ. Κεφ. 1, σελ. 35.

1. Τὸ βιβλίον Ἀπογραφῶν καὶ Ἴσολογισμῶν.
 2. Τὸ Ἡμερολόγιον.
 3. Τὸ Γενικόν (ἢ Συνθετικόν) Καθολικόν.
 4. Ἀναλυτικά καθολικά
 5. Διάφορα βοηθητικά βιβλία
- } τῶν ὁποίων ὁ ἀριθμὸς εἶναι ἀπροσ-
} διόριστος

Ἡ πορεία τῶν ἐγγραφῶν λαμβάνει χώραν κατὰ τὴν ἀκόλουθον σειράν :

- αἱ οἰκον. πράξεις καταχωρίζονται πρῶτον εἰς τὸ Ἡμερολόγιον,
- ἐν συνεχείᾳ μεταφέρονται εἰς τὸ Γενικόν Καθολικόν,
- κατόπιν ἐνημεροῦνται τὰ Ἀναλυτικά Καθολικά.
- τὰ βοηθητικά βιβλία, ποικίλλοντά ἐξαιρετικῶς ἐξ ἀπόψεως σκοποῦ, περιεχομένου καὶ γραμμικῆς διατάξεως, λειτουργοῦν αὐτοτελῶς. Σχηματικῶς ἔχομεν :



Ἄς ἐπισκοπήσωμεν συντόμως τὸ περιεχόμενον καὶ τὴν λειτουργίαν τῶν βιβλίων τούτων.

8 Βιβλίον ἀπογραφῶν καὶ ἰσολογισμῶν. Ἀναφερόμενοι εἰς τὰ ἐν σελ. 50/55 λεχθέντα προσθέτομεν ὅτι :

— ἡ ἀπογραφή, πραγματικῆ, ἐξονυχιστικῆ, ἀποτελεῖ τὴν ἀπαραίτητον ἀφετηρίαν κάθε λογιστικοῦ κυκλώματος ἐγγραφῶν, ὁδ. ἀνοιγματος καὶ περατώσεως τῶν βιβλίων.

— τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν τηρεῖται κατὰ τὰς ὑπὸ τοῦ νόμου ὀριζομένης διατυπώσεις. (Βλ. σελ. 272 ἐπ.).

— ούδεμία νομοθετική διάταξις ὀρίζει τρόπους καταχωρίσεως, διατυπώσεως ἢ γραμμογραφίσεως τοῦ βιβλίου. Συνήθης καὶ σκόπιμος εἶναι ἡ ἀκόλουθος διάταξις (βλ. καὶ σελ. 63).

Σελ. 1—2—3—4, κατ' ἀξίοντα ἀριθμὸν σελίδων.

Α.Α.	Περιγραφή	Ποσά		
		ἀναλυτικά	μερικά	ὀλικά
19	ἐκ μεταφορᾶς *Υἷαι ἐν κατεργασίᾳ 5.000 ὀκ. πυρηνελαίου 1.000 > καυστική σόδα 500 > ἄλας			37.895,632

§ 2

Ἡμερολόγιον (*Journal, Grundbuch*)
[Γενικὴ μελέτη, ἀνεξαρτήτως συστήματος]

9 Διατύπωσις ἄρθρων. Εἶναι τὸ βιβλίον - βάσις (εἰς τὸ κλασσικὸν σύστημα), ἐκ τοῦ ὁποῖου ἐνημεροῦνται τὰ λοιπὰ βιβλία¹. "Ἄν καὶ ὁ νόμος οὐδὲν ὀρίζει, αἱ πράξεις δὲν καταγράφονται κατὰ ἀφηγηματικὸν τρόπον, ἀλλὰ ὑπὸ μορφήν λογιστικῆς διγραφικῆς ἐγγραφῆς, συνεπαγομένης χρέωσιν τοῦ Α (ἢ Β καὶ Γ, Δ) λ/μοῦ συνάμα δὲ πῖστωσιν τοῦ Δ (ἢ καὶ Ε, ΣΤ) λ/μοῦ.

Αἱ τοιαῦται ἡμερολογιακαὶ διατυπώσεις καλοῦνται καὶ *ἄρθρα*.

*Απαραίτητα στοιχεῖα ἐκάστου τούτων εἶναι :

- ἡ χρονολογία τῆς ἐγγραφῆς.
- ἡ ὄνομασία - τίτλος-τῶν χρεουμένων καὶ πιστουμένων λ/σμῶν.
- ἡ ἀναγραφή τοῦ ἢ τῶν δικαιολογητικῶν εἰς τὰ ὁποῖα στηρίζεται καὶ βάσει τῶν ὁποῖων νομιμοποιεῖται καὶ ἐπαληθεύεται ἡ ἐγγραφή.

1. Εἰς τὴν πρᾶξιν τὸ ἡμερολόγιον καταρτίζεται ἐξ ἐτέρου βιβλίου, τοῦ καλουμένου *προχείρου* ἡμερολογίου (*brouillard, prima nota*). Εἰς ἐπιχειρήσεις μεγαλυτέρας ἀλλὰ μὴ τηρούσας Συγκεντρωτικὸν σῶστημα τηροῦνται πρόχειρα *memoranda* (*prima nota*) εἰς ἐκάστην ὑπηρεσίαν καὶ καθ' ὁμοειδῆς πράξεις. Ταῦτα τηροῦνται εἴτε κατὰ τρόπον ἀφηγηματικὸν (λ.χ. ἐξόφλησις τᾶδε δανείου κλπ.) εἴτε συνθέτερον ὡς προκαταρκτικὸν ἡμερολόγιον. Τὰ ἄρθρα σημειοῦνται προχείρως βάσει τῶν δικαιολογητικῶν ἢ προσωρινῶς ἄνευ τούτων, συνδυάζοντι καὶ μεταξύ των, ἐλέγχονται καὶ διορθοῦνται, κατόπιν δὲ κατατασσόμενα καταλλήλως, ἀντιγράφονται μετὰ προσοχῆς εἰς τὸ ἐπίσημον Ἡμερολόγιον. *Ἄλλως τὰ σφάλματα ἐν αὐτῷ θὰ ἦσαν πολυπληθῆ.

Εἰς τὴν σύνταξιν τῆς μᾶλλον προσημοσμένης καὶ ὀρθῆς ἡμερολογιακῆς διατυπώσεως ἐγκεῖται ἡ ἰκανότης τοῦ λογιστοῦ. Διότι αἱ περαιτέρω ἐνέργειαι εἶναι ἐντελῶς τεχνικαὶ ἄνευ ἰδιαιτέρας πνευματικῆς καταβολῆς.

— σύντομος, αλλά σαφής, έπεξήγησης της λογιστικώς διατυπωμένης οικονομικής πράξεως.

— τὰ ποσὰ χρεώσεως καὶ πιστώσεως.

*Αντί άλλης άνιαρᾶς περιγραφῆς, έμφανίζομεν σελίδας ήμερολογίου τηρουμένου κατὰ τόν συνήθη τρόπον :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Α.Α. άρθρων	Σελίδες ἀναλυτικού Καθολικού	Σελίδες Γενικού Καθολικού	_____ 1954 _____ _____ Μάρτιος _____ _____ 1 _____		Ποσά	
					Χρεώσεων	Πιστώσεων
			<i>A.B.</i> λ/σμός εισφορᾶς <i>Γ.Δ.</i> λ/σμός εισφορᾶς εις <i>Ἐταιρικόν κεφάλαιον</i> ἀνάληψις ὑποχρεώσεων, ὡς ἀρθρ. 7 τοῦ καταστατικού, συμβολαιο- γράφου τῆς _____ 1 _____	100.000.000 200.000.000		300.000.000
			<i>Ταμείον</i> γραμ. εισπράξεως ἀρ. 1 εις <i>A.B.</i> λ/σμός εισφορᾶς καταβολή του πρὸς ἐκπλήρωσιν ὑποχρεώσεως. _____ 3 _____	100.000.000		100.000.000
			* <i>Ακίνητων</i> * <i>Εγκαταστάσεις</i> εις <i>Γ.Δ.</i> λ/σμός εισφορᾶς μεταβίβασις ἀνωτέρω στοιχείων ὡς συμβολαιογραφική πράξις .../23-54 _____ 4 _____	180.000.000 20.000.000		200.000.000
			* <i>Ισορραϊ</i> εις <i>Προμηθευτᾶς</i> Κ. Σωτηρίου καὶ Σία τιμολογίων των ἀρ. 739, λήξεως 3 μ. _____ 4 _____	86.500.000		86.500.000
			<i>Εἰδικὰ ἴξοδα ἀγορῶν</i> Μεταφορικά *Εκφορτωτικά εις <i>Ταμείον</i> ἔνταλμα ἀρ. 1 (ὡς αἱ ἀναφερόμεναι καὶ συνημμέναι εις τὸ ἔνταλμα ἀποδείξεις . . .)	1.350.000 1.000.000 350.000 1.350.000		1.350.000
			_____ / _____ εις μεταφορὰν		687.850.000	687.850.000

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
			έκ μεταφοράς		687.850.000	687.850.000
			5			
			Έμπορική Τράπεζα, λ/σμός ὄψεως εἰς Ταμείον κατάθεσις, ἀξία 6/3/54 ὡς ἔνταλμα ἀρ. 2.		30.000.000	30.000.000
			6			
			Πελάται, τρέχ. λ/σμοί Ἄδελφοί Κυριακίδη Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι εἰς Πωλήσεις ὡς τιμολόγιόν μας ἀρ. 312		1.500.000 100.000	1.600.000
			8			
			Γραμμάτια εισπρακτέα εἰς Πελάτας, τρέχ. λ/σμοί Ἄδελ. Κυριακίδη γραμμ. των. ἀρ., λήξεως 6/5/54		1.500.000	1.500.000
			Φόροι Δημοσίου καὶ τρίτων Φόρος ἐπιτηδεύματος Συνδρομαὶ εἰς Ἐμπ. Τράπεζαν λ. ὄψεως ὡς διπλοτ. εισπράξεως καὶ ἔναντι ἐπιταγῶν μας 3976 καὶ 3977.		1.200.000 320.000	1.520.000
			Ταμείον εἰς Προσόδους Ἀκινήτου γραμμ. εισπρ. ἀρ. 2, δι' ἑξάμηνον ἐνοίκιον Β' ὀρόφου. εἰς μεταφοράν		14.000.000	14.000.000
					A	A

Ἐπεξηγήσεις :

Στήλη 1. Ἐγγράφεται ὁ αὐτῶν ἀριθμὸς ἐκάστου ἀρθροῦ. Ἡ τοιαύτη ἀρίθμωσις συνιστάται, διότι, μεταφερομένη εἰς τὸ γεν. καθολικόν, διευκολώνει τὰς ἀναζητήσεις.

Στήλη 2: Ἐγγράφεται ὁ ἀριθμὸς τῆς σελίδος τοῦ γενικοῦ καθολικοῦ, ὅπου εὑρίσκεται ὁ σχετικὸς πρωτοβάθμιος λογαριασμὸς, ἢ ὁ ἀριθ. καρτέλλας, συμφώνως πρὸς τὴν κατάταξιν τοῦ λογ. Σχεδίου.

Στήλη 3: Ἐγγράφεται ὁ ἀριθμὸς τῆς σελίδος τοῦ ἀναλυτικοῦ καθολικοῦ, ὅπου εὑρίσκεται ὁ δευτεροβάθμιος λογαριασμὸς. Ἡ συμπλήρωσις τῶν στηλῶν δύο καὶ τρία γίνεται οὐχὶ κατὰ τὴν ἔγγραφην τοῦ ἀρθροῦ ἀλλὰ κατὰ τὴν στιγμήν τῆς μεταφορᾶς εἰς τὸ γενικόν ἢ ἀναλυτικόν καθολικόν. Τοῦτ' αὐτὸ καὶ διὰ τὸν συμβολικὸν ἀριθμὸν τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου, ὅστις συνοδεύει πάντα λογαριασμὸν, ἰδίως εἰς τὰ μηχανογραφικὰ συστήματα.

Ἄριθμός 4: Ἡ πρόθεσις «εἰς», παλαιὸν ὑπόλειμμα τῆς προσωποποίησης τῶν λογαριασμῶν, καθ' ἣν ἡ ἔγγραφη διευτυπότο: Ταμείον (δοῦναι) εἰς Ἐμπορεύματα (λαβεῖν), εἶναι ἐντελῶς περιττὴ, ἀλλὰ πάντως ἀναπόφευκτος προκειμένης ἐκφώνησις τοῦ ἀρθροῦ.

Στήλη 5: ἀναγράφονται τὰ ἀναλυτικὰ ποσὰ, τὰ μεταφερόμενα εἰς τοὺς δευτεροβαθμίους λογαριασμούς, ὅταν εἶναι πλείονες τοῦ ἐνὸς καὶ ἀφοροῦν τὸν αὐτὸν περιληπτικὸν λογαριασμὸν.

Στήλαι 6 καὶ 7: χρησιμοποιοῦνται, ἡ πρώτη διὰ τὰ ποσὰ τῶν χρεουμένων καὶ ἡ δευτέρα διὰ τὰ ποσὰ τῶν πιστουμένων πρωτοβαθμίων λογαριασμῶν.

- 10 **Θεμελιώδης κανών**, τῶν ἡμερολογιακῶν διατυπώσεων (ἄρθρων) εἶναι ἡ ἀπόλυτος ἀριθμητικὴ ἰσότης μεταξὺ ποσῶν χρεώσεως καὶ τῶν ποσῶν πιστώσεως—συνολικῶς λαμβανομένων—ἐντὸς ἐκάστου ἄρθρου :

	Λ	Λ
15/3/54		
Ἐξοδα συντηρήσεως ἀποθηκῶν	3,985,000	
Ἀσφάλιστρα πρὸς	2,800,000	
Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ	7,650,000	
εἰς Ταμείον		6,785,000
ἐντάλματα ἀρ. 79 καὶ 82		
Κρατήσεις ἐπὶ τριτῶν		7,650,000
	(14,435,000)	(14,435,000)

Οὐδέποτε καὶ οὐδεμίᾳ ὑπάρχει ἐξαίρεσις τοῦ κανόνος τούτου¹.

Ἡ τοιαύτη ἰσότης εἶναι συνέπεια τοῦ διγραφικοῦ μηχανισμοῦ, ὅστις πάλιν ἀπορρέει ἐκ τῆς ἀναποτρέπτου ἰσότητος, ἡ ὁποία ὑφίσταται πάντοτε μεταξὺ τῶν στοιχείων Ε, Π καὶ Κ. Π. τοῦ ἰσολογισμοῦ².

- 11 **Ἔτεροι μορφαὶ ἡμερολογίου**. Ἡ γραμμικὴ διάταξις τοῦ βιβλίου τούτου δύναται καὶ ὑπερβαίνει τὴν ποικίλην³, ἐφ' ὅσον συντρέχουν πρὸς τοῦτο λόγοι. Τοῦτο συμβαίνει :

— ὡσάκις ἐνδείκνυται νὰ τηροῦνται δύο Γεν. Καθολικά.

— ὡσάκις χρησιμοποιοῦνται μηχανογραφικὰ μέσα τηρήσεως τῶν βιβλίων.

- 12 **Δύο Γεν. Καθολικά**. Πολλάκις συντρέχουν λόγοι τηρήσεως δύο ἰσοτίμων, ἀλλὰ διαφόρου περιεχομένου, Καθολικῶν, π.χ.

Πρῶτον

Γεν. Καθολικόν

1. Λογαριασμοὶ εἰς δραχμάς
2. Λογαριασμοὶ οἰκονομικοὶ
3. Λογαριασμοὶ οὐσιαστικοὶ
4. Λογαριασμοὶ κεντρικοῦ
5. Λογαριασμοὶ προϋπολογισμοῦ

Δεύτερον

Γεν. Καθολικόν

1. Λογαριασμοὶ εἰς ξένα νομίσματα
2. Λογαριασμοὶ τεχνικῆς σφαιρας⁴
Factory Ledger
3. Λογαριασμοὶ τάξεως
4. Λογαριασμοὶ ὑποκαταστημάτων
5. Λογαριασμοὶ βεβαιώσεως καὶ πραγματοποιήσεως.

1. Εἶναι δυνατόν ὅπως ἓνα ἄρθρον διασπασθῆ κατὰ τὴν μεταφορὰν ἀπὸ σελίδος εἰς σελίδα τοῦ ἡμερολογίου, ὅποτε τὰ ἀθροίσματα τῆς «εἰς μεταφορὰν» σελίδος εἶναι ἄνισα. Ἀλλὰ τοῦτο δὲν ἀποτελεῖ ἐξαίρεσιν τοῦ κανόνος τῆς ἰσότητος.

2. Βλ. ἐκτενῶς Κεφ. 5 σελ. 129 ἐπ.

3. Δοθέντος ὅτι οὐδεμίᾳ νομοθετικῆς διατάξεως ὁρίζει τὸν α' ἢ β' τρόπον γραμμογραφήσεως.

4. Ὁ Bourquin τονίζει τὴν ἀνάγκην ταύτην διὰ λόγους ἐχεμυθείας. Βλ. M. Bourquin: *Traité de Comptabilité industrielle* Paris 1947, σελ. 227.

Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας συνιστάται ὅπως εἰς τὸ Ἡμερολόγιον διδεται ἡ ἀκόλουθος τετράστηλος ¹ διαγράμμις :

ΧΡΕΩΣΕΙΣ				ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		
Καθολικόν 2	Καθολικόν 1		Ἄρθρα	Καθολικόν 1	Καθολικόν 2	

13 Ἡμερολόγια μηχανογραφικῶν συστημάτων. Ὅσακις ἡ «μεταφορά» τῶν ἄρθρων ἐκ τοῦ Ἡμερολογίου πρὸς τὰ Καθολικά (Γενικά καὶ ἀναλυτικά) γίνεται κατὰ μηχανικὸν τρόπον (συστήματα Ruf, Hinz, Taylor, Centradec κτλ.), τότε κατ' ἀνάγκην ἡ διάταξις τοῦ Ἡμερολογίου μεταβάλλεται ἄρδην. Ἴδου σχετικὸν ὑπόδειγμα ².

Χρον.	Λ/σμός χρεώμενος	Ἐπεξηγήσεις	Λ/σμός πιστούμεν.	Ποσά	
				Χ	Π

14 Περιεχόμενον Ἡμερολογίου. Πρέπει μήπως νὰ ἐγγραφῶνται εἰς αὐτὸ αἱ *ιδιωτικῆς φύσεως* δοσοληψίαι καὶ δικαιοπραξίαι, αἱ ἐπηρεάζουσαι τὴν *ὄλην* περιουσιακὴν θέσιν τοῦ ἐμπόρου (ἐπιτηδευματίου), οἷαι εἶναι ἡ σύστασις προικῶς, ἀποδοχὴ κληρονομίας, δωρεᾶς ³, ἀγοραπωλησία

1. Εἰς Η.Π.Α. χρησιμοποιεῖται καὶ πολύστηλος (columnar) διάταξις ἐξυπηρετούσα (κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν) :

- τὸ γεν. καθολικόν (general ledger),
- ἰδιαιτέραν ὁμάδα λ/σμῶν (ἐκτὸς τοῦ γεν. καθολικοῦ) ὡς λ.χ. προμηθευτῶν (accounts payable), ἢ μυστικῆς λογιστικῆς,
- διὰ ποσὰ ἀπ' εὐθείας φερόμενα εἰς ἀναλυτ. λ/σμούς (tabulating).

Βλ. σχ. ὑπόδειγμα: La comptabilité mesure et facteur de productivité, Paris 1952, σελ. 140.

2. Βλ. καὶ I. RETAIL: Traité complet d'organisation comptable, σελ. 340, καὶ C. GABRIEL: Le plan comptable (κτλ.) σελ. 132.

3. Καὶ ἐφ' ὅσον βεβαίως, αἱ τοιαῦται δοσοληψίαι δὲν ἐπηρεάζουσι—αὐξομειοῦσαι—τὴν ἐπιχειρηματικὴν περιουσίαν, τὴν ἀφιερωμένην τουτέστι εἰς δοθέντα κοινωνικο-οἰκονομικὸν σκοπὸν (Zweckvermögen). Ἄλλως, κατὰ τεχνικὴν ἀνάγκην, τοιαῦται δικαιοπραξίαι θὰ εἶχον τὴν λογιστικὴν των ἀντανάκλασιν εἰς τὸ Ἡμερολόγιον.

ἀκινήτου κτλ. κτλ. Ἡ ἄποψις αὕτη ὑπεστηρίχθη καὶ ὑποστηρίζεται ὑπὸ διακεκριμένων νομομαθῶν¹. Συνεπεῖς πρὸς τὴν ἐκτεθεῖσαν ἤδη ἄποψιν, καθ' ἣν τὰ λογιστικά βιβλία διαστέλλουν καὶ ὀροσημαίνουν μίαν περιουσίαν τεταγμένην εἰς τὴν ἐξυπηρέτησιν ὀρισμένου σκοποῦ, φρονούμεν ὅτι αἱ ἐξωεπιχειρηματικαὶ πράξεις δὲν ἔχουν τὴν θέσιν των εἰς τὸ ἡμερολόγιον. Διότι τοῦτο *δύο* νὰ ἀφορᾷ τὴν *ἐπιχειρήσιν*, ὡς αὐτοτελὲς κύτταρον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας, καὶ ὄχι τὸν φορέα αὐτῆς². Πιθανῶς ἡ ἄποψις αὕτη, ὡς ὑποστηρίζει ὁ ἐκλεκτός συνάδελφος Καραβάς, νὰ μὴ ἀποτελῇ ὀρθόδοξον ἑρμηνείαν τοῦ ἄρθρου 8 Ε.Ν.³. Ἄλλ' εἶναι πρόδηλον ὅτι αἱ ἀπηροχαιωμένα διατάξεις τούτου δὲν ἑναρμονίζονται πρὸς τὰς συγχρόνους περὶ ἐπιχειρήσεως ἀντιλήψεις. Αὗται ἐκφράζονται ἐπιτυχῶς εἰς τὸν ἐλβετικὸν Code des obligations, ὀρίζοντα (ἄρθ. 957 — 959) ὅτι εἰς τὰ βιβλία καταχωρίζεται μόνον ἡ οἰκονομικὴ κατάστασις τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ συνεπῶς ὄχι ἡ προσωπικὴ θέσις τοῦ ἐπιχειρηματίου — ἐμποροῦ.

15 Ποιότης ἡμερολογιακῶν ἐγγραφῶν. Εἰς τὴν Λογιστικὴν δὲν ὑπάρχουν μόνον ὄρθαι ἢ ἐσφαλμένα λύσεις. Ὑπάρχουν κυρίως λύσεις ὑποτιπώδους συλλήψεως, ἀτελεῖς, πληρέστεραι, ἄρτιαι. Αἱ ἡμερολογιακαὶ διατυπώσεις συνιστοῦν — πολὺ περισσότερον ἀπὸ ὅ,τι νομίζεται — μίαν ὀποκειμενικὴν ἑρμηνείαν τῶν γεγονότων⁴, (ὅταν δὲν πρόκειται

1. Περὶ κ. ΚΑΡΑΒΑ: Ἐμπορικὸν Δίκαιον, τόμ. Α' τεύχ. β' σελ. 436, ἐνθα καὶ βιβλιογραφία. Σημειωτέον ἐν τούτοις ὅτι ὁ Thaller, ἀναφερόμενος εἰς τὰς τοιαύτας ἀστικὰς πράξεις, ἀπεύδει νὰ ἐξήρῃ ὅτι: τοὶ εἰδήμονες τῆς Λογιστικῆς παρατηροῦσιν ὅτι ἐάν ὁ κανὼν οὗτος ἠκολουθεῖται κατὰ γράμμα, ὁ ἔμπορος θὰ συνέχεν ἐν τοῖς βιβλίοις αὐτοῦ προσωπικὰς πράξεις (κληρονομίας, προικός, κτλ.) ξένας πρὸς τὴν κίνησιν τῶν κεφαλαίων τοῦ ἔμπορίου, ὅπερ θὰ ἦτο παραλογισμὸς. Ε. THALLER: Ἐγχειρίδιον Ἐμπορικοῦ Δικαίου (μετάφρ. Περιφανάκη) σελ. 232.

2. Τοῦτο σημαίνει, πλὴν ἄλλων, ὅτι ἐπὶ πλείονων ἐπιχειρήσεων τοῦ αὐτοῦ φορέως, πρέπει νὰ τηρῶνται τόσαι αὐτοτελεῖς σελίδαι βιβλίων (συνεπῶς καὶ ἡμερολογίαι) ὅσαι καὶ αἱ ἐπιχειρήσεις. Ἐπομένως συμφωνοῦν καὶ πρὸς τὸν Κώδικα Φορολ. Στοιχείων.

3. Παρὰ τὴν ἀντιθέτον ἄποψιν τοῦ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ: Ἐμπορ. Δίκαιον, σ. 174 § 56.

4. Οὕτω, π. χ. ἄνον, ἑταιρεία ἐκδίδει μετοχὰς ὑπὲρ τὸ ἄρτιον. Ἡ ὑπὲρ τὸ ἄρτιον διαφορὰ μεταφέρεται εἰς εἰδικὸν πρὸς τοῦτα ἕλομόν Ἀποθεματικὸν κεφαλαίον. Ἄλλ' ἡ ἔκδοσις τῶν μετοχῶν συνεπάγεται ἔξοδα (ἐκτενώσεως, χαρτοσημάνσεως, κτλ.). Τὰ ἔξοδα ταῦτα ὁ Λογιστὴς δύναται:

- νὰ ἀποσβέσῃ εἰς πλείονας χρήσεις (10 ἐτῶν),
- νὰ μεταφέρῃ εἰς τὰ ἐν γένει χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα:
 - α' ἐπιρρίπτων ταῦτα εἰς τὴν κοστολόγησιν
 - β' ἐπιρρίπτων ταῦτα εἰς τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως

— δύναται ὁμῶς, κατὰ τινὰ ἀντίληψιν, νὰ τὰ ἐκπέσῃ ἐκ τοῦ ἀποθεματικοῦ, ἐποστηρίζων ὅτι ἡ ἑταιρεία ἀπεκόμισε τελικῶς ὡς ἀποθεματικὸν μόνον τὴν διαφορὰν.

Ἡ περίπτωσις ὑποδηλοῦ τὴν ὀποκειμενικότητα τῶν δυνατῶν λύσεων, στηριζομένων εἰς κάποιαν, ὀρθὴν ἢ ἀμφισβητήσιμον, οἰκ. κοσμοθεωρίαν.

περί έντελώς τυποποιημένων περιπτώσεων, ώς π.χ. ταμείον εις πείλις). Αί έγγραφαί ύποδηλοϋν πολλάκις μίαν πρόθεσιν, ένα χαρακτηρισμόν¹, ή συνεπάγονται νομικάς δεσμεύσεις. Συνεπώς δέον νά γίνωνται μετά μεγίστης προσοχής.

§§ 3

Γενικόν (ή πρωτοβάθμιον) Καθολικόν

[Γενική μέτρη, ανεξαρτήτως λογιστικού συστήματος]

16 Όρισμός: Γενικόν καθολικόν (grand livre, general ledger, Hauptbuch) είναι τό βιβλίον εις τό όποτον άνοίγονται και καταχωρίζονται όλοι οι λ/σμοί τούς όποιους τό λογ. Σχέδιόν όρίζει ώς πρωτοβαθμίου², δηλ. έχοντας πρωταρχικήν πληροφοριακήν σημασίαν διά τήν έπιχείρησιν. Ός γνωστόν³ ούτοι διακρίνονται εις :

— *πρωτοβαθμίους ή πλοϋς*, μή χρήζοντας λεπτομερεστέρας αναλύσεως (π.χ. Ταμείον, Πρόβλεψις δι' ύποτίμησιν άκινήτων κ.ά.), αλλά οι όποτοι αναπτύσσονται, ένιστε, εις ιδιαίτερα βοηθητικά βιβλία ώς π.χ. Γραμμάτια εισπρακτέα, Έντολαι πληρωτέα κ.ά.

— *πρωτοβαθμίους περιληπτικούς*, οι όποτοι χρήζουν αναλύσεως εις ειδικούς λ/σμούς, άνοιγομένους εις αντίστοιχα *αναλυτικά* καθολικά.

Συνεπώς, αί καταχωρίσεις αί γενόμεναι εις τούς λ/σμούς του Γεν. Καθολικοϋ, μεταφέρονται και αναπτύσσονται, κατά κανόνα, εις βιβλία και λ/σμούς λεπτομερεστέρου περιεχομένου (δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια, κτλ. καθολικά).

17 Περιεχόμενον και σχέσις πρός Έμερολόγιον. Τό αριθμητικόν και πληροφοριακόν ύλικόν είναι βεβαίως τό αυτό και εις τά δύο βιβλία⁴ αλλά εις τό ήμερολόγιον αί πράξεις (συναλλαγαι κτλ.) καταγράφονται κατά τήν χρονικήν αύτων σειράν, ένω εις τό Γ. Καθολικόν αναταξινομούνται κατά λ/σμούς, δηλ. κατά όμοειδείς κατηγορίας¹. Έκ τής ούσιαστικής ταύτης ταυτότητος άπορρέουν δύο τινά :

— ότι ό αριθμόσ και τό περιεχόμενον τών έκάστοτε κινουμένων λ/σμών (εις τό Γ.Κ.) έξαρτώνται *άποκλειστικώς* έκ τών ήμερολογιακών διατυπώσεων. Έξ οϋ ό κανών ότι *οδδεμία έγγραφή δύναται νά*

1. Π.χ. άμοιβή χορηγηθείσα εις έντεταλμένον σύμβουλον, δύναται νά τύχη διαφόρου φορολογικής (ή άγορανομικής — νοστολογικής) μεταχειρίσεως, άνν ή άμοιβή έχορηγήθη διά παρασχεθείσαν ύπηρεσίαν υπό άλλην, διάφορον, αύτου ιδιότητα (ώσ μηχανισού, κτλ.). Τούτο, έν πολλοίς, θέλει έξαρτηθή έκ τής κατηγορίας έξόδων εις τήν όποίαν ένειτάχθη — έξ ύπαρχής και όχι, έκ τών ύπέρων — τό κονδύλιον.

2. Όρθότερον οϋθεν θά έκκληίτο: Πρωτοβάθμιον Καθολικόν (έν αντίδιαστολή πρός τά δευτεροβάθμια κτλ. Καθολικά) (αναλυτικά).

3. Βλ. σελ...

4. Και εις τό πλαίσιον τούτων κατά χρονολογικήν σειράν.

γίνῃ εἰς τὸ Γ. Καθολικόν, ἂν δὲν ἔχει περιληφθῆ εἰς τὸ Ἡμερολόγιον καὶ πᾶν ὅ,τι ἐγγράφεται εἰς τοῦτο δέον νὰ μεταφέρεται εἰς τὸ Γ. Καθολικόν.

— ὅτι, κατόπιν τούτων, προκύπτει ἀναγκαστικῶς μία σταθερὰ ἀριθμητικὴ συμφωνία μεταξύ τῶν δύο βιβλίων, παρέχουσα τὴν βᾶσιν διὰ τὸν περιοδικὸν ἔλεγχον τῆς ἀριθμητικῆς ἀκριβείας τῶν μεταφορῶν¹.

18 Ὑλικὴ διαρρύθμισις καὶ γραμμογράφησις. Ἀνωτέρω γίνεται λόγος περὶ βιβλίων. Τονίζομεν ὁμῶς ὅτι τοῦτο ἀνταποκρίνεται εἰς ἀναχρονιστικὴν τεχνοτροπίαν. Οἱ σύγχρονοι ὀργανωτικοὶ τρόποι ἐπιβάλλουν ὅπως τὸ Γεν. Καθολικὸν τηρεῖται εἰς κινητὰ δελτία (καρτέλλας), καταλλήλων διαστάσεων, τὰ ὅποια :

— εἴτε συναρμολογοῦνται, κατὰ διαφόρους μηχανικοὺς τρόπους εἰς ἑνιαῖον βιβλίον² (registres à feuillets mobiles, τύπου Kalamazou, κ. ἄ.).

— εἴτε εἰς καρτέλλας λελυμένας, αἱ ὁποῖαι ταξιθετοῦνται (καθέτως) εἰς εἰδικὰ πρὸς τοῦτο ἔπιπλα (μεταλλικὰ classeurs) τύπου Kardex, κ. ἄ.

Ἡ γραμμικὴ διάταξις δὲν πρέπει νὰ εἶναι κατ' ἀνάγκην ἢ αὐτῇ δι' ὅλους τοὺς λ/σμούς τοῦ Γ. Καθολικοῦ³. Ὅφειλει νὰ ποικίλλῃ κατὰ λ/σμούς. Συνιστᾶται ζωηρότατα ἢ ὀριζόντιος διάταξις μὲ ἀναλυτικὰς στήλας (πολύστηλοι λ/σμοί, columnar books), ἢ ὁποῖα ἐπιτρέπει διαφόρους χρησίμους ἀναλύσεις καὶ πολλάκις τὴν ἀποφυγὴν τηρήσεως ἀναλυτικοῦ καθολικοῦ δι' ὀλίγους μόνον εἰδικούς λ/σμούς⁴ :

Λ/σμός: Ἀσφάλιστρα πυρῶς (πέντε πωτώσεις)

Λαβεῖν		τῆ διαμοσολαθήσει			
		Κεττικόν	Πρακτικόν	Τραπεζικῆ Α	X
.....	Συμβόλαιον ἀρ. 73819/54	3.250.000	—	3.250.000	—
.....	» » 73820/54	7.200.000	—	—	7.200.000
.....	» » 73821/54	3.050.000	—	3.050.000	—
.....	» » 73822/54	4.100.000	4.100.000	—	—

1. Βλ. ἐπόμενον Κεφ. 12: Τὰ λογιστικὰ σφάλματα καὶ ἡ διόρθωσις αὐτῶν.

2. Τοῦτο ὑπεδείκνυν ἤδη ὁ G. Quiney, τό... 1816! Πόσον βραδεία εἶναι ἡ ἐξέλιξις!

3. Κατὰ τοῦτο ἀκριβῶς ἀντενδείκνυνται τὰ ἔτοιμα δεδεμένα βιβλία ὁμοιόμορφου γραμμογραφήσεως.

4. Βλ. καὶ σελ. 122.

Λ/σμός: Σιτοκαλλιέργεια 1954

	Ήμερομίσθια άρόσεως	3.400.000	Άγρός X	Y	Z
	Έργασια ζώνων	1.600.000	1.300.000	1.000.000	1.100.000
	Λιπάσματα.... X.....	2.900.000	650.000	700.000	250.000
			500.000	1.800.000	600.000

Λ/σμός: Έξοδα Άγορών (μόνον πληρωτά χρεώσεως)		Χρέωσης +	Ναύτα	Ισοστά	Άγροί τοίχοι	Άγρο- στά
....	... Έξοδα επί τιμολογίου 3712	39.850	10.450	20.400	7.500	1.500

19 Πλείονα ισότιμα Γεν. Καθολικά. Έτονίσαμεν ήδη (σελ. 310) την σκοπιμότητα τηρήσεως, ένιστε, δύο τοιούτων. Οι Amidon & Lang¹ σημειούν τὸ μειονεκτήματα τοῦ ένδὸς μόνον καθολικοῦ:

- ὁ ἀριθμὸς τῶν λ.σμῶν γίνεται πολὺ μεγάλος.
- δυσχεραίνεται ἡ κατάρτισις μηνιαίων καταστάσεων.
- ἐμφανίζονται δυσκολίαι ὅταν τὰ κέντρα ἐκμεταλλεύσεως εὐρίσκονται εἰς διάφορα μέρη καὶ καθυστερεῖ ἡ ἔγκαιρος ἀποστολὴ στοιχείων.

20 Θεώρησις Γεν. Καθολικοῦ. Προαιρετικὸν—ὕπὸ τὸ καθεστῶς τοῦ ἐμπ. νόμου—κατέστη ἤδη ὑποχρεωτικὸν ὑπὸ τοῦ Κωδ. Φορ. Στοιχείων, διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας τῆς Δ' κατηγορίας (ὡς ἄλλωστε καὶ τὰ ἐκ τούτου ἐξαρτώμενα ἀναλυτ. καθολικά). Συνεπῶς ὑπόκειται εἰς θεώρησιν καὶ νομότυπον τήρησιν².

§§ 4

Πορεία τῶν ἐγγραφῶν εἰς τὸ κλασσικὸν σύστημα.

21 Συνθετικο - ἀναλυτικὴ. Ἀφ' οὗ μελετηθῆ ἡ φύσις τῆς συναλλαγῆς (ἡ ἐτέρου γεγονότος) ὡς προκύπτει αὕτη ἐκ τῶν εἰς χεῖρας τοῦ Λογιστηρίου δικαιολογητικῶν (ἡ τοῦ προχείρου, prima nota), διατυπῶνται τὸ ἡμερολογιακὸν ἄρθρον (ἀπλοῦν ἢ σύνθετον).

Ἀκολουθεῖ ἡ μεταφορὰ τῶν ἐγγραφῶν εἰς τὸ Γεν. Καθολικόν. Ἡ μεταφορὰ (transfer) δύναται νὰ γίνῃ εἴτε ἀπ' εὐθείας ἐκ τοῦ ἡμερολογίου, εἴτε βάσει τῶν δικαιολογητικῶν ἐπὶ τῶν ὁποίων ἐστηρίχθη ἡ ἡμερολογιακὴ διατύπωσις. Τοῦτο προωθεῖ τὸν καταμερισμὸν τῶν ἔργων.

Τέλος ἐνημεροῦνται τὰ ἀναλυτικὰ καθολικά (καὶ λοιπὰ βοηθη-

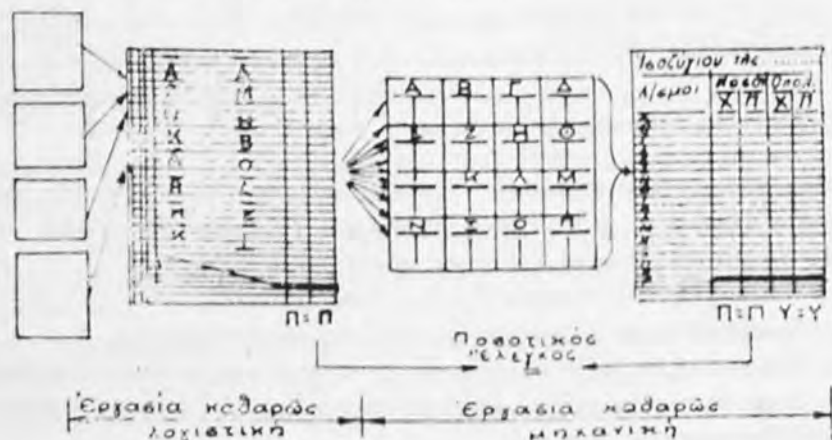
1. Βλ. AMIDON and LANG: Essential of Cost Accounting, New York 1928.

2. Βλ. Κεφ. 9, Τὸ ἑμπορικὸν ἔθελον, σελ. 272.

τικά βιβλία) βάσει τῶν δικαιολογητικῶν, εἰς τὰ ὅποια κυρίως εὑρίσκονται αἱ ἐνδιαφέρουσαι τὰ βιβλία ταῦτα λεπτομέρειαι (εἶδος, βάρος, συσκευασίαι, λήξις κτλ.).

Ἐνδεχομένη μεταβολή εἰς τὴν διαδοχὴν τῶν καταχωρίσεων, ἴδια ὡς πρὸς τὰ ἀναλυτ. καθολικά, δὲν μεταβάλλει τὴν οὐσίαν τοῦ συστήματος τούτου.

Ἴδου διάγραμμα, κατὰ τὸν Garnier¹:



- 22 Ταμιακοὶ πράξεις.** Λόγω τῆς μεγάλης, κατὰ κανόνα, συχνότητος κινήσεως τοῦ ταμείου καὶ τῆς ὑποχρεώσεως τηρήσεως βιβλίου τούτου, κατὰ τὸν Κωδ. Φ. Σ., αἱ εἰς τὸ βιβλίον τοῦτο λεπτομερειακαὶ καταχωρίσεις, ταξινομημέναι κατ' εἶδος (κατηγορίαν) εἰσπράξεως καὶ πληρωμῆς, θὰ ἐγγραφοῦν εἰς τὸ ἡμερολόγιον συγοπτικῶς:

		20/8		
Ταμείον		16.700.000		
	εἰς Προκαταβολὰς πελατῶν			3.900.000
	Ἐξόδα πωλήσεων			1.100.000
	Εἶδη συσκευασίας			1.700.000
	Τρόπεζα Β. ἱ. ὄφρως			10.000.000
	ὡς βιβλίον Ταμείου σελ...			

Ἡ ἐπιβεβλημένη αὕτη τακτικὴ ἀποτελεῖ ἓνα πρῶτον βῆμα πρὸς τὸ συγκεντρωτικὸν σύστημα².

1. Βλ. P. GARNIER: La Comptabilité, algèbre du droit, σελ. 11.

2. Οἱ βορειοαμερικανοὶ συγγραφεῖς δὲν προβαίνουν εἰς τόσον σαφεῖς διαχωρισμούς τῶν διαφόρων τρόπων ὀργανώσεως τῶν βιβλίων καὶ ἐγγραφῶν. Πρβλ. D. MAKENZIE: The Fundamental of Accounting, σελ. 150 ἑπ.

23 Έφαρμογή. Με βάση τας ημερολογιακάς εγγράφας τών σελ. 308 και 309 εμφανίζομεν τὸ Γεν. Καθολικὸν καὶ τοὺς ἀντιστοιχοὺς λ/σμούς :

ΓΕΝΙΚΟΝ ΚΑΘΟΛΙΚΟΝ

(ὑπόδειγμα, κατόπιν μεταφορᾶς τῶν ἡμερολογιακῶν ἄρθρων)

44 (πλευρὰ χρεώσεως)

A. .B..

1954	(1)	(2)			
Μάρτ.	1	10	ἀναλήψις ὑποχρεώσεως	100.000.000	

... λ/σμός εισφορᾶς

(πλευρὰ πιστώσεως)

1954	(1)			
Μάρτ.	1	56	καταβολὴ τοῖς μετρητοῖς	100.000.000

Τοὺς λοιποὺς λ/σμούς ἐμφανίζομεν μόνον εἰς σχῆμα **T**

Ταμείον

100.000.000	1.350.000
14.000.000	30.000.000

***Ακίνητον**

180.000.000

***Ἐγκαταστάσεις**

20.000.000

***Ἀγοραὶ**

86.500.000

Εἰδικὰ ἐξ. ἀγορῶν

1.350.000

Φόροι δημοσίου καὶ τρίτων

1.200.000

Συνδρομαὶ

320.000

Γ. Δ., λ/σμός εισφορᾶς

200.000.000	200.000.000
-------------	-------------

***Ἐταιρικὸν κεφάλαιον**

300.000.000

Προμηθευταὶ

86.500.000

***Ἐμπορικὴ Τράπεζα, λ/σμός ὀψεως**

30.000.000	1.520.000
------------	-----------

Πελάται, τρεχ. λ/σμοὶ

1.500.000

***Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι**

100.000

Πωλήσεις

1.600.000

Πρόσοδοι ἀκινήτου

14.000.000

1. Σελὶς καθολικοῦ ἀντιλειτουργοῦντος λ/σμοῦ ἢ ἀριθμ. λ/σμοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου. Πολλᾶκις ἀναγράφεται ὁ τίτλος αὐτοῦ : π.χ. *Ἐταιρικὸν κεφάλαιον.

2. Ἡ ἐπεξήγησις τυγχάνει σκόπιμος, οὐχὶ ἀπαραίτητος. Ἐνίοτε ἀδύνατος. (Συγκεντρωτικὸν σύστημα, μηχανογραφικὰ μέσα).

24 Ἀναλυτικά Καθολικά (livres auxiliaires, Subsidiary ledgers, Hilfsbüchers). Ταῦτα περιλαμβάνουν τοὺς ὑπὸ τοῦ *Λογ. Σχεδίου* ὀριζομένους, δευτεροβαθμίους, τριτοβαθμίους¹ (κτλ.) λογαριασμούς. Κατ' ἀρχὴν ὄθεν ἀντιστοιχεῖ ἀνά ἓν δι' ἕκαστον περιληπτικὸν λογαριασμὸν καὶ συνεπῶς, εἰς τὴν πρᾶξιν, εἶναι πάντοτε πολυάριθμα².

● *Ὁργάνωσις*. Συνιστάται ζωηρῶς ἡ τήρησις τῶν εἰς καρτέλλας καὶ ἡ ταξιθέτησις τῶν κατὰ τὰ συστήματα Kardex κ.ἄ. Ἡ γραμμογράφησις τῶν ποικίλλει ἐξαιρετικὰ καὶ δεόν νά μελετᾶται εἰδικῶς δι' ἕκαστον ἀναλυτικὸν καθολικὸν (εἰδικώτερον δὲ τῆς ἀποθήκης, βλ. ὑπόδειγμα σελ. 115).

● *Θεώρησις*. Ἐπιβεβλημένη ἀρχικῶς ὑπὸ τοῦ Κώδικος Φ. Σ., ἔπαυσεν ἤδη νά εἶναι ὑποχρεωτικὴ διὰ τοὺς ἐπιτηθευματίας Δ' κατηγορίας (ἐξαιρέσει τοῦ Καθολικοῦ Ἀποθήκης).

● *Ἐνημέρωσις*. Δέον νά γίνεται ἀπ' εὐθείας ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν, διότι:

— ἐπιμερίζεται ἐντονώτερον ἡ λογιστικὴ ἐργασία

— ἀποφεύγεται ἡ ἀναπαραγωγὴ σφαλμάτων γενομένων τυχόν εἰς τὰ γενικά βιβλία

— περιέχουν ὄλας τὰς λεπτομερείας (μικτόν, καθαρὸν βᾶρος, συσκευασία, λήξεις, ἀριθ. ἐγγράφων κτλ.) αἱ ὁποῖαι—παραλειπόμεναι κατ' ἀνάγκην εἰς τὰ γενικά βιβλία—εἶναι *ὑπαρξαίτητοι* εἰς τὰ ἀναλ. βιβλία.

● *Χρόνος ἐνημερώσεως*. Βασικὴ ἀρχή: *ἄμεσος* ἐνημέρωσις, διότι τοῦτο ἀπαιτεῖ τὸ ἐπιχειρηματικὸν συμφέρον, εἶναι δὲ πιεστικὴ (καὶ δικαία) ἀξίωσις τοῦ φορολογικοῦ ἐλέγχου.

25 Βιβλίον Ἀποθήκης. Ὁ Κώδιξ Φορ. Στοιχείων ἀποδίδει εἰς τοῦτο ἰδιαιτέραν σημασίαν. Πλεῖστα ἀπορρίψεις βιβλίων, ὡς ἀνείλικρινῶν, θεμελιούνται ἐπὶ ἀτελοῦς τήρησεως αὐτοῦ³. Πλὴν τῆς ἀξιουμένης ἐνημερώσεως κατὰ *ποσότητα* καὶ *ἀξίαν* οἱ λογαριασμοὶ τηροῦνται κατ' *εἶδος* (ἐμπορεύματος, πρ. ὕλης, προϊόντος). Τὰ *εἶδη* διαστέλονται, μεταξὺ τῶν, βάσει κριτηρίων: τεχνικῶν καὶ οἰκονομικο-κοστολογικῶν⁴. Ἀλλὰ ἡ διάκρισις τῶν εἰδῶν εἶναι, ἐν πολλοῖς, καὶ ζήτημα ἐμπορικῶν συνηθειῶν.

26 Βοηθητικά βιβλία. (Nebenbüchers) Εἶναι τὰ ποικίλα βιβλία, τὰ ὁποῖα

1. Τὰ περιλαμβάνοντα τούτους καλοῦνται συνήθως καθολικά Β' σειράς.

2. Ὑπεδείξαν, σελ. 122, περιπτώσεις ἀποφυγῆς ἐνίων τούτων χάρις εἰς πολυστήλους λογαριασμοὺς τοῦ Γεν. Καθολικοῦ.

3. Ἐπικουρούμεναι ὑπὸ τῶν φορ. δικαστηρίων: Ἀπόφασις Ἐλ. Συνεδρίου ἀρ. 685/1952 Σ. τ. Ε. ἀπ. 2423/1953 κ.ἄ.

4. Ἐπὶ τούτου βλ. ΜΑ. ΤΕΙΤΣΙΛΙΑΝΟΥ: ἄρθρον εἰς *Δελτίον Φορολ. Νομοθεσίας* ἀρ. 88/1953.

μη τηρούμενα κατά χρέωσιν καὶ πίστωσιν, εἶναι ἐν τούτοις βασικά διὰ τὸ ἔργον τοῦ Λογιστηρίου. Τοιαῦτα λ.χ. εἶναι :

— βιβλία τάξεως : ἐκδόσεως φορτωτικῶν, ἐντολῶν πληρωτέων, βιβλία-μητῶα γραμματίων, λήξεως ἀσφαλιστηρίων, γραμματίων, συνδρομῶν, κτλ.

— βιβλία οἰκ. λογισμοῦ : κοστολογήσεως, ἀναλύσεως καὶ μερισμοῦ ἡμερομισθίων, ὥρων λειτουργίας μηχανῶν, κινήσεως φορτηγῶν, ἀποδόσεως μηχανῶν, ἐργατῶν, ἀναλώσεων κατὰ μονάδα ἔργου κ.ἄ.

— βιβλία διαχειριστικῆς - διοικητικῆς φύσεως : κληρουμένων ὁμολογιῶν, ἀπορβεννυμένων μετοχῶν, παραγραφομένων τοκομεριδιῶν, ἡμερησίας συναλλαγματικῆς position κ.ἄ.

Ἐκ τῶν ἀποκληθέντων βιβλίων οἰκ. λογισμοῦ, εἰδικώτερον, καταρτιζονται οἱ τεχνικοί, οἰκονομικοί καὶ μικτοὶ ἀριθμοδεῖκται, τῶν ὁποίων ἡ σημασία τυγχάνει πρωταρχική. Ἐκ τοῦ συνδυασμοῦ τοιούτων δεδομένων μὲ τὰ ἐξαγόμενα ἐκ τῶν κυρίων λογιστικῶν βιβλίων (περιουσιακῆ θέσις, ἐξέλιξις κύκλου ἐργασιῶν, ἀποτελεσμάτων, κτλ.) ἐπιτυγχάνεται πλήρης καὶ βαθεῖα γνώσις τῆς ζωῆς τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ.

Κατὰ ταῦτα ἡ σημασία τῶν τοιούτων βοηθητικῶν βιβλίων δὲν ὕστερεῖ πρὸς τῆς τῶν κυρίων λογιστικῶν βιβλίων.

§ 3

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

(*Système centralisateur*)

- 27 Προσιδιάζον πεδίων ἐφαρμογῆς του.** Εἰς τοὺς οἰκονομικοὺς ὀργανισμοὺς εἰς τοὺς ὁποίους ἡ συναλλακτικὴ κίνησις εἶναι ζωηρά, εἴτε ἡ διαχειρίσις—ἐν γένει—εἶναι ἐκτεταμένη, μὲ περισσότερα κέντρα συναλλακτικῆς, τεχνικῆς ἢ διοικητικῆς δραστηριότητος (ναυτιλιακαὶ, σιδηροδρομικαὶ, ἀσφαλιστικαὶ, τραπεζικαὶ, κτλ. ἐπιχειρήσεις), ἡ ἀνάγκη τῶν πραγμάτων ἐπιβάλλει ἀντίστοιχον καταμερισμὸν τῶν ἔργων. Οὕτω αἱ τράπεζαι ἐπιμερίζουν τὰς ἐργασίας των εἰς διάφορα τμήματα καὶ θυρίδας, ἢ καὶ εἰς πλεονα καταστήματα ἐντὸς τῆς αὐτῆς πόλεως, ὅπου διεξάγονται ὁμοειδεῖς ἐργασίαι : καταθέσεων, χορηγήσεως δανείων, εἰσπράξεως ἀξιών, κινήσεως κεφαλαίων κτλ.

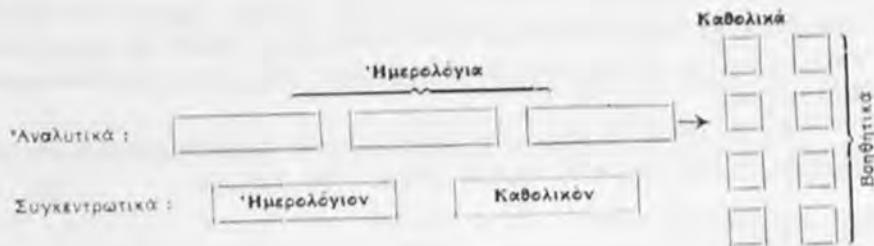
Εἰδικὴ Βιβλιογραφία. "Ἄπαντα σχεδὸν τὰ γενικά συγγράμματα Λογιστικῆς. L. CHARDONNET : Comptabilité usuelle, σελ. 198. P. GARNIER : op. cit. σελ. 13. W. KALVERAM : op. cit. σελ. 118. P. TRELUT : op. cit. σελ. 185. L. RETAIL : op. cit. σελ. 269. Ν. ΑΛΙΚΑΚΟΥ : Λογιστική. Τομ. Β'. Ἀθήναι 1952. Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ : Λογιστική. Τομ. 2. (ἔκτενης ἀνάπτυξις) κ.ἄ. Εἰδικώτερον : Δ. ΓΕΩΡΓΙΑΝ : Τὸ συγκεντρωτικὸν σύστημα. Ἀθήναι, 1940. L. BATARDON : Le système centralisateur, Paris 1947.

Τὸ Συγκεντρωτικὸν σύστημα δὲν εἶναι παρὰ ἡ συνέπεια τοῦ τοιοῦτου καταμερισμοῦ τῶν ἔργων καὶ ἡ προσηρμοσμένη εἰς τοῦτο λογιστικὴ ὀργάνωσις τοῦ τρόπου διεξαγωγῆς τῶν ἐγγραφῶν¹. Ἐσημειώσαμεν, ἐν τούτοις, (σελ. 36) ὅτι ἂν καὶ συνέπεια, τὸ Συγκεντρωτικὸν—χάρις εἰς τὴν ἐλαστικότητα τῶν ὀργανωτικῶν του δυνατοτήτων—ἀποτελεῖ παράγοντα δ'ευκολύνοντα κάθε ἐπιθυμητὸν καταμερισμὸν τῶν διαχειριστικῶν ἔργων.

8 Τηρητέα βιβλία. Διακρίνονται εἰς δύο ὁμάδας :

● τὰ ἀναλυτικά, εἰς τὰ ὁποῖα αἱ πράξεις ἐγγράφονται ἀπ' εὐθείας ἅμα τῇ διεξαγωγῇ τῶν—καθ' ὁμοειδεῖς κατηγορίας—καὶ ἐν πάσῃ λεπτομερείᾳ (μετὰ μνείας τοῦ δικαιολογητικοῦ, κτλ.).

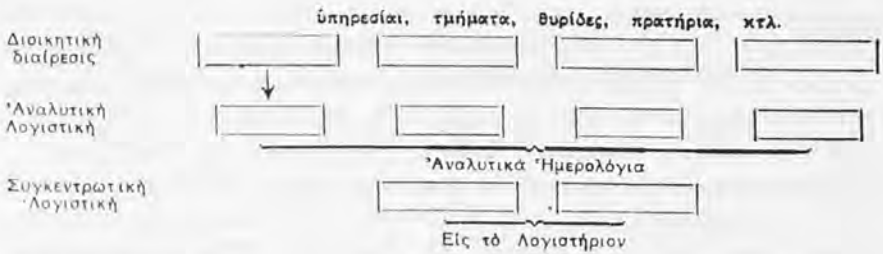
● τὰ συγκεντρωτικά², (Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν), εἰς τὰ ὁποῖα αἱ καταγραφεῖσαι προηγουμένως (εἰς τὰ ἀναλυτικά) πράξεις μεταφέρονται συγκεντρωτικῶς, καθ' ὠρισμένα χρονικὰ διαστήματα :



29 Ἀναλ. Ἡμερολόγια. (*journaux divisionnaires, auxiliaires*). Δέχονται ἀπ' εὐθείας τὰς ἐγγραφὰς ἅμα τῇ διεξαγωγῇ τῶν πράξεων, συντασσόμενα μετὰ πάσης λεπτομερείας, διότι ἀποτελοῦν τὴν καθαυτὸ πληροφοριακὴν πηγήν. Ὁ ἀριθμὸς τῶν εἶναι κατ' ἀρχὴν ἀπροσδιόριστος. Εἰς τὸν Ὀργανωτὴν - Λογιστὴν ἐναπόκειται νὰ καθορίσῃ ἐκάστοτε πόσα καὶ ποῖα ἀναλ. ἡμερολόγια θέλουν τηρηθῆ. Κατὰ κανόνα τηρεῖται ἀνά ἓν τοιοῦτον εἰς ἐκάστην ὑπηρεσίαν (θυρίδα, κτλ.), ἐφ' ὅσον κρίνεται ὅτι αἱ ἐκεῖ διεξαγόμεναι πράξεις (συναλλαγαι, τεχνικαὶ ἐνέργειαι, κτλ.) τὸ δικαιολογοῦν. Οὕτω π.χ.

1. Διότι εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας τὸ κλασσικὸν σύστημα δὲν θὰ ἴτο δυνατόν νὰ ἀνταποκριθῇ εἰς τὴν πληθώραν καὶ πυκνότητα τῶν ἐγγραφῶν, οὔτε εἰς τὴν ἐπιβεβλημένην ἐνημερότητα τούτων.

2. Ὁ J. BONAN : *Éléments de rationographie*, Tunis 1913, διέκρινεν εὐστόχος :
- τὴν *comptabilité originaire* (ἀναλ. ἡμερολόγια).
 - τὴν *comptabilité centralisatrice* (συγκεντρωτικά βιβλία).
 - τὴν *comptabilité latérale* (ἀναλ. καθολικά, βοηθητικά).
 - τὴν *comptabilité resultante* (ἀπογραφή - ἰσολογισμὸς - βιβλία στατιστικῆς).



εἰς ἐμπορικὴν ἐπιχείρησιν	εἰς ἀσφαλιστικὴν	εἰς τραπεζικὴν
<i>*Ἡμερολ., εἰσπράξεων</i>	<i>εἰσπράξεων</i>	<i>εἰσπράξεων</i>
<i>πληρωμῶν</i>	<i>πληρωμῶν</i>	<i>πληρωμῶν</i>
<i>ἀγορῶν</i>	<i>ἐκδόσεως ἀσφαλιστηρίων</i>	<i>ἀγοραπωλησίας συναλλάγματ.</i>
<i>πωλήσεων</i>	<i>τραπεζῶν,</i>	<i>ἀξιῶν πρὸς εἰσπραξεν</i>
<i>διαφόρων πράξεων</i>	<i>πρακτόρων</i>	<i>δανείων ἐπ' ἐνεχύρω</i>
<i>κ. ᾧ.</i>	<i>κ. ᾧ.</i>	<i>κ. ᾧ.</i>

- 30 Διευκρίνησις.** Πρῶτον. Δὲν πρέπει νὰ νομισθῇ ὅτι ἡ κατά... ζεύγη συμμετρία (ἡμερ. εἰσπράξεων - πληρωμῶν, ἀγορῶν - πωλήσεων κτλ.) εἶναι ἐπιβεβλημένη. Εἶναι ἀπλῶς περιπτωσιακὴ¹. Δεύτερον. Ἐκαστον ἡμερολόγιον δύναται νὰ ὑποδιαιεθεῖ εἰς πλεονα, ἀναλόγως τῶν ἀναγκῶν.
- 31 Γραμμικὴ διάταξις.** Ὡς εὐνόητον αὕτη ποικίλλει. Διακριτέα: τὰ καθέτου διατάξεως, εἰς τὰ ὁποῖα ὁ ἐκάστοτε ἀντιμεταβαλλόμενος λ/σμός, ἐγγραφόμενος κάτωθι τοῦ προηγουμένου, δυσχεραίνει τὴν συγκέντρωσιν (ἢ ὁποῖα γίνεται μέσῳ τῶν φύλλων ἀναλύσεως καὶ ἐλέγχου². Τὰ ὀριζοντίου (πολυστήλου) διατάξεως, τὰ ὁποῖα ἐπιτρέπουν ταχεῖαν καὶ αὐτόματον, περίπου, συγκέντρωσιν τῶν πρὸς μεταφορὰν στοιχείων. (Βλ. ὑποδείγματα σελ. 324—327).
- 32 Ὑλικὴ ὀργάνωσις.** Ὁ Κώδιξ Φορολ. Στοιχείων ἐπιτρέπει ὅπως τηροῦνται καὶ εἰς λευμμένα φύλλα. Τοῦτο καθίσταται ἀναγκαῖον ἰδίᾳ ὅταν χρησιμοποιοῦνται μηχανογραφικὰ μέσᾳ ἐγγραφῆς.
- 33 Θεώρησις καὶ χρόνος ἐνημερώσεως.** Ἡ ὑπὸ τοῦ οἰκ. ἐφόρου θεώρησις (καὶ ἀρίθμησις ἀνά σελίδα) τυγχάνει ὑποχρεωτικὴ, ὡς καὶ ἡ νομότυπος τήρησις. Διότι εἰς ταῦτα εἰκονίζεται οὐσιαστικῶς ἡ ζωὴ τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ εἰς ταῦτα ἐντοπίζεται—*de facto*—ἡ ἀποδεικτικὴ δύναμις τῶν βιβλίων.

Ἡ ἐνημέρωσις τῶν γίνεται αὐθημερόν, τὸ ἀργότερον δὲ ἐντὸς τῆς ἐπομένης πρωίας. Ἡ μὴ ἔγκαιρος ἐνημέρωσις συνεπάγεται ἀπόρριψιν τῶν βιβλίων ὡς ἀνελλικρινῶν.

1. Π.χ. Περιττεύει τὸ βιβλίον πληρωμῶν, ἐὰν αἱ πληρωμαὶ διενεργοῦνται διὰ μεγάλα ποσὰ μέσῳ τραπεζῶν, κτλ.

2. Ὁρθότερον θὰ εἶδει νὰ καλοῦνται φύλλα συγκεντρώσεως.

4 Συγκεντρωτικά βιβλία. (*libres centralisateurs*). Ἦτοι : Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν. Ἡ κατὰ συγκεντρωτικὸν τρόπον τήρησις των οὐδὲν μεταβάλλει ἐκ τῶν ἤδη ἐκτεθέντων. Ἀπλῶς τὰ ἄρθρα δὲν περιλαμβάνουν, κατ' ἀνάγκην, μνείαν τῶν κινουμένων δευτεροβαθμίων (κτλ.) λ/σμῶν, τῶν ἐπὶ μέρος δικαιολογητικῶν ἢ ἰδιαιτέραν τινὰ ἐπεξήγησιν.

55 Τροπὴ Κλασσικοῦ συστήματος εἰς Συγκεντρωτικόν. Πολλάκις ἡ ἀνάπτυξις τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιβάλλει τὴν τοιαύτην μεταβολήν. Τότε εἶναι εὐχερὲς νὰ καθορισθῇ ἀδιστακτικῶς ποῖα τὰ τηρηθησόμενα Ἄναλ. Ἡμερολόγια. Θὰ εἶναι οἱ λ/σμοὶ οἱ δεχόμενοι τὸν μεγαλύτερον ἀριθμὸν ἐγγραφῶν, κατὰ χρονικὴν περίοδον. Δι' ἑκάστον τούτων θέλει λειτουργήσῃ ἓνα ἀντίστοιχον ἡμερολόγιον (σπανίως πλείονα).

§§ 1

Πορεία τῶν ἐγγραφῶν καὶ ἐφαρμογὴ

36 Πορεία. Ἐκάστη πρᾶξις ἐγγράφεται, ἅμα τῇ διεξαγωγῇ τῆς, εἰς ἓνα ἢ δύο *αυγχιώνισ* ἀναλ. ἡμερολόγια. Π.χ. Ἐκδοσις τιμολογίου ἐπὶ πιστώσει καταχωρίζεται μόνον εἰς τὸ *Βιβλίον πωλήσεων*. Ἀλλὰ ἐπὶ πωλήσει τοῖς μετρητοῖς θὰ καταχωρισθῇ ἡ πρᾶξις καὶ εἰς τὸ ἡμερολ. εἰσπράξεων.

— ἀκολουθεῖ *ἡμέσις* ἢ ἐνημέρωσις τῶν σχετικῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν εἰς τὰ ἀντίστοιχα καθολικά : χρέωσις πελάτου X καὶ πῖστωσις πωληθέντων εἰδῶν (καθ. ἀποθήκης).

— γίνεται ἡ περιοδικὴ (ἡμερησία, ἐβδομαδιαία κτλ.)¹ συγκεντρωσις τῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ ἀν. ἡμερολόγια καὶ ἡ μεταφορὰ τούτων—συγκεντρωτικῶς—εἰς τὸ :

— Γεν. Ἡμερολόγιον καὶ	} χαρακτηριζομένων ἤδη ὡς
— Γεν. Καθολικόν	

37 Περίπτωσις διαφόρων πράξεων. Αἱ πράξεις διὰ τὰς ὁποίας—δοθέντος ὅτι δὲν τυγχάνουσι ὁμοειδεῖς—δὲν λειτουργεῖ ἐπὶ τούτῳ ἡμερολόγιον, καταχωρίζονται εἰς ἰδιαιτέρον τοιοῦτον καλούμενον *Ἡμερολόγιον Διαφόρων πράξεων*, τὸ ὁποῖον ὁ Κώδιξ Φορολ. Στοιχείων κατέστησεν ὑποχρεωτικόν². Ἄλλως αἱ πράξεις θὰ κατεγράφοντο ἀπ' εὐθείας εἰς τὰ Συγκεντρωτικά βιβλία (ὡς εἰς τὸ κλασσικόν σύστημα).

1. Τὸ ἀργότερον μηνιαία κατὰ Κωδ. Φορ. Στοιχείων.

2. Τοῦτο θεωροῦμεν μειονέκτημα, διότι πολλαὶ πράξεις ἐσωτερικῆς φύσεως (κοστολογήσεως κτλ.) ἀσκόπως θὰ ἐγγραφοῦν δις : εἰς τὸ Διαφόρων πράξεων καὶ εἰς τὰ Συγκεντρωτικά, χωρὶς νὰ προκύβῃ περίπτωσις συγκεντρώσεως (ἀξιολόγου τουλάχιστον).

38 Έφαρμογή. Αί επόμεναι πράξεις φέρονται έγγεγραμμένα εις τὰ πα-
ρατιθέμενα υποδείγματα αναλ. ἡμερολογίων. (σελ. 324—327).

	Δρχ.
Μαΐου 2.	
1. Ἀγορά ἐμπ/των ἐπὶ πιστώσει ἀπὸ Δ.Π., τιμολ. 376	250.000
2. Πληρωμὴ ἀσφαλιστρῶν..., ἀποδ. ἀρ. 1108	10.000
3. Εἰσπραξις ἐμβάσματος πελάτου Κ.Α.	40.000
4. Ἀγορά ἐμπ/των μετρητοῖς, μετ' ἐκπτώσεως 5%, τιμολ. 920	100.000
5. Ἀγορά γραφικῆς ὕλης, τιμολ. 612	20.000
6. Πώλησις ἐμπ/των εἰς Σ.Τ. ἐπὶ πιστώσει, τιμολ. 263	85.000
7. Ἀνάληψις χρημάτων ἐκ Τραπεζῆς Α	120.000
8. Πώλησις ἐμπ/των μετρητοῖς, τιμολ. 264	70.000
9. Ἐξόφλησις ἐνοικίου δι' ἐπιταγῆς... ἐπὶ Τραπεζῆς Α	50.000
10. Ἀγορά ἐμπ/των ἐπὶ πιστώσει ἀπὸ Μ.Τ., τιμολ. 810	150.000
11. Πληρωμὴ ἐξόδων παραλαβῆς τιμολ. 810	10.000
12. Ἐξόφλησις γραμματίου λήξαντος, μετρητοῖς	75.000
13. Ὅμοίως, δι' ἐπιταγῆς ἐπὶ Τραπεζῆς Α	60.000
14. Ἀγορά ἐμπ/των μετρητοῖς, τιμολ. 788	140.000
15. Ἐξόφλησις μισθοδοτικῆς καταστάσεως ἀρ. ...	100.000
ὀνομαστικοῦ ποσοῦ 100.000. Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων	5.000
16. Πώλησις ἐμπ/των μετρητοῖς, ἐκπτώσις 10%, τιμολ. 265	100.000
17. Πώλησις ἐπὶ πιστώσει εἰς Κ.Ζ., τιμολ. 266	130.000
18. Κατάθεσις πελάτου Α Β. εἰς Τράπεζαν Α, διὰ λ/σμόν μας	30.000
19. Ἀγορά ἐμπ/των, ὑπὸ Π.Α' καὶ ἀποδοχὴ συναλλ/κῆς ἐκδόσεώς του	200.000
20. Πώλησις ἐπὶ πιστώσει, εἰς Σ.Μ. τιμολ. 267,	
ἐναντι γραμματίου ἀποδοχῆς του	115.000

39 Ἐνημέρωσις αναλ. καθολικῶν. Αὕτη, μὴ ἐπιδεχομένη οὐδεμίαν καθυστέρησιν, γίνεται συγχρόνως πρὸς τὴν ἐγγραφὴν ἐκάστης πράξεως εἰς τὰ αναλ. ἡμερολόγια, βάσει τῶν δικαιολογητικῶν (ἐν πρωτοτύπῳ ἢ διπλοτύπῳ). Οἱ ἀδητότε καθυστερήσεις ἐγκυμονεῖ σοβαροῦς κινδύνους :

Οὕτω π.χ. εἰς Τράπεζαν ὁ Α, καταθέτης ὄψεως, αἰτεῖται ὅπως τῷ χορηγηθῇ συνάλλαγμα χρεώσει τοῦ λ/σμοῦ του. Τυχάνει εὐνόητον ὅτι συγχρόνως πρὸς τὰς ἐγγραφὰς τοῦ τμήματος (πώλησεως) συναλλάγματος, δέον νὰ χρεωθῇ καὶ ὁ προσωπικὸς λ/σμός τοῦ Α. Καθυστερήσις, ἐν ἀναμονῇ τῆς συγκεντρωτικῆς μεταφορᾶς, θὰ ἐπέτρεπε ἀνάληψιν τοῦ Α πέραν τῶν πραγματικῶν διαθέσιμων του.

40 Συγκέντρωσις καὶ μεταφορὰ ἐγγραφῶν. Αἱ εἰς τὰ διάφορα ἡμερολόγια ἀναγραφεῖσαι πράξεις ἀθροίζονται καθ' ἑσπέραν Ἡ ὀριζόντιος διάταξις τῶν ποσῶν ἐπιτρέπει εὐχερῆ ἔλεγχον τῆς συμφωνίας τούτων. Μετὰ τὴν ἐξακρίβωσιν καὶ τῆς οὐσιαστικῆς ὀρθότητος, δι' ἀντιπαραβολῆς πρὸς τὰ δικαιολογητικά, γίνεται ἡ μεταφορὰ εἰς τὸ Συγκέντρωσις ἡμερολόγιον. Τὰ σχετικὰ ἄρθρα, ἐν δι' ἑκαστον ἡμερολόγιον, προκύπτουν ἀφ' ἑαυτῶν, εἶναι αὐτομάτως ἔτοιμα, λόγῳ τῆς πολυστήλου διατάξεως τῶν ἡμερολογίων.

Αναλυτικόν Ταμείον . Εισπραξέων (πλήρη χρεώσεως)

Χρονολ.	Χρημ. έτη	Αιτιολογία	Είδος λ/σμού πιστούμενος	Κατ' αριθμ. κάρτελ.	Έκπτώσεις, προεξοφλ.	Χρέως λ/σμού Ταμείον	
						μερικά	όλικά
Μαίου	2 19	ταχυδρ. έμβασμα	Κ... Λ...	64	—	40.000	
"	2 20	ανάληψις δι' έπιταγής...	Τράπεζα Α.	73	—	120.000	
"	2 21	άνετιμον τιμολ. 254	—	—	—	70.000	
"	2 22	" " 255	—	Ε.Χ.	10.000	90.000	
					10.000		320.000

Ε.Χ. = έκπτώσεις χορηγούμεναι

(πλήρη πιστώσεων)

Π Ρ Ω Τ Ο Β Α Θ Μ Ι Ο Ι Λ / Σ Μ Ο Ι Π Ρ Ο Σ Π Ι Σ Τ Ω Σ Ι Ν					
Πελάται	Πωλήσεις μετρητοίς	Τράπεζαι	Έκκριμείς λ/σμοί	Διάφοροι όφελειαί	Διαφοροί
					Λογαριασμοί Ποσά
40.000	70.000	120.000			
	100.000				
40.000	170.000	120.000			

Αναλυτικόν Ταμίων Πληρωμών (πλέον πιστώσεως)

Χρονολ.	Επίκαιρα άρθρα	Ειδικός Λ/σμός χρεούμενος	Αριθμοί άρθρων	Αιτιολογία		Κρατήσεις έκπτώσεις κ.α.	Πιστώσις Λ/σμού Ταμίων	
				Σ	Ζ		μερικά	όλικά
Μαΐου	36	*Ασφαλιστρα	37	Α.Ε. Φοινιές άποδ. 1108	—	10.000		
"	37	—	—	*Έξοφλ. τιμολ. 920, έκπ. 5 0/0	5.000	95.000		
"	38	Γραφ. ύλη	21	Έξοφλ. τιμολ. 610		20.000		
"	39	*Εξ. άγορών	33	μεταφορικά τιμολ. 810		10.000		
"	40	—	—	Έξοφλ. γραμ. 253 λήξαντος		75.000		
"	41	—	—	Έξοφλ. τιμολ. 768		140.000		
"	42	Μισθολ	22	Έξοφλ. μισθοδοτικής καταστ.	5.000	95.000		
					10.000		445.000	

E = έκπτώσεις λαμβανόμεναι.

K = κρατήσεις υπέρ τρίτων.

(πλέον χρεώσεων)

Διόφοροι	Φόροι δημοσίου + τρίτων	Λ Ο Γ Λ Ρ Ι Λ Σ Μ Ο Ι Π Ρ Ο Σ Χ Ρ Ε Ω Σ Ι Η												Προμη- θευταί			
		Ποσά	Λ/σμοί	Άγοραί μετρητοίς	Γενικά έξοδα				Άμοιβαι τρίτων				Γραμμάτια πληρωτέα		Τραπεζαί		
					1	2	3	4	α	β	γ						
		100.000		10.000													
		140.000		20.000		10.000							75.000				
		240.000					140.000							75.000			

1. Έξοδα διαχειρίσεως, 2. Έξοδα πρ. ύλων, 3. Έξοδα παραγωγής, 4. Έξοδα προϊόντων.
α. Προμήθειαι - μετρηταί, β. Άμοιβαι έλευθ. επαγγελμάτων, γ. Έτεραί άμοιβαι.

Ανάπτυκτον ήμερολόγιον Πωλήσεων

Α/μοί πρὸς Χρέωση		Πωλήσεις		Παλάτι	
Χρονολ.	Γραμμ. εἰσπρακτέα μετρητοὶς	Πωλήσεις μετρητοὶς	Παλάτι	Χρονολ.	Παλάτι
			85.000	Μαΐου	215.000
		70.000	—	»	»
		100.000	—	»	»
			130.000	»	»
	115.000 *			»	»
	115.000				

Χρονολ.	Εἰδικὸν λογαριασμὸν		Πωλήσεις
	Πιστοῦμενοι	Χρεώμενοι	
Μαΐου	2 Καρτ. 713-4	Σ.... Τ...	τιμολ. μασ 263
»	» 781	—	» 264
»	» 735-6	—	» 265
»	» 783	Κ.... Ζ....	» 266
»	» 719, 781	Σ.... Μ....	» 267
			85.000
			70.000
			100.000
			130.000
			115.000 *
			500.000

1. Καρέλλα τοῦ πωλομένου εἴδους. Καταχώρισις σπανίως πραγματοποιήσιμος.
2. Ἡ ὀρθὴ ἐγγραφή θα ἦτο: Παλάτι εἰς Πωλήσεις, καὶ εἰς τὸ Διαφόρων Πράξεων: Γραμ. εἰσπρακτέα εἰς Παλάτι.

Ανάπτυκτον ήμερολόγιον Ἀγοῶν

Χρονολ.	Εἰδικὸν λ/μοὶ χρεώμενοι	Εἰδικὸν λ/μοὶ πιστούμενοι	Αἰτιολογία	Ἀγοραὶ
Μαΐου	2 Σάπων λευκός...	Δ... Π...	τιμολ. 376	250.000
»	2 521, 566, 594 ι	—	τιμολ. 920	100.000
»	2 566, 572, 533, ς	Μ... Τ...	τιμολ. 810	150.000
»	2 521, 527, 594	—	τιμολ. 788	140.000
»	2 563, 521, 506	Π... Λ...	τιμολ. 642	200.000
				840.000

Α/μοί πρὸς Πίστωσιν	
Προμηθευταὶ	Ἀγοραὶ μετρητοὶς
250.000	
—	100.000
150.000	
—	140.000
200.000	
600.000	240.000

Α/σμοί πρὸς Χρέωσιν				Α/σμοί πρὸς Πίστωσιν			
Προμηθευταί	Γραμμάτ. πληρωτέα	Γεν. έξοδα (έξοδα διαχείρ.)	Τράπεζαι	Γραμμ. πληρωτέα	Τράπεζαι	Πελάται	
	60.000	50.000			50.000		
200.000			30.000		60.000	30.000	
200.000	60.000	50.000	30.000	200.000	110.000	30.000	

Αναλυτικὸν ἡμερολόγιον					
Διαφόρων Πράξεων					
Εἰδικοί χρεούμενοι	Χρονολ.	Αιτιολογία	Εἰδικοί πιστούμενοι		
*Ένοικια	24 Μαΐου	2 ἐπιταγή άρ. 3182	Τράπεζα Α	50.000	
Τράπεζ. Α	66	2 ἐπιταγή άρ. 3183	Τράπεζα Α	60.000	
Π... Λ...	93	2 έμβασμα του	Α... Β...	200.000	
		2 συν/κή μας λήξ...	—		
ἄθροισμα χρεώσεων = ἄθροισμα πιστώσεων					

Αι έν προκειμένῳ συγκεντρωτικαί έγγραφαί εἶναι :

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΝ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

Μ α τ ο υ	έκ μεταφοράς	.....	.....
Ταμείον		320.000	
*Εκπτώσεις χορηγούμεναι		10.000	
εις Πελάτας			40.000
Πωλήσεις μετρητοῖς			170.000
Τραπεζας			120.000
Σύνολον εισπράξεων, ὡς βιβλίον Ταμείου, σελ. ...			
*Αγοραὶ μετρητοῖς		240.000	
Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως		140.000	
Γραμμάτια πληρωτέα		75.000	
εις Ταμείον			445.000
*Εκπτώσεις λαμβανόμεναι			5.000
Κρατήσεις ἐπὲρ τρίτων			5.000
Σύνολον πληρωμῶν ὡς βιβλίον Ταμείου, σελ. ...			
*Αγοραὶ		840.000	
εις Προμηθευτάς			600.000
*Αγοράς μετρητοῖς			240.000
Σύνολον ἀγορῶν, ἀπὸ ... μέχρι ... ὡς βιβλίον ἀγορῶν σελ. ...			
Γραμμάτια εισπρακτέα		115.000	
Πωλήσεις μετρητοῖς		170.000	
Πελάται		215.000	
εις Πωλήσεις			500.000
Σύνολον πωλήσεων, ἀπὸ ... μέχρι ... ὡς βιβλίον, σελ. ...			
Προμηθευταὶ		200.000	
Γραμμάτια πληρωτέα		60.000	
Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως		50.000	
Τραπεζαί		30.000	
εις Γραμμάτια πληρωτέα			200.000
Τραπεζας			110.000
Πελάτας			30.000
Σύνολον διαφόρων πράξεων, ὡς βιβλίον, σελ.			

41 Ἡ ἰδιότυπος δυσχέρεια τοῦ Συγκεντρωτικοῦ. Αὕτη ἀφορᾷ τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν ἡ αὐτὴ πράξις ἀφορᾷ δύο συγχρόνως ἀναλ. ἡμερολόγια. Π.χ. πώλησις τοῖς μετρητοῖς = ἀρμόδια τὰ ἡμερολ. : εισπράξεων καὶ πωλήσεων. Ἡ ἀνωμαλία ἔγκειται εἰς τὸ γεγονός ὅτι, ἐάν ἡ συναλλαγὴ ἐγγραφῇ πλήρως καὶ αὐτοτελῶς, (ἄνω) εἰδικῆς τινός προφυλάξεως) εἰς ἕκαστον τῶν ἐνδιάφερομένων ἡμερολογίων τότε κατ' ἀνάγκη

κην πλέον τὸ Λογιστήριον, καταχωρίζον τὰς ἐγγράφας εἰς τὰ Συγκεντρωτικὰ βιβλία, θὰ καταχωρίσῃ *δύο φορές* τὴν αὐτὴν πράξιν.

42 Ἀθάσμητοι λύσεις. Πρὸς ἀποφυγὴν τῆς οὐσιώδους ταύτης ἀνωμαλίας προτείνονται περισσότεραι λύσεις :

• τὸ οἰκ. γεννός (συναλλαγῇ, δοσοληψία) νὰ ἐγγράφεται εἰς ἓνα μόνον τῶν ἀν. ἡμερολογίων. Λύσις ἀπορριπτέα ἀσυζητητέ, διότι δὲν νοεῖται ὅτι ἓνα τμήμα (τ.χ. τῶν πωλήσεων) ἄλλας μὲν πράξεις θὰ ἐγγράφει καὶ ἄλλας ὄχι. Θὰ ἐνοθεύετο ἡ ὄλη ὀργάνωσις αὐτοῦ¹, οἱ σχετικοὶ διαχειριστικοὶ ἔλεγχοι, κ. ἄ.

• ὡσάκις τὸ ἓν τῶν δύο ἀρμοδίων ἡμερολογίων εἶναι ταμιακόν, τότε ὑπολαμβάνεται—πρὸς στιγμὴν—ὅτι ἡ συναλλαγή ἐγένετο ἐπὶ πιστώσει καὶ ὡς τοιαύτη ἐμφανίζεται, εἰς δύο στάδια, ὡς ἑξῆς : (π.χ. πώλησις μετρητοῦς).

— πιστοῦται τὸ ἡμερ. πωλήσεων *χρεώσει* τοῦ λ/σμοῦ *Πελάται*.

— χρεοῦται τὸ ἡμερ. εἰσπράξεων *πιστώσει* τοῦ λ/σμοῦ *Πελάται* (ἐκλαμβανομένου ὅτι οὗτος ἐπλήρωσε τὸ χρέος του).

Κατόπιν τούτου, εἰς τὸ Λογιστήριον θὰ προκύψουν αἱ ἐγγράφαί :

Ταμείον	εἰς	A... λ/σμὸν	700	100
		B... λ/σμὸν		250
Πελάτας				350
Πελάται	εἰς	Γ... λ/σμὸς	500	
		Δ... λ/σμὸς	600	
		Πωλήσεις	350	1.450

Συμψηφίζομένης οὕτω τῆς ἐγγραφῆς εἰς τὸν λ/σμὸν *Πελάται*, προκύπτει τελικῶς ἡ ὀρθὴ καταχώρισις τῆς πράξεως : Ταμείον εἰς Πωλήσεις (350). Καὶ ἡ... λύσις αὕτη ἐλέγχεται ἀβαθῆς καὶ ἀπορριπτέα :

✓ διότι τογχνάνει μονομερῆς ἀφορῶσα μόνον ταμιακὰς κινήσεις²

1. Βλ. ἔκτενῶς Δ. ΓΕΩΡΓΙΑΝ : ἐνθ. ἀν. σελ. 25 ἐπ.

2. Ἐξαιρετικῶς αἱ Τράπεζαι, ἔχουσαι συνήθως ἀρτίαν ὀργάνωσιν Λογιστηρίου καὶ δὴ προληπτικοῦ ἐλέγχου τῶν ἐγγραφῶν, καταγοῦν τὰ ταμιακὰ ἡμερολόγια, λόγω τῆς μεγίστης τούτων συσχέτισεως πρὸς τὰ πολυπληθῆ τμήματα αὐτῶν. Ἡ θέσις τοῦ Ταμείου (εἰσπράξεις, πληρωμαί, ὑπόλοιπον) προσδιορίζεται ἑμμέσως ἐκ τῶν ἐγγραφῶν τῶν λοιπῶν τμημάτων. Ἡ περιπτώσις ὅθεν εἶναι διάφορος καὶ ἀφορᾷ τὴν κατάργησιν ὠρισμένων ἡμερολογίων. Μετρον μὴ δεκτικῶν γενικεύσεως.

—διότι νοθεύει τὰ πραγματικά στατιστικά δεδομένα τῶν συμφηφιστικῶς μεσολαβούντων λ/σμῶν (δεχομένων πραγματικὰς καὶ εἰκονικὰς κινήσεις).

—διότι, ἐάν πρόκειται περὶ περιληπτικοῦ, μεσολαβοῦντος, προσωπικοῦ λ/σμοῦ (ὡς ἀνωτέρω : Πελάται) τότε ἢ θὰ προκύψει ἀ-συμφωνία πρὸς τὸ ἀντίστοιχον ἀν. καθολικόν, ἢ θὰ δημιουργηθῇ ἐν αὐτῷ εἰκονικὸς λ/σμός (εἰδικός) πρὸς ἀποκατάστασιν τῆς συμφωνίας.

- 43 **Ὁρθὴ λύσις.** Αὕτη ἔγκειται εἰς τὴν δημιουργίαν καὶ παρεμβολὴν ἐνὸς *διαμέσου λ/σμοῦ*¹, καταλλήλου τίτλου καὶ δι' ἑκάστην περίπτωσιν. Οὕτω ἀνωτέρω θὰ εἶχομεν :

Ταμείον	εἰς	<input type="checkbox"/>	
		
	<i>Πωλήσεις μεταητοιζ</i>		350
<hr/>			
		
		
	<i>Πωλήσεις μεταητοιζ</i>	350	
	εἰς Πωλήσεις	<input type="checkbox"/>	

Ἀνάλογοι τυγχάνουν οἱ λ/σμοί : Ἐκδοσις εἰσιτηρίων, Ἐπιστρεφόμενα Συσκευασαί, Ἀσφαλιστήρια ἐκδοθέντα, κτλ.

Ἡ λύσις αὕτη τυγχάνει πράγματι ὀρθή, εἶναι *καθολικῆς ἐφαρμογῆς* καὶ διασφαλίζει διὰ τῶν χρησιμοποιουμένων διαμέσων λ/σμῶν χρήσιμα στατιστικά δεδομένα, μὴ ἐνυπάρχοντα πάντοτε εἰς τοὺς ἀντιλειτουργοῦντας οὐσιαστικούς λ/σμούς.

- 44 **Ἐτέρα δυσχέρεια** τοῦ συγκεντρωτικοῦ εἶναι ἡ ἀνάγκη καταρτίσεως *φύλλων ἐλέγχου καὶ ἀναλύσεως*, ὅταν :

— τὰ ἀναλυτικά ἡμερολόγια δὲν περιλαμβάνουν πολλαπλὰς στήλας.

— ὅταν αἱ στήλαι εἶναι ἀνεπαρκεῖς².

Εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν ἡ δυσκολία αἴρεται ὡς ἑξῆς : Δι' ὠρισμένους — παγίως — λογαριασμούς χρησιμοποιοῦνται αἱ σελ. 1-2-3-5-7 κλπ. τοῦ ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου. Δι' ἄλλους — παγίως πάλιν — διατίθενται αἱ σελ. 2-4-6-8 κλπ. Οὕτω διπλασιάζεται ἡ εἰς λογαριασμούς περιεκτικότης τοῦ ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου. Αυτόνοητον ὅτι τὰ *εἰς μεταφορὰν* καὶ *ἐκ μεταφορᾶς* ποσὰ φέρονται εἰς τὰς ἀντιστοίχους σελίδας : 1-3-5 ἢ 2-4-6 κλπ.

- 45 **Φύλλα ἐλέγχου καὶ ἀναλύσεως.** Ὅσακις δὲν χρησιμοποιοῦνται πολὺ-

1. Βλ. καὶ σελ. 222 καὶ 225.

2. Συνήθως περὶ τὰς 15—20

στηλα ἀναλ. ἡμερολόγια, ἀλλὰ τοιαῦτα καθέτου διατάξεως, ἢ συγκέντρωσις δυσχεραίνεται καὶ παρίσταται ἀνάγκη καταρτίσεως τῶν καλουμένων φύλλον ἀναλύσεως καὶ ἐλέγχου. Ἴδου κατωτέρω σχετικά ὑπόδειγματα ἀμφοτέρων.

Ἐπιχειρησιακὸν ἡμερολόγιον Εἰσπράξεων

Χρονολ.	Λογαριασμοὶ Συνθ. Καθολικοῦ	Λογαριασμοὶ Ἀναλ. Καθολικοῦ	Αἰτιολογία	Ποσά	
				Μερικά	Ὅλικά
Ματοῦ	5 Χρεῶσαι	Α. Βασιλειάδης	.....	10.000	
»	» Γραμμ. εἰσπρακτέα	—	.....	20.000	
»	» Χρεῶσαι	Κ. Ζήσης	.....	25.000	
»	» Πωλήσεις μετρητοῖς	—	.....	50.000	
»	» Τράπεζα Κ	—	.....	50.000	
»	» Πωλήσεις μετρητοῖς	—	.....	30.000	
»	» Γραμμ. εἰσπρακτέα	—	.....	30.000	
»	» Χρεῶσαι	Λ. Κυπριαδης	.....	25.000	240.000

Φύλλον ἀναλύσεως καὶ ἐλέγχου

Χρεώσεις ταμείου: Δρχ. 240.000				
Λογαριασμοὶ πρὸς πίστωσιν				
Χρεῶσαι	Γραμμ.εἰσπρακ.	Πωλήσεις μετρ.	Τράπεζα Κ	
10.000	20.000	50.000	50.000	
25.000	30.000	30.000		
25.000				
60.000	50.000	80.000	50.000	

Τὰ τοιαῦτα φύλλα ἀντικαθιστοῦν κατ' οὐσίαν τὰς πολλαπλᾶς στήλας τῆς ἀναπεπταμένης γραμμικῆς διατάξεως τῶν ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων, ἢ ὅποια καὶ πλεονεκτεῖ ἀπολύτως.

46 Ἀρχικαὶ καὶ τελικαὶ ἐγγραφαί. Αἱ κατὰ τὴν ἔναρξιν καὶ τέλος τῆς χρήσεως ἐγγραφαί—ἀί ὅποια δὲν ἀφοροῦν συναλλαγὰς ἀλλὰ ἔχουν ἐσωλογοιστικὴν σπουδαιότητα—δὲν εἶναι σκόπιμον, οὔτε ἄλλωστε καὶ εὐχερὲς¹, νὰ ἐγγράφωται εἰς τὰ ἀναλυτικὰ ἡμερολόγια. Ἐχουν θέσιν μόνον εἰς τὰ συγκεντρωτικὰ βιβλία.

1. Διὰ τὴν ἐγγραφὴν ἀνοίγματος τῶν βιβλίων, π.χ. ἢ διασπορὰ αὐτῆς εἰς πλείονα ἡμερολόγια (ταμείου, γραμματίων, τραπεζῶν, διαφόρων πράξεων) θὰ ἀπήτει τὴν παρεμβολὴν τοῦ διαμέσου λ/σμοῦ Ἐνοίγματος βιβλίων ἢ Ἰσολογοισμοῦ. Εἰς τὰ ἡμερολόγια ταῦτα ἀρκεῖ νὰ γίνῃ μνεία τῶν ἀρχικῶς ὑπαρχόντων δι' ἐρυθρᾶς μελάνης, ὥστε τὰ ποσὰ ταῦτα νὰ μὴ περιληφθοῦν εἰς τὴν ἐπικολλουμένην πρώτην ἐγγραφὴν συγκεντρώσεως.

Ὁ Κώδιξ Φορ. Στοιχείων¹, προβλέπει ὅτι αἱ *τοιῦτοις ἰσολογισμοῦ* (δηλ. αἱ τελικαὶ ἔγγραφαί) δύνανται νὰ καταχωροῦνται:

— εἰς τὸ Γεν. ἡμερολόγιον, καθ' ὄν τρόπον ἐκθέτομεν εἰς τὰ ἐπόμενα².

— εἰς τὸ βιβλίον Ἀπογραφῶν.

— εἰς Εἰδικὸν ἡμερολόγιον ἔγγραφῶν Ἰσολογισμοῦ (ὕποκειμενον εἰς προηγουμένην θεώρησιν καὶ χαρτοσήμανσιν).

Προφανῶς αἱ λύσεις αὗται ἀφοροῦν καὶ τὸ Συγκεντρωτικόν, τὸ ὁποῖον ὁ Κ.Φ.Σ. κατέστησεν ὑποχρεωτικόν διὰ τοὺς ἐπιτηθευματίας Δ' κατηγορίας.

47 Ἐλεγχος οἰκ. ἐφόρου. Οἱ ἐφοριακοὶ ἐλεγκταὶ δικαιοῦνται, καθ' οἷαν· δῆποτε ἐργάσιμον ἡμέραν, νὰ λαμβάνουν γνώσιν, νὰ ἐλέγχουν καὶ νὰ θεωροῦν ἅπαντα τὰ στοιχεῖα καὶ βιβλία τὰ προβλεπόμενα:

— ὑπὸ τοῦ Κώδικος Φορολ. Στοιχείων

— ὑπὸ ἐτέρων νόμων (ἀγορανομικῶν, φορολογικῶν κτλ.)

— τὰ προαιρετικῶς τηρούμενα,

καθὼς ὡς καὶ τὰ ἐκ τῆς ἀλληλογραφίας

Ὁ ἔλεγχος ἀφορᾷ πολλάκις τὴν τήρησιν τῶν προθεσμιῶν ἐνημερώσεως τῶν βιβλίων. Ἴδου ἀνακεφαλαίωσις τούτων.

48 Προθεσμίαι ἐνημερώσεως βιβλίων. Κώδιξ, ἀρθρ. 20.

1. Προκειμένου περὶ τῶν τηρούντων βιβλία πρώτης κατηγορίας ἢ ἐνημέρωσις τοῦ βιβλίου: ἀγορῶν, εἰσπράξεων, ταμείου, μεριστῶν ἰατρῶν, διαθέσεως εἰσιτηρίων καὶ παραγγελιῶν, δεόν νὰ ἐνεργῆται ἐντὸς τῆς αὐτῆς ἡμέρας.

2. Προκειμένου περὶ τῶν τηρούντων βιβλία δευτέρας κατηγορίας ἢ ἐνημέρωσις δεόν νὰ ἐνεργῆται α) τοῦ βιβλίου ταμείου καὶ ἀγορῶν ὡς καὶ τῶν ἐν ἀρθρῷ 4 βιβλίων ἐντὸς τῆς αὐτῆς ἡμέρας καὶ β) τοῦ βιβλίου χρεωστῶν καὶ πιστωτῶν τὸ βραδύτερον ἐντὸς τῆς ἐπομένης ἡμέρας.

3. Προκειμένου περὶ τῶν τηρούντων βιβλία τρίτης κατηγορίας ἢ ἐνημέρωσις α) τῶν βιβλίων τοῦ ἀρθροῦ 4 ἐνεργεῖται ἐντὸς τῆς αὐτῆς ἡμέρας καὶ β) τοῦ βιβλίου ταμείου, βιβλίου πράξεων ἐπὶ πιστώσει καὶ τοῦ βιβλίου χρεωστῶν καὶ πιστωτῶν ἐνεργεῖται τὸ βραδύτερον ἐντὸς τῆς ἐπομένης ἡμέρας.

4. Προκειμένου περὶ τῶν τηρούντων βιβλία τετάρτης κατηγορίας ἢ ἐνημέρωσις α) τῶν βιβλίων τοῦ ἀρθροῦ 4 ἐνεργεῖται ἐντὸς τῆς ἡμέρας καὶ β) τῶν ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων ὡς καὶ τῶν προβλεπομένων ὑπὸ τοῦ ἀρθροῦ 13 τοῦ παρόντος ἐνεργεῖται τὸ βραδύτερον ἐντὸς τῆς ἐπομένης ἡμέρας³.

1. Καὶ ἡ Ἐγκύκλιος.

2. Βλ. Κεφ.: Ἐγγραφαὶ καταρτίσεως ἰσολογισμοῦ.

3. Τὸ ἡμερολόγιον ἀγορῶν (Δ' κατηγορίας) ἐνημεροῦται ἀπὸ τῆς πρωΐας τῆς παραλαβῆς καὶ καθ' ὅλοκληρον τὴν ἐπομένην τῆς παραλαβῆς ἡμέραν. (Ἄρθρ. 1 § 2 Ν Δ. 7.7.1952).

5. Τά δεδομένα τῶν ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων ἐκάστου μηνός καταχωροῦνται εἰς τὸ συγκεντρωτικὸν ἡμερολόγιον καὶ εἰς τὸ γενικὸν καθολικὸν τὸ βραδύτερον ἐντὸς τοῦ ἀμέσως ἐπομένου μηνός.

Μετ' αἰτησιν τοῦ ὑποχρέου, ὑποβαλλομένην διὰ τοῦ ἀρμοδίου Οἴκου. Ἐφόρου, δύναται, δι' ἀποφάσεως τῆς Κεντρικῆς Ἐπιτροπῆς Λογιστικῶν Βιβλίων, νὰ ὀρισθῶσι διὰ τὸν αἰτοῦντα, ἄλλως τὰ τοῦ χρόνου συγκεντρώσεως τῶν ἐγγραφῶν, ἐφ' ὅσον ἀποδεδειγμένως συντρέχῃσι σοβαροὶ πρὸς τοῦτο λόγοι¹.

§ 2

Παραλλαγὴ τοῦ Συγκεντρωτικοῦ συστήματος

49 Γενικά. Ἀναλόγως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν τηρουμένων ἀναλ. ἡμερολογίων διακρίνονται διάφοροι παραλλαγαὶ αἱ ὁποῖαι ποικίλλουν ἀναλόγως τῆς χώρας ὅπου κυρίως συνηθίζεται ἡ ἐφαρμογὴ τῶν. Προσθετέον ἐνταῦθα ὅτι εἰς τὰς Ἀγγλοσαξωνικὰς χώρας τὸ Ἡμερολόγιον δὲν τυγχάνει ὑποχρεωτικόν. Τοῦτο προσέδωκεν ἐκεῖ μεγαλύτεραν ποικιλίαν τρόπων ὀργανώσεως τῶν βιβλίων καὶ πολλάκις διάφορον ὄψιν εἰς τὸ Συγκεντρωτικόν. (τηρουμένου μόνον συγκεντρ. καθολικῶ καὶ ἰδιοτύπου ἡμερολογιακοῦ ἰσοζυγίου, (περὶ οὗ βλ. ἐπ. Κεφ. 12).

Ἀντὶ ἐκτενῶν ἐξηγήσεων ἀρκούμεθα εἰς τὰ κατωτέρω διαγράμματα.

50 Ἑλληνικὴ παραλλαγή. Ὁ Κωδ. Φορ. Στοιχείων ὀρίζει ὡς ὑποχρεωτικὰ τουλάχιστον δύο ἀναλ. ἡμερολόγια : *Ταμείου* καὶ *Διαφόρων πράξεων*, ὡς καὶ τὰ συγκεντρωτικὰ : Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν, ὁπότε ἔχομεν:



1. Οἱ γεωργικοί, κτηνοτροφικοί, δασικοί, ἀλιευτικοί, καταναλωτικοὶ καὶ λοιποὶ πάσης φύσεως συνεταιρισμοὶ καὶ αἱ ἐνώσεις τῶν αὐτῶν νομικῶν προσώπων, οἱ ὀργανισμοί, ἰδρύματα, σωματεῖα, σύλλογοι, ἐπιτροπαὶ κτλ. ὑποχρεοῦνται ὅπως καταχωρῶσι τὸ βραδύτερον ἐντὸς πέντε ἡμερῶν εἰς τὰ ὑπὸ τῶν καταστατικῶν τῶν ἢ ἄλλων διατάξεων προβλεπόμενα βιβλία, τὰς ἀγορὰς καὶ πωλήσεις ἀγαθῶν, τὰς ἀμοιβὰς

51 Γερμανική παραλλαγή. Είναι ακριβώς ἡ ἀνωτέρω διαρρήθμισις ¹. Ἐπικρατεῖ ἐν τούτοις καὶ ἡ εὐρυτέρα μορφή (erweiterten Form) περιλαμβάνουσα βιβλία ἀγορῶν καὶ πωλήσεων.

52 Γαλλική παραλλαγή. Είναι ἡ εὐρυτέρα, περιλαμβάνουσα πλὴν τῶν ἐν σελ. 324 - 327 ἀναφερομένων ἡμερολογίων καὶ τὰ ἀκόλουθα :

1. Γραμματίων εἰσπρακτέων—πληρωτέων.
2. Τραπεζῆς
3. Ταχυδρομ. ταμειυτηρίου ².

Βλ. παραστατικὸν διάγραμμα εἰς ἐπομένην σελίδα.

53 Ἀγγλοσαξωνική παραλλαγή. Χαρακτηριστικὸν ταύτης δὲν εἶναι μικρότερος ἢ μεγαλύτερος ἀριθμὸς ἀναλ. ἡμερολογίων, ἀλλὰ τὸ γεγονός ὅτι δὲν τηρεῖται (πάντοτε) Συγκεντρ. ἡμερολόγιον (ὡς μὴ ὑποχρεωτικόν). Συνεπῶς ἡ συγκεντρωτικὴ μεταφορὰ γίνεται ἐκ τῶν ἀναλ. ἡμερολογίων εἰς τὸ Συγκ. Καθολικόν. Τοῦτο ὠδήγησε, σὺν ἄλλοις, εἰς τὴν βελτιωμένην ἐμφάνισιν τοῦ καλουμένου τετραγώνου ἰσοζυγίου (balance carrée) ³ ὑπὸ μορφήν τοῦ ἡμερολογιακοῦ ἰσοζυγίου ⁴. Ἐπὶ τούτων ἀσχολούμεθα εἰς τὸ ἐπόμενον Κεφάλαιον.

Πόρισμα. Τὸ συγκεντρωτικὸν δὲν εἶναι κατ' ἀνάγκην σύστημα πολυτελές. Καταλλήλως προσαρμοζόμενον εἶναι προσιτὸν καὶ εἰς τὰς μικρὰς ἀκόμη ἐπιχειρήσεις, συνδυαστικῶς μάλιστα πρὸς τὴν χρῆσιν τῶν ἀπλῶν, χειρογράφων, τρόπων ταυτοχρόνου (ἐνιαίας) ἐνημερώσεως τῶν ἀναλυτικῶν βιβλίων, κατὰ τὰ συστήματα RUF, C.S.M. Hinz, κ.α.

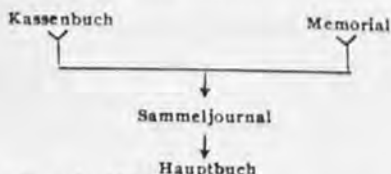
§ 4

ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ τοῦ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ — ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ

54 Γνώρισμα. Χαρακτηριστικὸν αὐτοῦ εἶναι ἡ συνένωσις, εἰς ἓν καὶ μόνον βιβλίον, τοῦ ἡμερολογίου καὶ καθολικοῦ (βλ. ὑπόδειγμα σελ. 337). Λόγῳ

διὰ τὰς πρὸς αὐτὰ παρεχομένας ὑπὸ τρίτων ὑπηρεσίας ἐμμίσθου ἢ μὴ χαρακτηρος, ἢ τὰς ὑπ' αὐτῶν παρεχομένας πρὸς τρίτους τοιαύτας, τὰ ἐνοίκια καὶ τοὺς ληξιπροθέσμους καὶ ἀπαιτητοὺς τόκους ἐπὶ δανείων ἢ πιστώσεων.

1. Σχηματικῶς :



Πρβλ. W. KALVERAM : op. cit. σελ. 120.

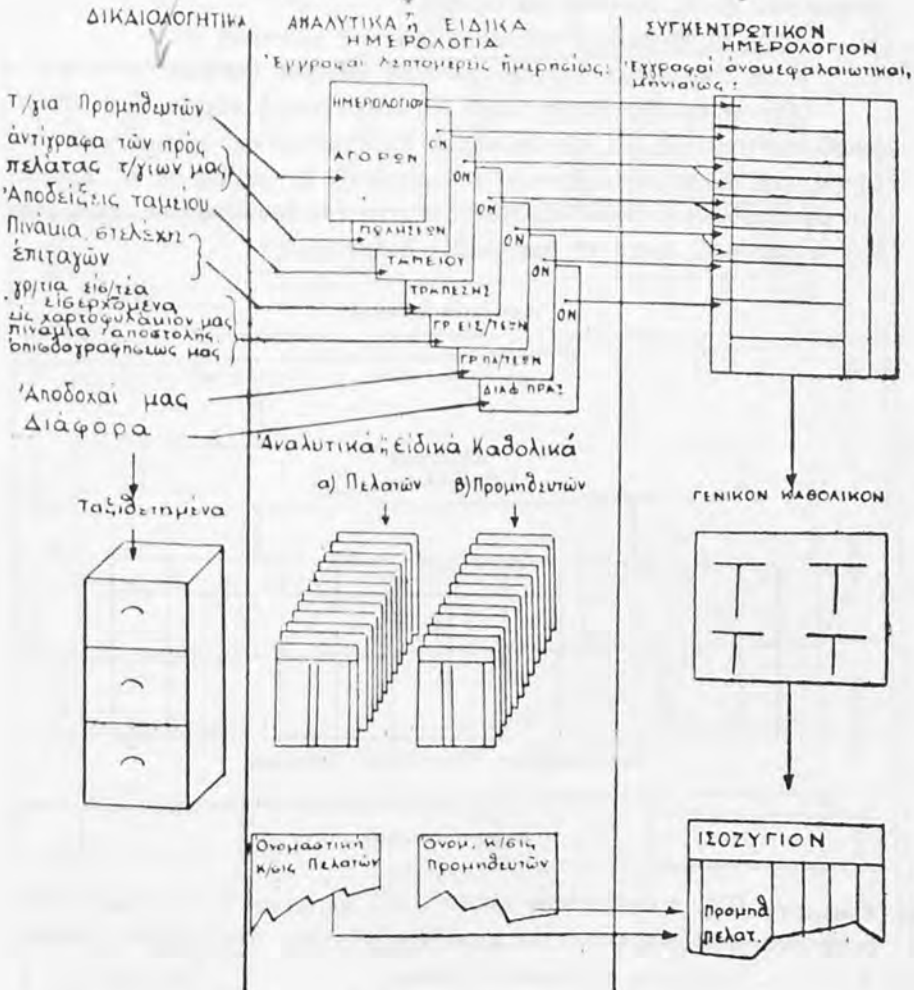
2. Λόγῳ τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν αἱ ὁποῖαι διενεργοῦνται ἐν Γαλλίᾳ διὰ τῶν Ταχυδρ. ταμειυτηρίων, εἰς ὠρισμένους κλάδους ἐμπορίας.

3. Ἡ ἰσοζύγιον κατὰ τὸν τρόπον τῆς σκακίρας (Schachbretmethode).

4. Ἡ ἡμερολογιο-ἰσοζυγίου, κατὰ τὸν I. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ : ἐνθ. ἀν. σελ. 73 ἰλ.

της πρακτικής του έπινοήσεως έπεκράτησε να καλεΐται 'Αμερικανικόν σύστημα'.

Διάγραμμα γαλλικής παραλλαγής Συγκεντρωτικού συστήματος

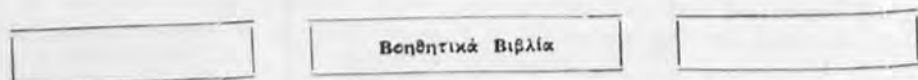


1. Είς την πραγματικότητα είναι γαλλικόν, έπινοηθέν υπό του I. Jones. Οδ-
 τος άποτυχών να τό καταστήσει κτήμα της πράξεως είς την Γαλλίαν διεπεραιώθη
 είς Μεγ. Βρεταννίαν, όπου έπέτυχε ταχείαν διάδοσιν αυτού. 'Αργότερον έπιστρέψας
 είς Γαλλίαν τό εισήγαγεν ως . . . άμερικανικόν σύστημα και έγνώρισε . . . μεγάλην
 έπιτυχίαν!

55 Προσιδιάζουσαι περιπτώσεις εφαρμογής. Ένδεικνυται εκεί όπου οι πράγματι κινούμενοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, είναι σχετικώς όλγοι (περί τούς 15 - 20). Εάν τώρα ή κινήσεις των¹ είναι χαλαρά ή πολύ ζωηρά, τοτο δέν έχει σημασία, διότι αναλόγως τής περιπτώσεως τὸ σύστημα τοῦ Η - Κ, δύναται νά τηρηθῆ:

- ὡς συνθετικό - αναλυτικόν (κινήσεις χαλαρά)
- ὡς αναλυτικό - συγκεντρωτικόν (κινήσεις ζωηρά).

Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν ἀκολουθεῖται ἡ πορεία τοῦ κλασικοῦ συστήματος, εἰς τὴν δευτέραν ἀνοίγονται καὶ λειτουργοῦν ὄσα αναλυτικά ἡμερολόγια κρίνονται σκόπιμα², ἐξ αὐτῶν δὲ αἱ ἐγγραφαι μεταφέρονται συγκεντρωτικῶς εἰς τὸ ἐνιαῖον βιβλίον ἡμερολογιο - καθολικῶ, κατὰ τὸ ἀκόλουθον διάγραμμα:



56 Ἐφαρμογή. Εἰς τὸ ὑπόδειγμα τῆς σελ. 337 φέρονται ἐγγεγραμμένοι αἱ ἀκόλουθοι πράξεις, κατὰ τὸν συνήθη συνθετικο - αναλυτικὸν τρόπον:

— ἀνάληψις ἐκ τῆς Ἀγροτικῆς Τραπεζῆς	δρχ. 9.000
— πώλησις ἐμῶν ἐπὶ πιστώσει εἰς τὸν Α. Β.	• 8.000
— ἐξόφλησις γραμ. πληρωτέου δι' ἐπιταγῆς ἐπὶ Α.Τ.Ε.	• 5.000
— κατάθεσις προσθέτου κεφαλαίου, μετρητοῖς	• 9.000
— πώλησις ἐμῶν κόστους 5.000 ἀντὶ δρ. 6000 μετρητοῖς	• 6.000
— ἐξόφλησις μισθοδοτικῆς καταστάσεως ἀρ. . . .	• 7.000

1. Ἡ ὠρισμένων ἐξ αὐτῶν, μόνον.

2. Αἱ πράξεις αἱ μὴ ἀφορῶσαι ταῦτα, ἐγγράφονται ἀπ' εὐθείας εἰς τὸ ἡμερολογιο - καθολικόν.

Η ΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

Κ Α Θ Ο Λ Ι Κ Ο Ν

Χρον.	X	Π	Ταμείον	'Αγρ. Τράνκ.	'Εν/στία	Χρεώσεις	Γραμμ. πλ.	Α. έξόδων	Διέφοροι
.....	9.000	9.000	9.000	9.000		8.000			
.....	8.000	8.000			8.000				
.....	5.000	5.000		5.000			5.000		
.....	9.000	9.000	9.000						9.000
.....	5.000	5.000	5.000		5.000				1.000
.....	7.000	7.000						7.000	
.....	43.000	43.000	23.000		7.000	8.000	5.000	7.000	10.000

= 4

Kεφ

Kεφ

57 Παρατηρήσεις. Ἐκ τῆς ἐπισκοπήσεως τοῦ Ἡμερολογιο-καθολικοῦ προκύπτουν ὅτι :

— αἱ στήλαι τῶν λ/σμῶν εἶναι περιωρισμένοι, συνήθως 15—25. Ἐφ' ὅσον δὲν ἐπαρκοῦν δι' ὄλους τοὺς πρωτοβαθμίους, ὠρισμένοι τούτων (εἰδικώτερον οἱ δεχόμενοι ὀλίγας ἐγγραφάς) δύνανται νὰ συμπυκνωθῶν εἰς ἓνα : π. χ.

Ἀκίνητοποιήσεις

Ἀκίνητα Ἐγκαταστάσεις Ἐπιπλα καὶ Σκευή

ἀνοιγομένου ἀντιστοίχου ἀναλ. καθολικοῦ. Ἀναλόγως διὰ τοὺς λ/σμούς ἐξόδων καὶ ἐσόδων, κ. ἄ. Οὐχ' ἦττον δὲν δύναται νὰ γίνῃ κατάχρησις τῶν τοιούτων συμπτήξεων διότι τότε μετριάζονται ἢ ἐξουδετεροῦνται τὰ πλεονεκτήματα τοῦ συστήματος τούτου.

— ὅτι αἱ στήλαι δύνανται νὰ *διπλασιασθῶν*, υἱοθετουμένου τοῦ τεχνάσματος τῆς ἀριθμίσεως τῶν σελίδων κατὰ περιπτώσεις καὶ ἀρτίους ἀριθμούς : 1 - 3 - 5 - 7 καὶ 2 - 4 - 6 - 8 κτλ. 1. Τοῦτο ὁμῶς ἐπιβάλλει μεγάλην προσοχὴν εἰς τὰς μεταφοράς.

— ἡ στήλη *Διάφοροι λ/σμοί*, παρέχει τὴν ἀνάλυσιν τούτων, καὶ ἀπαιτεῖ ὅπως ἴσως ἰδιαίτερον ἀναλ. καθολικόν.

58 Πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα. Τὰ πρῶτα εἶναι :

— τὸ εὐχρηστον τοῦ συστήματος εἰς ἐπιχειρήσεις (οὐχὶ μόνον μικράς) ἐχούσας ὀλίγους πρωτοβαθμίους λ/σμούς (καὶ ἀνεξαρτήτως ζωηρότητος κινήσεως).

— τοῦ βιβλίου τηρουμένου εἰς λελυμένα φύλλα, δύναται νὰ γίνῃ χρῆσις μηχανογραφικῶν μέσων ἐγγραφῆς (βλ. ἐπόμενον Κεφ.).

— ὅτι αἱ ἀπὸ σελίδος εἰς σελίδα μεταφοραὶ συνιστοῦν συγχρόνως ἰσοζύγιον ἐλέγχου (ἀριθμητικῆς συμφωνίας).

Ὡς μειονεκτήματα λογίζονται : — ἡ μεγάλη πιθανότης συγχύσεως τῶν στηλῶν κατὰ τὴν καταχώρισιν τῶν ποσῶν.

— ἡ ἀνάγκη μεταφορᾶς λ/σμῶν καὶ ποσῶν, ἀπὸ σελίδος εἰς σελίδα, ἔστω καὶ ἐάν οὐδόπως ἐκινήθησαν. Τὸ κακόν μετριάζεται ἐάν τὸ ὕψος τοῦ βιβλίου εἶναι ἀρκετὰ μεγάλο.

— ἡ ἀνάγκη τηρήσεως πολλῶν ἀναλυτ. καθολικῶν 2.

59 Νομοθεσία - νομολογία. Τὸ σύστημα τοῦτο ἐπεβλήθη εἰς τοὺς γεωργικοὺς συνεταιρισμούς, ὑπὸ τοῦ ν. 602/1915, ὡς τὸ πλέον ἐνδεδειγμένον. Ὡς πρὸς τοὺς ἐπιτηδευματίας Δ' κατηγορίας, ἡ ἀποφ. 212/51 τοῦ Συμβ. Ἐπικρατείας, κρίνουσα ἀπὸ τυπικῆς σκοπιᾶς τὰ πράγματα, ἀπεφάνθη ὅτι ἡ τήρησις τοῦ ἡμερολογίου καθολικοῦ «δὲν ἀπαλ-

1. Ἐκάστη σειρὰ περιλαμβάνει διαφόρους λ/σμούς. (βλ. σελ. 230).

2. Βλ. καὶ w. KALVERAM : op. cit. σελ. 124.

λάσσει την επιχείρησιν τῆς ὑποχρέωσης τηρήσεως αὐτοτελοῦς καθολικοῦ, κατὰ τὴν σαφῆ διάταξιν τοῦ ἀρ. 5 § 1 τοῦ ν.δ. 578/1948. Ἦδη μετὰ τὴν θέσπισιν τοῦ Κώδικος Φορ. Στοιχείων, εἶναι ἀναμφισβήτητον ὅτι τὸ σύστημα τοῦτο τυγχάνει ἐφρμοστέον, ὀρκεῖ νὰ ὀλοκληροῦται διὰ τοῦ βιβλίου *Ταμείου καὶ Διαφόρων πράξεων* (Δ' Κατηγορία).

ΑΣΚΗΣΕΙΣ
(7^{ου} καὶ 8^{ου} Κεφαλαίου)

Σχηματισμὸς λογισμῶν Ἐκμεταλλεύσεως

[βάσει ἐμπειρικοῦ προσημαδοποιημένων λογισμῶν, ἄνευ καταρτίσεως φύλλων μερισμοῦ ἐξόδων]

Ζήτημα 1. Κινηματικὴ ἐπιχείρησις ἐκμεταλλεύεται δύο πολυκατοικίας. Ἡ ὑπ' ἀριθ. 2 διαθέτει καὶ αἰθουσάν*Κινηματογράφου, εἰς τὰς ἀκαθαρσίτους εἰσπράξεις τοῦ ὁποῦ συμμετέχει καὶ ἡ ἐπιχείρησις ἀντὶ ἐνοικίου. Τὸ προσωρινὸν αὐτῆς ἰσοζύγιον ἔχει ὡς ἑξῆς :

Πολυκατοικία ἀρ. 1	10.000.000	—	10.000.000	
Πολυκατοικία ἀρ. 2	15.000.000	—	15.000.000	
*Ἀποσβεσθέντα ἀκινήτα	—	2.500.000	—	2.500.000
*Ἐπισκευαὶ ἀκινήτων	350.000	110.000	240.000	
Γεν. ἔξοδα διαχειρίσεως	285.000	25.000	260.000	
*Ἀποδείξεις ἐνοικίων πρὸς εἰσπραξιν	2.500.000	2.100.000	400.000	
*Ἔσοδα πολυκατοικίας ἀρ. 1	50.000	1.050.000	—	1.000.000
*Ἔσοδα πολυκατοικίας ἀρ. 2	—	1.300.000	—	1.300.000
*Ἔσοδα ἐκ συμμετοχῆς εἰς Κινηματογράφον	—	600.000	—	600.000
*Ἐτεροὶ λογισμοὶ	.....	.....	.....
*Ἀθροίσματα	X	X	Ψ	Ψ

Λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι : 1) Αἱ ἀποσβέσεις λογίζονται εἰς 3% ἐπὶ τῆς ἀρχικῆς ἀξίας τῶν οἰκοδομῶν. 2) *Ὅτι αἱ ἐπισκευαὶ λογίζονται ὅτι βαρύνουν κατὰ τὰ 2/3 τὴν ὑπ' ἀριθ. 2 καὶ κατὰ τὸ 1/3 τὴν ὑπ' ἀριθ. 1 πολυκατοικίαν. 3) *Ὅτι τὰ Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως μερίζονται ἀναλόγως τῶν ἀκαθαρσίτων ἐσόδων ἐκάστης πολυκατοικίας. 4) *Ὅτι ἡ ὑπ' ἀριθ. 1 ὑπέστη ἐντελῶς ἐκτάκτους ζημίαις δραχ. 200.000. 5) *Ὅτι ἐκ τῶν Γενικῶν ἔξόδων ἔχουν πληρωθῆ ἀσφάλιστρα διὰ δραχμᾶς 50.000. 6) *Ὅτι ὀφείλονται ἄμοιβαι ἐργολάβου ἐπισκευῶν διὰ δραχμᾶς 60.000. 7) *Ὅτι ἐκκρεμεῖ ἑκαθάρσις εἰσπράξεων Κινηματογράφου διὰ δραχμ. 100.000, ζητοῦνται αἱ ἡμερολογιακαὶ ἐγγραφαί :

- τακτοποιήσις τῶν οἰκείων λογισμῶν.
- σχηματισμὸς τῶν καταλλήλων λογισμῶν ἐκμεταλλεύσεως.
- ὁ προσδιορισμὸς τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος καὶ ἡ ἐμφάνισις τοῦ λογισμοῦ ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

Ζήτημα 2. Ἡ ἐπιχείρησις Α ἐκμεταλλεύεται δύο κλάδους ἐμπορίας : φαρμακευτικὰ προϊόντα καὶ χρώματα. Εἰς τὸ γενικὸν καθολικὸν αὐτῆς ἐμφανίζονται μεταξὺ τῶν ἄλλων καὶ οἱ κάτωθι σχετικοὶ λογαριασμοί :

Μισθοὶ	3.500.000	
*Ἐνοίκια	5.300.000	200.000
*Ἀσφάλιστρα	800.000	
Φόροι	2.100.000	
Δικαστικὰ ἔξοδα	900.000	
Προμήθειαι	600.000	300.000
Διάφορα ἔξοδα διοικήσεως	1.500.000	
Φαρμακευτικὰ προϊόντα	30.000.000	
Χρώματα	38.000.000	
Πωλήσεις φαρμακευτικῶν προϊόντων	700.000	26.700.000
Πωλήσεις χρωμάτων		30.000.000

Ζητείται νά καταρτισθῶν δι' ἡμερολογιακῶν ἔγγραφῶν οἱ προσήκοντες λογαριασμοὶ ἐκμεταλλεώσεως λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν :

- α) Ὅτι τὸ κόστος τῶν πωληθέντων φαρμακευτικῶν προϊόντων ἀνέρχεται εἰς δραχμὰς 18.000.000, τὸ δὲ κόστος τῶν χρωμάτων εἰς 24.000.000.
 β) Ὅτι τὰ ἔξοδα κατανέμονται ἀναλόγως τοῦ κύκλου ἐργασιῶν ἐκάστου κλάδου, (κρίτηριον ἀμφιβόλου ὀρθότητος).
 γ) Ὅτι ἐκ τῶν δικαστικῶν ἐξόδων ποσὸν 300.000 θεωρεῖται ὡς οὐδέτερα δαπάνη.
 δ) Ὅτι τὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα θεωροῦνται ὡς δεδουλευμένα διὰ τὴν ἐν λόγῳ περίοδον.

Λογαριασμοὶ ἀποτελεσμάτων

Ζήτημα 3. Βάσει τῶν ἀκολουθῶν δεδομένων :

Ἔξοδα - ἔσοδα Χρεωγράφων (1)		Ἐκμετάλλεισις Φορτηγίδων (2)	
23.875.500	34.750.000	236.500.000	212.900.000
Ἐκμετάλλεισις Ρυμουκῶν (3)		Ἐκμετάλλεισις Ἀποθηκῶν (4)	
615.400.000	764.350.000	140.000.000	149.000.000
Τόκοι		Φόροι - τέλη	
36.500.000	24.100.000	11.800.000	•
Ἀνασφάλισται βλάβαι ρυμουκῶν		Κέρδη (ἔκτακτα) ἐκ κληρώσεως λαχειοφόρων Χρεωγράφων	
5.000.000	•	•	30.000.000

Ζητείται νά καθορισθῶν δι' ἡμερολογιακῶν ἔγγραφῶν : — τὰ ἐπὶ μέρους ἀποτελέσματα — ὁ λογισμὸς ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

Ζήτημα 4. Ἀντικαθιστῶντες τὰ ποσὰ χρεώσεων διὰ τῶν ποσῶν πιστώσεων εἰς τοὺς 4 πρώτους λογισμοὺς τῆς ἀνωτέρω ἀσκήσεως, παραβλέποντες δὲ τοὺς δύο τελευταίους, καθορίσατε πάλιν τὸν λογισμὸν Ἀποτελεσμάτων Χρήσεως.

Ζήτημα 5. Ἐὰν δεχθῶμεν ὅτι εἰς τὸν λογισμὸν Τόκοι τὸ χρεωστικὸν ὀπόλοιπον ἐμφανίζει τοὺς τόκους τοῦ ἀντιστοιχοῦντος εἰς ὀλόκληρον τὸ ἀπασχολούμενον κεφάλαιον, τότε πῶς χαρακτηρίζεται οἰκονομικῶς τὸ προκύπτον ἐκ τῆς ἀνωτέρω ἀσκήσεως 3 ἀπέτελεσμα;

Μικτοὶ λογαριασμοὶ

Ζήτημα 6. Ἐστω ὁ κάτωθι μικτὸς λογαριασμὸς :

Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα	
.....
180.750.000	135.250.000

Ζητείται ἡ ἐκκαθάρισις αὐτοῦ, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν δι τὸ κατὰ τὴν ἀπογραφήν διαθέσιμον συνάλλαγμα (ἀποτιμώμενον εἰς τὴν ἐπίσημον τιμὴν κατὰ τὴν ἡμέραν ἀπογραφῆς, συμφ. Κῶδ. Φορολ. Στοιχειῶν, ἀρθρ. 22 § 9) ἀνέρχεται εἰς :

περίπτωσης α	δρχ. 68.500.000
περίπτωσης β	δρχ. 45.500.000
περίπτωσης γ	δρχ. 32.000.000

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ

§ 1

ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΛΗΨΙΣ ΑΥΤΩΝ

1 Κατηγορίαι σφαλμάτων. Εἰς τὰ Λογιστήρια τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ὀργανισμῶν ἀναγράφονται καθ' ἡμέραν ἀναρίθμητα ποσὰ εἰς δεκάδας βιβλίων. Εἶναι συνεπῶς φυσικὸν νὰ διαπράττωνται διάφορα σφάλματα. Ταῦτα διακρίνονται εἰς τρεῖς κατηγορίας :

- σφάλματα γινόμενα εἰς τὸ ἡμερολόγιον.
- σφάλματα γινόμενα κατὰ τὴν μεταφορὰν ἐκ τοῦ ἡμερολογίου πρὸς τὸ γεν. καθολικὸν καὶ (ἐκ τούτου) πρὸς τὰ ἀναλ. καθολικά
- σφάλματα γινόμενα κατὰ τὴν κατάστρωσιν τῶν ἰσοζυγίων [καὶ συναφῶν μέσων ἐλέγχου. . . τῶν σφαλμάτων].

2 Σφάλματα ἡμερολογίου. Κατ' ἀρχὴν εἶναι *ἐξαιρετικῶς δυσάρεστα* διότι γίνονται εἰς αὐτὴν ταύτην τὴν *πηγὴν* τῶν ἐγγραφῶν¹ καὶ συνεπῶς — ἐφ' ὅσον δὲν προλαμβάνονται — ἀναπαράγονται² καὶ διακλαδοῦνται εἰς ὄλην τὴν ἱεραρχίαν τῶν λογ. βιβλίων. Εἶναι λοιπὸν ἀπαραίτητον νὰ ἀποφεύγωνται διὰ τῆς ὀργανώσεως συστηματικοῦ *προληπτικοῦ* ἐλέγχου, ἀσκούμενου δι' ἀντιπαραβολῆς τῶν ἐγγραφῶν πρὸς τὰ δικαιολογητικά. Ὁ προληπτικὸς ἔλεγχος — ἀσκούμενος ὑπὸ ἰδιαιτέρου προσώπου³ (ἢ ὕπηρεσίας) — ἔχει ἄλλωστε εὐρύτερον σκοπὸν : ὄχι ἀπλῶς τὴν πρόληψιν σφαλμάτων ἢ παραλείψεων, ἀλλὰ καὶ τὴν ἀνεύρεσιν τυχόν νοθευμένων ἐγγραφῶν ἐκ δολίας προαιρέσεως (συγκάλυψις καταχρήσεων, συμπαιγνία μετὰ τρίτων, κ. ἄ.).

Τὰ ἡμερολογιακὰ σφάλματα δύνανται νὰ εἶναι :

- *σφάλματα οὐσίας*, ἀφορῶντα τὴν ὀρθότητα τοῦ διατυπουμένου

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία : R. STEHLI : Über die mathematischen Grundlagen der Doppelbuchhaltung, Zürich 1947, I. GEE : Errors in Balancing, London 1920, L. GEE : Fraud in accounts, London 1919, E. JENNY : Les fraudes en Comptabilité, Paris 1932, SIGAUT : La comptabilisation des quantités en parties doubles Paris. G. BENNETT : Fraud. Its control through accounts, N. York 1930. R. ESTER : Principles of Accounting, σελ. 140 ἐπ. N. York 1939.

1. Ὡς πρὸς τὸ κλασσικὸν σύστημα τοῦλάχιστον.

2. Εἶναι μάλιστα δυνατόν ὥπως σφάλμα ἡμερολογίου, ἐκ τῶν μὴ ὑποκειμένων εἰς τὸν διὰ τῆς ἀπογραφῆς ἔλεγχον (ὡς εἶναι κυρίως αἱ ἐγγραφαὶ τακτοποιήσεως, τέλους χρήσεως), μὴ ἀνακαλυπτόμενον ἐγκαίρως, νοθεύσῃ τὸν καταρτιζόμενον ἰσολογισμόν καὶ τὰ ἀποτελέσματα τούτου.

3. Ἐστὼ καὶ ἱεραρχικῶς κατωτέρου τοῦ συντάσσοντος τὸ ἡμερολόγιον.

ἄρθρου καὶ ἀπορρέοντα ἐξ ἀπροσεξίας, ἀγνοίας, ἢ παρερμηνείας τῆς καταγεγραφομένης πράξεως, καὶ δη

πλήρης ἀντιστροφή τοῦ ὀρθοῦ :

(π.χ. Πιστωταὶ εἰς Ἄγοράς, ἀντὶ Ἄγοραὶ εἰς Πιστωτάς).

— χρησιμοποιοῖς ἑνός ἢ πλείονων ἀναρμοδιῶν, λ/σμῶν :

(π.χ. ἀνωτέρω : Ἄγοραὶ εἰς Πελάτας, ἀντὶ : εἰς Πιστωτάς).

● *πιθαλίειν* ἢ *διπλῆ ἔγγραφὴ ἄρθρον*¹ προλαμβάνονται ἀποτελεσματικῶς ἐάν τὰ δικαιολογητικὰ σφραγίζονται μετὰ τὴν καταχώρησίν τῶν :

Καταχωρηθὲν τῆ _____
Σελ. ἡμερολογίου _____
Ἀριθ. ἄρθρου _____
Ἐγγραφή _____

● *σφίλλεται ποσοῦ*, ὡς πρὸς τὴν ὄλην ἔγγραφὴν (π.χ. ἔμβασμα πρὸς προμηθευτὴν ὄρχ. 10.000.000 ἀναγράφεται διὰ 1.000.000) ἢ ὡς πρὸς λ/σμούς τινας ἐκ τῶν χρεουμένων ἢ πιστουμένων, ὁπότε τοῦτο ἀνακαλύπτεται κατὰ τὴν μεταφορὰν τῶν ποσῶν τῆς οἰκείας σελίδος εἰς τὴν ἐπομένην.

3 **Σφάλματα μεταφορᾶς εἰς τὰ καθολικά.** Ἐάν ἡ μεταφορὰ εἰς τοὺς γενικοὺς καὶ εἰδικούς λ/σμούς δὲν γίνεται—ὡς συμβαίνει κατ' ἐξοχὴν—εἰς τὴν χώραν μας—μηχανογραφικῶς, τότε τίθεται τὸ ἐρώτημα ἐάν αἱ ἡμερολογιακαὶ ἔγγραφαὶ μετεφέρθησαν ὀρθῶς. Τὰ ἐνδεχόμενα λάθη εἶναι *τεσοῖων* εἰδῶν :

● παράλειψις ἢ διπλῆ μεταφορὰ ἄρθρου τινός.

● ἐσφαλμένη μεταφορὰ ὡς πρὸς τὸν ἀρμόδιον λ/σμόν (π.χ. πίστωσης τοῦ λ/σμοῦ *Ταμιευτηρίου*, ἀντὶ τοῦ *Ταμείου* ἢ ἄλλου τινός¹).

● σφάλμα ὡς πρὸς τὴν *κατεύθυνσιν* τοῦ μεταφερομένου ποσοῦ : πίστωσης ἀντὶ χρεώσεως ἢ τάνάπαλιν.

● σφάλματα ποσοῦ, δηλ. ὁ λ/σμός καὶ ἡ κατεύθυνσις ἔγγραφῆς δύνανται νὰ εἶναι ὀρθά, ἀλλὰ τὸ ποσὸν ἀνακριβές. Εἰδικώτερον συμβαίνουν λάθη *ἀναμνημοῦ* (ἐπὶ πολυψηφίων ἀριθμῶν) π.χ. γράφομεν εὐκόλως 2.378.390 ἀντὶ τοῦ ὀρθοῦ 2.387.390.

Πλὴν τῶν *ἑπιπλῶν* τούτων σφαλμάτων μεταφορᾶς δύνανται, βεβαίως, νὰ ἐπισυμβῶν καὶ *σύνθετα* τοιαῦτα, συνεπεῖς συνδυασμοὶ δύο ἢ τριῶν ἀκόμη τῶν ἀνωτέρω περιπτώσεων, π.χ.

— σφάλματα κατεύθυνσεως καὶ ποσοῦ.

— σφάλματα λ/σμοῦ καὶ κατεύθυνσεως.

— σφάλματα λ/σμοῦ καὶ ποσοῦ κτλ.

Τὰ τοιαῦτα σύνθετα σφάλματα ἐξευρίσκονται πολὺ δυσκολώτερον ἢ τὰ ἀπλά.

1. Τὸ σφάλμα τοῦτο δύναται νὰ συμβῇ καὶ εἰς τὰ μηχανογραφικὰ μέσα.

ΑΝΑΖΗΤΗΣΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

4 Εἰς τὸ Ἡμερολόγιον. Ὡς εἶπομεν ἤδη ἡ σημασία των εἶναι μεγίστη, διότι :

— μεταφέρονται καὶ διακλαδοῦνται εἰς περισσότερα συγχρόνως βιβλία

— αἱ παραλειφθεῖσαι ἢ δὲς καταχωρηθεῖσαι, ὡς καὶ αἱ ἀβάσιμοι ἐγγραφαὶ δὲν ἀποκαλύπτονται διὰ καθαρῶς ἀριθμητικῶν τρόπων

— δὲν ἀποκαλύπτονται παρὰ μετὰ πάροδον χρόνου τινός, ἐκ τῆς ἀσυμφωνίας τῶν λ/σμῶν πρὸς τὴν πραγματικότητα. Ἐντεῦθεν ἀπορρέουσι σημαντικοὶ κίνδυνοι, διότι ἡ ἀνακρίβεια δύναται νὰ ἀφορᾷ :

— προσωπικοὺς λ/σμούς, νὰ γίνεταί δὲ εἴτε εἰς βάρος τῆς ἐπιχειρήσεως (εἰς βλάβην τῶν ἀμέσων συμφερόντων τῆς) εἴτε εἰς βάρος τρίτων (μὲ τὴν ἐντεῦθεν προκαλουμένην δυσμενῆ δι' αὐτὴν ἐντύπωσιν)

— λ/σμούς κοστολογήσεως καὶ ἀποτελεσμάτων, μὲ προφανῆ κίνδυνον νοθεύσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἀποθεματικῶν, μερισμάτων κλπ.

Διὰ τοῦτο ἡ ἀναζήτησις τῶν ἡμερολογιακῶν σφαλμάτων νοεῖται *κυρίως προληπτικῆς*. Βάσις εἶναι ἡ ἀναθεώρησις τῶν ἐγγραφῶν τοῦ προχείρου (*prima nota*) (ἢ ἄλλων συναφῶν προκαταρτικῶν ἐγγραφῶν) δι' ἀντιπαραβολῆς πρὸς τὰ δικαιολογητικά. Ἐπιθυμητὴ εἶναι ἐξειδίκευσις ἰδιαιτέρου λογιστοῦ - ἐλεγκτοῦ.

5 Εἰς τὸ Καθολικόν. Ἐὰν καὶ ὑποδεικνύονται διάφοροι τρόποι¹ τὴν βάσιν

1. Τοιοῦτον εἶναι τὸ *Coupon System*. «Κατὰ τὸ σύστημα τοῦτο τὸ Ἡμερολόγιον (ἢ τὰ ἡμερολογιακὰ φύλλα ἢ δελτία) ἐκτός των στήλων διὰ τοὺς κινουμένους λογαριασμούς, τὸ αἰτιολογικὸν τῶν ἐγγραφῶν κλπ., ἔχει καὶ δύο στήλας διὰ τὸ χρηματικὸν ποσόν, εἴ ἢν ἢ μὴ δαίτητος. Κατὰ τὴν σύνταξιν τῶν ἐγγραφῶν τὰ ποσὰ γράφονται εἰς τὴν διατηρητὸν στήλην, ἢ ὅποια μετὰ τὴν εἰς τὰ βοηθητικὰ βιβλία καταχωροῦσιν ἀποκόπτεται. Τοιοῦτοτρόπως τὸ ἡμερολόγιον (ἢ τὰ ἡμερολογιακὰ φύλλα ἢ δελτία) παραμένει ἄνευ συμπληρωμένης στήλης χρηματικῶν ποσῶν. Ἡ συμπλήρωσις τῆς στήλης ταύτης γίνεται ἐκ τῶν βοηθητικῶν βιβλίων, παρὰβάλλεται δὲ μετὰ τὴν συμπλήρωσιν αὐτῆς πρὸς τὴν ἀποκοπεῖσιν ἤδη, κατὰ τε τὰ εἰδικὰ ποσὰ καὶ τὰ σύνολα. Ἐὰν τὰ εἰδικὰ ποσὰ καὶ τὰ σύνολα τῶν δύο στήλων συμφωνοῦν, τότε ἡ καταχώρησις ἐγένετο καλῶς, ἐάν δὲ ὄχι, τότε ἀναζητεῖται ὁ λογαριασμὸς εἰς τὸν ὁποῖον ὑπάρχει ἡ διαφορά ἢ ὅποια καὶ διορθοῦται» (κατὰ Σ. ΜΑΤΙΟΥΚΗΝ, ἀφθρ. ἐν Ἀργεῖ, Ἐπιθεώρησις, Μάιος 1931).

Τὸ *ἀριθμοῖσοζύγιον* (*Chiffrier balance*). Τοῦτο συνίσταται εἰς ἰδιαιτέρον φύλλον, ἐνθα σημειοῦται, κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν, πᾶν ποσὸν μεταφερόμενον εἴτε ἐκ τοῦ Ἡμερολογίου εἰς τοὺς γενικοὺς λογαριασμούς (Συνθ. Καθολικόν), εἴτε ἐκ τῶν γενικῶν λογαριασμῶν εἰς τοὺς εἰδικούς. Ἡ κατάρτισις τοῦ ἀριθμοῖσοζυγίου γίνεται ταυτοχρόνως πρὸς τὴν κυρίως μεταφορὰν καὶ δὴ, κατὰ προτίμησιν, ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν. Τὰ ἀθροίσματα χρεώσεως καὶ πιστώσεως τοῦ ἀριθμοῖσοζυγίου δεόν νὰ συμφωνῶσι πρὸς τὰ ἀντίστοιχα τῶν καταρτιζομένων βιβλίων. Διὰ τοῦ ἀριθμοῖσοζυγίου ἀποσβεθῆται κυρίως ἡ παράλειψις μεταφορᾶς ποσοῦ τινος καὶ οἱ ἀναψηφισμοί.

ἀποτελοῦν αἱ ἀριθμητικαὶ συμφωνίαι, αἱ ἀπορρέουσαι ἐκ τῆς ἀναγκαστικῆς πάντοτε ἰσότητος τῶν διγραφικῶν ἐγγραφῶν¹.

Ἡ ἀναζήτησις καὶ διαπίστωσις τῶν συμφωνιῶν τούτων γίνεται κατ' ἐξοχὴν διὰ τοῦ ἰσοζυγίου.

§§ 1

Ἴσοζύγιον

(Balance de verification, Probabilanz, Trial balance)

6 Περιεχόμενον. Τὸ ἰσοζύγιον εἶναι πίναξ εἰς τὸν ὁποῖον καταγράφονται ὅλοι ἀνεξαιρέτως² οἱ πρὸς ἔλεγχον λ/σμοὶ καθολικοῦ τινός (γενικοῦ ἢ ἀναλυτικοῦ, κατὰ περίπτωσιν). Πρὸς τοῦτο γίνονται τὰ ἀθροίσματα χρεώσεων καὶ πιστώσεων τῶν λογαριασμῶν (προσωρινῶς, μὲ μόλυβδον, ἐν ὄψει μεταγενεστέρων διορθώσεων). Βάσει δὲ τῶν προκύπτόντων ποσῶν συντάσσεται τὸ ἰσοζύγιον κατὰ τὸν ἀκόλουθον, συνήθη, τρόπον :

Ἴσοζύγιον τῆς [ἡ μηνός.....]

α.α.	Τίτλος λογαριασμοῦ	Ποσὴ		Ὑπολοίπων	
		χρεωστῶν	πιστώσεων	χρεωστῶν	πιστώσεων
1	Α. Β. λ/σμός εἰσφορᾶς	100.000.000	100.000.000	—	—
2	Β. Γ. λ/σμός εἰσφορᾶς	200.000.000	200.000.000	—	—
3	Ταμείον	114.000.000	31.350.000	82.650.000	—
4	*Ακίνητον	180.000.000	—	—	180.000.000
5	*Ἐγκαταστάσεις	20.000.000	—	—	20.000.000
6	*Ἀγοραὶ	86.000.000	—	—	86.500.000
7	Εἰδικὰ ἐξοδα ἀγορῶν	1.350.000	—	—	1.350.000
8	Φόροι δημοσίου καὶ τρίτων	1.200.000	—	—	1.200.000
9	Συνδρομαὶ	320.000	—	—	320.000
10	*Ἐταιρικόν Κεφάλαιον	—	300.000.000	—	300.000.000
11	Προμηθευταὶ	—	86.500.000	—	86.500.000
12	*Ἐμπορικὴ Τράπεζα, λ/. ὄψεως	30.000.000	1.520.000	28.480.000	—
13	Πελάται, τρεχ. λ/σμοὶ	1.500.000	—	—	1.500.000
14	*Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι	100.000	—	—	100.000
15	Πωλήσεις	—	1.600.000	—	1.600.000
16	Πρόσοδοι ἀκινήτων	—	14.000.000	—	14.000.000
		734.970.000	734.970.000	402.100.000	402.100.000
		A = A		Y = Y	

* Ἀθροίσματα ἡμερολογίου

734.970.000 734.970.000

—

—

7 Παρατηρήσεις. Ἡ στήλη αὐξοντος ἀριθμοῦ τῶν λ/σμῶν εἶναι χρήσιμος πρὸς ἀποφυγὴν παραλείψεως λ/σμοῦ τινός. Τὰ χρεωστικά καὶ πιστωτικά ὑπόλοιπα ὑπολογίζονται (ὡς διαφορὰ χρεώσεως · πιστώσεως)

1. Αἱ ὁποῖαι πάλιν εἶναι συνέπεια τῆς θεμελιώδους ἰσότητος τοῦ ἰσολογισμοῦ :
E = Π. + Κ.Π.

2. *Ἔστω καὶ ἐξισωμένοι.

ἐπ' αὐτοῦ τούτου τοῦ ἰσοζυγίου, χωρίς—κατ' ἀρχὴν—νά ἐμφανίζονται εἰς τοὺς λισμούς.

8 **Ἀριθμητικαὶ ἰδιότητες ἰσοζυγίου.** Μετὰ τὴν κατάστρωσιν τοῦ ἰσοζυγίου δεόν νά προκύπτωσιν αἱ ἑξῆς ἰδιότητες :

● *Ἰσότης πρώτη.* Τὰ ἀθροίσματα τῶν στηλῶν Χρεώσεων καὶ Πιστώσεων θά εἶναι βεβαίως ἴσα. Τοῦτο εἶναι φυσικὸν δεδομένου ὅτι εἰς ἐκάστην χρέωσιν λογαριασμοῦ τινος (ἢ λογαριασμῶν) ἀντιστοιχεῖ ἴση πλοῦσις λογαριασμοῦ ἢ λογαριασμῶν τινῶν.

● *Ἰσότης δευτέρα.* Τὰ ἀθροίσματα ταῦτα (στηλῶν Χρεώσεως καὶ Πιστώσεως τοῦ ἰσοζυγίου : 734.970.000, θά ἴσθουνται ἀντιστοίχως πρὸς τὰ ἀθροίσματα (χρεωστικὰ καὶ πιστωτικὰ) τῶν στηλῶν τοῦ Ἡμερολογίου (734.970.000). Ἡ συμφωνία αὕτη μεταξὺ συνόλου ποσῶν Ἡμερολογίου καὶ συνόλου ποσῶν ἰσοζυγίου συνιστᾷ ἀκριβῶς τὸν ἔλεγχον τῆς ἀκριβείας καὶ ὀρθότητος τῶν μεταφορῶν. *Μόνη ἢ ἰσότης τῶν στηλῶν τοῦ ἰσοζυγίου δὲν ἀποδεικνύει τίποτε*¹. Ἡ συμφωνία πρὸς τὸ Ἡμερολόγιον ἀποτελεῖ σχετικὴν ἐπαλήθευσιν. Μὴ διαπιστουμένης τοιαύτης συμφωνίας συνάγεται ὅτι ἐγένοντο ἐν ἡ περισσότερα σφάλματα ἀπλᾶ ἢ σύνθετα, κατὰ τὴν μεταφορὰν.

● *Τρίτη ἐν τέλει ἰσότης* εἶναι ἡ δέουσα νά ὑπάρχη πάντοτε μεταξὺ χρεωστικῶν καὶ πιστωτικῶν ὑπολοίπων ἐντὸς τοῦ ἰσοζυγίου. Ἡ ἰσότης αὕτη ἐξηγεῖται κατὰ δύο τρόπους : α) μαθηματικῶς καὶ β) οικονομικῶς.

— *Μαθηματικὴ ἐξήγησις.* Ἐστω τὸ κάτωθι ἰσοζύγιον :

Ποσά		ὑπόλοιπα	
Χ	Π	Χ	Π
Α	Ζ	α	
Β	Η		β
Γ	Θ	γ	
Δ	Ι	δ	
Ε	Κ		ε
ἀθροίσματα Λ = Μ		Ν = Ξ	

Διὰ τί Ν = Ξ :

Διότι : Α - Ζ = α, Η - Β = β, Γ - Θ = γ, Δ - Ι = δ καὶ Κ - Ε = ε. Ἐπίσης ὡς γνωστὸν καὶ συνεπείᾳ τοῦ διγραφικοῦ συστήματος

$$\frac{\Lambda}{\text{Α} + \text{Β} + \text{Γ} + \text{Δ} + \text{Ε}} = \frac{\text{Μ}}{\text{Ζ} + \text{Η} + \text{Θ} + \text{Ι} + \text{Κ}}$$

Γνωρίζομεν ἄφ' ἑτέρου ὅτι δυνάμεθα νά ἐναλλάξωμεν τὰ μέλη μιᾶς ἐξισώ-

1. Διότι ὑφίσταται καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν παραλείψεως μεταφορᾶς ἄρθρου τιμῶς ἢ ἀκόμη καὶ διπλῆς μεταφορᾶς.

σειώς μεταφέροντες αὐτὰ εἰς τὸ ἴσον σκέλος δι' ἀντιθέτου σημείου, ὁπότε ἔχομεν

$$(A - Z) + (\Gamma - \Theta) + (\Delta - I) = (H - B) + (K - E)$$

καὶ ἀντικαθιστῶντες τὰς διαφορὰς διὰ τῶν ὑπολοίπων, ἔχομεν :

$$\frac{\alpha + \gamma + \delta}{N} = \frac{\beta + \epsilon}{\Xi}$$

— Ἡ *λογισμικὴ ἐξήγησις* εἶναι ὅτι τὰ χρεωστικὰ ὑπόλοιπα συνιστοῦν τὸ Ἐνεργητικόν, τὰ δὲ πιστωτικὰ ὑπόλοιπα τὸ Παθητικόν καὶ τὴν Καθαρὰν Περιουσίαν. Ἐξ οὗ :

$$\begin{array}{l} E \\ \text{Χρεωστικὰ ὑπόλοιπα} \end{array} = \begin{array}{l} \Pi + K \Pi \\ \text{Πιστωτικὰ ὑπόλοιπα} \end{array}$$

Οἰαδήποτε διαφορὰ θὰ ὀφείλεται συνεπῶς εἰς σφάλμα.

- 9 **Ὁρια τοῦ διὰ τοῦ ἰσοζυγίου ἐλέγχου.** Ὁ ἔλεγχος ὁ ὅποιος πραγματοποιεῖται διὰ τῆς συμφωνίας Ἡμερολογίου—Ἰσοζυγίου δὲν εἶναι ἀπόλυτος, ἀλλὰ *σχετικὸς*. Ἀπλῶς *τεκμαίρεται* ὅτι δὲν συνέβησαν σφάλματα μεταφορᾶς, χωρὶς ὅμως καὶ νὰ ἀποδεικνύεται τὸ γεγονός. Τοῦτο δὲ διότι τὸ ἰσοζύγιον δὲν θὰ ἐπαληθεύη, παρά ἐὰν συνέβησαν σφάλματα *τιῶν* μόνον ἐκ τῶν *τεσσάρων* κατηγοριῶν, δηλαδή :
- σφάλμα παραλείψεως ἢ διττῆς μεταφορᾶς,
 - σφάλμα ὡς πρὸς τὴν κατεύθυνσιν τῆς ἐγγραφῆς (χρέωσις ἀντὶ πιστώσεως ἢ τ'ἀνάπαλιν),
 - σφάλματα ὡς πρὸς τὸ ποσόν.

Διότι τὰ σφάλματα τῶν κατηγοριῶν τούτων δημιουργοῦν *διατημῆς ποσότητος* (ἢ συνολικῶς ἢ κατὰ στήλας ἰσοζυγίου) μεταξὺ Ἡμερολογίου καὶ Καθολικοῦ. Πράγματι διττὴ μεταφορὰ θὰ βαρύνῃ τὸ ἰσοζύγιον μὲ ποσὰ ἀνύπαρκτα εἰς τὸ Ἡμερολόγιον. Πίστωσης ἀντὶ χρεώσεως θὰ μεταβάλλῃ τὴν ποσοτικὴν σύνθεσιν τῶν στηλῶν κλπ. Ὅμοίως ἀλλοίωσις ἑνὸς ποσοῦ θὰ ἐπιφέρῃ μοιραίως ἀνισότητα τῶν στηλῶν τοῦ ἰσοζυγίου.

Μένει ὅμως μία περίπτωσις : Ἡ ἀφορῶσα τὰ σφάλματα «ὡς πρὸς τὸν ἀρμόδιον νὰ κινηθῇ λογαριασμὸν». Τὰ τοιαῦτα σφάλματα, ὡς εἶναι εὐνόητον, δὲν ἀποκαλύπτονται διὰ τοῦ ἰσοζυγίου. Διότι, εἴτε χρεωθῇ τὸ «Ταμείον» μὲ π.χ. 18.500, εἴτε χρεωθῇ τὸ «Ταμειυτήριον» ἢ αἱ «Ἀγοραὶ» μὲ 18.500 οὐδεμία θέλει ἐπέλθει διαφορὰ εἰς τὰ ἀθροίσματα τοῦ ἰσοζυγίου, τὰ ὁποῖα θὰ ἰσοῦνται πρὸς τὰ τοῦ ἡμερολογίου.

Ἐκ τούτων συνάγεται ὅτι ὁ διὰ τοῦ ἰσοζυγίου ἔλεγχος εἶναι *σχετικὸς μόνον*. Δηλαδή δὲν ἀποκλείεται καὶ *ἐπαληθεύοντος ἀκόμη* τοῦ ἰσοζυγίου (δηλ. συμφωνοῦντος πρὸς τὸ Ἡμερολόγιον) νὰ ὀφίσταν-

ται σφάλματα ὡς πρὸς τοὺς λογαριασμούς¹. Παρὰ ταῦτα ἡ χρησιμότης αὐτοῦ ἀποδεικνύεται μεγίστη.

10 Ἄσυμφωνία. Διαπιστωθείσης ἀσυμφωνίας μεταξύ ἀθροισμάτων ἡμερολογίου καὶ ἀθροισμάτων ἰσοζυγίου, ἔπεται ὅτι ἐγένετο λάθος ἢ λάθη *μεταφορῆς*, χωρὶς νὰ γνωρίζωμεν εἰς ποῖον, ἢ ποίους λ/σμούς². Οὐχ ἦττον περιπτώσεις τινὲς ἀσυμφωνίας διευκολύνουν τὴν ἀναζήτησιν

X. Π.

— *περίπτωσης α* — Ἄθροισματα ἡμερολογίου 375.800.500 375.800.500
Ἄθροισματα ἰσοζυγίου 370.800.500 380.800.500

Ἐνταῦθα προφανῶς χρέωσις 5.000.000 μετεφέρθη ὡς πίστωσις (ἐξ οὗ διαφορά στηλῶν ἰσοζυγίου 10.000.000). Θὰ ἀναζητηθοῦν τὰ ἄρθρα τὰ περικλείοντα χρεώσεις 5 ἐκ. καὶ θὰ ἐλεγχθοῦν αἱ μεταφοραὶ τούτων.

— *περίπτωσης β* — Ἄθροισματα ἡμερολογίου 642.550.000 642.550.000
Ἄθροισματα ἰσοζυγίου 668.550.000 668.550.000

Ἐνταῦθα πιθανὴ ἐμφανίζεται ἡ διπλὴ μεταφορὰ ἄρθρου τινός καὶ διὰ ποσὸν 668 — 642 = 26.000.000. Θὰ ἐλεγχθῆ τοῦτο πρὸ πάσης ἄλλης ἐρεύνης.

— *περίπτωσης γ* — Ἐάν ἡ διαφορά (ἀσυμφωνία) μεταξύ ἡμερολογίου καὶ ἰσοζυγίου (π. χ. 289.680.750 καὶ 252.780.750 = 36.900.000) εἶναι διαιρητὴ διὰ τοῦ 9 ἐπακριβῶς (36.900.000 : 9 = 4.100.000) τότε πολὺ πιθανόν τὸ σφάλμα νὰ ὀφείλεται εἰς ἀναψηφισμὸν ποσοῦ τινός καὶ εἰς τοῦτο θὰ στραφῆ κατὰ πρῶτον ἢ προσοχὴ τοῦ ἐρευνητοῦ.

Πλείστα ἄλλαι ἀνάλογοι περιπτώσεις, εὐκόλως ἐξατομικευόμεναι εἰς τὴν πρᾶξιν, διευκολύνουν κατὰ πολὺ τὴν ἀποκάλυψιν τοῦ σφάλματος. Εἰδικώτερον, ἐφ' ὅσον ἡ ἀκρίβεια τῶν περιληπτικῶν λ/σμῶν ἠλέγχθη κατόπιν συμφωνίας τῶν πρὸς τοὺς ἀντιστοίχους ἀναλυτικῶν³, αἱ ἐρευναι στρέφονται πρὸς τοὺς ἀπλοῦς πρωτοβαθμίους λ/σμούς. Ὡς τελικὴ πάντοτε λύσις μένει ἡ *διὰ σίξεως* (κτύπημα, rouillage, checking) παραβολὴ τῶν ἡμερολογιακῶν ἄρθρων πρὸς τὰς γενομένας μεταφοράς. Δι' ὃ καὶ συνιστᾶται ἡ βραχύχρονος (ἡμερησία, ἐβδομαδιαία, κτλ.) κατάρτισις ἰσοζυγίων, ὥστε ἀφ'

1. Πρὸς ἀποφυγὴν τῶν σφαλμάτων, γενικῶς, βλ. συστάσεις ἐν M. Lucas, Nouveau cours de Comptabilité (1926), σελ. 15.

2. Περιττῆσαι βεβαίως νὰ τονίσωμεν ὅτι διὰ τοῦ ἰσοζυγίου δὲν ἐλέγχεται ἡ οὐθότης τῶν ἡμερολογιακῶν ἐγγραφῶν, ἀλλὰ ἡ ἀκρίβεια τῶν μεταφορῶν.

3. Καὶ ἐπι τὴν βασικὴν προϋπόθεσιν ὅτι οὗτοι ἐνημεροῦνται ἀπ' εὐθείας ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν.

ένος τὰ σφάλματα νὰ μὴ χρονίζουν μὲ οὐσιαστικές διαχειριστικές συνεπειάς, ἀφ' ἑτέρου δὲ νὰ ἐντοπίζονται εὐχερῶς¹.

11 Εἶδη ἰσοζυγίων. Ἡ κατάρτισις των ποικίλλει ὡς πρὸς τὸ περιεχόμενον, τὴν καλυπτομένην χρονικὴν περίοδον κ.ά. Οὕτω ἔχομεν :

● *Ἰσοζύγια πρωτοβαθμίων* λογαριασμῶν, ἤτοι γενικοῦ Καθολικοῦ (ἢ *γενικόν*) ὡς τὸ ἀνωτέρω ὑπόδειγμα (σελ. 344).

● *Ἰσοζύγια δευτεροβαθμίων* (τριτοβαθμίων κλπ. λογαριασμῶν), ἢ τοι ἀναλυτικῶν καθολικῶν (ἢ ἰσοζύγια - καταστάσεις, *situation - balances*) ὅποτε ἡ συμφωνία ἀφορᾷ τὰ ποσά (χρεώσεων - πιστώσεων) τοῦ ἀντιστοίχου περιληπτικοῦ λογαριασμοῦ, ὡς ὑπεδείξαμεν ἐν σελ. 156.

● *Ἰσοζύγια περιόδου* (ἢ τμηματικά). Περιλαμβάνουν περιοριστικῶς μόνον τὰ ποσά ἀπὸ τοῦ προηγουμένου ἰσοζυγίου μέχρι τοῦ καταρτιζομένου καὶ ἀφοροῦν τὴν λογιστικὴν κίνησιν *περιορισμένης χρονικῆς περιόδου* (ἡμέρας, ἐβδομάδος κτλ.).

● *Ἰσοζύγια ἀνακριβαιοτικά* (*balance cumulée*). Περιλαμβάνουν ὅλας τὰς ἐγγραφάς ἀπὸ τοῦ ἀνοίγματος τῶν βιβλίων καὶ ἐμφανίζουν οὕτω τὸ σύνολον τῆς ἐπελθούσης κινήσεως εἰς τοὺς λογαριασμούς.

● *Ἰσοζύγια συγκριτικά* (*balance comparative*). Περιλαμβάνουν τὰ ποσά δύο (ἢ καὶ περισσοτέρων) διαδοχικῶν περιόδων :

Χρεώσεις				Πιστώσεις				
Παρελλ. μῆνός	τρέχ. μῆνός	Σύνολον	ὑπόλοιπα		ὑπόλοιπα	Σύνολον	τρέχ. μῆνός	Παρελλ. μῆνός
			1	Κεφάλαιον	1.000	1.000	—	1.000
			2	Ἀποθεματικόν	500	500	—	500
300	400	700	3	Πιστωταί	800	1.500	600	900
1.200	2.000	3.200	4	Ἀγοραί	—	100	100	—
850	1.000	1.850	5	Χρεῶσται	—	200	—	200
2.000	3.000	5.000	6	Ταμείον	—	3.000	2.000	1.300
.....
		A'	B'		B'	A'		

● *Ἰσοζύγια ἑλλειπῆ*. Περιλαμβάνουν εἴτε μόνον ποσά κινήσεως, εἴτε μόνον τὰ υπόλοιπα (*par soldes*). Τὰ τελευταία καλοῦνται ἐνίοτε *λογιστικά καταστάσεις*².

● *Ἰσοζύγια τετράγωνα* (*balance carrée*). Ταῦτα στηρίζονται εἰς τὴν καλουμένην *ἀρχὴν τῆς σκακιέρας* (*Schachbrettmethode*) ὡς ἀκολουθῶς :

1. Εἰς τοῦτο κυρίως ἀποβλέπουν τὰ τμηματικά ἰσοζύγια (ἢ ἰσοζύγια περιόδου).

2. Ὁ ὅρος χρησιμοποιεῖται ἀνακριβῶς, διότι λογιστικὴ κατάσταση (*financial statement*) εἶναι, ἐν κυριολεξίᾳ, καὶ ὁ ἰσολογισμὸς, καὶ τὸ ἰσοζύγιον, καὶ ἡ Ἀνάλυσις ἀποτελεσμάτων χρήσεως, κτλ.

Χ ρ ε ώ σ ε ι ς

	Ταμείον	Έμπ/τα	Τράπεζα	Χρεώσται	κ.τ.λ.	Ποσά πιστώσεων ↓
Ταμείον ●	●	2.000	1.300	1.000	—	4.300
Έμπ/τα	500	●			—	500
Τράπεζα	1.500		●	1.600	—	3.100
Χρεώσται	—	1.600	—	●	—	1.600
κ.τ.λ.	—	—	—	—	●	—
Ποσά χρεώσεων →	2.000	3.600	1.300	2.600	—	9.500

Τὸ ὀριζόντιον ἄθροισμα τῶν χρεώσεων ἰσοῦται πρὸς τὸ κάθετον ἄθροισμα τῶν πιστώσεων (9.500).

● *Ἡμερολόγιο-ἰσοζύγιον* (ἢ τετράγωνον ἰσοζύγιον συγκεντρωτικοῦ συστήματος) εἶναι παραλλαγή τῆς ἀνωτέρω ἀρχῆς καὶ ἐξυπηρετεῖ ἐπιτυχῶς τὸ ἐν λόγῳ σύστημα ἐγγραφῶν. Εἰς τὴν ἐπομ. σελ. 350 παρέχομεν ὑπόδειγμα, μετὰ βᾶσιν τὰ ἡμερολόγια καὶ τὰς ἐγγραφὰς τῶν σελ. 323—327. Ὁ Charbonnet τονίζει ὅτι διὰ τοῦ τρόπου τούτου ἐντοπίζονται εὐχερῶς τὰ σφάλματα τῶν συγκεντρωτικῶν ἐγγραφῶν καὶ τῶν ἀντιστοιχῶν μεταφορῶν.

Εἰς τὰς Ἀγγλοσαξωνικὰς δὲ χώρας, ὅπου τὸ ἡμερολόγιον δὲν εἶναι ὑποχρεωτικόν, τὰ ἀναλυτικὰ ἡμερολόγια μεταφέρονται ἀπ' εὐθείας εἰς τὸ ἰδιότυπον τοῦτο ἰσοζύγιον, καταργουμένου οὕτω τοῦ ἡμερολογίου.

- 12 **Βιβλίον ἰσοζυγίων.** Μετὰ τὴν ὀριστικοποίησιν τῶν συμφωνιῶν εἶναι σκόπιμον ὅπως τὰ ἰσοζύγια, καθαρογεγραμμένα, συναρμολογοῦνται εἰς ἴδιον βιβλίον, ἐν ᾧ—εἰδικώτερον—τῶν κατωτέρω ἀναφερομένων.
- 13 **Εὐρύτερος προορισμὸς ἰσοζυγίων.** Δὲν ἀποτελοῦν μόνον μέσα ἀριθμητικοῦ ἐλέγχου. Συνιστοῦν *συχρόνως* ἀξιολόγους *οἰκονομικὰς καταστάσεις* (financial statements), διότι ἐμφανίζουν συνοπτικῶς τὴν κίνησιν καὶ τὴν κατάστασιν εἰς τὸ τέλος περιόδου τινός. Οὕτω παρέχουν τὴν δυνατότητα ἀναριθμητῶν παρατηρήσεων, συσχετίσεων, ὑπολογισμῶν, καταρτίσεως ἀριθμοδεικτῶν κ. ἄ. Ἀλλὰ διὰ τὴν τοιαύτην ἀξιοποίησιν ἀπαιτεῖται ὅπως ἡ κατάσταση τῶν εἶναι ὀρθολογική, ἀκολουθοῦσα τὴν διάρθρωσιν τοῦ *Λογιστικοῦ Σχεδίου*.

Τετραγωνικὸν Ἴσοζύγιον ἢ Ἡμερολογιο - Ἴσοζύγιον

Συγκεντρωτικὸν συστήματος

(balance carrée)

ΧΡΕΩΣΕΙΣ προερχόμενοι ἐκ τῶν ἀναλ. ἢ ἡμερολογίων :						Λογαριασμοὶ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ προερχόμενοι ἐκ τῶν ἀναλ. ἡμερολογίων :					
Εἰσπράξ.	Πληρωμῶν	* Ἀγορῶν	Πωλήσεων	Διαφορῶν πράξεων	Χρέωσις		Πιστώσις	Εἰσπράξ.	Πληρωμῶν	* Ἀγορῶν	Πωλήσεων	Διαφορῶν πράξεων
320					320	Ταμείον	445		445			
10					10	Ἐκπτώσεις χορ.	40	40			30	
			215		215	Πελάται	30					
			170		170	Πωλήσεις μετρητ.	170	170				
	140			50	140	Γεν. ἐξ. διαχειρ.						
					50	Γραμμ. πληρωτέα	200				200	
	75			60	60	Ἐκπτώσ. λαμβαν.	5		5			
						Κρατήσεις τρίτων	5		5			
		840			840	* Ἀγοραὶ						
				200	200	Προμηθευταὶ	600		600			
	240				240	* Ἀγοραὶ μετρητ.	240		240			
			115		115	Γραμ. εἰσπρακτέα						
						Πωλήσεις	500			500		
				30	30	Τράπεζαι	120	120			110	
							110					
330	455	840	500	340=2.465			2.465=330	455	840	500	340	

Σημ. □ = ποσὰ εἰς ἓνα κονδύλι. * Ανεγράφησαν ἀναλυτικῶς χάριν σαφηνείας.

Σημ. Τὸ Ταμείον ἐμφανίζει... πιστωτικὸν ὑπόλοιπον! διότι προδήλως ἐλλείπουν αἱ προγενέστεραι πράξεις.

Τὸ C. N. O. F.¹ ὑποδεικνύει ὀρθολογικὴν κατάταξιν (βάσει τοῦ ἰδίου αὐτῆς Λογ. Σχ.) ὀδηγοῦσαν εἰς ἀμέσους διαπιστώσεις (πορίσματα) κατόπιν ἀθροίσεως καὶ ἀντιπαραβολῆς τῶν ποσῶν καθ' ὁμάδας λογαριασμῶν. Ἴδού, τμήμα μόνον τοιοῦτου ταξινομημένου ἰσοζυγίου.

1. COMITE NATIONAL DE L'ORGANISATION FRANÇAISE: Plan rationnel d'organisation des comptabilités, σελ. 10, Paris. 1946 (συνιστᾶται ζωηρῶς, ἂν καὶ δυσχερές).

ΤΑΞΙΣ Ι.		X	Π	X	II
Λ/σμοί	Διαχειρίσεως	Stocks (άρχικώς)			
		*Άγοραί			
Βάρη	*Ακαθαρ. περιθωρίου	*Επιστροφαι άγορών			
		*Εκπτώσεις επί άγορών			
		*Άγοραί μετρητοίς		0	0 ¹
*Εσοδα	*Ακαθ. περιθωρίου + καθαρ. κύκλος εργασιών	Πωλήσεις			
		*Επιστροφαι πωλήσεων			
		*Εκπτώσεις πωλήσεων			
		Πωλήσεις μετρητοίς		0	0
		ΔΙΑΦΟΡΑ Ι.		Σ_1	Σ_2
		$\Sigma_2 - \Sigma_1 = \text{Ακ. Π.}$			
		(*Ακαθάριστον περιθώριον <i>Marge brute</i>)			
Βάρη	*Εκμεταλλεύσεως	Προμήθειαι χορηγούμεναι			
		Ταμιακαί εκπτώσεις πωλήσεων			
		Φόροι - τέλη άγορών και πωλήσεων			
		*Εξοδα άγορών			
		*Εξοδα πωλήσεων			
		*Αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως			
*Εσοδα	*Εκμεταλλεύσεως	Διάφορα βάρη			
		Προμήθειαι λαμβανόμεναι			
		Ταμ. εκπτώσεις άγορών			
		Διαφ. έσοδα εκμεταλλ.			
		ΔΙΑΦΟΡΑ II		Σ_3	Σ_4
		$\Sigma_4 - \Sigma_3$			
		(*Ακαθάριστον κέρδος) <i>lépifice brut</i>			
		*Ακολουθούν κατ' αυτόν τον τρόπον: Λ/σμοί έξόδων, διαχειρίσεων, έξοδα - έσοδα επενδύσεων, χρηματοπιστωτικά, κτλ. με αντιστοίχους συσχετίσεις.			
ΤΑΞΙΣ II.	Λ/σμοί				
	*Ισολογισμού				

Κατ' αυτόν τον τρόπον—ή ανάλογον τούτου—δύναται νά γίνη ή αξιοποίησις των Ισοζυγίων, ώς λογ. καταστάσεων. Τοῦτο επιβάλλεται ειδικώτερον παρ' ήμιν όπου άτνεϊ, κατά κανόνα, κάθε άλλη αξιοποίησις των λογ. δεδομένων.

§ 3

ΔΙΟΡΘΩΣΙΣ ΙΦΑΛΜΑΤΩΝ. ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΙΣ ΟΡΘΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

14 **Διορθώσεις εις τό 'Ημερολόγιον.** Γενικαί παρατηρήσεις. Έλέχθη ήδη ότι, κατά νόμον, εις τό βιβλίον τοῦτο δέν επιφέρονται ύλικά αλλοιώσεις (άποξέσεις, αφαιρέσεις φύλλων κτλ.). Συνεπώς αϊ διορ-

1. Διάμεσος λογαριασμός έξισωμένος.

θώσεις θά γίνωνται εἴτε δι' ἐλαφρᾶς διαγραφῆς—μὴ ἐξαφανιζούσης τὸ διορθούμενον—καὶ εὐδιακρίτου ἀναγραφῆς τοῦ ὀρθοῦ, εἴτε δι' ἀντιλογισμοῦ (contrepassation, storno, Gegenbuchung), δηλ. νέας ἐγγραφῆς συμψηφίζουσης λογιστικῶς (ἐν ὄλῳ ἢ ἐν μέρει) τὸ ἡμαρτημένον, ἐν συνεχείᾳ δὲ γίνεται ἡ ἐγγραφή τοῦ ὀρθοῦ. Ἐκαστος τῶν τρόπων τούτων τυγχάνει προτιμητέος κατὰ περίπτωσιν.

Λεκτέον ἀκόμη ὅτι ἡ προκατάληψις τῶν κ. Λογιστῶν ὅτι εἰς τὸ ἡμερολόγιον γίνονται μόνον προσθέσεις, ποτὲ δὲ ἀφαιρέσεις, εἶναι ἀβάσιμος. Τὸ μόνον ποῦ πράγματι ἐνδιαφέρει εἶναι διατήρησις ἀριθμητικῆς συμφωνίας πρὸς τὰ καθολικά, τὸ ὁποῖον καὶ ἐπιτυγχάνεται δταν ἀφαιρεθοῦν ἴσα ποσὰ ἐκ τῶν λογαριασμῶν.

Κατόπιν τούτου ὡς ἐξετάσωμεν τὰς ἐν σελ. 342 ἀναφερομένας περιπτώσεις :

● *Παράλειψις ἐγγραφῆς.* Γίνεται ἡ δέουσα ἐγγραφή, ἔχουσα ὡς χρονολογίαν—κατ' ἀνάγκην—τὴν ἡμερομηνίαν τῆς ἀποκαλύψεως καὶ διορθώσεως. Ἀπαραίτητος ὁμῶς εἶναι ἡ μνεία εἰς τὴν διασάφησιν τοῦ ἄρθρου : «ἐγγραφή παραλειφθεῖσα τῆ...»

● *Διπλῆ ἐγγραφή,* ἐμφανιζομένη—συνήθως—εἰς χρονικὴν τινα ἀπόστασιν. Δύο τρόποι διορθώσεως :

— ἀκυροῦται ἢ διαγράφεται τὸ πλεονάζον ἔρθρον (τὸ μὴ ὀρθῶς ἐντεταγμένον χρονικά)¹ :

—A—	—100—	—100—	A	—100—	—100—
εἰς —B—			εἰς B		
			ΑΚΥΡΟΝ		

Εἰς τὸ τέλος δὲ τῆς σελίδος γίνεται δι' ἐρυθρᾶς μελάνης ἡ μνεία : *μείον ποσὰ ἀκυρωθείσης ἐγγραφῆς* : 100=100, τὰ ὁποῖα καὶ ἀφαιροῦνται ἐκ τῶν ἀθροισμάτων τῆς σελίδος, μεταφερομένης μόνον τῆς διαφορᾶς.

● *Σφάλματα οὐσίας.* 1) Ἀντιστροφή τοῦ ὀρθοῦ :

15/3			Διορθοῦται	
K	εἰς Σ	500	28/7	
ἀντὶ Σ εἰς K		500	Σ εἰς K	500 500
			ἀντιλογισμὸς ἐγγραφῆς 15/3	
			28/7	
			Σ εἰς K	500
			ὀρθῆ ἐγγραφή 15/3	500

1. Ἐφ' ὅσον δὲν ἐγένετο ἀκόμη ἡ μεταφορὰ εἰς τὸ Γ. Καθολικόν.

Ευνόητον τυγχάνει διότι ο αντίλογισμός δύναται να γίνη διά δι-
πλάσιον ποσόν, ὅποτε αὐτομάτως ἐπέρχεται ἡ ὀρθή καταχώρησις¹.

—Χρησιμοποίησις ἀναρμοδίου λ/σμοῦ. Παράδειγμα :

20/4			Διόρθωσις 16/5				
P (ἐσφαλμένον) εἰς Π (ὀρθόν)	300			- P (διαγραφή) N εἰς Π	300		300

Εἰς τὸ καθολικόν, ἐφ' ὅσον ἡ διαγραφή γίνεται μεταγενεστέρως,
θὰ γίνη ἀντίστοιχος διαγραφή τοῦ ποσοῦ 300 εἰς τὸν λ/σμόν P, ἰσο-
ποσος δὲ καταχώρησις εἰς τὸν λ/σμόν N.

	P			N	
	1200		7.300		
	800		1.500		
(διαγραφή)	-300-		2.200		
	600		300		
	500				
	3.400				
	-300				
	3.100				

Ἡ τακτικὴ ὅμως αὕτη διαταράσσει τὰ ἰσοζύγια περιόδου (οὐχὶ τὰ ἀνακεφαλαιωτικά).

Προτιμητέα ἡ διορθωτικὴ ἐγγραφή :

	16/5				
N		300		300	

● Σφάλματα ποσοῦ. Ὡς πρὸς τὴν ὅλην ἐγγραφὴν (1600 ἀγὶ 2800).

	11/5				
A		1600		1600	

	Διόρθωσις 20/5				
A		1200		1200	

Ἡ περίπτωσηις ἀνίσων ποσῶν διορθοῦται διὰ *μονοπλεύρου*², ἐν-
δεχομένως, συμπληρωματικῆς ἐγγραφῆς :

	16/2				
E		890		980	

E		90		-	

Αἱ τοιαῦται ἐγγραφαὶ δύναται νὰ εἶναι καὶ ἀφαιρετικά, ὑπὸ
τάς ἀνωτέρω διατυπωθείσας προϋποθέσεις.

1. Δὲν συνιστᾶται ἐντόυτοις διότι συσκοτεῖ τὰ δεδομένα τοῦ λ/σμοῦ, κτλ.
2. Καλεῖται καὶ *μονόφθαίμος ἐγγραφή*.

15 Διορθώσεις εις τὰ Καθολικά. Βασικαί ἐνταῦθα ἐπιδιώξεις εἶναι :

- ἡ διατήρησις τῆς συμφωνίας πρὸς τὸ Ἡμερολόγιον.
- ἡ μὴ ἀλλοίωσις τῶν στατιστικῶν δεδομένων τῶν λαμβανομένων ἐκ τῶν λ/σμῶν (π.χ. πωλήσεις = κύκλος ἐργασιῶν κτλ.).

Διακρίτεαι εἶναι αἱ περιπτώσεις : 1) ὅταν τὰ σφάλματα εἰς τὰ καθολικά ἀπορρέουν ἐξ ἀντιστοιχῶν σφαλμάτων τοῦ ἡμερολογίου, ὁπότε ἡ διόρθωσις τούτου συνεπάγεται καὶ διόρθωσιν τῶν καθολικῶν. Ἐὰς παρατηρηθῇ ὅμως ὅτι ὁ ἀντιλογισμὸς πιστώσεως εἰς τὸ ταμεῖον δὲν συνιστᾷ εἰσπραξιν, οὔτε ὁ ἀντιλογισμὸς πωλήσεως, ἀγορὰν κ.ο.κ. Συνιστάται ὅθεν ἡ ἐξατομίκευσις τῶν τοιούτων ποσῶν δι' ἐρυθρὰς μελάνης ὥστε νὰ ἀποκαθίσταται εὐχερῶς ἡ πραγματικὴ κίνησις τῶν λ/σμῶν προκειμένου νὰ συνταχθοῦν οἰκονομικαὶ καταστάσεις.

2) Ὄταν τὰ σφάλματα ἐγένοντο μόνον εἰς τὸ καθολικόν.

Περιπτώσεις : Χρησιμοποίησις ἀναρμοδίου λ/σμοῦ. Διαγράφεται ἐμφανῶς ἐκ τοῦ ἀναρμοδίου καὶ μεταφέρεται εἰς τὸν πρέποντα λογαριασμόν.

	A	B.
	7.800	3.900
	6.500	7.100
	-3.280— (διαγραφή)	3.280
	5.400	
A.		
Σφάλμα κατευθύνσεως :	2.600	9.300
	9.700	2.500
(διαγραφή) —6.100—	8.500	4.200
	2.200	6.100 (ἴσχυρη)
	29.100	
μείον	6.100	
	23.000	
A		
Σφάλμα ποσοῦ :	7.800	
	-6.900— (διαγράφεται)	
	9.600 (ἴσχυρη)	

Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας, ἐφόσον ἡ διόρθωσις εἶναι ἑτερόχρονος ὡς πρὸς τὸ σφάλμα—ἀποκαλυπτόμενον διὰ τοῦ ἰσοζυγίου¹—ἡ διόρθωσις συνεπάγεται τροποποίησιν ὄλων τῶν ἀθροισμάτων μεταφορᾶς², τὰ ὁποῖα καὶ διὰ τὸν λόγον τοῦτον δεόν νὰ γίνωνται, προσωρινῶς, μὲ μολύβι.

1. Πλήν, ὡς γνωστόν, τῆς κινήσεως ἀναρμοδίου λ/σμοῦ.

2. Τοῦ οἰκείου λογαριασμοῦ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΑ

- 16 'Επιβαλλομένη πρόοδος.** 'Ο συγχρονισμένος και έπιστημονικώς κατηρτισμένος λογιστής άπορρίπτων άπρηχαιωμένας παραδόσεις, όγκώδη και δύσχρηστα βιβλία, ώς και τετριμμένας τεχνοτροπίας έγγραφών, όφείλει νά χωρήση άποφασιστικώς πρός τήν υιοθέτησιν τών συγχρόνων μηχανογραφικών λογιστικών μέσων. Τοúτο δέ όχι μόνον εις τάς μεγάλας έπιχειρήσεις αλλά ειδικώτερον, εις τάς μικράς τοιαύτας.
- 17 Σκοπός.** Διά τών μέσων τούτων, τά όποια είναι πολλά και διάφορα, έπιτυγχάνονται :
- ταχύτης ένημερώσεως κυρίων και βοηθητικών βιβλίων (προσλαμβανόντων κατάλληλον γραμμικήν διάταξιν).
 - ταχεΐα και άριθμητικώς άσφαλής κατάρτισις καταστάσεων (π.χ. ήμφομισθίων) και δικαιολογητικών.
 - άριθμητική ακρίβεια τών έγγραφών και συνεπώς κατάργησις πλήθους άριθμητικών έλέγχων.
 - ή κατά μηχανικόν τρόπον έπιλογή, κατάταξις και συγκέντρωσις διαφόρων στοιχείων. Τά συστήματα διατρήτων καρτελλών (cartes perforées), είναι θαυμάσια, αλλά δαπανηρά, έξυπηρετικά μόνον μεγάλων όργανισμών.
 - τό εύανάγνωστον, ή άριότης και ή τυποποίησις τών δικαιολογητικών, λισμών και έγγραφών.
- 18 'Η ταυτόχρονος ένημέρωσις τών βιβλίων.** Εις τό πλαίσιον της όλης μηχανογραφικής όργανώσεως, ιδιάζουσαν θέσιν—ιδία διά τάς έλληνικάς έπιχειρήσεις—έχουν τά συστήματα διά τών όποίων έπιτυγχάνε-

Ειδική Βιβλιογραφία: L. WALRAUENS: *Traité de mécanographie comptable*. 2 τομ., Bruxelles 1949. FAVIER - THOMELIN: *La mécanographie*, Paris 1951, L. CHARDONNET: *Organisation des bureaux et du travail comptable*, Paris 1952, L. CHARDONNET: *Comptabilité générale*, σελ. 214 έπ. R. LEFORT: *La comptabilité par décalque*. *Experta* Nos 89—90. L. RETAIL: *Traité d'organisation comptable*, σελ. 355 (άρίστη ανάπτυξις). L. RETAIL: *La mécanographie comptable*, Paris 1932 (λιθόγραφον), G. FRIEDLÄNDER: *Die Durchschreibebuchhaltung*, Zürich 1951, CZEKALLA: *Die Organisation der Buchhaltung*, Berlin 1926, PRELINGER: *Grundriss der maschinellen Buchhaltung*, Stuttgart 1930, BOTT: *Durchschreibe Buchführung*, Hamburg 5η έκδ. 1930, BAUM: *Neuzeitliche Buchhaltungsmethoden*, Berlin 1938, R. K. W.: *Δημοσιεύματα ύπ' άριθ. 17. Richtlinien für die Auswahl u. Anwendung von Buchungsmaschinen* (1937) άριθ. 97 *Richtlinien für die Auswahl u. Anwendung von Handdurchschreibe—Buchführungen* (1938), A. RUF: *Anlage u. Führung der Ruf-Buchhaltung*, Zürich 1929, A. LINTON: *Mechanized Accounts*, SCNAEKEL LANG: *Accounting by machines methods*, N. York (Ronald Press), C. MOZZO: *La meccanizzazione della Contabilità*, Milano 1933. R. MALINVERNI: *Sistemi moderni di mecanizzazione contabile*, Milano 1929.

ται διὰ μιᾶς καὶ μόνης καταχωρήσεως ἢ ἐνημέρωσις τριῶν (ἢ καὶ τεσσάρων ἀκόμη) βιβλίων, λογαριασμῶν καὶ ἐντύπων, π.χ.

— ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου πωλήσεων, καρτέλλας πελάτου, ἀντιγράφου λογαριασμοῦ πρὸς χρῆσιν παραγγελιοδότου, ἢ

— γενικοῦ ἡμερολογίου, γενικοῦ καθολικοῦ καὶ καρτέλλας ἀποθήκης

— ταμείου πληρωμῶν, γενικοῦ καθολικοῦ καὶ καρτέλλας προμηθευτοῦ κ.ο.κ.

Τὰ συστήματα ταῦτα ἀπεκλήθησαν *Λογιστικὴ ἰναιίας ἀποτυπώσεως*¹ κατὰ τοὺς ξενικοὺς ὄρους: Comptabilité par décalque, Durchschreibebuchführung ἢ καὶ *Λογιστικὴ ἄνευ μεταφορῶν* (Comptabilité sans reports).

19 Διαρρύθμισις. Τοιαῦτα συστήματα εἶναι ἀναρίθμητα: Ruf, Taylorix, Braune, Hinz, C. S. M. κ. ἄ. Ὅλα συνίστανται εἰς μίαν μεταλλικὴν συσκευὴν ἐπὶ τῆς ὁποίας τοποθετοῦνται ἐπακριβῶς — εἰς τὸ κατάλληλον διὰ τὴν ἐκάστοτε ἐγγραφὴν ὕψος, πλάτος κτλ. — τὰ πρὸς ἐνημέρωσιν 2—3 ἢ 4 στοιχεῖα. Φυσικῶ τῷ λόγῳ πρόκειται πάντοτε περὶ λελυμένων φύλλων καὶ καρτελλῶν.

Καὶ ἄλλοτε μὲν βάσις² εἶναι τὸ ἡμερολογιακὸν φύλλον καὶ δευτερόγραφα (διὰ τοῦ παρεμβαλλομένου catbon) εἶναι οἱ λογαριασμοὶ (γενικός, εἰδικός), ἄλλοτε πάλιν τὴν βάσιν ἀποτελεῖ ὁ γενικός λογαριασμός, δευτερόγραφα δὲ εἶναι ὁ εἰδικός, ἀντίγραφον τούτου κ. ἄ.

Ἡ γραμμικὴ διάταξις εἶναι τοιαύτη ὥστε νὰ ἀποκλείεται κάθε σφάλμα καταχωρήσεως (χρέωσις γενικοῦ - πίστωσις εἰδικοῦ κτλ.).

Ἴδου εἰκῶν τῆς συσκευῆς Ruf ὡς καὶ μία τῶν πολλῶν δυνατῶν γραμμικῶν διατάξεων:^{3, 4}

Λ/σμός ΤΑΜΕΙΟΝ

Χρονολογία	Ἀντιλειτουργῶν Λ/σμός	Ἐπεξηγήσεις	Χρέωσις	Πίστωσις
1954 Ἰουλίου 15	ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ	μετρητά μου	300.000	

1. Κατὰ ἡ. λ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ καὶ τὰ προβλήματά της, σελ. 38, Ἀθήναι 1936.

2. Comptabilité Simplifiée Moderne.

3. Ἡ βάσις μένει σταθερά, ἀλλάζουν δὲ — εἰς ἐκάστην ἐγγραφὴν — τὰ δευτερόγραφα.

4. Ἐνταῦθα πρωτόγραφοι εἶναι οἱ λογαριασμοὶ καὶ δευτερόγραφοι τὸ ἡμερολόγιον.

5. Πλέον ἐπιτυχῆς εἶναι ἡ διάταξις C. S. M., ὡς καὶ ἡ ὑποδεικνυομένη ὑπὸ τοῦ c. GABRIEL: Le Plan comptable (1947) à l'usage des petites et moyennes entreprises, σελ. 132, Paris 1948.

Λ/σμός ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Χρονολο- γία	Αντιλειτουργ- γών Λ/σμός	Έπεξηγήσεις	Χρέωσις	Πίστωσις
1954 Ο/βρ. 15	TAMEION	άρχική μου κατάθεσις		300.000

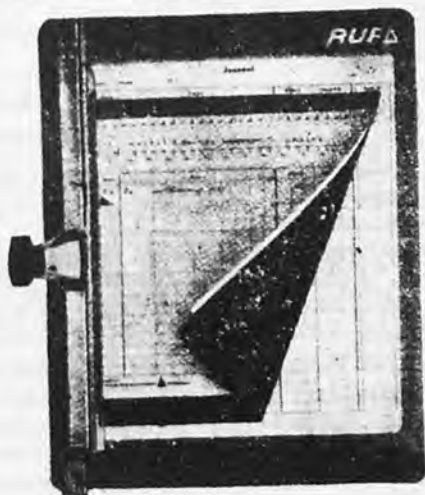
ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

Χρονολο- γία	Αντιλειτουργ- γών Λ/σμός	Έπεξηγήσεις	Χρέωσις	Πίστωσις
1954 Ο/βρ. 15 Ο/βρ. 15	ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ TAMEION	άρχική μου κατάθεσις μετρητά μου	300.000	300.000

20 Τρόποι τηρήσεως. Τα συστήματα μοναδικής καταχωρήσεως (ένιαίας αποτυπώσεως) δύνανται νά τηρώνται :

- χειρόγραφα, ως είναι ή παρατιθεμένη εικών της συσκευής RUF.
- μηχανόγραφα, όποτε

χρησιμοποιούνται ειδικά μηχαναί, δεχόμενοι και συμπληροῦσαι καταλλήλως τὰ πρὸς ἐνημέρωσιν φύλλα. Αὗται περιλαμβάνουν, ἐνίοτε, μηχανικούς ἀθροιστάς, δίδοντας αὐτομάτως τὸ ἄθροισμα σειρᾶς ὀλοκληρῶν καταχωρήσεων, π.χ κατόπιν ἐγγραφῆς 30·40 τιμολογίων εἰς τὸ ἀναλ. ἡμερολόγιον πωλήσεων (καὶ ἐνημερώσεως τῶν σχετικῶν καρτελλῶν πελατῶν).



Αἱ χειρόγραφοι συσκευαὶ εἶναι ἀπλούσταται καὶ ἀπολύτως προσιταὶ καὶ εἰς τὴν μικροτέραν ἐπιχείρησιν¹.

Ἡ ὄλη μηχανογραφικὴ ὀργάνωσις ὀλοκληροῦται ἐπωφελῶς διὰ καταλλήλου τηρήσεως ὁρατῶν δελτίων (Kardex, Visiblex), διαφόρων συστημάτων εὐρε-

1. Εἰς μεγάλους ὀργανισμούς καὶ ἐπιχειρήσεις, ὅπου ἀπαιτεῖται ἡ διαλογή, κατὰ τάξιν καὶ συνάθροισιν πληθῶς δεδομένων, χρησιμοποιοῦνται στατιστικο-λογιστικαὶ μηχαναὶ τοῦ τύπου Hollerith, Samas - Powers, κ.ά.

τηριάσεως, ειδικών μεταλλικών άρχειοθηκών, κ.ά. Ός προς τά πλεονεκτήματα, ειδικώτερον, τών λογαριασμών επί κινητών δελτίων (καρτελλών), ταύτα είναι :



α) Η συλλογή τών λογαριασμών περιλαμβάνει μόνον τούς «έν ζωή» τοιούτους, δοθέντος ότι οι έξισώμενοι λογαριασμοί δύναται νά άπομακρυνθοῦν, β) ή άπομάκρυνσις τών συμπληρωμένων δελτίων έπιτρέπει όπως διατηρηθαι πάντοτε ή αύτή σειρά κατά τάξεως τών λογαριασμών και δη κατά τήν σειράν τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου. Π.χ. Ταμείον ανεξαρτήτως όγκου κινήσεως (καταχωρήσεων). θά φέρη τήν πάντοτε αύτήν άριθμησιν εύρετηρίου, λ.χ. 57

21 Πλεονεκτήματα. Είναι ή ταχύτης τών «μεταφορών» και ή άριθμητική των ασφάλεια. Τά σφάλματα περιορίζονται μόνον εις τήν τοποθέτησιν (και ένημέρωσιν) ούχι της άρμοδίας καρτέλλας ή ήμερολογιακοῦ φύλλου.

58 1

Έπισκόπησις τεχνικών μέσων. Τεχνικόν παράρτημα ¹

Τά έν εφαρμογή εις τά Λογιστικά και συναφή Γραφεία διαιροῦνται εις δύο κατηγορίας : 1) Τάς λογιστηριακός μηχανάς και 2) Τάς έπικουρικός μηχανάς και συσκευάς.

Λογιστηριακαί μηχαναί. Αί μηχαναί αύται συνιστοῦν δύο γενικός κλάσεις, ήτοι : 1) άπλῆς άριθμομηχανάς και 2) Λογιστικός μηχανάς. Άμφοτέρων τών κλάσεων αί μηχαναί περιλαμβάνουν δύο κοινά γενικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα.

α) Τό *χαρτοδόχον όχημα* (*charriot*), άπλῆς ή πολλαπλῆς τροφοδοτήσεως, αναλόγως της έξυπηρετουμένης εργασίας, εις τό όποιον τοποθετοῦνται τά φύλλα χάρτου επί τών όποίων άποτυποῦνται στοιχεία και άποτελέσματα.

β) Τό *πληκτρολόγιον* (*clavier*), έφ' οῦ σχηματίζομεν τά στοιχεία τά εισαγόμενα εις τήν μηχανήν προς έξεργασίαν διά πλήκτρων ή συρτῶν και έξαρτημάτων (πλήκτρων, συρτῶν, χειρολαβῶν), δι' ὧν λαμβάνομεν τά προκύπτοντα άποτελέσματα.

Άριθμομηχαναί. Αύται είναι διαφόρων τύπων και Ικανοτήτων προς έξυπρήτησιν ποικίλων εργασιῶν. Οί συνηθέστεροι τύποι είναι :

1) Αί *άπλαϊ άθροιστικά ή προσθαφαιρητικά μηχαναί.* Χειροκίνητοι ή ηλεκτροκίνητοι, άποδίδουν μηχανικός τά άθροίσματα ή ύπόλοιπα ποσῶν τά όποια εισάγομεν εις αύτάς και έκτυποῦσι τά τε ποσά και τά άποτελέσματα εις λωρίδα ή φύλλον χάρτου, ή παρουσιάζουσι τά μέν πρώτα διαδοχικῶς, τά δε δεύτερα προδευτικῶς εις ειδικούς δείκτας. Τύποι τινές έχουσι άμφοτέρας τάς Ικανότητας. Αί συνήθεις μηχαναί φέρουσι σειράν βοηθητικῶν πλήκτρων, ως π.χ. τοῦ άθροίσματος, της μεταφορᾶς άθροίσματος, της έπα-

1. Παράρτημα συνταχθέν υπό τοῦ ειδικοῦ όργανωτοῦ κ. Δ. ΙΚΟΥΡΗ.

ναλήψεως, τῆς έγγραφῆς μὴ ἀθροισμένων ἀριθμῶν ἢ ποσῶν, τοῦ προσυπολογισμοῦ μὴ ἐκτυπουμένων ποσῶν, τῆς ἀκυρώσεως ἐσφαλμένως σχηματισθέντος εἰς τὸ πληκτρολόγιον ποσοῦ κλπ.

* Ἄλλοι τύποι εἰδικώτεροι φέρουσι ἐπὶ πλέον πληκτρα δι' ὧν ἐκτυποῦνται εἰδικὰ ἐνδεικτικὰ σύμβολα ἔναντι ἐκάστου ποσοῦ, χρήσιμα διὰ τὴν μετέπειτα ταξινόμησιν τούτων. Ἡ φέρουσι εἰδικὸν τυπογραφικὸν ἐξάρτημα διὰ τὴν ἐκτύπωσιν ἡμερομηνίας ἔναντι ἐκάστου ποσοῦ, σταθερὰν ἢ ἐναλλασσομένην κατὰ βούλησιν. Ἡ δῆγμα κινούμενον ὀ-ίζοντίως κατὰ στήλας ἐκ τῶν προτέρων προσδιορισμένας πρὸς καταρτισμὸν καταστάσεων ἢ δελτίων κλπ.

2) Αἱ **πολλαπλατᾶ ἄθροιστικά ἢ προσδοφαιρετικά μηχαναὶ** (Duplex, triplex κλπ.). Παρόμοιαι μὲ τὰς προηγουμένας, ἔχουσι τὴν ἱκανότητα ἵνα δεχόμεναι ἀναμῖξ ποσὰ ἀνήκοντα εἰς δύο ἢ πλείονας κατηγορίας (χρεώσεις, πιστώσεις -εισπράξεις, πληρωμὰς-ποσότητος, ἀντίτιμα-ἐξόδα, κόστος κλπ.) ἀποδίδωσι κεχωρισμένως τὸ ἄθροισμα ἐκάστης κατηγορίας.

Οἱ τύποι οὗτοι φέρουσι τὰ λεγόμενα *πληκτρα ἢ οὖρας ἐπιλογῆς* (Selection Keys or lever), τῇ βοήθειᾳ τῶν ὁποίων γίνεται ἡ ἐν τοῖς *ἄθροισταῖς* τῆς μηχανῆς εἰσαγωγή τῶν ποσῶν, παρὰ τὰ ὁποῖα ἐκτυποῦται συγχρόνως αὐτομάτως ἐνδεικτικὸν τῆς κατηγορίας σημεῖον.

Διὰ τῶν μηχανῶν τούτων δυνάμεθα νὰ ἐπιτύχωμεν ταυτοχρόνως πολλὰ αὐτοτελῆ ἄθροίσματα καὶ ἀνακεφαλαιωτικά τοιαῦτα ἢ διαφόρων κατηγοριῶν ἄθροίσματα ποσῶν τὰ ὁποῖα εἰσῆχθησαν ἀναμῖξ εἰς τὴν μηχανὴν κλπ. Τῶν ἀνωτέρω δύο κατηγοριῶν μηχανῶν οἱ γνωστότεροι τύποι εἶναι οἱ ἑξῆς: Ἀμερικανικαί: Burroughs, Sundstvant, Barrett, Remington, Allen, Gardner, Victor, Brennan κλπ.

Γερμανικαί: Continental, Astra, Goerg, Mercedes, Rheinmetall.

Ἑλβετικαί: Precisa, Σουηδικαί: Addo. Ἰταλικαί: Olivetti, Totalia.

* **ὑπολογιστικά μηχαναὶ.** Χειροκίνητοι ἢ ἠλεκτροκίνητοι κατάλληλοι διὰ πολλαπλασιασμούς καὶ διαιρέσεις, παρεμπιπτόντως δὲ δι' ἄθροισεις καὶ ἀφαιρέσεις, κυρίως δι' ἔλεγχον διδομένων ἄθροισμάτων καὶ ὑπολοίπων. Πλην ἑλαχίστων ὅπων δὲν ἐκτυπώνουσι ἐπὶ χάρτου ἀλλ' ἐμφανίζουσι τὰ ἀποτελέσματα τῶν ὑπολογισμῶν εἰς ὄρατους δείκτας.

Εἰδικοὶ τύποι τῆς κατηγορίας ταύτης παρουσιάζουσι διάφορα εἰδικὰ γνωρίσματα καὶ αὐτοματισμούς ἀπλοποιούντας τὸν χειρισμὸν, καθιστώντας δὲ τὰς μηχανὰς ἀποδοτικώτερας καὶ ἱκανὰς διὰ συνθέτους ὑπολογισμούς (τόκους, μέσους ὄρους, ἀναλογίας, ρίζας, δυνάμεις) ἐπιτυχανομένους διὰ συνδεδεασμένων χειρισμῶν.

Αἱ ὑπολογιστικά μηχαναὶ φέρουσι πληκτρολόγιον εἴτε διὰ πλήκτρων, εἴτε διὰ συρτῶν.

Αἱ γνωστότεραι ὑπολογιστικά μηχαναὶ εἶναι τῶν ἑξῆς τύπων: Ἀμερικανικαί: Burrough, Comptometer, Marchant, Friden, Monroe, Remigton κλπ.

Γερμανικαί: Thales, Triumphator, Lipsia, Brunswiga, Mercedes-Euklid Rheinmetall, Hamaun, Archimedes κλπ.

Σουηδικαί: Original-Odhner, Facit κλπ.

Ἑλβετικαί: Madas, Millionaire κλπ.

Μηχαναὶ Ταμείων. Εἶναι ἄθροιστικά μηχαναὶ δυνάμεναι νὰ ἐκδίδωσι δελτίον ἢ διπλότυπον τῆς ἀξίας τῶν πωληθέντων ἐμπορευμάτων καὶ ν' ἀποδίδωσι τὸ ἄθροισμα τῆς ἡμερησίας ταμειακῆς κινήσεως.

Γνωστοί τύποι: Ἀμερικανικοί: National, Burroughs, Ohmer, Remigton, Barret. Γερμανικοί: Anker, Σουηδικοί: Hugin.

Λογιστικά μηχαναί. Αἱ λογιστικά μηχαναί περιλαμβάνουσι πολλές κλάσεις ἀναλόγως πρὸς τὰς ἐργασίας δι' ἃς προορίζονται. Διαίρουνται δὲ εἰς δύο γενικὰς κατηγορίας: 1) Λογιστηριακὰς μηχανὰς καὶ 2) Στατιστικὰς μηχανὰς. Διὰ τῶν *λογιστηριακῶν μηχανῶν* εἰδικῶς ἐπιδιώκομεν τοὺς ἑξῆς σκοποὺς:

1) Ταυτόχρονον καταρτισμὸν πλειόνων λογιστικῶν παραγῶγῶν κατ' ἐγγραφήν ἢ κατ' ἀδιάσπαστον σειρὰν ἐγγραφῶν (λογαριασμός, ἀντίγραφον λογαριασμοῦ, εἰδοποίησις ἐγγραφῆς, ἡμερησία κατάστασις κλπ.

2) Τὴν λήψιν λογιστικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπεξεργασίας τῶν δεδομένων ἐκάστης ἐγγραφῆς ἢ ἐκάστης σειρᾶς ἐγγραφῶν (ὀριζόντιον ἀποτέλεσμα, π.χ. προηγούμενον ὑπόλοιπον + χρέωσις—πίστωσις= νέον ὑπόλοιπον).

3) Τὴν λήψιν μηχανικῶς τῶν κατὰ στήλας ἀθροισμάτων τῶν στοιχείων ἐκάστης λογιστικῆς περιόδου ἢ κύκλου (κάθετον ἀποτέλεσμα, π.χ. ἀθροισμα χρεώσεων, ἀθροισμα πιστώσεων, ἀθροισμα ὑπολοίπων).

Συνεπῶς ἡ λογιστηριακὴ μηχανὴ εἶναι ὄργανον, δι' οὗ ἐπιτυγχάνομεν διὰ μιᾶς ἐνεργείας 1) Συντονισμὸν κινήσεων, καὶ 2) Σύνθετα λογιστικὰ ἀποτελέσματα, εἰδικὰ καὶ γενικά.

Αἱ λογιστηριακαὶ μηχαναί, ἔχουσαι τεράστιον πεδῖον ἐφαρμογῆς ἐξυπηρετοῦσι πάσας σχεδὸν τὰς λογιστικὰς ἐργασίας Τραπεζῶν (Καταθέσεις, Ταμιευτήριο, Τρεχοῦμενοι λογαριασμοί, Δάνεια, Ἐπιταγαὶ καὶ Ἐμβάσματα, Προεξοφλήσεις, Χρεώγραφα, Εἰσπράξεις τρίτων, Ἀλληλόχρεοι λογαριασμοί, Τοκοφόροι λογαριασμοί, Μισθοδοτικὰ καταστάσεις κλπ.), Βιομηχανιῶν (Πρῶται ὕλαι, Προϊόντα, Πελάται, Προμηθευταί, Μισθοδοτικὴ καταστάσις, Κοστολόγιον κλπ.).

Γνωστοί τύποι: Ἀμερικανικοί: Burroughs, Remington, National, Underwood, Elliott Fisher, Standstrand κλπ. Γερμανικαί: Continental, Astra, Rheinmetall, Ideal, Mercedes κλπ. Ἰταλικά: Olivetti.

Στατιστικὰ μηχαναί. Αὗται χρησιμοποιοῦνται γενικῶς εἰς ἐργασίας παρουσιαζούσας ποικιλίαν στοιχείων, ὧν ζητεῖται ὁ διαχωρισμὸς κατὰ διαφόρους τρόπους καὶ ἡ ἀντλήσις ἐκ τούτων διαφόρων ἀπλῶν ἢ συνθέτων στατιστικῶν δεδομένων.

Τὸ σύστημα τῶν μηχανῶν τούτων βασίζεται εἰς διάτρητα δελτία, αἷμα τῶν ὁποίων ἀναλόγως τῆς θέσεώς των ἔχουσι μίαν ἔννοιαν.

Ἐκάστη ἐγκατάστασις εἶναι συγκρότημα τριῶν τύπων μηχανῶν.

1) **Διατρητικά** (Punching machines), δι' ὧν ἐπιτυγχάνεται ἡ κατάλληλος διάτρησις τῶν δελτίων.

2) **Μηχαναὶ καταχωρήσεως** (Tabulating machines), αἵτινες δεχόμεναι τὰ διάτρητα δελτία εἰς εἰδικούς δέκτας ἐνεργοῦν τὴν καταχώρησιν καὶ ἀπόδοσιν τῶν λογιστικῶν παραγῶγων καὶ τῶν καθέτων καὶ ὀριζοντίων ἀποτελεσμάτων αὐτομάτως, καὶ

3) **Μηχαναὶ διαλογῆς** (Sorting machines), αἵτινες διαχωρίζουσι κατὰ τὰ τιθέμενα ἐρωτήματα τὰ στοιχεῖα τῶν διατρήτων δελτίων ἀπαντῶσιν εἰς αὐτὰ ἀναλόγως.

Ἡ ἀπόδοσις τοῦ συστήματος τῶν μηχανῶν τούτων εἶναι τεραστία.

Ἐφαρμόζονται εἰς διαφόρους στατιστικὰς ὑπηρεσίας.

Γνωστοί τύποι: Ἀμερικανικοί: Holerith, Powers, Γαλλικοί: Bull.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΑΝΕΜΗΤΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

§ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

«Man kann schlechthin Kapitalismus ohne doppelte Buchhaltung nicht denken, sie verhalten sich wie Form und Inhalt zu einander.»

W. SOMMERT: Der moderne Kapitalismus
Τόμ. II. 2α Έκδ. 1928, σελ. 118.

1 Θέσις ζητήματος. Ἡ ἔμπορικὴ Λογιστικὴ δὲν εἶναι παρὰ ἓνας μόνον, *εἰδικὸς κλάδος*, μεταξύ πολυαριθμῶν ἄλλων κλάδων, ὡς εἶναι ἡ Ἀσφαλιστικὴ, ἡ Ἀγροτικὴ, ἡ Βιομηχανικὴ, ἡ Ναυτιλιακὴ Λογιστικὴ, κ. ἄ.

Ὡς εἰδικὸς κλάδος ἀφ' ἑνὸς μὲν ἔχει νὰ προσαρμοσθῆ καὶ νὰ ἐπιδιώξῃ λύσεις ἐξυπηρετικὰς τῆς ἰδιορρυθμίας τῶν οἰκείων ἐπιχειρήσεων, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἀπέχει καὶ διαφέρει τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς ὡς οὐκ οἰοσθῆποτε ἄλλος κλάδος.

Κατὰ παράδοσιν, ἐν τούτοις, μεγάλη πλειοψηφία τῶν παλαιότερων ἰδίᾳ συγγραφέων (παρ' ἡμῖν καὶ ἄλλαχοῦ), ταυτίζοντες ἀμφοτέρω, νομίζουν ὅτι ἀναπτύσσου τὴν Γενικὴν Λογιστικὴν πραγματευόμενοι «περὶ τοῦ λ/σμοῦ Ἐμπορεύματα» (τηρουμένου κατὰ τὴν α, β ἢ γ παραλλαγῆν)¹.

Εἶναι ἀφαντάστως ἐπιβλαβὴς ἡ ὀριστικὴ στείρωσις τοῦ πνεύματος τοῦ σπουδαστοῦ, ἀντιλαμβάνομένου τὴν ὅλην Λογιστικὴν ὡς στρεφομέ-

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία. Ἡ πλειονότης τῶν γενικῶν συγγραμμάτων περιλαμβάνει παραδείγματα Ἐμπορικῆς Λογιστικῆς ἢ καὶ μονογραφίας, οὐκ συγχρονισμένης πάντοτε συλλήψεως. Εἰδικῶς βλ. J. JACKSON: Accounting for Retail Merchants, N. York 1951. NAIR - HERSUM - KLEINHAUS: The Retail Inventory Method and Lifo, N. York 1952 (συνιστᾶται). E. BEYER: Kontenplanbuchführung des Handels, 2 τομ. Wiesbaden 1949. E. FEIN: Die Lagerbuchhaltung. Zürich 1951. E. FREI: Buchhaltung in Warenhandel. Zürich 1951 (6 τευχίδια). W. KAESLIN: Ziele u. Möglichkeiten des Rechnungswesens in Grosshandel. Bern 1950 (συνιστᾶται). K. MEYER: Schwisnenbetriebliche Vergleiche in Detailhandel. Bern 1952. C. RUBEGER: Der Einzelhandelsbetrieb. Essen 1951. J. VIEL: Das Rechnungswesen in Detailhandelsbetrieben Zürich 1942. K. RAASCH: Lagerbuchführung und Lagerverwaltung, Wiesbaden 1952. P. LEBAS: La gestion des stocks. Paris 1952 [ἐκτενέες, ἀφορῶν τὴν διαχειριστικὴν—ὀργανωτικὴν ὄψιν τοῦ θέματος]. MORIGGIA & ROTH: Plans comptables décimaux avec un problème d'application au commerce de gros. Zürich—Neuchâtel 1947.

1. Βλ. π.χ. J. FROIDEVAUX: La Comptabilité au service du chef d'entreprise, Paris 1947.

νην περί τὸν ἀξίονα τοῦ λ/σμοῦ «Ἐμπορεύματα». Εἰς τὴν ἀξιοκατάκριτον ταύτην παραμόρφωσιν (ἐνισχυομένην ἀπὸ τὴν ἀνεύθυνον διδασκαλίαν τῆς Λογιστικῆς ὑπὸ τοῦ πρώτου τυχόντος) ὀφείλεται ἡ τόσον χαμηλὴ στάθμη τῶν λογιστηρίων μας «ἐμπορικοποιούντων» τὰ πάντα: τὴν λογιστικὴν τοῦ βιοτέχνου, τοῦ μεταφορέως, τοῦ ναυτιλιακοῦ πράκτορος, τοῦ βιομηχάνου, τοῦ ἐκμεταλλευτοῦ δάσους ἢ μεταλλείου, τοῦ ἐκδοτικοῦ οἴκου, κτλ.

2 Ὁρθὴ δέσις. Ἐνῶ εἶναι ἄρκετὰ ἀπλοῦν (τὸ νομιζομεν τουλάχιστον)¹ νὰ ἀναπιυχθῇ εἰς τὸν σπουδαστὴν ὅτι:

— κάθε οἰκ. μονὰς χαρακτηρίζεται ὑπὸ σκοποῦ καὶ ἔχει βασικὰς τινὰς λειτουργίας

— πραγματοποιεῖ μίαν *οἰκονομικὴν κυκλοφορίαν*, ἐμφανιζομένην ὑπὸ μορφῆν ἀντιθέτου καὶ συνεχοῦς ροῆς ἐξόδων καὶ ἐσόδων

— τὰ ἔξοδα γινόμενα πρὸς διασφάλισιν τῶν λειτουργιῶν ὀφείλουν—τελικῶς—νὰ κατατάσσωνται ἀναλόγως τούτων

— τὰ οὕτω πῶς ὁμαδοποιούμενα ἔξοδα ἐνσωματοῦνται εἰς φορεῖς κόστους (ὕλικούς: ἀγαθὰ, ἢ αὐλοῦς: ὑπηρεσίας)

— συσχετίζοντες τοὺς φορεῖς κόστους (ὁμαδοποιημένα ἔξοδα) πρὸς τὰ ἀντίστοιχα ἔσοδα σχηματίζομεν λ/σμοὺς ἐκμεταλλεύσεως

— οὕτω ἐπιτυγχάνεται ἡ ὑψηλότερα ἀποστολὴ τῆς Λογιστικῆς, ἡ ὁποία καὶ συνίσταται εἰς τὴν ἐπιμέτρησιν τοῦ πραγματοποιουμένου (ἐκάστοτε) βαθμοῦ οἰκονομικότητος, δηλ. σχέσεως μεταξύ θυσιῶν καὶ ἀποδόσεων [charges et produits].

Αὕτη εἶναι ἡ πράγματι κεντρικὴ, *γενικὴ*, Λογιστικὴ καὶ ὄχι ἄλλη. Ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον διαφοροποιεῖ ἕκαστον κλάδον (καὶ ἐντὸς τούτου ἕκαστην συγκεκριμένην περίπτωσιν) εἶναι οἱ τρόποι ὁμαδοποιήσεως τῶν ἐξόδων, ἢ φύσις τῶν φορέων κόστους (ὕλικοί, αὐλοὶ) καὶ ὁ ὑπολογισμὸς τούτων, αἱ ἰδιορρυθμίαι ἐμφανίσεως τῶν ἐσόδων, τὰ θετικὰ καὶ ἀρνητικὰ στοιχεῖα ἀμφοτέρων, ἢ ἀκόπιμος (ἢ δυνατὴ) ἔκτασις τῆς παρακολουθήσεως αὐτῶν κτλ.

Ἡ ἐμπορικὴ Λογιστικὴ κατ' οὐδὲν ἀφίσταται τῶν ἀρχῶν τούτων καὶ συνεπῶς ὀφείλει νὰ ἀκολουθήσῃ τὴν αὐτὴν μεθοδολογίαν ἀναπτύξεως, οὐχὶ δὲ τὴν ἀβαθῆ ρουτίαν τῆς «τηρήσεως τοῦ λ/σμοῦ Ἐμπορεύματα» (περισσότερον ἢ ὀλιγώτερον ἀναλυτικοῦ).

3 Ἱστορικὴ ἐξέλιξις. Φυσικῶ τῷ λόγῳ αἱ ἀντιλήψεις αὗται ἀνταποκρίνονται εἰς τὸ νωτότατον στάδιον ἐξελίξεως τῆς Λογιστικῆς, ὡς ἔχει ἀναμορφωθῆ αὕτη κατόπιν τῆς ἀναπτύξεως τῆς ἀδελφῆς ἐπιστήμης, τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*, εἰς τὴν ὁποίαν καὶ ὀφείλονται αἱ ἀνωτέρω ἐννοιολογικαὶ ἐπεξεργασίαι.²

Ἄς ἐπισκοπήσωμεν ἤδη πῶς ἐξελιχθη, ὡς πρὸς τὸ ζήτημα τοῦτο, ἡ λογιστικὴ σκέψις.

● *Στάδιον πρῶτον.* Ἐτηρεῖτο εἰς μόνος λ/σμοὺς Ἐμπορεύματα, ὅπου ἐρρίπτοντο ἀνάμικτα ὅλα τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα τῆς κυκλοφορίας, ὡς ἐξῆς:

1. Ἀφοῦ τοῦτο γίνεται εἰς τὰς μέσας ἐμπορικὰς σχολὰς τῆς Γαλλίας, ὅπου ἐπεβλήθη ἡ ουστηματικὴ ἀνάπτυξις τοῦ Λογ. Σχεδίου. Βλ. ἐν CHARDONNET: op. cit. 441 ἀποσπάσματα τοῦ σχετικοῦ ν. δ. 22-7-1949.

2. Βλ. Δ. ΜΑΡΚΙ: Die Anpassung des Buchhaltungsunterrichtes an die Entwicklung des modernen Rechnungswesens. Bern 1949.

Στάδιον πρῶτον
Τήρησις συγκειρωτικοῦ λογαριασμοῦ

+

Ἐμπορεύματα

+

1ον Χρεοῦται

1. Μὲ τὴν ἀξίαν τῶν κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ὑπαρχόντων ἔμπορευμάτων.
2. Μὲ τὰς πραγματοποιουμένης ἀγορᾶς διαρκούσης τῆς χρήσεως.
3. Μὲ τὰ εἰδικὰ ἐξόδα ἀγορῶν βαρύνον τὴν τιμὴν κτήσεως.
4. Μὲ τὰς ἐκπτώσεις τὰς χορηγουμένας πρὸς τοὺς πελάτας, ἐκλαμβανόμενας ὡς μειώσεις τῶν τιμῶν πωλήσεως ἢ ὡς δαπάνην.
5. Μὲ τὰς χρεωστικὰς συναλλαγματικὰς διαφορὰς, ἐκλαμβανόμενας ὡς πρῶσαυξήσεις τῆς τιμῆς κτήσεως.
6. Μὲ τὰς ἐπιστροφὰς ὑπὸ τῶν πελατῶν συνιστώσας μειώσεις τοῦ ὄγκου τῶν πωλήσεων.
7. Μὲ τὰ ἐξόδα πωλήσεων ἐκλαμβανόμενα εἴτε ὡς στοιχεῖα τοῦ κόστους, εἴτε ὡς μειώσεις τῶν πωλήσεων.
8. Μὲ πᾶσαν γενικῶς ὑπερτίμησιν τῆς ἀξίας τῶν ἀποθεμάτων, ἐφ' ὅσον κρίνεται σκόπιμος ἢ λογιστικὴ διαπίστωσις αὐτῆς.
9. Ἐνδεχομένως μὲ ποσοστὸν τι τῶν γενικῶν ἐξόδων.
10. Ἐνδεχομένως μὲ ποσὸν τι τόκων.
11. Μὲ ἀντιλογισμοὺς τῶν κονδυλίων 1-8 τῆς πιστώσεως.

2ον Πιστοῦται

1. Μὲ τὸ ὀνομαστικὸν ἀντίτιμον τῶν τιμολογίων πωλήσεως.
2. Ἐνδεχομένως μὲ ἐπιχορηγήσεις ἐξαγωγῆς (primes à l'exportation) ἢ ἄλλας ἀναλόγους ὠφελείας.
3. Μὲ τὰς ἐπιστροφὰς πρὸς τοὺς προμηθευτὰς, συνιστώσας ἐλαττώσεις τῶν ἀγορῶν.
4. Μὲ τὰς χορηγουμένας ὑπὸ τῶν προμηθευτῶν ἐκπτώσεις, ἐκλαμβανόμενας ὡς αττώσεις τῶν τιμῶν ἀγορᾶς ἢ ὡς ἐσοδον.
5. Μὲ τὰς πιστωτικὰς συναλλαγματικὰς διαφορὰς, θεωρουμένας ὡς ἐλαττώσεις τῶν τιμῶν ἀγορᾶς ἢ ὡς ἐσοδον.
6. Μὲ τὰς ἀπωλείας, ἀπομειώσεις (φύρας), διαφορὰς ζυγολογίου, κλοπὰς κτλ.
7. Μὲ τὰς ὑποτιμήσεις τῆς ἀξίας τῶν ἀποθεμάτων, ἐφ' ὅσον κρίνεται σκόπιμος ἢ λογιστικὴ διαπίστωσις αὐτῶν.
8. Μὲ πᾶσαν ἐξαγωγὴν οἰσोधήποτε αἰτίας: λόγῳ ἐνεχυρίασεως, ἀποστολῆς ἐπὶ παρακαταθήκῃ κ.ἄ.
9. Μὲ ἀντιλογισμοὺς τῶν κονδυλίων 1-10 τῆς χρεώσεως.

Ἄλλα πάλιν ἐξόδα (γεν. διαχειρίσεως, προμήθειαι, τόκοι, ἀποσβέσεις, κτλ.) καθ' ὑποκειμενικὴν ἰδιοτροπίαν, μὴ φερόμενα εἰς τὸν λ/σμὸν τοῦτον, φέρονται κατ' ἀνάγκην εἰς τὸν λ/σμὸν Ἀποτελέσματα Χρήσεως.

Περιτετεῦει νὰ σχολιάσωμεν τὴν τοιαύτην σύμμειξιν τῶν πλέον ἀνομοιογενῶν στοιχείων, συνιστώσαν ὑποτυπώδη καταστιχογραφίαν (ἐφαρμοζομένην δυστυχῶς καὶ σήμερον, ὅπως καὶ κατὰ τὸ 1700!).

Ἡ κατόπιν ἀπογραφῆς ἐκκαθάρισις τοῦ τοιούτου λ/σμοῦ ὀδηγεῖ εἰς τὴν ἐξεύρεσιν ἑνὸς μικτοῦ ἀποτελέσματος, μικτοῦ δὲ καθ' ὑποκειμενικὴν ἔκτασιν. Ἄλλὰ καὶ ἀνακριβοὺς, ἐφ' ὅσον δὲν προηγήθη ἢ τακτοποιήσις ἐξόδων καὶ ἐσόδων ἀφορώντων τὴν ἐπομένην χρῆσιν.

● Στάδιον δεῦτερον. Γίνεται ἀπαρχὴ διασπάσεως τοῦ λ/σμοῦ εἰς τὰ δύο κύρια συστατικὰ τῆς κυκλοφορίας: ἀγορὰς καὶ πωλήσεις.

Ὁ τρόπος οὗτος εἶναι ἐπιδεκτικὸς διαφόρων παραλλαγῶν τῆρσεως, δοθέντος ὅτι ὠρισμένα ἐξόδα δύνανται νὰ φέρονται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς τούτους ἢ ἀπ' εὐθείας εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως. Συνηθεστέρα εἶναι ἡ ἀκόλουθος παραλλαγή:

1. Σχ. βλ. G. FISCHER: Die Kurzfristige Abrechnung, σελ. 34 ἐκ. Stuttgart 1930, μὲ αὐτόφθι παραπομπὰς εἰς ἔργα τῶν Schär, Calmès, Leitner, Malteur κ.ἄ.

2. Ἡ ἀκόμη καὶ εἰς τὰ Ἀποτελέσματα ἔμπορευμάτων, ἐφ' ὅσον τὸ ὅλον σύστημα τηρεῖται κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς διαρκοῦς ἀπογραφῆς (ἀμιγὲς σύστημα).

+ Άγοραί

1ον Χρεούται

1. Με την αρχική τιμή των αγορών.
2. Με τα ειδικά έξοδα τούτων.
3. Με τας συναλλαγματικές διαφοράς, εφ' όσον αδται είναι χρεωστικά.
4. Με ποσοστόν τι τῶν Γενικῶν Ἐξόδων.
5. Ἐνδεχομένως με ποσοστόν τι χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων.

2ον Πιστοῦται

1. Με τας ἐπιστροφάς πρὸς τοὺς προμηθευτάς.
2. Με τὴν ἀξίαν φθορῶν, φύρας, μικροκλοπῶν κ. ἄ.
3. Με τας λαμβανόμενας ἐκπτώσεις παρὰ τῶν προμηθευτῶν.
4. Με τας συναλλαγματικές διαφοράς—εφ' όσον αδται είναι πιστωτικά.

(Τῶν ὄπ' ἀρ. 3 καὶ 4 κονδυλίων θεωρουμένων ὡς ἀφαιρετικῶν στοιχείων τοῦ κόστους καὶ οὐχὶ ἐσόδων).

Πωλήσεις

+

Δεύτερον ΧΡΕΟΥΤΑΙ :

1. Με τας ἐπιστροφάς τῶν πελατῶν.
2. Με τας ἐκπτώσεις τας χορηγομένας πρὸς τοὺς πελάτας.
3. Με τὰ έξοδα πωλήσεων.

- Πρῶτον ΠΙΣΤΟΥΤΑΙ :

1. Με τὴν ὀνομαστικὴν ἀξίαν τῶν ἐκδιδομένων τιμολογίων.
2. Με πάσαν σχετικὴν προσαύξησην, ὡς λ.χ. ἐπιχορηγήσεις ἐξαγωγῆς (primes à l'exportation) κ. ἄ.

Ἐπαμφοτερίζοντα κονδύλια μεταξύ τῶν δύο λογαριασμῶν εἶναι :

1. Αἱ χορηγοόμεναι πρὸς πελάτας ἐκπτώσεις.
2. Τὰ έξοδα πωλήσεων.

Δυνάμενα νὰ λογισθῶσι :

- α) Ὡς ἀφαιρετικά ποσὰ τῶν πωλήσεων.
- β) Ὡς πρῶθητικά ποσὰ τῶν αγορῶν

ἀναλόγως τῶν συνθηκῶν καὶ τῶν ἀντιλήψεων

Τοιαύτη ἡ λειτουργία τῶν δύο λογαριασμῶν διαρκούσης τῆς χρήσεως. Εἰς τὸ τέλος ταύτης ἀποκαθίσταται ὁ συγκεντρωτικὸς λ/σμός Ἐμπορεύματα, ὡς ἀκολούθως :

+ Ἐμπορεύματα		Πωλήσεις	
Ἀρχικὴ ἀπογραφή	1.000.000		
+ Ἄγοραί		- Πωλήσεις	
Θετικὰ στοιχεῖα	Ἀρνητικὰ στοιχεῖα	Ἀρνητικὰ στοιχεῖα	Θετικὰ στοιχεῖα
.....
.....
.....
1.800.000	300.000	400.000	2.300.000

Ἐμπορεύματα	Ἄγοραί	1.500.000	
Μεταφορὰ τοῦ δευτέρου εἰς τὸν πρῶτον			1.500.000
Πωλήσεις	Ἐμπορεύματα	1.900.000	
Μεταφορὰ τοῦ πρώτου εἰς τὸν δεῦτερον			1.900.000

Όπότε Έχομεν :

		Έμπορεύματα		
+				+
* Αρχική άπογραφή	1.000.000	Πωλήσεις		1.900.000
* Άγοραί	1.500.000			
	<u>2.500.000</u>			<u>1.900.000</u>

Ἡ ἔκκαθάρισις τοῦ λογαριασμοῦ τούτου χωρεῖ κατὰ τὰ γνωστά ἤδη¹, κατόπιν σχετικῆς ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς. Τὸ ἐξευρισκόμενον ἐν τούτοις ἀποτέλεσμα δὲν εἶναι παρά κατὰ προσέγγισιν ἀκριβές, ἐφ' ὅσον δὲν ἐγένετο χρονικὴ τακτοποίησις τῶν σχετικῶν στοιχείων.

Ὁ τρόπος οὗτος πλεονεκτεῖ ἀσφαλῶς ὡς πρὸς τὸν μοναδικὸν λ/σμόν ἔμπορεύματα, διότι τουλάχιστον αἱ ἐλαττώσεις τῶν ἀγορῶν δὲν φέρονται ὡς πωλήσεις καὶ τανάπαυιν. Ἀλλὰ καὶ πάλιν αἱ τέσσαρες πλευραὶ τῶν δύο λογαριασμῶν περιλαμβάνουν στοιχεῖα ἀνεπαρκῆ καὶ δὲν ἐμφανίζουν τὰ πραγματικὰ δεδομένα τῆς κυκλοφορίας.

§ 2

ΒΑΣΙΚΗ ΘΕΣΙΣ

4 Γενικά. Ἡ ἐπιχειρήσις διανεμητικοῦ ἔμπορίου, ἔχουσα ὡς σκοπὸν τὴν κατὰ χρόνον καὶ χωρὸν διάθεσιν τῶν ἀγαθῶν, χαρακτηρίζεται ἀπὸ τὰς ἀκολούθους λειτουργίας²:

- *Συναλλακτικὴν*, ὑποδιαιρουμένην εἰς:
 - λειτουργίαν (δηλ. σύνολον ἐνεργειῶν, συνεπῶς ἐξόδων) ἐφοδιασμοῦ
 - λειτουργίαν () διαθέσεως
- *Διοικητικὴν*, σκοποῦσαν εἰς τὴν διασφάλισιν τῶν ἀνωτέρω.
- *Χρηματοπιστωτικὴν*, ἀφορῶσαν τὴν ἐξεύρεσιν καὶ διάθεσιν τῶν κεφαλαίων (συνεπαγομένην συνεπῶς ἐξοδα, ἀλλὰ καὶ ἔσοδα)³.

Σχηματικῶς ἔχομεν :



1. Βλ. περὶ μικτῶν λογαριασμῶν σελ. 206 ἑπ.

2. Βλ. καὶ σελ. 181 ἑπ.

3. Διαφόρου φύσεως τῶν συναλλακτικῶν ἐσόδων. Διαστολὴ λεπτή, ὀδηγοῦσα εἰς ἀναριθμήτους παρερμηνείας.

Ἐνδέχεται ὅμως ἡ ἐπιχείρησις νὰ συντηρῇ καὶ βοηθητικῆς φύσεως ὑπηρεσίας: ¹ μεταφορᾶς (φορτηγὰ αὐτοκίνητα κτλ.) ἢ παραγωγῆς χρησιμοποιουμένων εἰδῶν συσκευασίας (ξυλοκιβώτια, κτλ.) κ. ἄ.

Κατόπιν τούτου τὰ πραγματοποιούμενα ἔξοδα (χρηματικά — συνήθως — ἀναλώσεις πρὸς ἀπόκτησιν ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν τρίτων) καταχωρίζονται εἰς *πρωτοβαθμίους*, ἀνεξαιρέτως, λ/σμούς ἔξόδων (κατ' εἶδος ἔξόδου) θὰ ἔδει — κατὰ ἀπολύτως θεωρητικὸν σχῆμα — νὰ ἐπιμερίζονται καὶ νὰ ἀνακατάσσονται περιοδικῶς ² ὡς ἀκολουθῶς:

Φύλλον μερισμοῦ ἐμμέσων ἔξόδων ³

			Χρημα- τ/σεως	Διαική- σεως	Μετα- φορῶν	Συσκευ- ασίας	Ἐφοδια- σμοῦ	Διαθέ- σεως
*Ασφάλιστρα	1.000	(1)	—	300	—	—	200	500
Μισθοί	1.200	(2)	—	600	100	50	150	200
*Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ	120	(3)	—	60	10	15	15	20
Φόροι — τέλη	800	(4)	—	300	50	—	150	300
*Ἐνοίκια	1.100	(5)	—	700	100	50	200	50
Τόκοι	900	(6)	900	—	—	—	—	—
*Υλικά ἀγαθάσιμα	500	(7)	—	100	150	150	100	100
Συμβολαιογραφικά	300	(8)	150	150	—	—	—	—
*Ἀποσβέσεις κτλ. κλπ.	1.000	(9)	—	200	200	150	250	200
		(10)						
			1000	2.410	610	515	1.065	1.370
			↓	400	100	100	300	150
				2.810				
				↓	500	500	900	910
					1.210			
					↓	210	500	500
						1.325		
						↓		
							2.705	

Αἱ σχετικαὶ ἡμερολογιακαὶ ἐγγραφαὶ θὰ ἦσαν (εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως)

*Ἐξοδα χρηματοπιστωτικά	1,000	
Γεν. ἔξοδα διαχειρίσεως	2,410	
*Ἐξοδα κινήσεως μεταφορικῶν μέσων	610	
*Ἐξοδα παραγωγῆς συσκευασίας	515	
Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν καὶ ἀποθηκείσεως ⁴	1,065	
Γεν. ἔξοδα πωλήσεων	1,370	
εἰς		1,000
*Ασφάλιστρα (μερισθέντα)		1,200
Μισθοί		.....
κ.α.κ.		
*Ἐπιμερισμὸς ἔξόδων πρὸς ὀχηματισμὸν ὁμαδοποιημένων λ/σμῶν ἔξόδων κατὰ κέντρα δραστηριότητος (θέσεις κόστους).		

1. Δευτερευαίας ἢ βοηθητικῆς λειτουργίας (θέσεις κόστους).
2. Ὅποσδήποτε εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.
3. Βλ. ἐκτενῶς § 2 σελ. 185 ἐπ. Ἀριθ. 1—10 = βάσεις μερισμοῦ.
4. Πολύ ὀρθότερα εἶναι ἡ δημιουργία ἰδιαιτέρας θέσεως κόστους ἔξοδα λει-

*Ακολουθεί η δεύτερα κατανομή τῶν βοηθητικῶν θέσε- ων κόστους ἐπὶ τῶν κέντρων: ἐφοδιασμοῦ—διαθέσεως.		
Γενικά ἔξοδα διοικήσεως	400	
Ἐξοδα κινήσεως μεταφορικῶν μέσων	100	
Ἐξοδα συσκευασίας	100	
Γενικά ἔξοδα ἐφοδιασμοῦ—ἀποθηκείσεως	300	
Γενικά ἔξοδα πωλήσεων	150	
εἰς Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα		1,050
Κατανομή τούτων ἀναλόγως διαφόρων κριτηρίων: τῶν δεσμευόμενων, εἰς ἕκαστον κέντρον, κεφαλαίων κτλ.		
Ἐξοδα συσκευασίας	210	
Γεν. ἔξοδα ἐφοδιασμοῦ—ἀποθηκείσεως	500	
Γεν. ἔξοδα πωλήσεων	500	
εἰς Ἐξοδα κινήσεως μεταφο- ρικῶν μέσων		1,210
Κατανομή ἀναλόγως τῶν γιλιομετρικῶν—τόνων (κτλ.) τῶν μεταφερθέντων δι' ἕκαστον κέντρον.		

Ἐάν ἤδη τὰ ἔξοδα συσκευασίας, ἐπακριβῶς ἐξατομικεύμενα, λογιζονται ὡς *Εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεων*, θὰ βαρύνουν τὸν λ/σμὸν τοῦτον, ἄλλως μεταφέρονται εἰς τὰ *Γενικά ἔξοδα πωλήσεων*, τὰ ὁποῖα θέλουν τελικῶς καταλογισθῆ εἰς βάρος τῶν πωλουμένων καὶ μενόντων (ἀπογραφῆς). Ἡ περιπτώσιαικῶς, κατὰ μικτὸν τρόπον.

5 **Κρατοῦντα εἰς Η. Π. Α.** Εἰς τὰς Η.Π.Α. ἢ Ν.Ρ.Δ.Γ.Α., ἐπαγγελματικὴ ὄργανωσις καταστημάτων λιανικῆς πωλήσεως, ἀριθμοῦσα 7.000 μέλη (ἀπὸ τοῦ μικροτέρου μέχρι τοῦ μεγαλύτερου καταστήματος) ἔχει ἐκπονήσει ἐνιαῖον Λογιστικὸν Σχέδιον, προϊόν μακρᾶς πείρας, ἐπιτόνων καὶ ἐπιμόνων ἀναζητήσεων. Χαρακτηριστικὸν τούτου εἶναι ὅτι προβλέπει:

- δεκατέσσαρας κατηγορίας ἐξόδων κατ' εἶδος
- πέντε λειτουργίας (ὕποδιαιρουμένας).

Αἱ κατηγορίαι ἐξόδων εἶναι: μισθοί, ἐνοίκια, διαφήμισις, φόροι, τόκοι, ἐφοδιασμοί (ὕλικά), ἐξωτερικαὶ ὑπηρεσίαι, διάφορα, ἔξοδα ταξιδίων, Τ.Τ.Τ., συντήρησις, ἀσφάλιστρα, ἀποσβέσεις, ἐπαγγελματικαὶ ὑποχρεώσεις (συνδρομαί, κτλ.).

Αἱ λειτουργίαι εἶναι: διοικήσις, χρήσις χώρων (δηλ. ἔξοδα ἀποθηκῶν καὶ αἰθουσῶν πωλήσεως), ἀγοραί, πωλήσεις.

τουρῆς καὶ συντηρήσεως ἀποθηκῶν, πρὸς διαστολὴν ἀπὸ τὰ ἐμπορικῆς φύσεως Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν. Τὰ συνεχωνεύσαμεν χάριν ὑπλοποιήσεως.

Ἰδού κατηγορίαι τινές τοῦ φύλλου μερισμοῦ ἐξόδων¹:

		Ἐξοδα κατ' εἶδος													
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Διοικήσεις	
Διαφήμιαι															
1. Γεν. διαφήμιαι	
2. Διακόσμησις - προθηκαί	
Πώλησις															
1. Προσωπικόν - πώληται	
2. Ὑπηρεσίαι παραδόσεων (delivery)	

4 **Πόρισμα.** Τοιαύτη θὰ ἦτο, εἰς βασικάς γραμμάς, ἡ ὀρθή διαμόρφωσις τῶν ἐμμέσων ἐξόδων εἰς ἐμπορικὴν ἐπιχείρησιν², καὶ ἐν συνεχείᾳ ἡ ὀρθολογικὴ αὐτῶν χρησιμοποίησις. (ὡς ἀναπτύσσομεν κατωτέρω).

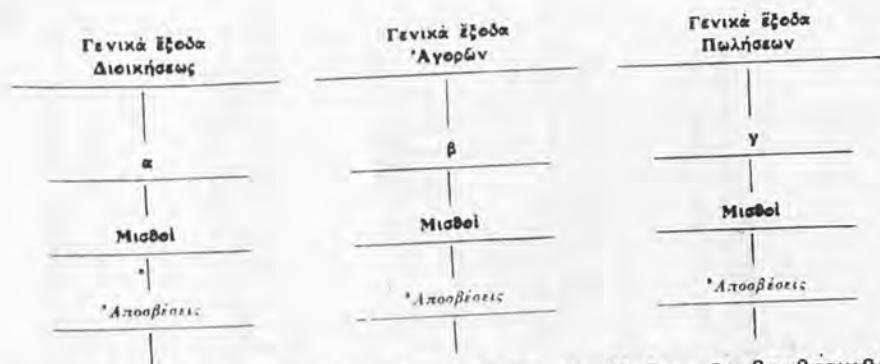
Βεβαίως, ταῦτα προϋποθέτουσι Λογιστήριον περιωπῆς, ἀρτίως ὀργανωμένον, μὲ ἐπαρκῆς προσωπικόν κτλ. Ἴδιαι δὲ περιπτώσειν ἐπιχειρήσεως τῆς ὁποίας τὸ μέγεθος καὶ αἱ ἀξιώσεις ἀκριβοῦς *Ὀίκου*. *Λογισμοῦ* δικαιολογοῦν τὴν ἐπιδίωξιν ὑψηλοτέρας λογιστικῆς στάθμης. Εἰς τὴν πλειονότητα ὁμῶς τῶν περιπτώσεων καὶ ὑπὸ τὰς συνθήκας τῆς παρ' ἡμῖν πραγματικότητος, δύναται τις νὰ δεχθῆ ὀχι ὀλίγας ἀπεκλίσεις.

7 **Ἰκόνημοι ἀπλοποιήσεις.** Πρῶτη καὶ σπουδαιότερα τούτων εἶναι νὰ δεχθῶμεν ὅτι τὸ Λογιστήριον μορφώνει *ἐξ ὑπαρχῆς* περιληπτικούς λ/σμούς ἐμμέσων ἐξόδων (κατὰ λειτουργίας ὡς ἀνωτέρω). Τοῦτο ὁμῶς ὑπὸ τὴν *βασικὴν προϋπόθεσιν* ὅτι δι' ὠρισμένα σημαντικὰ ἐξοδα (ἀναλισκόμενα εἰς πλείονα κέντρα, ὡς αἱ ἀποσβέσεις, τὰ ἀσφάλιστρα, οἱ μισθοί, κ.τ.λ.) θὰ ὑπάρχουν ὑπομερίδες τούτων (εἰδικοί λ/σμοί) δι' ἕκαστον γενικόν λ/σμόν³:

1. Βλ. *La Comptabilité mesure et facteur de productivité*, σελ. 178, Paris 1952. Ἐπίσης **Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ**: *Λογιστικὴ*, Τ. 2, σελ. 12.

2. «Le principe de cette classification est fondé sur la division de l'entreprise en ses différentes fonctions—commerciale (achat, ventes), technique (fabrication), administrative, financière, fonctions non professionnelles etc.: Il suppose que les charges et les produits sont ventilés suivant qu'ils se rapportent à telle ou telle fonction déterminée. (Τοῦτο ὑποδεικνύομεν ἡμεῖς ἀπὸ τοῦ 1940). En principe, dans une comptabilité commerciale, on se contente de procéder à l'enregistrement comptable des charges par nature et l'on effectue éventuellement par un procédé extra-comptable le reclassement de ces charges par fonctions. **L. CHARDONNET**: op. cit. σελ. 334, Paris 1950.

3. Ὅλεον προϋποθέτει ἀκριβοῦς μερισμὸν τινά, περιοδικῶς ἢ ἑτησίως.



Δευτέρα απλοποιήσις είναι όπως τὰ έξοδα τῶν βοηθητικῶν λειτουργιῶν (διοικήσεως, συντηρήσεως ἀποθήκης, μεταφορᾶς κτλ.) μὴ ἀνακατανέμονται μεταξύ τῶν, ἀλλὰ βαρύνουν ἀπ' εὐθείας τὰ κύρια κέντρα : ἀγορᾶς καὶ διαθέσεως.

Εἰς τὸ κατωτέρω ἀναπτυσσόμενον. Σχέδιον λ/σμῶν εἰσάγομεν καὶ ἄλλας ἀκόμη ἀπλουστεύσεις, ὥστε νὰ καταστή τὸ minimum τοῦ εἰς τὴν πρᾶξιν ἐπιδιωκτέου.

§ 3

ΣΧΕΔΙΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Πορεία ἔγγραφων. Εἰς τὰς ἐπομ. ἔναντι σελ. 370—371, ἐμφανίζομεν τοὺς βασικοὺς λ/σμοὺς καὶ τὴν σκοπιμωτέραν τοῦτων συνδεσμολογίαν. Ἐν συνεχείᾳ δὲ ἀναπτύσσομεν τὰ τῆς τηρήσεως ἐκάστου τῶν λ/σμῶν καὶ τῶν πρὸς τοῦτον συνδεομένων ὀργανωτικῶν προβλημάτων.

➤ **Διόμοις Ἐμπορεύματα - ἀπόθεμα (Stock) (ἀρ. 1).**

● **Περιεχόμενον.** Ἀρχικῶς ἐμφανίζει τὰ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν μένοντα¹ καὶ εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἀπογραφῆς, ἰδ. τὴν χαμηλοτέραν μεταξὺ τιμῆς κτήσεως καὶ ἡμέρας², κατὰ τὸν Κ.Φ.Σ. ἀρθρ. 22. Περιδικῶς³ χρεοῦται μὲ τὰ εἰσαχθέντα εἰς τὴν ἀποθήκην πιστώσει τοῦ λ/σμοῦ Ἀγοραί, πιστοῦται δὲ μὲ τὰ ἐξερχόμενα :

- λόγῳ πωλήσεως, χρεώσει τοῦ λ/σμοῦ Ἐκμετάλλεισις ἐμπορευμάτων
- λόγῳ ἐνεχυρίσεως, " " " " Ἐμπορεύματα ἐν ἐνεχύρῳ
- λόγῳ ἀποστολῆς εἰς παραγγελιοδόχους Ἐμπορεύματα παρὰ τρίτοις, κτλ.

1. Καὶ ἀναλυτικῶς ἐμφανιζόμενα τόσοις εἰς τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν ὅσον καὶ εἰς τὸ καθολικὸν ἀποθήκης.

2. Κατ' ἀντικείμενον, διακεκριμένως, καὶ οὐχὶ τὴν συνολικῶς χαμηλοτέραν ὡς ὁρίζει ὁ ν. 2190/1930 περὶ ἀν. ἐταιρειῶν. Βλ. ἐπ. Κεφ. Ἀποτιμητικῆ.

3. Προαιρετικῶς, ἢ κατ' ἀνάγκην ἐὰν πρόκειται νὰ καθορισθοῦν ἐσωλογιστικῶς βραχύχρονα ἀποτελέσματα. Ὅποσδήποτε δὲ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

Μ. Τσιμάρα, Ἀρχαὶ γενικῆς Λογιστικῆς

ΣΧΕΔΙΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΔΙΑΝΕΜΗΤΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ
Διάγραμμα πορείας έγγραφών

δρ. 1 'Εμπεριούμετα-Απέθεμα (stock)		δρ. 16 'Εκμετάλλευσις έμπεριουμένων	
	Πωληθέντα	μέση τιμή κτήσεως → πωληθέντων (80 % τοῦ stock)	Καθ. πωλήσεις
'Απογραφή	19.000	32.000	62.550 (11)
(2) 'Άγοραί	21.000		
	<u>40.000</u>		
Τέλος χρήσεως : 1			
(6) % Γεν. Ξ. άγορών 1.250			Διαφορ. άπογραφ. 1.250 (14)
(8) % Γεν. Ξ. πωλήσ. 250	1.000		(+2.500—1000)
(9) % Γεν. Ξ. διοικησ. 2.000	<u>33.000</u>		Συναλλαγματικαί
(4) Διαφ. άπογραφ. (+) 2.250	12.700		διαφοραί
	<u>45.700</u>		(πιστωτικαί)
			<u>64.550</u>
			<u>64.550</u>

δρ. 2 'Άγοραί		δρ. 11 Πωλήσεις	
			Τιμολογήσεις
'Ημέρ. άγορών :	20.000	'Επιστροφαί (πελατών)	3.500
(5) Ειδικά έξοδα άγορών	4.000	'Εκπτώσεις χορηγηθείσαι	4.500
	<u>24.000</u>	'Εκμετάλλευσις (καθαραί πωλήσεις)	62.550
			70.550

1. 'Η περιοδικώς έφ' όσον επιδιώκεται ό καθαρισμός βραχυρόνων άποτελεσμάτων, έσολογιστικώς.

άρ. 12 'Επιστροφαι πωλήσεων 3.500 εις Πωλήσεις 4.500 (11)	
άρ. 13 'Εκπτώσεις χορηγούμεναι 4.500 εις Πωλήσεις 4.500 (11)	

λογίζομενα ως
 άφαιρητικά στοιχεία
 κόστους

άρ. 3 'Επιστροφαι 'Αγορών (2) εις 'Αγοράς 1.000	
άρ. 4 'Εκπτώσεις λαμβανόμεναι (2) εις 'Αγοράς 2.000	

λογίζομενα ως
 άφαιρητικά στοιχεία
 κόστους

άρ. 8 Γενικά έξοδα πωλήσεων 5.000	
'Εκμετάλλ. Stock	4.750 (16) 250 (1)

άρ. 14 Διαφοραι άπογραφής

(1) 1.000 εις 'Εκμετάλλ. 1.250	2.250 (1)
-----------------------------------	-----------

άρ. 9 Γενικά έξοδα διοικήσεως 10.000	
'Εκμετάλλ. Stock	8.000 (16) 2.000 (1)

άρ. 15 Συνλλαγματικαι διαφοραι

1.000 εις 'Εκμετάλλ. 750	1.750
-----------------------------	-------

άρ. 10 Χρηματοοπιστωτικα έξοδα

3.000 'Εκμετάλλ. 3.000 (16)

άρ. 5 Ειδικα έξοδα αγορών 4.500 εις 'Αγοράς 4.000 (2)	
--	--

άρ. 6 Γενικά έξοδα αγορών 6.000	
εις 'Εκμετάλλ. 4.800 (16) εις Stock 1.200 (1)	

άρ. 7 Ειδικα έξοδα πωλήσεων 2.000 εις 'Εκμετάλλ. 2.000 (16)	
--	--

Ἡ μέση τιμὴ ἐξαγωγῆς δύναται νὰ καθορισθῆ κατὰ περισσοτέ-
ρους τρόπους :

- κατὰ τὴν μέσση σταθμικὴν τιμὴν¹
 - κατὰ τὴν μέθοδον τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως (First in, First out, F.i.f.o)
 - κατὰ τὴν ἀντίστροφον ταύτης (Last in, First out, L.i.f.o)
 - κατὰ τὴν μέθοδον τῆς πραγματικῆς κυκλοφορίας κ. ἄ.
- Περὶ τούτων βλ. ἐπ. Κεφάλαιον 14ον : Ἀποτιμητικὴ.

Ἄπαντες οἱ τρόποι οὗτοι τυγχάνουν νόμιμοι, κατὰ τὴν εὐρεῖαν διατύπωσιν τοῦ ἀρθρ. 22 § 2 τοῦ Κ.Φ.Σ., ἀρκεῖ νὰ ἀκολουθῶνται πα-
γίως ὑπὸ τοῦ ἐπιτηδευματιοῦ. Πρόκειται, κατόπιν τούτων, περὶ ἀμυ-
γοῦς λ/σμοῦ ἀξίας ἐκφράζοντος, μεθ' ἐκάστην περιοδικὴν ἐνημέρωσιν
του, τὰ εἰς τὰς ἀποθήκας ὑπάρχοντα.

Χρονικὴ τακτοποίησις. Χρεοῦται ἢ πιστοῦται μὲ τὰ διαπιστούμενα
—δι' ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς— ἐλλείμματα (φύραι, κλοπαί, καταστρο-
φαί κτλ.) ἢ πλεονάσματα (ἐκ διαφορῶν ζυγισμοῦ, ὑγροσκοπικοῦ βά-
ρους κτλ.) χρεωπιστουμένου τοῦ λ/σμοῦ Διαφορᾶ ἀπογραφῆς.

ἀρ. 1. Ἐμπορεύματα - Stock

1ον Χρεοῦται :	2ον Πιστοῦται :
<p>1. Μὲ τὰ μένοντα ἐξ ἀπογραφῆς.</p> <p style="text-align: center;">Περιοδικῶς</p> <p>2. Μὲ τὰς ἀγορὰς εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως, πιστώσει λ/σμοῦ Ἀγορῶν.</p> <p style="text-align: center;">Τέλος χρήσεως</p> <p>3. Μὲ $\frac{1}{10}$ Γεν. ἐξόδων ἀγορῶν.</p> <p>4. Μὲ $\frac{1}{10}$ Γεν. ἐξόδων πωλήσεων.</p> <p>5. Μὲ $\frac{1}{10}$ Γεν. ἐξόδων διοικήσεως.</p> <p>6. Μὲ διαφορὰς ἀπογραφῆς (πλεονάσματα).</p> <p>7. Μὲ $\frac{1}{10}$ χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων</p>	<p style="text-align: center;">Περιοδικῶς</p> <p>1. Μὲ τὰ ἐλαχθῆντα πρὸς πώλησιν (εἰς τὴν μέσση τιμὴν κτήσεως) χρεώσει τοῦ λ/σμοῦ Ἐκμετάλλευσ. Ἐμπορευμάτων.</p> <p>2. Μὲ τὰ ὁποσδήποτε ἐξερχόμενα χρεώσει καταλλήλων λ/σμῶν.</p> <p style="text-align: center;">Τέλος χρήσεως</p> <p>3. Μὲ διαφορὰς ἀπογραφῆς (ἐλλείμματα).</p>

Ἐγγραφαί :

Ἐμπορεύματα - Stock

εἰς Ἀγορὰς

Ἐκμετάλλευσ. ἐμπορευμάτων

εἰς Ἐμπορεύματα - Stock

10 Δ/σμός Ἀγορᾶ (ἀρ. 2).

● Προβλήματα. Τί ἐννοοῦμεν ὡς ἀγορὰν; Τὴν ἀπόκτησιν τῆς κυ-
ριότητος; τοῦτο δέχεται τὸ γαλλ. λογ. Σχῆδιον ὀρίζον διττὸ ἐγγράφων·
ταῖς ἀφικνούμενα τιμολόγια (ἀνεξαρτήτως παραλαβῆς τοῦ πρά-

1. Τὸ τρόπον τοῦτον προκρίνει τὸ γαλλικὸν λογιστικὸν σχέδιον (prix de re-
vient d'achat moyen ponderé).

γματος).¹ Ἡ τὴν de facto παραλαβὴν τούτου; ² Ἡ ἀποφίς αὐτῆ ἐναρμονίζεται περισσότερο πρὸς τὸ γράμμα καὶ τὸ πνεῦμα τοῦ Κώδικος Φορ. Στοιχείων, τοσοῦτω μᾶλλον ὅσον αἱ χρεώσεις τοῦ καθολικοῦ ἀποθήκης ὀφείλουν νὰ παρακολουθοῦν πιστῶς τὰς χρεώσεις τοῦ λ/σμοῦ τούτου, (ἔστω, προσωρινῶς, βάσει ζυγολογίου ἢ μετρολογίου, ἔλλειψει τιμολογίου).

Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορᾶς, ἀναγραφόμενα ἐπὶ τοῦ τιμολογίου, π.χ. (μεταφορικά), δύνανται νὰ βαρύνουν ἀπ' εὐθείας τὸν λ/σμόν τοῦτον (ἄνευ μεσολαβῆσεως τοῦ λ/σμοῦ *Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν*).³

● *Λειτουργία λ/σμοῦ*. Τηρεῖται ὡς ἀκολουθῶς:

ἀρ. 2. Ἄγορα	
1ον Χρεοῦται	2ον Πιστοῦται
1. Ἡμέραν παρ' ἡμέραν, μετὴν τὴν κτήσεως τῶν εἰσπραχόμενων. 2. Μετὰ τὰ σχετικὰ εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν, πιστώσει τοῦ οἰκείου λογαριασμοῦ, δια τὰ μὴ ἐνσωματούμενα εἰς τὰ τιμολόγια.	1. Μετὰ τὰ ἐπιστροφόμενα. 2. Μετὰ διαφοράς ζυγολογίου. 3. Μετὰ τὰς λαμβανομένας ἐκπτώσεις χρεώσεως τῶν οἰκείων λημῶν: (Προμηθευταί, Ταμίον, κτλ.).
	Περιοδικῶς
	1. Μεταφορὰ τοῦ ὀπολοίπου εἰς τὸν λ/σμόν Ἐμπορεύματα - Stock.

Ἐγγραφή:

Ἐμπορεύματα - Απόθεμα
εἰς Ἄγορὰς

11 Δ/ε,ὶὸς Ἐπιστροφῶν Ἄγορῶν (ἀρ. 3). Κώδιξ Φ.Σ. ἀρθρ. 8 § 3 Δ'.
 ● *Περιεχόμενον*. Ἀφορᾷ τὰς γενομένας ἐπιστροφάς, ἀνεξαρτήτως αἰτίας καὶ ἀνοίγεται ἐφ' ὅσον ὁ ἀριθμὸς τῶν τοιοῦτων περιπτώσεων τὸ δικαιολογεῖ ἄλλως παραλείπεται.⁴

1. Τοῦτο ὑποχρεοῖ εἰς τήρησιν ἐτέρου λ/σμοῦ: Ἄγοραὶ εἰσληθῶσαι εἰς ἀποθήκας (Achats entrés en magasin).
2. Προγενέστερα στάδια, οἷον: διαβίβασις παραγγελίας, εἰδοποιήσις φορτώσεως, φάσις ἐκτελωνισμοῦ, παραμονῆς εἰς ἰδιωτικὰ ψυγεία, κτλ. δεόν νὰ ἐμφανίζονται—ἐάν συντρέχει σοβαρὰ σκοπιμότης—εἰς ἰδιαιτέρους, προσωρινῆς φύσεως λ/σμούς: π.χ. Ἄγοραὶ ὑπὸ παραλαβὴν, εἰς ἀποθήκας τρίτων, κ.τ.λ.
3. Λύσις δεκτὴ καὶ ὑπὸ τοῦ γαλ. Λογ. Σχεδίου.
4. Ἡ ὑπ. ἀρ. 131/18/7/52 ἐγκύκλιος ἐρμηνεύει σχετικῶς ὅτι αἱ ἐπιστροφῶν «δὲν θὰ καταχωρῶνται ἀντιλογιστικῶς, ἀλλὰ ἐκπίπτουσι ἐκ τῶν ἀγορῶν (ἢ κατὰ περιπτώσειν ἐκ τῶν πωλήσεων)». Τοῦτο, προφανῶς, εἶναι δυνατόν (οὐχὶ δὲ σκόπιμον, ὀργανωτικῶς) ὅταν ἡ ἐπιστροφή εἶναι αἰγχεροῦς πρὸς τὴν παραλαβὴν καὶ δύναται νὰ ἐκπεσθῇ. Τὴ θὰ γίνῃ ὁμως ὅταν—ὡς συνήθως—εἶναι μεταγενεστέρα; Κατ' ἀνάγκην θὰ γίνῃ τότε ἀντιλογιστικὴ ἐγγραφή, μεσολαβούντος εἴτε ὄχι τοῦ λ/σμοῦ τούτου.

Βλ. καὶ Δ. ΔΕΛΜΕΠΟΥΛΟΥ: Ὁ Κώδιξ Φορολογικῶν Στοιχείων (κτλ.) σελ. 67.
 Ἀθῆναι 1954.

Ἐνδιαφέρον παρουσιάζει τὸ ζήτημα τῶν διὰ τὴν ἐπιστροφήν γενομένων ἐξόδων. Διακρίεται αἱ περιπτώσεις:

— τὸ εἶδος ἐπιστρέφεται εἰς τὴν ὀνομαστικὴν του τιμὴν. Τὰ πραγματοποιηθέντα καὶ ἐγγεγραμμένα ἤδη εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορᾶς δὲν πρέπει νὰ βαρύνουν τὰ μένοντα καὶ δεόν νὰ μεταφερθοῦν εἰς ἰδιαιτερον λ/σμόν (π.χ. ἔξοδα ἀγορᾶς ἐπιστρεφόμενων εἰδῶν). Ὅρθόν εἶναι, κατὰ περίπτωσιν, νὰ λογίζωνται ὡς μὴ βαρύνοντα τὴν *Ἐκμεινόμενα ἐμπ/των* (οὐδέτερα ἔξοδα)

— τὰ ἐπιστρεφόμενα προκαλοῦν ἔξοδα βαρύνοντα τὴν ἐπιχείρησιν. Ἐνδείκνυται ὡσαύτως ἡ ἀνωτέρω λύσις.

● *Τήρησις λ/σμοῦ*. Συνιστᾶ διάμεσον λ/σμόν¹

+ ἀρ. 3. **Ἐπιστροφαὶ Ἀγορῶν** —

2^{ος} Χρεοῦται

1. Πρὸς μεταφορὰν εἰς λ/σμόν Ἀγορᾶς

1^{ος} Πιστοῦται

1. Μετὰ τὰ ἐπιστρεφόμενα εἰς τοὺς προμηθεύτας (χρεώσεις τούτων, τοῦ ταμείου κτλ.)

Ἐγγραφή:

Ἐπιστροφαὶ Ἀγορῶν

εἰς Ἀγορᾶς

2 Δ/σμός **Ἐκπτώσεις λαμβανόμενοι** (ἀρ. 4).

● *Ἐννοια ἐκπτώσεων*. Ὑπὸ τὸν αὐτὸν ὄρον νοοῦνται τρεῖς κυρίως διάφοροι περιπτώσεις:

— ἡ ἔκπτωση λαμβάνεται (ἢ χορηγεῖται) λόγῳ ἐξοφλήσεως (τιμολογίου ἢ λ/σμοῦ) ἐνωρίτερον τῆς ὀρισθείσης λήξεως. Πρόκειται περὶ μιᾶς *ταμιακῆς ἐκπτώσεως* (cash discount, escompte de règlement, Kassaskonto). Ἐντὸς λογικῶν ἀριθμητικῶν ὁρίων² φαίνεται, ἐκ πρώτης ὄψεως, ὅτι συνιστᾶ πρόσδοτον τόκου³.

1. Τὸ γαλλ. Λογ. Σχέδιον δὲν τὸν προβλέπει, ὡς μὴ ἀπαραίτητον.

2. Ὁ Bliss διακρίνει: cash discount καὶ trade discount. «Cash discounts of 2% to days or less are often considered as financial costs; i. e. the interest cost of the money a firm obtains by receiving payment from its customers within the discount period. This is hardly the best practice, for 2% interest on money used about 20 days amounts to about #6% per year-expansive money, indeed». Βλ. J. BLISS: Management through Accounts, σελ. 666. N. York 1924.

3. Διὰ τοῦτο τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον τὰς φέρει εἰς τὰς Χρηματοπιστωτικὰς προσόδους (Produits financiers) ὅπερ ἐπιστημονικῶς ἀνακριβὲς ἢ τουλάχιστον παραπλανητικόν. Διότι πραγματικὴ τιμὴ κτήσεως εἶναι ἡ τῆς ἀγορᾶς μετρητοῖς. Πᾶσα πιστωτικὴ συναλλαγὴ περικλείει ἐμφανῶς ἢ ἀφανῶς τὸν τόκον μέχρι τῆς λήξεως. (Βλ. H. NICKLISCH: Die Betriebswirtschaft, σελ. 190 ἑπ. Stuttgart 1932). Συ-

— ἡ ἔκπτωσης λαμβάνεται (ἢ χερραγείται) συνήθως ἐκ τῶν ὑπέρων καὶ ἐκτάκτως (μὴ ἀναγραφομένη ἐπὶ τοῦ τιμολογίου) πρὸς ἀποζημίωσιν τοῦ ἀγοραστοῦ, λόγῳ ἐλαττωματικῆς ἐκτελέσεως τῆς συμβάσεως ἀγοραπωλησίας (εἶδη ἀσύμφωνα πρὸς τὸ δείγμα, ἐκπρόθεσμος παράδοσις κτλ.) Πρόκειται περὶ ἀφέσεως χρέους (bonification, allowance).

— ἡ ἔκπτωσης συνιστᾷ ἰδιαιτέραν εὐνοϊκὴν μεταχείρησιν τοῦ πελάτου, χάριν συσφιξεως τῶν σχέσεων, διευρύνσεως τοῦ κύκλου ἐργασιῶν (μὲ τὴν ἐντεῦθεν ἀπορρέουσαν μείωσιν τοῦ κατὰ μονάδα κόστους). Πρόκειται περὶ ἐν κυριολεξίᾳ ἔκπτώσεως¹ (rabais, remise, ristourne, trade discount).

Τὸ κύριαστικὸν αἶτιον τῆς ἔκπτώσεως θὰ εἶχεν ὄθεν μεγίστην ἐπίδρασιν ἐπὶ τοῦ περαιτέρω λογιστικοῦ χειρισμοῦ τοῦ λ/σμοῦ τούτου.

Εἰς τὴν πρᾶξιν ἐντούτοις, εἴτε διότι ἡ διάκρισις εἶναι ἐκάστοτε δυσχερὴς εἴτε ἀναξία λόγου, εἴτε ἔλλειπει κατανοήσεως τοῦ ζητήματος, ὁ λ/σμός δέχεται ἀνάμικτα κοινῶν καὶ τῶν τριῶν περιπτώσεων, ὅπερ καθιστᾷ περισσότερο προβληματικὸν τὸν ἐν συνειδήσει χειρισμὸν τοῦ λ/σμοῦ τούτου.

*Αναφερόμενοι εἰς τὰ ἐν σελ. 174 (§ 9) λεχθέντα περὶ προσθετικῶν καὶ ἀφαιρετικῶν κονδυλίων τῆς κυκλοφορίας, ὑπεθυμίζομεν ὅτι ἡ λαμβανόμενη ἔκπτωσης δύναται νὰ ἐρμηνευθῆ:

- ὡς ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον τοῦ κόστους τῶν ἀγορασθέντων.
- ὡς αὐτοτελὲς χρηματοπιστωτικὸν ἔσοδον².

νεπὸς ἡ ὀρθὴ ἐγγραφή ἐπὶ πιστωτικῆς ἀγορᾶς θὰ ἴητο (θεωρητικῶς):

	95	
*Αγορά	5	
Τόκοι (δαπάνη)		100
	Προμηθευταὶ	

*Λίγα δὲ τῇ προκαταβολικῇ πληρωμῇ μετ' ἔκπτώσεως θὰ ἔχωμεν:

	100	
Προμηθευταὶ	Ταμείον	95 ἢ 98
	Τόκοι (πρόσοδος)	5 ἢ 2

*Ἡ χρηματοπιστωτικὴ πρόσδοσις ἀντιστοιχεῖ ἐνταῦθα εἰς ἀντιλογισμὸν προκαταβολικῶς ἐγγραφείσης δαπάνης, καὶ δὲν νοεῖται ἀνεξαρτήτως αὐτῆς. Αὐτὸ εἶναι τὸ ἄτοπον τοῦ γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου. Δι' ὃ ὀρθότερος ὁ χειρισμὸς τοῦ λ/σμοῦ ἔκπτώσεως λαμβανόμεναι ὡς ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον κόστους (ὅποτε τὰ ἀγορασθέντα διὰ 100 θὰ ἐμφανισθοῦν τελικῶς διὰ 95).

1. Δὲν συνιστᾷ κυριολεκτικῶς ἔκπτωσιν ἢ εἰς ὑποτιμημένην τιμὴν ὁμαδικὴ προσφορά ἐμπορευμάτων τέλους ἐποχῆς, κτλ.

2. Τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον, τὰς μὲν ταμιακὰς ἔκπτώσεις θεωρεῖ αὐτοτελὲς ἔσοδον, τὰς δὲ ristournes, remises, rabais, ἐφ' ὅσον ἀναγράφονται ἐπὶ τοῦ τιμολογίου, ἐκπίπτει ἐκ τῆς τιμολογιακῆς ἀξίας, ἐγγραφομένης εἰς τὰς *Αγοράς, τῆς καθα-

● Τήρησης λ/σμοῦ :

+ άρ. 4. Έκπτώσεις λαμβανόμενοι	
<p>2ον Χρεοῦται</p> <p>1. Μεταφέρεται εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἄγοραί. Ἐκδοχὴ ὅτι συνιστᾷ μείωσιν κόστους τῶν ἀγοραζομένων.</p> <p>2. Μεταφέρεται εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως. Ἐκδοχὴ ὅτι συνιστᾷ αὐτοτελὲς χρηματοπιστωτικὸν ἔσοδον.</p>	<p>1ον Πιστοῦται</p> <p>1. Μὲ τὰς χορηγουμένους ὑπὸ τῶν προμηθευτῶν ἐκπτώσεις.</p>

Ἐγγραφαί :

Ἐκπτώσεις λαμβανόμενοι	.....
εἰς Ἄγοράς		.....
εἴτε :		
Ἐκπτώσεις λαμβανόμενοι	.....
εἰς Ἀποτελέσματα χρήσεως		.....

Σημ. Τὰ ἀφορῶντα τὴν τακτοποίησιν τοῦ λ/σμοῦ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, ἐξετάζονται εἰς τὸ Κεφ. 15ον.

13 Δ/σμός Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν (άρ. 5).

● Περιεχόμενον. Ἀφορᾷ τὰ πραγματοποιούμενα διὰ τὴν ἀπόκτησιν τῶν ἀγαθῶν ἔξοδα, τὰ δυνάμενα νὰ βαρύνουν ἐπακριβῶς ὠρισμένα τούτων (δασμοί, μεταφορικά κτλ.). Ἡ τήρησις τοῦ λ/σμοῦ δικαιολογεῖται κυρίως διὰ τὰ ἐκτὸς τιμολογίου γινόμενα ἔξοδα, δοθέντος ὅτι τὰ ἐντὸς τιμολογίου¹ συνυπολογίζονται ἀπ' εὐθείας εἰς τὴν, κατὰ μονάδα, ἀξίαν τοῦ εἴδους.

● Τήρησης λ/σμοῦ :

+ άρ. 5. Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν	
<p>1ον Χρεοῦται</p> <p>1. Μὲ τὰ πραγματοποιούμενα, ἐκτὸς τιμολογίου, τοιαῦτα.</p> <p>2. Μὲ τὴν χρονικὴν τῶν τακτοποίησιν + (ἔξοδα πληρωτέα)</p>	<p>2ον Πιστοῦται</p> <p>1. Μεταφέρεται εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἄγοραί.</p> <p>2. Μὲ τὴν χρονικὴν τῶν τακτοποίησιν — (ἔξοδα προπληρωθέντα)</p>

Ἐγγραφαί :

Ἄγοραί	.....
εἰς Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν		.....

ῥᾶς ὤτας (prix d'achat net) ἄλλως πιστοῦται ὁ σχετικὸς λ/σμός (φερόμενος τελικῶς εἰς τὴν Γεν. Ἐκμετάλλευσιν).

1. Ἄν καὶ εἰς ἐξαιρετικὰς τινὰς δεδικαιολογημένας περιπτώσεις θὰ ἦδύνατο νὰ διέλθουν καὶ ταῦτα μέσῳ τοῦ ἰδίου λ/σμοῦ. Πρόκειται βεβαίως περὶ λύσεως σκοπιμότητος.

14 Δ/σμός Γενικά έξοδα αγορών (άρ. 6)

● Περιεχόμενον. Ἀφορᾷ τὰ πραγματοποιούμενα ὑπὸ τῆς (πραγματικῆς ἢ ἰδεατικῆς) ὑπηρεσίας αγορῶν καὶ βαρύνοντα γενικῶς τὰ ἀποκτώμενα (ἕκαστον δὲ τούτων ἰ βάσει κριτηρίου τινὸς καταλογισμοῦ). Δλδ. ὀρθὸν περιεχόμενον τοῦ λ/σμοῦ τούτου ἐπιτυγχάνεται μόνον ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις, ἅς ἀνεπτύξαμεν ἐν σελ. 366 Ἐλλείπει τούτου τὸ περιεχόμενον εἶναι ἄρκετὰ ἀόριστον: ἔξοδα ταξιδίων,² γενικαὶ μεταφοραὶ, ἀποθήκευτρα, μισθοὶ καὶ ΙΚΑ εἰδικοῦ προσωπικοῦ κτλ. Ἐπιτακτικῆ κατ' ἀρχὴν ἐμφανίζεται ἡ ἀνάγκη διαστολῆς αὐτῶν ἐκ τῶν ἐξόδων τῶν ἀφορώντων τὴν συντήρησιν καὶ λειτουργίαν τῶν ἀποθηκῶν, (ἀσφάλ. στρα καὶ ἀποσβέσεις οἰκοδομῶν, μισθοὶ ἀποθηκάρου καὶ βοηθῶν, φωτισμός, ἐπισκευαὶ κτλ. κτλ.). Εἰς τὸν ὀργανωτῆν — λογιστὴν ἐναπόκειται νὰ κρίνη τὴν σκοπιμότητα τούτου. Ἄλλως, ὁ λ/σμός νοεῖται περιλαμβάνων τὰ ἔξοδα ἀποθηκέυσεως (ἐν μέρει τουλάχιστον, δοθέντος ὅτι μέρος τούτων ἐμπλέκεται εἰς τὰ γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως).

● Τήρησις λ/σμοῦ:

+ ἀρ. 6. Γενικά ἔξοδα αγορῶν		2ον Πιστοῦται
1ον Χρεοῦται		1. Μὲ τὴν χρονικὴν τακτοποίησιν — (ἔξοδα προπληρωθέντα)
1. Μὲ τὰ πραγματοποιούμενα.	+ (ἔξοδα πληρωτέα)	Μερισμός, περιοδικὸς ἢ τέλους χρήσεως καὶ μεταφορὰ εἰς λ/σμούς:
2. Μὲ τὴν χρονικὴν τῶν τακτοποίησιν		α) Ἐκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων. (διὰ τὰ πωληθέντα)
		β) Ἐμπορεύματα - Stock (διὰ τὰ μένοντα)

Ἐγγραφαί:

Ἐκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων
ἀναλογοῦν % ἐπὶ τῶν πωληθέντων

Ἐμπορεύματα - Stock
ἀναλογοῦν % ἐπὶ τῶν μενόντων

εἰς Γενικά ἔξοδα αγορῶν¹
(καταλογισθέντα)

κατανομή βάσει τῆς τιμῆς κτήσεως (ἢ ἄλλως)

1. Εἰδικώτερον τὰ μένοντα κατὰ τὴν ἀπογραφὴν.
2. Αἱ λογιστικαὶ ὑπηρεσίαι ἀδιαφοροῦν διὰ τὰς ἐννοιολογικὰς διαστολάς. Οὕτω π.χ. ὁ ἐπιχειρῶν ταξίδιον εἰς τὸ ἔξωτερικὸν διὰ τὸν ἐν γένει ἀνεφοδιασμόν τῆς ἐπιχειρήσεώς του, πραγματοποιεῖ ἕνα γενικὸν ἔξοδον ἀγορᾶς. Ἐάν ὅμως κομίσῃ εἰκοσι ἠλεκτρικὰ φυγεία (τύπου X) δὲν πραγματοποιεῖ μήπως εἰδικὸν ἔξοδον ἀγορᾶς; Εἰς τὰ 99,9% τῶν περιπτώσεων τὸ ἔξοδον ἀγορᾶς ἔχει τὴν φύσιν τῆς ἀποθηκέυσεως, ἐάν πρόκειται περὶ περιοδικῆς ἐπιβαρύνσεως.
3. Ἡ γεν. ἐξ. ἀγ. καταλογισθέντα, ἐάν πρόκειται περὶ περιοδικῆς ἐπιβαρύνσεως, βάσει συντελεστοῦ (βλ. τ. α. σελ. 374).

● *Όργανωσις*. Πρωτοβάθμιος περιληπτικός, αναλυόμενος εις ιδιαίτερον άν. καθολικόν (έφ' όσον, κατά παρέκκλισιν ένταύθα, δέν άπορρέει έκ φύλλου μερισμοϋ, ώς λ/σμός όμαδοποιημένων έξόδων).

15 Δ/σμός **Ειδικά έξοδα πωλήσεων** (άρ. 7).

● *Περιεχόμενον*. Άφορᾶ τᾶ πραγματοποιούμενα, άλλα ούχι εις βάρος τών άγοραστών, χάριν —συνθηέστερον—της παραδόσεως τών έμπορευμάτων οϊον: έξοδα φορτώσεως, κόμιστρα, ασφάλιστρα, συνήθους ή ειδικής συσκευασίας άποστολής κτλ. Προϋπόθεσις είναι ή δυνατότης έξατομικεύσεως των, κατά είδος πωλουμένου (άνευ, βεβαίως, άκρας σχολαστικότητας).¹

● *Τήρησις λ/σμοϋ*:

+ άρ. 7. **Ειδικά έξοδα πωλήσεων** —

1ον Χρεούται	2ον Πιστοϋται
1. Μέ τα πραγματοποιούμενα και βαρύνοντα την έπιχείρησιν,	1. Μέ την χρονικήν των τακτοποίησιν — (έξοδα προπληρωθέντα) —
2. Μέ την χρονικήν των τακτοποίησιν + (έξοδα πληρωτέα)	2. Μεταφορά εις λ/σμόν: <i>Έκμετάλλευσίς έμπορευμάτων</i> .
<i>Έγγραφή:</i>	
<i>Έκμετάλλευσίς έμπορευμάτων εις Ειδικά έξοδα πωλήσεων</i>	.....

● *Όργανωσις*. Πρωτοβάθμιος περιληπτικός, αναλυόμενος εις ιδιαίτερον όναλ. καθολικόν ή—λόγω τοϋ μικροϋ άριθμοϋ τών ύπομερίδων—εις πολύστηλον γραμμικήν διάταξιν.

16 Δ/σμός **Γενικά έξοδα πωλήσεως** (άρ. 8).

● *Περιεχόμενον*. Ίσχύουν τᾶ λεχθέντα διά τόν λ/σμόν Γ. Ε. *Άγορών*. Συνήθεις ύπομερίδες είναι: δαπάναι χώρου πωλήσεων (ένοίκια, φωτισμός, άποσβέσεις κτλ.) διαφήμισις, έξοδα έκθέσεων, άμοιβαί άντιπροσώπων ή placiers, άποστολαί δειγματολογίων² κ.ά.

Άς παρατηρήσωμεν ότι τᾶ έξοδα ταϋτα γενόμενα χάριν τών τρεχουσών πωλήσεων βαρύνουν κυρίως την χρῆσιν έντός της όποίας πραγματοποιοϋνται. Παρά ταϋτα—όπως συμβαίνει και διά τᾶ λοιπά έμμεσα έξοδα (άγορας, διαχειρίσεως)—άφοροδν και τᾶς έπομέναις χρήσεις, κατ' άπροσδιόριστον βεβαίως ποσοστόν, διότι συμβάλλουν εις την δημιουργίαν μονίμου πελατείας, εις την έδραίωσιν της φή-

1. Έλέχθη ότι ή διαστολή από τᾶ Γενικά έξ. πωλήσεως χωρεί, πρακτικώς, κατά προσέγγισιν.

2. Αί άπώλειαι έξ άφερεγγύων πελατῶν όρθότερον είναι νά βαρύνουν τᾶ χρηματοπιστωτικά έξοδα.

μης και εις την διαμόρφωσιν τῆς *ὑπεραξίας τῆς ἐπιχειρήσεως* (fonds de commerce, goodwill). Πρόκειται, μέχρι σημείου τινός, περί ἐξόδων *πολυετούς* ἀποδόσεως. Τοῦτο σημαίνει ὅτι *ποσοστόν τι*, ποικίλλον κατὰ περίπτωσιν, δεόν νά μεταφέρεται εις τὴν ἐπομένην χρῆσιν, εἴτε ἐνσωματούμενον καὶ βαρῶνον τὸ κόστος τῶν μενόντων, εἴτε καὶ ὡς (οἰονεῖ) μεταβατικὸς λ/σμός προπληρωθείσης δαπάνης.¹

● *Τήρησις λ/σμοῦ:*

+ ἀρ. 8. Γενικά ἔξοδα πωλήσεων	
1ον Χρεοῦται	2ον Πιστοῦται
1. Μὲ τὰ πραγματοποιούμενα.	1. Μὲ τὴν χρονικὴν τῶν τακτοποιῶν — (ἔξοδα προπληρωθέντα)
2. Μὲ τὴν χρονικὴν τῶν τακτοποιῶν (+) (ἔξοδα πληρωτέα)	Περιοδικὸς ἢ ἐτήσιος μερισμὸς.
	2. Μεταφορὰ εἰς λ/σμούς:
	α) <i>Ἐκμετάλλουσις ἔμπορευμάτων</i> (διὰ τὰ πωληθέντα)
	β) <i>Ἐμπορεύματα - Stock</i> (διὰ τὰ μένοντα)

Ἐγγραφή:

<i>Ἐκμετάλλουσις ἔμπορευμάτων</i> Κατ' ἀναλογίαν 80%	800		
<i>Ἐμπορεύματα - Stock</i> Κατ' ἀναλογίαν 20%	200		
εἰς Γενικά ἔξοδα πωλήσεων καταλογισμὸς τούτων ²			1.000

● *Ὁργάνωσις.* Πρωτοβάθμιος περιληπτικὸς, ἀναλυόμενος εἰς ἴδιαιτερον ἀν. καθολικόν.

17 *Δ/σμός Γενικά ἔξοδα διοικήσεως* (ἀρ. 9).

● *Περιεχόμενον.* Ὅφειλε νά ἀφορᾷ ἀποκλειστικῶς τὰ ἔξοδα τὰ γινόμενα χάριν τῆς διαχειρίσεως³, ἥτοι: γενικά ἀσφάλιστρα, ἀπο-

1. Ὅστις θὰ μεταφερθῇ εἰς τὸν λ/σμόν ἐκμεταλλεύσεως ἐντὸς τῆς ἐπομένης χρήσεως.

2. Ἡ συνήθης βᾶσις μερισμοῦ: μέση ἀρχικὴ τιμὴ κτήσεως $\left\{ \begin{array}{l} \text{πωληθέντων} \\ \text{μενόντων} \end{array} \right.$

εἶναι ἐνταῦθα ὑπερβολικὴ, διότι καθ' ὑπόθεσιν τὰ τοιαῦτα ἔξοδα γίνονται κατ' ἐξοχὴν χάριν τοῦ κύκλου ἐργασιῶν τῆς χρήσεως. Προτιμότερον εἶναι ὅπως ἡ ἐπιβάρυνσις τῶν μενόντων ἀποτιμᾶται εἰς % (5—10 % κτλ.) τοῦ συνόλου τῶν ἐξόδων, κατ' ἐκτίμησιν τῶν πραγματικῶν συνθηκῶν.

3. Ὁ Μ. Kinsley διακρίνει τὰ γεν. διοικητικὰ ἔξοδα ἀπὸ τὰ γεν. ἐπιχειρηματικὰ ἔξοδα, εἰς τὰ ὁποῖα ἐμπέτουν ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος ἢ ὠρισμένων προσόδων, αἱ ποινικαὶ ρῆτραι, συνεισφοραὶ διάφοροι κλπ.

Βλ. MC-KINSEY: *Managerial Accounting*. Τομ. I, σελ. 192. Chicago 1924.

J. PASDERMADJIAN: *Les frais généraux*, Genève 1950.

σβέσεις χώρων καὶ ἐπίπλων - σκευῶν διοικήσεως, μισθοῦς καὶ ἐργο-
δοτικὰς εἰσφορὰς διοικ. προσωπικοῦ, ταχυδρομικά, δικαστικά, φό-
ρους - τέλη κτλ. Ἐφ' ὅσον ὁ λ/σμός δὲν καταρτίζεται βάσει *φύλλον*
μερισμοῦ τῶν πάσης φύσεως ἐξόδων (βλ. σελ. 365) ἀλλὰ λειτουργεῖ
ἐξ ὑπαρχῆς ὡς τοιοῦτος, μοιραία ἀποβαίνει ἡ σύμμειξις τοῦ περιεχο-
μένου του πρὸς τοὺς λοιποὺς λ/σμοὺς ἐμμέσων ἐξόδων (ἀγορᾶς,
πωλήσεως, χρηματοπιστωτικῶν)¹. Προσπάθεια ὅθεν θὰ καταβληθῇ
ὅπως τὸ κακὸν περιορισθῇ εἰς τὸ ἐλάχιστον².

• *Ἀπόφεις Κώδικος Φ. Σ'*. Συμφώνως πρὸς τὸ ἄρθρ. 7, ὁ ἐπιτη-
δευματίας Δ' κατηγορίας ὀφείλει νὰ τηρῇ λ/σμοὺς περιληπτικούς,
ἰδιαίτερον ἀναλ. καθολικὸν ἢ καταστάσεις :

— διὰ τὰς *ἀμοιβὰς προσωπικοῦ* (μὲ ἀνάλυσιν διὰ μισθοῦς, ἡ-
μερομίσθια, ἐπιδόματα, ἀποζημιώσεις καὶ πάσης φύσεως ἀποδοχάς.

— διὰ τὰς *ἀμοιβὰς τρίτων* (μὲ ἀνάλυσιν διὰ τοὺς τόκους, προ-
μηθείας, ἐνοίκια καὶ λοιπὰς παροχὰς πρὸς τρίτους).

— διὰ τὰ *γενικὰ ἔξοδα* (προφανῶς : διαχειρίσεως) μὲ ἀνάλυσιν
διὰ τὰ τηλεγραφικά, τηλεφωνικά κτλ., ἀξίαν ἠλεκτρικοῦ ρεύματος,
ὕδατος, ἐξ. καθαριότητος, κτλ.

— διὰ τοὺς *φόρους* ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου καὶ ὑπὲρ τρίτων, μὲ
ἀνάλυσιν τούτων.

Ἡ τοιαύτη ἀνάμικτος κατάταξις τῶν ἐξόδων (οὔτε κατ' εἶδος,
οὔτε κατὰ προορισμὸν) ἐπεβλήθη ἀποκλειστικῶς χάριν διευκολύν-
σεως τοῦ φορολογικοῦ ἐλέγχου (τῶν ἀμειβομένων) καὶ δὲν ἐξυπηρε-
τεῖ τὰς ἐπιχειρήσεις. Κατόπιν τούτου διανοίγονται δύο δυνατότητες :

— εἴτε ἡ ἐπιχειρήσις θὰ ἀνοίξῃ τοὺς ἀνωτέρω τέσσαρας περι-
ληπτικούς λ/σμοὺς (καὶ τὰ ἀντίστοιχα ἀναλ. καθολικά) ἀλλὰ τότε
θὰ ἀνακατατάσσει τὰς ὑπομερίδας (καὶ τὰ κονδύλια τούτων), ἵνα
σχηματίσει, ἐκ τῶν ὑστέρων, τοὺς ἐνδεδειγμένους λ/σμοὺς ἐξόδων
κατὰ προορισμὸν : ἐξ. ἀγορῶν, πωλήσεων, διοικήσεως κτλ.

— εἴτε, ἀκολουθοῦσα τὴν ἀντίθετον ὁδόν, θέλει τηρήσει ἀπ'
εὐθείας τούτους, συντάσσουσα—κατὰ μῆνα ἢ τρίμηνον—καταστά-
σεις, συμφώνως πρὸς τὰς ὡς ἄνω κατηγορίας τοῦ κώδικος.

1. Τοῦτο συμβαίνει καὶ εἰς τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον, λόγῳ τῆς προομαδο-
ποιήσεως τοῦ λ/σμοῦ τούτου (βλ. σχ. σελ. 169).

2. Δὲν ἐξενίσθημεν διόλου διαπιστώσαντες ὅτι εἰς μεγάλην, μεγίστην, ἐπιχει-
ρησὴν διαχειρίσεως εἰδῶν τοῦ δημοσίου, αἱ φύραι τούτων ἐφέροντο... μεγαλοπρεπῶς
εἰς τὰ ἔξοδα... διοικήσεως! Ἴδου αἱ συνέπειαι τῆς «Ἐμπορικῆς» καταστιχογραφίας.

● Τήρησις λ/σμοῦ :

+

άρ. 9. Γενικά έξοδα διοικήσεως

1ον Χρεοῦται

1. Μὲ τὰ πραγματοποιούμενα.
2. Μὲ τὰ δεδουλευμένα.
(πιστώσει έξόδων πληρωτέων)

2ον Πιστοῦται

1. Μὲ τὰ μὴ δεδουλευμένα.
(χρεώσει προπληρωθέντων έξόδων)
- Περιοδικὸς ἢ ἐτήσιος μερισμὸς**
2. Μεταφορὰ εἰς λογαριασμοὺς :
 - α) Ἑκμετάλλεοις ἔμπορευμάτων
(ἀναλόγως τιμῆς κτήσεως πωληθέντων)
 - β) Ἑμπορεύματα - Stock
(ἀναλόγως τιμῆς κτήσεως μενόντων)

● Ὁργάνωσις. Πρωτοβάθμιος περιληπτικός, περιλαμβάνων εἰς τὰς ὑπομερίδας του καὶ τοὺς ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ. προβλεπομένους λ/σμοὺς.

10 Δ/σμός Χρηματοπιστωτικὰ έξοδα (άρ. 10).

● Περιεχόμενον. Ἄφορᾷ τόκους δανείων καὶ τοκόσημα βαρύνοντα συμβατικῶς τὴν ἐπιχειρησιν, τόκους καὶ προμηθείας δι' ἀνοίγματα πιστώσεων έξωτερικοῦ ἢ ἐσωτερικοῦ, προεξοφλήματα καὶ εἰσπρακτικὰ γραμματίων, έξοδα συστάσεως δανείων ἐπ' ἐνεχύρω ἢ ὑποθήκη καὶ πᾶν συναφὲς πρὸς τὸ κόστος χρησιμοποίησεως ξένων κεφαλαίων. Ἔτι δέ : ταμιακὰς ἐκπτώσεις χορηγουμένας, ἀπωλείας ἐξ ἐπίσφαλων ἀπαιτήσεων, παρὰ τὴν συνάφειαν τούτων πρὸς τὰ έξοδα συναλλακτικῆς φύσεως.

Τὸ ἀληθὲς εἶναι ὅτι ὁ χειρισμὸς τοῦ λ/μοῦ τούτου δὲν εἶναι ἀνεξάρτητος τοῦ ἀντιστοίχου λ/σμοῦ Χρηματοπιστωτικὰ πρόσδοι, πρὸς έξεύρεσιν τοῦ καταλογιστέου ὑπολοίπου, εἰς τὸ ὁποῖον δέον νὰ συνυπολογίζηται καὶ ὁ τόκος τοῦ ἴδιου κεφαλαίου¹. Τὸ ὄλον ζήτημα χρῆζει εὐρείας ἀναπτύξεως. Ἐνταῦθα υἱοθετοῦμεν τὴν λύσιν τοῦ γαλλ. Λογιστικοῦ Σχεδίου.

● Τήρησις λ/σμοῦ :

+

άρ. 10. Χρηματοπιστωτικὰ έξοδα

1ον Χρεοῦται

1. Μὲ τὰ πραγματοποιούμενα.
2. Μὲ τὰ δεδουλευμένα
(πιστώσει έξόδων πληρωτέων)

2ον Πιστοῦται

1. Μὲ τὰ μὴ δεδουλευμένα
(χρεώσει προπληρωθέντων έξόδων)
2. Μεταφορὰ εἰς λογαριασμὸν
Ἑκμετάλλεοις ἔμπορευμάτων
(ἀπλοποιημένη λύσις)

1. Ὡς προσθέτου ὑπολογιστικῆς δαπάνης (charge supplétive, oneri figurativi, Zusatzkosten). Ἡ μὴ φορολογικὴ ἀναγνώρισις τοῦ κονδυλίου τούτου τυγχάνει ἐνταῦθα ἀδιάφορος.

Έγγραφή :

Έκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων
 εἰς Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα
 (ἀπλοποιημένη, ἀνακριβῆς λύσις)

● Ὁργάνωσις. Πρωτοβάθμιος περιληπτικός, ἀναλυόμενος εἰς ἴδιαι-
 τερον καθολικόν.

19 Δ/σμός Πωλήσεις (άρ. 11).

● Περιεχόμενον. Τί ἐννοοῦμεν ὡς πωλήσεις; Τό νομικόν γεγονός
 τῆς μεταβιβάσεως κυριότητος [διαπιστούμενον κυρίως διά τῆς ἐκδό-
 σεως τιμολογίου], ἢ τήν de facto παράδοσιν, ὅπερ διάφορον; Δοθέν-
 τος ὅτι ὁ Κώδιξ Φ. Σ. ἀξιοῖ ἀφ' ἑνός ἄμεσον ἐνημέρωσιν τοῦ Βιβλίου
 πωλήσεων,¹ συνάμα δέ ἀπόλυτον ἀριθμητικόν συντονισμόν πρὸς τὸ
 καθολικόν ἀποθήκης, προκύπτει ἡ ἀνάγκη ἐξευρέσεως λογιστικῆς
 λύσεως, ὡσάκις εἰς τὴν πρᾶξιν ἀναφέεται ἕτεροχρονισμός μεταξὺ
 τιμολογήσεως καὶ παραδόσεως. Δύο εἶναι αἱ δυναταὶ περιπτώσεις :

— προηγῆται ἡ τιμολόγησις καὶ καθυστερεῖ ἡ παράδοσις. Τὸ
 τιμολόγιον θέλει καταχωρηθῆ κανονικῶς εἰς τὸ Βιβλίον πωλήσεων,
 θέλουσιν δέ πιστωθῆ αὐθημερόν αἱ σχετικαὶ ὑπομερίδες τοῦ καθολ.
 ἀποθήκης. Συγχρόνως ὁμοίως πρέπει νὰ κινηθοῦν (διά τοῦ ἀναλ. ἡμε-
 ρολ. *Λιμύρων πράξεων*) δύο λ/σμοὶ τάξεως :

Ἐμπορεύματα τρίτων
 πρὸς παράδοσιν

Δικαιούχοι
 ἐμ/των παραδότην

Ὁ πρῶτος λ/σμός δύναται νὰ ἐξυπηρετηθῆ, πρὸς ἀποφυγὴν τῆ
 ρήσεως εἰδικοῦ καθολικοῦ, ὑπὸ καταστάσεως (ἐμπορ. τρίτων) συντασ-
 σομένης καὶ αἰτιολογουμένης βάσει διπλοτύπου τοῦ ἀποραδότου
 τιμολογίου. Λύσις κάπως δυσχερῆς, διασφαλίζουσα ὁμοίως τὸ ἀδιάβλη-
 τον τῶν βιβλίων, συμφωνούντων πρὸς τὰς ἐν τῇ ἀποθήκῃ ποσότητας².

1. Δηλ. Ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου πωλήσεων.

2. Εὐχερεστερά ἐμφανίζεται ἡ τήρησις τοῦ βιβλίου πωλήσεων, ὡς ἑξῆς :

				Πωλή- σεις (1)	Παραδο- θέντα (2)	Πρὸς παράδοσιν (3)	Παρατηρήσεις (4)
Ἰουλίου	15	..... τιμολ.	319	10.000	10.000	-	
"	"	.....	320	23.000	23.000	-	
"	"	.....	321	17.000	—	17.000	
"	"	.....	322	35.000	35.000	-	
"	"	.....	323	26.000	—	26.000	
"	"	.....	324	19.000	19.000	-	

Τὸ Καθολικόν ἀποθήκης θὰ πιστοῦται βάσει τῶν στηλῶν 2 καὶ 4.

— προηγείται ή παράδοσις βάσει ζυγολογίου ή μετρολογίου, καθυστερεί όμως ή τιμολόγησις.

Ἡ ἄμεσος ἐνημέρωσις τοῦ καθολικοῦ ἀποθήκης παρουσιάζει δυσκολίας ἐλλείπει ποσοῦ δραχμῶν. Διάφοροι λύσεις εἶναι δυναταί. Ἡ ἀπλουστερά τούτων εἶναι ἡ τήρησις ειδικῆς καταστάσεως (εἰς φύλλα ή βιβλίον, ὑποκειμενα εἰς προκαταβολικὴν θεώρησιν ὑπὸ τοῦ οἴκ. ἐφόρου).

Κατάστασις παραδόσεως
(πρὸς τιμολόγησιν)

Χρονολογία	Δελτίον ἐξαγωγῆς ἀποθήκης	Εἶδος	Συσκευασία	Ποσότης	Μεταφορικὸν μέσον	Παραλήπτης	Χρονολογία τιμολογήσεως καὶ ἐνημερώσεως ἀποθήκης

• Τήρησις λ/σμοῦ :

ἀρ. 11. Πωλήσεις

+

2ον Χρεοῦται

Περιοδικῶς καὶ τέλος χρήσεως :

1. Μὲ τὰς ἐπιστροφὰς πωλήσεων.
2. Μὲ τὰς χορηγουμένας ἐκπτώσεις (ἐκδοχὴ ὅτι συνιστοῦν ἀφαιρετικὸν στοιχείον ἐσόδων).

πιστώσει τῶν οἰκείων λ/σμῶν

3. Μεταφορὰ ὑπολοίπου εἰς λογαριασμὸν
*Κιμετάλλευσις ἔμπορευμάτων

1ον Πιστοῦται

1. Μὲ τὰς τρεχοῦσας τιμολογήσεις πρὸς τρίτους, ἐξηρημένως ἐπιχειρήσεις (filiales) κτλ. εἴτε ἀναλυτικῶς, εἴτε συγκεντρωτικῶς (κατὰ μῆνα, κτλ.), ἐφ' ὅσον τηρεῖται ἀναλ. ἡμερολόγιον πωλήσεων.
2. Μὲ τὰς πριμοδοτήσεις? (ἐξαγωγικοῦ ἐμπορίου) ή ἕτερα συναφῆ ὠφελήματα.

*Εγγραφαί :

Πωλήσεις	.....	.....
εἰς Ἐπιστροφὰς πωλήσεων	.....	.....
» Ἐκπτώσεις χορηγουμένας	.....	.....
Πωλήσεις	.....	.....
εἰς Ἐκμετάλλευσιν ἔμπορευμάτων	.....	.....
*Εξίσεσις λογαριαμοῦ	.....	.....

1. *Οχι ὁμως πρὸς ὑποκαταστήματα, διότι δὲν συντρέχει μεταβίβασις κυριότητος, ἀλλὰ ἐσωτερικὴ διακίνησις ἀξιών.

Βλ. καὶ Ν. ΤΟΤΙΝ : Ἡ φορολογία κύκλου ἐργασιῶν, σελ. 57, Ἀθῆναι 1950.

2. Αἱ ἐπιχορηγήσεις ἐξαγωγῆς (primes) συνιστοῦν, κατ' οὐσίαν, ἀναπόσπαστον τμήμα τῆς τιμῆς πωλήσεως. Ἄνευ τῆς τιαύτης συναλλαγματικῆς προσαρμογῆς θὰ ἔματαιοῦτο ἡ συναλλαγή. Τεχνικῶς προτιμητέα εἶναι ἡ ἀπ' εὐθείας ἐγγραφή εἰς τὸν λ/σμὸν Ἐκμετάλλευσιν ἔμπορευμάτων, ἐφ' ὅσον ἡ πριμοδότησις δὲν ἐμφανίζεται ἐπὶ τοῦ τιμολογίου, ἀλλὰ πραγματοποιεῖται κατὰ τὸν διακανονισμὸν διὰ τοῦ Κληροικῆ ἢ ἄλλως.

● *Όργανωσις*. Πρωτοβάθμιος, ἐνημερούμενος—κατὰ κανόνα—συγκεντρωτικῶς καθ' ἑβδομάδα ἢ μῆνα, ἐφ' ὅσον τηρεῖται ἀναλυτικὸν Βιβλίον πωλήσεων. Ἐνίοτε τυγχάνει σκόπιμος ἡ διαστολὴ εἰς δύο ἢ τρεῖς λ/σμούς (πρωτοβαθμίους): *Πωλήσεις εἰδῶν ἐγχωρίων* ἢ *ἐξωτερικοῦ*, εἴτε ἡ διαστολὴ τούτων εἰς τὸν ἐνιαῖον λ/σμόν, ἔχοντα πολύστηλον διάταξιν.

Παρέχει τὸ μεγαλύτερον μέρος τῶν πιστώσεων τοῦ Καθολικοῦ ἀποθήκης (ἀλλὰ ὄχι τὸ σύνολον, λόγῳ ἐξαγωγῆς πρὸς ὑποκαταστήματα, πρὸς ἐνεχυρίασιν κτλ.).

20 Δ/σμός Ἐπιστροφῶν πωλήσεων (ἀρ. 12)

● *Περιεχόμενον*. Ἀφορᾷ τὰ ἐπιστρεφόμενα ὑπὸ πελατῶν, εἴτε ἰδίαις αὐτῶν δαπάναις, εἴτε εἰς βάρος τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅποτε ἀνακύπτουν τὰ ἐξετασθέντα ἤδη ἐν σελ. 373 ζητήματα, μὲ ἀναλόγους λύσεις.

Μὲ τὴν ἀξίαν τῶν ἐπιστρεφομένων δύναται βεβαίως νὰ χρεωθῇ ὁ λ/σμός *Πωλήσεις*, προτιμητέα εἶναι ἐντούτοις ἡ παρεμβολὴ τοῦ διαμέσου τούτου λ/σμοῦ¹

● *Τήρησις λ/σμοῦ*:

ἀρ. 12. Ἐπιστροφῶν πωλήσεων

1ον Χρεοῦται	2ον Πιστοῦται
1. Μὲ τὰ ἐπιστρεφόμενα ὑπὸ τῶν πελατῶν (εἰς τὴν τιμολογηθεῖσαν τιμὴν κτλ.).	1. Μεταφορὰ εἰς τὸν λ/σμόν Πωλήσεις.

Ἐγγραφή: ἐξόδη ἐνωτέρω.

21 Δ/σμός Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι (ἀρ. 13).

● *Περιεχόμενον*¹. Ἰσχύουσαν ἀντιστοιχῶς τὰ λεχθέντα ἐν σελ. 374.

1. Ἡ ἐμφάνισις του εἰς τὰ μηνιαία ἰσοζύγια ἐφιστᾷ τὴν προσοχὴν τῶν διοικούντων, ἐξετάζεται ἡ σημασία τοῦ ποσοῦ, ἐρευνῶνται τὰ αἷτια τῶν ἐπιστροφῶν κτλ. Ἴδου ἀκριβῶς ἡ ὀργανωτικὴ σημασία τῶν διαμέσεων λ/σμῶν (βλ. σελ. 229).

2. Ἐπὶ τοῦ χειρισμοῦ τούτων ὡς ἐξόδων κοστολογησίμων, ὡς ἀφαιρετικῶν στοιχείων εὐόδων, ἢ χρηματοπιστωτικῶν ἐξόδων βλ. L. GOMBERG: La doctrine de la Comptabilité (κτλ.) σελ. 62, Genève 1937. κ. SCHMALTZ: Betriebsanalyse, σελ. 54, Stuttgart 1929. M. PAUWELS: Analyse de l'exploitation, σελ. 183, Bruxelles. A. HOFFMANN: Wirtschaftslehre der kaufmännischen Unternehmung, σελ. 776, Leipzig 1932. M. KINSEY: Managerial Accounting, τομ. I, σελ. 179, Chicago 1924. A. HOLMES: Advanced Accounting, σελ. 275, Chicago 1947. H. FINNEY: Principles of Accounting (Introductory) σελ. 381, N. York 1948.

● Τήρησις λίσμοῦ :

+

ἀρ. 13.

Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι

1ον Χρεοῦται

1. Μὲ τὰς χορηγούμενας πρὸς τοὺς ἀγοραστάς ἐκπτώσεις.
2. Τέλος χρήσεως : Χρονικὴ τακτοποίησης.

2ον Πιστοῦται

1. Μεταφορὰ εἰς λογαριασμοῦς :
 - α) Πωλήσεις. Ἐπὶ τῇ ἐκδοχῇ ὅτι συνιστᾷ μείωσιν τῶν πωλήσεων. Λύσις περιπτωσιακῆ.
 - β) Ἐκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων. Ἐπὶ τῇ ἐκδοχῇ ὅτι συνιστᾷ δαπάνην ἐκμετάλλευσως (Ἐνδεχομένως μεταφορὰ εἰς τὰ Γενικά ἔξοδα πωλήσεως καὶ ἐκείθεν εἰς Ἐκμετάλλευσιν ἐμπορευμάτων). Λύσις γενικῶς ὀρθή¹.
 - γ) Ἀποτελέσματα χρήσεως. Ἐπὶ τῇ ἐκδοχῇ ὅτι συνιστᾷ ἀποτελεῆς χρηματοοικονομικόν ἔξοδον. Λύσις ἐνδεχομένως ὀρθή.

22 Διόμοις Διαφοραὶ Ἀπογραφῆς (ἀρ. 14).

● Περιεχόμενον. Ἀφορᾷ τὰς ποσοτικὰς διαφορὰς τὰς διαπιστούμενας περιοδικῶς ἢ ἐτησίως, δι' ἀπογραφῆς² (ἐξωτερικῆς) καὶ ὀφειλομένης εἰς φυσικὰς ἀπομειώσεις (φύρας), διαφορὰς ζυγισμοῦ, καταστροφὰς, ὑπεξαιρέσεις, ὑγροσκοπικὰς ἐπιδράσεις κτλ. Οὐχ' ἦττον δύναται νὰ ἀφορᾷ καὶ ποιοτικὰς ἀπαξιώσεις³ (ἀσχέτους πρὸς τὴν ἀγορασίαν γενικὴν ὑποτίμησιν⁴ ἢ ὑπερτίμησιν τοῦ εἴδους) καὶ μὴ συνεπαγομένης μεταβολὴν τῆς ποσότητος.

Τὰ καταφανῶς ἀνωμάλου ἐκτάσεως κονδύλια ὀρθὸν εἶναι, λογιζόμενα ὡς οὐδέτεροι δαπάναι, νὰ βαρύνουν τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

● Τήρησις λίσμοῦ :

±

ἀρ. 14.

Διαφοραὶ ἀπογραφῆς

±

ΧΡΕΟΥΤΑΙ :

Περιοδικῶς καὶ ἐτησίως

1. Μὲ τὰ διαπιστούμενα ἑλλείμματα⁵ πισταῖσι λογαριασμοῦ Ἐμπορεύματα-Stock.

ΠΙΣΤΟΥΤΑΙ :

Περιοδικῶς καὶ ἐτησίως.

1. Μὲ τὰ διαπιστούμενα πλεονάσματα χρεώσεσι λογαριασμοῦ Ἐμπορεύματα - Stock.

Μεταφορὰ ὁποῖοῦπο εἰς λογαριασμοῦν Ἐκμετάλλευσις Ἐμπορευμάτων.

1. Τοῦτο δύναται νὰ ὑποστηριχθῇ βασίμως, ὡσάκις διὰ τῆς ἐκπτώσεως ἀποσβῶνται ἢ μετριάζονται ἄλλαι κοστολογήσιμοι δαπάναι, ὡς ἔξοδα διαφημίσεως, ἀπώλειαι ἐξ ἐπισηφῶν πελατῶν, εἰσπρακτικὰ (κτλ.) γραμματίων, δικαστικὰ ἔξοδα κτλ.

2. Bonis et malis d'inventaire.

3. Βλ. καὶ Α. MARTIN: Comptabilité analytique d'exploitation σελ. 192, Paris 1948.

4. Ὁρθὴ ἢ ἀπόφασις Ε.Ε.Ε. Ἀθηνῶν ἀρ. 3901/53, δεχθεῖσα ὑποτίμησιν (κυριολεκτικῶς : μείωσιν τιμῆς λόγω ἀπαξιώσεως, (decote) ἐπὶ ὑποτιμηθέντων ἤδη, εἰς προγενεστέρως ἀπογραφὰς, ἐμπορευμάτων.

5. Ἐν ἀπολύτῳ ἀδυναμία πραγματικῆς ἀπογραφῆς λόγω μεγάλης διασπορᾶς,

'Εγγραφαί :

Διαφοραί άπογραφής	1.000	
εις 'Εμπορεύματα - Stock		1.000
α		
β		
'Εμπορεύματα - Stock	300	
α		
β		
εις Διαφοράς άπογραφής		300

• **Όργανώσεις.** Σκόπιμος ή σύνταξις καταστάσεως έμφαινούσης τας διαφοράς (ποσοτικάς) κατ' είδος και αίτίαν, χάριν όρθολογισμού της καταπολεμήσεως αύτων.

23 Διαιρέσις Διαφοραί επί Συναλλάγματος' (άρ. 15).

• **Περιεχόμενον.** 'Η συναλλασσομένη μετά τοῦ έξωτερικοῦ έμπορικῆ έπιχειρήσις πραγματοποιεῖ διαφοράς συναλλαγματικῆς τιμῆς (έπωφελεῖς ή δυσμενεῖς) κατά τόν διακανονισμόν ύποχρεώσεων (ή άπαιτήσεων της) εις ξένον νόμισμα.

Εισαγωγεὺς διακανονίζων φορτωτικά έγγραφα, άμα τῆ άφίξει των, δι' άποδοχῆς τριμήνου συναλλαγματικῆς £ 500, τιμολογεῖ τά εισαχθέντα εις τὴν τρέχουσαν τιμὴν £, έστω 80.000, δηλ. $500 \times 80.000 = 40.000.000$. 'Εάν κατά τὴν έξόφλησιν τῆς συναλλαγματικῆς (ή γενικώτερον τῆς άνοιγέλισης τραπεζικῆς πιστώσεως) πληρώση πρὸς δρ. 82.000 τὴν £, θέλει προκύψει εις βάρος αὐτοῦ χρεωστικὴ διαφορά έκ £ $500 \times 2000 = 1.000.000$. Τὸ αντίθετον βεβαίως προκειμένης άπαιτήσεως έξαγωγέως.

Δοθέντος ότι ἡ έμπορικὴ έπιχειρήσις δέν εἶναι, κατ' άρχῆ', κερδοσκοπὸς επί τοῦ συναλλάγματος, αἱ χρεωστικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ συνιστοῦν άναμφισβήτητον στοιχείον κόστους, (μάλλον λογιστικὴν άποκατάστασιν) τῆς τιμολογιακῆς τιμῆς τοῦ έμπορεύματος αἱ δέ πιστωτικαὶ έλάττωσιν αὐτῆς².

άπροσεγγίστων όγκων (ξύλεία, γαιάνθρακες κύτους, σωροὶ σιτηρῶν κτλ.) αἱ διαφοραὶ άπογραφῆς λογίζονται βάσει συντελεστώων: Άποξηράνωσεως, έξεταμίσεως κτλ.

1. Δέν πρόκειται ένταῦθα περί τυπικῶν διαφορῶν όφειλομένων εις τὴν τήρησιν τῶν λ/σμῶν εις ξένον νόμισμα, κατά τὴν μέθοδον τοῦ λογιστικοῦ Ισοτίμου. 'Επί τούτου βλ. Μέρος Τρίτον.

2. Τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον κατατάσσει τὰς Συν. διαφοράς εις τὰ Χρηματοπιστωτικά έξοδα (καὶ έσοδα) μέσω δέ τούτων τὰς μεταφέρει εις τὴν Γενικὴν 'Εκπέλλουσιν. Νομίζομεν ότι τὰ κλαδικὰ σχέδια (εἰσαγωγέων - έξαγωγέων) δικαιούνται νά υἰοθετήσουν διάφορον χειρισμόν.

Κατά ταύτα αἱ χρεωστικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ ἔχουν τὴν θέσιν των (περιοδικῶς ἢ τελικῶς) εἰς χρέωσιν τοῦ λ/σμοῦ Ἐμπορευμάτων, αἱ δὲ πιστωτικαὶ εἰς πίστωσιν αὐτοῦ (ὡς θετικὰ ἢ ἀρνητικὰ στατικά τοῦ λ/σμοῦ τούτου).

Λόγῳ ἐν τούτοις τοῦ ἑτεροχρονισμοῦ τῆς ἐμφάνισεώς των καὶ τῶν ἐντεθθεν δυσχερειῶν εἶναι πρακτικώτερον νὰ μεταφέρονται (καὶ διὰ τὸ ὑπόλοιπον τοῦ λ/σμοῦ) εἰς τὴν Ἐκμετάλλευσιν Ἐμπορευμάτων.

● Ἐπισημ. Κώδικος Φ. Σ. 1 Ἐν καὶ οὗτος ἀναφέρεται εἰς δάνεια πολυετοῦς ἀπροσβέσεως καὶ οὐχὶ εἰς μεμονωμένας καὶ περαιωμένας δοσοληψίας², ἐρμηνευτικῶς ἐν τούτοις καὶ κατόπιν τοῦ ὑπ' ἀριθ. Λ 12254/1953 ἐγγράφου τοῦ Ὑπ. Οἰκονομικῶν φρονούμεν διὰ αἱ χρεωστικαὶ συναλλ. διαφοραὶ δύνανται νὰ ἐνσωματωθοῦν, ὡς στοιχεῖον κόστους, εἰς τὸν λ/σμόν Ἐμπορευμάτων, ὡς καὶ εἰς τὴν Ἐκμετάλλευσιν Ἐμπορευμάτων.

● Τήρησις λ/σμοῦ (γενικώτερον):

ἀρ. 15. **Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ**

ΧΡΕΟΥΤΑΙ:	ΠΙΣΤΟΥΤΑΙ:
<p>1. Μὲ τὰς προκυπούσας κατὰ τὴν ἐξόφλησιν:</p> <p>α' ὑποχρέωσεων, εἰς τιμὴν μεγαλύτεραν</p> <p>β' ἀπαιτήσεων, εἰς τιμὴν μικρότεραν</p> <p>τῆς ἀναγραφομένης εἰς τὸν προσωπικὸν λ/σμόν.</p> <p>2. Περιοδικῶς ἢ τελικῶς, τὰ ἀνωτέρω ποσὰ μεταφέρονται, κατὰ περίπτωσιν:</p> <p>— εἰς χρέωσιν Ἐμπορευμάτων</p> <p>— εἰς χρέωσιν Πωλήσεων</p>	<p>1. Μὲ τὰς προκυπούσας κατὰ τὴν ἐξόφλησιν:</p> <p>α' ὑποχρέωσεων, εἰς τιμὴν μικρότεραν</p> <p>β' ἀπαιτήσεων, εἰς τιμὴν μεγαλύτεραν</p> <p>τῆς ἀναγραφομένης εἰς τὸν προσωπικὸν λ/σμόν.</p> <p>2. Περιοδικῶς ἢ τελικῶς, τὰ ἀνωτέρω ποσὰ μεταφέρονται, κατὰ περίπτωσιν:</p> <p>— εἰς πίστωσιν Ἐμπορευμάτων</p> <p>— εἰς πίστωσιν Πωλήσεων</p>

Πρακτικῶς δεκτὴ λύσις, διὰ τὴν πλειονότητα τῶν λογιστηρίων, εἶναι ἡ μεταφορὰ τοῦ ὑπολοίπου εἰς βάρος ἢ ὄφελος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως Ἐμπορευμάτων.

● Παρατηρήσεις. Ὅρθῃ εἶναι ἡ τήρησις δύο λ/σμῶν (Συναλλ. Διαφοραὶ—δαπάναι, Συναλλ. Διαφοραὶ—πρόσοδοι) καὶ ὁ χειρισμὸς ἐκάστου τούτων αὐτοτελῶς. Οὕτω μόνον ἀποφεύγεται καὶ ἡ συμπηφιστικὴ μεταφορὰ εἰς τὴν ἐκμετάλλευσιν μόνον τοῦ ὑπολοίπου.

1. Τὸ ὅλον θέμα τῆς τηρήσεως τῶν εἰς ἕνα νομίσματα λ/σμῶν καὶ τὴν, κατὰ τὸν Κώδικα, ρύθμισιν τῶν προκυπούσων συναλλαγματικῶν διαφορῶν, ἐξετάζομεν ἐν ἐκείνῃ εἰς τὸ Γ' Μέρος τοῦ συγγράμματος τούτου.

2. Διὰ τὰς ὁποίας, θελαδὴ, δὲν ἐκκρεμεῖ ἀπαιτήσεις ἢ ὑποχρέωσις ἀποτιμητέα εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

3. Βλ. σελ. 174 περὶ θετικῶν καὶ ἀρνητικῶν στοιχείων τῆς κυκλοφορίας.

23 Δίσμος Ἐκμετάλλευσις Ἐμπορευμάτων (άρ. 16).

● *Περιεχόμενον.* Συνιστᾷ τὴν σπονδυλικὴν στήλην τῆς ἐμπορικῆς Λογιστικῆς καὶ ἀφορᾷ τὴν, κατὰ τὸν ὀρθολογικώτερον δυνατὸν τρόπον, συσχετίσιν τῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων τῆς ἐπιχειρήσεως¹ (καὶ ἐφ' ὅσον ταῦτα ἀνάγονται εἰς τὸ ἀντικείμενον τῆς δρᾶσηριότητός της).

Τυχάνει αὐτονόητον ὅτι ἐάν συντρέχει σοβαρὸς λόγος δύναται νὰ τηρηθοῦν πλείονες συγχρόνως λ/σμοί, π.χ.

Ἐκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων ἐγχωρίων

Ἐκμετάλλευσις ἐμπορευμάτων εἰσδηλοῦς

εἶτε: κλάδου Α. (γεωργικά λιπάσματα), κλάδου Β. (εἶδη φαρμακεμπορίου) κτλ. Τοῦτο βεβαίως παρέχει δυσχερείας, διότι δημιουργεῖ τὴν ἀνάγκην ἐπιμερισμοῦ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων (Γεν. ἔξ. ἀγορῶν, πωλήσεων, διοικήσεως), ὃ δὲ ἐπιμερισμὸς θὰ εἶναι κατ' ἀνάγκην κάπως αὐθαίρετος. Ἡ κατανομὴ δύναται νὰ γίνῃ: ἀναλόγως τῆς τιμῆς κτήσεως τῶν ἀναλωθέντων εἰς ἕκαστον κλάδον, ἀναλόγως τῶν ἐσόδων (κύκλου ἐργασιῶν) ἑκάστου τούτων, ἢ ἄλλων, κατὰ περίπτωσιν, κριτηρίων.²

Παρατηρητέον ὅτι ἡ δυσχερεία εἶναι πολὺ εὐρυτέρα καὶ εἰδικώτερον *ὀργανωτικῆς*: τὰ περισσότερα τῶν δικαιολογητικῶν (τιμολόγια ἐκδιδόμενα, ἐντολαὶ ἀποθηκῶν, κτλ.) δεόν νὰ διακρίνονται—ὅσον τὸ δυνατόν περισσότερον—κατὰ κλάδον. Ἡ λογιστικὴ διαίρεσις εἶναι συνυφασμένη πρὸς τὴν ὅλην διοικητικὴν ὀργάνωσιν καὶ πολὺ δυσχερῶς νοεῖται ἐκτός αὐτῆς.

● *Προϋποθέσεις.* Ὁ ὀρθὸς σχηματισμὸς τοῦ λ/σμοῦ Ἐκμεταλλεύσεως προϋποθέτει *ἀπαραιτήτως* τὰ ἀκόλουθα: (βλ. καὶ σελ. 195)

— ὅτι τὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα τυγχάνουν δεδουλευμένα (διὰ τὴν θεωρουμένην χρονικὴν περίοδον)³

— ὅτι τὰ ἔξοδα τυγχάνουν ὁμαλῆς ἐκτάσεως, δηλαδὴ κυμαίνονται ἐντὸς πλαισίου λογιζομένου ὡς ἀνεκτοῦ. Τὰ ὄρια διαχωρισμοῦ ἀπὸ τοῦ ἀνωμάλου εἶναι βεβαίως ἀσαφῆ. Κύριος σκοπὸς εἶναι ἐνταῦθα ἢ μὴ ἐπιβάρυνσις τῆς Ἐκμεταλλεύσεως μὲ ἔξοδα ἀναμφισβητήτως καταχρηστικά, ὀφθαλμοφανῶς ὑπέρογκα. Ἡ θέσις τούτων εἶναι εἰς τὰ *Ἀποτελέσματα χρήσεως*

— ὅτι τὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα εἶναι ὀργανικά, δλδ. ἀφοροῦν

1. Ἄντιστοιχεῖ εἰς τὸν λ/σμόν Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως τοῦ γαλλ. Λογ. Σχεδίου.

2. Π. χ. τὰ ἔξοδα ἀποθηκεύσεως (ἐφ' ὅσον διασιέλλονται τῶν ἐξόδων ἀγορῶν, ὡς εἶναι ὀρθόν) δύναται νὰ κατανεμηθοῦν ἀναλόγως τοῦ ἀπασχολουμένου χώρου, τοῦ βάρους (σύνολον τόννων, κτλ.).

3. Αἱ σχετικαὶ ἐγγραφαὶ ὑποδεικνύονται εἰς τὸ Κεφ. 15 Περὶ ἐγγραφῶν κατατίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ.

πράγματι τὴν θεωρουμένην ἐκμετάλλευσιν. Ἐφ' ὅσον ὅμως πρόκει-
ται περὶ ἐξόδων ἢ ἐσόδων ἀφορώντων παρεπομένης ἢ ἐκτάκτους
ἀσχολίας¹, τὴν θέσιν τῶν ἔχουν εἰς τὰ Ἐπιτελέσματα Χρήσεως².

• *Χρόνος σχηματισμοῦ*. Ἐπιτακτικὴ εἶναι διὰ πᾶσαν ἐπιχείρησιν ἢ
διαπίστωσης περιοδικῶν, βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων. Ἡ κατὰ
τριμηνίαν μὲν ὁμοίως τοῦ λ/σμοῦ τούτου εἶναι πρακτικῶς κατορθωτὴ
τοσοῦτ' ἄλλο ὅσον :

— θέλουν υλοθετηθῆ ὠρισμένοι ἀπλοποιήσεις, π.χ. δὲν θὰ λη-
φθοῦν ὑπ' ὄψιν διαφοραὶ ἀπογραφῆς (τοῦ λ/σμοῦ τούτου δυναμένου
νά ἐμφανισθῆ μόνον εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως καὶ κατόπιν ἐξωτερι-
κῆς ἀπογραφῆς)³

— οἱ λ/σμοὶ ἐμμέσων ἐξόδων δὲν θὰ μεταφερθοῦν εἰς τὴν Ἐκ-
μετάλλευσιν διὰ τὰ ποσὰ μὲ τὰ ὁποῖα εἶναι χρεωμένοι,⁴ ἀλλὰ βάσει
ἰσχυροῦ τινος ἐπιβαρύνσεως, ὡς ἀναπτύσσομεν ἐν συνεχείᾳ.

Ἡ ἀπλοποιημένη, περιοδικὴ κατάστρωσις τοῦ λ/σμοῦ (ἐν
ἀνάγκῃ ἐξωλογοιστικῶς—ἀνευ τούτεστι λογιστικῶν ἐγγραφῶν) ἀπο-
τελεῖ πρώτης τάξεως οἰκ. κατάστασιν, ἐπιτρέπουσαν εἰς τὸν ἐπιχειρη-
ματίαν μίαν συνθετικὴν, ἀλλὰ σαφῆ, ἐπισκόπησιν τῆς πορείας τῶν
ἐργασιῶν καὶ τῆς ποσοτικῆς διαμορφώσεώς τῆς.

Ὅπως δὴποτε ὁ λ/σμός θέλει καταρτισθῆ πλήρως καὶ ἐσωλο-
γιστικῶς εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

• *Τήρησις λ/σμοῦ* :

+ ἀρ. 16. Ἐκμετάλλευσίς ἐμπορευμάτων +

ΧΡΕΟΥΤΑΙ :

- Μὲ τὴν μέσην τιμὴν κτήσεως⁵ τῶν πω-
ληθέντων.
- Μὲ τὰ Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν (μέρους τού-
των βαρυνόντων τὰ stocks).
- Μὲ τὰ Εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεων.

ΠΙΣΤΟΥΤΑΙ :

- Μὲ τὸ ἀντίτιμον τῶν πωλήσεων⁶
- Μὲ τυχόν ἐπιχορήγησιν ἐξαγωγῆς ἢ ἀλ-
λην συναφῆ ὠφέλειαν (ἐφ' ὅσον δὲν φέ-
ρονται εἰς τὸν λ/σμὸν πωλήσεις).

1. Π. χ. χρηματιστηριακὴν κερδοσκοπίαν, συμμετοχὴν εἰς ἀφανῆ εἰταιρίαν
διαφόρου δραστηριότητος, εἰς παροχὴν ἐκτάκτου ὑπηρεσίας (μεσιτεία διὰ μεσολάβησιν
πώλησεως ἀκινήτου κτλ).

2. Τὸ γαλλ. Λογ. Σχέδιον τὰ περιλαμβάνει εἰς τὴν Γενικὴν Ἐκμετάλλευσιν.
Ἐνταῦθα πρόκειται περὶ εἰδικῆς, μὲ σκοπὸν τὴν ἀπομόνωσιν τῶν ἐπὶ ἐμπορευμά-
των συναλλαγῶν.

3. Διαρκούσης τῆς χρήσεως ἐμφανίζεται εἰς τὴν περίπτωσιν τμηματικῶν ἀπο-
γραφῶν καὶ δι' τῆς ἐκ περιτροπῆς ἀπογραφῆς κατηγοριῶν ἀποθεμάτων (inventaire
tournant).

4. Τοῦτο θὰ ἦτο παράλογον, δοθέντος ὅτι ἢ κατὰ χρόνον διαμόρφωσις ὠρισμέ-
νων ἐξόδων (ἰδίᾳ διοικήσεως, χρηματοπιστωτικῶν) δὲν συμβαδίζει ἐπακριβῶς πρὸς
τὴν συναλλακτικὴν δραστηριότητα.

5. Ὡς τιμὴ κτήσεως νοεῖται ἐνταῦθα ἡ τιμολογιακὴ τιμὴ, προσηυξημένη κατὰ

- Με τὰ Γενικά ἔξοδα πωλήσεων (μέρους τούτων βαρυνόντων τὰ stocks).
- Με τὰ Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως (μέρους τούτων βαρυνόντων τὰ stocks).
- Με τὰ χρηματοπιστωτικά ἔξοδα—ἔσοδα (ἐάν χρεωστικὸν ὑπόλοιπον).
- Με τὰς Συναλλαγματικές διαφορὰς (ἐάν χρεωστικὸν ὑπόλοιπον).
- Με τὰς Διαφορὰς ἀπογραφῆς (ἐάν χρεωστικὸν ὑπόλοιπον).
- Με τὰς Διαφορὰς ἀπογραφῆς (ἐάν πιστωτικὸν ὑπόλοιπον).
- Με τὰς Συναλλαγματικές διαφορὰς (ἐάν πιστωτικὸν ὑπόλοιπον).
- Με τὰ χρηματοπιστωτικά ἔξοδα καὶ ἔσοδα (ἐάν πιστωτικὸν ὑπόλοιπον).

Τὸ ἑκάστοτε χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον μεταφέρεται (περιοδικῶς ἢ τελικῶς) εἰς τὰ *Διοικητικά Λέγματα Χρήσεως*.

§ 3

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

24 Μερισμὸς ἐμμέσων ἐξόδων. Γνωρίζομεν ἤδη ὅτι αἱ ἔμμεσοι δαπάναι μερίζονται :

— κατὰ θέσεις κόστους (δλδ. λειτουργίας, κέντρα δραστηριότητος) ¹.

— κατὰ χρόνον.

— κατὰ *τελικούς* φορεῖς κόστους (εἶδη ἐμπορευμάτων).

Εἰς τὸ ὑποδεικνυόμενον ἐνταῦθα Σχέδιον λ/σμῶν, ὁ πρῶτος μερισμὸς παρεκάμφθη διὰ τῆς τηρήσεως (ἐξ ὑπαρχῆς) προ-ὀμαδοποιημένων λ/σμῶν : γεν. ἔξ. ἀγορῶν, πωλήσεων, διαχειρίσεως.

25 Μερισμὸς κατὰ χρόνον. Ὑπεδείχθη ἀνωτέρω ἡ σκοπιμότης καταρτίσεως τριμήνου λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως. Ἔστω ὅτι αἱ χρεώσεις τῶν λ/σμῶν, κατὰ τὸ τρίμηνον, διεμορφώθησαν ὡς ἑξῆς :

Γενικά ἔξοδα Ἀγορῶν	Γενικά ἔξοδα Διοικήσεως	Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα
1/1—31/III 78.000.000	1/1—31/III 163.800.000	1/1—31/III 44.600.000

Εἶναι δυνατόν τὰ ποσὰ ταῦτα ὡς ἔχουν νὰ βαρύνουν τὴν ἐκμετάλλευσιν ; Ὅχι βεβαίως, διότι τὰ ποσὰ ταῦτα ἂν καὶ ἐμφανισθέντα λογιστικῶς, δὲν ἀναφέρονται εἰς τὸ τρίμηνον : ἐκ τούτων ἄλλα μὲν ἀφοροῦν μεταγενεστέραν περίοδον (π.χ. προπληρωθέντα ἀσφάλιστρα β' τριμήνου) ἐνῶ ἄλλα τινά, ἀνηλώθησαν μὲν, δὲν ἐνετὰ εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν καὶ μειωμένη κατὰ τὰς ἐπιτευχθείσας ἐκπτώσεις. Ἡ δὲ μέση τοιαύτη κατὰ ἓνα τῶν γνωστῶν τρόπων, ἀλλὰ παγίως, ἀκολουθούμενον, ἐνδεχομένως καὶ μὲ ἔξοδα ἀποθηκεύσεως (διάφορα τῶν γεν. ἐξόδων ἀγορῶν).

6. Μειωμένων κατὰ τὰ ἔξοδα τὰ γινόμενα διὰ λ/σμὸν τῶν πελατῶν, ἐφ' ὅσον ἀναγράφονται ἐπὶ τοῦ τιμολογίου (πιστώσει τοῦ λ/σμοῦ : ἔξοδα εἰς βάρος-πελατῶν).

1. Βλ. ἐκτενῶς σελ. 186 ἐπ.

γράφησαν όμως ακόμη (π.χ. μεταφορικά, ὕδρευσις, τόκοι). Ἄλλα καὶ ἂν ἀκόμη γίνῃ ἡ χρονικὴ τακτοποίησις τούτων—πράγμα πρακτικῶς πολὺ ἐπίπονον—πάλιν τὰ οὕτω πως προκύπτοντα τακτοποιημένα ποσὰ δὲν εἶναι δυνατόν νὰ θεωρηθοῦν ὅτι εὐρίσκονται εἰς ἄμεσον αἰτιώδη σχέσιν πρὸς τὴν πραγματοποιηθεῖσαν συναλλακτικὴν δραστηριότητα (ὄγκον ἢ ἀξίαν ἀγορῶν, ὄγκον ἢ ἀξίαν πωλήσεων). Ἄρκεῖ ἡ ἀναλογισθῶμεν τὰς ἐποχιακὰς κυμάνσεις (ἀπραξίαν, ἔντονον κίνησιν) διὰ νὰ συμπεράνωμεν πόση ἔλλειψις συμπτώσεως καὶ ἀριθμητικοῦ παραλληλισμοῦ ὑπάρχει μετοξὺ μεγέθους ἐξόδων καὶ μεγέθους δραστηριότητος, ἐντὸς τοῦ τριμήνου¹.

Συνεπεία τούτου προβαίνομεν εἰς τεχνητὸν παραλληλισμὸν, καθ' ὕπολογισμὸν ὡς ἑξῆς:

Βάσει τοῦ προγράμματος δραστηριότητος², ἔλλειψις δὲ τοιοῦτου βάσει δεδομένων παρελθουσῶν χρήσεων, ὑπολογιζόμεν:

Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν, προϋπολογισθέντα ἐτησίως: δρ. 50.000.000
 > 500.000.000

* Ἀγοραί, προϋπολογισθεῖσαι ἐτησίως:

* Ἄρα, συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως 10% ἐπὶ ἀρχικῆς τιμῆς κτήσεως ἀγορῶν.

Κατόπιν τούτων, ἂν ἡ ἀξία τῶν ἀγορῶν ἀνήλθεν ἐντὸς τοῦ τριμήνου εἰς δρχ. 720 ἐκ., τὰ ἀντιστοιχοῦντα εἰς τὴν περίοδον ταύτην ἔξοδα ἀγορῶν λογίζονται ἀνερχόμενα εἰς 72 ἐκ. (ἀσχέτως ὅτι ἡ χρέωσις τοῦ λ/σμοῦ ἀνέρχεται εἰς 78 ἐκ.). Τὸ ποσὸν τοῦτο (72 ἐκ.) θέλει βαρύνει τοὺς λ/σμοὺς Ἐμπορεύματα - Stock καὶ Ἐκμετάλλουσιν ἐμπορευμάτων, ἀναλόγως τῆς ἀξίας (τιμῆς κτήσεως) τῶν εἰσαχθέντων εἰς τὴν κυκλοφορίαν (πωληθέντων) καὶ μενόντων³.

● Χρησιμοποίησις λ/σμοῦ: ἐξόδων καταλογισθέντων. Ὡς ἐξεθέσαμεν, σελ. 225 ἐπ., ἡ χρέωσις τοῦ λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως δὲν θὰ γίνῃ δι' ἀπ' ἐυθείας πιστώσεως τοῦ λ/σμοῦ ἐμμέσου δαπάνης ἀλλὰ τῇ πιστώσει (ιδιαιτέρου διαμέσου (ὕπολογιστικοῦ) λ/σμοῦ: Γεν. ἔξ. ἀγορῶν καταλογισθέντα:

Ἐκμετ. Ἐμπορευμάτων		Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν καταλογισθέντα		Γεν. ἔξ. ἀγορῶν (πραγματοποιηθ.)	
τιμὴ κτήσεως 500 ἐκ.		50 ἐκ.		78 ἐκ.	
10% Γ.Ε. Ἀγ. 50		22		Ἀ' τρίμ.	
Ἐμπορεύματα - Stock		72			
εἰσαχθέντα 720	1/1-31/III				
% Γ. Ε. Αγ. 22	ἐξαχθέντα 500 ἐκ.				

1. Ὅσον ἡ περίοδος μεγαλυτέρα τόσο ἀπαμβλύνονται αἱ μεγάλοι διαφοραί.
2. Ἐπὶ τῶν προγραμμάτων οἰκ. δραστηριότητος καὶ τοῦ ὑπολογιστικοῦ αὐτῶν ἐλέγχου (Budgetary Control) βλ. Μέρος Τρίτον.
3. Ὡς βάσις δύναται νὰ ληφθῇ καὶ ἡ ποσότης, ἢ ἄλλο καταλληλότερον—κατὰ περίπτωσιν—κριτήριον.

Υπεδείξαμεν, ἐν ἐκτάσει, (σελ. 225, 295) τὴν σκοπιμότητα τῆς ῥήσεως τοῦ λ/σμοῦ τούτου, ὅστις θὰ πιστωθῆ ἕκαστον τρίμηνον (ἢ μῆνα, κτλ.) βάσει τοῦ ὀρισθέντος συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως. Τελικῶς, τὸ σύνολον τῶν πιστώσεων θὰ τείνει νὰ ἐξισωθῆ πρὸς τὸ σύνολον τῶν πράγματι γενομένων ἐξόδων. Ἀμφότεροι οἱ λ/σμοὶ ἐξισοῦνται ὡς ἑξῆς :

X. ἔξοδα (πραγματοποιηθέντα)		X. ἔξοδα καταλογισθέντα		
A' τρίμηνον	78	Ἔτησι μεταφορά:	A' τρίμηνον	72
B' "	103		B' "	95
Γ' "	69		Γ' "	85
Δ' "	80		Δ' "	63
	330	330		315

Ἡ προκύψασα ἐνταῦθα χρεωστικὴ διαφορά, ἐμφαίνουσι ἀνεπαρκῆ ἐπιβαρύνσιν τῆς ἐκμεταλλεύσεως (καὶ μένοντων) μὲ πραγματοποιηθέντα ἔξοδα, θέλει μεταφερθῆ εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως¹, ὡς ἀναπορρόφητον ἔξοδον, (frais (charges) non incorporés, unabsorbed burden): Ἐγγραφαί² :

Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν καταλογισθέντα	330	
εἰς Γ. Ε. ἀγορῶν		330
Ἀποτελέσματα χρήσεως	15	
εἰς Γεν. ἔξ. ἀγορ. καταλογισθέντα		15
ἐξισοῦσι διαφοράς ἐπιβαρύνσεως		

Τὸ ἀντίθετον βεβαίως εἰς περίπτωσιν πιστωτικῆς διαφορᾶς.

Ἀπολύτως ἀνάλογοι ὑπολογισμοὶ καὶ ἐγγραφαί θὰ γίνουσι διὰ τοὺς λοιποὺς λ/σμοὺς ἐμμέσων ἐξόδων.

- 26 Καταλογισμὸς ἐξόδων κατ' εἶδος ἐμπορεύματος.** Ἡ περιοδικῶς ἢ ἐτίσιως γινομένη ἐπιβαρύνσιν τῶν Ἐμπορευμάτων - Stock μὲ τὰ διάφορα ἔμμεσα ἔξοδα (Ἀποθηκεύσεως, Ἀγορῶν, Πωλήσεων, Διοικήσεως) συνεπάγεται καὶ τὴν χρέωσιν ἐκάστου εἰδικοῦ λ/σμοῦ εἰς τὸ καθολικὸν ἀποθήκης. Βάσει τίνος κριτηρίου θὰ γίνῃ τοῦτο; Πρόβλημα δυσχερὲς διότι τὰ κριτήρια εἶναι πολλὰ, δυνάμενα ἀλλωστε νὰ ποικίλουν ἀναλόγως τοῦ εἴδους τοῦ καταλογιζομένου ἐξόδου :

1. Ὁρθότερον εἰς βάρος τῆς Ἐκμεταλλεύσεως (ἐάν πρόκειται περὶ μίας μόνης).

2. Ἡ ὑποδεικνυομένη πορεία εἶναι ἡ σκοπιμότερα, διότι ἐξισουμένου τοῦ λογαριασμοῦ πραγματοποιηθέντων ἐξόδων, ἐξισοῦνται ἐπακριβῶς καὶ αἱ ὑπομερίδες αὐτοῦ (δοθέντος ὅτι ἐτηρήθη ὡς περιληπτικὸς, ἐξ ὑπαρχῆς, κατ' οἰκονομίαν πραγμάτων).

• *ἀναλόγως τῶν ποσοτήτων.* Ἐνδείκνυται ἰδίως διὰ τὰ ἔξοδα συντηρήσεως ἀποθηκῶν.

Π. χ. ἔξοδα 10 εἶδος α 200 μέτρα, ἀναλογοῦν 4	
εἶδος β 300 " " ἀναλογοῦν 6	10

• *ἀναλόγως τῆς τιμῆς κτήσεως.* Ἐνδείκνυται περισσότερον διὰ τὰ γεν. ἔξ. ἀγορῶν.

Π. χ. ἔξοδα 80 εἶδος α μόνοντα τιμολογ. ἀξίας: 5.000 ἀναλογοῦν 50	
εἶδος β " " " " 3.000 " " ἀναλογοῦν 30	80

• *Ἀναλόγως τῆς τιμῆς πωλήσεως.* Ἐνδείκνυται περισσότερον διὰ τὰ γεν. ἔξ. πωλήσεων (ἢ διοικήσεως).

Π. χ. ἔξοδα 100 εἶδος α πωλεῖται πρὸς 300, ἀναλογοῦν 30	
εἶδος β " " " " 700, ἀναλογοῦν 70	100

• *ἀναλόγως τοῦ πραγματοποιημένου μικτοῦ κέρδους.* Ἐνδείκνυται ἐπίσης διὰ τὰ γεν. ἔξ. πωλήσεων (ἀλλὰ καὶ ἀγορῶν).

	τιμὰ κτήσεως	πωλήσεις	μικτὸν κέρδος	
Π. χ. ἔξοδα 200	εἶδος α 5000	6000	1000,	ἀναλογοῦν 50
	εἶδος β 4000	7000	3000,	ἀναλογοῦν 150
				200

Εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις τὰ κριτήρια τὰ ἀφορῶντα τὰ ἔξοδα διαθέσεως εἶναι πολὺ περισσότερα².

27 Σημασία ἐπιλογῆς κριτηρίων. Αὕτη εἶναι μεγίστη, διότι ἐξ αὐτῆς ἐξαρτᾶται τὸ μέγεθος τῶν ἐπὶ μέρους ὑποτελεσμάτων (κατ' εἶδος ἐμπορεύματος ἢ ομάδα τοιούτων).

Ἐν σχέσει μόνον πρὸς τὰ γεν. ἔξοδα πωλήσεως, ἰδοὺ πῶς ἐπιδρᾷ ἡ διάφορος αὐτῶν κατανομή:

ΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ

	Κ ρ ι τ ῆ ρ ι α							
	Ποσότης		Τιμὴ κτήσεως		Τιμὴ πωλήσεως		Μικτὸν κέρδος	
	Εἶδος	α	β	α	β	α	β	α	β
Πραγματικὸν ἀκαθάρ. κέρδος	10	40	10	40	10	40	10	40
Γεν. ἔξοδα πωλήσεων: 30 (Καταλογιστέα)	15	15	13	17	6	24	10	20
Ἀποτελέσματα (±) κατ' εἶδος	-5		-3		+4		0	
	+25		+23		+16		+20	
Ἰολικὸν (καθαρὸν) κέρδος διὰ α καὶ β:	20		20		20		20	

1. Διηλαδὴ (ἐνταῦθα) τιμολογιακῆς + εἰδικὰ ἔξοδα.
2. Οὕτω λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν οἱ ἀκόλουθοι παράγοντες: ἐὰν πρόκειται
 - περὶ προϊόντων ἀπλῆς ἢ συνθέτου καταγωγῆς
 - περὶ εἰδῶν μαζικῆς παραγωγῆς ἢ παραγγελίας (ἐξατομικευμένη κατασκευή, π.χ. ἐπιπλα σειρᾶς, ἐπιπλα παραγγελίας

Ἐκ τῆς μελέτης τοῦ πίνακος προκύπτει ὅτι τὸ αὐτὸ ὄλικόν ἀποτελεσμά κατανέμεται κατ' εἶδη κατ' ἐντελῶς διάφορον τρόπον, ὥστε τὸ εἶδος α νὰ ἐμφανίζεται ἄλλοτε ὡς κερδοφόρον καὶ ἄλλοτε ὡς ζημιογόνον.

28 Κριτική βάσεων καταλογισμού. Ἴδου ἐλάχισται τινές παρατηρήσεις.

● *Ἀναλόγως τῆς ποσότητος.* Περιορισμένης ἐφαρμογῆς (ἰδίᾳ προκειμένου περὶ ἐξόδων λειτουργίας ἀποθηκῶν). Προϋποθέτει ἐπαρκῆ ὁμοιογένειαν τῶν εἰδῶν. Λαμβάνεται ἡ κατάλληλος μονάς: κιλό, ἑκατόλιτρον, μέτρον, τετραγων μέτρον (ἐπιφάνεια). Κριτήριον πολὺ περιορισμένης ἐφαρμογῆς.

● *Ἀναλόγως τιμῆς κτήσεως.* Εἶναι ἡ συνηθεστέρα τῶν βάσεων διὰ τὴν πλειονότητα τῶν ἐμμέσων ἐξόδων (ἀγορᾶς, πωλήσεως, χρηματοπιστωτικά), διότι *τεκμαίρεται* ὅτι ταῦτα συμβαδίζουν πρὸς τὰς τιμὰς κτήσεως. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ταύτην, τὸ κριτήριον τοῦτο εἶναι δεκτὸν (acceptable, λέγει καὶ ὁ Bouguin).

● *Ἀναλόγως τῶν μικτῶν κερδῶν.* Κριτήριον ἀφορῶν κατ' ἐξοχὴν τὰ γεν. ἔξοδα πωλήσεως, προϋποτιθεμένου ὅτι κάθε εἶδος ὀφείλει νὰ συμβάλῃ εἰς τὴν ἀπορρόφησιν τῶν ἐξόδων τούτων ἀναλόγως τῆς κερδοφόρου αὐτοῦ ἰκανότητος, εἴτε ὅτι διὰ νὰ καταστή πλεον κερδοφόρον ἀπητήθησαν μείζονες θυσίαι διαθέσεως (προμήθεια, διαφήμισις, κτλ.). Ἀντιπαρατηρεῖται ἐν τούτοις ὅτι τοιοῦτοτρόπως ἐπέρχεται πολλάκις τεχνητὴ ἰσοπέδωσις τῶν (κατ' εἶδος) ἀποτελεσμάτων, διότι τὸ μὲν κερδοφόρον ἐπιβαρύνεται πολὺ, τὸ δὲ ζημιογόνον ὀλίγον, ἐνῶ σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς εἶναι νὰ ἐπισημάνῃ εἰς τοὺς διοικοῦντας τὴν ἐπιχείρησιν τὴν ἀνομοιομορφίαν ἀποδόσεως τῶν εἰδῶν.

● *Ἀναλόγως τῆς τιμῆς πωλήσεως.* Εἶναι παραλλαγή τοῦ ἀνωτέρω κριτηρίου. Εἶναι ἐν τούτοις δικαιολογημένη ἐὰν ὄντως ὠρισμένα ἔξοδα (ἀγορᾶς=ταξίδια εἰς Εὐρώπην δι' ἐπιλογὴν τῶν εἰδῶν, ἢ πωλήσεως=ὕψηλά ἐνοίκια, πολυτελεῖς ἐγκαταστάσεις κτλ.) ἐγένοντο ἐν ὄψει πραγματοποιήσεως ὕψηλῶν τιμῶν.

29 Πόρισμα. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι ἡ ἐπιλογή τοῦ κριτηρίου καταλογισμού ἐκάστης ομάδος ἐμμέσων ἐξόδων εἶναι ζήτημα συγκριμένων συνθηκῶν. Οὕτω π.χ. εἶδη πεφαιλαιωμένα τῶν ὁποίων σχεδιάζεται ἡ ἐκποίησις χονδρικῶς δὲν θὰ ὑποστοῦν τὴν συνθήην ἐπιβαρύνσιν κτλ.

Οὐχ ἦττον μεγίστης σημασίας εἶναι ὅπως τὰ κριτήρια διατηροῦνται σταθερά, οὕτως ὥστε νὰ ἐπιτυχάνωνται δεδομένα *περιοδικῶς συγκρίσιμα* μεταξύ των. Τοῦτο δὲ εἶναι τὸ προέχον.

— περὶ προϊόντων διὰ τὴν ἀγορὰν ἢ διὰ λ/σμὸν τρίτου

— περὶ προϊόντων ἰδιοπαραγῶν ἢ ἐκ παραγωγῆς ἀναθεθείσης εἰς τρίτους

— περὶ ἐτοιμῶν προϊόντων ἢ ἡμιτεχνημάτων (τεμνημάτων, ἐξαρτημάτων, κτλ.)

§§ 1

Ζήτημα άποθεματοποιήσεως τών έξόδων

(stockage de frais)

30 **Έννοια.** Η κατά τά άνωτέρω έκτεθέσσα ένσωμάτωσις μεγάλης ποικιλίας έμμέσων έξόδων εις τό κόστος τών μενόντων προσέκρουσε και προσκρούει εις σοβαράς άντιρρήσεις : Πράγματι ύποστηρίζεται ότι τοιαύτη τακτική ίσοδυναμεί πρós «άποθεματοποίησιν ή έναποθήκευσιν έξόδων»¹ (stockage de frais) και δημιουργεί σοβαρούς κινδύνους διά τάς μετέπειτα χρήσεις, διότι ή έπιχειρήσις Έχουσα ύψηλόν κόστος (μενόντων) θά εύρίσκειται εις μειονεκτικήν θέσιν έναντι τών άνταγωνιστών της, οι όποιοι δέν προέβησαν εις τοιαύτην έναποθήκευσιν έξόδων.²

Έναντι τοϋ έπιχειρήματος τούτου ίσταται ή θεωρητικώς όρθή άντιπαράτηρησις ότι αύτή είναι ή άληθώς διαμορφωθείσα πραγματικότης. Διατί εις τό κόστος νά ένσωματουήται έξοδα μεταφοράς, δασμοί, και ούχι τά έξοδα συντηρήσεως τών άποθηκών, τά διοικητικά κτλ. Ποία ή διαφορά ; Πόσα μεταξύ τούτων κοστολογική διαφοροποιήσις είναι αύθαίρετος.³

Έάν άδικείται (;) ή έπομένη χρήσις, έπεται ότι εύνοείται ή κλειομένη. Διά τήν άκριβειαν, τοϋτο σημαίνει ότι έντοπίζονται όρθώς τά κατά χρήσεις άποτελέσματα, έξ οϋ άσκειται όρθός έλεγχος επί της άποτελεσματικότητος τών ένεργειών και τής ικανότητος τής διαχειρίσεως. Έάν λόγοι προνοίας (διαβλεπομένη πιώσις τιμών) έπιβάλλουν περίσκεψιν, τότε ένδεικνυται ή δημιουργία καταλλήλων άποθεματικών (ποσοϋ ίσου πρós τούς πιθανολογουμένους κινδύνους)⁴ και ούχι ή άρρυθμικώς τυχαία νόθευσις τοϋ πραγματικοϋ κόστους τών μενόντων.

Τέλος ό J. Jeannin⁵, έπιχειρών συμβιβαστικήν λύσιν, φρονεί ότι ή έναποθήκευσις έξόδων δύναται νά είναι άκίνδυνος έφ' όσον

1. «Εις τήν άποθήκην εισάγονται έξοδα και όχι έμπορεύματα»!

2. Ο Raton επανερχόμενος επί παλαιότερας του δοξασίας (έν Accounting Review, Σεπτέμβριος 1927) ύποστηρίζει ήδη τήν άποψιν ταύτην. Βλ. W. RATON: Advanced Accounting, σελ. 119, N. York 1941. Ο Mc Kinsley άποκρούει τήν ένσωμάτωσιν έξόδων διαχειρίσεως εις τό (στενώς) τεχνικών (παραγωγικών) κόστος, ύποστηρίζων ότι έκάστη ύπηρεσία δέν νά βαρύνεται μέ τά έξοδα τά όποια έμπιπτουν εις τόν έλεγχόν της, όπερ δέν συμβαίνει έν προκειμένω Βλ. Mc KINSEY: ένθ. άν. σελ. 191.

3. Καί όφείλεται έν πολλοίς εις τήν καταστιχογραφικήν ρουτίαν έπιρροήσεως τών έμμέσων έξόδων εις τά Άποτελέσματα Χρήσεως.

4. Εις τήν πραγματικότητα τοϋτο προσκρούει πολλάκις εις τήν άρνησιν τών μετόχων, έταίρων, ένφ ή άλλη τακτική, θεωρουμένη ως φυσιολογική, παρέχεται άπαράτητος.

5. Βλ. J. JEANNIN: La vie financière des sociétés, σελ. 107, Paris 1929 και ACCOUNTANT'S HANDBOOK, σελ. 520 έπ. έκδ. 1948.

πρόκειται περί επιχειρήσεων αἱ ὁποῖαι διατηροῦν χαμηλά ἀποθέματα ἔχοντα μεγάλην κυκλοφοριακὴν ταχύτητα (τροφήμα κτλ.) προκειμένου ὅμως περί επιχειρήσεων μὲ μεγάλᾳ ἀποθέματα καὶ μικρὰν κυκλοφοριακὴν ταχύτητα (ἢ προοριζόμενα διὰ πολυετῆ παραμονήν: παλαιοὶ οἶνοι) τότε ἀντενδείκνυται ἡ σώρευσις ἐξόδων εἰς τὸ κόστος, λόγω τῶν ἀπροβλέπτων ἐξελίξεων τῆς ἀγορᾶς.

31 Νομικὴ ἄποψις. Προκειμένου περί ἀνωνύμου ἐταιρείας γεννᾶται τὸ ἐρώτημα ἐάν ἡ, κατὰ τὰ ἀνωτέρω, ἐνσωμάτωσις ποικίλων ἐμμέσων ἐξόδων (καὶ δὴ διοικήσεως, χρηματοπιστωτικῶν) δὲν ἀντίκειται εἰς τὴν διάταξιν τοῦ ἀρ. 43 § 5 τοῦ ν. 2190/1920, καθ' ἣν «δυσπᾶναι διαχειρίσεως δὲν ἀναγράφονται εἰς τὸ ἐνεργητικὸν τοῦ ἰσολογισμοῦ». Ἐχομεν τὴν γνώμην ὅτι τοιοῦτον τι δὲν συμβαίνει, διότι:

— ὁ νομοθέτης ἀναφέρεται προφανῶς εἰς τὴν *αὐτοτελή*, δι' *ἰδιαιτέρον ἴσῃ* ἐμφάνισιν ἐξόδων (διαχειρίσεως) δίκην ἰδιοτύπου περιουσιακοῦ στοιχείου (ὡς εἶναι τὰ ἐξοδα ἰδρύσεως καὶ ὀργανώσεως). Τοῦτο προκύπτει σαφῶς ἐκ τῆς περαιτέρω ἐξαιρέσεως ἀκριβῶς τῶν ἐξόδων ἰδρύσεως.

— ἐν συνεχείᾳ ἐπιβάλλει (ἀρθρ. 43 § 2 α) ὅπως τὰ ἐμπορεύματα (κτλ.) «μὴ ἀναγράφονται εἰς τιμὴν μεγαλυτέραν τῆς τιμῆς ἀποκτήσεως ἢ τῆς κατασκευῆς αὐτῶν ἐκτός ἐάν... κτλ.». Διὰ τῆς διατάξεως ταύτης κατ' οὐδὲν ἠθέλησεν ὁ νομοθέτης νὰ ὑπεισέλθῃ εἰς τὴν ἔννοιαν καὶ εἰς τὴν ἀριθμητικὴν σύνθεσιν τῆς τιμῆς κτήσεως. Ἀρμοδία πρὸς τοῦτο εἶναι ἡ *Ὀικονομικὴ τῶν Ἐκμεταλλώσεων* (καὶ εἰς τὸ πλαίσιον ταύτης ὁ Οἰκονομικὸς Λογισμὸς)¹.

Ἐπὶ βιομηχανικῶν, εἰδικῶς, επιχειρήσεων, αἱ ὁποῖαι ἀκολουθοῦν ἐπιστημονικὴν ἐσωλογιστικὴν κοστολόγησιν — οἷα ἡ τοῦ γερμανικοῦ ἢ γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, δὲν δύναται κανὼν νὰ τεθῆ τὸ ἐρώτημα τοῦτο, ἀφοῦ τὰ *ἔξοδα διαχειρίσεως*,² κατανεμηθέντα ἐφ' ὄλων τῶν κυρίων θέσεων κόστους, περιλαμβάνονται αὐτομάτως εἰς τὴν «τιμὴν κατασκευῆς». Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ὁ γερμανὸς νομοθέτης, ἐναρμονίζων τὸν νομὸν περί τοῦ Α.Ε. (τοῦ 1937) πρὸς τὸ Λογιστικὸν Σχέδιον, λύει ρητῶς τὸ ζήτημα ὡς πρὸς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις. Ἐξ οὗ συνάγεται ὅτι αἱ ἐμπορικαὶ Α. Ε. δύναται, κατὰ βού-

1. Τὸ κόστος ἢ ἐν δοθείσῃ στιγμῇ (ἄρα κατὰ τὸ κλεισίμον τοῦ ἰσολογισμοῦ) εἶναι τὸ σύνολον τῶν παντοειδῶν ἐξόδων (ἀνευ περιορισμοῦ ὡς πρὸς τὴν κατηγορίαν τῶν) τὰ ὁποῖα ἀπετηθήσαν ὅπως ἓνα προϊόν· ἐμπόρευμα· ὑπηρεσία, λάβῃ ὀρισμένην μορφήν καὶ ἐπινοεῖται (διαθέσιμον) εἰς ὀρισμένον χρόνον καὶ χῶρον.

2. Καὶ εἰς τοιαῦτα περιλαμβάνεται (κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τοῦ νομοθέτου) ἡ ὁλόκληρος σχεδὸν τῶν ὑπὸ συζητήσιν ἐμμέσων ἐξόδων.

λησιν, να προβαίνουν ή μη εις την *εναποθήκευσιν* περισσοτέρων ή ολιγωτέρων έμμέσων έξόδων¹.

Δέν νομίζομεν θθεν διι γεννάται άμφιβολία ώς πρός την όρθήν έννοιαν του άρθ. 43 § 5 του ήμετέρου ν. 2190.

- 32 Φορολογική άποψις.** Τά άνωτέρω εξετέθησαν από της όρθής, έπιστημονικής θέσεως του ζητήματος. Φορολογικώς έν τούτοις, κατόπιν, ειδικώτερον, της ύπ' αριθ. Π. 1020 άποφ. ύπουργείου Οικονομικών, τά έμπορεύσιμα περ στοιχεΐα, άποτιμώνται κατά την άπογραφήν εις την τιμήν κτήσεως των ή εις την τρέχουσαν αύτων τιμήν, έφ' όσον ειναί μικροτέρα της τιμής κτήσεως. Ός τοιαύτη δέ νοεΐται εκείνη εις την όποιαν ό έπιτηδευματίας *άπέκτησε* τό έμπορεύσιμον αγαθόν.

Συνεπώς, τά άνωτέρω δέν δύνανται να έχωσιν άπήχησιν δοθέντος διι εις την πράξιν αι έπιχειρήσεις καθοδηγούνται άποκλειστικώς (σχεδόν) από κριτήρια φορολογικής σκοπιμότητας. Δι' ό άπαντα τά έμμεσα έξοδα βαρύνουν—κατά ποικίλους λογιστικούς χειρισμούς—τά *Αποτελέσματα Χρήσεως*, χάριν μειώσεως των φορολογητέων κερδών. Παρατηρητέον έν τούτοις διι επί άκερδοϋς ή ζημιοφόρου χρήσεως, ή φορολογική σκοπιμότης θά επέβαλλε την *εναποθήκευσιν* έξόδων, έν όψει της έπομένης, πιθανώς κερδοφόρου, χρήσεως.

- 33 Άρχή της διαρκούς άπογραφής** (*inventaire permanent, perpetual inventories*). Αύτη συνίσταται εις την προσπάθειαν (όργανωτικήν και κοστολογικήν) όπως ή έπιχειρήσις ειναί εις θέσιν να γνωρίζη, ει δυνατόν ανά πάσαν στιγμήν ή τουλάχιστον περιοδικώς, ποΐα τά άποθέματα αύτης, κατά *ποσότητα* και *άξίαν*, καθώς και ποΐα τά έκ των τετελεσμένων συναλλαγών *πραγματοποιηθέντα* άποτελέσματα.

Τό αίτημα τοϋτο, άνταποκρινόμενον εις έπιτακτικές ανάγκας διαχειρίσεως, άποδεικνύεται εις την πράξιν πολύ δύσκολον, ένίστε μάάλιστα (π.χ. εις τό λιανικόν έμπόριον) δυσχερέστατον.

- 34 Προϋποθέσεις πραγματοποίησεως.** Βασικαί προϋποθέσεις της διαρκούς άπογραφής ειναί :

— ή έξατομίκευσις των πωλουμένων κατ' είδος και ποσότητα (δπερ ειναί ζήτημα όργανωτικόν).

— ή γνώσις του κόστους των πωλουμένων, κατ'είδος και μονάδα ποσότητος (δπερ ειναί ζήτημα όρθής και έγκαίρου κοστολογήσεως).

1. Αντίθετος έρμηνεία δίδεται έν Έλβετία και ώς πρός τό άρθ. 666 του Code des Obligations. «En effet, les frais généraux d'achat, (ένθα περικλείεται και quote part des charges administratives et financières) malgré leur caractère de dépenses effectives, ne peuvent pas, en vertu de la disposition de l'art. 666 C. O., être pris en charge dans le calcul du prix d'inventaire de tout objet». F. FRACHEBOURG : Le bilan fiscal, σελ. 108, Genève 1958.

Καί τὰ δύο ἔμφανίζουν πολλές, ἐνίοτε πρακτικῶς ἀνυπερβλήτους δυσκολίας. Πράγματι εἰς καταστήματα λιανικῆς πωλήσεως (τροφίμων, bazars, κτλ.) ἡ ἑξατομίκευσις τῶν εἰδῶν καὶ ποσοτήτων προϋποθέτει τὴν ἀνελλιπῆ ἀναγραφὴν τούτων¹ εἰς τὰ δελτία πωλήσεως (μὲ κίνδυνον πολυπληθῶν σφαλμάτων), κατόπιν δὲ τὴν ταξινομήσιν χιλιάδων τοιοῦτων δελτίων, κτλ. κτλ. Δηλαδή προϋποθέτει τὴν ἀσύμφορον ἀπασχόλησιν πολυπληθοῦς προσωπικοῦ. Βεβαίως ὅσον τὰ εἶδη ὀλιγώτερα καὶ εὐχεροῦς διακρίσεως (π.χ. ἠλεκτρικά ψυγεῖα, ραπτομηχαναὶ κτλ.) τόσοις τούτοις καθίσταται εὐχερέστερον². Διὰ τοῦτο, εἰς τὴν πρᾶξιν ὁ θεωρητικὸς ὑπολογισμὸς :

$$\begin{array}{l} \text{Ἀγορασθέντα} - \text{πωληθέντα} = \text{μένοντα} \\ \text{Ἀνεκκομιστάται} \\ \text{διὰ τοῦ τοποῦ} \left\{ \begin{array}{l} \text{Ἀγορασθέντα} - \text{μένοντα} = \text{πωληθέντα} \\ \downarrow \\ \text{(*Ἀπογραφή)} \end{array} \right. \end{array}$$

Ἐξ οὗ ὁ πολλαπλοῦς καὶ βασικὸς ρόλος τῆς ἀπογραφῆς εἰς τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις. Ἄλλὰ ἡ ἀπογραφή δὲν εἶναι πραγματοποίησιμος παρὰ ἐτησίως³, ὁπότε . . . ἀγόμεθα κατ' ἀνάγκην εἰς τὴν τήρησιν μικτοῦ συστήματος λ/σμῶν.

Ἄλλὰ καὶ ἡ *πραγματικὴ* κοστολόγησις δὲν εἶναι εὐκολωτέρα. Τοῦτο δὲ διότι πολλάκις, κατὰ τὸν χρόνον τοῦ ὑπολογισμοῦ, καθυστεροῦν ὠρισμένα στοιχεῖα : ἐξοδολόγια μεταφορᾶς, λ/σμός ἐκτελωνιστοῦ, ἐκκαθαρίσεις παραγγελιοδόχων (ὑποβαλλόμενα περιοδικῶς : κατὰ μῆνα, κτλ.) ὁ διακανονισμὸς προθεσμιακῶν ἀγορῶν εἰς συνάλλαγμα, ἐκκρεμοῦσαι τελωνειακαὶ ἀμφισβητήσεις κτλ.

- 35 Ἀπόλυτος ἔννοια διαρκoῦς ἀπογραφῆς.** Κατόπιν τούτων καθίσταται ἔμφανές ὅτι ἡ «ἀνά πάσαν στιγμὴν (δηλ. ἡμερησίως, ἑβδομαδιαίως) γνώσις τῆς ποσότητος καὶ ἀξίας τῶν ἀποθεμάτων ὡς καὶ τῶν προκυψάντων ἀποτελεσμάτων» εἶναι πρακτικῶς ἀπραγματοποίητος εἰς τὴν μεγίστην πλειονότητα τῶν περιπτώσεων. Διότι τὰ ἀπαιτούμενα ἔξοδα (ὄργανώσεως καὶ προσωπικοῦ) θὰ ἦσαν δυσανάλογα πρὸς τὸν ἐπιδιωκόμενον σκοπὸν⁴. Τοῦτο καθίσταται δυνατόν εἰς ὀλίγας μόνον

1. Βάσει συμβόλων : ΚΣ 23 = χρώματα Duco, ἐνός κιλοῦ. Ἄλλὰ καὶ τοῦτο προϋποθέτει τυποποιημένα καὶ εὐδιάκριτα εἶδη.

2. Ὅποτε καὶ ἐπιβάλλεται νὰ γινεταί.

3. Εἰς τὸν περιορισμὸν τοῦ ἀτόπου τούτου ἀποβλέπει ἡ συνεχῆς διενέργεια ἀπογραφῶν ἐκ περιτροπῆς διὰ κάθε ομάδα εἰδῶν (inventaire tournant).

4. «L'option pour la permanence de l'inventaire ou non, depend moins d'une opinion de principe—en réalité personne n'est opposé à l'inventaire permanent—que du jugement des responsables sur l'utilité de ce travail par rapport à son coût».

La Comptabilité mesure et facteur de productivité σελ. 156 Paris, 1952.

περιπτώσεις (εισαγωγή και έμποριον αυτοκινήτων, γεωργικών μηχανών, κτλ.).

- 36 **Σχετική πραγματοποίησης διαρκούς απογραφής.** 'Αντί' αυτού δυνάμεθα να αποβλέψωμεν, ούχι πάντοτε αλλά εις πολλές περιπτώσεις έμπορίας, εις περιοδικήν τινά (λ.χ. ανά τρίμηνον), σχετικήν τακτοποίησιν τών πραγμάτων. Τοῦτο είναι πρακτικῶς έπαρκές διά τήν διαφώτισιν τῆς έπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

Αί προϋποθέσεις είναι πάντοτε αἱ αὐταί: γνώσις τών πωληθέντων και κοστολόγησις τούτων. 'Αλλ' άμφότερα αντιμετωπίζονται με ποιάν τινά έλαστικότητα.

• *Γνώσις πωληθέντων.* 'Εφ' όσον δέν γνωρίζομεν—διότι οργανωτικῶς είναι πολύ δύσκολον—τάς ποσότητας και τήν αρχικήν τιμήν τών πωληθέντων, δυνάμεθα τουλάχιστον να έξεύρωμεν έμμέσως τήν συνολικήν τιμολογιακήν των τιμήν, εφαρμόζοντες τήν Retail Method¹, ώς έξῆς:

Δύο περιπτώσεις: Εἴτε δι' όλα τὰ είδη ίσχύει ένας και ό αὐτός συντελεστής μικτοῦ κέρδους, εἴτε συνηθέστερον οὗτος ποικίλλει καθ' ομάδα ειδῶν². Λαμβάνομεν τήν τελευταίαν περίπτωση. Π. χ.

$$\begin{aligned} \text{Βερνίκια} &: \text{τιμολ. τιμή} + 30\% = \text{τιμή πωλήσεως} \\ \text{Χρώματα} &: \text{τιμολ. τιμή} + 40\% = \text{τιμή πωλήσεως} \end{aligned}$$

Γνωρίζοντες τάς πραγματοποιηθείσας πωλήσεις έκάστης ομάδος (κατά μήνα κτλ.) ύπολογίζομεν:

	<i>τιμολογ. αξία πωληθέντων</i>
Πωλήσεις βερνικίων δρ. 185 έκ., 30% X 185 = 55,5 και 185 - 55,5 = 129,5	
Πωλήσεις χρωμάτων δρ. 238 έκ., 40% X 238 = 95,2 και 238 - 95,2 = 148,8	
	278,3

Συνεπῶς: 'Αγορασθέντα — πωληθέντα = μένοντα

	<small>(ἀρχική τιμή)</small>			<small>(βραχύχρονος ύπολογιστική άπογραφή)</small>
Έστω: 688,3	— 278,3	=	410 έκ.	

• *Κοστολόγησις.* Αὕτη δέν είναι πραγματική, αλλά στατιστική³. Εἰς τήν έξεύρεσιν τών σχετικῶν στοιχείων αποβλέπει άκριβῶς ή τήρησις άνεπτυγμένου σχεδίου λ/σμών. Τά ποζά παρελθουσῶν χρήσεων (τροποποιούμενα λόγω δεδικαιοποιημένων μεταβολῶν: αύξήσεως μισθῶν, συναλλάγματος, κτλ.) άνάγονται εις % τῆς τιμολογιακῆς τιμῆς, ώς έξῆς:

1. Βλ. ACCOUNTANT'S HANDBOOK, σελ. 574, έκδ. 1948.
2. Συνήθως τὰ δελτία είδους (fiche de casier) άναγράφουν τήν τιμήν πωλήσεως, πρὸς γνώσιν τοῦ προσωπικοῦ, ούχι δὲ τὸ κόστος.
3. Βλ. και ρ. FOURASTIE: Comptabilité Générale, σελ. 218. Paris 1945.

Μέσος ὅρος χρήσεων 1953 καὶ 1954

Τιμολογ. ἀξία ἀγορασθέντων	1.600 ἐκ.
Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν	48 ἐκ. = 3 %
Ἐκπτώσεις λαμβανόμεναι	16 ἐκ. = 1 %
Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν	160 ἐκ. = 10 %

κ. ο. κ.

Βάσει τῶν συντελεστῶν τούτων δυνάμεθα νὰ προβῶμεν εἰς τὴν κοστολόγησιν :

— ἐκάστου εἴδους, ἐὰν καὶ ἐφ' ὅσον γνωρίζομεν τὰς πράγματι ἐξαχθείσας ποσότητες καὶ τὴν τιμολογιακὴν τῶν τιμῆν.

— τοῦ συνόλου, ἢ ἐκάστης ὁμάδος, κατ' ἐφαρμογὴν τῆς Retail method.

Ἴδου κοστολόγησις εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν :

		Κοστολόγησις εἴδους Α			
Πραγματικὰ δεδομένα	1.	Ἀρχικὴ τιμὴ	10.000		
		Εἰδικὰ ἔξοδα	2.500		
			<u>12.500</u>		
		Μ κ τ ο ν			
	3.	Ἐκπτώσεις ἐπὶ ἀγορῶν			
		1 % ἐπὶ 10.000	100		
			<u>12.400</u>		
		Π λ ε ο ν			
Στατιστικὰ δεδομένα Ἐπιβάρυνσις καθ' ὕπολογισμὸν	4.	Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν			
		10 % ἐπὶ 10.000	1.000		
	5.	Γεν. ἔξοδα πωλήσεων			
		8 % ἐπὶ 10.000	800		
	6.	Γεν. ἔξοδα διοικήσεως			
		10 % ἐπὶ 12.500	1.250		15.450
	7.	Χρηματοοικονομικὰ ἔξοδα			
		7 % ἐπὶ 15.450			1.081
			<u>16.531</u>		
8.	Ἔτετρα κονδύλια			.....
	Φόρος κύκλου εργασιῶν Φόροι, ἀπώλειαι κτλ.			.....
			Σύνολον	<u>.....</u>	

37 Βραχύχρονος κατάρτισις λ/σμοῦ Ἐκμεταλλεύσεως. Βάσει τῶν ἀνωτέρω εἶναι εὐχερής :

Ἐμπορεύματα ἀπόθεμα		Ἐκμετάλλευσις ἔμπορευμάτων	
Ἀπογραφή + καθαραὶ ἀγοραὶ <u>688,3</u> 688,3	Πραγματικ. ἐξαχθέντα ἢ ὑπολογιστικῶς ἐξαχθέντα 278,3 Μένοντα <u>410</u> 688,3	(σπανίως δυνατόν)	
		278,3	Πωλήσεις 423
Γ.Ε.Α.	Γ. Ε. Ἀγορῶν καταλογισθέντα	10 % Γ.Ε.Α. 27,8	
		15 % Γ.Ε.Π. 41,7	
		8 % κτλ.	
		<u>363</u>	
		Κέρδος περιόδου	40
		<u>423</u>	<u>423</u>
31	10 % x 278 27,8		

Γ.Ε.Π.

Γ.Ε. Πωλήσεων
καταλογιαθέντα

37

15 0/100 278,3
41,7

Τοιουτοτρόπως δυνάμεθα νά γνωρίζωμεν περιοδικώς, τά άποθέματα (410 έκατ.) ώς και τά καθαρά κέρδη (+40) *κατά προσέγγισιν*. Τοϋτο είναι έπικρέστατον εις τήν πράξιν¹.

Η διεξαγωγή των άνωτέρω έγγραφων εύθυραμμίζει περιοδικώς τήν πορείαν του Λογιστηριου, προετοιμάζει τήν σύνταξιν του λογιισμού, κτλ. και συνεπώς δέον νά επιδιώκεται. Παρά ταϋτα έν ανάγκη, δυνάμεθα νά άρκεσθώμεν μόνον εις *έξολογιστικήν* διεξαγωγήν των ύπολογισμών τής διαρκούς άπογραφής.

§ 4

ΕΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ

38 **Προθεσμιαί ένημερώσεις βιβλίων.** Αί κατά τόν άρθρον. 20 του Κ.Φ.Σ. άναφερόμεναι τοιαϋται (σελ. 332) έχουν ήδη τροποποιηθή δυνάμει του ν. δ. 18/21.3.1953.

39 **Συσκευασία.** Διακρίτεται περισσότεροι περιπτώσεις:

- Τό εμπόρευμα αγοράζεται και μεταπωλείται έντός τής αυτής συσκευασίας περιλαμβανομένης έντός τής τιμολογιακής τιμής. Ούδέν λογιστικόν ζήτημα.

- Τό εμπόρευμα μεταπωλείται έντός διαφόρου, άγοραζομένης, συσκευασίας:

- ή όποια δέν επιστρέφεται (*emballage perdu*). Πρέπει νά τη ρηται (άμιγής) λίσμος άξιας *Εγδη συσκευασίας*, πιστούμενος περιοδικώς χρεώσει των *Εγδικών* (έντοτε *γενικών*) *έξόδων πωλήσεως*. Πάσα διαφορά (άπογραφής) τακτοποιητέα διά του λίσμου *Έκμετάλλουσιν έμπορευμάτων*.

- ή συσκευασία (δοχεΐα, σάκκοι, βαρέλια κτλ.) επιστρέφεται ύπό των πελατών (*emballage récupérable*). Αί λογιστικάί έγγραφαί θα έξαρτηθουν έκ τής άκολουθουμένης συναλλακτικής τακτικής:

- α. ό πελάτης καταβάλλει παγίαν έγγύησιν καλύπτουσαν τάς ένδεχομένας παρακρατήσεις, καταστροφάς κτλ. 'Ο πελάτης δέν χρε-

1. Έντοτε υιοθετείται ή άρχή τής διαρκούς άπογραφής των άποθεμάτων λογισμένων ούχι εις τήν τιμολογιακήν των τιμών, αλλά εις τήν οριζομένην *τιμήν πωλήσεως*. Είναι ιδιότυποι περίπτωσις, δικαιολογούμενη όταν λαμβάνει χώραν περιοδική (κατά μονάδα κτλ.) άπογραφή εις ρωτήματα, ήλ καταστάματα κτλ., βάσει των τιμών πωλήσεως. Βλ. σγ. CHARDONNET: *op. cit.* σελ. 184.

οπισθοῦται κατ' ἀξίαν¹ ἄλλο κατὰ ποσότητα εἰς (διαίτηραν καρτέλλαν Α. Β. λ/σμός συσκευασίας ἢ ὅποια ἐνημεροῦται (κατὰ πελάτην) βάσει Βιβλίου (ἢ καταστάσεως) κινήσεως εἰδῶν συσκευασίας, τηρουμένου ὑπὸ τοῦ ἀποθηκαρίου κατὰ ποσότητα. Αἱ ὀριστικοποιούμεναι διαφοραὶ (μὴ ἐπιστρεφόμενα, βλάβαι), βαρύνουν, *περιοδικῶς*, τὸν λ/σμόν ἐγγυήσεως, κατόπιν ἐκδόσεως τιμολογίου ἢ χρεωστικοῦ σημειώματος.

β. ὁ πελάτης χρεοῦται, διὰ τοῦ ἐκάστοτε ἐκδιδομένου τιμολογίου, μὲ τὴν ἀξίαν τῆς συσκευασίας. Ἐξυπηρετικὴ εἶναι ἡ εἰδικὴ γραμμογράφῃς τῆς καρτέλλας :

Α. Β. τρεχ. λ/σμός

		Χρέωσις	Ἔμ/τά	Συσκευ.	Ποσότης εἶδος	Πιστώσις (ἢ αὐτὴ διατάξις)
.....	Τιμολογ. μας 749	10.000	9.200	800	10 Σακ. Α	
.....	Τιμολογ. μας 812	18.000	16.800	1.200	15 " Β	

ὁπότε, ὡς πρὸς τὴν ἐπιστροφὴν :

— εἴτε πιστοῦται ὁ πελάτης, ἐκδιδομένου ἀκυρωτικοῦ (διπλότυπου) τιμολογίου (Κ.Φ.Σ. ἄρθρ. 27)

— εἴτε, ἐκκρεμούσης προσωρινῶς τῆς πράξεως, θὰ ἐκπεσθῇ ἡ ἀξία τῶν ἐπιστραφέντων ἐκ τοῦ μεταγενεστέρου τιμολογίου τοῦ αὐτοῦ ἀγοραστοῦ (Κ.Φ.Σ. ἄρθρ. 27 α'). Λύσις ἐνίστε σκόπιμος, ἀλλὰ καὶ δυναμένη νὰ ὀδηγήσῃ εἰς περιπλοκάς (παρασιώπησις πιστώσεως συμψηφιζομένη δι' ἐλαττώσεως χρεώσεως)².

Βάσις θὰ εἶναι πάντοτε τὸ Βιβλίον κινήσεως εἰδῶν συσκευασίας. Ὁ λ/σμός ἀξίας *Ἐῶδη συσκευασίας* ὑπόκειται εἰς ἐτησίαν ἀπόσβεσιν βαρύνουσαν τὰ *Γενικά ἔξοδα πωλήσεων*, ὁπωσδήποτε δὲ τὴν *Ἐκμετάλλευσιν ἐμπορευμάτων*. Τυχόν τιμολογήσεις εἰς μείζονα τιμὴν ὀδηγοῦν εἰς ἐμφάνισιν κερδῶν, μεταφερομένων πάλιν εἰς τὴν ἐκμετάλλευσιν.

Τὰ ἀνωτέρω τυγχάνουν ἀπλῶς ἐνδεικτικά. Τὸ ζήτημα τῆς ἐπιστρεφόμενης συσκευασίας εἶναι κατ' *ἔξοχὴν ὀργανωτικόν*. Αἱ ἀπορρέουσαι λογ. ἐγγραφαὶ δὲν παρουσιάζουν εἰδικὰς δυσκολίας.

1. Ἐφ' ὅσον δὲν τιμολογεῖται αὕτη.

2. Κ.Φ.Σ. ἄρθρ. 27. «Ἐπὶ τῶν περιπτώσεων καθ' ἃς ἡ ἀξία τῶν εἰδῶν συσκευασίας—ἅτινα ὁ ἀγοραστὴς δικαιούται νὰ ἐπιστρέψῃ—ἀναγράφεται εἰς τὸ τιμολόγιον χονδρικῆς πωλήσεως, ὁ πωλητὴς διὰ τὸ εἰς αὐτὸν ἐπιστρεφόμενον εἶδος συσκευασίας ὑποχρεοῦται : α) νὰ ἐκπέσῃ τὴν ἀξίαν του ἐξ ἑτέρου μεταγενεστέρου τιμολογίου τοῦ αὐτοῦ ἀγοραστοῦ, β) νὰ ἐκδώσῃ ἀκυρωτικὸν διπλότυπον τιμολόγιον, γ) νὰ ἐκδώσῃ διπλότυπον παραλαβῆς καὶ νὰ ἐκπέσῃ τὴν ἀξίαν του ἐκ τῆς ὑποβαλλομένης (ἀνά τρίμηνον) εἰς τὸν Οἶκ. Ἐφορον, ἀτομικῆς καταστάσεως τοῦ ἀγοραστοῦ, ἢ δ) νὰ θεωρήσῃ τοῦτο ὡς ἀγοραζόμενον ἐκ τοῦ ἐπιστρέφοντος τοῦτο ἀγοραστοῦ, ἐφαρμοζομένης ἀναλόγως τῆς διατάξεως τῆς § 11 τοῦ ἀρθρ. 25 τοῦ παρόντος».

- 40 **Ἔξοδα διὰ λ/σμὸν πελατῶν.** Εἰς τὰ τιμολόγια ἀναγράφονται κονδύλια βαρύνοντα τὸν πελάτην, ὡς: χαρτόσημον, ἔξοδα ἀποστολῆς κτλ. Κατὰ τὴν πραγματοποιήσιν τῶν ἐξόδων τούτων χρεοῦνται οἱ ἀρμόδιοι λ/σμοί, οἱ ὅποιοι καὶ πιστοῦνται κατὰ τὴν ἔκδοσιν τοῦ τιμολογίου (χρεῶσει τοῦ πελάτου, ταμείου κτλ.). Π.χ. πίστωσης τῶν Γεν. ἔξ. *Λοιζήσεως*, διὰ τὰ χαρτόσημα. Οὐχ ἦττον ἢ τοιαύτη διέλευσις (χρεῶσις - πίστωσης) κονδυλίων μέσφ λ/σμῶν βαρυνόντων τὴν ἔκμετάλλευσιν δύναται νὰ ἀποφευχθῆ, τηρουμένου τοῦ λ/σμοῦ *Ἔξοδα διὰ λ/σμὸν πελατῶν*. Οὕτω ἐπιτυγχάνεται εὐχερεστερά—συγκεντρωτικῆ— παρακολούθησις τῶν ἐξόδων τούτων, ὀλιγωτέρα διασπορά ἐγγραφῶν καὶ πληρέστερος ἔλεγχος. Συνιστᾶται—ὡς συνήθως—ἡ πολὺστηλος γραμμογράφησις:

Ἔξοδα διὰ λ/σμὸν πελατῶν

ΧΡΕΟΙΣΙΣ		Πόσα	Χαρτόσ.	Φορτωτ.	Κόμιστ.	κτλ.	
	Ἄγωνα χαρτοσημῶν	1,000	1,000				ὁμείως
	εἰς ΚΤΕΦΑ λ/σμός 316	5,000			5,000		

- 41 **Καθολικὸν ἀποθήκης.** Τηρητέα, παραλλήλως, δύο βιβλία: ὑπὸ τοῦ ἀποθηκαρίου, μόνον κατὰ ποσότητα, ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν.
- Κατὰ τὸ προεκτεθὲν *Σχῆδιον λ/σμῶν*, ἡ κίνησις τῶν ὑπομεριδῶν ἀνάγεται εἰς τὴν ἀρμοδιότητα *περισσεύον* περιληπτικῶν λ/σμῶν:

ἡ χρεῶσις:
 Ἐμπορεύματα - ἀπόθεμα
 Ἄγωναί
 Ἐπιστροφαὶ πωλήσεων
 Διαφοραὶ ἀπογραφῆς

ἡ πίστωσης:
 Πωλήσεις
 Ἐμπορεύματα παρὰ τρίτοις!
 — εἰς πρατήρια
 — ἐν ἐνεχύρῳ κτλ.
 Ἐπιστροφαὶ ἀγορῶν

Παρὰ ταῦτα προκύπτουν δυσκολαί, εἰδικώτερον δὲ ἡ περιοδική, ὀπωσδήποτε ἑτησία, ἐνσωμάτωσις τῶν ἐμμέσων ἐξόδων, ἐπιβάλλουσα ἀριθμητικὰς ἀναπροσαρμογὰς. Κριτήρια ἐνεργείας τοῦ λογιστοῦ θὰ εἶναι πάντοτε:

- ἡ ἄμεσος ἐνημερότης (ἐπὶ ποινῇ ἀπορρίψεως τῶν βιβλίων ὡς ἀνείλικρινῶν),
- ἡ σταθερὰ ἀριθμητικὴ σχέσις πρὸς τὸ *σύνολον* τῶν ἀρμοδίων περιληπτικῶν λ/σμῶν.
- ἡ πιστὴ παρακολούθησις τῶν πάσης αἰτίας μεταβολῶν.

- 42 **Ἔξοδα σταθερὰ καὶ μεταβλητά.** Μεγίστης σημασίας εἶναι ἡ διάκρισις τῶν ἐμμέσων ἐξόδων, ὄλων τῶν κατηγοριῶν, εἰς τὰς δύο ταύτας ὁμά-

1. Ὅποτε τηρεῖται ἰδιαιτέρον καθολικόν.

δας (τουλάχιστον). Ἡ διαστολή, χωρίς νά εἶναι πάντοτε ἀπολύτως σαφής, εἶναι δυνατή διὰ τήν πλειονότητα τῶν κονδυλίων¹.

ΧΡΕΩΣΙΣ

Γενικά ἔξοδα διαχειρίσεως

	Ὅλικά	Σταθερά	Μεταβλητά
Ἐταιρ. Χ. ἀσφάλιστρα πυρός	10,000	10,000	
Ἐνοίκιον γραφείων	20,000	20,000	
Συμβολαιογραφικά	3,000	—	3,000
Χαρτόσημα	1,000		1,000
Ἀποσβέσεις ἐπιπλ. διοικήσεως	2,000	2,000	
Τ.Τ.Τ.	600		600

Ἐφ' ὅσον τοῦτο γίνεται δι' ὅλους τοὺς λ/σμούς (ἄνευ σχολαστικότητος, ἔστω καί κατά προσέγγισιν πολλακίς) ἡ περιοδική καί ἑτησία ὀλοκλήρωσις εἶναι εὐχερής :

	Σύνολον	Σταθερά	Μεταβλητά
Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν	128 ἔκ.	78	50
Γεν. ἔξοδα πωλήσεων	95	55	40
Γεν. ἔξοδα διοικήσεως	236	120	116
Χρηματοπιστωτικά	107	45	62
Γεν. ἔξοδα ἀποθηκῶν	73	53	20
	639	351	288

Οὕτω ἡ ἐπιχείρησις διαθέτουσα ἀκριβῆ εἰκόνα τῆς πραγματικῆς διαρθρώσεως τῶν ἐξόδων², διαφωτίζεται ὡς πρὸς ἀναρίθμητα ζητήματα καί ἔλιγμούς τῆς διαχειριστικῆς τῆς πολιτικῆς³.

- 43 **Ἀναζητήσεις ἀριθμοδεικτῶν ἀποτελεσματικότητος.** Διακριτέοι εἶναι: οἱ γενικοὶ δεῖκται οἱ ἐνδιαφέροντες κάθε ἐπιχείρησιν, καί οἱ ἐιδικοὶ δεῖκται οἱ ἐνδιαφέροντες ἰδιαιτέρως τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις, καθ' ὅ ἀναφερόμενοι εἰς τὴν συναλλακτικὴν ἰδίως δραστηριότητα. Ἴδου μερικοὶ τούτων ἐπὶ τῆς σημασίας τῶν ὁποίων ἀσχολούμεθα εἰς τὸ Τρίτον Μέρος τοῦ συγγράμματος⁴.

— Δείκτης κυκλοφοριακῆς ταχύτητος ἀποθεμάτων :

$$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν εἰς τὸ κόστος}}{\text{ἄθροισμα μηνιαίων ὑπολοίπων ἀποθεμάτων}} = \frac{1000}{500} = 2$$

12

1. Ἡ ὑπομερίς τοῦ λ/σμοῦ καθορίζει τοῦτο περίπου: τὰ ἔξοδα Τ.Τ.Τ. εἶναι μεταβλητά, καθ' ὅ συνάρτησις τῆς δραστηριότητος, αἱ ἀποσβέσεις λογίζονται σταθεραί.

2. Διότι ἡ κατά διαίσθησιν ἀντίληψις εἶναι πάντοτε παραπλανητικὴ.

3. Π.χ. βλ. Περί ἀδρανούς σημείου τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, Μέρος τρίτον.

4. Βλ. καί Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαί Γεν. Λογιστικῆς, τεύχος Γ', σελ. 70 ἔκδ. 1948.

— Συντελεστής μικτού κέρδους :

$$\frac{(\text{μικτός κύκλος εργασιών} - \text{άγοραί}) \times 100}{\text{μικτός κύκλος εργασιών}} = \frac{(1200 - 840) \times 100}{1200} = 30\%$$

— Συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους :

$$\frac{\text{μικτόν κέρδος}}{\text{κύκλος εργασιών εις τὸ κόστος}} = \frac{360}{1000} = 36\%$$

— Συντελεστής εξόδων διαθέσεως επί αγορών :

$$\frac{\text{εἰδικά} + \text{γεν. ἔξοδα πωλήσεων} \times 100}{\text{κύκλος εργασιών εις ἀρχικὴν τιμὴν}} = \frac{48 \times 100}{600} = 8\%$$

— Συντελεστής σταθερῶν εξόδων επί μικτού κέρδους :

$$\frac{\text{σταθερὰ ἔξοδα} \times 100}{\text{μικτόν κέρδος}} = \frac{180 \times 100}{360} = 50\%$$

— Συντελεστής ἐκμεταλλεύσεως (*coefficient d'exploitation, Betriebskoeffizient.*)

$$\frac{\text{σύνολον ἐσόδων} \times 100}{\text{σύνολον ἐξόδων}} = \frac{1300}{1100} = 11,8\%$$

Ἐκαστος τῶν ἀριθμοδεικτῶν τούτων (*ratios, Betriebskennziffern*) ὡς καὶ ἄλλων *πολυαρίθμων τοιούτων*, ἔχει τὴν ἰδιαιτέραν του σημασίαν. Ὅδηγεῖ δὲ εἰς βαθυτέραν κατανόησιν τῆς φυσιολογίας τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ὀργανισμοῦ καὶ συνεπῶς εἰς ὀρθὰς διαχειριστικὰς ἐνεργείας. Εἰς τὴν συγκέντρωσιν δὲ τῶν δεδομένων τούτων ἀποβλέπει καὶ ἡ Ἑμπορικὴ Λογιστικὴ.

44 Τελικαὶ παρατηρήσεις. Τὸ ἀναπτυχθὲν *Σχῆδιον λ/σμῶν* ἐμπορικῆς ἐπιχειρήσεως ἀποτελεῖ ἀπλῶς *μῖαν βῆσιν*, δεκτικὴν πολλαπλῶν παραλλαγῶν. Ἀφορᾷ τὴν ἀφηρημένην γενικότητα τῶν περιπτώσεων καὶ ἐπιδιώκει κυρίως τὴν χάραξιν ὀρθῶν κατευθύνσεων. Ἄναριθμητοὶ λεπτομέρειαι μένουσι, κατ' ἀνάγκην, ἐκτὸς ἐρεύνης.

Εἰς τοῦτο ἄλλωστε ἐγκεῖται τὸ ἔργον τῆς λογιστικῆς θεωρίας : νὰ ἀναπτύσῃ τὴν σκέψιν, χωρὶς νὰ παρέχῃ ἀφελεῖς καὶ στερεοτύπους συνταγὰς τηρήσεως τοῦ α' ἢ β' λ/σμοῦ, ὡς ὠραϊότατα ἀποφαίνεται καὶ ὁ καθ. Keller, πρότασις τοῦ Ἑμπορικοῦ Πανεπιστημίου τῆς St. Gall :

.... et enfin, la théorie ne saurait, en règle générale, tenir boutique de solutions brevetées toutes prêtes et avec mode d'emploi, pour chaque cas particuliers.

III. KELLER : ἐν *Causes de déperditions dans l'entreprise et l'exploitation*, σ. 145, Neuchâtel 1947.

1. Ἀκριβέστερον : Τιμαὶ πτήσεως ἀναλωθέντων.

- Ζητείται : 1) 'Η άποκατάστασις τῆς ἀριθμητικῆς πληρότητος τῶν λογαριασμῶν.
2) 'Η ἐκκαθάρισις αὐτῶν ἡμερολογιακῶς κατὰ τὸν ὀρθολογικὸν τρόπον.
3) 'Ο προσδιορισμὸς τοῦ συντελεστοῦ (ἀριθμοδείκτη) ἀποδοτικότητος.
— τοῦ εἴδους Α
— τοῦ συνόλου τῶν ἐμπορευμάτων.
(ὡς ἀπασχολούμενον κεφάλαιον λαμβάνεται ἐνταῦθα ἡ χρέωσις τῶν λ/σμῶν).

Α/μοὶ ἀντίθετοι, διάμεσοι, τάξεως

Ζήτημα 5. *Ἐπίωσαν, εἰς τὸ Γεν. Καθολικόν, οἱ κάτωθι λ/μοὶ :

'Ακίνητον

'Αποσβεσθὲν ἀκίνητον

500 ἐκ.

1952	5 0/0	25 ἐκ.
1953	»	25 ἐκ.
1954	»	25 ἐκ.

Τοῦ ἀκινήτου πωλουμένου (τέλος 1954) μετρητοὶς διὰ δραχ. 480 ἐκ. ποῖα εἶναι αἱ προκύπτουσαι ἡμερολογιακαὶ ἔγγραφαί.

Ζήτημα 6. Εἰς ἡμερολόγιόν τι περιλαμβάνονται καὶ τὰ ὑπ' ἀρ. 76 καὶ 108 ἀρθρα. Εἰς τὸ πρῶτον ἐχρῶσθη ἀντίθετος λ/σμός παθητικοῦ διὰ δραχ. 370 ἐκ. (πιστώσει Χ λ/σμοῦ). Εἰς τὸ δεύτερον ἐπιστώθη ἀντίθετος λογ/σμός ἐνεργητικοῦ διὰ δραχ. 675 ἐκ. (χρέωσει Χ λογ/σμοῦ). Ἐρωτᾶται ἐάν καὶ κατὰ πόσον θα . . . διέφερον τὰ ἀθροίσματα τοῦ ἡμερολογίου, ἐάν . . . δὲν ὑπῆρχον τὰ ἀρθρα ταῦτα.

Ζήτημα 7. 'Ο προκατόχος σας εἶς τὸ Λογιστήριον, ἐνήργησε τὰς ἀποσβέσεις μηχανημάτων κατὰ τὸν ἄμεσον τρόπον :

Μηχανήματα

1.000.000 ἐκ.	1952 10% = 100 ἐκ.
	1953 10% = 100 ἐκ.

*Ἡμεῖς, ἐνεργοῦντες τὰς ἀποσβέσεις 1954 προτιμάτε τὸν ἔμμεσον τρόπον. Ποῖα ἡ ἔγγραφη μετατροπῆς τοῦ τρόπου ἀποσβέσεως.

Ζήτημα 8. Προϋπαρχούσης εἰς τὸ ἡμερολόγιον τῆς ἔγγραφης :

'Απώλειαι ἐξ ἐπισημασθῶν ἀπαιτησῶν	500	
(εἶς) 'Αποσβεσθείσας ἐπισημασθῶν ἀπαιτήσεις		800
	Α. Β.	

δ Α. Β. ἔξοφλεῖ, διὰ τῆς χορηγήσεως τριτεγγυημένου γραμματίου, τὸ χρέος του.

Ζητεῖται ποῖα ἡ ἡμερολογιακὴ ἔγγραφη, ποῖα ἡ φύσις (κατηγορία) ἑκάστου τῶν νέων λογαριασμῶν.

Ζήτημα 9. 'Η Ραδιοτεχνικὴ Α.Ε. ἐκτὸς τοῦ ἐμπορίου ραδιοφῶνων συντηρεῖ καὶ σημαντικὰ ἐργαστήρια ἐπισκευῶν. Εἰς τὸ 'Ἰσοζύγιον τῆς 51/12/51 περιλαμβάνονται πλην ἄλλων καὶ οἱ κάτωθι λογαριασμοὶ (εἰς ἑκατομύρια).

7.			
8. *Ὀργανα ἐλέγχου—ἐργαλεῖα	50		50
9. Ραδιόφωνα ἐγχώρια	350	230	120
10. Ραδιόφωνα ἐξωτερικοῦ	800	610	190
11. Ἐξαρτήματα—'Ανταλλακτικά	95		95
12. Ἡμερομίσθια τεχνητῶν	120	5	115
13. Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα	45		45
14. Ἐξοδα Γεν. Διοικήσεως	310	10	300
15. Ἐσοδα ἐξ ἐπισκευῶν	20	440	320
16. . . . .	...	...	...

Τὸ 'Αναλυτικὸν Καθολικὸν τοῦ ὑπ' ἀριθ. 9 λογαριασμοῦ περιλαμβάνει δύο μόνον εἰδικούς μὲ τὰ ἀκόλουθα δεδομένα :

Ραδιόφωνα τύπου Χ

Ραδιόφωνα τύπου Ψ

150

100

200

130

Είς τό λογιστήριον ἀφ' ἑτέρου ἐκκρεμῆ ἡ ἔγγραφῆ τῶν γενομένων ἀκολούθων πράξεων :

1. Ταμειακῆ πώλησις ραδιοφῶνων ἐξωτερικοῦ δραχ. 20 ἔκ.
2. Ἐξόφλησις ἠλεκτρικοῦ ρεύματος * 5 ἔκ.

Μετὰ τὴν ἡμερολογιακὴν ἔγγραφὴν τῶν πράξεων τούτων ζητοῦνται Α') νὰ καταρτισθῇ ὁ λογαριασμός ἐκμεταλλεύσεως (κυκλοφορίας) τοῦ κλάδου ἐπισκευῶν, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν δι' οἷστος βαρύνεται μὲ :

1. Ἀναλώδεντα ἐξαρτήματα καὶ ἀνταλλακτικά 80 ἔκ.
2. Τό σύνολον τῶν ἡμερομισθίων καὶ ἠλεκτρικοῦ ρεύματος.
3. Ἀποσβέσεις 10% ἐπὶ ὀργάνων καὶ ἐργαλείων.
4. 30% τῶν Ἐξόδων Γεν. Διοικήσεως (τοῦ ὑπολοίπου βαρύνοντος ἀπ' εὐθείας τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως.

Β') Διὰ τὸν κλάδον ραδιοφῶνων τό λογιστήριον ἀρκεῖται εἰς τοὺς λειτουργήσαντας μικτοῦς λογαριασμούς. Ἡ γενομένη ἀπογραφή ἀναφέρει :

Ραδιόφωνα ἐξωτερικοῦ δραχ. 370 ἔκ.

Ραδιόφωνα ἐγχώρια * 180 ἔκ. (τύπου Χ δραχ. 30 ἔκ. καὶ
τύπου Ψ * 150 ἔκ.)

Γ') Βάσει τῶν ὡς ἀνω δεδομένων ζητοῦνται λεπτομερῶς ἀπασαί αἱ ἡμερολογιακαὶ ἔγγραφοὶ αἱ δηγοῦσαι εἰς τὴν κατάρτισιν τοῦ λογαριασμοῦ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

Δ') Τούτων καθορισθέντων ζητεῖται ποῖα ὑπῆρξεν ἡ ἀποδοτικότης τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπασχολήσεως συνολικῶς Κεφάλαιον 1400 ἔκ.

Σητήμα 10. Ὁ Ἐκδοτικός Οἶκος Χ ἀσχολεῖται μὲ δύο κλάδους α) ἐκδίδει τό περιοδικόν «Ἀστὴρ» καὶ β) διάφορα λογοτεχνικά ἔργα. Εἰς τό ἴσοςῦγιον 31.12.51 ἐμφανίζοντα πλὴν ἄλλων καὶ οἱ κάτωθι λ/μοί : (εἰς ἑκατομμύρια).

1. Πιεστήρια	500		500	
2. Τυπογραφικά στοιχεῖα	210	10	200	
3. Μελάναι καὶ χρώματα	80		80	
4. Ὑλικά ἀναλώσιμα	30		30	
5. Χάρτης	420		420	
6. Μισθοὶ καὶ ἡμερομισθία	380		380	
7. Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ	40		40	
8. Κινητήριος δύναμις	50		50	
9. Συνδρομαὶ περιοδικοῦ	15	415		400
10. Πωλήσεις περιοδικοῦ	20	380		360
11. Πωλήσεις βιβλίων		350		350
12. Ἐξόδα γεν. διοικήσεως	150	20	140	
13. Προμήθειαι πρακτορείων καὶ βιβλιοπωλείων	120	10	110	
14. Ἀμοιβαὶ καὶ ποσοστὰ συγγραφέων	150		150	

Ζητεῖται : Ὁ σχηματισμός τῶν δύο λογ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως (κυκλοφορίας) «Ἐκδοσι-
περιοδικοῦ» καὶ «Ἐκδοσις Βιβλίων» λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν δι' οἷστος :

1. Τὰ ὑπ' ἀριθ. 1 καὶ 2 στοιχεῖα ἀποσβέννυνται πρὸς 10% (ἐμμεσοῦ τρόπος).

2. Ὅτι ἀναλώθησαν : διὰ τὸ Περιοδικόν διὰ τὰ Βιβλία

α) Μελάναι—χρώματα 40 35

β) Χάρτης 200 120

γ) Ὑλικά ἀναλώσιμα 10 10

3. Ὅτι τὰ ἐμμεσα ἔξοδα (ὑπ' ἀριθ. 6, 7, 8, 12 ὡς καὶ αἱ ἀποσβέσεις) βαρύνουν κατὰ 60% τὸ περιοδικόν καὶ 40% τὰ βιβλία.

4. Ὅτι τὰ ὑπ' ἀριθ. 13 καὶ 14 κονδύλια κατανέμονται ὡς ἑξῆς :

διὰ τὸ Περιοδικόν διὰ τὰ Βιβλία

Προμήθειαι Πρακτορείων 80 30

Ἀμοιβαὶ συγγραφέων 50 100

5. Ὅτι ἀπομένουν ἀποθέματα ἀπώλητα ἀποτιμώμενα εἰς α) Συλλογαὶ Περιοδικοῦ 123, β) Βιβλία 101.

6. Ὅτι κατὰ τὴν ἐκτόπωσιν τοῦ περιοδικοῦ ἐπαταλήθη ἀνωμόλως, ἡ διέρρουσεν ὑπό-
πτως, μελάνη δραχ. 5 ἔκ.

ΑΠΟΤΙΜΗΤΙΚΗ

(Bewertungslehre • Valuation)

Accounting deals largely with judgements and estimates, not with certainties.

W. PATON : Accounting Theory σελ. 293, N. York 1922.

La Comptabilité tient compte de façon précise, de faits souvent imprécis.

M. MAREUSE : Le contrôle de la gestion des entreprises, Paris 1937.

1 **Αγτικείμενον.** Ἡ Ἀποτιμητική ἀποτελεῖ ἕνα σημαντικόν κεφάλαιον τῆς ὄλης Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, τὸ ὁποῖον πραγματεύεται :

● Τὸς κανόνες κατὰ τοὺς ὁποίους εἶναι δυνατόν νὰ λάβῃ χώραν ἡ εἰς χρῆμα ἀποτίμησις τῆς περιουσίας τῶν οἰκ. ὀργανισμῶν.

● Τὰς προϋποθέσεις ὑπὸ τὰς ὁποίας εἶναι ἐνδεδειγμένη ἡ ἐφαρμογὴ ἐκάστου κανόνος.

● Τὴς συνεπειάς, αἱ ὁποῖαι ἀπορρέουν ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ α ἢ β κανόνος.

2 **Σημασία.** Ἡ εἰς χρῆμα ἔκφρασις, ἀφ' ἐνός μὲν ἐκάστου ἐπὶ μέρους περιουσιακοῦ στοιχείου, ἀφ' ἑτέρου δὲ τῆς περιουσίας ὡς συνόλου, εἶναι τι τὸ δυσχερὲς ἀλλὰ καὶ πολὺ σημαντικόν, διότι ἐκ τοῦ τρόπου ἀποτιμήσεως ἐξαρτῶνται :

— Τὸ μέγεθος τῶν ἐτησίων ἀποτελεσμάτων καὶ συνεπῶς :

α. τὰ σχηματιζόμενα τακτικά καὶ ἔκτακτα ἀποθεματικά

β. ὁ πληρωτέος εἰς τὸ δημόσιον φόρος καθαρᾶς προσόδου

γ. τὰ μερίσματα πληρωτέα

δ. τὰ ποσοστὰ συμμετοχῆς εἰς τὰ κέρδη διαφόρων δικαιούχων.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : Πλὴν τῶν συγγραμμάτων ἐπὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ (Schmalenbach, Schmidt, Folliet, Dalsace, Snozzi κ.ἄ.), τὰ ὁποῖα πραγματεύονται, περισσότερον ἀπὸ τὰ γενικά συγγράμματα, τὰ θέματα ἀποτιμήσεως, βλ. καὶ Ν.Α.Σ.Α. : The Control and Valuation of Inventories, N. York 1941. ΓΕΙΤΖΕ : Bilanzierung u. Bewertung, Berlin 1930. GERHARDT : Die Wareninventur, Mannheim 1935. HELLMICH, (κ.ἄ.), Die Erhaltung der Substanz u. der Leistungsfähigkeit (κτλ.), Essen 1952. HORN : Zum Bewertungsproblem in der Jahresbilanz, Berlin 1935. Α. ΙΜΟΒΕΡΣΤΕΓ : Bewertungsfragen der Kostenrechnung, Bern 1954. KRUGER : Die Bewertung beim Jahresabschluss industrieller Unternehmung, Stuttgart 1937. MELLEROWICZ : Grundlage betriebswirtschaftlicher Bewertungslehre, Berlin 1926. Κ. ΜΕΛΛΕΡΟΒΙΤΣ : Wert u. Wertung in Betrieb, Essen 1952. SCHIGUT : Die Frage der Bewertung in der Bilanz, Wien 1920. C. DEVINE : Inventory valuation and periodic income, N. York 1942. ACCOUNTANT'S HANDBOOK : 3η ἐκδ. N. York 1948 (σελ. 515 ἐπ.). Ν. ΤΟΤΣΗ : Φορολογία καθαρῶν προσόδων, τευχ. Γ' Ἀθῆναι 1954.

1. Τοῦτο ἀρχίζει νὰ γίνεται εὐρύτερον δεκτόν : «L'inventaire est donc à priori une opération totalement distincte de la Comptabilité». J. FOURASTIÉ : Comptabilité générale, 2α ἐκδ. σελ. 106. Paris 1945.

— Ἡ ρύθμισις ἐνδοεταιρικῶν σχέσεων, π.χ. ἔξαγορά ἑταιρικοῦ μεριδίου, ἀποζημίωσις ἀποσυρομένων τῆς ἐπιχειρήσεως κληρονόμων ἑταίρου κτλ.

— Ἡ ὄλη εἰκὼν τῆς θέσεως καὶ τῆς δυναμικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ συνεπῶς ἐπηρεάζονται :

α. ἡ κρίσις ἐπὶ τῆς πιστοληπτικῆς τῆς ἱκανότητος

β. ἡ χρηματιστηριακὴ τιμὴ τῶν μετοχῶν τῆς

γ. τὸ μέγεθος τῶν καταρτιζομένων ἀριθμοδεικτικῶν ἀποτελεσματικότητος, κ.ἄ.

Δι' ὄλους τοὺς λόγους τούτους ἡ ἐκλογή τῶν τρόπων ἀποτιμήσεως ἀποτελεῖ οὐσιώδη διαχειριστικὴν ἀπόφασιν. Παρ' ἡμῖν, εἰς τὴν πρᾶξιν ἀκολουθοῦνται πάντοτε οἱ φορολογικοὶ κανόνες ἀποτιμήσεως. Ἐπιπλέον συντάσσονται δύο συγχρόνως ἰσολογισμοί : ὁ εἰς βάσει τῶν νομοθετημένων κανόνων, διὰ τὰς φορολογικὰς ὑποχρεώσεις (bilan fiscal, Steuerbilanz), ὁ δευτέρου πρὸς ἰδίαν χρῆσιν τῆς ἐπιχειρήσεως (Vermögensbilanz).

3 Ἀπαιτούμενα γνώσεις. Διὰ τὴν διεξαγωγὴν ἐκάστης συγκεκριμένης ἀποτιμήσεως, ἀπαιτοῦνται καὶ χρησιμοποιοῦνται συνδεδασμέναι γνώσεις οἰκονομικαὶ καὶ τεχνικαί, ἐξαρτώμεναι :

● ἐκ τοῦ κλάδου οἰκονομίας, εἰς τὸν ὁποῖον ἀνήκει ἡ ἐπιχείρησις

● ἐκ τοῦ σκοποῦ, διὰ τὸν ὁποῖον γίνεται ἡ ἀποτίμησις

● ἐκ τοῦ εἶδους τοῦ ἀποτιμητέου περιουσι. στοιχείου.

4 Κλάδος οἰκονομίας. Εἶναι ἀποφασιστὸς, τοσοῦτω μᾶλλον ὅπου αἱ ἀπαιτούμεναι τεχνικαὶ γνώσεις καθίστανται ἐνίοτε ἐπικρατέστεραι. Οὕτω π.χ. : — *Λοισικὴ οἰκονομία*¹ : Ποία ἡ ἐτησία προσαύξησις τῆς ξυλῶδους μάξης (εἶδη δένδρων, ἡλικία αὐτῶν, οἰκολογικοὶ παράγοντες κτλ.).

— *Ἀσφαλιστικὴ οἰκονομία*² : ὕπολογισμὸς τῶν ἔναντι τῶν ἠσφαλισμένων ἀνεπιλημμένων κινδύνων (κλάδου ζωῆς, ἀτυχημάτων κτλ.).

— *Βιομηχανικὴ οἰκονομία*³ : ποία ἡ ἀξία τῶν πρώτων ὕλων τῶν εὐρίσκομένων εἰς τὰ διάφορα στάδια κατεργασίας κτλ.

— *Ἀγροτικὴ οἰκονομία*⁴ : ποία ἡ ἀξία ὠρισμένων κατηγοριῶν ζῶων ἀναπαραγωγῆς (εἶδος, ποικιλία, ἡλικία κτλ.).

Εἰς ἕκαστον ὅθεν κλάδον προβάλλουν εἰδικαὶ δυσκολίαι καὶ προβλήματα.

5 Ἰσοπέδωσις. Ἀσκεῖ μεγίστην ἐπίδρασιν καὶ προδικάζει, μέχρι σημείου τινός, τὸν τρόπον ἀποτιμήσεως καὶ τοὺς σχετικοὺς ὑπολογισμοὺς. Οὕτω, π.χ. ὁ σὺνδικος πτωχεύσεως ἔχων ὑπ' ὄψιν τοῦ τὰς συνθήκας τῆς ἀγορᾶς, γενικῶς καὶ εἰδικῶς (π.χ. δερματεμπόριον), τὸ εἶδος τῶν ἐκποιητέων στοιχείων, τὸ ἐπιπλέον τῆς ρευστοποιήσεως κτλ. θὰ ἀποτιμήσῃ ταῦτα εἰς τὰς πιθανολογούμενας τιμὰς βεβιασμένης ἐκποιήσεως. Ἄλλως θὰ ἀποτιμηθῇ ἡ περιουσία, προκειμένης συγχωνεύσεως, προκειμένης μερικῆς εἰσφορᾶς εἰς συνιστωμένην ἑταιρείαν, προσχωρήσεως εἰς τράστ, κτλ.

1. Βλ. κ. ΖΕΚΚΛΕ : Die Erfolgsrechnung in der Forstwirtschaft, σελ. 52, Neudaneum 1934.

2. Βλ. κ. ΓΙΑΓΚΑΚΗ : Ὁ ἀσφαλιστικὸς κίνδυνος ἐπὶ ἀσφαλίσεως ζωῆς, Ἀθῆναι 1939, σελ. 42 ἐπ.

3. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, κοστολόγησις, βιομηχανικὴ λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1949.

4. Ε. ΛΑΥΡ : Grundlagen u. Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in Landwirtschaft, 3 ἐκδ. Berlin 1927. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Γεωργοοικονομικαὶ ἔρευναι καὶ Ἀγροτικὴ Λογιστικὴ (ἐνθα καὶ βιβλιογραφία).

6 **Ίκοπὸς ἐτησίου ἰσολογισμοῦ.** Ἐνταῦθα ἀνάγεται καὶ τὸ σημαντικόν, τὸ θεμελιώδες, διὰ τὴν καθ' ἡμέραν πρᾶξιν, ἐρώτημα : διὰ ποῖον σκοπὸν συντάσσεται ὁ ἐτήσιος ἰσολογισμὸς : Συνήθης ἀπάντησις εἶναι ὅτι συντάσσεται ἵσως διὰ τὸν καθορισμὸν τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως (financial condition) ἴσως καὶ διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τῶν ἐτησίων ἀποτελεσμάτων (Jahresrechnung). Τοῦτο, κατ' ἀρχὴν, εἶναι ἀνακριβές, διότι ἡ αὐτὴ ἀποτίμησις δὲν ἐπιτυγχάνει καὶ τοὺς δύο *αντιοχρόνως* σκοποὺς. Διότι μεταξύ τούτων ὑπάρχει κατ' ἀρχὴν, τονίζομεν, ριζικὴ ἀντίθεσις : ὁ εἰς σκοπὸς ἀποκλείει τὸν ἄλλον.

Ἄν καὶ αἱ ἀκολουθοῦσαι ἀναπτύξεις διαφωτίζουν τὴν ἀντίθεσιν αὐτήν, ἃς θίζομεν προσωρινῶς τὸ ζήτημα. Δύο ἐπιχειρήσεις ἠγόρασαν ἐντὸς τοῦ ἔτους, ἀλλὰ εἰς διαφόρους ἐποχὰς καὶ τιμὰς, ἀνά 1000 μ. ὑφάσματος Α, τοῦ ὁποῦ ἢ τρέχουσα τιμὴ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως εἶναι Χ. Εἶναι πρόδηλον ὅτι, κατὰ τὴν σύνταξιν τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἡ περιουσιακὴ κατάσταση τῶν δύο ἐπιχειρήσεων—καὶ ὡς πρὸς τὸ στοιχεῖον τοῦτο—εἶναι ἀκριβῶς ἡ αὐτὴ, ἐὰν κατέχουν τὴν αὐτὴν ποσότητα ὑφάσματος. Ἐκεῖνο κατὰ τὸ ὅποιον διαφέρουν εἶναι τὰ πραγματοποιηθέντα συναλλακτικὰ ἀποτελέσματα, ἐξαρτώμενα ἀκριβῶς ἐκ τῆς τιμῆς κτήσεως (ἐπὶ ἴσης τιμῆς πωλήσεως). Ἐὰν ὅθεν τὸ σύστημα ἀποτιμήσεως στηριχθῇ εἰς τὰς τιμὰς κτήσεως, θὰ ἔχωμεν :

Ἀποτελέσματα

ἀκριβῆ καὶ συγκρίσιμα (κατὰ τὴν κλασσικὴν ἐννοίαν τῶν ἀποτελεσμάτων : τιμὴ πωλήσεως—τιμὴ κτήσεως !)

Περιουσιακὴν θέσιν

ἀνακριβῆ, διότι δὲν εἶναι νοητὸν τὸ αὐτὸ πρᾶγμα κατὰ τὸν αὐτὸν χρόνον ναυαγιστῆ διαφόρον περιουσιακὴν ἀξίαν διὰ τὸν α ἢ β

Ἐὰν πάλιν αἱ ἀποτιμήσεις στηριχθοῦν εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς (ἡμέρας) τότε :

Περιουσιακὴ θέσις

ἀκριβῆ καὶ συγκρίσιμος. Τὸ αὐτὸ πρᾶγμα εἰς τὴν αὐτὴν ἀξίαν καὶ διὰ τὰς δύο ἐπιχειρήσεις

Ἀποτελέσματα

ἀνακριβῆ, διότι ὁ ἰσολογισμὸς αὐτῶν προποθεῖ ὡς βάσιν τὴν τιμὴν κτήσεως

Κατ' ἀρχὴν ὅθεν καὶ ἀνευ ἐπιδιώξεως εἰδικῆς τινὸς *συμβιβαστικῆς λύσεως*, ὁ αὐτὸς ἰσολογισμὸς δὲν ἐπιτυγχάνει καὶ τοὺς δύο *αντιοχρόνως* σκοποὺς. Ἴδου κατὰ τὸ ὅποιον δὲν ὠσφράνθησαν γενεαὶ ὀλόκληροι ἐμπειρικῶν λογιστῶν (δυστυχῶς δὲ ὄχι καὶ ὀλίγοι... συγγραφεῖς !)

Ἡ λογιστικὴ θεωρία ἐξεπὸνήσε δύο λύσεις :

- τὴν κλασσικὴν καὶ συνήθως παραδεδεγμένην (τὴν ὁποίαν οἱ καθηγηταὶ Schmidt, Hauck, Dr Scott κ.ά.—ὡς καὶ ἡμεῖς—θεωροῦμεν ἀβάσιμον).
 - τὴν λύσιν τοῦ ὀργανικοῦ ἰσολογισμοῦ (τὴν ὁποίαν θεωροῦμεν ὀρθήν).
- Ἐπὶ τούτων ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα :

Ἴδου πῶς τοποθετεῖ ὁ καθ. Hauck² τὴν ὄλην προβληματικὴν τῆς ἀποτιμητικῆς. Αἱ θεωρίαι τοῦ ἰσολογισμοῦ (στατικῆς, δυναμικῆς, ὀργανικῆς, ὀνομαστικῆς κτλ.) διακρίνονται εἰς δύο ομάδας :

— εἰς ἐκεῖνας αἱ ὁποῖαι *πρώτον* θέτουν ὠρισμένον σκοπὸν (προσδιορισμὸν περιουσιακῆς θέσεως ἢ ἐξεύρεσιν ἀποτελεσμάτων) καὶ κατόπιν ἀναζητοῦν τοὺς καταλλήλους τρόπους (κανόνας) ἀποτιμήσεως.

1. Τοῦτο τυγχάνει ἀβάσιμον (ὡς ἐκθέτομεν ἐν συνεχείᾳ).

2. Βλ. w. HAUCK : Bilanz - Theorien, σελ. 31, Bühl - Baden 1933.

— εις εκείνας αἱ ὁποῖαι προτάσσουν ἕνα τρόπον (ἢ συνδυασμὸν κανόνων) ἀποτιμῆσεως καὶ ἀναλόγως τούτου ἡδηγούνται εἰς ὠρισμένην θεωρίαν ἰσολογισμοῦ. Οὕτω ἔχομεν :

Θεωρία ἰσολογισμοῦ¹

Κατὰ *Nicklisch*

Κύριος σκοπὸς ὁ προσδιορισμὸς τῆς ὀρθῆς περιουσιακῆς καταστάσεως - Στατική θεωρία ἰσολογισμοῦ.

Κατὰ *Hieger*

Ἀποτίμησις εἰς ἰδιόρρυθμὸν «ἐνεσιῶσαν ἀξίαν» (*Heutige Wert*). Θεωρία ὀνομαστικοῦ ἰσολογισμοῦ (*Nominale Bilanz*)

Κατὰ *Schmalenbach*

Κύριος σκοπὸς ὁ προσδιορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως. Δυναμικὴ θεωρία ἰσολογισμοῦ.

Κατὰ *Schmidt*

Ἀποτίμησις εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας ὡς σύνθεσις σκοπῶν περιουσίας - ἀποτελεσμάτων. Ὁργανικὴ θεωρία ἰσολογισμοῦ

7 Εἶδος ἀποτιμητέου στοιχείου. Ἡ ἐκλογή τοῦ κανόνος ἀποτιμῆσεως δὲν εἶναι ἐπίσης ἀσχετος πρὸς τὸ εἶδος τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου. Οὕτω, π.χ. δικαίωμα ἀντιπροσωπείας ἀλλοδαποῦ οἴκου, εἰσφερόμενον εἰς ἐταιρείαν (κτλ.), δὲν δύναται νὰ ἀποτιμηθῇ εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως, εἴτε εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν (κτλ.). Διὰ τὰ πάγια, ἐκλέγονται κανόνες διάφοροι ἢ διὰ τὰ κυκλοφοριακά. Ὁρισμένα στοιχεῖα συμπληρωματικὰ ἄλλων ἀγαθῶν (παραγωγικῶν συγκροτημάτων) συναποτιμῶνται μετὰ τούτων. Αἱ ἐπισηφαεῖς ἀπαιτήσεις, αἱ ἐπίδικοι ὑποχρεώσεις ἀποτιμῶνται κατόπιν ὑποκειμενικῆς πιθανολογήσεως τῆς ἀξίας των. Πολλάκις τὰ ἀποθέματα ἐμπορευμάτων, εἰδικώτερον πρώτων ὀλῶν, διαστελλονται ἀριθμητικῶς εἰς δύο τμήματα: Ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον παραμένει συνεχῶς σταθερόν, ὡς ἐλάχιστον πάντοτε διαθέσιμον ἀπόθεμα, καὶ ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον ἀυξομειοῦται καὶ δὴ ἐποχιακῶς. Εἶναι ἡ θεωρία τοῦ *πλαχίστου σταθεροῦ ἀποθέματος* (*Basic stock, eiserne Bestaud, stock - outil*). Τοῦτο ἐξομοιούμενον πρὸς τὰ πάγια στοιχεῖα ἀποτιμᾶται κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον², ἐνῶ διὰ τὸ δεύτερον τμῆμα ἐφαρμόζεται ὁ κανὼν ὁ υἱοθετούμενος—ἐκαστοτε—διὰ τὰ κυκλοφοριακά.

8 Ἀποτίμησις συνολικῆς ἀξίας ἐπιχειρήσεως. Τέλος, ἡ ἐπιχειρήσις ἀποτιμᾶται εἰς ὠρισμένας περιπτώσεις (ἐξαγορὰ τοῦ *fonds de commerce*, ἀπορρόφησης ὑπὸ ἄλλης) ὡς ἐνιαῖον σύνολον, τοῦ ὁποῖου ἡ ἀξία *δὲν συμπίπτει* κατὰ κανόνα πρὸς τὸ *ἄθροισμα* τῆς ἀξίας τῶν ἐπὶ μέρους περιουσιακῶν στοιχείων. Δύο ἐπιχειρήσεις κατέχουσαι τὰ αὐτὰ ἀκριβῶς πάγια κεφάλαια, ἐμπορεύματα, χρηματικὰ μέσα κλπ., δύνανται νὰ ἔχωσι ἐντελῶς *διάφορον συνολικὴν ἀξίαν* ἐξαρτωμένην στενῶς ἐκ τῆς καλῆς ἢ κακῆς ὀργανώσεώς των εἰς ἀδιάρητον λειτουργικὸν σύνολον. Ἡ τοιαύτη ἀξία προσδιορίζεται ἐμμέσως βάσει διαφόρων ὑπολογισμῶν στηριζομένων ἐπὶ τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, συνιστώσης τὸν τελικὸν αὐτῆς σκοπὸν. Κατὰ τὴν δυναμικὴν ταύ-

1. Ἡ ἀγγλοσαξωνικὴ βιβλιογραφία ὑστερεῖ εἰς συστηματικὴν κατάταξιν καὶ ἐμφάνισιν τῶν προβλημάτων τούτων. Λαμπρὰν περίληψιν τῶν δοξασιῶν τῶν βορειοαμερικανῶν συγγραφέων βλ. *en v. smudt*: Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten von Amerika, B - Baden 1933.

2. Βλ. καὶ *M. PELoubet*: Die Bewertung normaler Lagerbestände zu feststehenden Preisen, N. York 1929. *e. smozzi*: L'interpretation du bilan, σελ. 142 Paris 1951.

Board και συνεπώς υπό τῶν φορολογικῶν ἀρχῶν, διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

Ἐν Γερμανίᾳ τοιαῦται *ἀναδομοικαὶ* ἀποτιμήσεις χρησιμοποιοῦνται ἰδίως προκειμένου περὶ καταρτίσεως προσωρινῶν ἰσολογισμῶν διὰ τὴν ἐξεύρεσιν, ὡς ἐλέγχθη ἤδη, τῶν βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων.

— ἡ μέθοδος τῆς τελευταίας τιμῆς ἀγορᾶς. Κατ' αὐτὴν ὡς μέση τιμὴ τῶν ἀποθεμάτων λαμβάνεται ἡ ἐκάστοτε τιμὴ τῆς τελευταίας ἐγγεγραμμένης εἰς τὰ βιβλία ἀγορᾶς. Ὁρθῶς παρατηρεῖ ὁ Studt¹ ὅτι πρόκειται περὶ τρόπου αὐθαιρέτου καὶ ἐπικινδύνου, διότι διὰ τῆς ἀγορᾶς μικρᾶς ποσότητος εἰς χαμηλὴν ἢ ὑψηλὴν τιμὴν ρυθμίζονται κατὰ βούλησιν τὰ ἀποτελέσματα. Ἡ μέθοδος αὕτη τείνει, ὡς πρὸς τὸν τρόπον ἐκτιμήσεως, εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, ἐφ' ὅσον ἡ ἀγορὰ δὲν ἀπέχει πολὺ τοῦ χρόνου τῆς ἀπογραφῆς. Ὁ σκοπὸς καὶ τὰ προκύπτοντα ἀποτελέσματα τυγχάνουν ἐν τούτοις ριζικῶς διάφορα.

- 11 Σημασία καὶ σύγκρισις μεθόδων.** Αἱ προκύπτουσαι ἀριθμητικαὶ διαφοραὶ δύνανται νὰ εἶναι *πλὴν μεγάλαι*, ὅταν αἱ τιμαὶ κυμαίνονται εἰς μεγάλην κλίμακα. Ἔστω ὅτι ἡ τιμὴ εἰδους τινὸς ἀνῆλθε σταθερῶς, διαρκούσης τῆς χρήσεως: 100, 120, 140, 160, 200. Κατὰ τὸν τρόπον τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου² τὰ μένοντα θὰ ἀπογραφοῦν εἰς τὰς 150 περίπου δρχ., κατὰ τὴν σειρὰν ἐξαντλήσεως εἰς τὰς 160—170 καὶ κατὰ τὴν ἀντίστροφον ταύτης εἰς τὰς 130—140, grosso modo.

Τοῦτο ὑποδηλοῖ ὅτι διὰ τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως προσεγγίζομεν περισσότερον πρὸς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας (δηλ. τελευταία ἀγοραὶ), ἐνῶ ἀπομακρυνόμεθα μὲ τὴν μέθοδον Last in, first out. Εἶναι ὅθεν εὐεξήγητοι αἱ ζωηραὶ διχογνωμίαι καὶ ἡ πλουσία ἀρθρογραφία ἐπὶ τῶν μεθόδων τούτων εἰς τὰς Η.Π.Α.³

- 12 Φορολογικὴ ἄποψις.** Ὡς γνωστὸν ἡ ἡμετέρα νομοθεσία (Κ.Φ.Σ. ἄρθρ. 22) καὶ ἡ αὐθεντικὴ ταύτης ἐρμηνεία ὀρίζουν ὅτι:

— τὰ ἐμπορεύσιμα εἶδη ἀποτιμῶνται εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν

— ὅτι ὁ τρόπος ἐξευρέσεως τῆς μέσης⁴ τιμῆς κτήσεως τυγχάνει προαιρετικὸς, ἀρκεῖ νὰ τηρηθῆται παγλῶς.

1. Πρὸβλ. ε. studt: op. cit. σελ. 117.

2. Καὶ ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν περιοδικῆς εἰσαγωγῆς ἴσων περιῶν ποσοτήτων.

3. Ὅλα σχεδὸν τὰ βορειοαμερικανικὰ συγγράμματα ἀσχολοῦνται ἐκτενῶς μὲ τὰ θέματα ταῦτα. Βλ. ἐκτενῶς NAIR - HERSUM - KLEINAUS: The Retail Inventory Method and Lifo. N. York 1952.

4. Κατὰ τὴν ὑπὸ τοῦ κ. Τότσην διδομένην ἐρμηνείαν ἡ προαιρετικότης ἀφορᾷ αὐτὴν ταύτην τὴν σύνθεσιν τῆς τιμῆς κτήσεως. Βλ. Ν. ΤΟΤΣΗ: Ἡ φορολογία καθαρῶν προσόδων, Τ. 3, Ἀθῆναι 1954.

Ἡ φορολογικὴ αὐτὴ ἐλαστικότης ἐπιτρέπει εἰς τοὺς κ. κ. Διευθυντὰς λογιστηρίων ἐπωφελεῖς χειρισμούς. Ἴδου τὸ πλαίσιον τούτων :

Προαιρετικὴ μέθοδος ὑπολογισμοῦ	Μέση τιμὴ κτήσεως			
	α	β	γ	δ
Προκύπτουσα ἀξία ἀποθεμάτων ¹	100	120	90	115
Τρέχουσα τιμὴ ἡμέρας	110	110	110	110
Θὰ υἱοθετήσωμεν τὴν :	τιμὴν κτῆ- σεως (100)	τιμὴν ἡ- μέρας (110)	τιμὴν κτῆ- σεως (90)	τιμὴν ἡ- μέρας (110)

13 Κανὼν τῆς τρεχοῦσης τιμῆς (prix du jour, Market price, Tageswert). Διακρίτεται δύο ἔκδοχαί :

● Ὡς τιμὴ ἀποκτήσεως (ἀνεφοδιασμοῦ). Εἶναι ἡ τιμὴ εἰς τὴν ὁποῖαν ἡ ἐπιχείρησις δύναται νὰ προμηθευθῇ τὸ ἀγαθόν, ἐκ τῆς συνήθους ἢ πλησιεστέρας ἀγορᾶς, ὑπὸ ὁμαλᾶς συνθήκας, εἰς τὰς ἐπιθυμητὰς ἢ ἐπαρκεῖς ποσότητες κτλ. Ἡ μὴ πραγματοποιήσις τῶν συνθηκῶν τούτων (περιορισμοὶ εἰσαγωγῆς, ἐποχικὴ ἔλλειψις εἴδους κτλ.) ἀλλοιώνουν τὰς προϋποθέσεις τῆς τρεχοῦσης τιμῆς¹· μία τούτων εἶναι καὶ ἡ ὑπαρξις ὀργανωμένης ἀγορᾶς μὲ ἐπαρκῆ ζωηρότητα συναλλαγῶν, ὥστε αἱ πραγματοποιούμεναι τιμαὶ νὰ θεωροῦνται ἀντιπροσωπευτικά. Σπάνια, ἔξαιρετικά, μεμονωμένα συναλλαγὰ δὲν συνιστοῦν τιμὴν ἡμέρας.

● Ὡς τιμὴ διαθέσεως². Ὡς τιμὴ ἡμέρας νοεῖται ἐκεῖνη εἰς τὴν ὁποῖαν ἡ ἐπιχείρησις δύναται νὰ διαθέσῃ εἰς δοθεῖσαν στιγμήν τὸ ἀγαθόν ὑπὸ φυσιολογικᾶς, ὁμαλᾶς πάντοτε συνθήκας. Ἐκ τῆς τιμῆς ταύτης ἐκπίπτουνται τὰ συνήθη ἔξοδα πωλήσεως (net cash realisable value, κατὰ Kester). Ἐν καὶ ἡ ἔκδοχὴ αὕτη ὑποστηρίζεται ὑπὸ ἀξιολόγων συγγραφέων, ὡς οἱ Bliss³, Kester⁴, Canning⁵, Rieger⁶

1. Κατ' εἶδος ἐμπορεύματος καὶ ὄχι συνολικῶς.

2. Βλ. σχ. ε. SMOZZI : op. cit. σελ. 146, Paris 1951.

3. Ὁ Bliss δέχεται τὴν ἔκδοχὴν ταύτην προκειμένου περὶ ἐμπορικῶν μόνον ἐπιχειρήσεων. Βλ. J. H. BLISS : Management through Accounts, New York 1924, σ. 20^ο.

4. Κατὰ τὸν Kester ἡ τιμὴ πωλήσεως ὡς τιμὴ ἡμέρας ἰσχύει μόνον προκειμένου περὶ τῆς ἀκριβοῦς ἐκτιμήσεως τῆς περιουσιακῆς θέσεως, financial condition, οὐχὶ δὲ τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως. Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν : «inventory valuation based on selling price is theoretically the proper basis», Βλ. R. B. KESTER : Accounting Theorie and Practice. ἔκδ. I, 1918, Τόμ. II σελ. 226.

5. Ὁ Canning ὑποστηρίζει ἰδιόρρυθμόν τινα τιμὴν πωλήσεως μειωμένην κατὰ σταθερὸν τινα συντελεστὴν περικλείοντα : ἔξοδα πωλήσεως, % ἐπισφαλῶν, % γεν. ἐξόδων καὶ κέρδους (carrying value). Βλ. J. B. CANNING : The Economics of Accountancy, New York.

6. Ὁ Rieger ὑπεραμύνεται μιᾶς «ἐνεστώσης ἀξίας» (Heutige Wert) παραπλησιασ πρὸς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Βλ. RIEGER : Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928 σελ. 212 ἔπ. καὶ W. HAUKE : Bilanz - Theorien, Bühl - Baden σελ. 81 ἔπ.

κτλ., γίνεται έν τούτοις δεκτόν ότι δέν είναι εφαρμόσιμος παρά εις ειδικάς μόνον περιπτώσεις (συγχώνευσις, διάλυσις κτλ.)¹.

Προκειμένου περί καταρτίσεως Ισολογισμού έκμεταλλεύσεως (bilan d'exploitation) ώς τιμή ήμέρας νοείται πάντοτε ή τιμή αγοράς (άνεφοδιασμού) κατά τόν χρόνον άπογραφής. Προκειμένης άλλωστε άνωνόμου έταιρείας, τοιαύτη είναι και ή άκριβής έννοια της § 2 έδ. α του άρθρου 43 του ν. 2190².

● *Χρόνος καθορισμού*. Αι ρυθμίζουσαι τό θέμα νομοθεσίου (φορολογική, άγορανομική κτλ.) άλλοτε μόν όρίζουν, έν κυριολεξία, ώρισμένην ήμέραν, π.χ. ή άποτίμησις του συναλλάγματος γίνεται εις τήν έπίσημον τιμήν τούτου (Τραπέζης Έλλάδος) κατά τήν ήμέραν της άπογραφής Ισολογισμού. Πρός άπάμβλυσιν όμως τυχόν έξαιρετικών διακυμάνσεων και τυχαίων επιδράσεων, πολλάκις όρίζεται ή μέση τρέχουσα τιμή του τελευταίου δεκαπενθημέρου ή μηνός.

● *Δυσχέρεια καθορισμού*. Καθορίζεται εύχερως όσάκις πρόκειται περί έμπορευσιμών άγαθών (κυκλοφοριακών) συνήθους είδους και τύπου, διά τά όποια ύπάρχει ώργανωμένη αγορά. "Ετι δέ καλύτερον: χρηματιστήρια (έμπορευμάτων, άξιων), άγορανομικόν δελτίον τιμών ή έπιμελητηρίου.

Δυσχερεστέρα έμφανίζεται ή περίπτωσις παγίων κεφαλαίων ειδικού τύπου, ιδιοτήτων, ειδικά κτίσματα, πεπαλαιωμένα άτμόπλοια κτλ. διά τά όποια δέν ύπάρχουν έπαρκείς άντιπροσωπευτικά συναλλαγαί. Αυτό τουτο εις ώρισμένους κλάδους έμπορίας: είδη τέχνης, παλαιά κοσμήματα κτλ.

● *Άπομν Κοινωνικής Οίκονομίας*. Αι μεταβολαι της τιμής της ήμέρας δύνανται νά είναι:

— ούσιαστική μεταβολή της άξιας του πράγματος, ώς πρός τά λοιπά άγαθά

— όνομαστική μεταβολή, όφειλομένη εις διακύμανσιν της άγοραστικής δυνάμεως του χρήματος (τιμαριθμική μεταβολή)

— σύμμικτος περίπτωσις, όφειλομένη εις άμφοτέρας τάς επιδράσεις. Ίδού άνάλυσις τούτων:

1. Ύποδεικνύεται έπίσης προκειμένης έξατομικεύσεως του κόστους ύποπαγαγών ή πλειόνων συμπαράγών (Kuppelprodukte). Βλ. και J. ROHR: Cost Accounting σελ. 416, N. York 1924.

2. Γνωματεύοντες σχετικώς οί καθηγηται Λιτζερόπουλος και Τσιριντάνης άποφαίνονται ότι: είναι ή τιμή εις ήν θά άπεκτώντο τό έμπορεύματα κατά τήν ήμέραν κλεισίματος του Ισολογισμού έν τη αγορά όπου ταύτα συνήθως προσφέρονται, ήτοι ή αγοράία χονδρική τιμή των έμπορευμάτων». Βλ. Θέμις, έτος NB (1941) σελ. 185 έπ. Σχ. και αι άποφ. Σ.τ.Ε. 590/1943 και Έλ. Συν. 1170/1944.

α. "Όταν ο τιμάρριθμος μένει σταθερός :

Μεταβολή της τιμής της ημέρας σημαίνει μεταβολήν της αξίας του πράγματος ως προς τὰ λοιπὰ αγαθὰ. Ὑπερτίμησις σημαίνει ἐπελθόντα πραγματικόν πλουτισμόν. Ἀντιθέτως ἡ ὑποτίμησις.

β. "Όταν ο τιμάρριθμος ἀνέρχεται :

● Ἡ ὑπερτίμησις τοῦ πράγματος δύναται νά εἶναι σύμμετρος πρὸς τὴν τιμαριθμικὴν ἀνοδόν, ὅποτε οὐδεμίαν οὐσιαστικὴν μεταβολὴν ἐπέρχεται εἰς τὴν ἀξίαν τοῦ πράγματος ἐν σχέσει πρὸς τὰ λοιπὰ αγαθὰ.

● Ἡ ὑπερτίμησις δὲν εἶναι σύμμετρος :

α) ὑστερεῖ, ὡς πρὸς τὸν τιμάρριθμον.

β) προτρέχει, ὡς πρὸς αὐτόν.

Εἰς τὴν περίπτωσιν 2^α ἐπέρχεται οὐσιαστικὴ ἐλάττωσις τῆς αξίας τοῦ πράγματος ἴση πρὸς τὴν διαφορὰν: τιμαριθμοῦ > ὑπερτιμήσεως.

Εἰς τὴν περίπτωσιν 2^β ἐπέρχεται οὐσιαστικῶς αὐξησις τῆς αξίας αὐτοῦ ἴση πάλιν πρὸς τὴν διαφορὰν ὑπερτίμησις > τιμάρριθμος.

Ὁ ἐπόμενος ἀριθμητικὸς πίναξ διασαφηνίζει τὰ ἀνωτέρω :

1. Ἐν ὥρᾳ σταθεροῦ τιμαριθμικοῦ ἐπιπέδου

Χρονολογία	Τιμαριθμικ. ἐπίπεδον	Τιμὴ ἡμερ.	Οἰκονομικὸν ἀποτέλεσμα
1. III. 40	150	3000	Βάσις
17. III. 40	150	3500	αὐξησις ἀξίας 3500—3000 = +500
26. III. 40	150	3300	" " 3300—3000 = +300
15. IV. 40	150	2800	ἐλάττωσις " 3000—2800 = -200

2. Ἐν ὥρᾳ τιμαριθμητικῆς ἀνατιμήσεως

Ἐπὶ τιμαριθμοῦ :	ἡ τρέχουσα τιμὴ εἶναι	θα εἶδει νά ἦτο	διαφορὰ	οὐσιαστικὴ συνέπεια
(βάσις) 150	3000	—	—	—
200	3200	4000	-800	ὕποτίμησις
250	5000	5000	—	—
300	6500	6000	+500	ὕπερτίμησις

Αἱ τοιαῦται τυπικαὶ ἢ οὐσιαστικαὶ μεταβολαὶ ἐνδιαφέρουν ζωηρῶς τὴν Λογιστικὴν, ἐν τῇ προσπάθειᾳ τῆς ἰδίας ἐξευρέσεως πραγματικῶν ἀποτελεσμάτων.

14 Κανὼν μικροτέρας τιμῆς (μεταξὺ τιμῆς κτήσεως καὶ τιμῆς ἡμέρας, Cost or market rule, Niederstwertprinzip)

Ὁ κανὼν οὗτος, τὸν ὁποῖον ὁ Gilman χαρακτηρίζει ὡς ἄγρονον νόμον, τυγχάνει εὐρύτητα δεκτός εἰς τὴν θεωρίαν καὶ τὴν πράξιν· ἔχει δὲ υἱοθετηθῆ ἀπὸ πλείστας νομοθεσίας (μὲ διαφόρους τροποποιητικὰς παραλλαγὰς).

Παρ' ἡμῖν ἐπίσης ρυθμίζει τὰς ἀποτιμήσεις, δυνάμει :

- τοῦ ν. 2190/1920 περὶ ἀν. ἐταιρειῶν (ἄρθρ. 43 § 2) προκειμένου περὶ τῶν ἐμπορευσίμων περ. στοιχείων,
- τοῦ Κ.Φ.Σ., ἄρθρ. 22.

Ἡ ἐξεύρεσις τῆς χαμηλοτέρας τιμῆς εἰς τὴν ὁποίαν θὰ ἀποτιμηθοῦν τὰ ἀπογραφόμενα εἶδη δύναται νὰ γίνη κατὰ δύο τρόπους :

— εἴτε *συνολικῶς*, δι' ἐκάστην κατηγορίαν ἀπογραφομένων : ἔμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων ὑλῶν, καυσίμων, ὑλικῶν ἀναλωσίμων, κλπ.

Εἶδος	Τιμὴ κτήσεως	ἡμέρας	διαφορὰ
α.	100	80	-20
β.	350	360	+ 10
γ.	220	220	- -
δ.	500	600	+100
ε.	450	400	-50
	<u>1.620</u>	<u>1.660</u>	<u>+ 40</u>

Ἐνταῦθα θὰ προκριθῆ ἡ τιμὴ κτήσεως (1620) ὡς *συνολικῶς* χαμηλοτέρα τῆς τιμῆς ἡμέρας (1660) παραβλεπομένων τῶν ἐπὶ μέρους διαφορῶν.

— εἴτε *κατ' ἀντικείμενον*, ὁπότε λαμβάνεται ἡ μικροτέρα τιμὴ ἐκάστου τούτων :

Εἶδος	α.	80	προκρίνεται τὸ	80
β.	350	360	" "	350
γ.	220	220	" "	220
δ.	500	600	" "	500
ε.	450	400	" "	400
	<u>1.620</u>	<u>1.660</u>		<u>1.550</u>

Τὰ ἀπογραφόμενα θὰ ἀποτιμηθοῦν εἰς τὰς 1.550 δρχ. (μικροτέραν τιμὴν) ἔνθα δὲν συμψηφίζονται ὑπερτιμήσεις καὶ ὑποτιμήσεις.

Καὶ ὁ μὲν ν. 2190 ὀρίζει τὸν τρόπον τῆς *συνολικῶς* χαμηλοτέρας τιμῆς, ὁ δὲ Κωδὶξ Φορ. Στοιχείων, τὸν *κατ' ἀντικείμενον* τρόπον¹.

● *Σκοπὸς καὶ συνέπεια κανόνος*. Κατὰ τοὺς ὑποστηρικτὰς αὐτοῦ καὶ τὸν νομοθέτην, ἡ ἀποτίμησις εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν ἐπιδιώκει *δύο* τινά :

— ὅπως κέρδη ὀφειλόμενα εἰς ὑπερτιμήσεις καὶ συνεπὼς μῆπω πραγματοποιηθέντα, συμμιγνυόμενα μετὰ τῶν συναλλακτικῶν τοιούτων μὴ διανεμηθοῦν. Ἄλλως θὰ προέκυπτε διανομὴ εἰκονικῶν ἀποτελεσμάτων

— ἀντιθέτως² πιθαναὶ ζημίαι δυνάμεναι νὰ προκύψουν ἀπὸ

1. Συνεπὼς γεννᾶται κάποια ἀμφιβολία ὡς πρὸς τὰς ἀνωνύμους ἐταιρείας. Θὰ ἀκολουθήσουν τὸν ν. 2190 ἢ τὸν Κ.Φ.Σ.; Ὁ *πρῶτος* εἶναι νόμος εἰδικός, ἀλλὰ προγενέστερος, ὁ *δεύτερος* γενικός, ἀλλὰ μεταγενέστερος. Ἐρμηνεύεται κατισχύων ὁ *πρῶτος*. Εἶναι τοῦτο ἀπολύτως βέβαιον; Ὅπωςδὴποτε ἡ ἀνωνύμος ἐταιρεία θὰ ἐφαρμόσῃ τὸν ν. 2190, ἔστω καὶ ἂν φορολογικῶς τὰ ἀποτελέσματά της θὰ ἀναπροσαρμοσθοῦν κατὰ τὸν κώδικα.

έπελθούσας ύποτιμήσεις πρέπει νά ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν καί νά μειώσουν τά πραγματοποιηθέντα κέρδη¹ χάριν προνοίας.

Τοιουτοτρόπως καί εἰς τάς δύο περιπτώσεις ἡ ἐπιχείρησις θά διανεῖμη κέρδη ἀπολύτως ἐξησφαλισμένα. Εἰς τοῦτο ἀποκλειστικῶς ἀποβλέπει ὁ νομοθέτης. Ἐδιαφορεῖ δέ ἐάν ὁ οὕτω καταρτιζόμενος ἰσολογισμὸς δὲν ἐμφανίζει τὴν ἀκριβῆ περιουσιακὴν θέσιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Κατὰ τὸν Dumarchey, ὅστις πραγματεύεται τὸ θέμα μετ' ἰδιαιτέρας σαφηνείας, ὁ κανὼν οὗτος ἀνταποκρίνεται εἰς τὴν ἀρχὴν ἢ ὅποια ὀφείλει νά διέπῃ τὴν ἐμφάνισιν καί διανομὴν τῶν ἀποτελεσμάτων :

● Πᾶν κέρδος διανεμόμενον δεόν νά εἶναι κέρδος πραγματοποιηθέν.

● Πᾶν κέρδος διανεμόμενον δεόν νά εἶναι τὸ πλεόνασμα πραγματοποιηθέντος κέρδους ἐπὶ ἐκδηλωθείσης πιθανῆς ζημίας.

Παρά τὴν φαινομενικὴν του ὀρθότητα, ὁ κανὼν τῆς χαμηλοτέρας τιμῆς εἶναι πεπλανημένος, διότι στηρίζεται ἐπὶ ἐσφαλμένης περὶ κέρδους ἀντιλήψεως. Τοῦτο ἀποδεικνύεται εἰς τὴν ἐπόμενην § 3.

- 15 **Κανὼν τῆς τιμῆς ἀντικαταστάσεως (ἢ ἀναπαραγωγῆς)** [prix de remplacement, Reproduktionskostenwert]. Πρόκειται περὶ αὐτῆς ταύτης τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας (καί ὄχι ἄλλης, ἀριθμητικῶς). Ἐκεῖνο τὸ ὅποῖον διαφέρει εἶναι ὁ τρόπος ὑπολογισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων καί ὁ λογιστικὸς χειρισμὸς αὐτῆς. Οὕτω ἔχομεν :

Κανὼν τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας	|	λογιζομένης κατὰ τὸν κλασσικὸν τρόπον
	|	λογιζομένης ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως

Ἰδοῦ, προσωρινῶς, πῶς ἔχουν οἱ δύο τρόποι ὑπολογισμοῦ :

α'. Πραγματοποιηθεῖσαι πωλήσεις + μένοντα εἰς τιμὴν ἡμέρας — τιμαὶ κτήσεως = ἀποτελέσματα, ἦτοι

$$3.600 + 2.200 - 5.000 = 800$$

β'. Πραγματοποιηθεῖσαι πωλήσεις — ποσότης πωληθέντων × τιμὴν ἡμέρας = ἀποτελέσματα, ἦτοι

$$3.600 - (100 \times 33) = 300$$

● Ἐννοία τιμῆς ἀναπαραγωγῆς. Ἐνῶ ἡ τιμὴ ἡμέρας ἀφορᾷ αὐτὸ τοῦτο τὸ ἔτοιμον ἀγαθόν, ἡ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς (Reproduktionskostenwert) συνίσταται εἰς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων παραγωγῆς, λαμβανομένων εἰς τὰς τρεχοῦσας αὐτῶν τιμὰς.

1. «Anticipate no profit and provide for all losses» λέγει ὁ H. FINNEY : op. cit., (Intermediate) τόμ. II σελ. 254.

Ἡ τιμὴ αὕτη—κατὰ τοὺς νόμους διαμορφώσεως τῶν τιμῶν—τείνει μὲν νὰ ἰσοῦται πρὸς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας τοῦ ἀγαθοῦ, δύναται ὁμως καὶ νὰ ἀφίσταται οὐσιωδῶς· π.χ. κρατοῦντος τοῦ ἐνοικιοστασίου ἡ τιμὴ τῶν ἀκινήτων δύναται νὰ εἶναι χαμηλότερα τοῦ συνόλου ἐξόδων ἀνοικοδομήσεως (τῆς αὐτῆς οἰκοδομῆς). Αὐτὸ τοῦτο ὡς πρὸς τὰ ἀγαθὰ τρεχούσης καταναλώσεως. Διότι, πράγματι, ἡ τιμὴ τούτων ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς ἐκάστοτε σχέσεως προσφορᾶς καὶ ζητήσεως αὐτοῦ τούτου τοῦ πράγματος, ἐνῶ ἡ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς ἀφορᾷ σειρὰν ὄλων σχέσεων προσφορᾶς· ζητήσεως τῶν συντελεστῶν παραγωγῆς αὐτοῦ: ὕλων, ἐργασίας, καυσίμων, διαφόρων ἐξόδων κτλ., ἐκάστη τῶν ὁποίων διαμορφοῦται ὑπὸ διαφόρους συνθήκας. Εἶναι ὅθεν πολὺ δυνατόν καὶ σὺνθεσις ἡ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς νὰ περικλείῃ, ἐν συγκρίσει πρὸς τὴν τρέχουσαν τιμὴν τοῦ ἀγαθοῦ, ὠρισμένας ὑπερτιμήσεις (π.χ. ἡμερομισθῶν) καὶ ὑποτιμήσεις (π.χ. πρώτων ὕλων), οὕτως ὥστε αἱ δύο τιμαὶ νὰ μὴ συμπίπτουν.

Ἡ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς ἀφορᾷ προδήλως τοὺς παραγωγικοὺς κλάδους (βιομηχανίας, μεταλλεῖα κτλ.) διὰ τοὺς ὁποίους συνιστᾷ τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως. Συνοπτικῶς ἔχομεν:

τιμὴ ἀντικαταστάσεως	}	τρέχουσα τιμὴ (ἡμέρας) τοῦ ἔτησιου ἐμπορευσίμου ἀγαθοῦ
		τιμὴ ἀναπαραγωγῆς, ὑπολογιζομένη βάσει τῶν τιμῶν ἡμέρας τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς

16 Κανὼν ἀξίας κεφαλαιοποιήσεως ἐλπιζομένης προσόδου (Ertragswert). Εἰς πολλὰς περιπτώσεις ἡ ἀποτίμησις στηρίζεται εἰς τὴν τιμὴν ἢ ὅποια προκύπτει κατόπιν ὑπολογισμοῦ κεφαλαιοποιήσεως (ἐπὶ τι ἐπιτόκιον) τῆς πιθανολογούμενης (διὰ τὸ μέλλον) ἢ διαπιστουμένης (ὡς πρὸς τὸ παρελθόν) προσόδου τοῦ πράγματος.

(Π.χ. ἐλπιζομένη πρόσοδος 100 πρὸς 10% ἀντιστοιχεῖ εἰς κεφάλαιον 1000)

Ὁ κανὼν οὗτος ἀφορᾷ ἰδίως στοιχεῖα δεκτικὰ αὐτοτελοῦς ἐκμεταλλεύσεως καὶ συνιστῶντα εἶδος τι λειτουργικοῦ συγκροτήματος¹ (πολυκατοικία, πρίμνιον, ἀτμόπλοιον κτλ.).

Ἐνίοτε συνιστᾷ καὶ τὸν μοναδικὸν δυνατόν τρόπον ἀποτιμήσεως: εἰσφορὰ εἰς ἑταιρείαν προνομίου εὐρεσιτεχνίας, σχεδίων καὶ παραγωγικῶν ἀπορρήτων, δικαιώματος χρήσεως ἐπωνυμίας, ἐμπορικῆς ἀντιπροσωπείας, διοικητικῆς παραχωρήσεως, δικαιώματος ὑπεργολαβίας κτλ.²

1. Οὕτω, εἰς τὴν Ἀγροτικὴν Οἰκονομίαν, ὁ Laur διακρίνει μίαν Existenzwert (ἀξίαν συντηρήσεως, διατροφῆς τῆς οἰκογενείας) ὃ Becker μίαν Pachtetragswert, persönliche Ertragswert z.o.x. Βλ. καὶ Rothkegel, Die Grundbegriffe der theoretischen Schätzungslehre ἐν Berichte ü. Landwirtschaft, τόμ. XIV (σελ. 69) 1931.

2. Τῶν ἄλλων κανόνων μὴ δυναμένων νὰ τύχουν ἐφαρμογῆς: μία ἐμπορικὴ ἀντιπροσωπεία δὲν δύναται νὰ ἀποτιμηθῇ εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως ἢ ἡμέρας κτλ.

Κατά μείζονα λόγον ἀφορᾷ τὴν ἀποτίμησιν ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ συνόλω της (fonds de commerce, Goodwill).

Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς τιμῆς κεφαλαιοποιήσεως περιλαμβάνει πάντοτε ἔντονα ὑποκειμενικὰ κριτήρια: μέγεθος τῆς ἐλπιζομένης μέσης προσόδου, ἐπιτόκιον, πρόβλεψιν οἰκονομικῶν συνθηκῶν κτλ. Προκειμένου δὲ περὶ ἐμπορικοῦ fonds de commerce, περὶ ἀγροκτημάτων, ἀτμοπλοίων κτλ. λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἡ δυνατότης τῆς προσωπικῆς (καὶ οἰκογενειακῆς) ἀπασχολήσεως.

Εἰς ἕκαστον ὄθεν κλάδον τείνουν νὰ συστηματοποιηθοῦν αἱ βάσεις ὑπολογισμοῦ, αἱ ὁποῖαι εἶναι ἄλλωστε ἀρκετὰ πολὺπλοκοὶ¹. Αἱ τοιαῦται, ὑποκειμενικαὶ κατ' οὐσίαν, ἀποτιμήσεις ὀδηγοῦν εἰς τὴν διαμόρφωσιν μιᾶς «τιμῆς ἡμέρας», ὡσάκις τὸ πλῆθος τῶν ὁμοειδῶν συναλλαγῶν διαμορφώνει μίαν ἐπαρκῶς ὠργανωμένην ἀγορὰν (κτηματικὴν, ναυτιλιακὴν κτλ.).

- 17 Ἕτεροι τρόποι ἀποτιμήσεως.** Τέλος, χρησιμοποιοῦνται διάφοροι κατὰ περιπτώσιν τρόποι: αἱ ἐπισφαλεῖς ἀπαιτήσεις εἰς τὴν πιθανολογούμενην αὐτῶν ἀξίαν κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ (v. 2190 ἀρ. 43 § 3), αἱ πρὸς ἠσφαλισμένους ὑποχρεώσεις βάσει καθαρῶς ἀναλογιστικῶν ὑπολογισμῶν, παλαιότερον ὁ Verley² ὑπεδείκνυε μίαν ἀξίαν ἐλλόγου ὑπολογισμοῦ (valeur raisonnée), ὁ ἀν. ν. 505/1945 ὥρισε διαφόρους τρόπους ἀριθμητικῆς ἢ ἐντελῶς ὑποκειμενικῆς (ἀρ. 4 § 2) ἀναπροσαρμογῆς τῶν περιουσιακῶν στοιχείων³ κτλ.

§ 3

ΣΥΝΕΠΕΙΑΙ, ΣΥΓΚΡΙΣΙΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΙΚΗ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

- 18 Συνέπειαι τιμῆς κτήσεως.** Ἡ ἐφαρμογὴ αὐτῆς ὀδηγεῖ:

● ὡς πρὸς τὸν ἰσολογισμόν, εἰς τὴν ἐμφάνισιν τῆς περιουσίας εἰς ἱστορικὰς (παρελθούσας) τιμὰς, αἱ ὁποῖαι δύνανται νὰ διαφέρουν οὐσιωδῶς ἀπὸ τὴν πραγματικὴν αὐτῶν ἀξίαν κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ. Δύο ἐπιχειρήσεις κατέχουσαι τὰ αὐτὰ στοιχεῖα θὰ ἐμφανίσουσιν ἐνεργητικὸν διάφορον, ὅπερ λογικῶς ἀπαράδεκτον (ἐάν σκοπὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ—ὡς ὑποστηρίζεται—εἶναι ἡ ἐμφάνισις τῆς περιουσίας):

● ὡς πρὸς τὰ ἀποτελέσματα, ὀδηγεῖ, ὡς λέγεται, εἰς τὸν ἀκριβῆ ὑπολογισμόν τῶν πραγματοποιηθέντων συναλλακτικῶν ἀποτελεσμάτων:

1. Βλ. Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ: Ἡ ἀξία ὑπερπροσόδου τῆς ἐπιχειρήσεως, σελ. 34 ἐπ. Ἀθήναι 1946.

2. Βλ. J. VERLEY: Le bilan dans les soc. anonymes, Paris 1906.

3. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμὰς, Ἀθήναι 1945.

Ἐμπορεύματα

*Άγοραί : $1000 \times 50 =$	50.000	Πωλήσεις : $700 \times 60 =$	42.000
Κέρδος (πραγματοποιηθέν)	7.000	*Απογραφή : $300 \times 50 =$	15.000
			57.000*

*Έξ οὗ : $57.000 - 50.000 =$ κέρδος ἐκ πωλήσεων 7.000. *Οἰαδήποτε ἄλλη τιμὴ ἀπογραφῆς (ἔστω πρὸς 48 ἢ 53) θὰ ἐνόθουε τὸ ποσὸν τῶν πράγματι προκυψάντων ἀποτελεσμάτων. Συνοπτικῶς, ὄθεν, ἔχομεν :*

Ἴσολογισμὸς (εἰς τιμὰς κτήσεως)

ἀνακριβῆς ἐμφάνισις στοιχείων περιουσίας	ἀρχικὸν κεφάλαιον (ὀνομαστικόν) ἀκριβῆ ἀποτελέσματα
---	--

Τὸ πολὺ δυσάρεστον εἶναι ὅτι τὰ οὕτω πῶς θεωρούμενα ὡς ἀκριβῆ ἀποτελέσματα στηρίζονται εἰς τὸ κύκλωμα : χρῆμα—ἀγαθὸν—χρῆμα, ἦτοι

τιμαὶ πωλήσεως — τιμαὶ κτήσεως = ἀποτελέσματα

*Ἡ ἀντίληψις αὕτη—προκειμένου περὶ τῶν ἐπιχειρήσεων—εἶναι ἐντελῶς πεπλανημένη.

19 Συνέπειαι τιμῆς ἡμέρας¹. Εἶναι προδήλως ἀντίθετοι τῶν ἀνωτέρω :

● *ὡς πρὸς τὸν ἰσολογισμόν*, ὀδηγεῖ εἰς τὴν ἐμφάνισιν τῶν στοιχείων τῆς περιουσίας (ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ) εἰς τὴν πραγματικὴν των τρέχουσαν ἀξίαν. Συνεπῶς προσαρμόζει συνεχῶς τὴν ἀριθμητικὴν ἔκφρασιν τῆς περιουσίας εἰς τὰς διακυμάνσεις τῆς οἰκ. ζωῆς.

● *ὡς πρὸς τὰ ἀποτελέσματα*, λαμβανομένη, ἄνευ διορθωτικῶν τινῶν χειρισμῶν, ὡς ἔχει, νοθεύει ταῦτα, διότι ὀδηγεῖ εἰς σύμμειξιν πραγματοποιηθέντων ἀποτελεσμάτων καὶ πιθανῶν τοιοῦτων ἐξ ὑπερτιμήσεων ἢ ὑποτιμήσεων :

Ἐμπορεύματα

*Άγοραί : $1000 \times 50 =$	50.000	Πωλήσεις : $700 \times 60 =$	42.000
Κέρδος (σύμμικτον)	7.900	*Απογραφή : 300×53 (τρέχ. τιμῆ) =	15.900
			57.900

Τὸ προκύπτον ἀποτέλεσμα ($57.900 - 50.000$) = 7.900 εἶναι κρῆμα :
πραγματοποιηθέντος κέρδους 7000
ὑπερτιμήσεως 900

*Ανακεφαλαιοῦντες ἔχομεν :

Ἴσολογισμὸς (εἰς τιμὰς ἡμέρας)

*Ακριβῆς ἐμφάνισις περιουσίας	*Αρχικὸν κεφάλαιον (ὀνομαστικόν) *Ανακριβῆ (καθ' ὃ σύμμικτα) ἀποτελέσματα
-------------------------------	---

1. Λογιζομένης κατὰ τὸν κλασσικὸν τρόπον καὶ ὄχι ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως.

Υπάρχει, βεβαίως ἡ δυνατότης διαστολῆς τοῦ συναλλακτικοῦ ἀποτελέσματος ἐκ τῶν ὑπερτιμήσεων ἢ ὑποτιμήσεων, καὶ ἡ κατάλληλος ἐμφάνισις τούτων εἰς τὸν ἰσολογισμόν (ὡς ἐκθέτομεν κατωτέρω). Εἰς τὴν δυνατότητα ταύτην ἐστηρίχθησαν καὶ στηρίζονται πολλοί, ἀλλὰ μάταιαι—καθ' ἡμᾶς—ἐλπίδες. Τοῦτο δέ, διότι τὸ θεωρούμενον ὡς πραγματοποιηθὲν ἀποτέλεσμα εἶναι ὁπωσδήποτε ἀναληθές καὶ ἐκτὸς πραγματικότητος.

- 20 **Ἰυνέπειαι χαμηλοτέρας τιμῆς.** Εἶναι περίπτωσις περιέχουσα τὰς προηγουμένας. Ἐάν μικροτέρα εἶναι ἡ τιμὴ κτήσεως, τότε ἔχομεν τὴν περίπτωσιν ταύτην. Ἐάν πάλιν μικροτέρα εἶναι ἡ τρέχουσα, τότε ἔχομεν τὰς συνεπείας ταύτης, μὲ κάποιαν διαφορὰν ἐν τούτοις: ὅτι τὸ πραγματοποιούμενον ἀποτέλεσμα μίγνυται *μόνον* μὲ ὑποτιμήσεις (διότι αἱ ὑπερτιμήσεις ἀποκλείονται ἐξ αὐτοῦ τούτου τοῦ κανόνος).

Ἐμπορεύματα

* Ἀγοραί :	1000 × 50 = 50.000	Πωλῆσεις :	700 × 60 = 42.000
Κέρδος (σάμμικτον)	6.400	* Ἀπογραφή :	300 × 48 = 14.400
		(Τιμὴ ἡμέρας)	56.400

Τὸ ἐκ δραχ. 6.400 ἀποτέλεσμα ἀπορρέει ἐκ τοῦ συμπηφισμοῦ 7000—600.

- 21 **Προσπάθειαι ὀρθοτέρας καταρτίσεως ἰσολογισμοῦ¹.** Ἐν ὄψει τῶν μειονεκτημάτων ἐκ τῆς ἀμιγθοῦς καὶ ἀκάμπτου ἐφαρμογῆς ἐκάστου κανόνος, ἡ λογιστικὴ θεωρία προτείνει, διὰ πλείστων ἀξιολόγων αὐτῆς ἐκπροσώπων: Finney, Dumarchey, κ.ἄ. ὅπως ἡ ἀποτίμησις καὶ αἱ σχετικαὶ ἐγγραφαὶ λαμβάνουν χώραν εἰς *δύο στάδια*:

● εἰς τὴν *τιμὴν κτήσεως*, βάσει δὲ ταύτης ἐξευρίσκονται καὶ ἐγγράφονται τὰ πραγματοποιηθέντα ἀποτελέσματα

● ἀκολουθεῖ τὸ δεύτερον στάδιον. Εἰς περίπτωσιν ὑπερτιμήσεως προσσυστάνονται αἱ τιμαὶ κτήσεως, μέχρι τῆς τρεχούσης τιμῆς, ὁπότε ἀναφύεται ζήτημα ἐμφανίσεως καταλλήλου λογαριασμοῦ Παθητικοῦ.

* Ἐγγραφαί :

Στάδιον πρῶτον		
* Ἐκμετάλλενσις Ἐμπορευμάτων	7.000	
ἢ Ἐμπορεύματα κτλ.		7.000
εἰς Κέρδη ἐξ ἰμῶν πραγματοποιηθέντα συναλλακτικὰ ἀποτελέσματα		

1. Ὁ Dumarchey, ἀναφερόμενος εἰς τὰ ἐπιχειρήματα τῶν ὁπαδῶν ἐκάστου κανόνος, γράφει χαρακτηριστικῶς: Et bien, on peut dire que les premiers ont raison, que les seconds sont dans la verité; et que les troisièmes n'ont pas tort, le défaut commun aux trois opinions n'étant pas d'être fausses, mais d'être incomplètes. Βλ. J. DUMARCHEY: La Comptabilité moderne, σελ. 36, Paris 1934.

Στάδιον δεύτερον			
Ἐμπορεύματα, - stock κτλ.		900	
εις	Πρόβλεψιν δι' ὑποτίμησιν ἐμπορευμάτων		900
ἢ	Πιθανὰ κέρδη ἐξ ὑπερτιμώ- σεως ἐμπορευμάτων		
Δημιουργία τοιαύτης ἐν ὄψει ὑποτιμήσεων ἀποθεμάτων			

Ὁ ἰσολογισμὸς εἶναι, κατὰ τοὺς ὑποστηρικτάς, ἀκριβὴς ὡς πρὸς ἀμφότερα αὐτοῦ τὰ σκέλη :

Ἴσολογισμὸς			
Ἐμπορεύματα (εἰς τὴν τιμὴν ἡμέρας) (300 × 53)	15,900	Κέρδη διανεμητέα Πρόβλεψις ὑποτιμήσεως ἐμ- πορευμάτων	7,000 900

Ὁ λογαριασμὸς *Προβλέψεως* συνιστᾷ ἐνταῦθα ἔκκρεμοὺς φύ-
σεως κονδύλιον, δυνάμενον νὰ ἐξαφανισθῆ (ἐάν ὑποτιμηθοῦν τὰ ἐμ-
πορεύματα) ἢ νὰ καταστῆ ὀριστικὸν κονδύλιον καθαρᾶς περιουσίας.
Ἄντιστοιχος τίτλος θὰ ἠδύνατο νὰ εἶναι: *Πιθανὰ κέρδη ἐξ ὑπερτιμώ-
σεως ἐμπορευμάτων*.

Μένει ἤδη ἡ κατὰ τὸ δεύτερον στάδιον περίπτωσις ὑποτιμήσε-
ως. Ἡ θεωρία δὲν ἔχει χαράξει ὁμόφωνον γραμμὴν. Κατὰ τινὰς θὰ
διατηρηθῆ ἡ τιμὴ κτίσεως. Ἄλλὰ τὰ πραγματοποιηθέντα κέρδη δια-
σπώνται εἰς διανεμητέα καὶ εἰς παρακρατούμενα (ἴσα πρὸς τὴν
ὑποτίμησιν). Ἐγγραφαί :

Στάδιον πρῶτον			
Ἐμπορεύματα κτλ.		7,000	
εις	Κέρδη ἐξ ἐμπορευμάτων		7,000
Ἀποτελέσματα γοήσεως		600	
εις	Ἀποθεματικὸν δι' ὑ- ποτίμησιν ἐμ/των		600

Ἐνταῦθα πρόκειται περὶ ἐν κυριολεξίᾳ ἀποθεματικοῦ, διότι
πρόκειται περὶ δεσμεύσεως πραγματοποιηθέντος, καθαροῦ ἀποτε-
λέσματος¹.

1. Κατὰ Finney: Surplus on Reserve for Possible Future Inventory Losses.

Ίσολογισμός	
*Εμπορεύματα (εις τιμήν κτήσεως) 300 x 50	15.000
ἀνακριβής εμφάνις ἐνεργητικοῦ	
.....	
*Αποθεματικόν δι' ὑποτίμησιν Κέρδη (βιανημετέα)	600 6.400

Κατ' ἄλλους, πάλιν, τὰ ἀπογραφόμενα θὰ ὑποτιμηθοῦν διὰ νὰ ἐμφανισθοῦν εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Ἄλλὰ τότε τὰ πραγματοποιηθέντα κέρδη θὰ μειωθοῦν, χωρὶς νὰ ἐμφανίζεται πλέον λογαριασμός Ἀποθεματικοῦ. Ἐγγραφαί :

Στάδιον πρῶτον *Εμπορεύματα (κτλ.) εἰς Κέρδη ἐξ ἐμπορευμάτων πραγματοποιηθέντα κτλ.	7.000	7.000
Πιθαναὶ ζημίαι ἐξ ὑποτιμήσεως ἐμπορευμάτων (ὀρθότερον) ἢ Κέρδη ἐξ ἐμπίων (πρακτικώτερον) εἰς *Εμπορεύματα κτλ.	600	600

Ίσολογισμός	
*Εμπορεύματα (εις τιμήν ἡμέρας) [300 x 48]	14.400
ἀκριβής εμφάνις ἐνεργητικοῦ	
.....	
Κέρδη διανεμητέα	6.400
Σκόπιμος εμφάνις ἀποτελεσμάτων	

- 22 **Παρατηρήσεις.** Ἀποβλέποντες εἰς τὴν οὐσίαν, παρακάμπτομεν τὴν διέλευσιν τῶν ἐγγραφῶν ἐκ τῶν Ἀποτελεσμάτων χρήσεως κτλ.¹
- 23 **Ἀσάφεια τίτλων λογαρισμῶν.** Τὰ ἐξ ὑπερτιμήσεως προκύπτοντα πιστωτικά κονδύλια προσλαμβάνουν διαφόρους ὀνομασίας, ἐκ τῶν ὁποίων πολλοὶ ἀκατάλληλοι καὶ παραπλανητικά, δοθέντος ὅτι χρησιμοποιοῦνται στερεοτύπως καὶ δι' ἄλλας διαφόρους περιπτώσεις. Οὕτω ἀπαντῶνται :

- Πιθανὰ κέρδη ἐξ ὑπερτιμήσεως...
- Κρατήσεις δι' ὑποτίμησιν...
- Πρόβλεψις δι' ὑποτίμησιν...
- Ἀποθεματικόν ἐξ ὑπερτιμήσεως...
(ἀναφέρεται εἰς τὴν πρόλευσιν)
- Ἀποθεματικόν δι' ὑποτίμησιν...
(ἀναφέρεται εἰς τὸν σκοπὸν)

1. Ἡ εἰς δύο στάδια ἐγγραφὴ ἔχει ἐνταῦθα διδακτικὸν χαρακτῆρα. Πρακτικῶς ἡ ἀποτίμησις εἰς τὰς 48 δρχ. θὰ ἐνεφάνιζε ἓνα μόνον συμπηφιστικὸν ἀποτέλεσμα.

Σκόπιμον εἶναι ὅθεν νὰ τονισθῇ ἐνταῦθα ὅτι :

• ὁ ὅρος *Ἀποθεματικὸν* ἀναφέρεται ἀποκλειστικῶς εἰς παρακρά-
τησιν καθαρῶν κερδῶν, ἀπηλλαγμένων παντὸς ἐκδηλωθέντος—κατὰ
τὴν κλειομένην χρῆσιν—κινδύνου ζημίας.

• ὁ ὅρος *Πρόβλεψις* συνιστᾷ ἐπαμφοτερίζον κονδύλιον, δυνάμενον
—ἀναλόγως τῆς ἐξελιξεως τῶν πραγμάτων :
— νὰ μετατραπῇ εἰς κονδύλιον καθαρᾶς περιουσίας (ἐκλιπόντος
τοῦ κινδύνου)¹

— νὰ ἐξαφανισθῇ

— νὰ μετατραπῇ εἰς κονδύλιον παθητικοῦ (ὕποχρεώσεως)².

Ὁφειλομεν ἐν τούτοις νὰ τονίσωμεν ρητῶς ὅτι ἡ *Πρόβλεψις*³ συνδέε-
ται ἀναποσπᾶστος καὶ ἰσοῦται ἀριθμητικῶς : εἴτε πρὸς διακινδυ-
νεῦον κονδύλιον ἐνεργητικοῦ *φερομένου εἰς τὴν πρὸ τοῦ κινδύνου*
ἀξίαν, εἴτε πρὸς κονδύλιον παθητικοῦ (π.χ. ἐπίδικος ὑποχρέωσις,
ἀμφισβητούμενη ἀποζημίωσις) *προσηυξημένου ἰσοπόσως*⁴ κατὰ τὴν
ἀπογραφὴν.

• ὁ ὅρος *Κράτησις* δέον νὰ ἀφορᾷ, καθ' ἡμᾶς, εἰδικοῦ σκοποῦ
ἀποθεματικόν (ἄρα παρακράτησιν καθαρῶν κερδῶν), ἀλλὰ *προσωρι-
νοῦ χαρακτῆρος* (τοῦ *Εἰδικοῦ ἀποθεματικοῦ* ἔχοντος μόνιμον χα-
ρακτήρα).

Δὲν εἶναι ἀπλῶς ὁ τίτλος τῶν λ/σμῶν, ἀλλὰ κυρίως αἱ *προϋπο-
θέσεις* τῆς ἐμφανίσεως καὶ κινήσεως τῶν, αἱ ὁποῖαι δημιουργοῦν εἰς
τὴν πρᾶξιν ἀληθῆ σύγχυσιν πραγμάτων.

24 Βελτιωμένη, κλασσικὴ ἐκδοχὴ τιμῆ ἡμέρας. Ἀνωτέρω ἐξεθέσαμεν τὴν
λύσιν διὰ τῆς ὁποίας ἐπιδιώκεται ἡ ἐναρμόνισις τῶν δύο αἰτημάτων
τοῦ ἰσολογισμοῦ : πραγματικῆς περιουσιακῆς θέσεως καὶ ὀρθῶν ἀ-
ποτελεσμάτων.

Θὰ χαρακτηρίσωμεν ἐν τούτοις τὴν λύσιν ταύτην ὡς *νόθον*
λογιστικὸν χειρισμὸν τῆς τιμῆς ἡμέρας. Διότι παρὰ τὴν φαινομενικὴν
ὀρθότητά της στηρίζεται (ὡς καὶ οἱ ἀμιγεῖς κανόνες ἀποτιμήσεως)
εἰς πεπλανημένην περὶ κέρδους ἀντίληψιν.

1. Κινδύνου, εἴτε ἀπλῶς ἀβεβαιότητος τοῦ ἀκριβοῦς ποσοῦ τοῦ ἐνεργητικοῦ
στοιχείου, ὡς ἐκλαμβάνεται ἐν Γαλλίᾳ.

2. Ἐάν ὁ κίνδυνος ἀφορᾷ ὑπερτίμησιν παθητικοῦ στοιχείου.

3. Ἀπὸ τῆς φορολογικῆς σκοπιᾶς βλ. γ. ΝΕΖΗ, μελέτην εἰς *Δελτίον Φορολ. Νο-
μοθεσίας*, ἀφ. 731/952 καὶ Ν. ΤΟΥΤΗ : ἐνθ. ἀν. σελ. 187 ἐπ.

4. Τότε, ἐν τούτοις, ἡ ἐγγραφὴ διέρχεται μέσῳ τῶν Ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

§ 4

Ο ΟΡΘΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΗΜΕΡΑΣ
ΩΣ ΤΙΜΗΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

[Κατά την περί οργανικού Ισολογισμού διδασκαλίαν]

- 25 **Θέσις ζητήματος.** Ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὴν ἀντίληψιν καθ' ἣν τὸ ἐπιχειρηματικὸν κύκλωμα ὑπολογίζεται κατὰ τὸ σχῆμα :

χρήμα - ἀγαθὸν - χρήμα

ἡ ὀργανικὴ θεωρία (F. Schmidt, J. M. Clark, Canning, Hauck, Scott, καὶ εἰ πολυπληθεῖς ὁπαδοὶ τῆς Σχολῆς τῆς Φοραγκρούουτς), ἐκλαμβάνουσα τὴν ἐπιχειρήσιν ὡς κύτταρον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας καὶ οὐχὶ ἀπλῶς ὡς μέσον ἰδιωφελούς ἐπικερδείας, φρονεῖ ὅτι ἡ ἐπιμέτρησης τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος πρέπει νὰ ὑπολογίζεται βάσει τοῦ κυκλώματος :

ἀγαθὸν - χρήμα - ἀγαθὸν

Διότι δὲν ἀρκεῖ, κατὰ τὴν δοξασίαν ταύτην, ὅπως ἡ ἐπιχείρησις ἀγοράσῃ, μετατρέψῃ καὶ μεταπωλήσῃ μὲ χρηματικὸν πλεόνασμα διὰ νὰ ἀποκομίσῃ κέρδος (ἢ ζημίαν). Προτοῦ γίνῃ λόγος περὶ ἀποτελέσματος, ἡ οἰκονομικὴ μονάς (ἐπιχειρήσις ἢ οἰοσδήποτε ὀργανισμὸς) ὀφείλει νὰ ἀντικαταστήσῃ—πραγματικῶς ἢ καθ' ὑπολογισμὸν—ἅπαντα (ἀνεξαίρετως) τὰ ἀναλωθέντα αὐτῆς στοιχεῖα (πάγια· κυκλοφοριακὰ) ὅπως ὅσοι νὰ διατηρήσῃ ἀκραιάων τὴν ὀργανικὴν τῆς παραγωγικὴν καὶ συναλλακτικὴν ἰκανότητα (εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ οἰκείου κλάδου)¹. Ἡ διατήρησις δὲ αὕτη τῆς δυναμικότητος προϋποθέτει τὴν ἀντικατάστασιν τῶν ἀναλωθέντων (ἐντός τῆς χρήσεως, ἢ ἄλλης περιόδου ὑπολογισμοῦ), τοῦτο δὲ θὰ γίνῃ—κατ' ἀνάγκην—εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς τοῦ χρόνου ὑπολογισμοῦ (ἢ ἄλλου χρονικοῦ σημείου: οὐχὶ πάντως εἰς τὰς παρελθούσας τιμὰς κτήσεως).

- Αἱ τιμαί, ὅθεν, τῆς ἡμέρας τῶν ἀναλωθέντων (καὶ οὐχὶ μόνον τῶν μερόντων) ἀποτελοῦν τὴν ὀρθὴν βάσιν τοῦ ὅλου συστήματος ὑπολογισμῶν (κοστολογήσεως καὶ ἀποτιμήσεων) τῆς οἰκονομίας.
- 26 **Ἡ ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ λογιστικὴ παραιοσθῆσις.** Ἡ ἀνωτέρω δοξασία γίνεται εὐρύτερον δεκτὴ ὅταν ὑποτιμᾶται τὸ νόμισμα (αὔξεις γενικοῦ τιμαριθμοῦ). Τὰ εἰσπραττόμενα ἐκ τῆς πωλήσεως χρήματα δὲν ἔχουν τὴν αὐτὴν ἀξίαν μὲ τὰ καταβληθέντα διὰ τὴν ἀγοράν. Ἐφ' ὅσον δὲ τὸ χρήμα παύει νὰ ἀποτελῇ τὸ σταθερὸν μέτρον τῶν ἀξιών, κατ' ἀνάγκην τότε ὁ Λογισμὸς θὰ στηριχθῇ εἰς ποσοτικὰς συγκρίσεις, ἦτοι :

1. Βλ. καὶ F. SONDEREGGER : Das Prinzip der Erhaltung der Unternehmung κτλ. Bern 1951 καὶ HELLMICH - GATER - KAMP : Die Erhaltung der Substanz und der Leistungsfähigkeit (κτλ.) (ἀπὸ οἰκονομικῆς «εἰς φορολ. ὑπόθεσις»). Essen 1952.

πράγμα · χρήμα - πράγμα. Ὡς επιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα δὲν λογίζεται πλέον ἡ διαφορά :

$$\begin{array}{r} \text{Κύκλος ἐργασιῶν} - \text{κόστος πωληθέντων} = \text{ἀποτέλεσμα} \\ 100.000 \quad - \quad 70.000 \quad = \quad 30.000 \end{array}$$

ἀλλὰ ἡ διαφορά :

$$\begin{array}{r} \text{κύκλος ἐργασιῶν} - \text{τιμὴ ἡμέρας πωληθέντων} = \text{ἀποτέλεσμα} \\ 100.000 \quad - \quad 90.000 \quad = \quad 10.000 \end{array}$$

Ἡ τιμὴ τῆς ἡμέρας ἀφορᾷ τὰ ἀναλωθέντα, οὐχὶ δὲ μόνον τὰ μένοντα, εἰς τοῦτο δὲ ἀκριβῶς ἔγκειται ἡ οὐσιαστικὴ διαφορά τῆς ὀργανικῆς θεωρίας ἀπὸ τὴν κλασσικὴν, νόθον θεωρίαν τῆς τιμῆς ἡμέρας.

Ὁ ραγδαῖος πληθωρισμὸς τῶν πολεμικῶν ἐτῶν κατέστησεν ὀφθαλμοφανῆ τὴν ἀλήθειαν ταύτην¹, ὥστε νὰ παρέλκη κάθε περὶ τέρω ἀνάπτυξις.

Δεκτὴ ὑπὸ τὸ καθεστῶς συνεχοῦς νομισματικῆς ὑποτιμήσεως, ἡ τιμὴ τῆς ἡμέρας ὡς τιμὴ ἀντικαταστάσεως ἀμφισβητεῖται εἰς περιόδους σχετικῆς νομισματικῆς σταθερότητος. Συνδεομένη καὶ ταυτιζομένη πρὸς τὰ πληθωριστικὰ φαινόμενα, ἀποκρούεται ὑπὸ τὸ καθεστῶς τιμαριθμικῆς ὁμαλότητος. Εἰς τὰς περιόδους ταύτας ἡ ὑπερτίμησις τοῦ εἰδους α, ἐν σχέσει πρὸς τὴν τιμὴν κτήσεως ἢ παραγωγῆς, λογίζεται ὅτι συνιστᾷ πραγματικὸν πλουτισμόν. Ὁ ἐκποιῶν αὐτὸ ἀποκτᾷ ἀγοραστικὴν δύναμιν οὐσιαστικῶς μείζονα τῆς καταβληθείσης. Ἄρα πραγματοποιεῖ θετικόν, ἀναμφισβήτητον κέρδος. Ἄλλὰ καὶ ὁ μὴ ἐκποιήσας αὐτὸ πραγματοποιεῖ ἕνα ἐν δυνατότητι πλουτισμόν (bénéfice potentiel, à réaliser).

- 27 **Θέσις τῆς ὀργανικῆς θεωρίας.** Ἄλλ' ὁ χειρισμὸς (δηλ. κοστολόγησις καὶ ἀποτίμησις) τῶν τιμῶν τῆς ἡμέρας ὡς τιμῶν ἀντικαταστάσεως εἶναι ἄσχετος πρὸς τὰς τιμαριθμικὰς διακυμάνσεις, εἰδικώτερον τὸν πληθωρισμόν. Εἶναι ἐξ ἴσου βάσιμος καὶ ἰσχυρὸς ἐν ὄρα σταθεροῦ νομισματικοῦ καθεστῶτος. Τονίζομεν τὴν ἄποψιν ταύτην διότι δὲν ἔχει ἐπαρκῶς κατανοηθῆ.

Πράγματι ἐπίκεντρον τῆς θεωρίας εἶναι :

- ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις θὰ συνεχίση τὴν δραστηριότητά τῆς
 - ὅτι ὀφείλει νὰ διατηρήσῃ ἀκεραίαν τὴν παραγωγικο - συναλλακτικὴν τῆς ἱκανότητα. Πρὸς τοῦτο θέλει ἀνανεώσῃ τὰ ἀποθέματά τῆς (καὶ πᾶν ἀναλωθὲν στοιχεῖον)² κατ' ἀνάγκην εἰς τὰς τρεχοῦσας τιμὰς κατὰ τὸν χρόνον ἀνεφοδιασμοῦ.
- Συνεπῶς, πᾶσα ὑπερτίμησις—ἀνεξαρτήτως αἰτίας³—δὲν δύναται

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμὰς Ἀθῆναι 1946.

2. Ἴδιως τὰ πάγια.

3. Εἴτε αὕτη ὀφείλεται εἰς τιμαριθμικὴν ἀνύψωσιν ἢ ἀπλῶς εἰς ἀνατίμησιν ἀγαθοῦ τινος ὡς πρὸς τὰ λοιπὰ ἀγαθὰ, εἰς συναλλαγματικὴν προσαρμογὴν, κτλ.

νά νοηθῆ ὡς πλουτισμός παρά ὑπό μίαν καί μόνην—ριζικῶς ἀνατρεπτικήν—*προϋπόθεσιν* : ὅτι ἡ ἐπιχείρησις *διαλύεται* (εἴτε μεταβάλλει τὸ ἀντικείμενον τῆς δραστηριότητός της), ὁπότε τὸ πλεονάζον χρηματικόν προϊόν *περιέχεται εἰς τὴν ἰδιωτικὴν οἰκονομίαν τοῦ φορέως*.

Ἡ περὶ τὸ ὅλον θέμα πλάνη ἔγκειται ὅθεν εἰς τὴν σύγχυσιν μεταξὺ ἐπιχειρήσεως—ὡς κυττάρου καὶ λειτουργήματος κοινωνικοῦ—καὶ ἐπιχειρηματίου¹.

Τὸν *Οἰκονομικὸν Λογισμὸν* καὶ τὴν *Ἀποτιμητικὴν* δὲν ἐνδιαφέρουν ποσῶς ἐάν ὁ φορεὺς ἀποκομίσῃ χρημα μείζον τοῦ ἀρχικοῦ τοῦ κεφαλαίου, *ὅταν—κάποτε—διαλύσῃ τὴν ἐπιχείρησιν*², ὁπότε τὸν λόγον ἔχει ἡ οἰκονομικὴ ἐφορία. Ἐνδιαφέρονται διὰ τὸν ὀρθὸν ὑπολογισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων, τοῦτο δὲ δὲν δύναται νά νοηθῆ ἄλλως, παρά ἐάν ἡ ἐπιχείρησις διατηρήσῃ, οὐσιαστικῶς καὶ οὐχί τυπικῶς, ἀνέπαφον τὴν δυναμικότητά της.

- 28 **Ἀγορανομικὴ ἄποψις.** Τὸ ἀνωτέρω *βασικὸν αἴτημα* τῆς διατηρήσεως τῆς παραγωγικῆς καὶ συναλλακτικῆς δυναμικότητος *ἀστοχεῖ πλήρως*, ἐάν αἱ κοστολογήσεις καὶ ἀποτιμήσεις *στηρίζονται ἐπὶ τῶν τιμῶν κτήσεως*.

Εἰς τὸν θεμελιώδη τοῦτον νόμον τῆς οἰκονομίας δὲν ἦτο δυνατόν νά μὴ ὑποκύψῃ ὁ ἀγορανομικὸς νομοθέτης. Δι' ὃ καὶ ἀποφάσει τοῦ Κ.Ο.Σ.³ ἀνεγνωρίσθη—ὡς βᾶσις τῶν κοστολογήσεων καὶ τοῦ ἀγορανομικοῦ κέρδους—ἡ τιμὴ ἀντικαταστάσεως, ἡ δὲ ἀναγνώρισις αὕτη θεσπισθεῖσα διὰ τοῦ Α.Ν. 782/1948 διηυρύνθη καὶ ἐλεπτολογήθη διὰ τῶν ἐν συνεχείᾳ ἀγορ. διατάξεων (ἀρ. 22/1948, 128/1951).

Κατὰ ταῦτα ἔμπορος ἢ βιομήχανος, εἰς τοῦ ὁποίου τὰ βιβλία τὸ ἀγαθὸν ἐμφανίζεται διὰ δρχ. 1000 (τιμὴ κτήσεως) δύναται νά πωλήσῃ τοῦτο πρὸς 1500—χωρὶς νά ὑπόκειται εἰς ἀγορανομικὰς συνεπείας—ἐάν ἡ τιμὴ ἀντικαταστάσεως *κατὰ τὸν χρόνον τῆς πωλήσεως* εἶναι π.χ. 1400. Ἀγορανομικῶς, θέλει λογισθῆ ὡς κέρδος ἡ διαφορά : 1500—1400=100 καὶ οὐχί, κατὰ τὸν κλασσικὸν λογισμὸν, ἡ διαφορά 1500—1000=500.

Βεβαίως ἡ τοιαύτη ἀναγνώρισις τελεῖ ὑπὸ τινος προϋποθέσεως, τὰς ὁποίας ἐρρῦθμισεν ἡ ὑπουργικὴ ἐγκύκλιος 30.5.1949⁴.

1. Ἐνῷ ἡ ἐννοιολογικὴ αὕτη διαστολὴ εἶναι ἰσχυρῶς θεμελιωμένη. Βλέπε μ. ΤΙΜΑΡΑ : Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, Ἀθήναι 1950.

2. Εἶναι ἐπομένως ἀβάσιμον τὸ συνήθως ὑποστηριζόμενον ὅτι ἡ ἀποτίμησις εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς προδικάζει τρόπον τινὰ τὴν οἰοεὶ διάλυσιν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ εἶναι συνεπὲς μία τεχνητὴ, βεβιασμένη ἄποψις.

3. Ἀπόφασις Κυβερνητικοῦ Οἰκονομικοῦ Συμβουλίου 1-6-46.

4. Ἐπὶ τοῦ θέματος βλ. ἐκτενέστερον μ. ΤΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, σελ. 113 ἐπ.

- 29 **Φορολογική άποψις.** Αύτη έμμένει πιστή εις τόν κλασσικόν λογισμόν : τιμή πωλήσεως — τιμή κτήσεως = αποτέλεσμα. 'Αδιαφορεί δέ έάν τó κτηθέν έσοδον δέν έπαρκει διά τήν ανανέωσιν τής αύτης ποσότητος άποθέματος. «Φορολογικώς δέν ένδιαφέρει ή δυνατότης άντικαταστάσεως ή μή τοϋ πωληθέντος έμπορεύματος, αλλά μόνον έάν μεταξϋ κόστους καί τιμής πωλήσεως προέκυψε διαφορά ύπέρ τής έπιχειρήσεως θεωρουμένη όπωσδήποτε ώς κέρδος»^{1, 2}.

Κατόπιν τούτων έχομεν :

'Αγορανομικώς : 1.500 — 1.400 (τιμή ήμέρας) = κέρδος 100

Φορολογικώς : 1.500 — 1.000 (τιμή κτήσεως) = κέρδος 500

Προφανώς μόνον τó πρώτον τούτων (100) είναι όρθόν, δηλ. πραγματικόν· τó δεύτερον (500) άντιστοιχεί εις μίαν πλασματικήν έννοιαν τοϋ κέρδους, ή δέ φορολογία αύτοϋ οδηγεί εις φορολόγησιν τοϋ έπιχειρηματικού κεφαλαίου³.

- 30 **Λογιστικός χειρισμός τής τιμής άντικαταστάσεως.** (Wiederbeschaffungspreis). "Έστω έπιχειρήσις ή όποία άρχικώς διέθετεν μόνον 5000 μέτρα ύφάσματος, λογιζόμενα εις τιμήν κτήσεως δρχ. 1000.

'Ισολογισμός			
'Εμπορεύματα	5.000.000	Κεφάλαιον	5.000.000

Διαρκούσης τής χρήσεως ένεργεί άποκλειστικώς πωλήσεις. Τελικώς διαθέτει : 2000 μέτρα καί δρχ. 3.500.000 (ταμείον, άπαιτήσεις κτλ.). "Έστω δέ ότι ή τιμή ήμέρας τοϋ ύφάσματος είναι δρχ. 1.150. Κατά τας κρατούσας άντιλήψεις ό 'Ισολογισμός της δέον νά έμφανισθῆ (εις τήν τιμήν κτήσεως) ώς έξης :

'Ισολογισμός			
'Εμπορεύματα		Κεφάλαιον	5.000.000
(2.000 × 1.000)	= 2.000.000	Κέρδος χρήσεως	500.000
Ταμείον (κτλ.)	3.500.000		
	<u>5.500.000</u>		<u>5.500.000</u>

1. 'Εγκύκλιος ύπουργείου Οικονομικών, άρ. 212/1953.
2. 'Αλλά καί άντιστρόφως έπί ύποτιμήσεως τών ειδών, κατά τόν χρόνον άνεφοδιασμού, διαφεύγουν τής φορολογίας κέρδη πραγματικά.
3. 'Εάν έπιβάλλεται ή όχι ή φορολογία τοϋ κεφαλαίου καί τότε, είναι άλλο ζήτημα. Πάντως δέν νομίζομεν ότι τοϋτο πρέπει νά γίνεται, κατά τήν καλουμένην *κρηπτοκοινωνιολογικήν* έρμηνειαν, δηλ. ύπό τόν μανδύαν τής Φορολ. καθαρώς προσόδου. 'Εκ τών νεωτέρων νομοθεσιών, τó έλβετικόν καντόνιον τοϋ Vaud φαίνεται προσχωρήσαν εις τήν όργανικήν θεωρίαν. Βλ. F. FRACHEBOURG : Le bilan fiscal, σελ. 31, Genève 1953. 'Εν 'Ελβετία άλλωστε προκειμένης τής φορολογίας τών *bénéfices de guerre* (πολεμικής περιόδου) ισχύει ή άφορολόγητος τιμαριθμική άναπροσαρμογή τών άποθεμάτων.

Ἡ κατάρτισις τοῦ αὐτοῦ ἰσολογισμοῦ εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, κατὰ τὸν νόθον αὐτῆς χειρισμὸν (οὐχὶ δὲ ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως), θὰ εἶχε ὡς συνέπειαν τὴν ἔμμεσον ἐμφάνισιν τῆς ὑπερτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων, ἤτοι $2.000 \text{ μέτρα} \times 150 = 300.000$, συνιστώσης πιθανὸν κέρδος (!). Ὁ ἰσολογισμὸς θὰ εἶχεν ὡς ἑξῆς:

Ἰσολογισμὸς			
Ἐμπορεύματα	2.300.000	Κεφάλαιον	5.000.000
(τιμὴ κτήσεως : 2.000.000)		Κέρδος χρήσεως	500.000
(ὑπερτίμησις : 300.000)		Πρόβλεψις δι' ὑποτίμησιν ἐμ-	
	2.300.000	πορευμάτων	300.000
Ταμείον κιλ.	3.500.000		
	<u>5.800.000</u>		<u>5.800.000</u>

Οἱ ὁπαδοὶ τῆς τοιαύτης ἐμφανίσεως ἐξαίρουν τὴν ἀριότητα τοῦ ἰσολογισμοῦ εἰκονίζοντος ἀκριβῶς τὴν περιουσιακὴν θέσιν, συνάμα δὲ ὀρθὴν διαστολὴν τῶν ἀποτελεσμάτων, ἐπιτρέπουσιν λελογισμένην διανομὴν μερισμάτων.

Ὡς ἀνεπτύχθη ἤδη, τὴν βάσιν ὑπολογισμοῦ τούτων ἀμφισβητεῖ ἡ ὀργανικὴ θεωρία (F. Schmidt). Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις ταύτης, ἡ ἐξ εὔρεσις τῶν ἀποτελεσμάτων, καὶ ἐν συνεχείᾳ ἡ κατάρτισις τοῦ ἰσολογισμοῦ ὀφείλει νὰ γίνῃ βάσει τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας, *λογιζομένης ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως τῶν ἀναλωθέντων*, ὡς ἑξῆς:

Πραγματοποιηθέντα ἔσοδα πωλήσεως (κύκλος ἐργασιῶν)	δρ.	3.500.000
Μείον: τὰ ἀπαιτούμενα πρὸς ἀποκατάστασιν τῶν ἀναλωθέντων, ἤτοι 3.000×1.150 (τιμὴ ἡμέρας)	= >	<u>- 3.450.000</u>
Πραγματικὸν κέρδος		50.000

Ἐκεῖ ὅθεν ὅπου ἡ θεωρουμένη ὡς *συντηρητικὴ* θεωρία, ἔχουσα ὡς κύριον σκοπὸν τὴν ἀποτροπὴν διανομῆς ἀπραγματοποιήτων ἀποτελεσμάτων, ὑπελόγισε κέρδη θετικὰ 500.000 καὶ πιθανὰ τοιαῦτα 300.000, ἡ ὀργανικὴ θεωρία καθορίζει κέρδη μόνον 50.000¹. Ἡ ἀπόστασις εἶναι ὅθεν μεγίστη.

- 31 **Κατάρτισις λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως.** Κατωτέρω ἐμφανίζομεν τὴν ἐντελῶς θεωρητικὴν περίπτωσιν καθ' ἣν τὸ ἀποτέλεσμα καθορίζεται μεθ' ἐκάστην συναλλαγὴν βάσει τῆς τρεχούσης τιμῆς ἐφοδιασμοῦ.

● *Περίπτωσις ἀποκλειστικῶς ὑπερτιμήσεων.*

Ἐμπορεύματα							
Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Τιμὴ ἡμερ.	Κέρδος
1.000	x 30	= 30.000	800	x 40	= 32.000	32	800 x 8 = 6.400
1.500	x 45	= 67.000	1.000	x 60	= 60.000	50	1.000 x 10 = 10.000
							<u>16.400</u>

1. Βεβαίως ἀντίθετος θὰ ἐνεφανίζετο ἡ περίπτωσις ἐπὶ ὑποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων. Ἄλλ' ὁ ὀργανικὸς ἰσολογισμὸς δὲν ἀποκλείει τὸν σχηματισμὸν Ἀποθεματικῶν, δι' οἰονδήποτε κίνδυνον.

Ὡς κέρδος λογίζεται ἡ ἐκάστοτε διαφορά : τιμὴ πωλήσεως— τιμὴ ἡμέρας, ἡ ὅποια ἀνέρχεται ἀνωτέρω, εἰς δραχ. 16.400. Βάσει τοῦ ποσοῦ τούτου θέλει ἐπακολουθήσει, κατὰ τὴν ἐκκαθάρισιν τοῦ μικτοῦ λογαριασμοῦ, ἡ γνωστὴ ἐγγραφή τακτοποιήσεως :

Ἐμπορεύματα εἰς Ἀποτελέσματα πωλήσεων	16.400	16.400
--	--------	--------

Κατόπιν τῆς τοιαύτης ἐγγραφῆς ὁ λ/σμός θὰ ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

Ἐμπορεύματα							
Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Τιμὴ ἡμέρ.	Κέρδος
1.000	× 30	= 30.000	800	× 40	= 32.000	32	800 × 8 = 6.400
1.500	× 45	= 67.070	1.000	× 60	= 60.000	50	1.000 × 10 = 10.000
2.500		97.000	1.800		92.000		16.400
Κέρδος		16.400	Ἀπογραφή :				
		113.400	700	× 50	= 35.000		
			2.500		127.000		

Ἡ ἀπογραφή γίνεται εἰς τὴν τελευταίαν τιμὴν τῆς ἡμέρας, δηλ. 50. Ὑπολογιζομένων καὶ τῶν μενόντων εἰς πίστωσιν τοῦ λογαριασμοῦ (700 × 50 = 35.000) ἔχομεν :

Σύνολον χρεώσεων	Σύνολον πιστώσεων
113.400	127.000

Ὁ λογαριασμός δὲν ἐξισοῦται, ὡς συμβαίνει κατὰ τὴν συνήθη ἐκκαθάρισιν τῶν μικτῶν λογαριασμῶν : Τί παριστάνει ἡ ἐκ δραχ. 13.600 πιστωτικὴ διαφορά ;

Ἐπ' αὐτοῦ ἀπαντῶμεν ἀφοῦ διεξέλθωμεν καὶ ἕτερον παράδειγμα.

● Περίπτωσης ἐναλλασσομένων ὑπερτιμήσεων καὶ ὑποτιμήσεων :

Ἐξ. Συναλλαγμ. : λ/σμός Frca. Fr.

				Κ	Ζ
5000	× 3 = 15.000	3.000	× 3,50 = 10.500	3,25	750
10000	× 4 = 40.000	9.000	× 4 = 36.000	4	—
8000	× 3 = 24.000	6.000	× 3,8 = 22.800	3,6	1200
5000	× 3,5 = 17.500	5.000	× 4,2 = 21.000	3,5	3500
10000	× 4,5 = 45.000	8.000	× 3,8 = 38.400	4,3	—
38000	141.500	31000	120.700		4.000
Κέρδος :		Ἀπογραφή :		5450	4.000
(5.450—4000)	1.450	7.000	× 4,3 = 30.100		
	142.950				
ΔΙΑΦΟΡΑ	7.850				
	150.800		150.800		

Ἡ κατάρτις τοῦ αὐτοῦ ἰσολογισμοῦ εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, κατὰ τὸν νόθον αὐτῆς χειρισμὸν (οὐχὶ δὲ ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως), θὰ εἶχε ὡς συνέπειαν τὴν ἔμμεσον ἐμφάνισιν τῆς ὑπερτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων, ἥτοι $2.000 \text{ μέτρα} \times 150 = 300.000$, συνιστώσης πιθανὸν κέρδος (!) Ὁ ἰσολογισμὸς θὰ εἶχεν ὡς ἑξῆς :

Ἰσολογισμὸς			
Ἐμπορεύματα	2.300.000	Κεφάλαιον	5.000.000
(τιμὴ κτήσεως : 2.000.000)		Κέρδος χρήσεως	500.000
(ὑπερτίμησις : 300.000)		Πρόβλεψις δι' ὑποτιμήσιν ἐμ-	
	2.300.000	πορευμάτων	300.000
Ταμείον κτλ.	3.500.000		
	<u>5.800.000</u>		<u>5.800.000</u>

Οἱ ὁπαδοὶ τῆς τοιαύτης ἐμφανίσεως ἐξαίρουν τὴν ἀρτιότητα τοῦ ἰσολογισμοῦ εἰκονίζοντος ἀκριβῶς τὴν περιουσιακὴν θέσιν, συνάμα δὲ ὀρθὴν διαστολήν τῶν ἀποτελεσμάτων, ἐπιτρέπουν ληλογισμένην διανομὴν μερισμάτων.

Ὡς ἀνεπτύχθη ἤδη, τὴν βάσιν ὑπολογισμοῦ τούτων ἀμφισβητεῖ ἡ ὀργανικὴ θεωρία (F. Schmidt). Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις ταύτης, ἡ ἐξέυρεσις τῶν ἀποτελεσμάτων, καὶ ἐν συνεχείᾳ ἡ κατάρτις τοῦ ἰσολογισμοῦ ὀφείλει νὰ γίνῃ βάσει τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας, *λογιζομένης ὡς τιμῆς ἀντικαταστάσεως τῶν ἀναλωθέντων*, ὡς ἑξῆς :

Πραγματοποιηθέντα ἔσοδα πωλήσεως (κύκλος ἐργασιῶν)	δρ.	3.500.000
Μείον: τὰ ἀπαιτούμενα πρὸς ἀποκατάστασιν τῶν ἀναλωθέντων, ἥτοι 3.000×1.150 (τιμὴ ἡμέρας)	= *	- 3.450.000
Πραγματικὸν κέρδος		50.000

Ἐκεῖ ὅθεν ὅπου ἡ θεωρουμένη ὡς *συντηρητικὴ* θεωρία, ἔχουσα ὡς κύριον σκοπὸν τὴν ἀποτροπὴν διανομῆς ἀπραγματοποιητῶν ἀποτελεσμάτων, ὑπελόγισε κέρδη θετικὰ 500.000 καὶ πιθανὰ τοιαῦτα 300.000, ἡ ὀργανικὴ θεωρία καθορίζει κέρδη μόνον 50.000¹. Ἡ ἀπόστασις εἶναι ὅθεν μεγίστη.

31 Κατάρτις λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως. Κατωτέρω ἐμφανίζομεν τὴν ἐντελῶς θεωρητικὴν περίπτωσιν καθ' ἣν τὸ ἀποτέλεσμα καθορίζεται μεθ' ἐκάστην συναλλαγὴν βάσει τῆς τρεχούσης τιμῆς ἐφοδιασμοῦ.

● *Περίπτωσις ἀποκλειστικῶς ὑπερτιμήσεων.*

Ἐμπορεύματα							
Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Τιμὴ ἡμερ.	Κέρδος
1.000	x 30	= 30.000	800	x 40	= 32.000	32	800 x 8 = 6.400
1.500	x 45	= 67.000	1.000	x 60	= 60.000	50	1.000 x 10 = 10.000
							16.400

1. Βεβαίως ἀντίθετος θὰ ἐνεφανίζετο ἡ περίπτωσις ἐπὶ ὑποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων. Ἄλλ' ὁ ὀργανικὸς ἰσολογισμὸς δὲν ἀποκλείει τὸν σχηματισμὸν Ἀποθεματικῶν, δι' οἷονδῆποτε κίνδυνον.

Ὡς κέρδος λογίζεται ἡ ἐκάστοτε διαφορά : τιμὴ πωλήσεως— τιμὴ ἡμέρας, ἡ ὁποία ἀνέρχεται ἀνωτέρω, εἰς δραχ. 16.400. Βάσει τοῦ ποσοῦ τούτου θέλει ἐπακολουθήσει, κατὰ τὴν ἐκκαθάρισιν τοῦ μικτοῦ λογαριασμοῦ, ἡ γνωστὴ ἐγγραφή τακτοποιήσεως :

Ἐμπορεύματα	16.400	
εἰς Ἀποτελέσματα πωλήσεων		16.400

Κατόπιν τῆς τοιαύτης ἐγγραφῆς ὁ λ/σμός θά ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

Ἐμπορεύματα							
Ποσότης	Τιμὴ	Ἀξία	Ποσότης	Τιμὴ	Ἀξία	Τιμὴ ἡμέρ.	Κέρδος
1.000	x 30 =	30.000	800	x 40 =	32.000	32	800 x 8 = 6.400
1.500	x 45 =	67.070	1.000	x 60 =	60.000	50	1.000 x 10 = 10.000
2.500		97.000	1.800		92.000		16.400
Κέρδος		16.400	Ἀπογραφή :				
			700	x 50 =	35.000		
		113.400	2.500		127.000		

Ἡ ἀπογραφή γίνεται εἰς τὴν τελευταίαν τιμὴν τῆς ἡμέρας, δηλ. 50. Ὑπολογιζομένων καὶ τῶν μενόντων εἰς πίστωσιν τοῦ λογαριασμοῦ ($700 \times 50 = 35.000$) ἔχομεν :

Σύνολον χρεώσεων
113.400

Σύνολον πιστώσεων
127.000

Ὁ λογαριασμός δὲν ἐξισοῦται, ὡς συμβαίνει κατὰ τὴν συνθήκη ἐκκαθάρισιν τῶν μικτῶν λογαριασμῶν : Τί παριστάνει ἡ ἐκ δραχ. 13.600 πιστωτικὴ διαφορά ;

Ἐπ' αὐτοῦ ἀπαντῶμεν ἀφοῦ διεξέλθωμεν καὶ ἕτερον παράδειγμα.

● Περίπτωσης ἐναλλασσομένων ὑπερτιμήσεων καὶ ὑποτιμήσεων :

Ἐξ. Συναλλαγμ. : Λ/σμός Frs. Fr.

				Κ	Ζ
5000 x 3 =	15.000	3.000 x 3,50 =	10.500	3,25	750
10000 x 4 =	40.000	9.000 x 4 =	36.000	4	—
8000 x 3 =	24.000	6.000 x 3,8 =	22.800	3,6	—
5000 x 3,5 =	17.500	5.000 x 4,2 =	21.000	3,5	3500
10000 x 4,5 =	45.000	8.000 x 3,8 =	38.400	4,3	—
38000	141.500	31.000	120.700		4.000
Κέρδος :		Ἀπογραφή :		5450	4.000
(5.450—4000)	1.450	7.000 x 4,3 =	30.100		
	142.950				
ΔΙΑΦΟΡΑ	7.850				
	150.800		150.800		

Ἀποτελέσματα :		+	-
3000	$\times (3,50 - 3,25) 0,25 =$	750	
9000	$\times (4 - 4) 0 =$	0	0
6000	$\times (3,80 - 3,60) 0,20 =$	1200	
5000	$\times (4,20 - 3,50) 0,70 =$	3500	
8000	$\times (3,00 - 4,30) 0,50 =$	-	4.000
		5450	4.000
<i>Κέρδος</i>			1.450

Ὁ λογαριασμός, ὡς ἐλέχθη, περιλαμβάνει συμψηφιστικά κονδύλια, ἔνθα ὑπερισχύουν τελικῶς τὰ κέρδη ἐκ δρχ. 1450. Θέλει ὅθεν ἐπακολουθήσει ἡ σχετικὴ ἐγγραφή τακτοποιήσεως :

<i>Ἐξωτερικὸν συναλλάγμα</i>	1 450	
<i>Λίσμος Fres Fr.</i>		
<i>Κέρδη ἐκ Συναλλάγματος</i>		1.450

Παρά τὴν τοιαύτην ἐγγραφήν δὲν ἐξισοῦται καὶ πάλιν ὁ λογαριασμός ἐμφανίζων πιστωτικὴν διαφορὰν ἴσην πρὸς 150.800—142.950 = 7.850. Ἡ σημασία καὶ ἡ ἐξήγησις τῆς διαφορᾶς ταύτης (ἐνδεχομένως χρεωστικῆς) συνιστοῦν *κεντρικὸν πρόβλημα* τῆς θεωρίας τοῦ ὀργανικοῦ ἰσολογισμοῦ, ἐπὶ τοῦ ὁποίου ἐνδιατρίβομεν περαιτέρω.

Τὰ ἀνωτέρω παραδείγματα λογαριασμῶν τῆς κυκλοφορίας ἐμφαίνουν τὸν ὀρθὸν χειρισμὸν τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας *διαρκούσης τῆς χρήσεως*. Εἰς τὴν πρᾶξιν τοιοῦτος χειρισμὸς εἶναι πράγματι δυσχερῆς. Κατ' ἀνάγκην ἡ πρᾶξις δύναται νὰ ἀρκεσθῇ εἰς περιοδικὰ ἐκκαθαρίσεις : μηνιαίας, τριμηνιαίας κτλ. *μὲ ἐφάπαξ* (οὐχὶ ἀναλυτικὴν) ἐφαρμογὴν τῆς τιμῆς ἡμέρας, δι' ὅλην τὴν διαρρεύσασαν περίοδον (παραβλεπομένων τῶν ἐνδιαμέσων διακυμάνσεων τῆς τιμῆς ἡμέρας).

Φυσικῶς τῷ λόγῳ αὐτὸ τοῦτο δύναται νὰ γίνῃ ἐφάπαξ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, ὅποτε ὁ λογαριασμός ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

Τελική εκκαθαρισμός μικτού λογαριασμού μετ' ὀρθῆς ἐφαρμογῆς τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας
κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀπογραφῆς

Ἀγοραὶ		Πωλῆσεις	
10.000	2.000.000	8.000	1.900.000
Κέρδη πωλήσεων	100.000	*Απογραφή 2000 x τιμὴν ἡμέρας	450.000
	2.100.000		2.350.000
Διαφορὰ πρὸς ἐξίσωσιν	250.000		
	2.350.000		
		Συλλογισμὸς	
		Διὰ τὴν ἀντικατάστασιν τῶν πωληθέντων 8000 ἀπαιτοῦνται σήμερον : 8.000 x τιμὴν ἡ- μέρας = 1.800.000. Τα ἐπελθόντα ἀποτελέ- σματα τῶν πωλήσεων εἶναι :	
		$1.900.000 - 1.800.000 = 100.000$ Κέρδος.	

32 Φύσις λογιστικῆς διαφορᾶς. Ἦδη δυνάμεθα νὰ ἀσχοληθῶμεν μετὰ τὴν φύσιν τῆς (διορρυθμίου πιστωτικῆς διαφορᾶς (ἐνδεχομένως χρεωστικῆς), ἡ ὁποία ἀνεφάνη εἰς τὰ ἀνωτέρω παραδείγματα (μετὰ τὴν ἐκκαθάρισιν τοῦ μικτοῦ λογαριασμοῦ).

Αὕτη παριστάνει *ἄπλην ἀριθμητικὴν μεταβολὴν* (καὶ δὴ προσαύξησην), ἡ ὁποία ἐπῆλθε εἰς τὴν εἰς *χοῆμα* ἔκφρασιν τῆς *περιουσίας* (Ver-
mögenswertänderung κατὰ Schmidt). Αὐτονόητον δι' ἰσόποσος προσ-
αύξεσις ἐπέρχεται εἰς τὸν λογαριασμὸν τοῦ ἰδίου κεφαλαίου (καθα-
ρᾶς περιουσίας) καὶ πάλιν ὡς *ἄπλη μεταβολὴ τῆς ἀριθμητικῆς αὐτοῦ*
ἐκφράσεως (καὶ οὐχὶ ἐν τῇ ἐννοίᾳ τοῦ κέρδους).

Πρὸς εὐχερεστέραν κατανόησιν τοῦ πράγματος ἄς θεωρήσω-
μεν τὸν ἑξῆς ἰσολογισμὸν :

Ἰσολογισμὸς			
*Ακίνητον	100.000	Κεφάλαιον	100.000
	<u>100.000</u>		<u>100.000</u>

Ἐὰν συνεπιεῖ νομισματικῆς ὑποτιμήσεως, συνεπῶς ἀνόδου τοῦ τιμαρίθμου, ἡ «τιμὴ τῆς ἡμέρας» τοῦ ἀκινήτου ἀνέλθη εἰς δραχμάς 300.000, ὁ νέος ἰσολογισμὸς δὲν πρόκειται βεβαίως νὰ ἐμφανίσῃ «κέρδη» ἐν τῇ οἰκονομικῇ ἐννοίᾳ τοῦ πράγματος, ἀλλὰ ἀπλῶς τὴν νέαν ἀριθμητικὴν ἔκφρασιν τῆς περιουσίας καὶ τοῦ ἰδίου κεφαλαίου :

Ίσολογισμός

*Ακίνητον (άρχικῶς)	100.000	Κεφάλαιον (άρχικῶς)	100.000
*Αριθμητικὴ μεταβολὴ ἀξίας	200.000	*Αριθμητικὴ μεταβολὴ	200.000
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Ἐκ προθέσεως ἐλάβομεν ἀνωτέρω τὴν περίπτωσιν καθαρῶς ὀνομαστικῆς—δηλ. τιμαριθμικῆς—ἀνατιμήσεως τοῦ ἀκινήτου, ὀφειλομένης εἰς ἀντίστοιχον ὑποτίμησιν τοῦ χρήματος: Διότι τυγχάνει πρόδηλον ὅτι οὐδεὶς ἀπολύτως οὐσιαστικὸς πλουτισμὸς ἐμεσολάβησε. Τὸ αὐτὸ πρᾶγμα ἤλλαξεν ἀπλῶς ἀριθμητικὴν ἔκφρασιν.

Ἄς δεχθῶμεν ὁμῶς ὅτι ἡ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν διαπιστουμένη ἀνατίμησις ὀφείλεται εἰς τὸ πρᾶγμα, δηλ. εἰς οὐσιαστικὴν αὔξησιν τῆς ἀξίας του ἐν σχέσει πρὸς τὰ λοιπὰ ἀγαθὰ. Τότε, ἐκ πρώτης ὄψεως τουλάχιστον, φαίνεται ὅτι ἐπῆλθε πραγματικὸς πλουτισμὸς καὶ συνεπῶς ὁ ἰσολογισμὸς δεόν νὰ δεικνύῃ ἰσόποσον κέρδος, ἔστω ἀπλῶς ἐν δυνατότητι τελούν.

Τοῦτο εἶναι ἀπὸ τινος ἀπόψεως ὀρθόν. Ἄλλὰ καὶ ἐνταῦθα ἐπιβάλλεται σαφὴς διαστολὴ μεταξὺ ἐπιχειρήσεως καὶ ἐπιχειρηματίου. Ἐάν ἡ ἐπιχειρήσις πρόκειται νὰ διαλυθῇ καὶ νὰ περιέλθῃ τὸ ἀντίτιμον ρευστοποιήσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ τῆς εἰς τὴν ἰδιωτικὴν οἰκονομίαν τοῦ ἐπιχειρηματίου, τότε πράγματι ὁ ἰσολογισμὸς διαλύσεως ὀφείλει νὰ δείξῃ τοιοῦτον κέρδος. Προκειμένου ὁμῶς περὶ τῆς ἐπιχειρήσεως—θεωρουμένης ὡς ὄργανου τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας—ἢ ὅποια πρόκειται νὰ συνεχίσῃ τὴν κοινωνικὴν τῆς λειτουργίαν διατηροῦσα ἀκεραία τὴν ἀρχικὴν τῆς δυναμικότητα, τότε εἶναι προφανές ὅτι, προτοῦ ὁ ἰσολογισμὸς διαπιστώσῃ κέρδη—καὶ δὴ πρόσθετα τῶν τοιούτων ἐκμεταλλεύσεων—πρέπει προηγουμένως νὰ ἀποκατασταθῶν (πραγματικῶς ἢ ὑπολογιστικῶς) τὰ ἀρχικὰ ἀποθέματα εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Μόνον κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον δύναται ἡ ἐπιχειρήσις νὰ ἐξυπηρετήσῃ τὴν κοινωνικὴν οἰκονομίαν¹.

Ἄν καὶ ἄκρως σύντομοι αἱ ἀνωτέρω παρατηρήσεις πείθουν ὅτι καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν ὅπου ἡ τιμὴ τῆς ἡμέρας συνιστᾷ οὐσιαστικὴν ὑπερτίμησιν, οὐχὶ δὲ μόνον τιμαριθμικὴν, καὶ τότε ἀκόμη ἡ πιστωτικὴ διαφορὰ δεόν νὰ θεωρηθῇ ὡς μεταβολὴ ἀξίας τῆς περιουσίας (Vermögenswertänderung).

Συνοπτικῶς δυνάμεθα νὰ εἴπωμεν ὅτι οἱ ὑπολογισμοὶ οἱ στηριζόμενοι εἰς τὸ κύκλωμα χρήμα· πρᾶγμα· χρήμα ἔχουσι ἐφαρμογὴν μόνον προκειμένης ἐξευρέσεως τοῦ συνολικοῦ ἀποτελέσματος, ὅπερ

1. Εὐρυτέραν ἀνάπτυξιν βλ. εἰς σχ. γνωμάτευσίν μας, *Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας*, ἀρ. 69.

προϋποθέτει διάλυσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Προκειμένου ὁμως περί περιοδικῶν ἀποτελεσμάτων τὸ ὄρθον βᾶθρον ὑπολογισμῶν εἶναι τὸ κύκλωμα πρᾶγμα · χρῆμα - πρᾶγμα, δι' οὗ ἀποσοβοῦνται δυσμενεῖς συνέπειαι ἐπὶ τῆς καθόλου κοινωνικῆς οἰκονομίας.

33 Τακτοποιήσις λ/σμῶν. Διὰ τὴν λογιστικὴν τακτοποίησιν τούτων πρέπει —συμφώνως πρὸς τὰ ἀνωτέρω— νὰ γίνουσι δύο ἐγγραφαὶ ἐκκαθαρίσεως :

— διὰ τῆς πρώτης ἀποχωρίζεται τὸ ἀποτέλεσμα φερόμενον εἰς ἀποτελεσματικὸν λογαριασμόν.

— διὰ τῆς δευτέρας χρεοῦται (εἰς τὰς ὡς ἄνω μελετηθείσας περιπτώσεις) ὁ μικτὸς λ/σμός πιστώσει τοῦ λ/σμοῦ *Περιοουσιακὰ μεταβολαὶ ἢ Μεταβολὴ ἀξιῶν ἐνεργητικοῦ κ. ἄ.*

Ὅπωςδὴποτε ρητῶς τονίζεται ὅτι τὸ τοιοῦτον κονδύλιον καθαρᾶς περιουσίας δὲν συνιστᾷ «ἀποθεματικόν», δηλ. πρόσθετον ἴδιον κεφάλαιον¹ προερχόμενον ἐκ δεσμεύσεως κέρδους τινός, ἀλλ' ἀπλῶς *ἀμπληρωματικὴν μορφήν τοῦ ἀρχικοῦ κεφαλαίου.*

Πρὸς ὀλοκλήρωσιν τῶν ἤδη λεχθέντων ἔστω τὸ ἔξης παράδειγμα : Ἐπιχειρήσις τις κατεῖχε μόνον 3.000 ὀκ. ἀπογραφείσας πρὸς δρχ. 1.000 κατ' ὀκᾶν. Ἐν συνεχείᾳ ἐνήργησε περισσοτέρας ἀγοραπωλησίας, κατέχει δὲ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως 2.000 ὀκ. καὶ δρχ. 2.300.000. Ἡ τρέχουσα τιμὴ τοῦ εἴδους εἶναι δρχ. 1.300. Ὁ λ/σμός ἐκμεταλλεύσεως ἐμφανίζεται ὡς ἔξης :

Ἐμπορεύματα	
3.000 × 1.000 = 3.000.000 <i>Κέρδος :</i> (πωλήσεις—ἀντικαταστάσεις) 2.300.000—1.300.000 . . . = 1.000.000 Διαφορὰ πρὸς ἐξίσωσιν <u>900.000</u> 4.900.000	1000 × ψ = 2.300.000 <i>Ἀπογραφή :</i> 2.000 × 1.300 = 2.600.000 4.900.000

Τὰ ἄρθρα τακτοποιήσεως εἶναι :

Ἐμπορεύματα εἰς <i>Κέρδη ἐξ ἐμπορευμάτων</i>	1.000.000	1.000.000
Ἐμπορεύματα εἰς <i>Μεταβολὴν ἀξίας περιουσίας</i>	900.000	900.000

1. Βλ. Ν. ΦΟΤΙΑ : Συντελεσταὶ δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων, σελ. 117, Ἀθήναι 1943.

Ὁ ἀντίστοιχος ἰσολογισμὸς εἶναι :

Ἰσολογισμὸς	
Ἐμπορεύματα 2.000 × 1.300 = 2.600.000	Κεφάλαιον 3.000.000
Ταμείον 2.300.000	Μεταβολὴ ἀξίας περιουσιᾶς 900.000
	Κέρδη 1.000.000
	4.900.000
	4.900.000

Ἐλέχθη ἤδη ὅτι ὁ ἐμφανιζόμενος εἰς τὸ ποθητικὸν ἰδιόρρυθμος λογαριασμὸς (900.000) δὲν συνιστᾷ ἀποθεματικόν. Τοῦτο συνεπάγεται σημαντικὰς συνεπειάς :

— εἰς τὰς ἀνωτέρους ἐταιρείας δὲν πρέπει νὰ ὑπόκειται εἰς τὰς νομικὰς δεσμεύσεις τὰς ἀφορώσας τὸ ἀποθεματικόν, ἀλλὰ εἰς τὰς δεσμεύσεις τὰς ἀφορώσας τὸ κεφάλαιον.

— εἰς ὁμόρρυθμον ἐταιρείαν ὅπου τυχόν τὰ κέρδη μερίζονται κατὰ διάφορον ἀναλογίαν τῶν καταβεβλημένων κεφαλαίων, τὸ κοινὸν τοῦτο ἀκολουθεῖ τὴν ἀναλογίαν μερισμοῦ κεφαλαίων.

— γενικώτερον πρόκειται περὶ «συμπληρωματικῆς λογιστικῆς εἰκόνας τοῦ ἀρχικοῦ κεφαλαίου» καὶ συνεπῶς δὲν παρέχει δικαιώματα εἰς ὄσους τυχόν ἔχουσι τοιαῦτα ἐπὶ τῶν κερδῶν (Διοικ. Συμβούλιον) ἢ ἐπὶ τοῦ τακτικοῦ ἀποθεματικοῦ καὶ οὐχὶ ἐπὶ τοῦ κεφαλαίου. (Π. χ. ὁμολογιούχοι μὲ συμμετοχὴν εἰς τὰ κέρδη).

— φορολογικῶς τοιαῦτα κοινῶν κινδύλια θὰ ἔδει νὰ μὴ ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον Δ' Κατηγορίας, οὔτε καὶ εἰς τὴν μειωμένην κλίμακα τοῦ αὐτομάτου ὑπερτιμήματος τοῦ ἀναγραφομένου εἰς τὴν ἀπογραφὴν.

§ 1

Ἀνακεφαλαίως · Κρίσεις

- 34 Τιμὴ κτήσεως.** Φαίνεται ἀπλοῦ χειρισμοῦ, διότι λαμβάνεται—βάσει ἀμέσων λογιστικῶν στοιχείων—κατὰ τὴν στατικὴν τῆς ἐκδοχῆς. Κατ' οὐσίαν δὲν εἶναι παρὰ μίαν τιμὴν ἡμέρας ἀνήκουσα εἰς τὸ παρελθόν, δηλ. νεκρὸν ἀριθμητικὸν σύμβολον νοθεῖον τὰς κοστολογήσεις καὶ τοὺς ἰσολογισμοὺς, οἱ ὅποιοι τοιοιτοτρόπως καταρτίζονται εἰς . . . τῶς τιμὰς ἡμέρας. Διὰ τὴν ὀρθὴν ἐκτίμησιν τῆς σημασίας τοῦ πράγματος ἀρκεῖ νὰ ὑπενθυμίσωμεν ὅτι διὰ τοῦ β.δ. 9/9/46 τὰ πάγια στοιχεῖα κτήσεως 1919 προσηρμόσθησαν μὲ συντελεστὴν 800 ! Τοιοῦτον ὑπῆρξε ἐπὶ 25ετίαν τὸ δημιουργηθὲν χάσμα ! Χάσμα (οὐσιαστικῶς πολὺ μεγαλύτερον), τὸ ὅποιον δὲν θὰ ἐδημιουργεῖτο χάρις εἰς τὴν συνεχή καὶ αὐτόματον προσαρμοστικότητά τῶν τιμῶν ἡμέρας. Τὰ ἴδια θέλουν διαπιστωθῆ μετὰ δεκαετίαν, ἔστω καὶ ὑπὸ τὴν ἀντίστροφον ὑπόθεσιν χαμηλοτέρου τιμαριθμικοῦ ἐπιπέδου.

Ἡ δυνατότης καθορισμοῦ τῆς μέσης τιμῆς κτήσεως κατὰ διαφόρους τρόπους—εὐχέρεια ἀναγκαστικῆ βεβαίως—παρέχει εὐρύτατον περιθώριον ἀύθαιρέτων χειρισμῶν (φορολογικῆς σκοπιμότητος) καὶ δύναται νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ἀριθμητικὰς διαφορὰς, πολὺ μεγαλυτέρας ἀπὸ τὰς διαφορὰς κτήσεως - ἡμέρας :

Οὕτω : ἀποτιμήσις εἰς τὴν :

μέσῃ σταθμικῇ τιμῇ 100	Τρέχουσαν τιμῇ 110	διαφορὰ 10	
»	»	» 100 εἰς τὴν Fifo	120 > 20

Οὕτω αἱ διαφοραὶ εἰς τὸ πλαίσιον τῆς τιμῆς κτήσεως δύνανται νὰ εἶναι μεγαλυτέρας ἢ ἐν συγκρίσει πρὸς τὰς τρεχούσας τιμὰς.

Εἶναι ἀκόμη ἐντελῶς ἀκατάλληλος, προκειμένου νὰ ἐπιμετρηθῇ ἢ κατὰ κλάδους ἢ τμήματα ἀποδοτικότης καὶ ἢ ἐν γένει ὀρθολογικότης τῶν ἐπιχειρηματικῶν διαρρυθμίσεων. Οὕτω π.χ. ἐάν εἰς ἀγρεκμετάλλευσιν αἱ ἐσωτερικαὶ παροχαὶ (ἰδιοπαράγωγα σιτηρέσια, διατροφή ζώων, κτλ.) λογίζονται εἰς τὸ κόστος, τότε πᾶσα ὀρθολογικὴ διαρρύθμισις τῶν καλλιεργειῶν μεταγγίζεται λογιστικῶς καὶ εὐεργετῆ τὴν ἐκμετάλλευσιν τῶν ζώων, ἔστω καὶ ἀντιοικονομικῶς διεξαγομένην. Μόνον δὲ διὰ τῶν τιμῶν ἡμέρας ἐπιτυγχάνεται ὁ ἐλεγχος τῆς οἰκονομικότητος τῶν καθέκαστα κλάδων, σπουδαιότατος σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς.

- 35 Χαμηλοτέρα τιμή.** Θεσπισθεῖσα (παρ' ἡμῶν διὰ τοῦ ν. 2190/1920) πρὸς παρεμπόδισιν διακομῆς εἰκονικῶν κερδῶν, ὠδήγησεν ἀκριβῶς εἰς τὸ ἀντίθετον ἀποτέλεσμα. Ἀπὸ τοῦ 1920 καὶ μέχρι σήμερον εἴχομεν (καὶ θὰ ἔχωμεν) συνεχῶς ἀναληθεῖς ἰσολογισμούς, ἀνακριβῆ ἀποτελέσματα καὶ—κατὰ μακρὰς περιόδους—φορολογίαν τοῦ κεφαλαίου, ὑπὸ μορφήν λογιστικῶν κερδῶν (Scheingewinne)¹.
- 36 Τιμὴ ἡμέρας** (ὡς τιμὴ ἀντικαταστάσεως). Εἶναι ἀκριβοὺς καθορισμὸς εἰς τὴν πλειονότητα τῶν περιπτώσεων (ἐμπορικὰ ἀποθέματα, πρῶται ὕλαι κτλ.). Ὅφειλε νὰ λαμβάνεται ἐξ ἴσου ἀπαραεγκλίτως εἴτε πρὸς τὰ ἄνω διαμορφοῦται εἴτε πρὸς τὰ κάτω. Ἀνεξαρτήτως τῆς ἐξευρέσεως ὀρθῶν ἐνδοεπιχειρηματικῶν ἀποτελεσμάτων (inter departmentals, innerbetrieblichen Leistungen)² ἀποτελεῖ τὸν μόνον τρόπον συνεχοῦς καὶ αὐτομάτου προσαρμογῆς τῶν κοστολογήσεων

1. Εἰς ἐνδεχομένην παρατήρησιν ὅτι δὲν πταίει ὁ κανὼν, ἀλλὰ τὸ νόμισμα, ἀντιπαρατηροῦμεν ὅτι οἱ κανόνες ἀποτιμήσεως δὲν ἀποτελοῦν αὐτοσκοπὸν, ἀλλὰ τρόπους προσαρμογῆς πρὸς τὴν οἰκονομικὴν πραγματικότητα, χαρακτηριζομένην ἀκριβῶς ἀπὸ διακυμάνσεις καὶ ἀστάθειαν.

2. Βλ. καὶ σελ. 199.

και Ισολογισμοῦ εἰς τὰς διακυμάνσεις τοῦ οἰκονομικοῦ ρυθμοῦ, εἴτε εἰς τὰς νομισματικὰς ἀρρυθμίας.

Ἐάν ἐθεσπίζετο τὸ 1945, ἐπ' εὐκαιρίᾳ τοῦ ἀ. ν. 505/1945, ὡς εἶχομεν ὑποστηρίξει τότε¹, δὲν θὰ παρίστατο ἡ ἀνάγκη τῶν ἀλλεπαλλήλων ν.δ. περὶ νέας καὶ πάλιν νέας προσαρμογῆς... διὰ τῶν ὁποίων οὐδὲν κατ' οὐσίαν ἀναπροσηρμόσθη.

Τι ἄλλο συνιστοῦν ταῦτα παρὰ τὴν, περιοδικῶς ἐπαναλαμβανομένην, ἐπίσημον ἀναγνώρισιν τῆς ἀνεδαφικότητος τῶν νομοθετημένων κανόνων ἀποτιμῆσεως ;

Μόνον ἡ ὀριστικὴ ἀπαγκίστρωσις ἀπὸ τὴν στατικὴν δοξασίαν τῆς τιμῆς κτήσεως (καὶ τῶν παραλλαγῶν τῆς) δύναται νὰ ἀποδώσῃ εἰς τὸν *Οἰκονομικὸν Λογισμὸν* τὸν πραγματικὸν του ρόλον ὡς μέσου ὀρθῆς ἀριθμοποιήσεως, ἀλλὰ καὶ ὡς μέσον πλέον ὀρθολογικῆς διεξαγωγῆς τῆς οἰκονομίας².

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἡ ἀναγωγή τῶν Ισολογισμῶν εἰς νέας δραχμάς, Ἀθῆναι 1945.

2. Ἐπὶ τοῦ ὅλου θέματος βλ. καὶ γνωμάτευσίν μας εἰς Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας, ἀρ. 69 ἔνθα καὶ βιβλιογραφία.

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

§ 1

ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΧΡΟΝΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΥΤΩΝ¹

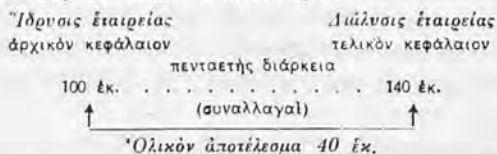
1 'Ολικόν και περιοδικά αποτελέσματα. 'Αναλόγως τοῦ χρόνου, καθ' ὃν καθορίζονται, διακρίνομεν ταῦτα εἰς :

- τὸ ὄλικόν ἀποτέλεσμα
- τα περιοδικά ἀποτελέσματα

βραχύχρονα ἐτήσια

2 'Ολικόν ἀποτέλεσμα². Εἶναι τὸ ὑπολογιζόμενον μετὰ τὴν διάλυσιν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἀφορῶν ὅλην τὴν διάρκειαν τῆς δραστηριότητος αὐτῆς.

Π.χ. συνιστᾶται ὁμόρρυθμος ἑταιρεία πενταετοῦς διάρκειας πρὸς ἐκτέλεσιν τεχνικοῦ τινὸς ἔργου (κτλ.). Ἔστω ὅτι κατ' ἐξαιρέσειν τῶν συνήθως κρατούντων, συνομολογεῖται ὅτι κατὰ τὸ διάστημα τοῦτο ἡ ἐπιχειρήσις δὲν θέλει προβῆ εἰς οὐδεμίαν καταβολὴν μεριδίου (κτλ.). Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἡ διαφορὰ μετὰξὺ ἰδρυτικοῦ κεφαλαίου καὶ τελικῶς ρευστοποιηθέντος τοιοῦτου συνιστᾷ τὸ ὄλικόν ἀποτέλεσμα :



Εἶναι πρόδηλον ὅτι εἰς τὴν πρᾶξιν ἡ περίπτωσις εἶναι ἐντελῶς ἐξαιρετικῆ. Οὐχ ἤττον ἐμφατίζει μέγιστον θεωρητικόν ἐνδιαφέρον³, διότι :

— τὸ πλεῖστον τῶν οὐσιωδῶν δυσχερειῶν τῆς Λογιστικῆς ἐγκείται ἀκριβῶς εἰς τὸν ὀρθόν (εἰ δυνατόν) μερισμὸν τοῦ ὀλικοῦ ἀπο-

1. Ἐξαιρετικὸν ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ἡ μελέτη τῶν διαφόρων κατηγοριῶν ἀποτελεσμάτων καὶ ὁ ἐσωλογοιστικὸς αὐτῶν καθορισμός. Ἐπὶ τούτων βλ. Μέρ. Τρίτον.

2. Βλ. σ.χ. F. SCHMIDT : Die organische Tageswertbilanz, σελ. 257, Leipzig, E. SCHMALENBACH : Dynamische Bilanz, σελ. 96, Leipzig 1926. W. HAUCK : Bilanz-Theorien σελ. 31, Bühl - Baden 1933.

3. Ἀβασίμως οἱ de Minico-Amodeo χαρακτηρίζουν τὸ θεωρητικόν τοῦτο ἀποτέλεσμα ὡς scarsamente significativo. Βλ. L. DE MINICO : AMODEO : Saggi di Economia delle aziende, σελ. 71, Milano 1942.

τελέσματος εις περισσότερα περιδικά και δη έτήσια άποτελέσματα:

— είναι τό μόνον άπολύτως άκριβές ¹, διότι άπορρέει έκ τελικής συγκρίσεως χρηματικών μόνάδων, κατά τό κύκλωμα χρήςμα - πρΰγμα - χρήςμα, και είναι άπηλλαγμένον τών άμφιβολιών (ή και αύθαιρεσιών) πάσης άποτιμήσεως

— αι διάφοροι θεωρίαί ίσολογισμοΰ (στατικόΰ, δυναμικοΰ, όργανικοΰ), αι όποιαί υιοθετοΰν και διάφορους τρόπους άποτιμήσεως, όδηγοΰν κατ' ανάγκη εις *διάφορα έτήσια* άποτελέσματα. Είναι έν τούτοις φανερόν ότι τό άλγεβρικών (συνψηφιστικών) άθροισμα τών άποτελεσμάτων (κέρδη, ζημιαί) *όλων* τών χρήσεων ίσοΰται, κατ' ανάγκη ², πρός τό θεωρητικόν όλικόν άποτελέσμα.

Οΰτω π.χ. όλικόν ή πενταετές άποτελέσμα 10 εκ. δύναται νά έχη κατανεμηθῆ, δηλ. έμφανισθῆ, εις τούς *έτησίους* ίσολογισμούς ώς έξής:

Ίσολογισμός ³

*Έτη	Στατικός	Δυναμικός	*Όργανικός
1	+ 3.000.000	+ 2.500.000	+ 2.000.000
2	— 500.000	+ 2.000.000	+ 2.500.000
3	+ 4.000.000	— 0 —	+ 3.000.000
4	+ 6.000.000	+ 4.500.000	+ 1.500.000
5	— 2.500.000	+ 1.000.000	+ 1.000.000
	10.000.000	10.000.000	10.000.000

3 Δυσχέρειαί έξευρέσεως περιδικών άποτελεσμάτων. Άνεξαρτήτως τών διαταγμών πού έγείρει ή έπίλογή τοΰ όρ^οστέρου, ή περιπτωσιακώς καταλληλοτέρου, τρόπου άποτιμήσεως, αι καθοριζόμεναι περιδικώς κερδοζημιαί είναι μεγέθη πολύ σχετικά. Η άκριβεία τών *είναι μάλλον συμβατική.*

Τοΰτο δέ διότι ή ζωή τής έπιχειρήσεως (τεχνική—συναλλακτική—χρηματοπιστωτική) είναι μία *συνεχής* ροή άντιθέτου ρεύματος έσόδων και έξόδων. Τήν *συνέχειαν* ταύτην καλεΐται νά διακόψη ή Λογιστική, εις *τακτά* χρονικά διαστήματα, και νά συγκρίνη αριθμητικώς τό μέγεθος τών έσόδων πρός τό μέγεθος τών έξόδων, (άνεξαρτήτως τών επίδράσεων τής άγοράς επί τής άξιας τών περιουσιακών στοιχείων). Άλλ' ή τοιαύτη σύγκρισις είναι σχετικώς άκριβής μόνον ώς πρός τά *χρονικά* έξοδα (ένοίκια, μισθούς, ασφάλιστρα, τό-

1. Αυτόνόητον ότι, ώς πρός τήν οΰσιαν τών πραγμάτων, θέλει ληφθῆ ύπ' όψιν και ή τιμαριθμική διαφορά τών δύο χρονικών σημείων (βλ. και σελ. 422).

2. Πρόκειται περι άποτελεσμάτων άφορολογήτων, διότι—άλλως—διάφορος περιδική κατανομή αυτών όδηγεί και εις διάφορον φορολογικήν έπιβάρυνσιν.

3. Άκριβώς τήν σύγκρισιν τών έτησίων άποτελεσμάτων χρησιμοποιεί ό Hauck πρός άπόδειξιν τής όρθότητος τοΰ όργανικοΰ ίσολογισμοΰ. Βλ. Κεφ. 14ον.

κους κτλ.) τὰ ὁποῖα δύνανται νὰ ὑπολογισθοῦν, ὡς δεδουλευμένα καὶ μὴ, με *ἀπόλυτον* ἀριθμητικὴν ἀκρίβειαν (π.χ. τόκος μέχρι 31/12/57, κτλ.) Διὰ σωφειαν ἄλλων ἀναλώσεων, ἢ *χρῶνική τομὴ* (τέλος χρήσεως) εἶναι τεχνητὴ, στηριζομένη εἰς περισσότερον ἢ ὀλιγώτερον βασίμους ὑπολογισμούς.

Τοῦτο ἐξαρτᾶται (καὶ ἐμφανίζεται ἐντονώτερον ἢ ὄχι) ἐκ τοῦ κλάδου εἰς τὸν ὁποῖον ἀνήκει ἡ ἐπιχειρήσις. Οὕτω π.χ. εἰς

τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν
τὰς δομικὰς βιομηχανίας
τὰς ναυτιλιακὰς ἐκμεταλλεύσεις, κτλ.
τὰς ἀσφαλιστικὰς ἐπιχειρήσεις,

γενικώτερον δὲ ὅπου ἡ παραγωγικοσυναλλακτικὴ διαδικασία εἶναι παρατεταμένη καὶ πολυσύνθετος, ὁ περιοδικὸς ὑπολογισμὸς τῶν πραγματικῶν ἀναλώσεων εἶναι δυσχερὴς. Οὕτω π.χ. τὰ ἐξοδα λιπάνσεως ἀγροῦ εὐεργετοῦν ὄχι μόνον τὴν κλειομένην χρῆσιν, ἀλλὰ καὶ τὴν ἐπομένην καλλιεργητικὴν περίοδον, τοῦτο δὲ κατ' ἀπρόσδι-
ριστον ἀναλογίαν¹. Αἱ τοιαῦται περιπτώσεις εἶναι ἀναρίθμητοι² καὶ ἀποτελοῦν τὸν κανόνα.

Ἴδου διαί τὰ περιοδικὰ ἀποτελέσματα εἶναι *σχετικὰ μόνον*, εἶναι δὲ τοσοῦτῳ πλέον ἀνακριβῆ ὅσον εἶναι βραχύτερος ὁ χρόνος καθορισμοῦ των (ἀνά τρίμηνον, ἐξάμηνον, κτλ.). Τὰ ἐτήσια τοιαῦτα λογίζονται, *κατὰ σύμβασιν*, ὡς ἐπαρκῶς ἀκριβῆ.

- 4 **Ἐννοία χρήσεως.** Ἡ πρακτικὴ ἀνάγκη τοῦ περιοδικοῦ ὑπολογισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων (διὰ τὴν ἀπόληψιν μερισμάτων, καταβολὴν φόρου καθαρᾶς προσόδου, κτλ.) ἐπέβαλε τὴν ἔννοιαν τῆς χρήσεως. Αὐτὴ ἀποτελεῖ διαχειριστικὴν περίοδον περιλαμβανομένην μεταξὺ δύο ἰσολογισμῶν (ἀρχικοῦ τελικοῦ) καὶ εἶναι κατὰ κανόνα ἐτήσια, δηλ. δωδεκάμηνος. Ἐξαιρετικῶς εἰς τὰς ἀνω. ἐταιρείας ἐπιτρέπεται ὅπως ἢ *πρώτη* ἐταιρικὴ χρῆσις ἔχει διάρκειαν τὸ πολὺ μέχρι 24 μηνῶν (ν. 2190, ἄρθρ. 42).

Ὡς ἐλέχθη ἤδη, σελ 54, ὁ χρόνος ἐνάρξεως καὶ περατώσεως τῆς χρήσεως ἀσκεῖ ἐπίδρασιν ἐπὶ τῆς ὅλης καταρτίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ συνεπῶς τῶν ἀποτελεσμάτων αὐτοῦ· δεόν ὅθεν νὰ ἐκλέγεται ἡ *καταλληλοτέρα* πρὸς τοῦτο ἐποχὴ, ἢ τῆς ὑφέσεως τῶν συναλλαγῶν, διάφορος εἰς ἕκαστον κλάδον καὶ καλουμένη ὑπὸ τῶν ἀμε-

1. Ἐπὶ τούτων βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Γεωργοοικονομικαὶ ἔρευναι καὶ ἀγροτικὴ λογιστική, Ἀθήναι 1936 καὶ Μ. ΜΕΙΜΑΡΟΓΛΟΥ: Τὸ κόστος ἐν τῇ γεωργικῇ ἐκμεταλλεύσει, Ἀθήναι 1954.

2. Ἡ δυσκολία αὕτη ἐπέβαλε ὅπως ἐξαιρεθοῦν τοῦ ἐτησίου καθοριζομένου φόρου προσόδου ὠρισμένοι κλάδοι: ἐργολάβοι δομικῶν ἔργων, αἱ ναυτιλιακαὶ ἐπιχειρήσεις (φορτηγὰ πλοία) κτλ., φορολογούμενοι κατ' εἰδικὸν τρόπον.

ρικανῶν συγγραφέων φυσικῶν επιχειρηματικῶν ἔτος (natural business year). Κατ' ἔθιμον οἱ ἰσολογισμοὶ συμβαδίζουν πρὸς τὸ ἡμερολογιακὸν ἔτος ἄνευ ἀποχρῶντος λόγου¹.

Κατ' ἀνάγκην ἢ χρήσις εἶναι συντομωτέρα ἐν περιπτώσει διαλύσεως, συγχωνεύσεως, διακοπῆς ἐργασιῶν, κτλ.

- 5 Φορολογικὴ ὁποψις.** ² Κατὰ τὸ πνεῦμα τοῦ Κωδ. Φορ. Καθαρῶν Προσόδων, ὁ ἰσολογισμὸς ὀφείλει νὰ καταρτίζεται καθ' ὠρισμένην, σταθερὰν χρονολογίαν, μὴ διαφέρουσαν ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος. Ὁρθῶς δέ, διότι ἢ κατὰ βούλησιν προσθήκη ἢ ἀφαίρεσις χρόνου θὰ μετέβαλλε κατ' ἀρέσκειαν τὰ φορολογητέα κέρδη.

Δύναται βεβαίως ὁ ἐπιχειρηματίας, κατὰ τὸ ἄρ. 19 § 5 τοῦ Κ. Φ.Κ.Π. νὰ συντάμη χρήσιν τινά, χάριν ἐφεξῆς εὐθυγραμμίσεως τῆς χρήσεως πρὸς τὸ φυσιολογικὸν ἐπιχειρηματικὸν κύκλωμα (ἢ ἕνεκα ἄλλων λόγων), ἀλλὰ ἐν τιοιαύτῃ περιπτώσει θέλει φορολογηθῆ καθ' ὠρισμένους κανόνας³. Πάντως ἢ αὐτὴ πρόσσδος δὲν δύναται νὰ φορολογηθῆ δις⁴.

- 6 Αὐτοτέλεια χρήσεων.** Ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως ἰσχύει ἡ ἀρχὴ⁵, ἐπικουρούμενη ὑπὸ παγίας νομολογίας, ὅτι τὰ τελικὰ ἀποτελέσματα ἐκάστης χρήσεως ἐξετάζονται καὶ φορολογοῦνται αὐτοτελῶς, δηλαδή ὅτι ζημιαί τῆς χρήσεως α δὲν συμψηφίζονται καὶ δὲν ἐκπίπτουν ἐκ τῶν κερδῶν τῶν ἐπομένων χρήσεων. Οὐχ ἤττον ὁ Α.Ν. 942/1949 (ἄρ. 3 § 2) ἐπέφερε οὐχὶ κατάργησιν ἀλλὰ διεύρυνσιν τοῦ κανόνος τούτου, ἐπιτρέπων τὸν συμψηφισμὸν ζημιῶν (Δ' κατηγ.) μόνον ἐντὸς τριετίας (ἀρχομένης ἀπὸ τοῦ 1948). Οὕτω ζημιαί τῶν χρήσεων 1948 καὶ 1949 δύνανται νὰ ἐκπεσθῶσι ἐκ τῶν κερδῶν τοῦ 1950⁶ κ.ο.κ.

Κατόπιν τούτων, ὡς καὶ γενικωτέρων διαχειριστικῶν λόγων, καθίσταται ἐμφανῆς ἡ ἀνάγκη τοῦ ὅσον τὸ δυνατὸν ἀκριβεστέρου καθορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

- 7 Χρονικὴ μετástασις ἀποτελεσμάτων.** Ὑπεδείξαμεν ἐν τούτοις ἀνωτέρω ὅτι τὰ εἰρήσια ἀποτελέσματα εἶναι, ἐπιστημονικῶς ἐξεταζόμενα,

1. Ἐξ ἴππονται καὶ ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο τὰ ἐγχειρίδια καταστιχογραφίας. Ἀνάγκην νὰ προτάξουν εἰς κάθε λογιστικὸν θέμα τὸ ἀντίστοιχον οἰκονομικὸν βῆθρον, ἐδίδαξαν τὸν λογιστικὸν κόσμον ὅτι οἱ ἰσολογισμοὶ συντάσσονται τὴν 31 Δεκεμβρίου. Ἐξ' οὗ ἡ πανομοιότυπος ρουτίνα.

2. Βλ. Α. ΛΥΜΠΕΡΙΔΟΥ: Φορολογία καθαρῶν προσόδων. Ἀθήναι 1952. π. ΝΟΜΙΚΟΥ: Φορολογία καθαρῶν προσόδων, τ. 2, Θεσσαλονίκη 1936. Ν. ΤΟΤΙΝ: Ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων, τ. Γ', Ἀθήναι, 1954.

3. Βλ. π. ΝΟΜΙΚΟΥ: ἐνθ' ἄν. σελ. 272 καὶ Ν. ΤΟΤΙΝ: ἐνθ' ἄν. σελ. 63.

4. Σχ. ἀποφ. Σ.τ.Ε., ἀρ. 518/1953.

5. Βλ. ἐκτενῶς Ν. ΤΟΤΙΝ: ἐνθ' ἄν. σελ. 82 καὶ 201.

6. Σχ. ἀποφ. Σ.τ.Ε., ἀρ. 516/1953.

κατ' ανάγκην *συμβατικά*. Τοῦτο δὲ διότι παρὰ τὰς προσπάθειας τῆς Λογιστικῆς καὶ τὰς διενεργουμένας τελικὰς ἐγγραφάς, τὸ ὅλικόν ἐπιχειρηματικόν ἀποτέλεσμα δὲν ἐμνεται κατ' ἀρέσκειαν εἰς τακτὰ διαστήματα. Μεταξὺ τῶν χρήσεων ὑπάρχει μίᾳ οὐσιαστικῇ οικονομικῇ ἀλληλεγγύῃ, ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι *μεμονωμένα* ἀποτελέσματα μεθίστανται ἀναγκαστικῶς ἀπὸ τῆς μιᾶς χρήσεως εἰς τὴν ἄλλην καὶ ἡ σύμμιξις τῶν εἶναι ἀναπόφευκτος. Ἴδου ἐλάχιστα παραδείγματα τοιαύτης μεταστάσεως :

— ἐπισηφιλῆς ἀπαιτήσεις, ἀποσβεσθεῖσα ὄλοσχερῶς, εἰσπράττεται εἰς ἐπομένην τινὰ χρῆσιν

— τοκομερίδια πληρωτέα, βαρύνοντα χρῆσιν τινὰ, παραγράφονται μετὰ πενταετίαν, εὐεργετοῦντα οὕτω τὴν χρῆσιν τῆς παραγραφῆς

— παραγγελία, ἀναληφθεῖσαι καὶ ἀποπερατωθεῖσαι κατὰ τινὰ χρῆσιν, ἀποδίδουν ἔσοδον τὴν ἐπομένην

— τελωνειακῇ ἀμφισβήτησις ἐκδικάζεται καὶ... κερδίζεται κατὰ τὴν ἐπομένην χρῆσιν, κ.ο.κ.

Ἐκ τούτων συνάγεται ὅτι οἰκονομικῶς ὑπάρχει μετὰστασις καὶ σύμμιξις ἀποτελεσμάτων, τὰ ὅποια ἡ Λογιστικὴ τεχνικῇ, μὴ δυναμένη νὰ ὑπερνικήσῃ, δύναται πολλάκις νὰ περιορίσῃ (διὰ τοῦ σχηματισμοῦ λογαριασμῶν προβλέψεων κτλ.). Ὅφειλε δὲ νὰ ἐπιδιώκῃ τοῦτο διότι, ἐνῶ τὸ ζήτημα δὲν ἔχει ἰδιάζουσαν σημασίαν εἰς τὰς ἀτομικὰς ἐπιχειρήσεις (πλὴν τῶν φορολογικῶν συνεπειῶν), ἔχει πρωταρχικὴν τοιαύτην εἰς τὰς ἐταιρείας, λόγῳ τῆς συχνῆς μεταβολῆς προσώπων καὶ δικαιωμάτων (ποσοστὰ συμβούλων, ἀποχώρησις ἢ θάνατος ἐταίρων, πώλησις μετοχῶν κτλ.).

8 **Ἐνότης ἀποτελεσμάτων.** Τὸ ἐντὸς τῆς χρήσεως πραγματοποιούμενα, ἐκ διαφόρων πηγῶν καὶ αἰτίων, ἐπὶ μέρους ἀποτελέσματα, ἐμφανιζόμενα εἰς τὸν λογαριασμόν *Ἀποτελέσματα χρήσεως*, καθίστανται ἀπλῶς μαθηματικὰ κονδύλια—θετικὰ καὶ ἀρνητικὰ—ὀδηγοῦντα εἰς διαφορὰν τινὰ συνιστώσαν ἓνα δυσδιάκριτον πλεόν, *ἐνιαῖον τελικὸν ἀποτέλεσμα*¹.

Ἐξαιρετικῶς, ὁ ν. 2190 1920 ἐπιτρέπει εἰς τὰς ἀν. ἐταιρείας (ἀρ. 43 § 8) ὅπως ἔκτακτοι ζημίαι, ἐξατομικεῦμεναι ἀπὸ τοῦ συνόλου τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ μὴ μεταφερόμεναι εἰς τὸν λογαριασμόν τούτων, ἀναγράφονται εἰς ἰδιαιτέρον κονδύλιον τοῦ ἰσολογισμοῦ² καὶ ἀποσβέννυνται διὰ ποσοστοῦ τῶν *ἐτησίων* καθαρῶν κερδῶν, ἴσου τουλάχιστον πρὸς τὸ $\frac{1}{3}$ τῶν κερδῶν τούτων.

1. Φορολογικῶς διαστελλόνται *πραγματοποιηθεῖσαι ὑπερτιμήσεις* στοιχείων ἐνεργητικοῦ, φορολογούμεναι αὐτοτελῶς, ἀνεξαρτήτως ἐάν ἐκ τῶν ἐργασιῶν προέκυψαν ζημίαι ἢ κέρδη. Ἀποφ. Ε.Ε.Ε.Α.Ε. ἀφ. 246 1938 (Εἰσηγητῆς Π. Ζαφειράκος).

2. Κατόπιν ἐγκρίσεως τοῦ ἀρμοδίου Ὑπουργείου Ἐμπορίου.

9 Βραχύχρονα αποτελέσματα¹. Ἡ ἀριθμητικὴ σχετικότης τῶν ἐτησίων ἀποτελεσμάτων δὲν αἶρει τὴν σημασίαν ἐξευρέσεως τοιούτων κατὰ βραχύχρονα (μηνιαῖα, τριμηνιαῖα) διαστήματα, τοῦτο δὲ διὰ λόγους ἐγκαίρου διαφωτίσεως τῶν ὑπευθύνων διαχειριστῶν. Παρ' ἡμῖν δὲν κατενοήθη ἐπαρκῶς ὅτι ὁ ρόλος τῆς Λογιστικῆς δὲν εἶναι ἀπολογιστικῶς, ἀλλὰ κατ' ἐξοχὴν ἄμεσα διαφωτιστικῶς, ὄχι μόνον ὡς πρὸς δευτερευούσας πληροφορίας (τί ὀφείλει ὁ Α, τί γραμμάτια λήγουν μεθαύριον κτλ.), ἀλλὰ ὡς πρὸς τὰ οὐσιώδη διαχειριστικὰ προβλήματα.

Εἰς τοῦτο ἀποβλέπει ἡ τεχνικὴ τῶν βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων. Τὰ καταρτιζόμενα μηνιαῖα ἰσοζύγια περιέχουν τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα τὰ ἐμφαίνοντα τὴν πορείαν τῶν γεγονότων. Ἄλλὰ προὔποθεσις ἀξιοποιήσεως τῶν δεδομένων εἶναι ἡ ἀναλυτικότης τῶν λογαριασμῶν (βάσει καταλλήλου Λογ. Σχεδίου), ἡ ὀρθολογικὴ κατάταξις τῶν στοιχείων τοῦ ἰσοζυγίου (κατὰ τὸ ὑπόδειγμα τῆς C. N. O. F.)² ἢ ἄλλως καὶ ἡ ἐκάστοτε ἐνδεδειγμένη συσχέτισις τῶν.

Τὰ βραχύχρονα ἀποτελέσματα δύνανται νὰ ἐξευρευθοῦν κατὰ δύο τρόπους :

- *Ἐξωλογιστικῶς*, δηλ. δι' ἐγγραφῶν σχηματισμοῦ λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως, κατόπιν ποιᾶς τινος τακτοποιήσεως τῶν λ/σμῶν, κτλ. Τοῦτο ὀδηγεῖ εἰς τὴν κατάρτισιν *προσωρινῶν, ἀνεκκαθαρίστων, θὰ ἐλέγγομεν, ἰσολογισμῶν*. (Zwischenbilanzen, bilans intercalaires). Ἡ τεχνικὴ αὕτη, πλὴν τῆς ἐνημερότητος τῶν βιβλίων, ἡ ὁποία ἐπετεύχθη ἤδη συνεπιεῖ τῶν πιεστικῶν προθεσμιῶν τοῦ Κ.Φ.Σ., προϋποθέτει καλῶς ὀργανωμένα λογιστήρια, μὲ ἐπάρκειαν χρόνου καὶ προσωπικοῦ, ὅπερ δὲν συντρέχει συνήθως παρ' ἡμῖν.

- *Ἐξωλογιστικῶς*. Χάρις εἰς στατιστικὰς κοστολογήσεις καὶ συσχετίσεις πρὸς τὰ ἔσοδα, ἐπιτυγχάνονται ἀνάλογοι πληροφορίαι³.

Διότι δέον νὰ τονισθῇ ὅτι σκοπὸς τῶν τοιούτων ἀξιοποιήσεων δὲν εἶναι ἡ, κατὰ κανόνα ἀνέφικτος, ἀριθμητικὴ ἀκρίβεια, ἀλλὰ πρακτικῶς διαφωτιστικαὶ ἐνδείξεις. Ἡ ἀνάγκη τούτων εἶναι τόσον μεγαλυτέρα, ὅσον ἡ ἐπιχειρήσις εἶναι συνθετωτέρας «διαθρώσεως

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: E. KOSIOL: Kalkulatorische Buchhaltung, Wiesbaden 1950. GROSSMAN: Die monatliche Erfolgsrechnung (ἐν Archiv. für d. Revisions u. Treuhandwesen, 1928. LAMBERTZ: Kurzfristige Bilanzen, Lager u. Inventurkontrolle, 2 Aufl Leipzig 1928. MALTEUR: Die Zwischenbilanzen als Mittel der Kontrolle u. Betriebsleitung, Berlin 1925. MULLER-BERNHARDT: Die getrennte doppelte Erfolgsrechnung, Berlin 1928. NERTINGER: Zwischenbilanzen, 2 Aufl. Stuttgart 1926. FISCHER: Die Kurzfristige Abrechnung, Stuttgart 1930. POPP: Kurzfristige Erfolgsrechnungen etc., Berlin 1927.

2. Βλ. σελ. 351.

3. Βλ. καὶ σελ. 399 ἄτ.

καί ὅσον ὁ καταμερισμός τῶν λειτουργιῶν καί διοικητικῶν εὐθύνων παρεμποδίζει μίαν ὁλοκληρωμένην εἰκόνα τῆς πορείας τῶν πραγμάτων.

Ἡ ἀνάγκη καθορισμοῦ βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων, κατὰ προσέγγισιν, κατέστη παρ' ἡμῖν—ὡς καί ἀλλαχοῦ—πλέον ἐπιτακτική, κατόπιν τοῦ ν. 324/1944 διὰ τοῦ ὁποίου ἐπεβλήθη ἡ κατὰ τρίμηνα δήλωσις τοῦ φόρου κ. προσόδου ¹.

§ 2

ΑΡΧΑΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

10 Ἐνακρίθεις ἐσώλογοιστικῶν δεδομένων. Προκειμένης καταρτίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ τέλους χρήσεως ², ἀπαραίτητος προϋπόθεσις εἶναι ἡ σύνταξις τοῦ τελευταίου προσωρινοῦ ἰσοζυγίου (preclosing balance), ἔστω 31.12.54. Τοῦτο θέλει καταρτισθῆ ἀφοῦ προηγηθῆ πλήρης ἐνημέρωσις τῶν βιβλίων, ὄχι μόνον μετὰ τὰς τρεχούσας ἐγγραφάς, ἀλλὰ μετὰ τὰς δι' οἰονδήποτε λόγον ἐκκρεμούσας τοιαύτας, οὕτως ὥστε ἡ χρῆσις νὰ περικλειθῆ ἅπαντα τὰ ἀναγόμενα εἰς αὐτὴν γεγονότα ³.

Τὸ οὕτω συντασσόμενον ἰσοζύγιον θὰ ἔπρεπε, θεωρητικῶς, νὰ ἀποτελῆ ἀληθῆ εἰκόνα τόσοσ τῆς ἐπελθούσης κινήσεως ὅσον καί τῆς ἐνεστώσης θέσεως τῶν περιουσιακῶν στοιχείων. Εἰς τὴν πραγματικότητα ὅμως τὸ ἰσοζύγιον δὲν ἀποτελεῖ τὴν ἰδανικὴν ταύτην εἰκόνα, πᾶρά τὴν (διαρκούσης τῆς χρήσεως) καταβληθεῖσαν προσπάθειαν ἐπιμελοῦς παρακολουθήσεως τῶν περιουσιακῶν μετασχηματισμῶν. Τοῦτο δὲ διότι :

— ὠρισμένα στοιχεῖα ὑπέστησαν μεταβολάς : ποσότητος (φθοραί, φύραι), ποιότητος (ἀποχρωματισμοί, ἀλλοιώσεις), ἢ ἀξίας, μὴ διαπιστωθείσας (λογιστικῶς τουλάχιστον) καί αἱ ὁποῖαι, συνεπῶς, δὲν ἀπετέλεσαν ἀντικείμενον διορθωτικῶν ἐγγραφῶν : π.χ. φθοραὶ παγίων στοιχείων, ἀπαξιώσεις καί ἀπομειώσεις ἀποθεμάτων, ὑπερτιμήσεις κτλ.

— ὠρισμένα ἀξία φέρονται εἰς τὰ βιβλία εἰς τὴν ὀνομαστικὴν τῶν ἀξιῶν, ἢ ὁποῖα δὲν συμπίπτει κατ' ἀνάγκην μετὰ τὴν ἐνεστώσαν τῶν ἀξιῶν : οἶον ἐμπορικὰ γραμμάτια (εἰσπρακτέα, πληρωτέα) ἔντοκα γραμμάτια, κτλ.

1. Βλ. καί Ν. ΤΟΙΣΗ ἔνθ' ἄν. Τ. 2, σελ. 185.

2. Ἐναφερόμεθα ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν περίπτωσιν ἰσολογισμοῦ ἐκμεταλλεύσεως, οὐχὶ δὲ διαφόρου σκοποῦ : διαλύσεως, συγχωνεύσεως, κτλ.

3. Τὸ πρᾶγμα δὲν εἶναι ἀπηλλαγμένον δυσχερειῶν : ἐμφανίζονται παραλαβαὶ διὰ τὰς ὁποίας δὲν ἐλήφθησαν τιμολόγια, ἀποστολαὶ ὑπὸ φόρτωσιν, καθυστεροῦν ἐκκαθαρίσεις παραγγελιοδόχων, πρακτόρων, κτλ. Τὸ Λογιστήριον θὰ λάβῃ ἐγκαίρως πᾶν μέτρον περιοριστικῶν τῶν ἐκκρεμοτήτων τούτων.

— οἱ ἀλληλόχρεοι τοκοφόροι λ/σμοὶ ἔχουν ἀνάγκην συμπληρωματικῶν ἐγγραφῶν κατόπιν ὑπολογισμοῦ τῶν δεδουλευμένων τόκων.

— Ἐξοδα φερόμενα εἰς τὰ βιβλία ὡς ἀναλωθέντα (ἐνοίκια, μεταφορικά, ἀσφάλιστρα, κτλ.) δύναται νὰ μὴ ἔχουν πράγματι ἀναλωθῆ ἔν ὄλῳ. Ἀλλὰ καὶ ἀντιθέτως : ἀναλωθέντα ἐξοδα, μὴ ἀποτελέσαντα προσωρινῶς ἀντικείμενον ταμειακοῦ ἢ ἄλλου διακανονισμοῦ δὲν ἐνεγράφησαν εἰς τὰ βιβλία.

¹ Ἀνάλογα ἰσχύουν ὡς πρὸς τὰ ἔσοδα.

Τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις ἐνδεικτικῶς μόνον ἀναφέρομεν, διότι εἶναι ἀναρίθμητοι. Δεικνύουν δὲ πόσον ἡ λογιστικὴ εἰκὼν τοῦ ἰσοζυγίου εἶναι μακρὰν τῆς πραγματικότητος. Εἶναι δὲ προσέτι συγκεχυμένη καὶ ἀσαφής, καθ' ὅσον δὲν ἐγένετο ἡ συσχέτισις ἐξόδων καὶ ἐσόδων πρὸς σχηματισμὸν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεων ἐξ ὧν θὰ προκύψουν τὰ ὄργανικὰ ἀποτελέσματα χρήσεως.

² Ἐκ τούτων ἐπεται ἡ ἐπιτακτικὴ ἀνάγκη ἀναβαπτίσεως εἰς τὴν πραγματικότητα, διὰ τῆς διενεργείας πλήρους καὶ εἰλικρινοῦς ἀπογραφῆς¹.

- 11 Σύνταξις ἀπογραφῆς.** Ἐξεθέσαμεν λεπτομερῶς, σελ. 50 κ ἔπ., ὅτι αὕτη συνίσταται εἰς τὴν ἀναγνώρισιν, ποσοτικὴν καταμέτρησιν καὶ λεπτομερῆ περιγραφὴν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, κατ' εἶδος, ποιότητα κτλ. (ὥστε νὰ προκύπτῃ ἀκριβῆς τούτων ἐξατομίκευσις). Ἀφορᾷ δὲ προσθέτως τὴν ἔτι δυσχερεστέραν ἐνέργειαν τῆς ἀποτιμῆσεως τούτων, μὲ τὰ συνυφασμένα δυσεπίλυτα προβλήματα, τὰ ἐξετασθέντα ἤδη ἐπαρκῶς (Κεφ. 14 σελ. 409 ἔπ.).

¹ Ἡ συντασσομένη ἀπογραφή θὰ εἶναι κατ' ἀνάγκην διττή :

● *Ἐξωτερικὴ*, πραγματικὴ, (physical inventory) δι' ὅσα στοιχεῖα τοῦτο εἶναι δυνατόν καὶ ἀνεξαρτήτως τῶν πρακτικῶν δυσκολιῶν ποῦ πολλάκις ἀνακύπτουν : ζυγισμοί, ποιοτικαὶ διαλογαί, ὄγκομετρήσεις, κτλ. Ἐπὶ στοιχείων εὐρισκομένων εἰς πρατήρια, ἐργοτάξια, παρ' ἡγελιοδόχους, κτλ., ζητοῦνται ἐγκαίρως πραγματικαὶ καταστάσεις καὶ ἐξακριβοῦνται, κατὰ τὸ δυνατόν, ἡ εἰλικρίνεια τούτων.

² Ἐν ὀλίγοις, ἐπιβάλλεται *ἐπίμονος* προσπάθεια ἀμέσου ἀντιλήψεως τῆς πραγματικότητος. Παράλειψις τούτου ὀδηγεῖ ἀπ' εὐθείας εἰς ὀδυνηρὰς ἐκπλήξεις².

1. Ὁ Κ.Φ.Σ., ἀρ. 55 § 4 προβλέπει αὐστηρὰς κυρώσεις διὰ πράξεις καὶ παραλείψεις συνεπέεις τῶν ὁποίων τὰ βιβλία ἐδὲν ἀντικατοπρίζουσι τὴν πραγματικὴν κατάστασιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

2. Οἱ Fiske-Wyman γράφουν: Inventories have been called «the graveyard of American business» because they have so frequently been the prime cause

● *Έσωτερική*. Αυτή θά ἀφορᾷ τὰ ὑπόλοιπα λ/σμών εἰκονιζόντων ἀσώματα περιουσιακὰ στοιχεῖα : ἀπαιτήσεις, ὑποχρεώσεις, κτλ. Ἡ ἀριθμητική τούτων συμφωνία (πρὸς τὰ ἀντίστοιχα ἀναλ. καθολικά) δὲν ἐπαρκεῖ. Ὁ συστηματικός ἔλεγχος καὶ ἡ ἀντιπαραβολὴ πρὸς τὰ δικαιολογητικά ὀφείλει νὰ ἀποτελῇ *συνήθη*, τρέχουσαν ἐργασίαν τοῦ Λογιστηρίου. Τούτου ἔλλειποντος, ἡ ἀπογραφή ἀποτελεῖ εὐκαιρίαν ἐνδεικτικῶν τινῶν ἐλέγχων (controlle indiciaires) ἐπὶ λ/σμών ὅπου ἐμφανίζεται μεγαλυτέρα πιθανότης ἀταξίας, σφαλμάτων καὶ—ἰδίᾳ—σκοπίμων νοθειδῶν.

- 12 Ἀντιπαραβολὴ ἰσοζυγίου - ἀπογραφῆς.** Ὁδηγεῖ εἰς τὸν *ἀμοιβαῖον* τῶν ἔλεγχων. Διὰ τῶν ἐσωλογιστικῶν δεδομένων (ἐφ' ὅσον ἠλέγχθη ἡ ἀκρίβεια αὐτῶν) ἐλέγχονται τὰ δεδομένα τῆς ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς, ἀποκαλυπτομένων τυχόν δεδικαιολογημένων διαφορῶν (φύραι, φθοραί, κτλ.) ἢ ἀδικαιολογητῶν τοιούτων (κλοπαί, ὑπεξαιρέσεις, κτλ.). Καὶ τανάπαλιν : διὰ τῆς ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς ἐλέγχεται τὸ βάσιμον καὶ ὀρθὸν τῆς τηρήσεως τῶν λ/σμών.
- 13 Διαφοραὶ ἰσοζυγίου - ἀπογραφῆς.** Ὅπωςδὴποτε, μετὰ τούτων προκύπτουν, *πάντοτε*, ὡς ἐλέχθη ἀνωτέρω, *πολύοιθμοι διαφοραί*. Εἶναι σκόπιμον ὅπως αὗται καταγράφονται, κατὰ περιουσιακὸν στοιχεῖον καὶ *αἰτίαν*, εἰς τὸ καλούμενον *φύλλον ἐργασίας* (working sheet), τοῦ ὁποῦ σκοπὸς εἶναι νὰ συστηματοποιήσῃ τὰς ἐπακολουθούσας ἐγγραφὰς τακτοποιήσεως.
- 14 Ἐγγραφαὶ τέλους χρήσεως** (ἢ κατάρτισεως ἰσολογισμοῦ ἢ τελικαί). Αὗται περιλαμβάνουν τὰ ἐξῆς στάδια :
- ἐγγραφὰς τακτοποιήσεως (de régularisation, adjusting entries) σκοπούσας τὴν ἐναρμόνισιν τῶν βιβλίων πρὸς τὰ δεδομένα τῆς ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς
 - ἐγγραφὰς ὁμαδοποιήσεως τῶν ἐξόδων κατὰ θέσεις κόστους, (ἐκτός ἐάν ἐτηρήθησαν ἐξ ὑπαρχῆς περιληπτικοὶ λ/σμοὶ ἐμμέσων ἐξόδων, ὡς συνηθίζεται εἰς τὴν πράξιν¹).
 - ἐγγραφὰς σχηματισμοῦ λ/σμών ἐκμεταλλεύσεως
 - ἐγγραφὰς ἐκκαθαρίσεως τυχόν μικτῶν λ/σμών
 - ἐγγραφὰς συγκεντρώσεως τῶν ἀποτελεσμάτων
 - ἐγγραφὰς διαθέσεως τῶν ἀποτελεσμάτων
 - κατάρτισιν ὀριστικοῦ ἰσοζυγίου καὶ ἰσολογισμοῦ
 - ἐγγραφὴν ἐξισώσεως τῶν λ/σμών (τυπικοῦ κλεισίματος βιβλίων).

of business failures», ἐν N.A.C.A. The Control and Valuation of Inventories, N. York 1941.

1. Διότι δὲν ἀπεκράτησαν ἀκόμη αἱ νεώτεροι ἀντιλήψεις, τὰς ὁποίας εἰσάγουσιν διεθνῶς τὰ σύγχρονα Λογιστικὰ Σχέδια.

§ 3

ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

15 Ένδεδειγμένη σειρά έγγραφων τακτοποιήσεως. Βάσει τοῦ φύλλου *εργαθείας* γίνεται ἡ τακτοποίησις :

— τῶν λ/σμῶν ἀξίων (παγίων, κυκλοφοριακῶν, διαθεσίμων στοιχείων).

— τῶν προσωπικῶν λ/σμῶν (ἀποιτήσεων καὶ ὑποχρεώσεων), εἰς ἔθνικόν ἢ ξένιον νόμισμα.

— τῶν λ/σμῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων, οὕτως ὥστε νὰ ἐμφανίζονται τὰ ὄντως δεδουλευμένα τοιαῦτα.

— ἐκκαθαρίσεως μικτῶν λ/σμῶν, ἐφ' ὅσον ὑπάρχουν τοιοῦτοι.

— τακτοποιήσεως παντός λ/σμοῦ ἐμφανιζοντος ἀνωμαλίαν τινά, ἢ λόγῳ ἀνακατατάξεως κατηγοριῶν (π.χ. *"Επιπλοὶ καὶ σκευὴ εἰς Ὅργανα Ἐργαστηρίων"*). Κατωτέρω μελετᾶται ἐκάστη περίπτωση.

§ 1

Τακτοποίησις λ/σμῶν ἀξίων

16 Περίπτωσις ἀπομειώσεως πρῶτων ὑλῶν, ἐμπορευμάτων κτλ. Αὗται ἐνδέχεται νὰ περιορίζονται εἰς τὰ θεωρούμενα ὡς φυσιολογικά, ὁμαλὰ ὄρια, γνωστὰ ἐκ τῆς πείρας¹, ἢ νὰ ἐμφανίζονται ὑπέρμετρον διόγκωσιν.

<p><i>Ἀπομειώσεις (φύλοι)</i> <i>Ζημία ἐξ ἐπιτηδείων ἀπομειώσεων</i> <i>εἰ, Πο. ὕλης, (ἴλια, ἐμπορεύματα)</i></p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
---	--

¹ Ἀναλόγως προκειμένου περὶ *ποιοτικῶν ἀποξιώσεων*, ἐλλειμμάτων, ἀπωλειῶν.

• *Περίπτωσις ἀποσβέσεων*². Κατὰ τὴν σύνταξιν τῆς ἀπογραφῆς τὰ πάγια στοιχεῖα (ὕλικά καὶ αὐτὰ) θὰ ἀναγραφοῦν μὲ μειωμένην ἀξίαν ὡς πρὸς τὴν προγενεστέραν χρῆσιν—λόγῳ τῆς μεσολαβησάσης λειτουργικῆς ἢ χρονικῆς φθορᾶς. Εἰς τὴν πρᾶξιν λαμβάνεται σχεδὸν πάντοτε ὁ συντελεστὴς ἀποσβέσεως, ὁ περιοδικῶς καθοριζόμενος ὑπὸ τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν, ὡς δαπάνη φορολογικῶς ἐκπεστέα³.

1. Οἱ ἐφοριακοὶ ἢ ἀγορανομικοὶ ἐλέγχται δικαιοῦνται νὰ ἀξιῶν τὰ ἐπιστημονικῶς παραδεγμένα ποσοστά, (χωρὶς νὰ παραγνωρίζονται τυχόν δεικνυόμενα ἀποξιώσεις).

2. Ὡς πρὸς τὴν οἰκονομικὴν, κοστολογικὴν, φορολογικὴν πλευρὰν τοῦ ζητήματος βλ. π. ΓΡΑΙΚΟΥ : Περὶ ἀποσβέσεων, Βόλος 1950, Ν. ΤΟΤΣΗ : ἐνθ. ἀν., τ. Γ'. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1949, Ρ. ΤΟΥΣ-ΣΑΙΝΤ : L' amortissement industriel, Paris 1953.

3. Τὸ τελευταῖον ν.δ. περὶ καθορισμοῦ ἀνωτάτων ὁρίων συντελεστῶν ἀποσβέ-

Ἡ λογιστικὴ εἰκόνησις τῶν ἀποσβέσεων δύναται νὰ γίνη :

Κατὰ τὸν ἄμεσον τρόπον (δηλ. δι' ἀπ' εὐθείας μειώσεως τοῦ ἀποσβεστέου στοιχείου).

Ἀποσβέσεις (μηχανημάτων, κτλ.) εἰς Μηχανήματα Λογιζόμενος συντελεστής ἀποσβέσεως 10 %
---	-------	-------

Κατὰ τὸν ἔμμεσον τρόπον (δηλ. ἀνοιγομένου καταλλήλου ἀντιθέτου λ/σμοῦ).

Ἀποσβέσεις (ἐγκαταστάσεων, κτλ.) εἰς Ἀποσβεσθεΐσας ἐγκαταστάσεις Λογιζόμενος συντελεστής ἀποσβέσεως 10 %
--	-------	-------

Παρατηρήσεις. Εἰς τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις οἱ χρεωστικοὶ λογαριασμοί: Ἀπομειώσεις, Φύραι, Ἀποσβέσεις (καὶ ἄλλοι ἀνάλογοι τούτων) εἶναι λ/σμοὶ ἐξόδων, ἐφ' ὅσον δὲ πρόκειται περὶ ὁμαλῶν τοιοῦτων, θὰ ἀποτελέσουν κονδύλια (ἄμεσα ἢ ἔμμεσα) τοῦ ἢ τῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως.

Εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι κοστολογοῦν ἢ καθορίζουν βραχύχρονα ἀποτελέσματα, οἱ ἀποσβέσεις δὲν καταχωρίζονται εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, ἀλλὰ εἰς τὴν ἀρχὴν αὐτῆς ἢ κατὰ τρίμηνα.

Ὁ ἀντίθετος λ/σμός Ἀποσβεσθέντα Μηχανήματα, δὲν συνιστᾷ κράτησιν (κερδῶν) καὶ σύνεπὼς δὲν πρέπει νὰ φέρεται μὲ τὸν τίτλον *Κρατήσεις δι' ἀποσβέσεις* (βλ. καὶ σελ. 220). Λόγῳ τῆς ἀβεβαιότητος τοῦ ποσοῦ γαλλικὰ τινα συγγράμματα τὸν τιτλοφοροῦν ὡς *Πρόβλεψιν δι' ἀποσβέσεις*¹. Δὲν συμφωνοῦμεν, διότι ἡ φθορά, ὡς γεγονός, εἶναι ὀριστικὴ καὶ βεβαία, ἀνεξαρτήτως τῆς ἀπολύτου ἀριθμητικῆς ἀκριβείας τοῦ ποσοῦ. Ἡ πρόβλεψις ἀφορᾷ περιπτώσεις δυναμένας νὰ ἀνατραποῦν ἄρδην, ὅπερ ἀδύνατον ἐνταῦθα. Καθ' ἡμᾶς ἡ βεβαιότης τοῦ γεγονότος εἶναι ἐπικρατετέρα τῆς σχετικῆς ἀβεβαιότητος τοῦ ποσοστοῦ, κατ' ἀνάγκην καὶ ὅπωςδῆποτε συμβατικοῦ.

σεων οἰκ. ἔτους 1954 - 55 (16.12.53) προβλέπει :

1) Οἰκοδομαὶ ἐπιχειρήσεων 2,5 % . 2) Οἰκοδομαὶ ξενοδοχείων, κλινικῶν κτλ. 6 % . 3) Βιομηχανοστάσια καὶ παραρτήματα 5 % . 4) Μηχανήματα κινητηρίου δυνάμεως διὰ κινητῶν ἐσωτερ. καύσεως 12,5 % . 5) Μηχανήματα γενικῶς (μὴ εἰδικῶς κατανομαζόμενα) 8 % . 6) Δοχεῖα μεταφορᾶς ὑγρῶν ὑλῶν 30 % κτλ.

βλ. ἔκτενῶς εἰς *Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας*, τεύχος 91/1954.

1. Δοθέντος ὅτι οἱ τίτλοι (ὀνομασία) τόσον τοῦ χρεωστικοῦ ὅσον καὶ τοῦ πιστωτικοῦ λ/σμοῦ ποικίλλουν εἰς τὴν πραγμασίαν πολὺ, ὁ ἀναγνώστης δέον νὰ ἀντιληφθῇ ὅτι, ἀνεξαρτήτως τιτλοφορήσεως, ἐν ὃ λ/σμός εἶχει χρεωστικὸν ὑπόλοιπον εἶναι λ/σμός ἐξόδου, ἐν δὲ πιστωτικὸν πρόκειται, εἰς τὰ 99,99 % τῶν περιπτώσεων περὶ ἀντιθέτου λ/σμοῦ.

§§ 2

Τακτοποίησης προσωπικῶν λογαριασμῶν

- 17 Περίπτωσης ἐνημερώσεως ἐντόκων λογαριασμῶν.** Μετὰ τὸν ὑπολογισμόν, κατὰ τὴν ἀμβουργικὴν ἢ ἄλλην μέθοδον, τῶν δεδουλευμένων τόκων, ἀκολουθοῦν αἱ ἐγγραφαί, αἱ ὁποῖαι ἄλλωστε ἐμφανίζονται καὶ διαρκύσεως τῆς χρήσεως :

Πελάται, τρεχ. λ/σμοί		5.700	
Α. Β. 1.500			
Γ. Δ. 3.000			
Κ. Σ. 1.200			
	εις Χρηματοπιστωτικὰ ¹ ἔξοδα καὶ ἔσοδα (Τόκοι - πρόσδοι)		5.700
<hr/>			
Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα (Τόκοι - δαπάναι)		7.000	
	εις Προμηθευτὰς Δ. Π.		7.000

- 18 Περίπτωσης γραμματίων εἰσπρακτέων².** Ἐστω ὅτι τὸ χρεωστικὸν ὑπόλοιπον τοῦ οἰκείου λογαριασμοῦ ἀνέρχεται εἰς δρχ. 15.000.000. Εἶναι προφανές ὅτι ἡ ἐνεστῶσα αὐτῶν ἀξία (χρόνου κλεισίματος ἰσολογισμοῦ) εἶναι μικροτέρα ἐφ' ὅσον ταῦτα λήγουν ἐντὸς τῆς ἐπομένης χρήσεως. Ἐστω ὅτι ὑπολογιζομένης τῆς ὑφαιρέσεως τόκου τὸ ποσὸν ἀνέρχεται εἰς 800.000 δρχ. Ἡ ἐγγραφή θὰ εἶναι :

Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα καὶ ἔσοδα (Τόκοι - πρόσδοι)		800.000	
	εις Χρηματοπιστωτικὰς προσ- όδους ἐπομένης χρήσεως		800.000
*Αναγωγή χαρτοφυλακίου γραμματίων εἰς ἐνεστῶσαν ἀξίαν			

Κατ' ἔθιμον ἐν τούτοις πιστοῦται ὁ λ/σμός *Μὴ δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εἰσπρακτέων* ἢ *Ἀναπροεξόφλησις γραμματίων*, κτλ. Οὐδεμίαν ἔχομεν ἀντίρρησην, ἀρκεῖ ὁ σπουδαστής ν' ἀντιληφθῇ :

— ὅτι πρόκειται περὶ προσόδου ἀνηκούσης εἰς τὴν ἐπομένην χρήσιν καὶ συνεπῶς ἐμφανιζομένης, κατ' ἀνάγκην, εἰς λ/σμόν παθητι-

1. Ἐφ' ὅσον τηρεῖται εἰς μόνον τοιοῦτος.

2. Τὰ ἐμπορικὰ γραμμάτια ἐξομοιοῦμεν πρὸς τοὺς προσωπικοὺς λογαριασμοὺς, διότι εἰκονίζουσι ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις.

καὶ, ὡς συμβαίνει εἰς οἰανδήποτε ἄλλην ἀνάλογον περίπτωσιν (π.χ. ἐνοίκια προεισπραχθέντα = ἐπομένης χρήσεως):

— ὅτι, συνεπῶς, δὲν πρόκειται περὶ ἀντιθέτου λ/σμοῦ, ἀπορρέοντος ἐκ τῆς τεχνικῆς ἀνάγκης ... νὰ μὴ διαταραχθῆ (!) ἡ συμμετρία ... τῶν ἀντικρουζομένων χρεωπιστώσεων τοῦ λ/σμοῦ τούτου! ¹ Διότι δὲν γεννᾶται κὰν ζήτημα μειώσεως (πιστώσεως) λ/σμοῦ *Γραμμάτια εἰσπρακτέα*. Τὸ ὑπόλοιπον τούτου (ὡς καὶ αἱ λήξεις) παρέχουν μόνον τὰ στοιχεῖα ὑπολογισμοῦ, τίποτε δὲ περισσότερον.

- 19 Περίπτωσις γραμματίων πληρωτέων.** Εἶναι ἀκριβῶς ἡ ἀντίθετος. Πρόκειται περὶ μὴ δεδουλευμένης δαπάνης τόκου, ἡ ὅποια θέλει ἐμφανισθῆ εἰς λ/σμόν ἐνεργητικοῦ, ὅπως τὰ προπληρωθέντα ἀσφάλιστρα.

<p><i>Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα</i> <i>ἐπομένης χρήσεως</i> (τόκοι - δαπάναι)</p>	<p>εἰς <i>Χρηματοπιστωτικὰ</i> <i>ἔσοδα καὶ ἔξοδα</i> (τόκοι - δαπάναι)</p>	<p>.....</p>	<p>.....</p>
--	---	--------------	--------------

- 20 Περίπτωσις συγκεκριμένων ἐπιφαλῶν ἀπαιτήσεων.** ² Διακριτέα: ³

- ἡ διαστολή τῶν ἐπιφαλῶν ἐκ τῶν ἀφερεγγῶν ἀπαιτήσεων,
- ἡ πιθανολόγησις τοῦ ποσοῦ τῆς ἀπωλείας.

1. Ἡ παρ' ἡμῖν ἐκκολαφθεῖσα . . . θεωρία (!) «περὶ λ/σμῶν ἀντικρουζομένων χρεωπιστώσεων», ἀνεκαλύφθη διὰ νὰ προσφέρῃ μίαν τεχνολογικῆς φύσεως ψευδοδικαιολογίαν τῶν ἐγγραφῶν, ἐν ἀδυναμίᾳ τῆς ὀρθῆς, οἰκονομικῆς ἐρμηνείας τῶν πραγμάτων. Ὡς ἄλλωστε καὶ οἱ εὐπὸ αἵρεσιν λ/σμοί, προκειμένου περὶ λ/σμῶν τάξεως ἀμφοτεροβαρῶν συμβάσεων (ὑπὸ αἵρεσιν ἢ μὴ).

2. Ἡ χορήγησις πιστώσεων πρὸς τρίτους συνεπάγεται: κινδύνους ἀπωλείας, μέρους τινὸς ἢ τοῦ ὅλου ποσοῦ τῆς πιστώσεως (ὡς καὶ μείζονα χρονικὴν δέσμευσιν τοῦ κεφαλαίου). Ἡ πιθανότης καὶ ἡ ἔκτασις τῆς ἀπωλείας ἐξαρτῶνται ἀπὸ περισσοτέρους παράγοντας: 1) τὸν κλάδον τῆς ἐμπορίας, 2) τὰς συνθήκας τῆς ἀγορᾶς, 3) τὴν μέριμναν τῆς καλῆς ἐπιλογῆς τῶν πιστοδοτούμενων, 4) τὴν φύσιν τῶν λαμβανομένων ἐγγυήσεων, 5) τὴν ἀποτελεσματικότητα τῆς παρακολουθήσεως τῶν πιστώσεων, κτλ.

Αἱ ἀπαιτήσεις δύνανται νὰ καταστοῦν ἐπιφαλεῖς ἢ ἀνεπίδεκτοι εἰσπράξεως. Εἶναι δὲ ἀνεπίδεκτοι ρευστοποιήσεως, ὅταν δὲν ὑπάρχει λογικὴ ἐλπίς ὅτι, ἐξαντλουμένων τῶν νομίμων μέσων, θέλει εἰσπραχθῆ μέρος τῆς πιστώσεως. Ἄλλως λογίζονται ὡς ἐπιφαλεῖς.

Τὰ κριτήρια τῆς τοιαύτης πιθανολογήσεως εἶναι ὑποκειμενικά. Διὰ τὸν χαρακτηρισμὸν πιστώσεως ὡς ἐπιφαλοῦς ἢ ἀνεπίδεκτου εἰσπράξεως δὲν ἀπαιτεῖται ὅπως αὕτη τυγχάνῃ ληκτῆ.

Διὰ τὴν φορολογικὴν ἀναγνώρισιν τοιούτων ἀπωλειῶν ἀπαιτοῦνται:

- ὅπως ἀναγράφονται συγκεκριμένως καὶ δι' ὀριστικῶν ἐγγραφῶν εἰς τὰ βιβλία.
- ὅπως ὑπάρχουν ἐπαρκεῖς ἀποδείξεις τῆς ἀντικειμενικότητος τοῦ γεγονότος: ἐξῴδικος πρόσκλησις, διαμαρτύρησις γραμματίου, ἔγερσις ἀγωγῆς, κλπ. (Ἄποφ. Ε.Ε.Ε. Πειραιῶς ἀρ. 2902 (1953). Βλ. καὶ Ν. ΤΟΤΣΗ: ἐνθ' ἀν. σελ. 177.

● Έγγραφή διαφορισμοῦ τῶν ἀπαιτήσεων

'Επισημαίνεται Χρεῶσαι ¹ (πελάται, κτλ.) Α. Β. 5.000.000 Ζ. Α. 7.000.000 εἰς Χρεώστας Α. Β. Ζ. Α. ἐκδήλωσις ἀδυναμίας πληρωμῆς τῶν ἀνωτέρω	12.000.000	12.000.000
--	------------	------------

Ἡ ἐγγραφή ἀφορᾷ τὸ ὅλον ποσὸν τῆς ἀπαιτήσεως.

● Έγγραφή πιθανολογούμενης ἀπωλείας :

'Απώλεια ἐξ ἐπισημαίνων Χρεωστών εἰς Ἀποσβεννιμένους ἐπισημαίνεις Χρεώστας Α. Β. Α. Ζ. λογιζομένη τοιαύτη 40 % ἐπὶ ἀρχικῆς ἀπαιτήσεως	4.800.000	4.800.000
---	-----------	-----------

Ὡς ἐμφαίνεται ἀνωτέρω, ἐπιστώσαμεν οὐχὶ ἀπ' εὐθείας τὸν μειούμενον λ/σμόν Ἐπισημαίνεις χρεῶσαι, ἀλλὰ τὸν (ἐμφανιζόμενον ὡς ἀντίθετον τούτου) Ἀποσβεννιμένοι ἐπισημαίνεις χρεῶσαι. Κατ' ἀνάγκην δέ, διότι πρόκειται περὶ προσωπικοῦ λ/σμοῦ², καὶ δι' οὓς λόγους ἀνεπτόξαμεν ἤδη, σελ. 219 ἐπ.

Ἄς παρατηρήσωμεν καὶ ἐνταῦθα ὅτι οἱ γάλλοι συγγραφεῖς ὑποδεικνύουν κατὰ κανόνα τὴν πίστωσιν λ/σμοῦ Προβλέψεως (Provision pour créances douteuses) λόγω ἀβεβαιότητος τοῦ γεγονότος καὶ τοῦ ποσοῦ³.

● Φορολογικὴ ἄποψις. Αἱ ἀνωτέρω ἐξειδικευμένοι ἐγγραφαί, αἱ ὅθι τῶς κατονομάζουσι τοὺς ἀποσβεννιμένους καὶ τὰ οἰκεῖα ποσά, λογίζονται ὡς ὀριστικαί⁴ ἐγγραφαί, ἐφ' ὅσον δὲ συντρέχουν καὶ αἱ

1. Σκόπιμος τυγχάνει ἡ ἐν συνεχείᾳ διαστολή τοῦ λ/σμοῦ εἰς Ἐπιδίκοις ἐπισημαίνεις ἀπαιτήσεις, ἐὰν συντρέχη ἡ περίπτωσης.

2. Ὁ de Louvet γράφει προσφῶς: L'on n' imagine pas un commerçant informant l'un de ses clients qu'il le considère débiteur d'une créance compromise! CH. HANNON de LOUVEΤ: Analyse et discussion des bilans, σελ. 152, Bruxelles 1939.

3. Λύσις πράγματι ὀρθή διότι πρόκειται περὶ μιᾶς πιθανολογήσεως. Ὁ πιστωτικὸς λ/σμός Ἀποσβεσθέντες Χρεῶσαι δὲν εἶναι ἐν κυριολεξίᾳ ἀντίθετος διότι δὲν εἰκονίζει ὀριστικοποιημένην ἀνταποξίαν, ὅπως τὰ Ἀποσβεσθέντ' ἀκίνητα. Εἶναι κοινῶς ἅλιον παθητικοῦ πιθανῆς πραγματοποιήσεως. Βλ. σελ. 70.

4. Ἐκφρασις ἀνεπιτυχῆς. Ὁμοίωτον: Ἐγγραφαί Καθοριστικαί.

λοιπαί, φορολογικῶς ἀξιούμεναι ἀποδείξεις, καθιστοῦν τὰ κονδύλια ταῦτα ἐκπεστέα ἐκ τῶν ἀκαθαρσίων κερδῶν¹.

● *Οἰκονομικὸς χαρακτήρ πιστωτικῶν ἀπωλειῶν.* Ὁ χορηγῶν πίστως ἀναλαμβάνει συνειδητῶς ἓνα ἐπιχειρηματικὸν κίνδυνον συνυφασμένον πρὸς τὴν ἔμπορίαν του. Μέχρις ὁρίου τινός, ἐξαρτωμένου ἐκ τοῦ κλάδου, ἐκ τῶν συνθηκῶν, κτλ. ὀφείλομεν νὰ δεχθῶμεν ὅτι τὰ κονδύλια ταῦτα συνιστοῦν ὀργανικὰ ἔξοδα ἐκμεταλλεύσεως, συνειπῶς ποσὰ κοστολογήσιμα².

Κατὰ ταῦτα ὁ λ/σμός θέλει τηρηθῆ εἴτε ὡς πρωτοβάθμιος, μεταφερόμενος (διὰ τοῦ φύλλου μερισμοῦ) εἰς τὰ *Γεν. ἔξοδα πωλήσεων*, εἴτε ἀπ' εὐθείας ὡς δευτεροβάθμιος τούτου. Ἐπιστημονικῶς ὀρθότερα εἶναι ἡ ὑπαγωγή εἰς τὰ *Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα*, διότι ἀφοροῦν τὴν λειτουργίαν ταύτην, οὐχὶ δὲ τὴν συναλλακτικὴν.

Αἱ θεωρούμεναι ὡς καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὁμαλοῦ ἀπώλειαι μεταφέρονται εἰς τὰ *Ἀποτελέσματα χρήσεως* :

<i>Γεν. ἔξοδα πωλήσεων</i>	.....
ἢ <i>Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα (κτλ.)</i>	.....
<i>Ἀποτελέσματα χρήσεως</i>	.....
εἰς <i>Ἀπωλείας ἐξ ἐπισηφῶν χρεωστῶν</i>		.....
<i>Ἐπιβάρυνσις τοῦ πρώτου λ/σμοῦ μὲ 1% ἐπὶ κύκλου ἐργασιῶν (πιστωτικῶν)</i>		

● *Τόκοι ἐπισηφῶν ἀπαιτήσεων.* Ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ τοκοφόρων λ/σμῶν θὰ συνεχίσουν οὗτοι λογιζόμενοι ἐπὶ τοῦ συνόλου τῆς ἀπαιτήσεως, περιλαμβανόμενοι ἐξ ὀλοκλήρου εἰς τὸ ἀποσβεννόμενον ποσόν. Ὄρθῶς δέ, διότι ἡ ἀπώλεια δὲν ἀφορᾷ μόνον τὸ κεφάλαιον ἀλλὰ καὶ τοὺς τόκους. Αὐτὸ τοῦτο ὡς πρὸς τυχόν δικαστικά ἔξοδα.

1. Ἡ συλλήβδην καὶ ἀορίστως γενομένη ἀπόσβεσις χρεωστῶν, ἄνευ κατονομασίας τούτων εἰς τὸ ἡμερολόγιον, δὲν συνιστᾷ ὀριστικὴν ἐγγραφήν. Οὐχ ἦτον ὑφίσταται τοιαύτη εἴταν ἐν τῷ ἡμερολογίῳ ἡ ἐγγραφή εἶναι περιληπτικὴ διὰ πλείονος χρεώσεως μὲ παραπομπὴν εἰς βοηθητικὰ βιβλία, μνημονεύοντα ὀνομαστικῶς τούτους. Ἀπόφ. Ε.Ε.Α.Ε.Ε. ἀρ. 130/1939 (Εισηγητὴς Π. Νομικὸς) καὶ ἀρ. 668/1939 (Εισηγητὴς Π. Ζαφειράκος).

2. Ἴδου χαρακτηριστικὰ τινὰ % ἀπωλειῶν εἰς Η.Π.Α. (1930) :

Κλάδος	Ποσοστὰ (%)	
λιανικοῦ ἐμπορίου	ἐπὶ πιστώσεων	ἐπὶ κύκλου ἐργασιῶν
*Επιπλα	0,2	0,1
*Ἀνδρικὰ ἐνδύματα	1,4	0,6
*Υποδήματα	0,3	0,2
*Ἡλεκτρικὰ εἶδη	2,2	0,9

Κατὰ κ. MELLEROWICZ: *Kosten u. Kostenrechnung*, τόμ. I, σ. 93.

• *Αναπόσβεστον τμήμα έπισημιάδων.* Έφ' όσον και τό τμήμα τοϋτο δέν εΐναι άπηλλαγμένον παντός κινδύνου (δοθέντος ότι συνιστά μέρος άπαιτήσεως, κατ' άρχήν, έπισφαλοϋς) εΐναι φρόνιμον όπως άντιμετωπίζεται δι' ίσοπόσου *Κρατήσεως δι' έπισφαλείς άποσβέσεις.* Άλλ' ώς Κράτης νοείται ένταϋθα ή προσωρινή δέσμευσις *καθαρών* κερδών¹.

21 Περίπτωσης μή συγκεκριμένων άφερεγγοτήτων. Είς περιόδους όξειας οικονομικής κρίσεως, πολέμου, χρεωστασιού, κλπ. εΐναι ένδεχόμενον όπως ή έπιχείρησις, έστω και άν δέν έξεδηλώθη οϋδεμία συγκεκριμένη άφερεγγοτής, θελήση νά άντιμετωπίση, κατά τό κλείσιμον τοϋ ίσολογισμοϋ, διαβλεπόμενον κίνδυνον τών άπαιτήσεών της. Έστω κατά ποσοστόν 10% επί τοϋ συνόλου τούτων. Διακρίεται αι περιπτώσεις:

— ύπάρξεως έπαρκών κερδών. Θέλει σχηματισθι άντίστοιχος κράτησις:

*Αποτέλεσματα χρήσεως	εις Τακτικόν άποθεματικόν	.....	.....
	εις Κρατήσεις δι' ένδεχομένης έπισφαλείς άπαιτήσεις	.....	.....
	Μερίσματα άληθοιτά, κλπ.	.....	.....

— έλλειψις κερδών. Θέλει σχηματισθι άντίστοιχος πρόβλεψις. Η έγγραφη εΐναι *φαινημενικώς* παραπλησία, αλλά διαφέρει *οϋσιωδώς*:

*Επιβάλλονσις ² (ή βάρη) χρήσεως	εις Προβλήψεις δι' ένδεχομένης έπισφαλείς άπαιτήσεις	.....	.....
	*Αποτέλεσματα χρήσεως	.....	.....
εις *Επιβάλλονσιν χρήσεως	.....	.....	.....

Η διαφορά, ώς πρός τήν κράτησιν, εΐναι σημαντική, ειότι ένταϋθα *εισάγεται* ένα πρόσθετον *χρεωστικόν* κονδύλιον, ώς βάρος τής χρήσεως, ίσον πρός τήν σχηματιζομένην πρόβλεψιν³ (μειωτικόν ένδεχομένων κερδών, ή προσαυξητικόν τυχόν ζημιών). Ένφ' ή κράτησις άφορᾷ μερισμόν καθαρών κερδών, διαφέρει δέ τοϋ ειδικού άποθεματικού μόνον ώς πρός τήν *προσωρινότητα* τοϋ σκοποϋ της.

1. Η τοιαύτη Κράτησις δέν απαλλάσσεται τοϋ φόρου καθαρώς προσόδου.

2. Η ποσοδότησις (κατά Ι. Χρυσοκέρην) ή προικοδότησις χρήσεως, κατά τόν όρον τοϋ γαλ. Λογ. Σχεδίου: dotations de l'exercice. Οί ἄροι αϋτοι δέν έχουν άκόμη έγκλιματισθι παρ' ήμίν.

3. Καί θά έδει, ώς εκ τοϋ λογιστικού τρόπου σχηματισμοϋ της, νά απαλλάσσεται τοϋ Φ.Κ.Π. Τοϋτο δέν συμβαίνει λόγω άκριβείας τής συγγέσεως τών όρων Πρόβλεψις, Κράτησις, Άποθεματικόν.

22 Περίπτωσης απαιτήσεων ανεπιδέκτων εισπράξεως. Ἡ ἀπώλεια λογίζεται ἐνταῦθα ὡς ὀριστική. Αἱ ἐγγραφαὶ εἶναι :

Χρεώσται ἀνεπιδέκτοι εισπράξεως Α. Β.	1.000	
εἰς Χρεώστας Α. Β.		1.000
Ἀπώλεια ἐξ απαιτήσεων ἀνεπιδέκτων εισπράξεως	999	
εἰς Χρεώστας ἀνεπιδέκτους εισπράξεως		999

Ἐνταῦθα ἢ κατ' ἄμεσον λογιστικὸν τρόπον ἀπόσβεσις εἶναι ἀνεκτή¹, ἀρκεῖ νὰ ἀφίεται δρχ. 1 (μία) χάριν μνείας καὶ πρὸς ἐπισημανσιν τῆς δυνατότητος—ἔστω ἀπιθάνου—ἀναβιώσεως τοῦ ποσοῦ.

§ 3

Τακτοποίησις λ/σμῶν ἐξόδων καὶ ἐσόδων

23 Γενικά. Τυχάνει γνωστὸν ὅτι τὰ Λογιστήρια ἐγγράφουν τὰ ἔξοδα κατὰ τὸν χρόνον καὶ τὸ ποσὸν διὰ τὸ ὁποῖον πραγματοποιιοῦνται (ταμιακῶς ἢ ἄλλως), ἀνεξαρτήτως τῆς χρονικῆς στιγμῆς ἢ τῆς διάρκειας τῆς ἀναλώσεως αὐτῶν. Οὕτω π.χ. καταβαλλομένων ἐνοικίων ἢ ἀσφαλιστρῶν καλυπτόντων τὴν περίοδον ἀπὸ 31.6.55 μέχρι 1.7.56, ἐγγράφομεν :

Ἀσφάλιστρα	1.000.000	
εἰς Ταμείον		1.000.000
συμβόλαιον ἀρ. 31.6.55—1.7.56		

Ἐνῶ ἡ ὀρθὴ ἐγγραφή θά ᾔτο :

Ἀσφάλιστρα χρήσεως ἀπὸ 31.6.55 μέχρι 31.12.55	500.000	
Ἀσφάλιστρα ἐπιόμενης χρήσεως ἀπὸ 1.1.56—1.7.56	500.000	
Ταμείον		1.000.000

● *Παρατήρησις.* Βεβαίως, πολλάκις δὲν εἶναι γνωστὴ ἐκ τῶν προτέρων ἡ διάρκεια τὴν ὁποίαν καλύπτει τὸ ἔξοδον (π.χ. γραφικὴ ὕλη, χαρτόσημα, κτλ.). Ἄλλὰ τοῦτο δὲν συντρέχει ὡς πρὸς τὰ χρονικά ἔξοδα, τὰ ὁποῖα εἶναι καὶ τὰ περισσότερα: μισθοί, ἐνοίκια, τόκοι, ἀποσβέσεις, κτλ.

Ἀντιστρόφως, δαπάνη ἀναλωθεῖσα ἐντὸς τῆς χρήσεως (ἢ ἄλλης βραχυχρόνου περιόδου) ἀλλὰ μὴ προκαλέσασα κίνησιν χρήματος (ἢ ἐτέρων ἀξιών) δὲν ἐμφανίζεται εἰς τὰ βιβλία (παρὰ ἐπ' εὐκαιρίας τῆς τελικῆς αὐτῶν τακτοποιήσεως).

1. Λόγῳ ὀριστικότητος τοῦ γεγονότος.

Συμμετρικῶς ἀνάλογα συμβαίνουν καὶ ὡς πρὸς τὰ ἔσοδα. Ἐνοίκια προεισπραχθέντα καὶ ἀφορῶντα τὴν ἐπομένην χρῆσιν δὲν διαστέλλονται λογιστικῶς τῶν τῆς τρεχούσης χρήσεως, ἀντιθέτως δὲ ἔνοίκια ἀναλωθέντα καὶ ὀφείλοντα νὰ βαρύνουν ἢν κλειομένην χρῆσιν δὲν φέρονται εἰς τὰ βιβλία, παρὰ τὴν τελευταίαν στιγμήν ὡς *ἔγγραφαι τακτοποιήσεως* τῆς χρήσεως.

24 Ἐννοια δεδουλευμένου. Ὁ τοιοῦτος ἑτεροχρονισμὸς ἐπιβάλλει τὴν διευκρίνισιν τῆς ἔννοιαι τοῦ δεδουλευμένου. Αὕτη εἶναι διττή: οἰκονομικὴ καὶ νομικὴ.

Οἰκονομικῶς

Τὸ ἔσοδον λογίζεται ὡς δεδουλευμένον διὰ τὴν χρῆσιν καθ' ἣν πράγματι ἠναλώθη πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ:

ἀπόψεις: πραγματικὸς χρόνος φθορᾶς,

ἡμερομίσθιον: πραγματικὸς χρόνος παραγωγῆς

μεταφορικά: πραγματικὸς χρόνος μεταφορᾶς

(ἀδιάφορος ὁ χρόνος πληρωμῆς)

Τὸ ἔσοδον λογίζεται ὡς δεδουλευμένον ἐν σχέσει πρὸς τὸν χρόνον καθ' ὃν παρήχθη καὶ θὰ ἔδει νὰ εἰσρεύσει εἰς τὴν ἐπιχείρησιν.

Τόκος: πραγματικὸς χρόνος δεσμεύσεως κεφαλαίου

(ἀδιάφορος: ὁ χρόνος εἰσπράξεως)

Νομικῶς

Τὸ ἔσοδον ἢ ἀποζημίωσις λογίζεται ὡς δεδουλευμένα διὰ τὴν χρῆσιν καθ' ἣν γεννᾶται ἢ ὑποχρέωσις καταβολῆς.

φάροι: χρόνος ὑποχρεωτικῆς δηλώσεως, κτλ.

(ἀδιάφορος: ὁ χρόνος πληρωμῆς)

Τὸ ἔσοδον λογίζεται ὡς δεδουλευμένον καθ' ὃν χρόνον ἀποκτᾶται τὸ ἔννομον δικαίωμα ἀπολήψεώς του: μερίσματα ἀν. ἑταιρ. εἰσπρακτέα ἀφοροῦν τὴν χρῆσιν ἔγκρισεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, οὐχὶ τὸν ἀληθῆ χρόνον παραγωγῆς τοῦ κέρδους

(ἀδιάφορος: ὁ χρόνος εἰσπράξεως)

25 Περίπτωσης προπληρωθέντων,³ ἀλλὰ μὴ δεδουλευμένων ἐξόδων.

Κλειομένη χρῆσις
Μισθὸι (1955)

Ὁ λ/σμός ἐχρεώθη δι' ἄλλο κληρον τὸ καταβληθέν ποσόν, ἐνῶ μέρος τούτου ἀφορᾷ τὴν ἐπομένην χρονικὴν περίοδον. 130.000

Τὸ μὴ δεδουλευμένον ποσόν ἀποσπᾶται καὶ μεταφέρεται εἰς λ/σμὸν ἐπομένης χρήσεως

Ἐπομένη χρῆσις

Μισθὸι ἐπομ. χρήσεως (1956)

30.000 → 30.000

1. Βλ. καὶ μελέτην μας: Ὁ ἰσολογισμὸς ἀπὸ νομικῆς καὶ οἰκονομικῆς ἀπόψεως, εἰς *Δελτίον Φορολογικῆς Νομοθεσίας*, ἀρ. 90/1954.

2. Ἡ συνηθισμένη ἔκφρασις «προπληρωθέντα» δὲν κυριολεκτεῖ, διότι ἐνδέχεται νὰ μὴ διενηργήθῃ πληρωμῆ, ἀλλ' ἀπλῶς χρέωσις τοῦ λ/σμοῦ, πιστώσει τοῦ δικαιοῦχου.

Έγγραφή :

Μισθοί επομένης χρήσεως ή Προσληρωθέντες μισθοί	εις Μισθούς	30.000	30.000
--	-------------	--------	--------

είτε γενικώτερον, έφ' όσον είχε χρεωθεί όμαδοποιημένος λ/σμός :

Γεν. έξοδα διαχειρίσεως έπομ. χρήσεως Μισθοί *Ασφάλιστρα *Ενοίκια	εις Γεν. Έξ. διαχειρίσεως
--	---------------------------	-------	-------

27 Περίπτωσης αναλωθέντων έξόδων, αλλά μήπω λογιστικώς έμφανιζομένων :

*Ενοίκια (1955)		*Ενοίκια πληρωτέα (1956)	
Ποσά έγγραφέντα έντός τής χρήσεως συμπληρωματική έγ- γραφή 20.000			Πιστώσει λ/σμού ύ- ποχρεώσεως έξοφλη- τέας τήν έπ. χρήσιν 20.000

Έγγραφή :

*Ενοίκια ή Γεν. Έξ. διαχειρίσεως ή Γεν. βιομηχανικά έξοδα κτλ.	εις *Ενοίκια πληρωτέα ή *Έξοδα πληρωτέα ή *Έκκρεμείς πιστωτικούς λ/σμούς κτλ.	20.000	20.000
---	--	--------	--------

28 Περίπτωσης προεσπραχθέντων, αλλά μή δεδουλευμένων έσόδων. Π.χ. :
είσεπράχθησαν κόμιστρα, αλλά δέν έξετελεσθή ή μεταφορά..

	Κλεισμένη χρήση Κόμιστρα (1955)	
*Επομένη . χρήσις	Τό μή δεδουλευμένον πο- σόν άποσπάται και μεταφέ- ρεται εις λογαριασμόν έσό- δου έπομένης χρήσεως.	..... *Ο λογαριασμός έπιστώθη διά τά προεσπραχθέντα έσο- δα, ένώ μέρος τούτων άφο- ρᾷ τήν έπομένην διαχειριστι- κήν περίοδον, καθ' ήν θέλει παρασχεθῆ ή ύπηρεσία. 140.000
Κόμιστρα έπ. χρήσεως (1956)	40.000 ←	40.000

Έγγραφή :

Κόμιστρα (1955) (Αναλόγως δια : νοσήλεια, διδακτρα ψυκτικά δικαιώματα, φύλακτρα) κτλ.	40.000	
εις Κόμιστρα έπομ. χρήσεως (1956) η Δίδακτρα προεισπραχθέντα		40.000

30 **Περίπτωσης δεδουλευμένων εσόδων**, αλλά μήπω λογιστικώς έμφανισθέντων : Π.χ. έξετελέσθη η μεταφορά, δέν ενεγράφησαν οι άπορρέοντες ναύλοι.

Έπομένη χρήσις Ναύλοι είσπρακτέοι (1956)		Κλειομένη χρήσις Ναύλοι (1955)	
Χρεούται ό λ/σμός τής δημιουργουμέ- νης άπαιτήσεως :	15.000		Πιστώσει τοϋ άρμ- διου λ/σμοϋ έσόδου
			15.000

Έγγραφαί :

Ναύλοι είσπρακτέοι (1956)	εις Ναύλους (1955)	15.000	15.000
---------------------------	--------------------	--------	--------

31 **Έπερχομένη χρονική τακτοποίησης**. Διά τών ως άνω έγγραφών έπιτυχάνεται ό συγχρονισμός και η εύθυγράμμισις τών πραγματικόν αναλώσεων και άποδόσεων έκάστης χρήσεως :

δεδουλευμένα έξοδα χρήσεως	31.12.55	έπομ. χρήσις	→
δεδουλευμένα έσοδα χρήσεως			→

Αυτόνόητον ότι ό αυτός λ/σμός (δαπάνης ή έσόδου) δύναται να δεχθῆ καταχωρίσεις προσαυξητικῆς και άφαιρετικῆς τακτοποίησης συγχρόνως :

+	λ/σμός έξόδου	-	-	λ/σμός εσόδου	+
τακτοποίησις	+	τακτοποίησις	-	τακτοποίησις	+

32 **Έμφάνισις μη δεδουλευμένων εις ίσολογισμόν**. Έπειδή πρόκειται συνήθως περι μικρών ποσών, άνευ ίδιαζούσης σημασίας, δημοειδοϋς φύσεως, σκόπιμος είναι η ύπαγωγή των εις δύο κονδύλια :

Ίσολογισμός	
.....
.....
Έξοδα έπομένης χρήσεως	Έσοδα έπομένης χρήσεως
(η Προπληροθθέντα έξοδα)	(η Προεισπραχθέντα έσοδα)

Πρόκειται περί *μεταβατικῶν*¹ κονδυλίων (actif, passif, transitoi-
res) τὰ ὁποῖα—πλὴν τῆς ἐπιδράσεως των ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων
—συμβάλλουν εἰς τὴν ἀκριβεστέραν ἐμφάνισιν τῆς περιουσίας.

§ 4

Ἐκκαθάρσις μικτῶν λ/σμῶν

- 31 **Γενικὴ περίπτωση.** Λαμβάνει χώραν, κατόπιν ἀπογραφῆς, κατὰ τὰ
λεπτομερῶς ἀναπτυχθέντα (σελ. 206 ἐπ.) εἰς τὰ ὁποῖα παραπέμπομεν.
- 32 **Ἐδικὴ περίπτωση.** Ὅσακις ὁ μικτὸς λ/σμός (συνήθως: *Ἐμπορεύματα*,
Ἐξωτερ. συνάλλαγμα, *Προϊόντα*, *Εἶδη συσκευασίας* κτλ.) *ἐπιστάθη* μὲ
τὴν ἀξίαν τιμολογίων, χωρὶς νὰ ἐπακολουθήσῃ—δι' ὁλονδήποτε λό-
γον—ἡ παράδοσις μέχρι τοῦ χρόνου ἀπογραφῆς (τέλος χρήσεως),
τότε τὰ ἀπογραφόμενα δὲν συνιστοῦν τὰ *πράγματι μένοντα*, κυριότη-
τητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἐκκαθάρσις βάσει τῆς ἀξίας τούτων θὰ
ἐνεφάνιζε ὀποτελέσματα ἀναληθῆ καὶ δὴ διωγκωμένα κατὰ τὸ ἴσο-
ποσον τῆς ἀξίας τῶν παραδοτέων. Π.χ.

Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α			
.....
.....
1.000	= 50.000	(x)	= 36.000 (?)

Μένοντα 500=25.000, ἐν οἷς 100 πρὸς παράδοσιν. Ἡ ὥς κάτωθι ἐκ-
καθάρσις εἶναι ἐσφαλμένη :

Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α			
1.000	= 50.000		36.000
Κέρδος	11.000	Ἄπογραφὴ	25.000
	61.000		61.000

Ὅφειλε νὰ προηγηθῆ ἡ ἀπόσπασις, ἐκ τῶν μενόντων, τῶν παραδο-
τέων (κυριότητος τρίτων) διὰ τῶν ἐγγραφῶν² :

1. Οἱ μεταβατικοὶ λ/σμοὶ ἀνήκουν εἰς τὴν εὐρύτεραν κατηγορίαν τῶν *εὐρυθμι-
στικῶν* κονδυλίων ἀκριβοῦς ὁροσημάνσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ (Wertberichtigungspro-
sten), ἔνθα ἔχουν τὴν θέσιν των καὶ λ/σμοὶ ὑπερτιμήσεων καὶ ὑποτιμήσεων, ὡς καὶ
οἱ ἀντίθετοι τοιοῦτοι.

2. Περιλαμβανομένων καὶ τῶν τιμολογίων τῶν μῆπω παραδοθέντων.

3. Δὲν εἶναι ἐνδεδειγμένη ἡ ἐγγραφὴ :

Προϊόντα	5.000	
εἰς Προϊόντα παραδοτέα		5.000

Προϊόντα - απόθεμα	20.000	
Προϊόντα τρίτων, προς παράδοσιν εις Προϊόντα Δικαιούχους προϊόντων	5.000	20.000
Προϊόντα εις Κέρδη εκ προϊόντων	6.000	5.000
		6.000

Προϊόντα	
1.000 = 50.000	Πωλήσεις 36.000
Κέρδος 6.000	'Απογραφή 20.000
56.000	56.000

Προϊόντα - 'Απόθεμα	
400 = 20.000	

Προϊόντα (τρίτων) προς παράδοσιν	
100 = 5.000	

Δικαιούχοι προϊόντων παραδοτέων	
100 = 5000	

Κέρδη εκ προϊόντων

6.000

Τά παραδοτέα συνιστούν *δθεν αφαιρετικόν κονδύλιον* της απογραφής.
 ● *Υποπερίπτωσης*. Τοῦτο ἐπιτρέπει νά ἀντιμετωπίσωμεν εὐχερῶς τήν περίπτωσιν καθ' ἣν, μὴ ὑπαρχόντων ἀποθεμάτων (ἀπογραφή=μηδέν), ὑφίσταται ὑποχρέωσις παραδόσεως (ἔστω 200 x τιμὴν ἡμέρας 10=2000).

Ἐσωτερικόν συνάλλαγμα			
...
...
	100.000		109.000

'Απογραφή=0 (μηδέν). Πρὸς παράδοσιν : 2.000

'Εγγραφή:

'Εξωτερικόν συνάλλαγμα	2.000
εις 'Υποχρεώσεις παραδόσεως συναλλάγματος	2.000

Ἔπεται δὲ ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ ἀποτελέσματος (7.000) καὶ ἡ ἐγγραφή ἐκκαθαρίσεως. Σημειωτέον ὅτι ἡ χρέωσις τοῦ λ/σμοῦ ἀξίας (μὲ 2.000) δὲν ἔχει τήν ἔννοιαν αὐξήσεως, ἀλλὰ ἀντιλογισμοῦ πτώσεως (πωλήσεως ἀνυπάρκτου).

1. Περιλαμβανομένης τῆς τιμῆς πωλήσεως τῶν παραδοτέων

§ 5

Σχηματισμός λ/σμών έκμεταλλεύσεως

- 33 **Υπόμνησις.** Ἐσχολήθημεν ἤδη θεωρητικῶς, σελ. 193, προέβημεν δὲ καὶ εἰς γενικὴν ἐφαρμογὴν, Κεφάλ. 13^{ον}, εἰδικώτερον σελ. 388. Ὅλοκλήρωσις τοῦ ὄλου θέματος παρέχεται, ἐπ' εὐκαιρίᾳ τῆς ἐπακολουθοῦσης πλήρους ἀσκήσεως τελικῶν ἐγγραφῶν.

§ 4

ΑΣΚΗΣΙΣ ΕΠΙ: ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

(Ἐφαρμογὴ ἐπὶ ἐπιχειρήσεως παροχῆς ὑπηρεσιῶν)

- 34 **Δεδομένα.** Ξενοδοχειακὴ ἐπιχειρήσις εἰς ἐξοχικὸν προάστειον. Δωμάτια 80, κλίνας 120. Λειτουργεῖ ἐστιατόριον—μπάρ. Συντηρεῖ ἐπιβατικά καὶ ἡμιφορτηγὰ αὐτοκίνητα μεταφορᾶς πελατῶν—ἀποσκευῶν—προμηθειῶν, ἐπ' ἀμοιβῇ.

Θεωρητικὸς βαθμὸς ἀπασχολήσεως: $120 \times 365 = 43.800$ διανυκτερεύσεις (nuitées). Προϋπολογιζομένη ἀπασχόλησις: 70%

● *Σχέδιον λ/σμών.* Προβλέπονται δύο λ/σμοὶ έκμεταλλεύσεως: ὑπνοδωματίων καὶ ἐστιατορίου - μπάρ. Ἄν καὶ ἀποφέρουσα ἔσοδα ἢ κινήσις αὐτοκινήτων λογίζεται ὡς βοηθητικὴ θέσις κόστους. Ὡς τοιαῦτα λογίζονται ἀκόμη ἡ διοίκησις καὶ ἡ συντήρησις προσωπικοῦ (εἰς τὴν πραγματικότητά θά ἦσαν περισσότεραι: ὑπηρεσία πλυντηρίων κλ.).

- 35 **Ἰκοπός.** Ἡ ἄσκησις δὲν ἀποβλέπει εἰς τὰ καθ'αυτὸ εἰδικὰ ζητήματα τῆς ξενοδοχειακῆς βιομηχανίας¹ ἀλλὰ ἀφορᾷ ἓνα γενικὸν ὑπόδειγμα σχεδίου λ/σμών ἐπιχειρήσεως παροχῆς ὑπηρεσιῶν.

§ 1

Προετοιμασία στοιχείων

- 36 **Ἀρχικὸς ἰσολογισμὸς.** Βλ. ἐπομένην σελ. 468.
- 37 **Κατάρτισις ἰσοζυγίου.** Ὅφειλε νὰ περιλάβῃ, εἰ δυνατόν, ὅλα τὰ συναλλακτικὰ γεγονότα τῆς χρήσεως. Μοιραῖαι τινὲς ἐκκρεμότητες περιλαμβάνονται εἰς τὰς μεταγενεστέρας ἐγγραφὰς τακτοποιήσεως. Ἴδου τοῦτο σελ. 469.

¹ Εἰδικὴ βιβλιογραφία: L. CHARDONNET: Comptabilité hôtelière, ἐν Comptabilité approfondie, σελ. 219, Paris 1949. A. SONRIER: Manuel de Comptabilité hospitalière, Paris 1954. B. KUNZ: Betriebsabrechnung und Interner Betriebsvergleich am Beispiel der Hotellerie (περιληπτικὴ, ἀξιόλογος μελέτη, ἐν Neuzeitliches Rechnungswesen in der Schweizerischen Praxis, σ. 73 ἐπ., Zürich 1946. A. BERNHARD: Betriebs Abrechnung u. Kalkulation des Hotels, Bern. A. WALTHER - B. KUNZ: Hotel - Rechnungswesen, Bern. G. FERRERO: L'albergo (organizzazione, gestione, rilevazione statistiche & contabili), Milano 1952. Ν. ΑΛΙΚΑΚΟΥ: Οἰκονομικὴ - Λογιστικὴ ὁργάνωσις ξενοδοχειακῶν ἐπιχειρήσεων, Ἀθῆναι 1938, π. ΣΕΡΡΑΟΥ: Λογιστικὴ ὁργάνωσις ξενοδοχειακῶν ἐπιχειρήσεων, Ἀθῆναι.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.1955

(Έτος Χ)

Ε Ν Ε Ρ Γ Η Τ Ι Κ Ο Ν		Π Α Θ Η Τ Ι Κ Ο Ν	
Πάγιον		Καθαρά περιουσία	
1. 'Ακίνητον	1.000.000	1. Μετοχικόν κεφάλαιον	1.200.000
— ἄποβεσθῆν	120.000	2. Τακτικόν ἀποθεματικόν	50.000
2. Κτιρ. παραρτήματα	200.000	3. Κέρδη χρήσεως 1954/55, εἰς νέον	15.000
— ἄποβεσθῆντα	24.000		1.265.000 (63,25 %)ο
3. 'Εγκαταστάσεις	200.000	'Υποχρέώσεις μακροπρόθεσμοί	
— ἄποβεσθῆνται	40.000	4. 'Ευλόγητον δάνειον παρά Κτη-	400.000 (20 %)ο
4. Ἀυτοκίνητα	190.000	ματικῆ Τραπεζῆ	
— ἄποβεσθῆντα	37.000	'Υποχρέώσεις βραχυπρόθεσμοί	
5. 'Επιπλα & Σκεῦη	300.000	5. Προμηθευταὶ διάφοροι	150.000
— ἄποβεσθῆντα	90.000	6. Γραμμάτια πληρωτέα	50.000
6. 'Ύματις	100.000	7. 'Εκρεμείς πιστωτικοὶ λ/σμοί	25.000
— ἄποβεσθῆεις	30.000	8. 'Χρητῆσεις ὑπὲρ τρίτων	30.000
7. 'Επίδοκι ἀπαιτήσεις	31.000	9. Μερίσματα πληρωτέα	60.000
	1.680.000 (84 %)ο	10. Φόροι πληρωτέοι	20.000
			335.000 (16,35 %)ο
Κυκλοφοριακόν			
8. 'Αποθ. τροφίμων-ποτῶν	150.000		
9. 'Εφοδιασμοὶ διάφοροι	50.000		
10. Πελάται, λ/σμοὶ διαμον.	60.000		
11. 'Εξοδα ἐπομ. χρήσεως	10.000		
	270.000 (13,5 %)ο		
Διαθέσιμον			
12. Τράπτ. Χ. λ/σμός ὀψεως	25.000		
13. Ξένα νομίσματα	10.000		
14. Ταμείον	15.000		
	50.000 (2,5 %)ο		
	2.000.000	Δικαιούχοι δεξίων πρὸς φύλαξιν	2.000.000
	25		25
'Αξίαι πρὸς φύλαξιν	2.000.025		2.000.025
(εἰς λογιτικόν ἰσότημον)			

Προσωρινόν Ίσοζύγιον 31.12.1956

	Π ο σ ά		Υ π έ λ ο ι π α	
	Χρ ε ώ σ ε ω ν	Π ι σ τ ώ σ ε ω ν	Χρ ε ω σ τ ι κ ά	Π ι σ τ ω τ ι κ ά
Λ/σμοί Ένεργητικού				
1. Άκίνητον	1.000.000	—	1.000.000	—
2. Κτιριακά παραρτήματα	200.000	—	200.000	—
3. Έγκαταστάσεις	200.000	—	200.000	—
4. Αυτόκινητα	190.000	—	190.000	—
5. Έπιπλα και σκεύη	300.000	—	300.000	—
6. Ίματισμός	100.000	—	100.000	—
7. Έπιβλικοι απαιτήσεις	23.000	—	23.000	—
8. Άποθήκη τροφίμων-ποτών	737.000	535.000	202.000	—
9. Έφοδιασμοί διάφοροι	150.000	70.000	80.000	—
10. Πελάται, λ/σμοί διαμονής	990.000	950.000	40.000	—
11. Έξοδα έπομ. χρήσεως	10.000	10.000	—	—
12. Ταμείον	1.931.000	1.838.000	93.000	—
13. Τράπεζα Χ, λ/σμός διψεως	373.500	220.000	153.500	—
14. Ξένα νομίσματα	14.000	—	14.000	—
Λ/σμοί Έξόδων - Έσόδων				
15. Συντήρησις κτιρίων	50.000	—	50.000	—
16. Συντήρησις αυτοκινήτων	14.500	—	14.500	—
17. Ύδρευσις	35.000	—	35.000	—
18. Καύσιμα	80.000	—	80.000	—
19. Ηλεκτρικόν ρεύμα	65.000	—	65.000	—
20. Φόροι και τέλη	140.000	—	140.000	—
21. Ασφάλιστρα	55.000	—	55.000	—
22. Μισθοί και ήμερομίσθια	675.000	—	675.000	—
23. Έργοδοτικά έσοδοι	60.000	—	60.000	—
24. Διάφορα έξ. διαχειρίσεως	55.000	—	55.000	—
25. Χρημ/πιστωτικά έξ.-έσοδα	15.000	—	15.000	—
26. Τρόφιμα αναλωθέντα	535.000	—	535.000	—
27. Έφοδιασμοί αναλωθέντες	70.000	—	70.000	—
28. Έκτακτοι ζημιαί αναοφαλ.	8.000	—	8.000	—
29. Έσοδα ύποδωματίων	5.000	830.000	—	825.000
30. » » ένοικιοστασιακά	—	50.000	—	50.000
31. » » έστιατορίου μπάρ.	—	1.180.000	—	1.180.000
32. Διάφορα έσοδα	—	25.000	—	25.000
33. Κόμιστρα αυτοκινήτων	—	120.000	—	120.000
Λ/σμοί Παθητικού				
34. Μετοχικόν κεφάλαιον	—	1.200.000	—	1.200.000
35. Τακτικόν άποθεματικόν	—	50.000	—	50.000
36. Άποτελ. χρήσεως (1954/55)	—	15.000	—	15.000
37. Ένυπόθηκον δάνειον (κ.λ.)	—	400.000	—	400.000
38. Άπόσβ. ένυποθ. δανείου	50.000	—	50.000	—
39. Προμηθευταί διάφοροι	350.000	550.000	—	200.000
40. Γραμμάτια πληρωτέα	85.000	150.000	—	65.000
41. Έκκρεμείς πιστωτ. λ/σμοί	25.000	45.000	—	20.000
42. Μερίσματα πληρωτέα	58.000	60.000	—	2.000
43. Φόροι πληρωτέοι	20.000	20.000	—	—
44. Άποσβεσθέντα άκίνητα	—	120.000	—	120.000
45. » κτιρ. παραρτήματα	—	24.000	—	24.000
46. » έγκαταστάσεις	—	40.000	—	40.000
47. » αυτοκίνητα	—	37.000	—	37.000
48. » έπιπλα-σκεύη	—	90.000	—	90.000
49. » ίματισμός	—	30.000	—	30.000
50. Κρατήσεις ύπέρ τρίτων	115.000	125.000	—	10.000
51. Άξζαι τρίτων προς φύλαξ.	25	—	25	—
52. Δικ. άξιων προς φύλαξιν	—	25	—	25
	8.784.025	8.784.025	4.503.025	4.503.025

38 Σύνταξις άπογραφής. Γενομένης ταιαύτης, πλήρους, έξανυχιστικής και ειλικρινοδς, προκύπτουν τά έξης—ένδιαφέροντα ένταυθα—δεδομένα:

● *Μέγοντα*¹. ΕΙναι τά ακόλουθα :

- τρόφιμα - ποτά, δρ. 200.000 Συνεπώς διαπιστούνται :
- φύραι και έλλείμματα, επί τροφίμων, δρ. 2.000, θεωρούμεναι συμβακώς (διά τας ανάγκας τής άσκήσεως) ώς κονδύλιον μη κοστολογησιμον
- καύσιμα 20.000
- έφοδιασμοί διάφοροι, δρ. 80.000
- ζένα νομίματα : \$ 500 X 30 (έπίσημος τιμή ήμέρα) = 15.000.

● *Άποσβέσεις*. Δοθέντος ότι οι φορολογικώς αναγνωριζόμενοι συντελεσταί ΕΙναι εις τας ξενοδοχειακάς έπιχειρήσεις έξαιρετικώς ύψηλοι, μη άντιστοιχοϋντες εις τας πραγματικάς φθοράς (λ.χ. διά τά έπιπλα 50 %!) και ότι ή έπιχείρησις δέν έπιθυμεί τόν σχηματισμόν *άδήλων άποθεματικών* ύπερμέτρων και τήν νόθευσιν τής κοστολογήσεως, ύπολογίζει μικροτέρους συντελεστάς, έπιφυλασσομένη δπως κατά τήν έπίδοσιν τής φορολογικής δηλώσεως άναμορφώση τά έκ τοϋ Ισολογισμού άποτελέσματα, βάσει τών νομίμων συντελεστών². Λαμβάνει δθεν, διά τά :

- άκίνητον και κτιριακά παραρτήματα 6%
- έγκαταστάσεις 10%
- αύτοκίνητα 15%
- έπιπλα και σκεϋή 15%
- ίματισμόν 15%

● *Έκκομεϊς έγγραφαί*. Κλείονται οι έβδομαδιαίοι λ/σμοί πελατών, μέχρι 31.12.56 συμποσοϋμενοι εις δραχ. 10.000. Έπί τούτων άναλογούν δρχ. 1000 φιλοδωρήματα ύπέρ προσωπικού, φερόμενα εις τόν λ/σμόν *Κρατήσεις ύπέρ τρίτων*³.

1. Παραβλέπονται ένταυθα άναριθμητοι περιπτώσεις: ταμιακαί διαφοραί, θραύσις ύαλικών, κτλ.

2 Έρμηνεύεται έντούτοις ότι τούτο δέν τυγχάνει νόμιμον. Άστοχος φορολογική αξίωσις, διότι ένταυθα δέν πρόκειται περί *παρδείμωσ* διενεργείας άποσβέσεων, αλλά περί έφαρμογής συντελεστών κατωτέρων τοϋ νομίμου. Παρ' ήμίν δέν έχει κρατήσει ή διάκρισις περιουσιακού και φορολογικού Ισολογισμού. Φορολογικώς δθεν θα έκπεσθώσι *μόνον* οι ύπολογισθέντες συντελεσταί, πράγμα τό όποϊον θα άναγκάση τήν έπιχείρησιν νά έξαντλήση τά άνώτατα όρια. Ούδέν όφελος διά τό Δημόσιον και οσοκότις τού έπιχειρηματικού λογισμού.

Βλ. Ν. ΤΟΤΗ: Φορολογία καθαρών προσόδων, τόμ. Γ' σελ. 159.

3. Εις τήν πράξιν προτιμητέα ή τήρησις πρωτοβαθμίου λ/σμοϋ: Φιλοδωρήματα ύπέρ προσωπικού.

● *Μή δεδουλευμένα έξοδα :*

— ασφάλιστρα προπληρωθέντα από 31.12.56 μέχρι 1.3.57	δρ. 10.000
— προκαταβολαί μισθών και ήμερομισθίων	» 25.000
— διάφορα έξοδα διαχειρίσεως	» 5.000
— μή δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων	» 500

● *Έξοδα δεδουλευμένα και μήπω έγγραφέντα :*

— λ/σμός-υδρεύσεως, (καθ' ύπολογισμόν)	δρ. 5.000
— φόροι και τέλη	» 10.000
— εργοδοτικά εισφορά	» 5.000
— τόκοι ένυποθήκου δανείου	» 9.000

● *Έσοδα δεδουλευμένα και μήπω έγγραφέντα :*

— τόκοι εις βάρος Τραπέζης Χ	δρ. 5.000
— προεισπραχθέντα ένοικισιαστικά μισθώματα	12.000

● *Έτεροι τακτοποιήσεις :* Απόσβεις κατά 50% επίδικου άπαιτήσεως.

39 **Φύλλον εργασίας:** (Work-sheet). Έν όψει τοϋ πλήθους τών τοιοϋτων τακτοποιήσεων και χάριν συστήματοποιήσεως τής εργασίας συνιστάται ή κατάρτις τοιοϋτου, έμφαίνοντος τās αριθμητικās διαφοράς και τήν αίτιαν τούτων. Αί τελικαί έγγραφαι— πάντοτε επίπονοι— διεξάγονται τότε ασφαλέστερον.

§§ 2

Ημερολογιακαί έγγραφαι τακτοποιήσεως

40 Τακτοποιήσις λ/σμών άξιών.

Ποσά ίσοζυγίου	8.784.025 :	8.784.025
31.12		
'Ελλείμματα - φύραι εις 'Αποθήκην τροφίμων-ποτών Διαπιστωθέντα κατά τήν άπογραφήν, ώς κατάστασις.....	2.000	2.000
Ξένα νομίσματα εις Διαφοράς συναλλάγματος Προκύπτουσα τοιαϋτή έκ τής άποτιμήσεως εις τήν έπίσημον τιμήν: \$ 500 x 30	1.000	1.000

1. Προσοχή: οί κ. σπουδασταί συχνάκις άναγράφουν τά άθροίσματα . . . τών ύπολοίπων, όπερ ούσιώδες τεχνικόν σφάλμα.

31.12			
*Αποσβέσεις		180.000	
— άκινήτου, πρὸς	6 % \times 1.000.000 = 60.000		
— κτιριακῶν παραρτημάτων	6 % \times 200.000 = 12.000		
— ἐγκαταστάσεων	10 % \times 200.000 = 20.000		
— αὐτοκινήτων	15 % \times 190.000 = 28.500		
— ἐπιπλῶν - σκευῶν	15 % \times 300.000 = 45.000		
— ἱματισμοῦ	15 % \times 100.000 = 15.000		
εἰς	*Αποσβεσθέν άκίνητον		60.000
	*Αποσβ. κτιριακῶν παραρτημάτων		12.000
	*Αποσβ. ἐγκαταστάσεων		20.000
	*Αποσβ. αὐτοκινήτων		28.000
	*Αποσβ. ἐπιπλῶν-σκευῶν		45.000
	*Αποσβ. ἱματισμοῦ		15.000
*Υπολογισμὸς συντελεστῶν κατωτέρων τοῦ νομίμου			

41 Τακτοποιήσεις προσωπικῶν λ/σμῶν.

31.12			
Πελάται, εβδομαδιαῖοι λ/σμοὶ διαμονῆς		10.000	
	εἰς *Ἔσοδα ὑπνοδωματίων		9.000
	Κρατήσεις ἐπὲρ τρίτων		1.000
	— Φιλοδωρήματα προσωπικοῦ		
Κατάρτιοις δελτίων μέχρι 31.12.56			
Τράπεζα Χ, λ/σμός διμεως		5.000	
	εἰς Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα-ἔσοδα		5.000
	— Τόκοι		
δεδουλευμένοι τοιοῦτοι			
*Ἔσοδα ἐπομένης χρήσεως		500	
	— Τόκοι μὴ δεδουλευμένοι γραμμ. πληρωτέων		
	εἰς Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα-ἔσοδα		500
	— Τόκοι		
	*Αναγωγή γραμμ. πληρωτέων εἰς ἐνεστῶσαν ἀξίαν		
Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα-ἔσοδα		9.000	
	— Τόκοι		
	εἰς *Ἔσοδα πληρωτέα		9.000
	δεδουλευμένοι τόκοι ἐνυποθήκου		
	δανείου μέχρι 31.12.56		

ΣΗΜ. Ἐπρωτιμήθη ἡ δημιουργία τοῦ περιληπτικοῦ λ/σμοῦ *Ἔσοδα ἐπομένης χρήσεως (καταλλήλως ἀναλυμένου) χάριν προσφορωτέρας ἐμφανίσεως εἰς τὸν ἰσολογισμόν.

*Απόκειται εξ επιδικίων απαιτήσεων εις *Αποσβεννιμένας επιδικίους απαιτήσεις απόσβεσις κατά 50% τής απαιτήσεώς μας κατά Α.Β.	11 500	11.500
--	--------	--------

ΣΗΜ. Τῆς ἀπαιτήσεως μὴ προερχομένης ἐκ τῶν ἐκμεταλλεύσεων, ἀλλὰ ἄλλοθεν, ἡ λογιζομένη ἀπώλεια θέλει βαρύνει τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως.

42 Τακτοποίησις λ/σμῶν ἐξόδων.

• Μὴ δεδουλευμένα

31.12	40.000	
*Ἐξοδα ἐπομένης χρήσεως εις *Ασφάλιστρα Προπληρωθέντα τοιαῦτα ὡς συμβόλαια ἀρ. . . . , ἀρ. . . . Μισθοὺς καὶ ἡμερομίσθια Προκαταβολαὶ ὡς εἰδικὴ καταστάσις *Ἐξοδα διαχειρίσεως *Ἄξια ἀχρησιμοποίητων : ἐνσήμων, γραφ. ὕλης, διαφημιστικῶν ἐντύπων, κτλ. μὴ δεδουλευμένα τοιαῦτα εἰς βάρος ἐπομ. χρήσεως		10.000 25.000 5.000

• Δεδουλευμένα, ἀλλὰ μὴπω καταχωρηθέντα

31.12	10.000	
Φόροι - τέλη τὰ ὀφειλόμενα ἐπὶ , καὶ	5.000	
*Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ αἱ ἀναλογοῦσαι ἐπὶ μισθοδοτικῶν καταστάσεων μέχρι 31.12	5.000	
*Υδροεῖσις ἡ καθ' ὀπολογοισμὸν ἀναλογοῦσα ἀπὸ τοῦ τελευταίου λ/σμοῦ μέχρι 31.12.56 εις *Ἐξοδα πληρωτέα (ἢ ἐκκρεμῆς πιστώτικοι λ/σμοί)		20.000

ΣΗΜ. Ὁ πιστούμενος λ/σμός δύναται νὰ ἀναλυθῇ κατὰ περίπτωσιν (π.χ. φόροι πληρωτέοι, κτλ.). Ἐπρωτιμῆθη καὶ ἐνταῦθα ἐνιαῖος περιληπτικὸς λ/σμός.

43 Τακτοποίησις λ/σμῶν ἐσόδων.

*Ἐσοδα ὑποδοματιῶν ἐνοικιοστασιακῶν εις *Ἐσοδα ἐπομένης χρήσεως τὰ προεσπραχθέντα μέχρι 29.2.57	12.000	12.000
---	--------	--------

Σχηματισμός λ/σμών έκμεταλλεύσεων

44 Κατάρτισις φύλλου μερισμού έξόδων. Μετά τας ανωτέρω τακτοποιήσεις, τὰ στοιχεῖα εἶναι ἔτοιμα διὰ τὴν ἐργασίαν ταύτην. Εἰς τὴν ἐπομένην σελίδα ἐμφανίζομεν τὸ καταρτισθὲν φύλλον ὄπου:

— τὰ *κατ' εἶδος* ἔξοδα, δεδουλευμένα πλέον, ἔχουν ἐπιμερισθῆ (βάσει διαφόρων κριτηρίων) εἰς τὰς βοηθητικὰς καὶ κυρίας θέσεις κόστους:

— ὡς βοηθητικὰ ἐλήφθησαν ἐνταῦθα: ἡ διοίκησις, ἡ κίνησις αὐτοκινήτων καὶ ἡ συντήρησις προσωπικοῦ.

— ὡς κύριοι ἐλήφθησαν οἱ δύο κλάδοι έκμεταλλεύσεως:

— τὰ ὁμαδοποιούμενα ἔξοδα τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν καταλογίζονται εἰς βάρος τῶν κυρίων δραστηριοτήτων (ὑπνοδωματίων, ἐστιατορίου).

45 Ὁργάνωσις. Ἡ κατάρτισις τοῦ φύλλου μερισμοῦ δὲν εἶναι μόνον ζήτημα ὑπολογισμῶν (εὐστόχων ἢ μὴ) ἀλλὰ ἐν πολλοῖς *ὀργανωτικόν*. Πράγματι:

— ὁ μερισμὸς τῶν κτιριακῶν ἀποσβέσεων προϋποθέτει γνῶσιν τοῦ ἀπασχολουμένου χώρου (κυβισμὸς ἢ ἐπιφάνεια):

— ὁ μερισμὸς τῶν ἀποσβέσεων ἐπίπλων - σκευῶν προϋποθέτει καταστάσεις ἐμφαινούσας τὴν κατανομὴν τούτων κατὰ αἰθούσας, χώρους, δωμάτια, μαγειρεῖα, *garage*, κτλ. Ἀναλόγως διὰ τὰς ἔγκαστάσεις, ἰματισμὸν, κτλ.

— ὁ μερισμὸς τῶν μισθῶν - ἡμερομισθίων προϋποθέτει ἀναλυτικὰς μισθοδοτικὰς καταστάσεις, κτλ. ἐπιτρεπούσας ἐπαρκῆ ἐντόπισιν τῆς ἀμειβομένης ἐργασίας.

Ἀνάλογα ἰσχύουν ὡς πρὸς τὴν θέρμανσιν, φωτισμὸν, κτλ., κατανεμόμενα ἀναλόγως τοῦ κυβισμοῦ ἢ ἐπιφανείας χώρων¹, ἢ εἰδικῶν κριτηρίων. Βασικὴ ὄθεν μέριμνα τοῦ Λογιστηρίου θὰ εἶναι ἡ τοιαύτη ὀργάνωσις ἐντύπων, σχεδιαγραμμάτων, καταστάσεων, βιβλίων τάξεως, κτλ., διὰ τῶν ὁποίων τὸ Λογιστήριον ἐπιτυχᾶνει βαθυτέραν διείσδυσιν εἰς τὴν διάρθρωσιν τοῦ οἴκ. ὀργανισμοῦ.

1. Βλ. τὰ λεχθέντα περὶ φύσει καὶ θέσει ἐμμέσων ἔξόδων, σελ. 165.

μον. Ὅπωςδήποτε μετὰ τό, ὡς ἀνωτέρω, ἄρθρον διανομῆς τῶν ἀποτελεσμάτων (καθ' ὁσονδήποτε τρόπον), θέλει καταρτιῆθαι τὸ ὀριστικὸν (ἢ τελικόν) ἰσοζύγιον (adjusted balance). (βλ. ἐπομ. σελίδα).

56 Ἰδιότητες αὐτοῦ. Αὗται εἶναι :

— ἅπαντες οἱ λ/σμοὶ ἀξίων καὶ προσωπικοῦ (ἐνεργητικοῦ - παθητικοῦ) εἶναι προσηρμοσμένοι πλέον πρὸς τὰ πραγματικά (ἢ υπολογιστικά) δεδομένα τῆς ἀπογραφῆς

— ἅπαντες οἱ λ/σμοὶ ἐξόδων - ἐσόδων (πλὴν τῶν κονδυλίων τῶν ὀφωρῶντων τὴν ἐπομένην χρῆσιν) εἶναι ἐξισωμένοι

— ἐπίσης ἐξισωμένοι ἐμφανίζονται οἱ λ/σμοὶ ἐκμεταλλεύσεων καὶ ἀποτελεσμάτων.

Κατόπιν τούτου τυγχάνει εὐνόητον διὰ τὰ χρεωστικά ὑπόλοιπα ἀντιστοιχοῦν πρὸς αὐτὸ τοῦτο τὸ Ἐνεργητικόν, τὰ δὲ πιστωτικά τοιαῦτα πρὸς αὐτὸ τοῦτο τὸ Παθητικόν καὶ τὴν Καθαρὰν περιουσίαν. Βάσει ὅθεν τῶν ὑπολοίπων τοῦ ὀριστικοῦ ἰσοζυγίου καταρτίζεται ὁ ἰσολογισμὸς.

Ἰδού ἀπόσπασμα τοῦ ὀριστικοῦ ἰσοζυγίου 31.12.1956. (ἐπ. σ. 482).

57 Ἰσολογισμὸς καὶ ἀνάλυσις ἀποτελεσμάτων χρήσεως. Ταξινομοῦντες τὰ στοιχεῖα τοῦ ὀριστικοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ μεταφέροντες τοὺς ἀντιθέτους λ/σμοὺς, ἐπιτυγχάνομεν τὸν ἀκόλουθον ἰσολογισμὸν : (σελ. 483).

58 Παρατηρήσεις. Ἐάν καὶ εὐνόητον, ὀφείλομεν νὰ τονίσωμεν διὰ συμβατικῶς καὶ μόνον ἔχουσαν ὑπαγάγει τοὺς λ/σμοὺς :

- φέροι καὶ τιμωμῆται
- ἀφαιρῶνται ἐξ ἐπιδικῶν ἀπαιτησῶν
ρηματοοικονομικῶν ἔσοδων καὶ ἔσοδων

εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως, ὡς νὰ ἐπρόκειτο περὶ ἐξόδων ἀνωμάλου ἐκτάσεως ἢ δι' ἄλλον λόγον μὴ κοστολογησίων. Κανονικῶς ἡ θέσις αὐτῶν εἶναι—μέσῳ τῶν φύλλων μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ—εἰς τοὺς λ/σμοὺς ἐκμεταλλεύσεως. Μόνον τὸ ζήτημα τῶν τόκων χρήζει ἰδιαιτέρας μελέτης.

59 Νομότυπος κατάρτισις λ/σμοῦ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως. Ἐρωτᾶται ἐν τούτοις ἔάν ἡ τοιαύτη κατάρτισις τοῦ λ/σμοῦ ἔνθα ἐμφανίζονται μόνον :

- αἱ διαφοραὶ ἔσοδων - ἐξόδων¹
- ἔκτακτοι ζημίαι ἢ κέρδη
ἀνόργανα ἢ ἀνωμάλου ἐκτάσεως κονδύλια.
ἰσοσθέναι ἐπιβαρύνσεις (dotation de l'exercice)

ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς διατάξεις τοῦ ν. 2190/1920, ἄρθρ. 43 § 1 καὶ

1. Τοῦτο οὔτως ἢ ἄλλως συμβαίνει περιοριστικῶς, συνεπεῖς τῆς τηρήσεως μεκτῶν τινῶν λ/σμῶν: Ἐμπορεύματα, Προϊόντα, κλπ.

Α Π Ο Σ Π Α Σ Μ Α

Όριστικῆ ἰσοζυγίου 31.12.1956

Ἀκίνητον (ἀναλόγως λοιπά πάγια)	1.000.000	—	1.000.000	
Ἀποθήκη τροφίμων	737.000	537.000	200.000	= ἀπογρ.
Ἐφοδιασμοὶ διάφοροι	150.000	70.000	80.000	ὁμοίως
Καύσιμα	80.000	60.000	20.000	>
Πελάται	1.000.000	950.000	50.000	>
Τράπεζα Χ	378.500	220.000	158.500	>
Ξένα νομίσματα	15.000	—	15.000	*
Ταμείον	1.931.000	1.848.000	83.000	>
*Ἐξοδα ἐπομένης χρήσεως	50.500	10.000	40.500	>
*Διορθώσεις	180.500	180.500	—	ἐξισωμ.
Συντήρησης κτιρίων	50.000	50.000	—	>
*Υδρευσις	40.000	40.000	—	>
(ἀναλόγως εἶναι ἐξισωμένοι ὅλοι οἱ λ/μοὶ ἐξόδων, ἐκμεταλλεύσεως, ἀποτελεσμάτων)	.....	.....	—	= ἀπογρ.
Μετοχικὸν Κεφάλαιον	—	1.200.000	—	1.200.000
Ἀποθεματικὸν	—	57.320	—	57.320
Κέρδη εἰς νέον	—	24.012	—	24.012
*Ἀποσβεσθέντα: ἀκίνητον	—	180.000	—	180.000
παραρτήματα	—	36.000	—	36.000
ἐγκαταστάσεις	—	60.000	—	60.000
αὐτοκίνητα	—	55.500	—	55.000
ἔπιπλα	—	135.000	—	135.000
ἱματισμὸς	—	45.000	—	45.000
ἐπίδικοι	—	—	—	—
ἀπαιτήσεις	—	11.500	—	11.500
*Ἐνυπόθηκον δάνειον	—	400.000	—	400.000
*Ἀποσβεσθὲν ἐνυπ. δάνειον	50.000	—	50.000	
Προμηθευταὶ διάφοροι	350.000	550.000	—	200.000
Γραμμάτια πληρωτέα	85.000	160.000	—	65.000
*Ἐκκρεμεῖς πιστωτικοὶ λ/μοὶ	25.000	45.000	—	20.000
Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων	115.000	126.000	—	11.000
Μερίσματα πληρωτέα	58.000	180.000	—	122.000
Ποσοστά Δ. Συμβουλίου	—	10.068	—	10.068
Φόροι πληρωτέοι	20.000	56.600	—	36.600
*Ἐξοδα πληρωτέα	—	29.000	—	29.000
*Ἔσοδα ἐπομένης χρήσεως	—	12.000	—	12.000
λ/μοὶ τάξεως (χρεωστικοὶ)	25.000	—	25.000	
" " (πιστωτικοὶ)	—	25.000	—	25.000
*Ἀθροίσματα προσωρινοῦ ἰσοζυγίου+τελικά ἐγγραφαί =	.....	.....	.....	.....

1. Τοὺς λ/μοὺς τάξεως ἐμφανίζομεν ἤδη κατὰ τὸν συνηθέστερον τρόπον. Δὲν ἐμεσολάβησεν ἐν τούτοις ἡ ἀναγκαία προσαυξητικὴ ἐγγραφή (24.974).

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.1956

(Έτος Ψ)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

Πάγιον			*Ίδιον Κεφάλαιον	
1. Άκίνητον	1.000.000		1 Μετοχικόν κεφάλαιον	1.200.000
— άποσβεσθέν	180.000	820.000	2. Τακτ. άποθεματικόν	57.320
2. Κτιρ. παραρτήματα	200.000		3. Κέρδη χρ.55/56 εις νέον	24.012
— άποσβεσθέντα	36.000	164.000		1.281.332
3. Έγκαταστάσεις	200.000		Πιστωτικόν κεφάλαιον	
— άποσβεσθείσαι	60.000	140.000	<i>(Μακροπρόθεσμον)</i>	
4. Αυτόκίνητα	190.000		4. Ένυπόθηκον δάνειον	
— άποσβεσθέντα	55.500	134.500	Κτηματ. Τραπέζης	400.000
5. *Έπιπλα και σκεύη	300.000		— άποσβεσθέν	50.000
— άποσβεσθέντα	135.000	165.000		350.000
6. *Ίματισμός	100.000		<i>(Βραχυπρόθεσμον)</i>	
— άποσβεσθείς	45.000	55.000	5. Προμήθ. διάφοροι	200.000
7. *Έπίδικοι άπατηήσεις	23.000		6. Γραμμ. πληρωτέα	65.000
— άποσβεσθείσαι	11.500	11.500	7. Έκκρ. πιστωτ. λ/σμοί	20.000
		1.490.000	8. Κρατήσ. ύπέρ τρίτων	11.000
Κυκλοφοριακόν			9. Μερισμ. πληρωτέα	122.000
8. *Άποθ. τροφίμ. ποτών	200.000		10. Φόροι πληρωτέοι	36.600
9. Έφοδιασμοί διάφοροι	80.000		11. Ποσσο. Δ. Συμβουλ.	10.068
10. Καύσιμα	20.000		12. *Έσοδα έπ. χρήσεως	12.000
11. Πελάται.λ/σμοί διαμον.	50.000		13. *Έξοδα πληρωτέα	29.000
12. *Έξοδα έπομ. χρήσεως	40.500	390.500		505.668
Διαθέσιμον				
13. Τρ. Χ. λ/σμός όψεως	158.500			2.137.000
14. Ξένα νομίσματα	15.000			25.000
15. Ταμείον	83.000	256.500		2.162.000
		2.137.000	14. Λ/σμοί τάξεως πιστωτικοί	
		25.000		
16. Λ/σμοί τάξ. χρεωστικοί		2.162.000		

1. Προτιμητέον εις δύο κονδύλια :
- παρελθουσών χρήσεων 120.000
 - κλειομένης χρήσεως 60.000
- 180.000

45 § 1. Τόσον ἡ θεωρία ὅσον καὶ πράξεις, ἐμφανίζουν τὸν λ/σμὸν τοῦτον ἄκρως ἀναλυτικόν (εἶδος τι λ/σμοῦ γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως), ἔνθα ἐμφανίζονται τὰ ἐπὶ μέρους κονδύλια ἐξόδων καὶ βαρῶν τῆς χρήσεως. Εἶναι ἡ ὑπὸ τοῦ Zinndorf¹ καλουμένη *ἀνεκκαθαριστικὴ* μορφή (Brutto Erlös-rechnung), ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὴν *ἐκκαθαρωμένην* μορφήν (netto Erlösrechnung), τὴν ὅποιαν ἀνεπτύξαμεν εἰς τὰ προηγούμενα.

Ἐν πρώτοις θὰ παρατηρήσωμεν ὅτι ἡ διατύπωσις τοῦ νόμου δὲν εἶναι τόσον κατηγορηματικὴ, ὅσον ἡ παγία αὐτῆς ἐρμηνεία—καὶ ἴδιᾳ ἡ ἐφαρμογὴ—ἀφήνει νὰ νομισθῇ. Ἡ κατ' ἔθιμον ἐμφανιζομένη ἀναλυτικὴ μορφή εἶναι προϊόν τῆς καταστιχογραφικῆς ρουτίνας (ἡ ὅποια ἀγνοοῦσα τὴν τήρησιν συστηματικῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως τοὺς ἀντικαθιστᾶ διὰ καγκετικῶν τινῶν μικτῶν λ/σμῶν, οὕτως ὥστε ἡ πλειονότης τῶν ἐξόδων νὰ ἐμφανίζεται εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως), οὐχὶ δὲ ἀναγκαστικὴ συνέπεια ρητῆς καὶ σαφοῦς τοῦ νόμου διατάξεως. Ὅπως δὴποτε καὶ ἂν ἔχουν τὰ πρόματα, ἡ ἐπίδωκομένη ἀναλυτικότης τῶν πληροφοριῶν ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς *ταυτοχρόνου* δημοσιεύσεως τοῦ ἡ τῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως. Τοῦτο ἐπιβάλλει, ὀρθῶς, τὸ γαλλικόν Λογιστικόν Σχέδιον.

Ὅπως δὴποτε, *de lege ferenda*, ἐνδείκνυται καὶ ἡ ὥς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο ἀναμόρφωσις τοῦ 2190/1920, ἵνα συγχρονισθῇ πρὸς τὰς νεωτέρας ἀντιλήψεις τῆς λογιστικῆς θεωρίας καὶ τεχνικῆς².

60 Κλείσιμον βιβλίων. Μετὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ δὲν μένει παρά τὸ διὰ ἡμερολογιακῆς ἐγγραφῆς—τυπικόν κλείσιμον τῶν βιβλίων καὶ ἡ ἐξίσωσις τῶν λ/σμῶν τοῦ γενικοῦ καὶ ἀναλυτικῶν καθολικῶν. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται εὐχερῶς διὰ τοῦ κατωτέρω ἄρθρου:

1. Βλ. G. ZINNDORF: Grundriss der Buchhaltungslehre, σελ. 44, Leipzig 1941.

2. Ἐπὶ τοῦ θέματος εὐρύτερον βλ. J. WULFSOHN: Etude sur le compte de pertes et profits dans la soc. anonyme, Lausanne 1939. κ. STUSSI: Essai sur le rôle et la présentation du compte des Pertes et Profits dans les Soc. anonymes, Genève 1939.

31.12		.....	.....
*Αθροίσματα όθροιστικού Ισοζυγίου			
Κεφάλαιον			
*Αποθεματικόν κεφάλαιον			
.....			
.....			
.....			
..... κτλ.			
	εις *Ακίνητων		
	Κτιριακά παρατήματα		
		
		
	..... κτλ.		
*Ητοι :			
Λ/σμοί Παθητικού ¹	εις, Λ/σμούς *Ενεργητικού		
	*Θροιστικά άθροίσματα		
*Η χρήση 1955/56 κλείει με τό όλικόν άθροισμα τών άρχ..... (άλογραφως) . . . *Υπογραφή προϊστάμενου Λογιστηρίου			

- 61 **Μεταφορά άρθρου.** Μεταφερομένου τούτου εις τά Καθολικά (Γενικών και Αναλυτικά) έπέρχεται ή έξίσωσις όλων άνεξαίρετως τών λογαριασμών. Π.χ. :

Τράπεζα Χ, λ/σμός έφεως	
378.500	220.000
<hr style="width: 50%; margin: 0;"/>	*Υπόλοιπον πρὸς έξίσωσιν 158 500
378.500	<hr style="width: 50%; margin: 0;"/>
	378 500

- 62 **Υπόμνησις** Υπενθυμιζόμεν ότι ή τοιαύτη έξίσωσις μεμονομένου τινός λ/σμού δέν δύναται νά γίνη διαρκούσης τής χρήσεως, διότι θά διεσπάτο ή αριθμητική συνοχή μεταξύ ήμερολογίου και λ/σμών (δηλ. Ισοζυγίου. (Βλ. σελ. 117).
- 63 **Ανάγκη τυπικού κλεισίματος.** Έρωτάται διατί νά γίνεται τό τοιοῦτον τυπικόν κλείσιμον τών λ/σμών, άφοῦ θά άνοιγῶσι εύθὺς άμέσως (διά τήν έπομένην χρῆσιν) και δι' άντιθέτου ήμερολογιακού άρθρου. *Α-πλούστατα διότι ή νέα χρῆσις όφείλει νά άρχισῆ με τά υπόλοιπα τών λ/σμών, ούχι δέ με τά ποσά. *Άλλως θά έπήρχετο μία συνεχῆς διόγκωσις ποσών άπό χρήσεως εις χρῆσιν, άνευ διακοπῆς τής αριθμητικῆς τούτων συνεχείας, όπερ ούσιαστικῶς άτοπον.
- 64 **Ανοίγμα βιβλίων νέας χρήσεως.** Έν πρώτοις λεκτέον ότι ένδεικνυται —δι' άναριθμήτους πρακτικούς λόγους— ή χρησιμοποίησις έντελών νέας σειράς βιβλίων, ειδικώτερον *Ημερολογίου και Γεν. Καθολικού. Διότι, πλήν άλλων, ή συνέχισις τών παλαιών προκαλεῖ τάς έν συνεχείαι έξεταζομένας δυσχερείας.

1. Περιτεύει έντελῶς ή αναχρονιστική παρεμβολή του λ/σμού *Ισολογισμός έξαγωγῆς (balance de sortie).

Ὡς γνωστόν, ἡ ἔγγραφη ἀνοίγματος θά εἶναι :

Χρῆσις 1955 - 1956			
Ἰανουάριος			
Ἰκίνητων	1		
Κτιριακά παραρτήματα		.....
.....		
.....			
κτλ.		εἰς Μετοχικόν κεφάλαιον	.....
		Ἀποθεματικόν	.....
		
		
		κτλ.	
Ἦτοι :			
Λ/σμοί Ἐνεργητικοῦ		εἰς Λ/σμούς Παθητικοῦ	

65 Μεταφορά. Μεταφερομένου τοῦ ἄρθρου εἰς τὰ καθολικά, ἀνοίγουν ἕκ νέου ὄλοι ἀνεξαίρετως οἱ λ/σμοί : π.χ.

Τράπεζα Χ, λ/σμός ὀψεως

		220 000
	Ἐξόδοι πρὸς ἐξισωσιν	158 5000
	<u>378.500</u>	<u>378 500</u>
Ἐπίλοιπον εἰς νέον	158.500	

66 Μεταβατικοὶ λ/σμοί. (comptes transitoires). Οἱ ἀνοιγέστες τοιοῦτοι, ὑπὸ συγκεντρωτικὴν μορφήν : Ἐξόδα ἐπομένης χρήσεως, Ἐσόδα ἐπομένης χρήσεως (καὶ διὰ τοὺς ὁποίους ἐτηρήθησαν ἀναλυτικαὶ καταστάσεις τοῦ περιεχομένου αὐτῶν) ὀφείλουσιν νὰ ἐκλείψουσιν, μεταφερόμενοι εἰς τοὺς ἀρμοδίους λογαριασμοὺς ἐξόδων καὶ ἐσόδων τῆς νέας χρήσεως (τοῦ νέου πεδίου ἐξόδων (neues Aufwandsfeld) κατὰ τὴν ἐπιτυχή-ἔκφρασιν τοῦ Nicklisch)¹.

Ἀσφάλιστρα		
Μισθοὶ καὶ ἡμερομίσθια		
Διάφορα ἐξόδα διαχειρίσεως		
(κτλ.)		
	εἰς Ἐξόδα ἐπομ. χρήσεως	

67 Συνέχισις παλαιῶν βιβλίων. Ἐφ' ὅσον προκρίνεται ἡ συνέχισις τούτων, γεννῶνται δυσκολίαι ἕκ τοῦ γεγονότος ὅτι παραλλήλως πρὸς τὰς τελικὰς ἔγγραφάς, αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦν πολὺν χρόνον, δεόν νὰ καταχωρίζωνται συγχρόνως καὶ αἱ τρέχουσαι πράξεις τῆς νέας χρήσεως

1. Βλ. Η. NICKLISCH : Die Betriebswirtschaft, σελ. 544, ἔκδ. 1932.

- 68 Χρόνος τελικῶν ἔγγραφῶν.** Κατὰ τὸ ἀρθρ. 23 § 2 τοῦ Κ.Φ.Σ. «αἱ πράξεις τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ τὸ κλείσιμον αὐτοῦ δέον νὰ περατοῦνται ἐντὸς δύο μηνῶν ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς λήξεως τῆς διαχειριστικῆς περιόδου»¹.
- 69 Ἰδιαίτερα βιβλία.** Ὁ ἐπιτηδευματίας δύνανται νὰ καταχωρήσῃ τὰς τελικὰς ἔγγραφάς·²

— εἴτε εἰς τὸ βιβλίον ἀπογραφῶν, ἐν συνεχείᾳ τῆς τελικῆς ἀπογραφῆς³.

— εἴτε εἰς εἰδικὸν ἡμερολόγιον «ἔγγραφῶν ἰσολογισμοῦ» (ὕποκειμενον εἰς προκαταβολικὴν θεώρησιν).

Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις ἀποφεύγεται ἡ δυσχέρεια ἢ ἀπορρέουσα ἐκ τῆς καταχώρισεως κατὰ τὸν ἴδιον χρόνον τῶν τελικῶν ἔγγραφῶν καὶ τῶν τρεχουσῶν συναλλακτικῶν πράξεων (τοῦ διμήνου).

- 70 Κανονικὰ βιβλία** Ἰδοῦ πῶς αἴρεται ἡ δυσχέρεια, δταν δὲν γίνεται χρῆσις τῶν ἀνωτέρω λύσεων, ἀλλὰ συνεχίζονται τὰ παλαιὰ βιβλία:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΝ

31/12 56		
Συναλλακτικαὶ πράξεις μέχρι 31/12/54 Ἀθροίσματα προσωρινῶ ἰσολογίου	855.000 (α)	855.000 (α)
Χρῆσις 1956 - 1957 Ἰανουάριος		
1		
Καταχωροῦνται αἱ συναλλακτικαὶ πράξεις τοῦ μηνὸς (ἰσοδυναμοῦν καὶ Φεβρουαρίου)	. . . . .	. . . . .
Ἀθροίσματα μόνον τῶν πρώτων μηνῶν (ἕως χρήσεως)	237.000 (β)	237.000 (β)
31/1 57		
Καταχωροῦνται αἱ πράξεις καταρτίσεως ἰσολογισμοῦ (τελικαὶ ἔγγραφαὶ) (γ)=(γ)	145.000	145.000
Ἀθροίσματα προσωρινῶ ἰσολογίου καὶ τελικῶν ἔγγραφῶν ⁴	1.000.000 (α+γ)	1.000.000 (α+γ)
1/2/57		
Μεταφορὰ ἀθροισμάτων πράξεων μηνῶν Ἰσολογισμὸς ἀνοίγματος βιβλίων :	237.000 (β)	237.000 (β)
Ἐνεργητικοὶ λῶμοὶ	63.000	63.000
εἰς Παθητικούς λῶμοὺς		
Τὸ Ἡμερολόγιον συνεχίζει μετὰ τὰ ἀθροίσματα ταῦτα, ἀντιστοιχοῦντα ἀποκλειστικῶς, εἰς τὰς ἔγγραφάς τὰς ἀφορώσας τὴν νέαν χρῆσιν.	(300.000)	(300.000)

1. Δύνανται ἐν τούτοις νὰ χορηγηθῇ παράτασις ἐὰν συντρέχουν λόγοι δικαιολογούντες ταύτην.
2. Μόνον ἐφ' ὅσον συνεχίζει τὰ παλαιὰ βιβλία (ἀρθρ. 23 § 5 Κ.Φ.Σ.).
3. Τοῦ ἰσολογισμοῦ τερματίζοντος τὸ ὅλον κύκλωμα.
4. Συμπεριλαμβανομένου καὶ τοῦ τελευταίου ἀρθρου τυπικῆς ἐξισώσεως τῶν λογαριασμῶν.

§ 5

ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΟΥ ΕΚΤΟΚΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

71 **Θέσις ζητήματος.** Δέν πρόκειται νά ἐξετάσωμεν ἐνταῦθα ἐάν, ὑπό ποίας προϋποθέσεις καί διατί ὁ τόκος τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων συνιστᾷ ἢ ὄχι στοιχεῖον τοῦ κόστους καί συνεπῶς κονδύλιον τῶν λ/σμῶν ἐκμεταλλεύσεως. Τὸ ὄλον θέμα εἶναι ἐξαιρετικά δυσχερές, τὰ δὲ πορίσματα τῆς μελέτης του ἐξαρτῶνται ἐν πολλοῖς ἐκ τῆς σκοπιᾶς τῆς ἐρεύνης : τιμορρυθμιστικῆς, κοστολογικῆς, φορολογικῆς¹ κτλ.

Ἐνταῦθα υἱοθετεῖται ἡ ἄποψις ὅτι διὰ νά ἔχωμεν κοστολόγησιν καί ἀποτελέσματα συγκρίσιμα μεταξύ τῶν, εἴτε κατὰ κλάδους, εἴτε κατὰ χρόνον, ἡ ἐνσωμάτωσις τοῦ τόκου τυγχάνει ἀπαραίτητος. Πρόκειται δὲ περὶ τοῦ τόκου τοῦ συνόλου τῶν ἐν τῇ ἐπιχειρήσει ἀπασχολουμένων κεφαλαίων, τὰ ὁποῖα ἐδεσμεύθησαν ἐπὶ τινὰ χρόνον διὰ τὴν παραγωγὴν τοῦ κλαδικοῦ ἀποτελέσματος, ἀνεξαρτήτως ἐάν ταῦτα εἶναι ἴδια κεφάλαια, πιστωτικά, ἢ σύμμικτα.

Ἐνταῦθα ὅθεν ὁ ἐκτοκισμὸς τῶν κεφαλαίων ἔχει καθαρῶς συγκριτικὸν σκοπὸν καί δέν προδικάζει τὴν τιμολογιακὴν πολιτικὴν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἄς σημειώσωμεν ἀκόμη ὅτι ὁ τόκος ἐπὶ τοῦ (ἰδίου κεφαλαίου δέν ἀναγνωρίζεται φορολογικῶς, ἀγορανομικῶς δὲ μόνον ὑπὸ περιοριστικὰς τινὰς προϋποθέσεις (Ἄγορ. Διάταξις 128/1951).

72 **Ὑπολογισμοί.** Κατωτέρω παραθέτομεν λύσιν κατὰ προσέγγισιν, ἡ ὁποία ἂν καί παρουσιάζει ἀσθενῆ τινὰ σημεῖα, εἶναι ἐν τούτοις ἐπαρκῶς ἱκανοποιητικὴ διὰ τὰς πρακτικὰς ἀνάγκας, σὺγάμα δὲ εὐχερῆς.

● **Ἐξεύροισις ποσῶν.** Γίνεται βάσει τοῦ ἀρχικοῦ² ἰσολογισμοῦ καί στηρίζεται εἰς δύο διακρίσεις :

- τὴν διάκρισιν μεταξύ (ἰδίου καί πιστωτικοῦ (ξένου) κεφαλαίου
- τὴν διάκρισιν μεταξύ παγίων καί κυκλοφοριακῶν³ κεφαλαίων.

Βάσει τῆς πρώτης διακρίσεως ὑπολογίζομεν τὸν συνολικὸν τόκον ὁ ὁποῖος θὰ βαρύνει τοὺς λ/σμούς ἐκμεταλλεύσεως (συνολικῶς).

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ὁ τόκος ὡς στοιχεῖον τοῦ κόστους καί τῆς ἐπιχειρηματικῆς π. οἰοῦ, Ἀθῆναι 1937, καί Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1949 ἐνθα καί πλουσία βιβλιογραφία. Ἀπὸ λογιστικῆς σκοπιᾶς βλ. CH. BRUNET : Comptabilité industrielle, σελ. 44 ἐπ., Paris 1948, Α. J. MARTIN : Comptabilité Analytique d' exploitation, σελ. 333 ἐπ., Paris 1948.

2. Πρῶτον ἀσθενὲς θεωρητικὸν σημεῖον : Τὰ πράγματι δεσμευόμενα διαρκούσης τῆς χρήσεως κεφάλαια δέν εἶναι μόνον τὰ ἐμφανιζόμενα εἰς τὸν ἀρχικὸν ἰσολογισμόν. Ὁρθότερον θὰ ἐλαμβάνετο ὁ μέσος ὄρος ἀρχικοῦ καί τελικοῦ ἰσολογισμοῦ, ὡς ἐγγύτερος τῆς ἀληθείας.

3. Περιλαμβανομένων καί τῶν διαθεσίμων.

Βάσει τῆς δευτέρας δικρίσεως θὰ μερίσωμεν τὸ ἔξευρεθὲν ποσόν, μεταξὺ τῶν κλάδων ἐκμεταλλεύσεως, ἀναλόγως τοῦ δεσμευθέντος ὑπὸ ἐκάστου τούτων παγίου καὶ κυκλοφοριακοῦ κεφαλαίου. Ἦτοι:

* Ἱσολογισμὸς

<i>Ἐνεργητικὸν σκέλος</i>	<i>Παθητικὸν σκέλος</i>
παρέχει τὰ στοιχεῖα <i>οὐσιαστικῶ</i> τοῦ τόκου	παρέχει τὰ στοιχεῖα <i>ὑπολογισμοῦ</i> τοῦ τόκου
● <i>Ἀριθμητικὰ δεδομένα</i> . Ἐκτοκισμὸς.	
Ἴδιον κεφάλαιον	δρχ. $1.265.000 \times 8\% = 101.200$
Πιστωτικὸν κεφάλαιον	δρχ. $735.000 \times 12\% = 88.200$
	Συνολικὸς τόκος <u>189.400</u>

Τὰ ἐκτοκιστέα ποσὰ ἔχουν θεωρητικὴν ὑπόστασιν. Εἰδικώτερον οἱ πιστωτικοὶ τόκοι δὲν συμπύπτουν καθόλου πρὸς τοὺς πράγματι καταβληθέντας. Τοῦτο διότι ἓνα μέρος τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων (ἐκκρεμεῖς λ/σμοί, μερίσματα πληρωτέα, φόροι πληρωτέοι, κτλ.) συνιστοῦν ἄτοκον παθητικόν.

● *Μερισμὸς*. Ὁ ἔξευρεθεὶς τόκος 189.400 μερίζεται ἀναλόγως τῶν παγίων καὶ κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων, ἦτοι:

πάγια	= 1.680.000		
κυκλοφοριακά	= 320.000		
	<u>2.000.000</u>	ἀντιστοιχεῖ τόκος	189.400
ἐξ οὗ:	τόκος παγίων κεφαλαίων	:	$\frac{1.680.000 \times 189.400}{2.000.000} = 159.096$
	τόκος κυκλοφ. κεφαλαίων	:	$\frac{320.000 \times 189.400}{2.000.000} = 30.304$

Εἰς τὸ σύνολον ὄθεν τῶν παγίων κεφαλαίων (ἀφαιρουμένων τῶν ἀ. ποσβέσεων) ἀντιστοιχεῖ τόκος 159.096. Οὗτος ὀφείλει νὰ μερισθῇ κατὰ κλάδους, ἀναλόγως πρὸς τὰς ὑπὸ ἐκάστου τούτων ἀπασχολουμένας κτιριακὰς ἐγκαταστάσεις καὶ λοιπὸν τεχνικὸν ἐξοπλισμὸν (ἐπίπλωσιν, κτλ.). Ἔστωσαν, ἐνταῦθα, ὅτι κατ' ἐκτίμησιν πραγμάτων ὁ κλάδος ὑπνοδωματίων λογίζεται ὅτι ἀποτελεῖ τὰ 65% τῶν παγίων κεφαλαίων, ὁ δὲ κλάδος ἐστιατορίου τὰ 35%. Ὁ μερισμὸς θὰ εἶναι:

$$\begin{aligned} \text{κλάδος ὑπνοδωματίων} &: \frac{159.096 \times 65}{100} = 103.310 \\ \text{κλάδος ἐστιατορίου} &: \frac{159.096 \times 35}{100} = 55.686 \end{aligned}$$

● *Μερισμὸς* τόκου ἀναλογοῦντος εἰς τὰ κυκλοφοριακὰ κεφάλαια. Τὸ ἔξευρεθὲν ὡς ἀνωτέρω ποσόν ἀνέρχεται εἰς 30.304. Ἄλλὰ

1. Τὸ ἐπὶ τοῦ ἴδιου κεφαλαίου λογιζόμενον ἐπιτόκιον ὀφείλει νὰ ἀντιστοιχεῖ εἰς ἀσφαλεῖς καὶ εὐχερῶς μεστοποιησίμους ἐπενδύσεις (κατάθεσιν ὄψεως, κρατικά δάνεια) καὶ νὰ εἶναι μικρότερον τοῦ ἐπιτοκίου πιστωτικῶν κεφαλαίων.

ὁ μερισμὸς τούτου ὀφείλει νὰ γίνῃ ἀναλόγως τῶν ἐξόδων ἐκμεταλλεύσεως ἐκάστου κλάδου, τούτων θεωρουμένων ὅτι εἰκονίζουσι γρῶσσο ποδὸ, τὶ κυκλοφοριακὰ κεφάλαια ἐδέσμευσε ἕκαστος τούτων¹. Ἦτοι :

λ/σμός ἐκμεταλλεύσεως ὑποδοματίων :	944.000
λ/σμός ἐκμεταλλεύσεως ἐστιατορίου	1.031.000
	1.975.000

Συνεπῶς ἔχομεν :

κλάδος ὑποδοματίων :	$\frac{944.000 \times 30.304}{1.975.000} = 14.500$ (στρογγυλόν)
κλάδος ἐστιατορίου :	$\frac{1.031.000 \times 30.304}{1.975.000} = 15.804$

● *Ἀνακεφαλαίωσις*. Βάσει τῶν ἀνωτέρω ἔχομεν :

Κλάδος ὑποδοματίων :

ἀναλογῶν τόκος παγίων κεφαλαίων	103.410
ἀναλογῶν τόκος κυκλοφορ. κεφαλαίων	14.500
ἐπιβάρυνσις κλάδου μέ :	117.910

Κλάδος ἐστιατορίου :

ἀναλογῶν τόκος παγίων κεφαλαίων	55.686
ἀναλογῶν τόκος κυκλοφορ. κεφαλαίων	15.804
ἐπιβάρυνσις κλάδου μέ :	71.490

Τονίζομεν καὶ πάλιν ὅτι τὰ ὡς ἄνω δεδομένα εἶναι κατὰ *προσέγγισιν* μόνον ἀληθῆ. Εἰς ἐκάστην περίπτωσιν ἐπιβάλλονται αἱ ἐνδεδειγμένοι προσαρμογαί. Ὅπωςδῆποτε εἶναι ἀπείρως προτιμώτερον νὰ ἐκτοκίζωνται οἱ λ/σμοὶ ἐκμεταλλεύσεως, ἔστω κατὰ προσέγγισιν, παρά νὰ μὴ ἐκτοκίζωνται ὁ ὅλου. Διότι τότε τὰ προκύπτοντα ἀποτελέσματα εἶναι ἐντελῶς παραπλανητικὰ καὶ ὀδηγοῦν εἰς ἐσφαλμένα πορίσματα καὶ ἐπιβλαβεῖς ἐπιχειρηματικὰς ἐνεργείας.

73 Ἡμερολογιακαὶ ἐγγραφαί. Ἐς παρατηρήσωμεν ἐν πρώτοις, ὅτι ὁ λ/σμός *Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα - ἔσοδα* περιλαμβάνει, κατὰ τὰ 90%², τοὺς πραγματοποιηθέντας θετικοὺς καὶ ἀρνητικοὺς τόκους. Πλὴν τῶν τραπεζῶν, εἰς ὅλας τὰς ἐπιχειρήσεις—ἐξαιρέσει σπανίων περιπτώσεων—πλεονάζουσι οἱ παθητικοὶ τόκοι καὶ ὁ λ/σμός ἐμφανίζει χρεωστικὸν ὑπόλοιπον, τὸ ὁποῖον δεικνύει ποῖοι τόκοι βαρύνουσι, *de facto*, τελικῶς τὴν ἐπιχείρησιν.

Συνεπῶς αἱ ἐνεργηθησόμενα ἐγγραφαί, δεόν νὰ εἶναι *συμπληρωματικαί* τοῦ ποσοῦ τούτου καὶ μέχρι τοῦ ὅρους τοῦ ποσοῦ τοῦ ὑπογισθέντος *συνολικοῦ* τόκου. (189.400).

1. Δεύτερον ἀσθενὲς θεωρητικὸν σημεῖον. Δὲν εἶναι μόνον ὁ ὄγκος τῶν ἐξόδων, ἀλλὰ καὶ ὁ χρονικὸς των ρυθμὸς, ἐν συσχετίσει πρὸς τὰ ἀντίστοιχα μεγέθη τῶν ἀπορροῦντων ἐσόδων, ποὺ καθορίζουσι τὴν δέσμευσιν τῶν κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων.

2. Ἐὰν περιλαμβάνει εἰς σημαντικὴν ἔκτασιν ἄλλα κονδύλια (προμηθείας, συναλλαγματικὰς διαφορὰς, ἐκπτώσεις, κτ.), ὁρθὸν εἶναι νὰ ἀφαιρεθοῦν.

Ἐνταῦθα ἔχομεν :

Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα - ἔσοδα	
	24.000
ἦτοι ὑπόλοιπον	18.500
	5.500

Ἡ ἰερολογιακὴ ἔγγραφὴ εἶναι (κατὰ τὸ στάδιον τακτοποιήσεως τῶν λ/σμῶν) :

	31.12		
Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα-ἔσοδα (189.400—18.500)		170.900	
εἰς Ἰδιωφελεῖς τόκους ¹			101.200
εἰς Πρόσοδους ἐξ ἀτόκων ξένων κεφαλαίων			69.700

74 Ἐπεξηγήσεις. Ὁ λογαριασμός Ἰδιωφελεῖς τόκοι εἶναι σαφής. Ἐμφανίζει τὴν ὑπολογιστικὴν, τεκμαρτὴν πρόσοδον ἢ ὁποῖα θὰ ἀπεκτᾶτο πραγματικῶς ἐάν τὰ ἴδια ἐφέλαια εἶχον ἄλλως τοποθετηθῆ (λ.χ. εἰς τὸ Ταμειυτήριον). Ἐξ οὗ καὶ τυγχάνει δεικνυμένη ἢ ἐπιβαρύνσεις—μὲ τὸ ποσὸν τοῦτο—τῶν ἐκμεταλλεύσεων.

Ὁ λογαριασμός Πρόσοδοι ἐξ ἀτόκων ξένων κεφαλαίων δὲν πρέπει νὰ ξενίσῃ. Ἐμφανίζει τὴν ὠφέλειαν τὴν ἀπορρέουσάν ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως ξένων κεφαλαίων ἀτόκως. Τοιαῦτα δὲ εἶναι—τυπικῶς τουλάχιστον—ἅπαντα τὰ μὴ τοκοφόρα κονδύλια τοῦ παθητικοῦ². Βαρύνοντες τὰς ἐκμεταλλεύσεις μὲ τὸ ποσὸν τοῦτο, μειώνομεν ἴσο πῶσως τὸ ἀποτέλεσμα αὐτῶν. Ὅρθως δέ, διότι δὲν πρόκειται περὶ συναλλακτικοῦ ἀποτελέσματος (ὡς θὰ τὸ ἐνεφάνιζον οἱ λογαριασμοὶ ἐκμεταλλεύσεως ἄνευ τῆς ἐν λόγῳ ἐπιβαρύνσεως) ἀλλὰ περὶ χρηματοπιστωτικοῦ τοιοῦτου. Ἡ ὄξεια αὕτη διαστολή, ἂν καὶ τόσον σημαντικὴ, οὐδόλως ἀπασχολεῖ τὴν πρᾶξιν³.

75 Ἐπιβαρύνσεις ἐκμεταλλεύσεων. Κατόπιν τῆς ἀνωτέρω ἔγγραφῆς (τακτοποιήσεως) ὁ λ/σμός Χρηματοπιστωτικά ἔξοδα - ἔσοδα περιλαμβάνεται εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ (ὡς κάθε ἄλλη δαπάνηπραγματικὴ ἢ τεκμαρτὴ) καὶ καταλογίζεται εἰς βᾶρος τῶν ἐκμεταλλεύσεων, βάσει τῶν ὑποδειχθέντων ὑπολογισμῶν. Βεβαίως, ἀπὸ τῆς ὀρθῆς ἐπιστημονικῆς σκοπιᾶς ἢ δαπάνη τόκων ὀφείλει νὰ βαρύνῃ ὅλας τὰς θέσεις κό-

1. Ὁ μ. ΒΟΥΡΟΥΙΝ καταχρώμενος τοῦ ὄρου πρόβλεψις, πιστώνει τὸν λ/σμὸν Πρόβλεψις δι' ἀμοιβὴν ἰδίων κεφαλαίων. Βλ. μ. ΒΟΥΡΟΥΙΝ: *Traité de Comptabilité industrielle*, σελ. 185, Paris 1947.

2. Ἡ οὐσία εἶναι πολλάκις διάφορος. Π.χ. ἄτοκοι λ/σμοὶ Προμηθευτῶν εἶναι οὐσιαστικῶς ἔντοκοι λόγῳ τῆς γενομένης ἀγορᾶς ἐπὶ πιστώσει εἰς μείζονα τιμὴν κτλ.

3. Ἄς τονίσωμεν λοιπὸν καὶ πάλιν ὅτι δὲν νοεῖται Λογιστικὴ—ἀπὸ ἐπιστημονικῆς περιωπῆς—ἄνευ μιᾶς σοβαρᾶς ὑποθεμελιώσεως Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων.

στους, κυρίας και βοηθητικές. Τοῦτο ἄλλωστε προβλέπουν τὰ νομοθετημένα ξένα Λογ. Σχέδια: γερμανικόν, γαλλικόν 1942, 1947, κ.ἄ.

Ἐνταῦθα, ἐπιδιώκοντες ἀπλ. τοιημένην λύσιν τοῦ ὅλου ζητήματος, βαρύνομεν μόνον τοὺς δύο κλάδους ἐκμεταλλεύσεως:

Ἐκμετάλλευσις ὑπονοματίων	117.910	
Ἐκμετάλλευσις ἑστιάτοριου - μπάρ	71.490	
εἰς Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα ἔσοδα		189.400
ὡς αἱ καθορισθεῖσαι ἐπιπτώσεις βάσει ἰδιαίτερων ὑπολογισμῶν		

76 Διαμόρφωσις κλαδικῶν ἀποτελεσμάτων. Εἶναι πρόδηλον διὰ τὰ προκύπτοντα δι' ἕκαστον κλάδον ἀποτελέσματα εἶναι τώρα διάφορα. Ἴδου ταῦτα:

Ἐκμετάλλ. ὑπονοματίων		Ἐκμετάλλ. ἑστιάτοριου	
Ἐξοδα 94'000	Ἔσοδα 872.000	Ἐξοδα 1.031.000	Ἔσοδα 1.180.000
Τόκοι 117.910	Ζημία 189.910	Τόκοι 71.490	
<u>1.061.910</u>	<u>1.061.910</u>	1.102.490	
		Κέρδος 77.510	
		<u>1.180.000</u>	<u>1.180.000</u>

Οὕτω ἓνα κερδοφόρον ἀποτέλεσμα δύναται νὰ μετατραπῇ εἰς οὐδέτερον ἢ καὶ εἰς ἀρνητικόν ἀκόμη. Ὅπωςδῆποτε μόνον οὕτω ἐπιτυγχάνεται πραγματικὴ μεταξὺ διαφόρων κλάδων σύγκρισις (ἀπὸ τῆς στενῆς ἰδιωτικοοικονομικῆς σκοπῆς).

77 Τελικὴ παρατήρησις. Οἱ λογαριασμοὶ Ἰδιωφελῆς τόκοι καὶ Πρόσοδοι ἐξ ἀτόκων ξένων κεφαλαίων, δὲν μεταφέρονται εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως ἀλλ' ἐμφανίζονται αὐτοτελῶς εἰς τὸν ἰσολογισμόν. Εἶναι κονδύλια τὰ ὅποια συνδέονται πρὸς τὸ ἀμιγῆς ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα (ὡς καὶ ἄλλα τινά: ἀμοιβὴ προσωπικῆς ἐργασίας) διὰ τὸν σχηματισμὸν συνθέτων κατηγοριῶν ἀποτελέσματος (derivate Erfolgsgrosse κατὰ Lehmann)¹ ὡς θέλομεν γνωρίσει εἰς τὸ Γ' Μῆρος.

1. Βλ. M. R. LEHMANN: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre σελ. 149 ἐπ. Nürnberg 1928.

Τ Ε Λ Ο Σ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

Μῆρος Τρίτον: Μελέτη διαφόρων κατηγοριῶν οἰκ. ἀποτελέσματος. Ἀνάλυσις ἰσολογισμῶν καὶ οἰκονομικῶν καταστάσεων. Λογιστικὴ ἀποκεντρωμένων δραστηριοτήτων (ὑποκαταστημάτων, πρατηρίων, κτλ.). Λογιστικὴ ξένων νομισμάτων. Προγράμματα οἰκονομικῆς δραστηριότητος καὶ ἀπολογιστικὸς αὐτῶν ἔλεγχος (Budgetary Control). Τεχνικὴ προκαθορισμένων τιμῶν (Standard cost). Ἐλεγκτικὴ (Auditing). Λογιστικὴ ὀργανισμῶν δημοσίου δικαίου. Θεωρίαι λογαριασμῶν καὶ ἰσολογισμοῦ.

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

ΑΙ ΠΟΙΚΙΛΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΟΙΚ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΤΟΝ ΠΡΟΣΑΙΟΡΙΣΜΟΣ

ΠΡΟΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΑ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

... ..
... ..
... ..

...
...
...
...

APXAL TINKHE AORTIKHE

... ..
... ..
... ..
... ..

... ..
... ..
... ..
... ..

... ..
... ..
... ..
... ..

ΑΙ ΠΟΙΚΙΛΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΟΙΚ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ
ΚΑΙ Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

*C'est le sort, des vérités nouvelles d'être
hérésies pour commencer et superstitions pour
finir.*

THOMAS HUXLEY

§ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1 Θεσις ζητήματος. Εἰς τὰ προηγούμενα (σελ. 479) ἐγνωρίσαμεν ὅτι ὁ λισμός *Ἀποτελεσμάτων χρήσεως*—ἐφ' ὅσον βεβαίως κλείει μὲ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον—ἐμφανίζει ἓν «κέρδος» τοῦ ὁποῦ ἀκολουθεῖ ἡ διάθεσις (ἀποθεματικά, μέρισμα κτλ.) κατὰ διαφόρους τρόπους.

Ἐν τῇ πράγματικότητι πρόκειται περὶ ἑνὸς πλεονάσματος (*surplus*, κατὰ τὴν ἀκριβεστέραν ἀμερικανικὴν ὁρολογίαν), τοῦ ὁποῦ ὁ ἀκριβὴς ὄκον. χαρακτηρισμὸς ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς φύσεως τῶν κονδυλίων (εἰδικώτερον: ἐξόδων) τὰ ὁποῖα ἐλήφθησαν ὑπ' ὄψιν καὶ συνέβαλαν εἰς τὴν ἀριθμητικὴν διαμόρφωσιν τοῦ πλεονάσματος τούτου.

Ἦδη ὁ ἀναγνώστης γνωρίζει (σελ. 198) ὅτι ἐὰν ἐκ τοῦ συνόλου τῶν πραγματοποιηθέντων (δεδουλευμένων) ἐσόδων (**Εσ**) ἀφαιρέσωμεν τὸ σύνολον τῶν πάσης φύσεως δεδουλευμένων ἐξόδων (καὶ βαρῶν (**Εξ**), ἀτόκως λαμβανόμενων, ἢ προκύπτουσα διαφορὰ (θετικὴ) συνιστᾷ τὸ *κέρδος ἐπιχειρήσεως* (*Unternehmungsgewinn*). Ἐὰν δὲ ἐκπεσθῶσι καὶ οἱ τόκοι τόσον τοῦ ξένου ὅσον καὶ τοῦ (δίου κεφαλαίου (βλ. σελ. 199) προσδιορίζομεν τὸ ἀμιγὲς *ἐπιχειρηματικὸν κέρδος*, τὸ ἀμείβον τὰς προσπαθείας τοῦ φορέως (*Unternehmergewinn*).

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία: Ξ. ΖΟΛΝΤΑ: Θεωρητικὴ Οἰκονομική, Β' ἔκδ. Ἀθήναι 1944. M. R. LEHMANN: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1928. K. RAASCH: Jahresabschluss nach dem Kontenrahmen, Wiesbaden 1949. K. MAX: Der Gewinnbegriff (ἐνθα ἀποψὶς πλείστων γερμανῶν συγγραφέων), Leipzig 1926. H. NICKLISCH: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932. W. BAXTER: Profit, Accountig Theory and Economics, London 1950. K. KÄFER: Plan comptable général pour entreprises artisanales, commerciales et industrielles, Lausanne 1950. K. FUELLEMAN: Die Buchhaltung in Handwerksbetrieb, Zürich 1952. K. KÄFER: Gewerbliche Buchführung, ἔκδ. 3, Zürich 1951.

1. Εἰς τὰ ἔσοδα προσθετέα ποσὰ τυχόν ἐκτάκτων κερδῶν.

*Αλλά τὰ μεγέθη ταῦτα εἶναι δεκτικὰ συσχετίσεως πρὸς ἕτερα ὠφελήματα - εἰσοδήματα τοῦ φορέως, ὡς λ.χ. τὴν ἀμοιβὴν τῆς ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως προσφερομένης ἐργασίας, τοὺς ἰδιωφελεῖς τόκους κτλ., οὕτως ὥστε νὰ προκύπτῃ ἀριθμὸς τις *συνδυαστικῶν* ἀποτελεσμάτων, ἕκαστον τῶν ὁποίων ἔχει ἴδιαν σημασίαν καὶ διαφωτίζει, ἀπὸ τινος ἰδιαιτέρας σκοπιᾶς ἐξεταζομένην, οἰκονομικὴν τινὰ δραστηριότητα. Ἐν ὀλίγοις, πρόκειται ὅπως διὰ τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν — ἢ καὶ ἐξωλογιστικῶς — διαπιστώσωμεν καὶ καθορίσωμεν τὰς ποικίλας κατηγορίας οἰκ. ἀποτελέσματος, τὰς ὁποίας διακρίνει ἡ οἰκ. ἐπιστήμη (*Κοινωνικὴ Οἰκονομικὴ καὶ Οἰκ. τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*).

2 Πρακτικὴ σημασία ζητήματος. Ἡ προσπάθεια αὕτη δὲν ἐλαύεται ὀπο καθαρῶς θεωρητικὸν ἐνδιαφέρον (ἤδη ἀρκετὸν νὰ τὴν δικαιολογήσῃ). Ἄντιθέτως ἀφορᾷ τὴν πρᾶξιν, διότι ἀφ' ἑνὸς μὲν διαφωτίζει τὰς ἐπιχειρηματικὰς ἐνεργείας, ἀφ' ἑτέρου δὲ παρέχει πολῦτιμα δεδομένα διὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ἐθνικῶν λισμῶν.

Ἄς θεωρήσωμεν μίαν ἀγρεκμεταλλευσιν, ἕνα βιοτεχνικὸν ἐργαστήριον, ἰδιωτικὸν ἐκπαιδευτήριον ἢ κλινικὴν κτλ., δηλ. οἰκ. δραστηριότητος εἰς τὰς ὁποίας ὁ φορεὺς (ἀγρότης, βιοτέχνης, ἐπαγγελματίας κτλ.) συνδυάζει περισσοτέρας ἰδιότητες, καὶ εἴ τὰς ἀκολούθους:

- *τὴν ἰδιότητα τοῦ κεφαλαίου*, ἐν τῷ μέτρῳ κατὰ τὸ ὅποιον κατέχει τὸ ὄλον ἢ μέρος τοῦ ἀπασχολουμένου κεφαλαίου. Ἄμοιβή του εἶναι — ἀπὸ ἰδιωτικοοικονομικῆς ἀπόψεως τουλάχιστον — ὁ τόκος τοῦ ἰδίου κεφαλαίου.

- *τὴν ἰδιότητα τοῦ ἐπιχειρηματίου*, δοθέντος ὅτι συνδυάζει κατ' ἴδιαν κρίσιν, πρωτοβουλίαν καὶ εὐθύνην τοὺς συντελεστάς τῆς παραγωγῆς, ἀποφασίζει ἐπὶ τῆς ἀναδιarrυθμίσεως τῶν κτλ. Ἄμοιβή του εἶναι τὸ ἀμιγὲς ἐπιχειρηματικὸν κέρδος (δυνάμενον νὰ διαμορφωθῇ καὶ εἰς ζημίαν).

- *τὴν ἰδιότητα τοῦ ἰθύνοντος διοικητικοῦ στελέχους*, ἐν τῷ μέτρῳ καθ' ὃ ἐπωμίζεται προσωπικῶς τὴν διακυβέρνησιν τῆς ἐπιχειρήσεώς του. Εἶναι ὁ ἡγέτης, ὁ πραγματοποιῶν τὰς προθέσεις καὶ σκέψεις τὰς ὁποίας χράσσει ὡς ἐπιχειρηματίας, παρέχων οὕτω *φοσεὶ ἀντικαταστατὰς* ὑπηρεσίας. Ἄμοιβή του εἶναι ὁ κληθεὶς ἐπιχειρηματικὸς μισθός. [*Lohn für leitende Tätigkeit*]. Ἐν Γερμανίᾳ, ὡς καὶ ἀλλοχοῦ, εἶχον καθορισθῆ προπολεμικῶς, αἱ κλάσεις μεγέθους τούτου (κατ' εἶδος καὶ μέγεθος ἐπιχειρήσεως), θεσπισθείσης συνάμα τῆς ἐνσωματώσεώς του εἰς τὸ κόστος ὡς καὶ τῆς φορολογικῆς του ἐκπτώσεως, ὡς παραγωγικῆς δαπάνης.

Οὐχ ἤττον εἶναι πρακτικῶς δυσχερὲς νὰ διαχωρισθοῦν τὰ ὄρια τῆς ἐπιχειρηματικῆς πρωτοβουλίας (ἢ ὁποία συνεχῶς ἀναπροσαρμό-

ζεται και διαμορφώνει την δυναμική της οικονομίας) εκ των ενεργειών προς πραγματοποίησίν της. Είς τὰ ἐπόμενα θὰ ταυτίσωμεν τὸν ἐπιχειρηματικὸν μισθὸν πρὸς αὐτὸ τοῦτο τὸ ἐπιχ. κέρδος, ἐν τῇ ἔννοια ὅτι εἰς τὸ τελευταῖον τοῦτο μέγεθος περιλαμβάνεται ἀφανῶς τὸ πρῶτον (ἂν καὶ θεωρητικῶς θὰ ἔδει νὰ γίνεται διαστολή τούτων).

● *τέλος τὴν ιδιότητα τοῦ τεχνίτου.* Πράγματι ὁ ἀγρότης, βιοτέχνης, χειρουργός, κτλ. δικαιούται μιᾶς *ιδιαιτέρας ἀμοιβῆς* διὰ τὴν εἰσφερομένην εἰς τὴν ἐπιχειρήσιν, χειρωνακτικὴν, τεχνικὴν ἢ ἐπιστημονικὴν τοῦ προσωπικὴν ἐργασίαν. Ἐὰν τὸ μέγεθος τοῦτο εἶναι ἐπικρατέστερον τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων (τόκου, κέρδους) τοῦ φορέως, τότε ἔχομεν τὰς μικρὰς ἐκτάσεως, προ-ἐπιχειρηματικὰς μορφὰς δραστηριότητος.

Ἡ διαστολή καὶ ἡ ἀκριβὴς ἀριθμητικὴ στάθμισις τῶν μεγεθῶν τούτων, καθὼς καὶ οἱ μεταξὺ αὐτῶν δυνατοὶ συνδυασμοί, ἐμφανίζουν ἄμεσον θεωρητικὸν καὶ πρακτικὸν ἐνδιαφέρον, τόσον ἐξ ἐπόψεως κοινωνικῆς οικονομικῆς ὥσον καὶ ἰδιωτικοοικονομικῆς τοιαύτης (διαστολή βιοτεχνίας-βιομηχανίας κ.τ.λ.).

Πράγματι ποία εἶναι ἡ μᾶλλον συμφέρουσα διὰ τὸν ἀγρότην καλλιέργεια, ἢ διὰ τὸν βιοτέχνην παραγγεῖλια κτλ. ;

<i>Διὰ τὴν Α' ἀπαιτοῦνται :</i>		<i>Διὰ τὴν Β' ἀπαιτοῦνται :</i>	
*Υλικά, κτλ.	10.000	*Υλικά, κτλ.	5.000
*Ἔτερα ἐξοδα παραγωγῆς	5.000	*Ἔτερα ἐξοδα παραγωγῆς	5.000
Προσωπικὴ ἐργασία	3.000	Προσωπικὴ ἐργασία	8.000
Κόστος παραγωγῆς	18.000	Κόστος παραγωγῆς :	18.000
*Ἔσοδα	20.000	*Ἔσοδα	20.000
Πλεόνασμα	2.000	Πλεόνασμα	2.000

Εἶναι προφανές ὅτι ὁ ἐπιτηδευματίας θέλει προτιμήσει τὴν δευτέραν ἀπασχόλησιν ὡσάκις τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα προβάλλονται τόσον σαφῆ, ὥπερ δὲν συμβαίνει συνηθῶς. Εἶναι γνωστὰ αἱ ἔρευναι τῶν γεωργοοικονομολόγων καὶ τῶν ἄρμοδιων Ἰνστιτούτων, διὰ τὸν ἐκάστοτε καθορισμὸν τῶν πλέον ἐνδεδειγμένων καλλιεργειῶν καὶ λοιπῶν ἀπασχολήσεων (κτηνοτροφία, πτηνοτροφία, κτλ.) διὰ τὴν ἀξιοποίησιν τῆς σχολαζούσης ἐργατικῆς δυνάμεως τοῦ μικροῦ κληροῦχου.

Κατόπιν τούτων συνάγεται σαφῶς τὸ καθήκον τῆς Λογιστικῆς —ὡς τμήματος τοῦ ὅλου οικονομικοῦ Λογισμοῦ— ὅπως διὰ καταλλήλων μέσων (π.χ. βιβλίου καταμερισμοῦ ἐργασίας κτλ.) καὶ ἐγγραφῶν προβαίνει εἰς ἀναλυτικὰς διαπιστώσεις καὶ χρησίμους συνδυαστικὰς συσχετίσεις τῶν διαφόρων κατηγοριῶν εἰσοδημάτων τῶν πραγματοποιουμένων ὑπὸ τινος οἴκου. δραστηριότητος (τοῦτο δὲ κατὰ τομέα, κλάδον, ὑπηρεσίαν κτλ.).

Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΕΞΙΣΩΣΙΣ ΚΑΙ ΑΙ ΑΠΟΡΡΕΟΥΣΙΑΙ
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

3 Γενικά. Τό μέγεθος και ή σύνθεσις τοῦ οἴκ. ἀποτελέσματος ὡς δια-
φορᾶς (θετικῆς) ἐσόδων-ἐξόδων (καί βαρῶν) ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ τῆ
ἀκριβῶς ὑπολογίζεται καί περιλαμβάνεται εἰς τό σκέλος τῶν ἐξό-
δων¹. Διότι πλὴν τῶν χρηματικῶν καί ὑλικῶν ἀναλώσεων ὑπάρχουν
καί τὰ ὑπολογιστικά τοιαῦτα (kalkulatorische Aufwand), τῶν ὁποίων
ἤ ἔνταξις καί ὁ συνυπολογισμός εἶναι ἀρκετά αὐθαίρετος. Ἔστωσαν :

Μικτός (ἀνεκκαθάριστος) κύκλος ἐργασιῶν	520
μείον : διάφορα κονδύλια λογιζόμενα ὡς ἀρνητικά τούτου ²	20
Καθαρός κύκλος ἐργασιῶν (chiffre d'affaires net)	500

Ἐναντι τοῦ μεγέθους τούτου ἴσονται τό σκέλος τῶν παντοειδῶν
ἐξόδων καί δὴ ἐκείνων τὰ ὁποῖα παγκοίνως ἀναγνωρίζονται : ἀξία
ὕλικων (ἐμπορευμάτων), μισθοί, ἀσφάλιστρα, μεταφορικά, ἀποσβέ-
σεις, φόροι³ κτλ.⁴. Ἀλλά πέραν τούτων δυνάμεθα νά ἐντάξωμεν :

— τὴν ἀμοιβὴν τῆς προσωπικῆς (ἐξειδικευμένης) ἐργασίας	1	= 50
— τὸν τόκον τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων	2	= 40
— τὸν τόκον τοῦ ἰδίου κεφαλαίου	3	= 25
— ἕτερα ἐνδεχομένως κονδύλια ⁵		

Περιοριζόμενοι εἰς τὰ τρία πρῶτα στοιχεῖα καί ἐντάσσοντες
ταῦτα ἐμφανῶς εἰς τὴν ἐπιχειρηματικὴν ἐξίσωσιν, ἐπιτυχᾶνομεν
τὰς ἀκολουθοῦσας κατηγορίας οἴκον. ἀποτελέσματος :

● Καθαρά πρόσοδος

Καθαρός κύκλος ἐργασιῶν	=	500
διάφορα ἐξοδα	+	1
350		50
	=	2 3 4
		= 100

Οἴκον. χαρακτηρισμός :⁶

Καθαρά πρόσοδος
Reddito dei capitali investiti,
Reinertrag, κατὰ Laur
Produktionswirtschaftliche
Erfolg, κατὰ Lehmann
Unternehmungsgewinn (γενι-
κώτερον.)

1. Δοθέντος ὅτι τό σκέλος τῶν ἐσόδων ἔχει ἀρυσκρίτως ὀλιγώτερον αὐθαίρετον
ὑπόστασιν.

2. Βλ. ἐπόμενον Κεφ. 17, § Ἀνάλυσις κύκλου ἐργασιῶν.

3. Πλὴν φόρων καθαρᾶς προσόδου.

4. Ἡ λειτουργικῶς λαμβανόμενα : ἐξοδα παραγωγῆς, διοικήσεως, ἀγορῶν, πω-
λήσεων κτλ.

5. Αὐτασφάλιστρα, κονδύλιον κινδύνων διὰ τοῦς μὴ ἀσφαλισίμους τοιοῦτους,
διαφόρους ἐπιβαρύνσεις (dotations) τῆς χρήσεως διὰ συνταξιοδοτικᾶς παροχᾶς, ἀπό-
σβειν fonds de commerce, κτλ.

6. Συμβολὴν εἰς τὴν ἐδραίωσιν ἐλληνικῆς ὀρολογίας καί ὡς πρὸς τὴν Ἄγρο-

Ἡ τοιαύτη καθαρά πρόσδος (μὴ συμπίπτουσα πρὸς τὴν ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως τοιαύτην) ἐνέχει ἐξαιρετικὴν σημειολογικὴν ἀξίαν (valeur signalétique), διότι παρέχει τὸ ἀκριβὲς μέτρον τοῦ τί ἀπέδωκεν ἡ ἐπιχειρήσις ὡς τοιαύτη, ὡς κύτταρον δηλ. τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας, καὶ ἀνεξαρτήτως τῶν ὑποκειμενικῶν συνθηκῶν τῆς χρηματοδοτήσεώς της (ἄκρως μεταβλητῶν). Ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸ καλούμενον manager's point of view: Παριστᾷ τὸν ὑπὸ τοῦ διαχειριστοῦ λαμβανόμενον καρπὸν τοῦ δένδρου, ἀσχέτως πῶς θέλει μερισθῆ οὗτος (μεταξὺ ἐπιχειρηματίου· κεφαλαιούχου καὶ τῶν δανειστών του).

Τὸ μέγεθος τοῦτο δέον νὰ λαμβάνεται προκειμένου νὰ συγκριθῆ ἡ ἀπόδοσις ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων, κατὰ κλάσιν μεγέθους, χρόνον καὶ χρόνον¹.

Εἰς τὴν σύνθεσίν του περιλαμβάνονται (εἰς τὴν περίπτωσιν τουλάχιστον ὁμαλῆς ἱκανοποιητικῆς ἀποδόσεως) τρία τινά :

2	3	4
---	---	---

- ὁ τόκος τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων [ἔστω 40]
- ὁ τόκος τῶν ἰδίων κεφαλαίων [ἔστω 25]
- τὸ ἐν κυριολεξίᾳ ἐπιχειρηματικὸν κέρδος [ἔστω 35].

Ἡ ἀναλογία τῶν συστατικῶν τούτων δύναται νὰ εἶναι πολὺ διάφορος, ἐξαρτωμένη ἐκ τῆς ἀναλογίας μεταξὺ ἰδίου καὶ ξένου κεφαλαίου² καὶ τῶν ἐπιτοκίων ἐκτοκισμοῦ των, ὡς ἔναντι :

	Α	Β	Γ	Δ
	10	60	80	70
	50	10	15	40
	40	30	5	-10
	100	100	100	100

● Σύνθετον ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα³. Ἐὰν μεταφέρωμεν τὸ ὑπ' ἀριθ. 2 κονδύλιον εἰς τὸ ἀριστερὸν σκέλος τῆς ἐξισώσεως (μερικῶς ἔντοκος κοστολόγησις) μειοῦται ἰσοπῶσως τὸ δεξιὸν (σκέλος προσόδου).

τικὴν Οἰκονομικὴν, βλ. Α. ΔΕΡΜΕΝΤΖΟΠΟΥΛΟΥ: Πρόσοδοι καὶ εἰσοδήματα ἐκ τῆς γεωργίας, Ἀθήναι 1954.

1. Βλ. ἔπομ. Κεφάλαιον 17, § περὶ Ἀποδοτικότητος.

2. Ἡ ἔννοια ἰδίων καὶ ξένων κεφαλαίων δὲν εἶναι μόνον ἰδιωτικοοικονομική (τόσα δικὰ μου, τόσα δανεικά). Εἶναι συγχρόνως καὶ κοινωνικο-οικονομική, ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι τὰ δεύτερα ἀποσπῶνται ἐκ τῆς ἀποταμιεύσεως χάρις εἰς τὸν τόκον καὶ εἰσάγονται εἰς τὸν παραγωγικὸν μηχανισμόν.

Εἶναι ὅμως μία διάκρισις κατ' ἐξοχὴν νομικοῦ χαρακτήρος καὶ εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ἀτομοκρατικῆς οἰκονομίας. Ἐπὶ σχεδιασμένης σοσιαλιστικῆς οἰκονομίας παύει ὑφισταμένη ἡ τουλάχιστον χάνει τὴν σημασίαν της. Αἱ ἐπενδύσεις, ἀντιτιθέμεναι πρὸς τὴν κατανάλωσιν, γνωρίζουν διάφορον ρυθμιστήν. Ἐπανεμφανίζεται βεβαίως τὸ πρόβλημα τῶν ἀναλογιῶν ἐπενδύσεων - καταναλώσεως, ἀλλὰ μὲ διάφορα πλέον κριτήρια.

3. Προτεινόμενον τὸν ὄρον τοῦτον ἔλλειπει καλυτέρου.

Καθαρός κύκλος εργασιών	=	500
Διάφορα έξοδα	+	1
	+	2
350		50
		40
		3
		4
	=	440
		60

Οίκον. χαρακτηρισμός :
 Σύνθετον επιχειρηματικόν ἀ-
 ποτέλεσμα
 Bilanzgewinn
 Rente de la fortune nette, κατά
 Laur
 Finanzwirtschaftliche Erfolg,
 κατά Lehmann

Τὸ μέγεθος τοῦτο εἶναι ἀκριβῶς τὸ ὑπὸ τῶν ἀνῶν. ἐταιρειῶν
 καὶ λοιπῶν ἐπιχειρήσεων καθοριζόμενον διὰ τοῦ ἰσολογισμοῦ πλεό-
 νασμα¹ καὶ ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν «ἐμπορικὴν» περί κέρδους ἀντίληψιν.
 Ἐπιστημονικῶς ἐν τούτοις περικλείει δύο τινά :

- τὸν τόκον τοῦ ἰδίου κεφαλαίου:

3

 = 25
- τὸ ἐν κυριολεξίᾳ ἐπιχειρηματικόν κέρδος:

4

 = 35

τοῦ τελευταίου τούτου συνιστῶντος τὴν ἀμοιβὴν τῆς ἐπιχ. πρωτοβου-
 λίας, τῶν ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων (Risikoprämie) καὶ τῆς διοικητι-
 κῆς ἡγεσίας.

Ὁ βάσει τοῦ μεγέθους τούτου ὑπολογισμὸς τῆς ἀποδοτικότη-
 τος τῶν ἐπιχειρήσεων—ὡς γίνεται συνήθως εἰς τὸν οἶκον. τύπον—ἔχει
 περιωρισμένην, ὑποκειμενικὴν σημασίαν οὐχὶ δὲ εὐρυτέραν συγκρι-
 τικὴν τοιαύτην.

● *Ἐπιχειρηματικόν κέρδος.* Μεταφέροντες καὶ τὸν τόκον τοῦ ἰδίου
 κεφαλαίου εἰς τὸ ἀριστερὸν σκέλος (ὅπερ συνιστᾷ τὴν πλήρως ἔντο-
 κον κοστολόγησιν) ἔχομεν :

Καθαρὸν κόστος εργασιῶν	=	500
	+	1
	+	2
	+	3
		4
	=	465
		35

Οἶκ. χαρακτηρισμός :
 Ἐπιχειρηματικόν κέρδος
 Reingewinn
 Unternehmergewinn

Πρόκειται ἤδη περί τοῦ ἐν κυριολεξίᾳ ἀμειβοῦς κέρδους, ἀμεί-
 βοντος τὴν ἐπιτυχή ἑναρμόνισιν τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς,
 καὶ ἐπὶ τῆς αἰτιολογίας τοῦ ὁποίου τόση κρατεῖ διαφωνία εἰς τὴν οἶκ.
 ἐπιστήμην (Marx : ὑπεραξία, Oppenheimer : ἰσχυραὶ ἡμιμονοπωλιακαὶ
 θέσεις, del Vecchio, Carver κ.ἄ. πρωτοβουλία, Schumpeter : νέοι
 συνδυασμοί, κίνδυνοι, Valina : ὀρθὴ πρόβλεψις συνθηκῶν κτλ. κτλ.²

1. Ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῆς μὴ ἐνσωματώσεως εἰς τὰ ἔξοδα ἰδιωφελούς ἀμοι-
 βῆς καὶ ἀναλόγων παροχῶν.

2. Βλ. Α. ΣΙΔΕΡΗ : Ἱστορία Οἰκονομικῶν θεωριῶν (Γ'. Αἱ περί ἐπιχειρηματικοῦ
 κέρδους θεωρίαι), Ἀθῆναι 1948.

Εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ περικλείεται—ὡς ὑπελογίσθη ἀνωτέρω— καὶ ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου διὰ τὴν (ἐνδεχομένην) διοικητικὴν τοῦ ἀπασχόλησιν, δοθέντος ὅτι δὲν περιελήφθη ἀντίστοιχον κονδύλιον εἰς τὸ σκέλος τῶν ἐξόδων.

Τὸ μέγεθος τοῦτο ἔχει ἐντελῶς δευτερεύουσαν σημασίαν εἰς τὰς μικρὰς ἐκτάσεως οἰκ. μονάδας.

4 **Ὑπολογιστικὸς συνδυασμὸς ἰδιοφελῶν εἰσοδημάτων.** Τὰ ὑπ' ἀρ 1 καὶ 3 κονδύλια, ἔστω καὶ βαρύνοντα τὴν ἐκμετάλλευσιν (δηλ. κοστολογούμενα),¹ δὲν παύουν νὰ συνιστοῦν *συνάμα* ἀτομικὰ εἰσοδήματα τοῦ ἐπιχειρηματίου, ὅστις δικαιούται νὰ καρπωθῇ:

— τὴν ἀμοιβὴν τῆς ἐξειδικευμένης τοῦ ἐργασίας $\boxed{1}$ = 50

— τὸν τόκον τοῦ ἰδίου κεφαλαίου $\boxed{3}$ = 25

— τὸ ἀμιγῆς κέρδος $\boxed{4}$ = 35

Τοῦτο εἰκονίζουσι λαμπρὰ αἱ διγραφικαὶ ἐγγραφαί: εἰς τὴν χρέωσιν τῶν ἀντιστοίχων λ/σμῶν ὑπολογιστικῶν ἐξόδων² (charges suprlétives) (κονδύλια 1 καὶ 3) ἀντιστοιχεῖ (σὸ ποσοσ πίστωσης λογαριασμῶν ἰδιοφελοῦς προσόδου. Αἱ ἐγγραφαὶ εἶναι τοῦ τύπου: (βλ. σελ. 491).

Μισθοὶ ἢ Ἡμερομίσθια
Ὑπομέρης: Δαπάνη ἀμειβομένης προσωπικῆς ἐργασίας

εἰς Ἰδιοφελῆ προσόδου ἐργασίας

Χρηματοπιστωτικὰ ἔξοδα
Ὑπομέρης: Ὑπολογιστικὸς τόκος ἰδίου κεφαλαίου

εἰς Ἰδιοφελῆ προσόδου τόκου

5 **Συνδυαστικαὶ κατηγορίαι ὠφελημάτων.** [Derivaterfolgsgrosse]. Συσχετίζοντες ἤδη ἀνά δύο (ἢ τρεῖς) τὰς ποικίλας ταύτας πηγὰς ἰδιοφελῶν εἰσοδημάτων ἔχομεν:

• Ἔργασία + Κέρδος $1 + 4$. Συνιστᾷ τὸ ἀποκληθῆν *Προϊὸν ἐργασίας*

(Verdienst κατὰ Käfer, Arbeitsverdienst κατὰ Laur, Family Labour income—προκειμένης καλλιεργητικῆς οἰκογενείας—) καὶ εἰκονίζει τὸ μέγεθος τῆς ἐργατο-ἐπιχειρηματικῆς ἀποδόσεως, ἐνεξαρτήτως τῆς κατοχῆς ἢ μὴ προσωπικῶν κεφαλαίων. Διαφωτίζει εἰδικῶς τὰς περιπτώσεις ἐταιρικῆς συνεργασίας εἰς τὰς ὁποίας ὁ ἐνδιαφερόμενος

1. Χαρακτηριζόμενα, κατὰ τὸν Schmalenbach, πρόσθετα στοιχεῖα κόστους (Zusatzkosten).

2. Καὶ τὴν ἐν συνεχείᾳ ἐπιβάρυνσιν τοῦ λ/μοῦ Ἐκμεταλλεύσεως.

εισφέρει τὰς προσωπικὰς του ικανότητας. Ἀλλὰ καὶ εἰς τὴν βιοτεχνίαν (εἰδικώτερον) ἡ ἀναλυτικὴ γνώσις τούτου ἐπιτρέπει τὴν ἐπιφελῆ σύγκρισιν μεταξὺ παραγγελιῶν διὰ λισμῶν τρίτων (à forfait) μὲ ἐλαχίστην ἀνάλωσιν τόκου, ἔναντι παραγωγῆς διὰ τὴν ἀγοράν, μὲ τὴν ἐντεῦθεν δέσμευσιν κεφαλαίων διὰ ἐφοδιασμόν ὕλων, διατηρήσιν ἀποθεμάτων κτλ.

Γενικώτερον, ἐκεῖ ὅπου τὸ μέγεθος τοῦτο εἶναι μικρότερον (ἐτησίως καθοριζόμενον) τοῦ τόκου τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων, πρόκειται περὶ μικρῶν ἐπιχειρήσεων μὴ ἔχουσῶν κεφαλαιοκρατικὸν χαρακτήρα. Ἐπιτυχῶς ὁ Ἰταλικὸς ἀστικός κώδιξ χαρακτηρίζει ὡς *piccoli imprenditori* τοὺς ἀποκομζοντας τοιαύτης φύσεως εἰσόδημα.

● Τόκος (ἰδιωφ.) + Κέρδος $\boxed{3} + \boxed{4}$. Ἐλέχθη ἤδη ὅτι συνιστᾷ τὸ σύνθετον ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα ἢ καὶ *Πρόσοδον καθαρῶς πρῶτουοῦτος* (Verfogengente). Χαρακτηρίζει τὰς κεφαλαιακοῦ τύπου ἐπιχειρήσεις.

● Ἔργασία + ἰδιωφελῆς τόκος + ἐπ. κέρδος $\boxed{1} + \boxed{3} + \boxed{4}$. Συνιστᾷ τὴν *Πρόσοδον ἐπαγγελματικῆς δραστηριότητος*. Εἰς τὴν Ἀγροτικὴν Οἰκονομίαν ἀποκαλεῖται Γεωργικὸν εἰσόδημα (Landwirtschaftliches Einkommen, Revenu de l'exploitation). Εἰκονίζει τὸ μέγεθος τοῦ συνόλου τῶν περιεχομένων εἰς τὸν ἐπιχειρηματικὸν εἰσόδημάτων. Καὶ ἐρωτᾶται: γνωρίζομεν μήπως πῶς διαμορφοῦται τὸ μέγεθος τοῦτο: κατ' εἶδος ἐπιχειρήσεως, κατὰ κλάσιν μεγέθους κεφαλαίων, κατὰ στρεμματικὴν ἔκτασιν, κατ' εἶδος ἢ συνδυασμὸν καλλιεργειῶν (διὰ τὰς ἀγρεκμεταλλεύσεις) κτλ. κτλ., κατὰ γεωγραφικὰς περιφέρειας, εἰς τὰ ἀστικά κέντρα, εἰς τὴν ὕπαιθρον κτλ. κτλ., εἰς τὴν ἀλιείαν, τὰς δομικὰς ἐπιχειρήσεις, τὴν ταπητουργίαν κτλ.;

Ἴδου ποία ἀκριβῶς θὰ ἦτο ἡ συμβολὴ τῆς Λογιστικῆς καταλλήλως διεξαγομένης.

6 **Ἔτεροι κατηγορίαι.** Εἰς τὰς ἀνωτέρω κατηγορίας θὰ ἡδυνάμεθα ἀκόμη νὰ προσθέσωμεν, ὡς πρὸς τὴν Ἀγροτικὴν Οἰκονομίαν: τὴν ἔργειον πρόσοδον (*rente foncière*), τὴν κτηματικὴν πρόσοδον (*Landsgutrente*)¹. κ.ἄ. Ὑπεράνω δὲ ὅλων τούτων καὶ πέραν τῶν ὕλικῶν ἀναλώσεων εἶναι ἡ παραγομένη *Κοινωνικὴ πρόσοδος*.

Ἄδυνατοῦντες νὰ ἐνδιατρίψωμεν ἐνταῦθα περισσότερον, νομίζομεν ὅτι οὐδένα διαφεύγει ἡ ὑψίστη σημασία τῶν ἀριθμητικῶν τούτων διαπιστώσεων, εἰς τὰς ὁποίας, κατοπτρίζονται θεμελιώδεις σχέσεις τῆς κοιν. οἰκονομίας.

1. Σχετικὰ μεγέθη βλ. ἐν κ. ΦΕΡΕΝΤΙΝΟΥ: Ἡ ἀποδοτικότης τῆς ἐλληνικῆς γεωργίας κατὰ τὸ ἔτος 1954, Ἀθῆναι 1954.

7 Ρόλος του Οικονομικού Λογισμού και της Λογιστικής. Ἀρμόδιος διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν ἐπὶ μέρος εἰσοδημάτων τούτων (κατὰ κλάδον κτλ.) εἶναι προδήλως ὁ *Οἰκονομικὸς Λογισμὸς*, καὶ εἰς τὸ πλαίσιον τούτου ἡ *Λογιστικὴ*, αἰρομένη εἰς τὸ ὄψος τοῦ κοινωνικοῦ τῆς προορισμὸς (ὡς γίνεται ἤδη μέχρι σημείου τινὸς διὰ τῶν ἔθνικων λ/σμῶν) ¹.

Παραδόξως ἡ *Γενικὴ Λογιστικὴ*, σύρουσα τὸ βάρος αἰωνοβίου παραδόσεως καὶ εἰς ἀνεπαρκῆ τελοῦσα ἐπαφὴν πρὸς τὰς ἀναλύσεις καὶ τὰ ἐπιτεύγματα τῆς ὅλης οἰκ. ἐπιστήμης καὶ δὴ τῆς νεωτέρας *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*, δὲν προωθῆθῃ πρὸς τὴν κατεύθυνσίν αὐτήν.

Ἐπιτυχῆ ἐξαιρέσειν ἀποτελεῖ ὁ εἰδικὸς κλάδος τῆς Ἀγροτικῆς Λογιστικῆς, ὡς διεμόρφωσε ταύτην ὁ πρωτοπόρος καθ. E. Laur. Ἡ *Βελτιωμένη Ἀπλογραφία* (amplifiée) τὴν ὁποίαν ἐξεπόνησεν ἐφαρμόζεται ἀπὸ πολλοῦ εἰς δεκάδας χιλιάδας ἀγρεκμεταλλεύσεων εἰς Ἑσβητῖαν, Γερμανίαν, Ὀλλανδίαν, Βέλγιον, Πολωνίαν κτλ.

Κύριον μέλημα αὐτῆς εἶναι ὄπως, χάρις εἰς ἀπλογραφικὰ μὲν, ἀλλὰ καταλλήλου διαρρυθμίσεως βιβλία ², τηρούμενα ὅλα ὑπ' αὐτοῦ τούτου τοῦ ἀγρότου, καταστῆ δυνατὴ ἡ ἀκριβὴς ἐπιμέτρησις *βίων τῶν ὡς ἂν κατηγοριῶν εἰσοδήματος*.

Βεβαίως, τὸ ἔργον τοῦτο τῆς συγκεντρώσεως, κατατάξεως καθ' ὁμοειδεῖς ἐκμεταλλεύσεις καὶ ἀξιοποιήσεως τῶν λογιστικῶν δεδομένων ἐπωμίζονται τὰ Offices de Comptabilité Agricole, λειτουργοῦντα εἴτε ὡς κρατικὰ ἰδρύματα, εἴτε ὡς ἐπαγγελματικὰ ὄργανώσεις. Τὴν περαιτέρω, εἰς διεθνή κλίμακα συγκριτικὴν ἀξιοποίησιν τῶν δεδομένων τούτων ἐξησφάλιζε ἄλλοτε τὸ Διεθνὲς Γεωργικόν

1. Ἦδη ἀπὸ πεντηκοναετίας ὁ G. Hansemann, εἰς τὸ ἔργον του: Die doppelte Buchhaltung in der Weltwirtschaft, Leipzig 1901, διέγνωσε καὶ ἀνέπτυξε τὸν ρόλον τοῦτον τῆς Λογιστικῆς. Ὁ δὲ L. Gombert, ἐν Histoire critique de la théorie des comptes, σελ. 51-55, γράφει ὅτι κατὰ τὸν Hansemann ἡ Λογιστικὴ «pourrait rendre des services appréciables pour le d é c o m p t e de l'énergie de l'Univers». Παρ' ἡμῖν εὐρέθῃ μεταφραστικῆς—συγγραφεὺς... διδακτορικῆς διατριβῆς (!), ὅστις οἰκειοποιούμενος τὸ χωρίον τοῦ Gombert γράφει «... δύναται νὰ προσφέρῃ ἀκόμη ὠφελείας διὰ τὴν ἀ π ο σ ὑ ν θ ε σ ι ν (!) τῆς ἐνεργείας τοῦ σύμπαντος». Τὸ *décompte* (λ/σμός ἐκκαθαρίσεως, ἀπολογισμός) ἔγινε *ἀποσύνθεσις* (décomposition)! Καὶ ἡ ἄγνοια μὲν τῆς ξένης γλώσσης συγχωρητέα (ἂν καὶ ὄχι εἰς... μεταφραστικῆν). Ἀλλὰ τί γίνεται ἡ τόσον βαθεῖα ἄγνοια τῆς... οὐσίας, ὅσον καὶ τῆς... λογικῆς;

2. Ἀνάλογα πρὸς τὰ παρ' ἡμῖν προβλεπόμενα ὑπὸ τοῦ Κ.Φ.Σ. διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας Α καὶ Β κατηγορίας, ἀλλὰ πολὺ πληρέστερα (Βιβλίον ἀπογραφῶν, ἀναλώσεων, ἀναλυτικὸν ταμεῖον, κτλ.). Βλ. Ε. ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ: Ἀγροτικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1947.

Ἰνστιτούτον τῆς Ρώμης, δημοσιεῖον τῆς ἀπαράμιλλον συλλογῆς : Comptabilité Agricole : Recueil de statistiques¹.

8 **Ρόλος τῶν συγχρόνων Λογιστικῶν Σχεδίων.** Ἀπολύτως ἀνάλογα εἶναι δυνατόν νά γίνουν δι' ἕκαστον κλάδον τῆς οἰκονομίας, χάρις εἰς τὰ εἰδικά—(Ἰδιᾶ—Λογ. Σχέδια. Διότι κατ' οὐσίαν ἡ μέθοδος Laur, ὁμοιομόρφως ἐφαρμοζομένη, ἐνέχει τὰς συνεπείας καὶ ἐμφανίζει τὰ πλεονεκτήματα ἐνιαίου κλοδικοῦ Σχεδίου. Ἀνάλογοι θά εἶναι σὺν τῷ χρόνῳ αἱ συνεπείαι τῆς υλοθετήσεως τοῦ Λ. Σχ. Käifer, τὸ ὁποῖον, ὡς εἴπομεν, τείνει νά ἐξυπηρετήσῃ καὶ τὰς στατιστικὰς ἀνάγκας τῆς Κοινωνικῆς οἰκονομίας. Διότι, ὡς ἐξεθέσαμεν ἤδη (σελ. 284), τὰ Λογ. Σχέδια (Γενικὸν καὶ εἰδικά) ἀποτελοῦν τὴν φυσικὴν γέφυραν μεταξὺ μικροὶ οἰκονομίας καὶ μακρο-οἰκονομίας.

9 **Ρόλος τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς** Μία προϋπόθεσις πραγματοποιήσεως τῶν ἀνωτέρω εἶναι ὅπως αἱ τοιαῦται ἀναζητήσεις ἀποτελέσουν ἀντικείμενον μελέτης τῆς *Γενικῆς Λογιστικῆς* καὶ συνεπῶς τῶν οἰκείων συγγραμμάτων. Δι' ὅ καὶ ἀφιερῶθη ἐνταῦθα τὸ παρὸν κεφάλαιον. Ὁ ἐπιστήμων Λογιστής, οἷος ὁ ἀπόφοιτος Ἀνωτάτων Ἰδρυμάτων οἰκονομικῆς μορφώσεως, ὀφείλει νά κατανοήσῃ ὅτι ἡ Λογιστικὴ καλεῖται νά ἐξυπηρετήσῃ *ἰσοτίμως*, τόσον τὴν

Ἰδιωτικὴν οἰκονομίαν, ὅσον καὶ τὴν
Κοινωνικὴν οἰκονομίαν.

Πρὸς τοῦτο ὅμως ὀφείλομεν νά ἀπαγκιστρωθῶμεν ὀριστικῶς ἀπὸ τὴν νομικο-ἐμπορικὴν (Handelsgesetzliche, θά ἐλέγομεν) νοοτροπίαν τὴν ὁποίαν μᾶς ἐκληροδότησεν ὁ Ναπολεόντειος Κώδιξ καὶ ἡ ὁποία συνοψίζεται εἰς τὴν ἐρριζωμένην πεποίθησιν ὅτι «ἡ Λογιστικὴ χρησιμεύει εἰς τὸν ἔμπορον(;) νά γνωρίζῃ τί ἔχει, τί ὀφείλει καὶ τί τοῦ ὀφείλου»· ἐνῶ εἶναι ὄργανον μετρήσεως (συνάμα δὲ καὶ παράγων ἀναπτύξεως) τῆς ἀποτελεσματικότητος (παραγωγικότητος)² καὶ ἐν γένει ἀριθμοποιήσεως ὅλων τῶν ἐντὸς τῆς κοινωνικῆς ζωῆς οἰκονομικῶν σχέσεων.

Τὴν ἀντίληψιν ταύτην εἰσάγει καὶ προσπαθεῖ νά ἐδραιώσῃ ἡ παρούσα συγγραφή³.

1. Ἐπὶ τούτων βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Γεωργοοικονομικαὶ ἔρευναι καὶ Ἀγροτικὴ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1936.

2. Βλ. καὶ Ε. ΚΟΣΙΟΙ : Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, Wiesbaden 1951.

3. Εἰς τὴν πρώτην ἔκδοσιν ὑπεδείξαμεν τὰς σχετικὰς ἐγγραφὰς διὰ τὸν σχεματισμὸν συνδυαστικῶν ἀποτελεσμάτων, ὁσάκις συντρέχει λόγος ἐσολογιστικοῦ καθορισμοῦ τοιούτων. Ἐλλείπει χώρου παραβλέπομεν τοῦτο ἐνταῦθα, παραπέμποντες εἰς τὴν Α' ἔκδοσιν.

ΑΝΑΛΥΣΙΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

*La bilan, quel qu'il soit, est toujours établi
pour répondre à un ou plusieurs buts déterminés.*

E. SNOZZI : L'interpretation du bilan,
σελ. 2. Paris 1951.

§ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1 **Θέσις ζητήματος.** Συνήθως πιστεύεται ότι με την κατάρτισιν του τελικού Ισολογισμού, συνοδευομένου υπό του λ/σμοῦ Ἀποτελέσματα Χρήσεως (καταρτιζομένου ἐλευθέρως ἢ κατὰ τὸν ν. 2190/1920) τερματίζεται ὁ προορισμὸς τῆς Λογιστικῆς.

Τοῦτο εἶναι ἐντελῶς ἀνακριβές καὶ ἀπαράδεκτον. Διότι, ναὶ μὲν τερματίζεται ὁ τεχνικὸς ρόλος αὐτῆς, ἀλλὰ ἀρχίζει ὁ εὐρύτερος αὐτῆς προορισμὸς, ὁ ὁποῖος συνίσταται εἰς τὴν ἀξιοποίησιν τοῦ ἀριθμητικοῦ ὕλικου τὸ ὁποῖον συνεκεντρώθη ἀκριβῶς χάριν τῆς περαιτέρω χρησιμοποίησεως αὐτοῦ.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία. CH. HANON de LOUVET : Analyse et discussion de bilans, Bruxelles 1939. A. DALSACE : Le Bilan. Sa structure, ses éléments, Paris 1946. R. DELAPORTE : Lecture du Bilan, Paris. R. SIMON : Examen du Bilan (etc), Paris 1930. J. BLISS : Financial and Operating Ratios in Management, N. York 1923. J. BLISS : Management through Accounts, 2α ἔκδ. 1924. ST. GILMAN. Analysing Financial Statements, N. York 1925. A. WALL and R. DUNING : Ratio Analysis of Financial Statements, N. York 1928. J. MYER : Financial Statement Analysis, N. York 1945. R. KENNEDY : Financial Statements, Chicago 1946. R. FOULKE : Practical Financial Statement Analysis, N. York 1946. A. WALL : Basic Financial Statement Analysis, N. York 1947. K. SCHMALTZ : Betriebsanalyse, Stuttgart 1929. K. SCHMALTZ : Bilanz — u. Betriebsanalyse in Amerika, Stuttgart 1927. F. LEITNER : Bilanztechnik und Bilanzkritik, Berlin 1932. F. LEITNER : Die Kontrolle Kaufmännischen Unternehmungen, 4η ἔκδ., Frankfurt a. M. 1934. P. GERSTNER : Bilanz Analyse, Berlin 1933. Le COUTRE : Praxis der Bilanzkritik, Berlin 1926. M. PAUWELS : Analyse de l'Exploitation, 2α ἔκδ. Bruxelles 1944. R. MORRIGIA et CHEVALLEY : Comptabilité et Analyse comptable, Lausanne 1943. J. VIEL : Betriebsanalyse, Zürich. L. MAYER : Bilanzanalyse, Wiesbaden (α.χ.).

Πρὸ πάσης ἄλλης ἀναπτύξεως, ἄς ὑπενθυμίσωμεν σχετικῶς ὅτι ἡ Λογιστικὴ παρέχει δύο κατηγοριῶν πληροφορίας :

● *Πληροφορίας ἀμύσεως*, αἱ ὁποῖαι προκύπτουν ἀπ' ἐὐθείας ἐκ τῶν βιβλίων, λογαριασμῶν ἢ δικαιολογητικῶν¹ καὶ αἱ ὁποῖαι ἐνδιαφέρουν κυρίως τὴν καθημερινὴν διαχείρισιν, π.χ. τί ὀφείλει ὁ Α, πότε ἢ πῶς διεκανόνισθη ἓνα γραμματίον, ποῖος ὁ κύκλος ἐργασιῶν Φεβρουαρίου κτλ. Εἶναι, ἄς εἴπωμεν, ἡ *μημημονικὴ* λειτουργία τῆς Λογιστικῆς, διὰ τῆς ὁποίας ἀναπληροῦται ἡ ἀδυναμία τοῦ πνεύματος νὰ ἀποτυπώσῃ καὶ νὰ συγκρατήσῃ τὰ ἀναρίθμητα γεγονότα τὰ συνιστῶντα τὴν ἐξωτερικὴν καὶ ἐσωτερικὴν ζωὴν τῆς ἐπιχειρήσεως.

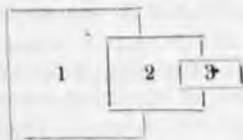
● *Πληροφορίας ἐμπίσεως*, αἱ ὁποῖαι προκύπτουν κατόπιν συνδυασμοῦ καὶ ἐπεξεργασίας τοῦ πηγαιῦ ἀριθμητικοῦ ὕλικου. Τὴν ἐπεξεργασίαν ταύτην ἀκολουθεῖ ἡ κριτικὴ μελέτη, ἢ σύγκρισις τῶν προκυπτόντων νέων δεδομένων, χάριν συναγωγῆς γονίμων συμπερασμάτων, ἀνευ τῶν ὁποίων δὲν εἶναι νοητὴ σήμερον ἡ κατ' ὀρθολογικὸν τρόπον διακυβέρνησις οἰουδήποτε οἰκ. ὄργανισμοῦ.

Ἔἵναι ἀληθές ὅτι ἡ οὕτω πῶς νοουμένη *Λογιστικὴ* (*Ragioneria*) ἐκφέυγει τῶν πλαισίων εἰς τὰ ὁποῖα τὴν περιορίζει—ἀστόχως—ἡ πρᾶξις καὶ συνυφαίνεται στενῶς, ὡς τμῆμα τοῦ *Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ*, πρὸς τὴν *Οἰκονομικὴν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*.

Ἡ ἔλλειψις τῶν γνώσεων τοῦ κλάδου τούτου, τόσον εἰς τοὺς διοικοῦντας τοὺς παντοειδεῖς οἰκονομικοὺς ὄργανισμοὺς ὅσον καὶ εἰς τοὺς ὑπευθύνους τῶν λογιστικῶν ὑπηρεσιῶν, εἶναι ἡ βασικὴ αἰτία ἡ ὁποία εἰς τὴν καθ' ἡμέραν πρᾶξιν καθιστᾷ τυπικόν, σκιώδη καὶ ἀβαθὴ τὸν ρόλον τῆς Λογιστικῆς, τῆς ὁποίας ἀχρηστεύονται τὰ $\frac{9}{10}$ τῶν δυνατοτήτων.

2 Ἡ εὐρύτερα περὶ Λογιστικῆς ἀντίληψις. Τὰ ἀνωτέρω ἐπιβάλλουν ὅπως ἐπανέλθωμεν ἤδη λεπτομερέστερον ἐπὶ τῆς ἐπιστημολογικῆς θέσεως τῆς Λογιστικῆς. Διότι δὲν πρόκειται περὶ... μεταφυσικῆς.

Γνωρίζομεν ἤδη ὅτι αὕτη ἐντάσσεται ἐντὸς τοῦ *Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ*², ὅστις πάλιν συνιστᾷ πρῆκτασιν τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*³, κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα :



*Ἐνθα: 1. *Οἰκ. ἐκμεταλλεύσεων*, 2. *Οἰκ. Λογισμὸς*, 3. *Λογιστικὴ*.

1. Ἴδια ἐσωτερικῶν. Π.χ. ἀνάλυσις ἡμερομισθίων κατὰ τμήματα, κλ.

2. Πρόκειται βεβαίως περὶ τοῦ *Οἰκ. Λογισμοῦ* τοῦ ἀναφερομένου εἰς τὴν μικρο-οικονομίαν καὶ οὐχὶ ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς *Οἰκονομικῆς*.

3. Ἀνεπιτυχῶς καλουμένης Ἰδιωτικῆς *Οἰκονομικῆς* ἢ *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐπιχειρήσεων*.

● *Οικονομική τῶν Ἐκμεταλλεύσεων.*

● *Οικονομικός Λογισμός.* Κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν ἀντίληψιν, καὶ μὲ διαφόρους παραλλαγὰς¹, οὗτος περιλαμβάνει τέσσαρα τμήματα, τελοῦντα ἐν στενῇ ἀλληλουχίᾳ :

— Τὴν Λογιστικὴν, ἐν στενωτέρᾳ ἐννοίᾳ : ὡς ἰδιότυπον τεχνικὴν κατατάξεως καὶ συγκεντρώσεως τῶν ἐπιχειρηματικῶν γεγονότων, κατ' εἶδος, κατηγορίας, χρόνον (Zeitrechnung, κατὰ Lehmann) κ.τ.λ.

— Τὰ προγράμματα οἰκ. δραστηριότητος καὶ τὴν ἀπολογιστικὴν διαπίστωσιν τοῦ βαθμοῦ τῆς ἐπαλήθευσεως τῶν (Budgetary control). Περί τούτων βλ. σχετικῶν Κεφ.

— Τὴν Κοστολόγησιν, ἡ ὁποία εἶναι ἕνας κατ' ἀντικείμενον λογισμὸς (Objektrechnung)².

— Τὴν Στατιστικὴν Ἐκμεταλλεύσεως (Betriebsstatistik), ἡ ὁποία προβαίνει εἰς ἐπεξεργασίας καὶ συσχετίσεις, κατὰ ποικίλους τρόπους, τοῦ ὄλου ἀριθμητικοῦ ὕλικου.

Πράγματι ἡ ζωὴ τῆς ἐπιχειρήσεως εἰκονίζεται εἰς ἕνα σύνολον — πολυσύνθετον — ἀριθμῶν καὶ σχέσεων μεταξὺ τούτων. Καὶ ἡ διακυβέρνησις τῆς, κατ' ἐπιστημονικὸν τρόπον, δὲν δύναται νὰ διεξαχθῇ χωρὶς τὴν ἐπικουρίαν καὶ τὴν συμβολὴν τῶν διαφωτιστικῶν τούτων στοιχείων.

3 Οικονομικαὶ καταστάσεις. Ἡ ἀξιοποίησις τῶν δεδομένων — τόσον διὰ τὴν πρόβλεψιν ὅσον καὶ διὰ τὴν ἀπολογιστικὴν ἐπαλήθευσιν — πραγματοποιεῖται διὰ τῆς καταρτίσεως ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου καταστάσεων, καλουμένων εἴτε *οἰκονομικῶν* (financial statements), ἐὰν ἀποβλέψωμεν εἰς τὸ περιεχόμενον τῶν, εἴτε *λογιστικῶν*, ἐὰν ἀναφερθῶμεν εἰς τὴν προέλευσιν τῶν.

Αὗται εἶναι ποικίλαι κατὰ τὴν σύνθεσιν τῶν καὶ ἀνίσου σημασίας, ὡς π.χ.

1. Αἱ σχετικαὶ ἀντιλήψεις ποικίλλουν :

	<i>Calmes, κ.ά.</i>	<i>Nicklisch</i>
Οικονομικός Λογισμὸς =	$\left\{ \begin{array}{l} 1. \text{ Λογιστικὴ} \\ 2. \text{ Ὑπολογισμὸς} \\ 3. \text{ Στατιστικὴ} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} 1. \text{ Προ-Λογισμὸς} \\ 2. \text{ Μετα-Λογισμὸς} \\ 3. \text{ Συγκριτικὸς Λογισμὸς} \end{array} \right.$
	<i>Lehmann</i>	
Οικονομικός Λογισμὸς =	$\left\{ \begin{array}{l} 1. \text{ Προ-Λογισμὸς} \\ 2. \text{ Λογιστικὴ Κοστολόγησις} \\ 3. \text{ Μετα-Λογισμὸς} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Zeitrechnung} \\ \text{Objektrechnung} \\ \text{Relationsrechnung} \end{array} \right.$

Σημειωτέον ὅτι ἐνταῦθα πρόκειται περὶ λειτουργικοῦ συγκροτήματος γνώσεων καὶ ὄχι περὶ αὐστηρῆς ἐπιστημολογικῆς κατατάξεως.

2. Βλ. ἔργον μας : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1949.

- ό Ισολογισμός
- ό λ/σμός γενικής έκμ ταλλεύσεως
- ό λ/σμός άποτελ εσμάτων χρήσεως
- φύλλα καταλογισμού έμμέσων έξόδων κατά φορείς κόστους
- έξω και έσωλογιστικά καταστάσεις κοστολογήσεως
- στατιστικά αναλύσεις κύκλου έργασιών, κατ' είδος έμπορεύματος, χρόνο, χώρον
- κατάστασις χρεωστών κατά ληκτότητα.
- ήμερήσιαι (κτλ.) καταστάσεις συναλλαγματικής θέσεως (position) εις Τραπεζας
- συγκριτικά καταστάσεις ρευστότητας, παραγωγικότητας, άποδοτικότητας
- και άλλαι πολλά!

Εις έκαστον τούτων περικλείεται μία όψις τών πραγμάτων ευρυτέρας ή στενωτέρας σημασίας, αλλά πάντοτε διαφωτιστική, όταν γίνεται ... όταν πρέπει και ... όπως πρέπει.

4 Διάκρισις οικ. καταστάσεων. Αίται δύνανται νά διακριθούν εις :

● *Πηγαίαι*, όταν άπορρέουν άπ' εϋθείας έκ τών λογ. βιβλίων, ώς ό Ισολογισμός, ό λ/σμός γενικής έκμεταλλεύσεως, κ.ά.

● *Παραγώγουι*, όταν καταρτίζονται ειδικώς, βάσει δεδομένων λαμβανομένων έκ διαφόρων βιβλίων, έξωτερικών και έσωτερικών δικαιολογητικών. Η κατάρτισις τοιούτων έμφανίζει πολύ ένδιαφέρον, διότι προσανατολίζεται ειδικώς, έν όψει συγκεκριμένης έρεύνης, (π.χ. έταιρεία ΕΒΓΑ : πωλήσεις βουτύρου κατά συνοικίαν και πρατήριο, κτλ.).

Αί οικ. καταστάσεις, αναλόγως τής συνθέσεως και τοϋ περιεχομένου των, είναι έπιδεικτικά είτε άπ' εϋθείας μελέτης είτε έν συσχετίσει πρός έτέρας καταστάσεις. Ίδιαιτέρως δέ διαφωτιστική είναι ή κατάρτισις των κατά *συγκριτικόν* τρόπον (σύγκρισις κατά χρονικάς περιόδους, κέντρα δραστηριότητας, τρόπους ή μέσα παραγωγής, κινήσεως, κτλ.).

5 Σημασία και ανάγκη όμοιεϋών δεδομένων. "Όσον και εάν είναι ένδιαφέρουσα ή κατάρτισις και μελέτη οικ. καταστάσεων εις τό πλαίσιον εκάστης έπιχειρήσεως, αύτη μοιραίως περιορίζεται εις τά όρια δοθείσης τεχνικο-οικονομικής συγκροτήσεως και δραστηριότητας, μέ την ύποκειμενικήν της ύπόστασιν και τάς τυχαίας ή συγκυριακάς έπ' αύτης έπιδράσεις.

Είται προφανές όθεν τό ένδιαφέρον τό όποιον έμφανίζει ή συγ-

1. Ίδιαιτέρως τονίζεται και πάλιν ένταϋθα ή σημασία τών βοηθητικών βιβλίων (τάξεως) (Hilfsbüchern) τά όποια, άν και μή τηρούμενα κατά την διγραφικήν τεχνικήν, είναι *συνισσώδη όργανα* τοϋ Λογιστηρίου : βιβλία ή δελτία ώριαίας άποδόσεως εργατών, κινήσεως τροχοφόρων, αναλώσεως κινητηρίου δυνάμεως κατά τμήματα, κ.ά.

κέντρωσις ὁμοειδῶν δεδομένων καὶ πόσον διαφωτίζεται ἡ ἐπιχειρηματική ζωὴ διὰ τῆς διαμορφώσεως τοιούτων κατὰ κλάδους, καὶ εἰς τὸ πλαίσιον τούτων κατὰ μέγεθος ἐπιχειρήσεως κτλ.

Τοῦτο πραγματοποιεῖται :

• Διὰ τῆς θεσπίσεως γενικῶν καὶ κλαδικῶν *Λογιστικῶν Σχεδίων*, νομοθετημένων ἢ μὴ, ὡς ἐξεθέσαμεν ἤδη (βλ. Κεφ. 10 σελ. 277).

• Διὰ τῆς λειτουργίας ειδικῶν Ἰνστιτούτων ἐρεῦνης τῆς ἐπιχειρηματικῆς ζωῆς, εἴτε ταῦτα λειτουργοῦν ὡς παραρτήματα Ἀνωτάτων Σχολῶν (π.χ. Harvard Bureau of Business Research) εἴτε ὡς ὀργανώσεις τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐνώσεων (βλ. περὶ N.R.D.G.A. σελ. 367), εἴτε ἀκόμη καὶ ὑπὸ μορφὴν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων (ὡς ἡ Dupin and Bradstreet, κ. ἄ). Τὰ ἱδρύματα ταῦτα δημοσιεύουν περιοδικῶς μελέτας ἢ δελτία πλήρη ἀφθονωτάτου στατιστικοῦ ὕλικου, ἠλεγμένου καὶ ὁμοειδοῦς, τὸ ὁποῖον ἀποδεικνύεται εἰς τὴν πράξιν πολῦτιμος ὁδηγὸς καὶ διαφωτιστὴς τῆς καθ' ἡμέραν ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

Παρ' ἡμῖν τοιαύτη προσπάθεια καθίσταται ἐντελῶς ἀπραγματοποίητος, ἀκριβῶς διότι ἡ Λογιστικὴ, ὡς *πεφωτισμένη ἀριθμοποίηση τῆς οἰκονομίας*, εἶναι ἀνύπαρκτος.

6 **Ἀριθμοδεῖκται**¹. (*Ratios, Betriebskennziffern, quotas*)². Ἐγνωρίσαμεν ἤδη (Κεφ. 1^{ον} σελ. 10) ὅτι οἱ διάφοροι βαθμοὶ ἀποτελεσματικότητος (ἢ οἰκονομικότητος), κατὰ τὴν πραγματοποίησιν οἰουδήποτε σκοποῦ, ἐκφράζονται διὰ τῆς σχέσεως :

$$\frac{\text{Ἀπόδοσις}}{\text{Δαπάνη}} = \frac{\text{Ἀποτέλεσμα}}{\text{Μέσα}} \quad \text{π.χ.} \quad \frac{\text{Μονάδες προϊόντος}}{\text{Ὁρᾶι ἔργασίας}} = \frac{100}{1000} = 10\%$$

Ἐσημειώθη ἀκόμη ὅτι τοιαύτας σχέσεις δυνάμεθα καὶ *δφείλομεν* νὰ ἀναζητήσωμεν εἰς τὰς τρεῖς θεμελιώδεις λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως :

τὴν <i>τεχνικὴν</i>	$\frac{\text{ποσότης προϊόντος}}{\text{ποσότης πρ. ὕλης}}$
τὴν <i>συναλλακτικὴν</i>	$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν}}{\text{ἀποθέματα}}$
τὴν <i>χρηματοπιστωτικὴν</i> :	$\frac{\text{ἐγγεῖρος πρόσοδος}}{\text{κεφάλαιον γῆς}}$

Συμπληρωματικῶς ἔχομεν νὰ παρατηρήσωμεν τὰ ἀκόλουθα :

1. Ὡς ἀριθμοδεικτικὴν θὰ θεωρήσωμεν οἰανδήποτε ἀριθμητικὴν σχέσιν καὶ ὅταν ἀκόμη δὲν ὑπάρχη ἐμφανῆς αἰτιώδης συνάρτησις

1. Βλ. καὶ M. RAUWELS : op. cit. σελ. 65.

2. Χρησιμοποιεῖται ἀκόμη καὶ ὁ ὅρος *coefficient—συντελεστής*. Π.χ. Συντελεστής ἐκμεταλλεύσεως, *coefficient d'exploitation, Betriebskoeffizient*.

μεταξύ αριθμητοῦ καὶ παρονομαστοῦ. Ὡς λ.χ. ἑκατοστιαία ἀναλογία μεταξὺ ἐξόδων συσκευασίας καὶ συνόλου ἐξόδων πωλήσεως.

2. Ὅτι πολλακίς πρακτικοὶ λόγοι ἐπιβάλλουν τὴν ἀντιστροφὴν τοῦ τύπου, εἰς :

$$\frac{\text{Μέσα}}{\text{Ἀποτέλεσμα}} = \frac{\text{Δαπάνη}}{\text{Ἀπόδοσις}} \text{ ἀντὶ } \frac{\text{Ἀπόδοσις}}{\text{Δαπάνη}}.$$

Διὰ τῆς ἀντιστροφῆς τῶν ὄρων δὲν ἐπέρχεται οὐσιαστικὴ μεταβολὴ εἰς τὴν σχέσιν αὐτὴν καθ' ἑαυτήν, μεταβάλλεται ὅμως ἡ ἀριθμητικὴ αὐτῆς ἔκφρασις. Προκειμένου ὅθεν ὁ ἀριθμοδείκτης νὰ εἶναι ὅσον τὸ δυνατόν πλέον νοητός, θὰ υἱοθετήσωμεν, εἰς τὰ ἐπόμενα, τὸν ὀρθὸν ἢ ἀνεστραμμένον τύπον¹. Γενικῶς εἰς τὰ συγγράμματα δὲν ἔχει συστηματοποιηθῆ ἡ τοιαύτη διάκρισις. Ἡ ρευστότης π.χ. ἀπαντᾶται ἄλλοτε ὡς σχέσις :

$$\frac{\text{Ληξιπρόθεσμοι ὑποχρεώσεις}}{\text{Μέσα πληρωμῆς}} \text{ καὶ ἄλλοτε } \frac{\text{Μέσα πληρωμῆς}}{\text{Ληξιπρόθεσμοι ὑποχρεώσεις}}$$

χωρὶς ὁ συγγραφεὺς νὰ ἔχη πάντοτε ἐπίγνωσιν τῆς ἀντιστροφῆς.

Ὁ ὀρθὸς τύπος ἐνδείκνυται λ.χ. προκειμένου περὶ μετρήσεως οἰασδῆποτε κυκλοφοριακῆς ταχύτητος :

$$\frac{\text{κύκλος εργασιῶν}}{\text{κεφάλαιον}} = \frac{\text{ἀποτέλεσμα}}{\text{μίσον}} = \frac{10.000.000}{4.000.000} = 2,5. \text{ Ὁ ἀριθμοδείκτης } 2,5 \text{ εἶναι ἀμέσως νοητός. Ὅσον}$$

μεγαλύτερος τῆς μονάδος εἶναι οὗτος τόσο μεγαλύτερα εἶναι ἡ ταχύτης περιστροφῆς (index de rotation). Ἀλλαχού ἐνδείκνυται ἀντι

$$\text{στροφή τοῦ τύπου. Π.χ. } \frac{\text{κόστος}}{\text{κύκλος εργασιῶν}} = \frac{\text{μίσον}}{\text{ἀποτέλεσμα}} = \frac{4.000.000}{5.000.000} = 80\%.$$

Ἐνταῦθα ἡ ἑκατοστιαία κλιμάκωσις 60, 70, 80, 90, 100%, εἶναι σαφέστερα παρά ἂν εἶχαμεν $\frac{5.000.000}{4.000.000} = 1,25, 1,40, 1,70$ κτλ.

Τέλος ἐπιβάλλεται νὰ παρατηρηθῆ ὅτι, ἐξ ἐπόψεως μίᾳ συστηματικῆς ἀναλύσεως τῆς ἐκμεταλλεύσεως (ἐντὸς τῆς ὁποίας ἐντάσσεται ἡ διερεύνησις ἰσολογισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν καταστάσεων), τὰ λογιστικὰ δεδομένα ἀναφέρονται εἰς ποσότητας ἢ ἀξίας². Ὅποτε οἱ καταρτιζόμενοι ἀριθμοδείκται δύνανται νὰ ἐμφανίζωνται κατὰ τοὺς ἑξῆς συνδυασμούς :

1. Πρβλ. WALL - DUNING : op. cit. σελ. 107. H. FINNEY : Principles of Accounting (Intermediate), σελ. 516 ἐπ.

2. Βλ. M. R. LEHMANN : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, σελ. 174. Nürnberg 1928.

1.	$\frac{\text{ποσότης}}{\text{ποσότης}} = \frac{\text{Ώροι άγοίας μηχανών}}{\text{Συνολικός άριθμός ώρών}}$	$\frac{\text{Τόνοι έξορροσόμενου λιγνίτου}}{\text{άριθμός έργατών}}$
2.	$\frac{\text{ποσότης}}{\text{άξία}} = \frac{\text{τόνοι λιγνίτου}}{\text{άξία ήμερομισθίων}}$	$\frac{\text{χιλιόμετρα διανυθέντα}}{\text{άξία κανοίμων}}$
3.	$\frac{\text{άξία}}{\text{ποσότης}} = \frac{\text{άξία προϊόντος}}{\text{βάρος πρώτης ύλης}}$	$\frac{\text{κόστος οικοκαλλιεργείας}}{\text{στρεμματική έκταση}}$
4.	$\frac{\text{άξία}}{\text{άξία}} = \frac{\text{άποζημιώσεις καταβληθείσας}}{\text{ασφάλιστρα είσοπαχθέντα}}$	$\frac{\text{κόστος}}{\text{άξία ήμερομισθίων}}$

Οι άριθμοδεικται διακρίνονται άκόμη εις :

άμιγώς τεχνικούς, άνήκοντας δηλ. εις την τεχνικήν σφαίραν και οι ό-
ποιοι είναι του τύπου : $\frac{\text{ποσότης}}{\text{ποσότης}}$

άμιγώς οικονομικούς, άνήκοντας εις την συναλλακτικήν και την χρηματο-
οικονομικήν σφαίραν : $\frac{\text{άξία}}{\text{άξία}}$

μικτούς τεχνικοοικο-
νομικούς, άνήκοντας και εις τας τρεις σφαιράς και εικονίζον-
τας τας σχέσεις της τεχνικής πρὸς την οικονομίαν :
 $\frac{\text{ποσότης}}{\text{άξία}}$ και $\frac{\text{άξία}}{\text{ποσότης}}$

Εις την έπακολουθοσαν διερεύνησιν ίσολογισμοῦ και οικονο-
μικών καταστάσεων θέλει γίνει χρήσις και ανάπτυξις της σημασίας
ένίων των άριθμοδεικτών τούτων. Όπωςδήποτε τονίζεται και πάλιν
ή άλληλουχία μεταξὺ *Λογιστικής*, *Λογισμοῦ* και *Οικονομικής των Έκ-*
μεταλλεύσεων, διά των όποιων και μόνον δύνανται τις νά έμβεθύνη εις
την άνατομίαν, την φυσιολογίαν άλλά και την παθολογίαν άκόμη
των οικονομικών οργανισμῶν¹.

7 **Προϋποθέσεις μελέτης.** Διά την έπιτυχή διερεύνησιν του ίσολογισμοῦ
και συναγωγὴν γονίμων πορισμάτων, προαπαιτοῦνται :

• *Άρμονικός συνδυασμός* γνώσεων οικονομικής και λογιστικής τε-
χνικής. Ἡ μονομερής έπικράτησις μιὰς μόνον των άπόψεων τούτων,
όδηγεῖ κατ' ανάγκην εις άνεπαρκή ή και έσφαλμένα πορίσματα.

Π.χ. ή άγνοια των δυσχερειῶν και της σχετικότητος των άποτιμή-
σεων, του τρόπου κατὰ τον όποιον έπήγασαν ώρισμένα κονδύλια, ή παρερ-
μηνεία των αντίθετων λ'ισμῶν κ.ά. είναι επικίνδυνοι σκόπελοι διά τον μή
κατέχοντα έπαρκῶς την Λογιστικήν. Ἄλλά και ό τεχνικός—ός είπωμεν—
λογιστής άδυνατεῖ νά κατανοήσῃ βαθύτερον τί ύποδηλοῖ δοθεῖσα ποσοτική
σχέσις εις την διάρθρωσιν της περιουσίας ή του κεφαλαίου.

1. Παραστατικῶς γράφει ό Garnier : «Le scalpel n'est rien, s'il n'est tenu
par un chirurgien. Et qui donc, sauf le médecin, peut se vanter d'interpréter
fidèlement une radiographie? Le télescope peut être parfait. Il n'apprend rien
au profane qui se place à l'oculaire». P. GARNIER : La Comptabilité, σελ. 116, Pa-
ρις 1947.

● *Ειδική γνώσις τοῦ κλάδου.* Ὅσον ὁ μελετῶν γνωρίζει καλύτερον τὸν οἰκεῖον κλάδον οἰκονομίας, τόσοσιν πλέον ἀποκαλυπτικός ἀποβαίνει ὁ ἐρευνώμενος ἰσολογισμὸς καὶ τόσοσιν βαθυτέρα γίνεται ἡ κατανόησις τῆς ὀπισθεν τῶν ἀριθμῶν πραγματικότητος καὶ ἀσφαλέστερα τὰ συμπεράσματα.

Π.χ. ὁ τραπεζίτης ἐμβαθύνει ἀπέριωσ περισσότερον τὰ πράγματα διερευνῶν ἰσολογισμὸν τραπεζῆς (διότι γνωρίζει τὴν οὐσίαν καὶ τὰς προϋποθέσεις ἐμφάνισεως ἐκάστου κονδυλίου) παρά τὸν ἰσολογισμὸν ἀσφαλιστικῆς ἐταιρείας. Ἀντιθέτως ὁ ἀσφαλιστής, ὁ ἐφοπλιστής κ.λ.

● *Ἰσχυρεῖαι.* Τὰ ἀνωτέρω συνιστοῦν ἐπιτακτικὰς προϋποθέσεις τοσοῦτω μᾶλλον ὅσον ὁ ἰσολογισμὸς καὶ ἡ συνοδεύουσα αὐτὸν ἀνάλυσις τοῦ λ/σμοῦ Ἀποτελέσματα χρήσεως τυγχάνουν κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥτιον ἀσαφῆ, σκοπίμως ἢ μὴ. Οὕτω π.χ. εἰς ἰσολογισμὸν τραπεζῆς δύνανται νὰ συγχωνεύωνται χορηγήσεις ἐμπράγματα καὶ προσωπικὰ, καταθέσεις προθεσμίας καὶ ὄψεως, νὰ συμπηφίζωνται—εἰς τὰ ἀποτελέσματα—χρεωστικοὶ καὶ πιστωτικοὶ τόκοι κ. ἄ.

Ἄλλὰ καὶ ἡ διαπίστωσις (οὐχὶ πάντοτε εὐχερῆς) τοιαύτης φύσεως σκοτεινῶν σημείων εἶναι καὶ αὕτη—διὰ τὸν ἐνήμερον μελετητὴν—πολύ ἀποκαλυπτικῆ.

Γενικώτερον, παρ' ἡμῖν ὅπου δὲν ἔχει εἰσέτι ρυθμισθῆ τὸ ζήτημα τῆς τυποποιήσεως τῶν ἰσολογισμῶν¹, ἡ διερεῦνησις τούτων καθίσταται σχεδὸν ἀδύνατος Ἄλλὰ καὶ τὸ ἀριθμητικὸν τῶν περιεχόμενων, ἀπορρέον ἐκ τοῦ περὶ ἀναπροσαρμογῆς ν. 505/1945 καὶ τῶν ἀλλεπαλλήλων μεταγενεστέρων ν. διαταγμάτων, ἀπέχει πολὺ τῆς ἀντιστοιχοῦ οἰκ. πραγματικότητος.

8 **Σκοπός.** Τόσων ἢ ἔκτασις ὅσον καὶ τὰ εἰδικώτερα σημεῖα μελέτης τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐξαρτῶνται ἐκ τοῦ σκοποῦ ταύτης. Πράγματι, πλὴν τῆς περὶ πώσεως πλήρους, γενικῆς διερεῦνησεως, αὕτη δύναται νὰ διεξάγεται ἀπὸ στενωτέρας τινὸς σκοπιᾶς. Σχετικῶς ἀναφέρονται².

● *Μελέτη ἐξ ὀψέως τοῦ κεφαλιωδότη* (μακροπρόθεσμος δανεισμός). Σκοπὸς ἐνταῦθα εἶναι ἡ ἐξακριβωσις τοῦ βαθμοῦ ἀσφαλείας τῆς τοποθετήσεως. Ἡ ἀσφάλεια ἀπορρέει ἀπὸ τὴν συγκρότησιν τῆς περιουσίας, κυρίως δὲ ἀπὸ τὴν ἀποδοτικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως. Πρὸς τοῦτο πλείονες διαδοχικοὶ ἰσολογισμοὶ εἶναι ἀπαραίτητοι.

● *Μελέτη ἐξ ὀψέως τοῦ πιστοδότη* (βραχυπρόθεσμος δανεισμός). Ἐνταῦθα ἀτονοῦν αἱ διαπιστώσεις αἱ ἀφορῶσαι τὸ μέλλον τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ προέχει ἡ ἐξακριβωσις τῆς ρευτότητος αὐτῆς.

1. Βλ. καὶ ε. ΚΟΣΙΟΙ = Bilanzreform und Einheitsbilanz, Berlin 1949.

2. Βλ. P. GERSTNER: op. cit. σελ. 363. F. LEITNER: op. cit. σελ. 302.

● *Μελέτη ἕξ ἰσχύως τοῦ μετόχου*. Διακρίνονται δύο κατηγορίαι μετόχων: ἡ τοῦ κερδοσκοποῦ καὶ τοῦ μονίμου (Daueraktionär), τὸν πρῶτον ἐνδιαφέρουν: ἡ ἀσκουμένη πολιτικὴ μερίσματος καὶ ἀφ' ἑαυτοῦ καιροὶ συνθηκαὶ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐντὸς τοῦ οἰκείου κλάδου, τὸν δεῦτερον ἢ σταθερὰ ἀποδοτικότης κτλ. Κατὰ διάφορον ὄθεν τρόπον προσανατολίζει ἕκαστος τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ἐρευνωμένου ἰσολογισμοῦ, ἢ διαδοχικῆς σειρᾶς τοιούτων.

● *Ἐξ ἰσχύως τοῦ οἰκονομικοῦ τύπου* καὶ τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας¹. Κύρια θέματα μελέτης εἶναι ἐνταῦθα αἱ γενικαὶ τάσεις ἀναπτύξεως τῶν ἐπιχειρήσεων (παγιοποιήσις περιουσίας κατὰ κλάδους κτλ.), αἱ κατευθύνσεις τῆς δικησέως των (π. χ. πολιτικὴ ἀποσβέσεων, ἀποθεματικῶν) κτλ.

● *Ἐξωτερικὴ καὶ ἐσωτερικὴ διερεύνησις*. Ἐξωτερικὴ τοιαύτη λαμβάνει χώραν, κατ' ἀνάγκην, ὅταν ὁ μελετητὴς τοῦ ἰσολογισμοῦ δὲν διαθέτει περισσότερα στοιχεῖα, πέραν τῶν δημοσιευμένων, ἢ περιοριστικῶς παρεχομένων εἰς αὐτόν². Ἄς τὸν ἰσώμεν ὅτι παρ' ἡμῖν, ἔλλειπει γενικοῦ *Λογιστικοῦ Σχεδίου* ἐπιβάλλοντος τὴν κατάρτισιν *λ/σμοῦ Γενικῆς ἔκμεταλλεύσεως* καὶ δημοσιεύσεως τούτου, τὰ στοιχεῖα εἶναι ἐντελῶς ἀνεπαρκῆ, ἀφοῦ δὲν ἀναφέρεται οὔτε ὁ *κύκλος ἐργασιῶν*³!

Εἰς ἐξωτερικὴν, ἀνεπαρκῆ ἀνάλυσιν προβαίνουν, κατ' ἀνάγκην, οἱ χρηματιστηριακοὶ κύκλοι, οἱ μέτοχοι, ὁ οἶκον. τύπος κ.ἄ. Ἡ ἐνοποίησης τοῦ τύπου τῶν ἰσολογισμῶν θὰ καθίστα τουλάχιστον συγκρίσιμα τὰ μεταξὺ ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων δεδομένα.

Ἡ *ἐσωτερικὴ* ἀνάλυσις προϋποθέτει ὅτι ὁ μελετητὴς ἔχει εἰς τὴν διάθεσίν του ἅπαντα τὰ λογιστικὰ βιβλία³ ὥστε νὰ προβῇ εἰς ποικίλας συσχετίσεις, πέραν ἀκόμη τῶν εἰς τὸν ἰσολογισμόν ἀναφερομένων δεδομένων (ὡς ἀναπτύσσομεν εἰς τὰ ἐπόμενα). Εἶναι συνήθως ἢ περιπτώσις τῶν διευθυνόντων συμβούλων, ἐλεγκτῶν (πλειοψηφίας, μειοψηφίας) τῶν *creditors* οἱ ὅποιοι ἐπιφορτίζονται μὲ τὴν ἔρευναν τῆς πιστοληπτικῆς ἱκανότητος τῶν ἐπιχειρήσεων) τῶν διαιτητῶν, τῶν ὀρκωτῶν—λογιστῶν κτλ.

Εἶναι πρόδηλον ὅτι μία ἐσωτερικὴ διερεύνησις εἶναι ἀπείρως πλέον διαφωτιστικὴ ἢ ἡ ἐξωτερικὴ καὶ τὰ βέξ αὐτῆς πορίσματα ἀσφαλῆ. Διότι—πλὴν ἄλλων—διαπιστοῦνται ἀφανῆ, ἀλλὰ ἀποφασιστικὰ στοιχεῖα: ὕπαρξις ἀδήλων ἀποθεματικῶν, τρόποι ἀποτιμήσεως, αἱ κυκλοφορικαὶ ταχύτητες κ.ἄ.

1. Βλ. κ. SCHMALTZ: *op. cit.* σελ. 7.

2. Πολλὰ χρήσιμα στοιχεῖα παρέχουν αἱ ἐκθέσεις τῶν Διοικ. Συμβουλίων.

3. Ἡ, προκειμένου πρὸς εἰδικῆς ἔρευνᾶς, τὰ ἀφορῶντα ταύτην στοιχεῖα.

ΠΡΟΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΤΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΕΩΣ

10 **Στάδια.** Ἡ κριτικὴ μελέτη τοῦ ἰσολογισμοῦ χωρεῖ κατὰ περισσότερα στάδια ἀφορῶντα :

- τὴν προετοιμασίαν τῶν στοιχείων (κονδυλίων)
- τὰς ἀριθμητικὰς συσχετίσεις μεταξὺ τούτων (ἀλλὰ καὶ ὡς πρὸς ὠρισμένα δεδομένα τῶν βιβλίων).
- τὴν συναγωγὴν συμπερασμάτων.

11 **Στάδιον προπαρασκευῆς.** Τοῦτο περιλαμβάνει τὰ ἑξῆς :

— ἐπισκόπῃσιν τῶν λ/σμῶν Ε. Π., Κ. Π. πρὸς ἀκριβῆ κατανόησιν τοῦ οὐσιαστικοῦ περιεχομένου τούτων. Ὑπενθυμιζομεν σχετικῶς ὅτι ἡ τιτλοφορία τῶν λ/σμῶν δύναται νὰ εἶναι ἀσαφὴς (*Διάφοροι λ/σμοί*), ἀνεπαρκῆς (*Ἐμπορεύματα*, ἀντὶ *Ἐμπορεύματα ἐν ἐνεχύρῳ*), παραπλανητικὴ (*Προσωρινοὶ χρεωστικοὶ λ/σμοί*, ἀντὶ *Ζημίαι χρήσεως εἰς νέον*).

— ἐλλείπει ἐνιαίου τύπου ἰσολογισμοῦ, ἴδιᾶ, ἐπιβάλλεται ἡ—ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ—ἀνακατάταξις τῶν στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ εἰς :

α) πάγια—κυκλοφοριακὰ—διαθέσιμα—βραχυπροθέσμους ὑποχρεώσεις κτλ. Μία γενικῆς φύσεως διερεύνησις θὰ ἀρκεσθῇ εἰς τὰς βασικὰς μόνον διακρίσεις. Ἀντιθέτως λεπτομερειακὴ διερεύνησις (π.χ. πρὸς καθορισμὸν τῆς ρευστότητος) ἐπιβάλλει τὴν περαιτέρω ὑποδιαίρεσιν ἐκάστης τούτων. Π.χ. Τὸ πάγιον ὑπαναλύεται εἰς :

Ἄκινητοποιηθῆν

Δεσμευμένον

Ἄπληρολημένον

Ἄπληρολημένον ἐκτὸς τῆς ἐπιχειρήσεως

Συμμετοχαὶ κτλ.¹

Εἰς τὸ πλαίσιον τῶν κατατάξεων τούτων ἀκολουθεῖ ἡ ὀρθὴ ἔνταξις ὠρισμένων κονδυλίων : Π.χ. προπληρωθέντα ἔξοδα συνιστοῦν κυκλοφοριακὸν ἐνεργητικόν,² μερίσματα πληρωτέα συνιστοῦν βραχυπρόθεσμον παθητικόν, ὡς καὶ ἡ τελευταία δόσις δανείου ἐφ' ὅσον ἡ λήξις εἶναι ἐξάμηνος κτλ.

β) ἀνακατάταξιν τῶν ἀντιθέτων λ/σμῶν ἐνεργητικοῦ καὶ παθη-

1. Τὸ γαλλικὸν Λογ. Σχέδιον καθορίζει τὰς ἑξῆς ομάδας : Πάγιον· Ἐξοδα πρῶτης ἐγκαταστάσεως, Ἀκίνητοιποιήσεις, Ἀπαιτήσεις πέραν τοῦ ἔτους, Συμμετοχαί, **Κυκλοφοριακόν** : Ἀξία ἐκμεταλλεύσεως (Stocks). Ἀξία ρευστοποιήσιμοι, διαθέσιμοι, Ἀποτελέσματα (χρεωστικά) Βλ. Κεφ. 10, σελ. 288.

2. Καὶ δὴ βραχυχρόνου ρευστοποιήσεως. Τοῦτο ἐνίοτε ἀμφισβητεῖται. Σύμφωνα ὁ W. PATON ἐν *Contemporary Accounting*. Κεφ. Balance Sheet, N. York 1945.

τικοῦ ὥστε νά ἐμφανίζωνται ἀφαιρετικῶς ἐκ τῶν ἀντιστοίχων κονδυλίων τὰ ὁποῖα μειοῦσι. Τοῦτο ἐπιβάλλεται διὰ τήν ἐξομάλυνσιν τοῦ ἀριθμητικοῦ πεδίου ἐρεύνης. Ἴδου :

Ἰσολογισμὸς
(Πρὸ τῆς τακτοποιήσεως)

Μηχανήματα	20.000.000	Κεφάλαιον	50.000.000
Ἐγκαταστάσεις	1	Ἀποθεματικόν	10.000.000
Ἀποβεσθεῖσαι ὁμολογίαι	10.000.000	Ὁμολογιακὸν δάνειον	30.000.000
.....	.....	Ἀποβεσθέντα μηχανήμ.	5.000.000
.....

Ἰσολογισμὸς
(Μετὰ τὴν τακτοποίησιν)

Μηχανήματα	20.000.000	Κεφάλαιον	50.000.000
— ἀποβεσθείς	5.000.000	Ἀποθεματικόν	10.000.000
	15.000.000	Ὁμολογιακὸν δάνειον	30.000.000
Ἐγκαταστάσεις	1	— ἀποβεσθεῖσαι ὁμολογ.	10.000.000
.....	.....		20.000.000
.....

Κατόπιν τῆς ἠνωτέρω τακτοποιήσεως τὸ Ε καὶ Π περιλαμβάνουν ὁμοειδῆ στοιχεῖα ἕτοιμα πρὸς χρησιμοποίησιν.

— Ἐνίοτε παρίσταται ἀνάγκη συγκεντρώσεως, εἰς ἓν κονδύλιον, περισσοτέρων μεταβατικῶν λ/σμῶν, δηλαδὴ τῶν λ/σμῶν ὁροσημάνσεως τῆς χρήσεως, ὅσων διάφορα ἔξοδα προπληρωθέντα, ἔσοδα προεισπραχθέντα, μὴ δεδουλευμένοι τόκοι κτλ.

— Τέλος, μεγίστην σημασίαν ἔχει ὁ ὑπολογισμὸς ἐκάστου κονδυλίου, ὁμάδος καὶ κατηγορίας εἰς ἑκατοστιαίαν ἀναλογίαν ἐπὶ τοῦ συνόλου. (δλδ. ποσοστὸ ἐπὶ τοῖς ‰). Διὰ τοῦ μέτρου τούτου ἐπιτυγχάνεται ἀκριβεστέρα ἀντίληψις τῆς πραγματικῆς βαρύτητος ἐκάστου στοιχείου καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν συγκρίσεως διαδοχικῶν ἰσολογισμῶν σταθμίζονται εὐχερῶς αἱ προκύψασαι ἀξομειώσεις. Ἴδου ὑπόδειγμα ταξινομημένου ἰσολογισμοῦ¹, ἐτοίμου πρὸς ἐξωτερικὴν ἀνάλυσιν.

Ἐπενθυμίζομεν ὅτι τὰ $\frac{9}{10}$ τῆς τοιαύτης προεργασίας καθίστανται περιττὰ εἰς τὴν περίπτωσιν ὑποχρεωτικῆς καταρτίσεως τῶν ἰσολογισμῶν καθ' ἑνιαῖον τύπον (Γερμανία, Μονακό, Γαλλία, κτλ.), ἢ δὲ κατάταξις τῶν στοιχείων ἀσφαλῆς. Φαν' ἤμῃν αὕτη πιθανολογεῖται ἐκ τοῦ τίτλου τοῦ λ/σμοῦ καὶ εἶναι πολλὰκις ἀδύνατος ἢ ἀβάσιμος.

1. Μὴ περιλαμβάνοντος ἀντιθέτους λ/σμούς.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Χ

'Ακίνητοποιηθέν		%
1. Βιομηχανοστάσιον	48.000.000	43,5
2. Μηνήματα	12.000.000	10,9
3. 'Εγκαταστάσεις	3.000.000	3,1
4. Μεταφορικά μέσα	1.200.000	1,1
	<u>64.600.000</u>	<u>58,6 %</u>

'Απασχολημένον		%
5. 'Ενυπόθηκοι απαιτήσεις	2.000.000	1,8
6. Τίτλοι συμμετοχής	1.400.000	1,3
	<u>3.400.000</u>	<u>3,1 %</u>

Κυκλοφοριακόν		%
7. Πρώται θλαί	8.200.000	7,4
8. 'Ημικατεργασμένα	5.000.000	4,5
9. Προϊόντα έτοιμα	8.600.000	7,8
10. Χρεώσται	11.000.000	9,9
	<u>32.800.000</u>	<u>29,6 %</u>

Διαθέσιμον		%
11. 'Εξωτερικόν Συνάλλ.	9.200.000	8,3
12. Τράπεζαι	100.000	0,1
13. Ταμείον *	300.000	0,3
	<u>9.600.000</u>	<u>8,7</u>
	<u>110.400.000</u>	<u>100 %</u>

Καθαρά περιουσία ¹		%
1. Μετοχ. Κεφάλαιον	45.000.000	40,8
2. 'Αποθεματικόν Κεφ.	2.000.000	1,8
3. 'Αφορολόγητον αποθεματικόν ν. 2901/1954	2.000.000	1,8
	<u>49.000.000</u>	<u>44,4 %</u>

Μακροπρόθεσμοι ύποχρεώσεις		%
4. 'Ομολογιακόν Δάνειον	6.000.000	5,4
5. Δάνειον Χ	3.000.000	2,7
	<u>9.000.000</u>	<u>8,1 %</u>

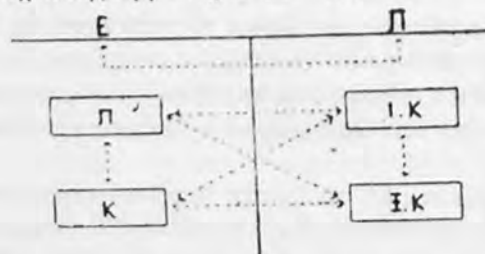
Βραχυπρόθεσμοι ύποχρεώσεις		%
6. Πιστωτάι	35.800.000	32,4
7. Τράπεζα Κ.....	9.000.000	8,2
8. Γράμ. πληρωτέα	9.400.000	8,7
9. 'Εκκρεμεί ληρομολ	200.000	0,2
	<u>52.400.000</u>	<u>47,5 %</u>

110.400.000 100 %

'Ανάλυσις λ/ομοϋ. 'Αποτελέσματα χρήσεως²

.....
.....
.....

Τά έπόμενα στάδια τής συσχετίσεως και συναγωγής συμπερασμάτων αναπτύσσονται εις τά έπόμενα. Πρός τούτο ύπενθυμιζομεν τό ακόλουθον σχεδιάγραμμα : (βλ. σελ. 88)



1. 'Εξ έπόψεως ανάλυσεως τού Ισολογισμού ή καθαρά περιουσία χαρακτηρίζεται κολλάκις ώς παθητικόν μη άπαιτητόν (passif non exigible). Τά μερίσματα πληρωτέα φέρονται, έντούτοις, εις τό βραχυπρόθεσμον παθητικόν.

2. 'Ελλείψει καταρτίσεως λ/ομοϋ Γενικής έμμεταλλεύσεως, έμφανίζει ένα συγκεχυμένον περιεχόμενον (άόριστον μικτόν κέρδος, έξοδα και ζημίας, κτλ.).

Τὸ διάγραμμα τοῦτο, κατὰ Ρρίον, δεικνύει σαφῶς τὰς βασικὰς ἐκ τῶν ἀναζητητέων σχέσεων, εἰς τὸ πλαίσιον τῶν δεδομένων τοῦ ἰσολογισμοῦ.

§ 3

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

§§ 1.

Μελέτη τῆς διαρθρώσεως τῆς περιουσίας

12 Βαθμὸς παγιοποιήσεως τῆς περιουσίας. Βασικαὶ ὁμάδες εἶναι ἐν προκειμένῳ τὸ πάγιον καὶ τὰ κυκλοφοριακόν¹, τῶν ὁποίων τὸ μέγεθος καθωρίσθη, ἀνωτέρω, εἰς τὸ πλῆθος συνόλου τοῦ ἐνεργητικοῦ:

πάγιον	68.000.000	= 61,7%
σύνολον ἐνεργητικῶν	110.400.000	
κυκλοφοροῦν	42.400.000	= 38,3%
σύνολον ἐνεργητικοῦ	110.400.000	

Πολλάκις δὲν προσδιορίζεται ἡ σχέση ἐκάστης ὁμάδος πρὸς τὸ σύνολον, ἀλλὰ ἡ μεταξύ τούτων σχέση, ἣτοι:

$$\frac{\text{πάγιον}}{\text{κυκλοφοριακόν}} = \frac{68.000.000}{42.400.000} = 1,6$$

ἐμφαίνουσα πόσας φορές τὸ πάγιον ὑπερβαίνει—ἢ ὀχι—τὸ κυκλοφοριακόν. Τρεῖς δύναται νὰ προκύψουν περιπτώσεις:

- α. Πάγιον μεγαλύτερον τοῦ κυκλοφοριακοῦ : $\Pi > K$
- β. Πάγιον ἴσον πρὸς τὸ κυκλοφοριακόν : $\Pi = K$
- γ. Πάγιον μικρότερον τοῦ κυκλοφοριακοῦ : $\Pi < K$

Διὰ τῆς μελέτης τοῦ ἰσολογισμοῦ προσδιορίζεται εἰς ποίαν περιπτώσιν—α, β, γ—ἐμπίπτει δοθεῖσα ἐπιχείρησις. Τοῦτο εἶναι ἐξαιρετικῆς σημασίας, διότι αὐτομάτως ἀποκαλύπτονται θεμελιώδεις ἰδιότητες τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀπορρέουσαι ἀπὸ τὴν φύσιν τῆς περιουσιακῆς τῆς διαρθρώσεως. Σχετῶς ἡ ἀνάλυσις τῶν ἐπιχειρήσεων διακρίνεται:

α. Ἐπιχειρήσεις ὕψηλοῦ ποσοστοῦ παγίας περιουσίας (Anlagekapitalintensive) δταν $\Pi > K$.

β. Ἐπιχειρήσεις μικτὰς, δταν $\Pi = K$.

γ. Ἐπιχειρήσεις ὕψηλοῦ ποσοστοῦ κυκλοφορούσης περιουσίας (Betriebskapitalintensive) δταν $\Pi < K$.

1. Εἰς τὸ ὅποιον περιλαμβάνεται καὶ τὸ διαθέσιμον.

Ἐκαστος τῶν ἐπιχειρηματικῶν τούτων τύπων ἔχει διαφόρους ἰδιότητες καὶ γνωρίσματα, ἰδίως οἱ τύποι α καὶ γ. Ἐχουν ἰδίως :

● *Διάφορον σύνθεσιν καὶ ἐλαστικότητα κόστους.* Εἰς τὰς πρῶτας τὸ κόστος εἶναι ἀνελαστικὸν λόγω τῆς ὑψηλῆς ἀναλογίας τῶν σταθερῶν ἐξόδων (ἀποσβέσεων, τόκων κτλ.). Ἡ μείωσις τῆς παραγωγῆς δὲν συνεπάγεται ἀνάλογον μείωσιν τῶν συνολικῶν ἐξόδων. Ὡς ἐκ τούτου εἶναι εὐπαθεῖς εἰς τὰς οἰκονομικὰς κρίσεις καὶ τείνουσιν ἰσχυρῶς πρὸς τὴν σύμπηξιν συνασπισμῶν, (cartell, consorci κλπ.). Ἰδοῦ, ὡς πρὸς δοθεῖσαν ἐπιχείρησιν, ἓνα ἀπρόοπτον γνώρισμα, διαπιστούμενον ἐκ τῆς ἀναλύσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ.

● *Διάφορον τρόπον χρηματοδοτήσεως.* Αἱ ἐπιχειρήσεις τοῦ τύπου α ἔχουν ἀνάγκην περισσοτέρων μακροπροθέσμων κεφαλαίων¹. Αἱ τοῦ τύπου γ χρησιμοποιοῦν κυρίως βραχυπροθέσμους πιστώσεις.

● *Διάφορον τιμολογιακὴν πολιτικὴν.* Ἐπιχειρήσεις ὑψηλοῦ ποσοστοῦ παγιοποιήσεως ἐπιδιώκουσιν τὸ μεῖζον κέρδος κυρίως διὰ τῆς ἐντάσεως τῆς παραγωγῆς των, ὁπότε ἐπιτυγχάνουσι φθίνον κόστος καὶ συνεπῶς ὑψηλὸν κέρδος. Ἐνῶ αἱ ἐπιχειρήσεις ὑψηλοῦ ποσοστοῦ κυκλοφοριακῆς περιουσίας ἐπιδιώκουσιν τὸ μεῖζον κέρδος κυρίως διὰ τῆς πωλήσεως εἰς ὑψηλὰς τιμὰς².

Σημειοῦνται καὶ ἄλλαι ἀκόμη διαφοραὶ (ὡς πρὸς τὴν ἐγκατάστασιν, ὀργάνωσιν κτλ.). Ὁ σπουδαστὴς δεόν νὰ ἀνατρέξῃ εἰς τὰ συγγράμματα *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων* διὰ νὰ κατανοήσῃ πληρέστερον τὰς συνεπείας τῆς ποικιλοτρόπου διαρθρώσεως τῆς περιουσίας³. Ἀπὸ τί ἐξαρτᾶται αὕτη;

Πρῶτον: Ἀπὸ τὸν κλάδον οἰκονομίας εἰς τὸν ὁποῖον ἀνήκει ἡ ἐπιχείρησις, καὶ ἐντὸς τοῦ κλάδου ἀπὸ τὴν ἰδιαιτέραν τεχνικὴν καὶ ὀργάνωσιν τὴν ὁποῖαν ἀκολουθεῖ αὕτη. Ἰδοῦ σχετικὸς πίναξ⁴.

*Αριθμὸς ἐπιχειρήσεων	Κ λ ἄ ο ς	Πάγια	Κυκλοφοριακά
		Μέσος ὀρος κλάδου	
111	Μεταλλευτικαὶ ἐπιχειρήσεις	64,3	35,7
430	Χημικαὶ Βιομηχαναὶ	41,7	58,3
434	Κλωστοῦφαντουργικαὶ	38,5	61,5
384	Εἰδῶν διατροφῆς	35,1	64,9

1. Ἡ ἰδίῳ κεφαλαίου ἰσοπόσου πρὸς τὰ πάγια.

2. Ἐν συνδυασμῷ, βεβαίως, πρὸς τὴν ἐλαστικότητα τῆς ζήτησεως καὶ τὰς ἀντιδράσεις τῆς ἀγορᾶς.

3. Βλ. καὶ Μ. ΤΙΜΑΡΑ: Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, Ἀθῆναι 1951.

4. Γερμανικαὶ ἐπιχειρήσεις, κατὰ SCHMALTZ, op. cit. σελ. 98.

Δεύτερον: 'Εξαρτάται ακόμη και από την ταχύτητα περιστροφής (rotation) των κυκλοφοριακών στοιχείων. 'Εστωσαν δύο ομοειδείς επιχειρήσεις ακολουθούσας την αυτήν ακριβώς παραγωγική διαδικασία και έχουσαι:

A	Ταχύτης κυκλ.		B	Ταχύτης κυκλ.
Πάγια 60	—		Πάγια 60	—
Κυκλοφ. 40	x 1		Κυκλοφ. 20	x 2
100			80	
				40
				100

'Η επιχείρησις Β, κυκλοφορούσα τὰ ἔμπορεύσιμα αὐτῆς στοιχεῖα δύο φορές ταχύτερον τῆς πρώτης, χρησιμοποιεῖ—δηλ. ἀπασολεῖ—ὀλιγώτερα ταύτης κατὰ τὸ ἡμισυ:

$$40 \times 1 = 40$$

$$20 \times 2 = 40$$

Κατὰ ταῦτα ἐξοικονομεῖ κυκλοφοριακὰ κεφάλαια¹ καὶ συνεπῶς ἡ ἀναλογία $\frac{\pi}{\kappa}$ εἶναι διάφορος.

'Ἰδού πίναξ² δεικνύων πῶς ἡ ταχύτης των κυκλοφοριακῶν στοιχείων—ἐκπεφρασμένη ἐνταῦθα εἰς διάρκειαν—ἐπιδρᾷ ἐπὶ τῆς ἀναλογίας $\frac{\pi}{\kappa}$:

Κύκλος ἔργασιῶν (εἰς 000,000)	Πάγιον Κεφάλαιον (εἰς 000,000)	Διάρκεια περιστροφῆς κυκλοφοριακοῦ κεφαλαίου	Κυκλοφοριακῶν Κεφάλαιον	'Απασο- λούμενον κεφάλαιον	% Κεφαλαίου	
					Παγίου	Κυκλοφο- ριακοῦ
1.200	400	6 μῆνες	600	1000	40	60
1.200	400	4 »	400	800	50	50
1.200	400	3 »	300	700	57	43
1.200	400	2 »	200	600	67	33
1.200	400	1 »	100	500	80	20

Κατὰ ταῦτα ἡ πραγματικὴ σχέσηις $\frac{\pi}{\kappa}$ εἶναι ζήτημα δυναμικῆς σχέσεως καὶ ὄχι στατικῆς.

- 13 **Βαθμοὶ ρευστοποιήσεως τῆς περιουσίας.** Πρόκειται κυρίως περὶ τῆς κυκλοφοριακῆς, δοθέντος ὅτι τὰ πάγια στοιχεῖα ρευστοποιοῦνται βραδέως διὰ τῆς ἀποσβέσεως. Εἶναι στοιχεῖα πολυετοῦς κόστους (costi pluriennali).

1. 'Η μελέτη τῶν ἀνωτέρω σχέσεων εἶναι πολὺ διαφωτιστικὴ δι' ἐκείνους ἰδίως τοὺς βιομηχάνους, οἱ ὅποιοι παραπονοῦνται διὰ τὴν ἔλλειψιν βιομηχανικῆς πιστεως, καθ' ἣν στιγμὴν πολὺ ὀλίγην καταβάλλουν συστηματικὴν προσπάθειαν ἐπιταχύνσεως τοῦ κυκλοφοριακοῦ κυκλώματος (εὐθηνῶς τιμᾶς, αὐξησιν τῆς παραγωγικότητος κτλ.).

2. Κατὰ Μ. ΡΑΥΕΛΣ: Analyse de l'exploitation, (2α ἔκδοσις) σελ. 305. Bruxelles 1944.

Διάφορον διάρκειαν ρευστοποιήσεως παρουσιάζουν: αί πρώται ύλαι, τὰ ἔτοιμα προϊόντα, αἱ ἀπαιτήσεις εἰς λογαριασμόν, τὰ χρεώγραφα, τὰ γραμμάτια εἰσπρακτέα κτλ. Ὡς ἐκ τούτου καί προκειμένου περὶ τῆς *ρευσιότητος* (βλ. § 4) γίνεται λόγος περὶ στοιχείων πρώτου, δευτέρου κτλ. βαθμοῦ ρευστοποιήσεως.

Ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ καθορισθῇ ἐνταῦθα εἶναι ὅτι ὁ βαθμὸς ρευστοποιήσεως ἐκάστου στοιχείου δὲν ἀφορᾷ *ἐνδεχομένην διάλυσιν* τῆς ἐπιχειρήσεως, οὔτε ἐξαρτᾶται μόνον ἐκ τοῦ εἶδους αὐτοῦ. Ἀντιθέτως ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν *ἀβίασιν, φυσιολογικὴν* διάρκειαν ρευστοποιήσεώς του, ὅπως ἀπορρέει αὕτη ἀπὸ τὸν *ρυθμὸν τῶν συναλλαγῶν*. Διὰ τοῦτο καὶ αἱ ἐξωτερικαὶ συνθηκαὶ ἐπηρεάζουν πολὺ τὸν χρόνον τῆς ρευστοποιήσεως. Ἔστωσαν τὰ κάτωθι δεδομένα :

<i>Ἐπιχειρήσεις Α</i>		<i>Ἐπιχειρήσεις Β</i>	
<i>Πάγιον</i>	100	<i>Πάγιον</i>	60
<i>Ἐμπορεύματα</i>	50	<i>Ἐμπορεύματα</i>	80
<i>Ἀπαιτήσεις</i>	20	<i>Ἀπαιτήσεις</i>	30
<i>Διαθέσιμα</i>	10	<i>Διαθέσιμα</i>	10
	180		180

Στατικῶς ἡ δευτέρα ἐπιχείρησις φαίνεται ὅτι ἔχει περιουσιακὴν διάρθρωσιν ρευστοτέραν ἐν τῷ συνόλῳ τῆς. Τοῦτο ἐνδέχεται νὰ μὴ ἀληθεύῃ, καθ' ὅσον ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ζήτησιν τῶν ἐμπορευμάτων τῆς¹, ἀπὸ τὴν φερεγγυότητα τῶν πελατῶν τῆς, ἀπὸ τὸ εἶδος τῶν ἀκίνητοποιήσεων κλπ.

Ἐάν ἕκαστον στοιχεῖον πολλαπλασιασθῇ ἐπὶ τὸν συντελεστὴν τῆς κυκλοφοριακῆς τοῦ ταχύτητος², τότε *πρῶγμαι* ἀποκομίζεται ἀκριβῆς ἰδέα τοῦ πραγματικοῦ βαθμοῦ ρευστοποιήσεως ἐκάστου στοιχείου. Ὡς ἐκ τούτου διακρίνονται ὁ ἐξωτερικὸς—δηλ. κατὰ τὸν ἰσολογισμόν³—βαθμὸς ρευστοποιήσεως, καὶ ὁ ἐσωτερικὸς, *πραγματικὸς* τοιοῦτος. Ἐξ ἐπόψεως ἀναλύσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ συνήθως ἀγνοοῦμεν τὸν δευτέρον.

Ὅπωςδὴποτε διακρίνονται :

- *Στοιχεῖα διαθέσιμα* : Χρῆμα, ληκτὰ γραμμάτια καὶ τοκομερίδια ἐξωτερικὸν συνάλλαγμα (μὴ δεσμευμένον), καταθέσεις ὄψεως κτλ.
- *Στοιχεῖα ἐνδεχρῶς ρευστοποιήσιμα* : Ἐμπορικὰ γραμμάτια, ἔντοκα κρατικὰ γραμμάτια (*bons du trésor*), φορτωτικὰ πρὸς εἰσπραξίν.
- *Στοιχεῖα βραχυπρόθεσμα* : Μέρος τῶν ἐμπορευμάτων, τῶν χρεωστικῶν λογαριασμῶν, μέρος τῶν πρώτων ὑλῶν κτλ. Ἐνταῦθα δέον

1. Βλ. H. de LOUVEY : op. cit. σελ. 83.

2. Βλ. Τεύχος πρώτον, σελ. 130 καὶ 134.

3. Βλ. F. LEITNER : op. cit., σελ. 257.

νά ληφθῆ ὑπ' ὄψιν ἢ οἷονεῖ παγιοποίησις τὴν ὁποῖαν συνιστᾶ τὸ ἐλάχιστον σταθερὸν ἀπόθεμα (stock—outil, stock-basis)¹.

Ὁ Vaes χαρακτηρίζει ὡς διαθέσιμα πρώτου βαθμοῦ τὰ χρηματικά καὶ προ- χρηματικά μέσα καὶ ὡς διαθέσιμα δευτέρου βαθμοῦ τὰ κυκλοφοριακὰ στοιχεῖα «ἀναλόγως τῶν δυνατοτήτων ρευστοποιήσεως αὐτῶν»².

§§ 2

Μελέτη τῆς διαρθρώσεως τοῦ κεφαλαίου

14 **Συνολικὴ δανειακὴ ἐπιβάρυνσις.** Ἐξευρίσκεται διὰ τῆς σχέσεως :

$$\frac{\text{Σύνολον ὑποχρεώσεων}}{\text{Σύνολον παθητικῶν}} = \frac{61.400.000}{110.000.000} = 55,6\%$$

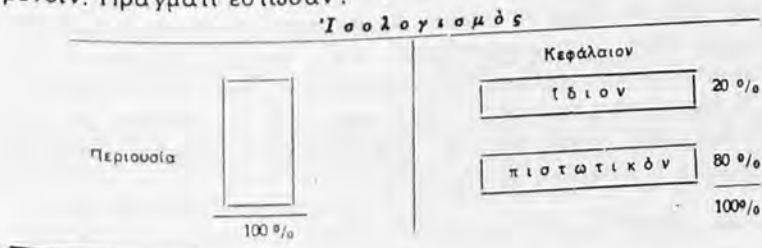
Ἐκφράζεται ἐν τούτοις καὶ ὑπὸ ἄλλην μορφήν, ὡς σχέσις μεταξὺ καθαρᾶς περιουσίας καὶ ὑποχρεώσεων³ :

$$\frac{\text{Καθαρὰ περιουσία}}{\text{Ἵποχρεώσεις}} = \text{Ratio of net worth to total debts (liabilities).}$$

$$\frac{61.400.000}{49.000.000} = 1,25$$

Συνιστᾶ δείκτην μεγίστης σημασίας, διότι: 1. Ἡ συνολικὴ δανειακὴ ἐπιβάρυνσις ἐπηρεάζει σοβαρὰ τὴν ἀποδοτικότητα καὶ τὴν ρευστότητα τῆς ἐπιχειρήσεως. 2. Παρέχει τὸ μέτρον τῆς περαιτέρω πιστοληπτικῆς ἱκανότητος καὶ τὸν βαθμὸν ἐξαρτήσεως τῆς ἀπὸ τὴν ἀγορὰν κεφαλαίων.

Γενικῶς θεωρεῖται ὅτι ἡ ἀναλογία 8:10 εἶναι ἡ δυσμενεστέρα δυνατὴ τοιαύτη⁴, ἀποτελοῦσα τὴν ἐπαχθεστέρα δανειακὴν ἐπιβάρυνσιν. Πράγματι ἔστισαν :



1. Βλ. σελ. 129.

2. Βλ. U. VAES: La technique du financement des entreprises, σελ. 67, Paris 1946.

3. Οἱ βορειοαμερικανοὶ συγγραφεῖς λαμβάνουν τὸν δείκτην ἀντιστρόφως :

Βλ. H. FINNEY : op. cit. σελ. 543, A. WALL—R. DUNNING : op. cit. σελ. 126.

4. Πρόκειται περὶ τῆς γενικότητος τῶν περιπτώσεων. Ἰδιαιτέραι ἀναλογίαι ἰσχύουν δι' ἕκαστον κλάδον, ἰδίως τὰς τραπεζάς. Π. χ., εἰς τὰς ἐλβετικὰς τραπεζὰς ἡ σχέσις τῶν ἰδίων πρὸς τὰ ξένα κεφάλαια ἀνήρχετο εἰς 15,33 % τὸ 1932. Βλ. Das schweizerische Bankwesen (1932), Zürich 1933. Παρ' ἡμῖν τὸ καπνεμπόριον χρηματοδοτεῖται κατὰ 80—90 % τῆς ἀξίας τῶν ἀγοραζομένων καπνῶν.

Οιαδήποτε και αν είναι η διάρθρωσις τῆς περιουσίας καὶ συνεπῶς οἱ διάφοροι βαθμοὶ φυσιολογικῆς ἢ βεβιασμένης ρευστοποιήσεως αὐτῆς, εἶναι φανερόν ὅτι μία ὑποτίμησις (ἐκ λόγων νομισματικῶν, κρίσεως κτλ.) τῆς περιουσίας κατὰ 25—30% ἐκμηδενίζει τὸ ἴδιον κεφάλαιον, θίγει τὰ συμφέροντα τῶν πιστωτῶν καὶ καθιστᾷ τούτους κυρίους τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὑπὸ τοιαύτας συνθήκας δὲν δύναται νὰ κρατήσῃ σκέψις προσθέτου δανεισμοῦ, ὃ ὁποῖος ἄλλωστε θὰ ἦτο σχεδὸν ἀδύνατος.

Εἶναι δυσχερὲς, ἀκόμη δὲ καὶ ἄσκοπον, νὰ ἀναζητηθῇ γενικὸς κανὼν σταθερᾶς σχέσεως ξένου καὶ ἰδίου κεφαλαίου. Κατόπιν στατιστικῶν ἐρευνῶν, ἡ σχέσις 1 : 1 φαίνεται νὰ ἀποτελεῖ τὸν μέσον ὄρον προκειμένου περὶ πάσης φύσεως ἐπιχειρήσεων. Ἀλλὰ αἱ διαφοραὶ εἶναι σημαντικαὶ ἀπὸ κλάδου εἰς κλάδον.

Ἡ μέση ἀναλογία κυμαίνεται ἐξ ἄλλου καὶ ἀπὸ χώρας εἰς χώραν ἐξαρτωμένη ἀπὸ τοπικοὺς παράγοντας (πιστωτικὸν σύστημα, νομοθεσίαν κτλ.) καὶ συνηθείας¹.

Εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ἐντάσεως παγίας περιουσίας ἀπαιτεῖται μεγαλυτέρα ἀναλογία ἰδίων κεφαλαίων παρὰ εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ὑψηλοῦ ποσοστοῦ κυκλοφοριακῆς τοιαύτης. Πράγματι ἡ διάρθρωσις τῆς περιουσίας συνεπάγεται καὶ ὠρισμένην διάρθρωσιν κεφαλαίου. Ὑποστηρίζεται μάλιστα ὃ κανὼν :

$$\begin{aligned} \text{Πάγια} &= \text{Ἴδια} \\ \text{Κυκλοφοροῦντα} &= \text{Πιστωτικά.} \end{aligned}$$

Σχετικῶς θὰ παρατηρήσωμεν ὅτι ἀποφασιστικὸν στοιχεῖον τοῦ βαθμοῦ τῆς ξένης χρηματοδοτήσεως εἶναι ἀκόμη ἡ σχέσις μεταξὺ ποσοστῶν ἀποδοτικότητος (ἔστω 10%) καὶ κόστους ξένων κεφαλαίων (ἔστω 7%). Ἡ ἐπιχειρήσις καρποῦται τὴν διαφορὰν ἢ ἀντιστρόφως τὴν χάνει. Ὁ ἐπόμενος πίναξ δεικνύει πῶς ἀμφότερα βαίνουν ἀξοντα ὅταν αὐξάνῃ ἡ δανειακὴ ἐπιβάρυνσις²:

		Ἴδιον	Πιστωτικὸν	
			Μακροπρόθεσμον	Βραχυπρόθεσμον
1. Π. χ.	1927 Γερμανία	53,9%	16,5%	29,6%
	1926 Ἡν. Πολιτεία	65,3	12,7	21,6
	1910 Αὐστρία	43,8	56,2	

Βλ. SCHMALTZ : *op. cit.* σελ. 209.

2. Κατὰ υ. VAES : *La technique du financement des entreprises*, σ. 66, 2^a ris 1946.

Σταθερόν συνολικόν κεφάλαιον 1.000.000.
Κόστος ξένου κεφαλαίου $5\frac{1}{2}\%$. Ἀποδοτικότητα 7% καὶ 4%.

Συνολικόν κεφάλαιον 1.000.000		Κόστος Πιστωτικῶν Κεφαλαίων	Ἀποδοτικότης τοῦ ἰδίου κεφαλαίου ὁποιοῦσδήποτε ἐπὶ κέρδους				
Ἰδιον	Πιστωτικόν		70.000		40.000		
				Ποσόν	%	Ποσόν	%
1.000.000	—	—	70.000	7%	40.000	4%	
900.000	100.000	5.500	64.500	7,2	34.000	3,8	
800.000	200.000	11.000	59.000	7,4	29.000	3,6	
700.000	300.000	16.500	53.500	7,6	23.500	3,4	
600.000	400.000	22.000	48.000	8	18.000	3,0	
500.000	500.000	27.000	42.500	8,5	12.500	2,5	
400.000	600.000	33.000	37.500	9,3	7.000	1,7	
300.000	700.000	38.500	31.500	10,5	1.500	0,5	
200.000	800.000	44.000	26.000	13,5	— 4.000	— 2	
100.000	900.000	49.500	20.000	20,5	— 9.500	— 9,5	

15 Βαυμὸς αὐτοχρηματοδοτήσεως. Διαπιστοῦται διὰ τῆς σχέσεως :

$$\frac{\text{ἀποθεματικά}}{\text{μετοχικόν κεφάλαιον}} = \frac{40.000}{450.000} = 9\%$$

καὶ ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ὑπαρξιν κερδῶν κατὰ τὸς παρελθούσας χρήσεις καθὼς καὶ ἀπὸ τὴν ἀσκηθεῖσαν πολιτικὴν ἀποθεματοποιήσεως. Ἡ συσχέτισις τοῦ ὄγκου τῶν ἀποθεματικῶν πρὸς τὸ ὀνομαστικόν κεφάλαιον καὶ πρὸς τὰ ἔτη δράσεως (διανυθείσας χρήσεις), διαφωτίζει ὄχι μόνον τὴν ἐνεστώσαν εὐεξίαν τῆς ἐπιχειρήσεως ἀλλὰ καὶ τὸ παρελθόν αὐτῆς. Ἔστωσαν :

Ἰσολογισμὸς 10ος.

Μετοχικόν κεφάλαιον 20.000.000
Τακτικόν ἀποθεματικόν 1.000.000

Διαιρουμένον τοῦ ἀποθεματικοῦ διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν χρήσεων (1.000.000 : 10), ἔχομεν μέσον ἐτήσιον ἀποθεματικόν 100.000. Δοθέντος ὅτι ἡ νόμῳ κράτησις ἀνέρχεται εἰς 5%, ἔπεται ὅτι ἡ εἰσαίρεσις ἀπέκομισε μέσον ἐτήσιον κέρδος 2.000.000, ἧτοι ἰδιωφελεῖ ἀποδοτικότητα 10%.

1. Κατὰ τινὰς λαμβάνεται ἡ σχέση $\frac{\text{Ἀποθεματικά}}{\text{Πιστωτικόν κεφάλαιον}}$ αἰτιολογούμενη ἐκ τοῦ γεγονότος ὅτι τὰ ἀποθεματικά ἀναπληροῦν ξένην χρηματοδότησιν καὶ ἀντιθέτῳ εἰς αὐτήν. Οὕτω ὁ G. ZINNENDORF: Grundriss der Buchhaltungslehre, σελ. 92, Leipzig 1941.

2. Τοῦτο συνιστᾶ, βεβαίως, μίαν γενικωτάτην ἔνδειξιν, ἀφηρημένον μέσον ὄρον καὶ ὄχι τὴν κατ' ἔτος πραγματικότητα.

Ὡς πρὸς τὴν αὐτοχρηματοδότησιν (Selbstfinanzierung), λεκτέον ὅτι παρουσιάζει ἐξαιρετικὰ πλεονεκτήματα :

— εἶναι ἀδάπανος, μὴ συνεπαγομένη—πλὴν τοῦ ὑπολογιστικοῦ ἰδιωφελοῦς τόκου—κανέν χρηματοοικονομικὸν ἐξοδόν : τραπεζικὰς προμηθείας, διαφορὰν ἐκδόσεως ὑπὸ τὸ ἄρτιον, ἐξοδα συστάσεως ὑποθήκης ἢ ἐνεχύρου, χαρτοσημάνσεις κτλ.

— δὲν μειώνει τὴν ρευστότητα τῆς ἐπιχειρήσεως.

— δὲν ἐκθέτει εἰς τὰς παντοειδεῖς δυσχερείας καὶ κινδύνους τῆς ξένης χρηματοδοτήσεως : δηλ. ἔλεγχον τῶν πιστωτῶν, ἐνεχυρίσιν ἐτοιμῶν προϊόντων δυσχεραίνουσιν τὰς συναλλαγὰς κτλ.

— αὐξάνει τὴν πιστοληπτικὴν ἰκανότητα, ἐν τῷ μέτρῳ καθ' ὃ αὕτη εἶναι ἀναπόφευκτος.

Εἰς τὰς Ἡν. Πολιτείας λογίζεται ὅτι αὐτοχρηματοδότησις (δηλ. παντοειδῆ ἀποθεματικά) ἀνερχομένη εἰς 25% τοῦ ἀπασχολουμένου κεφαλαίου (δηλ. τοῦ ἐνεργητικοῦ) ἀποτελεῖ ἀρίστην κατοχύρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Πρὸς σχηματισμὸν δὲ τοῦ ποσοστοῦ τούτου συνιστάται ἡ παρακράτησις τοῦ ἡμίσεος τῶν κερδῶν (ὑπερ ὑπερβολικόν) κατὰ τὰς πρώτας τουλάχιστον χρήσεις¹.

Ἡ αὐτοχρηματοδότησις ἔχει ἐν τούτοις ἓνα μειονέκτημα :

ὅτι ἀντικαθιστᾷ μίαν ἄμεσον πληρωμὴν (τὸ παρεχόμενον μέρισμα) μὲ μίαν... ἐλπίδα (μελλοντικὴν ἠύξημένην ἀπόδοσιν). Τοῦτο δὲν ἰκανοποιεῖ ὄλους τοὺς μετόχους. Εἰς τὸ προβαλλόμενον ἐπιχείρημα ὅτι διὰ τῆς ἀποθεματοποιήσεως τῶν κερδῶν ἀνατιμᾶται ἡ χρηματιστηριακὴ ἀξία τῶν μετοχῶν, ὁ Défosse² παρατηρεῖ εὐστόχως ὅτι ἀποτελεῖ ἐντελῶς περιέργον τρόπον τὸ νὰ ὑποχρεοῦται ὁ μέτοχος νὰ ἀποχωρήσῃ τῆς ἐταιρείας διὰ νὰ εἰσπράξῃ τὸ κέρδος του.

16 Βαθμὸς ληκτότητος τῶν ὑποχρεώσεων. Ὅπως εἰς τὸ κυκλοφοριακόν ἐνεργητικόν ἀντιστοιχοῦν, κατὰ στοιχείον, διάφοροι βαθμοὶ ρευστοποιήσεως, δυσχεροῦς καθορισμοῦ, οὕτω καὶ εἰς τὸ ξένον κεφάλαιον ἀντιστοιχοῦν διάφοροι βαθμοὶ ληκτότητος, εὐχερεστεροῦ προσδιορισμοῦ. Ὡς γνωστὸν ἔχομεν :

1. Ὑποχρεώσεις ληκτὰς

2. Ὑποχρεώσεις βραχυπροθέσμων (3—6—9 μῆνες)

3. Ὑποχρεώσεις μεσοπροθέσμων (1—2 ἢ μέχρι 5 ἐτῶν)

4. Ὑποχρεώσεις μακροπροθέσμων (3—5 καὶ πλεον ἔτη)

Ὡς πρὸς τὰ χρονικὰ ὄρια δὲν ὑπάρχουν σαφεῖς διακρίσεις, οὔτε ὁμόφωνος ἀντίληψις. Ἄλλοτε λαμβάνονται : 3—6 μῆνες, 6—18,

1. Βλ. H. REED : Principles of Corporation Finance, σελ. 305, N. York 1925

2. Βλ. G. DÉFOSSÉ : La gestion financière des entreprises, σελ. 86, Paris 1948

2 και πλείονα ἔτη^{1, 2}. Τοῦτο ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὸν κλάδον οἰκονομίας, τὸ εἶδος τῶν πιστώσεων (π.χ. χρηματοδοτήσεις ἐξωτερικοῦ ἐμπορίου ἐνὸς ἔτους θεωροῦνται βραχυπρόθεσμοι), κλπ.

Ὡς πρὸς τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ προκειμένης συγκρίσεως πρὸς τοὺς βαθμοὺς ρευστοποιήσεως τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, προέχει ἡ γνώσις τοῦ χρόνου καὶ, ὀλιγώτερον, ἡ κατάταξις.

Ὅπως δὴποτε σημασίαν ἔχει, εἰς τὸ πλαίσιον τῆς *συνολικῆς δανειακῆς ἐπιβαρύνσεως* (debt pressure, κατὰ τοὺς Wall καὶ Duping), ἡ ἀναλογία μακροπρόθεσμων—βραχυπρόθεσμων. Ὅσον περισσότερα τὰ τελευταῖα τόσο μεγαλύτερα ἡ πιστωτικὴ πίεσις.

Τὰ εἰς τὰς §§ 1 καὶ 2 ἔκτεθέντα ἀφοροῦν τὴν ἐπὶ μέρους, μεμονωμένως ἐξετάζομένην διάρθρωσιν τῆς περιουσίας (§§ 1) καὶ τοῦ κεφαλαίου (§§ 2), δηλαδή τὰς εἰς τὸν ἰσολογισμόν *καθ' ἑτέως* ἐμφανιζομένης σχέσεις :



Ἡδὴ δυνάμεθα νὰ ἐξετάσωμεν τὰς *ὀριζοντίως* προκυπτούσας σχέσεις.

§§ 3.

Μελέτη σχέσεων μεταξύ περιουσίας καὶ κεφαλαίου

17 Βαθμὸς καλύψεως παγίου ἐνεργητικοῦ. Προσδιορίζεται διὰ τῆς σχέσεως :³

$$\frac{\text{καθαρά περιουσία}}{\text{παγίον ἐνεργητικὸν (μείον ἀποσβέσεις)}} = \frac{49.000.000}{64.400.000} \text{ Ἐνίοτε ἀντιστρόφως.}$$

Ἐλέχθη ὅτι—κατὰ τινὰς ἀντιλήψεις—ἡ σχέση 1 : 1 θεωρεῖται ὡς ἡ μᾶλλον φυσιολογική. Πάντως ἡ τοιαύτη ἀναλογία δεικνύει τὴν ἱκανότητα τῆς ἐπιχειρήσεως ὅπως ἐπιτύχη ἐνυπόθηκα μακροπρόθεσμα δάνεια. Ἡ ὑπερέκλυψις τῆς παγίας περιουσίας διὰ τοῦ ἰδίου κεφαλαίου ἀφήνει περιθώριόν τι, τὸ ὁποῖον ἐπενδύεται εἰς κυκλοφο-

1. Βλ. G. DÉFOSSE : op. cit. σελ. 39.

2. Οἱ βορειοαμερικανοὶ θεωροῦν ὡς funded debts τὰς πέραν τοῦ ἔτους πιστώσεις. Βλ. WALL-DUNING : op. cit. σελ. 46. Ὡσαύτως τὸ γαλλικὸν Δ. Σχέδιον καταργεῖ τὴν μεσοπρόθεσμον διάκρισιν. Τὰ πέραν τοῦ ἔτους λογίζονται μακροπρόθεσμα.

3. Ὅτι τὼ οἱ ST. GILMAN : op. cit. σελ. 70, WALL-DUNING : op. cit. σελ. 126 ἠ. FINNEY : op. cit. σελ. 546.

ροῦσαν περιουσίαν¹. Τοῦτο ἐπιτρέπει—ὕπο τινας προϋποθέσεις— ἐπέκτασιν τῶν ἐγκαταστάσεων ἄνευ προσφυγῆς εἰς δανεισμόν. Ἀντιστρόφως, ἀνεπαρκῆς κάλυψις ὑποδηλοῖ ὑπερπαγιοποίησιν (over-investment). Ἡ περίπτωσις εἶναι συνήθης εἰς τὴν ἑλληνικὴν οἰκονομίαν, ἢ ὅποια ὡς ἐκ τούτου πάσχει ἀπὸ ἀνεπάρκειαν κυκλοφοριακῶν μέσων². Αἱ συνέπειαι εἶναι δυσμενέσταται. Στατιστικαὶ ἔρευναι εἰς τὰς Η. Π. Α. κατέδειξαν στενὴν αἰτιώδη συνάρτησιν μεταξὺ ὑπερπαγιοποιήσεων καὶ πτωχεύσεων.

Ἡ ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος παρακολούθησις τοῦ βαθμοῦ καλύψεως εἰς ἐπιχειρήσιν τινα δεικνύει τὴν ἀσκουμένην πολιτικὴν ἐπεκτάσεως τῶν ἐγκαταστάσεων καὶ τὸν τρόπον χρηματοδότησεως αὐτῆς.

Παραλλαγή τοῦ ἀνωτέρω ἀριθμοδείκτου λαμβάνεται διὰ εἰς τὰ ἴδια κεφάλαια προστίθενται καὶ τὰ ξένα μακροπρόθεσμα τοιαῦτα (ὡς ὁμολογιακὰ δάνεια βιομηχανικῶν τραπεζῶν). Τοῦτο συνηθίζεται εἰς τὰς Η. Π. Α.³ καὶ δεικνύει τὴν ἔκτασιν κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ συνολικὴ χρηματοδότησις ἀπερροφήθη ἀπὸ τὰ πάγια.

16 Βαθμὸς καλύψεως βραχυπροθέσμων ὑποχρεώσεων. Προσδιορίζεται διὰ τῆς σχέσεως:

$$\frac{\text{κυκλοφοριακὸν ἐνεργητικὸν}}{\text{βραχυπρόθεσμον παθητικὸν}} = \frac{42.400.000}{52.400.000} = 0,8$$

Ἡ ἐνταῦθα ἐξευρεθεῖσα ἀναλογία 0,8 εἶναι ἐξαιρετικὰ δυσμενῆς, δοθέντος ὅτι τὸ κυκλοφοριακὸν ὀφείλει ὀπωσδήποτε νὰ ὑπερκαλύπτῃ τὰς βραχείας λήξεως ὑποχρεώσεις. Κατὰ τοὺς βορειοαμερικανοὺς εἰδικοὺς analysts ἰσχύει ἐντάῃθα ὁ κανὼν «2 to 1», δηλαδὴ θεωρεῖται ὅτι ἡ σχέση εἶναι φυσιολογικὴ διὰ τὰ κυκλοφοριακὰ εἶναι διπλάσια τῶν βραχυπροθέσμων ὑποχρεώσεων.

Ὁ ἀριθμοδείκτης οὗτος, καλούμενος net working capital ratio, θεωρεῖται ὡς ὁ πλέον σημαντικὸς, διότι ἐμφαίνει τὴν εὐχέρειαν κινήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ προδικάζει τὴν ρευστότητα αὐτῆς. Εἰς τὸ ὅλον πλαίσιον ἀριθμοδεικτῶν ἔχει τὴν πρώτην σειρὰν σπουδαιότητος, κατὰ τὴν ἀκόλουθον κλίμακα:

Current ratio⁴

Συντελεστὴς
σπουδαιότητος
25 %

1. Εἰδικώτερον εἰς τὰ στοιχεῖα ἐκεῖνα τὰ ὅποια ἔχουν βραδεῖαν κυκλοφορίαν.

2. Χαρακτηρίζεται ὑπὸ τοῦ Lehmann ὡς «constitutive illiquidität».

3. Βλ. WALL - DUNING: op. cit. σελ. 147. Βλ. ἐπίσης M. HUBER: Statistique des entreprises, σελ. 192, Paris 1948.

4. Καλεῖται ἐπίσης «bankers ratio», διότι λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κυρίως ὑπὸ τῶν Τραπεζῶν προκειμένου νὰ χορηγήσουν πιστώσεις.

Κ. Περιουσία	— πάγια	15%
Κ. Περιουσία	— υποχρεώσεις	25%
Κύκλος εργασιών	— Απαιτήσεις	10%
Κύκλος εργασιών	— Έμπορεύματα (stock)	10%
Κύκλος εργασιών	— Άπασχ. κεφαλαίου	5%

100%

Οι αúτοι ειδικοί τής ανάλυσεως άσχολούνται με τήν άκόλουθον ύποπερίπτωσιν : Έκ τοϋ συνόλου τών κυκλοφοριακών κεφαλαίων λαμβάνουν μόνον τά έξής :

1. Τρεχ. λ/σμούς πελατών (κ.ά.)	Έστω	135.000
2. Γραμμάτια και άξίαι εισπρακτέαι *		113.000
		<u>248.000</u>
— μείον έπισφαλείς		10.000
		<u>238.000</u>
3. Ταμείον, καταθέσεις ύψεως		24.260
		<u>262.360</u>
Σύνολον βραχυπροθέσμων ύποχρεώσεων		238.510

* Η σχέση $\frac{262.360}{238.510} = 1,1$ δεικνύει τήν ικανότητα έξοφλήσεως τοϋ βραχυπροθέσμου παθητικοϋ διά τών εύχερωδς ρευστοποιήμων περιουσιακών στοιχείων. Ής ικανοποιητικόν κάλυμμα θεωρείται ο άριθμοδείκτης 1, δηλαδή $\frac{1}{1}$ καλούμενος acid test (ένλιτε quick ratio)¹.

Ή περίπτωσης αúτη άποτελεί μίαν τών δυνατών σχέσεων ρευστότητος, περί ης κατωτέρω.

§§ 4

Ρευστότης

19 Όρισμός. 1. Ής ρευστότητα (liquidité, Liquidität, Zahlungsfähigkeit), νοοϋμεν τήν ικανότητα παντός οικονομικοϋ όργανισμοϋ όπως άνταποκρίνεται γενικώς εις τάς ύποχρεώσεις του, ειδικώτερον δέ πρός τάς βραχυπροθέσμους και ληκτάς τοιαύτας.

Ό εκάστοτε προσδιοριζόμενος συντελεστής ρευστότητος είναι έκ τών μθλλον χρησιμοποιουμένων εις τήν πράξιν άριθμοδεικτών, διότι ικανοποιεί άμέσους διαχειριστικάς άνάγκας, ώς είναι ή λήψις μέτρων διά τήν διασφάλισιν διαρκοδς ταμειακής εύχερείας, άνευ δεσμεύσεως δυσαναλόγων διαθεσίμων.

Διά τήν κατανόησιν τοϋ προβλήματος τής ρευστότητος ύπενθυμιζομεν ότι :

1, Ής quick assets θεωροϋνται τά ρευστά στοιχεία και αί άπαιτήσεις.

— τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ ἔχουν διαφόρους βαθμοὺς ρευστοποιήσεως¹. Πρόκειται περὶ ὁμαλῆς, φυσιολογικῆς αὐτῶν ρευστοποιήσεως διὰ τῶν συνήθων συναλλαγῶν. Δυσμενεῖς οἰκονομικαὶ συνθήκαι δυσχεραίνουν τὴν ρευστοποίησιν.

— τὰ στοιχεῖα τοῦ παθητικοῦ χαρακτηρίζονται ἀπὸ διαφόρους βαθμοὺς ληκτότητος:

Κατ' ἀκολουθίαν ἡ ἱκανότης τῆς ἐπιχειρήσεως ὅπως ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς ὑποχρεώσεις τῆς ἐμφανίζεται ὡς ζήτημα *ισορροπίας χρόνου καὶ ποσῶν*² τῶν δύο πλευρῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ, κατὰ τὸ ἐπόμενον θεωρητικὸν σχῆμα:

Ἐνεργητικῶν			ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ		Παθητικῶν	
Ὅμας στοιχείων	Χρόνος ὀπολογιζομένης φυσιολογικῆς ρευστοποιήσεως	Ποσά	Ὅμας στοιχείων	Χρόνος (ληκτότης)	Ποσά	
A	πλέον ἔτους	40	K	πλέον ἔτους	30	
B	9 μῆνες	20	Λ	9 μῆνες	38	
Γ	6 μῆνες	25	M	6 μῆνες	11	
Δ	3 μῆνες	12	N	3 μῆνες	10	
E	διαθέσιμα	13	Ξ	ληκτά	2	

Εἰς τὸ πλαίσιον τοῦτο εἶναι δυνατόν νὰ γίνουν συνδυαστικαὶ συσχετίσεις λαμβανομένων περισσοτέρων ὁμάδων E ἢ στοιχείων τούτου, ἔναντι πλείονων ὁμάδων ἢ στοιχείων Π, ὡς ἑξῆς:

—	—	—	—
—	—	—	—
—	—	—	M 11
—	N 10	—	Δ 12 N 10
E 13	Ξ 2	—	E 13 Ξ 2
13	ἔναντι	12	25 ἔναντι 23

¹ Ἀκριβῶς τοιαῦτα, καθ' ὁμάδας καὶ στοιχεῖα, συσχετίσεις

1. Δὲν εἶναι ἐπιτυχῆς ἡ συνήθης ἔκφρασις «ρευστότης περιουσίας» ἀφοῦ ἡ ρευστότης—ἐν οἰκονομικῇ ἔννοίᾳ—προϋποθέτει σύγκρισιν E πρὸς Π. Ἡ περιουσία ἔχει μόνον δυνατότητας ἢ βαθμοὺς ρευστοποιήσεως, ἔξαρτωμένους ἐκ τῆς συνθέσεώς της καὶ ἐκ τῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορας.

2. Ὡς ἐκ τούτου καὶ ὁ Lehmann, ὁ μᾶλλον ἀξιόλογος ἐρευνητὴς τοῦ θέματος τούτου, εἰσάγει ὡς μονάδα μετρήσεως, τὸ h. m. j (100-μάρκα-ἔτος), ἧτοι μονάδα «χρονοποσοῦ», ἀνάλογον πρὸς τὸν τοκογεθμον - Βλ. M. LEHMANN: op. cit. 178 ἑκ. καὶ M. TSIMARAS: Essai critique sur les fondements de la Comptabilité, σελ. 106, Paris 1932.

λαμβάνονται διά τόν προσδιορισμόν διαφόρων βαθμῶν (ἢ εἰδῶν) ρευστότητας, ὡς ἐκθέτομεν κατωτέρω.

Προέχον στοιχεῖον συγκρίσεως εἶναι πάντοτε ὁ χρόνος. Ποσά πληρωτέα μετὰ τρεῖς μῆνας δέον νά καλύπτονται ἐπὶ περιουσιακά στοιχεῖα ρευστοποιούμενα ἐντός τριμήνου ἢ *ὀλιγώτερον*.

2. Κατόπιν τούτων δυνάμεθα νά διακρίνωμεν κατηγορίας καὶ βαθμούς (ἢ εἶδη) ρευστότητας.

20 Κατηγορίαι. Ἐξ ἀπόψεως τοῦ τρόπου καθορισμοῦ αὐτῆς διακρίνομεν δύο κατηγορίας: τὴν στατικὴν καὶ τὴν δυναμικὴν.

● Ἡ *στατικὴ* ρευστότης προκύπτει ὅταν λαμβάνονται τὰ στοιχεῖα ὅπως ἐμφανίζονται εἰς τὸν ἰσολογισμόν.

Πρόκειται περὶ ἑνός «ἐξωτερικοῦ» προσδιορισμοῦ ρευστότητας ὅπως ἀπορρέει ἐκ τῆς διακρίσεως καὶ κατατάξεως τῶν στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ (ἐμπορεύσιμα, βραχυπρόθεσμα κ.τ.λ.). Ἐνταῦθα ἀγνοεῖται ὁ πραγματικὸς βαθμὸς ρευστοποιήσεως τῶν στοιχείων τοῦ Ε καὶ ἀπλῶς πιθανολογεῖται ὁ αὐτὸς ἀναλόγως τοῦ εἴδους τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου: Ἐμπορεύματα, γραμμάτια, ἀπαιτήσεις εἰς λογαριασμόν κτλ.

● Ἡ *δυναμικὴ* ρευστότης προσδιορίζεται «ἐσωτερικῶς», ὅταν δηλ. διαθέτωμεν ὅλα τὰ ἐσωλογιστικὰ δεδομένα διά τὸν ὑπολογισμόν τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος ἐκάστου περιουσιακοῦ στοιχείου.

Ἐστῶσαν:

Ἐμπορεύματα	8.000.000	Ἐπιχρ. 3μήνου λήξεως	6.000.000
Χρεῶσται	2.000.000	Ἐπιχρ. 0-3μήνου λήξεως	4.000.000
Γραμ. Εἰσπρακτέα	2.000.000		
Διαθέσιμα	1.000.000		
	13.000.000		10.000.000

Ὁ συντελεστὴς στατικῆς ρευστότητας εἶναι ἐνταῦθα

$$\frac{13.000.000}{10.000.000} = 1,3$$

Ἐπειδὴ ἐντούτοις ἀγνοοῦμεν τὸ ἐντός τῶν 3 μηνῶν ρευστοποιούμενον ποσοστὸν τῶν μὴ διαθέσιμων στοιχείων, ὁ συντελεστὴς δέον νά εἶναι ὑψηλότερος. Πρόκειται ὅθεν περὶ *τυπικῆς* ρευστότητας.

Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς *δυναμικῆς* ρευστότητας ἔχει ὡς ἑξῆς:

1. Διὰ τοῦτο εἰς τὸ current ratio ἐπιζητεῖται ἡ σχέση «2 πρὸς 1» ὡς περιθώριον ἀσφαλείας.

			ταχύτης περιστροφής ¹		
Εμπορεύματα	8.000.000	×	3	=	24.000.000
Χρεώσται	2.000.000	×	2 ²	=	4.000.000
Γραμμάτια	2.000.000		(προεξόφλησις)	=	2.000.000
Διαθέσιμα	1.000.000			=	1.000.000
				=	10.000.000

Ο συντελεστής ρευστότητας είναι ένταυθα :

$$\frac{\text{ὕποχρεώσεις}}{\text{μέσα πληρωμῆς}} = \frac{10.000.000}{10.000.000} = 1$$

δηλ. μόλις καλύπτει τὰς ὑποχρεώσεις (ἄπερ ἀνεπαρκές, ἂν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν αἱ τρέχουσαι χρηματικά ἀνάγκαι τοῦ τριμήνου, τὰ ἀπρόβλεπτα κτλ.).

- 21 Σύγκρισις.** Ἡ *στατική* ρευστότης λαμβάνει, κατ' ἀνάγκην ἄλλωστε, τὰ στοιχεῖα ὑπολογισμοῦ ὅπως ταῦτα ἐμφανίζονται κατ' ὄγκον—καὶ ὄχι κίνησιν—εἰς τὸν ἰσολογισμόν. Ἡ ὑπὸ τῶν μετόχων, πιστοδοτῶν χρηματιστηριακῶν κύκλων κ.ἄ., ὑπολογιζομένη, βάσει τοῦ ἰσολογισμοῦ, ρευστότης εἶναι τοῦ τύπου τούτου, κατ' ἀνάγκην. Ὡς ἐκ τούτου ἀξιοῦται ὑψηλὸς συντελεστής ρευστότητας, ὡς ἀσφαλιστικὸν περιθώριον. Παρατηρητέον ἀκόμη ὅτι ἀναφέρεται εἰς τὸ παρελθόν, λαμβανομένης ὑπ' ὄψιν τῆς καθυστερήσεως δημοσιεύσεως τῶν ἰσολογισμῶν.

Ἀντιθέτως, ὁ ὑπολογισμὸς τῆς δυναμικῆς ρευστότητας γίνεται δι' ἐσωτερικὴν χρῆσιν, δηλ. διὰ τὰς ἀνάγκας τῆς διαχειρίσεως. Ἀνταποκρίνεται εἰς τὴν πραγματικότητα, ἰδίως ὅταν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν καὶ ποιοτικοὶ παράγοντες, οἱ ὅποιοι εὑρίσκονται ἐκτὸς τῶν ἀριθμῶν : ἀφερεγγυότης πελατῶν, ἑλλειψίς ζητήσεως προϊόντων κτλ. Ἐπίσης λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν, εἰς τὸ σκέλος τῶν πληρωμῶν, ὄχι μόνον αἱ διὰ τῶν λογαριασμῶν διαπιστούμεναι ὑποχρεώσεις, ἀλλ' ἅπαντα τὰ ἐξόδα τῆς θεωρουμένης χρονικῆς περιόδου. Οὕτω ἡ ρευστότης ἀνάγεται ἐν τέλει εἰς τὸ ὄλον χρηματοοικονομικὸν πρόγραμμα τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ εἰδικώτερον εἰς τὸ ταμιακὸν τοιοῦτον⁴. (Budget de trésorerie).

- 22 Βαθμοὶ (ἢ εἶδη).** Ἐλέχθη ὅτι θεωρητικῶς δυνάμεθα, λαμβάνοντες διάφορα κλιμάκια χρόνου ληκτότητας (μετὰ τῶν σχετικῶν ποσῶν) καὶ συσχετίζοντες πρὸς τὰ ποσὰ ἰσοχρόνου ρευστοποιήσεως περιου-

1. Ὑποτίθεται ἐνταυθα ὅτι ἡ ἑτήσια μεση ταχύτης 3 δὲν ἐπηρεάζεται σημαντικὰ ἀπὸ ἐποχιακὰς διακυμάνσεις. Ἄλλως δέον νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ὁ παράγων οὗτος.

2. Ὁ διαιρέτης 4 ἐμφαίνει τὸ τέταρτον τοῦ ἔτους, ἤτοι 3μηνον διάστημα.

3. Πρόκειται περὶ πιστώσεων ἑξαμήνων.

4. Πρὸβλ. v. VAES op. cit. σελ. 77.

σιακῶν στοιχείων, νά σχηματίζωμεν περισσότερα εἶδη ρευστότητος. Πρόκειται (θεωρητικῶς πάντοτε) περί ὀριζοντίου τομῆς τοῦ ἰσολογισμοῦ κατὰ βούλησιν. Αἱ πραγματικά ἀνάγκαι περιορίζουν ἐν τούτοις τὰς συσχετίσεις Ε πρὸς Π εἰς τρεῖς συνήθως περιπτώσεις :

- Τὴν ἄμεσον ἢ ταμιευκὴν ρευστότητα. Ὀνομάζομεν οὕτω τὴν σχέσιν :

$$\frac{\text{ληκταὶ ὑποχρεώσεις}}{\text{διαθέσιμα}} \quad (\text{ἢ ἀντιστρόφως})$$

Εἰς τὰ διαθέσιμα περιλαμβάνονται καὶ τὰ προχρηματικά μέσα, ὅσον τοκομερίδια λήξαντα, ἐξωτερικὸν συνάλλαγμα (μὴ δεσμευμένον), τραπεζικαὶ πιστώσεις ἐπιτρέπουσαι τὴν ἔκδοσιν ἐπιταγῆς κτλ.

- Τὴν κυκλοφοριακὴν ρευστότητα. Ὀνομάζομεν οὕτω τὴν σχέσιν :

$$\frac{\text{βραχυπρόθεσμοι ὑποχρεώσεις}}{\text{κυκλοφοριακόν}} \quad (\text{ἢ ἀντιστρόφως})^1$$

Πρόκειται ἀκριβῶς περί τοῦ current ratio διὰ τὸ ὁποῖον συνιστᾶται ἡ σχέσις 2 πρὸς 1.

- Μεσάζουσα βαθμῆς εἶναι τὸ acid test (βλ. σελ. 527), ἔνθα συσχετίζονται αἱ ἀπαιτήσεις καὶ τὰ διαθέσιμα πρὸς τὰ βραχυπρόθεσμα κονδύλια παθητικοῦ. Ἐπιθυμητὴ σχέσις 1 πρὸς 1.

- Ἐδρύτερα περιπτώσεις εἶναι ἡ λαμβάνουσα ἅπαντα τὰ στοιχεῖα Ε, πλὴν τῶν παγίων καὶ δεσμευμένων, ἔναντι τῶν ὑποχρεώσεων μέσης καὶ βραχείας προθεσμίας.

- 23 Κλιμάκωσις βαθμῶν.** Ἀναλόγως ὅθεν τῆς ἐκτάσεως τῶν συσχετιζομένων στοιχείων Ε καὶ Π γίνεται λόγος περί ρευστότητος πρώτου, δευτέρου κτλ. βαθμοῦ, χωρὶς ἐν τούτοις νά κρατῆ καὶ ὁμόφωνος ἀντίληψις ἐπὶ τῆς ἐκτάσεως τούτων. Τὸ πρᾶγμα εἶναι εὐεξήγητον, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ἡ ἐκάστοτε ζητουμένη σχέσις ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ σκοποῦ τῆς ἐρεῦνης, ἐκ τοῦ κλάδου εἰς τὸν ὁποῖον ἀνήκει ἡ ἐπιχείρησις. Πράγματι, διάφορος βαθμὸς (καὶ σύνθεσις) ρευστότητος ἐνδιαφέρει τὴν τράπεζαν ἢ ὅποια καλεῖται νά χορηγήσῃ ἄνοιγμα τριμήνου πιστώσεως καὶ ἄλλος βαθμὸς ἐνδιαφέρει ἰδιώτην καλούμενον νά χρηματοδοτήσῃ μονιμώτερον τὴν ἐπιχείρησιν ἢ νά συμπράξῃ μετ' αὐτῆς εἰς ὠρισμένας συναλλαγὰς διαρκείας.
- 24 Κλάδος οικονομίας.** Ὁ κλάδος τῆς οικονομίας εἶναι ἐπίσης οὐσιώδης. Ἐνταῦθα ἐμελετήθη ἡ γενικότης τῶν περιπτώσεων. Αἱ κατὰ κλάδους διαφοραὶ εἶναι σημαντικά. Ἡ ρευστότης τῶν τραπεζῶν λ.χ. ἐμφα-

¹ Ὡς ἐσημειώσαμεν ἤδη, διὰ πολλοὺς συγγραφεῖς αἱ σχέσεις αὗται λαμβάνονται ἀντιστρόφως. Οὕτω λ.χ. ἐν προκειμένῳ οἱ DEFOSSÉ: op. cit., σελ. 59 καὶ S. HANSON: Introduction to business, σελ. 96, N. York 1942. p. FOULKE: op. cit. κ.ά.

νίζει ιδιορρυθμίας, αγνώστους εις την βιομηχανίαν. Διότι ένφ' ό βιομηχανος :

— γνωρίζει μέ μεγάλην άκρίβειαν τας ληξιπροθέσμους αύτοό υποχρεώσεις.

— δύναται νά τύχη άναβολής έξοφλήσεως αύτών, μέχρι σημείου τινός, τουλάχιστον, ό τραπεζίτης :¹

— άγνοεί τόν όγκον τών ήμερησίων πληρωμών του.

— δέν δύναται νά άναβάλη ούδ' επί στιγμήν τας περισσοτέρας τούτων (άναλήψεις καταθετών κ.ά.)

Διά τούτο τό πρόβλημα τής ρευστότητας έμφανίζεται όξύτερον εις τας τραπεζας². 'Η πείρα—άπορρέουσα από σταθεράς έκδηλώσεις του νόμου τών πιθανοτήτων—διδάσκει ότι, υπό όμαλάς συνθήκας, ή διατήρησις διαθεσίμων 8—12% τών υποχρεώσεων όψεως, έπαρκει διά τήν αντιμετώπισιν τών άναγκών. 'Η δυνατότης άναπροξοφλήσεως τών έμπορικών γραμματίων εις τήν έκδοτικήν τράπεζαν άποτελεϊ ούσιώδη ρυθμιστήν τής τραπεζικής ρευστότητας.

§ 4

ΑΝΑΛΥΣΙΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΗ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

25 Γενικά παρατηρήσεις. Τό θέμα τούτο μάς άπασχόλησεν ήδη εις τήν § 2. Ένταύθα έξετάζεται κατά τρόπον πλέον έμπεριστατωμένον, δοθέντος ότι ό συνολικός κύκλος έργασιών ένδέχεται νά προκύπη έκ τής συνθέσεως περισσοτέρων λογαριασμών κυκλοφορίας διαφόρων κλάδων, τμημάτων, κατηγοριών προϊόντων, συναποτελούντων τήν όλην κυκλοφορίαν τής έπιχειρήσεως.

● *Προσδιορισμός.* Δέν ύπάρχει άπόλυτος όμοφωνία ώς πρός τια στοιχεΐα τής κυκλοφορίας και τοϋ τρόπου κατατάξεως αύτών³. Κατωτέρω λαμβάνεται ό κύκλος έργασιών βιομηχανικής έπιχειρήσεως κατά τόν μάλλον παραδεδεγμένον τρόπον :

1. Βλ. και Θ. ΓΑΛΑΝΗ: Ρευστότης τραπεζών καταθέσεων, 'Αθήναι 1949.

2. Έν όψει τής κοινωνικής σημασίας τών τραπεζών, αί περισσότεραι νομοθεσία ρυθμίζουν λεπτομερώς τά τής συντάξεως και δημοσιεύσεως λογιολογισμών και περιοδικών λογιστικών καταστάσεων. 'Ο έλβετικός ν. περί τραπεζών (1934) καθορίζει σαφώς τήν έννοιαν τών εύχερώς ρευστοποιησίμων, διαθεσίμων κτλ. 'Ως υποχρεώσεις βραχυπρόθεσμοι λαμβάνονται αί μηνιαΐα τοιαύται ώς και 15% τών καταθέσεων ταμειτηρίου και όψεως. Βλ. MORIGIA et CHEVALLEY: op. cit., σελ. 182. Θ. ΓΑΛΑΝΗ: Ρευστότης τραπεζών καταθέσεων, 'Αθήναι 1949.

3. Βλ. Μ. ΤΖΙΜΑΡΑ: 'Ο τόκος ώς στοιχείον του κόστους (κτλ.) σελ. 21, 'Αθήναι 1937.

'Ονομαστική αξία τιμολογήσεων ¹	500.000.000
'Επιχορηγήσεις εξαγωγής (πριμοδοτήσεις, ειδικαί παροχαί καρτέλλ κ.ά.)	10.000.000
'Ανεκκαθάριστος κύκλος εργασιῶν	510.000.000

— **Μείον**

'Επιστροφαι	
'Αντιλογισμοί	
Διαφοραι ζυγολογιῶν	
'Εκπτώσεις ²	
Φόρος κύκλου εργασιῶν ³	80.000.000
Κόμιστρα, ἀσφάλιστρα ⁴	430.000.000

+ **Πλέον :**

'Εσωτερικαί τιμολογήσεις	
(κατασκευαί δι' ἴδιον λ/σμόν)	
Ειδικαί τιμολογήσεις (πρὸς ἐξηρημένους ἐπιχειρήσεις filiales κ. ἄ.)	20.000.000
Καθαρὸς κύκλος εργασιῶν	450.000.000

Ὁ οὕτω πῶς καθοριζόμενος καθαρὸς κύκλος εργασιῶν καλῶς πτεῖ, κατὰ κανόνα τουλάχιστον, τὸ κόστος κατὰ τὰς διαφόρους αὐτοῦ ἐκτάσεις καὶ καταλείπει πλεονασμὰ τι. Συνήθως γίνεται δεκτὴ ἡ ἀκόλουθος σειρά διακρίσεων⁵

1. Καθαρὸς κύκλος εργασιῶν	450.000.000
<i>Μείον :</i> Τεχνικὸν κόστος παραγωγῆς ⁶	300.000.000
2. Μικτὸν (ἀκαθάριστον) κέρδος (<i>gross profit</i>)	150.000.000
<i>Μείον :</i> Ἐξοδα διαχειρίσεως καὶ πωλήσεων	50.000.000
3. Συναλλακτικὸν κέρδος (<i>Geschäftsgewinn</i>)	100.000.000
<i>Μείον :</i> Ἐξοδα χρηματοπιστωτικὰ	
+ Θετικὰ ἀνόργανα ἀποτελέσματα ⁷	
— Ἀρνητικὰ ἀνόργανα ἀποτελέσματα	40.000.000
4. Καθαρὸν κέρδος (<i>net income</i>)	60.000.000

1. Πρόκειται περὶ τιμολογήσεων ἀναφερομένων εἰς τὸν σκοπὸν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐξαιρετικαί τιμολογήσεις ἀνοργάνου χαρακτῆρος, ὅπως ἡ ἐκποίησης παλαιῶν ἐγκαταστάσεων, δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν. Τούτο τονίζεται καὶ εἰς τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον, σελ. 170.

2. Π.χ. εἰδικὴ ἀποζημίωσις διὰ τὸν συμβατικὸν περιορισμὸν τῆς παραγωγῆς.

3. 4. Ἡ ἐκπτώσις τῶν κονδυλίων τούτων ὡς καὶ τῶν ἐκπτώσεων δὲν δικαιολογεῖται πάντοτε (ἀπὸ κοστολογικῆς ἀπόψεως, κτλ.). Βλ. παρατηρήσεις μας, ἐνθ' ἄν.

5. Βλ. διαφόρους παραλλαγὰς ἐν ε. studt : op. cit. σελ. 36 ἐπ.

6. Ἡ προκειμένης ἐμπορικῆς ἐπιχειρήσεως: Κόστος ἀγορῶν+ειδικὰ ἐξοδα+γεν. ἐξοδα ἐφοδιασμῶν καὶ ἀποθηκεύσεως.

7. Π.χ. κέρδη ἐκ συμμετοχῆς εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις, ζημίαι ἐξ ἐκποίησης ἀκαταλλήλων ἐγκαταστάσεων, ἀπώψεις ὑπεραξίας ἐπιχειρήσεως (fonds de commerce).

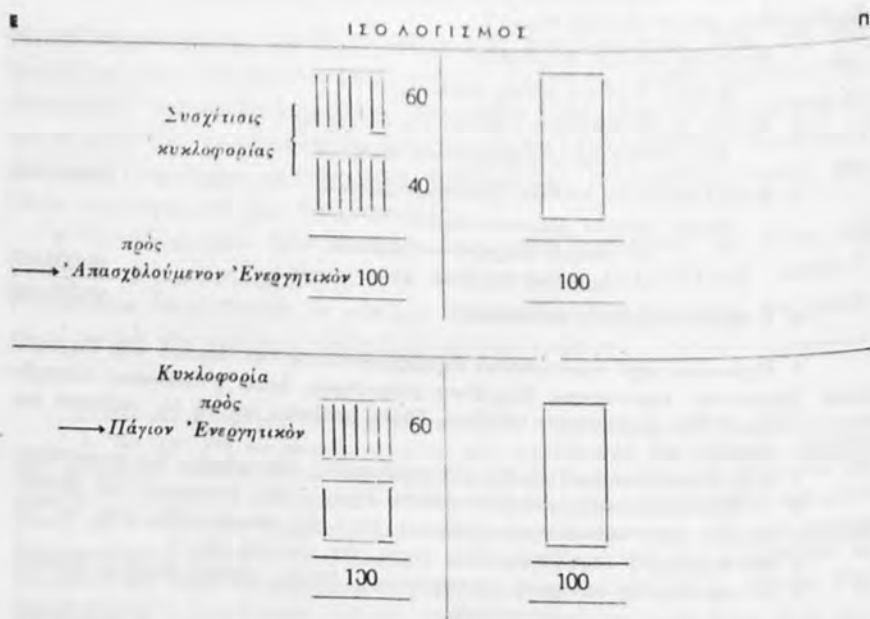
Μετά τόν τοιοῦτον καθορισμόν τῆς *καταστάσεως ἐσόδων* (income statement) ἢ κατὰ παρεμφερῆ τρόπον, ἀναλόγως τῶν εἰδικωτέρων συνθηκῶν ἢ ἐπιδιώξεων τῆς ἐρεῦνης, δυνάμεθα νά προβῶμεν εἰς συσχετίσεις μεταξύ :

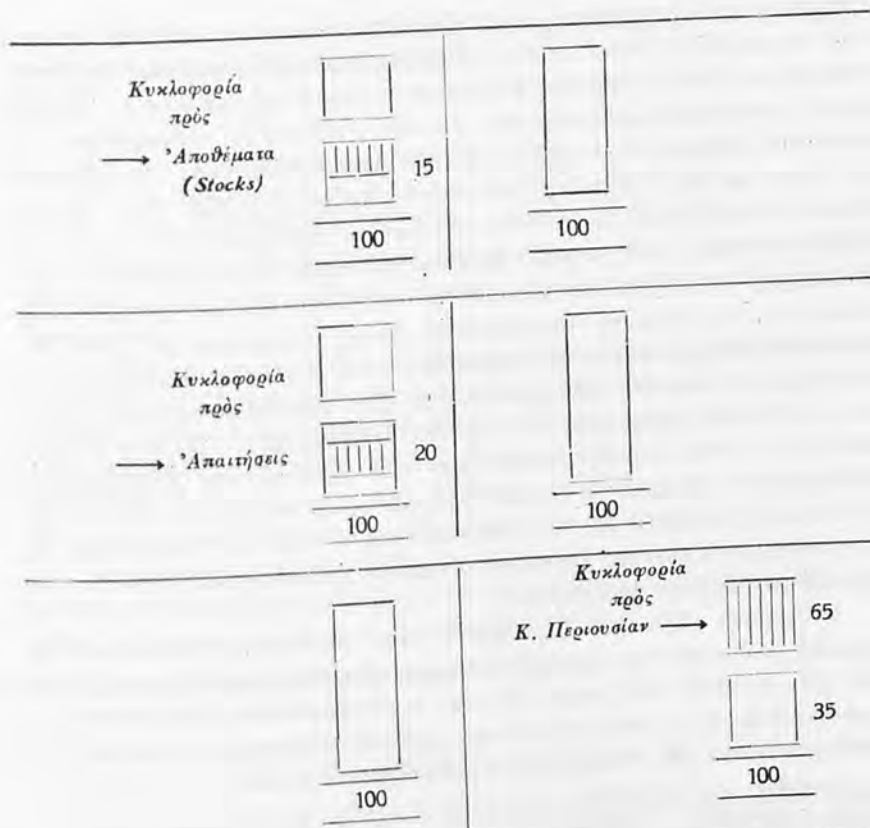
- Τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καί τῶν ὁμάδων ἢ ἐπί μέρους στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ.
- Τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καί τῶν στοιχείων τοῦ κόστους.
- Τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καί τῶν διαφόρων κατηγοριῶν ἀποτελεσμάτων.

§ 5 1.

Μελέτη τοῦ κύκλου ἐργασιῶν ἐν σχέσει πρὸς τὰ δεδομένα τοῦ ἰσολογισμοῦ

- 26 Περιπτώσεις.** Δέν εἶναι δυνατόν νά γίνῃ ἐνταῦθα συστηματικῆ συσχέτισις τῆς κυκλοφορίας πρὸς ὅλας τὰς ὁμάδας τοῦ Ε, Π καί Κ. Π. καθὼς καί πρὸς τὰ ἐπί μέρους αὐτῶν στοιχεῖα. Θά ἀρκεσθῶμεν μόνον εἰς περιπτώσεις τινάς ἐκ τῶν μᾶλλον ἐνδιαφερουσῶν. Χάριν σαφεστερας κατανοήσεως τῶν ἐπακολουθοῦντων, παραθέτομεν τὰ ἐπόμενα διαγράμματα :





27 Σχέσις κύκλου εργασιών πρὸς ἀπασχολούμενον κεφάλαιον. Ὁδηγεῖ εἰς τὴν ἐξεύρεσιν τοῦ γενικωτέρου ἐξ ὄλων τῶν δεικτῶν ταχύτητος.

● Προσδιορισμός :

$$\frac{\text{Καθαρὸς κύκλος εργασιῶν}}{\text{Σύνολον ἀπασχολουμένου ἐνεργητικοῦ}} = \frac{40.000.000}{25.000.000} = 1,6$$

Ἐπιβόλῃς γεννῆ ἢ ἔκτασις τοῦ «ἀπασχολουμένου κεφαλαίου», ὅπως συνήθως λέγεται. Κατ' ὄρχην ἐπιβάλλεται ἡ προσεκτικὴ ἀποκρίσις τοῦ ἐνεργητικοῦ ἀπὸ κονδύλια μὴ συστατικά περιουσία ἀποσβέσεις ἐγκαταστάσεων, ὁμολογιακοῦ δανείου, ἀπαιτήσεις κατὰ μετόχων¹ κλπ. Δυσχερέστερον ἐμφανίζεται τὸ ζήτημα τοῦ συνυπο-

1. Αἱ κατὰ τῶν μετόχων ἀπαιτήσεις συνιστοῦν ἀναμφισβητήτως περιουσιακὸν στοιχείον ἀπὸ νομικῆς καὶ οἰκονομικῆς βεβαίως ἀπόψεως. Ἐφ' ὅσον ὁμως πρόκειται περὶ δόσεων ἀορίστου χρόνου καταβολῆς δὲν δύναται νὰ συνυπολογισθῶν ὡς δρῶντα στοιχεῖα περιουσίας ἀποφέροντα ἔσοδον. Πρόκειται περὶ τυπικῶν κονδυλίων ἐφεδρικῶν τρόπον τινὰ στοιχείων, εὐρισκομένων ἐκτὸς τοῦ περιουσιακοῦ κυκλώματος.

λογισμοῦ ἢ μὴ στοιχείων μὴ συνδεδεμένων ὀργανικῶς πρὸς τὴν λοιπὴν περιουσίαν (τίτλοι συμμετοχῆς) ἢ εὐρισκομένων ἐκτός δράσεως (οἰκοδομαὶ ὑπὸ ἀνέγερσιν, δεσμευμένοι συνάλλαγμα κλπ.). Προκειμένης μὲν τῆς ἐξευρέσεως τῆς γενικῆς ταχύτητος, παρεχούσης ἐνδεικτικὴν εἰκόνα τῆς περιστροφῆς τῆς περιουσίας, δεόν νά ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν καὶ τὰ ἐπιβραδυντικὰ ταῦτα στοιχεῖα Ἄλλα τότε θά λάβωμεν ἀντιστοιχῶς ὄχι στενῶς τὸν κύκλον ἐργασιῶν, ἀλλὰ τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα—εἰς λογικὴν ἔκτασιν τοῦ ὄρου τούτου—ὥστε εἰς τὴν πληρότητα τῆς στατικῆς περιουσίας νά ἀντιστοιχῇ ἡ πληρότης τῆς δυναμικῆς τῆς εἰκόνας. Προκειμένης ὅμως μετρήσεως τοῦ στενωτέρου συναλλακτικοῦ κύκλου ἐργασιῶν, τότε στοιχεῖα περιουσίας εὐρισκόμενα ἐκτός τοῦ κυκλώματος δὲν θά συνυπολογισθοῦν. Γενικώτερον δεόν νά ἀποβλέψῃ τις εἰς τὴν οἰκονομικὴν πραγματικότητα καὶ ὄχι εἰς τὴν τυπικὴν ἐμφάνισιν τῶν ἀριθμητικῶν δεδομένων ἢ τὴν νομικὴν ὑπόστασιν τοῦ ἰσολογισμοῦ. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, ἐπὶ ἐσωτερικῆς ἀναλύσεως, αἱ ὑπερτιμήσεις Ε καὶ αἱ ὑποτιμήσεις Π, ἔστω καὶ μὴ ἐμφανεῖς λογιστικῶς (ἀφανῆ ἀποθεματικά), θά συνυπολογισθοῦν εἰς τὴν περιουσίαν.

● *Σημασία*: Συνιστᾷ, ὡς ἐλέχθη ἤδη, τὸν δεικτὴν ταχύτητος τῆς γενικῆς κυκλοφορίας, ἡ ὁποία ἀπορρέει ἐκ τῆς ταχύτητος ἀφ' ἑνὸς μὲν τῶν παγίων, ἀφ' ἑτέρου δὲ τῶν κυκλοφοριακῶν στοιχείων. Ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὸν *συντελεστὴν ἀποτελεσμάτων*¹ διαμορφώνει τὴν ἀποδοτικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς ἐξῆς: Ἔστωσαν:

$$\frac{\text{κέρδος}}{\text{κύκλος ἐργασιῶν}} = \frac{10.000}{200.000} = 5\% \text{ Συντελεστῆς ἀποτελεσμάτων (Erfolgskoeffizient).}$$

$$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}} = \frac{200.000}{100.000} = 2 \text{ Δείκτης γενικῆς ταχύτητος}$$

Συντελεστῆς ἀποτελεσμάτων × δεικτὴν γενικῆς ταχύτητος = Ἀποδοτικότης

$$5\% \times 2 = 10\%.$$

$$\text{Πράγματι} \quad \frac{\text{κέρδος}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}} = \frac{10.000}{100.000} = \text{ἀποδοτικότης } 10\%$$

Πρόκειται ὁθεν περὶ τριῶν συνηρημένων μεγεθῶν (κέρδος—ταχύτης—κεφάλαιον). Ἡ γενικὴ ἐν τούτοις ταχύτης ἀπορρέει κυρίως ἐκ τῆς τοιαύτης τῶν κυκλοφοριακῶν, χωρὶς παρὰ ταῦτα νά δύναται νά λεχθῇ ὅτι τὰ πάγια εἶναι ἀδρανῆ στοιχεῖον ἀφοῦ διὰ τούτων κατορθοῦται ἡ κυκλοφορία καὶ εἰδικώτερον ἡ πληθοπαγωγή, συμμετέχουν δὲ εἰς τὴν κυκλοφορίαν διὰ τῶν ἀποσβέσεων.

Ἐκ τῆς στατιστικῆς ἐρεύνης ἑκατοντάδων ἐπιχειρήσεων δια-

1. Βλ. M. LEHMAN: op. cit. σελ. 166.

πιστοῦται ὅτι εἷς τινας κλάδους ἢ γενικὴ κυκλοφοριακὴ ταχύτης εἶναι χαλαρά, ἐνῶ εἰς ἄλλους ὑψηλὴ :

	Ἦν Πολιτεῖται		
	1919	1920	1921
Βιομηχανία κονσερβῶν	2,99	4,17	2,20
Βιομηχανία κρέατος	2,48	2,26	1,81
Μηχανολογικαὶ βιομηχ.	0,62	0,58	0,44

Τοῦτο ὅμως δὲν προδικάζει καὶ ἀνάλογον ὕψος ἀποδοτικότητος, ἐξαρτώμενον ἐκ τῆς σχέσεως τῶν δύο ἄλλων μεγεθῶν. (Βλ. §§ Ἀποδοτικότης).

● *Κλαδικὴ ταχύτης.* Πολὺ δυσχερεστέρα εἶναι ἡ περίπτωσις ἐξευρέσεως τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος τῆς ἀπασχολημένης περιουσίας κλάδου τινός (κλπ) τῆς ἐπιχειρήσεως. Διότι, ἐνῶ τὰ μὲν κλαδικὰ ἔσοδα (ἢ κύκλος ἐργασιῶν) διαχωρίζονται εὐχερῶς, ἡ ἀπομόνωσις τῶν ἀντιστοιχῶς ἀπασχοληθέντων περιουσιακῶν στοιχείων, ἐκ τοῦ συνόλου τούτων, δὲν ἐπιτυγχάνεται μὲ ἀκρίβειαν.

Παρατηρητέον ἀκόμη ὅτι ὁ κύκλος ἐργασιῶν ἐνίστε λαμβάνεται εἰς τὸ κόστος καὶ ὅτι τὸ ἀπασχολούμενον κεφάλαιον δεόν νὰ εἶναι τὸ μέσον τοιοῦτον, δηλ. $\frac{\text{ἀρχικόν} + \text{τελικόν}}{2}$

28 Σχέσις κύκλου ἐργασιῶν πρὸς πάγιον ἐνεργητικόν.

● *Προσδιορισμός :*

$$\frac{\text{καθαρός κύκλος ἐργασιῶν}}{\text{πάγιον ἐνεργητικόν}} = \frac{20.000.000}{6.000.000} = 3,33$$

Ὡς πάγιον ἐνεργητικόν λαμβάνονται ἐνταῦθα περιοριστικῶς αἱ πράγματι ἀπασχολούμεναι διὰ τὸν σκοπὸν τῆς ἐπιχειρήσεως ἀκίνητοποιήσεις, ὕλικοι καὶ ἀσώματοι (προνόμια εὐρεσιτεχνίας κτλ.). Ἡ ἀξία των λογίζεται μειωμένη κατὰ τὰς κανονικὰς ἀποσβέσεις. Κατὰ ταῦτα δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν : γήπεδα μὴ χρησιμοποιούμενα, τίτλοι συμμετοχῆς εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις, οἰκοδομαὶ ὑπὸ ἀνέγερσιν κτλ.

● *Σημασία.* Θεωρεῖται (Finney¹, Schmaltz κ.ἄ.) ὅτι ἐκφράζει τὸν βαθμὸν *χρησιμοποίησεως* τῶν παγίων κεφαλαίων², ἢ ὅτι μετρεῖ τὴν ταχύτητα κυκλοφορίας αὐτῶν (Schnettler)³. Ὁρθότερον εἶναι νὰ λεχθῇ ὅτι παρέχει τὸ μέτρον κατὰ τὸ ὁποῖον ὠρισμένον ἐπιχειρηματικόν μέγεθος (προσδιοριζόμενον ὑπὸ τῶν παγίων κεφαλαίων) εἶναι ἱκανὸν νὰ διασφαλίῃ ἱκανοποιητικὴν κυκλοφορίαν. Ὁ Bliss⁴ ἀποδι-

1. Βλ. H. FINNEY : op. cit. σελ. 546, SCHMALTZ : op. cit. σελ. 3.

2. Κατὰ τὴν γερμανικὴν ὀρολογίαν : Ausnutzungsgrad der Anlagen.

3. Βλ. A. SCHNETTLER : op. cit. σελ. 141. Ἐπίσης J. BLISS : op. cit. σ. 26 καὶ 86.

4. Βλ. J. BLISS : op. cit. σελ. 85 : This is one of the fundamental relationships in industry and deserves most careful consideration.

δει μεγάλην σημασίαν, δοθέντος ὅτι τὰ πάγια κεφάλαια συνεπάγονται κυρίως σταθεράς δαπάνας, τῶν ὁποίων ἡ ἐπίδρασις εἶναι τόσον ἀσθενεστέρα ὅσον αὐξάνει ὁ κύκλος ἐργασιῶν. Ἰδοὺ χαρακτηριστικοί τινες ἀριθμοί:

Ἡν. Πολιτείας (1928)

Κυκλοφορία (κατὰ δολλ. παγίου κεφαλαίου)

Βιομηχανία αὐτοκινήτων	Δολ. 2,78
Βαμβακοϋφάντηρια	3,36
Βιομ. ἠλεκτρικῶν εἰδῶν	4,85
Βιομηχανία πετρελαίου	0,92
Ἐπιχειρήσεις γενικοῦ ἐμπορίου	13,45

- 29 **Σχέσις κύκλου ἐργασιῶν πρὸς ἀποθέματα** (net sales to inventory). Ὁδηγεῖ εἰς τὴν ἐξεύρεσιν τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος στοιχείων κατ' ἔξοχὴν ρευστοποιησίμων.

● Προσδιορισμός:

$$\frac{\text{καθαρὸς κύκλος ἐργασιῶν (εἰς τὸ κόστος)}}{\text{ἄθροισμα μηνιαίων ὑπολοίπων ἀποθεμάτων}} = \frac{4.500.000}{1.500.000} = 3$$

12

Ὡς πρὸς τὸν καθορισμὸν τοῦ μέσου ἔτησιου ἀποθέματος ὑποστηρίζονται καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν διάφοροι παραλλαγαι¹, ὅπως προκειμένου περὶ τῶν ἀπαιτήσεων. Ἐπὶ πλεόν ὁ κύκλος ἐργασιῶν δὲν λαμβάνεται συνήθως εἰς τὸ κόστος ἀλλὰ προσηυξημένος κατὰ τὸ περιλαμβανόμενον εἰς τὰς τιμολογήσεις κέρδος (βλ. ἀνωτέρω, καθορισμὸν «καθαροῦ κύκλου ἐργασιῶν»). Ὁ εἰς τὸ κόστος καθορισμὸς εἶναι ἀσφαλῶς ὁ ὀρθότερος θεωρητικῶς², δοθέντος ὅτι ἡ κυκλοφορία ἀφορᾷ τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους. Τὸ κέρδος εἶναι *συνέπεια* καὶ ὄχι συστατικὸν τῆς κυκλοφορίας. Εἰς τὴν παρατήρησιν ταύτην ἀντιτάσσεται ὅτι τὸ κόστος εἶναι ζήτημα ὑπολογισμοῦ, δηλ. ἀμφισβητήσιμον, ἐνῶ αἱ πωλήσεις εἶναι ἀκριβῆς πραγματικότης³. Ὅπως δὴποτε, σχετικῶς πρὸς τὰς διαφόρους ἀριθμητικὰς παραλλαγὰς τῶν ἀριθμοδεικτῶν, φρονοῦμεν ὅτι δὲν πρέπει νὰ ἀποδίδεται *ὑπερμετρος σημασία εἰς τὴν ἀριθμητικὴν τῶν ἀκριβείαν*, δοθέντος ὅτι δι' αὐτῶν ἐπιδιώκεται μία *γενικὴ ἔνδειξις* καὶ κυρίως μία κατεύθυνσις ἐξελίξεως, ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος.

1. Πρὸβλ. κ. SCHMALTZ: op. cit. σελ. 86.

2. Πλὴν τῶν ἀμφισβητήσεων ὡς πρὸς τὸν καλύτερον τρόπον καθορισμοῦ τοῦ μέσου ὄρου, τίθεται τὸ ζήτημα τοῦ *ελάχιστου σταθεροῦ ἀποθέματος* (stock - outil). Μετέχει καὶ τοῦτο τῆς κυκλοφορίας ἢ ὄχι;

3. Πρὸβλ. Μ. FAUWELS: op. cit. σελ. 168.

“Όπως και εις τούς άλλους αριθμοδείκτας κυκλοφοριακής ταχύτητος, διαιρουμένων τών ημερών του έτους 364 διά του συντελεστού (ένταϋθα 3) εύρισκομεν τήν διάρκειαν.

● *Σημασία.* Κατά τόν όρισμόν του Bureau of Business Research του Harvard, εις τό όποϊον όφείλονται πλούσιοι στατιστικά έρευμαι σχετικαί πρός τό θέμα, ώς «κυκλοφοριακήν ταχύτητα τών άποθεμάτων» έννοοϋμεν τήν συχνότητα μέ τήν όποϊαν τά άποθέματα διετέθησαν και άνευνώθησαν»¹. Είται προφανές ότι όσον μεγαλυτέρα ή ταχύτης τόσον τά σταθερά έξοδα έπιμερίζονται έπί περισσοτέρων μονάδων κόστους και τόσον περισσότερο διογκούται τό κέρδος. Έξ ου και τό ρητόν «έν τή καταναλώσει τό κέρδος». Λόγω της μεγάλης του σημασίας ό δείκτης οϋτος (vitesse de rotation des stocks) καθώς και ή άντιστοιχος μέση διάρκεια άποθηκείσεως (Lagerumschlagsdauer) σκόπιμον είναι νά καθορίζωνται κατά μήνα. Έπίσημονική άνάλυσις της άγορας (Marketing) και ή όρθολογική όργάνωσις είναι τά ένδεδειγμένα μέσα έπιταχύνσεως της κυκλοφορίας και-μειώσεως του χρόνου άκινήσις τών stocks. Επίσης όταν ή άνομοιογένεια τών ειδών είναι μεγάλη όπως εις τά καταστήματα νεωτερισμών (ένδύματα, καλλυντικά, είδη ύποδήσεως κ.λ.), τότε έπιβάλλεται ό προσδιορισμός ιδιαιτέρου δείκτη ταχύτητος δι' έκάστην, σχετικώς όμοειδη, όμάδα². Ό Schär³ άνοφέρει περίπτωσιν καθ' ήν ή μέση διάρκεια ύπελογίσθη εις 25 ήμέρας. Κατόπιν όμως κατανομής τών άποθεμάτων εις όκτώ όμάδας διεπιστώθη ότι ή διάρκεια ήτο: 3, 4, 13, 18, 69, 74, 117 και 135 ήμερών. Μία τοιαύτη διοσπορά διαφωτίζει πλήρως τήν διοίκησιν ώς πρός τά ληπτέα μέτρα άνεφοδιασμοϋ και ίδία συνθέσεως τών stocks. Έ άκριβής κοστολόγησις τών ειδών βραδείας κυκλοφορίας, μέ όρθόν ύπολογισμόν τών άντιστοιχούντων ασφαλίστρων, τόκων και λοιπών σταθερών έξόδων, έπιτρέπει νά καταδειχθῆ κατά πόσον ταϋτα είναι κερδοφόρα ή ζημιόγωνα⁴. Άλλά και όταν άκόμη καταδειχθῆ ή ύπαρξις ειδών μέ άνεπαρκή άποδοτικότητα ή σαφώς ζημιόγόνων, δέν άποκλείεται ή διατήρησις των έφ' όσον δι' αύτών άσκεϊται έλιξις πρός τά κερδοφόρα είδη. Είναι ζητήμα πεφωτισμένης τιμορρυθμιστικής πολιτικής⁵.

1. Προβλ. Μέρος Πρώτον, σελ. 168, ώς και J. Bliss: op. cit. σελ. 200.

2. Εις τήν περίπτωσιν ταύτην άνακινούνται ζητήματα μαθηματικής φύσεως έπί τών όποϊων δέν δυνάμεθα νά ένδιατρίψωμεν ένταϋθα. Βλ. σχ. Α. SCHNETTLER: op. cit. σ. 55.

3. J. Schär: Allgemeine Handelsbetriebslehre, 5η έκδ.

4. Βλ. σχετικώς τήν άνάγκην έκκαθαρίσεως τών μικτών λογαριασμών κατά τόν όρθολογικόν τρόπον. Μέρος πρώτον, σελ. 168.

5. Έπί μέρους ταχύτης περιστροφής έκάστης όμάδος προϊόντων ή έκάστου

Ἡ ταχύτης κυκλοφορίας τῶν ἀποθεμάτων ἐξαρτᾶται πολὺ ἐκ τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κλάδου, ὡς συμβαίνει καὶ διὰ τὴν διάρκειαν τῶν πιστώσεων :

Βιομηχανίαι :

Μέσος ὄρος πενταετίας¹ 1940-45/

Εἶδη καὶ ἀνταλλακτικά αὐτοκινήτων	8,5
Ζυθοποιΐα	14,5
Ἐνδύματα (ἀνδρικῶν, παιδικῶν)	7,0
Τεχνητὴ μέταξα	10,3
Καπνοβιομηχανία (πούρων)	2,3
Χάρτης	6,0

Οἱ ἀνωτέρω ἐπιτυγχανόμενοι εἰς τὰς Η.Π.Α. δείκται εἶναι συγκριτικῶς πρὸς τὰ παρ' ἡμῖν κρατοῦντα, λίαν ὕψηλοι.

Ἡ οἰκονομικὴ συγκυρία, ἀναλόγως τῆς διανυομένης φάσεως, εὐημερίας, ὑφέσεως κτλ., κατοπτρίζεται ἐπίσης εἰς τοὺς δείκτας τούτους. Ἡ φάσις τῆς ἀνθίσεως μετὰ τὴν ἀπορρέουσαν ζωογόνησιν τῶν συναλλαγῶν ἐπιφέρει κυκλοφοριακὴν ἐπιτάχυνσιν καὶ σμικρύνσιν διάρκειας τοῦ κυκλοφοριακοῦ κυκλώματος. Ἀντιθέτως ἐπιδρᾶ ἡ κρίσις.

Τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπηρεάζει ἐπίσης τοὺς δείκτας τούτους :

Ἐπιχειρήσεις μὲ κύκλον εργασιῶν	Ἐμπόριον ἐτοιμῶν ἐνδυμάτων ταχύτης
\$ 20—40.000	1,5 φορές
100—140.000	2,0 »
300—500.000	2,7 »

30 Ἰσχίαις κύκλου εργασιῶν πρὸς ἀπαιτήσεις. Ὁδηγεῖ εἰς τὴν ἐξεύρεσιν τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος τῶν παρεχομένων πρὸς πελάτας πιστώσεων καθὼς καὶ τῆς μέσης πραγματικῆς διάρκειας αὐτῶν.

εἶδους καθοδηγεῖ συνειδητῶς τὴν τιμολογιακὴν πολιτικὴν. Εἶναι προτιμότερον πολ-
λάκις νὰ ἐκποιηθῇ μετὰ ζημίας ἢν εἶδος βραδείας κυκλοφορίας καὶ νὰ ἐπενδυθῶν
τὰ ρευστοποιούμενα εἰς ἓν εἶδος ταχείας κυκλοφορίας, ταῦτα τα διατηρῆται τούτο ἐν
ὄψει ἐμφανίσεως εὐκαιρίας διαθέσεως αὐτοῦ. Ἐστῶσαν: Εἶδος σχετικῶς ἀζήτητον
ἀξίας 100.000, πωλούμενον μετὰ κέρδος 20% = 120.000. Πωλούμενον μετὰ ζημίαν 25%
ἀποδίδει ρευστὰ 75.000 καὶ διαφοράν, διαφυγόν κέρδος ἀποτελεσμάτων 20.000 + ζημία
25.000 = 45.000. Ἐπενδυομένων τῶν 75.000 εἰς εἶδος μετὰ συντελεστὴν κέρδους 30%
καὶ περιστροφικὴν ταχύτητα 3, ἔχομεν 75.000 × 30% = 22.500 × 3 = 67.500. Ἡ ζημι-
ογόνος ἀποδέσμευσις τοῦ κεφαλαίου ἀπὸ τὸ ἀζήτητον εἶδος ἀποδεικνύεται ἀποδοτικῆ.

Βλ. καὶ σ. WIKOWSKI: Le rendement des entreprises et leur direction ration-
nelle, σελ. 231, Paris 1932, M. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογι-
στική, Ἀθῆναι 1949.

1. Κατὰ P. FOULKE: op. cit. σελ. 323.

• Προσδιορισμός. Ἐστώ ἐπιχειρήσεις πωλοῦσα μόνον ἐπὶ πιστώσει καὶ χορηγοῦσα τοιαύτας 30, 45, 60, 90, 120 ἡμερῶν Δεδομένα: κύκλος ἐργασιῶν ἐπὶ πιστώσει 10.000 000.

Χρεωστικά ὑπόλοιπα λογαριασμῶν ἀπαιτήσεων¹:

Ἀρχὴ χρήσεως	3 000.000
Τέλος χρήσεως	5.000 000
Μέσον ὑπόλοιπον	4.000.000

Ἀπλοποιημένος τύπος:

$$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν ἐπὶ πιστώσει (εἰς τὸ κόστος)}}{\text{μέσον ἐτήσιον ὑπόλοιπον ἀπαιτήσεων}} = \frac{10.000.000}{4.000.000} = 2,5$$

Ὅπως καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἀποθεμάτων, προτιμᾶται ἀκριβέστερος προσδιορισμός. Πρὸς τοῦτο λαμβάνονται, ὅπως ἐξεθέσαμεν (Μέρος Πρῶτον, σελ. 160), τὰ χρεωστικά ὑπόλοιπα ἐκάστου μηνός:

Ἰανουάριος	1.500.000
Φεβρουάριος	2.300.000
.....
Δεκέμβριος	2.000.000
	36.000.000

τὸ δὲ ἄθροισμα (36.000.000) διαιρεῖται διὰ 12, ὅποτε ἔχομεν:

$$\frac{\text{κύκλος ἐργασιῶν ἐπὶ πιστώσει (εἰς τὸ κόστος)}^2}{\frac{\text{ἄθροισμα μηνιαίων ὑπολοίπων ἀπαιτήσεων}}{12}} = \frac{10.000.000}{3.000.000} = 3,3$$

• Ταχύτης. Οἱ ἀριθμοδεῖκται 2,5 ἢ 3,3 ἐμφαίνουν πόσας φορές ἀνευῶθησαν πράγματι αἱ χορηγηθεῖσαι πιστώσεις.

• Διάρκεια. Διαιροῦντες τὸ ἔτος (364) διὰ τοῦ ἀριθμοδεῖκτου ταχύτητος (2,5) εὐρίσκομεν τὴν εἰς ἡμέρας διάρκειαν τῶν πιστώσεων, δηλ. τὴν μέσσην πραγματικὴν δέσμευσιν τῶν κεφαλαίων, ἀνεξαρτήτως ὀνομαστικοῦ χρόνου λήξεως, ἀνανεώσεων, καθυστερήσεων κτλ. Εἰς τὰς Ἠνωμένας Πολιτείας τὸ ἐργάσιμον ἔτος λογίζεται περιλαμβάνον 313 ἡμέρας.

Κατὰ τινας, ἀφ' ἑτέρου, analysts διὰ τὸν ὑπολογισμόν τοῦ μέσου ἐτησίου ὑπολοίπου τῶν τρεχομένων λογαρισμῶν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν καὶ τὸ ἀρχικὸν ὑπόλοιπον (ἐξ ἀπογραφῆς), προστίθενται τὰ δώδεκα μηνιαῖα ὑπόλοιπα, τὸ δὲ ἄθροισμα διαιρεῖται διὰ 13.

1. Λέγομεν «λογαριασμῶν ἀπαιτήσεων» διότι εἶναι δυνατόν νὰ εἶναι περισσότεροι. Εἰς τοῦτους συνυπολογίζεται καὶ ὁ λογαριασμός Γραμμάτια εἰσπρακτέα.

2. Ὁ εἰς τὸ κόστος ὑπολογισμός τυγχάνει ἐνταῦθα ἀμφισβητήσιμος.

Ἄρχικόν ὑπόλοιπον	3.000.000
Ἐπίλοιπον Ἰανουαρίου	2.500.000
Ἐπίλοιπον Φεβρουαρίου	2.800.000
Ἐπίλοιπον Δεκεμβρίου	4.000.000
	39.000.000 : 13 = 3.000.000

Ὁ Nicklisch προσθέτει τὸ ἀρχικόν ἀλλὰ ἀφαιρεῖ τὸ τελικόν ὑπόλοιπον¹.

Κατ' ἄλλους πάλιν² προστίθεται τὸ ἀρχικόν ὑπόλοιπον (ἀρχικῆς ἀπογραφῆς), ἀφαιρεῖται ὅμως τὸ τελικόν (τελικῆς ἀπογραφῆς), ὅποτε τὸ ἄθροισμα διαιρεῖται διὰ 12³.

• *Σημασία*. Ἡ σύγκρισις τῆς μέσης διαρκείας (ἢ ταχύτητος) κατὰ τὰς διαφορὰς χρήσεις :

1946	ἡμέραι	93
1947	"	105
1948	"	87

ὑπὸ τὰς αὐτὰς προϋποθέσεις συναλλαγῶν, ἐπιτρέπει νὰ ἐλεγχθῇ ἡ ἀσκηθεῖσα πιστοδοτικὴ πολιτικὴ, δηλαδή, ἡ ἐπιλογή πελατείας, τὰ ποσὰ καὶ ὁ χρόνος πιστώσεων, αἱ ληφθεῖσαι ἐγγυήσεις, ἡ παρακολούθησις καθυστερήσεων κ.ἄ. Μέσα ἐπιταχύνουσι τῆς ταχύτητος εἶναι ἡ προεξόφλησις γραμματίων καθὼς καὶ αἱ ἐκπτώσεις. ἔχουν ὅμως τὸ μειονέκτημα ὅτι στοιχίζουν. Αἱ ἐπιβαλεῖς ἀπαιτήσεις ἐπιβραδύνουν τὴν ταχύτητα καὶ παρατείνουν τὴν μέσην διάρκειαν. Σχετικῶς παρατηρεῖται ὅτι αἱ κυμάνσεις τῆς οικονομικῆς συγκυρίας ἀσκοῦν οὐσιώδη ἐπίδρασιν. Κατὰ τὰς περιόδους κρίσεως ἐπέρχεται ἐπιβράδυνσις ρευστοποιήσεως καὶ, ἐν τινι μέτρῳ, παγιοποιήσις τῶν ἀπαιτήσεων (crédits gelés).

§ 2

Μελέτη τοῦ κύκλου ἐργασιῶν ἐν σχέσει πρὸς τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους

31 Γενικαὶ παρατηρήσεις. Θεωρητικῶς εἶναι δυνατόν, καὶ μέχρις ἐνὸς σημείου μόνον σκόπιμον, νὰ γίνῃ ἡ συσχέτισις ἐνὸς ἐκάστου τῶν στοιχείων τοῦ κόστους πρὸς τὴν κυκλοφορίαν : π.χ. τῶν ἀποσβέσεων, ἡμερομισθίων κτλ., ἀναλόγως πρὸς τὰς εἰδικὰς ἀνάγκας τῆς ἀναλύσεως.

Γενικώτερον ἐνδεικνύται ἡ παρακολούθησις τῶν σχέσεων κυκλοφορίας καὶ τῶν κατηγοριῶν κόστους :

Τεχνικὸν κόστος	Κόστος διαθέσεως
Χρηματοπιστωτικόν	Ἐμπορικόν

1. Βλ. H. NICKLISCH : Wirtschaftliche Betriebslehre, σελ. 74, ἐκδ. 6η, Stuttgart 1922.

2. Βλ. M. PAUWELS op. cit. σελ. 184.

3. Ἐτέρας παρατηρήσεις βλ. ἐν A. SCHNETTLER : op. cit. σελ. 55.

καί ἐντός τῶν κατηγοριῶν τούτων πρὸς ὠρισμένα στοιχεῖα, λ.χ. πρὸς τὰ ἔξοδα πωλήσεων ἢ τὰς ἐκπτώσεις κτλ. Ἐνταῦθα θὰ ἀρκεσθῶμεν εἰς τὰ ἀκόλουθα :

32 Σχέσις κύκλου ἐργασιῶν πρὸς συνολικὸν κόστος. Ἀποτελεῖ δείκτην ἄξιον ἰδιαιτέρας προσοχῆς, διότι συνοψίζει τὰς δύο βασικὰς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως : τὴν παραγωγὴν καὶ διάθεσιν τῶν ἀγαθῶν.

● Προσδιορισμός :

$$\frac{\text{καθαρὸς κύκλος ἐργασιῶν}}{\text{συνολικὸν κόστος}} = \frac{100.000}{80.000} = 1,25$$

ἢ καὶ ἀντιστρόφως $\frac{80.000}{100.000} = 0,80\%$

● Σημεία. Ἀποδίδεται ἐνίοτε διὰ τοῦ ὄρου : Συντελεστὴς ἐκμεταλλεύσεως (coefficient d'exploitation¹, Betriebskoeffizient, operating-ratio). Ἀνεξαρτήτως τοῦ ἀπολύτου μεγέθους τῶν δύο ποσῶν, ἢ ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος παρακολούθησις τοῦ δείκτη τούτου φανερώνει τὰς ἐπελθούσας μεταβολὰς εἰς τὴν ἐπιτευχθεῖσαν ἀποτελεσματικότητα (οἰκονομικότητα). Ἔστωσαν :

	1945	1946	1947	1948
Κόστος	80.000	100.000	150.000	210.000
Κύκλος ἐργασιῶν	100.000	130.000	200.000	300.000
Συντελεστὴς	80%	77%	75%	70%

Παρά τὸν *τριπλασιασμόν* τῶν συναλλαγῶν, ἡ σχέσηις : προσπάθεια - ἀπόδοσις ἐμειώθη σταθερῶς ἀπὸ 80 εἰς 70%. Θὰ ἦτο δὲ πλάνη νὰ ἰσχυρισθῆ τις ὅτι τοῦτο δὲν ἐνδιαφέρει τὴν ἐπιχειρήσιν ἀφοῦ τελικῶς τὸ κέρδος διωγκώθη. Ἀναλυομένου τοῦ κόστους εἰς τὰς τέσσαρας αὐτοῦ λειτουργικὰς κατηγορίας, εἶναι δυνατόν νὰ διαπιστωθῆ ποῦ ἐντοπίζεται ἡ μείωσις τῆς οἰκονομικότητος καὶ ἂν αὕτη εἶναι ἀναπόφευκτος. Πρὸς τοῦτο ἔστωσαν, παραβλεπομένου τοῦ τεχνικοῦ κόστους, τὰ ἑξῆς :

	96.914.000	81.590.000	90.404.000
Κύκλος ἐργασιῶν			
1. Ἐξοδα διαθέσεως	17.825.000	16.244.000	18.929.000
εἰς %	18,39%	19,91%	20,94%
2. Ἐξοδα διαχειρίσεως	70.710.000	53.215.000	65.680.000
εἰς %	7,30%	6,52%	7,27%
3. Χρηματοπιστωτ. ἔξοδα	17.215.500	21.600.000	25.820.000
εἰς %	1,77%	2,65%	2,86%
4. Σύνολον ἐξόδων	26.617.500	23.725.500	28.079.000
εἰς %	27,46%	29,08%	31,06%

Καί ἤδη ἐρωτᾶται ἐάν αἱ μεταβολαὶ εἰς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων δικαιολογοῦνται ἐκ τῶν μεταβολῶν τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καὶ ὡς πρὸς ἐκάστην ὁμάδα :

Κύκλος ἐργασιῶν	1948	96.914.000
	1947	81.590.000
αὐξήσις εἰς %		18,78 %
*Εξοδα διαθέσεως	1948	17.825.000
	1947	16.244.000
αὐξήσις εἰς %		9,73 %

*Επὶ αὐξήσεως τῆς κυκλοφορίας κατὰ 18,78%, ἠξήθησαν τὰ ἐξοδα διαθέσεως κατὰ 9,73%. Εἶναι τοῦτο δικαιολογημένον; *Επισημασμένη ἐξέτασις τοῦ εἴδους καὶ τῆς διαμορφώσεως τῶν ἐξόδων διαθέσεως (μεταφορικά, διαφημίσεις, συσκευασία κτλ.) ἐπιτρέπει νὰ ἀποφανθῶμεν σχετικῶς.

*Ανάλογος σύγκρισις θὰ λάβῃ χώραν καὶ ὡς πρὸς τὰ ἐξοδα διαχειρίσεως κτλ., οὕτως ὥστε νὰ ἀποκαλυφθῶσιν ἀνεπάρκειαι ἀποδόσεως.

33 Σχέσις κύκλου ἐργασιῶν πρὸς ἐπισημασθεῖς ἀπαιτήσεις. *Ὁδηγεῖ εἰς τὸν καθορισμὸν τοῦ ποσοστοῦ ἀπωλειῶν ἐπὶ τῶν χρηρηγομένων πιστώσεων.

● Προσδιορισμός :

$$\frac{\text{ἐτήσιαι ἀπώλειαι ἐξ ἐπισημασθεῖς ἀπαιτήσεων}}{\text{καθαρὸς κύκλος ἐργασιῶν}} = \frac{875.000}{1.000.000} = 0,875$$

*Ὁ Finney¹ παρατηρεῖ ὀρθῶς ὅτι ὁ δείκτης οὗτος εἶναι συχνάκις παραπλανητικὸς ἐφ' ὅσον στηρίζεται ἐπὶ τῶν σχηματιζομένων εἰς τὸ παθητικὸν Προβλέψεων. Τὸ κονδύλιον τοῦτο² δεόν νὰ διορθοῦται βάσει τῶν ἐκ τῶν ὑστέρων διαπιστωμένων πραγματικῶν ἀπωλειῶν. *Ερωτᾶται μάλιστα ἐάν δὲν πρέπη εἰς τοιαύτας ἀπωλείας νὰ συνυπολογίζωνται καὶ τὰ προκαλούμενα δικαστικά ἐξοδα.

● Σημασία : Τὸ σὺν τῷ χρόνῳ διαμορφούμενον ποσοστὸν ἀπωλειῶν ἐπιτρέπει τὴν ἀκριβεστέραν κοστολόγησιν τῶν πιστωτικῶν συναλλαγῶν καὶ συνεπῶς ὀρθοτέραν ἐκτίμησιν τῆς πραγματικῆς τῶν ἀποδοτικότητος. *Εφ' ὅσον δὲ γίνεται συστηματικὴ ἀνάλυσις τῶν ἀπωλειῶν κατὰ κατηγορίαν πελάτου, περιφέρειαν, εἶδος ἐγγυήσεως κτλ., ὁ δείκτης οὗτος ἀποβαίνει πλέον διαφωτιστικὸς καὶ χρήσιμος διὰ τὴν τιμολογιακὴν πολιτικὴν.

1. Βλ. H. FINNEY : op. cit. σελ. 553.

2. *Ἐστὼ ὡς ἀντίθετος λ/σμός « Ἀποσβεσθεῖσαι ἀπαιτήσεις ».

§§ 3

Τὸ οὐδέτερον (ἢ ἄδρανές) σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν

34 ***Ἐννοια.** Μεταξὺ τῶν ἐνδιαφερόντων ζητημάτων τὰ ὁποῖα ἀνακινεῖ ἡ ἀνάλυσις καὶ ἡ κριτικὴ μελέτη τοῦ κύκλου ἐργασιῶν εἶναι καὶ τὸ ζήτημα τοῦ ἐλαχίστου ὀρίου συναλλαγῶν, ὀριον τὸ ὁποῖον ἐπεκράτησε νὰ καλεῖται εἰς τὴν διεθνή φιλολογίαν: *οὐδέτερον, ἄδρανές* ἢ *νεκρὸν* σημεῖον τῆς κυκλοφορίας. (Break even point, point mort, kritischer Punkt)

Τὸ σημεῖον τοῦτο συνιστᾷ ἐπίσης ἀξιόλογον ἀριθμοδείκτην τοῦ ὁποῖου ἡ σημειολογικὴ ἀξία διὰ τὴν ὀρθολογικὴν διοίκησιν τῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι καταφανής. Πράγματι, διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ νεκροῦ σημείου παρέχεται ἀπάντησις εἰς τὸ ἀκόλουθον ἐρώτημα, τὸ ὁποῖον οὐδεὶς διαχειριστῆς δύναται νὰ παρίδῃ:

Ποῖον τὸ ἐλάχιστον ὄριον συναλλαγῶν (ὑπὸ ἐοθεσίας συνθήκας κόστους—τιμῆς πωλήσεως) τὸ ὁποῖον πρέπει ὁπωσδήποτε νὰ πραγματοποιήσῃ ἡ ἐπιχείρησις ὥστε, καλύπτουσα τὰς ἐτησίας σταθερὰς αὐτῆς δαπάνας καθὼς καὶ τὰς μεταβλητὰς (ἀναλογικὰς) τὰς ἀπαιτούμενας *μέχρι τῆς στιγμῆς πραγματοποίησεως τοῦ ἐλαχίστου ὀρίου συναλλαγῶν*, νὰ χωρήσῃ πρὸς τὰς τελικῶς καρποφόρους πλέον συναλλαγὰς, ἢ, ἀντιθέτως, μέχρι ποίου σημείου δύναται νὰ ἐλαττωθῇ ὁ κύκλος ἐργασιῶν χωρὶς ἡ ἐπιχείρησις νὰ ὑποστῇ ζημίας.

*Ἐκ τοῦ ἄνωτέρω ὀρισμοῦ προκύπτει ὅτι τὸ οὐδέτερον σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν εἶναι ἀκριβῶς τὸ ποσὸν ἐκεῖνο τῶν συναλλαγῶν εἰς τὸ ὁποῖον ἡ ἐπιχείρησις δὲν ἀποκομίζει οὔτε κέρδη, οὔτε ζημίας. Ἐξ οὗ καὶ ὁ χαρακτηρισμὸς αὐτοῦ ὡς: νεκροῦ, ἄδρανούς, οὐδέτερου, ἢ κρισίμου σημείου (point critique). Πρόκειται λοιπὸν περὶ

Εἰδικὴ βιβλιογραφία *Εἰς γενικά* — a) H. FINNEY: Principles of Accounting (Intermediate), 3 ἔκδ., N. York 1946. COST ACCOUNTANTS' HANDBOOK, New York 1947. R. FOULKE: Practical Financial Statement analysis, σελ. 534, N. York 1945. M. PAUWELS: Analyse de l' Exploitation, Bruxelles 1954. M. BOURQUIN: Traité de Comptabilité industrielle, Paris 1947. S. WITKOWSKI: Le rendement des entreprises et leur direction rationnelle, Paris 1932.—La Comptabilité mesure et facteur de productivité, σελ. 158, Paris 1952. K. MELLEROWICZ: Kosten und Kostenrechnung, Τόμ. I, Berlin 1933. E. SCHNEIDER: Einführung in die Wirtschaftslehre 1949, σελ. 70. E. GRECO: Spunti di Ragioneria e di tecnica commerciale, Milano 1946. *Εἰς περιοδικὰ*: I. F. LEGER: Le point mort dans les entreprises industrielles et commerciales. Bulletin S. C. E. No 4, Paris 1929. F. SCHEPPLER et VEBRE: Etude sur le point mort. Revue «Experta» No 42/1928. Paris. E. LIAUBRAY: Le point mort des entreprises. Revue «Experta» No 49/1928. C. MUTTELET: Le point mort des entreprises. «Experta» No 58-59 62/1929. L. SEU: La détermination du point mort. «Experta» No 70/1930.

τοῦ καθορισμοῦ τοῦ ἐκάστοτε ἐλαχίστου βαθμοῦ συναλλακτικῆς δραστηριότητος.

Ὡς γνωστὸν ἡ συναλλακτικὴ δραστηριότης στηρίζεται ἐπὶ τῆς τεχνικῆς ἀπασχολήσεως, ὑποκειμένης καὶ αὐτῆς εἰς διαφόρους διακυμάνσεις. Αἱ ἀξομειώσεις τῶν δύο λειτουργιῶν—τεχνικῆς καὶ συναλλακτικῆς—ἄλλοτε μὲν συμπίπτουν (λ.χ. παγοποιεῖον—συγχρονισμὸς παραγωγῆς καὶ πωλήσεων, ἐκμετάλλευσις συγκοινωνιακοῦ μέσου, χειμερινὰ τουριστικὰ ξενοδοχεῖα κλπ.), ἄλλοτε δὲ μὴ εἶναι κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥτιον ἑτερόχρονοι. Εἰς τὰ ἐπόμενα παραδείγματα ὑποτίθεται ὅτι ποσότης παραγωγῆς—ποσότης πωλήσεων, δηλ. πλήρης συγχρονισμὸς τεχνικοῦ καὶ συναλλακτικοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

35 Προσδιορισμός. Τὸ νεκρὸν σημεῖον προσδιορίζεται κατὰ δύο τρόπους: διὰ μαθηματικοῦ τύπου καὶ διὰ γραφικῆς παραστάσεως. Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις χρησιμοποιοῦνται βεβαίως τὰ αὐτὰ ἀριθμητικὰ, λογιστικὰ δεδομένα.

● *Μαθηματικῶς.* Ἐστῶσαν:

Κύκλος ἐργασιῶν	10.000.000
Κόστος	9.500.000
Καθ. Κέρδος	500.000

Τὸ κόστος ἀνέρχεται ἐνταῦθα εἰς τὰ 95% τῶν πωλήσεων. Τὰ περιλαμβανόμενα εἰς τὸ κόστος ἔξοδα διακρίνονται, ὡς γνωστὸν, εἰς *σταθερὰ*¹ (δηλαδὴ μὴ ἐπηρεαζόμενα ἀπὸ τὰς ἀξομειώσεις τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, π.χ. ἐνοίκιον) καὶ *ἀναλογικὰ* (δηλαδὴ ἔξοδα ἀξομειούμενα συμμέτρως πρὸς τὸν κύκλον ἐργασιῶν, π.χ. πρῶται ὕλαι, ἡμερομίσθια, συσκευασία κλπ.). Ἐστῶσαν:

Ἐξοδα σταθερὰ		4.000.000
1. Παραγωγῆς	. . . . .
2. Διαθέσεως	. . . . .
3. Διοικήσεως	. . . . .
4. Χρηματοπιστωτικὰ	. . . . .
	<u>4.000.000</u>	
Ἐξοδα ἀναλογικὰ		5.500.000
1. Παραγωγῆς	. . . . .
2. Διαθέσεως	. . . . .
3. Διοικήσεως	. . . . .
4. Χρηματοπιστωτικὰ	. . . . .
	<u>5.500.000</u>	
Συνολικὸν κόστος		<u>9.500.000</u>

1. Εἰς τὴν πραγματικότητα διαπιστοῦνται καὶ ἔξοδα ἡμι-σταθερὰ (frais semi-fixes) τὰ ὅποια ὁμοῦς κατανέμονται μεταξὺ σταθερῶν καὶ ἀναλογικῶν. Ἀλλὰ καὶ τὰ τελευταῖα ταῦτα δὲν εἶναι πάντοτε ἀπολύτως ἀναλογικὰ. Περὶ τούτου ἀσχολούμεθα

Τὸ οὐδέτερον σημεῖον ὑπολογίζεται ὡς ἑξῆς: 1. Τὰ ἀναλογικὰ ἔξοδα ἀνέρχονται ἔνταυθα εἰς $\frac{5.500.000}{10.000.000} = 55\%$ τῶν πωλήσεων. Τοῦτο δὲ οἰονδήποτε καὶ ἂν εἶναι τὸ ποσὸν τῶν πωλήσεων, ἀφοῦ ἀμφότερα συμβαδίζουν. 2. Τὸ νεκρὸν σημεῖον ἰσοῦται ἀφ' ἑτέρου πρὸς τὰ σταθερὰ + τὰ μεταβλητὰ ἔξοδα:

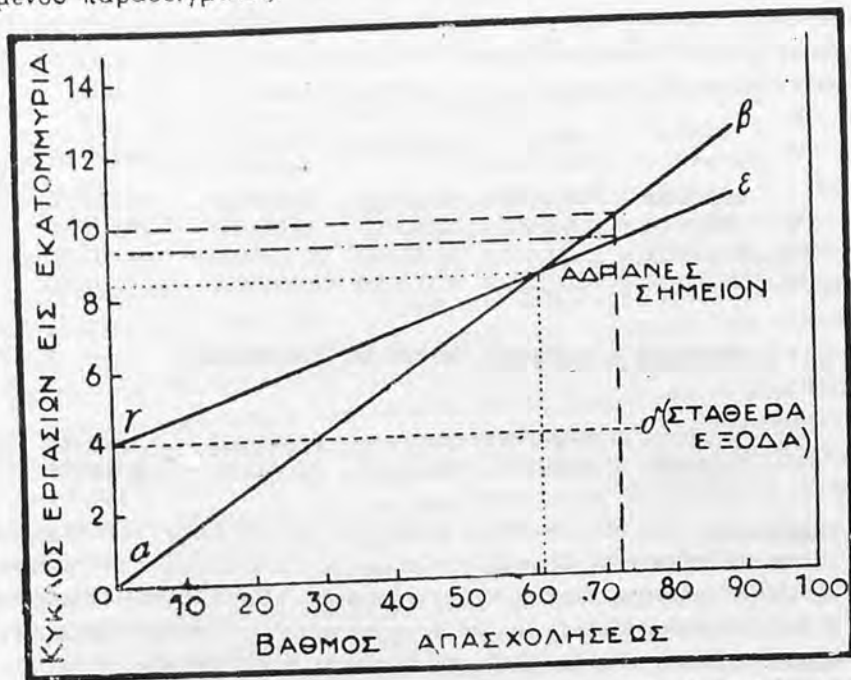
$$X = 4.000.000 + \frac{55}{100} X$$

$$X - 0,55 X = 4.000.000$$

$$0,45 X = 4.000.000$$

$$X = \frac{4.000.000}{0,45} = 8.888.888$$

• *Διὰ γραφικῆς παρουσιάσεως.* Ἴδού, κατωτέρω, ἡ γραφικὴ παράστασις ἢ ἀντιστοιχοῦσα εἰς τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα τοῦ προηγουμένου παραδείγματος.



1. Εἰς τὴν τετμημένην (ὀριζοντιῶς) σημειοῦται ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως εἰς ἑκατοστά. 2. Εἰς τὴν τεταγμένην (καθῆτως) σημειοῦται κύκλος ἐργασιῶν (εἰς ἑκατομμύρια). 3. ὁ Σύρεται ἡ εὐθεῖα γ—δ παραστάνουσα τὰ σταθερὰ ἔξοδα, εἰς τὸ ἀντίστοιχον ὕψος (ἑκατομμύρια).

4 Σύρεται ή διαγώνιος α—β δεικνύουσα τὸ ποσὸν τῶν πωλήσεων ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ τῆς τεχνικῆς ἀπασχολήσεως. 5. Τέλος σύρεται ή διαγώνιος γ—ε, λαμβανομένη ἀπὸ τοῦ ὕψους τῶν σταθερῶν ἐξόδων (γ) ἐμφαίνουσα τὸ κόστος (ἐξόδα σταθερά + ἀναλογικά) ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως¹.

Εἰς τὸ σημεῖον διασταυρώσεως τῶν δύο διαγωνίων α—β καὶ γ—ε εὐρίσκεται τὸ νεκρὸν σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν.

Τὸ νεκρὸν σημεῖον (διασταυρώσις αβ—γε) εὐρίσκεται καὶ ἐνταῦθα εἰς τὸ ὕψος τῶν 8 800.000 περίπου. Πραγματοποιεῖται δὲ ἐπὶ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως 61% περίπου.

36 Πρακτικὴ κατανόησις ζητήματος. Ἐστω ἐπιχειρήσις δημοσίων θεαμάτων ἔχουσα σταθερά ἐτήσια ἐξόδα 50.000.000. Δι' ἐκάστην παράστασιν ἀπαιτοῦνται ἐξόδα μεταβλητά (ἀμοιβὴ καλλιτεχνῶν, ἐνοίκιον κινηματ. ταινιῶν κτλ.), ἐξαρτώμενα ἐκ τῆς συχνότητος τῶν παραστάσεων (βαθμὸς ἀπασχολήσεως). Ἡ ἐξέλιξις τῶν ἐξόδων καὶ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν διαρκούσης τῆς χρήσεως ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς:

Μῆν	Ἐτήσια σταθερά ἐξόδα	Μηνιαία μεταβλ. ἐξόδα	Σύνολον	Κύκλος ἐργασιῶν	Ἀποτελέσματος	Ζώνη σημείων
I	50.000.000	+ 25.000.000	= 75.000.000	40.000.000	- 35.000.000	Ζώνη κέρδων
II	75.000.000	+ 30.000.000	= 105.000.000	78.000.000	- 27.000.000	
III	105.000.000	+ 15.000.000	= 120.000.000	100.000.000	- 20.000.000	
IV	120.000.000	+ 20.000.000	= 140.000.000	132.000.000	- 8.000.000	
V	140.000.000	+ 18.000.000	= 158.000.000	158.000.000	0	Νεκρὸν σημεῖον
VI	150.000.000	+ 12.000.000	= 170.000.000	165.000.000	+ 5.000.000	Ζώνη κέρδων
VII	170.000.000	+ 20.000.000	= 190.000.000	200.000.000	+ 10.000.000	

37 Παραλλαγαί. Διὰ τῶν ἀνωτέρω ἐδόθη μία γενικὴ εἰκὼν τοῦ προβλήματος τοῦ ἀδρανοῦς σημείου κυκλοφορίας. Ὁφειλομέν, ἐν τοῦτοις, νὰ παρατηρήσωμεν ὅτι ἀπαντῶνται διάφοροι παραλλαγαί: Π.χ. ποῦ ὁ ἀπαιτούμενος κύκλος ἐργασιῶν πρὸς πραγματοποιήσιν ὠρισμένου ποσοῦ κέρδους, ὑπὸ δοθείσας ὀριθμητικὰς προϋποθέσεις.

1. Κατὰ τινὰς ἀντιλήψεις καὶ προκειμένου περὶ ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, εἰς τὰ ἀναλογικά ἐξόδα δὲν περιλαμβάνεται ἡ ἀρχικὴ ἀξία τῶν ἀγορῶν, ἀλλὰ μόνον τὰ περαιτέρω ἐξόδα διατηρήσεως, διαθέσεως, διαχειρίσεως κτλ. (ἐφ' ὅσον εἶναι ἀναλογικά).
2. Τὸ ἐλάχιστον τοῦτο ὄριον κύκλου ἐργασιῶν καλεῖται καὶ ὀριακὸν ἔσοδον (Grenzerlös).

● Μαθηματικός τύπος¹: $\frac{\text{Σταθερά έξοδα} + \text{Ζητούμενο κέρδος}}{1 - K}$

Ένθα $K = \text{σχέςεις}$: $\frac{\text{Αναλογικά έξοδα}}{\text{Κύκλος εργασιών παρελθούσ. χρήσεως}}$

Έστωσαν:

Κύκλος εργασιών παρελθούσης χρήσεως	7.200.000
Αναλογικά έξοδα	4.800.000
Σταθερά έξοδα	3.780.000
Ζητούμενο κέρδος	1.200.000

Έχομεν:

$$X = \frac{3.780.000 + 1.200.000}{1 - \frac{2}{3}} \dots \text{διότι } \frac{4.800.000}{7.200.000} = \frac{2}{3}$$

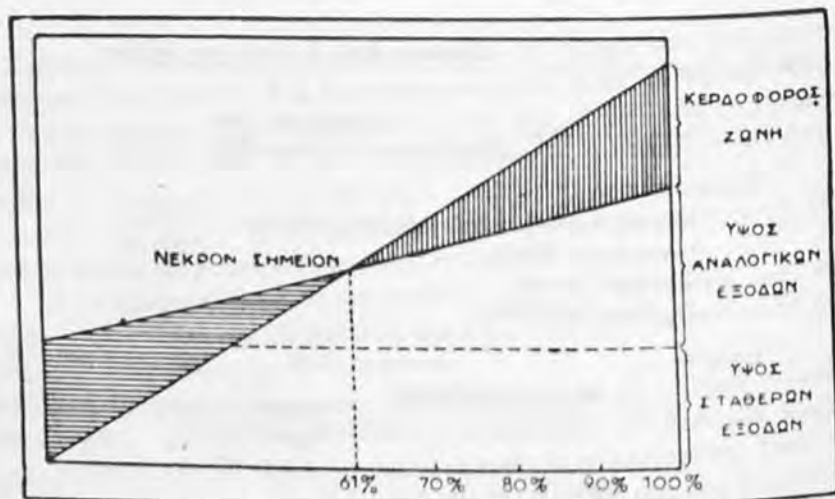
$$X = \frac{4.980.000}{\frac{1}{3}} = 14.940.000$$

Υπό τας δοθείσας ανωτέρω αριθμητικές προϋποθέσεις απαιτείται κύκλος εργασιών 14.940.000 διά να πραγματοποιηθῆ κέρδος 1.200.000.

Ἡ περίπτωση αὕτη παρουσιάζει γενικὸν ἐνδιαφέρον: 1. Προκειμένου περὶ ἰδρύσεως ἢ συγχωνεύσεως ἐπιχειρήσεων, ὅποτε ἐξετάζεται διὰ ποίου κύκλου εργασιῶν θὰ εἶναι δυνατόν νὰ ἀμειψθῶν τὰ εἰσφερόμενα κεφάλαια. 2. Κατὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ ἐτήσιου προγράμματος δράσεως, ὅποτε ἡ μελέτη τῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς (Marketing, Marktanalyse) ἐπιτρέπει τὴν πιθανολόγησιν τοῦ ἐλαχίστου ὀρίου κερδοφόρου κυκλοφορίας ἐκ τῆς ὁποίας θὰ καθορισθῶν καὶ τὰ λοιπὰ προγράμματα: χρηματοοικονομικόν, ἀνεφοδιασμῶ, παραγωγῆς κλπ. Ἐπίσης ἡ πολιτικὴ ἐπενδύσεως τῶν ἀποθεματικῶν διὰ τεχνικὴν ἐπέκτασιν προϋποθέτει ἀναλόγους ἀναζητήσεις ἐπαρκῶς καὶ ἀποδοτικῆς κυκλοφορίας.

58 Περαιτέρω ἐμβάθυνσις. Τὸ ἀδρανὲς σημεῖον τῆς κυκλοφορίας, ὡς πρόβλημα τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, εἶναι ἐπιδεκτικὸν περαιτέρω ἐμβάθυνσεως. Ἡ προσεκτικὴ ἐξέτασις τοῦ ἀνωτέρω σχεδιαγράμματος ἀφήνει νὰ νοηθῆ ὅτι πέραν τοῦ νεκροῦ σημείου τὸ ὁποῖον ἐπετεύχθη εἰς τὰ 61% τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, ἡ ἀύξισις τῆς δραστηριότητος ἀποβαίνει συνεχῶς κερδοφόρος. Καὶ ὅτι τὸ ἀνώτατον δυνατόν κέρδος συμπίπτει πρὸς τὴν ἀνωτάτην ἀπασχολῆσιν (100%).

1. Κατὰ τὸν ε. GRECO: Spunti di Ragioneria e di Tecnica commerciale, σελ. 152, Milano 1936 καὶ Cost Accountants' Handbook, σελ. 96 ἑπ.



Τό συμπέρασμα τούτο είναι—κατά κανόνα—έντελώς ανακριβές διά πολλούς λόγους :

α. Είς τά άνωτέρω παραδείγματα υπέθεσαμεν ότι ή έπιχειρήσις άποτελεί άδιαίρετόν τι, ένιατον σύνολον. Τουτό τυγχάνει άνακριβές είς τάς έστω και όλίγιον συνθέτους βιομηχανικάς έπιχειρήσεις. 'Η τεχνική αύτών συγκρότησις περιλαμβάνει περισσότερα τμήματα μεταξύ τών όποιών πολύ σπανίως ύπάρχει άπόλυτος άρμονία λειτουργίας. Τουτό δέ διότι είτε ή έπιχειρήσις άνεπτύχθη σүн τψ χρόνψ και δέν κατώρθωσε νά έναρμονίση έκάστοτε τάς έγκαταστάσεις της (π.χ. δυσαναλογία μεταξύ κλωστικών μηχανών και άργαλειών, μεταξύ ήλεκτροπαραγωγής και συνολικής δυνάμεως κινητήρων)· είτε και διότι, ύπαρχούσης άκόμη τοιαύτης άρμονίας, αναλαμβάνονται παραγγελίαι και παράγονται προϊόντα τά όποια δέν κινούν *συμμέτρως* όλα τά τμήματα (λ.χ. παραγγελίαι χαλαρώνουσαι τόν βαθμόν άπασχολήσεως τοψ χυτηρίου και ύπεραπασχολούσαι τó μηχανουργείον).

Συνεπώς ό άνωτέρω βαθμός άπασχολήσεως 61%, είς τόν όποϊον άντισταίχει τó νεκρόν σημεϊον, συνιστά μάλλον τόν μέσον όρον άφηρημένης τινός συνολικής δραστηριότητας και όλιγώτερον τάς συγκεκριμένας συνθήκας της παραγωγής, δηλ. τούς επί μέρους βαθμούς άπασχολήσεως τών διαφόρων τεχνικών τμημάτων, έκ της πραγματικής δραστηριότητας τών όποιών τελίκως έξαρτάται ή διαμόρφωσις τών έξόδων (behavior of manufacturing expenses).

β. Είς τά προηγούμενα έλήφθη ύπ' όψιν ότι τά αναλογικά έξοδα παραμένουν συνεχώς¹ τοιαυτα μέχρις έξαντλήσεως τοψ βαθμού άπα-

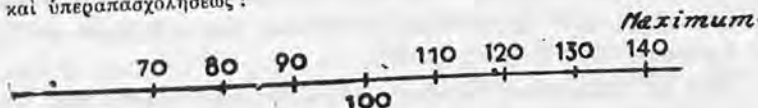
1. 'Η ύπόθεσις αύτη κατ'ούδέν άλλοιώνει τά έξαχθέντα πορίσματα, διότι προ-

σχολήσεως 100%, δηλαδή και πέραν τοῦ καλουμένου ἀρίστου βαθμοῦ (κυμαινομένου εἰς τὰ 60—70—80%) ἐπὶ τοῦ ὁποίου στηρίζεται κυρίως τὸ παραγωγικὸν πρόγραμμα καὶ ἡ κοστολόγησις¹. Ἔστω ἐπιχειρήσις δυναμένη νὰ κατασκευάσῃ κατ' ἀνώτατον ὄριον 10.000 ἀντικείμενα ἑτησίως καὶ παράγουσα ὁμαλῶς 8.000. Μεταξὺ 5—7.000 εὐρίσκειται εἰς τὴν ζώνην τῆς ὑποαπασχολήσεως μὲ προφανῶς ἀσύμφορον κόστος, λόγῳ τῆς δυσμενοῦς ἐπιδράσεως τῶν σταθερῶν ἐξόδων. Μεταξὺ 9—10.000 εὐρίσκειται εἰς τὴν ζώνην τῆς ὑπεραπασχολήσεως. Ὅσον ὁ βαθμὸς μετατοπίζεται πρὸς τὴν ὑπεραπασχόλησιν, τόσον αἱ ἀναλογικαὶ δαπάναι μετατρέπονται βαθμιαίως εἰς αὐξούσας καὶ καθίστανται ἐπικρατέστεραι τῶν σταθερῶν². Οὕτω λ.χ. ἐπὶ ὑπεραπασχολήσεως παρατηρεῖται δυσανάλογος φθορὰ ἐγκαταστάσεων, ὀργάνων μετρήσεως καὶ λεπτῶν μηχανημάτων, μεγαλύτερα φύρα ὑλικῶν, αὐξησις ποσοστοῦ ἀκαταλλήλων ἡμιτεχνημάτων καὶ προϊόντων ἀπορριπτέων κατὰ τὸν ἔλεγχον, μείωσις ὠριαίας ἀποδόσεως ἐργατῶν ἐν συνδυασμῷ πρὸς παροχὴν ὑπερωριῶν, αὐξησις κινδύνων ἀτυχημάτων (νυκτερινὴ ἐργασία) κ.τ.λ. κ.τ.λ.

Ἐκ τοῦ συνδυασμοῦ τῶν παρατηρήσεων α καὶ β συνάγεται ὅτι πέραν τοῦ ἀρίστου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως³ εἰς τὸν ὁποῖον ἐπιτυγχάνεται τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος (ἐνταῦθα καθ' ὑπόθεσιν περὶ τὰ 8.000 ἀντικείμενα), ἡ ὑπεραπασχόλησις συνεπάγεται ἀσύμφορον μετατόπισιν ὠρισμένων ἀναλογικῶν ἐξόδων παραγωγῆς, τὰ ὁποῖα μεταβάλλονται εἰς αὐξόντα, εἴτε λόγῳ ἀσυμμέτρου ἀπασχολήσεως τῶν τμημάτων, εἴτε διὰ τοὺς ἐκτεθέντας εἰδικοὺς λόγους.

Ἡγουμένως μᾶς ἐνδιέφερον ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ἀδρανοῦς σημείου, καὶ οὐχὶ πῶς διαμορφοῦται περαιτέρω ἡ κερδοφόρος ζώνη, περὶ τῆς ὁποίας ἀσχολούμεθα τώρα.

1. Πολλάκις ὁ ὁ μ α λ ὸ ς βαθμὸς ἀπασχολήσεως, ὁ ὁποῖος προϋπολογίζεται βάσει τοῦ προγράμματος δράσεως (ὅτι θὰ πραγματοποιηθῇ συνολικῶς ἐντὸς τῆς χρήσεως), βαθμολογεῖται διὰ 100. Κατόπιν δὲ καθορίζονται τὰ ἐκάστοτε κλιμάκια τῆς ὑπο- καὶ ὑπεραπασχολήσεως:



Ὁ ἀνεφοδιασμὸς, ἡ κοστολόγησις κτλ. κανονίζονται βάσει τοῦ βαθμοῦ τούτου. Περαιτέρω δὲ ἀναζητοῦνται αἱ ἐπερχόμεναι εἰς τὸ κόστος μεταβολαὶ συνεπεῖα τῆς ὑπο- καὶ ὑπεραπασχολήσεως.

Βλ. Περί «Average capacity» ἐν Cost Accountants' Handbook, σελ. 303, Ν. York 1947.

2. Σχετικῶς ἀναπτύσσονται καὶ ἄλλαι ἀπόψεις καταλήγουσαι εἰς ἀνάλογα πορίσματα. Βλ. w. WEIGMANN: Grundlagen des Betriebsvergleich, σελ. 75, Stuttgart 1932.

3. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, σελ. 74 ἑπ.

Ἄλλά καί τά ἀναλογικά έξοδα τῆς συναλλακτικῆς σφαίρας ὑπόκεινται συνήθως εἰς παρομοίαν διαμόρφωσιν. Ἡ ὑπερνίκησις τῶν δυσχερειῶν διαθέσεως μεγάλης παραγωγῆς ἀπαιτεῖ δυσαναλόγους θυσίας (ἔντασιν διαφημιστικοῦ προγράμματος, νέα πρατήρια κτλ.), δηλ. μέσα ὑποκείμενα καί αὐτά εἰς τόν νόμον τῆς μὴ ἀναλόγου ἀποδόσεως.

Τέλος, ἄς παρατηρηθῇ ὅτι καί ἀπό τῆς σκοπιᾶς τῆς Πολιτικῆς Οἰκονομίας ἡ τιμὴ διαθέσεως τοῦ προϊόντος δέν δύναται νά εἶναι ἡ αὐτή, ἐπὶ συνεχῶς αὐξοῦσης παραγωγῆς καί προσφορᾶς¹.

39 Πόρισμα. Συνοψίζοντες τά προηγούμενα ἀγόμεθα εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι:

- συνεπιφάνεια τῆς τροπῆς ἀναλογικῶν ἐξόδων εἰς αὐξοῦσα καί
- συνεπιφάνεια μείωσης τῆς τιμῆς διαθέσεως τῶν προϊόντων, ἢ μετὰ τὸν ἐκρὸν σημεῖον διανοιγομένη κερδοφόρος ζώνη ἀπασχολήσεως (τεχνικῆς καί συναλλακτικῆς) δέν ὀδηγεῖ πρὸς συνεχῶς διευρυνόμενον ὄγκον τελικοῦ κέρδους, ὅπως ἀφήνουν νά νοηθῇ τὰ ἀνωτέρω διαγράμματα.

Ἡ περαιτέρω σχέσις (δηλαδή, μετὰ τὸ νεκρὸν σημεῖον) μεταξύ τῆς καμπύλης τοῦ κόστους ἀφ' ἑνός καί τῆς καμπύλης τοῦ κύκλου ἐργασιῶν (ὄγκος παραγωγῆς Χ τιμὴ πωλήσεως) ἀφ' ἑτέρου ἐπιτρέπει κέρδη συνεχῶς διευρυνόμενα μέχρι τοῦ βαθμοῦ ἀρίστης ἀπασχολήσεως, τὰ ὅποια ὅμως βαίνουν ὀλίγον κατ' ὀλίγον μειούμενα μέχρις, ἐνδεχομένης, ἐκμηδενίσεως ὅσον χωροῦμεν πρὸς τὴν ὑπερπασχόλησιν.

Τὸ σημεῖον τῆς ἐκμηδενίσεως ἀποτελεῖ τὸ *δεύτερον* νεκρὸν σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν. Ἡ σημασία αὐτοῦ εἶναι πράγματι ἐξαιρετική, διότι δεικνύει ποῖον δυναμικὸν μέγεθος... δέν πρέπει νά φθάσῃ ἡ ἐπιχειρήσις, ἂν δέν μεταβάλλῃ τὴν ὅλην στατικὴν τῆς συγκρότησιν². Τοιοῦτοτρόπως ἀγόμεθα πρὸς τὸ πρόβλημα τοῦ εὐνοϊκωτέρου μεγέθους τῶν ἐπιχειρήσεων³ (optimale Betriebsgrösse)

Τὴν σχέσιν ταύτην μεταξύ κέρδους καί βαθμοῦ ἀπασχολήσεως οἱ βορειοαμερικανοὶ συγγραφεῖς ἀποδίδουν διὰ τοῦ ὄρου «P/V Ratio» δηλαδή Profit Volume Ratio.

Εἰς τὸ ἀκόλουθον διάγραμμα ἐμφανίζεται σαφῶς πῶς διαμορφοῦται ἡ κερδοφόρος ζώνη.

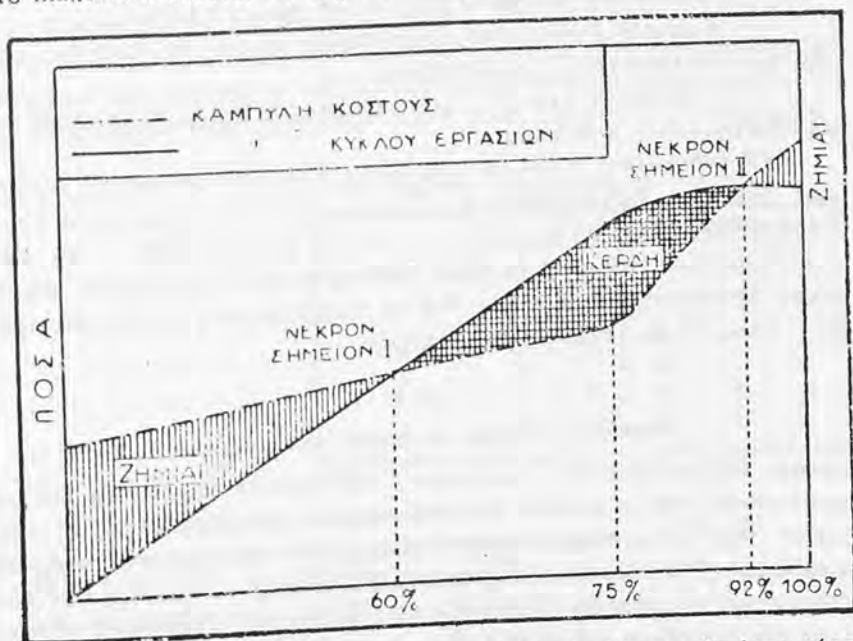
Μέχρι τοῦ ἀδρανικοῦ σημείου I ἡ ἐπιχειρήσις ὀφίσταται ζημίας.

1. Ἐπὶ μονοπωλιακῶν περιπτώσεων βλ. κ. MELLEROWICZ : op. cit. σελ. 388.

2. Βλ. W. AULER : Optimalkalkulation, Stuttgart 1933, καί Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1949.

3. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Τὸ πρόβλημα τῆς ἀρίστης ἐπιχειρηματικῆς συγκροτήσεως, Θεσσαλονίκη 1939.

Πρωτοδύσα τόν βαθμόν άπασχολήσεως πέραν τούτου (60%) εισέρχεται εις τήν κερδοφόρον ζώνην ή όποια, ύφ' ώρισμένας πάντοτε προϋποθέσεις, διευρύνεται συνεχώς μέχρι τοϋ σημείου τής άρίστης άπασχολήσεως (75%), πέραν τοϋ όποίου ή κυκλοφορία άποβαίνει συνεχώς όλιγότερον κερδοφόρος, μέχρι τοϋ νεκροϋ σημείου II, όπου κόστος καί έσοδα έξιςορροποϋνται. Πέραν αύτοϋ ή προώθησις πρòς τό μακίμμιον έκθέτει εις ζημίας. Διότι αι έπιχειρήσεις όπως καί οι



άνθρωποι δέν πρέπει νά προχωροϋν έντός τής ζώνης τής άσυμφόρου ύπερεντάσεως.

Έπιχειρήσεις τελούσα ύπό τας συνθήκας ταύτας καί επιδιώκουσα άκόμη μεγαλυτέραν πρόσδοον, θά τήν πραγματοποιήσῃ οϋχι διά τής έξαντλήσεως τοϋ βαθμοϋ άπασχολήσεως, αλλά διά τής μεταβολής τοϋ στατικοϋ τής μεγέθους¹.

Εις κάθε διάφορον στατικόν μέγεθος, έξαρτώμενον από παράγοντας τεχνικούς, όργανώσεως, περιβάλλοντος, κυρίως δέ τιμών, άντιστοιχεί καί ένα ορτίμμιον κυκλοφορίας. Αι αύξομειώσεις τοϋ κύκλου έργασιών άποτελοϋν τήν δυναμικήν προσαρμογήν τής έπιχειρήσεως πρòς τήν άγοράν, ένώ τό στατικόν μέγεθος άμφανίζει τοϋς έκάστοτε βιωσίμους τύπους έντός τής άγοράς. Ή συνυπαρξις περιο-

1. Καί έφ' όσον δέν μεταβάλλονται αι τιμαι τών συντελεστοϋν τής παραγωγής.

σοτέρων βιωσίμων στατικών τύπων είναι συνήθως και όφείλεται εις διάφορα αίτια, ως είναι ή έντόπισις (standort). Π.χ. εις τας σιτοπα· ραγωγικάς περιφέρειας έπικρατοϋν οι μικροί άλευρόμυλοι έναντι των μεγάλων, οι όποιοι εύδοκιμοϋν εις τούς λιμένας¹.

Ό Βουτquín² αναφέρει ότι εις ήρισμένον βιομηχανικόν κλάδον οι μόνοι αποδοτικοί τύποι όργανώσεως είναι :

— ό αύτοτελής μικροεπιτηδευματίας με 2—3 βοηθούς.

— τό μικρόν βιοτεχνικόν έργαστήριον με 14—20 έργάτας, υπό τήν άμεσον έποπτείαν τοϋ βιοτέχνου

— τό μέγαλον σχετικώς έργαστάσιον με 100—120 έργάτας και με έπιστημονικήν όργάνωσιν.

Οι ένδιάμεσοι τύποι δέν φαίνονται, υπό τας κρατούσας συνθήκας, βιώσιμοι. Έργαστήριον π.χ. 70 έργατών δέν δύναται νά είναι άποδοτικόν. Είναι πολύ μικρόν δια νά έχη συγχρονισμένον τεχνικόν έξοπλισμόν και νά φέρη τά βάρη έπιστημονικής όργανώσεως, άφ' έτέρου δέ είναι πολύ μέγαλον διά νά διοικηται κατ' έμπειρικόν τρόπον, όπως τό βιοτεχνικόν έργαστήριον.

§ 4

Στατιστική άνάλυσις και μελέτη των πωλήσεων³

40 Γενικά. Οι λογαριασμοί πωλήσεων, όσδ'νήποτε και άν τηροϋνται άναλυτικώς, δέν παρέχουν έπαρκή στοιχεία διά τήν πλήρη έξακρίβωσιν τής πραγματικής φυσιογνωμίας των πραγματοποιουμένων πωλήσεων (ή διαθέσεως ύπηρεσιών). Η γνώσις έν τούτοις των άντικειμενικών συνθηκών διαθέσεως των προϊόντων ύποβοηθεϊ σημαντικά τήν άρμοδιαν ύπηρεσιαν, ιδίως όταν αι συνθηκαι άνταγωνισμοϋ έπιβάλλουν τήν έγκατάλειψιν των έμπειρικών μέσων έπικρατήσεως.

Διά τήν κατάρτισιν, όθεν, ώλοκληρωμένων στοιχείων κρίσεως παρίσταται άνάγκη άναδρομής άπ' εύθείας εις τά δικαιολογητικά : τιμολόγια, δελτία παραγγελιών, έκκαθάρσεις παραγγελιοδόχων, καταστάσεις πωλήσεως πρατηρίων, δελτία έπιστροφής κ.ά.

Η τοιαύτη έργασία δέον νά θεωρηται ως κανονική, τρέχουσα άπασχόλησις, συνοψιζομένη εις μηνιαίας ή τριμηνιαίας άναλυτικάς καταστάσεις⁴. Αλλά και άναδρομικώς γενομένη διατηρεϊ τήν σημασίαν της. Έπί τούτου έπανερχόμεθα κατωτέρω

1. Βλ. TH. BESTE : Die optimale Betriebsgrösse als betriebswirtschaftliches Problem, Leipzig 1933.

2. Βλ. M. BOURQUIN : Traité de Comptabilité industrielle, σ. 201, Paris 1947.

3. M. LANDER: Methoden der Marktanalyse, Zürich 1950.

4. Αί όποιοι, βεβαίως άνακεφαλαιούνται εις έτησίους στατιστικούς πίνακες.

Τὰ στοιχεῖα τὰ ὁποῖα δεόν νά συγκεντρωθῶσι εἶναι :

1. Τὸ εἶδος ¹
2. ἡ ποσότης
3. ἡ ἀξία ²
4. ὁ ἀριθμὸς τῶν παραγγελιῶν
5. τὸ ποσὸν μικτοῦ κέρδους
6. ἡ γεωγραφικὴ περιφέρεια πωλήσεως (ἐπαρχία, πόλις κτλ.)
7. ἡ κατηγορία πελάτου (χονδρικὸν ἐμπόριον, λιανικόν, μεταπωληταὶ κτλ.)
8. ἡ κατηγορία πωλητοῦ (παραγγελιοδόχος, ἀντιπρόσωπος, πρᾶτηριοῦχος κτλ.)

Συνδυάζοντες τὰ δεδομένα ταῦτα, ἀνά δύο, τρία καὶ τέσσαρα, ἐπιτυχάνομεν ἐπιστημονικὴν πράγματι γνῶσιν τῶν ἀντικειμενικῶν συνθηκῶν τῆς πωλήσεως, μὲ ἀποκαλυπτικὰς συνήθως διαπιστώσεις.

Κατωτέρω παρέχονται δείγματα τινὰ τοιοῦτων συνδυασμῶν :

¹Αριθμὸς παραγγελιῶν (1—2 ἑκατ.)

Εἶδος	Πωλήσεις (εἰς 000.000)				
	1	2—3	3—5	5—10	10—...
	Ἀριθμὸς παραγγελιῶν				
A	24	20	11	14	3
B	17	21	18	13	15
Γ	31	39	36	22	19
Δ	9	13	17	11	12

Εἶδος A (Ἐπαρχία)

Κατηγορία Πελάτου	Ποσότης	Ἀξία
Χονδρικὸν ἐμπόριον	10.000	500.000.000
Ἀντιπρόσωποι	6.000	350.000.000
.....

Κατηγορία πελάτου : (Λιανικὸν ἐμπόριον)

Εἶδος	Ἀξία εἰς 000.000		
	1946	1947	1948
A	3,5	4,2	3,7
B	9	11	14
Γ.	9	7	6
Δ	2	3	5

1. Ἐπὶ μεγάλης ποικιλίας λαμβάνονται αἱ ὁμοειδῆς κατηγορίαι ἢ ὁμάδες.
2. Ἐπιφέρονται ὠρισμένα διορθῶσεις: ἐκπίπτονται αἱ ἐπιστροφᾶί, ἐκπτώσεις, φόρος κύκλου ἐργασιῶν κλπ.

Γεωγραφική περιφέρεια

Περιφέρεια	Είδος			
	Α	Β	Γ	Δ
Μακεδονία	13	45	12	7
Θράκη	2	16	9	12
Θεσσαλία	21	37	23	20
Ν. Ίονίου	4	9	18	15

Μικτόν κέρδος

	Πωλήσεις εις 000.000			
	Ποσοστά μικτού κέρδους			
	10 %	15 %	20 %	30 %
Άθηναι	13,7	29	38,6	49
Θεσσαλονίκη	20	26	28	24
Πάτραι	31	16,3	5	—

41 Συνδυασμοί. Είναι πρόδηλον ότι οι άνωτέρω συνδυασμοί, άπλοϊ και σύνθετοι, είναι πολλοί και ότι όλοι δέν έμφανίζουν τό αυτό ένδιαφέρον¹. Εις έκάστην συγκεκριμένην περίπτωσην δέον νά καθορισθοϋν αι έπωφελεϊς αναζητήσεις. Δέν πρέπει έξ άλλου νά νομισθῆ ότι ταισϋται στατιστικά έρευνηαι προσιδιάζουν μόνον εις μεγάλας έπιχειρήσεις. Έκει είναι άπολύτως άπαραίτητοι. Διά τήν διαλογήν τοϋ ύλικοϋ και τήν μετέπειτα συνδυαστικήν κατάταξιν αύτοϋ ανά 2, 3, 4 πληροφορίας, χρησιμοποιοϋνται στατιστικά μηχανάι τύπου Hollerit, Powers, Bull². Πρός τοϋτο, βάσει τών τιμολογιών και λοιπών δικαιολογητικών, καταρτίζονται διάτρητοι καρτέλλαι. Αι στήλαι διατρήσεως άντ-στοιχοϋν εις τάς έξης πληροφορίας :

- | | |
|-----------------------------|----------------------------------|
| 1. Άριθμός μητρώου πελάτου | 7. Κατηγορία, τύπος έμπορευμάτων |
| 2. Είδος έμπορίας του | 8. Είδος έμπορευμάτων |
| 3. Περιφέρεια, πόλις | 9. Μονάς πωλήσεως |
| 4. Χρονολογία | 10. Ποσότης. |
| 5. Παραγγελιοδόχος, placier | 11. Τιμή μονάδος |
| 6. Όροι πωλήσεως | 12. Άξία |

*Αναλόγως τοϋ έπιδιωκομένου συνδυασμοϋ, π.χ. περιφέρεια—είδος— όροι πωλήσεως, ή διαλογική μηχανή (sorting machine) δια-

1. Βλ. R. LENGELÉ : L'étude rationnelle du marché, σελ. 87, Paris 1948, M. HUBER : Statistiques d'entreprises, σελ. 45, Paris 1948.

2. Βλ. R. LENGELÉ : op. cit. σελ. 82

χωρίζει τὰς σχετικές καρτέλλας, τῶν ὁποίων τὰ ἀριθμητικά δεδομένα θέλουσιν περαιτέρω ἀθροισθῆ κατὰ μηχανικὸν τρόπον (tabulating machine).

Ἄλλὰ καὶ εἰς μικροτέρας ἐπιχειρήσεις μὲ ἀπλούστερα μέσα καὶ ἐφ' ὅσον ἡ ἀνάλυσις τῶν δικαιολογητικῶν θεωρεῖται ὡς *τρέχουσα ἐργασία* (ὄπερ ἀπαραίτητον) εἶναι δυνατόν νὰ ἐπιτευχθοῦν ἀκριβεῖς πληροφοροφραὶ διὰ τῶν ὁποίων διασκεδάζονται αἱ συνήθως κρατοῦσαι ψευδοεντυπώσεις.

Γενικῶς γίνεται δεκτὸν ὅτι στοιχεῖα ἀναφερόμενα εἰς μίαν τριετιαν παρουσιάξουν ἐπαρκῆ σταθερότητα, ὑπὸ ὁμαλᾶς τουλάχιστον συνθήκας.

Δὲν θὰ ἐνδιατριψόμεν περισσότερο ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου, ἀναγομένου εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τῆς *Στατιστικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων* (Betriebstatistik). Θὰ παρατηρήσωμεν μόνον ὅτι εἰς τὰς Ἡν. Πολιτείας αἱ τοιαῦται ἐρευνᾶι θεωροῦνται ὡς αὐτόνοτος προέκτασις τῆς Λογιστικῆς.

Ἡ ποικιλία τῶν ἀναζητήσεων ἔχει προσλάβει ἐκεῖ μεγάλην ἑκτασίαν. Π.χ. εἰς μεγάλα καταστήματα λιανικῆς πωλήσεως γίνεται ἀνάλυσις τῶν πωλήσεων ἀναλόγως:

1. τῶν ὡρῶν λειτουργίας τοῦ καταστήματος
2. τῶν ἡμερῶν τῆς ἐβδομάδος κτλ.

Ἔρ α	ο/ο ἐπὶ τῶν ἡμερησίων πωλήσεων	Ἡμέρα	ο/ο ἐβδομαδιαίων πωλήσεων
8—9	2,57%	Δευτέρα	13,5%
9—10	5,99	Τρίτη	9,4%
10—11	8,45	Τετάρτη	16, %
11—12	19,16	Πέμπτη	26,3%
.....

Ὁ τοιοῦτος χρονικὸς ρυθμὸς τῶν συναλλαγῶν ἐπιτρέπει τὴν λήψιν μέτρων τιμολογιακῆς πολιτικῆς (ἡμέραι ἐκπτώσεων) τὴν ρύθμισιν τῆς ἐσωτερικῆς ἐργασίας κτλ.

Ἐνδιαφέρουσα ἐπίσης ἀπεκαλύφθη ἡ συσχέτισις τῆς ἀξίας τῶν παραγγελιῶν πρὸς τὰ ἐξοδα ἀποστολῆς, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ταῦτα κοστολογοῦνται μὲ ἀκριβείαν. Λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ταῦτα δὲν μειοῦνται παραλλήλως πρὸς τὴν μείωσιν τῆς ἀξίας τῶν παραγγελιῶν, ἐρωτᾶται ποίου ποσοῦ παραγγελιαὶ ἐπιβαρύνονται κατὰ τρόπον ἀσύμφορον¹:

1. Βλ. Κ. MELLEROWICZ: *Kosten und Kostenrechnung*. Τόμ. 1, σελ. 239, Berlin 1933, καὶ Μ. HUBER: *op. cit* σελ. 54.

Λαμβάνεται ὁ μέσος ὄρος :

Ἀξία ἀποστολῆς	Ἔξοδα παραδόσεως	% ἐπιβαρύνσεως	
400—500.000	27.000	6 9/10	} Ζώνη ἀσυμφόρου ἐπιβαρύνσεως ἀνευ μεταβολῆς τιμῶν
300—400.000	28.000	8 9/10	
200—300.000	25.000	10 9/10	
100—200.000	20.200	13 9/10	
50—100.000	13.500	18 9/10	

Αἱ ἀνωτέρω στατιστικαὶ ἀναζητήσεις τῶν ἐπί μέρους ἐπιχειρήσεων ὁλοκληροῦνται ἐπιτυχῶς καὶ εὐρίσκουν τὴν δυνατότητα ἐπωφελοῦς συγκρίσεως πρὸς τὰ ἀντίστοιχα δεδομένα τὰ ὁποῖα συγκεντρώνουν, ἐπεξεργάζονται καὶ δημοσιεύουν αἱ διάφοροι ἐπαγγελματικαὶ ὀργανώσεις (κλαδικαὶ ἐμπορικαὶ ἐνώσεις, σύνδεσμοι βιομηχάνων κτλ.), καθὼς ἄλλωστε καὶ διάφορα πανεπιστημιακὰ Bureaus of Business Research (Harvard, Illinois κ. ἄ). Τοιοῦτοτρόπως διαμορφοῦται ἕνα κατὰ κλάδους στατιστικὸν ὕλικόν, ἀντιπροσωπευτικὸν τῶν ἰδιαιτέρων συνθηκῶν λειτουργίας ἐκάστου κλάδου, ὕλικόν εἰς τὸ ὁποῖον προστρέχουν συνεχῶς αἱ ἐπιχειρήσεις διὰ τὴν καθημερινὴν αὐτῶν δράσιν. Θεωρεῖται δὲ τόσον ἐπιτακτικὴ ἡ ἀνάγκη αὕτη ὥστε, πλὴν τῶν ἐπισήμων ὀργανώσεων, νὰ λειτουργοῦν ἰδιωτικὰ γραφεῖα, ὅπως τὸ Dun & Bradstreet, ὀργανισμὸς μεγίστου κύρους καὶ ἐκτάσεως. Οἱ Dun & Bradstreet δημοσιεύουν τὸ Retail Survey ὅπου περιλαμβάνονται στατιστικὰ στοιχεῖα 120 κλάδων ἐμπορίου, ἀντλούμενα ἀπ' εὐθείας ἀπὸ 25.000 ἐπιχειρήσεις. Ἰδοῦ συγκεντρωτικὸς πίναξ τῶν πλέον χαρακτηριστικῶν δεδομένων, ἀφορώντων 440 καταστήματα πωλήσεως ὑποδημάτων (βλ. πίνακα εἰς σελίδα 560).

Ἡ σύγκρισις τὴν ὁποίαν δύναται καὶ ὀφείλει νὰ κάμῃ ἐκάστη ἐπιχείρησις τῶν ἰδίων τῆς δεδομένων πρὸς τὰ—ὡς ἀνωτέρω—συνολικὰ δεδομένα τοῦ κλάδου ἀποτελεῖ τὴν ἀσφαλῆ πιξίδα ἢ ὁποῖα θὰ κατευθύνῃ τὰς περαιτέρω ἐνεργείας τῆς.

§ 5

ΑΝΑΛΥΣΙΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

42 Γενικά. Τὰ ἀποτελέσματα, καὶ εἰδικώτερον ἐνταῦθα τὸ κέρδος, εἶναι ἐπιδεικτικὰ διαφόρων διακρίσεων :

α'. Ὡς πρὸς τὴν ἔκτασιν :

Ἀκαθάριστος κύκλ. ἐργασιῶν	100
μείον : ἐπιστροφαί, ἐκπτώσεις κτλ.	5
Καθαρὸς κύκλ. ἐργασιῶν	95
μείον : κόστος παραγωγῆς [τεχνικῶν]	60
Μικτὸν κέρδος πωλήσεων¹	35

1. Gross profit on sales, Bénéfice brut sur ventes, Rohgewinn.

μείον: έξοδα πωλήσεων	10
<i>Καθαρόν κέρδος πωλήσεων</i>	25
(Net profit on sales)	
μείον: γεν. έξοδα διοικήσεως	15
<i>Καθ. κέρδος εκμεταλλεύσεως</i>	10
(Net profit on operations, Betriebsgewinn)	
μείον: χρηματοοικονομικά έξοδα	4
<i>Καθαρόν κέρδος χρήσεως</i>	6
(Surplus ή net profit. Periodenreingewinn)	

Είναι ο σουνθηθέστερον δεκταί διακρίσεις, άλλ' ή χρησιμοποιομένη διά τήν άπόδοσιν των όρολογία δέν είναι άπολύτως ένιαία.

● *Ός πρός τó είδος*: Έλέχθη ήδη (σελ. 498 έπ.) ότι διακρίνομεν: τó κέρδος *επιχειρήσεως* (ή παραγωγικόν άποτέλεσμα) έξευρισκόμενον διά τής διαφορᾶς: Κύκλος έργασιών—πάσης φύσεως έξοδα, ούχι όμως και οί τόκοι τού πιστωτικού και ίδιού κεφαλαίου.

— τó κέρδος τού *επιχειρηματίου* (ή οικονομικόν άποτέλεσμα) όταν έκ τού κύκλου έργασιών αφαιρεθοῦν αί πάσης φύσεως δαπάναι, συμπεριλαμβανομένων και τών τόκων τού άπασχολούμενου κεφαλαίου.

● *Ός πρός τήν προέλευσιν ή τήν κατηγορίαν των*. Έλέχθη έπίσης (σελ. 198 έπ.) ότι διακρίνομεν κέρδη *όργανικά* και *άνόργανα*, *εκμεταλλεύσεως* και *συγκυρίας* και ότι ή έκάστοτε διαστολή, ίδίως μεταξύ τών τελευταίων, δέν είναι πάντοτε εύκολος. Ό διαχώρισμός τών όργανικών από τών άνοργάνων άποτελεσμάτων έπιβάλλεται υπό τού γερμανικού νόμου περί Α. Ε. (άρθρ. 132 ν. τού 1937) καθώς και υπό τού γαλλ. Λογ. Σχεδίου διαστέλλοντος τά άποτελέσματα τών έκτός τού επιχειρηματικού σκοπού πράξεων (*activités non professionnelles*).

43 Έπιβαλλομένη μελέτη. Τά άποτελέσματα, και ειδικώτερον τó κέρδος κατά τās διαφόρους αύτου κατηγορίας και έκτάσεις, θά έδει νά συσχετισθοῦν πρός:

1. τόν κύκλον έργασιών, 2. τó κόστος, 3. τó άπασχολούμενον κεφάλαιον.

Μή δυνάμενοι νά έπεκταθώμεν έφ' όλων τούτων, θά άρκεσθώμεν ένταῦθα εις τήν τελευταίαν μόνον συσχέτισιν, δηλ. τήν μελέτην τής άποδοτικότητας.

§§ 1.

Άποδοτικότητα

44 Προσδιορισμός. Έλέχθη ήδη (Μέρος πρώτον, σελ. 10) ότι ή άποδοτικότης συνιστᾶ άριθμοδεικτικήν τής χρηματοπιστωτικής σφαίρας ύψι-

Ειδική Βιβλιογραφία. Μ. PAUWELS: *Analyse de l'Exploitation*, Bruxelles 1944, P. ARNDT: *Rentabilität. Kritik der Lehre von Unternehmergewinn*, Berlin 1935, D. HUMMEL: *Das Rentabilität und Wirtschaftlichkeitsproblem*, Stuttgart 1927.

	Σύνολον καταστημάτων		Κερδοφόρα Καταστήματα
	1935	1936	1936
1. Άριθμός επιχειρήσεων	487	440	307
2. Σύνολον καθαρών πωλήσεων \$	17.159.200	11.960.500	8.870.100
<i>*Ανάλυσις εις % καθαρών πωλήσεων :</i>			
3. Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	67,2 %	67,6 %	66,5 %
4. Σύνολον εξόδων :	29,5 %	29,7 %	26,7 %
1. Άμοιβαι καταστηματαρχου, διευθυντοῦ	10, %	10,1 %	10,2 %
2. Μισθοι προσωπικοῦ	7, %	6,8 %	6,6 %
3. Ένοίκιον	5,2 %	4,5 %	4,4 %
4. Διαφήμισις	1,9 %	1,6 %	0,6 %
5. Θέρμανσις - φωτισμός	1,1 %	1,1 %	1 - %
6. Φόροι	0,7 %	0,6 %	0,6 %
7. Έπισηφαλείς απαιτήσεις	—	0,3 %	0,3 %
8. Διάφορα έξοδα	3,6 %	3,1 %	3,0 %
9. Κέρδος (ἢ ζημία)	3,3 %	3,7 %	6,8 %
<i>*Έκατοστοιαῖαι ἀναλογίαι :</i>			
6. Μικτόν κέρδος εις % καθαρών πωλήσεων	32,8 %	32,1 %	33,5 %
α. Σύνθητες ἀνώτατον ὄριον	36,8 %	36,8 %	38,0 %
β. Σύνθητες κατώτατον ὄριον	28,7 %	27,8 %	29,6 %
7. Περιθώριον μικτοῦ κέρδους ἐπὶ κόστους	48,9 %	48, %	50,5 %
8. Κυκλοφοριακὴ ταχύτης ἀποθεμάτων	1,8 %	1,9	1,9
α. Συνήθης ἀνωτέρα ταχύτης	2,5 %	2,6	2,6
β. Συνήθης κατωτέρα ταχύτης	1,4 %	1,4	1,4
9. *Έτεραι πληροφορίες :			
<i>Χαρακτηριστικαὶ τινὲς μεταβολαὶ :</i>			
α. Εἰς τὰς πωλήσεις ἐν συγκρίσει πρὸς παρελθόν ἔτος	+ 3,7 %	+ 9,8 %	+ 10,1 %
β. Εἰς τὰ ἀποθέματα	+ 8,0 %	+ 5,8 %	+ 7,8 %
<i>Πιστωτικὴ πολιτικὴ :</i>			
α. Καταστήματα χορηγοῦντα πιστώσεις (ὀλιγώτερον τοῦ 10 %)	284	262	189
β. Καταστήματα χορηγοῦντα πιστώσεις	151	93	81
γ. Ποσοστὸν πιστώσεων.	29, %	29, %	29, %

στης σημασίας, ἀφ' οὗ αὕτη εἶναι—διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις—τὸ τελικὸν κίνητρον τῆς δράσεως αὐτῶν¹.

Ἐνταῦθα διακρίνομεν περισσοτέρας κατηγορίας (ἢ εἶδη) ἀποδοτικότητος, ἀναλόγως τῆς *ἐκτάσεως τῶν δεδομένων* τὰ ὁποῖα χρησιμοποιοῦνται κατὰ τὸν ἀριθμητικὸν αὐτῆς προσδιορισμὸν, βάσει τοῦ γενικοῦ τύπου

$$\frac{\text{κέρδος}}{\text{κεφάλαιον}}$$

Προέχει ὅθεν ὅπως ἀποσαφηνισθῶσιν αἱ διάφοροι περιπτώσεις εἰς τὰς ὁποίας ἀναφέρονται τὰ δεδομένα.

- *Περιπτώσεις ἀφορῶσαι τὸ κέρδος.* Αὗται εἶναι τρεῖς ἀφορῶσαι
 - τὸ κέρδος ἐπιχειρήσεως
 - τὸ κέρδος ἐπιχειρηματίου
 - τὸ σύνθετον ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα

ὡς καθωρίσθησαν ταῦτα εἰς τὰ προηγούμενα, σελ. 498 ἔπ.

Οὐχ ἦτον ἀπὸ τεχνικῆς σκοπιᾶς λεκτέον ὅτι ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ τόκου τῶν *ιδίων* κεφαλαίων, εἰς τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις, εἶναι ὀρθὸν νὰ γίνεται βάσει τοῦ *πραγματικοῦ* κεφαλαίου καὶ οὐχί τοῦ ὀνομαστικοῦ τὸ ὁποῖον ἐμφανίζουν συνήθως οἱ ἰσολογισμοί, δηλαδὴ προσηυξημένον κατὰ τὰ ἀφανῆ ἀποθεματικά (ἐφ' ὅσον τοῦτο εἶναι δυνατόν). Διότι τότε μόνον ἔχομεν ἀληθῆ εἰκόνα τοῦ μεγέθους καὶ τῆς συμβολῆς τοῦ ἰδίου κεφαλαίου εἰς τὸ πραγματοποιούμενον πλεόνασμα (surplus).

- *Περιπτώσεις ἀφορῶσαι τὸ κεφάλαιον:*

— *Ἀπασχολούμενον κεφάλαιον.* Λαμβάνεται τὸ πράγματι ἐργαζόμενον κεφάλαιον ἀπηλλαγμένον λογιστικῶν εἰκονικῶν κονδυλίων. Περιουσιακὰ στοιχεῖα τὰ ὁποῖα δὲν συμβάλλουν εἰς τὴν παραγωγὴν τοῦ κρινομένου ὀργανικοῦ ἀποτελέσματος δεόν ἐπίσης νὰ μὴ συνυπολογίζωνται. Τὸ ζήτημα τοῦτο ἐμφανίζει δυσχερείας, ἰδίᾳ προκειμένου περὶ γηπέδων, κτισμάτων, μηχανημάτων κτλ. μὴ χρησιμοποιοιμένων. Ἐχομεν τὴν γνώμην ὅτι ἐφ' ὅσον τοιαῦτα περιουσιακὰ στοιχεῖα συνδέονται μὲν ὀργανικῶς πρὸς τὸν ἐπιχειρηματικὸν σκοπὸν ἐκ τοῦ ὁποῖου προκύπτει τὸ κρινόμενον ἀποτέλεσμα, ἀλλὰ δὲν εὐρίσκονται ἐν ἐκμεταλλεύσει διὰ διαφόρους λόγους, ἐπιβάλλεται νὰ περιλαμβάνωνται εἰς τὸ ἀπασχολούμενον κεφάλαιον. Ἐρω-

1. . . . «It is final summing up of all other relationships and measures of business efficiency» J. H. WISS: *Financial and operating Ratios in Management*, N. York 1923.

ταται ακόμη εάν δέον νά λαμβάνεται τὸ ἀρχικόν, μέσον ἢ τελικόν κεφάλαιον δοθείσης χρήσεως. Ὁρθότερον βεβαίως τυγχάνει τὸ μέσον τοιοῦτον, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι διατίθενται πάντα τὰ στοιχεῖα πρὸς ὑπολογισμόν αὐτοῦ¹.

— *Ἴδιον κεφάλαιον*. Περιλαμβάνει, ὡς εἶπομεν ἀνωτέρω, τὸ ἀρχικόν ἢ ἐπίκτητον τοιοῦτον, ἧτοι ἐπὶ ἀνώνυμου ἐταιρείας τὸ μετοχικόν κεφάλαιον καὶ τὰ πάσης φύσεως καὶ προορισμοῦ ἀποθεματικά. Ἐπὶ ἐσωτερικῆς ἀναλύσεως λαμβάνονται καὶ τὰ ἀφανῆ ἀποθεματικά, ὄχι ὁμῶς καὶ ἡ ὑπεραξία τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ἀξία ὑπερπροσόδου (*fonds de commerce*), ἐκτὸς ἂν αὕτη ἐκτήθη δι' ἀγορᾶς².

Κατὰ ταῦτα ὁ παρονομαστῆς τοῦ τύπου τῆς ἀποδοτικότητος δύναται νά ἀφορᾷ δύο περιπτώσεις.

45 Κατηγορίαι ἀποδοτικότητος. Συνδυάζοντες ἤδη τὰς *τριῖς* περιπτώσεις τοῦ ἀποτελέσματος πρὸς τὰς δύο τοιαύτας τοῦ κεφαλαίου δυνάμεθα νά σχηματίσωμεν ἕξ θεωρητικούς τύπους ἀποδοτικότητος :

$$1. \frac{\text{κέρδος ἐπιχειρήσεως}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}}$$

$$2. \frac{\text{κέρδος ἐπιχειρήσεως}}{\text{ἴδιον κεφάλαιον}}$$

$$3. \frac{\text{σύνθετον ἐπιχ. ἀποτέλεσμα}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}}$$

$$4. \frac{\text{σύνθετον ἐπιχ. ἀποτέλεσμα}}{\text{ἴδιον κεφάλαιον}}$$

$$5. \frac{\text{κέρδος ἐπιχειρηματίου}}{\text{ἀπασχολούμενον κεφάλαιον}}$$

$$6. \frac{\text{κέρδος ἐπιχειρηματίου}}{\text{ἴδιον κεφάλαιον}}$$

Ἐκ τούτων σημασίαν ἔχουν οἱ τύποι **1**, **4**, καὶ **6**, συνιστῶντες τὰς ἐξῆς δύο κατηγορίας :

• *Ἀποδοτικότης ἐπιχειρήσεως*³. Προσδιορίζεται διὰ τοῦ τύπου **1** καὶ ἐμφαίνει ποίους καρπούς ἀπέδωκε ὁ οἰκονομικὸς ὀργανισμὸς ὡς τοιοῦτος καὶ ἀνεξαρτήτως τοῦ πῶς καὶ τίνι τρόπῳ μερίζεται ὁ καρπὸς οὗτος μεταξὺ τῶν διαφόρων δικαιούχων τοῦ συνολικοῦ κεφαλαίου. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ ὀρθῶς καλεῖται «παραγωγικὴ ἀποδοτικότης». Συνιστᾷ τὸ πραγματικόν μέτρον κρίσεως περὶ τῆς ἱκανότητος τοῦ ὀργανισμοῦ ὅπως ἀποδώσῃ οἰκονομικόν ἀποτέλεσμα καὶ συνεπῶς εἶναι ἡ *μόνη* μορφή ἀποδοτικότητος ἢ ὁποία δύναται νά ἀποτελέσῃ

1. Τοῦτο προϋποθέτει τὸν προσδιορισμὸν βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων, ἀκριβῆ γνῶσιν τῶν ἀφανῶν ἀποθεματικῶν κτλ.

2. Διότι ὁ συνυπολογισμὸς καὶ τῆς ὑπεραξίας ἐπιχειρήσεως περιορίζει τὴν ἀποδοτικότητα εἰς ἓνα μέσον ἐπίπεδον ὀλίγον διαφέρον τοῦ τόκου τῶν μακροπροθέσμων ἐπενδύσεων.

3. Οἱ ἀνίστοιχοι ξένοι ὄροι: *reddito dei capitali investiti*, *Gesamtkapital*, *Rentabilität* κ.ά. δὲν εἶναι ἱκανοποιητικοί, διότι ἀναφέρονται μόνον εἰς τὸν παρονομαστῆν τοῦ τύπου καὶ ὄχι εἰς τὴν οὐσίαν του.

την βάση συγκρίσεως πρὸς ὁμοειδεῖς ἐπιχειρήσεις, ἢ τῆς μέσης ἀποδοτικότητος τούτων πρὸς ἑτέρους κλάδους τῆς οἰκονομίας.

● *Ἀποδοτικότης ἐπιχειρηματίου.* Προσδιορίζεται διὰ τοῦ τύπου 6 καὶ δεκνύει τὸ τί καρποῦται ὁ ἐπιχειρηματίας ἐν τῇ *ιδιότητί του ταύτη καὶ μόνη*, καὶ ἐν σχέσει πρὸς τὸ καταβληθὲν κεφάλαιον. Ἡ ἀποδοτικότης αὕτη, ἐξαρτωμένη ἰσχυρῶς ἐκ τοῦ τρόπου χρηματοδοτήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ἔχει περιορισμένην—ὕποκειμενικὴν—σημασίαν¹ καὶ δὲν δύναται νὰ χρησιμοποιοῦν διὰ συγκριτικούς σκοπούς. Ἴδου πῶς ἐπιδρᾷ ἡ σύνθεσις τῆς χρηματοδοτήσεως:

<i>Ἐπιχείρησις Α</i>	<i>Ἴδιον κεφάλαιον</i> 80		<i>Ἐπιχείρησις Β</i>	<i>Ἴδιον κεφάλαιον</i> 20
	<i>Ξένον κεφάλαιον</i> 20			<i>Ξένον κεφάλαιον</i> 80
	100			100

Ἀμφότεραι ἀπέδωκαν κέρδος ἐπιχειρηματικὸν 10. Ἔχομεν:

$$A = \frac{10}{80} = 12,5\% \quad B = \frac{10}{20} = 50\%$$

Παραλλαγὴν τῆς κατηγορίας ταύτης ἀποτελεῖ ὁ τύπος 4, ὅπου εἰς τὸ κρινόμενον ἀποτέλεσμα περιλαμβάνεται καὶ ὁ τόκος τοῦ ἴδιου κεφαλαίου. Ἐνταῦθα ὁ φορεὺς τῆς ἐπιχειρήσεως ἀμειβεται ὡς ἐπιχειρηματίας καὶ ὡς κεφαλαιούχος συγχρόνως. Πρόκειται περὶ μικτῆς περιπτώσεως ἀνταποκρινομένης καὶ πάλιν εἰς ἀναζητήσεις ὑποκειμενικοῦ χαρακτήρος. Οἱ δημοσιευόμενοι εἰς τὸν περιοδικὸν καὶ ἡμερήσιον τύπον πίνακες «Ἀποδοτικότητος τῶν Ἀν. Ἐταιρειῶν» ἀντιστοιχοῦν συνήθως εἰς τὴν κατηγορίαν ταύτην καὶ συνεπῶς στεροῦνται εὐρυτέρας συγκριτικῆς σημασίας.

● *Ἐτεροι κατηγοροί.* Οἱ λοιποὶ τύποι 2, 3, 5 δὲν ἀντιστοιχοῦν εἰς τι τὸ συγκεκριμένον, πλὴν ἴσως τοῦ 5, ἐμφαινόντος ἰδιόρρυθμόν τινα, «διαφορικὴν» καλουμένην, ἀποδοτικότητα (Differentialrentabilität, κατὰ τὸν Schmaltz).

46 Μερικὴ κατὰ κλάδους ἀποδοτικότης. Εἰς τὰ ἀνωτέρω ἢ ἐπιχειρήσεις λαμβάνεται ὡς ἕνιαῖον σύνολον. Αἱ ἀνάγκαι τοῦ λογισμοῦ ἐπιβάλλου ἐν τούτοις ὅπως προσδιορίζωμεν τὴν ἀποδοτικότητα ἐκάστου κλάδου, τμήματος, ἐργασίας, προϊόντος τῆς ἐπιχειρήσεως, ἰδιαιτέρως. Ὡς λ.χ. ἀποδοτικότης κλάδου πυρὸς (ἀσφαλιστικαὶ ἐταιρίαι), κλάδου ἰδιοσκευασμάτων (χημικὴ ἐπιχειρήσις), καλλιέργειας τάδε ἢ ὀπωρῶνος (ἀγροτικὴ ἐπιχειρήσις), μέχρις ἀκόμη ὠρισμένου προϊόντος. Ὅσον προχωροῦμεν πρὸς μερικωτέραν περίπτωσιν τόσο αἱ δυσχέρειαι ἀ-

1. Οὗχ ἤτιον ὁ Hellauer, ὡς καὶ ὁ Bliss, τὴν θεωρεῖ ὡς πρωτεύουσαν (massgebende). Βλ. HELLAUER: Kalkulation in Handel und Industrie, σελ. 19.

πομονώσεως τοῦ εἰς τὸν κλάδον κλπ. πράγματι ἀπασχολούμενου κεφαλαίου καὶ τοῦ εἰς αὐτὸν ὀφειλομένου ἀποτελέσματος καθίστανται μεῖζαλύτεραι. Ἡ ἀποδοτικότητα λ.χ. τῆς σιτοκαλλιεργείας προϋποθέτει διαστολὴν τοῦ ἀπασχοληθέντος παγίου καὶ κυκλοφοριακοῦ κεφαλαίου ἐκ τοῦ συνολικοῦ τοιούτου, ἡ δὲ διαστολὴ τυγχάνει τοσούτῳ πλέον δύσκολος ὅσον πλέον ὄργανικά εἶναι συνδεδεμένος ὁ κλάδος πρὸς τὸ σύνολον¹. Ἀκόμη δὲ δυσκολωτέρα εἶναι ἡ ἐξατομίκευσις τοῦ κλαδικοῦ κόστους.

Παρά τὰς ἀμφιβολίας τὰς ὁποίας ἐμπνέουν τὰ τοιαῦτα μερικά δεδομένα, ἡ κλαδικὴ ἀποδοτικότης παρέχει ἐνδείξεις ἀξίας προσοχῆς, ἐπιτρέπουσα τὴν *gross modo* διαστολὴν τῶν ἀποδοτικῶν καὶ μὴ τμημάτων τοῦ ὄλου οικονομικοῦ ὀργανισμοῦ.

- 47 **Κριτικὴ τῆς ἀποδοτικότητος.** Ὁ καθηγητὴς Arndt, εἰς τὴν ἀξιόλογον εἰδικὴν πραγματείαν του, ἀσκεῖ ὀξεῖαν κριτικὴν κατ' αὐτῆς ταύτης τῆς ἐννοίας τῆς ἀποδοτικότητος. Ἀφοῦ τὸ ἀποτέλεσμα δὲν ὀφείλεται μόνον εἰς τὸ κεφάλαιον, ἀλλὰ καὶ εἰς τὴν ἐργασίαν καὶ εἰς ἐξωτερικὰς εὐμενεῖς συνθήκας, ἡ ἀναγωγὴ του εἰς ἓνα μόνον τῶν παραγόντων τούτων δὲν ἔχει νόημα εἶναι, περίπου, ὡς νὰ θέλωμεν νὰ συσχετίσωμεν τὸ κέρδος πρὸς τὸν ἀριθμὸν . . . τῶν παραθύρων τοῦ ἐργοστασίου! Ἄν καὶ ὑπερβολικαί, αἱ ἀναπτύξεις τοῦ Arndt δὲν στεροῦνται βασιμότητος. Δεχόμενοι καὶ ἡμεῖς ὅτι τὸ ἐκάστοτε προσδιοριζόμενον ποσοστὸν ἔχει συμβατικὸν τινα χαρακτήρα, φρονούμεν ἐν τούτοις ὅτι ἡ κατεύθυνσις ἐξελιξέως αὐτοῦ (trend) ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος ἔχει ἀπόλυτον ἀξίαν.

	1946	1947	1948
Συντελεστὴς ἀποδοτικότητος	12%	16%	18%

Ἡ ἐνταῦθα διαπιστωμένη ἀνιούσα, ὡς κατεύθυνσις καὶ οὐχὶ ὡς ἔντασις, ἔχει ἀναμφισβήτητον σημειολογικὴν ἀξίαν.

- 48 **Μέση ἀποδοτικότης.** Προκειμένης ἐξευρέσεως τοιαύτης περισσοτέρως ἐπιχειρήσεων ἐντὸς τοῦ αὐτοῦ κλάδου, ἢ κατὰ κλάσιν μεγέθους (κτλ.) προβάλλουν δύο τρόποι ὑπολογισμοῦ ὀδηγῶντες εἰς κάπως διάφορον μέσην τιμὴν. Ἔστωσαν:

Ἀπασχ. κεφαλαίου	Κέρδος	Ἀποδοτικότης
*Επιχ. α., 500.000	50.000	10%
• β., 600.000	72.000	12
• γ., 800.000	72.000	9
• δ., 1.000.000	130.000	13
2.900.000	324.000	

1. Βλ. καὶ σελ. 181 ἐπ.

Ὁ πρῶτος τρόπος ἔγκειται εἰς τὴν ἄθροισιν τῶν ἀτομικῶν ἀποδοτικότητων καὶ εἰς τὴν διαίρεσιν διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν περιπτώσεων :

$$\frac{10+12+9+13}{4} = 11\% \text{ μέση ἀποδοτικότης}$$

Ὁ δεῦτερος τρόπος ἔγκειται εἰς τὴν ἀπ' ἐπιπέδου ἐξεύρεσιν μίαν μόνον ἀποδοτικότητος, τῆς τοιαύτης τῆς ομάδος, βάσει τῶν συνολικῶν δεδομένων ταύτης, ἦτοι :

$$\frac{\text{Σύνολον κέρδους}}{\text{Σύνολον ἀπασχ. κεφαλαίου}} = \frac{324.000}{2.900.000} = 11,2\%$$

Ὁ τελευταῖος οὗτος τρόπος, μὴ ἐφαρμοζόμενος πάντοτε, ἐπρομήθη ὑπὸ τοῦ Secrétariat des paysans Suisses κατὰ τὰς ἐρεῦνας του ἐπὶ τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἑλβετικῆς γεωργίας¹

§§ 2

Ἡ ἀποδοτικότης ὡς ἐξηρημένον μέγεθος τῶν προσδιοριστικῶν αὐτῆς παραγόντων

Εἰς τοὺς ἐπομένους ἀριθμητικούς πίνακας μελετῶμεν πῶς διαμορφοῦται ἡ ἀποδοτικότης (τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων) διὰ μεταβάλλονταί ἐναλλάξ :

1. τὸ ἀπασχολούμενον κεφάλαιον, 2. τὸ κόστος, 3. ὁ κύκλος ἐργασιῶν.

Αἱ ἐκ τῶν μελετωμένων ἐνταῦθα μεταβολῶν ἀπορρέουσαι συνέπειαι συνιστοῦν αὐτὸ τοῦτο τὸ βᾶθρον τοῦ Οἰκονομικοῦ λογισμοῦ, εἰδικώτερον τῶν ἐπιχειρήσεων, ὅπου τελικὸν κίνητρον εἶναι ἡ ἰδιωφέλεια. Εἰς τοὺς σπουδαστὰς μας τῆς Α.Σ.Ο.Ε.Ε. συνιστῶμεν πλήρη κατανόησιν τῶν ἐπομένων ἀλληλεξαρτήσεων.

1. Βλ. F. ZAUGG: Les recherches du Secrétariat des paysans Suisses sur la rentabilité de l'agriculture, Brougg 1924, καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Τὸ πρόβλημα τῆς ἀρίστης ἐπιχειρηματικῆς συγχροτήσεως (Optimale Betriebsgrösse), Θεσσαλονίκη 1939.

1. "Όταν μειούται τὸ κόστος (ἐπὶ σταθεροῦ κύκλου ἐργασιῶν)¹

1	2 Κύκλος ἐργασιῶν	3 Ταχύτης κυκλοφο- ρίας	4 Κυκλοφορία		5 Κέρδος		6 Ἀποδοτι- κότης ἀπα- σχολουμένου κεφαλαίου
			Κόστος	Κέρδος	ὡς % κυκλοφο- ρίας	ὡς % κόστους	
50	50	1	40	10	20	25	20
50	50	1	30 (-)	20 (+)	40 (+)	66 (+)	40 (+)
50	50	1	20 (-)	30 (+)	60 (+)	150 (+)	60 (+)

Ἡ μείωσις τοῦ κόστους εἰς τὸ ἥμισυ ἐπέφερε τριπλασιασμόν τῆς ἀποδοτικότητος.

2. "Όταν μειούται τὸ κεφάλαιον (ἐπὶ σταθεροῦ κύκλου ἐργασιῶν)

50	50	1	40	10	20	25	20
40 (-)	50	1,2 (+)	40	10	20	25	25 (+)
30 (-)	50	1,6 (+)	40	10	20	25	33 (+)

Ἡ μείωσις τοῦ κεφαλαίου, συμψηφισομένη ἀπὸ αὐξησιν τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος, διετήρησε τὸν κύκλον ἐργασιῶν εἰς τὸ αὐτὸ ἐπίπεδον. Ἡ ἀποδοτικότης ἐβελτιώθη.

3. "Όταν αὐξάνη τὸ κεφάλαιον (ἐπὶ σταθεροῦ κύκλου ἐργασιῶν)

50	50	1	40	10	20	25	20
100 (+)	50	0,5	40	10	20	25	10 (-)
150 (+)	50	0,33	40	10	20	25	6,66 (-)

Ἡ αὐξησης τοῦ κεφαλαίου, ἐφ' ὅσον δὲν ὠδήγησεν εἰς ἀνάλο-
γον αὐξησιν τῆς κυκλοφορίας, ἠλάττωσε τὴν ἀποδοτικότητα.

4. "Όταν μειούται ἡ κυκλοφορία (μέ σύμμετρον μείωσιν τοῦ κόστους)

50	50	1	40	10	20 (-)	25	20
50	40 (-)	0,8 (-)	30 (-)	10	25 (-)	33 (+)	20
50	40 (-)	0,6 (-)	20 (-)	10	33 (-)	50 (+)	20

Ἐνταῦθα ἡ μείωσις τῆς κυκλοφορίας, συμψηφισομένη ἀπὸ ἀνά-

1. Πρὸβλ. W. PRION: Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb. Τομ. 2ος, σελ. 5, Berlin 1935.

λογον μείωσιν τοῦ κόστους, δὲν ἐπηρεάζει δυσμενῶς τὴν ἀποδοτικότητα. Ἡ περίπτωσης εἶναι ἐξαιρετική, διότι προϋποθέτει ὅτι δλα αἱ δαπάναι εἶναι ἀναλογικαί, ὄπερ σπάνιον.

5. "Όταν αὐξάνη ἡ κυκλοφορία (μὲ σύμμετρον αὐξησιν τοῦ κόστους)

50	50	1	40	10	20	25	20
50	100 (+)	2 (+)	80 (+)	20 (+)	20	25	40 (+)
50	150 (+)	3 (+)	120 (+)	30 (+)	20	25	60 (+)

Δοθέντος ὅτι τὸ κεφάλαιον παρέμεινε σταθερόν, ἡ διεύρυνσις τοῦ κύκλου ἐργασιῶν ἐπετεύχθη χάρις εἰς τὴν αὐξησιν τῆς κυκλοφορῆς ταχύτητος. Ἐπειδὴ δὲ τὸ κόστος ἠυξήθη παραλλήλως πρὸς τὴν κυκλοφορίαν, ἡ βελτίωσις τῆς ἀποδοτικότητος εἶναι σύμμετρος πρὸς τὴν ἔντασιν τῆς κυκλοφοριακῆς ταχύτητος.

6. "Όταν αὐξάνη ἡ κυκλοφορία (μὲ αὐξουσαν διαμόρφωσιν κόστους)

50	50	1	40	10	20	25	20
50	100 (+)	2 (+)	90 (+)	10	10 (-)	11 (-)	20
50	150 (+)	3 (+)	140 (+)	10	6,6 (-)	7 (-)	20

Ἐνταῦθα ἡ δυσμενῆς διαμόρφωσις τοῦ κόστους ἐξουδετερώνει τὸ πλεονέκτημα τῆς αὐξήσεως τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καὶ ἡ ἀποδοτικότης μὲνει ἀμετάβλητος. Ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως ἐνετάθη πέραν τοῦ σημείου τοῦ εὐνοϊκωτέρου κόστους.

7. "Όταν αὐξάνη ἡ κυκλοφορία (μὲ φθίνουσαν διαμόρφωσιν κόστους)

50	50	1	40	10	20	25	20
50	100 (+)	2 (+)	75 (-)	25	20 (+)	33 (+)	50
50	150 (+)	3 (+)	110 (-)	40	26 (+)	36 (+)	80

Ἡ ἀποδοτικότης βαίνει ἐνταῦθα ραγδαίως αὐξουσα συνεπεία τῆς διπλῆς εὐμενοῦς ἐπιδράσεως τὴν ὁποῖαν ἔχουν—ἐπὶ ἀμεταβλή του κεφαλαίου—ἡ αὐξησις τοῦ κύκλου ἐργασιῶν καὶ τὸ εὐθηνότερον κόστος.

8. Όταν συµµεταβάλλονται : κεφάλαιον, κυκλοφορία, κόστος (κατά διαφόρους αναλογίας).

50	50	1	40	10 (+)	20	25	20
60 (+)	100 (+)	1,6 (+)	87 (+)	13 (+)	13 (-)	15 (-)	22 (+)
75 (+)	150 (+)	2 (+)	130 (+)	20 (+)	13 (-)	15 (-)	27 (+)

Ἐνταῦθα τὸ κεφάλαιον βαίνει αὖξον, τὸ δὲ κόστος διαμορφοῦται δυσμενῶς. Ἀλλὰ ἡ αὖξις τῆς κυκλοφορίας συµψηφίζει τὴν δυσμενῆ των ἐπίδρασιν καὶ ἐπιτρέπει ἐλαφρὰν βελτίωσιν τῆς ἀποδοτικότητος. Λαµβάνοντες διαφόρους αναλογίας τῶν μεταβλητῶν παραγόντων δυνάμεθα νὰ ἐπιτύχωµεν ἀντίθετον ἐπίδρασιν ἐπὶ τῆς ἀποδοτικότητος.

Ἡ μελέτη τῶν ἀλληλεξαρτήσεων τούτων ἀνακεφαλαιώνει συνθετικῶς θεµελιώδη προβλήματα τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκµεταλλεύσεων*.

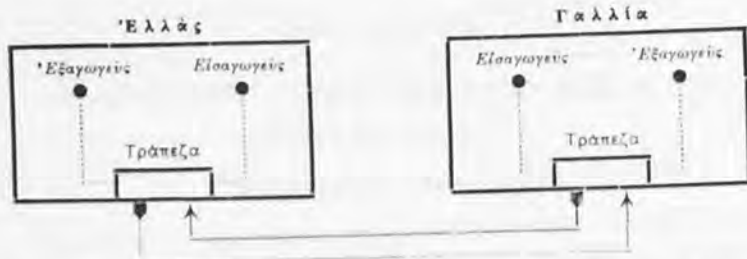
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΙΣ ΞΕΝΑ ΝΟΜΙΣΜΑΤΑ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

(Comptabilité plurimonnaire)

§ 1

ΠΡΟΛΕΓΜΕΝΑ ΕΙΣ ΤΟΥΣ Λ/ΣΜΟΥΣ ΞΕΝΩΝ ΝΟΜΙΣΜΑΤΩΝ

- 1 **Όρισμός.** Ός *συνάλλαγμα* (change) νοούνται δύο τινά :
- *ο μηχανισμός* διά τοῦ ὁποῦ πραγματοποιεῖται ὁ διακανονισμός χρεῶν καί ἀπαιτήσεων ἀπό χώρας πρὸς χώραν, ἄνευ μετακινήσεως αὐτοῦ τοῦ χρυσοῦ. Ὑπὸ τὰς ποικίλας μορφάς του, πρόκειται πάντοτε περί μιάς, κάπως συνθέτου, οικονομικο-λογιστικῆς διαδικασίας διὰ τῆς ὁποίας *συμφέρονται* αἱ μεταξὺ χωρῶν ἀμοιβαῖαι χρεαπαιτήσεις, χάρις εἰς τοπικούς διακανονισμούς μεταξὺ ἡμεδαπῶν ἐντὸς ἐκάστης χώρας (ὡς ἀναπτύσσομεν κατωτέρω).
 - τὰ *ἀξιώγραφα* (denises), ποικίλα ὡς πρὸς τὴν μορφήν καὶ τὴν νομικὴν τῶν ὑπόστασιν, εἰς τὰ ὁποῖα ἐνσωματοῦται ἀπαιτήσεις τελικῶς πληρωτέα εἰς ξένην χώραν καὶ εἰς τὸ νόμισμα ταύτης.
- 2 **Μηχανισμός συμψηφισμού.** *Ἔστωσαν, ἑλληνὲς ἐξαγωγεὺς (Ε. Εξ.) οἴνων εἰς Γαλλίαν καὶ ἑλληνὲς εἰσαγωγεὺς (Ε. Εισ.) γαλλικῶν προϊόντων. Ὁ πρῶτος, ἐνεργήσας ἐξαγωγὴν οἴνων, ἔχει εἰς χεῖρας του ἅπαντα τὰ φορτωτικά ἔγγραφα ² τὰ παραστατικά τῆς ἀπαιτήσεώς ἑαυτοῦ (εἰς φρ. γαλλικά, fres. fr.) εἰς βάρος τοῦ γάλλου εἰσαγωγέως. Τὰ ἔγγραφα ταῦτα παραδίδει (ἢ προεξοφλεῖ) εἰς ἑλληνικὴν τράπεζαν (Ε.Τ.) (προσφορά συναλλάγματος) ἢ ὁποία τὰ στέλλει πρὸς τὸν ἐκεῖ ἀνταποκριτὴν τῆς γαλλικῆς τράπεζαν (Γ.Τ.). Αὕτη μεριμνᾷ διὰ τὴν εἰσπραξίν τῶν φορτωτικῶν ἐγγράφων, μεθ' ὃ πιστώνει εἰς ὀριστικὸν λ/σμόν τὴν Ε.Τ. (εἰς fres fr.), ἢ ὁποία βάσει τῶν οὕτω δημιουργηθέντων διαθεσίμων δικαιούται νὰ ἐκδώσῃ ἐπιταγὰς εἰς βάρος τῆς Γ.Τ.
- ¹ Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας ὁ ἑλληνὲς εἰσαγωγεὺς (Ε.Εισ.) προκείμενου νὰ διακανονίσῃ ἀγοράν του γαλλ. προϊόντων, ζητεῖ ἀπὸ τὴν Ε.Τ. «συνάλλαγμα» τὸ ὁποῖον καὶ λαμβάνει ὑπὸ μορφήν ἐπιταγῆς εἰς fres fr. Αὕτη ἐμβάζεται εἰς τὸν γάλλον ἐξαγωγέα ὅστις καὶ τὴν εἰσπράττει παρὰ τῆς πληρωτρῖα τραπεζῆς (Γ.Τ.)
-
- Βιβλιογραφία.** Γενικῶς, τὸ θέμα τοῦτο μελετᾶται εἰς τὰ συγγράμματα τραπεζικῆς Λογιστικῆς.
Εἰδικῶς, ἐν :
1. LAMSON: Principes de Comptabilité économique, σελ. 273, Paris 1950.
A.N.E.C.S.: La Comptabilité plurimonnaire (κ. Jard), Paris 1949.
2. SIGAUT: La comptabilisation des quantités en partie double, σελ. 100 Paris 1951.
2. Εἰδικώτερον: τιμολόγιον, φορτωτικὴν, πιστοποιητικὸν προελεύσεως, συναλλαγματικὴν (ὄψεως), ἀσφαλιστήριον (παράδοσις cif) κ. ἄ., ὅσα ἐπιβάλλουν αἱ σύγχρονοι διατυπώσεις.



Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει σαφῶς ὅτι, ἂν παραβλέψωμεν τὴν διαμεσολάβησιν τῶν δύο τραπεζῶν καὶ τὸ ὑπὸ τῶν παραστατικῶν τίτλων διανυόμενον κύκλωμα, τὰ πάντα διεξήχθησαν ὡς ἂν ὁ Ε. Εἰσ. ἐπλήρωσε ἀπ' εὐθείας τὸν Ε. Ἐξ. με ἀκριβῶς ἀντίστοιχον διακανονισμόν μεταξύ γάλλου εισαγωγέως καὶ ἐξαγωγέως.



Εἰς τοῦτο συνίσταται ὁ συμψηφιστικὸς μηχανισμὸς τοῦ συναλλάγματος διὰ τοῦ ὁποῦ διακανονίζονται τεράστια ποσὰ χρεαπαιτήσεων ἀπὸ χώρας πρὸς χώραν, ἄνευ μετακινήσεως πολυτίμων μετάλλων.

Τὰ ἀνωτέρω εἰκονίζουσι τὴν οὐσίαν τοῦ μηχανισμοῦ, ὡς οὗτος διαμορφοῦται συνεπεὶ μόνον τῶν ἐμπορικῶν συναλλαγῶν (ἐμπορικῶν ἰσοζυγίων). Ταῦτα δὲ ἀνεξαρτήτως πρὸς τὴν τυπικὴν διαδικασίαν ἢ ὁποία ἀκολουθεῖται σήμερον (κλήρικ, κτλ.).

Αὐτονόητον ὅτι εἰς τὰς τραπεζὰς συγκεντροῦται—κατὰ κανόνα—πᾶσα ἄλλη προσφορὰ συναλλάγματος¹, ὑπὸ πλείστας ὅσας μορφάς, ὡς ἀντιστοίχως καὶ πᾶσα ζήτησις, ἱκανοποιουμένη διὰ *τραβηγμάτων* (ἐπιταγῶν, ἐντολῶν πιστωτικῶν ἐπιστολῶν κτλ.) τῶν τραπεζῶν ἐπὶ τοῦ ἐξωτερικοῦ.

Κατὰ ταῦτα συνάλλαγμα (change, devise) εἶναι πᾶς τίτλος (ἀξιόγραφον) ἀποδεικνύων ἀπαίτησιν εἰς ξένον νόμισμα καὶ πληρωτέαν, τελικῶς, εἰς τὴν ἀντίστοιχον χώραν.

3 Μορφαὶ συναλλάγματος. Κυριώτεροι τούτων εἶναι: ἐπιταγαί, χρεώγραφα καὶ τοκομερίδια, πιστωτικαὶ ἐπιστολαὶ (lettres de crédit, accreditifs) ταξιδιωτικαὶ ἐπιταγαὶ (travellers' checks) καὶ πολλὰ ἄλλα, ὡς καὶ μεταλλικὰ κέρματα καὶ τραπεζογραμμάτια, ἅπαντα εἰς ξένον νόμισμα.

Ἀπὸ τραπεζιτικῆς ἀπόψεως τὰ τραπεζογραμμάτια διακρίνονται λογιστικῶς ὡς *Ταμεῖον ξένων νομισμάτων*, διότι πράγματι ταῦτα προσφέρονται καὶ ἀγοράζονται *αὐτούσια*, δικὴν ἐμπορεύματος. Ἐνῶ ὡς πρὸς τὰς λοιπὰς μορφάς (ἐπιταγάς, κτλ.), τὰ μὲν ἀγοραζόμενα ἐμβάζονται εἰς τραπεζὰς τοῦ ἐξωτερικοῦ πρὸς δημιουργίαν καταθέσεων (δψεως) ἢ δὲ πώλησις διενεργεῖται διὰ τραβηγμάτων (ἐπιταγῶν, πιστωτικῶν ἐπιστολῶν, κτλ.) ἐπὶ τῶν τρα-

1. Εἶναι πρόδηλον ὅτι ἀδυνατοῦμεν νὰ ἀσχοληθῶμεν ἐνταῦθα με ὅλας τὰς πηγὰς προφορᾶς καὶ ζητήσεως καὶ τῆς ὅλης προβληματικῆς τοῦ ἰσοζυγίου λ/σμῶν τῆς χώρας.

πεζών έξωτερικοῦ. Κατά ταῦτα δὲν πωλεῖται τὸ ἀγοραζόμενον ἀξιόγραφον αὐτούσιον, ἀλλὰ ἡ βάσει τούτου ἀποκτωμένη ἀπαίτησις ἐπὶ τοῦ ἐξωτερικοῦ.

- 4 **Παρατήρησις.** Τὰ ἀνωτέρω, ἀπολύτως ἀνεπαρκῆ διὰ τὴν εὐρυτέραν ἀντίληψιν τοῦ μηχανισμοῦ τοῦ συναλλάγματος, τυγχάνουν ἐν τούτοις στοιχειώδως ἀπαραίτητα διὰ τὴν καλυτέραν κατανόησιν τῶν εἰς ξένον νόμισμα λογαριασμῶν.

§ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ

- 5 **Θέσις ζητήματος.** Δοθέντος ὅτι τὰ βιβλία τηροῦνται εἰς ἐθνικὸν νόμισμα, παρίσταται ἀνάγκη ὅπως τὰ ποσὰ τὰ ἀφορῶντα ξένα νομίσματα μετατρέπονται κατὰ κάποιον τρόπον εἰς ἐθνικὸν τοιοῦτον, ὥστε νὰ περιλαμβάνονται φυσιολογικῶς ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν ὄλων ἐγγραφῶν.
- 6 **Μέθοδοι.** Πρὸς τοῦτο εἶναι νοητοὶ διάφοροι τρόποι, ἐκ τῶν ὁποίων τόσον ἡ θεωρία ὅσον καὶ ἡ πεῖρα ἔχουν παγιώσεισιν τοὺς ἑξῆς :
- τὴν μέθοδον τοῦ εἰς ἐθνικὸν νόμισμα (δραχμάς) ἀντιτίμου, εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν (κατὰ τὸν χρόνον τῆς συναλλαγῆς)
 - τὴν μέθοδον τοῦ λογιστικοῦ ἰσοτίμου
 - παραλλαγὰς τινὰς τῆς τελευταίας ταύτης, οἷα ἡ μέθοδος Gabriel Faure.
 - τὴν μέθοδον τῶν αὐτοτελῶν βιβλίων.

§§ 1

Μέθοδος τοῦ εἰς ἐθνικὸν νόμισμα (δραχμάς) ἀντιτίμου.

- 7 **Ἀρχή.** Κατ' αὐτὴν ἐγγραφαι ἀφορῶσαι ξένον νόμισμα μετατρέπονται εἰς ἐθνικὸν διὰ πολλαπλασιασμοῦ ἐπὶ τὴν τρέχουσαν τιμὴν τοῦ οἰκείου νομίσματος, κατὰ τὸν χρόνον τῆς συναλλαγῆς.

π.χ. ἔστω ἀγορὰ 1000 \$ πρὸς δρ. 30,50 μετρητοῖς. Ἡ ἐγγραφή θὰ εἶναι :

	18/3		
Ἀγοραὶ Συναλλάγματος ἢ Ἐξωτερικὸν Ὑνάλλαγμα Λ/σμός Δολλαρίων 1000 x 30,50		30.500	
	εἰς Ταμῶν		30.500

- 8 **Περιπτώσεις.** Ἡ αὐτὴ ἐντούτοις μετατροπὴ γίνεται καὶ ὅταν ἀκόμη οἱ χρεωπιστούμενοι λ/σμοὶ εἶναι λ/σμοὶ ξένου νομίσματος εἴτε τοῦ αὐτοῦ, εἴτε διαφόρου,

π.χ. ἔστω κατάθεσις 10.000 frs. s., ἑλβετικῶν φράγκων εἰς λ/σμὸν ὄψεως (ἐγγραφαι τραπεζῆς), τιμὴ ἡμέρας 7,5 δρχ.

1. Ὁ χαρακτηρισμὸς τοῦ Ὑνάλλαγματος ὡς «ἐξωτερικοῦ» ἀποτελεῖ βεβαίως πλεονασμὸν ἀλλὰ καὶ . . . καθιερωμένην ἔκφρασιν.

(έν Ἑλλάδι)

Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα (ἡ ἄλλως) Λ/σμός frs. s. 10.000 fr. πρὸς 7,5 εἰς Καταθέσεις ὄψεως εἰς Συνάλλαγμα Α. Β.	75.000	75.000
--	--------	--------

Ἐμβασιμα δολλαρίων (\$) πρὸς ἐξόφλησιν πιστωτοῦ λιρῶν (£).
θὰ ἐμφανισθῆ ὡς ἐξῆς (ἔστω \$ 1000=376 £)

Πιστωταὶ εἰς Συνάλλαγμα Α. Β. λ/σμός £ £ 376 πρὸς 80 εἰς Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα Ἐμβασιμα 1000 \$ πρὸς 30,08	30.080	30.080
--	--------	--------

Συνέπεια. Λόγω τῆς συνεχοῦς διακυμάνσεως τῆς τιμῆς τῶν συναλλαγμάτων, ἔστω καὶ ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς ἐπισήμου μεταξὺ τῶν ἰσοτιμίας (parité), οἱ εἰς ξ.ν. λισμοὶ τηρούμενοι οὕτω, δηλαδὴ

χρεοῦμενοι μὲ τιμὰς: α, β, γ, δ, κτλ.

πιστούμενοι μὲ τιμὰς: κ, λ, μ, ν, κτλ.

καθίστανται μικτοὶ μὲ τὰ γνωστά μειονεκτήματα. Συνεπῶς χρήζουσι περιοδικῆς ἐκκαθαρίσεως, ὡς ἐιδικώτερον ἀναπτύσσουσι εἰς τὰ ἐπόμενα.

10 Πλεονεκτήματα. Ὁ τρόπος οὗτος ἐμφανίζεται ὡς ὁ μᾶλλον νοητός, καὶ—ἐκ πρώτης ὄψεως τουλάχιστον—εὐχεροῦς ἐφαρμογῆς.

11 Μειονεκτήματα. Τοιαῦτα εἶναι ὅτι: γίνεται συνεχῆς τροπὴ εἰς τὰς τιμὰς ἡμέρας καὶ ὅταν ἀκόμη τοῦτο δὲν εἶναι ἀπαραίτητον, δηλ. ὅταν καὶ οἱ δύο¹ χρεωπιστούμενοι λ/σμοὶ τηροῦνται εἰς τὸ αὐτὸ νόμισμα (£ = £, \$ = \$). Ἐστω π.χ. ἀπόδοσις καταθέσεως ἐλβετικῶν φράγκων (frs.s.). Ἐχομεν

Καταθέται ὄψεως εἰς Συνάλλαγμα Α. Β. λ/σμός frs. s. 5000 fr. πρὸς 7,45 εἰς Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα frs. s. 5000 πρὸς 7,45	37.250	37.250
--	--------	--------

1. Ἡ περισσότεροι (ἄρθρα πολυσύνθετα).

ένω προφανώς ένταύθα ή τρέχουσα τιμή είναι έντελώς άδιάφορος.

—οί λ/σμοί καθίστανται κατ' ανάγκην μικτοί, τουτό δέ και όταν άκόμη δέν θά ήτο άναπότρεπτον (άνωτέρω περίπτωσις άποδόσεως frcs. s. ώς και ή κατωτέρω).

<i>Έμπορεύματα παρά τρίτοις εις Συνάλλαγμα</i> Μαλλίνα εις £ 900 £ πρὸς 80,35 εις <i>Έμπορεύματα εις Συνάλλαγμα</i> £ 900 πρὸς 80,35	72.315	72.315
--	--------	--------

Ο πιστωθείς λ/σμός κατέστη ήδη μικτός, ούχι έκ συναλλακτικής αίτίας (τιμή πωλήσεως) αλλά λόγω τής μεθόδου.

12 **Προϋποθέσεις έφαρμογής.** Κατόπιν τούτων ό τρόπος ούτος προσιδιάζει εκεί όπου ή τήρησις λ/σμών εις ξένον νόμισμα δέν έχει συστηματικόν χαρακτήρα, αλλά είναι μάλλον σπανία και χωρίς βαρύνουσαν σημασίαν.

13 **Όργανωσις.** *Άνεξαρτήτως μεθόδου*, οί εις ξ.ν. λ/σμοί δύνανται νά τηρηθούν ώς περιληπτικοί, αναλυόμενοι εις ειδικούς κατά νόμισμα.

Ούτω π.χ.:

Προμηθευται εις Συνάλλαγμα

A.B. £ 500...=y	A.B. £ 800...=x
A.Γ. \$ 200...=y'	A.Γ. \$ 1000...=y

A.B. λ/σμός £

B.Γ. λ/σμός \$

£ 500 x...=y	£ 800 x...=y	\$ 200 x...=y'	\$ 1000x...=x'
--------------	--------------	----------------	----------------

Προκειμένου περί όλιγων ξ.ν. λιαν έξυπηρετική είναι ή πολύσηλος διάταξις:

Ταμείον ξένων νομισμάτων

	<i>Δεχ.</i>	£	Fracs	\$	κτλ.		<i>Δεχ.</i>	£	Fracs	\$
£ 1000 x...	x	100				Fracs f. 600 x...	x'		600	
Fracs f. 600 x...	y		1.000			\$ 100 x...	y'			100
\$ 500 x...	z			500		£ 50 x...	z'	50		
£ 200 x...	ω	200				Fracs 200 x...	ω'		200	
		1.200	1.000	500				50	800	100



Η τοιαύτη όργανωσις ολοκληροθται έπιτυχώς εάν υιοθετηθή

Ιδιαίτερον καθολικόν (γενικόν) λ/σμών εις συνάλλαγμα¹, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τετράστηλον διάταξιν τοῦ Ἡμερολογίου (βλ. σελ. 311).

Καθολικ. Συναλλ.	Καθολικ. Δρχ.		Καθολικ. Δρχ.	Καθολικ. Συναλλ.
15.000		Ἀγοραὶ Συναλλάγματος \$ 500 x 30 εἰς Ταμίον	15.000	
32.000		Ἀνταποκρίσαι Ἐξωτερικοῦ Credit Lyonnais εἰς Ἐμβάσματα ἐπὶ ἐκκαθάρισιν		32.000
	70.000	Πελάται, τρέχ. λ/μοί Α. Β. εἰς Πωλήσεις Συναλλάγματος ἰσπ. 10.000 πρὸς 7		70.000 ²

55 2

Μέθοδος λογιστικοῦ ἰσοτίμου

- 14 Ἀρχή. Κατ' αὐτήν, τὰ ποσὰ τῶν εἰς ξ. ν. λ/σμών μετατρέπονται εἰς ἔθνικόν τοιοῦτον, πολλαπλασιαζόμενα ἐπὶ τινα *συμβατικήν* τιμήν, καλουμένην λογ. ἰσοτίμον.
- 15 Λογιστικὸν ἰσοτίμον. Δι' ἕκαστον ξ. ν. (£, \$, frs. s., L. it., D.M.) καθορίζεται ἀνά μία αὐθαίρετος ἀλλὰ τηρουμένη σταθερὰ τιμὴ, βάσει τῆς ὁποίας γίνεται ἡ τροπὴ εἰς ἔθνικόν τοιοῦτον.

π.χ. \$ ἐπίσημος τιμὴ 30 ἰσοτίμον 20

£ » » 80 ἰσοτίμον 75, κ.ο.κ.

Συνήθως τὸ ἰσοτίμον λαμβάνεται κατώτερον τῆς τιμῆς περὶ τὴν ὁποίαν κυμαίνεται τὸ συνάλλαγμα. Τίποτε ὅμως δὲν ἐμποδίζει νὰ λαμβάνεται καὶ ἀνώτερον².

Ἄν καὶ αὐθαίρετον, τὸ ἰσοτίμον πρέπει νὰ διατηρηθῆται σταθερὸν διαρκούσης τῆς χρήσεως. Ἐάν διὰ τὸν α ἢ β λόγον ἐπιβάλλεται ἡ μεταβολὴ του, τότε ὀφείλει νὰ προηγηθῆ ἐκκαθάρισις τοῦ λ/σμοῦ.

- 16 Ἐφαρμογή. Διακριτέαι τρεῖς περιπτώσεις :

• Περίπτωσις, καθ' ἣν ἡ συναλλαγή ἀφορᾷ σχέσιν συναλλάγματος-δραχμῶν. Ἐστὼ ἀγορὰ 5000 \$ πρὸς δρ. 30,60 μετρητοῖς, ὁπότε κα-

1. Ἐφ' ὅσον βεβαίως ὁ ἀριθμὸς τῶν πράξεων τὸ δικαιολογεῖ.

2. Τότε ἀντιστρέφεται μόνον ἡ κίνησις τοῦ λ/σμοῦ Συναλλαγματικαὶ διαφοραί.

ταβάλλονται $5.000 \times 30,60 = 153.000$. Το συνάλλαγμα θα χρεωθῆ διὰ τοῦ Ισοτίμου του (ἔστω δρ. 20) ἤτοι $5.000 \times 20 = 100.000$. Ἡ διαφορά ($153.000 - 100.000$) φέρεται εἰς ἰδιαίτερον λ/σμόν (περὶ οὗ κατωτέρω). Ἐγγραφαί

Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα (ἢ Ἀγορὰ Συναλλ.) $\$ 5.000 \times 20 = 100.000$	100.000	
Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ (153.000 - Ισότιμον)	53.000	
ἀγορὰ $\$ 5000$ πρὸς 30,50 = 153.000		εἰς Ταμεῖον 153.000

Εἰς τὴν περίπτωσιν πωλήσεως $\$ 1000$ πρὸς 29,80 δραχ. ἡ ἔγγραφὴ ἐμφανίζεται ἀντίστροφος.

Ταμεῖον (ἢ ἄλλως) εἰς Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα $\$ 1000 \times 20 = 20.000$	29.800	20.000
εἰς Συναλλαγματικὰς διαφορὰς (29.800 - Ισότιμον)		9.800

● **Περίπτωσις καθ' ἣν ἡ συναλλαγή ἀφορᾷ σχέσιν συνάλλαγμα-ἴμοιον συνάλλαγμα.** Ἔστω κατάθεσις ἰδιώτου πρὸς τράπεζαν, $\pounds 500$, εἰς λ/σμόν ὄψεως (Ισότιμον $\pounds 75$). Ἡ τράπεζα θὰ ἐγγράψῃ:

Ἐξωτερικὸν Συνάλλαγμα (ἢ ἄλλως) $\pounds 500 \times 75 = 37.500$	37.500	
εἰς Καταθέτας ὄψεως εἰς Συνάλλαγμα Α.Β. λ/σμός \pounds $\pounds 500 \times 75 = 37.500$		37.500

Ἐνταῦθα δὲν μεσολαβεῖ πλέον ὁ λ/σμός Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ, διότι ἀμφότεροι οἱ λ/σμοὶ κινουῦνται μὲ τὸ αὐτὸ ἰσότιμον.

● **Περίπτωσις, καθ' ἣν ἡ συναλλαγή ἀφορᾷ μὲν δύο ξένα νομίσματα ἀλλὰ διάφορα, συνεπῶς δύο διάφορα ἰσότιμα:** π.χ. τυγχάνω καταθέτης \pounds παρ' ἀγγλικῆν τραπεζὴν καὶ δίδω ἐντολὴν ὄψεως ἀγορασθῶσι ἐκεῖ δολλάρια φερόμενα εἰς νέον λ/σμόν ὄψεως. Ἡ τιμὴ μετατροπῆς εἶναι ζήτημα πραγματικόν. Ἔστω ἀγορὰ $\$ 300$ ἔναντι καταβολῆς 115 \pounds .

1. Στρεφομένη ἔγγυς τῆς ἐπισημοῦ parité, δηλαδὴ τῆς ἐπισημῶς καθωρισμένης ἰσοτιμίας.

Θὰ ἐγγράψω :

Midland Bank, λ/σμός Δολλαρίων	6.000	
\$ 300 × 20 = 6.000		
Συναλλαγματικά διαφορά	2.625	
(8.625 - 6.000)		
εἰς Midland Bank, λ/σμός Λιρών		8.625
£ 115 × 75 = 8.625		

● Παρατήρησις. Ἡ τρίτη αὕτη περίπτωση, ταυτίζεται κατ' οὐσίαν πρὸς τὴν πρώτην. Εἰς ἀμφοτέρας ἡ συναλλαγή ἀφορᾷ δύο διάφορα νομίσματα :

\$ - Δρχ.
\$ - £

μὲ μόνην διαφορὰν ὅτι προκειμένου περὶ τοῦ ἐθνικοῦ νομίσματος (Δρχ.) δὲν παρίσταται ἀνάγκη λογιστικοῦ ἰσοτίμου¹

- 17 Κανὼν. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἀπορρέει ὁ ἑξῆς πρακτικὸς κανὼν : ὅτι ὁ λ/σμός Συναλλαγματικά διαφορά
- μεσολαβεῖ² μὲν ὡσάκις οἱ χρεωπιστούμενοι λ/σμοὶ ἀφοροῦν ξένα νομίσματα (συνεπῶς διάφορα ἰσότιμα ἢ ἐθνικὸν τοιοῦτον)

Χρέωσις	Πίστωσις
φράγκων	λιρῶν Αἰγύπτου
δολλαρίων	ἑλβετικῶν φράγκων
δραχμῶν	δολλαρίων

— δὲν μεσολαβεῖ δέ, ὡσάκις πρόκειται περὶ ὁμοειδῶν ξένων νομισμάτων :

Χρέωσις	Πίστωσις
frcs	frcs
£	£

- 18 Φύσις λ/σμοῦ Συναλλαγματικά διαφορά. Ἐν πρώτοις παρατηρητέον, ὅτι ὁ λ/σμός περιλαμβάνει τόσον τυπικὸς ὅσον καὶ οὐσιαστικὸς διαφοράς. Ὅπως δὴ ποτε πρόκειται περὶ ἑνὸς συμπληρωματικοῦ λ/σμοῦ (λ/σμῶν ἀξίας ἢ προσωπικῶν) ὅστις ὁλοκληρῶναι ἀριθμητικῶς τοὺς εἰς ἰσότιμον τηρουμένους λ/σμοὺς ξ. νομισμάτων.

1. Διότι αἱ δραχμαὶ ἐξομοιοῦνται πρὸς οἰονδήποτε ξ. ν. × ἰσότιμον 1.

2. Κατ' ἐντελῶς ἀπίθανον ἐξαίρεσιν εἶναι δυνατόν ὅπως ἡ σχέση τῶν υἱοθετουμένων λογ. ἰσοτίμων τυγχάνει ἀκριβῶς ἀντίστροφος πρὸς τὸν λόγον (σχέσιν) τῆς τιμῆς συναλλαγῆς τῶν δύο νομισμάτων, ὁπότε, τῶν ποσῶν χρεώσεως ἰσομένων πρὸς τὰ ποσὰ πιστώσεως, δὲν μεσολαβεῖ καὶ πάλιν ἡ Συναλλαγματικά διαφορά. Ἐστω ὅτι

1 \$ = 4 frs. s. Ἐάν ἔχομεν ἰσότιμον \$ = 4 καὶ frs. s. = 1 τότε :

\$ 150 × 4	600
εἰς frs. s. 600 × 1	600

"Εστῶσαν 1000 φρ. ἑλβετικά, ἀγορασθέντα πρὸς 7.20 δρχ. Ἰσοτιμον δρχ. 5.

<i>Francs Suisses</i>	
1000×5=5000	
Συναλλ. Διαφοραί	
1000×2.20=2200	

Μόνον ἀμφότεροι οἱ λ/σμοί, ἀθροιστικῶς λαμβανόμενοι, παρέχουν τὴν εἰκόνα τῆς πραγματικότητος. Ἐξ οὗ εἶναι συμπληρωματικὸς λ/σμός.

Ἄφ' ἑτέρου ὁμῶς, καὶ δοθέντος ὅτι αἱ ἀγοραπωλησῖαι καὶ ὁ διακανονισμὸς χρεαπαιτήσεων εἰς συνάλλαγμα πραγματοποιοῦνται εἰς διακυμαινόμενας καὶ οὐχὶ σταθεράς τιμάς, ἔπεται ὅτι ὁ λ/σμός, χρεοσούμενος π.χ. μὲ frs πρὸς 7,20 καὶ πιστούμενος π.χ. μὲ frs πρὸς 7,50, καθίσταται μικτός. Αὐτονόητον ὅτι ἡ... μικτότης ἐμφανίζεται μόνον εἰς τὸν λ/σμὸν *Συναλλαγματικαὶ διαφοραί*, δοθέντος ὅτι ὁ λ/σμός τοῦ οἰκείου ξ. νομίσματος χρεωθείς καὶ πιστωθεὶς διὰ τοῦ σταθεροῦ ἰσοτίμου παραμένει ἀμιγής.

Εἰς τοῦτο ἄλλωστε ἀποβλέπει κατ' ἐξοχὴν τὸ σύστημα τοῦ λογιστικοῦ ἰσοτίμου.

19 Ἐφαρμογή. Ἐστῶσαν αἱ ἀκόλουθοι ἐγγραφαὶ εἰς προσωπικοὺς λ/σμούς:

				Ἰσοτίμα	Διαφορά
Χρεώσεις :	1) Frs. fr.	10.000 × 0,085 =	850	0,05 =	600
	2) \$	400 × 30,25 =	12.100	20 =	8.000
	3) Frs. fr.	3.500 × 0,083 =	290,50	0,06 =	210
	4) £	300 × 81 =	24.300	70 =	21.000
			37.540,50	29,810	7.730,50
Πιστώσεις :	1) Frs. fr.	5.000 × 0,084 =	420	0,06 =	300
	2) \$	400 × 30,40 =	12.160	20 =	8.000
	3) Frs. fr.	5.000 × 0,083 =	415	0,06 =	300
	4) £	200 × 80,50 =	16.100	70 =	14.000
			14.095	22,600	6.495

Χρεώσται εἰς Συνάλλαγμα"

	Frs	\$	£	Ἰσοτίμα		Frs	\$	£	Ἰσοτίμα
A.B. ...	10.000	—	—	600	E.Z. ...	5.000	—	—	300
K.A. ...	—	400	—	8.000	K.A. ...	—	400	—	8.000
E.Z. ...	3.500	—	—	210	E.Z. ...	5.000	—	—	300
Π.Ε. ...	—	—	300	21.000	Π.Ε. ...	—	—	200	14.000
	13.500	400	300	29.810		10.000	400	200	22.600

Συναλλαγματικά διαφορά

Frcs 850 — 600 = 250	Frcs 420 — 300 = 120
\$ 12.100 — 8.000 = 4.100	\$ 12.600 — 8.000 = 4.160
Frcs 290,50 — 210 = 80,50	Frcs 415 — 300 = 115
£ 24.300 — 21.000 = 3.300	£ 16.1000 — 14.000 = 2.100
29.810	7.730,50
	22.600
	6.495

A. Β. λ/σμός Frcs	Κ.Α. λ/σμός \$	Π.Ε. λ/σμός £
10.000=600	5.000=300	400=8.000
3.500=210	400=8.000	400=8.000
13.500=810	300=21.000	300=21.000
	200=14.000	200=14.000

Ἐκ τῆς ἐπισκοπήσεως τῶν ἀνωτέρω λ/σμῶν καταφαίνεται ὅτι οἱ προσωπικοὶ λ/σμοὶ (περιληπτικὸς καὶ εἰδικοί) ἐτηρήθησαν ἀμιγῆς ὁ δὲ λ/σμός *Συναλλαγματικά διαφορά* κατέστη μικτός.

20 Ἐκκαθάρισις. Αὕτη χωρεῖ κατὰ τὰ γνωστά μὲν, μὲ τὰς ἀκολουθοῦσας ἐντούτοις παρατηρήσεις :

— θὰ γίνῃ ἡ ἀπογραφή τῶν μενόντων (ἀπαιτήσεων, διαθεσίμου συναλλάγματος, ἢ ὑποχρεώσεων)

— θὰ γίνῃ ἡ ἀποτίμησις τῶν εἰς τὴν ἐπίσημον *τρέχουσαν τιμὴν* (τῶν ἀντιστοίχων συναλλαγμάτων) τῆς Τραπεζῆς τῆς Ἑλλάδος, κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀπογραφῆς. Τοῦτο ὀρίζει τὸ ἄρθρ. 22 § 9 τοῦ Κώδικος Φορολογικῶν στοιχείων².

— ἐκ τοῦ ἀποτιμηθέντος οὕτω ποσοῦ, θὰ ἐκπεσοῦν τὰ ἀντίστοιχα ἰσότιμα τῶν μενόντων.

— βάσει τῆς οὕτω προκυπτούσης διαφορᾶς θὰ ἐκκαθαρισθῇ ὁ μικτός λ/σμός *Συν. διαφορά*.

● *Περίπτωσις ἀφορῶσα μόνον χρεωστικὰ ὑπόλοιπα* (ἀπαιτήσεις ἢ συνάλλαγμα διαθέσιμον). Ἀναφερόμενοι εἰς τὸ ἀμέσως προηγούμενον παράδειγμα θὰ ἔχωμεν :

Ἐπογραφή: Χρεωστικὰ ὑπόλοιπα

A. Β. frcs 3.500 πρὸς 0,081 (ἐπίσημος τιμὴ) = 283 50

Π.Ε. £ 100 πρὸς 80,40 (" ") = 8.040

8.323,50

Μείον, τὰ ἀντίστοιχα ἰσότιμα:

frcs 3.500 × 0,06 = 210

£ 100 × 70 = 7.000

7.210,—

1.113,50

1. Αὐτονόητον ὅτι εἰς τοὺς εἰδικούς λ/σμούς δεόν νὰ ἐμφανίζεται καὶ τὸ εἰς δραχμᾶς ἀντίτιμον εἰς τὴν *τρέχουσαν τιμὴν* τῆς συναλλαγῆς.

2. Ὁ Κώδιξ ἀναφέρειται περιοριστικῶς εἰς τὰς «ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις» εἰς συνάλλαγμα. Συνεπῶς προκειμένου περὶ ἐμπορευμάτων λογιζομένων εἰς ξ. ν. θὰ ἀποτιμηθοῦν εἰς τὴν ἐπίσημον *τρέχουσαν τιμὴν*, ἀλλὰ θὰ υἰοθετηθῇ ἡ χαμηλοτέρα τιμὴ μεταξὺ κτήσεως καὶ τρεχούσης, κατ' ἐφαρμογὴν τῆς § 1 τοῦ ἄρθρ. 22.

Ἄφ' ἐτέρου ὁ λ/σμός Σ.Δ. ἐμφανίζει χρεωστικὸν ὑπόλοιπον:

Συναλλαγματικὰ Διαφορὰ

.....
.....
<u>7.730,50</u>	<u>6.495</u>

Ἐχομεν ὅθεν: — μαθηματικὸν ὑπόλοιπον λ/σμοῦ (χρεωστικόν) 7730,50 — 6.495 = 1.235,50

— πραγματικὸν ὑπόλοιπον ἀπογραφῆς (ἐξευρεθὲν ὡς ἀνωτέρω) = 1.113,50

Συνεπῶς ἔχομεν ἐνταῦθα *ζημίαν* ἐκ τῆς διακυμάνσεως τῶν ξ.ν. = 122.—

Ἡ ἀπορρέουσα ἐγγραφή διὰ τὴν ἐκκαθάρισιν θὰ εἶναι:

<i>Ζημίαι ἐκ λ/σμῶν εἰς συνάλλαγμα</i> <i>ἢ Ἀποτελέσματα συναλλάγματος, κιλ. ¹</i> <i>εἰς Συναλλαγματικὰς διαφορὰς</i>	122	
		122

Κατόπιν τῆς ἐγγραφῆς ταύτης τὰ ὑπόλοιπα (χρεωστικά) τῶν λ/σμῶν *Χρῆσται εἰς Συνάλλαγμα, καὶ Συναλλαγματικὰ διαφορὰ* (ὅστις τώρα τυγχάνει ἀμιγῆς συμπληρωματικὸς) ἐμφανίζουν ἀθροιστικῶς, τὴν εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν ἀξίαν τῶν ἀπαιτήσεων εἰς ξ. νομίσματα, ἡ ὅποια καὶ θέλει ἐμφανισθῆ (*εἰς ἐνιαῖον ποσὸν*) εἰς τὸν ἰσολογισμόν.

● *Περίπτωσις ἀφορῶσα καὶ πιστωτικὰ ὑπόλοιπα* (δηλ. συνυπάρξεως ἀπαιτήσεων ² καὶ ὑποχρεώσεων). Ἔστωσαν:

Χρεῶσται εἰς Ξ. Ν.		Προμηθευταὶ εἰς Ξ. Ν.	
\$ 100×20=2.000 (πρὸς 30)	\$ 50×20=1.000 (πρὸς 31)	£ 100×70=7000 (πρὸς 79)	£ 600×70=42.000 (πρὸς 80)
<u>Συναλλαγματικὴ Διαφορὰ</u>			
(\$ 100×10) 1.000	(\$ 50×11) 550	(£ 600×10) 6.000	6.550
(£ 100×9) 900	1.900		

Ἔστωσαν δὲ τιμὰ ἡμέρας ἀπογραφῆς: \$ 30, £ 80.

1. Τὸ γαλ. Λογιστικὸν Σχέδιον ἐντάσσει τὰ τοιαῦτα ἀποτελέσματα εἰς τοὺς λ/σμοὺς Χρηματοπιστωτικὰ ἔσοδα (*frais financiers*) καὶ ἔσοδα (*Produits financiers*).
 2. Δηλαδή, γενικώτερον, στοιχείων ἐνεργητικοῦ.

Ἐπογραφή :

		Χ.	Π.	Ἰσοτίμη	Διαφορὰ
Ἀπαιτήσεις	\$ 50×30=	1500		1000	
Ἐποχρεώσεις	£ 500×80=		40.000	35.000	
		38.500		34.000	4.500

Τοῦ λ/σμοῦ Σ. Διαφοραὶ ἐμφανίζοντος πιστωτικὸν ὑπόλοιπον 6.550—1.900=4650, ἡ διαφορὰ 4650—4.500=150 ἐμφανίζει τὸ προκῶψαν ἀποτέλεσμα¹ (κέρδος).

21 Κανόν. Κατόπιν τούτων καὶ διὰ τὴν ἐκκαθάρισιν τοῦ μικτοῦ λ/σμοῦ Συν. Διαφοραί, ἔχομεν :

● Προκειμένον μόνον περὶ στοιχείων Ε ἢ Π.

— γίνεται ἡ ἀπογραφή εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν.

— ἐκπίπτουνται τὰ ἀντίστοιχα ἰσοτίμη.

— ἡ διαφορὰ συγκρινομένη πρὸς τὸ ὑπόλοιπον τοῦ λ/σμοῦ Σ. Δ. παρέχει τὸ ἀποτέλεσμα, ὡς εἰς πάντα μικτὸν λ/σμὸν (βλ. σελ. 210 ἐπ.).

● Προκειμένον περὶ στοιχείων Ε καὶ Π.

— γίνεται ἡ εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν ἀπογραφή τῶν στοιχείων Ε καὶ Π καὶ ἐξευρίσκειται ἡ διαφορὰ.

— καθορίζονται τὰ ἀντίστοιχα ἰσοτίμη καὶ ἐξευρίσκειται ἐπίσης ἡ διαφορὰ των.

— ἡ μεταξὺ τῶν δύο ὁμάδων διαφορὰ (χρεωστικὴ ἢ πιστωτικὴ) συγκρίνεται πρὸς τὸ ὑπόλοιπον τοῦ μικτοῦ λ/σμοῦ, πρὸς καθορισμὸν τοῦ μεγέθους καὶ τοῦ εἴδους τοῦ ἀποτελέσματος.

22 Πλεονεκτήματα μεθόδου λογιστικοῦ ἰσοτίμου.

Πρῶτον. Δὲν παρίσταται ἀνάγκη τροπῆς τῶν πράξεων εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς, προκειμένου περὶ χρεωπιστώσεων εἰς ξένα νομίσματα. Τοῦτο ἐνδιαφέρει κυρίως τὰς τραπεζὰς ὅπου μέγας ἀριθμὸς συναλλαγῶν εἶναι ἄσχετος πρὸς τὴν τρέχουσαν τιμὴν. Π.χ. ἀνάληψις fcs ἐκ καταθέσεως fcs κ.τ.λ.

Δεύτερον. Μικτὸς καθίσταται μόνον ὁ λ/σμὸς Συν. Διαφοραί καὶ συνεπῶς ἡ ἐκκαθάρισις ἀφορᾷ ἓνα λ/σμὸν καὶ ὄχι δεκάδα τοιούτων ὡς συμβαίνει εἰς τὴν μέθοδον τοῦ εἰς δραχμὰς ἀντιτίμου.

Λεκτέον ἀκόμη ὅτι τὰ εἰς συνάλλαγμα ὑπόλοιπα ἐξευρίσκονται ἐξ ἴσου εὐχερῶς—καὶ εἰς τὰς δύο μεθόδους—ἐκ τῶν ἀντιστοιχῶν στηλῶν τῶν λ/σμῶν. (Βλ. ἀνωτέρω διαγράμματα).

¹ Τὸ ὅποιον ἐνταῦθα ὀφείλεται ἀποκλειστικῶς εἰς τὰς διαφορὰς τιμῶν διακανονισμοῦ, οὐχὶ δὲ ἀποτιμήσεως.

§ 3

Μέθοδος *Gabriel Faure*

23 Γενικά. Ἐκ τῶν ἤδη ἀναπτυχθεισῶν μεθόδων, ἡ πρώτη προτιμᾶται — ὡς ἀπλουτέρα — εἰς τὴν περίπτωσιν μᾶλλον σπανίων πράξεων εἰς ξ. ν., ἡ δευτέρα δὲ κυρίως ὑπὸ τῶν τραπεζῶν (κ. ἄ.) ὅπου αἱ εἰς διάφορα συγχρόνως ξ. ν. συναλλαγᾶι συστηματοποιοῦνται διὰ τῆς χρήσεως ἰσοτίμων.

Κατωτέρω παραθέτομεν τὴν μέθοδον *Faure*, διακεκριμένου γάλλου θεωρητικοῦ καὶ ἐπαγγελματίου (ἐφαρμοσθεῖσαν ὑπὸ τοῦ ἰδίου εἰς οἴκους ἑισαγωγικοῦ ἔμπορου).

24 Χαρακτηριστικὰ γνωρίσματα. Ταῦτα εἶναι ὅτι:

— ὅταν οἱ ἀντιλειτουργοῦντες λ/σμοὶ (δύο ἢ περισσότεροι) κινοῦνται ὅλοι εἰς ξ. ν. τότε τοῦτο ἀναγράφεται, διὰ τὸ *ὀνομαστικῶν* ποσόν, ἄνευ οἰασθῆποτε μετατροπῆς εἰς ἔθνικὸν τοιοῦτον. Π. χ. εἰδοποιούμεθα ὅτι ἀπέπλευσε φορτίον εἰς παραλοβὴν μᾶς ὀξίας 1000 \$. Θὰ ἔχομεν:

Ἐμπορεύματα (εἰς ξ. ν.) καθ' ὅδον \$ 1000 εἰς Πιστωτὰς εἰς Συνάλλαγμα F. D. . . . \$ 1000	Δρχ. 1.000	Δρχ. 1.000
--	---------------	---------------

Ἐξοφλοῦμεν τὸν πιστωτὴν μέσῳ τραπεζῆς Α ἔνθα ἔχομεν κατὰθεσιν δολλαρίων :

Πιστωτὰς εἰς Συνάλλαγμα F. D. . . . εἰς Τράπεζαν Α, λ/σμοὺς \$ πληρωμὴ τῆς 1000 \$	1.000	1.000
---	-------	-------

Αἱ πράξεις αὗται ἐξομοιοῦνται ὡς νὰ ἐγένοντο μὲ ἰσοτίμον τὴν μονάδα (1).

— ὅταν ὁ εἶς ἐκ τῶν δύο λ/σμῶν κινεῖται εἰς συνάλλαγμα ὁ δὲ ἕτερος εἰς ἔθνικόν (ἢ ἕτερον ξ. ν.), τότε ἡ ἔγγραφὴ διασπᾶται εἰς δύο :

α) εἰς τὴν πρώτην, ἡ χρέωσις τοῦ ξένου νομίσματος ἀντισταθμίζεται διὰ ἴσης πιστώσεως εἰδικοῦ, οἷον εἰς ἀντιθέτου λ/σμοῦ.

β) εἰς τὴν δευτέραν ἔγγραφὴν, ἡ πίστωση δραχμῶν ἀντισταθμίζεται δι' ἴσης χρέωσεως εἰδικοῦ καὶ πάλιν, οἷον εἰς ἀντιθέτου λ/σμοῦ. Οἱ δύο ἀντιθετικῶς παρεμβαλλόμενοι λ/σμοὶ ἀποτελοῦν οὐσιαστικῶς ἓνα διάμεσον λ/σμόν.

Ἔστω μία ἔγγραφη τοῦ τύπου :

<i>Λ/σμός εἰς ξένον νόμισμα</i> εἰς <i>Λ/σμὸν Δραχμῶν</i>	α'	β'
--	----	----

Χάριν ἐξισορροπήσεως τῶν ἀνίσων ποσῶν (α'—β'), ἡ ἔγγραφη διασπᾶται εἰς δύο ἄρθρα, εἰς ἕκαστον τῶν ὁποίων ἡ ἐξισορρόπησις ἐπιτυγχάνεται τεχνητῶς διὰ τοῦ οἰονεῖ ἀντιθέτου λ/σμοῦ, ὡς ἑξῆς :

<i>Λ/σμός εἰς ξένον νόμισμα</i> £ 1.375	1.375	1.375
εἰς <i>Πρώτος</i> <i>ἀντίθετος λ/σμός</i> 		
 <i>Δεύτερος</i> <i>ἀντίθετος λ/σμός</i> 	110.000	110.000
εἰς <i>Λ/σμὸν Δραχμῶν</i> £ 1.375 × 80 		

Τυχάνει σαφές διὰ τοὺς δύο ἀντίθετοι λ/σμοὶ συνιστοῦν κατ' οὐσίαν ἓνα ἰδιότυπον διάμεσον λ/σμὸν (ἀνίσου χρεωπιστώσεως) ὁ ὁποῖος εἶναι ἐντελῶς ἀνάλογος πρὸς τὸν λ/σμὸν *Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ* (κατὰ τὴν μέθοδον τοῦ ἰσοτίμου).

- Μένει ἤδη νὰ δοθῇ ὁ κατάλληλος τίτλος εἰς τοὺς λ/σμοὺς τούτους.
- 25 Ἐφαρμογή.** Χάριν καλυτέρας κατανοήσεως παραθέτομεν τὴν αὐτὴν πρᾶξιν κατὰ τὰς τρεῖς μεθόδους. Ἔστω ἀγορὰ 2000 ἑλβετικῶν frs πρὸς dr. 7,30.

Μέθοδος εἰς δραχμ. ἀντιτίμου	<i>Ἐξωτερικὸν Συναλλάγμα</i> frs. s. 2000 × 7,30	14.600	14.600
	εἰς <i>Ταμεῖον</i>		
Μέθοδος ἰσοτίμου (πρὸς 5)	<i>Ἐξωτερικὸν Συναλλάγμα</i> frs. s. 2000 × 5	10.000	14.600
	<i>Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ</i> εἰς <i>Ταμεῖον</i>	4.600	

Μέθοδος Faure			
*Εξωτερικόν Συνάλλαγμα frs. s. 2000 εις Λ/σμών ΦΡΑΓΚΩΝ έναντι Δρχ.		2.000	
Λ/σμός ΔΡΑΧΜΩΝ έναντι frs εις Ταμείον		14.600	14.600

*Εκ τών παρεμβαλλομένων λ/σμών, ὁ πρῶτος ΦΡΑΓΚΑ ἐν/δραχμῶν ἀντικρύζει τὸ ὄνομαστικὸν ποσὸν τοῦ ξ.ν., ὁ δὲ δεύτερος ΔΡΑΧΜΑΙ ἐν/φράγκων ἐξισορροπεῖ ἐπίσης τὸν εἰς ἔθνικὸν νόμισμα λογαριασμόν.

- 26 ***Άσκησης.** Ἴδου κατωτέρω εὐρυτέρα ἐφαρμογὴ τῆς μεθόδου ταύτης :
1. Εἰσαγωγεὺς διαβιβάζει εἰς Ἡν. Πολιτείας παραγγελίαν ἀξίας 2.000 δολλαρίων, τμηματικῆς φορτώσεως.
 2. Διαθέτων δραχμάς παρὰ τῇ τραπεζῇ Κ προμηθεύεται παρ' αὐτῆς 1.000 \$ πρὸς 30 δρχ. (καθιστάμενος προσωρινῶς καταθέτης δολλ.).
 3. Ἀναγγέλλεται φόρτωσις 1.000 \$ καὶ 4. Ἀντίστοιχος καταβολὴ διὰ τῆς Τραπεζῆς Κ.
 5. Ὁ εἰσαγωγεὺς ἀγοράζει μετρητοῖς 500 \$ πρὸς 30,50 καὶ τροφοδοτεῖ τὸν παρὰ τῇ τραπεζῇ λογαριασμόν του. Αὕτη ὑπολογίζει προμήθειαν ἐμβάσματος καὶ ἔξοδα \$ 15.
 7. Παραλαμβάνεται τὸ ἀναγγελθὲν φορτίον, τιμὴ δολ. 30.

1. Παραγγελία μας ἐξωτερικοῦ Εἶδος \$ 2.000 εις Ἐκτελεστάς παραγγελιῶν D. F. & Co.....	2.000	2.000
2. Τράπεζα Κ., λ/. δολλαρίων εις ΔΟΛΛΑΡΙΑ ἐν/Δρχ. Κατάθεσις 1000 \$ πρὸς 2 1/2%	1.000	1.000
2. ΔΡΑΧΜΑΙ ἐν/δολλαρίων εις Τράπεζαν Κ., λ/. ὄψεως δρχ. ἀγορά 1000 \$ πρὸς 30	30.000	30.000
3. Ἐμπορεύματα καθ' ὁδὸν Εἶδος..... εις Πιστωτὰς εἰς Ε. Νόμισμα D. F. & Co.....	1.000	1.000

3. <i>Ἐκτελεσταὶ παραγγελιῶν</i> D. F. & Co εἰς <i>Παραγγελία μας ἔξωτερικοῦ</i> Εἶδος..... (μερικὴ ἀκύρωσις λ. τάξεως)	1.000	1.000
4. <i>Πιστωταὶ εἰς Ξ. νόμισμα</i> D. F. & Co..... ἔμβασμα εἰς..... ναύτα εἰς <i>Τράπεζαν Κ. λ/. Δολ.</i>	1.000	1.000
5. <i>Τράπεζα Κ, λ/. δολλαρίων</i> εἰς <i>ΔΟΛΛΑΡΙΑ ἐν/. Δολ.</i> Κατάθεσις εἰς 500 \$ ναί	500	500
5. <i>ΔΡΑΧΜΑΙ ἐν/. Δολλαρίων</i> ἀγορά 500 \$ πρὸς 30,50 εἰς <i>Ταμείον</i>	15.250	15.000
6. <i>ΔΟΛΛΑΡΙΑ ἐν/. Δολ.</i> εἰς <i>Τράπεζαν Κ. λ/. Δολλαρίων</i> Προμήθεια τῆς..... 15 \$	15	15
6. <i>Προμήθειαι</i> εἰς <i>ΔΡΑΧΜΑΣ ἐν/. Δολλαρίων</i> 15 \$ πρὸς 30	450	450
7. <i>Ἀγοραὶ</i> εἰς <i>ΔΡΑΧΜΑΣ ἐν/. Δολλαρίων</i> Εἶδος..... \$ 1.000 x 30	30.000	30.000
7. <i>ΔΟΛΛΑΡΙΑ ἐν/. Δολ.</i> εἰς <i>Ἐμπορεύματα καθ' ὄδον</i> Παραλαβὴ φορτίου.....	1.000	1.000

- 27 **Ἐξεύρεσις ἀποτελεσμάτων.** Πρκειμένου νὰ καθορισθοῦν ταῦτα :
- γίνεται ἡ συγχώνευσις τῶν δύο λ/σμῶν εἰς ἓνα, ὅπερ καταλήγει ὡς νὰ εἴχωμεν ἓξ ὑπαρχῆς τὸν λ/σμόν *Συν. Διαφοραί.*
 - γίνεται ἡ ἀποτίμησις τῶν μενόντων, τὰ ὁποῖα ὁ ἰσολογισμὸς δεόν νὰ ἐμφανισθῇ εἰς τὴν τρέχ. τιμὴν. Ἡ διαφορὰ φέρεται εἰς τὸν συγχωνευμένον λ/σμόν.
 - τὸ ὑπόλοιπον τούτου (χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν) ἐμφανίζει τὸ ἀποτέλεσμα.

- 28 **Ἐφαρμογή.** Βάσει τῶν ἀνωτέρω θὰ ἔχωμεν :

ΔΡΑΧΜΑΙ ἐν/. Δολλαρίων	
30.000	450
15.250	30.000
15	1.000
1.000	500
<u>46.265</u>	<u>31.950</u>

Τὸ διαθέσιμον συνάλλαγμα (Τράπεζα Κ) ἀνέρχεται εἰς \$ 485. Πρὸς δρ. 29 (διότι ἤδη ἐμφανίζεται διὰ 1 δρχ.)=14.065. Χρεοῦται ἡ Τράπεζα Κ. πιστώσει τοῦ (συγχωνευμένου) λ/σμοῦ:

46.265	31.950
	14.055
	46.015

Ἡ χρεωστικὴ διαφορὰ ἐμφανίζει τὸ ἀποτέλεσμα.

- 29 **Μειονεκτήματα.** Ἡ μέθοδος Faute εἶναι ἐφαρμόσιμος προκειμένου περὶ συνεχῶν συναλλαγῶν εἰς ἓνα ἢ δύο¹ ξ.ν. Προκειμένου περὶ περισσοτέρων τοιούτων—καὶ ἐφ' ὅσον λαμβάνουν χώραν μετατροπαὶ μεταξὺ τούτων—ἀπαιτεῖται, ὡς ὀρθῶς παρατηρεῖ ὁ Sigaut², προοδευτικῶς αὐξῶν ἀριθμὸς λ/σμῶν συνδέσμου καὶ διῆ

ἐπὶ 3 ξεν. νομισμάτων ἀπαιτοῦνται 6 λ/σμοί
 » 4 » » » 12 »

κ.ο.κ., ὥστε ἡ μέθοδος νὰ ἀποβαίῃ ἀνεφάρμοστος.

Παρά ταῦτα ἡ μέθοδος Faute παρουσιάζει ἐνδιαφέρον διότι ἀποτελεῖ τὸ θεωρητικὸν βᾶθρον ἐπὶ τοῦ ὁποῦ στήριζεται ἡ κατωτέρω ἐξεταζομένη παραλλαγή αὐτῆς.

§ 4

Μέθοδος τῆς αὐτοτελοῦς δι' ἕκαστον ξ. ν. λογιστικῆς³

- 30 **Ἀρχή.** Κατ' αὐτὴν θεωρεῖται ὅτι δι' ἕκαστον ξ. ν. λειτουργοῦν αὐτοτελῆ βιβλία (ἡμερολόγιον, καθολικὸν κτλ.) εἰς τὰ ὁποῖα περιλαμβάνονται αἱ πάσης φύσεως δοσοληψαὶ (ἀγοραπωλησαὶ, δάνεια, ἐξοφλήσεις κτλ.) αἱ ὁποῖαι γίνονται εἰς τὸ αὐτὸ νόμισμα.

Καὶ τοῦτο πράγματι ἐπιβάλλεται πρακτικῶς, ὅποτε ἔχομεν αὐτοτελῆ βιβλία⁴.

Fracs	\$	£	D.M.	κτλ.
-------	----	---	------	------

Ἡ περίπτωση εἶναι ἀνάλογος πρὸς τὴν τῶν ὑποκαταστημάτων

1. Ἡ καὶ περισσότερα, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι μεταξὺ τούτων δὲν ὑπάρχουν μετατροπαὶ. Π.χ. Ἑλβετικὴ ἀσφαλιστικὴ ἐπιχείρησις τηρεῖ λ/σμούς £ μὲ τὰ ὑποκαταστήματα Ἀγγλίας, D.M. Γερμανίας, κτλ. Ἀλλὰ ὄχι μετατροπὰς £ εἰς D.M.

2. Βλ. J. SIGAUT: La comptabilisation des quantités en partie double, σελ. 102, Paris 1951.

3. Βλ. καὶ I. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ: Ἀρχαὶ Γεν. Λογιστικῆς, Τόμ. II, σελ. 160, Ἀθήναι 1954.

4. Πρόκειται περὶ τῆς καλουμένης αὐτονόμου Λογιστικῆς⁵ ἧς ἡ ἀνάγκη ἀναφίνεται εἰς πλείστας περιπτώσεις. Βλ. καὶ REVERDY & COURT: Comptabilité Analytique d'Exploitation, σελ. 3 ἐπ., Paris 1954.

των, ἕκαστον τῶν ὁποίων ἔχει ἴδιαν λογιστικὴν ὀργάνωσιν καὶ τρεῖς ἴδια βιβλία.

- 31 Συνέπειαι.** Αἱ ἔγγραφαί, γινόμεναι εἰς τὸ αὐτὸ νόμισμα, ἐντὸς ἑκάστης σειρᾶς βιβλίων δὲν δημιουργοῦν βεβαίως κανέν πρόβλημα. Ἀντιστοιχοῦν ἀκριβῶς πρὸς τὰς εἰς δραχμὰς ἔγγραφάς εἰς τὸ Γεν. Ἡμερολόγιον καὶ Καθολικόν. Πρόβλημα γεννᾶται ὅταν :

— διαρκούσης τῆς χρήσεως, γίνονται πράξεις ἀφορώσαι δύο (ἢ πλεονα) νομίσματα.

— εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως, αἱ αὐτοτελεῖς σειραὶ ἔγγραφῶν εἰς συνάλλαγμα, θά... δραχμοποιηθοῦν, διὰ τὰ ἐνσωματωθοῦν εἰς τὴν γενικὴν λογιστικὴν καὶ ἐκεῖθεν εἰς τὸν ἰσολογισμόν.

- 32 Ἐφαρμογή.** Ἔστωσαν πράξεις εἰς £ καὶ \$, ἀνεξάρτητοι ἀλλήλων, φερόμεναι εἰς αὐτοτελεῖ βιβλία :

Ἡμερολόγιον £				Ἡμερολόγιον \$			
Χρεῶσαι £	1500			Ἐμπορεύματα \$	3000		
£ 1500				\$ 3000			
εἰς Λόγισταις £		1500		εἰς Προμηθευτὰς		3000	
Ταμείον £				Πελάται \$	1000		
£ 650		650		εἰς Ἐμπορεύματα \$		1000	
Χρεῶσαι £			650				

Προκειμένης πράξεως ἀφορώσης τὰ δύο £, ν. καὶ συνεπῶς τὰ δύο ἡμερολόγια, παρίσταται ἀνάγκη παρεμβολῆς *διαμέσου* λ/σμοῦ, ὅπως ἀκριβῶς συμβαίνει εἰς τὸ *αυγκέντροτικόν* σύστημα.

Ἔστω ἐξόφλησις Προμηθευτοῦ εἰς δολλάρια διὰ καταβολῆς ἐκ τοῦ Ταμείου Λιρῶν. Δημιουργεῖται ὁ λ/σμός *Μετατροπαὶ Συναλλάγματος* (conversion)¹ ὅστις παρεμβάλλεται (δι' ἀνίσων ποσῶν).

Μετατροπαὶ Συν.	200		Προμηθευταὶ \$	540	
εἰς Ταμείον £		200	εἰς Μετατροπὰς Σ.		540
ἐνθα 1 £ = 2,7 \$					

- 33 Λ/σμός Μετατροπαὶ Συναλλάγματος.** Ὁ αὐτὸς λ/σμός θέλει ἀποτελέσει τὴν γέφυραν συνδέσεως μεταξὺ ὄλων τῶν νομισμάτων. Κατ' οὐσίαν συνιστᾷ τοὺς δύο λ/σμοὺς-ἀντίβαρα (ἐξισορροπήσεως) τοῦ Faure, ὡς ἄλλωστε καὶ τὸν λ/σμόν *Συναλλαγματικαὶ Διαφοραὶ* (μέθοδος ἰσοτίμου). Συνεπῶς εἶναι μικτός καὶ θὰ τύχη τοῦ γνωστοῦ χειρισμοῦ.

1. Ἡ Comptabilité-Devises. Βλ. καὶ REVERDY & COURT : op. cit. σελ. 4.

- 34 Πλεονεκτήματα.** Ἡ μέθοδος εἶναι ἀξιόλογος προκειμένου περὶ μεγάλης ἐκτάσεως συναλλαγῶν, ἰδίᾳ ἐπὶ διεθνῶν Holding Cy, ἔχουσῶν ἐξηρημένῃς ἐπιχειρήσεσι εἰς διαφόρους χώρας, διεθνῶν ναυτιλιακῶν ἐπιχειρήσεων κτλ.

§ 3

ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

- 35 Λ/σμοὶ Nostro - Vostro.**¹ Μεταξὺ τραπεζῶν ἰδίᾳ (ἀλλὰ καὶ εἰς ἄλλας ἀκόμη περιπτώσεις μεταξὺ συνεργαζομένων οἰκῶν εἰς χώρας διαφόρους) ἐμφανίζεται ἡ ἀκόλουθος ἰδιορρυθμία. Ἡ ἰταλικὴ τράπεζα Α ἔχει κατάθεσιν² frcs. παρὰ τῆς γαλλικῆς τραπεζῆς Β., ἡ ὁποία πάλιν, ἔχει καὶ αὐτὴ κατάθεσιν frcs παρὰ τῆς ἰταλικῆς τραπεζῆς Α. Κατόπιν τούτων παρίσταται ἐπιτακτικὴ ἀνάγκη ὅπως εἰς τὰ βιβλία ἐκάστης τούτων γίνεται *σαφεστάτη διαστολή*:

— τῶν frcs τὰ ὁποῖα κατέχει εἰς τὴν ξένην χώραν καὶ διαθέτει αὐτοβούλως, πρὸς ἴδιον ὄφελος κτλ.

— τῶν frcs τὰ ὁποῖα διαχειρίζεται ἐπιτοπίως κατ' ἐντολὴν καὶ τῆς πρωτοβουλίας τῆς ξένης τραπεζῆς.

Οὕτω ἡ ἰταλικὴ τράπεζα θὰ ἀνοίξῃ εἰς τὰ βιβλία τῆς

— τὸν λ/σμὸν *Γαλλικὴ τράπεζα, λ/σμός nostro frcs* (δηλ. frcs *ἰδικά μας*)

— τὸν λ/σμὸν *Γαλλικὴ τράπεζα, λ/σμός vostro frcs* (δηλ. frcs *ἰδικά σας*).

Γ. Τράπεζα Α λ/. *nostro (frcs)*

Γ. Τράπεζα Α, λ/. *vostro (frcs)*

158.000 f × =

376.000 f × =

- 36 Ἀνάγκη διαστολῆς.** Ἐάν δὲν ἐγίνετο τοῦτο, τὰ σχετικὰ ποσὰ θὰ ἐνεφανίζοντο εἰς τὸν αὐτὸν λ/σμὸν φράγκων, ἐπερχομένης οὕτω πλήρους συγχύσεως μεταξὺ ἰδιοκλήτου συναλλάγματος (*postro*) καὶ ἀλλοτρίου τοιοῦτου (*vostro*) καὶ συμψηφισμὸς κονδυλίων διαφόρου ὑποστάσεως. Λεκτέον ἀκόμη ὅτι οἱ ὅροι κινήσεως ἐκάστου λ/σμοῦ: τόκοι, προμήθειαι, διατυπώσεις κινήσεως (ἐλεύθερα, κληρικκ κτλ.) δύνανται νὰ εἶναι διάφοροι, ὡς τοῦτο συμβαίνει συνήθως.

● *Λειτουργία.* Ἐάν ἤδη ἡ ἰταλικὴ τράπεζα ἐκδῶσῃ ἐπιταγὴν εἰς βάρος τῶν διαθεσίμων τῆς Παρισίων, θὰ ἔχωμεν (εἰς τὰ βιβλία τῆς):

1 Βλ. καὶ R. DELAPORTE: La Banque, σελ. 130 ἐπ.

2. Ὡς κατάθεσιν νοοῦμεν ἐνταῦθα εὐρύτερον τὸ δικαίωμα διαθέσεως frcs, διὰ ἴδιον λ/σμὸν καὶ ὄφελειαν, ἔστω κατόπιν ἀνοιγομένης πιστώσεως ἢ ἄλλως.

<i>Ταμείον (κλι.)</i>			
	<i>εις Πωλήσεις Συναλλάγματος (ή άλλως)</i>	.....	.....
<i>Πωλήσεις Συναλλάγματος (ή άλλως)</i>		.....	.....
	<i>εις Γ. Τραπεζαν Α. λ/. Nostro fves έπιταγή μας αρ. ... fves 35.000 × ...</i>	.....	.....

Ἐάν πάλιν ἡ γαλλικὴ τράπεζα δώσῃ ἐντολὴν ὅπως διὰ τῶν ἐν Ἰταλίᾳ διαθέσιμων τῆς ἀγορασθοῦν χρηματιστηριακῶς χρεώγραφα θὰ ἔχωμεν :

(Βιβλίον Ἰταλικῆς Τραπεζῆς)

<i>*Αξιόγραφα τρίτων παρ' ἡμῖν (ή άλλως)</i>			
	<i>εις Ταμείον¹</i>	.....	.....
<i>Γ. Τράπεζα Α λ. vostro, fves</i>		.....	.....
	<i>εις *Αξιόγραφα τρίτων παρ' ἡμῖν (ἐπὶ τῇ ἀποστολῇ των, κτλ.)</i>	.....	.....

Τὰ ἀνωτέρω καθιστοῦν ἐμφανῆ τὸν λογιστικὸν διαφορισμὸν τῆς κινήσεως fves εἰς Παρισίους, ἴδιας ἰδιοκτησίας, καὶ fves εἰς Ρώμην, ξένης ἰδιοκτησίας. Συντισσομένου ἰσολογισμοῦ, τὰ χρεωστικά ὑπόλοιπα Nostro συνιστοῦν ἐνεργητικὸν (εἰς συνάλλαγμα) τὰ δὲ πιστωτικά ὑπόλοιπα Vostro, παθητικὸν εἰς ὁμοειδὲς συνάλλαγμα. Συμψηφισμὸς δὲν χωρεῖ παρά μόνον κατόπιν ἀμοιβαίας καὶ ρητῆς συμφωνίας.

● *Nostro - Vostro εἰς πλείονα νομίσματα.* Ἐξυπακούεται ὅτι ἐκάστη τῶν τραπεζῶν δύναται νὰ διαθέτῃ παρὰ τῇ ἐτέρᾳ λ/σμούς Nostro fves, \$, £, DM., χωρὶς νὰ συντρέχῃ ἀπόλυτος ἀντιστοιχία εἰς λογαρισμούς Vostro.

☛ **Δοσοληψία δραχμῶν μὲ ρήτρην μετατρεψιμότητος εἰς συνάλλαγμα.** Κατὰ τὴν ἐκτύπωσιν τοῦ παρόντος μελετᾶται ἀρμοδίως ἡ εἰσαγωγή τῆς ρήτρας καθ' ἣν ὁ δανεισας λ.χ. δρχ. 30.000, ἦτοι σήμερον \$ 1000, νὰ δικαιούται νὰ ἀξιώσῃ δρχ. 35.000, ἐάν κατὰ τὴν λήξιν τοῦ δανείου

1. Θεωρητικῶς ὀρθότερα ἔγγραφα εἶναι:

Γ. Τράπεζα, λ. Vostro εἰς Ταμείον, *Αξιόγραφα τρίτων εἰς Δικαιούχους καὶ ἀνυρωτικὴ ἔγγραφὴ λ/σμῶν τάξεως ἐπὶ τῇ ἀποστολῇ.

τὸ § (γενικῶς τὰ συναλλάγματα) ἔχει ὑπερτιμηθῆ εἰς τὸ ἐπίπεδον τοῦτο. Εἶναι πρόδηλον ὅτι, εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, τὰ Λογιστήρια ὀφείλουν ἀπαραιτήτως νὰ διαχωρίζουν σαφῶς τοὺς τοιοῦτους λ/σμούς, λ.χ. :

Χρεῶσαι (δρχ.) μὲ ρήτραν συναλλάγματος (ἢ μετατρεψιμότητος)
 Προμηθευταὶ (δρχ.) * * * * *
 Καταθέται ὄψεως (δρχ.) μὲ ρήτραν * * * * *
 Δάνεια συνεταιρῶν * * * * * κτλ.

Μεγίστην σημασίαν θὰ ἔχουν ἐν συνεχείᾳ δύο τινά :

— ἡ λογιστικὴ τύχη τῶν «Συναλλαγματικῶν διαφορῶν ἐκ συμβατικῆς μετατρεψιμότητος», αἱ ὁποῖαι ἤθελον τυχόν προκύψει, τόσον χρεωστικά ὡς καὶ πιστωτικά. Ἐπὶ τούτου βλ. εὐρύτερόν κατωτέρω.

— ἡ ἀποτίμησις τῶν λ/σμῶν τούτων κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ ἐφ' ὅσον ἤθελε σημειωθῆ ἀνατίμησις τῶν συναλλαγμάτων (ἀνεξαρτήτως ληκτότητος τῶν χρεαπαιτήσεων).

Ἐνδεδειγμένη τότε τακτικὴ θὰ ἦτο ὅπως :

— αἱ εἰς βάρος τῆς ἐπιχειρήσεως διαπιστούμεναι τὴν 31.12 διαφοραὶ θεωρηθοῦν ὡς ὀριστικά ζημίαι¹ :

Χρεωστικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ ἐξ ὑπερτιμήσεως συναλλάγματος εἰς Πιστωτὸς μὲ ρήτραν μετατρεψιμότητος ὑπερτίμησις δανείου Α.Β. £ 1000 πρὸς 10 δρ.	10.000	10.000
--	--------	--------

καὶ ἐν συνεχείᾳ ἡ μεταφορὰ τῆς Διαφορᾶς εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

— αἱ εἰς ὄφελος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπελθοῦσαι ὑπερτιμήσεις εἴτε θέλουν παρασιωπηθῆ ἐκ λόγων φορολογικῆς σκοπιμότητος, εἴτε θέλουν ἐμφανισθῆ ὡς Προβλέψεις (Provision).

Χρεῶσαι μὲ ρήτραν συναλλάγματος εἰς Προβλέψεις ἐξ ὑπερτιμήσεως συναλλάγματος	50.000	50.000
---	--------	--------

1. Ἡ παρεμβολὴ λ/σμοῦ, πιστωτικά συναλλαγματικά (κτλ.) ἂν καὶ σκόπιμος δὲν εἶναι ἐν τούτοις ἀπαραίτητος.

18 **Ὁ χειρισμός τῶν Συν. Διαφορῶν κατά τὸν Κ.Φ.Σ.** Ἡ ἀναπροσαρμογὴ τῆς ἐξωτερικῆς ἀξίας τῆς δραχμῆς (1953) διπλασιάσασα τὴν τιμὴν τῶν χρεαπαιτήσεων εἰς συνάλλαγμα, προσέδωκεν ἐντελῶς ἀπρόοπτον βαρύτητα εἰς τὸ ἄρθρ. 22 § 9 τοῦ Κ.Φ.Σ.¹ καὶ διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι συνωμολόγησαν δάνεια εἰς λίρας ἢ δολλάρια. Διὰ τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ ὄλου θέματος, ἔστῳσαν τὰ ἀκόλουθα:

Ἡ ἐπιχείρησις Α βαρύνεται μὲ πενταετὲς δάνειον £ 5000 συνολογηθὲν τὴν 1.1.1953, φερόμενον δὲ εἰς τὰ βιβλία τῆς πρὸς δρχ. 40 (40.000) καὶ χρησιμοποιηθὲν διὰ τὴν κτήσιν καὶ ἐπέκτασιν τοῦ παγίου ἐνεργητικοῦ αὐτῆς². Ἐχομεν:

Πάγια στοιχεία.		Δάνειον λιρῶν παρὰ Τραπεζῆν Χ
1952	500.000	£ 5.000 × 40 = 200.000
1953	200.000	

Μετὰ τὴν ἀναπροσαρμογὴν καὶ κατὰ τὸ κλείσιμον τοῦ ἰσολογισμοῦ 31.12.53 τὸ ὀφειλόμενον δάνειον διπλασιάζεται, χρεώσεται τοῦ λ/σμοῦ Συν. διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς, ὁπότε ἔχομεν:

Συναλλαγματικὴ διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς	Δάνειον λιρῶν παρὰ Τραπεζῆν Χ
200.000	£ 500 × 40 = 200.000 Ἄναπροσαρ. 200.000 400.000

1. Ἄρθρ. 22 § 9. Αἱ εἰς ἔξον συνάλλαγμα ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις ἀναγράφονται εἰς τὴν ἀπογραφὴν εἰς δραχμὰς μὲ τὸ ποσὸν τὸ προκύπτον ἐκ τῆς μετατροπῆς τοῦ ξένου νομίσματος ἐπὶ τῇ ἐπισημῇ τιμῇ αὐτοῦ κατὰ τὴν ἡμέραν τῆς ἀπογραφῆς.

Ἡ κατὰ τὴν ἀπογραφὴν προκύπτουσα διαφορὰ τῆς ἀξίας τοῦ συναλλάγματος ἐκ δανείου χρησιμοποιηθέντος διὰ τὴν ἀγοράν, κατασκευὴν, ἐγκατάστασιν κτλ. μηχανημάτων, κτισμάτων καὶ ἐν γένει στοιχείων τοῦ παγίου ἐνεργητικοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως δύναται ὑπὸ τοῦ ἑαχειρηματίου:

α) νὰ ἀχθῇ εἰς τὸν λ/σμόν τοῦ περιουσιακοῦ τούτου στοιχείου δι' αὐξήσεως τῆς ἀξίας κτήσεως αὐτοῦ, ἢ

β) νὰ ἀναγραφῇ ὅταν εἶναι χρεωστικὴ, ἐν τῷ ἰσολογισμῷ καὶ νὰ ἀποσβέννεται καθ' ἕκαστον ἔτος, ἀναλόγως πρὸς τὸ ἐντὸς τοῦ αὐτοῦ ἔτους ἐξοφληθὲν τμήμα τοῦ δανείου, ἢ

γ) νὰ ἀχθῇ ὅταν εἶναι πιστωτικὴ, εἰς μείωσιν τῆς ἀξίας κτήσεως τῶν ἐγκαταστάσεων, λογιζομένη ὡς ἀπόσβεσις αὐτῶν καὶ μὴ δυναμένη μετὰ τῶν ἐνεργηθειῶν ἀποσβέσεων νὰ υπερβῇ τὴν ἀξίαν κτήσεως τῶν ἐγκαταστάσεων, καὶ

δ) νὰ ἀχθῇ εἰς τὸν λ/σμόν ἀποτελεσμάτων χρήσεως ἐντὸς τῆς ὁποίας ἐδημιουργήθη ἢ συναλλαγματικὴ αὕτη διαφορὰ. Ὁ ἐπιτηδευματίας ὑποχρεοῦται νὰ ἐφαρμόσῃ ἕνα ἐκ τῶν τρόπων τούτων.

2. Διὰ μεταγενεστέρως ὑπουργικῆς ἀποφάσεως ἢ περιπτώσεως ἐπεξετάθη καὶ εἰς τὰ κυκλοφορικὰ στοιχεία.

Παράλληλως θέλουν διενεργηθῆ καὶ αἱ ἐγγραφαὶ αἱ σχετικαὶ πρὸς τὸν τόκον (ἔστω ἐτήσιον πρὸς 8%) καὶ τοῦ χρεωλυσίου (1/6 δανείου = £ 1000).

Τόκοι δανείου £		Δάνειον £	
£ 400×80=32.000		£ 1000×80=80.000	£ 5000=400.000
Τόκοι πληρωτέοι		Χρεωλύσιον δανείου πληρωτέον	
	32.000		£ 1000×80=80.000

Ποία θὰ εἶναι ἐν συνεχείᾳ ἡ τύχη τοῦ λ/σμοῦ *Συν. διαφορᾶ*; Εἶναι προφανές ὅτι ὁ Κ.Φ.Σ. δὲν ἦτο δυνατόν νὰ προβλέψῃ οὔτε τὸ μονόπλευρον (διαφοραὶ χρεωστικά) ² οὔτε κυρίως τὸ μέγεθος τῆς διαμορφωθείσης διαφορᾶς. Ὅπωςδὴποτε ἰσχύουν αἱ διατάξεις τοῦ Κώδικος, ἔχουσαι οὕτω :

● *Πρώτη δυνατότης*. Ἐνσωμάτωσις *Συν. διαφορᾶς* εἰς τὰ πάγια. Λύσις γενικώτερον ἐνδεδειγμένη ὡς ἐμφανίζουσα ὀρθῶς τὴν περιουσίαν καὶ ὀδηγοῦσα εἰς ὀρθὰς ἀποσβέσεις καὶ κοστολόγησιν ³.

Πάγια στοιχεία	
1952	500.000
1953	200.000
Προσαρμ. 200.000	400.000
	900.000 ⁴

Συν. διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς	
1953	200.000
	Μεταφορὰ 200.000

1. Χάριν ἀπλοποιήσεως ἀποφεύγομεν ἐνταῦθα τὴν χρησιμοποίησιν ἀντιθέτου λομοῦ ἀποσβεννυμένου δανείου.

2. Ἐὰς παρατηρήσωμεν ὅτι ὁ Κ.Φ.Σ. ρυθμίζει διαφορὰς αἱ ὁποῖαι γενῶνται ἐκ χρεαστικῶν ἀποτιμωμένων κατὰ τὴν σύνταξιν τοῦ ἰσολογισμοῦ. Συνεπῶς δὲν ρυθμίζει τοιαύτας προκυπτούσας ἐκ περαιωμένων συναλλαγῶν ἐντὸς τῆς χρήσεως. (Λ.χ. διαφοραὶ ἐκ διακανονισμοῦ εἰσαγωγῶν ἐξωτερικοῦ κτλ.). Συνεπῶς ὁ χειρισμὸς τῶν τοιούτων διαφορῶν εἶναι προαιρετικὸς.

3. Ἡ ἀνάγκη προσδιορισμοῦ ὁμοιομόρφου κόστους, κατὰ κλάδους παραγωγῆς, ἔδει νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ἐνιαῖον τρόπον ἀντιμετώπισεως τῆς *Συν. διαφορᾶς*.

4. Αἱ ἀποσβέσεις διὰ τὸ 1954 θέλουν ὑπολογισθῆ ἐπὶ τῶν 900.000 δρ. Ὅρθόν ἐστὶν ὅπως τοῦτο γίνῃ καὶ διὰ τὸ 1953 καὶ ἀπὸ τοῦ χρόνου προσαρμογῆς ἢ κτήσεως τῶν παγίων στοιχείων (ἐὰν μεταγενέστερος).

Ὁ δεδουλευμένος τόκος, ἂν καὶ διπλασιασθεῖς (ἀνεξαρτήτως ἄλλης τινὸς διαρρυθμίσεως ἢ ἀναστολῆς) βαρύνει τὰ Ἀποτελέσματα Χρήσεως (ἢ τὴν κοστολόγησιν) καὶ εἶναι ἄσχετος πρὸς τὴν ἔνσωματουμένην εἰς τὰ πάγια διαφορὰν, διότι αὕτη ἀφορᾷ τὸ *Κεφάλαιον* (δάνειον) καὶ ὄχι τὴν ὑπηρεσίαν αὐτοῦ.

● *Δευτέρα δυνατότης.* Ἡ *Συν. διαφορὰ*, φερομένη εἰς αὐτοτελὲς κονδύλιον τοῦ ἐνεργητικοῦ¹, δύναται νὰ ἀποσβεσθῇ συμμετρῶς πρὸς τὴν ἐξόφλησιν τοῦ δανείου. Ὡς γνωστὸν σπανίως ἐγένετο ἐξόφλησις τῶν τοκοχρεωλυσίων τῶν δανείων τούτων, τῶν ὁποίων ἐκκρεμῆ ἢ ὅλη τύχη. Ἡ § 9 ἐδ. β' ὁμιλεῖ περὶ ἀποσβέσεως παραλλήλου πρὸς τὴν ἐξόφλησιν. Ἐρωτᾶται ἐὰν ὡς ἐξόφλησις νοεῖται—κατὰ γράμμα—ἡ *de facto* τοιαύτη ἢ καὶ ἡ *λογιστικὴ ἐξόφλησις*, δηλ. ἡ χρονικὴ ἀπόσβεσις ἢ φερομένη εἰς λ' αὐτὸν ὑποχρέωσεως πληρωτέας (ληκτικῆς μὲν ἀλλ' ἐκκρεμούσης). Τὸ ζήτημα χρήζει αὐθεντικῆς ἐρμηνείας τῶν ἀρμοδίων. Ἄλλως, ἐφαρμοστέα ἡ γραμματικὴ ἐρμηνεία. Ἐξόφληθῆις τῆς χρεωλυτικῆς δόσεως θὰ ἔχομεν:

Συναλλαγματικὴ διαφορὰ ἐκ προσαρμογῆς, ἀποσβεστέα		Χρεωλύσιον 1953 δανείου Αἰρῶν, πληρωτέον	
200.000	1953 1/2 = 40.000	Ἐξόφλησ. 80.000	£ 1000 × 80 = 80.000

Ἀποτελέσματα χρήσεως

40.000

● *Τρίτη δυνατότης.* Ἡ *Συν. διαφορὰ*, ἐὰν πιστωτικὴ, φέρεται εἰς μείωσιν τῶν παγίων στοιχείων λογιζομένη ὡς ἀπόσβεσις αὐτῶν. Ἡ περίπτωσις ἀποκλείεται ἤδη κατόπιν τῆς δημιουργηθείσης καταστάσεως καὶ διὰ τὸ 1953. Διὰ τὰς ἐπομένους χρήσεις, τυχὸν πιστωτικὴ διαφορὰ (κατ' ἀνάγκην περιορισμένη) θέλει ἀχθῆ:

— εἰς πίστωσιν τῶν παγίων στοιχείων², δίκην ἀποσβέσεως, ἐφ' ὅσον ἠκολουθήθῃ ἡ *πρώτη* ὁδὸς (δυνατότης) ὡς ὀρίζει ἡ § 9 ἐδ. γ.

— εἰς πίστωσιν τῆς ἀποσβεστέας *Συν. διαφορᾶς* (χρεωστικῆς) ἐφ' ὅσον ἠκολουθήθῃ ἡ *δευτέρα* δυνατότης.

Τὰ ἀνωτέρω ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ἐξοφλήσεως χρεωλυτικῆς δόσεως (παλαιᾶς ἢ νέας).

1. Τυχὸν πιστωτικαὶ διαφοραὶ, κατὰ τὰ ἐπόμενα ἔτη καὶ μικρὰς κατ' ἀνάγκην ἐκτάσεως (λ.χ. £ πρὸς 79,5) ὀρθὸν ὅπως ἐκλείπονται τῆς μονίμου χρεωστ. διαφορᾶς.

2. Κατανομομένη μεταξὺ τούτων ἀναλόγως τῆς εἰς ἕκαστον ἐνωματοθείσης χρεωστικῆς διαφορᾶς.

• *Τετάρτη δυνατότης.* Ἡ *Συν. διαφορὰ* δύναται νὰ ἀχθῆ εἰς τὰ *Ἀποτελέσματα χρήσεως* τοῦ ἔτους καθ' ὃ ἐδημιουργήθη. Ἡ διάταξις αὕτη, θεσπισθεῖσα πρὸ τῆς συναλλαγματικῆς προσαρμογῆς, δὲν ἦτο δυνατόν νὰ προβλέψῃ ταύτην καὶ τὰς οικονομικο-λογιστικὰς τῆς συνεπειὰς. Μὴ καταργηθεῖσα ἐν τούτοις ἰσχύει διὰ τοὺς κλειομένους τὴν 31-12 1953 καὶ ἐφ' ἑξῆς ἰσολογισμούς.

Εἶναι προφανές ὅθεν ὅτι ἡ λύσις αὕτη ἀποτελεῖ... φορολογικὸν πειρασμὸν, ἀποφασιστικόν, διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι ἀπεκόμισαν σοβαρὰ κέρδη κατὰ τὸ 1953 καὶ αἱ ὁποῖαι ἀσφαλῶς ἐπροτίμησαν τὴν φορολογικὴν ταύτην ἀνακούφισιν.

Τοῦτο ἄλλα στε εἶναι, ἀπὸ τινος σκοπιᾶς, καὶ ὀρθόν, ὡς ἀντάλλαγμα τοῦ διπλασιασμοῦ τῶν ὑποχρεώσεων καὶ δοθέντος ὅτι ἡ ἐπιχειρήσεις προκρίνουσα τὸν τρόπον τοῦτον παραιτεῖται τοῦ εὐεργετήματος τῆς κανονικῆς ἑτησίης ἀποσβέσεως οἷα θὰ προέκυπτεν ἐκ τῆς ἐνσωματώσεως τῆς *Συν. διαφορᾶς* εἰς τὰ πάγια στοιχεῖα.

Κατ' οὐσίαν πρόκειται περὶ μιᾶς ἐφ' ἅπαξ ἀποσβέσεως (ὑπαγορευομένης ἐκ λόγων φορολογικῶν) ἀντὶ μιᾶς τμηματικῆς τοιαύτης 10ετοῦς, 20ετοῦς, κτλ. διάρκειας (καὶ ἀσχέτου πρὸς τὸν ρυθμὸν ἐξοφλήσεως τοῦ δανείου).

Ὁ ἐπιτηδευματίας ὀφείλει νὰ ἐκλέξῃ καὶ νὰ ἀκολουθήσῃ σταθερῶς ἓνα τῶν τρόπων τούτων.

Δοθέντος ὁμως ὅτι πολλαὶ ἐπιχειρήσεις προέκριναν ἤδη κατὰ τὰς παρελθούσας χρήσεις μίαν τῶν ἀνωτέρω δυνατοτήτων, ἐνῶ ἤδη κατόπιν τῆς ἀναπροσαρμογῆς τοῦ 1953 τὸ ὄλον ζήτημα προσέλαβεν ἐντελῶς διάφορον καὶ δὴ βαρύνουσαν σημασίαν, ὀρθόν θὰ ἦτο ὅπως χορηγηθῆ—νομοθετικῶς—τὸ δικαίωμα ἀναθεωρήσεως τοῦ προκριθέντος τρόπου, διὰ τοὺς ἤδη κλειομένους ἰσολογισμούς 1954, καὶ σταθερᾶς ἐν συνεχείᾳ τηρήσεως τοῦ—ἐνδεχομένως—ἀναθεωρηθέντος τρόπου.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

§ 1

1 Μορφαὶ ἀποκεντρώσεως. Ἐνταῦθα θέλομεν διακρίνει :

● *Τὰς ἐξηρηγμένας ἐπιχειρήσεις* (filiales). Αὗται ἔχουν, ἀνεξαρτήτως βαθμοῦ διοικητικῆς ἢ οἰκονομικῆς ἐξαρτήσεως, ἴδιαν νομικὴν ὑπόστασιν καὶ συνεπῶς τυπικὴν περιουσιακὴν αὐτοτέλειαν. Συνεπεία τῆς νομικῆς τῶν ὑποστάσεως ἔχουν πλήρη λογιστικὴν ὀργάνωσιν, ἴδιον ἰσολογισμόν, κτλ. κατ' οὐδέν διαφέρουσαι τῶν μὴ ἐξηρηγμένων καὶ πράγματι αὐτοτελῶν ἐπιχειρήσεων. Ζήτημα τίθεται μόνον ὡς πρὸς τὴν λογιστικὴν τῆς κυριάρχου ἐπιχειρήσεως (τύπου Holding) καὶ ὡς πρὸς τὸν ἰσολογισμόν ταύτης, ὃ ὁποῖος ἀπορρέει, κατόπιν συμψηφισμοῦ πλείστων κονδυλίων τῶν filiales αὐτῆς. Οὕτω ἀνακύπτει τὸ θέμα τῶν consolidated balance sheets, bilans consolidés, δηλαδή, τῶν ἐνοποιημένων, ἢ συγχωνευμένων ἢ καὶ ἐκκαθαρισμένων, ἰσολογισμῶν, περὶ τῶν ὁποίων ἠσχολήθημεν ἤδη διὰ βραχέων (βλ. σελ. 85).

● *Τὰ ὑποκαταστήματα* εἶναι ἀπλῶς ἀποκεντρωμένοι ὀργανώσεις δραστηριότητος καὶ δὲν ἔχουν διάφορον νομικὴν ὑπόστασιν τῆς τοῦ κεντρικοῦ. Συνεπῶς οὔτε περιουσιακὴν αὐτοτέλειαν. Ἡ διοικητικὴ - διαχειριστικὴ αὐτῶν ἀρδοδιότης δύναται νὰ εἶναι εὐρεῖα ἢ περιορισμένη¹, ἀλλ' ὁπωσδήποτε ἀποτελοῦν πάντοτε μίαν ἐκτελεστικὴν ὑπηρεσίαν τῆς ἐπιχειρήσεως - κεντρικοῦ. Τὰ δικαιώματα καὶ αἱ ὑποχρεώσεις τοῦ ὑποκαταστήματος ἀφοροῦν αὐτὴν ταύτην τὴν ἐνιαίαν παρουσίαν τοῦ κεντρικοῦ. Κατὰ ταῦτα δὲν νοεῖται πώχευσις μόνον τοῦ ὑποκαταστήματος, ὡς καὶ ἄλλαι τινὲς συναφεῖς συνέπειαι (φορολογικαί, κτλ.).

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : L. CHARDONNET : Technique comptable générale, σελ. 404. Paris 1950. G. SAINT-GERMES : Comptabilité des affaires à la commission et des entreprises à succès sales multiples Paris 1950. G. FAIN : Guide moderne de Comptabilité pratique Paris 1952. 1. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, τομ. II. Ἀθήναι 1954.

1. Πλ. ὑποκαταστήματα τραπεζῶν δύναται νὰ ἐνεργοῦν ἀπάσας τὰς τραπεζικὰς ἐπιχειρήσεις μόνον προεξοφλήσεις, δάνεια ἐπὶ ἐμπραγμάτων ἄσφαλεια κτλ.

Ἄν και μὴ ἔχον ἰδίαν περιουσίαν, τὸ ὑποκατάστημα ὀφείλει, κατὰ κανόνα τουλάχιστον, νὰ ἔχη πλήρη και οἰονεὶ αὐτοτελεῖ λογιστικὴν ὀργάνωσιν, προβλέπουσαν κατάρτισιν ἀπογραφῆς, καθορισμὸν ἀποτελεσμάτων, και σύνταξιν ἰσολογισμοῦ, ἀλλὰ τὰ τελευταῖα τοῦτα ἐνδείκνυται νὰ γίνωνται *ἐξωλογοιστικῶς*.

● *Πρατήρια, ἐργοτάξια* (chantiers), κ. ἄ. Συνήθως ταῦτα ἔχουν πολὺ περιωρισμένην ἀποστολὴν και ἀρμοδιότητα ἐνεργειῶν. Δὲν εἶναι παρὺ ἀποκεντρωμένα τμήματα λειτουργιῶν τινῶν: παραγωγικῆς, πωλήσεων (ἢ και ἐφοδιασμοῦ). Ἡ λογιστικὴ τῶν ὀργάνωσις περιορίζεται εἰς τὴν τήρησιν ὀλίγων, ἀναλυτικῆς φύσεως βιβλίων: Ταμείου, καθολικῶν ἀποθήκης και προσωπικῶν λ)σμῶν, καταλλήλων βοηθητικῶν βιβλίων, τὴν κατάστρωσιν δικαιολογητικῶν τινῶν (καταστάσεων) ἡμερομισθίων, κ.ἄ.) Τὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα τούτων ἐνσωματοῦνται ἀπ' εὐθείας εἰς τὰ βιβλία τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς νὰ ἐγένοντο ὑπ' αὐτοῦ τούτου τοῦ κεντρικοῦ. Ζήτημα, ὀργανωτικῆς φύσεως, τίθεται μόνον ὡς πρὸς τὴν ἔγκαιρον ἀποστολὴν τοῦ ὕλικοῦ τούτου εἰς τὴν λογιστικὴν ὑπηρεσίαν.

Ἐπεδείξαμεν ἐν τούτοις τὴν ἀνάγκην, ὡς και τὸν τρόπον, ἰδιαιτέρας παρακολουθήσεως ἕκαστον τούτων δλδ. λογιστικῆς ἐξατομικεύσεως τῆς δραστηριότητος ἕκαστον τούτων. [Βλ. σελ. 194].

2 Γενικὴ θεωρία αὐτονομοῦ λογιστικῆς ὀργανώσεως. (comptabilité autonome). Πολλάκις ἐνδείκνυται ἢ και ἐπιβάλλεται ἐκ τῶν πραγμάτων ὅπως τμήμα τι τῆς περιουσίας ἢ ὠρισμένης κατηγορίας συναλλαγῶν και συνεπῶς αἱ σχετικαὶ ἐγγραφαὶ, ἀπομονούμεναι ἐκ τοῦ συνόλου (διὰ ποικίλους λόγους) τηρηθοῦν εἰς ἰδιαιτέραν ὁμάδα βιβλίων. Τοιαῦτα περιπτώσεις εἶναι:

● *συναλλαγῶν και λ)σμοὶ εἰς ξένον νόμισμα* (ὡς ἐξεθέσαμεν σελ. 585).

● *ἡ λογιστικὴ τοῦ κόστους* (Betriebsbuchhaltung) διαστελλομένη τῆς τοιαύτης τῶν συναλλαγῶν (Geschäftsbuchhaltung) (βλ. και σελ. 185).

● *ἡ λογιστικὴ τῶν συμμετοχικῶν ἐργασιῶν*¹

● *ἡ λογιστικὴ κληρονομικῆς περιουσίας, γενομένης δεκτικῆς μὲ τὸ εὐεργέτημα ἀπογραφῆς* (sous bénéfice d' inventaire)

● *ἡ λογιστικὴ ἀπορρήτων (ἐμπιστευτικῶν) δοσολήψεων, (δανείων, κτλ.).*

● *τέλος ἡ λογιστικὴ τῶν ὑποκαταστημάτων.*

Εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις ταῦτας τίθεται ζήτημα δημιουργίας και τήρησεως ἰδιαιτέρας ὁμάδος βιβλίων, τῶν ὁποίων ἢ ὀργάνωσις

1. Βλ. Α. ΝΕΖΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ τῶν ἐμπορικῶν εταιρειῶν, Β' ἐκδ. Ἀθῆναι 1954.

καί τὸ περιεχόμενον δύνανται νά εἶναι στοιχειώδη (ἓνα ἀναλυτικὸν καθολικόν) ἢ πλήρη (ἡμερολόγιον, γεν. καθολικόν, ἀναλυτικὰ καθολικά).

Σημαντικόν, ἐν συνεχείᾳ, εἶναι τὸ ζήτημα τοῦ συνδέσμου τῆς τοιαύτης *αὐτονόμου λογιστικῆς*, πρὸς τὰ κύρια βιβλία. Ὁ σύνδεσμος οὗτος πραγματοποιεῖται εὐχερῶς διὰ τῆς παρεμβολῆς ἑνός, *τοῦλάχιστον, διαμέσου λ/σμοῦ* (compte de liaison, Swischenkonto, balancing account)



Ἡ πληρεστέρα περίπτωσις ἐφρμογῆς τῆς ἀρχῆς ταύτης εἶναι ἀκριβῶς ἡ λογιστικὴ τῶν ὑποκαταστημάτων καὶ τοῦτο διότι ταῦτα ἐμφανίζονται, λογιστικῶς, μὲ ὄλα τὰ γνωρίσματα αὐτοτελοῦς ἐπιχειρήσεως. *Λ/σμοὶ συνδέσμου* εἶναι: εἰς τὰ βιβλία τοῦ ὑποκαταστήματος, ὁ *λ/σμός Κεντρικόν*, εἰς δὲ τὰ βιβλία τούτου ὁ *λ/σμός Ὑποκατάστημα Α*.¹

Ἐἰς τὸ πλαίσιον τοῦ ἀνωτέρω θεωρητικοῦ σχήματος, ἐντοπίζονται τὰ κατωτέρω ἀναπτυσσόμενα.

§ 5 1

Λογιστικὴ ὑποκαταστημάτων

- 3 Περιορισμὸς ἐρεύνης.** Εἰς τὰ ἐπόμενα ἀσχολούμεθα μόνον μὲ τὴν λογιστικὴν τῶν ὑποκαταστημάτων, ὡς τὴν κατ' ἐξοχὴν ἐνδιαφέρουσαν.
- 4 Θεωρητικαὶ θέσεις.** Ἄν καὶ ἡ περιουσία τοῦ ὑποκαταστήματος ταυτίζεται, νομικῶς, πρὸς τὴν τοῦ κεντρικοῦ, ὀφείλει ἐν τούτοις νά διακρίνεται λογιστικῶς, κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα²:

$$\begin{array}{l}
 \text{Ἴσολογισμὸς κεντρικοῦ} \qquad \qquad \qquad E = \Pi + K\Pi \\
 \text{Ἴσολογισμὸς ὑποκαταστήματος} \qquad \qquad \qquad E = \pi + k\Pi \\
 \text{Ἴσολογισμὸς ἐπιχειρήσεως} \qquad \qquad \qquad E = \Pi + K\Pi \\
 \hline
 E + E = \underbrace{\Pi + \pi} + \underbrace{K\Pi + k\Pi}
 \end{array}$$

Ἐνθα, τόσον ἡ $K\Pi$ (κεντρικὸ) ὅσον καὶ ἡ $k\Pi$ (ὑποκαταστημάτων)

1. Καθ' ἕξιν οἱ *λ/σμοὶ* οὗτοι ἐκλαμβάνονται, ὡς *προσωπικοί*. Ἐν κυριολεξίᾳ, ἐν τούτοις, δὲν εἶναι, διότι κεντρικόν καὶ ὑποκατάστημα συνιστοῦν ἐνιαίαν περιουσίαν καὶ δὲν νοεῖται ὅτι τὸ ἐν τμήμα ὀφείλει εἰς τὸ ἕτερον. Εἶναι τὸ πρόβλημα τοῦ Selbstkontrahieren.

2. Πρόκειται περὶ ἰδιοκτητῶν πρατηρίων καὶ οὐχὶ τοιούτων λειτουργούντων συνεπείᾳ συμβατικῆς σχέσεως, ὅπότε πρόκειται περὶ δοσοληψιῶν μετὰ τρίτου.

δύναται νά εἶναι ὁμοειδῆ θετικά ἢ ἀρνητικά μεγέθη, ἢ καί ἑτεροειδῆ (π.χ. τὸ κεντρικόν ἔχει κεφάλαιον, τὸ ὑποκατάστημα ἐμφανίζει ἔλλειμμα καθαρᾶς περιουσίας) ¹.

Τοιοῦτον τυγχάνει τὸ θεωρητικόν σχῆμα τῶν σχέσεων τῶν δύο, *λογιστικῶς* μόνον διαχωριζομένων περιουσιῶν. Αὐτονόητον ὅμως τυγχάνει ὅτι εἰς τὰ βιβλία τοῦ ὑποκαταστήματος τὸν λ/σμὸν καθαρᾶς θέσεως (θετικῆς, ἀρνητικῆς) ἀντικαθιστᾷ ὁ λ/σμὸς *Κεντρικὸν κατὰστημα* (πιστωτικὸς=θετικῆ θέσις, χρεωστικὸς=ἀρνητικῆ θέσις).

- 5 **Συγγώνευσις περιουσιακῶν ὁμάδων.** Ἐνῶ τὰ ἀνωτέρω τυγχάνουν σαφῆ, ἢ σύνταξις τῆς ἰσολογισμοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς ἐνιαίας ἐμφανίσεως δύο (ἢ καί περισσοτέρων) περιουσιακῶν ὁμάδων, δύναται νά γίνῃ κατὰ *δύο κυρίως* τρόπους, *ἐντελῶς ἀνίσου* ἀξίας.

● *Πρῶτος τρόπος.* Τὸ ὑποκατάστημα καταστρώνει κατόπιν ἐγγραφῶν τακτοποιήσεως τέλους χρήσεως, τὸ ὀριστικόν του ἰσοζύγιον. Τὰ θετικά ἢ ἀρνητικά ἀποτελέσματα φέρονται εἰς (χρέωσιν ἢ πίστωσιν) τοῦ λ/σμοῦ *Κεντρικόν*, ὅστις ἐπέχει ἐνταῦθα τὴν θέσιν τοῦ λ/σμοῦ *Κεφαλαίον* (εἰς τὰς ἀτομικὰς ἐπιχειρήσεις).

Τὸ κεντρικόν ἐνημερούμενον σχετικῶς προβαίνει εἰς τὴν ἀντίθετον ἐγγραφὴν, μεθ' ἧς φέρει τὸ οὕτω διαμορφωθὲν κονδύλιον, εἰς τὸν ἰσολογισμὸν του :

Ἰσολογισμὸς ἐπιχειρήσεως (Κεντρικόν)

*Ακίνητα	.....	Μετοχικόν κεφάλαιον	.....
*Ἐγκαταστάσεις	.....	*Αποθεματικόν	.....
κτλ.	.....	κτλ.	.....
*Υποκατάστημα Α	.....	Προμηθευταί	.....
Χρεῶσται	.....	*Υποκατάστημα Β	.....

Ἡ τοιαύτη ἐμφάνισις μειονεκτεῖ καταφανῶς, διότι δὲν πρόκειται περὶ ἀπαιτήσεως ρευστοποιησῆμου (ἢ ἐνδεχομένως ὑποχρεώσεως πληρωτέας) ἀλλὰ περὶ συνόλου περιουσιακῶν στοιχείων (παγίων καὶ κυκλοφοριακῶν) ².

● *Δεύτερος τρόπος.* Οὗτος ἔγκειται εἰς τὸ νά *ἀναλάβῃ*, τρόπον τινά, τὸ κεντρικόν, ὁλόκληρον τὸ τελικόν ἰσοζύγιον τοῦ ὑποκαταστήματος ³ καὶ νά ἐνσωματώσῃ τοῦτο εἰς τὰς ἰδίας του ἐγγραφάς.

1. Βλ. καὶ γ. DUMARCHEY: La Comptabilité moderne, σελ. 342, Paris 1924.

2. Μόνον προκειμένου περὶ Τραπεζῶν δύναται νά γίνῃ τοῦτο ἀνεκτόν, λογῆ τῆς φύσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ τοῦ ὑποκαταστήματος (ἀπαιτήσεις, προεξοφλήσεις, χρεωγραφα) καὶ δοθέντος ὅτι τὰ πάγια φέρονται εἰς τὰ βιβλία τοῦ κεντρικοῦ. Ἀλλὰ καί τότε νοθεύεται ἡ πραγματικῆ εἰκὼν τῶν πραγμάτων (ρευστότης κτλ.).

3. Ἄφ' οὗ γίνουσι βεβαίως αἱ διορθωτικαὶ ἐγγραφαὶ κατόπιν ἀπογραφῆς καὶ ἄνευ συγκεντρώσεως εἰνὸς πρὸς ἐξέυρεσιν τελικῶν ἀποτελεσμάτων. Διότι τοῦτο θὰ εἶναι ἔργον τοῦ γενικοῦ λογιστηρίου.

Ἡ ἡμερολογιακὴ ἔγγραφὴ θὰ εἶναι τοῦ τῦ του

Χρεωστικὰ κονδύλια (ὕποκαταστήματος) — Ἐμπορεύματα — Χρεώγραφα — Πελάται — Ταμείον — Τόκοι — Γεν. ἔξοδα διαχειρίσεως κτλ.		εἰς	Ἐποκατάστημα Α.
Ἐποκατάστημα Α.	εἰς	Πιστωτικὰ κονδύλια — Γραμμάτια πληρωτέα — Προμηθευταὶ — Τράπεζα Χ — Προμήθειαι — Ἔσοδα διάφορα κτλ.	

Οὕτω ἐπέρχεται πλήρης ἀφομοίωσις τῶν στατικῆς καὶ δυναμικῆς φύσεως ἀριθμητικῶν δεδομένων τοῦ ὑποκαταστήματος καὶ τὸ κεντρικὸν θὰ προβῇ εἰς τὸ κλείσιμον τῶν βιβλίων του κατὰ τὰ γνωστά.

Τοιοιουτρόπως ἕκαστον στοιχεῖον ἐνεργητικῶ καὶ παθητικῶ τοῦ ὑποκαταστήματος θὰ ἐνταχθῇ εἰς τὸ ἀντίστοιχον τοῦ κεντρικοῦ:

Π. χ.	ταμείον ὑπόλοιπον, κεντρικῶ	23.750	
	ταμείον, ὑπόλοιπον ὑποκαταστήματος	11.600	35.350

ὁ δὲ ἰσολογισμὸς θὰ εἶναι ἀπολύτως πλήρης καὶ σαφῆς (καὶ οὐχὶ μόνον μαθηματικῶς ὀρθός, ἀλλὰ κατόπιν συμψηφισμοῦ τῶν στοιχείων Ε καὶ Π. τοῦ ὑποκαταστήματος, ὡς συμβαίνει κατὰ τὸν πρῶτον τρόπον).

Βεβαίως ἡ τακτικὴ αὕτη, πολλαπλασιάζει τὰς ἔγγραφάς προκειμένου περὶ πολλῶν ὑποκαταστημάτων, ἀλλὰ εἶναι καὶ ἡ μόνη ὀρθὴ ὁδὸς καταρτίσεως τῶν ἰσολογισμῶν. Συνεπῶς θὰ ἔδει, *de lege, ferenda*, θὰ καθιερωθῇ, προκειμένης θεσπίσεως ἐνιαίου τύπου ἰσολογισμοῦ¹.

- 6 **Συμψηφισμοί.** Ἐάν μεταξὺ πλειόνων ὑποκαταστημάτων ὑπάρχουν ἀμοιβαῖαι δοσοληψίαι, τότε ἡ ἀπαίτησις τοῦ Α τοιοῦτου καὶ ἡ ἀντίστοιχος ὑποχρέωσις τοῦ Β, εἶναι—εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ἐνιαίας ἐπιχειρηματικῆς περιουσίας—συμψηφιζόμενα μεγέθη. Ὁ ἰσολογισμὸς ὀφείλει, τότε νὰ καταρτισθῇ κατὰ τὴν τεχνικὴν ἐκκαθαρίσεως τῶν

1. Ὡς εἰσηγήθημεν εἰς τὴν ἀρμοδίαν ἐπιτροπὴν.

ενοποιημένων (ή συγχωνευμένων, εκκαθαρισμένων) Ισολογισμών (bilans consolidés). Το ζήτημα τούτο θίξαμεν δι' ὀλίγων εἰς τὸ οἰκτεῖον Κεφάλαιον, σελ. 85 ἐπ.¹.

ΑΣΚΗΣΙΣ

Συνδυαστικὴ Συναλλάγματος - Ὑποκαταστημάτων

- I. Ἡ ταιμεντοβιομηχανία Χ Ἰδρύει, κατὰ μῆνα Ὀκτώβριον 1954, εἰς Κύπρον ὑποκατάστημα αὐτῆς πρὸς τοποθέτησιν μέρους τῆς παραγωγῆς τῆς.
1. Πρὸς τούτο ἀνοίγει πιστώσιν λιρῶν 2.000 ὑπὲρ τοῦ ἐκεῖ τοποθετηθέντος διευθυντοῦ, μέσω τῆς Ἐμπορικῆς Τράπεζης λ/σμός ὄψεως δραχ. Τιμὴ £ 80,30. Ἰσότημον £ = 70.
 2. Ἰδρυθέντος τοῦ ὑποκαταστήματος ἀποστέλλονται αὐτῷ 4000 τόννοι ταιμένου τιμολογηθέντος πρὸς £ 5 κατὰ τόννον. Δι' ἔξοδα ἀποστολῆς πληρώνει 16.000 δρχ.
 3. Τὸ ὑποκατάστημα ἀναγγέλλει τὴν παραλαβὴν τῶν ταιμένων μὲ ἔλλειμα (διαφορὰ ζυγολογίου) 5 τόννων.
 4. Ἐν συνεχείᾳ ἀναγγέλλει τὴν πώλησιν 1800 τόνν. πρὸς £ 7 ἥτοι £ 12.600 καὶ ἐμβάζει: α) ἐπιταγὴν £ 5.600 ἥτις καὶ ἐκχωρεῖται εἰς τὴν Ἐμπορικὴν Τράπεζαν (λ/σμός ὄψεως δραχ.) καὶ πρὸς δραχ. 80,50. β) Ἐμπορικὰ γραμμάτια £ 7.000, τὰ ὅποια τηροῦνται εἰς τὸ χαρτοφυλάκιον.
 5. Ὑπὲρ τοῦ ἐκεῖ διευθυντοῦ ἀναγνωρίζεται προμήθεια 1% -ἐπὶ τῶν πωλήσεων.
- II. Εἰς τὸ σημεῖον τούτου καὶ προκειμένου νὰ καταρτισθῇ ὁ Ἰσολογισμός 1954 τὸ Λογιστήριον ζητεῖ ἀπὸ τὸ ὑποκατάστημα ὅπως ἀποστείλῃ κατὰστασιν τῶν ἐξόδων του καὶ στοιχεῖα ἀπογραφῆς. Ταῦτα ἔχουν ὡς ἑξῆς:
- ἔξοδα ἰδρύσεως ὑποκαταστήματος Λ. 560.
 - ἔξοδα διαχειρίσεως τριμήνου Λ. 1.000.
 - ἔξοδα παραλαβῆς ταιμένων Λ. 40.
 - προμήθεια ὑπὲρ διευθυντοῦ (1%) Λ. 126.
 - μένοντα: ταιμένα τόννοι 2125 πρὸς Λ. 5. Ταμείον Λ. 400.
 - (ἐπὶ πλεόν: ἔμπορικὰ γραμμάτια Λ. 7.000 εἰς χεῖρας Κεντρικοῦ).
- III. Αἰτῆσει τῆς διευθύνσεως ἐπιθυμοῦσης νὰ ἔχη εὐδιάκριτον λογιστικὴν εἰκόνα τῶν ἐν Κύπρῳ συναλλαγῶν, τὸ λογιστήριον προβαίνει εἰς τὴν κατάρτισιν ἰδιαίτερου λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως καὶ ἀποτελεσμάτων.
- Πρὸς τούτο, ἀξιῶσει τῆς διευθύνσεως, τὰ ἔξοδα ἰδρύσεως λογίζονται ὡς ἐφάπαξ ἀποσβεστέα καὶ βαρύνοντα τὴν ἐκεῖ ἐκμετάλλευσιν. (ἐν ἰδιαίτερῳ σημειῶσει σχολιάσατε τὴν ἀποψιν ταύτην).
- ¹Ἐτερεὶ προϋποθέσεις: α) Τὰ ἐν Κύπρῳ ταιμένα ἀποτιμῶνται εἰς τὴν τιμολογιακὴν τῶν τιμῶν, ἀνευ οἰαδήποτε ἐπιβαρύνσεως μὲ ἔξοδα (stockage de frais). β) Αἱ εἰς συνάλλαγμα ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις ἀποτιμῶνται, συμφῶνως πρὸς τὸν Κ.Φ.Σ., εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, ἔστω δραχ. 80 κατὰ Λ. γ) Τὰ ἀποτελέσματα τῶν ἐν Κύπρῳ συναλλαγῶν ὀφείλουσι νὰ προκύψουσι ἐκ τοῦ σχετικοῦ λ/σμοῦ ἐκμεταλλεύσεως καὶ οὐχὶ ἄλλως.

1. Βλ. καὶ RICHARD et VEYRENC: Le bilans consolidés. Comptes de groupes d'entreprises, Paris 1954. FUCHS et GERLOFF: Die konsolidierten Bilanz, Bern 1953. J.-P. MARCHAND: Konsolidierte Bilanz und Betriebsabrechnung der Holding, Bern 1954.

Λ Υ Σ Ι Σ

(έλλειψι χώρου, παραθέτομεν τοὺς κυριωτέρους τῶν λ/σμῶν)

*Υποκατάστημα Κύπρου £		*Εκμετάλλευσις ταιμντῶν Κύπρου	
Τοιμέντα	140.000	882.000 (πωλήσεις)	Εξ. παρ. (ισοτ.) 2.800
*Εμβάσματα	882.000	112.000 (Εξοδα)	Εξ. Ιδρύσεως * 39.200
		-28.000 (ταμείον)	Εξ. διαχειρ. * 70.000
			112.000
Συναλλαγματικοὶ Διαφοραὶ		Εξ. ἀποστ. (δρχ.) 15.000	Πωλήσεις 882.000
		Ἐλλειμμα (ισοτ.) 1.750	Συν. Διαφορ. 19.570
		προμήθειαι * 8.820	
		τοιμέντα * 630.000	
		768.570	
		Κέρδος 133.000	
		901.570	901.570
*Ἐλλειμμα ταιμντῶν £			
	1.750	1.750	

***Εξοδα παραλαβῆς £**

2.800 | 2.800

*Εξοδα Ιδρύσεως £		Προμήθεια £		Α. Β., λ/. προμηθείας £	
39.200	39.200	8.820	8.820		8.820
					ΣΔ 1.260
					Δρχ. 10.080

***Εξοδα διαχειρίσεως £**

70.000 | 70.000

Γραμμάτια εισπρακτέα £

490.000
Σ Δ 70.000
Δρχ. 560.000

Ταμείον ὑποκαταστ.

400 x 80 =
32.000
(28.000 + 4.000)

***Ἐξωτερικόν Συναλλαγμα**

ἔπιταγῆ	392.000	392.000
---------	---------	---------

Τοιμέντα εἰς *Υποκατάστημα £

1.400.000	1.750
	630.000
	768.250

Πωλήσεις Κύπρου £

882.000	882.000
---------	---------

Τοιμέντα Κύπρου (δρχ.)

768.250
Σ. Δ. 109.750
878.000

Κέρδη ταιμντῶν Κύπρου (δρχ.)

133.000

ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΕΩΣ ΚΑΙ Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΣ ΤΩΝ

(Budgetary Control)

*Budgetary Control may be defined as
accounting in terms of the future.*
Cost Accountants' Handbook, σελ. 1227.

1 **Ἀνάγκη προγραμματισμοῦ.** Ἀπὸ καιροῦ ἔχει καταστή ἀντιληπτόν ὅτι, ἐν ὄψει τοῦ πολυπλόκου χαρακτήρος τῆς συγχρόνου οἰκονομικῆς ζωῆς, αἱ ἐπιχειρήσεις, καὶ ἰδίᾳ αἱ μεγαλύτεραι τούτων, δὲν εἶναι πλέον δυνατόν νὰ κυβερνῶνται βάσει ἐμπειρικῶν μεθόδων, στιγμιαίων διαθέσεων, ἐντυπώσεων ἢ διαισθήσεων καὶ συνεπῶς ἀσυνδέτων ἀποφάσεων, δηλαδὴ βάσει μιᾶς κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον συγκεκαλυμμένης προχειρολογίας.

Τὴν σύγχρονον οἰκονομίαν χαρακτηρίζει τὸ πολύπλοκον τῶν διαμορφουμένων σχέσεων καὶ ἡ ἀλληλεξάρτησις τῶν διαχειριστικῶν προβλημάτων, εἰς τρόπον ὥστε αἱ ἐπιχειρήσεις νὰ ὑποτάσσωνται, ὁσμῆραι περισσότερον, εἰς τὴν ἀνάγκην ἑνὸς *συστηματικοῦ προγραμματισμοῦ* (planification, Budgetierung).

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : L. HEINZ : Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles, Paris 1930. G. - L. CAMPION : Traité des entreprises privées. Τόμ. II Paris 1948. G. JADOT : L'organisation financière : Le contrôle budgétaire, Bruxelles 1941. M. MAREUSE : Le contrôle de la gestion des entreprises, Paris 1947. R. SATET : Le contrôle budgétaire Paris 1936. S. WILQUET : Le contrôle budgétaire dans une grande entreprise industrielle, Bruxelles 1954. J. BARTIZAL : Budget and Procedure, N. York 1954. H. COURT : Budgetary Control, London 1951. COST ACCOUNTANT'S HANDBOOK (σελ. 1227, ἀρίστη περίληψις τοῦ θέματος) N. York 1947. J. MACDONALD : Pratical Budget Procedure, N. York 1945. F. ROWLAND & W. HARR : Budgeting for Managerial Control, N. York 1945. P. SINCLAIR : Budgeting, N. York 1945. J. WILLIAMS : The Flexible Budget, N. York 1934. A.-W. WILLSMORE : Business Budgets and Budgetary control, London 1932. F. HENZEL : Betriebsplanung, Wiesbaden 1950. E. PITTER : Die Kaufmannische Budgetrechnung, Leipzig 1939. K. SCHVERING : Das Budget als ein Mittel zur planmässigen Organisation der Wirtschaftsplan des Betriebes, Berlin 1928. E. SCHMALENBACH : Die Aufstellung von Finanzplänen, Leipzig 1939. P. PALUMBO : Previsioni aziendali e bilanci di previsione, Palermo 1954. N. ROSSI : Le previsioni di impresa, Milano 1950. Ι. Α. ΧΡΥΣΟΧΟΥ : Ὁργάνωσις τῶν ἐπιχειρήσεων, Ἀθήναι 1948.

Τοῦτο εἶναι ἀπόρροια, ἀφ' ἑνὸς μὲν τῶν πολυμόρφων ἐξωτερικῶν συνθηκῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ τῆς προϋούσης ἐπικρατήσεως τοῦ *οἰκονομολογισμοῦ ἐν τῇ διοικήσει*. Ἡ ἀφ' ὕψηλοῦ καὶ ἐπιστημονικῶς ἀσκουμένη οἰκικῆς προϋποθέτει: *πρόβλεψιν, συντονισμόν ἐνεργειῶν καὶ ἔλεγχον τῶν πραγματοποιήσεων* (Fayol, Carlioz).

Κατὰ ταῦτα ἡ σύγχρονος ἐπιχειρήσις, προκειμένου νὰ διασφαλίση τὰς περισσοτέρας δυνατὸν πιθανότητας ἐπιτυχίας καὶ νὰ περιορίσῃ τοὺς ἀπειλοῦντας αὐτὴν ποικίλους κινδύνους¹, ὀφείλει νὰ *προγραμματίσῃ ἐξ ὀλοκλήρου* τὴν δρᾶσιν αὐτῆς.

- 2 Προϋποθέσεις.** Εἶναι προδήλως ἀδύνατον νὰ θιζώμεν κἀν, ἐνταῦθα, ὅλα τὰ προβλήματα τὰ συνυφασμένα μὲ τὴν κατὰστρωσιν τῶν προγραμμάτων. Ἀρκούμεθα νὰ εἰπώμεν ὅτι

• *ταῦτα προϋποθέτουν*: Ἐν σύνολον προβλέψεων στηριζομένων:

— εἰς τὴν προσηκτικὴν μελέτην ἀριθμητικῶν στοιχείων ἀνοφερομένων εἰς τὸ ἀπώτερον καὶ ἄμεσον παρελθόν, στοιχεῖα τὰ ὅποια ἀρμοδίᾳ νὰ προσφέρῃ εἶναι ἀκριβῶς ἡ Λογιστικὴ,

— εἰς τὴν πρόγνωσιν τοῦ μέλλοντος, καθ' ὃ μέτρον αὐτὴ τυγχάνει ἀντικειμενικῶς πιθανοφανῆς καὶ μὲ ἐπίγνωσιν τῆς σχετικότητος αὐτῆς.

— τὴν σαφῆ γνῶσιν τῶν δυνατοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς ἔξοπλισμόν καὶ ἀνθρώπινον δυναμικόν (καὶ τὰς ἐπιβαλλομένας τυχόν ἀναπροσαρμογὰς).

- 3 Ρόλος τῆς Λογιστικῆς.** Κύριος σκοπὸς ἡμῶν ἐνταῦθα εἶναι ἡ ἔξαρσις τοῦτου. Κατὰ παράδοσιν ἡ Λογιστικὴ κατέγραφεν ἄλλοτε ἀποκλειστικῶς τὸ *τί ἔγινε*. Εἶχεν ἀπολογιστικὸν χαρακτήρα. Ἡ νεωτέρα ἐξέλιξις αὐτῆς, ὀφειλομένη ἀκριβῶς εἰς τὸν προγραμματισμόν τῶν ἐπιχειρήσεων, τὴν ὀδηγεῖ εἰς τὴν συστηματικὴν εἰκόνισιν προβλέψεων, δηλ. εἰς ἀριθμοὺς ἐμφαίνοντας τὸ *τί δεῖν νὰ γίνῃ*. Ἐν τέλει δὲ εἰς τὴν σύγκρισιν μεταξὺ προβλέψεων καὶ πραγματοποιήσεων. Τὸν νεώτερον τοῦτον προσανατολισμόν τῆς Λογιστικῆς ἀποδίδει λαμπρὰ ὁ καθ. F. Perroux² ὁμιλῶν περὶ:

— Λογιστικῆς ἀναδρομικῆς καὶ βεβαίας (*comptabilités retrospectives et certaines*)³,

— Λογιστικῆς ἀνιχνεύσεως καὶ ἀβεβαίας (*comptabilités prospectives et aléatoires*).

- 4 Κατὰστρωσις προγραμμάτων.** Ἡ προσχεδίασις τῆς δραστηριότητος δύνανται νὰ ἀφορᾷ τὴν κατάρτισιν *πολυετῶν* προγραμμάτων. Ταῦτα εἶ-

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Στοιχεῖα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων, Ἀθῆναι 1952.

2. Βλ. F. P. FERROUX, ἐν *Mise en application du Plan comptable*, σελ. 199.

3. Ἡ περίπτωσις εὐρίσκει τὴν πληρεστέραν τῆς ἐφαρμογὴν ἐπὶ τῶν Standard Costs.

ναι συνήθως ειδικής φύσεως, μελλοντικά έπιεκτάσεις, πολιτική αϋτοχρηματοδοτήσεως και μερισμάτων, διεϋρυνσις δικτύου υποκαταστημάτων κ.ά. Κυρίως όμως πρόκειται περί *έτησίων* προγραμμάτων καλυπτόντων την όλην δραστηριότητα της έπιχειρήσεως. Ταϋτά είναι δυνατόν να καταστρωθοϋν :

— είτε βάσει ενός προκαθορισμένου βαθμοϋ τεχνικοσυναλλακτικής άπασχολήσεως (*degré d'activité, Beschäftigungsgrad*), έστω π.χ. εις τα 70% της άνωτάτης θεωρητικής άπασχολήσεως,

— είτε τών διαφόρων κλιμακίων της μέσης προβλεπομένης τοιαϋτης, π.χ. 65-70-75-80% κτλ. Είναι ή περίπτωσις τών καλουμένων *έλαστικών σχεδίων* (*flexible ή variable budgets*).

Όποσδήποτε τα προγράμματα είναι πάντοτε δεκτικά περιδικής άναθεωρήσεως όσάκις έξαιρετικά ή άπότομοι μεταβολαι τών συνθηκών τό έπιβάλλουν.

5 Έκτασις προγραμματισμοϋ. Η έτηρία σχεδιασις άφορα την *όλην* δραστηριότητα και συνεπώς τας βασικάς λειτουργίας της έπιχειρήσεως.

- *Έφοδιασμοϋ* = δραστηριότης ύπηρεσίας άγυρών
- *Παραγωγή* = δραστηριότης τεχνικής ύπηρεσίας
- *Πωλήσεις* = δραστηριότης ύπηρεσίας πωλήσεων
- *Χρηματοπιστωτική* = δραστηριότης άρμοδίας ύπηρεσίας¹ ή Γεν.

διοικήσεως.

Αϋτονόητον ότι τό πρόγραμμα έκάστης Ύπηρεσίας ύπαναλύεται εις *πληθώραν* λεπτομερεστερών προγραμμάτων :

- *Έφοδιασμοϋ* { Έξαρτημάτων άνταλλακτικών, πρώτων ύλών, ήμιτεχνημάτων, καυσίμων, ειδών συσκευασίας κτλ.
- *Παραγωγή* { Μελέται, σχέδια, πρόγραμμα άπασχολήσεως προσωπικοϋ (έργατοτεχνιτών), άπασχολήσεως έγκαταστάσεων², planning παραγωγής (κατά ειδη, στάδια παραγωγής, έργοτάξια) καθορισμοϋ τών *standard cost*, κτλ.

Άναλόγως ή χρηματοπιστωτική δραστηριότης περιλαμβάνει προγράμματα γεν. έξόδων (παραγωγής, διοικήσεως, πωλήσεων κτλ.), ταμιακής κινήσεως (*budget de trésorerie*) κτλ. Έπίσης, εάν ή έπιχειρήσις έχει άποκεντρωμένη διάρθρωσιν, τά προγράμματα δύνανται να γίνουν κατά έργοστάσιον, κατά ύποκατάστημα κτλ.

6 Σειρά καταρτίσεως και περιεχόμενον. Τυγχάνει πρόδηλον ότι τά προ-

1. Εις τας Η.Π.Α. εϋδοκιμεί ό θεσμοϋ τών Financial Vice Presidents έχόντων ώς άποκλειστικήν άρμοδιότητα τά ζητήματα χρηματοδοτήσεως.

2. Καταβαλομένης προσπαθείας *συμμετρον* και *άρμονικής* άξιοποίησεως τοϋ έξοπλισμοϋ.

γράμματα εύρισκονται εις στενήν μεταξύ των ἀλληλεξάρτησιν: Ἡ φυσικὴ σειρά τῆς καταρτίσεως των εἶναι¹:

— ἐν πρώτοις, τὸ πρόγραμμα πωλήσεως (θεμελιωμένον ἐπὶ τῶν παραγωγικῶν δυνατοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως),

— βάσει τούτου, τὸ πρόγραμμα παραγωγῆς,

— βάσει τούτου, τὸ πρόγραμμα ἐφοδιασμοῦ,

— βάσει δὲ ὄλων τούτων, καθοριζομένων κατὰ ποσότητα καὶ ἀξίαν², καταρτίζεται τὸ χρηματοοικονομικὸν πρόγραμμα. Ἡ δὲ σύνθεσις ὄλων ὁμοῦ παρέχει τὸ γενικὸν ἐτήσιον πρόγραμμα (Master budget).

7 Ἐτήσιον πρόγραμμα πωλήσεων. Δι' αὐτοῦ προκαθορίζονται: τὰ εἶδη, αἱ ποσότητες, αἱ τιμαὶ ὡς καὶ ὁ χρόνος τῶν ἐπιδιωκομένων πωλήσεων:

Μῆνες:	Ἰαν.	Φεβρ.	Μάρτιος	...	Δεκ/βριος	Σύνολα
Εἶδη	Ποσότητες					
α	3.500	2.200	3.000	...	1.000	35.000
β	2.700	2.500	3.000	...	2.000	30.000
γ	3.100	3.600	2.900	...	2.000	28.000
δ	5.500	4.500	4.000	...	2.800	45.000

Ἡ κατάστρωσις τῶν προβλέψεων κατὰ μῆνα εἶναι ἀπαραίτητος δι' ὅλα τὰ προγράμματα καὶ εἰδικώτερον τῶν πωλήσεων, ἐν ὄψει τῶν ἐποχιακῶν διακυμάνσεων τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, πολλακίς ἐντονωτάτων (ζύθος: χειμῶν 1, θέρος 4).

Ποῦ θὰ στηριχθοῦν αἱ προβλέψεις διὰ τὴν κατάρτισιν τόσοσ βασικοῦ προγράμματος, ἐπὶ τοῦ ὁποῖου θὰ στηριχθοῦν ὅλα τὰ ἄλλα;

● *Ἐπὶ τῆς ἐπισκοπῆσεως τοῦ παρελθόντος.* Ἐξεθέσαμεν ἤδη, ἐν σελ. 554-559, πῶς διεξάγεται ἡ ἀνάλυσις τῶν γενομένων πωλήσεων: κατ' εἶδος, περιφέρειαν, κατηγορίαν πελάτου, μέγεθος παραγγελιῶν κτλ. Τὰ οὕτω προκύπτοντο στοιχεῖα εἶναι... ἡ πρώτη ὕλη καταρτίσεως τοῦ προγράμματος. Τοῦτο ὁμῶς δὲν ἀρκεῖ· ἀπαιτεῖται καὶ

● *ἡ πρόγνωσις τοῦ μέλλοντος.* Τὸ αἴτημα τοῦτο προϋποθέτει:

— πιθανολόγησιν (καὶ παρακολούθησιν) τῆς πορείας τῆς συγκυρίας (conjuncture), ὅπερ εἶναι ἔργον κατ' ἐξοχὴν τῶν ἀρμοσίων Ἰνστιτούτων οἰκονομικῆς... μετεωρολογίας³. Τὸ καταρτιζόμενον πρόγραμμα

1. Συμφώνως πρὸς τὰ πορίσματα τοῦ International Management Institute (σύνοδος Γενεύης 1930).

2. Πρὸβλ. O.E.C.E. Comptabilité industrielle et productivité, σελ. 49.

3. Ὡς τὰ: Harvard University Committee of Economic Research, National Bureau of Economic Researches (N. Ἰνστιτούτου) London and Cambridge Economic Service, Institut für Konjunkturforschung (Βερολίνου) κ.ἄ.

θά έπηρεασθῆ εύμενώς ἢ δυσμενώς έκ τῆς διαβλεπομένης πορείας (κάμψις, ύφεσις, ανάτασις, κτλ.) τῆς έν γένει οίκονομικῆς ζώῆς.

— τῆν *Ἀνάλυσιν τῆς άγορᾶς* (Marketing, Marktanalyse). Ἄδυνα-
τουῦντες νά ένδιατρίψωμεν έπί τῆς σχετικῶς νεωτέρας ταύτης οίκο-
νομικῆς τεχνικῆς, σημειοῦμεν μόνον ὅτι, προκειμένου νά προωθηθῆ
ἢ διάθεσις ώρίσμένου προϊόντος, μελετῶνται : ὁ κύκλος τῶν ύφιστα-
μένων ἀλλά καί έν δυνατότητι άγοραστῶν (φύλον, ἡλικία, εισοδή-
ματα, γεωγραφική διασπορά κτλ.) ὁ άνταγωνισμός τῶν ὁμοειδῶν
προϊόντων καί ύποκαταστάτων κτλ.¹

Οὕτω καθίσταται δυνατή ἡ έκπόνησις θετικῶν προγραμμάτων,
τά ὁποῖα συνεχῶς μελετῶμενα καί βελτιούμενα κατ' έτος έχουν
σοβαράς πιθανότητας έπαρκοῦς έπαληθεύσεως.

- 8 **Ἐτήσιον πρόγραμμα παραγωγῆς.** Τοῦτο, στηριζόμενον έπί τῶν προ-
βλέψεων τοῦ προηγουμένου, καθορίζει τῆν σειράν έκβιομηχανίσεως
τῶν προϊόντων, τῆν έναρμόνισιν λειτουργίας τῶν παραγωγικῶν
τμημάτων, τῆν έπί μέρους άπασχόλησιν τούτων, τόν συντονισμόν
τοῦ γραφείου μελετῶν καί σχεδίων κλπ. οὕτως ὥστε νά διασφαλίζε-
ται ἡ *εὐμαλοτέρα δυνατή ροή* τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, χωρίς
χάσματα, διακοπὰς καί άσυγχρονισμούς. Χάριν τούτων προκύπτει
πολλάκις ἡ άνάγκη συμπληρώσεως, ανακαινίσεως ἢ αναδιατάξεως
τῶν μηχανικῶν μέσων, οὕτως ὥστε νά ύπάρχη πλήρης *άρμονία* τῶν
τεχνικῶν δυνατοτήτων.

● *Ἐτεροχρονισμός παραγωγῆς - πωλήσεων.* Εἶναι πρόδηλον ὅτι διά
νά πωληθοῦν αἱ ποσότητες α, β, γ τόν Μάιον, πρέπει ἡ παραγωγή
των νά προγραμματίζεται κατὰ x χρόνον ένωρίτερον, χρόνον έξαρ-
τώμενον έκ τῆς διαρκείας τῆς τεχνικῆς διαδικασίας καί τῶν συνθη-
κῶν προωθήσεως πρὸς τῆν κατανάλωσιν. Ὁ χρονικός συντονισμός
τῶν δύο προγραμμάτων εἶναι ὁθεν οὐσιώδης².

● *Ἄριστος βαθμός άπασχολήσεως.* Ἄμφότερα τά προγράμματα
έπηρεάζονται ἀκόμη ἀπό ένα σημαντικόν έν προκειμένῳ παράγον-
τα : τῆν άνάγκην ὅπως ὁ έν γένει βαθμός άπασχολήσεως ἢ δραστη-

1. Βλ. G. R. E. M. Principes de l'étude du marché, Lausanne 1944. M. ADLER :
L'étude du marché, Paris 1954. R. LENGELÉ : L'étude rationnelle du marché, Pa-
ris 1948. J. BOUQUEREL : L'étude des marchés au service de l'entreprise, 2 τόμ.,
Paris 1954. M. LANDER : Methoden der Marktanalyse, Zürich 1950. F. HENZEL : Markt-
analyse und Budgetierung, Berlin 1933. E. SCHÄFER : Grundlagen der Marktbe-
obachtung, Nürnberg 1940. L. GRANZIOL : Der Absatzplan in der Fabrikationunter-
nehmung, Bern 1950.

2. Βλ. M. BOURQUIN : Problèmes d'organisation de l'entreprise, σελ. 77 έπ.
Lausanne 1950.

ριότητα (Beschäftigungsgrad) της έκμεταλλεύσεως καθορίζεται εις τὸ σημεῖον ἐκεῖνο εἰς τὸ ὅποιον ἐπιτυγχάνεται τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος κατὰ μονάδα προϊόντος¹. Ἐνδεχομένη ἔντασις τῆς δραστηριότητος (ὑπεραπασχόλησις) ἢ χαλάρωσις ταύτης (ὑποαπασχόλησις) κάτωθι τοῦ σημείου τῆς ἀρίστης (optimale) ἀπασχολήσεως, αὐξάνει—εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις—τὸ κόστος παραγωγῆς. Ἡ ἑναρμόνιαις ὄθεν : βαθμοῦ ἀπασχολήσεως (καὶ συνεπῶς ποσότητος προϊόντων), κόστους αὐτῶν καὶ ἐλπιζομένων τιμῶν πωλήσεως, ἀποτελεῖ σοβαρώτατον πρόβλημα τῆς ἐπιχειρηματικῆς διακυβερνήσεως.

Πάντα ταῦτα διαφωτίζει ὁ *Οἰκονομικὸς Λογισμὸς*, ὅστις διέπει τὸν ὅλον προγραμματισμόν.

- 9 **Ἐτήσιον πρόγραμμα ἀνεφοδιασμοῦ.** Ὁ καθορισμὸς σχεδίου παραγωγῆς κατὰ χρόνον καὶ εἶδος καθορίζει τὰς ἀνάγκας ἀνεφοδιασμοῦ εἰς πρώτας καὶ βοηθητικὰς ὕλας, καύσιμα, ἀνταλλακτικά, εἶδη συσκευασίας κ.ἄ. Ἡ προγραμμάτωσις τῶν ἀνεφοδιασμῶν λαμβάνουσα ὑπ' ὄψιν τῆς τὰς πηγὰς προελεύσεως τούτων, τὸν χρόνον τῆς μεταφορᾶς καὶ τῶν διατυπώσεων, τὰς διαβλεπομένας διακυμάνσεις τιμῶν κ.ἄ. καθορίζει τὰ ἐλάχιστα καὶ ἀνώτατα ὄρια τῶν ἀποθεμάτων (stocks), καθορίζει τὴν σειρὰν διαβιβάσεως καὶ παρακολουθήσεως τῶν παραγγελιῶν, μεριμνῶσα διὰ τὴν συνεχῆ διατήρησιν ἀσφαλιστικῶν περιθωρίων, ἐν ὄψει πάντοτε δυσαρέστων ἀπροόπτων. Ἐπιπεπάρκεια ἀποθεμάτων σημαίνει ἄγονον δέσμευσιν κεφαλαίων. Ἀνεπάρκεια τοιούτων ὀδηγεῖ εἰς χαλάρωσιν ἢ διακοπὴν τῆς ἐργασίας ὠρισμένων τμημάτων ἢ τῆς ὅλης έκμεταλ. εὔσεως, μὲ τὰς εὐνοήτους βαρείας ἐντεῦθεν συνεπείας. Ἡ ὀρθολογικὴ προγραμμάτωσις τῶν ἀνεφοδιασμῶν ἀποτρέπει ἢ περιορίζει τοὺς κινδύνους τούτους, καθορίζει δὲ συνάμα τὰ καθήκοντα καὶ τὰς εὐθύναις τῆς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας ἀγορῶν. Ἀλλὰ καὶ ὅταν ἀκόμη δὲν ὑπάρχει τοιαύτη ὑπηρεσία—ὅπως συμβαίνει εἰς τὰς μικρὰς καὶ μέσας βιομηχανίας—δὲν παύει ὑπάρχουσα ἢ ἀντίστοιχος λειτουργία καὶ συνεπῶς ἢ ἀντίστοιχος δρᾶσις καὶ εὐθύνη.
- 10 **Ἐτήσιον χρηματοπιστωτικὸν πρόγραμμα (budget financier)**². Ἡ πραγματοποίησις τῶν ἀνωτέρω προκαλεῖ δύο συνεχῆ ρεύματα (ἀντιθέτου φορᾶς) : ἐξόδων καὶ ἐσόδων. Ἀμφότερα πραγματοποιιοῦνται ἐν μέρει πιστωτικῶς, ἐν μέρει ταμιακῶς. Συνεπῶς τὸ πρόγραμμα τοῦτο πλήρως νοούμενον περιλαμβάνει καὶ τὰς δύο πηγὰς εἰσροῆς καὶ ἐκ-

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, σελ. 23.

2. Βλ. καὶ Η. SELLIER : Finanzierung und Finanzplanung, Wiesbaden 1950. Μ. BOURQUIN : op. cit. σελ. 119.

πής κεφαλαίων, εις τρόπον ώστε αι προβλέψεις ταμιακής κινήσεως (αί το σχετικόν πρόγραμμα (budget de trésorerie) νά έντάσσεται έντός του εύρυτέρου τούτου.

Η κατάσταση τού χρηματοπιστωτικού προγράμματος άποβλέπει εις τό νά διασφαλιση τά άπαιτούμενα κεφάλαια κινήσεως, νά καλύψη ένδεχόμενα έποχιακά κενά (διά καταλλήλου δανεισμο) ή ένιοτε νά τοποθετήση άποδοτικώς έποχιακά πλεονάσματα διαθεσίμων. Όποσδήποτε κυρία έπιδιώξεις είναι ή σταθερά διατήρησις λελογισμένης ρευστότητος, δηλ. ή έναρμόνισις, κατά χρόνον και ποσά, των έξόδων και έσόδων, ως έξεθέσαμεν έπαρκώς, έν σελ. 527 έπ.

Ίδου κατάστασις ταμιακού προγράμματος ¹:

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΣ Χ
Διεύθυνσις Λογιστηρίου

Υπηρεσία Άπολογιστικού
Έλέγχου
Περίοδος

Προβλέψεις ταμιακής κινήσεως

	Μάιος	Ίουνιος	Ίούλιος
* Έσοδα - εισπράξεις			
Διαθέσιμα, υπόλοιπον προηγούμενου μηνός	1.000.000	520.000	210.000
Εισπράξεις			
1. Άντίτιμα τιμολογίων, άξια netto, τιμολογηθέντα έξοδα, Φ.Κ.Ε.	3.250.000	4.100.000	.....
2. Ρευστοποιήσις άπαιτήσεων:			
— τρεχουσών λογαριασμών	1.050.000	1.200.000	
— έμπορικών γραμματίων	1.060.000	1.780.000	
— προσωρινών λογαριασμών	200.000	—	
3. * Έσοδα χαρτοφυλακίου	320.000	170.000	
4. * Έκποιήσις άξιογράφων	600.000	—	
5. * Έτερα έσοδα	500.000	900.000	
6. * Έκ κρατήσεων όπέρ τρίτων (Φορ. Κ. Π. προσωπικού, Ι.Κ.Α., κτλ.)	430.000	450.000	
7. Βραχυπρόθεσμος δανεισμός (Τράπεζα Χ)	1.560.000	—	
Ρευστοποιούμενα	10.820.000	9.510.000	.....
* Έξοδα - πληρωμαί			
1. * Έξοφλήσις τιμολογίων άγορών (μετρητοίς)	4.000.000	3.500.000	
2. Διακανονισμός τρεχ. λ/σμών προμηθευτών	1.600.000	1.800.000	
3. Γεν. έξοδα (παραγωγής διοικήσεως κτλ.)	1.950.000	2.400.000	
4. Γραμμάτια λήγοντα	7.500.000	800.000	
5. * Άποδόσις κρατήσεων όπέρ τρίτων	350.000	400.000	
6. Τόκοι, φόροι, μερίσματα, κτλ.	625.000	150.000	
7. * Άπρόβλεπτα	225.000	250.000	
Πληρωμαί	10.300.000	9.300.000	.....
Διαθέσιμα δι* έπόμενον μήνα	520.000	210.000	.....
	10.820.000	9.510.000	.....

1. Βλ. ποικιλίαν διαγραμμάτων και έντύπων, σχετικών προς τό θέμα, έν S. WILQUET, ένθ' άν. ειδικώς σελ. 76.

Τὸ χρηματοπιστωτικὸν πρόγραμμα εἶναι ἰδιαίτερος εὐπαθὲς διότι ὑφίσταται τοὺς ἀντικτύπους ἐκ τοῦ ἐκτροχιασμοῦ τῶν ἄλλων προγραμμάτων. Εἶναι συνθετικῆς φύσεως (budget de caractère collectif). Ἐνδεχόμεναι δυσαρμονίαι ὀδηγοῦν ἐνίοτε εἰς βεβιασμένους καὶ ἀσυμφόρους δανεισμούς¹.

11 Γενικὸν ἐτήσιον πρόγραμμα. Τὰ προγράμματα τῶν ἐπὶ μέρος δραστηριοτήτων, ἕκαστον τῶν ὁποίων — ὡς ἐλέχθη — στηρίζεται ἐπὶ πλειόνων ἀναλυτικωτέρων τοιοῦτων, ἑναρμονιζόμενα ὀδηγοῦν εἰς τὸ γενικὸν τοιοῦτον, τοῦ ὁποῦ θέλει ἐπιδιωχθῆ ἢ πραγματοποιήσῃ. Οὐδεμία ἐνέργεια κεῖται ἐκτός τούτου. Συνεπῶς θέματα οἷα ἡ πρόσληψις ἢ ἀπόλυσις προσωπικοῦ, ἢ ἀναδιάταξις τῶν τεχνικῶν μέσων, ἢ ὀργανώσεις πρατηρίων κ. ἄ., εὐρίσκουν τὴν ἄμεσον ἢ ἔμμεσόν των ἀντιμέτωπισιν ἐντὸς τῶν εἰδικῶν προγραμμάτων.

12 Ὀργανωτικὰ προβλήματα προγραμματισμοῦ. Ποῖοι, κατὰ ποῖον τρόπον, μὲ ποίας προφυλάξεις, διὰ ποίας περιόδους (Planungsperiode) κτλ. ἐκπονοῦν τὰ προγράμματα, πότε ἀναθεωροῦνται ταῦτα, εἶναι βεβαίως θέματα οὐσιώδη, ἀλλὰ μὴ δυνάμενα νὰ θιγοῦν κἀν ἐνταῦθα².

Σημειοῦμεν μόνον ὅτι δὲν ἐκπορεύονται αὐθαίρετως ἐκ τῶν ἄνω (διοικήσεως) πρὸς τὰ κάτω (ὕπηρεσις) ἀλλὰ μᾶλλον ἀντιστρόφως, δεσμεύοντα οὕτω τὴν εὐθύνην τῶν ὑπηρεσιῶν.

§ 1

Ἀπολογιστικὸς ἐλεγχος τοῦ βαθμοῦ ἐπαληθεύσεως τῶν προβλέψεων.

13 Ἐξωλογιστικῶς. Ἐν πρώτοις ἐρωτᾶται ἐὰν τὰ προϋπολογιζόμενα δεδομένα πρέπει νὰ ἐμφανίζωνται, ἐν τῷ συνόλῳ των καὶ συστηματικῶς, εἰς τοὺς λ/σμούς, ἐνσωματούμενα εἰς τὰς τρεχούσας ἐγγραφάς. Κατ' ἀρχὴν ὄχι διότι τοῦτο θὰ «περιέπλεκεν ἀδικαιολογήτως τὰς ἐγγραφάς»³. Ἀρκεῖ νὰ ἐμφανίζωνται εἰς μηνιαίας εἰδικὰς ἐξωλογιστικὰς καταστάσεις εἰς τὰς ὁποίας ἔρχονται καὶ κατατάσσονται—

1. Ὡς εὐνόητον εἰς τὸ πρόγραμμα τοῦτο ἐντάσσονται καὶ αἱ προβλεπόμεναι δαπάναι διὰ κτιριακὰς ἐπεκτάσεις, ἀνακαινισμὸν ἐξοπλισμοῦ (budget des investissements), ἐξόφλησιν τοκοχρεωλυσιῶν κτλ. ὡς ἀντιστοιχῶς καὶ μακροπροθέμους δανεισμούς.

2. Ἡ προγραμματιζομένη περίοδος δύναται νὰ ἀφορᾷ τὸ ἐποχιακὸν ἔτος (style season), τὸ φορολογικὸν ἔτος, τὸ ἡμερολογιακὸν τοιοῦτον, ἢ ἅπαντα διαστήματα, (ἀφ' ἧς ἐποχῆς ρίπτεται εἰς τὴν ἀγορὰν νέος τύπος προϊόντος: FIAT 600, ψυγείον Ἴζόλα τύπου X κτλ.).

3. Βλ. Εἰδικώτερον: s. WILLIQUET: op. cit. σελ. 48 ἐπ. ο. ε. c. e. Comptabilité Industrielle κλ. σελ. 48 ἐπ. COST ACCOUNTANTS' HANDBOOK, σελ. 1229 ἐπ.

4. Βλ. M, MAREUSE: op. cit. σελ. 48.

πρός αντιπαραβολήν—αί υπό τοῦ λογιστηρίου καταγραφόμεναι πραγματοποιήσεις.

Πρός τοῦτο ἀπαιτεῖται ὅπως τὰ προϋπολογιζόμενα ποσά ὁμαδοποιῶνται καί κατατάσσονται συμφώνως πρὸς τὸ *Λογιστικὸν Σχέσιον*, τὸ ὁποῖον εἰκονίζει τὰς πραγματοποιήσεις. Ἄλλα καὶ τανάπαλιν : τὸ *Λ. Σχ.* πρέπει νὰ διαρθροῦται ὡς οὕτως ὥστε νὰ παρέχη ἐπακριβῶς τὰ πρὸς σύγκρισιν ἀναμενόμενα στοιχεῖα. Μεταξύ, ὅθεν, *Προγραμματίων* καὶ *Λογ. Σχεδίου* ἀπαιτεῖται ἀπόλυτος κοινότης ἐπιδιώξεων καὶ ἐνότης κατατάξεων, ἄλλως θὰ ἐχώλαινε ἡ ὅλη τεχνικὴ τῶν ἀπολογιστικῶν ἐπαληθεύσεων.

Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας ἐκάστη ὑπηρεσία συμπληροῖ, ἐντὸς τῆς πρώτης ἐβδομάδος τοῦ ἐπομένου μηνός, τὰς ἐξωλογιστικὰς καταστάσεις προβλέψεων τῆς ἀρμοδιότητός της, βάσει τῶν ὑπ' αὐτῆς τηρουμένων βιβλίων (ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων, γενικῶν καὶ εἰδικῶν λ/σμῶν, βιβλίων τάξεως κτλ.). Ἴδου σχετικὸν ὑπόδειγμα :

* Ὑπηρεσία
* Ἀπολογιστικῶν ἐλέγχων

Προβλέψεις ἐφοδιασμοῦ πρ. ὑλῶν, μηνός....

	Προϋπολογισθέντα			Πραγματοποιηθέντα			Διαφορὰ
	Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	Ποσότης	Τιμὴ	Ἄξια	
Πρώται ὁμαδ. Ὁμάς Α.							
α'	1000	5,30	5.300	1300	5,50	7.150	
β'	2000	6.—	12.000	1700	5,90	10.030	
γ'	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Ὁμάς Β.	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Τὰ διπλότυπα τῶν καταστάσεων τούτων συγκεντρώνει τὸ Λογιστήριον, ὁμαδοποιεῖ καὶ ἐνδεχομένως ἀνακατατάσσει, διὰ νὰ χωρήσῃ εἰς τὴν συστηματικὴν ἔρευναν τῶν ἀποκλίσεων.

- 14 **Ἐξωλογιστικῶς.** Εἶναι ἐντούτοις δυνατόν ὅπως τὰ προϋπολογιζόμενα δεδομένα ἐντάσσωνται ἀμέσως καὶ ὀργανικῶς ἐντὸς τῶν τρεχουσῶν ἐγγραφῶν. Τοῦτο ἐφαρμόζεται ἤδη, ὀλιγώτερον ἢ περισσότερον, εἰς τὴν *Λογιστικὴν Κόστους*.

Ἄς ὑπενθυμίσωμεν σχετικῶς ὅτι ἐπὶ βραχυχρόνου κοστολογῆσεως χρησιμοποιοῦνται οἱ διάμεσοι ὑπολογιστικοὶ λ/σμοί :

Γεν. ἔξοδα παραγωγῆς
καταλογισθέντα

Γεν. ἔξοδα πωλήσεων
καταλογισθέντα

Κ. Ο. Κ.

ὡς ἐξεθέσαμεν ἐν σελ. 226, 289 καὶ 295.

2. Εἰς ὁμάδας λ/σμῶν, πρωτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους κτλ.

Ἡ πίστωση των στηρίζεται εἰς *προβλέψεις* καὶ *ὑπολογισμούς*, ἄσχετα πρὸς τὰ πραγματοποιούμενα ἔξοδα. Τοῦτο ἀποτελεῖ ἤδη ἓνα πρῶτον βῆμα.

Ἀλλὰ ἡ καθ' αὐτὸ πλήρης καὶ συστηματικὴ λογιστικὴ ἀπεικόνισις τῶν προβλέψεων πραγματοποιεῖται εἰς τινὰς περιπτώσεις ἔσω-λογιστικῶς διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν Standard Cost, ὡς ἐκθέτομεν εἰς τὴν ἐπομένην § 2.

Τότε, καὶ εἰς τὴν καλουμένην *παράλληλον μέθοδον*, ἔχομεν διπλὴν σειρὰν ἐγγραφῶν: βάσει τῶν προϋπολογιζομένων, ὑπὸ τῶν προγραμμάτων, ποσῶν καὶ βάσει τῶν πραγματοποιουμένων τοιούτων¹.

15 Διαπίστωση ἀποκλίσεων. Ὅπωςδήποτε, εἴτε ἔσωλογιστικῶς εἴτε ἔξω-λογιστικῶς, κύριος σκοπὸς εἶναι νὰ καταρτίζονται *ἑγκαίρως* καταστάσεις περιλαμβανούσαι:

- τὰ προϋπολογισθέντα ποσὰ
- τὰ πραγματοποιηθέντα ποσὰ
- τὰς ἀποκλίσεις + (θετικές) εἰς ποσὰ καὶ ποσοτὰ (%)
- τὰς ἀποκλίσεις - (ἀρνητικές) εἰς ποσὰ καὶ ποσοτὰ (%)
- αἰτιολογικὰς παρατηρήσεις ἐπὶ τῶν ἀποκλίσεων.

Ἰδού ὑπόδειγμα τοιαύτης καταστάσεως:

Τμήμα πωλήσεων	Φορτώσεις εἰς, εἰς τόννευς		
	μέσος ὁρος Ἀ' τριμήνου	Ἀπρίλιος	Μάιος
Προβλέψεις	3.500 τ.	1.500	1.200
πραγματοποιήσεις	3.300 "	1.600	1.080
διαφορὰ +		100	
διαφορὰ -	200		120
εἰς %	5,7 %	6,6	10 %

{ Καθυστερήσις παραγωγῆς
Ἀκύρωσις ναυλοσυμφωνητι-
κοῦ κτλ.

Ἡ εἰς % ἀπόκλισις προσδιορίζει ἀκριβέστερον τὴν *σημασίαν* τῆς ἀποκλίσεως.

16 Σημασία καὶ πρακτικὰ ἀποτελέσματα. Ἡ διοικησις τοῦ οἰκονομικοῦ ὄργανισμοῦ ἐρευνῶσα—τῇ συνεργασίᾳ ὄλων τῶν συνυπευθύνων στελεχῶν (συνιστῶντων τὴν ἐπιτροπὴν προγράμματος, budget committee)

—τὰ αἷτια τῶν ἀποκλίσεων:

—διαφωτίζεται ὡς πρὸς τὴν βασιμότητα τῶν προβλέψεων (καὶ προβαίνει ἐνδεχομένως εἰς ἀναθεώρησιν τούτων),

—προλαμβάνει σπατάλας ὕλικων, χρόνου ἔργατων, καθυστερήσεις φορτώσεων κτλ.

—συντονίζει ἐπιτυχῶς τὰς λειτουργίας τῶν τμημάτων,

—ἐντοπίζει τὰς εὐθύναις τῶν προϊσταμένων καὶ ἐν γένει,

1. Δι' ὃ καὶ εἰς τὴν γερμανικὴν ὀρολογίαν ἀπαντῶνται ὡς Λ/σμοὶ Soll καὶ Λ/σμοὶ Ist.

—εύθυγραμμίζει την πορεία του οργανισμού προς το άξιωμα της ύψιστης αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας).

Ἡ κτηθεῖσα πείρα εἰς τὰς προηγμένας χώρας (ἀνεξαρτήτως τῶν ὑψηλῶν ἐπιτεύξεων εἰς τὴν Σοβιετικὴν Ἐνώσιν ὅπου ὁ προγραμματισμὸς τῶν οἰκονομικῶν μονάδων εἶναι φυσικὴ προέκτασις τῆς ὄλης σχεδιασμένης οἰκονομίας) ἔχει καταδείξει τὴν ἀναμφισβήτητον πρακτικὴν ἀξίαν τῆς προγραμματισμένης δραστηριότητος. Ἀναφέρονται ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι, κατόπιν διαδοχικῶν βελτιώσεων τῆς τεχνικῆς τῶν ἀπολογιστικῶν ἐλέγχων, προσεγγίζουν τὰ 95% τῶν προβλέψεων. Διότι τὰ προγράμματα, μελετώμενα ἐξονυχιστικῶς, ἀναθεωροῦνται καὶ ἀναπροσαρμόζονται. Δὲν εἶναι ὑποθετικὰ καὶ ἀσφικτικὰ πλαίσια, ἀλλὰ ρεαλιστικὰ καὶ λελογισμένα κατευθύνσεις. Διὰ τὴν κατάρτισιν τῶν συνεργάζονται ὅλοι οἱ φορεῖς εὐθύνης καὶ τοιοῦτοτρόπως δημιουργεῖται ἓνα κλίμα κοινότητος ἐπιδιώξεων¹ γονίμου συντονισμοῦ καὶ ἐπακριβοῦς καταλογισμοῦ εὐθυνῶν.

§§ 2

Προκαθωρισμένον ἢ πρότυπον κόστος συγκρίσεως²
(Standard Cost)

17 Ἐκπόσ. Ἡ χρησιμοποίησις, κατὰ τὴν ἐσωλογιστικὴν κοστολόγησιν, προκαθωρισμένων τιμῶν, ὡς στοιχείων κόστους ἢ καὶ συνολικοῦ τοιούτου, ἀποτελεῖ μίαν ὑποπερίπτωσιν τῶν *contrôles budgétaires*, ἀφορῶσαν εἰδικῶς τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν.

Ἐνταῦθα ἡ περιοδικὴ σύγκρισις προβλέψεων—πραγματοποιήσεων, ἔχει ὡς σκοπὸν νὰ διαπιστώσῃ ποῖος ὁ ἐπιτυχανόμενος βαθμὸς αποτελεσματικότητος τῶν πολυπλόκων παραγωγικῶν ἐνεργειῶν καὶ ἐὰν ἐπιτυχάνεται καθ' ὃ μέτρον τοῦτο θὰ ἦτο δυνατόν.

Διὰ τὴν ἀκριβεστέραν κατανόησιν τοῦ σκοποῦ—ἀλλὰ καὶ τῆς τεχνικῆς—τῶν standards³, ὅς παρατηρήσωμεν ὅτι εἰς τὸ κόστος πε-

1. «Das System bildet mehr einen Antrieb zu höheren Wirtschaftlichkeit, als dass es ein Ausdruck der Wirtschaftlichkeit ist». κ. SCHMALTZ : Betriebsanalyse, σελ. 161.

2. Βλ. καὶ κ. MELLEROWICZ : Kosten und Kostenrechnung, τόμ. 2ος, σελ. 211 ἐπ. HARRISON : Standard Cost, N. York 1930. CAMMAN : Basic Standard Cost, N. York 1932. M. BOURQUIN : Traité de Comptabilité Industrielle (μὲ εἰδικὴν ἐφαρμογὴν ἐπὶ τῶν Standards), Paris 1947. G. COMMESNIL : Standards, Planning, Ecarts, Paris 1948 κ. KÄFER : Standard - Kostenrechnung, Zürich 1955. COST ACCOUNTANTS' HANDBOOK, καὶ γενικῶς ἅπαντα σχεδὸν τὰ σύγχρονα συγράμματα Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς.

3. Ὁ ὅρος standards περιλαμβάνει περισσοτέρας ἐννοίας, ἐκ τῶν ὁποίων ἡ προέχουσα ἐνταῦθα εἶναι : βάσις (test) προοριζομένη νὰ μετρήσῃ (ἐλέγξῃ) τὸ ὕψος μιᾶς οἰαοδήποτε ἐπιδόσεως (εἰδικώτερον ἐνταῦθα, παραγωγικότητος). Βλ. καὶ G. COMMESNIL op. cit., σελ. 28.

ριλαμβάνονται αναλώσεις (ύλικων, καυσίμων, εργασίας, χρόνου ά-
πασχολήσεως μηχανών, κτλ.) ύπολογιζόμενα κατά ποσότητα.

—δτι αϊ αϊ αύται άναλώσεις ύπολογίζονται συγχρόνως και κατ' άξίαν.

Έκ τοϋ γεγονότος τούτου άπορρέει δτι μία αύξησις ποσότητος (σπατάλη ύλικών) δύναται νά συμψηφίζεται—και συνεπώς νά συγ-
καλύπτεται—άπό μίαν αντίστοιχον έλάττωσιν τιμής, όπως και άντι-
στρόφως, μία έξοικονόμησις ποσότητος (π.χ. ώρων έργασίας) ένδέχε-
ται νά έξουδετεροϋται άπό αντίστοιχον αύξησιν τιμής.

Δοθέντος δέ δτι αϊ ποσοτικά άναλώσεις είναι κατ' έξοχήν πρό-
βλημα τεχνικόν, δηλ. έσωτερικόν, ένψ αϊ τιμαί είναι ζήτημα έξωτε-
ρικόν (άγορας), έπεται δτι εις τό πραγματοποιούμενον (ιστορικόν) κό-
στος συμψηφίζονται άφανώς έσωτερικαί και έξωτερικαί επιδράσεις και
συνεπώς δέν δύναται νά άπομονωθῆ και νά κριθῆ ἡ άποτελεσματικό-
της τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας (δπως άλλωστε και ἡ άποτελεσμα-
τικότης τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος).

Τοϋτο προφανώς καθίσταται άκόμη όλιγώτερον δυνατόν όταν
δέν πρόκειται νά κριθῆ ἡ παραγωγική διαδικασία έν τῷ συνόλῳ τῆς
(τεχνικόν κόστος) αλλά ἡ έπιτυχανομένη παραγωγικότης εις τά διά-
φορα τμήματα κατασκευῆς (π.χ. κλωστήριον, ύφαντήριον, κτλ.). Τότε
πάλιν ένδέχεται αϊ ύψηλαί άποδόσεις τοϋ α' τμήματος νά έξουδε-
τεροϋνται άπό τās χαμηλάς τοιαύτας τοϋ β' τμήματος και τό τελι-
κόν (ιστορικόν) κόστος (κράμα πλειόνων έξωτερικων και έσωτερικων
επιδράσεων) δέν έπιτρέπει τῆν άπομόνωσιν τούτων και έλεγχον τῆς
άποτελεσματικότητος τῶν ενεργειῶν εκάστης ύπηρεσίας. Έστῶσαν
τά άκόλουθα :

● *Περίπτωσης έξωτερικων επιδράσεων.* Έστῶ δτι διά τῆν παραγω-
γήν 5000 Α ἠναλίσκοντο, εις τό παρελθόν, 1000 ώριατα χιλιοβάττι
ρεύματος πρὸς 9 δρ. Έάν χάρις εις μείζονα όρθολογισμόν τῆς πα-
ραγωγῆς (καταπολέμησις άγόνου κινήσεως μηχανων, άνύψωσις άπο-
δόσεως έργατων κτλ.) ἡ άνάλωσις ρεύματος περιορισθῆ εις 900
Χ.Β.Ω., ένδέχεται όπως ο τοιοϋτος παραγωγικός όρθολογισμός σκι-
οθῆ εκ τῆς αύξήσεως τῆς τιμῆς τοϋ ρεύματος εις δρ. 10, όποτε έχομεν:

1 Ιανουάριος	1000 ΧΒΩ	πρὸς 9 = 9.000	} κόστος Ιστορικόν άμετάβλητον
1 Φεβρουάριος	900 ΧΒΩ	πρὸς 10 = 9.000	

● *Περίπτωσης έσωτερικοϋ συμψηφισμού.* Έστῶ δτι τό ηλεκτρικόν
ρεύμα τυγχάνει ούχι άγοραϊόν, αλλά ιδιοπαράγωγον. Τό κόστος
αϋτοϋ βαρύνει προδήλως τά διάφορα παραγωγικά κέντρα, συμμέτρως
πρὸς τῆν κατανάλωσιν αϋτων. Έάν ἡ τοιαύτη έπιβάρυνσις γίνεται
εις τό πραγματοποιούμενον (ιστορικόν κόστος) τοϋ ρεύματος, τότε ἡ

έξοικονόμησις ρεύματος υπό τοῦ κέντρου α' συμψηφίζεται (κοστολογικῶς) ἀπό ἐνδεχομένην ἀντιοικονομικὴν παραγωγὴν τοῦ ρεύματος (π.χ. σπατάλην καυσίμων, δυσανάλογα ἡμερομίσθια), διὰ τὴν ὁποῖαν δὲν εὐθύνεται τὸ κέντρον τοῦτο.

Κατὰ ταῦτα αἱ ἐπιβαρύνσεις εἰς τὰς πραγματοποιουμένας, τρεχούσας τιμὰς δὲν ἐπιτρέπουν *σαφή, ἄμεσον καὶ εὐχερῆ* (αὐτόματον) ἀπομόνωσιν τῶν ἐξωτερικῶν ἐπιδράσεων τῆς ἀγορᾶς ἀπὸ τὴν ἀποτελεσματικότητα τῶν ἐντὸς τῆς ἐκμεταλλεύσεως διαρρυθμίσεων.

Εἰς τοῦτο ἀκριβῶς ἀποβλέπει ὁ καθορισμὸς τιμῶν *standard* (*prix de référence, Verrechnungspreise*). Οὕτω π.χ., ἐάν ἀνωτέρω καθορίζετο *παγία* τιμὴ ρεύματος δρ. 8, θὰ εἶχομεν:

Ἰανουάριος	1000 Χ ΒΩ	πρὸς Β = 8.000	}	κόστος ἐλέγχου
Φεβρουάριος	900 Χ ΒΩ	πρὸς Β = 7.200		

καὶ θὰ καθιστατο ἀριθμητικῶς ἐμφανῆς ἡ ἐπιτευχθεῖσα ὑπὸ τοῦ κέντρου α' ἀποτελεσματικότης ἐνεργειῶν.

Ἄνωτέρω ἐξητάσαμεν τὸν ἔλεγχον τῆς ἀποτελεσματικότητος εἰς τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν, καὶ εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὰ *standard ποσότητες*.

Τὸ αὐτὸ ἐν τούτοις εἶναι δυνατόν καὶ ὡς πρὸς τὴν συναλλακτικὴν δραστηριότητα, τῆς ὁποίας δυνάμεθα ἐπίσης νὰ ἐλέγξωμεν τὸ εὐστοχον ἢ μὴ τῶν ἐνεργειῶν. Ἔστω ὅτι αἱ τιμαὶ τῆς πρώτης ὕλης διεκομάνθησαν ἐντὸς τριμήνου ὡς ἐξῆς: $\frac{100}{90} \frac{105}{98-90} \frac{108}{102} \frac{115}{105}$. Ἡ ἐπιχειρήσις Α ἠγόρασεν εἰς τὰς τιμὰς 100—108—115, ἡ Β εἰς τιμὰς 90—98—105. Ἡ διαφορά εἶναι ἐμφανῆς.

Χάρις καὶ πάλιν εἰς τὰ *standard τιμῆς* (κατόπιν βεβαίως ἐξονυχιστικῆς μελέτης τῶν δυνατοτήτων ἀγορᾶς) προκαθορίζεται τὸ ἐπίπεδον τῶν ἐπιδιωκτέων τιμῶν, αἱ ὁποῖαι καὶ λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν διὰ τὴν κοστολόγησιν. Αἱ ἐπὶ πλέον ἢ ἐπὶ ἔλαττον διαφοραὶ κρίνουν τὴν ἀποτελεσματικότητα ἐνεργειῶν τῆς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας. Βεβαίως τὸ θέμα εἶναι δυσχεροῦς χειρισμοῦ, χωρεῖ μὲ πολλὰς ἐπιφυλάξεις, ἀλλὰ ἡ κατὰ προσέγγισιν ἀντιμετώπισίς του εἶναι πραγματοποιησῖμος¹.

1. «The setting of price standards involves an element of individual judgement, for the best price forecasting or best normal price that current techniques can produce have proved to have a wide margin of error. This fact does not vitiate standards, however, for they still can serve as a check upon efforts of the purchasing department and as a readily available estimate of excess material prices».

¹Cost Accountants' Handbook, σελ. 289.

18 Πώς καθορίζονται οι υπολογιστικές τιμές ελέγχου. Άδυνατοῦντες να αναπτύξωμεν τὸ θέμα τοῦτο ἐνταῦθα¹ ἀρκοῦμεθα εἰς τὰ ἑξῆς :

Αἱ προκαθορισμέναι τιμαὶ (ἀφορῶσαι ἅπαντα τὰ στοιχεῖα κόστους: ὑλικά, ἡμερομίσθια, παντοειδῆ ἔξοδα) δὲν εἶναι σταθεραὶ μὲν, ἀλλὰ αὐθαίρετοι τιμαὶ (ὡς τὸ λογιστικὸν ἰσότημον)². Τουναντίον, ἀπορρέουν ἀπὸ βαθεῖαν, ἐξαντλητικὴν μελέτην: *τεχνικὴν*, διὰ τὰς ποσότητας, *οἰκονομικὴν*, διὰ τὰς ἀξίας.

● *Standards ποσότητων*. Γίνεται ἡ πλήρης τεχνικὴ ἀνάλυσις τῶν ἀπαιτουμένων—δι' ἕκαστον προϊόν—πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν (ἀναλογίαι μιγμάτων, ἀπομειώσεις, ἀποδόσεις κατὰ στάδια κτλ.). Τοῦτ' αὐτὸ διὰ τὰς ὥρας ἐργασίας τοῦ προσωπικοῦ, χρόνον ἀπασχολήσεως μηχανημάτων, ὠριαίας ἀποδόσεις, κτλ., λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν τῶν φυσιολογικῶν καθυστερήσεων, κενῶν διαδρομῶν κτλ. Οὐχὶ ὁμως ἐκείνων αἱ ὁποῖαι συνιστοῦν ἀδικαιολόγητον σπατάλην χρόνου καὶ ἐνεργείας (ἐλλεῖπει ἐπιβλέψεως κτλ.). Τὸ ἴδιον διὰ τὰ καύσιμα, κινητήριον δύναμιν κτλ. Αἱ κατὰ ποσότητα ἀναλώσεις καὶ ἀποδόσεις καθορίζονται δι' ἕκαστην λεπτομερειακὴν ἐνέργειαν (φρεζάρισμα ἀ' τεμαχίου, ράψιμο... κολλάρου κτλ.) δι' ἕκαστον μέρος, τμημα, ἡμιτέχνημα κτλ., μέχρι ὀλοκληρώσεως τοῦ προϊόντος. Πάντα δὲ ταῦτα δὲν ὑπολογίζονται ἐν ἀφηρημένῃ ἐργαστηριακῇ ἐννοίᾳ, ἀλλὰ βάσει τῶν ὑφισταμένων δυνατοτήτων ἀνθρωπίνου παράγοντος καὶ ἐξοπλισμοῦ. Βεβαίως ἡ τοιαύτη μελέτη καθιστᾷ ἐμφανῆ τὰ ἀσθενῆ σημεῖα τῆς συγκροτήσεως καὶ τῆς ὀργανώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ὁδηγεῖ εἰς τὴν βελτίωσιν ἀμφοτέρων.

● *Standards τιμῶν*. Ἐλέχθη ὅτι τὸ ζήτημα τῶν ὀρισθησομένων τιμῶν εἶναι ἀκόμη λεπτότερον, ἐξαρτώμενον ἄλλωστε καὶ ἐκ τοῦ εἴδους τοῦ καθοριζομένου standard (βλ. ἀμέσως κατωτέρω). Ἐάν σκοπὸς εἶναι—ὡς ἐξεθέσαμεν μέχρι τοῦδε—ὁ καθορισμὸς τοῦ τρέχοντος (current), συνήθους *κόστους ἐλέγχου* (control cost), τότε λαμβάνονται εἴτε αἱ μέσαι παρελθοῦσαι τιμαὶ, εἴτε—ἀσυγκρίτως καλύτερον—αἱ προὑπολογιζόμεναι ὑπὸ τοῦ προγράμματος ἐφοδιασμοῦ τιμαὶ. Διότι ἡ προγραμματισμὸς δραστηριότητος καὶ προκαθορισμένον κόστος εἶναι ἀλληλένδετοι τεχνικά. Συνεπῶς ἰσχύουν ὅσα ἐλέχθησαν ἐκεῖ. Δηλαδή ὅτι ὡς πρὸς τὰς τιμὰς κύριος σκοπὸς εἶναι ἡ ἀνίχνευσις τῶν ὑπὸ τῆς ἀγορᾶς προσφερομένων δυνατοτήτων καὶ ἡ καλυτέρα ἀξιοποίησις αὐτῶν. Τοιοῦτοτρόπως αἱ ὑπηρεσίαι ἐφοδιασμοῦ τελοῦν

1. Βλ. πλείονα Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Κόστος, Κοστολόγησις, Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθήναι 1949.

2. Τὸ ὅποιον ἀποτελεῖ ἐπίσης *ὑπολογιστικὴν τιμὴν* (Verrechnungspreis).

εις ἀδιάλειπτον παρακολούθησιν τῆς ἀγορᾶς (κατὰ εἶδος, τόπους κτλ.), δικαιολογοῦνται ἐνώπιον τῆς ἀρμοδίας ἐπιτροπῆς (standard committee) διὰ τυχόν διαπιστουμένης ἀποκλίσεις, **ὑποβάλλουν νέα** στοιχεῖα καὶ προβλέψεις βάσει τῆς **πορείας** τῶν τιμῶν, καθοριζομένων νέων ἐνδεχομένως τιμῶν. Ὁ προκαθορισμός, ὅθεν, τούτων διὰ βραχέα ἢ μακρότερα διαστήματα ἀποβλέπει εἰς τὸ νὰ *ἐξωτερικευθῇ*, τρόπον τινά, ἡ προσπάθεια τῆς ὑπευθύνου ὑπηρεσίας ὅπως πραγματοποιήσῃ τὰς πλέον ἐπιτυχεῖς τιμὰς ἀνεφοδιασμοῦ¹.

19 Εἶδη προκαθορισμένου κόστους.² Διακρίνονται κυρίως δύο :

● *Τὸ τρέχον* (current st. cost) καὶ τὸ πάγιον (basic). Τὸ τρέχον προσδιορίζεται βάσει τῶν ὕφισταμένων δυνατοτήτων παραγωγῆς καὶ συνθηκῶν ἀγορᾶς καὶ συνεπῶς τὸ πραγματοποιούμενον κόστος ὀφείλει νὰ συμπίπτῃ πρὸς αὐτό, ἐφ' ὅσον αἱ ἀναλώσεις καὶ αἱ ἀποδόσεις πραγματοποιοῦνται εἰς τὸ ὕψος τῶν ὑπολογιζομένων. Οἱ ἀδήποτε ἀπόκλισις ἀναλύεται αἰτιολογικῶς πρὸς ἀποκατάστασιν τῶν πραγμάτων. Συνεπῶς τὸ τρέχον St. C. εἶναι περιοδικῶς μεταβλητόν, ἐφ' ὅσον μεταβάλλονται οἱ τεχνικοὶ ὅροι παραγωγῆς ἢ αἱ τιμαί.

● *Τὸ πάγιον* (ἢ St. C. βάσεως, basic) προσδιορίζεται μὲν κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον, ἀλλὰ ἔχει ὡς προορισμὸν νὰ ποραμένη σταθερόν, ὡς ἐν σημείον ἀναφορᾶς (point de référence) καὶ συγκρίσεως τῶν μεταβολῶν αἱ ὁποῖαι θὰ ἐπακολουθήσουν συνεπεῖα μεταβολῶν εἰς τὸν ἐξοπλισμὸν, εἰς τὴν τεχνικὴν, εἰς τοὺς παραγομένους τύπους. Οὕτω μετῶνται ἡ ἀπόλυτος πρόδος ἢ πραγματοποιουμένη ἀπὸ περιόδου εἰς περίοδον συνεπεῖα τοῦ συγχρονισμοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὁ καθορισμὸς παγίου standard cost δὲν ἀπαλλάσσει τῆς ἀνάγκης ὑπολογισμοῦ καὶ τρεχομένων standards πρὸς τὰ ὁποῖα γίνεται ἐφεξῆς ἡ ἀντιπαραβολή.

§§ 3

Λογιστικὴ τοῦ προκαθορισμένου κόστους ἐλέγχου

20 Περιορισμὸς θέματος. Κατ' ἀρχὴν ἅπαντα τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους : ὕλικά, καύσιμα, κιν. δύναμις, ἡμερομίσθια, γεν. ἔξοδα παραγωγῆς κτλ. κτλ. ὑπολογίζονται εἰς standards, ποσότητος καὶ ἀξίας. Ἡ ἀνά-

1. Διὰ τὴν ἐπιμέτρησιν τῆς ἐνταῦθα ἐπιδιωκομένης ἀποτελεσματικότητος χρησιμοποιεῖται ὁ καλούμενος *δείκτης ἀγοραστικῆς δράσεως*, τοῦ Roe :

$$\frac{M_1 + M_2 + M_3 + \dots + M_n}{C_1 + C_2 + C_3 + \dots + C_n}$$

ἐνθα : M = ἀποκτηθεῖσαι ποσότητες εἰς τὴν μέσσην τρέχουσαν τιμὴν (χρηματιστηρίου ἐμπορευμάτων κτλ.).

C = αἱ αὐταὶ ποσότητες εἰς τὴν πραγματοποιηθεῖσαν μέσσην τιμὴν.

2. Βλ. καὶ κ. ΚΑΡΕΡ : op. cit. σελ. 60 ἐπ.

πτυξις ἐκάστης περιπτώσεως τυγχάνει ἀδύνατος ἐνταῦθα, δι' ὃ καὶ περιοριζόμεθα ἐνδεικτικῶς εἰς τὸ θέμα τῶν πρώτων ὕλων.

- 21 **Standards πρ. ὕλων.** Ἔστω βιομηχανία εἰδῶν ζαχαροπλαστικής, ἀναλισκούσα ποικίλιν ὕλικῶν. Κατὰ τὴν κλασσικὴν λογιστικὴν τοῦ ἱστορικοῦ κόστους, ἡ χρέωσις τοῦ λ/σμοῦ *Παραγωγῆ εἰδους Α* θὰ ἐγίνετο—πιστώσει τοῦ λ/σμοῦ *Πρ. ὕλου*—βάσει τῶν πραγματικῶν ποσοτήτων καὶ εἰς τὴν μέσση τιμὴν κτήσεως αὐτῶν.

Π.χ. Ἐάν διὰ τὴν παραγωγὴν 1000 χιλ. σοκολάτας ἐλήχθησαν 4κ τῶν ἀποθηκῶν 600 χιλ. κακάο, πρὸς δρ. 50, καὶ 200 χγρ. ζακχάρεως πρὸς δρ. 15, θὰ ἔχωμεν :

Πρώται ὕλοι		Παραγωγὴ Σοκολάτας ΑΑ ¹	
*Αποθέματα	600 x 50=30.000	Κακάο	30.000
●	200 x 15= 3.000	Ζάκχαρις	3.000

Κατὰ τὴν λογιστικὴν τοῦ προτύπου κόστους τὰ πράγματα ἔχουν ἄλλως. Βάσει τῶν τεχνικῶν ἀναλύσεων ἔχει προκαθορισθῆ ὅτι διὰ τὴν παραγωγὴν 1000 χγρ. σοκολάτας ΑΑ ἀπαιτοῦνται 580 χγρ. κακάο καὶ 180 χγρ. ζακχάρεως. Αἱ δὲ προβλεφθεῖσαι τιμαὶ εἶναι 45 δρ. καὶ 13 δρχ. Οἱ δύο ὡς ἄνω λ/σμοὶ θὰ κινήθωῦν μὲ τὰ προκαθορισμένα ταῦτα ποσὰ καὶ οὐχὶ μὲ τὰ πραγματικὰ τοιαῦτα (τὰ ὁποῖα ἐμφανίζονται εἰς τὰ δελτία κινήσεως ἀποθηκῶν καὶ εἰς βιβλίον παραγωγῆς). Κατόπιν τούτων εἶναι πρόδηλον ὅτι :

● ἀπὸ οὐσιαστικῆς ἀπόψεως, ἡ παραγωγὴ δὲν ἐπεβαρύνθη μὲ ὅ,τι πράγματι ἠναλώθη (ἱστορικὸν κόστος) ἀλλὰ μὲ ὅ,τι θὰ ἔπρεπε νὰ ἀναλωθῆ (προκαθορισμένον κόστος).

● ἀπὸ λογιστικῆς ἀπόψεως, ὁ λ/σμός πρώτων ὕλων, χρεωθείς μὲ πραγματικὰς τιμὰς καὶ πιστωθείς μὲ τιμὰς standard, θὰ ἐμφανίξη—κατὰ τὴν ἀπογραφὴν—μῖαν ἀριθμητικὴν διαφορὰν, ὀφειλομένην :

— εἰς διαφορὰς ποσότητος

— εἰς διαφορὰς τιμῆς.

- 22 **Ἐννοια διαφορῶν.** Αἱ διαφοραὶ αὗται οὐχὶ μόνον δὲν ἀποτελοῦν ἀνωμαλίαν ἀλλὰ, τουναντίον, συνιστοῦν αὐτὸν τοῦτον τὸν σκοπὸν τῶν standards. Διότι δι' αὐτῶν καθίσταται ἐμφάνησ καὶ ἐλέγχεται συνελθὼς κάθε τυχὸν σπατάλη (ποσότητος) ἢ ὑπέρβασις τιμῆς, ὅπως ἄλλωστε, ἀντιθέτως, ἡ ἀποτελεσματικότης παντὸς τεχνικοῦ ἢ ἐπιχειρηματικοῦ μέτρου ἀποβλέποντος εἰς τὴν ἐξοικονόμησιν τῶν ἀναλισκόμενων ὕλικῶν, χρόνου, ἐργασίας. Βεβαίως αἱ διαφοραὶ ποσότητος ἔχουν ἀσφαλεστέραν βάσιν, ἐνῶ αἱ διαφοραὶ τιμῆς εἶναι λεπτοτέρας ἐρμηνείας.

1. Πραγματικὰ δεδομένα βλ. ἐν κ. KÄFER : op. cit. σελ. 93.

Τὰ κατωτέρω δεδομένα διασαφηνίζουν τὸν λογιστικὸν μηχανισμόν του.

Ἐπὶ εἰσαγωγῆς πρώτων ὑλῶν 7.500 χγρ. ἠναλώθησαν 3.700 χγρ. ἐνῶ ἡ παραγωγή ἐπεβαρύνθη, βάσει τῆς προκαθορισμένης ποσότητος, μόνον με 3.500 χγρ. Ἄφ' ἑτέρου, ἐνῶ ἡ μέση σταθμικὴ τιμὴ ἀνέρχεται εἰς 53,33 ἡ ὑπολογιστικὴ τιμὴ καθώρισθη εἰς τὰ 50, ἐξ οὗ διαφορά :

$$\begin{array}{l} \text{Ποσότητος } 200 \text{ χγρ.} \times 53,33 = 10.660 \\ \text{Τιμῆς } 3.500 \text{ χγρ.} \times 3,30 = 11.550 \end{array}$$

αἱ ὁποῖαι φέρονται περιοδικῶς εἰς τοὺς οικείους λογαριασμοὺς.

Πρώται ὕλαι		Παραγωγή Σκελετάς	
1.000 × 50 = 50.000	500 × 50 = 25.000	25.000	
2.000 × 50 = 120.000	1.000 × 50 = 50.000	50.000	
1.500 × 60 = 90.000	2.000 × 50 = 100.000	100.000	
2.000 × 50 = 100.000	Δ.π. 200 × 53,3 = 10.660	175.000	
1.000 × 40 = 40.000	Δ.τ. 3.500 × 3,30 = 11.550		
	Ἄ.π. 3.800 × 55,30 = 202.790		
	400.000		
7.500 × 53,3 = 400.000			

Δ.π. = διαφορὰ ποσότητος
Δ.τ. = διαφορὰ τιμῆς
Ἄ.π. = ἀπογραφή

Πρώται ὕλαι. Διαφορὰ ποσότητος

$$200 \times 3,30 = 10.660$$

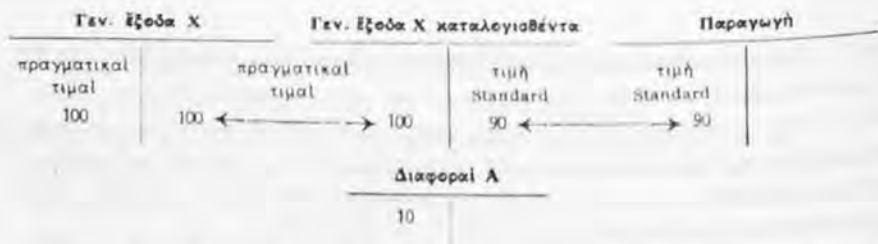
Πρώται ὕλαι. Διαφορὰ τιμῆς

$$3.500 \times 3,30 = 11.550$$

Ὁ περιοδικὸς προσδιορισμὸς—ἄσπον συχνότερος—τῶν ὡς ἄνω διαφορῶν ἔχει ὡς σκοπὸν τὴν ταχεῖαν διάγνωσιν τῶν ἐμφανιζομένων ἀποκλίσεων ἀπὸ τὰ προϋπολογισθέντα¹ (δλδ. προκαθορισθέντα στοιχεῖα, βάσει τοῦ προγράμματος δράσεως) ὥστε νὰ λαμβάνωνται ἐγκαιρῶς τὰ ἀπαιτούμενα τεχνικά, διοικητικὰ ἢ ἐμπορικῆς φύσεως μέτρα διορθώσεως τοῦ κακοῦ.

- 23 **Γενίκευσις περιπτώσεως.** Ἐνάλογα πρὸς τὰ ἀνωτέρω ἰσχύουν ὡς πρὸς τὰ ἡμερομίσθια, καύσιμα καὶ τὰ παντοειδῆ ἔμμεσα ἐξόδα. Ὡς πρὸς τὰ τελευταῖα γεννῶνται βεβαίως πολλὰ ζητήματα, ἐπὶ τῶν ὁποίων δὲν δύναται νὰ γίνῃ λόγος ἐνταῦθα. Ἄς σημειώσωμεν μόνον ὅτι—κατὰ τὴν συνηθεστέραν τεχνικὴν—αἱ προκαθορισμένοι τιμαὶ ἐντοπίζονται μεταξὺ λογαριασμῶν καταλογιζομένων ἐξόδων καὶ λογαριασμῶν παραγωγῆς.

1. Ὁ περιοδικὸς προσδιορισμὸς νοεῖται ἐνταῦθα ἐν λογιστικῇ ἐννοίᾳ. Διότι αἱ ἀποκλίσεις ἐλέγχονται καθημερινῶς διὰ τῆς συγκρίσεως τῶν standard costs πρὸς τὰ δελτία καὶ λοιπὰ στοιχεῖα κοστολόγησεως. Π.χ. Ἡ προκαθορισμένη τιμὴ τῆδε κατασκευασίας προβλέπει 3 ὥρας ἐργασίας πρὸς 100 δραχ. Ἡ ἀνάλυσις τῶν δελτίων ἐργασίας διαπιστώνει : 4 ὥρας πρὸς 90 δραχ. Ὁ ἔλεγχος εἶναι αὐτόματος.



24 **Λογιστική τύχη των λ/σμών διαφορών.** Διδάσκονται τρεις παραλλαγές. Έξαρτώμενοι άλλωστε έκ της καθόλου υιοθετουμένης λογιστικής τεχνικής των standards.

● *Κατά την πρώτηην*, οι λ/σμοί διαφορών μεταφέρονται εις τόν λ/σμόν *Αποτελεσμάτων χρήσεως*. Ός δικαιολογητικόν προβάλλεται ή δοξασία ότι πραγματικόν κόστος είναι τό προκαθορισθέν. Διότι αυτό αντίστοιχεί εις τας αντικειμενικάς τεχνικάς και οικονομικάς συνθήκας υπό τας οποίας εργάζεται ή επιχείρησις. Αι επί πλέον ή έλαττον διαφορές θεωρούνται, τρόπον τινά, ως ουδέτερα έξοδα ή έσοδα, μη έχοντα την θέσιν των εις τούς λ/σμούς έκμεταλλεύσεως και εις τό κόστος των άπογραφομένων. Τά μένοντα, φερόμενα εις τό προκαθορισμένον κόστος, αποτελούν ασφαλή βάσιν διά τούς τιμολογιακούς έλιγμούς της έπομένης χρήσεως, διότι είκονίζουσι τό αντικειμενικώς όρθόν κόστος.

● *Κατά την δευτέραν*, οι λ/σμοί διαφορών, θεωρούμενοι ότι αποτελούν συμπληρωματικά όριθμητικά στοιχεία του ιστορικού κόστους, μερίζονται και ένσωματούνται εις τό κόστος των πωληθέντων και μενόντων. Ός δικαιολογητικόν προβάλλεται τό γεγονός ότι τό stand ard cost έχει σκοπόν *μόνον συγκρίσεως* και ότι, τερματισθέντος του σκοπού τούτου, επιβάλλεται ή άποκατάστασις του πραγματοποιηθέντος κόστους εις τόν λογιστικόν του ρόλον, δλδ. ως ρυθμιστό των προκυψάντων αποτελεσμάτων έκμεταλλεύσεως (έσοδα πωληθέντων—κόστος πωληθέντων) και των μενόντων (άπογραφής).

● *Τέλος υποστηρίζεται και τρίτη λύσις*. Έφ' όσον πρόκειται περί πιστωτικών διαφορών αύται φέρονται εις λ/σμόν *Προβλέψεως*, διά του όποιου θα έξισωθούν ένδεχόμενά χρεωστικά διαφορά των έπομένων χρήσεων. Αντιπαρατηρείται ότι, κατά τόν αυτόν συλλογισμόν, θα έδει όπως χρεωστικά διαφορά (μη καλυπτόμενα υπό ίσοπόσου προβλέψεως) φέρονται εις τό ένεργητικόν του ίσολογισμού δικήν προπληρωθέντων έξόδων (deferred expenses).

Δέν είναι έντούτοις έντελώς άβάσιμος και ή λύσις αύτη, προκειμένου (όια περί διαφορών άπορρεουσών από: 1) διαφοράς τιμής έκ νομισματικών διαταραχών, 2) έλάττωσιν της παραγωγικής και

συναλλακτικής δραστηριότητας συνεπεία γενικής συγκυριακής ύφεσης. Διότι ή «μεταφορά εις νέον» τών τοιούτων κονδυλιών και ή μέ την πάροδον τοῦ χρόνου ἀνόρθωσις τῆς συγκυρίας ἐπιφέρει τήν λογιστικήν ἐξίσωσιν αὐτῶν και ἀνεξαρτοποιεῖ—σταθεροποιουῖσα— τὰ ἐτήσια ἀποτελέσματα ἀπό τὰς μοιραίας μεταπτώσεις τοῦ οικονομικοῦ ρυθμοῦ. Λεκτέον ἀκόμη ὅτι, λόγω συνεχῶν ἀναπροσαρμογῶν τῶν τιμῶν standard, αἱ διαφοραὶ τιμῆς περιορίζονται σημαντικά.

§§ 2

Τρόποι λογιστικῆς ἐμφανίσεως τῶν προκαθορισμένων τιμῶν

- 25 Γενικά.** Δύο εἶναι οἱ δυνατοὶ τρόποι χειρισμοῦ τῶν προκαθορισμένων τιμῶν. Ἐξωλογιστικῶς, ὅποτε αἱ συγκρίσεις προϋπολογισθέντων - πραγματοποιηθέντων γίνονται βάσει ἰδιαιτέρων καταστάσεων και δέν προκύπτουν ἀπ' εὐθείας ἐκ τῶν διγραφικῶν βιβλίων. Ἐσωλογιστικῶς, ὡς ὑποδείξαμεν συνοπτικῶς εις τὰ ἀνωτέρω παραδείγματα. Ὁ τρόπος οὗτος, ὅστις ἐνδιαφέρει ἰδιαιτέρως ἐνταῦθα, διεξάγεται κατὰ τρεῖς μεθόδους :

● Ἐτελῆς μέθοδος (Partial plan). Κατὰ τήν μέθοδον ταύτην αἱ χρεώσεις τοῦ λογ/σμοῦ (ἢ λογαριασμῶν) παραγωγῆς πιστώσει τῶν πρώτων ὑλῶν και λοιπῶν λογ/σμῶν ἐξόδων, γίνεται εις τὰς πραγματικάς (ἱστορικάς) τιμάς—ὡς εις τήν κλασσικήν λογιστικήν. Ἄλλ' ἢ πιστώσει τοῦ λογ/σμοῦ παραγωγῆς χρεώσει τῶν ἡμικατεργασμένων και ἐτοιμῶν προϊόντων γίνεται εις τὰς προκαθορισμένας τιμάς :



Ὡς ἐκ τούτου : Αἱ ἀπογραφόμενα πρώτα ὕλαι, καύσιμα, ἀνταλλακτικά κτλ. φέρονται εις τὸν ἰσολογισμόν μέ τήν πραγματικήν τιμήν.

Ἡ κατάσταση εἰς Ἀποτελεσμάτων χρήσεως ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

<i>A. Πωλήσεις</i>			100.000.000
Μεῖον :	Κόστος πωληθέντων (τιμὴ Standard)	50.000.000	
	Διαφοραὶ Standard (δυσμενεῖς)	+ 10.000.000	60.000.000
	Ἀποτελέσματα		40.000.000

B. Ανάλυσις κόστους

*Αγοραί πρώτων ύλων	80.000.000		
Μείον μένοντα (άπογραφή)	35.000.000	45.000.000	
*Αναλωθείσαι πρώται ύλαι (τιμή κτήσεως)		45.000.000	
*Ημερομίσθια		10.000.000	
*Εξοδα παραγωγής		25.000.000	80.000.000
Μείον: Κόστος ήμικατεργασμένων (Standard)			10.000.000
Κόστος έτοιμών (Standard)			70.000.000
		Μένοντα	20.000.000
			50.000.000

Προσαρμογαί κόστους (δυσμενείς διαφοραί)

ύλικών 4.500.000

ήμερομισθίων 3.500.000

λοιπών έξόδων 2.000.000

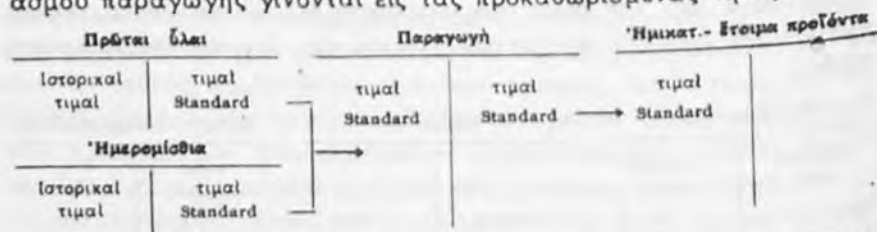
	10.000.000
Κόστος πωληθέντων :	60.000.000

Ίσολογισμός

Πρώται ύλαι	38.000.000	Κεφάλαιον	. . . . .
*Ημικατεργασμένα (στ.)	10.000.000	*Αποτελέσματα	40.000.000
*Έτοιμα προϊόντα (στ.)	20.000.000		. . . . .
		

Λόγω των σοβαρών της μειονεκτημάτων ή άτελής μέθοδος είναι ή ολιγώτερον έφαρμοζόμενη εις την πράξιν.

● *Απλή μέθοδος (Single Plan). Χαρακτηριστικόν της μεθόδου ταύτης είναι ότι τόσο αι χρεώσεις όσο αι πιστώσεις του λογαριασμού παραγωγής γίνονται εις τας προκαθορισμένας τιμάς:



*Ως έκ τούτου : 1. Αι διαφοραί ποσότητας (usage variances) και αι διαφοραί τιμής (price variances) έμφανίζονται κατά την άνάλυσιν των ύλικών και λοιπών έξόδων και άφοροδν μόνον τά αναλωθέντα.

2. Τά ύλικά φέρονται εις τόν ίσολογισμόν εις την τιμήν κτήσεως.

3. Τά ήμικατεργασμένα και έτοιμα προϊόντα φέρονται εις τόν ίσολογισμόν κατά δύο τρόπους :

— είτε εις την τιμήν standard.

— είτε, δεχόμενα την πρόσθετον επιβάρυνσιν ή όποία άπορρέει από τους λογ/σμούς διαφορών, φέρονται εις τό πραγματικόν, ιστορικόν κόστος.

Είναι ή συνηθέστερον εφαρμοζομένη μέθοδος, επίδεικτική διαφόρων παραλλαγών. Ούτω λ.χ. επιχειρήσεις τινές χρεώνουν τὰς πρώτας ύλας κατὰ τὴν ἀγορὰν τούτων, εἰς τὴν προκαθορισμένην τιμὴν, ὁπότε ὁ λογαριασμός *Διαφορὰ ἐπὶ πρώτων ὑλῶν* δὲν ἀφορᾷ μόνον τὰ ἀναλωθέντα ἀλλὰ καὶ τὰ μένοντα, κτλ. κτλ.

● *Ἡ παράλληλος μέθοδος (Dual plan)*. Αὕτη συνίσταται εἰς τὴν ταυτόχρονον τήρησιν τῶν ἐνδιαφερομένων λογαριασμῶν τόσοσιν εἰς πραγματικὰς τιμὰς ὅσων καὶ εἰς προκαθορισμένας τοιαύτας :

Πρώται ὕλαι				Παραγωγή				Προϊόντα			
τιμαί		τιμαί		τιμαί		τιμαί		τιμαί		τιμαί	
ιστορ.	Stand.	ιστορ.	Stand.	ιστορ.	Stand.	ιστορ.	Stand.	ιστορ.	Stand.	ιστορ.	Stand.

Εἰς τὸ ἡμερολόγιον δίδεται ἡ γνωστὴ τετράστιλος γραμμικὴ διάταξις καὶ αἱ ἔγγραφαί προσλαμβάνουσι τὴν ἀκόλουθον ἐμφάνισιν :

	Τιμαί :	Πραγματικαί	Προκαθορισμέναι
<i>Πρώται ὕλαι</i>	1.080		1.000
<i>Ταμεῖον</i>		1.080	
<i>ἙΣυμψηφισμοὶ Standard</i>			1.000
<i>Παραγωγή</i>	540		
<i>ἙΣυμψηφισμοὶ Standard</i>			500
<i>Πρώται ὕλαι</i>		540	
<i>(χρησιμοποίησις τοῦ 2/3)</i>			500

Ὡς Standard λαμβάνεται συνήθως τὸ πάγιον (ἢ βασικόν) τοιούτον, εἰς δὲ τοὺς λογαριασμούς, οἱ ὅποιοι τηροῦνται μὲ πολλαπλασ στήλας, γίνεται μεθ' ἐκάστην ἔγγραφὴν ὁ ὑπολογισμός εἰς % τῆς ἐκάστοτε ἀποκλίσεως, ὡς ἔξῃς :

Πρώται ὕλαι					
Ποσότης			Τιμή		
πραγματ.	Standard	%	πραγματ.	Standard	%
ὁκ. 850	900	94,4	1.485.000	1.350.000	110

Παραγωγή					
Ποσότης			Τιμή		
πραγματ.	Standard	%	πραγματ.	Standard	%
ὁκ. 850	900	94,4	1.485.000	1.350.000	110

Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην αἱ διαφοραὶ μελετῶνται ὡς ἑκατοστιαῖαι ἀποκλίσεις (εὐμενεῖς ἢ δυσμενεῖς) καὶ κρίνεται ὁ βαθμὸς τῆς μεταβολῆς.

Ἡ μέθοδος αὕτη τυγχάνει πληρεστέρα, ἀλλὰ καὶ κατὰ πολὺ δυσχερεστέρα, τοσοῦτον μᾶλλον ὅσον πλὴν τοῦ παγίου standard δεόν νὰ λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν καὶ τὸ τρέχον τοιοῦτον.

Ὡς πρὸς τὴν ἐμφάνισιν τῶν ἡμικατεργασμένων καὶ ἐτοιμῶν εἰς τὸν ἰσολογισμόν, ὡς καὶ τοῦ κόστους τῶν πωληθέντων εἰς τὴν κατάστασιν τῶν *Ἀποτελεσμάτων χρήσεως*, ἀκολουθοῦνται αἱ μελέτη θεῖσαι ἤδη παραλλαγαί.

26 Τελικοὶ παρατηρήσεις. Ἡ γενομένη, ἀνωτέρω, ἀκριβῆς μὲν ἀλλὰ γενικωτάτη ἐπισκόπησις τοῦ προβλήματος, τῶν προκαθορισμένων τιμῶν ἀδυνατεῖ νὰ δώσῃ πλήρη τὴν εἰκόνα τῶν οἰκονομικῶν καὶ λογιστικῶν ζητημάτων τὰ ὅποια ἀνακύπτουν¹. Γινομένη εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ γενικοῦ τούτου συγγράμματος ἀποβλέπει εἰς τὸ νὰ ἐπιστήσῃ τὴν προσοχὴν ἐπὶ τοῦ νεωτέρου τούτου προσανατολισμοῦ τῆς Λογιστικῆς καὶ νὰ ἀποτελέσῃ εἰσαγωγὴν εἰς τὴν μελέτην τῆς εἰδικῆς βιβλιογραφίας.

Πρὸς ὀλοκλήρωσιν, ἐν τούτοις, τῆς γενικῆς θέσεως τοῦ ζητήματος, θὰ προσθέσωμεν ἀκόμη τὰ ἀκόλουθα :

Τὰ πραγματοποιούμενα ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων ἀποτελέσματα ὀφείλονται εἰς τὴν συνδυαστικὴν ἐπενέργειαν δύο ἐπιδράσεων :

— εἰς τὰς μεταβολὰς τιμῆς τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς.

— εἰς τὴν ἐπιτυγχανομένην ἀποτελεσματικότητά ἐν τῇ τεχνολογικῇ ἐκμεταλλεύσει.

Ὁ πρῶτος, «ἐξωτερικὸς» παράγων ἀφορᾷ : α) τὸ κόστος τῶν ἀγοραζομένων ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν, β) τὴν τιμὴν διαθέσεως τῶν ἰδίων αὐτῆς ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν. Ἄν καὶ ἡ ἐπιχειρήσις καταβάλλει ἐντόνους προσπάθειας ὅπως διαμορφώσῃ ἐπὶ τὸ καλότερον — δι' ἑαυτὴν — καὶ τὰ δύο σκέλη τῶν τιμῶν, δυνάμεθα πρὸς στιγμὴν καὶ *in abstracto* νὰ δεχθῶμεν ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις δὲν ἔχει ἀμυντικὴν ἰκανότητα καὶ ὅτι ὑφίσταται παθητικῶς τὰς ἐξωτερικὰς τιμολογιακὰς μεταβολὰς.

Ὁ δεῦτερος, «ἐσωτερικὸς» παράγων ἀφορᾷ : α) τὰς ἀναλισκομένας ποσότητας ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν, β) τὸν χρόνον τῶν ἀναλώσεων καὶ ἀποδόσεων. Ὁ παράγων οὗτος — ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὸν πρῶτον — τελεῖ ὑπὸ τὴν ἀπόλυτον κυριαρχίαν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐμ-

1. Πλὴν ἄλλων, ἀπεφύγαμεν νὰ ἐκθέσωμεν τὴν ἐφαρμογὴν τῶν ὑπολογιστικῶν τιμῶν ἐπὶ τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων, θέμα συνδεδεμένον πρὸς τὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως καὶ τὰς διακυμάνσεις αὐτοῦ.

φανίζεται δὲ ὑπὸ τὴν μορφήν προβλημάτων ὀρθολογικῆς ὀργανώσεως, τεχνολογίας, ψυχοτεχνικῆς, ἐπιστημονικῆς διακυβερνήσεως κτλ.

Ἡ κλασσικὴ Λογιστικὴ προσδιορίζουσα τὰ ἀποτελέσματα κατὰ τὴν γνωστὴν τεχνικὴν καὶ στηριζομένη ἀποκλειστικῶς ἐπὶ τῶν πραγματοποιουμένων τιμῶν, ἀδυνατεῖ νὰ διαστείλῃ πῶς καὶ κατὰ ποίαν ἀναλογίαν ἐπέδρασε ἕκαστος τῶν δύο παραγόντων—ἐσωτερικὸς καὶ ἐξωτερικὸς—ἐπὶ τοῦ διαπιστουμένου λογιστικῶς ἀποτελέσματος. Τοῦτο δὲ εἶναι οὐσιῶδες. Διότι ἀντίξοος πορεία τῶν τιμῶν δύναται νὰ ἐξουδετερώσῃ, ὡς πρὸς τὸ ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα, τοὺς ἀρτιωτέρους συνδυασμοὺς τεχνολογικῆς ἐκμεταλλεύσεως, ἐνῶ ἀντιθέτως εὐμενῆς διαμόρφωσις τιμῶν δύναται νὰ συγκαλύψῃ ἀλόγιστους σπατάλας, χαμηλὴν ἀπόδοσιν ἔργου, πρωτόγονον ἐσωτερικὴν ὀργανώσιν, σφάλματα, στενότητα ἀντιλήψεων καὶ ἀσύγγνωστον ἔλλειψιν ὀρθολογισμοῦ¹. Ἡ μεταπολεμικὴ ἰδίως περίοδος γνωρίζει ὄχι ὀλίγα τοιαῦτα παραδείγματα².

Εἰς τοῦτο ἀκριβῶς ἀποβλέπει ἡ νεωτέρα Λογιστικὴ τῶν ὑπολογιστικῶν τιμῶν. Ἐξουδετεροῦσα τὰς διακυμάνσεις τῶν τιμῶν τῆς ἀγορᾶς ἀπομονώνει τὴν ἐπιχείρησιν ἀπὸ τὰς ἐξωτερικὰς ἐπιδράσεις καὶ ἐπιτυγχάνει τὸν ἔλεγχον τῆς ἐσωτερικῆς οικονομικότητος. Τοῦτο δὲ ὄχι μόνον ὡς πρὸς τὸ σύνολον, ἀλλὰ καὶ ὡς πρὸς τὰ μέρη: παραγωγικὰ κέντρα, τμήματα, στάδια κατεργασίας, ἡμιτεχνήματα κ.ἄ. Ἡ τοιαύτη σύγκρισις εἶναι ἀμέσου ζωτικῆς σημασίας διὰ τὴν καθ' ἡμέραν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἄλλὰ καὶ ὡς πρὸς τὰ τελικὰ ἀποτελέσματα ἡ λογιστικὴ διαδικασία τῶν standards ἐπιτρέπει νὰ ἀπομονωθοῦν τὰ ἐσωτερικὰ ἀπὸ τὰ ἐξωτερικὰ «ἀποτελέσματα». Οἱ λογαριασμοὶ *Διαφοραὶ ποσότητος* ἀντιστοιχοῦν εἰς τὰ πρῶτα, αἱ διαφοραὶ τιμῆς παρέχουν τὸ μέτρον τῶν δευτέρων³. Κατὰ ταῦτα, ὡς τονίζει καὶ ὁ Käfer, ἕνα καλῶς διεξα-

1. Ἐπὶ τοῦ ὀρθολογισμοῦ ἐν τῇ τεχνικῇ καὶ συναλλακτικῇ σφαίρᾳ βλ. καὶ M. LEHMANN: *Echte Rationalisierung als Zentral Problem positiver Wirtschaftspolitik*, σελ. 22 ἐπ., Leipzig 1931.

2. Εἶναι βεβαίως ἀληθὲς ὅτι καὶ εἰς τὸ πλαίσιον τῆς κλασσικῆς λογιστικῆς καὶ δι' κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τοῦ δυναμικοῦ ἰσολογισμοῦ καταβάλλεται προσπάθεια ἀποκαθάρσεως τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκ τῶν συγκυριακῶν τοιούτων, οὕτως ὥστε ἡ ἐκάστοτε ἐξευρισκομένη ἀποδοτικότης—βῆσει τῶν ὀργανικῶν κερδῶν ἐκμεταλλεύσεως—νὰ ἀποτελῇ τὸ κάτοπρον τῆς ἐπιτευχθείσης καθόλου γενικῆς οικονομικότητος. Ἄλλ' ἡ τοιαύτη, κατὰ τὴν δοξασίαν τοῦ Schmalenbach καὶ τῶν ὁπαδῶν του, οικονομικότης ἀφορᾷ τὴν προσαρμογὴν τῆς ἐπιχειρήσεως πρὸς τὰς συνθήκας τῆς ἀγορᾶς καὶ δὲν συνιστᾷ σαφῆ ἔλεγχον τῆς ἐσωτερικῆς οικονομικότητος.

3. Πρὸ βλ. καὶ M. RAUWELS: *Analyse de l'Exploitation*, σελ. 206.

γόμενον σύστημα κοστολογήσεως Standard, αποτελεί ιδιαίτέρως αξιόλογον ὄργανον μετρήσεως τῆς οἰκονομικότητος¹.

27 Προγράμματα καὶ προκαθορισμένον κόστος παρ' ἡμῖν. Ἡ καθυστέρησις τῆς χώρας μας εἰς ὄλας σχεδὸν τὰς ἐκδηλώσεις τῆς ὀρθολογικῆς ὀργανώσεως τυγχάνει γνωστῆ. Τοῦτο εἶναι μὲν συνέπεια τοῦ ὑπαναπόκτου τῆς οἰκονομίας μας, ἀλλὰ καὶ συγχρόνως *σημαντικὴ αἰτία αὐτοῦ*. Ἀπόδειξις: ἡ ἀδυναμία πλήρους ἀξιοποιήσεως τῆς ἀμερικανικῆς βοηθείας.

Ὡς πρὸς τὴν τεχνικὴν τῶν Standards εἰδικώτερον, δὲν ἦτο δυνατόν νὰ μεταφυτευθῆ αὕτη, ἀφ' οὗ ἔλειπε—μέχρι τινὸς τουλάχιστον—καὶ αὕτη ἀκόμη ἡ Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, ὑπὸ τὸ ὄρθον αὐτῆς πρῖσμα (καὶ ὄχι ὡς... τροποποιημένη.. ἐμπορικὴ καταστιχογραφία).

Ὅπωςδὴποτε καιρὸς εἶναι ὅπως τὸσον ὁ ἐπιχειρηματικὸς ὅσον καὶ ὁ λογιστικὸς κόσμος στραφοῦν πρὸς τὰς δύο ταύτας κατευθύνσεις. Ὁ ρόλος τῶν νεωτέρων—Ἰβία—ἀποφοίτων τῆς Α.Σ.Ο.Ε. ὀφείλει νὰ εἶναι ἀποφασιστικὸς ἐν προκειμένῳ.

Βεβαίως πλήρης ἐφαρμογὴ τῶν πολυσυνθέτων τούτων τεχνικῶν δὲν εἶναι δυνατὴ ἀπὸ τῆς μῆδος ἡμέρας εἰς τὴν ἄλλην. Ἐκεῖνο τὸ ὅποιον ὀφείλομεν νὰ ἐπιδιώξωμεν εἶναι μία μερικὴ καὶ σταδιακὴ ἐφαρμογὴ, μὲ συνεχεῖς βελτιώσεις. Οὕτω:

● *Ὡς πρὸς τὰ προγράμματα.* Ἡ προσπάθεια εἶναι δυνατόν νὰ περιορισθῆ ἐπὶ ἔν ἢ δύο ἔτη εἰς τὴν κατάστροφωσιν καὶ ἐπιδίωξιν ἐφαρμογῆς ἑνὸς μόνου προγράμματος: ἐφοδιασμοῦ, ἢ πωλήσεων, ἢ παραγωγῆς (τοῦ κατὰ περίπτωσιν μᾶλλον δυνατοῦ). Ἐπερχομένης τῆς ἐξοικειώσεως θέλουν προστεθῆ σὺν τῷ χρόνῳ καὶ τὰ ἄλλα προγράμματα, μέχρις ὅτου ἐπιτευχθῆ μία ἱκανοποιητικὴ ἑναρμόνισις αὐτῶν.

● *Ὡς πρὸς τὴν κοστολόγησιν standard.* Ἡ προσπάθεια ὀφείλει νὰ περιορισθῆ, ἐπὶ ἄρκετον χρόνον, εἰς τὸν καθορισμὸν μόνου *standards ποσότητος*. Ἀρχικῶς μὲν ποσότητος πρῶτων ὑλῶν. Τοῦτο εἶναι σχετικῶς εὐχερές. Ὅταν δὲ καταδειχθῆ καὶ πρακτικῶς ἡ ὀφέλεια τότε δύναται νὰ χωρήσῃ ἡ ὀργανωτικὴ προσπάθεια πρὸς τὰ *st.* χρόνου ἐργασίας, τὰ ὅποια θὰ καταδειξοῦν ἀσφαλῶς πότε συντελεῖται σήμερον ἀφανῆς σπατάλη ἐργατικῆς δυνάμεως. Καὶ οὕτω σταδιακῶς θὰ δυναθῆ νὰ χωρήσῃ ἡ ἐπιχειρήσις πρὸς τὴν ὀλοκλήρωσιν τῆς πολυτίμου ταύτης τεχνικῆς, μὲ συνέπειαν τὴν σημαντικὴν ἀνύψωσιν τῆς παραγωγικότητος αὐτῆς, πού συνιστᾷ καὶ τὸ ὕψιστον αἶτημα πάσης οἰκονομίας.

1. «Wie man sieht, stellt ein gut ausgebautes standardkostensystem ein besonders feines und wertvolles Instrument der Wirtschaftlichkeitsmessung dar». Κ. ΚΑΪΦΕΡ: *op. cit.*, σελ. 69.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

«La comptabilité publique, d'abord considérée comme une comptabilité de contrôle se transforme décristivement, malgré des lenteurs redoutables, en une comptabilité de rendement».

F. PERROUX, *en* Mise en application du Plan Comptable, σελ. 197.

§ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1 **Ὡς Δημόσιον Λογιστικόν** νοεῖται τὸ σύνολον τῶν νόμοθετημάτων καὶ διοικητικῶν ἀποφάσεων βάσει τῶν ὁποίων ρυθμίζεται ἡ διαχείρισις τοῦ ἐν γένει δημοσίου πλούτου: κράτους, δήμων καὶ κοινοτήτων, δημοσίων ἰδρυμάτων καὶ ἄλλων νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου. Πρόκειται περὶ διατάξεων δημοσιονομικοῦ, διαχειριστικοῦ, ἐλεγκτικοῦ καὶ λογιστικοῦ χαρακτήρος.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία. Α. ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ: Δημοσία Οἰκονομική, Ἀθήναι 1942. Σ. ΑΝΤΩΝΙΑΔΟΥ: Συμβολὴ εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς διγραφικῆς μεθόδου εἰς τὸ Δημόσιον Λογιστικόν, Ἀθήναι 1941. Β. ΓΕΩΡΓΑΝΤΑ: Δημόσιον Λογιστικόν, Ἀθήναι 1934. Π. ΔΕΡΤΙΑΗ: Σύστημα Δημοσίας Οἰκονομίας, 2 τομ. Ἀθήναι 1947. Ι. ΚΟΥΛΗ: Μαθήματα Δημοσίας Οἰκονομικῆς, Ἀθήναι 1954. Β. ΛΑΜΠΡΙΝΑΚΙ: Γενικαὶ Ἀρχαὶ Δημοσίου Λογιστικοῦ, Ἀθήναι 1940. Μ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΔΟΥ: Δημόσιον Λογιστικόν, Ἀθήναι 1936. Α. ΣΠΑΡΟΥΝΗ: Δημοσία Οἰκονομική, τομ. Α' Ἀθήναι 1955.

Λ. BERTHIER: La Comptabilité publique suédoise, Paris 1938. Μ. BOURQUIN: Problèmes d'organisation de l'entreprise. Κεφ. IV. σελ. 137 (Συστηματικὴ ἀνάπτυξις θέματος), Lausanne 1950. Μ. HEIMANN: La Comptabilité publique en Suisse, Genève 1947. Ρ. JACOMET: Le statut des entreprises publiques, Paris 1947. Μ. SOCQUET: La réforme de la Comptabilité publique, Paris 1934.

Σ. CHATTER - J. TENNER: Municipal and Governmental Accounting, N. York 1945. Η. FINNEY: Principles of Accounting (Advanced) σελ. 519 ἑπ., N. York 1943. GORDON-LOKWOOD: Modern Accounting System, N. York 1937. Λ. MOREY: Introduction to Governmental Accounting, N. York 1947. Λ. MOREY: Manual of Municipal Accounting, N. York 1937. THOMSON - SMITH: Public Utility Economics, N. York 1941. ACCOUNTANTS' HANDBOOK.

Ρ. THIESS: Das Rechnungswesen gemeindlicher Betriebe, Leipzig 1936. Ε. WALB: Die Erfolgsrechnung privater u. öffentlicher Betriebe, 1926.

Α. MARCANTONIO: L'azienda dello Stato. Lineamenti di amministrazione economica, Milano 1950. Γ. ΡΙΒΑΤΟ: Le imprese di servizi pubblici (Caratteristiche di gestione e di rilevazione), Milano 1950.

2 Διαχείρισις δημοσίου πλούτου. Ταύτην άσκει:

● *εΐτε άπ' εϋθείας* τó κράτος, έμφανιζόμενον διά τών δημοσίων ύπηρεσιών αι όποιοι άσκούν τήν έν γένει διοίκησιν (έκπαίδευσιν, οςρωπαιτικόν όργανωσιν κτλ.) ή όργανισμοί τοπικής άυτοδιοικήσεως (δημοι, κοινότητες).

● *εΐτε έμμέσως*, έμφανιζόμενον μέσωσ μέγιστης ποικιλίας παρακρατικών όργανισμών. Ουτοι πρός έκπλήρωσιν τοσ σκοποϋ των, άλλοτε άμιγώς κοινωφελος (π.χ. κρατικών νοσοκομείων), άλλοτε άμιγώς ποριστικοϋ (π.χ. έκμετάλλευσις κρατικοϋ δάσους), άλλοτε μικτής ύποστάσεως (π.χ. σιδηρόδρομοι):

— προσλαμβάνουν (νομοθετικώς) ίδιαν νομικήν προσωπικότητα.

— χαΐρουν περιουσιακής άυτοτελείας και διαχειριστικής άυτονομίας (κατά τó μάλλον ή ήττον έκτενοϋς).

— έποπτεύονται και έλέγχονται ύπό τοϋ Κράτους, ή δέ καθόλου διαχειρίσις των διέπεται ύπό τών διατάξεων, γενικών ή ειδικών, τοϋ Δημοσίου Λογιστικοϋ.

3 Περιορισμός δέματος. Τó παρόν Κεφάλαιον άφορξ τήν ίδιαιτέραν ταύτην περίπτωσηιν και ούχι τήν βάσει τοϋ γενικοϋ προϋπολογισμοϋ τοϋ κράτους άσκουμένην διαχείρισιν.

4 Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (έφεξης Ν.Π. Δ. Δ.). Παρ' ήμιν λειτουργοϋν άνω τών 1500 Ν.Π.Δ.Δ., τών όποιων τά έσοδα και τά έξοδα¹ άντιπροσωπεϋουν σημαντικόν ποσοστόν τής δλης δημοσίας διαχειρίσεως. Ίδου συνοπτικώς γενικά τινα γνωρίσματα τούτων:

● *ιδρύονται διά νόμον* εΐτε κρατική ή εΐτε ίδιωτική πρωτοβουλία².

1. Ίδου στοιχεία τινα (1953)

* Έ ξ ο δ α	Σύνολον	Μισθοί	Γεν. Έξοδα	Κατασκ.	Παροχαί ^{1/}
Τοπ. Άυτοδιοικήσεως	340,3	101,5	49,6	78,3	2,5
Άποκεντρ. Δημ. Ύπηρεσίαι	178,4	64,0	32,3	10,3	1,0
Δημ. Έπιχειρήσεις	126,6	57,6	34,5	4,6	0,1
Έκπαίδευσις	61,7	17,8	14,2	14,1	0,4
Μορφωτικοί σκοποί	14,0	4,9	6,8	0,4	—
Κοινωνική Πρόνοια	48,7	9,0	20,3	3,6	3,5
Ύγεια	58,7	25,9	22,9	2,5	—
Κοινων. Άσφαλ.	933,2	38,7	21,1	24,5	423,8 ^{1/}
Δημ. Έργα	46,8	5,2	2,7	24,5	—
Διάφορα	28,7	5,1	13,2	9,2	0,1
Σιδηρόδρομοι	201,9	107,9	54,6	3,5	1,1
Σύνολον	2.039,1	437,6	272,3	175,7	438,2

2. Ουτω π.χ. οί καλούμενοι παρακρατικοί όργανισμοί (enti parastatali) ιδρύονται τή βουλήσει τοϋ κράτους διά νόμου και άσκούν πραγματικήν δημοσίαν ύπηρεσίαν (service publique). Τά ιδρύματα δύνανται να ιδρυθοϋν ίδιωτική πρωτοβουλία

● διακρίνονται εις μεγάλας τινάς ομάδας, άσαφοος μάλλον όροση-
μάνσεως :

**Οικονομικαί διαχειρίσεις
δημοσίου χαρακτήρες¹**

<ul style="list-style-type: none"> — Δημόσια Ιδρύματα — Λύτόνομοι όργανισμοί — Ειδικά Ταμεία 	<ul style="list-style-type: none"> — Κρατικά έκμεταλλεύσεις — έν γένει Ν.Π.Δ.Δ.
---	---

● επιδιώκουν ποικίλους σκοπούς: από της άπλης διοικήσεως μεχρι της άμυγδωδ ποριστικής οικ. δράσεως έμποροβιομηχανικού χαρακτή-
ρος. Ειδικώτερον έχομεν :

- Ιδρύματα (έπιστημονικά, μορφωτικά, φιλανθρωπικά κ.ά.)
- ειδικά ταμεία (κυρίας και έπικουρικής άσφαλίσεως, όδοποιίας, άγροφυλακής, έπαγγελματικής έκπαιδεύσεως, λιμενικά κ.ά.)
- ποικιλωνόμους όργανισμούς (Ο.Λ.Π., προστασίας καπνου, βάμ-
βακος κ. ά.)
- Δημοσίας έπιχειρήσεις (μη λειτουργούσας έν τούτοις υπό μορ-
φήν τινα τοϋ ιδιωτικού δικαίου και δη 'Αν. έταιρείας).

● Διοικούνται υπό: Δ. Συμβουλίων, 'Εφορίας, Διοικ. έπιτροπής,
'Αδελφάτου, Συγκλήτου κ.ά., υπό τās ούσιαστικές και τυπικές προ-
ποθέσεις τās όποιας καθορίζουν τά οικεία Ιδρυτικά νομοθετήματα.

● Χαίρουν περιουσιακής άυτοτελείας, άλλ' ή διαχειριστική των Ικα-
νότης είναι άλλοτε στενωτέρα και άλλοτε εύρυτέρα.

● Συντάσσουν, κατά κανόνα², έτήσιον προϋπολογισμόν, τόν

και άποκοϋν προσωπικότητα διά νομ. διατάγματος έγκρίνοντος την σύστασίν των.
Είναι établissements d'utilité publique, έποπτευόμενα υπό τοϋ κράτους.

1. Έχουν τó κοινόν γνώρισμα ότι ή διαχειρίσις των κείται έκτός τοϋ κρατικού
προϋπολογισμού.

2. Βάσιν της έποπτείας τών νομ. προσώπων άπετέλεσεν ό Α.Ν. 281/1936.

Διά τούτου άνετέθη εις την Γεν. Διεύθυνσιν Δημοσίου Λογιστικού ό έλεγχος
των διαχειριστικών στοιχείων τών Νομικών Προσώπων, ως και ή παρακολούθησις
της υπό τούτων όρθής διεξαγωγής της διαχειριστικής ύπηρεσίας. Διά τοϋ αυτού νο-
μοθετήματος παρεσχέθη ή εύχέρεια της διά Β.Δ. σύγκωνεύσεως ή καταργήσεως Νο-
μικών Προσώπων, ως και ύπαγωγής εις τόν Γενικόν προϋπολογισμόν τοϋ Κράτους
των έσόδων και άποθεματικών τούτων. Πρός τούτοις καθιερώθη και πλήρης προλη-
πτικός έλεγχος επί των δαπανών τών Νομικών προσώπων, ως και ή ύποχρέωσις ύπο-
βολής των συνεκασσομένων υπό τοϋ προϋπολογισμού εις την Γεν. Δ/σιν Δημοσίου Λο-
γιστικού προς έγκρισιν υπό τοϋ ύπουργοϋ τών Οικονομικών.

Αί διατάξεις τοϋ Α.Ν. 281/1936, ως προς την ως άνωτέρω έποπτεϊαν και έλεγ-
χον επί των Νομ. Προσώπων τοϋ 'Υπουργοϋ τών Οικονομικών, έτροποποιήθησαν και
συνεπληρώθησαν διά των έξης νομοθετημάτων: α) τοϋ Νόμου 787/1943, β) τοϋ 'Αναγκ.
Νόμου 580/1945 και γ) τοϋ 'Αναγκ. Νόμου 1538/1950.

Συμφώνως προς τās διατάξεις τών νομοθετημάτων τούτων, ή κατά τ' άνωτέρω
άρμοδιότης τοϋ έλεγχου τών Οικονομικών (Γ.Δ.Δ. Λογιστικού) άσκείται επί πσών

ὅποιον ὑποβάλλουν—μέσω τοῦ ἀρμοδίου Ὑπουργείου ἐκ τοῦ ὁποίου ἐξαρτῶνται—εἰς τὴν Γεν. Διεύθυνσιν Δημοσίου Λογιστικοῦ, πρὸς ἔγκρισιν (ὡς καὶ διὰ πᾶσαν τυχὸν μεταγενεστέραν τροποποίησιν).

● *Ἡ ἐκτέλεσις τοῦ προϋπολογισμοῦ των ἐλέγχεται ἐνίοτε προληπτικῶς ὑπὸ ἀρμοδίου ὄργανου (Ἐποπτικοῦ Συμβουλίου, Παρέδρου Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου) ὁπωσδήποτε δὲ ἀπολογιστικῶς, συντασσομένου πρὸς τοῦτο διαχειριστικοῦ ἀπολογισμοῦ (στηριζομένου ἐπὶ τῶν νομίμων δικαιολογητικῶν).*

● *Πραγματοποιοῦν ἔσοδα προερχόμενα :*

- ἐκ τῆς ἰδίας αὐτῶν περιουσίας (πρόσοδοι : δάσους, κτημάτων, ἀκινήτων, χρεωγράφων, τραπεζικῶν καταθέσεων)
- ἐξ εἰσπράξεως τελῶν (νοσήλεια, ἐκπαιδευτικὰ τέλη, εἰσιτήρια κτλ.) διὰ τῶν ὁποίων ἀμειβονται αἱ ὑπ' αὐτῶν παρεχόμεναι ὑπηρεσίαι
- ἐξ εἰδικῆς φορολογίας (συνεισπραττομένης ἐνίοτε μετ' ἄλλου τινὸς κυρίου φόρου)
- ἐξ ἐπιχορηγήσεων (κράτους, δήμων, ἄλλων Ν.Π.Δ.Δ.) καὶ
- ἐκ δωρεῶν, ἐράνων, λαχείων κ.ἄ.

5 **Ἐιδικὴ διακρίσις.** Ἀπὸ τῆς ἐνδιαφερούσης ἐνταῦθα λογιστικῆς ἀπόψεως σκόπιμον εἶναι νὰ διακρίνωμεν :

● *Ν.Π.Δ.Δ. ἐπιδιώκοντα διαφόρους κοινωφελεῖς σκοποὺς, ἀλλὰ στερουμένους ποριστικοῦ σκοποῦ (φιλανθρωπικά, ἐπιστημονικά ἱδρύματα κτλ.).* Πρόκειται περὶ ὀργανισμῶν εἰς τοὺς ὁποίους ἡ διαχείρισις περιορίζεται εἰς τὴν κατάρτισιν καὶ ἐκτέλεσιν τοῦ οἰκείου προϋπολογισμοῦ ἐσόδων καὶ ἐξόδων, δηλαδὴ περὶ *ἐξισωτικῶν ὀργανισμῶν* (τυπικῶς τουλάχιστον) διὰ τοὺς ὁποίους αἱ περιοριστικαὶ διατάξεις τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ δὲν ἀποτελοῦν... θανάσιμον διαχειριστικὸν σκόπελον.

● *Ν.Π.Δ.Δ. ἀναπτύσσοντα οἰκονομικῆς φύσεως δραστηριότητα* (π.χ. κοινοτικὴ ἐκμετάλλευσις ἀεριοφῶτος, ὑδρεύσεως, κρατικοὶ σιδηρόδρομοι κτλ.). Πρόκειται περὶ ὀργανισμῶν ὑπεισερχομένων εἰς τὸν τομέα τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς δραστηριότητος καὶ δὴ ποριστικῶν ἢ κητικῶν καὶ τῶν ὁποίων τὰ πραγματοποιιούμενα πλεονάσματα ἐσόδων (κέρδη) χρησιμοποιοῦνται διὰ τὴν βελτίωσιν καὶ ἐπέκτασιν τῶν

ἀνεξαρτήτως τῶν Δημοσίου χαρακτήρος Οἰκονομικῶν Διαχειρίσεων τῶν μὴ ἐκτελουμένων διὰ τοῦ Γενικοῦ Προϋπολογισμοῦ τοῦ Κράτους, ἐν δὲ τῇ ἐννίῳ τοῦ ὄρου Οἰκονομικῶν Διαχειρίσεων περιλαμβανόμενα πάντα τὰ ἐν τῷ Κράτει λειτουργοῦντα Δημοσία Ἰδρύματα, αὐτόνομοι Ὄργανισμοί, εἰδικὰ Ταμεῖα καὶ Ὑπηρεσίαι, Κρατικαὶ ἐκμεταλλεύσεις καὶ ἐν γένει Νομικὰ Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ἀσκούντα ἢ μὴ Διοικήσιν, ὡς καὶ πᾶσα Δημοσίου χαρακτήρος ὑπηρεσία ἧτις, καίτοι μὴ συγκεκροτημένη εἰς ἴδιον Νομικὸν Πρόσωπον, λειτουργεῖ ἐν οἰκονομικῇ ἀπὸ τοῦ Δημοσίου Προϋπολογισμοῦ ἀποκεντρώσει εἴτε ὑπὸ ἰδίαν Διοίκησιν εἴτε καὶ ὡς εἰδικὸς ἀπλῶς λογ/σμός.

παρεχομένων υπηρεσιών (ή μεταγγίζονται εις εύρύτερον τινά προϋπολογισμόν (κρατικόν, δημοτικόν).

• *Δημοσίας επιχειρήσεις* συνιστωμένες και λειτουργούσας κατά τὸ (ιδιωτικόν δίκαιον και δὴ ὑπὸ μορφήν Α.Ε. (ὡς ὁ Ὄργανισμὸς τηλεπικοινωνιῶν, ἢ Δ.Ε.Η. κ.ἄ.). Ἡ περίπτωσηίς των εἶναι ἰδιαίτερος ἐνδιαφέρονσα λόγῳ τῆς συγχρόνου ζωηρᾶς τάσεως ἐξαπλώσεώς των εις βάρος τοῦ τομέως τῆς ἰδιωτικῆς ἐπιχειρήσεως¹.

6. **Ἐφαρμοστέαι λογιστικαὶ μέθοδοι.** Αἱ τρεῖς ὡς ἄνω περιπτώσεις ἐνδιαφέρουν εἰδικῶς ἐνταῦθα ὡς πρὸς τὴν ἐφαρμοστέαν λογιστικὴν μέθοδον (συνδυαστικῶς βεβαίως πρὸς τὰς διατάξεις τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ).

Ἐπὶ τῶν πρώτων (Ν.Π.Δ.Δ. ἐξωοικονομικῆς δραστηριότητος) εἶναι νοητὸν (ἂν και οὐχὶ ἐνδεδειγμένον) ὅπως ἡ λογιστικὴ των ὀργάνωσις χωρῆ κατά τὴν πατροπαράδοτον «*Δημοσίαν ἢ Διοικητικὴν Λογιστικὴν*» (Comptabilité Camérale) ἢ ὀρθότερον *Λογιστικὴν προϋπολογισμοῦ* (Comptabilité budgétaire). Αὕτη στηριζομένη εις τὸν προϋπολογισμόν - συνιστῶντα ἀπλην κατάταξιν ἐξόδων και ἐσόδων (κατὰ κατηγορίας μᾶλλον ἀνθαιρέτους, ὡς τονίζει ὁ Jacomet)² - δύναται νὰ ἱκανοποιηθῆ διὰ βιβλίων και ἐγγραφῶν τηρουμένων ἀπλογραφικῶς.³ Κυρία μέριμνα εἶναι ἡ περιοδικὴ καταγραφή των περιουσιακῶν στοιχείων και ἡ παρακολούθησις τῆς ταμειακῆς κινήσεως⁴, διὰ τῆς ὁποίας ἐμφανίζεται κυρίως ἡ ἐκτέλεσις τοῦ προϋπολογισμοῦ^{5, 6}.

1. Ἡ διάκρισις πρὸς τὴν προηγουμένην κατηγορίαν ἐγκτεται εις τὴν μορφήν. ἀλλὰ και εις τὴν διευρύνειν των κλάδων δραστηριότητος (βαρεῖα βιομηχανία, ἐξηλεκτρισμός, πίστις, μεταφοραὶ κτλ.) τὴν ὁποίαν προωθεῖ ἀκριβῶς ἡ διαχειριστικὴ μορφή.

2. Βλ. R. JACOMET: op. cit. σελ. 14.

3. Παρ' ἡμῖν μετεκλήθησαν ἀμερικανοὶ εἰδικοί διὰ τὴν ὅλην ἀναδιοργάνωσιν τῆς Δημοσίας Λογιστικῆς. Δὲν κατέστη γνωστὴ ἡ ὑπ' αὐτῶν ὑποδειχθεῖσα ὀργάνωσις, οὔτε γνωρίζομεν κατά πόσον ἔχουν ἀξιοποιηθῆ αἱ ὑποδείξεις των. Ἐς σημειώσωμεν σχετικῶς δεῖ ἡ Ἑλβετικὴ Ὀμοσπονδία (παρὰ τὰς δυσχερεῖας ἐκ τοῦ τοπικισμοῦ των Καντονίων) ἐφαρμόζει ἀπὸ τοῦ 1914 τὴν διγραφικὴν μέθοδον, κυρίως δὲ εἰσήγαγε ἀπὸ τοῦ 1940 Λογιστικὸν Σχέδιον, τὴν διάρθρωσιν τοῦ ὁποίου ἀκολουθεῖ και ὁ προϋπολογισμός. Μέγα ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ὁ διὰ πολυψηφίων ἀριθμῶν συμβολισμὸς ἐκάστης θαπάνης, χάρις εις τὸν ὁποῖον εἶναι εὐχερῆς ἡ συγκέντρωσις και κατάταξις των στοιχείων και δὴ διὰ μηχανολογιστικῶν μέσων. Οὕτω π.χ. ἐπιδόματα ἀκριβείας ζωῆς, χορηγούμενα εις ὑπαλλήλους ἐλέγχου διαβατηρίων τάδε συνοριακοῦ σταθμοῦ (ἀρ. 21), συνιστῶντα μισθοὺς και ἀποζημιώσεις (ἀρ. 41) διὰ τὴν ἀσφάλειαν τοῦ κράτους (ἀρ. 9) και εις βάρος τῆς Ἀστυνομίας (ἀρ. 403) συμβολίζεται διὰ τοῦ ἀρ. 403.941.21, κτλ. Ἡ περαιτέρω συγκεντρωτικὴ κατάταξις ὁμοειδῶν ἐνταλμάτων πληρωμῆς, καθ' ὅλην τὴν χώραν, εἶναι ἔργον μηχανολογιστικόν. Βλ. M. HEIMANN: op. cit. σελ. 74 ἔπ.

4. Ὡς και τῆς κινήσεως κεφαλαίων.

5, 6. «Die Kameralistische Rechnung ist eine Binnahme- und Ausga be-

Τὰ πράγματα μεταβάλλονται ἄρδην προκειμένου περί Ν.Π.Δ. Δ. τὰ ὅποια ἄσκοδν οικονομικήν δραστηριότητα (π. χ. κρατική ἄκτο πλοῦτα ἢ ἐργοστάσιον, δημοτικοὶ τροχιόδρομοὶ κ.ἄ.)¹. Διότι τότε ἐκ τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων ἐπιβάλλεται ἡ ταυτόχρονος τήρησις :

● τῆς Δημοσίας (ἢ Διοικητικῆς) Λογιστικῆς (Comptabilité Camérale) συνοδευομένης ὑπὸ τοῦ ὄλου τυπικοῦ μηχανισμοῦ τῆς περιουσιακῆς διαχειρίσεως, ὡς καθορίζεται αὕτη ὑπὸ τῶν γενικῶν ἢ εἰδικῶν διατάξεων τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ (ὡς συμβαίνει εἰς τὴν προηγουμένην περίπτωσιν).

● τῆς Ἰδιωτικῆς (ἢ περιουσιακῆς) Λογιστικῆς (Comptabilité de rendement) καὶ εἰδικώτερον ὑπὸ τὴν σύγχρονον αὕτης διαρρύθμισιν (ὡς Ἐκμεταλλεύσεως). Διότι μόνον τότε τὸ Ν.Π.Δ. Δ., ὡς οικονομικὸς ὀργανισμὸς, δύναται νὰ ἐπιδιώξη τὸν σκοπὸν τοῦ ὑπὸ τὸ φῶς τοῦ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην γεννᾶται τὸ ζήτημα τῆς, εἰ δυνατόν, ἑναρμονίσεως τῶν δύο κατηγοριῶν Λογιστικῆς. Τοῦτο ἔχει ἐπιδιωχθῆ κατὰ ποικίλους τρόπους, ἀλλαχοῦ ὅσον καὶ παρ' ἡμῖν².

Τέλος, αἱ Δημόσιαι ἐπιχειρήσεις, προκειμένου νὰ ἔχουν τὴν ἀπαραίτητον δι' αὐτάς, ἀπόλυτον καὶ ἀδέσμευτον εὐχέρειαν διοικητικῶν ἐνεργειῶν καὶ διαχειρίσεως, συνιστῶνται ὑπὸ νομικὴν τινα μορφήν Ἰδιωτικοῦ δικαίου (καὶ δὴ ὡς Ἄν. Ἐταιρεία), ὅποτε αὗται υλοθετοῦν ἀποκλειστικῶς τὴν Ἰδιωτικὴν Λογιστικὴν, μὲ ἅπαντα τὰ ἐξ αὐτῆς ἀπορρέοντα πλεονεκτήματα.

§ 2

ΔΙΑΦΟΡΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΚΑΙ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ὡς γνωστὸν σκοποὶ τῆς Λογιστικῆς (Ἰδιωτικῆς) εἶναι :

— ὁ προσδιορισμὸς τῆς περιουσιακῆς θέσεως. (Ἐπογραφή—Ἰσολογισμὸς).

rechnung, die Kaufmännischen Rechnung dagegen ist eine Aufwand- und Ertragsrechnung». ε. SCHMALENBACH: Die Doppelte Buchführung σ. 168, Köln 1950.

Ἐς παρατηρήσωμεν σχετικῶς ὅτι μεταξὺ προγραμμάτων δραστηριότητος καὶ προϋπολογισμοῦ, ἐν δημοσιονομικῇ ἐννοίᾳ, ὑπάρχει, παρὰ τινος ὁμοιότητος, οὐσιαστικὴ διαφορά. Ὁ προϋπολογισμὸς δὲν ἀπορρέει ἀπὸ τὴν βαθυτάτην ἀνάλυσιν ἐφ' ἧς θεμελιῶνται τὰ προγράμματα. Συνιστᾷ ἓνα νομοθετημένον πλαίσιον κινήσεως κεφαλαίων, τὸ ὅποιον δὲν πρέπει νὰ ὑπερβῇ ἡ διαχείρισις. «Le droit budgétaire garde dans son ensemble un caractère purement juridique. Il reste en marge de l'évolution et de la vie». ε. JACOMET: op. cit. σελ. 15.

1. Ἐνταῦθα ἐξυπακούεται ὅτι δὲν λειτουργοῦν ὑπὸ νομικὴν τινα μορφήν τοῦ Ἰδιωτικοῦ δικαίου.

2. Βλ. L. GOMBERG: La doctrine de la Comptabilité etc. Ἀπόψεις ἐπὶ τῆς Λογισμογραφίας, τῆς Constante τοῦ Hügli κλπ. ὡς καὶ ΣΤ. ΑΝΤΩΝΙΑΔΗ: ἔνθ. ἀν.

— ή, έν συνεχεία, παρακολούθησις τών μεταβολών τών περιουσιακών στοιχείων (Ε, Π, ΚΠ.).

— ό προαδιορισμός τών έκ τών μεταβολών τούτων προκυπτόντων άποτελεσμάτων (κατά κλάδους, κατηγορίαν συναλλαγών, είδος κτλ.)

— ή άσκησις αριθμητικοῦ έλέγχου τών έγγραφών και ούσιαστικοῦ έλέγχου (προληπτικοῦ και κατασταλτικοῦ) επί της διαχειρίσεως.

— ή αξιοποίησις τών λογιστικών δεδομένων διά παντοίων τρόπων άναγομένων εις τόν *Οικονομικόν Λογισμόν* και ειδικώτερον διά της καταρτίσεως πολυπληθών αριθμοδεικτών οικονομικότητος (άποτελεσματικότητος).

Στενώς νοουμένη ή Δημοσία Λογιστική περιλαμβάνει τό σύνολον εκείνου τών λογιστικών έγγραφών ή βιβλίων (άπλογραφικών ή διγραφικών, τοῦτο τυγχάνει δευτερεθον) διά τών όποίων παρακολουθεῖται ή πραγματοποίησις τών εσόδων και έξόδων. Συσχετιζόμενων τούτων πρός τά προϋπολογισθέντα καταρτίζεται ό άπολογισμός και ό Ισολογισμός.

“Ας ίδωμεν ήδη κατά τί διαφέρει ή Δημοσία Λογιστική της Ίδιωτικής, δηλ. κατά πόσον πραγματοποιούνται οι σκοποι τούς όποιους έξυπηρετεῖ ή τελευταία αῦτη.

Λεκτέον εϋθύς έξ άρχης ότι άλλοι μέν τών σκοπών τούτων άτονοϋν ή και έκλείπουν, άλλοι δέ καθίστανται υπερτροφικοί, κατά τά ακόλουθα :

● Προαδιορισμός της περιουσιακής θέσεως. Τόσον διά τό κράτος, όσον και δι' ώρισμένα Ν.Π.Δ.Δ., Δήμους ή Κοινότητας, ή κατάρτισις έτησίαις ή περιοδικής άπογραφής ή όποία νά περιλαμβάνη τό σύνολον τών περιουσιακών στοιχείων είναι ή άδύνατος ή δυσχερεστάτη¹, ως π.χ. ή καταγραφή κοινοτικών δασών, κήπων, έργων ρυμοτομίας κτλ. Άλλά και όταν ή καταγραφή είναι πλήρης και λεπτολόγος, όπως έπιβάλλεται, εις τά Ν.Π.Δ.Δ.— διά λόγους κυρίως ποσοτικοῦ έλέγχου—ή άποτίμησις της αξίας των διά τήν κατάρτισιν Ισολογισμοῦ είναι έντελώς τυπική, εικονική, μη καταβαλλομένης προσπάθειαις έμφανίσεως της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως, δοθέντος

1. “Ο Ε. ΛΕΑΥΤΕΥ έγραφε σχετικώς: «L'Etat, qui oblige les commerçants à faire un inventaire et un bilan annuels, ne fait cependant ni inventaire ni bilan. Sa comptabilité se résume à écrire ses dépenses et ses recettes administratives, c.à.d. à tenir cette sorte de livre de cuisinière qu'on appelle le Budget, dont la balance fina le ne nous apprend rien, sinon que les recettes ont dépassé les prévisions, ou ne les ont pas atteintes et que les dépenses votées ont été doctement ordonnancées, payées et controlées». Ε. ΛΕΑΥΤΕΥ: Le rôle social de la Comptabilité, σελ. 8, Paris, ά.χ.

δτι τοῦτο δὲν ἔχει—ἔξ ἀπόψεως τοῦ ὀργανισμοῦ—ἄμεσον σημασίαν (π.χ. εἰς κρατικά ἐπιστημονικά ἱδρύματα).

Συνεπῶς: ἡ δὲν ὑπάρχει πληρότης καταγραφῆς τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, ἡ δταν ὑπάρχει, ὡς συμβαίνει διὰ τὰ κτίρια, σκευή, ὄργανα, χρωῶγραφα κτλ., δὲν συνοδεύεται ἀπὸ πραγματικὴν ἀποτίμησιν τῆς ἀξίας τῶν¹.

● *Παρακολούθησις τῆς μεταβολῆς τῶν περιουσιακῶν στοιχείων.* Κατ' ἐπέκτασιν τῶν ἀνωτέρω αἱ ἔγγραφαὶ περιορίζονται εἰς τὴν κίνησιν χρεαπαιτήσεων, χρήματος καὶ συναφῶν ἀξιών. Αἱ ἀποκτήσεις παγίων περιουσιακῶν στοιχείων καὶ ὑλικῶν ἐμφανίζονται ἀφ' ἑνὸς μὲν ὡς ταμειακαὶ καταβολαὶ (ἐφ' ὅσον τουλάχιστον ἀποκτώνται οὕτω), ἀφ' ἑτέρου δὲ ὡς καταχωρήσεις, εἰς ἀπλογραφικὰ βιβλία: κτηματολογίου, μονίμου ὑλικοῦ κτλ., ἐφ' ὅσον τηροῦνται ἀπλογραφικαὶ ἔγγραφαί.

● *Προσδιορισμὸς ἀποτελεσμάτων.* Καὶ ὁ σκοπὸς οὗτος αἴρεται ἡ ἀτονεῖ. Οἱ ἐξισωτικοὶ ὄργανισμοί, κυρίως οἱ ἀσκοῦντες διοίκησιν, δὲν ἐπιδιώκουν κέρδος καὶ συνεπῶς ἡ λογιστικὴ τῶν δὲν προσανατολίζει τὰς ἔγγραφὰς πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην. Ἀλλὰ καὶ εἰς τοὺς κητικούς ὄργανισμούς, ὅπου διὰ τῆς ἀσκοῦμένης τιμολογιακῆς πολιτικῆς ἐπιδιώκεται οἰκονομικὸν πλεόνασμα ἐσόδων ἔναντι τῶν ἐξόδων (λ.χ. κρατικὸν θέατρον), τὸ ἀποτέλεσμα ἐμφανίζεται συνολικῶς² κατὰ τὸν ἀπολογισμὸν καὶ ὡς ἀποθεματικὸν εἰς τὸν ἰσολογισμὸν. Δὲν προσδιορίζεται τοῦτέστι κατὰ πηγὰς προελεύσεως καὶ κατὰ τὴν λεπτόλογον τεχνικὴν συστηματικῆς συσχετίσεως κόστους - ἐσόδων.

● *Ἀσκησις ἐλέγχου.* Ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὰ προηγούμενα, ὁ σκοπὸς οὗτος ἀποβαίνει ὑπερτροφικὸς εἰς τὸ Δημόσιον Λογιστικόν. Προέχει δμως νὰ ἀποσαφηνισθῇ περὶ ποίου εἴδους ἐλέγχου πρόκειται.

Ἐὰς παρατηρηθῇ ἓν πρῶτοις δτι, προκειμένης τηρήσεως ἀπλογραφικῶν βιβλίων, ἐνδεχόμενα ἀριθμητικαὶ ἀνακριβείαι δὲν ἀποκαλύπτονται αὐτομάτως, ὡς συμβαίνει εἰς τὴν διγραφικὴν Λογιστικὴν.

Κυρία μέρημα εἰς τὰ Ν.Π.Δ.Δ εἶναι ὅπως:

— αἱ λαμβανόμεναι ἀποφάσεις περιουσιακῆς διαχειρίσεως, ὡς ἡ ἔγκρισις διαθέσεως τῶν οἰκείων πιστώσεων καὶ ἡ ἐκτέλεσις δαπανῶν, λαμβάνωνται ἐγκύρως ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου ὄργανου: συμβουλίου, ἐπιτροπῆς, ἐφορίας κτλ.

— ὅπως ἡ δαπάνη προβλέπεται ὑπὸ τοῦ προϋπολογισμοῦ ὡς ἀρχικῶς συνετάχθη, ἡ συνεπληρώθη ὑπὸ ἀναπληρωματικῆς πιστώσεως.

1. Οὕτω, π.χ. ἡ κειμένη νομοθεσία περὶ ἀναπροσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν δὲν ἀφορᾷ τὰ Ν.Π.Δ.Δ., τὰ περισσότερα τῶν ὁποίων, ἄλλωστε, δὲν ἔχουν κανὸν ὑποχρέωσιν καταστάσεως ἰσολογισμοῦ.

2. Ὡς ἐνιαία ἀριθμητικὴ διαφορά μεταξὺ δύο ἀπογραφῶν.

Πρὸς διασφάλισιν τούτου προβλέπεται ἐνίοτε προληπτικὴ θεώρησις τῶν ἐνταλμάτων πληρωμῆς εἴτε ὑπὸ ἐιδικοῦ δημοσίου ὄργανου ὀριζομένου πρὸς τοῦτο ὑπὸ τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν, εἴτε ὑπὸ Παρέδρου τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου ἐποπτεύοντος τὸ Ν.Π.Δ.Δ.

— ὅπως κατὰ τὴν πραγματοποιήσιν τῆς δαπάνης τηρῶνται ὠρισμένοι διαδικασίαι: δημοπρασία, πρόχειρος μειοδοτικὸς διαγωνισμὸς, ἐξόφλησις ἔναντι νομίμων δικαιολογητικῶν κτλ., ὡς ὀρίζονται ἐκάστοτε ὑπὸ γενικῶν ἢ ἐιδικῶν διατάξεων τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ.

Τὸ σύνολον τῶν τυπικῶν δεσμεύσεων ἐντὸς τῶν ὁποίων ἀσκεῖται ἡ περιουσιακὴ διαχείρισις τῶν Ν.Π.Δ.Δ. διέπεται ἀπὸ τὴν ψύχωσιν προλήψεως αὐθαιρεσιῶν διαχειρίσεως, ἀνωμαλιῶν καὶ καταχρήσεων. Καὶ ἐφ' ὅσον μὲν πρόκειται περὶ ἀμιγῶς ἐξισωτικῶν μονάδων ὁ σκοπὸς οὗτος δικαιολογεῖ ἴσως τὰ μειονεκτήματα, δηλαδὴ τὴν ἀνελαστικότητα τῆς διαχειρίσεως.

Προκειμένου ὅμως περὶ Ν.Π.Δ.Δ. ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος, τὰ ὁποῖα ὀφείλουσιν νὰ κινοῦνται μὲ τὴν εὐχέριαν τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων, τὸ ἀσφυκτικὸν πλαίσιον τῶν διατάξεων τοῦ Δημ. Λογιστικοῦ, καὶ ὅταν ἀκόμη διασφαλίζῃ ἔναντι διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν, προκαλεῖ ζημίαν μεγαλυτέρας τῶν πλεονεκτημάτων, ἂν καὶ ἀφανεῖς. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἀναζητοῦνται σήμερον, προκειμένης κρατικοποιήσεως ἐπιχειρήσεων, διάφοροι νομικαὶ μορφαὶ ἵκανοποιῶσαι τὸν ἔλεγχον ἀλλὰ καὶ τὴν οὐσιαστικὴν ἀποτελεσματικότητα τῆς διαχειρίσεως.

• *Μέτρησις ἀποτελεσματικότητος.* Ἐνῶ ἡ ἀνάληψις καὶ ἡ πραγματοποίησις πάσης δαπάνης ὑπόκεινται εἰς παντοίας τυπικὰς προϋποθέσεις καὶ περιορισμούς, οὐδεὶς ἐκ τῶν ὑστέρων ἀσκεῖται ἔλεγχος πρὸς διαπίστωσιν τῆς πραγματικῆς, οὐσιαστικῆς ἀποδόσεως τῆς δαπάνης. Τὸ σημεῖον τοῦτο εἶναι τὸ πλέον ἀξιοκατάκριτον εἰς τὴν διαχείρισιν τῶν Ν.Π.Δ.Δ. Εἶναι ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον ἐπιτρέπει νὰ λέγεται ὅτι τὸ «κράτος εἶναι κακὸς διαχειριστὴς». Διότι δὲν ἀρκεῖ ὅπως ἡ ἀνάληψις μιᾶς δαπάνης ἀποφασίζεται ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου ὄργανου, νομίμως συνεδριάζοντος, κτλ. κτλ. Μένει νὰ ἐξακριβωθῇ ἐκ τῶν ὑστέρων ἡ πραγματικὴ ἀπόδοσις τῆς δαπάνης. Τὸ οὐσιῶδες τοῦτο παραλείπεται. Ἡ ἔλλειψις κοστολογήσεως καὶ κριτικῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους τῶν ὑπηρεσιῶν εἶναι πηγαὶ ἀφαντάστου σπατάλης, ἔναντι τῶν ὁποίων ἡ πρόληψις καταχρήσεων, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ τὸ ἅπαν τῶν ἐπιδιώξεων τοῦ Δημ. Λογιστικοῦ, εἶναι σχεδὸν ἀσήμαντος λε-

1. Ὡς ἡ ἀγγλικὴ public corporation κ.ἄ. Βλ. καὶ χρ. ΑΓΑΛΛΟΠΟΥΛΟΥ: Ἡ τεχνικὴ τῶν ἐθνικοποιήσεων, Ἀθήναι 1947.

πτομέρεια¹. Ὁ ἐκ τῶν ὑστέρων ἔλεγχος τῆς σκοπιμότητος καὶ τῆς πραγματικῆς ἀποδόσεως—εἰς ἔργον, ὑπηρεσίαν, ἢ φορισμὸν—πάσης φύσεως, δεόν νά ἀποτελῆ εὐσιώδες μέρος τῆς διαχειρίσεως τῶν Ν.Π.Δ.Δ.

§ 3

ΒΑΣΙΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑΙ, ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΚΑΙ ΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

- 7 **Οἰκονομικὸν ἔτος.** Εἶναι ἡ χρονικὴ περίοδος ἡ ὅποια περιλαμβάνει τὰς διοικητικὰς πράξεις καὶ τὰ γεγονότα τὰ ὅποια σχετίζονται καθ' ὁλονδῆποτε τρόπον πρὸς τὴν διαχείρισιν τοῦ δημοσίου χρήματος καὶ τὴν κίνησιν τῆς περιουσίας τοῦ Κράτους². Τὸ οἰκονομικὸν ἔτος :

*ἄρχεται τὴν 1ην Ἰουλίου, καὶ
λήγει τὴν 30 Ἰουνίου, τοῦ ἐπομένου ἔτους.*

Ὡς *Χρησὶς* νοεῖται κάτι τὸ διάφορον : «εἶναι τὸ σύνολον τῶν διὰ λ/σμὸν τοῦ προϋπολογισμοῦ δημιουργουμένων κατὰ τὴν διάρκειαν τοῦ οἴκ. ἔτους δικαιωμάτων καὶ ὑποχρεώσεων»³. Χρονικῶς ὄθεν χρησὶς καὶ οἴκ. ἔτος συμπίπτουν.

Τὰ ἀνωτέρω ἀφοροῦν ἐπίσης τὰ Ν.Π.Δ.Δ.

- 8 **Προϋπολογισμὸς.** Τὸν ὄρισμὸν τούτου παρέχει τὸ ἄρθ. 3 τοῦ ν. 6.254. Ἐνταῦθα λεκτέον εἰδικώτερον ὅτι προκειμένου περὶ Ν.Π.Δ.Δ. (μὴ ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος) ὁ προϋπολογισμὸς ἀποτελεῖ τὸ ἐπίκεντρον κινήσεως τοῦ ὄλου Λογιστηρίου. Ἰδοῦ, συνοπτικῶς, ἀπαραιτήτᾳ τινὰ σημεῖα :

● *Περιεχόμενον.* Περιλαμβάνει τὰ προβλεπόμενα ἔσοδα καὶ ἔξοδα, κατεταγμένα κατὰ *Κεφάλαια* (*charitres*) καὶ *Ἄρθρα* (*tubriques*). Λογιστικῶς τὰ μὲν ἀντιστοιχοῦν πρὸς τοὺς περιληπτικούς (γενικούς) λ/σμούς, τὰ δὲ πρὸς τοὺς ἀναλυτικούς (εἰδικούς).

Ἔσοδα καὶ ἔξοδα δύνανται νά εἶναι τόσον τακτικά (σταθερᾶς τρόπον τινὰ ἐπανεμφάνσεως κατ' ἔτος) ὅσον καὶ ἔκτακτα.

Καὶ τὸ μὲν σκέλος τῶν ἐσόδων ἔχει ἐνδεικτικὸν χαρακτήρα, ἐπιτρεπομένης ὑπερβάσεως (κεφαλαίων καὶ ἄρθρων) ἄνευ ἰδιαιτέρας τινὸς διατυπώσεως, ἐνῶ τὸ σκέλος τῶν ἐξόδων εἶναι στενῶς δεσμευτικόν (ὡς ἀναφέρομεν κατωτέρω).

1. «Le contrôle doit s'arrêter au moment où il coûte aussi cher que les pertes qu'il permet d'éviter».

μ. BOURQUIN : Problèmes d'organisation de l'entreprise, σελ. 139, Lausanne 1950.

2. Βλ. καὶ ἄρθρ. 8 ν. 1555.

3. Ἄρθρ. 1. ν. 6254.

Πᾶσα τυχόν ἀναμόρφωσις τοῦ προϋπολογισμοῦ, ἐξ ἀπροβλέπτων αἰτίων, ὑπόκειται εἰς τὴν ἔγκρισιν τοῦ ἀρμοδίου ὑπουργείου εἰς ὃ ὑπάγεται τὸ Ν.Π.Δ.Δ.

● *Ἰσοσκελίσις προϋπολογισμοῦ*. Κατ' ἀρχὴν ἔσοδα καὶ ἔξοδα δεόν νὰ ἰσοσκελιζονται *συνολικῶς*. Οὐχ ἦττον τυχόν πλεόνασμα ἐσόδων δύναται νὰ ἀναγραφῆ ὡς *περιουσιακὴ προσαύξησις* ἢ *Ἀποθεματικόν*, τυχόν δὲ ἔλλειμμα νὰ καλύπτεται ἐκ προϋπάρχοντος *Ἀποθεματικοῦ* κτλ.

Ἴδου στοιχειῶδες ὑπόδειγμα προϋπολογισμοῦ νοσηλευτικοῦ ἰδρύματος.

Οἰκονομικὸν ἔτος 1955-1956
(1 Ἰουλίου 1955 — 30 Ἰουνίου 1956)

ΕΣΟΔΑ		ΕΞΟΔΑ	
Κεφ. I Νοσήλεια	10.000.000	Κεφ. I Γεν. ἔξοδα διοικήσεως	12.000.000
ἄρθρ. 1 Παθολογικά	2.000.000	ἄρθρ. 1 Μισθοὶ προσώπ.	
ἄρθρ. 2 Ἐργαστηριακὰ	1.500.000	(ἐπιστημονικῶ - διοικητικῶ)	
ἄρθρ. 3 Ἐγχειρίστρα	3.000.000	ἄρθρ. 2 Φωτισμὸς - θέρμανσις . . .	
ἄρθρ. 4 Γυψώσεις	. . . . .	ἄρθρ. 3 Ὀδοιορικὰ	
.	
Κεφ. II Ἔσοδα διάφορα	5.000.000	Κεφ. II Προμήθειαι - ἐφοδιασμοὶ	8.000.000
ἄρθρ. 1 Τροφεῖα	2.000.000	ἄρθρ. 1 Φαρμάκων	
ἄρθρ. 2 Χορήγ. φαρμάκ.	. . . . .	ἄρθρ. 2 Τροφίμων	
ἄρθρ. 3 Δωρεαὶ	. . . . .	ἄρθρ. 3 Ὀργάνων-σκευῶν	
.	
Κεφ. III Ἐπιχορηγήσεις	6.000.000	Κεφ. III Συντηρήσεις - ἐπισκευαὶ	2.000.000
ἄρθρ. 1 Ὑπουρ. Προνοίας		ἄρθρ. 1 Κτιρίων	300.000
ἄρθρ. 2 Ἐρυθρ. Σταυροῦ		ἄρθρ. 2 Ὀργάνων σκευῶν	
.		ἄρθρ. 3 Ἰματισμοῦ	
.	
Κεφ. IV Εἰσοδήματα περιουσίας	4.000.000	Κεφ. IV Παραχοαὶ διάφοροι	2.000.000
ἄρθρ. 1 Ἐνοίκια ἀκινήτων		ἄρθρ. 1 Εἰσφοραὶ ΙΚΑ	
ἄρθρ. 2 Τοκομερβία		ἄρθρ. 2 Τ.Σ.Α.Υ.	
ἄρθρ. 3 Τόκοι καταθέσεων		ἄρθρ. 3 Ἔξοδα κηδεῶν	
.	
	<u>25.000.000</u>	Κεφ. V Ἀπρόβλεπτα	1.000.000
			<u>25.000.000</u>

● *Χρόνος καταρτίσεως καὶ διάρκειαι*. Καταρτίζεται δι' ἓνα οἰκονομικὸν ἔτος (1 Ἰουλίου - 30 Ἰουνίου ἐπ.ἔ.). Τοῦτο ἐπιβάλλεται χάριν χρονικῆς εὐθυγραμμίσεως πρὸς τὸν προϋπολογισμὸν τοῦ ἐποπτεύοντος Ὑπουργείου (παρέχοντος ἐνδεχομένως ἐπιχορήγησιν κ.ἄ.).

● *Έγκρισαι*. Ὁ προϋπολογισμὸς τοῦ Ν.Π.Δ.Δ. ὑποβαλλόμενος ἐγκαίρως εἰς τὸ ἀρμόδιον Ὑπουργεῖον (μετὰ καταλλήλου αἰτιολογικῆς ἐκθέσεως) παραπέμπεται ὑπὸ τούτου εἰς τὴν Γεν. Διεύθυνσιν Δημοσίου Λογιστικοῦ (Διεύθυνσιν Ν.Π.Δ.Δ.) ἣτις ἐγκρίνει τοῦτον ὡς ἔχει ἢ προβαίνει εἰς περικοπὰς ἐξόδων (δσάκις γενικοὶ ἢ εἰδικοί λόγοι τὸ ἐπιβάλλουν, εἴτε δὲν ἐγκρίνει τὴν ἰσοσκέλισιν εἰς βάρος τῆς περιουσίας τοῦ Ν.Π.Δ.Δ.). Ὁ ἐγκεκριμένος προϋπολογισμὸς διαβιβάζεται μέσῳ τοῦ ἐποπτεύοντος Ὑπουργείου εἰς τὸ Ν.Π.Δ.Δ. καὶ συνιστᾷ τὸ διαχειριστικὸν πλαίσιον ἐντὸς τοῦ ὁποίου θὰ κινηθῇ ὁ ὀργανισμὸς.

● *Καθυστέρησις ἐγκρίσεως*. Σημειουμένης τυχὸν τοιαύτης, ἡ ἐκτέλεσις τοῦ προϋπολογισμοῦ—καὶ εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὰ ἔξοδα—χωρεῖ *κατὰ δωδεκατημόρια*, ἰδ. ἐπιτρέπεται ἡ ἀνάληψις δαπανῶν καὶ ἡ ἐκτέλεσις πληρωμῶν *κατὰ μῆνα* μέχρι ποσοῦ μὴ ὑπερβαίνοντος τὸ δωδέκατον τῶν ἀντιστοιχῶν κονδυλίων τοῦ κεκλεισμένου προϋπολογισμοῦ (παρελθόντος οἰκ. ἔτους).

● *Μεταφορὰ πιστώσεων*. Διαρκούσης τῆς ἐκτελέσεως δὲν ἐπιτρέπεται ἡ μεταφορὰ πιστώσεως τινός (ἐν ὄλῳ ἢ ἐν μέρει) ἀπὸ τοῦ ἐνός Κεφαλαίου (ἐξόδων) εἰς ἄλλο Κεφάλαιον ἢ ἀπὸ ἄρθρου εἰς ἄρθρον. Οὕτω ἐξαντληθέντος λ.χ. τοῦ κονδυλίου *Ὀδοιπορικά* (ἔστω Κεφ. 5, ἀρθ. 7) δὲν ἐπιτρέπεται ἡ μεταφορὰ πιστώσεως (ἰδ. οὐσιαστικῶς : ἡ χρησιμοποίησις) ἐξ ἄλλου τινός Κεφαλαίου καὶ ἄρθρου (ἔστω καὶ ἐάν προβλέπεται ἡ μὴ διάθεσις ἢ ἐξαντλήσις τούτου). Συνεπῶς ἡ καταβολὴ Ὀδοιπορικῶν, πέραν τοῦ προβλεφθέντος κονδυλίου, δὲν νομιμοποιεῖται. Ὁ τοιοῦτος περιορισμὸς μεταθέσεως πλεοναζόντων κονδυλίων πρὸς ἀνεπαρκῆ τοιαῦτα, ἀν καὶ πολλαπλῶς σκόπιμος, προκαλεῖ σημαντικὴν διαχειριστικὴν ἀνελαστικότητα.

Ἡ μεταφορὰ πιστώσεων εἶναι ἐντούτοις δυνατὴ κατόπιν Ὑπουργικῆς ἐγκρίσεως.

● *Ἀναπληρωματικαὶ πιστώσεις*. Ἐξαντληθέντος κονδυλίου τινός τὸ ἀρμόδιον Ὑπουργεῖον δύναται νὰ ἐγκρίνη πρόσθετον πίστωσιν καλουμένην *ἀναπληρωματικὴν*, βάσει τῆς ὁποίας συνεχίζεται ἡ ἀνάληψις καὶ καταβολὴ τῆς οἰκείας δαπάνης.

● *Συμπληρωματικαὶ πιστώσεις*. Αὗται παρέχονται, πρὸς κάλυψιν ὑπερβάσεως πιστώσεων, αἱ ὁποῖαι σημειοῦνται τυχὸν εἰς τὸ πέρασ τοῦ οἴκον. ἔτους.

● *Ἔσοδα - ἔξοδα κεκλεισμένων χρήσεων*. Παρ' ἡμῖν ἔχει εἰσαχθῆ τὸ ἀμερικανικὸν σύστημα τοῦ καλουμένου *Ταμειακοῦ Προϋπολογισμοῦ*. Κατ' αὐτό, τὰ βεβαιωθέντα μὲν, ἐντὸς τοῦ οἴκον. ἔτους, ἀλλὰ μὴ ἰσπραχθέντα (ἀνεξαρτήτως αἰτίας) ἔσοδα μεταφέρονται ὡς ἔσο-

δα τοῦ νέου προϋπολογισμοῦ. Αντιστοίχως ἀναληφθεῖσαι δαπάναι (dépenses engagées) ἀλλὰ μὴπω διακανονισθεῖσαι θεωροῦνται ὡς συνιστώσαι ἔξοδα τῆς ἐπομένης περιόδου.

*Αμφότερα ταῦτα ἀναγράφονται εἰς τὸν νέον προϋπολογισμόν ὡς :

- *Ἔσοδα κεκλεισμένης οἰκονομικῆς Χρήσεως
- *Ἔξοδα κεκλεισμένης οἰκονομικῆς Χρήσεως

Λεκτέον ἐντούτοις ὅτι ἡ λήξις τοῦ οἴκ. ἔτους παρατείνεται κατὰ *εἴκοσιν ἡμέρας*, ἐντὸς τῶν ὁποίων ἡ ἑκκαθάρσις (πραγματοποιήσις) ἔξόδων καὶ ἐσόδων βεβαιωθέντων ἐντὸς τῆς χρήσεως λογίζεται γενομένη ἐντὸς τῆς κεκλεισμένης χρήσεως.

● *Εἰδικὰ κοινὸν ἔσοδων* (fonds spéciaux). Ἐλέχθη ὅτι ὁ προϋπολογισμὸς ὀφείλει νὰ εἶναι ἰσοσκελισμένος συνολικῶς, χωρὶς νὰ ἀπαιτηται οὐδεμία ἐπὶ μέρους ἰσότης κατὰ κεφάλαια (ἐσόδων - ἔξόδων). Οὐχ ἦτιον πολλὰκις ὠρισμένον τακτικὸν ἢ ἑκτακτὸν ἔσοδον δύναται νὰ διατεθῇ δι' ὠρισμένην δαπάνην καὶ τότε ἀπαιτεῖται ἡ ἀριθμητικὴ τῶν συσχετίσις. Π.χ. φιλανθρωπικὴ ὀργάνωσις ἐπιχορηγεῖ ἔτησιως γηροκομεῖον χάριν βελτιώσεως τοῦ συσσιτίου. Εἰς τὸ ἔσοδον τοῦτο ὀφείλει νὰ ἀντιστοιχεῖ τὸ οἰκεῖον ἔξοδον.

● *Εἰδικοί προϋπολογισμοί*. Κατὰ προέκτασιν τῶν ἀνωτέρω περισταταὶ ἐνίοτε ἡ ἀνάγκη¹ ὅπως παραλλήλως πρὸς τὸν κύριον (γενικὸν) προϋπολογισμόν καταρτίζεται τοιοῦτος *εἰδικὸς* διὰ τοῦ ὁποίου ἐπιδιώκεται ἡ ἔτι εὐχερεστέρα, ἢ εἰδικώτερα, διαχειρίσις ἐσόδων καὶ ἔξόδων τινῶν. Τὴν τοιαύτην *πλέον αὐτόνομον* περιουσιακὴν διοίκησιν διαχειρίζεται συνήθως ἰδιαίτερον, ὀλιγομελὲς ὄργανον : ἐπιτροπή, ἐφορία κτλ. Π.χ. εἰδικὸς προϋπολογισμὸς φοιτητικῆς λέσχης, προσηρημένός εἰς τὸν γενικὸν προϋπολογισμόν τοῦ ἐκπαιδευτικοῦ ἰδρύματος καὶ ἐκτελούμενος ὑπὸ ἐφορίας καθηγητῶν κ.ἄ.

Αὐτονόητον ὅτι ἰσχύουν καὶ ἐνταῦθα αἱ αὐταὶ τυπικαὶ προϋποθέσεις διαχειρίσεως.

9 **Εἰδικὴ ὁρολογία**. Κατωτέρω διευκρινίζονται ὄροι τινὲς τοῦ Δημοσίου Λογιστικοῦ.

α' *Ὡς πρὸς τὰ ἔσοδα*, διακρίνομεν τὰ ἀκόλουθα στάδια :

● *τὰ προϋπολογισθέντα*, ὁδ. τὰ προβλεπόμενα ὑπὸ τοῦ προϋπολογισμοῦ. Δοθέντος ὅτι τὰ σχετικὰ ποσὰ εἶναι ἐνδεικτικὰ καὶ οὐχὶ περιοριστικά, ἔπεται ὅτι ἐπιτρέπεται *βεβαίωσις* καὶ *πραγματοποιήσις* (εἰσπραξις, συμψηφισμὸς) μεγαλυτέρων ἐσόδων, χωρὶς τοῦτο νὰ

1. Καὶ ἐφ' ὅσον τοῦτο προβλέπεται ὑπὸ τοῦ διέποντος τὸ Ν.Π.Δ.Δ., νομοθετημάτων.

συνεπάγεται αντίστοιχον διεύρυνσιν τῶν ἐξόδων. Τὸ πλεόνασμα αὐξάνει τὴν περιουσίαν τοῦ ὀργανισμοῦ (Ἀποθεματικόν).

● *τὰ βεβαιωθέντα*. Εἶναι ἐκεῖνα διὰ τὰ ὁποῖα γεννᾶται τὸ ἔννομον δικαίωμα ἀπολήψεως τῶν (π.χ. ἐγγραφή μαθητοῦ εἰς ἐκπαιδευτήριον, εἰσοδοχὴ ἀσθενοῦς εἰς νοσοκομεῖον). *Βεβαιώσεις* εἶναι ὅθεν ἡ διαδικασία ἢ καθορίζουσα : τὴν αἰτίαν τῆς ὀφειλῆς (κεφ. καὶ ἄρθρ. ἐσόδου, π.χ. Νοσήλεια Παθολογικοῦ), τὸν ὀφειλέτην (φυσικὸν ἢ νομικὸν πρόσωπον), τὸ ποσὸν (νόμιμον τέλος + προσαυξήσεις ποικίλης φύσεως : ἔνσημα, χαρτόσημα, πρόστιμα κτλ.).

Ἡ ἔννοια τοῦ *βεβαιωθέντος* ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὴν ἰδιωτικοοικονομικὴν ἔννοιαν τοῦ *δεδουλευμένου* (καὶ συνεπῶς ἀπαίτητοῦ).

● *τὰ πραγματοποιηθέντα*, δλδ. εἰσπραχθέντα (ἢ καὶ συμφηφισθέντα). Εἰς τὴν πρᾶξιν, καὶ διὰ σημαντικὸν μέρος τῶν ἐσόδων, ἢ εἰσπραξις συνιστᾷ καὶ βεβαίωσιν, ὡς συμβαίνει ἐπὶ ἐκδόσεως εἰσιτηρίων δημοτικῶν τροchioδρόμων, θεάτρου, μουσείου κ. ἄ. Πολλάκις ὁμως ἡ βεβαίωσις χρήζει ἰδιαιτέρας διαδικασίας καὶ προηγεῖται χρονικῶς : ἐκδοσις τιμολογίων ὑδρεύσεως κ. ἄ. Ὁ τοιοῦτος ἑτεροχρονισμὸς ἔχει σημασίαν κυρίως κατὰ τὸ τέλος τοῦ οἴκ. ἔτους, ὅποτε ἐνδέχεται ἔσοδά τινα νὰ ἔχουν *βεβαιωθῆ* (νὰ ἔχουν δλδ. καταστη δεδουλευμένα) χωρὶς νὰ ἔχουν εἰσπραχθῆ. Ἐφ' ὅσον δὲ τοῦτο δὲν πραγματοποιεῖται ἐντὸς τῆς 20ήμερου παρατάσεως¹, δημιουργεῖται εἰς τὸν νέον προϋπολογισμὸν ἡ κατηγορία *Ἐσόδων κεκλεισμένης χρήσεως*. (περὶ ἧς ἀνωτέρω σελ. 637). Τὰ χρεωστικά ταῦτα κόνδυλια ἐμφανίζονται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ὡς *Ἐνεργητικὰ ὑπόλοιπα*.

β' Ὡς πρὸς τὰ ἔξοδα. Διακρίνομεν :

● *τὰ προϋπολογισθέντα*, ὡς καθωρίσθησαν ταῦτα—κατ' εἶδος καὶ ποσόν—εἰς τὸν ὑποβληθέντα πρὸς ἔγκρισιν προϋπολογισμὸν.

● *τὰς χορηγηθείσας πιστώσεις*, ἦτοι τὰ πράγματι ἐγκεκριμένα ποσά, βάσει τῶν ὁποίων δύναται νὰ χωρήσῃ ἡ ἀνάληψις καὶ ἡ καταβολὴ ἐξόδων. Μετὰ τὴν ἔγκρισιν, ὡς ἔξοδα προϋπολογισθέντα νοοῦνται αἱ ἐγκριθεῖσαι (ἢ μεταγενεστέρως χορηγηθεῖσαι ἀναπληρωματικά) πιστώσεις.

● *Τὰ ἀναληφθέντα ἔξοδα* (ἢ ἀναληφθεῖσαι πιστώσεις). Ὡς ἀνάληψις λογίζεται ἡ διαδικασία ἢ ὁποῖα, διεξαγομένη κατὰ τοὺς νομίμους τύπους, δεσμεύει τὸ Ν.Π.Δ.Δ. ἔναντι τρίτων καὶ καθιστᾷ τοῦτο ὀφειλέτην. Π.χ. ἀπόφασις διοικητικοῦ συμβουλίου ἐκτελέσεως ἔργου, διε-

1. Ἡ 20ήμερος παρατασις ἀφορᾷ τὴν ταμειακὴν κίνησιν, οὐχὶ δὲ τὴν βεβαίωσιν νέων ἐσόδων καὶ τὴν ἀνάληψιν νέων ἐξόδων.

ξαγωγή μειοδοτικού διαγωνισμού, ανάδειξης μειοδότη, ύπογραφή συμβάσεως και πιστοποίησης κανονικής διεξαγωγής έργου.

Τυχάνει πρόδηλον ότι ή ανάληψις έξόδων χωρεί περιοριστικώς μόνον εις τό πλαίσιον τών χορηγηθεισών πιστώσεων (δλδ. τοῦ ἐγκεκριμένου προϋπολογισμού).

• *Ἐκκαθάρισις ἐξόδων.* Ἀφορᾷ τόν καθορισμόν τοῦ ἀκριβοῦς ὕψους τοῦ πληρωτέου ποσοῦ κατόπιν βασάνου τών νομίμων δικαιολογητικῶν. Προϋπόθετε κυρίως τήν πληρότητα τούτων¹, τήν ἀριθμητικήν των ἀκριβειαν, τόν ὑπολογισμόν τών πολλαπλῶν κρατήσεων καί τήν ἀπόρριψιν ἀδικαιολογήτων κονδυλίων.

• *Καταβολή ἐξόδων.* Συνιστᾷ τό τελευταῖον στάδιον καί διενεργεῖται ταμειακῶς, δι' ἐπιταγῆς δραχμῶν ἢ συναλλάγματος, τραπεζικῆς ἐντολῆς, συμψηφισμού πρὸς ἀπαίτησιν ἢ ἄλλως.

10 *Ἀπολογισμός.* Συνιστᾷ συγκριτικήν κατάστασιν ἐμφανίζουσαν τά προϋπολογισθέντα, βεβαιωθέντα καί διακανονισθέντα ἔσοδα καί ἔξοδα, δλδ. τήν ἐκτέλεσιν τοῦ προϋπολογισμού, ὡς ἐξῆς :

ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 1955 - 56

Ἔσοδα		Προϋπολογισθέντα	Βεβαιωθέντα	Πραγματοποιηθέντα
Κεφάλαιον I				
	Εἰδικά τέλη			
ἀρθρ. 1	τέλη ἐγγραφῶν	800.000	700.000	650.000
» 2	τέλη ταυτοτήτων	500.000	500.000	450.000
» 3	τέλη ἐκδόσ. πτυχίων	300.000	320.000	320.000
.....
	Κεφ. I	5.000.000	4.700.000	4.600.000

Κ.Ο.Κ. κατὰ κεφάλαια.

Ἔξοδα		Προϋπολογισθέντα	Ἀναπληρ. πιστώσεις	Σύνολον	Βεβαιωθέντα	Ἐκτελεσθέντα
Κεφάλαιον I						
	Ἀμοιβ. προσωπικοῦ					
ἀρθρ. 1	Μισθοὶ διοικήσεως	700.000	70.000	770.000	750.000	750.000 ¹
» 2	Ἀμοιβαι ἐποπτῶν	300.000	—	330.000	300.000	300.000
.....
	Κεφ. I	3.600.000	1.000.000	4.600.000	4.200.000	4.100.000

Ἐπισημαίνεται ὅτι ὁ ἀπολογισμός ὑποβάλλεται εἰς τό οἰκείον ὑπουργεῖον καί ἐλέγχεται ὑπό τών ἀρμοδίων ὀργάνων². Ὁ ἐλεγχος διεξαγόμενος βάζει τών δικαιολογητικῶν ἀφορᾷ τήν νομιμότητα τών ἐνεργειῶν (οὐχί δὲ τήν σκοπιμότητα αὐτῶν).

1. Ἡ ἀνεπάρκεια ἢ ἀταξία τών δικαιολογητικῶν κλονίζει τήν νομιμότητα τῆς πληρωμῆς καί καθιστᾷ ὑπεύθυνον τόν ἀρμόδιον ὑπόλογον.

2. Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου καί Γεν. Διευθ. Δημοσίου Λογιστικοῦ.

11 'Ιδρυτικόν νομοθέτημα. Τοῦτο διαλαμβάνει συνήθως τὰς γενικὰς γραμμάς τῆς λογιστικῆς ὀργανώσεως, ἴδια δὲσάκις πρόκειται περὶ ἰδιομόρφου περιπτώσεως.

12 'Ἐσωτερικὸς κανονισμὸς. Ὅπωςδῆποτε, αἱ λεπτομέρειαι προβλέπονται ὑπὸ τοῦ ἔσωτερικοῦ κανονισμοῦ, διὰ τοῦ ὁποῖου ρυθμίζονται εἰδικώτερον :

— ἡ διοικητικὴ ἱεράρχησις τοῦ προσωπικοῦ (διεύθυνσις, διοικητικαὶ ὑπηρεσίαι, λογιστήριον - ταμεῖον, ἐπιστημονικὸν - τεχνικὸν προσωπικὸν κτλ.).

— αἱ ἀρμοδιότητες ἐκάστου (διευθυντοῦ λογιστηρίου, ταμίου, ἀποθηκαρίου κτλ.) καὶ αἱ προϋποθέσεις κινήσεως τῶν ἀντιστοιχῶν ὑπηρεσιῶν.

— τὰ τηρηθησόμενα βιβλία καὶ ἔντυπα.

'Ἰδοῦ ἐνδεικτικὰ τινὰ ἀποσπάσματα κανονισμοῦ νοσηλευτικοῦ ἰδρύματος.

● *Προϊστάμενος οικονομικῶν ὑπηρεσιῶν.* (Καθορισμὸς ἀρμοδιοτήτων αὐτοῦ)

● *Προϊστάμενος Λογιστηρίου :*

— τηρεῖ τὰ ἀπαραίτητα βιβλία λογιστικῆς καθορισθέντα διὰ τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου καὶ διαφυλάσσει ἐπιμελῶς ἅπαντα τὰ σχετικὰ δικαιολογητικὰ καὶ τὰ στελέχη τὰ προβλεπόμενα ὑπὸ τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου καὶ τοῦ Ἐσωτερικοῦ Κανονισμοῦ Ἐργασίας.

— θεωρεῖ τὰ ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου ὑπαλλήλου ἐκδιδόμενα ἐντάλματα πληρωμῆς, χρηματικὰς ἐντολάς, γραμμάτια εἰσπράξεως, ἐντολάς εἰσαγωγῆς καὶ ἐξαγωγῆς ἀποθηκῶν.

— συντάσσει κατὰ μῆνα καὶ παραδίδει τὸ ἀργότερον μέχρι τῆς 5ης τοῦ ἐπομένου μηνὸς καὶ διὰ τὸν προηγηθέντα μῆνα: α) Ἴσοζύγιον Κινήσεως τοῦ μηνός, β) Γενικὸν Ἴσοζύγιον ἄπο τῆς ἐνάρξεως τοῦ Οἰκονομικοῦ ἔτους μέχρι καὶ τοῦ τέλους τοῦ μηνός διὰ τὸν ὁποῖον συντάσσεται τὸ Ἴσοζύγιον. γ) Καταστάσεις Πιστωτῶν καὶ Προμηθευτῶν καὶ τῶν χρεωστῶν ἐκ νοσηλείων.

● *Βοηθὸς Λογιστοῦ.*

— ἐκδίδει ἐντάλματα πληρωμῆς, χρηματικὰς ἐντολάς πληρωμῆς καθὼς καὶ γραμμάτια εἰσπράξεως καὶ ἐπιταγὰς. Εἰς τὰ ὡς ἄνω παραστατικά ἐπισυνάπτονται τὰ σχετικὰ δικαιολογητικά ὡς: τιμολόγια, δελτία εἰσαγωγῆς, λογ/σμοὶ νοσηλείων, φαρμάκων κ.λ.π. Μετὰ ταῦτα τὰ παραδίδει πρὸς θεώρησιν κατὰ τὴν ἐν τῷ παρόντι κανονισμῷ προβλεπομένην διαδικασίαν.

— τηρεῖ λογ/σμοὺς νοσηλείων κατ' Ἀσφαλιστικὸν Ὄργανισμὸν μεθ' οὗ εἶναι συμβεβλημένον τὸ ἴδρυμα. Παραλαμβάνει ἐκ τοῦ Τμήματος κινήσεως ἀσθενῶν τὰ ἀτομικά δελτία ἀσθενῶν τῶν Ἀσφαλιστικῶν Ταμείων καὶ τὰ συγκεντρώνει κεχωρισμένως δι' ἕκαστον ἐξ αὐτῶν φροντίζων διὰ τὴν ἔγκαιρον ὑποβολὴν ἐκκαθαρίσεως.

— ἐλέγχει τὰς ἀποδείξεις εἰσπράξεως νοσηλείων τῶν ἐξωτερικῶν ἰατρειῶν καὶ ὑπογράφει διὰ τὴν συμφωνίαν ἐπὶ τῆς συγκεντρώσεως ἥτις ἀναγράφεται ἐπὶ τοῦ φακέλλου τοῦ περιέχοντος τὰς ἀποδείξεις.

— ἐλέγχει τὰς καταστάσεις νοσηλείων τοῦ Ὑπουργείου Κ. Προνοίας, Ι.Κ.Α. καθὼς καὶ τῶν Ἀσφαλιστικῶν Ταμείων.

— τὴν δευτέραν ἡμέραν ἐκάστου μηνὸς συγκεντρώνει ἅπαντα τὰ ὡς ἄνω στοιχεῖα καὶ τὰ θέτει εἰς διάθεσιν τοῦ Προϊσταμένου τοῦ Λογιστηρίου.

● *Ταμίαις*. Πραγματοποιεῖ ἀπάσας τὰς εἰσπράξεις καὶ πληρωμὰς, καθέσεις καὶ ἀναλήψεις παρὰ Τραπεζίαις ὑπὸ τὰς κατωτέρω αὐστηρῶς τηρουμένας προϋποθέσεις.

Εἰσπράξεις. Καθημερινῶς εἰσπράττει, βάσει Γραμματίων εἰσπράξεως ἐκδιδομένων παρὰ τοῦ Λογιστηρίου καὶ ἀπὸ συμφώνου πρὸς συνημμένην συγκεντρωτικὴν κατάστασιν τοῦ Τμήματος κινήσεως ἀσθενῶν, νοσήλεια (*Ἔσοδα Νοσηλευτ. Ὑπηρεσίας ὡς ἐν τῷ Λογιστικῷ σχεδίῳ διαλαμβάνεται) καὶ δικαιώματα ἐξωτερικῶν ἰατρειῶν.

Ὅσακις παρουσιάζονται περιπτώσεις διαφόρων ἐσόδων προβλεπομένων ἐπίσης ἐν τῷ Λογιστικῷ σχεδίῳ, ἐκδίδονται ὡσαύτως Γραμμάτια εἰσπράξεως ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου.

Δυνάμει τῶν ὡς ἄνω ἐκδιδομένων Γραμματίων εἰσπράξεως μετὰ προηγούμενον ἔλεγχον καὶ προσυπογραφὴν ὑπὸ τοῦ Προϊσταμένου τῶν Οἰκονομικῶν Ὑπηρεσιῶν, Προϊσταμένου τοῦ Λογιστηρίου καὶ τοῦ Διευθυντοῦ τοῦ Νοσοκομείου καὶ τοῦ καταβάλλοντος προβαίνει ὁ Ταμίαις εἰς τὴν σχετικὴν εἰσπραξίν φυλάσσει ἐπιμελῶς ἅπαντα τὰ δικαιολογητικά κατὰ χρονολογικὴν σειρὰν καὶ ἀξίοντα ἀριθμὸν.

Διὰ τὰς περιπτώσεις καθ' ἃς διὰ τὰ εἰσπραττόμενα νοσήλεια παραδίδονται ἐπιταγαὶ ὡς συμβαίνει μετὰ τοῦ Ὑπουργείου Προνοίας, Ι.Κ.Α. καὶ Ἀσφαλιστικῶν Ὄργανισμῶν, ἐκδίδεται Γραμμάτιον εἰσπράξεως διὰ τὴν λήψιν τῆς ἐπιταγῆς καὶ συγχρόνως ἔνταλμα πληρωμῆς εἰς χρέωσιν τῆς οἰκειας Τραπεζῆς εἰς ἣν κατατίθενται αἱ ἐν λόγῳ ἐπιταγαί.

Ἐὰν τὰ εἰσπραχθέντα εἰς μετρητὰ ποσὰ ὑπερβαίνουν τὰς 10.000 τότε τὸ ἐπὶ πλεόν τῶν 10.000 ποσὸν κατατίθεται εἰς τὴν Τράπεζαν παρὰ τῆ ὁποῖα ὑπάρχει λογισμὸς καταθέσεων ἐπ' ὀνόματι τοῦ Νοσοκομείου.

Πληρωμαί. Ὁ Ταμίαις πραγματοποιεῖ πληρωμὰς εἰς μετρητὰ μέχρι τοῦ ποσοῦ τῶν δρχ. 4.000 δυνάμει ἐντάλματος πληρωμῆς ἐκδιδομένου ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου, ἐκτὸς τῆς περιπτώσεως καταβολῆς μισθοδοσίας, ὅποτε ἀναλαμβάνεται ἐκ τῆς Τραπεζῆς ποσὸν ἀντιπροσωπεῖον τὴν καταβαλλομένην αὐθημερὸν μισθοδοσίαν.

Διὰ τὰς πέραν τῶν δρχ. 4.000 πληρωμὰς ἐκδίδει τὸ Λογιστήριον σχετικὴν ἐπιταγὴν ἐπ' ὀνόματι τοῦ ἐκάστοτε δικαιούχου βάσει τοῦ εἰδικῶς προβλεπομένου ἐντύπου χρηματικῶν ἐντολῶν.

Τὰ ὡς ἄνω παραστατικά δέον νὰ συνοδεύωνται:

- ὑπὸ τοῦ σχετικοῦ τιμολογίου.
- ὑπὸ τοῦ πρωτοκόλλου παραλαβῆς
- ὑπὸ δελτίου εἰσαγωγῆς.

Ἐπίσης δέον νὰ εἶναι προσυπογεγραμμένα καὶ θεωρημένα ὑπὸ τοῦ Προϊσταμένου τῶν Οἰκονομικῶν Ὑπηρεσιῶν, τοῦ Προϊσταμένου τοῦ Λογιστηρίου, τοῦ Διευθυντοῦ τοῦ Νοσοκομείου καὶ τοῦ δικαιούχου.

Εἰς τὸ πρόχειρον βιβλίον Ταμείου ἀθροίζει καθ' ἑκάστην μεσημβριάν ὄλα τὰ ποσὰ τῶν στηλῶν εἰσπράξεων καὶ πληρωμῶν καθὼς καὶ καταθέσεων καὶ ἀναλήψεων παρὰ τῆ Τραπεζῆ πραγματοποιῶν συμφωνίαν καὶ μεταφέρων εἰς νέον διὰ τὴν ἐπομένην τὰ ὑπόλοιπα τῶν μετρητῶν τοῦ Ταμείου καὶ τῶν παρὰ τῆ Τραπεζῆ καταθέσεων. Τὴν συμφωνίαν αὐτὴν προσυπογράφουν ὁ Προϊστάμενος Οἰκονομικῶν Ὑπηρεσιῶν, ὁ Προϊστάμενος Λογιστηρίου, ὁ Διευθυντὴς τοῦ Νοσοκομείου καὶ ὁ Ταμίας.

Ὁ Ταμίας συντάσσει τὰς μισθοδοτικὰς καταστάσεις: α) Προκαταβολῶν καὶ 2) ὀριστικὰς μηνιαίας (ἐκκαθαρίσεις) διὰ τὸ μόνιμον καὶ ἡμερομίσθιον προσωπικόν.

Προβαίνει εἰς τὴν ἀγορὰν τῶν ἐνσήμων τοῦ I.K.A., ἐνημέρωσιν τῶν ἀσφαλιστικῶν βιβλιαρίων τοῦ προσωπικοῦ καὶ τὴν ἐπικόλλησιν τῶν ἀγορασθέντων ἐνσήμων.

Προβαίνει εἰς τὴν ἀπόδοσιν τῶν κρατήσεων ὑπὲρ διαφόρων Ἀσφαλιστικῶν Ταμείων.

Συντάσσει τὰς Δηλώσεις Φόρου ΣΤ' Κατηγορίας καὶ Χαρτοσήμου. Προβαίνει εἰς τὴν ἀγορὰν καὶ ἐπικόλλησιν τοῦ χαρτοσήμου ἐπὶ τῶν γραμματίων.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει σαφῶς ὅτι ἡ ἐπιτυχὴς κατάρτισις καὶ ἡ σθεναρὰ ἐφαρμογὴ τοῦ ἐσωτερικοῦ κανονισμοῦ εἶναι μεγίστης ὀργανωτικῆς σημασίας, εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ εἰδικώτερον τὸ ἔργον τοῦ Λογιστηρίου.

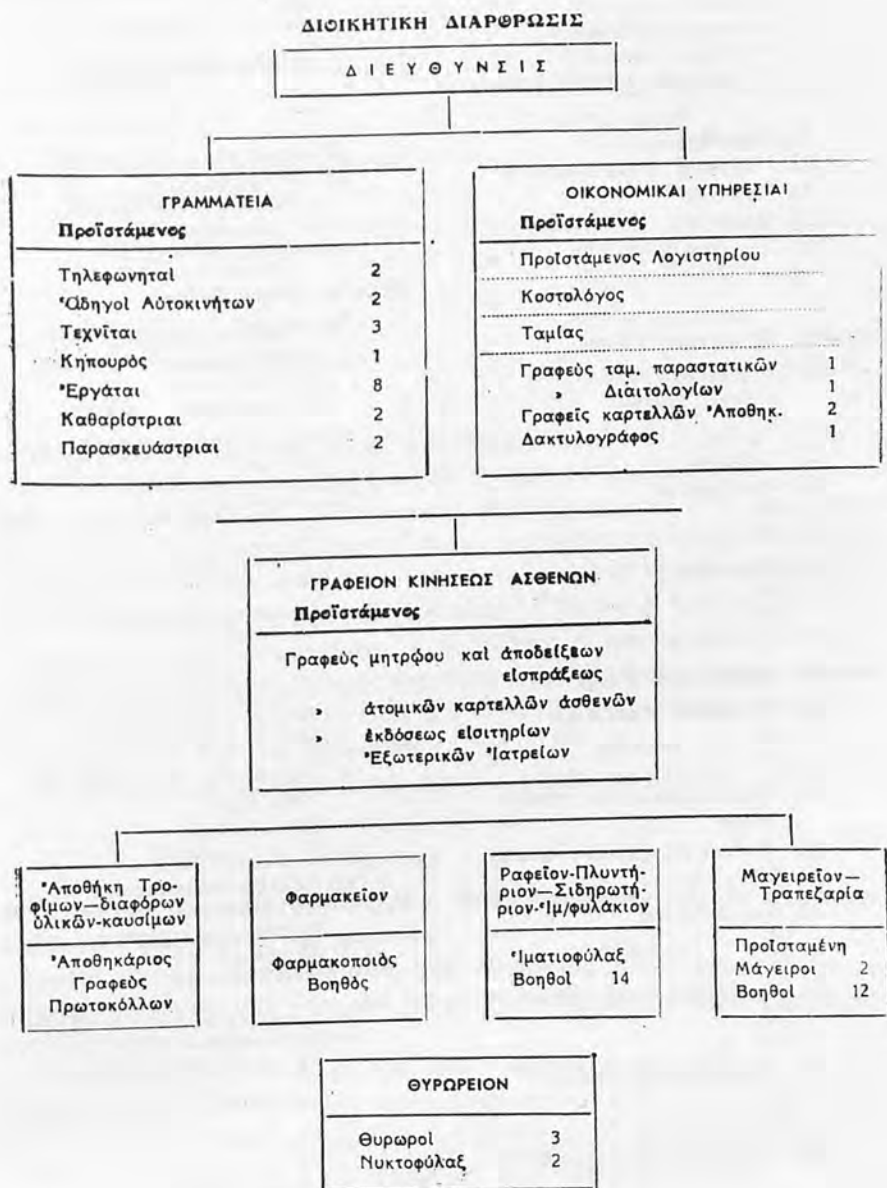
*

13 Ἐφαρμογή. Διὰ τὰ κατωτέρω ἀναπτυσσόμενα λαμβάνεται ἡ περὶ πτωσις νοσηλευτικοῦ ἰδρύματος κοινωφελοῦς χαρακτῆρος.

Ἴδου διάγραμμα συγκροτήσεως καὶ ὀργανώσεως :

ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ





14 Λογιστικόν Σχέδιον. Συντασσόμενον υπό τοῦ Διευθυντοῦ Λογιστηρίου ἐγκρίνεται υπό τοῦ Διοικ. Συμβουλίου. Ἰδού σχ. υπόδειγμα

***Ομάς 1. 'Ακίνητοποιήσεις**

10. Κτίρια
 100 Κτίριον Παθολογικοῦ
 101 Κτίριον Χειρουργικοῦ
 102 Περίπτερον λοιμωδῶν νόσων

11. 'Αποθήκαι
 12. *Όργανα 'Επιστημονικά
 13. *'Επιπλα
 14. Σκευή
 15. 'Ιματισμός

***Ομάς 2. Χρηματικοὶ λ/μοὶ**

20. Τράπεζαι
 20 Τραπε. 'Ελλάδος
 21
21. Ταμείον
 22. Χρεώγραφα
 220
 221
23. 'Εγγυήσεις
 230
 271

***Ομάς 3. Προσωπικοὶ λ/μοὶ**

30. Χρεῶσται νοσηλείων
 300 καρτέλλαι
 301
31. Προκαταβολαὶ εἰς προσωπικὸν
 32. 'Εκκρεμεῖς χρεωστ. λ/μοὶ
 320
33. Προμηθευταὶ
 330 καρτέλλαι
 331
34. Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων
 340
 341
35. 'Ασφαλιστικὰ ταμεία
 350
 351
36. 'Εκκρεμεῖς πιστωτ. λ/μοὶ

***Ομάς 4. Δ/μοὶ ὑλικῶν**

40. Τρόφιμα
 400
 401

41. Φάρμακα - 'Απολυμαντικά
 410
 411
42. Ὑλικά ἐργαστηρίων
 420
 421
43. Καύσιμα
 44. 'Ανταλλακτικά
 440 ἐπιστημονικῶν ὀργάνων
 441 αὐτοκινήτων κτλ.

***Ομάς 5. Δ/μοὶ ἐξόδων**

50. Μισθοὶ - 'Ημερομίσθια
 500 'Επιστημονικοῦ προσωπικοῦ
 501 Νοσηλευτικοῦ . . .
 502 Διοικητικοῦ . . .
51. 'Εργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ
 510 ΙΚΑ.
52. 'Ασφάλιστρα
 520
53. 'Αποσβέσεις
 530 'Ακινήτων
 531 'Όργάνων - Σκευῶν
 532 'Ιματισμοῦ

54. Συντήρησις καὶ 'Επισκευαὶ
 540
 541
55. Θέρμανσις - Φωτισμὸς - Καθαριότης
 550
 551
56. *'Εξοδα διοικήσεως
 560 Γραφικὴ ὄλη
 561 *'Ενσημα, χαρτόσημα
 562 *'Αμοιβαὶ τρίτων
 563 Δημοσιεύσεις
57. Χρηματοπιστωτικὰ ἐξοδα
 570 Προμήθειαι
 571 Προεξοφλήματα, τόκοι

58.

***Ομάς 6. Δ/μοὶ 'Εσόδων**

60. Τροφεία
 61. Νοσήλεια παθολογικοῦ
 610 Α' θέσεως
 611 Β' θέσεως

62. Ἐγχειρίστρα
620
63. Γυψώσεις
64. Ἐργαστηριακὰ τέλη
640
641
65. Φάρμακα (τιμολογούμενα)
66. Ἔσοδα διάφορα
660 Ἐνοίκια
661 Πρόσοδοι χρεωγράφων
662 Τόκοι Τραπεζῶν
.
67. Ἐπιχορηγήσεις
670 Ἑπουργεῖου Προνοίας
671
- Ὅμας 7. Δ/μοὶ Ἴσολογισμοῦ**
70. Καθαρᾶς περιουσίας
700 Κεφαλαίου
701 Ἀποθεματικοῦ
702
71. Δ/μοὶ τακτοποιήσεως ἐνεργητικοῦ
710 Ἐλλείμματα ἀποθηκῶν
711
72. Δ/μοὶ τακτοποιήσεως παθητικοῦ
720 Ἀποσβεσθέντα κτίρια
721
722 Ἐγκαταστάσεις
723
73. Ἀποτελέσματα χρήσεως

- 15 Λογιστικὰ βιβλία.** Ἄν καὶ ταῦτα ποικίλλουν κατὰ περίπτωσιν (εἰδικῶς τέρων τὰ βοηθητικὰ) δπωσδήποτε θὰ ἔχωμεν πάντοτε :
- 16 Βιβλίον προϋπολογισμοῦ.** Τηρούμενον ἀπλογραφικῶς, περιλαμβάνει ἀνά μίαν ἢ πλεοναὺς σελίδας δι' ἕκαστον κεφάλαιον καὶ ἕκαστον ἄρθρον καὶ ἐνημεροῦται μεθ' ἑκάστην ταμειακὴν (ἢ ἄλλως γενομένην) κίνησιν πραγματοποιήσεως τῶν κονδυλίων. (Βλ. ὑπόδ. ἀριθ. 1 σελ. 657).
- 17 Ἀναλυτικὰ ταμειακὰ ἡμερολόγια.** Συνιστᾶται ἡ κεχωρισμένη τήρησις ταμείου εἰσπράξεων καὶ ταμείου πληρωμῶν, ἐχόντων τὴν γνωστὴν πολύστηλον διάταξιν (βλ. σελ. 180 καὶ 324). Διὰ τὴν τήρησιν τῶν δέον νὰ ἔχωμεν ὑπ' ὄψιν τὰ ἀκόλουθα :

- *Διεξαγωγή χρηματικῆς κινήσεως.* Αὕτη δέον νὰ γίνεται βάσει :
 - Γραμματίων εἰσπράξεως, καὶ
 - Ἐνταλμάτων πληρωμῆς

ἐκδιδομένων ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου, τὸ ὁποῖον φέρει καὶ τὴν σχετικὴν εὐθύνην. Πρὸς τοῦτο ἐλέγχονται :

— αἱ τυπικαὶ προϋποθέσεις τῆς ἐνεργείας (π.χ. ἐάν ὑπάρχει ἡ σχετικὴ πίστωσις, ἐάν ἐπαρκεῖ αὕτη, ἐάν ἐλήφθη νομίμως ἢ ἀπόφασις ἀναλήψεως τῆς δαπάνης.

— ἡ νομιμότης, ἡ πληρότης καὶ ἡ ἀριθμητικὴ ἀκρίβεια τῶν δικαιολογητικῶν (μισθοδοτικῶν καταστάσεων, τιμολογίων κ.ἄ.). Ἀμφότερα τὰ ταμειακὰ (γραμμάτια καὶ ἐντάλματα) ἀποσπῶνται ἐξ ἀντιστοιχῶν διπλοτύπων ἢ τριπλοτύπων βιβλιαρίων (μπλόκ)¹.

1. Ἀπαραίτητος εἶναι ἡ αὐξουσα ἀρίθμησις τῶν ταμειακῶν καὶ ἡ μονογράφησις τῶν βιβλιαρίων ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου Προέδρου, Ἐφόρου κλπ.

Τὰ ἐκδιδόμενα ταμειακά ὑπογράφουν ὁ Λογιστὴς καὶ ἕτερον πρόσωπον—Ιεραρχικῶς ἀνώτερον—ὀριζόμενον ὑπὸ τοῦ ἐσωτερικοῦ κανονισμοῦ: Πρόεδρος, Γεν. Διευθυντὴς κ.ἄ.

Μόνον βάσει τούτων ὁ ταμίας δικαιούται νὰ προβαίη εἰς χρηματικὰς δοσοληψίας. Εἰς τὴν πρᾶξιν ἐντούτοις, ἐκ διαφόρων αἰτίων, τὰ πράγματα πολλάκις ἀντιστρέφονται, τῶν ταμειακῶν ἐκδιδομένων μετὰ τὴν χρηματικὴν κίνησιν. Τοῦτο—καὶ ἐξαιρέσει εἰδικῶν περιπτώσεων ὡς πρὸς ἔσοδα¹—δύναται νὰ ἐπιφέρῃ σοβαρὰς ἀνωμαλίας ὡς: ὑπέρβασιν πιστώσεων, παρανόμους πληρωμὰς κ.ἄ.

● *Κινήσις κεφαλαίων.* Τυχάνει πρόδηλον ὅτι πᾶσα εἰσπραξις δὲν συνιστᾷ ἔσοδον, οὔτε κάθε πληρωμὴ ἔξοδον. Ἀπὸ αὐτὰς δέον νὰ διαστέλλωνται σαφῶς αἱ *κινήσεις κεφαλαίων*, καὶ δῆ:

- εἰσπράξεις: λόγῳ ἀναλήψεως ἐκ τραπεζικῆς καταθέσεως, διὰ λ/σμὸν τρίτων κ.ἄ.
- πληρωμαί: τραπεζικαὶ καταθέσεις, ἐπιστροφαὶ ἀχρεωσότητος εἰσπραχθέντων, ἀποδόσεις κρατήσεων κ.ἄ.

Εἰς τὸ παρατιθέμενον ἐν σελ. 658 ὑπόδειγμα *Ταμείου πληρωμῶν* γίνεται εἰδικὸς διαχωρισμὸς τῆς κινήσεως κεφαλαίων, διευκολυνόμενης οὕτω τῆς ἀριθμητικῆς συσχετίσεως πρὸς τὰ πραγματικὰ ἔξοδα καὶ συνεπῶς πρὸς τὸ βιβλίον προϋπολογισμοῦ.

● *Χρηματικὰ διαθέσιμα.* Διαθέσιμα ὑπερβαίνοντα ὠρισμένον πῶσον, καθοριζόμενον ὑπὸ τοῦ ἐσωτερικοῦ κανονισμοῦ (ἢ ἄλλως δι' ἀποφάσεως τοῦ Δ.Σ.), κατατίθενται, δυνάμει τοῦ Α. Ν. 1661/1950, εἰς τὴν Τράπεζαν τῆς Ἑλλάδος.

● *Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων.* Τὰ Ν.Π.Δ.Δ. ὑποχρεοῦνται, γενικῶς, νὰ προβαίνουν εἰς τὰς κάτωθι κρατήσεις (ὑποκειμένας εἰς μεταβολάς):

- προκειμένου περὶ πληρωμῶν πρὸς προμηθευτὰς, ἐργολάβους κ.ἄ.
 - 3 % ὑπὲρ τοῦ Μετοχικοῦ Ταμείου Πολιτικῶν Ὑπαλλήλων
 - 2 % ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου, διὰ φόρον ἐπιτηδεύματος (ν.δ. 53/1946)
- προκειμένου περὶ ἀμοιβῶν τοῦ προσωπικοῦ, διὰ φόρον κ. προσόδου¹
 - 1 % ἐπὶ μισθῶν κάτω τῶν 1000 δραχ.
 - 5 % ἐπὶ μισθῶν 1000—2000 δραχ.
 - 15 % ἐπὶ μισθῶν ἀνω τῶν 2000 δραχ.
 - 2 % ἐπὶ προσαυξήσεων μισθοῦ

1. Πολλάκις δι' ἔσοδα προκαθορισμένης κατηγορίας καὶ ποσοῦ, ὡς τέλη ἐγγραφῆς, ἐξετάσεων, εἰσιτήρια κ.ἄ. ἀποκόπτεται ὑπὸ τοῦ ταμίου ἐντυπος ἀπόδειξις (συμπληρουμένη καταλλήλως). Βάσει δὲ τῶν οὕτως ἐκδοθέντων ἐξοφλητικῶν διενεργεῖται μεταγενεστέρως (καὶ κατόπιν συγκεντρωτικῆς κατατάξεως) ἡ ἐκδοσις ἐνὸς ἢ πλείονων γραμματίων εἰσπράξεως. Ἡ διαδικασία εἶναι ἐνταῦθα ἀντίστροφος ἀλλὰ καὶ ἐπιβεβλημένη.

4 0/0 επί ονομαστικού μισθοῦ, δι' εισφοράν ὑπὲρ ΙΚΑ, εἰς βάρος τοῦ ἠσφαλισμένου.
11 0/0 ὡς ἐργοδοτικὴν εἰσφοράν ὑπὲρ ΙΚΑ (εἰς βάρος Ν.Π.Δ.Δ.).

— ἐνδεχόμεναι ἄλλαι κρατήσεις εἰς ὄφελος τρίτων (ειδικῶν Ταμείων κλ.)

Αἱ πραγματοποιούμεναι κρατήσεις ἀποδίδονται *περιοδικῶς* εἰς τοὺς δικαιούχους (Δημόσιον, ΙΚΑ κτλ.) βάσει ἀναλυτικῶν καταστάσεων.

● *Λογιστικὴ ἀντιμετώπισις κρατήσεων.* Ἐφαρμόζονται δύο λύσεις: Κατὰ τὴν μίαν τὰ ἐντάλματα πληρωμῆς καταχωρίζονται εἰς τὸ *Ταμεῖον πληρωμῶν* δι' ὁλόκληρον τὸ ὀνομαστικὸν ποσόν, ὅποτε παρίσταται ἡ ἀνάγκη ὅπως τὰ μὴ καταβληθέντα πράγματι ποσὰ (καὶ συνιστώμενα ἀκριβῶς τὰς *κρατήσεις*) ἐμφανισθοῦν ὡς εἰσπράξεις, καταχωριζόμενα εἰς τὸ *Ταμεῖον εἰσπράξεων*, ἐκδιδομένου πρὸς τοῦτο ἰδιαιτέρου γραμματίου. Ἡ τακτικὴ αὕτη, ἂν καὶ μαθηματικῶς ὀρθή, περιπλέκει ἀσκόπως τὰ πράγματα. Ἡ δευτέρα λύσις ἔγκειται εἰς τὴν πίστωσιν τοῦ *Ταμείου πληρωμῶν* (καὶ συνεπῶς τοῦ συγκεντρωτικοῦ *λ/σμοῦ Ταμείου*) μὲ τὰ ἀκριβῶς πληρωνόμενα ποσὰ, τῆς διαφορᾶς μεταφερομένης ἀπ' εὐθείας καὶ ἀμέσως εἰς πίστωσιν τοῦ *λ/σμοῦ Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων*.

Ἡ γραμμικὴ διάταξις τοῦ ἐν σελ. 658 ὑποδείγματος ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου πληρωμῶν ἐξυπηρετεῖ ἀκριβῶς τὸν ὀρθὸν τοῦτον τρόπον, διαστέλλει δὲ συνάμα τοὺς χρεουμένους *λ/σμοὺς λόγφ κινήσεως κεφαλαίων*.

18 **Συγκεντρωτικὸν ἡμερολόγιον καὶ καθυλικόν.** Οὐδὲν τὸ ἰδιαιτέρον ἐμφανίζουν. Οἱ χρεωπιστούμενοι *λ/σμοὶ* εἶναι οἱ *καθορισθέντες* ὑπὸ τοῦ *Λογιστικοῦ Σχεδίου*. Ἡ συγκέντρωσις γίνεται *περιοδικῶς*, οὐχὶ ὁμῶς βραδύτερον τοῦ μηνός, χάριν ἐγκαίρου *καταρτίσεως ἰσοζυγίων ἐλέγχου* τῶν ἐγγραφῶν.

Ἴδου τὸ συγκεντρωτικὸν ἄρθρον τὸ ἀπορρέον ἐκ τῶν καταχωρίσεων εἰς τὰ ἐν σελ. 658 βιβλία ταμείου

15			
<i>Ταμεῖον</i>		89.000	
<i>Προεξοφλήματα</i>		1.000	
	<i>εἰς Προσόδους περιουσίας</i>		15.000
	— ἀκινήτων 10.000		
	— χρεωγράφων 5.000		
	<i>Νοσήλεια Παθολογικοῦ</i>		25.000
	<i>Νοσήλεια Χειρουργικοῦ</i>		10.000
	— Γυψώσεις 10.000		
	<i>Τράπεζα Ἑλλάδος</i>		30.000
	<i>Ἔντοκα Γραμματία</i>		10.000
Εἰσπράξεις 15 τρέχ. ὡς βιβλίον ταμείου σελ. 64.			

15		
Κρατήσεις υπέρ τρίτων		5.000
.....		
.....		
Τράπεζα *Ελλάδος		50.000
Κάσιμα		10.000
.....		
Γεν. Ξ. διοικήσεως		8.000
.....		
*Ανταλλακτικά		20.000
.....		
Προμηθευταί		200.000
.....		
	εις Ταμείον	282.000
	Κρατήσεις υπέρ τρίτων	11.000
	
	

ΣΗΜ. Ἡ μνεία τῶν δευτεροβαθμίων λ/σμῶν περιτεύει κατ' οὐσίαν ἐφ' ὅσον ἡ ἐνημέρωσις τούτων γίνεται ἀμέσως καὶ ἀπ' εὐθείας ἐκ τῶν δικαιολογητικῶν.

● *Ἐσωλογιστικαὶ ἡμερολογιακαὶ ἔγγραφαί.* Πλὴν τῶν ἔγγραφῶν τῶν προερχομένων ἐκ τῶν ταμειακῶν βιβλίων, τυγχάνει προφανές ὅτι ἔχομεν καὶ ἔγγραφάς μὴ ταμειακὰς καλουμένας *συμψηφιστικὰς*¹. Τοιαῦτα π.χ. αἱ ἀφορῶσαι τὴν διενέργειαν ἀποσβέσεων :

*Αποσβέσεις		.....	.....
	εις *Αποσβεσθῆντα ὄργανα καὶ σκευή		.....

αἱ ἀφορῶσαι τόκους :

Τράπεζα *Ελλάδος		.....	.....
	εις Τόκους		.....

αἱ ἀφορῶσαι τὰς τελικὰς ἔγγραφάς (καταρτίσεως ἰσολογισμοῦ) κ.ἄ.
19 **Αναλυτικὰ καθολικά.* Τηροῦνται πλείονα τοιαῦτα καὶ δὴ εἰς κάρτέλλας, ἀντιστοιχοῦντα εἰς τοὺς περιληπτικοὺς λ/σμούς.

● *Διαχείρισις ἀποθηκῶν.* Διὰ τὰ ἀποκτώμενα καὶ εἰσερχόμενα συντάσσεται *πρωτόκολλον παραλαβῆς* (εἴτε πιστοποιεῖται ἐπὶ τῶν δι-

1. Ὁ ὅρος *συμψηφιστικαὶ ἔγγραφαί* τυγχάνει ἀκατάλληλος καὶ ὀδηγεῖ εἰς συγχύσεις. Ὁρθότερον εἶναι νὰ καλοῦνται *ἔσωημερολογιακαὶ ἢ ἔσωλογιστικαὶ ἔγγραφαί*.

καιολογητικῶν (τιμολογιῶν) καὶ ἐνυπογράφως ἢ κανονικὴ παραλαβὴ. Ἡ διακίνησις διενεργεῖται βάσει δελτίων εἰσαγωγῆς καὶ ἐξαγωγῆς (ἢ καταστάσεων ἀναλώσεως, π.χ. παρασκευῆς συσσιτίων) κατὰ τὰ λεπτομερῶς ὀριζόμενα ὑπὸ τοῦ ἐσωτερικοῦ κανονισμοῦ.

- 20 Βοηθητικὰ βιβλία.** Ὑπαγορευόμενα ἀπὸ τὰς ἰδιαιτέρας ἀνάγκας ἐκάστου Ν.Π.Δ.Δ. ποικίλλουν *ἐξαιρετικὰ* κατὰ τὸ περιεχόμενον καὶ τὴν γραμμικὴν διάταξιν. Ἴδού τινα εἰς νοσηλευτικὸν ἴδρυμα :

- μητρῶν ἀσθενῶν καὶ κατάστασις ἡμερησίας κινήσεως
- διαιτολόγιον
- βιβλίον χορηγήσεως φαρμάκων
- βιβλίον ἐκτελουμένων ἐργαστηριακῶν ἀναλύσεων
- βιβλίον κινήσεως αὐτοκινήτων
- κ. ἄ. πολλά.

- 21 Βιβλίον ἀπογραφῶν καὶ ἰσολογισμῶν.** Δὲν πρέπει νὰ παραλείπεται ἡ ἐπίμονος προσπάθεια καταρτίσεως ἐτήσιας πλήρους καὶ πραγματικῆς ἀπογραφῆς. Εἰς τὰ Ν.Π.Δ.Δ. τοῦτο ἀτονεῖ, μὲ πλείστας ὄσας δυσμενεῖς συνεπείας, εἰδικώτερον δὲ τὴν ἔλλειψιν ποσοτικοῦ ἐλέγχου τῆς διαχειρίσεως.

Τὸ *Βιβλίον ἀπογραφῶν* εἶναι δεκτικὸν διαφόρων ὀνομασιῶν ἢ ὑποδιαίρέσεων: Κτηματολόγιον, βιβλίον μονίμου ὕλικου κ.ἄ. Ἡ οὐσία εἶναι πάντοτε ἡ αὐτή.

● *Θέμα ἀποσβέσεων.* Εἰς τοὺς διοικοῦντας τὰ Ν.Π.Δ.Δ. ἐπικρατεῖ συνήθως ἡ πλάνη ὅτι ἡ διενεργεῖα ἀποσβέσεων, ἐνδιαφέρουσα μόνον τὰς ἰδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις, στερεῖται σημασίας εἰς τὰ Ν.Π.Δ.Δ. Τοῦτο τυγχάνει ἐντελῶς ἀβάσιμον, διότι ὁδηγεῖ εἰς πεπλανημένην εἰκόνα περιουσιακῆς καταστάσεως μὲ συνέπειαν, σὺν τῷ χρόνῳ, τὴν ἀπρόοπτον ἀδυναμίαν ἀντικαταστάσεως τοῦ παλαιωθέντος ἐξοπλισμοῦ (ὀργάνων, σκευῶν, ἰματισμοῦ κ.ἄ.). Ἐπὶ πλέον νοθεύεται ἡ ἐπιβαλλομένη—εἰς τὴν μεγίστην πλειονότητα τῶν περιπτώσεων—κοστολόγησις τῶν παρεχομένων ὑπηρεσιῶν.

● *Θέμα ἐλλειμμάτων - καταστροφῶν.* Τὰ δι' οἷονδῆποτε λόγον ἀχρηστευόμενα—καὶ ἀνεξαρτήτως καταλογισμοῦ εὐθυνῶν—διαγράφονται λογιστικῶς, ἀλλὰ κατόπιν συντάξεως εἰδικοῦ *πρωτοκόλλου καταστροφῆς*, ὑπογραφομένου ὑπὸ πλειόνων διαχειριστῶν (ἀποθηκαρίου, λογιστοῦ, διευθυντοῦ κτλ.) ὀριζομένων ὑπὸ τοῦ ἐσωτερικοῦ κανονισμοῦ.

● *Ἀγαθὰ διαρκείας καὶ ἀναλώσιμα.* Ἄν καὶ ἀμφότερα χαρακτηρίζονται ὑπὸ τοῦ προϋπολογισμοῦ ὡς *ἐξόδα*, εἶναι προφανές ὅτι ἐπιβάλλεται ἡ σαφὴς διαστολὴ τούτων. Διότι τὰ πρῶτα θὰ ἀποτελέσουν στοιχεῖα τοῦ ἰσολογισμοῦ, οὐχὶ ὁμως τὰ δευτέρα (καὶ ἐφ' ὅσον βεβαίως ἔχουν ἀναλωθῆ ἐντὸς τοῦ οἰκ. ἔτους). Εἰς τὴν τελευταίαν

ταύτην καὶ μόνον περίπτωσιν ἡ ἔννοια τοῦ ἐξόδου, δημοσιονομικῶς, συμπίπτει μὲ τὴν ἰδιωτικοοικονομικὴν ἔννοιαν αὐτοῦ.

Εἰς τὴν ἐννοιολογικὴν ταύτην διαφορὰν ὀφείλεται ἡ διάφορος ὑπόστασις τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ ἡ μὴ ἀριθμητικὴ του σύμπτωσις πρὸς τοὺς διαδοχικοὺς ἀπολογισμοὺς.

22 Βιβλίον ἀπολογισμοῦ. Βλ. ὑπόδειγμα σελ. 639.

§ 5

ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

23 Γενικά. Βασικὴ διαχειριστικὴ ἀδυναμία τῶν Ν.Π.Δ.Δ. εἶναι ἡ ἔλλειψις μιᾶς κατὰ τὸ δυνατόν ἀναλυτικῆς κοστολογήσεως, ἡ ὁποία σπανιώτατα μόνον εἶναι ἀδύνατος ἢ περιττή.

24 Συγκεκριμένη ἐφαρμογή. Ἐναφερόμενοι εἰς νοσηλευτικὸν ἴδρυμα, παραθέτομεν φύλλον μερισμοῦ ἐξόδων, μὲ τὰς ἐξῆς παρατηρήσεις.

— ἡ κατάρτισις τούτου καὶ ἡ κοστολόγησις γίνονται *ἐξωλογιστικῶς*

— γίνονται κατὰ μῆνα ἐνδεικτικῶς. Τὰ ἐτήσια δεδομένα θεωροῦνται ἀκριβῆ καὶ ἀντιπροσωπευτικά

— τὰ κατ' εἶδος ἐξοδα λαμβάνονται ἐκ τῶν πρωτοβαθμίων εἴτε καὶ ἐκ τῶν δευτεροβαθμίων λισμῶν. Κυρίως ἐνδιαφέρει νὰ εἶναι πλήρη. Πρὸς τοῦτο συνυπολογιστέαι τυγχάνουν αἱ ἀποσβέσεις, οἱ τόκοι κ.ἄ.

— προέχει νὰ καθορισθοῦν ἐπιτυχῶς αἱ βοηθητικαὶ θέσεις κόστους ὅσον: διοικήσις, ἐργαστήρια, μεταφορικὰ μέσα, συντήρησις προσωπικοῦ κ.ἄ. κατὰ περίπτωσιν.

— αἱ δαπάναι τούτων ἀνακατανέμονται ἐπὶ τῶν κυρίων θέσεων κόστους (νοσηλευτικῶν κέντρων τῶν ὁποίων ἐπιζητεῖται τὸ κατὰ κλίνην καὶ ἡμέραν κόστος)

— ἡ ἀνωτέρω ἀνακατανομὴ χωρεῖ βάσει καταλλήλων κριτηρίων, ἀνευ ἐντούτοις σχολαστικότητος.

Ἐφ' ὧν τούτων παραπέμπομεν εἰς τὰς ἀναπτύξεις τοῦ Κεφ. 7, σελ. 181 ἐπ. καὶ εἰς τὸ ἐπόμενον φύλλον μερισμοῦ (βλ. σελ. 651).

Παρά ταῦτα θεωροῦμεν οὐσιώδες νὰ τονίσωμεν ὅτι, ἔστω καὶ ὑπὸ ὀλιγώτερον συστηματικὴν μορφήν, ἐπιβάλλεται ἡ προσπάθεια ἐξωλογιστικῆς κατὰ προσέγγισιν, ἐνδεικτικῆς, κοστολογήσεως, ἡ ὁποία ὅπωςδήποτε ἀποβαίνει πάντοτε πολύτιμος ὁδηγὸς τῆς διοικήσεως.

25 Βάσεις μερισμοῦ. Κριτήριον κατανομῆς ἐκάστης δαπάνης κατὰ βοηθητικὰ καὶ κύρια κέντρα κόστους εἶναι αὕτη αὕτη ἡ πραγματικότης. Ἄλλὰ ἡ ἐξακρίβωσις τούτου προϋποθέτει τὴν λήψιν καταλλήλων ὀργανωτικῶν μέτρων ὑπὸ τοῦ λογιστηρίου. Οὕτω, π.χ.

— ἀμοιβαὶ προσωπικοῦ = ἐβδομαδιαῖα ἢ ἡμερήσια δελτία ἀσχολίας ἐργαζομένων.

	Βοηθητικές υπηρεσίες				Νοσηλευτικά κέντρα		
	Διοικήσεις	Μαγειρεία	Συν/σις Προσωπικού	Έργα-στήρια	Παθολογικών	Χειρουργικών	X
Μισθοί—Άμερομίσθια :							
— Έπιστημονικού προσωπικού	50.000	—	—	10.000	15.000	25.000	
— Νοσηλευτικού	30.000	—	—	—	10.000	20.000	
— Διοικητικού	10.000	10.000	—	—	—	—	
— Βοηθητικού	—	—	—	—	—	—	
Έργοδοτικά εισφορά	8.000	1.000	—	1.000	2.500	3.500	
Αποσβέσεις :							
— Ακινήτων	14.000	2.000	1.000	2.000	3.000	5.000	
— Έπιστημονικών οργάνων κ.ο.κ.	10.000	—	—	4.000	2.000	4.000	
διά πάσαν <i>αναγκαίαν</i> δαπάνην	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
	500.000	50.000	100.000	25.000	175.000	100.000	=500.000
		↳ 10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	
			↳ 110.000				
			↳ 30.000	—	50.000	30.000	
			↳ 65.000				
			↳ —		40.000	25.000	
			↳ 60.000				
			↳ 30.000		30.000	30.000	
					305.000	195.000	=500.000

— αποσβέσεις οικόδομων=κυβισμός χώρων κτιρίων

— αποσβέσεις οργάνων σκευών, κτλ.=γνώσις χρησιμοποιούντων αυτά τμημάτων

— τρόφιμα, φάρμακα κτλ.=βάσει των οικείων καταστάσεων: συνταγολογία, διαιτολογία κτλ.

— δι' ώρισμένα έξοδα, ως ύδρευσις, φωτισμός, θέρμανσις κτλ. και έφ' όσον έλλείπει ή δυνατότης άμεσώτερης μετρήσεως, ό μερισμός χωρεί κατ' έκτίμησιν πραγμάτων. Αί προκύπτουσαι άνακρίβειαι, ως πρός τά επί μέρους κέντρα κόστους, και όταν άκόμη έχουν κάποιαν σημασίαν ως πρός ταύτα, δέν έπηρεάζουν αισθητώσ τήν τελικήν κοστολόγησιν.

- 26 Κόστος βοηθητικών υπηρεσιών.** Η κατά τά άνωτέρω έξεύρεσις τούτου —έστω μέ τινα σχετικότητα— παρέχει σαφή εικόνα τής αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας) τής δλης τεχνικο-οικονομικής οργανώσεως. Ούτω π.χ. τό συνολικόν κόστος λειτουργίας έργαστηρίου αναλύσεως, μεταφορικών μέσων, κτλ. έν συγκρίσει μέ τήν απόδοσιν των εις έργον¹—εις τάς αγοραίας τιμάς—έπιτρέπει τόν έλεγχον τής αποτελεσματικότητας αύτων. Τοϋτο τυγχάνει άπαραίτητον άνεξαρ-

1. Δηλαδή, αριθμόν και ποικιλίαν αναλύσεων, διανυθέντα χιλιόμετρα κτλ.

τήτως πρὸς τὴν ἀνάγκην διατήρησεως —πολλάκις— ἀντιοικονομικῶς ἐργαζομένων τμημάτων¹.

- 27 Βάσεις ἀνακατανομῆς.** Ἡ ἐπιβάρυνσις τῶν νοσηλευτικῶν τμημάτων (κυρίων θέσεων κόστους) μὲ τὰ ἐξοδα τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν, γίνεται ἀναλόγως τῶν ὑπ' αὐτῶν προσφερομένων πραγματικῶν ὑπηρεσιῶν. Πρὸς τοῦτο ἀπαιτεῖται ἡ τήρησις καταλλήλων βοηθητικῶν βιβλίων: πραγματοποιημένων ἀναλύσεων, ραδιογραφίων, μεταφορῶν κτλ. μετ' ἀγαγραφῆς χάριν τίνος διενεργοῦνται αἱ παροχαὶ αὗται.

Οἱ τοιοῦτοι ὑπολογισμοὶ ἐπιβαρύνσεως, διεξαγόμενοι ἔστω μετὰ τινος σχετικότητος, ὁδηγοῦν εἰς σαφῆ εἰκόνα τῆς συνθέσεως τοῦ τελικοῦ κόστους—κατὰ κλίνην—καὶ εἰς πολύτιμα πορίσματα ὀργανωτικῆς καὶ διαχειριστικῆς φύσεως.

Σχετικὴ καὶ ὑποκειμενικὴ εἶναι πάντοτε ἡ ἀνακατανομὴ τῶν ἐξόδων γενικῆς διοικήσεως.

- 28 Τελικὸν κόστος.** Βάσει τῶν ἀνωτέρω καὶ τοῦ ἐν σελ. 651 φύλλου μερισμοῦ ἔχομεν:

	^ω νοσηλευτικὸν τμήμα
* Ἀμεσα ἐξοδα	175.000
.....
* Ἐμμεσα ἐξοδα	130.000
.....
	305.000

Διαιρουμένου τοῦ ποσοῦ τούτου διὰ τοῦ γινομένου τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἀπασχολουμένων κλινῶν καὶ τῶν ἡμερῶν (εἰς τὰς ὁποίας ἀναφέρονται τὰ ἐξοδα) ἔχομεν:

$$\frac{\text{* Ἀμεσα καὶ Ἐμμεσα ἐξοδα}}{\text{κλίναι} \times \text{ἡμέραι}} = \frac{305.000}{20 \times 30} = \text{δρχ. } 50,85$$

κατὰ κλίνην ἡμερησίως.

- 29 Γενίκευσις περιπτώσεως.** Τὰ ἀνωτέρω, ἀπλῶς ἐνδεικτικὰ, ἀποβλέπουσιν νὰ τονίσουν τὴν ἀνάγκην καὶ τὴν σημασίαν τῆς κοστολογήσεως εἰς τὰ Ν.Π.Δ.Δ., ἔστω ἔξω ὀικονομικῆς δραστηριότητος, καὶ νὰ ὑποδείξουν τὰς κατευθυντηρίους γραμμάς ταύτης. Ἡ προσαρμογὴ τούτων εἰς τὸν σκοπὸν καὶ τὰς ἰδιαιτέρας συνθήκας ἐκάστου ὀργανισμοῦ εἶναι ζήτημα πραγματικόν.

1. Βλ. σφ. σελ. 181 ἐπ.

§ 6

ΠΡΟ-ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

30 Διαφοραί. Ἐκάστη τῶν τριῶν τούτων *οἰκονομικῶν καταστάσεων* ἀνταποκρίνεται εἰς διάφορον σκοπὸν καὶ περιλαμβάνει ἀνόμοια στοιχεῖα, οὕτως ὥστε μεταξὺ αὐτῶν νὰ μὴν ὑπάρχη ἄμεσος ἀριθμητικὴ ταυτότης. Οὐχ ἤτιον δυνάμεθα νὰ καθορίσωμεν τὰς πηγὰς τῶν διαφορῶν, τὸ ἀκριβὲς μέγεθος τούτων καὶ συνεπῶς νὰ ἐπιτύχωμεν ἀκριβῆ ἀριθμητικὴν συμφωνίαν, συνιστώσαν ἀπαραίτητον ἔλεγχον.

31 Προέλευσις διαφορῶν. Αἱ κυριώτεραι τούτων ὀφείλονται εἰς τὰ ἑξῆς :

— ὁ ἰσολογισμὸς περιλαμβάνει προϋπάρχοντα περιουσιακὰ στοιχεῖα (παρελθουσῶν χρήσεων), ἐνῶ ὁ ἀπολογισμὸς (ἐκάστου ἔτους) ἀγνοεῖ ταῦτα.

— ἐνῶ εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ἐμφανίζονται τὰ κτηθέντα πάγια στοιχεῖα (ὡς καὶ κυκλοφοριακὰ τοιαῦτα ἀλλὰ μὴπω ἀναλωθέντα), εἰς τὸν ἀπολογισμὸν ταῦτα ἐμφανίζονται ὡς *ἐξοδα*. Ἐν ἄλλοις λόγοις ὁ ἀπολογισμὸς περιλαμβάνει (ὡς ἐξοδα) τόσον τὰς περιουσιακὰς προσαυξήσεις αἱ ὁποῖαι ἐμφανίζονται εἰς τὸν ἰσολογισμὸν, ὅσον καὶ τὰς ἐτήσιας ἀναλώσεις (αἱ ὁποῖαι ἐμφανίζονται εἰς τὸν λ/σμὸν *Ἀποτελεσμάτων χρήσεως*).

— ὁ ἀπολογισμὸς ἀγνοεῖ τὰς ἀποσβέσεις, αἱ ὁποῖαι ἐν τούτοις μειώνουν τὰ στοιχεῖα τοῦ ἰσολογισμοῦ.

— αἱ διαφοραὶ βεβαιωθέντων καὶ πραγματοποιηθέντων εἰς τὸν ἀπολογισμὸν συνιστοῦν ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις ἐπομένης χρήσεως διὰ τὸν ἰσολογισμὸν.

— τέλος δύνανται νὰ ἐμφανισθοῦν καὶ ἕτεροι διαφοραί, οἷον ὑποτιμήσεις καὶ ὑπερτιμήσεις κατὰ τὴν ἀπογραφὴν, ἀναγωγὴ προθεσμιακῶν ἀξιογράφων εἰς ἐνεστῶσαν ἀξίαν κτλ.

Συνέπειαι τῶν ἀνωτέρω δύνανται ἐνίστε νὰ εἶναι ὅτι :

— ἐνῶ ὁ ἀπολογισμὸς ἐμφανίζει πλεόνασμα ἐσόδων, ἢ καθαρὰ περιουσία τοῦ ὀργανισμοῦ ἐνδέχεται νὰ ἔχη μειωθῆ (π.χ. ἀποσβέσεις μὴ συνυπολογιζόμεναι εἰς τὰ ἐξοδα > πλεονάσματος).

— ἐνῶ ὁ ἀπολογισμὸς ἐμφανίζει ἐξοδα > ἐσόδων, ὁ ἰσολογισμὸς νὰ ἐμφανίζῃ αὐξήσιν καθαρᾶς περιουσίας.

Λαμβανομένων ὅθεν ὑπ' ὄψιν τῶν τοιούτων ἐκάστοτε ἐμφανιζομένων διαφορῶν δυνάμεθα νὰ ἐπιτύχωμεν πλήρη ἀριθμητικὴν συμφωνίαν, πείθουσαν περὶ τῆς ὀρθότητος τῶν γενομένων ἀριθμητικῶν χειρισμῶν.

32 Ἀριθμητική ἐφαρμογή. Ἔστιωσαν τὰ ἀκόλουθα :

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ
(θεωρούμενος ἔνταῦθα ὡς ἀρχικός)

Κτίρια	200.000	Ἀρχική περιουσία	200.000
Ἐγκαταστάσεις	60.000	Ἀποθεματικόν	
Ὅργανα - Σκευή	15.000	— παρελθ. χρήσεων	40.000
Ἐπιπλα	20.000	— κλειομένης *	10.000
Μεταφορικά μέσα	60.000	Ἀποσβεσθ. πάγια	100.000
Βεβαιωθέντα ἔσοδα εἰσπρακτέα ¹	10.000	Βεβαιωθέντα ἔσοδα πληρωτέα ¹	
Τράπεζα Ἑλλάδος	25.000	— διάφορα	35.000
Ταμείον	10.000	— ἀποδόσεις ἀχρω- στήτων	15.000
	<u>400.000</u>		<u>50.000</u>
			<u>400.000</u>

ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

Ἔξοδα

(τέλος χρήσεως)

Ἔσοδα

Κεφ. I	Βεβαιωθέντα	Πραγματοποιηθέντα	Κεφ. I	Βεβαιωθέντα	Πραγματοποιηθέντα
.....	55.000	55.000	.....	120.000	130.000
Κεφ. II	90.000	80.000	Κεφ. II	80.000	70.000
.....				
Κεφ. III	100.000	75.000	Κεφ. III	110.000	130.000
Ἐπιπλα		(210.000)	.....	(310.000)	(330.000)
Κεφ. IV	50.000	50.000	Κεφ. IV	10.000	10.000
Ἔσοδα κλεισιμένης χρήσεως			Ἔσοδα κλεισιμένης χρήσεως		
	<u>295.000</u>	<u>260.000</u>		<u>320.000</u>	<u>340.000</u>
Συνεπῶς :					
Πληρωτέα κατὰ τὴν ἐπομένην χρῆσιν καὶ ἐμφανισθησόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμόν (τελικόν)		35.000	Εἰσπρακτέα κατὰ τὴν ἐπομένην χρῆσιν καὶ ἐμφανισθησόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμόν :		
		<u>295.000</u>	80.000 — 70.000 = 10.000		

1. Ἀμφότερα τὰ κονδύλια ταῦτα περιληφθέντα εἰς τὸν προϋπολογισμόν ἐμφανίζονται ὡς πραγματοποιηθέντα εἰς τὸν κάτωθι ἀπολογισμόν.

2. Ἡ στήλη προϋπολογισθέντων παραλείπεται ἐνταῦθα ὡς μὴ ἀκούσα καμ' μίαν ἐπίδρασιν. Τυχόν τελικαὶ ὑπερβάσεις ἐξόδων θὰ καλυφθοῦν διὰ συμπληρωματικῶν πιστώσεων. Τὸ ζήτημα εἶναι νομικόν. Τὸν ἰσολογισμόν ἐνδιαφέρουν τὰ βεβαιωθέντα.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

(τελικός)

Κτίρια	200.000	Ἀρχική περιουσία	200.000
Ἐγκαταστάσεις	60.000	Ἀποθεματικόν:	
Ὀργανα - Σκεύη	20.000	— παρελθ. χρήσεων	50.000
*Ἐπιπλα 15.000		— κλειομένης χρήσεως	100.000
+ προσθήκαι 20.000	35.000	Ἀποσβεσθέντα πάγια:	
Μεταφορικά μέσα	60.000	— παρελθ. χρήσεων	100.000
*Υλικά μόνοντα	10.000	— κλειομένης χρήσεως	25.000
*Ἀπαιτήσεις ἐξ ἐσόδων		Ἐποχρώσεως ἐκ βεβαιω-	
βεβαιωθέντων	10.000	θέντων ἐσόδων	35.000
Τράπεζα Ἑλλάδος	25.000		
Ταμείον	90.000		
	<u>510.000</u>		<u>510.000</u>

33 Ἀναζητήσις συμφωνίας. Ἐπαλήθευσις. Δυνάμεθα νὰ ἀκολουθήσωμεν πολλοὺς τρόπους. Ἴδου ἴσως ὁ ἀμεσώτερος .

— ἐκ τοῦ ἀπολογισμοῦ δέον νὰ ἐκπεσθοῦν τὰ κονδύλια κεκλεισμένης χρήσεως, τὰ ὅποια ἐξ ἐπόψεως τῶν ἰσολογισμῶν (ἀρχικοῦ - τελικοῦ) συνιστοῦν ἀπλοὺς περιουσιακοὺς μετασχηματισμοὺς (Ταμείον εἰς *Εἰσπρακτέα*, *Πληρωτέα* εἰς *Ταμείον*) καὶ δὲν συνιστοῦν ἔξοδα καὶ ἔσοδα (ἐν τῇ ἐννοίᾳ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως).

— τὰ πραγματοποιηθέντα τοιαῦτα (ἀφαιρουμένων τῶν ἀνωτέρω) ἀνέρχονται εἰς: ἔσοδα 330.000 — ἔξοδα 210.000. Διαφορά + 120.000.

— ἀλλὰ τὰ «ἔξοδα» (καὶ ἐξ ἐπόψεως τοῦ ἰσολογισμοῦ) δέον νὰ ἐλαττωθοῦν κατὰ:

— τὰ ἀποκτηθέντα πάγια (ἔπιπλα)	20.000
— τὰ μὴ ἀναλωθέντα καὶ μόνοντα ὑλικά	10.000
	<u>30.000</u>

Συνεπῶς ἔχομεν πραγματικὰ ἔξοδα 210.000 — 30.000 = 180.000

— εἰς ταῦτα δέον νὰ προστεθοῦν αἱ διενεργηθεῖσαι

ἀποσβέσεις 25.000

ὁπότε ἔχομεν: πραγματοποιηθέντα ἔξοδα 205.000

— εἰς ταῦτα προσθετέα τὰ βεβαιωθέντα

(καὶ ἐμφανιζόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ὡς πληρωτέα) 35.000

240.000

Πραγματοποιηθέντα ἔσοδα 330.000

προσθετέα: τὰ βεβαιωθέντα

(ἐμφανιζόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ὡς εἰσπρακτέα)

10.000

340.000

Συνεπώς ἔχομεν ὀριστικὴν αὔξησιν καθαρᾶς περιουσίας δραχ.
 $340.000 - 240.000 = 100.000$, ὡς δεικνύει καὶ ὁ ἰσολογισμὸς:

πραγματοποιηθέντα ἔσοδα	330.000	
Διαφορὰ προσαυξάνουσα τὴν καθαρὰν περιουσίαν	+ 125.000	
— εἰς τὸν τελικὸν ἰσολογισμὸν, ἐν τούτοις ἀναφέρονται :		
α) αἱ ἀπαιτήσεις ἐκ βεβαιωθέντων (ἀλλὰ μὴπω εἰσπραχθέντων) ἔσόδων (Ἐπιτησεις εἰς Ἐσοδα)	10.000	
β) ἀντιστρόφως, ἐμφανίζονται ὑποχρεώσεις πληρωτέαι συνιστῶσαι προσαύξησιν ἔξόδων	<u>35.000</u>	25.000
(Ἐξοδα εἰς Ἐξοδα πληρωτέα)		

— Τελικῶς ὅθεν ἔχομεν : $125.000 - 25.000 = 100.000$ ὡς ὀριστικὴν
 αὔξησιν καθαρᾶς περιουσίας.

*Υποδείγματα 1 & 2

ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Κεφ. II - Έσοδα διάφορα
άρθρ. I Τροφεία

Ποσόν 2.000.000

Σελ. 12

Χρονολογία	Αριθμός γραμματίου ή έπιταγής	Ποσά	Όλικά (κατά μήνα)	Βεβαιωθέντα	Εισπραχθέντα		Εισπραχθέντα (ένεργ. υπόλοιπα)
					Εισπραχθέντα	Εισπραχθέντα	
Απριλ. 7	309	1.200		1.200	1.200		
» 7	312	800		800	800		
» 9	343	1.700		1.700	1.700		

Κεφ. III. Συντηρήσεις - Έπισκευαι
άρθρ. I Συντηρήσεις κτιρίων

Ποσόν 300.000

Σελ. 23

Χρονολογία	Αριθμός έπιταγής ή τάλματος ή έπιταγής	Ποσά	Όλικά (κατά μήνα)	Αρχική πίστωση	Αναπληρωματικά πιστώσεις		Σύνολον πιστώσεων	Υπόλοιπον διεντελέστου πιστώσεως
					Αριθμοί Έγκριτικού Έγγραφου	Ποσόν		
Μαΐου 17	405	3.000		300.000			300.000	297.000
Μαΐου 30	462	8.000	11.000					289.000

ΤΑΜΕΙΟΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

Πρωτοβάθμιοι λ/σμοί προς πίστωση

Χρονολ.	1	Αιτιολογία	2	Είς χρέωσιν		Πρόσοδοι περιουσίας	Νοσήλεια παθολογ.	Νοσήλεια χειρουργ.	Ήγιστα Γραμμάτια	Κίνησις Κεφαλαίων	
				3	4					Τραπεζ.	Ε
Μαίου	15	213	Προσ. άκινήτ.	10.000	—	10.000	—	—	—	—	—
•	15	214	—	25.000	—	25.000	—	—	—	—	—
•	15	215	—	30.000	—	30.000	—	—	—	—	—
•	15	216	Πρόσ. Χρεωγ.	5.000	—	5.000	—	10.000	—	—	30.000
•	15	217	Γυψώσεις	10.000	—	10.000	—	—	—	—	—
•	15	218	Προεξόφλησις..	9.000	—	9.000	—	—	—	—	—
			—	89.000	Π	89.000	—	—	—	—	—
			—	1.000	—	1.000	—	—	—	—	—
			—	15.000	—	15.000	—	—	—	—	—
			—	25.000	—	25.000	—	—	—	—	—
			—	10.000	—	10.000	—	—	—	—	—

1 άριθ. γραμ. εισπράξεως.

2 ειδικός λ/σμός πιστούμενος.

3 Σύμφωνο λ/σμού μη εισπραττομένων ποσών : Ε = εκπώσεις, Π = προεξόφληση κτλ.

4 Ποσόν (μήπω εισπραττόμενον).

ΤΑΜΕΙΟΝ ΠΛΗΡΩΜΩΝ

Πρωτοβάθμιοι λ/σμοί προς χρέωσιν

Κίνησις Κεφαλαίων	Κρατήσεις	Τράπ. Ε	••••	Καύσιμα	Γ. Έξοδα Διοικήσεως	Άνταλλακτικά	Προμηθ. βεταί	Χρονολ.	α/α β/α γ/α	Χρεούμενος ειδικός λ/σμός	Αιτιολογία	Είς πιστωση	
												Κρατήσεις	Ταμείον
50.000								Μαίου	15	374	—	—	50.000
							70.000	•	15	375	Α. Β & Σια	3.000	67.000
			20.000					•	15	376	Αυτοκινήτων	1.000	19.000
							130.000	•	15	377	Ασφάλιστρα	—	8.000
			8.000					•	15	378	Κ. Α.	6.000	124.000
5.000								•	15	379	έξοφλ. τιμολογ.	—	5.000
			10.000					•	15	380	Πετρέλαιον	1.000	5.000
			10.000				200.000	•			Κατάθεσις μας έξοφλησις τιμολογ. άρ... συμβόλαιον... έξοφλ. τιμολογ. άρ κατατάσεις... τιμολογ. Shell	11.000	282.000
5.000													

ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ Χ
ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ

(Υπόδειγμα Β)

Αξων Αριθ.

Χρήσις 195..... — 195

Κεφ..... Αρθρ.

Προϋπολογισμού

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΔΡΧ.

**ΤΑΜΕΙΟΝ
ΕΙΣ**

Γενικός Λογαριασμός:

Ειδικός Λογαριασμός:

Α Ι Τ Ι Ο Λ Ο Γ Ι Α

	Π Ο Σ Α	
	Δραχμαί	Λεπ.
Δραχμαί		

Εν Αθήναις 195.....

Αναλ. Ημερολ. Ταμείου Σελίς.....

Ο ΟΙΚΟΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ

ΘΕΩΡΙΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

[Bilanztheorien · Kontentheorien]

§ 1

ΘΕΩΡΙΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

1 Εισαγωγή. Εἰς τὰς σελ. 74 ἐπ. ἐθίξαμεν δι' ὀλίγων θέματα τινά—ἰδίᾳ τὴν ἀπὸ οἰκονομικῆς ἢ νομικῆς σκοπιᾶς ἐνατένισιν—τοῦ πολυσυνθέτου κατασκευάσματος ποῦ καλεῖται ἰσολογισμός. Εἰς τὰ ἐπόμενα παραθέτομεν εἰσαγωγικὰς τινὰς, καὶ λίαν συνοπτικὰς, γνώσεις ἐπὶ τριῶν θεωριῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ (μεταξὺ πολλῶν ἄλλων)¹, αἱ ὁποῖαι ἀναφέρονται εἰς τοὺς σκοποὺς τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ συναρτῶνται στενῶς πρὸς ἀντιστοίχους περὶ τῆς ἀποτιμῆσεως δοξασίας².

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: E. SCHMALENBACH: *Dynamische Bilanz*, 10η ἔκδ., Bremen 1948, *Goldmarkbilanz*, Berlin 1927. F. SCHMIDT: *Die organische Tageswertbilanz*, Leipzig 1939. M. LION: *Die dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanzlehre*, Berlin 1928. W. HAUCK: *Bilanz-Theorien*, Bühl-Baden 1933. M. LION: *Wahre Bilanzen*, Berlin 1927. MAHLBERG: *Der Tageswert in der Bilanz*, Leipzig 1923. W. RIEGER: *Einführung in die Privatwirtschaftslehre*, Nürnberg 1928. OSBAHR-NICKLISCH: *Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung*, 3η ἔκδοσις, Berlin 1923. H. HOLZER: *Zur Axiomatik der Buchführungs- u. Bilanz-Theorie*, Stuttgart 1936. LE COUTRE: *Grundzüge der Bilanzkunde. Eine totale Bilanzlehre*, I. r. Wolfenbüttel 1949. W. THOMS: *Inhalt und Form der funktionale Kontorechnung*, Frankfurt a. M./Bonn 1951. CH. M. SABATIER: *La mesure des affaires*, Paris 1927. E. DEMUR: *Le Comptable*, τόμ. I. σελ. 317, ἔκδ. 13η, Paris 1948. RAFFEGEAU-LACOUT: *Etablissement des Bilans-Or*, Paris 1926. A. DALSACE: *Le Bilan*, etc., Paris 1946. ROSENKAMPFF & WIDER: *Theory of Accounts*, 2α ἔκδ. 1943. H. NORRIS: *Accounting Theory. An outline of its structure*, London 1947. R. STEHLI: *Über die mathematischen Grundlagen der Doppelbuchhaltung*, Zürich 1947. G. SYKORA: *Die Konten- und Bilanztheorien*, Wien 1949. F. SCHEERER: *Kontentheorien der doppelten Buchhaltung*, Zürich 1950.

1. Ὡς εἶναι αἱ περὶ ὀνομαστικῶν ἰσολογισμῶν ἀντιλήψεις τοῦ W. Rieger, αἱ ἀντιλήψεις περὶ ὀλοκληρωμένον ἰσολογισμοῦ τοῦ Le Coutre (*nominale Bilanz*, *totale Bilanz*) κ.ἄ.

2. Βλ. σελ. 409 ἐπ.

Αί θεωρίαί αὐται, ὀφειλόμεναι εἰς κορυφαίους γερμανοὺς ἰδιω-
τοικονομολόγους, εἶδον τὸ φῶς ἀπὸ τοῦ 1920, κατόπιν τῆς μετα-
πολεμικῆς νομισματικῆς ἀρρυθμίας ὄλων τῶν τότε ἐμπολέμων χω-
ρῶν καὶ ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν καὶ τὰς ἀλματώδεις προόδους τῆς *Οἰκο-
νομικῆς τῶν Ἑκμεταλλεύσεων*.

Αἱ θεωρίαί αὐται εἶναι ἐξαιρετικῶς ἐνδιαφέρουσαι, διότι ἐμφα-
νίζουν τὴν συνητημένην ἀλληλουχίαν θεμάτων τὰ ὁποῖα ἐξητάζον-
το ἄλλοτε μεμονωμένα καὶ περιπτωσιακῶς εἰς τὴν λοιπὴν διεθνή βι-
βλιογραφίαν (μέχρι τουλάχιστον τοῦ 1930 - 1940), ἀλλὰ καὶ ἀνατο-
ποθετοῦν τὰ θέματα ταῦτα εἰς τὸ πραγματικόν των πεδίων, τὸ τῆς
Οἰκονομικῆς τῶν Ἑκμεταλλεύσεων. Τοῦτο δεόν νὰ τονισθῇ ἰδιαιτέρως,
λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι τὰ προβλήματα τῆς ἀποτιμῆσεως εἴτε
ἐθίγοντο—λίαν ἀβαθῶς—εἰς τὰ ἐγχειρίδια Λογιστικῆς, εἴτε ἀπη-
σχόλου—εἰς ἀγόνους ἀντιγνώμικας—νομομαθεῖς (ὡς ἐν Γαλλίᾳ τοὺς
Wahl, Percerou, Navasseur, Hourin κ. ἄ.) με ἐπιχειρηματολογίαν
ξένην πρὸς τὴν οὐσίαν τῶν πραγμάτων.

Ἐπειδὴ δὲ πρόκειται περὶ *θεωριῶν*, ἅς καθησυχάσωμεν τοὺς
παρ' ἡμῖν συνεχῶς κοπτομένους *διὰ τὴν προᾶξιν* (ὑπὸ τὸ πρόσχημα
τῆς ὁποίας προσπαθεῖ νὰ συγκαλυφθῇ ἡ νεωτέρα... καταστιχογρα-
φία). Αἱ ἐν συνεχείᾳ ἐκτιθέμεναι δοξασίαι ἔχουν ἄμεσον ἀντίκτυπον
εἰς τὴν καθ' ἡμέραν ζωὴν, ὑπὸ τὴν μορφήν φορολογικῶν, ἀγορανομί-
κων κτλ. δοξασίων.

Οὕτω π.χ. παρ' ἡμῖν τὰ φορολογητέα κέρδη ἀπορρέουν κατό-
πιν ἀπογραφῆς καὶ ἀποτιμῆσεως τῆς περιουσίας καὶ δὴ εἰς τὸς χα-
μηλοτέρας τιμὰς (ἔστω καὶ μὴ ἀναπροσηρμοσμένας ἀπὸ ἐτών, παρὰ
τὴν μεσολαβήσασαν τιμαριθμικὴν ἀνατίμησιν)¹. Προκειμένου ὁμως
νὰ φορολογηθοῦν κληρονομηθεῖσαι μετοχαί, τότε διὰ τὸν καθορι-
σμόν τῆς ἀξίας των δὲν ἰσχύει πλέον ἢ ὡς ἄνω περιουσιακὴ εἰκὼν.
Ἄπαιτεῖται ἡ ἐξεύρεσις τῆς ἐσωτερικῆς των ἀξίας βάσει *ἐλευθέρως*
*ἀποτιμῆσεως*², στηριζομένης κατ' ἀνάγκην εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς
(καὶ διενεργουμένης ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου ἐφόρου, λαμβάνοντος ὑπ' ὄ-
ψιν καὶ τὴν ὑπεραξίαν—goodwill—τῆς ἐπιχειρήσεως).

Συνεπῶς ἔχομεν κατὰ τὴν αὐτὴν ἀκριβῶς στιγμὴν, δύο ἐντε-
λῶς διαφόρους ἀριθμητικὰς εἰκόνας τῆς αὐτῆς περιουσίας!... ἀνα-
λόγως τῆς... φορολογικῆς σκοπιμότητος!

Ἄλλὰ μόνον σκοπιμότητος; Ἀσφαλῶς ἡ ἔλλειψις μιᾶς σαφοῦς
... *θεωρίας* δὲν εἶναι ξένη ἐν προκειμένῳ.

1. Ὡς συμβαίνει διὰ τὰ τιμαριθμικὰ ἐπίπεδα 1948 καὶ 1956.

2. Ἐγγραφον ἀρ. 5006/1956 Ὑπουργείου Ἐμπορίου πρὸς Ὑπουργεῖον Οἰκο-
νομικῶν.

Τὰ θέματα ταῦτα δὲν ἀφοροῦν οὔτε τὴν νομικὴν ἐπιστήμην, οὔτε βεβαίως... τὴν καταστιχογραφίαν. Εἶναι θέματα τῆς Λογιστικῆς, νοουμένης ὡς ἀριθμοποιήσεως ἐννοιῶν τὰς ὁποίας ἐπεξεργάζεται ἡ *Οἰκονομικὴ τῶν Ἐκμεταλλεύσεων*—καὶ ἀσχέτως πρὸς τὰς ἀντιτιθεμένης—εἰς τὸ πλαίσιον ταύτης—σχετικὰς δοξασίας.

§ 1

Στατικός Ἰσολογισμός

Κατὰ τὴν στατικὴν θεωρίαν ὁ καταρτιζόμενος ἐτησίως Ἰσολογισμὸς εἶναι τὸ ὄργανον καθορισμοῦ τῆς περιουσιακῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως (*Vermögensbilanz*), ἡ ὁποία ἐνδιαφέρει τόσον τοὺς ἰδρυτὰς ὅσον καὶ τοὺς πιστωτὰς αὐτῆς. Ἡ ἀποψὶς αὕτη ἐναρμονίζεται πρὸς τὰς διατάξεις τῶν ἐμπορικῶν κωδίκων, οἱ ὁποῖοι ὀρίζουν τὸν προσδιορισμὸν τῆς περιουσίας διὰ τῆς γενικῆς ἀπογραφῆς.

Οὐχ ἦτιον ἐνταῦθα δὲν σκοπεῖται ὅπως δοθῇ μίᾳ ἀπολύτως ἀκριβῆς εἰκὼν τῆς περιουσίας κατὰ τὴν στιγμὴν τοῦ Ἰσολογισμοῦ, ὁπότε θὰ ἔδει νὰ λαμβάνωνται κατ' ἐξοχὴν αἱ τρέχουσαι τιμαὶ τῶν περιουσιακῶν στοιχείων καθὼς καὶ αἱ χρονικαὶ ἀξίαι (λ.χ. ἔντοκοι ἀπαιτήσεις). Προέχει μᾶλλον ἡ ἐμφάνισις περιουσιακῆς εἰκόνας συντηρητικῆς, ἡ ὁποία νὰ μὴ παρασύρῃ εἰς ὑπέρμετρον αἰσιοδοξίαν τοὺς τε διαχειριστὰς καὶ τοὺς πιστωτὰς. Ὡς ἐκ τοῦ λόγου τούτου δίδεται ἡ προτίμησις εἰς τὸν κανόνα ἀποτιμήσεως εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν.

Τὰ κατόπιν τούτου ἐξευρισκόμενα ἀποτελέσματα δὲν ἔχουν ἀξιώσεις ἀκριβείας, ἀφοῦ εἶναι τὸ ὑποπροϊὸν ὑπολογισμῶν, οἱ ὁποῖοι τείνουν κυρίως νὰ ἐμφανίσουν τὴν περιουσιακὴν θέσιν καὶ δὴ ὑπὸ τὴν πλέον ἀσφαλῆ αὐτῆς ὄψιν.

Ἐνταῦθα προτάσσεται—ὡς σκοπὸς—ἡ περιουσία καὶ ἔπονται τὰ ἀποτελέσματα, ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὴν δυναμικὴν θεωρίαν ἡ ὁποία προτάσσει ὡς σκοπὸν τὴν ἀκριβειαν τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ θεωρεῖ ὡς ὑποπροϊὸν τῆς τοιαύτης ἐπεξεργασίας τὴν περιουσιακὴν θέσιν (εἰς τὴν ὁποίαν ἐλαχίστην ἀποδίδει σημασίαν, ὡς ἐκθέτομεν κατωτέρω).

Ἐν ὄρα νομισματικῶν διακυμάνσεων γίνονται διορθωτικαὶ ἐγγραφαὶ ἀναγωγῆς τῶν περιουσιακῶν στοιχείων εἰς τὸ νέον τιμαριθμικὸν ἐπίπεδον¹ εἴτε ἀπ' εὐθείας, εἴτε κατὰ τὴν ἀντίστροφον, ἀναδρομικὴν καλουμένην, μέθοδον².

Ὁ Gerstner³, εἰς ἐκ τῶν κυριωτέρων ἐκπροσώπων αὐτῆς, φρο-

1. Βλ. σχ. RAFFEGEAU et LACOUT: *Etablissement des bilans* - or. Paris 1926.

2. Ἐφ' ὅσον τοῦτο δὲν προσκρούει βεβαίως εἰς φορολογικὰ ἢ ἄλλης φύσεως κωλύματα.

3. Βλ. P. GERSTNER. *Bilanz-Analyse*, σελ. 78.

νεϊ ὅτι ἡ στατική θεωρία στηρίζεται εἰς τὴν «ὀμφορικὴν σκέψιν» (kaufmännische Denkweise) ὅτι ἀρχικῶς διατίθενται ὠρισμένα περιουσιακὰ στοιχεῖα καὶ ὅτι μετὰ τὴν πάροδον χρονικοῦ τινος διαστήματος ἀναζητοῦμεν—διὰ τοῦ ἰσολογισμοῦ—πῶς μετεβλήθησαν ταῦτα.

Ὅπως δὴποτε ἡ στατιστικὴ δοξασία ἀνταποκρίνεται εἰς τὰς συνήθεις περὶ ἰσολογισμοῦ ἀντιλήψεις καὶ ἐφαρμογὰς, ὅπου δὲν ἐπιδίδονται ἐκλεπτυσμένοι ἐννοιολογικαὶ διακρίσεις καὶ σαφῆ ἀριθμητικὰ δεδομένα. Τὸ δισυπόστατον τοῦ σκοποῦ (προσδιορισμὸν περιουσίας καὶ ἀποτελεσμάτων) θεωρεῖ ὁ Schmalenbach ἐντελῶς ἀντιεπισημονικόν¹.

55 2

Δυναμικὸς ἰσολογισμὸς

Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τοῦ καθ. Schmalenbach, σκοπὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ δὲν εἶναι ὁ προσδιορισμὸς τῆς περιουσιακῆς θέσεως, ἀλλὰ κατ'ἔξοχὴν ἡ ἐξεύρεσις τῶν *Ἀποτελεσμάτων χορήσεως* (Erfolgsrechnung). Ἐπίκεντρον τῶν προσπαθειῶν τῆς λογιστικῆς εἶναι ὁ ἀκριβὴς καθορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων (ὄργανικῶν, ἐκμεταλλεύσεως), συνεπῶς ὁ *Διῶμος Ἐκμεταλλεύσεως*, διότι ταῦτα ἀποτελοῦν τὸ τελικόν καὶ πραγματικόν συγχρόνως μέτρον τῆς οἰκονομικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, δηλ. τῆς ἐπιτυχοῦς αὐτῆς ἐσωτερικῆς καὶ ἐξωτερικῆς δραστηριότητος, δηλ. προσαρμογῆς εἰς τὸ κοινωνικὸν περιβάλλον καὶ εἰς τὴν ἐξυπηρέτησιν τούτου².

Πλὴν σπανίων περιπτώσεων (π.χ. ἐκκαθαρίσεως) ὁ κανόνικὸς ἰσολογισμὸς ἐκμεταλλεύσεως δὲν πρέπει νὰ ἀποβλέπῃ εἰς τὸ νὰ καθορίσῃ τὴν περιουσιακὴν κατάστασιν, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον εἶναι ἄσκον καὶ ἀνέφικτον. Τοῦτο δὲ διότι οἰοδὴποτε καὶ ἂν προκριθοῦν τρόποι ἀποτιμήσεως καὶ ἐμφανίσεως τῶν στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ, ἡ πραγματικὴ οἰκονομικὴ ἀξία αὐτῶν θὰ εἶναι *διάφορος τοῦ ἀθροίσματος τῶν ἐπὶ μέρους στοιχείων*.

1. Ἡ παρατήρησις αὕτη στρέφεται κυρίως κατὰ τῆς ὄργανικῆς θεωρίας.

2. Ἄσθενές σημεῖον τῶν δοξασιῶν τοῦ Schmalenbach εἶναι τὸ γεγονός ὅτι θεωρεῖ τὸ κέρδος ὡς τὴν ἔκφρασιν τῆς οἰκονομικότητος. Παρὰ τὸ γεγονός δὲ ὅτι διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κέρδους λαμβάνεται πᾶσα πρόνοια ἐξουδετερώσεως τῶν ἐξωτερικῶν ἐπιδράσεων (π.χ. ὑπερτιμήσεων, κ.ἄ.), τὸ σημεῖον τοῦτο ἔτυχε βασίμων ἐπικρίσεων, ἰδίᾳ ὑπὸ τοῦ HUMMEL: Das Rentabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsproblem, Leipzig 1927. Ἀντίθετοι ἀπόψεις ἐν κ. HAN: Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1926. Βλ. ἐπίσης F. MERKLE: Produktivität und Rentabilität, σελ. 112 ἐπ. Stuttgart 1951.

Ἔστω ὁ ἰσολογισμὸς :

Ἀκίνητα	100	Κ. Περιουσία	200
Μηχανήματα	150		
Ἐγκαταστάσεις	50	*Υποχρεώσεις	
Φθῶται ὕλαι	80	α	
*Ἡμικατεργασμένα	20	β	
Προϊόντα	30	γ	
*Ἀπαιτήσεις	30	δ	300
Γραμμάτια	20		
Προπληρωθέντα έξοδα	15		
Ταμείον κλπ.	5		
ἑκατομ.	500		500

Θά ἦτο μέγιστη πλάνη νά νομισθῇ δι τι πράγματι τὰ περιουσιακά στοιχεῖα τῆς ἐπιχειρήσεως ἀνέρχονται εἰς 500 ἑκατομ. καί ἡ καθ. περιουσία εἰς 200 ἑκ., ἔστω καί ἂν ἡ ἀποτίμησις ἔλαβε χώραν εἰς τὰς τιμὰς τῆς ἡμέρας (ἀνεξαρτήτως τῆς δυσχερείας ἀκριβοῦς προσδιορισμοῦ ταύτης).

- 2 **Δυναμικὴ εἰκὼν.** Διότι ἀφ' ἧς στιγμῆς τὰ στοιχεῖα ταῦτα συνευρέθησαν ὀργανωμένα ὑπὸ τὴν μορφήν ἐπιχειρήσεως, *παύουν πλέον νὰ ἔχουν αὐτοτελῆ ἐπὶ μέρους ἀξίαν*. Ἀντιθέτως, προσλαμβάνουν *συνολικὴν, ἐνιαίαν ἀξίαν*, τῆς ὁποίας τὸ μέγεθος ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὸ ἐπιτυχές ἢ μὴ τῆς ὀργανώσεως καὶ ἐκμεταλλεύσεως αὐτῶν, δηλαδὴ ἀπὸ τὴν ἀποδοτικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐνδεχομένη ἐκποίησης ἐνὸς ἐκάστου στοιχείου μεμονωμένως δὲν θά ἀπέδιδε—παρὰ τυχαίως—τὴν ἀναγραφομένην εἰς τὸν ἰσολογισμὸν τιμὴν (πλὴν χρηματικῶν τιμῶν ἀξιῶν, καὶ τοῦτο οὐχὶ πάντοτε). Ἐνδεχομένη δὲ ἐκποίησης ἢ ἄλλη τις μεταβίβασις τοῦ συνόλου τῆς περιουσίας ὡς ὀργανωμένης ἐπιχειρήσεως, θά γίνῃ πάντοτε εἰς διάφορον τιμὴν, συνήθως μεγαλυτέραν ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ εὐδοκίμως λειτουργούσης ἐπιχειρήσεως.

Ἡ τοιαύτη ὑπεραξία τῆς ἐπιχειρήσεως (καλουμένη ἐπίσης: Ἰδανικὴ ἀξία, ἀξία ὑπερπροσόδου κτλ.) ἡ διαμορφουμένη πέραν τῶν ὑλικῶν αὐτῆς περιουσιακῶν στοιχείων καὶ τῆς ἐπὶ μέρους ἀγοραίας αὐτῶν ἀξίας συνιστᾷ τὸ *fonds de commerce, goodwill*. Συστατικὰ στοιχεῖα τῆς τοιαύτης ὑπεραξίας εἶναι, ὡς γνωστόν: ἡ ἐπωνυμία, ὁ τόπος ἐγκαταστάσεως (μισθωτικά δικαιώματα, *droit au bail*), τὰ ἐμποροβιομηχανικά σήματα, τὰ προνόμια εὐρεσιτεχνίας, αἱ ἀπόρρητοι μέθοδοι παραγωγῆς κτλ.

Διὰ τὴν μεταβίβασιν—εἰς τὰς περιπτώσεις ἀγοραπωλησίας—τῆς ἐπιχειρήσεως δὲν ἀρκεῖ ὄθεν ἡ παράδοσις τῶν ὑλικῶν στοιχείων [οἰκοδομῶν, μηχανημάτων, προϊόντων κτλ.] ἀλλὰ ἀπαιτεῖται πρωτίστως ἡ μεταβίβασις τῶν ὡς ἄνω ἀὐλων στοιχείων [ἐπωνυμίας, σή-

ματος, μισθωτικῶν δικαιωμάτων κτλ.]. Ἡ παράλειψις ἑνὸς τούτων δύναται νὰ ματαιώσῃ τὴν *κερδοφόρον δύναμιν τοῦ συνόλου*¹.

Ἡ ὑπεραξία τῆς ἐπιχειρήσεως δύναται νὰ συνδέεται πρὸς ἓνα, κατ' ἐξοχὴν, τῶν ἀδύλων τούτων στοιχείων — τὸν τόπον ἐγκαταστάσεως [π.χ. ἐστιατόριον, καφενεῖον]— ἢ νὰ ἐξαρτᾶται *ἐξ ὄλων τούτων δυσδιακρίτως*. Τὸ μέγεθος τῆς ὑπεραξίας θὰ εἶναι ὁπωσδήποτε μίᾳ συνάρτησις τῆς ἀποδοτικότητος καὶ δὴ τῆς *ἀποδοτικότητος ἐπιχειρήσεως*, ὡς προσδιορίζεται αὕτη διὰ τοῦ τύπου *I*. (Βλ. σελ. 542). Ὅσον μεγαλυτέρα ἡ ἀποδοτικότης τόσοσιν μεγαλυτέρα καὶ ἡ ὑπεραξία τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἴδου λοιπὸν διατί προέχων σκοπὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ δὲν εἶναι ἡ —ἀνέφικτος— ἐμφάνισις τῆς περιουσίας ἀλλὰ ὁ ἀκριβὴς προσδιορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων. Τὸ μέγεθος τούτων καθορίζει τὸ μέγεθος τῆς περιουσίας, δηλ. τὴν πραγματικὴν τῆς ἀξίαν εἰς δοθεῖσαν στιγμὴν καὶ ἀνεξαρτήτως πρὸς τὰς *τυπικὰς λογιστικὰς τιμὰς* τῶν βιβλίων.

Διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τῆς ὑπεραξίας λαμβάνεται ἡ μέση ἀποδοτικότης τριετίας ἢ πενταετίας. Ὑποστηρίζονται δὲ πολυάριθμοι τρόποι ὑπολογισμοῦ [Berliner, Retail, Auler, Leake, κ.α.]².

Ὁ Schmalenbach θεωρεῖ ὅτι τὸ ἐνεργητικὸν περιλαμβάνει *καταβολὰς* (κεφαλαίου), αἱ ὁποῖαι ὑπὸ μορφήν διαφόρων περιουσιακῶν στοιχείων (ἀκινήτων, μηχανημάτων, πρ. ὕλων, ἐμπορευμάτων κτλ.) ἀναμένουν προσωρινῶς ὅπως μετατραποῦν, ἐν τῇ ἐξειλίξει τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως, εἰς δαπάνας. Εἶναι τρόπον τινὰ *προ-δαπάναι ἐν ἀναμονῇ* (Ausgabe aber noch nicht Aufwand)³ καὶ μέχρι τῆς εἰσόδου των (διὰ τῆς ἀποσβέσεως, ἀναλώσεως κτλ.) εἰς τὸ κύκλωμα *ἐξοδα—ἐσοδα*.

Θεωρητικῶς, τὸ ἀποτέλεσμα πάσης ἐπιχειρήσεως θὰ ἔδει νὰ ἐξευρίσκειται ὡς διαφορὰ μεταξὺ εἰσπράξεων (ἐν εὐρείᾳ ἔννοίᾳ) καὶ πληρωμῶν (ἐπίσης). Ἐπειδὴ ὅμως αἱ κινήσεις αὗται δὲν περιορίζονται εἰς τὴν θεωρουμένην χρῆσιν, ὁ ἰσολογισμὸς δὲν εἶναι τι ἄλλο παρά μελλοντικὰ ἀναλώσεις καὶ ἀποδόσεις.

Ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον προέχει εἶναι ὁ ἀκριβὴς προσδιορισμὸς τῶν ἀποτελεσμάτων διὰ τῆς ὀρθῆς συσχετίσεως ἀναλώσεων (ἐξόδων)

1. Διὰ τοῦτο ἐπωνυμία καὶ σῆμα συμμεταβιβάζονται μετὰ τῆς ἐπιχειρήσεως.

2. Βλ. σχ. Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ: Ἡ ἀξία ὑπερπροσόδου τῆς ἐπιχειρήσεως, Ἀθήναι 1946.

3. Ἐν συνεχείᾳ ὁ S. διακρίνει:

Ἄποδόσεις μὴπω εἰσπραχθείσας (Leistungen aber noch nicht Aufwand).

Καταβολὰς μὴπω εἰσπραχθείσας (Ausgaben » » » »)

Ἄποδόσεις μὴπω ἐμφανιζομένας ὡς ἐξοδα (Leistungen aber noch nicht Aufwand).

καὶ ἀποδόσεων (ἐσόδων) τῆς θεωρουμένης χρονικῆς περιόδου. Τούτου καλῶς γενομένου, ὁ ἰσολογισμὸς δὲν ἐμφανίζει παρὰ τὰ ἀναφερόμενα εἰς τὰς ἐπομένους χρήσεις στοιχεῖα, κατὰ τὰ ἀκόλουθα :

'Αποτελέσματα χρήσεως'	
*Ἐξοδα	*Ἔσοδα
'Ἰσολογισμὸς'	
*Ἀξίαι = *Ἐξοδα ἐπομ. χρήσεων	*Υποχρεώσεις = *Ἀποδόσεις ἐπομένων χρήσεων

Πληρωμαὶ
}
Εἰσπράξεις

Κατὰ ταῦτα ὁ ἰσολογισμὸς εἶναι ἓνας μεταβατικὸς μόνον συνεκτικὸς κρίκος (verknüpfende Band, κατὰ Schmalenbach) μεταξύ τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως δύο περιόδων. Δὲν ἔχει ἄλλον προορισμὸν παρὰ νὰ ἀποτελῇ μέσον ἀπαληθεύσεως (διὰ τῆς ἀπογραφῆς) τῆς ὀρθότητος τῶν ἀποτελεσμάτων.

Εἰς τοῦτο καὶ μόνον δέον νὰ ἀποβλέπωμεν. Ὁ καθορισμὸς τούτων εἶναι τὸ ἐπίκεντρον τῆς Λογιστικῆς. Δέον δὲ τὰ ἀποτελέσματα ταῦτα νὰ καθορίζωνται ὑπὸ τοιαύτας προϋποθέσεις ἀποτιμήσεων καὶ ὑπολογισμῶν ὥστε νὰ εἶναι :

— ἀπολύτως συγκρίσιμα ἀπὸ περιόδου εἰς περίοδον.

— νὰ ἀποτελοῦν τὴν πραγματικὴν ἔκφρασιν τῆς οἰκονομικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Τοῦτο τονίζεται ἰδιαιτέρως εἰς τὴν διδασκαλίαν τοῦ δυναμικοῦ ἰσολογισμοῦ.

Συμφώνως πρὸς τὰς ἀνωτέρω ἐπιδιώξεις, βάσις τῶν ἀποτιμήσεων εἶναι, κατὰ κύριον λόγον, αἱ τιμαὶ κτήσεως¹. Ἐν τούτοις δὲν ἀποκλείει καὶ τιμαριθμικὰς προσαρμογὰς (Indexcorrekturen) ἢ χρονικὰς ἀξίας², ἀρκεῖ οἱ τοιοῦτοι τρόποι νὰ ὀδηγοῦν εἰς συγκρίσιμα κατὰ περιόδους ἀποτελέσματα. Σύγκρισις ἐκ τῆς ὁποίας νὰ ἐκπηγάζη ἡ ἐσωτερικὴ οἰκονομικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως, διότι αἱ ἀποτιμήσεις, ἀπηλλαγμέναι τῆς ἀσκόπου προσπαθείας προσδιορισμοῦ περιουσιακῆς θέσεως, δὲν εἶναι πλέον αὐτοτελῆς σκοπός, ἀλλὰ μέσον ἐξυπηρετήσεως τοῦ λογισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων (Erfolgsrechnung).

1. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ κατ' ἐξοχὴν τοῦ Ἀ/σμοῦ Ἐκμεταλλεύσεως.

2. Δι' ὃ καὶ κατὰ τινὰς συγγενεῖς ἀντιλήψεις ὁ ἰσολογισμὸς εἶναι εἶδος τι μελλοντικῆς ταμιακῆς καταστάσεως (situation de caisse differée).

3. Οὕτως ὥστε αἱ περιοδικαὶ συγκρίσεις νὰ μὴ ἐπηρεάζωνται ἀπὸ ἐξωτερικὰς ἐπιδράσεις.

4. Καὶ αἱ τιμαὶ τῆς ἡμέρας δὲν ἀποκλείονται, π.χ. ἐπὶ ἐπιχειρήσεων ἐχουσῶν ὡς ἀντικείμενον τὴν κερδοσκοπίαν. Βλ. ἀντιπαράτηρήσεις ἐν μ. ΛΙΟΝ, op. cit. σελ. 29.

Κατά ταῦτα ὑπερτιμήσεις δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν καὶ εἰδικώτερον προκειμένου περὶ τοῦ ἐλαχίστου ὄριου (σταθεροῦ) ἀποθέματος (eisering Bestand) τῶν κυκλοφοριακῶν ἀξιών.

Εἶναι ἀδύνατον νὰ συνοψισθῇ εἰς ὀλίγας σελίδας ἡ πλουσιωτάτη εἰς βαθείας ἀπόψεις δυναμικῆ θεωρία¹. Παρὰ τινος ἀκρότητας καὶ ἀνεπαρκείας, ἀποτελεῖ ἀναμφισβήτητον πλουτισμὸν τῶν ἐπὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ ἀντιλήψεων.

§§ 3

Ὅργανικός Ἰσολογισμός

Ἐντελῶς διάφορος εἶναι ἡ βᾶσις ἐξ ἧς ἀφορμῶνται οἱ συλλογισμοὶ τοῦ F. Schmidt. Ἐνταῦθα ἀποδίδεται πρωτεύουσα θέσις εἰς τὴν Ἄγοράν (Markt) ἐντὸς τῆς ὁποίας κάθε ἐπιχειρήσις ἀποτελεῖ ἓνα κύτταρον εὐρισκόμενον εἰς ἀδιάλειπτον σχέσιν πρὸς τὰ λοιπὰ κύτταρα. Ἐκ τῆς ἀλληλεξαρτήσεως ταύτης, ἐπιχειρήσεως καὶ ἀγορᾶς, λαμβάνει τὴν ὀνομασίαν τῆς ἡ ὄργανικῆ θεωρία.

Ὡς ἐκ τούτου θεωρεῖται ὅτι βᾶσις ὑπολογισμοῦ τῆς κυκλοφορίας εἶναι τὸ κύκλωμα :

Προῶγμα—Χοῆμα—Προῶγμα

καὶ οὐχὶ τὸ ἀντίθετον : *Χοῆμα—Προῶγμα—Χοῆμα*, ἐφ' οὗ στηρίζονται αἱ ἄλλαι δοξασαί. Πᾶσα παράβασις τῆς ἀρχῆς ταύτης ὀδηγεῖ εἰς ἐσφαλμένον οἰκονομικὸν λογισμὸν, εἰς ἐσφαλμένας περαιτέρω ἐνεργείας καὶ διασπᾶ τὴν ἀρμονίαν μεταξὺ παραγωγῆς καὶ καταναλώσεως. Δι' ὅ καὶ εἰς παλαιότεραν ἐργασίαν τοῦ ὁ Schmidt² ἀπέδωκε—παρατόλμως—τὰς περιοδικὰς κρίσεις εἰς τὴν ἐσφαλμένην θεμελίωσιν τοῦ κλασσικοῦ *Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ*.

Κατὰ τὸν Schmidt δὲν ἐνδιαφέρουν μόνον οἱ ὅροι ζωῆς ἐκάστης ἐπιχειρήσεως ἀλλὰ καὶ οἱ ὅροι διαμορφώσεως τοῦ συνόλου τῆς οἰκονομίας, ἐκ τῆς ὄργανικῆς ἀλληλεξαρτήσεως τῶν ὁποίων ἀφείλομεν νὰ ἀντλήσωμεν κανόνες διὰ τὴν σύνταξιν τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Εἰς τὴν ὄργανικὴν θεωρίαν προσδιορισμὸς περιουσιακῆς θέσεως καὶ ἐξεύρεσις ἀποτελεσμάτων θεωρεῖται ὅτι συμβαδίζουσιν, μὴ ἀλληλοαποκλειόμενα, ὅπως τονίζει ὁ Schmalenbach. Ἄλλὰ ἡ ἑναρμόνισις τῶν σκοπῶν ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς ἀποτιμήσεως εἰς τὰς τιμὰς τῆς ἡμέρας, τόσον τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, ὅσον καὶ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς τιμῆς ἀναπαραγωγῆς (Reproduktionswert)—ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ ἰδιοπαραγωγῆς—ἢ τιμῆς ἀντικατα-

1. Βλ. περὶλήψεις ἐν P. GERSTNER : Bilanz - Analyse, σελ. 39 ἑπ., Berlin 1935.

2. Βλ. F. SCHMIDT : Die Industriekonjunktur—ein Rechenfehler! Berlin 1927.

στάσεως (άνεφοδιασμοσ) προκειμένου περί έπιχειρήσεων τοῦ διανεμητικοῦ έμπορίου¹.

Διά τῆς κοστολογήσεως εἰς τὰς τρεχοῦσας τιμὰς ἀντικαταστάσεως καὶ ἀναπαραγωγῆς, ἡ έπιχειρήσις εἶναι εἰς θέσιν νά διατηρήσῃ τὴν δυναμικότητά τῆς ἐντός τῆς ἀγορᾶς, τὸ δὲ οὕτως ἐξευρισκόμενον κέρδος δύναται νά ἀναλωθῆ̄ ἄνευ μειώσεως τῶν περιουσιακῶν στοιχείων.

Ἐφ' ὅσον αἱ τιμαὶ τῆς ἡμέρας εἶναι μεγαλύτεραι τῶν τιμῶν κτήσεως ἢ ἀπογραφή ἀναγράφει τὰς ὑπερτιμήσεις ταύτας. Ἄλλὰ, ὡς ἐξεθέσαμεν², καὶ μετὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων ἢ ἐμφανιζομένη εἰς τὸ παθητικὸν διαφορά θεωρεῖται ὡς ἀναπόσπαστον μέρος τοῦ Κεφαλαίου, ἐρμηνευομένη οὐχὶ ὡς κέρδος συγκυρίας, ἀλλ' ὡς ἀπλή ἀριθμητικὴ προσαρμογὴ τοῦ κεφαλαίου εἰς τὰς νέας συνθήκας τῆς ἀγορᾶς (Verhältnisswertänderung). Τοῦτο ἀληθεύει ὄχι μόνον προκειμένου περί καθορῶς τιμαριθμικῶν ὑπερτιμήσεων ἀλλὰ καὶ περί οὐσιαστικῶν τοιούτων.

Ἀπὸ ἀγορανομικῆς καὶ φορολογικῆς ἀπόψεως καὶ συμφῶνως πρὸς τὰ ἀνωτέρω, δεόν ἀναμφισβητήτως νά ἀναγνωρίζεται ἡ κοστολόγησις εἰς τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως καὶ ἀναπαραγωγῆς. Ὑπὸ τὴν ρητὴν ὅμως ἐπιφύλαξιν ὅτι τὰ ρευστοποιούμενα διὰ τῆς πωλήσεως κεφάλαια δεσμεύονται—καὶ τοῦτο τυγχάνει δυσχεροῦς παρακολογηθήσεως—διὰ τὸν ἀνεφοδιασμὸν ἴσης ποσότητος τοῦ αὐτοῦ εἶδους, ὁδ. διὰ τὴν διατήρησιν τῆς δυναμικότητος τῆς έπιχειρήσεως.

Οὕτω π.χ. εἰσαγωγεὺς 50 τόνν. ὀρύζης δικαιούται νά κοστολογῆ τὸ εἶδος του εἰς τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως κατὰ τὸν χρόνον τῆς συναλλαγῆς. Ὡς κέρδος φορολογητέον δεόν νά θεωρηται ἡ θετικὴ διαφορά :

Ἀντίτιμον πωλήσεων—ποσότης πωληθέντων × τὰς τιμὰς ἀντικαταστάσεως, ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὸν κλασσικὸν ὑπολογισμὸν :

Ἔσοδα πωληθέντων—κόστος εἰς τὰς τιμὰς κτήσεως. Τὴν τιμὴν κτήσεως θεωρεῖ ἡ ὀργανικὴ θεωρία ὡς ἄσκοπον παρελθοντολογίαν! Εἶναι καὶ αὕτη μία τιμὴ τῆς ἡμέρας, ἀλλὰ ἀνήκουσα εἰς τὸ παρελθόν.

Ἡ ὑπερτίμησις τῶν μενόντων δὲν συνιστᾷ πλουτισμὸν διὰ τὴν έπιχείρησιν. Ἡ λογιστικὴ προσαύξησις τοῦ λογαριασμοῦ Κεφαλαίου δὲν εἶναι «πιθανὸν κέρδος» κτλ., ἀλλὰ ἀριθμητικὴ περιουσιακὴ με-

1. Ἄλλὰ καὶ ἐνταῦθα τὰ παντοειδῆ ἔξοδα (ἀποκτιήσεως καὶ διανομῆς) δεόν νά ἀναπροσαρμόζωνται εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας.

² Ἔσοδα πωληθέντων — { τιμὴ ἀντικαταστάσεως } πωληθέντων
 { ἢ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς }

2. Βλ. Κεφ. 14. Ἀποτιμητικὴ, σελ. 409 ἐπ.

ταβολή (Verhältnisswertänderung). Ἐφ' ὅσον ὁμως ὁ εἰσαγωγεὺς, ρευστοποιῶν τὰ κεφάλαιά του, στρέφεται πρὸς ἄλλον κλάδον οἰκονομίας καὶ παύει ὀφισταμένη ἢ ἐπιχειρήσεις ὡς εἰσαγωγικὸν ἐμπόριον ὀρῶζης, τότε ἡ ὑπερτίμησις, περιερχομένη εἰς τὸν ἐπιχειρηματιαν ὡς ἄτομον, συνιστᾷ πλουτισμὸν ὁ ὁποῖος δέον νὰ ὑπάγεται εἰς τὴν φορολογίαν τῶν κερδῶν κατὰ τὸν κλασσικὸν λογισμὸν :

Kῆδος = ἀντίτιμον πωλήσεων — τιμαὶ κτήσεως

Ἐκ τούτων προκύπτει σαφῶς ὅτι οἱ συλλογισμοὶ καὶ οἱ ὑπολογισμοὶ τῆς ὀργανικῆς θεωρίας ἀφοροῦν ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον τὴν ἐπιχειρήσιν ὡς κύτταρον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας καὶ ἀποσκοποῦν εἰς τὴν διατήρησιν τῆς ἀκεραιότητος καὶ δυναμικότητος αὐτῆς. Διαλυομένης τῆς ἐπιχειρήσεως, ἡ ὑπερτίμησις τοῦ Α εἵδους ἔναντι τῶν λοιπῶν εἰδῶν συνιστᾷ πλουτισμὸν διὰ τὸν κάτοχον τοῦ Α' εἵδους.

Ὡς πρὸς τὴν ἀκρίβειαν τῶν ἀποτελεσμάτων λεκτέον ἀκόμη ὅτι, ἐνῶ κατὰ τὸν δυναμικὸν ἰσολογισμὸν προέχει ὅπως τὰ καθοριζόμενα ἀποτελέσματα τυγχάνουν ἀπολύτως συγκρίσιμα ἀπὸ ἔτους εἰς ἔτος (διότι οὕτω μόνον μετρεῖται ἡ ἐπιτυχανομένη οἰκονομικότης τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως) καὶ δευτερευόντως μόνον ἐνδιαφέρει ἡ ἀκρίβεια αὐτῶν, εἰς τὸν ὀργανικὸν ἰσολογισμὸν προέχει τὸ τελευταῖον τοῦτο, διότι δεικνύει τὴν ὀρθότητα τῶν ἐνεργειῶν ὡς πρὸς τὴν Ἄγοράν.

Ἐναντίον τῆς ὀργανικῆς θεωρίας ἡσκήθη, ὅπως ἄλλωστε καὶ ἐπὶ τῆς δυναμικῆς θεωρίας—ζῶηρά κριτικῆ. Τονίζονται κυρίως αἱ πρακτικαὶ δυσχερεῖαι τηρήσεως τῶν βιβλίων μὲ τιμὰς ἀντικαταστάσεως καὶ τὸ ἀσαφές τούτων προκειμένου περὶ μὴ κυκλοφοριακῶν καὶ συνήθους χρήσεως ἀγαθῶν.

Καθ' ἡμᾶς ἡ ὑπεροχὴ τοῦ ὀργανικοῦ ἰσολογισμοῦ εἶναι—παρὰ τὰς δυσχερεῖας του—ἀναμφισβήτητος. Τὴν ἀπόδειξιν τούτου παρέχει ὁ W. Hauck¹ πραγματευόμενος τὴν αὐτὴν λογιστικὴν μονογραφίαν κατὰ τὰς τρεῖς θεωρίας: τὴν στατικὴν, δυναμικὴν καὶ ὀργανικὴν. Ἡ διαμόρφωσις τῶν διαδοχικῶν ἰσολογισμῶν, τῶν ἐτησίων ἀποτελεσμάτων, τῶν μερισμάτων, τῶν ἀποθεματικῶν, τῆς ρευστότητος, κτλ. πείθει ὅτι ἡ μᾶλλον ἐπιτυχὴς ἐμφάνισις τῶν ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς ὀργανικῆς θεωρίας.

Διὰ τὴν πρακτικὴν διεξαγωγὴν τῆς ἔχει βεβαίως ἀνάγκην νομοθετικῆς (ἀγορανομικῆς², φορολογικῆς κτλ.) ἀναγνωρίσεως, πρᾶ-

1. Βλ. W. HAUCK : Bilanz—Theorien, Bühl—Baden 1933.

2. Τὸ ζήτημα ἐλύθη ἐπιτυχῶς διὰ τῆς ὑπ' ἀριθ. 22/1948 Ἀγορανομικῆς δια-

γμα τὸ ὁποῖον παρ' ἡμῖν (ὅπως ἄλλωστε καὶ ἀλλαχοῦ) περιπτωσιακῶς μόνον ἐπετεύχθη καὶ οὐχὶ ὡς ἐνιαία ἀντίληψις διέπυσα τὴν ὄλην οἰκονομικὴν ζωὴν.

§ 2

ΘΕΩΡΙΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

3 Γενικά. Γνωρίζομεν ὅτι ὁ *θετικὸς* ἰσολογισμὸς εἶναι δυνατὸν νὰ διατυπωθῆ, ὡς ἀλγεβρική ἐξίσωσις, κατὰ τρεῖς τρόπους :

$$E = \Pi + K\Pi$$

$$E - \Pi = K\Pi$$

$$E - \Pi - K\Pi = 0$$

Ἐκαστος τῶν ἀνωτέρω τύπων, ἂν καὶ ἀφορᾷ τὴν αὐτὴν πραγματικότητα, ἐκδηλώνει ἰσχυρότερον καὶ καθιστᾷ πλέον ἀνάγλυφον ὀρισμένην ἄποψιν, ἢ ὁποία θεωρεῖται ὡς ἡ προέχουσα. Ἕτοι :

● Διὰ τοῦ *πρώτου* τύπου $E = \Pi + K\Pi$ τονίζεται ὅτι τὸ σκέλος τῶν περιουσιακῶν μέσων ἰσοῦται πρὸς τὸ σκέλος τῆς χρηματοδοτήσεως, ἐξαιρεται δὲ ἐιδικώτερον ἢ διπλῆ προέλευσις τῆς χρηματοδοτήσεως (ἴδιον καὶ ξένον κεφάλαιον).

● Διὰ τοῦ *δευτέρου* τύπου :

$$E - \Pi = K\Pi$$

τονίζεται ὀξύτερον ὁ ἀτομιστικὸς χαρακτήρ τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ E καὶ Π ἀποτελοῦν τὰ μέσα. Σκοπὸς εἶναι ἡ $K\Pi$ καὶ τοῦτο προέχει ὅπως ἐξαρθῆ.

● Διὰ τοῦ *τρίτου* τύπου :

$$E - \Pi - K\Pi = 0$$

τονίζεται ἀκριβῶς ἡ ἀντίθετος ἄποψις. Ἐξαιρεται δηλαδὴ ὅτι ὁ ἰσολογισμὸς ἀφορᾷ ὄχι τὴν περιουσιακὴν θέσιν τοῦ ἐπιχειρηματίου—ἢ ὁποία ὅπωςδὴποτε εἶναι διάφορος—ἀλλὰ τὴν οἰκονομικὴν μονάδα, ὡς αὐτοτελὴ ὄργανισμὸν, τῆς ὁποίας ἡ θέσις πρέπει νὰ εἰκονίζῃ πάντοτε ἀπόλυτον συμφηφισμὸν μεταξὺ τῶν ὄσων ἔχει καὶ τῶν ὄσων ὀφείλει (ἀδιαφόρως εἰς ποίους).

Κατόπιν τούτων τυγχάνει αὐτονόητον ὅτι αἱ κατὰ καιροὺς ἀ-

τάξεως (ἄρθρ. 10 § 2), διὰ τῆς ὁποίας ἀναγνωρίζεται εἰς τοὺς εἰσαγωγεῖς ἢ τιμὴ ἀντικαταστάσεως, ἀλλὰ ἢ διαφορὰ ἢ προκύπτουσα μεταξὺ τιμῆς ἀντικαταστάσεως καὶ τιμῆς κτήσεως κατατίθεται ἀμέσως εἰς τὴν Τράπεζαν τῆς Ἑλλάδος εἰς δεσμευμένον λογαριασμὸν, ἢ δὲ ἀνάληψις γίνεται μόνον κατόπιν ἐντολῆς τοῦ Ὑπουργείου Ἐμπορίου μετὰ τὴν πραγματοποιήσιν νέας ἰσοπέσου εἰσαγωγῆς ἐντὸς ἐξαμήνου. Ἄλλως ἢ διαφορὰ ἐκπίπτει ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου ὡς εἰσφορά.

ναπτυχθεῖσαι θεωρίαι τῶν λ/σμῶν ἐστηρίχθησαν ἢ ἐπηρεάσθησαν ἐκ τῶν θέσεων τούτων.

Οὕτω διευτυπώθησαν τρεῖς κυρίως θεωρίαι μὲ πολυαριθμούς παραλλαγάς:¹

- ἡ θεωρία τῆς μιᾶς σειρᾶς λ/σμῶν (Einkontentheorie).
- ἡ θεωρία τῆς διπλῆς σειρᾶς λ/σμῶν (Zweikontentheorie).
- ἡ θεωρία τῆς τριπλῆς σειρᾶς λ/σμῶν (Dreikontentheorie)².

§ 1

Θεωρία τῆς μιᾶς σειρᾶς λογαριασμῶν

1. Αὕτη διευτυπώθη τὸ πρῶτον—καθ' ὅσον μᾶς εἶναι γνωστὸν—ὡπὸ τοῦ Kurzbaueer καὶ λαμβάνει ὡς ἀφετηρίαν τῶν συλλογισμῶν τῆς τὸν τύπον:

$$E - Π - ΚΠ = 0$$

Ὁ σύγχρονος (σχετικῶς) ἐκπρόσωπος αὐτῆς Berliner ἀφ' ἑνὸς μὲν ποιεῖται ὀξεῖαν διαστολὴν μεταξὺ τῆς ἐξωεπιχειρηματικῆς, ἰδιωτικῆς (Privatvermögen) περιουσίας τοῦ φορέως καὶ τῆς περιουσίας τῆς οικονομικῆς μονάδος ὡς τοιαύτης, ἀφ' ἑτέρου δὲ θεωρεῖ ὅτι τὸ ὅλον παθητικὸν σκέλος ἀποτελεῖ ἄρνησιν τοῦ ἐνεργητικοῦ³.

Ἐς σημειωθῆ ὅτι ἡ ἀντίληψις αὕτη συμπίπτει πρὸς τὸν ὄρισμόν τῆς περιουσίας (patrimoine) ὡς τὸ διατυπώνουν ἀστικολόγοι τινὲς (ὡς ὁ Planiol), κατὰ τὸν ὁποῖον ἡ «περιουσία» περιλαμβάνει θετικὰ καὶ ἀρνητικὰ στοιχεῖα (βλ. καὶ σελ. 41 ἐπ.).

Διὰ τὸν Berliner ὅθεν τὸ παθητικὸν (ὕποχρεώσεις καὶ καθαρὰ περιουσία) ἀποτελοῦν ἀρνητικὰ στοιχεῖα τῆς περιουσίας καὶ συνεπῶς καταλήγει εἰς τὸ πόρισμα ὅτι «ἡ μᾶζα τοῦ συνόλου τῆς περιουσίας (Vermögensmasse) τῆς οικονομικῆς μονάδος ἴσους πάντοτε πρὸς τὸ μηδέν».

$$\begin{aligned} \text{Θετικὴ περιουσία} - \text{Ἀρνητικὴ περιουσία} &= 0 \\ \text{Ἐνεργητικὸν} - \text{Παθητικὸν} &= 0 \end{aligned}$$

Κατόπιν τούτων ἅπαντες ἀνεξαιρέτως οἱ λογαριασμοὶ προσλαμβάνουν τὸν αὐτὸν συμβολισμόν:

+	Ταμείον	-	+	Κεφάλαιον	-

1. Τὰς παραλλαγὰς ταύτας πραγματεύεται διεξοδικῶς εἰς τὸ ἐξαιρετὸν ἔργον τοῦ Ὁ. F. SCHEERER: Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Zürich 1950.

2. Ἐκάστης τούτων διαστελλομένης, ἐν συνεχείᾳ, εἰς στατικὴν καὶ δυναμικὴν ἐκδοχὴν.

3. βλ. M. BERLINER: Buchhaltungs—u. Bilanzlehre, Hannover 1920
M. BERLINER: Grundriss der doppelten Buchführung, Leipzig 1922.

Δηλαδή ἔχομεν μίαν ὁμοίομορφον σειρὰν λογαριασμῶν, ἐξ οὗ καὶ ὁ τίτλος τῆς θεωρίας ταύτης (L'inkontentheorie)¹.

Ἐάν, λ.χ., ἡ ἐπιχείρησις δανεισθῆ 100.000 δρχ., αἱ λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ θὰ εἶναι βεβαίως αἱ γνωσταὶ ἐγγραφαὶ: χρέωσις τοῦ Ταμείου καὶ πίστῶσις τοῦ Χρηματοδότη:

+	Ταμείον	-	+	Χρηματοδότης Α'	-
	100.000			100.000	

Ἄλλὰ ἡ πίστῶσις ἐνταῦθα ἐρμηνεύεται ὡς ἐλάττωσις τῆς περιουσίας ἰσόποσος πρὸς τὴν αὐξήσιν αὐτῆς. Κατὰ ταῦτα ἡ χρέωσις ὅλων ἀνεξαιρέτως τῶν λογαριασμῶν εἶναι ὁμοειδῆς, ὅπως ἀντιστοίχως καὶ ὄλαι αἱ πιστώσεις, ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι ἐπιδροῦν ὁμοειδῶς ἐπὶ τῆς περιουσίας.

§§ 2

Θεωρία τῆς διπλῆς σειρᾶς λογαριασμῶν

Ἡ θεωρία αὕτη διδάσκεται ὑπὸ διαφόρων συγγραφέων. Ὄφει λεται εἰς τὸν ἑλβετὸν Hügli², ἀνεπτόχηθῃ ὅμως καὶ διεδόθη κυρίως ὑπὸ τοῦ συμπατριώτου αὐτοῦ Schär³ (περίοδος 1900-1920). Τὴν νεωτέραν αὐτῆς παραλλαγὴν (1915-1935) ἐκπροσωπεῖ ὁ Nicklisch⁴.

Οἱ Hügli-Schär λαμβάνουν ὡς ἀφετηρίαν τὸν τύπον

$$E - Π = K.Π$$

Οὗτοι ἐμπέποτισμένοι ἀπὸ τὰς δοξασίας τῆς ἀτομιστικῆς οἰκονομίας θέτουν εἰς τὸ προσκῆνιον τὴν κ. περιουσίαν, τῆς ὁποίας ἡ αὐξήσις ἀποτελεῖ τὸ κίνητρον τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως.

Διὰ τὸ πρῶτον σκέλος τῆς ἐξισώσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ τὸ ὅποιον περιλαμβάνει E καὶ Π, ἀνοίγεται μιὰ σειρὰ λογαριασμῶν μὲ τὸν ἴδιον συμβολισμόν

+	Ἐμπορεύματα	-	+	Πίστωται	-
	100.000			100.000	

Διότι καὶ ἐνταῦθα—ὅπως εἰς τὴν προηγουμένην θεωρίαν—ἐρμηνεύεται ὅτι αἱ ὑποχρέωσις συνιστοῦν ἄρνήσιν τῆς περιουσίας. Ἀντιθέτως διὰ τὴν καθαρὰν περιουσίαν (καὶ τὰς ὑποδιαίρέσεις αὐ-

1. Βλ. W. KALVERAM: *op. cit.* σελ. 298.

2. Βλ. HUGLI: *Buchhaltungssysteme u. Buchhaltungsformen*, Bern 1923.

3. Βλ. J. SCHAR-PRION: *Buchhaltung u. Bilanz*, Berlin 1932.

4. Βλ. H. NICKLISCH: *Die Betriebswirtschaft*, 7^η ἐκδ. Stuttgart 1923.

τῆς) ἀνοίγεται ἄλλη σειρά λογαριασμῶν μέ ἀντίστροφα ὑριθμητικά σύμβολα :

Κεφάλαιον +

Ὁ ὅλος μηχανισμός στηρίζεται ὅθεν ἐπὶ τῆς ἀντιθέσεως μεταξὺ ἀφ' ἑνὸς ἘΠ καὶ ἀφ' ἑτέρου Κ.Π , ἡ δὲ διπλῆ σειρά λογαριασμῶν ἐμφανίζεται ὡς ἑξῆς :

+	Ε	-	+	Π	-	-	Κ.Π	+

Ἐντελῶς διάφορος τυγχάνει ἡ βάση ἐκκινήσεως τοῦ Nicklisch, ὁ ὁποῖος καταλήγει εἰς δύο σειρὰς λ/σμῶν, ἀλλὰ διαφόρου περιεχομένου. Ὁ Nicklisch, ἐκπροσωπῶν νεωτέρας οἰκονομικὰς ἀντιλήψεις, θεωρεῖ τὴν ἐκμετάλλευσιν (Betrieb) ὡς αὐτοτελῆ ὄντοτητα καὶ λαμβάνει ὡς βάσιν τὸν τύπον τοῦ ἰσολογισμοῦ :

$$E = \Pi$$

ἦτοι Συγκεκριμένα Ἐπιτόκια = Ἀφρημένον Κεφάλαιον¹.

Ἡ κ. περιουσία θεωρουμένη ὡς μία μακροπρόθεσμος χρηματοδότησις κατ' οὐδὲν διαστέλλεται τῶν ἄλλων στοιχείων τοῦ παθητικοῦ. Συνεπῶς ὁ Nicklisch δέχεται δύο σειρὰς λογαριασμῶν :

Ἡ μία ἀφορᾷ τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα, ὡς μέσα δράσεως (E).

Ἡ δευτέρα ἀφορᾷ τὰς παντοειδεῖς ὑποχρεώσεις, ὡς πηγὴν προελεύσεως (Π) τοῦ ἐνεργητικοῦ :

$$E = \Pi$$

+	Ἐμπορεύματα	-	-	Κεφάλαιον	+
	100.000			50.000	

Ἐκτὸς τῶν ἀνωτέρω συγγραφέων, ὁ E. Walb ἀνέπτυξεν ἐντελῶς πρωτότυπον θεωρίαν διπλῆς σειρὰς λογαριασμῶν, τὴν ὁποίαν ὁ Holzger² χαρακτηρίζει ὡς «δυναμικὴν θεωρίαν». Διότι ὁ Walb, ὅπως ὁ Schmalenbach, μετατοπίζει ὅλην τὴν σημασίαν τῆς Λογιστικῆς εἰς

1. Ἐὰς παρατηρήσωμεν ὅτι εἰς τὴν οἰκονομικὴν ἀντίληψιν τοῦ ἰσολογισμοῦ :
Συγκεκριμένα ἀγαθὰ = Ἀφρημένον Κεφάλαιον
ἀντιστοιχεῖ ἐπακριβῶς ἡ νομικὴ ἀντίληψις :

Ἄξια = Δικαιώματα

διὰ τῆς ὁποίας αἰτιολογοῦν τὸν ἰσολογισμὸν καὶ τὰς ἐγγραφὰς οἱ J. Bourisien καὶ R. Lefort. Βλ. J. BOURISIEN : Essai de philosophie comptable, Paris 1927. R. LEFORT : La Comptabilité expliquée aux profanes, Paris 1927.

2. Βλ. HOLZGER : op. cit. σελ. 40.

τά αποτελέσματα χρήσεως. Ὁ περιουσιακός Ισολογισμὸς (Vermögensbilanz) εἶναι μόνον ἓνα μέσον ἐπαληθεύσεως τῶν αποτελεσμάτων, οὐχὶ δὲ αὐτοτελὴς σκοπός.

Κατὰ τὸν Walb¹, τὸ σύνολον τῶν λογαριασμῶν ὀφείλει νὰ διαιρηθῆται εἰς δύο ομάδας :

— τὴν ομάδα λογαριασμῶν διακανονισμοῦ (Zahlungsreihe), ἡ ὁποία περιλαμβάνει ἅπαντα τὰ στοιχεῖα Ε καὶ Π.

— τὴν ομάδα λογαριασμῶν ἀποδόσεων (Leistungsreihe), ἡ ὁποία περιλαμβάνει ἅπαντας τοὺς λ/σμοὺς ἐξόδων καὶ ἐσόδων.

Εἰς ἐκάστην σειρὰν λαμβάνουν χώραν μετασχηματισμοί, ἧτοι εἰσαγωγαὶ καὶ ἐξαγωγαί, κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα :

Εἰσερχόμενοι διακανονισμοὶ = Ἐξερχόμενοι ἀποδόσεις		Ἐξερχόμενοι διακανονισμοὶ = Εἰσερχόμενοι ἀποδόσεις	
↓		↓	
Σειρὰ Α		Σειρὰ Β	
+	Λ/σμοὶ διακανονισμῶν	-	Λ/σμοὶ ἀποδόσεων
+	Εἰσπράξεις Περ. στοιχεῖα	-	Ἔξοδα
	Πληρωμαὶ Στοιχ. παθητικοῦ		Ἔσοδα

Ἦτοι οἱ λογαριασμοὶ Ε καὶ Π φέρουν τὸν αὐτὸν συμβολισμόν, ὅπως εἰς τὴν θεωρίαν μιᾶς σειρᾶς λογαριασμῶν. Ἐν τῷ μέτρῳ δὲ καθ' ὃ οἱ περιουσιακοὶ μετασχηματισμοὶ ἐμφανίζονται ὡς ἔξοδα καὶ ἔσοδα, καὶ μόνον τότε, ἀφοροῦν τὴν δευτέραν σειρὰν λογαριασμῶν ἡ ὁποία λαμβάνει ἀντίθετα σύμβολα.

Τὸ ἐπόμενον παράδειγμα διασαφηνίζει τὰ ἀνωτέρω :

- χρηματικὴ καταβολὴ ἀρχικοῦ κεφαλαίου.
- πληρωμὴ δαπάνης Α 20.000.
- πραγματοποιήσις ἐσόδου Β 30.000 εἰσερχομένου ὑπὸ μορφήν γραμματίου εἰσπρακτέου.

Σειρὰ Α'		Σειρὰ Β'	
+	Ταμειον	-	Δαπάνη Α
	100.000 | 20.000		20.000 |
+	Κεφάλαιον	-	Ἔσοδον Β
	| 100.000		| 30.000
+	Γραμ. Εἰσπρακτέα	-	
	| 30.000		

1. Αἱ ἀντιλήψεις τοῦ Walb ἐκπροσωποῦν τὴν δυναμικὴν ἐκδοχὴν τῆς διπλῆς σειρᾶς λ/σμῶν.

Τὰ ἀθροίσματα τῆς σειρᾶς Α' «*λ/σμῶν διαζωνισμού*» εἶναι :

Σύνολον χρεώσεων	100.000 + 30.000 =	130.000
Σύνολον πιστώσεων	100.000 + 20.000 =	120.000
	Διαφορά +	10.000

Τὰ ἀθροίσματα τῆς σειρᾶς Β' «*λ/σμῶν ἀποδόσεων*» εἶναι :

Σύνολον πιστώσεων	30.000	
Σύνολον χρεώσεων		20.000
	Διαφορά +	10.000

Τὴν διαφορὰν τῆς Α' σειρᾶς ὁ Walb ἀποκαλεῖ Ἀποτέλεσμα *I* καὶ τὴν διαφορὰν τῆς Β' σειρᾶς, Ἀποτέλεσμα *II*. Αὐτονόητον διὰ τὰ δύο ἀποτελέσματα συμπίπτουν.

Συμφώνως πρὸς τὰ ἀνωτέρω ἔχομεν :

<i>Κύκλωμα ἰσολογισμοῦ</i>	=	<i>Κύκλωμα ἀποδόσεων</i>
<i>Περιουσιακοὶ μετασηματισμοὶ</i>	=	<i>Ἔσοδα - ἔξοδα</i>
<i>Ἀποτέλεσμα I</i>	=	<i>Ἀποτέλεσμα II</i>

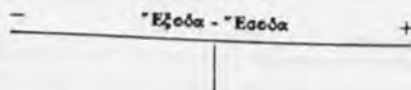
Τὸ Ἀποτέλεσμα *I* ἀπορρέει ἐκ τῶν ἐντὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ μετασηματισμῶν καὶ ἐμφανίζεται εἰς τὸν ἰσολογισμόν. Τὸ Ἀποτέλεσμα *II* διαμορφώνει τὸν λογαριασμόν Ἀποτελέσματα χρήσεως καὶ ἐμφανίζεται δι' αὐτοῦ. Ἀμφότερα τὰ ἀποτελέσματα εἶναι, ὡς ἐκ τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων, ἴσα.

Καὶ διὰ τὸν Walb, ὅπως καὶ διὰ τὸν Schmalenbach, τὸ κέντρον βαρύτητος τῆς Λογιστικῆς εὐρίσκεται εἰς τὸν λ/σμόν Ἀποτελεσμάτων χρήσεως, δηλαδὴ εἰς τὴν πλοκὴν τῶν ἐσόδων καὶ ἐξόδων. Ὁ περιουσιακὸς ἰσολογισμὸς εἶναι τὸ μέσον ἐλέγχου καὶ ἐπαληθεύσεως τῶν ἀποτελεσμάτων.

Συνοψίζοντες τὰ προεκτεθέντα θὰ εἴπωμεν διὰ τὸ Walb δημιουργεῖ δύο σειρὰς λογαριασμῶν. Ἡ πρώτη περιλαμβάνει ἅπαντα τὰ στοιχεῖα τοῦ ἰσολογισμοῦ,



Ἡ δευτέρα, τὰ ἐξοδα καὶ ἔσοδα, δηλαδὴ τὴν δυναμικὴν μορφήν τῶν πρώτων, με' ἀντίθετον συμβολισμόν :



Μεταξὺ τῶν δύο σειρῶν ἐπικρατεῖ, ὡς γνωστόν, πλήρης ἀλληλουχία καὶ ἀριθμητικὴ συμφωνία.

Θεωρία τῆς τριπλῆς σειρᾶς λογαριασμῶν

1. Τὴν θεωρίαν ταύτην ἀνέπτυξαν ἐν Γερμανίᾳ μὲν οἱ καθ. F. Leitner καὶ W. le Coutre¹, ἐν Γαλλίᾳ δὲ ὁ J. Dumarchey² ὑπὸ τὸ ὄνομα *Θετικὴ θεωρία* τῆς Λογιστικῆς (Théorie positive) Οὗτοι διακρίνουν τρεῖς σειρᾶς λογαριασμῶν, βάσει τοῦ τύπου:

$$E = \Pi + K\Pi$$

+	-	+
Λ/σμός E	Λ/σμός Π	Λ/σμός Κ.Π.

Κατὰ βάσιν ἡ διάταξις αὕτη δὲν διαφέρει οὐσιαστικῶς τῆς διπλῆς σειρᾶς τοῦ Nicklisch³, διότι—ἐξ ἀπόψεως τῆς ἐπιχειρήσεως—τὸ Π καὶ τὸ Κ.Π εἶναι ὁμοειδῆ Οὐχ ἦττον ὁ Le Coutre δικαιολογεῖ τὴν ἀνάγκην τῆς διαστολῆς των, ἐπικαλούμενος τὸ γεγονός ὅτι—ἐξ ἀπόψεως τοῦ ἐπιχειρηματίου—τὸ ἴδιον κεφάλαιον καὶ οἱ προεκτείνοντες αὐτὸ ἀποτελεσματικοὶ λογαριασμοὶ δέον νὰ διαστέλλωνται ἀπὸ τὸ ξένον κεφάλαιον. Ἐνάλογος εἶναι καὶ ἡ ἄποψις τοῦ Dumarchey, ὁ ὁποῖος ὀρίζει τὸν ἰσολογισμόν ὡς τὴν «ἐκφρασιν ἐν δοθείσῃ στιγμή τῆς σχέσεως μεταξὺ Ἐνεργητικοῦ, Παθητικοῦ καὶ Καθαρᾶς Περιουσίας, προσώπων τινός».

Κατὰ ταῦτα, τὰ στοιχεῖα εἶναι τρία καὶ συνεπῶς παρακολουθοῦνται ἀπὸ τρεῖς σειρᾶς λογαριασμῶν.

Ἡ ἀνάπτυξις αὕτη ἠκολουθήθη καὶ εἰς τὸ παρὸν σύγγραμμα. ὄχι διότι εἶναι ἡ ὀρθότερα, ἀλλὰ διότι εἶναι ἡ πληρεστέρα ἀπὸ διδακτικῆς ἀπόψεως.

Τέλος, δέον νὰ σημειώσωμεν ὅτι εἰς τὸ προσκῆνιον τῆς μεταπολεμικῆς Ἰδ. α ἐξελίξεως τῆς ὄλης προβληματικῆς τῶν περὶ ἰσολογισμοῦ καὶ λ/σμῶν θεωριῶν, ἰδιαίτερος βαρύνουσα εἶναι ἡ συμβολὴ τοῦ καθ. W. Thoms⁴, τοῦ ὁποῦ αἱ ἀντιλήψεις προσανατόλιζαν τὰ λογιστικά δεδομένα καὶ τὴν ἀξιοποίησίν των πρὸς νέας κατευθύνσεις. Πράγματι μέχρι τοῦδε ὁ κλάδος μας ἠσχολήθη ἀποκλειστικῶς μὲ

1. Βλ. W. LE COUTRE: Buchführung, ἐν Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1^η ἔκδ. Τομ. II σελ. 146 ἑπ.

2. Βλ. J. DUMARCHEY: Théorie positive de la Comptabilité, 2^α ἔκδ., Lyon 1933 καὶ Comptabilité moderne, Paris 1925.

3. Πρὸβλ. καὶ HOLZER: op. cit. σελ. 35.

4. Βλ. W. THOMS: Laborex - Buchhaltung. W. THOMS: Inhalt und Form der funktionalen Kontenrechnung, Frankfurt a/M.—Bonn 1951.

τά φαινόμενα της περιουσίας και ήγγονσε τόν ἕτερον συντελεστήν τῆς οἰκονομίας : τὴν ἐργασίαν. Τὸν παράγοντα ταύτην προσπαθεῖ νὰ καταστήσῃ περισσότερον ἀνάγλυφον καὶ ἀριθμητὸν ἢ συμβολὴ τοῦ Thoms, ἡ ὁποία περικλείει ὀξιολόγους δυνατότητας ἀναπτύξεως¹.

1. Ὁ καθ. Thoms, διακρίνει τρεῖς λειτουργικὰς κατηγορίας λογισμῶν: Λογισμὸς Ἀγαθῶν (Güterrechnung), Λογισμὸς Χρήματος (Geldrechnung) καὶ Λογισμὸς Ἐργασίας (Arbeitsrechnung). Αἱ ἀριθμητικαὶ εἰκονήσεις τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος ἐντάσσονται εἰς τὰς ὁμάδας ταύτας ὡς ἑξῆς:

Λογισμὸς Ἀγαθῶν		Λογισμὸς Χρήματος		Λογισμὸς Ἐργασίας	
Ἀξήσεις περιουσίας	Ἐλαττώσεις περιουσίας	Ἐισπράξεις	Πληρωμαί	Ἀξήσεις κόστους	Ἀξήσεις ἰσόδων
Ἐλαττώσεις κεφαλαίου	Ἀξήσεις κεφαλαίου			Ἐλαττώσεις ἰσόδων	Ἐλαττώσεις κόστους
←					
			↔		
	←	→	←		→
	←			→	
←					→

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΙΣ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΝ

[Auditing · Revision]

§ 1

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΝ, ΟΡΙΣΜΟΣ, ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΛΠ.

- 1 **Ἀντικείμενον.** Ὁ καθορισμὸς τοῦ πεδίου τῆς ἐλεγκτικῆς τυγχάνει ἐξαιρετικῶς δυσχερῆς, διότι ἀπορρέει τὸ μὲν ἀπὸ θεωρητικά τινὰ ἀ priori καθοριστέα πλαίσια, κυρίως ὁμῶς ἀπὸ τὴν φύσιν καὶ τὴν ἔκτασιν τῶν ἐπαγγελματικῶν ἀσχολιῶν τὰς ὁποίας ἀνολαμβάνουν οἱ Ἐλεγκ-

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : J.-P. BELVAUX : *Traité des contrôles et expertises comptables*, Bruxelles 1938. E. GIROUD : *Manuel de révision des livres et du bilan en Suisse*, Lausanne 1915. E. JENNY : *Les fraudes en Comptabilité*, Paris 1932. B. FAIN et V. FAURE : *La révision comptable*, Paris 1948. M. MAREUSE : *Le contrôle de gestion dans les entreprises*, Paris 1947. J. REISER : *L'organisation du contrôle et la technique des vérifications comptables*, Paris 1928. M. STRADLING : *Le contrôle fiduciaire*, Bruxelles - Paris 1938. A. CORDOLIANI : *L'ordre national des Experts comptables*, Paris 1947. H. VILLARD : *De la fraude dans les bilans*, Paris 1932. H. VILLARD : *L'exactitude et la sincérité des bilans*, Paris 1947. W. BELL - R. JOHNS : *Auditing*, N. York 1943. V. BRING : *Internal Auditing*, N. York 1945. H. GATES : *Cases and Question in Auditing*, N. York 1945. GEE : *Fraud in Accounts*, London 1919. GEE : *Errors in Balancing*, London 1920. A. HANSON : *Auditing : Theory and its Application*, N. York 1943. R. MONTGOMERY and W. STAUB : *Auditing Principles*, N. York 1923. R. MONTGOMERY : *Auditing Theory and Practice*, N. York 1927. F. de PAULA : *Principles of Auditing*, London, (ἀ.χ.). P. GERSTNER : *Revisions - Technik*, Berlin · Leipzig 1925. E. KESSLER : *Buchführungs - u. Kapital - Delikte*, Stuttgart 1928. MAHLBERG - SCHMALENBACH κ.ά. *Grundriss der Betriebswirtschaftslehre : Bd IV, Revision - u. Treuhandwesen*, Leipzig 1930. F. LEITNER : *Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen*, 4η ἔκδ., Frankfurt a. M/, 1934. M. RASCHENBERGER : *Kontrolle u. Revision der Aktiengesellschaften*-Berlin 1934. F. MEZGER : *Revisions - Programm*, Berlin 1933. E. THIESS : *Die Bilanzdelikte und Ihre Bekämpfung*, Stuttgart 1922. L. ZIEGLER : *Bücher u. Bilanzrevision*, Berlin 1929. Ι. Α. ΧΡΥΣΟΧΟΥ : *Στοιχεῖα Ἐλεγκτικῆς*, Ἀθήναι 1951. Ι. Α. ΧΡΥΣΟΧΟΥ : *Οἱ ἔλεγχοι ὑπὸ τῶν ἀνεγνωρισμένων ὀρκωτῶν λογιστῶν (μετάφρασις)*, Ἀθήναι 1951.

E. GIROUD : *Die Verantwortlichkeit der Bücherexperten (etc)*, Bern 1951. L. RETAIL (κ.ά.) : *Techniques de l'expertise judiciaire*, Paris 1952. H. FLURY : *Vérification et expertise en matières de livres comptables et de bilans*, Neuchâtel 1944. E. L. KOHLER : *Auditing. An Introduction*, N. York 1952. A. PERREN : *La pro-*

κται¹ (Auditors). Ἀλλά ἡ ἐπαγγελματικὴ αὐτὴ δραστηριότης ἀφ' ἐνός μὲν διευρύνεται ὁσημέραι καὶ ποικίλλει κατὰ χώρας (ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἐξελίξεως τῆς οἰκονομίας καὶ νομοθεσίας τῶν) ἀφ' ἑτέρου δὲ περιλαμβάνει καὶ ἀσχολίας αἱ ὁποῖαι ὅπωςδήποτε δὲν δύνανται νὰ ἐνταχθοῦν εἰς τὸ πεδίου τῆς Ἐλεγκτικῆς, λ.χ. σὺμπροσθεν εἰς φορολογικὰς δηλώσεις, ὀργανώσεις λογιστηρίων, κατάρτισιν λογιστικῶν σχεδίων, οἰκονομικο-λογιστικὰς γνωματεύσεις καὶ συμβουλὰς κ.ἄ.

Συνεπῶς τόσον ἡ ὁροσήμανσις τοῦ ἀκριβοῦς πεδίου τῆς ἐλεγκτικῆς² ὅσον καὶ αἱ ἐντὸς τούτου — ἀφηρημένως καθοριζομένου — διακρίσεις τυγχάνουν λίαν δυσχερεῖς.

Κατωτέρω ἀναφέρομεν ἐνδεικτικῶς θέματα ἑμπίπτοντα εἰς τὸ ἀναμφισβήτητον πεδίου τῆς Ἐλεγκτικῆς:

- *Πρόληψις* καὶ ἀποκάλυψις ὀκουσιῶν λογιστικῶν σφαλμάτων.
- *Πρόληψις* καὶ ἀποκάλυψις διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν, καταχρήσεων κτλ. συνοδευομένων ἢ μὴ ὑπὸ ἐκουσιῶν λογιστικῶν νοθειδίων.
- *Ἀποκατάστασις* ὀρθότητος κινήσεως λίσμων, π.χ. σχέσεων κεντρικοῦ πρὸς ὑποκατάστημα, δοσοληψιῶν μετὰ τρίτων κτλ.
- *Διαπιστώσεις* οἰκονομικο-λογιστικοῦ περιεχομένου, περιπτώσια καὶ, π.χ. καθορισμός ἀκριβοῦς ὕψους κύκλου ἐργασιῶν, ἀκριβεία κοστολογήσεων κτλ.
- *Διαπιστώσεις* καὶ κρίσεις ἀφορῶσαι διαχειρίσιν τινά, ἐν δλω ἢ ἐν μέρει:

— Ἐλεγχος ἰσολογισμοῦ (περιουσιακῆς καταστάσεως - ἀποτελεσμάτων).

— Ἐλεγχος συμμορφώσεως ἢ μὴ πρὸς τὰς διατάξεις καταστατικοῦ (π.χ. σχηματισμός ἀποθεματικῶν, κρατήσεων κτλ.), πρὸς συμβατι-

fession d'expert comptable aux États-Unis. Neuchâtel 1946. F. SCHMIDT & F. SCHMIDT: Das Revision Universum, Berlin 1953.

Εἰδικὰς ἐπὶ τῶν φορολογικῶν ἐλέγχων:

G. LACHENAL: Les fraudes fiscales vues par un expert fiscal. Neuchâtel 1948. WULF: Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung, Berlin 1925. SPANNENKREBS: Die Steuerbuchführung, Leipzig 1925. SCHLOER: Die steuerliche Buchprüfung, Berlin 1927. SCHLICHTING: Die finanzamtlichen Buch- u. Betriebsprüfungen, Kottbus 1949. P. HUSY: Grundriss der Steuerlichen Buch- u. Betriebsprüfung, Zürich.

1. Ὑπὸ τὸ ὄνομα Ἐλεγκταὶ νοεῖται μία ὑπὸ διαμόρφωσιν, κατὰ χώρας ἐπαγγελματικὴ τάξις περιλαμβάνουσα μεγάλην ποικίλιαν προσοντοῦχων: ὀρκωτῶν — λογιστῶν, ἀνεγνωρισμένων λογιστῶν (experts comptables, ἐλεγκτῶν οἰκονομίας (Wirtschaftsprüfers) κ.ο.κ.

2. Ἐς παρατηρήσωμεν ἀκόμη ὅτι ὁ ὅρος Ἐλεγκτικὴ ἀποδίδει ἐν στενῇ μόνον ἐκτάσει τοὺς ἕξενους ὄρους: Audit, Revision. Συνεπῶς δεῖον νὰ νοηται εὐρύτερον ἢ ὅτι ὑποβάλλει ἡ λέξις Ἐλεγχος.

κός δεσμεύσεις (συμφωνίαι καρτέλλ), πρὸς ἀποφάσεις γενικῶν συνελεύσεων κτλ.

— ἔκφρασις γνώμης ἐπὶ πιστοληπτικῆς ἱκανότητος, προκειμένου περὶ βραχυπροθέσμου ἢ μακροπροθέσμου δανεισμοῦ.

— διαπιστώσεις καὶ κρίσεις ἐπὶ συμμορφώσεως ἢ μὴ πρὸς φορολογικὰς, ἀγορανομικὰς κτλ. διατάξεις.

Πάντα ταῦτα, δυνάμενα νὰ ὑπαναλυθοῦν, συνοψίζονται εἰς ἐνεργείας ἀφορώσας τὸν ἔλεγχον μιᾶς οἰκονομικῆς διαχειρίσεως, ὅπερ καὶ ἀποτελεῖ τὸν εὐρύτερον, ἀλλ' ἄρκετὰ ἀόριστον... ὄρισμόν τῆς Ἑλεγκτικῆς.

Οὐσιώδες εἶναι νὰ τονισθῇ ὅτι πᾶσα ἐλεγκτικὴ διαπίστωσις δύναται νὰ ὀδηγῇ εἰς πορίσματα:

● ἀντικειμενικῆς φύσεως, λ.χ. ἐπὶ ἐλέγχου ταμιακῶν ἐγγραφῶν, διαπίστωσις νοθείας τούτων καὶ ὑπεξαίρεσεως.

● ὑποκειμενικοῦ χαρακτήρος, οἷα ἡ ἔκφρασις γνώμης ἐπὶ πιστοληπτικῆς ἱκανότητος.

Εἶναι, ἀσφαλῶς, δυσχερὲς νὰ καθορισθοῦν ἐνίοτε τὰ ὄρια μετὰξὺ ἀντικειμενικῶν καὶ ὑποκειμενικῶν πορισμάτων¹. Ὅπως δὲ ποτε δεόν νὰ σημειωθῇ ὅτι οἱ ἔλεγχοι ἀριθμητικῶν σφαλμάτων, νοθεύσεως ἐγγραφῶν, ἀποκαταστάσεως ὀρθότητος λ/σμῶν καὶ τὰ ἀνάλογα τούτων, ὅπου αἱ διαπιστώσεις τυγχάνουν ἀντικειμενικά, θεωροῦνται ὡς δευτέρου ὅπου σκοποὶ τῆς Ἑλεγκτικῆς (minor objects). Τὸ ἔργον τῶν Ἑλεγκτῶν (ἴδια τῶν ἐπαγγελματικῶς ἀνεξαρτήτων τοιούτων) προσανατολιζέται ὅλον ἐν περισσώτερον πρὸς τὴν ἔκφρασιν ἠτιολογημένης κρίσεως ἢ γνώμης.

Παρά ταῦτα, δεόν νὰ τονισθῇ ὅτι ὁ ἐλεγκτὴς δὲν τυγχάνει ἀρμόδιος νὰ ἐκφέρῃ γνώμην σχετικὴν πρὸς τὴν σκοπιμότητα, τὴν ὀρθότητα ἢ τὸ ἐπιτυχὲς διαχειριστικῶν ἐνεργειῶν, τῶν ὁποίων ἡ πρωτοβουλία ἀνήκει ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν ἐπιχειρηματικὴν ἡγεσίαν. Οὕτω, π.χ. ὁ ἐλεγκτὴς ὁ διαπιστώνων ἐντελῶς ἀνώμαλον συσσωρεύσιν ἀποθεμάτων ὀφείλει μὲν νὰ ἐπιστήσῃ τὴν προσοχὴν τῆς Γεν. Συνελεύσεως ἐπὶ τούτου, ἀλλ' ἄνευ ἀξιολογικῆς κρίσεως τοῦ γεγονότος, πλὴν ἂν ἔχη λίαν σοβαροὺς λόγους νὰ διαβλέπῃ ἀφανῆ τινὰ συμπαιγνίαν μετὰ τρίτων πωλητῶν.

1. Δι' ἧ καὶ κατὰ τὴν ἐπαγγελματικὴν δεοντολογίαν τοῦ American Institute of Accountants ὁ auditor δύναται:

- νὰ ἐκφράσῃ ἀνεπιφύλακτον γνώμην
- νὰ ἐκφράσῃ γνώμην, μετ' ἐπιφυλάξεως
- νὰ ἀρνηθῇ ὅπως ἐκφέρῃ γνώμην.

Βλ. ἰ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: Οἱ ἔλεγχοι ὑπὸ τῶν ἀνεγνωρισμένων ὀρκωτῶν Λογιστῶν. Ἀθήναι 1951.

2 **Όρισμός.** Παρά την δυσχέρειαν¹ άκριβοῦς καθορισμοῦ τοῦ περιεχομένου αὐτῆς δυνάμεθα νά εἴπωμεν ὅτι ὡς *Ἑλεγκτικὴν* νοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν ἀρχῶν, κανόνων καὶ ἐνεργειῶν διὰ τῶν ὁποίων—ἀπορρεουσῶν ἀπὸ βαθεῖαν γνῶσιν τῆς *Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων* (Ἐπιχειρήσεων), τῆς *Λογιστικῆς* καὶ τοῦ *Δικαίου* (ἐμπορικοῦ, ἀστικοῦ, φορολογικοῦ) διενεργεῖται ἡ ἐξέλεξις (vérification) ἐμπορικῶν βιβλίων, οἰκονομικῶν καταστάσεων, λογιστικῶν καὶ συναφῶν στοιχείων, πρὸς διαπίστωσιν πράξεων ἢ παραλείψεων καὶ συναγωγῆν ἠτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικῶν πρὸς οἰκονομικὴν τινα διαχείρισιν».

Περιττεύει νά ἐξαρθῆ ὅτι ἕκαστον σημεῖον τοῦ ἀνωτέρω ὀρισμοῦ (ἐνδεικτικοῦ μᾶλλον) χρῆζει ἀναπτύξεων, διευκρινίσεων καὶ ἐπιφυλάξεων, ἐξερχομένων τοῦ πλαισίου τῆς παρούσης εἰσαγωγῆς.

3 **Ἱστορικὴ ἐπισκόπησις.** Ἡ ἱστορία τῆς Ἑλεγκτικῆς χάνεται εἰς τὰ βάθη τῆς ἱστορίας τῆς οἰκονομίας, ὅπως ἀκριβῶς καὶ ἡ ἱστορία τῶν λογαριασμῶν, τῶν ὁποίων ἀποτελεῖ τὸ φυσικὸν ἐπιστέγασμα. Κατὰ τὴν ἑλληνικὴν ἀρχαιότητα καὶ προκειμένης τῆς διαχειρίσεως τοῦ δημοσίου πλοῦτου τῶν πόλεων, ναῶν, τυράννων κτλ., ἀπαντῶνται διάφοροι θεσμοὶ ἐλεγκτῶν. Εἰς τὰς Ἀθήνας (300 π.Χ.) ἐλειτούργουν οἱ «Λογισταὶ» καὶ «Εὐθυνοὶ» ἀποτελοῦντες εἰδικὰ σώματα διαχειριστικοῦ ἐλέγχου, ἀνάλογα πρὸς τὸ σημερινὸν Ἑλεγκτικὸν Συνέδριον.

Ἡ ρωμαϊκὴ αὐτοκρατορία διετήρει ἀναλόγους θεσμούς, οἱ ὁποῖοι μᾶλλον ἠτόνησαν μετὰ τὴν πτώσιν αὐτῆς καὶ κατὰ τοὺς πρώτους αἰῶνας τοῦ μεσαίωγου. Κατὰ τὴν ἐμπορικὴν ἀκμὴν τῶν Ἰταλικῶν πόλεων ἀναφαίνονται ἀνάλογοι θεσμοὶ (Πίζα, 13^{ος} αἰῶν) καὶ ὠργανωμένα σώματα, ὡς τὸ Collegio dei Raxopati (Ἑνετία, 14^{ος} αἰῶν)².

Παραλλήλως, εἰς τὴν Μεγάλῃν Βρεταννίαν ἀναφέρεται διάταγμα τοῦ Ἐδουάρδου Ιου (1285) τὸ ὁποῖον ὠριζε τὴν τήρησιν, ὑπὸ τῶν ἀρμοδιῶν διαχειριστῶν, κανονικῶν λογαριασμῶν ὑπαγομένων εἰς τὸν ἔλεγχον τῶν auditors (εἰς αὐτὸ τὸ πρῶτον ἀπαντᾷται ὁ ὄρος οὗτος). Ἐκτοτε ὁλονέν ἀναπτύσσεται ἡ ἐπαγγελματικὴ ἐξειδίκευσις τῶν auditors, οἱ ὁποῖοι—παραλλήλως πρὸς τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ συγχρόνου κεφαλαιοκρατισμοῦ—προσέλαβον ἐκεῖ (ιδιάζουσιν θέσιν καὶ κύρος. Παράγοντες τῆς ἐξαιρετικῆς εὐδοκίμησεως τῶν Auditors ὑπῆρξαν ἀφ' ἑνὸς μὲν ἡ βαθεῖα ἐπαγγελματικὴ αὐτῶν εὐσυνειδησία, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἡ ποικιλοτρόπως διασφαλισθεῖσα νομοθετικὴ κατοχύρωσις τῶν ὑπηρεσιῶν των (π.χ. ὁ Companies Act τοῦ 1862, Bankrupt-

1. Ἐπὶ τῶν δυσχερειῶν ὀρισμοῦ τῆς Ἑλεγκτικῆς βλ. καὶ ἰ. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: †Στοιχεῖα Ἑλεγκτικῆς, σελ. 10. Ἀθήναι 1951. BELL-JOHNS: op. cit. σελ. 1.

2. J. REISER: op. cit. σελ. 3 ἐπ.

cy Act 1869). Σήμερον οἱ ὑπὸ τῶν ἀν. ἑταιρειῶν¹, δικαστηρίων κτλ. ὀριζόμενοι ἐλεγκταὶ λαμβάνονται ἐκ τῶν δύο ἰσχυροτάτων ὀργανώσεων :

Toῦ Institute of Chartered Accountants in England and Wales καὶ τῆς Society of Incorporated Accountants and Auditors. Ἡ ἐπιλογή τῶν μελῶν τούτων γίνεται μετ' ἐξαιρετικῆς προσοχῆς ὡς πρὸς τὸ ἦθος καὶ τὴν ἐπαγγελματικὴν ἱκανότητα².

Νεωτέρα τυγχάνει ἡ ἐμφάνισις σωματίων ὀρκωτῶν καὶ πραγματογνωμόνων λογιστῶν εἰς τὰς Ἑνωμ. Πολιτείας, Γαλλίαν, Γερμανίαν, Ἑλβετίαν, Ὀλλανδίαν³ κτλ. εἰδικώτερον δὲ ἐν τῇ Σοβιετικῇ Ἑνώσει (Ἰδρυθέντος διὰ τοῦ ν. τῆς 18.9.1925 εἰδικοῦ Ἰνστιτούτου Πραγματογνωμόνων - Λογιστῶν).

Εἰς τὰς ἐν λόγῳ χώρας καθήκοντα ἐλεγκτοῦ δὲν ἀσκοῦν μόνον μεμονωμένοι πραγματογνώμονες, λαμβανόμενοι περιοριστικῶς ἐκ τῶν οἰκείων ὀργανώσεων, ἀλλὰ καὶ ἑταιρίαι πρὸς τοῦτο ὀργανωμέναι. Αὗται διαθέτουσαι ἄριστον προσωπικὸν καὶ κύρος ἀναλαμβάνουσαν παντοειδεῖς ἐλέγχους μονίμους ἢ περιπτωσιακοῦς (λ.χ. ἐν Ἑλβετίᾳ, ἡ Société Anonyme Fiduciaire Suisse, ἢ Schweizerische Revisionsgesellschaft, ἢ Bernische Treuhand A. G. κ.ά.). Ἡ δρᾶσις τῶν τοιούτων ἐξειδικευμένων ὀργανώσεων εἶναι λίαν εὐδόκιμος, διότι αἱ περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἀπαιτεῖται ἡ ἄσκησις ἐξωτερικοῦ (δλδ. ὑπὸ τρίτου) μονίμου ἐλέγχου εἶναι πολλαί: σωματεῖα ἰδιωτικοῦ δικαίου, ὀργανισμοὶ δημοσίου δικαίου, ἐπιχειρήσεις κοινῆς ὀφελείας, συνησπισμέναι ἀλληλοελεγχόμεναι ἐπιχειρήσεις (cartells, holdings, concerns κτλ.), πλὴν τῆς εὐρυτάτης περιπτώσεως τῶν ἀν. ἑταιριῶν.

- 4 **Σῶμα Ὀρκωτῶν Λογιστῶν.** Ὡς πρῶτον βῆμα πρὸς ἀντιμετώπισιν τῶν ἀναγκῶν τῆς ἐλληνικῆς οἰκονομίας μετεκλήθησαν βρεταννοὶ ὀρκωτοὶ λογισταί. Ἐν συνεχείᾳ ἠκολούθησε τὸ ν.δ. περὶ συστάσεως Σώματος Ὀρκωτῶν Λογιστῶν τοῦ ὁποίου ἡ ἀνάγκη εἶχε καταστή, ἀπὸ καιροῦ, ἐπιτακτικὴ, διὰ τὴν χώραν μας.

Παρά τινὰς βασικὰς ἀτελείας τοῦ συστατικοῦ νόμου, ἐκφράζομεν τὴν ζωηρὰν εὐχὴν ὅπως τὸ Σῶμα ἀναδειχθῇ ἀντάξιον τῆς ὕψλης ἀποστολῆς του.

1. Κατὰ τὰ ἄρθρ. 132, 133, 134 τοῦ Companies Act τοῦ 1929.

2. Βλ. καὶ MARY MURPHY: The profession of Accountancy in England. Chicago 1912.

3. Βλ. Prof. O. SILLEN: Internationales Überblick über des Treuhand- und Bücherrevisionswesen, Revisions und Treuhandwesen, op. cit. σελ. 1.

§§ 1

Λογιστικά Ἄνωμαλαί

5 Σφάλματα καὶ νοθεύσεις ἐγγραφῶν. Εἰς τὰ λογιστήρια ὅπου καθ' ἡμέραν διεξάγονται πολυάριθμοι ἐγγραφαί, γίνονται ὑπολογισμοί, καταρτίζονται δικαιολογητικά, ἐνημεροῦνται κύρια καὶ βοηθητικά βιβλία, εἶναι φυσικόν νὰ ἐπισυμβαίνουν σφάλματα ἀκούσια. Μέχρις ἐνός σημείου ταῦτα ἀποκαλύπτονται λόγῳ τῶν ἀριθμητικῶν συμφωνιῶν τὰς ὁποίας προϋποθέτει ὁ κανονικὸς μηχανισμὸς τῶν διγραφικῶν ἐγγραφῶν. Ἡ λογιστικὴ μηχανογραφία περιορίζει ταῦτα σημαντικῶς. Παραμένει ἐν τούτοις ἕνα εὐρὺ πεδίον, ὄχι ἀπλῶς ἀριθμητικῶν σφαλμάτων, ἀλλὰ παρερμηνείας γεγονότων καὶ ἀνακριβοῦς λογιστικῆς τῶν διατυπώσεως. Εὐρὺ, συνεπῶς, ὑφίσταται πάντοτε τὸ στάδιον τοῦ ἐλέγχου.

Ἰδιαίτερος ὁμως ἐνδιαφέρουν τὰ ἐκούσια σφάλματα, τὰ ὁποῖα γίνονται πρὸς συγκάλυψιν καταχρήσεων καὶ ὑπάγονται εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν λογιστικῶν νοθειῶν. Π.χ. σφάλματα εἰς τὰ ἀθροίσματα βιβλίων τάμειου, ἀποθήκης κ.ἄ., σφάλματα μεταφορᾶς ἀπὸ σελίδος εἰς σελίδα ρυθμίζονται κατὰ τρόπον ὥστε τὸ μὲν νὰ ἐπιτυγχάνεται φαινομενικὴ συμφωνία πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἐγγραφῶν, τὸ δὲ νὰ συγκαλύπτεται ἡ πρόθεσις τῆς καταχρήσεως, ἐν περιπτώσει ἀνακαλύψεως¹.

1. Μᾶς ἐδόθη νὰ γνωρίσωμεν τὴν ἀκόλουθον περίπτωσιν: Εἰς ὁμόρρυθμον ἐταιρίαν ὃ εἰς ἕκ τῶν δύο ἐταίρων ἐτήρει τὰ βιβλία. Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως καὶ κατὰ τὴν διατύπωσιν τοῦ τελικοῦ ἄρθρου ἐξισώσεως τῶν λογαριασμῶν, ὡς καὶ εἰς τὸν ἰσολογισμὸν, ἔφερε κανονικῶς τὰ πιστωτικά ὑπόλοιπα τῶν δύο ἀτομικῶν λογαριασμῶν ὡς πρᾶγματι εἶχον. Π.χ.

Α. Β. 136,875.940

Γ. Δ. 189,776.150

Κατὰ τὸ ἀνοίγμα ὁμως τῶν βιβλίων καὶ εἰς τὸ ἄρθρον ἀνοίγματος τοῦ ἡμερολογίου ἠῤῥησε τὸ . . . μερίδιόν του κατὰ 10 ἀκριβῶς ἑκατομ. μειώσας ἰσοπόσως τὸ λαβεῖν τοῦ συνεταίρου του :

*Ἦτοι Α. Β. 146,875.640

Γ. Δ. 176,776.150

Συνεπῶς οὐδεμίαν διατάραξιν τῶν μεταγενεστέρων ἀριθμητικῶν συμφωνιῶν. Κατὰ τὴν σύνταξιν τοῦ ἐπομένου ἰσολογισμοῦ ὁ Γ. Δ. εἶχε τὸ συναίσθημα ὅτι ὁ προσωπικὸς του λογαριασμὸς, φορεὺς ζωηρᾶς κινήσεως διαρκούσης τῆς χρήσεως, δὲν ἦτο ἀκριβὴς καὶ ἐπροκάλεσε τὸν ἔλεγχον. Ὁ ἔλεγχος κατ' ἀρχὰς ἐστράφη εἰς τὴν ἐπαλήθευσιν—βάσει τῶν δικαιολογητικῶν—ὄλων τῶν συνιστωσῶν τὴν κίνησιν τοῦ λογαριασμοῦ χρεωστοπιστώσεων . . . πλὴν τῆς πρώτης. Ἐν τῇ ἀπεκαλύφθη ἡ νοθεία, ἡ ὁποία, ἀκριβῶς διότι ἦτο στοιχειώδης, δὲν ἐκίνησε τὴν ὑπόνοιαν. Ὁ δραστὴς δικαιολογούμενος ἐχαρακτήρισεν τὴν περίπτωσιν, ὡς . . . λογιστικὸν σφάλμα.

Κλασσική θεωρείται ή περίπτωσης εισπράξεως φερομένης... κατά λάθος ώς πληρωμής, με αποτέλεσμα την ένθυλάκωσιν διπλασίου ποσοδ!

Τά σφάλματα και ειδικώτερον αι λογιστικά νοθεύσεις είναι έν πολλοίς συνάρτησις της θέσεως την όποιαν κατέχει ό διαπράττων ταυτα έντός του οικονομικού οργανισμού: π.χ.

— ό άποθηκάριος παρασύρεται εις έκούσια... σφάλματα, εις παραλείψεις καταχωρήσεων, εις νόθευσιν δικαιολογητικών κτλ. διά νά συγκαλύψη ύπεξαιρέσεις πραγμάτων.

— αυτό τουτο συμβαίνει εις διαχειριστάς ύλικών άξιών, χρεωγράφων κ.ά.

— ό διευθυντής λογιστηρίου ενεργεί κυρίως διά συμπαιγνίας μετά των διαχειριστών ή και μετά τρίτων (πρακτόρων, αντιπροσώπων, πελατών κτλ.).

— οι διευθυνταί έχουν κυρίως νά συγκαλύψουν παρανόμους ενεργείας ή τουλάχιστον άδικαιολογήτως άτυχείς τοιαύτας.

— αλλά και τό Διοικητικό Συμβούλιον, ώς σώμα, είναι δυνατόν νά πειθαναγκάση τον διευθυντήν λογιστηρίου εις την εμφάνισιν «εύπρεπισμένου», «κτενισμένου» Ισολογισμού, Ικανού νά έμπνεύση άδικαιολόγητον αίσιοδοξίαν. Σπανιώτερον συμβαίνει και τό αντίθετον. Είναι βεβαίως δυσχερές και λεπτόν νά καθορισθοϋν τά όρια μεταξύ «αίσιოდόξου» καταρτίσεως του Ισολογισμού και της σαφούς προθέσεως δολίας καταρτίσεως αυτού¹. Έμπεριστατωμένος Έλεγχος διαφωτίζει έκάστην συγκεκριμένην περίπτωσηιν.

Η παράλειψις καταχωρήσεως εις τά βιβλία ώρισμένων συναλλαγών ή ενεργειών δέν συνιστά όλιγώτερον καταστρατήγησιν της αρχής της ειλικρινείας και της πληρότητος των λογιστικών βιβλίων. Μάλλον ώς έπιβαρυντική δέον νά θεωρηται ή περίπτωσης αύτη, διά την όποιαν δυσχερώς εύσταθεί ή δικαιολογία του... λογιστικού σφάλματος.

Οι αντίλογισμοί και άλλαι ανάλογοι διορθώσεις καθίστανται ύποπτοι όταν έχουν... ένδημικών χαρακτηρη².

θ Καταχρήσεις. Αι νοθεύσεις των λογιστικών έγγραφών έχουν έπίσης ώς σκοπόν την συγκαλύψιν καταχρήσεων. Η άνεξάντλητος έφευρετικότης των καταχραστών και αι άναριθμητοι δυνατότητες νοθειών,

1. Βλ. H. VILLARD : op. cit. σελ. 112.

2. 'Ο c. v. THOMSON γράφει : En comptabilité toute réctification est la reconnaissance d'une erreur, et une accumulation d'erreurs peut être fatale à un système. c. BERTRAND THOMSON : Méthodes américaines d'établissement des prix de revient, σελ. 57, Paris 1920.

άντικαταστάσεως ή πλαστογραφήσεως δικαιολογητικῶν κτλ., δὲν ἐπιτρέπουν μίαν συστηματοποίησιν τούτων. Ἐνδεικτικῶς ἀναφέρονται :

— χρησιμοποίησις ψευδῶν δικαιολογητικῶν ή ἀναχρησιμοποίησις παλαιῶν τοιούτων κατόπιν καταλλήλου ἀνανεώσεως τῆς χρονολογίας των (τὸ 1946 γίνεται εὐκόλως 1948, τὸ 7 μετατρέπεται εἰς 4, τὸ 3 εἰς 8 κτλ.).

— ἔγγραφαί ἐντελῶς φανταστικάι¹, δοσοληψίαι πρὸς εἰκονικά πρόσωπα.

— ἐπιβάρυνσις λ/σμῶν ἐξόδων μὲ γενομένης ὑπεξαίρέσεις.

— διωγκωμένοι ὀπολογισμοὶ προμηθειῶν, ἐξοδολογιῶν καὶ διανομῆ τῆς διαφορᾶς μετὰ τοῦ δικαιούχου.

— χρεωπιστώσεις ἀναρμοδιῶν λογαριασμῶν μετ' ἀμοιβαίως *σημειωφριζομένων ασφαμάτων*.

— ἐκμετάλλευσις τῆς ἀπειρίας τοῦ κοινοῦ ή τῶν ἀντισυμβαλλομένων πρὸς λήψιν ἀποδείξεων ἐν λευκῷ κτλ.

Εἰς τοὺς Jenny καὶ Niedermeyer ὀφείλεται ὠραιότητι καὶ πλουσία συλλογῆ περιπτώσεων, ἐκ τῆς ὁποίας ἀποσπῶμεν τὰ ἀκόλουθα:

α' Ἐκμεταλλευσόμενος τὴν ἀπειρίαν νεαρᾶς φοιτητρίας πρὸς τὴν ὁποίαν ἐνήργει πληρωμᾶς, ὁ ταμίας γραφείου τινὸς ἐλάμβανε δύο ἐκάστοτε ἐξοφλητικὰς ἀποδείξεις, διὰ τὰς ἀνάγκας δῆθεν τῆς ... διπλογραφικῆς λογιστικῆς! Συμπληρώνων ἐκ τῶν ὑστέρων τὰς ἀποδείξεις μὲ διάφορον χρονολογίαν, ἐπίστωνε δις τὸ ταμεῖον τοῦ διὰ τὴν αὐτὴν πληρωμῆν.

β' Κατὰ τὴν εἰσπραξιν ποσοῦ τινος, ἕνας ταμίας λογιστῆς κατέγραφε τὸ ἥμισυ μόνον τοῦ ποσοῦ εἰς τὸ ταμεῖον, ἐπίστωνε ὁμῶς τοὺς πελάτας δι' ὅλον τὸ ποσόν, ὥστε νὰ μὴ προκύψῃ ἐντεῦθεν ἀποκάλυψις. Συγχρόνως ὁμῶς νοθεύων τὰ ἀθροίσματα τοῦ ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου *Λογιστῶν*—καὶ συνεπῶς τὴν χρέωσιν τῶν Ἐμπορευμάτων—διὰ τὸ ἕτερον ἥμισυ τοῦ ποσοῦ, ἐξησφάλιζε τὴν συμφωνίαν τοῦ γενικοῦ ἰσοζυγίου.

γ' Διὰ νὰ συγκαλύψῃ τὰς χρηματικὰς του ἀναλήψεις, ὁ διευθυντῆς ἐπιχειρήσεώς τινος μετέφερεν ἐκ τῆς ἀποθήκης ἐμπορεύματα εἰς τὰς Γενικὰς ἀποθήκας, χωρὶς νὰ ἐνεργήσῃ τὴν κατάλληλον ἐγγραφὴν εἰς τὰ βιβλία του. Ἐνεχυριάσας τὸν τίτλον ἀποθηκεύσεως (*gécépissé - warrant*) ἐπρομηθεύθη τὰ ἄρρευστὰ χρήματα πρὸς ἀποκτάσασιν τοῦ ταμεῖου. Τὰ ἐνεχυριασθέντα ἐφέροντο εἰς τὸν ἰσολογισμὸν ὡς ἐμπορεύματα ἀποθήκης, μέχρις ἀνακαλύψεως τῆς ἀπάτης.

δ' Εἰς περίπτωσιν ἀνάλογον πρὸς τὴν β', ὁ ταμίας εἰσπράττων διάφορα ποσὰ ἐπίστωνε κανονικῶς τοὺς πελάτας χρεώσει τοῦ

1. Εἰς τὴν γερμανικὴν φιλολογίαν καλοῦνται *ἀεροεγγραφαί* (*Luftbuchungen*).

λ/σμοῦ... *Τάκοι!* Τὰ ποσὰ κατενέμοντο μὲ δεξιολογίαν ὥστε νὰ ἐμφανίζονται πιθανοφανῆ, τὸ ἄθροισμὰ των ὁμως συνεφώνει ἐπακριβῶς πρὸς τὰ παρακρατούμενα.

ε' Πρὸς ἀποφυγὴν τῆς φορολογίας, ἔμπορός τις ἠλάττωσε τὸ ἄθροισμα τῆς χρεώσεως τοῦ προσωπικοῦ του λ/σμοῦ κατὰ 60.000 φρ., ἠύξησε δὲ τὸ ἄθροισμα τῆς χρεώσεως τῶν ἐμπορευμάτων, οὕτως ὥστε νὰ μὴ ἐπέρχεται καμμία διατάραξις τοῦ γενικοῦ ἰσοζυγίου.

§§ 2

Εἶδη ἐλέγχων

7 Διακρίσεις. Ὡς ἐκ τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων ἀπαντῶνται διάφορα εἶδη ἐλέγχου, τὰ ὁποῖα δυνάμεθα νὰ κατατάξωμεν:

● *Ἀναλόγως τοῦ περιεχομένου των*, εἰς γενικοὺς καὶ εἰδικούς.

● *Ἀναλόγως τῆς διαρκείας των*, εἰς μονίμους, περιοδικούς ἢ περιπτωσιακοὺς.

● *Ἀναλόγως τοῦ ἀσκοῦντος προσώπου*, εἰς: ἐσωτερικοὺς ἢ ἐξωτερικοὺς.

● *Ἀναλόγως τοῦ προσορισμοῦ των*, εἰς: προληπτικοὺς καὶ κατασταλτικοὺς κ. ἄ.

Συνήθως τὰ κριτήρια ταῦτα συμβαδίζουν οὐσιαστικῶς: Οἱ προληπτικοὶ ἔλεγχοι εἶναι κατὰ κανόνα μόνιμοὶ καὶ γενικοί. Οἱ μετέλεγχοι ἔχουν κυρίως κατασταλτικὸν χαρακτήρα καὶ δύνανται νὰ ἀσκοῦνται ὑπὸ τρίτων πρὸς τὴν ἐπιχείρησιν προσώπων, κ.ο.κ.

8 Γενικοὶ καὶ εἰδικοί ἔλεγχοι. Εἰς τὸ πλαίσιον τῶν διαπιστώσεων καὶ τῆς ἐκφράσεως γνώμης ἐπὶ οικονομικῆς τινος καταστάσεως γενικὸς ἔλεγχος δέον νὰ θεωρηθῆ ὁ τοῦ ἰσολογισμοῦ, δοθέντος ὅτι εἰς τοὺς ἀριθμοὺς τούτου περικλείεται ἅπασα ἢ διαχείρισις μιᾶς χρήσεως.

Κατ' ἄρχὴν ὁ ἔλεγχος οὗτος τυγχάνει τυπικός,¹ ἀφορᾷ τὴν συμφωνίαν τοῦ καταρτισθέντος ἰσολογισμοῦ πρὸς τὰ βιβλία (ἐφ' ὅσον ταῦτα ἐτηρήθησαν κατὰ τοὺς παραδεδειγμένους λογιστικοὺς κανόνας, τὰς ἰσχυούσας νομοθετικὰς διατάξεις, λ.χ. Κώδικα φορολογικῶν στοιχείων κτλ.).

Τὸ ζήτημα τῆς οὐσιαστικῆς συμφωνίας πρὸς τὴν πραγματικότητα εἶναι ἐξαιρετικῶς δυσχερὲς καὶ προϋποθέτει δύο τινά:

- τὴν εἰλικρίνειαν τῶν ποσοτικῶν ἀπογραφῶν
- τὸ βásiμον τῶν ἀποτιμήσεων

¹ Πρὸβλ. Dr. BORK: Die Allgemeine Bilanzrevision, ἐν Revisions- u. Treuhandwesen, σελ. 116, FAIN-FAURE: Op. cit. σελ. 21, GERSTNER: Revisionstechnik σελ. 161, 4η ἐκδ. 1925.

— τούς τρόπους συσχέτισεως τῶν λογ. δεδομένων πρὸς ἐξεύρεσιν τῶν ἀποτελεσμάτων κ.τ.λ.

Ἡ ἐπαλήθευσις τῶν λογιστικῶν δεδομένων πρὸς τὴν πραγματικότητα δέον νὰ ἀποτελῇ τὸ ἀντικείμενον *εἰδικῆς ἐντολῆς πρὸς τὸν ἐλεγκτὴν* καὶ ἰδιαιτέρας ἀποζημιώσεως, δοθέντος ὅτι πρόκειται περὶ ἐλέγχου εἰς βάθος καὶ ὄχι μόνον κατ' ἔκτασιν.

Οἱ εἰδικοί ἔλεγχοι ἀφοροῦν : κατηγορίαν τινὰ συναλλαγῶν, ὠρισμένης δοσοληψίας πρὸς τρίτους (τραπέζας, πελάτας, ὑποκαταστήματα) ὠρισμένα περιουσιακὰ στοιχεῖα (διαχείρισιν συναλλάγματος, ἐν σχέσει πρὸς κειμένην νομοθεσίαν, διαχείρισιν χαρτοφυλακίου τίτλων κτλ.), τὴν ὀρθότητα κινήσεως λ/σμῶν τινῶν (π.χ. κρατήσεων ὑπὲρ τρίτων), τὴν βασιμότητα ὑπολογισμῶν τινῶν (ράντιας, τοκοχρεωλυσιῶν, κοστολογήσεων, κτλ.).

- 9 **Προληπτικοὶ καὶ κατασταλτικοὶ ἔλεγχοι.** Μακρὰ πείρα διδάσκει ὅτι ἡ εὐκαιρία δημιουργεῖ τὸν μικροκαταχραστήν καὶ ὅτι ἡ παρατεινομένη δυνατότης ἐπαναλήψεως τῶν δολίων πράξεων ἀναδεικνύει τὸν μέγαν καταχραστήν. Χαρακτηριστικὸς εἶναι ὁ ἀκόλουθος πίναξ ἐμφάνων ποινικὰς διώξεις, ἀσκηθείσας εἰς τὴν Γαλλίαν (1912 - 1914)¹.

	Κατάρησις	Διάρκεια
M. ὑπάλληλος μὲ ποσοστὰ	Fracs. 800.000	ἐπὶ 25 ἔτη
D. γενικός ταμίας	• 700.000	• 10 •
K. ταμίας	• 480.000	• 10 •
L. ταμίας	• 400.000	• 10 •
H. ἀνώτερος ὑπάλληλος	• 400.000	• 4 •
C. ταμίας	• 370.000	• 5 •
D. γενικός ταμίας	• 140.000	• 8 •
P. ἀνώτερος ὑπάλληλος	• 100.000	• 10 •
R. ταμίας - λογιστής	• 100.000	• 7 •

Ὅσον πλέον πολυδαίδαλος καὶ ἐκτεταμένη εἶναι μία διαχείρισις, ἔχουσα κέντρα δραστηριότητος ἢ ἐργοτάξια εἰς διάφορα μέρη, τόσοσιν πλέον ἐπιβεβλημένος εἶναι ὁ προληπτικὸς ἔλεγχος. Πρόκειται περὶ συνεχοῦς καὶ ἐσωτερικοῦ ἐλέγχου, ἀσκουμένου ὑπὸ προσώπων ἐξαρτωμένων ἐκ τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ ὕπαρξις καὶ μόνη τοῦ προληπτικοῦ ἐλέγχου εἶναι ἱκανὴ νὰ ἀπομακρύνῃ σημαντικὸν μέρος τῶν κινδύνων, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ὁ ἀσκούμενος ἔλεγχος δὲν πρέπει νὰ ἀποτελῇ τροχοπέδην τῆς ὁμαλῆς διεξαγωγῆς τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Ἄλλως τὰ μειονεκτήματα δύνανται νὰ ὑπερβαίνουν τὰ πλεονεκτήματα.

1. Κατὰ REISER: op. cit. σελ. 11.

Ὁ προληπτικός ἔλεγχος ἐμφανίζει μίαν ἀρνητικὴν ὄψιν. Ἐφ' ὅσον ἐπὶ μακρὸν διάστημα δὲν ἀποκαλύπτεται καμμία ἀνωμαλία, καμμία δολία ἐνέργεια, ὑπάρχει ἡ τάσις ὅπως ὁ ἔλεγχος ἀτονήσῃ. Ἐνίοτε κηρύσσεται περιττός. Τοιοῦτον συμπέρασμα, γράφει ὁ Reiser, ὑπενθυμίζει τὸ σφάλμα ἐκεῖνο τοῦ ἰδιοκτῆτου ἀκινήτου «ὁ ὁποῖος παύει νὰ πληρῶνῃ ἀσφάλιστρα πυρὸς ἐπειδὴ ἡ οἰκοδομὴ του ἐπιμένει... νὰ μὴ παίρνει φωτιά!»! Τὰ ἔξοδα τὰ ὅποια συνεπάγεται πᾶς λογικῶς ἀκούμενος ἔλεγχος δεόν νὰ θεωροῦνται ἀπαραίτητον ἀσφάλιστρον ἔναντι καταχρήσεων καὶ συνεπῶς ἀναπόφευκτος δαπάνη.

- 10 Μόνιμοι, περιοδικοί, περιπτωσιακοὶ ἔλεγχοι.** Ἡ ὀργάνωσις μόνιμου ἐσωτερικοῦ καὶ προληπτικοῦ συγχρόνως ἐλέγχου εἶναι δυσχερὲς πρόβλημα. Ἀφορᾷ σύνολον μέτρων διὰ τῶν ὁποίων παρακολουθοῦνται καὶ ἐποπτεύονται τόσον αἱ λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ ὅσον καὶ αἱ διαχειριστικαὶ ἐνέργειαι.

Ὡς πρὸς τὰς πρῶτας διασφαλίζονται ἡμέραν παρ' ἡμέραν αἱ ἀριθμητικαὶ συμφωνίαι τῶν ἐγγραφῶν, ἐλέγχεται ἡ γνησιότης καὶ ὀρθὴ χρησιμοποίησις τῶν δικαιολογητικῶν, διενεργοῦνται περιοδικαὶ ἀπογραφαὶ καὶ ἐπαληθεύσεις πρὸς τὰ βιβλία, ἴδια χρεωγράφων, τοκομεριδίων, συναλλάγματος κτλ. Ἀπὸ τῆς ὀργανωτικῆς πλευρᾶς ἔχουν παγιοποιηθῆ ἀρχαὶ τινες, πρὸς τὰς ὁποίας ἡ ἔννοια τοῦ ἐλέγχου εἶναι ἀναπόσπαστος:

• *Ἀρχὴ τοῦ καταμερισμοῦ* τῆς ἀρμοδιότητος καὶ εὐθύνης τῶν ὀργάνων. Εἶναι πρόδηλον ὅτι ὁ καθορισμὸς σαφοῦς ἀρμοδιότητος συνδεομένης πρὸς ἀντίστοιχον εὐθύνην, πλὴν ἄλλων πλεονεκτημάτων, μετριάζει σοβαρῶς τὴν ροπὴν πρὸς κατάχρησιν, τὴν ὁποίαν ἀντιθέτως εὐνοεῖ τὸ συγκεχυμένον τῶν ἀρμοδιοτήτων. Διὰ τὴν διάπραξιν καταβολιεύσεως, χωρὶς αὕτη νὰ καταστῆ ἀμέσως ἀντιληπτὴ, συντρέχουν συνηθῶς περισσότεραι συνθηκαί:

— διαχείρισις ὑλικῶν ἀξιῶν—καὶ συνεπῶς δυνατότητες ὑπεξαιρέσεως αὐτῶν.

— χειρισμὸς καὶ διαφύλαξις δικαιολογητικῶν ἐγγράφων—καὶ συνεπῶς δυνατότης ἀλλοιώσεως ἢ ἀντικαταστάσεως αὐτῶν.

— διενέργεια λογιστικῶν ἐγγραφῶν εἰς βοηθητικά ἢ κύρια βιβλία καὶ συνεπῶς δυνατότης ἀριθμητικῶν νοθειῶν καὶ ψευδοσφαλμάτων.

Εἰς τὰς μικρὰς καὶ μέσας ἀκόμη ἐπιχειρήσεις, ὅπου συσσωρεύονται εἰς τὸ αὐτὸ πρόσωπον περισσότεραι ἂν καὶ ἀντιτιθέμεναι ἀρμοδιότητες, οἱ κίνδυνοι εἶναι πολὺ μεγάλοι. Ἀναριθμητοὶ καταχρήσεις ὀφείλονται εἰς τὸ γεγονὸς τοῦτο καὶ μόνον. Κατ' ἀρχὴν αἱ ἰδιότητες τοῦ:

1. ταμίου—άποθηκαρίου
2. ταμίου—λογιστοῦ
3. πωλητοῦ—ταμίου
4. λογιστοῦ—άποθηκαρίου

καί αἱ ἀνάλογοι τούτων—δπου: ἀξίαι, δικαιολογητικά καί λογιστικά βιβλία—εὐρίσκονται εἰς τήν διάθεσιν τοῦ αὐτοῦ προσώπου, εἶναι ἐν-τελῶς ἀσυμβίβαστοι ἰδιότητες.

● *Ἀρχή τοῦ ἀμοιβαίου ἐλέγχου τῶν ἀσχολιῶν.* Ἀπορρέει ἀπό τόν ὀρθολογικόν καταμερισμόν τῶν ἔργων, ὁ ὁποῖος πρέπει νά εἶναι διαρθρωμένος κατὰ τοιοῦτον τρόπον ὥστε ἡ ἐργασία ἐκάστου νά ἐλέγχεται ὑπό ἑτέρου προσώπου. Αἱ δέ λογιστικά ἐγγράφαί προερχόμεναι ἀπό τὰς διαφόρους πηγάς νά συμφωνοῦν. Διά τῆς τοιαύτης διοικητικῆς ὀργανώσεως πρόλαμβάνονται τά σφάλματα καί μετριάζονται αἱ δυνατότητες καταχρήσεων. Τά σφάλματα, διότι εἶναι δυσχερές δύο πρόσωπα νά ὑποπέσουν *αυγχαῶνως* εἰς τό αὐτό ἀκριβῶς ἀριθμητικόν σφάλμα, ἡ ἀσυμφωνία δέ τῆς α' πηγῆς λογιστικῶν ἐγγραφῶν πρὸς τήν β' πηγὴν ἀποκαλύπτει ἀμέσως τὴν ἀνωμαλίαν¹. Αἱ καταχρήσεις, δταν προϋποθέτουν συνεργίαν πλειόνων προσώπων, καθίστανται πολὺ δυσχερέστεραι.

Εἰς τὰς τραπέζας οἱ εἰδικοί λ/σμοὶ πελατῶν, καταθετῶν κλπ. τηροῦνται εἰς διπλοῦν, ὑπὸ διαφόρων προσώπων καί ὑπηρεσιῶν. Εἰς μεγάλα καταστήματα τό ὑπὸ τῶν πωλητῶν ὑπαλλήλων χορηγούμενον ταμειακόν δελτίον (ἀποσπώμενον ἐκ διπλοτύπου, ἠριθμημένου μπλόκ) ἐπιτρέπει τὴν καθ' ἑσπέραν συμφωνίαν μεταξὺ συνόλου εἰσπράξεων καί συνόλου δελτίων πωλήσεως.

● *Ἀρχή τῆς ἐπιμελοῦς ἐπιλογῆς καί ἐποπτείας τοῦ προσωπικοῦ.* Τυχὴν αὐτονόητος ἡ σημασία τῆς προσλήψεως τοῦ προσωπικοῦ κατόπιν ἐπιμελοῦς ἐπιλογῆς. Ἀλλὰ αἱ διαθέσεις τῶν ἀνθρώπων, αἱ συνθηκαὶ τῆς ζωῆς μεταβάλλονται. Ἡ ἐπαγρύπνησις, ἐντὸς λογικῶν ὁρίων, εἶναι πάντοτε ἀπαραίτητος. Ὁρισμένα διοικητικά μέτρα τὴν ἐνισχύουσι:

— ἀπαγόρευσις προσελεύσεως καί παραμονῆς εἰς τὸ γραφεῖον πέραν τῶν κανονικῶν ὥρων ἐργασίας καί· ἐν ἀπουσίᾳ τοῦ λοιποῦ προσωπικοῦ·

— ἀπαγόρευσις ὑπηρεσιακῶς ἀναιτιολογητῶν ἐπισκέψεων εἰς ἄλλα τμήματα.

1. Εἰς τοῦτο ἀποβλέπουσι, ἐν πολλοῖς, οἱ διάμεσοι λ/σμοὶ διὰ τῶν ὁποίων συνδέονται λογιστικῶς δύο ὑπηρεσίαι, τμήματα κτλ. ἔχοντα ἕλαστον (ἴδιαν λογιστικὴν ἀφομοδιότητα. Ἡ μὴ ἐξίσωσις τῶν διαμέσων λ/σμῶν ὑποδηλοῖ ἔλλειψιν συντονισμοῦ ἐνεργειῶν τῶν δύο τμημάτων ἢ διάπραξιν ἀριθμητικῶν σφάλματος. Βλ. σελ. 222.

— άπρόοπτος, έκ περιτροπής, μεταβολή τής; άσχολίας και άντικατάστασις δι' άλλου προσώπου. Τοϋτο άλλωστε επιβάλλεται όπωσδήποτε διά τήν έξοικείωσιν τοϋ προσωπικοϋ εις πλείονας άσχολίας και διά τήν άπρόσκοπτον άναπλήρωσιν τών όσθενών, άδειούχων, στρατευσίμων κτλ. Αι άνωτέρω άρχαι άναφέρονται εις τόν κλάδον τής *Όργανωτικής* πρός τήν όποίαν ή *Έλεγκτική* Έχει πλείστα κοινά σημεΐα.

Πλήν τών μονίμων άσκοϋνται και περιπτωσιακοί έλεγχοι οι όποιοι συνηθέστερον άποβλέπουν εις ειδικά θέματα. Ύπαρχούσης ύπονοίας δολλίων διαχειριστικών ένεργειών, έντέλλεται ή έπαλήθευσις τών σχετικών λογιστικών στοιχείων. Άπρόοπτοι προληπτικοί έλεγχοι συνοδεϋονται ένιότε άπό δραματικά γεγονότα. Οι Bell και Johns άναφέρουν¹ τήν περιπτωσιν ύπαλλήλου αύτοκτονήσαντος διά νυκτός, επί τή άναγγελία επικειμένου έλέγχου.

- 11 Έσωτερικοί και έξωτερικοί έλεγχοι.** Ό έσωτερικός έλεγχος δέον να θεωρηται το φυσικόν συμπλήρωμα αύτης ταύτης τής Λογιστικής όργανώσεως. Άποβαίνει δε τοσοϋτον πλέον όποραίτητος όσον ή έπιχειρήσις ειναί μεγαλυτέρα και έχει πολυπλοκωτέραν διάρθρωσιν. Η άποκέντρωσις τών ύπηρεσιών, ή διατήρησις ύποκατοστημάτων, πρακτορειών, εργοταξίων κτλ. έντείνει τήν άνάγκην τοϋ *έσωτερικοϋ έλέγχου* (internal auditing). Σκοπός ειναί ή διασφάλισις τής όρθότητος και άκριβείας τών έγγραφών, ή πρόληψις διαχειριστικών άνωμαλιών ως και τινες διαπιστώσεις: έπαλήθευσις άποδόσεων, παρακολούθησις προγραμμάτων δραστηριότητος, κ.ά. Τα έπιφορτισμένα πρός τοϋτο πρόσωπα άποτελοϋν στελέχη τής έπιχειρήσεως.

Ό έξωτερικός έλεγχος άνατίθεται εις ειδικούς έπαγγελματίας και άποσκοπει συνηθέστερον εις τήν πιστοποίησιν είτε ώρισμένων γεγονότων είτε τής όλης οικονομικής καταστάσεως τής έπιχειρήσεως. Το άντικειμενόν του ειναί συνήθως εύρύτερον. Σύν τω χρόνω ό Auditor, άποβαίνει ένας οικονομικός σύμβουλος, ό όποιος περιδικώς προβαίνει—όπως ό παθολόγος (ιατρός)—εις έξέτασιν τών όργάνων και τής ύγείας τής έπιχειρήσεως¹

1. «Comme en Amerique, l'expert - comptable exerçant en France devient peu à peu le veritable «médecin de l'économie». Pour remplir ce rôle, il lui faut dominer les problèmes qui lui sont soumis, être à même de porter sur chacun d'eux un jugement critique et d'en prévoir les répercussions pratiques. De telles missions exigent des qualités de discernement et de jugement qui ne peuvent être possédées que par des hommes dont les connaissances professionnelles reposent sur une culture générale étendue et dont les travaux sont assurés d'une loyauté et d'une franchise absolue». A. CORDOLIANI; L'Ordre national des experts - comptables, σελ. 99, Paris 1947.

Ὁσημέραι πληθύνονται αἱ περιπτώσεις αἱ ἀπαιτοῦσαι τὴν ἐπέμβασιν τοῦ ἐξωτερικοῦ ἐλεγκτοῦ, τοῦ ὁποῖου αἱ πιστοποιήσεις, χάρις εἰς τὸ ἀκλόνητον κύρος τῆς ὑπογραφῆς του, εἶναι ἀπαραίτητοι. Οὕτω π.χ. προκειμένης συγχωνεύσεως ἐπιχειρήσεων, νέας ἐκδόσεως μετοχῶν ἢ ὁμολογιῶν, συμπήξεως κοινοπραξίας, τραπεζιτικῆς πιστοδοτήσεως, ἀναλήψεως ἔργων διαρκείας, ἢ γενικῆς ἀντιπροσωπείας κτλ., τὸ πιστοποιητικὸν ὑγείας ποῦ παρέχει ὁ ὀρκωτὸς λογιστὴς, κατόπιν ἐνδελεχοῦς ἐρεῦνης, ἀποτελεῖ βασικὴν προϋπόθεσιν. Ἰσολογισμὸς φέρων τὴν ὑπογραφὴν *auditor* ἢ ἔκθεσις τούτου περὶ τῆς πορείας τῶν ἐργασιῶν, τῶν ἀποτελεσμάτων, τοῦ παραγωγικοῦ κόστους κτλ., παρ' οὐδενὸς ἀμφισβητεῖται.

12 Ἰδιορρυθμίαι ἐλέγχων. Καὶ ὅταν ἀκόμη τὸ περιεχόμενον εἶναι τὸ αὐτὸ, ἡ διεξαγωγή τοῦ ἐλέγχου ἐπηρεάζεται ἀπὸ:

- τὸν κλάδον οἰκονομίας εἰς τὸν ὁποῖον ἀνήκει ἡ ἐπιχείρησις.
- τὴν νομικὴν μορφήν αὐτῆς
- τὰ πρόσωπα τὰ ὁποῖα ἀφορᾷ.

13 Κλάδος. Ὁ ἐλεγχος τραπεζῆς προϋποθέτει γνῶσιν τῶν ἰδιατέρων συνθηκῶν ἐργασίας τῶν ἰδρυμάτων τούτων¹, τῆς νομικῆς φύσεως τῶν διεξαγομένων ἐργασιῶν, τοῦ διοικητικοῦ καταμερισμοῦ τῶν ἔργων, τῆς λογιστικῆς ὀργανώσεως (ἀναλυτικῶν καὶ συγκεντρωτικῶν ἐγγραφῶν), ἀκόμη δὲ τῶν συνθηκῶν καὶ τῆς ἐπαγγελματικῆς νοοτροπίας ἢ ὁποῖα συνυφαίνεται πρὸς τὸ τραπεζικὸν ἐμπόριον. Ἀνάλογα ἰσχύουν ὡς πρὸς τὰς βιομηχανικὰς, ἀσφαλιστικὰς, ναυτιλιακὰς κτλ. ἐπιχειρήσεις, εἰς τρόπον ὥστε νὰ γίνεταί πλέον λόγος περὶ *εἰδικῶν κλάδων Ἐλεγκτικῆς*.

14 Νομικὴ μορφή. Ἐστὼ καὶ εἰς μικροτέραν κλίμακα, ἡ νομικὴ μορφή ἐπηρεάζει ἐπίσης τὰς συνθήκας καὶ τὴν διεξαγωγὴν τοῦ ἐλέγχου. Τοῦτο εἶναι καταφανὲς εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου, ὅπου ζητήματα ἀρμοδιότητος ὀργάνων ἢ προϋπολογισμοῦ, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὰς διατάξεις περὶ δημοσίου λογιστικοῦ, περιπλέκουν τὰ πράγματα. Πέραν τοῦ οὐσιαστικοῦ περιεχομένου τῶν ἀναζητήσεων τίθεται καὶ τὸ τυπικὸν μέρος. Εἰς τὰς ἀνώμους ἐταιρίας ἐπίσης ὁ γενικὸς ἐλεγχος ἀφορᾷ τὰ πρακτικὰ συνεδριάσεων γενικῶν συνελεύσεων καὶ διοικητικοῦ συμβουλίου, τὰς τυπικὰς καὶ οὐσιαστικὰς προϋποθέσεις τῆς συγκλήσεως καὶ λήψεως ἀποφάσεως των, τὴν περαιτέρω συμμόρφωσιν πρὸς ταύτας κ.ἄ.

15 Πρόσωπα. Ὁ ἐλεγχος δὲν εἶναι ἀκόμη ἄσχετος πρὸς τὰ θιγόμενα ὑπ' αὐτοῦ πρόσωπα. Ὡς πρὸς τὸ εἶδος τῶν λογιστικῶν νοθεῶν εἶδι-

1. Βλ. π.χ. J. MILLET: *Bank Audits and Examination* (β' ἔκδ.) N.York 1942.

κώτερον, αὐταὶ εἶναι μέχρι σημείου τινός συνάρτησις τῆς θέσεως καὶ ἱεράρχιας τῶν διαπρατιόντων αὐτὰς προσώπων.

Ἄλλως πραγματοποιοῦνται καὶ ἐκδηλοῦνται αἱ καταχρήσεις κατωτέρων ὀργάνων καὶ ἄλλως αἱ καταχρήσεις γενικῶν διευθυντῶν, ἐντεταλμένων συμβούλων, διευθυντῶν, διευθυντῶν ὑποκαταστημάτων κτλ. Διάφορος ἢ περίπτωσις διαχειριστικῶν ἀνωμαλιῶν ἀποθήκης, ἢ τῆς συντάξεως ψευδοῦς ἰσολογισμοῦ, διανομῆς· εἰκονικῶν μερισμάτων, ἢ ἀνωμάλου ἐκδόσεως μετοχῶν κ.ἄ. Ὁ Jency κατατάσσει τὰς καταχρήσεις ἀναλόγως τῶν διαπρατιόντων αὐτὰς προσώπων, ὁ δὲ Villard διακρίνει, ὡς πρὸς τὸν ἰσολογισμόν.

— καταδολιεύσεις κατόπιν *θετικῆς ἐνεργείας* = ὑπερεκτιμήσεις ἐνεργητικῶν στοιχείων (διωγκωμένη ἀξία εἰσφορῶν, εἰκονικὴ ποσότης πρώτων ὑλῶν, παράλειψις ἐγγραφῆς ἐκποιηθέντων εἰδῶν κτλ.) ἀπόκρυψις ἢ ὑποτίμησις ὑποχρεώσεων κ. ἄ., πρὸς ἐμφάνισιν εὐνοϊκωτέρας οἰκονομικῆς καταστάσεως.

— καταδολιεύσεις *διὰ παραλείψεως*. Π.χ. γενικός διευθυντῆς εὐθύνόμενος διὰ παροχὴν ἀλογιστῶν πιστώσεων παραλείπει τὴν ἀναγραφὴν σημαντικῶν κονδυλίων ἐπισφαλῶν ἀπαιτήσεων. Ἐμπορεύματα ἢ χρεώγραφα ἐνεχυριασθέντα συνεχίζουν φερόμενα εἰς τὸν ἰσολογισμόν ὡς ἐλεύθερα τοιαῦτα. Ἀναλόγως παρασιωπῶνται ὀριστικαὶ ὑποτιμήσεις, φθοραὶ ἀναπόσβεστοι κτλ.

— καταδολιεύσεις *αἰσιοδοξίας*¹. Εἶναι γνωστὸν ὅτι πᾶς ἰσολογισμὸς περικλείει σοβαρὰν δόσιν ὑποκειμενικότητος. Ὑπάρχουν συνελπίως ἰσολογισμοὶ «αἰσιόδοξοι» καὶ ἰσολογισμοὶ «ἀπαισιόδοξοι», δηλ. ἄκρως συντηρητικοί. Ἀλλὰ ἐνταῦθα πρόκειται περὶ σαφῶς κακοπίστου καὶ δολίας «αἰσιοδοξίας» σκοπούσης τὴν παραπλάνησιν τρίτων: μετόχων (χάριν νέων εἰσφορῶν), χρηματοδοτῶν κ.ἄ. Πραγματοποιοῦνται δι' ὑπερβολικῶν ἀποτιμήσεων, παραλείψεως σχηματισμοῦ προβλέψεων καὶ ἀναλόγων μέσων, ἀλλὰ κατὰ τρόπον ὥστε τὰ ὄρια μεταξύ δολίας προθέσεως καὶ ἐνσυνειδήτου αἰσιοδοξίας νὰ εἶναι συγκεχυμένα. Ἐλεγχος ἀσκούμενος ὑπὸ auditor περιοπῆς δύναται νὰ καθορίσῃ τὸ ὄριον τοῦ θεμιτοῦ.

- 16 **Τὸ πρόσωπον τοῦ ἐλεγκτοῦ.** Προσόντα. Διὰ τὴν ἱκανοποιητικὴν ἄσκησιν ἐλέγχου οὐδὲποτε εἶδους: γενικοῦ, εἰδικοῦ, μονίμου, περιοδικοῦ κτλ., ἀπαιτοῦνται δύο βασικά προσόντα: ἥθος καὶ ἐπαγγελματικὴ ἱκανότης, δ.δ. ἀφωμοιωμένοι γνώσεις καὶ πείρα. Τὰ προσόντα ταῦτα δεόν νὰ συνυπάρχουν ἀναποσπᾶστος συνδεδεμένα. Τεχνικὴ ἱκανότης ἄνευ ἀνεπτυγμένης εὐσυνειδησίας καὶ ἠθικῆς ἀκεραιότητος

1. Βλ. H. VILLARD: op. cit. σελ. 87.

έγκυμονεῖ ἀνυπολογίστους κινδύνους : συγκάλυψιν καταχραστῶν, μεροληπτικὰς πραγματογνωμοσύνας ἢ τουλάχιστον ἐπιπολαίαν καὶ προχειρολόγον ἐργασίαν Ἡ μὴ ἀνακάλυψις ὑπαρχουσῶν ἀνωμαλιῶν ἀποθρασύνει τοὺς δράστας. Ἄλλὰ καὶ ἦθος ἀνευ ἀρτίας κατάρτισεως, συνδεδυασμένης πρὸς ἐλεγκτικὴν πείραν, ὀδηγεῖ εἰς ἀνεπαρκεῖς ἐλέγχους καὶ λανθασμένας διαπιστώσεις. Ἡ στενὴ γνῶσις τῆς ἐφηρμοσμένης Λογιστικῆς ἀνευ τῆς ἀντιστοίχου συνυφάνσεως πρὸς εὐρείας γνῶσεις, οἰκονομίας, δικαίου, φορολογικῆς νομοθεσίας τεχνικῆς τῶν συναλλαγῶν, δὲν δύναται παρὰ νὰ εἶναι ὀρθῆς. Οἱ auditors, οἱ ἀσχολούμενοι εἰδικώτερον μὲ τὴν ἐξέτασιν τῆς ἐν γένει οἰκονομικῆς καταστάσεως ἐπιχειρήσεως τινος—δὲν θεωρεῖται ὡς ὁ κύριος σκοπὸς τῆς Ἐλεγκτικῆς—καθὼς καὶ οἱ credit men, οἱ ἀσχολούμενοι μὲ τὴν ἐξακρίβωσιν τῆς πιστοληπτικῆς ἱκανότητος, εἶναι εἰς τὸ εἶδος τῶν ἰατροῦ παθολόγοι ἐπισκοποῦντες μετὰ προσοχῆς καὶ ἐπαγγελματικῆς εὐσυνειδησίας τὴν εὐρώστιαν τῶν οἰκονομικῶν ὀργανισμῶν.

Πλὴν τῶν ἀνωτέρω φυσικῶν καὶ ἐπικτήτων προσόντων, ὁ καλὸς ἐλεγκτὴς ὀφείλει νὰ χαρακτηρίζεται ἀπὸ ἔμφυτον παρατηρητικότητα, ὀξεῖαν καὶ ταχεῖαν ἀντίληψιν, ὡς καὶ κεκτημένην μεθοδικότητα ἐργασίας. Εἰς τῶν θεμελιωδῶν κανόνων τῆς δράσεώς του εἶναι ὅτι: *δὲν πρέπει νὰ πιστοποιῇ παρὰ ἐκεῖνο τὸ ὅποιον θεωρεῖ ἀληθὲς καὶ δὲν πρέπει νὰ θεωρηθῇ ἀληθὲς παρὰ ἐκεῖνο τὸ ὅποιον προσωπικῶς ἐξήτασε καὶ ἤλιξε.*

● *Ἐξάρτησις ἐλεγκτοῦ.* Ὁ ἐλεγκτὴς δύναται νὰ εἶναι πρόσωπον εὐρισκόμενον εἰς σχέσιν ἐξαρτήσεως ἀπὸ τῆς ἐλεγχομένης οἰκονομικῆς ὀργανώσεως ἢ καὶ ἐντελῶς ἀνεξάρτητος ταύτης. Οἱ μόνιμοι, ἐσωτερικοὶ, ἔλεγχοι ἀσκοῦνται κυρίως ἀπὸ ἐξηρητημένα πρόσωπα. Οἱ περιοδικοὶ, γενικοὶ ἢ εἰδικοί, γίνονται συνηθέστερον ἀπὸ ξένα πρόσωπα.

Ἐναντιῶν τούτου εἶδους τῆς καὶ εὐρύτητος τοῦ ἐλέγχου, συζητοῦνται ζωηρῶς τὰ πλεονεκτήματα καὶ μειονεκτήματα τὰ ὁποῖα ἐμφανίζει ἕκαστος τῶν δύο τρόπων. Προκειμένου περὶ τῶν ἐσωτερικῶν, μόνιμων ἐλέγχων (internal Auditing) εἰς μεγάλους ὀργανισμοὺς, ἡ ἀσκῆσις τῶν ἀνατίθεται εἰς «ἐπιθεωρητὰς» (κτλ.), συνιστῶντας ἰδιαιτέραν ὑπηρεσίαν. Μεταξὺ τῶν ὀργάνων ταύτης ἐπιμερίζεται καὶ ἱεραρχεῖται ἡ ὅλη ἐλεγκτικὴ ἐργασία, ὥστε τὸ σύνολον νὰ ἐμφανίζῃ πληρότητα κατ' ἔκτασιν καὶ ὁμοιομορφίαν βάθους. Πάντα ταῦτα βάσει προκαθορισμένου προγράμματος. Ὡς πλεονεκτήματα τοῦ τρόπου τούτου ἀναφέρονται ὅτι:

1. Πρόκειται περὶ ἰδιαιτέρας ἐπαγγελματικῆς ἠθικῆς, ἐξ ἧς ἀπορρέουν ὑποχρεώσεις, εὐθύνη καὶ δικαιώματα. Βλ. MONTGOMERY - STAUB : op. cit. σελ. 438.

Οι έλεγκται παρακολουθοῦντες τὸν αὐτὸν τομέα (ὑπηρεσίαν καὶ πρόσωπα) ἀποκτοῦν ἐξειδίκευσιν καὶ εἶναι εἰς θέσιν νὰ ἐμβαθύνουν εἰς τὰ πράγματα μέχρις ἐσχάτης λεπτομερείας. Ἡ ἐξοικείωσις πρὸς τὸ οὐσιαστικὸν καὶ τυπικὸν μέρος τῶν πράξεων ἐπιτρέπει εἰς αὐτοὺς νὰ ἀντιληφθοῦν ἀμέσως οἰανδήποτε ὑποπτον ἀνωμαλίαν.

Τὸ πλεονέκτημα τοῦτο κατ' ἄλλους ἀντιστρέφεται. Διότι ὁ ἐλεγκτὴς ἀπορροφᾶται ἀπὸ τὴν ρουτίαν, συνδέεται πρὸς πρόσωπα, καθησυχάζει καὶ ἐνεργεῖ μηχανικὰ, καθιστάμενος εὐχερῶς τὸ θῆμα πρωτοτύπων καταβολιεύσεων. Ὁ δρᾶστης, γνωρίζων τὸ εἶδος καὶ τὴν ἔκτασιν τοῦ ἐλέγχου, τὸν τρόπον καὶ τὸν χρόνον ἀσκήσεως αὐτοῦ, σοφίζεται ἀποτελεσματικὰ τεχνάσματα. Προστίθεται ἀκόμη ὅτι ὁ ἐσωτερικὸς ἔλεγχος διὰ νὰ εἶναι ἀπολύτως ἀποτελεσματικὸς δεόν νὰ ἐνεργῆται ἐπὶ ὀργάνων κατωτέρας τοῦ ἐλεγκτοῦ ἱεραρχικῆς βαθμίδος, δυσχερῶς δὲ δύναται νὰ ἀσκηθῆ ἔναντι διοικητικῶν στελεχῶν τῶν ἀνωτέρων βαθμίδων.

Ἀντίθετα βεβαίως ἐμφανίζονται τὰ πλεονεκτήματα καὶ μειονεκτήματα τῶν ἀνεξαρτήτων, κατ' ἐπάγγελμα ἐλεγκτῶν. Ὁ ρόλος τούτων προσιδιάζει ὅμως περισσότερον πρὸς τὴν ἀνάληψιν ὠρισμένης ἀποστολῆς καὶ εἰς τὸν ἔλεγχον τῶν ἐτησίων ἰσολογισμῶν. Εἰς τὴν Μεγάλην Βρεταννίαν, Γερμανίαν καὶ ἤδη καὶ εἰς τὴν Γαλλίαν, προκειμένου περὶ ἄνων. ἐταιριῶν, οἱ τακτικοὶ ἐλεγκταὶ τοῦ ἰσολογισμοῦ λαμβάνονται ὑποχρεωτικῶς ἐκ τῶν συγκεκριημένων σωμάτων ἀνεγνωρισμένων λογιστῶν¹. Τὸ ἰσχυρὸν γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον προβλέπει ἐπίσης ὅτι ἐπιχειρήσεις τηροῦσαι συγκεντρωτικὴν Λογιστικὴν εἰς τὴν Γαλλίαν καὶ τὰς ἀναλυτικὰς τῶν ἐγγραφῶν εἰς ἄλλας χώρας, (ὡς συμβαίνει ἰδίως εἰς ἀποικιακὰς ἐπιχειρήσεις) ὀφείλουν νὰ δικαιολογήσουν τὰς τοιαύτας τῶν ἐγγραφῶν εἴτε βάσει τῶν οἰκείων δικαιολογητικῶν, εἴτε διὰ τῆς προσαγωγῆς πιστοποιητικοῦ ἐλέγχου διενεργηθέντος ὑπὸ ἀρμοδίου ἀνεγνωρισμένου λογιστοῦ².

§ 2

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

17 Γενικά. Ὡς πρὸς τοὺς δυσκόλους τρόπους ἀσκήσεως παντὸς οἰκονομικο-λογιστικοῦ ἐλέγχου³ καὶ ἀναλόγως τῆς ἐκτάσεως καὶ τοῦ περι-

1. Βλ. A. CORDOLIANI: L'ordre national des Experts-Comptables, Paris 1947.

2. Βλ. Plan Comptable Général, σελ. 44, Paris 1947.

3. Ἡ ἐλεγκτικὴ τεχνικὴ ἂν καὶ φέρη πάντοτε ὑποκειμενικὸν τινα χαρακτῆρα, ἐκλεπτείνεται καὶ βελτιοῦται συνεχῶς, εἰς τρόπον ὥστε νὰ ἔχουν κωδικοποιηθῆ κανόνες, συνοψίζοντες τὴν ἐκάστοτε δεδοκιμασμένην τεχνολογίαν.

¹Επὶ τοῦ ταμειακοῦ ἐλέγχου, λ.χ., βλ. εἰδικότερον: J. HOCHAPPEL: Les métho-

χομένου αὐτοῦ, ἐγείρονται πολυάριθμα ζητήματα, τῶν ὁποίων δὲν δύναται νὰ γίνῃ ἐνταῦθα οὔτε ἀκριβῆς ἀπαριθμησις. Περιοριστικῶς ἀναφέρομεν τὰ ἀκόλουθα :

— ὡς πρὸς τὴν διεξαγωγὴν τῆς ἐργασίας ἀκολουθοῦνται δύο τρόποι: 1) ὁ *προσδευτικός*, ὅταν βάσει τῶν δικαιολογητικῶν ἐλέγχεται ἡ ἐξέλιξις καὶ πλοκὴ τῶν ἐγγραφῶν μέχρι τοῦ ἰσολογισμοῦ, 2) ὁ *ἀναδρομικός*, ὅταν ἐκ τῶν στοιχείων τοῦ ἰσολογισμοῦ ἀνατρέχουμεν πρὸς τὰς σχετικὰς ἐγγραφὰς καὶ τὰ δικαιολογούντα ταύτας ἀποδεικτικὰ.

— ἡ ἐργασία δύναται νὰ διεξαχθῆ βάσει προκαθωρισμένου προγράμματος προβλέποντος τὴν πορείαν τοῦ ἐλέγχου, ὅπως πράττουσιν συνήθως οἱ *auditors* διὰ τοὺς γενικοὺς ἰδίως ἐλέγχους. Δύναται ἐπίσης νὰ διεξαχθῆ κατὰ τρόπον ἐλεύθερον, προχωροῦντα περιπτώσι- κῶς καὶ κατευθυνόμενον ἀπὸ παρατηρήσεως εἰς παρατήρησιν. Π.χ. διαρκούντος τοῦ ἐλέγχου οἰκονομικῆς καταστάσεως διαπιστοῦται ὅτι 1) αἱ χορηγηθεῖσαι πρὸς τρίτους πιστώσεις βαίνουν ἀξιοῦσαι συνεχῶς ἀπὸ μηνὸς εἰς μῆνα, 2) ὅτι ὁ κύκλος ἐργασιῶν διατηρεῖται σταθερός, 3) ὅτι κατὰ πληροφoρίας τῆς διευθύνσεως οὐδεμίᾳ μεταβολῇ ἐπῆλθεν εἰς τοὺς ὅρους πωλήσεως. Ὁ ἔλεγχος θέλει ἀμέσως στραφῆ πρὸς τὸν ἔλεγχον τῶν προσωπικῶν λογαριασμῶν καὶ τοῦ διακανο- νισμοῦ τῶν.

Ἡ προγραμματισμένη ἢ ἐλευθέρα ἐργασία ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ἔκτασιν καὶ τὸ εἶδος τοῦ ἐλέγχου ὡς καὶ ἀπὸ τὴν ἰδιοσυγκρα- σίαν τοῦ ἐλεγκτοῦ.

— προκειμένου περὶ διαλείποντος, περιοδικοῦ, ἐλέγχου χρησιμο- ποιοῦνται εὐρύτερον δοκιμαστικαὶ ἢ ἐνδεικτικαὶ ἐξελέγξεις (*par sondage, contrôle indiciaire*), αἱ ὁποῖαι ἀποτελοῦν πιθανολόγησιν μόνον τῆς ὀρθότητος. Π.χ. ἐπὶ ἑκατὸν εἰδῶν ἀποθήκης ἐπαληθεύονται δι- ἀπογραφῆς τὰ λογιστικὰ ὑπόλοιπα δέκα - εἴκοσι εἰδῶν, καταλλήλου ἐπιλογῆς καὶ ἐλέγχονται ἐξονυχιστικῶς τὰ δικαιολογητικὰ τῆς χρεώ- πιστώσεως τῶν.

— γενικῶς χρησιμοποιοῦνται διάφοροι τεχνотροπίαὶ καὶ κανόνες περιλαμβάνοντες ἀρκετὴν δόσιν ὑποκειμενικότητος. Ὅπως δὲποτε πᾶς ἔλεγχος περικλεῖει πάντοτε *ἐν ποσοστὸν ἀνιαρῆς ἀπασχολήσεως* (διὰ στίξεις—*pointage*—καὶ ἀριθμητικὰς συμφωνίας), δηλαδὴ λεπτο- λόγον ἐργασίαν¹ (*mühevollen Kleinarbeit*, γράφει χαρακτηριστικὰ ὁ

des de travail des chartered accountants et des auditors américains εἰς τὸ περι- οδικόν: La Comptabilité et les Affaires N° 325/1947.

1. Ἡ ἐργασία κατανέμεται μεταξὺ *senior* καὶ *junior* (βοηθοῦ). Βλ. BELL - JOHNS: op. cit. σελ. 40.

Bošk¹⁾, ή όποία προωθείται μέχρι πολυπλοκώτερων όπολογισμών (ράνται, δάνεια, κοστολογήσεις, συντάξεις κτλ.).

- 18 Πρόγραμμα έργασίας.** Κατωτέρω παραθέτομεν κατάλογον ένεργειών, κατά τον Stradling²⁾. Πρόκειται περί έξωτερικοϋ έλεγκτοϋ όστις άφιερώνει τριάκοντα ήμέρας έτησίως διά τήν εξέλεγειν τών βιβλίων, δύο ήμέρας κατά μήνα διά ένδεικτικές έπαληθεύσεις κτλ. Ό έλεγχος τοϋ ίσολογισμοϋ είναι έκτός συμφωνίας.

Κατόπιν ένημερώσεως επί τής όργανώσεως τής έπιχειρήσεως, τοϋ καταμερισμοϋ έργων, άρμοδιοτήτων, καταλόγου τών κυρίων και βοηθητικών βιβλίων, χρησιμοποιουμένων έντύπων κτλ. ό έλεγχος θά άφορᾶ :

1. 'Ημερολόγιον (βιβλίον) Ταμείου
 1. *Εισπράξεις.* Σύγκρισις πρός τά δικαιολογητικά και στίξις (κτύπημα, τσεκάρισμα, pointage) τών έγγραφών
 2. *Πληρωμαί.* Όμοίως
 3. *'Εξακριβώσεις* αυθεντικότητος δικαιολογητικών (προσοχή: χρησιμοποιούνται πλαστογραφημένα παλαιών χρήσεων κτλ.)
 4. 'Αριθμητική εξέλεγεις τών δικαιολογητικών
 - 5) 'Αθροίσεις κάβετοι
 6. 'Αθροίσεις όριζόντιοι
 7. Μεταφοραί από σελίδος εις σελίδα
 8. Μεταφορά εις συγκεντρωτικά βιβλία
 9. Καταμέτρησις χρημάτων
 10. 'Ελεγχος «Μικροϋ ταμείου»
2. 'Ημερολόγιον Τραπεζής. 'Αλλαχοϋ συνηθίζεται πολύ, λόγω τών πυκνών δοσοληψιών τών έπιχειρήσεων με τά πιστωτικά ιδρύματα, τά όποία διενεργοϋν σημαντικόν μέρος τών ταμειακών ένεργειών, εισπράξεις τιμολογίων, πληρωμάς έξόδων κτλ.
 1. *Καταθέσεις.* Σύγκρισις (και στίξις) πρός δικαιολογητικά
 2. *'Αναλήψεις.* όμοίως
 3. 'Αντιπαραβολή πρός στέλεχος βιβλιαρίου έπιταγών
 4. 'Αριθμητικά συμφωνία
 5. Μεταφορά εις συγκεντρωτικά βιβλία
 6. 'Αντιπαραβολή πρός άποσπάσματα (άντίγραφα) στελλόμενα ύπό τών τραπεζών (βλ. κατωτέρω)
3. 'Ημερολόγιον Γραμματίων εισπρακτέων
 1. 'Αθροίσματα
 2. Μεταφορά εις συγκεντρωτικά βιβλία
 3. Μεταφορά εις βιβλίον λήξεων
 4. 'Επαληθευσις ύπολοίπου πρός χαρτοφυλάκιον γραμματίων.

1. Βλ. BÖRK: op. cit. σελ. 44.

2. Βλ. STRADLING: op. cit. σελ. 32.

4. Ἡμερολόγιον Γραμματίων πληρωτέων
Ὡς ἀνωτέρω
5. Ἡμερολόγιον ἀγορῶν
 1. Σύγκρισις πρὸς τιμολόγια (καὶ στίξεις)
 2. Ἐξακρίβωσις αὐθεντικότητος τιμολογίων
 3. Ἀριθμητικὴ ἀκρίβεια δικαιολογητικῶν
 4. Ἀθροίσεις
 5. Μεταφορὰ εἰς συγκεντρωτικὰ βιβλία
 6. Μεταφορὰ εἰς βιβλίον λήξεων
 7. Ἐπιστροφαί. Στίξεις πρὸς δικαιολογητικά. Μεταφορὰ εἰς Σ. βιβλία
6. Ἡμερολόγιον πωλήσεων
Ὡς ἀνωτέρω
7. Χαρτόσημα, ἔνσημα
 1. Ἐγγραφαὶ εἰσαγωγῆς (ἀποκτήσεως).
 2. Ἐγγραφαὶ ἐξαγωγῆς (χρησιμοποιήσεως)
 3. Ἐπαλήθευσις ὑπολοίπου
8. Συγκεντρωτικὸν ἡμερολόγιον
 1. Στίξεις δικαιολογητικῶν
 2. Μεταφορὰ ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων
 3. Ἀθροίσματα
9. Συγκεντρωτικὸν (γενικὸν) Καθολικὸν
 1. Μεταφοραὶ ἐκ τοῦ Ἡμερολογίου
 2. Συμφωνία ἰσοζυγίου ἡμερολογίου
 3. Στίξεις ἰσοζυγίου—καθολικοῦ
 4. Ἀριθμητικὴ ἐξέλεγκξις ἰσοζυγίου.
10. Ἀναλυτικὸν Καθολικὸν χρεωστῶν
 1. Μεταφοραὶ ἐκ τῶν ἀν. ἡμερολ. (Πωλήσεων, Διαφόρων πράξεων κτλ.)
 2. Ἀθροίσματα
 3. Καθυστερήσεις διακανονισμῶν
 4. Ἐπιφαλεῖς ἀπαιτήσεις
 5. Ὅρια χορηγουμένων πιστώσεων
 6. Συμφωνία ἰσοζυγίου γενικοῦ λογαριασμοῦ.
11. Ἀναλόγως διὰ τὰ ἀναλυτικὰ Καθολικὰ Πιστωτῶν, Ἀποθήκης κ.ἄ.
Ὡς πρὸς τὰς ἀνωτέρω ἐπαληθεύσεις ἀναριθμητοὶ ἐπιβάλλον-
ται ἐν προκειμένῳ παρατηρήσεις: π.χ. ἡ ἔκδοσις ἐπιταγῆς ἐπὶ τρα-
πέζης εἰς διαταγὴν πιστωτοῦ τινος καὶ ἡ ἀναγραφή ταύτης εἰς τὸ
ἀντίγραφον τοῦ ἀλληλοχρέου λ/σμοῦ τὸ ὅποτον στέλλει περιοδικῶς
ἢ τράπεζα, πιστοποιοῦν μὲν τὴν τοιαύτην δοσοληψίαν ὡς πρὸς τὴν
τράπεζαν, ὄχι ὁμως καὶ τὴν χορήγησιν τῆς ἐπιταγῆς εἰς τὸν δικαι-
οχον πιστωτῆν, κ.ο.κ.

Πλείονα τῶν παρατηρήσεων τούτων ἀδυνατοῦμεν νὰ σημειώ-
σωμεν εἰς τὴν παρούσαν σύντομον εἰσαγωγὴν. Ἡ μελέτη τῆς εἰδικῆς
βιβλιογραφίας τυγχάνει ἐν προκειμένῳ, πλέον ἢ ἐπιβεβλημένη.

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΑΙ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ

*«On ne met pas au jour des vérités sans en
efflusquer d'autres. Toute découverte recouvre».*

J. ROSTAND: *Pensées d'un biologiste* σελ.
145, Paris 1954.

§ 1

ΝΟΘΕΥΣΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

1 **Θέσις ζητήματος.** Ὅλοι αἱ λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ (κυρίων καὶ βοηθητικῶν βιβλίων) τὰ ἰσοζύγια, τὰ κοστολόγια, ἢ κατάρτισις οἰκονομικῶν καταστάσεων, ὡς καὶ ἡ καθ' ὁλονδὴποτε ἄλλον τρόπον ἀξιοποίησις τῶν λογιστικῶν δεδομένων, εἶναι βásiμοι καὶ διαφωτιστικαὶ ὑπὸ μίαν—ἀπολύτως θεμελιώδη—προϋπόθεσιν: *ἔτι αἱ ἀναγραφόμεναι νομισματικαὶ μονάδες εἶναι ὁμοειδεῖς*¹, δηλ. ἔτι παριστάνουν ἓνα σταθερὸν μέτρον ἀξίας.

Πράγματι καὶ ἡ ἀπλὴ ἀκόμα ἄθροισις προϋποθέτει τὴν ὁμοιογένειαν τῶν πρὸς ἄθροισιν ποσῶν. Ποῖος λογιστὴς θὰ διενεοῖτο ποτὲ νὰ ὑπαγάγῃ εἰς τὸν αὐτὸν λ/σμὸν καὶ νὰ ἄθροισῃ:

	10.000	\$
	10.000	£
	10.000	Fracs
	10.000	Δραχμάς
Σύνολον	40.000	(τέ ; ; !)

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία: Τὰ εἰς τὸ Κεφάλαιον 22 ἀναφερόμενα συγγράμματα, ὡς καὶ J. SABATIER: *Aspects actuels de l'analyse des bilans*, Paris 1945, J. SIGAUT: *La comptabilisation des quantités en partie double*, Paris 1951, HAMELIN: *Traité pratique des Bilans et Inventaires*, Paris 1933, STROMI: *Introduction à la Comptabilité des entreprises*, Paris 1941, P. GARNIER: *La comptabilité (etc)* σελ. 83 ἔπ. Paris 1947. Γ. ΝΕΖΗ: Ἡ νέα προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν, Ἀθῆναι 1948, Π. ΝΟΜΙΚΟΥ: Ἡ προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, Ἀθῆναι 1946, Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἡ ἀναγωγὴ τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμάς 1945, Ἀθῆναι 1945.

1. Ἀκριβῶς, διὰ τὸν λόγον τοῦτον, ὡς αἰεὶ πρόκειται περὶ νομισματικῶν μονάδων διαφορῶν—ὡς εἶναι τὰ ξένα νομίσματα—παρίσταται ἡ ἀνάγκη τροπῆς αὐτῶν εἰς ἐθνικὸν νόμισμα, δηλαδὴ εἰς ὁμοειδεῖς ... μονάδας ἀξίας, κατὰ τεκμήριον... τουλάχιστον. Ἐξ οὗ ἡ Λογιστικὴ τῶν ξένων νομισμάτων.

Βλ. σχ. Κεφ. 18ον, σελ. 569.

Παρά ταῦτα τοῦτο συμβαίνει οὐσιαστικῶς—ἂν και ἀφανῶς— ὅταν ἡ ἀγοραστικὴ ἀξία τοῦ χρήματος μεταβάλλεται. Αἱ δραχμαί, λ.χ. αἱ ἀναγραφόμεναι εἰς τοὺς λ/σμοὺς καὶ τὰ ἰσοζύγια τοῦ μηνὸς Ἀπριλίου δὲν εἶναι ἴδιαι—ὁδ. ὁμοειδεῖς—μὲ τὰς δραχμάς τοῦ Μαρτίου καὶ τοῦ Μαΐου. Αἱ ἔγγραφαί εἶναι τυπικῶς ὀρθαί, ἀδιάβλητοι καὶ νόμιμοι, ἀλλὰ αἱ ἐξ αὐτῶν συναγόμεναι διαπιστώσεις καὶ πορίσματα—ποῦ εἶναι καὶ ὁ πραγματικὸς σκοπὸς τῆς Λογιστικῆς—δὲν ἀνταποκρίνονται πλέον εἰς τὴν οἰκονομικὴν πραγματικότητα. Εἶναι ριζικῶς νοθευμένα. Βεβαίως τὰ λογιστήρια δὲν δύνανται νὰ πράξουν ἄλλῶς—μέχρι σημείου τινὸς τουλάχιστον—ἐφ' ὅσον κατὰ νομικὴν ἐπιταγὴν αἱ νομισματικαὶ μονάδες θεωροῦνται ἰσάξια καὶ ἰσχύουν ὡς τοιαῦτα εἰς τὰς συναλλαγάς.

Κατὰ ταῦτα αἱ λογιστικαὶ ἔγγραφαί ἐμφανίζονται ὡς ἑξῆς:

$$\begin{array}{l} \text{τυπικῶς} \quad 100 - 100 = 100 = 100 = 100 \\ \text{οὐσιαστικῶς} \quad 100 - 95 = 90 = 105 = 98 \end{array}$$

Ἰσως ἀντιπαρατηρηθῆ ὅτι ὁ ἔκτροχιασμός ὁ ὁποῖος ἀπορρέει ἐντεῦθεν εἰς τὰς οὐσιαστικὰς ἐπιβιώσεις τῆς Λογιστικῆς, δὲν βαρύνει ταύτην, ἀλλὰ τὰς νομισματικὰς διακυμάνσεις. Δὲν πταίει ἡ Λογιστικὴ, ἀλλὰ τὸ χρήμα καὶ ἡ νομικῶς τεκμαιρομένη σταθερότης αὐτοῦ (μέχρι τῆς περιοδικῆς ἐκάστοτε ἐπισήμου ἀναπροσαρμογῆς του).

Τοῦτο τυγχάνει βεβαίως ὀρθόν, ἀλλὰ τὸ προέχον θέμα δὲν εἶναι ποῖος εὐθύνεται διὰ τὸν ἔκτροχιασμόν, ἀλλὰ τὸ πῶς ἡ Λογιστικὴ θὰ διατηρήσῃ τὸν διαφωτιστικὸν τῆς ρόλον, πῶς θὰ παραμείνῃ ἡ σταθερὰ πυξίς, τῆς ἐπιχειρήσεως παρὰ τὰς—μοιραίας ἐν πολλοῖς—νομισματικὰς ὀρρυθμίας.

Τὸ θέμα δὲν εἶναι νέον. Ἦδη ἀπὸ τοῦ 1909 οἱ γερμανοὶ συγγραφεῖς—καὶ εἰδικώτερον ὁ πάντοτε πρωτοπόρος Schmalenbach¹—ὕπεκίνησαν τὸ ζήτημα, παρὰ τὰς ἡπίας, τότε, τιμαριθμικὰς μεταβολάς. Ἡ ἐπακολουθήσασα μεταπολεμικὴ περίοδος ἐντόνου πληθωρισμοῦ (1920 - 1925) εἰς τὰς κυριωτέρας εὐρωπαϊκὰς χώρας, ὠδήγησεν εἰς βαθυτέραν ἔρευαν τοῦ θέματος καὶ ἔδωκε ἀφορμὴν εἰς ἑξ ἰσου... πληθωρικὴν... βιβλιογραφίαν. Ὑπὸ τὴν πίεσιν δὲ τῆς πραγματικότητος ἐμελετήθησαν τὸ μὲν οἱ τρόποι καταρτίσεως ἰσολογισμῶν βάσει σταθερᾶς τινος νομισματικῆς βάσεως (καὶ δὴ τοῦ χρυσοῦ, bilan-or) τὸ δὲ οἱ ἐνδεδειγμένοι τρόποι ἀναπροσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν ἐν

1. Ὁ καθ. Schmalenbach, διδάκτωρ honoris causa, δέκα Πανεπιστημίων, ἐδιώχθη—ὡς Ἰσραηλίτης—ὑπὸ τοῦ χιτλερικοῦ καθεστώτος. Μεταπολεμικῶς ἐπανῆλθεν ὡς πρύτανις τῆς Σχολῆς Κολωνίας, τὴν ὁποίαν ἐτίμησεν διὰ τῆς διδασκαλίας του ἐπὶ δεκαετίας, ἀπέβωσε δὲ τὸ 1955, εἰς ἡλικίαν 82 ἐτῶν.

τῷ μέτρῳ ἀποκαταστάσεως καὶ νόμῳ σταθεροποιήσεως τῶν ἔθνικῶν νομισμάτων.

Παρ' ἡμῖν παρά τὴν γενομένην σταθεροποίησιν τῆς δραχμῆς τοῦ 1928, δὲν ἠκολούθησε ταύτην ἡ ἐπιβεβλημένη προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν, ἂν καὶ ὑπεδείξαμεν τότε τὴν ἐπιτακτικὴν ἀνάγκην τούτου¹.

Οὕτω αἱ λογιστικαὶ ἔγγραφαὶ καὶ οἱ ἰσολογισμοὶ συνέχισαν νὰ ἀναμιγνύουν δραχμὰς ἐντελῶς ἀνομοίας ἀγοραστικῆς δυνάμεως μέχρι τοῦ δευτέρου παγκοσμίου πολέμου. Ἡ κατοχικὴ περίοδος μὲ τὸν ἐπακολουθήσαντα ὑπερπληθωρισμὸν ἐνέτεινε εἰς ἀφάνταστον σημεῖον τὸν λογιστικὸν ἔκτροχιασμὸν, εἰς τρόπον ὥστε οἱ λ/σμοὶ νὰ ἐμφανίζουν τότε τὴν ἀκόλουθον εἰκόνα :

1000 ἀντικείμενα	δρ.	5.000
1 ἀντικείμενον	δρ.	5.000.000.000
1001	δρ.	5.000.005.000

Τέρμα, προσωρινὸν ἐν τούτοις, τῆς τοιαύτης ἀριθμητικῆς ἀναρχίας ἀπετέλεσεν ὁ ἀ. ν. 505/1945 καὶ τὰ ἐπακολουθήσαντα ἀλλεπάλληλα ν. δ. περὶ προσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν.

Τὸ θέμα παραμένει ὁμως πάντοτε ὀξὺ καὶ ἐπίκαιρον διότι ἐνῶ αἱ νόμῳ προσαρμογαὶ τῶν ἰσολογισμῶν ἔρχονται νὰ θεραπεύσουν περιοδικῶς (καὶ δὴ ἀνεπαρκῶς) συντελεσθέντα ἤδη ἔκτροχιασμὸν, οὐδὲν προνοοῦν διὰ τὴν ἀποτροπὴν του (διὰ τῆς αυτομάτου καὶ συνεχοῦς προσαρμογῆς τὴν ὁποῖαν διασφαλίζουν αἱ ἀποτιμήσεις εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας).

2 Πληθωρισμὸς καὶ ἀνάλωσις περιουσίας. Ἐν καὶ οἰαδήποτε² νομισματικῇ διακύμανσιν ἔκτροχιάζει ἐξ ἴσου τὰς λογιστικὰς ἔγγραφάς, κατωτέρω ἀσχολούμεθα μόνον μὲ τὴν περίπτωσιν τῆς νομισματικῆς ὑποτιμήσεως καὶ τῶν λογιστικῶν τῆς συνεπειῶν, διότι ταύτην ἐγνώρισε κατ' ἐξοχὴν μέχρι σήμερον ἡ χώρα μας.

Κατ' ἀπολύτως θεωρητικὸν σχῆμα, ὁ πληθωρισμὸς ἐκδηλούμενος διὰ συνεχοῦς ἀνυψώσεως τοῦ τιμαριθμοῦ ὀδηγεῖ εἰς βαθμιαίαν ἀνάλωσιν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κεφαλαίου, κατὰ κανόνα τουλάχιστον καὶ ἐφ' ὅσον δὲν λαμβάνονται ἀντίρροπα διαχειριστικὰ μέτρα.

Ἡ ἀνάλωσις αὕτη ὀφείλεται :

- εἰς τὴν φορολόγησιν πλασματικῶν, εἰκονικῶν, κερδῶν,
- εἰς ἀνεπάρκειαν τῶν ἀποσβέσεων,

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς σταθεροποιημένας δραχμὰς. Θεσσαλονίκη 1930.

2. Εἴτε αὕτη ἀφορᾷ ἀνατίμησιν τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τιμῶν (τιμαριθμοῦ) εἴτε ὑποτίμησιν αὐτοῦ.

— εις νόθευσιν τῶν κοστολογίων, τὰ ὅποια στηριζόμενα εἰς τὰς μέσας τιμὰς κτήσεως ὀδηγοῦν εἰς ἐσφαλμένην τιμολογιακὴν πολιτικὴν¹.

Ἄς τονίσωμεν ἐν τούτοις ἀμέσως ὅτι αἱ ἀνωτέρω δυσμενεῖς συνέπειαι περιορίζονται ἢ καὶ ἀντιστρέφονται ἀκόμη ἐνίοτε συνεπείᾳ ἐξοφλήσεως χρεῶν εἰς ὑποτιμημένον νόμισμα.

Ἰδοῦ—σχηματικῶς πάντοτε—πῶς συντελεῖται ἡ ἀνάλωσις τῆς περιουσίας.

● *Πάγια στοιχεῖα—ἀνεπάρκεια ἀποσβέσεων* Ὁ πληθωρισμὸς δὲν πλήττει παρὰ εἰς περιωρισμένην μόνον ἔκτασιν τὰ στοιχεῖα ταῦτα. Τοῦτο δὲ διότι ἀφ' ἑνὸς μὲν αἱ ἀκίνητοποιήσεις τείνουν νὰ παρακολουθήσουν—μέ τινα χρονικὴν καθυστέρησιν—τὰ τιμαριθμικὰ ἐπίπεδα, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι «μὴ προοριζόμενα διὰ μεταπώλησιν ἀλλὰ διὰ μόνιμον ἐκμετάλλευσιν»² παραμένουν—κατὰ κανόνα—κτῆμα τῆς ἐπιχειρήσεως μέχρις ὅτου, ἀποκαθισταμένης τῆς νομισματικῆς σταθερότητος, ἐπανευρίσκουν τὴν πραγματικὴν τῶν ἀξίαν ἐν σχέσει πρὸς τὰ λοιπὰ ἀγαθὰ εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ νέου τιμαριθμικοῦ ἐπίπεδου³.

Παρὰ ταῦτα καὶ τὰ πάγια στοιχεῖα ἀποβαίνουν ζημιογόνος πηγὴ ἐφ' ὅσον ἡ νομισματικὴ ὑποτίμησις παρατείνεται ἐπὶ ἔτη. Τοῦτο δὲ διότι παρὰ τὴν προϊούσαν ἀνατίμησιν τῆς ἀξίας τῶν ἐξακολουθοῦν νὰ φέρωνται εἰς τὰ βιβλία εἰς τὴν ἀρχικὴν τιμὴν κτήσεως (συνεπείᾳ τοῦ πεπλανημένου φορολογικοῦ δόγματος τῆς ἀποτιμῆσεως εἰς τὴν χαμηλοτέραν τιμὴν).

Οἱ συντελεσταὶ ἀποσβέσεως ἐφαρμοζόμενοι ἐπὶ τῆς ἀνεδαφικῆς ταύτης τιμῆς ὀδηγοῦν εἰς ἀνεπαρκῆ ἀπόσβεσιν ἀνάλογον πρὸς τὴν ἔκτασιν τῆς ὑποτιμῆσεως.

1. «La plupart des chefs d'entreprises tablant sur des comptabilités industrielles établies avec des francs hétérogènes ignorent, beaucoup plus qu'ils ne le soupçonnent, leur véritable prix de revient. Dans ces conditions, pour employer une expression d'artilleur, ils ont commencé par «tirer court» en calculant leurs prix de vente sur la base de prix nominaux trop faibles. Puis constatant qu'ils n'avaient dans leurs rentrées monétaires de quoi renouveler leurs stocks, ils se sont mis à «tirer long». A. Dubois: La veracité des bilans, L' Orga No 10/11/12 - 1955.

2. Κατὰ τὸν ὀρισμὸν τοῦ ν. 2190.

3. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν πάντοτε ὅτι κατόπιν νόμου ἀναπροσαρμογῆς τοῦ λογισμοῦ ἐπανεκτιμῶνται εἰς τὴν νέαν τῶν πραγματικὴν ἀξίαν. Ἄλλως ἢ τυχὸν πώλησις τῶν (ἀκινήτων κτλ.) ὀδηγεῖ εἰς φορολόγησιν πλασματικῆς «αὐτομάτου ὑπερτιμῆσεως».

Ἐστω ὅτι ὁ τιμάρριθμος¹ ἐξείλιχθη ὡς ἀκολούθως :

1940	τιμάρριθμος	100
1941	"	200
1942	"	300

Οἱ ἐνδιαφερόμενοι λ/σμοὶ θὰ ἐμφανισθοῦν ὡς κάτωθι :

Ὀίκοδομαὶ		Ἀποσβεσθεῖσαι οἰκοδομαὶ	
1940	300.000	1940	5% = 15.000
		1941	5% = 15.000
		1942	5% = 15.000

Εἶναι ἐν τούτοις πρόδηλον ὅτι ἡ διενεργηθεῖσα ἀπόσβεσις κατὰ τὰ ἔτη 1941 καὶ 1942 δὲν ἀντιστοιχεῖ παρά εἰς τὸ $\frac{1}{2}$ καὶ τὸ $\frac{1}{3}$ τῆς τοιαύτης τοῦ 1940.

Τοιαύτη ἀκριβῶς τυγχάνει ἡ περίπτωσις παρ' ἡμῖν ἀπὸ τῆς τελευταίας ἀναπροσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν 1948 καὶ ἐντεῦθεν. Ὁ τιμάρριθμος ὑπερεδιπλασιάσθη², ἀλλ' οἱ ἀποσβέσεις συνεχίζουσι καὶ σήμερον (1956) λογιζόμεναι ἐπὶ τῶν στατικῶν τιμῶν κτήσεως 1948. Πρόδηλος τυγχάνει ἐντεῦθεν ἡ νόθευσις τῶν κοστολογίων καὶ ἡ φορολόγησις πλασματικῶν—κατὰ τὸ μέγεθος τῶν ἀποσβέσεων—κερδῶν³.

• *Συναλλακτικὸν κύκλωμα* (Ἐμπορεύματα—Προϊόντα κλπ.).

Τὰ στοιχεῖα ταῦτα ἀποτελοῦν τὸ ἐπίκεντρον τῶν διαχειριστικῶν σκέψεων κατὰ τὴν πληθωρικὴν περίοδον. Ἐξ αὐτῶν δύναται νὰ προκύψουν ἔντονα καὶ ἐξ ἴσου ἀντίθετα ἀποτελέσματα διὰ τὴν ἐπιχείρησιν. Συνηθεστέρα εἶναι ἡ περίπτωσις καθ' ἣν τὸ ἀντίτιμον πωλήσεως δὲν καλύπτει τὴν τιμὴν ἢ ὅποια ἀπαιτεῖται διὰ τὴν μεταγενεστέραν ἀντικατάστασιν τοῦ πράγματος.

Ἄς ἐξετάσωμεν ἀναλυτικῶς τὴν περίπτωσιν. Ἐστω ἐπιχείρησις διαθέτιουσα, κατὰ τὴν ἔναρξιν τῆς πληθωρικῆς περιόδου, 1000 ὀκ. ἔμπορεύματος ἀξίας δρ. 100.000. Πῶς διαμορφοῦται ἡ περιουσιακὴ αὐτῆς θέσις κατόπιν τεσσάρων συναλλακτικῶν κυκλωμάτων πραγματοποιηθέντων καθ' ὃ χρονικὸν διάστημα ὁ τιμάρριθμος ἀνήλθεν εἰς τὰ 125, 140, 170, 260, 300 κ.ο.κ. ;

Τιμάρριθμος 100			
Ἀρχικὸν ἀπόθεμα (stock) :		Πώλησις :	
1000 ὀκ. πρὸς	100 = 100.000	Κόστος	125.000
Γεν. ἔξοδα	25% = 25.000	Κέρδος	25.000
Κόστος	125.000		150.000

1. Παραβλέπομεν ἐνταῦθα τὸ ζήτημα περὶ ποίου εἶδους τιμάρριθμου πρόκειται.
2. Διὰ δὲ τὰ μηχανήματα προελεύσεως ἐξωτερικοῦ ἢ τιμῆ των εἰς δραχμᾶς ἐτηρ-πλασιάσθη περίπου ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἔτος 1948.
3. Βλ. σχ. ἄρθρον μας εἰς *Βιομηχανικὴν Ἐπιθεώρησιν* ἀρ. 255/1956.

Ἐάν ὑποτεθῆ ὅτι ἡ ἐπιχείρησις δὲν διαθέτει ἕτερα ρευστά διαθέσιμα (ἢ πιστώσεις κλπ.) εἶναι προφανές ὅτι δὲν θὰ δυνηθῆ νὰ ἀποκαταστήσῃ εἰς τὸ ἀκέραιον τὸ ἀρχικὸν τῆς ἀπόθεμα τῶν 1000 ὀκ. ἐφ' ὅσον ἐν τῷ μεταξύ ὁ τιμάρθμος ἰ ἀνήλθεν ἔστω εἰς τὰ 140.

Τιμάρθμος 140			
* Ἀγορά:			Πώλησις:
900 ὀκ. πρὸς	140 = 126.000		Κόστος
Γεν. ἐξοδ. 25% (περίπου)²	= 24.000		Κέρδος
	<u>150.000</u>		<u>180.000</u>

Κατὰ τὸ ἐπόμενον κύκλωμα ἐπαναλαμβάνεται τὸ αὐτὸ ἀκριβῶς φαινόμενον: τὰ ρευστά διαθέσιμα, συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν κερδῶν (φαινομενικῶν ἄλλωστε), δὲν ἐπαρκοῦν διὰ τὴν ἀποκτάσασιν τῆς αὐτῆς ποσότητος πράγματος, λόγῳ τῆς συνεχοῦς τιμαριθμικῆς ἀνάδοῦ:

Τιμάρθμος 200			
* Ἀγορά:			Πώλησις:
750 ὀκ. πρὸς	200 = 150.000		Κόστος
Γεν. ἐξοδα 17% (περίπου)	= 25.000		Κέρδος
	<u>175.000</u>		<u>200.000</u>

Παρατηρητέον καὶ πάλιν ὅτι παρὰ τὸ γεγονός ὅτι τὰ διαθέσιμα (συμπεριλαμβανομένων τῶν λογιστικῶν κερδῶν) ἔχουν σχεδὸν διπλασιασθῆ ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἀρχικὸν κεφάλαιον (λογιζόμενον εἰς χρῆμα) ἡ ἐπιχείρησις δὲν θὰ δυνηθῆ νὰ προμηθευθῆ, παρὰ πολὺ ὀλιγωτέραν ποσότητα τοῦ σχετικοῦ εἴδους, ἐφ' ὅσον ἐν τῷ μεταξύ ὁ ἐσυνεχίσθη ἡ τιμαριθμικὴ ἀνοδος:

Τιμάρθμος 300			
* Ἀγορά:			Πώλησις:
600 ὀκ. πρὸς	300 = 180.000		Κόστος
Γεν. ἐξοδα	= 20.000		Κέρδος
	<u>200.000</u>		<u>230.000</u>

Ἦδη ἡ ἐπιχείρησις ἐργάζεται με stock 600 ὀκ. ἔναντι 1000 ὀκ. ἀρχικῶς.

1. Χάριν ἀπλοποιήσεως τῶν δεδομένων ὑποθέτομεν ὅτι ἡ ἀνατίμησις τοῦ εἴδους εἶναι ἀπολύτως σύμμετρος πρὸς τὴν ἀνατίμησιν τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν, ὅπερ δὲν συμβαίνει πάντοτε.
2. Τὰ γενικά ἐξοδα τῶν ἐμπορικῶν ἰδίων ἐπιχειρήσεων, συνιστάμενα εἰς ἐνοίκια, μισθοὺς κτλ. ἐλάχιστα μεταβάλλονται εἰς μικρὰ χρονικά διαστήματα. Πάντως ἀκολουθοῦν βραδύτατα τὸν τιμαριθμὸν.

Περιττεύει νά συνεχίσωμεν παραθέτοντες καί ἄλλα συναλλακτικά κυκλώματα, διότι τὸ ἐξ αὐτῶν προκύπτον πόρισμα εἶναι σαφές.

Παρά τὸ γεγονός διττὴ ἡ ἐπιχειρησις πραγματοποιοῖ *ἓνα χρηματικὸν πλεόνασμα τὸ ὁποῖον λογιτικῶς ἐμφανίζεται ὡς κέρδος*, καί παρὰ τὴν *σχετικὴν σταθερότητα τῶν γενικῶν* τῆς κλπ. ἐξόδων ἡ ἐπιχειρησις βλέπει νά μειοῦνται σταθερῶς τὰ εἰς εἶδος ἀποθέματα αὐτῆς.

Εἶναι γνωστὴ, λέγει τὸ ἀνέκδοτον, ἡ περίπτωσις τοῦ ἐμπόρου... καρφιῶν ὁ ὁποῖος πωλῶν συνεχῶς μὲ ... ὑψηλὸν ποσοστὸν καθαροῦ κέρδους ἀλλὰ οὐσιαστικῶς εἰκονικοῦ (Scheingewinn) εἶδε σιγὰ σιγὰ τὰ ἀποθέματά του νά ἐξαντλῶνται ἕως οὗτου, εἰς τὸ τέλος, τοῦ ἔμεινε... ἓνα καρφί ἀπὸ τὸ ὁποῖον καί... ἐκρεμάσθη!

3 Τιμολογιακὴ ἔμυνα. Εἶναι βεβαίως ἀναμφισβήτητον διττὴ εἰς τὴν πραγματικότητά αἱ συναλλαγαὶ δὲν διεξάγονται κατὰ τρόπον τῶν ἀπλοϊκῶν. Ὁ ἐπιχειρηματίας ἀργὰ ἢ γρήγορα, ἀντιλαμβάνεται τὸ φαινόμενον καί τιμολογεῖ εἰς τὴν διαβλεπομένην τιμὴν ἀντικαταστάσεως, ἡ ὁποία ἄλλωστε ἀναγνωρίζεται καί ἀγορανομικῶς. Ὅσακις δὲ τοῦτο δὲν συμβαίνει, ἢ περιορίζεται ποικιλοτρόπως, τότε διαμορφοῦται ἡ... μαῦρη ἀγορά (ἢ, κατ'... εὐγενεστέραν ἔκφρασιν, ἢ... παράλληλος ἀγορά!).

4 Φορολογικαὶ συνέπειαι. Ἀνεξαρτήτως τῆς τοιαύτης ἐπαρκούς ἢ ἀνεπαρκούς, κατὰ περίπτωσιν, ἀμύνης ἔναντι τῆς ἐξανεμίσεως τῶν ἀποθεμάτων καί ἀδυναμίας ἀνασηματισμοῦ αὐτῶν, ἐπεμβαίνει ὁ φορολογικὸς παράγων, νά φορολογήσῃ τὰ εἰκονικά—λογιστικά—κέρδη.

Χάρις εἰς τὸ δόγμα τῆς ἀποτιμῆσεως εἰς τὰς τιμάς κτήσεως ὁ ἀγοράσας διὰ δρχ. 100 καί πωλήσας διὰ δρ. 200, θά φορολογηθῇ διὰ τὴν διαφοράν καί ὅταν ἀκόμη ἡ ἀντικατάστασις τῶν πωληθέντων θέλῃ ἀπαιτήσῃ δρ. 190.

Ἄν καί εἰς τὴν πράξιν ἡ συνέπεια αὕτη μετριάζεται αἰσθητῶς, λόγῳ ἀδυναμίας καθολικῆς καί ἀποτελεσματικῆς ἀσκήσεως τοῦ φορολογικοῦ ἐλέγχου, εἶναι ὀρθόν νά λεχθῇ διττὴ ἐπέρχεται ποιά τις μετὰστάσις τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κεφαλαίου πρὸς τὸ δημόσιον ταμεῖον¹.

● Ἀπαιτήσεις - ὑποχρεώσεις (εἰς δραχμάς). Τὰ στοιχεῖα ταῦτα (ὕπὸ τὰς διαφόρους λογιστικὰς τῶν μορφῶν: τρεχοῦμενοι λογαριασμοί,

1. Εἰς τυχόν παρατήρησιν ὅτι ταῦτο τυγχάνει ὀρθόν καί δίκαιον διότι, καί ἐάν ἀκόμη δεχθῶμεν ὅτι ὁ νομισματικὸς πληθωρισμὸς πλήττει τὸ ἐπιχειρηματικὸν κεφάλαιον, εἶναι ἀναμφισβήτητον ὅτι πλήττει δυσαναλόγως βαρύτερον τὰς λοιπὰς κοινωνικὰς τάξεις (μισθωτῶν, κτλ.) ὀφείλομεν νά ἀντιπαρατηρήσωμεν ὅτι ἡ ἀναγνώρισις τῶν τιμῶν ἀντικαταστάσεως δὲν ἀποβλέπει εἰς τὸ νά περιφρουρήσῃ τὸν ἰδιώτην ὡς τοιοῦτον, ἀλλὰ τὴν ἐπιχειρησὶν ὡς κῦρταρον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας.

¹ Πρὸς τούτων βλ. πλείονας ἀναπτύξεις εἰς Κεφ. 14ον, σελ. 432 ἐπ.

γραμμάτια εισπρακτέα ή πληρωτέα, όμολογιακά δάνεια κ.ά.) έπι-
δροϋν έπίσης σημαντικά έπί τής τύχης τής έπιχειρήσεως έν ώρα πλη-
θωρισμοϋ. Οϋτως, ή έισπραξις άπαιτήσεων εις όποτιμημένον νόμισμα
άποτελεϊ ζημιογόνον αίτιαν, ένϋ άντιστρόφως ή έξόφλησις όποχρε-
ώσεως—όπό τάς αϋτάς συνθήκας—όδηγει εις άντίστοιχον πλου-
τισμόν.

Αναλόγως, όθεν, άφ' ένός μέν τοϋ *όγκου* καί τής *ληκτότητος*
των *άπαιτήσεων*, άφ' έτέρου τοϋ *όγκου* καί τής *ληκτότητος* των *όποχρεώ-*
σεων, αί όποίαι διακανονίζονται έντός τής πληθωρικής περιόδου,
αί έπιχειρήσεις πραγματοποιοϋν τελικώς κέρδη ή ζημίας.

Δοθέντος ότι—κατά κανόνα—αί όποχρεώσεις, προερχόμεναι έκ
τραπεζικων όμολογιακων ή ένυποθήκων δανείων, όπερτεροϋν των
άπαιτήσεων, αί έπιχειρήσεις πραγματοποιοϋν συνήθως σημαντικά
όφέλη.

Παρ' ήμίν άναρίθμητοι όπήρξαν αί περιπτώσεις κατά τάς
όποίας έπιχειρήσεις ρευστοποιήσασαι άσήμαντον ποσότητα των άπο-
θεμάτων των έξώφλησαν όποχρεώσεις όπερόγκους.

Τό γεγονός τοϋτο έν συνδυασμϋ πρός τήν καταβολήν ήμερομι-
σθίων καί μισθων καί λοιπων γενικων έξόδων ήλαττωμένης άξιας
έν συγκρίσει πρός τάς τιμάς πωλήσεως, όδηγει εις τήν άποκαλουμέ-
νην *πληθωριστικήν πρόσσοδον* των έπιχειρήσεων (*rente de l'inflation*).

5 Συμψηφιζόμεναι έπιδράσεις. Τελικώς παρατηρητέον ότι προκύπτουν
δϋο κατηγοριων έπιδράσεις :

— αί πηγάζουσαι έκ τοϋ τεχνικο συναλλακτικοϋ κυκλώματος
των υλικων άξιων.

— αί όφειλόμεναι εις τόν διακανονισμόν χρεαπαιτήσεων κατά τό
άκόλουθον σχήμα :

<i>κυκλοφορία :</i>	<i>συνέπειαι :</i>
υλικων άξιων	{ εϋμενεϊς δυσμενεϊς
χρηματικων άξιων	{ εϋμενεϊς δυσμενεϊς

Εις τό πλαίσιον όθεν τής όλης έξαρθρώσεως των έγγραφων,
ιδιαιτέραν σημασίαν έχει τό γεγονός ότι αί ως άνω έπιδράσεις *συμ-*
ψηφιζονται άφανως. Πράγματι, θετικά ώφελήματα έκ τής έξοφλήσεως
όποχρεώσεων (δι' όποτιμημένου νόμισματος) συγκαλύπτουν συναλ-
λακτικας άπώλειας, ως καί άντιστρόφως οϋσιαστικαι άπώλειαι έξ
έισπράξεως άπαιτήσεων συμψηφίζουν ένδεχόμενα πραγματικά συν-
αλλακτικά κέρδη.

Ἡ τοιαύτη ἀφανὴς σύμμιξις εἶναι κεφαλαιώδους σημασίας προκειμένης ἐξευρέσεως ἐπιστημονικῆς λύσεως τοῦ θέματος τῆς ἀληθείας¹ τῶν ἰσολογισμῶν (ὑπὸ τὸ καθεστῶς νομισματικῆς ἀρρυθμίας).

Διότι, ἐάν ὁ ὑπολογιστικὸς χειρισμὸς τῶν τιμῶν τῆς ἡμέρας ὡς τιμῶν ἀντικαταστάσεως λύη—καθ' ἡμᾶς τουλάχιστον²—τὸ θέμα ὡς πρὸς τὸ κύκλωμα τῶν ὑλικῶν ἀξιών, μένει νὰ ὀλοκληρωθῇ ἡ λύσις μὲ τὴν διαπίστωσιν τῶν ἐπιδράσεων τῶν ὀφειλομένων εἰς τὸν διακανονισμόν τῶν χρεαπαιτήσεων (ὡς ἐκθέτομεν ἐν συνεχείᾳ σελ. 716).

§ 2

Η ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΛΗΘΕΙΑΣ

6 Αἱ μέθοδοι θεραπείας. Τοὺς τρόπους τοὺς ὁποίους υιοθέτησαν κατὰ καιροὺς αἱ διάφοροι νομοθεσίαι ἀλλαχοῦ καὶ παρ' ἡμῖν, ἡ ὑπέδειξεν ἡ θεωρία, δυνάμεθα νὰ κατατάξωμεν ὡς ἑξῆς:

— τρόποι θεραπευτικοὶ	$\left\{ \begin{array}{l} \text{περιοδικαὶ ἀναπροσαρμογαὶ} \\ \text{ἐτήσιοι ἐπανεκτιμήσεις} \end{array} \right.$	$\left. \begin{array}{l} \text{δι' ἐλευθέρως ἀποτιμήσεως} \\ \text{μαθηματικῆς φύσεως} \end{array} \right\}$
		$\left. \begin{array}{l} \text{βάσει χρυσοῦ} \\ \text{βάσει τιμῶν ἡμέρας} \end{array} \right\}$
τρόποι προληπτικοὶ		

Οἱ θεραπευτικοὶ τρόποι, περιλαμβάνοντες ὅλους τοὺς χρωματισμούς τοῦ οὐρανίου τόξου, εἶναι τὸ προῖδν τῆς πάλης τῶν συντηρητικῶν δοξασιῶν καὶ καθιερωμένων παραδόσεων (ἰδίᾳ φορολογικῶν) ἔναντι τῶν ἀναγκῶν τῆς οἰκονομίας, τὰς ὁποίας ἐρμηνεύει ὀρθότερον ἡ θεωρία ἢ ὑποδεικνύουσα τὴν συνεχή καὶ αὐτόματον προσαρμογὴν χάρις εἰς τὰς τιμὰς τῆς ἡμέρας.

7 Περιοδικαὶ ἀναπροσαρμογαὶ. Ὅσακις ἡ τιμαριθμικὴ διαφορά δύο ἐποχῶν καθίσταται ἀρκετὰ ἔντινος, ἡ πολιτεία συγκινεῖται... ἐπὶ τέλους καὶ παραλλήλως πρὸς ἄλλα μέτρα νομισματικῆς φύσεως ρυθμίζει καὶ τὰ τῆς ἐξυγιάνσεως τῶν ἰσολογισμῶν. Οἱ τρόποι οἱ ὁποῖοι ἠκολούθηθησαν πρὸς τοῦτο εἶναι δύο:

● *Ἡ ἐξυγιάνσις βάσει ἐλευθέρως ἀποτιμήσεως.* Αἱ ἐπιχειρήσεις προβαίνουν εἰς ἐλευθέρως ἀποτιμήσιν τῶν περιουσιακῶν τῶν στοιχείων βάσει τῆς κρατούσης εἰς ἐκάστην περίπτωσιν ἐδικῶν συνθηκῶν, ἄνευ δεσμεύσεως τινός. Τοῦτο συμβαδίζει πρὸς τὸ ἀνοιγμὰ ἐντελῶς νέων βιβλίων καὶ λύσιν τῆς συνεχείας πρὸς τὰς παλαιὰς ἐξηθρωμμένας ἐγγραφὰς (διότι ἡ γεφύρωσις τοῦ χάσματος καθίσταται ἄσκοπος).

Ὁ τρόπος οὗτος ἐνδείκνυται εἰς τὰς σπανίας περιπτώσεις ἐκ-

1. Διότι ἄλλο εἰλικρίνεια καὶ ἄλλο ἀλήθεια τῶν ἰσολογισμῶν. Βλ. καὶ σελ. 78.

2. Δηλαδή κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς ὀργανικῆς θεωρίας.

μηδενίσεως της αξίας τοῦ ἐθνικοῦ νομίσματος¹. Τοῦτο ἀκριβῶς ἐγένετο ἐν Γερμανίᾳ (1923), ὧφειλε δὲ—ὐπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας—νά γίνη καὶ παρ' ἡμῖν (ἀν. ν. 505/1945)².

• *Ἡ ἐξυγίανσις κατόπιν ἀριθμητικῶν προσαρμογῶν.* Ἀποτελεῖ τὸν κατ' ἐξοχὴν τρόπον ὅστις ἴσχυσε νομοθετικῶς εἰς τὰς περισσοτέρας χώρας (Γαλλίαν 1930 καὶ 1945, Βέλγιον, Πολωνίαν, Ἑλλάδα ἀ.ν. 505/1945, ν.δ. 11-5-46, 9-9-46, 3-12-46 καὶ 7-7-1948).

Ἡ εὐθυγράμμισις τῶν νοθευμένων (λογιστικῶς) κονδυλίων εἰς τὸ κρατοῦν ἐπίπεδον τιμῶν γίνεται βάσει σειρᾶς συντελεστῶν δηλωτικῶν τῆς ἐπελθούσης νομισματικῆς ὑποτιμήσεως, κατὰ ἔτη, ὡς ἀκολούθως. Ἐστω ὁ λογαριασμός :

Μηχανήματα	
1945	100.000
1946	150.000
1948	200.000
	450.000

Ἡ ἀξία τούτων, τέλη 1948, ἐξευρίσκεται κατόπιν πολλαπλασιασμοῦ ἐκάστου κονδυλίου ἐπὶ τὸν ἀντίστοιχον συντελεστήν, ἔστω :

1945	= 2
1946	= 1,5
1947	= 1
1948	= 0,5

ὁπότε ὁ λογαριασμός—ἀναπροσαρμοζόμενος—θέλει ἐμφανισθῆ ὡς κάτωθι :

Μηχανήματα	
1945	100.000 × 2 = 200.000
1946	150.000 × 1,5 = 225.000
1948	200.000 × 0,5 = 100.000
	525.000

Ἡ διαφορά 525.000—450.000=75.000 φέρεται εἰς πίστωσιν τοῦ λογαριασμοῦ *Διαφορὰ ἐξ ἀναπροσαρμογῆς*, ὅπως ἀντιστοιχῶς εἰς χρέωσιν τοῦ φέρεται ἡ διαφορά ἢ προερχομένη ἐξ ἀναλόγου μαθηματικοῦ χειρισμοῦ πιστωτικῶν κονδυλίων *Ἀποσβέσεων* (ἢ ἄλλων).

Τοιαύτη τυγχάνει, κατ' ἀρχήν, ἡ βᾶσις προσαρμογῆς. Τὰ ἐπιτῆ εὐκαιρία ταύτη ἀναφύομενα πολυάριθμα προβλήματα, δὲν δύναται νὰ ἐξετασθοῦν ἐνταῦθα³.

1. Διότι ἡ βλιγγιώδης ἔνφωσις τῶν τιμῶν καθιστᾷ ἀδύνατον οἰανδήποτε ἀριθμητικὴν θεραπείαν τῶν πραγμάτων.

2. Ἀτυχῶς ἡ ἀποψὶς μας αὕτη δὲν ἐπεκράτησε κατὰ τὰς ἐργασίας τῆς νομοπαρασκευαστικῆς ἐπιτροπῆς τοῦ ἀ.ν. 505/1945. Βλ. Μ. ΤΙΜΑΡΑ: Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμάς 1944, σελ. 47 Ἀθῆναι 1945.

3. Βλ. Μ. ΤΙΜΑΡΑ: ἐνθ' ἀν.

Αί τοιαῦται ἀριθμητικαί ἀναπροσαρμογαί, ἀνεξαρτήτως τῆς ἀναποτελεσματικότητός των καὶ τῆς αὐθαιρεσίας των, ἔχουν περιπτωσιακὸν χαρακτήρα. Ἐπιδιώκουν νὰ θεραπεύσουν συντελεσθέντα ἤδη λογιστικὸν ἐκτροχιασμόν, ἀλλ' οὐδὲν προνοοῦν διὰ τὸ μέλλον. Διότι στηρίζονται ἐπὶ τῆς αὐτῆς ἀρχικῆς πλάνης. Παρ' ἡμῖν ἐξεδόθησαν τρία τοιαῦτα ν. διατάγματα, ἐπίκειται τὸ τέταρτον καὶ... ὁ θεὸς βοηθός.

Ἡ βασικὴ αὕτη ἀτέλεια ὠδήγησεν, ἰδίᾳ ἐν Γαλλίᾳ, εἰς τὴν ἀνάγκην φορολογικῆς ἀναγνώρισεως *ἐτησίων* προσαρμογῶν.

8 **Ἐτήσια προσαρμογαί.** Αὗται δύνανται νὰ εἶναι :

- *ἐλεύθεραι - προαιρετικάί.*
- *νομοθετημέναι.*

Προαιρετικάί. Πολλάκις αἱ ἐπιχειρήσεις ἀνεξαρτήτως τοῦ συντασσομένου φορολογικοῦ ἰσολογισμοῦ (bilan fiscal) προβαίνουν εἰς σύνταξιν ἀναπροσηρμοσμένου τοιοῦτου πρὸς ἴδιαν αὐτῶν χρῆσιν καὶ διαφώτισιν τῆς γεν. συνελεύσεως τῶν μετόχων ἐπὶ τῆς πραγματικῆς ἐκβάσεως τῶν ἐργασιῶν. Πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦτον τὰ κονδύλια ἀνάγονται εἰς νόμισμά τι χρυσοῦς βάσεως. Τοιοῦτοτρόπως μετριάζονται αἱ *λογιστικαὶ παραιοθήσεις*, ἀσκεῖται καλυτέρα, σχετικῶς, πολιτικὴ μερισμάτων, ἀποθεματικῶν κτλ!

Νομοθετημέναι ἐτήσια προσαρμογαί. Ἄσυγκριτως πλέον ἐνδιαφέρουσα εἶναι ἡ περίπτωσις αὕτη, διότι — πλὴν τῶν φορολογικῶν συνεπειῶν — ἀποτελεῖ τὴν ἀπαρχὴν ἀναγνώρισεως τῆς ἀνάγκης *συνεχοῦς* ἐξυγιάνσεως τῶν ἰσολογισμῶν, ἂν καὶ περιωρισμένης ἐκτάσεως.

Οὕτω, ἐν Γαλλίᾳ, ἐθεσπίσθη, διὰ τοῦ ν.δ. 1941 ἡ ἀρχὴ τῆς ἀφορολογήτου, *διορθωτικῆς*, ἀποτιμήσεως εἰς ὑψηλοτέρας τιμὰς τοῦ ὡς *δμολοῦ*, λογιζομένου ἀποθέματος (stock normal), κατὰ τὰ ἀκόλουθα :

- 1939. Ἔτος βάσεως, ἀρχικὸν ἀπόθεμα = 5.000.000 frcs.
- 1942. Ἀποτίμησις εἰς τὴν *χαμηλοτέρα* τιμὴν τῶν ἀπογραφομένων = 8.000.000 frcs.
- 1942. Βάσει ταύτης ἀκολουθεῖ ἐξεύρεσις κερδῶν χρήσεως, ἔστω 3.200.000 frcs.
- νέα ἀποτίμησις εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, ἀλλὰ περιοριστικῶς τῆς ποσότητος ἀποθέματος 1939 (ἔτους βάσεως) = 6.000 000 frcs.
- σχηματισμός, ἐκ τῶν κερδῶν (3.200.000) ἀφορολογήτου *Προβλέψεως ἀναεώσεως ἀποθέματος* frcs 8 000.000 — 6.000.000 = 2.000.000.
- φορολογητέα κέρδη: 3.200.000 — 2.000.000 (πρόβλεψις) = 1 200.000
- ἀνώτατον ὄριον Προβλέψεως = κέρδη χρήσεως = 3.200.000.

Ἡ τοιαύτη ἀναγνώρισις ἐτησίας προσαρμογῆς ἀπετέλεσε σημαντικὸν βῆμα, ἂν καὶ περιωρισμένης ἐκτάσεως. Περιωρισμένης δὲ

- διότι ἴσχυε μέχρι τοῦ 1945.
- διότι ἔθετε ὄρια εἰς τὴν ἔκτασιν τῆς *Προβλέψεως*.
- διότι ἀφεώρα μόνον τὰ ἀποθέματα καὶ ὄχι ἅπαντα τὰ στοιχεῖα περιουσίας.

Ἡ μεταγενεστέρα νομοθεσία (ν.δ. 9/12/1948 καὶ 28/5/1949) ἐπέφερε σημαντικὰς μεταβολὰς τὸ μὲν ὡς πρὸς τὸν τρόπον ἐξευρέσεως τοῦ πρὸς ἀποτίμησιν ἀποθέματος¹, κυρίως δὲ διότι ἀναγνωρίζουσα τὴν μονιμότητα τοῦ προβλήματος κατήργησε τὸν χρονικὸν περιορισμόν, ὡς ἐπίσης καὶ τὸν περιορισμὸν τοῦ ποσοῦ τῆς *Προβλέψεως*.

Οὕτω δύναται νὰ λεχθῆ ὅτι μετριάζεται τὸ χάσμα μεταξύ τιμῶν κτήσεως—νεκροῦ συμβόλου τοῦ παρελθόντος—καὶ τιμῶν ἡμέρας.

Παρὰ ταῦτα ἡ μερική αὕτη προώθησις τοῦ θέματος δὲν συνίσταται λύσιν αὐτοῦ διότι :

- δὲν παύει νὰ ἔχη περιοδικόν, θεραπευτικόν, χαρακτήρα.
- δὲν θέτει τὸ ὅλον πρόβλημα (τῆς ἐπιδράσεως τῶν νομισματικῶν μεταβολῶν ἐπὶ τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν) ἐπὶ τῆς ὀρθῆς του βάσεως.

- περιορίζει τὴν ἀναθεώρησιν μόνον εἰς τὰς κυκλοφοριακὰς ἀξίας.
- ἀγνοεῖ τὰ συμπηφιστικῶς ἐπερχόμενα ἀποτελέσματα ἐκ τοῦ διακανονισμοῦ χρεαπαιτήσεων.
- νοθεύει τὰς κοστολογήσεις, στηριζομένας—*διαρκούσης τῆς χρήσεως*—εἰς τὰς τιμὰς κτήσεως.

Πρόκειται συνεπῶς περὶ μιᾶς ἀκρωτηριασμένης λύσεως, διορθωτικῆς μέρους μόνον τῶν ἀσυνεπειῶν τοῦ δόγματος τῆς τιμῆς κτήσεως. Ἐπιτυχῶς δὲ οἱ χειρισμοὶ οὗτοι ἐχαρακτηρίσθησαν ὡς *correctifs fiscaux*.

- 9 Ἡ **πεῖρα τοῦ παρελθόντος**. Προτοῦ χωρήσωμεν εἰς τὴν ὑπόδειξιν λύσεως συνεχοῦς, αὐτομάτου, προσαρμογῆς ἢ ἐπισκοπήσωμεν τὸ παρελθόν διότι εἶναι μεστὸν διδαγμάτων.

Ἀπὸ τοῦ 1928 (ἔτους σταθεροποιήσεως τῆς δραχμῆς, λαμβανόμενου ὡς ἀφετηρίας) καὶ μέχρι σήμερον εἶχομεν, λόγῳ ἔμμονῆς εἰς τὸ πεπλανημένον δόγμα τῆς χαμηλοτέρας τιμῆς² :

- συνεχῶς ψευδεῖς ἰσολογισμοὺς,
- εἰκονικὰς ἀποσβέσεις, νοθευμένας κοστολογήσεις.
- φορολόγιαν πλήττουσαν ἀδιακρίτως πραγματικὰ καὶ εἰκονικὰ ἀποτελέσματα, καὶ ἄνισον ἐπιβάρυνσιν κατὰ κλάδους οἰκονομίας κτλ.

1. Βλ. σφ. L. CHARDONNET: *Technique comptable approfondie*, σελ. 98 ἐπ. Paris 1949.

2. Δηλαδή συντηρητικῆς ἐκδοχῆς τῆς τιμῆς κτήσεως.

— πλήρη αδυναμίαν αξιοποιήσεως τῶν λογιστικῶν δεδομένων διὰ τὰς ἀνάγκας

— αὐτῶν τούτων τῶν ἐπιχειρήσεων.

— τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας¹.

Γενικώτερον καὶ διὰ τὴν ἀκρίβειαν: οὔτε εἶχομεν οὔτε θὰ ἔχωμεν ποτὲ — ἐφ' ὅσον συνεχίζωμεν τὰς ἰδίας κατευθύνσεις — ὀρθὴν ἀριθμοποίησιν τῆς οἰκονομίας μας. Διότι θὰ τηροῦνται μὲν βιβλία καὶ δι' ὑπὸ τὰς αὐστηροτέρας διατάξεις τοῦ Κώδικος Φορ. Στοιχείων, θὰ συνεχίξῃ ὁμοίως ἀπουσιάζουσα ἡ Λογιστικὴ:

Ἡ ὄλη κακοδαιμονία τοῦ λογιστικοῦ... καταστικοῦ μας χάρτου ὀφείλεται εἰς δύο τινά:

● *Εἰς τὴν ἀντίληψιν* (ἢ ἔστω τὴν ἀνάγκην) τοῦ *χοίτου* ὅτι πρέπει νὰ φορολογῆ τὴν *ὑπερτίμησιν*, τὴν συνισταμένην εἰς τὴν διαφορὰν τιμῶν κτήσεως καὶ τρεχουσῶν τιμῶν ἡμέρας.

● *Εἰς τὸν μῦθον* τοῦ *κινδύνου* διανομῆς κερδῶν μὴ πω πραγματοποιηθέντων.

Ἐξεταστέον ὅθεν — συντόμως — κατὰ πόσον εὐσταθοῦν τὰ σημεῖα ταῦτα.

10 Ὑπερτιμήσεως. Πρὸ πάσης δικαίολογήσεως τοῦ φορολογησίμου ἢ μὴ τούτων (εἰς τὸ πλαίσιον τῆς φορολογίας καθαρῶν προσόδων) προέχει ὅπως διακριθοῦν.

— ἡ περίπτωσις (Α) τιμαριθμικῆς ἀνόδου καὶ *συμμέτρου* ἀνατιμήσεως τῶν ἀποτιμωμένων περιουσιακῶν στοιχείων (παγίων · κυκλοφοριακῶν) κατὰ τὸν χρόνον ἀπογραφῆς.

— ἡ περίπτωσις (Β) σταθεροῦ μὲν τιμαριθμοῦ, ἀλλὰ εἰδικῆς ὑπερτιμήσεως τῶν ἀποτιμωμένων².

Παρὰ τὴν οὐσιώδη ταύτην διαφορὰν ἡ φορολογικὴ νομοθεσία³ οὐδεμίαν ποιεῖται διάκρισιν τῶν περιπτώσεων τούτων (κατὰ τὰ ἐνδιάμεσα καὶ πορατεταμένα χρονικὰ διαστήματα μεταξύ δύο νομοθετημένων προσαρμογῶν). Τοῦτο ὀφείλεται ἐν πολλοῖς εἰς τὴν ἐν συνεχείᾳ *ἐξομοίωσιν τῶν συνεπειῶν* τῶν δύο περιπτώσεων κατόπιν *ὀρισμένης τούτων ἐρμηνείας*.

Ἰσχύει ἡ φύσις τῶν ὑπερτιμήσεων εἶναι δεκτικὴ τῶν ἀκολουθῶν ἐρμηνειῶν⁴:

1. Λόγῳ τῆς νοθευμένης εἰκόνας τοῦ μεγέθους τῶν ἐπενδύσεων, τοῦ βαθμοῦ δανειακῆς ἐπιβαρύνσεως ἢ αὐτοχρηματοδοτήσεως τῶν κερδῶν, κτλ. στοιχείων πολυτίμων διὰ τὴν κατάρτισιν τῶν Ἑθνικῶν Λ/σμῶν.

2. Βλ. ἔκτενῶς σελ. 422.

3. Παρασυρομένη ἀστόχος ἀπὸ τὸ νομικὸν πλάσμα τῆς σταθερότητος τῆς ἀγοραστικῆς δυνάμεως τοῦ χρήματος.

4. Αὐτονόητον ὅτι ἰσχύουν αἱ ἀκριβῶς ἀντίθετοι ἐρμηνεῖαι προκειμένου περὶ *ἀποτιμήσεως* (τιμῆς ἡμέρας < τιμῶν κτήσεως).

Δύναται ἑρμηνεῖαι

Περίπτωσης Α	α.	β.	γ.
(τιμαριθμική άνοδος, σύμμετρος άνατίμῳ εἶδος).	ἡ ὑπερτίμησις συνιστᾷ καθαρῶς άριθμητικὴν, εἰκονικὴν διαφοράν.	ἡ ὑπερτίμησις συνιστᾷ σχετικῶς πλουτισμὸν τοῦ κατέχοντος τὸ πρᾶγμα ¹ .	ἡ ὑπερτίμησις συνιστᾷ πραγματικὸν (άπόλυτον) πλουτισμὸν (έκδοχαί γινώσκοντες άνατιμῶν).
Περίπτωσης Β (τιμαριθμική σταθερότης, άνατίμῳ εἶδος)	ἡ ὑπερτίμησις συνιστᾷ άριθμητικὴν μεταβολὴν τῆς περιουσίας—οὐχί αἰθέριον αὐτῆς—καὶ ὡς πρὸς τὴν ἐπιχείρησιν, ἀφείλουσαν νά ἀνανεώσῃ τὰ ἀναλισκόμενα εἰς ὕψηλότερας τιμὰς.	συνιστᾷ δὲ πραγματικὸν πλουτισμὸν διὰ τὸν φορέα ἔαν διαλυθῇ ἡ ἐπιχείρησις (ἢ αὐτὸς ἀποσυρθῇ τούτης).	συνιστᾷ πραγματικὸν πλουτισμὸν (μὴ γινώσκοντες άνοοιολογικῆς διαστολῆς μεταξύ ἐπιχειρήσεως καὶ φορέως αὐτῆς. (συνεθῆς ἀλλ' ἀβαθῆς άπειρηγίας)

Θεωρία ὄργανικῶ ἰσολογισμοῦ

Αἱ ὑπερτιμήσεις ἑρμηνευόμεναι ὡς σχετικὸς ἢ ἀπόλυτος πλουτισμὸς (έκδοχαί Αβ' καὶ Βγ') ὑπόκεινται εἰς φορολόγησιν, ἄνευ διακρίσεως τῆς προελεύσεώς των (διότι αὕτη περιττεῦει).

Ἐν συνεχείᾳ θέλομεν ὑποδείξει διὰ τῆς δημιουργίας λ/σμῶν Προβλέψεως ἡ φορολόγησις τῶν ὑπερτιμήσεων (καίτοι καθ' ἡμᾶς ἀβάσιμος)² καθίσταται ἐξ ἴσου δυνατὴ καὶ ἀποτελεσματικὴ, ἄνευ τῆς νοθεύσεως τῶν ἰσολογισμῶν διὰ τῶν τιμῶν κτήσεως.

- 11 **Ἡ φοβία διανομῆς ἀνυπάρκτων κερδῶν.** Ἡ ἑλληνικὴ, τουλάχιστον, ἱστορία τῆς τελευταίας τριακονταετίας διαψεύδει παταγωδῶς τὴν δοξασίαν διὰ τῶν ἀποτιμήσεων εἰς τὰς τιμὰς κτήσεως διασφαλίζεται ἡ ἐπιχειρησις ἔναντι παροχῆς μερισμάτων ἀνυπάρκτων. Τὴν δοξασίαν ταύτην, τὴν ὁποίαν υλοθέτησεν ἡ νομοθεσία, ἐχάλκευσαν ἰδίῳ οἱ νομικοὶ (ἐν Γαλλίᾳ οἱ Charpentier - Hamelin, Lavasseur, Hourin - Bosvieux, κ. ἄ.) στερούμενοι ἰδιωτικοοικονομικῆς παιδείσεως. Εἰς τὴν πράξιν δὲ ὠδήγησεν εἰς ἀκριβῶς ἀντίθετα ἀποτελέσματα³.

1. Ἐν τῇ ἐνόειᾳ—ὡς ἐτονίσασμεν ἤδη—διὰ τὸ κατέχων τὰ ἀνατιμώμενα ἀγαθὰ δὲν πληττεῖται ὑπὸ τοῦ πληθωρισμοῦ καὶ διατηρεῖ ἀκεραίαν τὴν περιουσίαν του, ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὰς κοινωνικὰς τάξεις τὰς ἐχούσας σταθερὰ ἢ ἡμισταθερὰ εἰσοδήματα. Συμπῶς δικαίᾳ ἡ φορολόγησις τῆς ὑπερτιμήσεως, οὐχί ὡς ἀπόλυτου, ἀλλὰ ὡς σχετικοῦ πλουτισμοῦ. Ἡ ἀποψη αὕτη συγγέει τὸ κοινωνικὸν κῆταρον (τὴν ἐπιχείρησιν) πρὸς τὸν φορέα αὐτῆς.

2. Ὡς φορολογία καθαρῶς προσόδου καὶ ἐπιφυλασσομένου τοῦ ζητήματος τῆς φορολογίας τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κεφαλαίου.

3. Διότι ὁ ἀγοράσας διὰ δραχ. 100, 110, 120, 130, 140 ἔχει λ.χ. μέσην τιμὴν κτήσεως 125, πωλήσας δὲ πρὸς 145, ἐμφανίζει κέρδη διανεμητέα 20. Ἐνῶ μόνον ὁ ὑπολογισμὸς εἰς τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως θά ἐδεικνυε ἔαν καὶ ποῖα πράγματα ἦσαν τὰ πραγματοποιηθέντα—οὐσιαστικῶς καὶ οὐχί λογιστικῶς—κέρδη.

Καί ένταύθα λεκτέον ὅτι, ἔστω καί μὴ γινομένων ἀποδεκτῶν τῶν ἀντιλήψεων τῆς ὀργανικῆς θεωρίας (οἱ ὅποιοι θὰ ἀπέτρεπον τὴν διανομὴν *πράγματι εἰκονικῶν*—λογιστικῶν—*κερδῶν*) καί εἰς τὸ πλάσιον τῆς κλασσικῆς—ἀλλ'—ἀβασίμου—ἀντιλήψεως τοῦ κέρδους (ὡς τὴν ὀρίζει π.χ. ὁ ν. 2190/1920) ἡ δημιουργία καί πάλιν λ/σμῶν *Προβλέψεων* διασφαλίζει τὴν ἐπιχείρησιν ἀπὸ τὸν κίνδυνον διανομῆς ἀπραγματοποιήτων κερδῶν.

Πρὸς τοῦτο θὰ ἤρκει ὅπως νομοθετηθῇ ἡ ἀπαγόρευσις διανομῆς τῶν *Προβλέψεων*, ἔκτος ἐὰν συντρέχουν ὠρισμένοι καί σαφῶς καθοριστεῖται προϋποθέσεις.

- 12 **Ἡ συνεχῆς καὶ αὐτόματος προσαρμογή.** Αὕτη εἶναι δυνατόν νὰ ἐπιτευχθῇ διὰ τῆς ἀποφασιστικῆς καὶ γενικευμένης υἱοθετήσεως τῶν τρέχουσῶν τιμῶν τῆς ἡμέρας ὡς βάσεως τῶν κοστολογήσεων καὶ κατάρτισεως τῶν ἰσολογισμῶν.

Καί ὡς πρὸς μὲν τὰ κυκλοφοριακὰ στοιχεῖα (ἐμπορεύματα, πρώτας ὕλας, προϊόντα, καύσιμα, χρεώγραφα κτλ.) ὁ καθορισμὸς τῶν τρέχουσῶν τιμῶν εἶναι—κατὰ κανόνα—εὐχερῆς καὶ ἀκριβής.

Ἐπιπροσέτι, ὅσοις εἰδικοί λόγοι, καθιστοῦν τοῦτο δυσχερές, ὡς ἐπίσης προκειμένου περὶ παγίων στοιχείων, ἰδίᾳ οἰκοδομῶν καὶ ἐδάφους¹, διὰ τὰ ὅποια ἡ προσφυγὴ εἰς εἰδικὸν τιμὰριθμὸν δὲν θὰ ἦτο ἀσφαλῆς, μένει πάντοτε δυνατόν ἡ ἔτησία ἀναπροσαρμογὴ τῶν, βάσει συντελεστοῦ ἐνδεικτικοῦ τῆς μεταβολῆς τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τιμῶν², ἥτοι:

Τιμὰριθμὸς 100

Τιμὰριθμὸς 120

μέση τιμὴ κτήσεως ἐμπορευσίμων	τρέχουσα τιμὴ ἡμέρας . . .	140
ἀποθεμάτων		130
μέση τιμὴ κτήσεως παγίων $100 \times 1,2 =$	ὕπολογιστικὴ ἀποτίμησις :	120

Παρά τὰς τυχόν ἀνεπαρκείας τῶν τοιούτων ἀποτιμήσεων, εἶναι αὐταὶ ἀσυγκρίτως προτιμῆται τῶν τιμῶν κτήσεως.

Ἄλλ' αἱ τιμαὶ ἡμέρας εἶναι μία προϋπόθεσις μόνον τοῦ δλου θέματος. Ὁ τρόπος τοῦ ἐν συνεχείᾳ ὑπολογιστικοῦ καὶ λογιστικοῦ τῶν χειρισμῶν εἶναι δευτέρα καὶ μᾶλλον οὐσιώδης προϋπόθεσις. Ὁ συνδυασμὸς τούτων δύναται νὰ ὀδηγήσῃ εἰς δύο δυνατὰς λύσεις:

- Κατὰ τὸν κλασσικὸν χειρισμὸν τῶν τιμῶν ἡμέρας.
- Κατὰ τὸν χειρισμὸν τούτων ὡς τιμῶν ἀντικαταστάσεως.

1. Φυσικῶ τῶν λόγων ἀδυνατοῦμεν νὰ ὑπεισελθῶμεν ἐνταῦθα εἰς τὴν ἐνδειγμένην λεπτομερειακὴν ἐξέτασιν τοῦ θέματος. Ἀσχολούμεθα μὲ θέματα ἀρχῆς καὶ οὐχὶ τεχνικῆς.

2. Ἀλλαγῶν ἐγένοντο ἀξιοσημεῖοι προσπάθειαι εὐμεθόδου καθορισμοῦ τῆς ἀξίας τοῦ ἐδάφους. Βλ. σ.χ. Α. ΝΕΖΗ: Ἡ ἐνιαία ἀξία τῶν ἀκινήτων. Νέα Οἰκονομικὰ ἀριθ. 1/1956.

13 Κλασικός τρόπος. Τοῦτον ὑπέδειξαμεν, κατὰ τὸ δυνατόν, εἰς τὰς σελ. 426-431 καὶ δὲν δυνάμεθα νὰ λεπτολογήσωμεν περισσότερον.

Ἐπενθυμιζομεν μόνον ὅτι αἱ ἀποτιμήσεις χωροῦν εἰς δύο στάδια :

— κατὰ τὸ πρῶτον στάδιον τὰ ἀπογραφόμενα ὑπολογίζονται εἰς τὴν μέσῃ τιμῇ κτήσεως βάσει τῆς ὁποίας ἐξευρίσκονται τὰ διανεμητέα (καὶ λογικῶς φορολογήσιμα) κέρδη¹,

— κατὰ τὸ δεύτερον στάδιον τὰ ἀπογραφόμενα φέρονται εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς τῆς ἀγορᾶς καὶ ἐφ' ὅσον αὐταὶ ὑπερτεροῦν τῶν τιμῶν κτήσεως ἢ διαφορά φέρεται εἰς τὸ παθητικόν ὡς *Πρόβλεψις δι' ἐπιτίμησιν* (προϊόντων, πρώτων ὑλῶν κτλ.).

Ὁ τοιοῦτος χειρισμός, τὸν ὁποῖον υἱοθέτησε κατ' οὐσίαν ἡ γαλλικὴ νομοθεσία² (ἂν καὶ ὑπὸ τινὰς προϋποθέσεις καὶ τροποποιήσεις) δὲν ἀποτελεῖ βεβαίως λύσιν τοῦ θέματος τῆς ἀληθείας (veracité) τῶν ἰσολογισμῶν³.

Ἐναφέρεται ἐν τούτοις ἐνταῦθα, διότι εἶναι καὶ ἡ μόνη ἔχουσα ἐλπίδας ἐπικρατήσεως *de lege ferenda*⁴. Διότι δι' αὐτῆς ἰκανοποιοῦνται ἀμφότερα τὰ προβαλλόμενα αἰτήματα : φορολογήσεως τῶν ὑπερτιμήσεων καὶ ἀποφυγῆς διανομῆς μῆπω ὀριστικοποιηθέντων κερδῶν.

● *Φορολόγησις ὑπερτιμήσεων.* Πράγματι βάσει τῶν κονδυλίων τῶν ἐμφανιζομένων εἰς τοὺς ἰσολογισμοὺς *Προβλέψεων* θὰ ἦτο δυνατόν νὰ ἀσκηθῆ μία *εὐπλαστος* φορολογικὴ πολιτικὴ. Καὶ δὴ :

— ἀναλόγως τοῦ ὕψους τῆς ἐτησίως τιμαριθμικῆς ἀνόδου θὰ ἦτο δυνατόν νὰ φορολογηθῆ (κατὰ τοὺς ἰσχύοντας συντελεστάς ἢ καὶ κατωτέρους) τὸ 10%, 20%, 30%, κτλ. τῶν *Προβλέψεων* τούτων, τοῦ ποσοστοῦ καθοριζομένου δι' ἐτησίων ν. διαταγμάτων.

— τὸ φορολογητέον ποσοστὸν θὰ ἠδύνατο νὰ διαφορίζεται κατὰ κλάδους οἰκονομίας⁵, ἀναλόγως τῶν συνθηκῶν τὰς ὁποίας διανύει ἕκαστος τούτων. Πράγματι ἡ βαρυτέρα φορολόγησις⁶ κλάδου τινὸς εἰσαγωγῆς εἰδῶν πολυτελείας εὐδοκιμοῦντος (καὶ ἡ ἐντεῦθεν ἀδυναμία—θεωρητικῶς τουλάχιστον—πλήρους ἀνανεώσεως τῶν ἀποθεμάτων) δικαιολογῆται συγκριτικῶς πρὸς τὴν περίπτωσιν κλάδου τινὸς

1. Ἡ ἐνδεχομένη αἰζημία χρήσεως. Αὐταὶ ἐκκλίπονται ἐκ τυχόν προϋπαρχουσῶν *Προβλέψεων*. Βλ. καὶ σελ. 424.

2. Τὸν ὁποῖον ἐξακρατηρίσαμεν ὡς νόθον χειρισμὸν τῆς τιμῆς ἡμέρας.

3. Διότι ἀποτελεῖ μερικὴν, ἀκρωτηριασμένην λύσιν, φορολογικοῦ κυρίως χαρακτῆρος (*correctif fiscal*).

4. Ὡς μία συμβιβαστικὴ λύσις μεταξύ τῶν ὀρθῶν δοξασιῶν τῆς ὀργανικῆς θεωρίας καὶ τῶν στυγητικῶν ἀρχῶν τῆς φορολογικῆς ἰδίᾳ νομοθεσίας.

5. Διότι κατ' οὐσίαν πρόκειται περὶ φορολογίας κεφαλαίου.

6. Πρόκειται—τονίζομεν—περὶ φορολογήσεως τῶν ὑπερτιμήσεων καὶ οὐκ τῶν διανεμητέων κερδῶν διὰ τὰ ὅποια ἐνδείκνυται ἴση μεταχείρισις.

διερχομένωv ὄξειαν κρίσιν· Διότι, πλὴν ἄλλων, ἀποτελεῖ ἀνακολουθίαν τὸ μὲν νὰ φορολογουῖνται ὡς κέρδη εἰκονικαὶ τιμαριθμικαὶ ὑπερτιμήσεις, τὸ δὲ νὰ χορηγοῦνται—ὑπὸ τὴν πίεσιν τῶν πραγμάτων—ἐξ ἴσου ἄσταθμῆτως, δασμολογικὴ προστασία ἢ ἄλλης φύσεως ἀπαλλαγαί.

Παρά τινὰς δυσχερείας εἶναι ἔμφανές ὅτι ἡ ἀπλή αὕτη λογιστικὴ λύσις δύναται νὰ ἀποτελέσῃ ἀξιόλογον μέσον ἀσκήσεως ἀποτελεσματικῆς δημοσιονομικῆς πολιτικῆς.

● *Ἀποφυγὴ διανομῆς κερδῶν.* Θὰ ἤρκει καὶ ἐνταῦθα ἡ νομοθετικὴ ἀπαγόρευσις διανομῆς τῶν *Προβλέψεων*¹, εἰς ὅτι ἀφορᾷ *τουλάχιστον* τὰς ἀν. ἑταιρίας καὶ ἑταιρίας περιορισμένης εὐθύνης, συνεταιρισμοὺς κτλ.

- 14 **Αἱ τιμαὶ ἡμέρας ὡς τιμαὶ ἀντικαταστάσεως.** Ἀποτελοῦν τὴν πραγματικὴν λύσιν τοῦ θέματος τῆς αὐτομάτου—συνεχοῦς, συνάμα δὲ καὶ ὀρθῆς—προσαρμογῆς τῶν ἰσολογισμῶν εἰς τὰς διακυμάνσεις τῶν τιμῶν².

Ἐπὶ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι αὗται ἐφαρμόζονται καὶ ἐπὶ τῶν κονστολογήσεων διαρκούσης τῆς χρήσεως, τότε πράγματι τὰ λογιστικὰ δεδομένα—καὶ ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῶν κατωτέρω ἀναπτυσσομένων—ὀδηγοῦν εἰς οἰκονομικῶς ὀρθὰ ἀποτελέσματα καὶ εἰς ὀρθὴν ἐμφάνισιν τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως.

Συνέπειαι τούτων εἶναι ἡ ἀποφυγὴ ἐσφαλμένων ἐπιχειρηματικῶν ἐνεργειῶν λόγῳ ἀπατηλῶν ἐνδείξεων, ἡ εὐρυθμοτέρα προσαρμογὴ παραγωγῆς καὶ καταναλώσεως³, ὁ προσδιορισμὸς ἀποτελεσμάτων ὀρθῶν, ἐν οὐσιαστικῇ οἰκονομικῇ ἐννοίᾳ, ὀρθῆ αὐτοχρηματοδότησις, ἡ φορολόγησις πραγματικῆς περιουσιακῆς προσαυξήσεως κ.ἄ.

- 15 **Ἀριθμητικαὶ ἐφαρμογαί.** Ἡ τεχνικὴ πλευρὰ τοῦ τοιοῦτου χειρισμοῦ ὑπεδείχθη—εἰς ἴσιν γενικὰς γραμμὰς—ἐν σελ. 432 ἐπ. Ἐπενθυμιζόμεν ὅτι αἱ ἀριθμητικαὶ ἀξιομειώσεις τῆς περιουσίας—αἱ μὴ συναλλακτικαὶ τοιαῦται—φέρονται εἰς ἰδιαιτέρον λ/σμόν ὑπὸ κατάλληλον τίτλον: *Μεταβολαὶ ἀξίας περιουσίας* (*Vermögenswertänderung*) ἢ *Διαφορὰ ἀριθμητικῆς προσαρμογῆς*. Πιστωτικὸν τυχὸν ὑπόλοιπον τούτου, ἂν καὶ συγγενές πρὸς τὰς *Προβλέψεις*, διαφέρει:

— ὡς πρὸς τὴν ἀριθμητικὴν του ἑκτασιν,

— ὡς πρὸς τὴν ἐρμηνείαν τοῦ περιεχομένου του (βλ. σελ. 442).

1. Ἐπὶ τινὰς πάντοτε προϋποθέσεις σαφῶς καθοριστέας.

2. Εἴτε τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου, εἴτε τῶν τιμῶν αἱ ὁποῖαι ἐνδιαφέρουν ἐκάστην ἐπιχείρησιν.

3. βλ. καὶ Ε. BOVER: *L'organisation rationnelle de la distribution*, Neu-schitel 1954.

Κατωτέρω παραθέτομεν έντελώς συνοπτικόν λογιστικόν κύκλωμα, διεξαγόμενον

● κατά τόν ισχύοντα κανόνα τής χαμηλοτέρας τιμής

● κατά τόν κανόνα τής τρεχούσης τιμής (κλασσικός χειρισμός) ώς επιδιωκτέον de lege ferenda.

● κατά τόν κανόνα τής τιμής αντικαταστάσεως.

16 Έπιβεβλημένη όλοκλήρωσις. Καίτοι αι τιμαί αντικαταστάσεως οδηγούν εις αυτόματον προσαρμογήν παγίων και κυκλοφοριακών τινών στοιχείων, και όρθόν προσδιορισμόν αποτελεσμάτων (συναλλακτικών) έμφανίζουν έν τούτοις ένα μέγα κενόν. Τουτό έγκειται εις τήν άφάνειαν των αποτελεσμάτων των προερχομένων έκ τοϋ διακανονισμού απαιτήσεων και όποχρεώσεων εις όποτιμημένον νόμισμα¹.

Έ διαπίστωσις τούτων τυγχάνει ουσιώδους σημασίας δια να έπιτευχθῆ μά όλοκληρωμένη, αν και αναλυτική, εικών τής έκβάσεως τής όλης διαχειριστικής περιόδου.

Μόνον τότε τό τρίπτυχον: Ισολογισμός, λ/σμός γενικής έκμεταλλεύσεως, λ/σμός αποτελεσμάτων χρήσεως δύναται να διαστείλῃ και να καταστήσῃ ανάγλυφα:

- τά πραγματικά συναλλακτικά αποτελέσματα
- τά όφειλόμενα εις διακανονισμόν χρεαπαιτήσεων
- τας άπλως αριθμητικές μεταβολάς τής περιουσίας.

Έ κλασσική Λογιστική—όπό τήν επίδρασιν (ιδία τής φορολογικής νομοθεσίας—συσκοτίζει κατά τόν πλέον άξιοθρήνητον τρόπον τά τρία ταύτα μεγέθη, τά όποια άφανώς συμμιγνύμενα οδηγούν εις διαχειριστικές πλάνας, και τυφλήν φορολόγησιν².

Τεχνικώς τά αποτελέσματα διακανονισμού χρεαπαιτήσεων έξευρίσκονται, *grosso modo*, εάν πολλαπλασιάσωμεν τόν όγκον των διακανονισθέντων ποσών επί τόν συντελεστήν τής νομισματικής όποτιμήσεως.

¹ Αύτη όπολογίζεται βάσει των τιμαριθμικών επιπέδων άρχής και τέλους χρήσεως³. Εις τό κατωτέρω παράδειγμα: $100 : 130 = 0,77$.

1. Το σημείον τούτο δεν παραγνωρίζει ποσώς ή όργανική θεωρία. Βλ. F. SCHMIDT: Die organische Tageswerthbilanz, σελ. 119 έτ.

2. Τυγχάνει προφανές, νομιζόμεν, ότι θα έδει να χωρήσῃ έντελώς διάφορος φορολόγησις των συναλλακτικών αποτελεσμάτων (έστω 30 %)

των αποτελεσμάτων χρεαπαιτήσεων (100 %)

των περιουσιακών αριθμητικών μεταβολών (μηδέν ή % τί ώς φορολογία κεφαλαίου).

3. Πρόκειται, άσφαλώς, περί χονδροειδούς τρόπου. Έ εξαμηνιαία ή τριμηνιαία έξεύρεσις των ταιούτων αποτελεσμάτων θα ήτο πλησιεστέρα προς τήν πραγματικότητα

Ἀπαιτήσεις εισπραχθεῖσαι $400 \times 0,77 = 31$ (στρογγυλά) = Ἀπώλεια.

Ὑποχρεώσεις ἐξοφληθεῖσαι $700 \times 0,77 = 54$ (» ») = Ὠφέλεια.

Αἱ σχετικαὶ ἡμερολογιακαὶ ἐγγραφαὶ (μὴ δυνάμεναι ὀπωσδήποτε νὰ θίξουν τοὺς προσωπικοὺς λισμοὺς) ἀφοροῦν τὸν λισμὸν *Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως* καὶ Ἀποτελεσμάτων χρήσεως¹.

17, Βασικὴ παρατήρησις. Πλήρης καὶ λεπτολογημένη ἀνάπτυξις τοῦ ἀκανθώδους τούτου θέματος, ἀλλὰ τόσοσθε μελιώδους διὰ τὴν τε κοινωνικὴν καὶ ἰδιωτικὴν οἰκονομίαν, θὰ ἀπῆται *ἐκτενῆ πραγματείαν*. Ἐνταῦθα:

- ἐτονίσθη ἡ σημασία του
- ἐτονίσθη ἡ ἀνάγκη διαστολῆς :
 - ἀποτελεσμάτων ὀφειλομένων εἰς τὸ συναλλακτικὸν κύκλωμα
 - ἀποτελεσμάτων ὀφειλομένων εἰς πιστωτικὰς δοσοληψίας
 - καθαρῶς ἀριθμητικῶν μεταβολῶν τῆς περιουσιακῆς ἐμφανίσεως
- ὑπεδείχθησαν αἱ βασικαὶ γραμματὶ τῆς δυνατῆς λύσεως (συνδυασμοῦ λύσεων).

Τὰ ἐπόμενα ἀριθμητικὰ παραδείγματα, ἀφήνοντα ὑπὸ σκιάν ἀναριθμητὰ ζητήματα, πορέχονται μόνον διὰ νὰ καταστήσουν πλέον συγκεκριμέναις τὰς μέχρι τοῦδε ἀναπτύξεις.

18 Κανὼν χαμηλοτέραις τιμῆς.

Ἄρχικὸς Ἰσολογισμὸς

Ἀπόθεμα :		Κεφάλαιον	1.600
Α 200 × 10	2.000	Πιστωταὶ	1.400
Ἀπαιτήσεις	900		
Μετρητὰ	100		
	<u>3.000</u>		<u>3.000</u>

Προϋποθέσεις : ἀρχὴ χρήσεως, τιμὰριθμος = 100, τέλος χρήσεως = 130
σὺμμετρος ἀνατίμησις εἴδους Α = 13 δρχ.

Συναλλαγὰὶ χρήσεως : ἡ ἐπιχείρησις

- ἠγόρασε 200 Α × μέση τιμῆ 12 = 2.400
- ἐπώλησε 250 Α × μέση τιμῆ 14 = 3.500
- εἰσέπραξε ἀπαιτήσεις (μετρητοῖς) = 400
- ἐξώφλησε ὀποχρεώσεις (» ») = 700
- κατέβαλε δι' ἔξοδα (πάσης φύσεως) = 600

Λ/σμός Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως

Ἀπόθεματα :		Πωλήσεις : 250 × 14 =	3.500
200 × 10 =	2.000	Μένοντα : 150 × 11 =	1.650
200 × 12 =	2.400	400 ·	
400 × 11 =	4.400		
Ἐξοδα	600		
	<u>5.000</u>		
Κέρδη χρήσεως	150		
	<u>5.150</u>		<u>5.150</u>

2. Μὲ ἐνδεχομένην παρεμβολὴν ἀποτελεσματικῶν τινὸς λισμοῦ : Ἀποτελέσματα διακανονισμοῦ χρεοκατατίσεων.

Τελικός Ίσολογισμός

*Απόθεμα		Κεφάλαιον	1.600
150 × 11 =	1.650	Κέρδη χρήσεως	150
*Απαιτήσεις	500	Πιστωταί	700
Μετρητά	300		
	<u>2.450</u>		<u>2.450</u>

19 Κριτική: — ψευδής εμφάνισης της περιουσίας (κατοχή αποθεμάτων ύψηλοτέρας αξίας, διαθέσιμα και απαιτήσεις υποτιμημένα)

— αποτελέσματα (συναλλακτικά) αναληθη. (Αφανής συμψηφισμός των αλλοιώσεων τούτων)

— άφανη και αλληλοσυμψηφιζόμενα αποτελέσματα διακανονισμών. (Ωφέλεια έξεξοφλήσεως υποχρεώσεων, απώλεια έξεισπράξεως απαιτήσεων).

Πόρισμα: Λογιστική συσκοτίσεως και διχασίας διαφωτίσεως.

20 Κανών τιμής ημέρας. (Κλασσικός, νόθος, χειρισμός).

Λ/σμός Γενικής Έκμεταλλεύσεως

*Αποθέματα		Πωλήσεις	250 × 14 =	3.500
200 × 10 =	2.000	Μένητα	150 × 11 = 1.650	}
200 × 12 =	<u>2.400</u>	*Υπερτίμησις	150 × 2 = 300	
	4.400	*Απογραφή	300 × 13 = 1.950	1.950
*Έξοδα	600			
	<u>5.000</u>			
*Αποτελέσματα:				
Κέρδη διανεμητά	150			
Πρόβλεψις υπερτιμήσεως	<u>300</u>			
	<u>5.450</u>			<u>5.450</u>

Τελικός Ίσολογισμός

*Απόθεμα:		Κεφάλαιον	1.600
(150 × 13) =	1.950	Πρόβλεψις δι' υποτιμηθών αποθεμάτων	300
*Απαιτήσεις	500	Κέρδη χρήσεως	150
Μετρητά	300	Πιστωταί	700
	<u>2.750</u>		<u>2.750</u>

21 Κριτική. Λύσις έχουσα πιθανότητας νομοθετικής έπικρατήσεως. Έπιτρέπεται έλαστικώτερον φορολογικην πολιτικην και δικαιοτέραν φορολόγησιν. Στηρίζεται επί της κοινώς παραδεδεγμένης—άλλ' ανακριβούς—έννοιας του κέρδους. Δέν διαστέλλει τάς πηγάς προελεύσεως των αποτελεσμάτων.

22 Κανών τιμής άντικαταστάσεως. Συμπληροῦνται δι' έγγραφών δηλωτικῶν των συνεπειῶν (θετικῶν, αρνητικῶν) του διακανονισμοῦ χρεαπαιτήσεων (indexkorrekturen).

Λογαριασμός Γενικής Έκμεταλλεύσεως

*Αναλωθέντα : <i>απόθεμα</i>		*Εσοδα : $250 \times 14 =$	3.500
200 × 10		*Απογραφή 150 × 13 =	1.950
<u>200 × 12</u>	4.400		5.450
400 × 11	600	Συναλλακτικά ζημία ¹	250
*Εξόδα	5.000	*Απώλειαι έκ χρεωστών	31
	54		
*Ωφέλεια διακανονισμού	677		
Περιουσιακή μεταβολή	<u>5.731</u>		<u>5.731</u>

Αποτελέσματα χρήσεως

Ζημία συναλλακτική	250	*Ωφέλεια επί πιστωτών	54
*Απώλεια έκ χρεωστών	31	Περιουσιακή μεταβολή	677
*Αριθμητική αξίσεις περιουσίας	450		
	<u>731</u>		<u>731</u>

Τελικός Ίσολογισμός

*Απόθεμα		Κεφάλαιον	1.600
(150 × 13) =	1.950	Περιουσιακή μεταβολή	450
*Απαιτήσεις	500	Πιστωταί	700
Μετρητά	300		
	<u>2.750</u>		<u>2.750</u>

Παρατηρήσεις: Υπαρχόντων παγίων στοιχείων ή υπερτίμησής των θα εγίνετο βάσει του τιμαριθμικού συντελεστού (1,3) ή ειδικού τιμαριθμού, πιστώσει του λογαριασμού *Περιουσιακά μεταβολαί*². Το ποσόν τούτου εμφανίζεται εις τόν Ισολογισμόν *συμψηφιστικῶς*. Προτιμότερα θα ἦτο ἡ αὐτοτελής ἐμφάνισις τῶν διαφόρων κατηγοριῶν ἀποτελεσμάτων.

- 23 **Κριτική.** Οἱ ἀνωτέρω χειρισμοὶ προσαρμύζουσι αὐτομάτως τὸν ἰσολογισμόν εἰς τὰς τρεχούσας τιμὰς, διαφωτίζουν πλήρως περὶ τῆς ἐκβάσεως τῶν ἐργασιῶν καὶ κατευθύνουσι ὀρθῶς τὴν τε ἐπιχειρηματικὴν δραστηριότητα καὶ τὴν φορολογικὴν πολιτικὴν.

*

1. Ὑπολογισμὸς ἀποτελέσματος: *Εσοδα (3500) - ἀναλωθέντα (250) × τιμὴν ἀντικαταστάσεως (13) = 3.500 - 3250 = 250.

2. Ἀντιστρόφου χειρισμοῦ χρῆζουσι αἱ ἀποσβέσεις. Βλ. σφ. σελ. 708.