

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΒΑΡΒΑΚΗ

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΛΗΨΗΝ
ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΑ

Υποβληθεῖσα εἰς τὴν

Ἀνωτάτην Βιομηχανικὴν Σχολὴν Πειραιῶς

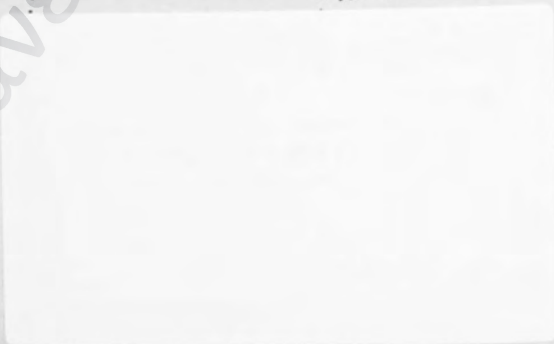
ΑΘΗΝΑΙ

1977



0 0 1 1 5 2 3 8

Πανεπιστήμιο Πειραιώς



ΕΛΕΓΧΟΣ

B

Κ. Α. ΒΑΡΒΑΚΗ

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΛΗΨΗΝ
ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΑ

Υποβληθείσα εις τήν
'Ανωτάτην Βιομηχανικήν Σχολήν Πειραιώς

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡ. ΜΣ.	15238
COMP.	16314 ή 22480
ΤΑΞΙΝ.	338.51 ΒΑ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	

ΑΘΗΝΑΙ
1977

ΕΒΕΛΧΟΣ

B

Κ. Α. ΒΑΡΒΑΚΗ

Στή μνήμη του Πατέρα μου

Η ΔΙΕΥΘΥΝΣΙΣ ΤΟΥ ΑΡΧΑΙΟΥ ΚΟΙΤΩΣ
ΚΑΙ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗΣ
ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΟΤΗΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΙΣ

ΑΙΣΙΟΝ ΕΙΝΑΙ ΗΝΝΑΤΑΙ

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΧΑΙΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	ΑΡΧΑΙΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΑΡΧΑΙΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ	ΑΡΧΑΙΑ ΚΑΙ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

«Η Έγκριστις τῆς διδακτορικῆς διατριβῆς ὑπὸ τῆς Ἀνωτάτης Βιομηχανικῆς Σχολῆς Πειραιῶς δέν ὑποδῆλοῖ ἀποδοχὴν τῶν γνωμῶν τοῦ συγγραφέως».

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ὁ ὅρος ἐπιχειρηματικά ἀποφάσεις (Business Decisions) – καθιερωθείς ἀπό πολλῶν δεκαετιῶν εἰς τήν Οἰκονομικήν καί Λογιστικήν Φιλολογίαν τῶν Η.Π.Α., τῆς Ἀγγλίας καί τῶν ἀνεπτυγμένων χωρῶν τῆς Εὐρώπης – ἀναφέρεται εἰς τάς λαμβανούσας χώραν ἐπιλογάς μεταξύ ὑφισταμένων διαζευκτικῶν ὁδῶν ἐνεργείας κατά τήν ἀνάπτυξιν διαφόρων ἐπιχειρηματικῶν δραστηριοτήτων.

Ἡ ἐπιστήμη ἤρχισεν ἀποδίδουσα ἰδιαιτέραν σημασίαν καί προσοχήν εἰς τάς λαμβανομένας ἐπιχειρηματικάς ἀποφάσεις ἀφ' ὅτου ἡ προβληματική περί τήν ἀποτελεσματικήν Διοίκησιν τῶν μεγάλων ἐπιχειρήσεων – τῶν μορφῶν τῶν τούτων τῆς συγχρόνου τεχνολογικῆς, βιομηχανικῆς καί Οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως – ἐγέννησεν τήν ἀνάγκην μιᾶς βαθυτέρας καί πλέον συστηματικῆς ἀναλύσεως ὅλων τῶν σταδίων τά ὅποια προηγοῦνται τῶν ἀποφάσεων, καθῶς ἐπίσης καί τῶν ὑφισταμένων ἀντικειμενικῶν καί ὑποκειμενικῶν συνθηκῶν ὑπό τάς ὁποίας λαμβάνονται αὐταί.

Προβλήματα ἐπιλογῶν ἀντιμετωπίζονται ὡς γνωστόν εἰς πᾶσαν περιπτώσιν χρησιμοποίησεως π ὁ ρ ω ν διά τήν ἐλίτευσιν ἑνός στόχου. Οὕτω ἡ διάθεσις τῶν δημοσίων ἐσόδων καί ἰδίᾳ τοῦ τμήματος ἐκείνου τό ὅποιον προωρρίζεται διά παραγωγικάς ἐπενδύσεις ἢ ὁ προῦπολογισμός δαπανῶν μιᾶς δημοσίας ὑπηρεσίας ἢ οργανισμοῦ, ἔχουν θεωρητικῶς τήν αὐτήν δυνατότητα καί τάς ἰδίας προϋποθέσεις ἀναζητήσεως ἐναλλακτικῶν τρόπων χρησιμοποίησεως τῶν καί ἐπιλογῆς – δηλαδή λήψεως ἀποφάσεως – τῆς ἀρίστης λύσεως ὡς ἔχει καί ἡ ἰδιωτική ἐπιχείρησις ἢ γενικώτερον ὅποιαδήποτε ἐπιχειρηματική δραστηριότης.

Τό ὅτι αἱ ἀποφάσεις συνεδέθησαν κατ' ἐξοχήν μέ τήν ἐπιχειρηματικότητα ὀφείλεται νομίζομεν, εἰς τό γεγονός ὅτι αἱ δυομενεῖς συνέπειαι ἐκ τῆς κακῆς λειτουργίας τοῦ σστήματος λήψεως αὐτῶν, ἐμφανίζονται ἐντονώτερον εἰς τήν ἰδιωτικήν ἐπιχείρησιν, ὀδηγοῦσαι μέχρι τῆς ἐξαφανίσεώς της, ἐνῶ εἰς τοῦς δημοσίους οργανισμούς αὐταί ἐξαφανίζονται διά τοῦ μηχανισμοῦ τῆς ἀποκαταστάσεως τῶν εἰς βᾶρος τοῦ κοινωνικοῦ συνόλου.

Εἰς τὴν παροῦσαν ἐργασίαν ἐπιχειρεῖται ἡ σύνδεσις τῶν λαμβανομένων εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις ἀποφάσεων μετὰ τοῦ κατὰ περίπτωσιν καταλλήλου τύπου κόστους πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ἡ σχετικὴ ἐπιλογή ἀριστοποιεῖ τὸ ἐκ τῆς ἀποφάσεως προκαλούμενον ἀποτέλεσμα.

Ἰδιαίτερα ἔμφασις δίδεται εἰς τὴν ἐπίδρασιν τοῦ ἀμέσου κόστους κατὰ τὴν λήψιν ἀποφάσεων μακροχρονίου ἢ βραχυχρονίου χαρακτῆρος καὶ τὴν συσχέτισιν αὐτῶν πρὸς τὰ ἐπίπεδα τῆς ὀργανωτικῆς καὶ διοικητικῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ προσπάθεια μιᾶς καθολικῆς παρουσιάσεως τοῦ συστήματος «Κόστος καὶ ἐπιχειρηματικαὶ ἀποφάσεις» πέραν τοῦ θεωρητικοῦ ἐνδιαφέροντος ἐμφανίζει κατὰ τὴν γνώμην μας ἑξαιρετικὴν πρακτικὴν σημασίαν. Ἰδίᾳ σήμερον ἐν ὄψει τῆς ἐπιβαλλομένης ἐκ τῶν πραγμάτων πλήρους ἀναδιαρθρώσεως καὶ ἐκσυγχρονισμοῦ τῶν συστημάτων Διοικήσεως καὶ συνεπῶς λήψεως ἀποφάσεων, εἰς τὰς ἑλληνικὰς ἐπιχειρήσεις, διὰ νὰ δυνηθῶν αὐταὶ νὰ ἐπιδιώσουν εἰς τὸ δημιουργούμενον εὐρύτερον εὐρωπαϊκὸν ὄριον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

1. Η ΕΝΝΟΙΑ, ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ ΚΑΙ ΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1.1. Ἡ ἔννοια τοῦ Κόστους (Cost, Kosten, Prix de revient).

1.1.1. Εἰσαγωγή

Ἡ Οἰκονομική ἐπιστήμη, ἔχει ἰδιαιτέρως ἀσχοληθῆ μέ τās ἐννοιολογικάς διακρίσεις τοῦ ΚΟΣΤΟΥΣ.¹

Καίτοι ἐκ πρώτης ὄψεως τό πρόβλημα τῆς σαφοῦς διευκρινίσεως τῶν χαρακτηριστικῶν τοῦ ΚΟΣΤΟΥΣ, ἐμφανίζει θεωρητικόν ἐνδιαφέρον, ἡ ἐμπειρική παρατήρησις ἀποδεικνύει ὅτι ἡ ἀσάφεια περί τās ἐννοίας τοῦ κόστους καί τῶν συναφῶν πρὸς αὐτό ὄρων (δαπάνη, ἔξοδον κ.λ.π.), δυσχεραίνει τό ἔργον τῆς πρακτικῆς ἐνεργείας καί ἐπιβάλλει ὡς ἐκ τούτου, τήν ἀνάγκην πλήρους ἀποσαφηνίσεως τοῦ θεμελιώδους αὐτοῦ ὄρου τῆς λογιστικῆς φιλολογίας καί πράξεως.

Εἶναι ἀξιοσημεῖωτον ὅτι ἀκόμη καί σήμερον, παρά τά σημαντικά βήματα εἰς τόν τομέα τῆς τυποποιήσεως τῆς Λογιστικῆς ὁρολογίας διεθνῶς, ἡ πράξις ἐξακολουθεῖ νά χειρίζεται διαφοροτρόπως τό περιεχόμενον τοῦ λειτουργικοῦ κόστους, ὄχι μόνον ἀπό χώρας εἰς χώραν, ἀλλά καί ἀπό ἐπιχειρήσεως εἰς ἐπιχειρήσιν.²

1 Πράγματι πλὴν τῶν ἰδιωτικοοικονομολόγων καί οἱ ἐρευνῶντες τά μακροοικονομικά φαινόμενα ἐπιστήμονες περιλαμβάνουν εἰς τά πλείστα τῶν συγγραμμάτων των εἰδικά κεφάλαια περί τοῦ κόστους καί τῶν διαφόρων αὐτοῦ μορφῶν καί τύπων.

Ἡ σημασία βεβαίως ἦτις ἀποδίδεται εἰς τούς ἐπί μέρους κοστολογικούς τύπους ποικίλει ἀναλόγως τῆς κοινωνικοοικονομικῆς σκοπιᾶς ὑπό τήν ὁποίαν ἐρευνῶνται τό περιεχόμενον καί αἱ μεταβολαί τοῦ κόστους.

2 Ἐνδεικτικόν τῆς ὑφισταμένης καθυστερήσεως εἰς τήν λογιστικὴν τυποποίησιν διεθνῶς εἶναι τό γεγονός ὅτι ἡ International Accounting Standards Committee συνεστήθη μόλις τήν 29.6.1973, ἔχει δέ μέχρι σήμερον δημοσιεύσει ΠΕΝΤΕ μόνον Λογιστικά πρότυπα.

Ἡ διευκρίνησις βασικῶν ἐννοιολογικῶν χαρακτηριστικῶν τοῦ κόστους, δὲν προάγει μόνον, ὡς προελέχθη, τὴν ἐπιστημονικὴν ἔρευναν εἰς τὴν ἀναζητήσιν τῆς ἀληθείας, ἀλλὰ ἐξυπηρετεῖ πρωτίτως ἀνάγκας τῆς οἰκονομικῆς ζωῆς, κυρίως δὲ τοῦ τομέως τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως. Πράγματι, ἀπὸ τοῦ τέλους τοῦ Β' Παγκοσμίου Πολέμου, παρατηρεῖται μία παράλληλος δραστηριότης τῆς μικροοικονομικῆς ἐπιστήμης, καλύπτουσα ἀφ' ἑνὸς τὴν ἀνάπτυξιν τῆς θεωρητικῆς ἐρεύνης, ἀφ' ἑτέρου καὶ μὲ ἰδιαίτεραν ἔμφασιν τὴν ἐξυπηρετήσιν τῶν ἀναγκῶν τῆς ἐπιχειρηματικῆς ζωῆς καὶ τὴν λύσιν τῶν προβλημάτων τὰ ὅποια ἀνακύπτουν εἰς τὴν σφαιρὰν τῆς Διοικητικῆς τῶν οἰκονομικῶν μονάδων.

Ἡ μεταβολὴ αὐτὴ τῶν ἀντιλήψεων περὶ τοῦ ρόλου τὸν ὅποιον τὸ κόστος καλεῖται νὰ διαδραματίσῃ εἰς τὴν οἰκονομικὴν ζωὴν καὶ τὴν βιομηχανικὴν ἀνάπτυξιν τῶν ἔθνων, προήλθεν ἐκ τῆς ραγδαίας ἀναπτύξεως τῶν παραγωγικῶν δυνάμεων μεταπολεμικῶς. Ἡ τεχνολογικὴ πρόοδος ὠδήγησεν εἰς τὴν μέγεθθυσιν τῶν οἰκονομικῶν μονάδων, τὴν ἐξάπλωσιν αὐτῶν εἰς τὸν γεωγραφικὸν χῶρον καὶ τὴν δημιουργίαν πολυπλόκων προβλημάτων λειτουργίας καὶ ἐλέγχου τῆς δραστηριότητος αὐτῶν.

Περὶ τὸ τέλος τῆς πρώτης δεκαετίας ἀπὸ τῆς λήξεως τοῦ τελευταίου πολέμου ὁ ρόλος τῶν Η.Π.Α., ὡς παγκοσμίου οἰκονομικῆς δυνάμεως, ἤρχισεν ἐξασθενῶν. Παρὰλλήλως αἱ προηγμένα βιομηχανικῶς χῶραι τῆς Δυτικῆς Εὐρώπης καὶ ἡ Ἰαπωνία, ἐπέτυχον ὑψηλοτέρους ρυθμούς ἀναπτύξεως καὶ ἤρχισαν βελτιώνουσαι σταθερῶς τὴν θέσιν των εἰς τὴν παγκόσμιον παραγωγὴν καὶ τὸ διεθνὲς ἐμπόριον.

Ἀποτέλεσμα τῶν ἐπεληθουσῶν μεταβολῶν εἰς τὴν παγκόσμιον κατανομὴν τῶν οἰκονομικῶν δραστηριοτήτων καὶ τῆς ἀνισομέτρου ἀναπτύξεως τῶν διαφόρων χωρῶν ὑπῆρξεν ἡ ἔντασις τοῦ ἀνταγωνισμοῦ εἰς τὴν διεθνή ἀγορὰν. Οὕτω, ὄχι μόνον ἡ πρόοδος ἀλλὰ αὐτὴ αὐτὴ ἡ ἐπιβίωσις τῶν οἰκονομικῶν μονάδων ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς ἰκανότητός των νὰ παρακολουθοῦν τὰς μεταβολὰς τῆς οἰκονομικῆς συγκυρίας καὶ νὰ ἐπιτυχάνουν ΚΟΣΤΟΣ λειτουργίας διεθνῶς ἀνταγωνιστικόν.

Αἱ ἐπεληθούσαι μεταβολαὶ εἰς τὴν οἰκονομικὴν δομὴν τοῦ μεταπολεμικοῦ κόσμου, ἤσκησαν ἀποφασιστικὴν ἐπιρροὴν εἰς τὰς περὶ τοῦ κόστους ἀντιλήψεις. Ὡς γνωστόν, αἱ ἀντιλήψεις ὡς πρὸς τὸν ρόλον τοῦ κόστους ἠκολούθησαν μίαν ἐξελικτικὴν πορείαν παράλληλον πρὸς τὴν βιομηχανικὴν κυρίως ἀνάπτυξιν.³

3 ROBERT I. DICKEY ἐν Accountant's Cost Handbook, σελίς 1-12 ὅπου ἀναφέρονται τέσσαρα χρονικά στάδια ἀναπτύξεως τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους. Ἦτοι ἡ περίοδος μέχρι τὸ 1880, ἡ ἀπὸ τοῦ 1880 μέχρι τὸ 1920, ἡ τρίτη περίοδος ἀπὸ τὸ 1920-1945 καὶ ἡ τελευταία σύγχρονος ἐποχὴ μετὰ τὸ 1945. Ὁμοίως εἰς F. C. LAWRENCE and E. N. HUMPHREY ἐν Marginal costing Macdonald's Evans LONDON 1947, σελίς 26-35.

Κατά τό ΠΡΩΤΟΝ ΣΤΑΔΙΟΝ, ὁ προσδιορισμός τοῦ κόστους πραγματοποιεῖται εἰς τό τέλος τῆς διαχειριστικῆς περιόδου καί ἀποσκοπεῖ βασικῶς εἰς τήν ἐξεύρεσιν τοῦ ἐπιτευχθέντος ἀποτελέσματος. Τό κόστος τῶν μενόντων ἐτοιμῶν ἢ ἡμιτελῶν προϊόντων καί τῆς ἐν ἐξελίξει παραγωγῆς προσδιορίζεται ἐμπειρικῶς εἰς τό τέλος τῆς χρήσεως. Εἶναι φανερόν ὅτι, εἰς τήν φάσιν ταύτην, τό προσδιοριζόμενον τελικῶς κόστος εἶναι ἀποκλειστικῶς τό ΟΛΙΚΟΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΙΝ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ. Τά στοιχεῖα τοῦ κόστους οὐδεμίαν ὑφίστανται ἐπεξεργασίαν πρὸς σχηματισμόν λειτουργικοῦ κόστους ἢ προσδιορισμόν τοῦ κόστους παραγωγῆς ἢ τοῦ μικτοῦ κατά προϊόν ἀποτελέσματος. Πρόκειται περί τῆς πλέον ἀτελοῦς μορφῆς ἀναπτύξεως τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους.

Κατά τό ΔΕΥΤΕΡΟΝ ΣΤΑΔΙΟΝ, τά στοιχεῖα τοῦ κόστους προσδιορίζονται κατ' εἶδος, καταχωρούμενα εἰς ἀντιστοίχους λογαριασμούς. Ἀκολουθῶς μερίζονται εἰς τās βασικὰς λειτουργικὰς μονάδας τῆς ἐκμεταλλεύσεως καί τās ὑποδιαιρέσεις αὐτῶν, σχηματιζομένου οὕτω τοῦ λειτουργικοῦ κόστους. Τέλος τό λειτουργικόν κόστος, τῆς μὲν παραγωγικῆς λειτουργίας ἐπιβαρύνει τό κόστος παραγωγῆς ἐτοιμῶν καί ἡμιτελῶν προϊόντων, τῆ βοήθεια διαφόρων κριτηρίων καί διαδικασιῶν, τό δέ κόστος τῶν λοιπῶν λειτουργιῶν ἐπιβαρύνει τό κόστος τῶν ἐσόδων, τό ὁποῖον βεβαίως ἐπιβαρύνεται καί διά τοῦ κόστους παραγωγῆς τῶν πωληθέντων προϊόντων.

Κύρια χαρακτηριστικά τοῦ σταδίου τούτου ἀναπτύξεως τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους εἶναι :

- α) Ἡ ἀνάλυσις τῆς ἐκμεταλλεύσεως εἰς τās λειτουργικὰς μονάδας.
- β) Ἡ δημιουργία ἀντιστοίχων πρὸς αὐτὰς θέσεων ἢ κέντρων κόστους.
- γ) Ὁ προσδιορισμός τοῦ κόστους ἐκάστης λειτουργικῆς μονάδος, ἐπιτυγχανομένης οὕτω ἀναλύσεως τοῦ ὀλικοῦ κόστους παραγωγῆς καί πωλήσεων κατ' εἶδος προϊόντος καί κατά φάσιν κατεργασίας.
- δ) Ἡ ἐξασφάλισις τῆς δυνατότητος λήψεως μέτρων συμπίεσεως τοῦ κόστους παραγωγῆς καί πωλήσεων ἐκεῖ ὅπου εἶναι τοῦτο ἐφικτόν.
- ε) Ἡ δυνατότης προσδιορισμοῦ τοῦ περιθωρίου τοῦ κέρδους καί τοῦ μικτοῦ ἀποτελέσματος κατ' εἶδος ἢ κατηγορίαν προϊόντος, κατά παραγωγικόν τμήμα κ.λ.π. Τέλος ἐκ τοῦ σταδίου τούτου ἐξεπήγασεν ἡ μετέπειτα ἀναπτυχθεῖσα Ἀναλυτικὴ Λογιστικὴ τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Κατά τό ΤΡΙΤΟΝ ΣΤΑΔΙΟΝ, τό κόστος ἀλλάσσει λειτουργίαν ἐν τῷ πλαισίῳ τῆς Διοικητικῆς τῶν Ἐπιχειρήσεων. Χρησιμοποιεῖται εἰς τήν κατάρτισιν τῶν προγραμμάτων δράσεως καί τήν τεχνικὴν τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου. Συνιστᾷ ὄργανον ἐλέγχου τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν ἐπὶ μέρους λειτουργικῶν μονάδων καί τοῦ συνόλου τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἀποτελεῖ τό μέλιον ἐφ' οὗ στηρίζεται ἡ λειτουργία τοῦ συγχρόνου κλάδου τῆς λογιστικῆς τῆς εὐθύνης. Τέλος, ὑπὸ τās διαφόρους αὐτοῦ μορφάς, χρησιμοποιεῖται ὑπὸ τῆς

διοικήσεως και των διευθυντικῶν στελεχῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, εἰς τὴν διαδικασίαν ΛΗΨΕΩΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.⁴

1.1.2 Τό κόστος, ἡ δαπάνη, τό έξοδον:

1. Τό κόστος

1.1 Ἐν τῇ παρ' ἡμῖν διδασκαλίᾳ εἰς τό κόστος ἀπεδόθησαν, μέχρι σήμερον, σημαντικῶς διάφοροι ἔννοιαι καί ποικίλον περιεχόμενον.

1.1.1 Κατά τόν χρονικῶς παλαιότερον ὀρισμόν «κόστος εἶναι σύνολον δαπανῶν συνδεομένων διά κοινού οικονομικοῦ σκοποῦ, ὅστις συνίσταται εἰς τὴν παραγωγὴν ὑλικῶν ἢ ἀύλων ἀγαθῶν».⁵ Ὑπὸ τοῦ ἰδίου συγγραφέως τό κόστος ἀπεδόθη ἀργότερον διά τοῦ ἐξῆς ὀρισμοῦ: «Ὡς κόστος ἐννοοῦμεν τό σύνολον τῶν πάσης φύσεως καί μορφῆς οικονομικῶν θυσιῶν, αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται ὅπως – ὑπὸ δοθείσας ἐκάστοτε τεχνοοικονομικῆς συνθήκας – ἕνα προϊόν ἢ ὑπηρεσία, παραχθῆ καί προσλάβῃ ὀρισμένην μορφήν ἢ ιδιότητα ὡς καί θέσιν εἰς τόν χώρον καί τόν χρόνον.»⁶

Κατά τόν πρῶτον ὀρισμόν, ἡ ἔμφασις δίδεται εἰς «τόν δεσμόν τοῦ κοινού οικονομικοῦ σκοποῦ», τῶν στοιχείων τὰ ὅποια ἀπαρτίζουν τό κόστος. Τά ἐν λόγω στοιχεῖα ὁ συγγραφεὺς ὀνομάζει δαπάνας. Λόγω τῆς γενικότητος τοῦ ὀρισμοῦ, δυνάμεθα νά συμπεράνωμεν ὅτι ὁ συγγραφεὺς ἐννοεῖ τό πραγματικόν κόστος ἄνευ οὐδεμιᾶς ἑξομαλύνσεως ἢ συνδέσεώς του πρὸς τὴν κανονικότητα ἢ μὴ τῶν συνθηκῶν ὑπὸ τὰς ὁποίας αὐτὸ πραγματοποιεῖται. Πρόκειται συνεπῶς περὶ τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἔναντι τοῦ ὁποίου ἴσεται τό δι' αὐτοῦ παραχθέν ἔργον, ἢ «Παραγωγή ὑλικῶν ἢ ἀύλων ἀγαθῶν». Εἰς τόν δεῦτερον ὀρισμόν, ὁ συγγραφεὺς ἀπομακρύνεται ὀλίγον τῶν προηγουμένων θέσεών του. Ἡ ἔμφασις τῶρα τοποθετεῖται εἰς τὴν ἔννοιαν τῆς κανονικότητος τοῦ κόστους. Συμφώνως πρὸς αὐτήν, ὁ κόστος ἀποτελοῦν οὐχὶ τὰ οἰαδήποτε ποσὰ οικονομικῶν θυσιῶν τὰ ὅποια πραγματοποιοῦνται διά τὴν παραγωγὴν προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν, ἀλλὰ αἱ οικονομικαὶ θυσίαι αἵτινες ἀπαιτοῦνται ὅπως, ὑπὸ δοθείσας τεχνοοικονομικῆς συνθήκας, ἕνα προϊόν ἢ ὑπηρεσία παραχθῆ...

4 Σχετικῶς ὁ R. I. DICKEY, εἰς σελ. 1-14 ἐνθ' ἀνωτέρω, παρατηρεῖ: «The most evident development in cost accounting since 1945, has been the interest in providing data useful to MANAGEMENT PLANNING of the future activities of the Company. The second significant development has been the extension of cost control...» Ὁ δὲ Carlson εἰς Bulletin Vol. 38 τῆς National Accounting Association ἀναφέρει τὰ ἐξῆς: «The heed to plan is recognised in developing long range and short-term budgets and forecasts. Other targets of performance such as cost standards, product profit margins, inventory turnover and return on capital, also fit the planning requirement».

5 Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ: «Θεωρία τοῦ Κόστους» – ΑΘΗΝΑΙ 1944.

6 Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ: «Κόστος – Κοστολόγησις – Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ» – ΑΘΗΝΑΙ 1949, σελίς 11.

Βλ. ἐπίσης καί CH. BRUNET εἰς «Technique de la comptabilité industrielle», Paris 1948.

κ.λ.π. Ἡ σύζευξις ἐν προκειμένῳ τῶν «ἀπαιτουμένων» οἰκονομικῶν θυσιῶν πρὸς τὰς «ἐκάστοτε τεχνοοικονομικὰς συνθήκας» προσδίδει ἐντονώτερον τὴν ἔννοιαν τοῦ κανονικοῦ καὶ δὴ ἐντὸς τοῦ οἰκείου κλάδου, ἐνῶ μᾶς ἀπομακρύνει ἐκ τῆς ἐννοίας τοῦ πραγματικοῦ.

1.1.2 «Κόστος εἶναι ἡ πλήρης, κανονικὴ καὶ εἰδικῶς ἀποτιμηθεῖσα δαπάνη ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἀφορώσα δοθέν ἀντικείμενον ἢ σύνολον ἀντικειμένων κατὰ ὠρισμένον χρόνον, θέσιν καὶ φάσιν».⁷

Ἐκ τῆς ὅλης οἰκονομίας τοῦ ὀρισμοῦ σαφῶς προκύπτει πλήρης ταυτότης αὐτοῦ πρὸς τὸν προηγούμενον. Ἡ ἔμφασις εἰς τὴν κανονικότητα τοῦ κόστους εἶναι πλέον ἢ ἔντονος. Ὁ συγγραφεὺς προχωρεῖ ἐν βῆμα συνδέων τὴν θυσίαν πρὸς τὸ δι' αὐτῆς δημιουργούμενον ἔργον, τονίζων ὅμως ὅτι κόστος εἶναι μόνον ἡ «κανονικὴ» καὶ «ἀπαιτουμένη» θυσία πρὸς παραγωγὴν ἔργου καί, ἐν προκειμένῳ, ἡ πλήρης υἱοθέτησις τοῦ «κανονικοῦ» κόστους σημαίνει ἀνεπιφύλακτον ἐγκατάλειψιν τοῦ πραγματικοῦ κόστους.

Διὰ τὴν κατανόησιν τῆς διαφορᾶς μεταξύ τῶν δύο ἐννοιῶν, πραγματικοῦ καὶ κανονικοῦ κόστους, ἀρκεῖ νὰ ἀναφέρωμεν ὅτι εἰς δύο ὁμοειδεῖς ἐπιχειρήσεις, αἱ ὅποια χρησιμοποιοῦν ὁμοίωμορφον μηχανολογικὸν ἐξοπλισμὸν, τὸ κατὰ μόνάδα προϊόντος πραγματικὸν κόστος παραγωγῆς καὶ πωλήσεων πιθανόν νὰ ἐμφανίζῃ σημαντικὰς διαφορὰς. Αὗται δυνατόν νὰ προέρχωνται:

- Ἐκ διαφορᾶς εἰς τὸ κόστος κτήσεως τῶν πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν.
- Ἐκ διαφορᾶς εἰς τὴν ἀπόδοσιν τῶν συντελεστῶν τοῦ ἐμμέσου κόστους λόγω διαφορᾶς εἰς τὴν κλίμακα παραγωγῆς (οἰκονομία κλίμακος).
- Ἐκ διαφορᾶς εἰς τὴν ἀποδοτικότητα τοῦ χρησιμοποιουμένου μηχανισμοῦ διαθέσεως τῶν προϊόντων.
- Ἐκ διαφορᾶς εἰς τὴν ἀποδοτικότητα τῶν Διοικητικῶν λειτουργιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, λόγω ἐπιπέδου ὀργανώσεως, παραδόσεως καὶ κλίματος ἐργασίας.
- Ἐκ διαφορᾶς, τέλος εἰς τὴν ἀποδοτικότητα τῆς Διοικήσεως τῆς μονάδος, κυρίως ὅσον ἀφορᾷ τὴν λήψιν τῶν καθημερινῶν ἀποφάσεων, τὴν ἐγκαθίδρυσιν καὶ λειτουργίαν συστημάτων ἀποτελεσματικοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους κ.λ.π.

Ἐκ τῆς συνοπτικῆς ἀπαριθμήσεως ἐνίων παραγόντων ἐπηρεαζόντων τὴν διαμόρφωσιν τοῦ πραγματικοῦ κόστους, διαφαίνεται σαφῶς ἡ διαφορὰ αὐτοῦ ἐκ τοῦ κανονικοῦ, τὸ ὅποιον ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ μέσον κλαδικὸν κόστος. Ἐξ ἄλλου αἱ «δοθεῖσαι ἐκάστοτε τεχνοοικονομικαὶ συνθήκαι», αἱ ὅποια δέον νὰ λαμβάνωνται ὑπ' ὄψιν ὡς στοιχεῖον προσδιοριστικόν τῶν «ἀπαιτουμένων» θυσιῶν διὰ τὴν διαμόρφωσιν τοῦ κόστους τοῦ παραγομένου

έργου, οὐδέποτε συμπίπτουν, ἔστω καί εἰς δύο μονάδας τοῦ αὐτοῦ κλάδου. Πέραν τούτου, εἶναι γνωστόν ὅτι εἰς ἕκαστον κλάδον πάντοτε λειτουργοῦν συγχρόνως αἱ ὄρια καὶ μονάδες μετὰ τῶν τεχνολογικῶς προηγμένων καί, ὡς ἐκ τούτου, τὸ πραγματικόν κόστος ἐκάστης μονάδος διαφέρει πάντοτε τοῦ μέσου κλαδικοῦ τοιοῦτου.

1.1.3 «Ὡς κόστος, ἀπὸ ἀπόψεως Οἰκονομικῆς τῶν ἐπιχειρήσεων, νοοῦμεν τὸ κατὰ ὠρισμένην στιγμὴν σύνολον τῶν ὁμαλῶν (τακτικῶν) καί, βάσει ὠρισμένων ἀρχῶν ἀποτιμῆσεως, ἐξόδων, ἅτινα ἀναφέρονται εἰς δοθέν ἀντικείμενον (... ἦτοι προϊόν, λειτουργίαν, ὑπηρεσίαν κ.λ.π.).»

Τρία εἶναι τὰ σημεῖα ἰδιαιτέρας προσοχῆς τοῦ παρόντος ὀρισμοῦ: **Πρῶτον**, ἡ ὁμαλότης τῶν στοιχείων τοῦ κόστους. Τὰ στοιχεῖα ταῦτα ὁ συγγραφεὺς ὀνομάζει ἐξοδα. Τὰ ὁμαλὰ ἢ τακτικά στοιχεῖα κόστους εἶναι ἔννοια διάφορος τῶν κανονικῶν. Τὸ ὁμαλόν ἀναφέρεται εἰς τὴν ἰδίαν μονάδα, τὸ κανονικόν ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸν μέσον ὅρον τοῦ κλάδου. Τὸ ὁμαλόν κόστος εἶναι πραγματικόν καθ' ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν συγκεκριμένην ἐπιχείρησιν, τὸ μέσον εἶναι ἰδεατὸν ἐφ' ὅσον, κατ' ἀλίθανον σύμπτωσιν, θὰ ἠδύνατο νά ταυτισθῆ μέ τὸ πραγματικόν κόστος μιᾶς συγκεκριμένης μονάδος τοῦ κλάδου. **Δεύτερον**, ὁ ὠρισμένος χρόνος κατὰ τὸν ὁποῖον ὑπελογίσθη τὸ κόστος ἔχει σημασίαν – λόγῳ ἐνδεχομένης μεταβολῆς τῶν γενικῶν καί ἐιδικῶν συνθηκῶν πραγματοποιήσεώς του – μόνον ἐφ' ὅσον συγκρίνεται τὸ κατὰ μονάδα ἀπόλυτον ὕψος ἢ ἡ διάρθρωσις αὐτοῦ κατὰ διάφορα χρονικά σημεῖα. **Τρίτον**, ἡ μέθοδος ἀποτιμῆσεως, βάσει τῆς ὁποίας ἐκφράζονται κατ' ἀξίαν τὰ ποσοτικά στοιχεῖα τοῦ κόστους, δεόν νά λαμβάνεται σοβαρῶς ὑπ' ὄψιν εἰς περιόδους ἐντόνου διακυμάνσεως τῶν τιμῶν. Ἐφ' ὅσον ἡ μέθοδος δέν μεταβάλλεται, τὸ κόστος, ὡς μέγεθος, εἶναι μὲν συγκρίσιμον ἀπὸ ἐπιχειρήσεως εἰς ἐπιχείρησιν, ἔχει ἀνάγκην ὁμως ἀναγωγῆς εἰς σταθεράν νομισματικὴν μονάδα, προκειμένης συγκρίσεώς του πρὸς ἐξαγωγὴν συμπερασμάτων ὡς πρὸς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ ὕψους καί τῆς συνθέσεως αὐτοῦ εἰς τὴν πορείαν τοῦ χρόνου.

1.1.4 «Κόστος παραγωγῆς καλοῦμεν τὸ σύνολον τῶν δαπανῶν εἰς τὰς ὁποίας ὑποβάλλεται ἡ ἐπιχείρησις πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ παραγωγικοῦ ἀποτελέσματος τὸ ὁποῖον αὕτη ἐπιδιώκει». ⁸

Ὁ ὀρισμὸς ἀνταποκρίνεται πλήρως εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Ἡ δαπάνη ἐν προκειμένῳ ἀντιστοιχεῖ εἰς τὰ κατ' εἶδος στοιχεῖα τοῦ κόστους. Ἐάν ἐπεκτείνωμεν τὰς περὶ κόστους ἀντιλήψεις τοῦ συγγραφέως πέραν τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, ἀγόμεθα εἰς τὴν γενικευμένην μορφήν τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ὡς θυσίας ἐναντι τῆς ὁποίας

8 Μ. ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ: «Οἰκονομικὴ τῶν ἐπιχειρήσεων» – ΑΘΗΝΑΙ 1973, Δ' ἔκδοσις, σελ. 433.

9 Α. Ν. ΔΑΜΑΣΚΗΝΙΔΗΣ: «Οἰκονομικὴ τῶν ἐπιχειρήσεων», Β' ἔκδοσις – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 1972, σελίς 326.

Ίσταται τό πραγματοποιηθέν δι' αὐτῆς ἔργον, ἀμφοτέρων ἐκπεφρασμένων εἰς χρηματικάς μονάδας.

1.1.5 «... ἡ ἔννοια τοῦ «κόστους»... ἐκφράζει... τήν ἀλήθειαν τῆς θυσίας πρὸς ἐπίτευξιν ἑνὸς ἀποτελέσματος».¹⁰

Ὁ συγγραφεὺς συνδέει ἐνταῦθα τὰ δύο θεμελιώδη μεγέθη τῆς μικροοικονομικῆς ἀναλύσεως: τὴν θυσίαν καὶ τὸ ἀποτέλεσμα, τὸ κόστος μέ τὸ δι' αὐτοῦ ἐπιτυγχανόμενον ἔργον. Καὶ τὰ δύο μεγέθη εἶναι πραγματικά μετρούμενα διὰ τοῦ ἐκάστοτε προσήκοντος μέτρου. Εἶναι προφανές ὅτι τὸ κόστος εἰς τὸ ὁποῖον ἀναφέρεται ὁ ὀρισμός, δέν εἶναι ἄλλον εἰ μὴ τὸ πραγματικόν, ὡς συν-ἀθροισαὶ καὶ συνάρθρωσις τῶν ἐπὶ μέρους ποσοτικῶν του στοιχείων ἐκπεφρασμένων κατ' ἄξιαν.

1.1.6 «Κόστος εἶναι τὸ ἐπένδυθέν ποσὸν εἰς ὑλικά ἢ αὔλα ἀγαθὰ καὶ ὑπηρεσίας ἐν γένει, χρήσιμα ἢ ἀπαραίτητα διὰ τὴν πραγματοποίησιν ἐσόδων ἐκ πωλήσεων».¹¹

Ὁ ὀρισμός ἀποτελεῖ ἀναμφισβητήτως μίαν καινοτομίαν καὶ εἰς τὴν διατύπωσιν καὶ εἰς τὴν πληρότητα καὶ εἰς τὴν ἔκτασιν τοῦ περιεχομένου του. Ἡ ἐπένδυσις ἀντιπροσωπεύει ἐν προκειμένῳ, δέσμευσιν ἢ διάθεσιν ἢ ἀποστέρησιν ἀγοραστικῆς δυνάμεως διὰ τὴν ἀπόκτησιν ἑνὸς ἀγαθοῦ ἢ περιουσιακοῦ στοιχείου, ἐνσωμάτου ἢ ἀσωμάτου, ἢ μιᾶς ὑπηρεσίας. Συνήθως, τόσον τὰ ἀγαθὰ ὅσον καὶ αἱ ὑπηρεσίαι ἀποκτῶνται διὰ νά χρησιμοποιηθοῦν ἐπὶ σκοπῶν πραγματοποίησεως ἐσόδου. Τὸ κόστος, συνεπῶς, τὸ ὁποῖον ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν ὑπὸ τὴν ἐκτεθεῖσαν ἔννοιαν ἐπένδυσιν, εἶναι πραγματικόν. Καὶ ἐφ' ὅσον τὸ ὑλικόν ἢ αὔλον ἀγαθόν ἢ ἡ ὑπηρεσία παραμένουν εἰς τὴν ἐπιχείρησιν ἐπ' ἀρκετόν πρὸς μακροχρονιωτέραν ἐκμετάλλευσιν, τὸ κόστος ἢ ἡ ἐπένδυσις ἀποκτοῦν παγίαν μορφήν, συμβάλλουν δέ εἰς τὴν δημιουργίαν τοῦ ἐσόδου, διὰ μέσου ἢ τῶν πωλουμένων προϊόντων, εἰς τὸ κόστος τῶν ὁποίων συμμετέχουν διὰ τοῦ μηχανισμοῦ τῶν κοστολογουμένων ἀποσβέσεων, ἢ τῶν προσφερομένων ὑπηρεσιῶν, τὸ κόστος τῶν ὁποίων διαμορφοῦται τῇ συναθροίσει καὶ τῶν ἀποσβέσεων τῆς παγίας ἐπενδύσεως ἢ ὁποία ἐγένετο διὰ νά προσφέρῃ ὑπηρεσίαν. Ἐφ' ὅσον ὅμως τὸ διὰ τῆς ἐπενδύσεως ἀποκτηθέν ὑλικόν ἢ αὔλον ἀγαθόν ἢ ἡ ὑπηρεσία μεταπωληθοῦν αὐτοῦσια ἢ μετὰ προηγουμένην μεταβολὴν τῆς μορφῆς ἢ τῶν ιδιοτήτων διὰ τῆς βιομηχανικῆς κατεργασίας, τότε ἡ ἐπένδυσις εἶναι τρεχούσης μορφῆς. Κύριον διακριτικόν γνώρισμα τῆς ἐπενδύσεως ἢ τοῦ κόστους, διὰ νά χαρακτηρισθῇ ὡς ΤΡΕΧΟΥΣΗΣ ἢ ΠΑΓΙΑΣ μορφῆς, εἶναι ὁ ρυθμὸς τῆς κυκλοφορίας εἰς τὴν ἐπιχείρησιν καὶ τῆς ἀπαλλοτριώσεως

10 Β. Ν. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ: «Ἀρχαὶ λογισμοῦ προκρίσεως ἐπενδύσεων» – ΑΘΗΝΑΙ 1967, σελίς 40.

11 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», τόμος Ι Βιομηχανική λογιστική – ΑΘΗΝΑΙ, σελίς 94.

του κατά την μετατροπήν του εις έσοδον.

Κόστος συνεπώς, κατά τόν συγγραφέα, είναι τό επενδυόμενον εκάστοτε υπό τής οικονομικής μονάδος ποσόν εις ύλικά ή άυλα αγαθά και ύπηρεσίας μέ κοινόν σκοπόν - προορισμόν τήν χρησιμοποίησίν των, διά τήν απόκτησιν έσοδών. Ύπ' αυτήν τήν έννοιαν όμιλοϋμεν εις μίαν βιομηχανικήν έπιχείρησιν περί του ΚΟΣΤΟΥΣ, του μηχανήματος ή του βιομηχανοστασίου ή του διπλώματος εύρεσιτεχνίας (ΠΑΤΕΝΤΟΥ) ή του Know-how, ή τής πρώτης ύλης ή τής άμοιβής έργατών και ύπαλλήλων, λογιστών, δικηγόρων, μηχανικών ή τής ηλεκτρικής ένεργείας, ύδρευσεως, φωταερίου κ.λ.π., ή του δημοτικού φόρου, του φόρου κυκλοφορίας, αυτοκινήτων, ή του τηλεφώνου, του ΤΕΛΕΞ και τής ταχυδρομικής ύπηρεσίας ή τής μεταφοράς και διακινήσεως ύλικών κ.λ.π., ή τής γραφικής ύλης ή του παραγομένου προϊόντος. Διά μίαν ξενοδοχειακήν έπιχείρησιν περί του ΚΟΣΤΟΥΣ του κτιρίου, του γηπέδου, των επίπλων και σκευών, των άμοιβών του προσωπικού κ.λ.π., ή του κόστους των παρεχομένων ύπηρεσιών ύπ' αυτής. Τό αυτό διά έν νοσοκομείον, μίαν κινηματογραφικήν έπιχείρησιν, μίαν άγροτικήν εκμετάλλευσιν, ένα κέντρον έρευνών κ.ο.κ.

Πρόκειται, ως έλέχθη, περί χρηματικών ποσών ή, γενικώτερον, άγοραστικής δυνάμεως επενδυομένης προς απόκτησιν των στοιχείων τούτων, του κόστους ή τής περιουσίας.

Τό μέρος τής επένδύσεως ή του κόστους, τό όποιον είτε πωλείται είτε, γενικώτερον, κρίνεται ότι έχει άμεσον σχέσηιν μέ τά πραγματοποιούμενα έσοδα, π.χ. εις βιομηχανικήν έπιχείρησιν τό κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων και πάν έτερον στοιχείον κόστους βαρύνον τά πωλήσεις, ως μεταφορικά, προμήθειαι πωλήσεων και γενικώς τό κόστος των λειτουργιών διαθέσεως - διοικήσεως - χρηματοδοτήσεως, όπερ κατά Νομικήν ύποχρέωσιν ή συμβατικήν άρχήν βαρύνει τά έσοδα τής χρήσεως - έξαφανίζεται ως επένδυσις ή κόστος και ως στοιχείον του ενεργητικού επιβαρύνον τά ΕΣΟΔΑ, προς τά όποια, συσχετιζόμενον, όδηγει εις τόν προσδιορισμόν του καθαρού αποτελέσματος, θετικού ή άρνητικού. Έναντι συνεπώς του έσόδου, ίσταται τό κόστος αυτού τό όποιον, κατά τόν συγγραφέα, αντιπροσωπεύει επένδυσιν άγοραστικής δυνάμεως πραγματοποιηθείσας είτε έντός τής χρήσεως - επένδυσις συνήθως τρεχούσης μορφής - είτε κατά προηγουμένης χρήσεως - επένδυσις συνήθως παγίας μορφής.

Πέραν, συνεπώς, τής εκ του όρισμού προκυπτούσης θέσεως - ότι όμιλών περί του κόστους έννοει τό πραγματικών τοιούτων -, κύριον χαρακτηριστικόν αυτού είναι ή ΘΥΣΙΑ εις τήν όποίαν δίδεται ό ευρύτερος χαρακτήρ τής αποξενώσεως εκ κατεχομένης άγοραστικής δυνάμεως. Έναντι αυτής τής ΘΥΣΙΑΣ, - άπαλλοτριώσεως άγοραστικής δυνάμεως - ίσταται τό δι' αυτής έπιτευχθέν ΕΡΓΟΝ ή επένδυσις ή κόστος αποκτηθέντων ύλικών και άύλων περιουσιακών στοιχείων ή ύπηρεσιών. Πρόκειται, εις τό στάδιον τούτο, περί μορφολογικής μετατροπής στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού τής περιουσίας

από μιās καταστάσεως – αγοραστική δύναμις – εις μίαν άλλην – επένδυσιν ή κόστος – ευθαθεστέρας μορφής. Μία επίσης δευτέρα μορφολογική μεταβολή, διάφορος τής προηγούμενης, απαντωμένη ίδια εις τās διομηχανικάς επιχειρήσεις, είναι ή μετατροπή τών στοιχείων του κόστους ή τής επένδυσως ενσωμάτων ή άσωμάτων – πρώται ύλαι, εργασία, ηλεκτρικόν ρεύμα, αποσβέσεις εγκαταστάσεων, άμοιβαί υπηρεσιών τρίτων κ.λ.π. – εις κόστος ή επένδυσιν έτέρας μορφής: τά προϊόντα. Έν προκειμένω πραγματοποιείται μία σύζευξις προϋφισταμένης μορφής επένδυσως, ώς π.χ. αί πρώται ύλαι, αί αποσβέσεις κ.λ.π., μέ πραγματοποιουμένην νέαν τοιαύτην, ώς άμοιδήν εργασίας, ήλ. ρεύμα, άμοιβαί υπηρεσιών τρίτων κατά τήν διαδικασίαν παραγωγής του προϊόντος. Κατ' ουσίαν, έν κόστος ή επένδυσιν ώρισμένης μορφής – τά στοιχεία κόστους του προϊόντος – μετατρέπεται εις κόστος άλλης μορφής, τό προϊόν. Είναι άναντιρρήτως λογικόν νά θεωρήσωμεν ότι έν τῷ πλαισίω τής επιχειρηματικής δράσεως αί τοιαύται μεταβολαί έχουν ώς στόχον τό κέρδος, τό όποιον τελεί υπό τήν προϋπόθεσιν πραγματοποίησεως έσοδων. Έφ' όσον, συνελπώς, τό σύνολον ή μέρος τής μετατραπείσης εις κόστος αγοραστικής δυνάμεως εξαφανισθή διά του μηχανισμού τών πωλήσεων ή γενικώτερον τών έσοδων, τό εξαφανισθέν κόστος άποτελεί τήν ΘΥΣΙΑΝ, τό δέ έσοδον, τό διά τής θυσίας επιτευχθέν ΕΡΓΟΝ. Έ η αυτή άντιπαράθεσις εις νέον, διάφορον του προηγούμενου, έπίπεδον, κατά τό όποιον πραγματοποιείται και ό σκοπός λειτουργίας τής μονάδος κερδοσκοπικου ή γενικώτερον ποριστικου χαρακτήρος.

1.2 Κατά τήν έν τή άλλοδαπη διδασκαλίαν αί περι κόστους άναπτυχθεισαι άπόψεις δύνανται νά καταταγοϋν εις δύο κυρίως Σχολάς:

- Τήν Εϋρωπαϊκήν Σχολήν, και,
- Τήν Άγγλοσαξωνικήν Σχολήν.

1.2.2 Εις τήν Γερμανικήν περι του κόστους διδασκαλίαν¹², ή έννοιολογική θεμελίωσις αυτου διαφέρει κατά συγγραφέα ή κατά ειδικώτεραν εις ήν έντάσσεται οϋτος Σχολήν. Βασικώς δύο οικονομικά κατηγορία συνδέονται έννοιολογικώς μέ τό κόστος.¹³

- Η άνάλωσις αγαθών ή αξιών,
- Αί πληρωμαί υπό τήν έννοιαν προφανώς τής χρησιμοποίησεως αγοραστικής δυνάμεως διά τήν άπόκτησιν τής όποιας έλαβε χώραν χρηματική έκροή. Συμφώνως πρός τās άπόψεις τής πρώτης ομάδος συγγραφέων¹⁴, κόστος –

12 Κύριοι εκπρόσωποι τής Γερμανικής – Ίδιωτικοοικονομικής επιστήμης είναι οι Schmalenbach, Kosiol, Mellerowicz, Schmidt, Rösche, Boschardt, Lehmann, Rieger, Fetter, Linhardt, Koch, κ.ά. Βλ. αναλυτικώτερον και εις Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗ «Θεωρία Κόστους», Θεσ/νίκη – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελ. 23 και έπομ.

13 Βλ. σχετικώς και Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗ ένθ' άνωτέρω, σελίς 25.

14 Εις ήν έντάσσονται οι Schmalenbach, Kosiol, Mellerowicz, Schmidt, Lehmann.

ὅπερ εἰς τὴν Γερμανικὴν λογιστικὴν φιλολογίαν ταυτίζεται μὲ τὸν ὄρον δαπάναι¹⁵ – εἶναι αἱ καθ' ὠρισμένην χρονικὴν περίοδον γενόμεναι θυσίαι ὑπὸ μορφήν ἀναλώσεως ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν καὶ γενικῶς ἐπιβαρύνσεων διὰ τὴν παραγωγὴν ὠρισμένου ἔργου. Τὸ ἔργον, ἐν προκειμένῳ, δύναται ν' ἀντιπροσωπεύῃ παραγόμενον διὰ τῆς θυσίας προϊόν ἢ ἐπιτυγχανόμενον δι' αὐτῆς γενικώτερον ἔσοδον. Ἐναντι, συνελθῶς, τοῦ κόστους ἴσταιται πάντοτε τὸ δι' αὐτοῦ ἐπιτυγχανόμενον ἔργον ὑπὸ τὴν πολυῦπόστατον αὐτοῦ μορφήν, τὴν ὁποίαν ἢ συνθετότης τῆς πρακτικῆς οἰκονομικῆς ζωῆς δύναται ἐκάστοτε νά παρουσιάσῃ. Καίτοι ἐκ πρώτης ὄψεως διαφαίνεται μία ταύτισις τῆς ἐννοίας τοῦ πραγματικοῦ κόστους πρὸς τὸ περιεχόμενον τοῦ δεδομένου ὡς ἄνω ὄρισμῶν ὑπὸ τῶν Γερμανῶν συγγραφέων, εἶναι ἀναγκαῖον νά διευκρινισθῇ ὅτι τὸ ἐν λόγῳ κόστος ἐνδεχομένως νά περικλείῃ σημαντικὰ εἰς ἀριθμὸν ὑπολογιστικά στοιχεῖα – ὡς π.χ. τόκον ἰδίου κεφαλαίου, ἀμοιβὴν ἐπιχειρηματίου, τεκμαρτὸν ἐνοίκιον κ.λ.π. –, ἐνῶ παραλλήλως δὲν περιλαμβάνει πιθανόν στοιχεῖα κόστους χαρακτηριζόμενα ὡς μὴ ὁμαλά ἢ, καθ' ἄλλην ἔκφρασιν, ἀμφισβητούμενα, ὡς π.χ. ὑπερβολικαὶ ἀπομειώσεις ἢ φύραι, ποινικαὶ ρῆτραι, πρόστιμα, συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ κ.λ.π.

Κατὰ τὰς ἀπόψεις τῆς ἐτέρας ὁμάδος Γερμανῶν συγγραφέων¹⁶ τὸ κόστος συνδέεται καὶ δημιουργεῖται μὲ πληρωμὰς ἢ ἐκταμιεύσεις καὶ γενικῶς ἐγχημάτων ἐκροάς. Αἱ ἐν λόγῳ ἐκροαὶ δυνατόν νά ἔχουν λάβῃ χώραν κατὰ τὸ παρελθόν – προπληρωθεῖσαι δαπάναι, ἀποσβέσεις παγίων κ.λ.π. – ἢ νά πραγματοποιηθοῦν εἰς τὸ μέλλον – ἀξίαι ὑλικῶν ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν διακανονιζόμεναι προθεσματικῶς. Δὲν περιλαμβάνονται συνεπῶς εἰς τὸ κόστος στοιχεῖα ὑπολογιστικά – ἀμοιβὴ ἐπιχειρηματίου εἰς προσωπικὰς ἐταιρείας, τεκμαρτὸν ἐνοίκιον κ.λ.π. – διὰ τὰ ὅποια οὔτε ἐγένετο οὔδ' ἐπρόκειται νά λάβῃ χώραν μελλοντικῶς πληρωμὴ χρηματικῆς τινὸς ποσοῦ. Αἱ περὶ κόστους ἀνωτέρω ἀντιλήψεις, καίτοι δὲν ταυτίζονται, προσεγγίζουσιν ὁμως τὰς ἐπ' αὐτοῦ ἀπόψεις τῆς ἀγγλοσαξωνικῆς σχολῆς περὶ τῆς ὁποίας θά ὁμιλήσωμεν ἐν συνεχείᾳ.

1.2.3 Ἐν Γαλλίᾳ, αἱ περὶ κόστους ἀναπτυχθεῖσαι ἀντιλήψεις εἶναι ἀρραπλήσαι ἐκεῖνων τῆς γερμανικῆς ἰδιωτικοοικονομικῆς ἐπιστήμης. Ὡς γνωστόν, μετὰ τὸν Δεύτερον παγκόσμιον πόλεμον παρετηρήθη ζωηρὰ κίνησις εἰς τὴν γαλλικὴν λογιστικὴν φιλολογίαν μὲ ἀξιόλογα ἐπιτεύγματα, κυρίως εἰς τὸν τομέα τῆς λογιστικῆς τυποποιήσεως, τὸ λογιστικὸν σχέδιον καὶ τὸ κόστος.¹⁷

15 Βλ. σχετικῶς εἰς Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗ ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 27-28.

16 Εἰς ἣν ἐντάσσονται οἱ Rieger, Fetter, Linhardt, Koch κ.ἄ.

17 Ἐμφετηρία τῶν νεωτέρων ἐξελίξεων εἰς τὴν λογιστικὴν τυποποίησιν, ἐν Γαλλίᾳ, ἀπετέλεσε τὸ Νομοθετικὸν Διάταγμα τῆς 22ας Ἀπριλίου 1941, διὰ τοῦ ὁποίου συνεστήθη ἐπιτροπὴ Λογιστικοῦ Σχεδίου. Τὸ καταρτισθὲν ὑπ' αὐτῆς Λογιστικὸν Σχέδιον ἐφηρμοσθη πειραματικῶς διαρκούσης τῆς Γερμανικῆς κατοχῆς. Μετὰ τὴν ἀπελευθέρωσιν τῆς Γαλλίας τὸ Σχέδιον τοῦτο

Εἰς τὴν γαλλικὴν ὄρολογίαν¹⁸ τὸ κόστος ἀποδίδεται διὰ τοῦ ὄρου Prix de revient ὅστις ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸν γερμανικὸν ὄρον Kosten καὶ τὸν ἀγγλικὸν Cost. Καί εἰς τὰς τρεῖς περιπτώσεις, τὸ περιεχόμενον τῶν ἐννοιῶν ἀντιπροσωπεύει τὸ κόστος ἔργου ἢ κόστος κατὰ προορισμὸν ἢ ὁμαδοποιημένα κατ' εἶδος διάφορα στοιχεῖα τοῦ κόστους. Συμφώνως πρὸς τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον τοῦ 1947, κόστος ἀντικειμένου ἢ ὑπηρεσίας εἶναι «πᾶν ὅτι ἐκόστισεν εἰς δοθεῖσαν στιγμὴν καὶ εἰς καθωρισμένην κατάστασιν, ἔν ἀντικείμενον ἢ μίᾳ παρασχεθεῖσα ὑπηρεσία ἢ μίᾳ ὁμάδῃ ἀντικειμένων ἢ ὑπηρεσιῶν».¹⁹

Τὸ σχέδιον ὀρίζει, ἐν συνεχείᾳ, ὅτι εἰς τὸ κόστος δὲν περιλαμβάνονται ἔξοδα τῶν ὁποίων τὸ ὕψος ²⁰ . . . δὲν προέρχεται κατ' εὐθείαν ἐκ τῆς ὁμαλῆς καὶ τρεχούσης ἐκμεταλλεύσεως, ὡς π.χ. ἀποσβέσεις ἐξόδων ἰδρύσεως, ἀποσβέσεις ἐξόδων πρώτης ἐγκαταστάσεως κ.λ.π., ἢ ἔξοδα τὰ ὁποῖα, καίτοι προέρχονται ἀπ' εὐθείας ἐκ τῆς ὁμαλῆς καὶ τρεχούσης ἐκμεταλλεύσεως, δέον νὰ θεωρηθῶν ὅτι ἀνήκουν εἰς τὸν ἐπιχειρηματικὸν κίνδυνον, ὅστις καλύπτεται ὑπὸ τῶν κερδῶν, ὡς π.χ. ἀσφάλιστρα ἀσφαλείας ζωῆς, ἀσφάλιστρα ἀσφαλίσεως ἐμπορικῶν πιστώσεων κ.λ.π. Τέλος, κατὰ τὴν ὑπὸ τοῦ σχεδίου καθιερωμένην ἀρχήν, εἰς τὸ κόστος δέον νὰ ἐνσωματοῦνται διάφορα ὑπολογιστικά στοιχεῖα, ὡς ὁ τόκος τοῦ ἰδίου κεφαλαίου, ὑπολογιζόμενος βάσει τοῦ μέσου ἐπιτοκίου τῆς μακροπροθέσου πίστεως, ἢ ἀμοιβὴ ἐργασίας τοῦ ἐπιχειρηματίου κ.λ.π.

Εἶναι φανερόν, βάσει τῶν ἀνωτέρω, ὅτι ἡ γαλλικὴ ἐννοιολογικὴ θεμελίωσις τοῦ κόστους, μὴ διαφέρουσα οὐσιωδῶς τῆς ἀντιστοίχου γερμανικῆς, ἀπομακρύνεται τῆς ἐννοίας τοῦ πραγματικοῦ κόστους, εἰσάγουσα εἰς αὐτὸ στοιχεῖα ὑπολογιστικά ἢ ἀφαιρούσα τοιαῦτα, κρινόμενα ὡς ἐξαιρετικά, ἀνώμαλα ἢ μὴ κανονικά . . .

1.2.4 Ἡ Ἀγγλοσαξωνικὴ Σχολὴ ἐκφράζει μίαν ἐντελῶς διάφορον ἀντίληψιν περὶ κόστους. Ἡ πλουσία λογιστικὴ φιλολογία ἐν Η.Π.Α. καὶ ἐν Ἀγγλίᾳ, ἰδίᾳ μετὰ τὸν τελευταῖον πόλεμον, ἐπιμένει ἐπὶ τῆς ἰδέας ὅτι δὲν ὑπάρχει κόστος γενικῆς ἐφαρμογῆς ἀλλὰ διάφορα εἶδη αὐτοῦ, ἕκαστον κατάλληλον δι' ὄρισμένον σκοπὸν ἐπιχειρηματικῆς δράσεως.

ἐγκατελείφθη. Τὰ ἀποτελέσματα ὁμοῦς ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ἐχρησιμοποιήθησαν ὑπὸ τῆς συσταθείσης τὸ ἔτος 1946 Ἐπιτροπῆς Λογιστικῆς Τυποποιήσεως διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου 1947, - Βλ. σχετικῶς τὸ ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, ἔκδοσις Α.Β.Σ. Πειραιῶς, μετάφρασις Σπ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ, ὅπου παρατίθεται καὶ ἡ εἰσαγωγή εἰς ΓΛΠ τοῦ Γάλλου καθηγητοῦ κ. ANDRE BRUNET.

18 Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 12, καὶ Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ εἰς ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΜΟΝ.

19 ΤΟ ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, Μετάφρασις ΣΠ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ, ἔκδοσις Α.Β.Σ. ΠΕΙΡΑΙΩΣ, σελίς 126.

20 ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 124.

Ἡ ἐπιτροπή ὀρολογίας τοῦ Σώματος Ὀρκωτῶν Λογιστῶν τῶν Η.Π.Α. ὀρίζει τὸ ΚΟΣΤΟΣ²¹ ὡς: «Τὸ ποσὸν τῶν δαπανηθέντων μετρητῶν ἢ τῶν χρησιμοποιηθέντων ἐτέρων περιουσιακῶν στοιχείων ἢ τοῦ κεφαλαίου ἢ τῶν υπηρεσιῶν ἢ τῶν δημιουργηθειῶν ὑποχρεώσεων μὲ ἀντάλλαγμα τὴν ἀπόκτησιν ἀγαθῶν ἢ τὴν παραγωγὴν ὑπηρεσιῶν». Ἐκ τῆς ὅλης οἰκονομίας τοῦ ὀρισμοῦ, πιστοποιεῖται ὅτι πρόκειται περὶ τοῦ πραγματικοῦ ἢ ἱστορικοῦ κόστους, ἐναντι τοῦ ὁποῦ ἴσταται ἡ ἀπόκτησις ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν. Ὑπὸ στενὴν ἐννοίαν τὸ βιομηχανικὸν κόστος περιλαμβάνει τὴν ἀξίαν τῶν εἰς τὴν παραγωγὴν ἀναλωθέντων ὑλικῶν, τῆς χρησιμοποιηθείσης ἐργασίας καὶ τῶν γενικῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων. Ἐάν ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ἡ κατὰ τὰς ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις σαφὴς διάκρισις μεταξὺ κόστους καὶ ἐξόδων, περὶ ὧν κατωτέρω, εἶτι δὲ καὶ ἡ ἀδιάλειπτος ἐμμονὴ εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς πολυμορφίας τοῦ κόστους²² πρὸς ἐξυπηρέτησιν πολλαπλῶν ἐπιχειρηματικῶν ἢ γενικωτέρων οἰκονομικῶν σκοπῶν, ἀγόμεθα εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι ἡ ἀγγλοσαξωνικὴ ἰδιωτικοοικονομικὴ ἐπιστήμη θεωρεῖ τὸ κόστος, ὑπὸ εὐρείαν ἐννοίαν, ὡς ἐπ' ἐνδοσίαν ἀγοραστικῆς δυνάμεως διὰ τὴν ἀπόκτησιν πάσης φύσεως ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν. Αἱ ἐν λόγω ἐπενδύσεις πραγματοποιοῦνται ἀναντιρρήτως χάριν ὀρισμένου σκοποῦ ὅστις, εἰς τὰ πλαίσια τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως, εἶναι ἡ ἐπίτευξις κέρδους μέσω τῶν πωλήσεων.

Συμφώνως πρὸς τὰς βασικὰς ἐπὶ τοῦ κόστους ἀπόψεις τῶν Ἀμερικανῶν συγγραφέων, δὲν δυνάμεθα γὰ χρησιμοποιήσωμεν τὸ αὐτὸ εἶδος κόστους ἐξ ἴσου ἐπωφελῶς πρὸς ἐξυπηρέτησιν πολλῶν ἢ ὄλων τῶν ἐπιχειρηματικῶν σκοπῶν.²³

Ἀντιθέτως τὰ ἐπὶ μέρους στοιχεῖα αὐτοῦ δύνανται, ὑπὸ καταλλήλους συνδυασμοῦ καὶ κοστολογικῆς ἐπεξεργασίας, νὰ καλύψουν τὴν λήψιν διαφορῶν μορφῆς ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων. Ἐξάλλου, κατὰ τὰς ἀγγλοσαξωνι-

21 ROBERT I. DICKEY: «Cost Handbook» Second Edition, p. 1-9, AICPA Accounting terminology Bulletin N. 4. HAROLD BIERMAN AND ALLAN DREBIN: «Managerial accounting», Second edition, 1972, p. 9.

22 Σχετικῶς ἡ Committee on Research of the National Association of Accountants εἰς NAA Research Series N 7 (NAA Bulletin, Vol. 27): Recognized the need for DIFFERENT COSTS FOR DIFFERENT PURPOSES, ὁ δὲ CLARK εἰς Studies in the Economics of Over head Costs, ἀναφέρει τὰ ἑξῆς: «We may start with the general proposition that the terminology of costs is in a state of much confusion and that it is impossible to solve this confusion by discovering and adapting the one correct usage, because there is no one correct usage, usage being governed by the varying needs of varying business situations and problems».

23 Ἡ ἐπιτροπὴ μελέτης τῆς National Association of Accountants τῶν Η.Π.Α., ἀναφέρει χαρακτηριστικῶς τὰ ἑξῆς: «Cost data are used for a variety of purposes and the same cost data cannot serve all purposes equally well. Many of apparent differences of opinion among cost accountants are not fundamental but arise from failure to recognize that cost data prepared to one purpose may not be appropriate to other purposes» εἰς NAA Bulletin vol. 27.

κάς αντιλήψεις, τό θεμελιώδες χαρακτηριστικόν τοῦ κόστους γενικῆς ἐφαρμογῆς εἶναι ἡ Θυσία ἢ ἡ ἀποστέρησις ἢ ἡ ἐκχώρησις, οἷασδήποτε ἀξίας διά τῆς ὁποίας ἀποκτᾶται ἓν ἐνσώματον ἀγαθόν ἢ ὑπηρεσία.

2. Ἡ δαπάνη καί τό ἔξοδον:

2.1 Εἰσαγωγή:

Δυσδιάκριτος εἶναι ἐν τῇ πράξει ἡ διαφορά μεταξυ τῶν ὄρων ΔΑ-ΠΑΝΗ καί ΕΞΟΔΟΝ.

Πολλάκις τό κόστος, αἱ δαπάναι ἢ τά ἔξοδα χρησιμοποιούνται διά νά ὑποδηλώσουν τό αὐτό περιεχόμενον. Ἀναφέρεται συνήθως π.χ. ὅτι τά ἔξοδα ἢ αἱ δαπάναι τῆς χρήσεως εἶναι Χ ποσόν, ἢ ὅτι τό κόστος ἢ αἱ δαπάναι παραγωγῆς ἢ πωλήσεων ἀνήλθον εἰς τόσας δραχμάς.

Ἡ αὐτή ἀσάφεια ἐπικρατεῖ κατά κανόνα μέχρι καί σήμερον τόσον παρ' ἡμῖν ὅσον καί εἰς τήν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ διδασκαλίαν, ἐν σχέσει μέ τούς ὄρους δαπάνη καί ἔξοδον.

2.2 Τό ἔξοδον καί ἡ δαπάνη εἰς τήν παρ' ἡμῖν λογιστικὴν βιβλιογραφίαν:

2.2.1 «Ὅς ἔξοδα (καί βάρη) νοοῦμεν τὰς πάσης φύσεως καί μορφῆς ἠθελήμενας – κατ' ἀρχήν – ἀναλώσεις συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, τὰς ὁποίας πραγματοποιεῖ ὁ οἰκονομικὸς ὀργανισμὸς διὰ τὴν ἐπίτευξιν τοῦ ἰδιωφελοῦς ἢ κοινωφελοῦς αὐτοῦ σκοποῦ». «Τό ἔξοδον (ἢ δαπάνη) προκύπτει ἐκ τῆς μετατροπῆς μιᾶς ἀξίας εἰς ἄλλην εὐπαθεστέρας μορφῆς ἀξίαν».²⁴

«Τό κόστος περιλαμβάνει ἔξοδα (frais), δαπάνας (dépenses, expenses) βάρη (charges, burden)». «Εἰς τό παραγωγικόν τίμημα περιλαμβάνεται – ὑπὸ μορφὴν ποικιλοτύμων ἐξόδων – ἡ ἀμοιβή καί τῶν τριῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς»²⁵.

Ἐκ τῶν παρατιθεμένων ὀρισμῶν, διαφαίνεται πλήρης ταύτισις τῶν δύο ἐννοιῶν. Τό ἔξοδον ἢ ἡ δαπάνη ἀντιπροσωπεύει τὰ κατ' εἶδος στοιχεῖα τοῦ κόστους, ἀντιστοιχεῖ δέ εἰς τὰς ἀμοιβὰς τῶν ἀναλισκομένων ἢ χρησιμοποιουμένων ὑπὸ τῆς οἰκονομικῆς μονάδος συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Εἶναι ἀπολύτως σαφές ὅτι τά ἔξοδα ἢ αἱ δαπάναι ἀναφέρονται εἰς τό διαμορφούμενον ἐκάστοτε λειτουργικόν κόστος – ἐφοδιασμοῦ, παραγωγῆς, διαθέσεως, διοικήσεως καί χρηματοδοτήσεως – ἢ οἷονδήποτε ἐτέρας μορφῆς τοιοῦτον, ὡς π.χ. τό κόστος ἐπενδύσεων, ἐρευνῶν καί ἀναπτύξεως κ.λ.π. – Δαπάνη καί ἔξοδον εἶναι κατὰ τήν ἐν προκειμένῳ ἄποψιν ὄροι ταυτόσημοι.

24 Μ. Ν. ΤΣΙΜΑΡΑΣ: «Ἀρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς», σελ. 161-162.

25 Μ. Ν. ΤΣΙΜΑΡΑΣ: «Κόστος – Κοστολόγησις – Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ», – ΑΘΗΝΑΙ 1949, σελ. 11.

2.2.2 «Δαπάνη» (Aufwand) είναι ἐν γένει ἡ ἀνάλωσις ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν»²⁶ ἢ «δαπάνη (Aufwand, charge, expense) εἶναι ἡ κατὰ δοθεῖσαν λογιστικὴν περίοδον ἐπιδρώσα ἐπὶ τοῦ ἀποτελέσματος ἀνάλωσις ἀξιών»²⁷ ἢ «Ἡ δαπάνη, οὐσα ἐν γένει ἔννοια τῆς λογιστικῆς καὶ δὴ τοῦ λογαριασμοῦ κερδοζημιῶν, ἔχει ὡς ἀντίμορφον ἔννοιαν τὴν πρόσοδον»²⁸ καὶ «τέλος, ἐὰν θεωρήσωμεν τὰ μὲν ἔσοδα – πωλήσεις ὡς ἀντίμορφον ἔννοιαν τῶν ἀγορῶν – ἐξόδων τὸ δὲ κόστος πωλήσεων ὡς ἀντίμορφον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν ²⁹ . . .».

Οἱ ἀνωτέρω ὁρισμοὶ καὶ ἀπόψεις τοῦ συγγραφέως οὐδόλως ἀποσαφηνίζουν τυχόν διαφοράς εἰς τὰς δύο ἔννοιαις: δαπάνη-ἐξοδον. Ἀντιθέτως ἡ συσχέτισις τῆς δαπάνης μὲ τὸ ἀποτέλεσμα ἢ τὴν πρόσοδον καὶ τοῦ ἐξόδου μὲ τὸ ἔσοδον, ὀδηγοῦν εἰς μεγίστην προσέγγισιν καί, ἐν πολλοῖς, ταύτισιν αὐτῶν. Εἶναι βεβαίως ἀναγκαῖον νὰ τονισθῇ ὅτι μεταξὺ τῶν δύο ὁρισμῶν τῆς δαπάνης: ὡς ἐν γένει ἀναλώσεως ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν ἀφ' ἑνός καὶ ὡς ἀναλώσεως ἀξιών ἐπιδρώσης ἐπὶ τοῦ ἀποτελέσματος ἀφ' ἑτέρου, ὑφίσταται θεμελιώδης διαφορά. Ἡ πρώτη ἀποψὶς ταυτίζει τὴν δαπάνην μὲ τὸ κόστος, ἡ δευτέρα, μὲ τὸ ἔσοδον.

2.2.3 «Ἐπὶ τὸν ὄρον ἐξοδον (spesa, frais, expense, Aufwand) νοεῖται οὐχὶ πᾶσα ἀνάλωσις ἀξιών καὶ δικαιωμάτων, ἀλλὰ μόνον ἡ ὁ μ α λ ο ὕ καὶ κανονικοῦ μεγέθους τοιαύτη, ἔναντι – κατὰ κανόνα – ἀντιπαροχῆς καὶ ἀνταλλάγματος» καὶ «πράγματι ἡ ἐπιχειρησις διὰ τῶν ὑπ' αὐτῆς διατιθεμένων μέσων ἀποκτᾶ τοὺς παραγωγικοὺς συντελεστάς οἵτινες ἀποτελοῦν μὲν ἀξίας καθ' ὅν χρονικὸν διάστημα εὐρίσκονται ἐν ἀποθέματι, εὐθύς δὲ ὡς ἀναλωθοῦν μετατρέπονται εἰς ἔσοδα.»³⁰

Καίτοι εἰς τοὺς ἀνωτέρω ὁρισμοὺς δὲν ἀναφέρεται ἡ δαπάνη κατ' ἀντιπαραβολὴν ἢ διαζευκτικὴν χρησιμοποίησιν πρὸς τὸ ἔξοδον, φαίνεται ὅτι ὁ συγγραφεὺς δὲν διαστέλλει τὴν ἔννοιαν τῶν δύο ὄρων, τὸ μὲν πρὸς ἀποφυγὴν συγχύσεως, ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως ὅτε μὲν τοῦ ἑνός ἐξ αὐτῶν, ὅτε δὲ τοῦ ἑτέρου, πρὸς τὸν αὐτὸν σκοπὸν, τὸ δὲ ὑποστηρίζων ὅτι τόσον ἡ δαπάνη ὅσον καὶ τὰ βάρη ἢ κόστη, ὡς ἔννοιαί συναφεῖς πρὸς τὰ ἔξοδα, προήλθεν ἐκ τῆς εἰς τὴν ἑλληνικὴν ἀποδόσεως ξενογλώσσου σχετικῆς ὀρολογίας.

2.2.4 «Ἐν τῇ καθ' ἡμέραν οἰκονομικῇ πράξει ὁ ὄρος δαπάνη σημαίνει γενικῶς, ἀποξένωσιν ἀπὸ οἰκονομικοῦ τινός ἀγαθοῦ διὰ τὴν προσαύξησιν ἢ τὴν ἐμπέδωσιν τῆς κτήσεως ἑτέρου, ἀπλοῦστερον: ἀνάλωσιν οἰκονομικοῦ ἀγα-

26 Ι. Π. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ: «Βιομηχανικὸς Λογισμὸς» – ΑΘΗΝΑΙ 1967, σελ. 34.

27 Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ: «Βιομηχανικὸς Λογισμὸς» – ΑΘΗΝΑΙ 1967, σελ. 35.

28 Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ: «Βιομηχανικὸς Λογισμὸς» – ΑΘΗΝΑΙ 1967, σελ. 35.

29 Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ: «Βιομηχανικὸς Λογισμὸς» – ΑΘΗΝΑΙ 1967, σελ. 47.

30 Μ. Ε. ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ: «Οἰκονομικὴ τῶν ἐπιχειρήσεων» – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελίδες 381-382.

θού και δή χρημάτων προς τινα σκοπόν, διάθεσιν λ.χ. χρημάτων προς αγορὰν πρώτων ὑλῶν, ἐμπορευμάτων, ἀλλὰ καὶ προς μεταφορὰν, ἀποθήκευσιν κ.λ.π. τούτων. Οὕτω ὁ ὄρος δαπάνη δὲν διαστέλλεται πλέον κατ' ἔννοιαν τοῦ ὄρου ἔξοδον.³¹

Ἐν προκειμένῳ υἱοθετεῖται πλήρης ταύτισις τῶν δύο ἐννοιῶν, δαπάνη καὶ ἔξοδον συνιστοῦν ἔκφρασις τοῦ αὐτοῦ περιεχομένου, τοῦ μεγέθους μιᾶς ἀξίας ἢ ὁποῖα μετατρέπεται εἰς μίαν ἄλλην. Παρ' ὅλον ὅτι ὁ ὀρισμός ἀναφέρεται εἰς τὴν πραγματοποιουμένην κυκλοφορίαν τῶν ἐκφραζόντων ρευστοποιήσιμον ἀξίαν στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ ἐμπορικῆς ἐπιχειρήσεως πρέπει νὰ ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ διὰ τοῦ βιομηχανικοῦ μετασχηματισμοῦ μορφολογικὴ μετατροπὴ ἀξιῶν, εἰς μίαν Βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν, ἀποδίδεται ὁσαύτως, κατὰ τὴν ἀντίληψιν τοῦ συγγραφέως, διὰ τῶν ὄρων δαπάνη καὶ ἔξοδον, ἐναλλακτικῶς.

2.2.5 «Δαπάνη εἶναι ἢ κατ' εἶδος ἀναλωθεῖσα ἀξία διὰ τὴν παραγωγὴν ἀγαθῶν ἢ προσδόσεως ὠφελείας. Τουτέστιν ἔχομεν τὴν σχέσηιν: /δαπάνη = στοιχεῖον τοῦ κόστους/, ἢ /δαπάνη εἶναι ἢ ὀπωσθήποτε ἀναλισκομένη ἀξία ἀγαθῶν, ἀπαραίτητος διὰ τὴν παραγωγὴν νέων προϊόντων ἀνεξαρτήτως ἀν αὕτη κατεχωρήθη ὡς ἔξοδον εἰς τὰ λογιστικὰ βιβλία τῆς οἰκονομικῆς μονάδος ἢ ὄχι/»³² καὶ περαιτέρω: «Ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὰς δαπάνας, ἔξοδον, εἶναι πᾶσα ἀνάλωσις ἀξιῶν λαμβάνουσα χώραν ἐντός τῶν πλαισίων τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἐάν αὕτη εἶναι ἠθελήμενη, παραγωγικὴ ἢ σκόπιμος. Τόσον αἱ δαπάναι ὅσον καὶ τὰ ἔξοδα ὀφείλουσιν τὴν γένεσιν τῶν εἰς τὴν ἀνάλωσιν ἀγαθῶν, λαβοῦσαν χώραν κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας».³³ «Τέλος, ἀναλύοντες τὰ ἔξοδα, ὡς πρὸς τὴν σχέσηιν αὐτῶν πρὸς τὰς δαπάνας, ἔχομεν: (1) Τὰ ἔξοδα = δαπάναι (2) τὰ ἔξοδα μὴ δαπάναι καὶ (3) τὰς δαπάνας μὴ ἔξοδα».³⁴

Αἱ ἀνωτέρω ἐννοιολογικαὶ διακρίσεις, στηριζόμεναι ἐν πολλοῖς εἰς τὴν γερμανικὴν περὶ τῶν ἐξόδων καὶ δαπανῶν διδασκαλίαν, ἔχουν ὡς θεμέλιόν τῶν τὴν γνωστὴν ἀντίληψιν ὅτι δαπάνη καὶ ἔξοδον ἀντιπροσωπεύουν ἀξίαν ἀναλισκομένων ἀγαθῶν διαρκούσης τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας. Συνιστοῦν δηλαδὴ μορφολογικὴν μετατροπὴν μιᾶς ἀξίας εἰς ἕτεραν τοιαύτην, συντελουμένην διὰ τοῦ μηχανισμοῦ τῆς παραγωγῆς. Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τοῦ συγγραφέως, τὸ μόνον διαφοροποιόν στοιχεῖον εἶναι ὁ ἄρρηκτος σύνδεσμος

31 Α. Γ. ΝΕΖΟΣ: «Λογιστικὴ» – ἔκδοσις Β' – ΑΘΗΝΑΙ 1949, σελίς 90.

32 Δ. Α. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ: «Θεωρία τοῦ κόστους» – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελίς 27.

33 Δ. Α. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ: «Θεωρία τοῦ κόστους» – ΘΕΣ/ΝΙΚΗ – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελίς 28.

34 Δ. Α. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ: «Θεωρία τοῦ κόστους» – ΘΕΣ/ΝΙΚΗ – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελίς 28.

της δαπάνης προς τό κόστος παραγωγής ἐν ἀντιθέσει πρὸς τό ἔξοδον, τό ὁποῖον δύναται καί νά μή ἀποτελῆ στοιχείον τοῦ παραγωγικοῦ κόστους, ὅπερ δύναται νά συμβῆ εἴτε ὁσάκις ἡ ἀναλισκομένη ἀξία εὐρίσκεται πέραν τοῦ ὁμαλοῦ - κανονικοῦ κ.λ.π. (οὐδέτερα ἔξοδα) εἴτε ὅταν ἡ δαπάνη, ὡς στοιχείον τοῦ παραγωγικοῦ κόστους, δέν ἐληφθῆναι τό ἀποτέλεσμα (ὑπολογιστική δαπάνη).

2.2.6 «Πᾶσα ἐνέργεια ἀποβλέπουσα εἰς τόν σχηματισμόν κόστους τινός καλεῖται δαπάνη. Ἡ δαπάνη δύναται νά ἀναφέρεται εἴτε εἰς κόστος τῶν ἀγοραζομένων καθ' ἕκαστον συντελεστήν τῆς παραγωγῆς (ὕλικῶν, ἐργασίας) εἴτε εἰς οἰονδήποτε κόστος, προκύπτον ἐκ τῆς βιομηχανοποιήσεως αὐτῶν, ὡς τό σχηματιζόμενον κατά κατεργασίαν, κατά προϊόν κ.λ.π.»³⁵ καί «ἔξοδον εἶναι τό ἐκπνεῦσαν κόστος, τό βαρῦνον τά ἀποτελέσματα τῆς χρήσεως»³⁶ καί περαιτέρω: «Συνεπῶς ὑφίσταται ἔξοδον: α. ὅταν ἐν κόστος σχηματίζεται καί ταυτοχρόνως ἐκπνέει χάριν τῆς πραγματοποιήσεως ἐσόδων καί οὐχί χάριν τῆς παραγωγῆς ἐνσωμάτων προϊόντων ἢ παγίων ἐπενδύσεων...», π.χ. τό κόστος τῆς ἐργασίας πωλητοῦ τινός... καί β. ὅταν μία ἐπένδυσις παγία ἢ τρέχουσα πωλεῖται, ἐκ τοῦ λόγου ὅτι διά τῆς πωλήσεως καί τῆς παραδόσεως τό κόστος τῆς ἐκπνέει...»³⁷.

Ἐκ τῶν παρατιθεμένων ὁρισμῶν - ἐν ἁρμονίᾳ εὐρισκομένων πρὸς τὰς ἐπὶ τοῦ προκειμένου ἀμερικανικὰς ἀντιλήψεις - ὁριοθετεῖται σαφῶς ἡ ἔννοια τῆς δαπάνης ἐναντι τῆς ἀντιστοίχου τοιαύτης τοῦ ἔξοδου. Παραλλήλως δολοκληροῦται ἡ εἰκόνα τῆς ἐνδοεπιχειρηματικῆς κυκλοφορίας διά τῆς ὀργανικῆς συνδέσεως τῶν ἀπαρτιζόντων τὰ στοιχεῖα τῶν ἐκροῶν μεγεθῶν - ἐπένδυσις, κόστος, ἔξοδον - πρὸς τὰς ἀντιστοίχους εἰσοδᾶς - ἔσοδα, ὀργανικά ἢ ἀνόργανα - ἐκ τῆς συγκρίσεως τῶν ὁποίων διαμορφοῦται τό τελικόν ἀποτέλεσμα τῆς ἐπιχειρήσεως. Αἱ διά τῶν ἀνωτέρω ὁρισμῶν εἰσαγόμεναι ἔννοιαι εἰς τὴν παρ' ἡμῶν λογιστικὴν φιλολογίαν συνιστοῦν, ἀναμφιβόλως, οὐσιώδη καινοτομίαν, διά νά γίνων ὁμοῦ κατανοηταί, πρέπει νά διευκρινισθῇ ὅτι ἀναφέρονται εἰς ἐπενδύσεις, κόστος καί ἔξοδα πραγματικά. Τοῦτο δέ διότι μόνον πραγματικόν μέγεθος ἔξοδων, δύναται νά συγκριθῆ μέ πραγματικόν ἐπίσης μέγεθος ἐσόδων, ὥστε τό οὕτω προσδιοριζόμενον ἀποτέλεσμα νά ἔχη πραγματικὴν ὑπόστασιν.

35 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», τόμος Α' - ΑΘΗΝΑΙ, σελίς 95.

36 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», τόμος Α' - ΑΘΗΝΑΙ, σελίς 97.

37 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμός», Τόμος Α' - ΑΘΗΝΑΙ, σελίς 97.

2.3 Τό έξοδον καί ἡ δαπάνη κατά τήν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ διδασκαλίαν:

2.3.1 Κατά τήν γερμανικήν ἰδιωτικοοικονομικήν ἐπιστήμην ἐκπροσωπούμενην ἐν προκειμένῳ ὑπό τῶν διαπρεπῶν συγγραφέων Schmalenbach, Mellowich, Kosiol, Lehmann κ.λ.π., ἡ ἔννοια τοῦ ἐξόδου συνδέεται ἀρρήκτως μετά τῆς γενικῆς λογιστικῆς, ἐνῶ τῆς δαπάνης, μετά τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους. Συμφώνως πρὸς τήν διαχωριστικὴν ταύτην γραμμὴν τὰ μὲν ΕΞΟΔΑ συμμετέχουν ὅπωςδήποτε εἴτε διὰ μέσου τοῦ κόστους ὡς στοιχεῖα αὐτοῦ, εἴτε ἐκτὸς αὐτοῦ – ὡς ἀκίς χαρακτηρίζονται ὡς ἔκτακτα, ἀνώμαλα ἢ ἀνοργάνα –, εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος, ἐνῶ αἱ ΔΑΠΑΝΑΙ, περιλαμβάνουσαι καὶ ὑπολογιστικά στοιχεῖα, ὡς ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου εἰς τὰς προσωπικὰς ἐταιρείας, ὁ τόκος τοῦ ἰδίου κεφαλαίου, τὸ τεκμαρτόν ἐνοίκιον, αἱ ὑπολογιστικαὶ ἀποσβέσεις, τὰ αὐτασφάλιστρα – δὲν ἐπιδροῦν ἐξ ὀλοκλήρου εἰς τὸν σχηματισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς ἐπιχειρήσεως. Τόσον τὰ ἔξοδα, ὅσον καὶ αἱ δαπάναι ἀντιπροσωπεύουν οἰκονομικὰς θυσίας. Τὸ μεγαλύτερον μέρος αὐτῶν, συνιστοῦν, κατὰ τὰς ἐν λόγῳ ἀντιλήψεις, ταυτοχρόνως καὶ δαπάνην καὶ ἔξοδον. Μικρὸν μέρος μὴ δυνάμενον νὰ ἐνσωματωθῇ εἰς τὸ κόστος – ἐξ αἰτίας τοῦ ἀνωμάλου ἢ ἀνοργάνου χαρακτήρος του – ἐνῶ ἀποτελεῖ ἔξοδον, δὲν εἶναι δαπάνη. Τέλος ἐν ἄλλῳ τμῆμα, ἀντιπροσωπεῖον θυσίας μὴ πραγματικὰς ἀλλὰ ὑπολογιστικὰς, ἐνῶ ἀποτελεῖ στοιχεῖον τοῦ κόστους καὶ ὡς ἐκ τούτου ΔΑΠΑΝΗΝ, δὲν εἶναι ΕΞΟΔΟΝ.³⁸

Τὸ ἀκόλουθον σχεδιάγραμμα εἰκονίζει παραστατικῶς τὰς διαφορὰς:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑΙ ΘΥΣΙΑΙ

ΕΞΟΔΟΝ	ΕΞΟΔΟΝ & ΔΑΠΑΝΗ	ΔΑΠΑΝΗ
ΖΗΜΙΑ	Κόστος πραγματικόν	ΚΟΣΤΟΣ ὑπολογιστικόν

Αἱ ἀνωτέρω ἀναφερόμεναι ἀντιλήψεις τῆς γερμανικῆς ἐπιστήμης ἐπὶ τῶν ἐννοιῶν ΔΑΠΑΝΗ ΚΑΙ ΕΞΟΔΟΝ, ἀποβλέπουσιν, προφανῶς εἰς τὴν πληρότητα τοῦ κόστους καὶ τῶν δι' αὐτοῦ ἐπιδιωκομένων σκοπῶν.

2.3.2 Ἐν Γαλλίᾳ, σταθμὸν εἰς τὴν ἀποκρυστάλλωσιν βασικῶν λογιστικῶν ἐννοιῶν, ἀπετέλεσε τὸ νομοθετηθὲν Γενικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον τοῦ ἔτους 1947 μετὰ τῶν μεταγενεστέρων τροποποιήσεων αὐτοῦ. Διὰ τοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου ἐπεδιώχθη ἡ τυποποίησις τῶν λογαριασμῶν καὶ λογιστικῶν

³⁸ Βλ. ἐκτενέστερον ἐπ' αὐτοῦ, εἰς I. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΝ καὶ Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΝ, ἐνθ' ἀνωτέρω, ὅπου παρατίθεται καὶ εἰδικὴ διβλογραφία.

καταστάσεων, ή θέσπισης κανόνων αποτιμήσεως και υπολογισμού του κόστους και ή καθιέρωσης ενιαίας λογιστικής ορολογίας.

Παρά την καταβληθείσα προσπάθεια τό Γ.Λ.Σ. δέν καθορίζει σαφή διάκριση μεταξύ των όρων ΔΑΠΑΝΗ (DÉPENSE) και έξοδον (FRAIS). Τοῦτο προκύπτει ἐκ τοῦ διδομένου σχετικοῦ ὀρισμοῦ, συμφώνως πρὸς τὸν ὅποιον «Υπὸ τὸν γενικότερον τίτλον ΒΑΡΗ (CHARGES) περιλαμβάνονται τὰ έξοδα καὶ αἱ ἀγοραὶ αἱ ἀναφερόμεναι εἰς τὴν ὁμαλὴν ἐκμετάλλευσιν, ὡς καὶ αἱ ἐτήσιαι ἐπιβαρύνσεις πρὸς προικοδότησιν τῶν διαφόρων ασφαλιστικῶν ταμείων τοῦ προσωπικοῦ, πρὸς διενέργειαν ἀποσβέσεων ὡς καὶ προβλέψεων δι' ὑποτιμήσεις καὶ κινδύνους. Ὑπὸ τὸν εἰδικότερον τίτλον ΕΞΟΔΑ (FRAIS) ἐννοοῦνται τὰ καταβληθέντα ἢ καταβληθησόμενα εἰς τρίτους ποσά, εἴτε ἐπὶ ἀντιπαροχῇ ἀγαθῶν, ἐργασιῶν καὶ ὑπηρεσιῶν εἴτε ἀνεῦ ἀντιπαροχῆς».³⁹

Ὁ ὀρισμὸς οὗτος τοῦ Γ.Λ.Σ. εἶναι καὶ ἀσυνεπὴς καὶ στερεῖται νομοτελείας. Τοῦτο δὲ διότι:

- Συγγέει τὰς ἀγορὰς μὲ τὰ έξοδα συναθροίζων αὐτὰ ὑπὸ τὴν γενικὴν ἐννοίαν ΒΑΡΗ. Τοιαύτη συνάθροις θὰ ἠδύνατο νὰ δικαιολογηθῇ μόνον μεταξύ ἀναλώσεων τῶν ἀγοραζομένων ὑλῶν καὶ δαπανῶν.
- Συναθροίζει στοιχεῖα δαπανῶν πραγματικά, ὡς π.χ. τὰς ἀποσβέσεις, τὰς ἐργοδοτικὰς ασφαλιστικὰς εἰσφορὰς κ.λ.π., μὲ ὑπολογιστικὰ τοιαῦτα, ὡς τὰ αὐτασφάλιστρα καὶ τὰς προβλέψεις ὑποτιμήσεως στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ.
- Συνδέει τὰ εἰς τὰ ΒΑΡΗ ἐνσωματούμενα έξοδα μὲ τὴν ὁμαλὴν ἐκμετάλλευσιν, ἀπομακρυνόμενος οὕτω τῆς ἐννοίας τοῦ πραγματικοῦ κόστους.
- Τέλος εἰσάγει εἰς τὴν ἐννοίαν τῶν ἐξόδων καὶ τὰς πληρωμὰς, αἱ ὁποῖαι προφανῶς, ἐφ' ὅσον δέν ὀδηγοῦν μερικῶς ἢ ὀλικῶς εἰς ἀπόκτησιν ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν, μετατρέπονται εἰς ὑπὸ στενὴν ἐννοίαν έξοδον.

Ἄν καὶ ὀλιγότερον σαφεῖς οἱ περὶ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ἐννοιολογικοὶ ὀρισμοὶ τῆς γαλλικῆς ἐπιστήμης πλησιάζουν τὰς θέσεις τῆς γερμανικῆς ἰδιωτικοοικονομικῆς φιλολογίας, ἴδια εἰς τὰ θέματα συνδέσεως τῶν δαπανῶν καὶ ἐξόδων μὲ τὴν ὁμαλότητα ἐκμεταλλεύσεως καὶ τὸν συνυπολογισμόν ὑπολογιστικῶν στοιχείων εἰς τὸ παραγωγικὸν κόστος.

2.3.3 Εἰς τὴν ἀγγλοσαξωνικὴν λογιστικὴν φιλολογίαν, ὑφίσταται σαφὴς διάκρισις μεταξύ τῶν ἐννοιῶν ΕΞΟΔΟΝ (EXPENSE) καὶ ΚΟΣΤΟΣ (Cost). Συμφώνως πρὸς τὸν δοθέντα ὀρισμόν ὑπὸ τῆς ἐπιτροπῆς ορολογίας τοῦ Ἀμερικανικοῦ Ἰνστιτούτου Ἀνεγνωρισμένων Δημοσίων Λογιστῶν (AICPA), έξοδον εἶναι: «Τὸ συνολικὸν ἐκπνεῦσαν κόστος, τὸ ὅποιον ἐκπίπτει ἐκ τῶν ἐσόδων».⁴⁰ Θεωρεῖται δὲ ἐν προκειμένῳ ὅτι τὸ κόστος ἐκπνέει – δηλαδή ἐξ-

39 ΤΟ ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, ἐνθ' ἄνωτέρῳ, σελίς 90.

40 ROBERT I. DICKEY, ἐνθ' ἄνωτέρῳ, σελίς 1-9 καὶ H. BIERMAN καὶ A. DREBIN εἰς *Managerial Accounting*, N.Y. 1972, σελίς 9.

αφανίζεται – είτε όταν τό αντίκειμενον εἰς τό ὄποιον ἀναφέρεται παύει ὑφιστάμενον λόγω διαθέσεως αὐτοῦ ἢ καταστροφῆς κ.λ.π., εἴτε όταν τό κόστος πραγματοποιεῖται ἀμέσως, χάριν καί ἔξ αἰτίας τοῦ ἐσόδου, ὁπότε ἐκπνέει κατὰ τήν στιγμήν τῆς πραγματοποιήσεώς του. Ἡ ἐπιτροπή ὀρολογίας διὰ νά καταστήσῃ σαφεστέραν τήν διάκρισιν μεταξύ ΚΟΣΤΟΥΣ καί ΕΞΟΔΟΥ, ὀρίζει περαιτέρω ὅτι «τά εἰσερχόμενα εἰς τόν ὑπολογισμόν τοῦ κόστους παραγωγῆς στοιχεῖα, ὡς τά ὑλικά, ἡ ἐργασία καί τό γενικόν βιομηχανικόν κόστος, συνιστοῦν κόστος καί οὐχί ἔξοδον».⁴¹ Τέλος, ἡ ΔΑΠΑΝΗ, (Expenditure), εἰς τά πλαίσια τῆς ἀγγλοσαξωνικῆς λογιστικῆς ὀρολογίας, ἀντιπροσωπεύει τήν διαδικασίαν, τήν ἐνέργειαν καί τήν συγκεκριμένην πράξιν πραγματοποιήσεως ἐνός κόστους ἢ ἔξοδου, μᾶλλον, παρά αὐτό τοῦτο τό κόστος ἢ τό ἔξοδον.

Ἐναλύνοντες συνοπτικῶς τόν ἀνωτέρω περί ἔξόδων ὄρισμόν, ὀφείλομεν κατ' ἀρχήν νά ἐπισημάνωμεν τόσον τήν ἀπλότητα ὅσον καί τήν σαφήνειαν τοῦτου, καίτοι ἡ ἐννοια τοῦ ἔξοδου ἐμφανίζει αὐτοτέλειαν, συνδεομένη ἀποκλειστικῶς πρὸς τό ἐσοδον μετά τοῦ ὀποῖου συγκρίνεται καί τό ὄποιον τελικῶς ἐπιβαρύνει, δέν πρέπει νά διαφεύγῃ τῆς προσοχῆς μας ὅτι τοῦτο ἀποτελεῖ οὐσιαστικῶς μίαν διαφορετικὴν κατάστασιν τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους. Τοῦτο σημαίνει ὅτι πρὶν ἢ γεννηθεῖ οἰονδήποτε ἔξοδον, προϋπάρχει ἔστω καί στιγμιαίως ὑπό μορφήν κόστους. Ἐάν, μάλιστα, δεχθῶμεν ὅτι ἡ λογιστικὴ ἀπεικονίζει ἀρχικῶς τὰς ἐκ τῆς λειτουργίας τοῦ οικονομικοῦ ὀργανισμοῦ προκαλουμένας θυσίας, εἰς λογισμούς κατ' εἶδος, τότε εἰς τό πρωταρχικόν τοῦτο στάδιον ἔχομεν ἀποκλειστικῶς κόστος διακρινόμενον μόνον ἀναλόγως τῆς φύσεώς του. Εἰς τό δευτέρον στάδιον, ὅτε λαμβάνει χώραν μερισμός τοῦ κατ' εἶδος κόστους εἰς τὰς λειτουργίας τῆς οικονομικῆς μονάδος, σχηματίζεται τό λειτουργικόν ἢ κατὰ προορισμόν κόστος. Καί τό μὲν τμήμα τοῦ κατ' εἶδος κόστους, τό βαρῦνον τήν παραγωγικὴν λειτουργίαν, μετατρέπεται εἰς τό στάδιον τοῦτο ἀπὸ κόστος μιᾶς μορφῆς εἰς κόστος ἑτέρας μορφῆς – τοῦ παραχθέντος ἐτοίμου προϊόντος ἢ τῆς ἐν ἔξειλεξι παραγωγῆς –, τό δέ κόστος τῶν λειτουργιῶν διαθέσεως, διοικήσεως, χρηματοδοτήσεως, συνδεόμενον ὀργανικῶς, κατὰ τήν ἀγγλοσαξωνικὴν ἐπιστήμην, μέ τά ἔσοδα, ἐκπνέει ἢ ἔξαφανίζεται μεταφερόμενον οὐσίᾳ καί τύποις εἰς τά ἀποτελέσματα χρήσεως.

Ἐν ἀντιθέσει τέλος, πρὸς τὰς γερμανογαλλοφώνους ἀπόψεις εἰς τήν ἀγγλοσαξωνικὴν λογιστικὴν φιλοσοφίαν, εἴτε περί κόστους ὀμιλοῦμεν, εἴτε περί ἔξοδου, ἀναφερόμεθα πάντοτε εἰς μεγέθη πραγματικά ἐφ' ὅσον βεβαίως ἀκολουθοῦμεν τήν ἱστορικὴν κοστολόγησιν.

41 R. I. DICKEY, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1-9.

1.1.3 Τό κόστος ἐν σχέσει πρὸς τὸ παραγόμενον δι' αὐτοῦ ἔργον :

Ὅταν ὁμιλοῦμεν περὶ κόστους, ἐννοοῦμεν πάντοτε, ἐν ἀριθμητικὸν μέγεθος ἐκφράζον ἄλλοτε μὲν φυσικὰς μονάδας, – ὥρας, χιλιόγραμμα, μέτρα τετραγωνικά κ.λ.π. –, ἄλλοτε δὲ καὶ συνήθως νομισματικὰς τοιαύτας.

Τὸ κόστος, ὡς χρηματικὸν μέγεθος, ἀποκτᾷ συγκεκριμένην ὑπόστασιν ὅταν συγκριθῇ μὲ τὸ δι' αὐτοῦ παραχθέν ἔργον. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται μόνον ἐφ' ὅσον τὸ παραγόμενον ἔργον δύναται νὰ μετρηθῇ, ἄλλως ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους οὐδένα σκοπὸν ἐξυπηρετεῖ πλὴν τῆς ἱκανοποιήσεως μιᾶς ἀπλῆς περιεργείας.

Εἶναι φανερόν ὅτι ἐφ' ὅσον τὸ παραγόμενον ἔργον ἔχει φυσικὴν ὑπόστασιν μετράται εὐχερῶς διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῶν συνήθων μονάδων μετρήσεως – χιλιόγραμμον, τετραγωνικὸν μέτρον, κυβικὸν μέτρον, τρέχον μέτρον, μῆκος κ.λ.π. –, ἄλλως ὑπολογίζεται δυσχερέστερον.

Ἄλλὰ καὶ ὅταν τὸ ἔργον ἔχη πραγματικὴν ὑλικὴν ὑπόστασιν, ἐνίοτε ἢ μέτρησίς του εἶτε δὲν εἶναι πάντοτε ἐφικτὴ – ἐλλείπει καταλλήλων τεχνικῶν μέσων – εἶτε κρίνεται οἰκονομικῶς ἀσύμφορος. Τοῦτο συνήθως παρατηρεῖται ὅταν ἢ παραγωγικὴ διαδικασία εἶναι πολύπλοκος καὶ μακρὰ, διερχομένη ἐκ πολλῶν φάσεων εἰς ὠριμένους τῶν ὁποίων ἢ ἀδυναμία μετρήσεως τοῦ παραγομένου ἔργου καθιστᾷ περιττὴν τὴν προσπάθειαν προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους, ἐνῶ εἰς ἄλλας ἢ θυσία μετρήσεως τοῦ παραγομένου ἔργου εἶναι μεγαλύτερα τῆς ὠφελείας τὴν ὁποίαν δίδει ἢ πληροφορία περὶ τοῦ κόστους αὐτοῦ.

Ἡ ἀξιολόγησις συνελπῶς τῆς περὶ τοῦ κόστους τοῦ ἔργου ἀντλουμένης ἐκάστοτε πληροφορίας, ἀποτελεῖ προϋπόθεσιν ὀρθῆς κοστολογικῆς ὁργανώσεως, δημιουργίας δηλαδή τῶν κατὰ περίπτωσιν ἀναγκαίων κυρίων καὶ βοηθητικῶν κέντρων ἢ θέσεων κόστους εἰς τὰ ὅποια θὰ λαμβάνη χώραν, ἀφ' ἑνὸς μὲν συγκέντρωσις τοῦ πραγματοποιουμένου κόστους καὶ ἀφ' ἑτέρου μέτρησις τοῦ παραγομένου ἀντιστοίχως ἔργου.

Μετὰ τὸν καθορισμὸν τῶν λειτουργικῶν ὑποδιαίρέσεων, τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, τῶν ὁποίων ἢ δραστηριότης θὰ κοστολογηται, ἢ ἀξιοπιστία τῆς κοστολογικῆς πληροφορίας ἐξαρτᾶται ἀπολύτως ἐκ τῆς ἀποτελεσματικῆς λειτουργίας τοῦ συστήματος ποσοτικῶν ἐλέγχου ἐντὸς τῆς λειτουργικῆς μονάδος.

Τὸ σύστημα ποσοτικῶν ἐλέγχου ἀποτελεῖ ἐν τῇ οὐσίᾳ μηχανισμόν μετρήσεως εἰσροῶν – ἐκροῶν ποσοτικῶν μεγεθῶν κόστους καὶ ἔργου.

Αἱ εἰσροαὶ ἀντιπροσωπεύουν τὰς ποσοτικὰς ἀναλώσεις τῶν στοιχείων τοῦ κόστους – ὑλικῶν, ἐργασίας, ἐνεργείας, κ.λ.π. –, αἱ δὲ ἐκροαί, τὸ παραγόμενον ἔργον – ἔτομα προϊόντα, ἡμιτελῆ προϊόντα κ.λ.π.

Ὁ ποσοτικὸς ἐλεγχὸς ἀποδίδει εἰς τὴν ἀκριβῆ μέτρησιν τῶν εἰσροῶν – ἐκροῶν ἄνευ τῆς ὁποίας ἢ πληροφορία περὶ τὸ κόστος τοῦ παραγομένου ἔργου

συνολικῶς καί κατά μονάδα εἶναι ἠλαττωμένης ἀξιοπιστίας καί διά τούτο δέν κρίνεται κατάλληλος διά τήν λήψιν τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.

Ὁ ἀκριθής συνεπῶς προσδιορισμός τοῦ παραγομένου ἔργου καί τοῦ κόστους αὐτοῦ, ἐν συνδυασμῶ πρός τήν ἀξιολόγησιν τῆς λαμβανομένης κοστολογικῆς πληροφορίας, ἀποτελοῦν τό βάθρον ἐνός ὀρθοῦ καί ἀποτελεσματικοῦ συστήματος κοστολογικῆς ὀργανώσεως.

1.1.4 Κόστος – Ἔσοδον – Ἀποτέλεσμα

Ἐλέχθη εἰς τήν προηγούμενην παράγραφον ὅτι ὁ προσδιορισμός τοῦ κόστους – μιᾶς λειτουργίας, ἐνός προϊόντος ἢ μιᾶς ὑπηρεσίας – ἀποκτᾷ πραγματικήν ἀξίαν, ἀφ' ἐνός μὲν ὅταν τούτο εἶναι ἀκριβές καί ἀφ' ἐτέρου ὅταν δύναται νά συγκριθῆ πρός τό παραγόμενον ὑπ' αὐτοῦ ἔργον. Ἡ ἐκ τῆς τοιαύτης συγκρίσεως προκύπτουσα διαφορά εἰκονίζει τήν ἀποτελεσματικότητα τῆς θυσίας ἢ ἄλλως ἀποκαλουμένην παραγωγικότητα τῆς καταδληθείσης προσπάθειας.

Εἰς τήν πράξιν ἡ συνήθης μορφή συγκρίσεως θυσίας καί ἔργου εἶναι ἐκεῖνη κατά τήν ὁποίαν ἀντιπαράθεται τό ἐκ τῆς πωλήσεως ΕΣΟΔΟΝ πρός τό ΚΟΣΤΟΣ αὐτοῦ, ἐξ ἧς προκύπτει τό ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ, θετικόν ἢ ἀρνητικόν. Τούτο συμβαίνει διότι μόνον διά τῆς πωλήσεως τό ἔσοδον πραγματοποιεῖται καί τό ἀποτέλεσμα, ὡς διαφορά μεταξύ ἐσόδου καί κόστους αὐτοῦ, ἀποκτᾷ πραγματικήν ὑπόστασιν. Καί ἐφ' ὅσον βεβαίως τούτο συμβαίνει εἰς μικροῦς οικονομικούς ὀργανισμούς ἢ ἀφορᾷ μεμονωμένας ἐμπορικές πράξεις ἢ ἀπλοῦς ἐπιχειρηματικούς συνδυασμούς, ἢ σύγκρισις τοῦ ἐκ τῆς πωλήσεως ἐσόδου πρός τό κόστος αὐτοῦ εἶναι ἡ πλέον ὀρθή διαδικασία προσδιορισμοῦ τοῦ ἀποτελέσματος, τό ὁποῖον καί ἀποτελεῖ τό κριτήριον ἐπιτυχοῦς ἢ μή ἐπιχειρηματικῆς δράσεως. Ἄλλως ὁμως ἐμφανίζεται τό πρόβλημα εἰς τούς ὑπό τά σημερινά δεδομένα πολυπλόκους οικονομικούς ὀργανισμούς.

Ἡ σύγχρονος μεγάλη ἐπιχείρησις, ἰδίᾳ ἡ βιομηχανική, χαρακτηρίζεται ἀπό μίαν πολυπλοκότητα προβλημάτων, συνθετότητα διαδικασιῶν παραγωγικῆς καί συναλλακτικῆς δραστηριότητος καί ἐξαιρετικῆν εὐαισθησίαν εἰς τās μεταβολάς τοῦ οικονομικοῦ καί κοινωνικοῦ περιβάλλοντος. Ἡ ἀποτελεσματική διοίκησις τῆς καί ἡ ἐπιτυχῆς ἀντιμετώπισις τῶν προβλημάτων στρατηγικοῦ καί τακτικοῦ χαρακτήρος ἐπιβάλλουν τόν ὀρθόν καταμερισμόν τοῦ ἔργου – συντονισμόν, διοικήσεως καί λήψεως τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων – εἰς μέγαν ἀριθμόν ὑπευθύνων στελεχῶν εὐρισκομένων εἰς ὀλόκληρον τήν διοί-

κητικήν πυραμίδα.⁴² Έκαστον στέλεχος υποκαθιστά εις τήν περιοχὴν τῆς ὑπ' αὐτὸ λειτουργικῆς ὑποδιαρέσεως τῆς μονάδος, τὸν ἐπιχειρηματίαν. Καθίσταται οὕτω φορέυς ΕΞΟΥΣΙΑΣ – ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗΣ. Ἡ ἐπιτυχὴς ἐκπλήρωσις τῶν καθηκόντων τοῦ στελέχους – ὑποεπιχειρηματίου – θὰ κριθῆ ἐκ τοῦ ἐπιτευχθέντος ὑπ' αὐτοῦ ἀποτελέσματος ἐν ἀντιπαραβολῇ πρὸς τὸν ὑπὸ τοῦ προγράμματος δράσεως – Budget – τεθέντα στόχον.

Προκύπτει ὅθεν ἡ ἀνάγκη προσδιορισμοῦ ὑπολογιστικῶς τοῦ ἐσόδου τὸ ὁποῖον ἀντιστοιχεῖ εις τὸ ὑπὸ ἐκάστης λειτουργικῆς ὑποδιαρέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως πραγματοποιούμενον ἔργον. Τοῦτο, ὡς γνωστὸν, ἐπιτυγχάνεται διὰ ποικίλων διαδικασιῶν, ἢ πλεον σημαντικῆ τῶν ὁποίων εἶναι ἡ χρησιμοποιουσα τὸ σύστημα τῆς ἐνδοεπιχειρηματικῆς τιμολογήσεως.⁴³ Διὰ τοῦ ἐν λόγω συστήματος⁴⁴ ἐπιτυγχάνεται ἀφ' ἑνὸς ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ἐσόδου τῆς ὑπ' ὄψιν λειτουργικῆς μονάδος διὰ τῆς εις τιμὰς πωλήσεως ἀποτιμήσεως τοῦ παραγομένου ὑπ' αὐτῆς ἔργου καὶ ἀφ' ἑτέρου τὸ πραγματικὸν κόστος τοῦ ἡμιτελοῦς ἔργου τὸ ὁποῖον πρόκειται νὰ χρησιμοποιηθῆ πρὸς περαιτέρω τελειοποίησιν ὑπὸ ἄλλης λειτουργικῆς μονάδος ἐντὸς τῶν πλαισίων τοῦ συνόλου τῆς ἐπιχειρήσεως.

Οὕτω ἡ ἰσότης:

Ἐσοδον – κόστος ἐσόδου = ± Ἀποτέλεσμα ὡς κριτήριον ἀποτελεσματικῆς ἢ μὴ δράσεως τοῦ ὑπευθύνου ἐπιχειρηματικοῦ φορέως, δὲν χρησιμοποιεῖται μόνον εις τὸ ἐπίπεδον τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν τῷ συνόλῳ, ἀλλὰ εις ἐκάστην λειτουργικὴν ὑποδιαίρεσιν τῆς μονάδος, ὅπου λαμβάνει χώραν συγκέντρωσις καὶ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους, ἀποτίμησις τοῦ παραγομένου ἔργου διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ ἐσόδου καὶ χρησιμοποίησις τοῦ συστήματος ΕΞΟΔΟΝ – ΚΟΣΤΟΣ = ± ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ, ὡς κριτήριον ἐπιτυχῶς ἢ μὴ ἐκπληρώσεως τοῦ τεθέντος στόχου ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου ἐκάστοτε φορέως εὐθύνης.

Ἐχει συνεπῶς ἡ φόρμουλα ΕΞΟΔΟΝ – ΚΟΣΤΟΣ = ± ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ,

42 Χαρακτηριστικὰ ὁ C. T. HORNGREN εἰς «Cost Accounting», third edition 1972, σελίς 730, ἀναφέρει: «Many organizations are decentralized through profit centers, because a vast variety of decisions is processed more efficiently and effectively at local levels, from the viewpoint of the total system, a given level of decentralization is justified since the day – in, day – out benefits of local decision making, offset the occasional blunders that hurt the overall organization».

43 Β. Ν. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ: «Θέματα Λογισμοῦ καὶ Ἐλέγχου Δράσεως ἐπιχειρήσεων» – ΟΕΣ/ΝΙΚΗ – ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελίς 124 καὶ ἐπὶ.

44 C. T. HORNGREN: «Cost Accounting: a Managerial Emphasis», third edition by Prentice-Hall 1972, σελίς 729 καὶ ἐπὶ. Ὁμοίως, J. RONEN AND GEORGES McKINNEY: «Transfer Pricing for Divisional Autonomy», Journal of Accounting Research, Vol. 8, No. 1, Spring 1970, σελίς 100-101. Ὁμοίως, J. DEARDEN: «Cost Accounting and Financial Control Systems», Harvard University 1973, σελίς 362 καὶ ἐπὶ. Ὁμοίως, G. SHILLINGLAW: «Cost Accounting Analysis and Control», Third Edition 1972, σελίς 593 καὶ ἐπὶ.»

εις τὰ πλαίσια τῆς σημερινῆς πολυπλόκου ἐπιχειρηματικῆς ὀργανώσεως, εὐρύτεραν τῆς ὑπὸ τῆς πράξεως ἀποδιδομένης χρησιμότητα, δυναμένη νά εἰσχωρήσῃ καί ἐντὸς τῆς ἐσχάτου ὑποδιαιρέσεως τῆς μονάδος.

1.2 Τό περιεχόμενον καί αἱ κατηγορίαι τοῦ κόστους:

1.2.1 Εἰσαγωγή:

Ἡ βαθεῖα μελέτη γενικῶς τοῦ κόστους, τῆς συγκροτήσεως αὐτοῦ, τῶν διαφορῶν τύπων, μορφῶν καί κατηγοριῶν του, τῶν μεταβολῶν καί τῶν αἰτίων τὰ ὁποῖα τὰς προκαλοῦν, διέρχεται ἀναμφισβητήτως διὰ μέσου τῆς ἐξαντλητικῆς ἀναλύσεως τούτου καί ἀποτελεῖ τό βάθρον ἐπὶ τοῦ ὁποίου στηρίζεται ἡ λήψις τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.

Ἐξ ἄλλου, ἡ διευκρίνισις, κατανόησις καί γνώσις τοῦ πολυσημάντου χαρακτήρος τοῦ κόστους, ἰδιαίτερος δέ τῆς πλήρους ἀλληλοεξαρτήσεως τῶν διαφορῶν τύπων καί μορφῶν αὐτοῦ, πρὸς τοὺς ἐκάστοτε ἐπιδιωκόμενους σκοπούς, δέν ἐξυπηρετεῖ μόνον τὴν ἀνάγκην προαγωγῆς τῆς μικροοικονομικῆς θεωρίας εἰς τὸν τομέα τοῦ κόστους ἀλλὰ συμβάλλει εἰς τὴν ὀρθὴν λύσιν τῶν προβλημάτων τῆς ἐπιχειρηματικῆς πράξεως διὰ τῆς χρησιμοποίησεως ὑπ' αὐτῆς ἐπιστημονικῶν μεθόδων, ἀρχῶν καί προτύπων.

Πράγματι ἡ οἰκονομικὴ ζωὴ, γενικῶς, καί ἡ ἐπιχειρηματικὴ δρασίς, εἰδικότερον, χάρις εἰς τὴν πολυμορφίαν, συνθετότητα, ποικιλίαν καί συνεχῆ μεταβολὴν τῶν προβλημάτων πού ἀντιμετωπίζει, ἀποτελεῖ τὸν βασικὸν μοχλὸν ὁ ὁποῖος κινεῖ τὴν μικροοικονομικὴν ἐπιστήμην εἰς τὸ ἐρευνητικὸν τῆς ἔργον. Προῖόν αὐτῶν τῶν ἀναζητήσεων εἶναι ἡ σημειουμένη συνεχῆς ἀνάπτυξις τῆς θεωρίας περὶ κόστους, ἐκφραζομένη διὰ τῆς θέσεως τῶν κανόνων, ἀρχῶν καί προτύπων. Ἡ ἐπαλήθευσις τῆς ὀρθότητος τῆς ἀξίας καί ἀποτελεσματικότητος αὐτῶν λαμβάνει χώραν κατὰ τὴν διαδικασίαν τῆς πρακτικῆς τῶν ἐφαρμογῆς. Ἡ ἐπιχειρηματικὴ ζωὴ, τὴν ὁποῖαν κατὰ κανόνα ἀποβλέπει νά ἐξυπηρετήσῃ ἡ κοστολογικὴ θεωρία, ἀποτελεῖ συγχρόνως τὸν αὐστηρὸν κριτὴν καί τὸ ἀξιολογικὸν ἐργαστήριον αὐτῆς. Ἡ τοιαύτη ἀλληλεπίδρασις θεωρίας καί πράξεως συνετέλεσαν εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ περιεχομένου καί τῶν διαφορῶν κατηγοριῶν τοῦ κόστους.

1.2.2 Τό περιεχόμενον καί ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους:

Ὑποστηρίζεται ἐσφαλμένως, ὑπὸ τῶν ἀπασχολουμένων μὲ τὴν κοστολόγησιν εἰς τὴν πράξιν κυρίως, ὅτι ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους – ἐνός προϊόντος, μίας λειτουργίας ἢ ἐνός ἔργου – ἐξαντλεῖται διὰ τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν κατ' εἶδος στοιχείων αὐτοῦ. Εἰς τινὰς περιπτώσεις ἢ ἀνάλυσις περιλαμβάνει μίαν

προσπάθειαν βαθυτέρας διερευνήσεως σκοπούσης τήν εξακριβώσιν τῆς συμπεριφορᾶς αὐτοῦ κατά τὰς μεταβολάς τοῦ βαθμοῦ ἀποσχολήσεως καί διασπάσεώς του εἰς σταθερόν καί μεταβλητόν μέρος. Ἐπί τῆς δευτέρας ταύτης ἀναλύσεως στηρίζονται κατ' ἔξοχὴν αἱ λαμβανόμεναι ἀποφάσεις τακτικοῦ χαρακτήρος εἰς τὰς ἐπιχειρηματικὰς μονάδας ἰδίᾳ δέ αἱ ἀφορῶσαι τήν ἀσκησιν πολιτικῆς τιμῶν.

Ὡστόσον ἡ προβληματικὴ τῆς κοστολογικῆς ἀναλύσεως ἐμφανίζει διάφορον τελείως ἔκτασιν καί μορφήν.

Ἐν πρώτοις, ἡ πλέον γνωστὴ καί ὑπὸ τῆς πράξεως χρησιμοποιουμένη ἀνάλυσις ἀναφέρεται εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ πραγματικοῦ κόστους ὑπὸ τὴν διττὴν αὐτοῦ μορφήν: τοῦ κόστους παραγωγῆς καί τοῦ κόστους τῶν ἐσόδων. Εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν ἡ ἀνάλυσις ἔχει ἐξ ἀντικειμένου προκαθορισμένον πλαίσιον. Δέν δύναται νά συμπεριλάβῃ στοιχεῖα διάφορα τῶν πραγματοποιηθέντων καί δέν δύναται νά ἐπεκταθῇ εἰς συγκρίσεις εἰ μὴ μόνον πρὸς ἕτερα πραγματικὰ ἐπίσης μεγέθη.

Ἡ ἀνάλυσις θεθαίως τοῦ πραγματικοῦ κόστους, ἐφ' ὅσον ἀκολουθήσει ὀρθὴν μεθοδολογίαν, δύναται νά προσφέρῃ πολύτιμα πληροφοριακὰ στοιχεῖα δυνάμενα νά χρησιμοποιηθοῦν καί ἀξιοποιηθοῦν διὰ ποικίλους σκοπούς. Ἀναφέρομεν ἐν συνεχείᾳ ὠρισμένας ἐκ τῶν πλέον γνωστῶν τύπων τῶν ἐν λόγῳ ἀναλύσεων μὲ σύντομον ἀναφορὰν τῶν ἐξυπηρετουμένων δι' αὐτῶν σκοπῶν:

α. Ἀνάλυσις τοῦ ὀλικοῦ πραγματικοῦ κόστους εἰς στοιχεῖα κατ' εἶδος εἰς ἀπολύτους τιμὰς καί εἰς ἑκατοστιαίαν ἀναλογίαν. Διὰ τῆς ἐν λόγῳ ἀναλύσεως ἐξασφαλίζονται:

α.α Συγκρίσιμα στοιχεῖα κόστους ἀπὸ ἔτος εἰς ἔτος, τὰ ὁποῖα ἐν ἀντιπαροβολῇ πρὸς τὰ ἔσοδα καί τὸ παραχθέν ἔργον παρέχουν μίαν ἐναργῆ εἰκόνα τῆς ἀποδοτικότητος ἐκάστου τούτων καθὼς καί τῆς διαχρονικῆς τάσεως αὐτῶν.

α.β Πολύτιμοι πληροφορίαι ὡς πρὸς τὴν δομὴν τοῦ κόστους καί τὰς μεταβολὰς αὐτοῦ ἀπὸ χρήσεως εἰς χρῆσιν ἢ διὰ μεγαλυτέραν περιόδον ἐτῶν. Αἱ ἐν λόγῳ πληροφορίαι δύναται νά χρησιμοποιηθοῦν πλὴν τῶν ἄλλων σκοπῶν καί διὰ νά στηρίξουν ἀποφάσεις εὐρυτέρας οἰκονομικῆς πολιτικῆς ὑπὸ τῶν φορέων τῆς κεντρικῆς οἰκονομικῆς ἀρχῆς.

α.γ Τὰ ἀναγκαῖα οἰκονομικὰ καί ποσοτικὰ δεδομένα διὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ἐτησίων προγραμμάτων δράσεως καί τῶν ἐνσωματωμένων εἰς αὐτὰ ἐπὶ μέρους γενικῶν καί μερικῶν προϋπολογισμῶν (Budgets).

α.δ Τὰ βασικὰ ἀναλυτικὰ καί ποσοτικὰ στοιχεῖα διὰ τὴν κατάρτισιν

του προϋπολογισμούς και των ελαστικών προϋπολογισμών (Flexible Budgets).

- α.ε Αί προϋποθέσεις βαθύτερας σπουδής του λειτουργικού κόστους ως και του κόστους της μονάδος του παραγομένου έργου επί σκοπῷ συμπίεσεως αὐτοῦ εἴτε διὰ τῆς περιστολῆς τοῦ ἀπολύτου ὕψους εἴτε διὰ τῆς πλήρους ἀπαλείψεως ὠρισμένων ἐκ τῶν στοιχείων του. Διὰ νὰ ἐπιτευχθῇ τοῦτο, πρέπει τό κόστος, ἀφοῦ προσδιορισθῇ ἐπακριβῶς, ν' ἀναλυθῇ εἰς τὰ κατ' εἶδος στοιχεία του μέχρι τῆς ἐσχάτης ὑποδιαρέσεώς των.
- α.στ Τὰ δεδομένα ἐπὶ τῶν ὁποίων θὰ στηριχθῇ ἡ μελέτη τοῦ κλαδικοῦ κόστους ἢ γνώσις τοῦ ὁποίου ἐπιτρέπει τὴν ἀποτελεσματικὴν καὶ ἐπὶ ἐπιστημονικῶν βάσεων ἐδραζομένην ἐπισήμανσιν προβολῆν καὶ λύσιν προβλημάτων γενικοῦ κλαδικοῦ ἐνδιαφέροντος.
- α.ζ Στοιχεῖα ἀπαραίτητα διὰ τὴν ὀρθὴν ἀντιμετώπισιν τῶν ἀναφωρομένων προβλημάτων κατὰ τὰς διαπραγματεύσεις πραγματοποιήσεως συμφωνιῶν συγχωνεύσεων, συνενώσεων ἢ ἄλλης μορφῆς συνεργασιῶν ὁμοειδῶν κατὰ κανόνα ἐπιχειρήσεων.
- α.η Συγκριτικὰ στοιχεῖα ἀποτελεσματικοῦ ἐλέγχου – διὰ τῆς μεθόδου τῆς συγκρίσεως τοῦ κόστους λειτουργίας ὡς καὶ τῆς ἀποδοτικότητος αὐτοῦ – ὑποκαταστημάτων ἢ θυγατρικῶν ἐπιχειρήσεων ἢ Joint Ventures ὑπὸ τοῦ κεντρικοῦ καταστήματος τῆς ἑδρας τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ τῆς μητρὸς ἐταιρείας.
- α.θ Ὁρθὴ καὶ ταχεῖα λήψις ἀποφάσεων ἐπεκτάσεως, ὑπὸ μορφήν δημιουργίας ὑπ/τος ἢ νέου ἐταιρικοῦ φορέως εἰς ἄλλην χώραν. Χάρις εἰς τὴν ὑπαρξίν ἀναλυτικῶν στοιχείων κόστους διευκολύνεται ἐκ πλευρᾶς χρόνου καὶ δαπάνης ἢ ἐκτίμησις τῆς ἀξιοπιστίας τῶν συγκεντρουμένων στοιχείων ἐκπονήσεως μελετῶν (Feasibility studies) διὰ τῆς ἐξάρσεως καὶ εἰς βάθος διερευνήσεως μόνον τῶν στοιχείων ἐκείνων τὰ ὅποια ἐμφανίζουσι ἐξαιρετικὰς ἀποκλίσεις ἐκ τοῦ γνωστοῦ κανονικοῦ καὶ ἠλεγμένου ὕψους των.
- β. Ἀνάλυσις τοῦ ὀλικοῦ καὶ κατὰ μονάδα – προϊόντος, έργου ἢ ἐσόδου – πραγματικοῦ κόστους εἰς τὰ στοιχεία του, ἀναλόγως τῆς συμπεριφορᾶς ἐκάστου τούτων κατὰ τὰς μεταβολὰς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως:
Διὰ τῆς ἀναλύσεως ταύτης ἐπιτυγχάνονται τὰ ἑξῆς:
- β.α Ἡ διάσπασις τοῦ ὀλικοῦ καὶ κατὰ μονάδα πραγματικοῦ κόστους εἰς σταθερόν καὶ μεταβλητόν καὶ ἢ βάσει ταύτης ἐξασφάλισις τῆς δυνατότητος ἐκτιμήσεως τοῦ κόστους προϋπολογιστικῶς ὑπὸ διάφορα ἐπίπεδα ἀπασχολήσεως.
- β.β Ἡ ἄσκησις εὐέλκτου τιμορρυθμιστικῆς πολιτικῆς, ἰδίᾳ ὑπὸ συνθήκας πλήρους ἀνταγωνισμοῦ καὶ μερικῆς ἀπασχολήσεως τοῦ

δυναμικού της επιχειρήσεως.

- β.γ Ἡ ἐκ προϋπολογισμοῦ ἐξακριβώσις τοῦ βαθμοῦ ἀνελαστικότητος τοῦ κόστους καὶ ἡ δυνατότης ἐκτιμήσεως τῆς εὐπλαθείας τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς τὰς μεταβολὰς τῆς οἰκονομικῆς συγκυρίας.
- β.δ Ὁ ὀρθὸς προσανατολισμὸς τῶν προσπαθειῶν μειώσεως τοῦ κόστους διὰ τῆς ἀναθέσεως τοῦ ἔργου διὰ μὲν τὸ σταθερὸν τμήμα εἰς τὴν διοίκησιν διὰ δὲ τὸ μεταβλητὸν εἰς τοὺς ἐπικεφαλῆς τῶν λειτουργικῶν μονάδων.
- β.ε Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ἐπιπέδου ἐκείνου ἀπασχολήσεως εἰς τὸ ὅποιον ἐπιτυγχάνεται πλήρης ἐξισορρόπησης ΕΞΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ, δηλαδὴ τοῦ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ δραστηριότητος.
- β.στ Ἡ δυνατότης ἐκτιμήσεως μὲ ἱκανοποιητικὴν προσέγγισιν τοῦ μεγέθους τῆς ἀπαιτηθησομένης ΘΥΣΙΑΣ κατακτήσεως τοῦ συνόλου ἢ ἐνὸς μεριδίου νέας ἀγορᾶς, δημιουργίας ἐμπορικῶν στηριγμάτων καὶ γενικῶς ἐμπορικῆς ἐπεκτάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.
- β.ζ Ἡ ἐξασφάλισις τῶν βασικῶν στοιχείων καταρτίσεως ἐλαστικοῦ προϋπολογιστικοῦ κόστους διὰ τῆς χρησιμοποιοῦσεως τοῦ ὁποιοῦ ἢ διοικήσεως δύναται νὰ λαμβάνει τάχιστα ὀρθὰς ἀποφάσεις, βραχυχρονίου χαρακτῆρος, ἐπὶ τῆς ἐν γένει δραστηριότητος τῆς μονάδος.

Ἡ ἀνάλυσις ὁμῶς τοῦ κόστους, διὰ τῆς ὁποίας καθορίζεται τὸ περιεχόμενον αὐτοῦ, δὲν περιορίζεται, ὡς προελέχθη, μόνον εἰς τὸ ἱστορικῶς διαμορφούμενον μέγεθός του, οὐδὲ εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῆς κατ' εἶδος συγκροτήσεως καὶ τῆς συμπεριφορᾶς τῶν στοιχείων του συναρτήσῃ τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

Εἰδικοί τύποι ἀναλύσεως τοῦ κόστους χρησιμοποιοῦνται διὰ νὰ διευκολύνουν τὴν διοίκησιν κατὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεών της ὡσάκις ἀντιμετωπίζει θέμα ἐκλογῆς μεταξὺ περισσοτέρων τῆς μᾶς προσφερομένων λύσεων. Προβλήματα ἐναλλακτικῶν λύσεων ἐμφανίζονται ὑπὸ διαφόρους μορφὰς συνήθεις τῶν ὁποίων εἶναι:

Ἡ παραγωγή ἢ ἀγορὰ ἐνὸς προϊόντος ἢ ἐνὸς μέρους αὐτοῦ, ἢ συντόμευσις ἢ ὄχι τῆς ἐκτάσεως κατεργασίας, ἢ ἐκλογή μᾶς σειρᾶς παραγωγῆς, ἢ υἱοθέτησις ἢ μὴ ἐνὸς νέου προϊόντος, ἢ ἐκλογή ἐνὸς καταλληλοτέρου τρόπου διανομῆς, ἢ ἐγκατάλειψις ἢ μὴ παλαιῶν προϊόντων, ἢ συνέχισις ἢ μὴ λειτουργίας ἐπὶ ζημίᾳ, ἢ ἀντικατάστασις ἢ μὴ καινουργούς ἐξοπλισμοῦ,⁴⁵ κ.λ.π.

Εἰς ἀπάσας τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις αἱ σχετικαὶ ἀναλύσεις ἀφοροῦν κόστος μὴ πραγματικόν. Ἐὰν ὅσον πρόκειται νὰ ἀπαντήσωμεν ἐάν μᾶς συμφέρῃ ἢ ὄχι νὰ ἀναλάβωμεν μίαν ἐνέργειαν, εἴμεθα ὑποχρεωμένοι νὰ ὑπολογίσωμεν τὰ ἀποτελέσματα αὐτῆς πρὶν ἢ προχωρήσωμεν εἰς τὴν ἐκτέλεσίν της. Τοῦτο

σημαίνει ότι πρέπει να ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΩΜΕΝ τό κόστος αναλύοντας τά στοιχεία πού θά τό συγκροτήσουν. Μεταξύ τών στοιχείων σημαντικός αριθμός είναι ύπολογιστικά, αντιπροσωπεύουν δέ έκτιμήσεις τής αξίας τών χαμένων εύκαιριών.⁴⁶

Ότω τό κόστος εύκαιρίας (opportunity Cost), τό διαφορικό κόστος, τό όριακό κόστος ή τό πρότυπο κόστος, άποτελούν άντικείμενο άναλύσεως ή όποία ούσιαστικώς προηγείται τής συγκροτήσεως αυτών. Σκοπός τής κοστολογικής έπεξεργασίας είναι ή ύποδοήθεις λήψεως τής όρθότερας έπιχειρηματικής άποφάσεως ή άλλως ή έπιλογή τής καταλληλοτέρας ή τής πλέον κερδοφόρου όδου ένεργείας μεταξύ πολλών ύφισταμένων. Ή λήψις άποφάσεως επί τή δάσει ειδικής κοστολογικής άναλύσεως λαμβάνει χώραν όταν ύπάρχει πρόβλημα έκλογής. Ήάν δέν ύφίσταται πεδίο έκλογής, δέν ύπάρχει άνάγκη λήψεως άποφάσεως.⁴⁷

1.2.3 Κόστος γενικής έφαρμογής καί κόστος αναλόγως του σκοπού διά τόν όποίον προορίζεται:

Ήτονίσθη εις τάς προηγούμενας παραγράφους ότι ό τύπος του ίστορικού κόστους δέν είναι ή μοναδική μορφή αυτού, ούδέ δύναται να έξυπρητήση όλας τάς άνάγκας τής έπιχειρηματικής δράσεως. Ήλέχθη έπίσης ότι πλήν του πραγματικού κόστους (ίστορικού) έτερα είδη αυτού, ως τό προκαθωρισμένο, τό διαφορικό, τό κόστος εύκαιρίας κ.λ.π., χρησιμοποιούνται εύρύτατα κατά τήν λήψιν τών έπιχειρηματικών άποφάσεων.

Καταλήγομεν όθεν εις τό συμπέρασμα ότι δέν ύπάρχει εις τύπος κόστους δυνάμενος να έχη γενικήν έφαρμογήν δι' όλους τούς σκοπούς τής έπιχειρηματικής ζωής. Αντιθέτως, δι' έκαστον σκοπόν άνταποκρίνεται εις τύπος κόστους κατά κανόνα μή δυνάμενος να χρησιμοποιηθή δι' άλλον ή δι' άλλους σκοπούς.⁴⁸ Μερικά παραδείγματα έπαληθεύουν πλήρως τήν έν λόγω θέσιν:

Διά του καταριζομένου εις τό τέλος τής χρήσεως Ίσολογισμού έπιδιώκονται δύο βασικοί σκοποί: Π Ρ Ω Τ Ο Ν, ή άπεικόνησις τής περιουσιακής καταστάσεως τής έπιχειρήσεως καί Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο Ν, ό προσδιορισμός τών

46 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», ένθ' άνωτέρω, σελίς 187.

47 Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI: «Cost Accounting for Manament's Decisions», second edition 1974, σελίς 29 καί R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 185.

48 Βλέπε ύποσημείωσεις 22-23. Καί έν ΝΑΑ Bulletin, vol. 29, ή θέσις τής National Accounting Association όσον άφορά τούς διαφόρους τύπους του standard cost όπου ή Committee on Research: «Suggesting that different standard costs may be needed for the different uses of cost control, inventory costing, budgetary planning, pricing and for facilitation book-keeping» έπίσης έν R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 1-10, όπου αναφέρεται: «Authorities appear to agree in general that different costs are appropriate for different purposes and that it is not possible to say what the cost of something is without knowing the use to which the cost is to be put».

πραγματοποιηθέντων αποτελεσμάτων. Ἡ ἀληθής ὁμως περιουσιακή κατάστασις δέν δύναται νά προσδιορισθῆ εἰ μὴ μόνον διὰ τῆς ἀποτιμήσεως τῶν ὑφισταμένων περιουσιακῶν στοιχείων, συνεπῶς καί τῶν ἀποθεμάτων, εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ Ἰσολογισμοῦ, διὰ τῆς χρησιμοποίησεως δηλαδὴ τοῦ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ. Τοῦτο ὁμως ἀποκλείει τὴν ἐπίτευξιν τοῦ ἑτέρου στόχου, τοῦ ἀκριβοῦς προσδιορισμοῦ τῶν πραγματοποιηθέντων ἀποτελεσμάτων, ὅστις προϋποθέτει ἀποτίμησιν τῶν ἀποθεμάτων εἰς τιμὰς κτήσεως, χρησιμοποίησεως δηλαδὴ τοῦ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.⁴⁹

Κατὰ τὴν κατάρτισιν τῶν ἐτησίων προγραμμάτων δράσεως, ἡ ἐκτίμησις τοῦ ἀναμενομένου νά διαμορφωθῆ κόστους, ἐντὸς τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου, στηρίζεται εἰς τὸ ἱστορικὸν κόστος παρελθουσῶν χρήσεων καί τὰς προβλεπομένας μεταβολὰς τῶν συνθηκῶν λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως κατὰ τὴν προϋπολογιστικὴν χρῆσιν. Μετὰ τὴν κατάρτισίν του τὸ ΠΡΟΚΑΘΩΡΙΣΜΕΝΟΝ ΚΟΣΤΟΣ χρησιμοποιεῖται διὰ τὸν ἔλεγχον τοῦ πραγματοποιουμένου κόστους συμφώνως πρὸς τὴν τεχνικὴν τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἔλεγχου (Budgetary Control).

Ἐάν μία ἐπιχείρησις ἀπασχολῆ πλήρως τὸ δυναμικόν της, διαθέτουσα τὸ σύνολον τῆς παραγωγῆς της εἰς τὴν ἀγοράν, τὸ ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ αὐτῆς, χρησιμοποιεῖται διὰ τὸν καθορισμὸν τῆς τιμῆς πωλήσεως ὁλοκλήρου τῆς παραγωγῆς, ἀποτελεῖ δέ συγχρόνως καί τὸ ὄριον κάτω τοῦ ὁποίου δέν δύναται νά κατέλθῃ ἡ τιμὴ. Ἀντιθέτως, ἐφ' ὅσον μέρος μόνον τοῦ παραγωγικοῦ δυναμικοῦ της ἐργάζεται, τὸ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ἀποτελεῖ τὴν ὅσιν καθορισμοῦ τῆς τιμῆς πωλήσεως διὰ τὸ τμήμα παραγωγῆς τὸ ἀντιστοιχοῦν εἰς τὸ ἀργοῦν παραγωγικόν δυναμικόν.

Ὑφισταμένων περισσοτέρων τοῦ ἐνὸς κλάδου ἐκμεταλλεύσεως ἢ τμημάτων παραγωγῆς, εἶναι ἐνδεχόμενον ἡ διοίκησις μίας ἐπιχειρήσεως νά τεθῆ πρὸ τοῦ διλήμματος καταργήσεως ἢ προσωρινῆς ἀργίας ἐνὸς κλάδου ἢ τμήματος ἐξ αἰτίας τῶν ζημιολόγων τοῦ ἀποτελεσμάτων. Ἐν προκειμένῳ, τὸ ΣΤΑΘΕΡΟΝ ΚΟΣΤΟΣ τοῦ ὑπὸ κατάργησιν τμήματος ἢ κλάδου θά συγκριθῆ πρὸς τὸ μέγεθος τῆς ζημίας καί, ἐάν μὲν εἶναι μικρότερον αὐτῆς, ἡ ἀπόφασις θά εἶναι κατ' ἀρχὴν θετικὴ, ἄλλως ἢ συνέχισις τῆς λειτουργίας ἐπὶ ζημία ἐλαχιστοποιεῖ τὸ ὕψος αὐτῆς.

Ἐχει διαπιστωθῆ ὅτι εἰς τὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν ἢ ἐν ἀναπτύξει εὐρισκομένας χώρας, ὁ βασικὸς περιοριστικὸς παράγων, εἰς τὸν ρυθμὸν τῆς οἰκονομικῆς τῶν προόδου, εἶναι ἡ στενότης τῶν ἀναγκαίων πόρων, ὁ σημαντικώτερος τῶν ὁποίων εἶναι τὸ KNOW-HOW. Εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ Know-How περιλαμβάνονται ἡ ἐπιχειρηματικότης καί τὰ εἰδιδευμένα τεχνικά, οἰκονομικά καί διοικη-

49 Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: «Ἀρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς», σελίς 411 καί Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Κριτικὴ ἔρευνα ἐπὶ τοῦ λογιστικοῦ προσδιορισμοῦ τῶν ἀποτελεσμάτων», σελίς 8-11.

τικά στελέχη των επιχειρήσεων. Είναι ως εκ τούτου σύνηθες το φαινόμενο να άμεληται ή ανάληψις επιχειρηματικών πρωτοβουλιών ή να απορρίπτονται σχετικά προτάσεις λόγω των ύφισταμένων στενοτήτων καταλλήλων ανθρώπινων πόρων. Υπό στενή ιδιωτικοοικονομική άποψιν τό πρόβλημα εμφανίζεται υπό μορφήν έπιλογής μιάς εκ πλειόνων προσφερομένων εύκαιριών επιχειρηματικής δράσεως υπό συνθήκας στενότητος ειδικευμένων ανθρώπινων πόρων, ή έπιλογή συνεπάγεται όπωσδήποτε μεταφοράν ανθρώπινου δυναμικού έξ ύφισταμένης δραστηριότητος πρός νέαν τοιαύτην. Η λύσις του συνθέτου προβλήματος προϋποθέτει ταυτόχρονον στάθμισιν και προσδιορισμόν των ώφελειών και του κόστους, άφ' ενός συνελεία της μετακινήσεως πόρων εκ μιάς δραστηριότητος εις μίαν άλλην και άφ' έτέρου εκ της έπιλογής μιάς εκ των πολλών προσφερομένων νέων δραστηριοτήτων. Κατά την πρώτην φάσιν, τό κόστος των μετακινουμένων πόρων ίσοϋται μέ τό ποσό των κερδών τά όποια άπόλλυνται συνελεία της μεταφοράς αυτών ή μέ τό πραγματικό κόστος των, έφ' όσον τούτο είναι μεγαλύτερον της μειώσεως των κερδών. Εις την μίαν περίπτωσιν χρησιμοποιούμεν τό ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ εις την άλλην τό ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΝ ΚΟΣΤΟΣ. Κατά την δευτέραν φάσιν, έφ' όσον δημιουργείται θέμα έπιλογής μιάς εκ περισσοτέρων διαζευκτικών όδών ένεργείας, λαμβάνεται πάντοτε ως κριτήριον έπιλογής τό ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ. Τούτο ίσοϋται μέ τό ύψος της ώφελείας ή όποία χάνεται λόγω άπορρίψεως της εύκαιρίας αναπτύξεως μιάς επιχειρηματικής δραστηριότητος χάριν μιάς άλλης.

Η άσκησις έλέγχου υπό της πολιτείας επί των τιμών συνιστά μέτρον προστασίας του κοινωνικού συμφέροντος, ταυτοχρόνως δέ εκφράζει τά περιοριστικά όρια τά όποια δέν δύναται νά υπερβή ή ιδιωτική πρωτοβουλία. Ο έλεγχος πραγματοποιείται υπό των άγορανομικών αρχών και αποδλέπει εις την συγκράτησιν των τιμών διά του καθορισμού ενός ποσοστού κέρδους επί του κόστους εκάστου αγαθοϋ. Επειδή αι άγορανομικαι τιμαί καθορίζονται κατά αγαθόν γενικώς και ούχι κατά έπιχείρησιν, περιλαμβάονται δέ συνήθως όρισμένον ποσοστόν κέρδους, είναι φανερόν ότι αύτα στηρίζονται επί ενός ΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ εις την διαμόρφωσιν του όποιου μάλιστα υπεισέρχονται πλείστα στοιχεία ύπολογιστικά, άναγνωριζόμενης κατά την αποτίμησιν και της τιμής άντικαταστάσεως. Τό ούτω προσδιοριζόμενον ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟΝ ΚΟΣΤΟΣ έξυπηρετεί αποκλειστικώς άγορανομικούς σκοπούς, όμοιάζει δέ περισσότερο πρός τό ΚΛΑΔΙΚΟΝ ΚΟΣΤΟΣ.

Εκ της προηγηθείσης περιπτωσιολογικής αναλύσεως έπαληθεύεται πλήρως ή περί πολλαπλότητος του κόστους αντίληψις, ύποστηριζόμενη τόσοον ζωηρώς υπό των Αμερικανών Συγγραφέων.⁵⁰

50 Η έξαιρετική καλλιέργεια και ανάπτυξις εις Η.Π.Α. έννοιών της μικροοικονομικής θεωρίας, ως αι περί του κόστους τοιαύται, και ή όργανική σύνδεσις αυτών μέ την επιχειρηματικήν λειτουργίαν και πράξιν, συγκρινόμεναι πρός την σημειουμένην άντιστοιχώς λίαν περιορισμέ-

Τό θέμα πέραν τού θεωρητικού ενδιαφέροντος παρουσιάζει όντως έξαιρετικήν πρακτικήν σημασίαν. Συγκαταλέγεται ίσως μεταξύ τών όλίγων σημείων τής μικροοικονομικής θεωρίας ή ανάλυσις καί άποσαφήνισις τών όποιών άσκει ούσιώδη επίδρασιν εις τήν βελτίωσιν τής ένδοεπιχειρηματικής έπικοινωνίας καί δή εις έπίπεδα όπου λαμβάνονται αί άποφάσεις.⁵¹

νyn κίνησιν τής εύρωπαϊκής έπιστήμης δέν δύνανται ν' άποδοθούν μόνον εις τό διαφορeτικόν έπίπεδον βιομηχανικής καί γενικώτερον οίκονομικής αναπτύξεως τών δύο κόσμων. Καί εις τάς δύο περιοχάς ή βιομηχανία είναι έξ ίσων ανεπτυγμένη, λειτουργούν έπίσης μεγάλα έμπορικά καί βιομηχανικά έπιχειρήσεις έθνικής ή διεθνικής δραστηριότητας καί έπιρροής. Ό ανταγωνισμός είναι όμοιος έντονος καί διεξάγεται τόσον εις τήν εύρωπαϊκήν άγοράν μέ τήν συμμετοχήν καί άμερικανικών έπιχειρήσεων, όσον καί εις τήν άγοράν τών Η.Π.Α. τή συμμετοχή καί εύρωπαϊκών συγκροτημάτων. Όφείλεται νομίζομεν εις μίαν τελείως διαφορeτικήν νοοτροπίαν τών έπιχειρηματικώς όρώντων προσώπων, διαμορφωθείσαν έξ Ιστορικών κυρίως λόγων. Πράγματι, ή πορεία τής βιομηχανικής αναπτύξεως ήλθε εν διάφορος εις τάς δύο περιοχάς. Είς τάς Η.Π.Α. αύτη έστηρίχθη κατ' έξοχήν εις τήν έσωτερικήν άγοράν, ήκολούθησε ταχυντάτους ρυθμούς προόδου καί έγέννησε ταχέως τήν μεγάλην έπιχειρήσιν μέ εύρύην μετοχικήν βάσιν. Η διοικήσις τών μεγάλων βιομηχανικών μονάδων περιήλθεν ταχέως εις χείρας τών διευθυντών στελεχών - *Managers* -, ειδικώς πρός τούτο εκπαιδευμένων καί ύποκειμένων εις τόν έλεγχο τής μετοχικής πλειοψηφίας μέ κριτήριον τά έπιτυγχανόμενα άποτελέσματα τών ύπ' αυτών διοικουμένων μονάδων. Η εκ μέρους τών *Managers* έφαρμογή όμοιομόρφων άρχών έπιστημονικής διοικήσεως έδημιούργησεν μέ τήν πάροδον τού χρόνου τήν γνωστήν «άμερικανικήν» νοοτροπίαν καί συμπεριφοράν, τόσον εκδηλον εις τήν έσωτερικήν δομήν καί δραστηριότητα τών άμερικανικών έπιχειρήσεων. Η μικροοικονομική έπιστήμη εκλήθη διά τών θεωρητικών γενικεύσεων νά λύση τά προβλήματα τής πράξεως. Τό πεδίον δι' έπιστημονικήν έρευναν ήλθε εν καί εύρύ καί πλούσιον εις ποικιλίας καί πρωτοτυπίαν θεμάτων. Τά δέ άποτελέσματα είναι εκδηλα εις τόν τομέα τής εκτεταμένης καί συνεχώς διευρυνόμενης λογιστικής φιλολογίας τών Η.Π.Α. Εις τήν Εύρώπην, όπου ή βιομηχανική επανάστασις προέτρεξε τής άμερικανικής σημαντικά, ή ανάπτυξις ήλθε εν περισσότερον βραδεία. Η δημιουργία τών μεγάλων μονάδων καί ύστέρησις τής αντιστοιχών άμερικανικής καί έστηρίχθη εις τήν έξωτερικήν άγοράν. Η οίκογενειακή παράδοσις καί συνέχεια χαρακτηρίζουν κατά κύριον λόγον τάς μεγάλας εύρωπαϊκάς έπιχειρήσεις ενώ ή σύμπτωσις τού μετόχου - έπιχειρηματίου - διευθυντού, άποτελεί τό έτερον χαρακτηριστικόν γνώρισμα αυτών. Ό νόμος τής άνισομέτρου οίκονομικής αναπτύξεως όστις μετέβαλε τήν Εύρώπην εις δευτέρας τάξεις οίκονομικήν καί βιομηχανικήν δύναμιν ήτο έπόμενον νά επιδράσιν καί εις τούς ρυθμούς τής έπιστημονικής προόδου εις ένα τομέα τόσον όργανικώς συνδεδεμένος μέ τήν έπιχειρηματικήν δράσιν καί νά δημιουργήσιν διαφορeτικήν συμπεριφοράν καί νοοτροπίαν εν συγκρίσει πάντοτε πρός τόν χώρον τών Η.Π.Α.

- 51) Οι άναγκασμένοι εις τήν πράξιν μέ τήν λήσιν τών έπιχειρηματικών άποφάσεων είτε συμβουλευτικώς είτε ως ύπευθινοί φορείς διοικητικής έξουσίας αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα «έπικοινωνίας» κατά τάς συζητήσεις επί σκοπώ λήψεως άποφάσεων. Ούτω π.χ., όταν ό Γενικός Δ/ντής ζητεί από τόν Οικονομικόν Δ/ντήν ή τόν προϊστάμενον τού Λογιστηρίου νά τού γνωρίσιν τό κόστος τού προϊόντος X ή τό κόστος λειτουργίας τού τμήματος T, ούδέποτε σχεδόν διευκρινίζει διά ποιον σκοπόν θέλει νά χρησιμοποιήσιν τήν ζητούμενην πληροφορίαν. Άλλά καί οι πρός ους άπευθίνονται ό Γενικός Δ/ντής σχεδόν πάντοτε ή άποφεύγουν νά ζητήσουν τάς αναγκαίας εκάστοτε διευκρινίσεις ή εάν πράξουν τούτο αντιμετωπίζονται μέ καχυποψίαν ή άπορίαν ανάμικτον μέ εύρωνικάς επιπλήξεις. Είναι φανερόν ότι τό φαινόμενον, είτε εκφράζον άνοιγμα άμφότερων τών μερών είτε όχι, όσον άφορά τήν πολλαπλότητα τού κόστους καί τών ύπηρετουμένων ύπ' αυτού σκοπών, όδηγει κατά κανόνα εις λήσιν έσφαλμένων άποφάσεων. Έν πάση περιπτώσει μειώνει σημαντικάς τήν άποτελεσματικότητα αυτών. Τό πρόβλημα βεβαίως έχει διαθεσικά ρίζας, εκφράζει όπωσδήποτε μίαν άντιστοιχίαν εις τά έπίπεδα αναπτύξεως καί δημιουργεί τήν άνάγκην μεγαλύτερης έμβαθύνσεως τής θεωρητικής

1.2.4 Κόστος κατ' είδος και κόστος κατά προορισμόν

Ός είναι γνωστόν, τό πραγματικόν κόστος ενός προϊόντος ή υπηρεσίας σχηματίζεται διά της συναθροίσεως είτε στοιχείων κόστους κατ' είδος, είτε στοιχείων κόστους κατά προορισμόν, είτε τέλος στοιχείων κατά προορισμόν και κατ' είδος. Ό μηχανισμός συγκροτήσεως αυτού ακολουθεί μίαν εκ των έξης διαδικασιών:

– Κατά την ΠΡΩΤΗΝ, τά στοιχεία κόστους δι' δλόκληρον την έπιχειρήσιν άπεικονίζονται άρχικώς κατά φύσιν καταχωρούμενα εις άντιστοιχούς λογαριασμούς κατ' είδος κόστους. Ακολούθως τά κατ' είδος στοιχεία κόστους μερίζονται κατά λειτουργίαν ή προορισμόν σχηματιζομένου του λειτουργικού ή κατά προορισμόν κόστους. Τέλος τό κατά προορισμόν ή λειτουργικόν κόστος καταλογίζεται εις τούς τελικούς φορείς – έτοιμα προϊόντα ή υπηρεσίας – διαμορφουμένου ούτω του τελικού κόστους παραγωγής ή πωλήσεων αυτών. Κατά την διάρκειαν σχηματισμού του λειτουργικού κόστους, λαμβάνει χώραν συνεχής ροή παροχών και άντιπαροχών έργου ή υπηρεσιών, τόσον μεταξύ των βοηθητικών τμημάτων ή λειτουργιών ή κυρίων τμημάτων μεταξύ των. Τό μέγεθος των πραγματοποιουμένων άλληλοπαροχών έξαρτάται από την πολυπλοκότητα διαρθρώσεως της έπιχειρήσεως, την έκτασιν της διαδικασίας παραγωγής, τάς πολλαπλάς φάσεις κατεργασίας κ.λ.π. Είναι φανερόν ότι τό κόστος έκάστου τμήματος ή λειτουργίας, κυρίας ή βοηθητικής, διαμορφούται τόσον εκ δαπανών κατ' είδος όσον και έξ ομαδοποιημένων τοιούτων, ή δέ άνάλυσις αυτού εις στοιχεία κατ' είδος, εάν κριθι σκοπίμος, είναι άκρως δυσχερής, δύναται δέ νά έπιτευχθι μόνον διά της μεθόδου των άναλογιών.

– Κατά την ΔΕΥΤΕΡΑΝ, τά πραγματοποιούμενα κατ' είδος στοιχεία του κόστους άγονται άμέσως εις χρέωσιν των λογαριασμών κόστους κατά λειτουργίαν ή προορισμόν, άνευ προηγουμένου μερισμού αυτών ή διελεύσεως των διά των λογ/σμών κατ' είδος. Τό πλήρες λειτουργικόν κόστος διαμορφούται και έν προκειμένω, μετά την άποτίμησιν των πραγματοποιουμένων παροχών και άντιπαροχών μεταξύ διαφόρων λειτουργιών, τόσον εκ δαπανών κατ' είδος όσον και έξ ομαδοποιημένων ή κατά προορισμόν. Νοείται θεδαίως ότι εις την περίπτωσιν ταύτην ό λογαριασμός διά του όποιου παρακολουθείται τό κόστος μιάς λειτουργίας, κυρίας ή βοηθητικής, αναλύεται εις ύπολογαριασμούς, εις τούς όποιους καταχωρούνται τά στοιχεία κόστους κατ' είδος ως και τά ομαδοποιημένα τοιαύτα. Πρόδβλημα εις την παρούσαν διαδικασίαν δημιουργείται εκ των έμμέσων δαπανών κατ' είδος, διά των όποιών ή επιδάρυνσις των θέσεων ή κέντρων κόστους προϋποθέτει προηγούμενον μερισμόν αυ-

έρείνης μέ ταυτόχρονον προσανατολισμόν της προς τά ζέοντα θέματα της συγχρόνου έπιχειρηματικής ζωής.

– Βλ. σχετικώς και J. DEARDEN ένθ' άνωτέρω, σελίς 4.

των δάσει των κατά περίπτωση καταλλήλων κριτηρίων. Πρός αντιμετώπισιν του προβλήματος τούτου η άμερικανική επιστήμη και πρακτική υιοθέτησε τόν περιορισμόν του πρωταρχικού στοιχείου συγκροτήσεως του κόστους εις τρία είδη, ήτοι:

1. Τά άμεσα ύλικά,
2. Τήν άμεσον εργασία,
- και, 3. Τά γενικά διομηχανικά έξοδα.

Έξ αυτών τά δύο πρώτα αντιπροσωπεύουν άμιγρές κόστος κατ' είδος ενώ τό τρίτον περιλαμβάνει τό σύνολον των λοιπών άμέσων και έμμέσων κατ' είδος δαπανών.

Έκάστη των περιγραφεισών διαδικασιών σχηματισμού του κόστους έμφανίζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Η ΠΡΩΤΗ, ήτις ακολουθείται και υπό του συνόλου των ευρωπαϊκών λογιστικών σχεδίων, έπιτυγχάνει τήν παρακολούθησιν και προσδιορισμόν του άπολύτου ύψους του κόστους κατ' είδος ολοκλήρου της επιχειρήσεως ώς και των λειτουργιών εις τάς όποιás αυτή διαιρείται κοστολογικώς. Τούτο πραγματοποιείται διά των λειτουργούντων πρωτοβαθμίων λογ/σμών κατ' είδος κόστους εις τούς όποιους πρωταρχικώς καταχωρούνται αί δαπάναι αναλόγως της φύσεώς των ώς και διά των αναλυτικών λογαριασμών των κέντρων κόστους εις τούς όποιους μεταφέρονται τά δεδομένα του καταρτιζομένου φύλλον μερισμού. Τά πλεονεκτήματα της τοιαύτης αναλύσεως έξετέθησαν έπαρκώς εις προηγούμενον κεφάλαιον.⁵² Ός μειονέκτημα της παρούσης διαδικασίας δύναται νά έπισημανθή ή πολυπλοκότης του συστήματος κατανομής των κατ' είδος δαπανών, ή αύξησις του όγκου της λογιστικής εργασίας λόγω των έπαλλήλων μερισμών και ή καθυστέρησις⁵³ συγκεντρώσεως πολυτίμων πληροφοριακών στοιχείων περί του λειτουργικού κόστους διά τήν λήψιν των αποφάσεων.

Η ΔΕΥΤΕΡΑ μέθοδος, ενώ φαίνεται νά είναι άπληλαγμένη των μειονε-

52 Βλ. παρ. 1.2.2

53 Οί λογαριασμοί της λογιστικής άπετέλουν μέχρι της εμφάνισσεως των ηλεκτρονικών ύπολογιστών, άποτελούν δέ έτι και σήμεραν άκόμη, διά τό πλήθος των μικρών επιχειρήσεων, τά μέσα άποθηκείσεως των ποικίλων κοστολογικών και λοιπών δεδομένων εκ των όποιών άντλούνται χρήσιμοι εις τήν διοίκησιν πληροφορίες. Η αξία των άντλουμένων πληροφοριακών στοιχείων έξαρτάται εκ δύο χαρακτηριστικών σημείων: (α) εκ της αξιοπιστίας των αριθμητικών μεγεθών και (β) εκ της έγκαιρου συλλογής αυτών, διά νά είναι δυνατή ή χρησιμοποίησις των όταν τούτο είναι άναγκαίον. Συχνά ή άρτιότης της κοστολογικής οργάνωσεως συνδέεται μέ χρονική καθυστέρησιν έπιλογής και έπεξεργασίας των κοστολογικών δεδομένων, τά όποία ούτω άποκοϋν ιστορικήν αξίαν. Η είσαγωγή μηχανικών μέσων καταγραφής, άποθηκείσεως και έπεξεργασίας των λογιστικών γεγονότων ενώ έδελτίωσεν αισθητώς τήν αξιοπιστίαν των λαμβανομένων κοστολογικών πληροφοριών, έλυσε ριζικώς τό πρόβλημα της έγκαιρου έπεξεργασίας και παρουσίσεως των κοστολογικών στοιχείων και κατέστησεν αυτά κατάλληλα διά τήν λήψιν των επιχειρηματικών αποφάσεων.

κτημάτων της πρώτης, λόγω παρακάμψεως μιᾶς τουλάχιστον φάσεως κοστολογικής επεξεργασίας τῶν κατ' εἶδος δαπανῶν, παρουσιάζει τὸ μειονέκτημα τῆς ἀπ' ἀρχῆς διασπάσεως αὐτῶν τόσο δὲ μεγαλύτεραν, ὅσον ἡ λειτουργικὴ διάθρωσις τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι πολυπλοκωτέρα. Οὕτω, οἱ φορεῖς τῆς Διοικητικῆς ἐξουσίας ἀποστεροῦνται μιᾶς σημαντικῆς πληροφορίας τῆς κατ' εἶδος ἀναλύσεως τοῦ ὅλικου κόστους, ἢ λήψις τῆς ὁποίας συνεπάγεται καὶ κοπιώδη λογιστικὴν ἐργασίαν καὶ χρονικὴν καθυστέρησιν.

Τὴν λύσιν εἰς τὸ ἀνακύπτον πρόβλημα φαίνεται ὅτι δίδει ἡ χρησιμοποιοῦντες διὰ καθαρῶς λογιστικὰς καὶ κοστολογικὰς επεξεργασίας, τῶν ἠλεκτρονικῶν ὑπολογιστῶν οἱ ὅποιοι δύνανται νὰ ἀποθηκεύουν τὰ κοστολογικὰ δεδομένα εἰς τὴν πρωταρχικὴν τῶν μορφήν, νὰ τὰ ἐπεξεργάζονται κατὰ ποικίλους συνδυασμούς, συμφώνως πρὸς τὰς λαμβανομένας ὁδηγίας καὶ νὰ δίδουν ταχέως τὰ ἐπιθυμητὰ πληροφοριακὰ στοιχεῖα ὑπὸ τὴν κατάλληλον ἐκάστοτε μορφήν.⁵⁴

Οὕτω, ἐνῶ διαφυλάσσεται ἡ συγκέντρωσις τοῦ κόστους κατ' εἶδος καὶ δὴ τόσο εἰς ἐπίπεδον ἐπιχειρήσεως γενικῶς ὅσον καὶ εἰς ἐπίπεδον ἐπὶ μέρους λειτουργιῶν αὐτῆς, ἐξασφαλίζεται ταυτοχρόνως καὶ ἡ ἐπιθυμητὴ ταχύτης πληροφορήσεως περὶ τοῦ διαμορφουμένου ὕψους τοῦ λειτουργικοῦ κόστους διὰ τῆς ἀμέσου κατὰ προορισμὸν πρωταρχικῆς καταχωρήσεως τῶν στοιχείων αὐτοῦ.

1.2.5 Ἡ τυπολογία τοῦ κόστους:

Ἡ τυπολογία τοῦ κόστους ἀσχολεῖται μὲ τὴν κατάταξιν αὐτοῦ εἰς διαφόρους κατηγορίας διὰ τῆς χρησιμοποίησεως χαρακτηριστικῶν γνωρισμάτων ἢ ἰδιοτήτων βάσει τῶν ὁποίων διακρίνεται εἰς τύπος κόστους ἔναντι ἄλλου. Ὁ καθορισμὸς τῶν τυπικῶν χαρακτηριστικῶν ἑνὸς κόστους δὲν ἀποβλέπει μόνον εἰς τὴν τυπολογικὴν κατάταξιν αὐτοῦ. Ἐξυπηρετεῖ πρωτίστως ἐξαιρετικῆς σπουδαιότητος σκοποῦς τῆς ἐπιχειρηματικῆς πρακτικῆς. Ἐντάσσεται εἰς τὸ πλαίσιον τῆς τεθείσης γενικῆς ἀρχῆς ὅτι δι' ἕκαστον ἐπιχειρηματικὸν σκοπὸν χρησιμοποιεῖται διάφορος τύπος κόστους.⁵⁵

54 Σχετικῶς οἱ HAROLD BIERMAN καὶ ALLAN DREBIN ἐν «Managerial Accounting» Ν.Υ. 1972, ἀναφέρουν τὰ ἑξῆς:

«One problem that has plagued accountants is how to accumulate costs in all the desirable classifications and still keep the clerical staff at a reasonable size. In the past, the problem was solved by sacrificing such of the information that might have been made available. In the present, the problem is being solved by mechanical and electronic computers, which enable the accountant to classify costs in many ways and to obtain speedily the information in the form Management desires».

Ὅμοιως εἰς R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.14.

55 Οὕτω οἱ HAROLD BIERMAN καὶ ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 2, τονίζουν: «Cost may be classified in a variety of ways. There is no single «best» classification scheme. The way in which costs should be classified depends upon the use to be made of the information. Thus, the appropriate categories will vary with the decision making context».

1.2.5.1 Ίστορικό κόστος (Historical Cost):

Είναι τό άπολογιστικώς προσδιοριζόμενον κόστος βάσει τών πραγματοποιηθεισών κατά τήν διάρκειαν τής περιόδου εις ήν άναφέρεται οικονομικών θυσιών.⁵⁶ Όνομάζεται συνήθως πραγματικό κόστος (Actual Cost), προσδιορίζεται λογιστικώς εις τό τέλος τής διαχειριστικής περιόδου και χρησιμοποιείται διά τόν προσδιορισμόν τών άποτελεσμάτων τής χρήσεως ήν άφορά.⁵⁷ Είναι τό κόστος όπερ άναγνωρίζεται υπό τής φορολογικής άρχής πρός έκπτωσιν εκ τών άκαθαρίστων έσόδων διά τήν επί τής θετικής διαφοράς έπιβολήν του φόρου εισοδήματος. Άντιπροσωπεύει τόν πλέον γνωστόν και εύρύτερον παρ' ήμιν χρησιμοποιούμενον τύπον κόστους. Άποτελεί τέλος τήν βάση διά τήν κατάρτισιν του προκαθορισμένου κόστους.

1.2.5.2 Προκαθορισμένο κόστος (Determined Cost)⁵⁸:

Είναι τό εκ τών προτέρων καταρτιζόμενον κόστος βάσει τών δεδομένων του ιστορικού κόστους και τών εκτιμήσεων τών συνθηκών αί όποία θά ισχύσουν κατά τήν προϋπολογιστικήν περίοδον ώς και τών παραγόντων οι όποιοι άναμένεται νά επηρεάσουν αυτό.⁵⁹ Τό προκαθορισμένο κόστος, άναλόγως του τρόπου κατά τόν όποιον προσδιορίζεται, διακρίνεται εις δύο κατηγορίας: α) Τό προϋπολογιστικό κόστος και β) Τό πρότυπον κόστος.

56 Ό R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.11, όρίζει ώς ιστορικό κόστος: Τό ποσό τών ενεργηθεισών δι' αυτό πληρωμών ή τό ίσόποσον πρός αυτάς δαπανών κατά τόν αυτόν χρόνον. Ό δέ L. OWLER and G. BROWN εις Wheldon's Cost Accounting and Costing Methods, LONDON 1965, σελίς 558, άναφέρει τά έξής περί τής ιστορικής κοστολογήσεως: «The ascertainment of costs after they have been incurred» Τέλος, συμφώνως πρός τά δημοσιευθέντα πρότυπα υπό τής INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE έκδοσις Σώματος Έλλήνων Όρκωτών Λογιστών, «Ίστορικόν κόστος τών άποθεμάτων είναι τό συνολικόν άθροισμα του κόστους άγοράς, καταργασίας και οϊουδήποτε έτέρου κόστους, πραγματοποιηθησομένου διά νά φθάσουν τά άποθέματα εις οϊαν παροῦσαν θέσιν και κατάστασιν εύρίσκονται».

57 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελίς 147.

58 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος» - ΑΘΗΝΑΙ 1958, σελίς 80 και έπομένη, όπου και έκτενης άνάπτυξις τής έννοίας και του τρόπου ύπολογισμού του προκαθορισμένου κόστους.

59 Οι L. OWLER and J. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 561, δίδουν τόν έξής όρισμόν εις τό προκαθορισμένο κόστος: «A cost which is computed in advance of production on the basis of a specification of all the factors affecting cost». Όμοίως, J. W. NEUNER εις Cost Accounting, ILLINOIS 1962, σελίς 558.

1.2.5.2.1 Προϋπολογιστικόν κόστος (Estimated Cost):

Είναι τό ποσόν εις τό όποιον ύπολογίζεται ότι θά άνέλθη τό κόστος ενός προϊόντος ή ενός έργου πρό της πραγματοποιήσεώς του.⁶⁰ Άποτελεί ώς έκ τούτου μίαν προσπάθειαν ρεαλιστικής έκτιμήσεως τών συνθηκών υπό τάς όποίας θά λάβη χώραν ή έκτέλεσις του έργου καί όρθου ύπολογισμού του άριθμητικού ύψους τών ποσοτικών μεγεθών, ώς καί της αξίας αυτών, τά όποια θά απαιτηθούν διά την επίτευξιν του συγκεκριμένου στόχου.⁶¹

Τό προϋπολογιστικόν κόστος χρησιμοποιείται κατά κανόνα πρός έξυπηρέτησιν τών έξής έπιχειρηματικών σκοπών :

α. Τόν καθορισμόν τιμών πωλήσεων προϊόντων τά όποία πρόκειται νά παραχθούν μελλοντικώς ή την κατάρτισιν προσφορών συμμετοχής εις διαγωνισμούς δι' άνάληψιν προμηθείας ενός είδους ή κατασκευής ενός έργου.⁶²

β. Την λήψιν αποφάσεως παραγωγής ή άγοράς ενός προϊόντος ή μέρους αυτού.⁶³

γ. Την λήψιν αποφάσεως άγοράς ή ένοικιάσεως ενός παγίου στοιχείου περιουσίας.

δ. Την κατάρτισιν μελετών σκοπιμότητας ή βιωσιμότητας (feasibility studies) καί συναφών πρός αυτάς προϋπολογισμών.

60 'Ο KOHLER όρίζει ώς έξής τό προϋπολογιστικόν κόστος: «The expected cost of manufacture or acquisition often in terms of a unit of product, computed on the basis of information available in advance of actual production or purchase» R. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 14-1. 'Όμοίως ό F. S. HOWELL εις BULLETIN NAA, Vol. 32, defines cost estimating as the process of computing the anticipated cost of items not yet produced in those cases in which past experience cannot furnish the historical cost of identical items produced under similar circumstances».

61 Βλ. Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος», ένθ' άνωτέρω, σελίς 97. 'Όμοίως JOHN NEURER εις «Cost Accounting», ILLINOIS, σελίς 558.

62 J. NEUNER, ένθ' άνωτέρω, σελίς 558. Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος», σελίς 97 καί οι MARZ - CURRY - FRANK εις «Cost Accounting», CHICAGO 1962, σελίς 435, όπου αναφέρουν ότι πολλοί τύποι έπιχειρήσεων χρησιμοποιούν τό ύπολογιστικόν κόστος, π.χ. βιομηχανία παραγωγής έπίπλων ή ένδυμάτων, εταιρεία κατασκευής δρόμων, γεφυρών, ναυπηγείων, οικιών κ.λ.π. Οι αυτοί συγγραφείς αναφέρουν τά έξής, αναφορικώς πρός την άποτελεσματικότητα της προϋπολογιστικής κοστολόγησεως, ένθ' άνωτέρω, σελίς 436: «Even though an estimated cost system is not a complete cost system, it nevertheless gives management: (a) a unit cost estimated in advance that permits periodic comparison and revision if desirable; (b) an opportunity to compare actual results with predetermined figures; (c) cost of sales figure without the use of expensive perpetual inventory procedures».

63 R. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 14. 6.

1.2.5.2 Πρότυπον κόστος (Standard Cost)⁶⁴:

Είναι τό καταρτιζόμενον κόστος βάσει διενεργουμένων ακριβών ποσοτικών μετρήσεων των στοιχείων αυτού και άποτιμήσεως των εις προκαθορισμένες τιμάς.⁶⁵ Τό πρότυπον διαφέρει του προϋπολογιστικού κόστους, διότι τούτο προσδιορίζεται κατόπιν έπιστημονικώς διενεργουμένων εξακριβώσεων των άναλισκομένων ποσοτήτων άμέσων ύλικών και έργασίας διά τήν παραγωγήν τής μονάδος του προϊόντος, ακριβούς προκαθορισμού τής τιμής αυτών και άναλυτικού προϋπολογισμού του όλικού ύψους του Γενικού Βιομηχανικού Κόστους, ως και τής έπιβαρύνσεως δι' αυτού του κόστους παραγωγής υπό διάφορα επίπεδα άπασχολήσεως. Άντιθέτως, τό προϋπολογιστικόν στηρίζεται κατά κανόνα εις κοστολογικά δεδομένα του παρελθόντος, τό ύψος του όποιου προσπαθεί νά εκτιμήση προσεγγιστικώς διά τό μέλλον. Καίτοι τό πρότυπον κόστος προσδιορίζεται, ως και τό προϋπολογιστικόν, εκ των προτέρων, όμοιάζει περισσότερο μέ πραγματικόν και όλιγότερον μέ ύπολογιστικόν κόστος. Τούτο δέ διότι καταρτίζεται άφου προηγουμένως έχει έπαληθευθή τό μέγεθος των ποσοτικών του στοιχείων, τουλάχιστον διά των πραγματοποιουμένων μετρήσεων.

Τό στοιχείον τούτο ακριβώς καθιστά τό πρότυπον κόστος, κατά λίαν

64 Βιβλιογραφία: Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος» Β. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ: «Θέματα λογισμού και έλέγχου δράσεως επιχειρήσεων» - ΑΘΗΝΑΙ 1973. Τ. LANG: «Cost Accountant's Hand book», Ν. Υ. 1958, σελίς 267-390 R. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 15-43. MATZ - CURRY - FRANK, ένθ' άνωτέρω, σελίς 557-632. HAR. BIERMANN και Α. DREBIN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 101-130. Ν. DOPUCH - J. BIRNBERG - J. DEMSKI, έν «Cost Accounting», Ν.Υ. 1974, σελίς 107-134. C. HÖRNGREN: «Accounting for Management Control», Ν. Jersey 1970, σελίς 260-290. J. DEARDEN, έν «Cost Accounting and Financial Control Systems», Massachusetts 1973, σελίς 56-73. Η. Α. BLACK - J. E. CHAMPION - G. U. MILLER, έν «Accounting in Business Decisions», Ν. Jersey 1973, σελίς 647-666. L. VANCE - R. TAUSSIC έν «Accounting Principles and Control», third edition, Ν. Υ. 1972, σελίς 577-602. J. GRAY - K. JOHNSTON, έν «Accounting and Management Action», Ν. Υ. 1973, σελίς 456-485. The Institute of Cost And Works Accountants: «Budgetary Control Standard Costing, Material Control and Production Control», LONDON 1950. G. B. NICKERSON, έν «Managerial Cost Accounting and Analysis», second edition, Ν. Υ. 1962, σελίς 261-344. W. A. PATON - Α. C. LITTLETON, εις «An introduction to Corporate Accounting Standard», έκδοσις Α.Α.Α. 1967 W. WRIGHT, εις «Direct Standard Costs for Decision Making and Control», Ν.Υ. 1962.

65 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος», σελίς 113. Όμοίως, MATZ - CURRY - FRANK, ένθ' άνωτέρω, σελίς 558, οι όποιοι δίδουν τόν έξής όρισμόν: «Standard Costs are the scientifically predetermined costs of manufacturing a single unit, or a number of units of product, during a specified period in the immediate future. Standard costs are the planned costs of a product under current and/or anticipated operating conditions». Τέλος ό R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 15.1, δίδει ιδιαίτεράν έμφασιν εις τά στοιχεία του προτύπου κόστους και τήν διαδικασίαν προσδιορισμού των, αναφέρον ότι: «Standard costs are scientifically predetermined costs of materials labor and overhead costs chargeable to a product or service. The process of setting standart costs should include: (1) careful selection of materials; (2) time and motion studies of operations; (3) an engineering study of equipmen and other manufacturing facilities».

έπιτυχή έκφρασιν⁶⁶, τό σταθερόν μέγεθος πρός τό όποϊον, συγκρινόμενον τό πραγματικόν κόστος, έπιτρέπει τόν προσδιορισμόν και έλεγχον τής άποτελεσματικότητας τής καταβληθείσης θυσίας ή του πραγματοποιηθέντος έργου. Η ούσιαστική όμως διαφορά μεταξύ των εύρίσκεται εις τό ότι έκαστον τούτων έπιδιώκει διάφορον σκοπόν.⁶⁷

Τό πρότυπον κόστος έξυπηρετεί τούς εξής έπιχειρηματικούς σκοπούς:⁶⁸

(α) Ύποδοηθεί τόν έλεγχον του πραγματοποιουμένου κόστους καθ' άπασαν τήν διαδικασίαν σχηματισμού του, εις όλας τās λειτουργίας τής έπιχειρήσεως και τās ύποδιαιρέσεις αυτών.

(β) Έξασφαλίζει τόν έγκαιρον και ακριβή προσδιορισμόν άποτελεσμάτων του συνόλου τής έπιχειρήσεως και των επί μέρους τμημάτων αυτής.

(γ) Διευκολύνει τήν άσκησιν ευέλικτου τιμολογιακής πολιτικής.

(δ) Συντελεί εις τήν άρμονικήν συνεργασίαν άπάντων των εργαζομένων εις τήν έπιχείρησιν διά τήν πραγματοποίησιν του ύπό του σχεδίου δράσεως αυτής καθοριζομένου στόχου, από τής έκτελούσης εργασίας μέχρι τής κορυφής τής Διοικητικής πυραμίδος. Έκαστος ενδιαφέρεται νά έπιτύχη τόν τιθέμενον εις αυτόν στόχον και όλοι μαζί τό προγραμματισθέν όλικόν άποτέλεσμα.

1.2.5.3 Κόστος άντικαταστάσεως (Replacement Cost)⁶⁹:

Είναι τό κόστος ενός αγαθού τό όποϊον προσδιορίζεται δι' άποτιμήσεως αυτού ή των ποσοτικών του στοιχείων εις τās τρεχούσας τιμάς κατά τόν χρόνον τής κοστολογησεώς του. Τό κόστος άντικαταστάσεως άποκτά ιδιάζουσαν σημασίαν εις περιόδους έντόνου πληθωρισμού και άποδλέπει νά προστατεύση τās έπιχειρήσεις εκ του πραγματικού κινδύνου προσδιορισμού εικονικών κερδών ή διανομή των όποιων συνιστά, ύπό τοιαύτας συνθήκας, ούσιαστικώς διανομήν κεφαλαίον τής μονάδος. Όταν λαμβάνη χώραν σοβαρά διακύμανσις των τιμών ή χρησιμοποίησις του κόστους άντικαταστάσεως διά τήν άσκησιν

66 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος» σελίς 76.

67 MATZ - CURRY - FRANK, ένθ' άνωτέρω, σελίς 558.

68 'Ο T. LANG: «Cost Accountant's Handbook», ένθ' άνωτέρω, σελίς 273-271, αναφέρει 16 διαφόρους σκοπούς έξυπηρετουμένων ύπό του Standard Cost. Βλ. σχετικώς Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος», σελίς 112. Οι MATZ - CURRY - FRANK, ένθ' άνωτέρω, σελίς 559, τονίζουν ότι «Standard costs are used for: (1) promoting and measuring efficiencies; (2) controlling and reducing costs; (3) simplifying costing procedures; (4) valuing inventories; (5) setting selling prices».

69 R. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.11. Δ.Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, εις «Βιομηχανικός λογισμός», σελίς 199. R. G. JONES εις «Effects of price Level Changes», 1956, σελίς 130-133 και CHARLES GRIFFIN - THOMAS WILLIAMS - GLENN WELSCH έν «Advance Accounting» ILLINOIS 1966, σελίς 19.

τιμορρυθμιστικής πολιτικής είναι και αναγκαία και επιβεβλημένη.⁷⁰

(α) **Αναγκαία** μέν εις περιόδους πτωτικής τάσεως των τιμών επί σκοπῶν προσαρμογῆς πρὸς τὰς μεταβαλλομένας συνθήκας τῆς ἀγορᾶς καὶ ἀντιμετωπίσεως οὕτω τοῦ κινδύνου ἀπωλείας ἐμπορικῶν θέσεων καὶ ἐργασιῶν. Ἡ ὑπαρξίς ἀποθεμάτων ὑψηλοτέρου κόστους τῶν τρεχουσῶν τιμῶν δὲν πρέπει νὰ ἐμποδίση τὸν προσεκτικὸν ἀναπροσανατολισμὸν τῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς, βάσει τοῦ κόστους ἀντικαταστάσεως.

(β) **Επιβεβλημένη** δέ ὑπὸ συνθήκας ἀνοδικῆς πορείας τῶν τιμῶν ἐπί σκοπῶ, ἀφ' ἑνός, προσαρμογῆς πρὸς τὰς διαμορφουμένας νέας συνθήκας τῆς ἀγορᾶς καὶ ἀντιμετώπισεως τῶν κινδύνων ἐκ τοῦ ἑτεροχρονισμοῦ τῶν πωλήσεων καὶ ἀγορῶν τῶν πρὸς ἀντικατάστασιν προοριζομένων στοιχείων, ἀφ' ἑτέρου δέ, κερδοφόρου ἀξιοποιήσεως τυχόν ὑφισταμένων ἀποθεμάτων χαμηλοτέρου τοῦ τῆς ἀντικαταστάσεως τῶν πραγματικῶν κόστους.

1.2.5.4 Κόστος ἀρχικόν, κόστος παραγωγῆς, κόστος ἐσόδου (Prime Costs, Manufacturing Costs, Cost of Goods Sold):

α. Κόστος ἀρχικόν: Εἶναι τὸ σχηματιζόμενον ἐκ τῆς συναθροίσεως τοῦ κόστους τῶν ἀμέσως εἰς τὴν παραγωγὴν τοῦ προϊόντος ἀναλισκομένων ὕλικῶν μετὰ τοῦ κόστους τῆς χρησιμοποιουμένης ἀμέσου ἐργασίας.

β. Κόστος παραγωγῆς: Εἶναι τὸ σχηματιζόμενον διὰ τῆς προσθήκης εἰς τὸ ἀρχικόν κόστος τῶν ἐπιπλέον πραγματοποιουμένων – συνήθως ἐμμέσων –

70 Εἶναι γνωστὸν ὅτι τὸ κόστος ἀντικαταστάσεως δὲν χρησιμοποιεῖται πρακτικῶς κατὰ τὸν λογιστικὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων εἰ μὴ μόνον ὅταν τὸ κόστος τῶν ρευστοποιηθῶν ἀποθεμάτων εἶναι, εἰς τὸ τέλος τῆς λογιστικῆς χρήσεως, μεγαλύτερον τῆς τρεχούσης τιμῆς. Τοῦτο ὀφείλεται, ἀφ' ἑνός μὲν, εἰς τὰς διατάξεις τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας, ἀφ' ἑτέρου δὲ εἰς τοὺς ἀκολουθουμένους ὑπὸ τῆς πράξεως κανόνας συντηρητικότητος τῶν συντασσόμενων ἴσολογισμῶν. Πέραν δὲ τούτου ἡ καθολικὴ χρησιμοποίησις τοῦ κόστους ἀντικαταστάσεως ὀδηγεῖ εἰς σοβαρὰς διακυμάνσεις τοῦ λογιστικοῦ κέρδους ἀπὸ χρήσεως εἰς χρήσιν. Ἰδίᾳ ὁσῆκε τὸ ὕψος τῶν ἀποθεμάτων δὲν εἶναι σταθερὸν, με' ἑξαιρετικῶς ἄνομες ἐπιπτώσεις τόσοσιν ἐκ πλευρᾶς φορολογήσεως φαινομενικῶν κερδῶν ὅσον καὶ ἀδυναμίας ἀσκήσεως εὐελικτοῦ καὶ ἀποτελεσματικῆς πολιτικῆς μερισμάτων. Ἡ λύσις τοῦ προβλήματος φαίνεται ὅτι δύνανται νὰ προέλθῃ διὰ τῆς χρησιμοποιήσεως ὡς μεθόδου ἀποτιμῆσεως καὶ τῶν ἀναλώσεων καὶ τῶν πωλουμένων τῆς L.I.F.O. Πράγματι, ἡ LIFO θεωρητικῶς ταυτίζεται σχεδόν μετὰ τὴν τρέχουσαν τιμὴν. Πρακτικῶς εὐρίσκειται πολὺ πλησίον τοῦ κόστους ἀντικαταστάσεως τῶν ἀναλισκομένων ὕλικῶν καὶ τῶν πωλουμένων προϊόντων ἢ ἐμπορευμάτων. Φορολογικῶς ἀναγνωρίζεται ἕφ' ὅσον χρησιμοποιεῖται παγίως. Ἐναρμονίζεται δὲ πρὸς τὰς ἀρχὰς συντηρητικότητος τοῦ ἴσολογισμοῦ καὶ διευκολύνει τέλος τὴν ἀσκήσιν σταθερᾶς καὶ ἀποτελεσματικῆς πολιτικῆς μερισμάτων. Βλέπε σχετικῶς καὶ R. C. JONES, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 128, ὅπου τονίζει τὰ πλεονεκτήματα ἐκ τῆς χρησιμοποιήσεως τῆς LIFO. Ἰδίᾳ εἰς περιόδους πληθωρισμοῦ, ἀναφέρων τὰ ἑξῆς: -The widespread adoption of LIFO in recent years is clearly due to a combination of inflation and high income taxes. Companies which adopted the method early and used it consistently, have generally shown more realistic figures for cost of goods sold, gross profits and net incomes than they would have if they had continued to use FIFO or average cost methods-.

δαπανών παραγωγής. Ούτω τό κόστος παραγωγής αποτελείται:⁷¹

1. Έκ του κόστους των άμέσων ύλικών παραγωγής (Direct Material Cost).
2. Έκ του κόστους της άμέσου εργασίας παραγωγής (Direct Labor Costs).
3. Έκ του γενικού βιομηχανικού κόστους (Manufacturing Overhead Costs).

γ. Κόστος έσόδου: Είναι τό όλικόν ή πλήρες κόστος του πραγματοποιουμένου έσόδου. Διαμορφούται διά της προσθήκης εις τό κόστος παραγωγής ή κτήσεως των πωληθέντων των έξόδων διαθέσεως, διοικήσεως και χρηματοδοτήσεως. Η διαφορά μεταξύ έσόδου και του ούτω σχηματιζομένου κόστους αυτού, ονομάζεται Άποτέλεσμα έκ μεταλλεύσεως.⁷²

Αί άνωτέρω διακρίσεις του κόστους έξυπηρετούν τούς έξης σκοπούς:

1. Τήν άποτίμησιν των άπογραφομένων έκάστοτε άποθεμάτων. Αύτη δύναται νά γίνη είτε εις τιμάς του άρχικου κόστους είτε εις τιμάς του κόστους παραγωγής.

2. Τόν λογιστικόν προσδιορισμόν του μικτού άποτελέσματος κατ' είδος ή κατηγορίαν προϊόντος ως διαφοράς μεταξύ έσόδου και κόστους παραγωγής αυτού.

3. Τήν διευκόλυνσιν χρησιμοποίησεως των λογιστικών δεδομένων του ιστορικού κόστους κατά τήν κατάρτισιν του προτύπου κόστους ως και της λογιστικής παρακολουθήσεως του προϋπολογιστικού έλέγχου (Budgetary Control).

1.2.5.5 Κόστος ύπολογιστικόν και κόστος εύκαιρίας (Opportunity Costs)⁷³:

Είναι τό προσδιοριζόμενον κόστος επί έγκαταλείψεως μιās ύφισταμένης ή εμφανιζομένης εύκαιρίας πραγματοποιήσεως εισοδήματος ή κέρδους χάριν μιās άλλης.⁷³ Τό κόστος έν προκειμένω ίσοϋται μέ τό ποσόν του κέρδους ή έσόδου τό όποιον άπόλλυται λόγω άπορρίψεως μιās εύκαιρίας πραγματοποιήσεως.

71 Βλ. HAROLD BIERMAN και ALLAN DREBIN, ένθ' άνωτέρω, σελ. 24 και C. T. HORNGREN έν «Cost Accounting», third edition 1972, σελίς 20-46.

72 Η πράξις παρ' ήμιν άκολουθεί τήν έξης διαδικασίαν κατά τόν προσδιορισμόν του άποτελέσματος έκ μεταλλεύσεως μεταποιητικών μονάδων: Έκ των άκαθαρίστων έσόδων εκ πώλησεων αφαιρεί τό κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων. Η προκύπτουσα διαφορά όρίζεται ως Μικτόν Άποτέλεσμα εκ Πώλησεων. Τούτο μεταφέρεται εις τόν λογ/σμόν Άποτελέσματα χρήσεως εις τήν χρέωσιν του όποίου άγονται και τά έξοδα των λειτουργιών: Διαθέσεως, Διοικήσεως, Χρηματοδοτήσεως, Έρευνών & Άναπτύξεως. Τό κόστος των λειτουργιών τούτων ούσία άποτελεί προσάξησιν του κόστους παραγωγής των πωληθέντων χάριν των όποιων και πραγματοποιείται. Έξ αίτίας όμως του λογιστικού χειρισμού, χαρακτηρίζεται ένίοτε έσφαλμένως ως αφαιρετικών στοιχείων των έσόδων ή του μικτού άποτελέσματος.

73 Ο JOHN DEARDEN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 9, δίδει τόν έξης όρισμόν: «An opportunity cost is the economic resources that are foregone as the result of accepting one alternative instead of another» Οί

ήσεώς του. Κλασσική περίπτωσης μορφών κόστους ευκαιρίας είναι η άμοιδη του επιχειρηματίου, ο τόκος του απασχολούμενου ίδιου κεφαλαίου εις προσωπικήν επιχείρησιν, ή δυναμένη να πραγματοποιηθῆ τιμή πωλήσεως ήμτελους προϊόντος, όταν αποφασίζεται ή περαιτέρω κατεργασία πρὸς παραγωγήν καὶ πώλησιν τούτου ὡς ἐτοίμου, τό τεκμαρτόν ἐνοίκιον κ.λ.π.

Τό κόστος ευκαιρίας δέν είναι κόστος πραγματικόν, διά τούτο συνήθως δέν παρακολουθεῖται λογιστικῶς. Ἀποτελεῖ ὅμως τόν εὐρύτερον καί συχνότερον χρησιμοποιούμενον τύπον κόστους κατά τήν διαδικασίαν λήψεως επιχειρηματικῶν ἀποφάσεων τακτικῆς ἢ στρατηγικῆς χαρακτῆρος. Προβλήματα τακτικῆς δια τήν λύσιν τῶν ὁποίων χρησιμοποιεῖται τό κόστος ευκαιρίας ἐμφανίζονται καθημερινῶς ὑπό μορφήν ἐπιλογῆς μεταξύ περισσοτέρων τῆς μιᾶς προσφερομένων ὁδῶν ἐνεργείας. Καλούμεθα τότε νά αποφασίσωμεν ποίαν μορφήν δράσεως θά ἀκολουθήσωμεν ὅτε αὐτομάτως ὑποχρεούμεθα νά ἀπορρίψωμεν τήν ἄλλην ἢ τὰς ἄλλας. Προβλήματα στρατηγικῆς μορφῆς ἐμφανίζονται κυρίως κατά τήν κατάρτισιν τῶν προγραμματικῶν δράσεως, βραχυχρονίων ἢ μακροχρονίων, ἢ σχεδίων τά ἐκ τῆς πραγματοποιήσεως τῶν ὁποίων ἀποτελέσματα ἀπαιτοῦν μακροχρονιωτέραν τῆς συνήθους περίοδον.

1.2.5.6 Κόστος σταθερόν – κόστος χρονικόν καί κόστος μή ἐλέγξιμον (Fixed Cost, No controlable Costs):

Εἶναι τό κόστος τοῦ ὁποίου τό ὀλικόν ὕψος δέν ἐπιηρεάζεται ἐκ τῶν μεταβολῶν τοῦ ἐπιπέδου δραστηριότητος τῆς λειτουργικῆς μονάδος⁷⁴. Ὀνομάζεται καί χρονικόν, διότι πολλά ἐκ τῶν στοιχείων του προσδιορίζονται χρονικῶς, π.χ. τό ἐνοίκιον βιομηχανοστασίου ἢ ἀποθήκης, ὁ μισθός τοῦ λογιστοῦ ἢ τοῦ ἐργοδηγοῦ, ὁ τόκος μακροπρόθεσμου δανείου, αἱ ἀποσβέσεις ὑπολογιζόμεναι κατά τήν σταθεράν μέθοδον, οἱ δημοτικοί φόροι, τά τέλη κυκλοφορίας αὐτοκινήτων κ.λ.π.

Τό σταθερόν κόστος νοεῖται πάντοτε ὡς ἀπόλυτον μέγεθος ὄπερ, συσχετι-

δὲ Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 31 ἀναφέρουν τά ἐξῆς σχετικῶς: «The opportunity cost of an asset in a specific alternative is the net benefit that would be received if the asset were utilized in its best alternative use». Καί ἐν συνεχείᾳ, ὡς πρὸς τὰς δυσκολίας μετρήσεως, ἐπισημαίνει τά ἐξῆς: «The opportunity costs of some assets may be may not be known». Ὁμοίως, βλ. σχετ. ἐν Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμὸς», σελ. 191. Β. ΣΑΡΣΕΝΤΗ: «Θέματα Λογισμοῦ καί ἐλέγχου Δράσεως Ἐπιχειρήσεων», σελ. 257. R. DICKEY: ἐνθ' ἀνωτέρω σελίς 1-11. Η. BIERMAN καί Α. DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 7.

74 Σχετικῶς οἱ HAROLD BIERMAN καί ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 4, δίδουν τόν ἐξῆς ὀρισμὸν τοῦ σταθεροῦ βιομηχανικοῦ κόστους: «A Fixed Manufacturing Cost is a cost that is constant in total amount over wide ranges of production. The plant manager's salary is fixed as is the depreciation of the factory. Fixed costs are fixed relative to the level of production, but they may change from period to period (for example, salary increases may be given to foremen)». Ὁμοίως, βλ. εἰς R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.11, MATZ – CURRY – FRANK, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 26, GORDON SHILLINGLAW ἐν «Cost Analysis and Control», ILLINOIS 1972, σελίς 39.

ζόμενον πρὸς τὰς μεταβολὰς τοῦ ὄγκου ἀπασχολήσεως, ἐντὸς ὀρισμένων ὁρίων, παραμένει ἀδιάφορον. Ἐάν ὅμως κριθῆ ἐν σχέσει μὲ τὴν μονάδα τοῦ παραγομένου ἔργου, ἢ δι' αὐτοῦ ἐπιβάρυνσις τοῦ κόστους τῆς μεταβάλλεται ὅταν αὐξομειοῦται ἢ ποσότης παραγωγῆς.

Ἡ ἐξακριβώσις τῆς συμπεριφορᾶς τῶν στοιχείων τοῦ κόστους ἔναντι τῶν μεταβολῶν τοῦ ἐπιπέδου ἀπασχολήσεως καὶ ὁ ἀνάλογος διαχωρισμός αὐτῶν εἰς σταθερὰ καὶ μεταβλητὰ, ἐνῶ ἀναγνωρίζεται ὡς ἡ σπουδαιότερα μορφή τῆς μικροοικονομικῆς ἀναλύσεως, εἶναι πρακτικῶς ἐξαιρετικὰ δυσχερῆς. Ἡ δυσκολία προέρχεται ἀπὸ τὸ γεγονός ὅτι πολλὰ ἐκ τῶν στοιχείων τοῦ κόστους συντίθενται ἀπὸ σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν μέρος, ἐνῶ ἄλλα συμπεριφέρονται διαφοροτρόπως εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως.

Ἄν καὶ τὸ σταθερὸν κόστος δὲν ἐπηρεάζεται ἐκ τῶν μεταβολῶν τῆς δραστηριότητος, τὸ ὕψος αὐτοῦ προσδιορίζεται ἐκ τοῦ προγραμματιζομένου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου. Ἀντιστοιχεῖ δὲ κατ' ἐξοχὴν εἰς τὸ κόστος πλήρους ἐτοιμότητος ἀμέσου λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἰκανότητος αὐτῆς, ἄνευ μεταβολῆς εἰς τὴν διάρθρωσιν καὶ τὸ σταθερὸν τῆς κόστος, νὰ ἐξασφαλίσῃ δραστηριότητα ἴσην τουλάχιστον πρὸς τὴν προγραμματισθεῖσαν.

Ἐπειδὴ ὁ καθορισμός τοῦ ὕψους τοῦ σταθεροῦ κόστους, ὡς συνάρτισις τοῦ προγραμματιζομένου ἐκάστοτε βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, ἀνήκει εἰς τὴν ἀποκλειστικὴν εὐθύνην τῆς Διοικήσεως, εἶναι φανερόν ὅτι τόσον τὸ μέγεθος αὐτοῦ δι' ὀλόκληρον τὴν ἐπιχείρησιν, ὅσον καὶ τὸ ἀνάλογον εἰς τὰ ἐπὶ μέρους τμήματα καὶ λειτουργίας, δὲν δύναται ν' ἀποτελέσῃ ἀντικείμενον ἐλέγχου τῶν φορέων διοικητικῆς ἐξουσίας. Διὰ τοῦτο καὶ τὸ σταθερὸν κόστος θεωρεῖται καὶ εἶναι μὴ ἐλέγξιμον,⁷⁵ ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὸ μεταβλητὸν τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ στοιχεῖον καὶ ἐλέγχου καὶ ἐξουσίας καὶ εὐθύνης.

Ἡ διάσπασις τοῦ κόστους τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τῶν λειτουργικῶν ὑποδιαιρέσεων αὐτῆς εἰς σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν μέρος διευκολύνει σημαντικῶς τὸ ἔργον τῆς Διοικήσεως κατὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεών τῆς ἐξυπηρετεῖ δὲ ποικίλους σκοποὺς, οἱ σπουδαιότεροι τῶν ὁποίων εἶναι:

1. Ἡ κατάρτισις τῶν ἐτησίων προγραμμάτων δράσεως, τοῦ προτύπου κόστους καὶ τῶν ἐλαστικῶν προϋπολογισμῶν τοῦ λειτουργικοῦ κόστους.
2. Ἡ λειτουργία τοῦ συστήματος τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου.
3. Ὁ προσδιορισμός τοῦ νεκροῦ σημείου δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ τῶν ἐπὶ μέρους τμημάτων αὐτῆς.
4. Ἡ λειτουργία τοῦ συστήματος τῆς διαφορικῆς τιμολογήσεως.
5. Ἡ ἐξακριβώσις τοῦ ζημιογόνου ἢ μὴ ἑνὸς παραγωγικοῦ τμήματος.

⁷⁵ Βλ. σχετ. ἐν Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 26, Η. BIERMAN καὶ Α. DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 9, R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.11, L.W. OWLER καὶ J. L. BROWN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 559.

ένος προϊόντος ή ομάδος προϊόντων διά του προσδιορισμού του περιθωριακού αποτελέσματος.

6. Ἡ ἀπλοποίησης του συστήματος προσδιορισμού βραχυχρόνων αποτελεσμάτων.

7. Ἡ σύνταξις λογιστικῶν καταστάσεων κατά τρόπον κατανοητόν εἰς ὅλα τὰ ἐπίπεδα τῆς διοικητικῆς ἱεραρχίας.

1.2.5.7 Πίπτον Κόστος (Sunk Costs):

Εἶναι κόστος πραγματοποιηθέν καί μή δυνάμενον ν' ἀποφευχθῆ ἢ ἀνακτηθῆ ἐξ αἰτίας τῶν διαμορφωθείσων μετά τήν πραγματοποίησίν του συνθηκῶν,⁷⁶ π.χ. ἡ ἐπί ἔλαττον διαφορά μεταξύ κόστους ἀγοράς καί τιμῆς πωλήσεως ἀποκτηθέντος παγίου στοιχείου του ὁποίου δέν ἐπιθυμοῦμεν τήν περαιτέρω χρησιμοποίησιν ἢ τό κόστος ἐρευνῶν βελτιώσεως ἢ παραγωγῆς ἑνός νέου προϊόντος αἱ ὁποῖαι δέν ἔχουν φέρει ἀποτελέσματα. Αἱ ἀποσβέσεις τῶν ἔνσωμάτων ἢ ἀσωμάτων παγίων στοιχείων συνιστοῦν πίπτον κόστος, δοθέντος ὅτι, ὡς κόστος, ἔχει ἤδη πραγματοποιηθῆ καί δέν δύναται ν' ἀποφευχθῆ ἢ ἀνακτηθῆ ὅταν τό πάγιον στοιχεῖον δέν χρησιμοποιηθῆ ἢ ἀπασχολῆται μερικῶς.

Ἐξ ἐπόψεως λήψεως ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων τό πίπτον κόστος ἐνῶ εἰκονίζει ληφθείσας κατά τόν χρόνον πραγματοποιήσεώς του ἀποφάσεις δέν δύναται νά ἐπηρεάσῃ τās παρούσας ἢ μελλοντικὰς τοιαύτας.⁷⁷

1.2.5.8 Κόστος συνδεδεμένον (Joint Cost):

Εἶναι τό ἐνιαῖον κόστος συμπαραγομένων προϊόντων διαφορετικῆς κατά μονάδα ἀξίας.⁷⁸ Τοῦτο δέν δύναται πρακτικῶς ἢ τεχνικῶς νά διαχωρισθῆ εἰς μέρη ἀντιστοιχοῦντα εἰς τὰ παραγόμενα προϊόντα. Ὡς ἐκ τούτου ἡ κατανομή

76 Ο. J. DEARDEN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 9 δίδει τόν ἐξῆς ὄρισμόν: «Sunk Costs represent economic resources that have already been committed and which cannot be recovered».

77 H. BIEMAN καί ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 5 καί N. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 30.

78 Βλ. R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.11 – N. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 564. CHARLES HORNGREN ἐν «Cost Accounting» third edition 1976, σελ. 569-576. L. W. J. OWLER – J. L. BROWN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 306, 330. MATZ – CURRY – FRANK, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 409. J. V. NEUNER, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 462-463. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 542. L. VANCE – R. TAUSSIC, ἐν «Accounting Principles and Control», third edition 1972, σελίς 570-571 καί GORDON SHILLINGLAW, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 233 ὅστις δίδει τόν ἐξῆς ὄρισμόν: «Joint costs are the costs of those input factors that are necessary for the manufacture and separation of all the joint products as a group and not specifically for any one of them alone».

του ενεργείται τη βοήθεια οικονομικών ή ποσοτικών κριτηρίων.⁷⁹ Η σύγχρονος τεχνολογική εξέλιξις, εις τόν τομέα ιδίως της πετροχημείας, έδημιούργησεν εύρυστατον πεδίον όπου άπαντάται ή παραγωγή προϊόντων ήνωμένου κόστους.⁸⁰

Έπιχειρηματικά άποφάσεις λαμβανόμεναι μέ άφετηρίαν τό συνδεδεμένον κόστος παραγωγής είναι ούσιαστικώς δύο κατηγοριών:⁸¹

1. Άποφάσεις σχετικά μέ τήν διακοπήν ή επέκτασιν τής παραγωγής του συνόλου των συνδεδεμένων προϊόντων.
2. Άποφάσεις σχετικά μέ τήν έκτασιν τής έπεκταθησομένης παραγωγικής διαδικασίας των ήνωμένης παραγωγής προϊόντων ώστε νά τοποθετηθούν ταύτα εις τήν άγοράν υπό άλλην μορφήν και εις διάφορον τιμήν.

79 Τό πρόβλημα τής κατανομής του ήνωμένου κόστους εις τά παραγόμενα προϊόντα πρακτικώς και θεωρητικώς αντιμετώπιζεται διά τής χρησιμοποίησεως κατά κανόνα οικονομικών, ένιοτε δέ και ποσοτικών κριτηρίων. Τά άνήκοντα εις τήν πρώτην κατηγορίαν κριτήρια είναι: (α) ή άγοραία άξια των παραγομένων προϊόντων έφ' όσον ταύτα θεωρούνται δια κύρια (β) ή άγοραία άξια των χαρακτηριζομένων ως υποπροϊόντων και ή έκπτωσης αυτής εκ του ήνωμένου κόστους δε ή διαφορά άντιπροσωπεύει τό κόστος του θεωρουμένου ως κυρίου προϊόντος (γ) ή χρησιμοποίησις ύπολογιστικών τιμών έκφραζουσών τήν άξιαν χρήσεως αυτών, όσάκις δέν ύφίσταται άγοραία τιμή και ή έν συνεχεία εφαρμογή μιάς εκ των διαδικασιών (α) ή (β) προσδιορισμού του κόστους των. Βλέπε σχετικώς έν Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 542-559 και CLARENCE B. NICKERSON: «Managerial Cost Accounting» second edition 1962, σελίς 205-245. Τής δευτέρας κατηγορίας κριτήρια είναι κυρίως ή παραγομένη ποσότης των κυρίων προϊόντων βάσει τής όποίας ενεργείται ή κατανομή του ήνωμένου κόστους. Τό κριτήριο τουτο χρησιμοποιείται όταν αι τιμαί μονάδος των συμπαραγομένων ειδών δέν άρίσταται σημαντικώς μεταξύ των.

80 Ούτω εκ τής άρχικής κατεργασίας του άργου πετρελαίου παράγονται 10 περίπου βασικά προϊόντα (άέρια, πετρελαιοκός αιθήρ, βενζίνη άεροπορίας, βενζίνη αυτοκινητών, νάφθα διά πετροχημικά, όρυκτόν τερεθινθέλαιον, βαρεία βενζίνη, φωτιστικόν πετρέλαιον, πετρέλαιον έσωτ. καθόσεως και ύπολείμματα μαζούτ). Έκ τής πυρολύσεως τής ΝΑΦΘΑΣ παράγονται: αιθυλένιον, προπυλένιον, βουτυλένιον, βουταδιένια, διάφορα άέρια προϊόντα, άρωμ. ύδρογονάνθρακες και άνώτεροι ύδρογονάνθρακες. Έτέρα περίττωσις συμπαραγώνων ήνωμένου κόστους είναι τά προϊόντα κατεργασίας έλαιούχων σπόρων π.χ. βαμβ/ρου (βαμβακέλαιον, βαμβακόπητα, βάμβαξ Λίντερς). Όμοίως εκ τής κατεργασίας ΑΙΘΥΛΕΝΙΟΥ, εις τήν πετροχημείαν, τά συμπαραγόμενα προϊόντα είναι: πολυαιθυλένιον, στυρένιον, βινυλοχλωρίδιον, όξικόν βινύλιον, αιθυλική άλκοολή, αιθυλενοξειδιον και διάφορα διαλυτικά βλ. Α. ΣΤΑΥΡΟΠΟΥΛΟΥ «Βιομηχανικοί κλάδοι - ΠΕΙΡΑΙΕΥΣ - 1975, σελίς 472 και έτόμ.

81 C. SHILLINGLAW, ένθ' άνωτέρω, σελίς 233-234, N. DOPUCH - J. BIRNBERG - J. DEMSKI, ένθ' άνωτέρω, σελίς 564-565 και RONALD V. HARTLEY: «Decision Making When Joint Products are Involved έν «The Accounting Review», October 1971, σελίς 746-755.

1.2.5.9 Κόστος περιοδικόν (Period Cost):

Είναι τό κόστος μιάς χρονικής περιόδου τό όποιον συσχετίζεται πρός τά έσοδα τής αϋτής περιόδου.⁸² Όμοιάζει μέ τό κόστος έσόδων, δοθέντος ότι έκ τής συγκρίσεως τών δύο μεγεθών προκύπτει τό άποτέλεσμα έκμεταλλεύσεως. Ή περίοδος εις τήν όποίαν αναφέρεται τό έσοδον και τό κόστος αϋτου δύναται νά ειναί μία διαχειριστική χρήςις ή κατά κανόνα βραχυτέρα αϋτής χρονική διάρκεια (μήν, τρίμηνον κ.λ.π.).

Τό περιοδικόν κόστος ώς ιστορικόν μέγεθος βραχυχρονίου χαρακτηρος έξυπηρετεί όλους τούς ύπό τών προσδιοριζομένων περιοδικώς άποτελεσμάτων, επιδιωκομένους έπιχειρηματικούς στόχους και τās λαμβανομένας επί τή βάσει αϋτων σχετικές άποφάσεις.

1.2.5.10 Κόστος μελλοντικών (Future Costs):

Είναι τό κόστος τό όποιον αναμένεται νά διαμορφωθή εις μίαν μελλοντικήν χρονικήν στιγμήν ή περίοδον.⁸³ Πρόκειται κατ' ουσίαν περι τού κόστους άντικαταστάσεως ή άλλως τού τρέχοντος κόστους τό όποιον σχηματίζεται καθ' ήν στιγμήν λαμβάνεται ή πρόκειται νά ληφθή μία έπιχειρηματική άπόφασις, π.χ. αι μακροχρονίου διαρκείας συμβάσεις πωλήσεως προϊόντων περιλαμβάνουν συνήθως ρήτραν αναθεωρήσεως τής συμφωνηθείσης τιμής εις περιπτώσιν μεταβολής τής τιμής βασικών στοιχείων τού κόστους. Ή νέα τιμή τού προϊόντος καθορίζεται βάσει τού διαμορφουμένου κόστους αϋτου εις τό μέλλον όταν λάβη χώραν ή μεταβολή τής τιμής τών στοιχείων του. Αί τιμαί κτήσεως τυχόν ύφισταμένων παλαιών άποθεμάτων πρώτων ύλων ούδόλωσ λαμβάνονται ύπ' όψην κατά τόν προσδιορισμόν τού μελλοντικού κόστους.

Τό μελλοντικό κόστος χρησιμοποιείται κατά τήν κατάρτισιν προσφορών εις τās όποιās αι τιμαί ειναί δεσμευτικά διά σημαντικήν χρονικήν περίοδον, ή όσάκις πρόκειται νά συναφθή σύμβασις πωλήσεως, ή εκτέλεσις τής όποιās όρίζεται νά γίνη εις μέλλοντα χρόνον.

1.2.5.11 Κόστος προκαταβληθέν και κόστος όφειλόμενον (Prepaid Costs, Due Costs):

Τό χρονικόν σημείον κατά τό όποιον λαμβάνει χώραν έκροή χρηματικών μέσων πρός διακανονισμόν ενός κόστους έν σχέσει πρός τόν χρόνον πραγματοποιήσεως αϋτου όριοθετοϋν τόν χαρακτηρισμόν τού κόστους ώς προκα-

82 P. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.11 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Ό Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 199. CHARLES T. HORNGREN έν «Cost Accounting: a Managerial Emphasis», third edition 1972, σελίς 27-28.

83 SIDNEY DAVINSON, έν «Handbook of Modern Accounting», 1970, σελίς 36.4 - Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 199 και R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.11.

ταβληθέντος ή όφειλομένου.

Ότω ή προπληρωμή του ένοικίου, των μεταφορικών, των ασφαλίσεων πυρός ή μεταφορών, των τόκων, των φόρων οί όποιοί άποτελούν στοιχείον κόστους κ.λ.π., αί προκαταβολάι μισθών ή ήμερομισθίων ή άμοιδών γενικώς⁸⁴ αί λογιζόμεναι άποσβέσεις παγίων στοιχείων άγορασθέντων μετρητοίς ή αί άναλώσεις ύλικών πληρωθέντων κατά την παραλαβήν των συνιστούν μορφάς προκαταβληθέντος κόστους.

Αντιθέτως τά δώρα και αί άδειαι του άπασχολουμένου προσωπικού της έπιχειρήσεως ή αί έργοδοτικάί εισφοραί επί μισθών και ήμερομισθίων, δημιουργούμενα ως κόστος πρό της πληρωμής των, ή έξόφλησις λογιζομένων ανά τρίμηνον ή έξάμηνον τόκων, αί μή έξοφλούμεναι άμέσως άμοιδαί προσωπικού ή ύπηρεσιών τρίτων, ή πληρωμή άναλισκομένων ύλικών μετά την χρησιμοποίησίν των κ.λ.π., άποτελούν περιπτώσεις όφειλομένου κόστους.⁸⁵

Η σαφής γνώσις της διαρθρώσεως του κόστους εις τάς δύο κατηγορίας ύποδοηθεί, ως είναι φανερόν, την λήψιν άποφάσεων, ίδια όσον άφορά την χρηματοδοτικήν λειτουργίαν της έπιχειρήσεως, τάς μεταβολάς της καταστάσεως ρευστότητος, την λήψιν μέτρων πρός άντιμετώπισιν των εκ της διαφαινομένης μεταβολής της οικονομικής συγκυρίας κινδύνων κ.λ.π.

1.2.5.12 Κόστος διακεκριμένον⁸⁶ (Discretionary Costs):

Είναι κόστος μή δυνάμενον να προϋπολογισθή έπακριβώς και ως εκ τούτου δέν είναι έφικτή ή δημιουργία προτύπων διά των όποιών να έλέγχεται ή πραγματοποίησις του.⁸⁷

Η δυσχέρεια έφαρμογής διά τό διακεκριμένον κόστος της τεχνικής του προϋπολογιστικού έλέγχου προέρχεται εκ της άδυναμίας μετρήσεως του παραγομένου έργου των δραστηριοτήτων τάς όποιάς τούτο άφορά.

Τό λειτουργικώς διαμορφούμενον διακεκριμένον κόστος πραγματοποιείται εις τάς λειτουργίας (α) ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ (β) ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ

84 Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ, ένθ' άνωτέρω, σελίς 37.

85 Ι. ΧΡΥΣΟΧΕΡΗΣ: «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 36.

86 Κατά λίαν έπιτυχή διατύπωσιν του κ. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, τό έν λόγω κόστος άποδίδεται και διά του όρου «Έξοδα ή κόστος κατ' έλευθέρην κρίσιν».

87 Βλ. σχετικώς CH. HORNGREN, έν «Cost Accounting», third edition 1973, σελίς 242-244, 248-249, 401. R. DICKEY ένθ' άνωτέρω, σελίς 112. W. D. KNIGHT - E. H. WEINWURM, έν «Managerial Budgeting», N.Y. 1967, σελίς 175-180. H. HART, έν «Overhead Costs Analysis and Control», London 1973, σελ. 7-8 and J. DEARDEN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 246, όπου αναφέρονται τά έξής: «Discretionary expenses (also called managed costs) are those expenses that, within a reasonable degree, are subject to management's discretion. Discretionary expenses can be divided into three main categories: administrative, research and marketing».

(γ) ΕΜΠΟΡΙΑΣ. Τό εκάστοτε ὕψος αὐτοῦ ὀρίζεται κατά τήν ἐλευθέραν κρίσιν τῆς Διοικήσεως ἢ ὁποία καί ἐκτιμᾷ, βάσει τῶν εἰς χεῖρας τῆς πληροφοριῶν, τό ἔργον τό ὁποῖον ἀναμένεται διά τοῦ ἐγκρινομένου προϋπολογισμοῦ τῶν δαπανῶν νά πραγματοποιηθῆ εἰς τās δραστηριότητας Διοικήσεως, Ἐρευνῶν καί Ἐμπορίας.

Οὕτω, ἐνώ οἱ συνήθεις προϋπολογισμοί κόστους ἔχουν ὡς ἀφετηρίαν καταρτίσεως τό σχεδιαζόμενον νά ἐκτελεσθῆ ἔργον ὑπό τῆς οἰκείας δραστηριότητος, ὁ προϋπολογισμός τοῦ διακεκριμένου κόστους ἀποτελεῖ ἀντιστρόφως τήν βάσιν ἐκτιμῆσεως τοῦ ἔργου τό ὁποῖον πρέπει νά ἐκτελεσθῆ διά τοῦ καταρτισθέντος προϋπολογισμοῦ κόστους αὐτοῦ.⁸⁸

Ἐπειδή ἡ μεθοδολογία καταρτίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ διακεκριμένου κόστους εἶναι διάφορος τῆς ἐμφανιζομένης διά τούς λοιπούς προϋπολογισμούς, διά τοῦτο διαφέρει καί ὁ χρησιμοποιούμενος μηχανισμός ἐλέγχου τοῦ πραγματοποιουμένου κατ' ἐλευθέραν κρίσιν κόστους ἐναντι τῶν λοιπῶν κατηγοριῶν αὐτοῦ. Οὕτω ἐνώ τοῦ συνήθους λειτουργικοῦ κόστους ἐπιδιώκεται ἡ ἐλαχιστοποίησις διά τῆς συγκρίσεως τοῦ πραγματοποιουμένου πρὸς τό πρότυπον μέγεθος αὐτοῦ, τό κατ' ἐλευθέραν κρίσιν κόστος ἐλέγχεται διά τῆς ἀμέσου συμμετοχῆς τῆς διοικήσεως εἰς τήν κατάστροφισιν τοῦ προϋπολογισμοῦ αὐτοῦ. Τό κόστος ἐλέγχεται βάσει τῶν λαμβανομένων ὑπό τῆς διοικήσεως ἀποφάσεων ἐκτελέσεως συγκεκριμένων ἔργων δι' αὐτοῦ.

Τό διακεκριμένον ἢ κατ' ἐλευθέραν κρίσιν κόστος ἐξυπηρετεῖ τούς ἐξῆς σκοπούς, ὡς καί τήν λήψιν τῶν ἀκολουθῶν ἀποφάσεων:

(α) Τόν καθορισμόν στόχων μακροχρονιωτέρας τῆς συνήθους ἀποδόσεως καί τῆς διαθέσεως πρὸς ἐπίτευξιν αὐτῶν ἀναλόγων οἰκονομικῶν πόρων.

(β) Τήν βελτίωσιν τοῦ ἐπιπέδου ὄλων τῶν δραστηριοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς καί τῆς μακροχρονίου προοπτικῆς τῆς διά τῆς χρησιμοποίησεως ποιοτικῶν κριτηρίων ἀξιολογήσεως τῆς ἀποδόσεως ἐνός τμήματος ἀντί τοῦ συνήθως χρησιμοποιουμένου ποσοτικοῦ τοιοῦτου.

(γ) Τήν ἔξασφάλισιν ἐνός καταλλήλου διά τήν περίπτωσιν μηχανισμοῦ ἐλέγχου τοῦ κατ' ἐλευθέραν κρίσιν κόστους διαφόρου τῶν συνήθως χρησιμοποιουμένων διά τῆς θέσεως ποικίλων ἀξιολογικῶν κριτηρίων, εἰδικῶν κατά ἐνότητα διακεκριμένου κόστους.

(δ) Τήν υἰοθέτησιν ἐνός εὐέλκτου συστήματος καταρτίσεως προϋπολογισμῶν κόστους δυναμένων νά μεταβάλλωνται συμφώνως πρὸς τās μεταβολάς τῆς οἰκονομικῆς συγκυρίας.

1.2.5.13 Κόστος άμέσου έκταμιεύσεως (Out of Pocket Costs):

Είναι τό κόστος του όποιου ή πραγματοποίησης προκαλεί άμέσως ταμιακήν έκροήν.⁸⁹ Όμοιάζει με τό όριακό κόστος, δοθέντος ότι κατά κανόνα προκύπτει ως αποτέλεσμα μιās αύξήσεως τής ποσότητας παραγωγής προϊόντων ή ύπηρεσιών ενός ή περισσότερων κυρίων τμημάτων ή βοηθητικών ύπηρεσιών παραγωγής. Συνδέεται όργανικώς με τήν λήψιν αποφάσεων λίαν βραχυχρονίου χαρακτήρος τών όποιων άποτελεί έκδήλωσιν εις τόν τομέα του κόστους. Δημιουργείται έξ αίτίας αυτών και δέν ύπάρχει άνευ αυτών. Ό χαρακτηρισμός του ως «έκταμιευθέντος κόστους» αποδίδεται προφανώς νά τονίση τόν άρρηκτον δεσμόν του πρός τάς λαμβανομένας αποφάσεις τρεχούσης – καθημερινής μορφής. Συνήθης περίπτωσις είναι τό δημιουργούμενον κόστος έκ τής άποδοχής έκτελέσεως μιās παραγγελίας όταν τμήμα του παραγωγικού δυναμικού άδραν ή ύποαπασχολήται.⁹⁰

1.2.5.14 Κόστος Μεταθετόν (Postponable Costs):

Είναι τό κόστος του όποιου ή πραγματοποίησης δύναται νά μετατεθ ή μεταγενέστερον χρόνον άνευ ουσιώδους δυσμενοϋς επίδράσεως επί τής αποτελεσματικότητας λειτουργίας τής έπιχειρήσεως.⁹¹

Η έπιχειρηματική πρακτική είναι πλήρως έξοικειωμένη με τόν τύπον αυτόν του κόστους ή έπισήμανσις του όποιου έχει ιδιαίτεραν σημασίαν, εις περιόδους δυσμενοϋς τροπής τής οικονομικής συγκυρίας, διά τήν πραγματοποίησιν οικονομικών αι όποιαί και τά κέρδη διαφυλάσσουσιν και τήν τρέχουσαν δραστηριότητα ουδόλως ένοχλοϋν. Παραδείγματα μεταθετού κόστους αναφέρονται ένδεικτικώς τά έξης: Έπισκευαί ή βαφαί κτιρίων, μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων. Περιοδικαί έκδόσεις, συμμετοχαί εις συνέδρια, σεμινάρια, εκθέσεις κ.λ.π. Είσοφοι ύπέρ κοινωφελών σκοπών. Συνδρομαί και δωρεαί διάφοροι, ταξίδια και φιλοξενία συνεργατών, διαφημίσεις κύρους, συνδρομαί εις περιοδικά, έφημερίδας, έργοδ. όργανώσεσις κ.λ.π. Δεξιώσεις και έκδηλώσεσις ψυχαγωγικαί κ.ο.κ.

89 H. BIERMAN – A. DREBIN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 5. R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.12. N. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI, ένθ' άνωτέρω, σελίς 121-122, 652. J. NEUNER ένθ' άνωτέρω, σελίς 829.

90 Σχετικώς ό C. HORNGREN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 372, αναφέρει τά έξης: «Out-of-pocket costs, a short-term concept, are those costs that entail current or near-future outlays for the decision at hand. For example, the acceptance of an order so that otherwise idle facilities may be used, entail a complication of the out-of-pocket costs that otherwise could be avoided by not accepting the order. The depreciation on the machinery and equipment used for production would be irrelevant, because it does not entail out-of-pocket outlays as a result of the decision».

91 R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελίς 1.12. C. T. HORNGREN ένθ' άνωτέρω, σελίς 372.

Πρόκειται περί των αποκαλουμένων «πολυτελών δαπανών» συνυφασμένων βεβαίως με την δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων, δυναμένων όμως να περιορισθούν ή διακοπούν ή μετατεθούν προσωρινώς και να επαναληφθούν εις μεταγενέστερον χρόνον.

Ἡ λήψις αποτελεσματικῆς ἀποφάσεως ἐν σχέσει πρὸς τὸ μεταθετὸν κόστος προϋποθέτει σαφῆ γνώσιν αὐτοῦ δυναμένην νὰ προέλθῃ ΜΟΝΟΝ ἐξ ἑνὸς ἀναλυτικοῦ ἀρχείου κόστους, πηγὴ τοῦ ὁποίου ἀποτελοῦν οἱ λογαριασμοὶ τοῦ κατ' εἶδος κόστους τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς.

1.2.5.15 Κόστος μεταβλητόν. (Αὐξὼν – φθίνον – κλιμακωτὸν – παλινδρομον). Variable Costs (increasing - decreasing - scale - regressive)⁹²:

Μεταβλητόν: Εἶναι τὸ κόστος τοῦ ὁποίου ἡ διαμόρφωσις ὡς συνόλου ἐπηρεάζεται ἐκ τῶν μεταβολῶν τῆς ἀπασχολήσεως. Ὁ ρυθμὸς τῆς μεταβολῆς τούτου δὲν εἶναι κατὰ κανόνα ὁμοίος μὲ τὸν ρυθμὸν τοῦ ἐπιπέδου δραστηριότητος. Διὰ τοῦτο καὶ διακρίνεται εἰς κατηγορίας ἀναλόγως τῆς συμπεριφορᾶς του εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως. Τὰς ἐξῆς:

Αὐξὼν: Εἶναι τὸ κόστος τὸ ὁποῖον αὐξάνεται μὲ ρυθμὸν μεγαλύτερον τοῦ τῆς ἀπασχολήσεως ἢ παραγωγῆς. Κλασικὴ περίπτωσις, τὸ κόστος ἀμέσου ἐργασίας λόγω τρίτης νυκτερινῆς βάρδιας ἢ ἐργασίας κατὰ τὰς Κυριακὰς ἢ ὑπερωριακῆς ἀπασχολήσεως.

Φθίνον: Εἶναι τὸ κόστος τὸ ὁποῖον αὐξάνεται κατὰ μικρότερον ποσοστὸν συγκριτικῶς πρὸς τὸ τῆς ἀπασχολήσεως, π.χ.: ὅταν ἡ παραγωγή αὐξάνεται ἀπὸ 100 εἰς 150, ἧτοι κατὰ 50%, τὸ κόστος μεταβάλλεται ἀπὸ 1.000 δρχ. εἰς 1.300 δρχ., ἧτοι κατὰ 30%. Συνήθης περίπτωσις εἶναι τὸ ὀλικὸν κόστος ἀμέσου ἐργασίας ἀμειβομένης μὲ πρόσθετον ποσὸν (Bonus) δι' ἀπόδοσιν μεγαλύτεραν τῆς κανονικῆς.

Κλιμακωτόν: Εἶναι τὸ κόστος τὸ ὁποῖον μεταβάλλεται ὅταν ἡ ἀπασχολήσις ἀλλάσῃ κλιμάκιον παραγωγικῆς ἐντάσεως, παραμένει ὁμως ἀμετάβλητον ἐφ' ὅσον ἡ παραγωγή κινεῖται ἐντὸς τοῦ αὐτοῦ κλιμακίου. Τὸ κόστος τῆς ἐμμέσου ἐργασίας ἀποτελεῖ κλασικὴν περίπτωσιν κλιμακωτοῦ κόστους.

Παλινδρομον: Εἶναι τὸ κόστος τὸ ὁποῖον συναρτῆσει τῆς ἀπασχολήσεως δὲν μεταβάλλεται κατὰ τὴν αὐτὴν φορὰν ἀλλὰ καθίσταται ὅτε μὲν αὐξὼν, ὅτε δὲ φθίνον καὶ ἐνίοτε κλιμακωτόν. Ἡ παλινδρομικὴ συμπεριφορὰ

92 R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 1.12, 18.5, H. BIERMAN – A. DREBIN ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 131-172, L. HILL: ἐν «Reward in the Black: How to manage a Business for profit», 1966, J. GRAY – K. JOHNSTON ἐν «Accounting and Management Action», N. Y. 1973, σελίς 419 & ἐπόμε. W. KNIGHT – E. WEINWURM, ἐν «Managerial Budgeting», N. Y. 1967, σελίς 359-386, C. NICKERSON, ἐν «Managerial Cost Accounting and Analysis», N. Y. 1962, σελίς 371-400, W. MEIGS – C. JOHNSTON, ἐν «Accounting, the basis for business decision», second edition, N. Y. 1967, σελίς 784-794.

ἀπαντάται συνήθως εἰς τὸ λειτουργικὸν μεταβλητὸν κόστος ἐνίοτε ὁμως καὶ εἰς τὸ κόστος κατ' εἶδος, π.χ. Τὸ ὀλικὸν κόστος τῆς ἀμέσου καὶ ἐμμέσου ἐργασίας συμπεριφέρεται παλινδρομικῶς κατὰ τὰς ἀξιομειώσεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως.

Ἡ διερεῦνσις τῆς συμπεριφορᾶς τοῦ κατ' εἶδος ἢ λειτουργικοῦ κόστους συναρτῆσει τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀπετέλεσεν ἀντικείμενον ἐξαιρετικοῦ ἐνδιαφέροντος τόσον διὰ τὴν μικροοικονομικὴν θεωρίαν, ὅσον καὶ τὴν λογιστικὴν καὶ ἐπιχειρηματικὴν πρακτικὴν. Πλουσία εἶναι ἡ σχετικὴ φιλολογία διεθνῶς, κυρίως δὲ εἰς τὰς Ἠνωμένας Πολιτείας τῆς Ἀμερικῆς. Κύριος παράγων τῆς ἐρευνητικῆς ἐργασίας ὑπῆρξεν ἡ ἀναζήτησις τρόπου ἀντιμετώπισεως τῶν προβλημάτων τὰ ὁποῖα δημιουργοῦνται εἰς τὴν ἐπιχειρηματικὴν πρακτικὴν συνεπεία τῶν ἰδιομορφιῶν ἢ ἀτελειῶν εἰς τὴν λειτουργίαν τοῦ οικονομικοῦ συστήματος. Τὰ προβλήματα προκύπτουν λόγῳ ἀδυναμίας τῶν ἐπιχειρήσεων νὰ προβλέψουν κατὰ ἱκανοποιητικὸν τρόπον πῶς θὰ διαμορφωθῶν, διαρκούσης τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου, βασικά μεγέθη τῆς οικονομικῆς συγκυρίας, ὡς εἶναι ἡ συνολικὴ προσφορά καὶ ζήτησις τῶν παραγομένων ὑπ' αὐτῶν προϊόντων ἢ ὑπηρεσιῶν. Ἐκάστη ἐπιχείρησις προγραμματίζει τὸ ἐπίπεδον ἀπασχολήσεώς της προσπαθοῦσα νὰ προβλέψῃ τί θὰ πράξῃ ὁ ἀνταγωνισμὸς καὶ πῶς θὰ διαμορφωθῇ ἡ ζήτησις τῶν εἰδῶν της. Ἐπειδὴ δὲ πᾶσα πρόβλεψις στηρίζεται καὶ εἰς παράγοντας κειμένους ἐκτὸς τῆς περιοχῆς ἀποτελεσματικοῦ ἐλέγχου τῆς ἐπιχειρήσεως, αὕτη πρέπει νὰ εἶναι ἐκ τῶν προτέρων ἐξωπλισμένη μὲ τὰ πληροφοριακά ἐκεῖνα στοιχεῖα κόστους τὰ ὁποῖα θὰ τῆς ἐπιτρέψουν νὰ προσαρμώσῃ τόσον τὴν δράσιν της ὅσον καὶ τὴν ἀπασχολήσιν της κατὰ τὸν πλέον ἐπωφελῆ δι' αὐτὴν τρόπον. Εἶναι φανερόν ὅτι, ἐφ' ὅσον κριτήριον ἐπιτυχοῦς δράσεως τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι τὸ κέρδος, μία δὲ ἐκ τῶν δύο μεταβλητῶν διαμορφώσεώς του, τὸ κόστος, ἢ ἐξασφάλις τῆς δυνατότητος προσδιορισμοῦ τοῦ ὕψους αὐτοῦ εἰς τὰ διάφορα ἐπίπεδα κυμαινόμενης ἀπασχολήσεως, τῆς παρέχει ἀκαταμάχητον ὄπλον μιᾶς δυναμικῶς προγραμματισμένης δράσεως καὶ τῆς λήψεως ἀποφάσεων ἐξαιρετικῆς ἀποτελεσματικότητος. Ἡ προσπάθεια ἐξακριβώσεως τῆς συμπεριφορᾶς τόσον τῶν ἐπιμέρους στοιχείων ὅσον καὶ τοῦ ὀλικοῦ κατὰ λειτουργίαν ἢ προϊόν κόστους εἶναι ἀναμφισβητήτως πρόβλημα δυσχερές, τὸ ἐπαθλον ὁμως τόσον ἀξιολόγον, ὥστε δικαιολογεῖ πλήρως τὴν ἀπασχολήσιν τῆς ἐπιστήμης διὰ τὴν λύσιν του.

1.2.5.16 Κόστος ἀναλογικόν, κόστος ἄμεσον, κόστος ὀριακόν, κόστος διαφορικόν καὶ κόστος ἐλέγξιμον. (Proportional, Direct, Marginal, Differential, Controllable Costs):

Τὸ ἀναλογικὸν κόστος καὶ αἱ διάφοροι παραλλαγῆ αὐτοῦ, περιὼν κατωτέρω, ἀποτελεῖ μορφήν μεταβλητοῦ κόστους. Ὀνομάζεται ἀναλογικόν διότι ὁ ρυθμὸς τῆς μεταβολῆς του εἶναι ὁμοιος μὲ τὸν τῆς ἀπασχολήσεως.

Παραδείγματα αναλογικού κόστους κατά κανόνα είναι η αξία της αναλισκομένης πρώτης ύλης ή των βοηθητικών υλικών, ή άμεσος εργασία, τό ηλεκτρικόν ρεύμα κ.λ.π. Τό αναλογικόν κόστος, θεωρούμενον ως συνολικόν μέγεθος, αυξομειούται κατά τόν λόγον αυξομειώσεως της παραγωγής. Έφ' όσον όμως κριθεί ως πρός τό κατά μονάδα κόστος παραγωγής, ή δι' αυτού επιβαρύνσεις είναι σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου ή των μεταβολών της άπασχολήσεως. Έ τοιαύτη ιδιότης του αναλογικού κόστους, νά επιβαρύνη τό κατά μονάδα κόστος του προϊόντος σταθερώς εις οιονδήποτε επίπεδον άπασχολήσεως, καθιστά επιδεβλημένην τήν προσπάθειαν ακριβούς προσδιορισμού του. Έ χρησιμότης γνώσεως του αναλογικού κόστους κατά τήν λήψιν των αποφάσεων συνετέλεσεν εις τήν ανάπτυξιν έρευνητικής προσπάθειάς της μικροοικονομικής έπιστήμης διαχωρισμού του κόστους γενικώς εις δύο βασικάς κατηγορίας, τό ΣΤΑΘΕΡΟΝ καί τό ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΝ, ή δέ προσπάθεια συνεκεντρώθη εις τήν ένδιάμεσον κατηγορίαν του ήμιμεταβλητού κόστους, διά της διασπάσεως του όποιου ολοκληρούται ή διαδικασία πλήρους διαχωρισμού του κόστους εις σταθερόν καί αναλογικόν μέρος.

Συναφείς μέ τό αναλογικόν ή μεταβλητόν κόστος, μή ταυτιζόμεναι όμως ποτέ πρός αυτό, είναι αί έννοιαι του άμέσου, όριακού, διαφορικού καί έλεγξιμου κόστους.

Άμεσον: Είναι τό κόστος έκείνο τό όποιον επιβαρύνει άμέσως καί κατά κανόνα έξ ολοκλήρου τό τμήμα ή τό προϊόν, άναγνωρίζεται δέ εύχερώς ή ύπαρξις του εις αυτό.⁹³ Κύριον διακριτικόν γνώρισμα μεταξύ ΑΜΕΣΟΥ καί ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ είναι ότι τό άμεσον έχει σαφώς μετρηθη, συνδέεται φυσικώς μέ τό αντικείμενον του κόστους, ουδεμία δέ βάσις κατανομής χρησιμοποιείται κατά τόν προσδιορισμόν του.⁹⁴ Αντιθέτως τό έμμεσον κόστος συνδέεται μέ τό αντικείμενον αυτού διά της χρησιμοποιήσεως μιās βάσεως ή ενός κριτηρίου κατανομής ή άλλως πραγματοποιείται διά περισσότερα του ενός τμήματα ή προϊόντα καί επιβαρύνει έκαστον τούτων κατόπιν μερισμού του. Πολλάκις έν κόστος δύναται νά χαρακτηρισθη ταυτοχρόνως άμεσον καί έμμεσον, π.χ. αί άποσβέσεις των μηχανημάτων καί εγκαταστάσεων ενός τμήματος παράγοντος διάφορα είδη ή ποικιλίας προϊόντος είναι κόστος άμεσον μέν ως πρός τό τμήμα, έμμεσον δέ ως πρός τά προϊόντα.

Έξ έπόψεως συμπεριφοράς του κόστους κατά τούς μεταβαλλομένους βαθμούς άπασχολήσεως επικρατεί ή τάσις, ίδια εις ΗΠΑ διά λόγους κυρίως πρακτικούς καί έλέγχου, της πλήρους ταυτίσεως του μέν άμέσου πρός τό

93 J. DEARDEN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 9. R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελ. 1.11. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ, «Κόστος - Κοστολόγησις - Βιομ. Λογιστική», σελ. 93. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 118.

94 C. HORNGREN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 30.

μεταβλητόν, τοῦ δὲ ἑμμέσου πρὸς τὸ σταθερὸν κόστος.⁹⁵ Τὰ πλεονεκτήματα τῆς ἀμέσου κοστολογήσεως καὶ αἱ κατ' αὐτῆς ἐπικρίσεις ἐκτίθενται εἰς τὸ Δεύτερον κεφάλαιον τοῦ παρόντος. Ἐνταῦθα ἀρκούμεθα νά τονίσωμεν ὅτι τὸ ἄμεσον κόστος σχηματιζόμενον ἐκ στοιχείων δυναμένων νά ἐξακριβωθοῦν εἰς τὸ προϊόν, εἶναι εὐκόλως συγκρίσιμον. Δύναται ὡς ἐκ τούτου νά χρησιμοποιηθῆ διὰ τὴν λήψιν καθημερινῶν ἀποφάσεων, ἐτι δὲ καὶ πρὸς ἐξυπηρέτησιν ἐνδοεπιχειρηματικῶν σκοπῶν, ὡς ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς, ὁ ἔλεγχος τῶν ὑπευθύνων ὀργανωτικῶν μονάδων, ὁ ἔγκαιρος προσδιορισμὸς τῶν μεταβολῶν τοῦ ἀμέσου κόστους συνεπεῖα ἀλλαγῶν εἰς τὰς τιμὰς τῶν στοιχείων αὐτοῦ κ.λ.π.

Κ ό σ τ ο ς ό ρ ι α κ ό ν : Εἶναι τὸ δημιουργούμενον κόστος ἐκ τῆς προσθήκης μιᾶς ἐπὶ πλέον μονάδος παραγωγῆς. Τὸ ὀριακὸν ὁμοιάζει μὲ τὸ διαφορικὸν κόστος διότι ἀμφότερα ἀντιπροσωπεύουν πρόσθετον κόστος ἐξ αἰτίας προσθέτου παραγωγῆς, διαφέρουν ὅμως μεταξύ των, διότι τὸ μὲν ὀριακὸν ἀναφέρεται εἰς τὸ κόστος τῆς προσθέτου μονάδος, τὸ δὲ διαφορικὸν εἰς τὸ κόστος τοῦ προσθέτου κλιμακίου παραγωγῆς.⁹⁶ Τὸ ὀριακὸν κόστος ὡς ἔννοια, χρησιμοποιεῖται εὐρύτατα ὑπὸ τῆς μικροοικονομικῆς θεωρίας ἐνῶ ἡ κοστολογικὴ θεωρία, ἡ Λογιστικὴ καὶ ἐπιχειρησιακὴ πρακτικὴ χρησιμοποιοῦν συνήθως, ἰδίᾳ κατὰ τὴν λήψιν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων, τὸ διαφορικὸν κόστος. Τὸ ὀριακὸν κόστος ἀποτελεῖ μορφήν τοῦ μεταβλητοῦ ἢ δὲ συμπεριφορᾶ αὐτοῦ κατὰ τὰς διακυμάνσεις τοῦ ἐπιπέδου ἀπασχολήσεως ἐπηρεάζει, ὡς εἶναι ἐπόμενον τὴν διαμόρφωσιν τοῦ μέσου μεταβλητοῦ κόστους. Τὸ τελευταῖον τοῦτο ἐφ' ὅσον εἶναι μεγαλύτερον τοῦ ὀριακοῦ, διὰ τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς μειοῦται, τὸ ἀντίστροφον δὲ συμβαίνει ὅταν τὸ ὀριακὸν εἶναι μεγαλύτερον τοῦ μέσου μεταβλητοῦ.⁹⁷ Ἡ μικροοικονομικὴ θεωρία δίδει ἰδιαιτέραν ἐμφασιν εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ ὀριακοῦ κόστους, ἐν συσχετισμῷ πρὸς τὴν ἔννοιαν τοῦ ὀριακοῦ ἐσοδῶν ἢ προϊόντος. Εἰς τὸν συσχετισμὸν τῶν δύο μεγεθῶν στήριζονται ὡς γνωστὸν αἱ ἐπιχειρηματικαὶ ἀποφάσεις τῶν κυττάρων τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας καὶ συνεπῶς ὁλοκλήρου τῆς οἰκονομίας. Καίτοι βεβαίως εἰς

95 J. DEARDEN εἰς *Cost Accounting* κ.λ.π., 1973 σελ. 3 καὶ 173 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Μαθήματα Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ» σελ. 162 Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI εἰς *Cost Accounting* 1974 σελ. 622.

Σχετικῶς οἱ HAROLD BIERMAN and ALLAN DREBIN ἐνθ' ἀνωτέρω σελ. 9 ἀναφέρουν τὰ ἑξῆς: «The marginal cost is the cost added by producing one more unit. The increasement cost (or differential cost) is the cost added by producing a group of additional units».

Ὁμοίως: ὁ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ εἰς «Μαθήματα Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ» ΑΘΗΝΑΙ – 1964 σελίς 170.

96 R. DICKEY ἐνθ' ἀνωτέρω σελίς 7.36 0.69 18.33
F. C. LAWRENCE and E. HUMPHREYS in *Marginal Costing* LONDON 1947.

97 Π. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟ «Οἰκονομικὴ θεωρία Μικροοικονομικῆ» ΑΘΗΝΑΙ 1972 σελίς 41.

τήν πράξιν ἢ παραγωγική μονάς οὐδέποτε συγκρίνει μοναδιαῖον ὄριακόν ἔσοδον καί κόστος, ἢ ἀφαίρεσις, γενομένη διὰ λόγους μεθοδικούς καταδεικνύει τόν ἰδιαζόντως ἀποφασιστικόν ρόλον τοῦ ὄριακοῦ ἢ ἄλλως διαφορικοῦ κόστους εἰς τήν ἐπιχειρηματικήν πράξιν.⁹⁸

Κόστος διαφορικόν: Εἶναι τό πρόσθετον κόστος τό ἀντιστοιχοῦν εἰς μίαν πρόσθετον ποσότητα παραγωγῆς.⁹⁹ Κατ' ἄλλην ἀντίληψιν, τό διαφορικόν κόστος περιλαμβάνει πᾶσαν διαφοράν εἰς τά στοιχεία τοῦ κόστους, θετικήν ἢ ἀρνητικήν, προερχομένην ἐκ τῆς ἐπιλογῆς κατόπιν ἀποφάσεως μιᾶς ὁδοῦ ἐνεργείας ἀντί μιᾶς ἄλλης.¹⁰⁰

Ἡ διαφορική κοστολόγησις εἴτε ὑπό τήν ἀπλήν, εἴτε ὑπό τήν πλέον σύνθετον μορφήν της, χρησιμοποιεῖται εὐρύτατα κατὰ τήν λήψιν βραχυχρονίου χαρακτήρος ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων. Βασικά χαρακτηριστικά τοῦ διαφορικοῦ κόστους εἶναι:¹⁰¹ (α) ὅτι πρόκειται νά διαμορφωθῇ μελλοντικῶς καί συνεπῶς κατὰ τόν ὑπολογισμόν του δέον νά ἐκτιμῶνται αἱ συνθήκαι ὑπό τὰς ὁποίας θά πραγματοποιηθῇ καί (β) ὅτι περιλαμβάνει μόνον τὰς διαφοράς αἱ ὁποῖαι θά προκύψουν εἰς αὐτό ὡς ἀποτέλεσμα ἐκτελέσεως τῆς ληφθείσης ἀποφάσεως.

Βάσει τοῦ ὑπ' ἀρ. (β) χαρακτηρισμοῦ, τό διαφορικόν κόστος περιλαμβάνει πᾶσαν διαφοράν οἰουδήποτε στοιχείου κόστους, ἀνεξαρτήτως πῶς τοῦτο συμπεριφέρεται συναρτήσῃ τοῦ ἐπιπέδου ἀπασχολήσεως, σταθερόν ἢ ἡμισταθερόν, μεταβλητόν, ἄμεσον ἢ ἔμμεσον κ.λ.π., ἐφ' ὅσον αἱ μεταβολαί αὐτῶν ὀφείλονται ἀποκλειστικῶς εἰς τήν κατόπιν ἐπιλογῆς πραγματοποιήσῃ τῆς Α' ἐνεργείας ἀντί τῆς Β'.¹⁰² Κατά συνέπειαν εἰς τό διαφορικόν ἐμπεριέχεται καί τό μεταβλητόν, ἀλλά μόνον κατὰ τό τμήμα τό ὁποῖον τοῦτο μετεβλήθη ἐξ αἰτίας τῆς ληφθείσης ἀποφάσεως.¹⁰³

98 C. E. FERGUSON ἔνθ' ἀνωτέρω σελίς 216-253.

99 H. BIERMAN - A. DREBIN ἔνθ' ἀνωτέρω σελ. 9 Ν. DOPUCH - J. BIRNBERG - J. DEMSKI ἔνθ' ἀνωτέρω σελ. 29-30, 39, 167, 279 Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ εἰς Κόστος - Κοστολόγησις - Βιομηχανική Λογιστική, σελίς 88-94 Β. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Θέματα Λογισμοῦ καί ἑλέγχου δράσεως ἐπιχειρήσεων σελ. 256-257. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, εἰς «Μαθήματα Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ» σελίς 208-233. Η. Α. BLACK - J. E. CHAMPION - G. U. MILLER εἰς Accounting in Business Decision N. J, 1973 page 537.

100 C. HORNGREN ἔνθ' ἀνωτέρω σελίς 947. J. DEARDEN ἔνθ' ἀνωτέρω σελίς 6-7 ὅπου ἀναφέρει σχετικῶς τά ἑξῆς: «The differential cost is the amount of change (or difference) in cost that will result from making a particular decision as compared to not making it».
Ὁμοίως R. DICKEY ἔνθ' ἀνωτέρω σελίς 18.33

101 J. DEARDEN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 7.

102 R. DICKEY, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 18.33.

103 J. DEARDEN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 7.

Ἐπιχειρήσεις λαμβανόμεναι ἐπὶ τῇ βάσει διαφορικῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους ἀναφέρονται ἐνδεικτικῶς αἱ ἑξῆς:¹⁰⁴

- Καθορισμός τοῦ ἐλαχίστου ὀρίου τιμῆς πωλήσεως ἄνω τοῦ ὁποίου ἡ ἐπιχείρησις ἐπιτυγχάνει κέρδος καὶ κάτω τοῦ ὁποίου πραγματοποιεῖται καθαρὰ ζημία.
- Καθορισμός τῆς συνθέσεως πωλήσεων κατὰ προϊόν διὰ τῆς ὁποίας μεγιστοποιεῖται τὸ κέρδος, λαμβανόμενων βεβαίως ὑπ' ὄψιν τῶν συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς.
- Καθορισμός τιμῆς πωλήσεως ἐν σχέσει πρὸς τὸν ὄγκον πωλήσεων διὰ τῆς ὁποίας μεγιστοποιεῖται τὸ κέρδος.
- Συνέχεις ἢ μὴ τῆς λειτουργίας ἐνὸς τμήματος ἢ μιᾶς κατεργασίας ζημιόγουν διὰ τὴν ἐπιχείρησιν.
- Καθορισμός τῆς ἐκτάσεως τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας ἢ τοῦ βαθμοῦ τελειοποιήσεως ἐνὸς προϊόντος.
- Προσθήκη ἐνὸς νέου προϊόντος εἰς τὰ ἤδη παραγόμενα καὶ πωλούμενα τοιαῦτα.

Κόστος ἐλέγξιμον: Εἶναι τὸ κόστος τὸ ὁποῖον συνδέεται ἀμέσως μὲ συγκεκριμένον φορέα ἐξουσίας καὶ εὐθύνης, ὠρισμένου ἐπιπέδου τῆς Διοικητικῆς διαρθρώσεως τῆς μονάδος.

Ἡ σύνδεσις τοῦ κόστους μὲ ὠρισμένον φορέα εὐθύνης ἀποτελεῖ τὸ βάθρον ἐνὸς συστήματος ἀποτελεσματικῆς ἐλέγχου αὐτοῦ. Ὁ βαθμὸς τῆς ἀποτελεσματικότητος τοῦ κοστολογικῆς ἐλέγχου ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ἔκτασιν τῆς χορηγηθείσης ἐξουσίας εἰς τὸν φορέα εὐθύνης. Ἀπὸ τὴν δυνατότητα δηλαδὴ αὐτοῦ νὰ ἐλέγῃ τὸ διαμορφούμενον εἰς τὴν περιοχὴν εὐθύνης τοῦ κόστους καὶ τὴν ἐξουσίαν νὰ ἀποφασίσῃ τὴν λήψιν τῶν ἀναγκαίων μέτρων συμπίεσεως ἢ ἐν πάσῃ περιπτώσει ἐπιρροασμοῦ του.¹⁰⁵

Εἶναι φανερόν ὅτι δὲν ὑφίσταται κόστος ἀνεξέλεγκτον. Ὅ,τι δὲν εἶναι ἐλέγξιμον εἰς τινὰ ἐπίπεδον τῆς διοικητικῆς πυραμίδος, ἐλέγχεται εἰς ἕτερον κείμενον κατὰ κανόνα ὑψηλότερον τοῦ προηγουμένου.

Ἡ κατὰ τάξιν ἐνὸς κόστους εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ ἐλεγχίμου ἢ μὴ δὲν ἐξαρτᾶται ἐκ πρώτης ὄψεως ἀπὸ τὴν συμπεριφορὰν τοῦ ὅταν μεταβάλλεται ἡ ἀπασχόλησις. Οὕτω ἐν κόστος σταθερόν ἢ ἡμισταθερόν, μεταβλητόν ἢ ἡμιμε-

104 J. DEARDEN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 7. R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 18.39 καὶ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 220-223.

105 H. BIEMAN καὶ A. DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 9. LAWRENCE – J. BENINGER εἰς «Handbook of Modern Accounting of S. DAVINSON N.Y. 1970, σελ. 39, 21-22 – R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτ. σελ. 1.11. C. HORNGREN ἐνθ' ἀνωτ., σελ. 163,944.

106 N. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 26.

ταβλητόν κ.λ.π., δύναται νά εἶναι ἢ νά μὴ εἶναι ἐλέγξιμον.¹⁰⁷ Βασικόν διακριτικόν στοιχείον κατατάξεώς του εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ ἐλεγξίμου εἶναι ἔάν αὐτό ἐπηρεάζεται εἰς τὴν διαμόρφωσίν του ἐκ τῆς χορηγηθείσης εἰς τὸν ὑπεύθυνον τῆς ὀργανωτικῆς ἢ λογιστικῆς μονάδος ἐξουσίας.

Ὑποστηρίζεται παρὰ ταῦτα ὅτι κυριαρχικόν τμήμα τοῦ χαρακτηριζομένου ὡς ἐλεγξίμου κόστους, διὰ τὸ ὅποιον ἐλέγχονται οἱ φορεῖς ἐκτελεστικῆς ἐξουσίας, εἶναι τὸ μεταβλητόν. Ἐκεῖνο δηλαδή τὸ ὅποιον προκαλεῖται ἐκ τῆς δραστηριότητος τῆς λειτουργικῆς μονάδος. Τὸ δὲ υπόλοιπον κόστος ὅπερ ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸ κόστος ἐτοιμότητος πρὸς λειτουργίαν χαρακτηρίζεται ὡς σταθερόν καὶ κατατάσσεται εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ μὴ ἐλεγξίμου.¹⁰⁸

Ἡ ἀνωτέρω διάκρισις ἣτις ταυτίζει τὸ σταθερόν κόστος μὲ τὸ μὴ ἐλέγξιμον καὶ τὸ μεταβλητόν μὲ τὸ ἐλέγξιμον, καίτοι δὲν ἀνταποκρίνεται εἰς μίαν αὐστηρῶς ἐπιστημονικὴν διερεύνησιν καὶ ἐμπειρικὴν παρατήρησιν τοῦ προδύληματος, ἔχει ὑπὲρ αὐτῆς τὴν γοητείαν τῆς ἀπλότητος καὶ τὴν δικαίωσιν τῆς ἀποτελεσματικότητος ἐκ τῆς πρακτικῆς τῆς ἐφαρμογῆς.

Πράγματι τὸ δυσχερέστατον πρόβλημα λειτουργίας τῆς λογιστικῆς τῆς εὐθύνης εἶναι ὁ ἐκ τῶν προτέρων καθορισμὸς τῶν στοιχείων ἐκείνων τοῦ κόστους διὰ τὰ ὅποια θά ὑπάρξῃ πλήρης ὑπευθυνότης τοῦ ἐπὶ κεφαλῆς τῆς λογιστικῆς ἢ ὀργανωτικῆς μονάδος. Ποῖον δηλαδή κόστος θά χαρακτηρισθῇ ὡς ἐλέγξιμον καὶ ποῖον ὄχι. Φαίνεται ὅτι ἡ ἀνωτέρω σχηματικὴ διάκρισις τοῦ κόστους, ΣΤΑΘΕΡΟΝ = ΜΗ ἘΛΕΓΞΙΜΟΝ, ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ = ἘΛΕΓΞΙΜΟΝ, μὲ ὠρισμένας παρεκκλίσεις, ὅπου τοῦτο ἐκ τῶν πραγμάτων κρίνεται ἐπιβεβλημένον, λύει κατὰ τὸν ἱκανοποιητικώτερον τρόπον τὸ πρόβλημα.

1.2.5.17 Κόστος κατὰ περιοχὴν εὐθύνης:

Εἰς τὴν προηγουμένην παράγραφον ἀνεπτύχθη ἡ φύσις, τὸ περιεχόμενον καὶ ἡ σημασία τοῦ ἐλεγξίμου κόστους. Ὑποστηρίζεται πράγματι, καὶ ὀρθῶς, ὅτι ὁ ἔλεγχος τοῦ κόστους διὰ νά εἶναι ἀποτελεσματικὸς πρέπει νά γίνεταί κατὰ ὑπεύθυνον. Πρὸς τὴν ἀρχὴν ταύτην προσαρμύζεται καὶ ἡ κοστολογικὴ ὀργάνωσις τῆς ἐπιχειρήσεως. Συνεπῶς κριτήριον συγκεντρώσεως τοῦ πραγματοποιουμένου κόστους ἢ ἄλλως δημιουργίας τῶν κέντρων ἢ θέσεων κόστους δὲν ἀποτελεῖ ἡ τεχνολογικὴ, διοικητικὴ ἢ ὀργανωτικὴ διάρθρωσις τῆς ἐπιχειρήσεως ἀλλὰ ἡ ὀργανωτικὴ δομὴ αὐτῆς κατὰ κέντρα ἢ περιοχὰς εὐθύνης.¹⁰⁹

107 Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 27.

108 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Μαθήματα Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ», σελίς 162, καὶ Ν. DOPUCH – J. BIRNBERG – J. DEMSKI, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 27.

109 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Μαθήματα βιομηχανικοῦ λογισμοῦ», σελίς 162.

Ἐκάστη περιοχή προσωπικῆς εὐθύνης συνιστᾷ κοστολογικὴν μονάδα ὑπὸ τὴν ὁποίαν λαμβάνει χώραν συγκέντρωση τοῦ κόστους ἐκείνου τοῦ ὁποῖου προκαλεῖται ἐκ τῆς ἀναπτυσσομένης δραστηριότητος τοῦ ὑπευθύνου φορέως τῆς περιοχῆς. Σκοπὸς τῆς τοιαύτης κοστολογικῆς συγκεντρώσεως εἶναι ἡ μέτρησις τῆς ἀποτελεσματικῆς ἢ μὴ δράσεως τοῦ ὑπευθύνου προσώπου μιᾶς συγκεκριμένης περιοχῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος. Ὁ ὑπολογισμὸς βεβαίως τοῦ συντελεστοῦ ἀποτελεσματικότητος τοῦ φορέως εὐθύνης στηρίζεται πάντοτε εἰς τὴν σύγκρισιν τοῦ ἐπιτευχθέντος ἔργου καὶ τοῦ κόστους αὐτοῦ ἐν ἀναφορᾷ καὶ πρὸς τὰ τυχόν ὑφιστάμενα πρότυπα ἀποδόσεως.

Ἡ παρακολούθησις τοῦ κόστους καὶ τοῦ δι' αὐτοῦ παραγομένου ἔργου ἢ ἐπιτυγχανομένου ἐσόδου κατὰ περιοχὴν ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος, διὰ τὴν ὁποίαν ὑφίσταται πλήρης εὐθύνη τοῦ προσώπου - φορέως συνιστᾷ τὴν βάσιν λειτουργίας τοῦ νεωτέρου λογιστικοῦ κλάδου τῆς Λογιστικῆς τῆς εὐθύνης (Responsibility Accounting).¹¹⁰

Ἡ σύνδεσις τοῦ κόστους πρὸς ὑπεύθυνα πρόσωπα εὐρισκόμενα εἰς διάφορα ἐπίπεδα τῆς διοικητικῆς πυραμίδος συμβάλλει εἰς τὴν βελτίωσιν τῆς ἀποτελεσματικότητος ὁλοκλήρου τοῦ συστήματος διοικήσεως. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διὰ:

α) Τῆς συμμετοχῆς τοῦ συνόλου τῶν ὑπευθύνων στελεχῶν εἰς τὴν ἐπεξεργασίαν τῶν στόχων. Ἐκαστος ὑπεύθυνος συζητᾷ καὶ ἀποδέχεται τὴν ἐκτέλεσιν τοῦ ἀνατιθεμένου εἰς αὐτὸν ἔργου, τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ μέρος τοῦ ὁλικοῦ ἐπιχειρησιακοῦ στόχου.

β) Τῆς συμμετοχῆς σημαντικοῦ ἀριθμοῦ προσώπων εἰς τὴν λήψιν τῶν καθημερινῶν ἀποφάσεων ἐντὸς τῶν πλαισίων τῆς ἐκχωρηθείσης εἰς ἕκαστον ἐξ αὐτῶν ἐξουσίας.

γ) Τοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους ὑπὸ τῶν ἀρμοδίων ἐκάστοτε φορέων οἱ ὁποῖοι εὐρίσκονται ἐπικεφαλῆς τοῦ συνόλου τῶν λειτουργικῶν ὑποδιαιρέσεων τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ εὐθύνονται διὰ τὸ διαμορφούμενον ὕψος αὐτοῦ.

1.2.5.18 Κόστος ἔργου - κόστος διαδικασίας - κόστος προϊόντος (Job costs, Process costs, Product costs):

Ὅταν ἡ ἐπιχείρησις παράγῃ ἑξατομικευμένα προϊόντα, ἕκαστον τούτων ἔχει ἴδιον κόστος, τὸ ὁποῖον σχηματίζεται ἐκ τῶν αὐτῶν μὲν στοιχείων - ἀμεσος ἐργασία, ἄμεσα ὕλικά, Γ.Β.Ε. - ἄλλ' εἰς διαφορετικὰ ποσοτικὰ ἀναλογίας ἢ ποιοτικὴν μορφήν. Τὸ οὕτω διαμορφούμενον κόστος ὀνομάζομεν κό-

¹¹⁰ G. SHILLINGLAW, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 418-432. R. H. KUHN ἐν «Handbook of Modern Accounting of S. DAVIDSON, σελ. 42.10. L. VANCE - R. TAUSSIC ἐν «Accounting Principles and Control», third edition, N. Y., 1972, σελίς 508. J. GRAY - K. JOHNSTON, ἐν «Accounting and Management Action», N. Y., 1973, σελ. 386-409. H. BLACK - J. CHAMPION - G. MILLER, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 150.

ριότητας.¹¹³ Π.χ.: ένα μηχανουργείον μεταξύ των άλλων δραστηριοτήτων του κατεργάζεται εις ένα εκ των τμημάτων του ύλικά διά λογαριασμόν τρίτων (ΦΑΣΟΝ). Ἡ διεύθυνσις τοῦ μηχανουργείου ἐπιθυμεῖ νά γνωρίζῃ ἔάν συμφέρῃ νά διακόψῃ τήν λειτουργίαν τοῦ τμήματος τούτου καί ἐρωτᾷ ποῖον θά εἶναι ἐν προκειμένῳ τό κόστος πού θ' ἀποφευχθῇ ἐκ τῆς διακοπῆς. Ἡ ἀπάντησις εἶναι ὅτι τοῦτο ἀντιστοιχεῖ εἰς τό μή πραγματοποιηθησόμενον κόστος συνεπεία διακοπῆς τῆς ὑφισταμένης ἤδη ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος. Π.χ.: τό κόστος τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν, τῆς ἠλεκτρικῆς ἐνεργείας, τῶν βοηθητικῶν ὑλικῶν κ.λ.π., τά ὁποῖα ἐνῶ πραγματοποιοῦνται λειτουργοῦντος τοῦ τμήματος δέν θά πραγματοποιοῦνται ἔάν διακοπῇ ἡ λειτουργία του καί ΜΟΝΟΝ κατά τό μέρος πού δέν θά πραγματοποιοῦνται.

Unavoidable εἶναι, ἀντιθέτως, τό μή δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ κόστος ἐκ τῆς ἐπιλογῆς ἀναπτύξεως μιᾶς δραστηριότητος ἐναντί μιᾶς ἄλλης. Ἀντιστοιχεῖ εἰς τό πίπτον κόστος, διά τό ὅποιον ἐγένετο σχετικῇ ἀνάπτυξις εἰς τήν παρ. 1.2.5.7 τοῦ παρόντος. Εἰς τό ἀνωτέρω παράδειγμα τοῦ Μηχανουργείου, μή δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ κόστος, συνεπεία διακοπῆς λειτουργίας τοῦ τμήματος κατεργασίας ΦΑΣΟΝ, εἶναι ὅπωςδήποτε αἱ ἀποσβέσεις τῶν παγίων στοιχείων, τό σταθερόν κόστος τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν διά τοῦ ὁποῖου ἐπιβαρύνεται τό τμήμα καί πᾶν ἕτερον κόστος ἄμεσον καί ἔμμεσον τό ὅποιον θά ἐξακολουθήσῃ ὑφιστάμενον καί μετά τήν διακοπήν.

Ὁ ἀκριδῆς προσδιορισμός τοῦ δυναμένου ἢ μή ν' ἀποφευχθῇ κόστους συνεπεία λήψεως μιᾶς ἀποφάσεως διά τῆς ὁποίας ἐπιλέγεται μία διαζευκτικῶς προσφερομένη ἐπιχειρηματικῇ δραστηριότητι ἀσκει καθοριστικῆν ἐπιρροήν εἰς τήν λήψιν τῆς σχετικῆς ἀποφάσεως.

Ἔτεροι τύποι κόστους: Πρός ὀλοκλήρωσιν τῶν περὶ τῆς τυπολογίας τοῦ κόστους λεχθέντων ἀναφέρομεν ἐν συντομίᾳ διαφόρους τύπους ἡσσονος σημασίας:

1.2.5.20 Τεκμαρτόν κόστος (imputed costs):

Τό καθ' ὑπολογισμόν προσδιοριζόμενον κόστος τό ὅποιον ὁμως οὐδέποτε συνδέεται μέ πραγματικῆν τινά πληρωμήν,¹¹⁴ π.χ. τό τεκμαρτόν ἐνοίκιον, ὁ τεκμαρτός τόκος, ὁ τεκμαρτός μισθός ἐταίρων προσωπικῆς ἐταιρείας κ.λ.π. Παρά ταῦτα ὑποστηρίζεται ὑπό Γερμανῶν καί Γάλλων συγγραφέων¹¹⁵ ὅτι τό

¹¹³ H. BIERMAN καί ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 6. C. HORNGREN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 372. G. SHILLINGLAW, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 26-28. J. GRAY – K. JOHNSTON, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 305.

¹¹⁴ R. DICKEY, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.11.

¹¹⁵ Παρ' ἡμῶν δέ ὑπό Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ εἰς «Κόστος – Κροστολόγησις – Βιομηχανικός Λογιστής».

έν λόγω κόστος δέον νά λογίζεται ως αντίστοιχον έσοδον, ότε βεβαίως τοϋτο άποκτά πραγματικήν ύπόστασιν καί όδηγή εις τεκμαρτήν πληρωμήν.

1.2.5.21 Κόστος μετατροπής (Conversion Costs):

Τό κόστος τό περιλαμβάνον άπάσας τάς δαπάνας μετατροπής της Α' ύλης εις έτοιμον προϊόν ή μετατροπής ενός ύλικού από ενός σταδίου παραγωγής εις άλλον.¹¹⁶

1.2.5.22 Κόστος άδρανείας (Idle facilities Costs):

Τό προκϋπτον κόστος συνεπεία άνωμάλου άδρανείας παγίων στοιχείων ή βοηθητικών ύπηρεσιών παραγωγής.¹¹⁶

1.2.5.23 Κόστος κανονιζόν ή κόστος μη κανονιζόν (Normal costs and Abnormal costs):

Είναι τό κόστος τό όποιον διαμορφούται κανονικώς εις ώρισμένον επίπεδον παραγωγής υπό όμαλάς συνθήκας. "Όταν τό κόστος εις τό ώρισμένον επίπεδον καί υπό όμαλάς συνθήκας παραγωγής δέν πραγματοποιείται όμαλώς, λέγεται μη κανονιζόν.¹¹⁶

1.2.5.24 Κόστος άγορανομικόν:

Τό κόστος τό όποιον προσδιορίζεται επί τη βάση των κανόνων της άγορανομικής Νομοθεσίας.¹¹⁷

1.2.5.25 Κόστος έγκινήσεως καί ροής (Setting up cost):

Τό πραγματοποιούμενον κόστος άφ' ής στιγμής συμπληροϋται καί διακόπτεται ή παραγωγή ενός προϊόντος μέχρι της στιγμής πού αρχίζει ή παραγωγή ενός άλλου διά τό όποιον απαιτούνται μεταβολαί εις τήν ρύθμισιν του μηχανήματος ή του μηχανισμού της έγκαταστάσεως, εις τά χρησιμοποιούμενα ύλικά κ.λ.π.¹¹⁸ Συνήθως, τό έν λόγω κόστος άποτελείται: από εργατικά ρυθμίσεων ή άλλων εις τούς μηχανισμούς, εργατικά καθαρισμού σφράγς δημιουργούμενα κατά τήν διακοπήν καί εκκίνησιν της παραγωγής, ηλεκτρικόν ρεύμα ή καύσιμα θερμάνσεως της έγκ/σεως, επιβάρυνσιν εκ σταθεροϋ – χρονικου κόστους, αντίστοιχου προς τήν διάρκειαν διακοπής λειτουργίας της εγκαταστάσεως.

116 L. OWLER – J. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελ. 559 καί Α. ΑΛΜΠΑΝΕΖΟΥ, εις «Λογιστικήν έπιθεώρησιν», Ιούλιος 1969, σελίς 115.

117 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελ. 200.

118 LOWLER – J. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 560.

στος έργου, τήν δέ διαδικασίαν προσδιορισμού του κοστολόγησιν κατά παραγγελίαν ή έργον (Job order cost system). Τό έργον δυνατόν νά μή αντιπροσωπεύη τελειωμένον προϊόν άλλα μέρη αυτού, π.χ. προκατασκευασμένα τεμάχια κτιρίου ή ειδικῶν προδιαγραφῶν, μέρη μιᾶς μηχανῆς ή έγκ/σεως, π.χ. πιεστηρίων έλαιοτριβείου ή καλούπι μιᾶς μηχανῆς INTZEKΣION κ.λ.π.

Ἡ κατά παραγγελίαν ή έργον παραγωγή δημιουργεί ειδικά προβλήματα κοστολογικῆς ὀργανώσεως, κυρίως δέ ποσοτικῶν έλέγχου τῶν χρησιμοποιουμένων ὑλικῶν καί τῆς άμέσου εργασίας. Ὁ έλεγχος τοῦ διαμορφουμένου πραγματικῶν κόστους τοῦ έργου ή τῆς παραγγελίας έπιτυγχάνεται διά τῆς συγκρίσεως αὐτοῦ πρός τό καταρτιζόμενον προϋπολογιστικῶς, βάσει τεχνικῶν προδιαγραφῶν καί ενός πλήρους κατασκευαστικοῦ σχεδίου.

Ἡ κατασκευή μιᾶς γεφύρας, ενός κτιρίου, μιᾶς κλιματιστικῆς έγκαταστάσεως, ενός καλουπιῦ, μιᾶς βιβλιοθήκης, ενός σιλό, ενός λέβητος κ.λ.π. αποτελοῦν περιπτώσεις έξατομικευμένης κατασκευῆς ὅπου εφαρμόζεται ή κατ' έργον ή παραγγελίαν κοστολόγησις.¹¹¹

Ἡ κατ' έργον κοστολόγησις επηρεάζει τήν λήψιν αποφάσεων άποδοχῆς παραγγελίας πωλήσεως, καθορισμοῦ τιμῆς κ.λ.π. Πρό πάσης άποφάσεως δέον νά ενεργηται πλήρης άνάλυσις τοῦ ὑπό κατασκευήν έργου ή προϊόντος, νά δίδεται ιδιαίτερα προσοχή εἰς τάς τίθεμένας τεχνικάς προδιαγραφάς καί νά συνεκτιμώνται αἱ ειδικαί δυσχέρειαι παραγωγῆς, ὁ χρόνος παραδόσεως, ή τάσις τιμῶν τῶν χρησιμοποιηθησομένων έξειδικευμένων ὑλικῶν κ.λ.π.

Ἡ κατά φάσιν ή διαδικασίαν κοστολόγησις, προσιδιάζει εἰς τάς χημικάς βιομηχανίας, τάς ὑφαντουργικάς, τάς βιομηχανίας πλαστικῶν καί έλαστικῶν, τροφίμων, έτοιμῶν ένδυμάτων, τοιμέντου κ.λ.π. Τά παραγόμενα προϊόντα τῶν βιομηχανικῶν τούτων κλάδων, άκολουθοῦν ὁμοίμορφον πορείαν παραγωγῆς ή διέρχονται έκ τῶν αὐτῶν φάσεων ή σταδίων κατεργασίας. Ὡς έκ τούτου ὁ προσδιορισμός τοῦ κόστους τῆς φάσεως κατεργασίας ή τῆς διαδικασίας παραγωγῆς άποτελεῖ τήν βάση κοστολογήσεως τῶν παραγομένων έκάστοτε ποσοτήτων ενός προϊόντος.¹¹² Οὕτω, εάν τό κόστος μιᾶς φάσεως κατεργασίας άνήλθε κατά τήν περίοδον ενός μηνός εἰς 100.000 δρχ. ή δέ παραγωγή αντίστοιχως εἰς 10.000 μον. τό κατά μονάδα κόστος ἰσοῦται μέ $100.000 : 10.000 = 10$ δρχ. Ἐνίστε ή φάσις ή διαδικασία παραγωγῆς αντίστοιχεί εἰς κάποιο παραγωγικό τμήμα ὑπό τό ὅποιον συγκεντροῦται τό κόστος λειτουργίας ή παραγωγῆς τῶν διερχομένων δι' αὐτοῦ προϊόντων. Συμβαίνει έπίσης κατά

111 C. HORNGREN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 77 καί Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός Λογισμός», σελίς 223.

112 Σχετικῶς, ὁ C. HORNGREN ένθ' άνωτέρω, σελ. 77, αναφέρει τά έξής: «Where manufacturing is conducted by continuous operations costs are accumulated by departments. The center of attention is the total department costs for a given time period in relation to the units processed».

κανόνα εις τήν βιομηχανικήν πρακτικήν ἢ μὲν κατεργασία τῶν διαφόρων τύπων ἢ ποικιλιῶν τοῦ προϊόντος εις ἓνα παραγωγικόν τμήμα νά εἶναι ἡ αὐτή, αἱ παραγόμεναι ὁμως ποσότητες εις τήν μονάδα τοῦ χρόνου ἢ διά τῶν αὐτῶν δαπανῶν, διάφοροι. Προκύπτει τότε ἡ ἀνάγκη κατανομῆς ὀλοκλήρου τοῦ κόστους τοῦ τμήματος, πλὴν τῆς ἀξίας τῶν πρώτων ὑλών, εις τὰς διαφόρους ποικιλίας τῆ βοηθεία συντελεστῶν ἰσοτιμίας ἢ δυσχερείας παραγωγῆς ἐκάστου εἶδους ἢ ποικιλίας προϊόντος.

Τό κόστος τοῦ προϊόντος σχηματίζεται ἐκ τοῦ ἀθροίσματος τοῦ κόστους τῶν μερῶν ἢ τῶν κατ' εἶδος στοιχείων αὐτοῦ, ὅταν ἡ κοστολόγησις γίνεται κατὰ παραγγελίαν, ἢ ἐκ τοῦ ἀθροίσματος τοῦ κόστους τῶν διαφόρων φάσεων ἀπό τὰς ὁποίας τό προϊόν διέρχεται μέχρις ὅτου αὐτό καταστῆ ἕτοιμον πρὸς πώλησιν. Ἀνεξαρτήτως τοῦ ἀκολουθουμένου συστήματος, τό κόστος τοῦ παραγομένου τελικοῦ προϊόντος συντίθεται κατὰ σημαντικόν μέρος ἐκ τῆς συναθροίσεως μερῶν ὀμαδοποιημένου κόστους. Ὅσον ἡ διαδικασία παραγωγῆς εἶναι περισσότερο ἐκτεταμένη καί πολυπλοκός, αἱ δέ φάσεις κατεργασίας γίνονται νά ἀναγνωρισθῇ ἀμέσως εις τό τελικόν προϊόν. Τοῦτο ἰσχύει ἀκόμη καί εις τὰς βιομηχανίας ἑξατομικευμένων κατασκευῶν ἢ τὰς τοιαύτας παραγωγῆς μικροῦ ἀριθμοῦ προϊόντων ἀλλά πολυπλόκου διαρθρώσεως ἕξ ἐπόψεως βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν, τῶν ὁποίων τό κόστος, λόγω σημαντικοῦ ὕψους, κατανέμεται εις τὰ κύρια τμήματα ἢ τὰς βασικὰς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ δυσχέρεια ἀναλύσεως τοῦ κόστους τοῦ τελικοῦ προϊόντος εις τὰ κατ' εἶδος πρωταρχικά του στοιχεία, ὀφειλομένη εις τήν ἀναπτυχθεῖσαν προηγουμένην διαδικασίαν πραγματοποιήσεώς του, δημιουργεῖ σοβαρά προβλήματα ἀκριβοῦς προσδιορισμοῦ καί συνθέσεως τῆς κατὰ προϊόν προστιθεμένης ἀξίας. Τοῦτο εἶναι φανερόν ὅτι ἐμποδίζει τήν ἄσκησιν ἀποτελεσματικῆς οἰκονομικῆς πολιτικῆς σκοποῦσης τήν ἐνίσχυσιν τῶν κλάδων ἐκείνων οἱ ὁποιοὶ ἐμφανίζουσι τήν μεγαλύτεραν κοινωνικὴν ὠφέλειαν.

Ἡ λύσις τοῦ προβλήματος μπορεῖ νά στηριχθῇ εις τήν χρησιμοποίησιν ἀναλογιῶν βάσει τῶν ὁποίων τό τμήμα τοῦ ἐμπεριεχομένου εις τό τελικόν προϊόν κόστους ἐκάστης λειτουργίας θά ἀναλύεται εις τὰ πρωταρχικά κατ' εἶδος στοιχεία του μέχρι τῆς πλήρους κατατιμήσεως παντός ὀμαδοποιημένου κόστους καί τῆς κατ' αὐτόν τόν τρόπον ἀναλύσεως τοῦ κόστους τοῦ τελικοῦ προϊόντος εις τὰς ἀμοιβάς τῶν πρωταρχικῶν συντελεστῶν παραγωγῆς.

1.2.5.19 Κόστος δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ καί κόστος μὴ δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ (Avoidable Costs – Unavoidable Costs):

Avoidable εἶναι τό κόστος πού δύναται νά μὴ πραγματοποιηθῇ καί συν-επὼς ν' ἀποφευχθῇ ἐάν δέν λάθῃ χώραν ἢ ἐάν διακοπῇ ἢ δέν γίνῃ ἀποδεκτὴ ἡ ἀνάπτυξις μιᾶς, ἐκ πολλῶν προσφερομένων μορφῶν, ἐπιχειρηματικῆς δραστη-

ριότητας.¹¹³ Π.χ.: ένα μηχανουργείον μεταξύ τῶν ἄλλων δραστηριοτήτων του κατεργάζεται εἰς ἓνα ἐκ τῶν τμημάτων του ὑλικά διὰ λογαριασμόν τρίτων (ΦΑΣΟΝ). Ἡ διεύθυνσις τοῦ μηχανουργείου ἐπιθυμεῖ νά γνωρίζῃ ἂν συμφέρῃ νά διακόψῃ τήν λειτουργίαν τοῦ τμήματος τούτου καί ἐρωτᾷ ποῖον θά εἶναι ἐν προκειμένῳ τό κόστος πού θ' ἀποφευχθῇ ἐκ τῆς διακοπῆς. Ἡ ἀπάντησις εἶναι ὅτι τοῦτο ἀντιστοιχεῖ εἰς τό μή πραγματοποιηθησόμενον κόστος συνεπεία διακοπῆς τῆς ὑφισταμένης ἤδη ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος. Π.χ.: τό κόστος τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν, τῆς ἠλεκτρικῆς ἐνεργείας, τῶν βοηθητικῶν ὑλικῶν κ.λ.π., τά ὁποῖα ἐνῶ πραγματοποιοῦνται λειτουργοῦντος τοῦ τμήματος δέν θά πραγματοποιοῦνται ἂν διακοπῇ ἡ λειτουργία του καί ΜΟΝΟΝ κατά τό μέρος πού δέν θά πραγματοποιοῦνται.

Unavoidable εἶναι, ἀντιθέτως, τό μή δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ κόστος ἐκ τῆς ἐπιλογῆς ἀναπτύξεως μιᾶς δραστηριότητος ἔναντι μιᾶς ἄλλης. Ἀντιστοιχεῖ εἰς τό πῖπτον κόστος, διὰ τό ὅποιον ἐγένετο σχετική ἀνάπτυξις εἰς τήν παρ. 1.2.5.7 τοῦ παρόντος. Εἰς τό ἀνωτέρω παράδειγμα τοῦ Μηχανουργείου, μή δυνάμενον ν' ἀποφευχθῇ κόστος, συνεπεία διακοπῆς λειτουργίας τοῦ τμήματος κατεργασίας ΦΑΣΟΝ, εἶναι ὅπωςδήποτε αἱ ἀποσδέσεις τῶν παγίων στοιχείων, τό σταθερόν κόστος τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν διὰ τοῦ ὁποίου ἐπιβαρύνεται τό τμήμα καί πᾶν ἕτερον κόστος ἄμεσον καί ἔμμεσον τό ὅποιον θά ἐξακολουθήσῃ ὑφιστάμενον καί μετά τήν διακοπήν.

Ὁ ἀκριβής προσδιορισμός τοῦ δυναμένου ἢ μή ν' ἀποφευχθῇ κόστους συνεπεία λήψεως μιᾶς ἀποφάσεως διὰ τῆς ὁποίας ἐπιλέγεται μία διαζευκτικῶς προσφερομένη ἐπιχειρηματική δραστηριότης ἀσκει καθοριστικὴν ἐπιρροήν εἰς τήν λήψιν τῆς σχετικῆς ἀποφάσεως.

Ἔτεροι τύποι κόστους: Πρὸς ὀλοκλήρωσιν τῶν περὶ τῆς τυπολογίας τοῦ κόστους λεχθέντων ἀναφέρομεν ἐν συντομίᾳ διαφόρους τύπους ἡσσοнос σημασίας:

1.2.5.20 Τεκμαρτόν κόστος (imputed costs):

Τό καθ' ὑπολογισμόν προσδιοριζόμενον κόστος τό ὅποιον ὁμως οὐδέποτε συνδέεται μέ πραγματικὴν τινά πληρωμήν,¹¹⁴ π.χ. τό τεκμαρτόν ἐνοίκιον, ὁ τεκμαρτός τόκος, ὁ τεκμαρτός μισθός ἐταίρων προσωπικῆς ἐταιρείας κ.λ.π. Παρὰ ταῦτα ὑποστηρίζεται ὑπὸ Γερμανῶν καί Γάλλων συγγραφέων¹¹⁵ ὅτι τό

¹¹³ H. BIERMAN καί ALLAN DREBIN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 6. C. HORNGREN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 372. G. SHILLINGLAW, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 26-28. J. GRAY – K. JOHNSTON, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 305.

¹¹⁴ R. DICKEY, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 1.11.

¹¹⁵ Παρ' ἡμῖν δέ ὑπὸ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ εἰς «Κόστος – Κοστολόγησις – Βιομηχανικός Λογιστής».

έν λόγω κόστος δέον νά λογίζεται ως αντίστοιχον έσοδον, ότε βεβαίως τούτο άποκτά πραγματικήν ύπόστασιν καί όδηγή εις τεκμαρτήν πληρωμήν.

1.2.5.21 Κόστος μετατροπής (Conversion Costs):

Τό κόστος τό περιλαμβάνον άπάσας τάς δαπάνας μετατροπής τής Α' ύλης εις έτοιμον προϊόν ή μετατροπής ενός ύλικού από ενός σταδίου παραγωγής εις άλλον.¹¹⁶

1.2.5.22 Κόστος άδρανείας (Idle facilities Costs):

Τό προκύπτον κόστος συνεπεία άνωμάλου άδρανείας παγίων στοιχείων ή βοηθητικών ύπηρεσιών παραγωγής.¹¹⁶

1.2.5.23 Κόστος κανονικών ή κόστος μή κανονικών (Normal costs and Abnormal costs):

Είναί τό κόστος τό όποιον διαμορφούται κανονικώς εις ώρισμένον επίπεδον παραγωγής υπό όμαλάς συνθήκας. "Όταν τό κόστος εις τό ώρισμένον επίπεδον καί υπό όμαλάς συνθήκας παραγωγής δέν πραγματοποιείται όμαλώς, λέγεται μή κανονικόν.¹¹⁶

1.2.5.24 Κόστος άγορανομικών:

Τό κόστος τό όποιον προσδιορίζεται επί τής βάσει των κανόνων τής άγορανομικής Νομοθεσίας.¹¹⁷

1.2.5.25 Κόστος έκκινήσεως καί ροής (Setting up cost):

Τό πραγματοποιούμενον κόστος άφ' ής στιγμής συμπληρούται καί διακόπτεται ή παραγωγή ενός προϊόντος μέχρι τής στιγμής πού άρχίζει ή παραγωγή ενός άλλου διά τό όποιον απαιτούνται μεταβολαί εις τήν ρύθμισιν του μηχανήματος ή του μηχανισμού τής έγκαταστάσεως, εις τά χρησιμοποιούμενα ύλικά κ.λ.π.¹¹⁸ Συνήθως, τό έν λόγω κόστος άποτελείται: από έργατικά ρυθμίσεων ή άλλων εις τούς μηχανισμούς, έργατικά καθαρισμού σκράπς δημιουργούμενα κατά τήν διακοπήν καί εκκίνησιν τής παραγωγής, ηλεκτρικόν ρεύμα ή καύσιμα θερμάνσεως τής έγκ/σεως, επιβάρυνσιν εκ σταθερού - χρονικόν κόστους, αντίστοιχου προς τήν διάρκειαν διακοπής λειτουργίας τής έγκαταστάσεως.

116 L. OWLER - J. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελ. 559 καί Α. ΑΛΜΠΑΝΕΖΟΥ, εις «Λογιστικήν Επιθεώρησιν», Ιούλιος 1969, σελίς 115.

117 Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελ. 200.

118 LOWLER - J. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 560.

Υπό συνθήκας πλήρους απασχολήσεως του έξοπλισμού, το κόστος εκκινήσεως δέον να προσανξάνεται περαιτέρω μετ' ακριβή ύπολογισμόν και δι' ενός ποσού κόστους εὐκαιρίας.¹¹⁹ Τοῦτο ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν ἀπώλειαν τοῦ καθαροῦ ἐσόδου ἐκ τῆς μειώσεως τῆς παραγωγῆς ἑνός ἄλλου εἴδους προκειμένου νὰ ἀρχίσῃ νὰ πραγματοποιηθῆ ἡ κατασκευὴ τοῦ ὑπ' ὄψιν προϊόντος. Τό κόστος ἐκκινήσεως ἀποκτᾶ ἰδιαιτέραν σημασίαν ὅταν ἡ παραχθῆσομένη ποσότης τοῦ προϊόντος εἶναι πολὺ μικρῆ. Ἐπιβάρυνσις τοῦ σημαντικοῦ τούτου κοστολογικοῦ μεγέθους ὁδηγεῖ συνήθως εἰς λήψιν ἐσφαλμένων ἀποφάσεων, ἰδίᾳ ὅσον ἀφορᾷ τὴν τιμὴν ἢ τὴν σκοπιμότητα ἀποδοχῆς μιᾶς παραγγελίας παραγωγῆς ἢ πωλήσεως προϊόντος.

1.2.5.26 Κόστος κατάλληλον καὶ κόστος ἀκατάλληλον (Relevant and Irrelevant Costs):

Εἶναι τὸ κόστος ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον θεωρεῖται κατὰ περίπτωσιν συναφές μετ' ἐπιχειρηματικὴν ἀπόφασιν.¹²⁰ Ἡ χρησιμοποίησις τοῦ κατάλληλου ἐκάστοτε εἴδους κόστους διὰ τὴν λήψιν ὠρισμένης ἀποφάσεως ἀποτελεῖ προϋπόθεσιν τῆς ὀρθότητος αὐτῆς. Συνεπῶς τὸ κατάλληλον ἢ ἀκατάλληλον κόστος κρίνεται πάντοτε ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὴν ἀπόφασιν ἢ ὁποῖα πρόκειται βάσει αὐτοῦ νὰ ληφθῆ. Δέν εἶναι ὡς ἐκ τούτου μία διακεκριμένη μορφή κόστους διάφορος τῶν χρησιμοποιουμένων. Εἶναι μᾶλλον ἕν ἐκ τῶν ἐξειδικευμένων εἰδῶν κόστους ἀρμόζον εἰς συγκεκριμένας κατὰ περίπτωσιν ἐπιχειρηματικὰς ἀποφάσεις.

Ὁ καθορισμὸς ὑπὸ τοῦ ἀποφασίζοντος τοῦ «κατάλληλου» πρὸς χρησιμοποίησιν ἐκάστοτε τύπου κόστους, προϋποθέτει ἀποδοχὴν τῆς ἀρχῆς ὅτι ἕκαστος ἐπιχειρηματικὸς σκοπὸς ἔχει ἀνάγκην τοῦ ἰδικοῦ του κόστους καὶ περαιτέρω ὅτι τὸ «κατάλληλον» κόστος ἀποτελεῖ τὸ θεμέλιον ἐπὶ τοῦ ὁποῖου στηρίζεται ἡ λήψις ἀποφάσεων ἐξειδικευμένης μορφῆς.

Ἐφ' ὅσον τὸ relevant cost συνδέεται μετ' ἄλλων ἀποφάσεων ἢ ὁποῖα προϋποθέτει ἐπιλογήν μεταξὺ περισσοτέρων ὁδῶν ἐνεργείας τὸ ἐν λόγω κόστος ἔχει δύο βασικά χαρακτηριστικά:¹²¹ (α) Εἶναι κόστος μελλοντικόν καὶ (β) Ἐμφανίζεται ὑπὸ μορφήν διαφορᾶς τοῦ ἕψους αὐτοῦ, τοῦ διαμορφουμένου ὑπὸ τὰς διαφορούς μορφὰς προσφερομένων δραστηριοτήτων.

119 H. BIERMAN – ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 6.

120 H. BIERMAN – A. DREBIN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 67, G. HORNGREN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελίς 349-391, G. SHILLINGLAW, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελίς 193-197.

121 C. HORNGREN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 368.

1.2.5.27 Κόστος έκπνευσαν και κόστος μή έκπνευσαν (Expired costs, unexpired cost):

Έκπνευσαν είναι τό κόστος έκείνο τό όποιον έπιβαρύνει τά έσοδα μίας περιόδου. Όνομάζεται και κόστος έσόδου ή περιοδικόν κόστος.¹²² Είς μίαν βιομηχανικήν έπιχείρησιν, π.χ., τό έκπνευσαν κόστος άποτελείται από τό κόστος παραγωγής τών πωληθέντων προϊόντων πλέον τό κόστος τών λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοδοτήσεως και έρευνών και άναπτύξεως, τό όποιον άφαιρείται από τό μικτόν άποτέλεσμα.

Μή έκπνευσαν: Είναι τό κόστος τό όποιον μεταφέρεται εις έπομένην ή έπομένας περιόδους ώς στοιχείον του ένεργητικού,¹²³ π.χ. ή άξία τών ύποκειμένων εις άπόσβεσιν παγίων στοιχείων, τό κόστος τών άποθεμάτων πρώτων ύλων, έτοιμών προϊόντων κ.λ.π. Όμοίως αι προκαταβληθείσαι δαπάναι συνιστούν κόστος μή έκπνευσαν. Τό έν λόγω κόστος, καθ' ό μέρος, εις μίαν εκ τών μελλοντικών χρήσεων, έπιβαρύνει τά έσοδα ή έν άνυπαρξία αυτών τά άποτελέσματα χρήσεως, μεταβάλλεται εις έκπνευσαν κόστος.

1.2.5.28 Κόστος έρευνών και άναπτύξεως (Research and Development Costs):

Είναι τό κόστος τό όποιον δημιουργείται εκ της άναπτυσσομένης δραστηριότητος της βιομηχανικής μονάδος διά νέα προϊόντα, νέας μεθόδους παραγωγής, νέας έφαρμογάς τών παραγομένων ειδών, νέους συνδυασμούς ύλικών παραγωγής καθώς και βελτιώσεις αυτών.¹²⁴ Συνήθως παρατηρείται σημαντικός έτεροχρονισμός εις τό έν λόγω κόστος και τό άναμενόμενον έξ αυτού έσοδον. Διά τουτο και ό χειρισμός αυτου ποικίλλει από έπιχειρήσεως εις έπιχειρήσιν. Βασικώς ακολουθούνται τρεις μορφαι χειρισμού του κόστους έρευνών και άναπτύξεως:¹²⁵

(α) Τό κόστος έρευνών και άναπτύξεως θεωρείται έξ ολοκλήρου ώς έξοδον της χρήσεως έντός της όποίας πραγματοποιείται.¹²⁶

122 R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελ. 26 - Δ. Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελίς 97.

123 C. HORNGREN, ένθ' άνωτέρω, σελίς 31.

124 L. W. J. LOWLER και J. L. BROWN, ένθ' άνωτέρω, σελ. 560 και Α. ΑΛΜΠΑΝΕΖΟΥ, εις «Λογιστικήν Έπιθεώρησιν», άρ. φύλλου 234-235, Ιούλιος 1969, όπου παρατίθεται άπόδοσις σχετικής όρολογίας του Ίνστιτούτου Βρετανών Κοστολόγων.

125 R. DICKEY, ένθ' άνωτέρω, σελ. 2.6-10 και S. DAVIDSON ένθ' άνωτ., σελ. 20-12-13.

126 Ό ALLAN R. DREBIN άναφέρει τούς έξης λόγους οι όποιοι, συμφώνως προς τά άποτελέσματα έρευνητικής μελέτης διεξαχθείσης υπό της NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS εις 35 μεγάλας άμερικανικάς έπιχειρήσεις, έπέβαλον τόν χαρακτηρισμόν του κό-

(β) Τό κόστος έρευνών και ανάπτυξεως κατανέμεται εις τά υπό έρευναν άντιζείμενα.¹²⁷ Έφ' όσον ή έρευνητική προσπάθεια εις ένα τομέα στεφθή υπό έπιτυχίας, τό κόστος αυτής συνδέεται μέ τό αντίστοιχον πατέντο, τό όποιον άποκτά ούτω μίαν άξίαν κτήσεως άσωμάτου άκίνητοποιήσεως ύποκειμένην εις τμηματικήν άπόσβεσιν. Τό κόστος του μή στεφθέντος υπό έπιτυχίας έρευνητικού προγράμματος χαρακτηρίζεται ώς έξοδον και βαρύνει τά άποτελέσματα τής χρήσεως έντός τής όποιας βεβαιούται τό άνεπιτυχές άποτέλεσμα.

(γ) Όλόκληρον τό κόστος έρευνών και ανάπτυξεως παγιοποιείται και ύπόκειται εις τμηματικήν άπόσβεσιν.

1.2.5.29 Κόστος προσωρινής και άπροβλέπτου διακοπής λειτουργίας (Shutdown Costs):

Είναί τό κόστος ή αί άπώλεια αί όποιαί προκύπτουν όταν ή έπιχειρήσις ή έν τμήμα αυτής διακόπη τήν λειτουργίαν συνεπεία τυχαίου φυσικού γεγονότος ή κοινωνικής άναταραχής,¹²⁸ π.χ. πολέμου, άπεργιών, σεισμών, πλημμυρών κ.λ.π. Καί αί μέν ύλικαί άπώλειαί, έφ' όσον ή άξία αυτών είναι σημαντική, δέον νά άγωνται εις χρέωσιν λογαριασμών άποθεματικών ειδικώς πρός τούτο σχηματισθέντων, άλλως άποσβέννυνται διά του λογαριασμού κερδοζημιών. Τό ύπόλοιπον κόστος ώς αί διαπάναι προσωρινής άργίας του προσωπικού, όλόκληρον τό σταθερόν μέρος των δαπανών άδρανείας του τμήματος ή τής έπιχειρήσεως κ.λ.π. συνιστούν ουσία κόστος πλπτον μεταφερόμενον εις τόν λογαριασμόν «άποτελέσματα χρήσεως».

στους έρευνών και ανάπτυξεως έξ έόλοκληρον ώς ΕΞΟΔΟΥ έντός τής χρήσεως κατά τήν όποιαν παγιοποιείται: (α) Εις τάς περισσότεράς έπιχειρήσεις ή δραστηριότης έρευνής και ανάπτυξεως είναι συνεχής τό δε έτήσιον κόστος αυτής έξαρτάται από τό μέγεθος τής οικείας λειτουργίας και τόν έτήσιον προϋπολογισμόν. Τό κόστος συνελώς τούτο θεωρείται έξ έόλοκληρον ώς έξοδον τής χρήσεως. (β) Τά προερχόμενα από τήν συγκεκριμένην έρευναν κέρδη δέν δύνανται άπάνται νά μετρηθούν και νά συσχετισθούν μέ τά κατά περίοδον έσοδα έκ πώλησεών. (γ) Ό κίνδυνος άλλουώσεως των πραγματικών άποτελεσμάτων εκμεταλλέσεως, συνεπεία άποσβέσεως συσφαιρμένων κόστους έρευνής έντός τής χρήσεως, κατά τήν όποιαν διεπιστώθη όριστικώς ή άποτυχία του σχετικού έρευνητικού προγράμματος, έπιβάλλει τήν άποφυγήν μερικής παγιοποιήσεως του κόστους αυτού. (δ) Λόγω τής δυσχερούς έκτιμήσεως του χρόνου χρήσιμου ζωής του προϊόντος μιας έρευνητικής δραστηριότητος και συνεπώς ύπολογισμού τής άποσβέσεως του κόστους αυτής και (ε) ή άμεσος άπόσβεσις του κόστους έκ πλευράς επιδράσεώς της επί των έτήσιων άποτελεσμάτων, προσεγγίζει τήν μέθοδον τής παγιοποιήσεως του σχετικού κόστους και τμηματικής άποσβέσεως αυτού.

¹²⁷Έν S. DAVIDSON, Ένθ' άνωτέρω, σελίς 20.12.

127 Η τοιαύτη κατανομή άποβλέπει εις τούς έξής σκοπούς: (α) Νά δείξη πόσον εκόστισε ή έρευνα και ανάπτυξις εκάστου προϊόντος ή μεθόδου. (β) Νά καθορίση τό κέρδος ή τήν ζημίαν έξ εκάστου προϊόντος και (γ) νά προσδιορίση τό κόστος του προϊόντος διά τόν καθορισμόν τής τιμής πώλησεως.

128 R. DICKEY, Ένθ' άνωτ. σελ. 2.5-6, G. HORNGREN, Ένθ' άνωτ., σελ. 24 & 952.

1.2.5.30 Βασικόν σταθερόν κόστος (Committed fixed costs):

Είναι τό σταθερόν κόστος, τό όποιον προκύπτει έκ τής δημιουργουμένης βασικής έπιχειρηματικής όργανώσεως, προοριζομένης νά καλύψη ανάγκας μακράς πνοής.¹²⁹ Διακρίνεται από τό σταθερόν κόστος, γενικώς, έκ του γεγονότος ότι τούτο δέν έπηρεάζεται από βραχυχρονίου χαρακτήρος αποφάσεις, δέν δύναται δέ νά έλαττωθί άνευ ούσιώδους βλάβης του δυναμικού τής έπιχειρήσεως και τής ικανότητός τής νά επιδιώξη τήν πραγματοποίησιν των μακροχρονίων σκοπών τής.¹³⁰ Είς τήν κατηγορία ταύτην υπάγονται αί αποσβέσεις των άκινήτων και του έξοπλισμού, τό ένοίκιον των γραφείων, οί φόροι επί των άκινήτων, τά ασφάλιστρα των έγκαταστάσεων, οί τόκοι των δεσμευμένων είς τās άκίνητοποιήσεις κεφαλαίων, οί μισθοί βασικωτάτων στελεχών κ.λ.π.

Έξ έπόψεως αποφάσεων, τό βασικόν σταθερόν κόστος άντιστοιχεί είς έπιχειρηματικές αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρος, αί δέ υπόλοιποι κατηγορίαί σταθερού κόστους, π.χ. τό κόστος διαφημίσεων, τό κόστος έρευνών και αναπτύξεως κ.λ.π., λαμβάνονται ύπ' όψιν κατά τήν λήσιν βραχυχρονίου χαρακτήρος αποφάσεων, ως είναι π.χ. τά έτήσια προγράμματα δράσεως, κ.λ.π.

129 G. HORNGREN, Ένθ' άνωτέρω, σελίς 944.

130 G. HORNGREN, Ένθ' άνωτέρω, σελίς 241-242.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΤΑ ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, Η ΦΥΣΙΣ ΚΑΙ ΑΙ ΜΟΡΦΑΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΣΥΝΔΕΣΙΣ.

2.1 Τά χαρακτηριστικά του άμεσου κόστους.

Εἰς τὴν παράγραφον 1.2.5.16 τοῦ προηγουμένου κεφαλαίου ἀναφέρονται ὡς βασικά χαρακτηριστικά τοῦ ἄμεσου κόστους: (α) ὅτι τοῦτο ἀναγνωρίζεται εὐχερῶς εἰς τὸν φορέα τὸν ὁποῖον ἐπιβαρύνει (β) ὅτι εἶναι ἐλακτιδῶς μετρήσιμον καὶ (γ) ὅτι κατὰ κανόνα ταυτίζεται ἢ ὁμοιάζει πρὸς τὸ ἐκταμιευόμενον καὶ τὸ μεταβλητὸν κόστος.

Τά χαρακτηριστικά ταῦτα καθιστοῦν τὸ ἄμεσον κόστος μοναδικῆς ἀποτελεσματικότητος μέσον κατὰ τὴν λήψιν ὁρισμένης κατηγορίας ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων ὡς τοῦτο θὰ προσπαθήσωμεν νὰ ἀποδείξωμεν εἰς τὰ ἐπόμενα.

2.1.1 Ἱστορική ἐξέλιξις τοῦ ἄμεσου κόστους.¹

Ἡ τεχνική καὶ ἡ μέθοδος τῆς ἄμεσου κοστολογήσεως, πρέπει νὰ ἀναζητηθῶν εἰς τὴν περίοδον τοῦ μεσοπολέμου. Ἐν καὶ ὠρισμένα στοιχεῖα τῆς ἀπαντῶνται ἐν Ἀγγλίᾳ κατὰ τὸ 1875, ἡ θεωρητικὴ θεμελίωσις καὶ ἡ συστηματικὴ χρησιμοποίησις τῆς μεθόδου ἀρχίζει κατὰ τὰ ἔτη 1934-35 εἰς τὰς Η.Π.Α. Ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ συστήματος ἐγένετο ἀρχικῶς εἰς Χημικὴν βιομηχανίαν τὸ 1934 ὑπὸ τοῦ Jonathan Harris, ἐνῶ μετὰ ἔν ἔτος τοῦτο ἐφηρμόθη εἰς βαμβακουρι-

1 F. C. LAWRENCE and E. N. HUMPHREYS: «Marginal Costing» - LONDON 1974, σελ. 26-35.
WILMER WRIGHT: «Direct Standard Cost for Decision Making and Control», N. Y. 1962, σελ. 3-7.

κίνη βιομηχανίαν ὑπό τοῦ G. C. Harisson.

Ἀργότερον καί δὴ μετὰ τὸν Β' παγκόσμιον πόλεμον ἡ ἄμεσος κοστολόγησις συνενδύασθη μὲ τὸ πρότυπον κόστος εἰς ἓν σύστημα ὀνομασθέν " Ἀμεσον Πρότυπον Κόστος. Τὸ ἔτος 1947 τὸ σύστημα τοῦτο ἐφηρμοσθή ὑπὸ τῆς μεγάλης βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως «The Pittsburg Plate Glass Co.» τὸν Η.Π.Α., μετὰ δὲ ταῦτα ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἄμεσου κοστολόγησεως ἐξηπλώθη ταχέως.

Ἡ ἄμεσος κοστολόγησις ὑπῆρξεν ἀποτέλεσμα τῶν διερευνητικῶν προσπαθειῶν ἐξουδετερώσεως τῶν ἀτελειῶν τὰς ὁποίας ἐνεφάνισεν ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ προτύπου κόστους, κατὰ τὰς περιπτώσεις ἰδίᾳ εὐφρείας διακυμάνσεως τοῦ ὄγκου παραγωγῆς καὶ πωλήσεων, διαρκούσης τῆς λογιστικῆς περιόδου. Αἱ ἀτέλεια ὀφείλονται εἰς τὴν ἐπιδύρουνσι τοῦ κόστους τῶν ἀποθεμάτων δι' ὄρισμένον ποσοῦ σταθερῶν δαπανῶν προϋπολογιστικῶς καθοριζομένου κατὰ μονάδα παραγομένου προϊόντος. Ὡς ἦτο ἐπόμενον ὅταν ἡ παραγωγή ὑπέλειπετο ἢ ὑπερέβαινε κατὰ τινα μῆνα ἢ περιόδον τὴν προγραμματισθεῖσαν, τὸ ἀναπορρόφητον ἢ ὑπεραπορροφηθέν τμήμα τῶν σταθερῶν δαπανῶν, προσδιοριζόμενον ὑπὸ μορφήν ἀποκλίσεων, καὶ ἀγόμενον εὐθέως εἰς τὸν λογαριασμῶν κερδοζημιῶν, ἐπηρεάζεν τὰ καθαὰ ἀποτελέσματα, ἐνίοτε κατὰ τρόπον ἀποφασιστικόν, ἢ ἀκόμα ἐδημιούργει ἀποτελέσματα καὶ ἐν ἀνιπαρξίᾳ πωλήσεων ἢ εἰς μεγέθη ἴσα καὶ πολλὰκις μεγαλύτερα αὐτῶν. Τὸ γεγονός προεκάλει, ὡς ἦτο φυσικόν, σύγκρισιν εἰς τὰ ἀνώτατα διεθυντικὰ στελέχη τῶν ἐπιχειρήσεων, τὰ ὁποῖα ἐστεροῦντο ἐπαρκῶν γνώσεων λογιστικῆς, ἐδυσχέρανε δὲ τὴν συνεννόησιν αὐτῶν μετὰ τῶν ὑπευθύνων λογιστῶν.

Τὸ σύστημα τῆς ἄμεσου κοστολόγησεως, στηριζόμενον εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς ἐπιδαρύνσεως τοῦ κόστους παραγωγῆς, διὰ τῆς ἀξίας τῶν ἀμέσων (μεταβλητῶν) Γενικῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν, ἀπῆλλαξε τὰ ἀποτελέσματα τῶν μειονεκτημάτων τῆς ὑπὸ ἢ ὑπὲρ ἐπιδαρύνσεως τῶν ἀποθεμάτων διὰ σταθερῶν δαπανῶν, κατέστησε δὲ τὸ μικτὸν περιθώριον κέρδους μοναδικὸν φορεὰ κόστους αὐτῶν.

Τὰ ἀποτελέσματα ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ συστήματος ὑπῆρξαν ἐνθαρρυντικά, ἐδικαίωσαν δὲ πλήρως τοὺς πρωτοπόρους ὑποστηρικτὰς του.

2.1.2 Τὸ ἄμεσον κόστος καὶ ἡ ἄμεσος κοστολόγησις. Ὅρισμοί:

Εἰς τὴν ἐπιστήμην δὲν ὑπάρχει ὁμοφωνία ὡς πρὸς τὸ περιεχόμενον καὶ τοὺς ὁρισμοὺς τοῦ ἄμεσου κόστους καὶ τῆς ἄμεσου κοστολόγησεως. Μερικοὶ συγγραφεῖς ταυτίζουν τὸ ἄμεσον πρὸς τὸ αὐστηρῶς μεταβλητὸν κόστος,² ἐνῶ ἄλλοι ὑποστηρίζουν ὅτι κύριον χαρακτηριστικὸν αὐτοῦ εἶναι ἡ

2 HAROLD BIERMAN – ALLAN DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 131, W. WRIGHT, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 2, G. DECOSTER – E. L. SCHAFFER, ἐν «Management Accounting: a Decision Emphasis», Ν. Υ. 1976, σελ. 716.

δυνατότης έπακριβοῦς μετρήσεώς του και ή ευχέρεια άμεσον άναγνωρίσεως αὐτοῦ εἰς τόν φορέα ή τήν οργανωτική μονάδα, τήν όποίαν έπιδαρύνει άμεσως και άνευ προηγουμένης κατανομής.³ Εάν ακολουθήσωμεν τήν δευτέραν έκδοχήν και ύποθέσωμεν βιομηχανικήν έπιχειρήσιν παράγουσαν έν μοναδικόν προϊόν, τό άμεσον και τό πλήρες κόστος ταυτίζονται, σχηματίζονται δέ άμφοτερα, τόσον έκ σταθερών όσον και έκ μεταβλητών στοιχείων. Ομοίως, τό άμεσον λειτουργικόν κόστος άποτελεῖ κατά κανόνα τυπικήν περίπτωση, ευρέως έν τή πράξει άπαντωμένην, συνθέσεως αὐτοῦ έκ σταθερών και μεταβλητών δαπανών. Η σύγχρονος όμως αντίληψις περί τοῦ ρόλου τών όποίων τό κόστος καλείται νά παίξει κατά τήν λήσιν τών έπιχειρηματικών αποφάσεων, προσανατολίζει τόσον τήν θεωρίαν όσον και τήν πράξιν πρός πλήρη άποδοχήν τής άρχής περί ταυτότητος τοῦ άμεσου κόστους πρός τό μεταβλητόν, ιδιαίτέρως δέ τό όριακόν τοιοῦτον. Η πρόσφατος λογιστική φιλολογία, χρησιμοποιεῖ έναλλακτικώς τούς όρους μεταβλητόν, όριακόν και άμεσον κόστος.⁴

Η άπαλλαγή τοῦ άμεσου κόστους έκ σταθερών στοιχείων καθιστά τοῦτο ιδιαίτέρως ευέλικτον, άπλοῦν εἰς τήν διαμόρφωσίν του και όμοιόμορφον κατά τήν διαδικασίαν σχηματισμοῦ του.

Υπό τās προηγουμένως έκτεθεισας παραδοχάς, δυνάμεθα νά διατυπώσωμεν τούς έξής όρισμούς: "Άμεσον εἶναι τό κόστος τό όποῖον δημιουργεῖται έκ τής πραγματοποιουμένης παραγωγικής ή συναλλακτικής δραστηριότητος και δέν ύπάρχει άνευ αὐτῆς, εἶναι έπακριδώς μετρήσιμον και άναγνωρίζεται ευχερῶς εἰς τόν φορέα τών όποίων έπιδαρύνει. "Άμεσος κοστολόγησις εἶναι ή διαδικασία προσδιορισμοῦ τοῦ άμεσου κόστους τοῦ προϊόντος, τής ύπηρεσίας ή τής λειτουργικής μονάδος κατόπιν τοῦ διαχωρισμοῦ και τής άπαλλαγῆς του έκ τοῦ σταθεροῦ τμήματος τών άμέσων δαπανών.

Οί όρισμοί οὔτοι ευρίσκονται έν άρμονία πρός τήν ιστορικήν εξέλιξιν τοῦ συστήματος και τούς έπιδιωκομένους διά τής έφαρμογῆς τής άμέσου κοστολογήσεως σκοπούς. Πράγματι, ως ήδη έλέχθη και θά άναλυθῆ έκτενέστερον εἰς τά έπόμενα, ή άνάμιξις εἰς τό κόστος στοιχείων σταθερών και μεταβλητών, εἴτε υπό τό σύστημα τής ιστορικής εἴτε τής προτύπου κοστολογήσεως, δημιουργεῖ σοβαρά προβλήματα, κατά τās περιόδους μεγάλης διακυμάνσεως τής άπασχολήσεως ή δυσαρμονίας εἰς τά μεγέθη παραγωγῆς και πωλήσεων. Η φύσις τών προβλημάτων αὐτῶν αί μορφαί υπό τās όποίας εμφανίζονται και ό τρόπος τής αντιμετωπίσεώς των άναλύονται εἰς τά έπόμενα.

3 J. DEARDEN, ένθ' άνωτέρω, σελ. 9. G. B. BOER, έν «Direct Cost and Contribution Accounting», Ν. Υ. σελ. 9.

4 CHARLES HORNGREN, ένθ' άνωτ., σελ. 311. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ εἰς «Μαθήματα βιομηχανικοῦ λογισμοῦ», σελ. 161.

2.1.3 Τά στοιχεία του άμεσου κόστους:

Έφ' ὅσον δεχθῶμεν ὅτι τό άμεσον κόστος συντίθεται μόνον ἐκ τῶν μεταβλητῶν δαπανῶν, τά στοιχεία ἐκ τῶν ὁποίων σχηματίζεται τοῦτο εἶναι μεταβλητά στοιχεία τοῦ ἱστορικοῦ κόστους. Ἡ ἔκτασις τῆς ἀναλύσεως ποικίλλει ἀναλόγως τῶν ἀκολουθουμένων ἀρχῶν καί τῶν ὑφισταμένων ἀντιλήψεων ἀναφορικῶς πρὸς τὰς διακρίσεις τῶν κατ' εἶδος στοιχείων τοῦ κόστους. Συμφώνως πρὸς τὴν εὐρωπαϊκὴν ἐπιστήμην⁵ καί τὴν παρ' ἡμῖν διδασκαλίαν καί πρακτικὴν αἱ δαπάναι κατ' εἶδος διακρίνονται εἰς τὰς ἑξῆς κατηγορίας: (α) δαπάναι προσωπικοῦ, (β) δαπάναι διὰ παροχάς, (γ) δαπάναι δι' ἀμοιβάς καί ἐργασίας τρίτων, (δ) δαπάναι διὰ φόρους καί τέλη, (ε) δαπάναι διὰ τόκους, (στ) δαπάναι διάφοροι, (ζ) δαπάναι δι' ἀποσβέσεις παγίων καί (η) δαπάναι διὰ ὑλικά. Ἀντιθέτως, ἡ ἀγγλοσαξωνικὴ θεωρία καί πράξις περιορίζει τὰς δαπάναις κατ' εἶδος εἰς τρεῖς κατηγορίας, ἧτοι: (α) τὰ άμεσα ὑλικά, (β) τὴν άμεσον ἐργασία καί (γ) τὰ Γενικά βιομηχανικά έξοδα.⁶ Ἡ ἀγγλοσαξωνικὴ ἀνάλυσις ἀναφέρεται εἰς τό κόστος παραγωγῆς, ἐνῶ ἡ εὐρωπαϊκὴ τοιαύτη καλύπτει εὐρύτερον φάσμα λειτουργικοῦ κόστους. Ἀνεξαρτήτως τῆς ἐκτάσεως ἀναλύσεως τῶν κατ' εἶδος δαπανῶν τό άμεσον κόστος σχηματίζεται μόνον ἐξ ἐκεῖνων αἱ ὁποῖαι ἔχουν αὐστηρῶς μεταβλητὸν χαρακτῆρα καί συγκεντρῶνουν ὅλα τὰ γνωρίσματα τοῦ άμεσου ἢ ὀριακοῦ κόστους. Εἶναι, ὡς ἐκ τούτου, πιθανόν ἡ αὐτὴ κατ' εἶδος δαπάνη, π.χ. ἀμοιβὴ ἐργασίας, νά ἐντάσσεται εἴτε ἐξ ὀλοκλήρου εἴτε κατὰ μέρος μόνον εἰς τὰ στοιχεία τοῦ άμεσου κόστους. Τοῦτο ἔξαρτάται οὐχί ἐκ τῆς φύσεως τῆς δαπάνης, ἀλλὰ ἐκ τῶν συνθηκῶν πραγματοποιήσεώς της, ἐκ τῆς συμπεριφορᾶς της κατὰ τὰς μεταβολάς της ἀπασχολήσεως ἢ, ἄλλως, ἐκ τῆς ποσοτικῆς διαμορφώσεως αὐτῆς ἐν σχέσει, πρὸς τό ποσοτικόν μέγεθος τοῦ συγκεκριμένου ἔργου ἢ τῆς συγκεκριμένης δραστηριότητος εἰς τὴν ὁποῖαν ἀναφέρεται καί τὴν ὁποῖαν ἐπιβαρύνει άμέσως.

Συμφώνως πρὸς τὰ προηγουμένως λεχθέντα, τό άμεσον κόστος διαμορφοῦται ἐκ τοῦ μεταβλητοῦ μέρους τῶν κατ' εἶδος δαπανῶν αἱ ὁποῖαι κατὰ τὴν Ἀμερικανικὴν διδασκαλίαν εἶναι:

- Τὰ άμεσα ὑλικά
- Ἡ άμεσος ἐργασία
- Αἱ άμεσοὶ λοιπαὶ βιομηχανικαὶ δαπάναι ἐνῶ κατὰ τὴν εὐρωπαϊκὴν ὡς προελέχθη, εἶναι:
- Τὰ άμεσα ὑλικά
- Ἡ άμεσος ἐργασία

5 ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 177-178. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελ. 209, 237-244.

6 Η. BIERMAN καί Α. DREBIN, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 24.

- Αί λοιπαί μεταδληταί δαπάναι ἦτοι:
 - μεταδλητόν μέρος, ἤλ. ρεύματος - ὑδρεύσεως
 - μεταδλητόν μέρος ἀμοιβῶν τρίτων
 - μεταδλητόν μέρος φόρων καί τελῶν
 - μεταδλητόν μέρος διαφόρων δαπανῶν

Ἐάν δεχθῶμεν ἐξ ἄλλου ὅτι τό ἄμεσον κόστος δέν εἶναι ἐξ ὀλοκλήρου μεταδλητόν ἀλλά περιλαμβάνει πᾶν στοιχεῖον «δυνάμενον νά ἀναγνωρισθῆ» εἰς τό προϊόν, τήν λειτουργίαν, τό τμήμα, τήν δραστηριότητα καί, γενικῶς, τήν ὀργανωτικήν μονάδα, δέν θά ἔχωμεν διάφορον σύνθεσιν αὐτοῦ ἐκ πλευρᾶς δαπανῶν κατ' εἶδος. Διότι, ὡς ἤδη ἐλέχθη, τό αὐτό εἶδος κόστους δυνατόν νά εἶναι, ὑπό διαφορετικᾶς συνθήκας, σταθερόν ἢ μεταδλητόν. Εἶναι βεβαίως ἀναγκαῖον νά διευκρινισθῆ ὅτι τό ἄμεσον κόστος δέν δύναται ἢ δέν ἐπιτρέπεται νά ὑπολογίζεται πάντοτε διά τῆς συναθροίσεως μόνον τῶν μεταδλητῶν δαπανῶν. Διά τήν λήψιν ὀρισμένης μορφῆς επιχειρηματικῶν ἀποφάσεων ὁ συνυπολογισμός εἰς τό ἄμεσον κόστος καί τῶν ἀμέσων σταθερῶν δαπανῶν εἶναι ἐπιβεβλημένος, τοῦτο ὅμως οὐδόλως μεταβάλλει οὔτε τόν βασικόν χαρακτήρα, οὔδέ τήν κυρίαν λειτουργίαν αὐτοῦ, δοθέντος ἄλλωστε ὅτι ὁ διαχωρισμός τῶν σταθερῶν στοιχείων εἶναι ἰδιαιτέρως εὐχερῆς εἰς τό ἄμεσον κόστος.

2.1.4 Τό ἄμεσον λειτουργικόν κόστος:

Τό ὀλικόν ἄμεσον λειτουργικόν κόστος σχηματίζεται ἐκ τῶν δαπανῶν αἱ ὁποῖαι πραγματοποιοῦνται ἀμέσως εἰς τό τμήμα, τήν λειτουργίαν, τήν δραστηριότητα, τήν ὀργανωτικήν μονάδα καί γενικῶς τό κέντρον κόστους τό ὁποῖον ἐπιδαρῶνουν ἐξ ὀλοκλήρου. Τό κόστος τοῦτο ἀναγνωρίζεται εὐκόλως, μετράται ἐπακριδῶς καί δέν ὑφίσταται προηγουμένως οὐδεμίαν, βάσει κριτηρίου τινός, κατανομήν. Ἡ ἀξία τῶν ἀναλισκομένων ὑλικῶν εἰς τό παραγωγικόν τμήμα, ἡ ἀμοιβή τῶν ἀπασχολουμένων εἰς αὐτό ἐργατῶν καί ὑπαλλήλων, τό ἐνοίκιον τῶν γραφείων μιάς περιοχῆς πωλήσεων, οἱ μισθοί τῶν πωλητῶν, αἱ καταβαλλόμεναι προμήθειαι ἐπί τῶν πωλήσεων, αἱ δαπάναι διά ΤΕΛΕΞ ἢ τηλεφῶνον ἢ ἡ γραφική ὕλη τοῦ τμήματος προμηθειῶν κ.λ.π., συνιστοῦν στοιχεῖα τοῦ ἀμέσου λειτουργικοῦ κόστους ἐκάστης ὀργανωτικῆς ἢ λειτουργικῆς μονάδος εἰς τήν ὁποῖαν ἀναφέρονται.

Χαρακτηριστικά τοῦ ἀμέσου λειτουργικοῦ κόστους εἶναι:

(α) ἡ πλήρης αὐτοτέλεια τῶν συστατικῶν τοῦ στοιχείου κατὰ τήν πορείαν διαμορφώσεώς των. (β) ἡ ἀμεσος καί ἀποκλειστική ἐξάρτησις του ἐκ τῆς ὑπάρξεως καί λειτουργίας τοῦ συγκεκριμένου τμήματος ἢ δραστηριότητος μετά τῆς ὁποίας τοῦτο συνδέεται. (γ) ἡ δυνατότης ἀμέσου συνδέσεως αὐτοῦ μετά τινος φορέως εὐθύνης εἰς τήν ἐξουσίαν καί τόν ἔλεγχον τοῦ ὁποίου ὑπόκειται ἢ διαμόρφωσις τοῦ ὀλικοῦ ὕψους ἢ τοιλάχιστον τοῦ μεταδλητοῦ τμήματός του. (δ) ἡ ἀμεσος συσχέτισις του πρὸς τό πραγματικόν ἢ ὑπολογιστικόν

ἔσοδον τῆς συγκεκριμένης δραστηριότητος διὰ τὴν μόρφωσιν τοῦ περιθωριακοῦ ἀποτελέσματος καὶ (ε) ἡ ἐπικρατοῦσα κατὰ τὸν σχηματισμὸν του τάσις μεγιστοποιήσεως τοῦ περιθωριακοῦ κέρδους ἢ ἐλαχιστοποιήσεως τοῦ ὕψους αὐτοῦ.

Τὸ ἄμεσον λειτουργικὸν κόστος δὲν περιορίζεται, ὡς εἶναι φανερόν, μόνον εἰς τὰ παραγωγικὰ τμήματα καὶ τὰς ὑποδιαρέσεις αὐτῶν. Καλύπτει ὁλόκληρον τὸ πλέγμα διοικητικῆς ἢ ὀργανωτικῆς δομῆς τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ σχηματίζεται τόσον ἐκ σταθερῶν ὅσον καὶ ἐκ μεταδλητῶν δαπανῶν. Ἡ τοιαύτη διαμόρφωσις τοῦ ἄμεσου λειτουργικοῦ κόστους ἐνώ δὲν ἐμποδίζει τὴν ἐξυπηρέτησιν τῶν βασικῶν στόχων λειτουργίας τοῦ συστήματος – ἰδίᾳ κατὰ τὴν λήψιν ὠρισμένων ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων – ἐξασφαλίζει ταυτοχρόνως τὰ ἀναγκαῖα πληροφοριακά δεδομένα κόστους τῶν ἐκτός τῶν παραγωγικῶν τμημάτων λειτουργικῶν μονάδων, διὰ τὸν προορισμὸν τῆς συμβολῆς ἐκάστης δραστηριότητος εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ ὁλικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ ἔμφασις ἢ ὅποια δίδεται ἐνταῦθα εἰς τὸ ὁλικὸν ἄμεσον κόστος, ὡς συνθέσεως τῶν σταθερῶν καὶ μεταδλητῶν μερῶν αὐτοῦ, δὲν πρέπει νὰ θεωρηθῆ ὡς ἀπομάκρυνσις ἐκ τῆς βασικῆς θεωρητικῆς ἀντιλήψεως περὶ ταυτίσεως τοῦ ἄμεσου κόστους πρὸς τὸ μεταδλητὸν καὶ ἐλέγξιμον, τοῦ δὲ ἐμμέσου πρὸς τὸ σταθερὸν καὶ μὴ ὑποκειμένον εἰς τὸν ἔλεγχον καὶ εὐθύνην τῶν φορέων τῆς ἐκτελεστικῆς ἐξουσίας.

Πρὸς πλήρη ἀποσαφήνισιν τῆς ἐμφανιζομένης ἐκ πρώτης ὄψεως ἀντιφατικότητος μεταξύ ἔννοιολογικῶν χαρακτηριστικῶν ἀφ' ἑνός, καὶ λειτουργικότητος τῶν ἀντιστοιχῶν κοστολογικῶν μεγεθῶν ἀφ' ἑτέρου, τονίζομεν τὰ ἑξῆς:

α. Ὁ κόσμος τῶν ἐπιχειρηματικῶν μονάδων, ἀνεξαρτήτως νομικῆς μορφῆς καὶ ἐπιδιώξεων (ἐπιχειρήσεις, δημόσιαι ἢ ἰδιωτικαὶ ἢ μετοχικαί, κερδοσκοπικαὶ ἢ ἐξισωτικαὶ) ἐμφανίζει μίαν ἀφάνταστον ποικιλίαν μορφῶν δραστηριότητος καὶ τύπων πρακτικῆς ἐνεργείας. Εἶναι, ὡς ἐκ τούτου, πρακτικῶς ἀδύνατον καὶ οἰκονομικῶς ἀνωφελές νὰ ἐπιχειρηθῆ ἡ περιγραφή τῶν ποικίλων μορφῶν ἐπιχειρηματικῆς δράσεως καὶ νὰ καθορισθῆ ὁ δι' ἐκάστην περίπτωσιν κατάλληλος νὰ ἐξυπηρετῆ περισσοτέρους σκοποὺς τύπος κόστους. Ἡ ἐπιστήμη, στηριζομένη εἰς τὴν παρατήρησιν, τὸ πείραμα καὶ τὴν ἔρευναν, ἐπιδιώκει καὶ ἀνευρίσκει κανόνας διὰ τῶν ὁποίων ἐκφράζεται ἡ γενικευμένη ἐμπειρία καὶ περιγράφεται αὐτὸ τὸ ὅποιον συμβαίνει εἰς τὴν πραγματικότητα. Ὅσῳκις μεταξύ θεωρίας καὶ πραγματικότητος διαπιστοῦται δυσαρμονία, ἡ ἐπιστήμη ὀφείλει νὰ ἐπαναλάβῃ τὴν ἔρευναν καὶ νὰ προσαρμόσῃ ἀναλόγως τοὺς θεωρητικοὺς κανόνας.

β. Ἡ ἐπιχειρηματικὴ ζωὴ δὲν εἶναι μόνον πολύμορφος ἀλλὰ συγχρόνως μεταβάλλεται καὶ ἀλλάσσει συνεχῶς. Ἡ ἐπιστήμη παρακολουθεῖ τὰς μεταβολὰς καὶ γενικεῖ τὴν σωρευομένην νέαν ἐκάστοτε ἐμπειρίαν θέτουσα νέους ἔννοιολογικοὺς ὁρισμοὺς.

γ. Κατά την διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας η λογιστική του κόστους αναπτύσσεται προς νέας κατευθύνσεις. Οί νέοι έννοιολογικοί όρισμοί αποβλέπουν να καλύψουν νέας ανάγκες της οικονομικής ζωής, κυρίως δέ να διευκολύνουν την όρθην λήψιν των ποικίλων επιχειρηματικών αποφάσεων.

δ. Ἡ άμεσος κοστολόγησις ἐχρησιμοποιήθη άρχικώς διά νά άντιμετωπισθοῦν τά δημιουργούμενα προβλήματα ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ιστορικοῦ ἢ προτύπου κόστους, ὡσάκις παρατηρεῖτο έντονος διακύμανσις τῆς άπασχολήσεως ἢ δυσαρμονία εἰς τά μεγέθη παραγωγῆς καί πωλήσεων.

Ἄργότερον ἐγένετο πρὸς τόν σκοπόν ἐλέγχου τῶν ὑπευθύνων φορέων, κυρίως τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας καί τῶν σχετικῶν πρὸς αὐτήν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν. Δι' αὐτό καί ἡ ἐξομοίωσις τοῦ άμεσοῦ πρὸς τό μεταδλητόν κόστος ὑπῆρξεν πλήρης.

ε. Ἦδη διαπιστοῦται, νομίζομεν, ἡ ἀνάγκη ὅπως τό άμεσον κόστος χρησιμοποιηθῆ διά τήν λήψιν αποφάσεων ευρύτερον ἢ μέχρι σήμερον φάσματος. Εἰδικώτερον, τό άμεσον λειτουργικόν κόστος ἐξασφαλίζει τόν προσδιορισμόν, ὡς προελέχθη, τοῦ περιθωριακοῦ ἀποτελέσματος διαφόρων ὀργανωτικῶν μονάδων, ἰδίᾳ τῆς συναλλακτικῆς λειτουργίας καί τήν μέτρησιν τῆς συμβολῆς ἐκάστης τούτων εἰς τό συνολικόν κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως. Τοῦτο ὅμως προϋποθέτει χρησιμοποίησιν τοῦ ὀλικοῦ άμεσοῦ κόστους, περιεκλείοντος τόσον τό μεταδλητόν ὡσον καί τό σταθερόν τμήμα. Αὐτό δέν σημαίνει, βεβαίως, ὅτι εἰς τήν συναλλακτικὴν σφαίραν ἡ χρησιμοποίησις τοῦ άμεσοῦ μεταδλητοῦ κόστους εἶναι περιορισμένη. Ἀντιθέτως ἀποφάσεις σχετικαί μέ: (α) τόν ἐλεγχον τῶν δαπανῶν διαθέσεως, (β) τήν μέτρησιν τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν λειτουργικῶν μονάδων διαθέσεως, (γ) τόν καθορισμόν τιμῶν πωλήσεως, (δ) ἐπιλογὴν τρόπου διανομῆς τῶν προϊόντων, (ε) ἐπιλογὴν πελατῶν καί συστήματος διαθέσεως κ.λ.π., στηρίζονται εἰς τό άμεσον κόστος, πλήρης ἢ άμυγῶς μεταδλητόν κατὰ περίπτωσιν.

Καταλήγομεν οὕτω εἰς τήν διαπίστωσιν ὅτι ὁ προσδιορισμός τοῦ άμεσοῦ λειτουργικοῦ κόστους, ἐπιβάλλεται νά καλύπτη καί τά δύο μέρη, σταθερόν καί μεταδλητόν, ἀναλόγως δέ τῆς συγκεκριμένης ἀποφάσεως θά χρησιμοποιεῖται ὁ ἐκάστοτε κατάλληλος τύπος αὐτοῦ.

2.1.5 Τό άμεσον κόστος καί αἱ διαφοραί ἀπό τό ὀριακόν καί τό διαφορικόν:

Οἱ ὀροι ΑΜΕΣΟΝ καί ΟΡΙΑΚΟΝ κόστος χρησιμοποιοῦνται ὑπό πολλῶν συγγραφέων ἐναλλακτικῶς.⁷ Εἰς τά προηγούμενα παρατίθενται οἱ σχετικοί

7 Βλ. ὑποσημ. (4) ἐπίσης ἐν F. LAWRENCE and E. HUMPHREYS, ἔνθ' ἄνωτέρω, σελίς 1-2 καί R. M. LYNCH - R. W. WILLIAMSON, ἐν -Accounting for Management Planning and Control-, Ν. Υ. 1976. σελ. 286.

όρισμοί, έπισημαίνονται έπιγραμματικώς τά κοινά χαρακτηριστικά ως και αί διαφορά μεταξύ των.⁸

Μία βαθύτερα, βεβαίως, διερεύνησις του τρόπου σχηματισμού των δύο κατηγοριών κόστους, των κατ' είδος στοιχείων αυτών και της συμπεριφοράς των όταν μεταβάλλεται τό έπίπεδον δραστηριότητας, έπιτρέπουν νά μορφώσωμεν σαφεστέραν αντίληψιν περί αυτών.

Είς τήν παρ' ήμίν διδασκαλίαν τό άμεσον κόστος συνεδέθη άρχικώς μέ τούς τελικούς φορείς και τάς κατ' είδος δαπάνας αί όποία βαρύνουν ευθέως και έμφανώς αυτούς.⁹ Αργότερον ύπεστηρίχθη ότι τουτό άναγνωρίζεται τόσον είς τάς λειτουργικάς μονάδας όσον και είς τούς τελικούς φορείς κόστους.¹⁰ Η τρίτη τέλος θέσις ύποστηρίζει τήν όρθότητα πλήρους ταυτίσεως του κατά λειτουργίαν ή φορέα άμέσου κόστους προς τό μεταβλητόν μέρος των δαπανών εκ των όποιών τουτό σχηματίζεται.¹¹

Είς τήν πραγματικότητα τό άμεσον λειτουργικόν κόστος δέν είναι ούτε σταθερόν ούτε μεταβλητόν, αλλά συνθέτου διαμορφώσεως, σχηματιζόμενον εκ δαπανών αί όποία έπηρεάζονται κατά διάφορον τρόπον και είς διάφορον βαθμόν όταν μεταβάλλεται ή δραστηριότης της οικείας λειτουργίας. Τουτό δύναται ευχερώς νά διαπιστωθής εάν αναλύσωμεν τό λειτουργικόν κόστος μονάδων διαφόρου φύσεως, ως π.χ. του τμήματος προμηθειών ενός παραγωγικού τμήματος ή ενός πρατηρίου διαθέσεως των προϊόντων μιάς έπιχειρήσεως. Ούτω παρατηρούμεν ότι αί άποσβέσεις των μηχανημάτων του παραγωγικού τμήματος, τό ένοίκιον των γραφείων του τμήματος προμηθειών ή του πρατηρίου, αί άποσβέσεις των χρησιμοποιουμένων επίπλων, οί μισθοί του άπασχολουμένου υπό εκάστου τμήματος προσωπικού, συνιστούν άμεσον σταθερόν κόστος εκάστης των τριών λειτουργικών μονάδων. Αντιθέτως, τά άμεσα έργατικά του παραγωγικού τμήματος και ή αξία των αναλισκομένων είς αυτό ύλικών ή του ηλεκτρικού ρεύματος, αί προμήθειαι επί των πωλήσεων ή των αγορών, άποτελούν άμεσον μεταβλητόν κόστος των αντίστοιχων λειτουργικών μονάδων.

Έκείνο τό όποιον έχει ιδιαίτεραν σημασίαν είς τό άμεσον κόστος είναι ή ύφισταμένη δυνατότης ευκόλου διαχωρισμού αυτού είς σταθερόν και μετα-

8 Ίδε παράγραφον 1.2.5.16

9 Μ. ΤΣΙΜΑΡΑΣ: «Κόστος – Κοστολόγησις – Βιομηχανική λογιστική», σελ. 63-64 και Δ. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ, ένθ' άνωτ., σελ. 39. Η άποψις αυτή είναι όμοια εκείνης του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου, τό όποιον συνδέει τάς μέν άμέσους δαπάνας μέ τούς τελικούς φορείς κόστους τάς δέ έμμέσους μέ τάς θέσεις ή κέντρα κόστους. Βλ. τό ΓΑΛΛΙΚΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΠΛΑΝΟΝ, σελίς 128-129.

10 Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ: «Βιομηχανικός λογισμός», σελίς 111-115.

11 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Μαθήματα βιομηχανικού λογισμού», σελίς 162-165.

δλητόν μέρος καί περαιτέρω ἢ ἀκρίβεια μετά τῆς ὁποίας δύνανται νά μετρηθῶν τά δύο αὐτά μέρη. Τοῦτο ὀφείλεται, ὡς εἶναι φανερόν, εἰς τό γεγονός ὅτι τά κατ' εἶδος στοιχεῖα τοῦ ἄμεσον κόστους – σταθερά ἢ μεταβλητά – βαρύνουν τήν λειτουργικὴν μονάδα ἢ τόν τελικόν φορέα ἐξ ὁλοκλήρου. Ἐφ' ὅσον τοῦτο δέν συμβαίνει, τό ἀνάλογον τμήμα προσδιορίζεται ἐπακριδῶς.

Ὡς ἐκ τούτου, τό ὀριακόν κόστος σχηματιζόμενον ἐκ τῶν πραγματοποιησμένων προσθέτων δαπανῶν διά τήν παραγωγὴν μιᾶς ἐπί πλέον μονάδος ἢ ποσότητος προϊόντος ἀντιστοιχεῖ εἰς τό ἄμεσον μεταβλητόν κόστος παραγωγῆς.

Ἡ ταῦτις τοῦ ἄμεσου πρὸς τό ὀριακόν κόστος, ἢ ὁποία ὑποστηρίζεται ὑπὸ πολλῶν συγγραφέων, ὀφείλεται εἰς τήν ἀποκλειστικὴν ἀρχικῶς σύνδεσιν τῆς ἄμεσου κοστολογήσεως πρὸς τήν παραγωγικὴν λειτουργίαν καί τήν ἀποτίμησιν τῆς ἀπογραφῆς τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων καί τῆς ἐν ἐξελίξει παραγωγῆς. Τό ἄμεσον κόστος ἐχρησιμοποιήθη ὡς ἀνεπτάξαμέν ἐἰς τὰ προηγούμενα, διὰ νά ἀντιμετωπισθοῦν τὰ δημιουργούμενα ὑπὸ ὄρισμένας συνθήκας προδλήματα ἐκ τῆς ἐνσωματώσεως εἰς τό κόστος τῶν μενόντων, ἀναλογίας σταθερῶν δαπανῶν. Ἐθεωρήθη συνεπῶς ὡς κόστος μεταβλητόν, ὁλόκληρον δέ τό σύστημα τῆς ἄμεσου κοστολογήσεως ἐστηρίχθη εἰς τήν ἀντίληψιν ὅτι τό ἄμεσον κόστος περιλαμβάνει μόνον δαπάναις μεταβλητάς.

Κατ' ἀκολουθίαν τῶν διενκρινιστικῶν τούτων παρατηρήσεων ἐξηγεῖται ἡ καθιερωθεῖσα διεθνῶς ἐναλλακτικὴ χρησιμοποίησις τῶν ὄρων, ΑΜΕΣΟΝ καί ΟΡΙΑΚΟΝ κόστος, ὡς ὑποδηλούντων τό αὐτό περιεχόμενον.¹² Ὅμοια ταῦτις δέν παρατηρεῖται εἰς τήν διεθνή λογιστικὴν φιλολογίαν μεταξύ τοῦ ἄμεσου καί τοῦ διαφορικοῦ κόστους. Τοῦτο ὀφείλεται, προφανῶς, εἰς τήν ἀντίληψιν, ἢ ὁποία τείνει νά καταστή ἐπικρατεστέρα, ὅτι τό διαφορικόν κόστος δέν εἶναι τό πρόσθετο ποσόν δαπανῶν αἰ ὁποῖαι πραγματοποιοῦνται διά τήν παραγωγὴν μιᾶς ἐπί πλέον ποσότητος προϊόντων ὅπερ κατατάσσει τοῦτο εἰς τήν κατηγορίαν τοῦ ὀριακοῦ καί μεταβλητοῦ, ἀλλὰ τό ποσόν κατὰ τό ὁποῖον μεταβάλλεται τό κόστος συνετεία λήψεως μιᾶς ἀποφάσεως.¹³

είναι αί αυταί.¹⁴ Όταν όμως οι όροι π.χ. παραγωγής, κατ' ανάγκην πρέπει να μεταβληθούν, ως αποτέλεσμα λήψης μιάς απόφασως, τότε τό διαφορικόν κόστος τό όποιον θά προκύψη θά είναι διάφορον του άμεσου ή μεταδλητου.

Τούτο δύναται νά συμβή όταν αί αποφάσεις άφορουν έπέκτασιν του παραγωγικού δυναμικού, διακοπήν λειτουργίας ενός τμήματος παραγωγής ή ενός έργοστασιου, περιορισμόν ή επέκτασιν του βαθμού έπεξεργασίας ή τελειοποίησης ενός προϊόντος ή μιάς πρώτης ύλης κ.λ.π. Αντιθέτως, όταν τό δυναμικό της κυρίας παραγωγής και των βοηθητικών λειτουργιών της άξιοποιούνται μερικώς, οιαδήποτε απόφασις συνεπαγομένη έκμετάλλευσιν μερους ή όλοκλήρου του ύπολοίπου αυτής, δημιουργεί κόστος διαφορικόν συμπίπτον προς τό άμεσον μεταδλητόν.

2.1.6 Τό άμεσον κόστος και ή θεωρία της άπορροφήσεως:

Έλέγθη ήδη ότι ή άμεσος κοστολόγησις άποδέχεται ως διαμορφωτικά τό κόστους παραγωγής στοιχία: τά άμεσα ύλικά, τήν άμεσον εργασία και τό μεταδλητόν μέρος των Γενικών βιομηχανικών δαπανών. Αντιθέτως, τό σταθερόν τμήμα του Γενικού βιομηχανικού κόστους θεωρείται, κατά τάς αρχάς της άμεσου κοστολόγησεως, ως περιοδικόν έξοδον, βαρύνον έξ όλοκλήρου τό μικότον περιθώριον κέρδους της χρήσεως εντός της όποίας πραγματοποιείται.

Μέχρι της έναρξεως εφαρμογής του συστήματος της άμεσου κοστολόγησεως, αλλά και μετά ταύτην, ήδη και σήμερα ως κανών¹⁵ χρησιμοποιείται ή μέθοδος της άπορροφήσεως του κόστους είτε υπό τήν κανονικήν μορφήν, είτε υπό τήν μορφήν του προτύπου κόστους. Συμφώνως προς αυτήν, τό παραγωγικόν τμήμα σχηματίζεται έξ των στοιχείων: άμεσα ύλικά, άμεσος εργασία και Γενικά βιομηχανικά δαπάναι σταθερά και μεταδλητά.

Κατ' ούσίαν, υπό τήν προηγουμένως έκτεθεισαν μορφήν, ή αντίθεσις μεταξύ των δύο συστημάτων περιορίζεται εις τήν προκύπτουσαν διαφοράν του κόστους των μενόντων εκ της εφαρμογής της μιάς ή της άλλης μεθόδου. Η αντίθεσις βεβαίως, έχει μόνον χρονικόν χαρακτήρα δοθέντος ότι υπό τήν μέθοδον μέν της άμεσου κοστολόγησεως, τό σταθερόν κόστος παραγωγής μετατρέπεται άμέσως εις έξοδον, ενούμενον δέ μετά των έξόδων διοικήσεως και πωλήσεων επιδαρύνει έξ όλοκλήρου τά έσοδα της ίδιας χρήσεως κατά τήν όποίαν αυτό πραγματοποιείται, ενώ υπό τήν μέθοδον της άπορροφήσεως του

¹⁴ J. DEARDEN, ένθ' ανωτέρω, σελίς 7.

¹⁵ Η παρ' ήμιν Νομοθεσία αναγνωρίζει τήν ενουμάτωσιν εις τό κόστος παραγωγής του συνόλου των βιομηχανικών δαπανών συμπεριλαμβανομένων και των άποσβέσεων. Ούτω τό άρθρον 21, παρ. γ του Κ.Φ.Σ. επιβάλλει εις τάς βιομηχανικάς επιχειρήσεις αί όποια ύποχρεούνται νά τηρούν άποθήγην, όπως προσδιορίζουν δι' έκαστον προϊόν, άπαξ τουλάχιστον του έτους και όποσδήποτε κατά τήν λήξιν της χρήσεως, τό επιτεχθέν εργοστασιακόν κόστος.

κόστους, τό σταθερόν τμήμα τών βιομηχανικῶν δαπανῶν, ἐνσωματούμενον εἰς τό κόστος παραγωγῆς, μετατρέπεται εἰς ἔξοδον κατά τήν πώλησιν τῶν παραχθέντων, ἥτις κατά κανόνα πραγματοποιεῖται εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χρήσεως.

Εἶναι φανερόν ὅτι, ἐφ' ὅσον τά παραχθέντα προϊόντα πωλοῦνται ἐξ ὀλοκλήρου ἐντός τῆς ἰδίας περιόδου, ἡ ἐπίδρασις ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μιᾶς ἢ τῆς ἄλλης μεθόδου ἐξαφανίζεται καί αἱ μεταξὺ τῶν διαφοραὶ ὡς πρός τό σημεῖον τοῦτο παύουν νά ὑπάρχουν.

Τά δύο ἀντίθετα κοστολογικά συστήματα ἐμφανίζονται ὑπό τās ἐξῆς μορφάς:¹⁶

α. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ ΔΙ' ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.

Περιλαμβάνει: τό πραγματικόν κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τό σύνολον τῶν Γενικῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν, προσδιοριζομένων ἐνδεχομένως βάσει προκαθορισμένου συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως.

β. ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ ΔΙ' ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:

Περιλαμβάνει: τό πρότυπον κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας ὡς καί τās προτύπους Γενικᾶς βιομηχανικᾶς δαπάνας.

γ. ΑΜΕΣΟΣ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

Περιλαμβάνει: τό πραγματικόν κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τās μεταβλητάς Γενικᾶς βιομηχανικᾶς δαπάνας.

δ. ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΑΜΕΣΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

Περιλαμβάνει: τό πρότυπον κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τās προτύπους Μεταβλητάς βιομηχανικᾶς δαπάνας.

Ἡ παραδοσιακῆ μέθοδος τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἀποδεχομένη τήν ἀρχήν τῆς ἐνσωματώσεως τῶν σταθερῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν εἰς τό παραγωγικόν τμήμα, ὡς καί ἡ ἀντίστοιχος πρός αὐτήν πρότυπος κοστολόγησις, ἐξακολουθοῦν νά ἐφαρμόζονται εὐρύτατα ὑπό τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων διεθνῶς. Παρὰ τήν ὁμοίωσιν ἡ ἀμεσος κοστολόγησις, τόσον ὑπό τήν ἱστορικὴν τῆς μορφήν ὅσον καί ὑπό τήν μορφήν τῶν προτύπων, κερδίζει συνεχῶς ἔδαφος χάρις εἰς τά πλεονεκτήματά της, τόσον κατά τήν κατάρτισιν τῶν, ἑσπερι-

¹⁶ C. HORNGREN, ἐνθ' ἄνωτέρῳ, σελίς 311.

κής χρήσεως, λογιστικών καταστάσεων όσον και διά σκοπούς ελέγχου του κόστους και λήψεως ποικίλων μορφών επιχειρηματικών αποφάσεων.¹⁷

2.1.7 Σκοποί της άμεσου κοστολογήσεως:

Ἡ άμεσος κοστολόγησις, ύπό τήν παραδοσιακήν της μορφήν άρχικώς, άργότερον δέ ώς άμεσος πρότυπος κοστολόγησις, άποτελεῖ τόν νεώτερον σταθμόν αναπτύξεως τῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους. Τό βασικόν χαρακτηριστικόν τῆς μεθόδου εἶναι ἡ συμβατική παραδοχή ὅτι τό άμεσον κόστος παραγωγῆς εἶναι ἐξ ὀλοκλήρου μεταβλητόν και, συνεπώς, τό σύνολον τῶν σταθερῶν δαπανῶν τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας μετατρέπεται κατά τόν χρόνον τῆς πραγματοποιήσεώς του ἐξ ὀλοκλήρου εἰς έξοδον βαρῶν τοῦ μικτόν περιθώριον κέρδους. Ἀπόρροια τούτου εἶναι ἡ πλήρης ἀπαλλαγῆ τοῦ κόστους τῶν ἀποθεμάτων ἐκ σταθερῶν δαπανῶν και ἡ μετατροπή, ἀναλόγως, τοῦ περιεχομένου και τῆς διαρθρώσεως τοῦ προσδιοριζομένου μικτοῦ ἀποτελέσματος και τῶν βαρυνουσῶν αὐτό δαπανῶν πρὸς έξαγωγήν τοῦ καθαροῦ κέρδους.

Ἡ μέθοδος αὕτη κοστολογήσεως δέν ἐγένετο μέχρι σήμερον καθολικῶς ἀποδεκτή, ἐξ αἰτίας κυρίως τῆς ἐδραιωμένης ἀντιλήψεως, τόσον εἰς τό ἐπίπεδον διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων ὅσον και εἰς τό σῶμα τῶν λογιστῶν, ὅτι τά ἀπογραφόμενα ἐκάστοτε ἀποθέματα πρέπει νά ἀποτιμῶνται εἰς τιμᾶς τοῦ βιομηχανικοῦ κόστους, διά τόν άκριβῆ προσδιορισμόν τοῦ ὁποίου συνυπολογίζονται, ὀπωσδήποτε, και αἱ σταθεραῖ βιομηχανικαῖ δαπάναι. Δέν διαφεύγει βεβαίως τῆς προσοχῆς τόσον τῶν Managers ὅσον και τῶν κοστολόγων λογιστῶν, ὅτι μία σοβαρά μείωσις τῆς ἀπασχολήσεως, λόγω δυσμενοῦς ἐξελίξεως τῆς οἰκονομικῆς συγκυρίας, ὀδηγεῖ εἰς διαμόρφωσιν ὑψηλοῦ κόστους τῶν ἀποθεμάτων, γεγονός ὅπερ και τήν βασικήν άρχήν τῆς συντηρητικότητος τοῦ ἴσολογισμοῦ ἀντιστρατεύεται και τήν πραγματικῆν εἰκόνα τῶν ἀποτελεσμάτων, ἀπό χρήσεως εἰς χρήσιν, διαστρέφει. Μία λύσις, βεβαίως, θά ἦτο ἡ ένσωμάτωσις εἰς τό κόστος τῶν σταθερῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν δι' ενός προκαθορισμένου ποσοῦ, κατά μονάδα προϊόντος προκϋπτοντος βάσει προϋπολογιστικῆς συσχετίσεως τοῦ σταθεροῦ βιομηχανικοῦ κόστους και τῶν παραχθησομένων μονάδων τοῦ προϊόντος.

Εἰς τοῦτο άλλωστε ἀποβλέπει, μεταξύ τῶν άλλων, ἡ εφαρμογή τοῦ προτύπου κόστους, συμφώνως πρὸς τάς άρχάς τοῦ ὁποίου τό κατά μονάδα κόστος τῶν ἐκ παραγωγῆς ἀποθεμάτων, δέν ἐπηρεάζεται ἀπό τάς διακυμάνσεις τῆς ἀπασχολήσεως, παραμένον σταθερόν κατά τήν διάρκειαν τῆς προϋπολογιστικῆς περιόδου. Ἀλλά και ἡ μέθοδος αὕτη ἀπεδείχθη ὅτι δέν λύει ἱκανοποιητικῶς τά ἀνακύπτοντα προβλήματα ὡσάκις ἡ ἀπασχόλησις διακυμαίνεται σοβαρῶς, διαρκούσης τῆς χρήσεως. Ἀντιθέτως δημιουργεῖ σύγχυσιν, ἰδίᾳ κατά τήν

17 J. DEARDEN, ἐνθ' άνωτέρω, σελίς 176-180. C. HORNGREN, ἐνθ' άνωτέρω, σελίς 313-315.

κόστους, τό σταθερόν τμήμα τῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν, ἐνωματούμενον εἰς τό κόστος παραγωγῆς, μετατρέπεται εἰς ἔξοδον κατά τήν πώλησιν τῶν παραχθέντων, ἤτις κατά κανόνα πραγματοποιεῖται εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χρήσεις.

Εἶναι φανερόν ὅτι, ἐφ' ὅσον τά παραχθέντα προϊόντα πωλοῦνται ἐξ ὀλοκλήρου ἐντός τῆς ἰδίας περιόδου, ἡ ἐπίδρασις ἐπί τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μιᾶς ἢ τῆς ἄλλης μεθόδου ἐξαφανίζεται καί αἱ μεταξύ τῶν διαφοραῖ ὡς πρός τό σημεῖον τοῦτο παύουν νά ὑπάρχουν.

Τά δύο ἀντίθετα κοστολογικά συστήματα ἐμφανίζονται ὑπό τās ἑξῆς μορφάς:¹⁶

α. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ ΔΓ' ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.

Περιλαμβάνει: τό πραγματικόν κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τό σύνολον τῶν Γενικῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν, προσδιοριζομένων ἐνδεχομένως βάσει προκαθορισμένου συντελεστοῦ ἐπιδαρύνσεως.

β. ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ ΔΓ' ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:

Περιλαμβάνει: τό πρότυπον κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας ὡς καί τās πρότυπους Γενικάς βιομηχανικάς δαπάνας.

γ. ΑΜΕΣΟΣ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

Περιλαμβάνει: τό πραγματικόν κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τās μεταβλητάς Γενικάς βιομηχανικάς δαπάνας.

δ. ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΑΜΕΣΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

Περιλαμβάνει: τό πρότυπον κόστος τῶν ἀμέσων ὑλικῶν, τῆς ἀμέσου ἐργασίας καί τās πρότυπους Μεταβλητάς βιομηχανικάς δαπάνας.

Ἡ παραδοσιακή μέθοδος τοῦ ἱστορικοῦ κόστους ἀποδεχομένη τήν ἀρχήν τῆς ἐνωματούσεως τῶν σταθερῶν βιομηχανικῶν δαπανῶν εἰς τό παραγωγικόν τμήμα, ὡς καί ἡ ἀντίστοιχος πρός αὐτήν πρότυπος κοστολόγησις, ἐξακολουθοῦν νά ἐφαρμόζονται εὐρύτητα ὑπό τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων διεθνῶς. Παραλλήλως ὁμως ἡ ἀμεσος κοστολόγησις, τόσον ὑπό τήν ἱστορικὴν μορφήν ὅσον καί ὑπό τήν μορφήν τῶν προτύπων, κερδίζουσι συνεχῶς ἔδαφος χάρις εἰς τά πλεονεκτήματά της, τόσον κατά τήν κατάρτισιν τῶν, ἐσωτερικῶν

¹⁶ C. HORNGREN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελίς 311.

κής χρήσεως, λογιστικών καταστάσεων όσον και διά σκοπούς ελέγχου του κόστους και λήψεως ποικίλων μορφών επιχειρηματικών αποφάσεων.¹⁷

2.1.7 Σκοποί της άμεσου κοστολογήσεως:

Η άμεσος κοστολόγησις, υπό την παραδοσιακήν της μορφήν αρχικώς, αργότερον δέ ως άμεσος πρότυπος κοστολόγησις, άποτελεί τόν νεώτερον σταθμόν αναπτύξεως της λογιστικής του κόστους. Τό βασικόν χαρακτηριστικόν της μεθόδου είναι ή συμβατική παραδοχή ότι τό άμεσον κόστος παραγωγής είναι έξ ολοκλήρου μεταβλητόν και, συνεπώς, τό σύνολον των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας μετατρέπεται κατά τόν χρόνον της πραγματοποιήσεώς του έξ ολοκλήρου εις έξοδον βαρύνον τό μικτόν περιθώριον κέρδους. Απόρροια τούτου είναι ή πλήρης άπαλλαγή του κόστους των άποθεμάτων έκ σταθερών δαπανών και ή μετατροπή, αναλόγως, του περιεχομένου και της διαρθρώσεως του προσδιοριζομένου μικτού άποτελέσματος και των βαρυνουσών αυτό δαπανών προς έξαγωγήν του καθарου κέρδους.

Η μέθοδος αυτή κοστολογήσεως δέν εγένετο μέχρι σήμερα καθολικώς άποδεκτή, έξ αίτίας κυρίως της έδραιωμένης αντίληψεως, τόσον εις τό επίπεδον διοικήσεως των επιχειρήσεων όσον και εις τό σώμα των λογιστών, ότι τά άπογραφόμενα έκάστοτε άποθέματα πρέπει να άποτιμώνται εις τιμάς του βιομηχανικού κόστους, διά τόν άκριβή προσδιορισμόν του όποίου συνυπολογίζονται, όπωσδήποτε, και αι σταθερά βιομηχανικά δαπάναι. Δέν διαφεύγει ζονται, όπωσδήποτε, και αι σταθερά Managers όσον και των κοστολόγων λογιστάς της προσοχής τόσον των άπασχολήσεως, λόγω δυσμενούς έξελίξεως των, ότι μία σοβαρά μείωσις της άπασχολήσεως, λόγω δυσμενούς έξελίξεως της οικονομικής συγκυρίας, οδηγεί εις διαμόρφωσιν ύψηλου κόστους των άποθεμάτων, γεγονός όπερ και την βασικήν άρχήν της συντηρητικότητος του Ισολογισμού αντιστρατεύεται και την πραγματικήν εικόνα των άποτελεσμάτων, από χρήσεως εις χρήσιν, διαστρέφει. Μία λύσις, βεβαίως, θά ήτο ή ένσωμάτωσις εις τό κόστος των σταθερών βιομηχανικών δαπανών δι' ενός προκαθορισμένου ποσοϋ, κατά μονάδα προϊόντος προκύπτοντος βάσει προϋπολογιστικής συσχετίσεως του σταθερου βιομηχανικού κόστους και των παραχρησόμενων μονάδων του προϊόντος.

Εις τούτο άλλωστε άποβλέπει, μεταξύ των άλλων, ή εφαρμογή του προτύπου κόστους, συμφώνως προς τάς άρχάς του όποίου τό κατά μονάδα κόστος των έκ παραγωγής άποθεμάτων, δέν επηρεάζεται από τάς διακυμάνσεις της άπασχολήσεως, παραμένον σταθερόν κατά την διάρκειαν της προϋπολογιστικής περιόδου. Άλλά και ή μέθοδος αυτή άπεδείχθη ότι δέν λυεί ίκανοποιητικής περιόδου. Άλλά και ή μέθοδος αυτή άπεδείχθη ότι δέν λυεί ίκανοποιητικής περιόδου. Άλλά και ή μέθοδος αυτή άπεδείχθη ότι δέν λυεί ίκανοποιητικής περιόδου. Άλλά και ή μέθοδος αυτή άπεδείχθη ότι δέν λυεί ίκανοποιητικής περιόδου.

17 J. DEARDEN, ενθ' ανωτέρω, σελίς 176-180. C. HORNGREN, ενθ' ανωτέρω, σελίς 313-315.

σύνταξιν βραχυχρονίων καταστάσεων αποτελεσμάτων, εἰς τὰ ἀνώτατα διευθυντικά στελέχη τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων καί δυσχεραίνει τήν συννενοήσιν τῶν μετά τῶν ὑπευθύνων κοστολόγων-λογιστῶν.

Οὕτω ἡ ἄμεσος κοστολόγησις καλεῖται νά ἐξυληθῆσῃ τοῦς ἐξῆς σκοπούς:

1. Ἐναρμόνισιν τῆς μεθόδου ἀποτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων ἐξ ἀπογραφῆς πρὸς τήν ἀρχήν τῆς συντηρητικότητος κατὰ τήν κατάρτισιν τοῦ Ἰσολογισμοῦ.

2. Ἐξουδετέρωσιν τῆς δημιουργουμένης συγχύσεως ἐκ τῶν στοιχείων τῶν συντασσομένων καταστάσεων βραχυχρονίων αποτελεσμάτων, ὅταν παρατηρηθῆσονται σοβαρά διακυμάνσεις τῆς ἀπασχολήσεως ἢ σημαντικὴ διαφορά εἰς τὰ μέγεθη παραγωγῆς καί πωλήσεων.

3. Ἐξασφάλισιν ἀπολύτως συγκρισίμων στοιχείων κόστους διαχρονικῶς ὡς καί μεταξύ τῶν ἐπιχειρήσεων τοῦ αὐτοῦ κλάδου.

4. Ἄμεσον καί ἀρμονικὴν σύνδεσιν τῶν ἐκ τῶν λογαριασμῶν ἀντλουμένων στοιχείων μετά τῶν ὑπευθύνων τῶν διαφόρων ὀργανωτικῶν μονάδων καί διευκολύνσιν οὕτω λειτουργίας τῆς Λογιστικῆς τῆς εὐθύνῃς (Responsibility accounting).

5. Δυνατότητα εὐχεροῦς ἐλέγχου τοῦ ἐλεγχίμου κόστους, ὄχι μόνον μέσω τῶν ἐξωλογιστικῶν καταστάσεων ἀλλὰ καί βάσει τῶν ἐξαγομένων ἐκ τῶν λογιστικῶν βιβλίων ἀριθμητικῶν δεδομένων.

6. Προσδιορισμὸν τοῦ ποσοῦ καί ποσοστοῦ συμμετοχῆς ἐκάστου προϊόντος, τμήματος ἢ κλάδου ἐκμεταλλεύσεως εἰς τὸ ὅλικόν περιθωριακόν ἀποτέλεσμα, προσδιοριζόμενον ὡς διαφορά τοῦ πραγματοποιουμένου ἐσόδου καί τοῦ ἁμέσου κόστους αὐτοῦ.

7. Ἐξασφάλισιν τέλους τῶν ἀριθμητικῶν δεδομένων καί στοιχείων διὰ τήν λήψιν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων βραχυχρονίου ἢ μακροχρονίου χαρακτήρος περὶ τῶν ὁποίων ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα.

2.1.8 Ἡ ἀξιολόγησις τῆς ἁμέσου κοστολογήσεως:

Ἡ ἀξιολόγησις τοῦ συστήματος τῆς ἁμέσου κοστολογήσεως καί ἡ πραγματικὴ ἐκτίμησις τῆς συμβολῆς του εἰς τήν λύσιν τῶν προβλημάτων διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι ἀναγκαῖα προκειμένου νά κριθῆ ἂν ἡ μέθοδος ἐπιλύῃ ὄντως προβλήματα τῆς Βιομηχανικῆς οἰκονομίας, τὰ ὁποῖα δέν ἠδυνήθησαν νά ἀντιμετωπίσουν ἐπιτυχῶς αἱ παραδοσιακαὶ κοστολογικαὶ μέθοδοι, συμπεριλαμβανομένης καί τῆς τοῦ προτύπου κόστους. Εἰς ἀκόμη λόγος, ὁ ὁποῖος καθιστᾷ ἐπιδεξιμένην τήν τοιαύτην προσπάθειαν, εἶναι ἡ ἀνάγκη ὅπως ἔν κοστολογικόν σύστημα, τὸ ὁποῖον κατὰ τοὺς ὑποστηρικτάς του παρουσιάζει σοβαρά πλεονεκτήματα, πρωτοτυπίαν καί ἀποτελεσματικότητα ἐφαρμογῆς, ἐνῶ εἶναι ἀπηλλαγμένον μειονεκτημάτων, πρέπει νά συζητηθῆ μετά προσοχῆς

ἀπό τῆς θεωρητικῆς καί πρακτικῆς του πλευρᾶς, νά ἐπιδιωχθῆ ἡ πειραματικὴ του ἐφαρμογὴ καί τελικῶς νά γενικευθῆ ἡ χρησιμοποίησίς του ὡς κοστολογικοῦ συστήματος.

Ἰδιαίτερος σημαντικὸς εἶναι ἐν προκειμένῳ ὁ ρόλος τὸν ὁποῖον καλεῖται νά διαδραματίσῃ ἡ θεωρητικὴ ἐπεξεργασία καί θεμελίωσις τοῦ συστήματος, μὲ σκοπὸν νά διευκρινισθοῦν ἀπολύτως αἱ τυχόν ἐπιδράσεις ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου ἐπὶ τοῦ προσδιοριζομένου ἐτησίως ἀποτελέσματος τῶν ἐπιχειρήσεων, ἢ ἀποδοχῆ τῆς ἢ μὴ ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Νομοθεσίας καί ἡ ἀκριβῆς περιγραφή τῆς ἀκολουθητέας διαδικασίας κατατάξεως, καταγραφῆς καί κοστολογικοῦ χειρισμοῦ τῶν δαπανῶν, εἰς τρόπον ὥστε, ἐκ τῶν λογιστικῶν βιβλίων νά εἶναι δυνατὴ ἡ ἀντλησις, ἀμέσως, σημαντικῶν πληροφοριῶν, ὡς πρὸς τὴν βασικὴν δομὴν τοῦ κόστους κ.λ.π., πολλαπλῆς χρησιμότητος.

Πρὸ τριάκοντα περίπου ἐτῶν οἱ F. C. LAWRENCE & E. N. HAMPHREYS, εἰς τὸ βιβλίον τῶν «Marginal Costing», ἐτόνιζαν ὅτι «διὰ τὴν ἀπαλλαγὴν τῆς Βρεττανικῆς βιομηχανίας ἐκ τῶν περιοριστικῶν παραγόντων τῆς γραφειοκρατίας καί τῶν παραδοσιακῶν μεθόδων διοικήσεως, ἢ ἐπαναστατικὴ καί ἀπλοποιημένη ἰδέα καί πρακτικὴ τῆς Marginal costing θά παίξῃ ἕνα σημαντικὸν ρόλον».¹⁸ Δεκαπέντε ἔτη ἀργότερον ὁ Wilmer Wright εἰς τὸ βιβλίον του «Ἄμεσος πρότυπος κοστολόγησις διὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων καί τὸν ἔλεγχον» ἐπισημαίνει ὅτι: «Ὁ κόσμος ἐπέρασε διὰ μέσου τῆς ἠλεκτρονικῆς καί ἀτομικῆς περιοχῆς καί κινεῖται εἰς τὸ διάστημα μὲ ἀσύλληπτον ταχύτητα. Ἡ ὄργανωσις τῶν ἐπιχειρήσεων καί αἱ μέθοδοι λειτουργίας τῶν προσαρμόζονται εἰς τὰς νέας μεταβολάς. Ἀπλαῖ μέθοδοι τηρήσεως βιβλίων παραχωροῦν τὴν θέσιν τῶν εἰς τὴν ἠλεκτρονικὴν ἐπεξεργασίαν τῶν δεδομένων».

Πολλοὶ συντηρητικοὶ λογισταὶ παραμένουν προσκεκολλημένοι εἰς τὴν μέθοδον τοῦ πλήρους ἱστορικοῦ κόστους... Ἐκ τούτου, πολλοὶ ἀνεγνωρισμένοι συγγραφεῖς τῆς λογιστικῆς προωθοῦν τὴν ἄμεσον κοστολόγησιν ὡς μίαν μέθοδον γεφυρώσεως τοῦ χάσματος μεταξύ συντηρητικῆς λογιστικῆς καί συγχρόνων ἀναγκῶν τῆς διοικήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων.

Ἡ ἐμπειρία ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἀμέσου κοστολόγησεως ὑπὸ ἐνός εὐρέως φάσματος βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων μᾶς ἐξασφαλίζει τὴν βάσιν διὰ τὴν ἀκριβῆ ἀξιολόγησιν τῆς μεθόδου».¹⁹

Κατὰ τὴν διάρκειαν τῶν τελευταίων τριάκοντα ἐτῶν ἡ χρησιμοποίησις ἐπιστημονικῶν μεθόδων εἰς τὴν διοίκησιν τῶν ἐπιχειρήσεων ἐπεξετάθη σημαντικῶς, τείνει δὲ σήμερον νά γενικευθῆ καί νά καλύψῃ ὀλόκληρον σχεδὸν τὸ φάσμα μεγέθους αὐτῶν. Ἐν τῷ μεταξύ ἡ συσσωρευθεῖσα πλουσία ἐμπειρία ἐκ τῆς πρακτικῆς ἐφαρμογῆς συγχρόνων κοστολογικῶν μεθόδων, ὡς ἡ πρότυπος

18 F. LAWRENCE καί E. HAMPHREYS: «Marginal Costing» – LONDON 1947, σελ. 35.

19 W. WRIGHT: «Direct Standard Costs» N. Y. 1962, σελ. 209-211.

κοστολόγησις γενικῶς καί ἡ ἄμεσος πρότυπος κοστολόγησις ειδικώτερον, συνδυαζομένη μετά τῆς ἀναπτυχθείσης ἐπιστημονικῆς δραστηριότητος εἰς θέματα κόστους καί λήψεως ἀποφάσεων, ἐπιτρέπουν νά ἐπισημανθοῦν μέ ἱκανοποιητικὴν σαφήνειαν τὰ πλεονεκτήματα καί αἱ τυχόν ἀτέλειαι τοῦ συστήματος τῆς ἀμέσου κοστολογήσεως.²⁰

Τὰ κοινῶς παραδεκτὰ πλεονεκτήματα τῆς μεθόδου δύνανται νά συνοψισθοῦν εἰς τὰ ἑξῆς:

1. Περιορίζει τὰς διακυμάνσεις τῶν προσδιοριζομένων ἀποτελεσμάτων, ὅταν διαφέρουν σημαντικῶς οἱ ὄγκοι πωλήσεων καί παραγωγῆς.
2. Τό προσδιοριζόμενον ἄμεσον κόστος τείνει νά προσεγγίσῃ τό διαφορικόν καί ἀμέσου ἐκταμιεύσεως τοιοῦτο.
3. Ἐξαφανίζει ἢ περιορίζει εἰς τό ἐλάχιστον τούς μερισμούς τοῦ κόστους.
4. Συνδέει ἀμέσως τὰ ἀριθμητικά δεδομένα τῶν λογ/σμών μέ τὰς ἀπαιτήσεις τῆς διοικήσεως διά πληροφοριακά στοιχεῖα πρὸς λήψιν τῶν ἀποφάσεών της.
5. Διευκολύνει καί καθιστᾷ ἀποτελεσματικώτερον τόν ἔλεγχον ἐπὶ τῶν σταθερῶν δαπανῶν.
6. Ἐπιτρέπει ταχύτατον προσδιορισμὸν τοῦ νεκροῦ σημείου καί τοῦ περιθωρίου κέρδους κατὰ προϊόν ἢ οργανωτικὴν μονάδα.
7. Ἐξασφαλίζει ἀκριβείαν κόστους καί περαιτέρω ἀκριθεῖ προσδιορισμὸν τοῦ περιθωριακοῦ ἀποτελέσματος, στοιχεῖα ἐπὶ τῶν ὁποίων δύνανται νά στηριχθῇ ἡ ἄσκησις εὐελίκτου τιμολογιακῆς πολιτικῆς.
8. Εἰς περιόδους ἐμφανιζομένης στενότητος οἰκονομικῶν πόρων ἢ μέσων διευκολύνεται ἡ ταχεῖα λήψις ἀποφάσεως, ὀρθῆς ἐπιλογῆς τῆς πλέον κερδοφόρου δραστηριότητος, διά τῆς συγκρίσεως τοῦ ἐπιτυγχανομένου περιθωριακοῦ ἀποτελέσματος ἐξ ἑκάστης τούτων.

Ἐξ ἄλλου αἱ διαπιστούμεναι ἐλλείψεις ἢ μειονεκτήματα τῆς μεθόδου εἶναι:

1. Ἡ δυσκολία κατατάξεως ὠρισμένων δαπανῶν εἰς τὰς ἀμέσους ἢ τὰς περιοδικῶς χαρακτήρος, μειώνει τὴν ἀποτελεσματικότητα τοῦ συστήματος.
2. Ὅσάκις ἡ ἄμεσος κοστολόγησις δέν γίνεται ἀποδεκτὴ ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Νομοθεσίας, κατ' ἀνάγκην αὕτη λειτουργεῖ ἐξωλογιστικῶς ἢ ἀπαιτεῖ ἐκτεταμένως ἐγγραφὰς προσαρμογῆς τόσον τῆς ἀξίας τῶν ἐξ ἀπογραφῆς ἀποθεμάτων, ὅσον καί τῶν λογαριασμῶν ἀποτελεσμάτων.
3. Εἶναι πιθανόν νά διαπιστωθῇ σοβαρὰ διακύμανσις τῶν μηνιαίων ἀποτελεσμάτων ὅταν ὑφίσταται ἔντονος ἐποχιακὴ ζήτησις καί, ὡς ἐκ τούτου, μεταβολαί τοῦ ὄγκου πωλήσεων κατὰ τοὺς διαφόρους μῆνας τοῦ ἔτους.
4. Ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἀμέσου κοστολογήσεως ὀδηγεῖ ἀναποτρέπτως εἰς

20 C. HORNGREN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 310-313. J. DEARDEN, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 174-182. W. WRIGHT, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελ. 209-213.

μεταβολήν ολοκλήρου του λογιστικού συστήματος της επιχειρήσεως. Ἡ μεταβολή αὕτη, διά τήν ἀποδότην, πρέπει προηγουμένως νά μελετηθῆ σοβαρῶς, κυρίως ἐκ πλευρᾶς Διοικήσεως ἢ ὁποία καί πρόκειται νά χρησιμοποιήσῃ τό νέον σύστημα διά τήν βελτίωσιν τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν λαμβανομένων ἀποφάσεων τῆς.

5. Ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀπογραφῆς εἰς τιμάς τοῦ ἀμέσου κόστους παραγωγῆς, ἐνῶ ἑναρμονίζεται πρὸς τήν διέπουσαν τήν κατάρτισιν τοῦ Ἰσολογισμοῦ ἀρχήν τῆς συντηρητικότητος, μάχεται ἐτέραν θεμελιώδη ἐπίσης ἀρχήν, τῆς ὀρθῆς ἀπεικονίσεως τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως.

Εἶναι δέ γεγονός ὅτι ἡ χρησιμοποίησις τῶν τιμῶν τοῦ ἀμέσου κόστους στυπνάζεται ὑποτίμησιν τῶν ἀπογραφομένων ἐκάστοτε ἀποθεμάτων.

Ἡ ἐνδεικτικῆ ἀπαρίθμησις ὀρισμένων ἀξιολογικῶν κριτηρίων τῆς ἀμέσου κοστολογήσεως δέν δύναται, κατά τήν γνώμην μας, νά ἀποδώσῃ τήν ἔκτασιν καί τό ποιοτικόν βάρος τοῦ συστήματος. Νομίζομεν ὅτι ἡ ἄμεσος κοστολόγησις πρέπει νά κριθῆ καί ἀξιολογηθῆ κυρίως ἐκ τῆς συμβοτῆς τῆς εἰς τήν βελτίωσιν τῆς ἀποτελεσματικότητος τῶν λαμβανομένων ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων βραχυχρονίου ἢ μακροχρονίου χαρακτήρος. Αἱ ἀποφάσεις αὗται ἀφοροῦν τόν καθημερινόν ἔλεγχον τοῦ κόστους εἰς ὀλόκληρον τό πλέγμα τῶν λειτουργικῶν ὑποδιαρέσεων τῆς ἐπιχειρήσεως, τόν ἀποδοτικώτερον προγραμματισμόν τῆς δραστηριότητος βασικῶν τμημάτων τῆς παραγωγικῆς καί συναλλακτικῆς λειτουργίας, ταχυτάτην καί πλέον ἐπιτυχῆ ἐπιλογήν μεταξὺ τῶν διαζευκτικῶς παρουσιαζομένων λύσεων, δραστηριοτήτων ἢ ὁδῶν ἐνεργείας, ὀρθότεραν ἐκτίμησιν τῶν μελλοντικῶν συνθηκῶν καί συνεπῶς ἀκριβέστερον μακροπρόθεσμον προγραμματισμόν τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως.

Βεβαίως, ὡς συμβαίνει καί μέ οἰονδήποτε ἕτερον σύστημα διοικήσεως, κοστολογικόν ἢ μή, ἡ ἀξία του ἐξαφανίζεται ἐφ' ὅσον ἡ διοίκησις δέν εἶναι εἰς θέσιν νά χρησιμοποιήσῃ τοῦτο ἀποτελεσματικῶς.²¹

2.2 Ἡ φύσις καί αἱ μορφαί τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.

2.2.1 Ἡ θεωρία τῶν ἀποφάσεων. Ἱστορικῆ ἐξέλιξις:

Ἀποτελεῖ σύνθετος φαινόμενον διά τόν ἄνθρωπον νά ἀντιμετωπίξῃ τό δίλημμα ποῖαν ὁδόν ἐνεργείας ν' ἀκολουθήσῃ διά νά πραγματοποιήσῃ τοὺς ἐπιδιωκομένους ὑπ' αὐτοῦ σκοπούς. Οὐσιαστικῶς δηλαδή οὗτος εἶτε ὡς ἄτομον, εἶτε ὡς ὁμάς λαμβάνει ἀποφάσεις ἀπλᾶς ἢ πολυπλόκους χρησιμοποιῶν τάς

21 Λίαν ἐπιτυχῶς ὁ J. DEARDEN, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελίς 181, ἀναφέρει τὰ ἐξῆς σχετικῶς πρὸς τήν ἄμεσον κοστολόγησιν: «Direct costing (or any other costing system) is not panacea for management ills. A direct costing system may aid management to make better decisions but it will not compensate for inadequate management».

γνώσεις και τά μέσα τά όποια ή έπιστημονική πρόοδος θέτει έκάστοτε εις τήν διάθεσίν του. Αποφάσεις λαμβάνονται όταν ύφίστανται πλείονες τής μιάς διαζευκτικά μορφάι δράσεως, έκάστη τών όποίων όδηγεί εις διαφορετικόν άποτέλεσμα. Τότε ό άποφασίζων καλείται νά επιλέξη μίαν έξ αυτών, τήν κατά τήν γνώμην του καλλίτεραν.

Εάν δέν υπάρχουν έναλλακτικοί τρόποι ενεργείας, δέν τίθεται θέμα έπιλογής και συνεπώς λήψεως άποφάσεως, ακολουθείται ύποχρεωτικώς ή μοναδική όδός λόγω άνυπαρξίας έτέρας τοιαύτης.

Απειριάν παραδειγμάτων λαμβανομένων άποφάσεων ύπό του «οικονομούντος» άτομου προσφέρει ή καθημερινή ζωή. Η διάθεσις π.χ. του προσωπικού εισοδήματος εις αγαθά έπενδύσεως ή καταναλώσεως και, περαιτέρω ή έπιλογή μεταξύ τών προσφερομένων ποικίλων συνδυασμών αγαθών τών κατηγοριών τούτων πρós έπίτευξιν τής μεγίστης δυνατής ύφελείας άποτελούν μίαν διαδικασίαν λήψεως άποφάσεων.

Αί λαμβανόμεναι οικονομικά άποφάσεις απέκτησαν συστηματοποιημένην μορφήν κατά τήν μετά τόν Β΄ παγκόσμιον πόλεμον περίοδον έντός του πλαισίου τής επιχειρηματικής δράσεως. Εις τήν προσπάθειαν βελτιώσεως τής άποτελεσματικότητας, διοικήσεως τών επιχειρηματικών μονάδων, άνεζητήθησαν και έφηρμόσθησαν συστήματα έντοπισμού και αναλύσεως τών διαφόρων προβλημάτων, συγκεντρώσεως και έπεξεργασίας τών άπαραιτήτων πληροφοριών, βάσει τών όποίων οί ύπεύθυνοι φορείς διοικητικής έξουσίας λαμβάνουν άποφάσεις επίλύσεως αυτών.

Αί λαμβανόμεναι άποφάσεις επηρεάζουν βαθύτατα τά άποτελέσματα και τήν δραστηριότητα του επιχειρηματικού όργανισμού. Ο βαθμός τής τοιαύτης έπιρροής έξαρτάται: (α) από τήν όρθότητα τών λαμβανομένων άποφάσεων²², (β) από τό έπίπεδον εις τό όποιον εύρίσκονται οί φορείς αυτών και (γ) από τήν έκτασιν τών οικονομικών πόρων οί όποιοι κινητοποιούνται διά τήν πραγματοποίησιν τών ύπό τής άποφάσεως τιθεμένων στόχων.

Τό φαινόμενον «λήψις άποφάσεων» έχει άπασχολήσει από άρχαιότατων χρόνων φιλοσόφους και ιστορικούς κατά δέ τήν νεωτέραν περίοδον, άπετέλεσεν άντικείμενον διερευνητικής μελέτης έπιστημόνων τών πλέον διαφορετικών κλάδων και ειδικοτήτων: Οικονομολόγων, Μαθηματικών, Ψυχολόγων, Λογιστών, Στατιστικολόγων, επιχειρησιακών έρευνητών κ.λ.π.²³

22 Η όρθότης μιάς άποφάσεως δέν συμπίπτει πάντοτε μέ τήν καλήν έκβασιν αυτής. Μεταξύ τών δύο έννοιών ύφίσταται σημαντική διαφορά. Μία άπόφασις θεωρείται όρθή έφ' όσον έτηρήθη έπακριδώς ή προβλεπομένη διαδικασία κατά τήν λήψιν, έστηρίχθη δέ αυτή εις τά πραγματικά δεδομένα, τά όποια ήσαν γνωστά ή ήδύνατο νά προβλεφθούν κατά τόν χρόνον λήψεως της. Εάν τά άποτελέσματα εκ τής ληφθείσης άποφάσεως ύπηρεξαν διάφορα τών προβλεφθέντων έξ αιτίας μεταβολών εις τας συνθήκας του περιβάλλοντος αι όποιαί δέν ήδύνατο νά προεκτιμηθούν, τούτο δέν δημιουργεί τόν χαρακτηρισμόν τής άποφάσεως ως μη όρθής.

23 Κ. Ν. ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ, εις «Συστήματα Παραγωγής», ΑΘΗΝΑΙ 1974, σελ. 49 και D. MIL-

Ἡ Λογιστική, διά τῆς συγκεντρώσεως καί συστηματικῆς κατατάξεως ποσοτικῶν οἰκονομικῶν δεδομένων τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος, ὑπῆρξεν ἢ πλεόν ἀξιόλογος καί χρονικῶς παλαιότερα πηγή ἀντλήσεως τῶν ἀναγκαίων πληροφοριακῶν στοιχείων διά τήν λήψιν τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.²⁴ Ἡ συμβολή τοῦ κλάδου αὐτοῦ τῆς μικροοικονομίας εἰς τήν διαδικασίαν λήψεως τῶν ἀποφάσεων συνετέλεσεν εἰς τήν διαμόρφωσιν, κατά τά τελευταία ἔτη, ἐντόνου τάσεως προσανατολισμοῦ τῆς Λογιστικῆς ἰδίᾳ τοῦ κόστους εἰς τήν παροχήν τῶν καταλλήλων στοιχείων πρὸς τήν διοίκησιν τῶν ἐπιχειρήσεων διά τήν ὑπ' αὐτῆς ὀρθήν λήψιν τῶν ἀποφάσεων. Κατάληξις τῆς ἐξειδικιωμένης ταύτης πορείας ὑπῆρξεν ἡ πρόσφατος ἀποκρυστάλλωσις εἰς τήν Λογιστικὴν Φιλοσοφίαν τῶν ὄρων ἢ Λογιστικὴν διὰ τήν λήψιν ἀποφάσεων ἢ Λογιστικὴν τοῦ κόστους καί ἐπιχειρηματικὰ ἀποφάσεις.²⁵

2.2.3 Αἱ συνθήκαι λήψεως τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων:

Αἱ ἐπιχειρηματικὰ ἀποφάσεις λαμβάνονται εἴτε ὑπὸ συνθήκας βεβαιότητος εἴτε, καί κατά κανόνα, ὑπὸ συνθήκας ἀβεβαιότητος. Πολλάκις ἡ διαδικασία λήψεως τῶν, ἐνῶ ἀρχίζει μέ γεγονότα τὰ ὁποῖα θεωροῦνται βέβαια, ἐξελίσσεται καί ὀλοκληροῦται ἐντὸς συνθηκῶν μερικῆς ἢ πλήρους ἀβεβαιότητος.

Εἰς τήν πράξιν αἱ ἀποφάσεις τῆς Διοικήσεως διά τήν λύσιν τῶν ὑπ' αὐτῆς ἀντιμετωπιζομένων προβλημάτων λαμβάνονται σχεδόν πάντοτε ὑπὸ συνθήκας περιορισμένης ἀβεβαιότητος. Εἰς ἐλαχίστας περιπτώσεις ἡ διοίκησις τῆς μονάδος ἀποφασίζει «εἰς τήν τύχην». Ὅταν τοῦτο συμβαίνει αἱ πιθαναὶ δυσμενεῖς συνέπειαι ἐκ τῆς ἀβεβαιοῦς ἐκβάσεως ἢ διαμορφώσεως τῶν συνθηκῶν τοῦ

LER καί M. STARR ἐν «Executive decisions and Operations Research», second edition, N.J. 1969, σελ. 23-26.

24 D. MILLER καί M. STARR, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 7.

25 Ἐκ τῆς πλουσίας ἐπὶ τοῦ προκειμένου βιβλιογραφίας ἀναφέρομεν ἐνδεικτικῶς τὰ ἑξῆς: «Accounting for decision - Making» - H. J. DAVIDSON καί R. M. TRUCBLOOD ἐν «Information for Decision Making», edited by A. PAPPAPORT, N. J. 1970, σελ. 20-25. «Accounting Dates for Decision Making» τοῦ D. T. DECOSTER and E. L. SCHAFER, ἐν «Management Accounting, a Decision Emphasis», N. J. 1974, σελ. 1-191. «Accounting Analysis and Management Decision Making» τῶν R. Lynch καί R. Williamson ἐν «Accounting for Management Planning and Control», N. Y. 1976, σελ. 3-21. «Standard Product Costs for Management Decision» καί «Cost Accounting for Decision Models» τοῦ G. SHILLINGLAW ἐν «Cost Accounting», third edition, N. Y. 1972, σελ. 258-282 καί 623-726. «Decision Models, Uncertainty, and the Accountant», τοῦ C. HORNGREN ἐν «Cost Accounting», third edition, N. Y. 1962, σελ. 777-805. «Direct Cost for Pricing Decision» τοῦ G. BOER ἐν «Direct Cost and Contribution Accounting», N. Y. 1974, σελ. 145-163. «Cost Data Appropriate for Decision Models» τῶν N. DOPUCH - J. BIRNBERG - DEMSKI ἐν «Cost Accounting», second edition, N. Y. 1974, σελ. 105-280. «Management Decisions and Accounting Reporting Policy» τῶν J. GRAY καί K. JOHNSTON, ἐν «Accounting and Management Action», N. Y. 1973, σελ. 516-558.

περιβάλλοντος είναι περιορισμένα.²⁶ Ἀλλά καί ὅταν ἀκόμη μία ἀπόφασις φαίνεται ἐκ πρώτης ὄψεως ὅτι λαμβάνεται ὑπό συνθήκας πλήρους ἀβεβαιότητος, εἰς τήν πραγματικότητα ἡ διοίκησις ἀναλύει πάντοτε ὑπό τό πρῖσμα τῶν ἐμπειριῶν, τῆς διαισθήσεως καί τῶν ἀναζητούμενων προσθέτων πληροφοριῶν, τήν ὑφισταμένην κατάστασιν καθὼς καί τὰς ἀναμενομένας νά διαμορφωθοῦν συνθήκας κατά τήν διάρκειαν ὑλοποιήσεως τῆς ἀποφάσεως. Οὕτω σημαντικός ἀριθμός ἀγνώστων ἢ ἀβεβαίας ἐκβάσεως στοιχείων, καθίστανται σταθμιστά, αἱ δέ συνθήκαι λήψεως καί ὁλοκληρώσεως τῆς ἀποφάσεως μετατρέπονται ἀπό πλήρους ἀβεβαιότητος εἰς μερικῆς ἢ περιορισμένης τοιαύτης.

Διάφοροι μέθοδοι καί μαθηματικοποιημένα πρότυπα ἔχουν ἀναπτυχθῆ πρός ὑποδοήθῃσιν τῆς διοικήσεως διά τήν ἐπιτυχετέραν ἀντιμετώπισιν τῶν συνθηκῶν ἀβεβαιότητος κατά τήν λήψιν τῶν ἀποφάσεών της.

Ἡ ἀποτελεσματικότης αὐτῶν ἐξαρτᾶται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τοῦ ἀπαιτουμένου χρόνου συγκεντρώσεως τῶν πρὸς ἐπεξεργασίαν στοιχείων καί ἐφ' ἑτέρου ἐκ τῆς ἀξιοπιστίας αὐτῶν. Πρὸς βελτίωσιν τοῦ βαθμοῦ ἀξιοπιστίας ἐπιδιώκεται συνήθως ὁ ἐμπλουτισμός τοῦ προτύπου διά περισσοτέρων καί πλέον ἡλεγμένων στοιχείων καθὼς καί ἡ λεπτομερεστέρα ἀνάλυσις τοῦ προβλήματος.²⁷

Κατά τήν γνώμην μας εἶναι ἀναγκαῖον νά τονισθῆ ἑνταῦθα ὅτι ὑπό καθεστῶς ἐντόνου ἀβεβαιότητος τῶν συνθηκῶν τοῦ περιβάλλοντος ἡ διοίκησις λαμβάνει ὑπ' ὄψιν της τὰ πορίσματα τῶν χρησιμοποιουμένων μαθηματικῶν προτύπων κατά κανόνα ὁσάκις ταῦτα συμφωνοῦν πρὸς τήν ἰδικήν της διαίσθησιν καί τὰς ἐμπειρικός της παρατηρήσεις. Πολλάκις ἡ λαμβανομένη ἀπόφασις εἶναι διάφορος τῆς ὑπαγορευομένης ὑπό τῶν ἀποτελεσμάτων τοῦ χρησιμοποιουμένου μαθηματικοῦ προτύπου, ἰδίᾳ ὅταν ὁ ἀποφασίζων ἔχῃ ἐκτεταμένην ἐμπειρίαν περὶ τό ἀντικείμενον τοῦ προβλήματος ἐδραιοῦσαν τήν πεποίθησίν του περὶ τῶν ἰδικῶν του προβλέψεων.

2.2.4 Ἀποφάσεις στρατηγικοῦ χαρακῆρος καί ἀποφάσεις τακτικάι.

Αἱ λαμβανόμεναι ἐπιχειρηματικά ἀποφάσεις δύνανται νά καταταγοῦν εἰς κατηγορίας διά τῆς χρησιμοποιήσεως διαφόρων κριτηρίων. Μία βᾶσις κατάταξεως εἶναι ὁ χαρακῆρ τοῦ ἐπιδιωκομένου διά τῆς ἀποφάσεως στόχου.

Οὕτω, ἀποφάσεις πραγματοποιήσεως ἐπενδύσεων διά τῶν ὁποίων ἐπιδιώκεται πολλαπλασιασμός ἢ σημαντικῆ αὔξεσις τοῦ συστήματος παραγωγῆς, ἐκσυγχρονισμός τοῦ ἐξοπλισμοῦ, παραγωγή νέου εἴδους κ.λ.π., ἢ ἀποφάσεις

²⁶ Συνήθεις περιπτώσεις ἐπὶ τοῦ προκειμένου εἶναι ἀποφάσεις ἀτυχεῶν ἢ συνασφαλίσεως κατὰ τῶν κινδύνων ἀπωλείων μεταφοράς ἢ πυρὸς περιοριστικῶν στοιχείων τῆς ἐπιχειρήσεως καθὼς καί κινδύνων ἀτυχημάτων ζωῆς ἢ ἀναπηρίας τοῦ ἀπασχολουμένου ἢ ταξιδεύοντος προσωπικοῦ τῆς μονάδος.

ἀποδύεσθαι εἰς ριζικήν ἀλλαγὴν τοῦ τρόπου διαθέσεως τῶν προϊόντων ἢ μεταβολή τῆς ὀργανωτικῆς δομῆς τῆς ἐπιχειρήσεως θέτουν στόχους στρατηγικοῦ χαρακτήρος. Αἱ ἐν λόγῳ ἀποφάσεις ἐπηρεάζουν, ὡς εἶναι φυσικόν, μακροχρονίως τὴν ζώην τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ὀργανισμοῦ. Παρουσιάζουν μειωμένον καὶ ἐνίοτε ἀνύπαρκτον συντελεστήν «ἀντιστρεψιμότητος» μετὰ τὴν ὑλοποίησίν των. Ἄπαιτοῦν σημαντικόν χρόνον προετοιμασίας, ἐξονυχιστικὴν ἀνάλυσιν τοῦ περιβάλλοντος, πολλαπλοῦν ἔλεγχον τῆς ἀξιοπιστίας τῶν στοιχείων ἐπὶ τῶν ὁποίων στηρίζονται, συμμετοχὴν τοῦ συνόλου τῶν διευθυντικῶν στελεχῶν εἰς τὴν ἀνάλυσιν τῶν συνδεομένων μετὰ αὐτὰς προβλημάτων, ὑπεύθυνον τέλος ἀνάληψιν τῆς εὐθύνης ὑπὸ τοῦ ἀποφασίζοντος, εὐρισκομένου κατὰ κανόνα εἰς τὴν κορυφὴν τῆς διοικητικῆς πυραμίδος, διευθύνοντος συμβούλου ἢ γενικοῦ διευθυντοῦ.

Αἱ ἀποφάσεις στρατηγικοῦ χαρακτήρος συνδέονται κατὰ κανόνα μετὰ ποιοτικὰς μεταβολὰς εἰς τὴν φυσιογνωμίαν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ὀργανισμοῦ. Τοῦτο συμβαίνει εἴτε ὅταν, συνέπεια τῆς ἀποφάσεως, ἡ πραγματοποιουμένη μεγέθυνσις τῆς ἐπιχειρήσεως συνεπάγεται τοιαύτην ποσοτικὴν μεταβολὴν βασικῶν ἐπιχειρηματικῶν μεγεθῶν ὥστε τὰ δημιουργούμενα ἐντεῦθεν προβλήματα ἀποκοτῶν σαφῆ ποιοτικὸν χαρακτήρα, εἴτε ὁσάκις, ἐξ αἰτίας μεταβολῶν εἰς τὸ κοινωνικόν καὶ οικονομικόν περιβάλλον, τὸν ἀνταγωνισμόν ἢ τὰς τεχνολογικὰς ἐξελλίξεις, λαμβάνονται ἀποφάσεις ριζικῶν ἀλλαγῶν εἰς τὰ συστήματα διοικήσεως καὶ τὴν ἐσωτερικὴν δομὴν καὶ ὀργάνωσιν τῆς μονάδος ἐπὶ σκοπῶν προσαρμογῆς τῆς εἰς τὰς δημιουργουμένας νέας συνθήκας. Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις ἀποφάσεων ἡ δημιουργουμένη μετὰ τὴν ὑλοποίησίν των νέα κατάσταση τῆς ἐπιχειρήσεως διαφέρει σαφῶς τῆς προηγουμένης ὄχι μόνον ποσοτικῶς ἀλλὰ ἐπίσης καὶ κυρίως εἰς τὰ ποιοτικὰ τῆς χαρακτηριστικὰ.

Ἐτερον χαρακτηριστικὸν γνώρισμα τῶν στρατηγικῶν ἀποφάσεων εἶναι ἡ βραδεία ἀπόδοσις των. Τοῦτο ὀφείλεται εἰς τὸ γεγονός ὅτι: (α) Ἐκ τῆς λήψεως τῆς ἀποφάσεως μέχρι τῆς ὀλοκληρώσεώς της, μεσολαβεῖ σημαντικὸς χρόνος. (β) Τὸ προκύπτον σύστημα ὑπὸ τὴν νέαν του μορφήν, προοριζόμενον νὰ καλύψῃ μακροχρονιωτέρας ἀνάγκας τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ὀργανισμοῦ, ἐπιτυγχάνει τὸ μᾶξιμον μὲν τῆς ἀποδόσεώς του ἀρκετὸν χρονικὸν διάστημα μετὰ τὴν ὀλοκλήρωσίν του. (γ) Τέλος, ἡ προκύπτουσα νέα κατάσταση, μετὰ τὴν ὑλοποίησιν τῆς ἀποφάσεως, ἀπαιτεῖ ἀνάλογον προσαρμογὴν τῶν ἀκολουθητέων μεθόδων καὶ διαδικασιῶν, κυρίως δὲ ἔθισμόν τοῦ ἀνθρώπινου παράγοντος, ἢ ἀπόδοσις τοῦ ὁποίου ἀρχικῶς μειωμένη, βελτιοῦται μετὰ ἐπιταχυνόμενον ρυθμόν μετὰ τὴν πάροδον τοῦ χρόνου.

Αἱ ἀποφάσεις τακτικοῦ χαρακτήρος, διαφέρουν σαφῶς τῶν στρατηγικῶν καὶ ὡς πρὸς τοὺς ἐπιδιωκόμενους στόχους καὶ κατὰ τὴν ἀκολουθητένην μεθοδολογίαν ὑλοποιήσεώς των. Ἀφοροῦν βασικῶς τὴν τρέχουσαν λειτουργίαν τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ λαμβάνονται εἰς ὅλα τὰ ἐπίπεδα τῆς ὀργανωτικῆς πυραμίδος.

Τυπικά περιπτώσεις τακτικών αποφάσεων είναι αι συνδεόμενα τόσο με την κατάρτιση του έτησιου προγράμματος δράσεως και την υπ' αυτού θέσει βραχυχρονίων στόχων, όσο και αι άφορώσαι την έκτέλεση και τόν έλεγχο πραγματοποιήσεως αυτού.

Ούτω, τόσο η διοικήσεις, όσο και οι φορείς διοικητικής έξουσίας άποφασίζουν καθημερινώς επί ποικίλων θεμάτων λειτουργίας της έπιχειρήσεως. Τοιαύται άποφάσεις δυνατόν νά αναφέρονται εις θέματα απλά, ως π.χ. η έναλλακτική χρησιμοποίησις του προσωπικού ενός τμήματος, ή προσλήψις προσθέτων εργατών ή ή ύπερωριακή άπασχόλησις των ήδη ύπηρετούντων, μικραί έπενδύσεις προς αυτοματοποίησιν διαδικασιών και άντικατάστασις εργατικών χεριών διά μηχανικών μέσων, άποδοχή ή άπόρριψις παραγγελίας πωλήσεως, ή διενέργεια κερδοσκοπικής άγοράς, ό καθορισμός διαφορικών τιμών πωλήσεως ενός είδους, ή προώθησις της παραγωγής και πωλήσεως ενός προϊόντος εις βάρος ενός άλλου εμφανίζοντος διάφορον περιθωριακόν άποτέλεσμα, όταν παρατηρηται άνεπάρκεια παραγωγικού δυναμικού, στενότης πρώτων ύλών ή κεφαλαίων κ.λ.π. Είναι ώσαύτως πιθανόν αι τακτικά άποφάσεις ν' άφορουν προβλήματα περισσότερο πολύπλοκα, αναγόμενα εις την άρμοδιότητα της διοικήσεως ή των διευθυντικών στελεχών της έπιχειρήσεως, ως π.χ. ή πραγματοποιήσις συμφωνιών τιμών κατά την συμμετοχήν εις διαγωνισμούς, ή κατάρτισις συμβάσεων άγορών ή πωλήσεων μεγάλης άξίας, ή έπιλογή μηχανικού έξοπλισμού, ή δημιουργία κερδοσκοπικών άποθεμάτων, ή προσωρινή διακοπή λειτουργίας ενός τμήματος, ή αύξησις των εκ παραγωγής άποθεμάτων επί σκοπώ όριζοντιοποιήσεως της άπασχολήσεως κ.λ.π.

Βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των τακτικών άποφάσεων είναι η οργανική σύνδεσις των μετά της καθημερινής λειτουργίας της μονάδος και ή ένταξις των εις τας διαδικασίας πραγματώσεως των βραχυχρονίων προγραμμάτων δράσεως. Έν αντιδιαστολή προς τας στρατηγικάς, αι τακτικά άποφάσεις²⁸ λαμβάνονται σχεδόν άμέσως, εύθύς ως τό σχετικόν πρόβλημα ανακύψει, ύλοποιούνται ταχέως και συνδέονται υπό ταχυτάτων έκδηλώσεων των σχετικών άποτελεσμάτων. Είναι ως εκ τούτου φανερόν ότι η λήψις αυτών προϋποθέτει σαφή γνώσιν του προβλήματος, έτοιμα και άκριβή πληροφορικά στοιχεία, ίκανότητα ταχείας άντιδράσεως, άδιάκοπον παρακολούθησιν

28 Δυσδιάκριτος είναι πολλάκις ή διαφορά μεταξύ στρατηγικών και τακτικών άποφάσεων. Ένίοτε μία τακτική άπόφασις έξελισσεται εις στρατηγικήν τοιαύτην, ενώ άλλοτε προετοιμάζει τό έδαφος δι' αυτήν. Η άνάληψις π.χ. έκτελέσεως ενός έργου ή μιās συμβάσεως προμηθείας μικρού ύψους προκύπτει από μιάν τακτικήν άπόφασιν. Τούτο όμως έξοπλίζει την μονάδα με σχετικήν έμπειρίαν ή όποία της έπιτρέπει, υπό συγκριτικώς καλυτέρους όρους, νά έπιδιώξη και έπιτύχη άνάληψιν έκτελέσεως μεγαλυτέρου έργου. Η πραγματοποίησις του έν λόγω έργου δυνατόν νά προϋποθέτει (α) σημαντικάς έπενδύσεις εις έξοπλισμόν (β) μακροχρονιωτέραν περίοδον έκτελέσεως και (γ) μερικην ή ριζικήν αναδιάρθρωσιν της οργανωτικής δομής της έπιχειρήσεως. Και αι τρεις περιπτώσεις άντιστοιχοϋν εις άποφάσεις στρατηγικάς, αι όποιαί όμως προήλθον από μιάν τακτικήν τοιαύτην.

της διακυμάνσεως, βραχυχρονίως, βασικών επιχειρηματικών μεγεθών καθώς και των τάσεων της οικονομικής συγκυρίας.

Παρά τό γεγονός ότι μεταξύ των άνωτέρω βασικών κατηγοριών²⁹ επιχειρηματικών αποφάσεων, ύφίστανται σημαντικά διαφοραί ώς πρός τούς στόχους, τήν διαδικασίαν, τόν χρόνον, τά άποτελέσματα και τούς φορείς οι όποιοι τάς λαμβάνουν και αι δύο τελικώς έξυπηρετούν επιχειρηματικούς στόχους του ίδιου οργανισμού, στηρίζονται και παρακολουθοούνται εις όλα τά στάδιά των³⁰ υπό τής αΐτης οργανωτικής δομής και άποβλέπουν νά έξασφαλίσουν εις τήν μονάδα τούς όρους, τά μέσα και τάς προϋποθέσεις διατηρήσεως και βελτιώσεως τής θέσεώς της εις τό συγκεκριμένον σύστημα άγοράς καθώς και τής ικανότητος αΐτης νά προσαρμόζεται συνεχώς και έγκαιρώς εις τάς μεταβολάς και ανάγκας του κοινωνικού και οικονομικού περιβάλλοντος.

2.2.4 Τά επίπεδα οργανωτικής πυραμίδος τής έπιχειρήσεως και αι λαμβανόμεναι αποφάσεις.

Εις τήν προηγουμένη παράγραφον άνεπτύχθησαν έν συντομία τά βασικά χαρακτηριστικά των αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρος. Έκ

29 Πλήν τής κατατάξεως ταΐτης, έτέρα βασική διάκρισις είναι η έξης:

- α) Άποφάσεις λαμβανόμεναι υπό συνθήκας βεβαιότητος (Decision criteria under certainty)
- β) Άποφάσεις λαμβανόμεναι υπό συνθήκας πλήρους άβεβαιότητος (Decision criteria under uncertainty)
- γ) Άποφάσεις λαμβανόμεναι υπό συνθήκας περιορισμένης άβεβαιότητος (Decision criteria under risk).

γα. Άνευ δυνατότητος άποκτήσεως περαιτέρω πληροφοριών.

γβ. Μετά δυνατότητος άποκτήσεως περαιτέρω πληροφοριών.

Βλ. σχετ. έν Miller και Starr: «Executive Decisions and Operations Research-second edition, N. J. 1969, σελίς 107-111 C. Horngren ένθ' άνωτέρω, σελίς 784-792 και K. N. ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ, ένθ' άνωτέρω, σελίς 34.

30 Τά στάδια έκ των οποίων διέρχεται η λήψις των αποφάσεων είναι κατά κανόνα τά έξης:

- α) **διάγνωσις του προβλήματος**, ήτοι έξακρίδωσις του τομέως εκείνου εις τόν όποιον ύφίσταται ή πραγματική νοσογόνος έστία, δηλαδή τό πρός αντιμετώπιον πρόβλημα. β) **προσδιορισμός του προβλήματος**, ή διαπίστωσις δηλαδή τής πραγματικής μορφής και των διαστάσεων του ύπ' όψιν προβλήματος. γ) **Ανάλυσις του προβλήματος** εις τά συστατικά του στοιχεία και προσδιορισμός των ιδιαιτέρων παραγόντων οι όποιοι τό προσδιορίζουν και επηρεάζουν τήν διαμόρφωσίν του, δ) **σύνθεσις εναλλακτικών λύσεων** αι όποια προσφέρονται διά τήν αντιμετώπισιν του προβλήματος και έκ των οποίων θά γίνη η τελική έπιλογή, ε) **άξιολόγησις εναλλακτικών λύσεων**, ήτοι βαθμολόγησις έκάστης τούτων διά τής χρησιμοποίησεως καταλλήλων κριτηρίων και κατάταξις των κατά σειράν σπουδαιότητος βάσει του έφαρμοσθέντος άξιολογικού κριτηρίου. στ) **Υλοποίησις έπιλογή και χρησιμοποίησις τής βελτίστης λύσεως**. Βλ. σχετ. K. ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ, ένθα άνωτέρω, σελίς 51-55 και H. J. Davidson and R. M. Trucblood «Accounting for decision making», in information for decision making, edited by A. PAPPAPORT, N. J. 1970, σελ. 20-25.

της επιχειρηθείσης αναλύσεως προέκυψε ότι έκαστη κατηγορία αποφάσεων λαμβάνεται υπό προσώπων εύρισκομένων εις ώρισμένα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδος. Καί συγκεκριμένως αί μὲν στρατηγικαί αποφάσεις είναι της αποκλειστικής αρμοδιότητος τῶν εύρισκομένων εις τήν κορυφήν τοῦ συστήματος της Διοικητικῆς πυραμίδος στελεχῶν, π.χ. τοῦ Συμβουλίου τῶν Δ/τῶν, προεδρευομένου ὑπό τοῦ διευθύνοντος συμβούλου ἢ γενικοῦ διευθυντοῦ, αἱ δὲ τακτικαί, λαμβάνονται κατὰ κύριον λόγον ὑπό ἔξουσιοδοτημένων φορέων διοικητικῆς ἔξουσίας, ἀπαντωμένων εις ὅλα – πλήν τῶν ἀνωτάτων – τά κλιμάκια της οργανωτικῆς πυραμίδος, δευτερευόντως δὲ ὑπό τῶν μελῶν τοῦ ἀνωτάτου διευθυντικοῦ Σώματος.

Ἡ μορφή αὐτῆ λειτουργίας τοῦ συστήματος διοικήσεως, ἐκφραζομένου διὰ τοῦ μηχανισμοῦ τῶν λαμβανομένων αποφάσεων, εἶναι καί θεωρητικῶς παραδεκτὴ καί ἀκολουθεῖται εις τήν πράξιν. Ἡ ἐπιχειρηματικὴ βεβαίως ζωὴ παρουσιάζει μεγάλην ποικιλίαν προβλημάτων πρὸς λύσιν, ἢ ἐπιτυχῆς ἀντιμετώπισης τῶν ὁποίων προϋποθέτει ὀρθὴν ὁμαδοποίησίν των, βάσει γενικῶν χαρακτηριστικῶν καί ὑπαγωγῆν των εις τήν ἔξουσιαν λήψεως αποφάσεων τοῦ καταλλήλου ἐπιπέδου της διοικητικῆς πυραμίδος.

Πρακτικῶς τὸ σύστημα τοῦτο ἐφαρμόζεται ὑπό τήν μορφήν τοῦ προσδιορισμοῦ καθηκόντων δι' ἕκαστον στέλεχος ἢ θέσιν εις τὸ διάγραμμα της οργανωτικῆς διαρθρώσεως. Διὰ της περιγραφῆς τοῦ ἐκτελουμένου ἔργου καθορίζεται καί ἡ ἔκτασις τῶν παρεχομένων ἔξουσιῶν λήψεως αποφάσεων ὑπό τῶν ὑπευθύνων φορέων διοικητικῆς ἔξουσίας. Ἡ ἔκτασις τῶν ἐν λόγω ἔξουσιῶν εὐρίσκεται εις σχέσιν ἀνάλογον της ἀποστάσεως της θέσεως ἢ τοῦ φορέως εὐθύνης ἀπὸ της βάσεως της διοικητικῆς πυραμίδος. Ὅσον πλησιέστερον πρὸς τήν βάση εἶναι τοποθετημένος ὁ ὑπεύθυνος, τόσον αἱ ὑπ' αὐτοῦ λαμβανόμεναι κατ' ἔξουσιοδότησιν ἀποφάσεις ἔχουν, ἐκ τῶν πραγμάτων, αὐτοπεριορισμὸν ὡς πρὸς τὰ προσδοκώμενα ἢ δυνάμενα νὰ προκύψουν ἀποτελέσματα, θετικὰ ἢ ἀρνητικά. Τοῦτο βεβαίως ἀποτελεῖ τὸν κανόνα. Διότι ὑπάρχουν περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἐπιβάλλεται ἡ ἔξασφάλις καί εὐελιξίας καί μεγίστης ἐλευθερίας κινήσεων καί ἀναπτύξεως πρωτοβουλιῶν, συνεπῶς καί λήψεως αποφάσεων, εις πρόσωπα εύρισκόμενα πλησίον της πυραμιδικῆς βάσεως. Τότε ἀναζητεῖται καί ἐφαρμόζεται ὁ κατάλληλος μηχανισμὸς διὰ τοῦ ὁποίου αὐτοῦ ἐλέγχονται αἱ λαμβανόμεναι ὑπὸ τῶν προσώπων τούτων ἀποφάσεις, εις τρόπον ὥστε νὰ ἔξασφαλίζεται ἡ μεγίστη ἀπόδοσις διὰ τοῦ ἐλαχίστου κινδύνου.³¹

31 Παράδειγμα ἀντιπροσωπευτικόν της περιπτώσεως ταύτης ἀποτελοῦν οἱ πωληταί καί κυρίως οἱ ἀναπτύσσοντες δραστηριότητα εις χώρας της ἀλλοδαπῆς. Οἱτοὶ δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἐλεγχθοῦν οὔτε ὡς πρὸς τὸν χρόνον οὔτε ὡς πρὸς τὸν τρόπον ἐργασίας. Κύριον κριτήριον ἐπιτυχῶς δραστηριότητος ἀποτελοῦν αἱ λαμβανόμεναι παραγγελίαι. Διὰ νὰ εἶναι δὲ ἡ προσπάθεια πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην συνεχῆς, χρησιμοποιοῦνται διάφορα κίνητρα ὡς ἡ προμήθεια, διάφορα bonus, βραβεῖα, ἔξτρα ἀμοιβαί κ.λ.π. Ἡ μεγάλη ὁμοσ ἀπόστασις μεταξύ της περιοχῆς εις τὴν ὁποίαν ἀναπτύσσει δραστηριότητα ὁ πωλητὴς ἀπὸ τὸ κέντρον ἐκ τοῦ ὁποίου ζατεῖθνεται καί ἡ πλήρης ἀδυναμία εις ὄρισμένας περιπτώσεις ἐπικοινωνίας μετ' αὐτοῦ

“Όσον οι αποφασίζοντες απομακρύνονται της βάσεως και πλησιάζουν προς την κορυφή της πυραμίδος, τόσο οι αποφάσεις των στηρίζονται εις μεγαλύτερον αριθμόν μεταβλητών, τά δέ χρησιμοποιούμενα κριτήρια ἐλέγχου της αποτελεσματικότητος αὐτῶν εἶναι ὄχι μόνον ποσοτικά ἀλλὰ καί ποιοτικά.

Εἶναι γεγονός ὅτι οἱ ἀποτελοῦντες τήν κορυφήν τῆς διοικητικῆς πυραμίδος ἔχουν τήν ἀποκλειστικήν εὐθύνην τῶν στρατηγικῶν ἀποφάσεων. Ἡ λήψις ὁμως αὐτῶν στηρίζεται κατὰ κανόνα εἰς τὰς ὑπευθύνους εἰσηγήσεις ἐξειδικευμένων ἐπιτελικῶν ὀργάνων ἢ εἰδικῶν στελεχῶν τῶν ἐπιχειρήσεων.³² Ὁ βαθμός κατὰ τόν ὁποῖον οὗτοι ἐπηρεάζουν διά τῶν προτάσεων τῶν τὰς στρατηγικῶν ἀποφάσεις τῆς διοικήσεως ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς πολυπλοκότητος καί τοῦ πολυσυνθέτου τῶν σχετιζομένων μέ τόν στρατηγικόν στόχον προβλημάτων. Εἰς ὠρισμένας περιπτώσεις ἡ διοίκησις «σύρεται» κυριολεκτικῶς εἰς ἀποφάσεις ὑπαγορευομένας ὑπό τῶν ἐπιτελῶν τῆς ἢ τῶν εἰδικευμένων στελεχῶν αὐτῆς.³³ Δέν εἶναι βεβαίως δυνατόν νά προσδιορισθῇ εἰς ἑκάστην περίπτωσιν μέ ἀκρίβειαν κατὰ πόσον ἡ διοίκησις λαμβάνει πρωτοβούλιαν τὰς ἀποφάσεις τῆς κατόπιν μᾶς προσεκτικῆς ἀπλῶς ἐξετάσεως τῶν ἀπόψεων τῶν ὑπευθύνων

δισχεραίνουν τήν πραγματοποίησιν πωλήσεων. Ἰδία δόσκις ἀπαιτεῖται εὐελιξία ὡς πρός τὰς τῆς διαθέσεως.

Ἐάν πάλιν, διά νά διευκολυνθῇ ἡ προώθησις τῶν πωλήσεων, παρασχεθῇ εἰς τόν πωλητήν ἡ δυνατότης μειώσεως τῆς τιμῆς μέχρις ὠρισμένου ὁρίου, εἶναι μάλλον βέβαιον ὅτι οἱ αἱ πωλήσεις θά πραγματοποιηθοῦν εἰς τήν μειωμένην ταύτην τιμήν. Εἰς τήν προκειμένην περίπτωσιν ὁ χρησιμοποιούμενος μηχανισμός αὐτοελέγχου εἶναι ἡ θέσπισις ἑπὲρ τοῦ πωλητοῦ ἑνός κινήτρου ὑπό μορφήν ποσοστοῦ προμηθείας ὑπολογιζομένου οὐχί ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν πωλήσεων ἀλλὰ ἐπὶ τοῦ περιθωρίου τοῦ κέρδους. Διά τοῦ τρόπου αὐτοῦ τὸ ἰδιαιτερόν συμφέρον τοῦ πωλητοῦ ἐναρμονίζεται καί μέ τήν προώθησιν τῶν πωλήσεων καί μέ τήν πραγματοποίησιν κερδοφόρων τιμῶν.

32 Βλ. Σχετ. Β. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ εἰς «Ἐπιχειρησιακὴ πρόγνωσις», ΑΘΗΝΑΙ 1968, σελίς 30 καί Μ. ΧΑΤΖΗΓΡΗΓΟΡΗΣ εἰς «Ἐπιτελικὴ ὀργάνωσις τῶν ἐπιχειρήσεων», ΑΘΗΝΑΙ 1973, σελ. 117.

33 Ὁ John K. Galbraith εἰς τὸ ἔργον του «Τὸ νέον βιομηχανικόν κράτος», σελίς 68, γράφει μέ ἐξαιρετικὴν ἐνάργειαν τὰ ἔξης σχετικῶς: «... Ὅταν τήν ἐξουσίαν ἀσκήσῃ μία ὁμάς, τοῦτο σημαίνει ὅτι ἡ δύναμις ἔχει περιέλθει ἀνεκκλήτως εἰς τήν ὀργάνωσιν. Διότι ἀπόφασις τήν ὁποίαν λαμβάνει ἓν άτομον ἢ ποιεῖ νά τεθῇ ὑπ' ὄψιν ἄλλον ἱεραρχικῶς ἀνωτέρου ἀτόμου, αἱ πληροφορίες ἐπὶ τῶν ὁποίων αὐτὴ ἐστηρίχθη ἢ ποιοῦν νά ἐπηρεάζονται καί ἡ ἀνωτέρα σοφία ἢ πείρα τοῦ προϊσταμένου ἢ ποιοῦν νά ὀδηγηθῇ εἰς τήν λήψιν διαφόρων ἀποφάσεων. Ἄν ὁμως ἡ πρώτη ἀπόφασις ἐπηρεάζετο εἰς τὰς συνδυνασμένας πληροφορίες μίαν ὁμάδος ἀτόμων, εἶναι παρακινδυνευμένη ἡ ἀνατροπὴ τῆς διὰ μίαν ἀπόφασιν ἑνός καί μόνου ἀτόμου. Τὸ άτομον αὐτὸ θά πρέπει λοιπόν νά ἐπαφῆ εἰς τήν κρίσιν ἄλλων εἰδικῶν. Ἐτοίμη δὲ ἡ δύναμις θά ἔχη περιέλθει ἄλλην μίαν φοράν εἰς τήν ὀργάνωσιν. Εἰς τὰς ρυθμίσεις αὐτάς δέν ὑπάρχει τίποτε τὸ ἀπόλυτον. Ἀνακύπτουν συχνά περιπτώσεις εἰς τὰς ὁποίας ἓν καί μόνον άτομον διαθέτει τὰς γνώσεις πού ἀπαιτοῦνται διὰ νά τροποποιήσῃ ἢ νά μεταβάλῃ τὰ συμπέ- ρσματα εἰς τὰ ὁποία κατέληξεν μία ὁμάς. Ἀλλὰ τοῦτο δέν ἀναιρεῖ τὸν βασικόν κανόνα ὅτι: ἀναθεώρησις τῆς προϋποθέτι τὰς εἰδικευμένας γνώσεις μίαν ὁμάδος ἀτόμων, ἢ ἀσφαλῆς ἔστιν ἀναθεώρησις τῆς προϋποθέτι ἐπίσης τὰς ἀναλόγους γνώσεις μίαν ἄλλης ἀναλόγου ὁμάδος. Μέ ἄλλα λόγια, ἡ ὁμαδικὴ ἀπόφασις τείνει νά καταστῇ τελικὴ, πλην ἐάν ἀνατραπῇ δι' ἄλλης ὁμαδικῆς ἀποφάσεως».

συμβούλων της ή εάν αποφασίσει υπό την κυριαρχική επιρροήν των συμβούλων αυτών. Είναι όπωσδήποτε γεγονός ότι εις την πράξιν απαντώνται άμφοτέραι αι περιπτώσεις ενώ τό μάλλον σύνηθες είναι αι αποφάσεις νά στηρίζονται ταυτοχρόνως και εις τάς προτάσεις των ειδικών και εις την αυτοτελή της διοικήσεως γνώμην διαμορφωμένην βάσει έκτεταμένης έμπειρίας και βαθείας και σφαιρικής γνώσεως των επιχειρηματικών προβλημάτων. Μία στρατηγική απόφασις, έξ αιτίας και της χρησιμοποίησεως εις εύρειαν κλίμακα έξειδικευμένων γνώσεων των πλέον διαφορετικών επιστημονικών κλάδων και των κινητοποιημένων σοβαρών οικονομικών πόρων ή των άναμενομένων νά προκύψουν σπουδαίων αποτελεσμάτων κατά την ύλοποίησίν της, έπηρεάζεται περισσότερο, ένιοτε δέ κατά τρόπον καθοριστικόν, από τάς εισηγήσεις της ομάδος των ειδικών.

Άντιθέτως αι τακτικάί αποφάσεις αι όποιαί λαμβάνονται υπό της Διοικήσεως και των διεθυντικών στελεχών, φέρουν έντονότερον την σφραγίδα της πρωτοδούλου δράσεως του άτόμου. Αί έν λόγω αποφάσεις, καιτοι δέν δύναται μεμονομένως νά επιδράσουν αποφασιστικώς επί του μέλλοντος ή της ύποστάσεως της μονάδος, έξ αιτίας του πλήθους και της καθημερινής των επαναλήψεως, δημιουργούν τάς συνθήκας ποιοτικών μεταβολών ή άλλως καλλιεργούν τάς προϋποθέσεις λήψεως των στρατηγικών αποφάσεων.

Ότω, στρατηγικάί και τακτικάί αποφάσεις διά μέσου των μεταξύ των αντίθέσεων οδηγούνται νομοτελώς εις μίαν περιοδικήν οργανικήν σύνθεσιν έξ αιτίας της εμφανούς ή μη άλληλεξαρτήσεως των.

2.2.5 Πληροφορία διά την λήψιν των αποφάσεων:

Εις την σύγχρονον επιχειρήσιν αι αποφάσεις, κυρίως δέ αι σοβαραί τοιαύται, λαμβάνονται πάντοτε διά της χρησιμοποίησεως πληροφοριών άπλών ή συνθέτων, ειδικών ή γενικών. Αί πληροφορίαί τάς όποιας αξιοποιούν τά υπεύθυνα στελέχη της οργανωτικής πυραμίδος άντλούνται βασικώς από δύο πηγάς: (α) τό έσωτερικόν της μονάδος και (β) τό περιβάλλον αυτής.

Αί εκ του έσωτερικού της επιχειρήσεως πληροφορίαί έντάσσονται επίσης εις δύο μεγάλας ομάδας: (α) τάς στηριζόμενας εις συγκεντρούμενα και αποθηκευόμενα³⁴ αριθμητικά δεδομένα ή εκθέσεις σημαντικών παρατηρήσεων επί της τεχνικής και οικονομικής λειτουργίας, ως π.χ. τό κόστος, αι αποδόσεις των ύλικών, τά ποσοστά των scraps, ό βαθμός άπασχολήσεως, αι αποκλίσεις κόστους και έσόδων, ή πορεία των πωλήσεων, αι διακυμάνσεις των άποθεμάτων, ή ηλικία των λογαριασμών πελατών, ή ρευστότης, τό επικρατούν κλίμα εργασίας, ή κινητικότητα του προσωπικού, τά εργατικά άτυχήματα, ή συχνότης μηχανικών βλαδών κ.λ.π. και β) τάς έχούσας ως πηγήν την συσσωρευομένην έμ-

34 Βλ. σχετ. MILLER και STARR, ένθ' άνωτέρω, σελ. 17 -Information storage and memory-.

πειριάν, τὰς εἰδικὰς γνώσεις καὶ τὸ ταλέντον τῶν προσώπων τῆς διευθυντικῆς ὁμάδος ἢ τῶν διαφόρων ἐπιτελικῶν ὀργάνων καὶ τῶν ἐξειδικευμένων στελεχῶν τῆς ἐπιχειρήσεως.³⁵

Εἶναι φανερόν ὅτι αἱ λαμβανόμεναι πληροφορίες, ἀνεξαρτήτως πηγῆς προελεύσεως, ὑφίστανται προηγουμένως ἀνάλυσιν, ἐπεξεργασίαν καὶ στοιχειώδη τουλάχιστον ἔλεγχον τοῦ βαθμοῦ τῆς ἀξιοπιστίας των.

Ἡ διαδικασία αὕτη, πραγματοποιεῖται συνήθως κατὰ τὴν διάρκειαν συζητήσεων τῶν μελῶν τῶν ὁμάδων ἢ ἐπιτροπῶν, ἀνταλλαγῆς ἀπόψεων, προδολῆς θέσεων καὶ ἰδεῶν. Νέαι πληροφορίες ἢ πρόσθετα στοιχεία ἐπαληθεύσεως τῶν πληροφοριῶν καὶ ἀπόψεων, ζητοῦνται εἰς πᾶν στάδιον τῶν συζητήσεων αἱ ὁποῖαι διεξάγονται ἐν πλήρῃ ἰσοτιμίᾳ τῶν συμμετεχόντων. Οὕτω ἡ ὁμάς καταλήγει εἰς τὴν ἀπόφασίν της βασιζομένη ἐπὶ τῶν πληροφοριῶν αἱ ὁποῖαι διέρχονται διὰ τῆς αὐστηρᾶς κριτικῆς τῶν συζητήσεων καὶ τοῦ πολυπλεύρου ἔλεγχου τῆς ἀξιοπιστίας των.

Αἱ πληροφορίες ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ περιβάλλοντος τῆς ἐπιχειρήσεως ἀποτελοῦν τὸ ἔτερον σκέλος τοῦ συστήματος ἐπὶ τοῦ ὁποίου στηρίζονται αἱ ἀποφάσεις. Ἡ πληρότης καὶ ἡ ἀριότης αὐτῶν προσδιορίζουν τὸ ἐπίπεδον ὑφισταμένων δυνατοτήτων ἀποτελεσματικῆς διοικήσεως ὑπὸ τὸν ὅρον βεβαίως τῆς ὀρθῆς ἀξιοποιήσεώς των. Πηγαί τῶν ἐν λόγῳ πληροφοριῶν εἶναι τὰ δημοσιευόμενα ἐπίσημα στοιχεία καὶ στατιστικά τοῦ Δημοσίου καὶ τῶν Ὄργανισμῶν αὐτοῦ, εἰδικαὶ μελέται καὶ ἔρευναι ἐπαγγελματικῶν ὀργανώσεων, ἔρευνα ἀγορᾶς, μελέται καὶ πληροφορίες δημοσιευόμεναι εἰς περιοδικὰ παγκοσμίου κυκλοφορίας, ἐμπιστευτικά στοιχεία περὶ τῆς κινήσεως καὶ τῶν σχεδίων τοῦ ἀνταγωνισμοῦ κ.λ.π.

Ἀνεξαρτήτως τῆς φύσεως, μορφῆς, προελεύσεως, διαδικασίας καὶ πηγῆς ἀντλήσεώς των, τὰ στοιχεία τῶν ὁποίων γίνεται χρῆσις ὑπὸ τῆς διοικήσεως καὶ τῶν κατ' ἐξουσιοδότησιν αὐτῆς δρῶντων στελεχῶν διὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων, συνιστοῦν τὸ ἐν λειτουργίᾳ εὐρισκόμενον σύστημα πληροφοριῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ ἐν λόγῳ σύστημα ἀποβλέπει νὰ ἐφοδιάξῃ τὴν διοίκησιν καὶ γενικῶς τοὺς ἀποφασίζοντας μὲ τὰ ἀναγκαῖα ἐκάστοτε στοιχεία διὰ νὰ λαμβάνουν οὗτοι ταχέως καὶ ἐπιτυχῶς ἐπιχειρηματικὰς ἀποφάσεις. Ἡ ἀποτελεσματικότης τοῦ συστήματος ἐξαρτᾶται, πρῶτον, ἐκ τῆς πληρότητος, ἐγκαιρότητος καὶ ἀξιοπιστίας τῶν στοιχείων του, δεύτερον, ἐκ τῆς ἰκανότητος τῶν ἀποφασιζόντων νὰ χρησιμοποιοῦν τὰς πληροφορίες του ἐπωφελῶς καὶ, τρίτον, ἐκ τοῦ κόστους λειτουργίας καὶ συνεχοῦς ἐκσυγχρονισμοῦ αὐτοῦ. Ὁ βαθμὸς ἀποτελεσματικότητος τοῦ συστήματος βελτιοῦται σημαντικῶς ἐάν τοῦτο ἔχῃ σχεδιασθῆ ὑπὸ ἰκανοῦ καὶ ἐμπείρου εἰδικοῦ. Διὰ τὴν ἀριωτέραν σχεδιάσιν, εἶναι ἀναγκαῖα ἡ συμμετοχὴ εἰς τὴν σχετικὴν διαδικασίαν ἀνωτά-

35 Τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα ἢ αἱ ὁμάδες αὐτῶν ἀπεκλήθησαν «ΤΕΧΝΟΔΟΜΗ» ὑπὸ τοῦ J. GALBRAITH εἰς τὸ «Νέον βιομηχανικόν κράτος», σελίς 73.

των στελεχών της μονάδος καθώς και ή πλήρης ενημέρωσης του μελετητού επί των ιδιομορφιών λειτουργίας και των επικρατουσών συνθηκών εις τό περιβάλλον της επιχειρήσεως.

Καίτοι εν καλώς σχεδιασμένον σύστημα πληροφοριών δύναται νά εξασφαλίση εις τούς διευθύνοντας πλήρη εμάρκειαν στοιχείων διά τήν λήψιν υπ' αυτών όρθών αποφάσεων, ώς επίσης οικονομικότητα λειτουργίας και συνεχούς εκσυγχρονισμού αυτού, δέν δύναται εξ ίσου επιτυχώς νά διασφαλίση αποτελεσματικήν χρησιμοποίησιν υπό της διοικήσεως των υπ' αυτού προσφερομένων αναγκαίων εκάστοτε πληροφοριακών στοιχείων.³⁶

Η αδυναμία αξιοποιήσεως των διαθέσιμων εκάστοτε πληροφοριών υπό της διοικήσεως είναι εξ ίσου ή και περισσότερον ζημιογόνος διά τήν επιχειρήσιν από τήν έλλειψιν αυτών. Τό φαινόμενον συνδέεται μέ συχνάς μεταβολάς εις τήν κορυφήν της διοικητικής πυραμίδος και ανεπαρκή λειτουργίαν ή παντελή έλλειψιν θεσμικών όργάνων αποφασιστικής άρμοδιότητας. Έφ' όσον αί βασικάί αποφάσεις - κυρίως δέ αί λειτουργικού χαρακτήρος - λαμβάνονται συλλογικώς και καθ' ό μέτρον τό αντίστοιχόν θεσμικόν όργανον λειτουργεί κανονικώς, περιορίζονται οί σχετικοί κίνδυνοι εκ της ηύξημένης κινητικότητος των μελών της διευθυντικής ομάδος. Ούτω ή όργάνωσις ύποκαθιστά τό άτομον εις τήν θέσιν του αποφασίζοντος. Τούτο εξασφαλίζει εις τήν μονάδα συνέχειαν, εμπειρίαν και ικανοποιητικήν ανεξαρτησίαν εναντι των δημιουργουμένων κενών εις τήν κορυφήν και τά διάφορα επίπεδα της διοικητικής πυραμίδος.

2.3 Τό άμεσον κόστος και ή λήψις των αποφάσεων.

2.3.1 Είσαγωγή:

Είναι διαπιστωμένον ότι ή αποτελεσματικότης των λαμβανομένων εις τάς επιχειρήσεις αποφάσεων εξαρτάται βασικώς εκ της ικανότητος των αποφασίζόντων νά ανευρίσκουν και χρησιμοποιούν δεδομένα κατά τό δυνατόν σταθερά, μή επηρεαζόμενα εκ μεταβλητών κειμένων εκτός της περιοχής έλέγχου των. Είμαι επίσης γεγονός ότι τό κόστος άποτελεί εν των βασικώτερων άριθμητικών μεγεθών επί των οποίων στηρίζονται, κατά τήν τελικήν διαμόρφωσίν των, αί επιχειρηματικάί αποφάσεις. Όσαύτως είναι γνωστόν ότι τό κόστος έμφανίζει σοδαράς διακυμάνσεις, είτε συνεπεία έξωγενών παραγόντων είτε λόγω άκολουθημένης μεθόδου σχηματισμού του ή άκόμη και έξ αίτίας ένδογενών της επιχειρήσεως τεχνολογικών και όργανωτικών διαρθρώσεων. Καί αί

36 'Ο Russell Ackoff αναφέρει σχετικώς τά έξης: -It is necessary to determine how well Managers can use needed information. When because of the complexity of the decision process they can't use it well, they should be provided with either decision rules or performance feedback so that they can identify and learn from their mistakes». - βλ. σχετ. Α. PAPPAPORT ενθ' άνωτέρω σελίς 29.

μέν έξωγενείς αίτιαι, ώς π.χ. αί μεταβολαί εις τάς τιμάς τών συντελεστών αυτού, ύφίστανται και δρούν όμοιομόρφως δι' όλας τάς έπιχειρήσεις, αί έσωτερικά όμως συνθήκαι ή τό σύστημα κοστολογήσεως, δυνατόν νά διαφέρουν σημαντικώς από έπιχειρήσεως εις έπιχειρήσιν και νά οδηγούν εις μίαν σοδαράν φαινομενικήν διακύμανσιν του κόστους. Τό γεγονός τουτο δημιουργεί συνήθως εις τούς άποφασίζοντας σύγχισιν και έσφαλμένον προσανατολισμόν, παραλλήλως δέ άφαιρεί τό πλεονέκτημα τό όποιον προσφέρει ή άσφαλής γνώσις ενός εκ τών δύο άριθμητικών μεγεθών (κόστος-έσοδον) επί τών όποιών στηρίζονται κατ' έξοχήν αί άποφάσεις.

Προκύπτει ώς εκ τουτου ή ανάγκη όπως ό λήπτης τών άποφάσεων στηριχθή εις έν κόστος τό όποιον θά αναφέρεται εις τό προϊόν και ουχί τήν έπιχειρήσιν, όμοιομόρφου συνθέσεως και άπηλλαγμένον οίασδήποτε έμμέσου, ή διά τής χρησιμοποίησεως κριτηρίων κατανομής, έπιβαρύνσεως. Τότε μόνον τό μέγεθος τουτο καθίσταται συγκρίσιμον και δύναται νά χρησιμεύση ώς μία σταθερά βάση προσδιορισμού του περιθωριακού άποτελέσματος και κριτήριον έπιλογής μεταξύ περισσοτέρων έναλλακτικών λύσεων ή όδών ενεργείας.

Άγόμεθα ούτω εις τήν ανάγκην προσδιορισμού και χρησιμοποίησεως του άμέσου μεταβλητου κόστους, τό όποιον, ώς εκ τής φύσεως και τών συνθηκών διαμορφώσεώς του, αντιστοιχεί κατά κανόνα εις τό εκ τών άποφάσεων προκαλούμενον, προϋπάρχον δέ αυτών ώς μοναδιαίον μέγεθος, διευκολύνει κατά τρόπον άποφασιστικόν τούς διοικούντας, ιδία όσάκις εκ τών πραγμάτων επιβάλλεται άμεσος άπάντησις και δράσις αυτών. Πράγματι ό τύπος ούτος του κόστους συγκεντρώνει τά χαρακτηριστικά γνωρίσματα διά τών όποιών καλύπτονται αί άπαιτήσεις σημαντικού άριθμου και σπουδαιότητος άποφάσεων: είναι όμοιομόρφον, συγκρίσιμον, ανεξάρτητον του επιπέδου άπασχολήσεως, εύχερως μετρήσιμον, εύκόλου άναθεωρήσεως λόγω τυχόν μεταβολών εις τάς τιμάς τών στοιχείων του κ.λ.π.

Τά προηγουμένως λεχθέντα δέν έχουν χαρακτήρα άπόλυτον. Ένίοτε τό χρησιμοποιούμενον άμεσον κόστος περιλαμβάνει δαπάνας σταθεράς και μεταβλητάς. Συνήθως όμως προσδιορίζεται τό πλήρες άμεσον κόστος διαχωρίζεται δέ τουτο εις σταθερόν και μεταβλητόν μέρος. Ούτω, αναλόγως τών περιπτώσεων, χρησιμοποιείται είτε ή μία είτε ή άλλη μορφή αυτου.

2.3.2 Έ συμπεριφορά του κόστους εις τάς μεταβολάς του επιπέδου δραστηριότητος τής έπιχειρήσεως:

Είναι γνωστόν ότι τό όλικόν κόστος οίουδήποτε παραγωγικού τμήματος ή οργανωτικής μονάδος μεταβάλλεται σχεδόν πάντοτε όταν μεταβάλλεται ή άπασχόλησις των. Είναι επίσης βέβαιον ότι άπασχόλησις και κόστος μεταβάλλονται άνομοιομόρφως. Έ συμπεριφορά αυτη του κόστους έναντι τής άπα-

σχολήσεως οφείλεται εις τό γεγονός ότι τά κατ' είδος στοιχεΐα αὐτοῦ, ἀκολουθοῦν ἰδίαν ἕκαστον νομοτέλειαν σχηματισμοῦ τῶν. Καί περαιτέρω, τό αὐτό κοστολογικόν στοιχεΐον παρουσιάζει διάφορον ρυθμόν μεταβολῆς εις τά διάφορα ἐπίπεδα ἀπασχολήσεως.

Ὅτι ἰσχύει διά τό τμήμα, τήν λειτουργίαν καί γενικῶς τās ὑποδιαιρέσεις τῆς ἐπιχειρήσεως, ἰσχύει ἐπίσης ἐντονώτερον καί δι' ὀλόκληρον τήν μονάδα. Ἡ παρακολούθησις, βεβαίως, τῆς διακυμάνσεως τοῦ ὀλικοῦ κόστους τῆς ἐπιχειρήσεως, συναρτῆσει τῆς δραστηριότητος αὐτῆς, πέραν τῆς θεωρητικῆς ἐμφανίζει καί πρακτικῆν ἀξίαν ὡσάκις παράγεται ἕν μόνον προΐόν ἢ ποικιλίαι τοῦ αὐτοῦ προΐοντος ἢ ὅταν ἡ παραγωγή εἶναι ὁμοιογενής. Ἄλλως τό ἐνδιαφέρον στρέφεται εις τά ἐπί μέρους τμήματα καί τās λειτουργικὰς μονάδας τῆς ἐπιχειρήσεως, ἕκαστη τῶν ὁποίων κρίνεται αὐτοτελῶς ὡς πρός τό κόστος, τά ἔσοδα καί τό ἐπιτυγχανόμενον ἀποτέλεσμα.

Ἡ ἀκριδῆς γνώσις τῆς προβλεπομένης διακυμάνσεως τοῦ κόστους ἢ τοῦ βαθμοῦ κατά τό ὁποῖον ἐπηρεάζεται τοῦτο, συναρτῆσει τῆς δραστηριότητος, συνιστᾷ ἀξιόλογον πληροφοριακόν στοιχεΐον ἐπί τοῦ ὁποῖου ὁ ἀποφασίζων στηρίζεται διά τās τελικὰς του ἐπιλογάς. Δοθέντος ὁμως, ὡς προελέχθη, ὅτι ἕκαστον στοιχεΐον κόστους ἐπηρεάζεται κατά διάφορον τρόπον ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῆς δραστηριότητος καί, ἐπί πλέον, τό αὐτό στοιχεΐον ὑπό διαφορετικῆς συνθήκας συμπεριφέρεται ἀνομοιομόρφως, εἶναι ἀναγκαῖον, κατά τήν λήψιν ἕκαστης ἀποφάσεως, νά ἐρευνᾶται ἐξ ὑπαρχῆς ἢ μορφή τῆς «ἀντιδράσεως» ἕκαστου κοστολογικοῦ στοιχείου ἐξ αἰτίας τῆς ἀποφάσεως. Τό ἀκόλουθον παράδειγμα διευκρινίζει σαφῶς τήν πολυμορφίαν συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους τῆς ἀμέσου ἐργασίας.

Ὑποθέτομεν ὅτι μία ἐπιχειρησις ἀντιμετωπίζει πρόβλημα αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς πρός ἱκανοποίησιν ἀμεταθέτου χρονικῶς ζητήσεως τῶν προΐόντων τῆς, ἤτοι ἐντός τετραμήνου χρονικοῦ διαστήματος, ὑπό τās ἐξῆς πιθανάς συνθήκας λειτουργίας:

α. Τό παραγωγικόν δυναμικόν (μηχανικός ἐξοπλισμός) ἀπασχολεῖται 25 24ωρα εις ποσοστόν 80% μηνιαίως.

β. Διά νά ἱκανοποιηθῆ ἡ ζήτησις πρέπει καί ὁ ἐξοπλισμός νά χρησιμοποιηθῆ κατά 100% καί ἡ ἀπασχολήσις του νά εἶναι συνεχῆς καθ' ὅλας τās ἡμέρας τῆς ἑβδομάδος.

γ. Ἡ πλήρης καί συνεχῆς ἀπασχολήσις τοῦ ἐξοπλισμοῦ δυνατόν νά ἐπιτευχθῆ ὑπό τās ἐξῆς πιθανάς ἐναλλακτικὰς μορφάς:

γα. Διά τῆς προσλήψεως νέων ἐργατῶν ἀναλόγου πρὸς τήν αὐξησιν τῆς ἀπασχολήσεως ἀριθμοῦ, ἀμειομένων ὁμως κατά 20% ὀλιγώτερον τῶν ἤδη ἕτοιμων. Ἡ ἀπόδοσις τοῦ νέου προσωπικοῦ θά εἶναι μικροτέρα τῆς κανονικῆς κατὰ 20% τόν πρῶτον μήνα, 15% τόν δεῦτερον, 10% τόν τρίτον καί 5% τόν τέταρτον.

γβ. Διά τῆς ὑπερωριακῆς ἐργασίας τοῦ ἤδη ἀπασχολουμένου προσωπι-

κού εις ποσοστόν 50%, μέ ηῦξημένην ὁμως ἀμοιβήν τῆς ὑπερεργασίας κατά 75% τὰς καθημερινὰς καί 150% τὰς Κυριακάς.

γγ. Διά τῆς αὔξησεως τῆς ἀποδόσεως τῶν ἀπασχολουμένων ἤδη ἐργατῶν, ἀμειβομένων ὁμως ἀναλόγως διά τήν ἐπί πλέον παραγωγήν.

γδ. Ἡ ἐπιλογή μιᾶς ἐκ τῶν τριῶν προσφερομένων λύσεων δέν ἐξαρτᾶται μόνον ἐκ τοῦ βαθμοῦ οἰκονομικότητος ἐκάστης τούτων. Καί αἱ τρεῖς εἶναι ὁπωσδήποτε οἰκονομικῶς ἀποδεκταί.

Ἐξετάζοντες μόνον τήν ἐν προκειμένῳ συμπεριφορὰν τοῦ κόστους ἐργασίας³⁷ παρατηροῦμεν τά ἑξῆς:

Κατά τήν πρώτην λύσιν (γα) τό κόστος ἐργασίας θά εἶναι τόν πρῶτον μῆνα ἀναλογικόν. Ἀπό τοῦ δευτέρου μηνός μετατρέπεται εἰς φθίνον. Ἐάν ὁμως ἡ ἀπασχόλησις δέν συνεχισθῆ, μετά τόν τέταρτον μῆνα τό κόστος θά μετατραπῆ εἰς αὔξον.

Κατά τήν δευτέραν λύσιν, τό κόστος θά εἶναι συνεχῶς αὔξον. Κατά δέ τήν τρίτην, τοῦτο θά εἶναι ἀπό τῆς ἀρχῆς φθίνον. Προκύπτει ὅθεν τό συμπέρασμα ὅτι αἱ συνθήκαι πραγματοποιήσεως ἐκάστης ἀποφάσεως ἐπηρεάζουν ἐνίοτε καθοριστικῶς τήν συμπεριφορὰν ὄχι μόνον τοῦ ὀλικοῦ κόστους ἀλλά καί τῶν κατ' εἶδος στοιχείων αὐτοῦ. Τοῦτο ἰσχύει ὄχι μόνον διά τό κόστος ἐκεῖνο τό ὁποῖον συντίθεται ἐκ σταθερῶν καί μεταβλητῶν μερῶν, τό ἀποκαλούμενον ἡμιμεταβλητόν, ἀλλά ἐπίσης καί διά τό συμβατικῶς θεωρούμενον ὡς ἀπολύτως σταθερόν ἢ αὐστηρῶς ἀναλογικόν.

Προηγουμένως ἀνεφέρθησαν χαρακτηριστικαί περιπτώσεις μὴ ἀναλόγου πρὸς τὰς μεταβολὰς τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος, συμπεριφορᾶς τοῦ κόστους τῆς ἀμέσου ἐργασίας³⁸ ὅπερ θεωρεῖται ὡς στοιχείον πλήρους γραμμικῆς διαμορφώσεως.

Τό αὐτό συμβαίνει, εἰς μικροτέραν ὁμως ἑκτασιν, μέ τὰς δαπάνας αἱ ὁποῖαι κατά συμβατικὴν παραδοχὴν δέν ἐπηρεάζονται ἐκ τῶν διακυμάνσεων

37 Ὅτι ἀναφέρεται εἰς τό κόστος ἐργασίας ἰσχύει ἐπίσης καί διά τά λοιπά στοιχεῖα, ὡς ὑλικά, ἠλεκτρικόν ρεῖμα κ.λ.π. **Ὄτι τό κόστος τῶν ἀγοραζομένων πρῶτων ὑλῶν καί ὑλικῶν** κατά κανόνα δέν ἀκολουθεῖ γραμμικὴν διαμόρφωσιν. Τοῦτο δέ διότι αἱ παρεχόμεναι ὑπὸ τῶν προμηθευτῶν ποσοτικαὶ ἐκπτώσεις καθῶς καί τό σταθερόν κατά παραγγελίαν κόστος πραγματοποιήσεως τῆς ἀγορᾶς, ὀδηγοῦν εἰς **φθίνουσαν** διαμόρφωσιν τοῦ κατά μονάδα κόστους τῆς ὕλης, ὅταν αὐξάνεται ἡ ἀγοραζομένη καί ἀναλισκομένη ποσότης αὐτῆς. Ἄλλοτε πάλιν, λόγω αὔξεσεως τῆς ἀπασχόλησεως, καθίσταται ἀναπόφευκτος ἡ καταβολὴ ὑψηλοτέρας τιμῆς ἀγορᾶς πρὸς ἐξασφάλισιν ὕλης, ὅποτε τό κόστος αὐτῆς μετατρέπεται **εἰς αὔξον**. Τό αὐτό συμβαίνει ἐπίσης ὅταν καταβάλλεται ὑψηλότερα τιμὴ ἀγορᾶς ἐπὶ σκοπῷ ἀποστερησεως οὗτω πηγῶν προμηθείας τοῦ ἀνταγωνισμοῦ. **Τό κόστος ἀγαραζομένης** ἠλεκτρικῆς ἐνεργείας δέν εἶναι πάντοτε ἀναλογικόν. Οὕτω, λόγω αὔξεσεως τῆς ἀπασχόλησεως, τό παραγωγικόν τμήμα θά ὑποχρεωθῆ ἐνδεχομένως νά ἐργασθῆ καθ' ἕνα τὸ 24ωρον, ἤτοι καί εἰς τὰς ὥρας αἰχμῆς, μέ συνέπειαν ἐπιβαρύνσεις τῆς τιμῆς τοῦ ρεύματος συμφώνως πρὸς τοὺς ὅρους τῆς ἐφαρμοζομένης ἐν προκειμένῳ διαφορικῆς τιμολογήσεως ὑπὸ τῆς Δ.Ε.Η.

38 Ὅς ἐπίσης τῶν πρῶτων ὑλῶν καί τοῦ ἠλεκτρικοῦ ρεύματος.

της άπασχολήσεως. Είς τήν έν λόγω κατηγορίαν έντάσσεται τό σύνολον σχεδόν τών δαπανών διοικήσεως, αί δαπάναι έρεύνης και άναπτύξεως, αί δαπάναι διαφημίσεων, αί άποσβέσεις τών άκίνητοποιήσεων κ.λ.π. Κατά τήν κατάρτισιν τών προϋπολογισμών τών δαπανών τούτων λαμβάνεται πάντοτε ύπ' όψιν ό όγκος δραστηριότητος τόν όποίον πρόκειται αύται νά έξυπηρετήσουν. Έάν, διαρκούσης τής προϋπολογιστικής περιόδου, ή άπασχόλησις έμφανίση σημαντικές άποκλίσεις, τό γεγονός έπηρεάζει κατά κανόνα τό ύψος τών κρινομένων ώς σταθερών δαπανών μέσω τής διαδικασίας άναθεωρήσεως τών σχετικών προϋπολογισμών. Υπάρχουν βεβαίως στοιχεία κόστους τό ύψος τών όποίων διαμορφούται άναξαρτήτως τόσον του βαθμού άπασχολήσεως όσον και τών διακυμάνσεων αύτου. Τά ένόικια τών γραφείων, άποθηκών ή καταστημάτων, αί λογιστικά άποσβέσεις τών άκίνητοποιήσεων, οι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων, αί βασικά άμοιβαί στελεχών τής έπιχειρήσεως κ.λ.π., άποτελούν μερικά παραδείγματα.

Άναμφισβητήτως τό κυρίαρχον τμήμα του κόστους, τόσον του συνόλου τής έπιχειρήσεως όσον και τών ύποδιαίρέσεων αύτης, χαρακτηρίζεται, έξ έπόψεως συμπεριφοράς είς τούς μεταβαλλομένους βαθμούς άπασχολήσεως, ώς ήμιμεταβλητόν. Βραχυχρονίως τό κόστος τούτο, έξαιρέσει τής άξίας τών πρώτων ύλών, τείνει νά συμπεριφέρεται ώς σταθερόν μέγεθος.

Η μεταβλητότης του κόστους συναρτήσει τής άπασχολήσεως διαφέρει, ένίστε ούσιωδώς, από έπιχειρήσεως είς έπιχείρησιν. Αί διαφοραί προέρχονται βασικώς εκ τών άνομοιομόρφων λειτουργικών χαρακτηριστικών τών επί μέρους μονάδων τά όποία πολλάκις είναι άφανή. Ούτω, εάν θεωρήσομεν δύο βιομηχανικάς έπιχειρήσεις όμοίου άντικειμένου, μεγέθους και χρησιμοποιουμένου έξοπλισμού, σημαντικών όμως διαφορών είς τήν ρευστότητα, είναι βέβαιον ότι τό κόστος εκάστης τούτων θά έμφανίση διάφορον μεταβλητότητα έν σχέσει προς τήν άπασχόλησιν. Διότι ή μέν μονάς μέ τήν άνετον ρευστότητα δύναται νά όριζοντιοποιήση τήν άπασχόλησίν της, διά τής δημιουργίας ηύξημένων άποθεμάτων ή τής παροχής μακροχρονιωτέρων πιστώσεων προς τήν πελατεία, και νά επιτύχη ούτω άρίστην διαμόρφωσιν κόστους, ένω ή άντιμετωπίζουσα χρηματοδοτικάς δυσχερίας τοιαύτη, θά εύρίσκεται συνεχώς είς άδυναμία νά προσαρμόξη τό μεταβλητόν, κυρίως, κόστος προς τήν άπασχόλησιν ή και άντιστρόφως.

2.3.3 Σχέσις Κόστους – Άπασχολήσεως – Κέρδους:

Ο ρυθμός μεταβολής του κόστους συναρτήσει τής άπασχολήσεως έπηρεάζει ευθέως τό πραγματοποιούμενον ύπό τής μονάδος άποτέλεσμα. Έάν παρακολουθήσομεν τήν διαμόρφωσιν τών τριών τούτων μεγεθών, κόστος-άπασχόλησις-κέρδος, θά διαπιστώσομεν πράγματι ότι ταύτα άποκτοϋν μίαν ιδιάζουσαν μεταξύ των σχέσιν ήτις διαφέρει σημαντικώς είς τά διάφορα επί-

πεδα δραστηριότητας.

Τούτο οφείλεται κατ' αρχήν εις τό γεγονός ότι τό σταθερόν τμήμα του ὀλικού κόστους παραμένει ὡς συνολικόν μὲν μέγεθος ἀμετάβλητον ὅταν αὐξομειοῦται ἡ ἀπασχόλησις, ἐκφραζόμενον ὁμως ὡς κόστος τῆς μονάδος ἀπασχολήσεως, μεταβάλλεται ἀντιστρόφως πρὸς τὴν μεταβολὴν αὐτῆς. Ἀντιθέτως, τό μεταβλητόν μέρος τοῦ ὀλικού κόστους μεταβάλλεται ὡ σύνολον, ἀναλόγως τοῦ ὄγκου δραστηριότητος, ἐνῶ παραμένει σχεδόν σταθερόν ὡς κόστος τῆς μονάδος ἀπασχολήσεως.³⁹ Οὕτω ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τό μηνιαῖον σταθερόν κόστος ἐνός τμήματος ἀνέρχεται εις 10.000.000 δρχ., ἡ μεγίστη μηνιαία ἀπασχόλησις εις 1.000.000 μονάδας, τό κατά μονάδα ἀπασχολήσεως μεταβλητόν κόστος εις δρχ. 20, καί ἡ τιμὴ πωλήσεως εις δρχ. 40 κατά μονάδα, τὰ μεγέθη Κ Ο Σ Τ Ο Σ καί Κ Ε Ρ Δ Ο Σ διαμορφοῦνται ὡς ἀκολούθως εις τὰ διάφορα ἐπίπεδα ἀπασχολήσεως:

(εἰς χιλιάδας δρχ.)

ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΙΣ						ΕΞΟΔΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ				
Εἰς μονάδας παρ.-πωλ.	Κ	Ο	Σ	Τ	Ο	Σ	Εἰς 000 δρχ.	(2)	(3)	
	Σταθερό		Μεταβλ.	(1)	Συνολ.	(4)				
200	(50)	10.000	(20)	4.000	(70)	14.000	(40)	8.000	(-30)	6.000
400	(25)	10.000	(20)	8.000	(45)	18.000	(40)	16.000	(-5)	2.000
600	(16,6)	10.000	(20)	12.000	(36,6)	22.000	(40)	24.000	(3,4)	2.000
800	(12,5)	10.000	(20)	16.000	(32,5)	26.000	(40)	32.000	(7,5)	6.000
1.000	(10)	10.000	(20)	20.000	(30)	30.000	(40)	40.000	(10)	10.000

ΠΙΝΑΞ No 1

(1) κόστος μονάδος (2) ἔσοδον μονάδος (3) ἀποτέλεσμα μονάδος.

Τὰ δεδομένα τοῦ πίνακος εἶναι τελείως ὑποθετικά. Ἀποδίδουν δέ ἀποκλειστικῶς νά παρουσιάσουν μίαν ἀπλοποιημένην ἔστω μορφήν τῆς σχέσεως Κόστος-Ἀπασχόλησις-Κέρδος.

Εἰς τὴν πράξιν τὰ ἐν λόγω μεγέθη ἐπηρεάζονται, κατὰ τὴν διαμόρφωσίν των, ὑπὸ πλήθους μεταβλητῶν, μὲ ἀποτέλεσμα τό ἀπολογιστικῶς προσδιοριζόμενον ἕνθος αὐτῶν νά διαφέρῃ οὐσιωδῶς τῆς προϋπολογιστικῶς σχηματιζομένης εἰκόνας. Τούτο κυρίως παρατηρεῖται ὡσάκις οἱ καταρτιζόμενοι κατὰ λειτουργικὴν μονάδα ἐλαστικοὶ προϋπολογισμοὶ κόστους δέν στηρίζονται ὡς ἐπιβάλλεται, εις βαθεῖαν μελέτην τῆς μεταβλητότητος ἐκάστης ἐπὶ μέρους δαπάνης - κυρίως δὲ τῶν ἡμιμεταβλητῶν - εις τὰ διάφορα ἐπίπεδα ἀπασχολή-

39 Βλ. J. G. Louderback καί G. F. Domiliak: «Managerial Accounting», W.P.C. σελ. 18 L.H. Hill: «How to Manage a Business for Profit» P.H.I., 1966, σελίς 2.

σεως, αλλά ομάδα αὐτῶν μέ διάφορον κατά κανόνα τάσιν καί ρυθμόν μεταβολῆς τῶν ἐπί μέρους στοιχείων.

Παρά τὰς ὑφισταμένας δυσχερείας ἀκριβοῦς προσδιορισμοῦ τῆς διαμορφουμένης ἐκάστοτε σχέσεως τῶν μεγεθῶν Κόστους-Ἀπασχολήσεως-Κέρδους, ὁ κατά προσέγγισιν ἔστω προσδιορισμός τοῦ σταθεροῦ τμήματος τοῦ κόστους ἀποτελεῖ θεμελιῶδες βῆμα καί ἀπαραίτητον προϋπόθεσιν χρησιμοποίησεως τῆς σχέσεως ταύτης διά πρακτικούς ἐπιχειρηματικούς σκοπούς. Ἡ πράξις χρησιμοποιεῖ συνήθως τὴν ἔννοιαν τοῦ μικτοῦ κέρδους ὡς κριτηρίου λήψεως ἀποφάσεων. Τοῦτο εἶναι καί ἐσφαλμένον καί παραπλανητικόν. Ἡ ὀρθή λειτουργία τῆς σχέσεως Κ-Α-Κ προϋποθέτει προσδιορισμόν τοῦ περιθωρίου κέρδους, ὡς διαφορᾶς μεταξύ τιμῆ πωλήσεως καί μεταδλητοῦ κόστους τοῦ πωληθέντος. Τό μεταδλητόν κόστος περιλαμβάνει ἐν προκειμένῳ δαπάνας καί παραγωγῆς καί διαθέσεως.

Τό περιθώριον κέρδους χρησιμοποιεῖται διά τὴν κάλυψιν τῶν σταθερῶν δαπανῶν καί τόν σχηματισμόν, μετά ταῦτα, τοῦ καθαροῦ κέρδους.⁴⁰ Οὕτω, χρησιμοποιοῦντες τὰ δεδομένα τοῦ προηγουμένου πίνακος, προσδιορίζομεν τό περιθώριον κέρδους ὡς ποσοστόν ἐπί τῶν πωλήσεων εἰς 50% ἦτοι: $(40-20):100:40 = 50\%$. Ἐκάστη συνεπῶς δραχμῆ ἐσόδου ἐκ πωλήσεων «συνεισφέρει» εἰς τὴν κάλυψιν τοῦ σταθεροῦ κόστους καί τὴν δημιουργίαν καθαροῦ κέρδους δρχ. 0,50 ἢ ποσοστόν 50%. Εἶναι φανερόν ὅτι, μετά τὴν κάλυψιν τοῦ ὀλικοῦ σταθεροῦ κόστους, ὀλόκληρον τό περιθώριον κέρδους μετατρέπεται εἰς καθαρόν ἀποτέλεσμα.

Τὰ ἀναφερόμενα προηγουμένως δύνανται ν' ἀπεικονισθοῦν διά τοῦ ἀκολουθοῦ ἀπλοῦ τύπου:

$$PK = PM(TΠ - MKM) \quad (1)$$

$$KA = PK - ΣΚ \quad (2)$$

ὅπου:

$$PK = \text{Περιθώριον κέρδους}$$

$$KA = \text{Καθαρόν ἀποτέλεσμα}$$

$$PM = \text{Πωληθεῖσαι μονάδες}$$

$$TΠ = \text{Τιμὴ πωλήσεως}$$

$$MKM = \text{Μεταδλητόν κόστος μονάδος}$$

$$ΣΚ = \text{Σταθερόν ὀλικόν κόστος.}$$

Χρησιμοποιοῦντες τὰ δεδομένα τοῦ πίνακος 1 εἰς τοὺς τύπους (1) καί (2) ἔχομεν τὰ ἑξῆς ἀποτελέσματα κατά βαθμόν δραστηριότητος:

40 Εἰς τὴν ἀμερικανικὴν βιβλιογραφίαν ἀπαντᾶται συνήθως διά τῶν ἀρχικῶν C.O.P. (Contribution to Overhead and Profit). Βλέπε σχετικῶς L.H.Hill, ἐνθ' ἄνωτέρῳ, σελ. 1-48.

α. Πωλήσεις 200.000 μονάδων:

$$\begin{aligned} \text{Περιθώριον κέρδους (ΠΚ)} &= 200.000(40-20) &&= + 4.000.000 \\ \text{Καθαρόν άποτέλεσμα (ΚΑ)} &= 4.000.000-10.000.000 &&= - 6.000.000 \end{aligned}$$

β. Πωλήσεις 400.000 μονάδων

$$\begin{aligned} \text{Περιθώριον κέρδους (ΠΚ)} &= 400.000(40-20) &&= + 8.000.000 \\ \text{Καθαρόν άποτέλεσμα (ΚΑ)} &= 8.000.000-10.000.000 &&= - 2.000.000 \end{aligned}$$

γ. Πωλήσεις 600.000 μονάδων:

$$\begin{aligned} \text{Περιθώριον κέρδους (ΠΚ)} &= 600.000(40-20) &&= +12.000.000 \\ \text{Καθαρόν άποτέλεσμα (ΚΑ)} &= 12.000.000-10.000.000 &&= + 2.000.000 \end{aligned}$$

δ. Πωλήσεις 800.000 μονάδων:

$$\begin{aligned} \text{Περιθώριον κέρδους (ΠΚ)} &= 800.000(40-20) &&= +16.000.000 \\ \text{Καθαρόν άποτέλεσμα (ΚΑ)} &= 16.000.000-10.000.000 &&= + 6.000.000 \end{aligned}$$

ε. Πωλήσεις 1.000.000 μονάδων:

$$\begin{aligned} \text{Περιθώριον κέρδους (ΠΚ)} &= 1.000.000(40-20) &&= +20.000.000 \\ \text{Καθαρόν άποτέλεσμα (ΚΑ)} &= 20.000.000-10.000.000 &&= +10.000.000 \end{aligned}$$

Ποιον είναι τό επίπεδον άπασχολήσεως, πέραν του όποιου όλόκληρον τό περιθώριον κέρδους μετατρέπεται εις καθαρόν κέρδος; Είναι τό επίπεδον έκεινο εις τό όποϊον όλόκληρον τό σταθερόν κόστος καλύπτεται υπό του περιθωρίου κέρδους. "Όταν δηλαδή δημιουργηται ή ισότης:

$$\Sigma Κ = ΠΜ (ΤΠ-ΜΚΜ)$$

Βάσει των άριθμητικών δεδομένων του πίνακος 1 τούτο αντιστοιχεί εις παραγωγήν και πωλήσεις 500.000 μονάδων:

$$\text{Ήτοι } 10.000.000 = ΠΜ (40-20)$$

$$\text{και: } ΠΜ = 10.000.000 : (40-20)$$

$$ΠΜ = 10.000.000 : 20$$

$$ΠΜ = 500.000$$

Μετά την πώλησιν 500.000 μονάδων ή την πραγματοποίησιν έσόδων 20.000.000 δραχ. πάσα επί πλέον χρηματική μονάς έσόδου άποφέρει εις την επιχείρησιν καθαρόν κέρδος, ίσον προς τό περιθώριον κέρδους, ίσον δηλαδή προς την διαφοράν μεταξύ έσόδου και μεταβλητού κόστους αυτού. Διά νά επιτευχθῆ τούτο, δέον όπως αί τιμαί πωλήσεως, ή σύνθεσις των πωλουμένων ειδών, τό όλικόν σταθερόν κόστος και τό κατά μονάδα προϊόντος μεταβλητόν, παραμένουν σταθερά.

Τά άνωτέρω επαληθεύονται άν εφαρμόσωμεν τους τύπους (1) και (2) εις ένα οϊονδήποτε βαθμόν δραστηριότητος του πίνακος 1. Ούτω, εις επίπεδον παραγωγής και πωλήσεων 600.000 μονάδων, θά έχωμεν:

$$KA = PK - \Sigma K$$

$$KA = PM (TP - MKM) - \Sigma K \text{ όπου } \Sigma K = PM (TP - MKM)$$

$$KA = PM (TP - MKM) + PM (TP - MKM) - PM (TP - MKM)$$

$$KA = 100.000 (40 - 20) + 500.000 (40 - 20) - 500.000 (40 - 20)$$

$$KA = 100.000 (40 - 20)$$

$$KA = 100.000 \times 20 = 2.000.000 \text{ δραχ.}$$

*Ητοι, διά τό πέραν τών 500.000 μονάδων ἐκ πωλήσεων ἔσοδον, τό περιθώριον κέρδους μετατρέπεται ἐξ ὀλοκλήρου εἰς καθαρόν κέρδος.

*Ἐάν τώρα θελήσωμεν νά ἐκφράσωμεν εἰς ποσοστόν % ἐπί τών πωλήσεων τό περιθώριον κέρδους, στηριζόμενοι εἰς τά δεδομένα τοῦ πίνακος 1, θά ἔχωμεν:

$$\begin{aligned} \% \text{ ΠΚ} &= \frac{PM (TP - MKM)}{PM \cdot TP} \cdot 100 \\ \text{καί } \% \text{ ΠΚ} &= \frac{1 (40 - 20)}{1} \cdot 100 : 1,40 \\ \gg \% \text{ ΠΚ} &= 20 \cdot 100 : 40 \\ \gg \% \text{ ΠΚ} &= 50\% \text{ ἐπί τοῦ ἐσόδου.} \end{aligned}$$

Εἶναι φανερόν ὅτι ὅσον ὁ συντελεστής τοῦ περιθωρίου κέρδους ἐπί τοῦ ἐσόδου εἶναι μεγαλύτερος ἢ ὅσον μικρότερον εἶναι τό ὀλικόν σταθερόν κόστος, τόσον χαμηλότερον εἶναι τό ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως τό ἀντιστοιχοῦν εἰς τό σημεῖον ἐκεῖνο, πέραν τοῦ ὁποῖου ἡ ἐπιχείρησις εἰσέρχεται εἰς περιοχὴν πραγματοποιήσεως καθαρῶν κέρδους. Εἰς τοὺς πίνακας 2 καί 4 ἐμφανίζεται ἡ μεταβολή τοῦ ἐπιπέδου πωλήσεων τό ὁποῖον εἶναι ἀναγκαῖον διά τήν κάλυψιν ὀρισμένου ποσοῦ σταθεροῦ κόστους - ὥστε ἡ ἐπιχείρησις ν' ἀρχίσῃ πραγματοποιοῦσα καθαρὰ κέρδη - ὑπό μεταβαλλόμενον συντελεστήν περιθωρίου κέρδους ἐπί πωλήσεων.⁴¹

Εἰς τόν πίνακα 3 ἐμφανίζεται ὁ κατ' ἀξίαν ὄγκος πωλήσεων ὁ ὁποῖος εἶναι ἀναγκαῖος πρὸς κάλυψιν μεταβαλλομένου ποσοῦ σταθεροῦ κόστους ὑπό ἀμετάδλητον συντελεστήν περιθωρίου κέρδους.⁴²

*Ἡ παρακολούθησις τών ἐπιδράσεων ἐπί τοῦ καθαρῶν κέρδους τών μεταβολῶν τῆς ἀπασχολήσεως ἐν συσχετισμῶ πρὸς τό κόστος, δύναται νά πραγματοποιηθῇ καί διά τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ περιθωρίου κέρδους, οὐχί ὑπό μορφῆν ἑκατοστιαίας ἀναλογίας ἐπί τών πωλήσεων ἀλλά κατὰ μονάδα πωλουμένου προϊόντος. Εἰς τήν περίπτωσιν ταύτην ἡ ἀπασχόλησις ἐκφράζεται εἰς μονάδας πωλουμένων εἰδῶν, τό δέ ἐπίπεδον αὐτῆς, πέραν τοῦ ὁποῖου ἡ ἐπιχείρησις ἀρχίζει νά πραγματοποιῇ καθαρόν κέρδος, προσδιορίζεται διά διαιρέσεως τοῦ ὀλικῶν σταθεροῦ κόστους διά τοῦ κατὰ μονάδα πραγματοποιουμένου περιθωρίου κέρδους. Οὕτω, βάσει τών ἀριθμητικῶν δεδομένων τοῦ πίνακος 1, ὁ σχετικῶς ἀπλοῦς ἀριθμητικῶς ὑπολογισμός ἔχει ὡς ἑξῆς:

41 Βλ. σχετικῶς καί LEE H. HILL. Ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 19

42 Ὀμοίως LEE H. HILL. Ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 16.

ΠΚ:Μονάδα προϊόντος × Πωλ. μονάδες = σταθ. κόστος

ΣΚ:ΠΚ/ΠΜ = Πωλήσεις εις μονάδας προϊόντος.

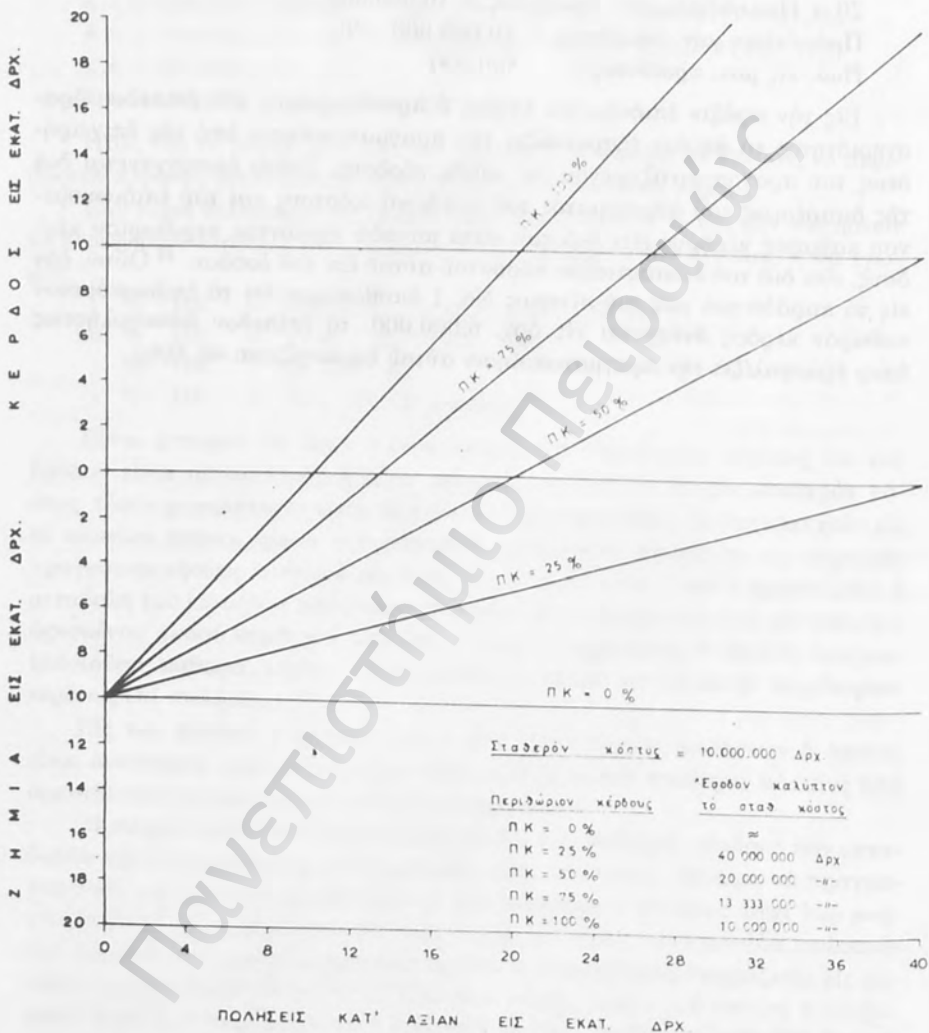
20 × Πωληθείσαι μον. προϊόντος = 10.000.000

Πωληθείσαι μον. προϊόντος = 10.000.000 : 20

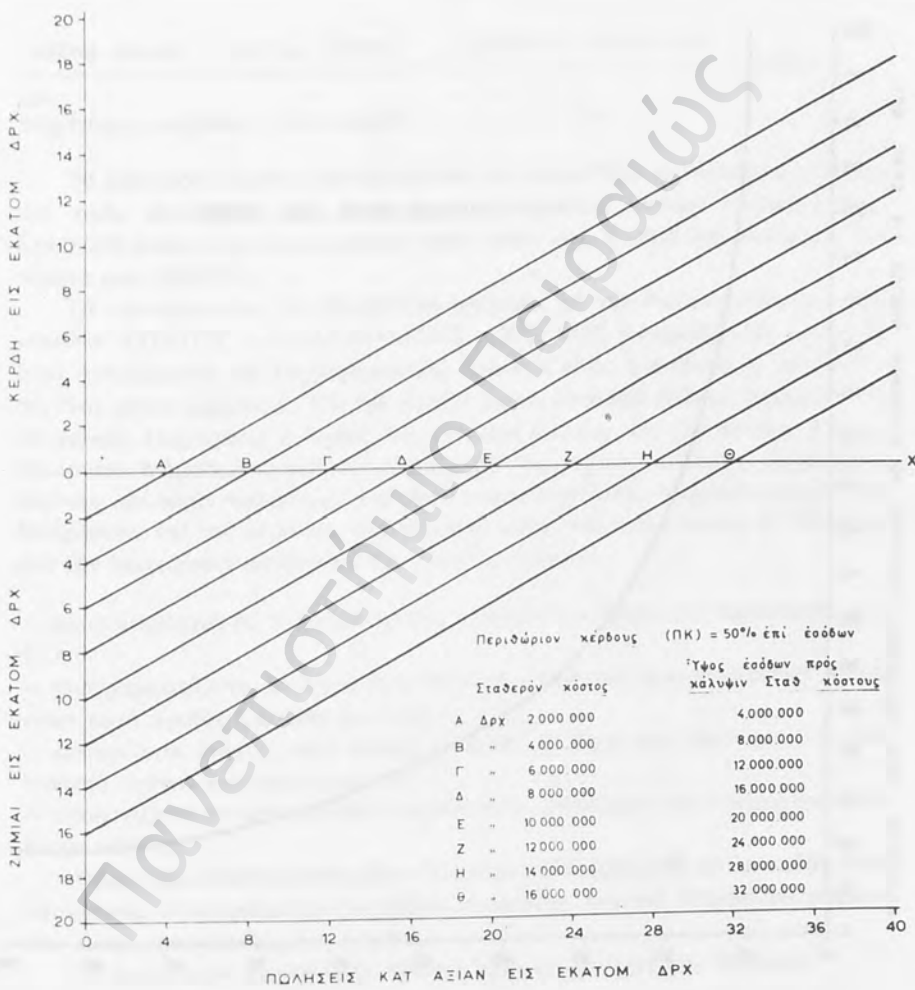
Πωλ. εις μον. προϊόντος = 500.000

Εις τήν πράξιν επιδιώκεται επίσης ὁ προσδιορισμός τοῦ ἐπιπέδου δραστηριότητος τό ὁποῖον ἐξασφαλίζει τήν πραγματοποίησιν ὑπό τῆς ἐπιχειρήσεως τοῦ προγραμματιζομένου ὑπ' αὐτῆς κέρδους. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται διά τῆς διαιρέσεως τοῦ ἀθροίσματος τοῦ σταθεροῦ κόστους καί τοῦ ἐπιδιωκόμενου καθαροῦ κέρδους εἴτε διά τοῦ κατά μονάδα προϊόντος περιθωρίου κέρδους, εἴτε διά τοῦ ἑκατοστιαίου ποσοστοῦ αὐτοῦ ἐπί τοῦ ἐσόδου.⁴³ Οὕτω, ἐάν εἰς τό παράδειγμά μας τοῦ πίνακος Νο. 1 ὑποθέσωμεν ὅτι τό ἐπιδιωκόμενον καθαρὸν κέρδος ἀνέρχεται εἰς δρχ. 6.000.000, τό ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως ὅπερ ἐξασφαλίζει τήν πραγματοποίησιν αὐτοῦ ὑπολογίζεται ὡς ἑξῆς:

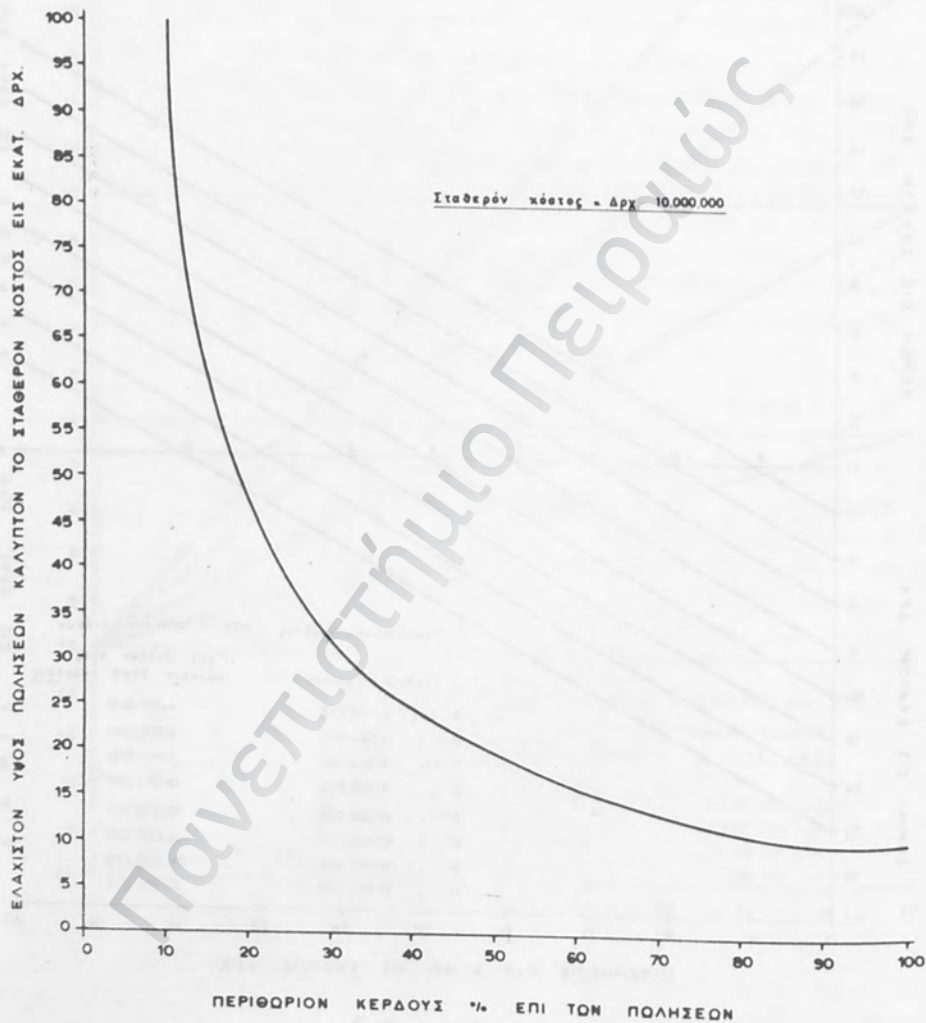
43 Βλ. J. Louderback and G. Dominiak, Ἐνθ' ἄνωτέρω, σελίς 23.



Π Ι Ν Α Κ Ι Ν 2



ΠΙΝΑΞ Ν: 3



ΠΙΝΑΞ Ν 4

$$\frac{\text{Καθαρ. κέρδος} + \text{Σταθερ. κόστος}}{\text{περιθώριον κέρδους επί τοις \%}} = \frac{6.000.000 + 10.000.000}{0,50} = 32.000.000 \text{ δρχ.}$$

ή

$$\frac{\text{καθαρο. κέρδος} + \text{σταθερ. κόστος}}{\text{μον. περιθώριον κέρδους / μον. προϊόν}} = \frac{6.000.000 + 10.000.000}{20} = 800.000$$

μον.

περιθώριον κέρδους / μον. προϊόν

20

Τό επίπεδον δηλαδή άπασχολήσεως τό όποιον ύπό τά δεδομένα κόστους καί τιμής πωλήσεως τού πίνακος 1 έξασφαλίζει καθαρόν κέρδος δρχ. 6.000.000 άντιστοιχεί εις πωλήσεις κατ' άξίαν δρχ. 32.000.000 καί κατά ποσοτήτα μον. 800.000.

Τά προηγουμένως άναπτυχθέντα σχετικώς μέ τήν άλληλοεπίδρασιν τών μεγεθών ΚΟΣΤΟΣ - ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΙΣ - ΚΕΡΔΟΣ εφαρμόζονται έπιτυχώς όταν άντικείμενον τής έπιχειρηματικής δράσεως είναι ή παραγωγή καί διάθεσις ενός μόνον προϊόντος. Εις τήν πράξιν τούτο άποτελεί μάλλον έξαιρέσιν. 'Η σύγχρονος έπιχείρησις συνήθως παράγει καί διαθέτει εις τήν άγοράν πλήθος προϊόντων ή ομάδας προϊόντων μέ διάφορον διάρθρωσιν κόστους, περιθώριον κέρδους καί τιμήν πωλήσεως. 'Εφ' όσον τούτο συμβαίνει, ό προσδιορισμός τής επιδράσεως επί τού κέρδους, τής άπασχολήσεως καί τού κόστους δι' όλόκληρον τήν έπιχείρησιν άκολουθεί τήν έξής διαδικασίαν:

- προσδιορίζεται δι' έκαστον προϊόν ή ομάδα προϊόντων τό περιθώριον κέρδους.
- προγραμματίζεται τό ύψος ή ή άναλογία πραγματοποιηθησομένων πωλήσεων κατά προϊόν ή ομάδα προϊόντων.
- καθορίζεται όμοίως κατά προϊόν ή ομάδα τό ύψος τού κέρδους τό όποιον συνιστά στόχον τού προγράμματος.
- ύπολογίζεται τό κατά ομάδα ή προϊόν ή δι' όλόκληρον τήν έπιχείρησιν σταθερόν κόστος.

Βάσει τών άνωτέρω στοιχείων δύναται νά ύπολογισθ ή τό επίπεδον άπασχολήσεως, έκπεφρασμένον εις άξίαν πωλήσεων, διά τού όποίου έπιτυγχάνεται τό προγραμματιζόμενον κέρδος.

Τό άκόλουθον παράδειγμα δίδεται πρός επεξήγησιν τών άνωτέρω:⁴⁴

44 Βλέπε σχετ. καί εις C. T. Horngren: «Cost Accounting: a managerial Emphasis», σελ. 893. Black-Champion-Miller: «Accounting in Business Decisions», third edition, N.J. 1973, σελ. 531-537 D. Decoster καί E. SCHAFFER: «Management Accounting», N.Y. σελ. 77. J. Louderback and G. Dominiak, ένθ' άνωτέρω, σελ. 70 Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος» - ΑΘΗΝΑΙ 1958, σελίς 404, Μ. ΜΕΪΜΑΡΟΓΛΟΥ.

ΠΡΟΪΟΝΤΑ	A	B	Γ	Δ	Σύνολον
Συνολ. σταθερόν κόστος					130.000
προγρ/νον καθ. κέρδος:					100.000
Τιμή πωλήσεως	10	8	15	5	
Μεταβλητόν κόστος	4	4	9	4	
Περιθώριον κέρδους	6	4	6	1	
Ποσ.% περιθωριον κέρδους	60%	50%	40%	20%	
Σύνθεσις πωλήσεων %	20%	40%	30%	10%	100%
Περιθ. κέρδους έ/συν. πωλ.	12%	29%	12%	2%	46%

Βάσει των ανωτέρω ό κατ' άξίαν όγκος πωλήσεων όλοκλήρου της έπιχειρήσεως υπό τόν όποίον έπιτυγχάνεται ό στόχος του κέρδους έξευρίσκειται ώς έξής:

$$\frac{\text{Σταθερόν κόστος} + \text{καθαρόν κέρδος}}{\text{περιθώριον κέρδους \%}} = \frac{130.000 + 100.000}{0,46} = 500.000$$

Η χρησιμοποίησις του μέσου συντελεστού περιθωρίου κέρδους διά τό σύνολον των προϊόντων άκολουθείται συνήθως υπό μικρών έπιχειρήσεων. Η μεγάλη μονάς έπιθυμεί νά γνωρίζη, κατά τό δυνατόν άκριβέστερον, τό περιθώριον κέρδους έκάστου προϊόντος ή ομάδος προϊόντων και τήν συμβολήν έκάστης τούτων εις τήν κάλυψιν του όλικού σταθερού κόστους και τήν διαμόρφωσιν, μετά ταύτα, του καθαρού κέρδους. Διά τουτό, συνήθως ό στόχος προγραμματίζεται κατά προϊόν ή κλάδον έκμεταλλεύσεως, προσδιορίζεται τό κατά τμήμα περιθωριακόν άποτέλεσμα, τό όποίον έν συνεχεία καλύπτει τό δυνάμενον νά έξατομικευθή σταθερόν κόστος, τό δέ υπόλοιπον αντιπροσωπεύει τήν συμμετοχήν του κλάδου, του προϊόντος ή του τμήματος εις τήν έπίτευξιν του όλικού έμμέσου σταθερού κόστους και του καθαρού κέρδους της έπιχειρήσεως.

2.3.4 Τό διάγραμμα του νεκρού σημείου και ή τεχνική διασπάσεως του ήμιμεταβλητού κόστους εις άμεσον και έμμεσον.

Εις τό προηγούμενον κεφάλαιον κατεβλήθη προσπάθεια νά εξηγηθή ή πορεία διαμορφώσεως του καθαρού άποτελέσματος της έπιχειρήσεως διά της παρακολουθήσεως των μεταβολών του κόστους συνεπεία των αύξομειώσεων του επιπέδου άπασχολήσεως. Έκ της άναλύσεως προέκυψεν ότι τό καθαρόν κέρδος άρχίζει νά δημιουργήται όταν ή δραστηριότης της μονάδος φθάση εις όρισμένον έπίπεδον εις τό όποίον πραγματοποιείται ή ισότης:

$$\text{ΕΣΟΔΑ}^{45} = \text{ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ} \quad (1)$$

όπου:

ΕΣΟΔΑ = ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ × ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΣ και
 ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ = ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ × ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ
 ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΟΣ + ΟΛΙΚΟΝ ΣΤΑΘΕΡΟΝ ΚΟΣΤΟΣ.

Ούτω ή ισότης (1) δύναται νά λάβη τας εξής μορφάς:

$$\text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ} \times \text{ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΣ} = \text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝ-} \\ \text{ΤΟΣ} \times \text{ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΟΣ} + \text{ΟΛΙΚΟΝ} \\ \text{ΣΤΑΘΕΡΟΝ ΚΟΣΤΟΣ} \quad (2)$$

$$\text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ} \times \text{ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΣ} - \text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝ-} \\ \text{ΤΟΣ} \times \text{ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΟΣ} = \text{ΟΛΙΚΟΝ ΣΤΑΘΕΡΟΝ} \\ \text{ΚΟΣΤΟΣ} \quad (3)$$

$$\text{ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ} (\text{ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΣ} - \text{ΜΕΤΑΒΛ. ΚΟΣΤΟΣ}) = \\ \text{ΟΛΙΚΟΝ ΣΤΑΘΕΡΟΝ ΚΟΣΤΟΣ.} \quad (4)$$

Εἰς τὴν διεθνή καὶ τὴν παρ' ἡμῖν λογιστικὴν φιλολογίαν τὸ ἐπίπεδον τῆς δραστηριότητος εἰς τὸ ὁποῖον τὸ ὀλικὸν κόστος τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ἐνός τμήματος αὐτῆς ἐξισορροπεῖται ὑπὸ τῶν ἀντιστοίχων ἐσόδων ὀνομάζεται ΝΕΚΡΟΝ ΣΗΜΕΙΟΝ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ἢ ἀπλῶς ΝΕΚΡΟΝ ΣΗΜΕΙΟΝ (Breakeven Point)⁴⁶. Εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο δραστηριότητος ἢ ἐπιχειρήσεως οὐδὲν κέρδος ἢ ζημίαν πραγματοποιεῖ ἢ ἄλλως τὸ ἀποτέλεσμά της ἰσοῦται μὲ τὸ μηδέν.

Μέχρις οὗτου ἡ δραστηριότης τῆς μονάδος φθάσει τὸ ΝΕΚΡΟΝ ΣΗΜΕΙΟΝ, τὸ ὀλικὸν τῆς κόστος, καίτοι ἀκολουθεῖ φθίνουσαν πορείαν διαμορφώσεως, ἐξακολουθεῖ νά εἶναι μεγαλύτερον τῶν ἀντιστοίχων ἐσόδων καὶ νά ὀδηγῇ εἰς πραγματοποιήσιν ἀρνητικοῦ ἀποτελέσματος. Μετὰ τὸ ΝΕΚΡΟΝ ΣΗΜΕΙΟΝ τὰ ἐκ τῆς δραστηριότητος ἐσοδα τείνουσι νά ὑπερτεροῦν τοῦ ὀλικοῦ κόστους αὐτῶν μὲ ἀποτέλεσμα νά διαμορφώσῃ θετικὴν διαφοράν, δη-

45 Τὰ ἐσοδα ἐν προκειμένῳ εἶναι πραγματικά ἢ ὑποθετικά, πραγματικά καὶ ὑποθετικά, ἀναλόγως τοῦ τί ποσοστὸν ἐκ τῆς ἐπιτευχθείσης παραγωγῆς ἔχει πωληθῆ. Τὸ μὴ πωληθὲν μέρος ἀποτιμᾶται ἐν προκειμένῳ εἰς τιμὰς πώλησεως μετατρέπομενον εἰς ἐσοδόν.

46 Βλ. C. Horngren, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 48-53, J.G. Louderback καὶ G. F. Dominiak, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελ. 20 καὶ 76. EDWARD L. SUMMERS: «Accounting for decision making and Control», 1974, σελ. 69, J. Gray and K. Johnston: «Accounting and Management Action», N.Y. 1973, σελ. 96. H. Black-J. Champion - G. Miller: «Accounting in Business Decisions», third edition, N.J. 1973, σελ. 533-534, A. Matz-O Curry-G Frank: «Cost Accounting», third edition 1962, σελ. 714, Μ. ΜΕΪΜΑ-ΡΟΓΛΟΥ.

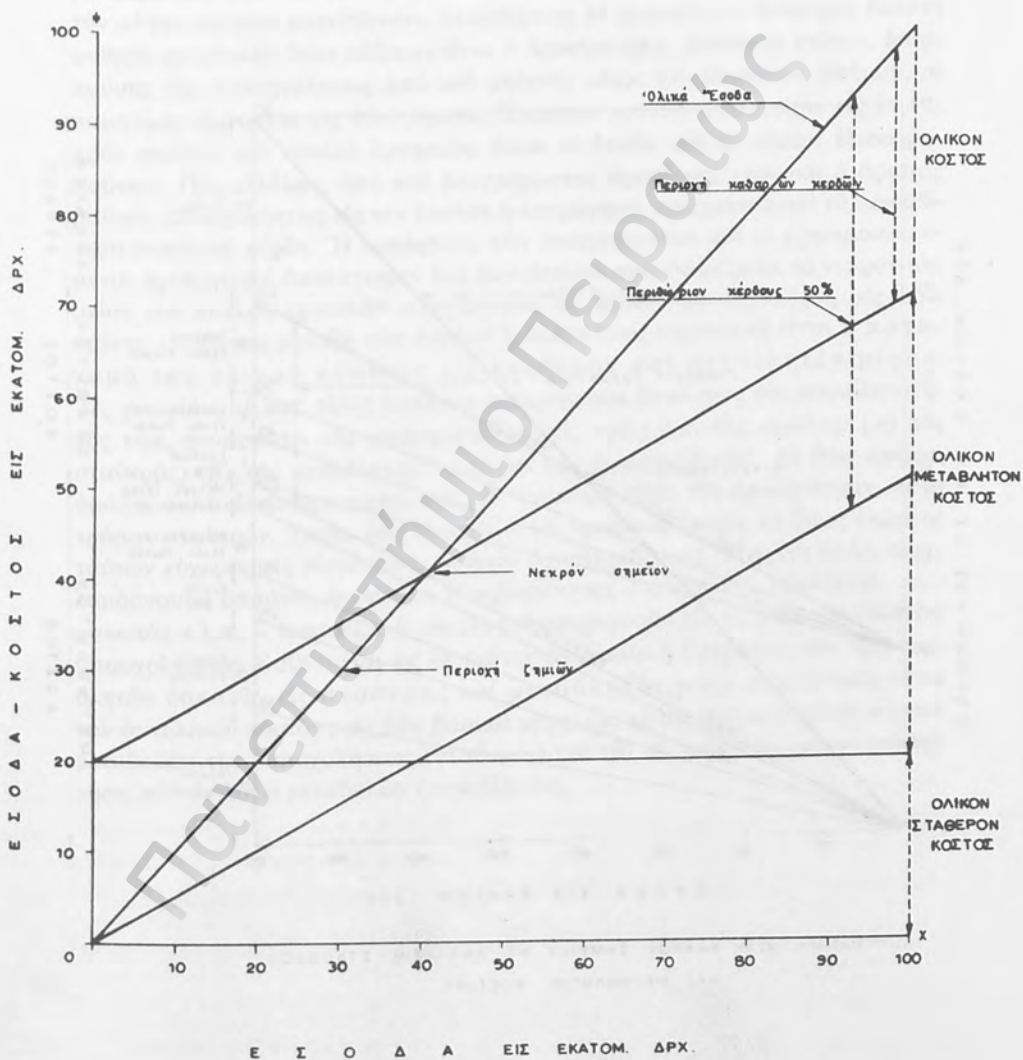
λαδή καθαρόν κέρδος.

Ἡ πορεία τὴν ὁποῖαν ἀκολουθεῖ ὁ σχηματισμός τοῦ ἀποτελέσματος, συναρτῆσει τοῦ κόστους καὶ τῆς ἀπασχολήσεως, ἐκφράζεται ὑπὸ σχετικοῦ διαγράμματος γνωστοῦ ὡς «ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΤΟΥ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ». Εἰς τὸ ἐν λόγω διάγραμμα εἰκονίζεται ἡ ἀπασχόλησις ἀπὸ τοῦ σημείου μηδέν μέχρις ἐξαντλήσεως τοῦ δυναμικοῦ παραγωγῆς ἢ μέχρι τοῦ ἐπιπέδου ἐκείνου πέραν τοῦ ὁποίου τὸ ὄριακόν κόστος τείνει νά καταστῆ μεγαλύτερον τοῦ ὄριακοῦ ἐσόδου. Ὁ βαθμός οὗτος ἀπασχολήσεως εἰς τὸν ὁποῖον ἡ ἐπιχείρησις ἐπιτυγχάνει τὸ μεγαλύτερον ἀποτέλεσμα δέν συμπίπτει κατ' ἀνάγκην μέ τὸ ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως ὅπου διαμορφοῦται τὸ εὐνοϊκώτερον κατὰ μονάδα κόστος. Ἐφ' ὅσον ἡ τιμὴ πωλήσεως τῆς μονάδος τοῦ προϊόντος εἶναι μεγαλύτερα τοῦ μεταβλητοῦ ἢ ὄριακοῦ κόστους αὐτῆς, ἡ αὔξησις τῆς ἀπασχολήσεως εἰς οἷον-δήποτε ἐπίπεδον εἶναι κερδοφόρος.

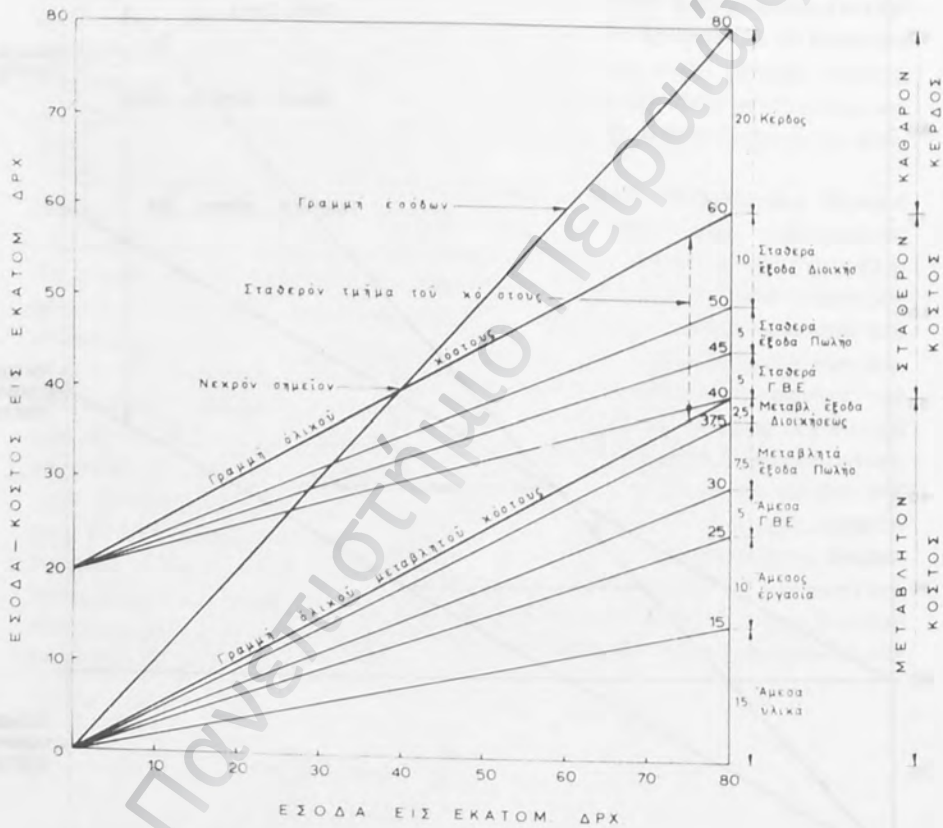
Τὸ διάγραμμα Νο 5 ἀποτελεῖ κλασικὴν μορφήν διαγράμματος Νεκροῦ Σημείου. Ἡ κατάρτισίς του στηρίζεται εἰς τὴν ὑπόθεσιν περὶ σταθερότητος βασικῶν μεγεθῶν λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς: τὸ κατὰ μονάδα μεταβλητόν κόστος, ἡ τιμὴ πωλήσεως, τὸ περιθώριον κέρδους καὶ τὸ ὀλικόν σταθερόν κόστος. Ἐπίσης θεωροῦνται ἀμετάβλητοι⁴⁷, παράγοντες διαμορφωτικοί τοῦ ἀποτελέσματος, ὡς ἡ παραγωγικότης, ἡ σύνθεσις τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων εἰς διαφόρους τύπους ἢ ὁμάδας προϊόντων καὶ ὁ διαχωρισμός τοῦ συνόλου τῶν στοιχείων κόστους εἰς τὰς δύο βασικὰς κατηγορίας Σταθερὰ καὶ Μεταβλητὰ. Εἰς τὴν πράξιν, βεβαίως, αἱ ἀνωτέρω ὑποθέσεις ἀπαντῶνται σπανίως. Μία κάμψις τῶν τιμῶν πωλήσεως, π.χ., δέον νά ἀναμένεται ἐφ' ὅσον ἐπιδιώκεται ἡ διάθεσις ὀλοκλήρου τῆς δυναμένης νά παραχθῆ ποσότητος. Ἡ πλήρης ἀπασχόλησις τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐξ ἄλλου, συνεπάγεται ἀναποτρέπτως αὔξησιν τοῦ ὀλικοῦ σταθεροῦ κόστους καὶ ἐνδεχομένως τοῦ κατὰ μονάδα μεταβλητοῦ, ἐνῶ μείωσις τῆς ἀπασχολήσεως κάτω τοῦ Νεκροῦ Σημείου ὀδηγεῖ εἰς ὄργανωτικὰς ἀναδιαρθρώσεις μέ στόχον τὴν περιστολήν μέρους τῶν σταθερῶν δαπανῶν.⁴⁸

47 Βλ. σχετ. C. Horngren, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 52 καὶ D.T. Decoster καὶ E.L. Schafer, ἐνθ' ἀνωτέρω, σελίς 74.

48 Βλ. καὶ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τὸ πρότυπον κόστος».



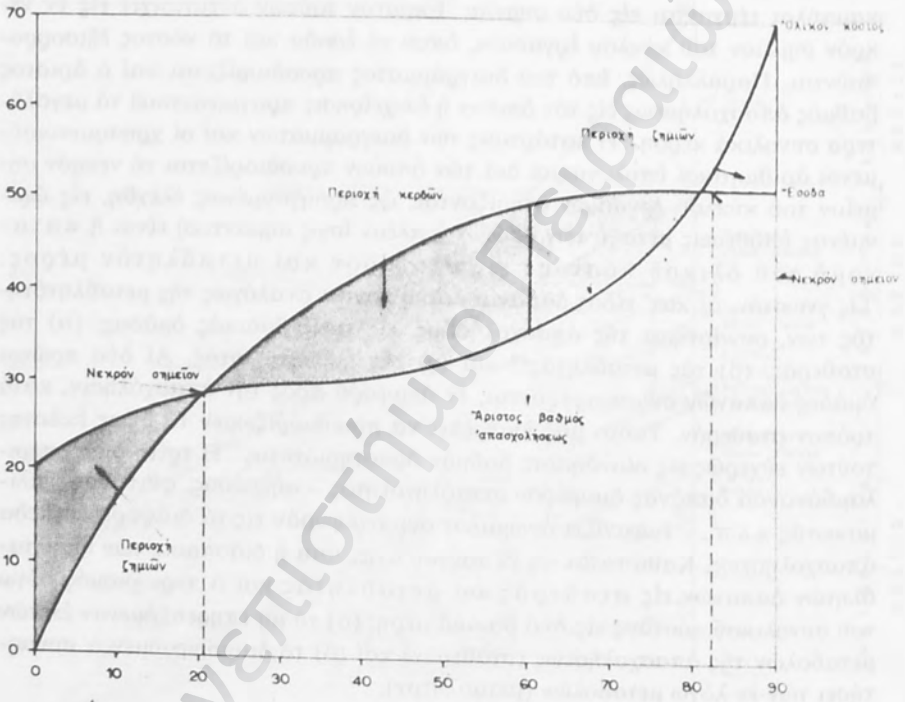
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ Ν2-5- ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ Ν° 6 ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ΜΕ ΑΝΑΛΥΣΗΝ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τό διάγραμμα Νο 7 τοῦ νεκροῦ σημείου στηρίζεται ἀκριβῶς εἰς τὴν ὑπόθεσιν ὅτι τόσον τὰ ἔσοδα ὅσον καί τό ἀντιστοιχοῦν εἰς αὐτά ποσόν ὀλικοῦ κόστους ἀκολουθοῦν, κατὰ τὴν διαμόρφωσίν των εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως, πορείαν ἢ μορφή τῆς ὁποίας δίδεται ὑπὸ καμπύλης γραμμῆς. Αἱ καμπύλαι τῶν δύο τούτων μεγεθῶν (ἔσόδων καί κόστους) δέν ἀκολουθοῦν τὴν αὐτὴν πάντοτε κατεύθυνσιν, ὅπωςδήποτε δέ ἐμφανίζονται διάφορον ἐκάστη ρυθμὸν μεταβολῆς ὅταν ἀυξομειοῦνται ἢ ἀπασχολῆσιν. Συνεπεία τούτου, διαρκούσης τῆς ἀπασχολήσεως ἀπὸ τοῦ μηδενός μέχρι τοῦ ἀνωτάτου βαθμοῦ, αἱ καμπύλαι τέμνονται εἰς δύο σημεία. Ἐκαστὸν τούτων ἀντιστοιχεῖ εἰς ἓν νεκρὸν σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, ὅπου τὰ ἔσοδα καί τό κόστος ἐξισορροποῦνται. Παραλλήλως, ὑπὸ τοῦ διαγράμματος προσδιορίζεται καί ὁ ἄριστος βαθμὸς ἀπασχολήσεως εἰς τὸν ὁποῖον ἡ ἐπιχείρησις πραγματοποιεῖ τὰ μεγαλύτερα συνολικά κέρδη. Ἡ κατάρτισις τῶν διαγραμμάτων καί οἱ χρησιμοποιούμενοι ἀριθμητικοὶ ὑπολογισμοὶ διὰ τῶν ὁποίων προσδιορίζεται τό νεκρὸν σημεῖον τοῦ κύκλου ἐργασιῶν στηρίζονται, ὡς προηγουμένως ἐλέχθη, εἰς ὠρισμένας ὑποθέσεις μεταξὺ τῶν ὁποίων ἡ πλέον ἴσως σημαντικὴ εἶναι ἡ κατανομή τοῦ ὀλικοῦ κόστους εἰς σταθερὸν καί μεταβλητὸν μέρος. Ὡς γνωστὸν, αἱ κατ' εἶδος δαπάναι διακρίνονται ἀναλόγως τῆς μεταβλητότητος των, συναρτήσῃ τῆς ἀπασχολήσεως, εἰς τρεῖς βασικὰς ομάδας: (α) τὰς σταθεράς, (β) τὰς μεταβλητάς⁴⁹ καί (γ) τὰς ἡμιμεταβλητάς. Αἱ δύο πρώται ομάδες δαπανῶν συμπεριφέρονται, ἐν ἀναφορᾷ πρὸς τὴν ἀπασχόλησιν, κατὰ τρόπον σταθερὸν. Τοῦτο μᾶς ἐπιτρέπει νά προσδιορίζωμεν τό ὕψος ἐκάστης τούτων εὐχερῶς εἰς οἰονδήποτε βαθμὸν δραστηριότητος. Ἡ τρίτη ὁμάς, περιλαμβάνουσα δαπάνας διαφόρου μεταβλητότητος – αὐξούσας, φθινούσας, κλιμακωτάς κ.λ.π., – ἐμφανίζει ἀνώμαλον συμπεριφορὰν εἰς τὰ διάφορα ἐπίπεδα ἀπασχολήσεως. Καθίσταται ὡς ἐκ τούτου ἀναγκαία ἡ διάσπασις τῶν ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν εἰς σταθεράς καί μεταβλητάς καί ὁ περιορισμὸς οὕτω τοῦ συνολικοῦ κόστους εἰς δύο βασικά μέρη: (α) τό μὴ ἐπηρεαζόμενον ἐκ τῶν μεταβολῶν τῆς ἀπασχολήσεως (σταθερὸν) καί (β) τό διαμορφούμενον συναρτήσῃ τῶν ἐν λόγῳ μεταβολῶν (μεταβλητὸν).

49. Αἱ ὁποῖαι ἐνταῦθα θεωροῦνται ὡς ἀναλογικαί.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ Ν° 7 ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ΒΑΣΕΙ ΜΗ ΕΥΘΥΓΡΑΜΜΟΥ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΥΤΩΝ

Ἡ τεχνική τῆς διασπάσεως τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς ἄμεσον καὶ ἔμμεσον.

Ὁ διαχωρισμός τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς σταθερόν καὶ ἀναλογικόν ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς χρησιμοποίησεως μιᾶς ἐκ τῶν ἀκολουθῶν μεθόδων:⁵⁰

1. Μέθοδος ἀναλύσεως τῶν λογαριασμῶν.

Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον ταύτην, αἱ καταχωρημένοι εἰς τοὺς οἰκείους λογαριασμούς κατ' εἶδος δαπάναι ἀναλύονται λεπτομερῶς, συγκρίνεται ἡ πορεία διαμορφώσεώς των, τόσον κατὰ τὴν διάρκειαν μεγάλης ὅσον καὶ βραχυτέρας χρονικῆς περιόδου – ἐβδομάς, μῆν, τρίμηνον, ἑξάμηνον, ἔτος –, καταβάλλεται δὲ προσπάθεια ἐξακριβώσεως τῶν παραγόντων καὶ συνθηκῶν αἱ ὁποῖαι ἐπέδρασαν εἰς τὴν διαμόρφωσίν των. Ἀκολουθῶς ἐρευνῶνται μετὰ προσοχῆς αἱ νέαι συνθήκαι αἱ ὁποῖαι πρόκειται νὰ ἰσχύσουν κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς συγκεκριμένης προϋπολογιστικῆς περιόδου, ὡς π.χ. μεταβολαὶ εἰς τὴν χρησιμοποιουμένην τεχνολογίαν, τὰ παραγόμενα προϊόντα, τὴν πολιτικὴν πωλήσεων κ.λ.π. καὶ προσδιορίζεται τὸ ἐπίπεδον τῆς ἀναμενομένης νὰ πραγματοποιηθῆ ἀπασχολήσεως. Βάσει τῶν δεδομένων τούτων προϋπολογίζεται, μετὰ διάκρισιν εἰς τὰς δύο βασικάς των κατηγορίας, τὸ σταθερόν καὶ τὸ μεταβλητόν κόστος. Εἶναι φανερόν ὅτι ἡ προσπάθεια ἐπὶ τοῦ προκειμένου στρέφεται πρὸς τὰς ἡμιμεταβλητάς δαπάνας, ὁ διαχωρισμός τῶν ὁποίων ἐπιδιώκεται ἐμπειρικῶς βάσει προσωπικῶν ἐκτιμήσεων τοῦ λογιστοῦ-ἀναλυτοῦ. Ἡ μέθοδος αὕτη παρὰ τὰς ἀτελείας τῆς ἐφαρμόζεται ἐπιτυχῶς εἰς μικράς ἐπιχειρήσεις, οὐχὶ συνθέτου διαρθρώσεως, εἰς τὰς ὁποίας ὁ λογιστὴς-ἀναλυτὴς, ἔχει ἰδίαν ἄμεσον ἀντίληψιν ἐκάστου κοινδυλίου δαπάνης, γνωρίζει δὲ ἐπακριβῶς τοὺς παράγοντας οἱ ὁποῖοι ἐπηρεάζουν τὴν διαμόρφωσίν των. Ἀποτελεῖ ὀπωσδήποτε τὸ πρῶτον βῆμα μιᾶς σοβαρᾶς προσπαθείας προκαθορισμοῦ τοῦ κόστους.⁵¹

2. Μέθοδος τῆς συγκρίσεως (High-low method).⁵²

Ἡ μέθοδος αὕτη ἀποβλέπει νὰ ἐξουδετερώσῃ τὴν ὑποκειμενικότητα τῆς προηγουμένης μεθόδου. Ἐν προκειμένῳ, ἡ διάσπασις τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους στηρίζεται εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῆς μεταβλητότητος αὐτοῦ μεταξύ δύο ἐπιπέδων ἀπασχολήσεως, ἐνός ὑψηλοτέρου καὶ ἐνός χαμηλοτέρου. Ἡ μεταξύ τῶν δύο τούτων βαθμῶν ἀπασχολήσεως προκύπτουσα διαφορὰ κόστους ἀντιπρο-

50 Βλ. σχετ. C. Homgren, ἐνθ' ἀνωτέρῳ, σελ. 810-834. D.T. Decoster and E.L. Schafer, ἐνθ' ἀνωτέρῳ, σελ. 51-65. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τὸ πρότυπον κόστος», σελ. 162-167. Μ. ΜΕΪΜΑΡΟΓΛΟΥ: «Ὁ προγραμματισμός τῆς δράσεως τῶν ἐπιχειρήσεων», σελ. 56-64. Β. ΣΑΡΣΕΝΤΗ: «Θέματα λογισμοῦ καὶ ἐλέγχου δράσεως ἐπιχειρήσεων», σελ. 174-178. J. Louderback καὶ G. Dominiak, ἐνθ' ἀνωτέρῳ, σελίς 42.

51 C. Homgren ἐνθ' ἀνωτέρῳ, σελίς 813.

52 C. Homgren ἐνθ' ἀνωτέρῳ σελίς 814 καὶ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, ἐνθ' ἀνωτ. σελ. 162.

σωπεύει τό μεταβλητόν μέρος. Ἐάν διαιρέσωμεν τοῦτο διά τῶν μονάδων δραστηριότητος εἰς τὰς ὁποίας ἀντιστοιχεῖ, ἔχομεν τό κατά μονάδα ἀναλογικόν κόστος. Τό ἀκόλουθον παράδειγμα δίδει σαφή εἰκόνα περὶ τῆς λειτουργίας τῆς μεθόδου:

		Βαθμὸς ἀπασχολήσεως		ΔΙΑΦΟΡΑ	
Παραγωγή	μον.	40.000	80.000	μον.	40.000
Κόστος ἡμμ/τόν	δρχ.	200.000	280.000	δρχ.	80.000

Οὕτω, αὐξανομένης τῆς παραγωγῆς κατά 100%, τό κόστος αὐξάνει κατά 40%. Ἡ κατά 80.000 δρχ. αὐξησης τοῦ κόστους διά πραγματοποιηθεῖσαν ἐπὶ πλέον παραγωγήν 40.000 μονάδων ἀντιπροσωπεύει μεταβλητὰς δαπάνας, αἵτινες κατά μονάδα προϊόντος ἀνέρχονται εἰς 2 δρχ. ($80.000:40.000 = 2$). Τό σταθερόν τμήμα ἐξευρίσκεται ἐάν ἐκ τοῦ συνόλου ἀφαιρέσωμεν τό μεταβλητόν. Οὕτω θά ἔχομεν:

ὀλικόν ἡμμεταβλητόν κόστος	δρχ.	200.000	280.000
μειον τό μεταβλητόν:			
40.000 × 2	»	80.000	
80.000 × 2	»		160.000
Σ τ α θ ε ρ ό ν :	»	120.000	120.000

Ἡ μέθοδος τῆς συγκρίσεως εἶναι ἀπλή καὶ χρησιμοποιεῖται εὐκόλως. Παρουσιάζει ὅμως τό σοβαρόν μειονέκτημα ὅτι ἡ προσδιοριζομένη ὑπ' αὐτῆς μεταβλητότης τοῦ κόστους ἀφορᾷ τήν μεταξύ τῶν δύο σημείων περιοχῆν δραστηριότητος καί ὡς ἐκ τούτου δέν δύναται νά θεωρηθῆ ἀντιπροσωπευτική οὔτε ὡς τάσις οὔτε ὡς ρυθμὸς μεταβολῆς δι' ὅλα τὰ ἐπίπεδα ἀπασχολήσεως τῆς μονάδος.

3. Μέθοδος τοῦ ὀριακοῦ ἢ διαφορικοῦ κόστους.

Κατὰ τήν μέθοδον ταύτην προσδιορίζεται ἡ περιοχὴ ἀπασχολήσεως (π.χ. μεταξύ 40%-80%) ἐντὸς τῆς ὁποίας ἀναμένεται νά κυμανθῆ ἡ δραστηριότης τῆς μονάδος. Ἐν συνεχείᾳ ἐπιλέγεται ἓν ἐπίπεδον παραγωγικῆς καὶ συναλλακτικῆς ἐντάσεως, π.χ. 50%-60%, τό ὁποῖον κρίνεται ὅτι ἔχει ὀριακόν κόστος ἀντιπροσωπευτικόν δι' ὅλοκληρον τό εὔρος τῆς περιοχῆς ἀπασχολήσεως⁵³.

Ἐάν αἱ δαπάναι τοῦ ἐπιλεγέντος κλιμακίου δραστηριότητος δέν παρουσιάζουν ἀποτόμους διακυμάνσεις, τό διαφορικόν κόστος δύναται νά χρησιμοποιηθῆ διά τόν ὑπολογισμόν τοῦ κατά μονάδα δραστηριότητος ἀναλογικοῦ

⁵³ C. Homgren, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 814.

τμήματος τῆς ἡμιμεταβλητῆς δαπάνης. Οὕτω, ὑποθέτοντες τὴν ἀκόλουθον διαμόρφωσιν τοῦ κόστους ὑπὸ τοὺς βαθμοὺς ἀπασχολήσεως:

ἀπασχολήσις		Κόστος		
		ἡμ/τόν	διαφ/κόν	ὄριακόν
50%	μον. 50.000	150.000	10.000	1
60%	» 60.000	160.000		

τό ἀναλογικόν κατὰ μονάδα κόστος προσδιορίζεται εἰς δρ. 1. – Βάσει δέ τούτου ὁ διαχωρισμὸς τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ εἰς σταθερὸν καὶ ἀναλογικόν δύναται νὰ πραγματοποιηθῆ εἰς οἰονδήποτε ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως.

Ἡ διαφορά τῆς μεθόδου ταύτης ἐναντι τῆς προηγουμένης συνίσταται ἀκριδῶς εἰς τὴν προσπάθειαν βαθυτέρας διερευνήσεως τῆς συμπεριφορᾶς τῶν στοιχείων τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως καὶ ἐπὶ πλέον ἀποφυγῆς τῶν ἐπιδράσεων, εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῆς μεταβλητότητος τοῦ κόστους, ἐκ τῆς ἀνομοιομόρφου διαμορφώσεως τῶν ἡμιμεταβλητῶν δαπανῶν εἰς δύο ἀπομεμακρυσμένα σημεῖα τοῦ φάσματος δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

4. Μέθοδος τῆς Γραμμῆς παλινδρομήσεως ὀπτικῆς χαράξεως (Visual fit or Scater-diagram method)⁵⁴.

Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον ταύτην ἐπὶ ἐνός πίνακος συντεταγμένων τοποθετοῦνται τὰ πραγματικά δεδομένα κόστους ὑπὸ διαφόρους πραγματοποιηθέντας ἐπίσης βαθμοὺς ἀπασχολήσεως. Τὰ ἐν λόγω δεδομένα, λαμβανόμενα ἐκ τοῦ ἀρχείου κόστους, δεόν νὰ καλύπτουν μακρὰν χρονικὴν περίοδον διὰ νὰ ἐξασφαλίξεται ἡ κανονικότης αὐτῶν ἀποφευγομένης κατὰ τὸ δυνατόν τῆς ἐκ τυχαίων γεγονότων ἀνωμάλου διαμορφώσεως τῆς συγκεκριμένης δαπάνης. Τὰ σημεῖα τομῆς τῶν εὐθειῶν αἱ ὁποῖαι εἰκονίζονται τὴν ἀπασχολήσιν καὶ τὸ ἀντίστοιχον ποσὸν τῆς δαπάνης ἀπεικονίζονται ἐπὶ τοῦ πίνακος καὶ δεικνύουν τὸ διαμορφούμενον ὕψος τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς τοὺς διαφόρους βαθμοὺς ἀπασχολήσεως. Μετὰ ταῦτα χαράσσεται ὀπτικῶς ἡ εὐθεῖα τάσεως. Προσπάθεια καταβάλλεται ὥστε ἡ εὐθεῖα νὰ ἀπέχη ἐξ ἴσου τῶν ἐκατέρωθεν αὐτῆς κειμένων σημείων τοῦ διαγράμματος. Ἀκολούθως ἡ εὐθεῖα ἐπεκτείνεται

54 J. G. Louderback καὶ G. F. Dominiak, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 42, D. T. Decoster καὶ E.L. Schafer, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 53, C. Horngren, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 815.

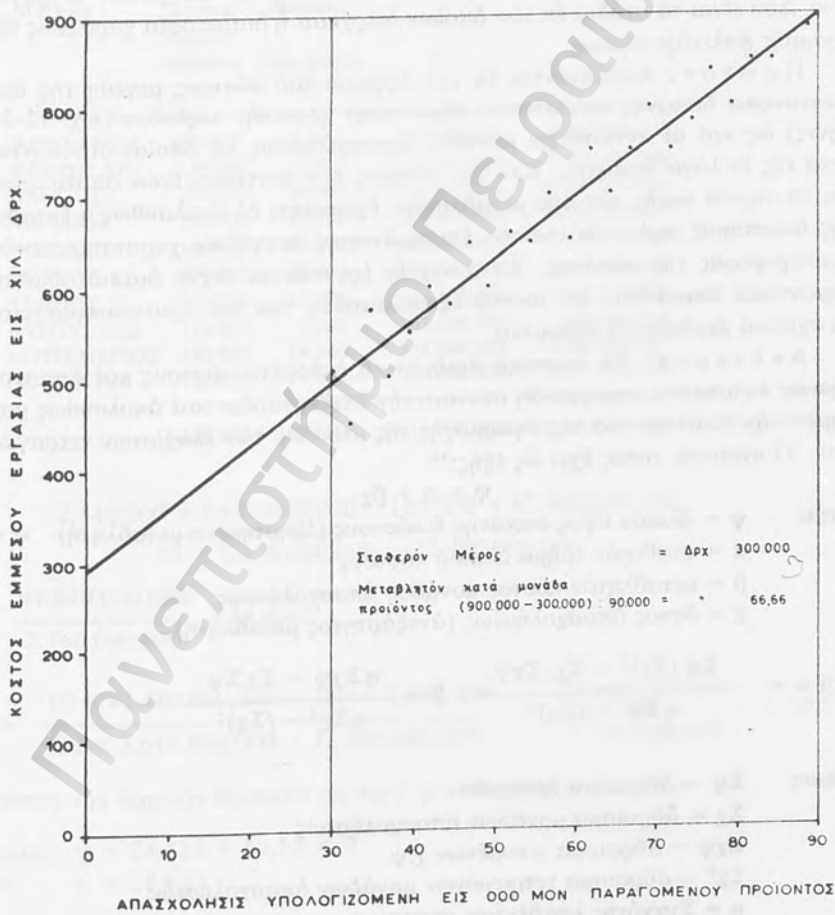
μέχρι της τετμημένης, εις τό σημείον δέ της τομής προσδιορίζεται τό ύψος τοῦ σταθεροῦ τμήματος της δαπάνης. Οὔτω, ἐάν θελήσωμεν νά διασπάσωμεν τό ἡμιμεταβλητόν κόστος εἰς οἰονδήποτε ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως, ἀφαιρούμεν ἐκ τοῦ συνολικοῦ ποσοῦ τό σταθερόν μέρος, τό δέ ὑπόλοιπον, διαιρούμενον διά τῶν μονάδων δραστηριότητος, μᾶς δίδει τό μεταβλητόν κατά μονάδα μέρος αὐτοῦ.

Τό διάγραμμα ὑπ' ἀρ. 8 ἀποτελεῖ παράδειγμα ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου. Ἡ μέθοδος αὕτη, καίτοι δέν ὀδηγεῖ εἰς ἀπολύτως ἀκριβῆ ἀποτελέσματα, ἐξασφαλίζει ἱκανοποιητικήν προσέγγισιν καί διά τοῦτο χρησιμοποιεῖται εὐρύτατα ὑπό τῶν ἐπιχειρήσεων, κυρίως λόγω τῆς ἀπλότητός της.

5. Μέθοδος ἀπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως (Simple Regression analysis Method).

Ὅταν ἐπιθυμοῦμεν μεγαλυτέραν ἀκρίθειαν εἰς τόν ὑπολογισμόν τοῦ σταθεροῦ καί μεταβλητοῦ μέρους μιᾶς μικτῆς δαπάνης, χρησιμοποιοῦμεν κατά τόν διαχωρισμόν αὐτῆς τήν μέθοδον τῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως. Διά τῆς μεθόδου ταύτης ἐπιδιώκεται ὁ προσδιορισμός τοῦ ποσοῦ τῆς μεταβολῆς μιᾶς ἐξηρητημένης μεταβλητῆς, συνεπεία μοναδιαίων, μεταβολῶν τῆς συνδεδεμένης μετ' αὐτῆς ἀνεξαρτήτου μεταβλητῆς⁵⁵. Π.χ πόσον μεταβάλλεται τό κόστος τῆς ἐμμέσου ἐργασίας (ἐξηρητημένη μεταβλητή) ὅταν μεταβάλλεται κατά μίαν μονάδα ἡ παραγωγή τοῦ προϊόντος (ἀνεξάρτητος μεταβλητή) μετά τοῦ ὁποίου συνδέεται αὕτη. Ἐάν ἡ ἀνεξάρτητος μεταβλητή εἶναι μία, ὀμιλοῦμεν περὶ ἀπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως, ὅταν εἶναι περισσότεραι τῆς μιᾶς, τότε πρόκειται περὶ πολλαπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως.

⁵⁵ C. Horngren, ἔνθ' ἀνωτέρω, σελίς 815.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ Ν° 8 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΠΤΙΚΩΣ ΤΗΣ ΕΥΘΕΙΑΣ ΤΑΣΕΩΣ ΔΙΑ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ ΔΙΑΧΟΡΙΖΕΤΑΙ ΤΟ ΣΤΑΘΕΡΟΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Κύριον χαρακτηριστικόν τῆς μεθόδου εἶναι ἡ χρησιμοποίησις ὑπ' αὐτῆς στατιστικῶν δεδομένων καὶ μαθηματικῶν τύπων διὰ τὴν χάραξιν τῆς εὐθείας τάσεως ἢ γραμμῆς παλινδρομήσεως. Ἡ χάραξις λαμβάνει χώραν ἐπὶ πλαισίου ὀριζομένου ὑπὸ δύο συντεταγμένων. Ἐπὶ τοῦ καθέτου ἄξονος αὐτῶν παρακολουθοῦνται αἱ μεταβολαὶ τῆς δαπάνης συναρτήσεϊ τοῦ ὄγκου δραστηριότητος, ὅστις εἰκονίζεται ἐπὶ τοῦ ὀριζοντίου ἄξονος.

Ἡ πλέον συνήθης μαθηματικὴ μέθοδος χαράξεως τῆς εὐθείας τάσεως ὑπὸ συνθήκας ἀπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως εἶναι ἡ τῶν ἐλαχίστων τετραγώνων. Δύο εἶναι τὰ στάδια ἐκ τῶν ὁποίων διέρχεται ἡ διαδικασία χαράξεως τῆς γραμμῆς παλινδρομήσεως.

Π ρ ὶ τ ο ν : Λαμβάνονται ἐκ τοῦ ἀρχείου τοῦ κόστους μεγέθη τῆς ὑπὸ διερεύνησιν δαπάνης καλύπτοντα σημαντικὴν χρονικὴν περίοδον (π.χ. 12-24 μῆνες) ὡς καὶ αἱ ἀντίστοιχοι μονάδες ἀπασχολήσεως, αἱ ὁποῖαι συνδέονται μετὰ τῆς ἐν λόγω δαπάνης. Ἐπὶ τοῦ πίνακος τῶν συντεταγμένων ἀποτυποῦνται τὰ σημεῖα τομῆς τῶν δύο μεταβλητῶν, ἐρευνᾶται δὲ ἀκολούθως ἡ ἔκτασις τῆς διασπορᾶς πρὸς τὸν σκοπὸν ἐπισημάνσεως ἀσυνήθων χαρακτηριστικῶν συμπεριφορᾶς τῆς δαπάνης. Ἐν συνεχείᾳ ἐρευνῶνται τυχόν διαπιστούμεναι σημαντικαὶ ἀποκλίσεις ἐπὶ σκοπῶ ἐξομαλύνσεώς των καὶ ὀριστικοποιοῦνται τὰ σχετικὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα.

Δ ε ὕ τ ε ρ ο ν : Τὰ ὀριστικὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα κόστους καὶ ἀπασχολήσεως ὑφίστανται στοιχειώδη στατιστικὴν ἐπεξεργασίαν καὶ ἀκολούθως μαθηματικὴν τοιαύτην διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου τῶν ἐλαχίστων τετραγώνων. Ὁ σχετικὸς τύπος ἔχει ὡς ἑξῆς:⁵⁶

$$\psi = \alpha + \beta\chi$$

- ὅπου:** ψ = ὄλικόν ὕψος δαπάνης ἢ κόστους (ἐξηρητημένη μεταβλητὴ)
 α = σταθερὸν τμήμα ὀλικοῦ κόστους
 β = μεταβλητὸν κόστος μονάδος ἀπασχολήσεως
 χ = ὄγκος ἀπασχολήσεως (ἀνεξάρτητος μεταβλητὴ)

$$\text{καὶ } \alpha = \frac{\Sigma\psi(\Sigma\chi)^2 - \Sigma\chi \cdot \Sigma\chi\psi}{\eta \cdot \Sigma\chi^2 - (\Sigma\chi)^2}, \quad \beta = \frac{\eta \cdot \Sigma\chi\psi - \Sigma\chi \cdot \Sigma\psi}{\eta \cdot \Sigma\chi^2 - (\Sigma\chi)^2}$$

- ὅπου:** $\Sigma\psi$ = ἄθροισμα δαπανῶν
 $\Sigma\chi$ = ἄθροισμα μονάδων ἀπασχολήσεως
 $\Sigma\chi\psi$ = ἄθροισμα γινομένων $\chi \cdot \psi$
 $\Sigma\chi^2$ = ἄθροισμα τετραγώνων μονάδων ἀπασχολήσεως
 η = Συχνότης ληφθέντων στοιχείων
 $(\Sigma\chi^2) =$ Τὸ τετράγωνον τοῦ ἄθροίσματος τῶν μονάδων ἀπασχολήσεως.

Παράδειγμα:

Έστω τὰ ἀκόλουθα ἀριθμητικά δεδομένα κόστους ἐμμέσου ἐργασίας καὶ ἀπασχολήσεως ἐκπεφρασμένης εἰς μονάδας παραγομένου προϊόντος. Ζητεῖται ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ὀλιγοῦ σταθεροῦ καὶ τοῦ κατὰ μονάδα μεταβλητοῦ κόστους:

Μήνες:	Κόστος ἐμμέσου ἐργασίας (ψ)	Μονάδες Παραγωγῆς (χ)	X^2	ψ^2	$(\Sigma\chi)^2$
1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	180.000	15.000	225.000.000	2.700.000.000	
2 ΦΕΒΡΟΥΑΡ.	140.000	12.000	144.000.000	1.680.000.000	
3 ΜΑΡΤΙΟΣ	230.000	20.000	400.000.000	4.600.000.000	
4 ΑΠΡΙΛΙΟΣ	190.000	17.000	289.000.000	3.230.000.000	
5 ΜΑΪΟΣ	160.000	12.000	144.000.000	1.920.000.000	
6 ΙΟΥΝΙΟΣ	300.000	25.000	625.000.000	7.500.000.000	
7 ΙΟΥΛΙΟΣ	270.000	22.000	484.000.000	5.940.000.000	
8 ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	110.000	9.000	81.000.000	990.000.000	
9 ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	240.000	18.000	324.000.000	4.320.000.000	
10 ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	320.000	30.000	900.000.000	9.600.000.000	
	2.140.000	180.000	3.616.000.000	42.480.000.000	32.400.000.000

$$\alpha = \frac{2.140.000 \times 3.616.000.000 - 180.000 \times 42.480.000.000}{10 \times 3.616.000.000 - 32.400.000.000}$$

$$= \frac{91.840.000.000}{3.760.000.000} = 24,430$$

$$\beta = \frac{10 \times 42.480.000.000 - 180 \times 2.140.000}{10 \times 3.616.000.000 - 32.400.000.000} = \frac{39.600.000.000}{3.760.000.000} = 10,53$$

λύοντας τὴν ἀρχικὴν ἐξίσωσιν ὡς πρὸς ψ μὲ τιμὴν $\chi = 0$

ἔχομεν: $\psi = 24.430 + 10,53 \times 0$
καὶ $\psi = 24.430$

Ἐάν τώρα θελήσωμεν νὰ προσδιορίσωμεν τὸ ὕψος τοῦ κόστους ἐμμέσου ἐργασίας εἰς ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως ἀντιστοιχοῦν εἰς παραγωγὴν 28.000 μονάδων προϊόντος, θὰ ἔχωμεν:

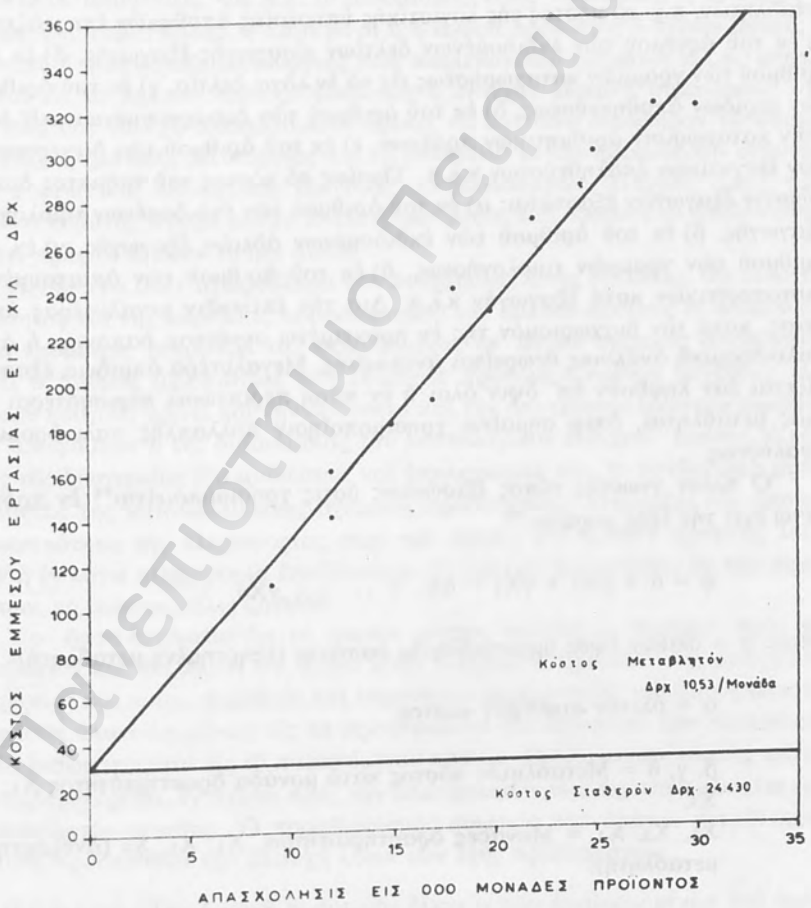
$$\psi = 24.430 + 10,53 \times 28.000$$

$$\text{καί } \psi = 319.270 \text{ ΔΡΧ.}$$

Είς τόν πίνακα Νο. 9 εικονίζεται ή χαραχθείσα γραμμή παλινδρομήσεως βάσει τών δεδομένων του παραδείγματος. Έκ τής εκατέρωθεν τής γραμμής παρουσιαζομένης κατανομής τών σημείων διασποράς προκύπτει μία σαφής κανονικότης, όπερ σημαίνει ότι ή δέν ύπηρξεν άσυνήθης συμπεριφορά του κόστους, έν σχέσει προς τήν άπασχόλησιν, ή ότι έλαβεν χώραν έξομάλυνσις τυχόν διαπιστωθείσης τοιαύτης. Τούτο έξάγεται επίσης καί εκ τής πλήρους σχεδόν συμπτώσεως επί τής εύθείας τών σημείων τομής του ποσού τής δαπάνης καί του όγκου άπασχολήσεως, εις οίονδήποτε επίπεδον αυτής.

Μέθοδος πολλαπλής παλινδρομικής άναλύσεως (Multiple Regression Analysis Method).⁵⁷

57 Καλουμένη επίσης καί Μέθοδος ΠΟΛΥΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΑΒΛΗΤΟΤΗΤΟΣ ΚΑΙ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΣ. Βλ. Α. ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΣ εις «Η Στατιστική» - Θ/νίκη 1967, τεύχος Β' σελίς 491.



ΠΙΝΑΞ ΝΤ 9 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΥΘΕΙΑΣ ΤΑΣΕΩΣ ΒΑΣΕΙ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΩΝ ΤΕΤΡΑΓΩΝΩΝ

“Όταν τό ήμμεταβλητόν κόστος έπηρεάζεται κατά τήν διαμόρφωσίον του μόνον υπό ενός στοιχείου δραστηριότητος, ώς π.χ. ηλεκτρικόν ρεύμα καί ώραι λειτουργίας μηχανημάτων, έμμεσος έργασία καί αριθμός άμέσων ήμερομισθίων, δαπάναι ύπηρεσίας φορτοεκφορτώσεων καί ποσότης διακινουμένων ύλικών κ.λ.π., ή χρησιμοποίησις τής άπλής παλινδρομικής άναλύσεως, ώς μεθόδου διαχωρισμού αυτού εις σταθερόν καί αναλογικόν μέρος, οδηγεί εις ίκανοποιητικά άποτελέσματα. Ύπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου ή σύνθετος δαπάνη διαμορφούται υπό τήν έπιρροήν περισσοτέρων παραγόντων ή άνεξαρτήτων μεταβλητών, π.χ. τό κόστος τής λογιστικής ύπηρεσίας άποθηκών έπηρεάζεται: α) εκ του αριθμού τών εκδιδομένων δελτίων εισαγωγής-έξαγωγής, β) εκ του αριθμού τών γραμμών καταχωρησεως εις τά εν λόγω δελτία, γ) εκ του αριθμού τών μερίδων άποθηκείσεως, δ) εκ του αριθμού τών διενεργουμένων μεθ' εκάστην καταχώρισιν αριθμητικών πράξεων, ε) εκ του αριθμού τών διενεργουμένων έλεγκτικών έπαληθεύσεων κ.λ.π. Όμοίως τό κόστος του τμήματος διατυπώσεων έξαγωγών έξαρτάται: α) εκ του αριθμού τών εκδιδομένων τιμολογίων έξαγωγής, β) εκ του αριθμού τών εκδιδομένων άδειών έξαγωγής, γ) εκ του αριθμού τών γραμμών τιμολογήσεως, δ) εκ του αριθμού τών απαιτουμένων πιστοποιητικών κατά έξαγωγήν κ.λ.π. Διά τήν έπίτευξιν μεγαλυτέρας ακριβείας, κατά τόν διαχωρισμόν τής εν προκειμένω συνθέτου δαπάνης, ή άπλή παλινδρομική άνάλυσις θεωρείται άνεπαρκής. Μεγαλυτέρα ακρίβεια έξασφαλίζεται άν ληφθούν υπ' όψιν όλαι ή εν πάση περιπτώσει περισσότεραι τής μίας μεταβληταί, όπερ σημαίνει χρησιμοποίησιν πολλαπλής παλινδρομικής άναλύσεως.

“Ο πλέον γνωστός τύπος έξισώσεως όστις χρησιμοποιείται⁵⁸ εν προκειμένω έχει τήν έξής μορφήν:”

$$\psi = \alpha + \beta X_1 + \gamma X_2 + \delta X_3 + \dots \dots \dots n X_n$$

όπου: ψ = όλικόν ύψος ήμμεταβλητής δαπάνης (έξηρητημένη μεταβλητή)

α = όλικόν σταθερόν κόστος.

β, γ, δ = Μεταβλητόν κόστος κατά μονάδα δραστηριότητος X_1, X_2, X_3 .

X_1, X_2, X_3 = Μονάδες δραστηριοτήτων, X_1, X_2, X_3 (άνεξάρτητος μεταβλητή).

⁵⁸ C. Horngren, ένθ' άνωτέρω, σελίς 834.

⁵⁹ Lawrence L. Lapin: -Statistics for Modern Business Decision-, N.Y. 1973, σελίς 498-515. Α.Α. ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΣ «Ή Στατιστική» - Θ/νίκη 1967, τεύχος Β', σελίς 491-505

2.3.5 Αί δυσχέρειαι προσδιορισμού του άμέσου κόστους και ή επίδρασις των κατά την λήψιν των αποφάσεων.

Τό άμεσον κόστος συνδέεται οργανικώς μέ δύο θεμελιώδους σημασίας χαρακτηριστικά της επιχειρηματικής ζωής: (α) Τό περιθώριον κέρδους και (β) Τήν κοστολογικήν ευθύνην των διευθυνόντων οργανωτικής μονάδας της επιχειρήσεως. Έτονίσθη, πράγματι, τόσον εις τό παρόν όσον και εις τό προηγούμενον κεφάλαιον, ότι σημαντικά εις αριθμόν και σπουδαιότητα επιχειρηματικά αποφάσεις, ώς π.χ. ό καθορισμός τιμής πωλήσεως, ή άποδοχή ή άπόρριψις παραγγελίας, ή παραγωγή ή ή άγορά προϊόντος ή μερών αυτού, ή διακοπή ή ή συνέχισις λειτουργίας ενός παραγωγικού τμήματος κ.λ.π., στηρίζονται εις τό άμεσον κόστος. Ώσαύτως ή συνεχής μέριμνα συμπίεσεως του κόστους διά νά έχη άποτελέσματα πρέπει νά καλύπτη ολόκληρον τό φάσμα της επιχειρηματικής λειτουργίας και νά συνδέεται μέ την προσωπικήν ευθύνην των φορέων της διοικητικής έξουσίας. Ο κοστολογικός έλεγχος, όμως, των φορέων ευθύνης άφορά μόνον τό έλέγξιμον μέρος του κόστους τό όποιον συμπίπτει προς τό άμεσον τμήμα αυτού.

Προκύπτει όθεν τό πρόβλημα των δυσχερειών ή της ευκολίας, της οικονομικότητας και της ακριβείας προσδιορισμού του άμέσου κόστους τό όποιον ώς είναι έπόμενον, έπηρεάζει τάς στηριζόμενας επ' αυτού σχετικές αποφάσεις. Διότι ό βαθμός αξιοπιστίας του εκάστοτε προσδιοριζόμενου μεγέθους του άμέσου κόστους κρίνει και την ορθότητα και την αποτελεσματικότητα ώρισμένων αποφάσεων ή της διαδικασίας του κοστολογικού έλέγχου. Επίσης, ό βαθμός της δυσχερείας εξακριθώσεως και ύπολογισμού του, έν συνδυασμώ προς τό κόστος της καταβαλλομένης σχετικώς προσπαθείας, έπηρεάζει την αποτελεσματικότητα της πληροφορίας περί του ύψους του άμέσου κόστους, ίδια όταν ή έν λόγω πληροφορία επιβάλλεται, εις πολλές περιπτώσεις εκ των πραγμάτων, νά δίδεται μόλις ζητηθεί.

Έφ' όσον δεχόμεθα ότι τό άμεσον κόστος ταυτίζεται συνήθως προς τό μεταβλητόν και επί πλέον ότι τοϋτο είναι έλέγξιμον, ερωτάται εάν υπάρχουν δυσχέρειαι και ποιαι, ακριβοϋς και ταχυτάτου ύπολογισμού του ύψους αυτού. Έτογίσθη επανειλημμένως εις τά προηγούμενα ότι εξαιρέσει των υλικών τά όποια ένσωματοϋνται εις τό παραγόμενον προϊόν, τό υπόλοιπον κόστος τείνει νά συμπεριφέρεται, έν σχέσει προς την άπασχόλησιν, είτε ώς σταθερόν είτε ώς ήμιμεταβλητόν μέγεθος. Ο προσδιορισμός συνεπώς του άμέσου μεταβλητου κόστους προϋποθέτει την επιτυχή λύσιν των έξης προβλημάτων:

Π ρ ω τ ο ν : Τόν διαρκή ποσοτικών έλεγχον των αναλισκομένων και άμέσως ένσωματουμένων εις τό προϊόν υλικών ώς και των αντίστοιχως παραγομένων έτοιμών ή ήμιτελών προϊόντων, συμπαραγομένων ή μή, των υποπροϊόντων, υπολειμμάτων, κακοτέχνων ή ποιοτικώς έλαττωματικών. Σκοπός τούτου

είναι ο άκριβής προσδιορισμός των ποσοτικών μεγεθών αναλώσεων-παραγωγής, άνευ του οποίου τό κόστος καθίσταται ήλαττωμένης αξιοπιστίας μέγεθος, εις ώρισμένας δέ περιπτώσεις εξαιρετικώς επικίνδυνον.⁶⁰ Ο προσδιορισμός της ποσότητας των παραγομένων σκράπς κατά την έναρξιν και τό τέλος της παραγωγικής διαδικασίας πρέπει επίσης νά περιλαμβάνεται εις τό σύστημα ποσοτικού έλέγχου.

Δ ε ύ τ ε ρ ο ν : Τήν ένδελεχή διερεύνησιν των συνθηκών της αγοράς πρós εξακριβώσιν των ίσχυουσών κατ' είδος ύλικού συνθηγιών ή δυνατοτήτων μειώσεως των τιμών, όταν αυξάνωνται τά ποσοτικά μεγέθη αγοράς. Σκοπός της πληροφορίας ταύτης είναι ή εξασφάλισις της δυνατότητος ταχείας λήψεως αποφάσεως υπό της Διοικήσεως επί τη βάσει ενός άκριβούς ρεαλιστικού και ταχέως προσδιοριστέου, κατά περίπτωσιν, ύψους κόστους.

Τ ρ ί τ ο ν : Τήν έπισήμανσιν των δαπανών εκείνων αι όποιαι δέν επηρεάζονται εκ της άπασχολήσεως και τόν διαχωρισμόν των εκ του ύπολοίπου κόστους τό όποιον, εξαιρέσει των ύλικών, αντίστοιχει έξ ολοκλήρου εις τό μεταβλητόν και ήμμεταβλητόν τμήμα αυτού. Ο εις πρώτην φάσιν διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους⁶¹ εις:

60 Ειδικώς όταν πρόκειται περί μεγάλων ποσοτήτων ύλικών χαμηλής κατά μονάδα αξίας, μικρά απόκλισις εις τας ποσοτικές αποδόσεις ή την σύνθεσιν της παραγωγής καταλήγει εις μεγάλην έκτάσεως ζημία. Εις τό ίδιον αποτέλεσμα οδηγούμεθα όταν ή αναλυσκομένη πρώτη ύλη είναι ύψηλης κατά μονάδα αξίας.

61 Νομίζομεν ότι ή κατά τας άμερικανικάς αντίληψεις κλασική διάκρισις του μεταβλητού κόστους εις: άμεσα ύλικά, άμεσον έργασίαν και μεταβλητόν τμήμα Γ.Β.Ε. δέν ανταποκρίνεται πλήρως εις τας ίσχυούσας σημεριν οικονομικάς συνθήκας και τας διαμορφωθείσας ή διαμορφουμένας νέας κοινωνικοπαραγωγικάς σχέσεις.

Τούτο ίσχιει ιδιαίτερος διά την άμεσον έργασίαν τό κόστος της όποιας τείνει νά συμπεριφέρεται περισσότερο ώς σταθερόν και λιγώτερον ώς μεταβλητόν μέγεθος. Η έν λόγω δαπάνη είναι όποσδήποτε ήμμεταβλητή, ενώ σπανίως διαμορφούται κατά τρόπον άνάλογον του επιπέδου άπασχολήσεως. Η άποψις αυτή στηρίζεται εις τά έξής δεδομένα: (α) Λόγω της συνήθως παρατηρουμένης στενότητος εις την κατά κλάδον αγοράν εργασίας ή αύξομειώσεις των άπασχολουμένων εργατών είναι βραχυχρονίως δυσχεροστάτη. Η δυσκολία επιτείνεται και συνετεία της εύλόγου αντίδράσεως των εργατικών συνδικάτων εις μαζικάς ή συχνάς απολύσεις εργαζομένων. (β) Λόγω της αύξήσεως του βαθμού εξειδικεύσεως του συνόλου σχεδόν των εργαζομένων ή μετακινήσις αυτών από ενός παραγωγικού τμήματος εις έτερον, έντός της επιχειρήσεως, πρós εξασφάλισιν συνεχούς εργασίας των άπασχολουμένων, είναι δυσχεροστάτη. (γ) Εις επιχειρήσεις ύψηλού επιπέδου αυτόματοποιησεως κρίνεται οικονομικώς συμφερωτέρα ή διατήρησις του ειδικευμένου προσωπικού εις κατάστασιν σχετικής έστω άδρανεας παρά ή άδράνεια των έγκ/σεων λόγω έλλείψεως χειριστών όταν ή πλήρης λειτουργία αυτών είναι αναγκαία.

Η διάκρισις επίσης αυτή άφορά συνήθως μόνον τό κόστος παραγωγής εις τό όποιον περιλαμβάνεται, κατά κανόνα, και τό κόστος της λειτουργίας των αγορών ένω ούδόλως καλύπτει τό κόστος διαθέσεως. Δοθέντος όμως ότι τά αυτά κατ' είδος στοιχεία δαπανών άπαντώνται εις τό λειτουργικόν κόστος διαθέσεως, θεωρούμεν αναγκαίαν μίαν περισσότερο έλαστικήν και γενικωτέρου χαρακτήρος διάκρισιν του άμέσου λειτουργικού κόστους δυναμένην νά καλύψη όλόκληρον τό λειτουργικόν φάσμα σχηματισμού του.

Ἄμεσα ὑλικά
 Μεταβλητάς δαπάνας
 Ἡμμεταβλητάς δαπάνας
 Σταθεράς δαπάνας

πρέπει νά γίνη κατά τμήμα, λειτουργίαν καί γενικῶς οἰανδήποτε ὑποδιαίρειν τῆς ἐπιχειρήσεως διά τήν ὁποίαν ὑφίσταται σαφῆς κοστολογική εὐθύνη.

Τέταρτον : Τήν ἐπιλογήν καί χρησιμοποίησιν τῆς καταλλήλου ἐκάστοτε τεχνικῆς διασπάσεως τοῦ ἡμμεταβλητοῦ κόστους εἰς σταθερόν καί μεταβλητόν μέρος. Ὁ διαχωρισμός οὗτος, διά νά εἶναι ἀποτελεσματικός, πρέπει νά γίνη δι' ἐκάστην κατ' εἶδος δαπάνην, διακεκριμένως κατά φάσιν καί λειτουργίαν, ἀπό τοῦ ἐπιπέδου τοῦ ἀρχικοῦ μέχρι τοῦ τελικοῦ κόστους διαθέσεως. Οὗτω ἐξασφαλίζονται αἱ προϋποθέσεις ὑπολογισμοῦ τοῦ πλήρους ἀμέσου ἢ μεταβλητοῦ κόστους κατ' εἶδος στοιχείου καί κατά λειτουργίαν σχηματισμοῦ του.

Πέμπτον : Τήν δημιουργίαν τοῦ καταλλήλου μηχανισμοῦ συγκεντρώσεως καί κοστολογικῆς ἐπεξεργασίας τῶν πληροφοριῶν σχετικῶς μέ μεταβολάς εἰς τὰς τιμάς καί ἐν γένει τό κατά μονάδα ἔργου ἄμεσον λειτουργικόν κόστος. Διά τῶν πληροφοριακῶν τούτων στοιχείων ἐνημεροῦται ταχέως καί συνεχῶς ἡ διοίκησις καί τά, λαμβάνοντα βάσει αὐτῶν σχετικῆς ἀποφάσεις, στελέχη τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐκ τῆς προηγηθείσης ἀπαριθμήσεως τῶν δυσχερειῶν προβλημάτων καί προϋποθέσεων προσδιορισμοῦ τοῦ ὀλικοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους, μέ ἀνάλυσιν αὐτοῦ κατ' εἶδος δαπάνης καί λειτουργίαν, προκύπτει, νομίζομεν, ἡ ἀνάγκη ὅπως καταβληθῇ σοβαρωτάτη προσπάθεια σχεδιασμοῦ τῶν διαδικασιῶν καί λειτουργίας τοῦ συστήματος συγκεντρώσεως τῶν στοιχείων διά τόν ὑπολογισμόν καί τήν ἐγκαίρον ἀναθεώρησιν τοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους. Ἡ ἀντιμετώπισις τῶν παρουσιαζομένων κατά τήν πορείαν ταύτην προβλημάτων ἀποβλέπει ἀφ' ἑνός μὲν εἰς τήν ἐξασφάλισιν ἀξιοπίστων κοστολογικῶν πληροφοριῶν καί ἀφ' ἑτέρου ταχυτάτην ἀναθεώρησιν τοῦ ἀμέσου κόστους, ἐφ' ὅσον μεταβάλλονται τά συστατικά του στοιχεῖα.

Ἐλλείψει τῶν ὄρων τούτων λειτουργίας τοῦ συστήματος, περιορίζεται σημαντικῶς ἡ χρησιμότης τοῦ ἀμέσου κόστους κατά τήν λήψιν τῶν ἀποφάσεων, ἐνῶ παραλλήλως δυσχεραίνεται τό ἔργον τοῦ κοστολογικοῦ ἐλέγχου, τοῦ στηριζομένου ἐπὶ τῆς διακρίσεως τοῦ ὀλικοῦ κόστους εἰς ἐλέγξιμον καί μὴ ἐλέγξιμον τμήμα.

2.3.6 Τό άμεσον κόστος και αι αποφάσεις βραχυχρονίου ή μακροχρονίου χαρακτήρος.

Είς τά πλαίσια του συστήματος της ανταγωνιστικής αγοράς, αλλά και υπό συνθήκας πλήρως σχεδιασμένης οίκονομίας, ή λειτουργία των οίκονομικών μονάδων – των κυττάρων τούτων του κοινωνικοοίκονομικού σώματος – στηρίεται αποκλειστικώς είς λαμβανομένας καθημερινώς αποφάσεις υπό προσώπων εύρισκομένων είς όλόκληρον τήν κλίμακα τής διοικητικής και οργανωτικής διαρθρώσεως και έχόντων ανάλογον έξουσίαν, άρμοδιότητα και ευθύνην.

Αί αποφάσεις βεβαίως διαφέρουν σημαντικώς μεταξύ των, ως πρός τό περιεχόμενον, τήν έκτασιν των δι' αυτών κινητοποιουμένων πόρων, τά αποτελέσματα έκ τής εφαρμογής των, τόν απαιτούμενον χρόνον ύλοποίησεως των, τήν χρονικήν διάρκειαν έκδηλώσεως των συνεπειών των⁶² κ.λ.π. Όμοιάζουν όμως, διότι τό σύνολον σχεδόν τούτων έχει άμέσως ή έμμέσως οίκονομικάς έπιπτώσεις επί τής μονάδος, κατά κανόνα δέ χρησιμοποιούν τό κόστος ως βασικήν ή δευτερεύουσαν μεταβλητήν κατά τήν λήψιν των.⁶³

Είς τήν παρούσαν παράγραφον θά διερευνήσωμεν τήν ύφισταμένην σχέσηιν μεταξύ άμέσου κόστους και επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρονίου και μακροχρονίου χαρακτήρος.

Όταν ή διοίκησης τής επιχειρήσεως, τά υπ' αυτής έξουσιοδοτημένα στελέχη ή αι ομάδες αυτών καλούνται ν' αποφασίσουν, προσπαθούν πάντοτε νά έξακριδίσουν – εάν δέν τό γνωρίζουν – τάς πιθανάς ή βεβαίαις έπιπτώσεις έκ τής ληφθησομένης αποφάσεως. Τούτο ίσχύει όχι μόνον όταν ή απόφασις δέν λαμβάνεται άμέσως – διότι απαιτείται χρόνος συγκεντρώσεως, μελέτης και διερευνήσεως των σχετικών στοιχείων – αλλά επίσης και όταν ο αποφασίζων ενεργεί άκαριαίως υπό μορφήν άμέσου απαντήσεως είς τιθεμένην έρώτησιν.

Άνεξαρτήτως όμως του απαιτουμένου χρόνου λήψεως τής αποφάσεως, πάντοτε αυτή στηρίζεται ή πρέπει νά στηρίζεται είς σύγκρισιν των αναμενομένων νά προκύψουν αποτελεσμάτων, έκ των διαζευκτικώς παρουσιαζομένων λύσεων και έπιλογήν τής κρινομένης ως ευνοικωτέρας. Ό σύγκρισις, ως είναι έπόμενον, άφορά καθαρόν αποτέλεσμα, προσδιοριζόμενον υπό μορφήν διαφοράς πραγματοποιηθησομένου έσόδου και κόστους αυτού.

62 Βλ. σχετ. παραγρ. 2.2.4 «άποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρος και αποφάσεις τακτικά».

63 Ένδεικτικώς αναφέρομεν τάς έξής συνήθεις περιπτώσεις λαμβανομένων καθημερινώς αποφάσεων: (1) Όπερωσιακή άπασχόλησις ενός εργατου ή υπαλλήλου ή μιās ομάδος έξ αυτών. (2) Όπασχόλησις κατά τήν Κυριακήν ή τήν πληρωνομένην άργίαν. (3) Μετακίνησις εργαζομένου από ενός τμήματος είς έτερον ή από μιās θέσεως εργασίας είς άλλην. (4) Όποδοχή μιās παραγγελίας πωλήσεως είς διαφορετικήν τιμήν εκείνης του τιμοκαταλόγου. (5) Όγορά ενός ύλικου αντί ενός άλλου με ευνοικωτέραν τιμήν.

Τίθεται κατόπιν τούτου τό ἐρώτημα, ποῖον εἶναι τό κατάλληλον κόστος ὥστε, συγκρινόμενον μέ τό ἔσοδον, νά δίδῃ τό κατά περίπτωσιν πραγματικόν ἀποτέλεσμα ἐπί τοῦ ὁποίου ὁ ἀποφασίζων θά πρέπει νά στηριχθῇ διά νά λάβῃ ὀρθήν ἀπόφασιν.

Ἐχομεν ἀναφέρει εἰς προηγουμένας παραγράφους⁶⁴ ὅτι δέν ὑφίσταται εἰς τύπος κόστους δυνάμενος νά καλύψῃ ὅλας τάς ἀνάγκας τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως καί, ἐπί πλέον, ὅτι ἕκαστος ἐπιχειρηματικός σκοπός ἐξυπηρετεῖται καλλίτερον ὑπό τοῦ κατά περίπτωσιν καταλλήλου κοστολογικοῦ τύπου.

Ἦδη πρέπει νά τονίσωμεν μίαν ἄλλην πλευράν εἰς τήν λειτουργίαν τοῦ κόστους. Συμφώνως πρός αὐτήν, εἰς τύπος κόστους, ὑπό διαφορετικῆς συνθήκας, δέν δύναται νά χρησιμοποιηθῇ διά τόν αὐτόν σκοπόν.⁶⁵

Προκύπτει ὅθεν ἡ ἀνάγκη βαθείας διερευνήσεως τῶν δημιουργουμένων ἢ ἰσχυρουσῶν ἕκαστοτε πραγματικῶν συνθηκῶν ὑπό τάς ὁποίας διεξάγεται ἡ ἐπιχειρηματική δραστηριότης, ὀρθῆς κατανοήσεως τῶν πραγματοποιουμένων μεταβολῶν εἰς τό ἐσωτερικόν τῆς ἐπιχειρήσεως καί τό περιβάλλον αὐτῆς καί ἐπακριβοῦς μετρήσεως τῶν ἐπερχομένων ποσοτικῶν αὐξομειώσεων εἰς τά ΕΣΟΔΑ καί τό ΚΟΣΤΟΣ αὐτῶν, προκειμένου νά ἐπιτυγχάνεται ἡ ἐπιλογή τοῦ περιπτωσιακῶς καταλλήλου κόστους πρός ἐξυπηρέτησιν τοῦ συγκεκριμένου ἐπιχειρηματικοῦ στόχου.

64 Ἴδε σχετικῶς παράγραφον 1.23.

65 Παραθέτομεν ἐν συνεχείᾳ δύο παραδείγματα πρός διευκρίνισιν τῆς παρουσιαζομένης φαινομενικῆς ἀντιφατικότητος εἰς τήν λειτουργίαν τοῦ κόστους: ΠΡΩΤΟΝ: Ὑποθέτομεν ὅτι μία ἐπιχείρησις ἢ τμήμα αὐτῆς ὑποαπασχολεῖται καί ἀναζητεῖ τρόπους ἀντιμετωπίσεως τῆς καταστάσεως. Ἐάν ἡ ὑποαπασχόλησις ὀφείλεται εἰς δυσχερείας διαθέσεως τοῦ προϊόντος ἐξ αἰτίας τοῦ ἀνταγωνισμοῦ, ἢ χρησιμοποιοῦσι τοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους, ὡς βάσεως καθορισμοῦ διαφορικῶν τιμῶν πωλήσεως, ἀποτελεῖ ἴσως ριζικὴν λύσιν τοῦ προβλήματος. Ἐάν ὁμως ἡ μειωμένη ἀπασχόλησις ὀφείλεται εἰς γενικῆς ἰσχύος ποσοτικούς περιορισμούς τῶν πηγῶν προμηθείας πρώτων ὑλών, θά εἶναι ἀστοχος ἢ χρησιμοποιοῦσι τοῦ ἀμέσου κόστους διά τήν ἀσκήσιν τιμορρυθμιστικῆς πολιτικῆς. Εἰς τήν περίπτωσιν ταύτην τό πλήρες κόστος ἀποτελεῖ τήν ὀρθήν βάση καθορισμοῦ τῶν τιμῶν πωλήσεως. ΔΕΥΤΕΡΟΝ: Ὑποθέτομεν ὅτι ἐπιχείρησις Ω καλύπτει συνήθως τό 60% τοῦ δυναμικοῦ τῆς ὑπό τῆς τρεχούσης ζήτησεως. Τό ἐλάττωδον τοῦτο ἀπασχολήσεως ἀπορροφᾷ τό σύνολον τῶν σταθερῶν δαπανῶν, βάσει δέ τοῦ οὗτω διαμορφουμένου πλήρους κόστους καθορίζει τάς τιμᾶς πωλήσεως. Ὑποθέτομεν ἐπίσης ὅτι λαμβάνεται παραγγελία ἀντιστοιχοῦσα εἰς τό ὑπόλοιπον 40% τοῦ δυναμικοῦ τῆς, προσεχόμενη ἐκ περιοχῆς κειμένης ἐκτός τῆς συνήθους πελατείας, ὑπό τόν ὅρον ὅτι ἡ τιμή θά εἶναι 10% μικρότερα τοῦ πλήρους κόστους, μεγαλύτερα ὁμως τοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κατά 20%. Ἐρωτᾶται, εἰς ποῖον κόστος θά στηριχθῇ ὁ ὑπολογισμός τῆς τιμῆς πωλήσεως διά τήν ὡς ἄνω παραγγελίαν (α) ὑπό τās περιγραφόμενας εἰς τό παράδειγμα συνθήκας καί (β) ὑπό τήν ἐναλλακτικὴν ἐκδοχὴν ὅτι τό 60% τῆς ἀπασχολήσεως ἔχει καλυφθῇ ὑπό τῆς συνήθους πελατείας βάσει κεκλεισμένων πράξεων. Ἡ ἀπάντησις εἰς τό ἐρώτημα ἔχει ὡς ἑξῆς: Ὑπό τās συνθήκας (α) ἀναμφισδητῶς τό ἀμεσον μεταβλητόν κόστος. Ὑπό τās συνθήκας ὁμως (β) ὀφείλει ἴσως ν' ἀποποιηθῇ τήν παραγγελίαν ὑπό τούς αἰτουμένους ὄρους, βασίμως προσδοχοῦσα ὅτι ἐν σημαντικόν τμήμα τοῦ πέραν τοῦ 60% δυναμικοῦ τῆς θά καλυφθῇ ἀπό μικράς, τρεχούσης μορφῆς, παραγγελίας καί συνεπῶς δέν πρέπει νά στηριχθῇ διά τόν καθορισμόν τῆς τιμῆς πωλήσεως εἰς τό μεταβλητόν ἀλλά εἰς τό πλήρες κόστος.

Τό ἄμεσον κόστος εἶτε ὡς ἀμιγές μεταβλητόν εἶτε ὡς σύνθετον μέγεος κατέχει νομίζομεν ἐξαιρετικῶς σημαντικὴν θέσιν ἐντὸς τοῦ πλέγματος τῆς κοστολογικῆς πολυμορφίας εἰς τὴν ἐξυληρέθειον μεσομακροπροθέσμων καὶ βραχυπροθέσμων ἐπιχειρηματικῶν σκοπῶν.

Εἰς τὸν βραχυπρόθεσμον σχεδιασμόν, τὸ ἄμεσον κόστος ἀντιπροσωπεύει τὴν μίαν ἐκ τῶν δύο βασικῶν σταθερῶν τοῦ ὀλικοῦ ὕψους αὐτοῦ, ὃ δὲ προσδιορισμός του, εἰς τὸν βαθμὸν κατὰ τὸν ὁποῖον εἶναι ἀκριθῆς, ἐξασφαλίζει εἰς τὴν διοίκησιν ἀκαταμάχητον ὄπλον ἀσκήσεως εὐελίκτου καὶ ἀποτελεσματικῆς πολιτικῆς ἐσωστρεφοῦς ἢ ἐξωστρεφοῦς χαρακτήρος καὶ λήψεως τῶν ἀναγκαιουσῶν πρὸς ὑλοποίησιν αὐτῆς ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων.

Εἰδικώτερον, τὸ προσδιοριζόμενον ἄμεσον κόστος καλύπτει τὰς ἐξῆς ἀνάγκας προγραμματισμοῦ καὶ ἐλέγχου τῆς βραχυχρονίου δραστηριότητος τῶν οἰκονομικῶν μονάδων:

α. ΤΑΧΥΤΑΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΝ ΚΟΣΤΟΥΣ: Ἐπιτρέπει εἰς τὴν διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως νὰ προσδιορίζη εὐχερῶς τὸ ὀλικόν καὶ κατὰ μόνον προΐοντος κόστος εἰς οἰονδήποτε ἐπίπεδον δραστηριότητός της. Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται δι' ἀλλῆς προσθήκης, εἰς τὸ κατὰ μόνον μεταβλητόν κόστος τοῦ πηλίκου τῆς διαιρέσεως τοῦ συνόλου τῶν σταθερῶν δαπανῶν διὰ τοῦ ὀλικοῦ ποσοῦ τῶν παραχθεισῶν ἢ πωληθεισῶν μονάδων⁶⁶ ἢ εἰς τὸ συνολικόν σταθερόν κόστος τοῦ γινομένου τῶν παραχθεισῶν ἢ πωληθεισῶν μονάδων ἐπὶ τὸ κατὰ μόνον μεταβλητόν κόστος. Ἡ πληροφορία αὕτη, ἐφ' ὅσον εἶναι ἀκριθῆς, εὐρισκομένη ἐκ τῶν προτέρων εἰς τὴν διάθεσιν τῶν ἀποφασίζόντων, ὑποδοθηθεὶ σημαντικῶς αὐτοῦς εἰς τὴν λήσιν ταχέως ὀρθῶν ἀποφάσεων ἐπὶ θεμάτων καθημερινῆς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἀναφέρομεν ἐνδεικτικῶς τὰς ἐξῆς περιπτώσεις:

- Καθορισμός τιμῆς πωλήσεως νεοπαραγομένου εἴδους.
- Ἀποδοχὴ ἢ ἀπόρριψις παραγγελίας πωλήσεως ὅταν ἡ αἰτουμένη τιμὴ εἶναι ἴση ἢ μικρότερα τοῦ πλήρους κόστους.
- Προσδιορισμός τῆς κατωτάτης τιμῆς πωλήσεως εἰς τὸ ἐπίπεδον τοῦ μεταβλητοῦ κόστους, πέραν τῆς ὁποίας ἢ συνέχισις τῶν πωλήσεων ὀδηγεῖ, ἐκτὸς ἐξαιρέσεων, εἰς ἐπαύξεισιν τῆς ζημίας.
- Ἀντιμετώπισις τοῦ ἀνταγωνισμοῦ διὰ τῆς σταδιακῆς κάμψεως τῶν τιμῶν μέχρι τοῦ κατωτάτου ἐπιτρεπομένου ὀρίου.
- Αὐξήσις ἢ μείωσις τῆς ἀπασχολήσεως, ἀναλόγως τῆς διαμορφουμένης ἐκάστοτε οἰκονομικῆς συγκυρίας διὰ τῆς παρεχομένης δυνατότητος ἀκριβοῦς

⁶⁶ Πρόκειται περὶ τοῦ προϋπολογιστικοῦ ὕψους τῶν ἐτησίων σταθερῶν δαπανῶν καὶ τῆς προβλεπομένης ἀντιστοίχως παραγωγῆς. Εἶναι ὅμως δυνατόν τὰ ἐν λόγω μέγεθη νὰ εἶναι πραγματικά, προσδιοριζόμενα περιοδικῶς (μηνιαίως, ἐβδομαδιαίως, τριμηνιαίως κ.λ.π.).

προσδιορισμού της συνεπαγομένης μεταβολής του όλικου κατά μονάδα προϊόντος όλικου κόστους.

– Άπασχόλησις του συνόλου των εγκαταστάσεων ή μέρους αυτών δι' υπερωριακής εργασίας, εργασίας κατά την Κυριακήν ή την πληρωνομένην άργίαν κ.λ.π.

– Υίοθέτησις συστήματος κινήτρων βελτιώσεως της παραγωγικότητας και γενικώς της άποδόσεως στηριζομένου επί της σχέσεως κόστους και ώφελείας, του μέν πρώτου αντιπροσωπευομένου υπό της αύξητικής μεταβολής του άμέσου κόστους εργασίας, του δέ δευτέρου υπό της πτωτικής μεταβολής του κατά μονάδα πλήρους κόστους.⁶⁷

– Προώθησις των πωλήσεων ειδών ή ομάδων προϊόντων μέ κριτήριο τό περιθώριον κέρδους αντί του καθαρού άποτελέσματος, όταν ύφίσταται στενότης πόρων, δυναμικού ή πηγών προμηθείας πρώτων ύλών.

– Ρεαλιστική προσέγγισις του λογικώς άναμενομένου κατωτάτου όριου ανταγωνιστικής τιμής εις διενεργουμένους διεθνείς ή μη διαγωνισμούς.

– Έκτίμησις της άκολουθουμένης υπό του ανταγωνισμού τιμολογιακής πολιτικής και έξακριβώσις των εύρισκομένων, όπισθεν της συγκεκριμένης συμπεριφοράς, πραγματικών προθέσεων και στόχων αυτού.

β. ΤΑΧΥΤΑΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ: Έξασφαλίζει εις την διοίκησιν την «σημαντικήν πληροφορίαν» του ύψους του διαμορφουμένου άποτελέσματος εις τά διάφορα επίπεδα άπασχολήσεως, υπό τά όποια: (α) Τά συνολικά έσοδα ύπολείπονται του αντίστοιχου κόστους αυτών ή (β) έπιτυγχάνεται πλήρης έξισορρόπησις έσόδων και δαπανών, ή, τέλος, (γ) πραγματοποιείται θετική διαφορά έσόδων-έξόδων. Τά πληροφοριακά ταύτα στοιχεία παρέχονται υπό του διαγράμματος του ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ή υπό άπλών άριθμητικών ύπολογισμών στηριζομένων εις την ισότητα:

$$\bullet \quad \text{έσοδα} \times \text{ποσοστόν \% περιθωρίου κέρδους} - \text{σταθερόν κόστος} = \\ = \pm \text{άποτέλεσμα.}$$

Η άξία της τοιαύτης πληροφορήσεως συνίσταται εις τό γεγονός ότι έξασφαλίζει ένα σαφή προσανατολισμόν της διοικήσεως κατά την διεξαγωγήν της καθημερινής της δραστηριότητος, δοθέντος ότι δίδει άνά πάσαν στιγμήν μίαν άπάντησιν εις τά έρωτήματά της:

– Εις ποίαν κατάστασιν εύρισκόμεθα.

– Ποϋ άκριβώς πηγαίνομεν.

Η πληροφορία γίνεται άποτελεσματικώτερα έφ' όσον δέν περιορίζεται εις τό σύνολον της έπιχειρήσεως αλλά καλύπτει όλόκληρον τό πλέγμα της λειτουργικής διαρθρώσεως αυτής. Τοϋτο δέ διότι τά διάφορα τμήματα, αί ύπηρεσίαι και γενικώς αί όργανωτικά ύποδιαιρέσεις παρουσιάζουν άνομοίόμορφον μεταξύ των δομήν κόστους και έσόδων, διάφορον συνεπώς ΝΕΚΡΟΝ

67 Ένδεχομένως όμως και υπό του διαφορικού έσόδου.

ΣΗΜΕΙΟΝ καὶ διαφορετικόν συντελεστήν κέρδους εἰς ὠρισμένον ἐπίπεδον ἀπασχολήσεως. Οἱ ἀλληλοσυμψηφισμοὶ κερδοφόρων καὶ μὴ ἀποτελεσμάτων τῶν λειτουργικῶν ὑποδιαρέσεων τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπιβάλλουν διακεκριμένην παρακολούθησιν ἐκάστης τούτων, ὡς ἐάν ἐπρόκειτο περὶ ἰδιαίτερων μονάδων μὲ πλήρη τεχνικὴν, ὀργανωτικὴν καὶ οἰκονομικὴν αὐτοτέλειαν.

Δοθέντος ὅτι διὰ τῆς ἀμέσου κοστολογήσεως ἐξουδετερῶνται ἢ ἐκ τῶν διακυμάνσεων τῆς παραγωγῆς προερχομένη αὐξομειώσεις τοῦ ὄγκου τῶν διαμορφουμένων ἀποτελεσμάτων, τὸ προσδιοριζόμενον ἕψος αὐτῶν ἐκφράζει αὐτὸ τὸ ὅποιον ἐπετεύχθη συγκρινόμενον δὲ πρὸς τὸ ὑπὸ τοῦ προγράμματος δράσεως καθοριζόμενον, παρέχει μίαν σαφῆ εἰκόνα τῆς κανονικῆς ἢ μὴ πορείας ἐργασιῶν, τῆς ὑστερήσεως ἢ ὑπερκαλύψεως ἐναντι τῶν προγραμματιζομένων στόχων.

Συνελπῶς, ἢ διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τοῦ ἀμέσου κόστους ἐξασφαλιζομένη, ὡς προελέχθη, δυνατότης εὐχεροῦς ὑπολογισμοῦ τῶν πραγματοποιουμένων βραχυχρονίως ἀποτελεσμάτων ἐπιτρέπει τὴν ὀρθὴν λειτουργίαν τοῦ συστήματος τοῦ προϋπολογιστικοῦ ἐλέγχου τὸ ὅποιον, ὡς γνωστόν, ἀντιπροσωπεύει ἐν λίαν ἀποτελεσματικόν μέσον ἐλέγχου τῆς δραστηριότητος τῶν συγχρόνων οἰκονομικῶν μονάδων.

Τὰ ἐκ τῆς λειτουργίας τοῦ συστήματος τοῦ προϋπολογισμοῦ ἐλέγχου προκύπτοντα ἀριθμητικὰ δεδομένα συνίστουσιν τὴν βάσιν τῶν λαμβανομένων επιχειρηματικῶν ἀποφάσεων βραχυχρονίου χαρακτῆρος, μεταξύ τῶν ὁποίων ἐνδεικτικῶς ἀναφέρομεν τὰς ἑξῆς:

– Διερεῦνησις συνθηκῶν ἀγορᾶς ὡσάκις διαπιστοῦνται ὑστέρησις ἐναντι τοῦ καθορισθέντος στόχου εἴτε ὡς πρὸς τὰς πωλήσεις εἴτε ὡς πρὸς τὰ ἐπιτυγχανόμενα ἀποτελέσματα. Σκοπὸς τῆς ἐν λόγῳ διερευνήσεως εἶναι ἡ ἐξακριβῶσις τῶν πραγματικῶν αἰτίων δυσμενοῦς ἐξελίξεως τῶν ἀποτελεσμάτων καὶ ἡ λήψις τῶν ἀναγκαίων μέτρων πρὸς ἐξάλειψίν των.

– Συγκέντρωσις τῆς προσοχῆς καὶ τῶν προσπαθειῶν τῆς Διοικήσεως εἰς τὰ σημεῖα ἐκεῖνα δραστηριότητος τὰ ὅποια παρουσιάζουσιν νοσογόνους ἐκδηλώσεις, ἀρνητικὰς ἀποκλίσεις ἀποτελεσμάτων κ.λ.π., μὲ σκοπὸν τὴν ταχύτεραν ἔξοδον ἐκ τῆς καταστάσεως ζημιογόνου λειτουργίας.

– Λήψις μέτρων πρὸς ἔγκαιρον ἀντιμετώπισιν τῆς δημιουργηθησομένης νέας καταστάσεως ρευστότητος, δυσμενεστέρας ἢ εὐνοϊκωτέρας τῆς προβλεπομένης, ἀναλόγως τῆς πορείας τῶν διαπιστουμένων βραχυχρονίως ἀποτελεσμάτων.

– Ἀντιμετώπισις ἐγκαίρως τῶν προβλημάτων τὰ ὅποια συνδέονται μὲ τὸν προγραμματισμὸν τῶν ἐπενδύσεων. Τὰ ἐν λόγῳ προβλήματα ἀναφέρονται εἰς τὸν προσδιορισμὸν τοῦ βαθμοῦ τῆς αὐτοχρηματοδοτήσεως, τὴν περιστολὴν ἢ ἐπέκτασιν τοῦ ἕψους τῆς οἰκείας δαπάνης καὶ τὴν ἀναθεώρησιν τῆς ἐσωτερικῆς δομῆς καὶ διαρθρώσεως τοῦ σχετικοῦ προγράμματος ἀναλόγως τῆς δια-

μορφουμένης εικόνας των βραχυχρονίων αποτελεσμάτων.

– Έγκαιρος προετοιμασία άσκησης συνεπούς πολιτικής μερισμάτων διά της πληροφόρησης των μετόχων και του έπενδυτικού κοινού περί της ακριβούς πορείας των βραχυχρονίων αποτελεσμάτων της έπιχειρήσεως.

γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΝ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ: Διά της παρεχομένης δυνατότητος προσδιορισμού του περιθωριακού αποτελέσματος⁶⁸ εξασφαλίζεται ή πληροφόρησις της Διοικήσεως επί ενός σημαντικού οικονομικού μεγέθους, επί του όποιου στηρίζονται αποφάσεις μεσοδραχυπροθέσμου χαρακτηρισ. Τό περιθώριον κέρδους αποκτά ιδιαίτεραν βαρύτητα, συνδεόμενον μέ τά τμήματα της έπιχειρήσεως και γενικώς τάς οργανωτικές υποδιαιρέσεις αυτής. Ούτω, ή αποτελεσματικότης εκάστης λειτουργικής υποδιαιρέσεως μετρείται αρχικώς μέ κριτήριον τό πραγματοποιούμενον πλεόνασμα, μετά τήν άφαιρέσιν εκ του πραγματικού ή ύπολογιστικού έσοδου του άμέσου κόστους αυτού. Τό εν λόγω πλεόνασμα κατανέμεται εις δύο μέρη: Τό εν τμήμα άποτελεί άντάλλαγμα διά τάς χρησιμοποιούμενας υπό της οργανωτικής μονάδος γενικώς ύπηρεσίας της έπιχειρήσεως ή άλλως, αντιπροσωπεύει συμβολήν αυτής εις τήν κάλυψιν του γενικού σταθερού κόστους. Τό έτερον αντιπροσωπεύει τήν συμμετοχήν της οργανωτικής μονάδος εις τήν διαμόρφωσιν του τελικού καθαρού κέρδους της έπιχειρήσεως.

Ο προσδιορισμός του βαθμού αποτελεσματικότητος προϋποθέτει, ως είναι φανερόν, και τον καθορισμόν της βάσεως μέ τήν όποιαν θά συγκριθί τό προκύπτον περιθωριακόν αποτέλεσμα. Η συνθηθετέρα βάσις εν προκειμένω είναι τό πραγματικόν ή ύπολογιστικόν έσοδον μετά του όποιου, συσχετιζόμενον τό αποτέλεσμα, δίδει τον συντελεστήν άποδοτικότητος της λειτουργικής μονάδος. Η ούτω αρχικώς ύπολογιζομένη άποδοτικότης των λειτουργικών υποδιαιρέσεων της έπιχειρήσεως άποτελεί καθ' ήμάς τό κυριαρχικόν στοιχείον συμβολής εκάστης τούτων εις τήν γενικήν άποδοτικότητα της έπιχειρήσεως.

Μικροτέρας σημασίας δείκτης εξαγεται εάν, μετά του έσοδου, συγκριθί τό περιθώριον κέρδους μειωμένον κατά τό τμήμα αυτού τό όποιον προσρίζεται νά καλύψη μέρος του γενικού σταθερού κόστους. Τούτο δέ διότι ο διαχωρισμός του περιθωριακού αποτελέσματος θά στηριχθί κατ' άνάγκην εις κριτήρια ή βάσεις κατανομής άπροσδιορίστου βαθμού ακριβείας, όπωσδήποτε όμως βεδαίας αυθαιρείας και άμφισβητουμένης αξίας.

Ουσιαστικής σημασίας πρόβλημα, ανακύπτον κατά τον προσδιορισμόν του περιθωρίου κέρδους δι' έκαστον τμήμα και γενικώς λειτουργικήν ή οργανωτικήν υποδιαίρεσιν της έπιχειρήσεως, είναι ή σύνθεσις του άμέσου κόστους.

68 Καλούμενον και ΟΡΙΑΚΟΝ ΥΠΟΛΟΙΠΟΝ ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ (Safety Margin). Βλ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Τό πρότυπον κόστος», σελίς 399 και Μ. ΜΕΪΜΑΡΟΓΛΟΥ: «Θέματα οικονομικής των έπιχειρήσεων» –ΑΘΗΝΑΙ 1969, σελίς 114.

Εἰς τὴν παράγραφον 2.3.1 ἐλέχθη ὅτι ὁ ὑπολογισμὸς αὐτοῦ πρέπει νὰ εἶναι πλήρης, περιλαμβάνων καὶ τὸ σταθερὸν καὶ τὸ μεταβλητὸν μέρος. Ἡ χρησιμοποίησις τῆς μῆδος ἐκ τῶν δύο μορφῶν θὰ καθορίζεται ἐκάστοτε ἐκ τῶν ἰδιομορφιῶν τῶν ἐπιχειρηματικῶν στόχων τοὺς ὁποίους πρόκειται νὰ ἐξυπηρετήσῃ.

Ὅταν τὸ περιθώριον κέρδους χρησιμοποιήται διὰ τὴν μέτρησιν τῆς ἀποδοτικότητος τῶν λειτουργικῶν καὶ γενικῶς ὀργανωτικῶν ὑποδιαρέσεων τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ πλήρες ἄμεσον κόστος εἶναι ὁ τύπος ὁ ὁποῖος ἐξυπηρετεῖ καλλίτερον τὸν συγκεκριμένον τοῦτον σκοπὸν.⁶⁹

Πράγματι ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τὸ παραγωγικὸν τμήμα συνιστᾷ αὐτόνομον μονάδα λειτουργίας, τὸ ἄμεσον κόστος αὐτοῦ σχηματίζεται συνήθως ἐκ τῶν ἑξῆς στοιχείων:

1. Ἄμεσα ὑλικά ὡς πρὸς τὸ τμήμα.
2. Ἄμεσα ἡμερομίσθια ὡς πρὸς τὸ τμήμα.
3. Ἄμεσοι λοιπαὶ μεταβληταὶ δαπάναι.
4. Ἄμεσοι σταθεραὶ δαπάναι.

Εἰς τὴν τελευταίαν (4) κατηγορίαν περιλαμβάνονται: (α) Μισθοὶ τοῦ προσωπικοῦ τοῦ ἀπασχολουμένου ἐξ ὀλοκλήρου εἰς τὸ τμήμα. (β) Δαπάναι φωτισμοῦ καὶ ὑδρεύσεως. (γ) Ἄμοιβαι καταβαλλόμεναι παγίως εἰς τρίτους π.χ. ἠλεκτρολόγους, συντηρητὰς κ.λ.π. (δ) Τόκοι δεσμευμένου εἰς τὸ τμήμα κεφαλαίου. (ε) Ἀποσβέσεις ἐξοπλισμοῦ μονίμως καὶ ἀποκλειστικῶς ἀπασχολουμένου εἰς τὸ τμήμα. (στ) Ἐτεροι σταθεραὶ δαπάναι πραγματοποιούμεναι ἐξ ὀλοκλήρου εἰς τὸ τμήμα.

Εἶναι ἐνδεχόμενον, τὸ σταθερὸν μέρος τοῦ ἄμεσου κόστους νὰ ἀντιπροσωπεύῃ σημαντικὸν τμήμα αὐτοῦ, εἴτε διότι ὁ χρησιμοποιούμενος ἐξοπλισμὸς καὶ τὸ ἀπασχολούμενον προσωπικὸν εἶναι ὑψηλῆς τεχνολογικῆς στάθμης, εἴτε διότι τὸ παραγωγικὸν τμήμα εἶναι ἐντάσεως κεφαλαίου. Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις, ἡ ἀποδοτικότης τοῦ τμήματος θὰ ὀφείλεται κατὰ κύριον λόγον εἰς τὴν ἀνεπτυγμένην τεχνολογίαν ἢ τὸν ὑψηλὸν βαθμὸν ὀργανικῆς συνθέσεως τοῦ χρησιμοποιούμενου κεφαλαίου⁷⁰. Συνεπῶς τὸ ἄμεσον σταθερὸν κόστος πρέπει

69 Ἐνῶ, ὡς θὰ ἴδωμεν ἐν συνεχείᾳ, ὁ τύπος οὗτος ἀντενδείκνυται ὅταν τὸ ἄμεσον κόστος πρόκειται νὰ χρησιμοποιηθῇ διὰ σκοποὺς ἐλέγχου τῆς δραστηριότητος τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων.

70 Καλοῦμεν ὀργανικὴν σύνθεσιν κεφαλαίου τὴν σχέσιν μεταξύ συνολικῆς ἀξίας παγίου κεφαλαίου καὶ ἀριθμοῦ ἀπασχολουμένων εἰς τὴν ἄμεσον λειτουργίαν του. Ὄπῳ, ἐάν εἰς ἓνα παραγωγικὸν τμήμα ἡ ἀξία τοῦ ἐξοπλισμοῦ του - μηχ/τα, κτίρια, ἐγκ/σεις - ἀνέρχεται εἰς 10.000.000 δρχ. οἱ δὲ ἀπασχολούμενοι ἀποκλειστικῶς εἰς αὐτὸ εἶναι 10, ἡ σχέση αὐτῆ εἶναι 10.000.000: 10 ἢτοι εἰς ἕκαστον ἐργαζόμενον ἀναλογεῖται πάγια ἐπενδύσεις δρχ. 1.000.000.

νά προστεθῆ εἰς τὸ μεταβλητὸν διὰ τὸν σχηματισμὸν τοῦ ὀλικοῦ ἀμέσου κόστους τὸ ὅποιον θὰ βαρύνῃ τὰ ἔσοδα τοῦ τμήματος πρὸς ἐξαγωγήν τοῦ περιθωρίου κέρδους.

Εἰς τοὺς πίνακας 10-11 παρουσιάζεται μία τυπικὴ διάρθρωσις κόστους καὶ ἀποτελεσμάτων κατὰ τμήμα καὶ λειτουργίαν βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως. Τὰ δεδομένα τοῦ πίνακος εἶναι πραγματικά. Ἀποβλέπουν νά τονίσουν τὰς διαφορὰς αἱ ὁποῖαι προκύπτουν εἰς τὴν ἀποδοτικότητα ἑκάστου τμήματος ἢ κλάδου ἐκμεταλλεύσεως, ἀναλόγως τῆς ἀκολουθουμένης μεθόδου ἀναλύσεως τοῦ κόστους καὶ τοῦ τρόπου συσχετισμοῦ του πρὸς τὰ ἔσοδα.

Ὁ Πίναξ 10 ἐμφανίζει τὴν ἀκολουθουμένην ὑπὸ τῆς πράξεως διαδικασίαν σχηματισμοῦ τοῦ μικτοῦ καὶ καθαροῦ ἀποτελέσματος. Πρόκειται περὶ τῆς μορφῆς ἐκείνης ἢ ὁποία ἐναρμονίζεται μὲ τὴν ἰσχύουσαν φορολογικὴν νομοθεσίαν.

Ἐπειδὴ οὐδεμίαν ἀνάλυσις τοῦ κόστους γίνεται εἰς ἄμεσον, ἔμμεσον, σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν, κατὰ φάσεις διαμορφώσεώς του, δέν δύναται νά ἐξαχθῆ ἡ ἀποδοτικότης ἑκάστου προϊόντος καὶ κλάδου ἐκμεταλλεύσεως. Οἱ ἐξαγόμενοι βάσει τοῦ πλήρους κόστους παραγωγῆς καί, ἐν συνεχείᾳ, τοῦ κόστους διαθέσεως δείκται ἀποδοτικότητος δέν ἐκφράζουν τὴν συμβολὴν ἑκάστου προϊόντος ἢ κλάδου ἐκμεταλλεύσεως εἰς τὸ συνολικὸν ἀποτέλεσμα. Πλέον δέ τούτου ἐμποδίζουν τὴν λήψιν ἀποφάσεων, ἰδίᾳ ὅσον ἀφορᾷ τὴν διακοπὴν ἢ ἔντασιν τῶν πωλήσεων δι' ἀναπροσαρμογῆς τῆς πολιτικῆς τιμῶν, κατάργησιν ἢ διαφοροποίησιν τοῦ προϊόντος κ.λ.π.

Εἰς τὸν πίνακα 11 τὰ αὐτὰ στοιχεῖα παρουσιάζονται ὑπὸ διάφορον μορφήν. Τὸ κόστος γενικῶς ἀναλύεται κατὰ λειτουργικὴν μονάδα καὶ συνολικῶς εἰς ἄμεσον – σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν – καὶ εἰς ὀλικὸν σταθερὸν καὶ μεταβλητὸν. Τὸ ἀποτέλεσμα ἀναλύεται ἐπίσης κατὰ στάδια σχηματισμοῦ του. Δυνάμεθα οὕτω νά διαπιστώσωμεν τὴν συμβολὴν ἑκάστου τμήματος ἢ προϊόντος εἰς τὴν κάλυψιν τοῦ γενικοῦ σταθεροῦ κόστους καὶ τὴν διαμόρφωσιν τοῦ τελικοῦ καθαροῦ ἀποτελέσματος. Ἐπὶ τῶν ἀριθμητικῶν δεδομένων τοῦ πίνακος καὶ τῶν βάσει αὐτῶν προσδιοριζομένων συν/στῶν ἀποτελεσματικότητος καὶ δεικτῶν συσχετισμοῦ, ἡ Διοίκησις δύναται νά στηριχθῆ διὰ τὴν λήψιν καθημερινῶν ἀποφάσεων, νά προετοιμάσῃ δέ ἀποφάσεις μεσοβραχυπροθέσμου χαρακτῆρος.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΜΙΚΤΟΥ & ΚΑΘΑΡΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑ
ΚΛΑΔΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΟΣ

ΟΜΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	ΕΣΟΔΑ ΕΚ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΜΙΚΤΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	ΠΟΣΟΣΤΟΝ % ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ - ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ - ΧΡΗΜ/ΣΕΩΣ	ΤΕΛΙΚΟΝ ΚΑΘΑΡΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Α	271.740.000	131.345.000	140.395.000	51,67	92.468.000	47.927.000
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Β	35.857.000	23.107.000	12.750.000	35,56	10.043.000	2.707.000
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Γ	120.340.000	74.803.000	45.537.000	37,84	41.594.000	3.943.000
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Δ	187.327.000	155.187.000	32.140.000	17,16	49.185.000	(17.045.000)
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Ε	31.601.000	22.774.000	8.827.000	27,93	7.622.000	1.205.000
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΤ	3.538.000	6.636.000	(3.098.000)	—	846.000	(3.944.000)
ΟΜΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Ζ	24.740.000	22.416.000	2.324.000	9,39	—	2.324.000
ΣΥΝΟΛΑ	675.143.000	436.268.000	238.875.000	35,38	201.758.000	37.117.000

ΔΙΑΦΕΡΣΕΩΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ & ΚΑΘΑΡΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑ
ΚΛΑΔΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΟΣ

ΟΜΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	ΕΣΟΔΑ ΕΚ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΚΟΣΤΩΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΝ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΠΟΣΟΣΤΟΝ % ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΣΤΑΘΕΡΟΝ * ΚΟΣΤΩΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΤΕΛΙΚΟΝ ΚΑΘΑΡΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Α	271.740.000	154.895.000	116.845.000	43,00	68.918.000	47.927.000
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Β	35.857.000	24.538.000	11.319.000	31,56	8.612.000	2.707.000
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Γ	120.340.000	83.792.000	36.548.000	30,37	32.605.000	3.943.000
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Δ	187.327.000	147.864.000	39.463.000	21,06	56.508.000	(17.045.000)
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Ε	31.601.000	20.991.000	10.610.000	33,57	9.405.000	1.205.000
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΤ	3.538.000	3.417.000	121.000	3,41	4.065.000	(3.944.000)
ΟΜΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Ζ	24.740.000	20.716.000	4.024.000	16,26	1.700.000	2.324.000
ΣΥΝΟΛΑ	675.143.000	456.213.000	218.930.000	32,43	181.813.000	37.117.000

* ΚΟΣΤΩΣ ΑΜΕΣΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΚΑΤΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟΝ ΤΩΝ ΚΥΚΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ -

δ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΝ ΕΛΕΓΧΟΝ ΥΠΕΥΘΥΝΩΝ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ. Βασική αρχή της επιστημονικής διοικήσεως, αρχή της οποίας η όρθότης επαληθεύεται καθημερινῶς εἰς τὴν πράξιν, εἶναι ὁ ἀρρηκτος δεσμός μεταξύ τῶν ἐννοιῶν:

ΕΞΟΥΣΙΑΣ – ΕΥΘΥΝΗΣ.

Ὅπως δὲν εἶναι νοητόν νά ζητοῦνται παρά τινος προσώπου εὐθῦναι διὰ πράξεις ἢ παραλήψεις ἐτέρων προσώπων ἐπὶ τῶν ὁποίων οὐδεμίαν τοῦτο ἔχει ἐξουσίαν ἐλέγχου ἢ κατευθύνσεως τῆς δραστηριότητός των, οὕτω πῶς καὶ ὁ ἔλεγχος τοῦ κόστους δὲν εἶναι ἐφικτός ἐάν δὲν στηρίζεται εἰς χορηγηθεῖσαν ἐξουσίαν πρὸς τὸν ὑπεύθυνον ν' ἀποφασίζῃ ἐπὶ τῶν δαπανῶν τοῦ ὑπ' αὐτοῦ ἐκτελουμένου ἔργου ἢ δραστηριότητος.

Οὕτω, ἐάν θεωρήσωμεν τὸ παραγωγικόν τμήμα τυπικὴν ὑποδιαίρεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸν δὲ ἐπικεφαλῆς αὐτοῦ ὑπεύθυνον διὰ τὸ πραγματοποιοῦμενον εἰς αὐτὸ **ἔργον** καὶ **κόστος**, ὀφείλομεν συγχρόνως νά τοῦ ἐξασφαλίσωμεν τὴν δυνατότητα νά ἀποφασίζῃ καὶ τὴν ἐξουσίαν νά ἐλέγχῃ ἐάν ἐκτελοῦνται αἱ λαμβανόμενα ἀποφάσεις.

Κατόπιν τούτου ἐρωτᾶται ποῖον εἶναι τὸ κόστος μὲ τὸ ὁποῖον ἐπιβαρύνεται τὸ παραγωγικόν τμήμα καὶ διὰ ποῖον μέρος ἢ στοιχεῖα αὐτοῦ ὁ ἐπικεφαλῆς του εἶναι ὑπεύθυνος. Ὡς γνωστόν, τὸ παραγωγικόν τμήμα ἐπιβαρύνεται μὲ δαπάνας αἱ ὁποῖαι δύνανται νά διακριθοῦν ἢ καταταγοῦν εἰς δύο κατηγορίας:

1. τὰς ἐκ τῆς δραστηριότητός του προκαλουμένας καὶ
2. τὰς ἐπιβαρυνούσας αὐτὸ καὶ ὑφισταμένας ἀνεξαρτήτως τῆς δραστηριότητος τοῦ τμήματος.

Εἰς τὴν πρώτην κατηγορίαν περιλαμβάνονται:

- τὸ κόστος τῶν ἀναλισκομένων εἰς τὸ τμήμα ὑλικῶν χάριν τῆς παραγωγικῆς του λειτουργίας,
- τὸ κόστος τοῦ ἀπασχολουμένου ἐξ ὀλοκλήρου εἰς τὸ τμήμα προσωπικοῦ,
- τὸ κόστος παροχῶν (ἢλ. ρεῦμα - νερό κ.λ.π.) ἢ ὑπηρεσιῶν αἱ ὁποῖαι συνδέονται ἀμέσως μὲ τὴν λειτουργίαν τοῦ τμήματος (π.χ. συντηρήσεις, ἐπισκευαὶ κ.λ.π.)⁷¹.

Πρόκειται περὶ τῶν ἀμέσων ὡς πρὸς τὸ τμήμα καὶ σχεδόν ἐξ ὀλοκλήρου μεταβλητῶν δαπανῶν.

Διὰ τὰς ἐν λόγω δαπάνας ὁ ἐπικεφαλῆς τοῦ παραγωγικοῦ τμήματος ἔχει πλήρη ἐξουσίαν ἐλέγχου τοῦ σχετικοῦ καὶ ἀπολύτου ὕψους των ὡς καὶ τῆς ἀποτελεσματικῆς των χρησιμοποίησεως, εἶναι ὡς ἐκ τούτου πλήρως ὑπεύ-

71 Ἡ ἀξία τῶν λαμβανομένων παροχῶν ἐξ ἄλλων τμημάτων ἢ ὑπηρεσιῶν, ὡς π.χ. ὁ ἀτμός, τὸ ἰδιοπαράγόμενον ἢλ. ρεῦμα, αἱ συντηρήσεις αἱ ὁποῖαι ἐνεργοῦνται ὑπὸ τοῦ οἰκείου τμήματος κ.λ.π., ἐντάσσονται εἰς τὴν κατηγορίαν ταύτην, ὑπὸ τὸν ὄρον διὲ τὸ κόστος τῶν ἀπολογίζεται βάσει τῶν τιμῶν ἀγορᾶς, ἢ δὲ χρησιμοποίησίν των ὑπόκειται εἰς τὸν ἀπόλυτον ἔλεγχον τῶν ὑπευθύνων τοῦ παραγωγικοῦ τμήματος.

θυνος ἀπέναντι τῆς διοικήσεως ἢ ὁποία δικαιούται νά ἐλέγχει αὐτόν διά τήν δυσμενή ἢ μή διαμόρφωσιν τῶν δαπανῶν τούτων⁷².

Εἰς τήν δευτέραν κατηγορίαν περιλαμβάνονται:

– δαπάναι ἀμεσοί μὲν ὡς πρὸς τό τμήμα ἀλλά σταθεραί (π.χ. αἱ ἀποσβέσεις τῶν ἐγκ/σεων, ἢ χρονικῶς ὑπολογιζομένη ἀμοιβή διά τήν χρησιμοποίησιν τεχνολογίας τρίτων, τό ἐνοίκιον ἐξοπλισμοῦ ἢ χώρου χρησιμοποιουμένου ἐξ ὀλοκλήρου ὑπὸ τοῦ τμήματος, τά ἀσφάλιστρα ἐγκαταστάσεων κ.λ.π.),

– δαπάναι συνδεόμεναι ἐμμέσως μετὰ τοῦ τμήματος κατὰ κανόνα δέ σταθεραί (π.χ. φύλαξις, καθαριότης, ἀσφάλιστρα, διοικήσεις ἐργοστασίου εἰς τό ὅποιον ἐντάσσεται τό παραγωγικόν τμήμα),

– δαπάναι γενικῆς φύσεως σχεδόν ἐξ ὀλοκλήρου σταθεραί συνδεόμεναι μέ τήν δραστηριότητα τῆς διοικήσεως ὀλοκλήρου τῆς ἐπιχειρήσεως καί ἐπιβαρύνουσαι τό τμήμα κατόπιν κατανομῆς. (π.χ. δαπάναι ἐρευνῶν καί ἀναπτύξεως, δαπάναι διοικητικῶν λειτουργιῶν, δαπάναι χρημ/σεως κ.λ.π.).

Τό σύνολον τῶν δαπανῶν τούτων εἴτε ἀμέσων εἴτε ἐμμέσων ὡς πρὸς τό τμήμα⁷³, κατὰ κανόνα δέ σταθερῶν, εὐρίσκεται ἐξ ὀλοκλήρου ἐκτός τῆς περιοχῆς ἐξουσίας καί ἐλέγχου τοῦ ἐπικεφαλῆς τοῦ τμήματος καί συνεπῶς δέν δύναται οὕτως νά θεωρηθῇ ὑπεύθυνος διά τήν δυσμενή ἢ μή διαμόρφωσιν τοῦ ὕψους αὐτῶν.

Πράγματι, ὁ ὑπεύθυνος τοῦ τμήματος δέν συμμετέχει εἰς τάς ἀποφάσεις περὶ ἀγοράς τοῦ ἐξοπλισμοῦ, ἐνοικιάσεως τοῦ χώρου, ἀγοράς τῆς τεχνολογίας τοῦ τμήματος ἢ σχεδιάσεως τῶν προγραμμάτων ἐρευνῶν, συνάψεως δανείων, προσλήψεως τοῦ ἀνωτέρου διευθυντικοῦ προσωπικοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως κ.λ.π.

Ἀντιθέτως ὁ ἐν λόγῳ ὑπεύθυνος ἀποφασίζει αὐτός καί μόνον κυριαρχικῶς ἐπί παντός θέματος σχετιζομένου μέ τήν λειτουργίαν τῆς ὑπ' αὐτόν μονάδος, ὑποκαθιστῶν ἐν προκειμένῳ ἀπολύτως τήν ἀνωτάτην διοικητικὴν ἀρχήν καί ἀναλαμβάνων ἐξ ὀλοκλήρου τήν κοστολογικὴν εὐθύνην τοῦ μέρους μόνον ἐκείνου τῶν δαπανῶν ἐκ τῶν ὁποίων σχηματίζεται τό ΑΜΕΣΟΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΝ ΚΟΣΤΟΣ⁷⁴.

72 Αἱ ὁποῖαι καί ὀνομάζονται **δαπάναι ἐλέγξιμοι** πρὸς διάκρισιν τῶν ἀπὸ τὰς μὴ ἐλεγξίμους τούτας.

73 Ὅποσδήποτε ὁμοῦ χαρακτηριζομένων ὡς **μὴ ἐλεγξίμων**, ὑπὸ τήν ἐννοίαν ὅτι τό ὕψος αὐτῶν, καθορίζεται ἢ προκύπτει ἐξ ἀποφάσεων τῆς Διοικήσεως, δέν ὑπόκεινται δέ, κατὰ τήν διαμόρφωσιν τῶν, εἰς τήν ἐξουσίαν ἢ ἐπίδρασιν τῆς θελήσεως τοῦ συγκεκριμένου φορέως τῆς διοικητικῆς ἐξουσίας, ὑπευθύνου τοῦ παραγωγικοῦ τμήματος.

74 Τοῦ κανόνος τούτου, ὑπάρχουν ὀποσδήποτε ἐξαιρέσεις. Οὕτω, ὅταν ἀνατίθεται εἰς στέλεχος τῆς ἐπιχειρήσεως τό ἔργον καί ἡ εὐθύνη προωθήσεως τῶν πωλήσεων εἰς τινά περιοχὴν (π.χ. τήν Κρήτην, τήν Μέσην Ἀνατολήν, τήν Βόρειον Ἀφρικὴν, τήν Γαλλίαν κ.λ.π.), χορηγεῖται εἰς αὐτό εἰς προϋπολογισμὸς δαπανῶν διά τῆς χρησιμοποίησεως τῶν ὁποίων ἀναλαμβάνεται ἡ ὑποχρέωσις πραγματοποιήσεως ὀρισμένου ὕψους πωλήσεων. Ταυτοχρόνως παρέχεται εἰς τὸν ὑπεύθυνον ἢ ἐξουσία ὅπως χρησιμοποίησιν τό προϋπολογιστικόν ὕψος δαπανῶν κατὰ τήν

Ἐκ τῆς προηγηθείσης ἀναλύσεως προέκυψε, νομιζομεν, τό συμπέρασμα ὅτι ὁ ἔλεγχος τῆς δραστηριότητος τῶν ὀργανωτικῶν μονάδων τῆς ἐπιχειρήσεως, διά νά εἶναι ἀποτελεσματικός, πρέπει νά συνδέεται μέ συγκεκριμένα πρόσωπα, τούς φορεῖς τῆς διοικητικῆς ἐξουσίας καί εὐθύνης. Διά νά λειτουργήσῃ ὁμως τό σύστημα τῆς ΕΞΟΥΣΙΑΣ καί ΕΥΘΥΝΗΣ, ὅσον ἀφορᾷ τόν κόστος, πρέπει τοῦτο νά ἀποτελῇ ἀντικείμενον ἐξουσίας τοῦ ὑπευθύνου τῆς ὀργανωτικῆς μονάδος. Τοιαύτη ὁμως ἐξουσία ἀπεδείχθη ὅτι ὑφίσταται βασικῶς μόνον ἐπὶ τοῦ μεταβλήτου τμήματος τοῦ ἀμέσου κόστους.

Ἄνεπτυχθησαν προηγουμένως συγκεκριμένα περιπτώσεις χρησιμοποιοῦσας τοῦ ἀμέσου κόστους διά τήν λήψιν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων βραχυχρονίου κατ' ἐξοχὴν χαρακτήρος.

Ἡδὴ τίθεται τό ἐρώτημα κατά πόσον τό ἄμεσον κόστος δύναται νά ἐξυπηρετήσῃ ἀποφάσεις συνδεομένας μέ τήν μακροπρόθεσμον ἐπιχειρηματικὴν δραστηριότητα καί προγραμματισμόν. Κατὰ τήν διάρκειαν τῶν τελευταίων δεκαετιῶν ἡ δραστηριότης τῶν ἐπιχειρήσεων ἀναπτύσσεται ὁλοέν καί ἐντονώτερον ἐπὶ τῇ βάσει ἐκπονουμένου **σχεδίου**, διά τοῦ ὁποίου καθορίζονται οἱ πρὸς πραγματοποίησιν στόχοι, **προγραμματίζονται** τὰ χρησιμοποιηθησόμενα μέσα, οἱ πόροι καί αἱ διαδικασίαι διά τήν ἐπίτευξιν τῶν στόχων καί **προϋπολογίζονται** κατ' ἀξίαν τὰ βασικά μεγέθη δραστηριότητος μεταξὺ τῶν ὁποίων περιλαμβάνεται καί τό ἀναμενόμενον νά προκύψῃ καθαρόν ἀποτέλεσμα τῆς προϋπολογιζομένης περιόδου.

Οὕτω ὁ σχεδιασμός, ὁ προγραμματισμός καί οἱ προϋπολογισμοί ἀποτελοῦν τό τρίπτυχον ἐπὶ τοῦ ὁποίου στηρίζεται ἡ δραστηριότης καί ἐλέγχεται ἡ ἀποτελεσματικότης τῶν συγχρόνων ἐπιχειρήσεων καί ὀργανισμῶν.

Ὁ σχεδιασμός τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως ὅστις ἀρχικῶς ἐκάλυπτε μόνον βραχέα χρονικά διαστήματα – ὡς ὁ μῆν, τό τρίμηνον, τό ἔτος – ἐπεκτείνεται ἤδη εἰς μακροχρονιώτερας περιόδους. Ἐπιχειρήσεις ἀνήκουσαι εἰς τήν κατηγορίαν τῶν μεγάλων ἢ καί τῶν μεσαίων ἀκόμη ἐκπονοῦν προγράμματα πενταετῆ, δεκαετῆ ἢ δεκαπενταετῆ, διά τῶν ὁποίων καθορίζονται οἱ μακροπρόθεσοι στόχοι καί λαμβάνονται ἀποφάσεις πρὸς ἐπίτευξιν αὐτῶν.

Ὁ μακροχρόνιος ἐπιχειρηματικός σχεδιασμός εἶναι προϊόν τῆς συγχρόνου τεχνολογικῆς καί βιομηχανικῆς ἀναπτύξεως. Ἡ σημερινή βιομηχανική ἐπιχείρησις χρησιμοποιεῖ κατά κανόνα ἀνεπτυγμένην καί πολυπλοκὴν τεχνολογίαν καί σημαντικὰ κεφάλαια εἰς παγίας ἐγκαταστάσεις.

Αἱ λαμβανόμεναι ἀποφάσεις: πραγματοποίησεως ἐπενδύσεων διά παραγωγὴν νέων προϊόντων, ἀνανεώσεως τοῦ ἐξοπλισμοῦ, ἐπεκτάσεως τοῦ δυναμικοῦ παραγωγῆς κ.λ.π. ἢ ἐγκαταλήψεως ἐνός κλάδου παραγωγῆς, ἀναπροσα-

ἀπόλυτον αὐτοῦ κρίσιν. Ἐν προκειμένῳ ἐλέγξιμον εἶναι ὁλόκληρον τό ἄμεσον κόστος – σταθερόν καί μεταβλητόν – διότι ὁ ἐπεύθυνος καί συμμέθεξεν εἰς τὸν προϋπολογισμόν αὐτοῦ καί ἔχει τήν ἐξουσίαν πλήρους ἐλέγχου του κατὰ τήν πραγματοποίησίν του.

νατολισμού της δραστηριότητας κ.λ.π., άλαιτούν μακροχρόνιον προετοιμασίαν και μακράν επίσης περίοδον πραγματοποίησεως της σχετικής διαδικασίας.

Πράγματι τό σταθερόν κόστος προέρχεται βασικώς εκ των αρχικών δαπανών επενδύσεων. Είς την διαμόρφωσίν του συμμετέχουν αι αποδόσεις των ακινητοποιήσεων, οι τόκοι των μακροπροθέσμων χρηματοδοτήσεων και αι λοιπαι δαπάναι έτοιμότητος προς λειτουργίαν.

Ό προϋπολογισμός των δαπανών τούτων δύναται να καταρτισθῆ με ίκανοποιητικήν ακρίβειαν. Βασικός στόχος της εν προκειμένω εκτιμήσεως είναι να προσδιορισθῆ τό ύψος του βεβαίας πραγματοποίησεως κόστους και ό χρόνος εντός του οποίου τούτο πρόκειται να καλυφθῆ εκ του πραγματοποιηθησομένου περιθωρίου κέρδους.

Τό άμεσον μεταβλητόν κόστος πρέπει να προκαθορισθῆ με την μεγαλύτεραν δυνατήν επιμέλειαν και ακρίβειαν. Διότι τούτο άποτελεί τήν ανεξάρτητον μεταβλητήν ή οποία κρίνει καθοριστικώς:

α. τήν βιωσιμότητα της υπό ανάπτυξιν επιχειρηματικής δραστηριότητος,

β. τά στάδια εκ των οποίων θά διέλθῃ ή συγκεκριμένη δραστηριότης μέχρις ότου τά διαχρονικώς συνολικά της έξοδα άρχίσουν να υπερκαλύπτουν τό αντίστοιχον κόστος αυτής.

Ό προκαθορισμός του άμέσου μεταβλητού κόστους είναι επίσης άπολύτως έφικτός. Διότι και αι ποσοτικά αναλώσεις των άμέσων υλικών κατά μονάδα προϊόντος δύναται να προσδιορισθουν έπακριδώς και αι αποδόσεις της άμέσου εργασίας επίσης και τά ποσοτικά μεγέθη των ύπολοίπων στοιχείων του άμέσου κόστους - ήλεκτρικόν ρεύμα, νερό, καύσιμα, λιπαντικά άνταλλακτικά κ.λ.π., - είναι μετρήσιμα.

Ό δυνατότης προκαθορισμού των ποσοτικών στοιχείων του άμέσου κόστους έξασφαλίζει είς τόν λήπτην της αποφάσεως μίαν σημαντικήν πληροφορίαν όσον άφορά τό ανταγωνιστικόν περιβάλλον. Πράγματι, έφ' όσον ή χρησιμοποιουμένη τεχνολογία είναι ή αυτή και αι κλιμακες παραγωγής επίσης, τό ποσοτικόν άμεσον κόστος δέν πρέπει να διαφέρει ούσιωδώς από επιχειρήσεως είς επιχείρησιν. Τυχόν διαφοραι θά οφείλονται είς δύο παράγοντας (α) Τό επίπεδον ξεϊδικεύσεως του προσωπικού και (β) Τόν βαθμόν έσωτερικής οργάνωσεως της μονάδος. Όλλά και οι δύο παράγοντες είναι έλεγχόμενοι, δύναται να επηρεασθουν, συνδέονται δε όπωσδήποτε με τάς τιμάς των στοιχείων του άμέσου κόστους μετά των οποίων άλληλοσχετίζονται και συνεκτιμώνται.

Είναι ως εκ τούτου αναγκαϊον όπως δραστηριότητες και αποφάσεις της κατηγορίας ταύτης εντάσσονται είς μακράς χρονικής διαρκείας σχέδια, προγράμματα και ύπολογισμούς. Ό εκπόνησις των σχεδίων τούτων συνιστά έναρξιν πραγματοποίησεως, λαμβανομένων σχετικώς αποφάσεων μακροχρο-

νίου χαρακτήρος.

Ὡς δέ συμβαίνει κατά κανόνα μέ τās λαμβανομένας ἀποφάσεις, αὐταὶ στηρίζονται εἰς συγκρίσεις τῶν ἀναμενομένων νά προκύψουν ἀποτελεσμάτων, τὰ ὁποῖα, ὡς γνωστόν, ἔχουν ὡς μίαν ἐκ τῶν μεταβλητῶν τὸ κόστος. Ἄλλὰ ποῖον κόστος;

Ὅταν πρόκειται νά ληφθῆ μία ἀπόφασις τὰ ἐκ τῆς ὁποίας ἀποτελέσματα ἀναμένεται νά ἐκδηλωθοῦν κατά τὴν διάρκειαν μιᾶς π.χ. πενταετίας, αἱ σχετικαὶ ἐκτιμήσεις πρέπει ἀπαραιτήτως νά καλύψουν τουλάχιστον τὴν περίοδον ταύτην. Αἱ προβλέψεις θά συγκεντρωθοῦν εἰς τὰ δύο βασικά οἰκονομικά μέγεθη:

Τὰ ἔσοδα καὶ τὸ κόστος αὐτῶν

Ὁ προϋπολογισμὸς τῶν ἐσόδων θά στηριχθῆ κατ' ἀνάγκην εἰς τὰ δεδομένα τῆς ἀγορᾶς, ὡς π.χ. ὁ ἀνταγωνισμὸς, αἱ τιμαί, ἡ ποιότης, ἡ ταχύτης καὶ ἐπάρκεια ἐξυπηρετήσεως τῆς ζήτησεως κ.λ.π. Ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις ἐπιτυγχάνει τὴν αὐτὴν ποιότητα προϊόντος, αἱ λοιπαὶ συνθήκαι, ἰσχύουσαι γενικῶς δι' ὀλόκληρον τὸ σύστημα προσφορᾶς, ἐπιτρέπουν μίαν ἀσφαλῆ πρόβλεψιν ὅσον ἀφορᾷ τὸ ὕψος τῶν πραγματοποιηθησομένων ἐσόδων κατά τὴν διάρκειαν τῆς πενταετίας.

Τὸ κόστος τοῦ ἐσόδου ἀποτελεῖ τὴν ἑτέραν μεταβλητὴν ἐκ τῆς ὁποίας θά ἐπηρεασθῆ ἡ ληφθησομένη ἀπόφασις. Δοθέντος δέ ὅτι αἱ διαμορφώνουσαι τὰ ἔσοδα τιμαί – ὑπὸ καθεστῶς ἀνταγωνιστικῆς ἀγορᾶς – ἐπηρεάζονται ὑπὸ παραγόντων εὐρισκομένων ἐκτὸς τῶν δυνατοτήτων ἐλέγχου τῆς ἐπιχειρήσεως⁷⁵, μόνον ἐπὶ τοῦ κόστους δύναται νά στηριχθῆ ἡ Διοίκησις διὰ τὴν ἐκτίμησιν τῶν προϋπολογιζομένων ἀποτελεσμάτων.

Τίθεται ὡς ἐκ τούτου τὸ πρόβλημα, ποῖον κόστος δύναται ἡ ἐπιχειρήσις νά προκαθορίσῃ μέ τὴν μεγαλύτεραν δυνατὴν ἀκριδείαν. Τὸ κόστος τοῦ ἐσόδου σχηματίζεται, ὡς γνωστόν, ἀπὸ δαπάνας ΣΤΑΘΕΡΑΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΑΣ.

Κατὰ τὸν μακροπρόθεσμον σχεδιασμόν ἡ ἐκτίμησις τοῦ ὕψους τῶν δύο τούτων οἰκονομικῶν μεγεθῶν εἶναι καὶ δυνατὴ καὶ ἀπολύτως ἐπιβεβλημένη.

Ὁ προϋπολογισμὸς τοῦ ἀμέσου κόστους ὀλοκληροῦται διὰ τῆς ἀποτιμήσεως τῶν ποσοτικῶν στοιχείων αὐτοῦ. Αἱ τιμαὶ τῶν ἀμέσων ποσοτικῶν μεγεθῶν διαφέρουν ὄντως, εἰς ὠρισμένας δέ περιπτώσεις σημαντικῶς, κυρίως μεταξύ ἀνταγωνιστικῶν μονάδων ἐγκατεστημένων εἰς διαφόρους χώρας.

Τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπηρεάζει ἐπίσης τὰς τιμάς ἐνίων συντελε-

⁷⁵ Ἐν προκειμένῳ πρέπει νά διευκρινίσωμεν ὅτι οἱ ἐν λόγω παράγοντες δορῶν σχεδόν ὁμοόμορφως καὶ πρὸς τὴν πλευρὰν τοῦ ἀνταγωνισμοῦ, συνελπὸς δὲν δημιουργοῦν συγκριτικὸν πλεονέκτημα ὑπὲρ οὐδενός. Πλεονεκτήματα ὀφειλόμενα εἰς τὴν ἱκανότητα τῆς διοικήσεως νά λαμβάνῃ ὀρθὰς ἀποφάσεις δὲν λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν ἐνταῦθα.

στῶν τοῦ ἀμέσου κόστους.

Ὄντω, αἱ τιμαὶ τῶν ἀμέσων ὑλικῶν διαφέρουν, εἰς ὠρισμένας μάλιστα περιπτώσεις σημαντικῶς, ἀναλόγως τῆς ἀγοραζομένης ποσότητος. Αἱ τιμαὶ τῆς ἀμέσου ἐργασίας κυμαίνονται ἐπίσης ἐντὸς μεγάλου εὗρους, ἀναλόγως τοῦ ἐπιπέδου ἀναπτύξεως τῆς χώρας εἰς τὴν ὁποίαν εἶναι ἐγκατεστημένη ἡ ἐπιχείρησις. Τὸ ἐπίπεδον ἐξειδικεύσεως καὶ ἡ ἀπόδοσις ἐπηρεάζουν ὡσαύτως τὸ ὕψος τῶν μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων. Αἱ τιμαὶ τῶν λοιπῶν στοιχείων – ἡλ. ρεύματος, νεροῦ, κανοσίμων κ.λ.π. – ἐπηρεάζουν τὸ διαμορφούμενον ἄμεσον κόστος, ἀναλόγως τῆς ποσοστιαίας συμμετοχῆς των εἰς τὸν σχηματισμὸν του.

Στηριζόμενοι εἰς τοὺς συγκεκριμένους παράγοντας καὶ τὰς ὑφισταμένας συνθήκας, τῶν ὁποίων συνοπτικὴ ἀπαρίθμησις ἐγένετο προηγουμένως, δυνάμεθα νὰ προσδιορίσωμεν τὸ ἄμεσον κόστος, τὸ μέγεθος τοῦ ὁποίου, ὡς προελέχθη, συγκρινόμενον πρὸς τὰς ἰσχυούσας ἐν τῇ ἀγορᾷ τιμὰς πωλήσεως, μὰς παρέχει τὴν πληροφορίαν τοῦ περιθωρίου κέρους.

Τίθεται βεβαίως τὸ ἐρώτημα, κατὰ πόσον τὸ προσδιοριζόμενον εἰς δεδομένην στιγμήν ἄμεσον κόστος δύναται νὰ χρησιμοποιηθῇ δι' ἀποφάσεις μακροχρονίου προγραμματισμοῦ τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

Ἐτονίσθη προηγουμένως ὅτι τὰ ποσοτικὰ στοιχεῖα τοῦ ἀμέσου κόστους εἶναι σχεδὸν τὰ αὐτὰ – ὑπὸ ὠρισμένας προϋποθέσεις – εἰς ὅλας τὰς παραγούσας τὸ αὐτὸ ἀκριδῶς προϊόν ἐπιχειρήσεις. Ἐφ' ὅσον συνεπῶς ἡ χρησιμοποιουμένη τεχνολογία παραμένει ἡ ἴδια μακροχρονίως, τὸ ποσοτικὸν ἄμεσον κόστος, ἀπαξ προσδιορισθὲν ἐπακριδῶς, θὰ ἰσχύη διὰ μακρὰν ἐπίσης χρονικὴν περίοδον. Ἀλλὰ καὶ ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ τεχνολογία μεταβάλλεται, ἡ ἐπιχειρήσις ὀφείλει καὶ δύναται νὰ τὴν χρησιμοποιήσῃ προσαρμόζουσα τὰ ποσοτικὰ κοστολογικὰ μεγέθη εἰς τὰς δημιουργουμένας νέας τεχνολογικὰς συνθήκας.

Ἀπομένει τὸ πρόβλημα τῶν νέων τιμῶν τῶν στοιχείων τοῦ ἀμέσου κόστους. Εἶναι ὅπωςδήποτε γνωστὸν ὅτι τὸ ἐπίπεδον τῶν τιμῶν μεταβάλλεται σχεδὸν πάντοτε μακροχρονίως. Αἱ μεταβολαὶ ὁμοῦς ἀφοροῦν τόσον τὰ στοιχεῖα κόστους τοῦ προϊόντος ὅσον καὶ αὐτὸ τοῦτο τὸ προϊόν. Κατὰ τρόπον, ὥστε ἡ ἀρχικῶς προσδιορισθεῖσα διαφορὰ μεταξύ ἐσόδου καὶ μεταβλητοῦ κόστους αὐτοῦ νὰ διατηρῆται σχεδὸν ἡ αὐτὴ μακροχρονίως.

Ἐκ τῆς προηγηθείσης ἀναλύσεως διαπιστοῦται νομίζομεν ὅτι τὸ ἄμεσον μεταβλητὸν κόστος δύναται νὰ χρησιμοποιηθῇ λίαν ἐπιτυχῶς κατὰ τὴν λήψιν ἀποφάσεων μακροχρονίου προγραμματισμοῦ τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

Ἰδιαιτέρας σημασίας πρόβλημα, ἐπηρεάζον τὰς ἀποφάσεις μεσομακροπροθέσμου χαρακτήρος, εἶναι ἡ συγκριτικὴ μελέτη τοῦ διαμορφουμένου ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους ἐν σχέσει πρὸς τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος. Θεωρητικῶς δύναται νὰ γίνῃ δεκτὸν ὅτι τὸ ὕψος τοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους διαμορφοῦται κατὰ τρόπον φθίνοντα ὅσον ἀνερχόμεθα

τήν κλίμακα του επιχειρηματικού μεγέθους. Η εμπειρική παρατήρησης επιβεβαιώνει πράγματι την θεωρητική αρχή.

Η διαμόρφωση εις τας μεγάλας μονάδας άμέσου μεταβλητού κόστους ευνόικωτέρου του άντιστοίχου μικρών μονάδων όφείλεται εις τούς έξης παράγοντας:

α. Μειωμένον κόστος βιομηχανοποιουμένων πρώτων και βοηθητικών ύλων λόγω των ευνόικωτέρων τιμών αγοράς και του μικροτέρου κόστους πραγματοποίησης αγοράς και έσωτερικών διακινήσεων.

β. Ηύξημένην απόδοσιν της άμέσου εργασίας, λόγω άνωτέρου επιπέδου ειδίκεύσεως του άπασχολουμένου προσωπικού και μεγαλύτερας εμπειρίας, συνεπεία μακροχρονιωτέρας παραμονής εις τήν μεγάλην μονάδα, έναντι της μικρής.

γ. Άνωτέραν απόδοσιν του έξοπλισμού λόγω καλύτερας συντηρήσεως και όρθολογικωτέρας διατάξεως αυτού εις τόν χώρον.

δ. Βελτιωμένον συντελεστήν ώφελίμου χρόνου λειτουργίας του έξοπλισμού λόγω καλλιτέρας οργάνωσης και έπαρκειάς εις τήν ροήν των ύλικών.

Έάν εις τούς άνωτέρω παράγοντας διαμορφώσεως ευνόικου κόστους προσθέσωμεν και τήν δυνατότητα επιτεύξεως ύψηλοτέρων τιμών πώλησεως του προϊόντος υπό της μεγάλης επιχειρήσεως, καταλήγομεν εις τήν διαπίστωσιν ότι:

Η μεγάλη μονάς επιτυγχάνει πάντοτε ευνόικώτερον περιθώριον κέρδους έναντι της μικροτέρας τοιαύτης, λόγω, άφ' ενός μόν, του επιτυγχανομένου ύπ' αυτής χαμηλοτέρου άμέσου μεταβλητού κόστους, άφ' έτέρου δέ, της πραγματοποιουμένης ύψηλοτέρας τιμής πώλησεως των προϊόντων της.

2.3.7 Τό άμεσον κόστος και αι λαμβανόμεναι αποφάσεις έν σχέσει πρός ειδίκας περιπτώσεις ώς:

2.3.7.1 Άποδοχή ή άπορριψις παραγγελίας πώλησεως:

Οί έχοντες τήν έξουσίαν λήψεως αποφάσεων - Γενικοί Διευθυνται ή Δ/νται Πώλησεων - άντιμετωπίζουν ούχι σπανίως τό δίλημμα άποδοχής ή μή εκτελέσεως λαμβανομένων ειδικών παραγγελιών πώλησεως εις διαφορετικάς τελείως τιμάς των συνήθων. Τοιαύται περιπτώσεις έμφανίζονται εις τήν πράξιν υπό τόσον διαφορετικάς συνθήκας λειτουργίας των επιχειρήσεων ώστε είναι δυσχερής ή άπαρίθμησίς των ή ή κατάταξις των εις κατηγορίας ή ομάδας.

Όπωςδήποτε τά έξης βασικά σημεία είναι άπαραίτητον νά διευκρινισθοϋν πρό πάσης άποφάσεως θετικής ή άπορριπτικής της ειδικής παραγγελίας πώλησεως:

α) Εάν τό παραγωγικόν δυναμικόν χρησιμοποιήται ἐξ ὀλοκλήρου ἢ μερικῶς καί εἰς ποῖον βαθμόν.

β) Εάν ἡ ἐκτέλεσις τῆς συγκεκριμένης παραγγελίας θά ἐπηρεάσῃ ἢ ὄχι τό κανονικόν πρόγραμμα πωλήσεων.

γ) Εάν ὑφίστανται περιοριστικοί παράγοντες δημιουργοῦντες προβλήματα ἐπιλογῶν μεταξύ τῶν κανονικῶν πωλήσεων καί τῆς ἐκτάκτου εἰδικῆς παραγγελίας καί

δ) Τό κόστος πραγματοποιήσεως τῆς παραγγελίας ταύτης.

Υποθέτοντες ὅτι τά σημεῖα (β) καί (γ) δέν ἐπηρεάζουν οὔτε ἐπηρεάζονται ἀπό τήν συγκεκριμένην πώλησιν καί ὅτι ἡ ἐπιχείρησις ἔχει ἐν ἀδρανεῖα παραγωγικόν δυναμικόν τό ὁποῖον ἐπαρκεῖ διά τήν ἐκτέλεσιν τῆς εἰδικῆς παραγγελίας, τά σχετικά στοιχεῖα τά ὁποῖα τίθενται ὑπ' ὄψιν τοῦ ἀποφασίζοντος ἔχουν ὡς ἑξῆς:

Ὀλικαί πωλήσεις μον.	80.000×20	δρχ.	1.600.000
Μεῖον κόστος παραγωγῆς πωληθέντων:			
	80.000×12	»	960.000
	<u>8</u>		
Μικτόν κέρδος		»	640.000
Μεῖον ἔξοδα διαθέσεως - διοικήσεως			
	5	»	400.000
	<u>3</u>		
Καθαρόν κέρδος			240.000

Ἡ δοθεῖσα εἰδική παραγγελία ἀνέρχεται εἰς 20.000 μον. μέ τιμὴν πωλήσεως δρχ. 12 κατὰ μονάδα. Τό δυναμικόν τοῦ ἐργ/σίου εἶναι 100.000 μον., τό δέ ὀλικόν κόστος κατὰ μονάδα ἰσοῦται πρὸς 10 δρχ.

Ἐκ τῶν παρατιθεμένων στοιχείων προκύπτει ὅτι ἡ αἰτουμένη τιμὴ πωλήσεως εἶναι ἴση μέ τό κόστος παραγωγῆς καί μικροτέρα τοῦ πλήρους κόστους πωλήσεως κατὰ δρχ. 5. Φαίνεται συνεπῶς ἐκ πρώτης ὄψεως ὅτι οὐδεμία δύναται νά γίνη συζητήσις περὶ ἀποδοχῆς τῆς παραγγελίας, ἡ ὁποία πρέπει ὀπωσδήποτε νά ἀπορριφθῇ.

Μία ἀνάλυσις ὁμως τοῦ κόστους εἰς ἄμεσον (μεταδλητόν) καί ἔμμεσον (σταθερόν) ἀνατρέπει ἐντελῶς τήν εἰκόνα καί ὀδηγεῖ τόν ἀποφασίζοντα εἰς ἀποδοχὴν τῆς παραγγελίας. Οὕτω ἔχομεν:

Δεδομένα :	Κατά μον.	“Ανευ ειδικής παραγγελίας μον. 80.000	Μετά τῆς ειδικῆς παραγγελίας μον. 100.000	Διαφοραί μον. 20.000
Πωλήσεις:	20	1.600.000	1.840.000	240.000
Μείον μεταβλητόν κόστος:				
- παραγωγῆς	8	640.000	800.000	160.000
- διαθέσεως	2	160.000	200.000	40.000
“Ολικόν μετ. κόστος	10	800.000	1.000.000	200.000
Περιθώριον κέρδους	10	800.000	840.000	40.000
Μείον σταθ. κόστος:				
- παραγωγῆς	4	320.000	320.000	-
- διαθ/διοικήσεως	3	240.000	240.000	-
“Ολικόν σταθ. κόστος	7	560.000	560.000	-
Καθαρόν κέρδος	3	240.000	280.000	40.000

Καίτοι ἡ ἐκ τῶν προτέρων γνώσις τοῦ ἀμέσου μεταβλητοῦ κόστους ἐπι-
τρέπει νά ληφθῇ ἄμεσος ἀπόφασις ἀποδοχῆς ἢ ἀπορρίψεως τῆς παραγγελίας
πωλήσεως, τό ἀληθές εἶναι ὅτι διευκολύνει τήν ταχείαν λήψιν τῆς σχετικῆς
ἀποφάσεως. Τοῦτο δέ διότι ἐπιβάλλεται εἰς πάσαν περίπτωσιν προσεκτικὴ ἐξ-
έτασις τῶν συνθηκῶν ὑπὸ τὰς ὁποίας πρόκειται νά ἐκτελεσθῇ ἡ εἰδικὴ παραγ-
γελία καὶ κυρίως ὁ ἀπαιτούμενος χρόνος ὀλοκληρώσεώς της. “Ὅσον ὁ χρόνος
εἶναι βραχύτερος τόσο τὸ διαφορικόν κόστος τείνει νά συμπέση πρὸς τὸ
μεταβλητόν”. Ἄλλως ἐν τμημα τοῦ κρινομένου ὡς σταθεροῦ κόστους ἐνδεχο-
μένως νά αὐξηθῇ καὶ τὸ κόστος τῆς προσθέτου παραγγελίας παραγωγῆς τὸ
ὁποῖον δέον νά ληφθῇ ὑπ’ ὄψιν διὰ τήν λήψιν τῆς ἀποφάσεως θά διαφέρει τοῦ
ἀμέσου μεταβλητοῦ.

Πρέπει ὁπωσδήποτε νά τονισθῇ ὅτι ὅσον πλησιέστερον πρὸς τὸ ἄμεσον
μεταβλητόν κόστος εὐρίσκεται ἡ αἰτουμένη τιμὴ τόσοσον μεγαλύτερα προσοχὴ
ἀπαιτεῖται διὰ τὸν ἀκριβῆ ὑπολογισμόν τοῦ διαφορικοῦ κόστους τῆς προσθέ-

του παραγγελίας πωλήσεως και συνεπώς βαθύτερα μελέτη της συγκεκριμένης περιπτώσεως πρό της λήψεως οιασδήποτε αποφάσεως.

2.3.7.2 Καθορισμός τιμής πωλήσεως νεοπαραγομένου είδους.

Όταν παράγεται ένα νέο προϊόν, ανακύπτει πάντοτε τό πρόβλημα της τιμολογήσεώς του, ή όποια, ως γνωστόν, επηρεάζεται υπό πολλών παραγόντων, μεταξύ τών όποιων τό κόστος κατέχει δεσπόζουσαν θέσιν. Τό κόστος, βεβαίως, δέν άποτελεί πάντοτε κριτήριο καθορισμού της τιμής πωλήσεως ενός είδους. Η προσφορά και ή ζήτησις επενεργοούν καθοριστικώς εις την διαμόρφωσιν ενός επιπέδου μέσης τιμής περίξ της όποίας περιστρέφεται ή έκάστοτε επιτυγχανομένη τιμή πωλήσεως του άγαθού ανεξαρτήτως του ύψους του κόστους αυτού.

Έφ' όσον όμως τό υπό τιμολόγησιν αντικείμενον κυκλοφορεί διά πρώτην φοράν, ό καθορισμός της τιμής πωλήσεως έχει ως βασικόν άξονα τό κόστος αυτού, καθ' όσον, μη ύπαρχούσης διαμορφωμένης άγοράς, δέν ύφίσταται επίπεδον τιμής πρός τό όποιον ύποχρεωτικώς προσσαρμόζεται ή τιμολόγησις. Είναι βεβαίως γνωστόν ότι καίτοι έν δψει τιμολογήσεως νεοπαραγομένου είδους επιδιώκεται ό προσδιορισμός του κόστους αυτού, και μάλιστα αναλυτικώς κατά στάδια σχηματισμού του κ.λ.π., άλλοι παράγοντες και μεσομακροπρόθεσμοι στόχοι διαμορφώνουν τελικώς την τιμήν διαθέσεως τουλάχιστον βραχυπροθέσμως. Αναφέρομεν μεταξύ τούτων τούς εξής:

α. Την άνάγκην ταχυτάτης προωθήσεως του είδους εις την άγοράν πρός τόν σκοπόν όπως καταστή τούτο εύρύτατα γνωστόν και έδραιωθή ή φήμη, ή χρήσις και αί ιδιότητές του εις τό εύρύ καταναλωτικόν κοινόν. Έν προκειμένω, ή τιμή διαθέσεώς του καθορίζεται εις επίπεδα πλησίον ή και κάτω του κόστους.

β. Όταν τό νέον προϊόν αναμένεται νά αντικαταστήση κυκλοφορούντα ήδη εις την άγοράν όμοίας χρήσεως άγαθά, ή τιμή καθορίζεται πλησιέστερον πρός τάς τιμάς αυτών μη επηρεαζομένη υπό του κόστους του νεοπαραγομένου είδους.

γ. Έφ' όσον τό χαρακτηριζόμενον ως νέον προϊόν είναι όμοιον τών ήδη κυκλοφορούντων, παράγεται όμως βάσει νέας τεχνολογίας μέ κόστος ύποπολλαπλάσιον ή όπωσδήποτε χαμηλότερον αυτών, ή τιμή του θά καθορισθ ή ούχι μέ βάσιν τό κόστος προσηυξημένον δι' ενός λογικου ποσοστου κέρδους, αλλά μέ κριτήριο την βαθμιαία και σταθεράν κατάκτησιν μερους της άγοράς.

δ. Έάν τό προϊόν είναι τελείως νέον είδος, προσριζόμενον νά καλύψη πληρέστερον και άποτελεσματικότερον ύφισταμένας κοινωνικάς και οικονομικάς ανάγκας κατά τρόπον ώστε νά δημιουργήται μία μονοπωλιακή θέσις του εις την άγοράν, τό κόστος αυτού, προσαυξανόμενον δι' ενός ύψηλου ποσοστου

κέρδους προς ταχύτεραν απόσβεσιν ενδεχομένων δαπανών έρευνας μεγάλου ύψους, άποτελεί την βάση καθορισμού της τιμής πώλησεως.

ε. Η συνήθης όμως περίπτωση, καθημερινής σχεδόν έφαρμογής εις τās βιομηχανικές έπιχειρήσεις, είναι ή τιμολόγηση παραγομένων προϊόντων με στοιχειωδώς νέα χαρακτηριστικά ως προς την μορφήν, την σύνθεσιν των μερών, τās ιδιότητες και την μεθοδολογίαν παραγωγής. Ο καθορισμός εν προκειμένω της τιμής πώλησεως κατευθύνεται σχεδόν αποκλειστικώς υπό του κόστους, εν συσχετισμῶ πάντοτε προς τά ύφιστάμενα επίπεδα τιμών όμοίων ή παραπλησίωv ως προς την χρῆσιν και ώρισμένα βασικά χαρακτηριστικά ειδών.

Έν τούτοις, ανεξαρτήτως των έπιδράσεων εις τόν καθορισμόν της τιμής νεοπαραγομένων ειδών διαφόρων παραγόντων, άπαιριθμηθέντων προηγουμένως ένδεικτικώς, τό κόστος αυτών χρησιμοποιείται πάντοτε ως στοιχείον προσανατολισμού και ακριβοῦς γνώσεως της προκυπούσης διαφορās μεταξύ της τιμής του προϊόντος και του κόστους αυτού. Δοθέντος δέ ότι τό άπολύτως βέβαιον και έπακριδώς μετρήσιμον μέγεθος είναι τό άμεσον μεταδλητόν κόστος, τούτο αντιπροσωπεύει κατ' ουσίαν τόν κεντρικόν άξονα από του όποίου μετρεῖται βασικώς τό πραγματοποιούμενον πλεόνασμα ή περιθώριον κέρδους και προς τόν όποιον τείνει εις τινας δέ περιπτώσεις προσεγγίζει σκοπίμως, ή τιμή πώλησεως.

2.3.7.3 Παραγωγή ή άγορά ενός προϊόντος ή μερών αυτού.

Τό πρόβλημα της έπιλογής μεταξύ κατασκευής ή άγορās ενός προϊόντος ή μερών αυτού έμφανίζεται εις όλας σχεδόν τās βιομηχανικές έπιχειρήσεις στοιχειωδους τεχνολογικής διαρθρώσεως⁷⁷. Συνηθέστερον όμως αντιμετωπίζεται υπό βιομηχανίων κατασκευαστικου χαρακτήρος τά προϊόντα των όποιων λαμβάνουν την τελικήν των μορφήν διά συναρμολογήσεως μερών, ύποσυνόλων ή συνόλων αυτών⁷⁸.

Όσον μεγαλύτερος είναι ό αριθμός των μερών διά της συναρμολογήσεως των όποιων παράγεται τό τελικόν προϊόν και όσον ευρύτερον είναι τό ποιοτικόν φάσμα αυτών, τόσον περισσότερα είδη μερών ή έξαρτημάτων του τελικώς

77 Εις όλας σχεδόν τās βιομηχανικές έπιχειρήσεις, ανεξαρτήτως άντικειμένου ή κλάδου εις τόν όποιον άνήκουν, λειτουργούν ύποτυπώδη κατασκευαστικά τμήματα γνωστά υπό την όνομασίαν «ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΕΙΟΝ» ή «ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ και ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ», τά όποια κατασκευάζουν άνταλλακτικά, μέρη μηχανημάτων ή και μηχανήματα διά τās ανάγκας της ίδιας της έπιχειρήσεως.

78 Αναφέρομεν ένδεικτικώς τās βιομηχανίας κατασκευής: αυτοκινήτων, αεροπλάνων, πλοίων, σιδηροδρομικών όχημάτων, γεωργικών μηχανών, έλαιουργικών μηχανημάτων, οικιακών συσκευών κ.λ.π.

συναρμολογούμενου προϊόντος αγοράζονται υπό του τελικού παραγωγού-συναρμολογητού αντί να παράγονται ταύτα υπ' αυτού.

Θέμα βεβαίως επιλογής ανακύπτει μόνον όταν ή βιομηχανική μονάς ενώ έχει τόν κατάλληλον έξοπλισμόν διά τήν παραγωγήν ενός τμήματος ή ολοκλήρου προϊόντος μελετά εάν τήν συμφέρη νά προδῆ εἰς αγοράν αὐτοῦ ἀντί τῆς υπ' αὐτῆς παραγωγῆς του. Ἡ ἐπιλογή καί συνεπῶς ἡ λήψις τῆς τελικῆς ἀποφάσεως θά βασισθῆ προφανῶς εἰς σύγκρισιν τοῦ κόστους ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ καί ἐκείνου ΑΓΟΡΑΣ τοῦ συγκεκριμένου προϊόντος ἢ μέρους αὐτοῦ. Ποῖον ὁμως κόστους κατασκευῆς; Τό ἀκόλουθον παράδειγμα δίδει ἀπάντησιν εἰς τό ἐρώτημα:

Στοιχεῖα	Κόστος κατασκευῆς μέρους προϊόντος Ω			
	Κατά μονάδα		διὰ 10.000 μονάδες	
κόστους				
ἄμεσα ὕλικά	δρχ.	8	δρχ.	80.000
ἄμεσος ἐργασία	»	10	»	100.000
μεταβλητά Γ.Β.Ε.	»	5	»	50.000
σταθερά Γ.Β.Ε.	»	7	»	70.000
Σύνολον:	»	30	»	300.000

Ὑποθέτομεν ὅτι ἡ ἐπιχείρησις δύναται νά προμηθευθῆ τό μέρος τοῦτο τοῦ προϊόντος Ω ἐκ τῆς ἀγορᾶς ἀντί δραχμῶν 26 κατά μονάδα. Ἐρωτᾶται: συμφέρει ἡ ἀγορά ἢ ἡ κατασκευή αὐτοῦ;

Διά νά ληφθῆ σχετικῆ ἀπόφασις πρέπει προηγουμένως νά ἐρευνηθοῦν αἱ ἀκόλουθοι πιθαναί ἐκδοχαί:

α. Ὅτι τό παραγωγικόν τμήμα πρόκειται, ἀποδεσμευόμενον ἐκ τῆς παραγωγῆς τοῦ ἀγορασθησομένου προϊόντος, νά ἀσχοληθῆ πλήρως μέ τήν κατασκευήν ἄλλου ἢ ἄλλων προϊόντων ἢ μέρους αὐτῶν.

β. Ὅτι τό τμήμα πρόκειται νά ἀπασχοληθῆ μόνον κατά 60% μέ τήν παραγωγήν ἐτέρων προϊόντων, οὐδεμία δέ μείωσις τοῦ σταθεροῦ κόστους συνεπεία τούτου ἀναμένεται νά ἐπέλθῃ.

γ. Ὅτι τό τμήμα θά ἀδρανήσῃ ἐξ ολοκλήρου, συνεπεία δέ τούτου ἀναμένεται νά ἐπέλθῃ μείωσις τοῦ σταθεροῦ κόστους κατά δρχ. 20.000.

δ. Ὅτι τό τμήμα θά ἀδρανήσῃ ἐξ ολοκλήρου, οὐδεμία δέ μείωσις τοῦ σταθεροῦ κόστους ἀναμένεται νά ἐπέλθῃ.

Βάσει τῶν ἀνωτέρω ὑποθέσεων, χρησιμοποιοῦντες τά δεδομένα τοῦ προηγουμένου παραδείγματος, σχηματίζομεν τήν ἐξῆς συγκριτικῆν εἰκόνα κόστους ΑΓΟΡΑΣ ἢ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ τοῦ προϊόντος:

Στοιχεία κόστους	Κ ό σ τ ο ς μ ο ν ά δ ο ς				
	έκδοχή (α)	έκδοχή (β)	έκδοχή (γ)	έκδοχή (δ)	άγορά
Άμεσα ύλικά	8	8	8	8	
Άμεσος εργασία	10	10	10	10	
Άμεσα Γ.Β.Ε.	5	5	5	5	
Έμμεσα Γ.Β.Ε.	7	4,20	2	-	
ΣΥΝΟΛΟΝ:	30	27,20	25	23	26

Έκ της συγκρίσεως του κατά περίπτωση διαμορφωμένου κόστους παραγωγής της μονάδος του προϊόντος προς το κόστος αγοράς αυτού, προκύπτει ότι μόνον ἐφ' ὅσον τό παραγωγικόν τμήμα πρόκειται νά ἀπασχοληθῆ μέ τήν παραγωγήν ἑτέρου ἢ ἑτέρων προϊόντων, μερικῶς⁷⁹ ἢ ὀλικῶς, συμφέρει ἡ ἀγορά ἀντί τῆς κατασκευῆς, ἄλλως ἐνδείκνυται ὅπως τό προϊόν ἢ μέρος αὐτοῦ κατασκευασθῆ ὑπό τῆς ἰδίας τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ ἐκδοχή (δ) εἶναι ἡ πλέον σαφῆς περίπτωσης ὅπου τό ἄμεσον μεταβλητόν κόστος παραγωγῆς συγκρίνεται αὐτοτελῶς μέ τό κόστος ἀγορᾶς πρὸς τόν σκοπόν λήψεως ἀποφάσεως ἀγορᾶς ἢ κατασκευῆς. Ἐν τούτοις ἡ ἐκδοχή (γ) πλησιάζει περισσότερο τήν πραγματικότητα. Τοῦτο δέ διότι, ἐάν τό παραγωγικόν τμήμα ἀδρανήσῃ πλήρως, εἶναι σχεδόν βέβαιοι ὅτι ἕνα μέρος τῶν σταθερῶν δαπανῶν, π.χ. μισθοί προσωπικοῦ, θά μειωθῆ ἢ θά ἐξαφανισθῆ ἐντελῶς. Τό ποσόν τοῦτο προστίθεται εἰς τό ἄμεσον μεταβλητόν κόστος πρὸς σχηματισμόν τοῦ ἀθροίσματος μετά τοῦ ὁποίου θά συγκριθῆ ἡ τιμῆ ἀγορᾶς διά τήν λήψιν τῆς σχετικῆς ἀποφάσεως.

Ἐτέρα ἐνδιαφέρουσα περίπτωσης λαμβανομένων ἀποφάσεων παραγωγῆς ἢ ἀγορᾶς διαφόρων μερῶν προϊόντων ἐμφανίζεται ὅταν ἡ δυνατότης ἐπιλογῆς καλύπτει περισσότερο τοῦ ἑνός προϊόντα ἢ μέρη αὐτῶν μέ διάφορον σύνθεσιν κόστους καί ἀνομοιόμορφον σχέσιν κόστους παραγωγῆς ἢ ἀγορᾶς⁸⁰.

79 Ὁ βαθμός τῆς ἀπασχολήσεως κάτω τοῦ ὁποίου ἡ παραγωγή γίνεται συμφερωτέρα τῆς ἀγορᾶς ἐξευρίσκειται ἐάν διαιρέσωμεν τήν διαφοράν κόστους ἀγορᾶς καί ἄμεσον μεταβλητοῦ κόστους κατασκευῆς διά τοῦ ποσοῦ τῶν σταθερῶν δαπανῶν. Εἰς τό παράδειγμά μας τό δριον τοῦτο ἀνέρχεται εἰς 43% περίπου, ἦτοι: $26-23 = 3 \times 100 : 7$.

80 Βλ. σχετικῶς D.T. Decoster καί E.L. Schafer ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 292-295. C. Horngren, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 361-363. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ: «Μαθηµατὰ Βιομηχανικοῦ Λογισμοῦ», σελ. 224-226. J. Gray καί K.S. Johnston ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 156-158.

Τό ακόλουθον παράδειγμα αποσαφηνίζει τό πρόβλημα:

Στοιχεία	Είδη μερῶν προϊόντων				ΣΥΝΟΛΟΝ
	(Α=5000)	(Β=6000)	(Γ=10.000)	(Δ=4000)	
κόστους					
ἄμεσα ὑλικά	40.000	60.000	80.000	60.000	240.000
ἄμεσος ἐργασία	30.000	30.000	100.000	40.000	200.000
γεν. μεταβλ. κόστος	20.000	12.000	40.000	20.000	92.000
Σύνολον:	90.000	102.000	220.000	120.000	532.000
κόστος ἀγορᾶς	95.000	96.000	230.000	110.000	531.000
ἐλάχιστον ὀλικόν κόστος:	90.000	96.000	220.000	110.000	516.000

Ἡ πραγματοποίησις τοῦ μικροτέρου ὀλικού κόστους ἐπιτυγχάνεται ἐάν τά μέρη Α καί Γ κατασκευασθοῦν τά δέ Β καί Δ ἀγορασθοῦν. Ἡ περίπτωσις αὕτη δύναται νά παρουσιασθῇ ὑπό δύο ἐναλλακτικᾶς μορφᾶς. Κατά τήν πρώτην, τό παραγωγικόν δυναμικόν εἶναι ἀνεπαρκές νά ἐξασφαλίσῃ τήν παραγωγὴν ὀλοκλήρου τῆς ποσότητος καί τῶν τεσσάρων εἰδῶν καί ὡς ἐκ τούτου μέρος αὐτῶν θά πρέπει νά ἀγορασθῇ. Κατά τήν δευτέραν, καίτοι ὑφίσταται διαθέσιμον παραγωγικόν δυναμικόν, ἡ ἀπόφασις περὶ ἀγορᾶς μέρους τῶν μερῶν (τῶν Β καί Δ) ἀποβλέπει εἰς τήν ἐλαχιστοποίησιν τοῦ ὀλικού κόστους. Καί εἰς τὰς δύο περιπτώσεις τό σταθερόν κόστος θεωρεῖται καί πίπτον, διὰ τοῦτο δέν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κατά τούς σχετικούς ὑπολογισμούς. Συμβαίνει πολλάκις ἡ ἐπιχειρήσις νά ἀντιμετωπίζῃ τό δίλημμα παραγωγῆς ἢ ἀγορᾶς ἐνός τεμαχίου ἐξαρτήματος ἢ μέρους προϊόντος ὑπό συνθήκας διαρθρώσεως τοῦ μηχανολογικοῦ τῆς ἐξοπλισμοῦ, τοιαύτης, ὥστε ἡ λήψις σχετικῆς ἀποφάσεως νά ἐξαρτᾶται (α) ἐκ τῆς διενεργείας προσθέτου ἐπενδύσεως εἰς ἀγία στοιχεῖα καί (β) ἐκ τῆς ποσότητος τοῦ ὑπό κατασκευὴν ἢ ἀγοράν εἰδους. Οὕτω, ἐάν ὑποθέσωμεν ὅτι τό μέρος τοῦτο τοῦ προϊόντος δύναται ἡ ἐπιχειρήσις νά προμηθευθῇ πρὸς δρχ. 20 κατά μονάδα, ὅτι τό μεταβλητόν κόστος παραγωγῆς ἀνέρχεται εἰς δρχ. 12 καί τό ὀλικόν ἐτήσιον σταθερόν κόστος τό ὅποιον θά δημιουργηθῇ ἔξ αἰτίας τῆς παραγωγῆς ὑπολογίζεται εἰς δρχ. 80.000, συμφέρει ἡ παραγωγή ἀντὶ τῆς ἀγορᾶς μόνον ἐφ' ὅσον τό ἐτήσιον ὕψος παραγωγῆς ὑπερβαίνει τὰς 10.000 μονάδας. Διότι ἡ διαφορὰ κόστους ἀγορᾶς καί μεταβλητοῦ κόστους παραγωγῆς ἀνέρχεται εἰς δρχ. 8, ὅπερ σημαίνει $80.000 : 8 = 10.000$ μονάδες. Ἐφ' ὅσον ἡ ἀναγκαίουσα ποσότης εἶναι μικροτέρα τῶν 10.000, τότε συμφέρει ἡ ἀγορά ἀντὶ τῆς κατασκευῆς.

Ἐντὸς τοῦ πλέγματος τῶν ποικίλων παραγόντων οἱ ὅποιοι ἐπηρεάζουν τὰς ἀποφάσεις παραγωγῆς ἢ ἀγορᾶς, πρέπει ἰδιαίτερος νά ἐξαρθοῦν οἱ ἑξῆς:

α) Εἰς τὰς περιπτώσεις ἀγορᾶς ἀντὶ τῆς κατασκευῆς, ἡ ἀγορά των ἀποκτᾶ τὸ σοβαρὸν πλεονέκτημα ἐπακριβοῦς γνώσεως ἐκ τῶν προτέρων τοῦ κόστους τῶν μερῶν τοῦ προϊόντος, δοθέντος ὅτι ἔχουν ἤδη συμφωνηθεῖ αἱ τιμαὶ μετὰ τῶν προμηθευτῶν-κατασκευαστῶν αὐτῶν. Ἡ ἐν λόγω πληροφορία δὲν ὑφίσταται ἢ τουλάχιστον δὲν εἶναι τόσο βεβαία διὰ τὸν παραγωγὸν τῶν εἰδῶν τούτων. Τὸ πλεονέκτημα τοῦτο προσανατολίζει πολλὰς ἐπιχειρήσεις, ὑπὸ ὠρισμένας προϋποθέσεις, εἰς τὴν υἱοθέτησιν πολιτικῆς ἐνισχύσεως καὶ γενικεύσεως τοῦ θεσμοῦ τῶν ὑποκατασκευαστῶν, μετὰ τῶν ὁποίων σιμβάλλονται διὰ μεκροπροθέσμων συμβολαίων πρὸς ἐξασφάλισιν σταθερᾶς ροῆς τῶν παραγγελομένων μερῶν τῶν προϊόντων⁸¹.

β) Ἐφ' ὅσον ἡ ἐπιχείρησις ἀναζητεῖ ὑποκατασκευαστὰς εὐκαιριακῶς, ἀναλόγως τῆς χαλαρᾶς ἢ ἐντατικῆς των δραστηριότητος, ὑφίσταται ὁ κίνδυνος, ἀφ' ἑνὸς μὲν, ὑψηλοῦ κόστους ἀγορᾶς καί, ἀφ' ἑτέρου, ἀκανονίστου ἐφοδιασμοῦ τῆς διὰ τῶν παραγγελομένων ποσοτήτων. Βεβαίως, εἰς σημαντικὸς περιορισμὸς προτιμήσεως τῆς ἀγορᾶς ἀντὶ τῆς παραγωγῆς, ὅταν ὑφίσταται διαφορὰ κόστους, εἶναι ὁ ἔλεγχος τῆς ποιότητος τῶν κατασκευαζομένων ὑπὸ τρίτων μερῶν τοῦ προϊόντος. Εἰς τὸν βαθμὸν κατὰ τὸν ὁποῖον τοῦτο ἐξασφαλίζεται, ἡ σχετικὴ ἀλόφαισις στηρίζεται εἰς τὴν ὑπὸ εὐρείαν ἔννοιαν ἀρχὴν τῆς οἰκονομικότητος.

γ) Ὑπάρχουν περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἡ ἀνάθεσις εἰς ὑποκατασκευαστὰς τῆς προμηθείας μερῶν τοῦ προϊόντος προϋποθέτει γνωστοποίησιν εἰς αὐτοὺς μυστικῶν σχεδίων ἢ μεθόδων παραγωγῆς. Ἐφ' ὅσον τοῦτο συμβαίνει, ἡ ἰδιοπαραγωγή κρίνεται ἀναγκαία ἔστω καὶ ἂν τὸ κόστος θεωρητῆται ὑψηλότερον ἐκείνου τῆς ἀγορᾶς.

δ) Ὑπὸ περιορισμένας προϋποθέσεις, π.χ. τῆς πλήρους τυποποιήσεως ὠρισμένων μερῶν προϊόντων καὶ τῆς κυριαρχικῆς ἐπιρροῆς εἰς τὸ κόστος αὐτῶν τῶν «οἰκονομιῶν κλίμακος παραγωγῆς», ἡ ἀγορά ἀντὶ τῆς παραγωγῆς θεωρεῖται συμφερωτέρα οἰκονομικῶς καὶ προτιμότερα τεχνικῶς καὶ ποιοτικῶς.

81 Ἀναφέρεται σχετικῶς ὅτι ἐκ τῶν μεγάλων ἀμερικανικῶν βιομηχανιῶν αὐτοκινήτου ἡ General Motors προμηθεύεται, ἐνῶ θὰ ἠδύνατο νὰ τὰ κατασκευάσῃ ἡ ἰδία, μέρη αὐτοκινήτων ἢ ἀξία τῶν ὁποίων ἀνέρχεται εἰς τὸ 43% τῶν πωλήσεών της. Εἰς τὴν Chrysler τὸ ποσοστὸν τοῦτο εἶναι 66% ἐνῶ εἰς τὴν Studebaker φθάνει τὸ 73%. Βλ. R.I. Dickey, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 19-10.

2.3.7.4 Διακοπήν ἢ συνέχισιν τῆς λειτουργίας ἑνός τμήματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ ζημία, ἢ μεταβολήν εἰς τὴν σύνθεσιν τῶν παραγομένων εἰδῶν⁸².

Ὅταν εἰς μίαν βιομηχανικὴν ἐπιχείρησιν λειτουργοῦν πολλὰ παραγωγικά τμήματα ἢ παράγονται περισσότερα τοῦ ἑνός προϊόντα ἢ ὁμάδες αὐτῶν, ἢ λειτουργοῦν διάφοροι κλάδοι ἐκμεταλλεύσεως, ἐπιβάλλεται πάντοτε νά προσδιορίζεται διακεκριμένως τὸ ἀποτέλεσμα τὸ ὁποῖον πραγματοποιεῖ ἕκαστον τμήμα, προϊόν ἢ κλάδος ἐκμεταλλεύσεως αὐτοτελῶς. Τοῦτο εἶναι ἀναγκαῖον διότι, ἐνδεχομένως, μία γραμμὴ παραγωγικῆς λειτουργίας – τμήμα, κλάδος, προϊόν – νά εἶναι ζημιογόνος ἢ ὀλιγώτερον κερδοφόρος ἀπασχολουμένη μὲ τὴν παραγωγήν τοῦ προϊόντος Α ἀντὶ τοῦ Β ἢ ἀκόμη ἢ σύνθεσις τῶν παραγομένων εἰδῶν νά παρουσιάσῃ περιθώρια περαιτέρω βελτιώσεως πρὸς τὸν σκοπὸν μεγιστοποιήσεως τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος.

Καλεῖται, ὡς ἐκ τούτου, ἡ Διοίκησις νά λάβῃ σχετικὰ ἀποφάσεις χρησιμοποιοῦσα ὡς ἐν τῶν βασικῶν στοιχείων, διὰ τὸν κατὰ περίπτωσιν ὑπολογισμόν τοῦ προκύπτοντος ἀποτελέσματος, τὸ ἄμεσον μεταβλητὸν κόστος. Αἱ συνήθως ἀπαντῶμεναι ἐν τῇ πράξει σχετικαὶ περιπτώσεις εἶναι αἱ ἑξῆς:

1. Διακοπὴ λειτουργίας ἑνός τμήματος ἢ παραγωγῆς ἑνός προϊόντος ἐμφανίζοντος ζημίαν ἐκμεταλλεύσεως. Τὸ πρόβλημα τοῦτο παρουσιάζεται μὲ καθολικὴν σχεδὸν μορφήν εἰς ὅλας τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις. Εἰς τὴν καθημερινὴν πρακτικὴν εἶναι γνωστὸν μὲ τὴν ὀνομασίαν «παθητικὸς τομεύς», «παθητικὰ προϊόντα» ἢ «παθητικὸς κλάδος», τόσον ὁμως παθητικὸς, ὥστε νά γίνεταί δεκτὴ ἢ συνέχισις τῆς «παθητικότητος» ἐπὶ μακρόν. Τί πράγματι συμβαίνει; Τὸ ἀκόλουθον παράδειγμα δίδει νομίζομεν σχετικὴν ἀπάντησιν:

Ἔστω τὰ ἑξῆς ἀριθμητικὰ δεδομένα συνθέσεως κόστους καὶ ἀποτελεσμάτων τριῶν προϊόντων:

⁸² Βλ. σχετικῶς βιβλιογραφίαν εἰς C.Hornegren, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 358-360, E.L.SUMMER ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 414-422. Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, ἐνθ' ἄνωτέρω, σελ. 226.

Ἐστω τὰ ἑξῆς ἀριθμητικά δεδομένα συνθέσεως κόστους καὶ ἀποτελεσμάτων τριῶν προϊόντων:

Στοιχεῖα	Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α			Συνολικά ποσά
	A	B	Γ	
δραστηριότητας:				
Πωλήσεις	500.000	400.000	100.000	1.000.000
Μείον: μεταβλ. κόστος	300.000	280.000	80.000	660.000
Περιθ. κέρδους	200.000	120.000	20.000	340.000
Μείον σταθ. κόστος	160.000	90.000	50.000	300.000
Καθαρόν ἀποτέλεσμα	40.000	30.000	(30.000)	40.000

Ἐκ τῶν παρατιθεμένων στοιχείων προκύπτει, κατ' ἀρχήν, ὅτι τὸ προϊόν (Γ) εἶναι ζημιογόνον καὶ συνεπῶς θά συνέφερε ἡ διακοπὴ τῆς παραγωγῆς του. Μία βαθυτέρα ὁμῶς ἀνάλυσις τοῦ διαμορφωθησομένου ὀλικοῦ κόστους μετὰ μίαν τοιαύτην ἀπόφασιν ἀποδεικνύει ὅτι ἡ διακοπὴ δέν εἶναι συμφέρουσα. Τὰ ἀνωτέρω δεδομένα θά ἐμφανισθοῦν ὡς ἑξῆς:

Στοιχεῖα δραστηριότητας:	Πρὸ τῆς διακοπῆς	Μετά τὴν διακοπὴν	Διαφορὰ
	παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Γ.	τῆς παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Γ.	
Πωλήσεις	1.000.000	900.000	- 100.000
Μείον μεταβλ. κόστος	660.000	580.000	- 80.000
Περιθώριον	340.000	320.000	- 20.000
Μείον σταθ. κόστος	300.000	300.000	-
Καθαρόν ἀποτέλεσμα	40.000	20.000	- 20.000

Οὕτω, δοθέντος ὅτι τὸ βαρῦνον τὸ προϊόν (Γ) ποσόν σταθεροῦ κόστους θά πρέπει - μετὰ τὴν διακοπὴν τῆς παραγωγῆς αὐτοῦ - νὰ κατανεμηθῆ εἰς τὰ δύο ἀπομένοντα (Α) καὶ (Β) ἢ, ὅπερ τὸ αὐτό, ὅτι τὸ ὀλικόν σταθερόν κόστος θά παραμείνῃ μετὰ τὴν διακοπὴν ἀμετάβλητον, συμφέρει νὰ συνεχισθῆ ἡ παραγωγή τοῦ «παθητικοῦ» προϊόντος (Γ) καθ' ὅσον, ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει, τὸ κέρδος μειοῦται ἀπὸ 40.000 δρχ. εἰς 20.000 δρχ. ἤτοι κατὰ δρχ. 20.000, ἰσοπόσως δηλαδή πρὸς τὸ περιθώριον κέρδους τοῦ προϊόντος.

Προκύπτει ὁθεν τὸ συμπέρασμα ὅτι ἡ διακοπὴ παραγωγῆς ἑνὸς προϊόντος, ἢ τῆς λειτουργίας ἑνὸς τμήματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ἡ συνέχισις αὐτῆς ἐπὶ

«ζημία», εξαρτάται εκ του έναν τό συγκρινόμενον προϊόν ή τμήμα πραγματοποιεί θετικόν ή μή περιθώριον κέρδους. Εάν δηλαδή ή διαφορά μεταξύ έσόδου και μεταβλητού κόστους αυτού είναι θετική, συμφέρει ή συνέχισις τής λειτουργίας ή τής παραγωγής, άλλως επιβάλλεται ή διακοπή αυτής.

2. Χρησιμοποίησις του παραγωγικού δυναμικού δι' αύξησιν παραγωγής ενός προϊόντος εις βάρος άλλου ολιγότερου κερδοφόρου ή ζημιολόγου.

Εάν υποθέσωμεν, στηριζόμενοι εις τά αριθμητικά δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος, ότι - διακόπτοντες την παραγωγή του προϊόντος Γ - δυνάμεθα να αύξησωμεν ίσοπόσως τάς πωλήσεις των προϊόντων (Α) ή (Β) των οποίων ή ζήτησις δέν έχει πλήρως ικανοποιηθή, θά έχωμεν την ακόλουθον εικόνα:

<u>Στοιχεία:</u>	<u>Προϊόντα</u>	<u>Προϊόντα</u>	<u>Προϊόντα</u>	<u>Διαφορά</u>	
δραστηριότητος	A + B + Γ	A + B + Γ	A + B + Γ	2-1	3-1
Πωλήσεις	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-	
Μείον μεταβλ. κόστος	660.000	640.000	650.000	(20000)	(10000)
Περιθώριον κέρδους	340.000	360.000	350.000	20000	10000
μείον σταθ. κόστος	300.000	300.000	300.000	-	-
Καθαρόν αποτέλεσμα	40.000	60.000	50.000	+ 20000	+ 10000

Εκ των στοιχείων τούτων εξάγεται ότι ή διακοπή παραγωγής του προϊόντος (Γ) είναι συμφέρουσα, εφ' όσον δύναται να υποκατασταθή διά των προϊόντων Α ή Β, τά όποια εμφανίζουν υψηλότερον συντελεστήν περιθωρίου κέρδους. Προϋπόθεσις τής έναλλακτικής ταύτης λύσεως είναι ή δυνατότης χρησιμοποίησεως των ίδιων εγκαταστάσεων διαζευκτικώς εις την παραγωγήν των προϊόντων Α, Β και Γ.

3. Απασχόλησις του εξοπλισμού με την παραγωγή εκείνου ή εκείνων των προϊόντων τά όποια επιτρέπουν μεγιστοποίησιν του κέρδους, ύφισταμένον περιοριστικού τής παραγωγής παράγοντος.

Η περίπτωση αυτή είναι ή πλέον ένδιαφέρουσα, ίδια όσάκις οί συνδυασμοί των παραγομένων προϊόντων, διά τής χρησιμοποιήσεως του ύφισταμένου παράγοντος, είναι πολυάριθμοι. Αναζητείται τότε ή άνεύρεσις του συνδυασμού εκείνου των παραγομένων ειδών διά του οποίου επιτυγχάνεται ή μεγιστοποίησις του τελικού αποτελέσματος ή του περιθωρίου του κέρδους. Η λύσις των σχετικών προβλημάτων επιτυγχάνεται διά τής τεχνικής του γραμμικού προγραμματισμού.

Πρός διευκρίνησιν τῶν ἀνωτέρω ἔστω τό ἐξῆς παράδειγμα:

Στοιχεῖα	Κατά μονάδα προϊόντων	
	Προϊόν Α	Προϊόν Β
δραστηριότητα		
Τιμή Πωλήσεως	100	150
Μεταβλ. κόστος μον.	70	90
Περιθ. κέρδους	30	60
Ποσ. περιθ. κέρδους	30%	40%

Ἐκ τῶν παρατιθεμένων στοιχείων προκύπτει ὅτι τό προϊόν Β εἶναι περισσότερο κερδοφόρον τοῦ Α καί συνεπῶς θά ἦτο ἐπιθυμητή μία πλήρης κατάργησις τοῦ Α καί ὑποκατάστασις του διά τοῦ Β. Τοῦτο ὅμως πιθανόν ν' ἀποδειχθῇ ὅτι δέν εἶναι ὀρθόν ἐφ' ὅσον γίνει συσχετισίς μέ ὑφισταμένους περιοριστικούς παράγοντας τῶν προϊόντων Α καί Β.

Ἄναφέρομεν ἐν συνεχείᾳ τρεῖς περιοριστικούς παράγοντας τοῦς ὁποίους χρησιμοποιοῦμεν εἰς τό ἀνωτέρω παράδειγμά μας:

- α. Τάς ὥρας λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ.
- β. Τήν ποσότητα χρησιμοποιουμένης πρώτης ὕλης.
- γ. Τόν ἀριθμόν τῶν διαθέσιμων ἐργατικῶν χειρῶν.

1. Ὑποθέτομεν ὅτι καί τά δύο προϊόντα παράγονται ὑπό τοῦ ἰδίου παραγωγικοῦ τμήματος καί μέ τόν αὐτόν ἐξοπλισμόν. Ὁ μέγιστος ἀριθμός ὥρων λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ εἶναι 24 ὥραι ἐπί 300 ἡμέρας ἐτησίως ἤτοι συνολικῶς ὥραι 7.200.

Ἐάν διά τήν παραγωγήν τῆς μονάδος προϊόντος Α ἀπαιτοῦνται 2 ὥραι, ἐνῶ διά τό Β 6 ὥραι, τότε τό κέρδος ἐκάστης ὥρας λειτουργίας τοῦ ἐξοπλισμοῦ διά τήν παραγωγήν ἑκατέρου τῶν δύο προϊόντων ἔχει ὡς ἀκολούθως:

Περιθώριον κέρδους	Προϊόν Α	Προϊόν Β
Περιθ. κέρδους καθ' ὥραν	15	10
Περιθ. κέρδους διά τό σύνολον τῶν 7200 ὥρων	108.000	72.000

Ἐκ τῶν στοιχείων τούτων κρίνεται συμφερωτέρα ἡ πλήρης ὑποκατάστασις τῆς παραγωγῆς τοῦ Β ὑπό τοῦ Α καί οὐχί τό ἀντίθετον.

2. Ὑποθέτομεν τώρα ὅτι καί τά δύο προϊόντα χρησιμοποιοῦν ὡς βασικήν πρώτην ὕλην τῶν τήν Y1 ἣτις εὑρίσκεται εἰς περιορισμένην ποσότητα, ἀνερ-

χομένην διά τήν χρονικήν περίοδον ενός έτους εις 9.000 μονάδας.

Διά τήν παραγωγήν τῆς μονάδος τοῦ προϊόντος Α ἀναλίσκονται 3 μονάδες πρώτης ὕλης ἐνώ διά τό Β 6 μονάδες. Οὕτω τό κέρδος κατά μονάδα πρώτης ὕλης ἔχει δι' ἕκαστον προϊόν ὡς ἑξῆς:

<u>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΝ ΚΕΡΔΟΥΣ</u>	<u>ΠΡΟΪΟΝ Α</u>	<u>ΠΡΟΪΟΝ Β</u>
Περιθώριον κέρδους κατά μονάδα Π.Υ.	10	10
Περιθ. κέρδους διά τό σύνολον τῆς Π.Υ.	90.000	90.000

Εἶναι ὡς ἐκ τούτου ἀδιάφορον ποῖον ἐκ τῶν δύο προϊόντων εἰς ποία ποσότητα θά παραχθῆ, δοθέντος ὅτι, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἐπί τῶν πωλήσεων ποσοστού τοῦ περιθωρίου κέρδους, ἐκάστη μονάς πρώτης ὕλης ἥτις ἀποτελε περιοριστικόν παράγοντα, μετατρεπομένη εἰς προϊόν, ἀποδίδει τό αὐτό ποσόν εἴτε χρησιμοποιεῖται διά τήν παραγωγήν τοῦ Α εἴτε τοῦ Β προϊόντος.

3. Τέλος, ἐάν θεωρήσωμεν ὅτι διά τήν παραγωγήν καί τῶν δύο προϊόντων διαθέτομεν 10 ἐργάτας ἐργαζομένους ἐπί 8 ὥρας ἡμερησίως καί ἐπί 300 ἡμέρας τό ἔτος καί ὅτι δέν δυνάμεθα νά αὐξήσωμεν τόν ἀριθμόν αὐτόν τῶν ἐργαζομένων, θά ἔχωμεν τήν ἑξῆς εἰκόνα, ἐπί τῇ ὑποθέσει ὅτι διά νά παραχθῆ ἡ μονάς τοῦ προϊόντος Α ἀπαιτοῦνται 6 ὥραι ἐνώ διά τό Β 4 ὥραι.

<u>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΝ ΚΕΡΔΟΥΣ</u>	<u>ΠΡΟΪΟΝ Α</u>	<u>ΠΡΟΪΟΝ Β</u>
Περιθώριον κέρδους κατά ἐργατοῦραν	5	15
Περιθώριον κέρδους διά τό σύνολον τῶν 24000 ὥρομ.	120.000	360.000

Οὕτω, ἐνώ βάσει τοῦ ἐπί τῶν πωλήσεων συν/τοῦ περιθωρίου κέρδους προκύπτει ὅτι ἡ μονάς τοῦ προϊόντος Β ἀποδίδει διπλάσιον κέρδος ἐν σχέσει πρὸς τό Α, ἀποδεικνύεται βάσει τοῦ περιοριστικοῦ παράγοντος τῶν ὠρομισθίων ὅτι τό προϊόν Β ἀποφέρει τριπλάσιον κέρδος ἐκείνου τοῦ προϊόντος Α.

Ἐκ τῆς προηγηθείσης ἀναλύσεως προκύπτει τό συμπέρασμα ὅτι, ὑφισταμένου περιοριστικοῦ τινός παράγοντος εἰς τήν ποσοτικήν παραγωγήν τῶν προϊόντων μᾶς ἐπιχειρήσεως, ἡ μεταβολή εἰς τήν σύνθεσιν τῆς παραγωγῆς, ἐπί σχολῆ μεγιστοποιήσεως τοῦ ἀποτελέσματος, προϋποθέτει ἀναγωγήν τοῦ κατά μονάδα προϊόντος κέρδους εἰς κέρδος κατά μονάδα περιοριστικοῦ στοιχείου ἐμπεριεχομένου εἰς τό προϊόν καί ἐπιλογήν οὕτω τῆς πλέον κερδοφόρου συνθέσεως.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- A 1. ΑΝΩΤΑΤΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ: Το Γαλλικόν Λογιστικόν Πλάνον - ΑΘΗΝΑΙ 1952
2. ΑΝΩΤΑΤΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ: Το Αυστραλιανόν Λογιστικόν Σχέδιον - ΑΘΗΝΑΙ 1953
3. ΑΓΑΠΗΤΙΔΗΣ Σ. Μαθήματα Πολιτικής Οικονομίας-ΑΘΗΝΑΙ 1972
4. ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΣ Α. Στατιστική - ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 1973
5. ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΣ Α. Δ. Παραδόσεις Λογιστικής - ΑΘΗΝΑΙ 1957
6. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: The Accounting Review
7. ANTHONY R. — DEARDEN J. Management Control Systems
- B 8. BERANEK W. Analysis for Financial Decisions — ILLINOIS
9. BEYER R. — D. J. TRAWICKI Profitability Accounting for Planning and Control - 1973
10. BIERMAN - BONINI - FOURAKER - JEADICKE: Executive and Operations
11. BIERMAN H and A DREBIN Managerial Accounting, an introduction NEW YORK 1973
12. BOER G. Direct cost and contribution Accounting, NEW YORK 1976
13. BLACK H. — J. CHAMPION — G. MILLER Accounting in Business, third edition N.J. 1973
14. BRUMMET R. Λογιστική του Κόστους - Μετάφρασις Α. Σταθόπουλου.
- Γ 15. ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ Μ. Οικονομική τῶν ἐπιχειρήσεων, 4η ἐκδοσις ΑΘΗΝΑΙ 1973
16. ΓΚΑΜΑΛΕΤΣΟΣ Θ. Θεωρητική Οικονομική «ΠΕΙΡΑΙΕΥΣ 1974»
17. ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗΣ Δ. Θεωρία του Κόστους - ΑΘΗΝΑΙ 1973
- Δ 18. ΔΑΜΑΣΚΗΝΙΔΗΣ Α. Οικονομική τῶν ἐπιχειρήσεων, 2α ἐκδοσις ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 1972
19. ΔΕΛΙΒΑΝΗΣ Δ. Παραδόσεις Θεωρητικής Πολιτικής Οικονομίας ΘΕΣ/ΝΙΚΗ - ΑΘΗΝΑΙ
20. ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ Κ Συστήματα Παραγωγής - ΑΘΗΝΑΙ 1974

21. ΔΡΑΚΑΤΟΣ Κ.Γ. Μαθήματα Οικονομομετρίας - ΑΘΗΝΑΙ 1972
22. DAVIDSON S. Handbook of Modern Accounting N.Y. 1970
23. DEARDEN J. Cost Accounting and Financial Control systems MASSACHUSETTS 1973
24. DECOSTER D. E. SCHAFFER Management Accounting a Decision emphasis NEW YORK 1976
25. DICKEY R. Accountant's Cost Handbook N.Y. 1974
26. DOPUCH N. — J. BIRNBERG — J. DEMSKI: Cost Accounting, second edition N.Y. 1974
27. DREBIN A.R. Managerial Accounting, an introduction NEW YORK 1972.
- E 28. EDEY H.C. Business Budgets and Accounts-LONDON Second edition 1964
- F 29. FERGUSON C.E. Μικροοικονομική θεωρία - Μετάφρασις Δ. Ζαχαριάδου - Σκούρα - Ε.Ζερβουδάκη - ΑΘΗΝΑΙ
- G 30. GALBRAITH J.K. Τό νέον βιομηχανικόν Κράτος - Μετάφρασις Κ. Χατζηαργύρη - ΑΘΗΝΑΙ 1967
31. GRAY J. — JOHNSTON K. Accounting and Management Action N.Y. 1973
32. GRIFFING G. — T. WILLIAMS — G. WELSCH: Advanced Accounting ILLINOIS 1966
- H 33. HALEY C — L. SHAL The Theory of Financial Decisions N.Y. 1976
34. HART H. Overhead Costs Analysis and Control, LONDON 1973
35. HILL L.H. Upward in the black. How to manage a business for profit N.Y. 1966
36. HORNGREN C. Accounting for Management Control second edition N.J. 1970
37. HORNGREN C. Cost Accounting, managerial emphasis, third edition N.J. 1972
- Z 38. ΖΟΛΩΤΑΣ Ε. Θεωρητική Οικονομική - ΑΘΗΝΑΙ 1972
- K 39. KNIGHT — E. WEINWURM Managerial Budgeting, second edition N.Y. 1967
40. KOSIOL E.: Στοιχεία Λογιστικής τής έκμεταλλεύσεως Μετάφρασις Ι. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ - ΑΘΗΝΑΙ 1973
- Α 41. ΛΑΖΑΡΗΣ Α. Εισαγωγικά Μαθήματα Οικονομικής 'Αναλύσεως ΑΘΗΝΑΙ 1966
42. LAPIN L.L. Statistics for Modern Business Decision NEW YORK 1973
43. LIPSEY R. G. Είσαγωγή εις τήν Θετικήν Οικονομικήν. Μετάφρασις όμάδος Οικονομολόγων - ΑΘΗΝΑΙ 1972
44. LITTLETON A.C.: Structure of Accounting theory N.Y. 1966
45. LYNCH R. — WILLIAMSON R.: Accounting for Management, second edition NEW YORK 1976
46. LOUDERBACK J. — G. DOMINIAK K.: Managerial Accounting California 1975

- M 47. MATZ — CURRY — FRANK: Cost Accounting N.Y. 1962, third edition
 48. MAY R. G. — MUELLER C. — WILLIAMS T. A new introduction to Financial Accounting, N.Y. 1975.
49. ΜΕΪΜΑΡΟΓΛΟΥ Μ. Θέματα Οικονομικής των Επιχειρήσεων, ΑΘΗΝΑΙ 1969
 50. ΜΕΪΜΑΡΟΓΛΟΥ Μ. Ό Προγραμματισμός τής Δράσεως των επιχειρήσεων, έκδοσις 3η ΑΘΗΝΑΙ 1964
 51. MEIGS W. JOHNSON C. Accounting the basis for business decisions second edition N.Y. 1967
 52. MILLER D.M. STARR: Executive Decisions and operations research, second edition N.J. 1969
- N 53. ΝΕΖΟΥ Α.: Λογιστική — ΑΘΗΝΑΙ 1949
 54. J.NEUNER: Cost Accounting, Sixth edition ILLINOIS 1962
 55. NICKERSON C.: Managerial cost Accounting and Analysis, second edition N.Y. 1962
- Π 56. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ ΣΤ.: Προβλήματα Λογιστικού Δικαίου, ΑΘΗΝΑΙ 1951
 57. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ Π.: Οικονομική θεωρία - Μικροοικονομική, τόμος τέταρτος-ΑΘΗΝΑΙ 1972
 58. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ.: Βιομηχανικός Λογισμός έκδοσις ΠΑΠΑΖΗΣΗ
 59. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ.: Μαθήματα Βιομηχανικού Λογισμοῦ — ΑΘΗΝΑΙ 1964
 60. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ.: Τό πρότυπον Κόστος — ΑΘΗΝΑΙ 1958
- P 61. PAPPAPORT A.: Information for Decision Making, N.J. 1970
- Σ 62. ΣΑΡΑΝΤΙΔΗΣ Σ.: Είσαγωγή εις τήν Οικονομικήν Άνάλυσιν, ΠΕΙΡΑΙΕΥΣ — 1971
 63. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β.: Θέματα λογισμοῦ καί ἐλέγχου δράσεως επιχειρήσεων, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ — ΑΘΗΝΑΙ 1973
 64. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β.: Ό Προγραμματισμός των Άποθεμάτων εις τας Οικονομικές μονάδας, ΑΘΗΝΑΙ 1961
 65. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β.: Βασική Λογιστική Α καί Β — ΠΕΙΡΑΙΕΥΣ 1976
 66. ΣΠΑΝΔΑΝΟΠΟΥΛΟΣ Ι.: Σύστημα Λογιστικής, ΑΘΗΝΑΙ 1957
 67. SAMUELSON P.A.: Οικονομική. Έκδ. 9η, Μετάφρασις Δ. Καράγιωργα - Θ. Παπαμάργαρη, ΑΘΗΝΑΙ 1975
 68. STONIER A — HAGUE D.: Οικονομική θεωρία, Μετάφρασις Λ. ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ — ΑΘΗΝΑΙ 1971
 69. SHILLINGLAW G.: Cost Accounting analysis and Control, third edition ILLINOIS 1972
 70. E.L. SUMMERS: An Introduction to Accounting for Decision making and control, ILLINOIS 1974

- Τ 71. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Μ.: Ἀρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς – ΑΘΗΝΑΙ 1952
72. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Μ.: Κόστος - Κοστολόγησις – ΑΘΗΝΑΙ 1966
73. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Μ.: Κόστος - Κοστολόγησις - Βιομηχανική Λογιστική – ΑΘΗΝΑΙ 1958
- V 74. VANCE L. — TAUSSIS R.: Accounting Principles and Control, third edition N.Y. 1972
75. WELSCH G. A.: Budgeting: Profit Planning and Control, (third edition N.Y. 1971
76. WILMER WRIGHT: Direct Standard Costs for decision Making and control, N.Y. 1962
- X 77. Μ. ΧΑΤΖΗΓΡΗΓΟΡΙΟΥ: Ἡ ἐπιτελική ὀργάνωσις τῶν ἐπιχειρήσεων, ΑΘΗΝΑΙ 1973
78. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ Ι.: Βιομηχανικός Λογισμὸς, ΑΘΗΝΑΙ 1967
79. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ Ι.: Εἰσαγωγή εἰς τὴν Τεχνικὴν τῆς Κοστολογήσεως, ΑΘΗΝΑΙ 1957
80. RAIFFA H.: Decision analysis Massachusetts, second edition 1970
81. OWLER L.W. and BROWN J.L.: Cost Accounting and Costing Methods, eleven edition LONDON 1965
82. LAWRENCE F. C. and E.N. HUMPHREYS: Marginal Costing, LONDON 1947.

ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

1. Ἡ ἔννοια, τὸ περιεχόμενον καὶ αἱ κατηγορίαι τοῦ κόστους

1.1 Ἡ ἔννοια τοῦ κόστους

1.1.1 Εἰσαγωγή

1.1.2 Τὸ κόστος. Ἡ δαπάνη. Τὸ ἔξοδον

1.1.3 Τὸ κόστος ἐν σχέσει πρὸς τὸ παραγόμενον δι' αὐτοῦ ἔργον

1.1.4 Κόστος - ἔσοδον - ἀποτέλεσμα

1.2 Τὸ περιεχόμενον καὶ αἱ κατηγορίαι τοῦ κόστους

1.2.1 Εἰσαγωγή

1.2.2 Τὸ περιεχόμενον καὶ ἡ ἀνάλυσις τοῦ κόστους

1.2.3 Κόστος γενικῆς ἐφαρμογῆς καὶ κόστος ἀναλόγως τοῦ σκοποῦ διὰ τὸν ὁποῖον προορίζεται

1.2.4 Κόστος κατ' εἶδος καὶ κόστος κατὰ προορισμὸν

1.2.5 Ἡ τυπολογία τοῦ κόστους

1.2.5.1 Ἱστορικὸν κόστος

1.2.5.2 Προκαθορισμένον κόστος

1.2.5.2.1 Προϋπολογιστικὸν κόστος

1.2.5.2.2 Πρότυπον κόστος

1.2.5.3 Κόστος ἀντικαταστάσεως

1.2.5.4 Κόστος ἀρχικόν, κόστος παραγωγῆς, κόστος ἐσόδου

1.2.5.5 Κόστος ὑπολογιστικόν καὶ κόστος εὐκαιρίας

1.2.5.6 Κόστος σταθερόν, κόστος χρονικόν καὶ κόστος μὴ ἐλέγξιμον

1.2.5.7 Πίπτον κόστος

1.2.5.8 Κόστος συνδεδεμένον

1.2.5.9 Κόστος περιοδικόν

1.2.5.10 Κόστος μελλοντικόν

1.2.5.11 Κόστος προκαταβλήθην καὶ κόστος ὀφειλόμενον

1.2.5.12 Κόστος διακεκριμένον

- 1.2.5.13 Κόστος έκταμιευθέν
- 1.2.5.14 Κόστος μεταθετόν
- 1.2.5.15 Κόστος μεταβλητόν, κόστος αύξον, κόστος φθίνον, κόστος κλιμακωτόν και κόστος παλίνδρομον
- 1.2.5.16 Κόστος αναλογικόν, κόστος άμεσον, κόστος όριακόν, κόστος έλέγξιμον, κόστος διαφορικόν
- 1.2.5.17 Κόστος κατά περιοχήν ευθύνης
- 1.2.5.18 Κόστος έργου, κόστος διαδικασίας, κόστος προϊόντος
- 1.2.5.19 Κόστος δυνάμενον να άποφευχθή και κόστος μη δυνάμενον να άποφευχθή
- 1.2.5.20 Κόστος τεκμαρτόν
- 1.2.5.21 Κόστος μετατροπής
- 1.2.5.22 Κόστος άδραναίας
- 1.2.5.23 Κόστος κανονικόν και μη κανονικόν
- 1.2.5.24 Κόστος άγορανομικόν
- 1.2.5.25 Κόστος έκκινήσεως και ροής
- 1.2.5.26 Κόστος κατάλληλον και μη κατάλληλον
- 1.2.5.27 Κόστος έκπνευσαν και μη έκπνευσαν
- 1.2.5.28 Κόστος έρευνών και αναπτύξεως
- 1.2.5.29 Κόστος προσωρινής και άπροβλέπτου άδραναίας
- 1.2.5.30 Βασικόν σταθερόν κόστος

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Τά ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του άμέσου κόστους. Ή φύσις και αί μορφαί των επιχειρηματικών αποφάσεων και ή μεταξύ των άλληλοσύνδεσις.

- 2.1 Τά χαρακτηριστικά του άμέσου κόστους
 - 2.1.1 Ίστορική εξέλιξις του άμέσου κόστους
 - 2.1.2 Τό άμεσον κόστος και ή άμεσος κοστολόγησις. Όρισμός
 - 2.1.3 Τά στοιχεία του άμέσου κόστους
 - 2.1.4 Τό άμεσον λειτουργικόν κόστος
 - 2.1.5 Τό άμεσον κόστος και αί διαφοραί του από τό όριακόν και διαφορικόν κόστος
 - 2.1.6 Τό άμεσον κόστος και ή θεωρία της απορροφήσεως
 - 2.1.7 Σκοποί της άμέσου κοστολογήσεως
 - 2.1.8 Ή αξιολόγησις της άμέσου κοστολογήσεως
- 2.2 Ή φύσις και αί μορφαί των επιχειρηματικών αποφάσεων
 - 2.2.1 Ή θεωρία των αποφάσεων - Ίστορική εξέλιξις

- 2.2.2 Αί συνθήκαι λήψεως τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων
- 2.2.3 Ἐπιχειρήσεις στρατηγικοῦ χαρακτήρος καὶ ἀποφάσεις τακτικά
- 2.2.4 Τὰ ἐπίπεδα ὀργανωτικῆς πυραμίδος τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ αἱ λαμβανόμεναι ἀποφάσεις
- 2.2.5 Πληροφορίαὶ διὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων
- 2.3 Τὸ ἄμεσον κόστος εἰς τὰς μεταβολὰς τοῦ ἐπιπέδου δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.
 - 2.3.1 Εἰσαγωγή
 - 2.3.2 Ἡ συμπεριφορά τοῦ κόστους εἰς τὰς μεταβολὰς τοῦ ἐπιπέδου δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως
 - 2.3.3 Σχέσεις κόστους – ἀπασχολήσεως – κίρθους
 - 2.3.4 Τὸ διάγραμμα τοῦ Νεκροῦ σημείου καὶ ἡ τεχνικὴ τῆς διασπάσεως τοῦ ἡμιμεταβλητοῦ κόστους εἰς ἔμμεσον καὶ ἄμεσον. Μέθοδος ἀναλύσεως τῶν λογ/σμῶν. Μέθοδος τῆς συγκρίσεως. Μέθοδος τοῦ ὀριακοῦ ἢ διαφορικοῦ κόστους. Μέθοδος τῆς Γραμμῆς παλινδρομήσεως ὀπτικῆς χαράξεως. Μέθοδος ἀπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως. Μέθοδος πολλαπλῆς παλινδρομικῆς ἀναλύσεως
 - 2.3.5 Αἱ δυσχέρειαι προσδιορισμοῦ τοῦ ἄμεσου κόστους καὶ ἡ ἐπίδρασις τῶν κατὰ τὴν λήψιν τῶν ἀποφάσεων
 - 2.3.6 Τὸ ἄμεσον κόστος καὶ αἱ ἀποφάσεις βραχυχρονίου ἢ μακροχρονίου χαρακτήρος
 - 2.3.7 Τὸ ἄμεσον κόστος καὶ αἱ λαμβανόμεναι ἀποφάσεις ἐν σχέσει πρὸς:
 - 2.3.7.1 Ἀποδοχὴν ἢ ἀπόρριψιν παραγγελίας πωλήσεως
 - 2.3.7.2 Καθορισμὸν τιμῆς πωλήσεως νεοπαραγομένων εἰδῶν
 - 2.3.7.3 Παραγωγὴν ἢ ἀγοράν ἐνός προϊόντος ἢ μερῶν αὐτοῦ
 - 2.3.7.4 Διακοπὴν ἢ συνέχισιν τῆς λειτουργίας ἐνός τμήματος τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ ζημιά ἢ μεταβολὴν εἰς τὴν σύνθεσιν τῶν παραγομένων εἰδῶν.