

Α.Ε.Σ. Γ.Ε.Ι.Τ.	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΙΣΤΡΟΛΟΓΗΣ	3744

ΜΟΝΟΓΡΑΦΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ

ΜΑΡΙΟΥ Ν. ΤΣΙΜΑΡΑ

Τακτικού καθηγητού της Ίδρυσης Οικονομικής και Λογιστικής
 εν τη Ανωτάτη Σχολή Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΝΩΤΕΡΑΣ
 ΣΧΟΛΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
 Α.Υ.Ε. Αριθ 133/138
 Χρονολογία 7588

Κ Ο Σ Τ Ο Σ
 Κ Ο Σ Τ Ο Λ Ο Γ Η Σ Ι Σ
 Β Ι Ο Μ Η Χ Α Ν Ι Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η

Π Π

*



00173794

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡΧ. ΒΙΒ.	73794
ΤΙΤΛΟΣ	
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	

Α.Ε.Σ. ΠΑΙΔΕΙΑ	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΙΣΤΡΟΤΗΣ	3744
ΑΝΩΤΑΤΗ ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ	

ΜΟΝΟΓΡΑΦΙΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ

ΜΑΡΙΟΥ Ν. ΤΣΙΜΑΡΑ

Τακτικού καθηγητού της Ίδρυτικής Οικονομικής και Λογιστικής
 εν τη Ανωτάτη Σχολή Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΝΩΤΕΡΑΣ
ΣΧΟΛΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
 Α.Υ.Ε. Αριθ 133/138
 Χρονολογία 7588

Κ Ο Σ Τ Ο Σ
 Κ Ο Σ Τ Ο Λ Ο Γ Η Σ Ι Σ
 Β Ι Ο Μ Η Χ Α Ν Ι Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η

π π

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΑΡ. ΒΙΒ.	73794
ΟΡ. Ν.	
ΤΑΞΗ	

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

*



00173794



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ἡ ἔλλειψις ὀλοκληρωμένου ἑλληνικοῦ συγγράμματος πραγματευομένου τὰ προβλήματα τοῦ κόστους καὶ τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς—καὶ μάλιστα καθ' ἣν συγμῆν τὰ προβλήματα ταῦτα ἀποκτοῦν ἰδιάζουσαν βαρῦτητα εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ἀσκουμένης ὑπὸ τοῦ κράτους ἐλεγχομένης οἰκονομίας—ὑπεκίνησεν ἡμᾶς εἰς τὴν δημοσίευσιν τῆς παρούσης συγγραφῆς.

Δι' αὐτῆς ἐπιδιώκομεν ἀφ' ἑνὸς μὲν νὰ προσφέρωμεν ἕνα διδακτικὸν βοήθημα εἰς τοὺς σπουδαστάς μας τοῦ τρίτου ἔτους σπουδῶν τῆς Ἀνωτάτης Σχολῆς Οἰκονομικῶν καὶ Ἐμπορικῶν Ἐπιστημῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ νὰ ὑποβοηθήσωμεν τὸν λογιστικὸν κόσμον νὰ ἀντλήσῃ ὀρθοτέρας ἀντιλήψεις καὶ νὰ ἐφαρμόσῃ καλυτέρας μεθόδους βιομηχανικῆς λογιστικῆς κοστολογήσεως.

Ὡς πρὸς τὸ τελευταῖον τοῦτο, φρονοῦμεν ὅτι ἐπέστη ἡ συγμῆ ὅπως, παραλλήλως πρὸς τὴν ρύθμισιν τοῦ ζητήματος τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων καὶ τὴν σύστασιν τοῦ Σώματος Ὁρκωτῶν Λογιστῶν καὶ τῆ βοήθειά τῶν μετακληθέντων Βρετανῶν Ὁρκωτῶν Λογιστῶν, καθιερωθῆ καὶ παρ' ἡμῶν ἐνιαῖον Λογιστικὸν Σχέδιον, προσηρμοσμένον βεβαίως πρὸς τὰς παρ' ἡμῶν κρατούσας δυνατότητας ἐφαρμογῆς του.

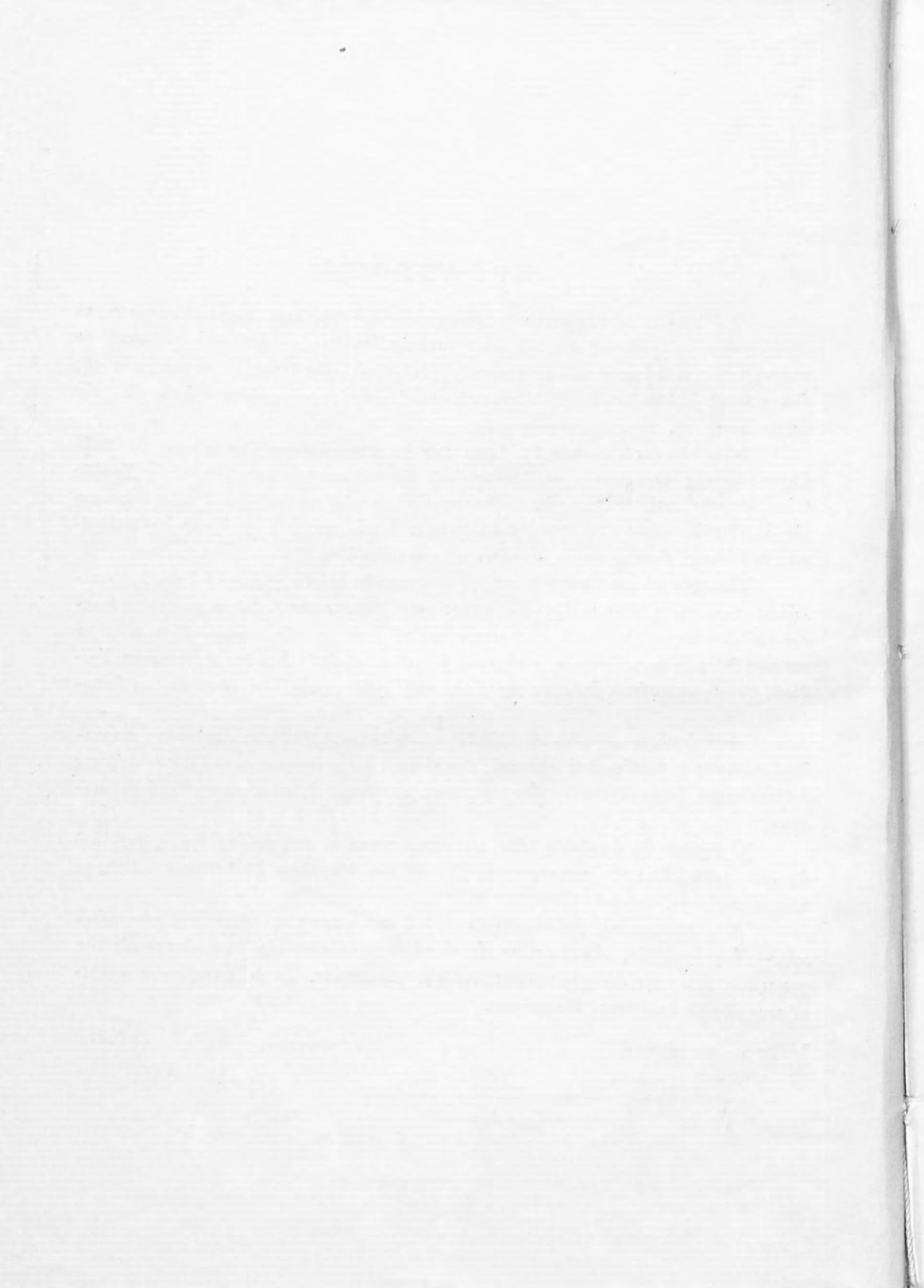
Ἐνεῦ ἐνιαῖον Λογιστικῶν Σχεδίου, ἐπιδεκτικῶν ἄλλωστε κλαδικῶν παραλλαγῶν, ὅπως συμβαίνει καὶ ἀλλαχῶ, δὲν εἶναι νοηταὶ ἀγορανομικαὶ κοστολογήσεις (εἰδικότερον βιομηχανικαί), οὔτε κρατικαὶ διατιμήσεις, οὔτε φορολογικὴ δικαιοσύνη.

Ὁ χρόνος θὰ ἀποδείξῃ ἐὰν καὶ κατὰ πόσον τὸ ἀνὰ χεῖρας ἔργον, διὰ τοῦ ὁποίου ἐπιχειρεῖται ὁ συγκεκρισμός δύο κάπως διαφόρων ἐπιδιώξεων, ἐπέτυχε τοῦ σκοποῦ του.

Ἡ παρατιθεμένη βιβλιογραφία καὶ ἡ ἀναγραφομένη—ἔστω καὶ κουραστικῶς—ξένη ὄρολογία, ἀποβλέπουσιν εἰς τὸ νὰ διευκολύνουν τὸν ἀναγνώστην εἰς τὴν χρησιμοποίησιν τῆς πλουσίας ξένης εἰδικῆς φιλολογίας. Τὰ δι' ἀστερίσκου σημειούμενα ἔργα συνιστῶνται ἰδιαίτερος.

Ἀθήναι, Σεπτέμβριος 1945

M. N. T.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ἀνδριόλα Β.**, Τὸ κόστος τῶν βιομηχανικῶν προϊόντων, Ἀθήναι 1940.
Παπαζαχαρίου Κ., Λογιστική, Β' τόμ. (Ἐνθα καὶ ἀρχαὶ βιομηχανικῆς λογιστικῆς).
Τσιμάρα Μ., Θεωρία τοῦ Κόστους, Ἀθήναι 1944 (περιλαμβάνει μόνον τὸ πρῶτον μέρος τοῦ παρόντος ἔργου).

*

- Blairon H.**, Comptabilité des industries manufacturières, Bruxelles 1926.
C. Bertrand Thompson, Méthodes américaines d'établissement des prix de revient en usines, Paris 1920.
***Bourquin M.**, Traité de Comptabilité industrielle (etc.), Paris 1947.
Brunet Ch., Technique de la Comptabilité industrielle, Paris 1948.
Brunet Ch., Le Plan Comptable normalisé, Paris 1947.
***Chardonnet L.**, Traité théorique et pratique de Comptabilité industrielle (e.t.c.), Paris 1948.
C. E. G. O. S., Procédés pratiques de Compt. industrielle, 1942.
C. E. G. O. S., Guide de l'établissement des prix de revient par commande, 1941.
Delaporte R., Le prix de revient, Paris 1934.
Dumarchey J., Théorie scientifique du prix de revient, Lyon 1933.
Detoeuf A., Le prix de revient dans l'économie actuelle, Paris 1941 (C. E. G. O. S.).
Gautard A., Traité pratique de Comptabilité industrielle adaptée à la mécanographie, Paris 1947.
Heinz L., Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles, Paris 1930.
***Martin J. - A.**, Les notions fondamentales de la Comptabilité analytique d'exploitation, Paris 1948.
Mal et Castelain, Précis de Comptabilité industrielle, Bruxelles.
Namy, Rationalisation et organisation scientifique de la production, Nancy 1931.
Paris G., Le prix de revient dans l'industrie. Neuchatel.
Parenteau, Calcul des prix de revient et Comptabilité industrielle, Paris (C.E.G.O.S.).
Pacaud, Introduction à la Comptabilité des prix de revient, Paris 1947.
Pulby, L'incorporation des charges financières dans le prix de revients Paris 1942 (C.E.G.O.S.).
Rimailho, Etablissement des prix de revient, Paris 1928.
Shoolmesters, Le prix des produits à frais croissants et celui des produits reproductibles à gré, Paris 1934.

- Stuveras H.**, Le prix de revient dans l'industrie, Paris 1926.
Witkowski Sig., Le rendement des entreprises et leur direction rationnelle, Paris 1932.

*

- Ainsworth W.**, Cost Accounting, London 1924.
Amidon - Lang. Th., Essential of cost Accounting, N. York 1928.
Blocker, Cost Accounting, 2^a έκδ. 1948.
Church A., Overhead Expenses, N. York - London 1930.
***Castenholz W.**, Cost Accounting Procedure, Chigago 1923.
Clark J. M., Economics of the overhead costs, Chicago 1923.
Dawis P. C., Industrial Organization and Management, N. York 1946.
Dohr J., Cost Accounting, N. York 1924.
Elbourne Tr. E., Fundamentals of Industrial Administration, 2^a έκδ. London 1936.
Harrison, Standard Costs, N. York 1930.
Hayes M., Accounting for executive control, N. York - London 1929.
Henrici St., Standard Cost for Manufacturing, N. York 1946.
Greer - Willcox R., Problems in Cost Accounting, N. York - London 1931.
Kinsey J. Mc., Budgetary Control, N. York 1922.
Konopak L., Cost Accounting Fundamentals, N. York 1924.
***Lawrence W.**, Cost Accounting 3^η έκδ. N. York 1948.
Neuner J., Cost Accounting, Chicago.
Schlatter Ch., Elementary Cost Accounting, N. York 1927.
Van Sikle, Cost Accounting, N. York 1938.
Saliers E., Depreciation. Principles and Applications, N. York 1923.
Sanders Th., Problems in industrial Accounting, Chicago - N. York 1923.
***Cost Accountant's Handbook**, N. York 1948.

*

- Auler W.**, Optimalkalkulation, Stuttgart 1933.
Beste Th., Die optimale Betriebsgrösse als betriebswirtschaftliches Problem, Leipzig 1933.
Gottl - Ottillienfeld, Wirtschaft und Technik, 2^a έκδ. Tübingen 1923.
Fischer - Hess - Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1929.
Henzel F., Die Kostenrechnung der gewerblichen Wirtschaft, Leipzig 1939.
Hellauer J., Kalkulation in Handel u. Industrie, Berlin, Wien 1931.
Handbuch f. Rationalisierung. *Εκδοσις τοῦ Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, Berlin 1930.
Isaac A., Der Industriebetrieb, Leipzig 1930.
Leitner F., Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Berlin 1930.
Lehmann M., Die industrielle Kalkulation, Berlin 1925.
Lohmann M., Der Wirtschaftsplan der Betriebes, Berlin 1928.
Lohmann M., Einführung in die Kalkulation (ἐν Handbuch f. Kaufleute), Berlin 1927.
Lorentz St., Grundlagen des Kostengestaltung, Berlin - Wien 1932.
Müller - Bernhard, Industrielle Selbstkosten bei schwankenden Beschäftigungsgrad, Berlin 1925.

- ***Mellerowicz K.**, Kosten und Kostenrechnung, 3 τόμ. Berlin - Leipzig 1933.
- Peiser N.**, Der Einfluss des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung, 2α έκδ. Berlin 1929.
- Reichskuratorium f. Wirtschaftlichkeit** (R. K. W.). Grundplan der Selbstkostenrechnung. Δημοσίευμα αρ. 21. Dortmund 1930. Kostenaufbau, Kostensenkung, Preisgestaltung. Δημοσίευμα αριθ. 81. Εισηγήσεις καθηγητῶν Prion, Geldmacher, Kalveram, Rössle, Lehmann, Grossmann κ.ά.
- Schmalenbach E.**, Der Kontenrahmen, Leipzig 1926.
- Schmalenbach E.**, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5η έκδοσις, Leipzig 1930.
- Schmidt F.**, Kalkulation und Preispolitik, Berlin - Wien 1930.
- Schneider E.**, Theorie der Produktion, Berlin - Wien 1934.
- Schnettler A.**, Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, Berlin 1930.
- Stackelberg v. H.**, Grundlagen einer reinen Kostentheorie, Berlin - Wien 1932.
- Zeidler F.**, Der Kosteningenieur, Berlin 1929.
- Zeidler F.**, Grundformen des Kostenrechnung, Berlin 1935.
- Zeiger K.**, Geschäfts u. Buchungsgänge f. Industriebetriebe auf Grund der neuen Kontenpläne, Hamburg 1939.



- Ciucchi F.**, Costi di produzione, Milano 1934.
- D' Ippolito T.**, I costi di produzione nelle aziende industriali, Milano 1935.
- Lupetti R.**, Contributo a la teoria economica del costo di produzione, Firenze 1933.
- Marrani P.**, Del costo di produzione nella economia politica corporativa, Padova 1938.
- Marrani P.**, I costi nel industria, Padova 1935.
- Malinverni R.**, La rilevazione dei costi nei suoi aspetti economici e contabili piu recenti, Roma 1935.

Εἰδικοί κλάδοι :

- Μ. Διαμαντοπούλου**, Δομικός Λογισμός, τόμ. 2, Ἀθήναι 1947-1948.
- Wool Institute** (N. York) : Manuel du prix de revient dans l'industrie lainière (Comité central de la laine), Paris 1930.
- R. K. W. :** Δημοσιεύματα :
- No 34 Einheitsbuchführung für Webereien.
- 49 Einheitsbuchführung für Brauereien.
- 56 Einheitsbuchführung für Ziegeleien.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 1^{ΟΝ}

§ 1.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΣ ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

1. **Είσαγωγή.** Κάθε οικονομική μονάς, δηλ. κάθε κύτταρον τῆς κοινωνικῆς οικονομίας, τοῦ ὁποίου προορισμὸς εἶναι ἡ παραγωγή καὶ ἡ κυκλοφορία τῶν ἀγαθῶν ἢ ἡ παροχὴ ὑπηρεσιῶν, ἀποτελεῖ ὀργάνωσιν—κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον ὀρθολογικὴν—ἢ ὁποία προβαίνει εἰς οικονομικὰς θυσίας (κυρίως ὑπὸ μορφήν ἀναλώσεως ὑλικῶν καὶ ἐργασίας) ἔναντι τῶν ὁποίων ἀναμένεται ἡ πραγματοποίησις ἀγαθῶν ἢ ὑπηρεσιῶν μεγαλυτέρας οικονομικῆς χρησιμότητος καὶ ἀξίας.

Τὸ μέγεθος τῶν ἐκάστοτε πραγματοποιουμένων οικονομικῶν θυσιῶν, μέγεθος διατυπούμενον εἰς χρηματικὰς μονάδας, ὡς καὶ ἡ σύνθεσις καὶ ἡ τεchnοοικονομικὴ διαρρῦθμισις τῶν θυσιῶν τούτων, συνιστοῦν τὸ ἐν γένει πρόβλημα τοῦ κόστους. Τὸ πρόβλημα τοῦτο, ὡς ἀφορῶν τὴν βασικὴν προσπάθειαν ἐκάστου κυττάρου τῆς κοινωνικῆς οικονομίας, ἀπὸ τοῦ ἀπλουστεροῦ μέχρι τοῦ συνθετωτέρου, συνιστᾷ κεντρικὸν θέμα τῆς καθόλου οικονομικῆς ἐπιστήμης.

Τὴν οικονομικὴν ζωὴν διέπει ὡς γνωστὸν ἀπ' ἄκρου εἰς ἄκρον ἡ καλουμένη **οικονομικὴ ἀρχή** (*Wirtschaftsprinzip*), δηλαδή ἡ ἔμφυτος ἐκείνη ροπὴ τοῦ ἀνθρώπου, ἢ ὁποία ἐπιδιώκει τὴν ἐπίτευξιν τοῦ μεγίστου δυνατοῦ ἀποτελέσματος διὰ τῆς μικροτέρας ἐκάστοτε προσπάθειας (θυσίας).

Ἡ **οικονομικὴ ἀρχή**, ἢ ὁποία τυγχάνει γενικωτάτης ἐφαρμογῆς εἰς ὅλας τὰς ἐκδηλώσεις τῆς ἀνθρωπίνης δράσεως, διέπει κατὰ μείζονα λόγον τὴν ζωὴν τῶν οικονομικῶν ὀργανισμῶν, ὅπου ἐμφανίζεται ὑπὸ μίαν γενικὴν μορφήν καὶ δύο μερικωτέρας παραλλαγὰς, τὰς ἑξῆς:

Πρώτη μερικὴ παραλλαγή: Διὰ δοθέντων μέσων ἐπιδιώκεται ἡ ἐπίτευξις τοῦ ἀνωτάτου δυνατοῦ ἀποτελέσματος¹. Ἐνταῦθα σταθερὸν μὲν

1. Ὡς ἐπιδιωκόμενον ἀποτέλεσμα δύναται νὰ εἶναι: ἡ τεχνικὴ ἀπόδοσις, τὸ κέρδος, ἢ κοινωνικὴ ἐξυπηρέτησις ἢ ἅπαντα ταῦτα ὁμοῦ.

στοιχείον τυγχάνουν τὰ μέσα, μεταβλητόν δὲ τὸ ἀποτέλεσμα. Τὴν περίπτωσηιν ταύτην πραγματοποιήσεως τῆς οἰκονομικῆς ἀρχῆς ἐπιδιώκουν αἱ καλούμεναι «ἐξισωτικά» οἰκονομικαὶ μονάδες, δηλαδή ὀργανισμοὶ δημοσίου κατὰ κανόνα δικαίου, οἱ ὅποιοι διὰ προκαθωρισμένου τινὸς προϋπολογισμοῦ ἐξόδων (συνιστώντων τὰ μέσα) ὀφείλουν νὰ ἐπιτύχουν τὸ ἀνώτατον δυνατόν ἀποτέλεσμα (λ.χ. εἰς κρατικὸν νοσοκομεῖον : ἡμέραι νοσηλείας, ἀριθμὸς ἐξυπηρετουμένων ἀσθενῶν κλπ.). Οἱ ὀργανισμοὶ οὗτοι ἐπιδιώκουν τὴν καλουμένην «οἰκονομικότητα δαπανῶν» (Aufwandswirtschaftlichkeit).

Ἐντέρα μερικὴ παραλλαγή : Αὕτη συνίσταται εἰς τὴν πραγματοποιήσιν ἐκ τῶν προτέρων καθωρισμένου ἀποτελέσματος διὰ τῶν ὀλιγωτέρων δυνατῶν θυσιῶν (δαπανῶν), ὡς λ. χ. κατασκευὴ γεφύρας, βάσει ἐκπονηθέντος σχεδίου διὰ τῶν ὀλιγωτέρων ἐξόδων (κόστος minimum). Ἐνταῦθα σταθερὸν μὲν στοιχείον τυγχάνει τὸ ἀποτέλεσμα, μεταβλητόν δὲ τὰ μέσα.

Γενικὴ μορφή οἰκονομικότητος : Ἐν τῇ εὐρυτέρᾳ αὐτῆς ἐννοίᾳ ἡ οἰκονομικὴ ἀρχὴ ἔγκειται εἰς τὴν πραγματοποιήσιν τοῦ μείζονος δυνατοῦ ἀποτελέσματος διὰ τῶν ὀλιγωτέρων δυνατῶν μέσων : ἐργασίας, ἀναλώσεως ὑλικῶν, διαθέσεως καὶ ἀπασχολήσεως παγίου κεφαλαίου κτλ.

Ἡ εὐρυτέρα αὕτη περίπτωσις εὐρίσκει τὴν ἐφαρμογὴν τῆς—κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον ἐπιτυχῶς—εἰς κάθε οἰκονομικὴν μονάδα ἀνεξαρτήτως κεφαλαιακῆς συγκροτήσεως, νομικῆς μορφῆς ἢ οἰκονομικοῦ προορισμοῦ.

Ἡ σύνθεσις καὶ ἡ ἔκτασις τῶν ποικιλομόρφων θυσιῶν αἱ ὅποια πραγματοποιοῦνται ἐκάστοτε χάριν ἀποτελέσματος τινὸς ἀποτελοῦν τὸ κόστος παραγωγῆς τοῦ οἰκείου ἀποτελέσματος. Ἡ δὲ σχέσις *δαπάνη—ἀπόδοσις* συνιστᾷ τὸν βαθμὸν τῆς ἐπιτυχανομένης ἀποτελεσματικότητος (οἰκονομικότητος).

Κατὰ ταῦτα ζήτημα κόστους τίθεται οὐχὶ μόνον εἰς τὰς ἐμποροβιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις, ἀλλὰ εἰς πάντα οἰκονομικὸν ὀργανισμὸν ἐξυπηρετοῦντα κοινωνικὴν τινα ἀνάγκην.

Εἶναι ἀληθές ὅτι εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ἀτομοκρατικῆς οἰκονομίας τὸ πρόβλημα τοῦ κόστους ἔχει ἀστόχως περιορισθῆ, ὡς ἔρευνα καὶ ὡς ἐφαρμογὴ, μόνον εἰς τὴν σφαῖραν τῶν παραγωγικῶν ἰδίως ἐπιχειρήσεων, μετὰ δειλίᾳ δὲ ἐπεκτείνεται καὶ εἰς τὰς λοιπὰς σφαῖρας τῆς οἰκονομικῆς δράσεως¹. Εἰς τοὺς οἰκονομικοὺς ὀργανισμοὺς δημοσίου δικαίου καὶ κρατικῶς τοιούτους, τῆς μὴ ἀμέσου παραγωγικῆς σφαῖρας, οὐδεμίαν ἢ ἐλαχίστην προσπάθειαν καταβάλλεται κοστολογήσεως—καὶ δὴ συστηματικῆς—τοῦ παραγομένου ἔργου ἢ ὑπηρεσιῶν. Αἱ συνέπειαι τοῦ γεγονότος τούτου, ἂν καὶ ἀφανεῖς, εἶναι ἀξιοθρήνητοι.

1. Π. χ. εἰς τὴν τραπεζικὴν οἰκονομίαν διεξάγονται μελέται κοστολογήσεως τῶν διαφόρων ὑπηρεσιῶν ὑπὸ τοῦ Comité d'organisation bancaire Παρισίων, Βλ. ἐπίσης : THE SAW BANKING SERIES : Accounting and Costs. Chicago - London 1918. K. MELLEROVICZ : Das Unkostenproblem in Bankgewerbe, etc. Berlin 1929.

2. Εἰς τὰ ἐπόμενα ἀσχολούμεθα, ἀποκλειστικῶς σχεδόν, μὲ τὰ προβλήματα τοῦ βιομηχανικοῦ κόστους.

§ 2

ΟΡΙΣΜΟΣ, ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΙ ΚΛΠ.

1. Ὁρισμός¹. Ὡς κόστος ἐννοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν πάσης φύσεως καὶ μορφῆς οἰκονομικῶν θυσιῶν, αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται ὄπως — ὑπὸ δοθείσας ἐκάστοτε τεχνικοοικονομικὰς συνθήκας — ἕνα προϊόν ἢ ὑπηρεσία παραχθῆ καὶ προσλάβῃ ὠρισμένην μορφήν ἢ ἰδιότητος, ὡς καὶ θέσιν εἰς τὸν χῶρον καὶ χρόνον.

Αἱ οἰκονομικαὶ θυσίαι, αἱ συναποτελοῦσαι τὸ κόστος, συνίστανται εἰς τὴν ἀνάλωσιν τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς (φύσεως· ἐργασίας· κεφαλαίου), ἀνάλωσις ἢ ὁποῖα ἐμφανίζεται εἰς τὸ πλαίσιον ἐκάστης ἐπί μέρους ἐκμεταλλεύσεως (οἰκονομικῆς μονάδος) ὑπὸ μορφήν χρηματικῆς ἀμοιβῆς τῶν συντελεστῶν τούτων.

Ὡς ἐκ τοῦ λόγου τούτου τὸ κόστος ἐξ ἐπόψεως ἐκάστης ἐπιχειρήσεως ἐμφανίζεται ὡς σύνολον ἐξόδων, ἐνῶ ἐξεταζόμενον ἐξ ἐπόψεως τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας ἐμφανίζει διάφορον ὄψιν.

2. Παρατηρήσεις ἐπὶ τοῦ ὀρισμοῦ. Ἐλέχθη ὅτι ὡς κόστος νοεῖται τὸ σύνολον τῶν θυσιῶν αἱ ὁποῖαι ἀπαιτοῦνται κλπ. Κατ' ἄλλην ἐκδοχὴν², πρόκειται περὶ τῶν θυσιῶν αἱ ὁποῖαι ἐπραγματοποιήθησαν διὰ τινὰ παραγωγὴν. Μεταξὺ τῶν δύο ἐκδοχῶν δύναται νὰ μὴ ὑπάρχῃ ἀριθμητικὴ σύμπτωσης. Οὕτω διανοίγονται δύο κατευθύνσεις εἰς τὴν ἀντιμετώπισιν τῶν προβλημάτων τοῦ κόστους καὶ τοῦ ἀριθμητικοῦ του προσδιορισμοῦ.

Ἡ μία ἀντίληψις ὀδηγεῖ εἰς τὸ καλούμενον ὁμαλὸν ἢ κανονικὸν κόστος. Δηλαδή τί ἔπρεπε νὰ στοιχίσῃ κανονικῶς δοθεῖσα παραγωγή. Ἡ ἄλλη—ἢ ὁποῖα τυγχάνει καὶ ἡ πλέον κοινῶς δεκτὴ—ὀδηγεῖ εἰς τὸ καλούμενον ἱστορικὸν κόστος. Δηλαδή εἰς τὸ τί πράγματι ἐστοίχισε αὕτη. Ἐπὶ τῶν διακρίσεων τούτων θέλομεν ἀσχοληθῆ εἰς τὰ ἐπόμενα. Ἐνταῦθα προέχει νὰ τονισθῆ ὅτι ἐκάστη τῶν ἐκδοχῶν τούτων ἔχει διάφορον ἀποστολήν. Τὸ κανονικὸν κόστος δὲν ἀναιρεῖ τὸ ἱστορικὸν τοιοῦτον καὶ τανάπαλιν. Ἐκαστον τούτων ἀνταποκρίνεται εἰς διάφορον προορισμὸν ἢ ἔχει ἴδιον τομέα ἐφαρμογῶν.

3. Ζητήματα ὀρολογίας. Τὸ κόστος περιλαμβάνει ἔξοδα (frais), δαπάνας (depenses, expenses), βάρη (charges, burden). Δυστυχῶς οὔτε εἰς τὴν ξένην οὔτε εἰς τὴν ἑλληνικὴν βιβλιογραφίαν ἔχει συστηματοποιηθῆ τὸ ἀκριβὲς περιεχόμενον τῶν ὄρων τούτων. Χαρακτηριστικὴ εἶναι ἡ περίπτω-

1. Πρβλ. CH. BRUNET : op. cit. σελ. 22.

2. Βλ. A. - J. MARTIN : op. cit. σελ. 19.

σις τῶν ἀντιθέτων ὀρισμῶν τοῦ δίδουν τὰ δύο Γαλλικὰ Λογιστικά Σχέδια (Γ. Λ. Σ.) τῶν ἐτῶν 1942 καὶ 1947¹, ὡς βάρη (charges) ἐκλαμβάνονται συνηθέστερον τὰ ἔμμεσα ἔξοδα. Εἰς ἰδιαιτερον κεφάλαιον προβαίνομεν εἰς λεπτομερῆ ἀνάλυσιν τῆς φύσεως καὶ τῆς ἐμφάνσεως τῶν διαφόρων ἐξόδων. Τοῦτο θὰ μᾶς ἐπιτρέψῃ τὸν σαφῆ, εἰς ἐκάστην περίπτωσιν, χαρακτηρισμόν. Αἱ λέξεις «ἔξοδα» καὶ «δαπάνη» θὰ λαμβάνονται ἐφ' ἑξῆς ὡς συνώνυμα².

4. **Συγκρότησις τοῦ κόστους.** Εἰς τὸ παραγωγικὸν τίμημα περιλαμβάνεται—ὕπο μορφήν ποικιλωνύμων ἐξόδων—ἡ ἀμοιβή καὶ τῶν τριῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Ἡ ἀναλογία συμμετοχῆς ἐκάστου συντελεστοῦ εἶναι ἐκάστοτε διάφορος, ἐξαρτωμένη κατὰ κύριον λόγον ἐκ τοῦ παραγομένου εἴδους, ἐν μέρει ὅμως καὶ ἐκ τοῦ τρόπου τῆς παραγωγῆς (π.χ. χειροποίητος ἢ μηχανοποίητος ὑποδηματοποιεῖται).

Εἰς τὴν **Τυπολογίαν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων** (Betriebstypologie) αἱ βιομηχανικαὶ ἐπιχειρήσεις διακρίνονται:

1. Εἰς τὰ ἐπόμενα θὰ γίνεται συχνὴ μνεία τῶν ἀπόψεων καὶ λύσεων τοῦ ἰσχύοντος Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου (Plan Comptable) τοῦ ἔτους 1947, διότι εἰς αὐτὸ ἀποκρυσταλλοῦνται αἱ κρατούσαι εἰς τὴν Γαλλίαν θεωρητικαὶ ἀντιλήψεις καὶ λογιστικαὶ λύσεις, αἱ σχετικαὶ πρὸς τὴν βιομηχανικὴν κοστολόγησιν. Τὸ ἐπὶ κατοχῆς εἰσαχθέν Plan Comptable (1942) κατ' ἀπομίμησιν τοῦ γερμανικοῦ τοιούτου, ὀφειλομένου εἰς τὸν καθ. Schmalenbach, κατηγορήθη.

2. Βλ. I. CHARDONNET: *op. cit.* σελ. 1 ἐπ.

3. Μεταξὺ «δαπανῶν» καὶ «ἐξόδων» δὲν ὑπάρχει σαφῶς καθιερωμένη διαστολή. Κατὰ τὸ γαλλικὸν Plan Comptable (1943), τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ σταθμὸν τῶν λογιστικῶν ἀντιλήψεων ἐν Γαλλίᾳ, δαπάνη (dépense) εἶναι κάθε παροχὴ πρὸς τρίτους δι' ἀπόκτησιν ἀγαθῶν, ὑπηρεσιῶν κτλ., ἐνῶ ἔξοδα (frais) εἶναι «σύνολον δαπανῶν καὶ ἐπιβαρύνσεων (charges) μὴ βαρυνουσῶν ἀπ' εὐθείας τὸ κόστος (prix de revient) καὶ συγκεντρωμένων κατὰ προορισμόν (groupées par destination. Δηλαδή τὰ ἔξοδα εἶναι λογιστικὴ διάκρισις, ὁμαδοποιήσις, διαφόρων δαπανῶν.

Ἄλλοτε ἐκλαμβάνεται ὅτι ἡ μὲν κοστολόγησις περιλαμβάνει μόνον ἔξοδα ἐνῶ ἡ ἐπιχείρησις ἀντιμετωπίζει ἔξοδα καὶ δαπάνας. Βλ. Μ. Διαμαντοπούλου: *Δομικὸς Λογισμὸς* σελ. 22 Ἀθῆναι, 1947. Ἡμεῖς ἐπροτεῖναμεν τὰ ἀκόλουθα ζεύγη διακρίσεων:

*Ε ξ ο δ α

*Ε σ ο δ α

Δ α π ά ν α ι

Π ρ ό σ ο δ ο ι

*Ενθα: **Ἐξοδον** = πᾶσα ἡθελημένη ἀνάλωσις κεφαλαίου (παγίου, κυκλοφοριακοῦ) ἀνεξαρτήτως σκοποῦ, μορφῆς κτλ.

Δαπάνη = Πᾶν ὀμαλόν, κανονικὸν ἔξοδον ἔχον παραγωγικὸν χαρακτήρα.

*Ἐσοδον = Πᾶσα ἀπόκτησις ἀγαθῶν ἢ δικαιωμάτων.

Πρόσοδος = Πᾶν ἔσοδον κανονικόν, περιοδικόν, ὀφειλόμενον εἰς ἐκμετάλλευσιν ὀρισμένης οἰκονομικῆς πηγῆς.

α. Εις εκείνας εις τὸ κόστος τῶν ὁποίων ἐπικρατοῦν αἱ δαπάναι τῶν πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὕλων (Stoffintensive).

β. Εις εκείνας ὅπου ὑπερισχύουν αἱ δαπάναι ἐργασίας (Arbeitsintensive).

γ. Εις εκείνας εις τὰς ὁποίας ἐπικρατοῦν αἱ δαπάναι κεφαλαίου ἀποσβέσεις, τόκοι, ἀσφάλιστρα, φόροι (Kapitalintensive).

Αἱ ἑλληνικαὶ βιομηχαναὶ ἀνήκουν κατ' ἐξοχὴν εἰς τὴν πρώτην καὶ δευτέραν κατηγορίαν¹.

Εἰς τὴν Ἰταλίαν, ὅπου ἐγένοντο εὐρεταὶ σχετικαὶ ἔρευναι², διεπιστώθησαν :

	Πρῶται ὕλαι (περίπου)...	Καύσιμα	Ἔργατικά
*Υαλος	26 %	40 %	22 %
Νήματα βαμβακερὰ	75—88 %	—	9—14 %
Ἐφάσματα βαμβακερὰ	60—75 %	—	18—25 %
Εἶδη μακαρονοποιίας	85—90 %	—	4,5—6,5 %
Μπισκότα	70—85 %	—	6—15 %
*Υποδηματοποιία	65—70 %	—	20—30 %

4. Τὰ συστατικὰ τοῦ κόστους δύνανται νὰ διακριθοῦν εἰς τέσσαρας φυσικὰς,—ὅπως τὰς χαρακτηρίζει ὁ Mellerowicz—κατηγορίας ἐξόδων :

- I. Ὑλικά
- II. Μισθοὶ καὶ ἡμερομίσθια
- III. Ὑπηρεσίαι τρίτων
- IV. Δαπάναι κεφαλαίου :
 1. Τόκοι
 2. Ἀποσβέσεις
 3. Ἀσφάλιστρα
 4. Φόροι

Ἐναλύοντες λεπτομερέστερον τὰς γενικὰς ταύτας κατηγορίας ἐπιτυγχάνομεν τὸν ἀκόλουθον πίνακα κατ' εἶδος δαπάνης :

1. Κυρίως πρῶται ὕλαι
2. Δευτερεύουσαι ὕλαι καὶ ἀναλώσιμοι ἐφοδιασμοὶ (λιπαντικά κτλ.)
3. Ἀνταλλακτικά, ὑλικά ἐπισκευῶν
4. Καύσιμα, κινητήριος δύναμις
5. Ἡμερομίσθια :
 1. Ἄμεσα ἐργατικά
 2. Ἐμμεσα (ἐπισκευῶν, συντηρήσεως κτιρίων κτλ.)
 3. Ἐπιβαρύνσεις κοινωνικῆς προνοίας : ΙΚΑ, συσσίτια κτλ.

1. Ἡ διαπίστωσις τῆς ἐκάστοτε ἀναλογικῆς σχέσεως, ὡς ἀνωτέρω, δεικνύει μεταξὺ ἄλλων καὶ τὴν ἐλαστικότητα τοῦ κόστους. Ἡ ἐπικράτησις τῶν πρώτων ὕλων, δαπάνης κατ' ἐξοχὴν ἀναλογικῆς, καθιστᾷ τὸ κόστος κατὰ μονάδα προϊόντος ἱκανὸν νὰ ἐλαττωθῇ ἐπαρκῶς ὅταν ἡ συνολικὴ παραγωγή μειουταί. Τοῦτο συμβαίνει πολὺ ὀλιγώτερον ὅταν ἐπικρατοῦν αἱ δαπάναι κεφαλαίου.

2. Βλ. P. MARRANI : op. cit. σελ. 231 ἐπ.

6. Μισθοί :

1. Τεχνικοῦ προσωπικοῦ
2. Διοικητικοῦ προσωπικοῦ
3. Ἐπιβαρύνσεις κοινωνικῆς προνοίας (charges sociales)

7. Ὑπηρεσίαι τρίτων :

1. Ἀμοιβαὶ πρακτόρων, παραγγελιοδόχων κτλ.
2. Δικαστικά, συμβολαιογραφικά κτλ.
3. Μεταφορικά πάσης φύσεως
4. Διαφημίσεις
5. Ἀνάλογα τούτων.

8. Ἀποσβέσεις :

α. Ἀσωμάτων (ἀύλων) ἀξιῶν :

1. Προνομίων ἐνρεσιτεχνίας
2. Διοικητικῶν παραχωρήσεων
3. Ἀγορασθέντων βιομ. σημάτων, ἐπωνυμίας κτλ.

β. Ἐνσωμάτων (ὕλικῶν) ἀξιῶν :

1. Βιομηχανοστασίου
2. Διαφόρων κτισμάτων, ὑποστέγων κτλ.
3. Οἰκοδομῶν διοικήσεως, ἐργατικῶν οἰκημάτων κτλ.
4. Ὀδικοῦ δικτύου, μεταφορικῶν μέσων
5. Ἐγκαταστάσεων ἀτμοπαραγωγῆς, ἠλεκτροπαραγωγῆς [κτλ.
6. Μηχανημάτων
7. Ἐργαλείων

κτλ.

9. Τόκος κεφαλαίων :

Ἰδίων καὶ πιστωτικῶν, ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αἱ ὁποῖαι ἀνα-
πτύσσονται εἰς τὰ ἐπόμενα

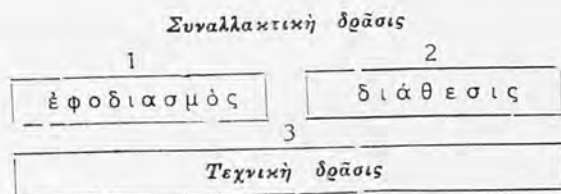
10. Ἀσφάλιστρα : Πάσης φύσεως καὶ ἔναντι παντὸς κινδύνου. Ἐνδεχο-
μένως αὐτασφάλεια.11. Φόροι : Ἐφ' ὅσον δὲν φέρουν τὸν χαρακτήρα φόρου καθαρᾶς προσό-
δου (παρ' ἡμῖν φόρος ἐπιτηδεύματος, Φ.Κ.Π., ἀναδρομικαὶ εἰσ-
φοραὶ ἀποσκοποῦσαι τὴν μείωσιν πραγματοποιηθέντος ὑπερβολι-
κοῦ κέρδους).

5. Λειτουργικὴ διάρθρωσις τοῦ κόστους (Funktionale Kosten),

Ἀνωτέρω ἐξετέθησαν τὰ κύρια συστατικά τοῦ κόστους ὅπως συνήθως
τὰ διαπιστώνει καὶ τὰ καταγράφει ἡ Λογιστικὴ, **κατ' εἶδος**. Βασικὸν ἐν
τούτοις ζήτημα διὰ τὴν κατανόησιν τῶν προβλημάτων καὶ τῆς πλοκῆς τοῦ
κόστους εἶναι ἡ **ἀνακατάταξις**, τῶν αὐτῶν στοιχείων (ἐξόδων) **κατὰ
προορισμόν**. Πρὸς τοῦτο ὀφείλομεν νὰ ἐξετάσωμεν δι' ὀλίγων τὰς βα-
σικὰς λειτουργίας κάθε βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως. Αὗται προφανῶς εἶναι :

1	3	2
ὁ ἐφοδιασμός	ἡ μετατροπὴ	ἡ διάθεσις

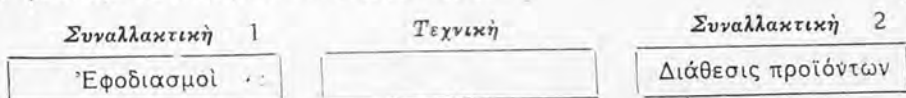
Τὰ 1 καὶ 2 συνιστοῦν τὴν **συναλλακτικὴν δρᾶσιν** τῆς ἐπιχειρή-
σεως, τὸ 3 τὴν **τεχνικὴν**, ὁπότε ἔχομεν :



Διά τήν διασφάλισιν τῶν δύο τούτων λειτουργιῶν ἀπαιτοῦνται ἐν τούτοις ἀκόμη δύο: ἡ **διοικητική**, ἀποσκοποῦσα εἰς τήν διεξαγωγήν ὄλων τῶν ἐνεργειῶν καί ἡ **χρηματοοικονομική** (financière) ἡ μεριμνῶσα διά τήν χρηματοδότησιν των. Τὸ ἀνωτέρω σχῆμα συμπληροῦται ὡς ἑξῆς:



Ἐκάστη τῶν λειτουργιῶν τούτων συνεπάγεται, κατὰ στοιχειώδη λογικήν, ἴδια ἔξοδα. Ἐάν δὲ κατατάξωμεν τὰς ἀνωτέρω λειτουργίας κατὰ τήν φυσικήν των σειρὰν διαδοχῆς, ἔχομεν:



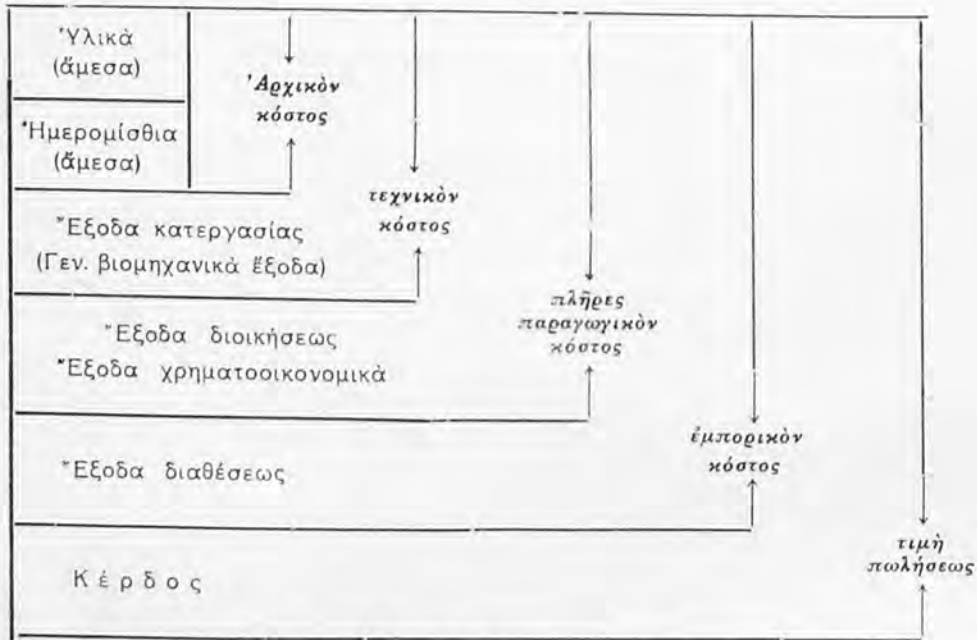
καί συνεπῶς:

1. Ἐξοδα ἐφοδιασμοῦ (ἀποκτήσεως ὕλων, καυσίμων).
2. Ἐξοδα μετατροπῆς (ἐργατικά, ἀποσβέσεις κλπ.).
3. Ἐξοδα διαθέσεως (καλούμενα καί «ἐμπορικά» ἔξοδα).

Ἄλλὰ καί αἱ ἄλλαι δύο λειτουργίαι ἔχουν τὰ ἴδια αὐτῶν ἔξοδα, ὁπότε ἔχομεν ἀκόμη:

4. Ἐξοδα διοικήσεως.
5. Ἐξοδα χρηματοοικονομικά.

Ἐάν πρὸς στιγμὴν δεχθῶμεν, ὅτι τελικῶς τὸ κόστος εἶναι τὸ **διαδοχικὸν ἄθροισμα** τῶν ἀνωτέρω—ὅπερ ἀνακριβὲς—προκύπτει ἡ ἀκόλουθος εἰκὼν:



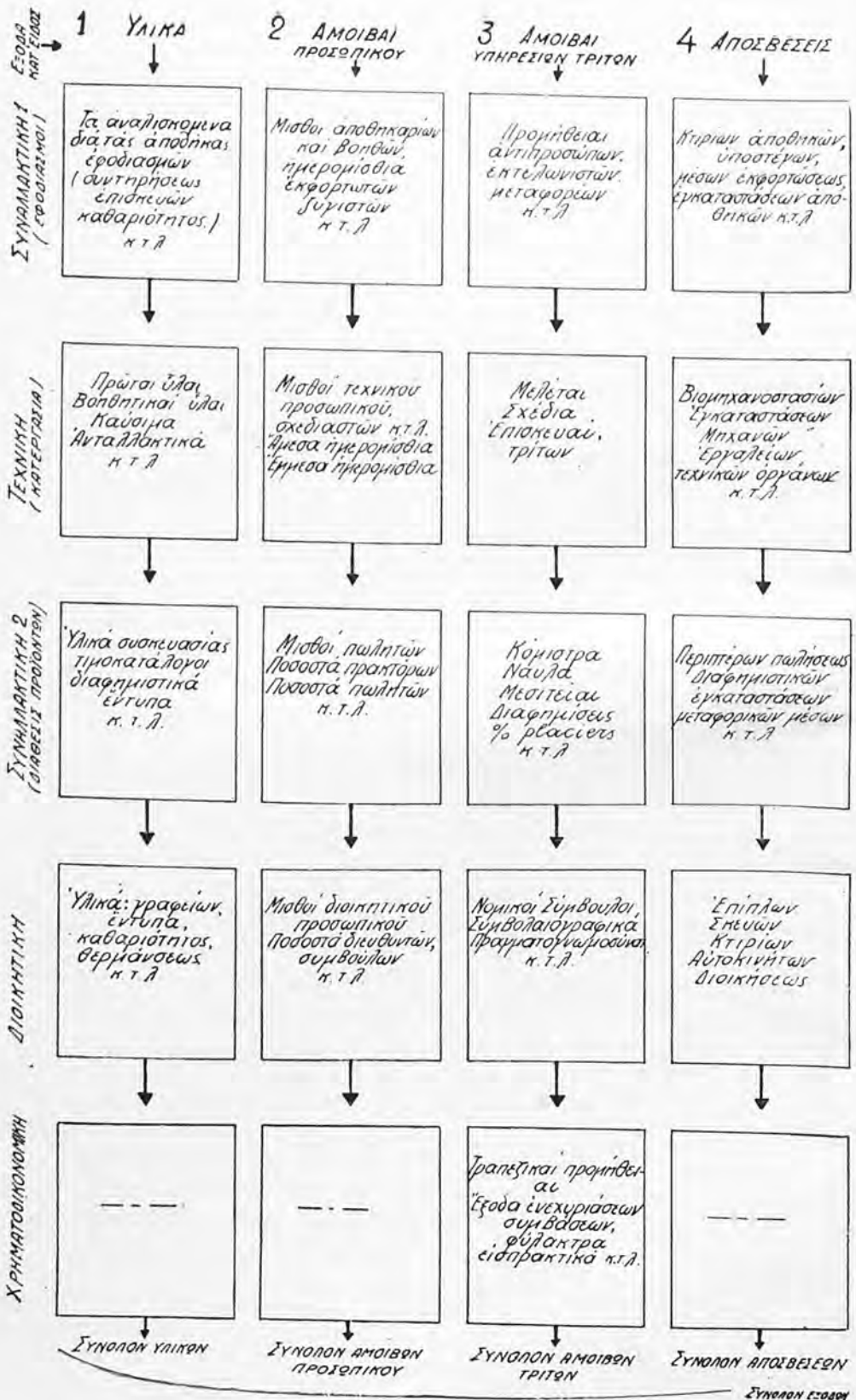
6. **Άνόργανος και οργανική διάρθρωσις του κόστους.** Ἡ ἀνωτέρω παράστασις, ἡ ὁποία φέρει τὸ παραγωγικὸν τίμημα ὡς διαμορφούμενον κατόπιν διαδοχικῆς προσθήκης ἐξόδων—τὰ ὁποῖα κατετάχθησαν προηγουμένως κατὰ προορισμόν, δηλ. κατὰ λειτουργίας—ἂν καὶ ἀντιστοιχεῖ ἤδη εἰς μίαν βελτιωμένην ἀντίληψιν τῶν πραγμάτων, δὲν εἶναι ἐν τούτοις ἀπολύτως ὀρθή. Διότι ὑποθέτει ὅτι αἱ λειτουργαί—καὶ συνεπῶς καὶ τὰ ἐξοδά των—εἶναι ἀνεξάρτητοι μεταξύ των, ὅπως τὰ τεμάχια ἐνὸς ἀνοργάνου συνόλου (λ.χ. δωμάτια μιᾶς οἰκοδομῆς). Εἰς τὴν πραγματικότητι δμως ἡ διοικητικὴ καὶ ἡ χρηματοοικονομικὴ λειτουργία ὑπεισέρχονται ἐντὸς τῶν ἄλλων¹, εἶναι—ἄς μᾶς συγχωρηθῇ ὁ ξένος ὄρος—*interpénétrantes*. Τοῦτο ἔχει τεραστίαν σημασίαν διὰ τὴν κοστολόγησιν καὶ τὴν βιομηχανικὴν λογιστικὴν. Πράγματι, προκειμένου νὰ ἐξευρεθῇ κόστος ἀπολύτως ὀρθόν—ὅσον τοῦτο εἶναι ἀνθρωπίνως δυνατόν²—ἡ πρώτη ὕλη π.χ. ὀφείλει νὰ ὑπολογισθῇ κατὰ τὴν εἴσοδόν της εἰς τὴν παραγωγὴν, βεβαρημένη μὲ τὰ ἐξοδα τῆς ἀποθηκεύσεώς της (ἀναλογοῦντα ἀσφάλιστρα καὶ ἀποσβέσεις ἀποθηκῶν κτλ. κτλ.), μὲ $\%$ ἐξόδων διοικήσεως, μὲ $\%$ χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων, κ.ο.κ.).

Ὁ ἐπόμενος πίναξ ἐμφανίζει πῶς τὰ βασικά ἐξοδα καταγραφόμενα εἰς τὰ λογιστικὰ βιβλία κατ' εἶδος³, ἀνακατανέμονται—εἰς ἓνα δευτέρον στάδιον λογιστικῶν ἐγγραφῶν—κατὰ λειτουργίας :

1. Παραβλεπομένης τῆς μεταξύ των ἀλληλεπιδράσεως.

2. Βλ. σχετικόν Κεφ. περὶ τῶν δυσχερειῶν τῆς κοστολογήσεως.

3. Ἄλλο ζήτημα ἐάν εἰς τὴν πράξιν τὰ διάφορα ἐξοδα ὑπάγονται εὐθὺς ἐξ ἀρχῆς εἰς αὐθαιρέτους κατηγορίας.



5 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

6 ΦΟΡΟΙ

7 ΤΟΚΟΙ

8 κ.ά.

Κτιρίων και εγκαταστάσεων αποθηκών πρώτων υλών κ.τ.λ.

Κτιρίων β. υπεδων αποθηκών

Καθ' υπολογισμόν (έμμεσος επιβάρυνση)

Σύνολον εσόδων Συναλλακτικής Λειτουργίας 1

Βιομηχανοστασίων Έγκαταστάσεων Μηχανών κ.τ.λ. Εργατικών άτυχημάτων

Οικοδομών Κοινοτικά τέλη καθαριότητας Απορριμμάτων κ.τ.λ.

Καθ' υπολογισμόν (έμμεσος επιβάρυνση)

Σύνολον εσόδων Τεχνικής Λειτουργίας

Παραδόσεις σφ. Πρατηρίων Περιπέτρων εκθέσεως κ.τ.λ.

Κυκλου εργασιών Πολεμική εισφορά κ.τ.λ.

Καθ' υπολογισμόν (έμμεσος επιβάρυνση)

Σύνολον εσόδων Συναλλακτικής Λειτουργίας 2

Κτιρίων, επίπλων, σκευών, προσωπικού διοικήσεως.

Έπιτηδεύματος * καθαρές προσόδου Εισφοραί διαφοραί

Καθ' υπολογισμόν (έμμεσος επιβάρυνση)

Σύνολον εσόδων Διοικητικής Λειτουργίας

Μεταφοράς αξιών Χρηματοποστολών κ.τ.λ.

Τοκοσμημα, Χρεωγράφων, Παραστήματα Συναλλάγματος

Πιστωτικών τρεχ. πλημ. άμολορησμένων άδελείων κ.τ.λ. Προεξοφλήματα Υπαλογοιστικοί τόκοι ίδιου κεφαλαίου

Σύνολον εσόδων Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

ΣΥΝΟΛΟΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΟΝ

ΣΥΝΟΛΟΝ ΦΟΡΩΝ

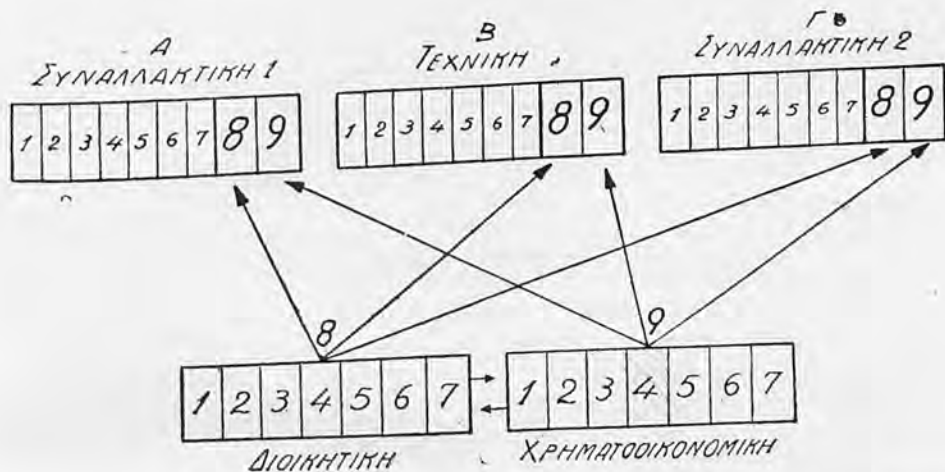
ΣΥΝΟΛΟΝ ΤΟΚΩΝ

ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

* Άσπτον είναι το Σητήμα της μη επιβάρυνσης των τωκ του κ.ά.τος

ΣΥΝΟΛΟΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΑΚΡΑ ΠΡΟΨΟΡΙΣΜΟΥ

Κατόπιν τῆς ὡς ἀνωτέρω ἀνακατατάξεως τῶν ἐξόδων κατὰ προορισμόν, δυνάμεθα νὰ ἀντιμετωπίσωμεν τὸ ζήτημα τῆς ὀργανικότητος τῆς συνθέσεως τοῦ κόστους. Ἡ διοικητικὴ καὶ ἡ χρηματοοικονομικὴ λειτουργία ὑπεισέρχονται ἐντὸς τῶν ἄλλων¹ συνεπῶς τὰ ἐξοδά των πρέπει νὰ ἐπιρριφθοῦν ἐπ' αὐτῶν, ὡς ἑξῆς :



Ἐπειδὴ τὰ ἐξοδα τῆς διοικητικῆς καὶ τῆς χρηματοοικονομικῆς σφαιρας εἶναι κυρίως ἔμμεσα ἐξοδα¹ ἢ ἐνσωμάτωσις των εἰς τὸ κόστος τῶν ἄλλων λειτουργιῶν γίνεται καθ' ὑπολογιστικὸν τρόπον, ὡς θέλομεν ἐκθέσει ἐν καιρῷ.

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι οἱ φορεῖς κόστους τῆς Α λειτουργίας (πρῶται ὕλαι, καύσιμα, ἀνταλλακτικά κτλ.), τῆς Β λειτουργίας (παραγωγή α, παραγωγή β, παραγωγή γ, ὕλαι ἐν κατεργασίᾳ) καθὼς καὶ τῆς Γ λειτουργίας (ἔτοιμα προϊόντα, ἡμιτεχνήματα ἐμπορεύσιμα, ὑποπαράγωγα, κτλ.) περικλείουν καὶ ἀναλογίαν τινὰ διοικητικῶν καὶ χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων.

Παρατηρήσεις. Αἱ ἀνωτέρω ἀναπτύξεις προσκρούουν εἰς κεκτημένας ἑξεις τοῦ λογιστικοῦ κόσμου. Ἡ ἐμπειρία, μὲ ἀσθενὲς ὑπόβαθρον οἰκονομικῶν γνώσεων, ἔχει μορφώσει ἐσφαλμένας κατηγορίας συγκεντρώσεως καὶ κατατάξεως τῶν ἐξόδων. Διὰ τὸν ἐμπειρικὸν λογιστὴν, τὸν ἐγκύψαντα ἐπὶ ἐγχειριδίων καταστιχογραφίας, τὰ Ἐξοδίστρα εἶναι ὑποπερίπτωσις (εἰδικὸς λ)σμός) τῶν..... Γενικῶν Ἐξόδων. Καὶ ὡς τοιαῦτα νοοῦνται τὰ ἐξοδα γενικῆς διοικήσεως. Τώρα ἐὰν πρόκειται περὶ ἀσφαλιστρῶν πυρὸς τῶν οἰκοδομῶν ἢ ἀσφαλιστρῶν παραδόσεως προϊόντων εἰς

1. Βλ. Κεφ. Οἰκονομικὴ ἀνάλυσις ἐξόδων.

αυτό δὲν φαίνεται νὰ ἔχη σημασίαν. Προκειμένου ὁ ἀναγνώστης νὰ ἐμβαθύνῃ εἰς τὴν πραγματικὴν ὑφὴν τοῦ κόστους παραγωγῆς, ὀφείλει νὰ ἀναθεωρήσῃ κοινῶς παραδεδεγμένας προκαταλήψεις¹.

§ 3

ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

1. Ἡ ἀποστολὴ τῆς κοστολογήσεως καὶ ἡ συμβολὴ τῆς εἰς τὴν ὀρθολογικὴν διοίκησιν τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἐνῶ εἶναι τεραστία, δὲν ἔχει ἐν τούτοις κατανοητῇ ἀρκετὰ εἰς τὴν χώραν μας. Ἡ κρατοῦσα πεποίθησις εἶναι ὅτι ἡ κοστολόγησις, ζήτημα ὀλίγων ἐξωλογοιστικῶν ὑπολογισμῶν, εἶναι κάπως χρήσιμος διὰ τὴν ἀνάληψιν παραγγελιῶν καὶ γενικῶς διὰ τὸν προσανατολισμὸν τῶν τιμῶν πωλήσεως. Ἀλλὰ πέραν τῆς προχείρου ταύτης ἐντυπώσεως, πολὺ σπάνια εἶναι αἱ περιπτώσεις ὅπου ἀπεδόθη εἰς τὴν κοστολόγησιν ἡ πολὺπλευρος αὐτῆς σημασία. Τὰ εὐρέα προπολεμικὰ καὶ μεταπολεμικὰ περιθώρια κέρδους δὲν ἐξηνάγκασαν τὰς ἐπιχειρήσεις νὰ καταφύγουν εἰς τὴν κοστολόγησιν ὡς εἰς τὸ κατ' ἐξοχὴν μέσον ἀποτελεσματικῆς διοικήσεως. «Τὸ κόστος εἶναι ἡ βάσις τῆς διοικήσεως» ἐπαναλαμβάνουν οἱ ἀμερικανοὶ συγγραφεῖς (cost as a basis of management) παρ' ἡμῶν συνεχίζεται ἡ πλάνη ὅτι ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κόστους ἀφορᾷ μόνον τὴν ρύθμισιν τῆς τιμῆς πωλήσεως. Καὶ ἐφ' ὅσον ἡ τιμὴ αὕτη ἐξαρτᾶται κυρίως ἀπὸ ἐξωτερικὰς συνθήκας, περιτετεῖ κάθε ὀργανωτικὴ προσπάθεια πρὸς ἀκριβεστέραν ἐξεύρεσιν αὐτοῦ².

Τὴν πλάνην ταύτην ἀνασκευάζομεν ἐνταῦθα ἐνδιατρίβοντες ἐπὶ τῶν σκοπῶν οἱ ὁποῖοι ἐπιβάλλουν εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις, ὄχι μόνον

1. Εἶναι πολὺ πιθανὸν ἀκόμη ὅπως ὠρισμένοι ἐκ τῶν ἀπόψεων αἱ ὁποῖαι ἀναπτύσσονται ἐνταῦθα νὰ χαρακτηρισθοῦν ὡς... θεωρία. Βεβαίως τὸ πᾶν ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὸ τί ὀνομάζει κανεὶς θεωρίαν. Διὰ τὸν πρακτικὸν βαφέα ἡ χημεία εἶναι θεωρία. Διὰ τὸν κοινὸν χημικὸν θεωρία εἶναι ἡ πυρηνικὴ φυσικὴ. Ἡ θεωρία τῶν quanta τοῦ Planck, οἱ ἀφηρημένοι ὑπολογισμοὶ τοῦ Bohr, ἡ κυματοειδὴς μηχανικὴ (mécanique ondulatoire) τοῦ De Broglie ὑπῆρξαν ἀπαραίτητα βάρη διὰ τὴν διάσπασιν τοῦ ἀτόμου. Ἡ δὲ διάσπασις αὕτη ἐπέφερον ἀποτελέσματα ποῦ δὲν κατάρθωσαν δεκάδες μεραρχιῶν, ἑκατοντάδες συνταγμάτων, στόλοι, ναύαρχοι, ἐπιτελεῖα, τεράστια ποσότητες πυρομαχικῶν, τροφίμων, χιλιάδες θυσιαζομένων ἀνθρώπων. Τώρα ποῦ ἀκριβῶς σταματᾷ ἡ περιοχὴ τῆς πρακτικῆς (τῆς ἀποδοτικῆς !) καὶ ποῦ ἀρχίζει ἡ περιοχὴ τῆς θεωρίας (τῆς περιττῆς !) εἶναι ζήτημα ὑποκειμενικόν. Ὁ καθεὶς ὀνομάζει θεωρίαν ὅτι εὐρίσκεται κάπως πλέον μακρὰν ἀπὸ τὴν σκέψιν του.

2. Ἀνεξαρτήτως πρὸς τὴν ἀποψιν ταύτην, ἡ ἀσάφεια τοῦ κόστους θεωρεῖται ἀκόμη ὡς ἓνα ὄπλον ἔναντι τῆς φορολογίας, ἔναντι τῶν διατιμήσεων ἢ ἄλλων κρατικῶν ἐπιβαρύνσεων.

τόν ακριβή προσδιορισμόν τοῦ ὕψους τοῦ κόστους ἀλλά κυρίως τῆς συνθέσεως αὐτοῦ.

2. Πράγματι, τέσσαρες εἶναι οἱ σκοποὶ οἱ ὁποῖοι ἐπιδιώκονται διὰ τῆς συστηματικῆς κοστολογήσεως :

✓ Πρῶτον : Ἡ ἀσκήσις ἐνσυνειδήτου τιμολογιακῆς πολιτικῆς.

✓ Δεύτερον : Ἡ ἀσκήσις ἐλέγχου ἐπὶ τῆς ὀρθολογικότητος τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας (Betriebskontrolle).

✓ Τρίτον : Ἡ ἀναζήτησις τῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος (βαθμοῦ ἀπασχολήσεως) εἰς τὴν ὁποίαν ἐπιτυγχάνεται τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος.

✓ Τέταρτον : Ἡ ἀναζήτησις τοῦ μᾶλλον προσηρμοσμένου μεγέθους τῆς ἐπιχειρήσεως ἐν σχέσει πρὸς τὰς συνθήκας τῆς ἀγορᾶς (Optimale Betriebsgrösse).

Κατωτέρω ἐξετάζομεν τὴν συμβολὴν τῆς κοστολογήσεως εἰς ἕνα ἕκαστον τῶν βασικῶν τούτων προβλημάτων τῆς ἐπιχειρηματικῆς διοικήσεως.

§§ 1.

Πρῶτος σκοπός.

Πῶς διὰ τῆς κοστολογήσεως ἐπιτυγχάνεται ἡ ἀσκήσις συνειδητῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς

1. Ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο ἐμφανίζονται δύο περιπτώσεις : 1) Ἐκείνη κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ τιμὴ πωλήσεως δὲν ἐξαρτᾶται, ἀπ' εὐθείας καὶ ἐμφανῶς, ἀπὸ τὸ κόστος αὐτοῦ. 2) Ἐκείνη κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ γνώσις τοῦ κόστους ὀδηγεῖ εἰς τὸν καθορισμόν τῆς τιμῆς πωλήσεώς του. Ἄν καὶ κατὰ δισόφορον τρόπον, ἡ γνώσις τοῦ κόστους εἶναι καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις ἐξ ἴσου σημαντικὴ :

α) Ὅταν ἡ τιμὴ πωλήσεως δὲν καθορίζεται ἀπ' εὐθείας ἐκ τοῦ κόστους. Τοῦτο συμβαίνει :

1. Εἰς τὴν περίπτωσιν ἀσκήσεως φυσικοῦ ἢ τεχνητοῦ μονοπωλίου (τὸ τελευταῖον τοῦτο διὰ τῶν καρτέλ, τράστ, κονσέρν, κ.ἄ.). Ὡς γνωστὸν ὁ μονοπωλητῆς ρυθμίζει τὰς τιμὰς τῶν προϊόντων του ἀνεξαρτήτως τοῦ κόστους αὐτῶν, ἐπιδιώκων πάντοτε τὸν συνδυασμὸν ἐκείνον διατιθεμένης ποσότητος καὶ τιμῆς πωλήσεως ὅστις θὰ ἀποφέρῃ τὸ maximum τῶν ἐσόδων. Ἡ τιμὴ πωλήσεως ρυθμίζεται ἀναλόγως τῆς ἐλαστικότητος τῆς ζήτησεως δηλ. ἀναλόγως τῆς ἀντιδράσεως τῶν καταναλωτῶν (περιορισμὸς ἢ διαστολὴ τῆς ζήτησεως ἀναλόγως πρὸς τὸ ὕψος τῆς μονοπωλιακῆς τιμῆς).

2. Εἰς τὴν περίπτωσιν ἀγαθῶν τινῶν παγκοσμίου παραγωγῆς, ὅπως τὰ γεωργικὰ : σίτος, βάμβας κ.ἄ., τῶν ὁποίων ἡ τιμὴ διαμορφοῦται εἰς διεθνεῖς ἀγορὰς ἀναλόγως τῆς ὁμαδικῆς προσφορᾶς καὶ ὁμαδικῆς ζήτησεως καὶ ὅπου ἡ ἐπίδρασις ἐκάστου παραγωγοῦ εἶναι ἀπειροστή.

3. Εἰς τὴν περίπτωσιν ἰδιαιτέρας τινὸς κατηγορίας ἀγαθῶν, ὅπως

τά είδη μόδας, πολυτελείας, τέχνης, τῶν ὁποίων τὸ κόστος ἐλάχιστα μόνον ἐπιδρᾷ ἐπὶ τῆς ζητουμένης τιμῆς πωλήσεως (ἢ ὅποια προσλαμβάνει ἓνα ἡμιμονοπωλιακόν, τρόπον τινά, χαρακτηῖρα).

4. Εἰς τὴν περίπτωσιν βιομηχανιῶν διεθνοῦς δράσεως, αἱ ὁποῖαι ἀσκοῦν dumping. Αὗται ὡς γνωστὸν πωλοῦν εἰς μὲν τὸ ἐσωτερικόν εἰς τιμὰς ἠύξημένους περικλειούσας ὑψηλά περιθώρια κέρδους, εἰς δὲ τὸ ἐξωτερικόν εἰς τὰ ἐπίπεδα ἐκεῖνα, πολλάκις κάτω τοῦ κόστους¹, τὰ ὅποια ἀπαιτοῦνται ἐκάστοτε πρὸς συντριβὴν τοῦ ἐγχωρίου ἢ ξένου ἀνταγωνισμοῦ.

5. Εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν ἡ τιμὴ πωλήσεως καθορίζεται συμβατικῶς καὶ δὲν ὑπόκειται παρὰ εἰς περιοδικὰς ἀναθεωρήσεις, ὅπως συμβαίνει εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις κοινῆς ὠφελείας (τροχιόδρομοι, τηλεφῶνον, ἀεριόφως κτλ.), τὸ τιμολόγιον τῶν ὁποίων ἐξαρτᾶται ἐκ διοικητικῆς ἐγκρίσεως. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην αἱ ἀύξομειώσεις τοῦ κόστους, ἐντὸς μικρῶν τοῦλάχιστον ὁρίων, δὲν συνεπάγονται ἀνάλογον ἀύξομειωσιν τῆς τιμῆς διαθέσεως τῶν οἰκειῶν ὑπηρεσιῶν. Τὰ τιμολόγια ἀναπροσαρμόζονται βραδέως καὶ οὐχὶ εὐχερῶς.

6. Τέλος αἱ κρατικαὶ διατιμήσεις, ἰδίως σήμερον, καθοδηγοῦνται ἐνίοτε ἀπὸ κριτήρια κοινωνικά—πολιτικά τιμαί—² ἢ στηρίζονται ἐπὶ ἐνὸς μέσου κόστους τοῦ κλάδου, τὸ ὁποῖον ἐνδέχεται νὰ μὴ κολύπτῃ κατηγορίαν τινὰ ἀσθενῶν ἢ ὀριακῶν παραγωγῶν.

2. Εἰς ὅλας τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις ἡ τιμὴ πωλήσεως ἐξαρτᾶται ἐλάχιστα ἐκ τοῦ κόστους. Ἡ γνώσις ὅμως τούτου δὲν παύει νὰ εἶναι σημαντικὴ, ἔστω καὶ κατὰ τρόπον ἀρνητικόν: Ἐπιτρέπει νὰ ἐξακριβοῦται κατὰ πόσον τὸ πραγματοποιούμενον κόστος ἐμπίπτει ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν τιμῶν τῆς ἀγορᾶς, διὰ ποῖα εἶδη καὶ μέχρι ποίου ὁρίου, οὕτως ὥστε ἡ διοίκησις τῆς ἐπιχειρήσεως νὰ καθοδηγητῆ ἀναλόγως.

β) Ὁ θετικὸς ρόλος τῆς κοστολογήσεως εἶναι ἄφ' ἑτέρου, πλούσιος εἰς τιμορρυθμιστικὰς συνεπειάς, ὅταν—εἰς τὰς ἀντιθέτους περιπτώσεις—ἡ τιμὴ πωλήσεως εὐρίσκεται εἰς ἄμεσον συνάρτησιν πρὸς τὸ κόστος. Τότε ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ἡ κοστολόγησις εἶναι ἀναλυτικὴ, ἀναφερομένη δηλαδὴ εἰς κάθε φάσιν ἢ στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, εἰς ἕκαστον εἶδος προϊόντος, ἡμιτεχνήματος, ἢ ὑποπαραγώγου, ἐπιτυγχάνονται τὰ ἑξῆς:

1. Ὁ προσδιορισμὸς τῆς τιμῆς προσφορᾶς.

2. Ἐξευρίσκεται ἡ βᾶσις συγκρίσεως διὰ τὴν παραγωγὴν τῶν εἰδῶν

1. Εἶναι ἐν τούτοις ὀρθόν νὰ λεχθῆ, ὅτι τὸ dumping εἶναι πολλάκις συνέπεια τοῦ νόμου τῆς πληθοπαραγωγῆς. Πράγματι, εἰς ἕκαστην πρόσθετον «σειρᾶν» παραγωγῆς τὸ κόστος βαίνει φθίνον, ἢ δὲ πρόσθετος ποσότης προϊόντων διατίθεται εἰς τὸ ἐξωτερικόν ἐπὶ ἡλαττωμένῃ, οὐχ ἥττον φυσιολογικῇ, τρόπῳ τινά, τιμῇ.

2. Βλ. σχ. Μ. Γεωργιάδου: Ἡ πολιτικὴ τιμῶν εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις, Ἀθῆναι 1947.

(ἢ ὑπηρεσιῶν) ἐκείνων, κατὰ προτίμησιν, τὰ ὁποῖα ἀποφέρουν τὸ μεγαλύτερον ποσοστὸν μικτῶν κερδῶν (π.χ. εἰς βιομηχανίαν ἐτοιμῶν ἐνδυμάτων: τὰ παιδικὰ ἐνδύματα, τὰ χειμερινὰ εἶδη κτλ.).

3. Ἡ ἀκριβῆς κοστολόγησις ἐπιτρέπει τὴν ἀνεύρεσιν ἀφανῶν συμψηφισμῶν εἰς τὰ ἀποτελέσματα τῶν πωλήσεων μεταξὺ εἰδῶν πωλουμένων μὲ κέρδος καὶ ἐτέρων διατιθεμένων ἐξ ἀγνοίας μὲ ζημίαν ἢ ἔστω μετ' ἀνεπαρκοῦς ἀποδοτικότητος διὰ τὰ ἀπασχολούμενα εἰς τὸ εἶδος κερφάλαια. Τοιοῦτοι ἀφανεῖς συμψηφισμοὶ ἀνέρχονται εἰς σημαντικὰ ποσά, ἐκεῖ ὅπου ἡ κοστολόγησις εἶναι κατὰ κανόνα ἐμπειρική καὶ χονδροειδής, μὴ ἐξατομικεύουσα τὸ ἐπὶ μέρος κόστος τῶν διαφόρων ποικιλιῶν τοῦ αὐτοῦ εἶδους.

4. Διὰ τῆς ἀκριβοῦς κοστολογήσεως καθίσταται δυνατὴ ἡ διάθεσις εἰδῶν τινῶν—ἢ ὑπηρεσιῶν—ἐπὶ ζημίᾳ, ζημίᾳ γινομένη ἐν ἐπιγνώσει, ἐφ' ὅσον δι' αὐτῆς ἀσκεῖται καθ' ἕλξιν ἐπωφελῆς ἐπίδρασις ἐπὶ τῆς διαθέσεως ἐτέρων κερδοφόρων εἰδῶν—ἢ ὑπηρεσιῶν. Οὕτω π.χ. τουριστικὸν ξενοδοχεῖον δύναται καθ' ὠρισμένας ἐποχὰς χαλαρώσεως τῆς κινήσεως—*partie saison*—νὰ διαθέτῃ τὰ εἰσιτήρια τῶν λεωφορείων τοῦ συγκοινωνίας πρὸς τὰ ἀστικά κέντρα κάτω τοῦ κόστους.

Ὁ τοιοῦτος χειρισμὸς προκειμένου περὶ μεγάλης ποικιλίας προϊόντων τὰ ὁποῖα ἀλληλοσυμπληροῦνται (*beni complementari*) ἢ ἀνταγωνίζονται ἄλληλα, προϋποθέτει ἀφ' ἑνὸς μὲν ἀκριβῆ γνώσιν τοῦ κόστους αὐτῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ σαφῆ ἐπίγνωσιν τῆς ἀλληλεξαρτήσεως τῶν τιμῶν τῶν. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας δύναται νὰ ἀσκηθῇ ἐπιτυχῆς τιμωρ-ρυθμιστικὴ πολιτικὴ.

5. Ἡ πλήρης γνώσις τοῦ κόστους ἐπιτρέπει τὴν ἀκριβῆ ἐπιμέτρησιν τῆς ζημίας καὶ τὴν δεξιότεχνον αὐτῆς ἀποδοχὴν εἰς τὰς περιπτώσεις ὀκειοθελοῦς ἀνταγωνιστικῆς θυσίας (δημοπρασίαι, *dumpling* κτλ.).

6. Ἡ ἐπιστημονικὴ κοστολόγησις καθιστᾷ δυνατὴν τὴν ἐξατομικεύσιν τοῦ ἐπὶ μέρος κόστους ἐκάστου προϊόντος ἢ ποικιλίας αὐτοῦ εἰς τὴν περίπτωσιν ὅπου παράγονται διὰ τῆς αὐτῆς—ἐνιαίας—παραγωγικῆς διαδικασίας πλεονα ταυτοχρόνως προϊόντα. Ἡ περίπτωσις ἀπαντᾶται εὐρύτατα εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν (γάλα - ἔριον - κρέας, σίτος - ἄχυρα, ὀπώραι - ξύλον κτλ.) καὶ εἰς τὴν χημικὴν βιομηχανίαν (οἶνόπνευμα - ἀνθρακικὸν ὀξύ, ἀεριόφως - κῶκ κτλ.). Εἰς τὰ οὕτω παραγόμενα «φυσικῶς συνδεδεμένα προϊόντα» (*verkuppelte Produkte*) ἀντιστοιχοῦν «συνδεδεμένοι δαπάναι» (*couûts - joints, costi congiunti*), ἢ διαστολὴ τῶν ὁποίων τυγχάνει ἀπαραίτητος. Αὐτὸ τοῦτο βεβαίως προκειμένου περὶ συνδεδεμένων ὑπηρεσιῶν: διαστολὴ κόστους διαφόρων θέσεων ἀτμοπλοίου, θεάτρου κτλ. ἢ συγχρόνου παραγωγῆς διαφόρων εἰδῶν μὴ συνδεδεμένων φυσικῶς (*costi associati*).

7. Πλήρης καὶ σαφῆς κοστολόγησις ἀποτελεῖ ἀπαραίτητον προϋπόθεσιν διὰ τὴν σύμπηξιν ὠρισμένων βιομηχανικῶν συνεννοήσεων: καρτέλ,

τράστι, κτλ. Ἡ ἐκ μέρους ἐκάστου συμβαλλομένου σαφῆς ἐπίγνωσις τῆς διαμορφώσεως τοῦ ἰδίου κόστους, ἀναλόγως τῆς ποσότητος παραγωγῆς (κατ' εἶδος καὶ ποικιλίαν) καὶ ὑπὸ δοθείσας συνθήκας, διαφωτίζει καὶ προσανατολίζει ἐπιτυχῶς τὰς συζητήσεις πρὸς ἐξεύρεσιν τῶν μᾶλλον ἀρμονικῶν βάσεων συνεννοήσεως.

8. Καλῶς ὀργανωμένη κοστολόγησις (ἐξω-καὶ ἐσωλογιστικῆ) καθιστᾷ εὐχερῆ καὶ ἀσφαλῆ τὴν ἐξεύρεσιν τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως καὶ συνεπῶς διασφαλίζει ἀφ' ἑνὸς μὲν ὀρθὴν διανομὴν μερισμάτων, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἀκριβοδικαίας φορολογικὰς ὑποχρεώσεις. Ὁ φοροτεχνικός ἔλεγχος τούτων καθίσταται εὐχερῆς καὶ ἀποφεύγονται οὕτω φορολογικαὶ προστριβαί.

9. Πολὺ μεγαλυτέρας σημασίας εἶναι τὸ γεγονός ὅτι ἡ οἰκονομικὴ μονάς, ἡ ὁποία γνωρίζει πῶς διαμορφοῦται τὸ κόστος αὐτῆς κατὰ κλιμάκια παραγωγικῆς ἐντάσεως, εἶναι εἰς θέσιν νὰ ἀσκήσῃ τιμορρυθμιστικὴν πολιτικὴν τοιαύτην, ὥστε καὶ αὐτὴ μὲν νὰ ἐργάζεται ὑπὸ τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος (Kostenoptimum) καὶ αἱ ζητούμενα παρ' αὐτῆς τιμαὶ νὰ εἶναι προληπτικαί—μέχρι σημείου τινὸς τοῦλάχιστον—τῶν οἰκονομικῶν κρίσεων. Ἡ τιμορρυθμιστικὴ πολιτικὴ τῶν οἰκονομικῶν μονάδων δὲν πρέπει νὰ ἔχη ὡς σκοπὸν τὴν παροδικὴν ἐπίτευξιν ἀνωτάτων—κερδοσκοπικῶν—τιμῶν πωλήσεως. Αὗται ὀδηγοῦν σύντομα εἰς ἐκτροχιασμὸν τῆς οἰκονομικῆς ζωῆς, εἰς κλαδικὰς ἢ γενικὰς κρίσεις, μὲ ἀποτελέσματα: τὴν χαλάρωσιν τῶν ἐργασιῶν, τὴν ἀνεργίαν καὶ ὅλα τὰ συμβαδίζοντα κοινωνικὰ ἄτοπα. Ἡ ἔλλογος τιμορρυθμιστικὴ πολιτικὴ ἀποβλέπει εἰς τὴν διασφάλισιν διαρκοῦς ἀπασχολήσεως ἐργατικῶν δυνάμεων, παγίων καὶ κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων καὶ δὴ εἰς τὸ ὕψος ἐκεῖνο ποσοτικῆς παραγωγῆς τὸ ἐπιτυχάνον τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος. Οὕτω μόνον διασφαλίζεται ἡ πλήρης ἀποδοτικότης τῶν παραγωγικῶν μέσων καὶ τὸ ἀπώτερον κοινωνικὸν συμφέρον. Ἴδου τί δὲν ἔχει κατανοηθῆ ἑπαρκῶς ὑπὸ τῶν ἰδιωτικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τί δέον νὰ κατανοηθῆ ὑπὸ τῶν διοικούντων κρατικὰς ἐκμεταλλεύσεις.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγονται τὰ ἀκόλουθα ἀξιόλογα πορίσματα:

α) Ὅτι ἡ ἀκριβὴς κοστολόγησις χωρὶς νὰ προδικάζῃ καὶ νὰ καθορίζῃ συναρτησιακῶς τὰς τιμὰς πωλήσεως (ἐν σχέσει πρὸς τὸ κόστος) ἀποτελεῖ βασικὴν προϋπόθεσιν τῆς ὅλης τιμολογιακῆς πολιτικῆς. Ἡ τελευταία αὕτη συνίσταται εἰς δεξιότεχρον καὶ ἐλαστικὴν προσαρμογὴν πρὸς τὰς μεταβαλλομένας συνθήκας τῆς Ἀγορᾶς. Αἱ προσαρμογαὶ συνεπάγονται ἀντιστοιχοῦς συμμεταβολὰς ἐπὶ τῆς παραγωγῆς, κατὰ ποσότητα, ἐποχὴν, εἶδος.

β) Ἡ κοστολόγησις καθιστᾷ ἐνσυνείδητον τὴν τοιαύτην πολιτικὴν καὶ προσδιορίζει τὰ ὄρια ἐντὸς τῶν ὁποίων δύναται νὰ ἀσκήται αὕτη καὶ πέραν τῶν ὁποίων δὲν ἀντέχει ἡ οἰκονομικὴ μονάς, χωρὶς κατάλληλον μεταβολὴν τῆς τεχνικῆς τῆς ὀργανώσεως καὶ τῆς κεφαλαιακῆς τῆς διαρθρώσεως.

Δεύτερος σκοπός.

Πώς διὰ τῆς κοστολογήσεως ἀσκειῖται ἔλεγχος ἐπὶ τῆς ἀποτελεσματικότητος τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας

1. Κατὰ τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν ἀναλίσκονται ὑλικά, ἀπασχολοῦνται προσωπικόν καὶ κεφάλαια, ἐπιτυγχάνονται διάφοροι ἀποδόσεις ὕλων καὶ ἐργασίας, ἀναλίσκεται χρόνος συνεπαγόμενος ἔξοδα. Ἐρωτᾶται: κατὰ ποῖον τρόπον ἐλέγχεται ὁ **βαθμὸς τῆς ἀποτελεσματικότητος** (οἰκονομικότητος) ὄλων τῶν ἐνεργειῶν τούτων. Ἐφαρμόζονται βεβαίως πλεῖστοι ὄσοι τρόποι: ἀπὸ τῆς ἀμέσου ἐποπτείας—πρὸς ἀποφυγὴν ὀφθαλμοφανοῦς σπατάλης—μέχρι συνθετωτέρων ὑπολογισμῶν ἀποδόσεως. Παρὰ ταῦτα, πλήρης καὶ ἐξαντλητικὸς ἔλεγχος—ὕπαισερχόμενος εἰς ὅλας τὰς πτυχὰς τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, ἰδίως τὰς ἀφανεῖς—ἐπιτυγχάνεται μόνον διὰ τῆς τεχνικῆς τοῦ **προϋπολογιζομένου προτύπου κόστους** (Standard Cost, prix de revient étalon).

Ἡ εἰδικὴ αὕτη τεχνικὴ, κόρη τῆς ὀρθολογικῆς διοικητικῆς καὶ λογιστικῆς ὀργανώσεως, ἀνεπτύχθη εἰς τὰς Ἡν. Πολιτείας, ὁπόθεν μετεφύτεύθη καὶ ἐφαρμόζεται μέχρις ἑνὸς σημείου τοῦλάχιστον καὶ εἰς τὴν Εὐρώπην¹.

Ἡ τεχνικὴ τοῦ προτύπου κόστους, στηριζομένη ἐπὶ προκαθορισμένων **τιμῶν** (prix de référence, Verrechnungspreise), διεξάγεται ὡς ἑξῆς:

1. Ἀναλύεται ἐπιστημονικὰ ἢ τεχνολογικὴ πλευρὰ τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, καθοριζομένων μὲ κάθε δυνατὴν ἀκρίβειαν καὶ λεπτομερῶς:

α) Πόση καὶ ποῖα πρώτη ὕλη καὶ βοηθητικοὶ ἐφοδιασμοὶ ἀπαιτοῦνται διὰ κάθε εἶδος, μέγεθος, ποικιλίαν κτλ. προϊόντος.

β) Ποῖον τὸ % ἀποδόσεως τῆς πρώτης ὕλης—ἐν σχέσει καὶ πρὸς τὴν ποιότητα αὐτῆς—τὸ ὁποῖον ὀφείλει νὰ ἐπιτύχη ἡ τεχνικὴ ὑπηρεσία.

γ) Ποῖον τὸ % ἀναποφεύκτων ἀπωλειῶν (ἀπομειώσεις ἐπεξεργασίας).

δ) Πόσαι αἱ ὥραι ἐργασίας ἀπαιτοῦνται δι' ἑκάστην ἐπὶ μέρους ἐπεξεργασίαν.

ε) Ποῖα ἢ ἀπαιτουμένη εἰδικότης ἐργασίας εἰς ἕκαστον στάδιον κατεργασίας.

1. Ἡ τεχνικὴ τῶν Standard Costs ἀποτελεῖ σήμερον εἰδικὸν κλάδον τῆς κοστολογήσεως, διὰ τὰς ἐφαρμογὰς τῶν ὁποίων διαμορφώνεται ὁσημέραι ἰδίᾳ ἐπαγγελματικῆ ἐξειδίκευσις, ἑναρμονίζουσα ἐπὶ τὸ αὐτὸ τεχνικὰς καὶ οἰκονομικο-λογιστικὰς γνώσεις.

Εἰδικὴ Βιβλιογραφία:

MELLERONICZ: *Kosten und Kostenrechnung*, τόμ. II, σελ. 211 ἐπ. καὶ HARRISON: *Standard Cost*. N. York 1930, CAMMAN: *Basic Standard Costs*, N. York 1932, I. ΧΡΥΣΟΧΟΥ: Ἡ Λογιστικὴ κτλ., Ἀθήναι 1941. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Τεῦχος 3ον, Ἀθήναι 1948.

σι) Ποία ἡ χρονικὴ ἀπασχόλησις ἐκάστου μηχανήματος.

ζ) Ποῖον τὸ ἀναπόφευκτον ποσοστὸν τῶν ἀκαταλλήλων (σκάρτα) ἡμιτεχνημάτων καὶ προϊόντων ἀπορριπτέων κατὰ τὸν ἔλεγχον (pièces au rebut, defective work).

Ἄπαντα τὰ ἀνωτέρω, ἐνδεικτικῶς μόνον ἀναφερόμενα, καθορίζονται ὑπὸ τῆς τεχνικῆς ὑπηρεσίας ὄχι μόνον ὡς πρὸς τὸ τελικὸν ἔτοιμον, προϊόν, ἀλλὰ διὰ κάθε βαθμίδα τῆς κατασκευῆς του, συναρμολογήσεως κτλ. μέχρι τῆς ἐναποθηκέυσεως. Ὁ ὑπολογισμὸς τῶν τοιούτων standards—ἀριθμῶν ἐλέγχου—δὲν εἶναι θεωρητικὸς· ἀντιθέτως, λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν αἱ συγκεκριμέναι πρακτικαὶ συνθήκαι διεξαγωγῆς τῆς παραγωγῆς.

2. Μετὰ τὸν καθορισμὸν τῶν ποσοτήτων (ὕλων, ἐργασίας, καυσίμων, ἐνεργείας, χρόνου κτλ.) τίθεται τὸ ζήτημα τοῦ καθορισμοῦ τῆς ἀξίας (τιμῆς) αὐτῶν. Δηλαδή νὰ ἐκτιμηθῇ ἢ εἰς χρῆμα ὁμαλὴ δαπάνη.

Ἡ τοιαύτη ἀποτίμησις παρουσιάζει βεβαίως πολλὰς δυσχερείας. Καὶ ἄλλοτε μὲν λαμβάνονται αἱ μέσαι στατιστικαὶ τιμαὶ περισσοτέρων χρήσεων. Ἄλλοτε δὲ—ὀρθότερον—γίνεται τοῦτο συνδυαστικῶς πρὸς τὴν διαγραφομένην πορείαν τοῦ γενικοῦ τιμαριθμοῦ καὶ τῶν εἰδικῶν τοιούτων. Γενικῶς καταβάλλεται προσπάθεια προγνώσεως. Ἡ μὴ ἀκριβὴς ἐπ. ἀλήθεισις μιᾶς ἢ περισσοτέρων τιμῶν δὲν συνεπάγεται ἄλλωστε σοβαρὰς συνεπείας, διότι αἱ προκαθοριζόμεναι τιμαὶ (standard price) ἀναθεωροῦνται συνεχῶς, βάσει τῶν νέων συνθηκῶν τῆς ἀγορᾶς. Κύριος σκοπὸς τοῦ τοιούτου προσδιορισμοῦ εἶναι ἡ ἐπιστημονικὴ ἀνίχνευσις τῶν ὑπὸ τῆς ἀγορᾶς προσφερομένων δυνατοτήτων ἐφοδιασμοῦ, ὑπὸ τὰς καλυτέρας τιμᾶς. Αἱ ἀρμόδιαι ὑπηρεσίαι καλοῦνται νὰ καταβάλλουν προσπάθειας διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν προκαθορισμένων τιμῶν. Κάθε ἀπόκλισις—εἶναι καὶ πολλαὶ καὶ ἀναπόφευκτοι—ἐξετάζεται, αἰτιολογεῖται καὶ ἀποτελεῖ βάσιν ἀναπροσαρμογῆς καὶ νέων προγνώσεων. Διὰ τοῦ καθορισμοῦ τῶν τιμῶν ἐπιδιώκεται, λοιπόν, νὰ ἐξωτερικευθῇ ἢ προσπάθεια τῆς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας ὅπως πραγματοποίησιν τὰς πλέον ἐπιτυχεῖς τιμᾶς ἀνεφοδιασμοῦ.

3. Ὁ καθορισμὸς προτύπου κόστους προϋποθέτει τὴν στενὴν συνεργασίαν τῶν τεχνικῶν, οἰκονομικῶν καὶ λογιστικῶν ὑπηρεσιῶν. Δηλαδή τῶν ἀνωτέρων λειτουργῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, οἱ ὅποιοι εἶναι φορεῖς εὐθύνης καὶ τῶν ὁποίων ἡ δρᾶσις προδιαγράφεται διὰ τῶν Standards, πού κατ' οὐσίαν εἶναι δεῖκται τῶν ἀποδόσεων πού πρέπει νὰ ἐπιτευχθοῦν.

Περιοδικῶς συνερχόμεναι αἱ ἐπιτροπαὶ τῶν standards⁽¹⁾, ἀναθεωροῦν τοὺς ὑπολογισμοὺς τῶν βάσει τῶν δεδομένων τῆς πείρας καὶ τῶν νέων συνθηκῶν.

4. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας τὸ πρότυπον κόστος ἀποβαίνει ἰσχυρότατον ὄργανον ἐλέγχου τοῦ ἐπὶ μέρους καὶ συνολικοῦ κόστους πού πράγματι ἐπιτυγχάνεται. Ὁ ἔλεγχος ἀσκεῖται διὰ τῆς συγκρί-

1. Standards Committee.

σεως τοῦ πραγματοποιημένου κόστους (τὸ ὅποιον διὰ τὸν λόγον τοῦ-
τον καλεῖται *ιστορικὸν κόστος*) πρὸς τὸ προκαθορισθὲν τοιοῦτον.

Κατὰ τὴν σύγκρισιν προκύπτουν πάντοτε ἐπὶ πλέον ἢ ἐπὶ ἔλατ-
τον ἀποκλίσεις. Τελικὸς σκοπὸς τῶν standards εἶναι ἡ διατύπωσις
καὶ ἡ μελέτη τῶν διαπιστουμένων ἀποκλίσεων

Οὕτω, διὰ τῆς τεχνικῆς τῶν Standards ἡ κοστολόγησις διασφαλίζει
ἀποτελεσματικὸν ἔλεγχον τῆς ἐκάστοτε ἐπιτυχανομένης ὀρθολογικότη-
τος κατὰ τὴν διεξαγωγὴν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.

5. Ἐκλογή τῆς οἰκονομικῶς συμφερούσης παραγωγικῆς διαδι-
κασίας. Ὡς γνωστὸν τὸ αὐτὸ προϊόν εἶναι πολλάκις δυνατόν νὰ παρα-
χθῇ ἐνίστε βάσει διαφόρων ὑλῶν (οἶνόπνευμα ἐκ μελάσσης, ἀραβοσίτου,
σταφίδος κτλ.) εἴτε ἐκ τῆς αὐτῆς πρώτης ὑλης ἀλλὰ κατὰ διάφορον ἐπε-
ξεργασίαν. Ἄλλὰ καὶ δοθεῖσα παραγωγικὴ διαδικασία δύναται νὰ διε-
ξαχθῇ μὲ διάφορον ἀναλογίαν συμμετοχῆς μηχανικῶν μέσων καὶ ἔργα-
σίας. Εἰς τὸ πλαίσιον πάλιν ἑνὸς μόνον τῶν συνδυασμῶν τούτων εἶναι
δυναταὶ περισσότεραι διατάξεις καὶ τρόποι διεξαγωγῆς τῆς ἐργασίας.

Ἡ παραγωγή, ὡς πρόβλημα ἐπιλογῆς διαφόρων λύσεων, εἶ-
ναι τελικῶς ζήτημα οἰκονομικοῦ λογισμοῦ καὶ εἰδικώτερον κοστολο-
γήσεως. Μόνον ἡ ἐπιστημονικῶς θεμελιωμένη κοστολόγησις εἶναι εἰς θέ-
σιν νὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὴν πλέον συμφέρουσαν τεχνικὴν λύσιν. Νὰ ὑποδείξῃ
δὲ διατὶ ἡ τάδε λύσις εἶναι ἡ ἐνδεδειγμένη, ὑπὸ ποίας προϋποθέσεις καὶ
πότε παύει νὰ εἶναι συμφέρουσα, ἀνατρεπομένων τῶν προϋποθέσεων.

Κατωτέρω συγκριτικὸν κοστολόγιον δύο τρόπων κατεργασίας :

Πίναξ συγκρίσεως δύο τρόπων κατεργασίας

Χειροποίητος παραγωγή				Μηχανικὴ παραγωγή			
Ἔτησία ποσότης παραγωγῆς	3.000	6.000	12.000	Ἔτησία ποσότης παραγωγῆς	3.000	6.000	12.000
Δαπάναι χώρου, ἀσφάλιστρα, διοι- κητικὰ ἔξοδα, τό- κοι, κλπ.	1.600	3.000	5.000	Δαπάναι χώρου, ἀσφάλιστρα, διοί- κησις, ἀποσβέσεις, κινητήριος δύνα- μις, τόκοι κλπ.	4.500	5.000	6.000
Ἡμερομίσθια	1.500	3.000	6.000	Ἡμερομίσθια	500	1.000	2.000
Ὅλικὸν κόστος	3.100	6.000	11.000	Ὅλικὸν κόστος	5.000	6.000	8.000
Κόστος κατὰ μον.	1,03	1	0,92	Κόστος κατὰ μον.	1,67	1	0,67

Υπό τὰς προϋποθέσεις τοῦ ὡς ἄνω πίνακος ἡ χειροποίητος ἐπεξεργασία πλεονεκτεῖ ὡς πρὸς τὴν μηχανικὴν προκειμένου περὶ μικροῦ ὄγκου παραγωγῆς (3.000 μονάδες, κόστος 1,03). Ἐπὶ μέσης παραγωγῆς (6000 μονάδες) οἱ δύο τρόποι εἶναι ἰσότιμοι (κόστος 1). Ἐπὶ μεγάλης παραγωγῆς (12 000 μονάδες) ἡ μηχανικὴ παραγωγή ὑπερτερεῖ (κόστος 0,67 ἔναντι 0,92).

Αἱ περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας ἡ ἀκριβὴς κοστολόγησις καλεῖται νὰ διαφωτίσῃ ἓνα τεχνικὸν πρόβλημα καὶ νὰ δώσῃ τὴν ἀποφασιστικὴν ἀπάντησιν, εἶναι ἀναρίθμητοι. Ἄς σημειωθῇ ἀκόμη ὅταν δὲν πρόκειται διὰ προβλήματα ἐφ' ἅπαξ μόνον παρουσιαζόμενα κατὰ τὴν ἴδρυσιν καὶ ἐγκατάστασιν τῶν βιομηχανιῶν. Ἡ κοστολόγησις διαφωτίζει ἐξ ἴσου τοὺς καθ' ἡμέραν λεπτομερειακοὺς συνδυασμοὺς, (διάταξιν μηχανημάτων, κατανομὴν τῆς ἐργασίας, συσχετίσιν τιμῆς πρώτης ὕλης καὶ ἐκατοστιαίας αὐτῆς ἀποδόσεως, κτλ. κτλ.). Συνεπῶς τὴν διεξαγωγὴν τῆς καθ' ἡμέραν βιομηχανικῆς ζωῆς.

§§ 3

Τρίτος σκοπός.

Πῶς διὰ τῆς κοστολογήσεως ἐξευρίσκειται τὸ σημεῖον ἐκεῖνο τῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος εἰς τὸ ὁποῖον ἐπιτυγχάνεται τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος

1. Εἶναι αὐτονόητον ὅτι μίᾳ βιομηχανίᾳ ἀναπτύσσει ἄλλοτε ὀλιγωτέραν καὶ ἄλλοτε περισσοτέραν παραγωγικὴν δραστηριότητα, εἰς τὸ πλαίσιον τῆς συνολικῆς τῆς παραγωγικῆς ἱκανότητος. Εἶναι ἐπίσης γνωστόν ὅτι ἐφ' ὅσον ἀύξουσι γίνεται ἡ ποσότης τῶν παραγομένων προϊόντων (ἢ ὑπηρεσιῶν) συµμεταβάλλεται κατὰ ἓνα τρόπον καὶ τὸ κόστος αὐτῶν. Ἀλλὰ πῶς συµμεταβάλλεται, ὑπο τί προϋποθέσεις, μέχρι ποίου σημείου κτλ.; Δὲν πρόκειται περὶ ἐρωτημάτων θεωρητικοῦ χαρακτήρος, ἀλλὰ περὶ προβλημάτων θεμελιώδους σημασίας διὰ τὴν διεξαγωγὴν τῆς καθ' ἡμέραν βιομηχανικῆς πρακτικῆς.

Διὰ νὰ ἐρευνησῶμεν ἐνταῦθα ἐπωφελῶς τὸ ζήτημα τοῦ σημείου τοῦ εὐνοϊκωτέρου κόστους (Kostenoptimum) πρέπει ὁ ἀναγνώστης νὰ ἔχῃ ὑπ' ὄψιν τοὺς τὴν γνωστὴν διάκρισιν τῶν ἐξόδων εἰς: ἐξοδα σταθερά, ἀναλογικά, αὐξοντα, φθίνοντα, κτλ. Ἡ διάκρισις αὕτη μελετᾶται εἰς ἓν τῶν ἐπομένων κεφαλαίων, ἐν συνδυασμῶ ἄλλωστε πρὸς τὴν συγγενῆ ἐννοιαν τοῦ καλουμένου **βαθμοῦ ἀπασχολήσεως**, δηλ. ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος.

Ὡς ἐκ τούτου θὰ ἀρκεσθῶμεν ἐνταῦθα εἰς γενικὴν μόνον — προεισαγωγικὴν — ἐπισκόπησιν τοῦ θέματος, ἀναφερόμενοι μόνον εἰς τὴν σημασίαν ποὺ ἔχει ἐν προκειμένῳ ἡ κοστολόγησις.

Εἶναι ἀφ' ἑαυτοῦ σαφές ὅτι κάθε ἐπὶ μέρους στοιχεῖον τοῦ κόστους δηλ. παραγωγικὸν ἐξοδον (πρ. ὕλαι, ἡμερομίσθια, καύσιμα, ἀποσβέσεις,

κτλ.) διαμορφώνεται κατά διάφορον—ἴδιον—τρόπον (εἰς κάθε συγκεκριμένην περίπτωσιν) ὅταν αὐξάνει ἢ ἐλαττώνεται ἡ παραγωγή. Ὅλα τὰ ἐξοδα δὲν αὐξάνουν ἢ μειοῦνται **συμμέτρως**. Τὸ κόστος τοῦ ἐτοίμου προϊόντος δὲν εἶναι, εἰς ἐκάστην βαθμίδα τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως, παρὰ τὸ κρᾶμα ἐξόδων τὰ ὁποῖα συμβάλλουν κατὰ διάφορον ἐκάστοτε ἀναλογίαν εἰς τὸν σχηματισμὸν αὐτοῦ. Ὁ εὐνοϊκώτερος συνδυασμὸς ὁδηγεῖ εἰς τὸ χαμηλότερον κόστος.

Ὁ ἐπόμενος πίναξ διοσαφηνίζει τὸ ζήτημα :

Ποσότης παραγομένων μονάδων	Ἡμερομίσθια		Ἀποσβέσεις		Καύσιμος ὕλη		Ἡλεκτρικὴ ἐνέργεια		Σύνολον παραγωγικῶν δαπανῶν
	Συνολικῶς	Κατὰ μονάδα	Συνολικῶς	Κατὰ μονάδα	Συνολικῶς	Κατὰ μονάδα	Συνολικῶς	Κατὰ μονάδα	
200	7.900	<u>9.50</u>	2.000	10	2.000	10	2.000	10	39,50
400	4.800	12	3.000	<u>7.50</u>	3.000	7 50	3 000	7.50	<u>34,50</u>
500	5 500	11	5.000	10	3.500	<u>7</u>	3.500	7	35
600	6.000	10	7.200	12	6.000	10	3.600	<u>6</u>	30

Ἐκ τοῦ πίνακος τούτου προκύπτει ὅτι ἡ μᾶλλον εὐνοϊκὴ διαμόρφωσις ἐκάστου ἐπὶ μέρους στοιχείου τοῦ κόστους ἔχει ὡς ἑξῆς :

α. Διὰ τὰ ἡμερομίσθια, ἐπὶ παραγωγῆς 200 μονάδων προϊόντος (9.50) μὲ ἀξέουσαν ἐφ' ἑξῆς ἀναλογίαν ἐπὶ μείζονος παραγωγῆς.

β. Διὰ τὰς ἀποσβέσεις, ἐπὶ παραγωγῆς 400 μονάδων (7.50).

γ. Διὰ τὴν καύσιμον ὕλην, ἐπὶ παραγωγῆς 500 μονάδων (7). Ἡ κᾶτωθι τῆς ποσότητος ταύτης παραγωγῆς ἐμφανίζεται ὡς ἀσύμφορος, ὑποτιθεμένου λ.χ. ὅτι ἡ λειτουργία τῶν ἀτμολεβήτων καταναλίσκει ὁπωσδήποτε ἐλάχιστην τινὰ ποσότητα γαιανθράκων, ἀσύμφορον ἐπὶ παραγωγῆς κᾶτω τῶν 500 μονάδων.

δ. Διὰ τὴν ἠλεκτρικὴν ἐνέργειαν τὸ ἐλάχιστον κόστος (6) πραγματοποιεῖται ἐπὶ τῆς ἀνωτάτης παραγωγῆς τῆς οἰκ. μονάδος, ἤτοι ἐπὶ 600 ἀντικειμένων.

Δοθείσης ἤδη τῆς τοιαύτης—ὑποθετικῆς ἄλλως τε—διαμορφώσεως ἐκάστης παραγωγικῆς δαπάνης, προκύπτει ὅτι τὸ εὐνοϊκώτερον συνολικὸν κόστος (Kostenoptimum) ἐπιτυγχάνεται ἐπὶ παραγωγικῆς ἐντάσεως 400 μονάδων (34.50).

Τὸ σημεῖον τοῦτο εἶναι τὸ τῆς ἀρίστης παραγωγικῆς ἀπασχολή-

σεως της οίκ. μονάδος (optimale Beschäftigungsgrad) εις δοθεῖσαν στιγμήν, διατηρεῖται δὲ ἀμετάβλητον ἐφ' ὅσον δὲν σημειοῦται ἀξιόλογος μεταβολή εις τὴν τιμὴν τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Αὐξανομένης ἢ μειουμένης ἀντιθέτως τῆς τιμῆς τῆς καυσίμου ὕλης ἢ τῶν ἡμερομισθίων κ. ἄ., τότε κατ' ἀνάγκην μεταβάλλεται καὶ τὸ σημεῖον τῆς ἐνδεδειγμένης—εὐνοϊκώτερας—παραγωγικῆς ἀποσχολήσεως.

2. Ρόλος ἀκριβῶς τῆς κοστολογήσεως εἶναι νὰ καθορίζη ποιὸν τὸ σημεῖον τοῦτο. Πρὸς τὸ ὕψος τοῦτο τῆς παραγωγῆς ὀφείλει νὰ προσαρμόζη τὰς ἐνεργείας του ὁ βιομήχανος ἐξασφαλίζων τὸν ἀνάλογον ρυθμὸν τοῦ ἀνεφοδιασμοῦ εις πρώτας ὕλας, καύσιμα, ἀνταλλακτικά, κτλ. Ἄνάλογος βεβαίως προσαρμογὴ ἐπιβάλλεται ὡς πρὸς τὰ μέτρα διαθέσεως τῶν προϊόντων. Ὁ συγχρονισμὸς τῶν τοιούτων ἐνεργειῶν, ἐν σχέσει πρὸς τὸ ὕψος τῆς παραγωγῆς τὸ διασφαλίζον τὸ χαμηλότερον κόστος, προσκρούει ἀναμφιβόλως εις πολλὰς δυσχερείας· εἴτε διότι ὑπάρχουν προθεσμῖαι παραδόσεως προϊόντων, εἴτε διότι σημειοῦται ἔλλειψις ζητήσεως ἐπιβάλλουσα τὴν χαλάρωσιν τῆς παραγωγῆς, εἴτε συσσωρεύονται πρώται ὕλαι συνεπεία ἐποχιακῆς προσφορᾶς κτλ. Ἄλλὰ ἄλλο εἶναι ὁ βιομήχανος νὰ καθοδηγηθῆται ἀπὸ τὴν ἰδεατὴν γραμμὴν τῆς παραγωγῆς εις τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος καὶ ἄλλο νὰ τὴν ἀγνοῆ. Ἐπίσης τυγχάνει ἀδιάφορον ἐὼν εις πολλὰς περιπτώσεις ὁ βιομήχανος ἔχει συμφέρον νὰ ἐντείνῃ τὴν παραγωγὴν του πέραν τοῦ ἐνδεδειγμένου σημείου—εἰσερχόμενος εις τὴν ζώνην τοῦ ἀσυμφόρου κόστους, ἐφ' ὅσον αἱ τιμαὶ τῆς ἀγορᾶς τὸ ἐπιτρέπουν. Οὕτω π.χ.

Μονάδες παραγωγῆς	Κόστος	Ὀλικὸν	Τιμὴ διαθέσεως	Ὀλικὸν κέρδος	
1.000	× 9 =	9.000	1.000 × 12 =	12.000	3.000
1.300	× 9,20 =	<u>11.960</u>	1.300 × 12 =	<u>15.600</u>	3.640

Τὸ ἀκριβέστερον κόστος ἀπέδωσε περισσότερον κέρδος λόγῳ τοῦ μεγαλυτέρου ὄγκου τῆς παραγωγῆς. Ἐκ τούτου δὲν ἔπεται ὅτι ἐπιτρέπεται ἡ ἄγνοια τῆς ζώνης τοῦ ἀσυμφόρου κόστους (εἴτε αὕτη προκύπτει συνεπεία ἐλαττώσεως, εἴτε συνεπεία αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς). Ἐλέχθη ἄλλωστε εις τὰ προηγούμενα ὅτι ἡ κοστολόγησις διαφωτίζει πάντοτε χωρὶς ὁμῶς καὶ νὰ προδικάζῃ τὴν τιμολογιακὴν πολιτικὴν.

3. Τὸ σημεῖον τῆς ἀρίστης παραγωγικῆς ἀποσχολήσεως (optimale Beschäftigungsgrad) δὲν ἔχει μόνον ἰδιωτικοοικονομικὴν ἀλλὰ ἐξ ἴσου—τουλάχιστον—κοινωνικὴν σημασίαν. Πρσαρμοζομένης τῆς παραγωγῆς εις τὸ ὕψος τοῦ χαμηλοτέρου κόστους, κατὰ κανόνα, ἀποσοβεῖται ἡ σπατάλη παραγωγικῶν δυνάμεων, δηλ. προϋπάρχοντος κοινωνικοῦ πλοῦτου. Ἴδου διατὶ ἐπιβάλλεται ἡ σοβαρὰ ἐπιστημονικὴ κατάρτισις τῶν ἰθυνόντων τὴν παραγωγὴν, ἡ ὁποία δὲν πρέπει νὰ εἶναι ἔργον τοῦ πρώτου

τυχόντος¹. Ἡ πραγματοποίησις κέρδους δὲν ἀποτελεῖ ποσῶς κριτήριον εὐδοκίμου κοινωνικῆς δράσεως, κατὰ τὸν μῦθον τῆς φιλελευθέρας (;;)— ὡς λέγει— Σχολῆς.

§§ 4

Τέταρτος σκοπός.

Πῶς διὰ τῆς κοσταλογήσεως καθορίζεται τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρήσεως τὸ πλέον προσηρμοσμένον πρὸς τὰς μονίμους συνθήκας τῆς ἀγορᾶς

1. Ἄς ὑποθέσωμεν ὅτι μία ἐπιχειρήσις κατορθώνει νὰ ἐργάζεται πάντοτε μὲ τὸν ρυθμὸν ἐκεῖνον εἰς τὸν ὁποῖον ἐπιτυγχάνει τὸ χαμηλότερον κόστος. Εἶναι τὸ maximum τῆς ἐπιτυχοῦς διαχειρίσεως, τὸ ὁποῖον εἶναι δυνατὸν νὰ τῆς ζητηθῇ². Ἐάν λοιπόν, παρὰ τὴν τοιαύτην ἀριστοτεχνικὴν διοίκησιν, ἡ ἐπιχειρήσις διατηρεῖ κόστος παραγωγῆς ὑψηλότερον τοῦ μέσου τοιοῦτου τοῦ οἰκείου κλάδου, τότε σημαίνει ὅτι ἡ στατικὴ αὐτῆς συγκρότησις εἶναι ἐλαττωματικὴ. Τὸ ὅτι ἡ ἐλαττωματικότης ὀφείλεται εἰς αὐτὸ τοῦτο τὸ μέγεθος τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι κατάδηλον ἀφ' οὗ ἡ δραστηριότης αὐτῆς (δυναμικὴ ἐκδήλωσις τοῦ οἰκείου μεγέθους) εἶναι καθ' ὑπόθεσιν, ἀρίστη καὶ ἀνεπίδεκτος βελτιώσεως.

Τὸ δυσμενὲς τοῦ κόστους ὑποδηλοῖ ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις ἔχει ἀνάγκην νὰ μεταβάλλῃ:

α) Εἴτε τὸ μέγεθός της αὐτὸ καθ' ἑαυτό³.

β) Εἴτε, πολλάκις, νὰ ἐναρμονίσῃ τὰς ἐγκαταστάσεις της.

α. Ὡς πρὸς τὸ μέγεθος, τὸ κόστος δύναται νὰ εἶναι δυσμενὲς εἴτε

1. Ὁ κατὰ τὸν Schneider «ἄρμονικός» καὶ «μὴ ἄρμονικός» συνδυασμὸς τῶν συντελεσιῶν τῆς παραγωγῆς, τὰ ἀναρίθμητα τεχνικοοικονομικὰ προβλήματα τῶν συνδυασμῶν, τόσον ἐν ὄψει δοθείσης παραγωγῆς ὅσον καὶ ἐν ὄψει ὀλικῆς ἢ μερικῆς προσαρμογῆς πρὸς βραχυχρόνους καὶ μακροχρόνους μεταβολάς, προϋποθέτει ἐξαιρετικῆς ἐκτάσεως καὶ βάθους κατάρτισιν. Ἡ ἐμπειρικὴ ἐπίλυσις τῶν προβλημάτων τούτων—ὡς πραγματοποιεῖται κατ' ἐξοχὴν εἰς τὴν ἀτομοκρατικὴν οἰκονομίαν—συνεπάγεται τεραστίαν σπατάλην κοινωνικοῦ πλοῦτου καὶ ἐνεργείας.

Ἐπὶ τῆς παραγωγῆς, ὡς προβλήματος συνδυασμῶν καὶ κόστους, βλ. τὴν ἰδιαιτέρως ἀξιολογημένον πραγματεῖαν τοῦ E. SCHNEIDER: *Theorie der Production*, Wien 1934.

2. Ἐξ ἐπόψεως κόστους. Διότι ὡς πρὸς ἄλλους τομεῖς τῆς δραστηριότητός της (ἀνεφοδιασμούς, διάθεσις προϊόντων, κτλ.) ἐνδέχεται νὰ μὴ ἐπιτυγχάνῃ τὸ ἀντίστοιχον optimum.

3. Βάσει ποίων κριτηρίων καθορίζεται τὸ μέγεθος τῶν ἐπιχειρήσεων; Εἶναι προφανὲς ὅτι οὔτε τὸ ἀπασχολούμενον κεφάλαιον, οὔτε ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐργατῶν, οὔτε ἡ ἔκτασις τῶν ἐγκαταστάσεων, λαμβανόμενα ἕνα πρὸς ἕνα εἶναι ἰκανὰ νὰ ἀποτελέσουν τὸ μέτρον τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ μεγέθους. Διότι τὸ κεφάλαιον δύναται νὰ ἀδρανή, ἡ ἐργασία κακῶς ὀργανωμένη νὰ ἔχῃ χαμηλὴν ἀπόδοσιν, αἱ ἐγκαταστάσεις νὰ εἶναι ἀκατάλληλοι, ἐν συγκρίσει πρὸς ἄλλας ἐπιχειρήσεις. Ὡς κριτήριον λαμβάνεται ἡ παραγωγικὴ ἰκανότης, ἀσχέτως μὲ τί μέσα (φύσιν, ἐργασίαν, κεφάλαιον) διασφαλίζεται αὕτη.

διότι έπιχειρήσεις είναι πολύ μικρά (άσύμφοροι έφοδιασμοί ύλων, έλλειψις έπιστημονικής όργανώσεως τής έργασίας, κτλ.) είτε διότι είναι πολύ μεγάλη. Διότι και ή μεγάλη έπιχειρήσις έμφανίζει δυσμενείς πλευράς. Έάν κατά κανόνα τό **τεχνικόν κόστος** είναι κατώτερον (έν συγκρίσει πρός τήν μικροτέραν έπιχειρήσιν) τό κόστος διαθέσεως—λόγω τής ανάγκης διαθέσεως μεγάλων ποσοτήτων—έπηρεάζεται δυσμενώς, ώστε τ^ο **τελικόν κόστος** νά μή είναι πάντοτε τό εϋθηνότερον. Τόσον ή θεωρητική έρευνα όσον και ή έμπειρική παρατήρησις διαπιστώνουν ότι εις τό πλαίσιον δοθείσης οικονομίας συνυπάρχουν περισσότερα βιώσιμα μεγέθη (όμοειδών) έπιχειρήσεων, ένω ένδιάμεσά τινα μεγέθη δέν είναι βιώσιμα. Π.χ. χωρικοί άλευρόμυλοι 2 τόννων, τοπικοί 10 τόννων, έπιλημένιοι 20 και πλέον τόννων. Οι ένδιάμεσοι τύποι δέν εϋδοκιμοϋν, κατά κανόνα¹.

β. Έκτός τής ανάγκης προσαρμογής τοϋ άπολύτου όγκου αύτων αι έπιχειρήσεις, και ειδικώτερον αι συνθετώτεροι τούτων, πάσχουν πολλάκις από έλλειψιν συμμετρίας τών διαφόρων παραγωγικών τμημάτων. Π.χ. δυσαναλογία κυτιοποιΐας πρός σιγαροποιητικάς μηχανάς, κλωστηρίου πρός άργαλειούς κτλ. Άλλοτε τό βραδύτερον μηχανήμα έπιβάλλει τόν ρυθμόν του εις τά λοιπά ταχύτερα παραγωγικά κέντρα κτλ. Αι τοιαύται **διαρθρωτικά δυσαρμονία**² έχουν κατ' ανάγκην τήν έπίδρασίν των επί τοϋ κόστους, ή κριτική μελέτη τοϋ όποίου δύναται νά άποκαλύψη και τας πλέον άφανείς άκόμη δυσαρμονίας.

Συνηθέστερον αι έπιχειρήσεις τείνουν εις βελτίωσιν τοϋ κόστους αύτων τόσον διά τής συμπληρώσεως τών παρατηρουμένων κενών, όσον και διά τής έπεκτάσεως των, πρός τόν άμέσως άνώτερον βιώσιμον τύπον:

1. 'Υποθετικόν παράδειγμα.

2. Άλλά και όταν άκόμη ή μηχανολογική συγκρότησις είναι άρμονική, διάφοροι συνθηκαι έκμεταλλεύσεως δύναται ν' ανατρέψουν τά πράγματα. Οϋτω π.χ. βιομηχανία ύδρογονώσεως έλαιολάδου και σπορελαίων δέν θά έχη έπάρκειαν έγκαταστάσεων εκθλίψεως προκειμένου νά έπεξεργασθῆ άποκλειστικώς με βαμβακόσπορον, χαμηλής άποδόσεως εις έλαιον, ώστε νά τροφοτηθοϋν άρμονικά αι έγκαταστάσεις ύδρογονώσεως.

Βαθμὸς ἀπα- σχολήσεως	Μονάδες προ- ϊόντος	Συνολικαὶ δαπάναι παραγωγῆς		Κόστος μονάδος	
		Πρὸ ἐπεκτάσεως	Μετὰ	Πρὸ	Μετὰ
I	100	880	—	8,80	
II	200	1.600	—	8	
III	300	2.100	—	7	
Ἐπέκτασις					
	IV	400	3.040	3.400	7,60	8,50
V	500	4.300	3.600	8,60	7,20
VI	600	—	4.140		3,90
VII	700	—	4.900		7

Ἐκ τοῦ ἀνωτέρω πίνακος ἔμφαίνεται ὅτι :

α) Ἐπὶ ἀμεταβλήτου μεγέθους τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ κόστος optimum (7 δρχ.) ἐπιτυγχάνεται ἐπὶ παραγωγικῆς ἐντάσεως 300 μονάδων προϊόντος (καθ' ἡμέραν, ἑβδομάδα, μῆνα κτλ.) καὶ οὐχὶ ἐπὶ 500 μονάδων ποῦ ἀποτελοῦν τὴν ἀνωτάτην παραγωγικὴν ἰκανότητα τῆς ἐπιχειρήσεως (ὅποτε τὸ κόστος ἀνέρχεται εἰς 8,60).

β) Κατόπιν τεχνικοοικονομικῆς ἐπεκτάσεως αὐτῆς, τὸ κόστος ἀνέρχεται μὲν προσωρινῶς ἐπὶ παραγωγῆς 400 καὶ 500 μονάδων προϊόντος ἢ πίπτει ὅμως κάτωθι καὶ τοῦ προηγουμένου optimum (εἰς 6,90) ἐπὶ παραγωγῆς 600 μονάδων, ἀνερχόμενον καὶ πάλιν ὅταν ἐξαντλητῆ ἡ ἀνωτάτη παραγωγικὴ ἰκανότης τῶν 700 μονάδων.

§ 4

ΤΟ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΝ ΤΙΜΗΜΑ ΕΞ ΕΠΩΣΕΩΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

1. Ἡ ἀνωτέρω γενομένη ἐπισκόπησις τῆς πολυπλεύρου σημασίας τὴν ὁποίαν ἔχει ἡ κοστολόγησις ἂν καὶ ἐγένετο ἀπὸ ἰδιωτικο - οἰκονομικῆς ἀπόψεως, ἀφήνει συγχρόνως νὰ διαφανῆ σαφῶς ἡ σημασία τοῦ κόστους διὰ τὴν Κοινωνικὴν οἰκονομίαν. Πράγματι, ὅπως κατεδείξαμεν, ἡ γνῶσις καὶ ἡ κριτικὴ ἀνάλυσις τοῦ κόστους εἶναι ἀποφασιστικοὶ παράγοντες :

- α. Διὰ τὴν ἐπιλογὴν μεταξύ διαφόρων τεχνικῶν λύσεων καὶ συνεπῶς διὰ τὴν ἀναλογίαν συμμετοχῆς τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς.
- β. Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ στατικοῦ μεγέθους τῶν ἐπιχειρήσεων.
- γ. Διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς.

3. Κατὰ W. AULER : Optimalkalkulation, σελ. 38, Stuttgart 1933.

4. Προφανῶς λόγῳ τῆς ἀσυμφόρου ἐπιδράσεως τῶν σταθερῶν δαπανῶν τῶν νέων παγίων κεφαλαίων.

δ. Διά τὸν ἔλεγχον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.

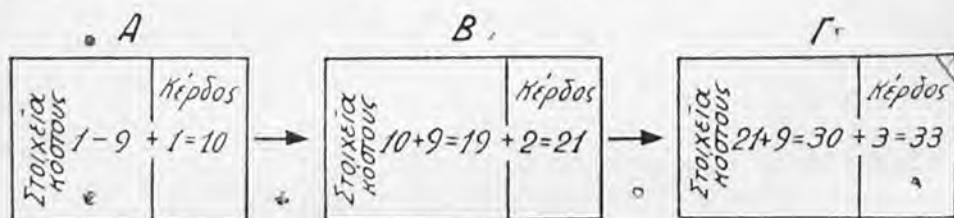
ε. Διά τὴν ρύθμισιν τῆς τιμολογισκῆς πολιτικῆς, κ.ἄ.

Παρά ταῦτα τὸ πρόβλημα τοῦ κόστους παρουσιάζει αὐτοτελὲς ἐνδιαφέρον καὶ μελετᾶται ὡς τοιοῦτον εἰς τὰ πλαίσια τῆς Κοινωνικῆς Οἰκονομικῆς. Ἄρκει νὰ ἀναφερθῇ ἐνταῦθα τὸ ζήτημα τοῦ ἄρμονικοῦ καὶ μὴ ἄρμονικοῦ συνδυασμοῦ τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, εἰδικώτερον κατὰ τὰς ἀναπτύξεις τοῦ Schneider (βλ. βιβλιογραφίαν).

Εἰς τὸ παρὸν ἔργον δὲν δύναται νὰ γίνουσι παρά σποραδικαὶ τινες νύξεις.

2. Συνολικὸν κοινωνικὸν κόστος. Τοῦτο περιλαμβάνει τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων καὶ κερδῶν τὰ ὅποια βαρύνουσι τοὺς φορεῖς κόστους καὶ διαμορφώνουσι τὸ μέγεθος αὐτῶν ἀπὸ τοῦ ἀρχικοῦ παραγωγοῦ μέχρι τοῦ τελικοῦ καταναλωτοῦ.

Πολλάκις ἡ διαδρομὴ τῶν ἀγαθῶν εἶναι ἀρκετὰ πολὺπλοκος καὶ τὸ κέρδος τῆς Α ἐπιχειρήσεως εἰσέρχεται ὡς στοιχεῖον κόστους εἰς τὴν Β' ἐπιχείρησιν καὶ οὕτω καθεξῆς κατ' ἐπανάληψιν:



Εἶναι αὐτονόητον τὸ κοινωνικὸν συμφέρον ὅπως ἡ τοιαύτη διαδρομὴ περιορίζεται εἰς τὸ ἀπολύτως ἀπαραίτητον.

Ἡ ἐλάττωσις τοῦ κοινωνικοῦ συνολικοῦ κόστους δύναται νὰ πραγματοποιηθῇ κατὰ δύο βασικοὺς τρόπους:

α. Διὰ τῆς ὀρθολογικῆς ὀργανώσεως ἐκάστης ἐπὶ μέρους ἐπιχειρήσεως οὕτως ὥστε νὰ ἐπιτυγχάνεται ὁ καλύτερος δυνατὸς συνδυασμὸς ἐπιστημονικῶν γνώσεων καὶ ἐργασίας. Ἡ θεωρία τῶν χαμηλῶν ἡμερομισθίων ἔχει καὶ ἐμπράκτως ἀποδειχθῆ ὡς ἀνόητος.

β. Διὰ τῆς ἀπλουστεύσεως τοῦ μηχανισμοῦ τῆς κυκλοφορίας τῶν ἀγαθῶν. Τὸ ὅτι τὴν σύγχρονον οἰκονομίαν χαρακτηρίζει ἕνας νοσηρὸς παρασιτισμὸς δὲν χρῆζει ἰδιαίτερας ἀναπτύξεως¹.

1. Τὸ θέμα τοῦτο, ἂν καὶ ἀρκετὰ παλαιόν, ἀρχίζει νὰ ἀπασχολῇ περισσότερο τοὺς οικονομολόγους, ὡς πρὸς τὴν διαμόρφωσιν ἰδίᾳ τῶν λιανικῶν τιμῶν αἱ ὅποια διαφεύδουσι ὀφθαλμοφανῶς τὸν μηχανισμόν διαμορφώσεως τῶν τιμῶν ὅπως τὸν φαντάζεται ἡ οικονομικὴ θεωρία. Βλ. G. - L. CAMPION: *Traité des entreprises privées*, τόμ. II σελ. 325. G. RIPERT: *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, Paris 1945. E. FILENE: *Vers l'organisation rationnelle du commerce de détail*, Paris 1946. A. HAMERY: *Pour une distribution scientifique et rationnelle*, Paris 1946. J. PICTAT: *La coopération commerciale (etc)*, Paris 1942.

3. **Ίδρύματα άσχολούμενα με τὰ προβλήματα του κόστους.**
 Ἡ τεραστία σημασία του θέματος, τόσοσν από ιδιωτικῆς ὅσον καὶ κοινω-
 νικῆς ἀπόψεως, ὠδήγησεν ὅπως ἀναπτυχθοῦν εἰς ὄλας σχεδόν τὰς προ-
 ηγμένας χώρας—Η.Π.Α., Σοβιετικὴν Ἐνωσιν, Γερμανίαν κτλ.—ὄργανι-
 σμοὶ ιδιωτικοῦ ἢ δημοσίου δικαίου άσχολούμενοι εἰδικῶς με τὴν μελέτην
 τῶν σχετικῶν ζητημάτων.

Πραγματικὸν Ἰνστιτοῦτον κοστολογήσεως ἀποτελεῖ ἡ ἐν Ἠνωμ.
 Πολιτείαις λειτουργοῦσα National Association of Cost Accountants (N. A.
 C. A.), τῆς ὁποίας τὰ δημοσιεύματα καὶ τὰ ἐκ τῶν συνεδρίων αὐτῆς πορί-
 σματα κατευθύνουν οὐσιαστικῶς τὴν καθ' ἡμέραν βιομηχανικὴν πρᾶξιν εἰς
 τὰς Ἠνωμ. Πολιτείας.

Εὐρυτέρας ἐκτάσεως καὶ μᾶλλον συστηματοποιημένη ἐνεφανίζετο
 προπολεμικῶς ἡ δρᾶσις τοῦ Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit τοῦ
 Βερολίνου. Χάρις εἰς τὴν ἐργασίαν τῶν οἰκείων ἐπιτροπῶν ἐξεπονήθησαν
 σχέδια ἐνιαίας κοστολογήσεως κατὰ κλάδους¹, ὑποχρεωτικῆς ἀπὸ τοῦ
 1939 ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν τήρησιν ἐνιαίου λογιστικοῦ σχεδίου²
 (Branchekontenrahmen).

Ἐναλόγως εἰργάζοντο καὶ αἱ WDI, WCMA (δημοσίευμα: Selbst-
 kostenrechnung 1925), AWF κτλ.

Δὲν μᾶς εἶναι δυστυχῶς γνωστὰ τὰ ἐν τῇ Σοβιετικῇ Ἐνώσει κρα-
 τοῦντα σχετικῶς. Εἶναι ἐν τούτοις ἀξιοπρόσητον ὅτι εἰς τὴν κοινωνιοκρατι-
 κὴν οἰκονομίαν ὁ προσδιορισμὸς καὶ ἡ κριτικὴ ἀνάλυσις τοῦ κόστους ἀπο-
 τελοῦν τὴν βάσιν ἐργασίας τῶν κρατικῶν ἐκμεταλλεύσεων³. Ὅφειλομεν
 δὲ νὰ ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ προβλήματα ταῦτα ἔχουν ἐπιτυχῶς ἀντιμετω-
 πισθῆ, ἂν κρίνη τις ἐκ τῆς μεγίστης προσπάθειάς ἡ ὁποία κατεβλήθη ὑπὸ
 τοῦ J. G. B. E. (Ἰνστιτοῦτου κρατικῶν πραγματοποιησῶν λογιστῶν) διὰ

1. Ἐν Γερμανίᾳ εἶχεν ἀποδοθῆ γενικῶς ἰδιάζουσα σημασία εἰς τὸν ἐπιχειρη-
 ματικὸν λογισμὸν καὶ τὴν Λογιστικὴν. Δι' αὐτῶν ἐπεδιώχθη ἡ ἀνύψωσις τῆς ἀ-
 ποδόσεως τῶν ἐπιχειρήσεων. Τὸ σχετικὸν Ν. Διάταγμα τῆς 11.11.1937 ἐπάγεται
 τὰ ἑξῆς: «Die neuen Ziele der deutschen Wirtschaft fordern vom Unternehmer ge-
 steigerte Leistung und erhöhte Wirtschaftlichkeit. Voraussetzung für die Erfüllung dieser grossen Aufgabe ist die gründliche Erkennt-
 nis und vollständige Erfassung sämtlicher betrieblichen Vorgänge. Damit ist
 ein gut ausgebautes Rechnungswesen Grundelement der neugestaltung der betrieblichen Organisation».

2. Ἐπὶ τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου βλ. κ. εἰκε: Pflichtkontenrahmen u. Plich-
 kosterechnung, Berlin 1937. E. SCHMALENBACH: Der Kontenrahmen, Leipzig 1937.
 W. LE COURRE: Einrichtung u. Umstellung nach dem Kontenrahmen, Stuttgart 1940.
 Μ. ΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Τεύχος Β', Ἀθῆναι 1944.

3. Τὸ τόσοσν ἐπίμαχον ζήτημα τοῦ πῶς προσδιορίζεται ἡ ἀξία τῶν συντελε-
 στῶν τῆς παραγωγῆς καὶ συνεπῶς τὸ κόστος τῶν προϊόντων εἰς τὴν ὀλοκλη-
 ρωτικὴν σοσιαλιστικὴν οἰκονομίαν ἐκφεύγει τῶν ὀρίων τῆς παρούσης. Ὅπως δὴ-
 ποτε φρονοῦμεν ὅτι αἱ προβαλλόμεναι ὡς ἀνυπέβλητοι δυσχέρεια (Mises, Hayek
 κ.ἄ.) εἶναι ἀβάσιμοι.

τήν διεύρυνσιν καὶ προσαρμογὴν τῆς Λογιστικῆς εἰς τὰς ἀνάγκας τῆς Σοβιετικῆς οἰκονομίας¹

Ἐν Ἰταλίᾳ εἶχον διεξαχθῆ ὑπὸ τῶν συντεχνιῶν ἔρευνα ἐπὶ τοῦ μέσου κόστους τῶν ἐπιχειρήσεων ἐπὶ τῷ σκοπῷ λήψεως συλλογικῶν μέτρων ἐλαττώσεως αὐτοῦ. Τοῦτο ἄλλωστε ἐπέβαλλε ρητῶς ὁ Καταστατικὸς Χάρτης τῆς Ἑργασίας (Carta del Lavoro)².

Τοιαῦται ἔρευναί προσκρούουν βεβαίως εἰς πολλαπλὰς δυσχερείας³, τὸ δὲ συλλεγόμενον ὕλικόν στερεῖται ὁμοιογενείας. Ὅπωςδὴποτε, ἀνεξαρτήτως ἐτέρου ἐνδιαφέροντος, ἡ ἀνάλυσις τῶν παραγωγικῶν δαπανῶν ἀποτελεῖ εἰκόνα τῆς διανομῆς τοῦ ἐθνικοῦ εἰσοδήματος (εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ, βεβαίως, τὴν οἰκείαν παραγωγὴν).

Πράγματι εἰς τὸ συνολικὸν παραγωγικὸν τίμημα οἰουδήποτε προϊόντος περιέχεται—εἰς διαφόρους ἐκάστοτε ἀναλογίας—ἡ ἀμοιβὴ καὶ τῶν τριῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς (ἐργασίας, φύσεως, κεφαλαίου). Ἐφ' ὅσον δὲ τὸ Α προϊόν ἀποτελεῖ τὴν πρώτην ὕλην τοῦ Β προϊόντος (σῆτος ἄλευρον) δυνάμεθα δι' ἀναγωγῆς νὰ ἐμβαθύνωμεν εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ κοινωνικοῦ εἰσοδήματος. Ἰδοῦ σχετικὸν διάγραμμα τοιαύτης ἀναγωγῆς :

Δαπάναι	Κόστος σιδήρου	Δαπάναι	Κόστος ἀντικειμένου ἐκ σιδήρου
Ἔλγης (μεταλλεύματος)	40 %	Ἔλγης (σιδήρου)	25 %
Ἑργασίας	50 %	Ἑργασίας	65 %
Κεφαλαίου	10 %	Κεφαλαίου	15 %

Ἐάν προωθήσωμεν κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον τὴν ἀνάλυσιν καὶ ὡς πρὸς τὸ σιδηροῦχον μετάλλευμα δυνάμεθα νὰ συνθέσωμεν πλήρη τὴν εἰκόνα τῶν διαφόρων ἀμοιβῶν : ἀπὸ τῆς ἐγγείου ἰδιοκτησίας (μεταλλείου), τῆς πολυμόρφου πνευματικῆς καὶ χειρωνακτικῆς ἐργασίας μέχρι τῆς ἀμοι-

1. Βλ. σχ. I. GOMBERG. La doctrine de la comptabilité et les méthodes comptables σελ. 31, Genève 1937.

2. «Le associazioni professionali hanno d'obbligo di promuovere in tutti i modi l'aumento e il perfezionamento della produzione, la riduzione dei costi».

3. Πρβλ. P. MARRANI: Del costo di produzione nella economia politica corporativa, σελ. 171 ἐπ. Padova 1938.

βῆς τοῦ κεφαλαίου, καὶ δὴ ἀπὸ τῆς ἐξορύξεως τοῦ μεταλλεύματος μέχρι τῆς διαθέσεως τοῦ ἐτοίμου προϊόντος.

Ἡ γνῶσις αὕτη τῆς ἀναλογίας τῶν διαφόρων ἀμοιβῶν τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς, διαφωτίζει ἰσχυρῶς θεμελιώδη προβλήματα τῆς Κοινωνικῆς Οἰκονομικῆς, τῆς Δημογραφίας, τῆς Κοινωνικῆς Πολιτικῆς κ.ἄ.¹.

Πλὴν τοῦ εὐρυτάτου τούτου ἐνδιαφέροντος ἡ γνῶσις καὶ ἀνάλυσις τοῦ παραγωγικοῦ τιμήματος ἐνέχει ἐνδιαφέρον καὶ ἀπὸ ἄλλων ἀπόψεων :

1. Συνιστᾷ εἰκόνα τοῦ ἐπιστημονικοῦ καὶ τεχνικοῦ ἐπιπέδου τῶν οἰκονομικῶν μονάδων καὶ ἐπιτρέπει τὴν ἐπιβολὴν λελογισμένης δασμολογικῆς προστασίας διὰ καταλλήλου χειρισμοῦ τῶν εἰσγωγικῶν δασμῶν, διαφωτίζει τὸν καθορισμὸν τιμῶν ἀσφαλείας καὶ τὴν παροχὴν ἐπιχορηγήσεων ἐξαγωγῆς (πριμοδοτήσεων, primes à l'exportation), κ.ἄ.²

2. Καθιστᾷ δυνατὴν τὴν ἐπιβολὴν ἀκριβοδικαίων ἀγορανομικῶν διατιμήσεων. Σύστημα ἀρμονικῶς διατεταγμένων διατιμήσεων δὲν δύναται νὰ στηριχθῆ παρὰ ἐπὶ ἀντιστοίχου συστήματος γενικῆς κοστολογήσεως. "Ἄλλως αἱ διατιμήσεις ἀποβαίνουν κατ' ἀνάγκην εἰς βᾶρος εἴτε τοῦ παραγωγοῦ εἴτε τοῦ καταναλωτοῦ καὶ ὀδηγοῦν εἰς ἐκτροχιασμὸν τοῦ ὄλου μηχανισμοῦ ρυθμίσεως τῶν τιμῶν.

Παρ' ἡμῖν καὶ παρὰ τῷ Ὑπουργεῖῳ Ἐφοδιασμοῦ καὶ Διανομῶν λειτουργεῖ, πλὴν τοῦ Συμβουλίου Κόστους, εἰδικὴ Ὑπηρεσία Μελετῶν Κόστους, γνωματεύουσα καὶ ἐπιλύουσα πᾶν ἐμφανιζόμενον ζήτημα σχετικὸν ἰδίᾳ μὲ τὰς ἐφαρμογὰς τῆς Ἀγορανομικῆς Διατάξεως ἀρ. 22/1948.

3. Τέλος, ἡ σαφὴς κοστολόγησις—ὡς ἐλέχθη καὶ ἀνωτέρω—διευκολύνει τοὺς φοροτεχνικοὺς ἐλέγχους, ἀμβλύνει τὰς διαστάσεις μεταξὺ βεβαιωτικῆς ἀρχῆς καὶ φορολογουμένου, συμβάλλουσα τοιοῦτοτρόπως εἰς τὴν ἀνύψωσιν τῆς φορολογικῆς συνειδήσεως ²

1. Τοιαύτας διαφωτιστικὰς στατιστικὰς ἀναλύσεις βλ. ἐν G. TASSINARI · La distribuzione del reddito nel agricoltura italiana, Piacenza 1931.

2. Τὰ στενὰ πλαίσια τῆς παρούσης δὲν ἐπιτρέπουν τὴν ἐξέτασιν καὶ ἐτέρων συναφῶν θεμάτων, ἀναγομένων ἄλλωστε εἰς τὴν Κοινωνικὴν Οἰκονομικὴν. Τὸ πρόβλημα τῆς παραγωγῆς καὶ συνεπῶς τοῦ κόστους δύναται νὰ νοηθῆ ὡς πρόβλημα ἀξίας καὶ ὡς πρόβλημα ποσότητος. Πράγματι ἐρωτᾶται ποῖον εἶναι μεγαλύτερον—δηλ. κοινωνικῶς ἀσύμφορον—τὸ κόστος τὸ περιεκλείον :

10 ὥρας ἐργασίας πρὸς δρχ. 10 = 100

ἢ τὸ κόστος 12 ὥρων ἐργασίας πρὸς » 8 = 96

(ἐργασίας τῆς αὐτῆς ποιότητος). Τὴν ἐκδοχὴν τοῦ κόστους· ἀξίας δ. δάσκει κυρίως ὁ L. i e f m a n n : «Auch der Begriff der Kosten ist ein Wertbegriff. Kosten sind niemals Produkte oder Produktionsmittel, auch nicht Arbeit, sondern der Wert der Produktionsmittel oder der Wert der Arbeit». R. LIEFMANN : Grundsätze d. Volkswirtschaftslehre τόμ. I σελ. 446 ἔκδ. 1917. Πρὸς ἀνάλογον ἄποψιν τάσσονται οἱ ἰδιωτικο - οἰκονομολόγοι F. Leitner καὶ E. Walb καὶ ἰδίᾳ ὁ J. Moll. Τὸ κόστος ὡς

ΔΙΑΤΙ ΔΕΝ ΔΥΝΑΜΕΘΑ ΝΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΩΜΕΝ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΜΕ ΑΠΟΛΥΤΟΝ ΑΚΡΙΒΕΙΑΝ

1. Ἡ ἐξεύρεσις κόστους ἀπολύτως ἀκριβοῦς εἶναι ἀδύνατος. Κατ' ἀνάγκην τοῦτο λαμβάνεται πάντοτε ὡς ἓνα σχετικῶς ἀκριβές μέγεθος, τείνον πρὸς ἓνα νοητὸν ἰδεῶδες. Οἱ λόγοι τῆς τοιαύτης σχετικότητος ἀνάγονται εἰς δύο κατηγορίας :

1. Ἀμφισβητήσεις οἰκονομικῆς θεωρίας.

2. Ἀνυπέμβλητοι τεχνικαὶ δυσκολίαι.

Α. Ἀμφισβητήσεις οἰκονομικῆς θεωρίας. Εἶναι πολλαὶ καὶ διάφοροι :

α. Δὲν ὑπάρχει ὁμοφωνία ὡς πρὸς τὰ στοιχεῖα τὰ συναποτελοῦντα τὸ κόστος. Εἰδικώτερον ζωηρὰ κρατεῖ ἀμφισβήτησις ἐάν εἰς τὸ κόστος ἔχουν θέσιν :

αα. Ὁ τόκος (ποιῶν κεφαλαίων, ὑπὸ τί προϋποθέσεις κτλ.).

ββ. Ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου (διατί καὶ ποία).

γγ. Οἱ ἐπιχειρηματικοὶ κίνδυνοι (πῶς καθορίζονται, πῶς ὑπολογίζονται).

β. Ὅσακις ἡ παραγωγή χωρεῖ κατὰ συνεχῆ κλιμάκια ποσότητος (20.000, 21.000, 22.000, 23.000 μέτρα, κτλ.) τίθεται τὸ ζήτημα ἐάν π.χ. ἐπὶ παραγωγῆς 25.000 μ. κόστος εἶναι τὸ μέσον τοιοῦτον ἢ κάθε κλιμάκιον ἔχει ἴδιον κόστος (καλούμενον διαφορικόν, Differentialkosten).

γ. Ἐάν ἓνα παραγωγικὸν κέντρον (ἐργαστήριον, atelier) ἀδρανήσῃ ἐπὶ χρονικὸν τι διάστημα (1—2 μῆνας κτλ.) ἢ ἐάν τὸ σύνολον τῆς παραγωγῆς τοῦ ὄλου ἐργοστασίου ἐλαττωθῇ κάτω τῆς ὑπολογιζομένης ὡς ὁμαλῆς παραγωγῆς, ἐρωτᾶται ἐάν ἡ πραγματοποιηθεῖσα παραγωγή θὰ ἔχει κόστος ἴσον πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων εἰς τὰ ὁποῖα περιλαμβάνονται καὶ τὰ ἔξοδα ἀδρανεῖας. Διότι καὶ ἡ μὴ ἀπασχόλησις συνεπάγεται ἔξοδα (τόκους, ἀσφάλιστρα, μισθοὺς κτλ.). Τὸ ζήτημα τοῦτο θὰ συναντήσωμεν εἰς τὰ ἐπόμενα ὡς πρόβλημα τῆς «ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως».

δ. Ἀναρίθμητοι ἀκόμη ἐγείρονται ἀμφισβητήσεις, ὡς πρὸς τὴν σύληψιν αὐτῆς ταύτης τῆς ἐννοίας τοῦ κόστους.

Ἄλλὰ καὶ ἐάν ἀκόμη ἐπῆρχετο ὁμοφωνία τῶν εἰδικῶν κοστολόγων, ἐφ' ὄλων τῶν σημείων, πόλιν ἢ ἐκάστοτε ἀριθμητικὴ διαπίστωσις τοῦ κόστους θὰ ἦτο σχετικὴ, λόγῳ σωρείας τεχνικῶν δυσχερειῶν.

πρόβλημα ποσότητος θεωρεῖ ὁ Gottl - Ottlilienfeld καὶ ἐν μέρει ὁ Schmalenbach. Πρὸς μίαν ταυτόχρονον ἀντιμετώπισιν τῶν δύο πλευρῶν τοῦ ζητήματος τάσσονται οἱ F. Schmidt, P. Gerstner καὶ St. Lorentz. Σχ. βλ. St. LORENTZ: Grundlagen der Kostengestaltung, σελ. 22 ἐπ. Berlin 1932 καὶ K. MELLEROWICZ: Τόμ. I Theorie der Kosten, σελ. 24 ἐπ. J. MOLL: Kosten - Kategorien und Kosten - Gesetz, σελ. 3 ἐπ. Stuttgart 1934.

Β. Τεχνικά δυσχέρειαι.

α. Όταν ένα έξοδον είναι κοινόν εις περισσότερους «φορείς κόστους» (τιμήματα, προϊόντα), δηλ. είναι ἔμμεσον έξοδον, τότε παρίσταται ἀνάγκη νὰ «ἐπιμερισθῆ» (1). Ὁ ἐπιμερισμὸς δύναται νὰ γίνῃ βάσει πολλῶν καὶ διαφόρων κριτηρίων ἢ μεταξὺ τούτων ἐπιλογὴ ἐνέχει κατ' ἀνάγκην κάποιαν αὐθαιρεσίαν.

β. Πολλὰ ἔξοδα, ὅπως αἱ ἀποσβέσεις, οἱ κίνδυνοι, αἱ αὐτασφάλειαι, κ.ἄ. εἶναι ὑπολογιστικά, στηρίζονται δηλαδή εἰς προβλέψεις καὶ ὡς ἐκ τούτου δὲν ὑπάρχει καμμία βεβαιότης περὶ τῆς ἀκριβείας των.

γ. Διὰ νὰ γίνῃ ἡ κοστολόγησις προϊόντων ποὺ συνεχῶς παραλαμβάνονται ἐκ τῶν κέντρων παραγωγῆς, εἶναι ἀπαραίτητον νὰ γίνῃ συγχρόνως ἡ ἀποτίμησις τῶν πρώτων ὑλῶν ποὺ εὐρίσκονται κατὰ τὴν αὐτὴν στιγμὴν ὑπὸ κατεργασίαν καὶ ἔχουν διανύσει ἤδη διάφορα στάδια. Τοῦτο εἶναι ἐξαιρετικὰ δύσκολον καὶ γίνεται μὲ ἀρκετὴν σχετικότητα, ἡ ὁποία ἐπηρεάζει ἀντιστοιχῶς τὴν κοστολόγησιν τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων.

δ. Ἀνάλογόν τι συμβαίνει ὅταν διὰ τῆς αὐτῆς παραγωγικῆς διαδικασίας προκύπτουν συγχρόνως :

1. Δύο ἢ περισσότερα κύρια προϊόντα.

2. Κύριον προϊόν καὶ ὑποπαράγωγα ἢ ἐμπορεύσιμα ὑπολείμματα.

Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ἡ διαστολὴ τῶν «συνδεδεμένων ἐξόδων» (couûts - joints) καὶ ἡ ἐξατομίκευσις ἰδιαιτέρου κόστους δι' ἕκαστον συμπαράγωγον περικλείει δόσιν τινὰ αὐθαιρεσίας οἰοσδήποτε καὶ ἂν ἤθελε προκριθῆ τρόπος διαχωρισμοῦ τοῦ ἐνιαίου συνολικοῦ κόστους. Ὅσακις δὲ ὡς κόστος τῶν ὑποπαραγῶγων (ἄλευρα - πίτυρα) ἢ ὑπολειμμάτων ὑπολογίζεται ἡ τρέχουσα ἀγοραία αὐτῶν τιμὴ εἰς τὴν περιφέρειαν τῆς διαθέσεως των, τότε κατ' ἀνάγκην εἰσάγεται εἰς τὴν κοστολόγησιν τοῦ κυρίου προϊόντος στοιχεῖόν τι τοπικοῦ διαφορισμοῦ κόστους, ἐν συγκρίσει πρὸς τὰ ἄλλαχοῦ, ὑπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας, παραγόμενα ὁμοειδῆ προϊόντα.

στ. Τὰ συναποτελοῦντα τὸ κόστος στοιχεῖα ἔχουν ἀνάγκην ἀποτιμῆσεως. Εἰς ποίαν τιμὴν θὰ γίνῃ τοῦτο; εἰς τὰς τιμὰς κτήσεως ποὺ ἀναγράφονται εἰς τὰ λογιστικά βιβλία ἢ εἰς τὰς τιμὰς ἀντικαταστάσεως αὐτῶν; Τὸ ζήτημα εἶναι πολὺπλευρον, τὸ δὲ κόστος θὰ εἶναι ἐκάστοτε συνάρτησις τῆς προκρινομένης λύσεως. Σχετικῶς ἐπανερχόμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα.

η. Μεταξὺ τῶν δυσχερειῶν ἀκριβοῦς κατανομῆς τῶν ἐξόδων ἅς ἀναφέρωμεν καὶ τὰς δαπάνας λιπάνσεως—εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν—αἱ ὁποῖαι γενόμεναι χάριν μιᾶς καλλιεργείας εὐεργετοῦν κατὰ τινὰ τρόπον εἰς τὰς ἐπομένας. Ἡ ἀκριβῆς ἐκτίμησις τῶν ἐπιδράσεων τούτων—καὶ συνεπὼς ἀναλόγου μερισμοῦ τῆς δαπάνης—εἶναι δυσχερεστάτη.

2. Πόρισμα. Θὰ ἠδυνάμεθα νὰ ἀναφέρωμεν ἀκόμη δεκάδα τοιού-

1. Ἡ ἔκφρασις ἐπιμερισμὸς εἶναι, ἐνταῦθα, ἀνακριβῆς. Πρόκειται περὶ «καταλογισμοῦ», «ἐπιβαρύνσεως». Ἐπὶ τούτων ἐπανερχόμεθα.

των δυσχερειῶν⁽¹⁾. Ἐκ τῶν ὀλίγων τούτων συνάγεται ὅπωςδήποτε σαφῶς πόσον δύσκολος εἶναι ὁ προσδιορισμὸς κόστους ὀρθοῦ καὶ δεδικοιογημένου. Μόνον ἡ σύμπραξις εἰδικῆς ἐπιστημονικῆς καταρτίσεως καὶ πείρας ἐπιτρέπουν τὸν περιορισμὸν τῆς κοστολογικῆς αὐθαιρεσίας καὶ τὴν θεμελίωσιν ὑπολογισμῶν ἱκανοποιητικῶς δεδικοιογημένων. Τὸ ὑπὸ ἐμπειρικῶν λογιστῶν, στερουμένων καταλλήλου καὶ ἀνωτέρας οἰκονομικῆς καταρτίσεως, ἐξευρισκόμενον κόστος, βάσει προχείρων συνταγῶν, παρουσιάζει τόσας ἀποκλίσεις ἀπὸ τοῦ ἐπιστημονικῶς ὀρθοῦ καὶ εἰς ἑκάστην περίπτωσιν δεδικοιογημένου, ὥστε πρέπει νὰ θεωρητῆ μᾶλλον ὡς ἐπιβλαβές. Εἶναι δὲ λυπηρὸν ὅτι ἡ ἑλληνικὴ βιομηχανία στερεῖται, κατὰ τὸ μέγιστον αὐτῆς μέρος, τῆς πολυτίμου συμβολῆς τὴν ὁποίαν—ὡς κατεδείξαμεν—παρέχει ἡ κριτικὴ γνώσις τοῦ κόστους εἰς τὴν διακυβέρνησιν τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.

1. Βλ. σχετικῶς εἰς τὰ ἐπόμενα τὸ πρόβλημα τῶν θετικῶν καὶ ἀρνητικῶν στοιχείων τοῦ κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 2^{ΟΝ}

§ 1

ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Τὰ στοιχεῖα τὰ συνιστῶντα τὸ παραγωγικὸν τίμημα δυνάμεθα νὰ διακρίνωμεν εἰς δύο κατηγορίας :

α. Εἰς στοιχεῖα μὴ ἀμφισβητούμενα.

β. Εἰς στοιχεῖα ἐπὶ τῶν ὁποίων διατυπώνονται ἀμφισβητήσεις, ἐὰν καὶ κατὰ πόσον πρέπει νὰ συνυπολογίζωνται εἰς τὸ κόστος, ὑπὸ τί προϋποθέσεις πρέπει νὰ γίνεται τοῦτο, εἰς ποῖαν ἀριθμητικὴν ἔκτασιν, κ. ἄ.

§ § 1. Στοιχεῖα μὴ ἀμφισβητούμενα

Ταῦτα εἶναι κατὰ γενικὴν ἀναγνώρισιν τὰ ἑξῆς :

1. Αἱ κυρίως πρῶται ὕλαι, αἱ δευτερεύουσαι καὶ βοηθητικαὶ τοιαῦται. Γενικώτερον, κάθε ὑλικὸν ἀναλισκόμενον κατὰ τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν εἴτε τοῦτο ἐνσωματοῦται εἴτε ὄχι εἰς τὸ προϊόν. Ἡ ἀξία τῶν πρώτων ὑλῶν ἀποτελεῖ συνήθως—καὶ εἰδικώτερον εἰς τὴν ἐλληνικὴν βιομηχανίαν—ἓνα σημαντικὸν μέρος τοῦ ὅλου κόστους. Ὡς ἐκ τούτου καὶ τὸ ζήτημα τῶν ἀποδόσεων ἀσκεῖ μεγάλην ἐπίδρασιν ἐπὶ τοῦ κόστους καὶ τοῦ ἀριθμητικῶς συνηρημένου κέρδους.

Αἱ σχέσεις : ἀξία πρώτης ὕλης—ἐκατοστιαία ἀπόδοσις αὐτῆς¹—ποιότης ἐπιτυγχανομένου προϊόντος, εἶναι ἀρκετὰ πολύπλοκος καὶ ὀδηγεῖ εἰς ἀναλύσεις, εὐρισκομένας ἐκτὸς τοῦ πλαισίου τῆς παρούσης συγγραφῆς. Θὰ εἴπωμεν μόνον ὅτι προκειμένης ἀνακοστολογήσεως, ὁπότε δοθέντος τοῦ προϊόντος ζητεῖται ὁ καθορισμὸς τῆς ἀναλωθείσης πρώτης ὕλης κατὰ ποσότητα (καὶ ποιότητα), ἐμφανίζονται ἐξαιρετικαὶ δυσκολίαι. Πολλάκις ὑπολλείμματα κατεργασίας εἰσάγονται καὶ πάλιν ὡς πρώτη ὕλη, ἐπὶ τῇ ἀγοραῖᾳ αὐτῶν τιμῇ, ἐὰν ὑπάρχει. Ἄλλως, ἐπὶ ἡλαττωμένη τιμῇ, ἢ ὅποια σταθμίζεται ἐκ τῆς ἐπιδράσεως πού ἔχει ἢ τοιαύτη ὕλη ἐπὶ τῆς ὅλης ἀποδόσεως καὶ ἐπὶ τῆς ποιοτικῆς ἐμφανίσεως τοῦ προϊόντος.

Οἷαδήποτε καὶ ἐὰν εἶναι ἡ μέθοδος κοστολογήσεως, εἰς τὴν τιμολογιακὴν ἀξίαν τῶν πρώτων ὑλῶν προστίθενται καὶ ὅλα τὰ εἰδικὰ ἔξοδα :

1. Ἐξαρτωμένη καὶ ἀπὸ τὸν τρόπον διατηρήσεως καὶ ἐπεξεργασίας αὐτῆς.

κόμιστρα, ναύλος, ασφάλιστρα, δασμοί, έκτελωνιστικά, φόροι και τέλη, τραπεζιτικά έξοδα, δικαιώματα Γεν. Ἀποθηκῶν, ψυγείων, ἀπομειώσεις (φύραι) κτλ. κτλ. μέχρι ἀποθηκείσεως, αὐτῶν. Τὰ ἀπὸ τῆς ἀποθηκείσεως καὶ ἐφεξῆς έξοδα μέχρι τῆς χρησιμοποίησεως—συνιστάμενα εἰς τὰ έξοδα χώρου καὶ συντηρήσεως τῶν ἀποθηκῶν (τὰ ὅποια εἶναι συνήθως κοινὰ διὰ περισσοτέρας κατηγορίας πρ. ὑλῶν)—ἄλλοτε μὲν ἐνσωματοῦνται εἰς τὴν τιμὴν τῆς πρώτης ὑλης—βάσει καταλλήλου τινὸς συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως—ἄλλοτε δὲ ὄχι. Ἡ πρώτη μέθοδος εἶναι ἡ μόνη ὀρθή, ἀλλὰ προϋποθέτει ἀρτίαν λογιστικὴν ὀργάνωσιν κοστολογήσεως. Ἐφ' ὧν τῶν ζητημάτων τούτων ἀσχολούμεθα εἰς τὸ Β' Μέρος.

Παρ' ἡμῖν καὶ εἰς τὴν περιφέρειαν Διοικήσεως Πρωτευούσης ἡ λειτουργία τῶν ἰδιωτικῶν βιομηχανικῶν ἐγκαταστάσεων ἠλεκτροπαραγωγῆς ἔχει καταστῆ ἀσύμφορος κατόπιν τῆς παροχῆς ὑπὸ τῆς Πάουερ εὐθηνοῦ βιομηχανικοῦ ρεύματος. Αἱ ἰδιωτικαὶ ἐγκαταστάσεις, ἀντιπροσωπεύουσαι σοβαρὰ κεφάλαια, χρησιμοποιοῦνται μόνον ἐφεδρικῶς. Ὡς ἐκ τούτου ἐνδείκνυται ὁ περιορισμὸς τοῦ συντελεστοῦ τῆς ἀποσβέσεως των, κατ' ἀναλογίαν τοῦ περιορισμοῦ τῆς λειτουργικῆς των φθορᾶς¹.

2. Καύσιμα. Ἀνεξαρτήτως περὶ ποίου εἴδους καυσίμων πρόκειται, ἰσχύουν, εἰς γενικὰς γραμμάς ὅσα εἴπομεν ἀνωτέρω.

3. Κινητήριος δύναμις. Πάσης φύσεως: ὑδραυλική, ἠλεκτρική, ἀτμός, κτλ. Ἀναλόγως τοῦ τρόπου κατὰ τὸν ὁποῖον προμηθεύεται ταῦτα ἢ ἐπιχειρήσις, ἢ κινητήριος δύναμις ὑπολογίζεται εἰς τὸ κόστος εἴτε εἰς τὴν ἀγοραίαν αὐτῆς τιμὴν εἴτε εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς τῆς. Εἰς τὴν τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν καὶ ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ ἀξιολόγου συμπλέγματος παραγωγῆς καὶ διανομῆς ἠλεκτρ. ρεύματος ἢ ἀτμοῦ, δηλ. περὶ μιᾶς «βοηθητικῆς ὑπηρεσίας» (section auxiliaire, service departement) τότε ἡ τοιαύτη ὑπηρεσία πρέπει νὰ ἀποτελῇ ἴδιαν «θέσιν» ἢ «σταθμόν» κόστους (Kostenstelle). Τοῦτο σημαίνει ὅτι ἅπαντα τὰ ἀφορῶντα τὴν λειτουργίαν τοῦ τμήματος τούτου έξοδα: Ἀποσβέσεις—τόκοι², συντήρησις, ασφάλιστρα, προσωπικόν, καύσιμα, ὑλικά, διοικητικά έξοδα κτλ. συγκεντροῦνται εἰς ἓνα λ)σμόν. Κατόπιν δὲ ἡ λογιστικῶς ἐνιαία αὕτη δαπάνη, συνιστώσα τὸ κόστος τῆς κινητηρίου δυνάμεως (ἢ καὶ παροχῆς ἀτμοῦ), μερίζεται μεταξὺ τῶν κυρίων παραγωγικῶν κέντρων βάσει ἀπ' εὐθείας μετρήσεως τῆς ἀντιστοίχου ἀναλώσεως των—ὅπερ δυσχερὲς—ἢ καταλογίζεται εἰς βάρος τούτων βάσει συντελεστοῦ τινος ἐπιβαρύνσεως (rate, coefficient d' imputation) καθ' ὑπολογισμόν.

4. Ἐξοδα προσωπικοῦ. Τὸ γαλλικὸν Λογ. Σχέδιον (1947) περιλαμβάνει εἰς τὴν κατηγορίαν ταύτην (fraies de personnel) τὰ ἐξῆς:

α. Ἡμερομίσθια (ἄμεσα, ἔμμεσα, κτλ.).

β. Μισθοὶ (διοικητικοῦ, τεχνικοῦ προσωπικοῦ).

1. Βλ. § 2 περὶ ἀποσβέσεων.

2. Βλ. εἰς τὰ ἐπόμενα περὶ ἐντόκου ἀποσβέσεως.

γ. Ἄμοιβάς μεσαζόντων (μεισιτεῖται, προμήθειαι).

δ. Ἄμοιβάς διαφόρους (Διοικ. συμβούλων, διαχειριστῶν, νομικῶν συμβούλων κτλ.).

Ἡ τοιαύτη κατάταξις—ἀνατρέπουσα τὰς ἰδικὰς μας συνηθείας ἀτιλήψεως τῶν πραγμάτων—δὲν πρέπει νὰ ξενίσῃ. Πρόκειται περὶ κατάταξεως κατ' εἶδος δαπάνης. Κατόπιν, κατὰ τὴν κοστολόγησιν γίνεται ὁ ἐπιμερισμὸς ἐκάστου τῶν κονδυλίων τούτων κατὰ προορισμόν¹.

Εἰς τὸ Τρίτον Μέρος ἀσχολούμεθα εἰδικώτερον μὲ τὰ κονδύλια ταῦτα. Ἐνταῦθα προέχει νὰ τονισθῇ ἰδίᾳ ὡς πρὸς τοὺς μισθοὺς καὶ τὰ ἡμερομίσθια ὅτι διὰ τὴν κοστολόγησιν ταῦτα λογίζοντα βεβαρημένα μὲ οἰκονομικῶς ἀνεπιθύμητον παροχὴν (βραβεῖα ἀποδόσεως, συσσίτιον, στέγασιν, κτλ.) καὶ κατὰ νόμον εἰσφοράς (I. K. A., Τσμεῖον Ἀνεργίας κτλ.). Ἀναλόγως καὶ αἱ ἀποζημιώσεις διὰ καταγγελίαν συμβάσεως, αἱ ἀμειβόμεναι ἄδειαι ἐργατοῦπαλλήλων, κ. ἄ.

Ἐξ ἐπόψεως τῆς ἀγορανομικῆς κοστολογήσεως ἐγεννήθη παρ' ἡμῶν σοβαρὸν ζήτημα ἐξ ἀφορμῆς τῶν Συλλογικῶν συμβάσεων.

Πράγματι διὰ τῆς ἀπὸ 4.11.1947 Συλλογικῆς συμβάσεως ἐργασίας § IX, οἱ ἐργοδοτικοὶ ἀντιπρόσωποι ἀνέλαβον τὴν ὑποχρέωσιν ὅπως μὴ ὑπηρεάσουν τὸ κόστος τῶν προϊόντων ἐκ τῆς ἀναπροσαρμογῆς τῶν μισθῶν ὡς αὕτη ἐγένετο διὰ τῆς ἐν λόγω Συλλογικῆς συμβάσεως.

Ἡ συμβατικὴ αὕτη ὑποχρέωσις τῶν ἐργοδοτῶν ἀναληφθεῖσα ὑπὸ τῆς ὡς ἀνωτέρω εἰδικῆς διατάξεως τῆς Συλλογικῆς συμβάσεως δὲν ἀνῆρέθη ὑπὸ τῆς γενικῆς διατάξεως τῆς § 1 τοῦ ἄρθρ. 30 τοῦ Ν. Δ. 136/46, ὡς ἀντικαταστάθῃ ὑπὸ τοῦ Α. Ν. 782/48.

Κατόπιν τῆς οἰκιοθελοῦς ταύτης δεσμεύσεως αἱ ἀγορανομικαὶ κοστολογησεῖς παρεξέκλιναν τῆς ὡς ἄνω ἀναφερομένης οἰκονομικῆς ἀρχῆς, καθ' ἣν πᾶσα ἐργατικὴ ἀμοιβή, ἀνεξαρτήτως τρόπου παροχῆς αὐτῆς, συνιστᾷ ἀνεκδοκίμως στοιχεῖον τοῦ κόστους καὶ συνυπολογίζεται εἰς αὐτήν.

4. Ἄμοιβαὶ ὑπηρεσιῶν τρίτων. Ἐνταῦθα περιλαμβάνονται:

α) Τὰ ἔξοδα ταξιδίων καὶ μετακινήσεως προσωπικοῦ (διοικητικοῦ, τεχνικοῦ).

β) Τὰ ναῦλα καὶ κόμιστρα τῶν ἀγορῶν.

γ) Τὰ ναῦλα καὶ κόμιστρα τῶν πωλήσεων.

δ) Ἡ πλειονότης τῶν ἐξόδων γενικῆς διοικήσεως: δημοσιεύσεις, προπαγάνδα, διαφήμισις, ἐφοδισμοὶ καὶ ἔντυπα γραφείου, ἔξοδα Τ.Τ.Τ. ἀμοιβαὶ καὶ ἔξοδα δικαστικοῦ, συνδρομαί, φωτισμός, θέρμανσις, καθαριότης, ἐνοίκια κτλ. κτλ.

ε) Συντηρήσεις, ἐπισκευαὶ γενόμεναι ὑπὸ τρίτων.

στ) Ἄμοιβαὶ μεσαζόντων κτλ. (ἐφ' ὅσον δὲν ὑπήχθησαν εἰς τὴν προ-

1. Μὲ τὴν πραγματικὴν τοῦ ὅρου ἔννοιαν καὶ ὄχι εἰς ἄλλον, πάλιν κατ' εἶδος δαπάνης, λ)σμόν.

ηγουμένην κατηγορίαν, Σημειωτέον ὅτι ἡ ἑτερόκλητος, ἐκ πρώτης ὄψεως, ἀνάμειξις ἐξόδων διαφόρου προορισμοῦ εἶναι ἐνταῦθα ὀρθή ἀπὸ τῆς ἐξεταζομένης σκοπιᾶς: Ἄμοιβαί ὑπηρεσιῶν τρίτων, (καθαρῶς οἰκονομική κατάταξις κατὰ τὸν Mellerowicz).

Τὸ γαλ. Λογιστικὸν Σχέδιον (1947) κατατάσσει τὰ κατ' εἶδος ἐξοδα (depenses par nature) ὡς ἐξῆς(1).

1. Ἐξοδα προσωπικοῦ (ὡς ὠρίσθησαν ἀνωτέρω).

2. Ἐξοδα ἐπὶ κινητῶν ἢ ἀκινήτων (ἐνσίκια, συντήρησις, ἀσφάλιστρα κτλ.

3. Φόροι, τέλη, δικαιώματα, διαπύλια κτλ.

4. Μεταφοραὶ καὶ μετακινήσεις (πραγμάτων, προσωπικοῦ).

5. Ἐξωτερικαὶ παροχαὶ (ὑδρευσις, ἠλεκτρισμὸς κτλ.).

6. Ἐξοδα γενικῆς διοικήσεως (τὰ σύνθη καὶ ἐφ' ὅσον δὲν περιλαμβάνονται ἤδη εἰς τὰς προηγουμένης κατηγορίας).

5. Ἐξοδα κεφαλαίου. Ὡς ἐλέχθη ἤδη, περιλαμβάνουν: Ἀποσβέσεις, τόκους, ἀσφάλιστρα, φόρους. Ἐκ τούτων τὰ δύο πρώτα μελετῶν εἰς ἰδιαιτέρας §. Ἐνταῦθα περιοριζόμεθα εἰς τὰ:

α. Ἄσφάλιστρα Ἀναμφισβητήτως ἔχουν τὴν θέσιν των εἰς τὴν κοστολόγησιν τὰ πάσης φύσεως καὶ κατηγορίας ἀσφάλιστρα, ἐφ' ὅσον δι' αὐτῶν καλύπτονται κίνδυνοι ἀπειλοῦντες τὴν περιουσίαν καὶ τὴν δρᾶσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Διάφορόν πως ἐμφανίζεται τὸ ζήτημα τῶν «Προβλέψεων» τὰς ὁποίας δημιουργεῖ ἡ ἐπιχείρησις πρὸς κάλυψιν ὑποτιμήσεως διαφόρων περιουσιακῶν στοιχείων. Αὗται δημιουργοῦνται χρεώσεις καταλήλου λογαριασμοῦ δαπάνης καὶ πιστώσει ἀντιστοίχου λογαριασμοῦ προβλέψεως². Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον προβλέπει σωρεῖαν τοιούτων περιπτώσεων², οἱ δὲ οἰκεῖοι χρεωστικοὶ λογαριασμοὶ δὲν εἰσέρχονται—ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον—εἰς τὴν κοστολόγησιν.

Πρὸς τὰ ἀσφάλιστρα δέον νὰ ἐξομοιοῦται καὶ ἡ αὐτασφάλισις, πραγματοποιουμένη λογιστικῶς ὡς ἀνωτέρω (Provision de prorpe assureur). Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι συντρέχουν αἱ μαθηματικαὶ προϋποθέσεις τῆς αὐτασφαλίσεως.

β. Φόροι. Κατ' ἀρχὴν οἱ φόροι, τέλη, δικαιώματα, κτλ. συνιστοῦν στοιχεῖα κόστους ἐφ' ὅσον δὲν πρόκειται περὶ φόρων οἱ ὅποιοι πλήττουν τὸ εἰσόδημα ἢ τὸ κεφάλαιον. Συνεπῶς ἐξαιροῦνται ὁ φόρος καθαρᾶς προσόδου καὶ ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος (N. Δ. 54/1946). Αὐτὸ τοῦτο ὡς πρὸς ὠρισμένης ἀναδρομικᾶς εἰσφοράς καὶ φόρους διὰ τῶν ὁποίων ἐπεδιώχθη ἡ ἀφαίρεσις ὑπερβολικοῦ κέρδους πραγματοποιηθέντος ὑπὸ κατη-

1. Βλ. Plan Comptable σελ. 102 ἐπ.

2. Πρὸς τὰς ὁποίας ἐξομοίωει καὶ τὰς ἀποσβέσεις. Ὁ ἀντίθετος λογαριασμὸς φέρεται ὡς λογαριασμὸς προβλέψεως λόγω τῆς ἀβεβαιότητος τοῦ ποσοῦ. Δὲν συμεριζόμεθα τὴν ἀποψιν ταύτην.

γοριών τινών επιχειρήσεων. (Φορολογία εισαγωγέων Α. Δ. 456/1947, περί έπιβολής έφ' άπαξ ειδικού φόρου επί τών χορηγηθειών υπό τών τραπεζών πιστώσεων και δανείων εις βιομηχανικάς και έμπορικάς επιχειρήσεις, Φ.Ε.Κ. 270/47, Α. Ν. 1023/1946 περί έπιβολής ειδικής εισφοράς εις βάρος τών δικαιούχων δεσμευμένου συναλλάγματος, κτλ.).

Ός πρὸς τὸν φόρον κύκλου έργασιών (και άλλων αναλόγων: ξενοδοχείων, δημοσίων θεαμάτων), ὁ ὁποῖος ὄχι μόνον έπιρρίπτεται επί τῆς καταναλώσεως ἀλλὰ και προεισπράττεται, εισέρχεται μὲν εις τὴν τιμὴν διαθέσεως τών οικείων προϊόντων ἢ υπηρεσιών ὄχι ὁμως και εις τὴν ἐν κυριολεξία κοστολόγησιν. Έπέχει θέσιν αφαιρετικοῦ στοιχείου τών πραγματοποιουμένων ἐσόδων και οὐχί στοιχείου κόστους. Ἡ διάκρισις αὕτη—επί τῆς ὁποίας ἀσχολούμεθα εις τὰ ἐπόμενα—έχει ὡς συνέπειαν ὅτι τὸ ἀναγνωριζόμενον νόμιμον κέρδος—επί ειδῶν ἀγορανομικῶς ἐλεγχομένων—ὕπολογίζεται μὲν επί τοῦ κόστους οὐχί ὁμως και επί τοῦ κύκλου έργασιών. Ὁρθῶς δέ, διότι ὁ τιμολογῶν διαμεσολαβεῖ ἀπλῶς μεταξὺ καταναλωτοῦ και τοῦ Δημοσίου.

§ 2

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

1. Τυχάνει γνωστὸν ὅτι τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα, τὸσον τὰ ἐνώματα¹ (π.χ. οἰκοδομαί, μηχανήματα, ἐγκαταστάσεις κ.ά.) ὅσον και τὰ ἀσώματα (ἄϋλα) (π.χ. προνόμια εὔρεσιτεχνίας, διοικητικαὶ παραχωρήσεις, ἐμποροβιομηχανικά σήματα κ.ά.) ὑπόκεινται μὲ τὴν πάροδον τοῦ χρόνου εις συνεχῆ τινα μείωσιν τῆς ἀρχικῆς τῶν ἀξίας.

Ἡ μείωσις αὕτη ὀφείλεται εις τρεῖς κυρίως αἰτίας:

Πρῶτον. Τὰ μὲν ἐνώματα στοιχεῖα (μηχανήματα) ὑφίστανται ὕλικὴν φθορὰν συνεπείᾳ τῆς λειτουργίας τῶν². Τὸ μέγεθος τῆς φθορᾶς ἐξαρτᾶται θετικῶς μὲν ἀπὸ τὴν ἔντασιν τῆς λειτουργίας, ἀρνητικῶς δὲ ἀπὸ τὴν ἐπιμέλειαν και ἀποτελεσματικότητα τῆς συντηρήσεώς τῶν. Ὁπωσδήποτε, ἡ λειτουργία φθείρει πάντοτε κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον τὰ ὕλικὰ στοιχεῖα εις τρόπον ὥστε, εις ὠρισμένας περιπτώσεις νὰ γίνεται λόγος περί μιᾶς ἀμιγυοῦς λειτουργικῆς φθορᾶς (amortissement d'usage). Οὕτω π.χ. αἱ ἀεροπορικαὶ επιχειρήσεις ὑπολογίζουν τὴν λειτουργικὴν ζωὴν τῶν ἀεροσκαφῶν εις Χ ὥρας πτήσεως, διὰ τὰ αὐτοκίνητα ὑπολογίζονται Υ χιλιόμετρα διαδρομῆς, κτλ. Κατὰ ταῦτα ἀστικὸν λεωφορεῖον διανῦσαν 100.000 χιλιόμετρα ἐπὶ ὑπολογιζομένης λειτουργικῆς ζωῆς

1. Πλὴν τοῦ ἐδάφους τὸ ὁποῖον δὲν ἀποσβέννυται παρὰ εις ἐξαιρετικὰς μόνον περιπτώσεις.

2. Παρατηρεῖται ἐν τούτοις ὅτι και τὰ ἀδρανῶντα στοιχεῖα—ἐλλείψει καταλλήλου συντηρήσεως—φθείρονται ἐπίσης. Αἱ σιδηροτροχιαὶ ἐπὶ τῶν ὁποίων κυκλοφοροῦν συρμοὶ εὔρισκονται εις καλυτέραν κατάστασιν ἀπὸ τὰς ἐγκαταλελειμένας τοιαύτας. Πρόκειται ὁμως περί χρονικῆς φθορᾶς.

200.000 χιλ. υποτίθεται ότι υπέστη φθοράν διά τὸ ἥμισυ τῆς ἀξίας του.

Δεύτερον. Ἄλλη αἰτία φθορᾶς εἶναι ἡ ὀφειλομένη εἰς τὴν πάροδον καὶ μόνον τοῦ χρόνου (obsolescence). Ἡ ἐπίδρασις τοῦ χρόνου ποικίλλει πολὺ ἀπὸ στοιχείου εἰς στοιχεῖον. Περίπτωσιν ἀμιγοῦς χρονικῆς φθορᾶς ἔχομεν κατ' ἔξοχὴν εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν καὶ ὡς πρὸς τὸ ἔμφυχον ὑποστατικὸν (ζῶα ἔλξεως, ἀντιπαραγωγῆς, πτηνὰ ἢ τὰ δένδρα (ἰδίως ὀπωροφόρα)¹. Ἀλλὰ καὶ εἰς τὰ λοιπὰ ἄψυχα περιουσιακὰ στοιχεῖα ὁ χρόνος συνεπάγεται φθοράν τινὰ ἢ ὁποῖα ἐνίστε μάλιστα δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ καταπολεμηθῇ διὰ τῆς συντηρήσεως (ὑπόγεια ἠλεκτρικὰ καλώδια, κτλ.).

Εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς χρονικῆς φθορᾶς ὑπόκεινται καὶ ὠρισμένα ἄλλα περιουσιακὰ στοιχεῖα ὅπως τὰ προνόμια εὐρεσιτεχνίας τῶν ὁποίων ἡ διάρκεια δὲν ὑπερβαίνει τὰ 20/25 ἔτη, διοικητικαὶ παραχωρήσεις καθορισμένης διαρκείας, κ.ἄ. (amortissement de caducité).

Τρίτον. Ἐκτὸς τῆς λειτουργικῆς ἢ χρονικῆς φθορᾶς, τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα, εἴτε μεμονωμένως λαμβανόμενα εἴτε καθ' ὁμάδας², ὑπόκεινται ἀκόμη εἰς τὴν καλουμένην **οἰκονομικὴν ἀπαξίωσιν** Αὕτη ὀφείλεται συνήθως εἰς τὴν συνεχῆ ἐπιστημονικὴν καὶ τεχνικὴν πρόοδον, αἱ ὁποῖαι φέρουν καθ' ἡμέραν εἰς φῶς καὶ ρίπτουν εἰς τὴν ἀγορὰν νέους βελτιωμένους τύπους μηχανῶν, παραγωγικῶν μεθόδων κ.ἄ., συνεπεία τῶν ὁποίων ὑποτιμῶνται τὰ ὑφιστάμενα κατώτερα τοιαῦτα. Πράγματι εἶναι συχνόταται αἱ περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας αἱ ἐπιχειρήσεις εὐρίσκονται εἰς τὴν ἀνάγκην νὰ ἀντικαταστήσωσι τὰς ἐγκαταστάσεις των, τὰ ἀτιμολογία των κτλ. πρὸ τῆς λήξεως τῆς ὁμαλῆς των λειτουργικῆς ἀντοχῆς. Ἡ τοιαύτη ἀπαξίωσις εἶναι βεβαίως **ἀστάθμητος** καὶ δὲν ἐμφανίζεται ἐξ ἴσου ἀπειλητικὴ εἰς ὅλους τοὺς κλάδους. Τεχνικαὶ ἀναστατώσεις καὶ συνεπῶς ἀπαξιώσεις παγίων κεφαλαίων, ἀπειλοῦν πολὺ περισσότερον τὰς χημικὰς βιομηχανίας, τὰς συγκοινωνιακὰς ἐπιχειρήσεις κτλ. πολὺ ὀλιγώτερον δὲ τὰς ἀγροτικὰς, μεταλλευτικὰς ἢ ἀναλόγους ἐκμεταλλεύσεις.

Εἰς οἰκονομικὴν ἀπαξίωσιν ὑπόκειται ἐνίστε καὶ τὸ ἔδαφος (εἰς τὴν περίπτωσιν λ.χ. ἐγκαταλείψεως παλαιῶν ἀρτηριῶν κυκλοφορίας λόγφ διανοίξεως νέων τοιούτων) καθὼς καὶ ἄλλα τινὰ στοιχεῖα, ὡς τὰ ἐμποροβιομηχανικὰ σήματα (marques de fabrique) ἢ ἐπωνυμία κ.ἄ.³.

1. Ἐπὶ τῶν ἰδιορρυθμιῶν τὰς ὁποίας ἐμφανίζει τὸ ζήτημα τῶν ἀποσβέσεων εἰς τὴν Ἀγροτικὴν Οἰκονομίαν. Βλ. L. CHARDONNET: op. cit. σελ. 307.

2. Συζητεῖται τὸ ζήτημα τῆς ἐξατομικεύσεως τῶν ἀποσβέσεων. Πράγματι βιομηχανία διαθέτουσα περισσότερους τόνους, ἀργαλειούς, πρέσσας κτλ. ἰδίως διαφόρων διαστάσεων καὶ τύπων—δύναται νὰ ἀποσβέσῃ ταῦτα ὡς μίαν ἐνότητα ἀποσβέσεως (ὁμάδα) εἴτε κεχωρισμένως βάσει ἰδιαίτερου πίνακος. Ἡ ἐξατομικεύσις εἶναι ἐνίστε χρήσιμος καὶ ἀνταποκρίνεται πολλὰ εἰς τὴν πραγματικότητα, ὅταν λ.χ. γίνεται συνεχῶς ἐντονωτέρα χρησιμοποίησις τύπου τινὸς τόνου, ἀργαλειοῦ κτλ., ἐνῶ ἄλλοι τύποι ὑστεροῦν πολὺ εἰς ἀπασχόλησιν. Τὸ γαλ. Λογιστικὸν Σχέδιον δὲν ἐπιβάλλει τὴν ὑποχρέωσιν τῆς ἐξατομικεύσεως.

3. Ὡς πρὸς σύνολον τῶν στοιχείων τούτων λεκτέον ὅτι: Ἡ εὐδοκίμως λει-

Συνοψίζοντες τὰ ἀνωτέρω θὰ εἴπωμεν ὅτι εἰς τὴν πλεονότητα τῶν περιπτώσεων τὰ πάγια κεφάλαια τῶν βιομηχανικῶν ἰδίᾳ ἐπιχειρήσεων ὑπόκεινται εἰς μείωσιν τῆς ἀξίας των συνεπεία τῆς ταυτοχρόνου ἐπιδράσεως καὶ τῶν τριῶν αἰτίων :

1. τῆς χρονικῆς φθορᾶς
2. τῆς λειτουργικῆς φθορᾶς
3. τῆς οἰκονομικῆς ἀπαξιώσεως

ἐπενεργούντων κατὰ διαφόρους καὶ δυσπροσδιορίστους ἀναλογίας. Ἡ τοιαύτη μείωσις τῆς ἀξίας τῶν παγίων¹ περιουσιακῶν στοιχείων καὶ ἡ ἐνσωμάτωσις αὐτῆς εἰς τὸ κόστος (κατὰ ποικίλους τρόπους) καλεῖται ἀπόσβεσις (amortissement, Abschreibung).

2. Ἡ ἀπόσβεσις ὡς στοιχεῖον τοῦ κόστους. Ἡ σύνθετος φθορὰ τῶν παγίων κεφαλαίων (πλὴν κατὰ κανόνα τοῦ ἐδάφους) καὶ ἡ συμβαδίζουσα μείωσις τῆς ἀξίας αὐτῶν εἶναι γεγονότα ἀρρήκτως συνδεδεμένα πρὸς τὴν παραγωγήν καὶ θεμελιώδης προϋπόθεσις ταύτης. Διὰ τὴν κοπῆν τὸ δένδρον πρέπει νὰ φθαρῆ ὁ πέλεκυς.

Κατὰ ταῦτα ἡ φθορὰ τῶν ἀκίνητοποιήσεων (immobilisations) καὶ συνεπῶς ἡ ἀπόσβεσις τούτων, ὡς ἀναπόφευκτος θυσία τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, δὲν συνιστᾷ ἀφαιρετικόν τι στοιχεῖον τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος, δίκην ζημίας. Τούναντιον ἀποτελεῖ ἀναμφισβητήτως παραγωγικὴν δαπάνην (ἄλλοτε μικράν καὶ ἄλλοτε μεγαλύτεραν, ἀδιάφορον) ὅπως εἶναι ἡ ἀξία τῆς ἀναλισκομένης πρώτης ὕλης ἢ τὰ ἐργατικά ἡμερομίσθια.

Ἄν καὶ τὸ γεγονός αὐτὸ εἶναι αὐταπόδεικτον, ἄς παρατηρήσωμεν ὡς ἐκ περισσοῦ, ὅτι ἡ ἀπόσβεσις μηχανήματος τινός, ἡ ὁποία ἐνσωματώνει-

τουργοῦσα ἐπιχείρησις ἀποκτᾷ συνολικὴν τινα ἀξίαν ἀνάλογον πρὸς τὴν ἱκανότητα αὐτῆς νὰ ἀποφέρῃ κέρδη. Ἡ συνολικὴ αὕτη ἀξία περιλαμβάνει ἀφ' ἐνός μὲν τὴν ἀξίαν τῶν ὑλικῶν περιουσιακῶν στοιχείων (οἰκοδομῶν, μηχανημάτων, προϊόντων), ἀφ' ἑτέρου δὲ πρόσθετον τινα ἀξίαν συνιστῶσαν τὸ fonds de commerce καὶ ἐντοπιζομένην εἰς τὰ ἄλλα αὐτῆς στοιχεῖα, εἰδικώτερον δέ :

1) Εἰς τὰ μισθωτικά δικαιώματα (droit au bail), ἐκ τῶν ὁποίων ἐξαρτᾶται ἡ παραμονὴ εἰς ὄρισμένον τόπον ἀποδειχθέντα ἐπικερδῆ.

2) Εἰς τὰ ἐμποροβιομηχανικά σήματα.

3) Εἰς τὴν ἐπωνυμίαν.

4) Εἰς τὴν κατοχὴν προνομίων εὐρεσιτεχνίας.

5) Ἀνάλογα τινα στοιχεῖα.

Ἐπὶ τῆς ἀποσβέσεως τοῦ fonds de commerce, ἐφ' ὅσον τοῦτο ἐξηγοράσθη ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως, αἰγῶμαι διχάζονται. Ὁ Couchman φρονεῖ ὅτι : ὅταν αὐτῆς ἀποσβέσεως (δηλ. εἰς περίπτωσιν μείωσεως τῆς ἀξίας τοῦ f. d. c.) ἡ ἀπόσβεσις δὲν εἶναι δυνατὴ (ὕπνοσι εἰς ἐπαρκῶν κερδῶν) καὶ ὅταν εἶναι δυνατὴ τότε δὲν συντρέχει λόγος (διότι ἡ ἀξία τοῦ f. de c. δὲν μειοῦται).

1. Ἐνίοτε ἀπαντᾶται καὶ ἐπὶ κυκλοφοριακῶν στοιχείων, ὡς λ.χ. ἐμπορευμάτων ἀπαξιουμένων ἐκ διαφόρων αἰτίων. ἐπὶ ἐξόδων τινῶν (ιδρύσεως, ὀργανώσεως, κτλ.) πολυετοῦς ἀποδόσεως.

ται εις τὸ κόστος, δὲν εἶναι ἄλλο τί παρά τὸ ἡμερομίσθιον τὸ ὁποῖον θὰ ἐπληρώνετο εις τὴν περίπτωσιν χειροποιήτου κατασκευῆς τοῦ αὐτοῦ πράγματος.

Κατὰ ταῦτα, μόνον διὰ τοῦ συνυπολογισμοῦ τῶν ἀποσβέσεων εἰς τὸ παραγωγικὸν τίμημα καθορίζεται τοῦτο εἰς τὸ πραγματικὸν του ὕψος :

π.χ. Διάφοροι παραγωγικοὶ δαπάναι	80.000
'Αποσβέσεις ἀκινητοποιήσεων	20.000
	100.000
Πραγματικὸν κόστος	100.000

Περὶ κέρδους δὲν δύναται νὰ γίνη λόγος παρά μόνον ἐν τῷ μέτρῳ οὗ ἢ τιμῆ πωλήσεως ὑπερκαλύπτει τὸ οὕτω πως ὑπολογιζόμενον κόστος. Τὸ δὲ ποσοστὸν (%) κέρδους δὲν δύναται παρά νὰ ρυθμίζεται καὶ νὰ μετῶνται ὡς συνάρτησις τοῦ ὀλοκληρωμένου πραγματικοῦ κόστους. Ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ τυγχάνει ἀβάσιμος ἡ ἐρμηνεία τῆς Ἀγορανομικῆς διατάξεως ἀρ. 22/1948 ἡ καθορίζουσα τὰ νόμιμα ποσοστά κέρδους μόνον ἐπὶ τῶν ἄλλων παραγωγικῶν ἐξόδων οὐχὶ δὲ καὶ ἐπὶ τῶν ἀποσβέσεων.

Ἐὰν πάλιν ἡ τιμῆ πωλήσεως δὲν καλύπτει τὸ διὰ τῶν ἀποσβέσεων ὀλοκληρωμένον πραγματικὸν κόστος, τότε ἡ προκύπτουσα ζημία δὲν εἶναι ἀποδοτέα εἰς τὰς ἀποσβέσεις, οὔτε ὀλιγώτερον οὔτε περισσότερον παρά εἰς οἰανδήποτε ἄλλην παραγωγικὴν δαπάνην. Συνεπῶς τυγχάνει ἄστοχον νὰ γίνηται λόγος περὶ «ἀποσβέσεως ἐξ ἀναβολῆς» (amortissement différé). Πρόκειται περὶ συγκεκριμένης ζημίας, ποῦ πρέπει νὰ ἔχη τὸ θάρρος νὰ φέρῃ τὸ ὄνομά της.

3. Αἱ ἀποσβέσεις ὡς μία μορφή τῆς κυκλοφορίας τῶν κεφαλαίων. Τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα δὲν εἶναι παρά *πολυετῆ στοιχεῖα κόστους* (costi pluripennali). Ὁ συνυπολογισμὸς τῆς ὕλικῆς τῶν φθορᾶς (ἢ ἄλλης τυχόν ἀπαξιώσεως τῆς ἀξίας των¹) εἰς τὸ ἐτήσιον κόστος συνεπάγεται τὴν ρευστοποίησιν ἴσου ποσοῦ ὅταν πραγματοποιεῖται ἡ πώλησις τῶν προϊόντων (ἢ ὑπηρεσιῶν). Κατὰ ταῦτα ὁ οικονομικὸς προορισμὸς καὶ λογιστικὸς μηχανισμὸς τῶν ἀποσβέσεων ἐμφανίζουν τὴν βραδείαν μὲν ἀλλὰ συνεχῆ τροπὴν τῶν παγίων κεφαλαίων εἰς κυκλοφοριακὰ καὶ τελικῶς εἰς διαθέσιμα. Δηλαδή πρόκειται περὶ ἑνὸς μορφολογικοῦ μετασχηματισμοῦ τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, ὁ ὁποῖος εἶναι κατὰ τοσοῦτον πλέον σημαντικὸς ὅσον ἡ ἐπιχειρήσις ἀνήκει εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν οἰκ. ὀργανισμῶν ἐντάσεως παγίων κεφαλαίων (Anlageintensive). Ἀπὸ

1. Ἡ ἀπόσβεσις, ὡς χρονικὴ καὶ λειτουργικὴ φθορὰ πρέπει νὰ διακρίνεται ὀπωσδὴποτε καὶ νὰ ὑπολογίζεται ὡς αὐτοτελὴς παράγων, ἀσχέτως πρὸς ἐνδεχομένην ὑποτίμησιν τῆς ἀξίας τοῦ πράγματος. Τοῦτο ἀφορᾷ ἰδίως τὰ ἀστικά ἀκίνητα, ὑποκείμενα συνήθως εἰς τὴν καλουμένην αὐτόματον ὑπερτίμησιν ἢ ὁποῖα καὶ φορολογεῖται. Αἱ ἀποσβέσεις συνιστοῦν δαπάνην ἐκμεταλλεύσεως καὶ δὲν δύναται νὰ συμψηφισθοῦν ἐκπιπτόμεναι ἐκ τοῦ αὐτομάτου ὑπερτιμήματος, τὸ ὁποῖον ἀποτελεῖ ἀνεξάρτητον καὶ αὐτοτελὲς φαινόμενον.

λογιστικής σκοπιᾶς αἱ ἀποσβέσεις εἶναι ζήτημα ἐνδιαφέρον μόνον λογαριασμοὺς ἐνεργητικοῦ¹, ἀσχέτως ἂν χρησιμοποιοῦνται συνήθως καὶ ἀντίθετοι λογαριασμοὶ ἐμφανιζόμενοι εἰς τὸ παθητικόν.

4 Καθορισμὸς ἀποσβεστέας ἀξίας. Κατ' ἀρχήν, λαμβάνεται ἡ τιμὴ κτήσεως τοῦ πράγματος. Δὲν τυγχάνει ἐντούτοις ὁμοφώνως δεκτὸν τί ἀκριβῶς περιλαμβάνει αὕτη². Προκειμένου περὶ ἀκίνητοποιήσεων, ὀρθὸν εἶναι νὰ λαμβάνεται :

1. Ἐπὶ ἀκινήτων, ἡ ἀρχικὴ (τιμολογιακὴ) ἀξία προσηυξημένη κατὰ τὰ διάφορα ἔξοδα ἀποκτήσεως (συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, ἐκτιμητικά, κτλ. κτλ.).

2. Ἐπὶ μηχανημάτων καὶ ἀναλόγων, ἡ ἀρχικὴ (τιμολογιακὴ) ἀξία, ὡς καὶ τὰ ἀπαιτηθέντα ἔξοδα μέχρι τῆς λειτουργίας των³, (εἰδικώτερον: τοποθετήσεως, ἐλέγχου ἀποδόσεως, ἡμερομίσθια ἐξασκήσεως προσωπικοῦ κτλ.).

Ἐκ τῆς τοιαύτης τιμῆς κτήσεως, ἔστω 11.500.000, ἐκπίπτει ἡ πιθανολογούμενη ὑπολλειμματικὴ ἀξία (valeur résiduelle, scrap value) ἢ εἰσπραχθησομένη καθ' ὑπόθεσιν κατὰ τὴν ἐκποίησιν τοῦ πράγματος ὡς ἀχρήστου ὑλικοῦ (ἔστω δρ. 1.500.000). Ἡ διαφορά, (ἐν προκειμένῳ 10.000.000) συνιστᾷ τὴν ἀποσβεστέαν ἀξίαν τοῦ οἰκείου στοιχείου.

Εἰς τὰς Ἡν. Πολιτείας γίνεται ἐνίοτε μία πρόσθετος, κατ' ἀποκοπήν, ἐλάττωσις τῆς ἀξίας τοῦ ἀποσβεστέου περιουσιακοῦ στοιχείου κατὰ 20—25% ἀντιπροσωπεύουσα τὸ κέρδος τοῦ πωλητοῦ καὶ πρὸς ἀναγωγὴν τοῦ πράγματος εἰς μίαν θεωρουμένην ἀντικειμενικὴν⁴ ἀξίαν. Ἡ ἐκπιπτομένη διαφορά ἀποσβέννυται ἐξ ὀλοκλήρου κατὰ τὴν πρώτην χρῆσιν (ἐπὶ πλεόν τοῦ κανονικοῦ ποσοστοῦ ἀποσβέσεως). Παρ' ἡμῖν, τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα τὰ ἀποκτηθέντα :

1. Προπολεμικῶς καὶ μέχρι τῆς 10.11.1944 (ἐξυγιάνσις δραχμῆς, Ν. 18).

2. Ἀπὸ 10.11.1944 καὶ μέχρι σήμερον, ὑπόκεινται εἰς ἀναπροσαρμογὴν τῆς ἀναγραφομένης εἰς τὰ ἐμπορικὰ βιβλία τιμῆς, συμφώνως πρὸς τὰς διατάξεις τοῦ Ν.Δ. 7.7.1948.

5 Δαπάναι βελτιώσεως. Συνιστάνται ἀποκλειστικῶς εἰς ἐκείνας αἱ ὁποῖαι προσαυξάνουν ἀποδεδειγμένως τὴν ἀξίαν τοῦ πράγματος (π.χ. ἀντικατάστασις ξυλίνης κλίμακος διὰ σιδηρᾶς, κτλ.). Ἐνίοτε ἡ διάκρισις

1. Προφανῶς ἐνταῦθα δὲν πρόκειται περὶ ἀποσβέσεων ἐν τῇ ἐννοίᾳ ἐξοφλήσεως ὑποχρεώσεων.

2. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Τεῦχος Β', σελ. 95.

3. Ἀποφίσις δεκτὴ καὶ ὑπὸ τῶν ἀποφάσεων Ελ. Σ. 2795/1940 καὶ Ε.Ε.Ε.Α.Ε. 665/1938.

4. Ὡς αἰτιολογικὸν ἀναφέρονται ἰδίως αἱ μηχανολογικαὶ ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι θὰ ἠδύναντο νὰ κατασκευάσουν μέρος τοῦλάχιστον τῶν ἰδίων των μηχανημάτων ὑπὸ κόστος εὐνοϊκώτερον τῆς ἀγοραίας τιμῆς. Δὲν τὸ πράττουσιν ὁμῶς διὰ νὰ μὴ διαταράσσεται τὸ παραγωγικὸν αὐτῶν πρόγραμμα.

των από τὰς δαπάνας συντηρήσεως δὲν εἶναι σαφῆς. Ἡ πρᾶξις, κινουμένη ἀπὸ φορολογικὰ ἐλατήρια, τείνει εἰς τὸ νὰ περιλάβῃ καὶ τὰς δαπάνας βελτιώσεως εἰς τὰ ἔξοδα συντηρήσεως, οὕτως ὥστε νὰ ἐκπίπτωνται ἐξ ὀλοκλήρου ἐκ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῆς χρήσεως. (ἄρθρ. 2. Α. Ν. 1.11.1947).

Κανονικῶς αἱ δαπάναι βελτιώσεως ἐνσωματοῦμεναι εἰς τῆς ἀξίαν τοῦ πράγματος, ὑπόκεινται ὅπως καὶ αὐτὸ εἰς τὸν ἴδιον ρυθμὸν ἀποσβέσεως.

6. **Τιμὴ ἀντικαταστάσεως.** Αἱ ἀποσβέσεις, ὅπως κάθε ἄλλο ἔξοδον ἐκμεταλλεύσεως, πρέπει κατ' ἀρχὴν — καὶ ὑπὸ τινὰς ἐπιφυλάξεις — νὰ ἀναπροσαρμόζεται εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Ἐπὶ τοῦ θέματος, ἀσχολούμεθα ἐκτενέστερον εἰς τὰ ἐπόμενα.

7. **Διάρκεια ἀποσβέσεως.** Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς «ζωῆς» τῶν παγίων περ. στοιχείων ἐξαρτωμένη ἐκ τῶν, ὡς ἀνωτέρω, προσδιοριστικῶν αὐτῆς παραγόντων εἶναι δυσχερῆς. Κατ' ἀνάγκην πιθανολογεῖται βάσει μικτῶν, τεχνικῶν καὶ ἐμπειρικῶν κριτηρίων. Κατ' ἀρχὴν, ὅσον οἱ εἰδικοὶ κίνδυνοι τοῦ κλάδου, ἢ τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι μεγαλύτεροι, τόσον ὁ χρόνος ἀποσβέσεως ὑπολογίζεται βραχύτερος.

8. **Συντελεσταὶ ἀποσβέσεως.** Θεωροῦντες τὴν συνολικὴν διάρκειαν χρησιμοποίησεως τοῦ πράγματος ἴσην πρὸς 100 καὶ διαιροῦντες τὸ ποσὸν τοῦτο διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐτῶν (ἐτήσιων λογιστικῶν χρήσεων) ἐξευρίσκομεν τὸν ἐτήσιον συντελεστὴν ἀποσβέσεως. Π.χ. 20ετῆς διάρκεια = $100 \frac{100}{20} = 5\%$. Ἐφαρμόζοντες, ἄλλ. πολλαπλασιάζοντες τὸν συντελεστὴν τοῦτον ἐπὶ τὴν ἀποσβεστέαν ἀξίαν, ἐξευρίσκομεν τὸ ἐτήσιον ποσὸν ἀποσβέσεως, τὸ ὁποῖον ὑπὸ διαφόρους προϋποθέσεις καὶ τεχνοτροπίας ἐνσωματοῦται εἰς τὸ κόστος.

Λόγῳ τῆς φορολογικῆς τῶν ἰδία σημασίας, οἱ συντελεσταὶ ἀποσβέσεως ρυθμίζονται διὰ Ν. Δ. (ὡς τὸ ν. δ. 26.11.1947 «περὶ καθαρισμοῦ ἀνωτάτων ὀρίων συντελεστῶν ἀποσβέσεως Ἐν. Ἐταιριῶν» τοῦ ὁποῖου ἡ ἰσχύς παρετάθη καὶ διὰ τὸ 1948).

§§ 1.

Τρόποι (ἢ μέθοδοι) ἀποσβέσεως

1. Τὰς ἀναριθμήτους «μεθόδους ἀποσβέσεως», αἱ ὁποῖαι ἔχουν ἐπινοηθῆ, δυνάμεθα νὰ διακρίνωμεν εἰς τρεῖς κατηγορίας :

α. Εἰς μεθόδους αἱ ὁποῖαι καθορίζουν *σταθερὸν* συντελεστὴν καθ' ὅλην τὴν περίοδον τῆς ἀποσβέσεως.

β. Εἰς μεθόδους αἱ ὁποῖαι καθορίζουν *αὔξοντα* συντελεστὴν.

γ. Εἰς μεθόδους αἱ ὁποῖαι καθορίζουν *φθίνοντα* συντελεστὴν ἀποσβέσεως.

Δέν είναι βεβαίως δυνατόν νά ἐνδιατριψώμεν ἐνταῦθα ἐπί ἐκάστης τούτων. Ὡς χαρακτηριστικά παραθέτομεν τά ἀκόλουθα παραδείγματα :

Σταθερά ἀπόσβεσις. Μέθοδος Straight Line (amortissement linéaire).

Ἔστωσαν: ἀξία πράγματος 115.000, ὑπολειμματική ἀξία (ἐκποίησης) 15.000, ἔτη ἀποσβέσεως 5. Τό ποσοστόν ἐτησίας ἀποσβέσεως θά εἶναι:

$$\chi = \frac{115.000 - 15.000}{5} = 20.000$$

ὁ δὲ πίναξ ἀποσβέσεως:

Ἔτη	Ἀξία ἐν ἀρχῇ ἐκάστης χρήσεως	Ποσό ἐτησίας ἀποσβέσεως	Σύνολον ἀποσβέσεων	Ἀξία εἰς τὸ τέλος ἐκάστης χρήσεως
1	115.000	20.000	20.000	95.000
2	95.000	20.000	40.000	75.000
3	75.000	20.000	60.000	55.000
4	55.000	20.000	80.000	35.000
5	35.000	20.000	100.000	15.000 = ἀξία ἐκποίησης

Ὁ τρόπος οὗτος ἐφαρμόζεται εὐρύτατα ἀπανταχοῦ λόγω τῆς μεγάλης του ἀπλότητος, προσιδιάζει δὲ κυρίως ἐκεῖ ὅπου ἡ ἀπαξίωσις εἶναι ἀμιγῶς χρονική (προνόμια εὐρεσιτεχνίας), εἴτε ὅταν ὑποτιθεταί ὅτι ἡ ἀπόδοσις τοῦ πράγματος δέν μειοῦται κατὰ τρόπον δυσανάλογον συνεπείᾳ τῆς χρησιμοποίησός του (κοινὰ οἰκοδομαί). Ὡς βελτίωσις ὑποδεικνύεται ἡ προσαύξησις (προϋπολογιστικῶς ὀριζομένη) τῆς ἀρχικῆς ἀξίας μὲ ποσόν τι ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὰς σοβαρὰς ἐπισκευὰς.

Αὔξουσα ἀπόσβεσις. Ποικιλίαν μεγάλην παρουσιάζουν αἱ μέθοδοι μὲ αὔξοντα συντελεστὴν ἀποσβέσεως. Αὗται προσιδιάζουν εἰς ὠρισμένας περιπτώσεις :

α) Ὄταν ὑπάρχει κίνδυνος ἀπροόπτου ἀπαξιώσεως τοῦ πράγματος λόγω ἐμφανίσεως νέου, καταλληλοτέρου τύπου (παραγωγικαὶ μέθοδοι, εἰδικαὶ ἐγκαταστάσεις παράγουσαι εἶδη συρμοῦ κτλ.).

β) Ὄταν προβλέπεται αὔξουσα ἀποδοτικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως, ὁπότε υἱοθετοῦνται χαμηλοὶ μὲν συντελεσταὶ κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη, ὑψηλοῦτεροι δὲ κατὰ τὰ ἐπόμενα. Τοῦτο συμβαίνει λ. χ. εἰς ἐπιχειρήσεις κοινῆς ὠφελείας (Public utilities): ὑδρεύσεως, τηλεφῶνων, τροchioδρόμων κτλ., τῶν ὁποίων τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα βαίνουν—λόγω συνεχοῦς ἐπεκτάσεως τῆς δράσεώς των—αὔξοντα. Ἡ τοιαύτη συσχέτισις μεταξύ μεγέθους ἀποσβέσεως καὶ μεγέθους ἀποδοτικότητος δέν δικαιολογεῖται βεβαίως ἐξ

ἐπόψεως κοστολογήσεως, δικαιολογείται ὁμῶς ἕξ ἐπόψεως πολιτικῆς μερισμάτων¹.

Καὶ αἱ ἀξιοῦσαι ἀποσβέσεις ὀρίζονται—κατὰ τὰς ἀντιλήψεις—ὡς ἄτοκοι καὶ ὡς ἔντοκοι. Ἰδοῦ πίναξ ἀτόκου ἀξιοῦσης ἀποσβέσεως: Ἀρχικὴ ἀξία 200.000. Ὑπολειμματικὴ 10.000. Ἀποσβεστέα 190.000.

Ἔτος	Συντελεστὴς ἀποσβέσεως	Ἀξία τέλους χρήσεως	Ποσὸν ἐτησί- ας ἀποσβέ- σεως	Σύνολον ἀποσβέσεων
1	5 %	200.000	10.000	10.000
2	6 %	190.000	12.000	22.000
3	7 %	178.000	14.000	36.000
4	8 %	164.000	16.000	52.000
.....
10	14 %	10.000	28.000	190.000

Φθίνουσα ἀπόσβεσις. Ἐξαιρετικὴν ποικιλίαν παρουσιάζει καὶ ἡ κατηγορία αὕτη. Λίαν εὐχρηστος εἶναι ἡ ὑπὸ τῶν Finney² καὶ Hatfield³ ἀναφερομένη «Sum of Years Method». Ἐστω ἀποσβεστέα ἀξία 45.000 καὶ διάρκεια ἀποσβέσεως 5ετής. Λαμβάνεται τὸ ἄθροισμα τῶν ἐτῶν: $1+2+3+4+5=15$. Ἡ ἀπόσβεσις τοῦ πράγματος θὰ εἶναι:

1ον ἔτος	τὰ $\frac{5}{15}$	τῶν 45.000	= 15.000
2ον »	» $\frac{4}{15}$	» 45.000	= 12.000
3ον »	» $\frac{3}{15}$	» 45.000	= 9.000
4ον »	» $\frac{2}{15}$	» 45.000	= 6.000
5ον »	» $\frac{1}{15}$	» 45.000	= 3.000
			45.000

Ἄλλοι τρόποι τῆς φθίνουσης μεθόδου εἶναι ἡ «Reducing Balance Method» (Saliers), ἡ Diminishing Rates on Cost Method⁴ κ. ἄ.

Αἱ φθίνουσαι μέθοδοι ἀποσβέσεως ἐνδείκνυνται: 1) Ὅσάκις ἡ φθορὰ (ὕλική ἢ οἰκονομική) τοῦ ἀντικειμένου εἶναι ἰσχυροτέρα κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη ἢ κατὰ τὰ τελευταῖα. 2) Ὅσάκις προβλέπονται συνεχῶς ἀξιοῦσαι

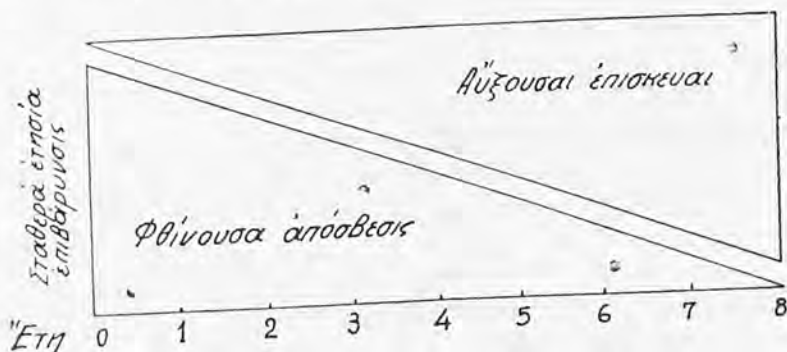
1. Ὁ Grossmann, ὡς καὶ ἄλλοι τινὲς θεωρητικοί, ἀναγνωρίζουν τὴν τοιαύτην «κερδορρυθμιστικὴν» λειτουργίαν τῶν ἀποσβέσεων. (Gewinnregulierende Funktion). Βλ. H. GROSSMANN: Die Abschreibung v. Standpunkt der Unternehmung, σελ. 100 ἐπ. Berlin 1925.

2. H. FINNEY: Principles of Accounting. Τόμ. II σελ. 9, N. York 1929.

3. HATFIELD: Accounting, σελ. 153. N. York 1929.

4. Βλ. E. STUDT: Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten v. America, σελ. 204 ἐπ. Bühl-Baden 1935.

δαπάναι συντηρήσεως και επισκευών. Τὸ αὐξὸν μέγεθος τούτων, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν φθίνουσαν ἀπόσβεσιν, ἀπολήγει εἰς ἰσοζυγισμὸν τῆς συνολικῆς ἐπιβάρυνσεως τοῦ κόστους, κατὰ τὰς διαδοχικὰς χρήσεις :



3) Ὅσακις τὸ ἀποσβεστέον πρᾶγμα, ὡς πηγὴ ἐσόδων, ἔχει ὑψηλὴν ἀποδοτικότητα κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη, φθίνουσαν δὲ τοιαύτην μετέπειτα. Ἐπίσης ἐφαρμόζεται εἰς τὴν Ἀγροτικὴν Οἰκονομίαν διὰ τὰ ζῶα ἔλξεως καὶ ἀναπαραγωγῆς¹.

2. Ἔντοκοι (ἢ τοκοχρεωλυτικαὶ) ἀποσβέσεις¹. Διδάσκονται δύο ἀκριβῶς ἀντίθετοι ἐκδοχαί. Κατὰ τὴν πρώτην ἢ καθαρὰ ἀποσβεστέα ἀξία τοῦ ἀγαθοῦ προσαυξάνεται κατὰ τὸν σύνθετον τόκον τὸν ἀντιστοιχοῦντα εἰς τὴν διάρκειαν τῆς ἀποσβέσεως καὶ μὲ τὸ τρέχον ἐπιτόκιον τῶν μακροπροθέσμων τοποθετήσεων (ἔστω 6%) ὡς ἑξῆς :

$$100.000 + \frac{X}{1,06} + \frac{X}{(1,06)^2} + \frac{X}{(1,06)^3} + \frac{X}{(1,06)^4} \dots + \frac{X}{(1,06)^n}$$

Ὁ κατὰ χρήσεις μερισμὸς τῆς οὕτω προκυπτούσης ὀλικῆς ἀξίας καθορίζεται εἰς σταθερὸν ποσοστὸν² (εἶναι ἐντούτοις νοητὴ ἢ αὐξουσα ἢ καὶ φθίνουσα κλιμάκωσις). Ἡ υἱοθέτησις τῆς ἐκδοχῆς ταύτης προϋποθέτει ἀποδοχὴν τῆς εὐρυτέρας ἀρχῆς ὅτι ὁ τόκος ἀποτελεῖ στοιχεῖον τοῦ κόστους. Περὶ τούτου ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα.

Ἀνεξαρτήτως ὅμως τῆς ἀποδοχῆς ταύτης, ἡ ὁποία τυγχάνει ὀρθή, ὁ ὡς ἄνω τρόπος ἀποσβέσεως δεόν νὰ κριθῆ ἀπορριπτέος διὰ λόγους τεχνικούς. Διότι πράγματι εἰς τὸ κόστος εἰσάγονται τόσον ἢ ἀπόσβεσις—ὡς φθορὰ—ὅσον καὶ ὁ τόκος—ὡς χρονικὴ ἀπασχόλησις κεφαλαίων—κατὰ τρόπον δυσδιάκριτον, χωρὶς νὰ εἶναι δηλαδὴ δυνατὴ ἢ ἀριθμητικὴ τῶν

1. Βλ. ὑπολογισμοὺς ἐν I. CHARDONNET : op. cit. σελ. 308.

2. Προφανῶς δὲν πρόκειται περὶ τοκοχρεωλυτικῆς ἀποσβέσεως δανείου. Ὁ ὅρος χρησιμοποιεῖται ἑλλείψει καλυτέρου καὶ λόγω τῆς ταυτότητος τῶν ὑπολογισμῶν.

διαστολή. Ἐπί πλέον ἢ κοστολόγησις θὰ εἶχεν—εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην—νά ἀντιμετωπίσῃ ἀκόμη τὴν ἔνσωμάτωσιν εἰς τὸ κόστος τοῦ τόκου τῶν κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων, κατὰ τρόπον αὐτοτελεῖ πλέον, ὄπερ δυσχερές.

Ἡ δευτέρα ἐκδοχὴ τῆς τοκοχρεωλυτικῆς ἀποσβέσεως εἶναι ἀκριβῶς ἀντίθετος. Ξεκινᾷ ἀπὸ τὴν σκέψιν ὅτι κατὰ τὴν πώλησιν τῶν προϊόντων ρευστοποιεῖται, ὡς ἐλέχθη, τὸ ἰσόποσον τῶν ἀποσβεννυμένων κεφαλαίων, τὸ ὁποῖον μετέχει τῆς συναλλακτικῆς κινήσεως καὶ ἀποφέρει κέρδη. Θὰ ἠδύνατο μάλιστα νὰ χρησιμοποιηθῇ διὰ τὴν ἀπόκτησιν χρεωγράφων τοκοφόρων. Εἰς τὸ τέλος τοῦ χρόνου ἀποσβέσεως θὰ ἔχει συγκεντρωθῇ κεφάλαιον **μεγαλύτερον** τοῦ ἀπαιτουμένου διὰ τὴν ἀποκατάστασιν τῶν παγίων περιουσιακῶν στοιχείων. **Μεγαλύτερον** δὲ ἀκριβῶς κατὰ τὸ συγκεντρωθὲν ποσὸν τῶν συνθέτων τόκων. Ἐπειδὴ ὁμως ἡ ἀπόσβεσις ἀποβλέπει μόνον εἰς τὴν ἀποκατάστασιν τῶν ἀναλισκομένων παγίων στοιχείων ἔπεται ὅτι ἡ ἀποσβεστέα ἀξία τούτων πρέπει νὰ **μειωθῇ** ἀναλόγως. Δηλαδὴ ἔχομεν τὸν ἀντίθετον τοῦ προηγουμένου ὑπολογισμόν :

$$100.000 - \frac{X}{1,06} + \frac{X}{(1,06)^2} + \frac{X}{(1,06)^3} \dots - \text{κτλ.}$$

ἔνθα X = ποσὸν ἑτησίας σταθερᾶς ἀποσβέσεως.

Ἡ ἐκδοχὴ αὕτη, καλουμένη «τοῦ ἐξοικονομηθέντος τόκου», εἶναι ἀσφαλῶς ὀρθότερα. Ἐάν τώρα υἱοθετηθῇ ἡ ἔντοκος κοστολόγησις, ὡς ἀρχὴ ἀνεξάρτητος τῶν ἀνωτέρω, ἡ ἔνσωμάτωσις τοῦ τόκου τόσον τῶν παγίων ὅσον καὶ τῶν κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων δεόν νὰ ἀκολουθήσῃ διάφορον ὁδόν.

3. Τέλος, εἰς τὰ εἰδικὰ συγγράμματα ἀναφέρεται σωρεῖα ἰδιορρυθμῶν τρόπων ἀποσβέσεως. Μεταξὺ τούτων ἂς ἀναφέρωμεν τὴν καθαρῶς λειτουργικὴν (*Leistungsvolumen-Abschreibung*), ἡ ὁποία χωρεῖ συμμέτρως πρὸς τὴν παραγωγικὴν χρησιμοποίησιν τοῦ πράγματος² ἢ. χ. ἀπόσβεσις αὐτοκινήτων ἀναλόγως τῶν διανυθέντων χιλιομετρικῶν τόνων. Ἄναλογος τυγχάνει καὶ ἡ *Unit Cost Method*³.

4. Πόρισμα. Ὁ καθορισμὸς συντελεστῶν ἀποσβέσεων δὲν εἶναι ζήτημα ἐφ' ἅπαξ ἐκλογῆς μεθόδου, κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον πολυπλόκου, ἀλλὰ ζήτημα στενωτέρας προσαρμογῆς τῆς οἰκ. μονάδος πρὸς τὸν ρυθμὸν τῆς οἰκονομίας καὶ συνεπῶς προϋποθέτει εὐρυτέραν οἰκονομικὴν προοπτικὴν.

1. Βλ. F. SCHMIDT: Die organische Tageswertbilanz σελ. 186 ἐπ. Leipzig 1929.

2. Βλ. E. STUDT: Die privatwirthschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten v. America, σελ. 204 ἐπ. Bühl-Baden 1935.

3. Βλ. E. STUDT: op. cit. σελ. 217 ἐπ.

4. Βλ. καὶ Σ. ΒΑΡΔΑΚΟΥ: Αἱ ἀποσβέσεις ἐν τῇ Οἰκονομίᾳ καὶ τῇ Λογιστικῇ, Ἀθήναι 1936.

§§ 2.

Στοιχεία ἀμφισβητούμενα

Τὰ ἀμφισβητούμενα στοιχεία κόστους εἶναι κυρίως τρία :

1. Ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου. Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τῆς κλασσικῆς Κοινωνικῆς Οἰκονομικῆς ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου εἶναι αὐτὸ τοῦτο τὸ κέρδος. Δηλαδή ἡ μεταξὺ παραγωγικῶν δαπανῶν καὶ τιμῶν πωλήσεως θετικὴ διαφορά, ἀποτελοῦσα ἐπιβράβεισιν τῆς ἐπιτυχοῦς ὀργανώσεως τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Κατὰ ταῦτα, δὲν νοεῖται ἐνσωμάτωσις ἀμοιβῆς τινος (ἐρωτᾶται μάλιστα : ποίας;) ὑπὲρ τοῦ ἐπιχειρηματίου, εἰς τὸ παραγωγικὸν τίμημα.

Αἱ νεώτεροι ἐν τούτοις ἀντιλήψεις ἐπὶ τοῦ ρόλου τῶν ἐπιχειρήσεων ὡς κυττάρων τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας ὀδηγοῦν εἰς διάφορον συμπέρασμα. Εἰς τὴν σύγχρονον *Οἰκονομικὴν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων* γίνεται δεκτὸν, ὅτι ὁ ἐπιχειρηματίας τυγχάνει ἐντολοδόχος *sui generis* τῆς κοινωνίας, ἐπιφορτισμένος μὲ τὴν διακυβέρνησιν τῆς οἰκονομικῆς μονάδος. Ἡ διακυβέρνησις αὕτη τελεῖ ὑπὸ ἔλεγχον¹, κριτήριον δὲ τούτου εἶναι ἡ ἀρχὴ τῆς καλυτέρας δυνατῶν καλύψεως τῶν κοινωνικῶν ἀναγκῶν (*Befriedigung*). Ὡς φορεὺς κοινωνικοῦ λειτουργήματος – ἔστω ἐντελῶς ἰδιορρυθμοῦ – ὁ ἐπιχειρηματίας δικαιούται ἀποζημιώσεως διὰ τὴν προσωπικὴν του ἐργασίαν καὶ διὰ εἰς τὸ ἐπίπεδον ἀμοιβῆς παρεμφερῶν πνευματικῶν ἀσχολιῶν. Ἴδου πῶς εἶχε καθορισθῆ ἐν Γερμανίᾳ προπολεμικῶς ὁ «ἐπιχειρηματικὸς μισθός» (*Unternehmerlohn*).

Σαπωνοποιεῖα**Ἰατομικαὶ ἐπιχειρήσεις καὶ προσωπικαὶ ἐταιρεῖαι²**

Ἔτησιος κύκλος ἐργασιῶν		Ἔτησιος ἐπιχειρηματικὸς μισθός
50.000 —	100.000 RM	4.950 RM
200.000 —	250.000	8.550
300.000 —	350.080	10.260
450.000 —	500.000	12.430
750.000 —	850.000	15.840
950.000 —	1.000.000	17.738
1.750.000 —	2.000.000	24.660
	κτλ.	κτλ.

Τὸ μετὰ τὸν συνυπολογισμὸν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ μισθοῦ (καὶ τῶν παντοειδῶν τόκων) εἰς τὸ κόστος προκύπτου πλεόνασμα (*surplus*) ἀνήκει,

1. Ἐξ οὗ ἐν Γερμανίᾳ ὁ θεσμὸς τῶν Ἐλεγκτῶν τῆς Οἰκονομίας (*Wirtschaftsprüfers*).

2. Βλ. Die I.S.O. : Kalkulation in der Seifenindustrie σελ. 92, Berlin 1940.

κατά την ιδιαίτερον διδασκαλίαν τοῦ H. Nicklisch¹, εἰς τὴν «κοινότητα ἐργασίας», εἰς ἅπαντας δηλ. τοὺς συνεργάτας τῆς οἰκονομικῆς μονάδος, τοὺς συντελέσαντας εἰς τὴν παραγωγὴν τοῦ πλεονάσματος (ἐργάτας καὶ ὑπαλλήλους).

2. Οἱ ἐπιχειρηματικοὶ κίνδυνοι (Risk, Risiko). Εἶναι προφανές ὅτι δὲν εἶναι δυνατόν νὰ γίνῃ ἐνταῦθα συστηματικὴ ἀνάπτυξις τῆς περὶ κινδύνων διδασκαλίας (Risikolehre)², ἀλλὰ σύντομος μόνον ἐπισκόπησις ὡς πρὸς τὴν κοστολόγησιν.

Κάθε οἰκονομικὸς ὄργανισμὸς εἶναι ἐκτεθειμένος εἰς παντοειδεῖς κινδύνους, οἱ ὅποιοι ἀπειλοῦν καὶ συχνὰ πλήττουν τὰ περιουσιακὰ αὐτοῦ στοιχεῖα, τὰ ἐκ τῆς δράσεώς του ἀναμενόμενα ἀποτελέσματα, πολλὰκις ἀκόμη καὶ τὰς προϋποθέσεις τῆς ὑπάρξεώς του. Τὸ σύνολον τῶν τοιούτων κινδύνων δυνάμεθα νὰ διακρίνωμεν κατὰ περισσοτέρους τρόπους :

1. Ἐνδογενεῖς καὶ ἐξωγενεῖς, δηλαδὴ τοὺς διαμορφουμένους ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ἐκτὸς τούτου (φυσικὸν καὶ οἰκονομικὸν περιβάλλον).

2. Ἀναλόγως τῆς σφαίρας δράσεως εἰς τὴν ὁποίαν ἐμπίπτουν.

α. Χρηματικῆς σφαίρας (Finanzierungsrisiken) ὡς : ἀπώλειαι καὶ ὑποτιμήσεις ἀξιογράφων, νομισματικαὶ ἀρρυθμίαι, πιστοδοτικοὶ καὶ πιστοληπτικοὶ κίνδυνοι, κ. ἄ.

β. Παραγωγικῆς διαδικασίας, ὡς : βλάβαι καὶ ἀπώλειαι παραγωγικῶν μέσων, ἐργατικά ἀτυχήματα, ἀνώμαλοι φύροι, καὶ ἀποδόσεις, ἀτυχεῖς τεχνικαὶ λύσεις, κ. ἄ.

γ. Συναλλακτικῆς σφαίρας, ὡς : ἐκπρόθεσμοι παραλαβαὶ καὶ παραδόσεις, ἐπιτάξεις, ἀγορανομικαὶ δεσμεύσεις, μεταβολαὶ συρμοῦ, διακοπαὶ συγκοινωνιῶν, περιορισμοὶ εἰσαγωγῆς, κρίσις ζητήσεως κτλ. κτλ.

Ἀναλόγως δυνάμεθα νὰ σχηματίσωμεν καὶ ἄλλας κατατάξεις. Πρωτεύουσα ὁμως εἶναι ἐνταῦθα ἡ διαστολὴ μεταξύ :

α. Κινδύνων μαθηματικῶς σταθμιζομένων καὶ

β. Κινδύνων μαθηματικῶς ἀσταθμῆτων.

Οἱ πρῶτοι καλύπτονται διὰ τῆς πληρωμῆς τῶν ἀντιστοιχῶν ἀσφαλιστρῶν ἢ διὰ τῆς δημιουργίας ἀποθεματικοῦ ἀτυχεῖς ἀσφαλισσεως, ἐφ' ὅσον συντρέχουν αἱ οἰκείαι μαθηματικαὶ προϋποθέσεις³. Αἱ ἀσφαλιστικαὶ ἐπι-

1. Βλ. H. NICKLISCH : Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1933.

2. Βεβαίως τοῦτο δὲν ἀποτρέπει τὴν ἐπέλευσιν τοῦ κινδύνου, ἀλλ' ἀποτρέπει τὰς οἰκονομικὰς του συνεπείας.

Ἰδιὴ βιβλιογραφία : HARDY : Risk and Risk - Bearing, Chicago 1923. KNIGHT : Risk, Uncertainty and Profit, N. York 1926. F. LEITNER : Die Unternehmungsrisiken Berlin 1915. OBERPARLEITER : Funktionen u. Risikenlehre des Warenhandels, Berlin - Wien 1930. GRONAU : Die Sicherung d. Unternehmung, Stuttgart 1935. RINK : Liquidität u. Risiko, Wien 1935.

3. Ἐπὶ αἰτήσεως βιομηχανοῦ ὅπως τῷ ἀναγνωρισθῶσι τὰ ὑπολογιζόμενα

χειρήσεις ὄλοέν διευρύνουν περισσότερο τὸ περιεχόμενον τῆς δράσεώς των, ἀναλαμβάνουσαι νέους κινδύνους, ὡς λ. χ. τῶν παρεχομένων ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐμπορικῶν πιστώσεων (assurance - crédit).

Οἱ μαθηματικῶς ἀστάθμητοι κίνδυνοι ἀντιμετωπίζονται διὰ σειρᾶς διαφόρων μέτρων ἀναγομένων εἰς τὴν καλουμένην πολιτικὴν κινδύνων. Τοιαῦτα εἶναι : μέτρα διοικητικά, (ἀπαγορεύσεις ἐσωτερικῶν κανονισμῶν σχετικαὶ πρὸς εὐφλέκτους ὕλας, κυκλοφορίας εἰς ἐπικινδύνους χώρους), μέτρα τεχνικά—ὀργανωτικά (προληπτικά πυρκαϊῶν, κτλ.). Ἡ ἐν γένει ὀρθολογικὴ ὀργάνωσις, ἢ Ἀνάλυσις τῆς ἀγορᾶς (Marketing, Marktanalyse), ἢ σώφρων τιμολογιακὴ πολιτικὴ κ. ἄ., ἀποτελοῦν ἐπίσης ἀξιόλογα περιοριστικὰ μέτρα τῶν ἀσταθμῆτων κινδύνων. Ὅπωςδὴποτε οὗτοι ἐπέρχονται, ἔστω καὶ εἰς μικροτέραν ἔκτασιν. Ἡ οἰκονομικὴ ἀντιμετώπισις των δίδει ἀκριβῶς ὄφορμὴν εἰς τὸ ἐπίμαχον κοστολογικὸν θέμα. Ἀφοῦ τὰ ἀσφάλιστα περιλαμβάνονται εἰς τὸ κόστος, διατὶ τοῦτο νὰ μὴ προσαυξάνεται κατὰ ἓνα ἀνάλογον ποσοστὸν πρὸς κάλυψιν τῶν παντοειδῶν ἀσταθμῆτων κινδύνων

Μήπως τὰ προαναφερθέντα προληπτικὰ μέτρα (διοικητικά, ὀργανωτικά κτλ.) δὲν συνεπάγονται ἔξοδα τὰ ὁποῖα—διάχυτα εἰς διαφόρους

εἰς τὸ κοστολόγιόν του αὐτασφάλιστρα, ἢ ὑφ' ἡμᾶς Ὑπηρεσία Μελετῶν Κόστους τοῦ Ὑπουργείου Ἐφοδιασμοῦ καὶ Διανομῶν ἐγνωμάτευσεν ὡς ἑξῆς :

«Καίτοι κατ' ἀρχὴν ἡ αὐτασφάλισις ἐξομοιοῦται ἀπολύτως πρὸς τὴν παρὰ τρίτῳ ἀσφάλισιν καὶ ἐν τῇ ἐννοίᾳ ταύτῃ ἡ σχετικὴ δαπάνη (ὕπολογιστικὴ δαπάνη) δέον νὰ περιλαμβάνηται εἰς τὸ παραγωγικὸν τίμημα, οὐχ ἦττον εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν ἢ γνωμάτευσις ἡμῶν τυγχάνει ἀπορριπτικὴ διὰ τοὺς κάτωθι λόγους :

α) Βασικὴ προϋπόθεσις τῆς αὐτασφάλισεως τυγχάνει ἡ ὑπὸ κοινὴν ἰδιοκτησίαν διαχειρίσις εὐρείας ὁμάδος ὁμοειδῶν πραγμάτων ὑποκειμένων εἰς τοὺς αὐτοὺς κινδύνους, δι' ἕκαστον τῶν ὁποίων ὑπολογίζεται τὸ οἰκεῖον ἀσφάλιστρον (ὡς π.χ. συμβαίνει εἰς ναυτιλιακὰς ἐταιρεῖας—πλείονα σκάφη,—εἰς οἰκοδομικὰς ἐταιρεῖας—πλείονες οἰκοδομαὶ κτλ.). Διότι ἐνταῦθα τὸ ζημιολόγον ἀποτέλεσμα ἐκ τῆς ἐπελεύσεως τοῦ κινδύνου—πλήττοντος μεμονωμένων περιουσιακῶν στοιχείων—εἶναι δυνατόν, κατὰ τοὺς νόμους τῶν πιθανότητων, νὰ καλυφθῇ ἐκ τοῦ συνόλου τῶν παρακρατουμένων ἀσφαλιστρῶν. Ὁ τοιοῦτος μηχανισμὸς φέρει ἅπαντα τὰ γνωρίσματα καὶ μαθηματικὰς προϋποθέσεις τῆς ὁμαδικῆς καὶ συλλογικῆς ἀσφάλισεως.

β) Εἰς τὴν προκειμένην ὁμως περίπτωσιν μεμονωμένου ἐργοστασιάρχου δὲν συντρέχουν αἱ ὡς ἄνω βασικαὶ προϋποθέσεις, διότι ἐπερχομένου τοῦ κινδύνου, ἴδια κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη τῆς αὐτασφάλισεως, τὰ συγκεντρωθέντα ἀσφάλιστρα δὲν θὰ ἐπῆρκον διὰ νὰ καλύψουν τὸ ζημιολόγον γεγονός.

γ) Λαμβανομένου δὲ ὑπ' ὄψιν ὅτι τὰ ἐνσωματούμενα εἰς τὴν κοστολόγησιν στοιχεῖα ἔχουν ὡς σκοπὸν τὴν ἀντικατάστασιν τῶν ἀναλίσκομένων παντοιοτρόπως διὰ τὴν παραγωγὴν κεφαλαίων καὶ δοθέντος ὅτι ἐν προκειμένῳ δὲν ἐπιτυχάνεται ὁ οἰκονομικὸς ἀλλὰ καὶ κοινωνικὸς οὗτος προορισμὸς, δὲν συγχωρεῖται ἐξ ἐπόψεως νομίμως ἀναγνωριζομένου κόστους ἢ ἐνσωματώσεως σχετικοῦ κινδύλου αὐτασφαλιστρῶν».

λογαριασμούς—εισέρχονται εἰς τὸ κόστος ; Εἶναι ἀναμφισβήτητον ὅτι στοιχεῖον κόστους ἀποτελεῖ πᾶσα δαπάνη γενομένη πρὸς ἀποφυγὴν, μετριάσμον ἢ οἰκονομικὴν ἐξουδετέρωσιν τοῦ κινδύνου.

Θεωρητικῶς δὲν εἶναι ἀβάσιμον τὸ αἴτημα μιᾶς ἰδιορρύθμου αὐτασφαλίσεως διὰ τῆς ἐνσωματώσεως κονδυλίου τινὸς κινδύνων εἰς τὸ κόστος. Μειονεκτήματα εἶναι ἐντούτοις ἢ διανοιγομένη αὐθαιρεσία ὡς πρὸς τὸ ποσὸν ἢ πρὸς τοὺς τρόπους τῆς ἐπιβαρύνσεως, καθὼς καὶ ἡ ἀντίθεσις πρὸς τὴν κειμένην φορολογικὴν νομοθεσίαν¹.

Τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον ἐπροχώρησε ἐν τούτοις ἀρκετὰ πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην, προβλέπον ἕκτενῇ σειρὰν Προβλέψεων, διὰ:

1. Ὑποτίμησιν ἀκίνητοποιήσεων μὴ ἀποσβεννυμένων (γῆπεδα) κτλ.
2. Ὑποτίμησιν παντοειδῶν ἀποθεμάτων.
3. Ὑποτίμησιν ἀξιογράφων, τίτλων συμμετοχῆς κτλ.
4. Ὑποτίμησιν ἀπαιτήσεων (ἐπισφαλεῖς ἀπαιτήσεις) κτλ.

Βεβαίως πρόκειται περὶ ἐκδηλωθέντων ἤδη κινδύνων καὶ οὐχὶ μόνον πιθανῶν. ἂν καὶ ἀναφέρονται ἀκόμη (εἰς τὸ Γ. Λ. Σχ.) Προβλέψεις διὰ μεγάλας ἐπισκευάς, διὰ δικαστικὰς διαφοράς, διὰ χρηματιστηριακὰς πράξεις ἐπὶ προθεσμίᾳ κτλ.².

Εἰς τὴν ἔννοιαν τῶν κινδύνων περιλαμβάνονται ἀκόμη καὶ τὰ τολμήματα (Wagnis), δηλ. ριψοκίνδυνοι ἐνέργειαι εἰς τὴν παραγωγικὴν, συναλλακτικὴν ἢ χρηματικὴν σφαῖραν. Ἡ διαστολὴ τῶν «τολμημάτων» ἀπὸ τὰς καθ' ἡμέραν ἐνεργείας δὲν εἶναι, βέβαια, πάντοτε εὐχερὴς. Μελέται καὶ πειραματισμοὶ πρὸς ἐξεύρεσιν νέων μεθόδων ἢ προϊόντων, ἴδρυσις ὑποκαταστημάτων, κερδοσκοπικαὶ κοινοπραξίαι, προαγοραὶ καὶ προπωλήσεις κτλ. δύνανται νὰ εἶναι ἐξ ἴσου ὀμαλαὶ ὅσον καὶ ριψοκίνδυνοι ἐνέργειαι. Ἡ ἕκτασις τῶν καὶ αἱ συνθηκαὶ καθορίζουν τοῦτο. Διὰ τὰ τολμήματα ταῦτα, ὅσον καὶ διὰ τοὺς *παθητικοὺς κινδύνους*, ἀμφότερα ἀναποσπάστως συνδεδεμένα μετὰ τὴν οἰκονομικὴν ζωὴν, ἐνδείκνυται ἐπίσης ποιά τις προσαύξεις τοῦ κόστους. Ἐν ὄψει ὁμῶς τῶν δυσχερειῶν τοῦ πράγματος, παραμένει ὡς τελικὴ λύσις τοῦ ζητήματος ὁ σχηματισμὸς τακτικῶν καὶ ἐκτάκτων ἀποθεματικῶν, κρατουμένων ἐκ τῶν καθαρῶν κερδῶν.

Προϋπολογιστικὴ κοστολόγησις κονδυλίου τινὸς διὰ κινδύνους καὶ δημιουργία ἀποθεματικῶν δὲν εἶναι οἰκονομο-λογιστικαὶ λύσεις τουτόσημοι. Θὰ ἠδύνατο νὰ ἀλληλοσυμπληρωθοῦν. Αἱ δυσκολίαι τῆς πρώτης καθιστοῦν ἀκόμη πλέον ἀναγκαίαν τὴν δευτέραν.

3. Ὁ τόκος τῶν κεφαλαίων³. Ζωηρὰ διεξάγεται εἰς τὴν διεθνῆ

1. Τὸ σχετικὸν κονδύλιον δὲν θὰ ἐξεπίπτετο, διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ Φ.Κ. Π.
2. Χωρὶς ἐν τούτοις νὰ ἀποδέχεται τὴν κοστολόγησιν ἀπάντων τῶν τοιοῦτων κονδυλίων.

3. Εἰδικὴ βιβλιογραφία : C. SCOVELL : Interest as a cost, N. York 1929. H. WELLSH : Zinsen als Kosten in der Industrie, Leipzig 1934. H. ZEH : Zinsen als Kostenfaktor, Frankfurt 1930. L. JOUNG : Der Kapitalzins in der industriellen Selbstkostenberechnung, Köln 1926. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ὁ τόκος ὡς στοιχεῖον τοῦ κόστους παραγωγῆς κλπ. Ἀθῆναι 1937. ἔνθα καὶ ἕκτενῆς ἐπὶ τοῦ θέματος βιβλιογραφία.

φιλολογίαν ἀμφισβήτησις ἐὰν ὁ τόκος τῶν κεφαλαίων (καὶ τίνων) ἔχει τὴν θέσιν του εἰς τὸ παραγωγικὸν τμήμα, ἢ ὄχι. Κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν δοξασίαν, (Mellerowicz, Scovell, Schmidt, Lehmann, Wellisch, κ.ἄ.), ἡ ὁποία εἶναι—καθ' ἡμᾶς—ἡ ὀρθή, τὸ ἐτήσιον κόστος παραγωγῆς πρέπει νὰ περιλαμβάνῃ τὸν τόκον τῶν κεφαλαίων τὰ ὁποῖα ἀπασχολήθησαν ἐπὶ ἓν ἔτος διὰ νὰ καταστῇ δυνατὴ ἡ παραγωγή. Πρόκειται φυσικά, τόσον περὶ τῶν παγίων ὅσον καὶ τῶν κυκλοφοριακῶν περιουσιακῶν στοιχείων, δηλαδὴ ὀλοκλήρου τοῦ ἐνεργητικοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως¹. Προκειμένου δὲ περὶ κατασκευῶν μικροτέρας διάρκειας, περὶ διαφόρων προϊόντων, κτλ. ἡ ἐπιβάρυνσις θὰ εἶναι—θεωρητικῶς—ἀνάλογος πρὸς τὸ οἰκτεῖον κόστος καὶ τὸν ἀναλωθέντα χρόνον.

Δοθέντος ὅτι τὸ ἀπασχολούμενον ἐνεργητικὸν προέρχεται τόσον ἀπὸ τὰ ἴδια ὅσον καὶ ἀπὸ τὰ πιστωτικὰ κεφάλαια (παθητικὸν σκέλος τοῦ ἰσολογισμοῦ) τὸ κόστος κατ' οὐσίαν βαρύνεται:

1. Μὲ τοὺς καλουμένους παθητικοὺς τόκους, οἱ ὁποῖοι πράγματι καταβάλλονται πρὸς τὰ ξένα κεφάλαια: Τραπεζας, δανειστάς, ὁμολογιούχους, τοκοφόρους πιστωτικοὺς λησμούς κτλ.

2. Μὲ τὸν καλούμενον ἰδιωφελῆ τόκον, ὁ ὁποῖος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν χρησιμοποίησιν τοῦ ἰοῦ κεφαλαίου καὶ τὸν ὁποῖον θὰ ἔκαρποῦτο οὕτως ἢ ἄλλως ὁ ἐπιχειρηματίας δανείζων τὰ κεφάλαιά του. Πρόκειται περὶ ἰδιορρυθμοῦ κονδυλίου, ἐξευρισκομένου καθ' ὑπολογισμόν, καὶ τὸ ὁποῖον ἐμφανίζεται ἀφ' ἐνὸς μὲν ὡς δαπάνη² διὰ τὴν ἐπιχείρησιν, ὡς πρόσδοσις δὲ διὰ τὸν ἐπιχειρηματίαν.

*Ἐφ' ὅσον ἡ προσμέτρησις τοῦ καταλογιστέου εἰς τὸ κόστος τόκου γίνῃ ὡς ἀνωτέρω τότε ἔχομεν τὴν περίπτωσιν τοῦ πλήρως ἐντόκου κόστους. Ὁ τρόπος οὗτος εἶναι ὁ πράγματι ἐπιστημονικῶς ὀρθός, διὰ τοὺς λόγους τοὺς ὁποῖους ἐκθέτομεν ἐν συνεχείᾳ.

Παρά ταῦτα τόσον ἡ πρᾶξις ὅσον καὶ συγγραφεῖς τινὲς τάσσονται ἐνίοτε ὑπὲρ τῆς ἐπιβαρύνσεως τοῦ κόστους μὲ τὸν τόκον μόνον τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἔχομεν τὸ καλούμενον μερικῶς ἐντοκὸν κόστος. Τέλος ὑποστηρίζεται κυρίως ἡ ἄποψις ὅτι τὸ κόστος δὲν πρέπει νὰ βαρύνεται οὔτε μὲ τοὺς παθητικοὺς τόκους, δηλαδὴ νὰ εἶναι ἀπηλλαγμένον παντὸς ἐκτοκισμοῦ. Οἱ Dickinson, Peiser, Ogwin φρονοῦν ὅτι οἱ πληρωνόμενοι πρὸς τρίτους τόκοι συνιστοῦν ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον τοῦ τελικοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κέρδους, ἐλλείψει δὲ τοιοῦτου

1. Ἐξαιρέσει περιουσιακῶν στοιχείων ἀσχέτων πρὸς τὸν παραγωγικὸν σκοπὸν: Χρεώγραφα κερδοσκοπίας, οἰκόπεδα ἐκτὸς ἐκμεταλλεύσεως, οἰκοδομαὶ ὑπὸ ἀνέγερσιν, δηλ. ἀνοργάνου—ὡς πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς ἐπιχειρήσεως—ἐνεργητικοῦ. Ἐπίσης ἐκπίπτουν καὶ ἄλλα κονδυλία μὴ ἐμφαινόμενα πραγματικὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα.

2. Ἡ σχετικὴ λογιστικὴ ἐγγραφή εἶναι:

Τόκοι (δαπάναι)

εἰς ἰδιωφελῆ πρόσδοτον τόκου.

ζημίαν. Συνεπώς πρέπει να φέρωνται, λογιστικῶς, ἀπ' εὐθείας εἰς χρέωσιν τῶν ἀποτελεσμάτων χρήσεως. Τοιαύτη ἄλλωστε εἶναι ἡ τακτικὴ ἢ ὁποῖα ἐφαρμόζεται ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν πράξιν παρ' ἡμῖν. Εἶναι ἡ περίπτωσις τοῦ ἐντελῶς ἀτόκου κόστους. Τοῦτο στερεῖται ἐπιστημονικῆς ὑποστάσεως.

Τὸ ἐπόμενον παράδειγμα διευκρινίζει τὰς τρεῖς ὡς ἄνω περιπτώσεις :

Ἰσολογισμὸς

Ἀπασχολούμενον Ἐνεργητικόν	Ἰδίων κεφάλαιον Πιστωτικόν κεφάλαιον
1.000.000	600.000 400.000
1.000.000	1.000.000

Ἐστω ὅτι τὸ σύνολον τῶν παραγωγικῶν ἐξόδων τῆς χρήσεως ἀνέρχεται—ἀτόκως λογιζόμενον—εἰς	δρχ.	2.000.000
Ἐκ μὲν τῶν κέρδων ἐργασιῶν εἰς		2.150.000
Ἐκ τῶν τόκων τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων $400.000 \times 6\%$		24.000
Ἐκ τῶν τόκων τῶν ἰδίων κεφαλαίων $600.000 \times 5\%$		30.000

Βάσει τῶν δεδομένων τούτων δυνάμεθα νὰ ἔχωμεν τὰς ἐξῆς τρεῖς περιπτώσεις, αἱ ὁποῖαι εἶναι βασικαὶ τόσον διὰ τὴν κατανόησιν τῆς συνθέσεως τοῦ κόστους, ὅσον καὶ διὰ τὸ εἶδος τοῦ προκύπτοντος ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος:

α) Κόστος πλήρως ἔντοκον

Δαπάναι παραγωγῆς ¹		2.000.000
Τόκος ἀπασχολουμένων κεφαλαίων (24.000 + 30.000)		54.000
	Κόστος ἔντοκον	2.054.000
Μικτὸς κύκλος ἐργασιῶν (chiffre d'affaires brut, Brutto Umsatz)		
		2.150.000
Μείον κόστος ἐντελῶς ἔντοκον		2.054.000
	Πλεόνασμα	96.000

Τὸ ἐκ δρχ. 96.000 πλεόνασμα ἀποτελεῖ τὸ ἐν ἀκριβεῖ ἐπιστημονικῇ ἐννοίᾳ «κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ» (Unternehmensgewinn)².

β) Κόστος μερικῶς ἔντοκον

Δαπάναι παραγωγῆς		2.000.000
+ Τόκος πιστωτικῶν κεφαλαίων		24.000
	Κόστος μερικῶς ἔντοκον	2.024.000

1. Εἰς τὰς ὁποίας περιλαμβάνεται καὶ ὁ «ἐπιχειρηματικὸς μισθός».

2. Τὸ τοιοῦτον κέρδος ἀποτελεῖ, κατὰ τὰς ἀντιλήψεις τῆς κλασσικῆς Πολιτικῆς Οἰκονομίας, τὴν ἀμοιβὴν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ διὰ τὴν ἐπιτυχῆ αὐτοῦ οἰκονομικὴν δρᾶσιν, τὴν ἀνάληψιν τῶν κινδύνων κτλ.

Μικτός κύκλος εργασιών	2.150.000
— Κόστος μερικῶς ἔντοκον	2.024.000
	<u>Πλεόνασμα 126.000</u>

Ἡ διαφορά τῶν 126.000 δρχ. συνιστᾷ τὸ παρ' ἡμῶν καλούμενον «σύνθετον ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα»¹ καὶ περιλαμβάνει ἀφ' ἑνὸς μὲν τὸ ὡς ἄνω προσδιορισθὲν «κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου» (96.000), ἀφ' ἑτέρου δὲ τὸν τόκον τοῦ κατατεθειμένου ἰδίου κεφαλαίου (30.000)².

γ) *Κόστος ἐπιτελῶς ἰτοζον*

Μικτός κύκλος εργασιῶν	2.150.000
Παραγωγικαὶ δαπάναι (πλὴν τόκων)	2.000.000
	<u>Πλεόνασμα 150.000</u>

Ἡ διαφορά τῶν δρχ. 150.000 συνιστᾷ τὸ πράγματι παραγωγικὸν ἀποτέλεσμα τῆς οἰκονομικῆς μονάδος (Produktionserfolg, κατὰ Lehmann)³ καὶ καλεῖται «κέρδος ἐπιχειρήσεως»⁴, διότι δεικνύει τί ἀπέδωκε συνολικῶς ἡ οἰκονομικὴ μονάς, ἀσχέτως τρόπου διανομῆς τοῦ ἀποτελέσματος τούτου μεταξύ ἰδίων καὶ πιστωτικῶν κεφαλαίων. Τὸ γενικὸν τοῦτο ἀποτέλεσμα τῆς οἰκονομικῆς μονάδος (Unternehmungsgewinn, Gross income) περιλαμβάνει:

1. Τὸν τόκον τοῦ ἰδίου κεφαλαίου :	30.000
2. Τὸν τόκον τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων :	24.000
3. Τὸ κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου :	96.000
	<u>150.000</u>

1. Ἡ «σύνθετος ἐπιχειρηματικὴ πρόσοδος» ἐφ' ὅσον τὸ ἀποτέλεσμα προέρχεται ἐξ ἐκμεταλλεύσεως μονίμου πηγῆς: δάσους, πολυκατοικιῶν κτλ. Ἐν τῇ γερμανικῇ φιλολογίᾳ τὸ μέγεθος τοῦτο ἀποδίδεται διὰ διαφόρων ὄρων: (Finanz-erfolg (Lehmann), Vermögensrente (Lam), Bilanzgewinn (πλείστοι ἄλλοι).

2. Τοιαύτη κατὰ κανόνα ἡ σύνθεσις τοῦ μερίσματος, τὸ ὁποῖον καταβάλλουν αἱ ἀνώνυμοι ἑταιρεῖαι εἰς τοὺς μετόχους των. Ἐφ' ὅσον ὁμοῦς τὰ πράγματα λαμβάνουν οὕτω χώραν, τότε ὁ συνήθης ὑπολογισμὸς τῆς ἀποδοτικότητος ὡς

σχέσεως $\frac{\text{Μέρισμα}}{\text{Μετοχικὸν κεφάλαιον}}$ εἶναι ἐσφαλμένος. Δύο εἶναι οἱ βασικοὶ τύποι ἀποδοτικότητος: α) Ἡ ἀποδοτικότης τοῦ ἰδίου κεφαλαίου με τύπον: $\frac{\text{Κέρδος ἐπιχειρηματίου}}{\text{Ἴδιον κεφάλαιον}} = \frac{96.000}{600.000}$ (Unternehmerrentabilität) καὶ β) Ἡ ἀποδοτι-

κότης τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων με τύπον: $\frac{\text{Κέρδος ἐπιχειρήσεως}}{\text{Ἀπασχολούμενα κεφάλαια}} =$

$\frac{150.000}{1.000.000}$ (Unternehmungsgewinnrentabilität). Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ὁ τόκος ὡς στοιχείον κόστους κτλ. σελ. 36 ἐπ.

3. Βλ. Μ. R. LEHMANN: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Nürnberg 1928.

4. Ἡ καὶ καθαρὰ πρόσοδος ἐφ' ὅσον προέρχεται ἐξ ἐκμεταλλεύσεως μονίμου πηγῆς, ὡς συμβαίνει λ. χ. εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν.

Τοιαῦται ἐν συνόψει αἱ τρεῖς περιπτώσεις τοῦ πλήρως¹, μερικῶς ἐντόκου καὶ ἐντελῶς ἀτόκου ἐτησίου συνολικοῦ κόστους.

Ἰδοῦ συνοπτικῶς μερικὰ τῶν ἀντικρουομένων ἐπιχειρημάτων :

Ἐπέρ. 1. Ὁ τόκος συνιστᾷ τὴν ἀμοιβὴν τῶν κεφαλαίων, ὅπως τὰ ἡμερομίσθια τὴν ἀμοιβὴν τῆς ἐργασίας καὶ ἡ ἔγγειος πρόσσοδος τὴν ἀμοιβὴν διὰ τὴν χρῆσιν τῆς γῆς.

2. Διὰ τῆς ἐντόκου κοστολογήσεως ἐπιτυγχάνεται ἡ σύγκρισις μεταξὺ δύο παραγωγικῶν μεθόδων καὶ ἐξευρίσκεται ἡ μᾶλλον συμφέρουσα τούτων.

3. Ἐπιτρέπει τὴν προσμέτρησιν τοῦ στοιχείου χρόνου εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ κόστους.

4. Ἐπιτρέπει τὴν σύγκρισιν μεταξὺ ἰδιοκτητῶν καὶ ἐπὶ ἐνοικίῳ ἐγκαταστάσεων.

5. Ἐπιτρέπει τὴν ἐδραίωσιν ὁμοιομόρφου βάσεως κοστολογήσεως καὶ συνεπῶς συγκρισίμων τιμῶν πωλήσεως.

Ἄς ἀσχοληθῶμεν μὲ τὰ ὑπ' ἀριθ. 2 καὶ 3 ἐπιχειρήματα.

Σύγκρισις μεθόδων παραγωγῆς. Ὑποθέσωμεν ὅτι τὸ αὐτὸ ἀκριβῶς προϊόν εἶναι δυνατὸν νὰ παραχθῆ κατὰ δύο (ἢ περισσοτέρας) τεχνικὰς διαδικασίας. Προκειμένου νὰ υἱσθετήσωμεν τὴν μᾶλλον συμφέρουσαν θὰ ἦτο ἐντελῶς ἀπατηλὸν νὰ στηριχθῶμεν εἰς τὰ δεδομένα τὰ ὁποῖα ἐμφανίζει τὸ ἄτοκον κόστος ἐκάστης τούτων, ἢ δ. χωρὶς νὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν καὶ τὰ ἐκατέρωθεν ἀπασχολούμενα κεφάλαια (ἐκδηλούμενα διὰ τοῦ τόκου των).

Διαδικασία Α, κόστος 10	Ἀπασχολούμενα κεφάλαια Α 100
Διαδικασία Β, κόστος 11	Ἀπασχολούμενα Β 30

Ἐκ πρώτης ὄψεως ἡ διαδικασία Α ἔχουσα μικρότερον κόστος φαίνεται προτιμητέα. Ἐπὶ ἴση ὅμως χρονικῇ διαρκείᾳ τῆς παραγωγῆς, τὰ πράγματα ἔχουν ἄλλως ἢν ληφθῆ ὑπ' ὄψιν τὸ μέγεθος τῶν ἐκατέρωθεν δεσμευμένων κεφαλαίων. Πράγματι, συνυπολογιζομένου καὶ τοῦ τόκου τούτων προκύπτει ὅτι προτιμητέα τυγχάνει ἡ δευτέρα, διότι :

Διαδικασία Α		Διαδικασία Β	
Παραγωγικὰ ἐξοδα	10	Παραγωγικὰ ἐξοδα	11
+ Τόκος $\frac{100 \times 8\%}{3 \text{ μῆνες}} =$	2	+ Τόκος $\frac{30 \times 8\%}{3 \text{ μῆνες}} =$	0.60
Ἐντοκον κόστος	12	Ἐντοκον κόστος	11.60

1. Κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς ὑποχρεωτικῆς κοστολογήσεως, ἐν Γερμανίᾳ, λαμβάνεται τὸ πλήρως ἐντοκον κόστος. Οὐχ ἦττον ἐκ τοῦ συνόλου τῶν ἀπασχολούμενων κεφαλαίων ἐκπίπτουν τὰ ἀτόκως χρησιμοποιούμενα πιστωτικὰ κεφάλαια ὡς εἶναι αἱ βραχυπρόθεσμοι ἐμπορικαὶ πιστώσεις, ἐκκρεμεῖς ἀτοκοὶ λογαριασμοί, ἀποζημιώσεις, φόροι πληρωτέοι κτλ.

Αί τοιαῦται σύγκρισεις ἐπιτρέπουν ἀκόμη νά ἐξευρεθῆ διὰ ποῖον ὄγκον παραγωγῆς εἶναι πλέον συμφέρουσα ἡ τάδε διαδικασία. Ὡς γνωστόν ἡ μηχανοποίητος παραγωγή πλεονεκτεῖ τῆς χειροποίητου, ἀλλά πέραν ἐλαχίστου τινός παραγωγικοῦ ὄγκου.

Ἐπίδρασις διαρκείας παραγωγῆς ἐπὶ τοῦ κόστους. Εἶναι πρόδηλον ὅτι ὅταν δύο διάφοροι τρόποι κατεργασίας προκαλοῦν μὲν τὰ αὐτὰ ἀπολύτως ἔξοδα, ἀλλά ἔχουν διάφορον διάρκειαν, δέν εἶναι δυνατόν νά λεχθῆ ὅτι ἔχουν τὸ αὐτὸ κόστος. Ὁ συνυπολογισμὸς τοῦ τόκου καθιστᾷ ἀνάγλυφον τὴν οἰκονομικὴν σημασίαν τοῦ χρόνου καὶ προσμετρᾷ μὲ ἀκρίβειαν τὴν χρονικὴν δέσμευσιν τῶν κεφαλαίων ἐν σχέσει καὶ μὲ τὸ μέγεθος αὐτῶν. Ἐστώ ἡ παραγωγή τοῦ αὐτοῦ πράγματος:

<i>Διαδικασία Α</i>	<i>Διαδικασία Β</i>
*Απασχολούμενα κεφάλαια 200	*Απασχολούμενα κεφάλαια 200
*Ἐξοδα παραγωγῆς 80	*Ἐξοδα παραγωγῆς 80
*Ἴσον ἄτοκον κόστος	
<i>Διάρκεια 6 μῆνες</i>	<i>Διάρκεια 3 μῆνες</i>
Τόκος $\frac{200 \times 8\%}{2} =$	Τόκος $\frac{200 \times 8\%}{4} =$
88	84
88-84 = Ἐπιμέτρησις ἐπιδράσεως διαρκείας	

Ἐπιχειρήματα κατὰ.

1. Τὸ ἐπιχειρηματικὸν κόστος δέν ὀφείλει νά συμπίπτῃ κατ' ἀνάγκην πρὸς τὸ οἰκονομικὸν κόστος. (Ἀπαράδεκτος ἄποψις, κατὰ τὸν Mellewicz).

2. Ὁ τόκος καὶ ἂν γίνῃ δεκτὸς ὡς χρηματοοικονομικὸν ἔξοδον δέν εἶναι παραγωγικὸν τοιοῦτον. (Πρόκειται περὶ πλάνης, ἀφοῦ τὸ πρῶτον ὑπεισέρχεται εἰς τὸ δεῦτερον).

3. Εἰς ἐπιχειρήσεις συνεχοῦς μονοπαραγωγῆς (ἠλεκτρικὸν ρεῦμα, τσιμέντον, κλπ.) οὐδεμίαν σημασίαν ἔχει ἐὰν ὁ τόκος ἐμφανισθῆ εἰς τὸ σκέλος τοῦ κόστους (προσθετικῶς) ἢ εἰς τὸ σκέλος τοῦ κέρδους (ἀφαιρετικῶς).

4. Ὁ καθορισμὸς τῶν ἐπιτοκίων εἶναι αὐθαίρετος, τὸ δὲ ποσὸν τῶν ὑποθετικῶν.

5. Ἡ ἐπιβάρυνσις κατὰ μονάδα προϊόντος εἶναι δυσχερεστάτη.

6. Διογκοῦται ἀναιτίως ἡ ἀξία τῶν ἀποθεμάτων (Stockage de frais).
κ. ἄ.

Τὰ ἐπικαλούμενα καὶ ἄλλα ἀκόμη ἐπιχειρήματα ¹ εἶναι ἀβάσιμα.

1. Βλ. ἐπίσης w. CASTENHOLZ: op. cit. σελ. 216.

Δυσκολία βεβαίως υπάρχουν, όπως παρατηρεί ο Mellerowicz ², και μάλιστα μεγάλα. Ἡ National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.) τὰς δυσκολίας ταύτας ἐξάγει ἐπίσης, χωρίς νὰ ὀρνεῖται τὴν θεωρητικὴν ὀρθότητα τῆς ἐντόκου κοστολογήσεως.

2. Ἀγορανομικὴ ἄποψις Ὑπὸ τῆς ὑπ' ἀριθ. 22/1948 Ἀγορανομικῆς Διατάξεως προβλέπεται ἡ ἀναγνώρισις, κατὰ τρόπον δυνητικόν, ποσοστοῦ μέχρι 50% τοῦ τόκου τῶν «παραγωγικῶν δανείων» (πιστωτικῶν κεφαλαίων). Ἡ διάταξις αὕτη δὲν διασαφηνίζει τὸ ζήτημα τῆς ἐντόκου ἢ μὴ κοστολογήσεως. Θεωρητικῶς καὶ συμφώνως πρὸς τὰ προεκτεθέντα θὰ ἐνόμιζέ τις ὅτι αἱ κρατικαὶ κοστολογήσεις θὰ ἔδει νὰ βαρύνωνται διὰ τοῦ τόκου τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων, εἰς τὸ ἐπίπεδον τοῦ νομίμου ἐπιτοκίου. Οὕτω π.χ. ἐπὶ εἰσαγωγῆς τιμολογιακῆς ἀξίας καὶ ἐξόδων 100 ἑκατ. μὲ ἐπιτόκιον 15% καὶ τετράμηνον μέσην ἀπασχόλησιν κεφαλαίου, θὰ εἴχωμεν προσαύξησιν κόστους $\frac{15.000.000}{3} = 5.000.000$, τῆς διαρκείας δεσμεύσεως τοῦ κεφαλαίου λαμβανομένης ἐκάστοτε κατ' ἐκτίμησιν τῶν πραγματικῶν συνθηκῶν.

Ὁ τοιοῦτος ἐκτοκισμὸς τυγχάνει ἐν τούτοις πρακτικῶς ἄσκοπος δόθεντος ὅτι ἡ τοιαύτη κοστολόγησις θὰ συνεπήγετο ἀναθεώρησιν τῶν ἀναγνωριζομένων ποσοστῶν (%) νομίμου κέρδους. Διότι, ἐξ ἐπόψεως κοινωνικῆς οἰκονομίας, δὲν πρέπει νὰ λησμονῆται ὅτι «ὁ τόκος εἶναι μερίδιον ἐπὶ τοῦ κέρδους... ἐνὸς ἄλλου». Ὁ ρόλος τοῦ τόκου εἰς τὸ κόστος εἶναι κατ' ἐξοχὴν ἐσωτερικὸς συγκριτικὸς. Συμβάλλει εἰς τὴν ὀρθοτέραν ἐκτίμησιν τῶν ὄρων τῆς παραγωγῆς, ἀλλὰ δὲν δύναται νὰ ὀδηγήσῃ εἰς διευρύνσιν τοῦ περιθωρίου μεταξὺ ἀτόκου κόστους καὶ τιμῆς πωλήσεως.

Τόκος καὶ κέρδος εἶναι δύο ἀλληλεξαρτώμενα μεγέθη τῶν ὁποίων τὸ συνολικὸν μέγεθος ρυθμίζεται:

- α) Ὑπὸ τοῦ ἀνταγωνισμοῦ ἐπὶ καθεστῶτος ἐλευθέρου οἰκονομίας.
- β) Ὑπὸ τῶν ἀγορανομικῶν ἐπιτροπῶν—ἐπὶ καθεστῶτος ἐλεγχόμενης οἰκονομίας.

Κατὰ ταῦτα αἱ ἐπιτροπαὶ καθορίζουν τὸ «κέρδος ἐπιχειρήσεως»—ὡς ἐξετέθη ἀνωτέρω—εἰς τὸ ὅποιον περικλείεται καὶ ὁ τόκος τῶν ἀπασχολουμένων κεφαλαίων. Ἐὰν τῶρα τὸ τρέχον ἐπιτόκιον εἶναι... στρατοσφαιρικόν, τοῦτο δὲν δικαιολογεῖ τὴν ἐπιβάρυνσιν τῆς καταναλώσεως διὰ τῆς νομιμοποιήσεώς του. Διάφορος, βεβαίως, τυγχάνει ἡ περίπτωσις δεσμεύσεως ὀρισμένων εἰδῶν ἢ ἀκόμη καὶ ἀναγκαστικῆς καθυστερήσεως τοῦ φυσιολογικοῦ ἐμπορικοῦ κυκλώματος, λόγῳ τοῦ εἰσαγωγικοῦ προγράμματος. Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ἐνδείκνυται ἡ ἀναγνώρισις ἀναλόγου κονδυλίου τόκων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 3ον

§ 1

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Ἡ κατανόησις τῶν προβλημάτων τοῦ κόστους καὶ ἐν συνεχείᾳ ἡ διεξαγωγή τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, δὲν εἶναι δυνατὴ χωρὶς προηγουμένην ἐξαντλητικὴν μελέτην τῆς φύσεως τῶν παντοειδῶν παραγωγικῶν ἐξόδων.

Ταῦτα δύνανται νὰ διακριθοῦν ἀπὸ περισσοτέρων ἀπόψεων, ἐκ τῶν ὁποίων αἱ κυριώτεραι εἶναι :

1. *Πρώτη διάκρισις* : Ὡς πρὸς τὸν τρόπον ἐνσωματώσεώς των εἰς τὸ κόστος. Τὸ σύνολον τῶν ἐπιχειρηματικῶν ἐξόδων διακρίνομεν εἰς :

1. "Ἄμεσα (Frais directs) εἶναι τὰ ἀφορῶντα κατὰ τρόπον ἐμφανῆ τοὺς τελικοὺς φορεῖς κόστους (προϊόντα, ὑπηρεσίας) καὶ τὰ ὁποῖα συνεπῶς βαρύνουσι ἀπ' εὐθείας αὐτούς. Π. χ. πρώτη ὕλη εἰσερχομένη εἰς τὸ Α προϊόν, ἡμερομίσθια ἄμεσα ἀναλωθέντα διὰ τὴν Β κατασκευὴν, γαιάνθρακες ἀναλωθέντες διὰ τὸ τάδε ἀτμοπλοϊκὸν ταξίδιον, κτλ.

2. "Ἐμμεσα (Frais indirects) εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα γίνονται διὰ περισσοτέρους συγχρόνως φορεῖς κόστους χωρὶς νὰ εἶναι δυνατόν ἢ εὐχερὲς νὰ διαπιστώσωμεν κατὰ ποῖαν ἀκριβῶς ἀναλογίαν ἀφοροῦν ἕκαστον τούτων. Ἡ ἐνσωματώσις των εἰς τὸ κόστος ἐκάστου φορέως γίνεται, ὡς ἐκ τούτου, κατόπιν ὑπολογισμοῦ, *ὑπολογισμοῦ προϋποθέτοντος κριτικὴν ἐπιλογὴν μεταξὺ περισσοτέρων δυνατοτήτων* ¹.

Π. χ. Γενικὰ ἔξοδα βαρύνοντα τὸ α, β, γ, δ, ἐμπόρευμα.) "Ἐξοδα λειτουργίας μηχανήματος βαρύνοντα τὰ δι' αὐτοῦ παραχθέντα 1, 2, 3, 4, προϊόντα. Βάσει τίνος κριτηρίου νὰ καταλογισθοῦν τὰ ἔξοδα εἰς βᾶρος ἐκάστου προϊόντος : ἀναλόγως τοῦ βάρους ; τῆς ἀξίας ; τοῦ χρόνου τῆς κατεργασίας ; κτλ.

Τὰ ἔμμεσα ἔξοδα διακρίνομεν εἰς :

α. *Φύσει ἔμμεσα*. Εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα ὡς ἐκ τοῦ τρόπου τῆς ἀναλώσεώς των δὲν συνδέονται—ὡς ἐλέχθη ἀνωτέρω—κατὰ τρόπον σαφὴ πρὸς ὠρισμένον φορέα κόστους. Π. χ. Μισθὸς γενικοῦ διευθυντοῦ, τόκος ὁμολογιακοῦ δανείου.

β. *Θέσει ἔμμεσα*. Ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα ἐνῶ μὲν εἶναι ὡς ἐκ τῆς φύσεώς

1. Βλ. Μέρος Δεύτερον.

των *ἄμεσα* (καὶ συνεπῶς θὰ ἔπρεπε νὰ βαρύνουν ἀπ' εὐθείας καὶ ἀνε-
δοιάστως τοὺς οἰκίους φορεῖς) καθίστανται ἐν τούτοις ἔμμεσα:

α. Εἴτε διότι ἔλλείπουν αἱ τεχνικαὶ ἢ ὀργανωτικαὶ—διοικητικαὶ προϋ-
ποθέσεις διὰ τῶν ὁποίων ἐξακριβώνεται ποῦ καὶ πῶς ἠναλώθη τὸ ἔξοδον.
Π. χ. ἐλλείπει μετρητῶν ἠλεκτρικοῦ ρεύματος κατὰ κινητήρα (ἢ ὑπαρχόντων
τοιούτων ἐλλείπει ἐλέγχου) δὲν σταθμίζεται τὸ ἀναλωθὲν ρεῦμα διὰ τὴν τά-
δε κατασκευὴν. Αὐτὸ τοῦτο δύναται νὰ συμβῇ καὶ διὰ τὰ ἄμεσα ἐργατικά
ἡμερομίσθια ἐάν δὲν ληφθῇ πρόνοια διαπιστώσεως ποῦ καὶ πῶς ἐχρησι-
μοποιήθη ἡ ἐργασία.

β. Εἴτε διότι ἔστω καὶ ὑπαρχουσῶν τῶν προϋποθέσεων δὲν ἀξίζει
τὸν κόπον, εἶναι δηλαδὴ ἀσύμφορον, νὰ καταβάλλεται προσπάθεια διαπι-
στώσεως τοῦ ἐκάστοτε βαρυνομένου φορέως κόστους. Π. χ. ἡ χρησιμοποιοῦ
θεῖσα μελάνη εἰς ἐκάστην ἐκτυπωτικὴν ἐργασίαν.

Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις τὸ ἔξοδον καθίσταται *θῆσει* ἔμμεσον καὶ
συνεπῶς βαρύνει τὸ κόστος καθ' ὑπολογισμόν—δηλ. μὲ κάποιαν ἀνακρί-
βειαν—ὅπως συμβαίνει καὶ διὰ τὰ φύσει ἔμμεσα ἔξοδα.

Ὡς ἐκ τούτου καθῆκον παντὸς διευθυντοῦ λογιστηρίου εἶναι νὰ εἰση-
γῆται καὶ νὰ λαμβάνη πᾶν μέτρον κατάλληλον διαστολῆς τῶν δύο κατη-
γοριῶν ἐξόδων—ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ καὶ σκοπίμου—ὥστε νὰ ἐπι-
τυγχάνη ὅσον ἀκριβεστέρας κοστολογήσεις. Τονίζομεν τοῦτο διότι εἰς
τὴν πρᾶξιν ἐπικρατεῖ ἡ ἀντίθετος τάσις λογιστικοῦ χειρισμοῦ πολλῶν
ἀμέσων ἐξόδων ὡς ἐμμέσων.

2. Δευτέρα διάκρισις. Ὡς πρὸς τὴν ἐκδήλωσιν των. Τὸ σύνολον τῶν
ἐπιχειρηματικῶν ἐξόδων διακρίνομεν εἰ :

α. Τὰ ἀντιστοιχοῦντα εἰς ἐμφανῆ ζήνηαι ἀξιών καὶ ὡς ἐκ τούτου ἐμπί-
πτοντα εὐχερῶς εἰς τὴν ἀντίληψιν τοῦ λογιστηρίου. Π. χ. ἔξοδα συνιστά-
μενα εἰς ἀναλώσεις ὕλικῶν, εἰς ταμειακὰς πληρωμάς, εἰς λογιστικούς
συμφηφισμοὺς κτλ.

β. Ὑπολογιστικὰ (charge supplétive, kalkulatorische Aufwand). Πρόκει-
ται περὶ στοιχείων κόστους τὰ ὅποια μὴ ἀντιστοιχοῦντα εἰς ἐμφανῆ κίνη-
σιν ἀξιών, εἰσάγονται εἰς τὴν κοστολόγησιν διὰ καθαρῶς ἀριθμητικοῦ
τρόπου. Ἐνίστε μάλιστα ἐνῶ ἀποτελοῦν οἰχεῖα τῆς προκειμένης κο-
στολογήσεως συνιστοῦν συνάμα ἔσοδον ἄλλου τινὸς κλάδου τῆς ἐπιχει-
ρήσεως, τοῦ ἐπιχειρηματίου κτλ. Τοιαῦτα ἔξοδα εἶναι :

1. Αἱ ἀποσβέσεις
2. Οἱ κίνδυνοι
3. Τὸ τεκμαρτὸν ἐνοίκιον ἰδιοκατοικουμένου ἀκινήτου
4. Ἡ ἀμοιβὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου
5. Οἱ ἰδιοφελεῖς τόκοι κτλ. κτλ.

Ἐξ ἐπόψεως βιομηχανικῆς λογιστικῆς ἡ ἐνσωμάτωσις των εἰς τὸ κό-
στος στηρίζεται εἰς ἡμερολογιακὸν ἄρθρον τοῦ τύπου :

'Ενοίκια

εις Προσόδους 'Ακινήτου

X

X

Τεταρτηριών ενοίκιων γραφείων κτλ.

3 Τρίτη διάκρισις : *Αναλόγως του χρόνου αναλώσεώς των. "Εξοδα δεδουλευμένα και μη.* Κατ' αρχήν τα κονδύλια τὰ εισαγόμενα εις τὸ κόστος πρέπει νὰ ἀντιστοιχοῦν εις ἔξοδα πράγματι δεδουλευμένα, δηλαδή ἀναλωθέντα κατὰ τὴν θεωρουμένην περίοδον κοστολογήσεως. Τυχάνει βεβαίως ἄσχετον ἂν τὸ οἰκτεῖον ἔξοδον ἐξωφλήθη ἢ ὀφείλεται. Π.χ. ἀσφάλιστρα καλύπτοντα κινδύνους ὠρισμένης χρονικῆς περιόδου τυχάνουν δεδουλευμένα μόνον κατὰ τὸ ἀντιστοιχοῦν εις τὴν περίοδον τῆς κοστολογήσεως ποσόν. Τὸ τμήμα τῶν καταβληθέντων ἀσφαλίσεων τὸ ἀντιστοιχοῦν εις μεταγενεστέραν περίοδον δὲν τυχάνει βεβαίως κοστολογήσιμον¹.

4. Τετάρτη διάκρισις : *Αναλόγως τοῦ συνυπολογισμοῦ των ἢ μὴ εις τὸ κόστος.* Διακρίνομεν :

α) "Εξοδα κοστολογήσιμα.

β) "Εξοδα μὴ προσδιοριστικά κόστους.

5. Πέμπτη διάκρισις : *Αναλόγως τῆς διαμορφώσεώς των ὅταν κυμαίνεται ἡ παραγωγικὴ δραστηριότης.*

Σχετικῶς διακρίνομεν : ἔξοδα σταθερά, ἀναλογικά, αὔξοντα, φθίνοντα κτλ.

6. Παρατήρησις. Λόγῳ τῆς ἐξαιρετικῆς σημασίας τὴν ὁποίαν ἔχουν αἱ δύο τελευταῖαι διακρίσεις διὰ τὴν ὀρθὴν ἀντίληψιν τῶν προβλημάτων τοῦ κόστους, ἀφιερώνομεν εἰδικῶς τὰς τρεῖς ἐπομένους παραγράφους (§ 2, § 3, § 4).

7. Συνοπτικὸς πίναξ. Ὁ ἀκόλουθ ς πίναξ ἐμφαίνει πῶς εἶναι δυνατὸν νὰ κατανέμεται τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων ἐπιχειρήσεώς τινος (ἔστω δρχ. 10.000.000) βάσει τῶν ὠ, ἄνω διακρίσεων :

1. Αἱ γνώσεις αὗται ἀνάγονται εἰς τὴν γενικὴν Λογιστικὴν. Σχετικῶς βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἄρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς, τεῦχος Α' σελ. 140, Ἀθῆναι 1946.

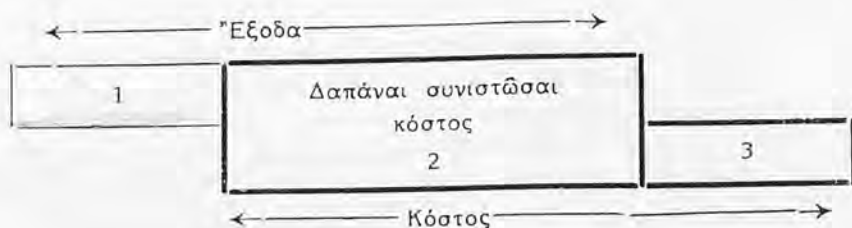
'Αναλόγως του τρόπου ενσωματώσεως των εἰς τὸ κόστος	'Αναλόγως του τρόπου ἐκδηλώσεως των	'Αναλόγως του χρόνου ἀναλώσεως των	'Αναλόγως του συνυπολογισμοῦ των ἢ μὴ εἰς τὸ κόστος	'Αναλόγως τῆς διαιμορφώσεως των ἐπὶ αὐξομειοσυμμένη παραγωγῇ
1. Ἄμεσα: 6.000.000 2. Ἐμμεσα: 4.000.000 <hr/> 10.000.000	1. Ἐμφανῆ 8.500.000 2. Ὑπολογιστικά 1.500.000 <hr/> 10.000.000	1. Δεδουλευμένα 9.000.000 2. Μὴ δεδουλευμένα 1.000.000 <hr/> 10.000.000	1. Ἐξοδα κοστολογησιμα 8.100.000 2. Ἐξοδα μὴ προσδιοριστικά κόστους 2.000.000 <hr/> 10.000.000	1. Ἀναλογικά 4.500.000 2. Μὴ ἀναλογικά 5.500.000 Σταθερὰ 3.000.000 Αὐξομειοφθίνοντα 1.500.000 φθίνοντα 1.000.000 <hr/> 5.500.000 <hr/> 10.000.000

§ 2.

ΕΞΟΔΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ & ΕΞΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Συνήθως πιστεύεται ότι κάθε πραγματοποιούμενον έξοδον—ανεξαρτήτως έκτάσεως ή τρόπου αναλώσεως—περιλαμβάνεται εις τὸ κόστος καθ' ἓνα οἰονδήποτε τρόπον. Τοῦτο δὲν εἶναι ἀκριβές. Διότι ὑπάρχουν ἔξοδα τὰ ὁποῖα διὰ διαφόρους λόγους δὲν συνυπολογίζονται εἰς τὸ κόστος, ἴδ. δὲν εἶναι προσδιοριστικά κόστους.

Τὰς σχέσεις ἐξόδων—κόστους ὁ Schmalenbach¹ ἐμφανίζει διὰ τοῦ κατωτέρω διαγράμματος :



Τὸ ὑπ' ἀρ. 1 τμήμα παριστᾷ ἔξοδα τὰ ὁποῖα δὲν εἶναι προσδιοριστικά κόστους διὰ τοὺς λόγους τοὺς ὁποῖους ἀναπτύσσομεν ἐν συνεχείᾳ.

Τὸ ὑπ' ἀρ. 2 τμήμα περιλαμβάνει ἔξοδα τὰ ὁποῖα ὡς ἐκ τῆς φύσεως καὶ τῆς έκτάσεως τῶν εἰσέρχονται εἰς τὸ κόστος καὶ συνιστοῦν τὸ μεγαλύτερον μέρος αὐτοῦ.

Τὸ ὑπ' ἀρ. 3 τμήμα ἐμφαίνει ὑπολογιστικά κατ' ἐξοχὴν στοιχεῖα τὰ ὁποῖα ἐνῶ βαρύνουν τὸ κόστος (δοθέντος προϊόντος, ὑπηρεσίας, κλάδου τῆς ἐπιχειρήσεως) συνιστοῦν συγχρόνως ἰδιωφελῆ πρόσδοτον τοῦ ἐπιχειρηματίου ἢ περιουσιακοῦ στοιχείου συνδεδεμένου πρὸς τὴν ἐπιχείρησιν. (χειρωνακτικὴ ἐργασία βιοτέχνου, τεκμαρτὸν ἐνοίκιον ἰδιοκατοικουμένης οἰκίας, κτλ.). Τὰ κονδύλια ταῦτα ὁ Schmalenbach χαρακτηρίζει ὡς πρόσθετα στοιχεῖα κόστους (Zusatzkosten)².

1. Βλ. Ε. SCHMALENBACH: Der Kontenrahmen, Leipzig. 1927.

2. Εἰς τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν ἀποδίδεται ἰδιαιτέρα προσοχὴ εἰς τὰ τοιαῦτα «πρόσθετα στοιχεῖα κόστους» ὡς εἶναι ἡ ἐργασία τῆς καλλιεργητικῆς οἰκογενείας, ἡ κόπρος τῶν ζῶων κτλ., καταβαλλομένης προσπάθειας ὅπως προωθοῦνται οἱ κλάδοι—ὡς ὁ τῆς ἀμπελοουργίας—ἐνθα ἀπαιτοῦνται πολλαὶ ἡμέραι ἐργασίας συνιστῶσαι μὲν κόστος τοῦ προϊόντος ἀλλὰ καὶ πρόσδοτον τῆς οἰκογενείας. Ὡς ἐκ τούτου ὁ Kühn διακρίνει ἐν τῇ Ἄγροτ. Οἰκονομικῇ τὰς ἐνεργητικὰς δαπάνας (ἐργασία ἀροτριῶντων) καὶ τὰς παθητικὰς δαπάνας (ἀποσβέσεις ἐργαλείων). Βλ. KUENZ: Die Kostenfrage in landwirtschaftliches Betrieb, ἐν Berichte über Landwirtschaft τόμ. XVII 1933, σελ. 607 ἐπ., καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Γεωργοοικονομικαὶ ἔρευναι καὶ Ἄγροτικὴ Λογιστικὴ, σελ. 36 καὶ 82, Ἀθήναι 1936.

2. Ποιοι είναι οι λόγοι διά τους οποίους έξοδα πράγματι καταβληθέντα, δέν είναι στοιχεῖα προσδιοριστικά κόστους; Τοῦτο ὀφείλεται Πρῶτον: Εἰς τὸ ἀνώμαλον τῆς ἐκτάσεως τοῦ ἐξόδου. Δηλαδή ὅταν τὸ ποσὸν τῆς δαπάνης εἶναι μεγαλύτερον τοῦ συνήθους, τοῦ κανονικοῦ, τοῦ ὀμαλοῦ, τουτέστιν καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὀμαλῶς ἀναμενομένου καὶ προϋπολογιζομένου. Οὕτω π.χ.

1. Τόκος ὑπερημερίας γραμματίων, δανείων, κτλ.
2. Ἀπώλειαι ἐξ' ἐπισηφάων ἀπαιτήσεων, πέραν τοῦ εἰς τὸν κλάδον παραδεδεγμένου μέσου ποσοστοῦ.
3. Ἀπομειώσεις (φύραι) πέραν τῶν συνήθων.
4. Πρόσθετοι φορολογικαὶ ἐπιβαρύνσεις λόγῳ ἐκπροθέσμου δηλώσεως.
5. Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ (χρεωστικαὶ) ἐξαιρετικῆς ἐκτάσεως.
6. Ἐξοδα πειραματισμῶν, ἐρευνῶν, δοκιμῶν, πέραν τοῦ ἐν τῷ κλάδῳ συνήθους ποσοστοῦ.
7. Ἐξαιρετικαὶ φθοραὶ ἀκίνητοποιήσεων συνεπεὶα ἀμελείας, ἐκτάκτων γεγονότων, κτλ.

8 Ἀποδόσεις πρῶτων ὑλῶν κάτωθι τῶν ἀναγνωριζομένων ὀρίων. Εἶναι πρόδηλον ὅτι τὰ ὡς ἄνω ἔξοδα ἄτινα συνιστοῦν φύσει στοιχεῖα κόστους (τόκος, ἀποσβέσεις, κτλ.) δέν εἶναι δυνατὸν νὰ βαρύνουν τελικῶς τὸ παραγωγικὸν τίμημα λόγῳ τοῦ ἀνωμάλου τῆς ἐκτάσεως τῶν.

Ὀφείλομεν ἐντούτοις νὰ τονίσωμεν διὰ τὸ οὕτω πως προκῶπτον κόστος, κατόπιν δηλαδή ἀπαλείψεως τῶν καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὀμαλοῦ ἐξόδων, δέν εἶναι πλέον τὸ ἱστορικὸν ἢ πραγματοποιηθὲν ὑπὸ τινος βιομηχανίας καὶ κατὰ τινὰ περίοδον κόστος, ἀλλὰ ἓνα κόστος εὐθυγραμμισμένον, κανονικόν, ρυθμιστικόν (normatif).

Ἀμφότεραι αἱ κατηγορίαι κόστους ἔχουν τὸν προορισμὸν τῶν. Τὸ ἱστορικὸν τοιοῦτον δεικνύει τὸ τί πράγματι ἐστοίχισε δοθεῖσα παραγωγή, χωρὶς νὰ ἐρευνᾷ ἐὰν καλῶς ἢ κακῶς τὰ πράγματα ἐξηλίχθησαν οὕτω. Δεικνύει ἀκόμη ποῖα εἶναι ἡ δυσμενῆς- ἐπίδρασις ἐκτάκτων συνθηκῶν, σφαλμάτων, ἀπρονοησίας, κτλ.

Τὸ κατόπιν λογιστικῆς ἀπαλείψεως τῶν καθ' ὑπέρβασιν τοῦ ὀμαλοῦ ἐξόδων προκῶπτον *κανονικὸν κόστος* ἔχει δύο προορισμούς:

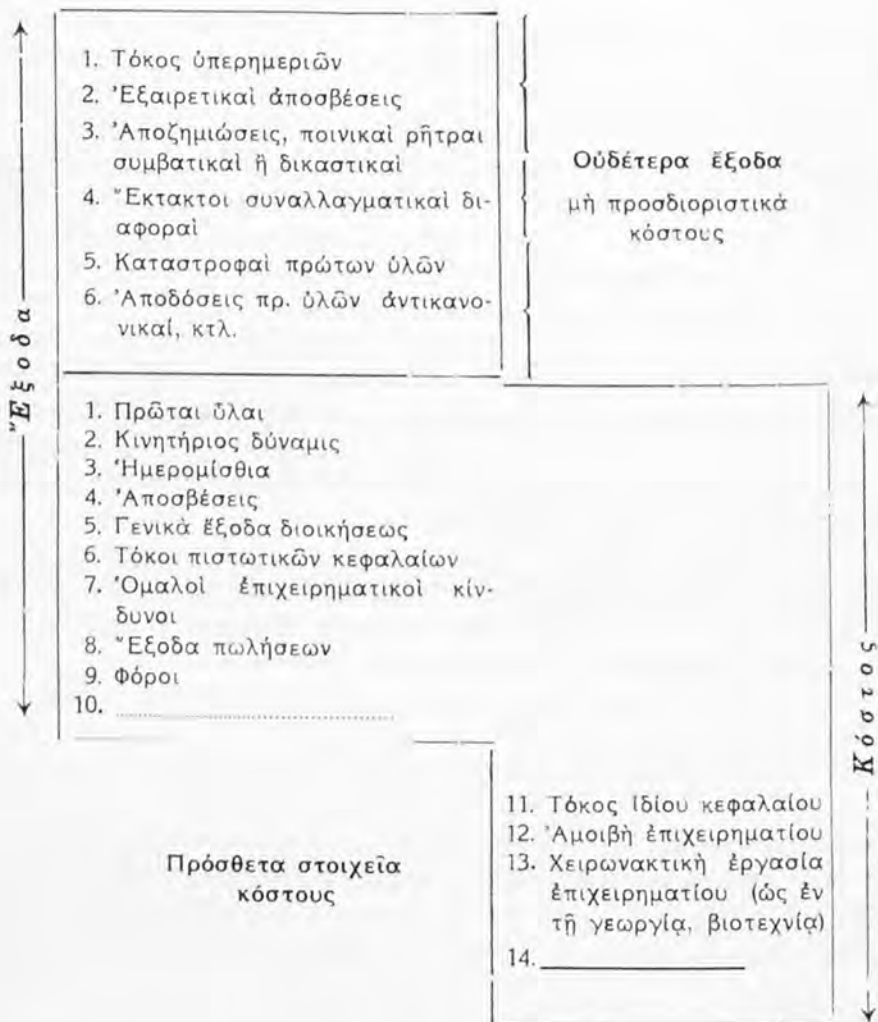
α. *Εἶναι κόστος συγκριτικόν.* Ἐχει ἐξαιρετικὴν ἐνδοεπιχειρηματικὴν σημασίαν διότι ἐπιτρέπει βασίμους συγκρίσεις: ἀπὸ περιόδου εἰς περίοδον, μεταξὺ Α καὶ Β παραγωγικῆς διαδικασίας, ἀπὸ ἐπιχειρήσεως πρὸς ἐπιχείρησιν⁽¹⁾. Κατόπιν ἰῶν ἐν σελ. 23 λεχθέντων περὶ τοῦ ρόλου

1. Ἐπὶ τῆς ἐν γένει Συγκριτικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων βλ. A. SCHNETTLER Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1933, W. WEIGMANN: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Stuttgart, 1933.

τῆς κοστολογήσεως ὡς μέσου ἐλέγχου τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, εἶναι κατάδηλος ἡ σημασία καὶ ἡ ἀνάγκη προσδιορισμοῦ τοῦ τοιούτου κόστους.

β. *Εἶναι κόστος ἀγορανομικόν.* Εἶναι προφανές ὅτι αἱ ἀγορανομικαὶ διατιμήσεις δὲν δύνανται παρὰ νὰ στηρίζωνται ἐπὶ ἑνὸς μέσου κανονικοῦ κόστους ἀπηλλαγμένου πάσης τυχαίας ἀνωμαλίας, σφαλμάτων ἢ διαχειριστικῆς ἀνεπαρκείας. Ἐπὶ καθεστῶτος ἐλευθέρου ἀνταγωνισμοῦ, ὑποτίθεται ὅτι εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ἐπέρχεται αὐτομάτως ἡ κύρωσις, δοθέντος ὅτι τὸ ἀνωμάλως διαμορφωθὲν κόστος ἐξανεμίζει τὸ περιθώριον καθαροῦ κέρδους ἢ ὀδηγεῖ ἀκόμη καὶ εἰς ζημίαν. Ὑπὸ τὸ καθεστῶς τῶν κρατικῶν διατιμήσεων δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἀναγνωρίζεται οἰονδήποτε κόστος, ὅπωςδῆποτε ἐπιτυχανόμενον, ἐπὶ τῇ προφάσει ὅτι «τόσα ἐπληρώθησαν» ἢ «τόση ἐπετεύχθη ἀπόδοσις πρώτων ὑλῶν». Διότι ἀνεξαρτήτως πάσης δυνατῆς καταδολιεύσεως, θὰ ἐξηφανίζετο τὸ ἐνδεειγμένον κίνητρον ἐπιτεύξεως λελογισμένου κόστους.

3. Ἐάν τὰ κατ' ἔκτασιν ἀνώμαλα καὶ μὴ κοστολογήσιμα ἔξοδα, ἀποκαλέσωμεν «οὐδέτερα ἔξοδα» (neutrale Aufwände κατὰ τὸν Schmalenbach) τὸ ἐν σελ. 67 διάγραμμα ἐμφανίζεται ἀναλυτικῶς ὡς ἑξῆς :



Ἐκ τῆς ἐπισκοπῆσεως τοῦ ὡς ἄνω διαγράμματος προκύπτει ὅτι αἱ ἔννοια ἔξοδα καὶ κόστος συμπίπτουν μὲν μέχρι σημείου τινός, χωρὶς ὅμως καὶ νὰ ταυτίζονται.

4. Δεύτερον: Λόγω τῆς φύσεώς των ὠρισμένα έξοδα δὲν θεωροῦνται ὡς προσδιοριστικὰ κόστους, ἀλλὰ ὡς ἀρνητικὰ στοιχεῖα τῶν ἐσόδων. Προεισαγωγικῶς ὀφείλομεν νὰ σημειώσωμεν ὅτι ὅταν μία πραγματοποιηθεῖσα δαπάνη δὲν ἐνσωματωθῇ εἰς τὸ κόστος, τότε κατὰ ἀδήρητον μαθηματικὴν καὶ λογιστικὴν ἀνάγκην ἐμφανίζεται ὡς ἀφαιρετικὸν (ἀρνητικὸν) κονδύλιον τῶν ἐσόδων¹.

Οὕτω (π. χ. ἐάν ἡ χορηγουμένη προμήθεια εἰς παραγγελιοδόχον διὰ

1. Ἡ τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος.

τὴν διάθεσιν προϊόντος τινός δὲν περιληφθῆ εἰς τὸ κόστος τούτου, κατ' ἀνάγκην τότε τὸ οἰκτεῖον ποσὸν θὰ μειώσῃ τὸ ἐκ τῆς τιμῆς πωλήσεως προκύπτον μικτὸν ἀποτέλεσμα.) Π. χ.

<i>Προμήθεια χαρακτηριζομένη</i>				
Ὅς προσθετικὸν στοιχείον κόστους		Ὅς ἀφαιρετικὸν στοιχείον τῶν ἐσόδων		
Τιμὴ πωλήσεως		100	Τιμὴ πωλήσεως	100
Κόστος :			Κόστος :	
1. Διάφορα στοιχεῖα	75		1. Διάφορα στοιχεῖα	75
2. Προμήθεια	<u>5</u>	80	Ἀκαθάριστον ἀποτέλεσμα	<u>25</u>
			Μεῖον προμήθεια	<u>5</u>
Καθαρὸν ἀποτέλεσμα	<u><u>20</u></u>		Καθαρὸν ἀποτέλεσμα	<u><u>20</u></u>

Τὸ γεγονός ὅτι τὸ καθαρὸν ἀποτέλεσμα τὸ ὁποῖον προκύπτει καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις εἶναι ἴσον, δὲν πρέπει νὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὴν τραγικὴν πλάνην ὅτι ὁ χαρακτηρισμὸς ὠρισμένων ἐξόδων ὡς μὴ προσδιοριστικῶν κόστους δὲν ἔχει καὶ μεγάλην σημασίαν, διότι οὕτως ἢ ἄλλως τὸ λογιστικὸν ἀποτέλεσμα εἶναι τὸ αὐτό. Ἐπὶ τῆς πλάνης ταύτης ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα, παρατηροῦντες ἀπὸ τοῦδε ὅτι ἐνταῦθα ἐνδιαφερόμεθα διὰ τὴν ἀκρίβειαν τῆς κοστολογήσεως καὶ οὐχὶ διὰ τὴν *δρθότητα τοῦ επιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος*.

5. Ὅπως δὴ ποτε καὶ ἀνεξαρτήτως τῶν ἀνωτέρω ὠρισμένων ἐξόδων χαρακτηρίζονται ὡς μὴ συστατικὰ κόστους λόγῳ τοῦ ἐπαμφοτερίζοντος τῆς φύσεώς των. Ποῖα εἶναι ταῦτα; Τὸ γαλ. Λογ. Σχέδιον (1947) προκρίνει ἀρκετὰ μεγάλον κατάλογον¹.

1. Τὰς ἀποσβέσεις: ἐξόδων ἰδρύσεως
ἐξόδων ἀυξήσεως κεφαλαίου
ἐξόδων ἐκδόσεως ὁμολογιῶν
2. Τὰς ὑποτιμήσεις ἐπὶ: οἰκοπέδων
διαφόρων παγίων κεφαλαίων
fonds de commerce
χαρτοφυλακίου χρεωγράφων
τίτλων συμμετοχῆς
ἀπαιτήσεις (ἐπισφαλεῖς ἀπαιτήσεις)
ἐμπορευμάτων καὶ προϊόντων
κτλ. κτλ.
3. Τὰς οἰκειοθελεῖς παροχὰς ὑπέρ: Ταμείου συντάξεως προσωπικοῦ.
4. Τὰ πρόστιμα, ποινικὰς ρήτρας κτλ.

1. Βλ. I. CHARDONNET : op. cit. σελ. 142, Plan Comptable, σελ. 126.

5. Τὰς προβλέψεις : διά : δικαστικὰς διαφορὰς
 συναλλαγματικὰς διαφορὰς
 δεσμευμένας καταθέσεις καὶ συναλλάγματα
 κτλ. κτλ.

Εἰς τὰς Ἡν. Π.Α. ὁ νόμος 5000 διὰ τοῦ ὁποῦ ἐρρυθμίσθησαν κατὰ τὴν πολεμικὴν περίοδον αἱ σχέσεις μεταξὺ βιομηχάνων—προμηθευτῶν καὶ δημοσίου ἐξαιρεῖ ἐπίσης διάφορα κονδύλια.

Παρ' ἡμῖν, πλὴν τῶν ἀνωτέρω, τὰ ὁποῖα συνιστοῦν—μέχρι σημείου τίνος—ἀμφισβητούμενα στοιχεῖα κόστους, δεόν νὰ προστεθῶσι :

1. Ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος, ὁ ὁποῖος συνιστᾷ φόρον καθαρᾶς προσόδου καὶ συνεπῶς ἀρνητικὸν στοιχεῖον τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος.

2. Ποικιλώνυμοι εἰσφοραὶ, ὡς π. χ. ἡ φορολογία εἰσαγωγῶν (Δ. 456|1947), ὁ Α. Ν. 1023|1946 περὶ ἐπιβολῆς εἰδικῆς εἰσφορᾶς εἰς βάρος τῶν δικαιούχων δεσμευμένου συναλλάγματος κτλ.

Ἐπὶ τῆς φύσεως τῶν εἰσφορῶν τούτων ὡς στοιχείων μὴ προσδιοριστικῶν κόστους ἢ ἐνδεχομένως κοστολογησίμων δὲν εἶναι πάντοτε σαφῆς ἢ πρόθεσις τοῦ νομοθέτου, ὅπως ἐμφανίζεται τουλάχιστον διὰ τῶν ἐρμηνευτικῶν ἐγκυκλίων τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν.

6. Τρίτον : Ποσὰ μὴ προσδιοριστικὰ κόστους λόγω προσαρμογῆς τῶν ἐξόδων πρὸς τὸν ὄγκον τῆς παραγωγῆς. Ὅταν ἡ παραγωγικὴ δραστηριότης μειοῦται κάτωθι ὠρισμένου σημείου, ἢ ὅταν ἕνα κέντρον παραγωγῆς ἀδρανῆ ἐπὶ τι χρονικὸν διάστημα, ἐρωτᾶται ἐὰν ὁ περιωρισμένος ὄγκος παραγωγῆς θὰ ὑποστῇ εἰς τὸ ἀκέραιον τὸ σύνολον τῶν ἐτησίων ἐξόδων, ἢ ἐνδεικνύεται ὅπως ποσοστὸν τι τῶν ἐξόδων—κατ' ἀναλογίαν πρὸς τὸν περιορισμὸν τῆς παραγωγῆς—ἀπαλειφθῇ τῆς κοστολογήσεως καὶ ἐμφανισθῇ λογιστικῶς ὡς ἀφαιρετικὸν ποσὸν τῶν ἐσόδων ;

Ἦτοι :

Ἐτησίᾳ ὁμαλῆ παραγωγή	50.000 μέτρα
Ἐτήσια ἔξοδα	500.000.000 Δρχ.
Κόστος κατὰ μέτρον	10.000

1. Σημειωτέον ὅτι κατὰ τὴν ἰσχύουσαν ἐν Γαλλίᾳ λογιστικὴν τεχντροπίαν, τὴν ὁποίαν καθιερώνει τὸ Λογιστικὸν Σχέδιον, ὅταν ἐκδηλωθῇ ἕνας κίνδυνος, λ.χ. ἀφερεγγυότης ἀπαιτήσεως, διατυποῦται ἡμερολογιακὴ ἐγγραφή τοῦ τύπου :

Παροχαὶ χρήσεως

εἰς

Προβλέψεις διὰ...

Ἐπερχομένου τοῦ ζημιολογίου γεγονότος χρεοῦται διὰ τὸ οἰκεῖον ποσὸν ὁ λογαριασμὸς Προβλέψεις πιστώσει τοῦ θιγομένου περιουσιακοῦ στοιχείου. Ὁ λογαριασμὸς Παροχαὶ (ἢ Ἐπιβαρύνσεις) χρήσεως (dotations de l'exercice) μεταφέρεται εἰς τὸν λογαριασμὸν κυκλοφορίας (Ἐκμεταλλεύσεως) καὶ ὄχι εἰς τοὺς λογαριασμοὺς κοστολογήσεως.

Μειωμένη παραγωγή	30.000 μέτρα
Έτήσια έξοδα	360.000.000
Κόστος κατά μέτρον	12.000

Έρωτάται εάν πράγματι τὸ κόστος εἶναι 12.000, ἢ μήπως ἐκ τῶν 360.000.000 τὰ 60.000.000 δὲν εἶναι κονδύλια προσδιοριστικά κόστους, ὁπότε τοῦτο περιορίζεται πάλιν εἰς τὰς 10.000 Δρχ.

Τὸ ἐρώτημα τοῦτο, ἐπιδεκτικὸν μᾶλλον καταφατικῆς ἀπαντήσεως, εἶναι θεμελιώδες διὰ τὴν κοστολόγησιν καὶ ἀπασχολεῖ ζωηρῶς τὴν σύγχρονον βιβλιογραφίαν. Εἶναι γνωστὸν ὡς πρόβλημα τῆς «ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως» (imputation rationnelle, Karazitätskosten). Λόγῳ τῆς σημασίας του ἀναπτύσσεται εἰς ἕνα τῶν ἐπομένων κεφαλαίων.

7. **Ἀνακεφαλαίωσις.** Ἐάν ἀποδεχθῶμεν καὶ τὴν ἀρχὴν τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τότε σύνολόν τι ἐξόδων διακρίνεται εἰς :

A. Ἐξοδα κοστολογήσιμα

B. Ἐξοδα μὴ προσδιοριστικά κόστους :

1. Λόγῳ τῆς ἀνωμάλου ἐκτάσεώς των.
2. Λόγῳ τῆς ἰδιαιτέρας φύσεώς των (1)
3. Συνεπεὶα ρητῆς νομοθετικῆς διατάξεως (2)
4. Κατόπιν ἀποδοχῆς τῆς ἀρχῆς τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως.

8. **Ἀγορανομικὴ ἄποψις.** Κατὰ τὴν κοστολόγησιν τῶν εἰδῶν τὰ ὁποῖα χαρακτηρίζονται, δι' εἰδικῆς Ὑπουργικῆς ἀποφάσεως, ὡς οὐσιώδη ἐν ἀνεπαρκείᾳ, τὸ Συμβούλιον Κόστους καθορίζει εἰς ἑκάστην περίπτωσιν τὰ μὴ κοστολογήσιμα στοιχεῖα, εἴτε λόγῳ τῆς φύσεώς των (εἰσφοραὶ, κτλ.) εἴτε λόγῳ τῆς ἐκτάσεώς των 3. Τὰ κατὰ νόμον στοιχεῖα τοῦ κόστους καθορίζει ἡ Ἀγορανομικὴ διάταξις ἀρ. 22/1948.)

Αἱ ἐν προκειμένῳ ἀποφάσεις τοῦ Συμβουλίου Κόστους ἔχουν μεγίστην πρακτικὴν σημασίαν :

α. Εἴτε διότι τὰ ἀπαλειφόμενα κονδύλια δὲν εἰσέρχονται εἰς τὴν διαμορφουμένην ὀριστικὴν κοστολόγησιν τοῦ εἴδους.

β. Εἴτε διότι περιλαμβανόμενα εἰς ταύτην δὲν εἶναι κερδοφόρα, βαρύνουν τουτέστι τὸ κόστος, ἀλλὰ μετὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ ἀναλογουμένου νομίμου κέρδους.

Ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς τῶν ἀγορανομικῶν κοστολογήσεων ἄς παρατηρήσωμεν ὅτι ἡ καθοριζομένη τιμὴ πωλήσεως περιλαμβάνει :

α) στοιχεῖα κόστους ἐφ' ὧν ὑπολογίζεται κέρδος

1. Ὡς ἀναμφισβητήτων ἀρνητικῶν στοιχείων τῆς προσόδου : εἰσφοραὶ, φόρος κύκλου ἐργασιῶν, κτλ.

2. Καὶ ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ ἀγορανομικῆς κοστολογήσεως.

3. Π. χ. αἱ προμήθειαι ἀντιπροσώπων ἀναγνωρίζονται διὰ ποσοστὸν μέχρι 2 %, ἐξοδα ψυγείων ἀναγνωρίζονται μόνον δι' ὀρισμένον χρονικὸν διάστημα, κτλ.

β) πρόσθετα στοιχεία διαμορφούνται μὲν τὴν τιμὴν, ἀλλὰ οὐχὶ κερδοφόρα :

1. Ἀποβίσεις!
2. Εἰσφοραὶ διάφοραι
3. Φόρος κύκλου ἐργασιῶν.

γ. Αὐτὸ τοῦτο τὸ κέρδος, καθορισθὲν ὡς ἄνω.

§ 3

ΒΑΘΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΟΣ

1. Ὅρισμός. Ὡς βαθμὸν ἀπασχολήσεως (Beschäftigungsgrad) ἢ δραστηριότητος, ἐννοοῦμεν τὴν ἐκάστοτε πραγματοποιουμένην δραστηριότητα ἐν σχέσει πρὸς τὴν θεωρητικῶς δυνατὴν τοιαύτην. Συνεπῶς ὁ βαθμὸς δραστηριότητος ὑποδηλοῦται δι' ἑνὸς κλάσματος, ὅπου:

$$\frac{\text{Ἀριθμητὴς :}}{\text{Παρονομαστής}} = \frac{\text{Πραγματοποιουμένη δραστηριότης}}{\text{Θεωρητικὴ δυνατὴ δραστηριότης}}$$

Ἐάν τὴν δραστηριότητα ἢ ὁποία—ὑπὸ δοθείσας τεχνικοοικονομικῆς συνθήκας τῆς ἐπιχειρήσεως—εἶναι δυνατόν νὰ ἀναπτυχθῇ, ὑπολογίσωμεν εἰς 100, τότε ἡ πραγματοποιουμένη ἐκάστοτε ἀπασχόλησις κυμαίνεται εἰς ποσοστὸν τι, ἐκπεφρασμένον εἰς %ο. Π. χ. ἀλευρόμυλος ἀλεστικῆς ἰκανότητος 10 τόννων ἡμερησίως, ἀλέθων ἡμερησίως 6 τόννους, ἔχει βαθμὸν ἀπασχολήσεως 60 %ο.

Εἰς περιόδους κρίσεως ἢ μεταπολεμικῆς ἀρρυθμίας αἱ ἐπιχειρήσεις ἐργάζονται μὲ περιωρισμένην δραστηριότητα ἐπηρεάζουσαν δυσμενῶς τὸ κόστος αὐτῶν.

2. Εἶδη. Διακρίνομεν τὸν *τεχνικὸν βαθμὸν ἀπασχολήσεως*, ὁ ὁποῖος εἶναι ἐνδεικτικὸς τῆς *παραγωγικῆς* δραστηριότητος, καὶ ἀντιστοίχως τὸν *βαθμὸν συναλλακτικῆς* δραστηριότητος, τὸν ἐπιτυγχανόμενον τοιῦτος εἰς τὴν *συναλλακτικὴν* σφαῖραν. Εἶναι προφανές ὅτι ἐμπορικαὶ ἐπιχειρήσεις, τράπεζαι κτλ. ἔχουν κυρίως συναλλακτικὴν δραστηριότητα, ἐνῶ αἱ βιομηχαναί (κτλ.) ἀναπτύσσουσιν παραλλήλως καὶ τὰς δύο δραστηριότητας, πολλάκις δὲ μὲ *ἀσύμμετρον* ἔντασιν.

3. Μέτρησις βαθμῶν ἀπασχολήσεως. Ὁ βαθμὸς τῆς *συναλλακτικῆς δραστηριότητος* μετρεῖται :

α. Διὰ τοῦ ἐπιτυγχανομένου ἐκάστοτε μικτοῦ κύκλου ἐργασιῶν ἐκπεφρασμένου εἰς %ο τοῦ κανονικοῦ, συνήθους ἢ προβλεπομένου τοιούτου. Π. χ. Μηνιαῖαι πωλήσεις 100 ἑκατ., ἐναντι συνήθων τοιούτων 150 ἑκατ. = 66 %ο.

β. Ἐπειδὴ ὁμως ὁ μικτὸς κύκλος ἐργασιῶν ἐπηρεάζεται ἀπὸ τὰς αὐξομειώσεις τῆς τιμῆς διαθέσεως τοῦ εἶδους, εἶναι προτιμότερον

1. Οὐχὶ ὀρθῶς ὡς πρὸς τὸ στοιχεῖον τοῦτο.

νά μετράται εἰς μονάδας ποσότητος τοῦ διατιθεμένου εἴδους (ἢ ὑπηρεσίας) ὡσάκις τοῦτο εἶναι δυνατόν. Π. χ. εἰς κινηματογράφον : θεωρητικὸς βαθμὸς συναλλακτικῆς ἀπασχολήσεως : $500 \text{ θέσεις} \times 64 \text{ παραστάσεις μηνιαίως} = 32.000 \text{ εἰσιτήρια}$. Μικτὸς κύκλος ἐργασιῶν : $32.000 \times 4.000 = 128 \text{ ἑκ.}$ Πραγματοποιηθεὶς βαθμὸς δραστηριότητος Ὀκτωβρίου : $16.000 \text{ εἰσιτήρια} = 64 \text{ ἑκ.} = 50\%$. Ἐνδεχομένη ὑπερτίμησις τῶν εἰσιτηρίων ὁδηγεῖ εἰς μεῖζον ἔσοδον, οὐχὶ ὁμῶς καὶ εἰς αὐξήσιν τοῦ βαθμοῦ τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος, ἐὰν τὰ διατιθέμενα εἰσιτήρια, παραμείνουν τὰ ἴδια. Εἰς πολλὰς οἰκονομικῶς φθινούσας ἐπιχειρήσεις, ἢ ἐλάττωσις τοῦ συναλλακτικοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως συγκαλύπτεται ἀπὸ τὰς τιμολογιακὰς αὐξήσεις. Κατὰ ταῦτα, ὁ μικτὸς κύκλος ἐργασιῶν λαμβάνεται ὡς ἔνδειξις τοῦ συναλλακτικοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος, ὡσάκις εἶναι ἀδύνατον ἢ δυσχερὲς νὰ γίνῃ ἄλλως. (Π.χ. εἰς καταστήματα εἰδῶν νεωτερισμοῦ κτλ.).

Ὁ βαθμὸς ἀφ' ἑτέρου τῆς *τεχνικῆς δραστηριότητος* μετράται :

1. Εἰς μονάδας παραγωγῆς, ὡσάκις πρόκειται περὶ προϊόντος ἐνιαίου, ἢ ποικιλιῶν ἐλαφρῶς παραλλαγῆς : σιγαρέττα, οἰνόπνευμα, ζῦθος νήματα διαφόρων ἀριθμῶν.

2. Ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ παραγωγῆς μεγάλης ποικιλίας (εἶδη ζαχαροπλαστικῆς, φαρμακευτικὰ ἰδιοσκευάσματα, ὑφαντουργίας, κτλ.) ὅπου ἐνῶ αὐξάνει ἡ παραγωγή τοῦ Α εἴδους μειοῦται συγχρόνως ἡ παραγωγή τοῦ Β, τότε ὡς μονὰς μετρήσεως λαμβάνονται :

α. Ἡ ποσότης ἐπεξεργασθείσης βασικῆς τινος πρώτης ὕλης (π.χ. διὰ ποικιλίαν προϊόντων ὑδρογονώσεως : ἡ ποσότης τῆς βασικῆς λιπαρᾶς οὐσίας, εἰς τὴν ὑφαντουργίαν : τὸ κατειργασμένον ἔριον ἢ βάμβαξ κτλ.).

β. Ἡ ποσότης τῆς ἀπασχοληθείσης ἐργασίας : σύνολον ἡμερῶν ἢ ὥρῶν ἐργασίας. Ἡ ἀξία τῶν ἡμερομισθίων, ὠρομηθίων κτλ. ὄντενδεικνυται λόγῳ ἐνδεχομένων τιμολογιακῶν μεταβολῶν.

γ. Ἐνίοτε ἡ ποσότης τῶν ἀναλωθέντων καυσίμων.

δ. Αἱ ὤραι λειτουργίας βασικῶν μηχανημάτων καὶ ἄλλα ἀκόμη κριτήρια ἀντιπροσωπευτικά, εἰς ἕκαστον κλάδον βιομηχανίας, τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος αὐτῆς. Γενικῶς προτιμῶνται τὰ κριτήρια **ποσότητος** τῶν κριτηρίων ἀξίας. Ὁ Müller Bernhardt (op. cit.) προκρίνει συνδυασμὸν περισσοτέρων κριτηρίων.

4. **Διακυμάνσεις.** Ὁ ἀνώτατος, θεωρητικὸς βαθμὸς ἀπασχολήσεως 100% ἢ ἰδεατὸς (potential operating capacity)² δὲν ἐπιτυγχάνεται πρακτικῶς, λόγῳ ἀπεργιῶν, μηχανικῶν βλαβῶν, ἐλλείψεως πρώτων ὑλῶν ἢ ἀνταλλακτικῶν, πλεοναζόντων ἀποθεμάτων προϊόντων, κορεσμοῦ τῆς ἀγορᾶς, κτλ. κτλ. Δυσχερῶς ἄλλωστε ἐξακριβοῦται πότε ἡ ἐπιχειρήσις φθά-

1. Ἐπὶ τῆς ποικιλίας τούτων βλ. Α. Textor : op. cit. σελ. 2 ἐπ.

νει τὸ maximum τῶν 100 %. Γενικῶς θεωρεῖται ὅτι τὸ κατορθώνει ὅταν ἐξαντλῇ ὀλην τὴν τεχνικὴν παραγωγικὴν ἱκανότητα. Δὲν ὑπάρχει ἐν τούτοις ὁμοφωνία ἂν τὸ maximum τοῦτο ἀφορᾷ θωρον, 16ωρον, ἢ καὶ 24-ωρον ἐργασίαν.¹ (168 ὥρας ἐβδομαδιαίως).

Καθορισθέντος ὀπωσδήποτε τοῦ θεωρητικοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος εἶναι πρόδηλον ὅτι ἡ πραγματοποιουμένη κατὰ τινὰ περίοδον τοιαύτη κυμαίνεται ἐντὸς εὐρυτάτων ὀρίων. Ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν διακυμάνσεων τούτων διακρίνομεν

1. *Τὸν ὀμαλὸν βαθμὸν δραστηριότητος* (activité normale). Ἐναλόγως τοῦ κλάδου καὶ τῶν ἐν γένει συνθηκῶν, ὁ βαθμὸς οὗτος ἐντοπίζεται ἐντὸς ζώνης τινὸς κυμαινομένης μεταξὺ 50—90 % κτλ. τῆς θεωρητικῆς ἀπασχολήσεως. Εἰς ὀρισμένους κλάδους (industries saisonnières) σημειοῦνται σημαντικαὶ ἐποχιακαὶ ἀξομειώσεις, *λ. χ. παγοποιεῖα*. Ὁ ἐναλλασσόμενος ρυθμὸς τῆς οἰκονομικῆς συγκυρίας (conjoncture) ἐπιφέρει ἐπίσης σοβαρὰς καὶ μᾶλλον διαρκεῖς μεταβολὰς τοῦ ὀμαλοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος. Αἱ περίοδοι ὀξείας κρίσεως ὀδηγοῦν εἰς περιορισμὸν τῆς δραστηριότητος εἰς ἀσήμαντα ποσοστά, ὑπερακοντίζοντα τὰ ὀρια συμπίεσεως (ἐλστικότητος) τοῦ κόστους. Ὅσον ἀφορᾷ δὲ τὰς διαρθρωτικὰς μεταβολὰς τῆς οἰκονομίας αὐταὶ ἐπηρεάζουν (εὐμενῶς ἢ δυσμενῶς), ἀλλὰ κατὰ τρόπον πλεόν μόνιμον, τὸν ὀμαλὸν βαθμὸν δραστηριότητος.

Οἱ βορειαμερικανοὶ συγγραφεῖς ἐξαρτοῦν τὸν ὀμαλὸν βαθμὸν τῆς τεχνικῆς ἀπασχολήσεως ἐκ τῆς ἱκανότητος διαθέσεως τῶν προϊόντων (Capacity to Make and Sell)².

Ἐνίστε συνηθίζεται ὀπως ὁ θεωρούμενος, κατὰ μῆνα, ὡς ὀμαλὸς βαθμὸς δραστηριότητος (normal capacity) ἀνάγεται εἰς 100%. Κατόπιν τούτου αἱ πραγματοποιουόμεναι μηνιαίως ἐντάσεις δραστηριότητος μετρῶνται εἰς % ὑπεραπασχολήσεως ἢ ὑποαπασχολήσεως. Συνεπεῖα τῶν διακυμάνσεων τούτων τίθεται τὸ ἐρώτημα τῆς ἐπιπτώσεως ἢ μὴ ὀλων τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἐπὶ τοῦ κόστους. Περί τούτου βλ. Ἰδιαίτερον Κεφάλαιον.

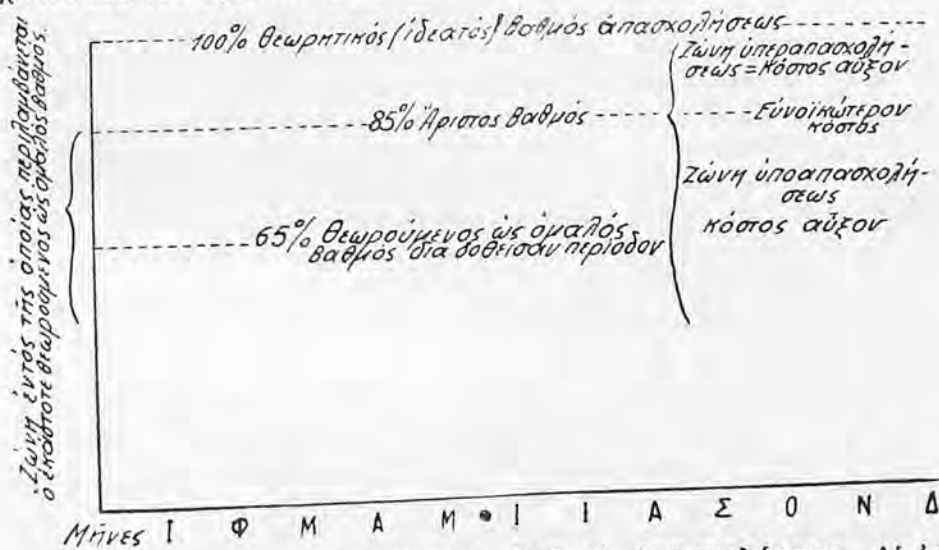
Ὁ προσὀδιορισμὸς τοῦ ἐκάστοτε ὀμαλοῦ βαθμοῦ συναντᾷ σοβαρὰς δυσκολίας ὀφειλομένας εἰς αἷτια τόσον ἐξωτερικὰ (οἰκονομικὰ συνθήκαι) ὀσον καὶ ἐσωτερικὰ (τεχνολογικὰ). Πολλάκις ἢ χρησιμοποίησις διαφόρου πρώτης ὕλης τῆς συνήθους μεταβάλλει τὴν ὀλην παραγωγικὴν ἱκανότητα. Ἡ μέτρησις ταύτης εἶναι ἀρκετὰ δυσχερὴς³.

1. Ἡ 24ωρος ἐργασία ἔχει ὀποστηρικτὰς, ἐπικαλουμένους ὀτι πᾶσα ἀδράνεια τῶν ἐγκαταστάσεων συνεπάγεται οἰκονομικὴν ἀπώλειαν. Βλ. C. Reynolds-Noyes, ἄρθρον ἐν The American Economic Review (Σεπτέμβριος 1941) Συνήθως ὀπολογίζονται 160 ὀρες ἐβδομαδιαίως. Βλ. σχ. M. Bourquin: op. cit. σελ. 169.

2. Βλ. COST ACCOUNTANTS HANDBOOK, σελ. 1072. Πληρέστερον διάγραμμα βλ. ἐν LAWRENCE: op. cit. σελ. 400.

3. Διότι πλὴν τῶν περιπτώσεων ὀπου λειτουργοῦν ὀλοκληρωμένα συγκροτή-

2. Τὸν ἄριστον βαθμὸν δραστηριότητος (optimale Beschäftigungsgrad).
 Εἰς τὸ πλαίσιον τῆς ζώνης ἐντὸς τῆς ὁποίας διακυμαίνεται ἡ ὀμαλή δραστηριότης, διακρίνομεν εἰδικώτερον τὸ σημεῖον τοῦ καλουμένου ἄριστου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως. Εἶναι τὸ σημεῖον ἐκεῖνο εἰς τὸ ὁποῖον ἐργαζομένη ἡ ἐπιχείρησις ἐπιτυγχάνει τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος (Kosteporrtimum). Τοῦτο ὀφείλεται εἰς τὸ γεγονός ὅτι εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως ἐπιτυγχάνεται ὁ ἐπωφελέστερος συνδυασμὸς ἐξόδων, ὡς ἐκθέτομεν λεπτομερῶς εἰς τὰ ἐπόμενα. Ἡ ἀκριβὴς ἔννοια τοῦ ἄριστου βαθμοῦ δραστηριότητος εἶναι ὅτι: εἴτε ἡ ἐπιχείρησις χαλαρώσει εἴτε ἐντείνει τὴν παραγωγὴν τῆς τὸ κόστος αὐτῆς θὰ εἶναι καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις δυσμενέστερον ἐκείνου τὸ ὁποῖον ἐπιτυγχάνει εἰς τὸν ἄριστον (optimale) βαθμὸν:



5. Συνολικῶς καὶ ἐπὶ μέρους βαθμοὶ ἀπασχολήσεως. Αἱ ἐπιχειρήσεις, ὅταν ἰδίως εἶναι συνθετωτέρας διαρθρώσεως περιλαμβανούσης περισσότερα μὴ ὁμοειδῆ τμήματα ἢ κλάδους ἐκμεταλλεύσεως, χαλαρᾶς ὀργανικῆς σχέσεως μεταξύ των, δὲν ἐργάζονται πάντοτε μὲ τὴν αὐτὴν ἔντασιν εἰς ὅλα αὐτῶν τὰ τμήματα. Συνεπῶς πλὴν τοῦ γενικοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως παρίσταται ἀνάγκη διαπιστώσεως καὶ τοῦ μερικοῦ τοιοῦτου ἐκάστου τμήματος, κέντρου παραγωγῆς, κλάδου κτλ. Ἡ διαπίστωσις αὕτη εἶναι μεγίστης σημασίας, διότι ἐπιτρέπει νὰ ἐξευρεθῇ εἰς τὴν περι-

ματα καθωρισμένης παραγωγικῆς ἰκανότητος (κλωστήρια, κ.ἄ.) εἰς τὰς λοιπὰς περιπτώσεις ὅπου ἀπαιτεῖται σύμπραξις πολλῶν αὐτοτελῶν μηχανημάτων, ὁ ὑπολογισμὸς δυσχεραίνεται, διότι ἐὰν τὸ τελικὸν προϊόν διέρχεται ἀπαραιτήτως σειρὰν ὄλων ἐπεξεργασιῶν, τὸν ὅλον παραγωγικὸν ρυθμὸν δίδει τὸ βραδύτερον, παλαιότερον, μηχανήμα.

πτωσιν π.χ. ύποαπασχολήσεως ενός τμήματος', ποία ή επίδρασις επί τοῦ κόστους παραγωγῆς τοῦ τμήματος καί ή επί τοῦ τελικοῦ προϊόντος. Εὐνόητα εἶναι τὰ ἐκ τῆς σταθμίσεως ταύτης ἀπορρέοντα πλεονεκτήματα, τόσον ὡς πρὸς τὸν ἔλεγχον λειτουργίας τοῦ τμήματος, ὅσον καί ἀπὸ τιμολογιακῆς ἀπόψεως. Εἰδικώτερον, διαφωτίζεται ή διοικήσις τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς πρὸς τὴν προγραμματίωσιν τῆς παραγωγῆς ή τὴν ἀνάληψιν παραγγελιῶν, προτιμωμένων ἐκείνων, αἱ ὁποῖαι, κατὰ τὸ δυνατόν, κινοῦν **συμμέτρως** ὅλα τὰ τμήματα.

6. Συγχρονισμὸς καί ἑτεροχρονισμὸς βαθμῶν ἀπασχολήσεως. Διαρκούσης τῆς χρήσεως (διαχειριστικοῦ ἔτους) τόσον ή τεχνικὴ ὅσον καί ή συναλλακτικὴ δραστηριότης ἐμφανίζουσι κανονικὰς (ὄλδ. προβλεπομένης) ή καί τυχαίας ἀξομειώσεις. Καί ἄλλοτε μὲν αἱ διακυμάνσεις αὗται εἶναι ἀπολύτως σύγχρονοι, ὅπως συμβαίνει εἰς τὰς ἐκμεταλλεύσεις λεωφορείων συγκοινωνίας, εἰς τὰ παγοποιεῖα, ξενοδοχεῖα, κτλ., ὅπου παραγωγή καί πώλησις συμπίπτουσι, ἄλλοτε ὁμως ἐκάστη δραστηριότης ἐμφανίζει διάφορον καμπύλην ἐντάσεως καί ὑφέσεων. Πολλάκις ὁ διαπιστούμενος μεταξύ τούτων ἑτεροχρονισμὸς εἶναι σημαντικὸς, συνεπαγόμενος μεγάλα χάσματα (ἀνισοροπίαν) εἰς τὸ κύκλωμα ἐξοδα—ἔσοδα. Αἱ δημιουργούμεναι ἀνάγκαι βραχυχρόνου δανεισμοῦ κατὰ τὴν ὑφῆσιν τῆς συναλλακτικῆς δραστηριότητος ἐπηρεάζουσι δυσμενῶς τὸ κόστος.

7. Σχέσεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως πρὸς τὸ κόστος. Δὲν χρειάζεται ἰδιαιτέρα ἀνάπτυξις διὰ νὰ καταδειχθῇ ὅτι ὅταν ἀξομειοῦται ή ποσοτῆς τῆς παραγωγῆς μεταβάλλεται κατ' ἀνάγκην καί τὸ κατὰ μονάδα κόστος παραγωγῆς. Ἐκεῖνο ὁμως τὸ ὁποῖον ἔχει ἀνάγκην προσεκτικῆς μελέτης εἶναι τὸ πῶς **συμμεταβάλλονται**. Τὰ σπουδαιότερα τῶν προβλημάτων τοῦ κόστους, τῆς διαμορφώσεως καί τῆς συνθέσεως αὐτοῦ, συνδέονται πρὸς τὰς διακυμάνσεις τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος. Οὐχ ἤττον προτοῦ ἀσχοληθῶμεν μὲ τὰ προβλήματα ταῦτα, προέχει νὰ διασαφηνίσωμεν πῶς διαμορφώνεται **ἕνα ἕκαστον** τῶν στοιχείων κόστους (ἐξόδων) ἐκ τῆς συνθέσεως τῶν ὁποίων θέλει προκύψει τελικῶς τὸ κόστος, ὅταν μεταβάλλεται ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως.

§ 4.

ΠΩΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΝΟΝΤΑΙ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΒΑΘΜΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ

(*Συνέχεια οἰκονομικῆς ἀναλύσεως ἐξόδων*)

1. Εἶναι γενικῶς γνωστὸν ὅτι τὰ παντοειδῆ ἐπιχειρηματικὰ ἔσοδα μεταβάλλονται κατὰ διαφόρους τρόπους ὅταν ἀξομειοῦται ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως. Ὡς ἐκ τούτου πηγάζει ή ἀνάγκη τῆς διακρίσεως τῶν,

1. Καί γενικώτερον, ἀσυμμέτρου ἀπασχολήσεως πρὸς τὰ ἄλλα τμήματα.

τὴν ὁποῖαν ὁμως δὲν ἐμφανίζουσι ὁμοιομόρφως οἱ εἰδικοὶ συγγραφεῖς.

Πρώτη ταξινόμησις :

*Εξοδα σταθερά	}	*Αναλογικά
*Εξοδα μεταβλητά		Αύξοντα Φθίνοντα Παλίνδρομα ἢ ἀκανόνιστα

Δευτέρα ταξινόμησις :

*Εξοδα ἀναλογικά	}	Σταθερά
*Εξοδα μὴ ἀναλογικά		Αύξοντα Φθίνοντα Παλίνδρομα ἢ ἀκανόνιστα

Καὶ αἱ δύο διακρίσεις εἶναι δικαιολογημέναι, ἀρκεῖ νὰ γίνεταί ἡ ἀρμόζουσα ἐκάστοτε χρῆσις αὐτῶν.

Ἐκεῖνο τὸ ὅποιον πρέπει νὰ διευκρινισθῆ εὐθύς ἐξ ἀρχῆς—διὰ νὰ ἀποφύγωμεν συνήθεις παρερμηνείας—εἶναι ὅτι αἰῶς ἄνω κατηγορίαί πρέπει νὰ ἐξετασθοῦν διττῶς :

1. Πῶς διαμορφοῦται τὸ μέγεθος τῆς δαπάνης.

2. Πῶς διαμορφοῦται ἡ ἐπίπτωσίς τῆς ἐπὶ τοῦ κατὰ μονάδα προϊόντος κόστους.

Ἐλλείπει τῆς διευκρινίσεως ταύτης παρατηροῦνται πολυάριθμοι συγχύσεις. Κατωτέρω ἀσχολούμεθα μὲ ἐκάστην κατηγορίαν, ἀνεξαρτήτως τρόπου κατατάξεως.

1. **Ἐξοδα σταθερά** (*frais fixes*). Εἶναι προφανῶς ἐκεῖνα τῶν ὁποίων τὸ συνολικὸν μέγεθος δὲν ἐπηρεάζεται ἀπὸ τὰς αὐξομειώσεις τῆς παραγωγικῆς (ἢ συναλλακτικῆς) δραστηριότητος. Τὸ νὰ εἶναι *σταθερὸν* ἓνα ἔξοδον δὲν σημαίνει ὅτι ἐμφανίζεται πάντοτε μὲ τὸ αὐτὸ ποσὸν κατὰ μῆνα (ἢ ἄλλην περίοδον). Σημαίνει ἀπλῶς ὅτι αἱ αὐξομειώσεις τοῦ οἴκειου ποσοῦ τυγχάνουσι ἄσχετοι, ἀνεξάρτητοι, ἀπὸ τὰς μεταβολὰς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως. Σταθερά ἔξοδα εἶναι κατ' ἐξοχὴν τὰ **χρονικὰ ἔξοδα**, ἴδ. τὰ ἀναλισκόμενα συμμέτρως πρὸς τὴν πάροδον τοῦ χρόνου : ἐνοίκια, μισθοί, τόκοι δανείων, ἀσφάλιστρα πυρὸς· ζωῆς, δικαιώματα χρησιμοποίησεως προνομίων εὐρεσιτεχνίας, συνδρομαί, ὠρισμένοι φόροι κ. ἄ.

Παρατηρεῖται, ἐν τούτοις, ὅτι ὠρισμένα τοῦλάχιστον τῶν ἐξόδων τούτων δὲν εἶναι ἀπολύτως σταθερά, ἐπηρεαζόμενα κάπως ἀπὸ τὴν ἔντασιν τῶν ἐργασιῶν. Π.χ. διπλασιαζομένης τῆς δραστηριότητος θὰ ἀπαιτηθῆ ἐφεδρικὸν διοικητικὸν προσωπικόν, κτλ. Πρόκειται μᾶλλον περὶ ἐξόδων ὑποκειμένων εἰς μακροχρόνιους ἀναθεωρήσεις, καὶ σχετικῶς σταθερῶν εἰς συντομώτερα χρονικὰ διαστήματα, ἰδίως ἐντὸς μιᾶς χρήσεως.

Λόγω τῆς σχετικότητος ταύτης διακρίνεται, ἐνίοτε, ἡ ὑποπερίπτωσης τῶν ἡμισταθερῶν ἐξόδων (Irais semi - fixes).

2. **Συνήθεις ἀνακρίβειαι ἐκφράσεως.** Τὰ σταθερὰ ἔξοδα δὲν πρέπει νὰ συγχέωνται μὲ τὰ γενικά ἔξοδα, ὅπως κάνει ἡ καθημέραν πρᾶξις, πορασυρομένη ἀπὸ τὸ γεγονός ὅτι ὠρισμένα γενικά ἔξοδα (διοικήσεως) εἶναι σταθερά. Αἱ ἀπολαβαὶ πωλητοῦ ἀμειβομένου μὲ ποσοστὰ εἶναι γενικὸν ἔξοδον (πωλήσεως) ὄχι ὅμως καὶ σταθερόν¹.

3. **Ἐξοδα ἀναλογικά (Irais proportionnels).** Εἶναι ἐκεῖνα τῶν ὁποίων τὸ συνολικὸν μέγεθος βαίνει συμμέτρως πρὸς τὰς αὐξομειώσεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, δηλ. εὐρίσκονται εἰς ἄμεσον σχέσιν πρὸς τὸ ὄγκον τῆς παραγωγῆς, π.χ. ἡ πρώτη ὕλη. Ἐάν ἀπαιτῆται τοιαύτη 100 χγρ. διὰ παραγωγὴν 1ῆ προϊόντων, θὰ ἀπαιτηθῆ ὕλη διπλασίας ποσότητος διὰ διπλασίαν παραγωγὴν. Καθ' ὑπόθεσιν, διότι εἰς τὴν πραγματικότητα θὰ προκύψουν :

1) Ἐξοδα ἀναλογικῶς ὀλιγώτεροι φῦραι ἀποθηκεύσεως ἐπὶ μεγαλυτέρας ποσότητος.

2) Ὀλιγώτεροι ἀπομειώσεις ἐπεξεργασίας ἐπὶ συνεχοῦς παραγωγῆς.

3) Συνεξεταζομένη ἡ ἀξία τῆς πρώτης ὕλης πρὸς τοὺς ἀντιστοίχους ὄρους ἀγορᾶς καὶ τὰ μεταφορικά, αἱ μεγαλύτεροι ποσότητες — προϋπὸθεσις μεγαλυτέρας παραγωγῆς — εἶναι εὐθηνότεροι.

Συνεπῶς ἡ ἔννοια τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων—ὅπως ἄλλωστε καὶ τῶν σταθερῶν, αὐξόντων κλπ. δὲν εἶναι ἀπόλυτος, ἀλλὰ σχετικὴ. Ἡ πρώτη ὕλη, τὰ ἄμεσα ἡμερομίσθια, ἡ κινητήριος ἐνέργεια, τὰ καύσιμα, αἱ ἐπισκευαὶ κ.ἄ., εἶναι δαπάναι *grosso modo* ἀναλογικαί, ὡς πρὸς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ συνολικοῦ των μεγέθους. Ἐξεταζόμενοι ὅμως ὡς πρὸς τὴν ἐπίπτωσιν των ἐπὶ τοῦ κόστους, κατὰ μονάδα, εἶναι... σταθεραί. Πράγματι εἰς ἐκάστην ὁκᾶ σάπωνος, ἀνεξαρτήτως μικρᾶς ἢ μεγάλης παραγωγῆς, ἐνυπάρχει ἡ αὐτὴ ποσότης πυρηνελαίου.

4. **Ἐξοδα αὐξόντα (Irais progressifs).** Εἶναι ἐκεῖνα τῶν ὁποίων τὸ μέγεθος αὐξάνει περισσότερο ἀπὸ ὅτι αὐξάνει ἡ παραγωγή. Π.χ. Ἐπερὼριαι προσωπικοῦ ἀμειβομένου δυσαναλόγως πρὸς τὴν πρόσθετον παραγωγὴν. Ἐπίσης ἐπὶ ἡμερομισθίων μετὰ βραβείων (prime) ἐφ' ὅσον τὸ βραβεῖον ἔχει αὐξουσαν κλιμάκωσιν². Ἀναλόγως ἐμφανίζονται ὠρισμένοι φόροι τῶν ὁποίων ἡ ἐπιβάρυνσις ἀκολουθεῖ αὐξουσαν ἑκατοστιαίαν ἀναλογίαν. Ἐπίσης συνηθίζεται, ὅταν ἔξοδα ἀποθηκεύσεως (τόκοι, κίνδυνοι ἀπαξίωσεως κλπ.) ὑπολογίζωνται ὡς ἑκατοστιαία ἐπιβάρυνσις τῶν

1. Πρβλ. CH. BRUNET: *op. cit.* σελ. 31.

2. Τοῦτο ἐξηγεῖται ἐκ τοῦ γεγονότος ὅτι ἐπιτυγχάνεται φθίνουσα ἐπίδρασις ἄλλων ἐξόδων. Μηχανήματα μεγάλης ἀξίας εἶναι συμφέρον, νὰ ἀξιοποιῶνται ἐντατικὰ ἔστω ἐπὶ τῇ καταβολῇ βραβείων ἢ ὑπερῶριων, λόγῳ ἐξοικονομήσεως τῶν καὶ ἀποσβέσεων.

stocks, όπως ο συντελεστής καθορίζεται αύξων αναλόγως του μεγέθους των stocks, λόγω μεγαλύτερας δυσχερείας διαθέσεως αυτών¹. Έτερα ακόμη περιπτώσεις επιδρώσα ως αύξουσα δαπάνη είναι ή απόρριψις συνεχώς υψηλότερου ποσοστού άκαταλλήλων προϊόντων (κακοτεχνημάτων) επί υπερφορτισμένης παραγωγής.

Ένταυθα δέον να σημειωθῆ ὅτι, όπως και διὰ τὰς ἐπομένας κατηγορίας ἐξόδων (φθίνοντα και παλίνδρομα), δὲν εἶναι πάντοτε ἡ φύσις τοῦ ἐξόδου ποῦ συνεπάγεται τὴν τοιαύτην ἢ τοιαύτην μεταβλητότητά του, ἀλλ' οἱ τεχνικοὶ ὄροι τῆς πραγματοποιήσεώς του. Οὕτω π.χ. διὰ τὴν παραγωγήν 100 μονάδων ἀπαιτοῦνται 100 ἐργάται και εἰς ἐργοδηγός, μετὰς ἀκολουθούσους ἀμοιβάς :

$$\begin{array}{r} 100 \text{ ἐργάται} \quad \text{πρὸς } 5 = 500 \\ 1 \text{ ἐργοδηγός} \quad \text{πρὸς } 30 = 30 \\ \hline \text{Σύνολον} \quad \quad \quad 530, \text{ ἦτοι } 5,30 \text{ κατὰ μονάδα} \end{array}$$

Ἐστὼ ὁμως ὅτι διὰ τὴν παραγωγήν 130 μονάδων ἀπαιτοῦνται 130 ἐργάται και εἰς ἀκόμη ἐργοδηγός, τότε ἔχομεν :

$$\begin{array}{r} 130 \text{ ἐργάται} \quad \text{πρὸς } 5 = 650 \\ 2 \text{ ἐργάται} \quad \text{πρὸς } 30 = 60 \\ \hline \text{Σύνολον} \quad \quad \quad 710, \text{ ἦτοι } 5,46 \text{ κατὰ μονάδα} \end{array}$$

Ἐπὶ τὰς τεχνικοοικονομικὰς ταύτας προϋποθέσεις ἡ δαπάνη ἐργασίας κατέστη αὐξουσα. Ἐὰν τώρα ἡ παραγωγή προωθηθῆ μέχρι 200 ἐργατῶν (ὁπότε δὲν παρίσταται ἀνάγκη προσθήκης ἐτέρου ἐργοδηγοῦ) ἡ δαπάνη ἀποκαθίσταται πάλιν ἀναλογικῆ².

1. Βλ. σχ. M. BOURQUIN: οπ. cit.

2. Ἐνδιαφέρουσα τυγχάνει ἡ περίπτωση τοῦ αὐξοντος κόστους εἰς τὰς ἐναερίους μεταφορὰς, ἐν σχέσει πρὸς τὴν διανυομένην ἀπόστασιν, λόγω φθίνουσης διαμορφώσεως τοῦ ὠφελίμου βάρους:

Ἀπόστασις
μεταφορᾶς
300 χιλίόμε.

600 >

900 >

1200 >

1500 >

Πολυκινητήριον ἀεροπλάνου ἐμπορικοῦ τύπου

Βάρος καυσίμων 320 χλγρ	ὠφέλιμον βάρος 1840 χλγρ
640	1520
960	1200
1280	880
1600	560

Κατὰ CARLO ROCCA: La navigazione aerea etc. σελ. 86, Milano 1930.

5. "Εξοδα φθίνοντα (îrais degressifs). Ταῦτα διαμορφοῦνται κατὰ τρόπον ἀκριβῶς ἀντίθετον τῶν ἀνωτέρω, ἴδ. αὐξάνουν μὲν κατὰ ὄγκον, ἀλλὰ μὲ ρυθμὸν βραδύτερον τοῦ ρυθμοῦ αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς.

Συνήθως φθίνοντα εἶναι τὰ κόμιστρα, ναῦλα καὶ ἐν γένει ἐξοδα παραδόσεως. Ἀναλόγως τὰ τηλεφωνικὰ τέλη, ὑδρευσις, φωτισμός κτλ. εἰς τὰ ὁποῖα ὑπαισέρχεται παγία τις ἐπιβάρυνσις. Εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν τεχνικῶν ἐξόδων ὁ Schmalenbach παρέχει τὸ ἐξῆς παράδειγμα φθινοῦσης καταναλώσεως γαιανθράκων ἐπὶ προΐουσης ἀξιοποιήσεως (Ausnutzungsggrad) ἐγκαταστάσεων ἀτμοπαραγωγῆς :

*Απόδοσις εἰς ἵπποδύναμιν : 50 60 70 80 90 H. P.

Κατανάλωσις γαιανθράκων : 1,8 1,32 1,16 1,04 0,93 καθ' ὥριατον H. P.

Ἄναλογος διαμόρφωσις χαρακτηρίζει τὰ καλούμενα ἐξοδα ἐκκινήσεως (mise en train), τὰ ὁποῖα πραγματοποιιοῦνται κατὰ τὴν ἀνάληψιν παραγωγῆς νέου τύπου προϊόντος, νέας παραγγελίας κτλ. Μεσολαβοῦν μελέται, σχέδια, δοκιμαί, μοντέλλα, ἐσωτερικαὶ ἐντολαί, ἐντυπα κτλ., συνιστῶντα ἐφ' ἅπασι ἐπιβάρυνσιν ὡς πρὸς τὴν θεωρουμένην παραγωγὴν. Ὅσον ἡ ἔκτασις ταύτης μεγαλυτέρα καὶ ἀνανεώσιμος τόσον ἡ κατὰ μονάδα ἐπίπτωσις μικροτέρα.

6. "Εξοδα ἀκανονίστου μεταβλητότητος ἢ παλίνδρομα (îrais regressifs). Πρόκειται περὶ ἐξόδων τὰ ὁποῖα ἀκολουθοῦν ἐναλλασσομένην μεταβλητότητα, ἄλλοτε ὡς αὐξοντα· φθίνοντα, ἄλλοτε ὡς ἀναλογικὰ φθίνοντα, κτλ. Τοῦτο δὲν ὀφείλεται εἰς τὸ εἶδος τῆς δαπάνης ἀλλὰ εἰς τὰς τεχνικὰς συνθήκας τῆς ἀναλώσεώς της. Ἡ περίπτωσις ἐμφανίζεται εἰδικώτερον ὅταν ἡ παραγωγή δὲν χωρεῖ κατὰ συνεχῆ κλιμάκια ὄγκου (π.χ. 101, 102, 103, 104 μέτρα, τεμάχια, κιλά κτλ.) ἀλλὰ κατὰ ἀποτόμους καὶ μεγάλας σχετικῶς ἐνότητος 100—150—200 (μιά «καζανιά», μιά «φουρνιά»). Ἐὰν δὲν γίνεται πλήρης χρῆσις τῆς ἐνότητος παραγωγῆς, πολλὰ ἐκ τῶν ἐξόδων καθίστανται αὐξοντα. Ἐπὶ τῇ συμπληρώσει της καθίστανται πάλιν ἀναλογικὰ, κτλ.

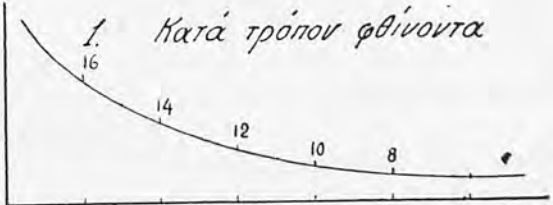
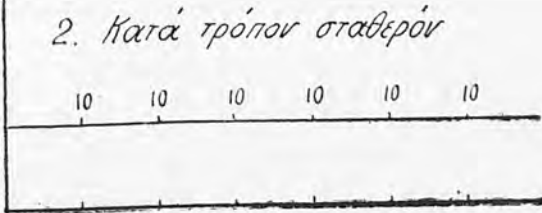
7. Λογιστικὴ ὁμαδοποίησις τῶν ἐξόδων. Αἱ ἀνωτέρω ἰδιότητες ἀφοροῦν κάθε ἐξοδον θεωρούμενον αὐτὸ καθ' ἑαυτὸ, ἴδ. μεμονωμένως.

Ἡ Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ συγκεντρώνει, ἐντούτοις, περισσότερα ὁμοειδῆ ἐξοδα εἰς ἕνα λογαριασμόν, ὡς λ.χ. "Εξοδα λειτουργίας συνεργείου ἐπισκευῶν, Γεν. βιομηχανικὰ ἐξοδα, κτλ. τοῦ ὁποίου τὸ περιεχόμενον (χρεωστικὸν ὑπόλοιπον) ἐπιρρίπτεται ἐπὶ τοῦ κόστους ὡς νὰ ἐπρόκειτο περὶ ἐνιαίας δαπάνης. Κατ' οὐσίαν πρόκειται περὶ συνθέτου κονδυλίου, εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ ὁποίου περιλαμβάνονται, σταθερά, ἀναλογικὰ, αὐξοντα, κτλ. ἐξοδα. Ἐκ τῆς τοιαύτης συνθέσεως θὰ ἐξαρτηθῇ ἐν τέλει ἡ συμπεριφορὰ (behaviour of manufacturing expenses) τοῦ κονδυλίου τούτου, ὡς πρὸς τὰς αὐξομειώσεις τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως. Τὰ τοιαῦτα λογιστι-

κώς ομαδοποιημένα έξοδα (Gruppenkosten)⁽¹⁾ διαμορφώνονται συνήθως ως φθίνοντα έφ' όσον περικλείουν και σταθερά τοιαύτα. Ούτω π.χ. τὰ «Έξοδα λειτουργίας Βενζιναρότρου» (ένθα: τόκος, άποσβέσεις, ασφάλιστρα, μισθός οδηγού, καύσιμα, κτλ. κτλ.) θά έχουν φθίνουσαν έπίπτωσησιν αύξανόμενου του άριθμου των καλλιεργουμένων στρεμμάτων.

8. Συνοπτική εικών. Κατωτέρω συνοψίζομεν τὰς άναπτυχθείσας διακρίσεις :

Αύξομειώσεις βαθμού άπασχολήσεως

Α. Πώς διαμορφώνεται τὸ μέγεθος τῶν ἐξόδων	Β. Πώς βαρύνουν τὸ κόστος κατὰ μονάδα παραγωγῆς
1. Σταθερά	<p>1. Κατὰ τρόπον φθίνοντα</p> 
2. Ἀναλογικὰ	<p>2. Κατὰ τρόπον σταθερόν</p> 

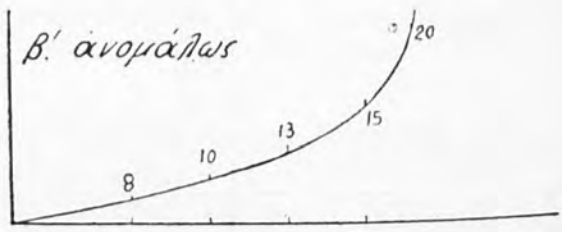
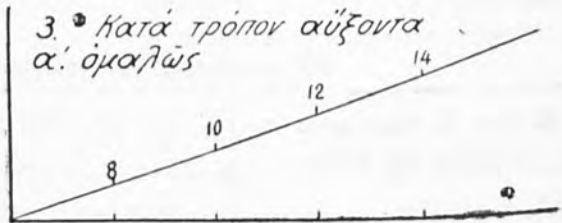
1. Βλ. Κ. MELLEROWICZ: op. cit. Τομ. I σελ. 326.

Αύξομειώσεις βαθμού άπασχολήσεως

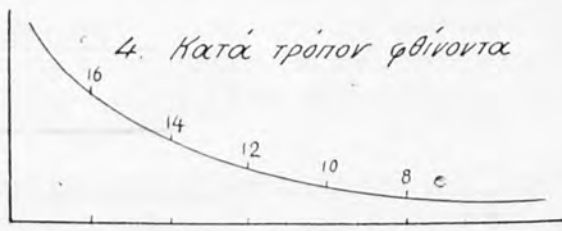
A. Πώς διαμορφώνεται τὸ μέγεθος τῶν ἐξόδων

B. Πώς βαρύνουν τὸ κόστος κατὰ μονάδα παραγωγῆς

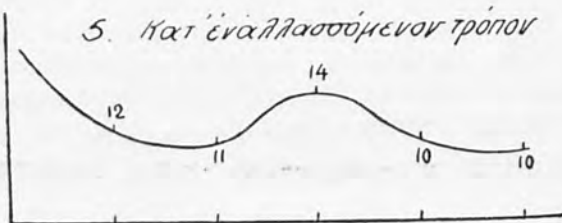
3. Αύξοντα



4. Φθίνοντα



5. Παλίνδρομα



9. Παρατηρήσεις. Ἐκεῖνο ὅμως τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ τονισθῆ (διότι εἶναι ἡ συνήθης πηγή πλήρους παρερμηνείας τῶν πραγμάτων) εἶναι ὅτι ἐκάστη τῶν τριῶν τούτων κατηγοριῶν ἐξόδων (ιδίως ἡ 2α καὶ 3η) δὲν περιλαμβάνει ἐξοδα διάφορα τῆς ἄλλης. Εἰς τρόπον ὥστε ἂν ὑποθεθῆ ὅτι ὄλα τὰ *κατ' εἶδος* ἐξοδα (ἡμερομίσθια, ἀποσβέσεις, καύσιμα, μεταφορικά, κτλ. κτλ.) εἶναι, ἔστω, 15, τότε τὰ 7 (ἔστω) εἶναι σταθερά, ἄλλα 5 εἶναι ἀναλογικά καὶ τὰ ὑπόλοιπα 3 εἶναι αὐξοντα.

Μία τοιαύτη ἀντίληψις εἶναι ἀπατηλή. Διότι τὸ *αὐτὸ ἐξοδον* δύναται νὰ εἶναι μέχρι σημείου τινὸς τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως ἀναλογικόν, πέραν δὲ αὐξὸν ἢ φθίνον. Παράδειγμα τὰ ἡμερομίσθια. Κατὰ βάσιν (!) πρόκειται περὶ ἀναλογικῆς δαπάνης. Διὰ 100 προϊόντα ἀπαιτοῦνται ἡμερομίσθια 1000 δρ., διὰ 200 προϊόντα θὰ ἀπαιτηθοῦν 2000 δρ. Προκειμένου ὅμως ὁ ὄγκος τῆς παραγωγῆς νὰ αὐξηθῆ, διὰ νυκτερινῆς ἐργασίας, τὰ ἡμερομίσθια **μετατρέπονται ἀπὸ ἀναλογικῆς εἰς αὐξουσὴν δαπάνην**. Ἀντιστρόφως ἐνδέχεται ὅπως τὸ ἀγοραῖον βιομηχανικὸν ἠλεκτρικὸν ρεῦμα παρέχεται μὲ ἡλαττωμένον τιμολόγιον κατὰ τὰς νυκτερινὰς ὥρας, (ὅπως συμβαίνει εἰς πολλὰς πόλεις τῆς Γαλλίας), ὅποτε ἐπέρχεται τὸ ἀντίθετον ἀποτέλεσμα.

Ἄλλὰ δὲν εἶναι μόνον τὰ ἐξοδα τῆς τεχνικῆς σφαίρας πού μεταβάλλουν κατηγορίαν. Ἀνάλογόν τι δύναται νὰ συμβῆ καὶ εἰς τὰ ἐξοδα διαθέσεως. Ἐάν π.χ. παραγωγή 100.000 κιλῶν διοχετεύεται κανονικῶς εἰς τὴν ἀγορὰν ἄνευ διαφημίσεως, παραγωγή 200.000 ἴσως ἀπαιτήσῃ ἔντονον διαφήμισιν, ὅποτε τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων διαθέσεως καθίσταται αὐξὸν, πέραν τῶν 100.000 κιλῶν.

1. Καὶ ἐντὸς τῶν ὁρίων σχετικότητος ἐκάστης κατηγορίας. Ἐπὶ τοῦ θέματος βλ. τὰς βαθυτέρας ἀναπτύξεις τοῦ F. HENZEL : *Kostenanalyse*, Bühl - Baden 1937.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 4^{ΟΝ}

§ 1

ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΟΥ ΕΥΝΟΙΚΩΤΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

— ΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΕΩΣ ΑΥΤΟΥ —

1. Κατά γενικόν κανόνα κάθε βιομηχανική ἐπιχείρησις ἔχει συμφέρον νά ἐξαντλή ὅλην τῆς τήν, πρακτικῶς πραγματοποιήσιμον, παραγωγικὴν ἰκανότητα. Διότι κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἀξιοποιοῦνται ἐπὶ τὸ πληρέστερον αἱ τεχνολογικαὶ τῆς ἐγκαταστάσεως καὶ τὰ ἐτήσια σταθερά (χρονικά) ἔξοδα καταμερίζονται ἐπὶ μεγαλυτέρας παραγωγῆς.

Ἄλλὰ πέραν τῆς γενικῆς ταύτης διατυπώσεως, κάθε συγκεκριμένη περίπτωσις ἔχει ἀνάγκην ἰδιαιτέρας ἐρεύνης, διότι εἶναι ἀναρίθμητοι αἱ περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας τὰ πράγματα λαμβάνουν διάφορον τροπὴν. Πλὴν ἐξαίρεσεων τινῶν, τὸ χαμηλότερον κόστος δὲν ἐπιτυγχάνεται ἐπὶ πλήρους ἀπασχολήσεως—ὡς θὰ ἦτο φυσικὸν νά νομισθῇ—ἀλλὰ ἐπὶ χαλαρωτέρας τινὸς τοιαύτης. Πρόκειται ἀκριβῶς περὶ τοῦ «ἀρίστου βαθμοῦ δραστηριότητος» εἰς τὸν ὁποῖον ἀντιστοιχεῖ τὸ χαμηλότερον κόστος¹

Ποῖοι εἶναι οἱ παράγοντες διαμορφώσεως τούτου; Τέσσαρα εἶναι τὰ κύρια στοιχεῖα τοῦ προβλήματος :

1) *Ἡ ὁμὰς τῶν σταθερῶν ἐξόδων.* Ὅπως γνωρίζομεν ἤδη ταῦτα ἐπιδρῶν ἐπὶ τοῦ κόστους κατὰ τρόπον φθίνοντα :

Μισθοὶ (ἐτησίως)	Παραγωγή	Ἐπίπτωσις
100 ἑκατ.	50.000 μέτρα	2.000 κατὰ μέτρον
100 »	75.000 »	1.333 » »
100 »	100.000 »	1.000 « »

2) *Ἡ ὁμὰς τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων.* Ταῦτα, ὡς εἶπομεν, δὲν ἐπιδρῶν οὔτε εὐμενῶς οὔτε δυσμενῶς, διότι εἰσέρχονται διὰ τὸ αὐτὸ πάντοτε ποσὸν εἰς τὸ κατὰ μονάδα παραγωγῆς κόστος καὶ ἀσχέτως τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς. Π.χ. ἡ ἀξία τοῦ καπνοῦ εἰς ἕκαστον κυτίον σιγαρέττων εἶναι ἡ αὐτὴ, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν παραγομένων κυτίων.

3) *Ἡ ὁμὰς τῶν αὐξόντων ἐξόδων.* Ταῦτα βεβαίως ἐπιδρῶν κατὰ δυσμενῆ τρόπον. Ἐνταῦθα δέον νά διευκρινισθῇ ὅτι ἡ ἰδιότης τῶν

1. Βλ. σχεδιάγραμμα σελ. 77.

αὕτη σπανιώτατα ἐκδηλοῦται ἀπὸ τῶν πρώτων βημάτων τῆς παραγωγῆς. Συνηθέστερον πρόκειται περὶ ἀναλογικῶν ἐξόδων (ἢ καὶ ἡμισταθερῶν), τὰ ὁποῖα πέραν σημείου τινὸς μετατρέπονται εἰς αὐξοντα.

4. Ἡ ὁμάς τῶν φθινόντων ἐξόδων. Ὡς ἐκ τῆς διαμορφώσεως των, κατὰ μονάδα παραγωγῆς, ταῦτα δύνανται νὰ ἐξομοιωθοῦν πρὸς τὰ σταθερὰ ἐξοδα, ἔχοντα τὴν αὐτὴν φθίνουσαν ἐπίδρασιν. Ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῆς παρατηρήσεως ὅτι καὶ ἐνταῦθα ἡ τοιαύτη ἰδιότης δὲν ἐμφανίζεται ἀπὸ τὰ πρώτα ποσοτικά κλιμάκια τῆς παραγωγῆς, ἀλλὰ διαμορφοῦται πέραν σημείου τινός.

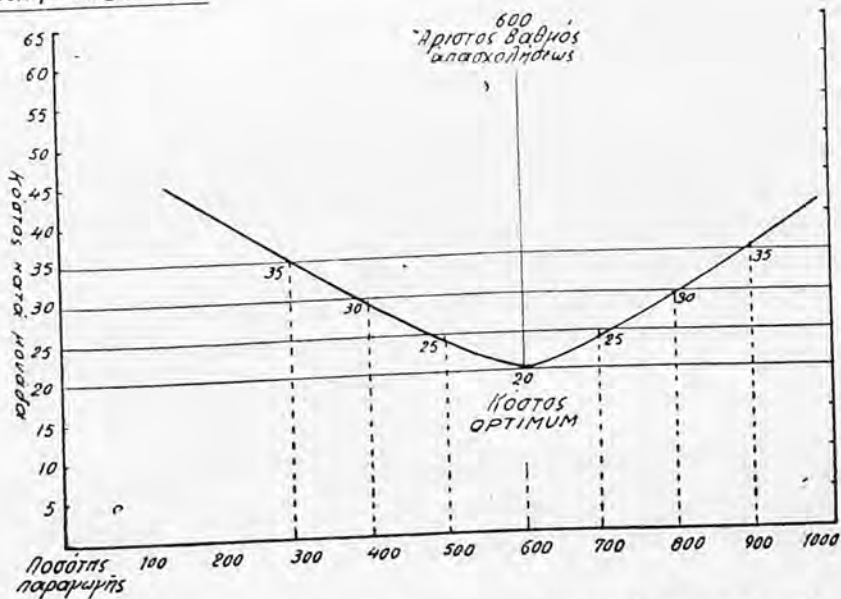
Κατόπιν τούτων καὶ ἐξομοιοῦντες τὰς ομάδας 1 καὶ 4 τὰ δεδομένα τοῦ ζητήματος δυνάμεθα νὰ τὰ συνοψίσωμεν ὡς ἑξῆς :

- 1) Τὰ σταθερὰ ἐξοδα (1) ὀδηγοῦν εἰς ὄλοεν χαμηλότερον κόστος.
- 2) Τὰ ἀναλογικά τυγχάνουν ἀδιάφορα.
- 3) Τὰ αὐξοντα ὀδηγοῦν εἰς ὄλοεν ὑψηλότερον κόστος.

Τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος ἀπορρέει συνεπῶς ἀπὸ τὸν ἁρμονικώτερον ἀριθμητικὸν συνδυασμὸν τῶν τριῶν τούτων μεγεθῶν.

(Πέραν τοῦ ἀρίστου) βαθμοῦ ἀπασχολήσεως τὸ κόστος αὐξάνει, διότι τὰ αὐξοντα ἐξοδα καθίστανται ἐπικρατέστερα τῶν σταθερῶν, ἐνῶ κάτωθι τοῦ ἀρίστου βαθμοῦ ἀπασχολήσεως τὸ κόστος διαμορφοῦται πάλιν δυσμενῶς, ἐπειδὴ—τώρα—τὰ σταθερὰ ἐξοδα δὲν μερίζονται ἕσον πρέπει καὶ βαρύνουν δυσαναλόγως ἀνεπαρκῆ ποσότητα παραγωγῆς.)

Γραφικὴ παράστασις

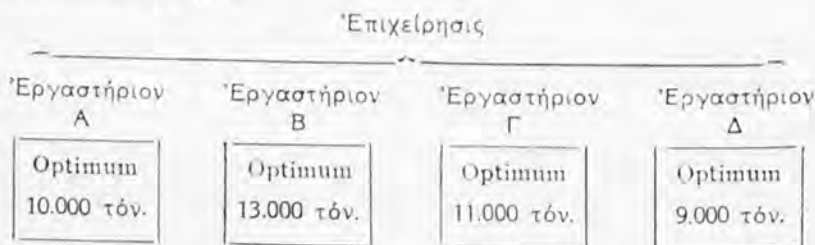


1. Τονίζεται καὶ πάλιν ὅτι αἱ ἔννοιαι: σταθερὰ, ἀναλογικά, κτλ. ἐξοδα λαμβάνονται μὲ κάποιαν ἐλαστικότητα διότι δὲν εἶναι ἀπόλυτοι.

2. Παρατηρήσεις. Είς τὴν πραγματικότητα δὲν ἀπαντᾶται βεβαίως μίᾳ τόσοσν συμμετρικῇ κατανομῇ τοῦ κόστους γύρω ἀπὸ τὸ εὐνοϊκώτερον αὐτοῦ σημεῖον. Ἐνταῦθα πρόκειται περὶ μιᾶς σχηματοποιημένης εἰκόνας τοῦ φαινομένου.

3. Διάρθρωσις τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ εὐνοϊκώτερον κόστος. Ὅταν ἡ ἐπιχειρήσις εἶναι διάρθρωμένη εἰς περισσότερα κύρια παραγωγικὰ κέντρα ἐκ τῶν ὁποίων θὰ διέλθουν καθ' ὁλιανδήποτε σειρὰν αἱ πρῶται ὕλαι, τότε τίθεται τὸ αὐτὸ πρόβλημα — ἐξασφαλίσεως τοῦ χαμηλοτέρου κόστους — δι' ἕκαστον παραγωγικὸν κέντρον, διότι, ἀπὸ κοστολογικῆς ἀπόψεως, κάθε κέντρον συνιστᾷ ἰδιαιτέραν ἐνότητα κόστους, ὅπου ἐμφανίζονται αἱ αὐταὶ ἰδιότητες τῶν ἐξόδων. Ἐνταῦθα ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως (ποσότης παραγωγῆς) θὰ ἀφορᾷ βεβαίως τὰ ὑπὸ ἐκάστου κέντρου παραγόμενα ἡμιτεχνήματα: (κλωστήριον = ὀκάδες κλωστῶν, ὕφαντήριον = μέτρα ὕφασματος), οὐχὶ δὲ τὸ τελικὸν προϊόν. Σπανίως ὅμως αἱ ἐπιχειρήσεις ἔχουν πλήρως ἀρμονικὴν συγκρότησιν. Ἐνίοτε μάλιστα αὕτη δὲν εἶναι δυνατὴ⁽¹⁾ ἢ καὶ ὑπάρχουσα διαταράσσεται λόγῳ ἐξειδικεύσεως τῆς παραγωγῆς πρὸς μίαν ποικιλίαν προϊόντος κτλ. κτλ.

Σχηματικῶς ἔχομεν:



Ἐνταῦθα ἕκαστον τμήμα ἐπιτυγχάνει τὸ ἰδικὸν του optimum εἰς διάφορον βαθμὸν δραστηριότητος⁽²⁾ τῶν ἄλλων. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην τὸ optimum τοῦ τελικοῦ κόστους προκύπτει ὡς ὁ ἀρμονικώτερος συνδυασμὸς τῶν ἐπὶ μέρος optimum, ἐν ᾧ βεβαίως καὶ τῆς συμβολῆς ποῦ ἔχει ἕκαστον τούτων εἰς τὸ τελικὸν κόστος.

Αἱ ὡς ἄνω παρατηρήσεις καταδεικνύουν, διὰ μίαν ἀκόμη φοράν, τὸν θεμελιώδη ρόλον τῆς κοστολογήσεως εἰς τὴν διοίκησιν τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.

§ 2

ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΑΙ ΤΙΜΑΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Τὴν ἐξέλιξιν τῆς νεωτέρας οἰκονομίας χαρακτηρίζει ἡ συνεχῶς ἐντονωτέρα χρησιμοποίησις παγίων κεφαλαίων καὶ συνεπῶς ἡ παραγωγή

1. Τμήματα τινὰ διατηροῦν μηχανήματα κινούμενα μόνον ἐπ' εὐκαιρίᾳ ἐιδικῆς τινὸς κατασκευῆς οὐχὶ συνήθους, κτλ.

2. Ἀναθθέντα εἰς μονάδας τελικοῦ προϊόντος.

προϊόντων και υπηρεσιών εις τὸ κόστος τῶν ὁποίων τείνουν νὰ ἐπικρατήσουν τὰ σταθερὰ ἔξοδα (τόκοι, ἀποσβέσεις κτλ.) Αἱ συνέπειαι τῆς τάσεως ταύτης εἶναι τεράστιαι διὰ τὴν κοινωνικὴν οἰκονομίαν καὶ ἀπορρέουν ἐκ τῆς ἀνελαστικότητος ποῦ χαρακτηρίζει τὸ σύγχρονον κόστος.

Ἡ ἐξέλιξις αὕτη ὠδήγησε τὴν οἰκονομικὴν ἐπιστῆμην εἰς ἀναθεώρησιν τῆς κοινῶς παραδεδεγμένης ἀντιλήψεως περὶ μέσου κόστους σειρᾶς τινὸς παραγωγῆς. Πράγματι ὅταν ἡ παραγωγή χωρεῖ κατὰ διαδοχικὰ ποσοτικὰ κλιμάκια, τὸ κόστος δύναται νὰ νοηθῇ καὶ νὰ προσδιορισθῇ κατὰ δύο τρόπους:

α) Τὸ ἀντιστοιχοῦν εἰς τὴν ὅλην σειρὰν παραγωγῆς, θεωρουμένην ὡς ἐνότητα κοστολογήσεως. Οὕτω ἐπὶ παραγωγῆς 50.000 λευκοσιδηρῶν δοχείων ὁ βιομήχανος θὰ κοστολογήσῃ τὸ σύνολον τοῦτο, ὡς κάτι τὸ αὐτοτελὲς καὶ ἐνιαῖον.

β) Δύναται ἐν τούτοις νὰ ἐξατομικεύσῃ ἰδιαιτερον κόστος δι' ἕκαστον ποσοτικὸν κλιμάκιον παραγωγῆς, υἱοθετῶν κατάλληλον ἐκάστοτε κλιμάκωσιν. Π.χ. 5.000, 10.000, 15.000 κτλ. δοχεῖα. Δηλαδή ἐνταῦθα ἐνότης κοστολογήσεως εἶναι τὸ κλιμάκιον τῶν 5.000 δοχείων.

Ἡ κλιμάκωσις λαμβάνεται εἴτε αὐθαιρέτως ἐπὶ ὁμοιομόρφου συνεχοῦς παραγωγῆς (λ.χ. καρφοβελόνας) 1000—1500—2000—2500 χγρ., εἴτε στηρίζεται εἰς φυσικὴν τινὰ παραγωγικὴν ἐνότητα: Χ πάκα νήματος ἡμερησίως κατὰ κλώστριαν, μία ἐκκαμίνευσις, εἷς πλήρης παραγωγικὸς κύκλος κτλ.

Εἰς τὸν καθ. E. Schmalenbach, μαθητὴν καὶ συνεργάτην τοῦ K. Bücher—τοῦ διατυπώσαντος τὸν νόμον τῆς πληθοπαραγωγῆς—ὀφείλεται ἐν πολλοῖς ἡ μελέτη τῶν διαφορικῶν τιμῶν, ὡς βάθρον ἰδίᾳ τῆς τιμολογικῆς πολιτικῆς.

2. Ὅρισμοί. Ὡς διαφορικὸν κόστος θὰ ὀνομάσωμεν τὸ ἀφορῶν πρόσθετον τινὰ ποσότητα παραγωγῆς καὶ τὸ ὅποιον προκύπτει ἐκ τοῦ πηλίκου:

$$\frac{\text{Σύνολον προσθέτων ἐξόδων παραγωγῆς}}{\text{Πρόσθετοι μονάδες προϊόντος}}$$

$$\delta_n^v = \frac{\Delta\mu - \Delta\mu_{-1}}{\eta_n - \eta_{n-1}} = \text{Σ. διαφορικὸν κόστος κατὰ Schmalenbach}$$

$$\mu_n^v = \frac{\Delta\mu}{\eta_n} = \text{Μέσον κόστος κατὰ Schmalenbach}$$

Ίδιου σχετικός πίναξ:

Ποσότης παραγωγής	Όλικόν κόστος	Μέσον κόστος	Διαφορά κόστους κλιμακίου	Διαφορικόν κόστος (μόνον των προσθέτων μονάδων)	Όριακόν κόστος
α 30	α 19.560	652			
β 40	β 23.640	591	$\beta - \alpha = 4.080$	408	Όριακόν κόστος
γ 50	γ 26.850	537	$\gamma - \beta = 3.210$	321	
δ 60	δ 29.520	492	$\delta - \gamma = 2.670$	267	267
					Μέσον κ. 492

Έκάστη τῶν διαφορῶν: $\beta - \alpha = 4.080$
 $\gamma - \beta = 3.210$
 $\delta - \gamma = 2.670$

ἐμφαίνει τὰς δαπάνας αἱ ὁποῖαι ἀπητήθησαν ὅπως ἡ παραγωγή προωθηθῆ ἀπὸ τῆς ποσότητος α εἰς τὴν ποσότητα β, κατόπιν εἰς τὴν γ, δ, κτλ. Διαιρουμένης ἐκάστης διαφορᾶς διὰ τῆς προσθέτου ἐκάστοτε παραγωγῆς (ἐνταῦθα σταθερῶς 10 μονάδες προϊόντος) ἐπιτυγχάνεται τὸ διαφορικόν κόστος ἐκάστου κλιμακίου (Differentialkosten, Stichtkosten),

Ἡ καμπύλη διαμορφώσεως τοῦ κατὰ κλιμάκια κόστους βαίνει φθίνουσα ἐφ' ὅσον ἡ ἐκμετάλλευσις χωρεῖ ἀπὸ τῆς ὑποαπασχολήσεως πρὸς τὸν βαθμὸν τῆς ἀρίστης ἀπασχολήσεως ἔνθα ἐπιτυγχάνεται τὸ εὐνοϊκώτερον κόστος. Εἶναι δὲ τοσοῦτον πλεόν ραγδαίως φθίνουσα ἡ καμπύλη αὕτη ὅσον εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ κόστους ἐπικρατοῦν περισσότερον αἱ σταθεραὶ δαπάναι (1). Πέραν ὁμῶς τοῦ σημείου τοῦ εὐνοϊκώτερου κόστους, ἡ οἰκ. μονὰς εἰσέρχεται εἰς τὴν ζώνην τοῦ ἀσυμφόρου διαμορφουμένου κόστους, ὁπότε πλεόν ἕκαστον νέον κλιμάκιον παραγωγῆς ὀδηγεῖ εἰς αὐξόν διαφορικόν κόστος.

Ὡς ὄριακόν ἀφ' ἑτέρου κόστος (Grenzkosten) λογίζεται τὸ τοιοῦτον

1. Ἡ σύνθεσις τοῦ διαφορικοῦ κόστους ἀμφισβητεῖται. Παράγω 100 μονάδας προϊόντος μὲ τεχνικόν κόστος 20) δρχ., ἤτοι 2 δρχ. κατὰ προϊόν. Ἐάν προωθῆσῃ τὴν παραγωγὴν εἰς τὰς 150 μονάδας δαπανῶν 250 δρχ., τὸ διαφορικόν κόστος εἶναι $50 : 50 = 1$ δρχ. κατὰ προϊόν. Κατὰ τινὰς ἀντιλήψεις (Schmalenbach) αἱ πρόσθετοι παραγωγικαὶ δαπάναι ἀποτελοῦνται ἀπὸ μόνον ἀναλογικὰ ἔξοδα (ἴδια πρῶτας ὕλας καὶ ἡμερομίσθια), δοθέντος ὅτι ἅπαντα τὰ σταθερὰ ἐκαλύφθησαν ἤδη ὑπὸ τῆς προηγουμένης παραγωγῆς. Κατ' ἄλλους ὁμῶς (Mellerowicz) τὸ διαφορικόν κόστος μετέχει τῆς συνθέσεως τοῦ ὅλου κόστους καὶ συνεπῶς περικλείει τὸ ἀναλογικὸν ποσοστὸν σταθερῶν δαπανῶν.

της τελευταίας ἐκάστοτε σειρᾶς. Συνεπῶς κάθε διαφορικὸν κόστος εἶναι συνάμα καὶ ὀριακὸν¹ ἐφ' ὅσον δὲν προωθεῖται ὁ βαθμὸς ἀπασχολήσεως. Ἀντιστρόφως δὲ μειουμένης τῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος καὶ ἐξαφανιζομένων τῶν διαδοχικῶν κλιμακίων, τὸ διαφορικὸν κόστος τοῦ τελευταίου κλιμακίου ἀποβαίνει ὀριοκόν. Εἶναι ἀνάγκη ὅπως τονισθῇ ἐνταῦθα ὅτι τὸ οὕτω πως νοούμενον «ὀριακόν» κόστος εἶναι ἄσχετον πρὸς τὸ ἐν τῇ Κοινωνικῇ Οἰκονομικῇ ὁμώνυμον τοιοῦτον, τὸ ὁποῖον ἀναφέρεται εἰς τὸν ὀριακὸν παραγωγόν, τὸν παράγοντα τούτέστιν ὑπὸ τὰς δυσμενεστέρας τεχνικοοικονομικὰς συνθήκας.

Ὡς ἐλέχθη ἤδη, αἱ διάφοροι τιμαὶ τοῦ διαφορικοῦ κόστους δοθείσης τινὸς παραγωγικῆς κλίμακος δύνανται νὰ βαίνωσιν εἴτε φθίνουσαι εἴτε αὐξουσαι. Π.χ.

Περίπτωσης Α. Φθίνουσαι.

I	1.000 τόννοι	Συνολικαὶ δαπάναι	50.000 = 50 δρχ. κατὰ τόννον
II	1.500 τόννοι	»	60.000 = 40 » » »
	500 τόννοι	»	10.000 = 20 » » »
			1 τόννος = 20 δρχ. = <i>διαφορικὸν καὶ ὀριακὸν κόστος.</i>

Περίπτωσης Β. Αὐξουσαι

I	200 τόννοι	Συνολικαὶ δαπάναι	8.000 = 40 δρχ. κατὰ τόννον
II	250 τόννοι	»	10.750 = 43 » » »
	50 τόννοι	»	2.750 = 55 » » »

3. Σημασία τοῦ διαφορικοῦ κόστους διὰ τὴν τιμολογιακὴν πολιτικὴν. Τούτων τεθέντων τυγχάνει ἐξεταστέον ποία ἡ σημασία τοῦ διαφορικοῦ κόστους διὰ τὴν ἐν γένει τιμολογιακὴν πολιτικὴν τῶν οἰκονομικῶν μονάδων. Κατὰ γενικὴν ἀναγνώρισιν, τὸ ἐκάστοτε ὀριακὸν κόστος—εἴτε τοῦτο τυγχάνει ἀνώτερον εἴτε κατώτερον τοῦ μέσου κόστους τῆς ὅλης παραγωγῆς—ἀποτελεῖ ἀσφαλῆ γνώμονα καθορισμοῦ τῶν τιμῶν προσφορᾶς.

Κατὰ τὴν ἐιδικωτέραν διδασκαλίαν τοῦ Schmalenbach², τὸ ὀριακὸν κόστος ὄχι μόνον προσδιορίζει τὴν προσφορὰν τοῦ τελευταίου κλιμακίου, ἀλλὰ ἀποτελεῖ καὶ τιμὴν προσφορᾶς τῆς ὅλης παραγωγῆς. Πρὸς ἀποσαφήνισιν τῆς παρατόλμου ταύτης ἀπόψεως ἔστω ἡ κατωτέρω περίπτωσις, ἐνθα τὸ κόστος διαμορφοῦται αὐξὸν καὶ συνεπῶς τὸ ὀριακὸν κόστος τυγχάνει ἀνώτερον τοῦ μέσου τοιοῦτου:

1. Κατὰ τὸν Marrani «διὰ νὰ φθάσωμεν εἰς τὸ ὀριακὸν κόστος εἶναι ἀνάγκη ὅπως διέλθωμεν ἀπὸ τοῦ διαφορικοῦ». P. MARRANI, op. cit σελ. 134.

2. Βλ. E. SCHMALENBACH: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5η ἐκδ. Leipzig 1930.

500	τεμάχια, κόστος	10.000	=	20	δρχ. κατά τεμάχιον
600	→	15.000	=	40	→
100	→	5.000	=	50	→

Ἡ ἐπιχειρήσις ὀφείλει νὰ ζητήσῃ, κατὰ τὸν Schmalenbach, τὴν τιμὴν τῶν 50 δρχ. δι' ὀλόκληρον τὴν ποσότητα τῶν 600 τεμαχίων, ἂν καὶ τὸ μέσον κόστος τούτων δὲν εἶναι παρά 40 δρχ. Υἱοθετουμένης τοιαύτης τιμολογιακῆς πολιτικῆς δύο τινὰ θέλουσι συμβῆ:

α. Ἡ ζήτησις ἀπορροφᾷ ὅλην τὴν ποσότητα. Τοῦτο σημαίνει ὅτι ἡ συνολικὴ παραγωγή τοῦ οἰκείου βιομηχανικοῦ κλάδου τυγχάνει ἀνεπαρκῆς πρὸς ἱκανοποίησιν τῆς ἀγορᾶς (ἢ ἄλλοι λόγοι—συγκοινωνιακοὶ κτλ.—δημιουργοῦν τοπικὴν ἀνεπάρκειαν τοῦ ἀγαθοῦ). Ἡ ἀπορρόφησις τῆς προσφορᾶς εἰς τὸ ὄριακόν—αὔξον—κόστος δεικνύει ὅτι ἡ οἰκονομικὴ μὴ δύννται καὶ ὀφείλει νὰ αὐξήσῃ ἔτι περισσότερον τὴν παραγωγὴν τῆς, παρά τὸ γεγονὸς ὅτι ἡ τοιαύτη αὐξήσις χωρεῖ κατὰ τρόπον ἀσύμφορον, δηλ. μὲ αὔξον μέσον καὶ ὄριακόν κόστος. Ἡ πρώτη κάμψις τῆς ζητήσεως θὰ καταδείξῃ ἐγκαίρως ποῖον τὸ ὄριον τῆς ἀσύμφορως παραγομένης ποσότητος τὸ ὁποῖον, δὲν πρέπει νὰ ὑπερβῇ ὁ παραγωγός.

β. Ἡ ζήτησις δὲν ἀπορροφᾷ παρά ἓν μῆρει μόνον τὴν προσφερομένην ποσότητα. Τότε ἡ ἐπιχειρήσις θὰ κάμψῃ τὴν τιμὴν μέχρι τοῦ σημείου τοῦ ἀπαιτουμένου πρὸς διάθεσιν τοῦ ὑπολοίπου. Ἡ τοιαύτη ἠλαττωμένη τιμὴ ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ ὄριακόν ἐκεῖνο κόστος καὶ συνεπῶς πρὸς τὸν βαθμὸν ἐκεῖνον ἀπασχολήσεως, ὁ ὁποῖος ἐξυπηρετεῖ τὰς ἀνάγκας τῆς ἀγορᾶς.

Ἄνάλογος τιμολογιακὴ πολιτικὴ ἐπιβάλλεται καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν φθινοῦσης διαμορφώσεως τοῦ μέσου καὶ συνεπῶς τοῦ ἐκάστοτε διαφορικοῦ ὄριακοῦ κόστους. Οὕτω π. χ.:

3.000	τεμάχια, κόστος	30.000	=	10	δρχ. κατά τεμάχιον	}	Μέσον κόστος 8
4.000	→	36.000	=	9	→		
5.000	→	40.000	=	8	→		
1.000	→	4.000	=	4	→ ὄριακόν κόστος		

Καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην—ἡ ὁποία εἶναι ἄλλωστε ἡ συνηθεστέρα—ὀφείλει ὁ παραγωγὸς νὰ προσφέρῃ ἀπεριορίστως τὸ προϊόν του εἰς τὰς 4 δρχ., ἂν καὶ ἡ μέση τιμὴ εἶναι 8 δρχ. Ἡ τοιαύτη πολιτικὴ φαίνεται ἐκ πρώτης ὄψεως ἀκατανόητος. Ἐὰς παρατηρήσωμεν ἓν τούτοις ὅτι ἐφ' ὅσον ἡ ἐπιχειρήσις προσφέρει πρὸς 4 δρχ., ἡ τοιαύτη προσφορὰ θὰ προκαλέσῃ σημαντικὴν αὐξήσιν τῆς ζητήσεως (ὅφ' ὠρισμένας τούλαχιστον προϋποθέσεις ἐλαστικότητος τῆς ζητήσεως)*. Ἡ ἐπηξημένη ζήτησις ἐπιτρέπει τὴν προώθησιν τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως (εἰς τὰ 6.000, 7.000 κλπ. τεμάχια) μὲ συνέπειαν τὴν περαιτέρω μείωσιν τοῦ μέσου κόστους, τελικῶς κάτω τῶν 4 δρχ.

* αὐτὴ περιλαμβάνεται ὡς ὁ ἄριστος κ. χ. π.

Ἡ διατίμησις, γενικώτερον, τοῦ συνόλου τῆς παραγωγῆς εἰς τὸ ἑκάστοτε κόστος δὲν ἔχει ὡς σκοπὸν οὔτε πραγματοποιεῖ ἄλλωστε τὴν ἄμεσον διάθεσιν τῆς παραγωγῆς εἰς τὰς ὀριακὰς τιμὰς. Προκαλεῖ ὅμως τὴν ἔγκαιρον ἀντίδρασιν τῆς ζητήσεως καὶ συνεπῶς στοιχεῖα κρίσεως διὰ τὸν προσανατολισμὸν τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως. Ἐν ληφθῆ ἴδια ὑπ' ὄψιν ὅτι ἡ παραγωγή ἀκολουθεῖ, κατὰ κανόνα, συνεχῆ ποσοτικὴν διαμόρφωσιν (3.025, 3050, 3075... 4000 καὶ οὐχὶ κατὰ ἀσυνεχῆ, ἀπότομα κλιμάκια, ὡς εἰς τὰ ἀνωτέρω παραδείγματα), τότε καθίσταται ἔμφανές ὅτι ἡ τιμολόγησις εἰς τὸ ὀριακὸν κόστος ἀποτελεῖ ἄριστον ἀνιχνευτικὸν μέσον τῶν ἀντιδράσεων καὶ δυνατοτήτων τῆς ἀγορᾶς. Τοῦτο προκύπτει καὶ a contrario. Διότι, πράγματι, ἡ ἐπιχειρήσις ἢ τιμολογοῦσα εἰς τὴν μέσῃ τιμὴν κόστους ἀντιλαμβάνεται ὅτι εἰσηλθεν εἰς τὸν ἀσύμφορον βαθμὸν ἀπασχολήσεως ὅταν εἶναι ἀργὰ πλέον, δηλ. ὅταν ἔχει ἤδη χωρήσῃ εἰς τὴν ὑπέρ- ἢ ὑποπαραγωγὴν ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἀνάγκας τῆς ἀγορᾶς. Τοῦτο δὲ προδήλως διότι ἡ τιμολόγησις εἰς τὸ μέσον παραγωγικὸν τίμημα δὲν θὰ ἔχη δημιουργήσει ἔγκαιρως πρόσθετον ζήτησιν (ἢ ἀποχὴν ζητήσεως) ὡς συμβαίνει ἐπὶ προσφορᾶς εἰς τὸ ἑκάστοτε ὀριακὸν κόστος.

Ἡ τιμολογιακὴ πολιτικὴ εἰς τὸ ὀριακὸν κόστος ἀποτελεῖ, κατὰ ταῦτα, κυρίως ἐν μέσον ἐγκαίρου ἀνιχνεύσεως τῆς ἀγορᾶς συνεπαγόμενον αὐτόματον καθορισμὸν τοῦ ἑκάστοτε προσιδιάζοντος βαθμοῦ ἀπασχολήσεως. Προσφορὰ—ζήτησις καὶ βαθμὸς ἀπασχολήσεως εὐρίσκονται εἰς ἄμεσον ἀλληλεξάρτησιν καὶ φέρονται πρὸς ταχεῖαν ἐξισορρόπησιν.

Τὰ ἀνωτέρω ἀπηχοῦν κυρίως τὰς ἀντιλήψεις τοῦ Schmalenbach. Εἶναι ὅμως ἀληθές ὅτι οὗτος περιορίζει (!) τὴν ἰσχύον τῶν Grenzkosten- ἐκεῖ ὅπου κύριος παράγων τῆς τιμῆς πωλήσεως τυγχάνει τὸ κόστος.

Σχετικῶς οἱ Mellerowicz καὶ Auler παρατηροῦν ὅτι αἱ ὀριακαὶ τιμαὶ δὲν εἶναι τόσον ἀπλοῦν πρᾶγμα καὶ δὲν ἀποτελοῦν τὸ ἄπαντον τῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς. Οὐχ ἥττον γίνεται γενικώτερον δεκτὸν ὅτι ἡ θεωρία τοῦ κατὰ κλιμάκια παραγωγικῆς ἐντάσεως διαφορικοῦ κόστους (Stückkostentheorie) εἶναι ἢ κατ' ἐξοχὴν σύγχρονος περὶ τῶν σχέσεων τοῦ κόστους—τιμῶν ἀντίληψις. Δι' αὐτῆς ἐξυπηρετεῖται οὐχὶ μόνον ἡ τιμωρικὴ πολιτικὴ τῶν ἐπιχειρήσεων, ἀλλὰ, ὅπερ σπουδαιότερον, ἐπιτυγχάνεται ὁ προσανατολισμὸς τῆς παραγωγῆς κατὰ ποσότητα, συμφῶνως πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς ὀριακῆς χρησιμότητος (marginal utility) καὶ συνεπῶς κατὰ τὸν ἐπωφελέστερον τρόπον διὰ τὴν κοινωνικὴν οἰκονομίαν.

4. Προϋποθέσεις τῆς τιμολογήσεως βάσει τοῦ διαφορικοῦ κόστους εἶναι ὅτι: 1) Ἡ ἐπιχειρήσις ἔχει ἀχρησιμοποίητον παραγωγικὴν ἰκανότητα.

1. Βλ. E. SCHMALENBACH: op. cit. σελ. 54. Βλ. ἐπίσης F. SCHMIDT: Kalkulation und Preispolitik, σελ. 103.

2) "Ότι χρησιμοποιούσα την ικανότητα ταύτην θέλει πραγματοποιήσει συνεχώς φθίνον διαφορικών κόστος το όποϊον θέλει οδηγήση εις ολοέν χαμηλότερον μέσον κόστος. Τοῦτο βεβαίως ἐπιτυγχάνεται ἐντός τῆς ζώνης τῆς ὑποαπασχολήσεως καὶ μέχρι τοῦ σημείου τοῦ *Kostenoptimum*.

3) Δύναται ἐν τούτοις νὰ προχωρήση καὶ πέραν τούτου ἐντός τῆς ἀσυμφόρου ζώνης τῆς ὑπεραπασχολήσεως, ἐφ' ὅσον ἡ ἀγορὰ ἀνέχεται καὶ δυσμενῆ τιμὴν τοῦ ἐκάστοτε ὀριακοῦ κλιμακίου.

5. Πρακτικὰ συμπεράσματα. Βιομηχανός τις σχεδιάζει τὴν παραγωγὴν, ἐντός ἐνός μηνός, 10.000 ἀντικειμένων, τῶν ὁποίων τὸ κόστος προϋπολογίζεται εἰς δρχ. 3.000. Οὗτος θὰ εἶχεν ἐντελῶς διάφορον ἀντίληψιν τῶν πραγμάτων ἂν ἐγνώριζεν ὅτι περιορίζων τὴν παραγωγὴν εἰς 7.000 τεμάχια μηνιαίως τὸ κόστος τῶν θὰ ἀνήρχετο μόνον εἰς 2.500, δοθέντος ὅτι τὰ ὑπόλοιπα 3.000 τεμάχια θὰ στοιχίζουσαν πρὸς 4.000. Τὸ μέσον κόστος τῶν 3.000 δρχ., κρᾶμα τῶν ἀνωτέρω ποσοτικῶν σχέσεων, συγκαλύπτει τὴν πραγματικότητα καὶ παρασύρει εἰς ἐσφαλμένας ἐνεργείας, ἐνῶ ἡ γνῶσις τῆς πορείας¹ καὶ τῶν μεταπτώσεων τοῦ κόστους ἀναλόγως τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς ὀδηγεῖ εἰς ἀσυγκρίτως πλέον ἀποτελεσματικὰς ἀποφάσεις².

§ 3

ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Ἐν ὄψει τῶν διαφόρων προϋποθέσεων ἐπὶ τῶν ὁποίων στηρίζεται ἐκάστοτε ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ κόστους καὶ ἡ ἔκτασις τῶν ἀριθμητικῶν του στοιχείων, εἶναι σκόπιμον ὅπως καθορίζεται κατὰ τρόπον ἐπεξηγηματικόν περὶ ποίου εἴδους κόστους πρόκειται εἰς ἐκάστην περίπτωσιν. Ἄλλως ὁ ὅρος «κόστος» εἶναι ἐντελῶς ἀόριστος. Πράγματι ἔχομεν :

1. Ἀναλόγως τοῦ σκοποῦ 1) τὸ πρότυπον (standard)
2) τὸ κανονικόν
3) τὸ ἱστορικόν,
4) τὸ συγκριτικόν
2. Ἀναλόγως τοῦ χρόνου προσδιορισμοῦ: 1) τὸ προϋπολογιστικόν
2) τὸ τεχνητόν
3) τὸ ἀπολογιστικόν
3. Ἀναλόγως τῆς πληρότητός του: 1) τὸ ἀρχικόν
2) τὸ τεχνικόν
3) τὸ ἐμπορικόν ἢ *Συνθετικόν*
4) τὸ ὀλικόν
4. Ἀναλόγως τῆς χρονικῆς του ἐκτάσεως: 1) τὸ στατικόν
2) τὸ δυναμικόν

1. "...and only when the cost are known step by step is it possible to speak with confidence of the total». G. H. SCOVELL : *Cost Accounting and Burden Application*, σελ. 235.

2. Βλ. καὶ F. SCHMIDT : *op. cit.* σελ. 105.

Δέν εἶναι βεβαίως δυνατόν νά ἐπεκταθῶμεν ἐφ' ὄλων τῶν περιπτώσεων τούτων. "Ἡδη ἐν σελ. 23 ἐπ. ἐξεθέσαμεν πῶς διὰ τοῦ προτύπου (ἢ προκαθορισμένου) κόστους ἐλέγχεται ἡ ἀποτελεσματικότης τῆς ἐκμεταλλεύσεως (Betriebskontrolle) ¹. Τό κατοικιόν εἶναι ἀφ' ἑτέρου κόστος ἀπηλλαγμένον ἀπό δαπάνας ἀνωμάλου ἢ τυχαίου χαρακτήρος (Zufallsaufwände, κατὰ Schmalenbach) καί ὡς ἐκ τούτου τυγχάνει ἐφαρμόσιμον κατὰ τὰς ἀγορανομικάς κοστολογήσεις. Εὐρίσκεται εἰς ἀντίθεσιν πρὸς τὸ ιστορικόν κόστος, τὸ ὁποῖον ἀφορᾷ τὰς ὀπωσθήποτε καταβληθείσας δαπάνας, ἀσχέτως τοῦ ὁμαλοῦ ἢ σκοπίμου τούτων. "Ἐχει κατ' ἐξοχὴν ἀντικειμενικὸν χαρακτήρα. Τό συγκριτικόν δέν διατυπύεται εἰς ἀπολύτους ἀριθμούς ἀλλὰ εἰς ποσοστά, π.χ. ἡμερομίσθια συσκευασίας = 2,5% τῶν ἐξόδων πωλήσεων καί 0,4% τοῦ συνολικοῦ κόστους. Χρησιμοποιεῖται κυρίως ὑπὸ τῶν κατὰ κλάδους βιομηχανικῶν ὀργανώσεων (Συνδέσμων, Ἐνώσεων κτλ.) διὰ στατιστικοῦς σκοποῦς καί κοινοποιεῖται εἰς τὰ μέλη των διὰ ἐπωφελεῖς συγκρίσεις

2. Τό προϋπολογιστικόν κόστος (devis estimatif) ἔχει σημασίαν ἰδίως εἰς βιομηχανίας ἐξατομικευμένων κατασκευῶν (job cost) οἷα τὰ ναυπηγεῖα, ἐπιπλοποιεῖα, τὰ δομικά ἔργα. Προϋποθέτει χρησιμοποίησιν καταλλήλων καί ἐπαρκῶν λογιστικοστατιστικῶν δεδομένων, ἀξιόλογον τεχνικὴν καί ὀικονομικὴν πείραν. Παρὰ ταῦτα ὑφίστανται κίνδυνοι ἐσφαλμένης ἐκτιμήσεως τῶν πραγμάτων, δι' ὃ καί τὰ ἔξοδα προϋπολογίζονται μὲ ἀσφαλιστικὸν τι περιθώριον. Εἶναι τὰ καλούμενα εἰς τὴν γλῶσσαν τῶν τεχνικῶν κύκλων, τὰ ἐπισφαλή ². Κυρίως ὅμως ἡ ἀποτίμησις τῶν συντελεστῶν τοῦ κόστους (ὕλικά, ἀποσβέσεις κτλ.) δέον νά λαμβάνη χώραν οὐχί εἰς παρελθούσας τιμὰς κτήσεως ἀλλὰ εἰς τὴν τρέχουσαν αὐτῶν τιμὴν, κατὰ τὸν χρόνον τοῦ προϋπολογισμοῦ, διὰ νά διασφαλιζέται ἡ πραγματικὴ ἀποκατάστασις τῶν ἀναλισκομένων στοιχείων ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ δυνατοῦ ³.

3. Ὡς τοῦ χρόνου κόστος (costi attuali) νοεῖται τὸ διαπιστούμενον κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς παραγωγῆς. Εἶναι κατ' ἐξοχὴν ιστορικόν, περιορίζεται ὅμως εἰς τὰ βασικά ἀμέσως ἔξοδα. Προστιθεμένων εἰς τὸ τέλος τῆς κατασκευῆς καί τῶν ὑπολογιστικῶν ἐμμέσων κονδυλίων (ἐξόδων διοικήσεως, τόκων κτλ.) προκύπτει τὸ ἀπολογιστικόν κόστος (ἐνίοτε κατόπιν ἐξωτερικῆς ἀπογραφῆς

1. Ἴσως παρίσταται ἀνάγκη νά τονίσωμεν ὅτι ὁ τοιοῦτος ἔλεγχος δέν περιορίζεται εἰς τὴν ἀποτελεσματικότητα μόνον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, ἀλλὰ ὅτι ἀφορᾷ ἐξ ἴσου τὴν συναλλακτικὴν σφαῖραν. Τοῦτο κατορθοῦται διὰ τῆς λογιστικῆς τῶν standards, ἡ ὁποία σημειώνει εἰς ἰδιαιτέρους λογαριασμοὺς τὰς ἀποκλίσεις ποσότητος καί τὰς ἀποκλίσεις ἀξίας μεταξύ προκαθορισθέντων στοιχείων καί ἱστορικοῦ κόστους.

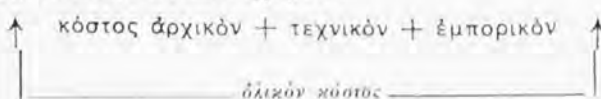
2. Ἐπὶ τῆς ἐν γένει κοστολογήσεως τῶν δομικῶν ἔργων βλ. τὴν ἀξιόλογον πραγματείαν μ. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ : Δομικὸς Λογισμὸς, Ἰδίᾳ τεύχος Β' Ἀθῆναι 1948.

3. Ἐπὶ τοῦ θέματος βλ. Μέρους Δεύτερον : Κοστολόγησις § Ἀποτίμησις στοιχείων κόστους.

ἀχρησιμοποίητων ὑλικῶν κτλ.). Ἡ σημασία τούτου εἶναι καταφανής διὰ τὴν ἄσκησιν ἐλέγχου ἐπὶ τῆς καλῆς ἢ μὴ διεξαγωγῆς τοῦ ἔργου. Χρησιμεύει :

1. Διὰ τὴν συγκέντρωσιν στατιστικῶν στοιχείων πολυτίμων διὰ τὸ μέλλον.
2. Διὰ τὴν ἀποκάλυψιν τεχνικῶν, οἰκονομικῶν ἢ ὑπολογιστικῶν σφαλμάτων.
3. Διὰ τὴν δίκαιαν κατανομήν εὐθυνῶν καὶ σαφέστερον διαχωρισμὸν τῶν ἀρμοδιοτήτων.
4. Διὰ τὴν ὀρθοτέραν κατανόησιν τῶν ἐξαρτήσεων μεταξύ οἰκονομίας καὶ τεχνικῆς.

4. Εἰς τὴν σελ. 16 παρατίθεται σχεδιάγραμμα ἐμφανίζον τὴν διαδοχικὴν κλιμάκωσιν τοῦ κόστους, κατόπιν ἐπαλλήλου προσθήκης ἐξόδων συγκεντρωμένων κατὰ ὁμοειδεῖς—λειτουργικὰς—κατηγορίας. Περιοριζόμενοι μόνον εἰς τὰς βασικὰς τούτων ἔχομεν :



Τὸ καλούμενον ἀρχικὸν (primer cost) διαλαμβάνει τὰς πρώτας ὕλας καὶ τὰ ἄμεσα ἡμερομίσθια. Τὸ τεχνικὸν ἀφορᾷ ἅπαντα τὰ ἐξοδα κατεργασίας, τὸ δὲ ἐμπορικὸν τὰ ἐξοδα διαθέσεως τῶν προϊόντων. Ἐξ ὧν ὅμως ἐλέγχθησαν ἐν σελ. 15—17 συνάγεται ὅτι δὲν θὰ ἦτο ὀρθὸν νὰ νομισθῇ ὅτι εἰς ἐκάστην κατηγορίαν εἰσέρχονται ἐξοδα (θεωρούμενα κατ' εἶδος : ὑλικά, ἀσφάλιστρα κτλ.) μὴ συναντώμενα εἰς τὰς ἄλλας. Ἀντιθέτως ἔχομεν :

*Υλικά	}	Πρώτη ὕλη εἰσερχομένη εἰς τὸ ἀρχικὸν κόστος			
		*Υλικά ἐπεξεργασίας εἰσερχόμενα εἰς τὸ τεχνικὸν κόστος			
		*Υλικά συσκευασίας	>	>	> ἐμπορικὸν *
*Αποσβέσεις	}	*Αποθηκῶν πρώτων ὑλῶν	>	>	> ἀρχικὸν κόστος
		Οἰκοδομῶν - μηχανῶν	>	>	> τεχνικὸν >
		Οἰκοδομῶν - γραφείων	>	>	> ἐμπορικὸν >
*Ἡμερομίσθια	}	Χειρισμοῦ πρώτων ὑλῶν	>	>	> ἀρχικὸν >
		Κατεργασίας	>	>	> τεχνικὸν >
		Συσκευασίας	>	>	> ἐμπορικὸν >

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἐμφαίνεται ὅτι τὸ ὀλικὸν κόστος δὲν προκύπτει κατόπιν διαδοχικῆς προσθήκης δαπανῶν διαφόρου φύσεως, ἀλλὰ ὅτι τὰ κατ' εἶδος συστατικὰ κόστους ἀφοῦ συνδυασθῶσι μεταξύ των δύνανται νὰ διακριθῶσι εἰς τρεῖς σχετικῶς αὐτοτελεῖς ομάδας, ἀνταποκρινομένης εἰς τὰς βασικὰς λειτουργίας τῆς ἐκμεταλλεύσεως : ἀγορὰν - ἐπεξεργασίαν - πώλησιν.

5. Ἰδιαιτερον ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ἡ ἐξέτασις τῶν ἐξόδων διαθέσεως (Distribution costs, Vertriebskosten). Ταῦτα ἀποτελοῦνται ἀπὸ τὰ :

α. Ἐξοδα ἐναποθηκέυσεως, συντηρήσεως, συσκευασίας (!), μεταφορᾶς, παραδόσεως (ναῦλα, ἀσφάλιστρα, δικαιώματα γενικῶν ἀποθηκῶν, ψυγείων, ἐξαγωγικούς δασμούς κτλ. κτλ.).

β. Ἐξοδα καὶ ὀδοιπορικὰ placiers, ποσοστὰ πρατηριούχων, παραγγελιοδότηων, προμηθείας κτλ. κτλ.

γ. Διαφημίσεις πάσης φύσεως: τοιχοκολλήσεις, ἔντυπα, τιμοκατάλογοι, ἀντικείμενα - δῶρα κτλ. κτλ.

δ. Ἐξοδα πιστωτικῶν συναλλαγῶν: ἐμπορικῶν πληροφοριῶν, παρακολούθησεως πελατείας, εἰσπρακτικὰ τραπεζῶν, δικαστικά, οἷο ἐπισφαλῶν ἀπαιτήσεων, ἐκπτώσεις, ἐλαττώσεις τιμῶν (bonifications, Preisnachlässe) κλπ.

Τὰ ἔξοδα πωλήσεως ἔχουν λάβει ἰδιάζουσαν βαρύτητα εἰς τὴν σύγχρονον οἰκονομίαν, ἀποτελοῦντα ἐξαιρετικῶς ὑψηλὸν ποσοστὸν τοῦ ὀλικοῦ κόστους (²), εἰς τὸ πλαίσιον δοθείσης οἰκονομικῆς μονάδος, **ιδίως δὲ ἀπὸ τῆς παραγωγικῆς τοιαύτης μέχρι τοῦ τελικοῦ καταναλωτοῦ.** Ὅντως ἡ ἐξέλιξις τῶν βαίνει ἀντιστρόφως πρὸς τὴν ἐξέλιξιν τοῦ καθ' αὐτὸ τεχνικοῦ κόστους. Εἰς τὰς Ἡνωμ. Πολιτείας ὑπολογίζεται ὅτι κατὰ τὰς 2—3 τελευταίας δεκαετηρίδας τὰ μὲν ἔξοδα παραγωγῆς (δοθέντος προΐόντος σταθεροῦ τύπου) ἐμειώθησαν κατὰ 20—40%, ἐνῶ τὰ ἔξοδα πωλήσεως ἀνήλθον κατὰ 50 %³. Τὸ φαινόμενον τοῦτο ἐξηγεῖται διττῶς: Ὅσον ἡ παραγωγή καθίσταται πλεον συγκεντρωτικὴ (λόγῳ τῆς εἰς μεγάλην κλίμακα πληθοπαραγωγῆς) τόσο ὁ παραγωγὸς ἀπομακρύνεται ἀπὸ τοῦ καταναλωτοῦ. Συνάμα ὅμως εἶναι ἀναντίρρητον ὅτι ἡ κρατοῦσα οἰκονομικὴ ὀργανωσις χαρακτηρίζεται ἀπὸ σημαντικὸν ποσοστὸν μεταπρατισμοῦ ἀποτελοῦντος αὐτόχρημα κοινωνικὸν παρασιτισμὸν, ἂν καὶ ἐπαγγελματικῆς μορφῆς.

Πράγματι τὸ ποσοστὸν προσουξήσεως τῶν εἰς τὴν ἐμπορίαν ἀσχολουμένων εἶναι καταπληκτικῶς δυσανάλογον ἐν σχέσει πρὸς τὴν αὔξησιν τοῦ πληθυσμοῦ:

Χ ὤ ρ α ι	Αύξεις πληθυσμοῦ	Αύξεις ἐμπ/μένων
Ἑλβετία 1900—1920	17 %	59 %
Μ. Βρετανία 1900—1921	41,3 %	388 %

1. Ἀναλόγως τοῦ εἴδους αὐτῆς ἡ συσκευασία διακρίνεται εἰς συσκευασίαν ἐσωτερικὴν περικλειομένην εἰς τὸ τεχνικὸν κόστος καὶ συσκευασίαν ἐξωτερικὴν ἢ ἀποστολῆς.

2. Οὕτω π. χ. ἐν Γερμανίᾳ:

Σαπῶνοποιία 20—35 οἷο τοῦ ὀλικοῦ κόστους.

Ποδήλατα 19 οἷο

Βιομ. ἐλαστικῶν 17 οἷο

Βιομ. μηχανῶν 6—18 οἷο.

² Ἐκτενὴ ἀνάπτυξιν τοῦ ζητήματος τῶν ἐξόδων πωλήσεως καὶ πλούσια στατιστικὰ δεδομένα βλ. ἐν κ. MELLEROWICZ: op. cit. τόμ. I σελ. 148. ἐπ.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Κ Ο Σ Τ Ο Λ Ο Γ Η Σ Ι Σ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 1^{ΟΝ}

§ 1

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

1. Γενικά. Ούδεμία ἐπιχείρησις καὶ κατὰ μείζονα λόγον ἢ βιομηχανικὴ δύναται νὰ λειτουργήσῃ καὶ νὰ εὐδοκιμήσῃ — τόσον ἀπὸ ἰδιωτικῆς ὅσον καὶ ἀπὸ κοινωνικῆς ἀπόψεως — χωρὶς τὴν βοήθειαν τοῦ οἰκονομικοῦ λογισμοῦ. Οἰαδήποτε ἐπιχειρηματικὴ ἐνέργεια, οἰαδήποτε συναλλακτικὴ πρᾶξις προϋποθέτουν ἓνα βᾶθρον ὑπολογισμῶν γενομένων προϋπολογιστικῶς καὶ ἐλεγχομένων ἀπολογιστικῶς.

√ Ὁ Οἰκονομικὸς Λογισμὸς (Rechnungswesen, Kalkulation)—σύνθετον σύστημα γνώσεων — περιλαμβάνει τέσσαρα μέρη:

I. Τὸ γενικὸν πρόγραμμα δράσεως (ἢ προϋπολογισμὸν, Budget) διὰ τοῦ ὁποίου προκαθορίζεται ἔτησίως καὶ ἐν πάσῃ λεπτομερείᾳ ἡ καθόλου δρᾶσις—τεχνικὴ καὶ οἰκονομικὴ—τῆς ἐπιχειρήσεως.

II. Τὴν Κοστολόγησιν, διὰ τῆς ὁποίας προϋπολογίζεται, παρακολουθεῖται, προσδιορίζεται καὶ ἐλέγχεται τὸ κόστος παραγωγῆς καὶ διαθέσεως τῶν προϊόντων καὶ ὑποπαραγῶγων.

III. Τὴν Λογιστικὴν, ἢ ὁποία ἀποτελεῖ τὴν χρονολογικὴν καὶ ἀριθμητικὴν ἐξιστόρησιν τῶν ἐπιχειρηματικῶν γεγονότων καὶ συνεπῶς συλλέγει καὶ προπαρασκευάζει τὰ δεδομένα τῆς κοστολογήσεως.

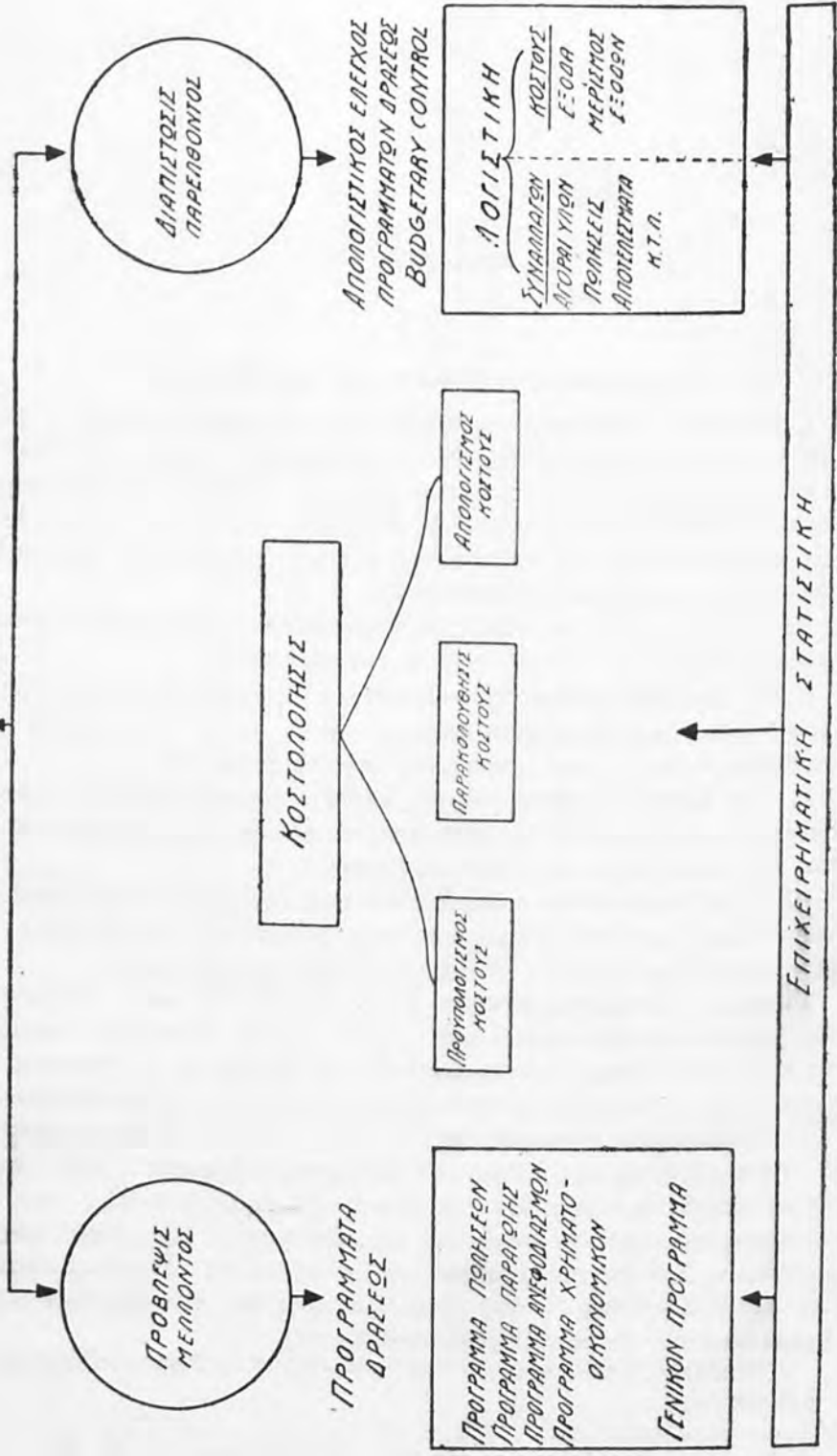
IV. Τὴν Ἐπιχειρηματικὴν Στατιστικὴν (Business Statistic), ἢ ὁποία χρησιμοποιοῦσα—ἔστω καὶ ἐξωλογιστικὰ δεδομένα—συσχετίζει ταῦτα κατὰ τοὺς ἰδίους αὐτῆς κανόνας, ἐπὶ τῷ σκοπῷ συγκριτικῆς ἀξιολογήσεως τῶν γεγονότων καὶ συναγωγῆς χρησίμων συμπερασμάτων.

2. Ἡ παροῦσα συγγραφὴ δὲν δύναται παρά νὰ ὑποδείξῃ μόνον τὴν θέσιν τῆς κοστολογήσεως ἐντὸς τοῦ οἰκονομικοῦ λογισμοῦ, χωρὶς νὰ δύναται νὰ καταδείξῃ εὐρύτερον τὴν ἀμοιβαίαν ἐξάρτησιν τῶν τεσσάρων τμημάτων τούτου καὶ τὴν σημασίαν του, ὡς μέσου διακυβερνήσεως τῶν ἐπιχειρήσεων. Συνιστᾶται ἐντούτοις—εἰδικώτερον εἰς τὸν σπουδαστὴν τῆς Α.Σ.Ο. καὶ Ε.Ε.—ὅπως ἐγκύψῃ μετὰ προσοχῆς ἐπὶ τῶν θεμάτων τούτων, συμβουλευόμενος τὴν εἰδικὴν βιβλιογραφίαν⁽¹⁾.

Ὁ ἐπόμενος πίναξ παρέχει σχετικὴν εἰκόνα τοῦ γνωσιολογικοῦ τοῦτου πεδίου.

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, Τεῦχος Γ', σελ. 146.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ



3. **Όρισμός.** Ἡ κοστολόγησις ἔχει ὡς ἀντικείμενον ὄχι μόνον τὴν ἀριθμητικὴν διαδικασίαν διὰ τῆς ὁποίας ἐξευρίσκεται τὸ κόστος εἰς δοθεῖσαν περίπτωσιν, ἀλλὰ καὶ τὸν καθορισμὸν τῶν προϋποθέσεων τῆς ἀριθμητικῆς ἐπεξεργασίας, οἷα λ. χ. ὁ προσδιορισμὸς τῶν συστατικῶν τοῦ στοιχείων, ἡ ἀποτίμησις τούτων κλπ. Ἔτι δὲ εὐρύτερον εἰς τὴν κοστολόγησιν ἐμπίπτουν : ὁ προϋπολογισμὸς, ἡ παρακολούθησις, ἡ ἐξεύρεσις καὶ ἡ ἀπολογιστικὴ ἐπαλήθευσις τοῦ κόστους.

4. **Προϋποθέσεις ἐπιτυχῶς κοστολογήσεως.** Ἡ ἐπιτυχὴς διεξαγωγή τῶν ὑπολογισμῶν τοῦ κόστους προϋποθέτει παντοῦ καὶ πάντοτε βαθεῖαν γνῶσιν τῆς πραγματικότητος. Αὐτὸ τοῦτο ἀπαιτεῖται βεβαίως διὰ τὴν ὀργάνωσιν τῆς ἐκάστοτε ἐνδεδειγμένης βιομηχανικῆς λογιστικῆς. Ἡ γνῶσις τῆς πραγματικότητος προκύπτει ἐκ τῆς ἀκολούθου τριπλῆς μελέτης :

- α. Ποῖα ἡ διάρθρωσις τῆς ἐπιχειρήσεως.
- β. Ποῖα ἡ παραγωγικὴ διαδικασία.
- γ. Ποῖα τὰ ἐπιτυχανόμενα προϊόντα.

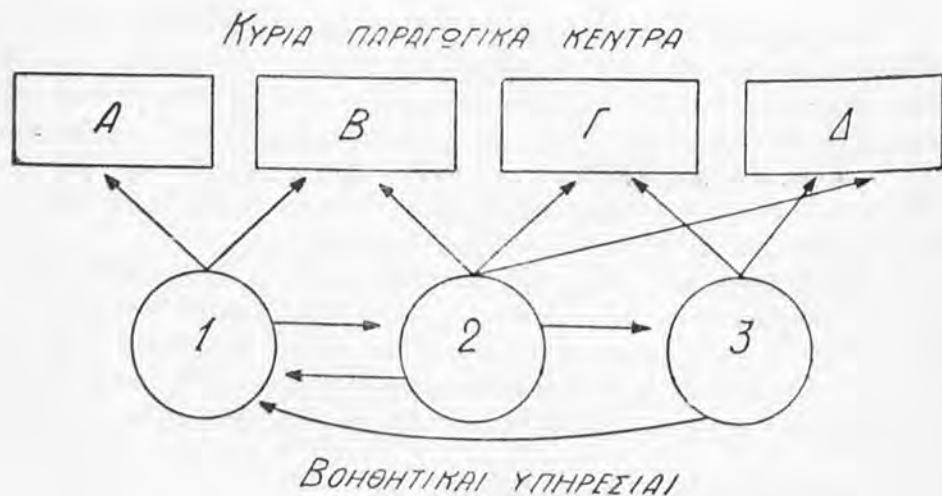
A. Μελέτη τῆς διάρθρωσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

5. Τὸ σύνολον τῆς ἐπιχειρήσεως διακρίνομεν εἰς :

α. Τὰ κύρια κέντρα δραστηριότητος, εἰς τὰ ὁποῖα πραγματοποιεῖται τὸ καθ' αὐτὸ παραγωγικὸν ἔργον. Τυχάνει ἀδιάφορον ἐὰν εἰς ἕκαστον τούτων γίνεται μερικὴ ἐπεξεργασία, ἐὰν προκύπτουν μόνον ὠρισμένα ἡμιτεχνήματα, πού γίνεται ἡ συναρμολόγησις εἴτε ἡ ὀλοκλήρωσις τῆς παραγωγῆς, εἰς ποῖον στάδιον ἐμφανίζονται τὰ ὑποπαραγώγα κλπ. Τὰ κύρια παραγωγικὰ κέντρα διακρίνονται συνήθως ἀφ' ἑαυτοῦ των, δοθέντος ὅτι ἀντιστοιχοῦν εἰς εὐδιάκριτα τεχνολογικὰ τμήματα τῆς ἐπιχειρήσεως (producing departments : κλωστήριον—ὕφαντήριον, ραφινερί—ὕδρογῶνισις, χυτήριον—μηχανουργεῖον κτλ.

β. Τὰς βοηθητικὰς ὑπηρεσίας (Service departments, Hilfsbetriebe) ὅπως εἶναι ἡ ἠλεκτροπαραγωγή, ἀτμοπαραγωγή, τὰ συνεργεῖα ἐπισκευῶν, αἱ ἐγκαταστάσεις ψύξεως, ἀτμοῦ, ἡ ὑπηρεσία ἐξωτερικῶν μεταφορῶν κ. ἄ. Αἱ βοηθητικαὶ αὗται λειτουργίαι προσφέρουν τὰς ὑπηρεσίας τῶν ἀφ' ἑνὸς μὲν μετὰ τῶν, ἰδίως ὁμοῦ πρὸς τὰ κύρια παραγωγικὰ κέντρα. Οὕτω π. χ. ἡ ἠλεκτροπαραγωγή κινεῖ τὰ ἐργαλεῖα τοῦ συνεργεῖου ἐπισκευῶν τὸ ὁποῖον ἐξασφαλίζει τὰς ἐπισκευὰς ὀλοκλήρου τοῦ ἐργοστασίου, συνεπῶς καὶ τῆς ἠλεκτροπαραγωγῆς. Ὡς ἐκ τούτου δημιουργεῖται μίᾳ ἀλληλεξάρτησις παροχῶν καὶ ἀντιπαροχῶν (1) κατὰ τὰ ἀκόλουθα :

1. Ὡς ἐκ τούτου ἐγένετο λόγος ἐν σελ. 16, περὶ ἀνοργάνου καὶ ὀργανικῆς διαρθρώσεως τοῦ κόστους.



Ἐκ τῶν ὡς ἄνω ἀπορρουσῶν ἀλληλεξαρτήσεων προκύπτουν σοβαρά ζητήματα διὰ τὴν βιομηχανικὴν λογιστικὴν.

6. Σταθμοὶ ἢ θέσεις κόστους (Sections, Kostenstelle, Cost Centers). Βασικὸν ζήτημα διὰ τὸν κοστολόγον εἶναι νὰ καθορίσῃ, εἰς ἐκάστην περίπτωσιν, ἐάν εἰς κάθε τεχνολογικὸν κέντρον (κύριον ἢ βοηθητικὸν) θὰ ἀντιστοιχῇ ἢ ὄχι καὶ μία ἐνότης κόστους. Ὡς ἐνότητα ἢ θέσιν κόστους νοοῦμεν τὴν λογιστικὴν συγκέντρωσιν ὄλων τῶν ἐξόδων ἀμέσων ἢ ἠμέσων τὰ ὁποῖα πραγματοποιιοῦνται καὶ συμβάλλουν εἰς τὴν λειτουργίαν ἐνὸς κέντρου δραστηριότητος. Διὰ τῆς λογιστικῆς δημιουργίας μιᾶς θέσεως κόστους ἐπιτυγχάνεται ἡ πλήρης κοστολόγησις τῶν ὑπ' αὐτοῦ παρεχομένων ὑπηρεσιῶν. Οὕτω π. χ. τὸ κόστος τῆς ἀτμοπαραγωγῆς θὰ περιλάβῃ :

1. Ποσοστὸν τῶν ἀποσβέσεων τῆς οἰκοδομῆς ἀναλόγως τοῦ καταλαμβανομένου χώρου.
2. Τὰς ἀποσβέσεις τῶν μηχανημάτων παραγωγῆς ρεύματος.
3. Τὰ ἀναλισκόμενα καύσιμα.
4. Τὰ εἰδικὰ ἡμερομίσθια.
5. Ποσοστὸν ἐκ τῶν γεν. βιομηχανικῶν ἐξόδων (διὰ τὰς ἀπαιτούμενας ἐπίσκευας, ὑλικά συντηρήσεως, κτλ.).
6. Ποσοστὸν τῶν ἐξόδων γενικῆς διοικήσεως.
7. Ποσοστὸν τῶν χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων (ἀναλόγως τῶν ἀπασχολούμενων παγίων καὶ κυκλοφοριακῶν κεφαλαίων⁽¹⁾).

Ἐκ πρώτης ὄψεως φαίνεται ὅτι ὄσα εἶναι εἰς ἐκάστην περίπτωσιν

1. Ὁ ὑπολογισμὸς τῶν ἀναλογούντων παγίων κεφαλαίων εἶναι σχετικῶς εὐχερῆς. Τὰ ἀπασχολούμενα κυκλοφοριακὰ θεωροῦνται ἴσα πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων (ὄπερ δὲν εἶναι ἀπολύτως ὄρθον).

τά αὐτοτελῆ καὶ εὐδιάκριτα τεχνολογικά κέντρα, τόσαι ἀκριβῶς θὰ εἶναι καὶ αἱ θέσεις κόστους. Ὅτι δηλαδή εἰς τὴν τεχνολογικὴν διάρθρωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως ἀντιστοιχεῖ ἀνάλογος λογιστικὴ διάρθρωσις θέσεων κόστους. Τοῦτο εἶναι πολὺ πιθανόν ὄχι ὁμῶς καὶ ἀπαραίτητον. Διότι πολλάκις :

α) Δύο ἢ πλείονα τεχνολογικά τμήματα, συγχωνεύονται λογιστικῶς καὶ παρακολουθοῦνται διὰ μιᾶς μόνον θέσεως κόστους εὐρυτέρας ἀρμοδιότητος καὶ ὑπὸ κατάλληλον τίτλον. Οὕτω π.χ. εἰς ἐριοβιομηχανίαν, τὸ πλυντήριο, στεγνωτήριο καὶ βαφεῖον, δύνανται νὰ θεωρηθοῦν λογιστικῶς ὡς μία ἐνότης, ὡς ἐνιαῖον παραγωγικὸν κέντρον, διὰ τὸ ὁποῖον θὰ τηρηθῆ μία λογιστικὴ θέσις κόστους⁽¹⁾. Βεβαίως, εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἡ κοστολόγησις παύει νὰ εἶναι ἐντελῶς ἀναλυτικὴ, διότι δὲν θὰ γνωρίζῃ ἢ ἐπιχειρήσις τί ἀκριβῶς στοιχίζει μόνον ἢ ἔκπλυσις καὶ συνεπῶς ποῖον τὸ συμφέρον νὰ ἀγορᾷ ξῆρα πλυμένα ἢ ὄχι.

β) Ἀντιστρόφως, ἓνα τεχνολογικὸν κέντρον δραστηριότητος—καὶ εἰδικώτερον τὰ πλεόν σημαντικὰ τούτων—εἶναι δυνατόν νὰ παρακολουθοῦνται λογιστικῶς διὰ **περισσοτέρων** θέσεων κόστους. Οὕτω π.χ. τὸ μηχανουργεῖον δύναται νὰ διακριθῆ εἰς περισσότερα τμήματα : Α, Β, Γ, δι' ἕκαστον τῶν ὁποίων θὰ τηρηθῆ ἰδιαίτερος συγκεντρωτικὸς λ)σμός ἐξόδων⁽¹⁾ καὶ ἀποδόσεων. Τοῦτο τυγχάνει ἀπαραίτητον ὅταν τὸ κύριον παραγωγικὸν κέντρον περιλαμβάνει περισσότερα ἐργαστήρια (ateliers, Fertigungstelle) ὅπου καταβάλλεται ἀνομοιόμορφος ἐργασία. Διότι θὰ ἦτο πρᾶγματι ἄστοχον οἱ φορεῖς κόστους νὰ δέχωνται ὁμοιόμορφον ἐπιβάρυνσιν ἀδιαφόρως ἂν διῆλθον ἀπὸ τὸ Α ἢ Β ἐργαστήριον.

Ἐπίσης δημιουργοῦνται περισσότερα λογιστικά κέντρα δραστηριότητος (θέσεις κόστους) ὅταν ἐκάστου τμήματος προΐσταται ἓνας φορεὺς εὐθύνης καὶ τοῦ ὁποίου ἡ κοστολόγησις θέλει νὰ διαπιστώσῃ τὴν ὀποτελεσματικότητά⁽²⁾ ⁽³⁾. Τοιαύτη εἶναι ἡ πλεόν σύγχρονος ἀντίληψις περὶ τῆς δημιουργίας λογιστικῶν θέσεων κόστους : οὐχὶ ἀναλόγως τῆς τεχνολογικῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἀλλ' ἀναλόγως τῆς τοποθετήσεως φορέων εὐθύνης. Αὐτονόητον ὅτι τεχνολογικὴ διοίκησις καὶ εὐθύνη δύνανται νὰ συμπέτουν.

Τὸ ἐπόμενον διάγραμμα ἀφορᾷ τὴν διάρθρωσιν καπνοβιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως :

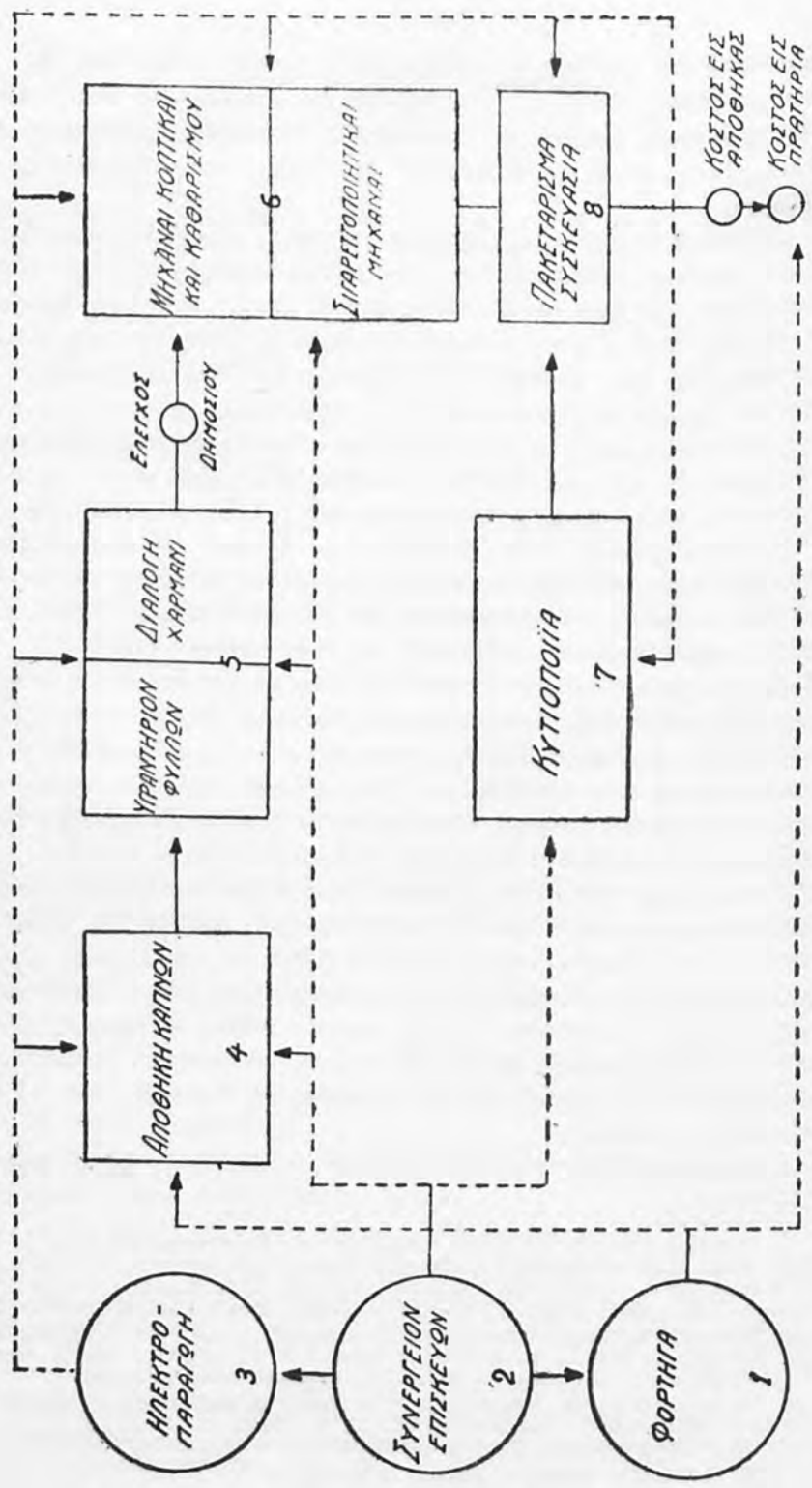
1. Ἀρμοδιὰ διὰ τὴν ἐπιλογὴν τῶν ἐκάστοτε ἐνδεδειγμένων θέσεων κόστους δέον νὰ εἶναι ἡ ὑποεπιτροπὴ Λογιστικοῦ Σχεδίου τοῦ οἰκείου κλάδου, ἢ ἐλλείψει γενικῶν σχεδίων ἢ οἰκεία ἐπαγγελματικὴ ἔνωσις. Οὕτω π.χ. εἰς Η.Π.Α. ἡ Glass Containers Association προκρίνει τὰς ἀκολουθοῦσας θέσεις κόστους, πλὴν τῶν συνήθων βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν (κινητήριος δύναμις, κτλ.). Raw material storage and mixing, Melting or tank, Automatic machine or hand centers, Direct machine or hand labor, Blowing room, Lehrs, Selecting, Finished stock storage.

1. Ἡ διεξαγωγή τῆς λογιστικῆς ὑπηρεσίας δυσχεραίνεται κατὰ πολὺ εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, διότι πολλαπλασιάζεται ἡ ὅλη ἐργασία.

2. Βλ. Μέρους πρῶτον, Δεύτερος σκοπὸς κοστολογήσεως, σελ. 23.

3. Βλ. ἐπίσης μ. ΒΟΥΡΟΥΝΙ: ὁρ. cit. σελ. 36.

ΤΕΧΝΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΜΑΓΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΡΙΘΕΙΣΑΙ ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ



Ἐς παρατηρηθῆ ὅτι ἡ κυτριοποίησις συνιστᾷ ἐπίσης αὐτοτελῆ θέσιν κόστους, δι' ἅπαντας τοὺς γνωστούς λόγους, ἀλλὰ καὶ διότι κατ' ὀρθὴν ἐρμηνείαν τοῦ Α. Ν. 660 1937 τὰ ἔσοδα τοῦ χαρτοβιομηχανικοῦ κλάδου τῶν καπνοβιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων ὑπόκεινται εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, τῆς ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένης ἀπαλλαγῆς ἀφορώσης μόνον τὰ ἔσοδα ἐκ τῆς πωλήσεως καπνοῦ. (4). Συνεπῶς αἱ θέσεις κόστους καὶ οἱ ἀντιστοιχοῦντες λ)σμοὶ ἔχουν, πλὴν ἄλλων, καὶ φορολογικὴν σημασίαν (εἰδικώτερον δὲ οἱ ἀπορρέοντες λ)σμοὶ ἐξόδων - ἐσόδων, δηλ. κυκλοφορίας).

7. Ἐς παρατηρήσωμεν ἀκόμη ὅτι λογιστικαὶ θέσεις κόστους εἶναι —συμφώνως πρὸς τὰ λεχθέντα εἰς τὰς σελ. 15—17—καὶ αἱ διάφοροι μὴ —τεχνικαὶ λειτουργίαι τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅπως ἡ διοικητικὴ, χρηματοοικονομικὴ, κτλ. Τὸ γερμανικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον (1) (1937) προκειμένου περὶ μικρῶν καὶ μέσων ἐπιχειρήσεων, προέβλεπε τὴν ἀκόλουθον διάρθρωσιν τεσσάρων θέσεων κόστους :

Θέσεις κόστους → Λατάναι ↓	Ποσά	I Παραγωγῆς			II Ἀποθη- κεύσεως ὕλικῶν	III Διοική- σεως	IV Διαθέσε- ως (πω- λήσεων)	Σύνολον I—IV
		A	B	Γ'				
Μισθοὶ	1.000	200	100	150	50	300	200	1.000
* Ἐμμεσα ἡμερομίσθια	500	50	100	75	100	25	150	500
Καύσιμα	2.000	1000	500	300	100	—	100	2.000
* Ἀποσβέσεις	1.000	150	200	400	200	25	25	1.000
κτλ.	....	...	...	...	...	...	...	....

B. Μελέτη τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας

8. Ὁ ὄργανωτὴς τῆς βιομηχανικῆς κοστολογήσεως καὶ λογιστικῆς ὀφείλει νὰ εἶναι ἀπολύτως ἐνήμερος—μέχρι καὶ τῶν ἐσχάτων λεπτομερειῶν—τῆς τεχνικῆς πλευρᾶς τῆς παραγωγῆς. Αὕτη διακρίνεται :

1. Ὡς πρὸς τὴν βάσιν τῆς διαδικασίας:

- α. Μηχανικὴ
- β. Χημικὴ
- γ. Χειροποίητος
- δ. Μικτὴ κτλ.

2. Ὡς πρὸς τὴν διεξαγωγὴν τῆς κατεργασίας :

- α. Μαζικὴ παραγωγή
- β. Κατὰ ὁμοιομόρφους σειρὰς
- γ. Κατὰ διακεκριμένον προϊόν
- δ. Συνδυαστικῶς (β+γ)

3. Ὡς πρὸς τὸν ἀριθμὸν τῶν προϊόντων :

- α. Μονοπαραγωγή
- β. Πλειοπαραγωγή (1)
- Μετὰ ἢ ἀνευ
- ὑποπαραγῶν καὶ ὑπολλειμμάτων

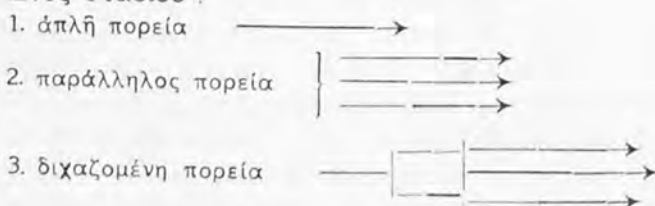
1. Ἀπόφασις Ε. Ε. Ε. Ε. Α. Ε. ἀρ. 66)1947

2. Βλ. R. K. W: Δημοσίευμα ἀρ. 101, σελ. 17, Leipzig 1937.

1. Βεβαίως τίποτε δὲν ἐμποδίζει ὅπως ἡ πλειοπαραγωγή εἶναι συγχρόνως (Massenproduktion).

4. Ὡς πρὸς τὰ στάδια κατεργασίας :

α. Ἐνὸς σταδίου :



β. πολλαπλῶν σταδίων :

1. Παράλληλων
2. Διασταυρουμένων
3. Διαδοχικῶν κλπ.

Σχετικῶς πρὸς τὴν κατεργασίαν ὡς παρατηρήσωμεν ὅτι ἀπαντῶνται πολλαὶ περιπτώσεις συνδυασμοῦ τῆς συνεχοῦς μαζικῆς παραγωγῆς πρὸς τὸν τύπον τῆς συναρμολογήσεως (assembly type). (1)

Συνεξετάζοντες ἤδη τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν ἐν σχέσει πρὸς τὸ προϊόν διαπιστοῦμεν τὰς ἀκολουθοῦσας περιπτώσεις :

<i>Τρόπος παραγωγῆς</i>	<i>Προῖόν</i>	<i>Παράδειγμα</i>
1. Ὁμοιόμορφος παραγωγικὴ διαδικασία	Ὁμοειδές	Ἀεριοφόρος Πάγος Ζῆθος
2. Ὁμοίως	Διαφόρων τελικῶν μορφῶν, ἰδιοτήτων, ποικιλιῶν	Ἰατρικὰ Νήματα Τυροῦ
3. Ἀνομοιόμορφος παραγωγικὴ διαδικασία	Ὁμοειδές	Οἶνονπνευμα Νιτροκὸν ὄξυ Ζάχαρις
4. Ὁμοιόμορφος παραγωγικὴ διαδικασία	Μετὰ φυσικῶν ἐπιποραγῶν	Ἄλκοολο - Πίτυρα, Κῶκ - Λιθανθρακόπισσα
5. Ἀνομοιόμορφος παραγωγικὴ διαδικασία	Προϊόντα ἀνόμοια	Λιπάσματα Μηχανολογικὰ εἶδη Φάρμακα

Τόσον ὁ τρόπος διεξαγωγῆς τῆς παραγωγῆς ὅσον καὶ τὰ στάδια τῆς κατεργασίας εἶναι βασικοὶ παράγοντες προδικάζοντες καὶ καθορίζοντες τὴν μέθοδον τῆς λογιστικῆς κοστολογήσεως. Σχετικῶς ἐφαρμόζονται δύο μέθοδοι:

1. Κ. MELLEROWICZ : op. cit. 1, 285. Ἐπίσης W. B. LAWRENCE : Cost Accounting, σελ. ἐπ. ἐκδ. 1925.

A. Ἡ ἀνταποκρινόμενη εἰς τὴν συνεχῆ μαζικὴν παραγωγὴν

B. Ἡ ἀνταποκρινόμενη εἰς τὴν ἐξατομικευμένην παραγωγὴν.

Εἰς τὴν ἀμερικανικὴν βιβλιογραφίαν ἡ πρώτη φέρεται ὑπὸ τὴν ὀνομασίαν Process Cost καὶ ἡ δευτέρα ὡς Job Cost ἢ Specific orders cost.

Αἱ δύο μέθοδοι, ἰκανοποιοῦσαι ἀνομοίας περιπτώσεις, διαφέρουν οὐσιωδῶς μεταξύ των.

Ἡ πρῶτη (κοστολόγησις συνεχοῦς μαζικῆς παραγωγῆς) ἔχει ὡς χαρακτηριστικά :

1. ὅτι τὸ κόστος καθορίζεται κατὰ χρονικὰς περιόδους (ἑβδομάδα, μῆνα, κλπ.).

2. ὅτι καθορίζεται διὰ ὄγκον τινὰ παραγωγῆς, λαμβανόμενον ὡς μονάδα (10 τόννους, 50 ἑκατόλιτρα, 1000 μέτρα κλπ.).

3. ὅτι προσδιορίζεται ἐνδεχομένως κατὰ στάδια παραγωγῆς, διὰ τὰ ὁποῖα δημιουργοῦνται ἀντίστοιχοι λογιστικαὶ θέσεις κόστους, ἐφ' ὅσον συντρέχουν λόγοι σκοπιμότητος.

Ἡ δευτέρα (κοστολόγησις ἐξατομικευμένης παραγωγῆς) ἔχει ὡς χαρακτηριστικά :

1. ὅτι τὸ κόστος ἐξευρίσκειται κατόπιν συγκεντρώσεως ὅλων τῶν ἐντολῶν κατεργασίας (ordres de fabrication, job orders) ἢ φύλλων κόστους.

2. ὅτι τοῦτο γίνεται εἰς τὸ τέλος ἐπὶ τῇ ἀποπερατώσει δηλαδὴ τῆς παραγωγῆς καὶ ὄχι εἰς τακτικὴν ὁμοίμορπον χρονικὴν περίοδον.

3. ὅτι ἀπαιτεῖ ἀσυγκρίτως πληροστέραν λογιστικο-διοικητικὴν ὁργάνωσιν (ἀφθονωτέραν κυκλοφοροῦσαν ἐντύπων εἰς τὸ ἐργοστάσιον, καθορισμὸν ἀρμοδιοτήτων συμπληρώσεως τῶν ἐντύπων, λεπτολόγον παρακολούθησιν ἀποδόσεων, ἐπιστροφῶν ὀλιγοῦ, κλπ. κλπ.).

Γ. Μελέτη τοῦ προϊόντος

9. Εἰς τὴν περίπτωσιν μονοπαραγωγῆς τὸ προϊόν δύναται νὰ εἶναι ἐντελῶς ὁμοειδές (οἶνόπνευμα 96%) ἢ νὰ ἐμφανίζῃ ποικιλίαν σχημάτων, βάρους, διαστάσεων, ποιότητων. Αἱ τοιαῦται παραλλαγαὶ ἐπηρεάζουν τὸ κόστος, κατὰ τὸ ἀκόλουθον σχῆμα :

α	{	"Ανισος περιεκτικότης ὕλης "Ἴσα ἔξοδα κατεργασίας"	β	{	"Ἴση περιεκτικότης ὕλης "Ανισα ἔξοδα ἐπεξεργασίας"
---	---	---	---	---	---

Ἐφ' ὅσον αἱ τοιαῦται παραλλαγαὶ—μεταξύ διαφόρων ποικιλιῶν—εἶναι ἀσήμαντοι, παραβλέπονται χάριν ἀπλουστεύσεως τῶν ὑπολογισμῶν. Ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει ἡ ἐξατομικεύσις τοῦ κόστους ἐκάστης ποικιλίας θὰ γίνῃ :

α. Κατόπιν διαφορισμοῦ τῆς ἀξίας τῆς περιλαμβανομένης ὕλης, ὅπερ εὐχερές.

β. Ἐφ' ὅσον στοιχεῖον διαφορισμοῦ εἶναι κάποια ἀνομοιομορφία ἐπεξεργασίας—ἢ ποσοτικῆς ἀποδόσεως τῆς αὐτῆς ἐπεξεργασίας, χρησιμοποιοῦνται

εἶται ἡ καλουμένη μέθοδος ἰσοτιμίας «Äquivalenzmethode», περί ἧς κατωτέρω.

10. Ἐπί πλειοπαραγωγῆς διακρίνομεν :

α. Τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν προκύπτουν ἐκ τῆς αὐτῆς βασικῆς κατεργασίας περισσότερα προϊόντα, ἐκ τῶν ὁποίων ἓνα χαρακτηρίζεται ὡς κύριον προϊόν καὶ τὰ ἄλλα ὡς ὑποπαραγῶγα (by products) ὅπως : ἄλευρα πίτυρα, βαμβακέλαιον βαμβακόπηττα, ἀερίοφως-κώκ, κλπ).

β. Τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν προκύπτουν πλείονα φυσικῶς συνδεδεμένα προϊόντα, τὰ ὁποῖα διαχωριζόμενα εἰς ἓνα τῶν σταδίων παραγωγῆς, ὑπόκεινται εἰς ἰδιαιτέραν περαιτέρω κατεργασίαν. Τοιαῦτα συμπαραγῶγα (joint products, verkuppelte produkte) ἐμφανίζει π.χ. ἡ πετρελαιοβιομηχανία : βενζίνη, παραφίνη, φωτιστικὸν πετρέλαιον, λιπαντικά, κ.τ.λ.

γ. Τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν — ἀνεξαρτήτως ἂν πρόκειται περὶ συνδεδεμένης πλειοπαραγωγῆς ἢ μονοπαραγωγῆς — προκύπτουν ὑπολείμματα. Ὡς τοιαῦτα νοοῦμεν τὰ καθ' οἷονδήποτε τρόπον ἀξιοποιήσιμα. Εἴτε διότι ἐπανεισάγονται εἰς τὴν παραγωγὴν, ἐνδεχομένως μὲ ἡλαττωμένην τιμὴν, εἴτε διότι εἶναι ἀπ' εὐθείας ἐμπορευσιμα, (ἀποβάμματα, κόνις καπνοῦ διὰ παραγωγὴν νικοτίνης κτλ).

Ἄς παρατηρήσωμεν ἀκόμη ὅτι οἱ χαρακτηρισμοὶ : συμπαραγῶγα, ὑποπαραγῶγα, ὑπολείμματα, εἶναι σχετικοὶ καὶ ὄχι ἀπόλυτοι. Πολλάκις ἐμφανίζονται δύο ἢ πλείονα ἰσότημα κύρια προϊόντα. Ἐκαστος κλάδος τῆς οἰκονομίας (ἐξορυκτικαὶ βιομηχανίαι, ἀγροτική, δασικὴ οἰκονομία, χημικαὶ βιομηχανίαι, κτλ,) παρουσιάζει ἰδιομορφίαν. Κοινὸν ἐν τούτοις γνῶρισμα εἶναι ὅτι εἰς ὅλας τὰς περιπτώσεις ταύτας προκύπτει, μέχρις ἑνὸς σημείου τουλάχιστον τῆς παραγωγῆς, συνδεδεμένον κόστος (costs jointis, cost associati), τὸ ὁποῖον χρήζει μερισμοῦ μεταξὺ τῶν διαφόρων συμπαραγῶγων.

11. Πόρισμα. Λαμβάνοντες ἤδη ὑπ' ὄψιν συνδυαστικῶς :

α. Τὴν διάρθρωσιν τῆς βιομ. ἐπιχειρήσεως καὶ τὰς λογιστικὰς θέσεις κόστους αἱ ὁποῖαι εἶναι δυνατόν νὰ καθορισθοῦν ἐκάστοτε,

β. Τὴν ποικιλίαν τὴν χαρακτηρίζουσαν τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν,

γ. Τὸν ἀριθμὸν καὶ τὴν ποικιλίαν τῶν προϊόντων καὶ ὑποπαραγῶγων τὰ ὁποῖα εἶναι δυνατόν νὰ προκύψουν,

ἀντιλαμβανόμεθα τὸ ἀναρίθμητον τῶν περιπτώσεων τὰς ὁποίας ἔχει νὰ ἀντιμετωπίσῃ ὁ ὄργανωτὴς - κοστολόγος⁽¹⁾ καὶ πρὸς τὰς ὁποίας ὀφείλει νὰ προσαρμοσθῇ δίδων εἰς ἐκάστην συγκεκριμένην περίπτωσιν τὴν καλυτέραν λύσιν.

1. Ἡ Λογιστὴς - κοστολόγος (Cost Accountants).

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 2^{ΟΝ}

§ 1

ΑΠΟΤΙΜΗΣΙΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Γενικά. Προτού συνδυασθῶσι καταλλήλως τὰ διάφορα στοιχεία ἵνα ἀποτελέσωσι τὸ τελικὸν κόστος, γεννᾶται ἡ ἀνάγκη ἀποτιμήσεως αὐτῶν.

Ὡς γνωστὸν, τὰ ζητήματα τῆς ἀποτιμήσεως εἶναι ἀρκετὰ πολύπλοκα καὶ ὑπάγονται εἰς ἴδιον κεφάλαιον τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων⁽¹⁾. Γενικῶς ἡ εἰς χρήμα ἔκφρασις τῶν περιουσιακῶν στοιχείων δημιουργεῖ προβλήματα τῶν ὁποίων ἡ λύσις ἐξαρτᾶται, ἢ τοῦλάχιστον ἐπιρράζεται: ἐκ τοῦ κλάδου εἰς ὃν ἀνήκει ἡ οἰκ. μονάς, ἐκ τοῦ σκοποῦ τῆς ἀποτιμήσεως, ἐκ τοῦ εἴδους τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου.

Οἱ συνήθεις τρόποι ἀποτιμήσεως εἶναι ἀφ' ἑτέρου: Εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως⁽²⁾, εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας, εἰς τὴν χαμηλοτέραν μεταξὺ τούτων τιμὴν (κανὼν Cost - or - market, Niederstwertprinzip), εἰς τὴν τιμὴν ἀνα- παραγωγῆς, εἰς τὴν ἀξίαν κεφαλαιοποιήσεως τῆς ἐλπιζομένης προσόδου⁽³⁾ κτλ. Αἱ συνέπειαι τῆς ἀποτιμήσεως κατὰ τὸν Α ἢ Β τρόπον εἶναι σημαντικαὶ καὶ ὀδηγοῦν: εἰς διάφορον εἰκόνα τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως, εἰς διάφορα ἀποτελέσματα χρήσεως, εἰς διάφορον εἰκόνα γενικῆς ρευστότητος, εἰς διάφορον ἐκτίμησιν τῆς συνολικῆς ἀξίας τῆς οἰκ. μονάδος, εἰς διάφορον ἐκτίμησιν τῆς πιστοληπτικῆς τῆς ἱκανότητος καὶ εἰς διάφορον κοστολόγησιν.

2. Ἐφ' ὧν τῶν ζητημάτων τούτων οὐδὲ νύξιν δύναται νὰ γίνῃ βεβαίως ἐνταῦθα. Περιοριστικῶς θὰ ἀρκεσθῶμεν ὅθεν εἰς τὸ ἐρώτημα:

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: MELLEROWICZ: Grundlagen betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre. Berlin 1926, GOLTZ: Bilanzierung und Bewertung. Berlin 1931, HORN: Zum Bewertungsproblem in der Jahresbilanz, Berlin 1935, KRUGER: Die Bewertung beim Jahresabschluss industrieller Unternehmung Stuttgart, 1937, SCHIEUT: Die Frage der Bewertung in der Bilanz, Wien 1920.

1. Βλ. μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεῦχος Β. *

2. Εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως κατὰ τὴν στατικὴν καὶ δυναμικὴν ἀντίληψιν. Ἡ πράξις γνωρίζει ἀποκλειστικῶς σχεδὸν τὴν πρώτην, ἡ θεωρία προκρίνει τὴν δευτέραν.

3. Αἱ τελευταῖαι δύο τιμαὶ δὲν εἶναι ἢ παραλλαγαὶ τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας, πρὸς τὴν ὁποῖαν ἄλλωστε τείνουν νὰ ἐξισωθῶν, συμφώνως πρὸς τὴν διδασκαλίαν περὶ διαμορφώσεως τῶν τιμῶν.

Εἰς ποίαν τιμὴν δεόν νά ὑπολογίζωνται τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους; εἰς τὴν ἐκάστοτε τιμὴν κτήσεως ὡς διαπιστοῦται αὐτὴ εἰς τὰ ἔμπορικά βιβλία (Buchwert) ἢ εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας (1)

Ἡ θεωρία τῆς τιμῆς κτήσεως — ἡ ὁποία εἶναι καὶ ἡ ἐπικρατεστέρα εἰς τὰς περιόδους τουλάχιστον σχετικῆς νομισματικῆς σταθερότητος — στηρίζεται εἰς τὴν ἀντίληψιν ὅτι τὸ κύκλωμα τῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι:

$$\begin{array}{ccc} \text{Χρῆμα} & \text{Ποῦγμα} & \text{Χρῆμα} \\ 100 & 100 & 130 \end{array}$$

Πᾶν, εἰς χρῆμα ἐκπεφρασμένον, πλεόνασμα ἀπορρέον ἐκ τοῦ τοιούτου ὑπολογισμοῦ τῆς ἐπιχειρηματικῆς κυκλοφορίας συνιστᾷ κέρδος, πᾶν ἔλλειμμα ἀποτελεῖ ζημίαν. Κατὰ ταῦτα παραγωγὸς δαπανήσας διὰ πρῶτας ὕλας 2Α, διὰ ἡμερομίσθια Β, διὰ λοιπὰ ἔξοδα Γ κτλ., ἀναλώσας δὲ συνολικῶς 100.000 δρχ. διὰ τὴν παραγωγὴν χ προϊόντος καὶ πωλῶν τοῦτο πρὸς 130.000 πραγματοποιεῖ κέρδος 30.000. Ἐὰν κατὰ τὴν στιγμὴν τῆς πωλήσεως αἱ ἀπομένουςαι πρῶται ὕλαι (Α) ὡς καὶ αἱ ὄξαι πολυειδοῦς χρήσεως (οἰκοδομαί, μηχανήματα κτλ.) ἔχουν ὑπερτιμηθῆ, τότε λογίζεται ὅτι ἔχει προκύψει ἕνα πρόσθετον, ἐν δυνατότητι ἢ πιθανόν κέρδος (bénéfice potentiel, resultat à réaliser κτλ.). Τοῦτο ἐρμηνεύεται ὡς ἄσχετον πρὸς τὴν δρᾶσιν τῆς οἰκ. μονάδος καὶ συνεπῶς οὐχὶ ὡς ἀποτέλεσμα ἐκμεταλλεύσεως (Betriebsgewinn) ὡς εἶναι αἱ ἀνωτέρω, ἐκ τῆς πωλήσεως πραγματοποιηθεῖσαι, 30.000 δρχ.

Εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο προβάλλει ἀμέσως τὸ ἀπώτερον ἐρώτημα: Ὁ καταριζόμενος εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως Ἰσολογισμὸς — διότι κατ' οὐσίαν περὶ αὐτοῦ πρόκειται — τίνα σκοπὸν ἔχει; τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως τῆς κλειομένης χρήσεως; τὸν προσδιορισμὸν τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως (financial condition, Vermögensrechnung), κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ; ἢ ἐνδεχομένως τὰ δύο ταῦτα συγχρόνως; (2).

Ἐὰν δεχθῶμεν ὅτι ἀποκλειστικὸς σκοπὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ εἶναι ἡ ἐξεύρεσις τοῦ πραγματοποιηθέντος ἀποτελέσματος ἐκμεταλλεύσεως (Erfolgsrechnung), τότε ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ ἐτησίου κόστους θά λάβῃ χῶ-

1. Ἡ τιμὴ ἡμέρας νοεῖται ἐνταῦθα ὡς τιμὴ ἀγορᾶς, δηλ. ἀντικαταστάσεως, καὶ οὐχὶ ὡς τιμὴ πωλήσεως, τὴν ὁποίαν προκρίνουν οἱ Kester, Canning Dumarchey, κ. ἄ. Βλ. σχ. καὶ ε. στῦδι: op cit. σελ. 105 ἐπ.

2. Ἐπὶ τῶν θεωριῶν τοῦ ἰσολογισμοῦ, αἱ ὁποῖαι εἶναι συνάμα καὶ θεωρίαι ἀποτιμῆσεως, βλ. Α. ISAAC: Bilanzen, Berlin - Wien 1930 ε. SCHMALENBACH: Dynamische Bilanz 6 Aufl. Leipzig 1933, LE COUTRE: Praxis der Bilanzkritik 2Bd, Berlin 1926 W. MAHLBERG: Der Tageswert in der Bilanz, Leipzig 1925, F. SCHMIDT: Die organische Tageswertbilanz 3 Aufl. Leipzig 1929, M. LION Die dynamische Bilanz u. die Grundlagen der Bilanzlehre, Berlin 1928, W. HAUCK: Bilanz - Theorien, Buhl - Baden 1933 J. DUMARCHEY: La comptabilité Moderne, Lyon 1925. Ἐπίσης τὰ ἔργα Γενικῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεως: NICKLISCH, RIEGER, FIEDLER, PRIOR κ. ἄ.

ραν εις τὴν τιμὴν κτήσεως. Τὸ αὐτὸ βεβαίως καὶ διὰ τὰ ἀπομένοντα : πρῶτας ὕλας, καύσιμα, πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα κ. ἄ. Μόνον τότε θὰ ἐκπηγάσῃ ἐκ τῶν λογιστικῶν δεδομένων τὸ μαθηματικῶς ἀκριβὲς κέρδος (ἢ ζημία) ἐκ τῶν συναλλαγῶν.

Ἐάν, ἀντιθέτως, δεχθῶμεν ὅτι ἀποκλειστικὸς σκοπὸς τοῦ ἰσολογισμοῦ εἶναι ὁ προσδιορισμὸς τῆς ἐνεστῶσης περιουσιακῆς καταστάσεως (Le Coutre, Nicklisch) εἶναι πρόδηλον ὅτι ἡ ἀποτίμησις τῶν ὑπαρχόντων δεῖον νὰ λάβῃ χώραν εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Τοῦτο ἀπορρεῖ ἐκ τοῦ στοιχειώδους συλλογισμοῦ ὅτι δύο ἐπιχειρήσεις ἔχουσι τὸ αὐτὸ ἀκριβῶς ἐνεργητικόν (ἔστω 1000 χρεώγραφα Α) ἔχουσι κατ' ἀνάγκην τὴν αὐτὴν—εἰς χρῆμα διατυπωμένην—περιουσίαν. Οὐδ' εἶναι δυνατόν νὰ ἔχουν ἄλλως τὰ πράγματα ἐπὶ τῇ προφάσει ὅτι τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα ἀπεκτήθησαν ὑπὸ τῶν δύο ἐπιχειρήσεων εἰς τιμὰς διαφόρους, διότι δὲν κρίνεται τὸ παρελθὸν ἀλλὰ τὸ παρόν. Συνισταμένη ἐκ τῶν αὐτῶν πραγμάτων ἡ περιουσία των δὲν δύναται νὰ εἶναι παρα ἢ αὐτῇ, κατὰ τὸν χρόνον τοῦ ἰσολογισμοῦ, τοῦτο δὲ μόνον ἡ ἀποτίμησις εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας διασφαλίζει. Ἐκεῖνο κατὰ τὸ ὅποιον διαφέρουν αἱ δύο ἐπιχειρήσεις εἶναι τὰ προκύπτοντα δι' ἐκάστην ἀποτελέσματα ἐξαρτώμενα ἐκ τῆς τιμῆς κτήσεως τῶν πραγμάτων. Ἀλλὰ τὰ ἀποτελέσματα δύνανται νὰ ἔχωσι τελικῶς διαμορφωθῇ κατὰ τρόπον ἄσχετον καὶ δὴ ἀντίστροφον πρὸς τὴν τιμὴν κτήσεως τῶν χρεωγράφων (!). Ἡ ἀποτίμησις ὅθεν εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας θὰ δείξῃ τὴν πραγματικὴν περιουσιακὴν κατάστασιν, ἀνεξαρτήτως τῶν διαμορφωθέντων ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως.

Τέλος, ἐν ὄψει τοῦ μονομεροῦς ἐκάστης τῶν ἀνωτέρω δοξασιῶν, ἐπεδιώχθη ὅπως ὁ ἰσολογισμὸς καταρτίζεται βάσει διττῆς ἀποτιμήσεως : α) τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως εὐρίσκονται βάσει τῆς τιμῆς κτήσεως. Τοῦτο σημαίνει ὅτι τὸ ἐτήσιον ὀλικὸν κόστος ὑπολογίζεται βάσει τῶν τιμῶν κτήσεως, ὡς προκύπτουν αὐταὶ ἐκ τῶν λογιστικῶν βιβλίων. β) Ἐφ' ὅσον ὅμως τὰ ἀπομένοντα ἔχουν ὑπερτιμηθῇ, περιλαμβάνεται καὶ ἡ ὑπερτίμησις αὕτη εἰς τὸ ἐνεργητικόν. Ἡ διαφορά, ἐν σχέσει πρὸς τὴν τιμὴν κτήσεως λογίζεται ὡς κέρδος πιθανόν, μὴ πραγματοποιηθὲν καὶ μὴ διανεμητέον. Ἐν περιπτώσει ὑποτιμήσεως ἡ διαφορά λογίζεται ὡς πιθανὴ ζημία καὶ πρὸς ἀντιμετώπισίν της διενεργεῖται ἴση δέσμευσις καθαρῶν κερδῶν, διανεμομένου μόνον τοῦ ὑπολοίπου (#).

Ὅπως δὴποτε τὰ ὡς ἄνω στοιχειωδῶς σκιαγραφηθέντα στηρίζονται

1. Α. χ. ἡ ἀποκτήσασα εὐθηνότερον τὰ χρεώγραφα ἐπιχείρησις δύναται—λόγῳ δυσαναλόγων ἄλλων ἐξόδων, κτλ.— νὰ ἔχῃ τελικῶς δυσμενέστερα ἀποτελέσματα ἐν συγκρίσει πρὸς τὴν ἀποκτήσασαν ταῦτα ἀκριβώτερον.

2. Διάφοροι λογιστικοὶ χειρισμοί, ἀκατάλληλος ὀνοματολογία λογαριασμῶν καὶ διάφοροι τρόποι ἐμφανίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, προσδίδουν πολλάκις εἰς τὰ ἀνωτέρω λίκαν συγκεχυμένην εἰκόνα.

εις τὴν κατὰ βάσιν ἐσφαλμένην δοξασίαν ὅτι τὸ κύκλωμα τῆς οἰκονομικῆς μονάδος εἶναι: χρῆμα — πρᾶγμα — χρῆμα.

3. Κατὰ τὰς ἀντιλήψεις ὅμως τῆς θεωρίας τοῦ ὀργανικοῦ ἰσολογισμοῦ (F. Schmidt, J. M. Clark, J. Scott) τὸ κύκλωμα τῆς ἐπιχειρήσεως — θεωρουμένης ὡς κυττάρου τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας καὶ οὐχὶ ὡς μέσου ἰδιωφελοῦς ἐπικερδείας — εἶναι:

Πρᾶγμα - χρῆμα - πρᾶγμα

Δὲν ἀρκεῖ, κατὰ τὴν δοξασίαν ταύτην ὅπως ἡ ἐπιχείρησις ἀγοράσῃ, μετατρέψῃ καὶ μεταπωλήσῃ μὲ χρηματικὸν πλεόνασμα, διὰ νὰ ἀποκομίσῃ κέρδος. Προτοῦ γίνῃ λόγος περὶ τοιοῦτου ἢ οἰκ. μονάδος ὀφείλει νὰ ἀντικαταστήσῃ — πραγματικῶς ἢ ὑπολογιστικῶς — τὰ ἀναλωθέντα αὐτῆς περιουσιακὰ στοιχεῖα καὶ νὰ διατηρήσῃ τὴν θέσιν αὐτῆς εἰς τὸ πλαίσιον τῆς συνολικῆς παραγωγῆς τοῦ οἰκείου κλάδου. Ἡ διατήρησις τῆς παραγωγικῆς τῆς ἱκανότητος προϋποθέτει διατήρησιν καὶ δυνατότητα ἀντικαταστάσεως τῶν ἀρχικῶν περιουσιακῶν στοιχείων, τόσον τῶν παγίων ὅσον καὶ τῶν κυκλοφοριακῶν.

Ἡ ἀντικατάστασις αὕτη δὲν δύναται νὰ γίνῃ, καὶ ἄνάγκην, πορὰ εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν τῆς ἡμέρας. Ἡ τιμὴ αὕτη εἶναι ὅθεν ἡ βάσις ὄλου τοῦ συστήματος ὑπολογισμῶν καὶ ἀποτιμήσεων τῆς οἰκονομικῆς μονάδος.

4. Ἡ δοξασία αὕτη γίνεται εὐρύτερον δεκτὴ ἐν ὥρᾳ νομισματικῆς ὑποτιμήσεως, ὅταν δηλ. ἀλλοιοῦται ἡ ἀξία τοῦ χρήματος. Τὰ εἰσπρατιζόμενα ἐκ τῆς πωλήσεως χρήματα δὲν εἶναι τὰ αὐτὰ μὲ τὰ καταβληθέντα διὰ τὴν ἀγοράν. Ἐφ' ὅσον δὲ τὸ χρῆμα παύει νὰ ἀποτελῇ τὸ σταθερὸν μέτρον τῶν ἀξιών, κατ' ἀνάγκην κάθε ὑπολογισμὸς καὶ ἀποτίμησις στηρίζονται κατὰ προτίμησιν (1) εἰς ποσοτικὰ συγκρίσεις: *πρᾶγμα - χρῆμα - πρᾶγμα*. Ὡς ἀποτέλεσμα δὲν λογίζεται ἡ διαφορά:

$$\begin{array}{r} \text{Ἀντίτιμον πωλήσεων} - \text{κόστος πωληθέντων} \\ 130.000 \quad \quad \quad - \quad 100.000 \quad \quad \quad = +30.000 \end{array}$$

ἀλλὰ ἡ διαφορά:

$$\begin{array}{r} \text{Ἀντίτιμον πωλήσεων} - \text{τιμὴ ἡμέρας πωληθέντων} \\ 130.000 \quad \quad \quad - \quad 140.000 \quad \quad \quad = -10.000 \end{array}$$

Ἡ τιμὴ ἡμέρας νοεῖται ἐνταῦθα εἴτε ὡς τιμὴ ἀντικαταστάσεως ἐτοίμου προϊόντος, εἴτε ὡς κόστος ἀναπαραγωγῆς αὐτοῦ.

Ἐπεὶ ὁ παρ' ἡμῖν ραγδαῖος πληθωρισμὸς τῶν πολεμικῶν ἐτῶν ἔχει αὐτομάτως ἀπουσηφνήσει τὸ ζήτημα τοῦτο, ὥστε νὰ παρέλκῃ κάθε περαιτέρω ἀνάπτυξις.

1. Ἄλλοι τρόποι εἶναι εἶναι ἡ τήρησις τῶν λογιστικῶν βιβλίων καὶ ἡ διεξαγωγή τῶν ὑπολογισμῶν εἰς ξένον τι σταθερὸν νόμισμα (χρυσῆς βάσεως). Ἐπὶ τοῦ ζητήματος τούτου βλ. E. WALB: Das Problem der Scheingewinne, Freiburg i-B 1921, E. SCMALENBACH: Goldmarkbilanz, Berlin 1923, RAFFEGERAU et LACOUT: Etablissement des Bilans-or, Paris 1926, J. MABIT: La restauration monétaire et les bilans, Paris 1928, M. ΤΖΙΜΑΡΑ: Ἡ ἀναγωγή τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμάς, Ἀθ. 1945.

Ἰσχυρά ὄθεν ἐν ὥρᾳ νομισματικῆς ὑποτιμήσεως ἢ θεωρία τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας ἀμφιοβητεῖται — λόγῳ ἀνεπαρκoῦς κατανοήσεως — εἰς περιόδους νομισματικῆς σταθερότητος. Εἰς τὰς περιόδους ταύτας ἢ ὑπερτίμησις προϊόντος τινός — ὑπὸ καθεστῶς τιμαριθμοῦ ἀπολύτως σταθεροῦ — πέραν τοῦ κόστους παραγωγῆς αὐτοῦ (ἢ ἀποκτήσεως) θεωρεῖται ὅτι συνιστᾷ πραγματικὸν πλουτισμόν. Ὁ ἐκποιῶν αὐτὸ ἀποκτᾷ ἀγοραστικὴν δύναμιν μείζονα τῆς καταβληθείσης. Πραγματοποιεῖ κέρδος ἐν οὐσιαστικῇ οἰκονομικῇ ἐννοίᾳ. Ἀκριβῶς τὸν τοιοῦτον πλουτισμόν ἂν καὶ μὴ πραγματοποιηθέντα, ἀλλ' ἐν δυνατότητι τελoῦντα (*bénéfice potentiel*), δύναται καὶ ὀφείλει νὰ δεικνύῃ ὁ ἰσολογισμός, ἐπὶ ὑπερτιμήσεως τῶν ἀποθεμάτων. Τὸ ἐναντίον βεβαίως εἰς τὰς περιπτώσεις ὑποτιμήσεως.

Ἐνταῦθα ὁμοῦς ἐγκεῖται ἡ μεγάλη πλάνη. Διότι ἡ ἐπιχειρησις — δοθέντος ὅτι πρόκειται νὰ συνεχίσῃ τὴν δρᾶσιν τῆς — θὰ ἀνανεώσῃ τὰ ἀποθέματά τῆς, γενικώτερον πάντα τὰ ἀναλίσκόμενα περιουσιακὰ τῆς στοιχεῖα, τοῦτο δὲ θὰ γίνῃ κατ' ἀνάγκην εἰς τὰς ἰσχυoῦσας τιμὰς τῆς ἡμέρας ἀνεφοδιασμοῦ. Αἱ σημειούμεναι ὑπερτιμήσεις δὲν δύνανται νὰ νοηθοῦν ὡς πλουτισμός παραρ ὑπὸ μίαν, ριζικῶς ἀνατρεπτικὴν, προϋπόθεσιν: ὅτι ἡ οἰκ. μονὰς διαλύεται ἢ μεταβάλλει σκοπὸν καὶ ἀντικείμενον καὶ ὅτι τὸ χρηματικὸν προϊόν τῆς διαλύσεως — ἔνθα καὶ αἱ πιστοποιηθεῖσαι ὑπερτιμήσεις — περιέρχεται εἰς τὴν ἰδιωτικὴν οἰκονομίαν τοῦ φορέως (ἐπιχειρηματίου).

Ἄλλὰ τὴν *Οἰκονομικὴν τῶν Ἐκμεταλλεύσεων* δὲν ἐνδιαφέρει ποσῶς ἂν ὁ φορεὺς θὰ ἀποκομίσῃ χρῆμα μείζον τοῦ ἀρχικοῦ τοῦ κεφαλαίου ὅταν κάποτε διαλύσῃ τὴν ἐπιχειρησιν (1). Ἐνδιαφέρεται ἀποκλειστικῶς διὰ τὴν οἰκονομικὴν μονάδα, θεωρουμένην ἐξ ἐπόψεως τοῦ κοινωνικοῦ τῆς προορισμοῦ, καὶ συνεπῶς ἐνδιαφέρεται διὰ τὰς συνθήκας λειτουργίας αὐτῆς.

Προτοῦ διαπιστωθῶσι καὶ διανεμηθῶσι κέρδη (εἰς τοὺς μετόχους, ἑταίρους κτλ.) προέχει ἀπολύτως ὅπως ἡ ἐπιχειρησις διατηρήσῃ ἀνέπαφα τὰ ἀρχικά τῆς μέσα δράσεως καὶ διατηρήσῃ ἀκεραίαν τὴν παραγωγικὴν τῆς δυναμικότητα, εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ οἰκείου κλάδου. Πρὸς τοῦτο ὁμοῦς ἀπαιτεῖται ὅπως ἀνανεῶνῃ τὰ ἀρχικά τῆς περιουσιακὰ στοιχεῖα, τοῦτο δὲ βεβαίως γίνεται εἰς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας.

5. *Τὸ βασικὸν αἶτημα, τῆς διατηρήσεως τῆς παραγωγικῆς (ἢ συναλλακτικῆς) δυναμικότητος, ἀστοχεῖ πλήρως ἐφ' ὅσον αἱ κοστολογήσεις καὶ ἀποτιμήσεις στηρίζονται ἐπὶ τῆς τιμῆς κτήσεως.* Πρὸς ἀπόδειξιν τούτου ἔστω ἡ ἐξῆς περίπτωσις: 1) Κλάδος τις τῆς ἔθνικῆς οἰκονομίας περιλαμβάνει εἴκοσιν ἐπιχειρήσεις. 2) Πρόκειται περὶ παραγωγῆς (ἢ εἰσαγωγῆς ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ) ἑνός μόνον ὁμοειδοῦς προϊόντος, 3) Ὁ γενικὸς τιμαριθμὸς διατηρεῖται σταθερὸς ἐπὶ περισσότερα συνεχῶς ἔτη. 4) Ἡ τιμὴ τοῦ θεωρουμένου προϊόντος ἀνέρχεται συνεχῶς: 100—150—200—250 κτλ. κατὰ τὰ ἔτη ταῦτα. 5) Ἄπασαι αἱ ἐπιχειρήσεις ἀποτιμοῦν εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως.

1. Τὸν λόγον τότε ἔχει ἡ Οἰκονομικὴ Ἐφορία.

Εἰς τὸ τέλος τοῦ πρώτου ἔτους αἱ ἐπιχειρήσεις, βάσει τοῦ καταρτισθέντος ἰσολογισμοῦ :

- 1) Θὰ διανείμωσι τὰ ἐκ τῶν συναλλαγῶν προκύψαντα κέρδη.
- 2) Θὰ διαπιστώσωσιν ὑπερτίμησιν τῶν ἀποθεμάτων καὶ θὰ ἀναγράψωσι τὰ πιθανὰ ταῦτα π ρ ό σ κ α ι ρ α κ έ ρ δ η (;) εἰς τὸν ἰσολογισμόν.
- 3) Θὰ ἀνεφοδιασθῶσι μὲ ὀλιγωτέρας πρώτας ὕλας [λόγῳ τῆς μεσολαβησάσης ὑπερτιμήσεως] καὶ θὰ μειωθῆ ἡ παραγωγή τῶν.

Αὐτὸ τοῦτο θέλει συμβῆ κατὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ τοῦ δευτέρου ἔτους. Ἐάν δὲ τὸ κύκλωμα τοῦτο συνεχισθῆ ἐπὶ περισσότερα ἔτη (καὶ ἐφ' ὅσον ἀποκλείσωμεν ἑτέρας ὑποθέσεις: ἀποθεματοποιήσιν τῶν κερδῶν, δανεισμόν, κτλ.) ὁ οἰκείος κλάδος θὰ τεινῆ νὰ ἐκλείψῃ. (1)

Τὰ κατὰ τὸ διάστημα τοῦτο πραγματοποιηθέντα ἐκ τῶν συνεχῶν ὑπερτιμήσεων κ έ ρ δ η (;) εἶναι ἰσχυρὰ μόνον ἐφ' ὅσον περιέρχονται εἰς τοὺς φορεῖς τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ μετατρέπονται εἰς ἕτερα ἀ γ α θ ἄ. Εἶναι ἀναμφισβητήτως ἀνύπαρκτα θεωρούμενα εἰς τὸ πλάσιον τοῦ οἰκείου κλάδου. Συνιστᾷ κέρδος ἢ ὑπερτίμησις καὶ πλουτίζει ὁ ἐπιχειρηματίας, ἀλλὰ μόνον ἂν διαλυθῆ ἡ ἐπιχείρησις, δηλ. ἂν ἀναιρεθῆ ὁ σκοπὸς τῶν ὑπολογισμῶν, ἀποτιμήσεων καὶ ἰσολογισμῶν, ἂν παύσῃ ὕφιστάμενον τὸ ζῶν κύτταρον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας. Εἰς ἀποτροπὴν τοῦτου ἀποβλέπει ἡ ὄργανικὴ περὶ ἰσολογισμοῦ θεωρία ἀντιλαμβανομένη τὴν ἐπιχείρησιν ὡς κοινωνικὴν λειτουργίαν καὶ τὴν οἰκονομίαν ὡς σύνολον ὄργανικῶν ἐξαρτήσεων.

Πρακτικὸν πόρισμα τῶν ἀνωτέρω συντόμων (2) παρατηρήσεων εἶναι ὅτι:

1. Εἴτε πρόκειται περὶ προὑπολογιστικῆς εἴτε ἀπολογιστικῆς κοστολογήσεως, ἅπαντα τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους καὶ ἰδιαίτατα αἱ πρώται ὕλαι δέον νὰ ὑπολογίζωνται εἰς τὴν τιμὴν τῆς πραγματικῆς ἀντικαταστάσεως αὐτῶν. Τοῦτο ὑποδηλοῖ ὅτι δέον νὰ λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὄχι μόνον ἡ τρέχουσα τιμὴ εἰς τὴν ἀγορὰν προελεύσεως (καπνῶν, σιτηρῶν, ἐρίων κτλ.), ἀλλὰ καὶ πᾶσα ἄλλη μεταβολὴ τιμῆς ὀφειλομένη εἰς μεταβολὴν ναύλων, εἰσαγωγικῶν δασμῶν κτλ.

2. Ἡ τιμὴ τῆς ἡμέρας ἰσχύει κατ' ἀρχὴν διὰ πᾶσαν παραγωγικὴν δαπάνην. Αὐξηθέντων τῶν ἡμερομισθίων, τόσον τὰ ἐν κατεργασίᾳ προϊόντα ὅσον καὶ τὰ ἀπὸ καιροῦ ἔτοιμα τοιαῦτα ἀποτιμῶνται βάσει τῶν νέων παραγωγικῶν συνθηκῶν (3). Αὐτὸ τοῦτο διὰ πᾶσαν ἄλλην δα-

1. Πλὴν τῶν σχετικῶν ἀναπτύξεων τοῦ F. SCHMIDT: op. cit. ἐπὶ τῆς σχετικῆς διατηρήσεως τῆς περιουσίας (relative Werterhaltung) βλ. συγκριτικὴν ἔρευναν διαδοχικῶν ἰσολογισμῶν καταρτισθέντων βάσει διαφόρων τιμῶν ἀποτιμήσεως, ἐν W. HAUCK: Bilanz-Theorien Buhl-Baden 1933.

2. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἀρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς, τεύχος Β' Ἀθῆναι 1946.

3. Τοῦτο ἀποτελεῖ πρόσθετον λόγον ἐπιβάλλοντα τὴν ἀναλυτικὴν κοστολό-

πάνην (τόκους κλπ.) και ειδικώτερον διά τας *ἀποσβέσεις*. Αὐται δέον νά λογιζονται οὐχί ἐπί τῆς ἀρχικῆς ἀξίας—ὡς ἀναγράφεται αὕτη εἰς τὰ λογιστικά βιβλία—ἀλλά βάσει τῆς διαβλεπομένης τιμῆς ἀντικαταστάσεως αὐτῶν, ἐφ' ὅσον δέν ὑπάρχει σαφῶς διαμορφωμένη τρέχουσα τιμή ἀνεφοδιασμοῦ. Τὸ πρᾶγμα παρουσιάζει δυσχερείας, ἀλλά προέχει ἡ ὀρθή ἀρχή.

Αὐτονόητον ὅτι τὰ ἀνωτέρω ἰσχύουν καὶ ἐπὶ ὑποτιμήσεων.

Ἡ κοστολόγησις εἰς τὰς τιμὰς τῆς ἡμέρας τῶν παραγωγικῶν δαπανῶν, ἢ περικλειουσα τοῦτέστι τόσον ὑπερτιμήσεις (ὕλικῶν, καυσίμων) ὅσον καὶ ὑποτιμήσεις (ἡμερομισθίων, ἐνοικίων, ἀποσβέσεων, μεταφορικῶν, κτλ.) ὁδηγεῖ εἰς τὴν «τιμὴν ἀναπαραγωγῆς» (*Reproduktionskostenwert*), ἢ ὁποία τυγχάνει ἡ ὀρθή βάσις ἀποτιμήσεων τῶν οἰκ. μονάδων τῆς παραγωγικῆς σφαίρας.

Ὡς πρὸς τὴν ἀποτίμησιν τῶν ὑποπαραγῶν καὶ ὑπολειμμάτων, τῶν ὁποίων ἡ ἀξία ἐκπίπτει—κατὰ κανόνα—ἐκ τοῦ συνόλου τῶν τεχνικῶν παραγωγικῶν δαπανῶν, πρὸς καθορισμὸν τοῦ κόστους τῶν κυρίων προϊόντων, διενεργεῖται καὶ αὕτη εἰς τὴν τρέχουσαν τιμὴν πωλήσεως τῶν ὑποπαραγῶν καὶ ὑπολειμμάτων, μειωμένην κατὰ τὰ εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως αὐτῶν. Ἡ ἴδια ἀποτίμησις χωρεῖ προκειμένης τῆς ἐπαναχρησιμοποίησεως τῶν τοιούτων εἰδῶν ἐν τῇ ἐκμεταλλεύσει.

6. Ἀγορανομικὴ ἄποψις. Ἰσχύουσαι διατάξεις⁽¹⁾. Ἡ ἀναγνωρῖσις τιμῆς ἀντικαταστάσεως ἐγένετο τὸ πρῶτον διὰ τῆς ἀπὸ 1-6-1946 ἀποφάσεως τοῦ Κ.Ο.Σ. (Κυβερνητικοῦ Οἰκονομικοῦ Συμβουλίου) περιοριζομένη εἰς τὴν κοστολόγησιν τῶν ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγομένων εἰδῶν. Ἀργότερον διὰ τοῦ Α. Ν. 782/1948 (ἄρθρ. 3) ἐγενικεύθη ἡ ὡς ἄνω ἀρχὴ ἐπεκταθεῖσα ἐφ' ὄλων τῶν εἰδῶν ἐσωτερικοῦ ἐμπορίου, βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν προϊόντων.

Εἰς ἐκτέλεσιν τῆς ἀποφάσεως τοῦ Κ.Ο.Σ. ἡ ἀγορανομικὴ διάταξις 22/1948 ρυθμίζουσα τὰς προϋποθέσεις ἀναγνωρίσεως τῆς τιμῆς ἀντικαταστάσεως περιέλαβε τὸ ἄρθρ. 10 § 1 καὶ 2, ἔχον οὕτω :

1. Κατὰ τὴν κοστολόγησιν τῶν ἐν τῷ ἄρθρῳ 5 τῆς παρούσης μνημονευομένων εἰδῶν εἰσαγομένων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ ἰδιωτικῆ πρωτοβουλία, δύναται νά ἀναγνωρίζηται ἡ τιμὴ τῆς ἀντικαταστάσεως ἐὰν ὁ ἐνδιαφερόμενος εἰσαγωγεὺς προσκομίσῃ ἔγγραφον βεβαίωσιν τοῦ οἰκείου Ἐμπορικοῦ Ἐπιμελητηρίου περὶ ἀνατιμήσεως τοῦ ὑπὸ κοστο-

γῆσιν κατ' εἶδος καὶ ποικιλίαν προϊόντος, μὲ σαφῆ ἐπίγνωσιν τῆς συνθέσεως τοῦ κόστους.

1. Ὅσακις ἐκ τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας προκύπτουν εἶδη τὰ ὁποῖα ὁ ἔλεγχος ἀπορρίπτει ὡς ἀκατάλληλα (*Pièces au rebut*) ταῦτα ἐπανέρχονται εἰς τὴν διαδικασίαν μὲ τὴν ἀξίαν τῆς πρώτης ὕλης, ἢ ὁποῖα ἐκπίπτει ἐκ τοῦ τεχνικοῦ κόστους τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων. Ἡ ὀρθότης τῆς τοιαύτης λύσεως ἐξαρτᾶται ὁμως ἐκ τοῦ εἶδους τῶν ἀκαταλλήλων ἡμιτεχνημάτων ἢ προϊόντων.

λόγησιν είδους έν τή διεθνεϊ αγορά, ώς και βεβαίωσιν Τραπεζης περί άνοιγματος νέας πιστώσεως ύπό του ίδιου εισαγωγέως διά παραγγελίαν μέ τήν χορηγηθεϊσαν ηύξημένην τιμήν τής αύτης ποσότητος και του αύτου είδους είς άντικατάστασιν του ύπό κοστολόγησιν τοιούτου.

2. Η διαφορά ή προκύπτουσα μεταξύ τής τιμής άντικαταστάσεως και τής τιμής κτήσεως θά κατατίθεται άμέσως είς τήν Τράπεζαν τής Έλλάδος έπ' όνόματι του εισαγωγέως, ή δέ άνάληψις του ποσοϋ τούτου θά γίνεται μόνον δι' έγγράφου έντολής ήμών, μετά τήν πραγματοποίησιν τής έν λόγω νέας παραγγελίας ένεργουμένης έντός έξαμήνου τό πολύ. Παρερχομένης τής προθεσμίας ταύτης άπράκτου, τό κατά τ' άνωτέρω κατατεθειμένον παρά τή Τραπεζή τής Έλλάδος ποσόν θά καταλογίζεται δι' άποφάσεως του Ύπουργου Έφοδιασμού είς βάρος του εισαγωγέως και θά εισπράττεται ώς είσφορά ύπέρ του Ταμείου Άρτου συμφώνως πρός τάς διατάξεις του Α. Ν. 2375/40 έν συνδυασμῶ πρός τόν Ν. 23741 διά μεταφοράς του παρά τή Τραπεζή τής Έλλάδος κατατεθειμένου ποσοϋ είς τόν παρά τή Έθνική Τραπεζή τής Έλλάδος Γενικών Λογισμών του Ταμείου Άρτου.

7. Γνωμάτευσις Ύπηρεσίας Μελετών Κόστους (1). Αί κατά τήν έφαρμογήν τών άνωτέρω γεννώμεναι άμφισβητήσις έπροκάλεσαν τήν άκόλουθον γνωμάτευσιν τής Υ.Μ.Κ. του Ύπουργείου Έφοδιασμού και Διανομών :

α) Άναγνώρισις τής τιμής άντικαταστάσεως είς τό πλαίσιον του οίκονομικου λογισμοϋ (Kalkulation) δέχεται, ότι τό συναλλακτικόν κύκλωμα τών έμποροβιομηχανικών έπιχειρήσεων είναι : πρᾶγμα—χρήμα—πρᾶγμα, οϋχι δέ τό αντίθετον ώς συνήθως λογίζεται : χρήμα—πρᾶγμα—χρήμα.

Τούτο σημαίνει, ότι τό κύκλωμα έξόδων—έσόδων δέον νά υπολογίζεται κατά τοιοϋτον τρόπον, ώστε τό πραγματοποιούμενον κατά τινα χρόνον έσοδον νά καλύπτει—τούλάχιστον—τό άθροισμα τών άπαιτουμένων έξόδων είς τήν τρέχουσαν αύτων τιμήν κατά τόν χρόνον πραγματοποιήσεως του έσόδου. "Ητοι : Βιομήχανος ή έμπορος διαθέτων τό α' άγαθόν είς τήν αγοράν δέον ν' άντλή τόσας νομισματικές μονάδας, όσαι άπαιτούνται διά τήν άναπαραγωγήν ή τόν άνεφοδιασμόν του άναλωθέντος άγαθοϋ κατά τήν στιγμήν τής πωλήσεως του.

Ός κέρδος δέν δύναται νά θεωρηθῆ (άπό πάσης σκοπιᾶς : άγορανομικής, φορολογικής κλπ.) παρά μόνον τό πέραν τής τοιαύτης άντικαταστάσεως χρηματικόν πλεόνασμα. Άντιστρόφως έσοδον μή καλύπτον τήν νέαν τρέχουσαν τιμήν άποκαταστάσεως τών άναλωθέντων πραγμάτων, καταλείπει προφανώς ζημίαν.

β) Η άνάγκη του τοιούτου υπολογισμοϋ δέν έμφανίζεται άποκλειστικῶς είς περίοδον τιμαριθμικής άνυψώσεως, αλλά τουτ' αύτό ίσχύει επί τή κοστολογική μεταβολή (ύπερτίμησιν—ύποτίμησιν) μεμονωμένου είδους και επί σταθερῶ τιμαριθμῶ.

γ) Ο τοιοϋτος οίκονομικός λογισμός δέν έχει μόνον ιδιωτικοοικονομικόν χαρακτήρα αλλά και έξοχήν κοινωνικόν. Άποβλέπει τούτέστιν

1. Έγκύκλιος Ύπουργείου Έφοδιασμοϋ 30.5.1949.

εις τὸ νὰ ἐξασφαλίση εἰς ἐκάστην ἐπὶ μέρους ἐπιχείρησιν καὶ εἰς τὸ σύνολον τοῦ οἰκείου ἐπιχειρηματικοῦ κλάδου, ἀκεραιότητα ἀγοραστικῆς ἱκανότητος, εἰς τρόπον ὥστε ὁ κλάδος συνολικῶς λαμβανόμενος καὶ αἱ ἐπιμέρους ἐπιχειρήσεις νὰ διατηροῦν ἀμείωτον τὴν παραγωγικὴν ἢ συναλλακτικὴν αὐτῶν ἱκανότητα. Οὕτω πῶς ἐξασφαλίζεται σταθερότης ἀποθεμάτων ἀγαθῶν ἐν τῇ ἀγορᾷ ἀνεξαρτήτως τιμολογιακῶν μεταβολῶν.

Συνέπειαι τῶν ἀνωτέρω εἶναι, ὅτι:

α) Ἡ τιμὴ ἀντικαταστάσεως δέον ν' ἀναγνωρίζηται ἀσχέτως ποίως τῶν συντελεστῶν τοῦ κόστους μετεβλήθη. Πράγματι τυγχάνει ἀδιάφορον, ἐὰν ἡ ἀνατίμησις ἀφορᾷ τὴν τιμολογιακὴν ἀξίαν εἰς τὸν τόπον προελεύσεως τοῦ εἴδους, τοὺς καταβαλλομένους δασμοὺς κλπ. ἢ τὴν σχέσιν τοῦ συναλλάγματος πρὸς τὸ ἐθνικὸν νόμισμα. Συνεπὲς πρὸς τὴν ἀρχὴν ταύτην τὸ Συμβούλιον Κόστους ἀνεγνώρισε τὴν διαφορὰν τιμῆς ἀποδεικτικῶν συναλλάγματος μεταξύ £ καὶ \$.

Ἐπὶ βιομηχανικῶν ἰδίᾳ ἐπιχειρήσεων ὡς τιμὴ ἀντικαταστάσεως λογίζεται ἡ καλουμένη τιμὴ ἀναπαραγωγῆς (Reproduktionskostenwert), ἡ ὁποία ἐπεκτεινομένη ἐπὶ τῶν πρώτων ὑλῶν, καυσίμων, ἡμερομισθίων κλπ. κλπ. περιλαμβάνει ἐνίοτε συμψηφισμὸν ὑπερτιμήσεων ὡς πρὸς ὠρισμένας παραγωγικὰς δαπάνας, ὑποτιμήσεων δὲ ὡς πρὸς ἑτέρας. Ἡ προκύπτουσα τελικὴ τιμὴ ἀναπαραγωγῆς συνιστᾷ τὴν ἀναγνωριστέαν τιμὴν ἀντικαταστάσεως.

Ἡ ἐξακριβωσις τῶν τοιούτων μεταβολῶν εἶναι ζήτημα πραγματικῶν καὶ δέον νὰ στηρίζηται, κατὰ τὸ δυνατόν, ἐπὶ ἐπίσημων ἀντικειμενικῶν δεδομένων (Χρηματιστηριακαὶ τιμαί, διατιμήσεις, συλλογικαὶ συμβάσεις κλπ).

β) Τὸ ἀγαθὸν πρέπει νὰ εἶναι ἐπακριβῶς τὸ αὐτό: κατ'εἶδος, ποσότητα, ποιότητα, ποικιλίαν κλπ. Τοῦτο ἀπορρέει αὐστηρῶς ἐκ τῶν προαναφερθέντων. Πᾶσα παρέκκλισις καταστρατηγεῖ αὐτὴν ταύτην τὴν θεμελιώδη ἀρχὴν, ἐφ' ἧς στηρίζεται ἡ ἀποδοχὴ τῆς τιμῆς ἀντικαταστάσεως. Οὕτω π.χ. εἰσαγωγεὺς νικελίνων ὠρολογίων μάρκας Χ τύπου Ψ δὲν δύναται νὸ ἐπικαλεσθῆ ἀναγνώρισιν μείζονος τιμῆς ἐπὶ τῇ ἐπανεισαγωγῇ ἀργυρῶν ὠρολογίων τοῦ αὐτοῦ σήματος καὶ τύπου, ἀργότερον δὲ χρυσῶν τοιούτων. Κατ' ἀναλογίαν ἐπὶ τυροῦ περιεκτικότητος λίπους 30% καὶ ἐπανεισαγωγῆς τοιούτου μὲ περιεκτικότητα 40%.

Ἡ ἀναγνώρισις τοιούτου ἐπηυξημένου κόστους ὑπὸ τὸ πρόσχημα τιμῆς ἀντικαταστάσεως θὰ εἶχε ὡς συνέπειαν ν' ἀντλήσῃ ὁ εἰσαγωγεὺς ἀπὸ τὸ κοινωνικὸν σύνολον κεφάλαια μείζονα τῶν ἀρχικῶς διατεθέντων καὶ θὰ ἀπετέλει ἀδικαιολόγητον πλουτισμὸν, ἐντελῶς διάφορον τῆς ἐπιδιωκομένης διατηρήσεως σταθερᾶς ἀγοραστικῆς ἢ παραγωγικῆς ἱκανότητος. Ἐλαστικότης ἐρμηνείας δύναται νὰ χωρήσῃ ἐπὶ ὀριακῶν τινῶν περιπτώσεων καὶ δὴ προκειμένου περὶ διαφορᾶς τόπου προελεύσεως τοῦ

είδους (ὕπο δοθείσας συνθήκας: ἀδυναμία ἐπανεισαγωγῆς, εὐσχέρεια μεταφορᾶς κλπ.).

γ) Διὰ τὴν ἀναγνώρισιν τιμῆς ἀντικαταστάσεως ἀπαιτεῖται ἡ ἔμπρακτος ἢ τοῦλάχιστον κατὰ τεκμήριον ἐξηραλισμένη τοιαύτη (ὡς ἐπί βιομηχανιῶν) ἀνα νέωσις τοῦ κυκλώματος. Ὅρθως ὅθεν ἡ Ἀγορανομικὴ Διάταξις 22/1948 ἐξαρτᾷ τὴν ἀναγνώρισιν τιμῆς ἀντικαταστάσεως ἐκ τοῦ ἀνοίγματος νέας εἰσαγωγικῆς πιστώσεως.

δ) Μὴ πραγματοποιουμένων τῶν ἀνωτέρω ἢ πέραν τοῦ ἀρχικοῦ κόστους διαφορά δὲν δύναται ν' ἀνήκη εἰς τὸν ἐνδιαφερόμενον, ἀλλὰ περιέρχεται εἰς τὸ κοινωνικὸν σύνολον, ἐκ τοῦ ὁποίου καὶ ἠντλήθη.

ε) Ὁ ἔμποροβιομηχανικὸς κόσμος ἀξιοῖ — κοί δικαίως — τὴν τιμὴν ἀντικαταστάσεως ἐν ὥρᾳ ἀνατιμητικῆς τάσεως τῆς ἀγορᾶς. Τοῦτο ὅμως συνεπάγεται κατ' αὐστηρὰν λογικὴν τὴν ἀνεπιφύλακτον ἀποδοχὴν τῆς αὐτῆς ἀρχῆς καὶ εἰς τὴν ἀντίθετον περίπτωσιν. Οὔτω ἐπὶ τῇ ὑποτιμῆσει συντελεστώων τιῶν καὶ τοῦ συνολικοῦ κόστους τοῦ α' εἴδους, ἢ κοστολόγησις καὶ ἡ τιμὴ διαθέσεως αὐτοῦ δέον ν' ἀναπροσαρμοσθῶσι ὑποτιμητικῶς κατ' ἀναλογίαν. Ἐνταῦθα καὶ ἐξ ἀγορανομικῆς ἀπόψεως γεννᾶται σημαντικὴ τις δυσκολία. Ὅντως ἐπὶ τῇ ἀνατιμῆσει ἡ προκύπτουσα διαφορά δεσμεύεται ὑπὸ τοῦ Δημοσίου ἐν ἀναμονῇ ἀνανεώσεως τοῦ κυκλώματος, μὲ δύο τελικὰς ἐκβάσεις:

1) Ἀποδίδεται εἰς τὸν δικαιοῦχον (συντρεχουσῶν τῶν οἰκείων προϋποθέσεων).

2) Ἐκπίπτει ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει.

Εἰς τὴν περίπτωσιν ὅμως τῆς κοστολογήσεως εἰς χαμηλοτέραν τιμὴν, ἐνῶ μὲν τοῦτο τυγχάνει ἀδιάφορον ἐξ ἐπόψεως τῆς ἐπιχειρήσεως, διατηρούσης τὴν αὐτὴν ἀγοραστικὴν ἱκανότητα, ἐξ ἐπόψεως τοῦ ἐνδιαφερομένου, ἐφ' ὅσον οὗτος δὲν προέβαινε εἰς νέον κύκλωμα, δὲν θὰ ἐτύγχανε δυνατὴ ἢ ἀπόδοσις τῆς διαφοράς.

Θεωρητικῶς ἡ τοιαύτη εὐσχέρεια θὰ ἐλύετο διὰ τῆς δημιουργίας εἰδικοῦ λογαριασμοῦ συμψηφισμῶν τιμῶν ἀντικαταστάσεως.

Πάντως ἐλλείψει τοιαύτης ρυθμιστικῆς δυνατότητος, αἱ λαμβάνουσαι χώραν κοστολογησείς δὲν προσαρμόζονται (ὡς θὰ ἔδει ἐπὶ ἀρτίως ρυθμιζομένης οἰκονομίας) πρὸς τὴν ὑποτιμητικῶς ἐπενεργοῦσαν τιμὴν ἀντικαταστάσεως.

§ 2

Η ΕΠΙΠΤΩΣΙΣ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΕΝΤΑΣΕΩΣ.
ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ "ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΣ,"

1. Ἢδη ἀπὸ τοῦ 1916 ὁ Scovell ὑπεστήριξε τὴν ἄποψιν ὅτι:

α) Ἐάν δεχθῶμεν, εἰς ὠρισμένην βιομηχανίαν, ὅτι ἡ *δμαλή* παρα-

γωγή άνέρχεται (έτησίως, μηνιαίως κλπ.) εις λ. χ. 1000 τεμάχια, τὸ κόστος τούτων ὀφείλει προφανῶς νά περιλάβῃ:

α. Ἐφ' ἐνὸς μὲν τὰ σχετικὰ ἀναλογικά ἔξοδα: πρ. ὕλας, ἡμερομίσθια κτλ. τῶν ὁποίων τὸ μέγεθος συμβαδίζει πρὸς τὸν ὄγκον τῆς παραγωγῆς.
β. Ἐφ' ἐτέρου δὲ τὰ 100% τῶν σταθερῶν ἐξόδων, τῆς θεωρουμένης παραγωγικῆς περιόδου.

		τεμάχια	Κατὰ τεμάχιον
Π.χ.	Ἀναλογικά ἔξοδα δρχ. 10 000 :	1000	= 10
	Σταθερὰ ἔξοδα » 5.000 :	1000	= 5
		Κόστος	15 δρ.

Ἐφ' ὅσον ὅμως ἡ παραγωγή ἐλαττωθῆ, δι' οἰονδήποτε λόγον, εις 800 τεμάχια, τότε τὸ κόστος αὐτοῦ ὀφείλει νά περιλάβῃ — πλὴν βεβαίως τῶν σχετικῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων — **μόνον τὰ 80% τῶν σταθερῶν τοιούτων**, ἦτοι :

	Ἀναλογικά ἔξοδα δρχ. 8.000 = 800 = 10		
80%	Σταθερῶν ἐξόδων » 4.000 = 800 = 5		
		Κόστος	15

Ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει θά εἶχομεν :

	Ἀναλογικά ἔξοδα δρχ. 8.000 : 800 = 10		
	Σταθερὰ ἔξοδα » 5.000 : 800 = 6,25		
		Κόστος	16,25

Τὰ ἀναπορρόφητα, δηλ. μὴ καταλογισθέντα εις βάρος τοῦ κόστους ἔξοδα (charges non incorporées, Unabsorbed burden), ἦτοι ἐνταῦθα δρχ. 5.000—4.000=1000, δύνανται νά τύχουν περισσοτέρων λογιστικῶν χειρισμῶν :

α. Νά θεωρηθοῦν ὡς αὐτοτελεῖ κονδύλια, ἀφαιρετικά, (1), τῶν Ἀποτελεσμάτων χρήσεως.

β. Νά ἐνσωματωθοῦν καί πάλιν εις τὸ κόστος διὰ μιᾶς προσθέτου διαδικασίας ἐπανακοστολογήσεως. Ἡ τακτικὴ αὕτη συναντᾶ μεγάλας δυσκολίας ἐφαρμογῆς ὅταν πρόκειται περὶ ἀνομοιογενεοῦς παραγωγῆς. Εἶναι νομίζομεν ἡ ὀρθότερα, διότι συνδυάζει τὰ πλεονεκτήματα τοῦ κανονικοῦ κόστους ἐλέγχου πρὸς τὴν ἐξεύρεσιν τοῦ πραγματικοῦ ἱστορικοῦ τοιοῦτου, διὰ τὰς ἀνάγκας τῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς.

2. Ἡ δοξασία τῆς «ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως» (imputation rationnelle) ἀπησχόλησε ζωηρὰ τὴν εἰδικὴν βιβλιογραφίαν κατὰ τὰ τελευταῖα εἴκοσι ἔτη. Τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον (1947) ἐν ὄψει τῶν δύο βασικῶν δυσχερειῶν τὰς ὁποίας συναντᾷ ἡ ἐφαρμογὴ τῆς, δηλαδή :

1. Ἀρνητικὰ μὲν εις τὴν περίπτωσιν παραγωγῆς κάτωθι τοῦ ὁμαλοῦ βαθμοῦ (ὑποαπασχόλησις) καί θετικὰ εις τὴν περίπτωσιν παραγωγῆς πέραν τοῦ ὁμαλοῦ βαθμοῦ (ὑπεραπασχόλησις).

1. Ποῖος εἶναι ὁ ἐκάστοτε «ὀμαλὸς» βαθμὸς δραστηριότητος (1) ;
2. Τὸ ἀσαφὲς τῆς διαστολῆς μεταξύ σταθερῶν καὶ μὴ σταθερῶν ἐξόδων, δὲν υἱοθέτησε, κατὰ βάσιν, τὸ σύστημα τοῦτο (2).

Πλεονεκτήματα. Διὰ τοῦ τρόπου τούτου ἐξευρίσκεται ὄχι τὸ τί πράγματι ἐστοίχισεν ὠρισμένη κατεργασία ἢ προϊόν ἀλλὰ τί θὰ ἔπρεπε νὰ στοιχίσῃ :

Κόστος ἱστορικόν	16,25	Διαφορὰ
Κόστος κατόπιν ἐλλόγου ἐπιβαρύνσεως 15		1,25

Τὸ τελευταῖον τοῦτο εἶναι *κόστος ἐλέγχου*. Συνεπῶς δι' αὐτοῦ ἐπιτυγχάνομεν ὄλους τοὺς ἐκτεθέντας ἤδη (σελ. 23) σκοποὺς διὰ τὸν ἔλεγχον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας. Ἐπιτρέπει εἰδικώτερον—*διὰ τῆς μελέτης τῶν διαφορῶν ἐπιβαρύνσεως*—νὰ ἀντιλαμβανώμεθα ποῖα ἀκριβῶς ζημία ἐπέρχεται ἐκ τῆς χαλαρώσεως τῆς λειτουργίας ἐνὸς τμήματος, ποῖα ἀντιθέτως ὠφέλεια προκύπτει ἐκ τῆς ἐντάσεως ἐνὸς ἄλλου. Θὰ ἦτο ἄλλωστε ἀνώμαλον ὅπως ἡ ἐτήσια ἀπόσβεςις λ. χ. μηχανήματος ἀδρανήσαντος ἐπὶ ἐξαμήνον βαρύνει ἐξ ὀλοκλήρου τὴν μειωμένην παραγωγὴν ἐνὸς μόνου ἐξαμήνου.

Μειονεκτήματα. Ἀντιπαρατηρεῖται (3) ὅτι, πλὴν τῆς βασικῆς δυσκολίας καθορισμοῦ τοῦ ὀμαλοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος :

α) Ἡ ἔλλογος ἐπιβάρυνσις θὰ περιορισθῇ μόνον εἰς τὰ σταθερὰ ἐξοδα.

β) Συσκοτίζει τὸ κόστος, τὸν ἰσολογισμὸν καὶ τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως.

3. Διερεύνησις τοῦ ζητήματος.

Ἔστω ὀμαλὴ παραγωγή 1000 τεμαχίων, εἰς τὴν ὀποῖαν ἀντιστοιχοῦν :	{	*Εξοδα σταθερά: 500.000 *Εξοδα ἀναλογικὰ 300×1000 300.000
		Κόστος $1000 \times 800 =$ 800.000

1. Βλ. σχ. w. LAWRENCE: op. cit. σελ. 403.

2. Ἀπλῶς ἐπιτρέπει εἰς τὰς κατὰ κλάδους βιομηχανίας εἰδικὰ λογιστικὰ σχέδια, ὅπως υἱοθετήσουν τὴν ἔλλογον ἐπιβάρυνσιν, ὑφ' ὠρισμένης προϋποθέσεως. Βλ. Plan Comptable, σελ. 157.

3. Κυρίως A.-J. MARTIN: op. cit. σελ. 282 ἐπ.

Ἐάν ἤδη ἡ παραγωγή ἐλαττωθῆ κατά τὸ ἥμισυ, θὰ ἔχωμεν :

Ἐάν δὲν ληφθῆ ὀπ' ὀφιν ἡ παραγωγικὴ ἔντασις
(Παραδεγμένον σύστημα ἱστορικοῦ κόστους)

*Ἐξοδα σταθερὰ	500.000
*Ἐξοδα ἀναλογικά :	
$500 \times 300 =$	150.000
Κόστος μονάδος :	$\frac{650.000}{500} = 1300$

Ἐάν ληφθῆ ὀπ' ὀφιν ἡ παραγωγικὴ ἔντασις.
(Σύστημα τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως⁽¹⁾)

50 % σταθερῶν ἐξόδων	250.000
*Ἐξοδα ἀναλογικά :	
$500 \times 300 =$	150.000
Κόστος μονάδος	$\frac{400.000}{500} = 800$

Διαφορὰ ἐξόδων μήπω ἐνσωματωθέντων 250.000

Τὰ μήπω ἐνσωματωθέντα ἐξοδα ⁽²⁾ φέρονται—κατὰ κανόνα—εἰς τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως, ὁπότε ἔχομεν :

α) Ἐάν πωληθῶν τὰ προϊόντα (τιμὴ 900 δρ.)

A.	Λογιστικὸν ἀποτέλεσμα	$500 \times (1300 - 900) =$	<u>200.000</u>
			- 200.000
B.	Λογιστικὸν κέρδος	$500 \times (900 - 800) =$	+ 50.000
	- Διαφορὰ ἐπιβαρύνσεως		- 250.000
			- 200.000

Καὶ ναί μὲν τὸ τελικὸν ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα ἐμφανίζεται, κατ' ἀνάγκην, τὸ αὐτὸ καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις. Ἐφ' ὅσον ὁμοῦ παράγονται περισσότερα προϊόντα τὰ ἐκ τούτων προκύπτοντα ἐπὶ μέρους ἀποτελέσματα θὰ ἦσαν ἀνακριβῆ καὶ παραπλανητικά.

1. Kapazitätskosten.

2. Différences d'imputation rationnelle, κατὰ τὸ Γ. Λ. Σ.

β) 'Εάν τὰ προϊόντα δὲν πωληθοῦν (ἢ ἐν μέρει)

Λογιστική ἱστορικοῦ κόστους

Ἰσολογισμὸς	
Προϊόντα	650.000

Ὑποστηρίζεται ὅτι ἐκφράζει τὴν πραγματικὴν περιουσιακὴν θέσιν. Τοῦτο εἶναι ἀνακριβές· τὸ μέσον κόστος τῶν ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων θὰ εἶναι κατώτερον τῆς ἐπιχειρήσεως με μειωμένην παραγωγὴν. Ἡ ἀγοραία τιμὴ τοῦ προϊόντος θὰ εἶναι ἀσφαλῶς κατωτέρα, ὅποτε εἰς τὸν ἰσολογισμόν δέον νὰ ἀναγραφῆ ἀναλόγως. Πρόβλεψις δι' ὑποτίμησιν ἐμπορευμάτων, ἢ ὅποια, θεωρητικῶς, δὲν εἶναι τίποτε ἄλλο παρά τὰ κακῶς ἐνσωματωθέντα εἰς τὸ κόστος σταθερὰ ἔξοδα.

Λογιστική κόστους ἐλέγχου

Ἰσολογισμὸς	
Προϊόντα	400.000
Ἀποτελ. χρήσεως (διαφορὰ ἐπιβαρύνσεως)	250.000

Ὁ ἰσολογισμὸς δεικνύει τί ἐστοίχισαν τὰ προϊόντα καὶ ποία εἶναι (θεωρητικῶς) ἡ τρέχουσα αὐτῶν τιμὴ.

Τὸ δεύτερον κοινὸν δεικνύει τὸ «κόστος τῆς ἀδρανείας». (1) Εἶναι καὶ αὐτὸ ἓνα κόστος. Ἀλλὰ εἰς αὐτὸ ἀντιστοιχεῖ παραγωγή... μηδέν. (2) Συνεπῶς πρόκειται περὶ ζημίας τὴν ὁποίαν ὀρθῶς ἐμφανίζει ὁ ἰσολογισμὸς (δηλ. διὰ τὴν ἀκρίβειαν ὁ λισμὸς ἀποτελεσμάτων χρήσεως).

4. Ἄς ἐξετάσωμεν ἤδη τὴν περίπτωσιν τῆς ὑπεραπασχολήσεως, δηλ. τῆς ἐντάσεως τῆς παραγωγῆς πέραν τοῦ «ὀμαλοῦ» βαθμοῦ δραστηριότητος.

Ἐστῶσαν, κατὰ τὸν Brunet, τὰ κάτωθι δεδομένα :

	Σύνολον ἐξόδων	*Ἐξοδα σταθερὰ	*Ἐξοδα ἀναλογικά	Μονάδες προϊόντος
Ἰανουάριος	26.400	15.000	11.400	5.000
Φεβρουάριος	31.000	15.000	16.000	8.000
Μάρτιος	110.000	16.000	94.000	40.000
Ἀπρίλιος	64.000	14.000	50.000	20.000
Μάϊος	120.000	15.000	105.000	45.000
	<u>351.000</u>	<u>75.000</u>	<u>276.400</u>	<u>118.000</u>

Ἐάν δεχθῶμεν ὡς ὀμαλὴν τὴν παραγωγὴν 20.000 μονάδων μηνιαίως, τὰ σταθερὰ ἔξοδα πρέπει νὰ καταλογίζωνται εἰς τὸ κόστος, ὅπως ἡ σχέσις :

1. «Coût de l'inaction» κατὰ τὴν ἐπιτυχή ἐκφρασιν τοῦ H. Cabanié.

2. Ἐπιχείρημα τοῦ Ch. Brunet: op. cit. σελ. 40.

Πραγματική παραγωγή
20.000 (όμαλή παραγωγή)

Οι δύο πρώτοι μήνες εμφανίζουν ύποαπασχόλησιν, ό δέ τρίτος και πέμπτος ύπεραπασχόλησιν. Κατόπιν τούτων τó κοστολόγιον εμφανίζεται ώς έξής :

	Συνολικόν κόστος						Κόστος μονάδος		
	*Έξοδα σταθερά		*Έξοδα ανάλο- γικά	Σύνολον (3+4)	Κόστος άδρα- νείας	*Ωφέ- λεια ύπερα- πασχο- λήσεως	Σύνολον *Έξόδων	Μονάδες	Κόστος ($\frac{5}{9}$)
	*Υπολογισμός έπιβαρύνσεως	Ποσόν								8	9	10
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ίαν/άριος	$15.000 \times \frac{2.000}{20.000}$	3.750	11.400	15.150	11.250	—	26.400	5.000	3
Φεβ/άριος	$15.000 \times \frac{8.000}{20.000}$	6.000	16.000	22.000	9.000	—	31.000	8.000	2.75
Μάρτιος	$16.000 \times \frac{40.000}{20.000}$	32.000	94.000	126.000	—	16.000	110.000	40.000	3.15
*Απρίλιος	$14.000 \times \frac{20.000}{20.000}$	14.000	50.000	64.000	—	—	64.000	20.000	3.20
Μάϊος	$16.000 \times \frac{45.000}{20.000}$	33.750	105.000	138.750	—	18.750	120.000	45.000	3.10
		89.500	276.400	375.900				118.000	

5. *Ας συγκρίνωμεν ήδη πώς εμφανίζεται τó κατά μήνα κόστος μονάδος :

	Κλασικός ύπολογισμός		*Ορθολογική έπιβαρύνσις κóστος (ώς άνωτέρω)	Διαφορά
	Σύνολον έξόδων	Μονάδες		
I	26.400	5.000	5,30	2,30
II	31.000	8.000	3,90	1,15
III	110.000	40.000	2,75	0,40
IV	64.000	20.000	3,20	0
V	120.000	45.000	2,65	0,45
	351.400	118.000		

Διαπιστώνομεν ότι : 1) Τó κόστος έλέγχου έχει ύποστή έλαφράς διακυμάνσεις πού είναι άνεξάρτητα από την πολλήν ή όλίγην παραγωγήν και των όποιων πρέπει νά άναζητηθούν τά αίτια (διαφορά

αποδόσεως πρ. ύλης, σπατάλη ή έξοικονόμησις ἐργασίας, κτλ.) 2) Αἱ διακυμάνσεις στρέφονται περὶ τὸ μέσον κανονικόν κόστος τὸ ὁποῖον ἐπέτυχον ἄλλαι ἐπιχειρήσεις ἐργασθεῖσαι ὁμαλά. Συνεπῶς εἶναι συγκρίσιμον καὶ δύναται νὰ ἀποτελέσῃ τὴν βᾶσιν τῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς.

Ἐναντιῶν τὸ ἱστορικόν κόστος ἐμφανίζει ἀποτόμους καὶ μεγάλας διαφορὰς ἀπὸ μῆνα εἰς μῆνα. Τὰ αἴτια εἶναι δυσπροσδιόριστα, διότι εἰς αὐτὰς συγγέεται ἡ ἐπίδρασις τῶν μεταπτώσεων τῆς δραστηριότητος πρὸς τὴν καλὴν ἢ κακὴν τεχνολογικὴν διεξαγωγὴν τῆς παραγωγῆς.

Ἰδιαίτερον ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ἡ λογιστικὴ ἐμφάνισις τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ τῶν ἀποτελεσμάτων. Εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως κατελογίσθησαν εἰς τὸ κόστος σταθερὰ ἔξοδα 89.500, δηλ. περισσότερα τῶν πράγματι δαπανηθέντων, ἀνερχομένων εἰς 75.000 (τὰ ὁποῖα ἐνεσωματώθησαν εἰς τὸ ἱστορικόν κόστος). Ἡ διαφορὰ αὕτη (14.500) ἐμφανιζομένη εἰς ἰδιαίτερον λ)σμόν «διαφορὰ μερισμοῦ ἐξόδων» (1) θέλει μεταφερθῆ (κατὰ μίαν τεχνοτροπίαν) εἰς τὰ Ἀποτελέσματα Χρήσεως.

Αἱ δύο περιπτώσεις ἐμφανίζονται ὡς ἑξῆς :

Ἰσολογισμὸς		Ἰσολογισμὸς	
Μονάδες	Κόστος	Μονάδες	Κόστος
118.000	351.400	118.000	375.900
		Ἀποτελέσματα χρήσεως	
		24.500	

Ὁ Α. - J. Martin (op. cit. 292) κατακρίνει τὴν ἔλλογον ἐπιβαρύνσιν ἀκριβῶς λόγῳ τῆς ὑπερεκτιμήσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ, περικλειόντος ἔξοδα. . . . πού δὲν ἔγιναν καὶ τὰ ὁποῖα ἐμφανίζονται εἰς τὸ παθητικόν ὡς ἀποτελέσματα, ἂν καὶ δὲν ἐπραγματοποιήθησαν. Τὸ ὀρθότερον εἶναι βεβαίως ἡ πιστωτικὴ διαφορὰ νὰ ἐμφανίζηται ὡς πρόβλεψις, ὑπογραμμίζουσα τὴν ὑπερεκτίμησιν τοῦ ἐνεργητικοῦ.

6. *Συμπεράσματα.* Ἡ δοξασιὰ τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως εἶναι ἀναμφισβητήτως ὀρθή, παρὰ τινὰ μειονεκτήματα ἐμφάνισεως τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ ἀποτελεσμάτων. Ἐκεῖνο πού προέχει εἶναι :

1. Νὰ προσδιορίζωνται λογιστικῶς αἱ διαφορὰ ἐπιβαρύνσεως.

2. Νὰ μελετῶνται καὶ ἐρμηνεύωνται καταλλήλως διὰ τὴν ἐπιτυχῆ διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Αἱ ἀμφισβητήσεις καὶ οἱ δισταγμοὶ οἱ ὁποῖοι γεννῶνται ὡς πρὸς τὴν τελικὴν λογιστικὴν ἐμφάνισιν τῶν διαφορῶν αἴρονται ἐάν γίνῃ ἐπανακοστολόγησις καὶ ἐνσωματώθωθιν ἐκ τῶν ὑστέρων εἰς τὸ κόστος. Τοῦτο

1. Ἐπὶ τοῦ λ)σμοῦ τούτου ἀσχολούμεθα εἰς τὰ ἐπόμενα.

βεβαίως είναι δύσκολον προκειμένου περί ποικίλης παραγωγής.

Όποσδήποτε, βιομήχανος πὸν δὲν γνωρίζει τὴ ἀκριβῶς τοῦ στοιχίζει ἢ ἐλάττωσις τῆς παραγωγῆς (ὡς πρὸς ἕναστον τμήμα τῆς βιομηχανίας του ἢ ὡς πρὸς ἕναστον προϊόν) καὶ κατὰ πόσον ἀκριβῶς τὸν εὐνοεῖ ἢ ἔντασις τῆς καὶ μέγχι ποίου σημείου (κόστος optimum) ὄχι μόνον στερεῖται ἐνὸς σημαντικοῦ ὄπλου διὰ τὰ ἴδια του συμφέροντα, ἀλλὰ—πράγμα πολὺ χειρότερον—κατενθύνει ἀντιζωνωνικά τὴν παραγωγήν.

§ 3

ΠΡΟΣΘΕΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΦΑΙΡΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

1. Πολλὰ λογιστικά κονδύλια ἐμφανίζουν κάποιον ἐπαμφοτερίζοντα χαρακτήρα, ὁ ὁποῖος περιπλέκει τὴν βιομηχανικὴν κοστολόγησιν. Σχετικῶς διακρίνομεν δύο περιπτώσεις :

α. Κονδύλια δυνάμενα νὰ χαρακτηρισθοῦν εἴτε ὡς προσθετικὰ στοιχεῖα κόστους (ἐξοδα) εἴτε ὡς ἀφαιρετικά στοιχεῖα τῶν ἐσόδων (ἢ ἀκόμη τοῦ τελικοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος).

β. Κονδύλια δυνάμενα νὰ χαρακτηρισθοῦν εἴτε ὡς προσθετικὰ στοιχεῖα τῶν ἐσόδων εἴτε ὡς ἀφαιρετικά στοιχεῖα τοῦ κόστους.

Περίπτωσης πρώτη. "Ἐστῶσαν εἰς τὰ βιβλία οἱ χρεωστικοὶ λ)σμοί :

Ἐκπτώσεις χορηγηθεῖσαι πρὸς πελάτας

Ἐξοδα ἀποστολῆς προϊόντων

Προεξοφλήματα γραμματίων.

Μειτεῖται

Τόκοι ἐνυποθήκων δανείων

ἀκινήτων (¹)

Τὰ στοιχεῖα ταῦτα δύνανται νὰ ἐρμηνευθοῦν :

1) Εἴτε ὅτι συνιστοῦν πραγματικά ἐξοδα προσαυξανόντα τὸ κόστος.

2) Εἴτε ὅτι συνιστοῦν θυσίας γενομένης ἀποκλειστικῶς χάριν ἐπιτεύξεως ἢ διευρύνσεως τῶν ἀντιστοιχῶν ἐσόδων καὶ συνεπῶς ἀφαιρετικά στοιχεῖα τούτων.

Κατὰ κανόνα πρόκειται περὶ τοῦ πρώτου, δηλαδὴ περὶ ἐξόδων τὰ ὁποῖα, ἂν καὶ ἀναφερόμενα ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον εἰς τὴν συναλλακτικὴν σφαῖραν (ἐκπτώσεις, διαφημίσεις, μειτεῖται, κτλ.), ἀποτελοῦν κατ' ἀρχὴν στοιχεῖα βαρύνοντα τὸ κόστος τοῦ οἰκείου προϊόντος (²).

1. Κατὰ τὰ ἄρθρα 19 § 2 καὶ 10 § 4 τοῦ Κώδικος Φ.Κ.Π. ὁ τόκος ἐνυποθήκου δανείου οἰκοδομῆς δύναται νὰ βαρύνῃ εἴτε τὴν ἐκμετάλλευσιν τοῦ ἀκινήτου, δλδ. ὡς δαπάνη ταύτης, εἴτε δύναται νὰ ἐκπεσθῇ ἐκ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῆς ὅλης ἐπιχειρήσεως. Σχετικὴ καὶ ἡ Ἀπόφασις Σ. Ε. 918/1940.

2. Μία κακὴ ἔξις, προερχομένη ἀπὸ τὴν τεχνικὴν τῆς καταστιχογραφίας, ἠδραῖωσε τὴν ἀντίληψιν ὅτι πρὸκειται περὶ κονδυλίων τὰ ὁποῖα ἔρχονται νὰ μειώσουν τὸ «μικτὸν κέρδος».

Παρά ταῦτα δὲν ἀποκλείεται ὅπως εἰς ὠρισμένες περιπτώσεις εὐσταθῆ καὶ ὁ χαρακτηρισμὸς κονδυλίου τινὸς ὡς ἀφαιρετικοῦ τῶν ἐσόδων, (π. χ. πληρωμὴ μεσιτείας ἀποκλειστικῶς διότι ἐπετεύχθη τιμὴ πωλήσεως ἐξαιρετικῶς ἱκανοποιητικῆ), κ.ἄ. (1).

2. Ἡ λογιστικὴ ἐμφάνισις τῆς περιπτώσεως ταύτης ἔχει ὡς ἑξῆς :

+		"Εξοδα ἀποστολῆς		-	
<i>Προαγορευθέντα</i>				<i>Μεταφορᾶ:</i>	
1.500				1. Ἐἴτε εἰς τὸν λογαριασμὸν 1 ὡς προσθετικὸν στοιχείον κόστους (+)	
				2. Ἐἴτε εἰς τὸν λογαριασμὸν 2 ὡς ἀφαιρετικὸν στοιχείον ἐσόδων (-)	
1		2			
+		Παραγωγή Μπισκότων		-	
				Πωλήσεις Μπισκότων	
+				+	
"Εξοδον Α	2.000	"Εξοδα ἀποστολῆς	1.500	"Εσοδον Α	5.000
> Β	3.000			> Β	8.000
> Γ	1.000			> Γ	3.000
> Δ	5.000			> Δ	4.000

3. **Συνέπεια.** Ἐξεθέσαμεν ἤδη (σελ. 71) ὅτι ἀποτελεῖ οὐσιώδη πλάνην τὸ νὰ νομίζεται ὅτι τυγχάνει ἀδιάφορον ἕνα τὰ ἐπαμφοτερίζοντα τοιαῦτα κονδύλια συνυπολογίσωμεν εἰς τὸ κόστος ἢ τὰ ἐκπέσωμεν ἐκ τῶν ἐσόδων, (2) ἐπὶ τῇ προφάσει ὅτι τὸ τελικὸν ἀποτέλεσμα θὰ εἶναι τὸ αὐτό.

Παρά τὸ γεγονός ὅτι ἐνδιαφερόμεθα διὰ τὴν ἀκρίβειαν τῆς κοστολογήσεως καὶ οὐχὶ διὰ τὴν λογιστικὴν ὀρθότητα τῶν ἀποτελεσμάτων, θὰ παρατηρήσωμεν ὅτι καὶ ταῦτα θὰ εἶναι ἀνακριβῆ :

α) Ὅταν εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως (3) μένουν ἀπώλητα προϊόντα, ὁπότε ἡ ἀπογραφή των θέλει γίνεαι μὲ διάφορον τιμὴν κτήσεως. Τὰ προκύπτοντα εἰς τὸν ἰσολογισμὸν κέρδη δὲν θὰ εἶναι ὅθεν ἰσόποσα εἰς τὰς δύο περιπτώσεις.

β) Ἐπὶ πλειόνων εἰδῶν προϊόντων, ἔστω καὶ πωληθέντων, τὸ ἐπὶ

1. Ἐνάλογοι περιπτώσεις εἶναι: τὰ ἐξοδα πωλήσεως ὑποπροϊόντος μειοῦντα τὸ ἐκ τούτου προκύπτον ἔσοδον διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τοῦ κόστους τοῦ κυρίου προϊόντος, τὰ ἐξοδα ἐκποίσεως ἀχρησιμοποίητων μηχανημάτων, μειοῦντα τὸ οἰκίον ἔσοδον, κ. ἄ.

2. Ἐνδεχομένως ἐκ τοῦ συνολικοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος, διὰ τῆς μεταφορᾶς τοῦ οἰκείου κονδυλίου εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

3. Ἡ ἄλλης βραχυχρόνου περιόδου.

μέρους ἀποτέλεσμα ἐκάστου τούτων θὰ ἐπηρεασθῆ κατὰ διάφορον ἀναλογίαν ἐὰν τὸ ἐπαμφοτερίζον κονδύλιον (λ.χ. ἔξοδα πωλήσεως) κοστολογηθῆ κατανεμόμενον βάσει διαφόρου κατ' εἶδος κριτηρίου (1).

γ) Εἰς τὴν περίπτωσιν ἀγορανομικῆς κοστολογήσεως τὰ χαρακτηρισζόμενα ὡς ἀφαιρετικά στοιχεῖα, μὴ κοστολογούμενα, δὲν καθίστανται κερδοφόρα.

4. Κυρίως ὁμοῦς ἐνταῦθα ἐνδιαφέρει ἢ εἰς τὸ σκέλος τοῦ κόστους ἐπερχομένη νόθευσις ὡσάκις τὰ πραγματικά συστατικά τούτου ἀβασανίστως φέρονται ἀφαιρετικῶς εἰς τὸ σκέλος τῶν ἐσόδων τῶν ἀντιστοιχούντων εἰς τὸ οἰκτεῖον κόστος ἢ βαρύνουν τὸ γενικὸν ἐπιχειρηματικὸν ἀποτέλεσμα (μεταφερόμενα λογιστικῶς εἰς τὰ **Ἀποτελέσματα χρήσεως**).

Παραβιαζομένου τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἀλλοιώνονται κατ' ἀναλογίαν ἅπαντα τὰ ἐκ τῆς μελέτης αὐτοῦ προκύπτοντα πορίσματα :

α. Δὲν δυνάμεθα νὰ συγκρίνωμεν ἐπιτυχῶς τὰς διαφόρους παραγωγικὰς διαδικασίας. Τοῦτο εἰδικώτερον συμβαίνει ὡσάκις οἱ παθητικοὶ τόκοι ἢ αἱ ἀποσβέσεις ἐκπίπτουν... ἐκ τῶν ἀποτελεσμάτων, ὅπως πολ- λάκις συμβαίνει εἰς τὴν πρᾶξιν.

β. Δὲν δυνάμεθα νὰ καθορίσωμεν μὲ ἀκρίβειαν τὸν ἄριστον βαθμὸν δραστηριότητος.

γ. Ἐνακριβὲς κόστος νοθεύει τὴν ἑκατοστιαίαν ἀναλογίαν ἐκάστου τῶν συστατικῶν αὐτοῦ.

δ. Ὁδηγεῖ ἐπίσης εἰς ἐσφαλμένην ἐκτίμησιν τῆς ἀποδοτικότητος ἐκάστου εἴδους καὶ εὐνοεῖ ἀφανεῖς συμψηφισμοὺς μεταξὺ εἰδῶν ζημιογόνων καὶ κερδοφόρων.

ε. Ἐν γένει δὲ ματαιοῖ ἅπαντας τοὺς ἤδη ἀναπτυχθέντας τεχνικοοικονομικοὺς σκοποὺς τῆς κοστολογήσεως (βλ. σελ. 19—31).

5. Τὰ ἀνωτέρω ἀναφέρονται εἰς κονδύλια πράγματι ἐπιδεκτικὰ ἐπαμφοτεριζούσης ἐρμηνείας. Ὡς τοιαῦτα εἶναι δυνατόν νὰ λογισθῶσι — κατὰ τὴν περίπτωσιν — αἱ :

1. Χρονοστικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραί.
2. Ἀποζημιώσεις πρὸς τρίτους.
3. Ποινικαὶ ρῆτραι.
4. Ἐξοδα ἐρευνῶν, δοκιμῶν, μελετῶν.
5. Τὰ ἔξοδα πωλήσεων συνολικῶς λαμβανόμενα, εἴτε ὁρισμένα κονδύλια τούτων : ποσοστὰ προκλήσεων, παραγγελιοδόχων, διαφημίσεις γενικοῦ χαρακτήρος, ἐκπτώσεις πρὸς πελάτας, κ. ἄ.

Κατὰ κανόνα πρόκειται περὶ στοιχείων κόστους (2), τὰ ὅποια μόνον

1. Βλ. Μ. ΤΕΙΜΑΡΑ : Ἄρχαι Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεύχος Τρίτον, σελ. 50.

2. Οὕτω λ. χ. αἱ ἐκπτώσεις, αἱ ὅποια κατὰ τὸν νόμον 660/1937 «περὶ φορολογίας κύκλου ἐργασιῶν» ἐκπίπτουν ἐκ τῶν τιμολογήσεων πρὸς ἐξεύρεσιν τοῦ σχετικοῦ φόρου, δὲν συνιστοῦν μειώσεις τῶν πωλήσεων, ἀλλὰ προσαυξητικόν

λόγῳ εἰδικῶς δεδικαιολογημένων συνθηκῶν εἶναι δυνατόν νὰ χαρακτηρισθοῦν ὡς ἀφαιρετικά :

α. Εἴτε ὠρισμένου τινὸς ἔσοδου (π.χ. πιστασφάλεια—*ducroire*—ἀναγνωριζομένη εἰς παραγγελιοδόχον ἐπὶ τάδε συναλλαγῆς, συσκευασία τάδε προϊόντος μὴ τιμολογουμένη καὶ ἀναγραφομένη λογιστικῶς εἰς χρέωσιν τοῦ οἰκείου λ)σμοῦ πωλήσεων).

β. Εἴτε τοῦ συνολικοῦ ἐπιχειρηματικοῦ ἀποτελέσματος, ὡσὰκις τὸ ὡς ἀφαιρετικὸν λογιζόμενον κονδύλιον δὲν ἀφορᾷ ὠρισμένον κόστος ἔσοδον, ὡς π.χ. οἱ τόκοι τῶν πιστωτικῶν κεφαλαίων, χρεωστικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ (μὴ ἀναφερόμεναι εἰς εἰδικὴν συναλλαγὴν), ἀποζημιώσεις διὰ καταγγελίαν συμβάσεως κλπ.

6. Συμμετρικῶς ἀντίθετος τυγχάνει ἡ περίπτωσις ὅταν ἓνα κονδύλιον δύναται νὰ χαρακτηρισθῆ :

Εἴτε ὡς προσθετικὸν τῶν ἔσοδων, δηλ. ὡς γνήσιον ἔσοδον, εἴτε ὡς ἀφαιρετικὸν κονδύλιον τοῦ κόστους :

Ἔστωσαν εἰς τὰ λογιστικὰ βιβλία οἱ ἀκόλουθοι πιστωτικοὶ λ)σμοί :

Ἐπιχορηγήσεις ἐξαγωγῆς.

Πιστωτικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ.

Ἐκπτώσεις προηγούμεναι ὑπὸ προμηθευτῶν.

Ἐκχωρούμενα δικαιώματα εἰσαγωγῆς. (2)

Ἐμπορεύσιμος ἄξια ἐμπορευμάτων καὶ ἐπολειμμάτων.

Ισομολογικαὶ ἀπαλλαγαί.

7 Ἡ λογιστικὴ παράστασις τῆς περιπτώσεως ταύτης ἔχει ὡς ἑξῆς :

ποσὸν τῶν ἐξόδων πωλήσεως. Πράγματι αἱ ταμειακαὶ ἐκπτώσεις (*rabais de caisse*) συνιστοῦν τροπὴν συναλλαγῆς ἐπὶ πιστώσει εἰς συναλλαγὴν τοῖς μετρητοῖς. Ὁ χορηγῶν τὴν ἐκπίπτωσιν ἀποφεύγει : α) τὰς ἀπωλείας ἐξ ἐπισφαλῶν ἀπαιτήσεων. β) τὰ ἔξοδα ὀργανώσεως πληροφοριῶν, παρακολουθήσεως πελατείας, ὀχλήσεως εἰσπράξεων, δικαστικὰ ἔξοδα. Ἄνεξαρτήτως ὅθεν τῆς ἀπόψεως ὅτι αἱ ἐκπτώσεις συνιστοῦν δαπάνην τόκου, αὗται ὅπωςδῆποτε ἀντικαθιστοῦν, ἐν μέρει τουλάχιστον, τὰ ὡς ἄνω ἔξοδα, τὰ ὅποια συνεπάγεται ἡ πώλησις ἐπὶ πιστώσει. Συνεπῶς ἡ θέσις των εἶναι εἰς τὸ ἐμπορικὸν κόστος. Σχ. Βλ. J. ROBINSON : *Some doubtful elements of Cost*, *The Accounting Review* No 3/1926 καὶ Μ. ΤΕΙΜΑΡΑ : Ἄρχαι Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεῦχος Γ. σελ. 23, Ἀθῆναι 1948.

2. Οὕτω, π.χ. ἐπὶ ἰδιωτικῶν ἀνταλλαγῶν ὁ ἐξαγωγεὺς δύναται νὰ ἐκχωρήσῃ μέρος τοῦ εἰσαγωγικοῦ του δικαιώματος ἔναντι *prime*, ἡ ὅποια περικλείει διαφορὰν (δλδ. κέρδος) ἐπὶ τῆς θυσίας ἐξαγωγῆς. Ἡ τοιαύτη διαφορὰ δύναται νὰ ἐρμηνευθῆ ὅτι συνιστᾷ αὐτοτελὲς ἀποτέλεσμα ἢ ὅτι μειώνει ἀντιστοίχως τὸ κόστος τῶν εἰσαγομένων εἰδῶν.

$+$ 1 Πρῶται ὕλαι A $-$	$-$ 2 Ἔσοδα προϊόντος A $+$
$-$ Ἐκπτώσεις ἐπὶ πρώτων ὑλῶν $+$	<div style="text-align: center;"> <p>Μεταφορά:</p> <p>1. Ἐἴτε εἰς τὸν λογαριασμόν¹ ὡς ἀφαιρετικὸν στοιχεῖον κόστους.</p> <p>2. Ἐἴτε εἰς τὸν λογαριασμόν² ὡς προσθετικὸν στοιχεῖον ἔσόδων.</p> </div>

8. **Συνέπειαι.** Ἐάν καὶ ἡ περίπτωσις εἶναι συμμετρικῶς ἀντίθετος τῆς προηγουμένης, οὐχ ἤττον αἱ συνέπειαι εἶναι αἱ αὐταί, δηλ. ὅτι δὲν τυγχάνει ἀδιάφορος ὁ α ἢ β χειρισμός. Εἰς ἐκάστην συγκεκριμένην περίπτωσιν δέον νὰ σταθμίζωνται οἱ εἰδικοί λόγοι οἱ ὑπαγορευόντες τὸν α ἢ β χειρισμόν. Γενικοί κανόνες δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ διατυπωθοῦν. Ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον πρόκειται περὶ κονδυλίων μειωτικῶν κόστους, ἀβασανίστως λογιζομένων ὡς ἐσόδων ἢ ὡς αὐτοτελῶν ἀποτελεσμάτων (ἔξ οὗ ἢ ἀπ' εὐθείας μεταφορὰ αὐτῶν εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως).

§ 4

ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΒΑΣΕΙΣ) ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ἙΜΜΕΣΩΝ ἘΞΟΔΩΝ

1. Ὅσακις ἓνα ἔμμεσον ἔξοδον, π.χ. ἀποσβέσεις, πρόκειται νὰ βαρύνῃ ἓνα κύριον κέντρον δραστηριότητος (παραγωγῆς, διαθέσεως) ἢ βοηθητικὸν (ἀτμοπαραγωγήν), καθὼς ἐπίσης ἓνα τελικὸν φορέα κόστους, τότε παρίσταται ἀνάγκη ἐξευρέσεως μιᾶς βάσεως ὑπολογισμοῦ (Schlüssel, clef) καταλλήλου, οὕτως ὥστε ἡ ὑπολογιζομένη ἐπίπτωσις (δλδ. ἡ πραγματοποιουμένη ἐπιβάρυνσις) νὰ ἀνταποκρίνεται ὅσον περισσότερο εἰς τὴν —ἀφανῆ μὲν— ἀλλὰ πραγματικὴν ἀνάλωσιν τῆς δαπάνης.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία: HENZEL, Methoden und Schlüssel zur Verteilung den Gemeinkosten εἰς περιόδ. Z. F. Betriebswirtschaft 1930. M. BOURQUIN: Methodes modernes de répartition et de contrôle des frais généraux dans l'Industrie. Paris 1937. F. HENZEL: Erfassung u. Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin 1931.

Αι βάσεις αὗται ποικίλλουν ἐξαιρετικά. Καί ἐάν μὲν πρόκειται περὶ τῆς καλουμένης **πρώτης κατανομῆς** (primary expenses distribution, repartition), διὰ τῆς ὁποίας ἐπιρρίπτονται τὰ ἔμμεσα ἔξοδα ἐπὶ τῶν κυρίων κέντρων καὶ βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν, τότε συνήθεις βάσεις εἶναι:

- | | |
|-----------------------------|---|
| α. ἡ ἔκτασις τῶν χώρων | δ. αἱ ὠραι ἐργασίας ἐργατῶν |
| β. ὁ κυβισμός τῶν οἰκοδομῶν | ε. ἡ ποσότης τῶν ὑλικῶν |
| γ. ἡ ἀξία τῶν ἐγκαταστάσεων | στ. ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐργατῶν (1) καὶ ὑπαλλήλων, κτλ. |

Οὕτω π. χ. διὰ τὰ ἔξοδα: φωτισμοῦ, ὑδρεύσεως, κινητηρίου δυνάμεως, θερμάνσεως, ἀποσβέσεων, Ιατρικῆς περιθάλψεως, κλπ. καὶ ἐφ' ὅσον τὰ τοιαῦτα ἔξοδα πρόκειται νὰ βαρύνουν μεμονωμένως (ἄπερ εἶναι καὶ τὸ ὀρθότερον) περισσότερα κέντρα δραστηριότητος, τότε θέλει χρησιμοποιηθῆ μιά τῶν ἄνω—καὶ ἄλλων ἀκόμη—βάσεων μερισμοῦ. Διὰ τὴν ἐργασίαν ταύτην καταρτίζεται ἓνα φύλλον (ἢ κατάστασις) μερισμοῦ (feuille de repartition, expense distribution sheet).

Ἡ καλουμένη *δευτέρα κατανομή* (sous - repartition (2), secondary expenses distribution) συνίσταται εἰς τὴν ἐν συνεχείᾳ ἐπιβαρύνειν τῶν κυρίων κέντρων μὲ τὰ συνολικά ἔξοδα τῶν βοηθητικῶν κέντρων (ὡς καὶ τῆς ἀμοιβαίας μεταξὺ τούτων ἐπιβαρύνσεως). Τὰ χρησιμοποιούμενα κριτήρια εἶναι πάλιν τῆς αὐτῆς φύσεως.

*Αφοῦ, κατόπιν τούτων, διαμορφωθῆ τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων (3) τοῦ βασικοῦ κέντρου, τότε τίθεται τὸ ζήτημα τῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν ἐπὶ μέρους φορέων κόστους, χάριν τῶν ὁποίων ἀνεπτύχθη ἡ σχετικὴ δραστηριότης καὶ ἐγένοντο αἱ σχετικαὶ δαπάναι.

Πράγματι ἐρωτᾶται μὲ τί ποσὸν γενικῶν ἐξόδων ἐπεξεργασίας (4) πρέπει νὰ ἐπιβαρυνθῆ μοναδικὴ παραγωγή διὰ τὴν ὁποίαν τὸ ἐργοστάσιον ἠσχολήθη ἀποκλειστικῶς ἐπὶ ἓνα μῆνα ἢ τόσας ἡμέρας. Θὰ ἦτο ἐντελῶς ἄστοχον νὰ ληφθῆ τὸ δωδέκατον (ἢ ἄλλη τις χρονικὴ ἀναλογία) τῶν ἐξόδων. Τοῦτο θὰ ἦτο δυνατὸν μόνον ἐπὶ ἀπολύτως ὁμοιομόρφου καὶ σταθερᾶς παραγωγῆς (λ.χ. ἠλεκτρικοῦ ρεύματος). Ἐρωτᾶται ἀκόμη ποία ἢ ἀναλογουσα ἐπιβαρύνσις ἐπὶ συγχρόνου κατασκευῆς πλειόνων ἀνομοίων προϊόντων.

Διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ ποσοστοῦ τῆς ἐπιπτώσεως (imputation, proration) θὰ ληφθοῦν καὶ πάλιν διάφορα κριτήρια—βάσεις ἐξαρτώμενα ἐν πολλοῖς ἐκ τῆς φύσεως τοῦ κέντρου δραστηριότητος καὶ τοῦ τελικοῦ φορέως κόστους.

1. Π. χ. τὸ κριτήριον τοῦτο χρησιμοποιεῖται προκειμένου τοῦ μερισμοῦ τῶν ἐξόδων Ιατρικῆς περιθάλψεως.

2. Βλ. CHARDONNET: op. cit. σελ. 151.

3. Εἰς τὸ ὅποιον μετέχουν βεβαίως καὶ τὰ ἄμεσα ἔξοδα, λ. χ. ἀσφάλιστρα βιομηχανοστασίου κτλ.

4. Ὡς ἐν γένει πάσης ἄλλης ἐμμέσου δαπάνης.

Ὅπωςδήποτε τὸ ποσοστὸν ἐπιβαρύνσεως (rate, coefficient d'imputation) ἐξευρίσκεται διὰ μιᾶς σχέσεως τοῦ τύπου :

$$\frac{\text{προϋπολογιζόμενα ἔξοδα}}{\text{προϋπολογιζόμενα μονάδες βάρσεως}} = \text{π. ζ.} \cdot \frac{\text{Γεν. βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Ὄροι ἔργασίας}} \quad \checkmark$$

Ὁ προϋπολογισμὸς δύναται νὰ γίνῃ :

α. Εἴτε βάσει τῶν δεδομένων παρελθουσῶν χρήσεων, τροποποιουμένων ἀναλόγως τῶν ἰσχυουσῶν συνθηκῶν.

β. Εἴτε βάσει τῶν δεδομένων τοῦ προγράμματος δράσεως (budget), ἐφ' ὅσον ἡ ἐπιχείρησις ἐφαρμόζει τὴν νεωτέραν ταύτην διοικητικὴν τεχνικὴν.

2. Προκειμένου εἰδικώτερον περὶ τοῦ καταλογισμοῦ τῶν Γενικῶν ἐξόδων κατεργασίας, ὁ συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως καθορίζεται βάσει ἐνὸς τῶν ἐπομένων κριτηρίων :

1. Ἀναλόγως τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων (direct labor cost method). Ἦτοι :

$$\frac{\text{Γενικά βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Ἄμεσα ἡμερομίσθια}} = \frac{3.000.000}{6.000.000} = 50\%$$

Ὁ τρόπος οὗτος χρησιμοποιεῖται εὐρύτατα καὶ προσιδιάζει ἐκεῖ ὅπου :

α. Ἡ ἐπιχείρησις εἶναι τοῦ τύπου ἐντάσεως ἐργασίας (Arbeitsintensive).

β. Τὰ προϊόντα ὑφίστανται ὁμοίομορφον (περίπου) κατεργασίαν.

γ. Τὰ ἡμερομίσθια τυγχάνουν σταθερά. Μεταβαλλομένων τῶν συλλογικῶν συμβάσεων ὁ συντελεστὴς χρήζει ἀναθεωρήσεως.

Πολλάκις ὅμως ἡ μέθοδος αὕτη ἀντενδεικνύεται, ἰδίᾳ ὅταν ὠρισμένα προϊόντα διέρχωνται ἀπὸ δαπανηρὰ μηχανήματα, ὅποτε ἐπιβαρύνονται πολὺ ὀλίγον ἐν σχέσει μὲ τὰ δεχόμενα παρατεταμένην χειροποίητον κατεργασίαν.

Ἡ μέθοδος προϋποθέτει πάντοτε ἐπαρκῶς ὁμοίομορφον παραγωγὴν. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ταύτην ὅσον ὁ ἐργάτης εἶναι πλέον ἐξειδικευμένος τόσον ἡ ἐπιβάρυνσις ἐλαττοῦται⁽¹⁾. Οὕτω π.χ.

Ἄξια πρώτης ὕλης	100	}	100 + 300 + 150 = 550
Ἡμερομίσθια	300		
Συντελεστὴς ἐμμέσων ἐξόδων 50 %			
			κατὰ τεμάχιον

Διπλασιαζομένης τῆς ἀποδόσεως ἔχομεν : $(100 \times 2) + 300 + 150 = \frac{650}{2} = 325$ κατὰ τεμάχιον.

Ἄς παρατηρήσωμεν ἀκόμη ὅτι ἐὰν ἡ παραγωγή συντελεῖται εἰς περισσότερα τμήματα, καὶ δι' ἀνόμοια, τότε ἐνδείκνυται ὅπως, πρὸ τοῦ καθορισμοῦ ἐνιαίου συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως, τὰ Γεν. Βιομηχανικά ἔξοδα κατανεμηθοῦν κατὰ τμήματα⁽²⁾, κατόπιν δὲ καθορισθῇ ἰδιαιτερος συντελεστὴς δι' ἕκαστον τμήμα, ὡς ἐξῆς :

1. Βλ. CHARDONNET : op. cit. σελ. 153.

2. Βάσει ἐνὸς τῶν προηγουμένων ὑποδειχθέντων κριτηρίων.

Τμήμα	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	Άμμοια Ήμερομίσθια	% ἀναλογία
A	4.000.000	4 000.000	100 %
B	3.000.000	6 000.000	50 %
Γ	5.000.000	5.000.000	100 %
	<u>12.000.000</u>	<u>15.000.000</u>	<u>80 %</u> ⁽¹⁾

Οι συντελεστές εκατοστιαίας επιβαρύνσεως (%₀) είναι: διὰ τὸ τμήμα Α, 100%, διὰ τὸ Β, 50% καὶ διὰ τὸ Γ, 100%. Ὁ μέσος ὄρος δι' ὅλα τὰ τμήματα εἶναι 80%. Τοῦ μέσου τούτου ὄρου θὰ ἐγίνετο κατ' ἀνάγκην χρῆσις ἀποκλειστικῶς, ἐὰν τὰ Γεν. Βιομηχανικά ἔξοδα δὲν εἶχον καθορισθῆ ἀναλυτικῶς κατὰ τμήμα ὥστε νὰ προκύπτουν οἱ ἀνωτέρω ἐπὶ μέρους συντελεσταί.

Ἄς ὑποθέσωμεν ἤδη ὅτι ἡ τάδε αὐτοτελής καὶ εὐδιάκριτος παραγωγή ἢ παραγγελία, ἐπεξεργασθεῖσα καὶ εἰς τὰ τρία τμήματα, ἀπήτησεν:

Τμήμα	Υλικά	Άμμοια Ήμερομίσθια
A	50.000	40.000
B	—	60.000
Γ	—	80.000
	<u>50.000</u>	<u>180.000</u>

Ἡ ἐπιβάρυνσις τῆς παραγγελίας ταύτης μὲ τὰ Γεν. Βιομηχανικά ἔξοδα, πρὸς ἐξεύρεσιν τοῦ τεχνικοῦ κόστους, γίνεται ὡς ἑξῆς:

Τμήμα	Υλικά	Ήμερομίσθια	Συντελεστής	Γενικά Βιομηχ. ἔξοδα	Σύνολον
A	50.000	40.000	100 %	40.000	130.000
B	—	60.000	50 %	30.000	90.000
Γ	—	80.000	100 %	80.000	160.000
	<u>50.000</u>	<u>180.000</u>		150.000	380.000

Ὁ αὐτὸς ὑπολογισμὸς βάσει τοῦ μέσου συντελεστοῦ, ὅστις θὰ ἦτο καὶ μοριακός, ἐὰν δὲν προηγείτο ὁ καθορισμὸς τῶν Βιομηχανικῶν ἑξόδων κατὰ τμήμα, ὀδηγεῖ εἰς ἐλαφρῶς ἀνακριβέστερον ἀποτέλεσμα:

Ἄναλωθέντα:	Υλικά	Ήμερομίσθια	Συντελεσταί	Γενικά Βιομ. ἔξοδα	Σύνολον
	50.000	180.000	80 %	144.000	374.000

3. Συνοπτικῶς λεκτέον ὅτι ὁ τρόπος οὕτως ἐνδεικνυται μόνον ἐπὶ ἀπλῆς, συνεχοῦς καὶ ὁμοιομόρφου παραγωγῆς μὲ κύριον συντελεστήν κόστους τὰ ἡμερομίσθια.

2. Αναλόγως τῆς πρώτης ὕλης: Κατὰ ποσότητα ἢ ἀξίαν. *Ἦτοι:

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Ποσότης ἢ ἀξία πρ. ὕλων}} = \frac{10 \text{ ἔκ.}}{50 \text{ ἔκ.}} = 20\% \quad \checkmark$$

Προσιδιάζει γενικῶς ὁσάκις πρόκειται περὶ εὐγενοῦς πρώτης ὕλης ἢ συνιστώσης τὸ μεγαλύτερον ποσοστὸν τοῦ κόστους (π.χ. ἄλευρα). Ἡ ποσότης ἀποτελεῖ ἀσφαλεστέραν βᾶσιν, διότι δὲν ἐπηρεάζεται ἀπὸ τὰς τιμολογιακὰς διακυμάνσεις· ἀλλὰ πρέπει νὰ περιορίζεται εἰς τὰς περιπτώσεις ὅπου χρησιμοποιεῖται πρώτη ὕλη τῆς αὐτῆς περιήτου ποιότητος. Ἀντιθέτως, ἐὰν αἱ παραλλαγὰι ποιότητος εἶναι σημαντικαὶ προτιμητέον τυγχάνει τὸ κριτήριον τῆς ἀξίας. Οὕτω π.χ. ἐπὶ μηχανικῆς παραγωγῆς ξυλουργικῶν εἰδῶν εὐτελοῦς ξυλείας θὰ ἔχωμεν:

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Κυβικά μέτρα ξυλείας}} \quad \checkmark$$

Ἐφ' ὅσον ὅμως κατὰ τὴν ἐτησίαν παραγωγὴν χρησιμοποιεῖται ἐπίσης καὶ ξυλεία πολυτελείας, ἢ ἐπιβάρυνσις δὲν δύναται νὰ γίνεταί πλέον κατὰ ποσότητα καὶ τότε προτιμᾶται ὡς κριτήριον ἐπιβαρύνσεως ἐκάστης κατασκευῆς, ἡ ἀξία:

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Ἀξία πρώτης ὕλης A}}$$

Παρατήρησις. Ὁ τρόπος οὗτος ἐφαρμόζεται ἐπίσης προκειμένης ἐπιβαρύνσεως τῶν πρώτων ὕλων μὲ τὰ ἔξοδα ἀγορᾶς, παραλαβῆς, ἀποθηκεύσεως κτλ. καλούμενα ἔξοδα ὕλων (material burden):

3. Αναλόγως τῶν ὥρῶν ἐργασίας τῶν ἐργατῶν (Direct labor hour). *Ἦτοι:

$$\frac{\text{Γεν. βιομηχανικά ἔξοδα}}{\text{Ὁρᾶι ἐργασίας}} = \frac{10.000.000}{5.000} = 2.000 \text{ ὥριαία ἐπιβάρυνσις}$$

Ὁ τρόπος οὗτος προσιδιάζει ὁσάκις ἡ καταβαλλομένη ἐργασία τυγχάνει κατὰ βᾶσιν χειροποίητος καὶ ὁμοειδῆς μὴ ἀπαιτοῦσα ἀξιόλογον ποιοτικὴν διαφοροποίησιν (ἐξειδικευμένων τεχνιτῶν (1)) καὶ τὴν συνδρομὴν ποιοτικῆν διαφοροποίησιν (ἐξειδικευμένων τεχνιτῶν (1)) καὶ τὴν συνδρομὴν ἀνίσου σημασίας μηχανημάτων. Ὅταν ἡ παραγωγικὴ διαδικασία διαιρεῖται εἰς περισσότερα τμήματα, τότε προηγείται ἡ πρώτη κατανομὴ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων (βάσει τῶν ὑποδειχθέντων κριτηρίων), τὸ δὲ ἀναλογεῖται εἰς ἕκαστον τμήμα (ἐργαστήριον) ποσὸν διαιρεῖται διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὥρῶν ἐργασίας τοῦ τμήματος (2). Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον δὲν ἐξευρίσκειται μία ἀφηρημένη μέση ὥριαία ἐπιβάρυνσις, ἀλλὰ πλείονες καὶ πλέον, προσηρμοσμένα πρὸς τὴν εἰς ἕκαστον τμήμα συντελουμένην ἐργασίαν.

4. Αναλόγως τῶν ὥρῶν ἐργασίας βασικῶν μηχανημάτων (Machine hour)

1. Ἡ ἐργασία δύναται νὰ εἶναι ἐξειδικευμένη (λ.χ. ταπητουργοί) ἀρκεῖ νὰ εἶναι κατὰ βᾶσιν ὁμοιόμορφος.

2. COST ACCOUNTANTS HANDBOOK: σελ. 1024.

(Machine hour rate). Ός ἐλέχθη ἀνωτέρω, προϋπολογίζομεν οἱ ἑκάστον τμήμα τὰς ὥρας ἐργασίας τῶν μηχανῶν καὶ ἀνάγομεν τὰ προϋπολογιζόμενα ἐξόδα τοῦ τμήματος εἰς ὠριαίαν ἐπιβάρυνσιν, ἥτοι:

$$\frac{\text{Γεν. βιομηχανικὰ ἔξοδα}}{\text{ὄραι ἐργασίας μηχανῶν}} = \frac{20.000.000}{2.000} = 10.000 \text{ ὠριαία ἐπιβάρυνσις}^*$$

Ἐνταῦθα θεωρεῖται ὅτι τὸ μεγαλύτερον μέρος τῶν ἐξόδων—ἀποσβέσεις, κινητήριος δύναμις, ἐπισκευαί, ἀσφάλιστρα κτλ.—ὀφείλονται κυρίως εἰς τὴν χρῆσιν τῶν μηχανημάτων καὶ συμβαδίζουν πρὸς αὐτήν. Ὅπως δὴποτε προϋποτίθεται ὁμοιομορφία—σχετικὴ πάντοτε—ἐργασίας εἰς τὸ πλαίσιον ἑκάστου τμήματος.

Ἡ μέθοδος αὕτη ἐφαρμόζεται μὲ διαφόρους παραλλαγὰς (1). Οὕτω π.χ. ἄλλοτε μὲν λαμβάνεται τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων τοῦ τμήματος, ἄλλοτε μόνον τὰ ἀφορῶντα τὴν λειτουργίαν τῶν μηχανῶν, τὸ δὲ ὑπόλοιπον ἀνάγεται εἰς συντελεστὴν ἐπιβαρύνσεως βάσει τῶν ἡμερομισθίων (2). Ὅσάκις πάλιν αἱ μηχαναὶ εἶναι διαφόρου παραγωγικῆς ἰκανότητος, τότε διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τοῦ συνολικοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὥρων λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἡ τοιαύτη ἔντασις (πολλαπλασιαζομένων τῶν προϋπολογιζομένων ὥρων ἐπὶ τινὰ συντελεστὴν ἐντάσεως) δηλ. :

Μηχαναὶ Α	500 ὄραι	×	3	=	1.500
Μηχαναὶ Β	800 ὄραι	×	2	=	1.600
Μηχαναὶ Γ	1000 ὄραι	×	1	=	1.000

Α 100 Σύνολον ὥρων (3).

5. Ἀναλόγως τῆς ἀξίας τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ τῶν ἡμερομισθίων. Ἡτοι:

$$\frac{\text{Γενικὰ Βιομηχανικὰ ἔξοδα}}{\text{Ἀξία πρώτων ὑλῶν + ἡμερομισθία}}$$

Διὰ τοῦ τρόπου τούτου ἐπιδιώκεται διεύρυνσις τῆς βάσεως καὶ σταθεροποίησις τοῦ συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως, ὥστε νὰ μετριάζωνται διαταραχαὶ ὀφειλόμεναι εἰς διακυμάνσεις τιμῶν.

Προσιδιάζει ὁσάκις ἡ σημασία τῶν δύο παραγόντων εἶναι περίπου ἡ αὐτή. Ἀνάλογος συνδυαστικὴ βάση δύναται νὰ ληφθῆ ὡς πρὸς τὰ καύσιμα :

$$^* \text{Ἀξία πρώτων ὑλῶν} + \text{ἀξία καυσίμων}$$

$$^* \text{Ἀξία ἡμερομισθίων} + \text{ἀξία καυσίμων}$$

ἐφ' ὅσον τὰ τελευταῖα ταῦτα εἶναι οὐσιώδεις στοιχεῖον τοῦ κόστους.

1. J. NEUNER : op. cit. σελ. 262.

2. Βλ. W. LAWRENCE : op. cit. σελ. 190.

3. Βλ. L. CHARDONNET : op. cit. 156.

6. Αναλόγως των μονάδων παραχθέντος προϊόντος. Είναι τρόπος προσιδιάζων επί μαζικής μονοπαραγωγής, λ. χ. τσιμεντοποιία, μακαρονοποιία, κ.ά. Ἐπί μηχανικής παραγωγής με ποσοστόν τι ἀκαταλλήλων προϊόντων (κακοτεχνημάτων, defective work, pièces au rebut) λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν μόνον τὰ καλὰ προϊόντα. Ὁ συντελεστής ἐπιβαρύνσεως ἀπορρέει ἐκ τῆς σχέσεως :

Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα

Μονάδες ἐτοιμῶν προϊόντος : τόνοι, μέτρα, ἐκατόλιτρα, κτλ.

7. Ἀναλόγως διαφόρων ἄλλων κριτηρίων. Ἐφαρμόζονται πλεῖστοι ὄσοι τρόποι συνιστάμενοι εἰς συνδυασμὸν μιᾶς ἢ περισσοτέρων τῶν ἄνω βάσεων. Ὁ ἐπόμενος πίναξ δεικνύει τὴν συχνότητα ἐφαρμογῆς ἐκάστης βάσεως εἰς τὰς Η.Π.Α.

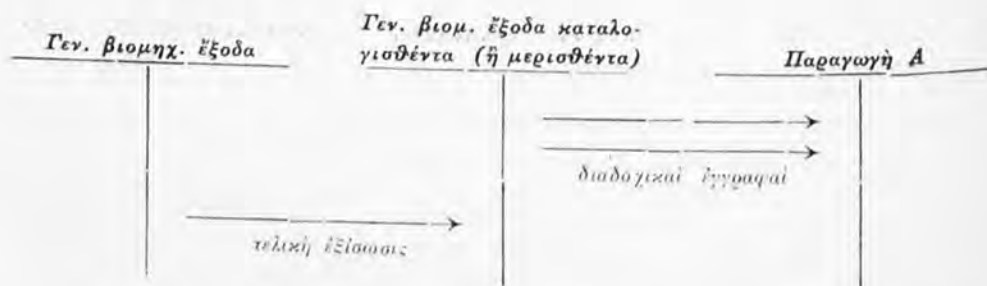
Κριτήριο καθορισμοῦ συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως	Ἀριθμὸς Ἐπιχειρήσεων	%
Ἄμεσα ἡμερομίσθια	19	41 %
ῴραι ἐργασίας ἐργατῶν	5	11 %
ῴραι ἀπασχολήσεως μηχανῶν	2	4 %
Μονάδες προϊόντος	4	9 %
Ἄξια πρ. ὑλῶν & ἡμερομίσθια	1	2 %
Εἰδικοί τρόποι	5	11 %
Συνδυαστικοὶ τρόποι	10	22 %

8. Παρατηρήσεις. Ὡς εὐνόητον ἐκάστη βάση ἐμφανίζει πλεονεκτήματα καὶ μειονεκτήματα. Εἰς τὸν Κοστολόγον - Λογιστὴν ἐναπόκειται ἡ ἐκλογή τῆς ἐκάστοτε πλέον ἐνδεδειγμένης καὶ ἰδίᾳ ἢ *περιοδικῆ ἀναθεώρησης* τῶν ἀριθμητικῶν δεδομένων ἀναλόγως πρὸς τὴν διαμορφουμένην πραγματικότητα.

Οὐσίῳδες εἶναι ἀκόμη νὰ παρατηρήσωμεν ὅτι προκειμένης μεμονωμένης ἐμμέσου δαπάνης (π.χ. κινητήριος δύναμις) ὁ καθοριζόμενος συντελεστής βάσει κριτηρίου τινὸς εἶναι ἀρκετὰ ἀκριβῆς. Ἐν τῷ μέτρῳ ὅμως ὅπου γίνεται λογιστικὴ ὁμαδοποίησις περισσοτέρων ἐξόδων καὶ ὅσον ἢ ὁμᾶς περιλαμβάνει περισσότερα ἔξοδα (π.χ. Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα, ἔνθα, ἀσφάλιστρα, ἐπισκευαί, καύσιμα, ἀποσβέσεις, ἀνταλλακτικά, κτλ.), τόσον ὁ συντελεστής καθίσταται πλέον ἀνακριβῆς, ὡς πρὸς ἕνα ἕκαστον τῶν φορέων κόστους, καὶ ἀσχέτως ἂν τελικῶς τὸ σύνολον τῶν ἐμμέσων ὁμαδοποιημένων ἐξόδων ἐπιρρίπτεται ἐπὶ τοῦ συνόλου τῆς παραγωγῆς.

9. Λογιστικὴ ἀποψις. Προκειμένης τῆς «μεταφορᾶς» ποσοῦ τινος (ἐξευρισκομένου βάσει ἑνὸς τῶν ἀνωτέρω κριτηρίων) ἀπὸ ἕνα λ)σμόν

έμμέσου δαπάνης (άπλης ή συνθέτου) εις ένα ή πλείονας λ)σμούς παραγωγής, επιβάλλεται ή παρεμβολή ενός διαμέσου ύπολογιστικού λογαριασμοϋ κατά τὸ ακόλουθον σχήμα :



"Ητοι: Ἡ παραγωγή χρεοϋται μὲ τὰ ἐξευρισκόμενα ποσά, βάσει τοϋ καθορισθέντος συντελεστοϋ επιβαρύνσεως, πιστώσει οϋχί τοϋ λογαριασμοϋ δαπάνης, ἀλλὰ τοϋ λ)σμοϋ: Χ... έξοδα καταλογισθέντα (ή μερισθέντα).

2. Περιοδικῶς ή εις τὸ τέλος τῆς χρήσεως τὸ χρεωστικὸν ποσὸν τῆς έμμέσου δαπάνης μεταφέρεται εἰν χρέωσιν τοϋ ένδιαμέσου λ)σμοϋ, επί τῷ σκοπῷ εξισώσεως αϋτῶν.

Ἐπί τῶν σκοπῶν, τῆς σημασίας καὶ τοϋ τεχνικοϋ χειρισμοϋ τῶν λ)σμῶν τούτων έπανερχόμεθα εις τὸ Τρίτον Μέρος. Ἄς παρατηρήσωμεν μόνον ὅτι αἱ ὡς ἄνω έγγραφαί ἀντιστοιχοϋν εις τὸ σχήμα :



§ 5

ΔΙΑΣΤΟΛΗ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

1. Εἰς τὰ προηγούμενα (σελ. 112) ἐξητάσθησαν αἱ περιπτώσεις ἐμφάνισεως φυσικῶς συνδεδεμένων προϊόντων προκυπτόντων ἐκ τῆς αϋτῆς παραγωγικῆς διαδικασίας. Κατωτέρω ἀσχολούμεθα μὲ τὴν διαστολήν τοϋ κόστους τῶν συμπαραγῶγων, ὑποπαραγῶγων καὶ ἀξιοποιησίμων ὑπολειμμάτων.

§§ 1. Συμπαράγωγα (Co-products)

2. **Περίπτωσης ἐξορυκτικῆς Βιομηχανίας.** Ἔστω ὅτι διὰ συνολικῶν ἐξόδων 850.000 δρχ. ἐξορύσσονται 9.000 τόννων μεταλλεύματος Α καὶ 8.000

τόνων μεταλλεύματος Β. Ἡ εξατομίκευσις τοῦ κόστους ἐκάστου μεταλλεύματος θὰ γίνῃ βάσει τοῦ ἔσοδου τὸ ὁποῖον θὰ ἀποφέρῃ ἕκαστον μέταλλον. Τὸ ἔσοδον τοῦτο ἐξαρτᾶται προφανῶς :

- 1) Ἀπὸ τὸ % ἀποδόσεως τοῦ μεταλλεύματος εἰς μέταλλον.
- 2) Ἀπὸ τὴν ἀγοραίαν τιμὴν τούτου, κατὰ τόννον,

$$\begin{array}{r} \text{* Ἐστῶσαν: Μετάλλευμα Α} = 9.000 \text{ τόννοι} = 405 \text{ τόν. μετάλλου} \times 4.000 = 1.620.000 \\ \qquad \qquad \qquad \text{» Β} = 8.000 \text{ »} = 640 \text{ »} \qquad \qquad \times 1.000 = 640.000 \\ \qquad \qquad \qquad \hline \qquad \qquad \qquad 17.000 \text{ »} \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad = 2.260.000 \end{array}$$

Αἱ συνολικαὶ δαπάναι ἐξορύξεως τῶν συνδεδεμένων μεταλλευμάτων (850.000) ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὰ 37,61% τῆς ἀγοραίας τιμῆς τῶν προϊόντων (2.260.000).

Μερίζοντες βάσει τῆς ἀναλογίας ταύτης ἔχομεν :

$$\begin{array}{l} 9000 \text{ τόν. Α}' = \frac{37,61 \times 1.620.000}{100} = 609.300 \text{ δρχ.} = \boxed{67,70} \text{ ὀ τόν. Α.} \\ 8000 \text{ τόν. Β}' = \frac{37,61 \times 640.000}{100} = 240.700 \text{ δρχ.} = \boxed{38,08} \text{ ὀ τόν. Β. (')} \end{array}$$

Ἡ περίπτωσις τῶν συνδεδεμένων παραγωγικῶν δαπανῶν ἐνδιαφέρει κατ' ἐξοχὴν τὴν ἀγροτικὴν οἰκονομίαν, ὅπου ἄλλωστε ἐμφανίζονται πλεῖστα ὄσαι ἰδιορρυθμίαι⁽²⁾.

3. Εἰς ἄλλας περιπτώσεις, ὅταν ἔχωμεν περισσοτέρας ποικιλίας ὁμοειδῶν συμπαραγωγῶν, τότε λαμβάνοντες τὰς ἀγοραίας τιμὰς τούτων καθορίζομεν μίαν μέσην τιμὴν βάσει τῆς ὁποίας διαφοροποιεῖται τὸ κόστος ἐκάστης κατηγορίας.

Ἰδού σχετικὸς πίναξ, ἀφορῶν ταυτόχρονον ἐξόρυξιν γαιανθράκων διαφόρων μεγεθῶν :

1. Πλεῖονα ἐπὶ τῶν τοιούτων ὑπολογισμῶν βλ. ἐν κ. MELLEROWICZ : op. cit. τομ. II σελ. 112 ἐπ. καὶ L. CHARDONNET : op. cit. σελ. 262.

2. Βλ. σχ. τὸ κλασσικὸν ἔργον : E. LAUR : Grundlagen u. Methoden der Bewertung, Buchhaltung u. Kalkulation in der Landwirtschaft. 3 ἔκδ. Berlin 1927.

Κατηγορία	Παράγωγη εις τόννους	Τιμή πώλησεως κατά τόννον	Άντίτιμον πώλησεων	Κόστος κατά τόννον
A'.	1.000	100	100.000	78,62
B'.	2.000	25	50.000	19,65
Γ'.	40.000	60	2.400.000	47,17
Δ'.	1.000	150	150.000	117,92
Nº 6/ 10	12.000	110	1.320.000	86,48
» 10/ 20	14.000	160	2.240.000	125,79
» 20/ 30	12.000	230	2.760.000	180,82
» 30/ 50	8.000	240	1.920.000	188,68
» 50/ 80	8.000	180	1.440.000	141,51
» 80/150	2.000	170	340.000	133,65
	100.000		12.720.000	

Έστω ότι τὰ συνολικά έξοδα έξορύξεως άνέρχονται εις 10.000.000.

Η σχέση :

$$\frac{10.000.000}{12.720.000} = 0,78616$$

θεωρείται ώς κόστος · βάσις τοῦ είδους γαιανθράκων Α', τών πωλουμένων πρὸς 100. Κατ' αναλογίαν δὲ διὰ τὰ λοιπά είδη.

§§ 2. Ὑποπαράγωγα (By - products)

4. Ὡς τοιαῦτα νοοῦνται ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα, προκύπτοντα ἐκ τῆς παραγωγῆς τοῦ κυρίου προϊόντος, διαφέρουν ὡς πρὸς τὰς ιδιότητάς των, τόσον τῆς πρώτης ὕλης ὅσον καὶ τοῦ κυρίου προϊόντος (π.χ. κτηνοτροφάι ἐκ τῆς ἐκθλίψεως σπορελαίων: σησαμόπηττα, βαμβακόπηττα, beurre de cacao ἐκ τῆς σοκολάτας, πίτυρα, κτλ.).

Καὶ ἡ κοστολόγησις τούτων στηρίζεται εις ἐμμέσους καὶ ἐν πολλοῖς αὐθαιρέτους τρόπους. Ὑποδεικνύονται πολλοὶ τοιοῦτοι, ἐκ τῶν ὁποίων σημειοῦμεν τοὺς συνηθεστέρους :

a. Ἡ καθαρὰ ἀξία πώλησεως τῶν ὑποπαραγῶγων ἐκλίπεται ἐκ τοῦ κόστους τοῦ κυρίου προϊόντος :

$$\text{Κύριον προϊόν} + \text{ὕποπαράγωγα Α καὶ Β} = \text{ὀκ. } 500 \times 70 = 35.000.—$$

$$\text{I. Ὑποπαράγωγον Α, μέση τιμὴ 9}$$

$$\text{— έξοδα διαθέσεως — 0,50}$$

$$\text{Παραθθεῖσαι ὀκάδες: } 45 \times 8,50 = 382,50$$

$$\text{II. Ὑποπαράγωγον Β, μέση τιμὴ 23}$$

$$\text{— έξοδα διαθέσεως — 2}$$

$$\begin{aligned} \text{Παραχθείσα ποσότης, δόκαδες: } 32 \times 21 &= \frac{672,-}{-1.054,50} \\ \text{Τεχνικόν κόστος κυρίου προϊόντος δκ. } 423 (500 - 45 - 32) &= \frac{33.545,50}{33.545,50} \\ \text{ἤτοι κόστος } \frac{33.945,50}{423} &= 88.25 \text{ κατ' δόκῶν.} \end{aligned}$$

Ἐνταῦθα ὑπονοεῖται ὅτι τὸ ὑποπαράγωγον δὲν συνιστᾷ πηγὴν οἰκονομικοῦ τινοῦ ἀποτελέσματος. Ἀποκλειστικόν ἀντικείμενον ἐκμεταλλεύσεως εἶναι τὸ κύριον προϊόν. Τὸ ἐκ τοῦ ὑποπαραγώγου ἔσοδον ἀποτελεῖ ἀφαιρετικόν στοιχεῖον κόστους (βλ. σελ. 129).

Λογιστικῶς ἔχομεν :

Ἐξοδα		Ἐσοδα		Προϊόντα	
Ἐξοδα		Ἐσοδα		Ἐξοδα	
2.000	10.000	· · · · ·	Ἐξοδα	20.000	
3.000	15.000	· · · · ·	Ἐσοδα	Κόστος	480.000
		· · · · ·	Ἐξοδα	προϊόντων	500.000
20.000		500.000			500.000

Ἐάν κατὰ τὴν κοστολόγησιν ὑπάρχει ἀπόθεμα μὴ διατεθέντων ὑποπροϊόντων, χρεοῦται ὁ λογαριασμός Ἐποπροϊόντα Stock εἰς τὴν πιθανολογούμενην ἀγοραίαν τιμὴν αὐτῶν⁽²⁾.

β. Τὸ ὑποπαράγωγον κοστολογεῖται αὐτοτελῶς. Τοῦτο πραγματοποιεῖται κατὰ διαφόρους παραλλαγὰς :

αα. Ὑπολογίζεται ἓνα αὐθαίρετον, ἐμπειρικῶς καθοριζόμενον κόστος, τὸ ὁποῖον βεβαίως ἐκπίπτει ἐκ τοῦ συνολικοῦ κόστους παραγωγῆς. Ἡ περαιτέρω πώλησις τοῦ ὑποπροϊόντος εἰς τιμὴν χαμηλοτέραν ἢ μεγαλυτέραν, καταλείπει ἓνα λογιστικόν, αὐτοτελές, ἀποτέλεσμα.

ββ. Προσδίδεται εἰς τὸ ὑποπροϊόν μία ἀξία χρήσεως (valeur d'usage) ἐξαρτωμένη ἐκ τῆς χρησιμότητος τὴν ὁποίαν δύναται νὰ ἔχη τοῦτο χρησιμοποιοῦμενον ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως. Οὕτω π.χ.: φυτικά ὑποπροϊόντα χρησιμοποιοῦμενα ὡς χλωρὰ λίπανσις καὶ ὑπολογιζόμενα κατ' ἀναλογίαν πρὸς τὰ συνθετικά λιπάσματα, ἀεριόφως ἀποτιμώμενον εἰς τὴν, κατὰ θερμίδα, ἀξίαν τῶν γαιανθράκων, κτλ.

γγ. Τὸ συνολικόν κόστος μερίζεται μεταξύ κυρίου προϊόντος καὶ ὑποπαραγώγου ἀναλόγως τῆς ἀγοραίας αὐτῶν τιμῆς, ὡς ἐγένετο ἀνωτέρω διὰ τὰ συμπαράγωγα, π.χ. :

Συνολικόν κόστος παραγωγῆς		Δρχ. 850.000
Κύριον προϊόν 10.000 × ἀγοραία τιμὴ 95 =		» 950.000
Ἐποπαράγωγον 2.000 × » » 25 =		» 50.000

Ἐο σχετικὸς μερισμὸς εἶναι :

1. Ἴδου διατὶ ἐλέγχθη, Κεφ. I, § 5, σελ. 37, ὅτι ἡ κοστολόγησις στηρίζεται ἐν πολλοῖς εἰς προβλέψεις.

2. Βλ. COST ACCOUNTANTS' HANDBOOK. σελ. 502 ἐπ.

$$\text{Κύριον προϊόν} \quad \frac{850.000 \times 950.000}{10.000} = 807.500 : 10.000 = 80,75$$

$$\text{Υποπροϊόν} \quad \frac{850.000 \times 50.000}{2.000} = \frac{42.500}{850.000} : 2.000 = 21,25$$

5. Ἀναλόγως τῶν ἰδιαιτέρων συνθηκῶν ἐκάστου κλάδου διδάσκονται ἀκόμη διάφοροι ἀνάλογοι τρόποι. Ἡ ἐπιτροπὴ τοῦ γαλ. Λογιστικοῦ Σχεδίου προκρίνει: α) διὰ τὰ αὐτοχρησιμοποιούμενα, τὴν παραλλαγὴν ββ. β) διὰ τὰ πωλούμενα, τὴν παραλλαγὴν γγ.

§§ 3. Ὑπολείμματα (*déchets*)

6. Τὰ ὑπολείμματα προέρχονται εἴτε ἀπ' εὐθείας ἐκ τῆς πρώτης ὕλης καὶ ἔχουν τὰς ἰδιότητες ταύτης (ἀποβάμβακα, ἀποκόμματα χάρτου κτλ.) εἴτε προκύπτουν ἐκ διαφόρων σταδίων τῆς παραγωγῆς (σαπωνοῦχα ὕδατα, κ.ἄ.) ἔχοντα χαρακτηριστικὰ διάφορα τῆς πρώτης ὕλης ἢ τοῦ προϊόντος. Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις δύνανται νὰ ἔχουν ἐμπορεύσιμὸν τινα ἀξίαν (*scrap*) ἢ νὰ στεροῦνται τοιαύτης (*waste*). Ἐνίοτε ἀκόμη προκαλοῦν μόνον ἔξοδα ἀπορρίψεως.

Ἡ κοστολόγησις τῶν δὲν διαφέρει τῆς τῶν ὑποπαραγῶγων. Καὶ ἐφ' ὅσον μὲν διατίθενται ἐκτὸς τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ προκύπτον ἔσοdon (μειωμένον κατὰ τὰ εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως) ἐκπίπτει ἐκ τοῦ κόστους τῶν προϊόντων. Ἐνίοτε ἀκόμη χάριν ἀπλουστεύσεως τὸ ἐκ τῆς πωλήσεως ἔσοdon λογίζεται ὡς ἔκτακτον αὐτοτελὲς ἀποτέλεσμα⁽¹⁾, φερόμενον εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως, χωρὶς νὰ ἐπηρεάσῃ τὴν κοστολόγησιν. Λύσις κατ' ἀρχὴν ἀπαράδεκτος. Χρησιμοποιούμενα ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως λογίζονται, ἀναλόγως τῶν περιπτώσεων:

- α. Εἰς τὴν ἀξίαν τῆς πρώτης ὕλης (σπανίως).
- β. Εἰς μειωμένην τινα ἀξίαν (συνθηθέστερον).
- γ. Εἰς τὴν τιμὴν, εἰς τὴν ὁποίαν θὰ ἐπρομηθεύετο ταῦτα ἢ ἐπιχειρήσις ἔξωθεν (τὸ ἀσφαλέστερον).

Ἡ ἀποτίμησις τῶν ὑπολειμμάτων προκαλεῖ σχεδὸν πάντοτε δυσχερείας εἴτε διότι ἐλλείπει μία ὀργανωμένη ἀγορὰ ζητήσεως αὐτῶν εἴτε αὕτη ἔχει ἐποχιακὸν χαρακτῆρα (π. χ. ὑπολείμματα σπορελαίων ὡς χειμερινὰ κτηνοτροφία).

Πολλάκις ἀκόμη τὰ ὑπολείμματα ὑφιστάμενα ἰδιαιτέραν τινα κατεργασίαν ἀξιοποιοῦνται ὡς ὑποπροϊόντα (μπρικέτες ἐκ κόνεως γαιανθράκων, τρίμματα φελλοῦ συμπιεζόμενα εἰς φύλλα κτλ.). Τότε ἔχομεν νέαν κοστολόγησιν εἰς τὴν ὁποίαν τὰ ὑπολείμματα εἰσέρχονται ὡς πρώτη ὕλη εἰς μίαν τῶν ἀνωτέρω τιμῶν: α, β, γ.

§ 6

ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΑ - ΚΑΚΟΤΕΧΝΑ - ΠΟΙΟΤΙΚΩΣ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ

1. **Άκατάλληλα** (pièces au rebut). Έκ της παραγωγικής διαδικασίας προκύπτουν εις την πλειονότητα των περιπτώσεων προϊόντα ή και ήμιτεχνήματα, τὰ ὁποῖα χαρακτηρίζονται, λόγω διαφορῶν ἀτελειῶν, ὡς ἀκατάλληλα. Ταῦτα ἐμπίπτουν εις περισσοτέρας κατηγορίας:

α. Εἰς ἀκατάλληλα τὰ ὁποῖα χρῆζον συμπληρωματικῆς ἢ ἐπανορθωτικῆς κατεργασίας, β. εἰς ἀκατάλληλα ἐπανερχόμενα εἰς τὴν παραγωγὴν ὡς πρώτη ὕλη ἐπὶ ἴσῃ ἢ μειωμένη τιμῇ, γ. λογιζόμενα ὡς ἄχρηστα ἢ ὡς ὑπολείμματα ποιῆς τινος ἐμπορευσίμου ἀξίας. δ. Συνδυαστικά τινες περιπτώσεις.

α. *Άκατάλληλα χρῆζοντα νέας κατεργασίας.* Ἐὰν ἡ κοστολόγησις ἀφορᾷ τὸ μέσον κόστος ὠρισμένης (ποσοτικῶς ἢ χρονικῶς) παραγωγῆς, τότε τὰ ἐξοδα τῆς προσθέτου κατεργασίας (ὅπως τὸ ἀκατάλληλον γίνῃ κατὰλληλον) δὲν διαστέλλονται τῶν ὁμαλῶν ἐξόδων παραγωγῆς. Ἐναντι συνόλου τινὸς ἐξόδων ἴσεται σύνολόν τι ἐτοιμῶν προϊόντων. Εἶναι ἢ ἐπικρατεστέρα περίπτωσις. Ἐὰν ὅμως ἡ κοστολόγησις γίνεται κατὰ παραγωγικά κλιμάκια⁽¹⁾ καὶ ἐφ' ὅσον παρατηρεῖται ὅτι τὸ ποσοστὸν τῶν ἀκαταλλήλων αὐξάνει ἐπὶ ὑπερφορτίσεως τοῦ παραγωγικοῦ ρυθμοῦ, τότε εἶναι δυνατὸν νὰ κρατήσῃ ἢ σκέψῃ ὅπως γίνῃ λογιστικὴ διαστολὴ τῶν ἰδιαιτέρων ἐξόδων τὰ ὁποῖα προκαλοῦν τὰ κακότεχνα προϊόντα:

Παραγωγικά ἐξοδα κλιμακίου 1000—1100 =	500.000
Παραγωγή: ἔτοιμα προϊόντα 90	
ἀκατάλληλα 10	
Πρόσθετα ἐξοδα τελειοποιήσεως ἀκαταλλήλων	30.000
Σύνολον ἐξόδων	530.000
Σύνολον παραγωγῆς	100

Μία τοιαύτη λογιστικὴ διαπίστωσις διαφωτίζει βεβαίως κατὰ τὸν καλύτερον τρόπον τὰς τεχνικο-οικονομικὰς συνθήκας τῆς παραγωγῆς. Οὐχ ἦτον ἢ ἰδιαιτέρα λογιστικὴ παρακολούθησις τῶν συμπληρωματικῶν ἐξόδων εἶναι δυσχερὴς καὶ στοιχίζει. Εἰς τὸν κοστολόγον· λογιστὴν ἐναπόκειται νὰ κρίνῃ τὴν σκοπιμότητα τῆς διαπιστώσεως ταύτης.

β. *Άκατάλληλα ἐπαναφερόμενα ὡς πρώτη ὕλη.* Τὸ κόστος παραγωγῆς διαιρεῖται διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν καταλλήλων προϊόντων, τὰ δὲ ἀκατάλληλα—ἀναγόμενα εἰς μονάδας τῆς πρώτης ὕλης—λογίζονται εἰς τὴν ἀξίαν ταύτης, συνθηθέστερον δὲ εἰς μειωμένην τοιαύτην ἐφ' ὅσον δὲν διατηροῦν πλέον τὰς ἀρχικὰς ἰδιότητάς της ἢ χρῆζον προπαρασκευαστικῶν τινῶν ἐξόδων⁽²⁾ (διαλογῆς κτλ.).

1. Περί διαφορικοῦ κόστους βλ. σελ. 88.

2. Τὰ ὁποῖα ἐβάρυνον ἤδη τὸ κόστος τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων.

γ. *Ακατάλληλα λογιζόμενα ως εμπορεύσιμα υπολείμματα.* Ἡ κοστολόγηση γίνεται ὅπως εἰς τὴν περίπτωσιν κυρίων προϊόντων καὶ υπολειμμάτων καὶ μὲ τὰς αὐτὰς δυνατὰς παραλλαγὰς (βλ. σελ. 144). Ὡς ἔτοιμα κοστολογούμενα προϊόντα νοοῦνται βεβαίως μόνον τὰ κατάλληλα τοιαῦτα.

δ. *Συνδυαστικαὶ περιπτώσεις.* Ἡ ἀνεξάντλητος ποικιλία τῶν περιπτώσεων ὀδηγεῖ εἰς διαφόρους ἀκόμη λύσεις καὶ δὴ κατὰ τρόπον συνδυαστικόν. Π.χ. τὰ ἀκατάλληλα μετασχηματιζόμενα ἢ συμπληρούμενα συνιστοῦν διάφορον προϊόν τοῦ κανονικοῦ κ.ἄ. Ὁ κοστολόγος - λογιστὴς θὰ δώσῃ εἰς ἑκάστην περίπτωσιν τὴν καλυτέραν λύσιν.

2. *Ποιοτικῶς ἐλαττωματικά.* Εἶναι μία συνήθης περίπτωσις εἰς πολλοὺς βιομηχανικοὺς κλάδους (λ.χ. πλεκτικὴν). Τὸ ἐλαττωματικόν ἔχει ἀγοραίαν ἀξίαν ὀλίγον ἢ πολὺ χαμηλοτέραν τοῦ κανονικοῦ προϊόντος. Ἐντεῦθεν προκύπτει τὸ ἐρώτημα ἐάν ἡ προκύπτουσα ὑποτίμησις συνιστᾷ προσθετικόν στοιχεῖον τοῦ κόστους. Τοῦτο προϋποθέτει ὅτι καὶ τὰ ἐπιμειωμένη τιμῇ πωλούμενα ἐλαττωματικά προϊόντα τιμολογοῦνται εἰς τὴν ὁμαλὴν τιμὴν, τῆς διαφορᾶς ἐμφανιζομένης ὡς εἰδικῆς ἐκπτώσεως.

Παρά τὰ ἀναρίθμητα μειονεκτήματα τοῦ τρόπου τούτου ὑποστηρίζεται ὅτι ἔχει τὸ πλεονέκτημα νὰ καθιστᾷ ἀνάγλυφον τὴν σημασίαν τῶν ἐλαττωματικῶν ἐπὶ τῷ σκοπῷ τοῦ περιορισμοῦ τῶν.

Συνηθέστερον ὁμως τὰ ἐλαττωματικά κοστολογοῦνται ὅσον καὶ τὰ κανονικά προϊόντα, λογιστικῶς δὲ ἔναντι τοῦ ἐνιαίου κόστους ἴσονται τὸ μέσον ἔσοδον τῆς πωλήσεως :

Κόστος παραγωγῆς		1.000.000
Προϊόντα ἔτοιμα :		
κανονικά	450	
ἐλαττωματικά	50	
	Κόστος 1.000.000 : 500 =	2.000
Ἔσοδα :		
κανονικά	450×2.400	= 1.080.000
ἐλαττωματικά	50×1.700	= 85.000
		1.165.000

Ὁρθότερον εἶναι τὰ ἐλαττωματικά νὰ κοστολογοῦνται ὑποτιμητικῶς κατ' ἀναλογίαν τῆς προβλεπομένης ἢ γνωστῆς διαφορᾶς τὴν ὁποῖαν διαμορφώνει ἡ ἀγορά.

Καὶ ἐνταῦθα κάθε περίπτωσις ἐμφανίζει ἀρκετὴν ἰδιορρυθμίαν ὑπαγορεύουσαν ἰδιαιτέραν ἐκάστοτε ἀντιμετώπισιν.

§ 7

ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΙΚΙΛΙΩΝ ΤΟΥ ΑΥΤΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Εἶναι συνηθεστάτη ἡ περίπτωσις καθ' ἣν διὰ τῶν αὐτῶν ἐξόδων καὶ διὰ τῆς ἰδίας διαδικασίας παράγονται κατὰ τινα χρονικὴν περίοδον διάφο-

ροι ποικιλίαι τοῦ αὐτοῦ εἴδους, λ. χ. νήματα ἀπαλά ἀρ. 8, 10, 12 κτλ., σύρματα διαφόρων διαμετρημάτων, σανίδες διαφόρου πλάτους κτλ. Εἰς τὴν παρ' ἡμῶν πράξιν ἡ διαστολὴ τοῦ κόστους—δσάκις γίνεται—στηρίζεται εἰς τὴν διαφορὰν τιμῆς ἐκάστης ποικιλίας εἰς τὴν ἀγοράν. Τὸ κριτήριον τοῦτο, ἐντελῶς πεπλανημένον, συνεπάγεται σύγχυσιν πραγμάτων καὶ δὲν ἐπιτρέπει τὴν ἐπιλογὴν τῆς παραγωγῆς ἐκείνης, ἡ ὅποια θὰ ἐπέτρεπε τὸ μείζον κέρδος.

Ἡ ἐξατομίκευσις ἰδιαιτέρου κόστους ἐκάστης ποικιλίας εἶναι ἐν τούτοις εὐχερῆς καὶ διεξάγεται διὰ τῆς καλουμένης «μεθόδου τῆς ἰσοτιμίας» (Äquivalenzmethode). Ἔγκειται δὲ αὕτη εἰς τὰ ἑξῆς:

1. Προσδιορίζεται, ἐπιστημονικῶς ἢ καὶ ἐμπειρικῶς, εἰς συντελεστής δυσχερείας, ὁ ὁποῖος ἐμφαίνει τὴν μεταξὺ τῶν διαφόρων ποικιλιῶν ἀναλογικὴν δυσχέριαν παραγωγῆς:

λ.χ.	Ποικιλία Α	Συντελεστής 1	(βάσις)
	Ποικιλία Β	>	0,8
	Ποικιλία Γ	>	0,7
	Ποικιλία Δ	>	1,3 κτλ.

Ὁ καθορισμὸς τοιούτων συντελεστῶν δυσχερείας ἀφορᾷ τὴν τεχνικὴν ὑπηρεσίαν. Πολλάκις ὁ καθορισμὸς γίνεται ἀναλόγως τῆς εἰς ποσότητα ἀποδόσεως τῶν μηχανημάτων, ὡς ἐάν ἡ διαδικασία ἀφεώρα ἀποκλειστικῶς μίαν ποικιλίαν. Ἐάν λ. χ. ἐντὸς τοῦ αὐτοῦ χρόνου καὶ διὰ τῶν αὐτῶν ἐξόδων ἐπεξεργασίας (¹) παράγονται 1000 Α καὶ μόνον 500 Β, οἱ σχετικοὶ συντελεσταὶ θὰ εἶναι 1 καὶ 2.

2. Ἀπαξ καθορισθέντων τῶν συντελεστῶν αἱ πραγματικαὶ ποσότητες παραγωγῆς ἐκάστης ποικιλίας μετατρέπονται ἀριθμητικῶς εἰς ποσότητες δυσχερείας.

3. Εἶτα μερίζονται τὰ ἔξοδα ἐπεξεργασίας (²) ἀναλόγως τῶν ποσοτήτων τούτων, ὥστε νὰ προκύπτῃ τὸ ἀναλογοῦν εἰς ἐκάστην ποικιλίαν μερίδιον ἐκ τῶν κοινῶν ἐξόδων ἐπεξεργασίας.

4. Τέλος ἐπακολουθεῖ ὁ μερισμὸς ἐκάστου μερικοῦ κόστους διὰ τῆς οἰκείας πραγματικῆς παραγωγῆς.

Ἴδου σχετικὸν παράδειγμα:

Παραγωγή:	Ποικιλία Α ποσότης	4.100
	Ποικιλία Β ποσότης	3.000
	Ποικιλία Γ ποσότης	5.000
		<hr/>
		12.100

1. Ἡ προϋπόθεσις αὕτη δεόν νὰ ἐξετάζεται μετὰ προσοχῆς, διότι τὰ μὲν ἐμφανῆ ἔξοδα δύνανται νὰ εἶναι τὰ αὐτά, ἀλλὰ αἱ παντοειδεῖς φθοραὶ μηχανῶν, ἐγκαταστάσεων, μεταφορικῶν μέσων κτλ. νὰ εἶναι διάφοροι κτλ.

2. Οὐχὶ ὅμως καὶ ἡ ἀξία τῆς πρώτης ὕλης.

Κοινά έξοδα κατεργασίας (πλην αξίας πρώτης ύλης) 30.000 δρχ.
Τεχνικοί συντελεσταί έμφαίνοντες τήν μεταξύ των ποικιλιών ύφισταμένην
σχετικήν δυσχέρειαν παραγωγής:

$$A = 1 \quad B = 0,8 \quad \Gamma = 0,7$$

Πίναξ ύπολογισμού ίσοτιμίας

	A	B	Γ	
α. Πραγματική παραγωγή: μονάδες.	4.100	3.000	5.000	=12.000
β. Τεχνικοί συντελεσταί.	1	0,8	0,7	
γ. Τροπή τής παραγωγής εις ύπολογιστικάς μονάδας δυσχερείας (αΧβ).	4.100	2.400	3.500	=10.000
δ. Έκατοστιαίος μερισμός του συνόλου των ύπολογιστικών μονάδων ώς πρός έκαστην ποικιλίαν.	41 %	24 %	35 %	=100 %
ε. Μερисμός των έξόδων παραγωγής (30.000) ώς πρός τά ποσοστά 41 %, 24 % και 35 %.	12.300	7.200	10.500	=30.000
στ. Μερисμός του κόστους έκαστης ποικιλίας των πραγματικών μονάδων παραγωγής.	$\frac{12.300}{4.100}=3$	$\frac{7.200}{3.000}=2,4$	$\frac{10.500}{5.000}=2,1$	

Κατά ταύτα τά άναλογούντα έξοδα παραγωγής έκαστης ποικιλίας είναι: $A=3$ δρχ. κατά μονάδα, $B=2,40$ και $\Gamma=2,10$ δρχ. Εις τά ποσά ταύτα δέον νά προστεθῆ ἡ αξία τής πρώτης ύλης άναλόγως του ίδιαιτέρου βάρους, ὄγκου κτλ. έκαστης ποικιλίας, πρός καθορισμόν του ὀριστικοῦ τεχνικοῦ κόστους.

Ίδού, κατά τόν Henzel (1), ἕτερον παράδειγμα, εις τὸ ὅποϊον ὁ μερισμός άφορᾷ τά συνολικά έξοδα παραγωγής. Συνεπῶς κατά τόν καθορισμόν των συντελεστων δυσχερείας ἐλήφθη ὑπ' ὄψιν και ὁ διαφορισμός τής πρώτης ύλης κατά βάρος προϊόντος (φύλλα λευκοσιδήρου). (2)

1. Βλ. F. HENZEL : Kostenanalyse, σελ. 49.

2. Διαφόρους παραλλαγὰς βλ. ἀκόμη ἐν M. BOURQUIN : op. cit. σελ. 62.

Μέγεθος (Πάχος) εις mm	Συντελε- στής διαφορι- σμού	Ποσότης παραγω- γής	Υπολογι- στικά μονάδες	Κόστος παραγω- γής	Κόστος κατά τόννον
3	0,7	500	350	71.137,50	142,28
2,5	0,75	400	300	60.975	152,44
2	0,8	600	480	97.560	162,60
1,5	0,9	300	270	54.877,50	182,93
1	1	300	300	60.975	203,25
0,75	1,2	400	480	97.560	243,90
0,5	1,4	200	280	56.910	284,55
		2.700	2.460	499.995	
$499.995 : 2.460 = 203,35$ κατά τόννον υπολογιστ. μονάδος					

Ἡ ἀπλή διαιρέσεις τοῦ συνολικοῦ κόστους διὰ τῶν παραχθεισῶν μονάδων $499.995 : 2700$ θὰ ἔδιδε μέσον κόστος 185 Rm. κατά τόννον, ἐνῶ τώρα διαπιστοῦμεν σημαντικὰς διαφορὰς περιλαμβανομένας μεταξύ 142, 28 καὶ 284,55 Rm.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

- α) Τῶν ἐπὶ μέρους στοιχείων
τοῦ κόστους
- β) Γενικὴ

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Α. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

§ 1

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ ΕΙΣ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΙΝ

1. Διὰ τὴν διεξαγωγὴν τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς δὲν ἀρκεῖ μόνον ἀρτία οἰκονομικὴ καὶ λογιστικὴ κατάρτισις· ἀπαιτεῖται συγχρόνως ἀξιόλογος διοικητικὴ καὶ λογιστικὴ ὀργάνωσις ἀποτελοῦσα τὴν προϋπόθεσιν καὶ τὸ βᾶθρον τῶν ἡμερολογιακῶν ἐγγραφῶν. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἐξετάζοντες εἰς τὰ ἐπόμενα ποῖα εἶναι αἱ ἐνδεδειγμένα ἐγγραφαὶ δι' ἕνα ἕκαστον τῶν κυριωτέρων στοιχείων τοῦ κόστους, ἐνδιατρίβομεν ἐπαρκῶς ἐπὶ τῶν συνυφασμένων ὀργανωτικῶν προβλημάτων.

1. *Δικαιολογητικά* (Documents, pièces comptables, pièces justificatives Beleg). Γνωρίζομεν ὅτι ὡς πρὸς τὰς λογιστικὰς καταχωρίσεις ἰσχύει ἡ ἀρχὴ τοῦ δικαιολογητικοῦ (1), δηλ. ὅτι αὐταὶ ὀφείλουσι νὰ στηρίζονται πάντοτε—ἀμέσως ἢ ἐμμέσως—ἐπὶ ἀποδεικτικοῦ τινος ἐγγράφου. Ὁ ρόλος τῶν δικαιολογητικῶν ἐγγραφῶν εἰς τὴν καθόλου ὀργάνωσιν (διοικητικὴν καὶ λογιστικὴν) εἶναι ἐν τούτοις εὐρύτερος. Ὡς πρὸς τὴν λογιστικὴν εἰδικώτερον ἰσχύει τὸ ἀξίωμα ὅτι ἕνα Λογιστήριον ἀξίζει τόσον, ὅσον καὶ τὰ παντοειδῆ ἐγγραφα, τὰ ὁποῖα φέρουν εἰς αὐτὸ τὴν πληροφοριακὴν πρῶτην ὕλην. Τὰ δικαιολογητικά διακρίνομεν εἰς δύο κατηγορίας :

α. *Ἐξωτερικά* : Ὅσον τιμολόγια ἀγορᾶς, ἀποδείξεις πληρωμῆς, ἀσφαλιστήρια, φορτωτικάς, ἐξοδολόγια διάφορα κτλ. κτλ. Προερχόμενα ἔξωθεν καταρτίζονται ὑπὸ τῶν οἰκείων ἀποστολέων φέρουν ἐν τούτοις καὶ ἐνδείξεις (θεωρήσεις, παρατηρήσεις) τῶν ἐσωτερικῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀριότης τῶν ἐξωτερικῶν ἐγγραφῶν ὡς πρὸς τὴν πληρότητα, σαφήνειαν, συστηματικὴν κατάταξιν κτλ.) τῶν σχετικῶν πληροφοριῶν, ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ἐν γένει διάδοσιν τῶν ἀρχῶν τῆς ἐπιστημῆς ὀργανώσεως ἐν τῇ διοικήσει.

β. *Ἐσωτερικά* : Ὅσον ταμιακά, δελτία κινήσεως ὑλικῶν, κα-

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς, τεῦχος Α' σελ. 105.

ταστάσεις αναλύσεως ήμερομισθίων, αποδόσεως πρώτων ύλων, δελτία παραγγελιών κτλ. κτλ. Ταύτα μελετᾷ ἢ συνθέτει ὁ Λογιστής - ὄργανο· τῆς. Ἔργον δυσχερές. Διότι ἐσωτερικόν δικαιολογητικόν δὲν εἶναι τὸ πρῶτον τυχόν ἔντυπον ποῦ παραγγέλλεται εἰς τὸν τυπογράφον. Ἐκ τῆς ἐξαντλητικῆς μελέτης (1) τῶν ἐκάστοτε ἀναγκαιούτων ἐντύπων, ἐκ τῆς πληροφοριακῆς των πληρότητος, ἐκ τῆς μεταξὺ τούτων συσχετίσεως καὶ ἀλληλοσυμπληρώσεως, ἐξαρτᾶται ἡ ἐπιτυχία τῆς ἀποστολῆς τοῦ Λογιστηρίου. Τὸ ἔντυπον - δικαιολογητικόν εἶναι ἡ πρώτη ὕλη τοῦ Λογιστοῦ.

2. Ἡ ὀρθολογικὴ κατάρτισις τῶν ἐντύπων συναρτᾶται πρὸς τὴν ὄλην διοικητικὴν ἢ λογιστικὴν ὀργάνωσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Εἰς τὴν σειράν τῆς ὅμως ἐπηρεάζει τὴν τοιαύτην ἔλλογον ὀργάνωσιν. Προσοχὴ δέον νὰ ἀποδοθῇ εἰς τὰ ἑξῆς :

α. Μέγεθος, σχῆμα, χρῶμα, διαγράμμισις. Ἐπιτυχῆς τούτων συνδυασμὸς ἐπιδρᾷ κατὰ πολὺ εἰς τὴν χρησιμοποίησιν καὶ ἀξιοποίησιν τῶν ἐντύπων.

β. Πληρότης. Τὸ ἔντυπον δὲν πρέπει νὰ ἀφίνη τίποτε τὸ στηριζόμενον εἰς τὴν μνήμην. Οἱ ὑπάλληλοι ἔρχονται καὶ παρέρχονται, τὰ ἔντυπα μένουν. Ἀλλὰ καὶ ἡ ταξινόμησις τῶν πληροφοριῶν ἐντὸς τοῦ ἐντύπου πρέπει νὰ εἶναι σαφῆς καὶ εὐληπτος, βαίνουσα ἐκ τοῦ βασικοῦ πρὸς τὸ δευτερεῦον (2).

γ. Διαδρομὴ. Ὁ καθορισμὸς τῆς διαδρομῆς τὴν ὁποῖαν θὰ κάμῃ τὸ ἔντυπον—ἀπὸ τῆς ἐκδόσεως του μέχρι τῆς ὀριστικῆς του ταξιθετήσεως εἰς τὸ ἀρχεῖον—ἔχει μεγίστην σημασίαν. Διότι : Καθορίζει τὰ πρόσωπον καὶ τὰς ὑπηρεσίας αἱ ὁποῖαι θὰ λάβουν γνῶσιν αὐτοῦ, αἱ ὁποῖαι θὰ τὸ θεωρήσουν καὶ θὰ τὸ συμπληρώσουν. Συνεπῶς τὸ ἔντυπον καθίσταται ἐμφανῆς φορεὺς ἀρμοδιοτήτων καὶ εὐθυνῶν. Ἀποτελεῖ τὴν ζῶσαν ἀπόδειξιν συγκεκριμένων διοικητικῶν ἐνεργειῶν ἢ παραλείψεων. Διαπιστώνει ἀκόμη τὰ διάφορα στάδια τὰ ὁποῖα ἔχει διατρέξει δοθεῖσα ὑπόθεσις ἢ ἐνέργεια.

Τὸ καλὸν ἔντυπον ἀπλοποιεῖ καὶ τυποποιεῖ τὴν ἐργασίαν, ἐξοικονομεῖ πνευματικὴν ἐργασίαν καὶ συνεπῶς μετριάζει τὴν κόπωσιν τοῦ προσωπικοῦ. Ἡ διεκπεραίωσις τῶν ὑποθέσεων ἀποβαίνει ταχύτερα καὶ ἀσφαλεστέρα.

3. Χρήσιμοι ὑποδείξεις. Τὰ ἐσωτερικὰ ἔντυπα εἶναι σκόπιμον ὅπως :

α. Φέρουν ἀξζοντα ἀριθμὸν κατὰ λογιστικὴν χρῆσιν : ἀριθ. 3761/47.

β. Ἐκάστη ὑπηρεσία ἐκδίδουσα δικαιολογητικὸν χρησιμοποιεῖ ἴδιαν ἀριθμῆσιν.

1. Εἰδικὴ βιβλιογραφία : DUVAL ET LEPANOT L'organisation de l'entreprise et l'imprimé, σελ. 148.

2. Συνήθως παρατηρεῖται ὅτι ἐλλείπουν οὐσιώδη στοιχεῖα καὶ ἀναφέρονται ἄχρηστα ἢ ἐπουσιώδη τοιαῦτα.

γ. Κάθε έντυπον φέρει στοιχεῖα συσχετίσεως πρὸς ἄλλο συναφές έντυπον, π.χ. ἐπὶ δελτίου κινήσεως ὑλικῶν θὰ ἀναγράφεται ὁ ἀριθμὸς τῆς οἰκείας παραγγελίας, ἢ σειρᾶς παραγωγῆς κτλ. κτλ.

§ 2

ΠΡΩΤΑΙ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΑΙ ΥΛΑΙ, ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ, ΚΑΥΣΙΜΑ

α. *Ἀγορά.* Ἡ διαβίβασις τῶν παραγγελιῶν καὶ αἱ καθ' οἰονδήποτε τρόπον πραγματοποιούμεναι ἀγοραὶ πρέπει νὰ διεξάγωνται ὑπὸ τῆς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας ὑπὸ συνθήκας διοικητικῆς ὀργανώσεως τοιαύτας, ὥστε τὸ Λογιστήριον νὰ τηρῆται ἀπολύτως ἐνήμερον ἐκάστης προμηθείας καὶ καθ' ὅλα τὰ στάδια αὐτῆς, ἥτοι :

1. Διαβίβασις τῆς παραγγελίας (1).
2. Ἀποδοχὴ αὐτῆς ὑπὸ τοῦ προμηθευτοῦ,
3. Ἀναγγελία φορτώσεως ὑπ' αὐτοῦ (ὀλικῆς ἢ μερικῆς).
4. Ἀφίξις, διατυπώσεις, ἀποταμίευσις.
5. Ἐλεγχος τιμολογίων πρὸς τὴν παραγγελίαν.
6. Παραλαβὴ καὶ ἔλεγχος φορτίου ὡς πρὸς τὸ τιμολόγιον κτλ.

Κατάλληλα βιβλία τάξεως καὶ έντυπα ἀπλῆς ἐπινοήσεως καὶ τηρήσεως ἐπιτρέπουν τὴν παρακολούθησιν τῶν ἀγορῶν, αἱ ὁποῖαι ἀποτελοῦν τὴν ἀπαρχὴν τοῦ λογιστικοῦ κυκλώματος. Τοιαῦτα έντυπα εἶναι : ἢ *αἴτησις ἀγορᾶς*, προερχομένη ἀπ' εὐθείας ἀπὸ τὰ διάφορα τμήματα παραγωγῆς ἢ ἀπὸ τὴν ὑπηρεσίαν ἀγορῶν, ἢ *ἐντολὴ ἀγορᾶς*, ὡς ἀποδοχὴ καὶ ἐκτέλεισις τῆς προηγουμένης, τὸ *δελτίον παραλαβῆς*, τὸ *δελτίον ἐπιστροφῶν*, κ.ἄ. Σχετικὰ ὑποδείγματα βλ. εἰς τὸ τέλος τοῦ ἔργου (ἀρ. 1, 2 καὶ 3).

2. *Ὁργάνωσις χώρου ἀποθηκῶν.* Καὶ ὅταν αἱ ἀποθήκαι δὲν ἔχουν εἰδικὴν διάταξιν, δεόν νὰ γίνεται ἡ καλυτέρα δυνατὴ ἐκμετάλλευσις τοῦ διαθεσίμου χώρου, μὲ τὴν βοήθειαν τῶν ἐνδεδειγμένων τεχνικῶν μέσων.

Σκοπὸς εἶναι ἡ ἀποφυγὴ ἀσκόπου μετακινήσεως τῶν ὑλικῶν, ἢ ἀπώλεια χρόνου ἀναζητήσεως τῶν ἀναγκαιούντων κ.ἄ. Πρὸς καλυτέραν ἐξυπηρέτησιν τῶν κινήσεων ἐν τῇ ἀποθήκῃ, ὑποδεικνύεται ἡ διαίρεσις καὶ ἀριθμησις τοῦ χώρου κατὰ διαφόρους τρόπους (2), ὡς π.χ. :

1. Ὑποτίθεται ὅτι εἰς τὴν ὑπηρεσίαν ἀγορῶν ὑπάρχει ὅλη ἡ χρήσιμος πληροφορικὴ ὀργάνωσις (documentation) ἢ σχετικὴ πρὸς τοὺς προμηθευτάς, τοὺς ὁρους πωλήσεως, τὰ εἶδη κτλ.

2. Βλ. σχ. w. CASTENHOLZ: Cost Accounting Procedure, σελ. 13. Chicago 1923.
w. LAWRENCE: Cost Accounting, σελ. 115 N. York 1925.

	A		B		Γ	
I	1	2	3	4	I	
II	5	7	6	8	II	
III	9	11	10	12	III	

Ἐπὶ παντὸς ἐντύπου ἀναφερομένου εἰς τὴν κίνησιν τῶν ἀποθηκῶν [(δελτίον αἰτήσεως ὑλικῶν, ἐπιστροφῆς ἐκ τῆς παραγωγῆς, καρτέλλα εἰδους (ἀναλυτικὸν καθολικὸν ἀποθήκης τηρούμενον εἰς καρτέλλας)] ἀναφέρεται καὶ τὸ ἀντίστοιχον σύμβολον τῆς ταξιθετήσεως τοῦ πράγματος, λ.χ. Β II 7. Τοιοῦτοτρόπως διευκολύνεται ἡ ἀναζήτησις ὁσάκις μάλιστα πρόκειται περὶ δεκάδων ποικιλιῶν (ἀνταλλακτικὰ κτλ.) καὶ ἀντικειμενικοποιεῖται, τρόπον τινά, ἡ θέσις του.

3. *Ποσότης πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν, κausíμων, ἀνταλλακτικῶν, κ. ἄ.*
Αἱ ἀπαιτούμεναι ἐτήσιως καὶ περιοδικῶς ποσότητες καθορίζονται λεπτομερῶς ὑπὸ τοῦ προγράμματος παραγωγῆς τῆς βιομηχανίας, διὰ τοῦ ὁποίου καθορίζονται συνάμα: τὰ εἶδη, ποιότητες, ποικιλίαι τῶν ὑλῶν ὡς καὶ ὁ χρόνος παραλαβῆς καὶ χρησιμοποίησεως αὐτῶν. Τὸ μερικὸν τοῦτο πρόγραμμα εἶναι προφανῶς συνάρτησις τοῦ προγράμματος παραγωγῆς. Τοῦτο εἶναι δυνατόν καὶ εἰς τὰς βιομηχανίας τὰς ἐργαζομένας κατὰ παραγγελίαν.

Ὁ ἀνεφοδιασμὸς εἰς παντοειδῆ ὑλικά ἐμφανίζει δύο ἀντιθέτους κινδύνους:

1. Ἄνεπάρκειαν ἐν δοθείσῃ στιγμῇ (manquants). Αὕτη ἀντιμετωπίζεται δια τῆς διατηρήσεως λελογισμένων ἀσφαλιστικῶν περιθωρίων ποσότητος.

2. Ὑπερεπάρκειαν (surstockage) συνεπαγομένην ἄγονον δέσμευσιν κυκλοφοριακοῦ κεφαλαίου καὶ περιττὰ ἔξοδα: δυσαναλόγου ἀπομειώσεις (φύρας), ἀσφάλιστρα, συντήρησιν, κ. ἄ.

Κατὰ τὴν ἀντιμετώπισιν τῶν δύο τούτων δυσαρέστων ἐνδεχομένων, ὁλθ. κατὰ τὴν σύνταξιν τοῦ προγράμματος ἀνεφοδιασμοῦ, λαμβάνονται κατ' ἀνάγκην ὑπ' ὄψιν πλεῖστοι παράγοντες, ὡς: αἱ δυσχέρειαι καὶ ὁ χρόνος μεταφορᾶς καὶ διατυπώσεων (συναλλάγματος, τελωνειακῶν), ὁ ἐποχιακὸς ρυθμὸς χρησιμοποίησεως, ἡ τάσις τῶν τιμῶν κ. ἄ. Οἱ κίνδυνοι ἀνεπαρκειᾶς εἴτε ὑπερεπαρκειᾶς περιορίζονται κατὰ πολὺ χωρὶς βεβαίως καὶ νὰ ἀποτρέπωνται ἐξ ὀλοκλήρου, χάρις ἀκριβῶς εἰς τὸ πρόγραμμα ἀνεφοδιασμοῦ. Διὰ τὴν κατάρτισιν τούτου λαμβάνονται πάντοτε χρήσιμοι ἐνδείξεις ἐκ τῆς μελέτης τοῦ παρελθόντος, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν βεβαίως ὅτι τὸ Λογιστήριον ἐμερίμνησε διὰ τὴν συγκέντρωσιν χρησίμων καὶ διαφωτιστικῶν στατιστικῶν δεδομένων.

4. *Ἐλάχιστον ὄριον ποσότητος.* Πρὸς ἀποφυγὴν ἐλλείψεως εἵδους τινὸς καὶ διὰ τὸν ἔγκαιρον ἀνεφοδιασμὸν εἶναι ἀπαραίτητον ὅπως ἐπὶ ἐκάστης καρτέλλας (δελτίου) ἢ ὁποῖα τηρεῖται εἰς τὴν ἀποθήκην ἀναγράφεται ἐμφανῶς ἓνα ἐλάχιστον ὄριον ποσότητος [minimum stock basis]. Μόλις—συνεπεῖα ἐξαγωγῶν, φθορῶν κλπ.—τὸ χρεωστικὸν ὑπόλοιπον τῆς καρτέλλας προσεγγίση τὸ σημειούμενον ὄριον, ὁ ἀρμόδιος ἀποθηκάριος ὑποχρεοῦται νὰ ἀναφέρῃ τοῦτο, ἀποστέλλων κοτάλληλον ἔντυπον εἰς τὴν ὑπηρεσίαν ἀγορῶν. Ἀναλόγως τῶν συνθηκῶν (δηλ. τῆς δυσχερείας ἀνεφοδιασμοῦ, τῆς τάσεως τῶν τιμῶν) τὰ ἐλάχιστα ὄρια ἀναθεωροῦνται περιοδικῶς αὐξανόμενα ἢ ἐλαττούμενα κατὰ 10, 20, 30 %, εἴτε ὁμοιόμορφως εἴτε δι' ὠρισμένα μόνον εἶδη, διὰ τὰ ὁποῖα προβλέπονται εἰδικὰ καὶ δυσχέρειαι ἀνεφοδιασμοῦ.

5. *Ἐλεγχος παραλαμβανομένων ὕλικῶν.* Βάσει τῶν πρωτοτύπων (ἢ διπλοτύπων, ἀναλόγως) τῶν λαμβανομένων τιμολογίων ὁ ἀποθηκάριος προβαίνει εἰς τὴν ἐπαλήθευσιν τῶν ποσοτήτων κατ' εἶδος, κατηγορίαν, ποικιλίαν κτλ. Αἱ ποιότητες ἐλέγχονται ὑπὸ τῆς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας, πολλάκις κατόπιν ἐργαστηριακῆς ἀναλύσεως. Ἐπὶ τοῦ τιμολογίου ἐπισημαίνεται διὰ σφραγίδος μετὰ χρονολογίας καὶ ἐνυπογράφως, ἢ ἐπαλήθευσις τῶν παραλαμβανομένων. Ἐνδεχόμεναι διαφοραὶ σημειοῦνται λεπτομερῶς εἴτε ἐπὶ τοῦ τιμολογίου—εἴτε—ὀρθότερον—ἐπὶ ἰδιαιτέρου ἐντύπου προσαρτωμένου εἰς αὐτό. Ἀμφότερα διαβιβάζονται εἰς τὸ λογιστήριον διὰ τὰς περαιτέρω ἐνεργείας. Τοιαύτη τυγχάνει ἢ συνήθως ἀκολουθουμένη τακτικῇ.

Κατὰ πολὺ θετικώτερα ἀποτελέσματα ἐπιτυγχάνονται ὡς ἐξῆς : Δι' ἐκάστην γενομένην παραγγελίαν, ἢ ὑπηρεσίαν ἀγορῶν συντάσσει ἓνα *δελτίον παραγγελίας* (purchase order) εἰς πολλαπλᾶ ἀντίγραφα. Τὸ πρωτότυπον καὶ πλείονα ἀντίγραφα ἀποστέλλονται εἰς τὸν προμηθευτὴν, ὁ ὁποῖος μεριμνᾷ ὅπως ἐντὸς ἐκάστου κιβωτίου, δέματος κτλ. περιλαμβάνεται καὶ τὸ ἀντίστοιχον ἀντίγραφον τοῦ *δελτίου παραγγελίας*. Τὸ διπλότυπον διαβιβάζεται εἰς τὸν ἀποθηκάριον, ὁ ὁποῖος ταξινομεῖ μεθοδικῶς ἅπαντα τὰ τοιαῦτα δελτία. Ἀμα τῇ ἀφίξει τῆς παραγγελίας καὶ τοῦ τιμολογίου ὁ ἀποθηκάριος ἐλέγχει τὰ παραλαμβανόμενα βάσει τοῦ εἰς χεῖρας του εὑρισκομένου διπλοτύπου (τοῦ *δελτίου παραγγελίας*) καὶ ἐπαλήθεύει τὸ τιμολόγιον ὡς πρὸς τὸ τελευταῖον τοῦτο.

6. *Τρόποι ὑπολογισμοῦ τῆς μέσης τιμῆς κτήσεως τῶν πρ. ὑλῶν κτλ.* Κατὰ τὴν ἐξαγωγὴν ἐκ τῆς ἀποθήκης τῶν διαφόρων ὑλῶν, καυσίμων, βοηθητικῶν ὑλικῶν, (κλπ.) τίθεται τὸ ζήτημα τῆς ἐξευρέσεως τῆς ἐκάστοτε *μέσης* τιμῆς κτήσεως αὐτῶν, δοθέντος ὅτι αἱ κατ' ἐπανάληψιν πραγματοποιηθεῖσαι εἰσαγωγαὶ ἐγένοντο εἰς διαφόρους τιμολογιακὰς τιμὰς καὶ μετὰ διαφορὰ εἰδικὰ ἔξοδα (δασμούς κτλ.) μετὰ σημαντικὰς ἐνίοτε διαφορὰς (εἰς περιόδους ἰδίᾳ νομισματικῆς ἀρρυθμίας καὶ συναλλακτικῶν δυσχερειῶν).

Διὰ τὴν ἐξεύρεσιν τῆς μέσης τιμῆς ὑποδεικνύονται περισσότεροι τρόποι ὑπολογισμοῦ, οἱ ὁποῖοι ὁδηγοῦν εἰς οὐσιωδῶς διάφορα ἀριθμητικὰ ἀποτελέσματα. Ἡ υἱοθέτησις ὅθεν ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου τοῦ α ἢ τοῦ β τρόπου εἶναι ζήτημα πολὺ σοβαρὸν, διότι ἐξ αὐτοῦ ἐξαρτᾶται τὸ ὕψος τοῦ κόστους. Κατὰ ταῦτα τὸ ζήτημα ἔχει ἀγορανομικὴν σημασίαν—διὰ τὰ ὑποκείμενα εἰς ἔλεγχον εἴδη—ὅπως ἴσως δὲ φορολογικὴν τοιαύτην, ἀφοῦ τὸ ὕψος τοῦ κόστους καθορίζει τὸ φορολογητέον κέρδος. Οἱ τρόποι οὗτοι εἶναι (!):

α. Τοῦ μέσου σταθμικοῦ (?) ὄρου.

β. Τῆς πραγματικῆς κυκλοφορίας.

γ. Τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων

δ. Ἀντιστρόφως πρὸς τὴν σειρὰν ἐξαντλήσεως.

ε. Διάφοροι ἄλλαι παραλλαγαί.

α. Ὑπολογισμὸς κατὰ τὸν σταθμικὸν ὄρον μέσον (weighted average, moyenne ponderée) :

Σύνολον τιμολογιακῆς ἀξίας εἰσαχθέντων,

συνήθως μετὰ τῶν ἐιδικῶν ἐξόδων

δρχ. 100.000.000

Σύνολον εἰσαχθείσης ποσότητος (μέτρα, ὀκάδες κτλ.)

100.000

Μέσον σταθμικὸν κόστος μονάδος

1.000

Ὁ τρόπος οὗτος ἐφαρμόζεται, ἀποκλειστικῶς σχεδόν, εἰς τὴν πρᾶξιν.

Ξιν. Τοῦτο δὲ διότι :

1. Εἶναι ὁ μόνος τῶν ὁποίων διδάσκουν τὰ ἐγχειρίδια Λογιστικῆς

2. Εἶναι ὁ ἀπλούστερος

3. Υἱοθετεῖται ὑπὸ τῶν φορολογικῶν καὶ ἀγορανομικῶν ἀρχῶν.

Οὐχ ἦττον ἢ στερεότυπος ἐφαρμογὴ τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου χωρὶς νὰ λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἡ διάρκεια τοῦ ὑπολογισμοῦ (π. χ. ἐτήσια, ἐξάμηνοι εἰσαγωγαί), εἴτε ἡ ὀξύτης τῶν διακυμάνσεων ποῦ ἐμεσολάβησαν, δὲν δικαιολογεῖται. Τόσον ἀπὸ φορολογικῆς ὅσον καὶ ἀγορανομικῆς ἀπόψεως δεόν νὰ ἀναγνωρίζεται ἐπίσης τὸ δικαίωμα ἐπιλογῆς ἑνὸς τῶν κατωτέρω τρόπων :

β. Ὑπολογισμὸς κατὰ τὴν μέθοδον τῆς πραγματικῆς κυκλοφορίας (moving average). Ὡς ἐξῆς :

1. Βλ. L. C. AMIDON and LANG : Essential of Cost Accounting, σελ. 86. CH. SCHLATTER Elementary Cost Accounting, σελ. 230. W. LAWRENCE : Cost Accounting, σελ. 135. H. FINNEY : Principles of Accounting T. II σελ. 262. L. CHARDONNET : op. cit. σελ. 112.

2. Διακρίνομεν ἐπίσης τὸν ἀπλοῦν μέσον ὄρον, ὁ ὁποῖος συνίσταται εἰς τὴν διαίρεσιν τοῦ ἀθροίσματος ὄλων τῶν τιμῶν διὰ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν περιπτώσεων :

$$\frac{100+120+110+130}{4} = \frac{460}{4} = 115.$$

Δηλ. δὲν λαμβάνεται ὑπ' ὄψει ἡ ἐπίδρασις τῆς ποσότητος εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ μέσου ὄρου. Τρόπος ἐντελῶς ἀπορριπτός.

Πρώτη αγορά	1.000	πρός	20	=	20.000
'Εξαγωγή	800	»	20	=	16.000
'Υπόλοιπον	200	»	20	=	4.000
Δευτέρα αγορά	600	»	25	=	15.000
'Υπόλοιπον	800	»	23,7	=	19.000
'Εξαγωγή	100	»	23,7	=	2.377
'Υπόλοιπον	700	»	23,7	=	16.623

Δηλαδή μεθ' ἐκάστην νέαν εισαγωγήν (εἰς διάφορον τιμὴν) ὑπολογίζεται ἡ νέα τιμὴ τοῦ ἀπομένοντος ἀποθέματος. Αἱ ἐξαγωγαὶ γίνονται εἰς τὴν τιμὴν ταύτην (τὴν τελευταίαν) μέχρι τῆς προσεχοῦς εισαγωγῆς, ἡ ὁποία μεταβάλλει πάλιν τὸν μέσον ὄρον, κ.ο.κ. (1).

Εἶναι μέθοδος πρακτικῶς εὐχερῆς καὶ τρόπον τινὰ φυσική. Κατακρίνεται ἐντούτοις (Finney) (2), οἷοτι προϋποθέτει ὅτι τὰ μένοντα προέρχονται συμμέτρως ἐξ ὄλων τῶν ἀγορῶν.

γ. Ὑπολογισμὸς κατὰ τὴν μέθοδον τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως (*par épuisement des stocks, First-in, First-out method, F.I.F.O.*) (3). Κατ'αὐτὴν θεωρεῖται ὅτι τὸ πρῶτον εἰσαχθέν εἶναι τὸ πρῶτον ἐξαχθέν μέχρις ἐξαντλήσεως τῆς σχετικῆς ποσότητος :

Π. χ.	'Απογραφή	1000 × 50
	1η ἀγορὰ	800 × 60
		1.800 × ...
	1η ἐξαγωγή:	1.200
	ἐξ ὧν	1000 × 50
		200 × 60

Δηλαδή θεωρεῖται ὅτι τὰ ἐξαχθένια ἐξήντησαν τὰς 1000 μον. τῆς ἀπογραφῆς (πρὸς 50) καὶ 200 ἐκ τῆς πρώτης ἀγορᾶς (πρὸς 60) καὶ οὕτω καθ' ἐξῆς. Ἡ μέθοδος αὕτη πλεονεκτεῖ κατὰ τοῦτο : ὅτι ἡ τιμὴ ἐξαγωγῆς καὶ κοστολογήσεως τῆς πρώτης ὕλης συμβαδίζει (σχετικῶς) πρὸς τὴν ποσότητα καὶ ἐξέλιξιν τῶν τιμῶν τῆς ἀγορᾶς προελεύσεως, ἀφοῦ αἱ παλαιότεραι τιμαὶ κτήσεως τῶν ὄλων βαρύνουν τὸ κόστος τῆς χρονικῶς ἀντιστοίχου παλαιότερας παραγωγῆς.

Παρατήρησις : Προκειμένου περὶ συνεχῶν ἐξαγωγῶν, αἱ ὁποῖαι καταχωρίζονται συνολικῶς εἰς τὸ τέλος μεγάλης χρονικῆς περιόδου, λ. χ. τριμηνίας, ἢ προκειμένης (έσωλογιστικῆς) ἀπογραφῆς τέλους χρήσεως λαμβάνεται ἡ ποσότης τῶν μενόντων καὶ ἀνατρέχουμεν εἰς τὰς τιμὰς ἀπὸ τῆς

1. Εἶναι εὐνόητον ὅτι ἡ δοθεῖσα ἀνωτέρω διαδοχικὴ διάταξις τῶν εισαγωγῶν καὶ ἐξαγωγῶν ἔχει διδακτικὸν σκοπὸν καὶ δὲν ἀφορᾷ τὴν πράξιν, ἀφοῦ οἱ εἰδικοί λῆσμοὶ τηροῦνται κατὰ χρέωσιν καὶ πίστωσιν. Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς ἐκάστοτε νέας τιμῆς (μέσου ὄρου) γίνεται, φυσικῶ τῷ λόγῳ, ἰδιαιτέρως

2. Βλ. Η. Finney: Principles of Accounting (Intermediary) σελ. 264 Ν. York 1946.

3. Ἐνίοτε καὶ Original cost method. Βλ. C. Schlatter: Elementary cost Accounting, σελ. 231.

τελευταίας εισαγωγής πρὸς τὴν προτελευταίαν καὶ τὰς προγενεστέρας, μέχρι καλύψεως τῆς κατεχομένης ποσότητος. Π. χ.

Εισαγωγή:	Ἰανουαρίου	X		
	. . . . .	X		
	Φεβρουαρίου	X		
	. . . . .	X		
	. . . . .	X		
	Δεκεμβρίου	α)	1000 X	500 = 500.000
		β)	2000 X	600 = 1.200.000
		γ)	500 X	550 = 275.000
		δ)	1000 X	500 = 500.000
Μένοντα	1800			
Ἐναλούνται καὶ ἀποτιμῶνται εἰς:	δ)	1000 X	500 = 500.000	
	γ)	500 X	550 = 275.000	
	β)	300 X	600 = 180.000	
		1.800 X	530 = 955.000	

Ἡ μέθοδος τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως ἔχει τὸ πλεονέκτημα ὅτι πλησιάζει τὸ περισσότερον πρὸς τὴν τιμὴν τῆς ἡμέρας καὶ ὅτι τὸ βάσει αὐτῆς ἐξευρισκόμενον κόστος προσαρμόζεται ἐπαρκῶς πρὸς τὰς διακυμάνσεις τῶν πρ. ὑλῶν. Οὕτω, π. χ. ἐάν ἡ τιμὴ τῶν καπνῶν βαίνει σταθερῶς αὐξουσα ἐπὶ ἓν ἔτος, λ. χ. ἀπὸ 6.000 εἰς 12.000 κατ' ὄκᾶν] καὶ ἂν δεχθῶμεν ὁμοίομορφον μηνιαῖον ἀνεφοδιασμόν, μετὰ τὴν μέθοδον τοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου θὰ εἴχομεν :

Μέση τιμὴ χρησιμοποιηθέντων, κατὰ τὸ ἔτος καπνῶν δρ. 9.000
 Μέση τιμὴ μενόντων (ἀπογραφή τέλους χρήσεως) » 9.000

Μετὰ τὴν μέθοδον τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως θὰ εἴχομεν :

Σταθερῶς αὐξὸν κόστος παραγωγῆς μετὰ ἀξίαν καπνῶν 6—7—8—9.000 δρ. κτλ.
 Μέση τιμὴ μενόντων (ἀπογραφή) περὶ τὰς 11—12.000 δρχ.

Οὕτω διασφαλίζεται ἐπαρκὴς προσαρμογὴ τοῦ κόστους παραγωγῆς πρὸς τὰς διακυμάνσεις τῆς ἀγορᾶς.

δ. Ἐπιλογισμὸς κατὰ τὴν ἀντίστροφον μέθοδον τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως (Last-in, First-out method, L.I.F.O.). Κατ' αὐτὴν ὑποτίθεται ὅτι τὸ τελευταίως εἰσαχθὲν ἐξέρχεται πρῶτον, μέχρις ἐξαντλήσεως τῆς σχετικῆς ποσότητος, π. χ.

Εἰσαγωγαί	Ἐξαγωγαί	Σύνθεσις ὑπολοίπου
1η 1000 X 5 = 5.000.....	—	1000 X 5
2α 800 X 6 = 4.800.....	1η 300 X 6 = 1.800...	500 X 6
3η 900 X 5 = 4.500.....	2η 800 X 5 = 4.000...	100 X 5
4η 1000 X 5,5 = 5.500.....	3η { 1000 X 5,5 = 5.500	
	{ 100 X 5 = 500	
	{ 200 X 6 = 1.200	

Ἐπόλοιπον: 1000 X 5
 ἀπογραφῆς 300 X 6

Διά τῆς ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου ταύτης ἐπέρχεται κάποια ἐξίσωσις εἰς τὰς διακυμάνσεις τοῦ κόστους διαφόρων χρονικῶν περιόδων (ἢ χρήσεων) καὶ συνεπῶς ἀνάλογος ἀπάμβλυνσις τῆς ἀνισότητος τῶν ἀντιστοιχῶν κερδῶν. Τὰ προκύπτοντα ἀριθμητικὰ δεδομένα εἶναι συμμετρικῶς ἀντίθετα ἀπὸ τὰ ἐπιτυχανόμενα διὰ τῆς μεθόδου τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως (F.I.F.O.). Εἰς τὸ προηγούμενον παράδειγμα τῆς συνεχοῦς ἀνατιμήσεως τῶν καπνῶν ἡ μέση τιμὴ τῶν μενόντων θὰ ἐπηρεάζετο πολὺ ἀπὸ τὰς χαμηλοτέρας τιμὰς ἐφοδιασμοῦ, ἐνῶ εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς θὰ εἰσῆρχοντο τὰ ἀκριβώτερον ἀγορασθέντα καπνά, ἐφ' ὅσον ἡ κοστολόγησις θὰ ἐγένετο καθ' ἐξάμηνον ἢ ἐτησίως.

Ἡ μέθοδος FIFO συνιστᾷ τὴν πλέον συντηρητικὴν ἐκδοχὴν τῆς τιμῆς κτήσεως, τυγχάνει δὲ—καθ' ἡμᾶς—τοσοῦτον πλέον ἀβάσιμος ὅσον ἀπομακρύνεται τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας. (1)

ε. **Ἐτεροὶ τρόποι.** Διδάσκονται καὶ ἐφαρμόζονται διάφοροι ἀκόμη τρόποι ἢ παραλλαγαί. Οὕτω π.χ. ὁ μέσος σταθμικὸς ὄρος τῶν εἰσαγωγῶν τοῦ προηγούμενου μηνὸς λαμβάνεται παγίως δι' ὅλας τὰς ἐξαγωγὰς τοῦ ἐπομένου μηνός. Ἄλλοτε πάλιν, ἐφαρμοζομένης τῆς τιμῆς τῆς ἡμέρας καὶ πρὸς ἀποφυγὴν ἐντελῶς τυχαίων καὶ ἀκανονίστων διακυμάνσεων, λαμβάνεται ὁ μέσος ἀριθμητικὸς ὄρος τῆς τελευταίας 15ημερίας ἢ μηνός. Νομοθεσίαι τινὲς ὀρίζουν τοῦτο ρητῶς προκειμένης συντάξεως ἀπογραφῆς τέλους χρήσεως. (2)

§§ 1. *Λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ εἰσαγωγῆς πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν.*

1. Αἱ ἐγγραφαὶ αἱ ἀφορῶσαι τὴν ἀπόκτησιν καὶ εἰσαγωγὴν τῶν παντοειδῶν ὑλῶν, τὰς ὁποίας ἐνεργεῖ τὸ Λογιστήριον τυγχάνουν ἐντελῶς γνωσταί, διότι ἀνάγονται εἰς τὴν συνήθη ἐμπορικὴν λογιστικὴν. Ἐνταῦθα ὑποθέτομεν ὅτι τὸ Λογιστήριον τηρεῖ μίαν οἰανδήποτε ἐκ τῶν διαφόρων παραλλαγῶν τοῦ συγκεντρωτικοῦ συστήματος, ὅποτε λειτουργοῦν ἕνα ἢ πλείονα ἀναλυτικὰ ἡμερολόγια ἀγορῶν (Journaux d'achat).

Τὰ εἰσερχόμενα τιμολόγια (μετὰ τῶν λοιπῶν συνοδευτικῶν δικαιολογητικῶν) καταγράφονται κατὰ τὴν χρονικὴν τῶν σειρᾶν εἰς τὸ ἡμερολόγιον ἀγορῶν πρ. ὑλῶν (3) :

1. Εἰς τὰς Ἑν. Πολιτείας ζῶν διεξάγεται διαμάχη μετὰ τῶν ὁπαδῶν τῶν μεθόδων FIFO καὶ LIFO. Βλ. καὶ H. FINNEY: Principles of Accounting (Intermediate) σελ. 265, ἐπ. N. York 1946.

2. Τοιαύτη διάταξις ἀπαντᾶται εἰς τὸν τοπικὸν ἐμπ. κώδικα (ἄρθρ. 139) τοῦ Ardeal (Τρανσυλβανίας).

3. Συνιστᾶται ζῶν ἢ χρησιμοποιοῦσις ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων με ἀναλυτικὰς στήλας, χάρις εἰς τὰς ὁποίας ἐπιτυγχάνεται εὐχέρεια, ταχύτης καὶ ἀριθμητικὴ ἀσφάλεια, κατὰ τὴν συγκέντρωσιν καὶ μεταφορὰν εἰς τὰ Συγκεντρωτικὰ βιβλία: Ἡμερολόγιον καὶ Γεν. Καθολικόν.

*Ημερολόγιον αγορῶν πρώτων ὑλῶν

			Ἐκπτώσεις κτλ.	Ποσόν	Λογαριασμοί πρὸς πίστωσιν			
					Τράπεζα			
Μαρτ.	5	Τιμολ. Α.Κ. 753/49	5.000	100.000		95.000		

Συγχρόνως πρὸς τὴν καταχώρισιν εἰς τὸ ἀναλυτικὸν ἡμερολόγιον (ἢ Βιβλίον Ἀγορῶν Πρ. Ὑλῶν) ἐνημεροῦνται καὶ οἱ εἰδικοί λ)σμοὶ τηρούμενοι—ὅπως ἀρμόζει εἰς σύγχρονον ἐπιχείρησιν—εἰς κινητὰς καρτέλλας (Συστήματα Kardex, κτλ.). Ἡ τήρησις τῶν εἰς δεδεμένα βιβλία εἶναι ἐντελῶς ἀναχρονιστικὴ, τοσοῦτω μᾶλλον ὅσον οἱ εἰδικοί λ)σμοί, οἱ συναποτελοῦντες τὸν περιληπτικὸν λ)σμὸν Πρῶται ὕλαι, ἐνδέχεται νὰ ποικίλουν ὡς πρὸς τὴν γραμμογράφειαν.

Παρατηρήσεις: 1. Ἡ τήρησις τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν ἀποθήκης πρώτων ὑλῶν, πιστωτῶν, προμηθευτῶν κτλ. δεόν νὰ εἶναι ταυτόχρονος πρὸς τὴν ἀναγραφὴν τῆς πράξεως (συναλλαγῆς) εἰς τὸ Βιβλίον Ἀγορῶν. Τοῦτο δὲ χάριν ἀπολύτου ἐνημερότητος καὶ συγχρονισμοῦ πρὸς τοὺς ἀντιστοιχοῦς εἰδικοὺς λογαριασμοὺς (καρτέλλας), οἱ ὅποιοι τηροῦνται εἰς τὴν ἀποθήκην¹.

2. Εἰς τὴν περίπτωσιν χρησιμοποίησεως μηχανογραφικῶν μέσων ἐνιαίας (ἐφ' ἅπαξ) ἀποτυπώσεως (Comptabilité par decalque, Durchschreibebuchführung), τότε ἡ ἐνημέρωσις τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν ἐπιτυγχάνεται αὐτομάτως—καὶ ἄνευ κινδύνου ἀριθμητικῶν σφαλμάτων—ἅμα τῇ καταγραφῇ τῆς πράξεως εἰς τὸ Βιβλίον Ἀγορῶν.

3. Εἰς μεγαλυτέρας ἐπιχειρήσεις καὶ ὁσάκις ἡ εἰσαγωγή διαφόρων ὀλικῶν, καυσίμων, κλπ. εἶναι ζωηρά, ἐνδείκνυται ἡ τήρησις ἰδιαίτερου δι' ἐκάστην κατηγορίαν Βιβλίου Ἀγορῶν.

2. Αἱ προκύπτουσαι Λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ εἶναι:

Ἀγοραὶ πρώτων ὑλῶν	10.000.000	
εἰς Ταμείων		6.000.000
Προμηθευτῶν		2.000.000
Τράπεζαν Α		2.000.000
κτλ.		
Σύνολον καταχωρηθέντων τιμολογίων ἀπὸ 1/6/48—7/6/48. Βιβλίον ἀγορῶν σελ. 114—115		

Άγοραί καυσίμων	5.000.000	
εἰς Προμηθευτὰς		2.000.000
Γραμ. πληρωτέα		3.000.000
κτλ.		
Σύνολον καταχωρηθέντων τιμολογίων ἀπὸ 1/7/48 - 6/7/48 ὡς Βιβλίον καυσίμων σελ. 36		

Αἱ ἀνωτέρω ἐγγραφαὶ τυγχάνουν αὐτονόητοι. Ἐνα σοβαρὸν Λογιστήριον ὀφείλει ὅμως νὰ παρακολουθῆ τὰ ὑλικά ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς παραγγελίας των καὶ νὰ ἐνεργῆ ἐγγραφὰς δι' ἕκαστον οὐσιώδες στάδιον τῆς διαδρομῆς τούτων. Π.χ. ὡς ἑξῆς.

1. Ἐπὶ τῇ παραγγελίᾳ :

Παραγγελία μας πρ. ὑλῶν ἐξωτερικοῦ (¹)	15.000.000	
εἰς Ἐκτελεστὰς παραγγελιῶν μας ἐξωτερικοῦ		15.000.000
B. C. D. καὶ Co		
\$ 1000 × 15.000 =		

2. Ἐπὶ τῇ ἀφίξει :

Πρῶται ὑλαὶ ὑπὸ παραλαβῆν		
εἰς Τιμολόγια διακανονιστέα		
Μερικὸς ἢ ὀλικὸς ἀντιλογισμὸς ἐγγραφῆς ἀρ. 1		

3. Ἐπὶ τῇ παραλαβῇ καὶ κατόπιν ἐλέγχῳ :

Άγοραὶ πρώτων ὑλῶν		
Ἐπιστροφὰὶ πρώτων ὑλῶν		
εἰς Πρ. ὑλας ὑπὸ παραλαβῆν (²)		
Τιμολόγια διακανονιστέα (³)		
εἰς Προμηθευτὰς		
Τράπεζαν Α		
Ἐπιστροφὰς πρ. ὑλῶν		

1. Τὸ Plan Comptable τονίζει τὴν ἀνάγκην διαστολῆς τῶν ἀγορῶν ἐσωτερικοῦ καὶ ἐξωτερικοῦ. Βλ. σελ. 107.

2. 3. Αἱ ἀνωτέρω ἐγγραφαὶ ἂν καὶ παραβιάζουν τὴν ὀρθόδοξον ἀρχὴν κατὰ τὴν ὁποίαν οἱ λ/σμοὶ τάξεως λειτουργοῦν μόνον ἀμοιβαίως, δύνανται νὰ ἐπικρατήσουν ἐκ λόγων διοικητικῆς ὀργανώσεως. Π.χ. ὅταν ὑπάρχει ἰδιαίτερα ὑπηρεσία ἐκκαθαρίσεως τῶν πληρωτέων ποσῶν—κατὰ τὸ ἀμερικανικὸν Voucher system—ὁπότε καταγράφονται εἰς τὸ Voucher Register τὰ ἐλεγχθέντα καὶ καταστάνατα ληξιπρόθεσμα ποσὰ, χρεώσει τῶν προσωρινῶν λ/σμῶν τάξεως.

Ἡ ἀνωτέρω γινομένη κατὰ στάδια παρακολούθησις τῶν ὕλων, ἀπὸ τῆς παραγγελίας μέχρι τῆς ἐναποθηκεύσεως, παρέχει πλήρη εἰκόνα τῶν γεγονότων καὶ τῆς ἐξελιξεως τῶν ἀπορρεόντων δικαιωμάτων καὶ ὑποχρεώσεων.

3. Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν. Ὡς τοιαῦτα νοοῦνται τὰ ἔξοδα ἀποκτήσεως τὰ γινόμενα πέραν τῶν εἰς τὰ τιμολόγια ἀγορᾶς ἀναγραφόμενων, ὡς εἶναι: ὁ εἰσαγωγικὸς δασμὸς, τὰ ἐκφορτωτικά, αἱ φύραι καὶ ἀπώλεια μεταφορᾶς, δικαιώματα ἀποθηκῶν, ψυγείων, σχετικαὶ ἀμοιβαὶ τρίτων κτλ., δηλαδὴ ἔξοδα τὰ ὅποια δυνάμεθα νὰ ἐξατομικεύσωμεν εὐχερῶς (1), ὡς πρὸς ἐκάστην ἰδιαιτέραν παρτίδαν πρ. ὕλης.

Λογιστικῶς ἀκολουθοῦνται δύο τρόποι. Εἴτε χρεοῦνται ἀπ' εὐθείας αἱ Ἄγοραι πρώτων ὕλων (ἀκριβῶς ὅπως συμβαίνει διὰ τὰ τιμολογούμενα ἔξοδα ἀποκτήσεως, λ.χ. ναῦλα cif) καὶ ἐκεῖθεν οἱ ἐπὶ μέρους λογαριασμοὶ τοῦ οἰκείου καθολικοῦ ἀποθήκης μὲ τὸ ἀφορῶντα ἕκαστον εἶδος ποσά, εἴτε ἀνοίγεται πρωτοβάθμιος λογαριασμὸς *Εἰδικὰ ἔξοδα ἀγορῶν*, ὁ ὁποῖος χρεοῦμενος μὲ τὰ ἐκάστοτε καταβαλλόμενα πιστοῦται περιοδικῶς μεταφερόμενος εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἄγοραι πρώτων ὕλων. Καὶ εἰς τὰς δύο περιπτώσεις ἡ κανονικὴ τήρησις τῶν καρτελλῶν τοῦ καθολικοῦ ἀποθήκης περιπλέκεται λόγῳ τῶν ἀριθμητικῶν μεταβολῶν ποῦ ἐπιφέρει ἡ μεταφορὰ τῶν εἰδικῶν ἐξόδων. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον ἀκολουθοῦνται πολ- λάκις δύο λύσεις: α. Ἐφ' ὅσον τὰ εἰδικὰ ἔξοδα παρουσιάζουν ὡς σύνολον καὶ κατὰ κατηγορίας σταθερότητα τινά, προσαυξάνεται ἡ τιμολογιακὴ ἀξία τῶν πρώτων ὕλων κατὰ πάγιόν τι ποσοστὸν λ.χ. 5%^ο, πιστώσει τοῦ λογαριασμοῦ *Εἰδικὰ ἔξοδα μερισθέντα*, δηλαδὴ κατὰ τὴν ἰσχύουσαν διὰ τὰ ἔμμεσα ἔξοδα τεχνικὴν (βλ. σελ. 140). β. Παραλείπεται ἡ ἐνημέρωσις τῶν καρτελλῶν, τῶν ὁποίων ἡ ἀριθμητικὴ συμφωνία πρὸς τὸν πρωτοβάθμιον λογαριασμὸν ἐπιτυγχάνεται εὐχερῶς, διὰ τῆς τηρήσεως τούτου μὲ διπλᾶς στήλας (τὰς μὴ ἀφορώσας προφανῶς τὰ εἰδικὰ ἔξοδα).

4. Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον. Τοῦτο διαστέλλει, λίαν ὀρθῶς, τὸν λογαριασμὸν Ἄγοραι (Achats) ἐμφαίνοντα τὴν κτήσιν κυριότητος ἐπὶ τῶν ὕλων καὶ τὸν λογαριασμὸν Ἄγοραι εἰσαχθεῖσαι εἰς ἀποθήκας (Achats entrés en magasin) δεικνύοντα τὴν πραγματικὴν τούτων κατοχήν καὶ δικαιολογοῦντα διαχειριστικὰς φροντίδας. Μεταξὺ ἀγορᾶς καὶ παραλαβῆς δύναται νὰ μεσολαβῇ σημαντικὸς ἑτεροχρονισμὸς.

1. Ἄς παρατηρήσωμεν ὅτι καὶ ἐνταῦθα ὠρισμένα κονδύλια, λ.χ. μεταφορικά, ἐνδέχεται νὰ εἶναι κοινὰ διὰ περισσότερα εἶδη, ὁπότε παρίσταται ἀνάγκη μερισμοῦ αὐτῶν. Μερισμοῦ ἀναλόγως: βάρους, ὄγκου, ἀξίας; Τοῦτο εἶναι ζήτημα περὶ πτωσιακόν. Ὅπωςδὴποτε ὁ μερισμὸς εἶναι μᾶλλον εὐχερῆς καὶ ἀκριβής.

§ 3

ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ

1. Ἄν καί τὰ ἡμερομίσθια, λογιζόμενα ὡς ποσοστόν τοῦ συνολικοῦ κόστους, κυμαίνονται ἐντὸς εὐρυτάτων ὁρίων, ἀποτελοῦν ἐντούτοις πάντοτε παράγοντα ἄξιον ἰδιαιτέρας προσοχῆς καί λογιστικῆς παρακολουθήσεως. Ὡς ἡμερομίσθια νοοῦμεν ὄχι μόνον τὰ ὀνομαστικά ποσὰ τῆς παρεχομένης ἡμερησίας ἀμοιβῆς—τὰ καθοριζόμενα ἐνδεχομένως ὑπὸ συλλογικῆς συμβάσεως—ἀλλὰ καί οἰανδήποτε ἄλλην πρόσθετον ἀμοιβήν, ὡς π.χ. ὑπερωρίας,¹ παροχάς εἰς εἶδος (συσσίτιον, φάρμακα, στέγασιν, κ.ἄ.), βραβεῖα ἀποδόσεως (primes) κατὰ τὰ συστήματα ἀμοιβῆς Rowan, Halsey, Bedaux, Gannt, κτλ., τὸ πασχαλινὸν δῶρον, τὰς ἀμειβομένας ἀδειας, κ.ἄ.

Εἰς τὴν λογιστικὴν ἔννοιαν τῶν ἡμερομισθίων πρέπει νὰ περιλάβωμεν ἀκόμη τὰς παντοειδεῖς κατὰ νόμον ἢ προαιρετικὰς ἐπιβαρύνσεις κοινωνικῆς προνοίας, ὡς εἶναι αἱ ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ εἰς τὸ I.K.A., εἰς τὸ Ταμεῖον Ἀνεργίας, τὴν Ἑργατικὴν Ἑστίαν, κ. ἄ. Διότι πάντα ταῦτα συνιστοῦν κατ' οὐσίαν ἀμοιβήν τοῦ ἐργατικοῦ προσωπικοῦ.

Πρακτικὴ συνέπεια τῆς ἀντιλήψεως ταύτης εἶναι ὅτι αἱ τοιαῦτα καταβολαί, ἀσχέτως εἰς ποίους λογαριασμοὺς φέρονται προσωρινῶς, δεόν τελικῶς νὰ μεταφερθοῦν εἰς τὸν λογαριασμὸν Ἑμερομίσθια, διὰ νὰ τύχουν τῆς ἰδίας, ἐν συνεχείᾳ, κατανομῆς κατὰ κύρια καὶ βοηθητικὰ κέντρα δραστηριότητος.⁽²⁾

Ἡ παρεχομένη εἰς ἕκαστον ἐργάτην ὀνομαστικὴ ἀμοιβὴ δύναται νὰ ἀναφέρεται, ἀναλόγως τῆς συμφωνίας, εἴτε: α) εἰς μονάδας χρόνου ἐργασίας (ὠρομίσθιον, ἡμερομίσθιον, ὑπερωρία) β) εἰς μονάδας παραχθέντος προϊόντος (τεμάχια, μέτρα ὑφάνσεως, κτλ.) γ) εἰς ἀποπερατωθεῖσαν ἐνότητα ἐργασίας (κατ' ἀποκοπήν), κ. ἄ.

2. Λογιστικῶς προέχει ἡ διάκρισις τῶν ἡμερομισθίων εἰς ἄμεσα καὶ ἔμμεσα. Τὰ πρῶτα ἀναφέρονται εἰς τὸ κυρίως παραγωγικὸν ἔργον. Ὡς ἔμμεσα θεωροῦνται τὰ ἀφορῶντα τὴν προετοιμασίαν τῶν μηχανῶν, τὴν ἐποπτεῖαν τῆς ἐργασίας, τὴν συντήρησιν τῶν ἐγκαταστάσεων, τὴν καθαριότητα

1. Ὡς πρὸς τὰς ὑπερωρίας ἐγεννήθη—κακῶς καθ' ἡμᾶς—εἰς τὰς Η.Π.Α. τὸ ζήτημα ἐὰν τὰ μένοντα κατὰ τὴν ἀπογραφὴν ἔτοιμα προϊόντα δεόν νὰ φέρονται ἢ ὄχι ὑπερτιμημένα μὲ τὴν δυσμενῆ ἐπιβάρυνσιν τῶν ὑπερωριῶν (overtime). Ἐξ ἐρεῦνης γενομένης ὑπὸ τῆς National Association of Cost Accountants προκύπτει ὅτι ἐπὶ 100 βιομηχανιῶν αἱ 34 περιλαμβάνουν ταῦτα ὡς κονδύλιον τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων, 22 ὡς κονδύλιον τῶν γενικῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων καὶ 44 ἀποκλείουν τὰς ὑπερωρίας ἐκ τοῦ κόστους ἀπογραφῆς, διὰ μεταφορᾶς τοῦ ἀναλογούντος κονδύλιον εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

2. Βλ. ἀντίθετον ἄποψιν ἐν L. CHARDONNET: *op. cit.* σελ. 131.

τα τῶν χώρων, τὴν μετακίνησιν ὑλικῶν, κ.ἄ. Ἡ διάκρισις τῶν ἡμερομισθίων εἰς ἄμμεσα καὶ ἔμμεσα ἔχει μεγίστην πρακτικὴν σημασίαν, διότι τὰ πρῶτα μερίζονται—ἄνευ σοβαρᾶς δυσχερείας—δηλ. βαρύνουν ἀπ' εὐθείας τὰ οἰκεία κέντρα ἀναλόγως τῆς καταβληθείσης εἰς ἕκαστον τούτων ἐργασίας. Ἐνῶ τὰ ἔμμεσα ἡμερομισθία θὰ βαρύνουν καὶ αὐτὰ τὰ διάφορα κέντρα, ἀλλὰ καταλογιζόμενα βάσει συντελεστοῦ τινος, ὡς ἐλέχθη ἐν σελ. 133 ἑπ.

3. Βασικαὶ πληροφορίαι τὰς ὁποίας ὀφείλει νὰ διασφαλίζῃ ἡ λογιστικὴ ὑπηρεσία, σχετικῶς πρὸς τὰ ἡμερομισθία, εἶναι :

Πρῶτον στάδιον : εἰς τὸ ἐργοστάσιον (ἢ ἄλλους χώρους ἐργασίας).

α) Ὁ χρόνος ἀπασχολήσεως ἐκάστου ἐργάτου καὶ ἡ ὀφειλομένη εἰς τοῦτον ἀμοιβή.

β) Αἱ θέσεις κόστους (κύρια παραγωγικὰ κέντρα βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι κ. ἄ.), ὅπου ἡ ἀκριβὴς ἐντόπισις τῆς παρασχεθείσης ἐργασίας.

γ) Τὸ εἶδος τῆς ἀπασχολήσεως καὶ ὁ χρόνος εἰς ἕκαστον εἶδος ἀπασχολήσεως.

Δεύτερον στάδιον : εἰς τὸ Λογιστήριον. (1)

α) Τὸ σύνολον τῶν ὀνομαστικῶν καὶ πληρωτέων ἡμερομισθίων.

β) Ὁ ἐπιμερισμὸς τοῦ συνόλου τούτων κατὰ κύρια τμήματα, ὑπηρεσίας, κτλ.

γ) Ὁ ἐπιμερισμὸς, ἐντὸς ἐκάστου τούτων, μεταξὺ τῶν διαφόρων φερέων κόστους (τεμαχίων, προϊόντων, κτλ.).

Αἱ πληροφορίαι τοῦ πρώτου σταδίου ἐξασφαλίζονται διὰ τῆς ἐγκαίρου συμπληρώσεως εἰδικῶν ἐντύπων καταλλήλου γραμμικῆς διατάξεως. Τὰ ἔντυπα ταῦτα συντάσσονται εἰς τὸν τόπον τῆς ἐργασίας ὑπὸ εἰδικῶς πρὸς τοῦτο ἐπιφορτισμένου προσώπου : ὀμαδάρχου, ἐργοδηγοῦ, ἀρχιτεχνίτου, κ.ἄ. Εἰς μεγάλας ἐπιχειρήσεις ὀρίζεται εἰδικὸς ὑπάλληλος (time-keeper).

4. Βάσις κινήσεως τοῦ ὄλου λογιμοῦ τῶν ἡμερομισθίων εἶναι τὸ ἀτομικὸν δελτίον ἐργασίας (fiche individuelle de travail), καταρτιζόμενον κατὰ δύο συγχρόνως τρόπους :

α) Ὡς δελτίον (ἀτομικὸν) χρόνου ἐργασίας (time card).

β) Ὡς δελτίον (ἀτομικὸν) εἴδους ἐνασχολήσεως (job card).

Εἰς ἀπλουστεράς περιπτώσεις μαζικῆς μονοπαραγωγῆς ἐνὸς σταδίου τὸ τελευταῖον ἔντυπον περιττεύει ἀφ' οὗ δὲν ἐπιδιώκεται ἀνάλυσις τῆς ἐργασίας κατὰ τμήματα καὶ ἐντὸς τούτων κατ' ἀσχολίας.

Τὸ κατωτέρω ὑπόδειγμα ἀφορᾷ ἑβδομαδιαῖον ἀτομικὸν δελτίον, εἰδικὸν δι' ὠρομισθία. (2)

1. Εἰς σχετικῶς μεγάλας ἐπιχειρήσεις λειτουργεῖ εἰδικὸν τμήμα : Λογισμοῦ καὶ Στατιστικῆς ἡμερομισθίων.

2. Διὰ τὴν εὐχερεστεράν μετατροπὴν τοῦ χρόνου εἰς ἡμερομισθία, ὑπόλο-

ΤΜΗΜΑ κλάδος		Αριθμ. παραγωγής		η παραγγελίας .....		.....
Πρ. έργατου.....							
Όνοματεπώνυμον							
Χρονολογία από..... μέχρι..... (έβδομάς)							
Ω Ρ Α Ι							
Ήμέραι	πρό μεσημβρίας		μετά μεσημβρίαν		Υπερωρίαί		Ωραι
	έναρξίς	λήξις	έναρξίς	λήξις	έναρξίς	λήξις	
Παρασκ.							Παρατηρήσεις..... (πρόστιμα κτλ.).....
Σάββατον							
Δευτέρα							
Τρίτη							
Κανονικαί ωραι..... προς..... =							
Υπερωρίαί προς..... =							

Άτομικόν δελτίον ώρομισθίων (In - and - out time card)

5. Αναλόγως τών όρων διεξαγωγής τής εργασίας και τών αναγκών τής άκολουθημένης κοστολογήσεως, δύνανται νά καταρτίζωνται διάφορα

λογίζονται τά πρώτα λεπτά κατά τό δεκαδικόν σύστημα:

$$^* \text{Έναρξίς} \quad 9.06 = 9 \frac{1}{12} = 9.1 \text{ δεκαδικόν}$$

$$\text{Λήξις} \quad 11.30 = 11 \frac{6}{12} = 11.5$$

$$^* \text{Ωραι} \quad 2.24 = 2 \frac{5}{12} = 2.4$$

Π ί ν α ξ

Λεπτά	κλάσμα	δεκαδικοί	Λεπτά	κλάσμα	δεκαδικοί
			35	$\frac{7}{12}$	0,58
5	$\frac{1}{12}$	0, 8	40	$\frac{8}{12}$	0,67
10	$\frac{2}{12}$	0,17	45	$\frac{9}{12}$	0,75
15	$\frac{3}{12}$	0,25	50	$\frac{10}{12}$	0,83
20	$\frac{4}{12}$	0,33	55	$\frac{11}{12}$	0,92
25	$\frac{5}{12}$	0,42	60	$\frac{12}{12}$	1,00
30	$\frac{6}{12}$	0,50			

ανάλογα έντυπα. (1) Σκοπός αὐτῶν εἶναι, ὡς ἐλέχθη ἤδη, νὰ ἐνημερώνουν τὸ λογιστήριον : ποῦ, πῶς καὶ πόσον ἠσχολήθη ἕκαστος ἐργάτης.

Ἡ ἀνάγκη τῆς προσεκτικῆς συμπληρώσεως τῶν ἐντύπων τούτων εἶναι πρόδηλος, τόσον ἐξ ἀπόψεως ἀριθμητικῆς ἀκρίβειας ὅσον καὶ οὐσιαστικοῦ περιεχομένου.

6. Μετὰ τὴν συγκέντρωσιν τῶν πηγαίων τούτων δεδομένων, τὸ Λογιστήριον (ὕπηρεσαι κοστολογήσεως καὶ ἐκκαθαρίσεως ἡμερομισθίων) ταξινομεῖ ταῦτα καὶ προβαίνει εἰς τὴν σύνταξιν :

α) Τῆς γενικῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως (ἀναλυομένης ἐνδεχομένως εἰς περισσοτέρας καταστάσεις κατὰ τμήματα ἢ ἐξωτερικὰ ἐργοτάξια).

β. Τῶν φύλλων ἀναλύσεως (ἢ μερισμοῦ) ἐργασίας κατὰ θέσεις κόστους καὶ αὐτοτελεῖς διακεκριμένας κατασκευὰς (τελικοὺς φορεῖς κόστους).

7. Χάριν πληρεστέρας κατανοήσεως παραθέτομεν τὰ κατωτέρω ἀλλοσχετιζόμενα δελτία καὶ καταστάσεις.

Ἄτομικὸν δελτίον ἐνασχολήσεως (job card)								
Ἄρ. 74		Ὄνοματεπώνυμον : Δ. Βασιλειάδης						
Χρονολ.		14.7.48						
Ἄριθμὸς παραγωγῆς	Τ μ ἦ μ α Α				Τ μ ἦ μ α Β			
	Τόπος Νο 3		Φρέζα Νο 1		.....		.....
	ὥραι	Δραγμαὶ	ὥραι	Δραγμαὶ				
332	2.30	3.800	2	3000	—	—	—	—
325	1.15	.900					3	4.500
	3.45	5.700	2	3.000	—	—	3	4.500

Παραλείπομεν ἐνταῦθα τὴν ἀναγραφὴν ἀποδόσεως ἐργασίας εἰς τεμάχια, κτλ.

Ἄνάλυσις τῶν ἀτομικῶν δελτίων καὶ κατάρτισις «Φύλλου Μερισμοῦ ἡμερομισθίων», κατὰ τμήματα,

1. Ποικιλίαν ὑποδειγμάτων ἐντύπων ἐργασίας βλ. ἐν C. B.—THOMPSON: Méthodes américaines d'établissement des prix de revient, σελ. 98, 99, 100, 101, 102, 103 κτλ. L. CHARDONNET: op. cit. σελ. 317. M. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ τόμ. Β' σελ. 190 ἐπ.

Τ Μ Η Μ Α Α

Χρονολογία.....							
Αο.	Όνοματεπώνυμον	Τόπος Νο 3		Φορέζα Νο 1		.....
74	Δ. Βασιλειάδης	3.45	5.700	2.00	3.000	—	—
91	Κ. Ίορδανίδης	2.00	3.000	—	—	4	6.000
93	Ε. Κυριακού	1.00	1.500	3.00	4.500	1	1.500

		6.45	10.200	5.00	7.500	5	7.500
	Σύνολον ὄραι						
	Ἡμερομίσθια						

Τ Μ Η Μ Α Β

Ὅμοίως

ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ ΑΡ. 325

		Πίστωσης					
		Ἡμερομίσθια μερισθέντα					
Χρέωσις :							
Παραγγελίαι τρίτων							
Ἀδελφοὶ Κύρου καὶ Σία							
		Τ μ ἦ μ α Α		Β		Γ	
74	Δ. Βασιλειάδης	1.15	1.900	—	—	3	4.500
93	Ε. Κυριακού	2.00	3.000	2.00	3.000	1	1.500
	—
		.....	4.900	2.00	3.000	....	6.000
	Σύνολον ὄραι.....						
	Δραχμαὶ 13.900						

8. Τὰ σύγχρονα μηχανογραφικὰ λογιστικὰ μέσα ἐπιτρέπου τὴν ἀσφαλῆ καὶ ταχεῖαν κατάρτισιν τῶν συγκεντρωτικῶν καταστάσεων καὶ τὴν διεξαγωγὴν τοῦ ὅλου ἔργου τῶν ὑπηρεσιῶν κοστολογήσεως καὶ ἡμερομισθίων.

9. *Μισθοδοτικὴ κατάσταση.* Αὕτη καταρτίζεται βάσει τῶν ἀτομικῶν δελτίων χρόνου ἐργασίας καὶ περιλαμβάνει, κατὰ βάσιν :

- | | |
|------------------------------|--|
| 1. Ὀνοματεπώνυμον | 5. Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων <i>ἀναλυτικῶς</i> |
| 2. Ὀνομαστικὸν ἡμερομίσθιον | 6. Προκαταβολαί—πρόστιμα |
| 3. Χρόνον ἐργασίας—ὑπερωρίας | 7. Καθαρὸν πληρωτέον ποσόν |
| 4. Ὀνομαστικὸν ποσὸν ἀμοιβῆς | 8. Παρατηρήσεις. |

Βλ. ὑπόδειγμα ἀρ. 8 (εἰς τὸ τέλος τοῦ βιβλίου).

10. *Βιβλίον ἡμερομισθίων*. Ἡ τήρησις τοῦ κρίνεται πάντοτε ἀναγκαῖα διὰ διαφόρους ὀργανωτικούς λόγους καὶ ὅταν ἀκόμη δὲν ἐπιβάλλεται νομοθετικῶς (ὡς τοῦτο συμβαίνει ἐν Γαλλίᾳ, ἔνθα τηρεῖται τὸ *Livre légal de la paie*). Συντάσσεται εἴτε κατὰ τρόπον ἀναλυτικὸν βάσει τῶν ἀτομικῶν δελτίων ἐργασίας εἴτε κατὰ τρόπον συγκεντρωτικὸν βάσει τῶν μισθοδοτικῶν καταστάσεων. Ἡ ἀναλυτικὴ τήρησις εἶναι ἡ πράγματι ἐνδεδειγμένη. Διότι πλὴν ἄλλων ἐπιτρέπει, εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς μηνιαίας κοστολογήσεως, νὰ ὑπολογίζωνται εὐχερῶς τὰ μηνιαῖα ἡμερομίσθια, ὅταν μία τῶν ἐβδομάδων μετέχη τοῦ λήγοντος καὶ τοῦ ἐπομένου μηνός.

Διάφοροι μηχανογραφικοὶ τρόποι ἐπιτρέπουν τὴν κατάρτισιν τοῦ βιβλίου τούτου συνδυαστικῶς πρὸς ἄλλας καταστάσεις ἀφορώσας τὰ ἡμερομίσθια¹.

§§ 1. Λογιστικαὶ ἐγγραφαί

1. Ἐπὶ τῇ καταβολῇ τῶν ἐβδομαδιαίων ἡμερομισθίων :

<i>Ἡμερομίσθια</i> (ἄμμεσα)		100	
εἰς <i>Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων</i>			15
<i>Φόρος Κ. Π.</i>	3		
<i>Ι.Κ.Α.</i>	4		
<i>Ταμείον Ἀνεργίας</i>	5		
<i>Ἐργατικὴ Ἔσθια</i>	3		
.....	<u>15</u>		
εἰς <i>Ταμείον</i>			85

2. *Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων*. Τὸ ὀνομαστικὸν ποσὸν τῆς ἐβδομαδιαίας καταστάσεως, μὲ τὸ ὅποῖον χρεοῦται ὁ λογαριασμὸς *Ἡμερομίσθια*, ἐλαττώνεται κατὰ τὸ ποσὸν τῶν κρατήσεων τὰς ὁποίας ἐνεργεῖ ὁ ἐργοδότης ὑπὲρ τρίτων καὶ εἰς βάρος τοῦ ἐργάτου. Αὗται ποικίλλουν κατὰ καιροὺς καὶ ὡς πρὸς τοὺς δικαιούχους ὀργανισμοὺς (Ι.Κ.Α., κλαδικὰ ταμεία, κτλ.) καὶ ὡς πρὸς τὰ ποσοστά.

Ἄνωτέρω ἐπιστώθη ἕνας καὶ μόνος περιληπτικὸς λογαριασμὸς *Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων*, ἀναλυόμενος εἰς ἰδιαιτερον καθολικόν. Αὐτονόητον ὅτι αἱ ὀλίγαι ὑπομερίδες τούτου (εἰδικοί λογαριασμοὶ) δύναται νὰ ἀναχθοῦν εἰς πρωτοβαθμίους λογαριασμοὺς, ὁπότε τὸ ἄρθρον θὰ εἶναι :

1. Βλ. σχ. Α. GAUTARD : *op. cit.* σελ. 82.

Ἡμερομίσθια		100	
εἰς	Φορ. Καθ. Προσόδου		3
	I. K. A.		4
	Ταμείων Ἀνεργίας		5
	Ἐργατικὴ Ἑστία		3
		
εἰς	Ταμείων		85

Ὅπωςδήποτε ἀντενδείκνυται ἡ τακτικὴ τὴν ὁποῖαν ἀκολουθοῦν τινὲς πιστοῦντες τὸ ταμεῖον μὲ τὸ ὀνομαστικὸν ἄθροισμα τῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως, χρεοῦντες δὲ αὐτὸ πιστώσει τῶν κρατήσεων ὑπὲρ τρίτων.

3. *Καταβολὴ κρατήσεων.* Ἐν τῷ μέτρῳ, ὅπου ἡ ἐπιχειρήσις καταβάλλει, συμφώνως πρὸς τὰς ὑπαρχούσας σχετικὰς διατάξεις, τὰ οἰκεία ποσά, ἔχομεν :

Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων		.....
	Φόρος κ. προσόδου		
	Ταμείων Ἀνεργίας		.....
	κτλ.	εἰς	Ταμείων

4. *Ἐργοδοτικαὶ συνεισφοραὶ, κατὰ νόμον ἢ προαιρετικά.* Αἱ ἀνωτέρω κρατήσεις βαρύνουν τὸν ἐργάτην. Ὁ ἐργοδότης βαρύνεται ἐπίσης, συνεπεὶα ρητῶν νομοθετικῶν διατάξεων, μὲ διαφόρους εἰσφοράς εἰς τὸ I.K.A., εἰς τὸ Ταμεῖον Ἀνεργίας, εἰς διάφορα κλαδικὰ ταμεῖα (ἀρτεργατῶν, μετὰλλωρύχων κτλ.). Πολλάκις ἀκόμη αἱ σοβαραὶ ἐπιχειρήσεις παρέχουσι συσσίτιον — ἐπὶ μειωμένη τιμῇ — στέγασιν, ἰατρικὴν περίθαλψιν καὶ φάρμακα, κτλ. προαιρετικῶς. Πάντα ταῦτα πρέπει νὰ ἐμφανισθοῦν εἰς χρέω-

1. Εἰς τὰς Ἡν Πολιτείας συνηθίζεται ἡ σύνταξις περιλήψεως τῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως (Pay-Roll Summary) κατὰ χρόνον ἐργασίας καὶ ποσά :

Περίοδος.....	Ἄμεσα Ἡμερομίσθια		Ἐμμεσα Ἡμερομίσθια		Ἀπώλειαι χρόνου		Σύνολον	
	ῥραι	ποσόν	ῥραι	ποσόν	ῥραι	ποσόν	ῥραι	ποσόν
Τμήματα								
A	1.400	7.750	100	520	10	60	.....	.....
B	780	3.125	10	60	—	—	.....	.....
Γ	920	4.085	15	80	5	30	.....	.....
Σύνολον	3.10.		125	660	15	90	.....	.....

σιν Ιδιαίτερου πρωτοβαθμίου λογαριασμοῦ Ἐργοδοτικαὶ συνεισφοραί, τηρουμένου μὲ διπλᾶς (ἀναλυτικᾶς) στήλας :

Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ

			Σύνολον	Κατὰ νόμον	Προαιρετικαί

Ἡ διπλῆ στήλη ἐξυπηρετεῖ : τὴν στατιστικὴν ἀνάλυσιν (πρὸς ταχεῖαν διαπίστωσιν τῆς σημασίας ἐκάστης ὁμάδος), τὴν κοστολόγησιν καὶ τὴν φορολογίαν (εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν οἰκειοθελεῖς τινὲς παροχαὶ ἤθελον κριθῆ ὡς θυσίαι ἐπὶ τοῦ κέρδους καὶ οὐχὶ ὡς ἐπιχειρηματικὰ βάρη).

5. Αἱ ἐγγραφαὶ θὰ εἶναι :

Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ			
	εἰς Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων		
	I.K.A.	....
	T.A.	....
	E.E.	....
		
	Ταμεῖον		

Διὰ λόγους διευκολύσεως τοῦ ἐλέγχου, κ.ἄ. αἱ ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ ὑπάγονται εἰς τὸν αὐτὸν λογαριασμὸν μὲ τὰς ἐργατικὰς εἰσφοράς. Καὶ ἐνταῦθα ἡ δίστηλος τήρησις τῶν ὑπομερίδων I.K.A., T.A., E.E. κτλ. ἐξυπηρετεῖ τὸν ἔλεγχον ὡς καὶ πᾶσαν ἄλλην συναφῆ διαπίστωσιν. Τὸ Ταμεῖον ἀφ' ἑτέρου πιστοῦται μὲ τὰ καταβαλλόμενα διὰ προαιρετικὰς εἰσφοράς, ὑπὸ διαφόρους μορφὰς παροχῆς. Αυτόνομητον ὅτι διὰ ταύτας δύνανται (καὶ ὀφείλουν ἀκόμη) νὰ τηρηθοῦν ἰδιαίτεροι λογαριασμοί, ὡς λ.χ. Λειτουργία οὐσσιτίου, κτλ. ἐφ' ὅσον συντρέχει λογιστικὴ σκοπιμότης.

6. Ἐν συνεχείᾳ ἐρωτᾶται ποία ἡ τύχη τοῦ λογαριασμοῦ Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ καὶ ὡς πρὸς τὴν κοστολόγησιν. Ἡ λύσις εἶναι περιπτωσιακῆ. Ἐάν πρόκειται περὶ εἰσφορῶν αἱ ὁποῖαι ἀφοροῦν μόνον τὰ ἡμερομίσθια, τότε τυγχάνει ἐνδεδειγμένη ἢ μηνιαία μεταφορὰ εἰς τὸν λογαριασμὸν τούτων, διὰ νὰ συνακολουθήσῃ καὶ τὸ σχετικὸν κονδύλιον τὸν μερισμὸν τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν. Ἀλλὰ τότε πρέπει νὰ λειτουργῇ ἰδιαίτερος λογαριασμὸς διὰ τὰς ἐπὶ τῶν μισθῶν ὀφειλομένας εἰσφοράς, μεριζόμενος

ἐκεῖ καὶ ὅπου ἐπιρρίπτονται οἱ μισθοί. Μεταξὺ τῶν διαφόρων λογιστικο-
 οργανωτικῶν λύσεων ὑποδεικνύομεν τὴν ἀκόλουθον [περίπτωσις μόνον
 νομίμων εἰσφορῶν].

Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ

		<i>Μεριζόμενα εἰς :</i>		
Ἐπὶ Ἡμερομισθίων Ἐπὶ Μισθῶν	90	120	1) Ἡμερομισθία	90
			2) Γ.Ε. Ἐφοδιασμοῦ	30
			3) Γ.Ε. παραγωγῆς	40
			4) Γ.Ε. πωλήσεως	30
			5) Γ.Ε. Διοικήσεως	<u>20</u>	120

Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων

	Ποσά	Ι.Κ.Α	Φ.Κ.Π.	Τ.Α.	....	....
.....	50	35	—	15		
.....	90	60	10	20		
.....	120	70	20	20		

Ἡμερομισθία

Ἐβδομαδιαῖαι καταστάσεις (950 + 50) =	1000	πρὸς μερισμὸν	1.090
Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ	90		

Γεν. ἐξοδα Ἐφοδιασμοῦ

.....		
Μισθοὶ	.....	
Ἐργοδ. εἰσφορὰ	30		

Γεν. ἐξοδα Παραγωγῆς (Γ. Βιομηχ. ἑξ.)

.....		
Μισθοὶ	.....	
Ἐργοδ. εἰσφορὰ	40		

Γεν. ἐξοδα Πωλήσεων

.....		
Μισθοὶ	.....	
Ἐργοδ. εἰσφορὰ	30		

Γεν. έξοδα Διοικήσεως

.....
Μισθοί	.....
Έργοδ. εισφορά	20

7. Προκαταβολαί. Ἡ ἀνάγκη τῶν πραγμάτων ἐπιβάλλει τὴν χορήγησιν προκαταβολῶν ἐντὸς τῆς ἐβδομάδος. Ἀναλόγως τῆς ἐκτάσεως καὶ συχνότητος αὐτῶν ἀντιμετωπίζονται κατὰ δύο τρόπους : α. Τηρεῖται ὀνομαστικὸν σημείωμα τῶν χορηγουμένων προκαταβολῶν. Κατὰ τὴν πληρωμὴν τῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως, ὁ ταμίας ἔχων ὑπ' ὄψιν τοῦ τὸ σημείωμα προβαίνει εἰς κράτησιν τῶν προκαταβληθέντων ποσῶν. Τρόπος ἐλαττωματικὸς συγχωρητέος εἰς πολὺ μικρὰς ἐπιχειρήσεις. β. Διὰ τὰ προκαταβαλλόμενα ποσὰ ὁ ταμίας λαμβάνει εἰδικὰς προσωρινὰς ἀποδείξεις, βάσει τῶν ὁποίων τὸ Λογιστήριον προβαίνει εἰς τὴν συγκεντρωτικὴν ἔγγραφὴν :

Προκαταβολαὶ ἡμερομισθίων	20.000	
εἰς Ταμεῖον		20.000

Αἱ σχετικαὶ ἀποδείξεις δίδονται εἰς τὸν συντάσσοντα τὴν κατάστασιν ἡμερομισθίων, διὰ νὰ γίνῃ ἔναντι τοῦ ὀνόματος ἐκάστου ἐνδιαφερομένου, ἡ σχετικὴ ἔγγραφὴ τοῦ ποσοῦ εἰς εἰδικὴν στήλην Προκαταβολαί. Τοιοῦτοτρόπως πληρώνεται μόνον τὸ καθαρὸν ποσόν.

Ὅταν θὰ καταχωρηθῇ ἡ ἐξόφλησις τῆς μισθοδοτικῆς καταστάσεως θὰ ἔχωμεν τὴν ἡμερολογιακὴν διατύπωσιν :

Ἡμερομισθία	.....
εἰς Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων		.....
Προκαταβολαὶ ἡμερομισθίων		20.000
Ταμεῖον		.....

καὶ ὁ λογαριασμὸς Προκαταβολαί ἐξισοῦται [διὰ τὴν κίνησιν τῆς ληξάσης ἐβδομάδος].

8. Ἀνεξόφλητα ἡμερομισθία. Ἐάν καὶ σπανιώτερον... φαινόμενον συμβαίνει ἐνίοτε ἡμερομισθία τινὰ νὰ μένουν ἀνεξόφλητα. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην υἱοθετοῦνται δύο λύσεις : 1) Θεωρεῖται ὅτι ἡ μισθοδοτικὴ κατάσταση ἐξωφλήθη ἐξ ὀλοκλήρου, ἢ δὲ χρηματικὴ διαφορά τιθεμένη εἰς ἰδιαιτέρους φακέλλους παραμένει ἐκκρεμῆς εἰς τὸν Ταμῖαν, ὡς ἰδιωτικὴ παρακαταθήκη. Ἡ λογιστικὴ ἀγνοεῖ τὸ γεγονός. 2) Ὁρθότερον εἶναι ἐν τούτοις νὰ μὴ πιστωθῇ τὸ ταμεῖον μὲ ποσὰ μῆπω καταβληθέντα, ἀλλὰ

νά ανοιχθῆ πιστωτικὸς λογαριασμὸς : Ἐνεξόφλητα ἡμερομίσθια (ἢ ἡμερομίσθια πληρωτέα ἢ Δικαιούχοι δεδουλευμένων ἡμερομισθίων).

Πρὸς ἀποφυγὴν δημιουργίας τοιοῦτου λογαριασμοῦ ὡς πρωτοβαθμίου (¹) δύναται οὗτος νά ὑπαχθῆ ὑπὸ γενικὸν τινὰ λογαριασμὸν Ἐγκρημεῖς πιστωτικοὶ λογαριασμοί (²), ὁπότε τὸ σχετικὸν ἄρθρον θά εἶναι :

Ἡμερομίσθια

εἰς **Κρατήσεις ὑπὲρ τρίτων**

Ταμείων

Ἐγκρημεῖς πιστωτικοὶ λ/σμοί

1. Ἐνεξόφλητα ἡμερομίσθια.....

§ 4

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

1. **Ἰαχόουσα νομοθεσία.** Ὡς πρὸς τὰς ἀποσβέσεις αἱ ἐπιχειρήσεις δέον νά διακριθῶσι εἰς δύο κατηγορίας :

α) Εἰς ἐκείνας αἱ ὁποῖαι ὑπεχρεώθησαν νά προβοῦν εἰς ἀναπροσαρμογὴν τῶν ἰσολογισμῶν των κατόπιν τοῦ Α.Ν. 505/1945 (³) καὶ τῶν μεταγενεστέρων διαταγμάτων. Ταῦτα εἶναι :

1. Τὸ Ν. Δ. 10-5-46 «περὶ καταρτίσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ τῶν Α. Ἐταιρειῶν». Δι' αὐτοῦ ἐπετράπη ὅπως δι' ἐκδοθησομένων διαταγμάτων καταστῆ προαιρετικὴ ἢ ὑποχρεωτικὴ ἢ προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν πρὸς τὰς νέας νομισματικὰς συνθήκας. Βάσει τούτου ἐξεδόθησαν τὰ Ν. Διατάγματα : 6-9-46, 20-11-46, 2-3-47 διὰ τῶν ὁποίων ἐρρυθμίσθη ἡ ἀναγωγὴ τῶν ἰσολογισμῶν διὰ τὰς χρήσεις 1945 καὶ 1946. Βάσει τῶν σχετικῶν διατάξεων, τόσον αἱ Ἄν. Ἐταιρίαι ὅσον καὶ αἱ λοιπαὶ ἐπιχειρήσεις (αἱ ὁποῖαι ἤρχισαν τὴν τήρησιν ἐπισήμων ἐμπορικῶν βιβλίων μέχρι 31-12-46) κατήρτισαν τὸν ἰσολογισμὸν τῆς ἑταιρικῆς χρήσεως 1946, ὁ ὁποῖος ἀπετέλεσε τὸ βᾶθρον διὰ τὴν ἀναπροσαρμογὴν τοῦ ἰσολογισμοῦ τῆς χρήσεως 1947.

Ἐπὶ τῆς προσαρμογῆς ταύτης, τὴν ὁποίαν ἐρρύθμισε τὸ Ν. Δ. τῆς 7ης Ἰουλίου 1948, δὲν εἶναι δυνατόν νά ἀσχοληθῶμεν ἐνταῦθα (⁴).

β) Δευτέραν ὁμάδα ἀποτελοῦν αἱ ἐπιχειρήσεις αἱ ὁποῖαι, ὑπαγόμε-

1. Ὅπερ διογκώνει ἀσκόπως τὸ Γεν. Καθολικὸν καὶ τὰ ἰσοζύγια.

2. Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι δὲν γίνεται κατάχρησις εἰς τὴν ἔκτασιν καὶ σημασίαν τούτου.

3. Σχ. βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἡ ἀναγωγὴ τῶν ἰσολογισμῶν εἰς νέας δραχμάς, Ἀθῆναι 1945.

4. Σχ. βλ. Γ. ΝΕΖΗ : Ἡ νέα προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν. Ἀθῆναι 1948.
Π. ΝΟΜΙΚΟΥ : Ἡ προσαρμογὴ τῶν ἰσολογισμῶν τῶν ἐπιχειρήσεων. Ἀθῆναι 1946.

ναι εις την δευτέραν, τρίτην και τετάρτην φορολογικὴν κατηγορίαν, υπε-
 χρεώθησαν νὰ τηρήσουν ἔμπορικὰ βιβλία κατόπιν τοῦ Ν. Δ. 578/1948 καὶ
 αἱ ὁποῖαι προέβησαν εἰς κατάρτισιν ἀρχικῆς ἀπογραφῆς, ἐντὸς τοῦ 1948,
 συμφώνως πρὸς τὰς διατάξεις τοῦ Ν. Δ. 7-7-48 «περὶ νέας προσαρμογῆς
 τῶν ἰσολογισμῶν».

Τὸ διάταγμα τοῦτο διακρίνει δύο κατηγορίας παγίων περιουσιακῶν
 στοιχείων, ἀναλόγως τοῦ χρόνου κτήσεως αὐτῶν :

α) Εἰς τὰ ἀγορασθέντα μέχρι 10ης Νοεμβρίου 1944.

β) Εἰς τὰ ἀγορασθέντα ἀπὸ 11 Νοεμβρίου καὶ μεταγενεστέρως. Διὰ
 τὰ πρῶτα, ἢ προσηρμοσμένη ἀξία αὐτῶν—ἢ φερομένη εἰς τὴν ἀπογραφὴν
 1948—ἐξευρέθη κατόπιν πολλαπλασιασμοῦ τῆς ἀρχικῆς τῶν τιμῆς ἀγορᾶς
 ἐπὶ τοῦς κάτωθι συντελεστάς :

'Εφ' ὅσον ἐκτήθησαν μέχρι	31	Δεκεμβρίου	1919	.	.	.	.	4.000
ἀπὸ 1 'Ιανουαρίου 1920	>	31	'Οκτωβρίου	1920	.	.	.	3.100
>	1	Νοεμβρίου	1920	>	31	Μαρτίου	1921	2.060
>	1	'Απριλίου	1921	>	31	Αὐγούστου	1921	1.575
>	1	Σεπτ)βρίου	1921	>	31	Μαΐου	1922	1.040
>	1	'Ιουνίου	1922	>	30	Σεπτ)βρίου	1922	730
>	1	'Οκτωβρίου	1922	>	31	Μαΐου	1923	280
>	1	'Ιουνίου	1923	>	31	'Ιουλίου	1923	520
>	1	Αὐγούστου	1923	>	30	Σεπ)βρίου	1925	375
>	1	'Οκτωβρίου]	1925	*	30	Σεπ)βρίου	1931	265
>	1	'Οκτωβρίου	1931	*	30	'Απριλίου	1932	345
>	1	Μαΐου	1932	>	27	'Απριλίου	1941	185
>	28	'Απριλίου	1941	>	10	Νοεμβρίου	1944	185

Διὰ τὰ ἀγορασθέντα ἀπὸ 11 Νοεμβρίου ἢ προσηρμοσμένη ἀξία αὐτῶν
 ἐξευρίσκεται ὡς ἑξῆς : α) 'Η ἀναγραφομένη εἰς τὰ βιβλία ἀξία κτήσεως,
 ἔστω δρ. 800.000, διαιρεῖται διὰ τῆς τιμῆς τῆς χρυσοῦς λίρας (κατὰ τὴν
 ἡμέραν τῆς ἀγορᾶς), ἔστω 4000.

β) Τὸ πηλίκον $\frac{800.000}{4.000} = 200$ £ πολλαπλασιάζεται διὰ 1000, ἤτοι
 δρχ. 200.000

γ) Καὶ ἐάν μὲν ἡ οὕτω ἐξευρισκομένη ἀξία (Δρχ. 200.000) εἶναι μι-
 κροτέρα τῆς πραγματικῆς τιμῆς κτήσεως, τότε διατηρεῖται εἰς τὰ βιβλία
 ἢ πράγματι καταβληθεῖσα τιμῆ (δρχ. 800.000). 'Εάν ὁμως ἡ ἀναπροσηρ-
 μοσμένη ἀξία (Δρχ. 200.000) τύχη νὰ εἶναι μεγαλυτέρα τῆς τιμῆς κτήσεως,
 τότε εἰς τὰ βιβλία ἀναγράφεται ἡ ἀναπροσηρμοσμένη ἀξία.

'Οπωσδήποτε αἱ ἀναπροσαρμογαὶ αὗται ἔχουν γίνεαι καὶ τὰ πά-
 για στοιχεῖα φέρονται ἤδη εἰς τὰ βιβλία μὲ τὰ νέα ποσά. 'Επὶ τούτων
 ἔχουν ἐφαρμογὴν οἱ συντελεσταὶ ἀποσβέσεως οἱ καθοριζόμενοι ἐκάστοτε
 διὰ νέων διαταγμάτων.

«Εἶναι αὐτονόητον ὅτι τὰ ποσοστά (συντελεσταὶ) τῶν ἀποσβέσεων
 θὰ ὑπολογισθῶσιν ἐπὶ τῆς ὀλικῆς προσηρμοσμένης ἀξίας τῶν στοιχείων τού-
 τῶν».

των, πρὸ πάσης ἐξ αὐτῆς ἐκπτώσεως τῶν ἐνεργηθειῶν ἀποσβέσεων κατὰ τὰς προγενεστέρως ἐταιρικός χρήσεις»⁽¹⁾.

2. Οἱ καθοριζόμενοι, κατ' ἀνώτατον ὄριον, συντελεσταὶ διὰ τὴν ἐταιρικήν χρήσιν 1947—1948, εἶναι—συμφώνως πρὸς τὸ Ν. Δ. τῆς 23 Ὀκτωβρίου 1946—οἱ ἀκόλουθοι :

**Ἄρθρον 3.*—1. α) Ἐπὶ τῶν μηχανημάτων παραγωγῆς καὶ διανομῆς κινητηρίου δυνάμεως δι' ἠλεκτρικοῦ ρεύματος ἢ δι' ἀτμοῦ εἰς ἕξ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (6 %).

β) Ἐπὶ τῶν μηχανημάτων κινητηρίου δυνάμεως διὰ κινητῶν ἐσωτερικῆς καύσεως εἰς δώδεκα καὶ ἡμίση ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (12 1/2 %).

γ) Ἐπὶ πάντων τῶν λοιπῶν μηχανημάτων καὶ ἐν γένει ἐγκαταστάσεων τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς ὀκτὼ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (8 %).

δ) Ἐπὶ τῶν μεταφορικῶν μέσων (ἴππων, ἀμαξῶν, αὐτοκινήτων φορητῶν καὶ ἐπιβατηγῶν κλπ.) τῶν χρησιμοποιοιμένων ὑπὸ μὴ μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων εἰς εἴκοσιν ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (20 %).

ε) Ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν δοχείων μεταφορᾶς ὑγρῶν (βαρελλῶν κλπ.) εἰς τριάκοντα ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (30 %).

2. Διὰ τὰς συγκοινωνιακὰς ἐταιρείας, πλὴν τῶν ναυτιλιακῶν, τὸ ποσοστὸν τῆς ἀποσβέσεως ὀρίζεται ἐπὶ μὲν τῶν σιδηροτροχιῶν καὶ τοῦ τροχαίου ὄλικοῦ εἰς πέντε ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (5 %), ἐπὶ δὲ τῶν λοιπῶν χρησιμοποιουμένων μέσων καὶ μηχανημάτων εἰς δέκα ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (10 %).

**Ἄρθρον 4.*—1. Τὸ ποσοστὸν τῶν ἐταιρειῶν τῶν χαρακτηριζομένων ὡς ἐπικινδύνων καὶ ἐκ τοῦ λόγου τούτου μὴ γινομένων δεκτῶν πρὸς ἀσφάλισιν ὀρίζεται εἰς δέκα ἕξ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (16 %) ἐτησίως ἐπὶ τῶν ἐν γένει ἐγκαταστάσεων τῶν.

2. Τὸ ποσοστὸν τῆς ἐτησίας ἀποσβέσεως τῶν ἐταιρειῶν τῶν ἐχουσῶν σκοπὸν τὴν παραγωγὴν πολεμικῶν εἰδῶν μετ' ἐκρηκτικῶν ὕλων ὀρίζεται εἰς εἴκοσι πέντε ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (25 %) ἐπὶ τῶν ἐν γένει ἐγκαταστάσεων αὐτῶν.

3. Αἱ ἐταιρεῖαι τῶν ἀνωτέρω 1 καὶ 2 περιπτώσεων δὲν δικαιοῦνται εἰς ἐνέργειαν τῆς κατὰ τὸ ἄρθρον 3 τοῦ παρόντος ἀποσβέσεως.

4. Αἱ ἐταιρεῖαι ἐξορύξεως μεταλλευμάτων ἢ ἄλλων ὀρυκτῶν ὕλων, πλὴν τῆς κατὰ τὴν παράγραφον 1 τοῦ ἄρθρου 3 ἀποσβέσεως τῶν ἐγκαταστάσεων τῶν, δικαιοῦνται εἰς ἐνέργειαν ἐτησίας ἀποσβέσεως καὶ ἐπὶ τῆς ἀξίας κτήσεως τῶν μεταλλείων κατὰ ποσοστὸν ὀκτὼ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (8 %).

5. Διὰ τὰ ἔξοδα τῶν ἐρευνῶν περὶ τῆς ἐκτάσεως καὶ τῆς ἀποδόσεως τῶν μεταλλείων τὸ ποσοστὸν τῆς ἐτησίας ἀποσβέσεως ὀρίζεται εἰς εἴκοσι πέντε ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (25 %) προκειμένου περὶ ἐρευνῶν ἐντὸς τῆς Ἑλλάδος καὶ εἰς ὀκτὼ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (8 %) προκειμένου περὶ ἐρευνῶν ἐκτὸς τῆς Ἑλλάδος.

**Ἄρθρον 5.*—Ἡ ἀξία τῶν ἀνταλλακτικῶν καὶ ἐργαλείων ἐπιτρέπεται ὅπως ἀποσβέννεται ἐξ ὀλοκλήρου ἐντὸς τῆς χρήσεως καθ' ἣν τὸ πρῶτον ἐχρησιμοποίησαν ταῦτα.

**Ἄρθρον 6.*—Διὰ τὰ ἐπιπλα καὶ σκεύη, τὸ ποσοστὸν τῆς ἐτησίας ἀποσβέσεως τῆς ἀξίας τῶν ὀρίζεται ὡς κάτωθι :

α) Ἐπὶ τραπεζικῶν ἐπιχειρήσεων, τριάκοντα ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (30 %).

β) Ἐπὶ ξενοδοχειακῶν ἐπιχειρήσεων πενήτην ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (50 %).

γ) Ἐπὶ πασῶν τῶν λοιπῶν ἐπιχειρήσεων, εἴκοσιν ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (20 %).

Ἄρθρον 7.—1. Διὰ τὰς οἰκοδομὰς αἰτίνες ἀνήκουσιν εἰς ἔταιρειας ἀνωνύμους (πλὴν τῶν βιομηχανοστασιῶν), ἐπιτρέπεται ἀπόσβεις ὑπολογιζομένη ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν κτισμάτων αὐτῶν ὡς ἀκολουθῶς :

α) Ἐπὶ οἰκοδομῶν αἰτίνες περιέρχονται εἰς τραπεζικὰς ἐπιχειρήσεις ἔξ ἀναγκαστικῶν πλειστηριασμῶν εἰς ποσοστὸν ὀκτῶ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (8 %).

β) Ἐπὶ οἰκοδομῶν ἢ τμημάτων τούτων ἰδιοχρησιμοποιουμένων ὑπὸ τραπεζικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ λοιπῶν ἀνωνύμων ἑταιρειῶν εἰς ποσοστὸν τρία καὶ ἡμισυ τοῖς ἑκατὸν (3,5 %).

γ) Ἐπὶ τῶν λοιπῶν οἰκοδομῶν τῶν τραπεζικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τῶν λοιπῶν ἀνωνύμων ἑταιρειῶν, εἰς ποσοστὸν δύο καὶ ἡμισυ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (2,5 %).

2. Ἐκ τοῦ ποσοῦ τῆς ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ παρόντος ἀναγνωριζομένης ἀποσβέσεως ἀφαιρεῖται ἢ κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ ἄρθρου 10 τοῦ κώδικος φορολογίας καθαρῶν προσόδων, ὡς ἀντικατεστάθη διὰ τοῦ ἄρθρου 6 τοῦ Ἐπιτοκίου Νόμου 332, παρεχομένη ἀπόσβεις, ὀριζομένη εἰς 12 %.

Ἄρθρον 8.—Τὸ ποσοστὸν τῆς ἀποσβέσεως ἐπὶ τῶν βιομηχανοστασιῶν καὶ τῶν παραρτημάτων καὶ ἐξαρτημάτων αὐτῶν, ὡς καὶ τῶν μετ' αὐτῶν συνεχομένων ἀποθηκῶν πρὸς ἀποθήκυσιν πρώτων ὑλῶν καὶ πρώτην ἐναπόθεσιν τῶν βιομηχανικῶν προϊόντων, ὡς ταῦτα νοοῦνται ὑπὸ τῆς διατάξεως τῆς περιπτώσεως στ' τῆς παραγράφου 4 τοῦ ἄρθρου 9 τοῦ κώδικος φορολογίας καθαρῶν προσόδων, ὀρίζεται εἰς πέντε ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (5 %) τῆς ἀρχικῆς ἀξίας τῶν κτισμάτων.

Ἄρθρον 9.—Εἰς ἣν περίπτωσιν αἱ ἐνεργηθεῖσαι ὑπὸ τῶν ἑταιρειῶν ἀποσβέσεις καλύπτουσι τὴν ἀξίαν κτήσεως τῶν ἐκ τῆς χρήσεως ἀναλισκομένων στοιχείων, δὲν ἀναγνωρίζεται περαιτέρω ἔκπτωσης δι' ἀπόσβεις.

Ἐάν ἡ διαφορὰ μεταξὺ τῆς ἀξίας κτήσεως καὶ τῶν ἐνεργηθειῶν ἀποσβέσεων ἀνέρχεται εἰς ποσὸν ἀναλογοῦν εἰς ποσοστὸν ἐπὶ τῆς ἀξίας κτήσεως μικρότερον τοῦ καθοριζομένου διὰ τοῦ παρόντος τοιούτου, ἡ ἀπόσβεις περιορίζεται εἰς τὸ πρὸς κάλυψιν τοῦ μὴ ἀποσβεσθέντος ὑπολοίπου ἀναγκαιῶν ποσόν.

Οἱ καθοριζόμενοι ὡς ἀνωτέρω συντελεσταὶ συνιστοῦν τὸ ἀνώτατον ὄριον, τὸ ὁποῖον ἀναγνωρίζεται ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως. Ὡς πρὸς τὴν κοστολόγησιν ἐν τούτοις τὰ πράγματα διαφέρουν, διότι ἐάν ἡ ἐπιχείρησις φρονεῖ ὅτι δι' εἰδικούς λόγους δεόν νὰ ἐνεργήσῃ ἀπόσβεις κατὰ ποσοστὸν μεγαλύτερον δὲν κωλύεται πρὸς τοῦτο, πλὴν ὅμως δὲν δικαιούται νὰ ἐκπέσῃ ἐκ τῶν ἀκαθαρίστων αὐτῆς ἐσόδων τὴν διαφορὰν τοῦ ἐπὶ πλέον ποσοστοῦ.

Αὐτονόητον ἐπίσης τυγχάνει ὅτι ἡ ἐπιχείρησις δὲν ἐπιχρεοῦται νὰ ἐξαντλήσῃ ὁλόκληρον τὸ ὑπὸ τοῦ Διατάγματος καθοριζόμενον ὄριον ἀποσβέσεως. Ἐὰς παρατηρήσωμεν σχετικῶς ὅτι οἱ ἀναγνωριζόμενοι συντελεσταὶ εἶναι γενικῶς μᾶλλον ὑψηλοὶ καὶ δι' ὠρισμένους κλάδους καταφανῶς ὑπερβολικοὶ (λ.χ. εἰς τὰς ξενοδοχειακὰς ἐπιχειρήσεις).

Ἐκ τῶν ἀναπτυχθέντων ἐν σελ. 43 ἐπ. συνάγεται ἀκόμη ὅτι ἀφ' ἧς στιγμῆς τὸ ποσὸν τῶν ἐνεργηθειῶν συνολικῶς ἀποσβέσεων ἐξίσωθη πρὸς

τὸ ποσὸν τῆς ἀξίας τοῦ σχετικοῦ στοιχείου ἢ περαιτέρω συνέχισις τῆς ἀποσβέσεως παύει νὰ δικαιολογῆται (καὶ συνιστᾷ σχηματισμὸν ἀφανοῦς ἀποθεματικοῦ κεφαλαίου).

4. Ἐμπορονομικὴ ἄποψις. Τὸ Γνωμοδοτικὸν Συμβούλιον Κόστους ἀπεφάνθη (19 7.49) ὅτι : α) δὲν εἶναι ὑποχρεωτικὴ ἢ εἰς ὀλόκληρον ἐφαρμογὴ τοῦ Ν.Δ. 26.11.47 «περὶ ἀνωτάτων ὁρίων ἀποσβέσεων» διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν ἀποσβέσεων κατὰ τὰς βιομηχανικὰς κοστολογήσεις, β) ὅπως οἱ ἀναγνωριζόμενοι συντελεστὰ διχάζονται εἰς δύο κοινὸν ἀνερχόμενα : τὸ μὲν πρῶτον εἰς 25% παγίως διὰ τὴν χρονικὴν φθορὰν, τὸ δεῦτερον μέχρι 75%, κυμαινόμενον ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, διὰ τὴν λειτουργικὴν φθορὰν καὶ κατὰ κατηγορίαν ἐπιχειρήσεως προκειμένου περὶ ἐλαφρᾶς, μέσης καὶ βαρείας βιομηχανίας.

Παρὰ τὴν ὀρθότητα τῆς ἀπόψεως ταύτης (στηριζομένης ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως, βλ. σελ. 122) τὸ νέον Συμβούλιον Κόστους ἀνέστειλε τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἀποφάσεως ταύτης μέχρι τῆς ἐκδόσεως νέας Ἐμπορονομικῆς διατάξεως ρυθμιζούσης τὰ τῶν βιομηχανικῶν κοστολογήσεων, δοθέντος ὅτι ἡ ἀπόφασις τοῦ Γ.Σ.Κ., μεταγενέστερα τῆς Ἐμπορονομικῆς διατάξεως ἀρ. 22|1948 δὲν ἐγένετο ἐγκαίρως γνωστὴ εἰς τοὺς κοστολογουμένους βιομηχάνους.

5. Ὁργάνωσις. Διὰ τὴν παρακολούθησιν τῶν ἀποσβέσεων καὶ τῶν ἐν γένει πληροφοριῶν ἐπὶ τῶν παγίων στοιχείων συνιστᾶται ἡ κατάρτισις ὀλοκληρωμένου πίνακος ἀποσβέσεων δι' ἐκάστην κατηγορίαν ὁμοειδῶν στοιχείων, περιλαμβάνοντος τὰ ἀκόλουθα : (1)

Ἐποσβέσεις

1	2	3	4	5	6	1946	1947	1948	1949	1950

- Ἀριθμὸς μητρώου τοῦ στοιχείου.
 - Τοποθεσία ἔνθα εὐρίσκεται ἐγκατεστημένον (π.χ. ἐργοστάσιον Α, Β, κεντρικόν, ὑποκατάστημα Α).
 - Εἶδος (ἀκριβῆς ὀνοματολογία καὶ χαρακτηρισμὸς).
 - Καινούργος ἢ μεταχειρισμένος.
 - Ἀπόκτησις (χρονολογία ἐγγράφου κυριότητος, ποσόν).
 - Μεταβολαί (ἐκποίησις, ἀχρήστευσις, ἀντικατάστασις, μετὰ χρονολογίας).
- Τοιοῦτοι πίνακες κατὰ ὁμοειδεῖς κατηγορίας στοιχείων δυνάμενοι ἀκόμη νὰ περιλάβουν καὶ ἄλλας πληροφορίας παρέχουν ἄμεσον ἀντίλη-

1. Βλ. L. CHARDONNET : *op. cit.* σελ. 333 καὶ K. BEISEL : *Neuzeitliche Gestaltung des industriellen Rechnungswesens*, σελ. 20, Leipzig 1936.

ψιν τῶν πραγμάτων καὶ συνιστοῦν συγχρόνως δελτία ἀπογραφῆς (Inventar-karte). Ἡ τήρησις ἀναλόγου ἀναλυτικοῦ δελτίου ὕλικου (fiche analytique de materiel) τυγχάνει ὑποχρεωτικὴ ἐν Γαλλίᾳ (Ν. Δ. 13.2.1939). Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἀποφεύγεται ἡ διενέργεια ὑπερβολικῶν ἀποσβέσεων ὅταν ἀποκτῶνται μεταγενεστέρως νέα ὁμοειδῆ στοιχεῖα, ἐνῶ ὁ συντελεστὴς ἀποσβέσεως *συνεχίζει νὰ διατηρῆται ὁ ἴδιος*. Π.χ.

Μηχανήματα Α ἀρχικὴ ἀξία 100.000 ἀποσβεστέα ἐντὸς 10 ἐτῶν
Μηχανήματα Α κτηθέντα μετὰ 5ετίαν 60.000 ἀποσβέννυνται ἐντὸς 7 ἐτῶν μόνον

ὡς προκύπτει ἐκ τοῦ κατωτέρω ἀριθμητικοῦ παραδείγματος :

Ἔτος	Ἀξία	Ποσοστὸν	Μεταφορὰ
1	10.000		
2	10.000		50.000
3	10.000	6	16.000
4	10.000	7	16.000
5	10.000	8	16.000
	50.000	9	16.000
		10	16.000
		11	16.000
		12	16.000
			162.000

6. Λογιστικαὶ ἐγγραφαί. Ἡ διαπίστωσις τῆς ἐτησίας φθορᾶς τῶν ἀκίνητοποιήσεων, καὶ συνεπῶς ἡ δαπάνη ἀποσβέσεως, διατυπῶνται διὰ τοῦ ἄρθρου :

<i>Ἀπόσβεσις ἀκινήτων</i>	.....
<i>Ἀπόσβεσις μηχανημάτων</i>	.....
<i>Ἀπόσβεσις ἐγκαταστάσεων</i>	.....
.....		
κ. ἄ.		
εἰς	<i>Ἀκίνητα</i>	.....
	<i>Μηχανήματα</i>	.....
	<i>Ἐγκαταστάσεις</i>	.....
	

Ὁ τρόπος οὗτος, κατὰ τὸν ὅποιον πιστοῦνται ἀπ' εὐθείας τὰ ἀποσβεννύμενα στοιχεῖα, καλεῖται ἄμεσος καὶ ἐμφανίζει τὸ σοβαρὸν μειονέκτημα ὅτι οἱ διαδοχικοὶ ἰσολογισμοὶ ἐμφανίζουν τὸ πάγιον ἐνεργητικὸν συνεχῶς μειωμένον (1) καὶ χωρὶς νὰ παρέχῃ ἔνδειξιν τῆς ἀρχικῆς σημασίας τῶν ἀκίνητοποιήσεων.

Ἄντ' αὐτοῦ ὅθεν προτιμᾶται ὁ ἔμμεσος τρόπος, κατὰ τὸν ὅποιον πιστοῦνται ἀντίθετός τις λογαριασμός ὡς ἑξῆς :

1. Ἐφ' ὅσον βεβαίως δὲν ἐγένοντο νέα ἀποκτήσεις.

'Απόσβεσεις ακινήτων 'Απόσβεσεις μηχανημάτων	εἰς	'Αποσβεσθέντα ακίνητα 'Αποσβεσθέντα μηχανήματα	.....	.....
		

Οἱ ἀντίθετοι (ἢ ἀρνητικοί) λογαριασμοὶ (1) (comptes de contrepartie, contra accounts) ὡς ἔχοντες πιστωτικὰ ὑπόλοιπα ἐμφανίζονται εἰς τὸ παθητικὸν (εἴτε ἀφαιρετικῶς εἰς τὸ ἐνεργητικόν) καὶ οὕτω ὁ ἰσολογισμὸς ἀποβαίνει κατὰ πολὺ πλέον διαφωτιστικὸς, διότι εἰκονίζει τόσον τὴν ἀρχικὴν ἀξίαν τῶν ἐγκαταστάσεων (ἐνδεικτικῶν τῆς σημασίας τῆς ἐπιχειρήσεως) ὅσον καὶ τὰς πραγματοποιηθεῖσας ἀποσβέσεις. Ἡ διαφορὰ τῶν δύο ποσῶν δεικνύει τὴν ἐνεστῶσαν ἀξίαν τῶν ἀκίνητοποιήσεων.

Οὐχ ἦτιον ἡ φύσις τῶν ἀντιθέτων λογαριασμῶν παρερμηνεύεται, ἰδίως ὅταν τιτλοφοροῦνται ὡς: *Κρατήσεις δι' ἀποσβέσεις*, *Ἀποθεματικὰ ἀποσβέσεων*, κτλ. Διότι—ὑπὸ τὰς ἀνωτέρω ἐκτεθείσας προϋποθέσεις (2)—δὲν πρόκειται περὶ λογαριασμῶν καθαρῶς περιουσίας ἀλλὰ περὶ ἀρνητικῶν κονδυλίων, τὰ ὁποῖα ἐμφανιζόμενα εἰς τὸ παθητικὸν *συμψηφίζουν*.... ἀνύπαρκτον ἐνεργητικόν.

7. Αἱ ἀποσβέσεις συνιστοῦν ἔμμεσον παραγωγικὴν δαπάνην ὡς πρὸς τοὺς τελικοὺς φορεῖς κόστους (προϊόντα). Συνεπῶς ἡ ἐνσωμάτωσις τῶν εἰς τὸ κόστος προϋποθέτει:

α. *Μερισμὸν τοῦ συνολικοῦ ποσοῦ ἀποσβέσεων κατὰ θέσεις κόστους* (κέντρα δραστηριότητος κύρια καὶ βοηθητικά) ἀναλόγως τῆς ἀξίας τῶν κτιριακῶν καὶ μηχανολογικῶν ἐγκαταστάσεων αἱ ὁποῖαι ἀπασχολοῦνται ὑπὸ ἐκάστου κέντρου δραστηριότητος, ὡς ἑξῆς:

1. Ἐπὶ τῶν ἀντιθέτων λογαριασμῶν γενικώτερον βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ: Ἐπιχειρηματικῆς Λογιστικῆς, τεύχος Α' σελ. 166 καὶ W. ΡΑΤΟΝ: Accountant's Handbook σελ. 134, 3η ἔκδ. 1948.

2. Ὁ ἰσολογισμὸς δύναται, βεβαίως, νὰ ἐμφανίσῃ καὶ πραγματικὰς *Κρατήσεις διὰ (προσθέτους) ἀποσβέσεις* ἢ *Ἀποθεματικὰ ἀναγεώσεως καὶ βελτιώσεως ἐγκαταστάσεων*, ἀλλὰ τοιαῦτα κονδύλια ἀπορρέουν μόνον ἐκ τοῦ μερισμοῦ τῶν καθαρῶν κερδῶν (ὅπως οἰονδήποτε ἄλλο ἀποθεματικόν) καὶ μόνον κατόπιν διενεργείας τῶν κανονικῶν ἀποσβέσεων.

	Έτησια Αποσβέσεις	Θέσεις κόστους							Βάσεις μερισμού
		Παραγωγή		Βοηθητικά Υπηρεσίες			Διοίκησης	Πωλήσις	
		A	B	Ατμός	Ρεύμα	Επι- σκευαί			
Ακίνητον Α	1000	200	100	—	—	—	500	200	Κατά κυβισμόν χώρου
Ακίνητον Β	2000	1000	500	150	150	200	—	—	
Μηχανήματα	1500	500	700	100	100	50	—	—	Κατ' άξίαν βάσει τεχνι- κής έκτιμή- σεως
Έργαλεία	700	300	100	90	10	200	—	—	
Έγκαταστά- σεις	400	50	70	80	120	—	—	50	
Μεταφορικά μέσα	100	—	—	—	—	—	50	50	
	5700								
Παραγωγής Α		2050							
Παραγωγής Β			1470						
Ατμοπαραγωγής				420					
Ηλεκτροπαραγωγής					380				
Συνεργείου έπισκευών						450			
Διοικήσεως							550		
Πωλήσεως								300	

Ό ως άνω μερισμός είναι ζήτημα έξωτερικής πραγματικότητας. Δέν συναντώνται μεγάλοι δυσχέρεια, ούτε απαιτείται έξαιρετική άκρίβεια. Ώρισμένοι κοιναί έγκαταστάσεις (θερμάνσεις, ήλεκτρ. ρεύματος) μερίζονται κατά τεχνολογικήν έκτιμησιν.

β. *Μερισμός κατά προϊόντα.* Αφ' ού καθωρίσθη, ως άνω, ή αναλογισα έπιβάρυνσις έκάστης θέσεως κόστους, αι άποσβέσεις συμμιγνύμεναι με τας λοιπάς έμμέσους δαπάνας του οικείου κέντρου (Γεν. έξοδα παραγωγής, γεν. έξοδα πωλήσεως, κτλ.) θέλουν έπιρριφθή έπί των προϊόντων βάσει των κριτηρίων των Ισχυόντων δι' έκαστην ομάδα έμμέσων έξόδων: Πχ.

1) Τα Γεν. βιομηχανικά έξοδα αναλόγως των άμέσων ήμερομισθίων.

2) Τα Γεν. έξοδα πωλήσεων, αναλόγως της τιμής πωλήσεως, κτλ. Έπί τούτων έπανερχόμεθα εις τά έπόμενα.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Β'. ΓΕΝΙΚΗ

§ 1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ

1. Ἡ Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, ὡς σύνολον ἐγγραφῶν αἱ ὁποῖαι κατατείνουσι εἰς τὸν προσδιορισμὸν ὀρθοῦ παραγωγικοῦ τιμήματος, δὲν εἶναι πραγματοποιήσιμος ἄνευ συστηματικοῦ τινὸς *Λογιστικοῦ Σχεδίου* προκαθορίζοντος τὸν τρόπον κατὰ τὸν ὁποῖον θέλουσι τηρηθῆ καὶ συνδεθῆ οἱ λ)σμοὶ ὥστε νὰ προκύψῃ—ἐξ αὐτῶν—τὸ ἀκριβὲς παραγωγικὸν τίμημα.

Τοιοῦτον σχέδιον δύναται βεβαίως νὰ καταρτίσῃ ὁ Διευθυντὴς τοῦ Λογιστηρίου κατὰ τὰς ἰδίας αὐτοῦ ἀντιλήψεις, ὡς συμβαίνει εἰς τὴν καθ' ἡμέραν πρᾶξιν, μὲ τὰ γνωστὰ πενιχρά, κατὰ κανόνα, ἀποτελέσματα.

*Ἀπειρῶς ὀρθότεραι κοστολογήσεις θὰ ἐπετυγχάνοντο παρ' ἡμῖν ἐάν υἱοθετεῖτο Λογιστικὸν Σχέδιον ἐκπονηθὲν ὑπὸ ἐιδικῶν (!), ὅπως εἶναι τὸ γερμανικὸν καὶ γαλλικὸν τοιοῦτον (1947).

Ἡ σημασία ὁμοιομόρφου καὶ ὀρθολογικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου εἶναι ἄλλωστε εὐρύτερα. Δι' αὐτοῦ πράγματι κατορθοῦνται τὰ ἀκόλουθα :

1. Ἀκριβεῖς κοστολογήσεις, ἐν ἐπιστημονικῇ ἐννοίᾳ.
2. Ὁμοιόμορφος τρόπος συγκεντρώσεως τῶν λογιστικῶν στοιχείων.

1. Συμφώνως πρὸς ἡμετέραν εἰσηγητικὴν ἔκθεσιν πρὸς ἀναμόρφωσιν τῆς Ἀγορανομικῆς Διατάξεως ἀρ. 22/1948.

Εἰδικὴ βιβλιογραφία : COMITÉ DE L'ORGANISATION FRANCAISE : Le Plan comptable et la normalisation des comptabilités Paris 1947. F. LEGER : La mise en oeuvre du plan comptable, Paris 1944. A.N.S.A. : Le plan comptable, Paris 1944. CH. BRUNET : Le plan comptable normalisé, Paris 1947. PERICAUD ET CALANDREAR : Le plan comptable dans les entreprises, Paris 1943. E. SCHMALENBACH : Der Kontenrahmen 5η ἔκδ. Leipzig 1937. K. EIKE : Pflichtkontenrahmen u. Pflichtkostenrechnung, Berlin 1939. F. KRIESS : Der Kontenplan, Berlin 1935. W. le COUTRE : Einrichtung u. Umstellung der Buchhaltung nach dem Kontenrahmen, Stuttgart 1940.

3. Ἀκριβεῖς καὶ ἐνδεδειγμένοι συντελεσταὶ καταλογισμοῦ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων.
4. Δεδομένα συγκρίσιμα ἀπὸ περιόδου εἰς περίοδον.
5. Δεδομένα συγκρίσιμα ἀπὸ ἐπιχειρήσεως πρὸς ἐπιχείρησιν.
6. Ἀναλυτικὴ γνώσις τοῦ κόστους κατὰ στάδια (φάσεις) παραγωγῆς.
7. Ἐλεγχος τῶν ἐπὶ μέρος δραστηριοτήτων.
8. Ἀκριβὴς καθορισμὸς εὐθυνῶν.
9. Εὐχερῆς φορολογικὸς καὶ ἀγορανομικὸς ἔλεγχος.

Εἰς τὰ ἐπόμενα ἀναπτύσσομεν ἓνα συγκερασμὸν τῶν βασικῶν χαρακτηριστικῶν γνωρισμάτων τόσον τοῦ γερμανικοῦ σχεδίου, τοῦ ἐκπονηθέντος διὰ μικρὰς καὶ μέσας ἐπιχειρήσεις, ὅσον καὶ τοῦ γαλλικοῦ τοιοῦτου (1947), ἔχοντες τὴν γνώμην ὅτι δι' αὐτοῦ δύνανται νὰ ἐξυπηρετηθοῦν αἱ ἑλληνικαὶ βιομηχανίαι ὄλων τῶν κατηγοριῶν. *Εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ σχεδίου τούτου κάθε ἐπιχείρησις θὰ συντάξῃ τὸν ἀτομικὸν τῆς κατάλογον λογαριασμῶν.*

2. Κατάταξις τῶν λογαριασμῶν. Τὸ σύνολον τῶν λ)σμῶν τοὺς ὁποίους θὰ κινήσῃ τὸ Λογιστήριον δεόν νὰ ἐνταχθῇ εἰς δέκα ὁμάδας [τάξεις ἢ κλάσεις].

Ὅμας 1: Λ)σμοὶ τῆς καθαρᾶς περιουσίας καὶ τῶν μακροπροθέσμων ὑποχρεώσεων.

- 2: Λ)σμοὶ τοῦ παγίου [ἀκίνητοποιηθέντος] ἐνεργητικοῦ.
- 3: Λ)σμοὶ τῶν ἀποθεμάτων [stocks].
- 4: Λ)σμοὶ προσωπικοὶ [τρίτων].
- 5: Λ)σμοὶ χρηματοοικονομικοὶ [financiers].
- 6: Λ)σμοὶ ἐξόδων [κατ' εἶδος ἐξόδου].
- 7: Λ)σμοὶ ἐσόδων [κατ' εἶδος ἐσόδου].
- 8: Λ)σμοὶ ἀποτελεσμάτων.
- 9: Λ)σμοὶ κοστολογήσεως (1).
- 10: Λ)σμοὶ στατιστικοί.

3. Ἐκάστη ὁμάς (ἢ τάξις) πρέπει νὰ ὑποδιαιρεθῇ εἰς 10 πρωτοβαθμίους ἡριθμημένους ἀπὸ 0 ἕως 9. Οὕτω π. χ. :

Ὅμας 3: Λ)σμοὶ ἀποθεμάτων.

- 30 Πρῶται ὕλαι
- 31 Βοηθητικὰ ὕλικά
- 32 Καύσιμα
- 33 Ὑλικά συσκευασίας
- 34 Ἀνταλλακτικά

Ἐκαστος πάλιν πρωτοβάθμιος διαιρεῖται εἰς 0—9 δευτεροβαθμίους. Π. χ.

(1) Εἰς τὴν γαλλικὴν βιβλιογραφίαν ἀποδίδονται διὰ τοῦ ὄρου: *comptabilité analytique d'exploitation*.

- 32 Καύσιμα
 320 Κώκ
 321 Γαϊάνθρακες
 320 Ἀκάθαρτον πετρέλαιον

Ἐκαστος πάλιν δευτεροβάθμιος ὑποδιαιρεῖται εἰς 0—9 τριτοβαθμίου καὶ οὕτω καθ' ἑξῆς :

- 321 Γαϊάνθρακες
 3210 Γαϊάνθρακες Σιλεσίας
 3211 Γαϊάνθρακες Κάρντιφ

Κατὰ ταῦτα κάθε λισμός προσλαμβάνει ἓνα ἀριθμὸν ἐμφαίνοντα τὴν ὁμάδα καὶ τὴν σειρὰν εἰς τὴν ὁποῖαν ἀνήκει :

Ἰμάς	4...
Πρωτοβάθμιος	.3..
Δευτεροβάθμιος	..7.
Τριτοβάθμιος	...5

Ἀριθμητικὸν σύμβολον 4375

Ἡ τοιαύτη κατάταξις ἔχει μεγίστην πρακτικὴν σημασίαν, διότι :

α. Ὑποχρεοῖ τὸ Λογιστήριον ὡσάκις ἀνοίγει νέον λισμὸν νὰ προσκαθορίσῃ μὲ ἀκρίβειαν τὴν φύσιν καὶ τὸν προορισμὸν αὐτοῦ.

β. Ἡ ἔνταξις ἐκάστου λισμοῦ εἰς μίαν ὁμάδα καὶ κατηγορίαν προδικάζει τὴν περαιτέρω λογιστικὴν τύχην αὐτοῦ.

γ. Διευκολύνει τὴν χρησιμοποίησιν τῶν μηχανογραφικῶν λογιστικῶν μέσων.

4. Ἰδοῦ σύντομος εἰκὼν τοῦ περιεχομένου ἐκάστης ὁμάδος :

Ἰμάς 1. Λισμοὶ τῆς καθαρᾶς περιουσίας καὶ τῶν μακροπροθέσμων ὑποχρεώσεων

10 **Κεφάλαιον**

100 Ἐταιρικὸν κεφάλαιον

101 Μέτοχοι. Ἰόσεις μὴπω καταβληθεῖσαι

11 **Ἀποθεματικά**

110 Ἀποθεματικά κατὰ νόμον

111 Ἀποθεματικά καταστατικοῦ

112 Ἀποθεματικά προαιρετικά

113 Διαφοραὶ ἐκδόσεως ὑπὲρ τὸ ἄριον

12 **Κρατήσεις**

120 Δι' ἀνακαίνισιν ἐγκαταστάσεων

13 **Προβλέψεις διαφορῶν**

130 Προβλέψεις διὰ δικαστικᾶς διαφορᾶς

14 **Ὑποχρεώσεις πέραν τοῦ ἔτους**

140 Ὀμολογιακὸν δάνειον

145 Ἐνπλόθηκον δάνειον παρὰ τῇ Κτηματικῇ Τραπέζῃ.

.... ..

- Ὅμας 2. Ἄξια ἀκινητοποιηθεῖσαι (πάγιον ἐνεργητικὸν)
- 20 **Ἐξοδα ἰδρύσεως καὶ ὀργανώσεως**
 200 Ἐξοδα ἰδρύσεως (καταστατικά, διατυπώσεις κτλ.)
 201 Ἐξοδα ὀργανώσεως
 2010 Ἐξοδα μελετῶν
 2011 Ἐξοδα διαφημίσεως
 2012 Ἐξοδα τεχνικῶν ἐρευνῶν κτλ.
 202 Ἐξοδα ἐκδόσεως ὁμολογιῶν

- 21 **Ἀκινητοποιήσεις**
 210 Γήπεδα
 2100 Οἰκόπεδον ἐργοστασίου Α
 2101 Οἰκόπεδον ἐργοστασίου Β
 2102 Οἰκόπεδον ὑποστέγου Α
 211 Οἰκοδομαὶ
 2110 Βιομηχανοστάσιον Α
 2111 Βιομηχανοστάσιον Β
 2112 Ἀποθήκαι Γ
 2113 Ἐργατικοὶ οἰκισμοὶ
- 22 **Μηχανήματα καὶ Ἐργαλεῖα**
 220 Μηχανήματα Α
 2200
 221 Μηχανήματα Β
 2210
 222 Ἐργαλεῖα

- 23 **Ἐγκαταστάσεις**
 230 Ἡλεκτροφωτισμοῦ
 231 Ξηραντηρίου
 232 Ψύξεως

- 24 **Μεταφορικὰ μέσα**
 240
 241
- 25 **Ἐπιπλα καὶ σκεύη**
 250 Διοικήσεως
 2500
 2501
 251 Χημικοῦ ἐργαστηρίου
 2510
- 26 **Ἀσώματοι ἀκινητοποιήσεις**
 260 Προνόμια εὐρεσιτεχνίας
 261 Διοικητικὰ παραχωρήσεις
 262 Ἐξαγορασθὲν *Fonds de commerce* (ἀέρας)

- 27 **Ἀκίνητοποιήσεις ἐκτὸς ἐκμεταλλεύσεως**
 270 Οἰκοδομαὶ ὑπὸ ἀνέγεροισιν
 271 Μηχανήματα ἀχρηστευθέντα

- 28 **Πιστώσεις πρὸς τρίτους πέραν τοῦ ἔτους**
 280 Δάνεια ἐνυπόθηκα

- 29 **Τίτλοι συμμετοχῆς**
 290 Μετοχαί
 291 Ἐταιρικὰ μερίδια

Ὅμας 3. Λογαριασμοὶ Ἀποθεμάτων

- 30 **Ἐμπορεύματα**
 300 Ἐμπορεύματα (ὁμάς 1)
 301 Ἐμπορεύματα (ὁμάς 2)

- 31 **Πρῶται ὕλαι**
 310 Πρῶται ὕλαι ὁμάς Α
 311 Πρῶται ὕλαι ὁμάς Β
- 32 **Ἐυλικὰ ἀναλώσιμα**
 320 Συντηρήσεως
 321 Ἐφοδιασμοὶ ἐργοστασίων
 322 Ἐφοδιασμοὶ γραφείων (βλ. καὶ 6024)

- 33 **Ἐπολείμματα**
 330 Εἶδος Α
 331 Εἶδος Β
- 34 **Προϊόντα ἡμικατεργασμένα**

- 35 **Προϊόντα ἔτοιμα**

- 36 **Πρῶται ὕλαι ἐν κατεργασίᾳ**

- 37 **Συσκευασίαι**

Ὅμας 4. Προσῶπικοὶ λογαριασμοὶ

- 40 **Προμηθευταὶ**
 400 Ἐσωτερικοῦ
 4000 Α, Β,

4001 Β. Γ.

- 41 **Πελάται**
 410 *Τρεχ. λογαριασμοὶ πελατῶν*
 4100 Α.
 411 Ἐπισηλεῖς πελάται
 412 Προκαταβολαὶ πελατῶν
- 42 **Προσωπικοὶ λογαριασμοὶ ἐταίρων**
 420 Ἀπολήψεις
 421 Λάνεια
- 43 **Δικαιώματα κράτους**
 430 Φόροι καθαρῶς προσόδου
 431 Ἀναδρομικαὶ εἰσφοραὶ
 432
- 44 **Ὑποκαταστήματα, πρατήρια**

- 45 **Χρεωστοπιστωτικὰ διάφορα**
 450 Τοκομερίδια ἀπλήρωτα
 451 Λασμοὶ ἀπαιτητέοι
 452 Ὁμολογίαι λήξασαι

- Ὅμας 5. **Χρηματοοικονομικοὶ λογαριασμοὶ**
- 50 **Ταμεῖον κεντρικοῦ (Διευθύνσεως)**
 500 Ταμεῖον δραχμῶν
 501 Ταμεῖον ξένων νομισμάτων
- 51 **Ταμεῖον ἐργοστασίου (πρατηρίων κτλ.)**
- 52 **Τράπεζαι**
 520 Τράπεζα Α
 5200 Δάνειον ἐπ' ἐνεχύρω προϊόντων
 5201
 521 Τράπεζα Β
- 53 **Γραμμάτια εἰσπρακτεῖα**
- 54 **Γραμμάτια πληρωτέα**
- 55 **Τίτλοι καὶ χρεώγραφα**
- 56 **Ἐπιταγαὶ καὶ τοκομερίδια εἰσπρακτεῖα**

- Ὅμας 6. **Λογαριασμοὶ ἐξόδων κατ' εἶδος**

- 60 **Ἀγοραὶ**
 600 Ἀγοραὶ ἐμπορευμάτων
 6000 Ἐκ τοῦ ἐσωτερικοῦ
 60000 Ἐμπορεύματα (ὁμάς 1)

 6001 Ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ

- 601 *Ἄγορα ὑλῶν*
 6010 Ἐσωτερικοῦ
 60100 Πρῶται ὕλαι (ὁμάς 1)

 602 *Ἄγορα ὑλικῶν ἀναλωσίμων*
 6020 Βοηθητικά ὕλαι Α
 6021 Βοηθητικά ὕλαι Β
 6022 Καύσιμα
 6023 Ὑλικά συντηρήσεως
 6024 Ἐφοδιασμοὶ γραφείων
 6025 Ὑλικά χημείου

 603 *Ἄγορα εἰδῶν συσκευασίας (ἐμπορικῆς)*
 6030 Εἶδη συσκευασίας μὴ ἐπιστρεπτέα
 6031 Εἶδη συσκευασίας ἐπιστρεπτέα
 60300 Βαρέλια σιδηρᾶ
 60310 Φιάλαι
- 61 *Ἐξοδα προσωπικοῦ*
 610 *Ἡμερομίσθια*
 6100 Ἄμεσα ἡμερομίσθια
 6101 Ὑπερωρία
 6102 Βραβεῖα ἀποδόσεως
 611 *Μισθοὶ*
 6110 Μισθοὶ διοικητικοῦ προσωπικοῦ
 6111 Μισθοὶ τεχνικοῦ προσωπικοῦ
 6112 Ὑπερωρία
 6113 Πρόσθετοι ἀμοιβαὶ
 612 *Ἀμοιβαὶ μεσαζόντων*
 6120 Προμήθειαι καὶ μεσιτεῖαι ἐπὶ αγορῶν
 6121 Προμήθειαι καὶ μεσιτεῖαι ἐπὶ πωλήσεων

 613 *Ἀμοιβαὶ καὶ ποσοστὰ διοικήσεως*
 6130 Ἀποζημίωσις Δ. Συμβούλων
 6231 Ἀμοιβὴ Διευθυντῶν, κτλ.
 614 *Κοινωνικαὶ ἐπιβαρύνσεις*
 6140 Ἐργοδοτ. εἰσφορὰ ἱ.κ.α.
 6141 > > Ταμείου Ἀνεργίας
- 62 *Φόροι, τέλη, εἰσφοραὶ*
 620 Φόρος ἐπιτηδεύματος
 621 Φόροι οἰκοδομῶν
 622 Φόροι

 625 Δασμοὶ
 626 Φόροι ἐπιρριπτόμενοι ἐπὶ τρίτων¹

1. Φόρος κύκλου ἐργασιῶν. Τὸ γαλλικὸν λογ. Σχέδιον περιλαμβάνει τὴν κατηγορίαν ταύτην εἰς τοὺς προσωπικοὺς λογαριασμοὺς.

-
- 63 **"Εξοδα ἐπὶ κινητῶν καὶ ἀκινήτων (1)**
- 630 **Ἐνοίκια**
- 6300 Γηπέδων
- 6301 Οἰκοδομῶν βιομηχανοστασίων
- 6302 Γραφείων διοικήσεως κτλ.
-
- 631 **Συντήρησις**
- 6320 Οἰκοδομῶν
- 6311 Μηχανημάτων
- 6312 Ἐπίπλων καὶ σκευῶν
- 632 **Ἐπισκευαὶ**
- 6320 Οἰκοδομῶν
- 6321 Μηχανημάτων
- 6322 Ἐγκαταστάσεων
-
- 633 **Μελέται καὶ ἔρευναι**
- 634 **Ἀσφάλιστρα κινητῶν καὶ ἀκινήτων**
- 6340 Οἰκοδομῶν
- 6341 Ἐγκαταστάσεων
-
- 6345 Ἀποθεμάτων (stocks)
- 64 **Μεταφοραὶ καὶ μετακινήσεις**
- 640 **Μεταφορὰ προσωπικοῦ**
- 641 **Ταξείδια**
- 6410 Τεχνικοῦ προσωπικοῦ
- 6411 Διοικητικοῦ προσωπικοῦ
- 6412 Προσωπικοῦ πωλήσεων
-
- 642 **Κόμιστρα καὶ ναῦλα ἀγορῶν**
- 643 **Κόμιστρα καὶ ναῦλα πωλήσεων**
- 644
- 65 **Ἐξωτερικαὶ παροχαὶ**
- 650 **Ἑπηρεσίαι τρίτων**
- 6500 Ὑδρευσις
- 6501 Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα
- 6502 Φωταέριον κτλ.
- 651 **Ἔργασια ἐκτελούμενα ὑπὸ τρίτων**
- 66 **"Εξοδα γενικῆς διαχειρίσεως (2)**
- 660 **Διαφήμησις, προπαγάνδα**
- 6600 Ἀγγελίαι καὶ δημοσιεύσεις
- 6601 Κατάλογοι καὶ ἔντυπα
- 6602 Δειγματολογία

1. Ἀνεπιτυχῆς κατηγορία τοῦ Γαλ. Λογ. Σχεδίου.

2. Δὲν ἀποτελοῦν παρά μέρος μόνον τοῦ συνόλου τῶν ἐξόδων διοικήσεως.

- 6603 Ἐκθέσεις καὶ ἔμποροπανηγύρεις
- 661 Δεξιώσεις καὶ ἔξοδα παραστάσεως
- 662 Ὑλικά γραφείων⁽¹⁾
- 663 Ἐξοδα T.T.T.
- 664 Δικαστικά καὶ χαρτόσημα, παράβολα
- 665 Συνδρομαὶ καὶ δωρεαὶ
- 666 Ἐξοδα Δ. Συμβουλίου καὶ Συνελεύσεων
- 667 Ἀσφάλιστρα
- 6670 Ἀστικῆς εὐθύνης (αὐτοκινήτων)
- 6671 Ζωῆς (εἰς ὄφελος ἐπιχειρήσεως)
- 6672 Διάφορα (ὄχι ἐγκαταστάσεων καὶ ἔμπορευμάτων)
- 67 **Χρηματοοικονομικὰ ἔξοδα**
- 670 Τόκοι καὶ προμήθειαι
- 6700 Τόκοι δανείων
- 6701 Τραπεζ. τόκοι τρεχ. λ)σμῶν
- 6702 Τόκοι προσωπικῶν λ)σμῶν
- 6703 Συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ
- 671 Χορηγούμεναι ἐκπτώσεις
- 672 Τραπεζικὰ ἔξοδα
- 6720 Φύλακτρα
- 6721 Προμήθειαι ἐγγυητικῶν ἐπιστολῶν
- 673 Ἐξοδα ἀξιογράφων
- 6730 Εἰσπρακτικά
- 674 Προμήθειαι ἀνοίγματος πιστώσεων, κτλ.
- 68 **Ἐπιβαρύνσεις χρήσεως⁽²⁾**
- 680 Συντάξεις προσωπικοῦ
- 6800 Ὑποχρεωτικά
- 6801 Προαιρετικά
- 681 Ἀποσβέσεις
- 6810 Ἐξόδων ἰδρύσεως καὶ ὀργανώσεως
- 68100 Διατυπώσεων ἰδρύσεως
- 68101 Ἐξόδους ὁμολογιῶν
- 68102 Ἐξόδων ἀποκτήσεως ἀκινήτων κτλ.
- 6811 Ἀκινήτων
- 6812 Μηχανημάτων

1. Ἐφ' ὅσον δὲν διέρχονται ἀπὸ λ)σμὸν ἀποθήκης (stock). Ἄλλως φέρονται εἰς τὸν λ)σμὸν 6024.

2. Ὑπὸ τὸν τίτλον Dotations de l'exercice aux comptes fonds de retraites du personnel, amortissements et provisions, τὸ γαλ. λογ. σχ. δημιουργεῖ τρεῖς δευτεροβάθμιους χρεωστικούς λ)σμούς: διὰ τὰς χορηγούμενας συντάξεις, διὰ τὰς ἀποσβέσεις, διὰ τὰς διαφόρους προβλέψεις διὰ παντοειδεῖς ὑποτιμήσεις καὶ κιν. δύνους. Ἐκ τῶν κονδυλίων τούτων ἄλλα μὲν βαρύνουν τὴν κοστολόγησιν (λ. χ. ἀποσβέσεις οἰκοδομῶν), καὶ ἄλλα ὄχι (ἀπόσβεσις ἐξόδων ἐγκαταστάσεως). Ὁ ἀποσδήποτε φρονοῦμεν ὅτι ἡ κατάταξις τῶν ἀποσβέσεων ἐνταῦθα δὲν εἶναι ἐπιτυχής.

- 6813 Ἐγκαταστάσεων
 6814 Ἐργαλείων
 6815 Μεταφορικῶν μέσων
 6816 Ἐπίπλων - ὀργάνων - σκευῶν

 6817 Ἀὐτῶν ἀξιῶν
 68170 Προνομίων εὐρεσιτεχνίας
 68171 Ἀδειῶν ἐκμεταλλεύσεως

68 **Προβλέψεις**

- 682 *Προβλέψεις δι' ὑποτιμήσεις ἀκινήτοποιήσεων*
 6820 Οἰκοπέδων
 6821 Οἰκοδομῶν

 683 *Προβλέψεις δι' ὑποτιμήσεις ἀποθεμάτων*
 6830 Ἐμπορευμάτων
 6831 Πρώτων ὑλῶν
 6832 Προϊόντων
 6833 Εἰδῶν συσκευασίας

 684 *Προβλέψεις δι' ὑποτιμήσεις ἀξιογράφων*
 685 *Προβλέψεις διὰ κινδύνους ἐκμεταλλεύσεως*

Ἑτάς 7. Λογαριασμοὶ ἐσόδων κατ' εἶδος

70 **Πωλήσεις προϊόντων**

- 700 *Πωλήσεις ἐτοιμῶν προϊόντων (ὁμάς Α)*
 7000 Πωλήσεις ἐσωτερικοῦ
 7001 Πωλήσεις ἐξωτερικοῦ
 701 *Πωλήσεις προϊόντων (ὁμάς Β)*
 7010 Πωλήσεις ἐσωτερικοῦ
 7011 Πωλήσεις ἐξωτερικοῦ

71 **Πωλήσεις ὑπολειμμάτων**

- 710 Ὑπολείμματα Α
 711 Ὑπολείμματα Β

72 **Ἔσοδα ἐκ παροχῆς ὑπηρεσιῶν**

- 720 Προμήθειαι
 721

73 **Ἔσοδα διάφορα**

- 730 Πρόσοδοι ἀκινήτων—Ὑπενοικιάσεις
 731 Χορηγούμενα δικαιώματα ἐκμεταλλεύσεως προνομίων, κτλ.

74 **Χρηματοοικονομικὰ ἔσοδα**

- 740 Μερίσματα συμμετοχῶν
 741 Τοκομερίδια χρεωγράφων
 742 Τόκοι τρεχουσίων χρεωστικῶν λησμών
 743 Ταμειακαὶ ἐκπτώσεις λαμβανόμεναι
 744 Πιστωτικαὶ συναλλαγματικαὶ διαφοραὶ

- 75 *Ἐκπτώσεις, ἐλαττώσεις τιμῆς, ἀποζημιώσεις λαμβανόμεναι*
- Ὅμας 8. Λογαριασμοὶ ὑποτελεσμάτων
- 80 *Γενικὴ ἐκμετάλλευσις (1)*
- 81 *Κέρδη καὶ ζημίαι χρήσεως*
- 82 *Κέρδη καὶ ζημίαι παρελθουσῶν χρήσεων*
 820 *Εἰσπράξεις ἀποσβεσθεισῶν ἀπαιτήσεων*
 822 *Ἐπιστροφὰι ἀχρεωσιτήτων φόρων, δασμῶν, κτλ.*
- 83 *Ἐκτακτοὶ ζημίαι καὶ κέρδη*
 830 *Ἐξ ἐκποίησης ἀκίνητοποιήσεων*
 831 *Ἐκ τίτλων συμμετοχῆς*
 832 *Ἀπαιτήσεις ἀνεπίδεκτοι εἰσπράξεως*
 833 *Πρόστιμα, ποινικαὶ ρῆτρα*
- 84
- Ὅμας 9. Λογαριασμοὶ κοστολογήσεως
- Ἡ κατηγορία αὕτη εἶναι ἢ κατ' ἐξοχὴν ἐνδιαφέρουσα ἡμᾶς ἐν ταῦθα. Δι' ὃ καὶ μελετᾶται λεπτομερῶς εἰς τὸ ἐπόμενον κεφάλαιον.*
- Ὅμας 10. Λογαριασμοὶ στατιστικοὶ (τάξεως, κ.ἄ.)
- 100 *Τίτλοι εἰς ἐγγύησιν*
- 101 *Ἐγγυοδοσίαι*
- 102 *Προαγορὰι—Προπωλήσεις*
- 103 *Ἀξίαι τρίτων πρὸς φύλαξιν*

- 104 *Δ)σμοὶ τακτοποιήσεως τέλους χρήσεως χρεωστικοὶ*
- 105 *Δ)σμοὶ τακτοποιήσεως » » πιστωτικοὶ*

1. Ὁ λ)σμός Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως λειτουργεῖ εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως κατὰ περισσοτέρους τρόπους, ὡς λ.χ.:

ΧΡΕΟΥΤΑΙ

1. Μὲ τὰ ὑπάρχοντα στὸκ ἐξ ἀπογραφῆς
2. Μὲ τὰς ἀγοράς τῆς χρήσεως
3. Μὲ τὰ ἔξοδα κατ' εἶδος
4. Μὲ τὰς ἐπιβαρύνσεις χρήσεως

Τὸ χρεωστικὸν ἢ πιστωτικὸν ὑπόλοιπον μεταφέρονται εἰς τὸν λ)σμὸν Ἀποτελέσματα χρήσεως

ΠΙΣΤΟΥΤΑΙ

1. Μὲ τὰς πωλήσεις ἐτοιμῶν προϊόντων
2. Μὲ τὰς πωλήσεις ἐμπορευμάτων
3. Μὲ τὴν ἀξίαν ἐπιστρεπτῶν εἰδῶν συσκευασίας
4. Μὲ τὰ ἔσοδα ἀκινήτων κτλ.
5. Μὲ τὰ χρηματοοικονομικὰ ἔσοδα
6. Μὲ τὰς λαμβανόμενας ἐκπτώσεις, ἀποζημιώσεις κτλ.
7. Μὲ τὰ μένοντα ἀποθέματα, ὑλας ἐν κατεργασίᾳ κτλ.

5. *Παρατηρήσεις.* Ἐκ πρώτης ὄψεως ἡ τοιαύτη κατάταξις τῶν λ)σμῶν φαίνεται ἀκατανόητος ἢ τουλάχιστον ἄστοχος (1). Παρά τινες ἐν τούτοις ἀδυναμίας—ἀναποφεύκτους εἰς οἰανδήποτε κατάταξιν (2)—ἐμφανίζεται ὡς λίαν ἐξυπηρετικὴ λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν τοῦ τρόπου κατὰ τὸν ὁποῖον θὰ λειτουργήσουν οἱ λ)σμοὶ τῆς κοστολόγησεως (ὁμάς 9). Χάριν ταύτης οἱ λ)σμοὶ ἐξόδων καὶ ἐσόδων διηρθρώθησαν ὡς ἐγένετο ὁμάδες 6 καὶ 7).

§ 2

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

1. Ὅμάς 9. Διὰ τῶν λ)σμῶν οἱ ὁποῖοι ἀνοίγονται εἰς τὴν ὁμάδα ταύτην ἐπιδίδονται δύο τινά :

α) Ἡ ἐξεύρεσις τοῦ κόστους.

β) Ὁ προσδιορισμὸς ἀναλυτικῶν ἀποτελεσμάτων ἐκμεταλλεύσεως.

Προτοῦ χωρήσωμεν εἰς τὸ περιεχόμενον τῆς ὁμάδος ταύτης, προέχει μία βασικὴ παρατήρησις, ἄνευ τῆς ὁποίας δὲν καθίσταται νοητὸν οὔτε τὸ γεωμετρικὸν οὔτε —*Idia*— τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον.

Ἡ παρατήρησις ἐγκεῖται εἰς τὸ ὅτι ἡ γενικὴ Λογιστικὴ τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξυπηρετεῖται πλήρως διὰ τῶν ἄλλων ὁμάδων λ)σμῶν (πλὴν τῆς 9ης) ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι δι' αὐτῶν καταρτίζεται ὁ γενικὸς λ)σμός Ἐκμεταλλεύσεως διὰ τοῦ ὁποίου παρέχεται συνολικὴ εἰκὼν τῆς ἐπιχειρηματικῆς κυκλοφορίας. Πράγματι συσχετίζοντες, ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὸν λ)σμὸν Ἐκμεταλλεύσεως (σελ. 193), ἀφ' ἑνὸς μὲν :

α. Τὰ ἀναλωθέντα ἀποθέματα (ὕλικά, καύσιμα, κτλ.)

β. Τὰ ἔξοδα κατ' εἶδος

ἀφ' ἑτέρου δέ :

γ. Τὰ ἔσοδα κατ' εἶδος

δ. Τὰ παραχθέντα ἀλλὰ ἀπώλητα προϊόντα

ε. Τὰς πρώτας ὕλας ἐν κατεργασίᾳ κτλ.

ἔχομεν ὅλα τὰ δεδομένα καταρτίσεως τοῦ λ)σμοῦ Ἀποτελεσμάτων Χρήσεως καὶ τοῦ Ἰσολογισμοῦ. Δηλαδὴ αἱ ὁμάδες 1—8 καὶ 10 συνιστοῦν πλήρη γενικὴν (ἄς εἴπωμεν ἐμπορικὴν) λογιστικὴν(3).

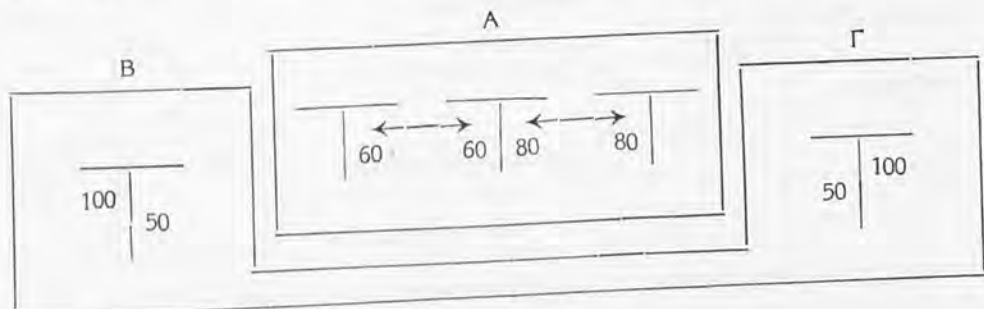
Ἡ ὁμάς 9 ἐξυπηρετεῖ ἀποκλειστικῶς τὴν κοστολόγησιν (καὶ τὰ ἐντεῦθεν διαπιστούμενα ἀναλυτικὰ ἀποτελέσματα). Τοῦτο δὲ κατὰ τρό-

1. Θεωρουμένη Ἰδία ὑπὸ τὸ πρῖσμα τῶν παρ' ἡμῖν ἀκολουθουμένων συνηθειῶν καθ' ἃς δημιουργοῦνται περιληπτικοὶ λ)σμοὶ: Γενικά ἔξοδα κατεργασίας: Γενικά ἔξοδα διοικήσεως, κτλ., τῶν ὁποίων ἐν τούτοις τὸ περιεχόμενον σπανίως ἀνταποκρίνεται πρὸς τὸν τίτλον.

2. Σχ. βλ. Σχέδιον ἐκπονηθὲν ὑπὸ τῆς C.N.O.F. Plan rationnel des comptabilités, Paris 1946.

3. Διὰ τοῦτο καὶ ἔχουν ἐφαρμογὴν ἐπὶ ἐπιχειρήσεων αἱ ὁποῖαι δὲν κοστολογοῦν (λογιστικῶς) τὰς ὑπηρεσίας των (λ. χ. ἀσφάλεια).

πον έντελώς ξεχωριστόν, χωρίς νά έμπλέκεται πρὸς τήν γενικήν λογιστικήν. Ἡ λογιστική τῶν συναλλαγῶν (γενική) καί ἡ λογιστική τοῦ κόστους (βιομηχανική) διεξάγονται μὲν παράλληλα, ἀλλὰ ἀυτοτελῶς. Οὕτω π. χ. ἡ καθυστέρησις τῶν έγγραφῶν εἰς τήν βιομηχανικήν λογιστικήν (ὁμάς 9) δέν παρεμποδίζει τήν ὁμαλήν διεξαγωγήν τῶν έγγραφῶν τῆς γενικῆς λογιστικῆς. Τὸ κατωτέρω διάγραμμα διασαφηνίζει τὰ πράγματα :



ἐνθα Β καί Γ = Γενική Λογιστική: Ὅμαδες 1—8 καί 10

Α = Λογιστική κόστους : ὁμάς 9.

Ἡ ἐπισκόπησις τῆς κινήσεως τῶν λ)σμῶν δεικνύει ὅτι αἱ χρεώσεις τῶν λ)σμῶν τῆς γενικῆς λογιστικῆς γίνονται πιστώσει λ)σμοῦ τῆς αὐτῆς κατηγορίας (Β—Γ) καί ὅτι αἱ χρεωπιστώσεις τῶν λ)σμῶν κοστολογῆσεως (Α) λαμβάνουν χώραν μόνον μεταξὺ τούτων.

2. Πρὸς κατανόησιν τοῦ σημαντικοῦ τούτου σημείου ἔστω τὸ ἀκόλουθον παράδειγμα : Διὰ τήν παραγωγήν 50 μονάδων προϊόντος ἠναλώθησαν πρῶται ὕλαι ἀξίας 1000, ἡμερομίσθια 500, διάφορα ἄλλα παραγωγικὰ ἔξοδα 500. Σύνολον $2.000 : 50 = 40$. Ἐκ τῶν 50 προϊόντων ἐπωλήθησαν τὰ 30 πρὸς δρχ. 60, ὁπότε ἔχομεν :

$$\begin{array}{rcl} \text{Ἀπόθεμα} & 20 \times 40 & = 800 \\ \text{Κέρδος} & 30 \times 20 & = 600 \end{array}$$

Αἱ λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ αἱ ὁποιαὶ θὰ γίνουν κατὰ τὴν συνήθη ὁρθόδοξον λογιστικὴν τεχνικὴν θὰ εἶναι :

Παραγωγή	εἰς	2.000	
	Πρ. ὕλας		1.000
	Ἡμερομίσθια		500
	Διάφορα ἔξοδα		500
Προϊόντα (stock)	εἰς	2.000	
	Παραγωγήν		2.000

Ταμείον, κτλ.	εις	1.800	
	Πωλήσεις		1.800
	30 Α πρὸς 60 =	1.800	
Πωλήσεις	εις	1.200	
Κόστος 30 Α πρὸς 40	Προϊόντα (stock)		1.200
Πωλήσεις	εις	600	
Κέρδος 30 Χ 20	'Αποτελέσματα χρήσεως		600

Οι λογαριασμοί τοῦ Γεν. Καθολικοῦ ἐμφανίζονται ὡς ἑξῆς :

Πρῶται ὑλαι		'Ημερομίσθια		"Ετερα ἐξοδα		Παραγωγή	
2000	1000	1000	500	700	500	Α 1000	2000
						500	
						500	
Προϊόντα		Ταμείον		Πωλήσεις		'Αποτελέσματα	
2000	1200	1800	•	1200	1800		600
			•	600			

Αἱ ὡς ἄνω ἐγγραφαι εἶναι ἀπολύτως ἀλληλένδετοι. Ἡ λογιστικὴ τοῦ κόστους καὶ ἡ λογιστικὴ τῶν συναλλαγῶν συμβαδίζουν καὶ ἀλληλεξαρτῶνται.

3. Εἰς τὴν διάσπασίν των ἀπέβλεψε κατ' ἐξοχὴν τὸ γαλλ. Λογιστικὸν Σχέδιον. Τοῦτο δὲ διὰ δύο λόγους :

α. Τὸ μὲν διὰ τὴν καταστάσιν τὴν λειτουργίαν τῶν λογαριασμῶν κοστολογήσεως (ὁμάς 9) ἀνεξάρτητον τῆς λειτουργίας τῶν λοιπῶν λογαριασμῶν (1), ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὸ ὡς ἄνω διάγραμμα,
β. Τὸ δὲ διὰ τὴν διευκολύνῃ τὴν ἐξεύρεσιν περιοδικῶν, λ.χ. μηνιαίου, κόστους καὶ ἀντιστοίχως βραχυχρόνων ἀποτελεσμάτων.

4. Διάμεσοι ὑπολογιστικοὶ λογαριασμοί. Ἀμφότερα ταῦτα καθορθοῦνται χάρις εἰς δύο εὐδιακρίτους σειρὰς λογαριασμῶν οἱ ὅποιοι προσωρινῶς ἢ καὶ διαρκούσης ἀκόμη τῆς χρήσεως λειτουργοῦν ὡς ἀντί-

1. Πρὸς τοῦτο συντρέχουν καὶ λόγοι ἐχεμυθείας ὡς πρὸς τὸ κόστος.

θετοι. Ἡτοι οἱ λογαριασμοὶ τῶν πρώτων ὑλῶν καὶ λοιπῶν κατ' εἶδος ἐξόδων (ὁμάς 6) διπλασιάζονται διὰ μιᾶς σειρᾶς ἀντιθέτων λογαριασμῶν ἀνηκόντων εἰς τὴν ὁμάδα 9. Ἐπὶ τῇ ἀναλώσει δὲ τῶν ὑλῶν καὶ τῶν διαφόρων ἐξόδων δὲν πιστοῦνται ἀπ' εὐθείας οἱ ἀρμόδιοι λογαριασμοὶ ἀλλὰ οἱ πρὸς τοῦτο ἀνοιγόμενοι ἀντίθετοι (πιστωτικοὶ) λογαριασμοὶ τῆς ὁμάδος 9.

Οὕτω π.χ. εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα θὰ ἔχωμεν :

		Ὅμας 9			
Πρ. ὑλαι		Πρώται ὑλαι μερισθεῖσαι		Παραγωγή	
2.000	|		1.000	Π.Υ. 1000	|
Ἡμερομίσθια		Διάφορα ἐξοδα		Ἡμ. 500	|
1.000	|	μερισθέντα		Ἐξ. 500	|
Ἔτερα ἐξοδα			500		|
700	|		500		|

Ἀναλόγως γίνεται καὶ ὡς πρὸς τὰ ἔσοδα καὶ ἀποτελέσματα. Οἱ οἰκεῖοι λογαριασμοὶ πιστοῦνται μόνον ἐπὶ τῇ πραγματοποιήσει αὐτῶν. Δὲν χρεοῦνται ὁμως ἀπ' εὐθείας διὰ νὰ συνδεθοῦν πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς τῆς κοστολογήσεως. Ἀντὶ αὐτῶν θὰ χρεωθοῦν δύο ἢ πλεονες ἀντίθετοι (χρεωστικοὶ) λογαριασμοί, ἐντασσόμενοι εἰς τὴν ὁμάδα 9. Ἀνωτέρω θὰ ἔχωμεν :

		Ὅμας 9		Πωλήσεις (1)	
Προϊόντα		Πωλήσεις μερισθεῖσαι			
2000	|	1200	600	600	|
1200	|	Ἀποτελέσμ. μερισθέντα		Ἀποτελέσματα	
	|	600			|
	|				600

1. Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως (ἢ περιοδικῶς) αἱ ἔγγραφαὶ τακτοποιήσεως θὰ εἶναι :

Πωλήσεις μερισθεῖσαι	εἰς	600	
Ἐξίσωσις			Ἀποτελέσματα μερισθέντα 600
Πωλήσεις		1.200	
	εἰς		Πωλήσεις μερισθείσας 1.200

Τοιουτοτρόπως ἡ ὁμάς 9 ἀποκτᾷ πλήρη αὐτοτέλειαν λειτουργίας ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι διὰ μίαν περίοδον ἢ ὀλόκληρον τὴν χρῆσιν οἱ λογαριασμοὶ αὐτῆς συλλειτουργοῦν μεταξύ των χωρὶς νὰ συνδέωνται πρὸς τοὺς λογαριασμοὺς τῶν ὁμάδων 1—8 (καὶ 10).

Τοῦτο ἐπιτυγχάνεται χάρις εἰς τοὺς ἀνοιγομένους *διαμέσους ὑπολογιστικούς λογαριασμούς* (1), οἱ ὁποῖοι ἐκ πρώτης ὄψεως ἐμφανίζονται ὡς νὰ ἦσαν *ἀντίθετοι* (2) (*comptes reflexis, comptes de liaison*).

5. Περιεχόμενον ὁμάδος 9.

90. Διάμεσοι ὑπολογιστικοὶ λογαριασμοὶ (*comptes reflexis, λογαριασμοὶ ἐξ ἀντικρουσμοῦ*)

900. Ἀποθέματα (πρ. ὕλιν κτλ.) μερισθέντα

901. Ἔτερα ἔξοδα μερισθέντα (δημιουργεῖται εἰς καὶ μόνον λ)σμὸς διὰ τὸ σύνολον τῶν ἐπὶ τοῦ κόστους ἐπιρροπιτομένων ἐξόδων)

902. Ἔσοδα μερισθέντα

903. Κέρδη καὶ ζημίαι μερισθέντα

904. Ἔξοδα μὴ κοστολογήσιμα

905. Διαφοραὶ ἐπιβαρύνσεως

906. Διαφοραὶ ἀπογραφῆς

.
.

Ἄμας 10 Λογαριασμοὶ κλεισίματος βιβλίων.

Εἰς τὴν ὁμάδα ταύτην θὰ ἐνταχθοῦν λογαριασμοὶ τακτοποιήσεως (ἔξοδα προπληρωθέντα κτλ.) ἀποτελεσματικοὶ λογαριασμοὶ κοί γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως, τάξεως κτλ. καὶ ἐφ' ἑσόν δὲν περιλαμβάνονται εἰς ἄλλην τινὰ ὁμάδα.

* *

Τὸ ἀνωτέρω σχέδιον λογαριασμῶν εἶναι ἀπλῶς ἐνδεικτικόν. Οὔτε πλήρες, οὔτε τέλειον εἶναι(3). Δίδει ἀπλῶς τὰς γενικὰς γραμμάς, τὰς ὁποίας ἕκαστον λογιστήριον δύναται νὰ ἀκολουθήσῃ(4).

§ 3

Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

1. Βάσει τοῦ ἐκτεθέντος προηγουμένως ἢ ἄλλου ἀναλόγου σχεδίου λ)σμῶν θὰ συγκεντρωθοῦν τὰ ἀριθμητικὰ στοιχεῖα.

1. Πρβλ. A.-J. MARTIN : *op. cit.* σελ. 270.

2. Τοῦτο δὲν ἀληθεύει διότι σκοπὸς τῶν ἀντιθέτων λ)σμῶν εἶναι ἡ ἐμφάνισις των εἰς τὸν ἰσολογισμόν, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον δὲν συμβαίνει ἐνταῦθα. Βλ. καὶ Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεῦχος πρῶτον.

3. Συμπλήρει ἐν μέρει μόνον πρὸς τὸ γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον.

4. Βλ. καὶ C.N.O.F. : *Plan rationnel des comptabilités*, Paris 1946.

Ούσιώδες έν συνεχεία σημείον είναι νά καθορισθοῦν ποῖαι αἱ ένδε-
δειγμέναι θέσεις κόστους. Ὅπωςδήποτε θά εἶναι :

1. Ὁ έφοδιασμός (Γεν. έξοδα άγορών).
2. Ἡ παραγωγή (Γεν. βιομηχανικά έξοδα) ύπαναλυομένη ένδεχο-
χομένως εἰς περισσοτέρας θέσεις κόστους (Γεν. βιομ. έξ. νηματοουργείου,
ύφαντουργείου, κτλ.).
3. Αἱ βοηθητικά ύπηρεσίαι (Συνεργεῖον έπισκευών, χημεῖον, άτμοπα-
ραγωγή, φορτηγά αὐτοκίνητα, κτλ.).
4. Ἡ διοίκησις (Γεν. έξοδα διοικήσεως).
5. Ἡ πώλησις (Γεν. έξοδα πωλήσεως).
6. Βλ. ύποσημείωσιν (1).

Δέν παρέλκει ἴσως νά τονισθῆ καί πάλιν διτι οἱ ώς άνω λ)σμοί τών
έμμέσων έξόδων έκάστης δραστηριότητος σχηματίζονται καί δέχονται
περιοδικάς έγγραφάς κατόπιν μερισμοῦ τών κοινυλίων τών λ)σμών έξόδων
κατ' είδος. Δέν πρόκειται δηλαδή περί γενικῶν λ)σμών άναλυομένων εἰς
είδικούς ἤ λειτουργούντων παραλλήλως (ώς εἶναι σύνηθες εἰς τήν γενι-
κήν έμπορικὴν-λογιστικὴν).

2. Φύλλον (ἢ κατάστασις) μερισμοῦ (feuille de repartition, Betriebs-
abrechnungsbogen). Πρὸς τοῦτο άπαιτεῖται ἡ περιοδική κατάρτισις ένός
φύλλου μερισμοῦ ώς κάτωθι :

Θέσεις κόστους → Δαπάναι ↓	Ποσά	I Παραγωγή			II Ἀποθη- κεύσεως ύλικῶν	III Διοική- σεως	IV Διαθέσε- ως (πω- λήσεων)	Σύνολον I—IV
		A	B	I				
Μισθοί	1,000	200	100	150	50	300	200	1.000
*Έμμεσα ήμερομίσθια	500	50	100	75	100	25	150	500
Καύσιμα	2,000	1000	500	300	100	—	100	2.000
*Αποσβέσεις	1,000	150	200	400	200	25	25	1.000
κτλ.	.....	...	...	...	...	...	...	.....

Τά κάθετα άθροίσματα παρέχουν τό σύνολον τών έξόδων της οίκειας
λειτουργίας. Ἐπί τοῦ τρόπου χρησιμοποίησεως τοῦ φύλλου μερισμοῦ άσχο-
λούμεθα εἰς τήν άσκησιν έφαρμογῆς, τήν όποιαν παραθέτομεν εἰς τά έπό-
μενα. Ἐνταῦθα προέχουν δύο σημαντικά παρατηρήσεις:

α. Περιοδική κοστολόγησις. Προκειμένης μηνιαίας λ.χ. κοστολόγησεως

1. Ἀποβλέποντες εἰς τήν πρακτικὴν έφαρμογὴν τών άνωτέρω, ὑπό τὰς πα-
ρούσας εἰς τήν πρᾶξιν συνθήκας, δέν αναφέρομεν ιδιαιτέραν θέσιν κόστους διά
τήν χρηματοοικονομικὴν λειτουργίαν.

ποιά ποσά θά ληφθοῦν πρὸς μερισμόν; Ἄς παρατηρήσωμεν σχετικῶς ὅτι οἱ λ)σμοὶ τῶν ἐξόδων (κατ' εἶδος) χρεοῦνται μὲ ἀκανόνιστα ποσά, ἐν τῷ μέτρῳ πραγματοποιήσεως τοῦ ἐξόδου (ἀγορὰ λιπαντικοῦ ἐλαίου, μηνιαῖοι μισθοί, ἐξάμηνα ἀσφάλιστρα, ἐτήσιαι ἀποσβέσεις) Ὡς ἐκ τούτου προσπαιτεῖται ποιὰ τις τακτοποίησις, διὰ νὰ εἶναι νοητὴ ἢ συνάρτησις τῶν ἐξόδων πρὸς τὴν μηνιαίαν παραγωγὴν. Προτείνονται πολλαὶ σχετικαὶ λύσεις (1), ἐξ ὧν υιοθετοῦμεν—ὡς ἀπλουστεράν—τὴν ἀκόλουθον:

α. Διὰ τὰ καθαρῶς χρονικὰ ἔξοδα (ἐνοίκια, τόκοι, μισθοί, ἀσφάλιστρα, κτλ.) λαμβάνεται τὸ $\frac{1}{12}$ τῶν ἐτησίως γνωστῶν ἢ προϋπολογιζομένων τοιούτων.

β. Διὰ τὰ μὴ χρονικὰ ἔξοδα (λ.χ. ὑλικά συντηρήσεως, ἔξοδα ταξιδίων κτλ.) λαμβάνεται τὸ κατὰ μῆνα ἀναλωθὲν ἢ δαπανηθὲν ποσόν. Τὰ κονδύλια ταῦτα (αα+ββ) θά ἀποτελέσουν τὸ σύνολον τῶν μεριστέων, κατὰ θέσεις κόστους, ἐξόδων.

Βεβαίως ἡ λύσις αὕτη δὲν εἶναι παρὰ κατὰ προσέγγισιν ὀρθή. Ἄν ἀρκεσθῶμεν εἰς αὐτὴν (δυσάκις τὰ μὴ χρονικὰ ἔξοδα δὲν εἶναι σημαντικὰ οὔτε ἐμφανίζουσι ἀποτόμους αὐξομειώσεις) τότε θέλει προκύψει ἕνα κάπως χονδροειδὲς ἱστορικὸν κόστος: τί ἐστοίχισε ἡ παραγωγὴ δοθείσης περιόδου ἀνεξαρτήτως αἰτίων. Θὰ ἴδωμεν ὅμως ὅτι δυνάμεθα νὰ ἀπαμ-βλύνωμεν ὀξείας διακυμάνσεις τοῦ κατὰ μῆνα (περιοδικοῦ) κόστους χρησιμοποιοῦντες συντελεστὰς ἐπιβαρύνσεως στηριζομένους ἐπὶ ἐτησίων δεδομένων (βλ. σελ. 135), ὁπότε θέλει προκύψει ἕνα εὐθυγραμμισμένον, σχετικῶς, κόστος.

β) Βάσεις μερισμοῦ (ἢ κατανομῆς). Ἐκαστον εἶδος ἐξόδων (λ.χ. ἀποσβέσεις, ἀσφάλιστρα, ἔξοδα ταξιδίων, κτλ.) θά κατανεμηθῇ ἢ θά μερισθῇ μεταξύ περισσοτέρων θέσεων κόστους, κατ' ἀναλογίαν πρὸς τὴν οὐσιαστικὴν του ἀνάλωσιν. Οὕτω π.χ. προκειμένου περὶ:

α. *Μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων.* Ἡ κατανομή των καθορίζεται εὐχερῶς ἐκ τῶν φύλλων ἀναλύσεως ἐργασίας (βλ. σελ. 168). Ἄναλόγως οἱ μισθοὶ ἀποθηκαρίων βαρύνουν τὸν ἐφοδιασμόν, τῶν λογιστῶν τὴν διοίκησιν, κ. ἄ.

β. *Ἐργοδοτικῶν εἰσφορῶν.* Παρακολουθοῦν τὸ προηγούμενον κονδύλιον τοῦ ὁποίου συνιστοῦν συμπλήρωμα. (βλ. σελ. 171).

γ. *Ἀποσβέσεις.* Μεριζονται ἀναλόγως τῆς ἀξίας τοῦ εἰς ἕκαστον κέντρον δραστηριότητος (θέσιν κόστους) ἀπασχολουμένου παγίου κεφαλαίου.

δ) *Κανσίμων.* Μεριζονται βεβαίως ἐφ' ὅσον ἀναλίσκονται χάριν περισσοτέρων (2) συγχρόνως παραγωγικῶν τμημάτων βάσει τεχνολογικῆς ἐκτιμήσεως.

1. Βλ. καὶ L. CHARDONNET: *op. cit.* σελ. 133 ἐπ.

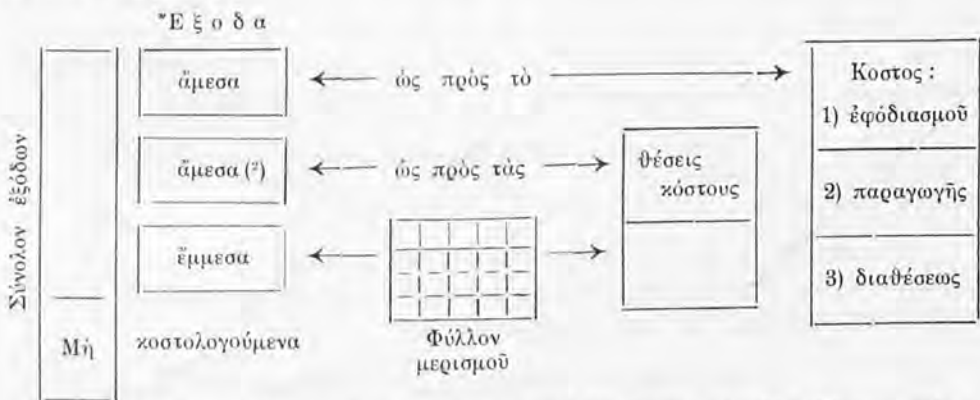
2. Ἄλλως βαρύνουν ὡς ἄμεσος δαπάνη τὸ οἰκείον τμήμα.

ε. *Épiskevōn*. Βάσει βιβλίου τάξεως, ἔνθα σημειοῦνται ἡ ἑκτασις καὶ ὁ προορισμὸς τούτων.

στ. *Tόγων* (καὶ λοιπῶν χρηματοοικονομικῶν ἐξόδων). Ζήτημα λεπτόν. Θὰ μερισθοῦν ἀναλόγως τοῦ εἰς ἕκαστον τμήμα δεσμευμένου παγίου κεφαλαίου καὶ τοῦ χρησιμοποιουμένου κυκλοφοριακοῦ τοιοῦτου. Τὸ τελευταῖον τοῦτο δύναται grosso modo νὰ ληφθῆ ἴσον πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων τοῦ κέντρου δραστηριότητος ⁽¹⁾.

η. *Ἀσφαλίσεων*. Ἀναλόγως τοῦ πραγματικοῦ των προορισμοῦ, κ.ἄ.

Τοιαύτη τυγχάνει ἡ κατάρτισις τοῦ φύλλου μερισμοῦ. Ἦδη ἔχοντες τοῦτο ὑπ' ὄψιν μας δυνάμεθα νὰ παραθέσωμεν τὸ ἀκόλουθον διαφωτιστικὸν διάγραμμα :



3. Φύλλον (ἢ κατάστασις) καταλογισμοῦ (feuille d'imputation, Betriebsabrechnungsbogen) ⁽²⁾. Ἀφ' οὗ καθορισθοῦν ὡς ἄνω τὰ κατὰ θέσεις κόστους ἔξοδα πρέπει νὰ γίνῃ ἡ ὀλοκλήρωσις τῶν τριῶν κυρίων κατηγοριῶν κόστους :

- α. Τοῦ κόστους ἀγορᾶς (P. R. d'achat).
- β. Τοῦ κόστους παραγωγῆς (P. R. de production).
- γ. Τοῦ κόστους διαθέσεως (P. R. commercial, de vente).

Πρὸς τοῦτο θὰ ἀπαιτηθῆ ὅπως προηγουμένως τὰ συνολικὰ ἐκάστης θέσεως κόστους καταλογισθοῦν εἰς βᾶρος τῶν οἰκείων φορέων. Τοῦτο θέλει γίνῃ διὰ τῶν συντελεστῶν ἐπιβαρύνσεως περὶ τῶν ὁποίων ἐγένετο λόγος ἐν σελ. 133. Οἱ τοιοῦτοι συντελεσταὶ καθορίζονται βάσει διαφόρων κριτηρίων, τὰ ὁποῖα *ἐξαρτῶνται ἐν πολλοῖς ἐκ τοῦ εἴδους κόστους* : Π. χ.

α. Διὰ τῶν Γεν. ἔξοδα ἀποθηκῶν λαμβάνεται ἡ ποσότης ἢ ἄξια τῶν ὑλικῶν.

1. Σχ. βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεύχος β' σελ. 159.

2. Τὰ ὡς πρὸς τὰς θέσεις κόστους ἄμεσα ἔξοδα ἢ γαλλικὴ ὀρολογία χαρακτηρίζεῖ ὡς *depenses semi directes*.

3. Τὸ γερμανικὸν Λογ. Σχέδιον συμπύσσει εἰς μίαν καὶ μόνην κατάστασιν (Betriebsabrechnungsbogen) τὰ φύλλα μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ. Ὑπόδειγμα φύλλου καταλογισμοῦ βλ. εἰς τὰ ἐπόμενα.

β. Διὰ τὰ Γεν. βιομηχαν. έξοδα, ἡ πρώτη ὕλη, τὰ ἡμερομίσθια, αἱ ὄραι ἐργασίας μηχανημάτων, κτλ.

γ. Διὰ τὰ Γεν. έξοδα πωλήσεως, τὸ κόστος παραγωγῆς, τὸ % μικτοῦ κέρδους, κτλ.

Ἐπὶ τούτων ἐπανερχόμεθα εἰς τὴν ἀκολουθοῦσαν ἄσκησιν ἐφαρμογῆς. Τὸ προέχον εἶναι νὰ σημειωθῇ ἐνταῦθα ὅτι οἱ συντελεσταὶ καθορίζονται βάσει σχέσεως *στηριζομένης ἐπὶ ἐτησίων δεδομένων*, δηλαδὴ

$$\frac{\text{προϋπολογιζόμενα ἐτήσια έξοδα}}{\text{προϋπολογιζόμεναι μονάδες (1) (ὑλῆς, ἐργασίας, κ. ἄ.)}}$$

Ἡ ἐτήσιος λαμβανομένη ἀριθμητικὴ σχέσηις ἔχει μεγίστην σημασίαν διὰ τὴν περιοδικὴν κοστολόγησιν. Διότι τὰ κατὰ μῆνα συγκεντρούμενα ποσὰ εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ δὲν εἶναι, ὡς ἐλέχθη ἤδη, ἀκριβῆ παρὰ τὴν γενομένην προσπάθειαν τακτοποιήσεως τῶν. Συνεπῶς δὲν θὰ ἔπρεπε νὰ ἐπιρριφθῶσι ὡς ἔχουν ἐπὶ τοῦ κόστους. Λ. χ. Γενικά βιομηχ. έξοδα :

	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Ἀπρίλιος
Γ. Β. Ε.	4.000.000	5.400.000	3.500.000	5.000.000
Μονάδες προϊόντος	8.000	8.000	8.000	8.000

Προφανῶς θὰ ἦτο ἀδικοιολόγητος ὁ κατὰ μῆνα καταλογισμὸς ἀνίσων ἐξόδων ἐπὶ ἴσης παραγωγῆς. Καὶ ἀντιθέτως, ἴσα κατὰ περίοδον έξοδα δὲν θὰ ἔδει νὰ βαρύνουν ἄνισον παραγωγὴν : (1)

	Ἰανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Ἀπρίλιος
Γ. Β. Ε.	4.500.000	4.500.000	4.500.000	4.500.000
Μονάδες προϊόντος	8.000	7.200	8.300	7.000

Τὸ ἄτοπον τοῦτο αἴρεται διὰ τῆς χρησιμοποίησεως συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως λαμβανομένου ἐπὶ ἐτησίων δεδομένων :

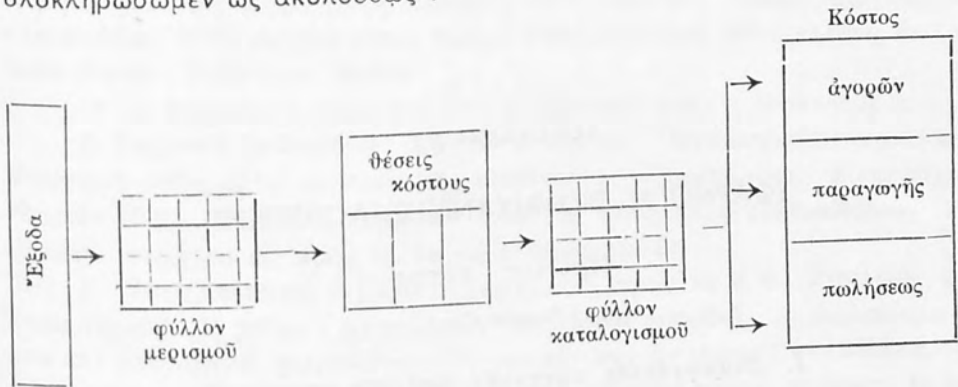
$$\frac{\text{Γ. Β. Ε.}}{\text{Μονάδες}} = \frac{50.000.000}{90.000} = 5.500 \text{ κατὰ μέτρον}$$

Ἡ τοιαύτη προϋπολογιστικὴ ἐπιβάρυνσις ποσῶν διαφόρων τῶν ἀναφερομένων ἐπὶ τοῦ φύλλου μερισμοῦ θὰ ἔχη ὡς συνέπειαν τὴν δημιουργίαν λ)σμοῦ *Διαφορὰ ἐπιβαρύνσεως* δεχομένου χρεωστικὰ καὶ πιστωτικὰ ποσὰ, τείνοντα πρὸς ἐξίσωσιν εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως.

Διὰ τὸν λόγον τοῦτον εἶναι δυνατόν ὅπως μὴ προηγηθῇ εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ οὐδεμίαν τακτοποίησιν τῶν ποσῶν διὰ τὴν μηνιαίαν κοστολόγησιν.

1. Δηλαδὴ τῶν μονάδων ἀποδόσεως δραστηριότητος. Τὸ γαλ. Λ. Σχ. ἐλλείψει καλυτέρου ὄρου ὀμιλεῖ περὶ unités d'œuvre.

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω τὸ ἐν τῇ σελ. 201 διάγραμμα δυνάμεθα νὰ ὀλοκληρώσωμεν ὡς ἀκολούθως :



ΕΦΑΡΜΟΓΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πρῶτος τύπος

(Process Cost)

I. Βιομηχανία συνεχούς μαζικής παραγωγής

[Με παραγωγικήν διαδικασίαν μὴ διαστελλομένην εἰς περισσοτέρας φάσεις, ἔστω καὶ ἂν ὑπάρχουν τοιαῦται. Ἐπίσης δὲν θεωροῦνται ὑπάρχουσαι βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι].

Κλάδοι : Πλινθοποιία — Ἀρτοποιία — Παγοποιία — Σαπωνοποιία — Καπνοβιομηχανία — Νηματοουργία, κ. ἄ.

Χαρακτηριστικὰ προϊόντος :

Περίπτωσης Α. Ἐν εἶδος ἢ περισσότερο, διαφέροντα μόνον κατ' ὄγκον, σχῆμα, ἐμφάνισιν. Θεωρεῖται ὅτι προϊόντα ἴσου βάρους (μεγέθους, κτλ.) ἔχουν ἴσην ἀξίαν. Πρόκειται περὶ τῆς αὐτῆς ὕλης ὑποστάσεως τὴν αὐτὴν κατεργασίαν ἢ μὲ ἀναξίας λόγου παραλλαγᾶς ὕλης - κατεργασίας.

Περίπτωσης Β. Περισσότερα εἶδη. Ἀκολουθεῖται μὲν ἡ αὐτὴ ἀκριβῶς διαδικασία παραγωγῆς, ἀλλὰ βάσει διαφόρων πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλών. (Π.χ. σάπων πράσινος ἐκ πυρηνελαίου, λευκὸς τύπου Κρήτης ἐξ ἐλαιολάδου, λευκὸς τύπου Μασσαλίας (75%) ἐκ προσμίξεως ἐλαιολάδου (70%) καὶ καρυδελαίου (30%) κτλ.).

Περίπτωσης Γ. Περισσότερα προϊόντα ἐκ τῆς αὐτῆς ὕλης, διαφέροντα ὅμως κατὰ τὸν τρόπον ἢ ἔκτασιν τῆς κατεργασίας.

§ 1

Ἐφαρμογὴ ἐπὶ σαπωνοποιίας

1. Δεδομένα : Ἐργοστάσιον παραγωγικῆς ἰκανότητος 20 τόννων ἀνά πενήτημερον. Χρησιμοποιούμεναι πρώται ὕλαι : Πυρηνέλαιον, ἐλαιόλαδον, καρυδέλαιον, ζωϊκὰ λίπη, καυστικὴ σόδα, χλωριοθχον νάτριον, γαιάνθρακες ἢ ξύλα. Ἔργασία : Χημικός, ἀρχιτεχνίτης, ἐργάται λεβήτων, καλουπιῶν, συσκευασίας, βαρελλῶν, κτλ. Προϊόντα : Σάπων πράσινος ἐκ

πυρηνελαίων περιεκτικότητας περίπου 65 %/ο, λευκός τύπου Κρήτης, έξ έλαιολάδου, 70 %/ο και δύο τύποι άρωματικοϋ σάπωνος πολυτελείας, έκ ζωϊκών λιπών : Ροδαλίνη, Φρόνη.

Άξια έγκαταστάσεων, κτλ. ως ο προσηρμοσμένος Ισολογισμός.

2. Τεχνικά δεδομένα : Σάπων πράσιнос : Άναλογίαι προσμίξεως : Καυστική σόδα 20 %/ο περίπου της ποσότητας πυρηνελαίου, χλωριουχον νάτριον 10 %/ο. Άπόδοσις : περίπου 1,30 της ποσότητας πυρηνελαίου. Άνάλογα στοιχεία ως πρὸς τὰ λοιπά είδη σάπωνος.

3. Άποχρεωτικά βιβλία : Συμφώνως πρὸς τὸ ν. δ. 578/1948 θέλουν τηρηθῆ : 1) βιβλίον άπογραφών (και Ισολογισμών), 2) συγκεντρωτικόν και άναλυτικά ήμερολόγια, 3) γενικόν και άναλυτικά καθολικά, 4) ήμερολόγιον (ή βιβλίον) ταμείου, 5) φάκελλος τιμολογίων άγορᾶς έμπορευσίμων άγαθών, 6) φάκελλος άποδείξεως δαπανών, 7) καταστάσεις μισθών και ήμερομισθίων, 8) τιμολόγια χονδρικής πωλήσεως, 9) δελτία λιανικής πωλήσεως, 10) βιβλίον άποθήκης έμπορευμάτων ή πρώτων ύλών και προϊόντων επί χονδρικής πωλήσεως, 11) κοστολόγιον (έξωλογιστικόν).

Τά βιβλία ταϋτα όφείλει νά συμπληρώση ο Διευθυντής του Λογιστηρίου με πολλά άλλα βοηθητικά (τάξεως, άπλογραφικά) και ίδια βιβλίον παραγωγής, έκ τών όποιων νά άντλη πᾶν πρόσθετον, αλλά χρήσιμον, στοιχείον.

4. Άριθμητικά δεδομένα άσκήσεως. "Εστωσαν τὰ έπόμενα (σελ. 206).

Ποσά έγγελοῦς ὑποθητευτικά

Πρωῶται ὕλαι		Διάφορα		Μεταφορικά	
Stock	Πυρηνέλαια $44.000 \times 6.000 = 264.000.000$ Ἐλαιον $22.000 \times 8.000 = 176.000.000$ Ζωῶν λῖπος $7.000 \times 10.000 = 70.000.000$ 73.000 510.000.000			9.000.000	
		Μισθοὶ τεχνικοῦ προσωπικοῦ		Συγκόλλησις βαρελίων	
		8.000.000		1.000.000	
		Μισθοὶ διοικητικοῦ προσωπ.		Ἀρράλιστρα	
		10.000.000		15.000.000	
		Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ		Φόροι καὶ τέλη	
		11.500.000		10.000.000	
		Καύσιμα		Ἐπισκευαὶ ἐνδυμάτων	
Stock	$7.300 \times 820 = 6.000.000$	Ἀποσβέσεις		1.000.000	
		20.000.000		Θέρμανσις χώρων	
		Διάφορα ὕλικά		1.000.000	
Stock	Δελτία ἐξαγωγῆς μηνός (2.000.000) (1)	Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα		Ἔτερα ἐξ. διοικητικῆς φύσεως	
		4.000.000		12.500.000	
		Ἵλικά συσκευασίας ἀναλώσιμα		Τόκοι, τραπέζ. ἔξοδα	
Stock	Δελτία ἐξαγωγῆς μηνός (1.000.000) (2)	Ὑδρευσις		40.000.000	
		2.000.000			
		Ἡμερομίσθια			
400 ἡμέραι X 18.000 75000.000	Τὰ ἀναλογούντα εἰς τόν μῆνα	Γενικαὶ ἐπισκευαὶ			
		7.000.000			

1. 2. 3. Δὲν θὰ ἐμφανισθοῦν ἀπ' εὐθείας εἰς πίστωσιν τῶν λογαριασμῶν τούτων.

5. Οἱ δύο τρόποι λογιστικῆς κοστολογήσεως. Τὰ ἀνωτέρω δεδομένα θέλομεν χρησιμοποιήσει διὰ τὴν διεξαγωγὴν τῆς ἀσκήσεως ἐφαρμογῆς τόσον κατὰ τὸν κλασσικὸν συνήθη τρόπον, ὅσον καὶ τὸν νεώτερον ὁ ὅποῖος μὲ διαφόρους παραλλαγὰς προβλέπεται ἀπὸ τὰ ἐπίσημα, γαλλικὸν καὶ γερμανικὸν, Λογιστικὰ σχέδια.

§§ 1. Κλασσικὸς τρόπος

1. Συνίσταται εἰς τὸ νὰ συγκεντρωθοῦν οἱ λ)σμοὶ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων ὑπὸ τρεῖς περιληπτικούς λ)σμούς :

1. Γενικὰ βιομηχανικὰ ἔξοδα.

	1. Καύσιμα	6.000.000
	2. Διάφορα ὕλικά	2 000.000
	3. Μισθοὶ τεχνικοῦ προσωπικοῦ	8.000.000
	4. Ἐπιδοδοὶ	20.000.000
	5. Ἡλεκτρικὸν ρεῦμα	4.000.000
	6. Ὑδρεῦσις	2.000.000
	7. Γενικαὶ ἐπισκευαὶ	7.000.000
	8. Ἐπισκευαὶ ἐνδυμάτων	1.000.000
	9. Συγκόλλησις βαρελλῶν	1.000.000
	10. Ὑλικά συσκευασίας (*)	1.000.000
	11. Ἡμερομίσθια	70.000.000
		116.000.000

2. Γενικὰ ἔξοδα διοικήσεως

	1. Μισθοὶ διοικητικοῦ προσωπικοῦ	10.000.000
	2. Ἐργοδοτικαὶ εἰσφοραὶ	11.500.000
	3. Μεταφορικὰ	9.000.000
	4. Ἀσφάλιστρα	15.000.000
	5. Φόροι — τέλη	10.000.000
	6. Θέρμανσις	1.000.000
	7. Τόκοι καὶ τραπεζιτικὰ ἔξοδα	40.000.000
	8. Ἄτερα ἔξοδα διοικ. φύσεως :	12.500.000
		109.000.000

α) δικαστικά — χαρτόσημα

β) Τ. Τ. Τ.

γ) Ἐξοδα ταξιδίων

δ) Συνδρομαὶ κτλ.

1. Ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς συσκευασίας, αὕτη δύναται νὰ ἀφορᾷ τὰ Γεν. ἔξοδα πωλήσεως.

2. Γενικά έξοδα πωλήσεων

1. Άμοιβαι και ποσοστά παραγγελιοδόχων κτλ.
2. Διαφημίσεις
3. Δειγματολογία
4. Άποσβέσεις επίσφαλων απαιτήσεων
5. Συσκευασίαι αποστολής (έξωτερική)
6. Συμμετοχαι εις εκθέσεις, έμποροπανηγύρεις
7. κτλ.

Άς παρατηρήσωμεν ότι εκάστη ομάς (γενικός λ)σμός) περιλαμβάνει έξοδα (ειδικούς λ)σμούς) διάφορα των άλλων ομάδων. Εις τοῦτο ακριβώς έγκειται τὸ ἄτοπον.

2. Εις τὴν πραγματικότητα οί ὡς ἄνω λογαριασμοί δέν σχηματίζονται περιοδικῶς (διά τῆς καταρτίσεως φύλλου μερισμοῦ, ὅπως ἐξεθέσαμεν εις τὰ προηγούμενα) ἀλλὰ τηροῦνται ἐξ ὑπαρχῆς ὡς περιληπτικοί (γενικοί λογαριασμοί) ἀναλυόμενοι εις τὰς ἀναφερομένας δι' ἕκα στον ὑπομερίδας (ειδικούς λογαριασμούς). Τοῦτο ὁδηγεῖ εις τὸ βασικόν ἄτοπον ότι ὠρισμένον εἶδος ἐξόδου, λ. χ. τὰ ἀσφάλιστρα, αἱ ἀποσβέσεις, κ. ἄ. ὑπάγονται εις ἕνα καί μόνον γενικόν λογαριασμόν (καί βαρύνουν συνεπῶς μίαν μόνον δραστηριότητα), ἐνῶ κατ' οὐσίαν ἀφοροῦν καί τοὺς τρεῖς λογαριασμούς.

3. Ἐάν ἤδη δεχθῶμεν μηνιαίαν λ.χ. κοστολόγησιν αἱ έγγραφαί προσλαμβάνουν τὴν ἀκόλουθον περίπου μορφήν :

Ἔστω ότι ὠρισμένα κονδύλια θεωροῦνται ὡς μὴ κοστολογήσιμα λ.χ.

α. Ἐκτακτος ἀναδρομική εἰσφορά ἐπὶ τραπεζικῶν δανείων.

β. Διαρροή πυρηνελαίου λόγω βλάβης δεξαμενῶν.

γ. Ἀπώλεια ἐξ ἐπίσφαλων απαιτήσεων δυσαναλόγου ποσοστοῦ ὡς πρὸς τὰς χορηγουμένας πιστώσεις.

Ἐποτιθεμένου ότι ὁ ... ἀρχιλογιστῆς διαθέτει χρόνον διὰ τοιαύτας λεπτομερείας' θά ἔχωμεν :

Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα.

Εἰς Γεν. Ἐξοδα Διοικήσεως
Φόροι - Τέλη Εἰσφοραί

» Πρώτας ὕλας
Πυρηνέλαια

» Γεν. Ἐξοδα Πωλήσεως
Ἀπώλεις ἐξ ἐπίσφαλων ἀπαιτήσεων.

1. Αἱ τοιαῦται έγγραφαί δέν εἶναι κατ' ἀρχὴν μηνιαῖα ἀλλ' ἐτήσια. Παράτιθενται ἐνταῦθα διὰ λόγους διδακτικούς.

Αποτελέσματα χρήσεως

εις "Εξοδα μὴ κοστολογήσιμα

Ἐν συνεχείᾳ θὰ ἔχωμεν :

Παραγωγή σάπωνος πρασίνου.

- Εἰς (1) *Πρώτας ὕλας*
 » (2) *Βοηθητικὰς ὕλας*
 » (3) *Καύσιμα*
 » *Ἡμερομίσθια*
 » (4) *Γ. Βιομ. ἐξοδα μερισθέντα* (1)

Συντελεστής ἐπιβαρύνσεως 30 %, ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν πρώτων ὑλῶν (ἢ τῶν ἡμερομισθίων κτλ κτλ.).

- εἰς (5) *Γεν. Ἐξοδα Διοικήσεως μερισθέντα* (1)

Συντελεστής ἐπιβαρύνσεως 18 % ἐπὶ τοῦ τεχνικοῦ κόστους, ἤτοι ἀθροίσματος κονδυλίων (1+2+3+4).

Προϊόντα ἔτοιμα

Σάπων πράσινο 65 %

Ἐποπροϊόντα καὶ ὑπολείμματα (δσάκις ὑπάρχουν)**Πρώται ὕλαι ἐν κατεργασίᾳ** (ἐὰν συντρέχει ἢ περίπτωσις)εἰς *Παραγωγήν σάπωνος πρασίνο*

Ἀνάλογοι ἔγγραφαὶ καταχωρίζονται ὡς πρὸς τὴν παραγωγὴν τοῦ λευκοῦ ἢ ἀρωματικοῦ σάπωνος.

4 Ὅσον ἀπλαῖ καὶ ἐὰν εἶναι αἱ ἔγγραφαὶ αὗται δὲν ἀκολουθοῦνται πάντοτε εἰς τὴν πράξιν, ἢ ὅποια δυσχεραίνεται καὶ ἀποφεύγει τὴν ἐνσωμάτωσιν τῶν ἐξόδων διοικήσεως εἰς τὸ κόστος.

Δεχόμενοι ὅπωςδήποτε τὰς ὡς ἄνω ἔγγραφάς παρατηροῦμεν ὅτι—ὡς πρὸς τὰ μερισθέντα ἐξοδα—οἱ λογαριασμοὶ θὰ ἐμφανίζονται (εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως) ὡς ἑξῆς :

*Γεν. Βιομηχ. Ἐξοδα**Γεν. Βιομ. Ἐξ. μερισθέντα*

Πραγματοποιηθέντα (2)

.....

 100 000.000

1ον τρίμηνον
 2ον »
 3ον »
 4ον »

 93.000.000

1. Κατ' οὐσίαν πρόκειται περὶ ἐξόδων «καταλογισθέντων».

2. Ὡς πραγματοποιηθέντα νοοῦνται βεβαίως κατόπιν τῶν ἔγγραφῶν τακτοποίησης τέλους χρήσεως ὡς πρὸς τὰ μὴ δεδουλευμένα ἢ πληρωτέα. Αἱ σχετικαὶ ἔγγραφαὶ ἀφοροῦν τὴν γενικὴν λογιστικὴν καὶ δὲν μᾶς ἀπασχολοῦν.

<i>Γεν. "Εξ. Διοικήσεως</i>	<i>Γεν. "Εξ. μερισθέντα</i>
Πραγματοποιηθέντα	1 ^{ον} τρίμηνον
.....	2 ^{ον} »
.....	3 ^{ον} »
.....	4 ^{ον} »
70.000.000	75.000.000

6. Αί προκύπτουσαι διαφοραί (+) μεταφέρονται εις τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως :

<i>Γ. Β. Ε. μερισθέντα</i>	93.000.000	
Ἀποτελέσματα χρήσεως	7.000.000	
<i>εις Γεν. Βιομηχανικά ἔξοδα</i>		100.000.000
<i>Γ. Ε. Δ. μερισθέντα</i>	75.000.000	
Ἀποτελέσματα χρήσεως		70.000.000
<i>εις Γεν. "Εξ. Διοικήσεως</i>		5.000.000

5. Ἐτερος—ὀρθότερος—τρόπος θὰ ἦτο νὰ ἐπιρριφθοῦν (1) αἱ διαφοραὶ αὗται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐπὶ τῶν *Ἐτοιμῶν προϊόντων* καὶ ἐπὶ τοῦ λογαριασμοῦ *Γενικῆ Ἐκμετάλλευσις* καὶ κατ' ἀναλογίαν μενόντων-πωληθέντων (= παραχθέντα).

6. Τὰ Γ. Ε. πωλήσεων δὲν μᾶς ἀπησχόλησαν διότι συνδέονται πρὸς τὸν λησὸν *Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως* [ἢ ἀκόμη *Πωλήσεων*] ὡς ἀναπτύσσομεν εἰς τὰ ἐπόμενα.

7. Τοιαύτη εἰς γενικὰς γραμμάς ἡ πορεία τῶν ἐγγραφῶν κατὰ τὰ παραδεδεγμένα. Τὰ μειονεκτήματα εἶναι προφανῆ. Διότι ναὶ μὲν ἅπαντα τὰ κοστολογήσιμα ἔξοδα ἐπιρρίπτονται τελικῶς ἐπὶ τῶν παραχθέντων, ἀλλ' αἱ τρεῖς γενικαὶ κατηγορίαι ἐξόδων (ἐμμέσων) ὑπῆρξαν παραπλανητικαί. Πράγματι αἱ ἀποσβέσεις, ἢ τὰ μεταφορικά, ἢ οἱ τόκοι ἐνετάχθησαν εἰς ἓνα μόνον τῶν τριῶν λησῶν ὡς νὰ ἀφεῶρων ἀποκλειστικῶς τὴν οἰκίαν λειτουργίαν. Ἐνῶ κατ' οὐσίαν τὰ κονδύλια ταῦτα [ὅπως σχεδὸν τὰ περισσότερα : φόροι, ὑλικά, ταξίδια κτλ.] ἀφοροῦν καὶ τὴν ἀγορὰν καὶ τὴν παραγωγὴν καὶ τὴν διοίκησιν καὶ τὴν διάθεσιν τῶν ἀγαθῶν.

Τὸ μειονέκτημα ἴσως νὰ μὴ εἶναι καταφανές εἰς τὴν περίπτωσιν μαζικῆς συνεχοῦς παραγωγῆς ἑνὸς μόνον σταδίου. Καθίσταται ὁμως ἐμφανές—καὶ δυσβάστακτον—ὅταν λ.χ. Γ. Βιομηχ. ἔξοδα πρόκειται νὰ μερισθοῦν καὶ νὰ βαρύνουν διάφορα στάδια παραγωγῆς, εἰς τὸ πλαίσιον δὲ ἐκάστου τούτων ἀνομοίους φορεῖς κόστους (ἡμιτεχνήματα καὶ ποικίλα προϊόντα).

1. Νὰ ἐπιρριφθοῦν : προσθετικῶς ἢ ἀφαιρετικῶς.

8. Διά τούς λόγους τούτους καί πολλούς άλλους, δέον νά προσχωρήσωμεν πρός τās νεωτέρας ἐπί τοῦ θέματος ἀντιλήψεις.

§§ 2

Σύγχρονος λογιστική κοστολόγησις

1. Μὲ βάσιν τὰ αὐτὰ δεδομένα ἀναπτύσσομεν κατωτέρω τās νεωτέρας ἀντιλήψεις, ἀφορώσας τὴν συγκέντρωσιν τῶν ἐξόδων κατὰ θέσεις κόστους.

2. Ἐπὶ τῶν στοιχείων τῆς σελ. 200, ἐμφανιζόντων πρωτοβαθμίους, δευτεροβαθμίους κλπ. λ)σμούς, καθὼς καὶ ἐπὶ *δεδομένων προερχομένων ἐκ βιβλίων τάξεως* (ἡμέραι ἐργασίας, ὠριατὰ χιλιοβάττ ἀναλωθέντα, χιλιομετρικοί τόννοι διανυθέντες, κτλ.) θά στηρίξη τὸ Λογιστήριον τούς ὑπολογισμούς καὶ τās ἐγγραφάς του.

3. Πρῶτον στάδιον ἐνεργειῶν. *Κατάρτισις φύλλον μερισμοῦ.* Διὰ τούς σκοποὺς καὶ ὑπὸ τās προϋποθέσεις ποὺ ἐξεθέσαμεν (σελ. 199) θέλει συνταχθῆ τὸ εἰς τὴν ἐπομένην σελίδα φύλλον μερισμοῦ:

Παρατηρήσεις.

4. Τὰ ὀριζόντια ἀθροίσματα τῆς γραμμῆς Α δεικνύουν τί ἔξοδα ἐπραγματοποιήθησαν δι' ἕκαστον κέντρον δραστηριότητος (θέσιν κόστους), ἦτοι:

Διὰ τὴν διοίκησιν	δρχ.	30.000.000
Διὰ τὸν ἐφοδιασμόν	δρχ.	30.800.000
Διὰ τὴν παραγωγὴν	δρχ.	135.500.000
Διὰ τὴν πώλησιν	δρχ.	28.700.000

Πρόκειται περὶ τῶν «Γενικῶν ἐξόδων» ἐκάστης τῶν λειτουργῶν τούτων. Δοθέντος δὲ ὅτι ἡ διοίκησις—συμφώνως πρὸς τὰ λεχθέντα ἐν σελ. 17—εἶναι κοινή, τὰ ἔξοδά της ἐπιπίπτουν ἐπὶ τῶν λοιπῶν δραστηριοτήτων. Τοῦτο ἐμφανίζει ἡ ὀριζόντιος σειρὰ Β. Ὁ μερισμὸς τῶν 30 000.000 ἐγένετο ὡς ἑξῆς: 20% διὰ τὸν ἐφοδιασμόν, 60% διὰ τὴν παραγωγὴν καὶ 20% διὰ τὴν πώλησιν. Τὰ ποσοστὰ ταῦτα θεωροῦνται ἐνδεικτικὰ τῶν φροντίδων τῆς διοικήσεως εἰς ἕκαστον τῶν τομέων τούτων.

Κατόπιν τῆς ἐπιβαρύνσεως ταύτης, τὸ φύλλον μερισμοῦ ἐμφανίζει τὴν ὀριστικὴν διαμόρφωσιν τῶν ἐξόδων:

ἐφοδιασμοῦ, ἀνερχομένων	εἰς	δρχ.	36.800.000
παραγωγῆς	»	»	153.500.000
πωλήσεως	»	»	34.700.000

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΙ:

	Ποσά (1) προς μερισμόν		Βάσις μερισμού	Δοίκησις			Έφοδιασμός		Παρογωγή		Πώλησις	
				Γεν. Έξοδα διοικήσεως	Γεν. Έξοδα άγροτών	Γεν. Έξοδα έξοδα	Γεν. Έξοδα άγροτών	Γεν. βιομηχανικά έξοδα	Γεν. Έξοδα πωλήσεως			
Ήμερομίσθια	70.000.000	—	—	2.000.000	67.000.000	1.000.000						
Εργοδοτικά εισφορά	11.500.000	800.000	—	700.000	9.400.000	600.000						
Αποσβέσεις	20.000.000	2.000.000	—	2.000.000	14.000.000	2.000.000						
Μισθοί τεχν. προσωπικού	8.000.000	—	—	1.000.000	6.000.000	1.000.000						
Μισθοί διοικ. προσωπικού	10.000.000	5.500.000	—	2.500.000	—	2.000.000						
Ηλεκτρικόν ρεύμα	4.000.000	250.000	—	200.000	3.000.000	600.000						
Υδρευσις	2.000.000	100.000	—	200.000	1.600.000	100.000						
Γεν. έπισκευαί	7.000.000	500.000	—	500.000	5.500.000	500.000						
Μεταφορικά	9.000.000	1.000.000	—	3.000.000	2.000.000	3.000.000						
Συγκόλλησις βαρελλών	1.000.000	—	—	1.000.000	—	—						
Άσφάλιστρα	15.000.000	1.000.000	—	7.000.000	4.000.000	3.000.000						
Έπισκευαί ένδυμάτων	1.000.000	—	—	—	1.000.000	—						
Φόροι και τέλη	10.000.000	6.000.000	—	2.000.000	—	2.000.000						
Τόκοι και τραπεζ. έξοδα	40.000.000	—	—	8.000.000	20.000.000	12.000.000						
Έτερα έξοδα διοικητικής φύσεως	12.500.000	—	—	—	—	—						
Θέρμανσις χώρων	1.000.000	100.000	—	200.000	500.000	200.000						
Υλικά διάφορα	2.000.000	300.000	—	500.000	1.000.000	200.000						
.....						
Υλικά συσκευασ. αναλώσιμα	1.000.000	—	—	—	500.000	500.000						
A	225.000.000	30.000.000	30.000.000	30.800.000	135.500.000	28.700.000						
B		—	6.000.000	6.000.000	18.000.000	6.000.000						
				36.800.000	153.500.000	34.700.000						

1. Ποσά θεωρούμενα κοστολογήσιμα κατά τόν οίκετον μήνα.

6. *Λογιστικά έγγραφα*. Αι κατόπιν τῶν ἀνωτέρω ἀπορρέουσαι ἐγγραφαί εἶναι :

<i>Γενικά ἔξοδα διοικήσεως</i>		30.000.000	
<i>Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν</i>		30.800.000	
<i>Γενικά βιομηχανικά ἔξοδα</i>		135.500.000	
<i>Γενικά ἔξοδα πωλήσεως</i>		28.700.000	
	<i>εἰς</i>		70.000.000
	<i>'Ημερομίσθια μερισθέντα</i>		11.500.000
	<i>'Εργοδοτ. εἰσφορ. μερισθείσας</i>		20.000.000
	<i>'Αποσβέσεις μερισθείσας</i>		123.500.000
	<i>"Ετερα ἔξοδα μερισθέντα</i>		

7. *Παρατήρησις*. Πρὸς ἀποφυγὴν πολλῶν λ)σμῶν ἐνδείκνυται ὅπως τὰ δευτερεύοντα — εἰς σημασίαν — κονδύλια συνοψισθοῦν, ὡς ἀνωτέρω, εἰς ἓνα λ)σμόν : *"Ετερα ἔξοδα μερισθέντα*.

8. Ἐπακολουθεῖ ἡ ἀνακατανομὴ τῶν γεν. ἐξόδων διοικήσεως :

<i>Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν</i>		6.000.000	
<i>Γεν. βιομηχανικά ἔξοδα</i>		18.000.000	
<i>Γεν. ἔξοδα πωλήσεως</i>		6.000.000	
	<i>εἰς Γεν. ἔξοδα διοικήσεως (1)</i>		30.000.000
Κατανομὴ ἀναλόγως τῶν ποσοστῶν 20%, 60% καὶ 20%			

9. *Δεύτερον στάδιον λογιστικῶν ἐνεργειῶν* : Εἶναι ἡ κατάρτισις τοῦ φύλλον καταλογισμοῦ. Σκοπὸς αὐτοῦ εἶναι — ὡς ἐλέχθη σελ. 201 — ὅπως τὰ ὡς ἄνω συγκεντρωθέντα ἔξοδα ἐκάστης θέσεως κόστους ἐπιβαρύνουν τοὺς οἰκίους φορεῖς κόστους. Συγκεκριμένως ἐνταῦθα ἔχομεν :

1. *Γενικά ἔξοδα ἀγορῶν*(2) : Φορεῖς κόστους εἶναι, κατὰ τινὰ ἐκδοχὴν, ἅπαντα τὰ ἐξαχθέντα(3) ἐκ τῶν ἀποθηκῶν ὑλικά. Διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ ποσοστοῦ ἐπιβαρύνσεως, τίθεται ζήτημα ἐὰν ταῦτα θὰ ληφθοῦν κατὰ ποσότητα ἢ ἀξίαν. Τὸ πρῶτον εὐσταθεῖ ἐπὶ ὁμοειδῶν περίπου ὑλικῶν. Ἐνταῦθα θὰ λάβωμεν τὸ σύνολον τῶν ἀξιῶν :

1. Περιτιθεῖ νὰ λειτουργήσῃ λ)σμός *Γ.Ε.Α. μερισθέντα*, διότι ἐξ αὐτοῦ δὲν πρόκειται νὰ προκύψουν διαφοραί.

2. Ἐπέστη ἤδη ἡ στιγμή νὰ σημειώσωμεν ὅτι — ὅπως ἐγένετο ἡ συκέντρωσις τῶν ἐξόδων — ὑπὸ τὸν τίτλον Γ. Ε. ἀγορῶν περιλαμβάνονται κατ' οὐσίαν ἅπαντα τὰ ἔξοδα κινήσεως τῶν ἀποθηκῶν. Κατὰ ταῦτα δὲν ἀναφέρονται μόνον εἰς τὰ ἀναλισκόμενα ὑλικά ἀλλὰ καὶ εἰς τὰ ἔτοιμα προϊόντα. Συνεπῶς φορεῖς ἐπιβαρυνόμενοι μὲ τὸ κονδυλίον τῶν 36.800.000 θὰ ἔδει νὰ εἶναι καὶ τὰ μὲν καὶ τὰ δέ. Χάριν ἀπλοποιήσεως τῆς ἀσκήσεως ἐξακτατήσαμεν τὰ γεν. ἔξοδα τῶν ἀποθηκῶν ὡς ἀφορῶντα ἀποκλειστικῶς τὸν ἐφοδιασμὸν.

3. Ἐπὶ τοῦ θέματος ἀσχολούμεθα εἰς τὸ ἐπόμενον κεφάλαιον.

Πρώται ὄλαι	510.000.000
Βοηθητικά ὄλαι	79.200.000
Καύσιμα	6.000.000
	<hr/>
	595.200.000

Συνεπῶς $\frac{36.800.000}{595.200.000}$ 6,15% περίπου. Δηλαδή πᾶσα ἀναλωθεῖσα ὕλη θέλει ἐπιβαρυνθῆ με ποσοσὸν 6,15% τῆς ἀξίας της.

2. Γενικά Βιομηχανικά ἔξοδα. Ὑπεδείξαμεν ἤδη (σελ. 135) τοὺς κυριώ-
τέρους τρόπους (βάσεις) ἐπιβαρύνσεως. Συνοψίζοντες ἐπαναλαμβάνομεν:

α. Ἀναλόγως τῆς ποσότητος τῶν προϊόντων:

αα. βᾶρος γγ. μῆκος

ββ. ὄγκος δδ. ἐπιφάνεια, κτλ.

β. Ἀναλόγως τῶν συντελεστῶν ἰσοτιμίας (βλ. σελ. 146).

γ. Ἀναλόγως τῶν ὥρων ἐργασίας.

δ. Λοιπῶν ὑποδειχθέντων κριτηρίων (1).

Τὰ ἔξοδα παραγωγῆς τοῦ σάπωνος εἶναι τὰ αὐτὰ εἴτε πρόκειται περὶ πρασίνου εἴτε περὶ λευκοῦ (τύπου Κρήτης καὶ Μασσαλίας). Οἱ ἀρωματικοὶ σάπωνες χρῆζουν προσθέτου τινὸς κατεργασίας καὶ θὰ ἔδει (θεωρητικῶς) νὰ βαρύνωνται κάπως περισσότερο, βάσει καταλλήλου τινὸς συντελεστοῦ ἰσοτιμίας (σελ. 146). Τῆς διαφορᾶς μὴ θεωρουμένης ἀξιολόγου καὶ χάριν ἀπλουστεύσεως τῶν ὑπολογισμῶν, θὰ λάβωμεν καὶ ἡμεῖς—ὡς γίνεται εἰς τὴν πρᾶξιν—τὸ κριτήριον τοῦ βάρους *ὁμοιομόρφως καὶ διὰ τὰ τρία εἶδη*. Συνεπῶς ὁ διαφορισμὸς κόστους τῶν ποικιλιῶν ἀρωματικοῦ δὲν θὰ προκύψῃ ἀπὸ διάφορον ἐπίπτωσιν ἐξόδων κατεργασίας, ἀλλὰ ἀποκλειστικῶς ἐκ:

α) τῆς χρησιμοποιουμένης ἀκριβωτέρας πρώτης ὕλης

β) τῶν ἐνσωματουμένων βοηθητικῶν ὕλων (ἀρώματα, χρώματα κτλ.)

γ) τῆς ἰδιαιτέρας—πολυτελεστέρας—συσκευασίας.

Ἐνταῦθα ἔχομεν:

$$\frac{\text{Γεν. βιομηχ. ἔξοδα}}{\text{παραχθεῖσα ποσότης}} = \frac{153.500.000}{100.000} = 1.535 \text{ δρ. καὶ } \chi\rho. \text{ δι' ὄλα τὰ εἶδη}$$

3. Γενικά ἔξοδα πωλήσεως. Προφανῶς ἀφοροῦν τὰς ἐντὸς τοῦ μηνὸς γενομένας πωλήσεις (2). Συμβατικῶς λαμβάνονται ἴσαι πρὸς τὰς γενομέ-

1. Πλεονα ἐπὶ τούτων βλ. ἐν Μ. ΒΟΥΡΑΚΙΝ: *op. cit.* σελ. 57.

2. Ὡς πωλήσεις δέον νὰ νοοῦνται αἱ ἐπελθοῦσαι μεταβιβάσεις κυριότητος (ἐν νομικῇ ἐννοίᾳ) ἀνεξαρτήτως ἐὰν συνετελέσθῃ ἢ ὄχι ἢ παράδοσις, ἐὰν ἐτιμολογήθῃ ἢ ὄχι ἢ ἀποστολή. Χάριν ὁμῶς λογιστικῆς ἢ διοικητικῆς ἀπλουστεύσεως τῶν πραγμάτων λαμβάνονται μόνον αἱ τιμολογηθεῖσαι ποσότητες συμπίπτουσαι περίπου πρὸς τὰς συνομολογηθείσας πωλήσεις. Πάντως προτιμολόγια (τιμολόγια pro forma) δι' ἀποστολὰς ἐπὶ παρακαταθήκῃ δὲν πρέπει νὰ λαμβάνωνται ὡς ὄψιν.

νας έντός τοῦ μηνός τιμολογήσεις. Τὰ κριτήρια ἐπιρρίψεως τῶν γεν. ἐμπορικῶν ἐξόδων κατ' εἶδος πωληθέντος προϊόντος εἶναι πολλά καὶ λεπτά :

- α) ὁμοιομόρφως ἀναλόγως τοῦ βάρους
- β) ἀναλόγως τοῦ κόστους παραγωγῆς αὐτῶν
- γ) ἀναλόγως τῆς τιμῆς πωλήσεως αὐτῶν
- δ) ἀναλόγως τοῦ ποσοστοῦ μικτοῦ κέρδους κτλ.

Αὐτονόητον ὅτι ἕκαστον τῶν κριτηρίων τούτων ἔχει πλεονεκτήματα καὶ μειονεκτήματα ἐπὶ τῶν ὁποίων ἀδυνατοῦμεν νὰ ἐνδιατριψῶμεν ἐνταῦθα (1). Προκειμένης σαπωνοποιίας θὰ λάβωμεν τὸ κόστος παραγωγῆς τῶν πωληθέντων :

	<i>Πωλήσεις</i>	<i>Ποσότης</i>	<i>τιμὴ</i>	<i>ἄξια</i>
	Σάπων πράσινος	50.000 ×	7.094	354.700.000
	Σάπων λευκός	25.000 ×	8.651	216.275.000
	Σάπων ἀρωματικός	5.000 ×	10.008	50.040.000
		<u>80.000</u>		<u>621.015.500</u>
Ἐξ οὗ :	Σάπων πράσινος		$\frac{34.700.000 \times 354.700.000}{621.015.500} =$	20.017.000
	Σάπων λευκός		$\frac{34.700.000 \times 216.275.000}{621.015.500} =$	12.245.000
	Σάπων ἀρωματικός		$\frac{34.700.000 \times 50.040.000}{621.015.000} =$	2.438.000
καὶ συνεπῶς	Σάπων πράσινος		$\frac{20.017.000}{50.000} =$	400 δρ. κατὰ χγρ.
	Σάπων λευκός		$\frac{12.245.000}{25.000} =$	489 > > >
	Σάπων ἀρωματικός		$\frac{2.438.000}{5.000} =$	487 > > >

Τοῦτο φυσικῶ τῷ λόγῳ θὰ γίνῃ ἀφοῦ ἐξευρεθῇ τὸ κόστος παραγωγῆς, δηλαδὴ ἀφοῦ γίνουν αἱ πρὸς τοῦτο ἀπαιτούμεναι λογιστικαὶ ἐγγραφαὶ καὶ ὑπολογισμοί. Ἐνταῦθα προτάσσεται διὰ λόγους μεθοδολογικῆς ἀναπτύξεως.

10. Κατόπιν τούτων τὸ φύλλον καταλογοισμοῦ ἐμφανίζεται ὡς ἀκολούθως :

1. Βλ. Μ. ΤΣΙΜΑΡΑ : Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς. Τεῦχος 3 σελ. 50 Μ. BOURQUIN : op. cit. σελ. 87.

Γενικά έξοδα άγροδων	Ποσά καταλογιστέα	Βάσις καταλογισμού:	ΚΟΣΤΟΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΣ
Σύνολον λαμβανόμενον εκ του φύλλου μερισμού	36.800.000	'Αναλόγως αξίας ύλων η ποσότητος κτλ.	16.330.000 Πυρηλέαια 10.880.000 "Ελαια 4.340.000 Αιπαρα 4.630.000 Κ. Σόδα 260.000 "Άλας 360.000 Καύσιμα	Σ ρ π ω ς	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	153.500.000	'Αναλόγως του βάρους η (ημερομισθίων) (ώρων έργασίας) κτλ.	31.550.000 4.890.100	92.100.000 Πράσινο 46.050.000 Λευκός	15.350.000 Άρωματικός
Γενικά έξοδα πωλήσεως	34.700.000	'Αναλόγως του κόστους παραγωγής η (τιμής πωλήσεως) (% μικτού κέρδους) κτλ.		20.017.000 Πράσινο κατά χγρ.	2.438.000 Άρωματικ 12.245.000 Λευκός 489 400 487 δρχ.

11. *Λογιστικά έγγραφα*. "Ήδη Έχομεν τὰ ἀπαιτούμενα στοιχεῖα διὰ νὰ σχηματίσωμεν τοὺς λογαριασμοὺς τῶν τριῶν κατηγοριῶν κόστους: ἀγορᾶς, παραγωγῆς, διαθέσεως.

<i>Πρῶται ὕλαι ἀναλωθεῖσαι</i>	510.000.000	
<i>Βοηθητικαὶ ὕλαι »</i>	79.200.000	
<i>Καύσιμα ἀναλωθέντα</i>	6.000.000	
<i>εἰς Πρώτας ὕλας</i>		510.000.000
<i>Βοηθητικὰς ὕλας</i>		79.200.000
<i>Καύσιμα</i>		6.000.000
Ὅς σχετικὰ δικαιολογητικὰ (δελτία ἐξαγωγῆς ὑλῶν)		
<i>Πρ. ὕλαι ἀναλωθεῖσαι</i>	31.550.000	
<i>Βοηθητικαὶ ὕλαι ἀναλωθεῖσαι</i>	4.890.000	
<i>Καύσιμα ἀναλωθέντα</i>	360.000	
<i>εἰς Γεν. ἔξοδα ἀγορῶν</i>		36.800.000
ἐπιβάρυνσι τῶν ἀναλωθέντων, ὡς φύλλον καταλογισμοῦ, ἦτοι 6,15 % ἐπὶ τῆς ἀξίας των (βλ. σελ. 216)		
<i>Παραγωγή εἰπωνοῦ πρασίνου 65 %</i>	425.676.400	
<i>εἰς Πρώτας ὕλας ἀναλωθείσας</i>		280.236.000
Πυρηνέλαια 44.000 χγρ. πρὸς 6.369 = 280.236.000		
<i>εἰς Βοηθητικὰς ὕλας ἀναλωθείσας</i>		49.503.600
Καυστ. σόδα 8.800 χγρ. πρὸς 5307 (περ.) = 46.701.600		
Χλωρ. νάτρ. 4.400 » » 637 = 2.802.000		
		49.503.600
<i>εἰς Καύσιμα ἀναλωθέντα</i>		3.836.800
Γαϊάνθρακες 4.400 πρὸς 872... = 3.836.800		
<i>εἰς Γεν. Βιομηχανικὰ ἔξοδα</i>		92.100.000
Ὅς φύλλον καταλογισμοῦ 92.100.000		
Παραγωγή 60.000 χγρ. στοιχισάντων 425.676.400 ἦτοι δρχ. 7.094 κατὰ χγρ.		
<i>Παραγωγή σάπωνος λευκοῦ 72 %</i>	259.544.600	
<i>εἰς Πρ. ὕλας ἀναλωθείσας</i>		186.824.000
Ἐλαια 22.000 χγρ. πρὸς 8.492 = 186.824.000		
<i>εἰς Βοηθ. ὕλας ἀναλωθείσας</i>		24.752.200
Καυστ. σόδα 4.500 πρὸς 5307 = 23.350.800		
Χλωρ. νάτριον 2.200 πρὸς 637 = 1.401.400		
		24.751.200
<i>εἰς Καύσιμα ἀναλωθέντα</i>		1.918.400
Γαϊάνθρακες 2.000 πρὸς 872 = 1.918.400		
<i>εἰς Γεν. βιομηχανικὰ ἔξοδα</i>		46.050.000
ὡς φύλλον καταλογισμοῦ 46.050.000		
Παραγωγή 30.000 χγρ. στοιχισάντων 259.544.600 ἦτοι δρχ. 8.651 κατὰ χγρ.		

<i>Παραγωγή σάπωνος άρωματικοῦ</i>	100.083.000	
<i>εἰς Πρ. ὕλας ἀναλωθείσας</i>		74.305.000
Ζωϊκόν λίπος 7000 πρὸς 10,615 = 706.305.000		
<i>εἰς Βοηθ. ὕλας ἀναλωθείσας</i>		9.814.200
Καυστική σόδα 1800 πρὸς 5307 = 9.559.600		
Χλωρ. νάτριον 400 πρὸς 637 = 254.600		
	9.814.200	
<i>εἰς Καύσιμα ἀναλωθέντα</i>		613.800
Γαϊάνθρακες 700 πρὸς 872 = 613.000		
<i>εἰς Γεν. βιομηχανικά έξοδα</i>		15.350.000
ὡς φύλλον καταλογισμοῦ 15.350.000		
Παραγωγή 10.000 χγρ. στοιχισάντων δρχ. 100.083.000		
ἦτοι δρχ. 10.008,30 κατὰ χγρ.		
<i>Προϊόντα ἔτοιμα</i>	785.304.000	
Σάπων πράσιнос χγρ. 60.000 × 7.094 = 425.676.400		
Σάπων λευκός » 30.000 × 8.651 = 259.544.600		
Σάπων άρωματικός » 10.000 × 10.083 = 100.083.000		
	788.500.000	
<i>εἰς Παραγωγήν σάπωνος πρασίνου</i>		425.676.400
<i>Παραγωγήν σάπωνος λευκοῦ</i>		259.544.600
<i>Παραγωγήν σάπωνος άρωματικοῦ</i>		100.083.000
Προσδιορισμὸς κόστους παραγωγῆς		

Εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν θὰ ἀπέμενον ὕλαι ἐν κατεργασίᾳ εἴτε ὑπολείμματα θὰ εἶχομεν :

<i>Προϊόντα ἔτοιμα</i>		
<i>Ὑπολείμματα</i>		
<i>Πρ. ὕλαι ἐν κατεργασίᾳ</i>		
<i>εἰς Παραγωγήν</i>		

12. Μένει ἤδη νὰ γίνῃ ὁ σχηματισμὸς τοῦ ἔμπορικοῦ κόστους διὰ τῆς ἐνσωματώσεως τῶν Γεν. ἐξόδων πωλήσεως. Ἐὰν καὶ ταῦτα βαρύνουν κατὰ τι ποσοστὸν καὶ τὰ μένοντα ἀπώλητα κατὰ τὸ τέλος τῆς χρήσεως⁽¹⁾,

1. Διότι λ.χ. αἱ διαφημίσεις, τὰ δειγματολόγια, κτλ. εὐνοοῦν καὶ τὰς συναλλαγὰς τῆς ἐπομένης χρήσεως βλ. σχ. Μ. ΓΕΙΜΑΡΑ : Ἄρχαί Γενικῆς Λογιστικῆς, Τεύχος Γ'.

πρακτικῶς ἐν τούτοις λογίζονται βαρύνοντα μόνον τὰ πωλούμενα. Λογιστικῶς ἀντιμετωπίζονται περισσότεραι λύσεις :

α. Ἐνοίγεται ὁ λ)σμός *Προϊόντα πωληθέντα (Ἰανουαρίου)* χρεούμενος μέ :

1. Τὸ κόστος παραγωγῆς (¹) τῶν πωληθέντων (κατ' εἶδος)
2. Μὲ τὰ εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως, διὰ τὰ ὅποια ἔχει τηρηθῆ, βεβαίως, ἰδιαίτερος λογαριασμός
3. Μὲ τὰ γενικά ἔξοδα πωλήσεως, κατανεμόμενα κατ' εἶδος προϊόντος ὡς ἐξεθέσαμεν σελ. 215

Ἴδου ὁλοκληρωμένον διάγραμμα :

<i>Προϊόντα ἔτοιμα</i>		<i>Προϊόντα πωληθέντα</i>			
κόστος παραγωγῆς 785.304.000	κόστος πωληθέντων 621.015.000	Σ.Π.	354 700.000		
		Σ.Λ.	216.275.000		
		Σ.Α.	50.040.000		760.000.000
			621.015.000		
		Εἰδικὰ ἔξοδα	35.098.500		
		Γεν.ἔξ. πωλήσεως	34.700.000		
			690.813.000		
		Κέρδη	69.187.500		
<i>Πωλήσεις προϊόντων</i>		<i>Εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως</i>			
760.000.000	50.000 × 9.000 = 450.000.000	35.098.500		35.098.500	
	25.000 × 10.000 = 250.000.000				
	5.000 × 12.000 = 60.000.000				
	80.000				
	760.000.000				
<i>Γεν. ἔξοδα πωλήσεως</i>		<i>Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι</i>			
34.700.000	34.700.000	10.000.000		10.000.000	
<i>Γενικὴ ἐκμετάλλευσις</i>					
	Ἐκπτώσεις 10.000.000	Κέρδη Ἰανουαρίου	69.187.000		

β. Δύναται νὰ παραλειφθῇ ὁ λ)σμός *Προϊόντα πωληθέντα*, ὅποτε τὰ γενικά καὶ εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεως, ὡς καὶ αἱ ἐκπτώσεις (²), φέρονται εἰς τὸν λ)σμόν *Πωλήσεις προϊόντων*.

1. Ἐφ' ὅσον δὲν ὑπήχθησαν εἰς τὰ γεν. ἔξοδα πωλήσεως. Τοῦτο κατ' ἀρχὴν εἶναι τὸ ὀρθότερον. Συμβαίνει ὅμως συχνὰ ἡ λογιστικὴ ἐμφάνισις τῶν ἐκπτώσεων νὰ εἶναι μεταγενεστέρα τοῦ χρόνου κοστολογήσεως. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον δὲν κοστολογοῦνται ἀλλὰ φέρονται ὡς ἀφαιρετικόν στοιχεῖον τῶν ἐσόδων εἰς τὸν λ)σμόν Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως.

2. Προϋπάρχοντις παλαιοῦ στόκ, ἡ ἐξαγωγή ἐκ τῆς ἀποθήκης γίνεται εἰς τὸ μέσον κόστος, ὑπολογιζόμενον κατὰ ἕνα τῶν ὑποδειχθέντων τρόπων (σελ. 158). Φορολογικῶς ἰσχύει ὁ μέσος σταθμικὸς ὁρος.

γ. Ὀρθότερα, δλδ. πλέον παραστατική, τυγχάνει ἡ λύσις ἡ πρό-
κρινόμενη ὑπὸ τοῦ γαλ. Λογιστικοῦ Σχεδίου :

<i>Προϊόντα ἔτοιμα</i>		<i>Πωλήσεις προϊόντων</i>	
785.304.000	621.015.000	10.000.000	760.000.000
		750.000.000	
<i>Εἰδικὰ ἔξοδα πωλήσεων</i>		<i>Ἐκπτώσεις χορηγούμεναι</i>	
35.098.500	35.098.500	10.000.000	10.000.000
<i>Γενικά ἔξοδα πωλήσεων</i>		<i>Πωλήσεις ὑπολειμμάτων</i>	
34.700.000	34.700.000	20.000.000	20.000.000
<i>Γενική ἐκμετάλλευσις</i>			
Παραγωγ. κόστος πωληθέντ.	621.015.000	Καθαρά ἔσοδα πωλήσεων	750.000.000
Εἰδικὰ ἔξοδα πωλ.	35.098.500	Πωλήσεις ὑπολειμμάτων	20.000.000
Γεν. ἔξοδα πωλήσεων	34.700.000		
<i>Τέλος χρήσεως</i>		<i>Τέλος χρήσεως</i>	
Διαφοραὶ ἐξόδων μερισθέντων	.....	Διαφοραὶ ἐξ. μερισθέντων	.....
*Ἐξοδα μὴ κοστολογηθέντα	.....	Διαφοραὶ ἀπογραφῆς	.....
Διαφοραὶ ἀπογραφῆς (ἐλλείμματα)	.....	(πλεονάσματα)	.....
		

13. Οἱ διαπιστούμενοι συντελεσταὶ ἐξόδων πωλήσεως εἶναι :

$$\text{Γενικά ἔξοδα} \frac{20.017.000}{50.000} = 400 \text{ κατὰ χγρ.}$$

$$\text{Εἰδικὰ ἔξοδα} \frac{15.000.000(1)}{50.000} = 300 \text{ κατὰ χγρ.}$$

14. *Κοστολόγησις κατ' εἶδος προϊόντος.* Βάσει τῶν ἀνωτέρω στοι-
χείων (καὶ ἀνεξαρτήτως τοῦ λογιστικοῦ των χειρισμοῦ) δυνάμεθα νὰ συν-
τάξωμεν τὸ ἐξωλογιστικὸν κοστολόγιον τὸ προβλεπόμενον ὑπὸ τοῦ ν.δ.
578)1748 ἄρθρ. 5 § 2, ὡς ἔχει εἰς τὴν ἐπομένην σελίδα.

15. *Παρατηρήσεις.* Τὸ κονδύλιον τῶν Γεν. βιομηχ. ἐξόδων δεόν νὰ
ἀναλυθῆ—ἄπερ εὐχερές—οὕτως ὥστε τὸ κοστολόγιον νὰ εἶναι λεπτομε-
ρές καὶ διαφωτιστικόν, ἴδιαν ὡς πρὸς τὴν ἑκατοστιαίαν (%) σημασίαν ἐ ἀ-
στης δαπάνης. Ἀνάλογον κοστολόγιον θέλει συνταχθῆ κατὰ μῆνα καὶ
διὰ τὰ λοιπὰ εἶδη σάπωνος.

1. Λαμβάνεται καθ' ὑπόθεσιν ἐπὶ τοῦ ποσοῦ τῶν 35.098.500.

Ποσά όποθετικά

ΕΤΑΙΡΙΑ Α.Β.		Κ Ο Σ Τ Ο Λ Ο Γ Ι Ο Ν				Παρομογή παρελθόντων μηνών (Μέσαι τιμαί)	
Πρόσθεται : 1,35 περίπου		Σάτωνοσ πρασίνου 62/65 % Μηνόσ				Χγρ. τιμή 7.654 Τρέζοντοσ μηνόσ 7.094 — Διαφοραι — 560 +10.000	
ΕΙ Δ Ο Σ	Ποσότησ	Τιμή	Σύνολον	Κατά τόνον	είσ %		
1. Πρώται όλαι	44.000	6.369	280.236.000	4.670.600		
2. Βοηθητικά όλαι	8.800	5.307	46.701.600		
Χλωρ. νάτριον	4.400	637	2.802.000	825.000		
3. Καύσιμα	4.400	872	3.836.800	63.900		
4. Γεν. βιομηχανικά έξοδα	ήμέραι	. . . . .	. . . . .	. . . . .	. . . . .
Αποσβέσεισ	Ω. Χ. Β.	. . . . .	. . . . .	. . . . .	. . . . .
Ηλεκτρ. ρεύμα	. . . . .	. . . . .	. . . . .	. . . . .	. . . . .
. . . . .	. . . . .	. . . . .	92.100.000	1.535.000		
Κόστωσ παραμογήσ			425.676.400	7.094.000			
5. Γενικά έξοδα πωλήσειωσ	(Βλ. σελ. 215)		20.017.000	400.000			
'Εμπορικόν κόστωσ (έτοιμόων προιόντων)				7.494.000			
6. Ειδικά έξ. πωλήσειωσ	(Βλ. σελ. 220)			300.000			
Μέσων έμπορικόν κόστωσ πωληθέντων προιόντων				7.794.000	100 %		

§§ 3.

Σχόλια επί των δύο τρόπων κοστολογήσεως

Συγκρίνοντας τους δύο τρόπους (κλασσικόν και νεώτερον) παρατηρούμεν τὰς ἀκολουθούσας διαφοράς :

	I	II
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	116.000.000	135.000.000
Γενικά έξοδα διοικήσεως	109.000.000	30.000.000
Γενικά έξοδα ἀγορῶν	—	30.800.000
Γενικά έξοδα πωλήσεων		28.700.000
	<u>225.000.000</u>	<u>225.000.000</u>

Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν αἱ κατηγορίαι ἐξόδων εἶναι :

α) ἀνακριβεῖς ὡς πρὸς τὴν σύνθεσιν των. Τὰ έξοδα συνεκεντρώθησαν κατὰ ψευδοπροορισμόν, μὲ κριτήριον τὸν τίτλον ἐκάστου εἰδικοῦ λογαριασμοῦ (λ.χ. ἀσφάλιστρα) καὶ οὐχὶ τὸν πραγματικὸν προορισμόν τοῦ ἐξόδου.

β) ἀνακριβεῖς ὡς πρὸς τὸ ποσόν των.

Τὸ τελευταῖον τοῦτο μειονέκτημα ἐμετριάσθη διότι κατὰ τὰς ἐγγράφας κοστολογήσεως (σελ. 209) δὲν ἐπερρίψαμεν τὸ δ' ὄν ποσὸν ἐπὶ τῆς παραγωγῆς ἀλλὰ ὅσον προέκυπεν ἐκ τῆς υλοθετήσεως ἐτησίου συντελεστοῦ ἐπιβαρύνσεως. Π.χ. διὰ τὸ Γ.Β.Ε. 30% ἐπὶ τῆς ἀξίας τῆς πρώτης ὕλης. Οὕτω ἀνεξαρτοποιήθη ἡ κοστολόγησις τοῦ μηνὸς ἀπὸ τὸν ὄγκον τῶν πραγματοποιηθέντων ἐξόδων (βλ. καὶ σελ. 202).

Τοῦτο δὲν ἐπράξαμεν εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν καὶ ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο ὕστερεῖ ἡ γενομένη — κατὰ θέσεις κόστους — κοστολόγησις.

Διὰ νὰ ἐπιτύχωμεν ὅθεν κατὰ πολὺ ἀκριβεστέραν κοστολόγησιν ἐνδείκνυται ὅπως τὰ εἰς τὸ φύλλον καταλογισμοῦ ἐμφανιζόμενα ποσά :

Γ. Ε. ἀγορῶν	36.800.000
Γ, Β. έξοδα	153.500.000
Γ. Ε. πωλήσεως	34.700.000

ἔτι δὲ καὶ τὰ Γ. Ε. Διοικήσεως (τὰ ἐνσωματωθέντα ἤδη εἰς τὰς ἀνωτέρω κατηγορίας ἐξόδων) μὴ ἐπιρριφθῶσι ὡς ἔχουν ἐπὶ τῶν φορέων κόστους, ἀλλὰ κατόπιν εὐθυγραμμισέως των βάσει ἐτησίου συντελεστοῦ, ὡς ἐγένετο καὶ εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν. Οὕτω θὰ ἐπιτυχάνετο τὸ συνδυαστικὸν πλεονέκτημα :

α) τῆς ὀρθῆς συνθέσεως τῶν λογαριασμῶν κατὰ πραγματικὸν προορισμόν τῶν ἐξόδων

β) τοῦ ἀκριβοῦς (σχετικῶς) ποσοῦ τοῦ ἐπιρριπτομένου ἐπὶ τῆς μηνιαίας παραγωγῆς.

Ὡς ἐλέχθη ἤδη, σελ. 210, τὰ οὐσιώδη πλεονεκτήματα τῆς ἀναλυτικῆς κοστολογήσεως δὲν καθίστανται ἐν προκειμένῳ ἀπολύτως καταφανῆ, διότι διὰ τὴν ἄσκησιν ἐφαρμογῆς ἐλάβομεν ἐντελῶς ἀπλοποιημένην πε-

ρίπτωσιν μαζικῆς παραγωγῆς, χωρὶς νὰ διαστείλωμεν τὴν *παραγωγικὴν διαδικασίαν εἰς περισσότερας θέσεις κόστους* καὶ χωρὶς νὰ διακρίνωμεν βοηθητικὰ ὑπηρεσίας (συνεργεῖον ἐπισκευῶν, παραγωγὴν κινητηρίου δυνάμεως, φορτηγὰ αὐτοκίνητα, κτλ.) ἔστω καὶ ἂν ὑπῆρχον.

Εἰς τὴν περίπτωσιν συνθετωτέρας βιομηχανίας, μὲ περισσότερα παραγωγικὰ τμήματα, ἐπεξεργαζόμενα ποικίλα ἡμιτεχνήματα καὶ τελικὰ προϊόντα, ἢ συνήθης—κλασσικῆ ἄς εἴπωμεν—κοστολόγησις θὰ ᾔτο ὄχι μόνον χονδροειδῆς ἀλλὰ καὶ παραπλανητικῆ.

§ 2.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω συνιστᾶται εἰς τὰ Λογιστήρια :

α. Ὅπως καταχωρίζουν τὰ ἔξοδα ἀναλόγως τοῦ εἴδους (καὶ διὰ τὰ ποσὰ τὰ πραγματοποιούμενα).

β. Ὁ κατάλογος τῶν λ)σμῶν δέον νὰ συμπληροῦται μὲ ὠρισμένα ὑπολογιστικὰ ἔξοδα (λ.χ. ἀποσβέσεις, τεκμαρτὸν ἐνοίκιον, κτλ.) ἢ ἔστω μὴπω πραγματοποιηθέντα (λ.χ. τόκοι ὁμολογιακοῦ δανείου καταβαλλόμενοι καθ' ἐξάμηνον) λαμβανόμενα μηνιαίως κατὰ δωδεκατημόρια τῶν ἐτησίως ὑπολογιζομένων.

γ. Ὅπως ἐν συνεχείᾳ καταρτίζουν φύλλον μερισμοῦ κατὰ μῆνα, ἀφοῦ καθορίσουν προηγουμένως τὰς ἐνδεδειγμένας θέσεις κόστους ἀναλόγως τῆς τεχνικῆς καὶ οἰκονομικῆς διαρθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἐφ' ὅσον ἡ πλήρης ἐφαρμογὴ τῶν ἀνωτέρω ἐμφανίζεται πρακτικῶς δυσχερῆς τότε συνιστᾶται ὅπως ὠρισμένα κούλια ἐξόδων καταχωρίζονται ἀπ' εὐθείας εἰς χρέωσιν τῶν οἰκείων θέσεων κόστους (λ.χ. βενζίνη, ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν λ)σμόν *ἔξοδα κινήσεως αὐτοκινήτων*, ἐπισκευὴ τόννου, ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν λ)σμόν *Γεν. βιομ. ἔξοδα Μηχανουργείου*, κ.ο.κ.).

Τούτων γενομένων θέλει προκύψει, δι' ἐκάστην θέσιν κόστους, σύνολόν τι ἐξόδων (εἰς τὴν σύνθεσιν τοῦ ὁποίου συμβάλλουν ἔξοδα πάσης κατηγορίας) Παρὰ τὴν γενομένην *κατὰ μῆνα σχετικὴν προσαρμογὴν* (ἰσοπέδωσιν) τῶν ἐξόδων, δὲν ἐνδεικνύται ἀκόμη ἢ συνάρτησις πρὸς τὸν ὄγκον τῶν φορέων κόστους ἐκάστης θέσεως κόστους. (Π.χ. αὐτοκίνητα κινηθέντα μόνον κατὰ τὸ τρίτον τῆς κανονικῆς τῶν δραστηριότητος θὰ ἔχουν ἀδικαιολογήτως ἐπηυξημένον κόστος χιλιομετρικοῦ τόννου κατὰ τὸν θεωρούμενον μῆνα. Ἀναλόγως, χυτήριον ἐργασθὲν ἐντονώτερον τῆς ὁμαλῆς τοῦ δραστηριότητος δὲν θὰ βαρύνῃ ἐπαρκῶς τοὺς οἰκείους φορεῖς κόστους ἂν ἐπιρρίψῃ μόνον τὰ εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ ἢ καὶ ἀπ' εὐθείας εἰς τὸν οἰκείον λ)σμόν συγκεντρωθέντα *μηνιαῖα* ἔξοδα).

Συνεπῶς διὰ τὴν ἀκριβεστέραν κοστολόγησιν παρίσταται ἀνάγκη ὅπως χρησιμοποιηθῇ συντελεστῆς ἐτησίας ἐπιβαρύνσεως (συσχετίζων τὸ σύνολον τῶν ἐτησίων ἐξόδων πρὸς τὸ σύνολον τῆς ἐτησίας δραστηριότητος τοῦ τμήματος). Ὁ σχετικὸς ὑπολογισμὸς θὰ εἶναι κάπως χονδροει-

δης κατά την πρώτην χρήσιν με κίνδυνον ἐμφανίσεως σημαντικῆς διαφορᾶς μεταξύ προβλέψεων καὶ πραγματοποιήσεων. Μὲ τὴν πάροδον τῶν ἐτῶν, ἐν συνδυασμῷ πρὸς ἀνά τρίμηνον ἀναθεώρησιν τοῦ ἀρχικῶς καθορισθέντος συντελεστοῦ ἐν ὄψει τῶν διαμορφουμένων συνθηκῶν κατὰ τὸ τρέχον ἔτος, ἐπιτυγχάνεται ἐπαρκῆς προσέγγισις πρὸς τὴν πραγματικότητα καὶ ἀκριβέστερος συντελεστής.

Κατὰ ταῦτα τὰ ἔξοδα ἐκάστης θέσεως κόστους δὲν θὰ ληφθοῦν ὡς ἔχουν διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ φύλλου καταλογισμοῦ, ἀλλὰ κατόπιν ἐφαρμογῆς τοῦ καθορισθέντος σχετικοῦ συντελεστοῦ

Λογιστικὴ συνέπεια τοῦ γεγονότος τούτου εἶναι ὅτι θὰ παραστή ἀνάγκη χρησιμοποίησεως τῶν λ)σμών *X ἔξοδα μερισθέντα*. Οὕτως π.χ.

<i>Γενικά βιομ. ἔξοδα χυτηρίου</i>		<i>Γ. Β. Ε. Χ. μερισθέντα</i>	
Ἰαν.	58.000.000		Ἰαν 73.000.000
<i>"Ἐξοδα κινήσεως αὐτοκινήτων</i>		<i>Ε. Κ. Α. μερισθέντα</i>	
Ἰαν.	27.000.000		Ἰαν. 15 000.000

Εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως θέλουν προφανῶς προκύψει διαφοραὶ ἐπιβαρύνσεως τακτοποιούμεναι ὡς ἐξεθέσαμεν ἤδη (σελ 210).

§ 3.

ΠΑΡΑΛΛΑΓΑΙ ΤΙΝΕΣ

1. *Ποικιλία εἰδῶν*. Ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ κοστολόγησις δὲν ἀφεῶρα σαπνοποιίαν, ἀλλὰ παραγωγὴν ἐξ ἧς προκύπτουν *ταυτοχρόνως περισσότερα εἶδη* διαφέροντα ὡς πρὸς τὴν ἔκτασιν, ἢ δλδ. τὴν συνθετότητα ἢ πληρότητα τῆς αὐτῆς βασικῆς διαδικασίας (π.χ. νήματα διαφόρων ἀριθμῶν). Τότε θέλει ἐφορμοσθῆ ἡ μέθοδος τῆς ἰσοτιμίας. Ποῖα εἶναι τὰ ἔξοδα τὰ ὁποῖα θὰ ὑποβληθοῦν εἰς διαφορισμὸν κατανομῆς, τοῦτο ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ἴρου που κατὰ τὸν ὁποῖον καθωρίσθησαν οἱ συντελεσταὶ ἰσοτιμίας (taux d'equivalence). Συνήθως περιλαμβάνονται *ἅπαντα* τὰ ἔξοδα κατεργασίας ἄμεσα καὶ ἔμμεσα(1).

Μὲ βάσιν τὰ αὐτὰ ἀριθμητικὰ δεδομένα θὰ ἔχωμεν :

	Γεν. βιομηχανικά ἔξοδα	153.500.000
	Καύσιμα	6.000.000
		<hr/> 159.500.000
Προϊόντα :	A συντελεστής 1 ποσότης 20.000	
	B συντελεστής 1,5 ποσότης 10.000	
	Γ συντελεστής 2 ποσότης 15.000	

1. Συνεπῶς ὄχι αἱ πρῶται καὶ βοηθητικαὶ ὄλαι.

2. Ὁ καταρτισθόμενος πίναξ ἔχει ὡς ἑξῆς :

	A	B	Γ	
1. Πραγματοποιηθεῖσα παραγωγή	20.000	10.000	15.000	45.000
2. Καθορισθέντες συντελεσταὶ διαφοροποιήσεως ἐξόδων κατεργασίας	1	1,5	2	
3. Προκύπτουσαι ὁμοειδεῖς ὑπολογιστικαὶ μονάδες	20.000	15.000	30.000	65.000
4. Ἐναλογία ἐκάστου εἴδους ἐπὶ τοῦ συνόλου παραγωγῆς	30 %	25 %	45 %	περίπου
5. Μερισμὸς τῶν Γενικ. Βιομηχανικῶν ἐξόδων + καύσιμα (159.500.000) ὡς πρὸς τὰ ποσοστὰ 30 % — 25 % — 45 %	48.000.000	40.000.000	71.500.000	περίπου
6. Ἐπιβάρυνσις κατὰ πραγματικὰς μονάδας παραγωγῆς	48.000.000	40.000.000	71.500.000	
	20.000	10.000	15.000	
ἦτοι :	2.400	4.000	4.750	

Οὕτω, τὰ ἀναλογοῦντα δι' ἐκάστην ποικιλίαν ἔξοδα παραγωγῆς εἶναι :

A	δρ.	2.400	} κατὰ μέτρον, κιλόν, λίτρον, ἢ <i>τεμάχιον</i>
B	»	4.000	
Γ	»	4.750	

Εἰς τὰ ἔξοδα ταῦτα προσθετέα τυγχάνει μόνον ἡ ἀξία τῶν πρώτων ὑλῶν, ἡ ὁποία εἶναι ἡ αὐτὴ κατὰ μονάδα βάρους (καρφοβελόναι κτλ.). Ἐὰν πάλιν πρόκειται περὶ *τεμαχίων* ἀνίσου βάρους, τότε πάλιν ὁ διαφορισμὸς τυγχάνει εὐχερῆς καὶ ἀκριβῆς.

2. *Ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως* (1). Ἔστωσαν τὰ ἐπόμενα δεδομένα :

1. Θεωρητικὴ παραγωγικὴ ἰκανότης 120 τόννων μηνιαίως
2. Παραγωγ. δραστηριότης λογιζομένη ὡς ὁμαλὴ 100 τόν.
3. Πραγματοποιηθεῖσα παραγωγή τάδε μηνὸς 75 τόν.

Εἶναι πρόδηλον ὅτι ἡ ἐλάττωσις τῆς παραγωγῆς προέκάλεσε σύμμετρον ἐλάττωσιν τῶν ἀναλογικῶν ἐξόδων, ἐνῶ τὰ σταθερὰ παρέμειναν τὰ αὐτά. Προέχει δὲ ὡς καθορίσωμεν τὰς δύο ταύτας ομάδας. Ἔστωσαν:

	Ἀναλογικά	Σταθερὰ
Πρῶται ὄλαι	382.500.000	—
Βοηθητικαὶ ὄλαι	50.400.000	—
Καύσιμα	4.500.000	—

Γ. Ε. Διοικήσεως	10.000.000	20.000.000 =	30.000.000
Γ. Ε. Ἀγορῶν	8.800.000	22.000.000 =	30.800.000
Γ. Β. ἔξοδα	45.500.000	90.000.000 =	135.500.000
Γ. Ε. πωλήσεως	15.700.000	13.000.000 =	28.700.000
	<u>526.400.000</u>		<u>145.000.000</u>

Ἡ ἀνωτέρω διαστολή ἐπιτυγχάνεται βεβαίως κατόπιν σταθμίσεως τῆς φύσεως καὶ τῶν συνθηκῶν ἀναλώσεως ἐκάστου ἐπὶ μέρους ἐξόδου. Ἡ διάκρισις δὲν εἶναι πάντοτε ἀπηλλαγμένη δυσχερειῶν, δοθέντος ὅτι ὑπάρχουν καὶ τὰ καλούμενα ἡμισταθερὰ ἔξοδα (*semi fixes*). Ὅπως δὴ ποτε, γενομένης τῆς διακρίσεως, διπλασιάζονται αἱ σὴλαι ἐκάστης θέσεως κόστους, εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ (1), οὕτως ὥστε τὰ ἔξοδα ἐκάστης δραστηριότητος νὰ ἐμφανίζονται διτῶς : σταθερὰ καὶ ἀναλογικά.

Κατόπιν τούτων αἱ προκύπτουσαι ἐγγραφαὶ θὰ εἶναι :

<i>Παραγωγή σάπωνος πράσινου</i>		325.554.000	
εἰς Πρώτας ὕλας ἀναλωθείσας (2)			210.177.000
Πυρηνέλαια 33.000 χδρ. πρὸς 6.369			
εἰς Βοηθ. ὕλας ἀναλωθείσας (2)			37.277.000
εἰς Καύσιμα ἀναλωθέντα			
εἰς Γ. Βιομηχ. ἔξοδα			78.100.000
Τὰ ἀναλογοῦντα εἰς τὸν πράσινον σάπωνα 92.100.000 (βλ. σελ. 216) διαχωρίζονται καθ' ὑπόθεσιν, εἰς			
Ἀναλογικά	32.100.000		
Σταθερὰ	60.000.000		
Ἐκ τούτων λαμβάνονται μόνον τὰ 75%, ἥτοι $60.000.000 \times 75\% = 45.000.000 + 32.100.000 = 78.100.000$			

Κατ' ἀνάλογον τρόπον θέλει γίνῃ ὁ καταλογισμὸς ὄλων τῶν κατὰ θέσεις κόστους ἐξόδων ἐν τῇ ἐννοίᾳ ὅτι θέλουν κοστολογηθῆ ἅπαντα τὰ ἀναλογικά, ἐκ δὲ τῶν σταθερῶν μόνον τὸ ποσοστὸν τὸ ἀνταποκρινόμενον εἰς τὴν μείωσιν τῆς παραγωγῆς κάτωθι τοῦ θεωρουμένου ὡς ὀμαλοῦ βαθμοῦ (λαμβανομένου ἴσου πρὸς 100).

3. *Λογιστικαὶ συνέπειαι* τῶν ἀνωτέρω εἶναι ὅτι: α) εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως οἱ (λ)σμοὶ ἐξόδων θέλουν ἐμφανίσαι χρεωστικὰ ὑπόλοιπα συνιστῶντα τὰ ἀναπορρόφητα (3), δηλ. μήπω κοστολογηθέντα, ποσά. β) Τὸ κόστος ἐκάστου εἴδους θέλει παραμείνει εἰς τὸ ὕψος ποῦ εἶχεν ἐπὶ πλήρους, ὀμαλῆς, ἀπασχολήσεως. Ἄλλως θὰ ἦτο διωγκωμένον λόγῳ τοῦ περιορισμοῦ

1. Ὁ σ. Η. BRUNET: ὁρ. cit. σελ. 97 θεωρεῖ ἀνεπιτυχή τὸν τρόπον τοῦτον καὶ προκρίνει τὴν κατάρτισιν ἰδιαιτέρων καταστάσεων.

2. Τὰ 75% τῆς πρώτης κοστολογήσεως.

3. Βλ. σελ. 123.

της παραγωγής. Ούτω διὰ τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως ἐπιτυγχάνεται κόστος «ἀντικειμενικόν» παράπλησιον πρὸς τὸ τῶν ὁμαλῶς ἐργαζομένων βιομηχανιῶν καὶ ἀπηλλαγμένον ὑποκειμενικῶν μεταπτώσεων.

4. Ὁλοκλήρωσις τοῦ κόστους εἰς δεύτερον στάδιον. Τὰ ἀναπερρόφητα ἔξοδα δύνανται νὰ ἐπιρριφθοῦν εἰς τὸ τέλος τῆς χρήσεως :

α) Ἐξ ἑνὸς μὲν ἐπὶ τῶν μενόντων ἀπωλήτων προϊόντων καὶ κατ' ἀναλογίαν τῆς ποσότητος τούτων ἐπὶ τοῦ συνόλου τῆς παραγωγῆς.

β) Ἐξ ἑτέρου δὲ καὶ διὰ τὸ ὑπόλοιπον, εἰς τὸν λῆξιν Γενικῆς ἐκμεταλλεύσεως ἢ καὶ ἀπ' εὐθείας εἰς τὰ Ἀποτελέσματα χρήσεως.

Ἡ τοιαύτη τακτικὴ ὑποστηριζομένη ὑπὸ τινῶν εἶναι πραγματοποιήσιμος ἐπὶ περιπτώσεων ἀπλῆς παραγωγικῆς διαδικασίας καὶ ὀλίγων μόνον εἰδῶν. Τυχάνει δυσεφάρμοστος ἢ καὶ σχεδὸν ἀδύνατος εἰς ἀντιθέτους περιπτώσεις. Ἐφαρμοζομένη τυχόν, ἀποκαθιστᾶ—ὡς πρὸς τὰ στὸκ καὶ τὰ ἀποτελέσματα τῆς χρήσεως—τὸ ἱστορικὸν κόστος. Τότε δὲ ἡ τακτικὴ τῆς ὀρθολογικῆς ἐπιβαρύνσεως ἔχει μόνον ἑσωτερικὸν διαφωτιστικὸν σκοπὸν, νὰ καταδείξῃ δηλονότι τὴν ἐπὶ ἐκάστου εἴδους ἐπίδρασιν τῶν ἀύξομειώσεων τῆς παραγωγῆς. Ὁ περιουσιακὸς ἰσολογισμὸς ἐμφανίζεται ὅπως καὶ ἐπὶ ἱστορικοῦ κόστους.

ΕΦΑΡΜΟΓΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Τύπος Δεύτερος

II. Βιομηχανίαι έξατομικευμένων κατασκευῶν

(Job cost, specific order cost)

Δομικαί επιχειρήσεις, μηχανουργεία, έπιπλοποιεία, ναυπηγεία κ.ά.

1. Ἡ Βιομηχανική Λογιστική έχει ένταῦθα νά υπερνικήσῃ δύο κυρίας δυσκολίας : ἡ μία εἶναι ὀργανωτική καί ἡ ἄλλη θεωρητική.

α. *Έντυπα*. Ἡ ὕπηρεσία κοστολογήσεως ὀφείλει νά παρακολουθῇ ποῖα ἀκριβῶς ὕλικά καί ποῖα κατεργασία - εἰδική ἢ γενική—ἠναλώθησαν δι' ἑκάστην παραγγελίαν ἢ διακεκριμένην σειρὰν ὁμοειδῶν κατασκευῶν, λ.χ. ἑκατὸν ὕδραντλίας τοῦ αὐτοῦ τύπου (production par lots). Τοῦ·ο εἶναι ζήτημα ἐσωτερικῆς ὀργανώσεως καί δὴ κανονικῆς ἐκδόσεως, συμπληρώσεως καί κυκλοφορίας ἀνά τὰ παραγωγικά τμήματα, καταλλήλων ἐντύπων (ἀπασχοληθέντων ἐργατῶν, ὕλικῶν, κτλ.), τὰ ὁποῖα φέρουν ἅπαντα τὸν αὐτὸν αὐξοῦντα ἀριθμὸν παραγγελίας ἢ κατασκευῆς, ὡς κοινὸν γνώρισμα συσχετίσεως ὑπὸ τῆς ὕπηρεσίας κοστολογήσεως.

Πρὸς τοῦτο τηροῦνται: 1) *Βιβλίον παραγγελιῶν*, συσχετιζόμενον πρὸς τὰς ἀντιστοιχοὺς μελέτας τοῦ Σχεδιαστηρίου καί τὸν *Προϋπολογισμὸν κόστους* (devis). Βάσει τούτων ἐκδίδεται μιὰ *Έντολή κατασκευῆς* καθορίζουσα τὴν περαιτέρω ἐκδοσιν, ἐνδεχομένως τμηματικὴν, τῶν *Δελτίων ἐξαγωγῆς ὕλικῶν*. Ἀπασαί αἱ ἐνέργειαι οὗται εἶναι ἐπιδεκτικαὶ διαφόρων διαρρυθμίσεων, ἐξαρτωμένων ἐκ τῆς ὅλης διοικητικῆς ὀργανώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

β. *Θέσεις κόστους*. Δεύτερον οὐσιῶδες ζήτημα εἶναι νά καθορισθοῦν ὑπὸ τοῦ Λογιστηρίου ποῖαι αἱ ἐνδεδειγμένοι θέσεις κόστους διὰ τὰς ὁποίας θά τηρηθοῦν ἰδιαίτεροι λογαριασμοὶ συγκεντρώσεως ἐξόδων. Εἶναι προφανές ὅτι ὅσον ἢ παραγωγικὴ διαδικασία πολυπλοκωτέρα καί ἰδίως ἀνομοιόμορφος τόσοσιν αἱ θέσεις κόστους θά εἶναι περισσότεραι. Κεντρικὴ σκέψις εἶναι ὅτι εἰς μίαν θ.κ. πρέπει νά ἀντιστοιχῇ ὅσον τὸ δυνατὸν πλέον ὁμοιόμορφος ἐργασία (sections homogènes). Κατάχρησις τῆς ἀρχῆς ταύτης ὀδηγεῖ εἰς πολὺ ἐκλεπτυσμένην καί συνεπῶς πολὺ δύσκολον, πρακτικῶς, κοστολόγησιν. Ἄλλὰ καί ἀνεπαρκῆς ἐφαρμογὴ ὀδηγεῖ εἰς χονδροειδῆ ἐπίρριψιν ἐξόδων ἐπὶ φορέων κόστους, οἱ ὁποῖοι δὲν ὑπέ-

στησαν δοθείσαν κατεργασίαν (1). Ὁ ἀριθμὸς ὄθεν τῶν θ.κ. ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ βαθμοῦ τῆς ἐπιθυμητῆς ἀκριβείας κόστους τῶν καθ' ἕκαστα κατασκευῶν καὶ τῶν λογιστικο-διοικητικῶν δυνατοτήτων τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐπὶ μηχανολογικῶν κατασκευῶν καὶ ὡς πρὸς τὴν παραγωγικὴν σφαιρᾶν μόνον, δυνάμεθα λ.χ. νὰ ἔχωμεν :

Θέσεις κόστους

*Εξοδα	Ποσά	Χυτήριον	Μηχανουργεῖον	Λεβητοποιεῖον
Ἡμερομίσθια	10.000.000	3.000.000	6.000.000	1.000.000
Ἀποσβέσεις	5.000.000	1.000.000	3.500.000	500.000
Κ. δύναμις	1.000.000	—	700.000	300.000
Ὑλικά διάφορα	800.000	500.000	200.000	100.000
.....

Ἡ θέσις κόστους τοῦ μηχανουργεῖου θέλει ὑπαναλυθῆ εἰς μερικωτέρας τοιαύτας, ὡς π.χ.

Μηχανουργεῖον

*Εξοδα	Ποσά	Τόρνοι	Φρέζαι	Γραναζοκόπται	Τρύπανα	κτλ.
Ἡμερομίσθια	6.000.000	2.000.000	2.500.000	1.000.000	500.000	
.....	

Ἐν συνεχείᾳ, εἶναι δυνατόν ὅπως προχωρήσωμεν ἔτι περαιτέρω διαχωρίζοντες τὸ τμήμα τῶν τόρνων εἰς δύο θέσεις κόστους : τόρνοι βαρεῖς - τόρνοι ἑλαφροί, κ.ο.κ. ὥστε οἱ φορεῖς κόστους νὰ ἐπιβαρύνωνται διὰ ὁμοειδῆ ἐργασίαν (προσμετρομένην ἄλλωστε ἐνταῦθα εἰς ὥρας ἀπασχολήσεως τῶν μηχανεργαλειῶν).

Βεβαίως, πρὸς τοῦτο ἀπαιτεῖται λεπτολόγος ὀργάνωσις καὶ τήρησις ἐιδικῶν ἐντύπων (ἀτομικὰ δελτία κινήσεως ἐργαλειομηχανῶν, ἀτομικὰ δελτία ἐφαρμοστῶν κτλ.) καὶ κάπως δυσχερέστερος καταμερισμὸς τῶν ἐξόδων κατὰ θέσεις κόστους (π.χ. ἀναλογοῦσα ἀπόσβεσις βιομηχανοστασίου συναρτήσῃ τοῦ χώρου τῶν ἑλαφρῶν τόρνων ἢ γραναζοκοπτῶν κτλ.). Πρὸς

1. «En effet, si l'on appliquait un quantum de frais d'atelier identique à toutes les commandes, on fausserait gravement le prix de revient déterminé, étant donné d'une part, que les ateliers peuvent avoir des coefficients de frais très différents les uns des autres; d'autre part, que chaque atelier ne concourt pas à l'exécution des touts les commandes». L. CHARDONNET: op. cit. σελ. 256.

ἀποφυγήν τόσον ἀναλυτικῆς κοστολογήσεως—συνεπαγομένης ἀντίστοιχον διοικητικο-λογιστικὴν ὀργάνωσιν—ὅσας αἱ συνθήκαι δὲν τὸ δικαιο-λογοῦν—εἶναι δυνατὴ ἢ χρησιμοποίησις *συντελεστῶν διαφορισμοῦ* (τῆς ὠριαίας ἐπιβαρύνσεως) καθοριζομένων τεχνικῶς βάσει τῆς πείρας καὶ τῶν σχετικῶν λογιστικῶν δεδομένων ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων. Οὕτω π.χ. ἂν ὑπὸ δοθείσας συνθήκας (οἰκονομικὰς καὶ τεχνικὰς) τὸ ὠριαῖον κόστος λειτουργίας τῶν τόνων Α εἶναι 100, τῶν τόνων Β εἶναι 80 ἢ 120. Εἰς τὴν περίπτωσιν ὅθεν χρησιμοποίησεως τοιούτων συντελεστῶν λογιστικῶς θὰ ἔχωμεν μόνον μίαν θέσιν κόστους—διὰ τὸ θεωρούμενον τμήμα—Οὕτω π.χ. σύνολον ἐξόδων τμήματος 4.600.000 κατανέμεται εἰς :

		<i>Συντελεστής</i>
Ἔργαλειομηχ. Α	300 ὥραι πρὸς δρ. 10.000	$\times 1 = 10.000 \times 300 = 3.000.000$
Β	200 ὥραι πρὸς δρ. 10.000	$\times 0,8 = 10.000 \times 160 = 1.600.000$
		4.600.000

γ. *Θέσεις κόστους βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν.* Σκοπίμως ἀπεφύγαμεν εἰς τὴν περίπτωσιν μαζικῆς συνεχοῦς παραγωγῆς (σελ. 204 ἐπ.) νὰ ἀσχο-ληθῶμεν μὲ τὴν ἐπὶ μέρους κοστολόγησιν τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν. Σχετικῶς δημιουργοῦνται δύο ζητήματα :

Τὸ πρῶτον ἀφορᾷ τὴν ἀμοιβαίαν παροχὴν καὶ ἀντιπαροχὴν ὑπηρεσιῶν αἱ ὁποῖαι λαμβάνουν χώραν μεταξὺ τῶν βοηθητικῶν κλάδων. Οὕτω λ.χ. τὸ συνεργεῖον ἐπισκευῶν παρέχει ὑπηρεσίας εἰς τὴν ἠλεκτροπαραγωγὴν, ἐκ τῆς ὁποίας ὁμοίως ἀντλεῖ τὴν κινητήριον δύναμιν, κ.ο.κ. (1) Πρὸς ἐπίλυσιν τῆς δυσχερείας ταύτης ἔχουν προταθῆ πολλὰ λύσεις, ἐκ τῶν ὁποίων ἡ καλουμένη ἀλγεβρικὴ μέθοδος εἶναι ἡ μόνη ἀπολύτως ὀρθή (2). Πρακτικῶς ἐφαρμόσιμον εἶναι τὸ ἀκόλουθον τέχνασμα. Καθορίζεται ἡ σειρά διαδοχῆς τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους, ὡς ἀκολουθῶς :

Ἔξοδα	Ποσά	Συντήρησις οἰκοδομῶν	Συνεργεῖον ἐπισκευῶν	ἠλεκτρο-παραγωγή	Ποσά μῆψω καταλογι-σθέντα
.....	10	30	5	
.....	15	10	20	
.....	7	5	10	
.....	13	20	15	
		45	15	20	10 =
			80	50	30 =
				120	.....

1. Τοῦτο δὲν συμβαίνει βεβαίως πάντοτε. Ὑπάρχουν περιπτώσεις ὅπου ἡ παροχὴ ὑπηρεσιῶν βαίνει διαδοχικῶς (ep cascade) ἀπὸ τμήματος πρὸς τμήμα. ὅποτε δὲν γεννᾶται ἰδιαίτερα δυσχέρεια. Ἡ περίπτωσις ἐξομοιοῦται ἀπολύτως πρὸς τὴν ἐπίρριψιν τῶν Γεν. ἐξ. διοικήσεως ἐπὶ τῶν λοιπῶν θέσεων κόστους.

2. Σχ. βλ. CH. BRUNET: op. cit. σελ. 84, M. BOURQUIN: op. cit. σελ. 54, A.-J. MARTIN: op. cit. σελ. 102.

Τὰ ἔξοδα ἐκάστης βοηθητικῆς ὑπηρεσίας ἐπιρρίπτονται ἐπὶ τῶν ἐπομένων θ. κ. (²) — ἐν τῷ μέτρῳ βεβαίως τῆς παρασχεθείσης ὑπηρεσίας — οὐχὶ ὁμοίως ἐπὶ τῶν προηγουμένων (²), ὡς νὰ μὴ ὑπῆρχεν ἀλληλεξάρτησις παροχῶν ἀλλὰ ἀπλή κατιοῦσα διαδοχή. Κατ' οὗτὸν τὸν τρόπον μένει ποσὸν τι ἐξόδων μὴ κοστολογούμενον καὶ φέρεται εἰς ἰδιαιτέραν στήλην τοῦ φύλλου μερισμοῦ. Τὰ ποσὰ ταῦτα (10 καὶ 30) ἐπιρρίπτονται κατὰ τὸν ἐπόμενον μῆνα εἰς τὰς θ.κ. — τὰς προηγουμένας κατὰ σειρὰν — τὰς ὁποίας δὲν ἐβάρυναν κατὰ τὴν θεωρουμένην περίοδον. Ἡ ἀνακρίβεια ἐντοπίζεται μόνον εἰς τὸν πρῶτον μῆνα, κατόπιν δὲ μετριάζεται κατὰ πολὺ, περιοριζομένη εἰς μηνιαίας μικροδιαφοράς.

δ. Μετὰ τὸν καθορισμὸν τῶν κυρίων καὶ βοηθητικῶν θ.κ. θὰ ἀναζητηθῆ μετὰ προσοχῆς ποία ἢ ἐνδεδειγμένη — δι' ἐκάστην θέσιν κόστους — βάσις καταλογισμοῦ τῶν ἐξόδων ἐπὶ τῶν φορέων. Ἀνακεφαλαιοῦντες τὰ λεχθέντα σημειοῦμεν ὅτι:

1. Τὰ Γεν. ἔξ. διοικήσεως ἐπιρρίπτονται ἐπὶ τῶν λοιπῶν θ.κ. ἀναλόγως τῆς σημασίας ἢ ὁποία ἀποδίδεται εἰς ἐκάστην λειτουργίαν. Ἄν καὶ ὑποκειμενικὸν τὸ μέτρον τοῦτο ἢ αὐθαιρεσία τοῦ καταλογισμοῦ αὐτοπεριορίζεται ὡς ἐκ τῆς φύσεως τῶν πραγμάτων εἰς λογικὰ ὄρια. Αἱ βοηθητικαὶ θ. κ. δύνανται νὰ ἀπαλλαγοῦν πάσης ἐπιπτώσεως Γ. ἔξ. διοικήσεως, ἂν ληθῆ ὑπ' ὄψιν ὅτι ἢ ἐπίπτωσις τῶν δὲν εἶναι σημαντικὴ ἐπὶ τοῦ κατὰ μονάδα κόστους.

2. Τὰ Γεν. ἔξοδα ἐφοδιασμοῦ. Φορεῖς κόστους δύνανται νὰ θεωρηθοῦν: α) Ἄπαντα τὰ ὑπάρχοντα ἐν τῇ ἀποθήκῃ κατὰ τὴν θεωρουμένην χρονικὴν περίοδον κοστολογήσεως. Τοῦτο εἶναι καὶ τὸ ὀρθὸν δοθέντος ὅτι τὰ ὡς ἄνω ἔξοδα γίνονται χάριν τῆς παραλαβῆς, συντηρήσεως καὶ διαχειρίσεως τῶν παντοειδῶν ὑπαρχόντων ἐφοδιασμῶν.

β) Κατ' ἄλλην ἐκδοχὴν ὡς φορεῖς κόστους νοοῦνται μόνον τὰ εἰσαχθέντα καὶ βαρύνονται μόνον ταῦτα μὲ τὰ σχετικὰ ἔξοδα.

γ) Ἐτι στενώτερον ἢ ἐπιβάρυνσις περιορίζεται μόνον εἰς τὰ ἐξαχθέντα, ἴδ. τὰ παραδοθέντα εἰς τὴν παραγωγὴν.

Καὶ εἰς τὰς τρεῖς περιπτώσεις, ἐν συνεχείᾳ, τίθεται τὸ ζήτημα ἐὰν ἢ ὡς πρὸς ἕκαστον εἶδος ἐπίπτωσις θέλει γίνεαι κατὰ ποσότητα ἢ ἀξίαν. Τὸ πρῶτον εὐσταθεῖ ἐπὶ ὁμοειδῶν ὑλῶν (λ.χ. καπνὰ διαφόρων προελεύσεως καὶ ἔσοδειῶν) καὶ ἐφ' ὅσον τὰ ἔξοδα ἀποθηκῶν περιορίζονται μόνον εἰς τοὺς κυρίους τούτους φορεῖς, μὴ ἐπιρριπτόμενα περαιτέρω καὶ ἐπὶ δευτερευόντων ἀνολωσίμων ὑλικῶν (κυτιοποιήσεως κτλ.). Ἄλλως, τὰ διάφορα εἶδη βαρύνονται κατ' ἀξίαν δοθέντος μάλιστα ὅτι ὠρισμένα τῶν ἐπιρριπτομένων ἐξόδων, ὡς τὰ ἀσφάλιστρα καὶ οἱ τόκοι, εἶναι συνάρτησις τῆς ἀξίας,

3. Γεν. βιομηχ. ἔξοδα τῶν κυρίων θέσεων κόστους. Εἶναι τὸ σημεῖον τὸ μᾶλλον ἐνδιαφέρον ἐνταῦθα, διότι εἰς τὰς βιομηχανίας ἐξατομικευμένων κατασκευῶν καὶ ἐφ' ὅσον τοῦτο συμβαδίζει μὲ πολὺπλοκὸν παραγωγι-

κὴν διαδικασίαν—ὅπως συμβαίνει συνήθως—τὰ ἀπλᾶ κριτήρια ἐπιρρίψως τῶν παραγωγικῶν ἐξόδων, ἐπὶ ἐκάστου εἵδους ἀναλόγως τῆς ποσότητος ἢ ἀξίας τῶν πρ. ὑλῶν, σπανίως δικαιολογεῖται. Ἡ διαστολή τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας εἰς περισσοτέρας καὶ διή ὁμοειδεῖς θέσεις κόστους—ὡς ἐγένετο ἀνωτέρω: Χυτήριον - Μηχανουργεῖον (τόρνοι φρέζαι κ.ἄ.) ἐπιτρέπει καταλληλοτέραν ἐκλογὴν βάσεως καταλογισμοῦ. Εἰδικώτερον λ.χ. ἐπὶ μηχανικῶν κατασκευῶν θὰ ἔχωμεν :

1. Τὰς ὥρας ἐργασίας ἐργατῶν (ὠρισμένης κατηγορίας : λ.χ. ἐφαρμοστῶν).

2. Τὰς ὥρας κινήσεως τῶν μηχανεργαλείων (ὁμοειδῶν περίπου δι' ἐκάστην θέσιν κόστου). Οὕτω π.χ. ἐάν εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ καὶ εἰς τὴν στήλην *τόρνοι* τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων ἀνέρχεται εἰς 100.000.000 (¹) διὰ τὸν μῆνα Μάιον, αἱ δὲ συμποσούμεναι ὥραι λειτουργίας ἀνέρχονται εἰς 2.500, ἡ ὠριαία ἐπιβάρυνσις ἀνέρχεται εἰς δρ. $\frac{100.000.000}{2.500} = 40.000$. Πᾶς φορεὺς κόστους—προϊόν—κτλ. ἀπασχολήσαν τὸ τμήμα τῶρων ἐπὶ 4ωρον (²)—θὰ δεχθῆ ἐπιβάρυνσιν δρ. 160.000.

Τονίζεται καὶ πάλιν ὅτι α) ἐφ' ὅσον εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ κατεγράφησαν τὰ πραγματοποιηθέντα ἔξοδα τοῦ μηνὸς ἄνευ χρονικῆς τινος τακτοποιήσεως, τὸ τοιοῦτον κόστος εἶναι ἐντελῶς χονδροειδές. β) Ἐφ' ὅσον ἐγένετο ποιά τις προσαρμογὴ καὶ διή τῶν χρονικῶν ἐξόδων (ἐνοίκια, τόκοι, ἀσφάλιστρα, φόροι οἰκοδομῶν κτλ. ἀνά 12 μόρια), τότε ἐπιτυγχάνεται ἕνα ἀκριβέστερον ἱστορικὸν κόστος. γ) Ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν πάλιν ὅτι ἡ ἐν γένει παραγωγικὴ ἀπασχόλησις παρουσιάζει σταθερότητα τινὰ καὶ ὅτι ἡ ἐπιχειρήσις προγραμματίζει τὴν δρᾶσιν τῆς τότε ὁ συντελεστῆς τῆς ὠριαίας ἐπιβαρύνσεως δύναται νὰ καθορισθῆ βάσει *ἐτησίων* δεδομένων :

$\frac{\text{προϋπολογιζόμενα ἔξοδα λειτουργίας τῶρων}}{\text{προϋπολογιζόμεναι ὥραι κινήσεως}} = \frac{1.500.000.000}{30.000} = 50.000 \text{ δρχ.}$

Ἡ ἀκρίβεια τῆς κοστολογήσεως θὰ ἐξορτηθῆ ἐκ τοῦ βαθμοῦ ἐπαληθεύσεως τῶν προβλέψεων (³).

Ἀπὸ λογιστικῆς σκοπιᾶς, εἰς τὰς δύο τελευταίας περιπτώσεις β καὶ γ ὅπου τὰ καταλογιζόμενα εἰς τοὺς φορεῖς κόστους ἔξοδα δὲν ἰσοῦνται πρὸς τὴν χρέωσιν τῶν λισμῶν ἐξόδων κατ' εἶδος ἐπιβάλλεται νὰ μεσολαβήσουν ὅπως ὅποτε οἱ λισμοὶ *Γεν. βιομ. ἔξοδα* καταλογισθέντα ὅπως κατ' ἐπανάληψιν ἐξεθέσαμεν (σελ. 196 κ. ἄ.).

2. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις ταύτας ἔστω τὸ ἀκόλουθον φύλλον μερισμοῦ, περιοριζόμενον *μόνον* εἰς τὰ κύρια καὶ βοηθητικὰ *παραγωγικὰ* κέντρα:

1. Ἀφοῦ ἤδη γίνεη ἡ ἀνακατανομὴ τῶν Γεν. ἐξ. διοικήσεως καὶ τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν (ἠλεκτροκίνησις, συνεργεῖον ἐπισκευῶν κτλ.) ὥστε εἰς τὰ 100.000.000 νὰ περιλαμβάνωνται καὶ τὰ ἀναλογούντα ἔξοδα τῶν ὑπηρεσιῶν τούτων.

2. Τοῦτο ἐμφανίζεται εἴτε εἰς τὸ ἀτομικὸν δελτίον κινήσεως ἐργαλειομηχανῆς με μνεῖαν τοῦ ἀριθμοῦ τῆς παραγγελίας εἴτε εἰς τὸ φύλλον συνοδείας (fiche suivieuse) τοῦ ὑπὸ κατεργασίαν ἀντικειμένου.

3. Ἐπιδεκτικῶν ἄλλωστε ἀναθεωρήσεως διαρκούσης τῆς χρήσεως.

3. *Παρατηρήσεις ἐπὶ τῆς καταρτίσεως τοῦ φύλλου μερισμοῦ* (1). α) Τὰ ἔξοδα τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν ἐπερρίφθησαν *διαδοχικῶς* ὡς νὰ μὴ ὑπῆρχε ἀμοιβαιότης παροχῶν καὶ ἀντιπαροχῶν, τοσοῦτῳ μᾶλλον ἕσον εἰς τὴν συγκεκριμένην περίπτωσιν δὲν ὑπάρχει. Ἄλλὰ καὶ ἂν ὑπῆρχε (λ.χ.) ὀξυγονοκόλλησις παρεχομένη εἰς τὸ τμήμα ἠλεκτροκινήσεως) δὲν ἐλήφθη ὑπ' ὄψιν. (Σχετικῶς βλ. σελ.).

β) Τὰ γενικά ἔξοδα διοικήσεως ἐπερρίφθησαν τόσον ἐπὶ τῶν κυρίων ἕσον καὶ τῶν βοηθητικῶν κέντρων. Τὸ τελευταῖον τυγχάνει κάπως ὑπερβολικόν, ἀφοῦ ἀμφισβητεῖται ἀκόμη καὶ ἡ ἐπιβάρυνσις τῶν κυρίων κέντρων. Πράγματι κατὰ τινὰς ἀντιλήψεις (2) τὰ Γ.Ε.Δ. δέον νὰ βαρύνουν μόνον τὰ ἔτοιμα ἢ μόνον τὰ πωλούμενα προϊόντα καὶ οὐχὶ τὰ ἐπὶ μέρους στάδια κατεργασίας (καὶ συνεπῶς τοὺς φορεῖς τούτων). Μειονέκτημα τῆς τοιαύτης λύσεως εἶναι ὅτι ἡ κοστολόγησις εἶναι ἀνακριβής :

1. Ὡς πρὸς τὰ ἡμικατεργασμένα προϊόντα τὰ ὁποῖα ἐνδέχεται νὰ εἶναι ἔμπορεύσιμα ὡς τοιαῦτα.

2. Εἰς περίπτωσιν ἀναλήψεως κατ' ἀποκοπὴν (à façon) ὠρισμένης μόνον κατεργασίας (λ.χ. ἐλικοτόμησις ὀδοντωτῶν τροχῶν), ὁπότε πάλιν τὸ ὑπολογιζόμενον κόστος τυγχάνει ἀνεπαρκές (3).

γ) Εἰς τὰς βιομηχανίας τοῦ τύπου τούτου εἶναι δυνατόν καὶ πολυλάκις ἐνδείκνυται ὅπως τὰ παραγωγικά ἡμερομίσθια μὴ περιλαμβάνωνται εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ, ἀλλὰ ὅπως κοστολογοῦνται ὡς ἄμεσα στοιχεῖα (οἶται αἱ πρῶται ὕλαι, κτλ.) βάσει τοῦ οἰκείου φύλλου ἀναλύσεως (βλ. σελ. 169).

4. *Βάσεις μερισμοῦ*. Ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ἐνταῦθα ὁ καθορισμὸς τῶν κριτηρίων κατανομῆς τῶν ἐξόδων ἐκάστης βοηθητικῆς ὑπηρεσίας ἐπὶ τῶν λοιπῶν τοιούτων καὶ ἐπὶ τῶν κυρίων παραγωγικῶν κέντρων. Τὰ κριτήρια εἶναι κατ' ἐξοχὴν τεχνολογικά : Οὕτω π.χ.

α. *Σχεδιαστήριον*. Κατ' ἐκτίμησιν τῶν ἐκπονουμένων διὰ τὰς ἀνάγκας ἐκάστου τμήματος, σχέδια.

β. *ἠλεκτροκίνησις*. Βάσει καταστάσεως ἐμφαινούσης τὴν κατὰ τμήματα δύναμιν τῶν κινητήρων καὶ τῶν ὠρῶν λειτουργίας αὐτῶν. Ἐπὶ φωτισμοῦ ἀναλόγως τοῦ ἀριθμοῦ καὶ τῆς ἐντάσεως τῶν λαμπτήρων ἢ κατ' ἕκτασιν χώρου.

1. Παρέλκει νὰ τονισθῇ ὅτι ἡ σύνθεσις καὶ τὰ ποσὰ τοῦ ὡς ἄνω φ. μ. ἐλήφθησαν ἐντελῶς αὐθαιρέτως καὶ μόνον χάριν τοῦ διδακτικοῦ σκοποῦ.

2. Βλ. σχ. μ. *ΒΟΥΡΑΙΝ* : *op. cit.* σελ. 51.

3. Διάφορον βεβαίως, τυγχάνει τὸ ζήτημα τῆς ἐσκεμμένης, σκοπίμου, ἀποφυγῆς ἐπιβαρύνσεως ὠρισμένης κατεργασίας, διὰ τῶν Γεν. ἐξ. διοικήσεως ἢ Γεν. ἐξ. πωλήσεως. Τοῦτο εἶναι παραδεκτὸν ἐφ' ὅσον τὸ σύνολον τῶν τοιούτων ἐξόδων ἐπιρρίπτεται ἐξ ὀλοκλήρου ἐπὶ τῆς ὡς ὀμαλῆς λογιζομένης παραγωγῆς, ἐπαφίεται δὲ περιθώριον τι προζήτου παραγωγικῆς ἱκανότητος (ἰδίως ἐποχιακῆς *morte saison*) διὰ μίαν κοστολογικῶς πλέον ἀνταγωνιστικὴν δραστηριότητα.

γ. Ὁξυγονοκόλλησις ἢ ἠλεκτροσυγκόλλησις. Κατὰ μέτρον γενομένης συγκολλήσεως, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν καὶ τοῦ πόχους τῶν μετάλλων.

Γενικῶς εἰς ἐκάστην περίπτωσιν ὑπάρχει ἡ ἐνδεδειγμένη βᾶσις. Εἰς τὴν ἐπομένην σελίδα παρέχομεν πίνακα, κατὰ τὸν Henzel, ποικιλίας τοιούτων βάσεων μερισμοῦ καὶ καταλογισμοῦ. Οὔτε ἄλλωστε ἀπαιτεῖται σχολαστικὴ ἀριθμητικὴ ἀκρίβεια. Ἀσυγκρίτως προτιμότερον εἶναι νὰ γίνωνται αἱ τοιαῦται ἐπ βαρύνσεις—ἔστω μὲ κάποιαν ἀνακρίβειαν—παρὰ νὰ μὴ γίνωνται καθολοῦ, ποῦ ἀποτελεῖ τὴν προσφιλεῖ εἰς τὴν πρᾶξιν λύσιν.

5. **Βάσεις καταλογισμοῦ.** Περαιτέρω τίθεται τὸ ζήτητα καθορισμοῦ τῶν φορέων κόστους ἐκάστου παραγωγικοῦ κέντρου. Συγκεκριμένως ἐνταῦθα :

α) *Χυτήριον.* Τὸ βάρος δὲν προκρίνεται ὡς τὸ κατ' ἀλληλότερον, δοθέντος ὅτι δύο τεμάχια ἴσου βάρους δύνανται νὰ προκαλοῦν ἄνισον παραγωγικὴν ἀπασχόλησιν. Προκρίνονται αἱ συνολικαὶ ὄραι ἐργασίας τοῦ χυτηρίου.

β) *Μηχανουργεῖον.* Δι' ἕκαστον τμήμα (τόρνοι, φρέζαι, κτλ.) λαμβάνονται αἱ συνολικαὶ ὄραι λειτουργίας τῶν μηχανεργαλείων. Ἐφ' ὅσον ταῦτα εἶναι ἀνίσου μεγέθους ἀποδόσεως κτλ. συνιστᾶται διάκρισις τῶν ὥρων καθ' ὁμάδας μηχανεργαλείων καὶ διαφορισμὸς βάσει συντελεστοῦ τινός, ὅπως ἐξεθέσαμεν σελ. 229).

γ) *Λεβητοποιεῖον.* Διασταυροῦνται διάφοροι ἀπόψεις : κατὰ τετραγωνικὸν μέτρον ἐπιφανείας, κατὰ τρέχον μέτρον, κτλ.

δ) *Ἐφαρμοστήριον.* Ἡ συναρμολόγησις ἐξαρτᾶται κυρίως ἐκ τῆς ἀποδόσεως εἰδικῶν τεχνιτῶν καὶ συνεπῶς ἕκαστος φορεὺς κόστους δέον νὰ βαρύνεται ἀναλόγως τῆς ὥριαίας ἀπασχολήσεως τῶν ἐφαρμοστῶν.

6. **Συντελεσταὶ ἐπιβαρύνσεως.** Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω ἔστω ὅτι :

α. Αἱ συνολικαὶ ὄραι ἐργασίας τοῦ χυτηρίου (διὰ τὸν ὑπόλογον μῆνα) ἀνέρχονται εἰς 1000

β. Ἡ κίνησις τῶν μηχανεργαλείων εἶναι :

τόρνοι	ὄραι	500
φρέζαι	ὄραι	600
τρύπανα	ὄραι	700

γ. Αἱ κατασκευαὶ λεβητοποιεῖου ἀνήλθον εἰς 3850 τετραγ. μέτρα.

δ. Αἱ ὄραι ἐργασίας τῶν ἐφαρμοστῶν ἀνήλθον εἰς 600

Συνεπῶς ἔχομεν :

$$\begin{aligned} \text{Χυτήριον} & \frac{47.800.000}{1000} = 47.800 \text{ καθ' ὥραν ἐργασίας} \\ \text{Μηχανουργεῖον: τόρνοι} & \frac{41.600.000}{500} = 83.200 \text{ κατὰ ὥριαίαν λειτουργίαν τόνρου} \\ & \text{φρέζαι} \frac{29.600.000}{600} = 49.300 \text{ ὁμοίως, φρεζῶν} \\ & \text{Τρύπανα} \frac{22.400.000}{700} = 32.000 \text{ ὁμοίως, τρυπάνων} \end{aligned}$$

I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
Μεγεθος του προς εξεργασίαν άντικειμένου	Χωρομετρική άπασχόληση κέντρου παραγωγής	Χρονική άπασχόληση κέντρου παραγωγής	Άριθμός άκριβώς όμοιων έργασίων εις έν παρ. κέντρον	Έκτελεσθέν μηχανικόν έργον κατ' είδος προϊόντων	Άμεσος ποσοτική άνάλωσις παρ. κέντρου κατ' είδος	Κατάστασις ή ιδιότης χρησιμοποιοηέντων υλικών	Ποσοτική παραγωγή κατ' είδος	Κατάστασις ή ιδιότης των προϊόντων
Μήκος Έπιφάνεια Χωρητικότη. Βάρος <i>Προϋπόθεσις :</i> Όμοια έπεξεργασία ή όμοια διαδικασία διά διάφορα άντικείμενα.	Κατά: Μήκος Έπιφάνειαν Χωρητικότη.	ή διάρκεια παρ. διαδικασίας : Όραι } $\frac{\text{έργ}}{\text{αδ}}$ 'Ημέραι } $\frac{\text{έργ}}{\text{αδ}}$ βωρα όμώδων (!) χιλιόλεπτα (1000 πώδ'α λεπτά) Όραι έργασίας μηχανών 'Ημέραι έργασίας μηχανών 'Όραι έργασίας συγκροτήματος 'Όμ. ήμέραι	'Εργ. πυρώ. έμβλαπ. έηράνα. 'Αριθμ. διατρηθ. όπών 'Αριθ. κλώσ. 'Αριθ. έργασ. συμπιεστικής έπιβολής Stanzprocess άποσυρμάτων (τορνευμάτων) τής αútης διατρηθής κατά την κατεργασία. <i>Προϋπόθεσις :</i> Αι ώς βάσεις ληφθείσαι έργασιαί πρέπει να είναι του αútου είδους καί έκτελεσέως.	Χιλιογραμμόμετρα 'Επίσης: 'Εντασις άπασχόλησέως του παρ. κέντρου Δυσκολιαίων συνθηκών κατά την παρ. γωγήν ενός είδους, π.χ. από 1 χλμ. πορεία τροχόφουρού επί άρτίας καί έφθααρμένης όδοϋ. <i>Προϋπόθεσις :</i> 'Όμοια προϊόντα.	1. 'Επί του ίδιου περί οδ προκειται κέντρου: 'Αρ. τεμαχ. διαστάσ. μήκους, έπιφάνειας, βάρους, διά καταναλωθέντα υλικά. 'Όριαία χιλιοβάτα δ' ηλεκτρικην ένεργειαν ΗΡ διά μηχανικην ένεργειαν 2. 'Όμοιος προηγ. συγκροτήματος 3. 'Επί 1+2	Σκληρότης κατά την κατεργασίαν: 'Ικανότης κοπής ή άποτεμαχισμού. 'Αντοχή 'Επιμήκυνσ. Συγκολλητικότης Σημείον τήξωσ. Φλογώσεως καύσεως Περιεκτικότη. εις ώρισμένα υλικά Περιεκτικότη. μεταλλεύματος ή μετάλλου 'Υγρασία <i>Προϋπόθεσις :</i> Προϊόντα όμοια	'Αριθμός τεμαχίων διαστάσεις μήκων εις έργοστάσ. έλασμάτων κλωστήρια. Διαστ. έπιφανειών εις προιονιστή. έργ. πλακων κατεργασμ. έπιφανειών Διαστάσεις χωρητικότητος λίτρον κυβ μέτρα π.χ. δι' άερια 'Εκατόλιτρ. Βάρη	Μηχανική: σκληρότης άντοχή πάχος μετ' έπιστρωμάτων Βάθος στρώματος σκληρότητος εις χάλυβα Χημική: Πυκνότης έμπλουτισμ. έπιτευχθείσ. περιεκτικότη. εις ώρισμένα υλικά. <i>Προϋπόθεσις :</i> 'Η αútή ποιότης ή ή άύτη έξωτερική μορφή των προϊόντων
		1) Βάρδιες						

Λεβητοποιείον : $\frac{38.500.000}{3850} = 10.000$ κατά μ² κατειργασμένης λαμαρίνας.

Έφαρμοστήριον : $\frac{22.100.000}{600} = 36.830$ καθ' ὥραν άπασχολήσεως τεχνίτου έφαρμοστού.

Άς παρατηρήσωμεν καί πάλιν ότι αί ὡς άνω έμμεσοί έπιβαρύνσεις καθωρίσθησαν βάσει δεδομένων ένδς μηνός με την ὡς έκ τούτου προκύπτουσαν σχετικότητα (βλ. σελ. 202). Προφανώς Ισχύουν διά τας προϋπολογιστικές κοστολογήσεις (denis) τοῦ έπομένου μηνός. Διά τας μακροχρονίους κατασκευάς καί κατά την όριστικήν τούτων κοστολόγησιν δι' ήμερολογιακῶν λογιστικῶν έγγραφῶν, θά ληφθοῦν βεβαίως ύπ' ὄψιν οί διαμορφωθέντες μέχρι της στιγμής εκείνης συντελεστοί λ. χ.

$\frac{\text{έξοδα έξαμήνου}}{\text{ὄραι έξαμήνου}} = \text{μέση ένδεδειγμένη έπιβαρυνσις.}$

Η τοιαύτη τακτική περιορίζει καί τας λογιστικές διαφοράς μεταξύ έξόδων πραγματοποιηθέντων καί έξόδων καταλογισθέντων.

7. *Άσκησις έφαρμογής.* Έστω ότι υπό τας άνωτέρω προϋποθέσεις ή ύπ' άρ. 716 παραγγελία άπήτησε :

1. Μέταλλα, ὡς δελτία έξαγωγής άρ.....	δρ. 12.750.000
2. Ύλικά διάφορα » » »	1.650.000
	<hr/>
	14.400.000
Έπιβαρυνσις 15% διά γεν. έξοδα έφοδιασμοῦ	720.000
	<hr/>
	15.120.000
3. Άγοραία έξαρτήματα, ὡς τιμολογ.....	380.000
	<hr/>
	15.500.000

Κατεργασία (%) :

Χυτήριον	ὄραι 12	×	47.800	=	5.736.000	
Τόρνοι	ὄραι 10	×	83.200	=	8.320.000	
Φρέζαι	ὄραι 5	×	49.300	=	2.465.000	
Τρύπανα	—	—	—	—	—	
Λεβητοποιείον	32 τ.μ.	×	10.000	=	3.200.000	
Συναρμολόγησις 6 ὄραι	×	36.830	=	2.209.800		
						<hr/>
						21.930.800
						<hr/>
						37.430.000

8. *Παρατηρήσεις.* Τά ὡς άνω δεδομένα συνεκεντρώθησαν υπό της ύπηρεσίας κοστολογήσεως βάσει τῶν οίκειων δελτίων έξαγωγής ὕλων, τοῦ φύλλου άναλύσεως ήμερομισθίων, τῶν άτομικῶν καρτῶν κινήσεως έργαλειομηχανῶν, κτλ. Πολλάκις συμβαίνει ὅπως μή χρησιμοποιηθοῦν έξ ολοκλήρου τά έκ τῶν όποθηκῶν έξαχθένται (ή άπ' εὔθείας άγοραία) ὕλικά, έξαρτήματα, κτλ. όποτε πρέπει νά συνταχθῆ άμελλητί ένα *δελτίον έπιτροφής* (bon de reintégration) χάρις εις τό όποίον θά πιστωθῆ ή σχετική

1. Έάν καί έφ' ὅσον τά άμεσα ήμερομίσθια δέν περιελήφθησαν εις τό φ. μερισμοῦ θέλουν έμφανισθῆ άυτότελῶς εις τό κοστολόγιον.

παραγγελία με την αξίαν τῶν μῆπω ἀναλωθέντων καὶ θὰ ἐνημερωθῇ τὸ σχετικὸν καθολικὸν ἀποθήκης μετὰ τὰ ἐπιστροφόμενα

Τὸ καταρτισθὲν διὰ τῶν ἀνωτέρω ὑπολογισμῶν, κοστολόγιον συνιστᾷ τὸ πλήρες *τεχνικὸν* κόστος, δοθέντος ὅτι εἰς τὰ ἔξοδα κατεργασίας περιλαμβάνονται τόσον τὰ γεν. ἔξοδα διοικήσεως ὅσον καὶ οἱ τόκοι (1). Εἶναι ἡ τιμὴ τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων (stock). Τόσον διὰ τὰς παραγγελίας τρίτων ὅσον καὶ διὰ τὰ πωλούμενα θέλει προστεθῆ ποσοστὸν τι τῶν γενικῶν ἐξόδων πωλήσεως. Τοῦτο καθορίζεται ὡς καὶ οἱ λοιποὶ συντελεσται ἐπιβαρύνσεως. Παρατηρητέον μόνον ὅτι τὰ κριτήρια εἶναι ἀρκετὰ καὶ ποικίλα. Οὕτω λ.χ. ὁ βιομήχανος δύναται νὰ καταλογίσῃ τὰ «ἐμπορικὰ» του ἔξοδα οὐχὶ ἀναλόγως τῆς ἀξίας τῶν προϊόντων, ἀλλὰ ἀναλόγως ἂν εἶναι εἶδη «παθητικά» (δλδ. ὀλίγον κερδοφόρα ἢ καὶ ζημιογόνα) ἢ μετὰ ὑψηλὸν ποσοστὸν κέρδους, ὁπότε ἡ ἐπιβάρυνσις εἶναι σύμμετρος πρὸς τὴν κερδοφόρον ἱκανότητα τοῦ εἶδους. Ἄλλοτε πάλιν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἂν τὰ εἶδη εἶναι ἀπλῆς ἢ συνθετωτέρας, κατασκευῆς ὁπότε πάλιν διαφορίζεται καταλλήλως ὁ συντελεστὴς ἐπιβαρύνσεως. Τοῦτο μάλιστα συμβαίνει ὅταν εἰς τὰ ἐμπορικὰ ἔξοδα περιλαμβάνονται καὶ οἱ τόκοι.

9. *Δογιστικαὶ ἐγγραφαί.* Αὗται δύνανται νὰ διεξαχθοῦν κατὰ περισσότερας παραλλαγᾶς. Προκειμένου ἰδίᾳ περὶ παραγγελιῶν ἐνδείκνυται νὰ λειτουργήσῃ γενικὸς λογαριασμὸς *Παραγγελίας τρίτων*. Βάσει τῶν προηγηθέντων ἀριθμητικῶν δεδομένων, π.χ. θὰ ἔχωμεν :

<i>Παραγγελίας τρίτων</i>		37.430.000
Ἄρ. 716 Ἄδ. Κύρου		
<i>εἰς Πρώτας ὕλας</i>		17.750.000
<i>Αελία ἐξαγωγῆς ἄρ..... ἄρ.....</i>		
<i>Ἕλικὰ διάφορα</i>		1.650.000
<i>ὁμοίως :</i>		
<i>Γεν. ἔξ. ἀγορῶν καταλογοισθέντα</i>		720.000
<i>15% ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν ἀνωτέρω</i>		
<i>Ἐξαρτήματα ἀγοραῖα</i>		380.000
<i>τιμολογ.....</i>		
<i>Γεν. Ε. Χυτηρίου καταλογοισθέντα</i>		5.736.000
<i>Γεν. Ε. Μηχανουργείου</i>		10.785.000
<i>Τόκοι</i>	<i>8.320.000</i>	
<i>Φοῖζαι</i>	<i>2.465.000</i>	
	<i>10.785.000</i>	
<i>Γεν. ἔξ Λεβητοπ. καταλογοισθέντα</i>		3.200.000
<i>Γεν. Εξ. Ἐφαρμ. καταλογοισθέντα</i>		2.209.800

10. Ἡ ὡς ἄνω ἐγγραφή, ἀναφερομένη εἰς συγκεκριμένην παραγγελίαν, κοστολογουμένην μεμονωμένως, καὶ ἐκτὸς τοῦ πλαισίου δλων τῶν

1. Ἐὰν καὶ ἐφ' ὅσον βεβαίως περιελήφθησαν εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ. Ἄλλως οἱ παθητικοὶ τόκοι μεταφέρονται εἰς τὰ ἀποτελέσματα χρήσεως καὶ ἔχομεν τὸ καλούμενον ἄτοκον κόστος (βλ. σελ. 56^ε ἐπ.).

λογιστικών έγγραφων έχει προδήλως διδακτικὸν χαρακτήρα. Εἰς τὴν πραγματικότητα ἡ ἔγγραφὴ ἢ ἀφορώσα τὴν ἐπιβάρυνσιν τῶν ὑλῶν μὲ τὰ ἔξοδα ἐφοδιασμοῦ προηγήθη, ὡς ἐπίσης ἐχρεώθησαν αἱ πρ. ὕλαι, πιστώσει τῆς σχετικῆς παραγγελίας διὰ τὰ μὴπω χρησιμοποιηθέντα καὶ ἐπιστρεφόμενα εἰς τὰς ἀποθήκας ὑλικά. Πλεῖστοι ἀνάλογοι παρατηρήσεις δύνανται νὰ διατυπωθοῦν ἐμπίπτουσαι ὁμοῦς εἰς τὰς ἀρχὰς τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς. Παρατηρητέον μόνον ὅτι τὰ ποσὰ τοῦ φύλλου μερισμοῦ δὲν θὰ ἀπορροφῶνται πλήρως (1) εἰς τακτὰ χρονικά διαστήματα, λ.χ. μηνιαίως, παρὰ μόνον ἐὰν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν :

α) αἱ δι' ἴδιον λ/σμὸν κατασκευαὶ
β) αἱ μὴπω ἀποπερατωθεῖσαι κατασκευαὶ
δι' ἴδιον καὶ ξένον λογαριασμόν, δι' ἑνὸς ἄρθρου τοῦ τύπου :

<i>Παραγγέλαι: τρίτων</i>		
<i>Ἰδία κατασκευαὶ</i>		
<i>Παραγγέλαι ὑπὸ ἐκτέλεσιν</i> κτλ.		
	<i>εἰς Πρ. ὕλας</i>	
	<i>Ἰ'εν. ἔξ. χυτηρίου καταλογισθέντα</i>	
	<i>Ἰ'εν. ἔξ. Μηχανουργ. καταλογισθέντα</i>	
	κτλ.	

11. Θεωροῦμεν σκόπιμον νὰ σημειώσωμεν καὶ πάλιν ὅτι εἰς τὴν πλειονότητα τῶν περιπτώσεων ἀντενδείκνυται ὅπως τὰ ἄμεσα ἡμερομίσθια—τῶν ὁποίων ὁ ἐκάστοτε παραγωγικὸς προορισμὸς εἶναι γνωστός (2)—περιλαμβάνωνται εἰς τὸ φύλλον μερισμοῦ, ὅποτε καθίσταται ἔμμεσον στοιχεῖον κόστους, μὲ τὰ γνωστὰ μειονεκτήματα.

* *

Διὰ τῆς παρούσης συγγραφῆς ἀπευθυνομένης εἰς τοὺς ἔχοντας σοβαρὰν λογιστικὴν κατάρτισιν ἐπέδωξαμεν κυρίως ὅπως χαράξωμεν ὀρθότερας κατευθυντήριους γραμμάς βιομηχανικῆς λογιστικῆς κοστολογῆσεως, ἐκείνων αἱ ὁποῖαι ἀκολουθοῦνται συνήθως εἰς τὴν πράξιν.

Ὁ σκοπὸς οὗτος ἐθεωρήθη ὑπὸ τοῦ γράφοντος ὡς χρήζων ἀμεσώτερης θεραπείας. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον δὲν περιελήφθησαν εἰς τὴν ἀνά χειρας ἔκδοσιν λεπτομερειακὰ θέματα (οἷα ἡ ἐπιστρεφόμενη συσκευασία, κ.ἄ.), ἐπὶ τῶν ὁποίων προτιθέμεθα νὰ ἀσχοληθῶμεν ἐπὶ τῇ εὐκαιρίᾳ δευτέρας ἐπηυξημένης ἐκδόσεως.

1. Δὲν ὑπάρχει δηλαδὴ ἰσότης μεταξὺ τῶν βαρυνόντων ἐκάστην θ.κ. ἐξόδων καὶ τῶν καταλογιζομένων.

2. Ἐκ τοῦ φύλλου ἀναλύσεως ἡμερομισθίων.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ

*

Ὑπόδειγμα ἀρ. 1

PURCHASE REQUISITION

ΕΝΤΟΛΗ ΑΓΟΡΑΣ		Ἄριθ. _____
ἢ		
ΑΙΤΗΣΙΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ		
Εἶδος		
Συνήθης προμηθευτῆς		
Χρονολογία		
Ποσότης	Ἰδιαίτερα γνωρίσματα εἶδους	
Ἐθεωρήθη	Διεβιβάσθη παραγγελία ἀρ..... Δελτίον ἀρ..... Χρονολογία.....	

Ὑπόδειγμα ἀρ. 2

PROCÈS VERBAL DE RECEPTION

ΔΕΛΤΙΟΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ			Δελτίον παραγγελίας ἀρ.....
Παρελήφθησαν παρά			Αἴτησις ἀγορᾶς ἀρ.....
μέσω			
Ἐφίχθησαν διὰ			
Εἶδος	Ποσότης	Τιμὴ μονάδος	Ἄξια
Ἐπεθηκεύθησαν ἐν			Ὑπογραφή
Κατεγράφησαν εἰς			
Καρτέλλαι ἀποθήκης ἀρ..... (....) (....)			

Πληρέστερον ὑπόδειγμα βλ. ἐν CHARDONNET: op. cit. 318.

Υπόδειγμα άρ. 3

RETURN SHIPPING ORDER

ΔΕΛΤΙΟΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ		Χρονολ.
Όνοματεπώνυμον		
Διεύθυνσις		
Έπί του τιμολογ. ήμων επιστρέφομεν τά ακόλουθα διά τούς κάτωθι αναφερομένους λόγους :		
ΕΙ Δ Ο Σ	Ποσότης	Τιμή
1.		
2.		
3.		
Αιτία : _____ _____		
Θεώρησις Λογιστηρίου	Υπογραφή _____	

ΕΝΤΟΛΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ (ύποδ. άρ. 4)

Άρ. πελάτου	Χρονολ. παραγγελίας Χρονολ. έναρξεως Προθεσμία παραδόσεως	Άρ. παραγγελίας
ΕΙ Δ Ο Σ	Ποσότης	Ρυθμός παραγωγής
		Χρησιμοποιηθησόμενα ύλικά
		Είδος
		ποσότης
.		
Εις τό δπισθεν :		
Σημείωσις παραδοθέντων ύλικων, παρατηρήσεις (λ. χ. ύλικά ή εξαρτήματα προελεύσεως πελάτου, μεταβολαι τής παραγγελίας (σχέδια, αναλογίαι, ύλικά, ποσότης).		

Υπόδειγμα Αναλυτικού Ημερολογίου Πωλήσεως προϊόντων (άρ. 5)

Λίση προς Χρέωσιν								
Λίση προς	Γραμμ. εισπρακτέα	Πωλήσ. μετρητοίς	Πελάται	Χρονολ.	Ειδικοί λογαριασμοί πιστούμενοι	Ειδικοί λίσμοι χρεούμ.	Αιτιολογία	Πωλήσ.
		70.000	85.000	Μαΐον	2	Νήματα άπαλά Νο 10	Σ. Τ.	τιμολ. 263
		100.000	—	»	»	κ.ο.κ.	—	τιμολ. 264
		—	130.000	»	»	—	Κ. Ζ.	τιμολ. 265
	115.000	—	—	»	»	—	—	τιμολ. 266
	115.000	170.000	215.000	»	»	—	—	τιμολ. 267
								85.000
								70.000
								100.000
								130.000
								115.000
								500.000

Υπόδειγμα αναλυτικού Ημερολογίου Αγοράς Παρ. ύλών, καυσίμων, κτλ.

Λίση προς Πίστωση						
Χρονολ.	Ειδικοί λίσμοι χρεούμενοι	Αιτιολογία	Αγοραι	Προμη-θευται	Αγοραι μετρητοίς	Γραμμ. πληρωτ.
Μαΐον	2	Πυρηγέλια	250.000	250.000	—	—
»	»	Καυστική σόδα	100.000	—	100.000	—
»	»	κ.ο.κ.	150.000	150.000	—	—
»	»	—	140.000	—	140.000	—
»	»	—	200.000	—	—	200.000
			840.000	400.000	240.000	200.000

ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος
Βιβλιογραφία

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

Κ Ο Σ Τ Ο Σ

		Σελ.
ΚΕΦ. 1ον.	§ 1. Ἡ σημασία τοῦ προβλήματος τοῦ κόστους εἰς τὸ πλαίσιον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας	9 11
	§ 2. Ὅρισμός, συγκρότησις, κατηγορία κόστους	18
	§ ③ Σκοποὶ τῆς κοστολογήσεως	
	§§ 1. Πρῶτος σκοπός	19
	§§ 2. Δεύτερος σκοπός	23
	§§ 3. Τρίτος σκοπός	26
	§§ 4. Τέταρτος σκοπός	29
	§ 4. Τὸ παραγωγικὸν τίμημα ἐξ ἐπόψεως κοινωνικῆς οἰκονομίας	31
	§ 5. Διατί δὲν δυνάμεθα νὰ προσδιορίσωμεν τὸ κόστος μὲ ἀπόλυτον ἀκρίβειαν	36 39
ΚΕΦ. 2ον.	§ 1. Τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους	
	§§ 1. Στοιχεῖα μὴ ἀμφισβητούμενα	39
	§§ 2. Στοιχεῖα ἀμφισβητούμενα	53
	§ 2. Ἀποσβέσεις	43
	§§ 1. Τρόποι ἀποσβέσεως	48
ΚΕΦ. 3ον.	§ 1. Οἰκονομικὴ ἀνάλυσις τῶν ἐξόδων	63
	§ 2. Ἐξοδα κοστολογήσιμα καὶ ἔξοδα μὴ προσδιοριστικὰ κόστους	67 74
	§ 3. Βαθμοὶ ἐπιχειρηματικῆς δραστηριότητος	74
	§ 4. Πῶς διαμορφώνονται τὰ ἔξοδα ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως	78
ΚΕΦ. 4ον.	§ 1. Τὸ πρόβλημα τοῦ εὐνοϊκωτέρου κόστους	86
	§ 2. Μέση τιμὴ καὶ διαφορικαὶ τιμαὶ κόστους	88
	§ ③ Εἶδη κόστους	94

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΣ

ΚΕΦ. 1ον.	§ 1. Οἰκονομικὸς λογισμὸς καὶ κοστολόγησις	103
	α. Μελέτη τῆς διαθρώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως	105
	β. Μελέτη τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας	109
	γ. Μελέτη τοῦ προϊόντος	111

	Σελ.
ΚΕΦ. 2ον. § 1) 'Αποτίμησης τῶν στοιχείων τοῦ κόστους	113
§ 2. 'Η επίπτωσης τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἀναλόγως τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως	122
§ 3. Προσθετικά καὶ ἀφαιρετικά στοιχεῖα κόστους καὶ ἐσόδων	120
§ 4. Κριτήρια (βάσεις) καταλογισμοῦ ἐμμέσων ἐξόδων	133
§ 5. Διαστολή συνδεδεμένων ἐξόδων παραγωγῆς	140
§§ 1. Συμπαράγωγα	140
§§ 2. Ὑποπαράγωγα	142
§§ 3. Ὑπολείματα	144
§ 6. 'Ακατάλληλα, κακότεχνα, ποιοτικῶς ἐλαττωματικά	145
§ 7. 'Εξατομίκευσις τοῦ κόστους τῶν διαφόρων ποικιλιῶν τοῦ αὐτοῦ προϊόντος	147

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΚΕΦ. 1ον. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	
§ 1. Σημασία τῶν ἐντύπων εἰς τὴν λογιστικὴν ὀργάνωσιν	153
§ 2. Πρῶται καὶ βηθητικά ὕλαι, καύσιμα κτλ.	155
§§ 1. Λογιστικά ἐγγραφαὶ εἰσαγωγῆς πρ. ὕλων	161
§ 3. 'Ημερομίσθια	165
§§ 1. Λογιστικά ἐγγραφαὶ	170
§ 4. 'Αποσβέσεις	175
ΚΕΦ. 2ον. ΓΕΝΙΚΗ	
§ 1. Λογιστικὸν σχέδιον	183
§ 2. Λογαριασμός κοστολογήσεως	194
§ 3. 'Η διαδικασία τῆς λογιστικῆς κοστολογήσεως	198
ΚΕΦ. 4. 'Εφαρμογαὶ Βιομηχαν. Λογιστικῆς	204
§ 1. 'Εφαρμογὴ ἐπὶ σαπωνοποιίας	
§§ 1. Κλασσικὸς τρόπος	207
§§ 2. Σύγχρονος λογ. κοστολόγησις	211
§§ 3. Σχόλια ἐπὶ τῶν δύο τρόπων	222
§ 2. Συμπεράσματα	223
§ 3. Παραλλαγαὶ τινές	224
ΚΕΦ. 5. Βιομηχ. ἐξατομικευμένων κατασκευῶν	228
'Υποδείγματα ἐντύπων	240