

**Αρχιμ. ΜΑΚΑΡΙΟΥ ΒΑΡΛΑ**

**ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<i>Σελίς</i>
1. Ορισμός	411
2. Λογιστική ταξινόμησης	411
3. Κόστος διαθέσεως και κόστος παραγωγής	412
4. Έλεγχος κόστους και ανάλυσις κόστους	413
5. Ταξινόμησης των εξόδων διαθέσεως	414
6. Άμεσος κοστολόγησις	415
7. Έλεγχος κόστους και πρότυπον κόστος	416
8. Φύσις των προτύπων εξόδων διαθέσεως	417
9. Τυποποιήσις λειτουργιών διαθέσεως	417
10. Φύσις της αναλύσεως των αποκλίσεων	418
11. Απόκλισις υλικών	419
12. Απόκλισις εργασίας	419
13. Απόκλισις εξόδων	420
14. Απόκλισις πωλήσεων	420
15. Λοιπαί αποκλίσεις	420
16. Φύσις των μη τυποποιημένων λειτουργιών	421
17. Τεχνικαί ελέγχου	422
18. Εξωτερικαί παραδόσεις	422
19. Κόστος και τιμή παραδόσεως	423
20. Διαφήμισις	423
Βιβλιογραφία	425

## 1. Ορισμός

Κόστος διαθέσεως ορίζεται το κόστος που επιβαρύνει το προϊόν από την στιγμήν κατά την οποίαν είναι έτοιμον προς πώλησιν, ήτοι κόστος το οποίον περιλαμβάνει όλα τα έξοδα πωλήσεως και διαχειρίσεως, ως τας αμοιβάς πωλητών, προμηθείας, έξοδα κινήσεως, αποθηκείσεως, συσκευασίας, φορτώσεων, διαφήμισιν, αμοιβάς προσωπικού γραφείων, χρειώδη γραφείου, ασφάλιστρα, επισφαλείς χρεώστας κλπ., μέχρι να φθάση εις χείρας του τελευταίου καταναλωτού. Είναι το άθροισμα των δαπανών αι οποίαι επιβαρύνουν το προϊόν από της στιγμής της κτήσεως αυτού εις την αποθήκην του μεταπωλητού ή του παραγωγού μέχρι και της διαθέσεως αυτού εις την επομένην εμπορικήν βαθμίδα, μεταπράτην ή τελευταίον καταναλωτήν.

Ομοίως, κατά την λογιστικήν σειράν, περιλαμβάνονται και ανόργανα έξοδα, εφ' άπαξ έξοδα κλπ. που ακολουθούν το μικτόν κέρδος εις τον λογαριασμόν «Αποτελέσματα Χρήσεως».

## 2. Λογιστική ταξινόμησις

Εις τον λογαριασμόν «Αποτελέσματα Χρήσεως» ακολουθείται η εξής σειρά: Πωλήσεις - κόστος πωληθέντων - μικτόν κέρδος - έξοδα διαθέσεως - έξοδα διαχειρίσεως - καθαρόν κέρδος. Με αυτήν την σειράν επιχειρείται η διάκρισις του κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως, ήτοι: το κόστος της βιομηχανοποιήσεως των προϊόντων, το κόστος πωληθέντων και ακολουθούν ομοίως αι λειτουργίαι της διαθέσεως και διαχειρίσεως (πλείονα εις τον Ν. 2190/1920).

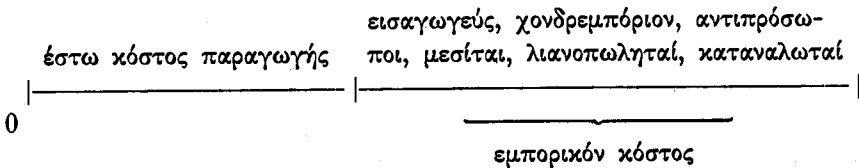
Ο λογιστής ταξινομεί τα έξοδα επί φυσικής βασεως, οηλαδή οίδει εμψασιν εις ό,τι εξασφαλίζει το έξοδον: υλικά, εργασίαν, ενοίκια, χρειώδη, φόρους, ασφάλιστρα κλπ. Εδώ πρέπει να τονισθή ότι τα έξοδα δεν γίνονται απλώς διά την απόκτησιν ωρισμένων αγαθών ή υπηρεσιών αλλά μάλλον

διά την επίτευξιν ωρισμένων στόχων. Ἐν συντομίᾳ αἱ αγοραὶ υλικῶν, αἱ πληρωμαὶ διὰ μισθούς, ἐνοίκια, φόρους, ασφάλιστρα κλπ. πραγματοποιοῦνται με σκοπὸν τὴν ἀποθήκυσιν ἐμπορευμάτων, τὴν ἐξασφάλισιν παραγγελιῶν, τὴν φόρτωσιν προϊόντων, τὸν ἔλεγχον πιστώσεων, τὴν τήρησιν τῶν λογαρασμῶν πελατῶν κλπ.

### 3. Κόστος διαθέσεως καὶ κόστος παραγωγῆς

Διὰ τοῦ ὀρισμοῦ τούτου διασαφηνίζεται ἡ ἐννοιολογικὴ διαφορὰ μεταξύ ἐμπορικοῦ κόστους καὶ κόστους διαθέσεως.

Τὸ ἐμπορικὸν κόστος εἶναι ἐννοια γενικὴ καὶ ἀντικειμενικὴ. Αναφέρεται εἰς τὰς δαπάνας ἐκεῖνας αἱ ὁποῖαι ἐπιβαρύνουν τὸ προϊόν ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς ἐναποθηκέσεως αὐτοῦ εἰς τὴν ἀποθήκην ἐτοιμῶν προϊόντων τοῦ παραγωγοῦ ἕως ὅτου τούτο φθάσῃ εἰς χεῖρας τοῦ τελευταίου καταναλωτοῦ, διερχόμενον διὰ τῶν ἐνδιαμέσων ἐμπορικῶν βαθμίδων.



Ἀντιθέτως, τὸ κόστος διαθέσεως εἶναι ὑποκειμενικόν, ἀναφέρεται εἰς τὴν ἐπιβάρυνσιν τὴν ὁποῖαν υφίσταται προϊόν τι κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας συγκεκριμένου φορέως (χονδρεμπόριον, λιανεμπόριον κλπ.). Μαθηματικῶς ἀπεικονίζεται ὡς διαφορὰ μεταξύ κόστους κτήσεως καὶ τιμῆς διαθέσεως, ἦτοι:

τιμολογιακὴ ἀξία + δαπάναι κτήσεως = κόστος κτήσεως

κόστος κτήσεως + δαπάναι διαθέσεως + κέρδος = τιμὴ πωλήσεως

Ὁ λογιστὴς με τὴν πείραν τὴν ὁποῖαν ἔχει εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς δύναται εὐχερέστατα νὰ ἐξοικειωθῇ με τὴν μελέτην καὶ ἀνάλυσιν τοῦ κόστους διαθέσεως. Εἰδικώτερον ἡ τεχνικὴ ἡ ὁποῖα ἐφαρμόζεται κατὰ τὴν συγκέντρωσιν, ἀνάλυσιν καὶ ἔλεγχον τῶν γενικῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων διευκολύνει ἀπείρως τὸ ἔργον τοῦ εἰς τὴν μελέτην τοῦ κόστους διαθέσεως. Ἡ διαδικασία τοῦ μερισμοῦ τῶν γενικῶν βιομηχανικῶν ἐξόδων εἰς τμήματα καὶ κέντρα κόστους καὶ ἀκολουθῶς ὁ καταλογισμὸς τούτων εἰς τὰ προϊόντα εἶναι ἡ ἴδια διαδικασία τοῦ καθορισμοῦ τοῦ κόστους τῶν λειτουργιῶν διαθέσεως, κατὰ τὴν ὁποῖαν τὰ λειτουργικὰ αὐτὰ κόστη

διαθέσεως καταλογίζονται εις τας πηγάς των εσόδων της επιχειρήσεως: ως οι πελάται, προϊόντα κλπ.

Εν τούτοις, διακρίνονται ωρισμένοι διαφοραί μεταξύ των διαδικασιών:

α) Τα έξοδα παραγωγής πραγματοποιούνται εντός και περίξ ενός ωρισμένου χώρου: Του εργοστασίου και υπό συνθήκας που επιτρέπουν τον έλεγχον. Αντιθέτως, αι λειτουργίαι διαθέσεως εκτελούνται εντός και εκτός ωρισμένου χώρου: του γραφείου, όπου ο πελάτης, αι επιθυμίαι του και αι ιδιομορφίαι αποτελούν σημαντικό παράγοντα εις την διαμόρφωσιν του κόστους.

β) Τα έξοδα διαθέσεως υπόκεινται εις πλείστας μεταβολάς, ενώ εις το εργοστάσιον η παραγωγή τυποποιείται. Διά τον λόγον τούτον συνιστάται η εφαρμογή του προτύπου κόστους μόνον εις ό,τι αφορά την παραγωγικήν διαδικασίαν.

γ) Το κόστος παραγωγής καταλογίζεται μόνον εις τον τελικόν φορέα, το προϊόν, ενώ το κόστος διαθέσεως προϋποθέτει ειδικήν τεχνικήν κοστολογήσεως, ως τα προϊόντα, πελάτας κλπ.

δ) Ως προς την συμπεριφοράν του κόστους βραχυπροθέσμως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παραμένουν σταθερά, με την αύξησιν της παραγωγής. Το αυτό ισχύει διά τα περισσότερα έξοδα διαθέσεως, προμηθείας, μεσιτεία κλπ., πλην των περιπτώσεων του κόστους διαφημίσεως και της προωθήσεως πωλήσεων όπου αυξάνονται με ηυξημένον κύκλον εργασιών.

#### 4. Έλεγχος κόστους και ανάλυσις κόστους

Συνήθως το κόστος διαθέσεως, ως και το κόστος παραγωγής, διαιρείται εις δύο μεγάλα κεφάλαια μελέτης: το πρώτον καλείται έλεγχος κόστους και ερευνά την μέτρησιν της δραστηριότητος μιάς λειτουργίας έναντι ενός προκαθορισθέντος στόχου.

Ο προκαθορισθείς στόχος δύναται να κυμανθή μεταξύ της εμπειρίας του παρελθόντος και ενός επιστημονικώς καθοριζομένου προτύπου, βάσει μελέτης χρόνου και υλικών. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της προκαθορισθείσης λειτουργίας και των αναφερομένων εις αυτάς εξόδων καλείται απόκλισις. Η φύσις και το μέγεθος της αποκλίσεως ερευνάται προς τον σκοπόν της μειώσεως του κόστους και της βελτιώσεως της αποδοτικότητος.

Το δεύτερον κεφάλαιον καλείται ανάλυσις κόστους και αναφέρεται εις την σύγκρισιν των υφισταμένων και εναλλακτικών μεθόδων διαθέσεως ως και εις την μελέτην του σχετικού κόστους και της επιδράσεως αυτού επί του οικονομικού αποτελέσματος.

### 5. Ταξινόμησης των εξόδων διαθέσεως

Η ταξινόμησης των εξόδων διαθέσεως επιβάλλεται διά να υποβοηθηθή ο καθορισμός του κόστους και της αναλύσεως και διακρίνεται αναλόγως του κόστους των αιτουμένων πληροφοριών.

α) Άμεσα και έμμεσα έξοδα. Τα άμεσα έξοδα αντιπροσωπεύουν τα έξοδα τα οποία επιμερίζονται απ' ευθείας εις ωρισμένην λειτουργίαν της επιχειρήσεως και συντελούν άμέσως εις την διαμόρφωσιν του κόστους αυτής. Ούτω, επιχειρήσις οργανωθείσα με κριτήριον «το προϊόν» θα χειρίζεται τας προμηθείας πωλητών και τα έξοδα ταξιδίων ως άμεσα έξοδα του συγκεκριμένου προϊόντος. Και κατ' επέκτασιν, επιχειρήσις διατηρούσα δικτυον πωλήσεων εις ωρισμένα διαμερίσματα θα θεωρή τα έξοδα λειτουργίας του γραφείου και προσωπικού πωλήσεων ενός διαμερίσματος ως άμεσα έξοδα αυτής.

Τα έμμεσα έξοδα πραγματοποιούνται προς εξυπηρέτησιν περισσοτέρων της μιάς λειτουργίας της επιχειρήσεως και κατά συνέπειαν δεν δύνανται να επιμερισθούν εις συγκεκριμένα προϊόντα ή πελάτας. Ούτω, εις την περίπτωσην χονδρεμπορίου ανταλλακτικών και χρωμάτων που χρησιμοποιεί κοινήν αποθήκην, ο καταλογισμός των εξόδων αποθηκείσεως εις προϊόντα προϋποθέτει δύο στάδια:

Πρώτον: Την συγκέντρωσιν των εξόδων: Αμοιβάς προσωπικού αποθήκης, αμοιβάς εποπτείας, ασφαλιστικός εισφοράς, ενοίκιον, απόσβεσιν σκευών κλπ.

Δεύτερον: Τον καταλογισμόν του συνόλου των εξόδων εις τα προϊόντα, τα οποία θα ηδύναντο, εις την περίπτωσιν ταύτην, να καταλογισθούν βάσει του χώρου που καταλαμβάνουν.

β) Σταθερά και μεταβλητά έξοδα. Σταθερά έξοδα καλούνται τα έξοδα που παραμένουν αμετάβλητα, ανεξαρτήτως του μεγέθους πωλήσεων. Μεταβλητά έξοδα καλούνται τα έξοδα που αυξομειώνονται αναλόγως προς την αυξομείωσιν του μεγέθους πωλήσεων. Παρ' όλον ότι η ταξινόμησης αυτή των εξόδων αφορά την συμπεριφοράν των ως προς την μεταβολήν του μεγέθους των πωλήσεων, η διάκρισις αυτή δεν αποτελεί απαραίτητον κανόνα και, όπως εις την περίπτωσιν των εξόδων παραγωγής, θα απαιτηθή λήψις αποφάσεως ως προς την ταξινόμησιν των. Ούτω εις την περίπτωσιν επιχειρήσεως που εξασφαλίζει τας φορτώσεις διά ξένων ανεξαρτήτων μεταφορικών μέσων επί καταβολή κομιστρού αναλόγου προς τα φορτωθέντα τεμάχια: Τα έξοδα παραδόσεως είναι απολύτως μεταβλητά καθ' όσον μεταβάλλονται αναλόγως του αριθμού των φορτωθέντων τεμαχίων.

Εξ αντιθέτου, η επιχειρήσις που χρησιμοποιεί ίδια μεταφορικά μέσα

και προσωπικών διά τας φορτώσεις, θα υποβάλλεται εις έξοδα σταθερά: απόσβεσιν μεταφορικών μέσων, τέλη κυκλοφορίας, ασφάλιστρα, μισθούς οδηγών κλπ., ως και εις μεταβλητά τοιαύτα: καύσιμα, λιπαντικά, επισκευάς κλπ.· κατά συνέπειαν, τα έξοδα δεν είναι αυστηρώς σταθερά ή μεταβλητά, αλλά υπόκεινται εις την λήψιν διοικητικής αποφάσεως.

Η διάκρισις των εξόδων εις σταθερά και μεταβλητά στοιχεία καθίσταται αναγκαία διά την λήψιν αποφάσεως ως προς την ανάπτυξιν ή σύμπτυξιν πωλήσεων ωρισμένων κλάδων της επιχειρήσεως και ειδικώτερον εις την προσθήκην ή απόρριψιν μερίδος πελατείας, δικτύου πωλήσεων ή σειράς προϊόντων κλπ.

#### 6. Άμεσος κοστολόγησις

Η μέθοδος άμεσου κοστολογήσεως χειρίζεται τα σταθερά έξοδα παραγωγής ως έξοδα της χρήσεως (μη κοστολογήσιμα) και τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής ως έξοδα του προϊόντος (κοστολογήσιμα). Εκ του λόγου τούτου, κατά την αποτίμησιν των αποθεμάτων λαμβάνονται υπ' όψιν μόνον τα άμεσα υλικά, η άμεσος εργασία και τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής. Ωσαύτως, τα έξοδα διαθέσεως θεωρούνται έξοδα της χρήσεως. Αυτό αντιτίθεται προς την εκ παραδόσεως μέθοδον της «αποροφήσεως», όπου όλα τα έξοδα παραγωγής, σταθερά και μεταβλητά, θεωρούνται έξοδα του προϊόντος.

Κατά την άμεσον κοστολόγησιν, όπου τα σταθερά έξοδα παραγωγής δεν κοστολογούνται, τα κέρδη είναι συνάρτησις των πωλήσεων μάλλον και δεν επηρεάζονται από την παραγωγήν. Η τοιαύτη μεταχείρισις, υποστηρίζεται από το επιχείρημα ότι τα σταθερά έξοδα προορίζονται διά βραχείας περιόδους και επειδή δεν επηρεάζονται από τας μεταβολάς της παραγωγής θεωρούνται απλώς έξοδα που οφείλονται εις το πέρασμα του χρόνου, και κατά συνέπειαν η κοστολόγησις των εις τα προϊόντα δεν συνιστάται.

Τα πλεονεκτήματα αυτής της μεθόδου κοστολογήσεως είναι τα ακόλουθα:

α) Με την διάκρισιν των σταθερών εξόδων επιτυγχάνεται αποτελεσματικώτερος έλεγχος του κόστους παραγωγής.

β) Αποφεύγεται η ελάττωσις περιοδικών οικονομικών αποτελεσμάτων, που προκύπτει από εποχικάς μεταβολάς και την παραγωγήν.

γ) Αι πληροφορίες αντλούνται κατά έναν τύπον κατάλληλον δι' ωρισμένας μεθόδους παραγωγής ως και διά την λήψιν αποφάσεων σχετικών με την διάθεσιν των προϊόντων και αποφεύγεται ούτω η περαιτέρω προσοχή εις ειδικάς μελέτας και αναλύσεις.

### 7. Έλεγχος κόστους και πρότυπον κόστος

Ο αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους διαθέσεως προϋποθέτει τα ακόλουθα:

α) Καθιέρωσιν των πλέον καταλλήλων διαδικασιών δι' εκάστην λειτουργίαν.

β) Εφαρμογήν προτύπου κόστους διά την λειτουργίαν βάσει των διαδικασιών τούτων.

γ) Καθορισμόν του πραγματικού κόστους της λειτουργίας που θα επιτρέψη την σύγκρισιν με το πρότυπον κόστος.

δ) Ανάλυσιν της αποκλίσεως μεταξύ πραγματικού και προτύπου κόστους.

ε) Ανάλογον ενέργειαν προς αποφυγήν μελλοντικών ανεπαρκειών που αποκαλύπτει αυτή η ανάλυσις.

Αι αρχαί που διέπουν την χρήση προτύπου κόστους παραγωγής εφαρμόζονται ομοίως εις το πρότυπον κόστος διαθέσεως. Τα πρότυπα διά την εργασίαν υλικά και τα στοιχεία κόστους προκαθορίζονται και προηγούνται της συγκεντρώσεως των πραγματικών εξόδων. Αντιπροσωπεύουν δε στόχους που επιτυγχάνονται κατόπιν επισταμένης μελέτης και δοκιμασίας.

Τα πρότυπα καθορίζονται επί τη βάσει εντατικής επισκοπήσεως μιάς λειτουργίας που θα οδηγήση εις την διασφάλισιν επιλογής των πλέον αποτελεσματικών διαδικασιών. Κατά την παραγωγικήν διαδικασίαν εφαρμόζεται επιτυχώς η ανάπτυξις και η χρήσις των προτύπων. Τούτο προκύπτει από το γεγονός ότι μέγα μέρος των παραγωγικών δραστηριοτήτων είναι συγκριτικώς ομοιόμορφον εις χαρακτήρα, διεξάγεται υπό συνθήκας που ελέγχονται και είναι στενώς συνδεδεμένον με την προσωπικήν εποπτείαν.

Η ομοιόμορφος διαδικασία παραγωγής εξασφαλίζει τον καθορισμόν προτύπων διά της λεπτομερούς μελέτης της φυσικής εργασίας και της χρήσεως των υλικών.

Αι λειτουργίαι διαθέσεως διαφέρουν συχνά από χρόνον εις χρόνον και από επιχείρησιν εις επιχείρησιν, εις τρόπον ώστε να καθίσταται αδύνατος η καθιέρωσις προτύπων και η χρήσις του προτύπου κόστους.

Εν τούτοις, μία λεπτομερεστέρα εξέτασις του θέματος διαθέσεως θα αποκαλύψη ότι σημαντικός αριθμός δραστηριοτήτων είναι ομοιόμορφος, όπως κατά την παραγωγικήν διαδικασίαν, και είναι εξ ίσου επιδεκτικώς εφαρμογής της μελέτης χρόνου και κινήσεως ή άλλων τεχνικών καθορισμού προτύπων εργασίας και υλικών επί φυσικής βάσεως.

Δεν επιβάλλεται η χρησιμοποίησις προτύπου κόστους εις όλας ανεξαρτέτως τας δραστηριότητας διαθέσεως. Τα έξοδα διαθέσεως δεν ενσωματώ-



νονται εις το κόστος των προϊόντων. Κατά συνέπειαν, είναι δυνατή η επιλογή ωρισμένων δραστηριοτήτων, όπου εφαρμόζονται τα πρότυπα, εις τρόπον ώστε να εφαρμόζονται μόνον εκεί, όπου το διαμορφούμενον κόστος και αι πιθανότητες ανεπαρκείας επιβάλλουν την αναγκαιότητα του συνεχούς ελέγχου κόστους. Κατ' αυτόν τον τρόπον πλήρης έλεγχος κόστους μέσω των προτύπων δύναται να εφαρμοσθή εις μεγάλον αριθμόν δραστηριοτήτων διαθέσεως.

#### 8. Φύσις των προτύπων εξόδων διαθέσεως

Πρότυπα εξόδων διαθέσεως ως πρότυπα εξόδων παραγωγής αναπτύσσονται κατά λειτουργίας. Κατ' ακολουθίαν, η επισκόπησις των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως ως και ο προσδιορισμός των λειτουργιών ταύτης επιβάλλεται προ πάσης αναπτύξεως συστήματος προτύπων. Ο σκοπός είναι η ανάπτυξις προτύπου διά το κόστος κατ' αντικείμενον αποθημεύσεως, κόστος κατ' αντικείμενον συσκευασίας και φορτώσεως, κόστος κατά τιμολόγησιν παραγγελίας κλπ. Εξετάζεται ούτω κάθε στοιχείον κόστους και καθορίζεται πρότυπον διά κάθε στοιχείον προτού καθιερωθή ολικόν πρότυπον κόστος μιάς λειτουργίας.

#### 9. Τυποποίησις λειτουργιών διαθέσεως

Εις τον κάτωθι πίνακα περιγράφονται ωρισμένοι λειτουργίαι που επαναλαμβάνονται συχνά και επιτρέπουν την εφαρμογήν αντικειμενικών προτύπων διά της μεθόδου της μελέτης χρόνου ή τη βοήθεια της στατιστικής.

- Πωλήσεις :** (α) Χώρος πωλήσεων  
 (β) Έκθεσις  
 (γ) Λήψις παραγγελιών διά τηλεφώνου  
 (δ) Αλληλογραφία πωλήσεων
- Γραφεία :** (α) Ταμείον  
 (β) Πιστώσεις χορηγούμεναι  
 (γ) Εποπτεία παραγγελιών  
 (δ) Τιμολόγησις  
 (ε) Λογαριασμοί πελατών  
 (στ) Δελτία επισκέψεως πελατών  
 (ζ) Δακτυλογράφησις  
 (η) Αρχείον  
 (θ) Τηλεφωνικόν κέντρον

Απουσκη	(α) Εισαγωγή
	(β) Έλεγχος
	(γ) Ταξινόμησις
	(δ) Εκτύπωσις
	(ε) Αρχαιοθέτησις παραγγελιών
	(στ) Συσκευασία
	(ζ) Εκτέλεσις παραγγελίας
	(η) Έλεγχος
	(θ) Φόρτωσις

Παράλληλα εις ωρισμένας περιπτώσεις εφαρμόζονται αντικειμενικά πρότυπα μόνον βάσει στατιστικών δεδομένων. Αλλά εν πάση περιπτώσει, διά την εισαγωγήν προτύπων επιβάλλεται η εξέτασις συγκεκριμένου δείγματος εργασίας ή μονάδος παραγωγής.

#### 10. Φύσις της ανάλυσεως των αποκλίσεων

Η σημασία της διαδικασίας του ελέγχου επί του κόστους έγκειται εις την συσχέτισιν του πραγματικού κόστους μετά του προκαθορισθέντος προτύπου κόστους και εις την ανάλυσιν των διαφορών ή αποκλίσεων. Αναμφισβητήτως εις την περίπτωσιν των τυποποιημένων λειτουργιών η εξέτασις των σημαντικότερων αποκλίσεων θα αποτελέση την σταθεράν βάσιν διά την λήψιν αποφάσεων σχετικών με λειτουργικάς βελτιώσεις και την συμπίεσιν του κόστους.

Η αποτελεσματική ανάλυσις των αποκλίσεων δεν περιορίζεται εις την διαπίστωσιν της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού και προτύπου κόστους. Το γεγονός ότι το σύνολον του πραγματικού κόστους υπερβαίνει το πρότυπον κόστος, δεν αποτελεί στοιχείον επιβοηθητικόν. Τουναντίον, είναι στοιχείον που υποδεικνύει ότι επιβάλλεται προσεκτικωτέρα μελέτη του κόστους. Η περίπτωσις της αποκλίσεως που οφείλεται εις διαφοράς των στοιχείων κόστους (υλικά, εργασία, βιομηχανικά έξοδα και διά κάθε στοιχείον κόστους υπάρχουν περισσότεροι του ενός παράγοντες που προκαλούν τας διαφοράς αυτάς) είναι ενδεικτική της αναγκαιότητος προς πληρεστέραν διερεύνησιν. Ουσιαστικώς το κύριον σημείον είναι ένα: η εξακρίβωσις των παραγόντων που ευθύνονται διά την διαφοράν. Εάν γνωσθούν τα αίτια, τότε αντιμετωπίζεται το θέμα της θεραπείας και των βελτιώσεων.

### 11. Απόκλιση υλικών

Απόκλιση υλικών καλείται η διαφορά μεταξύ του προτύπου κόστους των καθορισθέντων υλικών διά την επιτευχθείσαν παραγωγήν και του πραγματικού επιτευχθέντος κόστους των χρησιμοποιηθέντων υλικών, η οποία διακρίνεται εις:

(α) *Απόκλιση τιμών υλικών.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως κόστους υλικών το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της καθορισθείσης προτύπου τιμής και της πράγματι καταβληθείσης τοιαύτης, ως ο κάτωθι τύπος:

$$\text{απόκλιση τιμής υλικών} = \text{πραγματική ποσότης} \times (\text{πρότυπον κόστος μονάδος} - \text{πραγματικόν κόστος μονάδων}).$$

(β) *Απόκλιση αναλώσεως υλικών.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως κόστους υλικών το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της καθορισθείσης προτύπου ποσότητος και της πράγματι χρησιμοποιηθείσης τοιαύτης, ως ο κάτωθι τύπος:

$$\text{απόκλιση αναλώσεως υλικών} = \text{πρότυπος τιμή μονάδος} \times (\text{πρότυπος ποσότης υλικών} - \text{πραγματική ποσότης υλικών}).$$

### 12. Απόκλιση εργασίας

Απόκλιση εργασίας καλείται η διαφορά μεταξύ της καθορισθείσης προτύπου αμοιβής εργασίας και της πράγματι καταβληθείσης αμοιβής εργασίας, η οποία διακρίνεται περαιτέρω εις:

*Απόκλιση συντελεστού εργασίας.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως αμοιβής εργασίας το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ του καθορισθέντος συντελεστού αμοιβής και του πράγματι καταβληθέντος συντελεστού, ως ο κάτωθι τύπος:

$$\text{απόκλιση συντελεστού εργασίας} = \text{πραγματικά ώραι εργασίας} \times (\text{πρότυπος συντελεστής εργασίας} - \text{πραγματικός συντελεστής}).$$

*Απόκλιση παραγωγικότητας εργασίας.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως της εργασίας το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ των καθορισθεισών προτύπων ωρών εργασίας και των πράγματι δαπανηθεισών ωρών εργασίας, ως ο κάτωθι τύπος:

$$\text{απόκλιση παραγωγικότητας εργασίας} = \text{πρότυπος συντελεστής} \times (\text{πρότυποι ώραι} - \text{πραγματικά ώραι}).$$

### 13. Απόκλισις εξόδων

Απόκλισις εξόδων καλείται η διαφορά μεταξύ του καθορισθέντος προτύπου κόστους εξόδων και του πραγματικού κόστους εξόδων, η οποία διακρίνεται περαιτέρω εις:

(α) *Απόκλισιν τιμής εξόδων.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως των εξόδων το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της προτύπου τιμής της καθορισθείσης υπηρεσίας και της πράγματι καταβληθείσης τιμής, ως ο τύπος υλικών 11.α.

(β) *Απόκλισιν χρησιμοποίησεως εξόδων.* Είναι το μέρος της αποκλίσεως το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της προτύπου ποσότητας της καθορισθείσης υπηρεσίας και της πραγματικής ποσότητας της χρησιμοποιηθείσης υπηρεσίας, ως ο τύπος υλικών 11.β.

### 14. Απόκλισις πωλήσεων

Απόκλισις πωλήσεων καλείται η διαφορά μεταξύ της προϋπολογισθείσης αξίας πωλήσεων και της πραγματικής αξίας των επιτευχθεισών πωλήσεων κατά την διάρκειαν μιάς περιόδου.

Απόκλισις τιμής πωλήσεων είναι το μέρος της αποκλίσεως της αξίας πωλήσεων, το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της προκαθορισθείσης προτύπου τιμής και της ειδικής χρεωθείσης τιμής.

Απόκλισις εκπτώσεων πωλήσεων είναι το μέρος της αποκλίσεως της αξίας πωλήσεων, το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ των προκαθορισθεισών προτύπων εκπτώσεων και των πράγματι χορηγηθεισών εκπτώσεων.

Απόκλισις κέρδους ή ζημίας καλείται η διαφορά μεταξύ του προϋπολογισθέντος κέρδους (ή ζημίας) και του πραγματικού κέρδους (ή ζημίας). Τούτο περιλαμβάνει το άθροισμα των αποκλίσεων το σχετικόν με το πρότυπον κόστος πωληθέντων του περιθωρίου πωλήσεων και τέλος των αποκλίσεων εξ οιασδήποτε επιβαρύνσεως μη ενσωματωθείσης εις το πρότυπον κόστος παραγωγής.

### 15. Λοιπαί αποκλίσεις

Απόκλισις όγκου παραγωγής είναι το μέρος της αποκλίσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ του προτύπου κόστους των απορροφηθέντων γενικών βιομηχανικών εξόδων κατά την πραγματικήν παραγωγήν και της προτύπου επιβαρύνσεως δι' αυτήν

ταύτην την παραγωγή. Αυτό αντιπροσωπεύει την υπέρ- ή υπό- απορρόφηση των σταθερών εξόδων διά την αναφερομένην περίοδον.

*Απόκλισις εποχική* είναι το μέρος της αποκλίσεως του όγκου παραγωγής το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ της εποχικής παραγωγής επί της οποίας υπελογίσθησαν τα πρότυπα. Το άθροισμα των εποχικών αποκλίσεων των σημειουμένων κατά την διάρκειαν του πλήρους έτους πρέπει να ισούται με μηδέν.

*Απόκλισις ημερολογιακή* είναι το μέρος της αποκλίσεως του όγκου παραγωγής το οφειλόμενον εις την διαφοράν μεταξύ του αριθμού των ημερών εργασίας της προϋπολογισθείσης περιόδου και του αριθμού των ημερών εργασίας της περιόδου κατά την οποίαν εφαρμόζεται ο προϋπολογισμός. Το άθροισμα των ημερολογιακών αποκλίσεων εντός ενός πλήρους έτους πρέπει να ισούται με μηδέν.

Η απόκλισις αύτη προκύπτει εκ της αρχής ότι τα σταθερά έξοδα παραμένουν τα αυτά δι' εκάστην περίοδον ανεξαρτήτως του αριθμού των εργασιών ημερών. Τούτο δύναται να θεραπευθή διά του επιμερισμού προτύπου επιβαρύνσεως και πραγματικών σταθερών εξόδων βάσει της εργασίμου ημέρας.

### 16. Φύσις των μη τυποποιημένων λειτουργιών

Προηγουμένως ανεφέρθημεν εν ολίγοις εις την εφαρμογήν του προτύπου κόστους διά τας φύσει επαναλαμβανόμενας διαδικασίας που εκτελούνται υπό συνθήκας που επιτρέπουν την χρησιμοποίησιν της μεθόδου του προτύπου κόστους κατά τον έλεγχον των λειτουργιών παραγωγής. Εν τούτοις, εις την περίπτωσιν των εξόδων διαθέσεως, ωρισμένοι λειτουργίαι δεν προσφέρονται κατά την εφαρμογήν τοιαύτης τεχνικής ελέγχου. Αι μη τυποποιημένοι λειτουργίαι δύνανται να διακρίνονται ως φύσει επαναλαμβανόμενοι, π.χ., αι εξωτερικά παραδόσεις, πλην όμως αι συνθήκαι υπό τας οποίας διεξάγονται δεν είναι ικανοποιητικάι. Άκρως αντίθετος περίπτωσις μη τυποποιημένης λειτουργίας είναι η διαφήμισις, ένα αξιόλογον κόστος, ο έλεγχος του οποίου περιορίζεται εις τα πλαίσια του προϋπολογισμού.

Εδώ πρέπει να διευκρινισθή ότι η ομάς των μη τυποποιημένων λειτουργιών ως διαφήμισις, προώθησις πωλήσεων, πωλήσεις εκτός έδρας κλπ., δημιουργούνται διά την εξασφάλισιν πωλήσεων. Το θέμα είναι διάφορον της περιπτώσεως της συσκευασίας, δακτυλογραφήσεως κλπ., όπου αι παραχθείσαι μονάδες αφορούν αμέσως τας ειδικώς καταβαλλόμενας προσπάθειας. Κατά συνέπειαν, επιβάλλεται όπως εισαχθούν ειδικάι τεχνικάι κατά τον έλεγχον των μη τυποποιημένων λειτουργιών.

### 17. Τεχνικαί ελέγχον

Εις ωρισμένας περιπτώσεις διαπιστούται ότι εις τα στοιχεία κόστους, ως δημιουργούνται κατά την εκτέλεσιν των μη τυποποιημένων διαδικασιών, δύναται να εφαρμοσθή η τεχνική του προτύπου κόστους εις βαθμόν που να πλησιάζη την εφαρμογήν εις τυποποιημένας λειτουργίας. Τούτο συναντάται εις την περίπτωσιν των εξωτερικών παραδόσεων και εις περιωρισμένον βαθμόν εις την εξακρίβωσιν του κόστους των πωλητών. Πρότυπα δύναται να χρησιμοποιηθούν κατά τον έλεγχον των δραστηριοτήτων του προσωπικού που απασχολείται εις αυτάς τας λειτουργίας με σκοπόν την επέκτασιν δικτύου πωλήσεων, την εκπαίδευσιν των πωλητών, τον έλεγχον των μέσων διανομής κλπ.

### 18. Εξωτερικαί παραδόσεις

Τα πρότυπα παραδόσεων αναπτύσσονται διά της μεθόδου της μελέτης χρόνου. Η τεχνική είναι βασικώς η ίδια που χρησιμοποιείται εις την διαδικασία των προτύπων παραγωγής, με μόνην την διαφοράν ότι αι χρονομετρήσεις γίνονται εις ευρύτερας λειτουργίας, εν αντιθέσει προς τα στοιχεία και τας κινήσεις που παρατηρούνται εις τα εργοστάσια ή αποθήκας. Η μελέτη χρόνου διεξάγεται από την στιγμήν που αρχίζει την ημέραν του ο οδηγός μέχρι της επανόδου του κατά το πέρας των παραδόσεων και εν ολίγοις η ημέρα του συνοψίζεται ως εξής:

- (α) άφιξις εις εργοστάσιον, λήψις παραγγελιών και οδηγιών
- (β) προετοιμασία του οχήματος
- (γ) φόρτωσις
- (δ) δρομολόγιον
- (ε) παράδοσις εις α' πελάτην
- (στ) είσπραξις
- (ζ) καταχώρησις πωλήσεως και εισπράξεως
- (η) περισυλλογή κενών
- (θ) δρομολόγιον β' πελάτου
- (ι) επάνοδος εις εργοστάσιον
- (ια) εκφόρτωσις κενών
- (ιβ) απόδοσις λογαριασμών

Οι απαιτούμενοι χρόνοι διά τας διαφόρους εργασίας που εκτελεί ο οδηγός ταξινομούνται εις τρόπον που να επιτρέπουν τον ευχερή προγραμματισμόν και την διαχείρισιν του συστήματος διανομών· αι εργασίαι αύται εμπίπτουν εις μίαν των ακολούθων ταξινομήσεων:

- (α) εργασίαι εκτελούμεναι άπαξ διά κάθε εξυπηρετούμενον πελάτην
- (β) εργασίαι εκτελούμεναι άπαξ διά κάθε περίπτωσιν ή διά μονάδα παραδοθείσαν
- (γ) εργασίαι εκτελούμεναι άπαξ διά κάθε ημέραν εργάσιμω
- (δ) εργασίαι ελεγχόμεναι από τας διανουόμενας αποστάσεις.

Ο απαιτούμενος χρόνος της λειτουργίας των παραδόσεων μεταβάλλεται κατά κάποιον τρόπον από επιχειρήσιν εις επιχειρήσιν και από αγοράν εις αγοράν. Συνήθως προ της εφαρμογής προτύπου χρόνου παραδόσεων είναι αναγκαίον να διενεργείται κάποιος έλεγχος και να αναθεωρείται προσεκτικά η μέθοδος που ακολουθείται, λαμβανομένων υπ' όψιν και των φυσικών παραγόντων, ως η τοποθεσία, αι συνθήκαι οδηγήσεως και οτιδήποτε επηρεάζει τους χρόνους.

### 19. Κόστος και τιμή παραδόσεως

Η ανάλυσις του συστήματος διανομής διά της μεθόδου της μελέτης χρόνου αποκαλύπτει νέους προσανατολισμούς και συχνά την υπάρχουσαν μεταξύ κόστους και τιμής σχέσιν, αποδεικνύει ως ασυνάρτητον. Εις την περίπτωση των δρομολογιών, ο αριθμός των συναρτάται με τον χρόνον που χρειάζεται η εξυπηρέτησις της πελατείας και η εκτέλεσις των λοιπών εργασιών που απαιτεί η υπηρεσία. Το κόστος σχετίζεται αμέσως προς τον χρόνον λειτουργίας και μόνον εμμέσως προς τον όγκον του προϊόντος.

Αι τιμαί που συνδέονται με κόστος χρόνου λειτουργίας έχουν διάφορον δομήν. Το κόστος διανομής εγκλείεται εις την τιμήν δι' ενός παγίου ποσού κατά την παράδοσιν προς τον πελάτην, ενώ το κόστος του προϊόντος εξευρίσκειται διά της προσθήκης παγίου ποσού κατά μονάδα προϊόντος. Ούτω, πελάτης μεγάλης παραγγελίας πληρώνει μόνον μίαν φοράν διά την αυτήν παράδοσιν και κατά συνέπειαν το κόστος δημιουργείται διά την εξυπηρέτησιν μεγάλου όγκου παραδόσεων.

Το είδος τούτο της δομής τιμών είναι ενδεδειγμένον διά την προσέλκυσιν παραγγελιών μεγάλου όγκου, με αποτέλεσμα την απώλειαν πελατών μικροτέρου όγκου ή την υποχρέωσιν της εκ μέρους των καταβολής του κομίστρου.

### 20. Διαφήμισις

Όλαι αι προσπάθειαι της λειτουργίας διαθέσεως καταβάλλονται προς τον σκοπόν της πωλήσεως του προϊόντος και σπανίως η επιχείρησις περιορίζεται εις ένα αποκλειστικώς μέσον προωθήσεως πωλήσεων. Βεβαίως δυ-

νάμεθα να αφαιρέσωμεν και την απλουστάτην περίπτωσιν της επιχειρήσεως που εξασφαλίζει την πελατείαν μέσω των τηλεφωνικών ή επαγγελματικών καταλόγων και διά της αλληλογραφίας ολοκληρώνει τας επαφάς.

Εδώ σημειούται άμεσος σχέσις, δεδομένου ότι εντοπίζεται ο έλεγχος κόστους της εκτελέσεως και του προσχεδιασμένου σκοπού, οπότε η ανάπτυξις της τεχνικής του προτύπου κόστους δύναται ευχερέστατα να πραγματοποιηθεί. Το πλείστον των επιχειρήσεων μεταχειρίζονται διάφορα μέσα προωθήσεως πωλήσεων, το κόστος των οποίων έχει γενικόν χαρακτήρα που δεν δύναται να καταλογισθή εις την συγκεκριμένην πηγήν που εδημιούργησε την πώλησιν· ένα αξιόλογον μέσον προωθήσεως πωλήσεων είναι η διαφήμισις.

Η δυσκολία εις την μέτρησιν της παραγωγικότητος της διαφημίσεως διά την εξασφάλισιν των πωλήσεων περιορίζει την τεχνικήν του ελέγχου του κόστους. Όπως ανεφέρθη ανωτέρω, εις την περίπτωσιν της λήψεως παραγγελιών δι' αλληλογραφίας, ο έλεγχος του κόστους είναι απλούστατος και επιτυγχάνεται με την εξεύρεσιν και κυκλοφορίαν του πίνακος των πιθανών πελατών εν συγκρίσει προς τα επιτευχθέντα αποτελέσματα των συναλλαγών.

Άκρως αντίθετος είναι η περίπτωσις της διαφημίσεως διά τηλεόρασεως, ραδιοφώνου, περιοδικών, εφημερίδων, εκθέσεων, προθηκών, επιγραφών κλπ. Εδώ δεν υπάρχει λειτουργική μονάς, ως γραφείον ή κατάστημα πωλήσεως και δεν δυνάμεθα να συσχετίσωμεν το κόστος, με αποτέλεσμα πωλήσεων και ούτε με πρότυπον βασιζόμενον εις μονάδα εργασίας. Το μόνον που δυνάμεθα να πράξωμεν είναι να καταστρώσωμεν προσεκτικώς ένα προϋπολογισμόν, κατόπιν μελέτης αγοράς των μέσων διαφημίσεως και να προσπαθήσωμεν να διατηρήσωμεν το κόστος εις το ύψος του προϋπολογισμού τούτου.

Εν γένει, η μέθοδος του προτύπου κόστους που ακολουθείται εις την λειτουργίαν παραγωγής δύναται να εφαρμοσθή εις πολλά σημεία και εις την λειτουργίαν διαθέσεως. Η επίτευξις του ελέγχου του κόστους εις το εργοστάσιον προσφέρεται ως παράδειγμα προς μίμησιν με την εφαρμογήν της τεχνικής του προτύπου κόστους κατά τον έλεγχον του κόστους διαθέσεως.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Τσιμάρας Κ.:* Κόστος - Κοστολόγησις - Βιομηχανικά - Λογιστικά, Αθήναι 1949.
- Παπαδημητρίου Δ.:* Το πρότυπον κόστος, Αθήναι 1959.
- Χρυσοχέρης Ι.:* Βιομηχανικά - Λογιστικά, Αθήναι 1956.
- Χρυσοχέρης Ι.:* Εισαγωγή εις την τεχνικὴν τῆς κοστολογήσεως, Αθήναι 1957.
- Γρηγοριάδης Δ.:* Θεωρία του κόστους, Θεσσαλονίκη 1976.
- Σαρσέντης Β.:* Μαθήματα Ανωτέρας Λογιστικῆς Θεωρίας και αναλύσεως, Θεσσαλονίκη 1971.
- Αλμπανέζος Α.:* Ορολογία Λογιστικῆς Κόστους, Αθήναι 1969.
- Αμερικανική Λογιστική Εταιρεία, Περιοδικαί Εκδόσεις.
- Αμερικανική Εταιρεία Διοικήσεως Επιχειρήσεων, Περιοδικαί εκδόσεις.
- Wison R.:* Accountants, Hand book, New York 1957.
- Lang T.:* Cost accountants, Hand book, New York 1954.