

**ΙΩΑΝΝΗ Τ. ΛΑΖΑΡΙΔΗ**  
Βοηθού στην Α΄ Έδρα της Ίδιωτικής Οικονομικής στην Α.Β.Σ.Θ.

**ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ  
ΤΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελ.
1. Είσαγωγή .....	539
2. Έννοιολογική ανάλυση τών στοιχείων τού κόστους .....	545
2.1. Άμεσα χαρακτηριστικά στοιχεία προσδιορισμού τής έννοιας τού κόστους	564
2.1.1. Έ ανάλωση τών συντελεστών τής παραγωγής .....	546
2.1.2. Έ πρόσδοση ώφελείας .....	547
2.1.3. Έ αποτίμηση αναλωθέντων συντελεστών τής παραγωγής. ....	548
2.2. Έμμεσα χαρακτηριστικά στοιχεία προσδιορισμού τής έννοιας τού κόστους .....	550
2.2.1. Τò περιβάλλον τής επιχειρήσεως .....	550
2.2.2. Ό χρόνος .....	550
3. Συμπεράσματα .....	555
Βιβλιογραφία .....	557
Έλληνική .....	557
Ξένη .....	557

## 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αντίθεση προς την ύπαρχουσα συμφωνία στην πρακτική, σχετικά με την έννοια του κόστους, όπου σαν κόστος θεωρείται το συνολικό ποσό που δαπανάται για την παραγωγή ή αγορά ενός οικονομικού αγαθού ή γενικότερα ή αξία ενός αγαθού πριν τον υπολογισμό του επιδιωκόμενου κέρδους, στη θεωρία υπάρχει μεγάλη διαφορά απόψεων για την έννοια του κόστους<sup>1</sup>.

Η διαφορά απόψεων στη θεωρία μπορεί να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι στην ελληνική βιβλιογραφία υπάρχει διαφορετική ερμηνεία συγκεκριμένων οικονομικών έννοιων, από μέρους των ελλήνων οικονομολόγων και ιδιωτικοοικονομολόγων συγγραφέων. Αυτό συμβαίνει γιατί στην Ελλάδα δεν υπάρχει μια κοινή οικονομική γλώσσα, παραδεκτή απ' όλους ασχολούνται με τα οικονομικά θέματα. Ακόμη, αναφερόμενοι στην έννοια του κόστους, άλλοι συγγραφείς έννοούν το πλήρες κόστος και άλλοι το τεχνικό κόστος ή το κόστος παραγωγής ή το εμπορικό κόστος ή το κόστος διαθέσιμης, χωρίς τις περισσότερες φορές να καθορίζεται έπακριβώς σε ποιο είδος κόστους αναφέρονται. Έπομένως, η διαφορά στην απόδοση της έννοιας του κόστους όφειλεται βασικά στο τί κάθε συγγραφέας θεωρεί σαν συστατικά στοιχεία του κόστους, άλλοτε, προσθέτοντας, άλλοτε αφαιρώντας στοιχεία και άλλοτε, στις περισσότερες φορές, ενώ περιλαμβάνουν τα αυτά συστατικά στοιχεία δίνουν όμως διαφορετική όνομασία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της διαφορετικής έννοιολογικής παρουσιάσεως των διαφόρων οικονομικών όρων και μεγεθών αποτελεί και η διαφορετική ερμηνεία των όρων «έξοδος» και «δαπάνη» που έχει σαν αποτέλεσμα τη διαφορετική επίπτωσή τους κατά τον υπολογισμό του κόστους.

Κατά μία άποψη<sup>2</sup> σαν στοιχεία του κόστους θεωρούνται μόνον οι δαπάνες (βασικές ή πρόσθετες)<sup>3</sup>, ενώ από τα έξοδα, τα όποια θεωρούνται σαν όρος της Γενικής Λογιστικής, συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνον τα σ κ ό π ι μ α ξ ξ ο -

---

1. Γρηγοριάδης, Δ., Θεωρία του Κόστους, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 19 επ. - Παπαδημητρίου, Δ., Βιομηχανικός Λογισμός, τόμος Ι, σελ. 93.

2. Γρηγοριάδης, Δ., ένθ' άν., σελ. 28 επ. - Λαζαρίδης, Ι. και Δημοπούλου, Α., Περιπτώσιακά Διερευνήσεις Έπιχειρησιακών Προβλημάτων, Τεύχος Ι, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 13 - Παπαδημητρίου, Δ., ένθ' άν., σελ. 93 - Τομάρας, Μ., Θεωρία του Κόστους, Άθήνα 1944, σελ. 49.

3. Γρηγοριάδης, Δ., ένθ' άν., σελ. 30, όπου γίνεται για πρώτη φορά συστηματική παρουσίαση και ταξινόμηση, κατά τον καλύτερο τρόπο, των έννοιών δαπανών - έξόδων.

δα, δηλαδή οι βασικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή των οικονομικών αγαθών. Κατ' αυτή την άποψη, τα σκόπιμα έξοδα συμπίπτουν έννοιολογικά με τις βασικές δαπάνες. Έτσι, λ.χ. τα ουδέτερα έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους, γιατί είναι άσκοπα και δε συμμετέχουν στο όλο παραγωγικό κύκλωμα. Επίσης και ετυμολογικά<sup>4</sup> αποδεικνύεται η ανωτέρω άποψη σχετικά με τη διαφορετική έννοια που υπάρχει ανάμεσα στη δαπάνη και το έξοδο· η δαπάνη προέρχεται από το αρχαϊκό δάπτω που σημαίνει κατατρώγω· δηλαδή, καθετί που αναλώθηκε για την παραγωγή (κόστος παραγωγής) ή διάθεση (κόστος διαθέσεως) ενός οικονομικού αγαθού, ανεξάρτητα αν η ανάλωση έγινε τμηματικά ή συνολικά σε μία περίοδο. Το έξοδο προερχόμενο από το εξ-όδος περιλαμβάνει και αναλώσεις που αν και έχουν πραγματοποιηθεί, δε συνδέονται όμως οργανικά με το παραγωγικό κύκλωμα.

Κατ' άλλη άποψη η έννοια της δαπάνης συμπίπτει με την έννοια του εξόδου<sup>5</sup>, χρησιμοποιείται όμως περισσότερο ο όρος έξοδο· και τα μὲν οργανικά έξοδα θεωρούνται σαν στοιχείο του κόστους, τὰ δὲ अनόργανα απλῶς αναλώσεις που δε συμπεριλαμβάνονται στο κόστος.

Τέλος, κατ' άλλη άποψη, η διάκριση μεταξύ εξόδου και δαπάνης γίνεται με βάση χρονικά κριτήρια<sup>6</sup>, ο δὲ όρος «δαπάνη» αποτελεί πλατύτερη έννοια από τον όρο «έξοδο». Το έξοδο αποτελεί τὸ τμήμα τῆς δεδομένης δαπάνης τὸ όποιο έχει αναλωθεί για τὴν πραγματοποίηση του σκοπού (δηλαδή παραγωγή αγαθού ή πρόσδοση ωφελείας). Σαν δαπάνη θεωρείται κάθε ανάλωση συντελεστών τῆς παραγωγῆς, ανεξάρτητα εἴαν έχει χρησιμοποιηθεί ἢ όχι για τὴν παραγωγή αγαθών ή πρόσδοση ωφελείας.

Επίσης τὸ γεγονός ότι δὲν υπάρχει μιὰ ἑλληνική παραδοσιακή οικονομική σχολή, έχει σαν αποτέλεσμα τὴ συλλογή απόψεων διαφόρων ξένων σχολῶν (ἀγγλοσαξωνικής, γερμανικής, γαλλικής κ.ἄ.) ὅσον ἀφορὰ τὶς έννοιες τῶν οικονομικῶν ὄρων, τὶς όποίες ἐκφράζουν οἱ συγγραφεῖς, ἀνάλογα με τὴ σχολή τῆς όποίας ὑπῆρξαν μαθητές. Παρατηροῦμε ὅτι οἱ Εὐρωπαϊκὲς Σχολὲς δίνουν μεγαλύτερη σημασία

4. Ανδριώτης, Ν., Ἑτυμολογικὸ Λεξικὸ τῆς Κοινῆς Νεοελληνικῆς (Δεύτερη Ἑκδοσις), Θεσσαλονίκη 1967. σελ. 72 καὶ 101.

5. Μγαλητῆς, Σ., Μαθήματα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήνα 1969, σελ. 146 ἐπ. - Ἀδαμόπουλος, Δ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἑκμεταλλεύσεων, Μέρους II, σελ. 89 ἐπ. - Γεωργιάδης, Μ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήνα 1967, σελ. 340 - Δαμασκηνίδης, Ἄντ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 394 - Ζευγαρίδης, Σπ. καὶ Παπαδόπουλος, Δημ., Ἐμπορικὸν Κόστος καὶ Διερεύνησις τοῦ Νεκροῦ Σημείου τοῦ Κύκλου Ἐργασιῶν, Ἀθήνα 1976, σελ. 28 - Σπανδανόπουλος, Ι., Ἰδιωτικὴ Οἰκονομικὴ, Ἀθήνα 1952, σελ. 233 - Χατζηπαύλου, Π., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήνα 1972, σελ. 137 ἐπ.

6. Σαρσέντης, Βασ., Μαθήματα Κοστολογῆσεως τῆς Βιομηχανικῆς Παραγωγῆς, Θεσσαλονίκη 1973, σελ. 6 ἐπ.

στη φιλοσοφία της έννοιας του κόστους, ενώ αντίθετα η 'Αγγλοσαξωνική, και κυρίως η 'Αμερικανική Σχολή ενδιαφέρεται περισσότερο για το **Cost Management** (Διοίκηση Κόστους).

"Αν εξετάσουμε το θέμα ιστορικά, θα δούμε ότι ο διαχωρισμός ξεκινά μετά τον πρώτο παγκόσμιο πόλεμο, όπου οι μὲν εὐρωπαϊκὲς οικονομικὲς σχολὲς ἀγωνίζονται γιὰ τὴν αὐξηση τῆς παραγωγῆς ὄλων τῶν κερδοσκοπικῶν οικονομικῶν μονάδων, μὲ σκοπὸ τὴν ικανοποίηση τῆς αὐξημένης ζήτησεως, ἐνῶ στὶς Η.Π.Α., ὅπου ὑπάρχει τὸ πρόβλημα τῆς διαθέσεως τῶν προϊόντων, ἀσχολοῦνται μὲ τὴ δημιουργία ἢ ἐξέυρεση νέων ἀγορῶν γιὰ τὴν προώθηση τῶν προϊόντων, μὲ ἀποτέλεσμα νὰ μελετηθεῖ περισσότερο ἡ ἔννοια τοῦ **Cost Management** καὶ τοῦ **Marketing**.

Δὲν εἶναι ἀκόμη τυχαῖο τὸ γεγονός ὅτι τὸ Λεξιλόγιον Οἰκονομοτεχνικῶν "Ὁρων τοῦ Ε.Λ.ΚΕ.ΠΑ<sup>7</sup> δὲν περιορίζεται σὲ ἓναν ὄρισμὸν περὶ κόστους, ἀλλὰ δίνει σειρά ὀρισμῶν, χωρὶς μάλιστα νὰ διαστέλει τίς ἔννοιες. Ἀκόμη οἱ διάφοροι Ἕλληνες συγγραφεῖς στὴν προσπάθειά τους νὰ μεταφράσουν ἀπὸ ξένα συγγράμματα τὸν ὄρο **Cost** (ἀνεξάρτητα ἂν πρόκειται περὶ τοῦ κόστους παραγωγῆς ἢ τοῦ πλήρους κόστους) ἢ **Kosten**, ἄλλοτε τὸν ἐρμηνεύουν σὰν κόστος<sup>8</sup>, ἄλλοτε σὰν ἔξοδο<sup>9</sup> καὶ ἄλλοτε σὰν δαπάνη<sup>10</sup>.

Στὴν ξένη βιβλιογραφία, παρ' ὅλο ὅτι ἀπὸ τὴν ἀρχὴ διευκρινίσθηκαν ἀπὸ τοὺς διαφόρους συγγραφεῖς καὶ ὀργανισμοὺς οἱ διάφορες οικονομικὲς ἔννοιες, ὅπως στὶς Η.Π.Α. ἀπὸ τὸ **National Association of Cost Accountants**, δὲν παύουν νὰ ὑπάρχουν καὶ ἐκεῖ διαφορὲς ἀντιλήψεων σχετικὰ μὲ τὴν ἔννοια τοῦ κόστους, οἱ ὁποῖες ὀφείλονται ὅμως σὲ διαφορὲς ἀπόψεων καὶ ὄχι σὲ σύγχυση ἔννοιῶν.

Κατὰ τὴν ἀντίληψη ποὺ ἐπικρατεῖ στὴν ξένη βιβλιογραφία, κυρίως ἀγγλοσαξωνική<sup>11</sup>, μπορούμε νὰ ποῦμε ὅτι τὸ **κόστος** ἀντιπροσωπεύει τὰ μέσα ποὺ θυ-

7. Λεξιλόγιον Οἰκονομοτεχνικῶν "Ὁρων τοῦ Ε.Λ.ΚΕ.ΠΑ, Β' ἐκδόση, Ἀθήνα 1965.

8. *Roll, Eric*, *A History of Economic Thought* (Ἱστορία τῆς Οἰκονομικῆς Σκέψεως, μετάφραση Σίδερι Α.).

9. *Samuelson, P.*, *Economics* (Οἰκονομική, μετάφραση Καλόγρη Κ.).

10. *Keynes, J.*, *The General Theory of Employment, Interest and Money* (Ἡ Γενικὴ Θεωρία τῆς Ἀπασχολήσεως, τοῦ Τόκου καὶ τοῦ Χρήματος, μετάφραση Δελιβάνη Δημ.).

11. *Backer, M. and Jacobsen, L.*, *Cost Accounting: A Managerial Approach*, McGraw-Hill Inc., 1964, σελ. 3 ἐπ. - *Brighman, E. and Pappas, J.*, *Managerial Economics*, Illinois 1976, σελ. 245 ἐπ. - *Gorden, M. and Shillinglaw, G.*, *Accounting a Managerial approach*, fifth edition, 1974, σελ. 28 - *Hart, H.*, *Overhead Costs, Analysis and Control*, London 1973, σελ. 43 ἐπ. - *Haynes, W.*, *Managerial Economics*, Third Printing, 1971, Business Publications Inc., σελ. 195 ἐπ. - *McGuire, Joseph*, *Theories of Business Behavior*, Prentice-Hall Inc., Canada 1964, σελ. 39 ἐπ. - *McRae, T.*, *Analytical Manage-*

σιάσθηκαν για να έπιτευχθεί ένας συγκεκριμένος αντικειμενικός σκοπός. Δηλαδή, αντιπροσωπεύει την αξία των συντελεστών της παραγωγής (την τιμή των υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών) που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή και διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών. Έπομένως το κόστος εκφράζει τη μέτρηση του ποσού των δαπανών, οι οποίες υπολογίζονται ως επί το πλείστον σε νομισματικές μονάδες (money cost) και όχι σε πραγματικές (real cost). Από την άλλη πλευρά το έξοδο (expense), πάντοτε κατά την παραπάνω άποψη, θεωρείται σαν το κόστος των μέσων που αναλώθηκαν για να έπιτευχθεί το έσοδο από τις πωλήσεις, άφορα δέ τις αναλώσεις σε πρώτες ύλες, εργασία κ.ά. μίας χρονικής περιόδου. Βλέπουμε άκόμη κατά τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (θετικό ή άρνητικό, δηλαδή κέρδος ή ζημία) για να γίνεται σύγκριση των εσόδων (revenues) και των εξόδων στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» όπου μεταφέρονται αυτά. Γι' αυτό εξέλλου και η όρθολογική συμπεριφορά της έπιχειρήσεως έχει σαν σκοπό πάντοτε τη μεγιστοποίηση της θετικής διαφοράς μεταξύ συνολικών εσόδων (total revenue) και συνολικών εξόδων. Άκόμη στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως καταχωρούνται όχι μόνο έξοδα που έχουν καταβληθεί για συντελεστές της παραγωγής έντός της οικονομικής μονάδας, αλλά άκόμη και τά έξοδα διοικήσεως και διαχειρίσεως.

Τέλος, η δαπάνη κεφαλαίου (capital expenditure), πάντοτε κατά τους άγγλοσάξωνες, άποτελει άνάλωση που γίνεται για περισσότερες από μιά περιόδους (π.χ. από τη χρησιμοποίηση μηχανημάτων).

Κατά μία άποψη, κατά την προσπάθεια ταξινόμησεως των δαπανών που άπαρτίζουν το κόστος, μπορούν όλες οι δαπάνες που έμφανίζονται στα άποτελέσματα χρήσεως να καταταχθούν σε μία από τις τρεις παρακάτω κατηγορίες.

1. Δαπάνες που έχουν ενσωματωθεί ή έμφανισθεί στο κόστος του διατιθεμένου ή πωλουμένου προϊόντος.
2. Δαπάνες που άπορρέουν από τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων και οι οποίες άποτελούν μελλοντικά τμηματικά έξοδα (άποσβέσεις υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων ή παραγωγικών πηγών — π.χ. άδαμαντωρυχείου, πετρελαιοπηγής).

---

ment, Unwin Brothers Limited, England 1970, Chapter 6, σελ. 115 έπ. - Neuner, J., Cost Accounting: Principles and Practice, Illinois 1973 - Nickerson, Cl., Managerial Cost accounting and analysis, second edition 1962 - Dictionary of Modern Economics, McGraw-Hill Inc., σελ. 135.

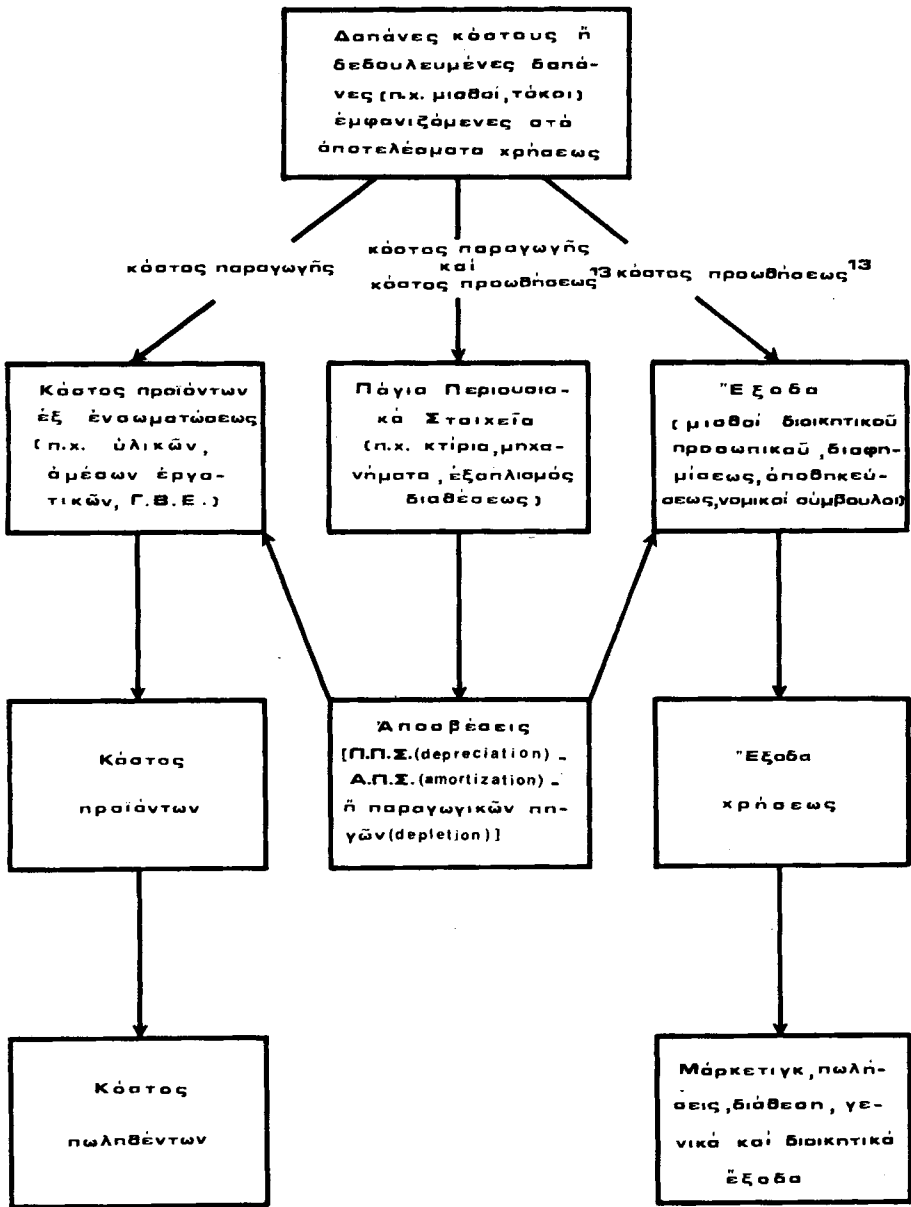
12. Backer, M. and Jacobsen, L., Cost Accounting, A Managerial approach, McGraw Hill, Inc., 1964, σελ. 4 έπ.

13. Μι τον όρο κόστος προωθήσεως θεωρούμε το σύνολο των δαπανών που έπιβαρώνουν το κόστος του προϊόντος από τη στιγμή που το προϊόν βρίσκεται στην πόρτα του έργοστασίου μέχρι να βρεθεί στα χέρια του καταναλωτή.

3. Δαπάνες που ἔχουν πραγματοποιηθεῖ ἢ ὑπολογισθεῖ κατά τὴν τρέχουσα περίοδο. Δαπάνες ὅμως που δὲν ἔχουν καμιά ἄμεση σχέση μὲ τις δαπάνες τοῦ κόστους παραγωγῆς, π.χ. τὰ διοικητικὰ ἔξοδα, τὰ ἔξοδα **Marketing**, τὰ ἔξοδα πωλήσεως, διαθέσεως.

Ἡ ροτὴ τῶν τριῶν αὐτῶν κατηγοριῶν τῶν δαπανῶν ἐμφανίζεται στὸ πῶς κάτω διάγραμμα.

Διάγραμμα ροής κόστους και εξόδων<sup>12</sup>





## 2. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Έξετάζοντας τους όρισμούς περί κόστους, πού δίνουν οι περισσότεροι Έλληνες κυρίως συγγραφείς<sup>14</sup>, παρατηρούμε ότι όρισμένοι από τους όρισμούς αυτούς μπορούν να χαρακτηρισθούν σαν άόριστοι και άλλοι ότι στερούνται βασικών στοιχείων τὰ όποία πρέπει να υπάρχουν στον όρισμό του κόστους.

Ποιά όμως στοιχεΐα πρέπει να θεωρήσουμε σαν βασικά προσδιοριστικά στοιχεία τής έννοιας του κόστους και γιατί;

Τò πρόβλημα όπωδδήποτε είναι δύσκολο, νομίζουμε όμως ότι τò πρώτο πράγμα πού πρέπει να εξετάσουμε σ' έναν όρισμό περί κόστους είναι ό φορέας<sup>15</sup> βάσει του όποίου εξετάζουμε τò κόστος.

Όπως θα εξετάσουμε και παρακάτω, τρία είναι τὰ στοιχεΐα πού πρέπει να θεωρήσουμε σαν άμεσα στοιχεΐα τής έννοιας του κόστους και δύο έκείνα πού θεωρούνται σαν έμμεσα στοιχεΐα και πού προέρχονται από τὰ άμεσα. Η σπουδαιότητα δέ κάθε στοιχείου εξαρτάται από τò φορέα κόστους, βάσει του όποίου εξετάζεται ή έννοια του κόστους.

14. Γεωργιάδης, Μ., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, Άθήναι 1967, σελ. 392 - Γεωργιάδης, Δ., Θεωρία του Κόστους, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 19 έπ. - Δαμασκηνίδης, Άντ., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 326 - Ζευγαρίδης, Σπ. και Παπαδόπουλος, Δημ., Έθ' άν., σελ. 28 - Παπαδημητρίου, Δ., Βιομηχανικός Λογισμός, Τόμος Α', Βιομηχανική Λογιστική, Άθήναι, σελ. 94 - Σαρσέντης, Βασ., Μαθήματα Κοστολόγησης τής Βιομηχανικής Παραγωγής, Θεσσαλονίκη 1973, σελ. 6 έπ. - Σπανδανόπουλος, Ι., Ίδιωτική Οικονομική, Άθήναι 1952, σελ. 227 - Τομάρας, Μ., Κόστος - Κοστολόγησης, Άθήναι 1964, σελ. 11 - Χρυσοκέρης, Ιωάν., Εισαγωγή εις τήν Τεχνική τής Κοστολόγησης, Άθήναι 1959, σελ. 6.

15. Φορέας είναι τò κοστολογούμενο αντικείμενο, προϊόν ή υπηρεσία για τò όποιο πραγματοποιήθηκε ή ανάλυση των συντελεστών τής παραγωγής.

Σαν φορείς κόστους θεωρούνται:

- α) Γ ι ά τ ή θ έ σ η έ φ ο δ ι α σ μ ο ύ: Όλα τὰ εισαγόμενα αγαθά στις αποθήκες, δηλαδή πρώτες ύλες, έμπορεύματα, καύσιμα, είδη διατροφής (σε έστιατόρια, κλινικές, οικιακοφεία) κλπ.
- β) Γ ι ά τ ή θ έ σ η π α ρ α γ ω γ ή ς: Όλα τὰ παραγόμενα έτοιμα προϊόντα, ύποπροϊόντα, ήμικατεργασμένα, ύπολείμματα κλπ.
- γ) Γ ι ά τ ή θ έ σ η π ω λ ή σ ε ω ν: Όλα τὰ πωλούμενα αγαθά, αλλά, κατά μία άναλογία, και τὰ άπώλητα, δεδομένου ότι πολλά Έθνικά Έξοδα πωλήσεων εκπροσωπούν έξοδα σταθερής και μακράς προσπάθειας (συνεχής διαφήμιση, συμμετοχή σε έκθέσεις κλπ.) πού άφορούν και τή διάθεση των άπωλήτων.
- δ) Γ ι ά τ ή θ έ σ η δ ι ο ι κ ή σ ε ω ς: Οί κύριες θέσεις κόστους (έμπορική ή συναλλακτική, τεχνική ή παραγωγική) στις όποιες κατανέμονται τὰ έξοδα τής βοθηθητικής θέσεως κόστους (χρηματοπιστωτική, διοικητική).

## 2.1. Άμεσα χαρακτηρηστικά στοιχεία προσδιορισμού της έννοιας του κόστους

### 2.1.1. Η ανάλωση των συντελεστών της παραγωγής<sup>16</sup>

Το πρώτο προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του κόστους είναι η ανάλωση των συντελεστών της παραγωγής για την παραγωγή οικονομικών αγαθών, ανεξάρτητα αν θα είναι αυτά υλικά ή αϋλα οικονομικά αγαθά και αν η πιό πάνω ανάλωση θα χαρακτηριστεί σαν βασική ή πρόσθετη δαπάνη. Βασικός παράγοντας κατά την άρχη είναι ότι η συγκεκριμένη ανάλωση πρέπει να είναι οργανικά δεμένη με την παραγωγή ενός αγαθού ή τη μεταποίηση ενός υπάρχοντος. Έπομένως η ύπαρξη ενός ουδέτερου εξόδου, δηλαδή μιās αναλώσεως που είναι άσχοπη προς την παραγωγική διαδικασία, δε μπορεί να αποτελέσει στοιχείο του κόστους, έστω και αν η ανάλωση έγινε κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του παραγωγικού κυκλώματος για την παραγωγή του αγαθού. Η ύπαρξη αναλώσεως είναι ανεξάρτητη από το φορέα, βάσει του οποίου εξετάζουμε το κόστος. Είναι δυνατό μόνον από φορέα σε φορέα να έχουμε μεταβολή του ύψους της αναλώσεως ή της μορφής του συντελεστή της παραγωγής που θα αναλωθεί. Έτσι στον ύπολογισμό του κόστους παραγωγής υπάρχει τις περισσότερες φορές μεγαλύτερη ανάλωση των συντελεστών της παραγωγής έδαφος ή εργασία απ' ό,τι στον ύπολογισμό του κόστους διαθέσεως ή ακόμη σε μιὰ οικονομική μονάδα εντάσεως πρώτων ύλων (π.χ. βιομηχανία παραγωγής ειδών διατροφής) επικρατεί το ύφος των πρώτων ύλων που αναλίσκονται, ενώ σε μιὰ εντάσεως εργασίας (π.χ. μηχανολογικές βιομηχανίες) επικρατεί το ύφος της αναλισκομένης εργασίας.

Επίσης το είδος του συντελεστή της παραγωγής εξαρτάται από το ύφος της άμειβτης των συντελεστών της παραγωγής. Έτσι σε μιὰ πλούσια οικονομικά χώρα, όπου άφθονούν τα κεφάλαια και το έπιτόκιο είναι σχετικά χαμηλό, χρησιμοποιούνται πολλά και σύγχρονα μηχανήματα, τα όποια αντικαθιστούν τα εργατικά χέρια που είναι άκριβά, με άποτέλεσμα να έχουμε μεγαλύτερη ανάλωση του συντελεστή κεφάλαιο. Τέλος, το ύφος της αναλώσεως επηρεάζεται και από την άσκουμένη κρατική πολιτική, ή όποια είναι δυνατό να οδηγείται από τις ένδεχόμενες πληθωριστικές τάσεις, άλλ' ακόμη και από πολιτικοοικονομικούς λόγους που είναι δυνατό να εκδηλωθούν, όπως από την κρατικοποίηση οικονομικών μονάδων.

Οι αναλώσεις πρέπει να γίνονται για χάρη της παραγωγικής διαδικασίας και μόνο· είναι δε δυνατό να εμφανισθούν είτε σαν αναλώσεις ύλων (πρώτες, βοηθητικές κ.ά.), είτε σαν αναλώσεις εργασίας (άμεση ή έμμεση), είτε σαν αναλώσεις κεφαλαίου, όπως άποσβέσεις στην περίπτωση των άκίνητοποιήσεων<sup>17</sup> ή τόκο σαν

16. Γρηγοριάδης, Δ., ένθ' άν., σελ. 17 - Παπαδημητρίου, Δ., ένθ' άν., σελ. 95 - Τσιμάρας, Μ., Θεωρία του Κόστους, Άθήνα 1964, σελ. 7.

17. Backer, M. and Jacobsen, L., Cost Accounting: A Managerial Approach, McGraw-Hill Book Company, 1964, σελ. 1 έπ. - Παπαδόπουλος, Δημ., Η άπόσβεσις εις τὸ πλάι-

άμοιβή για τη χρησιμοποίηση του ξένου κεφαλαίου και γενικά κάθε ανάλωση άναγκαία για την παραγωγή του προϊόντος που θα κοστολογηθεί. Είναι όμως δυνατό να υπάρχει και έκουσια ανάλωση (π.χ. δωρεά), χωρίς όμως αυτή να αποτελεί και στοιχείο του κόστους. Βασικούς παράγοντας είναι να έχουμε έκουσια ή έστω και άκουσια ανάλωση, αλλά αυτή να είναι παραγωγικά δεμένη με το κοστολογούμενο προϊόν.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορούμε να πούμε ότι το κόστος άπαρτίζεται από τις έξης δαπάνες:

**Πρώτον**, από το σύνολο των δαπανών που εμφανίζονται άμεσα στο κόστος (π.χ. πρώτη ύλη, άμεση έργασία) και που αναλώθηκαν στην υπό εξέταση διαχειριστική χρήση.

**Δεύτερον**, από το σύνολο των δαπανών που άφορούν μια σειρά διαχειριστικών περιόδων, υπό την προϋπόθεση ότι είναι δυνατός ο άκριβης προσδιορισμός της δαπάνης που άντιστοιχεί στην υπό εξέταση διαχειριστική περίοδο, όπως το ύψος άποσβέσεων (παγίων, υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων και παραγωγικών πηγών) και

**Τρίτον**, στην περίπτωση που δέν εξετάζουμε μόνο το κόστος παραγωγής, αλλά το πλήρες παραγωγικό κόστος ή το κόστος διαθέσεως ή το έμπορικό κόστος, τότε το κόστος διευρύνεται και από ένα σύνολο έμμέσων δαπανών (π.χ. μισθοί διοικητικού προσωπικού, δαπάνες Marketing, πωλήσεων κ.ά.). Στην περίπτωση όμως αυτή δέν είναι δυνατό να προσδιοριστεί άκριβώς το ύψος των έμμέσων άυτών δαπανών, γιατί ο μερισμός άυτών στην τρέχουσα και τις έπόμενες διαχειριστικές χρήσεις συναντά δυσκολίες ως προς το ύψος της δαπάνης που πρέπει να προσδιοριστεί στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση (π.χ. στην περίπτωση των διαφημίσεων).

### 2.1.2. Η πρόσδοση ώφελείας

Ο όρθολογικός συνδυασμός των συντελεστών της παραγωγής άποβλέπει στην παραγωγή οικονομικών άγαθών ή στην προσφορά ύπηρεσιών, δηλαδή στην πρόσδοση ώφελείας στο κοινωνικό καταρχήν σύνολο, καθώς επίσης και στην επιχείρηση, ή όποία βάσει του προγράμματός της προέβει στο συγκεκριμένο συνδυασμό των συντελεστών της παραγωγής<sup>18</sup>.

σιον της άξιολόγησεως δαπανών παγίου κεφαλαίου, άνάτυπον εκ του τεύχους Ιανουαρίου 1977 του περιοδικού «Οικονομική Έπιθεώρηση», σελ. 1 έπ. - Λαζαρίδης, Ι. και Δημοπούλου, Α., Θέματα Οικονομικής των Έπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1977.

18. Schumpeter, J., The Theory of Economic Development - An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest and the Business Cycle- Harvard University Press, Cambridge Mass. 1936, σελ. 66.

Δέν πρέπει όμως νά αποκλείσουμε και τὸ ἐνδεχόμενο τοῦ μὴ ὀρθολογικοῦ συνδυασμοῦ τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς ποῦ καθορίσθηκε ἀπὸ τὴ Διοίκηση καὶ ποῦ εἶναι ἀποτέλεσμα τῆς ὑπάρχουσας ἀβεβαιότητος καὶ τῶν ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων καὶ τολμημάτων στὴν ἐπιχειρηματικὴ σφαῖρα. Ἄν ἀπὸ τὸ συνδυασμὸ αὐτὸ δὲν εἴχαμε τὴν πρόσδοση ὠφελείας, τότε δὲν θὰ ὑπῆρχε καὶ ἡ προσπάθεια γιὰ τὸν ὀρθολογικὸ συνδυασμὸ τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Γιατί, π.χ. ἂν προγραμματισθεῖ ἔστω καὶ μὲ τοὺς ἰδανικότερους ὄρους, ἀπλῶς γιὰ ἐσωτερικὴ κατανάλωση στοὺς τόπους παραγωγῆς των, ἡ παραγωγή ἠλεκτρικῶν φυγείων στὴν Ἄλσκα ἢ θερμοστρῶν στὸν Ἴσημερινό, τότε, μὴ ὑπαρχούσης ὠφελείας, κάθε συνδυασμὸς θὰ εἶναι χωρὶς ἀμφιβολία ἀνεπιτυχῆς καὶ θὰ ἔχουμε ἀπώλεια συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς καὶ ζημία στὸ κοινωνικὸ σύνολο.

### 2.1.3. Ἡ ἀποτίμηση ἀναλωθέντων συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς

Ἐνα τρίτο συστατικὸ στοιχεῖο τῆς ἔννοιας τοῦ κόστους εἶναι ἡ δυνατότητα μετρήσεως τῶν ἀναλισκομένων συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς σὲ νομισματικῆς μονάδες, δηλαδή ἡ ἀπεικόνιση τῶν ἀναλώσεων ὑπὸ ἐνιαία βάση. Πράγματι, μὲ τὸ νὰ γνωρίζουμε π.χ. ὅτι γιὰ τὴν παραγωγή τοῦ Α προϊόντος ἀπαιτήθηκαν Χ μονάδες ἀμέσων ὑλικῶν, Ψ μονάδες ἀμέσου ἐργασίας καὶ Ζ μονάδες στοιχείων ἐμμέσου κόστους μετατροπῆς (Γ.Β.Δ.), δὲν εἴμαστε σὲ θέση νὰ καθορίσουμε τὸ κόστος μεταποίησεως τοῦ προϊόντος Α. Ἐὰν ὅμως γνωρίζουμε τὴν ἀξία (valeur) τῶν Χ, Ψ καὶ Ζ, τότε εἶναι δυνατό νὰ καθορίσουμε τὸ κόστος μετατροπῆς σὲ χρηματικῆς μονάδες τῶν ἀναλισκομένων συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς. Ἐπομένως μὲ τὴν ἀποτίμηση καθορίζεται μία βάση ἰσοδυναμίας γιὰ τοὺς ἀναλισκομένους συντελεστῆς τῆς παραγωγῆς.

Ἡ ἀποτίμηση τῶν περιουσιακῶν στοιχείων συναντᾶ ἀρκετὰ προβλήματα. Βέβαια εἶναι εὐκολώτερο ν' ἀποτιμήσουμε ἕνα περιουσιακὸ στοιχεῖο τὸ ὁποῖο ἐμφανίζεται στὴν ἀγορὰ καὶ ὡς ἐκ τούτου ὁ προσδιορισμὸς τῆς τιμῆς του εἶναι ἀποτέλεσμα τοῦ νόμου τῆς προσφορᾶς καὶ τῆς ζήτησεως<sup>19</sup>, ὑπὸ τὴν προϋπόθεση πάντοτε ἐνδεχομένων ἀποκλίσεων. Ὅμως γιὰ τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα, ὅπως τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα δὲ μποροῦν νὰ ἀποτιμηθοῦν ἀπόλυτα βάσει τοῦ νόμου τῆς προσφορᾶς καὶ τῆς ζήτησεως, λόγω καὶ τῆς ὑπάρξεως τῶν ἀφανῶν ἀπο-

19. Γιὰ καλύτερη ἐνημέρωση περὶ ἀποτιμήσεως ὁ ἀναγνώστης παραπέμπεται ἐνδεικτικὰ στὶς ἐργασίες τῶν καθηγητῶν: Ἀδαμοπούλου, Δ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐκμεταλλείσεων, τεῦχος Β', Θεσσαλονίκη 1963, σελ. 123-147 - Γεωργιάδη, Μ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήνα 1967, σελ. 435-462 - Γεωργιάδη, Δ., Θεωρία τοῦ Κόστους, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 114-121 - Δαμασκηνίδη, Ἄντ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 318-322 - Ἰγνατιάδη, Ἄρ., Ἡ ἐπιχείρησις ὡς σύνολον καὶ ἡ ἀξία της, Θεσσαλονίκη 1973, σελ. 60 ἐπ. - Παπαδημητρίου, Δ., Βιομηχανικὸς Λογισμὸς, Ἀθήνα, σελ. 499 ἐπ. καὶ στὴν ξένη βιβλιογραφία: Backer, M. and Jacobsen, L., Cost Accounting: A Managerial Approach, σελ. 73-84 - Bond, G., Financial control for management, London 1970, σελ. 272 ἐπ. - Welsch, Zlatkovich and White, Intermediate Accounting, third edition, Illinois -

θεματικών, έχουν διατυπωθεί πολλοί κανόνες - μέθοδοι άποτιμήσεως, τόσο των υλικών όσο και των άλλων<sup>20</sup> περιουσιακών στοιχείων (Μέθοδοι του Manfred Berliner, του Retail, του Leake κ.ά.). Σκοπός όλων αυτών των κανόνων, αλλά και των νομοθετημάτων, όπως Ν. 2190/1920, Ν. 3190/55 και ιδίως ο Κ.Φ.Σ. (Ν.Δ. 4/1968, άρθρο 55, Ν.Δ. 406/1974, Κ.Φ.Σ. άρθρο 41, προεδρ. διάτ. 99/77), είναι η ακριβής άποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.

Η άπόφαση στο να προβούμε σε άποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της επιχειρήσεως επηρεάζεται από τους εξής παράγοντες:

**Π ρ ὠ τ ο ν**, από τη δυνατότητα αντικαταστάσεως του υπάρχοντος περιουσιακού στοιχείου από άλλο καλύτερο και περισσότερο σύγχρονο (replacement cost accounting). Ο παράγοντας αυτός είναι άποτέλεσμα πιέσεων εξαιτίας της τεχνολογικής προόδου.

**Δ ε ύ τ ε ρ ο ν**, από την ύπαρξη πληθωριστικών τάσεων και ως έκ τούτου αναπροσαρμογής της τιμής του άποτιμωμένου άγαθού με βάση το δείκτη τιμών της άγοράς.

Επίσης, όμως, δέν πρέπει να παραλείψουμε και τον ύποκειμενικό παράγοντα κατά την άποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, κυρίως από την άνάθεση της έργασίας της άποτιμήσεως σε πρόσωπα ξένα προς την επιχείρηση (έκτιμητές).

Ο τρόπος της άποτιμήσεως επηρεάζεται και άλλάζει τόσο από το είδος του περιουσιακού στοιχείου, όσο και από τη μορφή της επιχειρήσεως και από το σκοπό για τον όποιο γίνεται η άποτίμηση (διάλυση, μεταβίβαση, συγχώνευση, μετατροπή ή άποχώρηση συνεταιρίου ή εισόδου νέου ή άκόμη για την έξεύρεση πιστοληπτικής ικανότητας από μέρους της επιχειρήσεως). Για τον λόγο αυτό κάθε κράτος προσπαθεί με τη νομοθεσία του να δημιουργήσει επί του θέματος μιá ένιαία βάση για την αντιμετώπιση όλων των εμφανιζόμενων προβλημάτων.

Κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ή μεταποιήσεως, η άποτίμηση των συντελεστών της παραγωγής είναι πρωταρχικής σημασίας, ενώ στον προσδιορισμό του κόστους διαθέσεως ή άποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι μικρότερας σπουδαιότητας. Είναι πιθανό για τον ύπολογισμό του κόστους να μην είναι δυνατή η άποτίμηση όρισμένων στοιχείων ή να μεταβάλλεται αυτή από φορέα σε φορέα ή από μιá θέση κόστους σε άλλη.

---

London - Ontario 1974, σελ. 346 έπ. - Schillinglaw, Gordon, Cost Accounting, Analysis and Control, 1961, σελ. 329 έπ.

20. Γεωργιάδης, Μ., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, Άθήναι 1967, σελ. 444 έπ. - Ίγνατιάδης, Άρ., Η επιχείρησης ως σύνολο και η άξια της (Διατριβή επί διδακτορίας), Θεσσαλονίκη 1973, σελ. 109 έπ.

## 2.2. Έμμεσα χαρακτηριστικά στοιχεία προσδιορισμού της έννοιας του κόστους

### 2.2.1. Το περιβάλλον της επιχειρήσεως<sup>21</sup>

Όπως διαφαίνεται από την πρώτη άρχη της αναλώσεως των συντελεστών της παραγωγής, το κόστος είναι συνάρτηση του τόπου, των συνθηκών και των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή εξαρτάται από το επικρατούν περιβάλλον της οικονομικής μονάδας.

Τὰ έμμεσα στοιχεία του κόστους που όφείλονται στο περιβάλλον είναι δυνατό να προέρχονται:

- α) από το φυσικό περιβάλλον, δηλαδή από την ύπαρξη ή όχι των διαφορών συντελεστών, τις καιρικές συνθήκες, ασθένειες κ.ά.
- β) από το τεχνολογικό περιβάλλον, δηλαδή από τον ύπαρχοντα ή μη τεχνικό εξοπλισμό, από την ταχύτητα άπαρχαιώσεως αυτού κ.ά.
- γ) από το νομοθετικό περιβάλλον, δηλαδή από τις περιοριστικές ή μη διατυπώσεις του κράτους, τις δασμολογικές, τις άγορανομικές άπαγορεύσεις, τις φορολογικές επιβαρύνσεις, τις διατιμήσεις κ.ά.
- δ) από το οικονομικοσυναλλακτικό και κοινωνικό περιβάλλον, δηλαδή τις δυσχέρειες έφοδιασμού, τις αντιδράσεις των καταναλωτών, τον ανταγωνισμό, από τις ύποτιμήσεις ή άνατιμήσεις, τον περιορισμό πιστώσεων κ.ά.

Είναι δυνατόν ένας σύγχρονος τεχνικός εξοπλισμός να συντελέσει στη μείωση του συνολικού κόστους, όπως είναι δυνατό να όδηγήσει στην αύξηση αυτού στην περίπτωση που οι δαπάνες του είναι δυσανάλογα μεγάλες σε σχέση με την παραγωγή ή την άπόδοση που πρέπει να έχει ο εξοπλισμός. Μια οικονομική μονάδα εντάσεως ύλων και έργασίας παρουσιάζει έλαστικότητα προσαρμογής του κόστους της ως προς την παραγωγή της, ενώ μια εντάσεως κεφαλαίου, εξαιτίας της δυσκαμψίας, που όφείλεται στις ύψηλές σταθερές δαπάνες, είναι άναγκασμένη να επιδιώκει μια συνεχώς αύξανόμενη παραγωγή, έτσι ώστε οι σταθερές δαπάνες να μερίζονται σε όλοένα μεγαλύτερο άριθμό παραγομένων άγαθών.

### 2.2.2. Ο χρόνος

Η άποτίμηση των συντελεστών της παραγωγής δύναται να πραγματοποιοιείται συνεχώς μετά από κάθε οικονομική πράξη ή να πραγματοποιοιείται στο τέλος συγκεκριμένων χρονικών περιόδων (μήνας, έτος κτλ.) προκαθορισμένων εκ των προτέρων. Στην πρώτη περίπτωση όμιλούμε περι «διαρκούς άποτιμήσεως»<sup>22</sup>, δηλαδή δυναμικής, ενώ στη δεύτερη περι «περιοδικής άποτιμήσεως», δηλαδή στατικής.

21. Άδαμόπουλος, Δ., Οικονομική των Έκμεταλλεύσεων, Τεύχος Πρώτον, σελ. 28-30.

22. Λαζαρίδης, Ι. και Δημοπούλου, Α., Θέματα Οικονομικής των Έπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1977, σελ. 2 έπ.

Χαρακτηριστικά αναφέρεται στο Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο τοῦ 1947 σὰν κόστος «ὅ,τι ἐστοίχισε ἓνα ἀντικείμενο, μιὰ ὑπηρεσία, ἓνα σύνολον ἀντικειμένων ἢ ὑπηρεσιῶν σὲ μιὰ δεδομένη στιγμή ἢ σὲ ἓνα προκαθορισμένο στάδιο». Παρόμοια εἶναι καὶ ἡ ἔννοια ποῦ δίδεται καὶ στοῦ Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο τοῦ 1957.

Χαρακτηριστικὸ παράδειγμα τῆς σπουδαιότητος τοῦ χρόνου σὰν στοιχεῖο τῆς ἔννοιας τοῦ κόστους ἀποτελεῖ ὁ ὀρθολογικὸς προσδιορισμὸς τοῦ ἀποτελέσματος μιᾶς οἰκονομικῆς μονάδας, ὅπου σύγκριση τῶν ἐσόδων καὶ ἐξόδων πρέπει νὰ περιλαμβάνει στὴν ἔννοια τοῦ ἐξόδου τὸ διαφορικὸ κόστος, δηλαδὴ τὸ κόστος μεταξύ δύο κλιμακίων παραγωγῆς καὶ πιὸ συγκεκριμένα στὴν προσθήκη ἐνὸς ἀκόμη κλιμακίου παραγωγῆς<sup>23</sup>. Ὅπως δὲ ὑποστηρίζει ὁ **Schmalenbach**, ὅσο αὐξάνει τὸ κόστος θὰ πρέπει ἡ ἀποτίμηση τῆς ἀναλώσεως νὰ γίνεται βάσει τοῦ ὀριακοῦ κόστους, ἐνῶ στὴν περίπτωση μειώσεως τοῦ κόστους ἐξαιτίας τῆς αὐξήσεως τοῦ βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, ὡς τιμὴ διαθέσεως πρέπει νὰ λαμβάνεται ἡ προσδιοριζομένη βάσει τῆς τιμῆς τοῦ μέσου κόστους.

---

23. Γρηγοριάδης, Δ., Θεωρία τοῦ Κόστους, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 190 ἐπ. - Γεωργιάδης, Μ., Οἰκονομικὴ τῶν Ἐπιχειρήσεων, Ἀθήνα 1967, σελ. 415.

## ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

## Έννοιολογική ανάλυση προσδιοριστικών στοιχείων του κόστους κατά την ελληνική βιβλιογραφία

Κατηγορία	Θεματικός	Άμεσα στοιχεία			Έμμεσα στοιχεία	
		ανάλυση συντελεστών παραγωγής	παραγωγή ή πρόσδοση ωφέλειας	αποτίμηση αναλωθέντων συντελεστών της παραγωγής	τό περιβάλλον της επεξεργασίας	έμμεσα στοιχεία
Καθηγητής						
Μ. Γεωργιάδης	Όλες οι δαπάνες νοούνται ως κατά ωρισμένην στιγμήν σύνολον των όμαλων (τακτικών) και κατά βίαιον ώρισμένων όργων έπισημότητας, έξόδων έπισημότητας εις όσον άντικείμενον (έπισημότητα) ή άντικείμενον κοστολόγησως ήτοι προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία κ.λ.π. (Οικονομική των Έπισημότητας, σελ. 392)	*	*	*		*
Δ. Γρηγοριάδης	Όλες δαπάναις δυνατόν να προσδιορισθώσιν την κατά είδος εις χρέμα έκπεφαιμένην όξιν, της έκτασίας και όμαλης αναλώσεως όργων (συντελεστών της παραγωγής) προς παραγωγήν νέων όργων ή προς πρόσδοσιν όφελους. Καλούμεν δε κόστος το σύνολον των άναγκαστικών δαπανών προς παραγωγήν όργου τινος ή ώρισμένου όργου. (Θεωρία του Κόστους, σελ. 19).	*	*	*		*
Α. Δαμπακηγιάννης	Κόστος παραγωγής καλούμεν τας δαπάνας, εις τας όποιαις ύποβάλλεται ή έκπεφαιμένη προς έκτέλεσιν του παραγωγικού άποτελέματός, το όποιον αύτη έπιδιώκει. (Οικονομική των Έπισημότητας, σελ. 326).	*	*			



Δ. Παπαδημητρίου	Κόστος είναι το επενδυθέν ποσόν εις ύλην ή δόξα ά- γαθών και υπηρεσίας εν γένει, χρήσιμα ή άκαταίτητα διά τήν πραγματοποίησιν έσοδων εκ πωλήσεων. (Βιο- μηχανικός Λογισμός, σελ. 94).	*	*	*	*	*	*
Β. Σφαριάντης <sup>24</sup>	Τό κόστος εις δεδομένον χρόνον αποτελεί ποσότητην έφρασαν μη άναλωθείσης και διαθέσιμου χρηματίτη- τος. (Μεθόδους Κοστολόγησως τής βιομηχανικής παραγωγής, σελ. 7).	*	*	*	*	*	*
Ι. Σπανδοπούλου	Τό σύνολον τών έξόδων και επιβαρύνσεων γενικώς πρός παρακατηγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας κα- λείται κόστος. (Ίδιωτική Οικονομική, Αθήνα 1952, σελ. 227).	*	*	*	*	*	*
Μ. Τσιμόρας	Ός Κόστος έννοούμεν τό σύνολον τών πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, αι όποια άπαιτούνται όπως - υπό δοθείσας έκάστοτε τεχνικοοικονομικής συνθήκας - ένα προϊόν ή υπηρεσία παραχθή και προσ- λάβη ώφραμένην μορφήν ή ιδιότητα ως και θείαι εις τόν χώρον και χρόνον. (Κόστος - Κοστολόγησις, σελ. 11).	*	*	*	*	*	*
Ι. Χρυσιάφης	Κόστος είναι ή πλήρης και κανονική δαπάνη έμμεταλ- λεισώς υεολογημένη συμφώνως προς τας έν τή πο- στολογίσει κερτούσας έργάς άποτιμήσεως. (Εισαγωγή εις τήν Τεχνικήν τής Κοστολόγησεως, 1959, σελ. 6).	*	*	*	*	*	*

24. Περι αύτων ό άναγκαστής παραπέμπεται στους καθηγητές που άναφέρονται στην ύποσημείωση 14.

## 3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως παρατηρούμε από όσα έχουν αναφερθεί, ο όρισμός του κόστους πρέπει να περιέχει τρία άμεσα στοιχεία: δηλαδή να υπάρχει *ανάλωση αποτιμημένων συντελεστών της παραγωγής* που να γίνεται για την *επίτευξη ενός αποτελέσματος, μιᾶς ωφελείας*. Να καλύπτει δὲ δύο ἔμμεσα στοιχεία, δηλαδή τὸ κόστος νὰ εἶναι συνάρτιση τοῦ *περιβάλλοντος* καὶ τοῦ *χρόνου*.

Ἄν ἐξετάσουμε ἐνδεικτικὰ τοὺς ὁρισμοὺς ποὺ δίνουν οἱ περισσότεροὶ ἑλληνες ἰδιωτικονομολόγοι καθηγητὲς ποὺ ἀσχολήθηκαν μὲ τὸν καθορισμὸ τῆς ἔννοιας τοῦ κόστους<sup>25</sup>, παρατηροῦμε, ὅπως φαίνεται καὶ ἀπὸ τὸν πίνακα 1, ὅτι:

**Πρῶτον**, οἱ περισσότεροὶ ἀπὸ τοὺς ἀναφερόμενους ὁρισμοὺς, ἂν καὶ δίνονται γιὰ νὰ καθορίσουν ἓνα γενικὸ ὄρισμὸ περὶ κόστους, παρ' ὅλα αὐτὰ δὲν καλύπτουν ἀπόλυτα τὸ σκοπὸ τους, γιὰτὶ ἄλλοι ἀναφέρονται στὸ κόστος παραγωγῆς ἢ στὸ ἐμπορικὸ κόστος καὶ ἄλλοι στὸ κόστος διαθέσεως.

**Δεύτερον**, ὅλοι οἱ ἐξεταζόμενοι ὁρισμοὶ καλύπτουν τὸ πρῶτο ἄμεσο στοιχείο τοῦ κόστους, δηλαδή δηλώνουν τὴν ἀνάγκη υπάρξεως ἀναλώσεως συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς σὰν χαρακτηριστικὸ στοιχείο τοῦ κόστους.

**Τρίτον**, ὅλοι σχεδὸν οἱ ὁρισμοὶ θεωροῦν τὴν ἐπιδίωξη ωφελείας σὰν ἀντικειμενικὸ σκοπὸ τῆς γενομένης ἀναλώσεως ποὺ ἐκφράζεται σὰν ἀνάλωση ἐργασίας (ἄμεση ἢ ἔμμεση), ὑλῶν, εἴτε σὰν ἀνάλωση κεφαλαίου (ἀποσβέσεις στὴν περίπτωση τῶν ἀκίνητοποιήσεων ἢ τόκος σὰν ἀμοιβὴ γιὰ τὴν χρησιμοποίηση τοῦ ξένου κεφαλαίου).

**Τέταρτον**, ἀπὸ τὴ μελέτη, λοιπόν, τοῦ πίνακα 1 διαπιστώνουμε ὅτι οἱ πληρέστεροι ὁρισμοὶ, κατὰ τὰ λεχθέντα στὶς προηγούμενες παραγράφους, εἶναι κατ' ἀρχὰς τοῦ καθηγητῆ κ. Μάριου Τσιμάρρα, ὅπως καὶ τοῦ καθηγητῆ κ. Δημητρίου Γρηγοριάδη.

Μετὰ ἀπὸ τὶς παραπάνω θεωρήσεις, τόσο τῆς ἔννοιας τῆς δαπάνης, τοῦ ἐξόδου, ὅσο καὶ τοῦ κόστους αὐτοῦ καθ' ἑαυτὸ, μποροῦμε νὰ καθορίσουμε τὴν ἔννοια τοῦ κόστους ὡς ἑξῆς: «*Κόστος* εἶναι τὸ σύνολο τῶν κάθε φύσεως καὶ μορφῆς σὲ χρεῖμα ἐκπεφρασμένων ἀναλώσεων τῶν συντελεστῶν τῆς παραγωγῆς (ὀμαλῶν καὶ ἔκουσίων) ποὺ πραγματοποιοῦνται γιὰ τὴν παραγωγή ἀγαθῶν ἢ προσφορά ὑπηρεσιῶν, συναρτῆσει τοῦ χώρου καὶ τοῦ χρόνου ὅπου ἐπιτυγχάνεται ὁ συνδυασμὸς τῶν συντελεστῶν αὐτῶν τῆς παραγωγῆς, μὲ ἐπίτευξη πάντοτε τὴν ὑπὸ τὴν εὐρείαν ἔννοιαν *ωφέλεια*».

25. Πρόκειται μᾶλλον περὶ διαφορετικῆς ἐννοιολογικῆς τοποθετήσεως τοῦ ὅρου «κόστος» στὸ χώρο τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ λογισμοῦ. Περισσότερα στὸ βιβλίο τοῦ καθηγητῆ Γρηγοριάδη, Δ., *Θεωρία Κόστους*, Θεσσαλονίκη 1976, σελ. 24.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Άγαπητίδης, Σ., Μαθήματα Οικονομικής των Έπιχειρήσεων, 'Αθήναι 1969.
- Άδαμόπουλος, Δ., Οικονομική των Έκμεταλλεύσεων. Τεύχη Η, Θεσσαλονίκη 1963.
- Γεωργιάδης, Μ., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, 'Αθήναι 1967.
- Γρηγοριάδης, Δ., Θεωρία του Κόστους, Β' Έκδοσις, Θεσσαλονίκη 1976.
- Γρηγοριάδης, Δ., Χρηματοδοτήσεις, Θεσσαλονίκη 1976.
- Δαμασκηνίδης, Άντ., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, Β' Έκδοσις, Θεσσαλονίκη 1975.
- Ζευγαριδής, Σπ. και Παπαδόπουλος, Δ., Έμπορικόν Κόστος και Διερεύνησις του Νεκρού Σημείου του Κύκλου Έργασίων, 'Αθήναι 1976.
- Ύγνατιάδης, Άρ., Η έπιχείρησις ως σύνολον και ή αξία της, Θεσσαλονίκη 1973.
- Κουκουλής, Δημ., Πρότυπος Κοστολόγησις, μελέτη και ανάλυσις των αποκλίσεων, Θεσσαλονίκη 1970.
- Κουκουλής, Δημ., Λογιστική και Οικονομική Διερεύνησις των μεθόδων Κοστολόγησεως εις τον χώρο των περιπτωσιακών σπουδών, Θεσσαλονίκη 1977.
- Λαζαριδής, Ι και Δημοπούλου, Α., Περιπτωσιακά Διερευνησεις Έπιχειρησιακών Προβλημάτων, τεύχος Ι, Θεσσαλονίκη 1976.
- Λαζαριδής, Ι. και Δημοπούλου, Α., Θέματα Οικονομικής των Έπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1977.
- Παπαδημητρίου, Δ., Βιομηχανικός Λογισμός, τόμος Α', Βιομηχανική Λογιστική, 'Αθήναι 1967.
- Παπαδόπουλος, Δ., Η άποσβεσις εις τό πλαίσιον της άξιολογήσεως δαπανών Παγίου Κεφαλαίου, Θεσσαλονίκη 1977.
- Σαρσέντης, Βασ., Πρόκρισις παγίων επενδύσεων, 'Αθήναι 1968.
- Σαρσέντης, Βασ., Μαθήματα Κοστολόγησεως της Βιομηχανικής Παραγωγής, Θεσσαλονίκη 1973.
- Σπανδανόπουλος, Ι., Ίδιωτική Οικονομική, 'Αθήναι 1952.
- Ταμάρας, Μάρ., Θεωρία του Κόστους, 'Αθήναι 1944.
- Ταμάρας, Μάρ., Κόστος - Κοστολόγησις, 'Αθήναι 1964.
- Χατζηπαύλου, Π., Οικονομική των Έπιχειρήσεων, 'Αθήναι 1972.
- Χρυσοκέρης, Ι., Εισαγωγή εις την Τεχνικήν της Κοστολόγησεως, 'Αθήναι 1959.

### ΞΕΝΗ

- Backer, M. and Jacobsen, L., Cost Accounting: A Managerial Approach, McGraw-Hill Inc., N.Y. 1964.
- Bierman - Drebin, Managerial Accounting: An Introduction, second edition, New York 1972. The Macmillan Company.
- Bond, G., Financial Control for Management, London 1970.
- Brighman, E. and Pappas, J., Managerial Economics, Illinois 1976.
- Gorden, M. and Shillinglaw, G., Accounting a Managerial approach, fifth edition, 1974.
- Hart, H., Overhead Costs, Analysis and Control, London 1973.
- Haynes, W., Managerial Economics. Third Printing 1971, Business Publications Inc.
- Keynes, J., The General Theory of Employment, Interest and Money (Η Γενική Θεωρία της Άκασχολήσεως, του Τόκου και του Χρήματος, μετάφραση Δελιβάνη Δημ.).

- McGuire, Joseph*, Theories of Business Behavior, Prentice-Hall Inc., Canada 1964.
- McRae, T.*, Analytical Management, Unwin Brothers Limited, England 1970.
- Neuner, J.*, Cost Accounting: Principles and Practice, Illinois 1973.
- Nickerson, Cl.*, Managerial Cost accounting and analysis, second edition, 1962.
- Roll, Eric*, A History of Economic Thought (Ιστορία τής Οικονομικής Σκέψεως, μετάφραση Σίδερι Α., Έκδόσεις Παπαζήση).
- Samuelson, P.*, Economics (Οικονομική, μετάφραση Καλόγρη Κ., Έκδόσεις Παπαζήση).
- Schumpeter, J.*, The Theory of Economic Development - An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest and the Business Cycle-Harvard University Press, Cambridge Mass. 1936.
- Shillinglaw, Gordon*, Cost Accounting, New York 1961.
- Welsh, G., Zlatkovich, C. and White, J.*, Intermediate Accounting, third edition, Illinois 1972.