

# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΣ ΤΗΝ ΣΟΒΙΕΤΙΚΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΝ

Ἰπὸ τοῦ κ. ROBERT W. CAMPBELL,

Ἐπικουρικοῦ Καθηγητοῦ ἐν τῷ Τμήματι Οἰκονομικῶν Ἐπιστημῶν  
τοῦ Πανεπιστημίου τῆς Ν. Καλιφορνίας

Κατ' ἀπόδοσιν : ΧΑΡΙΤΩΝΟΣ Κ. ΛΑΜΠΡΟΥ, HCSM

Ὁ χωρισμὸς τοῦ κόσμου εἰς δύο ἀντιπάλους συνασπισμοὺς δι' ἐνὸς συστήματος ἀπαγορεύσεων καὶ περιορισμῶν, ποὺ συμβολικῶς ἐκφράζεται εἰς τὴν παράστασιν τοῦ «Σιδηροῦ παραπετάσματος», ἀποτελεῖ, ἀσφαλῶς, τὸ βαρύνταρον εἰς συνεπείας γεγονὸς τῆς μεταπολεμικῆς περιόδου. Πλὴν τῆς πολιτικῆς πλευρᾶς — ξένης ἀπολύτως πρὸς τὸν χαρακτήρα ἐπιστημονικῆς πραγματείας, ὡς ἡ παροῦσα—, τὸ κοσμοϊστορικὸν τοῦτο γεγονός, ἔχει καὶ τὴν ἐπιστημονικὴν καὶ τεχνολογικὴν πλευράν του. Εὐτυχῶς, ἡ τελευταία αὕτη παρουσιάζει κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη ἀρκετὰ διαφανῆ σημεῖα, ἐκουσίως καὶ ἐπ' ὠφελεία ἀμφοτέρων τῶν μερῶν δημιουργηθέντα, χάριν τοῦ δι' ὅλους τοὺς ἀνθρώπους κοινοῦ σκοποῦ τῆς ἐπιστημονικῆς καὶ τεχνολογικῆς προόδου.

Ἰπὸ τὸ ἀνωτέρω πνεῦμα, ἐλπίζομεν, ὅτι δεόντως θὰ ἐκτιμηθῇ ἡ διὰ τῶν στηλῶν μας προσφορὰ εἰς τὴν ἑλληνικὴν βιβλιογραφίαν τῆς ἀντικειμενικῆς, διαφωτιστικῆς ἐρεύνης τοῦ διακεκριμένου Ἀμερικανοῦ οἰκονομολόγου.

\* \* \*

Ἡ αὔξουσα πολυπλοκότης τῆς διοικητικῆς δομῆς εἰς τὴν σύγχρονον οἰκονομίαν ἀπαιτεῖ μίαν ὁλονὲν μεγαλυτέραν χρησιμοποίησιν τῆς Λογιστικῆς, ὡς ἐργαλείου τῆς διεύθυνσεως. Ἡ ἀποτελεσματικὴ διεύθυνσις, εἰς τοιαύτας γραφειοκρατικὰς διοικητικὰς διαρθρώσεις, ἐπιτυγχάνεται μόνον διὰ τῆς ἀναθέσεως ὑπευθυνότητος, ἀνεπιδέκτως ἀμφιλογιῶν, καὶ τῆς ἐφαρμογῆς, κατόπιν κυρώσεων, ὡς καὶ τῆς ἀπονομῆς ἐπιβραβεύσεων ἐν στενῷ παραλληλισμῷ μὲ τὴν ἀσκήσιν τῆς ὑπευθυνότητος. Ἡ ἀποτελεσματικότης τοῦ ἐλέγχου ἐξαρτᾶται κατὰ μέγα μέρος ἀπὸ τὴν διασφάλισιν λεπτομερῶν ἀναφορῶν σχετικῶς μὲ τὴν ἐκπλήρωσιν τῆς ὑπευθυνότητος, καὶ ὁ σταυρικός ρόλος τῆς Λογιστικῆς εἰς τὴν διαδικασίαν ταύτην καθορίζεται ἐκ τοῦ ἀπλοῦ περιστατικοῦ, ὅτι συχνάκις ἡ ὑπευθυνότης ἐξειδικεύεται εἰς ὄρους λογιστικῶν μεγεθῶν.

Εἰς τὴν Σοβιετικὴν Ἔνωσιν, ἡ σταθεροποίησις τοῦ συνόλου τῆς οἰκονομίας ὑπὸ τὴν διεύθυνσιν τοῦ κράτους, ἔφερεν ἀντιμετώπους τοὺς Σοβιετικοὺς οἰκονομικοὺς διαχειριστὰς πρὸς τὸ γενικὸν πρόβλημα τοῦ ἐλέγχου ὑπὸ μορφήν

όξειαν, περιέστησεν δὲ αὐτοὺς εἰς θέσιν νὰ ἀποκτήσουν ἰσχυρὰν συνείδησιν τῆς ἀναγκαιότητος ἐνισχύσεως τῆς Λογιστικῆς, ὡς ἐνὸς ἐκ τῶν ἐργαλείων τοῦ ἐλέγχου. Ἰδιαιτέρως ἀπέδωσαν μεγάλην ἔμφασιν εἰς τὴν λειτουργίαν τοῦ κόστους, θεωρουμένου γενικοῦ δείκτου ἀποδοτικότητος τῶν ἐργασιῶν, κατ' ἀκολουθίαν δὲ ἐπεξεργάσθησαν ἐν εὐληπτον σύστημα Λογιστικῆς καὶ ἀναφορᾶς τοῦ κόστους, ὡς βοηθητικὸν μέσον διὰ τὸν ἔλεγχον τῶν διευθυνόντων γραφειοκρατῶν τοῦ οἰκονομικοῦ των συστήματος.

\* \* \*

Ἡ Λογιστικὴ παρέχει στοιχεῖα ἐλέγχου Ex - post (ἐκ τῶν ὑστέρων) καὶ οὕτω, δὲν δύναται τίποτε νὰ ἐλέγξῃ Per se (καθ' ἑαυτό). Ὅ,τι ἐπιτελεῖ ἡ Λογιστικὴ, ἐν τούτοις, ἔγκειται εἰς τὴν παροχὴν πληροφοριῶν ἐπὶ τῆς ἐκτελέσεως τῶν ἐργασιῶν, οὕτως ὥστε αὕτη νὰ εἶναι δυνατὸν νὰ παραβληθῇ συγκριτικῶς μὲ ὠρισμένα πρότυπα διὰ νὰ λαμβάνωνται τὰ ἐκάστοτε προσφυῆ μέτρα. Ἐνεκα τῆς ἰδιορρυθμοῦ φύσεως τῆς διεργασίας αὐτῆς, ἡ ἀποδοτικότης της ἐξαρτᾶται ἀπὸ δύο ὅρους : α) Πρέπει νὰ ὑπάρχουν κατάλληλα καὶ λεπτομερῆ πρότυπα πρὸς τὰ ὁποῖα νὰ εἶναι δυνατὴ ἡ μέτρησις τῆς ἐκτελέσεως τῶν ἐργασιῶν. Τὰ πρότυπα αὐτὰ πρέπει νὰ εἶναι ἀντικειμενικά, διότι ἐὰν δὲν συμβαίνει αὐτό, ἡ μὴ ἐπίτευξις των δὲν σημαίνει τίποτε. Πρέπει ἐπίσης νὰ εἶναι λίαν λεπτομερῆ, οὕτως ὥστε αἱ γενικοῦ χαρακτῆρος παραλλαγαὶ νὰ σημειώνωνται εἰς τοὺς ἀκριβεῖς τόπους, ὅπου ἐκδηλώνονται. β) Αἱ Ex - post ἐκθέσεις ἐπὶ τῆς ἐκτελέσεως δέον νὰ εἶναι ἀληθεῖς καὶ ἐπακριβεῖς. Τοῦτο συνιστᾶ ἐν εἰδικῆς σπουδαιότητος διὰ τὴν Σοβιετικὴν Ἐνωσιν πρόβλημα, ὅπου ἰσχυραὶ παροτρύνσεις ὑφίστανται διὰ τὴν παραποίησιν τῶν ἐκθέσεων τοῦ κόστους. Θὰ συζητήσωμεν τὴν ἀποδοτικότητα τῆς Σοβιετικῆς λογιστικῆς διὰ τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους χωρὶς τὸ προοπτικὸν βᾶθος τοιούτων προαπαιτουμένων.

\* \* \*

Εἰς τὸ Σοβιετικὸν σύστημα, τὸ πρωταρχικὸν κίνητρον τῆς διευθύνσεως ἐπὶ τοῦ ἐπιπέδου τῆς ἐπιχειρήσεως ἔγκειται μᾶλλον εἰς τὴν ἐκπλήρωσιν τοῦ διακαθωρισμένου σχεδίου, παρὰ εἰς ἀπόσπασιν τοῦ μεγαλυτέρου δυνατοῦ κέρδους. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, ἡ διεύθυνσις ἐπὶ χαμηλοτέρου ἐπιπέδου ἐλαχίστην παρότρυνσιν δέχεται νὰ παραμειώσῃ τὸ κόστος, πλὴν τῆς ἐκτάσεως καθ' ἣν κοστολογικαὶ ἐπιδιώξεις ἔχουν ἐνσωματωθῆ εἰς τὸ διακαθωρισμένον σχέδιον, οὕτως ὥστε ἡ ὑπευθύνότης διὰ τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους νὰ συμπίπτῃ τελικῶς μὲ τὰ ἀνώτερα ὄργανα τῆς διοικήσεως, ὅπως τὸ Ὑπουργεῖον ἢ τὸ Γλάβκ. Συνεπῶς, θὰ εἶναι χρήσιμον νὰ συζητηθοῦν χωριστὰ δύο ἐπίπεδα τοῦ κοστολογικοῦ ἐλέγχου εἰς τὸ Σοβιετικὸν σύστημα: α) Τὸ ἐπίπεδον ἐπὶ τοῦ ὁποίου τὸ ἀνώτατον ὄργανον θέτει καὶ ἐνδυναμῶναι κοστολογικοὺς σκοποὺς διὰ τὴν ἐπιχείρησιν καὶ β) τὸ ἐπίπεδον ἐπὶ τοῦ ὁποίου ἡ διεύθυνσις τῆς ἐπιχειρήσεως ἐπιχειροῦσιν καὶ χρησιμοποιεῖ ἑσωτερικοὺς ἐλέγχους τοῦ κόστους διὰ νὰ συναντήσῃ τὰς διακαθωρισμένας κοστολογικὰς ἐπιδιώξεις.

## I. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚ ΤΩΝ ΑΝΩ

Τὸ ὄργανον καὶ τὸ μέσον ἐλέγχου κόστους, πού χρησιμοποιεῖται ὑπὸ τοῦ Γλάβκ διὰ τὰς ὑποκειμένης αὐτῶ ἐπιχειρήσεις, εἶναι ἡ διαμόρφωσις κοστολογικῶν σχεδίων παρεμφερῶν πρὸς τοὺς προϋπολογισμοὺς τῆς Ἀμερικανικῆς λογιστικῆς τοῦ κόστους. Ἐπὶ τῇ βάσει ἐσχεδιασμένων τιμῶν καὶ τῶν ποσοστιαίων ἀναλογιῶν τῶν διὰ τὴν ἐκπλήρωσιν τοῦ σχεδίου ἐντεθειμένων μέσων (Input), ὀρίζονται αἱ κοστολογικαὶ ἐπιδιώξεις τόσον διὰ τὴν περαιωθεῖσαν «αὐτόχρημα παραγωγὴν» (Output) ἢ «ἀπόθεσιν», ὅσο καὶ διὰ τὰ περισσότερον σπουδαῖα εἶδη ἀποθέσεως. Οἱ ἐν λόγῳ δεῖκται κόστους ἐκλαμβάνονται ὡς τὸ κύριον μέτρον ἀποδόσεως τῆς λειτουργίας τῆς ἐπιχειρήσεως. Κατὰ τὰ ὑφ' ἐνὸς συγγραφέως γραφόμενα, «τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς εἶναι ὁ βασικὸς σύνθετος δείκτης, ὁ χαρακτηρίζων τὴν ποιότητα τοῦ ὄλου ἔργου τῆς ἐπιχειρήσεως». Κατὰ τινὰ ἔννοιαν, αἱ ἀνωτέρω κοστολογικαὶ ἐπιδιώξεις ἀποτελοῦν πλεονασμόν, δεδομένου ὅτι δὲν εἶναι εἰμὴ ἀνακεφαλαίωσις εἰς ὄρους ἀξιών πολλῶν ἄλλων ἐπιδιώξεων διατυπωθεισῶν ἐν τῷ πρὸς ἐπίτευξιν σχεδίῳ μὲ ὀρολογίαν τῶν φυσικῶν ἐπιστημῶν. Ἄλλὰ ἡ χρησιμοποίησις τῆς Λογιστικῆς τοῦ κόστους ἐπιτρέπει, ὅπως ἡ πολλότης τῶν μερικῶν δεικτῶν λειτουργικῆς ἀποδόσεως, συνομισθοῦν εἰς ἓνα καθολικῆς ἐφαρμογῆς δείκτην, ἐντὸς τοῦ ὁποίου εἶναι δυνατὸν νὰ περιληφθῇ οἰαδήποτε λεπτομέρεια, πού θὰ καθίστατο ἀναγκαῖα δι' ἀνάλυσιν. Ἐὰν αἱ κοστολογικαὶ ἐπιδιώξεις ἐπιτευχοῦν, τὸ Γλάβκ δύναται νὰ χορηγήσῃ βραβεῖα εἰς τὴν ὄλην διευθύνσιν διὰ τὴν ἐκπλήρωσιν αὐτῶν. Ἐὰν ὄχι, χρησιμοποιεῖ τὰ δεδομένα τῆς ἀποτυχίας τῶν κοστολογικῶν ἐπιδιώξεων διὰ νὰ ἀναλύσῃ τὸν λόγον τοῦ γεγονότος, καὶ κατόπιν πειράται νὰ εἴπῃ εἰς τὸν διευθυντὴν, ποῖαν διορθωτικὴν δρᾶσιν πρέπει νὰ ἀναλάβῃ.

**Μειονεκτήματα κατὰ τὴν κοστολογικὴν σχεδίασιν:** Εἶναι προφανές, ὅτι ἡ ἀποτελεσματικότης αὐτοῦ τοῦ εἶδους ἐλέγχου ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ποιότητα τοῦ σχεδίου κόστους. Ἐὰν αἱ κοστολογικαὶ ἐπιδιώξεις, τὰς ὁποίας δέον νὰ φθάσῃ ὁ διευθυντὴς τῆς ἐπιχειρήσεως διὰ νὰ λάβῃ τὰ βραβεῖα του, περιέχουν σοβαρὰ περιθώρια, τότε δὲν ἀσκεῖται καὶ πολὺ μεγάλη πίεσις, ἢ, εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν οἱ διευθυνταὶ ἀπεστερήθησαν τῶν βραβείων των ἐπειδὴ ἀπέτυχον εἰς τὴν ἐπίτευξιν ἀνεφίκτων ἐπιδιώξεων, αἱ παροτρύνσεις (incentives) περικόπτονται.

Ἐκ παραδόσεως, τὸ Γλάβκ ἔχει περιαχθῆ εἰς πολὺ ἀδύναμον θέσιν προκειμένου νὰ ἐπεξεργασθῇ καὶ νὰ διακαθορίσῃ τεχνολογικῶς ἀντικειμενικὰ σχέδια κόστους. Τὸ Γλάβκ δὲν ἔχει οὔτε τὸ ἐπιτελεῖον, οὔτε τὸν ἀπαιτούμενον ὄγκον καὶ τὰς ἀναγκαιούσας λεπτομερείας πληροφοριακοῦ ὕλικου διὰ νὰ ἐπεξεργασθῇ ἐν κοστολογικῶν σχεδίων διὰ τῆς προοδευτικῆς διεργασίας τῆς συσσωματώσεως τεχνολογικῶν προτύπων δι' ὅλας τὰς παραγωγικὰς διαδικασίας τὰς περιλαμβανομένας εἰς ἓν συγκεκριμένον πρόγραμμα «ἀποθέσεως» (αὐτόχρημα παραγωγῆς), ἐπὶ μέρους ἐργοστασίων. Ἡ κατάστρωσις καὶ ἡ χρησιμοποίησις τοιούτων λεπτομερῶν προτύπων συνδέεται στενῶς μὲ τὴν καθημερινὴν ἐργασίαν τῆς διευθύνσεως καὶ ἀποτελεῖ οὐσιαστικῶς ὑπευθυνότητα τῆς ἐπιχειρή-

σεως μάλλον, παρά του Γλάβκ. Καθώς ἦτο δυνατόν νὰ προσδοκᾶται εἰς τοιαύτην κατάστασιν, τὸ ἔργον τῆς ἐπεξεργασίας τοῦ λεπτομεροῦς κοστολογικοῦ σχεδίου πάντοτε ἀφίετο εἰς τὴν ὑπηρεσίαν σχεδιάσεως (planning) ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὰ ἀνώτερα ὄργανα ἤσκησαν τὸν ἔλεγχον εἰς τὸ σχέδιον κόστους μόνον ἐμμέσως διὰ τοῦ ὀρισμοῦ «ὀρίων καὶ κατευθυντηρίων γραμμῶν», ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν ὁποίων οἱ ἐπιφορτισμένοι μὲ τὴν σχεδίασιν παράγοντες τῆς ἐπιχειρήσεως ὤφειλον νὰ ἀναπτύξουν τὸ τελικὸν σχέδιον. Αἱ ἐπιδιώξεις αὗται ἐξειδίκευον τὸ κοστολογικὸν σχέδιον αὐθεντικῶς, ὥστε τὸ Γλάβκ ἦτο εἰς θέσιν νὰ καθορίσῃ τὰ συνοπτικῶς προσδιοριστικὰ δεδομένα τοῦ κοστολογικοῦ σχεδίου ἐπὶ ἀντικειμενικῆς τεχνολογικῆς βάσεως. Στερούμενον ὁμως τὸ Γλάβκ ἐπιτελεῖται καὶ τοῦ λεπτομεροῦς πληροφοριακοῦ ὕλικου διὰ τὴν περαιτέρω ἐπεξεργασίαν τοιούτων, τεχνολογικῶς θεμελιωμένων, ὀρίων καὶ κατευθυντηρίων γραμμῶν, ἐστηρίχθη συνήθως ἐπὶ τῶν ἀπολογισμῶν ἐκτελέσεως τῶν ἐργασιῶν κατὰ τὸ παρελθόν, προκειμένου νὰ ὀρίσῃ τὰ ὅρια καὶ τὰς κατευθυντηρίους. Καθὼς ἐντόνως παρατηροῦν Σοβιετικοὶ συγγραφεῖς, ἀποτέλεσμα τῆς τακτικῆς αὐτῆς εἶναι ἡ «νομιμοποιήσις» ἀνεπαρκοῦς ποιότητος καὶ ἀποδόσεως τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, ποὺ δὲν ἐπιτρέπει εἰς τὸ κοστολογικὸν σχέδιον νὰ ἀποβῇ ἡ κατευθυντήριος γραμμὴ διὰ τὸν ὑποβιβασμὸν τοῦ κόστους τῆς παραγωγῆς.

Ἐν τούτοις, μὲ τὴν ἔναρξιν τοῦ σχεδίου 1947, ἐνεκαινιάσθη εὐρυτάτη ἐπίσημος ἐκστρατεία διὰ τὴν βελτίωσιν τοῦ σχεδίου κοστολογήσεως καὶ διὰ τὴν ἐπιστήριξιν τῶν σχεδίου κόστους ἐπὶ μάλλον εἰς τεχνολογικὰ πρότυπα καὶ εἰς ἡσσονα μοῖραν εἰς πρότυπα παρελθούσης ἀποδόσεως. Τὸ Ὑπουργικὸν Συμβούλιον διεκαθώρισεν ἀριθμὸν προτύπων κριτηρίων τὰ ὁποῖα ἔπρεπε νὰ φθάσουν ἢ νὰ βελτιώσουν αἱ ἐπὶ μέρους ἐπιχειρήσεις. Τὰ ὑπουργεῖα ἔλαβον ὁδηγίας νὰ ἐπεξεργασθοῦν ἀθρόα «προοδευτικὰ—μέσου ὄρου» πρότυπα κριτήρια δι' ἀνάλωσιν ἐργασίας, κατανάλωσιν ὕλικῶν καὶ χρησιμοποίησιν μηχανικοῦ ἐξοπλισμοῦ. Ἡ Κρατικὴ διαχειρίσις ἐφοδίων (Γκόσσναμπ) ὥρισε μέγαν ἀριθμὸν προτύπων κριτηρίων ἀναλώσεως ὕλικῶν δι' ἑξατομικευμένα εἶδη προϊόντων καὶ χρησιμοποίησε τὰ κριτήρια αὐτά, ὅταν ἐποιεῖτο κατανομὴν τῶν σπανιζόντων ὕλικῶν. Τὰ μέτρα αὐτὰ συνεπληρώθησαν διὰ τῆς συμπεριλήψεως εἰς τὰ ἐτήσια οἰκονομικὰ σχέδια ἐνὸς γενικοῦ προτύπου κριτηρίου ὑποβιβασμοῦ κόστους διὰ τὴν βιομηχανίαν ἐν τῷ συνόλῳ αὐτῆς. Τὸ γενικὸν τοῦτο πρότυπον διεφορίσθη προοδευτικῶς καὶ ἔφθασε μέχρις ἐκάστης μεμονωμένης ἐπιχειρήσεως, ἐν τῇ καθόλου οἰκονομίᾳ. Φαίνεται, ὅτι ἀποτέλεσμα τῆς ἐκστρατείας ταύτης ὑπῆρξεν ἰσχυρὰ ὥθησις πρὸς τὴν ἀνάπτυξιν προτύπων, βασιζομένων ἐπὶ τεχνολογικῶν ὑπολογισμῶν μάλλον, παρά ἐπὶ τῶν ἀποτελεσμάτων παρελθούσης ἀποδόσεως καθὼς ἐπίσης καὶ ἐνθάρρυνσις βελτιώσεως τοῦ κόστους διὰ τῆς ἐφαρμογῆς γενικῆς πιέσεως ἐκ τῶν ἄνω ὑπὸ μορφήν διακαθορισμῶν περικοπῆς κόστους. Ἐφ' ἐτέρου, εἶναι ἐξ ἴσου σαφές, ὅτι τὸ θεμελιῶδες πρόβλημα τοῦ Γλάβκ, ἦτοι τὸ ἄλλοτελεές τῶν εἰς τὴν διάθεσίν του μέσων διὰ τὸν διακαθορισμὸν ἀντικειμενικῶν σχεδίων κόστους, δὲν ἐπελύθη. Τὸ πρόβλημα τοῦτο εἶναι συμφυές μὲ τὸ Σοβιετικὸν σύστημα καὶ δὲν δύναται νὰ ὑπερακουτισθῇ μόνον μὲ διατάγματα καὶ ἐκστρατείας.

**Ἀκριβεία τοῦ ἀναφερομένου κόστους :** Τὸ δεύτερον βᾶθρον ἐπὶ τοῦ ὁποίου ἐρεῖδεται ἡ ἀποτελεσματικότης τοῦ κοστολογικοῦ ἐλέγχου εἶναι ἡ ἀκριβεία κατὰ τὴν ὑπὸ τύπον ἐκθέσεων ἀναφορὰν τοῦ κόστους. Μία ἀπὸ τὰς σταθερὰς ἐπώδους τῆς σχετικῆς φιλολογίας εἶναι, ὅτι αἱ κοστολογικαὶ ἐκθέσεις καταρτίζονται ἀνακριβῶς. Ἐνταῦθα παρατηροῦνται διαστρεβλώσεις προκαλούμεναι ἀπὸ τὴν γενικῶς χαμηλὴν ποιότητα τῆς Σοβιετικῆς λογιστικῆς καὶ δι' εὐθείας παραποιοήσεως ἢ ἀλλοιώσεως τῶν δεδομένων. Ἐν μοναδικῶν παράδειγμα ἀρκεῖ διὰ νὰ ἀπεικονίσῃ τὸ εἶδος τῶν διαστρεβλώσεων, τῶν προκαλουμένων ὡς ἐκ τῆς χαμηλῆς ποιότητος τῆς λογιστικῆς· καὶ περαιτέρω θὰ χωρήσωμεν μὲ πλείονας λεπτομερείας εἰς τὸ εἶδος τῶν λογιστικῶν παραποιοήσεων, εἰς τὰς ὁποίας εὐκόλως τείνουν αἱ Σοβιετικαὶ ἐπιχειρήσεις. Αἱ παραποιοήσεις αὗται εἶναι ἐξόχως ἐνδιαφέρουσαι ὄχι μόνον ἐν σχέσει μὲ τὴν ἀποτελεσματικότητα τοῦ κοστολογικοῦ ἐλέγχου, ἀλλ' ἐπίσης διότι καθιστοῦν ἐμφανεῖς τὰς πολυειδεῖς πιέσεις ποῦ ὑφίσταται ὁ διευθυντὴς τῆς ἐπιχειρήσεως.

Μίαν ἀπεικόνισιν τῶν περιορισμῶν τοὺς ὁποίους θέτουν αἱ ἀνακρίβειαι τῆς λογιστικῆς εἰς τὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους εἰς τὴν Σοβιετικὴν οἰκονομίαν ἀνευρίσκομεν εἰς τὴν εὐρέως διαδεδομένην χρῆσιν μιᾶς τακτικῆς, καλουμένης «ἀπλοποιημένον πρότυπον κόστους», ἣ ἔστιν ὅτε, λίαν εὐστόχως, «μέθοδος τῆς ἀλύσεως» εἰς τὴν λογιστικὴν κόστους. Ἡ μέθοδος αὕτη προσλαμβάνει ἐκάστοτε διαφόρους μορφάς, εἰς τὴν οὐσίαν ὅμως λειτουργεῖ ὡς ἔπεται: Κατὰ τὴν διάρκειας τοῦ μηνὸς αἱ δαπάναι συσσωρεύονται εἰς κατηγορίας ἐξόδων ἐφ' ὀλοκλήρου τοῦ ἐργοστασίου, ὡς λ.χ. ὑλικά, μισθοί, ἐργοστασιακαὶ δαπάναι, ἐξοδα ἐργαστηρίου κ.ο.κ. Εἰς τὸ τέλος τοῦ μηνός, τὸ κόστος ἐκάστου εἶδους αὐτόχρημα παραγωγῆς ὑπολογίζεται, κατὰ στοιχεῖον ἐξόδου, συμφῶνως πρὸς τὰ πρότυπα κριτήρια (νόρμας) τοῦ σχεδίου κόστους, καὶ τὰ ἀντίστοιχα ποσὰ ἀναγράφονται εἰς τοὺς λογαριασμοὺς ἐφ' ὀλοκλήρου τοῦ ἐργοστασίου. Ἡ διαφορά ποῦ ἀπομένει εἰς τοὺς λογαριασμοὺς ἐξόδων ὕστερα ἀπὸ τὴν κατανομήν αὐτὴν ἐπισημειώνεται, κατόπιν, εἰς τὰ διάφορα εἶδη αὐτόχρημα παραγωγῆς ἐν ποσοστιαίᾳ ἀναλογίᾳ πρὸς τὰ ποσὰ, τὰ προσδιοριζόμενα παρὰ τῶν ἐσχεδιασμένων προτύπων κριτηρίων. Μὲ ἄλλους λόγους, ἐνταῦθα δὲν ὑπάρχει διόλου μία πραγματικὴ *Ex post* λογιστικὴ. Τοιαῦται μέθοδοι ἀποστεροῦν τὰς κοστολογικὰς ἐκθέσεις ἀπὸ τὸ πλεῖστον τῆς χρησιμότητός των δι' ἀναλύσεις, ἐπεὶδὴ εἶναι ἀδύνατον νὰ λεχθῇ ἂν ἔλαβον χώραν ὑπερέξοδα. Ἐὰν ὁ ἀναλυτὴς ἐρωτήσῃ, διατὶ τὸ κονδύλιον τῶν μισθῶν ὑπερέξοδεύθη, θὰ ἴδῃ, ὅτι τὸ ἐν τῷ σχεδίῳ ποσὸν διὰ μισθῶν ἔχει ὑπερβληθῆ κατὰ τὸ ἴδιον ἀκριβῶς ποσοστὸν διὰ κάθε προϊόν: Καὶ οὕτω καθ' ἑξῆς, διὰ μέσου ὄλων τῶν τίτλων τῆς ταξινομήως τῆς λογιστικῆς κόστους. Εἶναι δυνατὸν νὰ καταφαίνεται, διὰ τῆς μεθόδου αὐτῆς, ἂν ὑπερβλήθη τὸ συνολικὸν κοστολογικὸν σχέδιον καὶ ποῖα στοιχεῖα δαπάνης ὑπερέξοδεύθησαν, ἀλλὰ ὁ ἀναλυτὴς στερεῖται πάσης δυνατότητος νὰ διακρίνῃ, ποῦ ἔλαβον χώραν αἱ ὑπερβάσεις αὗται τῶν δαπανῶν. Μολονότι, ἣ μέθοδος αὕτη συχνὰ καταδικάζεται, φαίνεται ὅτι εἶναι περίπου εἰς ὅλους κοινή. Ἀποτελεῖ, ἄλλωστε, εὐπρόσδεκτον εὐεργέτημα διὰ τὰ λίαν βεβαρημένα μὲ ἐργασίαν λογιστικὰ ἐπιτελεῖα καὶ ἐφ' ὅσον τὸ ἀνώτερον ὄργανον ἔχει τὴν τᾶσιν

νά κρίνη τὸ ἔργον των περισσότερον βάσει τῆς ταχύτητος, παρὰ τῆς ποιότητος, μεγάλη πίεσις ὑφίσταται ὑπὲρ τῆς ἐφαρμογῆς της. Ἡ μορφή αὕτη λογιστικῆς κόστους περιπίπτει εἰς τὸ χειρότερον σημεῖον, ὅταν, ὡς συχνάκις συμβαίνει, τὸ ἀρχικὸν κοστολογικὸν σχέδιον κατηρτίσθη κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἦττον αὐθαίρετως.

Ἐπὶ πλέον τῶν ἀνωτέρω, πολὺ ἢ ὀλίγον, ἀθῶων πλανῶν εὐνοουμένων ἀπὸ τὴν πρωτόγονον τεχνικὴν τῆς Σοβιετικῆς λογιστικῆς, παρατηρεῖται ἀναμφιβόλως καὶ εἰς μεγάλην ἔκτασιν ἄμεσος παραποίησις τῶν κοστολογικῶν ἐκθέσεων. Ὑπὸ καθεστῶς διπλογραφικῆς λογιστικῆς σημαντικοὶ εἶναι οἱ περιορισμοὶ εἰς τὰ δυνατὰ εἶδη παραποίησεως. Αἱ κοστολογικαὶ ἐκθέσεις μιᾶς Σοβιετικῆς ἐπιχειρήσεως ἀποτελοῦν ἀναπόσπαστον τμήμα τῆς γενικῆς λογιστικῆς δηλώσεώς της καὶ πρέπει νὰ εἶναι δυνατόν νὰ εὐθυγραμμίζονται με δεδομένα, ὡς ὁ Ἴσολογισμὸς καὶ ὁ Λογαριασμὸς κερδῶν καὶ ζημιῶν. Οὐχ' ἦττον ὅμως ὑφίστανται ὠρισμένοι εὐχερεῖς τρόποι παραποίησεως τῶν ἐκθέσεων τοῦ κόστους καὶ κάποτε ἢ ἐπιχειρήσις ὑπὸ τὴν πίεσιν νὰ φθάσῃ μίαν ἄνωθεν τεθειμένην κοστολογικὴν ἐπιδίωξιν κατανατῶ νὰ ἐξοκείλῃ εἰς τὴν παραποίησιν.

Ἡ πλέον σημαντικὴ ἐπιδίωξις, ἡ μόνη ἥτις δέον νὰ ἐπιτευχθῆ διὰ νὰ ἐξασφαλισθοῦν ἐπιβραβεύσεις, εἶναι ὁ διακαθορισμὸς ἡλαττωμένου κόστους. Ἡ ἐπιδίωξις αὕτη καλύπτει τὸ μέρος τῆς περαιωμένης παραγωγῆς, τὸ ὁποῖον εἶναι «δεκτικὸν συγκρίσεως», δηλονότι με εἶδη αὐτόχρομα παραγωγῆς, παραχθέντα εἰς προηγούμενα ἔτη. Κατ' ἀκολουθίαν, ἐὰν δαπάναι εἶναι δυνατόν νὰ ἀναγραφοῦν εἰς οἴουσδήποτε λογαριασμοὺς ἐκτὸς αὐτοῦ καὶ μόνου, ἢ κοστολογικῆ ἐκθέσεως θὰ βελτιωθῆ ἐκεῖ ὅπου περισσότερον συμφέρει. Τοιοῦτοι εἶναι, αἴφνης, μερικοὶ λογαριασμοί, τῶν ὁποίων ἡ ἀπογραφή εἶναι σχετικῶς δύσκολος *in natura* καὶ τοιουτοτρόπως, οἱ διευθύνται τῶν Σοβιετικῶν ἐργοστασίων τελοῦν ὑπὸ τὸν πειρασμὸν, ὅπως ἀποκρύψουν μέρος τοῦ κόστους, πού ἐπιβαρύνει τὴν τρέχουσαν περίοδον, «παραφουσκώνοντες» τὰ τμήματα αὐτὰ τοῦ Ἴσολογισμοῦ. Ὁ πλέον σπουδαῖος τῶν λογαριασμῶν αὐτῶν εἶναι ὁ τῆς ἀπεραιώτου παραγωγῆς (*Unfinished production*). Ἀπὸ καιροῦ εἰς καιρὸν ἐμφανίζονται εἰς τὴν σχετικὴν φιλολογίαν περιγραφαὶ περιστατικῶν, καθ' ἃ ἐπιχειρήσις παραμελεῖ νὰ διαγράψῃ ἀπὸ τὴν ἀπεραίωτον παραγωγὴν δαπάνας, πού πρέπει νὰ ἐπιβαρύνουν τὴν τρέχουσαν αὐτόχρομα παραγωγὴν ἢ νὰ ἐγγραφοῦν εἰς τὸν λογαριασμὸν Κερδῶν καὶ Ζημιῶν. Τοιαύτη κατάστασις ἐνέχει σπατάλας, κεκρυμμένης παραγγελίας, ἐλλείψεις ὑλικῶν, καὶ ἀπεραίωτον παραγωγὴν ὡς καὶ ὑποτιμήσεις ἐργαλείων καὶ ἄλλων μικρᾶς ἀξίας στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ. Αἱ λογιστικαὶ Ἀρχαὶ ἐπεχείρησαν νὰ ἀσκήσουν ἔλεγχον ἐπ' αὐτοῦ δι' ἐπακριβοῦς ὀρισμοῦ τῶν δαπανῶν, πού δύνανται νὰ συμπεριληφθοῦν εἰς τὴν ἀπεραίωτον παραγωγὴν, ὡς καὶ τῆς ἐκτάσεως αὐτῶν. Πρὸ τοῦ 1940 τοῦτο εἶχεν ἀφεθῆ εἰς τὴν διάκρισιν αὐτοῦ τούτου τοῦ ἐργοστασίου, τοῦτο ὅμως ἔσχεν ὡς συνέπειαν τὴν διάνοισιν πολλῶν δυνατοτήτων παραποίησεως, καὶ ἀπὸ τοῦ ἔτους ἐκείνου, τὸ Ὑπουργεῖον τῶν Οἰκονομικῶν ἐξέδωκεν σειρὰν ἐξακολουθητικῶς ἐπὶ μᾶλλον καὶ μᾶλλον περιοριστικῶν κανόνων, διὰ τῶν ὁποίων εἰς τὴν πρᾶξιν δὲν ἀφῆθη εἰς τὴν ἐπιχείρησιν διακριτικὴ εὐχέρεια εἰς τὴν ἀξιο-

λόγησιν τῆς ἀπειραιώτου παραγωγῆς. Πιθανῶς, οἱ κανόνες οὗτοι κατέστησαν ἔτι δυσχερέστερον νὰ ἀποκρύπτωνται δαπάναι δι' ὑπερογκώσεως τῆς ἀπειραιώτου παραγωγῆς, παρὰ τοῦτο ὅμως ἐξακολουθοῦν νὰ ἀκούωνται παρά-  
 πονα, ὅτι εἰς τὸν λογαριασμὸν τοῦτον αἱ ἐπιχειρήσεις ἀποκρύπτουν κόστος.

Ἐτεροι δύο λογαριασμοί, εἰς τοὺς ὁποίους εἶναι δυνατὸν νὰ ἀναγραφοῦν ἀνακριβῶς ἔξοδα, εἶναι τὰ Ἐξοδα Ἀναπτύξεως καὶ τὰ Ἐξοδα Προπαρασκευῆς Μεταλλευτικῶν Ἔργασιῶν. Τὰ ἔξοδα αὐτὰ συνιστοῦν σημαντικώτατον μέρος τοῦ κόστους δι' ὀρισμένους παραγωγικούς κλάδους. Ἐνίοτε, αἱ ἀνωτέρω δαπάναι χρηματοδοτοῦνται ἀπὸ τὸν προϋπολογισμόν, περίπτωσις καθ' ἣν τὸ ἔξοδον ὄχι μόνον δύναται νὰ ἀφαιρεθῆ ἀπὸ τὸ κόστος παραγωγῆς τοῦ τρέχοντος μηνός, ἀλλὰ ὀλοσχερῶς νὰ διαγραφῆ. Ἐν τῇ πράξει εἶναι ἀδύνατος ἡ ἀπογραφή τοιοῦτων λογαριασμῶν, ἐφ' ὅσον συνίστανται σχεδὸν ἀποκλειστικῶς ἀπὸ στοι-  
 χεῖα ἀστάθμητα. Ἐπὶ πλῆθον, δὲν εἶναι συχνὰ ἐφικτὴ ἡ κατάστρωσις σταθε-  
 ροῦ προϋπολογισμοῦ ἐξόδων ἀναπτύξεως, ἐπειδὴ εἶναι πολὺ δύσκολον νὰ λεχθῆ ἓκ τῶν προτέρων, ὅποιον ποσὸν χρηματοδοτήσεως θὰ ἀποδειχθῆ ἐπ-  
 ἀναγκες. Αἱ δύο ἀνωτέρω προϋποθέσεις ἐπέτρεψαν εἰς τὰς Σοβιετικὰς ἐπιχειρή-  
 σεῖς νὰ ἀναγράψουν εἰς τοὺς λογαριασμοὺς αὐτοὺς πολλὰ ἔξοδα, τὰ ὁποῖα  
 θὰ ἔπρεπε νὰ ἐπισημειωθοῦν ἀλλαχοῦ. Ἰδιαιτέρως τὰ ἔξοδα ἀναπτύξεως ὑπερ-  
 ἐσογκώθησαν μὲ τὸ κόστος ὀλοκλήρων ἐργαστηρίων, ἐπενδύσεως κεφαλαίου,  
 προμηθείας πειραματικῶν μηχανῶν, καὶ μὲ τὸ κόστος παραγωγῆς τῆς κανονι-  
 νικῆς «ἀποθέσεως» (cost of production of the regular output τὸ παράδειγμα  
 τῆς φράσεως ταύτης καταδεικνύει πόσον ἐσφαλμένη εἶναι ἡ ἀπόδοσις τοῦ ὅρου  
 «output» διὰ τῆς λέξεως «παραγωγή». Τὸν ὅρον τοῦτον πρέπει νὰ μεταφρά-  
 ζωμεν ἢ μονολεκτικῶς ὡς «ἀπόθεσις» [ἡμιεπεξεργασμένης ὕλης, τροποποιημέ-  
 νης «τιθασσευμένης» ἐνεργείας κ.ο.κ.], ἢ, χάριν εὐκολίας νὰ ἀποδίδωμεν μὲ τὸν  
 προσδιορισμὸν «αὐτόχρημα παραγωγή». Σ.τ.Μ.), μεταξὺ ἄλλων πραγμάτων.

Ὅταν μέρος τοῦ ἔργου ἀναπτύξεως φέρεται ἀπὸ τὰ κανονικὰ κέντρα  
 παραγωγῆς εἶναι σχετικῶς εὐκολον νὰ ἀναγραφῆ ὡς καθ' ὑπερβολὴν μεγάλη  
 ἢ συμμετοχὴ τῶν δαπανῶν τῶν εἰς τὸν λογαριασμὸν αὐτόν.

Εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο, ὄχι μόνον ὑπάρχει πειρασμὸς νὰ ἀποδοθοῦν ἀνε-  
 ξέλεγκτα ἔξοδα εἰς τοὺς λογαριασμοὺς ἀναπτύξεως, ἀλλὰ ἐπίσης ὑφίσταται καὶ  
 ἕτερος πειρασμὸς ἀναγραφῆς αὐτοῦ ἐν συνεχείᾳ εἰς τὸ κόστος παραγωγῆς  
 ἐκτελουμένης μὲ πολὺ βραδὺν ρυθμὸν. Διὰ τὸν λόγον ὅτι οἱ λογαριασμοὶ αὐτοὶ  
 συχνὰ τηροῦνται μόνον εἰς πολὺ χονδρικούς ὅρους, μὲ ἐλαχίστην λεπτομερῆ  
 ἔνδειξιν τῆς φύσεως τῆς δαπάνης ἢ τῶν εἰδῶν τοῦ προϊόντος ἢ τῶν σειρῶν  
 αὐτοῦ, χάριν τῶν ὁποίων γίνεται ἡ δαπάνη, ἡ ἐπιχειρήσις δύναται νὰ ἐπι-  
 βαρύνη μὲ τοιαῦτα ἔξοδα τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς κατὰ τρόπον ἐξ ὀλοκλή-  
 ρου αὐθαίρετον. Σοβιετικὸς συγγραφεὺς ἀναφέρει ὡς «χαρακτηριστικὰ παρα-  
 δείγματα» περιπτώσεις, καθ' ἃς μεταλλευτικαὶ ἐπιχειρήσεις αὐθαίρετως ἐλατ-  
 τώνουν τὴν ἐμφάνισιν τοῦ κόστους τῶν διὰ παραλείψεως ἀναγραφῆς τοῦ ἀκρι-  
 βοῦς ὕψους τῶν ἐξόδων. Ἐτέρα πηγὴ, περιγράφει τὴν κατάστασιν εἰς τὸ ἐρ-  
 γοστάσιον μηχανῶν ντῆζελ «Στάλιν» τοῦ Βορονέζ. Ἐνταῦθα, ὅλα τὰ ἔξοδα

ανάπτυξέως νέων προϊόντων τηροῦνται εἰς ἓνα μοναδικὸν λογαριασμὸν, χωρὶς καμίαν ἔνδειξιν τῶν ἐπὶ μέρους σειρῶν ἢ τῶν παραγγελιῶν, ποῦ περιλαμβάνονται εἰς αὐτόν. Ὁ λογαριασμὸς ἀναπτύξεως ηὔξηθη καὶ ηὔξηθη ἕως ὅτου ἔφθασε τὸ 1,5 ἑκατομμύριον ρούβλια, ὅποτε ἐπενέβη τὸ Γλάβκ καὶ διεξήγαγεν ἔρευναν. Μετὰ τὴν ἀναθεώρησιν τῶν λογαριασμῶν, τὸ Γλάβκ ἀπεφάνθη, ὅτι 900 χιλιάδες ρούβλια ἀπὸ τὸ ποσὸν αὐτὸ ἔπρεπε νὰ γραφοῦν εἰς βάρος τῆς παραγωγῆς προηγουμένων ἐτῶν, καὶ διέταξε νὰ καταχωρισθῇ ὡς ζημία.

Τῷ 1940 διὰ πρώτην φοράν τὸ Ἐπιτροπᾶτον—τότε—τῶν Οἰκονομικῶν ἐπειράθη νὰ ἐπιληφθῇ τοῦ προβλήματος δι' ἀπαριθμήσεως ἐν λεπτομερείᾳ τῶν κατηγοριῶν ἐπὶ μέρους δαπανῶν, ποῦ δέον νὰ βαρύνουν τὰ ἔξοδα ἀναπτύξεως ἀλλὰ τὸν καθορισμὸν τῶν περιόδων καταγραφῆς ἐνεπιστεύθη εἰς τοὺς ἐπὶ μέρους κλάδους. Μετὰ τὸν πόλεμον, ὅτε τὸ Ὑπουργεῖον τῶν Οἰκονομικῶν διεξήγαγε μίαν εἰδικὴν ἔρευναν τῶν μεθόδων λογιστικῆς κόστους εἰς διαφόρους Σοβιετικὰς ἐπιχειρήσεις, προέκυψεν, ὅτι ὁ χειρισμὸς τῆς δαπάνης αὐτῆς ἦτο πᾶν ἄλλο ἢ ἱκανοποιητικὸς, ἰδίως εἰς τὰ ἐργοστάσια κατασκευῆς μηχανημάτων. Ἀποτέλεσμα τῆς ἐρεύνης αὐτῆς ἦτο, ὅτι τὸ Ὑπουργεῖον τῶν Οἰκονομικῶν διέταξεν, ὅπως ἡ λογιστικὴ τῶν ἐξόδων ἀναπτύξεως διεξάγεται μὲ πλείονα ἀκρίβειαν, καθώρισε δὲ καὶ ὀριστικούς περιορισμούς διὰ τὸ μῆκος τῆς περιόδου τῶν ἐγγραφῶν. Οἱ σχετικοὶ κανόνες ἀπέβησαν ἔτι περιοριστικώτεροι τῷ 1952.

Ἡ «Ἀποκατάστασις Κεφαλαίου» καὶ ἡ «Συγκρότησις Κεφαλαίου» (capital repair et capital construction) εἶναι ἄλλοι λογαριασμοὶ εἰς τοὺς ὁποίους εἶναι δυνατὸν νὰ μεταφερθοῦν ἔξοδα. Πᾶσα δαπάνη μετενεχθεῖσα εἰς τοὺς λογαριασμοὺς αὐτούς, δὲν θὰ ἐμφανισθῇ εἰς τὸ κόστος τῆς περαιωμένης παραγωγῆς.

α) Ἡ ἀποκατάστασις κεφαλαίου βαρύνει μᾶλλον τὸ κεφάλαιον ἀποσβέσεως παρὰ τὸ κόστος τῆς παραγωγῆς, καὶ δεδομένου, ὅτι τὸ κεφάλαιον σχηματίζεται διὰ μιᾶς ἀμεταβλήτου ἐπιβαρύνσεως ἀποσβέσεως, ἡ τοιαύτη μεταφορὰ αὐξάνει τὸ ἀναφερόμενον κόστος τῆς περαιωμένης παραγωγῆς. Ἡ μεταφορὰ ἔμπορεῖ νὰ συντελεσθῇ δι' ὑπερβολικῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν γενικῶν δαπανῶν τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς συνόλου, μεταφερομένων εἰς τὸν λογαριασμὸν ἀποκαταστάσεως κεφαλαίου, ἢ διὰ τῆς ὑποκαταστάσεως λογαριασμῶν τρεχούσης ἀποκαταστάσεως εἰς ἐκεῖνον. Ἀπόπειρα ἐγένετο προλήψεως τῆς διαστρεβλώσεως ταύτης διὰ τῆς καταρτίσεως λεπτομερῶν καταλόγων παρ' ἑκάστου ὑπουργείου, ὀριζόντων ὁποῖα εἶδη ἀποκαταστάσεως ἐπίπτουν εἰς τὴν κατηγορίαν ἀποκαταστάσεως κεφαλαίου καὶ διὰ τῆς θέσεως ὀρίων τοῦ ποσοῦ τῶν γενικῶν δαπανῶν τῆν ἐπιχειρήσεως ὡς συνόλου, αἱ ὁποῖαι εἶναι ἐπιτρεπτόν νὰ βαρύνουν τὴν ἀποκατάστασιν κεφαλαίου ὑπὸ μορφήν ἑκατοστιαίων ἀναλογιῶν ἐπὶ τοῦ κόστους μισθῶν τῆς ἀποκαταστάσεως.

β) Ἐὰν ἡ ἐπιχειρήσις ἐνεργῇ ἐπενδύσεις κεφαλαίων, εἶναι δυνατὸν νὰ κεφαλοποιοῦνται στοιχεῖα τοῦ τρέχοντος κόστους δι' ἐπιβαρύνσεως τῆς «Συγκροτήσεως κεφαλαίου» μὲ ὑψηλὰς τιμὰς παραροχῆς ὑπηρεσιῶν καὶ ἀγαθῶν, ἢ διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῶν ἐνεργητι-



κῶν τοῦ τμήματος κατασκευῶν διὰ σκοποῦς τῆς κυρίας δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἄλλη μία σοβαρὰ μορφή διαστρεβλώσεων εἶναι ἐκείνη, καθ' ἣν ἑλλείψεις, ὡς καὶ ἀπογραφικαὶ ἀπώλειαι παραλείπονται ἀπὸ τὸ ἐν τῇ ἐκθέσει ἀναφερόμενον κόστος. Ἡ Σοβιετικὴ λογιστικὴ ἔχει κατὰ παράδοσιν ἐξάρη τὴν σπουδαιότητα τῆς ἐτησίας ἀπογραφῆς, εἰς τρόπον ὥστε εἰς τὰς μηνιαίας καὶ τριμηνιαίας κοστολογικὰς ἐκθέσεις νὰ μὴ ἐμπεριέχεται λογαριασμός τῶν ἀπογραφικῶν ἑλλείψεων. Ὑπάρχουν συχναὶ περιγραφαὶ περιπτώσεων, καθ' ὅς ἐπιχειρήσις ἀνέφερεν κόστος ἐντὸς τῶν ὁρίων τοῦ κοστολογικοῦ σχεδίου, ἀλλὰ εἰς τὴν ἐτήσιαν ἐκθεσιν, τὴν βασιζομένην εἰς τὴν ἀπογραφὴν, ἠναγκάσθη νὰ ὁμολογήσῃ ἀποτυχίαν εἰς τὴν ἐπίτευξιν τῶν ἀντικειμενικῶν σκοπῶν τοῦ κοστολογικοῦ σχεδίου. Ἡ ἀπόκλισις μεταξὺ τῆς ἀναλώσεως ὑλικῶν, ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὰ ἐπίσημα στοιχεῖα καὶ ὅπως φαίνεται εἰς τὴν ἀπογραφὴν, τείνει νὰ ἀποβῆ ἀσυνήθως εὐρεῖα εἰς τὴν Σοβιετικὴν οἰκονομίαν ἐξ αἰτίας τῆς κακοδιοικήσεως τῶν ἀποθηκῶν, ὑπὸ τὴν ὁποίαν συχνάκις ἐξέρχονται ὑλικά χωρὶς προηγουμένην ζύγισιν ἢ μέτρησιν, αἱ δὲ ἀποδείξεις συμπληρώνονται κατ' εἰκασίαν. Περαιτέρω, ὁ ἀνεπαρκὴς λογιστικὸς ἔλεγχος προκαλεῖ ἐκτεταμένους ὑπεξαίρέσεις, αἱ ὁποῖαι ὡς ἀποτέλεσμα ἔχουν ἀνεπαρκείας ὑλικῶν ἀποδεικνυομένας μόνον ὅταν διενεργῆται ἀπογραφή. Ἀπόπειρα ἐλέγχου τοῦ εἴδους αὐτοῦ τῆς παραποιήσεως ἐγένετο διὰ τῆς ἀξιώσεως συχνοτέρων ἀπογραφῶν. Κατὰ τεκμήριον, ἡ συχνοτέρα ἀπογραφή θὰ ὑποβοηθήσῃ εἰς τὴν βελτίωσιν τῆς Λογιστικῆς κόστους, ἀλλὰ διερωτᾶται τις, πῶς θὰ καταστῇ ποτὲ δυνατόν νὰ πραγματοποιοῦνται μηνιαῖα ἢ τριμηνιαῖα ἀπογραφαί. Ὑπάρχουν, ἐπίσης, παράπονα, ὅτι αἱ ἐνδιάμεσοι αὐταὶ ἀπογραφαὶ καταντοῦν ἀπλάϊ τυπικότητες, διεξαγόμεναι ὑπὸ τοῦ κατωτέρου προσωπικοῦ πρὸς τὸ θεαθῆναι, ἄνευ συμμετοχῆς τοῦ λογιστικοῦ τμήματος.

**Ἐλεγχος:** Ἐκ τῶν ἀνωτέρω καθίσταται πρόδηλον, ὅτι ἡ Ἐλεγκτικὴ καλεῖται νὰ διαδραματίσῃ σημαντικὸν μέρος εἰς τὸ Σοβιετικὸν σύστημα ἐλέγχου. Αἱ περιγραφεῖσαι διαστρεβλώσεις εἶναι εὐκόλον νὰ ἀποκαλυφθοῦν καὶ νὰ προληφθοῦν, ἐὰν τὰ βιβλία καὶ αἱ ἐκθέσεις ὑποστοῦν τὸν ἔλεγχον πεπειραμένων καὶ ἐκπαιδευμένων ἐλεγκτῶν. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, δὲν ἠμποροῦμεν νὰ τερματίζωμεν τὴν συζήτησίν μας περὶ τῆς ἀκριβείας τῶν Σοβιετικῶν λογιστικῶν ἐκθέσεων δίχως κατὰ νὰ εἴπωμεν καὶ διὰ τὰ ἐν τῇ πράξει συμβαίνοντα εἰς τὸν τομέα τῆς Σοβιετικῆς Ἐλεγκτικῆς. Ἐν ἁρμονίᾳ πρὸς τὴν πολλαπλότητα τῶν ὀργάνων ἐλέγχου, ποὺ χαρακτηρίζει τὴν Σοβιετικὴν διοίκησιν, ὑπάρχουν καὶ ἐδῶ διάφορα χωριστὰ ἐπιτελεῖα ἐλέγχου, ἔχοντα τὸ δικαίωμα νὰ ἐλέγχουν τὴν τήρησιν τῶν λογιστικῶν βιβλίων ὑπὸ τῆς Σοβιετικῆς ἐπιχειρήσεως καὶ ἐκάστη ἐπιχείρησις ὑποτίθεται, ὅτι ὑφίσταται τὸν ἔλεγχον τῶν λογαριασμῶν τῆς τουλάχιστον ἑξαμῆνου τοῦ ἔτους. Ἐν τούτοις τρεῖς εἶναι οἱ λόγοι διὰ τοὺς ὁποίους τὸ ἐλεγκτικὸν αὐτὸ πρόγραμμα δὲν εἶναι πλήρως ἀποδοτικόν:

α) Καθ' ὅλας τὰς ἐνδείξεις, ἡ ἐπιδίωξις τοῦ ἐτησίου ἐλέγχου δι' ἐκάστην ἐπιχείρησιν οὐδέποτε ἐπετεύχθη πλήρως. Πολλοὶ ἐπιχειρήσεις παραμένουν ἀνεξέλεγκτοι ἐπὶ πολλὰ ἔτη καὶ δὴ συναπτά, λέγεται δέ, ὅτι εἰς τοιαύτας μὴ



κητικῶν μονάδων. Ἐὰν οἱ ἐπόπται εἰς τὰ διάφορα κλιμάκια τῆς διευθύνσεως ὀφείλουν νὰ ἐλέγχουν τὸ κόστος, πρέπει νὰ εἶναι ἱκανοὶ νὰ προσδιορίσουν σταθερῶς τὴν ὑπευθυνότητα δι' ὑπερβάλλοντα ἔξοδα εἰς ὄρους προσώπων μάλλον, παρὰ προϊόντων, ἢ μεγάλων κατηγοριῶν δαπανῶν. Ἐφ' ὅσον τὸ τμήμα Λογιστηρίου εἶναι τόσον πολὺ ἀπορροφημένον μὲ τὴν σύνταξιν ἐκθέσεων διὰ τὸ προϊστάμενον ὄργανον, παρημελήθη ἢ ἀνάπτυξις συστήματος ἐσωτερικῶν ἐκθέσεων εἰς τοὺς ὑπευθύνους δι' ἑξατομικευμένας μονάδας, ἐργασίας καὶ διεργασίας. Ἡ παράδοσις αὕτη ἐξηγεῖται πρωτίστως εἰς ὄρους δύο παραγόντων, ἦτοι : α) τοῦ ρόλου τοῦ ἀρχιλογιστοῦ ὑπὸ τὸ Σοβιετικὸν σύστημα βιομηχανικῆς διοικήσεως, καὶ β) τῆς πρωτογόνου τεχνολογίας τῆς Σοβιετικῆς Λογιστικῆς.

α) Ὁ ἀρχιλογιστὴς τῆς Σοβιετικῆς ἐπιχειρήσεως ἐκ παραδόσεως ὑπῆρξεν ὁ ὑπηρέτης μάλλον τοῦ προϊσταμένου ὄργανου, παρὰ τοῦ διευθυντοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐνεκα τῆς στρατηγικῆς θέσεως τὴν ὁποίαν κατέχει ὅσον ἀφορᾷ τὰς ἐργασίας τῆς ἐπιχειρήσεως, τοῦ ἀνετέθη ἡ ὑπευθυνότης νὰ ὑπηρετῇ ὡς «ὁ ὀφθαλμὸς τοῦ κράτους» ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ διὰ νὰ ἐπισημειώσῃ τὴν νομιμότητα τῶν πράξεων τοῦ διευθυντοῦ καὶ ἄλλων στελεχῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Μολοντί ὁ ἀρχιλογιστὴς ὑπόκειται εἰς τὸν διευθυντὴν κατὰ τὴν διοικητικὴν ἔννοιαν, ὑπάγεται ἀμέσως εἰς τὸ τμήμα Λογιστηρίου τοῦ ἀνωτέρου ὄργανου, ὅσον ἀφορᾷ τὰς λογιστικὰς διαδικασίας. Ἐχει τὸ δικαίωμα νὰ προσφεύγῃ εἰς τὸ ἀνώτερον ὄργανον, ἂν εἶναι παράνομοι αἱ διαταγαὶ τοῦ διευθυντοῦ, καὶ ἡ νομιμοφοροσύνη του ἐξασφαλίζεται περαιτέρω ἐκ τοῦ δεδομένου, ὅτι ὁ διορισμὸς ἢ ἡ μετάθεσις του ὑπόκεινται εἰς τὴν ἔγκρισιν τοῦ Γλάρκ ὡς καὶ ἐκ τοῦ γεγονότος, ὅτι ἡ τυχὸν ἐπιβράβευσις του, ἀνήκει εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τοῦ Γλάρκ ἀπὸ τὸ ὁποῖον καὶ ἄνευ παρεμβάσεως, οὐσιαστικῶς, τῆς διευθύνσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐξαρτᾶται. Οὕτω, τὸ κύριον ὄργανον ἔχει ἀξίωσιν ἐκ πρώτης χειρὸς ἐπὶ τὰς ὑπηρεσίας τοῦ ἀρχιλογιστοῦ καὶ ἡ συμμόρφωσις του πρὸς τὰς ἀπαιτήσεις αὐτοῦ, συχνὰ τοῦ ἀφήνει ὀλίγον χρόνον διὰ νὰ ἐνεργῇ ὡς σύμβουλος τοῦ διευθυντοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως.

β) Ἐξ αἰτίας τοῦ χαμηλοῦ ἐπιπέδου μηχανοποιήσεως, τὸ λογιστικὸν τμήμα τῆς Σοβιετικῆς ἐπιχειρήσεως δὲν ἠμπορεῖ νὰ ἔχῃ τὴν ὑπολογιστικὴν εὐχέρειαν προπαρασκευῆς τοῦ λεπτομεροῦς συστήματος ἐκθέσεων, πού εἶναι ἀναγκαῖα διὰ τὸν ἀποτελεσματικὸν ἔλεγχον τοῦ κόστους. Εἰς μεγάλην ἐπιχείρησιν, τὸ ἔργον τῆς συλλογῆς στοιχείων ἐν περιπτώσει ἀποτυχίας μεμονωμένων μονάδων ἢ διεργασιῶν ἐντὸς τοῦ ἐργοστασίου καὶ ἡ προπαρασκευὴ ἐκθέσεων εἰς βαθμὸν λεπτομερείας ἀνταποκρινόμενον εἰς τὰ πράγματα, ἀποβαίνει ἐν τρομακτικὸν πρόβλημα διασφαλίσεως στοιχείων. Εἰς πλείους Σοβιετικὰς ἐπιχειρήσεις τὸ ὑπολογιστικὸν τοῦτο ἔργον ἐκτελεῖται ἐξ ὀλοκλήρου μὲ τὴν πένναν καὶ τὴν μελάνην, χωρὶς οὐδεμίαν μηχανικὴν βοήθειαν ἐξαιρέσει τοῦ «Σέτυ», τοῦ ρωσικοῦ ἄβακος, δοθείσης τῆς πρωταρχικῆς σπουδαιότητος εἰς τὴν ὑποβολὴν ἐκθέσεων πρὸς τὸ ἀνώτερον ὄργανον, τὸ Λογιστήριον ἀπλοῦστατα ἀδυνατεῖ νὰ ἐπιληφθῇ κἂν τοῦ συμπληρωματικοῦ τούτου ἔργου.

Συνεπεία τῶν δύο τούτων παραγόντων, ἡ Σοβιετικὴ Λογιστικὴ τοῦ



καί κατά τήν βελτίωσιν τῆς ἐσωτερικῆς σχεδιάσεως. Δι' ὅλους αὐτούς τοὺς λόγους δὲν πρέπει νὰ ἀναμένωμεν, ὅτι οἱ Ρῶσοι θὰ εἶναι ἱκανοὶ νὰ «μεταφυτεύσουν» τὴν «διεργοστασιακὴν» λογιστικὴν μέθοδον ἐντὸς πολὺ μικροῦ χρονικοῦ διαστήματος.

Ἐν συνδυασμῷ πρὸς ὅσα πρότερον ἐλέχθησαν περὶ τοῦ ρόλου τοῦ λογιστοῦ ἐν τῇ ἐπιχειρήσει, ἐνδιαφέρων εἶναι νὰ διαπιστώσωμεν, βάσει σημαντικῶν ἀποδεικτικῶν στοιχείων, ὅτι τὰ λογιστήρια τῶν ἐπιχειρήσεων ὑπῆρξαν οἱ ἀκούσιοι συμμετοχοὶ τῆς προσπάθειάς ταύτης δι' ἐνίσχυσιν τοῦ ἐσωτερικοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους. Κατὰ τὴν ἐπίσημον ἄποψιν, ἡ λογιστικὴ τῆς ἐπιτευξέως τῶν διεργοστασιακῶν ἐπιδιώξεων κόστους δέον νὰ ἐνοποιηθῇ μετὰ τοῦ κανονικοῦ συστήματος λογιστικῆς κόστους ἐν τῇ ἐπιχειρήσει. Κατὰ τὰ φαινόμενα, τὰ λογιστήρια πολλῶν ἐπιχειρήσεων ἠρνήθησαν νὰ συνεργασθοῦν εἰς τὴν ἀναμόρφωσιν τῶν λογιστικῶν διαδικασιῶν των, οὕτως ὥστε νὰ τὰς καταστήσουν καταλλήλους διὰ τὴν ἐκπλήρωσιν διεργοστασιακῶν διακαθορισμῶν κόστους. Πολλὰ εἶναι τὰ παράπονα, ὅτι οἱ λογισταὶ ἀπέχουν τῆς προσπάθειάς διὰ τὴν ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς διεργοστασιακῆς λογιστικῆς, εἰς δὲ συγγραφεὺς ἀναφέρει μίαν ἐνδιαφέρουσαν περίπτωσιν, καθ' ἣν τὸ Λογιστήριον τοῦ ἀνωτέρου ὄργανου, ἐθεώρησεν, ὅτι μεταξὺ τῶν καθηκόντων τοῦ λογιστικοῦ τμήματος τῆς ἐπιχειρήσεως δὲν περιλαμβάνεται καὶ ἡ λογιστικὴ ἐργασία διὰ τὴν ἐπίτευξιν ἐσωτερικῶν κοστολογικῶν ἐπιδιώξεων.

Ἡ ἀδυναμία τοῦ λογιστικοῦ τμήματος νὰ ἀναμορφώσῃ τὰς λογιστικὰς διαδικασίας του συμφώνως πρὸς τὰς ἀνάγκας τῆς διεργοστασιακῆς «Χοζράσσετ», θὰ ἔχη ὡς συνέπειαν, ἐνδεχομένως ἀδυναμίαν ἐπισημειώσεως τῆς ἐκπλήρωσεως τῶν διεργοστασιακῶν κοστολογικῶν ἐπιδιώξεων. Ἐπὶ παραδείγματι, ἀναφέρεται, ὅτι εἰς μερικὰς ἐπιχειρήσεις, τὸ λογιστικὸν μῆμα χειρίζεται τοὺς λογαριασμοὺς τῶν ὑλικῶν ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἐνεστώτος κόστους καὶ ὄχι συμφώνως πρὸς τὰς προδιαγραφὰς τοῦ λογιστικοῦ σχεδίου κόστους, με ἀποτέλεσμα, ὅτι ὠρισμένοι μονάδες παραγωγῆς τοῦ ἐργοστασίου νὰ παρουσιάζωνται ὡς μὴ ἀναπακριθεῖσαι εἰς τὰς κοστολογικὰς ἐπιδιώξεις, ἐνῶ εἰς τὴν πραγματικότητα, τὴν εὐθύνην φέρει τὸ μῆμα ἐφοδίων καὶ προμηθειῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ αὐτὸ πρόβλημα ἀνακύπτει καὶ ὅσον ἀφορᾷ τὸ κόστος τῶν ὑπὸ τῶν ὑποκειμένων ἐργαστηρίων παρεχομένων ὑπηρεσιῶν, οἷος ὁ σταθμὸς ἠλεκτροπαραγωγῆς.

### III. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ἀπὸ τὴν ἀνάγνωσιν τῆς Σοβιετικῆς φιλολογίας περὶ τῶν ἐλεγκτικῶν λειτουργιῶν τῆς Λογιστικῆς κόστους, τὸ πλεόν ἐντυπωτικὸν συμπέρασμα εἶναι ἡ ὁμοιότης μετὰ τὴν ἀντίστοιχον Ἀμερικανικὴν βιβλιογραφίαν. Οἱ Ρῶσοι χρησιμοποιοῦν τὰς αὐτὰς γενικὰς τεχνικὰς λογιστικὰς μεθόδους, αἱ ὁποῖαι εἶναι ἐν χρήσει εἰς τὰς Ἀμερικανικὰς ἐπιχειρήσεις. Ὑπὸ τὴν Σοβιετικὴν «τόνον» ὀνομασίαν ἐννοιῶν καὶ συστημάτων, καθὼς λ.χ. «τεχνικοβιομηχανικο-οικονομικὸν σχέδιον», «προτυποποιημένη λογιστικὴ» καὶ «διεργοστασιακὴ» λογιστικὴ κα-

λύπτονται ἔννοιαι καὶ συστήματα ἀντιστοίχως ὑφιστάμενα εἰς τὰς Ἀμερικανικὰς μεθόδους διοικήσεως καὶ ὀργανώσεως. Ἡ ὁμοιότης δὲν πρέπει νὰ ἐκπλήσῃ. Τὸ πρόβλημα τοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους εἰς μεγάλας καὶ πολυσχιδεῖς ἐπιχειρήσεις εἶναι ἕξ ἀντικειμένου τὸ αὐτὸ εἰς τὴν κεφαλαιοκρατικὴν, ὡς καὶ εἰς τὴν ἐσχεδιασμένην οἰκονομίαν, ἐπὶ πλέον δέ, σημαντικαὶ εἶναι αἱ ἀποδείξεις, ὅτι οἱ Ρῶσοι ὑπέστησαν ἄμεσον τὴν ἐπίδρασιν τῶν Ἀμερικανικῶν ἰδεῶν. Οὐχ' ἤττον ὑπάρχουν ὠρισμένα ἰδιαίτερα διακριτικὰ γνωρίσματα τῆς καταστάσεως εἰς τὴν Σοβιετικὴν οἰκονομίαν, τὰ ὁποῖα ἐπιδροῦν δυσμενῶς εἰς τὴν ἄσκησιν τῶν τεχνικῶν αὐτῶν μεθόδων τῆς συγχρόνου λογιστικῆς. Ἡ καθολικὴ ἐπίδρασις τῶν Σοβιετικῶν ἰδιοτυπιῶν εἰς τὴν λογιστικὴν ἐλέγχου τοῦ κόστους δύναται νὰ συνοψισθῇ εἰς τὰς ἑξῆς δύο γενικότητας :

α) Τὸ σύστημα τῆς Λογιστικῆς τοῦ κόστους προσηρμώθη εἰς μέγαν βαθμὸν εἰς τὰς ἀνάγκας τῶν ἐξωτερικῶν ὀργάνων ἐλέγχου.

β) Πιθανῶς, ὡς ἀντιστάθμισμα ἀποδίδεται πέραν τοῦ δέοντος σημασία εἰς τὴν μονάδα παραγωγῆς, ὡς πρὸς τὴν σπουδαιότητά της ὡς μονάδος κόστους.

Ὡς ἐλέχθη προηγουμένως, αἱ δαπάναι ταξινομοῦνται καὶ κατατάσσονται συνήθως εἰς τὰς Σοβιετικὰς κοστολογικὰς ἐκθέσεις εἰς γενικὰς οἰκονομικὰς κατηγορίας καὶ κατὰ προϊόν μαῖλλον παρά κατὰ κέντρον ὑπευθυνότητος ἢ βάσει ἐξατομικευμένων ἐργασιῶν καὶ διαδικασιῶν παραγωγῆς. Τὸ σύστημα τοῦτο ἀποκτᾷ τὸ νήμά του θεώμενον ἀπὸ τῆς σκοπιᾶς τοῦ ἀνωτέρου ὀργάνου. Πρὸ πάντων χρειάζονται τὰ δεδομένα κόστους τῆς μονάδος παραγωγῆς διὰ τὸν καθορισμὸν τῶν τιμῶν. Ἐπειτα τὸ εἶδος αὐτὸ κοστολογικοῦ σχεδίου καὶ ἐκθέσεων κόστους παρουσιάζει τοὺς γενικευθέντας δείκτας βαθμοῦ ἐκπληρώσεως, πού ἀναγκαιοῦν διὰ τὸ κύριον ἔργον τοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους. Ἀφ' ἑτέρου, εἶναι κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον τὸ Γλάβκ εἰς θέσιν νὰ προβαίνῃ εἰς χρησίμους συγκρίσεις μεταξύ τοῦ κόστους παραγωγῆς διαφόρων ἐργοστασίων, ἀποκαλύπτουν οὕτως, «ἐφεδρείας» διὰ περαιτέρω μείωσιν τοῦ κόστους παραγωγῆς.

Ἀναμένεται, ὅτι αἱ αὐταὶ ἐκθέσεις θὰ καταστοῦν ἀντικείμενον ἀναλύσεως καὶ θὰ χρησιμοποιοῦνται ἀπὸ αὐτὰς ταύτας τὰς ἐπιχειρήσεις, καίτοι πραγματικῶς εἶναι κατάλληλοι διὰ τὸν σκοπὸν αὐτόν. Εἶναι πολὺ περισσότερον χρησιμὸν διὰ τὸν σκοπὸν τοῦτον τοῦ ἐλέγχου τοῦ κόστους, ὅπως αἱ δαπάναι σχεδιάζονται καὶ ἐκτίθενται ὄχι εἰς ὅρους περαιωμένων προϊόντων, ἀλλ' εἰς ὅρους ἐξατομικευμένων λειτουργικῶν φάσεων καὶ παραγωγικῶν διαδικασιῶν, ὡς ἐπίσης καὶ εἰς ὅρους διοικητικῶν καὶ διαχειριστικῶν μονάδων ἐντὸς τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ σύστημα τοῦτο συμβάλλει εἰς τὴν ἀποκάλυψιν πού λαμβάνουν χώραν δαπάναι ἢ οἰκονομία καὶ συνεπῶς, καθιστᾷ δυνατὴν τὴν κατανομήν τῶν εὐθδανῶν. Ταυτοχρόνως, διὰ τοῦ αὐτοῦ συστήματος εἶναι δυνατὴ ἡ ἀποκάλυψις καὶ ὁ ἐντοπισμὸς κακῆς ἐκτελέσεως τῆς ἐργασίας ταχύτερον, μόλις ἤθελεν ἐπισημῆσαι αὕτη. Διότι, ἀντιθέτως, ὑπὸ τὸ Σοβιετικὸν σύστημα αἱ ὑπερβάλλουσαι δαπάναι ἀποκαλύπτονται μόνον ἀφοῦ ἔχουν συγκεντρωθῇ τὰ περαιωμένα προϊόντα καὶ ἔχει ἐκτιμηθῇ τὸ κόστος τῶν, δηλαδὴ πολὺ ἄργά, διὰ νὰ ἡμπορήσῃ ἢ διεύθυνσις νὰ προβῇ εἰς τὴν λήψιν τῶν ἐπιβαλλομένων ἐπανορθωτικῶν

μέτρων. Θα καταστή, δυνατόν, βέβαια, να εκτελούνται αμφοτέρα τὰ εἶδη τῆς Λογιστικῆς τοῦ κόστους, καὶ ἤδη κατὰ τὴν μεταπολεμικὴν περίοδον ἐγένετο ἀπόπειρα ἐνοφθαλμισμοῦ ἐνὸς συστήματος ἐσωτερικοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ κόστους καὶ κοστολογικῶν ἐκθέσεων πρὸς χρῆσιν τῆς διευθύνσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, εἰς τὸ σύστημα ὑπολογισμοῦ καὶ ἐκθέσεων, ποῦ ἀπαιτεῖται πρὸς χρῆσιν ἐξωτερικῶν ὑπηρεσιῶν ἐλέγχου. Πρέπει νὰ ἀναμείνωμεν, ὅτι ἡ προσπάθεια ταυτοχρόνου καὶ παραλλήλου ἰσχύος ἀμφοτέρων τῶν μορφῶν τῆς Λογιστικῆς τοῦ κόστους ἰσοδυναμεῖ μὲ νέον, σοβαρώτατον φόρτον ἐργασίας διὰ τὰ λογιστήρια, τῶν ὁποίων ἄλλωστε συνεπάγεται καὶ τὴν ἐνίσχυσιν μὲ νέον προσωπικόν, ἄρα τὴν διόγκωσιν τῶν λογιστικῶν ἐπιτελειῶν. Κατὰ τὴν πολὺ πρόσφατον περίοδον, τὸ καθεστῶς ἀντέδρασεν εἰς τὴν αὔξησιν τῆς λογιστικῆς ἐργασίας μὲ ἔκκλησιν διὰ μίαν ὀρθολογικωτέραν ὀργάνωσιν καὶ ἀπλοποίησιν τῆς Λογιστικῆς καὶ διὰ μίαν παραμείωσιν τοῦ ὄγκου τῶν ἀπαιτουμένων ἐκθέσεων. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, φαίνεται καθαρά, ὅτι θὰ παρατηρηθῇ μία συνεχῆς βελτίωσις εἰς τὴν χρῆσιν τῶν δεδομένων τῆς Λογιστικῆς κόστους διὰ τοὺς σκοποὺς κοστολογικοῦ ἐλέγχου ἐντὸς τοῦ ἐργοστασίου εἰς τὸ μέλλον. Δὲν φαίνεται, ἐπίσης, ὅτι εἶναι ἄνευ ἰδιαιτέρας σημασίας τὸ γεγονός, ὅτι κατὰ τὴν σήμερον (ἀρχαὶ 1958) διεξαγομένην ἐκστρατείαν ἐμφαντικῶς ἀξιώνεται ἡ ἐλάττωσις τοῦ ὄγκου τῶν εἰς τὰ ἀνώτερα ὄργανα ὑποβαλλομένων ἐκθέσεων. Τέλος, ἀποσαφηνίζεται καὶ εὐκρινῶς διαγράφεται ἡ προοπτικὴ περαιτέρω αὐξήσεως τοῦ βαθμοῦ μηχανοποιήσεως τῆς Σοβιετικῆς Λογιστικῆς, ποῦ θὰ ἐπιτρέψῃ εἰς τὸ Λογιστήριον νὰ ἀνταποκρίνεται καὶ εἰς τὰ νέα καθήκοντά του, ἀνεξαρτήτως ἐκβάσεως τῆς σχετικῆς προπαγανδιστικῆς ἐκστρατείας.