

УДК 001.4:657.471

## НЕДОСТАТКИ ТЕРМИНОЛОГИИ КАК ПРЕПЯТСТВИЕ СТАНОВЛЕНИЮ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ САМОСТОЯТЕЛЬНО ОТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

*П.В. Кривуля*

На основе различения предметной области управления расходами и управления затратами показана перспективность выделения и систематизации новой дисциплинарной области менеджмента – управления расходами.

**Постановка проблемы.** Необходимость выделения самостоятельной подотрасли менеджмента – управления расходами, круг задач и критерии которых отличаются от управления затратами – была заявлена в [9]. Но, несмотря на наличие такой потребности, выражающейся в фактическом возникновении необходимых моделей и методов в науке и использовании их в практике, считаем возможным признать, что развитие таких моделей происходит недостаточными темпами. Основным сдерживающим фактором видится отнюдь не отсутствие фундаментальных основ в науке или относительно меньшая значимость вопроса, а устоявшаяся практика содержательно неверного употребления терминов, принадлежащих и предметной области управления затратами и предметной области управления расходами. Причём, такое неверное, на наш взгляд, употребление, встречается как в практике, так и в научной и учебной литературе. Неверным же его считаем не исходя из сугубо схоластических посылок чистоты научного языка, а для терминологического обеспечения использования ряда научных положений, совокупность которых и считаем отдельной научной дисциплиной, предлагаемой для обсуждения и развития и называемой далее «управлением расходами».

В целях введения в существо представляемой проблемы вполне оправданно, на наш взгляд, использовать комментарии к достаточно представительным в этом случае цитатам работы А.А. Кугаенко [12, С. 75-78]. Цитаты именно этой работы использованы во введении в проблему главным образом из-за того, что цитируемый автор использует то же самое словосочетание – «управление расхода-

ми». Более того, в этом ряде цитат даже сформулировано понятие «управления расходами» со своими задачами и инструментарием. В частности там сказано следующее.

«Формирование расходов бюджетных средств по статьям невозможно произвести автоматически по заранее заданным алгоритмам, поэтому планирование расходов выполняется вручную. И это разумно. Бюджетные расходы служат мощнейшим средством не только экономического, но и политического управления. Поскольку алгоритмы политического развития меняются непредсказуемо и субъективно, то управление расходами весьма затруднено. К такому управлению относятся: формирование расходов по статьям на год (или другой интервал времени); изменение логики расходов по статьям при прогнозируемом дефиците больше запланированного; учет приоритетов финансирования статей при наличии дефицита; распределение расходов по каждой статье в различные отрезки времени внутри всего интервала времени планирования; распределение выделенных средств каждой статьи на подстатьи».

После некоторых примеров и пояснений А. Кугаенко продолжает.

«Как отмечалось выше, помимо процедуры деления бюджетных доходов на отдельные статьи и подстатьи расходов, часто необходимо решать задачу распределения финансовых средств по отдельно взятой статье на протяжении всего времени планирования. {...} Нередко финансирование по какой-либо статье происходит неравномерно в течение бюджетного интервала времени в результате различной потребности в финансах. {...} Неравномерное финансирование обусловлено также непостоянными доходами бюджета, поэтому моделирование бюджетного финансирования в виде постоянного потока на протяжении времени планирования не всегда соответствует действительности.

«В процессе управления бюджетными расходами задача неравномерного расходования финансовых ресурсов по статьям становится главной и решается при выполнении двух условий: первое – ежесекундная сумма расходов по всем статьям потоков средств не должна превосходить потока доходов бюджета в те же моменты времени (с учетом установленного дефицита); второе – суммарный расход по каждой статье должен соответствовать финансированию в заданном интервале времени (год, квартал, месяц и т. д.)».

Управление расходами, сформулированное таким образом А. Кугаенко, заявлено как особый род деятельности, обеспечиваемый своими собственными научными положениями. Соглашаясь в целом с правильностью расставленных в этих цитатах акцентах, заметим, что описанное «управление расходами», во-первых, смешано с тем, что отдаленно составляет управление расходами – составление статей расходов. Да, это расходы, но их величины не формируются в рамках управления расходами в силу того, что составление величин статей расходов есть не варьирование составляющих совокупных расходов во времени, а величин разных видов затрат, определяемое задачами распределения ресурсов. Во-вторых, цели управления расходов сужены до бюджета некоего временного и объектного масштаба – возможно, из-за того, что, скорее всего, подразумевался государственный бюджет или бюджет органов самоуправления, что хотя и представляет систему целей в более усложненном варианте, но отвлечено от некоторых целей управления расходами предприятий. В целом же причину смещения акцентов следует связывать все с тем же явлением – смешением предметов и задач управления расходами и управления затратами. В первом отмеченном замечании произошло именно отождествление расходов и затрат, а второе замечание в сущности признает, что только специфика государственного и муниципального управления позволила цитируемому автору выделить «управление расходами», что, возможно и не произошло бы, если бы он говорил о предприятии. Управ-

ление хозяйственной деятельностью предприятия также требует такого отличия. Причем, в отношении составления государственного бюджета всего лишь становится очевидным относительная важность управления расходами в сравнении с управлением затратами (период планирования велик, количество агентов, получающих платежи, также велико, а затраты осуществляет главным образом не государство, а обособленные агенты). Но в условиях государственного бюджета происходит организационный разрыв между планированием затрат и планированием расходов, поэтому основной критерий управления расходами – минимизация фондов (а значит, и финансовых средств), обеспечивающих расходы, которые обеспечивают, в свою очередь, затраты, – отстает перед простым соблюдением баланса в локальных и временных дискретах глобального планового периода. Роль дефицита, так часто подчеркиваемая автором цитируемого текста, имеет совсем иное значение для предприятия. Оно затрагивает не изменение денежной массы, циркулирующей в экономике, и связанные с этим последствия, а определяет оплату стоимости кредитов (как краткосрочных, так и долгосрочных), покрывающих дефицит средств платежа, в зависимости от длительности во времени этого дефицита. А. Кугаенко достаточно точно показал предметную область управлением расходами государства и органов местного самоуправления, которая уже отчетливо оформилась в виде дисциплинарной области государственных финансов, но вот предметная область управления расходами предприятия так и остается в тени, причем, в тени и управления затратами, и управления финансами предприятия.

В целом приводимые цитаты для тех, кто сталкивался с практикой разнесения во времени платежей, позволяют заключить следующее. Потребность управлять расходами, что обязательно требует рассмотрения временной структуры платежей, а значит, и взятых обязательств, обеспечивающих удовлетворение потребности в материально-техническом снабжении и трудовых ресурсах, осознана и в теории, и в практике управления предприятиями, сформулирована и частично исследована. В то же время отсутствие широкого признания самостоятельности управления расходами как отдельной управленческой подотрасли тормозит её развитие и не позволяет объединить усилия исследователей в систематизации и совершенствовании положений этой научной дисциплины. Причиной же такого отсутствия признания, как это будет показано ниже, является главным образом некоторая терминологическая путаница, до сих пор не позволяющая многим специалистам уразуметь ту простую смысловую разницу, которая отделяет категории расходов и затрат, а значит, и разделяет предметные области управления расходами и управления затратами. О том же, что смысловое различие «расходов» и «затрат» вызывает необходимость в признании их специфичными объектами управления, тем более не заходит речь, если уж и разница между ними не всегда установлена. Так, В.Э. Керимов и Е.В. Минина [7] заявляют: «В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как "издержки", "затраты", "расходы". Неправильное определение этих понятий, на наш взгляд, может исказить их экономический смысл». К сожалению, кроме тавтологии «неправильное понимание влечет неправильный смысл» в этом заявлении нет указаний на последствия неразличения этих основополагающих экономических категорий, а следовало бы выявить, как влияет такое неразличение на практику хозяйственной деятельности. Пока же приходится выяснять, чем всё-таки отличаются эти понятия.

**Цель статьи.** Целью статьи является уточнение базовой терминологии стоимостного и натурального контроля, учета, анализа и планирования, направленное на выявление собственной предметной области управления расходами, отличной от других проблемных областей, в первую очередь, от управления за-

тратами. В соответствии с целью были поставлены и решены следующие задачи: выявить варианты различения категорий "расходы", "затраты", "издержки", "себестоимость"; выявить состав доводов в пользу отождествления этих категорий и степень обоснованности этих доводов; выявить состав доводов в пользу нетождества этих категорий и степень обоснованности этих доводов; рассмотреть соответствие существующих терминологических элементов и их определений, попавших в предметное поле исследования, на соответствие требованиям, предъявляемым к терминологии.

**Обзор и анализ современного состояния решения проблемы.** Первое, о чем следует сказать, это то, что многие авторы декларируют существующую принципиальную разницу между такими категориями как "расходы", "затраты" и "издержки". Но в то же время споры, возникающие по данному поводу, далеко не всегда способствуют разъяснению значения этих экономических категорий, и, во всяком случае, не способствуют выяснению практической роли такого разъяснения, направленного на различение этих категорий. Поэтому обзор должен заключаться не столько в демонстрации того как определяют названные категории, сколько в том, как их противопоставляют различные авторы.

Будем приводить примеры по возрастанию профессионализма тех, чьи доводы, приводимые в пользу различия категорий затрат и расходы, будут цитированы. Начнем с наименее профессиональных высказываний, собранных в Интернет-форумах. Вот один из диалогов (с купюрами и сокращением «ников»):

Dr: Высокая прибыль АТІ относится, скорее, к другому распределению расходов, чем к какой-то там реально более высокой выручке. У NV последний квартал тоже закончился с рекордным уровнем доходов, но прибыль все равно в два раза ниже, чем у АТІ – все ушло на расходы.

X: Способ распределения расходов никак не влияет на чистую прибыль

Dr: Я про "способ" ничего не говорил... Если ты заработал 50 рублей и решил потратить 40, то у тебя чистой прибыли будет 10. А если решил потратить 20, то чистой прибыли будет 30. Я вообще не понимаю, что тут еще объяснять надо.

X: Очевидно, что dr имеет ввиду какие-то инвестиции, а не расходы, иначе фраза абсурдна.

В этом диалоге подмена затрат или издержек расходами соседствует с последующей робкой попыткой исправления, основанном на противопоставлении расходов и инвестиций, хотя инвестиции как раз главным образом в форме расходов и осуществляются (если имущество приобретается, а не передается, то инвестиции – это, конечно, расходы). В дальнейшем диалог ушел от этой темы в силу того, что взаимным упрекам в недопонимании не было чего противопоставить, поскольку знание того, что категории отличаются, но незнание чем они отличаются, соседствует с убеждением того, что и разницы никакой нет, а отсюда и вытекает сугубо вульгарное восприятие экономических категорий. Причем, попытки объяснения достаточно отрывочны и даже, можно сказать, несостоятельны: «... расходами назвать можно не всякие статьи затрат. ... Называть расходами капвложения, например, в ноу-хау, или называть расходами приобретение основных средств – в высшей степени странно<sup>1</sup>, .... Ведь "расходы", не относящиеся к прямой деятельности предприятия, должны окупаться. ... То, что "ушло на расходы", прежде чем уйти, должно быть обосновано и названо соответствующим образом, с указанием периода окупаемости капвложений (инвестиций)», а ответные париования даже более последовательны: «Доходы – расходы = прибыль; "вложения" куда-либо – это те же расходы в рамках финансовой отчетности. Что там вы называете расходами – ваши личные трудности, уж извините. В любом случае,

<sup>1</sup> В действительности, это, хотя и не «текущие расходы», но все-таки расходы.

это вопрос перевода термина "cost of revenue"<sup>2</sup> на русский язык и не более того». Следует признать правоту утверждения, что инвестиции в отчетном периоде вполне следует признать расходами отчетного периода. Но вот попытки утверждать, что прибыль зависит не от цены, а от «структуры расходов» вполне правомерно были не поняты оппонентом. Оставим этот спор, который здесь выступает лишь иллюстрацией того, что содержание разбираемых в данном исследовании категорий выступает в настоящее время объектом споров и остается непонятым даже в результате взаимных объяснений. Упреки в недопонимании по данному вопросу достаточно часты.

Приводимый выше пример содержит высказывания специалистов, скорее, в иных отраслях знания, чем в экономике и управлении, поэтому не следует делать выводов по содержанию спора иных, кроме признания самого факта наличия такого спора. И нельзя утверждать, что это единичный случай. Так, на другом форуме, посвященном уже не вопросам рынка компьютерных комплектующих, а комплексу культурно-исторических аспектов современной геополитики, также был поднят вопрос отношения категорий "издержки", "затраты" и "расходы".

В споре участвовали русскоязычные и украиноязычные оппоненты. В ходе обсуждения, в ответ на признание украиноязычного участника собственного непонимания отличий русского слова "издержки" от "расходов" и "затрат", русскоязычный участник форума пытался объяснить украиноязычному участнику значение термина следующим образом: «издержки – это то же, что и расходы, только в отличие от расходов, которые могут быть в натуральном или денежном выражении ("расход топлива", "расходы бюджета"<sup>3</sup>), издержки обычно в денежном выражении ("издержки составили X руб.") Кроме того, "издержки" обычно употребляется в деловой сфере ("издержки на производство стали", "издержки на содержание аппарата управления"), а не в личной (нельзя сказать "мои издержки на питание составляют X руб. в месяц", надо говорить "мои расходы на питание..."), однако можно сказать "я в прошлом месяце издержал на еду X руб.", но это звучит довольно таки старомодно». Такое объяснение и верно и недостаточно одновременно, поскольку для определения категории недостаточно указания на частные отличительные черты категории. Другое объяснение – «"издержки" – финансовое понятие не прямых расходов, из которых складывается стоимость продукта или услуги. К примеру, незапланированные траты на исправление брака. Существует целое направление в финансовом и административном менеджменте – "оптимизация издержек"», – которое прозвучало от другого участника цитируемого форума, достаточно интересно тем, что пример, приводимый в высказывании, недостаточно точно согласуется с самим данным определением. Причиной тому – неверная для экономиста ориентация слова «непрямые» (возможно из-за использования перевода, например, непрямой – indirect; circuitous – косвенный, опосредованно перенесенный, сопровождающий–несовпадающий–окольный, независимый–транзитный, дополнительный–сложносоставной, неточный–расчетный), которое, возможно, здесь следовало бы трактовать не как, собственно говоря, «непрямые», «косвенные» или «накладные»<sup>4</sup>, а как «сложносоставные», «опосредованные» и «расчетные». Но и тогда нельзя было бы признать данное определение точным и однозначно интерпретируемым. Приводимый же объясняющей стороной пример совершенно уводит в сторону читателя, которому поясняют термин (а значит, он к

<sup>2</sup> Наиболее точным переводом была бы «себестоимость реализованной продукции», но допустимо истолкование, отождествляющее "cost of revenue" с «издержками».

<sup>3</sup> "Расход" в "расходе топлива" и "расходы" в "расходах бюджета" близки по форме в силу этимологического родства, но все-таки не суть единственное и множественное числа одного слова, а суть различные по значению термины.

<sup>4</sup> Все это термины экономики предприятия.

началу спора не обладает этим понятием), удаляя от понимания общего значения термина, то есть от твердого усвоения понятия.

Опять таки сам факт поднятия на форуме, посвященном тематически отнюдь не каким-то схоластическим вопросам экономики, вопроса о необходимости наличия перевода всех трех лексем лишний раз подтверждает то, что даже среди неспециалистов существует некоторое понимание и различий в разбираемых понятиях и потребности в этих различиях.

Приведем цитаты из статьи, посвященной разнице понятий расходы и затраты, т. е. совершенно профессиональные утверждения, принадлежащие специалисту именно в этой области – А.А. Ефремовой, заместителю директора департамента аудиторских услуг ЗАО "АКГ "РБС". Опираясь, как это и пристало бухгалтеру, на нормативные документы, она утверждает: «Определение расходов в МСФО (раздел «Принципы» и в ПБУ 10/99 (п.2) практически одинаковы: расходами признается это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала (Параграф 70 раздела «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности».)». В противовес расходам после аналогичного разбора нормативной документации утверждается, что «затраты – это принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов различного вида – материальных, финансовых, трудовых и прочих – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности» [5]. Все вроде бы правильно, но есть «но». Во-первых, зачем утверждать, что затраты – это именно стоимость использованных ресурсов, если это вытесняет устоявшуюся категорию "себестоимость", определяемую как стоимость затрат, а "затраты" суть использование ресурсов. Во-вторых, замечания вроде «Признание расхода возможно только в случае, если отток активов уменьшает капитал» сбивают с толку, поскольку «расходы» употреблены в единственном числе, «капитал» здесь понимается специфически, а сами «экономические выгоды» – категория совершенно непригодная для определения категорий отечественной терминологии. При этом возникшие бухгалтерские споры о содержании и классификации отдельных более узких категорий, опирающиеся на то, уменьшаются ли экономические выгоды (они же здесь капитал) или не уменьшаются, происходит ли отток капитала (он же здесь – экономические выгоды) или не происходит, скорее, уводят читателя от понимания разъясняемых категорий. Для выяснения сущности и применения классификатора это достаточно натянутые объяснения, поскольку нельзя более точные категории "расходы" и "затраты" пояснять через менее точные – "выгода" и, тем более, «истощение активов». Если использование категории "выгода" неточно в силу широты её значения, то слово "истощение" не представляет никакой категории экономической терминологии вообще. Даже как слово русского языка "истощение" достаточно узко и им нельзя заменять категории "убытие", "выбытие", "уменьшение", слова "недостаточность", "нехватка", "малочисленность" и т. д. Поэтому нельзя говорить о правильной ориентации такого определения: о каком таком "истощении активов" нужно думать, чтобы понять, что такое есть "расходы"? Неверно употребление "истощения" в определении "расходов" ещё и потому, что расходы сопровождаются одновременными доходами, и если доходы больше, то ни о каком "истощении" речь идти не может. А ведь именно это, опираясь на сравнение ПБУ 10/99 и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), ставит для различения затрат и расходов во главу угла в рамках студенческого научного исследования О.А. Орехова [15]: «Для разграничения терминов "затраты" и "расходы" важно понять, что осуществление затрат не уменьшает капитал организации». Хочется возразить: «А как же непроизводительные затраты, т. е. потери,

они разве не уменьшают капитал?» Если же говорить только о поясняющем уточнении в приводимых цитатах содержания категорий, то такие объяснения понятны только таким же профессионалам-бухгалтерам, которым значения категорий "затраты" и "расходы" и объяснять, пожалуй, излишне.

В данном случае претензии, конечно, не к высказываниям А.А. Ефремовой. Этот автор как раз старается последовательно отличить проявления расходов и затрат в практике бухгалтерского учета (о чем свидетельствует также изданная впоследствии монография [6]). Претензии – к формулировкам, которые содержатся в поднормативных актах, на которые вынуждены ссылаться авторы статей. Однако еще хуже складывается ситуация, когда обращаются к толковому словарю С.И. Ожегова и отталкиваются от даваемых им значений. В.Э. Керимов и Е.В. Минина [7] были вынуждены привести определения из этого словаря и оставить без комментариев, поскольку циклическое определение через синонимы (а словарь С. Ожегова поступает так не только по отношению к «затратам» и «расходам») не только не поясняет значения, но и смешивает значения различных и далеко не всегда синонимичных лексем. И хотя статьи этого толкового словаря оставлены В.Э. Керимовым и Е.В. Миной без особого внимания, но возможно, сыграли свою роль в некоторых неточностях, допущенных этими авторами в своей статье. В частности, в каждом из даваемых ими определений можно найти изъян. Изъяны эти несопоставимо малы, конечно же, в сравнении с теми «пояснениями», которые содержатся в толковом словаре С. Ожегова, но содержатся в определениях профессионалов. Так, в определении, которое В.Э. Керимовым и Е.В. Миной дают расходам – «уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности» – использованы слова «уменьшение» и «увеличение», хотя следует говорить не об изменении величин, а о факте наступления событий: средства платежа передают, а обязательства возникают или их принимают в соответствии с договорными отношениями. Повлекут ли расходы увеличение обязательств, если будут происходить на фоне превышающих по значению выплат? Конечно, нет. Хотя отношение к «увеличению» обязательств не так просто, поскольку различить структуру платежей по признаку погашения прошлых задолженностей или текущих обязательств в учете несколько сложнее, чем воспользоваться изменением кредиторской задолженности на конец периода. Расходы периода – не простая сумма выплат периода и взятых обязательств, поскольку часть взятых в текущем периоде обязательств и погашают текущие выплаты. Часть выплат погашают обязательства прошлых периодов, т. е. погашают кредиторскую задолженность, имевшуюся на начало периода. Но это не означает, что эта часть выплат равна изменению кредиторской задолженности. Вопрос прост, но допускает различные варианты выбора сочетания составляющих выплат и неоплаченных обязательств. Поэтому следовало бы различать, по меньшей мере, две категории, скажем брутто-расходы и нетто-расходы (брутто и нетто относятся к чистоте способа определения, а не степени «очищенности» значений – в последнем случае, более привычном для использования этих слов, брутто-значения было бы больше, чем нетто-значение). Нетто-расходы – это взятые в течение периода обязательства и погашение кредиторской задолженности прошлых периодов. И первое, и второе требует специально налаженного учета, поэтому неудивительно, что проще найти сумму выплат периода и изменения кредиторской задолженности, что и назовем брутто-расходами. Разницу между нетто- и брутто-расходами определяет разница в формулах (9) и (10), а также иллюстрируют предварительно составленные рис. 1 и 2 и формулы (1)-(8), определяющие необходимые категории и связи между ними.

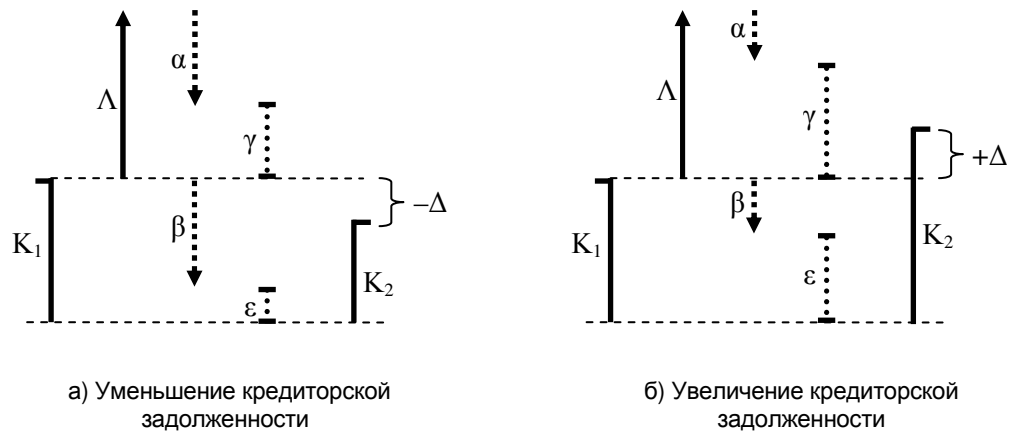


Рис. 1. Изменение кредиторской задолженности

*Используемые обозначения:*  $K_1$  – кредиторская задолженность на начало периода;  $K_2$  – кредиторская задолженность на конец периода;  $\Lambda$  – обязательства, взятые в течение периода;  $\gamma$  – часть взятых в течение периода обязательств, переходящая непогашенной на следующий период;  $\alpha$  – часть взятых в течение периода обязательств, погашенная в текущем периоде, или проще: погашение текущих обязательств;  $\beta$  – погашение кредиторской задолженности прошлых периодов;  $\varepsilon$  – переходящая кредиторская задолженность прошлых периодов;  $\Delta$  – изменение величины переходящих обязательств, иначе: изменение кредиторской задолженности.

Между обозначенными на рис. 1 и 2 характеристиками существуют такие соответствия, часть из которых интуитивно понятна из рисунков, а часть необходимо определить для точности:

$$\Lambda = \alpha + \gamma, \quad (1)$$

$$K_1 = \beta + \varepsilon \quad (2)$$

$$K_2 = K_1 + \Lambda - \alpha - \beta = K_1 + \gamma - \beta, \quad (3)$$

$$\Delta = K_2 - K_1 = K_1 + \Lambda - \alpha - \beta - K_1 = \alpha + \gamma - \alpha - \beta = \gamma - \beta \quad (4)$$

В соответствии с обозначениями, принятыми для рис. 1 и 2, и равенств, представленных формулами (1)-(4), можно определить формулами следующие категории:

расходы:

$$R_1 = \Lambda \quad (5)$$

выплаты, платежи, оплаты:

$$R_2 = \alpha + \beta \quad (6)$$

увеличение обязательств:



$$R_3 = \begin{cases} \Delta, & \text{при } \Delta \geq 0; \\ 0, & \text{при } \Delta < 0; \end{cases} \quad (7)$$

уменьшение обязательств:

$$R_4 = \begin{cases} |\Delta|, & \text{при } \Delta \leq 0; \\ 0, & \text{при } \Delta > 0; \end{cases} \quad (8)$$

нетто-расходы:

$$R_5 = R_1 + \beta \quad (9)$$

брутто-расходы:

$$R_6 = R_2 + R_3 \quad (10)$$

Если «уменьшение средств предприятия» в разбираемом определении – это выплаты, а «или» – это не исключающее «или», а объединительное «и/или», то брутто-расходы по формуле (10) – это и есть расходы по В. Керимову и Е. Мининой. Но если в формуле (10) снять ограничение на включение в расходы только увеличения обязательств, допустив включение также и уменьшения обязательств (что очевидно, не тождественно формуле (10)), то получим:

$$R_2 + \Delta = \alpha + \beta - \beta + \gamma = \Lambda, \quad (11)$$

то есть формулы (5) и (11) равнозначны и по формуле (11) действительно получим расходы, в то время, как по формуле (10), получим верную величину расходов только в том случае, когда  $R_3 = \Delta$ , то есть если долговые обязательства были увеличены. Значит, в определении расходов, сформулированном по образцу В. Керимова и Е. Мининой, должно быть «изменение долговых обязательств», а не только увеличение или только уменьшение.

Такие комментарии к определению расходов В. Керимова и Е. Мининой вызваны маленькой неточностью в их определении или, точнее даже, отсутствием точности. Но это всего лишь неточность, а вот в предложении В. Керимова и Е. Мининой, идущем следующим за процитированным и разобранным определением расходов, допущена прямая ошибка: «Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг». Комментарии по этому поводу, демонстрирующие со сколькими верными высказываниями это высказывание входит в противоречие, то есть несовместимо, могут быть крайне обширны. Во избежание запутывания читателя в большом количестве дополняющих объяснений ошибочности этого высказывания пойдём другим путем – объясним, какое верное по содержанию утверждение при неправильной формулировке могло повлечь такое ошибочное утверждение, так сильно контрастирующее с предыдущим в цитируемом тексте определением категории «расходы». Так вот, утверждение могло бы быть таким: «При учете издержек как себестоимости использованных в течение периода сырья, материалов, услуг, в величину издержек включают величины расходов, понесенных при приобретении сырья, материалов, услуг, факт использования которых зафиксирован». Перечисление «сырья, материалов, услуг» использовано по аналогии с комментируемой цитатой, поскольку уточнение полноты использованных ресурсов в данном вопросе менее существенно. Слова «факт использования которых зафиксирован» можно трактовать как «зафиксировано в учете», так и «зафиксировано на легитимных условиях». В данном случае, конечно же, вторая

формулировка уже, чем первая, – затраты могут быть учтены как в соответствии с вмененным регламентом учета, так и в соответствии с внутренним регламентом учета, – и более правильна (для издержек главное – легитимность стоимостей, вычитаемых из доходов). В комментируемой же цитате речь идет не об издержках (и, конечно, должна идти речь не о расходах), а о затратах. В гипотетической формулировке, составленной для комментария, главным является то, что если легитимные затраты – это издержки, то подтверждение факта легитимных затрат означает правомерность перенесения величин легитимных расходов на затраченные ресурсы в состав издержек. В большинстве случаев (а во многих учетах многих стран абсолютно во всех случаях) стоимость затрат (себестоимость) учитывается исключительно по величине расходов, понесенных на приобретение затраченных ресурсов. Конечно же, не всегда дело обстоит так: в некоторых случаях допускается переоценка стоимости используемых ресурсов, и тогда величина расходов на их приобретение является только базой расчета новой стоимости. В Украине валовыми издержками признают отнюдь не легитимную себестоимость, а непосредственно легитимные расходы периода, за исключением стоимости расходов на приобретение основных фондов. Поэтому следующее поясняющее утверждение касается российской практики (не только её, но в силу того, что в данном случае комментарии относятся к цитате российских авторов, то к ней в первую очередь): «Факт перенесения стоимости расходов в стоимость издержек означает факт наличия документального подтверждения легитимного использования сырья, материалов, услуг, при приобретении которых были понесены расходы, стоимость которых переносят в стоимость издержек».

Следует отметить, что и отношение к затратам как к управляемой переменной в отличие от цены, четко продекларированное в статье В. Керимова и Е. Мининой, следует трактовать исключительно как демонстрацию авторского отношения к управлению затратами как к важной составляющей менеджмента, поскольку буквальное понимание этой декларации приводит к необходимости признать, что декларация ошибочна, а это косвенно является доводом в пользу мало-значимости управления затратами. Вот эта декларация: «Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело – затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве» [7]. Первое, что следует возразить, будут следующие тезисы: 1) согласно «прописным истинам» микроэкономики, изучаемым повсеместно на экономических специальностях вузов, предложение есть функцией предельных затрат, а на рынке устанавливается цена, соответствующая равенству объемов предложения и спроса; 2) если авторы цитаты считают, что затраты более управляемы, чем цена, то они должны признать, что это приходит в определенное противоречие с теми самыми прописными истинами первого тезиса: 3) либо цена также управляема как и затраты, либо цена «не может быть выше или ниже по желанию производителя», а значит, производитель должен выбирать объемы выпуска, соответствующие хозяйственной конъюнктуре, и с соответствующими этим объемам выпуска предельными и средними затратами. Как видим, никакой большей или меньшей управляемости позитивное истолкование вопроса не допускает. Второе замечание, касается того, что моделирование рыночных взаимоотношений спроса и предложения в экономической теории отошло от признания допущения

существования «условий свободной конкуренции» адекватным условиям хозяйствования какой-либо хозяйственной системы, а значит, и отошло от положения сугубо «автоматического» установления цены на рынке. Здесь можно сослаться, например, на изданные на русском языке работы Ф. Шерера и Росса [21], и Ж. Тироля [19], в которых такое допущение не берут во внимание при моделировании поведения субъектов отраслевого рынка. Третье замечание касается «множественности рычагов». Величину затрат определяют, в первую очередь, цены поставщиков (следует помнить, что авторы, говоря об управляемости «затрат», на самом деле говорят об управляемости «себестоимости» – стоимости затрат). Значит, управление затратами не свободно от объективного ценообразования и не подвластно воле руководителя в большей мере, чем ценообразование. В-четвертых, если рассуждать о ценах в категориях объективных экономических законов, которые складываются на самом деле как объективированная воля множества руководителей хозяйствующих субъектов, а не как о рациональном волеизъявлении этих руководителей, то и о затратах в таком контексте также следует рассуждать экономико-теоретически, а не менеджерски. А это автоматически приведет к необходимости утверждения объективности законов, устанавливающих уровень затрат в отраслях и отдельных предприятиях в зависимости от способа производства, насыщенности отрасли (относительной её привлекательности) и величины отдельного предприятия. Но все эти замечания направлены против такой аргументации важности управления затратами, а не против утверждения важности управления затратами, предоставляющему руководителю множество рычагов управления себестоимостью, с чем, конечно же, следует согласиться. Аргументация же этого не должна, во-первых, дискредитировать аргументируемый тезис, а во-вторых, сделанное в цитируемом тексте противопоставление ценообразования (также важного рычага управления и финансовым состоянием, и рыночной позицией предприятия) управлению затратами отвлекает от всего многообразия не только самостоятельных функциональных областей менеджмента, но и тесно связанных с управлением затратами, к которым и относим управление расходами, управление контрактными рисками, управление издержками, планирование оборотных средств и т. д. Так, указание на затраты, формирующие себестоимость, заставляет говорить, скорее, о важности управления издержками, чем собственно об управлении затратами, являющимся лишь одной из составляющих влияния на уровень валовых издержек.

На основании такого обзора и анализа источников сделаем несколько выводов<sup>5</sup>. Во-первых, существуют мнения и специалистов и неспециалистов о необходимости различения категорий "расходы", "затраты" и "издержки". Во-вторых, не смотря на многочисленные утверждения о понятийной разнице этих категорий, многие не владеют этой разницей, вкладывая разные значения в эти термины (а велико число и тех, кто считает, что никакой разницы и нет). В-третьих, исходя из вывода [9] о разнице задач управления затратами и расходами, а также из вывода о множественности нетождественных толкований терминов этой группы, заключим, что современное отсутствие признания самостоятельной предметной области управления расходами и не может быть иным, если твердого разграничения значений этих терминов нет. Такие выводы позволяют говорить об актуальности решения следующих задач: 1) выяснить возможность и целесообразность смыслового отличия ключевых терминов таких областей менеджмента как устоявшееся управление затратами (или любой иной устоявшейся

<sup>5</sup> Заметим, что в работе [9] также содержится обзор и анализ источников по данной теме, результаты которого тоже будем считать основой для сформулированных выводов пункта данной статьи. В следующих пунктах статьи с необходимостью будут привлечены дополнительные источники, результаты анализа которых также повлияли на выводы.

научной дисциплины) и становящаяся управление расходами, или следует считать, что эти дисциплины используют малозначительные по различиям в составе системы терминов; 2) следует ли считать, что обособление управления расходами при необходимости обособления систем терминов потребует создания новых терминов при недостаточности терминологии предметной области управления расходами; 3) обладает ли термин "расходы" достаточной способностью, проявившейся или потенциальной, в формировании основной терминологии управления расходами, и следует ли вообще говорить об "управлении расходами", или же о чем то ином.

**Основная часть. Исследование соблюдения требований к термину "расходы".** Чтобы упорядочить анализ характеристик термина "расходы" и его способности образовать терминологию самостоятельной предметной области, воспользуемся рекомендациями Э.Б. Алаева. В соответствии с этими рекомендациями предстоит рассмотреть не только семантические и прагматические характеристики термина, но и рассмотреть различные национальные терминологии в части соотношения категорий, соответствующих категориям "расходы", "затраты", "издержки", "себестоимость" русскоязычной терминологии. Постановка и решение этой задачи были определены составом требований, предъявляемых к научной терминологии. Схематически состав требований согласно работе Э.Б. Алаева [2] приведен на рис. 2 (представлен фрагмент «контрольной карты определения»).



Рис. 2. Требования к выбираемому термину

Хотя первым требованием в схеме Э.Б. Алаева указано требование «правильной ориентации», начнем с **требования уникальности**, заметив, что под уникальностью подразумевается не только отсутствие омонимов, но и отсутствие синонимов, то есть требование предполагает распознаваемость термина, которую наилучшим образом обеспечивает принцип «одно понятие – один термин». Следует признать, что это требование в случае с термином "расходы", конечно же, не соблюдено: термин "расходы" более чем часто употребляют в качестве синонима терминов "затраты" и "издержки", а кроме того, термин "расходы" является омонимом в силу общности этимологии с множественным числом термина "расход". Но в этом то и заключается парадоксальность ситуации: понятий, используемых в области натурального и стоимостного учета и требующих терминования боль-

ше, чем существует правильно ориентирующих лексем в русском языке, но не использование омонимов (подобно «расходам», которые не должны иметь единственного числа, и «расходу», который не должен иметь множественного числа) в большей степени характеризуют ситуацию, а синонимизация этого ограниченного числа лексем с присвоением им всех существующих значений. Поэтому существующий недостаток слабой распознаваемости термина «расходы» является недостатком общеэкономической терминологии, но не недостатком терминологии управления расходами предприятия. Обособление управления расходами предприятия как отдельной предметной области будет способствовать исправлению этого недостатка.

Но не только наличие синонимов указывает на несоблюдение уникальности. Существует также и ряд омонимов. «Расходы» в работе В. Медяника [13] – это противопоставляемые затратам издержки (тут переплетаются обе составляющие неуникальности, и синонимичность, и омонимичность). «Расходы» в работе А. Ефремовой [5] – это некие правильно с точки зрения международных стандартов бухгалтерского учета рассчитанные издержки, в отличие от собственно издержек, определенных национальной нормой бухгалтерского учета. «Расходы» в работе В. Керимова и Е. Мининой [7] – это все-таки расходы, но с несколькими в разной степени ошибочными определениями.

**Правильная ориентация** термина «расходы» может быть рассмотрена в трех ракурсах: этимологии, историчности (не историчности определения, о которой сказано в схеме Э.Б. Алаева, а привычности употребления), ассоциативности. Поскольку слово «расходы» не заимствовано в русском языке, то рассмотрение его этимологии и ассоциаций употребляющего субъекта является в сущности одним и тем же. Корень слова «ход» указывает на движение (а не на исчезновение, уничтожение или порчу) и в этом смысле различие "затрат" и "расходов", которое отстаивает данная статья, полностью соответствует естественной языковой ориентации этих лексем. Ассоциации же определены этимологией: уход, выход, исход. Конечно же, существуют и другие однокоренные слова, с нейтральной по отношению к термину ориентацией (поход, находка, ходок), а также образные употребления, которые могут и неправильно ориентировать (например, термин «расход» в значении «натуральное выражение затрат» или жаргонизм «расход» в значении «казнь»). Но, не смотря на существование таких нейтральных к основному значению словообразований и частных употреблений, в целом следует признать, что и этимология, и практическая область употребления дают субъекту использования экономической терминологии правильную ориентацию на значение термина "расходы".

**Дериватность** термина «расходы», как и **благозвучность**, не могут быть поставлены под сомнение. Благозвучность термина подтверждается его широким использованием как лексемы, а словообразование от «расходов» лишено недостатков существительных, оканчивающихся на «ние», и заставляющих заимствовать иноязычные слова (конечно, заимствование определено и другими причинами, главная из которых – международная распространенность термина, образованного впервые в другом языке). Достаточно привести в пример такие названия первичной деловой документации, как расходная накладная, расходная книга, расходно-кассовый ордер, расходно-приходная таблица. Причем примеры, которые говорят не в пользу качества термина по рассмотренному свойству уникальности (расходные материалы, относительный расход), потому как являются производными от «расхода», а не от расходов», в данном случае лишний раз подтверждают дериватность терминологического элемента.

**Грамматическую правильность** в случае с термином в одно слово, даже не содержащее суффиксов, трудно нарушить.

**Систематичность** является значительно более трудным для разбора свойством и факт принадлежности этого свойства можно доказать, только если доказать, что термин вписан или может быть вписан в систему терминов какой-либо предметной области, или порождает такую систему терминов. Рассмотрение этого вопроса требует снова обратиться к источникам, но теперь уже к тем авторам, которые рассматривают тот же вопрос терминологической цельности системы терминов натурального и стоимостного учета.

Характерным примером системного представления отношений понятий расходы и затраты схема системы учета, составленная В. Айзеле и представленная на рис. 3. Стрелки на этом рисунке можно интерпретировать как направление движения или превращения стоимости. В составленной схеме В. Айзеле использовал не только "расходы", "затраты" и "издержки" (не разделив фазы образования затрат и издержек), но и ввел термин "финансовые расходы". На основании существования такой схемы, допустимо сделать следующие выводы. Во-первых, что значение "финансовых расходов" более близко именно "расходам", а не, скажем, "издержкам", и потому представляет пример отделения системы терминов управления расходами от управления затратами. Во-вторых, термин "расходы" проявил свою дериватность, создав термин собственной системы терминов. В-третьих, "расходы" не только вписаны в систему тер-

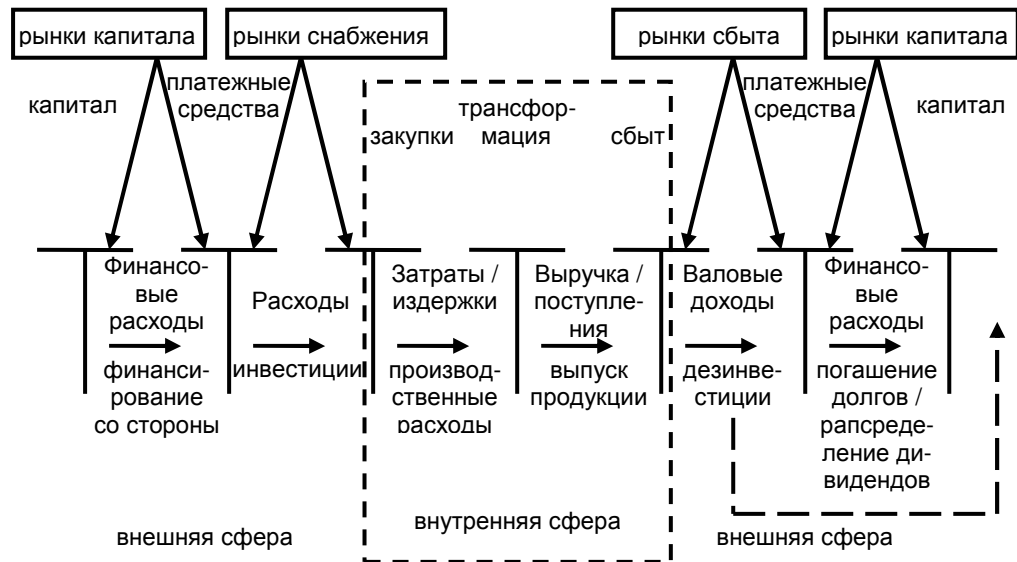


Рис. 3. «Система учета и внешняя среда» согласно В. Айзеле [22, рис. 3.1]

минов, но и в непротиворечивую систему (а схема В. Айзеле отвечает устоявшемуся взгляду на состав свойств моделей системного подхода) движения стоимости, использующую как дополняющие категории "расходы", "затраты" и "издержки", соотнеся "расходы" с отдельной от "затрат" и "издержек" фазой преобразования стоимости, и даже вынеся в иную «сферу», внешнюю по отношению к сфере трансформации.

До сих пор были приведены примеры, когда цитируемые авторы пытались обосновать смысловые различия категорий расходов и затрат, расходов и издержек, затрат и издержек (не следует забывать, что кроме этой тройки смежных категорий также существуют: выплаты, которые, возможно, не следует признавать

видом расходов; общая себестоимость, которая только в советское время была аналогична издержкам, но не в современности; себестоимость изделий, которая может использовать способы расчета, не совпадающие со схемой расчета удельных издержек; альтернативные издержки, а также трансакционные издержки, которые отнюдь не суть виды издержек (см. [11]); упущенная выгода, тесно связанная всеми своими видами – потерями, ущербом и др., – с затратами и издержками, а не с выгодой, прибылью и капиталом ([4]); дивиденды, относимые некоторыми экономистами в состав экономических, т. е. небухгалтерских затрат). Однако есть и иная позиция, отстаивающая тождество этих трех категорий, или несущественность их различий для экономической науки и практики, что, в общем-то, одно и то же, что и утверждение их тождества. Назовем такой подход условно «бухгалтерским». Признавая, что многие из бухгалтеров все-таки считают профессионально необходимым свойство отличать расходы от затрат (см., например, приводимые ранее цитаты А.А. Ефремовой), признаем и то, что поскольку именно бухгалтерские парадигмы этих категорий в наибольшей степени зависят от действующих нормативно-правовых актов, то именно в среде бухгалтеров теоретические установки экономической науки, многие из которых могут оставаться неизменными веками, оттенены текущими веяниями в законодательстве и инструкциях. И если некоторые «трактовки нормативных трактовок» общеэкономических понятий связаны с объективными причинами (нормативные акты в Украине написаны на украинском языке, практическая лексика которого только недавно начала реагировать на некоторые терминологические потребности экономической науки), то другие связаны исключительно с субъективизмом интерпретации смысловой нагрузки. «Ненужность» различия рассматриваемых категорий в бухгалтерской среде связана еще и с тем, что для верности различия (это лишнее подтверждает потребность в таком различии) там было введено понятие движения денежных средств и товарно-материальных ценностей, что делает категорию «расходы» в некотором смысле невостребованной, а потому используемой как синоним затрат. Вот это отождествление нетождественного при востребованности различия неотожествляемого и оттого ввод собственной местной терминологии, и будем ниже называть «бухгалтерским подходом», не придавая ему никакого иного значения, которое можно было бы использовать за рамками контекста представленного в данной статье анализа.

Итак, «бухгалтерский подход» к учету затрат и используемой в этой области терминологии тормозит развитие управленческого учета. До сих пор бухгалтерский учет выступает, в первую очередь, как финансовый и налоговый учет, а уж во вторую – как оперативный и управленческий учет. С этим связано упорное игнорирование практикующих бухгалтеров (особенно непроизводственных предприятий) различий в категориях «расходы» и «затраты». В этом плане очень показательны высказывания автора учебного пособия по управлению затратами М.И. Трубочкиной, ссылающейся на отсутствие определений «затрат» и «расходов» в российских нормативных актах и потому отождествляющей эти понятия на основании достаточно простого ряда умозаключений: «НК РФ<sup>6</sup> отождествляет понятие «расходы» и «затраты». А поскольку в нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение термина «затраты», то можно предположить идентичность этих определений и в практике бухгалтерского учета. Косвенно такое предположение подтверждается использованием этого термина наряду с термином «расходы» в ст. 8 ПБУ 10/99 в части «материальные затраты», «прочие затраты»» [20, с 17].

---

<sup>6</sup> Налоговый Кодекс Российской Федерации

Интересно то, что в предшествующем цитируемому высказыванию абзаце автор цитируемых строк говорит о том, что «определение расходов в НК РФ отсутствует». Поэтому непонятно, на каком основании автор заключил, что Налоговый кодекс Российской Федерации отождествляет понятие расходов и затрат, если по её же утверждению он не дает определения ни первой, ни второй категории, а только употребляет их в связи друг с другом. И именно употребление их в связи друг с другом, судя по всему, дает основание М. Трубочкиной отождествлять эти понятия, о чем красноречиво свидетельствует следующая выдержка из её книги: «В Плана счетов бухгалтерского учета раздел III называется "затраты на производство", т. е. также применяется термин "затраты". Он используется и для характеристики содержания счета 20 "Основное производство", где говорится, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции...». Можно ещё приводить примеры однозначного употребления этих терминов в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Ограничимся последним. В инструкции по применению Плана счетов, утвержденной Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94/11 раздел III "Затраты на производство" начинается следующей фразой: «Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по основным видам деятельности...». Таким образом, в дальнейшем мы будем исходить из тождества понятий "расходы" и "затраты". Расход материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении и есть затраты предприятия» [20, с 17].

В общем, такие доводы можно сравнить с утверждением о тождестве понятий "гусеница", "куколка" и "бабочка" на том основании, что в любой статье, посвященной любому виду бабочек, о них говорится то как о гусеницах, то как о куколках, то как о бабочках. Но ведь по счету "Затраты на производство" должны проходить именно затраты, хотя счета третьего раздела, действительно, предназначены для обобщения информации о расходах. И в этом нет ничего, указывающего на синонимичность расходов и затрат, поскольку эти термины переставить местами в цитируемых документах недопустимо. Если же учесть, что старая советская классификация затрат содержала все категории стоимостного учета (цена, себестоимость, затраты, расходы, издержки, потери, элементы затрат, статьи затрат), то их также можно отождествить на том же основании. Вот примеры цитат из учебника под редакцией В. Герасименко [3], которые и могли бы быть расценены теми, кто согласен с М. И. Трубочкиной, как доказывающие их тождество.

«Все затраты, образующие себестоимость продукции, можно условно подразделить на несколько групп в соответствии с различными признаками».

«Непроизводительные затраты – это потери, которые могут быть вызваны недостатками в технологии производства, в организации и управлении производством и т. д.»

«Производственные затраты включают расходы, связанные непосредственно с производством продукции».

«Элементные затраты включают, как правило, одноименные виды расходов (топливо, сырье, заработную плату и т. д.), относящиеся на один вид продукции».

«В зависимости от связи с процессом изготовления продукции затраты группируются на – основные расходы и накладные расходы».

«По способу включения в себестоимость единицы продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные».

«Так как цены определяются на единицу продукции, то для их обоснования важным моментом является деление затрат на условно-переменные и условно-постоянные с точки зрения единицы продукции»

Подобраны приводимые цитаты таким образом, что разбираемые термины в



них выступают как обозначения взаимно объясняющих и взаимно обращающихся категорий. Но разве может от этого создаваемая иллюзия их тождества быть доказательством этого тождества? Нет, не может быть. Приведем цитату, в которой показана тесная взаимосвязь категорий "себестоимость", "затраты" и "расходы", но которая, в то же время ни в коем случае не отождествляет эти понятия и не допускает перестановки этих терминов местами: «Особо важную роль для ценообразования играет классификация затрат по видам расходов, в соответствии с которой затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Экономические элементы включают однородные по экономическому содержанию (первичные) группы расходов. Такая группировка важна для определения общей суммы и составления сметы затрат на производство всей продукции, для разработки и увязки плана по себестоимости с другими разделами плана производственно-финансовой деятельности объединения (предприятия), и именно она позволяет характеризовать конкретные производства как материалоёмкие, энергоёмкие, фондоёмкие и трудоёмкие. В хозяйственной практике выделяются, как правило, следующие элементы затрат на производство: сырье и основные материалы; вспомогательные материалы; топливо со стороны; энергия со стороны; амортизация основных фондов; заработная плата – основная и дополнительная; отчисления на социальное страхование; прочие расходы. Однако группировка затрат по экономическим элементам характеризует общий уровень затрат по объединению (предприятию) и не позволяет определять себестоимость единицы продукции. Поэтому для ценообразования более важное значение имеет группировка затрат по статьям калькуляции. В соответствии с этой группировкой затраты объединяются по месту их осуществления (на участке, в цехе, на заводе и т. д.), а также по назначению (топливо на технологические цели, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и т. д.). Важным является и то, что по статьям калькуляции затраты можно определять как на весь объем продукции, так и на ее единицу» [3].

Заметим, что в данной цитате кроме основных предметов разбора использованы также категории «элементы затрат» и «калькуляционные статьи», которые также имеют свою особую смысловую нагрузку. При этом говорится, что «затраты объединяются по месту их осуществления», «определять себестоимость продукции» и «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования». Ни в одной из этих выдержек слова "затраты", "расходы" и "себестоимость" заменить нельзя. Так, расходы нельзя учитывать по месту их возникновения, поскольку расходы производятся только с расчетного счета и кассы, а в большинстве случаев (исключение составляют расчеты агентов предприятия, осуществляющие расходы по авансовым платежам, и предприятия, внедрившие в том или ином виде систему «внутренних рынков») расходы не производятся во всем многообразии подразделений предприятия. В то же время затраты на содержание и эксплуатацию оборудования больше расходов с аналогичной функцией, относимых к конкретному периоду, поскольку должны включать и реальный износ (элемент затрат), условно учитываемый в себестоимости согласно способу начисления амортизации (элемент издержек). Себестоимость единицы продукции может быть определена только расчетным путем на основании учета затрат, переводимых в издержки, но непосредственно учитывать себестоимость невозможно. Отношение понятий "издержки" и "себестоимость" связано с легитимностью последней. Не все потери могут быть включены в издержки. Отношение понятий "себестоимость" и "издержки", к сожалению, искажено как раз практикой формирования нормативных документов, исходя из которых в периоды действия различных конкретных нормативных актов приходится считать то издержки легитимной себестоимостью, то себестоимость легитимными издержками, что, конечно же, затрудняет и научное упот-

ребление этих терминов. В настоящее время их использование предполагает пересчёт затрат по отношению к валовой, товарной или реализованной продукции (себестоимость); легитимность затрат или расходов или сочетания отдельных видов затрат или расходов (издержки). Разница между характером динамики накопления инвестиций, износа и амортизации, измеряющих, соответственно, стоимость расходов на основные средства, затраты основных средств и издержки основных средств, показана на рис. 4, а соотношение привязки к моментам времени затрат, расходов и себестоимости показано на рис. 5.

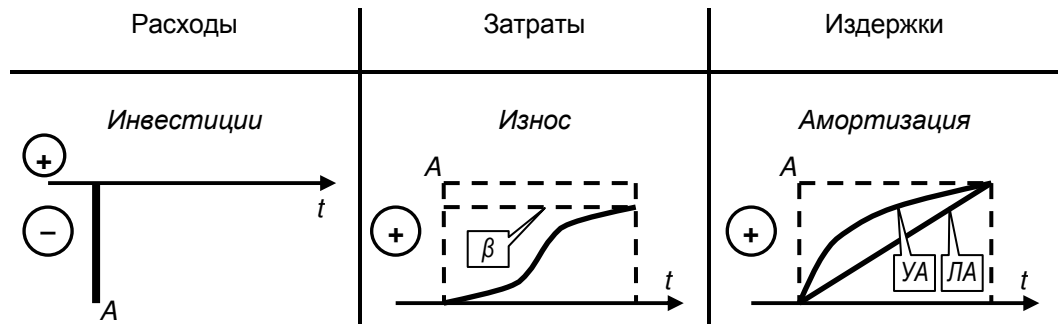


Рис. 4. Характер накопления величин расходов, затрат и издержек, учитывающих стоимость покупки и использования основных средств  
 Используемые обозначения:  $t$  – шкала времени;  $A$  – величина средств, авансированных в основные фонды;  $\beta$  – уровень остаточной стоимости, определяемый стоимостью материальной основы основных средств как потенциального вторсырья; УА – динамика накопления возвращенной стоимости согласно схеме ускоренной амортизации; ЛА – динамика накопления возвращенной стоимости согласно схеме линейной (пропорциональной) амортизации.

Рисунки составлены произвольно, то есть не опираются на конкретные значения конкретного процесса, требующего и потребляющего ресурсы, но если рис. 4 схематичен, то построение рис. 5 исходит из допущения, что как общая закономерность должен проявляться опережающий по отношению к затратам характер понесения расходов и более сглаженный по временной амплитуде по отношению к расходам характер затрат. Затраты представлены себестоимостью валовой продукции, поскольку их не стоимостное, а натуральное представление потребовало бы обозначения целого ряда зависимостей, для каждой из которых

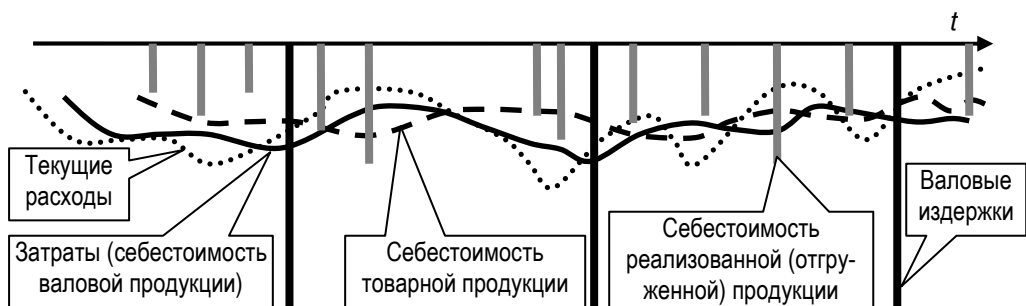


Рис. 5. Опережающий характер расходов, обеспечивающих затраты и переносимых на себестоимость

следовало бы выбрать свою шкалу со своими единицами измерения, используемыми в натуральном учете того или иного вида ресурсов. Смысл рисунка от того, что затраты представлены себестоимостью валовой продукции, не искажён, но хотелось бы акцентировать внимание на том, что себестоимость валовой продукции лишь одна из форм учёта затрат. Расчет же себестоимости и издержек носит периодический характер, но привязан к реальным явлениям – возникновению готовой продукции, её отгрузке, окончанию учётных или отчётных периодов.

В связи с ознакомлением с текстом учебного пособия М. И. Трубочкиной возникает ещё один досадный комментарий. Дело в том, что цитируемый источник представляет положение вещей в российской практике, в которой используется русский язык и терминология, разрабатываемая достаточно долгий период. Что же тогда можно сказать об украинской языковой практике, где термин "витрати" используют в большинстве случаев, в которых должна быть использована какая-либо из рассматриваемых категорий<sup>7</sup>? В результате отличить "расход", "расходы", "издержки", "затраты", "выплаты" становится во многих случаях затруднительно. И на этом фоне российская практика должна выгодно отличаться. Но нет. Как показывает обзор российских работ, этого чёткого различия нет и там. И дело не в одной лишь работе М. Трубочкиной – данный автор отличается от многих других тем, что не бездумно использует эти слова как синонимы, а наоборот, задаётся вопросом возможности их отождествления. И, приняв одну из позиций в этом вопросе, аргументирует её. Но существуют работы, которые используют эти категории, не уделяя должного внимания тому, можно ли их использовать как синонимы. Характерным примером может выступить посвященный задачам исследования операций текст Ю.В. Чуева, написавшего главы III и IV в работу [18], и в частности параграф о теории управления запасами. В этом параграфе использование терминов "затраты" и "расходы" чередуется странным образом. Так, в тексте первого пункта автор, давая классификацию расходов, учитываемых в теории управления запасами (расходы на хранение одного изделия, расходы, связанные с отсутствием запасов, расходы связанные с приобретением партии и т. д.), использует исключительно термин "расходы". Но в иллюстрации к этому пункту, наглядно представляющей описываемую классификацию задач управления запасами, все перечисленные в тексте виды расходов названы видами затрат и перечислены с упоминанием термина "затраты" (затраты на доставку партии, затраты на хранение одного изделия и т. д.). В тексте следующих пунктов, посвященных случаю постоянного спроса, термин "расходы" не использован, полностью уступив место термину "затраты". Но в разборе примера в конце параграфа все упоминаемые ранее в параграфе виды "затрат" опять переименованы в "расходы". Контент-анализ такого текста заставит аналитика усомниться в том, что текст мог быть написан одним человеком, или придётся, по меньшей мере, предположить, что такой текст собран из фрагментов, написанных в разные периоды времени, в которых автор отдавал предпочтение то одному, то другому термину, или использованы фрагменты из разных публикаций, отредактированных разными редакторами. В контексте данной работы можно придерживаться любого из этих объяснений – все они показывают, что либо автор, либо редакторы не были склонны различать "затраты" и "расходы" как самостоятельные термины.

Обстоит ли аналогично дело в других языковых деловых культурах? Нет, что отмечено и в переводах на русский язык. Разберем этот вопрос подробнее, выполняя, таким образом, исследование вопроса с точки зрения **требования переводимости терминологических элементов**.

---

<sup>7</sup> Этот вопрос был подробно рассмотрен в [9].

Переводная литература, посвященная различным тематическим областям, таким как управленческий учет, контроллинг, финансовый менеджмент, конечно, содержит разбираемые категории. И переводы аналогичных категорий языка оригинального текста на русский язык, конечно, должны передавать именно то значение, которое бы не противоречило в соответствии с контекстом мысли автора. В соответствии с этим переводчики должны содержательно использовать термины «расходы», «затраты» и др. Если соблюдение таких условностей не требует содержание вопроса, то это бы доказывало неверность отправной гипотезы данной работы, что смысловая разница разбираемых терминов содержательна для условий их использования в формулировке тех или иных научных положений менеджмента. Рассмотрим примеры, показывающие соотношение разбираемой группы русскоязычных и иноязычных терминов.

В немецком учебнике «Экономика предприятия», перевод которого издан под редакцией профессоров А.П. Павлова, К. Рихтера, В.А. Антонова сказано, что «затраты (Kosten – в производственном учете) не следует путать с расходами в целом (Ausgaben) и издержками (Aufwand). В данном учебнике даны четкие и однозначные определения этих терминов: «Затраты представляют собой оцененное в денежном выражении потребление производственных факторов с целью изготовления и сбыта продукции и поддержания работоспособности предприятия» [22, с. 484]; «Расходы представляют «отрицательный поток платежей», т. е. уменьшение платежных средств» [22, с. 484]; «Издержки представляют собой распределенные по периодам и воздействующие на результаты хозяйственной деятельности предприятия расходы, денежная оценка которых соответствует основным предписаниям о составлении отчетности» [22, с. 485]. Там же сказано и о возможном тождестве понятий «выплаты» и «расходы», а также о возможной интерпретации разницы этих понятий: «выплаты представляют собой фактический расход денег, а расходы – как оплату деньгами, так и возникновение финансовых обязательств» [22, с. 484]. Осталось только добавить, что и Kosten – это, скорее, «себестоимость валовой продукции», чем затраты, потому что обозначает не использованные ресурсы на производство валовой продукции, а только стоимость этого использования, т. е. исключено натуральное представление категории «затрат», что, конечно же, не должно быть исключено из значения этого термина. Это замечание необходимо, поскольку и английское cost и немецкое Kosten ближе к категории «стоимости», чем к категории «затрат», но замечание это касается перевода и мотивы этого замечания те же, что и замечания по поводу представления на рис. 4 затрат себестоимостью валовой продукции. А вот строгое различие и авторами, и переводчиками категорий Kosten, Ausgaben и Aufwand, а также используемых в качестве переводов терминов «расходы», «выплаты», «затраты» и «издержки» вызывает не замечания, а только согласие с ними.

Приводимые определения, следует признать, не полностью соответствуют использованию рассматриваемых терминов и в советской практике, и значению этих терминов в приводимых выше цитатах нормативных и поднормативных актов Российской Федерации, и научной литературе на русском языке, в том числе и в Украине. Связано это, в первую очередь, с разной культурой учитывания разницы между категориями затрат и себестоимости. По этому поводу нельзя того же утверждать о нормативных и поднормативных актах Украины, поскольку использование категории «издержки» там не придерживается логичных рамок области использования этой категории. Но и решать вопрос для всех национальных терминологий невозможно, и решение этого вопроса будет в каждом отдельном случае опираться на свою национальную терминологическую культуру. Так, поскольку Kosten отражает только стоимостное измерение затрат (сравните с украинским «коштує»), то это слово правильнее было бы переводить словом «себестоимость».

Однако в немецком языке есть и лексема *Selbstkostenpreis*, лишившая переводчиков возможности пойти по этому пути перевода. В случае с переводом *Ausgaben* как "расходы" достаточно вспомнить, что сами авторы указывают на возможность придавать два значения этому термину в немецком языке, и согласиться с ними, что данное ими определение, скорее, соответствует только выплатам, а не всем расходам. Понятие же легитимности понесенных затрат соответствует и современной украинской практике употребления термина "издержки" (укр. "витрати"). Тем не менее, использование русских слов при переводе содержательно, а те отмеченные малые расхождения объективно определены семантическими различиями языков и традициями употребления в профессиональной практике терминов. Поэтому нельзя утверждать, что существующее многообразие синонимичных русских лексем искусственно соотнесено с многообразием синонимичных немецких терминов. Сам факт существования и в русском и в немецком языках группы определённо соотносимых терминов, используемых в стоимостном и натуральном учете, говорит об объективности возникновения таких терминов и о недопустимости признания их синонимичными.

Условно соотнесение некоторых иноязычных лексем с разными русскими лексемами объясняется, с одной стороны, неполной уверенностью в значении приводимых лексем, а с другой стороны, нетождественностью устоявшихся в языках семантических единиц, что определялось целым рядом причин: различным этимологическим родством, различными запросами хозяйственной практики, различными традициями в заимствовании и т. д. Так, "charges from salary" следует переводить не как расходы из зарплаты, а как "удержания из зарплаты". Но это, вводя новую лексему, не изменяет содержания термина. Здесь речь идет всего лишь о привычности практики употребления тех или иных лексем. Так "charges prepaid" в русском языке – "предоплата", но допустимо подчеркнуть указываемый словосочетанием факт свершения – тогда «оплачено», или даже употребить слово "расходы" – «расходы понесены». Так же как и в русском, в английском языке оплата процентов предполагает бесспорное отнесение их к расходам – "interest charges", – но не бесспорное отнесение их к затратам или издержкам. Однако в английском допустимо словосочетание "discount charges", то есть дословно "расходы по дисконтированию", хотя уместность такого употребления термина "расходы" требует глубокого обоснования. Если отталкиваться от того, что дисконт можно признать как принятые обязательства, уменьшающие величину поступлений, то тогда слово "расходы" употреблено верно, а если дисконт трактовать как уступку в торге, то есть изменение цен при установлении оправданной цены, то о факте понесения расходов говорить недопустимо. Это не просто разница в истолкованиях. При наличии утвержденных цен дисконт должен оправдывать уменьшение базы налогообложения, а значит, должен признаваться включаемым в стоимость расходов, уменьшивших поступление (от клиента как будто принята полная цена, после чего выплачено-возвращено поощрение за покупку), то есть уменьшение поступлений из-за скидки превращается в издержки (при том, что затрат, конечно же, не было). Регламентация бухгалтерского учета вполне может потребовать такого истолкования дисконта. В отсутствие такой регламентации, или же в сфере операционного менеджмента, где расходы, не обеспечивающие затраты, фиктивны и не могут найти использование в практическом понятийном аппарате, "расходы по дисконтированию" отнюдь не расходы, а невключаемое в издержки уменьшение расчетной стоимости поступлений. Но с точки зрения регламентации организации учёта издержек вполне может возникнуть потребность в такого рода «расходах», и "расходы по дисконтированию" становятся именно расходами (хотя и не становятся затратами) ради того, чтобы стать издержками. Однако не только регламентация учета может потребовать рассмотрения дисконта в связи с расхо-

дами и издержками. Так, необоснованное снижение цены в силу признания его необоснованным будет являться пресеченными доходами, или иначе – упущенной выгодой. Упущенную выгоду относят к потерям, потери – к затратам, затраты формируют себестоимость и через неё – издержки. Этот круг содержательно порочен, но формально отражает верное включение категорий, хотя вид выгоды вроде бы не может быть частью издержек (об этом см. [10]).

Кроме замены на узкоупотребимые лексемы, которые, естественно, чем уже, тем с меньшей вероятностью имеют свои полные аналоги в других языках (например, русское «взносы» является узкоупотребимой лексемой по отношению к «выплатам», и в чем-то пересекающееся с ним по значению узкоупотребимое английское «due» шире в том смысле, что расширяется на всякого рода пошлины и вообще обязательные сборы, но уже в том смысле, что не охватывает добровольные пожертвования), или на лексемы, чье употребление ситуативно оправданно, следовало бы указать ещё и на принятые в разных языках сокращения. Так "commission charges" в русском языке – просто "комиссионные", – прилагательное становится существительным. "Banking charges" – комиссия банку, а не расходы на услуги банка. "Charges paid" – "оплачено", а не «оплаченные расходы» или «совершенные платежи». Таких примеров может быть очень много, но и такие сокращения подразумевают то затраты, то расходы, то издержки, то статьи затрат и т. д.

Разная близость семантических полей соотносимых лексем в разных языках может также служить причиной различий в национальной терминологии. Проследживается это и в отношении «расходов». Так, испанское "salida" выступает расходом в противопоставлении доходу, но точно также как выход противопоставляется приходу. "Salida", в действительности, скорее "выход", чем "расход", поскольку может также переводиться и как сбыт товаров (ведь это же выход системы, «уход» товара), а значит, в таком употреблении сближается в некоторых случаях с понятием результата деятельности. Поэтому в парах "расход-приход" термин "salida" означает "расход", но в парах "расходы-доходы" вполне может быть использован и в качестве синонима "доходов". Такие случаи должны интересовать, скорее, филологов, чем экономистов, но и не должны путать экономистов, столкнувшихся с такими случаями в своей практике. И как бы ни был язык оригинален по своему подходу к составлению терминологии и вообще лексики, но потребность в различении "расходов", "затрат", "себестоимости" и "издержек" в научной экономической терминологии этого языка присутствует. Поэтому как минимум два термина из этой четвёрки в национальной терминологии присутствуют. Нет доминирующей пары или тройки, поэтому в одних случаях менее употребим термин "расходы", в других – "издержки", в третьих – "затраты", в четвертых – "себестоимость". Так, в украинской терминологии есть все четыре терминоэлемента, но "витрати" склонны использовать и в случае издержек и в случае расходов, а собственно расходы – "видатки" – как термин получил собственную лексему только потому, что общесоюзные регламентирующие документы, использующие русский язык, должны были быть переведены в советское время на украинский. Поэтому в создаваемой в тот период терминологии и нашла отражение вся тройка, но использовали термин "видатки" нешироко. В то же время, обратившись к польскому языку, из которого заимствована значительная часть украинской лексики, легко найти те самые «wydatki» и именно в значении «расходы». Но такое заимствование не является достаточным основанием утверждать, что разбираемое многообразие является результатом влияния какого-либо из языков. Близкая по составу в силу родственности и корней, и словообразования лексика славянских языков допускает разнообразные по этимологии формы разбираемых терминов (табл. 1, представлены языки из разных групп славянских языков), но при этом обеспечивает требуемое хо-

заяственной практике разнообразие значений. Отказавшись от одних лексем, эти родственные языки привлекли другие лексемы, но дают сходное по составу значений множество лексем. В этой статье отстаиваем то, что это разнообразие необходимо, а факт его наличия в разных языках считаем одним из доказательств необходимости этого разнообразия.

Таблица 1

**Сопоставление переводов терминов «расходы», «затраты», «издержки» на славянские языки разных групп**

<b>Рус.</b>	<b>Укр.</b>	<b>Чеш.</b>	<b>Серб.</b>
Расходы	Видатки	Vydaj	Расходи
Затраты	Затрати	Spotřeba	Утрошак
Издержки	Витрати	Naklady	Издатак

Приведем в качестве наиболее экзотического (и в то же время древнего и выверенного веками) примера китайский язык. Этот язык не относится к индоевропейским языкам, попадавшим в поле исследования до этого, и почти лишен их влияния на свою лексику. При этом древняя история китайской культуры является основанием для утверждения, что в таком языке должно было сформироваться необходимое многообразие терминов, если действительно необходимо.

Иероглифы, используемые в китайском языке, представляют некоторые понятия и выступают особой лингвистической единицей, в европейских языках не существующей. Поясним этот тезис, поскольку понятия, конечно же, в европейских языках присутствуют. Дело в том, что иероглиф может как представлять слово, так и не представлять, но при этом понятие он представляет. Сам иероглиф может быть составлен из других иероглифов, но если такая комбинация стала самостоятельным иероглифом, а не словом, то понятие, которое он отображает может и не иметь однозначной связи с теми понятиями, которые представляют используемые иероглифы-элементы, а новый иероглиф получает отдельное звучание. Если же сочетание иероглифов не составляют новый иероглиф, а остаются в рамках сочетания самостоятельными иероглифами, то они образуют не новое понятие, а комбинированное понятие, которое и является словом; звучание его является сочетанием звучаний составляющих его иероглифов. Есть слова, записываемые одним иероглифом, есть слова, отражаемые несколькими иероглифами, есть иероглифы не используемые в записи как отдельные слова. В поле исследуемого вопроса такая специфика языка позволяет открыть совершенно оригинальные моменты словообразования и порядка возникновения терминов. Так сложносоставное слово "пароход" (его можно использовать как некоторую русскую ассоциацию с процессом словообразования в китайском языке) имеет связь с понятиями "пар" и "ход" и довольно интересно выяснить: 1) является ли пароход прямым сочетанием понятий "пар" и "ход", или новым самостоятельным понятием, только лишь использующим в словообразовании корни "пар" и "ход"?; 2) указывает ли использование слов "пар" и "ход" в образовании слова "пароход" на объективность первичной потребности в понятиях "пар" и "ход" и вторичность потребности в понятии "пароход"? Второй вопрос, конечно же, в случае с "пароходом" получает утвердительный ответ, но отдельный случай не указывает, что всегда составная лексема указывает на вторичность понятия обозначаемого этой лексемой понятия по отношению к понятиям, обозначаемых лексемами, из которых состоит составная лексема. А вот первый вопрос не получит даже частных бесспорных ответов: та же лексема "пароход" могла бы обозначать и понятие "паровоз", и "вспашку поля, стоявшего под паром", например. Конкретный вопрос о полноте сочетания поня-

тий «пар» и «ход» в понятии «пароход» не представляет интереса, поскольку служит лишь некоторым примером для русскоязычного читателя. Для разбираемого случая иероглифического обозначения термина «расходы» постановка таких вопросов и ответы на них определена тем, что во многих случаях словообразования в китайском языке сочетания понятий могут дать совершенно самостоятельное по отношению к ним слово. Но многие случаи китайского иероглифообразования и словообразования демонстрируют синтетичность образуемых понятий (подобно русскому «пароходу») или ассоциативность (как например, русские цвета «малиновый», «розовый», «сиреневый», вполне тождественно представляемы не в форме прилагательных, а парами существительных имен: «цвет малины», «цвет розы», «цвет сирени»), а потому интерес представляют ответы на поставленные вопросы, позволяя (или нет) упорядочить узость-широту разбираемых понятий, а также первичность-вторичность их образования, что должно быть продиктовано хозяйственной потребностью в таких словах и терминах.

Перейдём непосредственно к китайским вариантам слов, представляющих разбираемую группу терминов. Они представлены в табл. 2.

Если учесть, что иероглиф не дает указания на часть речи и поэтому слова означают какую-либо часть речи только в зависимости от позиции в предложении, то, например, первый иероглиф в табл. 2 может обозначать как процесс или действие, так и явление или объект, то есть соответствующее русское слово – «расходовать», а может, и «расходы», «тратить» и «траты». Поэтому в контексте исследования разбираемого здесь вопроса значение первого иероглифа в табл. 2, либо «расходы» либо «затраты».

Таблица 2

**Китайские слова, которые могут быть отождествлены со словами «расходы», «затраты», «издержки» (или быть близкими по значению настолько, что могут быть так переведены на русский язык) согласно словарям А.В. Котова [8] и «АВВУ Lingvo 11» [1]**

Начертание слова иероглифами	Звучание (английская транскрипция)	Значение слова
費	fèi <sup>2</sup>	тратить, расходовать
費用	fèi yòng	расходы, издержки
錢	qián <sup>3</sup>	1. деньги; 2. расходы; 3. цянъ (0,1 лана)
投資	tóuzī	инвестировать
花	huā	1. цветок, цветы; 6. тратить, расходовать
花錢	huā qián	тратить [расходовать] деньги
費钱	fèiqián	тратить [расходовать] деньги
花钱	huāqián	тратить [расходовать] деньги



Если учесть, что 費 и 费, а также 錢 и 钱 – это одни и те же иероглифы, а их различное начертание определено реформой письменности, то можно сделать вывод не о разнице слов в словарях, а о естественной (если учесть специфику языка) вариативности. Поэтому, несмотря на разницу в начертании 花錢 и 费钱 и 花钱 – это всё-таки синонимы (花錢 и 花钱 – это даже одно и то же слово). Но вот остальные слова имеют несколько отличное значение и им следует придать разный перевод в русском языке, а не сваливать в одну статью перевода и затраты, и расходы, и издержки.

Слово 費 [ fèi ] – это всё-таки «затраты» и «расход», а не «расходы», потому что широта его значения позволяет говорить об использовании любого вида ресурсов. Такие слова как 路费 [ lùfèi ] (дорожные расходы; плата за проезд), 学费 [ xuéfèi ] (плата за обучение), 军费 [ jūnfèi ] (военные расходы) и 党费 [ dǎngfèi ] (партийные взносы) говорят в пользу обратного, поскольку плата – это синоним выплат, а значит, должно указывать на «расходы». Именно такую позицию автор и занял в отношении слова 費, переводя его как «расходы» или даже ещё уже – как «выплаты». Но хотелось бы обратить внимание на слово 费时间 [ fèishíjiān ] (расход, затраты времени), которое в соответствии с нормами русской терминологии следует переводить как «затраты времени» или «трудоzатраты» (трудоzатраты измеряются временем работы), и никак иначе. А это слово также производно от слова 費. Другим примером того, что базовым словом для образования других слов в китайском выступает понятие «затраты» может послужить слово 费解 [ fèijiě ], которое в словаре «АВВУ Lingvo 11», перевели как «мудрёный». Если посмотреть на состав иероглифов этого слова (а всё-таки не следует забывать, что они означают определённые понятия, соединённые в этом слове), то дословный перевод должен быть примерно таким: «затратно развязываемый», или в традиционных русских высказываниях – трудноразрешимый, неудобоваримый. Конечно же, «затраты» (использование ресурсов) как составляющее такого понятия приемлемы, а вот «расходы» (взятие или оплата обязательств<sup>8</sup>) – нет, не приемлемы. Что же касается «платы за проезд», «платы за обучение», «военных расходов» и «партийных взносов», то каждый из этих случаев говорит в пользу отождествления слова 費 со словом «выплаты», и лишь в силу этого, то есть косвенно, в пользу перевода его словом «расходы». Но в каждом из этих случаев можно выполнить замену слов «расходы» и «плата» на слово «затраты» (хотя это и не целесообразно, но не является значительной терминологической ошибкой: затраты на дорогу, военные затраты, – хоть и менее правильные словосочетания, но допустимы). А вот в приводимых выше словах обратные замены «затрат» на «расходы» недопустимы. Приводимые же ниже другие слова, использующие в качестве словообразующего понятия кроме [ fèi ] ещё и слово «деньги» конечно

<sup>8</sup> Желательно было бы, что фраза «взятие обязательств» была достаточной, чтоб так было правильно, но так говорят только о тех обязательствах, оплата которых отложена в будущее. Если бы было иначе, то «выплаты» не были бы составной частью расходов, а также как и затраты были бы самостоятельной категорией. Мы употребляем расходы по отношению к взятым обязательствам вообще, но ту часть взятых обязательств, которую тут же выполняем – не называем взятыми обязательствами. Отойти от такой традиции было бы удобно: расходы бы означали признание обязательств при приобретении благ, выплаты – погашение обязательств, затраты – невозвратное использование благ, издержки – легитимную стоимость затрат или расходов или выплат. Пока же выплаты являются частью расходов и это вводит некоторую путаницу, показанную на рис. 1 и разбираемую в формулах (1)-(11).

же, в первую очередь указывают на «расходы» и «выплаты». Что же «выплаты» есть иное, как не затраты денег? Поэтому-то [ fèi ] и следует придавать значение «затраты», признавая за этим словом и понятием основную роль в словообразовании анализируемого ряда категорий.

Слово 費錢 – это именно «расходы», причем 錢, имея основное значение «деньги», указывая на действие, обозначаемое этим словом, должно быть переведено как «оплата», «выплаты» и само, вне сочетания с другими иероглифами. А раз 錢 – это уже выплаты, то создание слова «затрата денег» может отвечать только потребности в обозначении расходов (раз передача денег уже обозначена, то «затрату денег» допустимо трактовать расширительно – взял денежные обязательства, значит уже затратил деньги).

Слово 費用 – это скорее «издержки», чем «затраты» или «расходы», поскольку речь идет не о затрате ресурсов, благ, средств или чего-либо другого (такое значение потребовало бы скорее комбинации понятий 費 и 資 – так последнее понятие использовано при образовании слова «капитал»: 資本, дословно – «источник (корень) средств, ресурсов»), а именно «затраты употребления». Складывается впечатление, что это слово было создано как калька с русского «издержался», чего, конечно же, быть не может. Учитывая варианты значения второго иероглифа в этом слове, его можно дословно переводить также и как «затраты выгоды», «затраты пользы», «затраты эффекта». Такие варианты перевода показывают, что значение этого слова ближе к значению русского слова «издержки», чем к значению слова «затраты», и уж никак не к значению слова «расходы».

Могут быть, конечно же, и другие логические схемы обоснования закрепления русских слов перевода приводимых китайских слов. Например, можно допустить, что «деньги» – это уже не «деньги», а «финансы», а значит «расход финансов» – это издержки, а базовое понятие, участвующее в словообразовании большинства разбираемых слов – это «расходы». Тогда «расход употребления» – это «затраты». Оспаривать какую-либо из альтернативных схем распределения значений между знаками не станем. Как бы там ни было (разобраться в этом окончательно следовало бы знатоку китайского языка, который бы опирался на знание широкой языковой практики), но в рамках проводимого исследования уже и при полученных результатах можно сделать важные для решаемого вопроса выводы. И в первую очередь, – это вывод о том, что использование нескольких близких по значению слов в китайском языке, так же как и разобранных ранее индоевропейских языках, показывает потребность в такого рода разнообразии и в языках, неотносимых к индоевропейской группе языков.

**Выводы и пути дальнейшего исследования.** Современное состояние терминологии является, безусловно, выражением объективной потребности в терминологии, существовавшей в прошлом и объективной же тенденции формирования терминологических средств удовлетворения этой потребности. Выявленные в статье препятствия формирования теории управления расходами, определяемые состоянием терминологии, показывают не только объективность их возникновения в предшествующие периоды развития, но и объективную необходимость их устранения. Первым выводом является признание самостоятельности не только категории «расходы» от категории «затраты» в том смысле, что ни затраты не являются подмножеством расходов, ни расходы не являются подмножеством затрат, но и самостоятельности управления расходов как отдельной подотрасли менеджмента. Второй вывод прямо следует из первого: и классификация расходов, и средства моделирования условий возникновения расходов, и инструменты управления расходами являются самостоятельными положениями науки менедж-

мента и нетождественны классификации и моделям управления затратах (демонстрацией этого тезиса является содержание табл. 3). Из этого вытекают и пути

Таблица 3

**Сравнение объектов и инструментов управления затратами  
и управления расходами**

Сравниваемые характеристики	Сравниваемые предметные области	
	Управление затратами	Управление расходами
Основной комплекс управляемых факторов	Технология	Схема расчетов
Основной комплекс полууправляемых факторов	Качество поставок (качество поставляемого, его транспортировки и отгрузки, соблюдение сроков и соответствие заказу и т. д.)	Условия поставки (главным образом, условия оплаты и степень их фиксации)
Основной комплекс неуправляемых факторов	Способ производства в народнохозяйственной системе	Финансовое состояние предприятий-контрагентов и финансовая культура их работников
Связующие комплексы управляемых и неуправляемых факторов	Управление производственными рисками	Управление финансовыми рисками
Инструменты отображения	Нормы расхода, бюджетные планы	Платежный календарь
Инструменты организации	Внутрихозяйственный учёт. Нормирование расхода	Учет трансакций. Платежный календарь
Инструменты планирования	Модели мат программирования, теории управления запасами, теории надежности, технического обслуживания, износа и живучести оборудования	Модели теории расписаний, теории очередей, модели замены основных средств, распределения ресурсов, Миллера-Ора, Баумоля и др.
Инструменты администрирования	Формы внутрихозяйственного учёта: центры ответственности и затрат, центры образования прибыли, формы участия в прибыли, интрапренерство	Финансовая дисциплина, организация отношений в ассоциации, организация факторинга

дальнейшего исследования: обобщить существующие представления о данной предметной области (а она в действительности развивалась как объективная потребность отражать объективную реальность, но при этом не была оформлена как единый комплекс научных положений) и развить недостающие, но необходимые части этого комплекса научных положений. Основной вывод статьи может быть сформулирован следующим образом: современные системы терминов, которые предстоит использовать в предметных областях управления затратами и управления расходами, не столько недостаточны по составу – они развивались в единстве и отражают почти все многообразие явлений, которые должны быть отражены терминологически, – сколько недостаточно разграничены в справочной и учебной литературе, в моделях управления. Совершенствования нуждается больше теоретические положения науки менеджмента, использующие терминологию, а

также практика употребления терминов, то есть терминологическая культура специалистов.

### Литература

1. *ABBYU Lingvo 11*. Многоязычный электронный словарь. – ABBYY Software, 2006.
2. *Алаев Э.Б.* Экономико-географическая терминология. М.: Мысль, 1977. – 199 с.
3. *Герасименко В.В.* Ценовая политика фирмы: Европейский опыт, российские перспективы, модели и методы, варианты и тесты. – М., 1995. – 187с.
4. *Гостева И.С.* Обзор и сопоставление подходов определения категории упущенной выгоды // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених «Сучасні проблеми соціально-економічного розвитку України» – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005, – с. 121-122
5. *Ефремова А.А.* Влияние различия понятий "расходы" и "затраты" на реальность выполнения ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" // Консультант, № 22, 2003, с. 14-19.
6. *Ефремова А.А.* Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Ефремова Анна Алексеевна. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.
7. *Керимов В.Э.,* Минина Е. В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат // Менеджмент в России и за рубежом. – №1, 2002.
8. *Котов А.В.* Китайско-русский словарь-минимум. 2750 иероглифов и 6200 слов. Под ред. В. И. Горелова. – М.: Русский язык, 1974 – 432 с.
9. *Кривуля П.В.* Отличие предмета и задач управления затратами и управления расходами // Вісник Східноукраїнського національного університету. – 2000. – №5(27). – Ч.2. – С. 66-79.
10. *Кривуля П.В.* Упущенная выгода (*Lucrum cessans*): упускаемая и недопускаемая // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2006. – № 3(97). – С. 232-234.
11. *Кривуля П.В.,* Стрижиченко Н. А. Соотношение категорий «альтернативная стоимость», «вмененные затраты» и «упущенная выгода» // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. Зб. наук. праць Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Вип. 15. – Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2006, – С. 270-279.
12. *Кугаенко А.А.* Методы динамического моделирования в управлении экономикой: Учебное пособие с компакт-диском / Под ред. П. Е. Кондрашова. – 2-е изд., испр. и доп. М.: Университетская книга, 2005. – 465 с.
13. *Медяник В.И.* Управление расходами предприятий // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. Зб. наук. праць Східноукраїнського державного університету. Вип. 2. – Луганськ: СУДУ, 2000. – С. 110-115.
14. *Назарбаева Р.* Затраты или расходы: в чем разница? // Бухгалтерия №23 (594) 7 июня 2004 года. – С. 53-57
15. *Орехова О.А.* Затраты и расходы // Материалы IX-ой научной конференции преподавателей, аспирантов и студентов // <http://www.novsu.ac.ru/>
16. *Русско-украинский* и украинско-русский словарь финансовой терминологии. – Харьков: Прапор, 1997. – 400 с.
17. *Сизов С.Ю.* Русско-китайский словарь юридических, экономических и банковских терминов. – М.: Муравей, 2004. – 208 с.
18. *Системный анализ* и структура управления. (Книга восьмая). Под общей редакцией проф. В.Г. Шарина. – М.: Знание, 1975. – 304 с.
19. *Тироль Ж.* Рынки и рыночная власть: теория организации промышленности: В 2-х т. Изд. 2-е испр. / Пер. с англ. под ред. В. М. Гальперина и Н. А. Зенкевича. СПб.: Экономическая школа, 2000. Т. 2. – 450 с.
20. *Трубочкина М.И.* Управление затратами предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 218 с.
21. *Шерер Ф.,* Росс Д. Структура отраслевых рынков: Пер. с англ. – М.: Инфра-М, 1997. – VI, 698 с.
22. *Экономика предприятия:* Пер с нем. – М.:ИНФРА-М,2001. – 928 с.