

УДК 338.2;339.138

DOI: 10.31891/2307-5740-2020-286-5-25

ОРЛОВ О. А., РЯСНЫХ Е. Г., САВЧЕНКО Е. В.

Хмельницький національний університет

## РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ЦЕНЫ И ПОВЫШЕНИЯ ПРИБЫЛЬНОСТИ ПО ВИДАМ ПРОДУКЦИИ

*На основе критического анализа системы формирования цен в условиях централизованной экономики, определения себестоимости и цен на современных украинских промышленных предприятиях, основных подходов к решению проблем ценообразования в работах ведущих западных экономистов, в статье предлагается новый взгляд на эту проблему. В качестве основного критериального показателя формирования цены предлагается коэффициент маржинальной прибыли, который выступает как потенциальная рентабельность изделия и обеспечивает покрытие постоянных затрат и формирование в цене желаемой величины прибыли.*

*Ключевые слова: цена, рентабельность, маржинальная прибыль, коэффициент маржинальной прибыли, метод ABC, метод «стандарт-кост».*

ORLOV O., RYASNYKH E., SAVCHENKO E.

Khmelnyskyi National University

## PROFITABILITY AS A TOOL FOR PRICE FORMATION AND INCREASE OF PROFITABILITY BY TYPE OF PRODUCT

*In the conditions of the centralized management system the problems of price formation and on its basis profitability practically did not depend on the enterprises. The latter, calculating the cost of production, as a rule, were interested in artificially overestimating its value, because on its basis, prices were formed for products in the pricing bodies of the Union and the republics.*

*Characteristically, for industries producing consumer goods, the centralized pricing system set prices with a very high level of profitability. Thus, the profitability of the knitwear industry reached 40 %, and the profitability of mechanical engineering and metallurgy products was set low to ensure its competitiveness in foreign markets.*

*In a market economy, companies independently form prices and profitability. But the main problem is the controversial methods of allocating fixed costs when calculating the cost of production. Most Ukrainian enterprises still distribute fixed costs in proportion to "direct wages", which leads to a significant distortion of the value of the price, and, consequently, profitability.*

*There are numbers of important tasks in the economic literature and practice of enterprises which does not find acceptable solutions, since they require a quantitative measurement, and the analytical tools for these purposes are not presented at scientific papers. On the base of critical analysis of prime cost and price formation processes (including practice of the centrally planned economic production, modern Ukrainian enterprises' experience and main approaches of leading western economists in the field) the alternative opinion is given. As the basic key index of price formation the marginal profit rate is suggested. With the help of the last one (which is, in fact, the potential profitability rate) will be possible to contribute the fixed costs covering and the wishing earnings on price. The method of non-cost pricing for machine-building enterprises is given. The obtained results are theoretically important since they allow calculating cost, price, profit and profitability on types of products in the new way, offer a non-cost approach to the prices formation with the provision of appropriate tools. The practical significance of the results obtained to create conditions for flexible management of costs, profits and prices, which is especially important in the circumstances of changing market conditions.*

*Keywords: price, profitability, marginal profit, marginal profit rate, method ABC, standard cost method.*

В условиях централизованной системы управления проблемы формирования цены и на ее основе рентабельности практически не зависели от предприятий. Последние, рассчитывая себестоимость продукции, как правило, были заинтересованы в искусственном завышении ее величины, поскольку на ее основе формировались цены на продукцию в органах ценообразования Союза и республик.

Характерно, что для отраслей производящих потребительские товары, централизованная система ценообразования устанавливала цены с очень высоким уровнем рентабельности. Так, по продукции трикотажной промышленности рентабельность достигала 40 %, а на продукцию машиностроения и металлургии рентабельность устанавливалась низкая, чтобы обеспечить ее конкурентоспособность на внешних рынках. В условиях рыночной экономики предприятия самостоятельно формируют цены и рентабельность продукции. Но основная проблема заключается в спорных методах распределения постоянных затрат при расчете себестоимости продукции. Большинство предприятий Украины до сих пор распределяют постоянные затраты пропорционально «прямой оплате труда», что приводит к существенному искажению величины цены, а, следовательно, и рентабельности.

В странах Западной Европы и США ученые и специалисты давно уже пришли к выводу, что традиционная система формирования затрат – система «стандарт-кост» существенно искажает себестоимость продукции и в ряде случаев приводит к формированию убыточных цен. В конце 1980 г. в США в противовес традиционным методам расчета себестоимости появился метод, получивший название «учет затрат по видам деятельности» – метод ABC. В команду разработчиков этого метода вошли такие известные ученые как Роберт Каплан и Робин Купер. Сравнительный анализ традиционных методов и метода ABC имеется в работах многих ученых: К. Друри [1], А. Апчерч [2], Хорнгрен с соавторами [3], Аткинсон с соавторами, в числе которых Р. Каплан [4]. Но особенно подробно названные методы изложены

в специальной монографии Джона Д. Дейли «Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества» [5].

Критикуя систему «стандарт-кост», Д. Дейли приводит пример, где себестоимость единицы продукции при традиционном методе не изменяется с изменением объема производства, а при использовании метода ABC с ростом объема продаж существенно снижается. Однако этот пример приводится для условий, когда выпускается один вид продукции, где нет необходимости использовать ни метод ABC, ни «стандарт-кост».

У Д. Дейли получается, что при объеме продаж в одну тысячу единиц отклонения в себестоимости единицы продукции при использовании метода ABC и традиционного метода составляет 8317 % [5, с. 26]. Разумеется это не соответствует практике. Основной недостаток метода «стандарт-кост» заключается в том, что он предусматривает распределение по «твердым ставкам» только прямых и производственных постоянных затрат, а для распределения непроизводственных постоянных затрат (административных, сбытовых и пр.) используются произвольные методы распределения.

Мы в свое время достаточно подробно описали достоинства и недостатки метода ABC [6, с. 7–17], поэтому остановимся лишь на некоторых моментах, связанных с формированием рентабельности.

Ставя вопрос о значении достоверности информации о затратах Д. Дейли утверждает: «В модели ценообразования на основе метода ABC (модель АВР) рассчитывается ряд значений себестоимости единицы изделия в зависимости от объема продаж» [5, с. 27]. Такие расчеты можно производить только, когда выпускается один вид продукции. В условиях многономенклатурного производства себестоимость конкретного изделия, а следовательно и рентабельность нельзя рассчитать в зависимости от его объема продаж, поскольку в этих условиях себестоимость по видам изделий зависит не столько от объема продаж конкретного изделия, сколько от изменения структуры ассортимента в целом по предприятию.

«Модель ABC особенно пригодится, – утверждает Д. Дейли, – при решении вопроса о том, принесет ли компании дополнительный заказ дополнительную прибыль» [5, с. 24].

В любом случае дополнительный заказ (при нормальной цене) обязательно принесет предприятию дополнительную прибыль. Но проблема в том, что прибыль от дополнительного заказа по изделию не соответствует дополнительной прибыли, получаемой в целом предприятием. Дополнительный заказ возьмет на себя часть постоянных затрат и в результате снизится себестоимость и увеличится прибыль по иной продукции предприятия. Вообще тут нет особой проблемы и необходимости использовать метод ABC. Прибыль от дополнительного заказа для предприятия равна маржинальной прибыли от этого заказа, а величину прибыли по конкретному изделию можно рассчитать только после пересчета в целом по предприятию. Однако сторонники метода ABC не видят необходимости вообще использовать маржинальную прибыль в экономических расчетах. «Распространение метода ABC, – утверждает Д. Дейли, – привело к практически полному исчезновению концепции маржинального дохода» [5, с. 146].

В работе Д. Дейли мы нашли один пример использования маржинального дохода (маржинальной прибыли). «Маржинальный доход на единицу изделия, как правило сокращается по мере роста количества проданных изделий. Высокая доля маржинального дохода в цене еще не гарантирует высокой прибыли» [5, с. 171]. В условиях однономенклатурного производства с ростом объема продаж можно снизить цену и, соответственно, маржинальную прибыль. Возможно, что и в условиях многономенклатурного производства по отдельным изделиям с существенным ростом объема продаж возможно снижение цен. Но, если цена и переменные затраты по изделиям не изменятся, то рост объема продаж приведет к росту прибыли, а высокая доля маржинальной прибыли в цене гарантирует более высокий уровень прибыли и рентабельности изделия. Но, как говорится «слова ничего не стоят», если их не подтверждают расчеты.

Для доказательства этих положений мы приведем простые расчеты как искажается себестоимость, прибыль и рентабельность продукции при распределении постоянных затрат пропорционально прямой зарплате и для сравнения аналогичные расчеты при распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли. Далее мы изменим структуру продаж и проведем аналогичные расчеты.

Предприятие выпускает три вида продукции. Величина постоянных затрат – 589 ед., остальные данные приведены в таблицах 1 и 2.  $\hat{E}_{\text{Г}} = 589 / 310 = 1,9$ . С помощью этого коэффициента распределяются постоянные затраты между изделиями. Изделие «В» по расчету обладает высокой долей прибыли и рентабельности (22,4 %) при общей низкой рентабельности (2,37 %), поскольку удельный вес «зарботной платы» в «прямых затратах» у него самый низкий.

Таблица 1

**Расчет прибыли и рентабельности при базе распределения – «зарботная плата»**

Изделие	Цена Ц	Количество N	Выручка В	Прямые затраты		Зарботная плата		Постоянные затраты ПЗ	Себестоимость на объем С	Прибыль на объем П	Рентабельность Р, %
				На ед. $I_i$	На объём И	На ед. $З_i$	На объём З				
А	20	25	500	12	300	6	150	285	585	-85	-
В	15	48	720	7,5	360	2,5	120	228	588	132	22,4
С	12	10	120	6	60	4	40	76	136	-16	-
Всего	-	73	1340	-	720	-	310	589	1309	31	2,37

Таблиця 2

## Расчет прибыли и рентабельности при базе распределения – «маржинальная прибыль»

Изделие	Цена <i>Ц</i>	Количество <i>N</i>	Выручка <i>B</i>	Прямые затраты		Маржинальная прибыль		Прибыль <i>П</i>	Рентабельность <i>P</i> , %	Коэффициент маржинальной прибыли <i>K<sub>мп</sub></i>
				На ед. <i>I<sub>i</sub></i>	На объём <i>I</i>	На ед. <i>ПМ</i>	На объём <i>M</i>			
А	20	25	500	12	300	8	220	10	2,04	0,4
В	15	48	720	7,5	360	7,5	360	1,8	2,56	0,5
С	12	10	120	6	60	6,0	60	3,0	2,56	0,5
Всего	–	73	1340	–	420	–	620	31	2,37	0,46

При распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли нет необходимости в расчете величины постоянных затрат и себестоимости по видам продукции. Разумеется с помощью «*K<sub>б</sub>*» – коэффициент безубыточности – можно рассчитать постоянные затраты по видам продукции по формуле:

$$\hat{I} \zeta_i = \hat{E}_i \cdot \hat{I} \quad (1)$$

и сложив их с прямыми затратами, получить себестоимость по видам продукции.

Кстати, постоянные затраты по изделию «В» при их распределении пропорционально маржинальной прибыли составили 342 ед., а при распределении пропорционально заработной плате всего 228 ед. Это и обусловило слишком высокую рентабельность данного изделия.

Для расчета таблицы 2 необходимо использовать следующие четыре формулы:

$$\hat{E}_i = \hat{I} \zeta_i / \hat{I} = 589 / 620 = 0,95, \quad (2)$$

$$\zeta_i = 1 - \hat{E}_i = 1 - 0,95 = 0,05, \quad (3)$$

$$\hat{I} = \zeta_i \cdot \hat{I} = 0,05 \cdot 620 = 31, \quad (4)$$

$$D_i = \hat{I} / (\hat{A} - \hat{I}) = 31 / (1340 - 31) = 2,37. \quad (5)$$

Аналогичные расчеты следует проводить и по видам продукции.

Следует обратить внимание, что при использовании в качестве базы распределения маржинальной прибыли у изделий «В» и «С» рентабельность одинаковая 2,56 %, что соответствует потенциальной рентабельности – коэффициенту маржинальной прибыли, который у них одинаковый. В последующих расчетах можно также наблюдать такую ситуацию. Но еще больший интерес представляют расчеты при изменении структуры ассортимента. Допустим, что по изделию «А» объем продаж увеличился на 15 ед. и составляет теперь 40 изделий.

Как прореагируют на это изменение структуры ассортимента расчеты с использованием традиционной базы распределения постоянных затрат? (табл. 3).

Таблиця 3

## Расчет прибыли и рентабельности при изменении структуры ассортимента с использованием базы распределения «зарплата»

Изделие	Цена <i>Ц</i>	Количество <i>N</i>	Выручка <i>B</i>	Прямые затраты		Зарплата		Постоянные затраты <i>ПЗ</i>	Себестоимость на объём <i>С</i>	Прибыль на объём <i>П</i>	Рентабельность <i>P</i> , %
				На ед. <i>I<sub>i</sub></i>	На объём <i>I</i>	На ед. <i>З<sub>i</sub></i>	На объём <i>З</i>				
А	20	40	800	12	480	6	240	328,7	808,7	-8,7	–
В	15	48	720	7,5	360	2,5	150	205,5	565,5	154,5	27,3
С	12	10	120	6	60	4	40	54,8	114,8	5,2	4,53
Всего	–	88	1640	–	900	–	430	589	1489	151	10,1

Коэффициент распределения пропорционально зарплате уменьшился:  $K_{зн} = 589/430 = 1,37$ . Изделие «В», которое никакого отношения к дополнительному заказу не имеет, увеличило свою прибыль на 62,5 ед. и, соответственно, рентабельность.

Особо отметим, что изделие «А», которое своим дополнительным заказом увеличило маржинальную прибыль и прибыль по предприятию на 120 ед. При этом распределении постоянных затрат **осталось убыточным**. Проверим, что произойдет с прибылью и рентабельностью при смене базы распределения постоянных затрат (табл. 4).

Таблиця 4

**Расчет прибыли и рентабельности при изменении структуры ассортимента с использованием маржинальной прибыли в качестве базы распределения постоянных затрат**

Изделие	Цена	Количество	Выручка	Маржинальная прибыль	Прибыль	Рентабельность	Коэффициент маржинальной прибыли
A	20	40	800	320	65,31	8,89	0,4
B	15	48	720	360	73,48	11,37	0,5
C	12	10	120	60	12,25	11,37	0,5
Всего	–	98	1640	740	151	10,1	0,45

$$\begin{aligned} \hat{E}_i &= 589 / 740 = 0,7959; & C_j &= 0,2041; & \hat{I} &= 151, \\ \hat{I}_A &= 0,2041 \cdot 320 = 65,31 & D_A &= 65,31 / (800 - 65,31) = 8,89, \\ \hat{I}_B &= 0,2041 \cdot 360 = 73,48 & D_B &= 73,48 / (720 - 73,48) = 11,37, \\ \hat{I}_C &= 0,2041 \cdot 60 = 12,25 & D_C &= 12,25 / (120 - 12,25) = 11,37, \\ \hat{I} &= 0,2041 \cdot 740 = 151 & D &= 151 / (1640 - 151) = 10,1. \end{aligned}$$

Дополнительный заказ по изделию «А» увеличил прибыль по предприятию на 120 ед., а прибыль по самому изделию увеличилась всего на 55,3 ед. Остальной прирост прибыли и рост рентабельности пришелся на другие изделия этой ассортиментной группы. И этот процесс происходит в реальной практике беспрерывно и только по этой причине себестоимость не может играть определяющую роль при корректировке ассортимента и формировании цен. Эти расчеты подтверждают, что в условиях многономенклатурного производства невозможно и нецелесообразно рассчитывать «...ряд значений себестоимости продукции в зависимости от объема производства» [5, с. 27].

Очевидно, правомерен вопрос: а на что же ориентироваться предприятию при установлении цены, если не производить расчет полной себестоимости изделий? Переход на составление калькуляции методом «величины покрытия» вовсе не означает полного отказа от составления калькуляции с полным распределением затрат. Последние необходимы для сравнения затрат на изготовление продукции у конкурентов для сравнения с розничной ценой, но никак для установления цены (за исключением регулируемых цен) и решений по ассортименту.

Проведем еще одно изменение в структуре ассортимента. Кроме увеличения объема производства изделия «А», уменьшим объем продаж изделия «В» на 12 единиц.

Результаты расчетов отражены в таблицах 5 и 6.

Таблиця 5

**Расчет прибыли и рентабельности при дополнительном изменении структуры ассортимента с использованием базы распределения постоянных затрат «зарботной платы»**

Изделие	Цена Ц	Количество во N	Выручка B	Прямые затраты		Зарботная плата		Постоянные затраты ПЗ	Себестоимость на объем C	Прибыль на объем П	Рентабельность P, %
				На ед. И <sub>i</sub>	На объём И	На ед. З <sub>i</sub>	На объём З				
A	20	40	800	12	480	6	240	382,0	862	-62	–
B	15	36	540	7,5	270	2,5	90	143,0	413,0	127	30,7
C	12	10	120	6	60	4	40	63,7	124,0	-4,0	–
Всего	–	86	1460	–	810	–	310	589	1399	61	4,32

В этой ситуации  $K_{zn} = 589 / 370 = 1,592$ .

Результаты, как видим, еще более парадоксальные. Изделие «А» увеличило маржинальную прибыль и прибыль по предприятию на 120 ед., а по расчету оказалось убыточным, а изделие «В» уменьшило прибыль по предприятию на 90 ед., но по расчету рентабельность его даже возросла и составила 30,7 %, при общей рентабельности по предприятию 4,3 %.

Таблиця 6

**Расчет прибыли и рентабельности при дополнительном изменении структуры ассортимента с использованием базы распределения постоянных затрат маржинальной прибыли**

Изделие	Цена	Количество	Выручка	Переменные затраты	Маржинальная прибыль		Прибыль	Рентабельность	Коэффициент маржинальной прибыли
					на ед.	на объём			
A	20	40	800	12	8	320	30	3,62	0,4
B	15	36	540	7,5	7,5	270	25,38	4,93	0,5
C	12	10	120	6	4	60	5,64	4,99	0,5
Всего	–	86	1460	–	–	650	61,0	4,31	0,44

$$\hat{E}_i = 589 / 650 = 0,906; C_j = 0,094; \tilde{I} = 61; D_j = 61 \leq 100 / (1460 - 61) = 4,31 \%$$

Аналогичные расчеты проведены и по видам изделий. В статье мы привели расчеты для лучшего восприятия на условных примерах, но аналогичные расчеты были проведены нами на ряде машиностроительных предприятий (Красиловский машиностроительный завод, ПАТ «Темп», ПАТ «Адвис», ПАТ «Красиловагромаш» и др.). Эти расчеты показали, что существующая на предприятиях система распределения постоянных затрат серьезно искажает себестоимость и рентабельность по видам продукции.

Вернемся к Д. Дейли. «Метод ABC, – утверждает Д. Дейли, – используется для принятия управленческих решений, в частности, для решения о разработке новых продуктов, анализа рентабельности производственной программы» [5, с. 145]. А чуть позже приводит слова Гарри Гокинса, менеджера по связям с корпоративными клиентами в ABC «Technologies»: «...в 99 случаях из 100 возможность программного продукта используется для того, чтобы провести анализ за прошлые периоды, а не для прогнозирования издержек по новым продуктам в будущем» [5, с. 191].

Преимуществом метода ABC, в отличие от традиционных методов, считается возможность рассчитывать полную себестоимость продукта и с помощью установления процента от нее определять цену. Таким образом, это чисто затратный подход к ценообразованию. Действительно, ценообразование, основанное на затратах, – самая распространенная процедура и ее используют большинство зарубежных компаний, не говоря уже об отечественных.

В начале XX века появился ряд работ, которые категорически отвергают этот метод и предлагают так называемое «ценностное ценообразование». Наиболее полно суть его изложена в работах Р. Долана и Г. Саймона [7] и Т. Нэгла и Р. Холдена [8]. «Если при установлении цены исходят из полных затрат, как это имеет место на практике, – утверждают Р. Долан и Г. Саймон, – цена определяется постоянными затратами, а это логически неверно» [7, с. 46]. Т. Нэгл и Р. Холден отмечают: «Сегодня многие компании признают ложность ценообразования на основе себестоимости и его неблагоприятное влияние на прибыль» [8, с. 22].

Суть «ценностного ценообразования» заключается в том, что доля «ценности», созданная для потребителей, возвращается компании-изготовителю. Однако, сторонники этого направления в своих работах не представили эту идею в формализованном виде, без чего невозможно распределить «ценность» между потребителем и изготовителем.

Сторонники активного (ценностного) ценообразования выдвигают цену на передний план, рассматривая ее в качестве ключевого, контролируемого фактора рентабельности.

Действительно, цена при определенном ее уровне в соответствии с затратами влияет на уровень рентабельности. Но наш подход несколько иной. Суть его в том, что контролируемым, ключевым фактором цены является заданный уровень рентабельности.

Характерной особенностью формирования цен на новую продукцию является то, что цена должна быть определена на проектной стадии ее разработки. В этих условиях именно конструкторы и технологи представляют информацию о прямых затратах на ее изготовление, что конечно проще, чем рассчитывать все затраты. Некоторые ученые (К. Друри [4, с. 381], А. Апчерч [2, с. 337]) предлагают при формировании цены осуществлять надбавку в процентах к переменным затратам. Почему-то зарубежные ученые не заметили, что надбавка к переменным затратам – это по сути маржинальная прибыль по видам продукции. Напрашивается простое и логичное решение – эту надбавку включить в цену с помощью коэффициента маржинальной прибыли. И это не субъективная оценка. С помощью « $K_m$ » мы не только формируем цену, но и закладываем в нее заданный уровень рентабельности. И, как мы видим из предыдущих таблиц, изделия, имеющие одинаковый « $K_m$ » всегда будут иметь одинаковый уровень рентабельности.

Расчет цены новой продукции (или нового заказа) следует производить по формуле:

$$\tilde{O}_j = \tilde{E} / (1 - \tilde{E}_{i_r}), \quad (6)$$

где  $I$  – переменные затраты по новой продукции.

Коэффициент маржинальной прибыли следует использовать и при корректировке цен на продукцию предприятия в случае повышения ее «ценности» или при изменении прямых затрат. Впервые эта формула была нами опубликована в 2008 г. [6, с. 10]. В этой формуле при формировании цены не принимают участие ни постоянные затраты, ни себестоимость по видам продукции, но коэффициент маржинальной прибыли обеспечивает определенный уровень маржинальной прибыли, который позволяет покрыть постоянные затраты и сформировать прибыль при заданном уровне рентабельности. В этой связи следует пересмотреть сложившиеся представления о взаимосвязи прибыли, затрат и рентабельности в условиях многономенклатурного производства.

Р. Долан и Г. Саймон приводят свою точку зрения на ценообразование: «Прибыль зависит от трех факторов: объема продаж, цены и затрат» [7, с. 14]. Конкретно:

$$\tilde{I} = N \cdot \tilde{O} - \tilde{N}. \quad (7)$$

По этой формуле можно рассчитать прибыль или в целом по предприятию или когда выпускается один вид продукции. В условиях многономенклатурного производства прибыль в целом по предприятию лучше рассчитывать как разницу между маржинальной прибылью и постоянными затратами:

$$\Pi = M - ПЗ. \quad (8)$$

Д. Дейли приводит две формулы [5, с. 241]:

$$\text{Целевые издержки (C)} = \text{Целевая цена (Ц)} - \text{Целевая прибыль (П)}, \quad (9)$$

$$\text{Целевая цена (Ц)} - \text{Целевая прибыль (П)} = \text{Целевые издержки (C)} \quad (10)$$

В условиях многономенклатурного производства по конкретному изделию можно рассчитать только целевые прямые затраты и целевую цену. Мы предлагаем схему расчета цены, прибыли и рентабельности в такой последовательности:

$$\dot{E} - \hat{E}_{i_i} - \ddot{O} - N - \dot{I} - \hat{E}_a - \zeta_f - \dot{I} - \dot{D}_f. \quad (11)$$

В этой схеме исходя из рассчитанной величины прямых затрат (И), с учетом «ценности» продукта для потребителя, в расчет цены закладывают заданный уровень рентабельности с помощью коэффициента маржинальной прибыли и рассчитывают величину маржинальной прибыли по изделию с учетом планируемого объема продаж. Далее, с учетом маржинальной прибыли и постоянных затрат в целом по предприятию рассчитывается «коэффициент безубыточности» ( $\hat{E}_a = \dot{I} \zeta_f / \dot{I}$ ) и запас надежности ( $\zeta_f = 1 - \hat{E}_a$ ) и на этой основе определяем прибыль по изделию ( $\dot{I}_i = M_i \cdot \zeta_f$ ) и рентабельность ( $P_i = \Pi_i / B_i - \Pi_i$ ). Аналогичные расчеты прибыли и рентабельности производят по остальным видам изделий. Отметим, что себестоимость по видам продукции в этой схеме не прослеживается, хотя, разумеется, она рассчитывается, но не как субъект, а как объект расчета, то есть является определяемым фактором.

Ведущую роль в этой схеме играет показатель «коэффициент маржинальной прибыли», с помощью которого формируются цены и на обычный заказ и на инновационную продукцию, а также производят корректировку цен в связи с изменением рыночной конъюнктуры.

Й. Шумпетер в своей работе «История экономического анализа» писал: «По непревзойденному определению Джоан Робинсон, экономическая наука – это ящик с инструментами» [9, с. 70].

Очень важно перейти из области теоретических исследований к практическому использованию этого инструментария в экономических расчетах на промышленных предприятиях.

**Выводы.** Изделия, имеющие одинаковый коэффициент маржинальной прибыли, независимо от различия в объемах их выпуска всегда будут иметь одинаковую рентабельность. Изделия с более низким показателем «Кмп» всегда будут иметь более низкие показатели рентабельности независимо от объема их продаж. В условиях многономенклатурного производства показатели прибыли, себестоимости и рентабельности зависят не столько от изменения объема продаж конкретных изделий, сколько от изменения объема продаж и структуры ассортимента в целом по предприятию.

Рентабельность и прибыль конкретных изделий полностью зависят от принятого в расчет цены коэффициента маржинальной прибыли, поэтому при расчете цены на инновационную продукцию следует использовать более высокое значение « $K_{мп}$ » с учетом повышенной «ценности» ее для потребителя.

## Литература

1. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; [пер. с англ.] – М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2002. – 1071 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: Принципы и практика / под ред. Я. В. Соколова, Н.А. Смирновой ; [пер. с англ.] – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар ; [пер. с англ.] – 10-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 932 с.
4. Аткинсон. Э.А. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Юанкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. – 3-е издание ; [пер. с англ.] – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
5. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества / Дж. Дейли ; [пер. с англ.] – М. : Вильямс, 2005. – 877 с.
6. Орлов О. Метод ABC. Мифы и реальность. Альтернатива / О. Орлов // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2008. – Т. 1. – С. 7–17.
7. Долан Р. Эффективное ценообразование / Р. Долан, Г. Саймон ; [пер. с англ.] – М. : Экзамен, 2003. – 416 с.
8. Нэгл Т. Г. Стратегия и тактика ценообразования / Т.Г. Нэгл, Р. Холден. – СПб : Питер, 2001. – 544 с.
9. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер // Мировая экономическая мысль сквозь призму веков. – Т. 4. Век глобальных трансформаций. – М. : Мысль, 2004. – 942 с.

## References

1. Druri K. Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet : uchebnik / K. Druri ; [per. s angl.] – M. : YuNITI – DANA, 2002. – 1071 s.
2. Apcherch A. Upravlencheskij uchet: Principy i praktika / pod red. Ya. V. Sokolova, N.A. Smirnovoj ; [per. s angl.] – M. : Finansy i statistika, 2002. – 952 s.

- 
3. Horngren Ch. Upravlencheskij uchet / Ch. Horngren, Dzh. Foster, Sh. Datar ; [per. s angl.]. – 10-e izd. – M. : Finansy i statistika, 2002. – 932 s.
  4. Atkinson. E.A. Upravlencheskij uchet / E.A. Atkinson, R.D. Yuanker, R.S. Kaplan, M.S. Yang. – 3-e izdanie ; [per. s angl.]. – M. : Izd. dom «Vilyams», 2005. – 878 s.
  5. Dejli Dzh. Effektivnoe cenoobrazovanie – osnova konkurentnogo preimushstva / Dzh.Dejli ; [per. s angl.]. – M. : Vilyams, 2005. – 877 s.
  6. Orlov O. Metod AVS. Mify i realnost. Alternativa / O. Orlov // Herald of Khmelnytskyi National University. – 2008. – Т.1. – S. 7–17.
  7. Dolan R. Effektivnoe cenoobrazovanie / R. Dolan, G. Sajmon ; [per. s angl.]. – M. : Ekzamen, 2003. – 416 s.
  8. Negl T. G. Strategiya i taktika cenoobrazovaniya / T.G. Negl, R. Holden. – SPb : Piter, 2001. – 544 s.
  9. Shumpeter J. Teoriya ekonomicheskogo razvitiya / J. Shumpeter // Mirovaya ekonomicheskaya mysl skvoz prizmu vekov. – Т. 4. Vek globalnih transformacij. – M. : Mysl, 2004. – 942 s.

Надійшла / Paper received: 11.09.2020

Надрукована / Paper Printed : 04.11.2020