

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2021-71-13>
УДК 657.471

Дубицький Д.П.

кандидат економічних наук, доцент,
Університет митної справи та фінансів

Волкова О.А.

магістрант,
Університет митної справи та фінансів

Dubyskyi Denys, Volkova Olena

University of Customs and Finance

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПРОДУКЦІЇ ТЕКСТИЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ПІД ЧАС ЕКСПОРТУ ЗА ТЕНДЕРНИМИ КОНТРАКТАМИ

FEATURES OF ACCOUNTING OF COSTS OF TEXTILE INDUSTRY PRODUCTS AT EXPORT UNDER TENDER CONTRACTS

У статті наведено практичні рекомендації щодо вдосконалення методики обліку витрат продукції текстильної промисловості, що експортується за тендерними контрактами. Обґрунтовано актуальність участі вітчизняних підприємств у німецьких державних закупівлях. Охарактеризовано проблемні питання виходу на ринок тендерних державних закупівель Німеччини та визначено перелік додаткових витрат, що пов'язані з їх вирішенням. Наведено перелік документів, який необхідний під час митного оформлення, щоб вітчизняне підприємство мало змогу реалізувати свою продукцію без сплати ввізних мит. Описано методику відображення додаткових витрат в обліку. Обґрунтовано доцільність застосовувати позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, яка реалізується за тендерними контрактами. Описано алгоритм позамовного методу калькулювання собівартості та зазначено кореспонденцію відповідних облікових рахунків.

Ключові слова: тендерні державні закупівлі, облік витрат, калькуляція витрат, експорт, митні формальності.

В статье приведены практические рекомендации по совершенствованию методики учета затрат продукции текстильной промышленности, которая экспортируется по тендерным контрактам. Обоснована актуальность участия отечественных предприятий в немецких государственных закупках. Охарактеризованы проблемные вопросы выхода на рынок тендерных государственных закупок Германии и определен перечень дополнительных затрат, связанных с их решением. Приведен перечень документов, который необходим при таможенном оформлении для того, чтобы отечественное предприятие имело возможность реализовать свою продукцию без уплаты ввозных пошлин. Описана методика отражения дополнительных расходов в учете. Обоснована целесообразность применять позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, реализуемой по тендерным контрактам. Описан алгоритм позаказного метода калькулирования себестоимости и указана корреспонденция соответствующих учетных счетов.

Ключевые слова: тендерные закупки, учет затрат, калькуляция затрат, экспорт, таможенные формальности.

The article provides practical recommendations for improving the method of accounting for the costs of textile products exported under tender contracts. The production enterprises of Ukraine are facing the issue of expanding markets. The article substantiates the relevance of the participation of domestic enterprises in German public procurement. The problematic issues of entering the tender public procurement market in Germany are described and the list of additional costs associated with their solution is determined. Problematic issues include: language barrier; ignorance of German law governing tenders; requirements for certification of materials, products, production quality management; requirements for insurance of personnel, products, tender agreement; the need for a bank guarantee; technological requirements for products; terms of delivery of production. Accordingly, the following costs may be required: costs of translator, costs of intermediaries, consulting, costs of certification, costs of insurance, costs of design and research, purchase of additional equipment, costs of special methods of transportation, warehousing costs. The list of documents required for customs clearance is provided in order for a domestic enterprise to be able to sell its own products without paying import duties. The method of reflecting additional costs in accounting is described. The expediency of applying the out-of-order method of cost accounting and calculation of the cost of products sold under tender contracts is substantiated. The algorithm of the out-of-order method of cost calculation is described and the correspondence of the corresponding accounts is indicated. An example of calculating the cost of production for the tender order for jackets DIN EN ISO 20471 (high visibility clothing) is given. The example shows direct costs and indirect costs, which are partially attributed to the cost, as well as other indirect costs that are not included in the production cost of production, but are included in the full cost. Insurance costs are partially included in the production cost of products in proportion to the distribution base used in the enterprise.

Key words: tender purchases, cost accounting, cost calculation, export, customs formalities.

Постановка проблеми. Сьогодні перед вітчизняними підприємствами гостро стоїть питання розширення ринків збуту своєї продукції. Одним із напрямів

такого розвитку є вихід на європейський ринок, зокрема Німеччини. На жаль, недостатній розвиток високо-технологічного виробництва в нашій країні обмежує

таку торгівлю до експорту сировини, металургійної продукції, текстильної продукції, меблевих виробів тощо. Одним зі способів виходу на закордонні ринки є участь підприємств у тендерах із державних закупівель. За оцінками Європейської Комісії та Організації економічного співробітництва та розвитку, державний сектор ФРН витрачає щорічно понад 500 млрд євро на держзакупівлі, що становить близько 15% від ВВП та 35% від загального обсягу державних видатків, при цьому близько 78% усіх замовлень надходять від окремих федеральних земель та комун [5]. У зв'язку з вищезазначеним актуальним є питання щодо розкриття аспектів участі вітчизняних підприємств з виробництва одягу у державних закупівлях Німеччини, зокрема формування собівартості продукції та механізму ціноутворення на продукцію, що реалізується за тендерними контрактами за кордон.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питання обліку витрат реалізації товарів, особливостей експорту товарів, ціноутворення та калькуляції собівартості висвітлювали такі вітчизняні вчені, як О. Кудряк, В. Власюк, Г. Виноградська, В. Гринь, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Сопко. Незважаючи на значну кількість досліджень, присвячених даній тематиці, залишається недостатньо дослідженим саме питання особливостей обліку витрат під час реалізації продукції текстильної промисловості на експорт за тендерними контрактами.

Мета статті полягає в обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку витрат продукції текстильної промисловості, що екпортується за тендерними контрактами.

Виклад основного матеріалу. З моменту укладення Угоди про поглиблену та всеохоплюючу зону вільної торгівлі з ЄС двостороння торгівля між Україною та Німеччиною динамічно зростає. Сьогодні немає значних митних обмежень для експорту товарів у рамках Угоди про асоціацію мита, однак є низка умов, не пов'язаних із митним регулюванням, а саме: санітарні та фітосанітарні заходи, технічні регулювання, ліцензування та ін. Оскільки основним принципом проведення тендерів у Німеччині є принцип економічних змагань, то спостерігається негативне ставлення до будь-яких преференцій. Однак після узгодження певних нормативних актів із брюссельською комісією на рівні федеральних земель дозволяється застосування механізмів преференцій у трьох випадках: окремим установам, окремим юридичним особам, регіональні преференції.

Участь вітчизняних підприємств у німецьких тендерах має значні переваги, проте має й проблемні питання, які необхідно враховувати під час участі в них.

Переваги участі у німецьких тендерах:

- ціна продукції підприємства на ринку Німеччини зазвичай є значно вищою, ніж внутрішня ціна, що дає додаткову конкурентну перевагу під час участі в тендері та забезпечує підвищення рентабельності продукції;

- чіткі та прозорі вимоги до відбору переможців тендерів; хоча, як і в нашій країні, зустрічаються тенде-

ри, які прописані під задалегідь відомих переможців тендеру;

- дає змогу точно планувати потрібні підприємству для виробництва ресурси та грошові потоки від реалізації продукції;

- взагалі не стягується плата за конкурсну документацію, а якщо підготовка вимагає від учасника великих витрат, то законодавством передбачена їх певна компенсація;

- участь у державних тендерах є одним зі способів реклами для подальшого просування продукції на ринок Німеччини (комерційні тендери, вихід на різні торговельні майданчики, мережі супермаркетів тощо).

Незважаючи на значні переваги участі в державних закупівлях, вітчизняні виробники можуть зіткнутися з низкою проблемних питань, вирішення яких потребує додаткових витрат та може суттєво вплинути на ціну продукції або унеможливити участь підприємств через невідповідність тендерним вимогам. Найбільш поширені проблемні питання, з якими стикаються вітчизняні товаровиробники під час участі в державних тендерах Німеччини, а також можливі додаткові витрати, що пов'язані з їх вирішенням були згруповані нами у табл. 1.

Таблиця 1

Проблемні питання виходу на ринок тендерних державних закупівель Німеччини та додаткові витрати, що пов'язані з їх вирішенням

Проблемні питання	Можливі додаткові витрати
Мовний бар'єр	Витрати на перекладача, витрати на посередників, консалтинг
Незнання законодавства Німеччини, що регулює питання тендерів	Витрати на посередників, консалтинг
Вимоги щодо сертифікації матеріалів, продукції, управління якістю виробництва	Витрати на сертифікацію
Вимоги щодо страхування персоналу, продукції, тендерної угоди	Витрати на страхування
Банківські гарантії	Витрати на обслуговування гарантії
Технологічні вимоги до продукції	Витрати на конструкторсько-дослідні роботи, придбання додаткового обладнання
Терміни постачання	Витрати на особливі способи транспортування, складські витрати

Джерело: складено авторами

Проблематика мовного бар'єру полягає у тому, що вся тендерна документація викладена лише німецькою мовою, відповідно, тендерну пропозицію необхідно подавати цією ж мовою. Здавалося б, що за сучасного розвитку технологій завжди можна скористатися різними електронними перекладачами, проте складність опису технічних вимог до продукції та ціна по-

милки неправильного перекладу вимагають наявності на підприємстві особи, яка вільно володіє німецькою мовою (у тому числі вміє робити переклад технічної та юридичної документації) або залучення сторонніх перекладачів. Проте на етапі пошуку тендерних пропозицій за основними параметрами, яким відповідає підприємство, достатнім є використання лише електронних перекладачів.

Також підприємці стикаються з проблемою відсутності знань у сфері законодавства Німеччини у цілому та законодавства, що регулює питання тендерів. Особливу увагу треба звернути на митне законодавство, законодавство про працю (питання мінімальної заробітної плати, гендерної рівності) тощо. Що стосується тендерного законодавства, то Міністерство економіки Німеччини виконує лише нормативну функцію, здійснюючи розроблення законів, які є єдиними для всієї держави. На місцевих рівнях вимоги щодо тендерної процедури та документації можуть суттєво відрізнятися, хоча відповідатимуть загальнодержавному стандарту. Для усунення прогалів у знанні німецького законодавства та мовного бар'єру можуть бути залучені посередницькі або консалтингові організації. Зазвичай такі організації засновані на території Німеччини (або на території України та мають іноземних партнерів) і надають послуги щодо перекладу та організації подачі тендерної документації, а також супроводження виконання тендерного контракту. Оплата послуг таких компаній може бути у вигляді відсотку від контракту або певної суми за надані послуги. В обліку витрати на перекладачів, посередників та консультантів ведуть за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та кредитом 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [2].

Для участі в тендерах замовником висуваються вимоги щодо сертифікації матеріалів, продукції, управління якістю виробництва тощо. Наприклад, для текстильної продукції необхідно використовувати матеріали, дотримуючись граничних значень відповідно до Oeko Tex Standard 100, та вони повинні відповідати стандартам DIN EN ISO (DIN EN ISO 105 та ін.). Для наших виробників дотримання таких вимог не слугуватиме особливим бар'єром, оскільки переважна більшість тканин та фурнітури імпортується і можна підібрати постачальника із сертифікованими матеріалами. Звичайно, це вплине на їхню вартість. Дещо складнішим є виконання вимог щодо сертифікації готової продукції через брак часу на її здійснення з моменту прийняття рішення брати участь у тендері. У тендерах із закупівлі одягу часто зустрічаються вимоги щодо відповідності продукції стандартам PSA-BV, DIN EN 13688, DIN EN ISO 20471 або аналогічним.

Також для участі в німецьких тендерах часто можна зустріти вимогу, що компанія-виробник повинна бути протестована та сертифікована відповідно до DIN EN ISO 9001 або еквівалентним (регламентує вимоги до системи управління (менеджменту) якістю на підприємствах та організаціях) та відповідно до

DIN EN ISO 14001 або еквівалентним (регламентує вимоги до системи екологічного менеджменту). Сертифікація підприємства відповідно до вищезазначених стандартів потребує значної кількості часу, витрат та зусиль підприємця. Легально її майже неможливо зробити за термін від дати публікації тендера до дати подачі тендерної документації, тому підприємці повинні планувати заздалегідь питання виходу на закордонні ринки і проходити сертифікацію або вибирати лише ті тендери, в яких така вимога відсутня. Для підприємства це означає підвищення статусу виробництва як екологічного, якісного та свідомого.

Дані витрати повинні обліковуватися компаніями як загальновиробничі, оскільки це одна з тих сум, що сплачується до того, як конкретний товар буде проданий. Витрати на сертифікацію відображаються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Однак потрібно враховувати, що сертифікація також може здійснюватися на конкретний вид продукції або замовлення, а тому такі витрати також можна віднести на виробничу собівартість та в обліку відображатиметься проводкою: дебет 23 «Виробництво» – кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (685 «Розрахунки з іншими кредиторами»).

Ще однією специфічною для нашої країни вимогою є страхування. У тендерних вимогах можуть бути вимоги щодо страхування відповідальності роботодавця (страхування персоналу); відповідальності перед третіми особами та відповідальності за якість товарів/робіт/послуг (страхування тендерної угоди). У тендерах вказуються мінімальні суми страхових виплат за одне подання чи претензію (зазвичай ця сума від 1 млн євро). Окрім додаткових витрат, виконання даної вимоги ускладнюється обмеженістю переліку страхових послуг, представлених на ринку України. Якщо страхування персоналу на випадок травмувань не викличе додаткових зусиль, то, як показав аналіз ринку страхових послуг, застрахувати відповідальність перед третіми особами за контрактом досить складно.

Витрати на страхування персоналу відносяться до загальновиробничих витрат, що в кінці періоду списуються безпосередньо на собівартість реалізованої готової продукції. Списання на собівартість реалізації витрат на страхування здійснюється двома проводками:

1. Дебет 91 «Загальновиробничі витрати» – кредит 654 «Розрахунки за індивідуальним страхуванням».

2. Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати на страхування відповідальності за контрактами відносяться до прямих витрат, а саме розподілених загальновиробничих. Для обліку таких витрат доцільно запровадити на підприємстві новий субрахунок 656 «Страхування немайнових прав». Тоді в обліку проводки матимуть такий вигляд: дебет 91 «Загальновиробничі витрати» – кредит 656 «Страхування немайнових прав»; дебет 23 «Виробництво» – кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Іноді, але не часто, у тендерних вимогах є банківські гарантії щодо виконання контракту. Такі гарантії потребуватимуть додаткових витрат та відволікання оборотних коштів, проте технічно це не буде надскладним заїданням. Умови банків щодо надання таких гарантій відрізняються, проте краще їх одержувати в дочірніх установах іноземних банків. Надані банком гарантії обліковуються на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані», витрати на оплату послуг банку (супроводжується складанням акту) відображаються в обліку проводкою дебет 92 «Адміністративні витрати» – кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Слід звернути увагу, що технологічні вимоги до продукції можуть зробити неможливим їх виконання нашими виробниками і потребуватимуть додаткових витрат на розроблення та апробацію нових для підприємства видів продукції або закупівлі відповідного обладнання. Слід урахувати, що і розроблення, і закупівля обладнання (його налаштування) можуть окрім витрат потребувати значного терміну часу, що не дасть змоги взяти участь у конкретному тендері. Тому підприємці під час виходу на закордонні ринки повинні заздалегідь здійснювати моніторинг, аналіз та планування даних питань. Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та НП(С)БО 16 «Витрати», витрати на дослідження і розроблення нової продукції відносяться до інших витрат операційної діяльності на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки». В обліку вони відображаються такою проводкою: дебет 941 – кредит 201, 651, 661, 131, 631, 685, 372.

Особливу увагу необхідно приділити умовам та термінам поставки продукції за тендерним контрактом. Це зумовлено тим, що дуже часто зустрічаються варіанти, коли за договором підприємство повинне постачати за запитом організації у певні терміни (дуже часто вони стислі) певні обсяги продукції. Тобто контракт підписаний на певну кількість продукції, яку треба поставляти частинами, іноді на різні адреси (різні міста) в обсягах, які потрібні замовнику на певну дату. Іноді технологічно неможливо дотриматися таких термінів, тому, щоб не зазнати штрафних санкцій, необхідно розглянути можливість (доцільність) поставки всієї кількості продукції на склад у Німеччині, а потім постачати її замовнику. Або розглянути можливість (доцільність) доставки більш швидкими, але дорожчими видами транспорту (наприклад, авіаційним). Облік ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут, а їх списання здійснюється проводкою: дебет 791 «Фінансовий результат операційної діяльності», кредит 93. Якщо необхідно ці витрати показати у собівартості, то їх відносять до загальновиробничих та в обліку матимуть місце такі проводки: Дт 91 – Кт 685; Дт 23 – Кт 91; Дт 26 – Кт 23; Дт 901 – Кт 26.

Якщо підприємство з виробництва одягу спеціального призначення в Україні вирішило брати участь у тендері за кордоном, то передусім необхідно знайти відповідне оголошення серед переліку усіх наявних

пропозицій на електронному порталі Tenders Electronic Daily [1] або на інших місцевих німецьких тендерних майданчиках. Відповідно до законодавства, на сайті Tenders Electronic Daily повинні опубліковуватися пропозиції про проведення тендеру за перевищення сум закупівель: центральними державними установами – понад 204 тис євро, регіональними державними установами – понад 315 тис євро, іншими державними установами – понад 620 тис євро. Після реєстрації на тендерному сайті потрібно вибрати категорію «Одяг, взуття, предмети багажу та аксесуари», розділ «Повідомлення про контракт» дає доступ до усіх пропозицій відкритих тендерів. Наступним кроком є вибір потрібної номенклатури товару (відфільтрує серед усіх оголошень потрібні, наприклад, «Спеціальний одяг»). У кожному оголошенні надається детальна інформація по кожній позиції тендерів та необхідні умови, наприклад контактна інформація установи, що надає оголошення; предмет тендеру, вартість, терміни виконання замовлення, способи подачі заявки. Уся документація для участі у тендері публікується державною мовою країни, яка оголосила про тендер, тобто німецькою.

Якщо підприємство перемагає, реалізація продукції здійснюється на тих самих умовах, як і звичайний експорт. До 2016 р., коли була підписана Угода про зону вільної торгівлі, базова ставка на ввезення українських товарів на німецький ринок становила 12%, сьогодні – 0% (за наявності певного переліку документів) [3].

Для того щоб вітчизняне підприємство мало змогу реалізувати товари без сплати ввізних мит, одяг спеціального призначення повинен супроводжуватися декларацією інвойс, сертифікатом із перевезення товару EUR. 1. Це документи встановленої форми, що підтверджують походження товару. Наприклад, Сертифікат EUR. 1 дає можливість здійснити митне очищення товару з використанням преференційної ставки мита, що, своєю чергою, знижує вартість товару для отримувача. Для його отримання експортеру потрібно подати митниці такі документи: заяву з декларацією, визначеною угодами про вільну торгівлю, та/або її електронну копію; електронну копію сертифіката; декларацію постачальника товарів, що підтверджують походження товару з України. Даний документ дійсний чотири місяці та видається на кожну партію товарів.

У разі якщо підприємство не має бажання самостійно займатися оформленням митної документації, то це понесе за собою додаткові витрати на митно-брокерські послуги. Кореспонденція рахунків матиме такий вигляд: дебет 92 «Адміністративні витрати» – кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Щодо оподаткування іншими податками, то під час реалізації у митному режимі експорту підприємство повинне скласти податкову накладну, до якої додаються розрахунок суми відшкодування бюджетом та оригінали митних декларацій. Сьогодні такі операції оподатковуються за нульовою ставкою.

Калькулювання собівартості продукції на підприємствах легкої промисловості здійснюється відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та самостійно розроблених методик. Необхідність самостійного розроблення методик пов'язана з тим, що встановлені нормативні документи з обліку і калькулювання собівартості мають загальні характеристики та не можуть відображати повною мірою особливості певної галузі легкої промисловості [4].

Облік витрат та калькулювання собівартості складається з двох послідовних етапів: організації обліку витрат за аналітикою й розподілу витрат на виготовлення продукції та калькуляції собівартості за цілим замовленням чи окремо за кожною одиницею продукції.

Участь у тендерах передбачає виконання певного обсягу замовлення, відповідно до цього, доцільно застосовувати позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості (прямі матеріали, основна заробітна плата працівників виробництва, інші прямі витрати, які можна ідентифікувати з відповідною продукцією, тощо). За даним методом усі прямі витрати рахують відповідно до калькуляційних статей за окремими замовленнями. Інші витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості за встановленою базою розподілу [6].

Для узагальнення витрат і калькулювання собівартості використовується картка аналітичного обліку витрат. У ній фіксуються всі фактичні прямі витрати, а також сума непрямих витрат, які віднесені на це замовлення.

Використовуючи даний метод калькулювання, звичай немає необхідності у застосуванні нормативного способу обліку витрат, оскільки точно визначено кількість і собівартість виконання замовлення. Якщо замовлення ще не виконане, то його собівартість буде грошовою оцінкою незавершеного виробництва. А після приймання продукції, виробленої в рамках замов-

лення, собівартість незавершеного виробництва стає собівартістю готової продукції (дебет рахунку 26 «Готова продукція» – кредит рахунку 23 «Виробництво»). Схематично відобразимо застосування даного методу на рис. 1.

Умовно калькуляція на виконання тендерного замовлення на куртки стандарту DIN EN ISO 20471 (одяг підвищеної видимості) за позамовним методом матиме такий вигляд (табл. 2).

Слід зазначити, що витрати на страхування відповідальності за контрактами та страхування персоналу частково включаються до виробничої собівартості продукції пропорційно до бази розподілу, яка застосовується на підприємстві. Усі інші непрямі витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, а включаються до повної собівартості.

Висновки. Дуже перспективним є вихід вітчизняних товаровиробників текстильної продукції на європейські ринки шляхом участі в тендерах із державних закупівель. Підприємства, окрім одержання додаткової виручки та збільшення рентабельності продажів, зможуть також досягти підвищення власного статусу і, як наслідок, знайти нових партнерів на закордонних ринках у комерційному секторі. Проте участь у таких тендерах зумовить виникнення у підприємства нових (непритаманних йому) видів витрат, які потребуватимуть, окрім організації здійснення, правильності відображення в обліку та правильності калькулювання собівартості продукції з подальшим визначенням ціни. До таких витрат відносяться: витрати на перекладача, витрати на посередників, консалтинг, витрати на сертифікацію, витрати на страхування, витрати на конструкторсько-дослідні роботи, придбання додаткового обладнання, витрати на особливі способи транспортування, складські витрати. На нашу думку, під час реалізації тендерних контрактів доцільно застосовувати

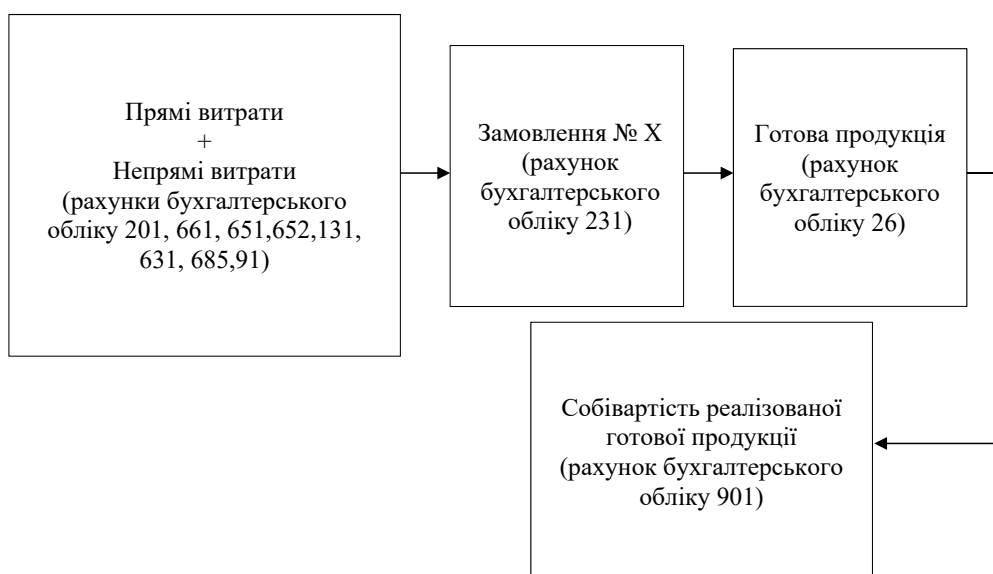


Рис. 1. Алгоритм позамовного методу калькулювання собівартості

Джерело: складено авторами

Калькуляція витрат замовлення

№ з/п	Статті витрат	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Прямі витрати:			
1.1.	Заробітна плата працівників основного виробництва	X1	23	661
1.2.	Нарахування на заробітну плату (22%)	X2	23	651
1.3.	Матеріальні витрати (основна тканина, світловідбиваючі матеріали, фурнітура)	X3	23	201
1.4.	Сертифікація продукції	X4	23	631 (685)
	Разом прямих витрат	X1+X2+X3+X4	-	-
2.	Непрямі витрати:			
2.1.	Непрямі витрати, які частково відносяться на собівартість			
2.1.1.	Страхування відповідальності за контрактами	X5	91	656 (685)
2.1.2.	Страхування персоналу	X6	91	654
2.2.	Непрямі витрати, які не відносяться на собівартість			
2.2.1.	Митні формальності	X7	92	685
2.2.2.	Транспортні витрати	X8	93	685
2.2.3.	Витрати на перекладача	X9	92,93	685
2.2.4.	Витрати, пов'язані на розроблення та дослідження нової продукції	X10	94	201,661,651,631
2.2.5.	Плата за послуги банків	X11	92	685
	Разом непрямих витрат	X5+X6+X7+X8+X9+X10+X11	-	-
	Усього витрат на виробництво партії	X1+X2+X3+X4+X5+X6+X7+X8+X9+X10+X11	-	-

Джерело: складено авторами

позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, який передбачає врахування усіх прямих витрат відповідно до калькуляційних статей за тен-

дерним замовленнями, а непрямі витрати обліковують за місяцями виникнення та за певною базою розподілу включають до собівартості.

Список літератури:

1. Експорт одягу та взуття до ЄС : посібник. Київ : Міністерство розвитку економіки та торгівлі України, 2017. 70 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 05.01.2021).
3. Митний кодекс України : Закон України № 4495-VI від 13.03.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 02.01.2021).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 04.01.2021).
5. Особливості ринку державних закупівель у Німеччині. URL: <https://germany.mfa.gov.ua/spivrobotnictvo/torgovelnno-ekonomichne-spivrobotnictvo/osoblivosti-rinku-derzhavnih-zakupivel-u-nimechchini> (дата звернення: 03.01.2021).
6. Скрипник О.Л. Класифікація витрат по статтям калькулювання. *Прямі витрати*. Київ : КНЕУ, 2008. № 22/1(437). С. 18–22.

References:

1. Eksport odiahu ta vzuttia do YeS: posibnyk [Investment and trade facilitation center] (2017). Kyiv: Ministerstvo rozvytku ekonomiki ta torhivli Ukraini. P. 70.
2. Instruktziia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: zatv. nakazom M-va finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291 [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: approved. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine of November 30, 1999 № 291]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (accessed 05 January 2021).
3. Mytnyj kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 4495-VI vid 13.03.2012 [Customs Code of Ukraine: Law of Ukraine № 4495-VI of March 13, 2012]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (accessed 03 January 2021).
4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318, zi zminamy ta dopovnenniamy [National Accounting Regulation (Standard)

16 “Expenses”: approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.12.1999 № 318, as amended]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed 04 January 2021).

4. Osoblivosti rinku derzhavnih zakupivel u Nimechchini [Features of the public procurement market in Germany]. Available at: <https://germany.mfa.gov.ua/spivrobotnictvo/torgovelnno-ekonomichne-spivrobotnictvo/osoblivosti-rinku-derzhavnih-zakupivel-u-nimechchini> (accessed 03 January 2021).

5. Skrypnyk O. L. (2008) Klasyfikacija vytrat po stattjam kalkuljuvannja [Classification of costs by costing items]. *Prjami vytraty*. Kyjiv: KNEU. No. 22/1 (437), pp. 18–22.