

УДК 657.1

**Белозерцев В.С.**  
*кандидат економічних наук, доцент кафедри статистики,  
обліку та економічної інформатики  
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара*

**Сотникова А.М.**  
*студентка економічного факультету  
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара*

## ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА АВТОСЕРВІСНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### FEATURES OF ACCOUNTING AT AUTOMOBILE SERVICE ENTERPRISES

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено нормативно-правові аспекти здійснення діяльності автосервісними підприємствами. Визначено ключові елементи процесу надання послуг з автосервісу. Наведено перелік основних первинних документів, що використовуються в процесі надання послуг. Визначено основні елементи облікової політики підприємств автосервісу. Встановлено особливості облікового відображення господарських операцій на підприємствах автосервісу. Окреслено перспективи подальших наукових досліджень у напрямі більш глибокого аналізу методів калькулювання собівартості послуг із ремонту та технічного обслуговування.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, автосервіс, СТО, автосервісні підприємства, ремонт, технічне обслуговування, запчастини.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследованы нормативно-правовые аспекты осуществления деятельности автосервисного предприятия. Определены ключевые элементы процесса предоставления услуг по автосервису. Приведен перечень основных первичных документов, используемых в процессе предоставления услуг. Определены основные элементы учетной политики предприятий автосервиса. Установлены особенности учетного отражения хозяйственных операций на предприятиях автосервиса. Определены перспективы дальнейших научных исследований в направлении более глубокого анализа методов калькулирования себестоимости услуг по ремонту и техническому обслуживанию.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, автосервис, СТО, автосервисное предприятие, ремонт, техническое обслуживание, запчасти.

#### ANNOTATION

In this article the regulatory-legal aspects of the activity of autoserice enterprises are investigated. The key elements of the car service delivery process are identified. The list of primary primary documents used in the process of providing services is given. The basic elements of the accounting policy of the car service enterprises are determined. The peculiarities of accounting reflection of economic operations at car service enterprises are established. Prospects of further scientific researches in the direction of more profound analysis of methods of calculation of the cost of repair and maintenance services are outlined.

**Keywords:** accounting, autoserice, service station, auto service companies, repair, maintenance, spare parts.

**Постановка проблеми.** Сфера послуг нині відіграє визначальну роль в економіці розвинених країн. Зростання активності у сфері послуг носить стабільний характер. Серед широкої номенклатури послуг особливе місце займають послуги автосервісу, оскільки сьогодні

автосервіс – одна з найрозвинутіших галузей сфери обслуговування. Це зумовлено тим, що політичні і соціально-економічні перетворення, що відбулися в Україні, сприяли збільшенню імпорту іноземних автомобілів.

Вітчизняний автомобільний сервіс стрімко прогресує, причому в різних секторах своєї діяльності. Діяльність із надання таких послуг здійснюється сьогодні в умовах жорсткої конкуренції, що вимагає не тільки підвищувати якість послуг, а й розширювати їх перелік. Так, сьогодні багато станцій технічного обслуговування (СТО) не тільки надають послуги з ремонту автотранспорту, а й здійснюють продаж запчастин, палива, автомобілів, надають їх напрокат. Це призводить до виникнення нових об'єктів в обліку, необхідності перегляду облікових політик підприємств автосервісу, розроблення методичного забезпечення обліку з урахуванням специфіки різних видів послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розгляд публікацій та досліджень за проблематикою показав, що особливості організації та методики обліку господарських операцій, що відбуваються у господарській діяльності підприємств автосервісу, майже не висвітлюються. Часто проблемні питання обговорюються тільки на професійних Інтернет-форумах, а окремі аспекти розглянуті у роботах М.Ф. Базася, В.М. Базася, В.Б. Захожай, В.К. Батищева, Т.О. Онищенко, О.О. Черніхової та деяких інших економістів.

Проте публікації вищезазначених дослідників не є комплексними, переважно стосуються не автосервісних, а автотранспортних підприємств або взагалі підприємств сфери послуг.

**Мета статті** полягає у виявленні особливостей здійснення діяльності автосервісних підприємств, а також узагальненні організаційно-методичних аспектів її обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На законодавчому рівні порядок проведення технічного обслуговування та ремонтів автотранспортних засобів регулюється Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного тран-

спорту, затвердженим Наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 № 102 (далі – Положення № 102) [2]. Дія цього Положення розповсюджується на суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних та фізичних осіб), які експлуатують та/або здійснюють технічне обслуговування автотранспортних засобів незалежно від організаційно-правової форми та форми власності.

Відповідно до Положення № 102, метою технічного обслуговування та ремонту автотранспорту є «підтримання у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху та екологічної безпеки» [2]. Також цим Положенням визначено основні поняття:

– технічне обслуговування (ТО) – це операція чи сукупність (комплекс) операцій щодо підтримки дієздатності або справності виробу під час використання за призначенням, зберігання та транспортування;

– ремонт – це сукупність (комплекс) операцій щодо відновлення справності або дієздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин [2].

Слід також зауважити, що до 15.11.2005 послуги з ремонту та технічного обслуговування дорожніх автотранспортних засобів підлягали обов'язковій сертифікації (відповідно до Наказу Державної комісії України по стандартизації, метрології та сертифікації № 520 від 28.08.1997 [3]), а також діяльність автосервісних підприємств до 17.11.2015 ще потребувала придбання торгового патенту (відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 1258 від 29.12.2010 [4]). Зараз ці нормативні документи втратили чинність, отже, організація автосервісу дещо спрощена, тобто нормативно-правове регулювання автосервісної діяльності здійснюється на загальних засадах.

Процес надання послуг з автосервісу складається з трьох взаємопов'язаних елементів:

- 1) приймання замовлень;
- 2) виконання замовлень;
- 3) реалізації послуг.

Приймання замовлень на ремонт автомобілів – це перший етап процесу надання послуг, який включає визначення складу послуги. На цьому етапі виконується низка операцій технологічного характеру, які значною мірою впливають на подальший процес ремонту (наприклад, виявлення дефектів і т. п.).

Наступною стадією є безпосереднє надання послуги. А заключна стадія передбачає реалізацію замовлення, тобто доведення послуги до споживачів. Особливістю автосервісу, як і будь-якої іншої діяльності у сфері послуг, є та обставина, що вони мають безпосередній контакт зі споживачем під час надання послуг [5].

Окрім того, у більшості автосервісів є невеличкі магазини, які здійснюють роздрібну торгівлю запасними частинами, мастилами, паливом, а також товарами народного вжитку (сигаретами, кондитерськими виробами, чаєм,

кофе на розлив і т. п.). У такому разі, крім надання послуг із ремонту автомобільного транспорту, виникає ще один вид діяльності – роздрібна торгівля. Це також призводить до певних особливостей бухгалтерського обліку. Коли на склад надходить певна партія запчастин, бухгалтер може і не знати, де вони будуть використані. Наприклад, запчастини одного найменування залежно від ситуації можуть бути використані під час ремонту автомобілів або реалізовані в магазині. При цьому в торгівлі вони будуть реалізовані з націнкою, що зумовить специфіку облікового відображення цих операцій.

Отже, у процесі діяльності автосервісні підприємства здійснюють не тільки виробничі, а й торгові функції.

Автосервісні підприємства виконують різні види робіт, серед яких: контрольно-діагностичні, складальні, регулювальні, слюсарні, механічні, електротехнічні, шиномонтажні, шиноремонтні та ін.

Ремонт може бути поточний або капітальний. У Положенні № 102 метою поточного ремонту визначено забезпечення чи відновлення дієздатності автотранспортного засобу шляхом заміни або відновлення окремих частин. А капітальний ремонт здійснюється для близького чи повного до близького відновлення ресурсу автомобілю шляхом заміни або відновлення будь-яких його частин [2].

Однією з першочергових функцій підприємств автотранспорту є належна організація документального оформлення та оперативного обліку прийнятих замовлень, розрахунків із замовниками, а також ефективного контролю над їх збереженням і рухом. Основними первинними документами СТО, які слугуватимуть законною підставою для відображення в обліку господарських операцій із надання автопослуг, є:

- 1) письмова заявка на надання послуг;
- 2) договір на технічне обслуговування та ремонт (у вигляді наряду-замовлення), складений на підставі документу, що підтверджує особу замовника, технічного паспорту на транспортний засіб та, за необхідності, довіреності);
- 3) рекламацийний акт (у разі прийняття автомобіля на гарантійний ремонт);
- 4) акт приймання-здачі транспортного засобу (з наведенням інформації про комплектність засобу, наявні дефекти, а також про передані замовником запчастини і матеріали);
- 5) акт виконаних робіт та рахунок (після закінчення робіт) [6].

Усі замовлення реєструються майстром або диспетчером у Журналі реєстрації замовлень.

Слід урахувати, що надання автосервісним підприємством у присутності замовника таких послуг, як підкачка або заміна шин, заміна масла, діагностика, миття та виконання деяких інших нетривалих робіт із техобслуговування та ремонту на практиці, як правило,

здійснюються без замовлень та приймально-здавальних актів. Це, на нашу думку, є прийнятним та оптимізує документообіг на підприємствах.

Розрахунки із замовниками та покупцями на СТО можуть бути здійснені як у готівковій, так і у безготівковій формах. При цьому вони є стандартними, певної специфіки не мають. Водночас слід пам'ятати, що існує обмеження сум готівкових розрахунків для підприємств, підприємців із фізичними особами: протягом одного дня гранична сума готівкових розрахунків становить 10 тис. грн. [7].

Порядок ведення бухгалтерського обліку надання різних послуг та виконання ремонтів передусім визначається прийнятою на СТО обліковою політикою. Ми вважаємо, що основними її елементами щодо методичних засад обліку можуть бути такі положення:

1) Оптимальним методом амортизації основних засобів, що використовуються для надання послуг з ремонту, є прямолінійний. Для розрахунку амортизації переважної більшості об'єктів основних засобів необхідно приймати мінімальний строк експлуатації чотири роки (для інструментів, приладів, інвентарю), п'ять років (для транспортних засобів, машин та обладнання).

2) Під час нарахування зносу малоцінних необоротних матеріальних активів (вартістю до 6 тис. грн.) більшість СТО обирає метод, за якого амортизація об'єкту нараховується у розмірі 50% від амортизованої вартості у першому місяці використання і 50% – в останньому.

3) Під час вибуття запасів (матеріалів, запчастин) для надання послуг доцільно оцінювати їх за методом середньозваженої собівартості. Особливо це актуально в сучасних умовах постійної інфляції в Україні. Оцінку товарів, що реалізуються через магазини автосервісних підприємств, доречно здійснювати з використанням методу:

– ідентифікованої собівартості – для дорогих ексклюзивних автозапчастин, які, як правило, замовляються під конкретне замовлення;

– торгової націнки – для інших товарів.

4) Величину резерву сумнівних боргів краще визначати виходячи з платоспроможності окремих дебіторів.

5) Витрати підприємств автосервісу, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [8], як правило, включають:

– прямі витрати, у тому числі прямі витрати на послуги з ремонту, прямі витрати торговельної діяльності та прямі витрати діяльності з прокату автомобілів (вартість ПММ, запчастин, матеріалів, оплата праці слюсарів. Оплата праці менеджерів із прокату, амортизація автомобілів, що надаються у прокат, та ін.);

– загальновиrobничі витрати цеху з ремонту автомобілів (оплата праці майстрів, додаткова заробітна плата слюсарів із ремонту, амортизація обладнання та будівлі цеху, витрати на

утримання, експлуатацію та ремонт будівлі цеху та ін.);

– адміністративні витрати (оплата праці дирекції, у тому числі робітників бухгалтерії, амортизація активів загальногосподарського призначення, плата за послуги банку та ін.);

– витрати на збут (оплата праці робітників торгового відділу або магазину, амортизація торгового обладнання, витрати на рекламу, витрати на дослідження ринку, витрати на відрядження та ін.).

Наведений склад витрат носить загальний характер, кожна СТО може його змінювати. Так, наприклад, якщо підприємство має один склад запчастин, що забезпечує діяльність виробничого цеху, магазину та пункту прокату, то витрати, пов'язані з його функціонуванням, доцільно, на нашу думку, відносити до адміністративних (виходячи з того, що ці витрати є загальними для всіх підрозділів СТО), а до витрат на збут включати тільки витрати торговельної діяльності.

Якщо на підприємстві є декілька складів, то витрати щодо них слід відносити до тих структурних підрозділів, які ці склади обслуговують (до загальновиrobничих витрат – складу виробничого цеху, до витрат на збут – складу магазину і т. д.).

Важливим питанням обліку загальновиrobничих витрат є їх розподіл на постійні та змінні. На практиці дуже складно із сукупності загальновиrobничих витрат виокремити постійні, адже всі вони тією чи іншою мірою залежать від обсягів виконуваних робіт, тому часто СТО всі загальновиrobничі витрати визнають змінними [10].

6) Доходи слід визнавати з урахуванням вимог П(С)БО 15 «Дохід» [9] та в деяких випадках з урахуванням ступеню завершеності ремонтних робіт.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [6] витрати, пов'язані з наданням послуг щодо ремонту та технічного обслуговування автотранспортних засобів, для автосервісних підприємств є виrobничими та обліковуються на рахунок 23 «Виrobництво». При цьому в практичній діяльності СТО часто розмежовують види робіт та використовують 2 субрахунки до рахунку 23:

– 231 «Ремонт механізмів автомобілів»;

– 232 «Кузовні роботи» [10].

Крім того, здійснюючи облік виrobничих витрат на надання конкретних послуг, СТО може відкривати аналітичні рахунки до субрахунків 231 та 232.

Також особливістю є те, що балансовий рахунок 26 «Готова продукція» підприємствами автотранспорту в обліку діяльності не використовується.

Виrobнича собівартість із ремонту відображається на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», відповідно,

доходи від надання послуг із ремонту та обслуговування автомобілів обліковуються на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» [6].

Найбільш трудомісткою та складною ділянкою обліку на автосервісних підприємствах традиційно є облік запасів, найбільш вагомою частку (понад 70%) у загальному обсязі яких становлять запасні частини.

Автосервісні підприємства обліковують специфічні запаси: паливно-мастильні матеріали (ПММ), шини, запасні частини й агрегати та витрати, пов'язані з їх зберіганням. При цьому, на нашу думку, для забезпечення виконання обліком усіх його функцій – інформаційної, контрольної, оціночної, аналітичної – важливим є не тільки ретельне ведення синтетичного обліку, а й належна організація аналітичного обліку за кожним видом товарно-матеріальних цінностей.

Наприклад, рахунок 20 «Виробничі запаси» має субрахунок 207 «Запасні частини», до якого автосервісним підприємствам доцільно відкривати такі рахунки III порядку:

1) 2071 «Запасні частини, придатні до експлуатації» – своєю чергою, до цього рахунку відкрити такі аналітичні рахунки (рахунки IV порядку):

– 20711 «Запасні частини, придатні до експлуатації – нові»;

– 20712 «Запасні частини, придатні до експлуатації, що були в експлуатації»;

2) 2072 «Запасні частини, що потребують ремонту»;

3) 2073 «Агрегати» з відкриттям аналітичних рахунків:

– 20731 «Агрегати на складі»;

– 20732 «Агрегати в експлуатації».

А до субрахунку 203 «Паливо» СТО доцільно відкрити рахунки III порядку: 2031 «Дизельне паливо» (за сортами); 2032 «Бензин» (за марками); 2033 «Мастильні матеріали» (за видами); 2034 «Рідини».

У ході дослідження виявлено, що підприємства автосервісу, які мають у своїй структурі магазини автозапчастин, на практиці можуть застосовувати два підходи до обліку цих запчастин.

Перший підхід передбачає такий алгоритм:

1) первісно всі запчастини (ті, що будуть використані на здійснення ремонтів, і ті, що будуть реалізовані у магазині) обліковують на рахунок 28 «Товари»;

2) на запчастини нараховують торгівельну націнку;

3) якщо певні запчастини будуть використані у виробничій діяльності з виконання ремонту, їх вибуття відображають як реалізацію, а інші витрати з виконання ремонту накопичуються в дебеті рахунку 23.

Другий підхід передбачає такий алгоритм дій:

1) первісно всі запчастини оприбутковують на рахунок 207 «Запасні частини»;

2) під час передачі до торговельної мережі запаси переводяться до складу товарів (у дебет рахунку 28 «Запаси»), на них нараховується торгова націнка;

3) запчастини, які використовуються у виробничій діяльності, та ті, що реалізуються, списуються під час вибуття за різними методами (методом середньозваженої собівартості та методом ціни продаж) [12].

Слід зауважити, що серед практикуючих бухгалтерів сфери автосервісу перший підхід є більш розповсюдженим. Тобто під час надання послуг з автосервісу окремо відображають реалізацію запчастин і послуги з ремонту. Іноді навіть оформлюють різні рахунки для оплати покупцями.

На нашу думку, методологічно правильним є другий підхід, тому що вартість запчастин, використаних під час ремонту, повинна бути включена до виробничої собівартості послуг, тоді як використання першого підходу не дасть змоги накопичити на рахунок 23 вичерпну та повну інформацію про фактичну собівартість послуг.

Таким чином, в обліку надання послуг на СТО під час використання другого підходу обліку запчастин можуть бути застосовані кореспонденції рахунків, наведені в табл. 1.

В обліковій автоматизованій програмі «1С:Бухгалтерія» витрачені запчастини списуються на виробничі витрати (рахунок 23) документом «Вимога-накладна», а для списання собівартості ремонту на рахунок 903 заповнюється документ «Акт про виконання виробничих послуг».

Також слід зазначити, що деякі підприємства автосервісу надають послуги з гарантійного ремонту. Вартість таких послуг оплачує не власник автотранспортного засобу, а його виробник.

Особливістю також є те, що запчастини можуть бути надані підприємством-виробником. У такому разі такі запчастини СТО обліковують на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». В міру використання запчастин їхня вартість списується з рахунку 02. Якщо ж автосервісне підприємство самостійно купує автозапчастини для гарантійного обслуговування, їхня вартість відшкодовується йому підприємствами – виробниками автомобілів [11].

**Висновки.** Діяльність підприємств автосервісу має низку особливостей, а саме: індивідуальність кожного замовлення, велика кількість використовуваних запасів, паралельне здійснення різних видів діяльності (виробничої, торговельної, прокат автомобілів) та ін. Ці особливості мають вплив на облікову політику та організацію обліку на підприємствах автосервісу.

Враховуючи специфіку діяльності з ремонту та обслуговування автомобільного транспорту, різноманіття витрат та велику кількість авто-



Таблиця 1

## Облік послуг із ремонту та технічного обслуговування автомобілів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Отримані матеріали від постачальника	201	631
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
Перераховано аванс постачальнику запасних частин	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ із суми авансу	641	643
Отримані запчастини	207	371
Списано ПДВ	643	371
Видані матеріали для надання послуг із ремонту	231	201
Видані запчастини для надання послуг із ремонту	231	207
Нарахована заробітна плата працівникам, що здійснюють ремонти авто-транспорту	231	661
Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату виробничих працівників	231	651
Здійснено утримання із заробітних плат працівників (ПДФО, військовий збір та ін.)	661	641, 642, 685
Відображені загальновиробничі витрати	91	20, 22, 661, 651
Розподілені загальновиробничі витрати	231, 903	91
Відображено дохід від реалізації послуг СТО	301	703
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
Відображена собівартість реалізованих послуг	903	231
Списано дохід від реалізації послуг на фінансовий результат	791	903
Списано витрати на надання послуг на фінансовий результат	703	791

Джерело: складено авторами

запчастин, що використовуються в поточній діяльності, перспективним напрямом є подальше дослідження особливостей калькулювання собівартості послуг підприємств автотранспорту для підбору найбільш доцільного методу. Також актуальним питанням є організація ефективної системи внутрішнього контролю на підприємствах автосервісу.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась. – К.: МАУП, 2005. – С. 639–644.
2. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене Наказом Міністерства транспорту України № 102 від 30.03.1998 № 102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>.
3. Правила обов'язкової сертифікації послуг з ремонту та технічного обслуговування дорожніх транспортних засобів та їх складових : Наказ Державної Комісії України по стандартизації, метрології та сертифікації № 520 від 28.08.1997 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0475-97>.
4. Перелік платних побутових послуг, на провадження діяльності з надання яких придбається торговий патент : Постанова Кабінету Міністрів України № 1258 від 29.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1258-2010-%D0%BF>.
5. Черніхова О.О. Бухгалтерський облік у сфері сервісу. Особливості обліку автосервісу / О.О. Черніхова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ref.by/refs/13/33840/1.html>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999, у ред. від 24.07.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/gu/z0893-99>.
7. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні: Постанова Правління НБУ № 167 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://docs.dtki.ua/doc/1092.45.0#pn79>.
8. П(С)БО 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.199 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.help/law/318/>.
9. П(С)БО 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
10. Батищев В.К. СТО: калькулювання собівартості та облік послуг з ремонту та обслуговування автомобілів / В.К. Батищев // Бухгалтерія. – 2012. – № 19/01(456/1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=276>.
11. Онищенко Т.О. Діяльність станції технічного обслуговування: податковий та бухгалтерський облік / Т.О. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік – 2011. – № 104 (453). – С. 23–26.
12. Формування вартості (калькуляція) послуг СТО : бухгалтерський форум [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://buhgalter911.com/yaf/yaf\\_postst\\_17464.aspx](https://buhgalter911.com/yaf/yaf_postst_17464.aspx).