

**ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕКЛАМУ В КОНТЕКСТІ
МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ**

**ACCOUNTING OF PUBLICITY EXPENSES IN CONTACTS TO
INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

Реклама – це важливий елемент економіки і один з основних інструментів ринку. Витрати на рекламу відіграють важливе значення, адже їх облік залишається надзвичайно актуальним питанням. Автором розглянуто особливості Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та вітчизняних П(С)БО та передбачає використання принципів консерватизму та об'єктивності у бухгалтерському обліку коштів на рекламу, що ґрунтується на теорії агентських відносин.

Ключові слова: *облік витрат на рекламу, теорія агентських відносин, Міжнародні стандарти фінансової звітності.*

Advertising is the important element of economy and one of basic tools of the market. Publicity expenses are very importance, because its account remains pressing question. Especially sharply there is this problem in connection: are its actives to balance or expenses.

Key words: *Accounting of publicity expenses, theory of agency relations, International Financial Reporting Standards.*

Вступ. Реформування української економіки, що проводилося шляхом ринкових перетворень призвело до появи нової статті витрат на будь-якому підприємстві – витрат на рекламу. Залежно від предмету рекламу поділяють на рекламу продукту, рекламу фірми та спільну. Предметом рекламування завжди є продукт (виріб, послуга, ідея). зарубіжна література розрізняє вироби за довговічністю: вироби тривалого користування (матеріальні цінності, що

витримують багаторазове використання) та вироби короткострокового використання (матеріальні цінності, що повністю споживаються за один або кілька циклів використання).

Послугами називають об'єкти продажу у вигляді нематеріальних цінностей: дій та вигод, які задовольняють певні потреби. Послуги класифікують за такими ознаками: характер послуги (промислова, споживча, громадська), присутність клієнта (обов'язкова чи ні), мотиви придбання (особисті чи ділові), способи використання послуг (комерційні чи некомерційні), форма обслуговування (обслуговування конкретних осіб чи організацій, підприємств). За призначенням розподіляють товари широкого вжитку та товари промислового призначення. У свою чергу, товари широкого вжитку поділяються на підставі поведінки покупців на: товари повсякденного попиту, товари попереднього вибору, товари особливого вибору, товари пасивного попиту. Крім того, товари та послуги класифікуються за галузевими ознаками (будівельні, сільськогосподарські, електронні, юридичні, медичні тощо).

Реклама фірми має створювати, підтримувати й збільшувати популярність фірми та товару. Відтак будь-яке вдосконалення товару, марки, самої фірми потребує відновлення рекламних логотипів, яке провадиться за результатами рекламного дослідження ринку, стилю життя цільової аудиторії, її вимог до оновлення асортименту товарів та послуг, що пропонує рекламодавець.

Рекламу фірми часто називають престижною рекламою, оскільки вона сприяє не стільки збільшенню продажу її продукції, скільки популяризації самої фірми (організації, установи, навіть країни) та її діяльності, що має позитивним наслідком зростання національної економіки, загального добробуту, збереження довкілля, забезпечення зайнятості населення, розвиток фундаментальних та прикладних досліджень тощо.

Спільна реклама подається від імені групи спеціалістів якоїсь галузі виробництва з ініціативи групи виробників та посередників. Така реклама дає

змогу знизити витрати на рекламування, а тим самим і ціну на товари. Вона ґрунтовніша, уможлиблює покупцеві всебічне вивчення переваг одного продукту та недоліків іншого. Дуже часто така реклама нагадує інструкцію з користування тим чи іншим товаром.

Постановка завдання. Необхідно провести критичний аналіз витрат на рекламу за відповідними класифікаціями та здійснити їх порівняння з відповідною фінансовою звітністю за МСФЗ, П(С)БО та вітчизняним податковим законодавством, що діє в Україні. Проведення такого аналізу є особливо важливим, оскільки він сприяє досягненню найкращих результатів та виважених дій і з боку підприємств так і з боку держави. Результати цього аналізу пояснює теорія агентських відносин. Предметом дослідження теорії агентських відносин є форми коопераційних зв'язків між окремими економічними суб'єктами, які прагнуть якомога краще реалізувати свої (власні) інтереси. Проблема полягає в тому, що, досягаючи своїх цілей, одні групи інтересів вступають у протиріччя з іншими групами.

Результати. У контексті Міжнародних стандартів фінансової звітності передбачено, що суттєвою умовою обліку нематеріальних активів є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи». Визначення нематеріального активу подано в статті 8 МСБО 38 як «ототожнений непоточний актив без фізичної сутності». Згідно з положенням МСБО 38, нематеріальний актив має бути капіталізованим лише за умови, якщо «можливим є потік майбутніх економічних вигод, які відносять до активу однієї сторони; та можлива надійна оцінка витрат активу».

Таким чином, ключовим критерієм визнання нематеріальних активів є ототожнення та контроль. Крім того необхідною умовою є їхня надійна вимірність. Відповідно до розділу 69 МСБО, всі кошти на рекламу та заохочувальні заходи мають покриватись: «витрати покриваються з метою забезпечення сторони майбутніми економічними вигодами, але жоден отриманий та утворений нематеріальний актив чи інший актив не можна ототожнити».

У випадку отримання вигод від нематеріальних ресурсів, що надходять від коштів на рекламу, і враховуючи задовільний критерій їх ототожнення, процес контролю не здійснюють, «оскільки відсутній захист юридичних прав, очевидно, не буде й критерію контролю». У результаті такі нематеріальні ресурси не відповідають процесу капіталізації.

Варто зауважити, що в розділі 63 МСБО 38 з'ясовується, що деякі об'єкти нематеріальних активів відносять до окремої групи: «внутрішньостворені марки, титульні дані (професійні заголовки), заголовки публікацій, списки покупців та газетні помітки схожі за змістом не ототожнюються із матеріальними активами. Оскільки витрати на внутрішньостворені марки, професійні заголовки, заголовки публікацій, списки покупців та газетні позначки схожі за змістом, їх зазвичай не відмежовують від вартості на розвиток бізнесу загалом», такі положення не ототожнюються із нематеріальними активами. Тому варто наголосити на тому, що в даній області МСБО 38 «виступає консервативним напрямком в ототожненні та оцінці нематеріальних активів».

Проте МСБО 38 є вагомим аргументом, щодо необхідності розмежування різних класів нематеріальних активів, що відокремлює внутрішньостворені нематеріальні активи від інших нематеріальних активів. У цьому контексті клас нематеріальних активів є групою активів зі схожою природою походження та використання у ділових операціях підприємства. Зокрема, приклади окремих класів включають назви марок чи титульні дані (професійні заголовки) та заголовки публікацій.

Щодо вітчизняного законодавства, а саме відношення і ідентифікації витрат на рекламу у складі валових зазначимо наступне. Витрати на рекламу в податковому обліку відносяться до витрат подвійного призначення. Такі рекламні витрати можуть включатися до складу валових витрат у повному обсязі (нелімітовані витрати) і з певним обмеженням (лімітовані витрати). Відповідно до норм п. 5.4.4 Закону № 334 до складу валових витрат підприємства включаються: „Витрати платника податку на проведення

передпродажних і рекламних заходів щодо товарів (робіт, послуг), які продаються (надаються) такими платниками податку; витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік”.

Виходячи з першого абзацу пп. 5.4.4 Закону № 334, витрати, пов’язані із проведенням реклами товарів (робіт, послуг), які продаються (надаються) підприємством, відносяться до складу валових витрат такого підприємства в повному обсязі і є нелімітованими витратами.

До лімітованих витрат будуть відноситися витрати, визначені другим п. 5.4.4 Закону № 334. Наприклад, якщо реклама здійснюється, у вигляді безкоштовної роздачі товарів (послуг, робіт), то витрати, пов’язані із придбанням і поширенням таких товарів (робіт, послуг), включаються до складу валових витрат такого підприємства з обмеженням 2% суми оподаткованого прибутку за попередній звітний (податковий) рік (далі - 2-вісотковий ліміт). Витрати на маркетинг відносяться до витрат подвійного призначення, для яких пунктом 5.4 ст. 5 Закону передбачено особливий порядок податкового обліку.

Зокрема, абзацом першим підпункту 5.4.4 п. 5.4 ст. 5 Закону встановлено, що до складу валових витрат платника податку включаються витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку. При цьому підпунктом 5.4.8 п. 5.4 ст. 5 Закону встановлено, що не включається до складу витрат платника податку готівка, витрачена на цілі, визначені підпунктом 5.4.4 п. 5.4 ст. 5 Закону.

Отже, витрати на маркетинг відображаються у складі валових витрат лише у разі, якщо вони відповідають витратам на передпродажні та рекламні заходи, які зазначені в підпункті 5.4.4 п. 5.4 ст. 5 Закону (зокрема, послуги по

розміщенню продукції в місцях продажу, послуги з очищення, фасування, оперативного поповнення обсягів товарів на стелажах, розміщення інформації про товар тощо).

Згідно з абзацом четвертим пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

Слід зазначити, що пп. 5.3.1 статті 5 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено, що до складу валових витрат платника податку не включаються витрати на потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначеним пунктом 7.11 цього Закону, та витрат, пов'язаних з проведенням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 5.4.4 цієї статті). Обмеження частини другої цього пункту не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб.

Враховуючи наведене, підприємство може збільшити валові витрати на суму витрат, здійснених у зв'язку з організацією та проведенням прийомів (презентацій) в межах двох відсотків від оподатковуваного прибутку за попередній звітний (податковий) квартал тільки у разі якщо ці витрати пов'язані з проведенням його рекламної діяльності, що має за мету пряме або опосередковане одержання прибутку та яку можна чітко ідентифікувати як рекламу.

Що стосується оподаткування операцій підприємства з безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), то відповідно до пункту 1.23 статті 1 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” безоплатно надані товари (роботи, послуги) – це товари, що надаються підприємством згідно з договорами дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або

іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів чи їх повернення, або без укладення таких угод; роботи та послуги, які надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості; товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею в її виробничому або господарському обороті.

Відповідно до підпункту 1.31 статті 1 вищевказаного Закону безоплатне надання товарів для цілей оподаткування розглядається як продаж.

Таким чином, у підприємства – отримувача безоплатно наданих товарів збільшується валовий дохід відповідно до підпункту 4.6.1 статті 4 вищевказаного Закону, а платник податку, що надає такі товари (роботи, послуги), збільшує свої валові доходи на суму безоплатно наданих товарів (робіт, послуг) відповідно до підпункту 4.1.1 статті 4 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

У той же час у випадку здійснення безоплатного розповсюдження товарів (робіт, послуг) в рекламних цілях, у разі якщо таке розповсюдження можна чітко ідентифікувати як рекламу, то таке безоплатне надання товарів (робіт, послуг) не включається до складу валових доходів платника податку.

Для можливості віднесення витрат на рекламу та рекламні заходи до валових витрат необхідною є наявність підтверджувальних первинних документів. Рекламна діяльність супроводжується такими стандартними первинними документами, як платіжні доручення, авансові звіти на відрядження, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі, податкові накладні тощо.

При проведенні рекламних заходів обов'язковими є: наказ керівника на проведення рекламного заходу (презентації, прийоми, участь у виставці, рекламні акції тощо); кошторис витрат на підготовку і проведення рекламних заходів; розпорядження керівника про призначення особи, відповідальної за проведення презентації, прийому; договір з розповсюдjuвачем реклами тощо.

Підтверджувальними документами щодо здійснених витрат є рахунки готелів, підприємств громадського харчування, екскурсійного бюро, поштові

квитанції, квитки, календарний план заходів, звіт про проведений захід (зазначаються фактичні витрати) тощо.

Особливості обліку витрат на рекламу у відповідності до П(С)БО 16 „Витрати” витрати на рекламу та на вивчення ринку є витратами на збут і відображаються на рахунку 93 „Витрати на збут”. Якщо такі витрати можна назвати представницькими, то їх включають до адміністративних витрат і відображають на рахунку 92 „Адміністративні витрати”. Зокрема, якщо витрати на організацію свят і презентацій не пов’язані з прийомом делегацій, то їх включають до витрат на збут, а якщо вони безпосередньо пов’язані з прийомом делегацій – включають до адміністративних витрат.

Реклама міцно увійшла у повсякденну життєдіяльність продуцентів промислових видів продукції, важливість її для ефективного господарювання підприємств не можливо заперечити. Однак, на наш погляд, на практиці склалася проблемна ситуація, пов’язана із визначенням економічної ефективності проведених підприємством рекламних заходів. Враховуючи той факт, що для визначення економічної ефективності реклами потрібна відповідна інформація, формування якої відбувається в системі обліково-економічного забезпечення, перед компаніями постала негайна потреба у вирішенні наявної ситуації та налагодження методологічно-інформаційного інструментарію бухгалтерського обліку на можливість надання цієї інформації. Цей факт встановлює проблему у загальному вигляді та підкреслює її зв’язок із важливими науковими та практичними завданнями.

Нами пропонується ввести до бухгалтерського синтетичного рахунку першого порядку 93 «Витрати на збут» субрахунки наступного другого порядку, третю позицію серед яких і займе субрахунок на якому знайде угруповання інформація про витрати на рекламу. Для отримання інформації про витрати на рекламу в розрізі її видів та за статтями витрат доцільним, на наш погляд, є введення до означеного бухгалтерського рахунку двох аналітичних статей. На першій із яких буде знаходити угруповання інформація

про витрати на рекламу за конкретними її видами, друга ж надасть можливість формувати інформацію за статтями витрат.

Як впливає з дискусії на тему стандартів бухгалтерського обліку з приводу коштів на рекламу, не лише в Україні, а й відповідно до МСФЗ, загальне «емпіричне правило полягає у тому, як чинити із витратами за умов невизначеності: капіталізувати чи покривати? Потрібно обирати останнє». Такий підхід в обліку є свідченням визнання принципів консерватизму та об'єктивності, що сприяє зіставленню витрат та послідовності, а також підвищенню надійності.

Незважаючи на ці переваги, такий консервативний підхід стає причиною деяких відхилень, і хоч ці стандарти підтримують консерватизм, деякі критики дискутують на користь збалансування активів та пасивів і релевантності. Усунення капіталізації нематеріальних активів «сприяє усуненню з балансової відомості найціннішого активу компанії». Таким чином, це консервативне рішення трансформується у «суттєве заниження економічних активів компанії».

Відповідно до МСФЗ, інформаційна функція є вирішальною у фінансовому звіті. Проте консерватизм та об'єктивність залишаються домінуючими в бухгалтерському обліку коштів на рекламу. Порівняння цілей фінансового звіту МСФЗ, з одного боку, та П(С)БО – з іншого, свідчить про суттєві розбіжності, що можна пояснити теорією агентських відносин. Як правило, нематеріальний актив, яким є реклама, має важливі характерні ознаки, що відрізняють її від матеріального активу: по-перше, існує високий відсоток невизначеності стосовно ймовірних економічних вигод. По-друге, нематеріальні активи можуть бути цінними лише для конкретної компанії. По-третє, їхня вартість підпорядковується більшим коливанням, оскільки зазвичай вона максимально залежна від конкурентних умов.

Висновки. Відповідно до теорії агентських відносин, фінансові положення, а також окремі витяги з фінансових положень можна трактувати як інструменти для послаблення інформаційної асиметрії між управлінням (агентом) та інвестором (директором). Відповідно до обов'язкових коштів,

інвестори зазвичай не уповноважені вести контроль над управлінням. Звичайно, якщо управління зобов'язане опублікувати достовірну інформацію, то ймовірність маніпуляцій з доходами може бути знижена. Таким чином, важлива функція балансової відомості полягає у вдосконаленні рішень інвесторів, що зменшить труднощі, які виникають на основі морального ризику. У контексті превалюючої інформаційної асиметрії між управлінням та інвесторами інформаційну функцію фінансових положень можна здійснити за умови, якщо інвестор спроможний достовірно оцінити опубліковану інформацію. Тому достовірні, стандартизовані та об'єктивні положення бухгалтерського обліку є суттєвим засобом для уникнення ймовірних маніпуляцій із прибутками.

Отже, з метою уникнення маніпуляції з прибутками МСФЗ щодо коштів на рекламу віддають перевагу, головним чином, консерватизму та об'єктивності, за рахунок релевантності та збалансування активів і пасивів.

ЛІТЕРАТУРА

1). Алпатова Н. Рекламуємо себе: податковий і бухгалтерський облік витрат на саморекламу / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 12.12.2008. - № 116. – С. 12-16.

2). Коваленко О. Рекламуємо інших: від створення макету до його розміщення / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік. – 12.12.2008. - №116. – С. 25-29.

3). Ковальов Д. Облік рекламних розіграшів / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 12.12.2008. - № 116. – С. 21-24.

4). Ковальов Д. Представницькі витрати: проводимо прийоми і презентації з рекламними цілями / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 12.12.2008. - № 116. – С. 17-20.

Надійшла до редколегії 01 квітня 2010 року

Стаття рекомендована до друку

д.е.н., професором

Ткаченко Н.М.