

РАСХОДЫ НА РЕКЛАМУ – ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

С.И. ЦЕРПЕНТО,
кандидат экономических наук, профессор

Ю.А. ЛУКЬЯНОВА
Кафедра бухгалтерского учета
Саратовского государственного
социально-экономического университета

Расходы на рекламу, занимая существенную долю в коммерческих расходах отечественных предприятий, имеют особенности отражения в учете, сложность ведения которого обусловлена разным составом рекламных расходов в зависимости от сферы деятельности предприятия-рекламодателя; жизненного цикла продукции, товара, работы, услуги; организационно-управленческой структуры предприятия-рекламодателя.

Говоря о *сфере деятельности предприятия-рекламодателя*, необходимо выделить следующее:

- для производственной сферы – характерны расходы на организацию презентаций, создание демонстрационных комнат и залов образцов выпускаемой продукции, спонсорство массовых мероприятий;
- для сферы услуг – приоритетными направлениями являются почтовая рассылка рекламных материалов и телефонная реклама;
- для оптовой торговли – характерны специфические расходы по проведению выставок-продаж, совместной рекламы с розничными сетями;
- для розничной торговли – присущи расходы на рекламу в местах продаж: витринная реклама и внутримagaзинная, расходы на проведение промоакций, дегустаций, рекламных розыгрышей и лотерей.

В отношении *жизненного цикла продукции, товара, работы, услуги* выделяют стадии вывода на рынок, ажиотажного спроса, зрелости, завершения жизненного цикла [8].

Стадия вывода на рынок характеризуется ростом величины расходов на наружную рекламу, рекламу в СМИ и системе Интернет. На данном этапе все расходы на рекламу связаны исключительно с продвижением конкретного вида продукции (товара, работы, услуги). Действующий порядок учета не предусматривает прямого отнесения расходов на рекламу

к полной себестоимости определенной продукции, которая на момент осуществления этих расходов еще не выпущена либо реализована одновременно с другими видами продукции. В учете большинства рекламодателей распределение расходов на рекламу по видам реализованной продукции осуществляется пропорционально производственной себестоимости. В результате расходы на рекламу включаются в полную себестоимость реализованных видов продукции, часть из которых фактически не рекламировалась. Это искажает информацию, необходимую для анализа эффективности расходов на рекламу и принятия управленческих решений о расширении или уменьшении рекламного бюджета предприятия.

Стадия ажиотажного спроса характеризуется проведением различного рода рекламных мероприятий пabлик рилейшнз, направленных на поддержание интереса к продукции (товарам, работам, услугам) рекламодателя в целом. Расходы на организацию подобных мероприятий представляют собой комплекс затрат, относящихся к нескольким видам рекламы и различных по времени их возникновения. Среди них: аренда выставочных площадей и оборудования, организационные и разрешительные взносы, командировочные и транспортные расходы, изготовление и раздача средств наглядной агитации (полиграфическая, сувенирная продукция, продукция самого рекламодателя), производство и демонстрация рекламных аудиовизуальных произведений, работа промоперсонала во время проведения названных мероприятий. И если даты возникновения таких расходов могут разниться, то их списание должно производиться только в день проведения рекламного мероприятия. При этом операции по списанию стоимости купленных или изготовленных собственными силами организации рекламных материалов, товаров и готовой продукции должны оформляться специальным актом на списание в рекламных целях. Поскольку унифицированной

формы акта не предусмотрено, предприятие-рекламодатель должно разработать ее самостоятельно и включить в состав рабочей документации. На практике многие рекламодатели списывают расходы на подобные мероприятия по мере их возникновения, не осуществляя документального оформления их списания, в результате чего искажается величина расходов на рекламу отчетного периода.

На *стадии зрелости* расходы на рекламу обусловлены популяризацией образа самого рекламодателя либо его торговой марки (знака обслуживания). Расходы на имиджевую рекламу состоят из расходов на рекламные обращения в СМИ, новости о финансово-хозяйственной деятельности рекламодателя, интересные широкому кругу потенциальных партнеров, покупательские конференции и презентации. Расходы, связанные с проведением последних (раздача рекламной полиграфической и сувенирной продукции, демонстрация имиджевых роликов), как и на предыдущей стадии, включаются большинством рекламодателей в себестоимость продаж в момент производства рекламной информации, а не в момент ее распространения при проведении рекламных мероприятий. Некоторые расходы (буфетное обслуживание потенциальных партнеров, деловые подарки и сувениры), обусловленные рекламными конференциями и презентациями, ошибочно отражаются в учете рекламодателей в составе представительских расходов.

Стадия завершения жизненного цикла в условиях снижения выпуска и объемов реализации продукции характеризуется увеличением рекламных расходов по всем видам рекламы, обусловленным сферой деятельности предприятия-рекламодателя, а это вызывает сложности в организации учета расходов на рекламу, присущие всем рассматриваемым стадиям жизненного цикла.

Что касается *организационно-управленческой структуры* крупных предприятий-рекламодателей, оказывающей влияние на величину и состав рекламных расходов, то на этих предприятиях созданы отделы рекламы и маркетинга, которые наряду с вопросами по производству и распространению рекламной информации занимаются маркетинговыми исследованиями. При этом маркетинговые расходы, имея иную экономическую сущность, не подлежат в отличие от рекламных нормированию для целей налогообложения прибыли [6], что требует раздельного их учета на различных субсчетах, открываемых к счету 44.

Другая сложность в организации учета рекламных расходов вызвана:

- отсутствием определения рекламы как объекта бухгалтерского и налогового учета;
- несовершенством нормативно-правовых актов, регулирующих состав расходов на рекламу для бухгалтерского и налогового учета;

— отсутствием унифицированных форм документов на списание материалов, товаров, готовой продукции в рекламных целях; документов, подтверждающих распространение рекламы в СМИ;

— противоречивостью законодательства в порядке определения сроков полезного использования рекламных продуктов, не имеющих материального воплощения.

Анализ экономической литературы [3] показывает, что использование понятия рекламы как информации, распространенной любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованной неопределенному кругу лиц и направленной на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке, недостаточно отвечает целям бухгалтерского и налогового учета рекламодателя:

— во-первых, отсутствует связь рекламной информации с установленным заказчиком рекламы, что выражается в распространении СМИ любого материала об успехах какого-нибудь начинания или информации о хорошем качестве продукции (товаров, работ, услуг) без уведомления создателя (производителя). При этом в качестве рекламы может рассматриваться упоминание торговых марок (знаков обслуживания) или демонстрация продукции (товаров, работ, услуг) конкретных предприятий в аудиовизуальных произведениях искусства по художественному замыслу автора. Последнее согласно действующему законодательству может быть истолковано как скрытая реклама;

— во-вторых, законодательно закрепленное определение рекламы распространяется как на рекламу, обусловленную предпринимательской (коммерческой) деятельностью организации, так и не связанную с этой деятельностью: политическую, благотворительную. На взгляд авторов, следует разграничить коммерческую, социальную и политическую рекламу, поскольку цели, преследуемые ими, различны. Отделение коммерческой рекламы от социальной позволит разрешить и противоречие в отечественном налоговом законодательстве. Согласно Федеральному закону от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» рекламодатели, в том числе владельцы наружных рекламных конструкций, обязаны размещать социальную рекламу в пределах 5% от годовой стоимости оказываемых ими услуг. В соответствии с Налоговым кодексом РФ размещение рекламной информации на наружных рекламных носителях подпадает под режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход [2]. В результате владельцы рекламных конструкций вынуждены уплачивать единый налог с площади рекламных поверхностей, обязательных к размещению и не связанных с их предпринимательской деятельностью;

— в-третьих, реклама, имея материальное воплощение, с одной стороны, может быть расценена как товар, предназначенный для реализации (наружная, полиграфическая и сувенирная реклама), а с другой стороны, не имея материального выражения, реализуясь и потребляясь в процессе осуществления этой деятельности (рекламный слоган, рекламный образ, демонстрация рекламного видеоролика), — как услуга. При этом, что касается рекламы как услуги, то она, являясь неовещественным результатом интеллектуальных творческих разработок, требует особого порядка отражения в бухгалтерском и налоговом учете как нематериальные рекламные объекты;

— в-четвертых, часть рекламных расходов (например, расходы на почтовую рассылку для неограниченного круга лиц-потребителей рекламы) не позволяет отнести их к ранее определенным адресатам. Данные расходы рекламодатели вынуждены классифицировать как индивидуальную оферту (расходы по предложению о заключении договора) в соответствии со ст. 435 Гражданского кодекса РФ [1], а в целях налогообложения учитывать их в полной сумме как прочие расходы по производству и реализации, связанные с заключением договоров, в период получения доходов по этим договорам. Противоречивость рекламного законодательства заключается в том, что ст. 18 Федерального закона «О рекламе» разрешает распространять рекламную информацию по сетям электросвязи (телефонной, факсимильной) только при условии предварительного согласия каждого адресата. Очевидно, что для получения такого согласия круг адресатов должен быть заранее определен. На взгляд авторов, информация, рассчитанная даже на одного человека, способствующая привлечению его внимания к объекту рекламирования, может быть признана рекламной, в том числе для целей бухгалтерского и налогового учета. Это может быть рекламное предложение уникального дорогостоящего продукта (предметы роскоши, космический туризм).

Исходя из изложенного, авторы предлагают в определении рекламы как объекта бухгалтерского и налогового учета учитывать ее двойственный характер, выраженный, с одной стороны, в виде товара, имеющего материальное воплощение, а с другой — в виде услуги, имеющую таковую.

В бухгалтерском учете методика отражения расходов на рекламу не урегулирована, что выражается в самостоятельном определении рекламодателем состава и номенклатуры рекламных расходов, руководствуясь признаком экономической принадлежности расходов к рекламному мероприятию в соответствии с законодательно закрепленным определением рекламы.

При организации налогового учета также имеют место противоречия в признании расходов на рекламу

для целей налогообложения прибыли. Так, гл. 25 НК РФ дает общее квалифицирующее понятие расходов на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках [2], а в ст. 264 НК РФ приведены два перечня расходов на рекламу: закрытый, куда входят расходы, признаваемые для целей налогообложения прибыли в полном объеме, и открытый, включающий расходы, признаваемые для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации. Обобщающее понятие «расходы на иные виды рекламы», данное в налоговом законодательстве, позволяет сделать вывод о том, что состав нормируемых рекламных расходов не ограничен и сюда могут быть включены расходы на рекламные мероприятия любого характера и формы с учетом требований налогового законодательства:

- на участие организации в конференции, в программе которой предусмотрено выступление ее представителей с докладом о деятельности организации, носящим рекламный характер;
- на проведение презентации продукции предприятия;
- на разработку эскизов, оригинал-макетов рекламных полиграфических изданий;
- на оформление коммат образцов реализуемых товаров и т. д.

Однако в НК РФ нет расшифровки видов рекламы, расходы на которые учитываются в сумме фактически понесенных затрат. В числе ненормируемых расходов на рекламу в ст. 264 НК РФ указаны расходы на «световую и иную наружную рекламу», при этом определение последней отсутствует. Единственное определение наружной рекламы в налоговом законодательстве приведено в гл. 26.3 «Единый налог на вмененный доход» НК РФ, где к стационарным техническим средствам наружной рекламы относятся любые выполненные в виде конструкций носители рекламной информации, размещенные на объектах недвижимого имущества (земля, здания, строения, сооружения и т. п.), прочно связанные с такими объектами и не подлежащие перемещению в течение установленного договором срока их размещения в соответствующих рекламных местах. Данное определение наружной рекламы разработано исключительно для хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность по распространению и (или) размещению наружной рекламы (для рекламодателей), и для признания расходов на рекламу в целях налогообложения прибыли рекламодателя использоваться не должно.

Согласно Федеральному закону от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» под наружной рекламой понимается «реклама с использованием щитов, стендов,

строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения». В рекламном законодательстве так же, как и в налоговом законодательстве, наружная реклама определяется через признак стационарности ее носителя. Это делает невозможным отнесение к наружной рекламе размещение соответствующей информации на транспорте и любых других передвижных носителях (переносные киоски, штендеры). Кроме того, действует законодательно закрепленное ограничение, выражающееся в использовании рекламной конструкции только в целях распространения рекламы, следовательно, остается неразрешенным вопрос о характере и порядке списания затрат на «рекламную мебель» (шатры, палатки, тележки, зонты с логотипом компании).

Таким образом, отсутствие законодательно закреплённого четкого перечня расходов на рекламу, противоречивость бухгалтерского и налогового законодательства затрудняет отнесение тех или иных затрат к рекламным расходам в учете рекламодателя.

Для решения перечисленных проблем, стоящих перед бухгалтерским и налоговым учетом, авторами предлагается классификация расходов на рекламу

(см. таблицу), в основу которой положены два признака:

- принадлежность к виду рекламы,
- необходимость нормирования для целей налогообложения прибыли.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов [4] для отражения в бухгалтерском учете расходов на рекламу для промышленных предприятий, входящих в состав коммерческих, и организаций, занятых в торговле, предусмотрено применение счета 44 «Расходы на продажу», а для субъектов малого предпринимательства, кроме торговых организаций, — счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Используя предложенную классификацию расходов на рекламу, авторы предлагают следующий порядок организации их аналитического учета с использованием субсчетов к счету 44 (см. рисунок), что позволит усилить контрольную функцию учета за этими расходами и обеспечить прозрачность при заполнении формы № 2 «Отчет о прибыли и убытках».

Что касается налогового учета расходов на рекламу, то большинство рекламодателей, как правило, в целях налогообложения прибыли делят расходы на рекламу на нормируемые и ненормируемые.

Классификация расходов на рекламу для целей бухгалтерского и налогового учета рекламодателя

Вид рекламы	Классификационный признак		Расходы, не признаваемые рекламными для целей бухгалтерского и налогового учета
	Необходимость нормирования для целей налогообложения	Вид рекламного мероприятия в соответствии с гл. 25 НК РФ	
1. Расходы на рекламу в средствах массовой информации: телевидение, радио, печатные СМИ	Ненормируемые расходы	Расходы на рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети	Расходы на распространение информации об изменении места нахождения организации, номеров телефонов. Расходы на размещение банком информации о курсе валют
2. Расходы на полиграфическую рекламу. 2.1. Расходы на производство и распространение рекламной полиграфической продукции, кроме брошюр и каталогов	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	Расходы на производство и распространение персонализированных визитных карточек, прайс-листов, памяток-аннотаций
2.2. Расходы на производство рекламных брошюр и каталогов различного вида	Ненормируемые расходы	Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации	
3. Расходы на сувенирную рекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	
4. Расходы на видео-, аудиорекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	
5. Расходы на Интернет-рекламу	Ненормируемые расходы	Расходы на рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети	Расходы по использованию телекоммуникационных сетей

Окончание табл.

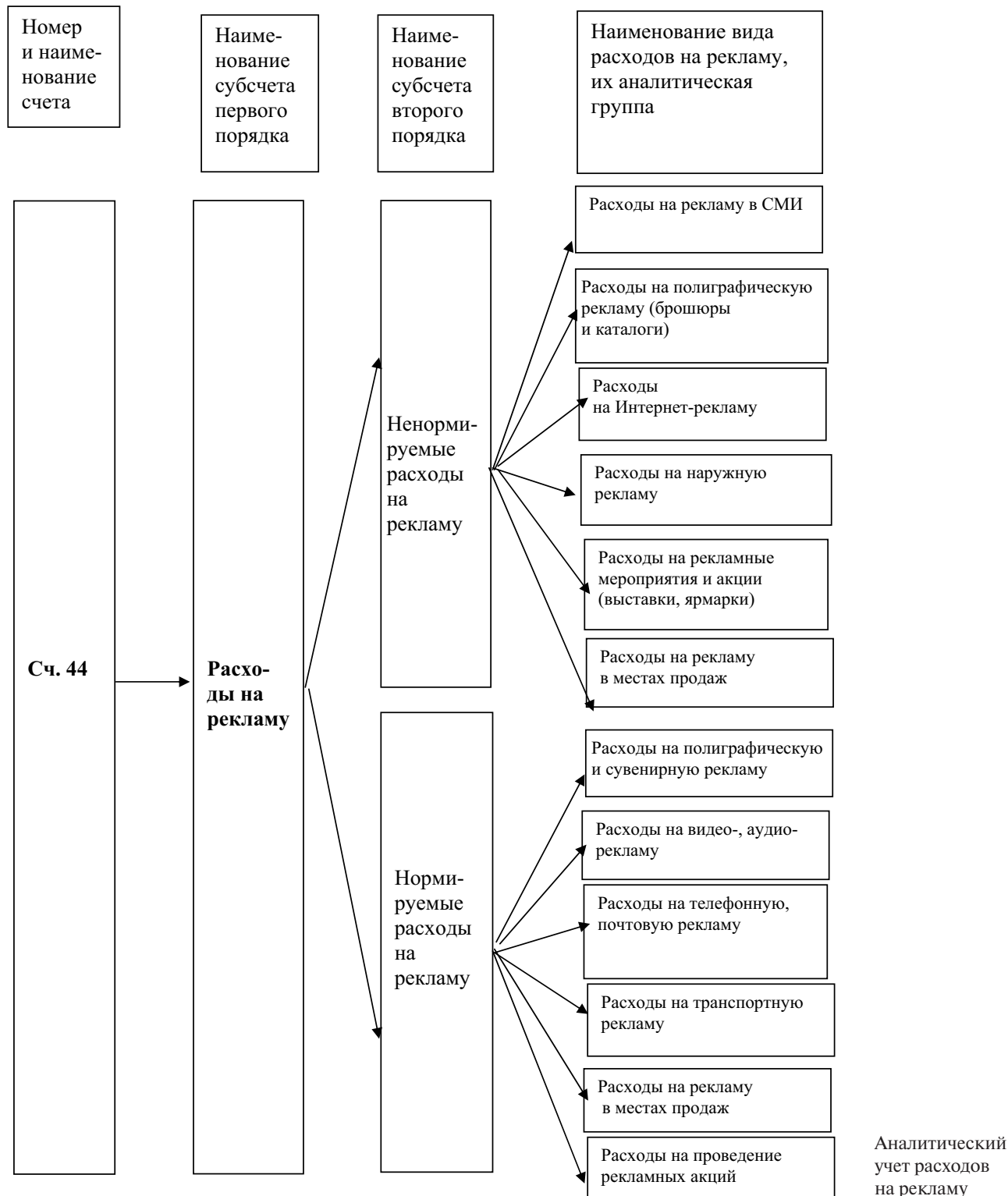
Классификационный признак			Расходы, не признаваемые рекламными для целей бухгалтерского и налогового учета
Вид рекламы	Необходимость нормирования для целей налогообложения	Вид рекламного мероприятия в соответствии с гл. 25 НК РФ	
6. Расходы на телефонную рекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	
7. Расходы на почтовую рекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	Расходы по получению разрешения Министерства связи РФ на размещение рекламы на почтовых отправлениях
8. Расходы на наружную рекламу	Ненормируемые расходы	Расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов	Расходы по получению разрешения на размещение наружной рекламы у органов местного самоуправления. Расходы на изготовление и размещение информационных вывесок (табличек) с указанием наименования предприятия, режима его работы
9. Расходы на транспортную рекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	Расходы по получению разрешения на размещение рекламы на транспортном средстве, подлежащем регистрации в ГИБДД
10. Расходы на организацию ярмарок и выставок	Ненормируемые расходы	Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	Командировочные расходы сотрудников, участвующих в выставке
11. Расходы на рекламу в местах продаж. 11.1. Расходы на создание, установку и эксплуатацию джумби, мебели, воблеров и иных муляжей, расходы на ароморекламу	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	
11.2. Расходы на оформление витрин, демонстрационных залов, комнат с торговыми образцами	Ненормируемые расходы	Расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	
12. Расходы на проведение рекламных акций. 12.1. Расходы на проведение акций, связанных с распродажами, «бесплатной» передачей товаров в рекламных целях и представлением скидок	Ненормируемые расходы	Расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	
12.2. Расходы на проведение конкурсов и лотерей	Нормируемые расходы	Расходы на проведение массовых рекламных кампаний с приобретением (изготовлением) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов	Расходы по получению разрешения на проведение обычной лотереи или расходы по уведомлению Федеральной налоговой службы о проведении стимулирующей лотереи
12.3. Расходы на проведение промоакций	Нормируемые расходы	Расходы на иные виды рекламы	

Сложной проблемой при организации налогового учета расходов на рекламу является наличие противоречия налогового законодательства с ПБУ 18/02 [7].

Так, расходы на рекламу, прямо не поименованные в ст. 264 НК РФ, уменьшают доходы текущего отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации, а сверхнор-

мативные расходы на рекламу в течение налогового периода относятся к постоянным разницам. Однако нормативная величина расходов на рекламу рассчитывается от суммы дохода нарастающим итогом с начала года. Поэтому несмотря на то, что данный аспект не оговорен в ПБУ 18/02, по мнению авторов, сверхнормативная сумма расходов на рекламу, не уменьшающая прибыль отчетного периода, в следу-

ющем отчетном периоде с увеличением дохода может быть учтена и скорректирована при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. На отчетную дату по ставке, установленной законодательством РФ о налогах и сборах, на величину постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, следует начислить налог на прибыль, который трактуется в названном ПБУ постоянным налоговым обязатель-



ством и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По мере пересчета величины расходов на рекламу, признаваемых для целей налогообложения прибыли, в следующих отчетных периодах при увеличении дохода следует сторнировать соответствующую величину начисленного постоянного налогового обязательства.

Особого внимания требует достоверное определение срока списания стоимости рекламы, поскольку расходы на рекламу могут относиться не к одному отчетному периоду, в котором они были произведены, а к нескольким, т.е. затруднена детализация расходов, списываемых в течение нескольких отчетных периодов. В бухгалтерском учете рекламодателя их следует отражать как расходы будущих периодов, используя счет 97 с открытием субсчета «Рекламные расходы будущих периодов».

Функции рекламы многогранны: она может быть направлена как на разовое воздействие на потребителя в целях быстрее сбыта товаров, так и на постоянную поддержку спроса (напоминающая реклама). Кроме того, рекламная акция может носить имиджевый характер, поэтому нельзя точно определить, рассчитана ли реклама только на текущий период или на перспективу. Таким образом, рекламодатель самостоятельно принимает решение, относить ли ему затраты на рекламу в периоде их возникновения либо принимать в качестве расходов будущих периодов. Во втором случае в учетной политике предприятия-реklamодателя следует отразить срок списания расходов будущих периодов, рассчитанный на основании данных о проведенной рекламной кампании.

В соответствии с бухгалтерским законодательством расходы будущих периодов могут списываться равномерно, пропорционально объему продукции либо иным способом, установленным организацией и утвержденным в составе учетной политики. Самым распространенным является способ равномерного списания расходов на рекламу. Однако такие условия больше подходят к рекламе многократного воздействия на потребителя, а именно: наружная или световая реклама, реклама в справочных изданиях, реклама на транспорте, что позволит определить период списания рекламных расходов в течение срока действия договора на оказание рекламных услуг. При этом приобретение рекламных услуг (работ) в порядке предварительной оплаты не приводит к возникновению расходов будущих периодов, а выплаченные рекламодателем денежные суммы признаются дебиторской задолженностью по авансам выданным [5].

Вопрос отражения расходов на рекламу как расходов будущих периодов в учете рекламодателя явля-

ется актуальным и в отношении расходов по созданию рекламных продуктов, не имеющих материального воплощения и являющихся в большинстве случаев объектами авторского права. К числу таких рекламных объектов относятся различные рекламные аудио-визуальные произведения (рекламные ролики).

Учет затрат на создание рекламного ролика осуществляется двумя способами. Первый заключается в признании его нематериальным активом согласно ПБУ 14/2000 путем единовременного выполнения определенных условий, аналогичных требованиям, приведенным в налоговом законодательстве [6]. Анализ норм бухгалтерского и налогового законодательства позволяет сделать вывод, что если ролик создан для использования и используется компанией в рекламных целях в течение длительного времени (свыше 12 мес.), не предполагается его перепродажа и имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие как существование самого ролика, так и исключительного права на него у предприятия, то он признается нематериальным активом последнего.

Наличие исключительного права у организации на рекламный аудиовизуальный продукт обусловлено способом его создания. При хозяйственном способе, когда разработкой сценария, непосредственным созданием и дальнейшей обработкой рекламного ролика занят штатный сотрудник рекламодателя, исключительные права принадлежат последнему «по умолчанию», если иное не предусмотрено трудовым договором. В случае создания рекламного ресурса сторонней организацией (подрядным способом) документальным подтверждением наличия НМА и исключительного права на него будет являться договор с разработчиком и акт сдачи-приемки, где говорится о переходе к заказчику права на рекламный продукт.

Стоимость рекламного ролика, признанного нематериальным активом, переносится на себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) через амортизационные отчисления, отражаемые как расходы на рекламу в учете предприятия-реklamодателя. При этом вне зависимости от избранного организацией метода начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета необходимо определить срок полезного использования данного объекта НМА.

Для целей бухгалтерского учета предприятие может самостоятельно определить срок полезного использования рекламного ролика в зависимости от «ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды» [6]. По мнению авторов, срок полезного использования рекламного ролика не должен составлять больше одного года, что обусловлено быстрым моральным устареванием рекламной информации.

В отличие от бухгалтерского учета в целях налогообложения прибыли организация не может самостоятельно устанавливать полезный срок действия своего рекламного ролика. Согласно НК РФ по нематериальным активам, по которым невозможно точно определить срок полезного использования, он принимается за десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика). Различный порядок определения срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете организации влечет за собой различия в суммах амортизационных отчислений по данному объекту НМА, что в свою очередь приводит к появлению вычитаемых временных разниц и отложенного налогового актива [7]. Во избежание различий в налоговом и бухгалтерском законодательстве авторы предлагают установить единый фиксированный срок полезного использования рекламных НМА продолжительностью один год.

Существует разделяемое авторами мнение, что наличие документов, подтверждающих переход исключительного права на аудиовизуальное произведение от разработчика к заказчику, не предполагает признания его нематериальным активом [11]. Согласно гл. IV ГК РФ [1] за автором рекламного ролика сохраняются личные неимущественные права, выражающиеся, например, в самостоятельном принятии решения об указании своего имени. Подобного права автора никто не может лишить, даже если он передает (уступает) исключительные имущественные права. Таким образом, есть полномочия, которые покупатели большинства авторских произведений не получают, а следовательно, и не обладают исключительными правами на них. В результате созданный подрядным способом рекламный ролик не входит в состав нематериальных активов компании, и применяется второй способ отражения расходов по его разработке в учете рекламодателя.

Когда оплата исключительного права на рекламный продукт производится периодическими платежами в течение всего срока действия договора либо переход исключительного права от разработчика к заказчику не происходит вообще, расходы на создание данного рекламного объекта признаются расходами на рекламу, единовременное списание которых неправомерно в силу длительного срока использования. Последнее обуславливает отражение в бухгалтерском учете рекламодателя затрат на создание рекламного ролика в качестве расходов будущих периодов с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерное списание их на текущие расходы в течение самостоятельно установленного рекламодателем срока эксплуатации.

В налоговом учете предприятия подобные расходы на рекламу также будут распределяться равномерно в течение нескольких периодов исходя из сроков эксплуатации рекламного объекта, закрепленных в приказе либо распоряжении руководителя

предприятия. В то же время существует точка зрения [11], согласно которой в случае самостоятельного установления организацией срока использования рекламного объекта расходы на его создание могут быть списаны единовременно для целей налогообложения прибыли. Данная позиция не способствует сближению налогового и бухгалтерского учета рекламодателя, поскольку в ПБУ 10/99 затраты признаются в отчете о прибылях и убытках путем их распределения между периодами, когда, в частности, нельзя четко определить связь между доходами и расходами. Следовательно, в бухгалтерском учете формируются издержки будущих периодов, которые в случае единовременного списания этих же расходов в налоговом учете приведут к появлению временной разницы и отложенного налогового обязательства.

Таким образом, данные в статье рекомендации по использованию в определении рекламы как объекта бухгалтерского и налогового учета двойственного ее характера, разработанная классификация рекламных расходов по принадлежности их к виду рекламы, требования по нормированию расходов для целей налогообложения прибыли, технологическим особенностям отдельных видов рекламы; предложенная методика отражения расходов на создание и распространение рекламных аудиовизуальных произведений длительного срока действия в бухгалтерском и налоговом учете рекламодателя позволят устранить имеющиеся сложности в бухгалтерском и налоговом учете.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. О рекламе: Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ.
4. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 91н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н.
8. Киреев И. В. К вопросу о целесообразности исследований эффективности рекламы на различных стадиях жизненного цикла товара // Маркетинг в России и за рубежом. — 2001. — № 5 (25). — С. 43-56.
9. Критсотакис Я. Г. Торговые выставки и ярмарки. Техника участия и коммуникации. М.: Ось, 1997.
10. Нечаева Т. Интернет-сайт компании // Двойная запись. — 2006. — № 6. — С. 52 — 54.
11. Шилова Я. Неосязаемые активы // Двойная запись. — 2005. — № 9. — С. 56 — 57.

* * *