

Расходы на рекламу: учет и налогообложение

Advertising Expenses: Accounting and Taxation

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2019-34-40

Н.Н. Парасоцкая, канд. экон. наук, доцент ФГБОУ
ВО «Российский государственный социальный
университет»

e-mail: nataly@mmti.ru

N.N. Parasotskaya, Candidate of Economic
Sciences, Associate Professor, Russian State
Social University

e-mail: nataly@mmti.ru

Аннотация. *Статья посвящена вопросам расходов на рекламу в организациях, их отражению в бухгалтерском и налоговом учете. Отмечается, что сегодня стабильно работающие и эффективно развивающие свою деятельность организации уделяют должное внимание маркетинговой стратегии, где значительное место занимает реклама, различная рекламная продукция и способы ее распространения.*

Ключевые слова: реклама, организация, маркетинг, продукция, влияние.

Abstract. *The article is devoted to the issues of advertising costs in organizations, their reflection in accounting and tax accounting. Today, organizations that are stably working and effectively developing their activities pay due attention to the marketing strategy, where advertising, various advertising products and methods of its distribution occupy a significant place.*

Keywords: advertising, organization, marketing, products, influence.

Развитие рыночных отношений, стремление увеличить выручку от продаж и, естественно, желание заинтересовать и привлечь максимальное количество новых клиентов и поддерживать интерес старых, поиск возможности повысить цену — все перечисленные факторы заставляют организации проводить различные рекламные мероприятия, разрабатывать новые виды рекламы, изучать рынки и предпочтения покупателей.

Слово «реклама» имеет латинское происхождение — от слова «reclamar», что в переводе означает выкрикивать или кричать. Отсюда следуют основные функции современной рекламы: информировать и сообщать о чем-либо для привлечения клиентов, покупателей, распространять информацию для увеличения популярности товара или организации-производителя.

Рекламой является та деятельность, которая направлена на создание и распространение сведений о товарах и услугах, работах и их рекламодателях. Она уже давно оказывает активное влияние на процесс потребления человека, предлагая покупателям новую продукцию и удовлетворяя первичные потребности. Реклама заняла свое прочное место в нашей

жизни, мы можем столкнуться с ней везде: в метро, на улице, в журналах и газетах, на радио и телевидении. Где бы мы ни были, нам навязывается рекламная информация о новых появившихся товарах и услугах. Реклама в современном мире разрабатывается и создается с помощью новых технологий, что способствует достижению высоких экономических результатов. Также следует отметить, что она не только выполняет экономическую и информационную функции, но и оказывает воздействие на сознание человека.

К объекту рекламирования относится товар или продукт, который предназначен для продажи.

К субъектам рекламных правоотношений, согласно Федеральному закону от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее — Закон о рекламе), относятся:

- 1) *рекламодатель* — изготовитель или продавец товара;
- 2) *производитель рекламы* — лицо, которое осуществляет полностью или частично привлечение рекламной информации в форму, готовую для распространения;
- 3) *распространитель рекламы* — лицо, которое осуществляет распространение рекламы



в любой форме и с использованием любых способов и средств;

4) *потребители рекламы.*

Создание рекламы является одним из древнейших видов деятельности, регулируемой государством при помощи правовых норм. Ими определяются юридические права и обязанности всех сторон: производителя рекламы, распространителя рекламы, рекламодателя и потребителя, обеспечивая при этом его защиту от ненадлежащей рекламы.

Произвести и реализовать качественный товар недостаточно — его нужно еще продать. Именно для этого и необходимо его рекламировать. При этом понесенные затраты на рекламу нужно также учесть при расчете налога на прибыль. На практике возникает много нюансов, которые требуют своего решения. Какие расходы можно признать рекламными, в каком размере их учесть и т.д. — в этих вопросах мы и попробуем разобраться. Расходы на рекламу следует правильно отражать в бухгалтерском и налоговом учете.

Бухгалтерский учет расходов на рекламу

Рекламой считается информация о том или ином объекте, если она одновременно отвечает следующим условиям (п. 1 ст. 3 Закона о рекламе):

- распространяется любым способом, в любой форме и любыми средствами;
- адресуется неопределенному кругу лиц;
- направлена на привлечение внимания к объекту, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Расходами на рекламу признаются затраты на распространение любым способом, в любой форме и с использованием любых средств информации, которая адресована неопределенному кругу лиц и направлена на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (ст. 3 Закона о рекламе). Если информация имеет целевую аудиторию (например, клиенты компании, зрители телеканала), может формировать интерес у неопределенного круга лиц, тогда она выходит за пределы своей целевой аудитории и является рекламой.

В бухгалтерском учете затраты на рекламу отражают в составе расходов по обычным видам

деятельности в полном объеме в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее — ПБУ 10/99).

Для целей бухгалтерского учета к расходам на рекламу можно отнести следующие виды расходов: на разработку, издание и распространение иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, рекламных открыток и так далее; на разработку, изготовление и распространение образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции; на объявления в печати, передачи по радио и телевидению, т.е. через средства массовой информации; на световую и наружную рекламу; на приобретение, изготовление, демонстрацию рекламных видео, диафильмов; на изготовление рекламных щитов, указателей; на участие в выставках, экспозициях, ярмарках; на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; на уценку товаров, которые полностью или частично потеряли свои первоначальные качества при экспонировании в витринах; на приобретение (изготовление) и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний; на проведение рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации; прочие расходы на рекламу.

Для признания расходов в бухгалтерском учете необходимо выполнение ряда условий, установленных пунктом 16 ПБУ 10/99:

- расходы производятся в соответствии с конкретным договором, с соблюдением требований законодательных и нормативных актов;
- сумма расходов должна быть определена;
- расходы произведены в результате конкретной операции, которая приведет к уменьшению экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

При несоблюдении хотя бы одного из названных условий в отношении любых расходов, осуществляемых организацией, в бухгал-

терском учете организации признается дебиторская задолженность. Расходы на рекламу согласно п. 18 ПБУ 10/99 признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они были произведены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления оплаты (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Чтобы признать в бухгалтерском учете расходы на рекламу в качестве расходов по обычным видам деятельности, необходимо иметь документы, подтверждающие выполнение рекламных работ и услуг: договор на оказание рекламных услуг; протокол согласования цен на рекламные услуги; свидетельство о праве размещения наружной рекламы; паспорт рекламного места; утвержденный дизайн-проект; акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг); счета-фактуры от агентства рекламных услуг; документы, подтверждающие оплату рекламных услуг; требование-накладная и накладная на отпуск материалов на сторону; акт о списании товаров (готовой продукции); акт об уценке товаров. В бухгалтерском учете расходы на рекламу учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Если рекламные работы или услуги фактически осуществлены в отчетном периоде, то на основании акта выполненных работ или счета-фактуры рекламного агентства в учете будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Дт 44 Кт 60 — отражена задолженность рекламному агентству за выполненные работы (оказанные услуги) по размещению рекламы;

Дт 19/НДС Кт 60 — учтена сумма НДС по рекламе на основании счета-фактуры рекламного агентства.

Часто организации принимают участие в выставках с целью распространения информации о своей продукции, при этом посетителям выставки раздаются образцы товаров и продукции, реализуемых организацией — участницей выставки. В бухгалтерском учете такие рекламные материалы (календари, ручки, буклеты и так далее), купленные или изготовленные собственными силами либо с привлечением сторонних организаций, учитываются на счете 10 «Материалы», субсчет «Рекламные материалы». А учет товаров и готовой

продукции, переданных в качестве образцов, ведется на отдельных субсчетах, открываемых к счетам 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция». При бесплатной раздаче рекламной и сувенирной продукции в бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дт 10 (41) Кт 60 — принята к учету рекламная продукция;

Дт 19 Кт 60 — начислен НДС по рекламной продукции;

Дт 68 Кт 19 — произведен налоговый вычет по рекламной продукции;

Дт 10 (41) Кт 19 — входной НДС включен в стоимость рекламной продукции;

Дт 44 Кт 10 (41, 43) — списаны расходы на рекламу;

Дт 91 Кт 68/НДС — начислен НДС с раздачи рекламной продукции.

Списание рекламных материалов или товаров в рекламных целях оформляется актом на списание. Унифицированной формы акта не существует, поэтому организация имеет право разработать такой документ самостоятельно. Этот акт будет первичным документом, на основании которого данная операция будет отражена в учете, а его форма должна отвечать всем требованиям бухгалтерского законодательства, которые предъявляются к первичным документам (т.е. содержать обязательные реквизиты, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной документации).

Если организация участвует в круглых столах, выставках, семинарах, и в рекламных целях раздаются образцы товаров, то это не считается рекламой этих товаров. В связи с этим затраты, понесенные при их изготовлении, не будут учитываться в расходах (см. письмо УФНС России по г. Москве от 20.04.2007 № 20-12/036374, постановление ФАС Московского округа от 09.01.2008 № КА-А40/13490-07-2 по делу № А40-74705/06-126-466 (Определением ВАС РФ от 25.04.2008 № 4946/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)), так как, по мнению ФНС РФ, это является безвозмездной передачей пробников или образцов участникам круглых столов или конференций.

Информация, размещение которой обязательно в силу обычаев делового оборота, закона, а также информация, указанная в п. 2 ст. 2 Закона о рекламе, рекламой не является (данные о фирменном наименовании, об адресе и о режиме



работы организации, некоторые виды наружных изображений — п. 1 ст. 3 Федерального закона от 12.04.2010 № 61-ФЗ, некоторые вывески — п. 4 письма ФАС России от 28.05.2015 № АД/26584/15 «О разъяснении отдельных положений Федерального закона "О рекламе"», постановление Пленума ВАС РФ от 08.10.2012 № 58). Эти расходы следует учитывать как прочие (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.).

Налоговый учет расходов на рекламу

Рекламными расходами в налоговом учете при расчете налога на прибыль могут быть признаны: расходы на производство рекламных каталогов с информацией о товарах; на изготовление логотипа организации (дизайн); на производство образцов продукции, которые переданы неопределенному кругу лиц; на рассылку буклетов на конкретные адреса без указания Ф.И.О. конкретных получателей.

В качестве рекламных расходов не учитываются: затраты на производство образцов продукции, если они передаются определенному кругу лиц — потенциальным покупателям с целью последующего заключения договора поставки; затраты на рассылку рекламных буклетов на конкретные адреса с указанием Ф.И.О. конкретных получателей; затраты, связанные с проведением корпоративного мероприятия; затраты на тестирование рекламной концепции с участием потенциальных потребителей; стоимость подарков, которые передаются не всем, а только VIP-клиентам.

В Налоговом кодексе в целях расчета налога на прибыль расходы на рекламу подразделяются на две группы (п. 4 ст. 264 НК РФ):

- *нормируемые* (учитываемые в пределах установленного норматива) — все расходы на рекламу, которые не отнесены к ненормируемым, в частности: смс-рассылки, рекламные призы, раздача сувениров с логотипом компании и образцов продукции. Норматив — 1% выручки без НДС. Его считают нарастающим итогом с начала года, поэтому расходы, превышающие норматив в текущем квартале, можно учесть в следующих периодах (письмо Минфина от 28.10.2013 № 03-03-06/1/45479);

- *ненормируемые расходы* — это реклама в СМИ и Интернете, наружная реклама, участие в выставках и оформление витрин, брошюры и листовки.

Ненормируемые расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации в полном объеме. Перечень их приведен в п. 4 ст. 264 НК РФ. Остальные расходы на рекламу являются нормируемыми.

Перечень ненормируемых расходов на рекламу в НК РФ является закрытым. НДС по рекламным расходам принимается к вычету в общем порядке без нормирования (п.п. 1, 2 ст. 171 НК РФ, письмо Минфина России от 23.12.2015 № 03-07-11/75472). При невозможной раздаче рекламной продукции и сувениров дороже 100 руб. следует начислять НДС. Если данная рекламная продукция стоит 100 руб. и меньше, НДС не начисляется, при этом входной НДС к вычету не принимается.

Рекламные расходы для целей налогообложения прибыли должны быть обоснованными, документально подтвержденными и быть произведенными для осуществления деятельности, которая направлена на получение дохода (ст. 252 НК РФ). При этом такие расходы должны быть связаны с деятельностью самого налогоплательщика. Например, АС Восточно-Сибирского округа, признавая расходы обоснованными, указал, что целью рекламных акций было не только привлечь внимание покупателей к конкретным товарам, но и указать торговые точки, где их можно приобрести; реклама была направлена на поддержание интереса к товарам, которые продавались в торговых точках организации.

А АС Западно-Сибирского округа признал необоснованными рекламные расходы на участие в выставке. Рассматриваемая организация выступала посредником, на выставке ее товары не размещались, представители сопровождали потенциальных покупателей. Деньги за организацию участия в выставке были перечислены взаимозависимому лицу, у которого был стенд на выставке. АС Северо-Западного округа отказал в учете по налогу на прибыль затрат, связанных с созданием подиума для скульптурной композиции. Он решил, что установка композиции не связана с производственной деятельностью общества, поскольку композиция не содержит фирменного наименования или информации о товарах (работах, услугах), не является товарным знаком. Общество не смогло подтвердить, что установка скульптуры привела к росту продаж

продукции. По мнению судов, нарушение норм отраслевого законодательства, в частности Закона о рекламе, Закона о лотереях, никак не влияет на возможность учесть затраты на рекламные акции при расчете налога на прибыль. При этом признать расходы можно, даже если нарушение подтверждено предписанием уполномоченного органа. Если информация в первичных документах и счетах-фактурах по мнению проверяющих органов изложена не корректно, это не мешает признать такие расходы на рекламу.

Для этого организации необходимо разработать маркетинговую политику, в которой следует определить и обосновать виды рекламных мероприятий, проводимых организацией. Например, можно акцентировать внимание на том, что раздача буклетов, брошюр приведет к увеличению числа заключенных договоров, объема поставок и, соответственно, росту прибыли организации.

К расходам на рекламу в полном объеме можно отнести следующие затраты: на рекламу через СМИ, информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании; световую и иную наружную рекламу; участие в выставках, ярмарках, экспозициях; оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов, демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов; уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании; на распространение буклетов и листовок, поскольку они представляют собой разновидность брошюр; изготовление флаеров, лифлетов; приобретение полиграфической продукции (кратких справочников, фотоальбомов, компакт-дисков с логотипом, технических каталогов), содержащей информацию о производимой продукции; размещение в рекламном модуле коммерческого обозначения организации, ее товарного знака и информации о реализуемых товарах (работах и услугах); создание и размещение рекламного видеоролика в СМИ; трансляцию рекламных роликов по зарубежному телеканалу. Расходы на трансляцию рекламного ролика в торговых залах могут быть учтены полностью при условии, что организация, которая его размещает, зарегистрирована как СМИ.

Нормированию подлежат следующие расходы: стоимость призов (сертификатов), ко-

торые передаются покупателям в рамках рекламной акции; стоимость услуг по размещению информации о производимом товаре в каталогах и брошюрах, которые выпускают третьи лица; затраты по договору об оказании услуг мерчандайзинга; расходы на проведение научных конференций, тематических семинаров, симпозиумов для работников определенной сферы деятельности; расходы на рассылку смс-сообщений рекламного характера; стоимость сувенирной продукции (ручки, пакеты, обложки на паспорт) и других подарков (френч-прессы, зонты, пледы и др.) с символикой организации, которые раздаются в рамках рекламной акции на улице, а также посетителям в офисах организации; расходы, связанные с проведением стимулирующей лотереи, которая организована для привлечения внимания к объекту рекламы; расходы на изготовление книги, содержащей рекламную информацию о самом обществе; предоставление льготного тарифа на проживание в отеле владельцу подарочного сертификата; расходы, связанные с проведением конкурсов.

Минфин относит к нормируемым расходам также затраты поставщика на приоритетную, в том числе паллетную, выкладку товаров покупателем — организацией розничной торговли. Однако суды с такой позицией не согласны. По их мнению, услуги по приоритетной выкладке товаров не являются рекламными. Они учитываются в полном размере в составе других расходов, связанных с производством и реализацией. При этом суды считают, что нормировать следует расходы на рекламирование собственных товаров, деятельности или товарного знака и знака обслуживания. Если организация рекламирует товары заказчиков-рекламодателей, то расходы можно признать в полном объеме в составе материальных расходов.

Как правильно определить выручку для учета нормируемых расходов?

Как уже было сказано выше, нормируемые расходы признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации. Выручка складывается из выручки от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства или приобретенных, выручки от реализации имущественных прав. В сумму доходов



от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, включается также и выручка от реализации ценных бумаг. При этом внереализационные доходы в виде процентов выручку от реализации не формируют и поэтому в нормировании расходов на рекламу не участвуют.

Если у организации только два вида доходов: доходы в виде процентов по предоставленным займам и доходы от реализации прав требования, — то при расчете нормы следует использовать выручку от реализации прав требования. Если выручка организации в течение года увеличивается, то будет выше и размер норматива по рекламным расходам, поэтому затраты на рекламу, превысившие норматив в одном отчетном периоде, можно учесть в следующих отчетных периодах или по итогам года в целом. Рекламные расходы, не учтенные по итогам года, на следующий год переносить нельзя.

Пример расчета нормируемых рекламных расходов. Организация «Старт» осуществляет раздачу потенциальным покупателям пробников своей продукции. Расходы организации по приобретению данных пробников составили 25 000 руб., включая НДС. Организация «Старт» освобождена от исполнения обязанностей плательщика НДС на основании ст. 145 НК РФ. Других расходов на рекламу в налоговом периоде у организации нет. Отчетными периодами у организации по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. По итогам I квартала выручка организации составила 2 000 000 руб. Предельный размер рекламных расходов, которые могут быть учтены организацией в I квартале, — 20 000 руб. (2 000 000 руб. × 1%). Остаток в размере 5000 руб. (25 000 руб. — 20 000 руб.), не учтенный в I квартале, организация сможет учесть при расчете налога на прибыль за полугодие. По итогам полугодия выручка составила 3 000 000 руб. Предельный размер рекламных расходов, которые могут быть учтены обществом, — 30 000 руб. (3 000 000 руб. × 1%). Сумма рекламных расходов, признанная за полугодие в целях налогообложения — 25 000 руб. (20 000 руб. + 5000 руб.). Расходы на рекламу включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией,

и уменьшают налоговую базу (п. 1 ст. 252, подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ). Расходы на создание (приобретение) амортизируемого имущества, используемого в рекламных целях, учитываются через амортизацию (письма Минфина России от 23.03.2015 № 03-03-06/1/15750, от 14.12.2011 № 03-03-06/1/821). К такому имуществу, в частности, можно отнести рекламные щиты, видеоролики.

И в заключение остановимся на вопросе — как долго должны храниться рекламные материалы?

Согласно ст. 12 Закона о рекламе, рекламодатели обязаны сохранить рекламные материалы и их копии, а также договоры на производство, размещение и распространение рекламы в течение 1 года, считая:

- или со дня, когда была распространена реклама;
- или со дня окончания сроков действия таких договоров.

При этом под рекламными материалами понимаются образцы печатной продукции (буклеты, листовки), экземпляры печатных изданий с размещенной в них рекламой, скриншоты интернет-страниц с рекламными баннерами, фотоотчеты по наружной рекламе, видео- и аудиозаписи рекламных роликов, эфирные справки по рекламе на телеканалах и т. п. (письмо ФАС от 28.04.2011 № АК/16266 (п. 1)). Нарушение годичного срока хранения рекламных материалов и соответствующих договоров чревато штрафом (ст. 19.31, 23.48 КоАП РФ):

- для организации — от 20 000 до 200 000 руб.;
- для ее руководителя (предпринимателя) — от 2000 до 10 000 руб.

Однако для целей подтверждения затрат на рекламу рекламные материалы надо хранить как минимум в течение 4 лет после окончания года, к которому относятся конкретные затраты (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ). Это чревато тем, что ФНС при налоговой проверке устраняет такие расходы, ссылаясь на отсутствие подтверждающих документов. На практике бывает, что налоговики при проверке устраняют из расходов организации затраты на рекламу, в которой фигурируют товарные знаки, которые принадлежат иным лицам,

а не самому рекламодателю. Например, при оптовой продаже лекарств в аптеке поставщик рекламирует реализуемые им продукты определенной марки. ФНС приводит следующие доводы: если у организации нет лицензионного договора с правообладателем на использование его товарного знака, то затраты на подобную рекламу не являются экономически обоснованными. Ведь они понесены в интересах производителя рекламируемых товаров и других лиц, которые могут продавать аналогичные товары.

При этом суды в этом случае поддерживают налогоплательщиков (Постановления ФАС СКО от 24.04.2014 № А32-25191/2012; ФАС МО от 04.12.2012 № А40-36365/12-115-172), обосновывая свою позицию следующим образом: наличие лицензионного договора не является необходимым условием для учета рекламных расходов; реклама направлена на движение товара к конечному потребителю, а это значит, что расходы на нее непосредственно связаны с деятельностью рекламодателя.

Литература

1. Федеральный закон № 38-ФЗ «О рекламе» от 13.03.2006 принят ГД ФС РФ 22.02.2006 (действующая редакция от 08.05.2013).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Письма ФАС от 20.06.2018 № АД/45557/18; Минфина от 28.09.2018 № 03-03-06/1/69813, от 08.02.2019 № 03-03-06/1/7613.
4. Постановление АС МО от 14.06.2017 № Ф05-7994/2017.п. 16 ст. 270 НК РФ;
5. Письмо Минфина от 22.02.2018 № 03-03-06/1/11485.подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ.
6. *Капанина Ю.В.* Бесплатная раздача образцов продукции: «прибыльные» нюансы // Главная книга. 2019. № 11.
7. *Подкопаев М.В.* Подарок клиенту организации связи как способ рекламы // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 3.
8. *Герасимова Л.Н.* Внутренний контроль дебиторской задолженности в организациях // Актуальные вопросы современной экономики. 2014. № 2. С. 88–97.
9. *Герасимова Л.Н., Середюк Е.А.* Совершенствование учета финансовых инструментов как направление развития инфраструктуры экономического роста // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 4. С. 41–47.
10. *Герасимова Л.Н.* Учет резервов в международной практике // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 43 (241). С. 17–21.
11. *Парасоцкая Н.Н.* Бухгалтерский учет. Современные вызовы, приоритеты и пути развития. Т. 3. Москва : Русайнс, 2017.
12. *Парасоцкая Н.Н.* Концепция бухгалтерского учета в «новой» экономике. Москва : Русайнс, 2017.

