

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ РЕКЛАМНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Розглянуто види реклами, податки, що сплачують за рекламну діяльність та відображення її в бухгалтерському та податковому обліку*

**Вступ.** Що таке реклама – знають усі, навіть діти. Вона практично завжди в тому чи іншому вигляді знаходиться десь поруч із нами. Мало хто з нас її любить, багато хто не помічає, а деяких вона і зовсім дратує. Ми її споживачі, тобто невизначене коло осіб, на яких відповідно до статті 1 Закону України “Про рекламу” від 3.07.96 р. ця реклама спрямовується. Однак, якщо кожний із нас починає замислюватися про просування своєї продукції, то перше, в чому виникає необхідність – це реклама.

Реклама, як і колись – “двигун торгівлі”, адже мало хто може похвалитися, що працює без реклами.

**Постановка проблеми.** Реклама, яка поступово стала для нас звичним явищем, заповонила сьогодні майже все навколо. Зараз її можна знайти повсюди: у газетах, на білбордах, на телебаченні і радіо, в Інтернеті. Ми навіть не завжди розуміємо яку велику роль вона відіграє і яку кількість додаткової інформації ми отримуємо щодня завдяки рекламі. Щоб привабити потенційних покупців, до підбору виду реклами необхідно підходити професійно і з особливою ретельністю, враховуючи при цьому різні чинники і умови. До того ж, необхідно правильно відобразити в податковому і бухгалтерському обліку операції, пов'язані з виготовленням та розміщенням реклами у відповідності з чинним законодавством. Діяльність з надання рекламних послуг має свої особливості, розгляду яких і присвячена дана стаття.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання як правильно обліковувати та оподатковувати рекламні послуги розглядали у роботах наступні автори: І. Шевченко, А. Вегера, О. Вінцевич, Ю. Білоус та інші.

**Основна частина.** Що ж таке реклама? Згідно із статтею 1 Закону України від 03.07.96 р. № 270/96-ВР “Про рекламу”, реклама – це спеціальна інформація про осіб чи продукцію, яка розповсюджується в будь-якій формі та в будь-який спосіб з метою прямого чи опосередкованого отримання прибутку. При цьому реклама повинна бути чітко відокремлена від іншої інформації незалежно від форм чи засобів розповсюдження.

Згідно із законом № 270 розрізняються такі види реклами:

- соціальна рекламна інформація;
- реклама в друкованих засобах масової інформації;
- реклама на транспорті;
- зовнішня реклама ( будь-яка реклама, що розміщується на щитах, екранах, спеціальних конструкціях, розташованих під відкритим небом, на фасадах будинків і споруд);
- внутрішня реклама ( будь-яка реклама, що розміщена всередині приміщень, будівель, споруд та ін.);
- реклама в кінотеатрах;
- реклама на радіо та телебаченні;
- реклама з використанням телефонного зв'язку.

Законодавством установлені основні принципи рекламної діяльності: законності, точності, достовірності, використання української та інших мов відповідно до законодавства України, використання форм та засобів, що не заподіюють споживачеві реклами фізичної, моральної або психічної шкоди [1].

Відповідно до ст. 1 Закону про рекламу:

– рекламодавець – це особа, що є замовником реклами для її виготовлення чи поширення;

– виробник реклами – особа, яка цілком чи частково виготовляє рекламу;

– розповсюджувач реклами – особа, котра розповсюджує рекламу.

Власне реклама визначається як інформація про особу чи товари, розповсюджена в будь-якій формі і будь-яким способом, і призначена сформувати чи підтримати поінформованість споживачів реклами та їхній інтерес щодо таких осіб чи товару.

При звичайній схемі, коли кожний з учасників рекламної діяльності займається тільки “своєю справою” питань щодо оподаткування основними податками – податком на прибуток і ПДВ, звичайно, не виникає, тому що послуги, пов'язані з рекламою (виготовлення, розміщення, розповсюдження), обкладаються в загальному порядку.

Винятком є податок з реклами. Відповідно до Закону про систему оподаткування цей податок належить до місцевих зборів [2].

**Реклама без посередників.** Деяка невизначеність у розумінні механізму сплати податку з реклами пов'язана з тим, що на відміну від інших податків, оплачують податок і є платниками податку різні СПД. Так, оплачуючи послуги із встановлення і розміщення реклами, рекламодавець перераховує податок з реклами розповсюджувачу реклами. Розповсюджувач, у свою чергу, одержуючи податок від різних рекламодавців, “збирає” його на своєму рахунку й у встановлений термін перераховує його до місцевого бюджету. Отже, саме розповсюджувач у розумінні Закону № 2181 є платником податку з реклами, тому що відповідно до норм ст.1 цього Закону платниками податків є особи, на яких покладений обов'язок утримувати і сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) у бюджет.

Таким порядок розрахунків буде у випадку, якщо рекламодавець одержує послуги із розміщення реклами від розповсюджувача без посередників. На практиці для виготовлення й розміщення реклами рекламодавці найчастіше вдаються до послуг рекламних агентств.

**Реклама через посередників.** На початковому етапі рекламодавець оплачує послуги із розміщення реклами рекламному агентству, тобто в ролі платника податку з реклами виступає рекламне агентство. Оскільки рекламне агентство не розміщує рекламу самостійно, то за її розміщення воно сплачує кінцевому розповсюджувачу. На цьому етапі в ролі платника податку з реклами виступає вже останній.

**Самореклама.** Не завжди учасники процесу розміщення реклами виступають тільки в одній ролі. Зустрічаються випадки, коли учасники рекламного процесу поєднують дві чи всі три ролі: рекламодавця, рекламовиробника і рекламорозповсюджувача. Тобто “самореклама”. Як би дивно вона не виглядала, але на практиці застосовується доволі часто. Здавалося б, ні про який податок з реклами не може бути і мови, тому що послуги із виготовлення і розміщення реклами ніколи не будуть оплачені, а, виходить, відсутня база оподаткування для даного податку.

**Ставки податку з реклами.** Об'єктом оподаткування податку з реклами згідно з ст. 11

Декрету є вартість послуг за встановлення і розміщення реклами. Сплачується цей податок із усіх видів оголошень і повідомлень, що передають інформацію з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації, преси, телебачення, афіш, плакатів, рекламних щитів, інших технічних засобів, майна й одягу; на вулицях, магістралях, площах, будинках, транспорті й в інших місцях. Податок з реклами одержують розповсюджувачі реклами при розрахунках з рекламодавцями. При оформленні розрахункових документів податок виділяється в них окремим рядком. Базою для обчислення податку є вартість послуг без обліку ПДВ. У свою чергу, ПДВ не нараховується на податок з реклами.

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1 відсотка вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5 відсотка за розміщення реклами на тривалий час. На жаль, жоден нормативний документ не роз'яснює поняття одноразової реклами. У випадках розміщення реклами в засобах масової інформації, преси і телебачення все більш-менш зрозуміло: одна публікація реклами чи одна трансляція рекламного ролика – одноразова реклама. Що ж стосується рекламних щитів і технічних засобів, наприклад, на транспорті і на Web-сайті в Інтернеті, то не зрозуміло, що вважати одноразовою рекламою в цих випадках – розміщення на один день, місяць, розміщення в рамках одного договору, перерахування засобів за розміщення й установку? На нашу думку, використання зазначених рекламних носіїв уже саме по собі буде підставою для віднесення розміщеної на них реклами до категорії "багаторазової", адже нечасто хто-небудь розміщує таку рекламу на один день, що припускає невизначену кількість її "переглядів" споживачем.

Податок з реклами сплачується під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами.

Платниками податку з реклами є підприємства і організації, що рекламують свою продукцію, роботи чи послуги, при цьому податок з реклами відноситься до валових витрат рекламодавця. Податок розраховується рекламним агентством в момент виставлення рахунка рекламодавцю за виконані роботи та надані послуги. Коли рекламодавець сплачує зазначений рахунок, він одночасно сплачує рекламному агентству і податок з реклами, який зазначається окремим рядком.

Рекламні агенції при отриманні від рекламодавця податку з реклами, акумулюють його на власному розрахунковому рахунку та перераховують до бюджету в строки, встановлені законодавством.

Таким чином, рекламодавець несе відповідальність за своєчасність та повноту сплати податку з реклами рекламній агенції, а рекламна агенція відповідає лише за своєчасність та повноту нарахування податку, який вона отримала від рекламодавця, до місцевого бюджету [3, с. 20-21].

Щодо бази оподаткування також існує певна особливість: відповідно до Закону про ПДВ база оподаткування операцій з продажу товарів, робіт, послуг визначається, виходячи з їх договірної ціни, визначеної за вільними або регульованими тарифами з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів [4]. Отже, податок з реклами не включається до бази для нарахування ПДВ, адже він належить до місцевих, а не до загальнодержавних податків. В податковій накладній цей податок також відображається не повинен.

У платників податку з реклами виникають питання щодо відображення податку у складі валових доходів і валових витрат. Це пов'язано з тим, що суми податків, отримані від рекламодавців, які підлягають перерахуванню до місцевого бюджету, по суті не є для них ні доходами від реалізації послуг, ні витратами. Та з іншого боку, у переліку сум, що не включаються до складу валового доходу (п. 4.2. Закону про прибуток), суми податку з реклами не передбачені [5]. Тож суб'єкти господарювання на практиці включають податок з реклами до валового доходу, отриманий від рекламодавця, разом з вартістю рекламних послуг.

Що стосується валових витрат, виробники і замовники реклами можуть включати суму перерахованого до місцевого бюджету податку з реклами до складу валових витрат, керуючись Законом про прибуток.

Бухгалтерський облік у виробників і розповсюджувачів реклами аналогічний звичайному обліку робіт та послуг.

Дохід від надання рекламних послуг відповідно до п. 10 П(С)БО 15 "Дохід" визнається, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінений. Для обліку доходів від надання послуг Планом рахунків передбачений субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Собівартість виконаних робіт визначається згідно з П(С)БО 16 "Витрати". Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт встановлюється підприємством самостійно.

Особливістю бухгалтерського обліку податку з реклами у виробників і розповсюджувачів реклами є порядок відображення: сума податку, що надходить від рекламодавця разом з платою за надані послуги, виключається з бухгалтерського доходу названих осіб. Зменшення доходу відображається по дебету субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" і кредиту субрахунку 641 "Розрахунки за податками" [6, с. 58].

Особливий облік має такий вид реклами, як розповсюдження рекламної інформації на матеріальних носіях.

Під час роздачі інформаційних носіїв може виконуватися дві функції:

- розповсюдження інформації про товари або послуги, які виготовляються чи надаються платником податку;
- розповсюдження інформації платником податку про себе.

Особливостями є те, що підприємство, яке виготовило рекламні листівки, буклети, брошури тощо для роздачі потенційним покупцям, що, як очікується, збільшить попит на продукцію, не сплачує податок на прибуток та ПДВ по таких операціях.

Також витрати на рекламу являють собою витрати подвійного призначення, тобто вони можуть включатися до валових витрат в повному обсязі (не лімітовані витрати, до яких належать витрати на проведення рекламних заходів, спрямованих на рекламування товарів, робіт, послуг) та до витрат з відповідними обмеженнями (лімітовані витрати, до яких належать витрати на організацію прийомів, презентацій, свят, безоплатне надання послуг з метою реклами).

Штрафні санкції за порушення законодавства про рекламу розглянуті у таблиці 1.

Таблиця 1. Штрафні санкції за порушення законодавства про рекламу [1]

Вид порушення	Розмір штрафу
Розповсюдження реклами щодо продукції, виробництво або реалізація якої заборонені законодавством України	П'ятикратна вартість розповсюдження такої реклами
Виробники реклами, винні у порушенні прав третіх осіб при виготовленні реклами	У розмірі п'ятикратної вартості виготовлення реклами
Розповсюджувачі реклами, винні в порушенні встановленого законодавством порядку розповсюдження та розміщення реклами	У розмірі п'ятикратної вартості розповсюдження реклами

Ще одним особливим видом реклами є реклама тютюну та алкогольних напоїв. Згідно з законодавством рекламодавці тютюнових виробів та алкогольних напоїв зобов'язані спрямовувати на виробництво соціальної реклами про шкоду куріння тютюну та вживання алкоголю не менш як 5% коштів, витрачених на розповсюдження в межах України зазначеної реклами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Тож для правильного відображення в податковому обліку витрат на рекламу слід звернути увагу на такі аспекти:

– повне дотримання основних принципів рекламної діяльності: законності, точності, достовірності, використання української та інших мов відповідно до законодавства України, використання форм та засобів, що не заподіюють споживачеві реклами фізичної, моральної або психічної шкоди.

– якщо платник податку розповсюджує матеріальний носій реклами, який містить інформацію про товари, роботи, послуги, та який не можна використовувати ні в якій іншій діяльності, крім застосування його як носія інформації, то витрати на такий вид реклами включаються до складу валових витрат виробництва в повному обсязі;

– якщо платник податку розповсюджує на матеріальних носіях реклами інформацію про себе і не торкається інформації про товари, роботи, послуги, то витрати на такий вид реклами включаються до складу валових витрат, але лише в розмірі не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний рік;

– щодо податку на прибуток, то розповсюдження рекламного продукту не є "продажем товарів (робіт, послуг)", тобто при роздачі носіїв рекламної інформації, які можуть виконувати лише таку функцію, валового доходу не виникає, але при цьому реклама є засобом для отримання майбутніх доходів платника податку від продажу товарів, робіт, послуг.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють рекламну діяльність, несуть відповідальність за повноту і

своєчасність сплати податків згідно із чинним законодавством. Крім того, для таких суб'єктів господарювання передбачена додаткова відповідальність – застосування суворих штрафів за порушення законодавства про рекламу.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України від 03.07.96 №270/96-ВР "Про рекламу". 2. Закон України від 25.06.91 р. №251-ХІІ "Про систему оподаткування" зі змінами та доповненнями. 3. *Вегера А.* "Рекламодавець у ролі унтер-офіцерської вдови" / Д-т-Кт / 02.12.2002. 4. Закон України від 03.04.97 № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість". 5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції Закону від 22.05.97 № 283/97-ВР. 6. *Шевченко І.* "Рекламна діяльність: особливості обліку у виробника і розповсюджувачів" / І. Шевченко // Баланс / 25.03.03. 7. *Бондаренко Олена* "Видавничий облік реклами" / Довідник економіста / 09.08. 8. *Вінцевич О.* "Халява у квадраті" / О. Вінцевич // Д-т К-т / 03.03. 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ya.ru>. 10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>.

ОДІНЦОВА Лариса Миколаївна – викладач кафедри "Облік і аудит" Кременчуцького державного університету імені Михайла Остроградського

ВАТУЛЯ Леся Анатоліївна – студентка Кременчуцького державного університету імені Михайла Остроградського

ХУДИК Катерина Анатоліївна – студентка Кременчуцького державного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:

– фінансовий облік

– податковий облік