

## ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСХОДОВ НА СОЗДАНИЕ РЕКЛАМНОГО ПРОДУКТА

В статье рассматриваются проблемы капитализации расходов на создание рекламных роликов и другой аудиовизуальной продукции, вопросы оформления первичных документов по учету этих расходов. Авторы, на основе сравнительного анализа подходов к признанию объектов нематериальных активов в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями российских и международных стандартов финансовой отчетности, обосновывают свою позицию по капитализации отдельных видов рекламных расходов.

Развитие рыночных отношений сопровождается ужесточением конкуренции между товаропроизводителями. Хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в этих условиях, несут значительные расходы на рекламу. Поэтому актуализируются проблемы отражения этих расходов в системе бухгалтерского учета.

При принятии решений о создании рекламных роликов организация – рекламодатель заключает агентский договор с рекламным агентством, обязующимся за соответствующее вознаграждение, сумма которого также оговаривается в договоре, произвести данный рекламный продукт. В ходе выполнения условий агентского договора создается рекламный продукт, раскрывающий, как правило, достоинства и определенные качества различных видов продукции, товаров, работ, услуг рекламодателя. Это может быть определенный логотип, слоган, товарный знак, видеоролик, аудиоролик и пр., которые после создания передаются заказчику.

Передача осуществляется по авторскому договору о передаче исключительных прав на тот или иной рекламный продукт. При этом в данном договоре могут оговариваться определенные условия использования рекламного ролика или другого рекламного продукта. Исключительное право на рекламный продукт, переданное по авторскому договору организации-рекламодателю, запрещает его использование другими хозяйствующими субъектами, например предприятиями – конкурентами рекламодателя.

В соответствии с условиями авторского договора заказчиком является организация-рекламодатель, а автором – рекламное агентство, в обязанности которого входит созда-

ние рекламного продукта и его передача заказчику. Заказчик, в свою очередь, обязуется, как правило, произвести авансовые платежи в счет обусловленного договором вознаграждения. Размеры, порядок и сроки выплаты аванса устанавливаются в договоре по соглашению сторон. Суммы вознаграждения за создание рекламного продукта могут быть достаточно весомыми, особенно по договорам с крупными рекламодателями, являющимися предприятиями общенационального и международного значения.

В соответствии с Законом РФ «Об авторском праве и смежных правах» [1, ст. 7, п. 1] аудиовизуальные произведения (кино, теле, слайд, видеофильмы и другие кино- и телепроизведения) являются объектами авторского права. Исключительные права на аудиовизуальную продукцию включают право на ее воспроизведение, распространение, публичное исполнение, сообщение по кабелю для всеобщего сведения, передачу в эфир или любое другое публичное сообщение, на субтитрование и дублирование текста.

Классическим примером аудиовизуальной продукции являются рекламные ролики, особенно имиджевые ролики, которые в дальнейшем могут стать брендом компании. Бюджет производства таких роликов составляет, как правило, значительные суммы. При условии качественного их производства возможны относительно длительные сроки их использования для проката в эфире.

По нашему мнению, рекламные ролики и другие виды аудиовизуальных произведений отвечают всем условиям признания нематериальных активов в российском учете [3, п. 3].

Нематериальные активы представляют собой один из наиболее сложных объектов

бухгалтерского учета, которые подразделяются на две кардинально различные группы: идентифицируемые нематериальные активы и неидентифицируемые нематериальные активы. Кроме указанных основных групп в состав нематериальных активов входят также отдельные объекты, например капитализированные расходы на создание юридического лица или организационные расходы, которые относятся к нематериальным активам, по мнению отдельных ученых, только потому, что не вполне понятно, куда их еще можно отнести.

Первая группа нематериальных активов учитывается отдельно и представляет самостоятельные понятия (например, патенты, торговые марки, товарные знаки и др.). Идентифицируемые нематериальные активы могут создаваться в организациях или приобретаться со стороны по отдельности или как часть группы активов. Вторая группа нематериальных активов, или неидентифицируемые активы, приобретаются, как правило, только как часть группы активов или часть всего предприятия.

Общим правилом признания нематериальных активов в бухгалтерском учете в соответствии с международными и российскими учетными стандартами является отсутствие материально-вещественной формы, идентифицируемость и способность приносить экономические выгоды. Так, в соответствии с предыдущей редакцией МСФО 38 «Нематериальные активы» к объектам нематериальных активов относили «идентифицируемый неденежный актив, не имеющей физической формы, удерживаемый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей» [5, с. 568]. Пересмотренный вариант этого стандарта, который действует с 2004 года, ограничил данное определение тем, что нематериальный актив представлен теперь как идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. В соответствии с общей концепцией МСФО под активом понимается ресурс, который компания контролирует в результате прошлых событий и ожидает от него экономических выгод в будущем.

В соответствии с ПБУ 14/ 2000 к идентифицируемым нематериальным активам относятся «объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)» [3, п. 4].

Однако внутреннее содержание указанных признаков по МСФО 38 и по правилам ПБУ 14/ 2000 имеет некоторые отличия.

*Идентифицируемость* в соответствии с МСФО 38 – это возможность физического отделения нематериального актива от иных активов организации и способность актива выступать самостоятельным объектом сделки, а также возможность компании точно определять приходящиеся именно на данный нематериальный актив будущие экономические выгоды. Отдельные авторы подчеркивают при этом, что по факту передачи юридических прав на него (включая случаи, когда права передаются в комплексе с иными активами) нематериальный актив в ряде случаев может приносить экономические выгоды только при совместном использовании с другими активами [7, с. 14]. Однако если компания может определить выгоды, связанные с использованием данного нематериального актива, он считается идентифицируемым.

*Подконтрольность компании* означает способность компании обеспечить поступление будущих экономических выгод от использования данного актива. Контроль может быть обеспечен через ограничение доступа третьих лиц к указанным выгодам. Причем доступ может быть ограничен не только на основании прав, предоставленных законом, но также и благодаря сохранению информации в тайне. В то же время в стандарте отмечается, что отсутствие юридических прав может затруднять демонстрацию его подконтрольности.

*Способность приносить экономические выгоды* является общим правилом признания активов по МСФО. Эта оценка производится, как правило, на основе профессионального суждения. Экономические выгоды могут заключаться не только в увеличении поступлений, но и сокращении расходов и пр. При оценке экономических выгод необходимо соблюдать принципы, заложенные в другом стандарте – МСФО 36 «Обесценение ак-

тивов». В соответствии с этим стандартом в случае, если актив обеспечивает экономические выгоды от использования в комплексе с другими активами, применяется концепция генерирующих доход единиц.

ПБУ 14/ 2000 для признания нематериальных активов, как отмечалось выше, также выдвигает требование идентифицируемости и способности приносить экономические выгоды.

Однако в ПБУ 14/ 2000 для признания объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной формы;
- возможность идентификации;
- использование в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд;
- использование в течение длительного периода, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности [3, п. 3].

Как видим, российский стандарт устанавливает, что актив считается нематериальным, т. е. идентифицируемым и подконтрольным, только при условии «наличия надлежаще оформленных документов».

Таким образом, приоритет экономического содержания в отношении признания нематериальных активов в учете воплощен именно в МСФО, в то время как российский стандарт вопреки этому принципу отдает приоритет юридической форме, что справедливо подчеркивается отдельными авторами [7, с. 16].

Таким образом, в современном бухгалтерском учете отражается в основном информация только о части интеллектуального капитала бизнеса. Остальные компоненты интеллектуального капитала бизнеса, по крайней мере, до совершения сделки по про-

даже, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности не отражаются.

Исходя из общепризнанных условий отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете, многие объекты учета, которые традиционно считаются издержками, можно капитализировать или признавать активами, в том числе и нематериальными. Это относится, в частности, к отдельным средствам, затраченным на рекламу. Для рыночных отношений характерным является ужесточение конкурентной борьбы между производителями. Поэтому предприятия в этих условиях вынуждены осуществлять значительные расходы на рекламу. Причем результатом осуществления отдельных видов рекламных расходов является создание определенного рекламного продукта, например различных аудио- и видеороликов, которые должны рассматриваться, по нашему мнению, как издержки, только если не удовлетворяют критериям признания нематериальных активов, отраженным в ПБУ 14/2000. Условия данного положения, как подчеркивалось выше, являются более жесткими по сравнению с условиями признания нематериальных активов в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Наша позиция по признанию отдельных видов расходов на рекламу в качестве нематериальных активов обусловлена тем обстоятельством, что основной целью рекламы является увеличение доходов фирмы. Расходы, понесенные при этом фирмой, нацелены в основном на будущие экономические выгоды, поэтому эти расходы правомернее трактовать как актив. При этом связь расходов на рекламу с будущими экономическими выгодами может быть рассмотрена с двух сторон.

Во-первых, эти расходы могут иметь отношение к обеспечению прав на будущие услуги от других экономических субъектов. Например, расходы на рекламу могут представлять собой плату за размещение в прессе рекламных объявлений на следующие три месяца. Такие виды расходов учитываются обычно на счете 97 «Расходы будущих периодов», которые подлежат списанию в пред-

стоящие месяцы и сопоставлению с соответствующими доходами будущих периодов.

Во-вторых, отдельные виды расходов на рекламу могут представлять будущую экономическую выгоду, которая будет получена как в результате использования той или иной рекламы, так и осуществления сделок купли-продажи произведенной рекламной продукции. Это относится, в частности, к рекламным роликам, которые являются в настоящее время одним из распространенных видов рекламных продуктов, создаваемых специализированными организациями, в качестве которых выступают, как правило, рекламные агентства.

Однако необходимо заметить, что перечень объектов, отражаемых в российском учете в качестве нематериальных активов, в соответствии с тем же ПБУ 14/2000 является в настоящее время закрытым (таблица 1). Как видно из таблицы, аудиовизуальные произведения как объекты нематериальных активов в российском стандарте не указаны. В данном случае правила последующего пункта российского стандарта противоречат сути содержания предыдущего пункта, что является, по нашему мнению, неправомерным.

Наша позиция по признанию рекламных роликов в качестве нематериальных активов обусловлена тем обстоятельством, что рекламные ролики являются классическим видом нематериальных активов в соответствии с общими условиями их признания по МСФО в качестве актива в целом и нематериального актива в частности.

Во-первых, организации-рекламодатели, осуществляя расходы на создание рекламного ролика, преследуют цель увеличения доходов или экономических выгод в будущем.

Во-вторых, рекламный ролик отвечает требованиям идентифицируемости или возможности отделения от других активов.

В-третьих, для рекламного ролика является характерным отсутствие материально-вещественной формы содержания.

Однако признание видеороликов в качестве объекта нематериального актива в бухгалтерском учете означает необходимость документального их подтверждения. Возможности для оформления традиционными

первичными бухгалтерскими документами при осуществлении расходов на создание рекламных видеороликов являются весьма ограниченными. При их отражении в бухгалтерском учете могут использоваться различные договоры (агентские, авторские) и документы по расчетным операциям с рекламными агентствами. Сценарий рекламного видеоролика, текст рекламного сообщения, товарный знак, изображение могут находиться на рекламном щите и прочих носителях, а сам рекламный видеоролик может существовать только на магнитном носителе.

Проблема обоснования различных расходов на рекламу, в том числе и на создание рекламного видеоролика, первичными оправдательными документами является одной из проблем современного отечественного учета.

Как показывают практика, многочисленные публикации и судебные разбирательства, именно обоснованность расходов организации вызывает сомнения со стороны аудиторов и представителей налоговых органов при проверках различного рода бухгалтерской и налоговой отчетности. Это относится в первую очередь к рекламным расходам [14, 15]. Поэтому нами предпринята попытка систематизации расходов на рекламу на этапах документации и регистрации, являющихся первым этапом их бухгалтерского и налогового учета (таблица 2).

По нашему мнению, приведенный в таблице перечень документов и регистров наиболее полно отражает состав расходов на создание рекламного ролика, осуществляемых рекламодателем и учитываемых при формировании его стоимости.

Перечень документов, используемых для подтверждения расходов на создание рекламного ролика, и требования, предъявляемые к ним, должны быть закреплены, на наш взгляд, в учетной политике предприятия.

В отношении первичного учета расходов на рекламу в целом и на создание рекламного ролика в частности необходимо подчеркнуть, что устарели многие позиции действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» по документальному оформлению хозяйственных операций в бухгалтерском учете. В частности, это относится к тре-

бованиям закона о том, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, формы которых не предусмотрены в этих альбомах, должны содержать все обязательные реквизиты [2, ст. 9, п. 2]. Данные проблемы могут быть сняты при принятии нового закона, актуальность которого подчеркивается многими отечественными экономистами.

При оформлении документов, используемых в учете расходов на создание рекламного ролика, кроме общепринятых требований, предъявляемых к первичным документам и регистрам, необходимо соблюдать дополнительные требования:

– содержание определенных терминов и понятий в учетных документах должно соответствовать понятиям, которыми оперируют законодательные акты о рекламе;

– обязательное наличие самих аудио- и видеороликов на специальных носителях в качестве приложений к актам выполненных работ.

Следующим этапом текущего учета расходов на создание рекламного ролика, включаемых в состав их стоимости в целях их последующей капитализации для учета в качестве объекта нематериального актива, является отражение хозяйственных операций, связанных с учетом указанных расходов, на счетах бухгалтерского учета, основными из которых являются:

Таблица 1. Состав нематериальных активов в соответствии с правилами ПБУ 14/2000

Характеристика группы	Состав (определение) группы
1. Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)	1. Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель. 2. Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных. 3. Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем. 4. Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров. 5. Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.
2. Организационные расходы	Расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации
3. Деловая репутация организации	Разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств

Таблица 2. Документация и регистрация расходов на создание рекламного ролика у рекламодателя

Название документа	Назначение документа	Обобщение информации в учетных регистрах
Агентский договор	Установление монопольного права на выполнение агентских функций с указанием суммы вознаграждения	Журнал регистрации договоров
Заявка – заказ, медиа-план, смета заказа	Описание и расчет стоимости необходимых рекламных услуг	Приложение к договору
Авторский договор	Передача исключительных прав автора на рекламный ролик и т. п.	Журнал регистрации договоров
Счет на оплату услуг	Указание договорной стоимости создания рекламного ролика и сумм НДС	Журнал-ордер №6
Квитанция к приходному ордеру, чек кассового аппарата, платежное поручение	Оплата стоимости рекламных услуг	Журнал-ордер №1, журнал-ордер №2
Акт выполненных работ	Отражение факта выполнения работ по созданию рекламного ролика	Приложение к счету-фактуре, журнал ордер №6
Отчет о проведенной рекламной кампании	Экономическое обоснование и полученный эффект от использования рекламного ролика	Приложение к пояснительной записке годового отчета
Счет-фактура	Отражение факта оказания услуг по созданию рекламного ролика и учет сумм входного НДС	Журнал-ордер №6, Книга покупок

– акцепт счета рекламного агентства и отражение расходов на создание ролика (по договорной стоимости за минусом НДС) по корреспонденции со счетов: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– отражение НДС в соответствии со счетом-фактурой рекламного агентства: дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– начисление сумм авторского вознаграждения за создание рекламного ролика в соответствии с условиями авторского договора: дебет счета 08 «Вложения во внеобо-

ротные активы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– принятие на учет рекламного ролика как объекта нематериальных активов по стоимости фактических затрат на его создание: дебет счета 04 «Нематериальные активы» кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, вышеизложенный подход к учету расходов на создание рекламных роликов и другой аудиовизуальной продукции положительно влияет на формирование объективных результатов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта в условиях рыночных отношений.

**Список использованной литературы:**

1. Закон РФ «Об авторском праве и смежных правах» от 9 июля 1993 г., №5351 -1.
2. Федеральный закон от 21 ноября 1996 года, №129 – ФЗ « О бухгалтерском учете».
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000. Утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 №91н .
4. IAS 38. Intangible Assets (Нематериальные активы).
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке. – М.: Аскери – АССА. – 2004. – 752 с.
6. Баймакова И.А. Обоснование расходов: необходим творческий подход // 1 С Бухгалтерия. – 2006, №9, с. 34-38.
7. Боброва Е.А. Нематериальные активы в системе МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2006 – С. 14 – 17.
8. Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1997. -576 с: ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
9. Овчарова Е.В., Травкина Н.А. Документальное оформление расходов на рекламу // Бухгалтерский учет. – 2006. – №19. – С. 31-34.

**Статья рекомендована к публикации 29.03.07**