

Витрати на рекламу в соцмережах як об'єкт бухгалтерського обліку та оподаткування

Сьогодні найпопулярнішим і найбільш дієвим видом реклами є реклама в соціальних мережах. Саме дохід від розміщення реклами робить соцмережі найприбутковішим бізнесом в інформаційній сфері. Для підприємств реклама в соцмережах є порівняно новою можливістю запропонувати споживачам свої товари, роботи і послуги, тому перед бухгалтером можуть виникати труднощі з ідентифікацією витрат на таку рекламу як об'єкта бухгалтерського обліку та оподаткування. Метою статті є обґрунтування порядку документального підтвердження та розкриття методичних засад бухгалтерського обліку й оподаткування витрат на рекламу в соціальних мережах. Розкрито переваги реклами в соціальних мережах, яка дозволяє вирішити одразу декілька задач, не обмежуючись однією. Виявлено, що протягом одного операційного дня підприємство може оплатити з корпоративної платіжної картки вартість рекламних послуг у соцмережах у валюті в еквіваленті не більше ніж 150 000 грн. Таке обмеження зумовлене тим, що постачальником послуг є нерезидент, а їх оплату можна придбавши лише з корпоративної платіжної картки, попередньо придбавши іноземну валюту. Вивчення проблемних аспектів документального забезпечення операцій з оплати рекламних послуг підзвітною особою з використанням корпоративної платіжної картки здійснено з позиції системного аналізу та з урахуванням особливостей національної системи оподаткування. Доведено, що для уникнення суперечок з фіскальними органами бухгалтеру доцільно сформувати додаткові документи, які міститимуть усі обов'язкові реквізити ідентифікації господарської операції. Такими документами можуть бути: наказ керівника про проведення рекламної кампанії в тій чи іншій соціальній мережі; інші документи про проведення підприємством рекламної кампанії (роздруковані фотозвіти, скриншоти розміщеної на сайті соцмережі реклами, які дозволяють ідентифікувати саме рекламовані підприємством товари/послуги і, відповідно, інформацію, надану про них як рекламу, звіт відповідального працівника про проведені рекламні заходи); документи щодо здійснення витрат і надання підприємству рекламних послуг (авансовий звіт відповідального працівника про проведення оплати рекламних послуг з використанням корпоративної платіжної картки, виписки банку, квитанції про здійснені транзакції, складений за підсумками звітнього періоду на підставі таких квитанцій самоакт з усіма необхідними для первинного документа реквізитами). У статті розкрито порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з оплати рекламних послуг в соціальних мережах та з нарахування і сплати податкових платежів за такими послугами.

Ключові слова: облік витрат на рекламу, соціальні мережі, корпоративна платіжна картка, розрахункові операції з нерезидентами, валютні операції, підзвітні документи, податок на дохід нерезидента.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-11-18](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-11-18)

N.H. ZDYRKO

(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Expenditure on Advertising in Social Networks: Accounting and Taxation

Today, the most popular and most effective form of advertising is advertising on social networks. Income from advertising makes social networks the most profitable business in the information sphere. For enterprises, advertising in social networks is a relatively new opportunity to offer consumers their goods, work and services, so an accountant may have some difficulties to identify the costs of such advertising as an accounting object. The purpose of the article is to substantiate the procedure for documentary confirmation and the disclosure of the methodical foundations of accounting and taxation for advertising costs on social networks. The advantages of advertising on social networks were disclosed. Such advertising allows you to solve several problems at once. It was revealed that within one business day an enterprise can pay the cost of advertising services in social networks in a currency in an equivalent of not more than UAH 150,000 from a corporate payment card. This restriction is due to the fact that the service provider is a non-resident, and payment can only be carried out with a corporate payment card, having previously purchased foreign

* Здирко Наталія Григорівна, декан факультету обліку та аудиту Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

currency. The study of the problematic aspects of documentary support of operations for payment of advertising services by an accountable person using a corporate payment card was carried out from the perspective of a system analysis and taking into account the peculiarities of the national tax system. It was proved that in order to avoid disputes with fiscal authorities it is advisable for an accountant to generate additional documents containing all the required details of the identification of a business transaction. Such documents may include: an order from the head to conduct an advertising campaign in a particular social network; other documents on the conduct of the advertising campaign by the enterprise (printed photo reports, screenshots of the ads posted on the social network site that allow identifying the goods / services advertised by the enterprise and, accordingly, the information provided about them as advertising, the report of the responsible employee on the conducted advertising events); documents on the implementation of expenses and the provision of advertising services to the enterprise (advance report of the responsible employee on the payment of advertising services using a corporate payment card, bank statement, report of transactions made based on the social network receipts with all the necessary details for the initial document). The article discloses the methodical principles of accounting of expenditure on advertising in social networks and the calculation and payment of tax payments for such services.

Keywords: *accounting of expenses for advertising, social networks, corporate payment card, settlement operations with non-residents, foreign exchange transactions, accountable documents, non-resident income tax.*

Постановка проблеми. Сьогодні соціальні мережі стали не лише невід'ємною частиною суспільної комунікації, але й полем для пошуку потенційних клієнтів. Переважна більшість підприємств вже мають окремі сторінки у Facebook, Instagram і навіть аканти у YouTube. Для підприємства перебування в соцмережах – це передусім можливість прорекламувати свої товари, роботи і послуги, а також сформувати цільову аудиторію потенційних покупців, які завдяки своїм відгукам та лайкам можуть мимовільно стати рекламними агентами. Зацікавленість бізнесу соцмережами пов'язана з тим, що фізичні особи – потенційні споживачі товарів і послуг все більше часу проводять у світі віртуальної реальності, шукаючи необхідну їм річ в інтернеті, не виходячи із дому. У зв'язку із революційними змінами у світі технологій, персональні комп'ютери перестали бути основним робочим місцем для входу в інтернет. Основним пристроєм, який юзають користувачі соцмереж стали смартфони та інші зручні для використання в будь-якому місці електронні гаджети. Тобто особа може заходити у соцмережу будь-коли і будь-де. Високими темпами зростає і частка безготівкових розрахунків, а об'єктом пильної уваги маркетологів стає інфографіка, що характеризує типового користувача кожної з найпопулярніших соцмереж.

Зазначимо, що підхід до використання можливостей соцмережі фізичною і юридичною особою не є однаковим. Для підприємств окремі дії, і зокрема розміщення реклами, реалізуються на платній основі. Саме дохід від розміщення реклами робить соцмережі найприбутковішим бізнесом в інформаційній сфері. Наприклад, виручка Facebook у 2018 році становила 55,8 млрд доларів. При цьому майже весь свій дохід (98,5 %) компанія генерує від реклами. Всього 1,5 % припадає на платежі та інші збори [7].

Для підприємства оплата реклами у соцмережах є витратами, а відтак і об'єктом бухгалтерського обліку. Практично всі розрахунки за таку рекламу здійснюються в безготівковій формі, іноді у валюті, часто з корпоративних платіжних карток. Якщо замовлення реклами та її оплата проводиться без участі посередників, отримувачами коштів будуть нерезиденти, адже жодна з популярних соціальних

мереж не зареєстрована як юридична особа на території нашої держави. Зважаючи на те, що реклама в соцмережах для підприємств є порівняно новим видом послуг, перед бухгалтером можуть виникати труднощі з ідентифікацією витрат на таку рекламу як об'єкта бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні аспекти бухгалтерського обліку витрат на рекламу розкривають у своїх дослідженнях О.С. Гавриловський [1], В.А. Дерій [2, 3], І.В. Жолнер [4], А.В. Колодій, Р.Л. Хом'як та Т.Р. Хом'як [6].

Досліджуючи сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг, О.С. Гавриловський пропонує розширити перелік витрат, що обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут», а назву рахунка змінити на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» [1].

В.А. Дерій ставить собі за мету дослідити поняття витрат загалом та витрат на рекламу зокрема в контексті доцільності їх здійснення та сформувати пропозиції щодо обліку таких витрат задля їх повного відображення та можливості мінімізації. Дослідник вважає, що основними класифікаційними ознаками для групування витрат на рекламу є види реклами, що зазначені в Законі України «Про рекламу». В дослідженні витрати на рекламу за ознакою доцільності їх здійснення пропонується поділяти на продуктивні та непродуктивні. Такий поділ, на думку В.А. Дерія є доцільний, адже за результатами проведеної рекламної кампанії підприємство на основі аналізу визначає рівень дієвої реклами та має змогу ідентифікувати які витрати на рекламу є продуктивними, а які не є такими [2].

В іншій публікації В.А. Дерій для обліку витрат на збут у складі синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут», пропонує відкривати субрахунки, які б відповідали статтям витрат визначених в пункті 19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». На думку вченого, такий підхід сприятиме формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації щодо витрат на збут продукції, як основи для проведення оперативного, тактичного (поточного) і стратегічного аналізу ефективності маркетингової діяльності підприємства [3].

Критичний аналіз витрат на рекламу за різними класифікаціями проводить І.В. Жолнер, порівнюючи їх з відповідною фінансовою звітністю за МСФЗ, П(С)БО та вітчизняним податковим законодавством, що діє в Україні. Дослідник стверджує наступне: як впливає з дискусії на тему стандартів бухгалтерського обліку з приводу коштів на рекламу, не лише в Україні, а й відповідно до МСФЗ, загальне «емпіричне правило полягає у тому, як чинити із витратами за умов невизначеності: капіталізувати чи покривати? Потрібно обирати останнє». Такий підхід в обліку є свідченням визнання принципів консерватизму та об'єктивності, що сприяє зіставленню витрат та послідовності, а також підвищенню надійності [4, с. 92].

Питанню правильності відображення в обліку витрат пов'язаних з рекламною діяльністю підприємства присвячена спільна робота А.В. Колодій, Р.Л. Хом'як та Т.Р. Хом'як. Дослідники наголошують на необхідності обов'язкового документального підтвердження витрат на рекламу, що дозволяє відображає такі витрати в бухгалтерському та податковому обліку [6].

Однак, за результатами проведеного огляду публікацій [1-4, 6], нами не виявлено робіт, які були б присвячені розкриттю документального та методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на рекламу в соціальних мережах, що визначає актуальність теми даного дослідження.

Метою статті є обґрунтування порядку документального підтвердження та розкриття методичних засад бухгалтерського обліку й оподаткування витрат на рекламу в соціальних мережах.

Методологія дослідження. Для досягнення мети статті автор використав методи аналізу та синтезу, порівняння та аналогії, табличний метод. Вивчення проблемних аспектів документального забезпечення операцій з оплати рекламних послуг підзвітною особою з використанням корпоративної платіжної картки здійснено з позиції системного аналізу та з урахуванням особливостей національної системи оподаткування.

Виклад основних результатів. Зміна підходів до розповсюдження інформації в епоху цифрової економіки призвела до появи нових видів реклами, серед яких важливе місце займає реклама в соцмережах. Сьогодні її дієвість не викликає сумнівів, адже пересічні громадяни – потенційні споживачі товарів, робіт, послуг, все більше часу проводять у віртуальному світі, та бажаючи того чи ні стають мимовільними спостерігачами реклами. З огляду на те, що для соцмереж реклама – це основна складова доходу, її розміщують так, щоб користувач не міг уникнути перегляду відеоролика, банера та інших інформаційних елементів.

Використовуючи один або декілька інструментів інтернет-маркетингу, підприємство може:

- суттєво збільшити кількість продажів товарів, робіт, послуг;
- активно просувати свій бренд (торгову марку) у Мережі;

– швидко повернути увагу цільової аудиторії не тільки до певної події (наприклад, рекламної акції, благодійного заходу, презентації), але й до себе загалом;

– розвинути дилерську мережу через посилення інформаційної комунікації;

– сформуванню свій імідж з перспективою його подальшого розвитку;

– вивести на ринок новий продукт, презентувавши його в соціальних мережах.

Отже, такий вид реклами дозволяє вирішити одразу декілька задач, не обмежуючись однією, адже головне при цьому – визначити єдино потрібні та правильні інструменти для запуску реклами в соціальних мережах.

Звичайно у мережі Інтернет можна задіяти різні інструменти інтернет-маркетингу, проте, як зазначають фахівці, найефективніший результат для бізнесу дають тільки три з них: контекстна реклама; SEO – просування в пошукових системах; таргетована реклама в соцмережах. Особливість останньої в тому, що тематичні оголошення показують тільки цільовій аудиторії, яка зацікавлена у пропозиції підприємства. Річ у тім, що таргетована реклама бере до уваги дані, отримані під час відстеження активності користувачів у мережі, історію пошуку і персональну інформацію з профілів (наприклад, Facebook), а тому дає змогу сфокусуватися на аудиторії з конкретними інтересами та уподобаннями.

Такий підхід дозволяє оптимізувати рекламний бюджет, скоротити витрати і підвищити ефективність рекламної кампанії. Проте варто додати, що таргетовану рекламу можна застосовувати для просування бізнесу у B2C і B2B сегментах¹, але вони будуть мати різні цілі й результати. Деякі товари та послуги рекламуються краще, інші – гірше. Це потрібно враховувати для створення ефективної рекламної кампанії, щоб ефективність потрачених коштів була вищою.

Попри певні недоліки (мотивація до конверсії користувачів соціальних мереж нижче, ніж у відвідувачів пошукових систем, адже у них немає вираженої потреби в продукті або послугі, як у тих, хто цілеспрямовано шукає товар в Інтернеті; необхідно часто міняти зміст і графічну складову оголошень, тому що вони швидко набридають аудиторії і перестають привертати увагу; соціальні мережі ставлять жорсткі вимоги до рекламних

¹ **B2B – business to business (бізнес для бізнесу)** – це означає, що компанія або підрозділ компанії продають свій товар або послуги корпоративним клієнтам, тобто іншим компаніям. В результаті продається щось (товари і послуги), за допомогою чого інші компанії роблять свій бізнес на ринку B2C.

B2C – business to customer (бізнес для споживача) – означає продаж товару або послуги компаніями фізичним особам. Таким чином, компанії B2C знаходяться на передньому краї спілкування з кінцевим споживачем, а сегмент B2B завжди знаходиться в середині харчового ланцюжка. Тобто в своїй роботі компанії B2B повинні орієнтуватися на потреби інших бізнесів.

оголошень; таргетовану рекламу необхідно налаштувати окремо для різних соціальних мереж; ризик витратити значний бюджет на неефективні покази через неправильні налаштування рекламної кампанії) таргетована реклама більш результативна, ніж інші рекламні канали, які намагаються охопити найбільшу аудиторію. Тому її дієвість в соцмережах одразу привернула увагу корпоративного сектора, для якого послуга з розміщення такої реклами є платною, а відтак вимагає відображення відповідних витрат у системі бухгалтерського обліку.

Однією з особливостей розміщення реклами в соцмережах, є те, що оплатити таку послугу можна лише через міжнародні платіжні системи Visa, Mastercard. Річ у тім, що Facebook та інші соцмережі не зареєстровані на території нашої країни як юридичні особи, тобто виступають нерезидентами, а відтак наразі не пропонують українським підприємствам функції оплати реклами через банківський рахунок. Єдиний доступний вищезгаданий спосіб розрахунку зручний для фізичних осіб, а от для юридичних осіб, які зазвичай здійснюють оплату готівкою або через банківський рахунок, – не зовсім.

Отже у випадку співпраці із соцмережами, підприємство, яке виступає рекламодавцем, оплачує рекламні послуги з корпоративної платіжної картки через підзвітну особу. Така форма проведення розрахунків законодавчо врегульована і доступна для українських підприємств. Зокрема, оновлена у квітні 2019 року Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів, затверджена постановою Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492, не містить обмеження щодо проведення операцій з нерезидентами з рахунків суб'єктів господарювання з використанням корпоративних платіжних карток [5].

Часто розрахунки можуть проводитися в іноземній валюті – в цьому випадку бухгалтеру слід керуватися валютним законодавством. Зазначимо, що пп. 2 п. 109 Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затвердженого Постановою Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5, дозволяє юридичним особам здійснення розрахунків лише за одним торговельним зовнішньоекономічним договором (контрактом) за допомогою електронного платіжного засобу в один операційний день, операція за яким не перевищує незначний розмір – еквівалент 150 000 грн. [10]. Тобто протягом одного операційного дня підприємство може оплатити з корпоративної платіжної картки вартість рекламних послуг у соцмережах у валюті в еквіваленті не більше ніж 150 000 грн. Отже, якщо сума платежу є меншою від зазначеного вище ліміту, то проблем з валютними розрахунками у підприємства в межах чинного законодавства не виникатиме.

Як свідчить практика, при запуску таргетованих оголошень в соціальних мережах, підприємству достатньо буде мінімального бюджету в розмірі 2500-

5000 грн для кожної соціальної мережі (найпопулярнішими сьогодні в Україні є Facebook та Instagram, VK суттєво здав позиції через блокування в нашої країні). Тому перевищення одноденних витрат на таку рекламу в еквіваленті не більше ніж 150 000 грн навряд чи відбудеться.

Кожна операція із списання коштів на оплату послуг, робіт чи товарів має бути документально підтверджена. У випадку витрат на рекламу в соцмережах сплата коштів може відбуватись у формі авансових платежів або платежів на основі виставлених рахунків. Списані з корпоративної платіжної картки кошти при проведенні безготівкових розрахунків вважаються виданими під звіт. До таких безготівкових розрахунків належить і сплата коштів через інтернет, під час здійснення якої зазначаються реквізити картки, якщо останні потім будуть відображені в електронному платіжному документі та/або виписці банку. У разі застосування корпоративної платіжної картки звітними документами є: електронна квитанція, сліп, квитанція платіжного терміналу, чек банкомата тощо. Ідентифікація витрат на рекламу в соцмережах як коштів сплачених підзвітною особою передбачає, що особа суб'єкта господарювання, яка використала КПК для розрахунків, повинна подати авансовий звіт за витрачені з картки кошти, додавши роздруковку підтверджуючого електронного документа.

За загальними правилами безготівкові суми сплачені з корпоративної платіжної карти за рекламу будуть вважатися витраченими на господарські потреби. В цьому випадку авансовий звіт потрібно подати в строки, обумовлені пп. 170.9.2 ПКУ, тобто до закінчення 5 банківського дня, що настає за днем, у якому здійснена оплата реклами, тобто з дня проведення розрахунків за допомогою картки [8].

У разі застосування корпоративної платіжної картки звітними документами є: електронна квитанція, сліп, квитанція платіжного терміналу, чек банкомата тощо. Однак, якщо з тих чи інших причин працівник не надав підтверджуючих документів про здійснення оплати, бухгалтер все одно зобов'язаний прийняти авансовий звіт, а для його легітимізації можна взяти виписку з банку про рух коштів на рахунок, що підтвердить факт списання коштів з поточного рахунку підприємства.

Варто зазначити, що у випадку великої кількості розрахункових операцій за корпоративною платіжною картою, пошук необхідної операції у виписці банку можна полегшити, якщо використати контрольний номер для пов'язаних з рекламою транзакцій. Такий номер, наприклад, можна знайти у рекламному аканті Facebook в розділі «Біллінг».

Податковим кодексом України не встановлено конкретних обов'язкових вимог до документів, що підтверджують витрати на виконання підзвітною особою окремих цивільно-правових дій від імені і коштом підприємства, шляхом проведення безготівкових розрахунків (пп. 170.9.1 ПКУ) [8].

Рекламні послуги зазвичай надаються протягом певного терміну після оплати, відтак на момент

Бухгалтерський облік

складання авансового звіту такі послуги фактично можуть бути не отримані. Для підтвердження оплати (тобто витрат на рекламу), проведеної з використанням корпоративної платіжної карти, працівникові достатньо буде додати до звіту скриншот, що підтверджує або зарахування грошей на рекламний акаунт підприємства у соцмережі або оплату за виставленим рахунком. Цього цілком достатньо, щоб довести, що оплата здійснена за дорученням і в інтересах підприємства, а не в особистих інтересах підзвітної особи.

Як зазначається у Листі ДФСУ від 13.06.2018 р. № 2584/6/99-99-15-01-01-15/ПК [12], для підтвердження витрачання грошових коштів при придбанні юридичною особою послуг (у тому числі й рекламних) на іноземних інтернет-сайтах з оплатою їх за допомогою електронного платіжного засобу, необхідно мати:

1) виписку банку, що випустив платіжну картку, з якої списувалися грошові кошти в оплату реклами;

2) відповідний документ, квитанцію, товарний або касовий чек, квиток, талон тощо, наданий постачальником послуги.

Якщо отримати виписку банку досить просто, то з підтверджуючими документами від постачальника рекламних послуг можуть виникнути труднощі. Наприклад, від Facebook на підтвердження наданих протягом певного періоду рекламних послуг підприємство може отримати лише квитанцію, у якій міститься детальна інформація про транзакції, здійснені за акаунтом підприємства, що визначає: витрачені суми на рекламу, причину виставлення рахунку (за переходи на відповідну сторінку або кліки на банер тощо), результати проведених заходів. Така квитанція є доступною для завантаження у рекламному акаунті Facebook в розділі «Біллінг» щодо окремого списання коштів чи усіх списань за рекламу за певний період.

Переважає більшість бухгалтерів досить скрупульозно відноситься до наявності й оформлення підтверджуючих документів по операціях з надання послуг. Класичним документом в цьому випадку є Акт приймання-передачі наданих послуг, який підтверджує факт надання виконавцем певного виду послуг замовнику за попередньо укладеним Договором про надання послуг. Акт може бути використано для договорів з надання будь-яких видів послуг – бухгалтерських, транспортних, юридичних, рекламних, консультаційних, аудиторських тощо. Однак потрібно зазначити, що цей Акт не є самостійним юридичним документом і є невід'ємною частиною попередньо укладеного Договору про надання послуг між замовником та виконавцем.

Отримати повноцінний акт про надані рекламні послуги з усіма реквізитами, обов'язковими для первинних документів, від постачальників рекламних послуг в соцмережах навряд чи вдасться. Виникає запитання, як забезпечити виконання вимог ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [11], в якій зазначено, що первинні та

зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Вважаємо, що в цій ситуації бухгалтеру варто сформулювати додаткові документи, які міститимуть усі обов'язкові реквізити, перелічені вище.

Такими документами можуть бути:

1) наказ керівника про проведення рекламної кампанії в тій чи іншій соціальній мережі. Важливо, щоб цей наказ містив інформацію про:

– мету проведення реклами і перелік рекламованих товарів/послуг (наприклад, підвищити пізнаваність бренду підприємства, збільшити відвідуваність корпоративного сайту, залучити нову аудиторію і т. п.);

– працівника, відповідального за проведення рекламної кампанії (за створення рекламного акаунта підприємства, його налаштування, поповнення акаунта грошовими коштами з використанням корпоративної платіжної картки). Доцільно зазначити і реквізити корпоративної платіжної картки, адже їх наявність в наказі та в електронних квитанціях пов'яже ці два документи та визначатиме їх приналежність до одного об'єкта обліку – понесених витрат на рекламу в соцмережах;

2) інші документи про проведення підприємством рекламної кампанії, зокрема:

– роздруковані фотозвіти, скриншоти розміщеної на сайті соцмережі реклами, які дозволяють ідентифікувати саме рекламовані підприємством товари/послуги і, відповідно, інформацію, надану про них як рекламу;

– звіт відповідального працівника про проведені рекламні заходи, складений на підставі роздрукованих квитанцій про результати проведених рекламних заходів, якщо такі можна завантажити з рекламного акаунта соціальної мережі;

3) документи щодо здійснення витрат і надання підприємству рекламних послуг: авансовий звіт відповідального працівника про проведення оплати рекламних послуг з використанням корпоративної платіжної картки, виписки банку, квитанції про здійснені транзакції, складений за підсумками звітнього періоду на підставі таких квитанцій самоакт з усіма необхідними для первинного документа реквізитами. Самоакт буде первинним документом, що містить інформацію про операцію – послугу реклами та відповідатиме вимогам бухгалтерського і податкового законодавства.

Комплекс перелічених вище документів формує достовірне і повне документальне підтвердження понесених витрат на рекламу, що дозволяє ідентифікувати останні як об'єкт бухгалтерського обліку та відображати в системі рахунків і звітності підприємства.

В бухгалтерському обліку витрати на розміщення реклами у соціальних мережах є складовою витрат звітного періоду у складі загальних витрат на рекламу, що підлягають відображенню на рахунку 93 «Витрати на збут» (п. 19 П(С)БО 16 «Витрати») [9]. Моментом включення витрат на рекламу до витрат звітного періоду є момент формування квитанцій про здійснення рекламних операцій за звітний період, на підставі складеного за їх даними самоакта.

Поряд з тим, що витрати на рекламу є об'єктом бухгалтерського обліку, та беруть участь у формуванні фінансових результатів діяльності підприємства, їх необхідно враховувати і при визначенні податкових платежів.

Так як постачальником рекламних послуг виступає нерезидент, то вони є складовою зовнішньоекономічної діяльності. Особливих правил оподаткування податком на прибуток для підприємства, яке замовляє рекламу в соціальних мережах, не має, однак якщо ЗЕД-послуги отримує підприємство-високодохідник², його фінансовий результат може бути відкоригований на податкові різниці [8]:

– на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних послуг над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ (пп. 140.5.2 ПКУ);

– на суму 30 % вартостей послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у нерезидентів (у тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), зареєстрованих у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 ПКУ, тобто за Переліком «низькоподаткових» країн, затвердженим постановою КМУ від 27.12.2017 р. № 1045, і Переліком організаційно-правових форм, затвердженим постановою КМУ від 04.07.2017 р. № 480 (пп. 140.5.4 ПКУ).

Зазначимо, у випадку придбання рекламних послуг у соціальних мережах такі різниці високодохідному підприємству не загрожують, адже операції у найпоширеніших соцмережах – Facebook та Instagram навряд чи будуть контрольованими, а їх постачальники зареєстровані на такій території і мають таку організаційно-правову форму, які не потрапляють до вищезазначених Переліків.

У випадку з ПДВ, підприємству як агентові необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ оскільки: платежі за рекламу проведені відповідальною особою з використанням корпоративної платіжної картки і в інтересах підприємства; постачальник послуг є нерезидентом, тобто не зареєстрований в Україні.

Обов'язок нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ обумовлений наступним: п. 186.3 ПКУ визначено, що місцем постачання рекламних послуг вважається місце, у якому одержувач послуг(рекламодавець) зареєстрований суб'єктом господарювання. Отже, якщо підприємство як одержувач рекламних послуг зареєстроване на території України, то і місцем постачання рекламних послуг буде територія України. При цьому постачальник послуг виступає нерезидентом, що перекладає відповідальність за нарахування та сплату ПДВ на підприємство – одержувача рекламних послуг (п. 180.2 ПКУ) [8].

Базою для нарахування ПДВ є договірна вартість послуг. Якщо вартість послуг визначена в іноземній валюті, то її перераховують у національну валюту за курсом НБУ на дату виникнення податкового зобов'язання.

Податкові зобов'язання підприємство нараховує на дату списання коштів з банківського рахунку платника в оплату послуг або на дату оформлення документа, що підтверджує факт постачання послуг нерезидентом (п. 187.8 ПКУ) [8].

При проведенні розрахунків за рекламу у соцмережах може виникати розбіжність між датою фактичного списання коштів з рахунку підприємства та датою здійснення операції. Річ у тім, що в момент операції (поповнення рекламного акаунта з використанням корпоративної платіжної картки) відбувається блокування відповідної суми на картковому рахунку, а вже згодом – її списання. В залежності від правил платіжної системи період затримки може сягати від одного до декількох днів.

Як вже було зазначено вище, підтвердженням списання коштів з карткового рахунку є виписка банку. Саме на дату списання коштів з карткового рахунку, зафіксовану у виписці банку, слід орієнтуватися бухгалтеру при нарахуванні податкового зобов'язання з ПДВ на послуги від нерезидента, якщо першою подією буде оплата послуг реклами. Зважаючи, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться у гривні суму операції необхідно перерахувати в національній валюті за курсом НБУ на цю ж дату.

Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ показується у податковій накладній, яка оформляється на таку операцію та обов'язково реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних. Зареєстрована податкова накладна є підставою для відображення нарахованої суми ПДВ у складі податкового кредиту підприємства (п. 208.2 ПКУ, пп. «в» п. 198.1, п. 198.2 ПКУ) [8]. Якщо податкова накладна зареєстрована своєчасно, то податкове зобов'язання і податковий кредит будуть відображатися в одному і тому ж звітному періоді, який припадає на період здійснення передоплати за рекламні послуги (у декларації з ПДВ одночасно заповнюється рядок 6 та 13).

На цьому обов'язки підприємства по виконанню податкових правил не завершуються, адже ще доведеться сплатити податок з доходів нерезидента, яким виступає постачальник рекламних послуг.

² Високодохідним вважається підприємство, річний бухгалтерський дохід якого перевищує 20 млн грн.

Бухгалтерський облік

Так вимога сплатити податок з доходів нерезидента передбачена пп. 141.4.6 ПКУ. Зокрема, резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або поширення реклами, під час такої виплати зобов'язані сплатити податок за ставкою 20 % від суми таких виплат за свій рахунок. Суму доходу, з якої належить сплатити податок, визначають за курсом НБУ, діючим на дату виплати такого доходу. Несвоєчасна сплата або її відсутність взагалі веде до накладення штрафних санкцій на підприємство –

щонайменше 25 % від суми податку, що підлягає нарахуванню/сплаті до бюджету (ст. 127 ПКУ) [8].

У декларації підприємства з податку на прибуток сума податку з доходів нерезидента, який надав рекламні послуги, зазначається в рядках 23-25, а також у рядку 21 таблиці 1 додатка податкової накладної.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з оплати рекламних послуг в соціальних мережах та з нарахування і сплати податкових платежів за такими послугами наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Облік витрат на рекламу в соціальних мережах при сплаті коштів з корпоративної платіжної картки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Оплата рекламних послуг з використанням корпоративної платіжної картки</i>			
1	Перераховано грошові кошти з поточного рахунку на картрахунок	313/1	311
2	Оплачено працівником за допомогою корпоративної платіжної картки вартість послуг реклами підприємства у соціальній мережі	372	333
3	Заблоковано банком кошти для придбання валюти	313/2	313/1
4	Списано кошти для придбання валюти	333	313/2
5	Відображено різницю між комерційним курсом і курсом НБУ на дату придбання валюти	942	333
6	Відображено комісію банку за придбання валюти	92	313/2
7	Розблоковано залишок гривень на рахунку	313/1	313/2
<i>Затвердження авансового звіту та нарахування і сплата податків</i>			
8	На підставі затвердженого звіту і виписки банку відображено дебіторську заборгованість постачальника рекламних послуг	371	372
9	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з послуг нерезидента	643/ПДВ*	641/ПДВ
10	Нараховано податок з доходів нерезидента і перераховано до бюджету	93*	641/нерез
		641/нерез	311
11	Відображено податковий кредит з ПДВ з послуг нерезидента (на підставі зареєстрованої податкової накладної ПН)	641/ПДВ	644/ПДВ
12	Відображено закриття розрахунків з ПДВ	644/ПДВ	643/ПДВ
13	Отримано послуги реклами від нерезидента (на підставі сформованих квитанцій про здійснення рекламних операцій і самоакта)	93	632
14	Здійснено залік заборгованостей	632	371

* Окремі бухгалтери-практики рекомендують показувати суму податку з доходів нерезидента на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Джерело: узагальнено автором на основі результатів проведеного дослідження.

Висновки. Сьогодні реклама товарів, робіт і послуг може бути представлена у багатьох каналах комунікації, однак, її розміщення в соціальних мережах дає підприємству більше можливостей залучити та зацікавити ширше коло потенційних клієнтів, ніж у всіх інших випадках. Крім цього, затрат на її запуск та ведення рекламного аканта потрібно менше, аніж якщо би підприємство замовляло трансляцію роликів на телебаченні. Відтак витрати на рекламу в соцмережах все більше цікавлять представників як великих корпорацій, так і маленьких приватних компаній.

Виявлено, що оплата рекламних послуг в соцмережах має свою специфіку, яка визначає засади бухгалтерського обліку та оподаткування витрат на рекламу. Зокрема, постачальником послуги виступає нерезидент, а розрахунки здійснюються переважно в іноземній валюті. До того ж єдиний доступний на сьогодні спосіб оплати – переказ коштів з корпоративної платіжної картки. Відтак бухгалтеру

необхідно не лише відобразити витрати на рекламу, але й здійснити операції з придбання іноземної валюти, прийняти і перевірити авансовий звіт працівника, який здійснював оплату рекламних послуг з використанням корпоративної платіжної картки, сформувати необхідні первинні документи, що будуть підставою для обліку витрат. Саме документальне забезпечення є найбільш проблематичним з огляду на те, що класичного акту приймання-передачі наданих послуг з усіма обов'язковими реквізитами соціальні мережі не надають. В цьому випадку бухгалтеру варто на основі свого професійного судження сформувати додаткові документи, які легітимізують понесенні витрати.

В аспекті оподаткування одночасно з виплатою нерезиденту доходу від рекламних послуг підприємство зобов'язане за свій рахунок сплатити до бюджету 20 % його суми – податок на доходи нерезидента. Тобто, якщо відповідальний працівник підприємства сплачує за допомогою корпоративної

платіжної картки винагороду за рекламні послуги нерезиденту, то одночасно підприємство повинне сплатити й податок з доходів такого нерезидента. Крім цього, рекламні послуги, надані нерезидентом резидентів, є об'єктом оподаткування ПДВ – по цьому податку нарахувати податкове зобов'язання має також підприємство – одержувач рекламних послуг.

4 Список використаних джерел

1. Гавриловський О. С. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2014. Вип. 7(5). С. 118-120.
2. Дерій В. А. Відображення витрат на рекламу підприємства в системі обліку з позиції доцільності їхнього здійснення. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 2. С. 219-225.
3. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4(62). С. 20-23.
4. Жолнер І. В. Облік витрат на рекламу в контексті міжнародних та національних стандартів. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2010. № 35. С. 89-93.
5. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів, затверджена постановою Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
6. Колодій А. В., Хом'як Р. Л., Хом'як Т. Р. Проблемні аспекти обліку витрат на рекламу. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 198-203.
7. На чому заробляють Apple, Google, Microsoft, Amazon і Facebook. *Економічна правда*. 3 квітня 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/04/3/646667/>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
10. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затверджене Постановою Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Щодо надання індивідуальної податкової консультації стосовно купівлі товарів/робіт/послуг на іноземних інтернет-сайтах: Лист Державної фіскальної служби України від 13.06.2018 р. № 2584/6/99-99-15-01-01-15/ПК. URL: https://taxlink.ua/ua/tax_explained/dfsu-2584699-99-15-01-01-15ipk-vid-13062018/#hcq=VVqRrKr

4 References

1. Havrylovskiy, O. S. (2014). Suchasni pidkhody do vdoskonalennia obliku nepriamykh vytrat na zbut, reklamu y marketynh [Modern approaches to improving the accounting of indirect costs for marketing, advertising and marketing]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*, 7(5), 118-120.
2. Derii, V. A. (2015). Vidobrazhennia vytrat na reklamu pidpriemstva v systemi obliku z pozytsii dotsilnosti yikhnoho zdiisnennia [Display the cost of advertising the business in the accounting system from the point of view of their feasibility]. *Ekonomika: realii chasu*, (2), 219-225.
3. Derii, V. A. (2013). Vytraty na zbut u systemi obliku y analizu nevyrobnychkykh vytrat [Distribution Costs in Accounting and Analysis of Non-production-related Costs]. *Oblik i finansy*, 4(62), 20-23.
4. Zholner, I. V. (2010). Oblik vytrat na reklamu v konteksti mizhnarodnykh ta natsionalnykh standartiv [Accounting for advertising costs in the context of international and national standards]. *Naukovi pratsi Natsionalnoho universytetu kharchovykh tekhnolohii*, (35), 89-93.
5. Natsionalnyi bank Ukrainy. (12.11.2003). Instruksiia pro poriadok vidkryttia i zakryttia rakhunkiv kliientiv bankiv ta korespondentskykh rakhunkiv bankiv – rezydentiv i nerezydentiv [Instruction on how to open and close accounts of bank clients and correspondent bank's accounts of resident and non-resident]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
6. Kolodii, A. V., Khomiak, R. L., Khomiak, T. R. (2012). Problemni aspekty obliku vytrat na reklamu [Problematic aspects of accounting for advertising costs]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Ekonomika ta menedzhment*, 9(2), 198-203.
7. Na chomu zaroblaiut Apple, Google, Microsoft, Amazon i Facebook [What Apple, Google, Microsoft, Amazon and Facebook earn]. (3 April, 2019). *Ekonomichna pravda*. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/news/2019/04/3/646667/>
8. Verkhovna Rada Ukrainy. (02.12.2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (31.12.1999). Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty» [National Accounting Standard 16 “Costs”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
10. Natsionalnyi bank Ukrainy. (02.01.2019). Polozhennia pro zakhody zakhystu ta vyznachennia poriadku zdiisnennia okremykh operatsii v inozemnii valiuti [Regulations on measures of protection and determination of the procedure for carrying out separate operations in foreign currency]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19>
11. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy (13.06.2018). Shchodo nadannia indyvidualnoi podatkovoi konsultatsii stosovno kupivli tovariv/robit/poslugh na inozemnykh internet-saitakh: Lyst [Regarding the provision of individual tax advice on the purchase of goods / works / services on foreign websites: Letter]. Retrieved from https://taxlink.ua/ua/tax_explained/dfsu-2584699-99-15-01-01-15ipk-vid-13062018/#hcq=VVqRrKr