



**Влада КАРПОВА**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, кандидат экономических наук

## МАРКЕТИНГОВЫЕ УСЛУГИ: УЧЕТ У ЗАКАЗЧИКА И ИСПОЛНИТЕЛЯ

В учете исполнителя маркетинговые услуги отражаются по общим правилам предоставления услуг, а заказчик включает стоимость таких услуг в расходы на сбыт. При этом важное значение имеет оформление документации на маркетинговые услуги, которая должна подтверждать факт реальности их предоставления (получения).

Из консультации вы узнаете, как документально оформить маркетинговые услуги и отразить их в учете исполнителя и заказчика.

### **Каким может быть маркетинг**

Договоры **маркетинга** не определены отдельно ни в ГК, ни в ХК. Однако они подпадают под общие положения относительно заключения договора о предоставлении услуг из гл. 63 ГК.

В частности, по договору о предоставлении услуг одна сторона (исполнитель) обязуется по заданию второй стороны (заказчика) предоставить услугу, которая потребляется в процессе совершения определенного действия или осуществления определенной деятельности, а заказчик обязуется оплатить исполнителю указанную услугу, если иное не установлено договором (ч. 1 ст. 901 ГК). Кстати, налоговики, характеризуя договоры маркетинга, тоже ссылаются на нормы ч. 1 ст. 901 ГК (см., например, ИНК № 444).

Определение маркетинга для целей налогового учета приведено в пп. 14.1.108 НК. В соответствии с этим подпунктом под **маркетинговыми услугами** (маркетингом) понимают услуги, которые обеспечивают функционирование деятельности налогоплательщика в сфере изучения рынка, стимулирования сбыта продукции (работ, услуг), политики цен, организации и управления движения продукции (работ, услуг) к потребителю и послепродажного обслуживания потребителя в рамках хозяйственной деятельности такого плательщика.

К маркетинговым относятся услуги (пп. 14.1.108 НК):

- по размещению продукции налогоплательщика в местах продажи;
- изучению, исследованию и анализу потребительского спроса;
- внесению продукции (работ, услуг) налогоплательщика в информационные базы продажи;
- сбору и распространению информации о продукции (работах, услугах).

В маркетинг также входит **мерчандайзинг** (merchandising), который способствует интенсивному продвижению товаров в розничной торговле без активного участия специального персонала. Это подтвердили и налоговики в ОНК № 123.

А в Письме № 806 к мерчандайзингу как направлению маркетинга были отнесены:

- выкладка и размещение товара в месте розничной продажи;
- обеспечение соответствующего ассортимента и достаточного количества товара;
- организация локальной рекламы (установка на торговой точке специального фирменного оборудования (холодильники, дисплеи, стеллажи, полки и т. п.), конструкций презентационного характера (тумбы, выставочные стойки, рекламные стенды, подставки под рекламные материалы и др.), полиграфической рекламной продукции (буклеты, плакаты, гирлянды, флажки и т. п.);
- организация на месте продажи рекламных акций в виде дегустаций, бесплатной раздачи и т. п.;
- анализ показателей продаж;
- решение определенных вопросов ценовой политики о предельной торговой надбавке;
- инструктаж продавцов розничных магазинов относительно потребительских характеристик товара, методов мотивации потребителей и т. п.

Налоговики также относят к маркетингу **мотивационные выплаты** (премии, бонусы, другие поощрения). Об этом шла речь, в частности, в ОНК № 123, ОИР (категория 101.04), ИНК № 694, № 4886. В то же время контролеры отмечают, что такие премии (бонусы, другие поощрения) выплачиваются поставщиком продукции в пользу покупателей за определенные экономические показатели:

- за достижение установленного объема закупок;
- достижение определенных объемов продажи;
- приобретение полного ассортимента продукции;
- соблюдение ассортимента товаров и рекомендованных цен;
- выполнение согласованного плана закупок.

### **Документальное оформление**

В нормативных актах не установлен конкретный перечень документов для оформления услуг по маркетингу. Но в первую очередь необходимо оформить **договор по предоставлению маркетинговых услуг**, который по общему правилу ч. 1 ст. 208 ГК заключают в письменной форме.

Относительно первичных документов, подтверждающих расходы на маркетинг, налоговики не выражают четкую позицию, однако указывают, что они должны быть составлены согласно требованиям бухучета (см. Письмо № 28731, ИНК № 1514).

В то же время в ИНК № 614 указано, что для включения расходов на маркетинговые услуги, в том числе на мотивационные выплаты, в объект налогообложения следует подтвердить:

- непосредственная связь таких расходов с хозяйственной деятельностью налогоплательщика;
- расходы первичными документами, обязательность ведения и хранение которых предусмотрена правилами ведения бухучета, и другими документами, установленными разд. II НК.

Анализ судебной практики свидетельствует, что контролеры проверяют все документы, связанные с предоставлением маркетинговых услуг. В частности, налоговики анализируют правильность составления **акта по предоставлению маркетинговых услуг**, который должен содержать все обязательные реквизиты первичного документа, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Закона

№ 996. При этом состав маркетинговых услуг в первичных документах, с точки зрения проверяющих, должен быть детализирован.

Ранее в судебных решениях приводили следующий пакет документов, необходимых для отражения расходов на маркетинг в учете:

**1)** приказ по предприятию с обоснованием необходимости проведения маркетинговых исследований (например, в связи с выходом на рынок нового вида продукции), с указанием периода их проведения, территории, названия вида продукции, категории потенциальных потребителей и т. п.;

**2)** план мероприятий по распространению определенного вида продукции;

**3)** договор на проведение маркетинговых исследований, оформленный в соответствии с требованиями действующего законодательства. В разделе «Предмет договора» следует указать конкретный вид маркетинговых исследований, цель их проведения, регион и т. п., а также направления и объекты маркетинговых исследований, в частности следующие:

- исследование спроса на определенную продукцию и сведений о возможных потребителях;
- изучение потенциальных возможностей осуществления операций купли-продажи объекта маркетинговых исследований на определенной территории;
- исследование необходимого объема продажи и поиск покупателей;
- изучение потребностей и эффективности проведения рекламной кампании относительно этой продукции.

В договоре также желательно указать, что результат маркетинговых исследований оформляется актом приемки-передачи услуг и **письменным отчетом**.

Подтверждением фактического получения маркетинговых услуг, по мнению судей, могут быть, в частности (но не исключительно), следующие документы:

- акт приемки-передачи услуг или другой документ, подтверждающий фактическое предоставление таких услуг;
- отчет о проведении маркетинговых исследований, в котором должны быть приведены результаты исследований и предоставлены рекомендации заказчику.

Кроме этих нужно иметь и другие документы, а именно: **счет, платежное поручение, налоговую накладную**, зарегистрированную в Едином реестре налоговых накладных (далее – НН, ЕРНН).

### Учет у исполнителя

В учете исполнителя маркетинговые услуги отражаются по общему правилу предоставления услуг.

#### **Бухгалтерский учет**

Для учета операций по предоставлению маркетинговых услуг обычно используют позаказный метод. По этому методу объектом калькулирования является производственный заказ, который открывается на определенную маркетинговую услугу для конкретного заказчика. То есть все прямые расходы учитывают в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам.

Все расходы, связанные с предоставлением услуг, учитывают на счете **23** «Производство». На дату подписания акта или другого документа, подтверждающего факт предоставления маркетинговых услуг, показывают доход от предоставления услуг (Кт **703** «Доход от реализации работ и услуг»).

#### **Налоговый учет**

**Налог на прибыль.** В учете по налогу на прибыль операции по предоставлению маркетинговых услуг резидентам Украины все исполнители отражают на основании информации по бухгалтеру. Ведь никакие корректировки финрезультата по таким операциям НК не предусмотрены.

В то же время в **контролируемых** операциях в соответствии со ст. 39 НК высокодоходные плательщики налога на прибыль (с годовым доходом более 40 млн грн), а также плательщики, которые в декларации по налогу на прибыль не проставили отметку о непроведении корректировки финрезультата, увеличивают такой финрезультат на сумму превышения цены, определенной по принципу «вытянутой руки», над договорной (контрактной) стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) (пп. 140.5.1 НК). Нормы этого подпункта применяют по результатам налогового (отчетного) года.

А в **неконтролируемых** операциях финрезультат увеличивается на **30 %** стоимости работ

и услуг, реализованных в пользу (пп. 140.5.1 НК):

- нерезидентов, зарегистрированных в государствах (на территориях), вошедших в Перечень № 1045;
- нерезидентов, организационно-правовая форма которых включена в Перечень № 480.

**НДС.** Маркетинговые услуги прямо не названы в п. 186.2 НК. Поэтому в соответствии с п. 186.4 НК местом их поставки является место регистрации поставщика.

Таким образом, операция по поставке плательщиком НДС маркетинговых услуг является объектом обложения НДС, независимо от того, кому они предоставляются – резиденту или нерезиденту (см. ИНК № 444; ОИР, категория 101.04).

#### **?** *Как облагаются налогом мотивационные выплаты?*

По мнению налоговиков, выплата продавцом покупателю вознаграждения в денежной форме за достижение определенных показателей (мотивационные выплаты) является объектом налогообложения как маркетинговые услуги. Такие услуги будто бы предоставляются покупателем, а выплаченное вознаграждение является компенсацией их стоимости (см. ОНК № 123; ОИР, категория 101.04; ИНК № 694, № 4886).

С учетом приведенного у покупателя при получении от продавца такого вознаграждения возникают налоговые обязательства по НДС на сумму полученного вознаграждения. Дату их возникновения определяют по правилу первого события (п. 187.1 НК):

- или на дату зачисления платы за маркетинговые услуги на банковский счет налогоплательщика;
- или на дату оформления документа, удостоверяющего факт поставки маркетинговых услуг.

При этом в графе 3.3 «Код услуги согласно ГКПУ» НН, оформленной на услуги по маркетингу, можно указать следующие коды:

- «услуги консультационные относительно управления маркетингом» (код 70.22.13);
- «услуги относительно прямого маркетинга и адресной рассылки» (код 73.11.12);
- «услуги относительно разработки рекламного дизайна и рекламных концепций» (код 73.11.13);
- «услуги относительно изучения рынка, прочее» (код 73.20.19).

**ПРИМЕР 1**

ООО «Содружество» провело маркетинговое исследование по заказу ООО «Партнер». Договорная стоимость услуг по исследованию

составляла 60 000 грн (в т. ч. НДС – 10 000 грн).

В учете ООО «Содружество» эти операции отражаются следующим образом:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Получена от заказчика предоплата за маркетинговые услуги	Выписка банка	311	681	60 000
2	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	643	641/НДС	10 000
3	Отражены расходы, понесенные на маркетинговое исследование: – начислена зарплата Коржу О. Л., который проводил маркетинговое исследование – удержан НДФЛ и военный сбор из зарплаты Коржа О. Л.	Расчетно-платежная ведомость работника типовой формы № П-6*	23	661	10 000
			661	641/НДФЛ, 642/ВС	1 950
4	Начислен ЕСВ на зарплату Коржа О. Л.	Учетный регистр	23	651	2 200
5	Перечислена зарплата Коржу О. Л. на личную банковскую платежную карточку	Платежное поручение	661	311	8 050
6	Отражен доход от предоставления маркетинговых услуг	Акт предоставления маркетинговых услуг, бухгалтерская справка	361	703	60 000
7	Отражены расчеты по НДС		703	643	10 000
8	Списаны расходы по предоставленным услугам		903	23	12 200
9	Проведен зачет задолженностей	Учетный регистр	681	361	60 000

\* Утверждена Приказом № 489.

**Учет у заказчика**

В учете заказчика маркетинговые услуги классифицируют и отражают как расходы на сбыт.

**Бухгалтерский учет**

В бухучете расходы на маркетинг засчитывают в расходы на сбыт на одноименный счет **93** (п. 19 НП(С)БУ 16) и списывают на финансовые результаты в периоде их осуществления.

**Налоговый учет**

**Налог на прибыль.** Малоодоходные плательщики налога на прибыль (их годовой доход не превышает 40 млн грн), которые проставили в декларации по налогу на прибыль отметку о непроведении корректировки финрезультата до налогообложения, показывают маркетинговые услуги в налоговом учете исключительно на основании данных бухучета.

Относительно учета у высокоодоходных плательщиков (с годовым доходом более 40 млн грн) и лиц, которые не сделали отметку о непроведении корректировки финрезультата до налогообложения в декларации по налогу на прибыль, необходимо указать следующее.

Отдельные корректировки финрезультата до налогообложения именно на стоимость маркетинговых услуг НК не предусмотрены. С этим соглашаются и налоговики (см. ИНК № 444, № 4449).

Впрочем, на эти услуги распространяются общие корректирующие нормы. В частности, высокоодоходные плательщики увеличивают финрезультат до налогообложения:

**1)** на сумму превышения договорной (контрактной) стоимости (стоимости, по которой соответствующая операция должна отражаться при формировании финрезультата до налогообложения по правилам бухучета) приобретенных товаров (работ, услуг) над ценой, определенной по принципу «вытянутой руки», во время осуществления контролируемых операций (пп. 140.5.2 НК);

**2)** на 30 % стоимости услуг (кроме операций, признанных контролируемые), приобретенных (пп. 140.5.4 НК):

- у неприбыльных организаций, внесенных в Реестр неприбыльных учреждений и организаций на дату такого приобретения, кроме случаев, когда сумма стоимости услуг, приобретенных у таких организаций, совокупно в течение отчетного (налогового) года не превышает 25 размеров минимальной зарплаты,

установленной законом на 1 января отчетного (налогового) года (в этом году – 150 000 грн);

- нерезидентов, зарегистрированных в государствах (на территориях), указанных в Перечне № 1045;
- нерезидентов, организационно-правовая форма которых включена в Перечень № 480. Но если нерезидент предоставит справку или другой официальный документ, который подтверждает, что он платил налог на прибыль (корпоративный налог), резидент может не проводить такую корректировку (см. ОИР, категория 102.12).

**НДС.** По маркетинговым услугам плательщик НДС имеет право на налоговый кредит по НДС на общих основаниях (п. 198.1–198.3 НК). Ранее налоговики подтверждали право на налоговый кредит и по маркетинговым расходам комиссионера (см. Письмо № 4539).

Относительно отражения в учете продавца мерчандайзинговых услуг налоговики придерживаются позиции, что суммы НДС, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком в связи с приобретением этих услуг, включаются в налоговый кредит при наличии соответствующего документального подтверждения (в частности, НН, зарегистрированных в ЕРНН).

При этом если стоимость таких приобретенных услуг в стоимость налогооблагаемых операций:

- включается (расходы на приобретение возмещаются покупателями в составе приобретенных товаров/услуг, которые поставляются налогоплательщиком), то налоговые обязательства в соответствии с п. 198.5 и 188.1 НК не начисляются;
- не включается, тогда начисляются налоговые обязательства на основании п. 198.5 НК (см. ИНК № 2225, № 2458).

Поскольку маркетинговые услуги включаются в расходы на сбыт, в себестоимость приобре-

тения товаров/услуг, поставляемых налогоплательщиком, они не входят.

Но в то же время здесь можно воспользоваться разъяснениями налоговиков, которые касаются аналогичной ситуации, в которой происходит бесплатное распространение брендированной продукции (товаров).

В этом случае контролеры указывают, что в случае, если стоимость бесплатно переданных товаров/готовой продукции (приобретенных (ввезенных) или изготовленных) и предоставленных услуг другим лицам для проведения маркетинговых/рекламных мероприятий (в т. ч. для бесплатной раздачи) включается в стоимость товаров/готовой продукции/услуг, поставка которых связана с получением доходов (это подтверждает, например, **калькуляция стоимости товаров/готовой продукции/услуг или другой определенный учетной политикой общества документ**, который устанавливает цены продажи приобретенных, ввезенных или самостоятельно изготовленных товаров и учитывает в составе таких цен стоимость бесплатно розданных/предоставленных с рекламной целью товаров/услуг), то такая бесплатная раздача указанных товаров/готовой продукции/услуг не рассматривается как отдельная операция, которая является объектом обложения НДС (см., например, ИНК № 2183, № 3324).

С учетом этого можно составить калькуляцию полной стоимости продукции, которая облагается налогом, и указать в ней отдельно маркетинговые (мерчандайзинговые) услуги. Тогда формально требования налоговиков будут выполнены. Но советуем перед тем, как это сделать, получить индивидуальную налоговую консультацию на основании ст. 52 НК.

### **ПРИМЕР 2**

По данным примера 1 ООО «Партнер» отразит полученные от ООО «Содружество» маркетинговые услуги в учете следующим образом:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Перечислена ООО «Содружество» предоплата за маркетинговые услуги	Платежное поручение	371	311	60 000
2	Отражен налоговый кредит по НДС	НН	641/НДС	644	10 000
3	Получены маркетинговые услуги	Акт приемки-передачи маркетинговых услуг	93	631	50 000
4	Отражены расчеты по НДС		644	631	10 000
5	Проведен зачет задолженностей	Учетный регистр	631	371	60 000