



Влада КАРПОВА, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування, кандидат економічних наук

МАРКЕТИНГОВІ ПОСЛУГИ: ОБЛІК У ЗАМОВНИКА ТА ВИКОНАВЦЯ

В обліку виконавця маркетингові послуги відображаються за загальними правилами надання послуг, а замовник включає вартість таких послуг до витрат на збут. При цьому важливе значення має оформлення документації на маркетингові послуги, яка повинна підтверджувати факт реальності їх надання (отримання).

Із консультації ви дізнаєтеся, як документально оформити маркетингові послуги та відобразити їх в обліку виконавця та замовника.

Яким може бути маркетинг

Договори **маркетингу** не визначено окремо ні в ЦК, ні в ГК. Однак вони підпадають під загальні положення щодо укладення договору про надання послуг із гл. 63 ЦК.

Зокрема, за договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором (ч. 1 ст. 901 ЦК). До речі, податківці, характеризуючи договори маркетингу, теж посилаються на норми ч. 1 ст. 901 ЦК (див., наприклад, ІПК № 444).

Визначення маркетингу для цілей податкового обліку наведено в пп. 14.1.108 ПК. Відповідно до цього підпункту під **маркетинговими послугами** (маркетингом) розуміють послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача та після-продажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника.

До маркетингових належать послуги (пп. 14.1.108 ПК):

- із розміщення продукції платника податку в місцях продажу;
- вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту;
- унесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу;
- збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

До маркетингу також входить **мерчандайзинг** (merchandising), який сприяє інтенсивному просуванню товарів у роздрібній торгівлі без активної участі спеціального персоналу. Це підтвердили й податківці в УПК № 123.

А в Листі № 806 до мерчандайзингу як напряму маркетингу було віднесено:

- викладення й розміщення товару в місці роздрібного продажу;
- забезпечення відповідного асортименту й достатньої кількості товару;
- організацію локальної реклами (установлення на торговій точці спеціального фірмового обладнання (холодильники, дисплеї, стелажі, полиці тощо), конструкцій презентаційного характеру (тумби, виставкові стійки, рекламні стенди, підставки під рекламні матеріали та ін.), поліграфічної рекламної продукції (буклети, плакати, гірлянди, прапорці тощо);
- організацію на місці продажу рекламних акцій у вигляді дегустацій, безплатної роздачі тощо;
- аналіз показників продажів;
- розв'язання певних питань цінової політики про граничну торговельну надбавку;

- інструктаж продавців роздрібних магазинів щодо споживчих характеристик товару, методів мотивації споживачів тощо.

Податківці також відносять до маркетингу **мотиваційні виплати** (премії, бонуси, інші заохочення). Про це йшлося, зокрема, в УПК № 123, ЗІР (категорія 101.04), ІПК № 694, № 4886. Водночас контролери зазначають, що такі премії (бонуси, інші заохочення) сплачуються постачальником продукції на користь покупців за певні економічні показники:

- за досягнення встановленого обсягу закупівель;
- досягнення певних обсягів продажу;
- придбання повного асортименту продукції;
- дотримання асортименту товарів та рекомендованих цін;
- виконання узгодженого плану закупівель.

Документальне оформлення

У нормативних актах не встановлено конкретний перелік документів для оформлення послуг з маркетингу. Але насамперед необхідно оформити **договір з надання маркетингових послуг**, який за загальним правилом ч. 1 ст. 208 ЦК укладають у письмовій формі.

Щодо первинних документів, які підтверджують витрати на маркетинг, податківці не висловлюють чіткої позиції, однак указують, що вони мають бути складені згідно з вимогами бухгалтерії (див. Лист № 28731, ІПК № 1514).

Водночас в ІПК № 614 зазначено, що для включення витрат на маркетингові послуги, у тому числі на мотиваційні виплати, до об'єкта оподаткування слід підтвердити:

- безпосередній зв'язок таких витрат із господарською діяльністю платника податків;
- витрати первинними документами, обов'язковість ведення й зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерії, та іншими документами, установленими розд. II ПК.

Аналіз судової практики свідчить, що контролери перевіряють усі документи, пов'язані з наданням маркетингових послуг. Зокрема, податківці аналізують правильність складання **акта з надання маркетингових послуг**, який по-

винен містити всі обов'язкові реквізити первинного документа, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону № 996. При цьому склад маркетингових послуг у первинних документах, з погляду перевіряючих, має бути деталізований.

Раніше в судових рішеннях наводили такий пакет документів, потрібних для відображення витрат на маркетинг в обліку:

1) наказ по підприємству з обґрунтуванням необхідності проведення маркетингових досліджень (наприклад, у зв'язку з виходом на ринок нового виду продукції), із зазначенням періоду їх проведення, території, назви виду продукції, категорії потенційних споживачів тощо;

2) план заходів щодо поширення певного виду продукції;

3) договір на проведення маркетингових досліджень, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства. У розділі «Предмет договору» слід указати конкретний вид маркетингових досліджень, мету їх проведення, регіон тощо, а також напрями й об'єкти маркетингових досліджень, зокрема такі:

- дослідження попиту на певну продукцію й відомостей про можливих споживачів;
- вивчення потенційних можливостей здійснення операцій купівлі-продажу об'єкта маркетингових досліджень на певній території;
- дослідження необхідного обсягу продажу й пошук покупців;
- вивчення потреб та ефективності проведення рекламної кампанії щодо цієї продукції.

У договорі також бажано вказати, що результат маркетингових досліджень оформлюється актом приймання-передачі послуг і **письмовим звітом**.

Підтвердженням фактичного отримання маркетингових послуг, на думку суддів, можуть бути, зокрема (але не виключно), такі документи:

- акт приймання-передачі послуг або інший документ, що підтверджує фактичне надання таких послуг;
- звіт про проведення маркетингових досліджень, у якому має бути наведено результати досліджень і надано рекомендації замовникові.

Окрім цих треба мати й інші документи, а саме: **рахунок, платіжне доручення, податкову накладну**, зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ПН, ЄРПН).

Облік у виконавця

В обліку виконавця маркетингові послуги відображаються за загальними правилами надання послуг.

Бухгалтерський облік

Для обліку операцій з надання маркетингових послуг зазвичай використовують позамовний метод. За цим методом об'єктом калькулювання є виробниче замовлення, що відкривається на певну маркетингову послугу для конкретного замовника. Тобто всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями.

Усі витрати, пов'язані з наданням послуг, обліковують на рахунку **23** «Виробництво». На дату підписання акта або іншого документа, що підтверджує факт надання маркетингових послуг, показують дохід від надання послуг (Кт **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг»).

Податковий облік

Податок на прибуток. В обліку з податку на прибуток операції з надання маркетингових послуг резидентам України всі виконавці відображають на підставі інформації з бухобліку. Адже жодних коригувань фінрезультату за такими операціями ПК не передбачено.

Водночас у **контрольованих** операціях відповідно до ст. 39 ПК високодохідні платники податку на прибуток (із річним доходом понад 40 млн грн), а також платники, які в декларації з податку на прибуток не проставили позначку про непроведення коригування фінрезультату, збільшують такий фінрезультат на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) (пп. 140.5.1 ПК). Норми цього підпункту застосовують за результатами податкового (звітного) року.

А в **неконтрольованих** операціях фінрезультат збільшується на **30 %** вартості робіт і послуг, реалізованих на користь (пп. 140.5.5¹ ПК):

- нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), які ввійшли до Переліку № 1045;
- нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до Переліку № 480.

ПДВ. Маркетингові послуги прямо не названі в п. 186.2 ПК. Тому відповідно до п. 186.4 ПК місцем їх постачання є місце реєстрації постачальника.

Таким чином, операція з постачання платником ПДВ маркетингових послуг є об'єктом обкладення ПДВ, незалежно від того, кому вони надаються – резиденту чи нерезиденту (див. ІПК № 444; ЗІР, категорія 101.04).

Як оподатковуються мотиваційні виплати?

На думку податківців, виплата продавцем покупцю винагороди в грошовій формі за досягнення певних показників (мотиваційні виплати) є об'єктом оподаткування як маркетингові послуги. Такі послуги ніби надаються покупцем, а виплачена винагорода є компенсацією їхньої вартості (див. УПК № 123; ЗІР, категорія 101.04; ІПК № 694, № 4886).

З огляду на наведене, у покупця при отриманні від продавця такої винагороди виникають податкові зобов'язання з ПДВ на суму отриманої винагороди. Дату їх виникнення визначають за правилом першої події (п. 187.1 ПК):

- або на дату зарахування плати за маркетингові послуги на банківський рахунок платника податку;
- або на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання маркетингових послуг.

При цьому в графі 3.3 «Код послуги згідно з ДКПП» ПН, оформленої на послуги з маркетингу, можна зазначити такі коди:

- «послуги консультаційні щодо керування маркетингом» (код 70.22.13);
- «послуги щодо прямого маркетингу та адресного розсилання» (код 73.11.12);
- «послуги щодо розроблення рекламного дизайну та рекламних концепцій» (код 73.11.13);
- «послуги щодо досліджування ринку, інші» (код 73.20.19).

ПРИКЛАД 1

ТОВ «Співдружність» провело маркетингове дослідження на замовлення ТОВ «Партнер». Договірна вартість послуг із дослідження

становила 60 000 грн (у т. ч. ПДВ – 10 000 грн).

В обліку ТОВ «Співдружність» ці операції відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Отримано від замовника передоплату за маркетингові послуги	Виписка банку	311	681	60 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	ПН	643	641/ПДВ	10 000
3	Відображено витрати, понесені на маркетингове дослідження: – нараховано зарплату Коржу О. Л., який проводив маркетингове дослідження – утримано ПДФО та військовий збір із зарплати Коржа О. Л.	Розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П-6*	23	661	10 000
			661	641/ПДФО, 642/ВЗ	1 950
4	Нараховано ЄСВ на зарплату Коржа О. Л.	Обліковий реєстр	23	651	2 200
5	Перераховано зарплату Коржу О. Л. на особисту банківську платіжну картку	Платіжне доручення	661	311	8 050
6	Відображено дохід від надання маркетингових послуг	Акт надання маркетингових послуг, бухгалтерська довідка	361	703	60 000
7	Відображено розрахунки з ПДВ		703	643	10 000
8	Списано витрати з наданих послуг		903	23	12 200
9	Проведено залік заборгованостей	Обліковий реєстр	681	361	60 000

* Затверджена Наказом № 489.

Облік у замовника

В обліку замовника маркетингові послуги класифікують і відображають як витрати на збут.

Бухгалтерський облік

У бухобліку витрати на маркетинг зараховують до витрат на збут на однойменний рахунок **93** (п. 19 НП(С)БО 16) і списують на фінансові результати в періоді їх здійснення.

Податковий облік

Податок на прибуток. Малоодохідні платники податку на прибуток (їхній річний дохід не перевищує 40 млн грн), які проставили в декларації з податку на прибуток відмітку про непроведення коригування фінрезультату до оподаткування, показують маркетингові послуги в податковому обліку виключно на підставі даних бухобліку.

Щодо обліку у високоодохідних платників (з річним доходом понад 40 млн грн) та осіб, які не зробили відмітку про непроведення коригування фінрезультату до оподаткування у дек-

ларації з податку на прибуток, необхідно зазначити таке.

Окремих коригувань фінрезультату до оподаткування саме на вартість маркетингових послуг ПК не передбачено. Із цим погоджуються й податківці (див. ІПК № 444, № 4449).

Утім, на ці послуги поширюються загальні коригувальні норми. Зокрема, високоодохідні платники збільшують фінрезультат до оподаткування:

1) на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція має відобразитися при формуванні фінрезультату до оподаткування за правилами бухобліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», під час здійснення контрольованих операцій (пп. 140.5.2 ПК);

2) на 30 % вартості послуг (крім операцій, визнаних контрольованими), придбаних (пп. 140.5.4 ПК):

- у неприбуткових організацій, унесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків,

коли сума вартості послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної зарплати, установленної законом на 1 січня звітного (податкового) року (цьогоріч – 150 000 грн);

- нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), зазначених у Переліку № 1045;
- нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до Переліку № 480. Але якщо нерезидент надасть довідку або інший офіційний документ, який підтверджує, що він сплачував податок на прибуток (корпоративний податок), резидент може не проводити таке коригування (див. ЗІР, категорія 102.12).

ПДВ. За маркетинговими послугами платник ПДВ має право на податковий кредит із ПДВ на загальних підставах (п. 198.1–198.3 ПК). Раніше податківці підтверджували право на податковий кредит і за маркетинговими витратами комісіонера (див. Лист № 4539).

Стосовно відображення в обліку продавця мерчандайзингових послуг податківці дотримуються позиції, що суми ПДВ, нараховані (сплачені) платником податку у зв'язку з придбанням цих послуг, включаються до податкового кредиту за наявності відповідного документального підтвердження (зокрема, ПН, зареєстрованих в ЄРПН).

При цьому якщо вартість таких придбаних послуг до вартості оподатковуваних операцій:

- включається (витрати на придбання відшкодовуються покупцями у складі придбаних товарів/послуг, що постачаються платником податку), то податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 та 188.1 ПК не нараховуються;
- не включається, тоді нараховуються податкові зобов'язання на підставі п. 198.5 ПК (див. ІПК № 2225, № 2458).

Оскільки маркетингові послуги включаються до витрат на збут, до собівартості придбання товарів/послуг, що постачаються платником податку, вони не входять.

Але водночас тут можна скористатися роз'ясненнями податківців, які стосуються аналогічної ситуації, в якій відбувається безплатне поширення брендваної продукції (товарів).

У цьому випадку контролери вказують, що в разі якщо вартість безплатно переданих товарів/готової продукції (придбаних (ввезених) чи виготовлених) та наданих послуг іншим особам для проведення маркетингових/рекламних заходів (у т. ч. для безплатної роздачі) включається до вартості товарів/готової продукції/послуг, постачання яких пов'язане з отриманням доходів (це підтверджує, наприклад, **калькуляція вартості товарів/готової продукції/послуг або інший визначений обліковою політикою товариства документ**, який установлює ціни продажу придбаних, ввезених чи самостійно виготовлених товарів та враховує у складі таких цін вартість безплатно розданих/наданих з рекламною метою товарів/послуг), то така безплатна роздача зазначених товарів/готової продукції/послуг не розглядається як окрема операція, що є об'єктом обкладення ПДВ (див., наприклад, ІПК № 2183, № 3324).

З огляду на це можна скласти калькуляцію повної вартості продукції, що оподатковується, і вказати в ній окремо маркетингові (мерчандайзингові) послуги. Тоді формально вимоги податківців буде виконано. Але радимо перед тим, як це зробити, отримати індивідуальну податкову консультацію на підставі ст. 52 ПК.

ПРИКЛАД 2

За даними прикладу 1 ТОВ «Партнер» відобразить отримані від ТОВ «Співдружність» маркетингові послуги в обліку так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано ТОВ «Співдружність» передоплату за маркетингові послуги	Платіжне доручення	371	311	60 000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	ПН	641/ПДВ	644	10 000
3	Отримано маркетингові послуги	Акт приймання-передачі маркетингових послуг	93	631	50 000
4	Відображено розрахунки з ПДВ		644	631	10 000
5	Проведено залік заборгованостей	Обліковий реєстр	631	371	60 000