

Н.М. Батіщева, к.е.н., доц.**Г.П. Лукашук, аспір.***Житомирський державний технологічний університет*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПРОФЕСІЙНИХ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ УЄФА

Визначено особливості організації та методики бухгалтерського обліку діяльності професійного футбольного клубу, напрямки удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків за трансферами (купівлі–продажу гравців) та формування обліково-аналітичного забезпечення розрахунку безбитковості (фінансових результатів), що сприяють налагодженню відповідності між вимогами УЄФА та національним бухгалтерським законодавством. Досліджено об'єкти управління діяльністю професійного футбольного клубу, які є визначальними відповідно до вимог УЄФА. Щодо інших об'єктів, зокрема активів, то частина з них розглянута в особливостях обліку витрат. Крім того, варто зазначити, що особливими об'єктами діяльності професійного футбольного клубу, який відрізняє його діяльність від інших суб'єктів господарювання, є права на гравця, які відображаються в складі нематеріальних активів, визначено особливості формування в системі бухгалтерського обліку інформації про релевантні доходи та витрати професійних футбольних клубів.

***Ключові слова:** доходи; витрати; бухгалтерський облік; професійний футбольний клуб; УЄФА.*

Постановка проблеми. Група об'єктів, до обліку яких є особливі вимоги – це доходи, витрати та фінансові результати. В діяльності професійного футбольного клубу, відповідно до вимог УЄФА, визначаються такі поняття, як: релевантні доходи та витрати. Розглянемо особливості формування в системі бухгалтерського обліку інформації про дані об'єкти управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання доходів і витрат професійних футбольних клубів розглядали в дослідженнях вчені: С.В. Алексеев [1], В.П. Васькевич, Т.Ю. Коршунова [4], Д.В. Горлова [2], В.В. Євдокимов, О.В. Олійник, Д.О. Грицишен [3], Ю.В. Зайцев, Ж.В. Супряга [5], М.О. Ткалич [6] та ін.

Викладення основного матеріалу. Релевантні доходи визначаються як доходи від продажу квитків, прав на трансляцію, доходи від реклами і кошти спонсорів, доходи від комерційної

діяльності та інші операційні доходи, плюс прибуток від вибуття реєстрацій гравців (або доходи від вибуття реєстрацій гравців), надприбуток від вибуття основних засобів і фінансовий дохід. Вони не містять негрошові статті або певні види доходів від діяльності, що не пов'язана з футболом.

Релевантні витрати визначаються як виробничі витрати, витрати на оплату праці та інші операційні витрати, амортизація, витрати на придбання реєстрацій гравців, вартість фінансування і дивіденди.

Вони не містять знос/знецінення основних засобів, амортизацію/знецінення нематеріальних активів (відмінних від реєстрацій гравців), витрати на розвиток молодіжного футболу, витрати на соціальні програми, будь-які інші негрошові статті, вартість фінансування, прямо співвідносять з будівництвом основних засобів витрати на сплату податків або певні види витрат на діяльність, що не пов'язана з футболом.

Релевантні доходи і витрати пов'язаних сторін мають коригуватися з урахуванням справедливої вартості будь-якої такої операції.

Різниця між релевантними доходами і витратами становить фінансовий результат, що має зараховуватися для кожного звітного періоду відповідно. Якщо релевантні витрати професійного футбольного клубу менші за релевантні доходи за звітний період, клуб реєструє профіцит беззбитковості. Якщо релевантні витрати клубу перевищують релевантний дохід за звітний період, клуб реєструє дефіцит беззбитковості.

Якщо валютою подання фінансової звітності професійного футбольного клубу є не євро, то результат розрахунку беззбитковості має бути перерахований у євро за середнім обмінним курсом за звітний період згідно з офіційно опублікованими даними Європейського центрального банку.

Якщо сукупний результат розрахунку беззбитковості – позитивний (більше або дорівнює нулю), професійний футбольний клуб реєструє сукупний профіцит беззбитковості за контрольний період. Якщо сукупний результат розрахунку беззбитковості – негативний (менше нуля), реєструється сукупний дефіцит беззбитковості за контрольний період.

У разі існування сукупного дефіциту беззбитковості за контрольний період професійний футбольний клуб може продемонструвати, що сукупний дефіцит скорочується за рахунок профіциту (якщо він є), отриманого в результаті підсумовування результатів розрахунку беззбитковості за два звітні періоди.

Виходячи з викладеного вище, на відмінну від суб'єкта господарювання в інших галузях економіки результатом діяльності професійного футбольного клубу є не фінансовий результат, а безбитковість. Проте основою формування показників безбитковості професійного футбольного клубу є система бухгалтерського обліку за відповідними видами релевантних доходів і релевантних витрат, що організована на основі національного бухгалтерського законодавства. Отже, розглянемо особливості облікового забезпечення даного процесу на основі ідентифікації релевантних доходів і витрат відповідно до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку.

На рисунку 1 відображено особливості облікового формування релевантних доходів і витрат професійного футбольного клубу.

В першу чергу розглянемо особливості формування доходів за кожним із зазначених на рисунку 1 видів. Виручка від продажу квитків містить доходи від продажу сезонних абонементів і квитків на матчі широкій публіці й корпораціям щодо національних змагань (чемпіонат і розіграш кубка), клубних змагань УЄФА та інших ігор. Виручка від продажу квитків також містить членські внески.

Доходи від реклами і кошти спонсорів враховують доходи, що отримані від генерального спонсора, інших спонсорів, рекламних оголошень на білбордах по периметру поля та інших рекламних оголошень, а також інші кошти спонсорів і доходи від реклами.



Рис. 1. Облікове забезпечення формування (розрахунку) фінансових результатів (безбитковості) професійного футбольного клубу

Доходи від реалізації права на трансляцію містять доходи, що отримані від продажу прав на трансляцію телевізійним каналам, радіостанціям, новим і іншим ЗМІ щодо національних змагань (чемпіонат і розіграш кубка), клубних турнірів УЄФА та інших ігор (товариських матчів і турів).

Доходи від комерційної діяльності містять доходи від продажу сувенірної продукції, їжі та напоїв, проведення конференцій, лотерей та інших комерційних заходів, що не можуть бути зараховані до інших категорій.

Інші операційні доходи містять всі інші операційні доходи, що не потрапляють в описані вище категорії, враховуючи доходи від інших операцій, зокрема: субсидії, орендна плата, дивіденди і доходи від діяльності, що не пов'язана з футболом.

Дохід або доходи від вибуття реєстрацій гравців залежать від того, чи враховує клуб у розрахунок релевантних доходів дохід від вибуття реєстрацій гравців, відповідно від цього буде залежати обраний використовуваний професійним футбольним клубом метод бухгалтерського обліку гравців і від застосування відповідних вимог.

Дохід від вибуття основних засобів (враховуючи, крім іншого, стадіон та навчально-тренувальні об'єкти клубу) за звітний період не належить до обчислення результату розрахунку беззбитковості, з урахуванням таких двох винятків:

- по-перше, якщо об'єкт основних засобів, відмінний від стадіону або навчально-тренувального об'єкта, не підлягає заміні, то дохід від вибуття визначається у звіті про фінансові результати і може враховуватися в розрахунок релевантного доходу в сумі, що не перевищує різницю між надходженнями від вибуття і первісною вартістю активу, який був визнаний як об'єкт основних засобів у фінансовій звітності організації;

- по-друге, якщо професійний футбольний клуб показує заміну проданого об'єкта основних засобів, то прибуток від вибуття визнається у звіті про прибутки і збитки та може бути врахований до складу релевантного доходу в сумі, що не перевищує: різницю між надходженнями від вибуття і повною вартістю заміщення активу, який визнається або підлягає визнанню як об'єкт основних засобів у фінансовій звітності; різницю між надходженнями від вибуття і поточною вартістю орендних платежів не менш, ніж за 50 років, що належать до замінного активу, який підлягає використанню клубом у межах договору оренди.

Фінансовий дохід являє собою процентний дохід від використання третіми особами дохідних активів організації.

Щодо негрошових доходів, то необхідно виконати належні коригування так, щоб негрошові доходи виключалися зі складу

релевантних доходів при розрахунку безбитковості. Негрошові статті – це статті, що не задовольняють визначення грошових статей. Під грошовими статтями розуміються грошові одиниці, а також активи та зобов'язання, що підлягають отриманню або виплаті у фіксованій чи визначній кількості грошових одиниць. Суттєвою характеристикою грошової статті є право на отримання (або зобов'язання по сплаті) фіксованої або визначної кількості грошових одиниць.

До прикладів негрошових статей належать: переоцінка основних засобів і нематеріальних активів; переоцінка товарно-матеріальних запасів; відновлення амортизаційних відрахувань по основних засобах і нематеріальних активах (враховуючи реєстрації гравців), і позитивні/(негативні) курсові різниці по негрошових статтях.

Крім того, варто зазначити, що з метою визначення результату розрахунку безбитковості ліцензіат має визначити справедливую вартість будь-яких операцій з пов'язаними сторонами. Якщо оціночна справедлива вартість відрізняється від вартості, що відображена в обліку, то релевантні доходи необхідно скоригувати відповідним чином з урахуванням того, що релевантні доходи не підлягають коригуванню у бік збільшення.

До прикладів операцій з пов'язаними сторонами, які вимагають, щоб ліцензіат показав оціночну справедливую вартість операції, належать: продаж клубом спонсорських прав пов'язаній стороні; продаж квитків, що належать до корпоративних представницьких витрат, та/або надання VIP-ложі клубом пов'язаній стороні; і будь-яка операція з пов'язаною стороною, за якої клубу надаються товари або послуги. Прикладами операцій з пов'язаними сторонами, що підлягають коригування через те, що вони ніколи не враховуються до складу релевантних доходів, є: кошти, що отримані клубом від пов'язаної сторони як безоплатне пожертвування; врегулювання заборгованості клубу пов'язаною стороною.

Дохід від діяльності, що не пов'язана з футболом і не має відношення до клубу, потрібно виключати з розрахунку релевантних доходів, крім тих випадків, коли він явно і абсолютно не пов'язаний з діяльністю, площадками або брендом футбольного клубу – тоді він підлягає виключенню.

До прикладів діяльності, яка може бути відображена у звітності, що не належить до футболу, однак з метою розрахунку релевантних доходів і витрат зараховуються: підприємства, які перебувають на території або поблизу від стадіону та навчально-тренувальних об'єктів, таких як: готель, ресторан, конференц-центр, приміщення бізнес-центру (здаються в оренду), медичний центр, інші спортивні

команди; і підприємства, які в явному вигляді використовують назву/бренд клубу при здійсненні ними своєї діяльності.

Щодо формування витрат (релевантних) професійних футбольних клубів для визначення фінансового результату відповідно до вимог УЄФА (безбитковість клубу), то вони характеризуються наступними особливостями.

Вартість реалізації (матеріалів) містить всі виробничі витрати, такі як: вартість харчування, товарів, медичного обслуговування, комплектів форми і спортивного приладдя.

Витрати на оплату праці містять всі форми винагороди за послуги, що надані протягом звітного періоду співробітниками, враховуючи директорів, керівництво та осіб, які виконують контрольні функції.

Витрати на оплату праці охоплюють усі форми винагороди, враховуючи, крім іншого, короткострокову винагороду співробітникам (наприклад, заробітну плату, відрахування до фондів соціального забезпечення, участь у прибутку та премії), негрошові пільги (наприклад, медичне обслуговування, житло, автомобілі, товари і послуги, що надаються безкоштовно за пільговими цінами), інші довгострокові виплати працівникам, вихідні допомоги і виплати, що прив'язані до акцій.

Інші операційні витрати містять всі інші операційні витрати, серед яких: витрати на проведення матчів, витрати на оренду, адміністративні та накладні витрати, а також витрати на діяльність, що не пов'язана з футболом. Варто зазначити, що амортизація та знецінення основних засобів не належать до складу інших операційних витрат і мають бути показані окремо в звіті про прибутки та збитки, що відповідає національному бухгалтерському та податковому законодавству.

Вартість фінансування містить процентні та інші витрати, що понесені організацією в зв'язку із запозиченням коштів, враховуючи відсотки за банківськими овердрафтами, банківськими кредитами та іншими позиками, а також фінансові витрати, що пов'язані з договорами фінансового лізингу.

Варто також зазначити, що з метою розрахунку безбитковості професійний футбольний клуб має визначити справедливую вартість будь-яких операцій з пов'язаними сторонами. Якщо оціночна справедлива вартість відрізняється від вартості, що відображена в обліку, то релевантні витрати необхідно скоригувати відповідним чином з урахуванням того, що вони не підлягають коригуванню у бік зменшення.

Щодо витрат на розвиток молодіжного футболу, то потрібно виконати належні коригування так, щоб дані витрати враховувалися до

розрахунку безбитковості. Витрати на розвиток молодіжного футболу – це витрати, що прямо співвідносяться (тобто не виникли б, якби клуб не займався розвитком молодіжного футболу) з тренуванням, навчанням і розвитком гравців молодіжних команд, які беруть участь у програмі розвитку молодіжного футболу, за винятком будь-яких отриманих клубом доходів. Критерій безбитковості дозволяє професійному футбольному клубу враховувати витрати на розвиток молодіжного футболу до складу релевантних витрат, оскільки мета полягає в тому, щоб стимулювати інвестиції та витрати, що пов'язані зі створенням об'єктів і здійсненням діяльності в довгострокових перспективах клубу.

Діяльність з розвитку молодіжного футболу містить: організацію сектору молодіжного футболу; участь молодіжних команд в офіційних змаганнях або програмах, що проводяться на національному, регіональному або місцевому рівнях; програми навчання футболу для різних вікових груп (ігрова майстерність, технічна, тактична і фізична підготовка); програма навчання правилам гри; медичне обслуговування гравців молодіжних команд; вартість матеріалів і послуг, що використані або спожиті під час діяльності з розвитку молодіжного футболу (вартість проживання, плата за медичне обслуговування, плата за навчання, дорожні витрати та витрати на відрядження, форма і одяг, оренда об'єктів), витрати на оплату праці співробітників, повністю зайнятих діяльністю з розвитку молодіжного футболу, крім гравців, таких як керівник програми розвитку молодіжного футболу і тренери молодіжних команд, якщо їх трудові відносини з клубом цілком зводяться до розвитку молодіжного футболу; витрати на оплату праці співробітників, які є гравцями молодіжних команд, але не досягли 18 років. Витрати на оплату праці співробітників, які є гравцями молодіжних команд віком від 18 років і старше, не можна включати зі складу релевантних витрат.

Якщо професійний футбольний клуб не може відокремити витрати на розвиток молодіжного футболу від інших витрат, то такі витрати не будуть вважатися витратами на розвиток молодіжного футболу. Наведені нижче витрати не входять до складу витрат на розвиток молодіжного футболу в контексті цієї вимоги: витрати на пошук гравців; плата за отримання реєстрації гравця молодіжної команди, наприклад, будь-які платежі на користь агента або іншого клубу; збутові, адміністративні та інші загальні накладні витрати, крім випадків, коли ці витрати прямо співвідносяться з діяльністю з розвитку молодіжного футболу; витрати на оплату праці співробітників, лише частково зайнятих діяльністю з розвитку молодіжного футболу (наприклад, тренера, який займається діяльністю з розвитку молодіжного футболу за

сумісництвом); вартість нерухомості, стадіону й обладнання та/або їх амортизація (амортизація основних засобів, враховуючи, крім іншого, будь-які подібні активи, що мають відношення до розвитку молодіжного футболу, як такі виключаються з релевантних витрат).

Витрати на соціальні програми являють собою витрати, які прямо співвідносяться (тобто не виникли б, якби клуб не займався соціальними програмами) з суспільно корисною діяльністю, що спрямована на стимулювання занять спортом та сприяння соціальному розвитку. Соціальні програми містять: підтримку освіти; підтримку охорони здоров'я; сприяння соціальній інтеграції та забезпечення рівності; заходи щодо запобігання або захисту від матеріального неблагополуччя; захист прав людини, врегулювання конфліктів або сприяння мирному співіснуванню різних релігій і рас, а також рівності і культурному різноманіттю; підтримку аматорського спорту; сприяння захисту або оздоровленню навколишнього середовища; допомогу молоді, особам похилого віку, особам зі слабким здоров'ям, інвалідам, особам, які зазнають фінансових труднощів або перебувають в іншому несприятливому становищі. Зазначені види витрат містять: вартість матеріалів і послуг, що використані або спожиті при здійсненні соціальних програм; втрати на оплату праці співробітників, які повністю зайняті діяльністю з реалізації соціальних програм; пожертвування на користь інших організацій, метою яких є сприяння занять спортом та/або соціальному розвитку. До складу витрат, які не входять до складу витрат на соціальні програми, належать: збутові, адміністративні та інші загальні накладні витрати, крім випадків, коли ці витрати прямо співвідносяться з реалізацією соціальних програм; витрати на оплату праці співробітників, лише частково зайнятих діяльністю з реалізації соціальних програм (наприклад, гравця, який бере участь у соціальних програмах); вартість нерухомості, стадіону й обладнання та/або їх амортизація (амортизація основних засобів, враховуючи, крім іншого, будь-які подібні активи, що мають відношення до соціальних програм, у будь-якому випадку виключаються з релевантних витрат).

Професійний футбольний клуб має право виключити з розрахунку безбитковості вартість будь-якого фінансування, що прямо співвідноситься з будівництвом об'єкта, що буде використовуватися у футбольній діяльності клубу, яка у звітному періоді належала до витрат, а не капіталізована як частина собівартості активу до моменту, коли актив готовий до використання.

Щодо амортизації, яка є одним із факторів формування фінансових результатів або у випадках з професійними футбольними клубами розрахунку безбитковості, то її розуміння відповідає національним

положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. Амортизація основних засобів являє собою систематичний розподіл вартості, яка амортизується активу на строк його корисного використання, тобто період, протягом якого організація, як очікується, зможе використовувати актив. Збиток від знецінення – це сума, на яку балансова вартість матеріального активу перевищує його суму очікуваного відшкодування, тобто справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж або цінність від використання, залежно від того, що з них більше.

Амортизація та знецінення основних засобів за звітний період може виключатися з розрахунку беззбитковості, оскільки мета полягає в тому, щоб стимулювати інвестиції та витрати, що пов'язані зі створенням об'єктів спортивної інфраструктури і здійсненням діяльності в довгострокових інтересах клубу.

Амортизація нематеріальних активів являє собою систематичний розподіл вартості, яка амортизується активу на строк його корисного використання, тобто період, протягом якого організація, як очікується, зможе використовувати актив. Збиток від знецінення – це сума, на яку балансова вартість матеріального активу перевищує його справедливую вартість за вирахуванням збутових витрат.

Амортизація та збиток від знецінення нематеріальних активів, крім включених до витрат на придбання реєстрацій гравців, за звітний період можна виключати з розрахунку беззбитковості.

Наступною важливою категорією, що пов'язана з функціонуванням професійного футбольного клубу не лише як учасника УЄФА, але й як суб'єкта господарювання, є оподаткування. Витрати на сплату податків, що пов'язані з податком на прибуток, враховують усі національні та іноземні податки, базою яких є оподатковуваний прибуток. Оподатковуваний прибуток – це прибуток за звітний період, у відношенні якого підлягає виплаті податок на прибуток. Витрати на сплату податків – це сума, що визнана в звітному періоді щодо поточних та майбутніх податкових наслідків операцій та інших подій.

Витрати на сплату податків містять податки на додану вартість або податки на фонд заробітної плати і відрахування до фондів соціального забезпечення.

Зазначені об'єкти управління діяльністю професійного футбольного клубу є визначальними відповідно до вимог УЄФА. Щодо інших об'єктів, зокрема активів, то частина з них розглянута в особливостях обліку витрат. Крім того, варто зазначити, що особливими об'єктами діяльності професійного футбольного клубу, який відрізняє його діяльність від інших суб'єктів господарювання, є права на гравця, які відображаються в складі нематеріальних активів.

Загальні особливості, що пов'язані з купівлею та продажем даних прав, розглянуті нами в частині заборгованості за трансферами, проте існує ряд особливостей облікового відображення, зокрема самих прав, витрат, що пов'язані з ними, та оцінки таких прав.

Висновки. Таким чином, проведене дослідження доводить, що на відмінну від суб'єкта господарювання в інших галузях економіки результатом діяльності професійного футбольного клубу є не фінансовий результат, а беззбитковість. Проте основою формування показників беззбитковості професійного футбольного клубу є система бухгалтерського обліку за відповідними видами релевантних доходів і релевантних витрат, що організована на основі національного бухгалтерського законодавства. Також виявлено особливості організації та методики бухгалтерського обліку діяльності професійного клубу, а запропоновані напрями удосконалення обліку розрахунків за трансферами та формування обліково-аналітичного забезпечення розрахунку беззбитковості (фінансових результатів) сприяють налагодженню відповідності між вимогами УЄФА та національним бухгалтерським законодавством. Загальні особливості, що пов'язані з купівлею та продажем даних прав, розглянуті нами в частині заборгованості за трансферами, проте існує ряд особливостей облікового відображення, зокрема самих прав, витрат, що пов'язані з ними та оцінки таких прав. Витрати на сплату податків, що пов'язані з податком на прибуток, містять усі національні та іноземні податки, базою яких є оподатковуваний прибуток. Оподатковуваний прибуток – це прибуток за звітний період, у відношенні якого підлягає виплаті податок на прибуток. Витрати на сплату податків – це сума, що визнана в звітному періоді щодо поточних і майбутніх податкових наслідків операцій та інших подій.

Список використаної літератури:

1. *Алексеев С.В.* Олимпийское право. Правовые основы олимпийского движения : учеб. для студентов вузов, обучающихся по направлениям «Юриспруденция» и «Физическая культура и спорт» / *С.В. Алексеев* ; под. ред. *П.В. Крашенинникова*. – М. : ЮНИТИ- ДАНА ; Закон и право, 2010. – 687 с.
2. *Горлова Д.В.* История трансферной системы / *Д.В. Горлова* // Спортивный журнал Спортбзор [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.sportbzor.com/articles/index.php?ELEMENT_ID=2178.

3. Концепція управління економічною безпекою суб'єктів господарювання в контексті теорії сталого розвитку : монографія / В.В. Євдокимов, О.В. Олійник, Д.О. Грицишен, О.О. Грищенко. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 252 с.
4. *Коришунова Т.Ю.* Развитие законодательства о труде профессиональных спортсменов / *Т.Ю. Коришунова* // Трудовое право. – 2006. – № 5. – С. 56–65.
5. *Супряга Ж.В.* Некоторые вопросы правового регулирования трансферных контрактов / *Ж.В. Супряга* // Пятая международная научно-практическая конференция «Спортивное право: перспективы развития» : матер. конф. ; под общ. ред. *К.Н. Гусова, А.А. Соловьева* ; сост. *Д.И. Розачев, О.А. Шевченко*. – М., 2011. – 191 с.
6. *Ткалич М.О.* Проблемні аспекти договорів про переходи спортсменів (трансферні контракти) за законодавством України / *М.О. Ткалич* // Митна справа. – 2007. – № 4 (52). – С. 72–75.

БАТЩЕВА Надія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення діяльності професійних футбольних клубів.

ЛУКАШУК Григорій Павлович – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– облік та аналіз діяльності професійних футбольних клубів.

Стаття надійшла до редакції 10.08.2015.