

УДК 657.421.3:[796.332.056.2:061.2(477)]

Я. Р. Мелех

аспірант

Львівського національного університету імені Івана Франка, Львів

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ СПОРТИВНИХ АКТИВІВ НА ДАТУ БАЛАНСУ

Метою статті є визначення переліку нематеріальних спортивних активів, які можуть визнаватись футбольними клубами за вимогами національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Проведене дослідження дало змогу встановити додаткову умову їхнього визнання - реєстрацію в базі даних Федерації футболу України. Футбольний клуб може визнавати такі реєстрації гравців у складі нематеріальних спортивних активів: отримані за трансферними контрактами, за трансферними контрактами на правах оренди, унаслідок продовження чинних контрактів із спортсменами, укладання договорів з вільними агентами, капіталізація витрат на підготовку молодих гравців. Визначено головні ознаки можливого зменшення вартості прав реєстрації гравців футбольного клубу на дату балансу та методика відображення знецінення в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: спортивна організація, права реєстрації гравців, футбольний клуб, трансферний контракт, первинна вартість, втрата корисності, оцінка, резерв знецінення.

Melekh Y. ACCOUNTING OF INTANGIBLE SPORTING ASSETS AT THE BALANCE SHEET DATE

The article examines types of intangible sporting assets that can be recognised by football clubs according to both the national accounting standards and the international financial report standards. As a result of the research, a new additional condition for recognition of sport intangible assets was defined - players' registrations in the database of Federation of Football of Ukraine. A football club can recognise such players' registrations as a part of intangible assets - in a case of a transfer contract for player's registrations acquisition, a transfer contract for player's registration loan, a contract extension with a player, signing of free agents, capitalisation of costs spent on youth academy players. The main features of possible depreciation of players' registrations value in a football club are defined in the article as well as the methodology of reflection of impairment in accounting.

Key words: sport organisation, players' registrations, football club, transfer contract, acquisition cost, impairment loss, assessment, impairment reserve.

Відображення на балансі футбольних клубів нематеріальних спортивних активів – прав реєстрації гравців з використанням методу капіталізації і амортизації на протигагу методу доходів і витрат є важливим чинником досягнення головних цілей діяльності – високої результативності матчів за умови дотримання показників беззбитковості й підтримання розміру власного капіталу, що є головною передумовою безперервної діяльності клубів у майбутньому.

Складною проблемою обліку нематеріальних спортивних активів є оцінка на дату балансу, яка має важливе значення при визначенні ціни переходу гравців, контракти яких не завершилися або при достроковому розірванні контрактів в односторонньому порядку. Подальша оцінка нематеріальних активів у користуванні передбачає використання моделі переоцінки та нарахування амортизації. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи» [1] та положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи» [2] визначають можливість проведення переоцінки нематеріальних активів тільки за наявності активного ринку. У МСБО 38 визначено такі умови існування активного ринку: об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; інформація про ціни загальнодоступна [1].

Питання обліку й оцінки нематеріальних активів на підприємствах та у спортивних організаціях досліджували багато українських і зарубіжних вчених, зокрема А. А. Балан, Н.М. Батіщева, І. А. Бігдан, Т.В. Давидюк, В. А. Дерій, І. В. Жураковська, О.В. Кантаєва, В. М. Костюченко, Я.Д. Крупка,

В. А. Кулик, Г.П. Лукашук, Л.Ю. Мельничук, Г.В. Нашкерська І. Є. Старко, С.В. Шульга та ін. Напрацювання науковців розкривають особливості облікового відображення підприємствами нематеріальних активів, розкривають підходи до визнання, документального відображення, оцінки, синтетичного та аналітичного обліку придбаних і виготовлених об'єктів.

Високо оцінюючи вклад вчених у дослідження методики і практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів треба зазначити, що недостатньо дослідженими залишаються питання відображення об'єктів нематеріальних активів у спортивних організаціях, зокрема щодо визнання, первинної оцінки та облікового відображення придбаних та отриманих прав реєстрації спортсменів, які є основним активом таких організацій. Практично не дослідженою у працях названих вчених є проблема подальшої оцінки нематеріальних спортивних активів на дату балансу, яка має враховувати ризики і вигоди організації від утримання прав реєстрації спортсменів у довгостроковому періоді та облікові наслідки.

Метою даної статті є уточнення вимог щодо визнання нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, визначення переліку нематеріальних спортивних активів, які можуть визнаватись спортивною організацією, зокрема професійним футбольним клубом, визначення критеріїв, що впливають на зміну первісно очікуваної вигоди від утримання та методика облікового відображення змін балансової вартості окремих об'єктів на дату балансу з урахуванням втрати (відновлення) корисності.

Професійні спортивні організації здійснюють реєстрацію спортсменів, які виступають за них на змаганнях в організаціях або лігах, які контролюють їхню діяльність. Реєстрація за окрему команду (клуб) дає останнім виключні права на використання цієї реєстрації при проведенні спортивних змагань протягом сезону чи більш тривалого періоду та унеможливує виступ спортсмена за інші команди або клуби.

Права на реєстрацію професійний футбольний клуб отримує шляхом придбання прав реєстрації гравців на ринку трансферів, придбання прав на оренду та за іншими напрямками (табл. 1).

Таблиця 1

Оцінка та визнання об'єктів обліку нематеріальних спортивних активів у футбольних клубах

Напрями надходження прав реєстрації гравців	Підстави для визнання	Оцінка об'єкта
Придбані права реєстрації гравців на трансферному ринку	договір трансферу	платежі за договором трансферу та інші прямі витрати на трансфер
Придбані права реєстрації гравців на правах оренди	договір трансферу на правах оренди	платежі за договором трансферу на правах оренди та інші прямі витрати на трансфер
Продовження контракту з футболістом	платіж за лояльність	визначена клубом сума плати за лояльність
Отримані права реєстрації з вільним агентом	платіж за лояльність	визначена клубом сума плати за лояльність
Отримані права реєстрації молодого гравця	укладання першого професійного контракту	сума витрат на підготовку в академії при футбольному клубі

За Регламентом Федерації футболу України (ФФУ) зі статусу і трансферу футболістів трансфер визначається як перехід футболіста з одного клубу до іншого на підставі угоди між клубами про трансфер [3].

Трансферний ринок, на якому здійснюється продаж прав реєстрації професійних футболістів характеризується значною кількістю операцій та суттєвим зростанням цін з початку тисячоліття. Це зумовлено, низкою причин, однією з яких є можливість залишити гравцем клуб без виплати будь-яких санкцій при закінченні у гравця контракту з клубом. Так, за даними ФІФА у 2014 році було здійснено 13 090 міжнародних трансферів, сумарна вартість яких склала 4,1 млрд. дол. [4]. Тому клуб зацікавлений у продажі прав реєстрації гравців контракт з якими не закінчився або у продовженні контракту з виплатою безпосередньо футболістові

значної суми плати за лояльність, яку він проявляє, залишаючись у клубі.

Після отримання права на використання гравця футбольний клуб проводить реєстрацію гравця у базі даних Федерації футболу України й укладає з футболістом строковий трудовий договір на період 3-5 років, який надає йому виключні права на використання спортсмена у професійній діяльності.

Враховуючи значну вартість придбання або отримання прав (яку можна оцінити), можливість контролю за їх використанням, наявні обмеження для третіх сторін та ймовірність отримання майбутніх економічних вигод протягом строку дії контракту футбольний клуб має підстави визнавати проведені реєстрації гравців у складі нематеріальних спортивних активів.

Визнання нематеріальних активів підприємствами і організаціями України здійснюється за вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2]. Національним стандартом обліку визначено можливість відображення придбаного або отриманого об'єкта на балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, зумовлених його використанням та його оцінка може бути достовірно визначена [2]. За вимогами статті 12 п. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» будь-яке українське підприємство може прийняти рішення щодо можливості застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності [5], що дає змогу використовувати міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) для відображення об'єктів та операцій в бухгалтерському обліку. Для уточнення підстав для визнання нематеріальних активів розглянемо вимоги МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Додатково до критеріїв визнання об'єктів, наведених в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» МСБО 38 визначає можливість ідентифікації, наявність контролю над активом і за надходженням вигод від його утримання у майбутніх періодах [1]. Ідентифікація передбачає можливість відокремлення активу від суб'єкта господарювання з подальшим продажем, передачею, здаванням в оренду та виникає унаслідок договірних або юридичних прав. Контроль над об'єктом вважається отриманим, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигод [1].

Проведене дослідження нематеріальних спортивних активів у футбольних клубах – прав реєстрації гравців засвідчує унікальність характеристик, які визначають ціну трансферного контракту, яка в більшій мірі (з урахуванням інших прямих витрат на придбання) формує первинну вартість придбаного активу й базується на попередніх успіхах й продуктивності в інших командах. Очевидно, що результативність гравця не може бути сталою величиною, бо є наслідком низки внутрішніх та зовнішніх факторів – фізичний та психоемоційний стан, травми, дисциплінарні стягнення тощо і залежить від злагодженості роботи усієї футбольної команди та тренерського складу, тому може змінюватись при перебігу одного матчу, сезону, при

переході в інший клуб. Перелічене не дає змогу підтвердити однорідність об'єктів трансферного ринку через їхню унікальність. Зростання обсягу й цін трансферних операцій не є свідченням загальної доступності цін та постійної наявності зацікавлених покупців і продавців, що практично унеможливує проведення переоцінок придбаних прав реєстрацій гравців, відображених як нематеріальні спортивні активи.

Через названі причини європейські (включаючи українські) футбольні клуби в рідкісних випадках проводять переоцінку прав реєстрацій гравців і здійснюють коригування відображеної на балансі вартості тільки у напрямку її зниження з визнанням зменшення корисності активів. Аналіз причин зниження корисності нематеріальних спортивних активів футбольних клубів з урахуванням причин, визначених П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [6] наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Головні характеристики зменшення корисності нематеріальних спортивних активів футбольних клубів

Ознаки зменшення корисності	Інтерпретація для футбольного клубу	Наслідки
Суттєве зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на величину, більшу, ніж очікувалось	зниження ринкової вартості гравця за даними трансферного ринку	визнання зменшення корисності гравця
Фізичне пошкодження активу	втрата спортивної форми, одержані травми, які не дають можливості тривалий час приймати участь в матчах	визнання зменшення корисності гравця
Суттєві негативні зміни в середовищі, в якому діє підприємство	- відмова в атестації чи ліцензуванні клубу через санкції ФФУ чи УЕФА - тривала відмова від участі у змаганнях через дисциплінарні стягнення	визнання зменшення корисності усіх гравців команди
Суттєві зміни способу використання активу	- переведення гравця на іншу позицію на полі - виведення зі складу основної команди клубу	визнання зменшення корисності гравця

Дослідження умов відображення в обліку й звітності прав реєстрацій гравців в українських та зарубіжних клубах показує, що окремі українські клуби визнають знецінення таких прав у рідкісних випадках, більшість – не визнають взагалі, навіть у випадках, коли продаж прав реєстрацій спортсмена здійснюється за нижчою від залишкової вартістю. Зарубіжні клуби у своїй обліковій політиці визнають можливість знецінення спортивних нематеріальних активів, проте аналіз складеної ФК «Манчестер-Юнайтед», ФК «Барселона», ФК «Севілья» за 2014 і 2015 роки фінансової звітності показує, що фактично знецінення прав реєстрацій гравців не відображалось.

Для дослідження цього питання звернемося до МСБО та П(С)БО. Відображення знецінення в практиці обліку зарубіжних футбольних клубів

здійснюється за вимогами МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [7]. Враховуючи те, що можливість зменшення корисності визнається для зареєстрованих за клуб гравців, права реєстрацій яких в поточному періоді не призначені для продажу обґрунтовано обрати оцінку вартості при використанні.

За МСБО 36 «Зменшення корисності активів» вартість при використанні – теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові потоки [7]. Враховуючи командний характер гри у футболі й можливість отримання результату матчу лише від злагодженої взаємодії усіх гравців доцільно визначити одиницею, що генерує грошові кошти команду в цілому, а не окремого гравця. Тому окремий футболіст команди не може бути відокремлений від одиниці, що генерує грошові кошти і права його реєстрації не можуть переглядатись на предмет знецінення. Проте можуть існувати певні обставини, коли гравець вилучений з основного складу через травму, яка є загрозою для його кар'єри, накладення дисциплінарних стягнень та з інших причин, що дозволяє відокремити його як окрему одиницю (табл. 2).

Б. Гамб та Ф. Десмоулінз-Лебаулт вважають, що тестування на зменшення корисності має здійснюватись принаймі на двох рівнях: перший – футбольної команди як одиниці, що генерує грошові кошти, другий – гравець в діяльності якого є суттєві відхилення, що знижують продуктивність, унеможлижують участь в іграх [8].

Аналіз знецінення проводиться для визначення суми втрат залишкової вартості нематеріального спортивного активу індивідуально за кожним гравцем, що вибув з головного складу команди з урахуванням причин і тривалості його вилучення, можливості та зацікавлення клубу в поверненні до основного складу команди. Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його очікуваного відшкодування.

При тестуванні на знецінення активу потрібно визначити суму очікуваного відшкодування, яка за вимогами МСБО 36 «Зменшення корисності активів» визначається як більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості при використанні [7]. У МСБО 36, п. 19 вказано: не завжди є потреба визначати і балансову вартість активу за вирахуванням витрат на продаж, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності оцінювати другу суму.

Отже, при незапланованому вилученні гравця з основної команди футбольний клуб має провести тестування на знецінення окремого нематеріального спортивного активу – права реєстрації гравця, вилучивши його з одиниці, що генерує грошові кошти й відобразити за вищою з вартостей – балансовою або справедливою вартістю використання за вимогами МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Зниження

корисності усіх гравців команди можливе при існуванні впливу зовнішніх причин – відмова в атестації чи ліцензуванні клубу через санкції ФФУ чи УЕФА, тривала відмова від участі у змаганнях через дисциплінарні стягнення.

При застосуванні П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» підприємство визначає очікувану суму відшкодування за наявності ознак про зменшення корисності активу за найбільшою з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу [6].

За правами реєстрації гравців, за якими прийняте рішення про продаж за трансферним контрактом (трансферним контрактом на правах оренди), про дострокове розірвання договору, – вартість реєстрації відображається у складі непоточних активів, утримуваних для продажу й тестування на знецінення не проводиться.

Для рівномірного відображення очікуваних втрат від зменшення корисності спортивних нематеріальних активів доцільно сформувати резерв знецінення із рівномірним збільшенням витрат на рахунках 231 – «Утримання основної команди», 232 – «Утримання інших професійних гравців», 233 – «Утримання тренерів та допоміжного персоналу», 234 «Утримання футбольної академії» та забезпечень на рахунку 4742 Забезпечення витрат на формування резерву знецінення гравців та тренерів».

Зменшує балансову вартість спортивних нематеріальних активів на звітну дату сума нарахованої амортизації. Амортизація нематеріальних спортивних активів в досліджуваних українських футбольних клубах ФК «Буковина», ФК «Львів» (Львів), ФК «Карпати», ФК «Енергія», ФК «Скала», ФК «Ураган», ФК «Лідер» нараховується за прямолінійним методом протягом терміну дії строкового трудового контракту футболіста. Ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю. Укладення нового контракту з гравцем можливе за 6 місяців до завершення попереднього. У цьому випадку до неамортизованої залишкової вартості додається плата за лояльність й сумарно вони становитимуть первісну вартість спортивного нематеріального активу, за яким визнається покращення унаслідок продовження строку використання.

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що відображення футбольним клубом здійснених у базі даних ФФУ прав реєстрації гравців, витрати на придбання (отримання) яких можна достовірно оцінити покращує фінансовий стан клубів, збільшує обсяг власного капіталу, зменшує суму витрат звітного періоду шляхом розподілу витрат на придбання у вигляді амортизації. Тривале використання об'єктів прав спричиняє зміни вартості, проте клуб може визнати тільки зменшення корисності, тобто знецінення, яке може настати з таких причин: зниження ринкової вартості гравця за даними трансферного ринку, втрата спортивної форми, одержані травми, які не дають можливості тривалий час приймати участь у матчах, переведення гравця на іншу позицію на полі, виведення зі складу

основної команди клубу, відмова в атестації чи ліцензуванні клубу через санкції ФФУ чи УЕФА, тривале усунення від участі у змаганнях через дисциплінарні стягнення. Проведення клубом тестувань на знецінення прав реєстрації гравців забезпечить достовірне відображення нематеріальних спортивних активів в обліку та фінансовій звітності.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є аналіз впливу змін вартості нематеріальних спортивних активів на фінансовий стан і результати діяльності футбольних клубів.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0>.
3. Регламент Федерації футболу України зі статусу і трансферу футболістів : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ffu.org.ua/files/ndocs_602.pdf.
4. Commercial breaks Football Money League Football Money League 2015 Sports Business Group. Deloitte: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/deloitte-football-money-league.html>.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0035-05.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
8. Gumb B., Desmoulin-Lebeault F. De la pertinence du capital humain comme objet comptable: le cas des joueurs de football: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00526905>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047.

References

1. Mizhnarodnyy standart bukhgalters'koho obliku 38 "Nematerial'ni aktyvy" [International Accounting Standard 38, "Intangible assets"]. Retrieved from http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page.
2. Ministerstvo finansiv Ukrayiny (1999). *Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 8 "Nematerial'ni aktyvy" [Regulation (Standard) 8 "Intangible assets"]*. Ordered f 18, October, 1999, 242. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0>.
3. Rehlament Federatsiyi futbolu Ukrayiny zi statusu i transferu futbolistiv [Rules of the Football Federation of Ukraine on the status and transfer of players]. Retrieved from www.ffu.org.ua/files/ndocs_602.pdf.
4. Commercial breaks Football Money League Football Money League 2015 Sports Business Group. Deloitte: Retrieved from <http://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/deloitte-football-money-league.html>.
5. Supreme Council of Ukraine (1999). *Pro bukhgalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: Law of Ukraine, adopted on

1999, June 16, 996-XIV. *Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy – The Official Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 36. [in Ukrainian].

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2004). *Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 28 "Zmshennya korysnosti aktyviv"* [Policy (Standard) 28 "Impairment of Assets"]. Ordered of 24, December, 2004, 817. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0035-05>.

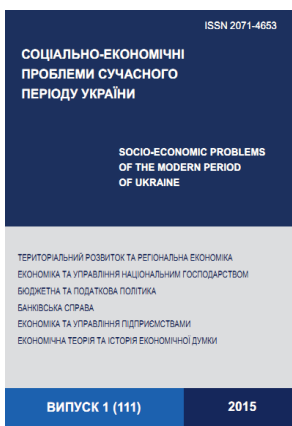
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. *Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 36 "Zmshennya korysnosti aktyviv"*

[*International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets"*]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047.

8. Gumb B., Desmoulins-Lebeault F. De la pertinence du capital humain comme objet comptable: le cas des joueurs de football: Retrieved from <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00526905>.

9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. *Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 36 "Zmshennya korysnosti aktyviv"* [*International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets"*]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

Proceedings of the "SOCIO-ECONOMIC PROBLEMS OF THE MODERN PERIOD OF UKRAINE"



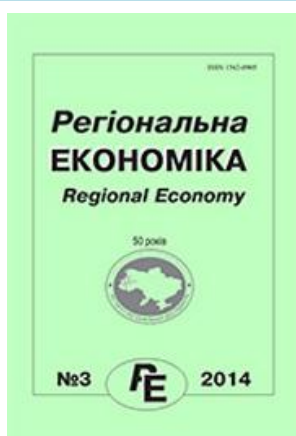
Proceedings of the "Socio-economic problems of the modern period of Ukraine" is a specialized scientific-practical edition based National Academy of Sciences of Ukraine and the Institute for regional studies of NAS of Ukraine.

The book highlights the results of studies of institutional and socio-economic problems of development of Ukraine at the macro, meso and micro levels, encouraging to published authors who carry out research work in various sectors of the economy.

The book "Socio-economic problems of the modern period of Ukraine" on the List of scientific professional publications of Ukraine in the field of economic Sciences.

Site collection: www.zbirnyk.ird.gov.ua

Scientific-practical journal "REGIONAL ECONOMY"



Scientific-practical journal "Regional economy" is a specialized scientific-practical publication, which highlights such theoretical and applied issues: the formation and implementation of state regional policy in Ukraine, the problems of socio-economic life of the regions, territorial development, environmental management and ecological security, social policy, cross-border cooperation, rural development, investment and innovation policy, Finance and banking.

Journal "Regional economy" is included in the List of scientific specialized editions of Ukraine (Decree of the Presidium of the higher attestation Commission of Ukraine dated 16.12.2009 №1-05/06).

The journal is included in the international scientometric databases Index Copernicus, Poland - with 2012.

The journal's website: www.re.gov.ua