

conventional relationship in the context of the exercise of authority by local authorities and accordingly broader, in our opinion, and the range of his subjects and objects. The process of management of development areas, sustainable financing local economic development functioning city to implement the reform decentralization and community income changes during the period of reform is analysed. Income tax on income of individuals who are considered as a quantitative index for business environment development area is highlighted. Financial independence of local budgets under decentralization reform, which amount to an additional resource for local budgets, is illustrated. Potential tax administrative unit as the main component of the formation of communities is shown.

Keywords: decentralization reform, the state, urbanization, region, territory, population, taxes, business environment, local budgets, local communities' authorities.

УДК 657.421.3:[796.332.056.2:061.2(477)]

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ ГРАВЦІВ У ПРОФЕСІЙНИХ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБАХ

Я.Р. Мелех^{1,2}

Проаналізовано структуру витрат професійних футбольних клубів порівняно з отриманими доходами у відповідному звітному періоді. Досліджено вимоги УЄФА щодо фінансового "фейр-плей" та їхню роль у забезпеченні беззбитковості діяльності клубів при дотриманні бажаного рівня продуктивності гравців. Визначено вплив використання різних методів відображення витрат при відображенні реєстрацій гравців у професійних спортивних організаціях. Встановлено, що відповідний розподіл здійснених футбольними клубами витрат за вимогами стандартів бухгалтерського обліку забезпечить підстави для формування собівартості спортивної послуги та нематеріальних активів.

Ключові слова: витрати, професійні футбольні клуби, фінансовий "фейр-плей", амортизація і капіталізація, собівартість спортивної послуги.

Продуктивність, як переможний результат футбольних матчів, є основною метою діяльності футбольних клубів, що відрізняє їх від промислових і торговельних підприємств, які прагнуть отримати максимальні прибутки та зберегти добробут власників, підтримуючи та збільшуючи з періоду в період обсяг власного капіталу. Важливість продуктивності у футболі полягає в тому, що вона визначає статус клубу і дає змогу його підтримувати. Наявність статусу визначає місце клубу у футбольній ієрархії країни. Вищий статус мають професійні футбольні клуби, порівняно з аматорськими, і серед перших – клуби Прем'єр-ліги порівняно із клубами першої і другої ліг. Присутність статусу і переможних результатів протягом одного чи кількох сезонів поспіль забезпечує клубові не тільки популярність, прихильність уболівальників, а й збільшення доходів. Досягнення бажаного рівня продуктивності зумовлює потребу здійснення значних витрат на придбання реєстрацій гравців та їхнє утримання, що не дає змоги клубам дотримуватись визначеного УЄФА критерію беззбитковості, який є однією з передумов ліцензування.

Питання дослідження оцінки та обліку витрат на гравців у професійних футбольних клубах здійснювали О.В. Кантаєва [1], Н.М. Батіщева [2] з позиції необхідності капіталізації витрат за трансферними операціями, Г.П. Лукашук

¹ аспір. Я.Р. Мелех – Львівський НУ ім. Івана Франка

² наук. керівник: доц. І.Б. Дутчак, канд. екон. наук – Львівський НУ ім. Івана Франка

[3] провів дослідження релевантних доходів і витрат, І.В. Солнцев [4] розглянув проблеми оцінки прав реєстрацій гравців. Незважаючи на значний внесок перелічених науковців у дослідження обліку витрат на утримання гравців у футбольних клубах, недостатньо висвітленими залишаються питання структури витрат, взаємозв'язку з отриманими доходами, виявлення шляхів економії витрат для забезпечення критерію беззбитковості.

Мета роботи – визначити порядок облікового відображення витрат, які здійснюють професійні футбольні клуби для придбання й утримання прав реєстрацій гравців для забезпечення дотримання критерію беззбитковості діяльності.

Професійні футбольні клуби отримують доходи з таких джерел: реалізація квитків та абонементів на матчі, продаж прав на телетрансляцію, продаж прав на реєстрацію гравців, надходження від продажу ліцензованої клубної атрибутики, надходження від реклами, добровільні пожертвування від спонсорів, інші надходження.

Футбольний клуб, який бере участь у чемпіонатах під егідою УЄФА, отримує додатково солідарні виплати й призові кошти УЄФА. Так, команди української Прем'єр-ліги у 2014 р. отримали доходи від участі в Єврокубках 31,6 млн євро, що становить 20 % від загальних надходжень (рис. 1). Найбільшу частку доходів українських футбольних клубів було отримано від спонсорів та комерційної діяльності – 56 %.

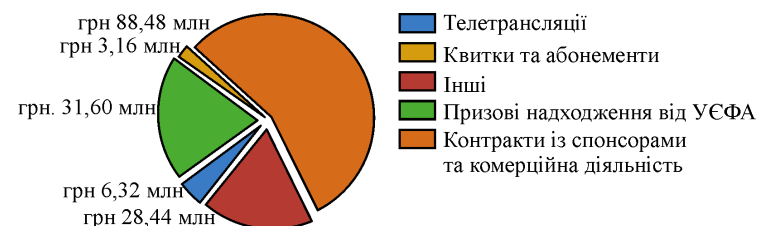


Рис. 1. Структура доходів українських футбольних клубів Прем'єр-ліги у 2014 р. [5]

Отримання спортивних результатів забезпечується значною мірою інвестиціями у спортсменів, тренерів, допоміжний персонал, в інфраструктуру у розвиток молодіжного футболу тощо. Структура витрат українських клубів Прем'єр-ліги у 2014 р. наведено на рис. 2.

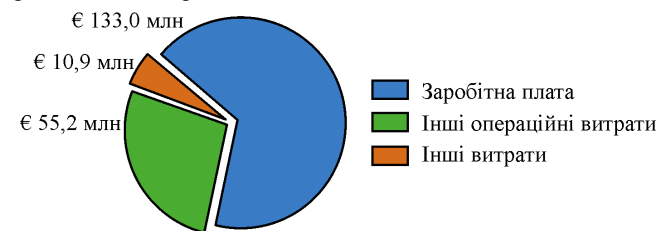


Рис. 2. Структура витрат українських футбольних клубів Прем'єр-ліги у 2014 р. [5]

Найбільшу частку в структурі витрат – 85 % або 133 млн євро (див. рис. 2), становлять витрати на заробітну плату, тобто прямі інвестиції на утримання й покращення людського капіталу футбольних клубів, що є найвищим показни-

ком серед усіх видів економічної діяльності в Україні. Додатково українські футбольні клуби витратили у 2014 р. на придбання прав реєстрації гравців 16 млн євро, що становить 10,2 % в сумі загальних витрат клубів.

Контроль здійснених клубами витрат і отриманих доходів здійснюють професійні організації – УЄФА і Федерація футболу України. Дотримання фінансових критеріїв, поряд із спортивними, інфраструктурними, адміністративними і юридичними, є однією з головних передумов ліцензування професійних футбольних клубів, що забезпечує можливість участі в національних і європейських змаганнях. Вимоги до ліцензування розроблені УЄФА "Правилами УЄФА по ліцензуванню клубів і фінансовому "фейр-плей" (далі – Правила фінансового "фейр-плей") [6].

Для забезпечення вимог УЄФА щодо фінансових критеріїв футбольний клуб визначає фінансовий результат у точці беззбитковості шляхом порівняння релевантних доходів і витрат. Правилами фінансового "фейр-плей" не наведено інтерпретації названих дефініцій, проте визначено основні критерії, які їх характеризують. Релевантні доходи і витрати мають бути пов'язані з основною діяльністю футбольного клубу – організація і проведення футбольних матчів, можуть виникати внаслідок фактичного або очікуваного (через застосування принципу нарахування) надходження (виплат) грошових коштів та забезпечувати досягнення беззбитковості. Останнє додатково досягається можливою капіталізацією окремих витрат, наприклад на придбання гравців, на розвиток молодіжного футболу.

Перелік релевантних доходів, визначений УЄФА, охоплює: доходи від продажу білетів, реклами і спонсорства, прав на трансляцію матчів, комерційної діяльності, солідарних виплат і призових коштів УЄФА та ін. Не можуть бути відображені у складі доходів не грошові суми, доходи від діяльності, не пов'язаної з футболом, що не має відношення до клубу та ін. Релевантні витрати включають вартість використаних матеріалів (харчування, медичне обслуговування, форма, інші спортивні приладдя), витрати на оплату праці, включаючи плату за використання іміджу, участь в прибутку, премії інші пільги та виплати при завершенні кар'єри, інші операційні витрати, збиток від вибуття реєстрації гравців і амортизація або витрати на придбання реєстрації гравців, вартість фінансування і дивіденди та ін.

Традиційно найбільшими статтями витрат футбольних клубів є витрати на трансфери (якщо вони не капіталізуються) і витрати на оплату праці гравців. Значний розмір витрат футбольного клубу на персонал обґрунтований з погляду важливості гравців у формуванні вартості основної послуги – сприяння і проведення футбольного матчу, яка визначає престиж клубу, вартість його бренду та є базовою для отримання інших видів доходів. Структура витрат на утримання гравців футбольної команди (рис. 3) передбачає їх групування за такими напрямками: заробітна плата й інші переваги; повне медичне обслуговування; страхування життя, здоров'я, від нещасних випадків; витрати на проведення тренувань і матчів. Порушення умов договору, дисциплінарних правил може позбавити окремих гравців або всю команду додаткових виплат за умовами договорів, проте сума заробітної плати та інших статей витрат не змінюються за жодних умов.



Рис. 3. Структура витрат на утримання гравців футбольної команди

Для забезпечення беззбитковості й безперервної діяльності у довготерміновому періоді правилами фінансового "фейр-плей" було накладено обмеження на розмір заробітної плати гравців – її сукупна сума не має перевищувати 70 % доходів клубу відповідного періоду [6]. За даними УЄФА, заробітна плата в українських клубах вищого дивізіону у 2014 р. становила 133 млн євро, що становить 85 % в загальній сумі витрат і перевищує встановлену УЄФА межу фонду заробітної за вимогами "фейр-плей" – 70 %. Проте в абсолютному розмірі сума зарплат в українських клубах, порівняно з європейськими, є незначною і становить 5,84 % фонду заробітної плати англійської Прем'єр-ліги (2 277 млн євро). Співвідношення доходів і заробітної плати та інших вигод гравців європейської Прем'єр-ліги наведено на рис. 4.

Як видно з рис. 4, заробітна плата та інші виплати гравцям в більшості європейських футбольних топ-клубів, за винятком клубів німецької Бундесліги, становить значно більше 50 % отриманого доходу. Найвищі показники – у клубів турецької Суперліги та української Прем'єр-ліги відповідно – 87 % і 85 %. У решті клубів рівень заробітної плати гравців становить від 56 % отриманого доходу в іспанській Ла-Лізі та данській Суперлізі до 74 % у російській Прем'єр-лізі. Проте номінальне значення суми заробітної плати істотно відрізняється, що свідчить про значні відмінності у рівнях доходів клубів. Так, найвищими є доходи гравців англійської Прем'єр-Ліги – майже 120 млн євро й досить низькими – в Україні, Данії та Шотландії. Такі значні витрати на заробітну плату зумовлюють погіршення фінансових показників клубу і є причиною наявності значних сум кредиторської заборгованості, збитків, від'ємного власного капіталу й можуть призвести до банкрутства. Це стимулює клуби економити на інших статтях витрат. Зокрема, це стосується придбання прав реєстрації гравців.

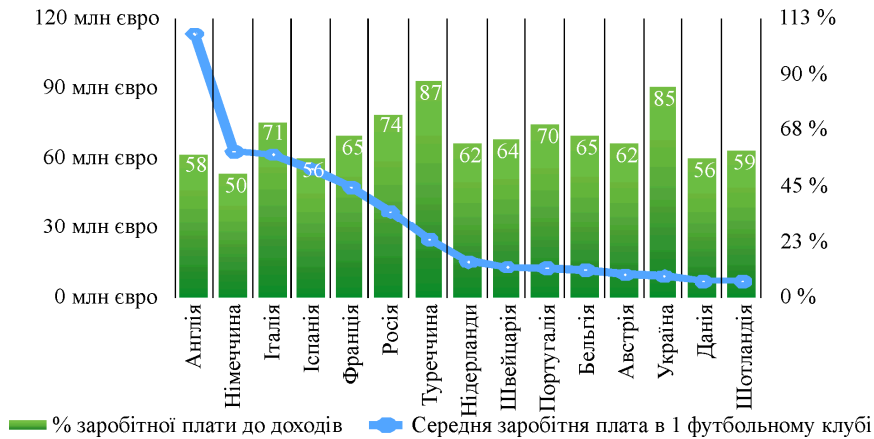


Рис. 4. Заробітна плата гравців і доходи європейських футбольних топ-клубів у 2014 р. [5]

При придбанні прав на реєстрацію футболістів футбольний клуб може відобразити у своїй обліковій політиці один з вибраних методів: капіталізації та амортизації (разом з нагромадженими збитками від зменшення корисності) або доходів і витрат або одночасно обох методів для різних груп реєстрацій гравців. Використання методу капіталізації та амортизації дає змогу футбольному клубу відобразити придбані права на реєстрацію гравців у складі нематеріальних активів на балансі. Застосування методу доходів і витрат передбачає одноразове списання здійснених витрат у періоді придбання прав на реєстрації футболістів. Комбінований підхід передбачає використання одним клубом обох методів з таким розподілом: для відображення придбаних прав реєстрацій гравців за трансферними контрактами – метод капіталізації й амортизації, для відображення отриманих прав реєстрації молодих гравців – метод доходів і витрат.

Запровадження УЄФА правил фінансового "фейр-плей" стимулює клуби до здійснення капітальних інвестицій у реєстрації гравців для отримання вигод у довготерміновому періоді. Це забезпечується застосуванням першого з перелічених методів – капіталізації й амортизації, застосування якого футбольними клубами має очевидні переваги: збільшення обсягу нематеріальних активів на балансі, власного капіталу й підсумку активів на балансі клубу, рівномірність включення витрат до собівартості спортивної послуги унаслідок нарахування амортизації протягом терміну утримання клубом реєстрацій гравців. Вказані переваги забезпечують краще дотримання вимог фінансового "фейр-плей" щодо дотримання клубами беззбитковості й підтримання позитивного розміру власного капіталу й гармонують з вимогами національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз чинних національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (далі П (С) БО 8) та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 "Нема-

теріальні активи" (далі МСБО 38) дає змогу визначити головні критерії визнання юридичною особою об'єктів нематеріальних активів. До них потрібно віднести: відсутність матеріальної форми, можливість ідентифікації, достовірна оцінка, немонетарний характер, тривалий термін використання, ймовірність отримання майбутньої економічної вигоди, можливість контролю, відмінність від гудвілу та від фінансових активів. Переліченим вимогам облікових стандартів повною мірою відповідають зареєстровані професійним футбольним клубом права на використання гравців протягом строку дії трудового контракту, що дає підстави для клубу визнавати їх у складі нематеріальних активів.

Одночасно обліковими стандартами передбачено, що витрати на утримання нематеріальних активів недоцільно капіталізувати, оскільки вони не сприяють збільшенню майбутніх економічних вигод використання об'єктів, а забезпечують отримання економічних вигод в очікуваному обсязі. Тому за вимогами МСБО 38 та ПСБО 8 витрати на утримання й тренування гравців не підлягають капіталізації незалежно від обсягу й впливу на фінансовий результат діяльності як витрати на утримання нематеріальних активів. Для їхнього відображення на рахунку 23 "Виробництво" пропонуємо відкрити такі субрахунки: 231 – "Утримання основної команди", 232 – "Утримання інших професійних гравців", 233 – "Утримання тренерів та допоміжного персоналу". Відповідне відображення цих витрат дасть змогу футбольним клубам забезпечити відповідність і достовірність спортивних послуг – підготовка і проведення футбольних матчів.

Отже, для забезпечення беззбитковості діяльності й отримання бажаного рівня продуктивності як переможних результатів футбольних матчів футбольний клуб має зважено підходити до формування витрат, які становлять собівартість футбольної послуги й надавати перевагу можливій капіталізації витрат на придбання реєстрацій гравців, що забезпечить збільшення обсягу активів клубу, власного капіталу та рівномірний розподіл витрат на формування спортивної послуги.

Література

1. Кантаєва О.В. Особливості бухгалтерського обліку діяльності професійних футбольних клубів / О.В. Кантаєва, Н.М. Батіщева // Вісник Житомирського державного технологічного університету : зб. наук. праць. – Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 101-105.
2. Батіщева Н.М. Бухгалтерський облік діяльності професійних футбольних клубів: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.М. Батіщева; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2012. – 20 с.
3. Батіщева Н.М. Бухгалтерський облік доходів і витрат професійних футбольних клубів відповідно до вимог УЄФА / Н.М. Батіщева, Г.П. Лукашук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : Вид-во ЖДТУ. – 2015. – Вип. 2 (32). – С. 25-36.
4. Солнцев И.В. Нематериальные активы спортивного клуба: структура и особенности оценки / И.В. Солнцев // Вестник Финансового университета : сб. науч. тр. – 2015. – № 1. – С. 112-117.
5. Club licensing benchmarking report financial year 2014. [Electronic resource]. – Mode of access https://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/29/65/84/2296584_DOWNLOAD.pdf.
6. UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations (2015 edition). [Electronic resource]. – Mode of access https://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/26/77/91/2267791_DOWNLOAD.pdf.

Надійшла до редакції 28.09.2016 р.

Мелех Я.Р. Учет затрат на содержание игроков профессиональными футбольными клубами

Проведен анализ структуры расходов профессиональных футбольных клубов по сравнению с полученными доходами в соответствующем отчетном периоде. Исследованы требования УЕФА по финансовому "фэйр-плей" и их роль в обеспечении безубыточности деятельности клубов при соблюдении желаемого уровня производительности игроков. Определено влияние использования различных методов отражения расходов при отражении регистраций игроков в профессиональных спортивных организациях. Установлено, что соответствующее распределение осуществленных футбольными клубами расходов по требованиям стандартов бухгалтерского учета обеспечит основания для формирования себестоимости спортивной услуги и нематериальных активов.

Ключевые слова: затраты, профессиональные футбольные клубы, финансовый "фэйр-плей", амортизация и капитализация, себестоимость спортивной услуги.

Melekh Ya.R. Cost Accounting and Cost Analysis of Players in Professional Football Clubs

The article examines the expense structure of professional football clubs in the relation to the revenue generated in a particular reporting period. The UEFA Financial Fair Play requirements are explored as well as their role in provision of the break-even result of a football club considering the desired level of players' performance. The impact of application of different costs reflection methods is defined for purposes of players' registration in professional sporting organisations. As a result of research, the appropriate costs division in football clubs could provide the ground for the cost formation of sporting service and intangible assets.

Keywords: costs, professional football clubs, Financial Fair Play, amortization & capitalization, sporting service cost.

УДК 331.556:332

СОЦІАЛЬНО-ДЕМОГРАФІЧНИЙ ПРОФІЛЬ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ У ФОКУСІ ТРУДОРЕЕМІГРАЦІЙНИХ ПЕРСПЕКТИВ

Р.Р. Рісна¹, І.Є. Бараняк²

Проаналізовано причинно-наслідкові передумови рееміграції та сформовано соціально-демографічний профіль Львівщини з позиції трудореєміграційних перспектив. Визначено переваги та загрози для регіональної економічної системи та вказано на цільові детермінації процесів трудової рееміграції. Акцентовано увагу на необхідності впровадження стратегії нівелювання слабких місць за рахунок міграційного чинника. Здійснено кореляційно-регресійний аналіз для визначення впливу факторних ознак на міграційну привабливість Львівської обл., обрано найбільш значущі з них.

Ключові слова: трудова рееміграція, соціально-демографічний профіль, факторний аналіз, міграційна привабливість, регіон.

Вступ. В умовах глобалізації та інтеграції національних економік, а також формування транскордонних ринків праці мобільність робочої сили трактують як невід'ємну рису сьогодення. Однією із форм високого рівня просторової мобільності населення є рееміграція. Це системне, багатоаспектне та різновекторне явище часто становить тільки проміжну ланку складного комплексного переміщення населення, впливаючи на розвиток країни, окремих регіонів, суспіль-

ства та особи. Водночас стимулювання трудореєміграційних процесів – серйозний виклик для регіональної економічної системи. Якщо збереження соціально-економічних зв'язків є важливим для формування цілісного соціуму, то зовсім інший характер впливу трудової рееміграції на економічну ситуацію в регіоні, який перебуває в умовах нестабільності. Ще один бік ризику – усталена залежність економіки регіону від міграційного капіталу в пасивних його формах та з переважачою споживачькою спрямованістю. Відтак наукові обґрунтування пріоритетів стимулювання трудової рееміграції в регіоні мають передбачати аналіз впливу на загальну соціально-економічну ситуацію. Це дасть змогу розробити факторний підхід як концепт цілісного бачення причин та наслідків зміни визначених явищ і процесів.

Матеріали та методи. Згідно з оцінками міжнародних організацій, Україна входить у топ-6 країн з найбільшою кількістю міжнародних мігрантів станом на 2015 р., залишаючись потужним донором робочої сили [1]. Це ставить країну, її соціум та економіку в залежність від міграційного чинника, у зв'язку з чим протидія колосальним міграційним втратам вимагає розвитку різномірних систем трудової рееміграції. Для західних областей України територіальне сусідство з ЄС, стимулюючи просторову мобільність населення, активізує міграційну залежність.

Вважаємо, що Львівщина може слугувати вдалим прикладом науково-аналітичних обґрунтувань пріоритетів стимулювання трудової рееміграції. У Програмі зайнятості населення Львівської області на 2013-2017 роки за напрямом "Підвищення мобільності робочої сили на ринку праці та удосконалення регулювання трудової міграції" передбачено, що "з метою рееміграції громадян України організувати конкурс на кращі бізнес-плани (мікро проекти) і розповсюдити їх серед близьких та родичів українських мігрантів для започаткування ними власної справи"; "з метою мобілізації міграційного капіталу та інвестування його в програми відродження реального виробництва створити сприятливий бізнес-клімат на теренах області" [2]. У реальності такі заходи реалізуються вкрай обмежено. Відтак з наукового погляду важливо демонструвати потребу впровадження стратегії нівелювання "слабких місць" за рахунок міграційного чинника. З цією метою розглянуто соціально-демографічний аспект причинно-наслідкових передумов трудової рееміграції Львівщини. Також для визначення впливу факторів на процеси рееміграції населення здійснено кореляційно-регресійний аналіз, проаналізовано значення різних факторних ознак, що можуть впливати на міграційну привабливість Львівської обл. та рееміграційні настрої населення, та визначено найбільш значущі з них.

Результати дослідження. В умовах поглиблення світової демографічної кризи міграційні процеси дедалі частіше стають чинниками соціально-економічного розвитку окремих держав і регіонів [3, с. 197]. Демографічний профіль відображає кількісний базис наукових обґрунтувань проблем і наслідків міграції, формування людського потенціалу, що в умовах високої мобільності населення модифікується залежно від розташування центрів тяжіння міграцій. Іншим, не менш важливим, є соціотрудовий чинник, що охоплює питання зайнятості, можливостей здобуття освіти та доступу до якісної соціальної інфра-

¹ асист. Р.Р. Рісна – НЛТУ України, м. Львів;

² аспір. І.Є. Бараняк – ДУ "Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долинського НАН України", м. Львів