

УДК 657.372.5

В. Б. Малицкая

ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»,
Москва, e-mail: vmrussian@yandex.ru

Н. А. Лытнева

ФГБОУ ВО «Среднерусский институт управления» – филиал РАНХиГС, Орел;
ООО «Аудиторская фирма «УКАП», Орел, e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

З. П. Меделяева

ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени
императора Петра I», Воронеж, e-mail: medelaeva@mail.ru

М. Б. Чиркова

ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени
императора Петра I», Воронеж, e-mail: chirkovamb@mail.ru

Е. А. Кыштымова

ФГБОУ ВО «Среднерусский институт управления» – филиал РАНХиГС, Орел;
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет им. Н.В. Парахина»,
Орел, e-mail: rosa-13@yandex.ru

АНАЛИЗ РЕГИСТРАЦИИ ИГРОКОВ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ ФУТБОЛЬНЫМИ КЛУБАМИ ПО ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Ключевые слова: нематериальные активы, регистрационные права на игроков, расходы будущих периодов, отчетность футбольных клубов, доходы и расходы от трансферной деятельности, Международные стандарты финансовой отчетности.

Достижения спортивных клубов напрямую зависят от профессиональных навыков игроков, которые являются одним из наиболее дорогих их активов. Целью исследования является сравнительный анализ практики учета затрат на покупку регистрационных прав на игроков футбольными клубами согласно российским и международным стандартам, разработка рекомендаций по их отражению в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах для обеспечения сопоставимости отчетности российских клубов. Авторы провели анализ профессиональных суждений ведущих европейских клубов в части классификации прибыли или убытка от трансферной деятельности, а также денежных потоков, связанных с приобретением и выбытием регистраций игроков. Отмечены основные факторы, повлиявшие на принятие решения организации по классификации доходов, полученных от продажи регистрационных прав, либо в составе выручки, операционных или прочих доходов. Проанализированы основные требования, предъявляемые к финансовой отчетности футбольных клубов в Российской Федерации. Проведенное исследование констатирует, что российская учетная практика отстает от международной в части отражения регистрации игроков, которые являются ключевым активом профессиональных футбольных клубов: в отличие от международных стандартов, они включаются не в состав нематериальных активов, а могут отражаться либо в составе текущих расходов, либо в составе расходов будущих периодов. Все это приводит к невозможности сопоставления финансовых показателей различных российских футбольных клубов. Отличительной особенностью предложенного подхода к классификации затрат на покупку регистраций игроков и отражению доходов и расходов от трансферной деятельности является его направленность на унификацию представляемой информации в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств российских футбольных клубов.

И. В. Malitskaya

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, e-mail: vmrussian@yandex.ru

N. A. Lytneva

Central Russian Institute of Management – branch of the RANEP, Orel;
Auditing Firm UKAP LLC, Orel, e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

Z. P. Medelyaeva

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh,
e-mail: medelaeva@mail.ru

M. B. Chirkova

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh,
e-mail: chirkovamb@mail.ru

E.A. Kyshtymova

Central Russian Institute of Management – Branch of the RANEPa, Orel;
Oryol State Agrarian University. N.V. Parakhina, Orel, e-mail: rosa-13@yandex.ru

ANALYSIS OF PLAYER REGISTRATION BY PROFESSIONAL FOOTBALL CLUBS BASED ON REPORTING COMPILED IN ACCORDANCE WITH NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

Keywords: intangible assets, players' registration rights, prepaid expenses, financial statements of football clubs, income and expenses from player registration rights, International Financial Reporting Standards.

Sports clubs' achievements directly depend on the professional skills of their players, who are one of their most valuable assets. The aim of the study is to compare the practice of accounting for expenses on the purchase of registration rights for players by football clubs in accordance with Russian and international standards, to develop recommendations for their reflection in the balance sheet and the financial performance report to ensure comparability of the reporting of Russian clubs. The authors analyzed the professional judgments of leading European clubs in terms of classifying profit or loss from transfer activities, as well as cash flows associated with the acquisition and disposal of player registrations. The main factors that influenced the organization's decision to classify income received from the sale of registration rights, either as part of revenue, operating or other income, are noted. The article analyzes the main requirements for financial reporting of football clubs in the Russian Federation. The study shows that Russian accounting practice lags behind international practice in terms of reflecting the registration of players, who are the key asset of professional football clubs: unlike international standards, they are not included in intangible assets, but can be reflected either in current expenses or in expenses of future periods. All this makes it impossible to compare the financial indicators of various Russian football clubs. A distinctive feature of the proposed approach to classifying the costs of purchasing player registrations and reflecting income and expenses from transfer activities is its focus on unifying the information presented in the balance sheet, financial performance report and cash flow statement of Russian football clubs.

В соответствии с определением, данным Американской ассоциацией бухгалтеров (American Accounting Association), учет человеческих ресурсов – это процесс признания и оценки данных о человеческих ресурсах и раскрытие информации о них заинтересованным сторонам. Таким образом, основной целью бухгалтерского учета человеческих ресурсов является осуществление их оценки в денежном выражении и отражение в отчетности организации.

В последние годы учет человеческих ресурсов приобретает особое значение в связи с тем, что ряд организаций, деятельность которых зависит от профессиональных навыков трудового коллектива, заинтересованы в признании таких ресурсов в качестве актива с целью отражения результатов их работы [13, 14].

Одним из наиболее ярких примеров подобных организаций являются футболь-

ные клубы, поскольку их спортивные достижения напрямую зависят от профессиональных навыков игроков. Кроме того, в футбольных клубах игроки являются наиболее значимым и дорогим активом в связи с тем, что клубы тратят большие средства на их приобретение на трансферном рынке [12]. Так, в 2023 году футбольные клубы во всем мире израсходовали рекордные 9,63 млрд долларов на покупку игроков (это превысило результат 2022 года более чем на 48%), а в 2024 году – 8,59 млрд долларов [10]. Российские футбольные клубы на трансфер игроков в сезоне 2023/2024 потратили сумму в 167,54 млн евро, а в 2024/2025 – 212,14 млн евро [9]. Таким образом, требования к представлению информации об игроках в отчетности играют важную роль, поскольку это непосредственно влияет на финансовые показатели футбольных клубов.

Союз европейских футбольных ассоциаций (УЕФА) разрешает клубам разрабатывать и применять собственную учетную политику в отношении игроков, если она соответствует международным и национальным стандартам бухгалтерского учета. Однако поскольку в ЕС в основном используются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), для большинства европейских футбольных клубов применение их положений является обязательным [15].

До того, как в 1998 году Советом по МСФО был принят стандарт МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», клубы могли выбирать один из двух способов признания расходов на покупку игроков: либо капитализировать их и включать в актив баланса, либо отражать в отчете о прибылях и убытках в составе операционных или чрезвычайных расходов [14].

В настоящее время, когда происходит переход (трансфер) игрока из одного футбольного клуба в другой, он должен быть зарегистрирован в электронной системе трансфера игроков. (В России регистрация осуществляется на цифровой платформе Российского футбольного союза (РФСЦП)). Регистрация предполагает, что игрок должен заключить контракт с новым клубом и может перейти в другой только при взаимной с ним договоренности. После регистрации игрока в электронной системе и заключения с ним контракта клуб-покупатель получает «регистрационное право» на игрока (player registration right). В бухгалтерском учете затраты, которые были понесены на его приобретение (расходы на покупку футболиста, оплата комиссионных агентам), должны быть признаны в качестве нематериального актива в соответствии с МСФО (IAS) 38.

Регистрационное право на игрока полностью отвечает определению нематериального актива, данного в МСФО (IAS) 38, т.к. оно: не имеет физической формы, является идентифицируемым неденежным активом, контролируется футбольным клубом в результате прошлых событий (покупки игрока), будет приносить, как ожидается, экономические выгоды в будущем [3, 5].

Регистрационное право отражается в учете в момент передачи клубу контроля над ним. Если этого не произошло, то признавать его в качестве нематериального актива нельзя.

Пример 1. Футбольный клуб А договорился о покупке игрока у футбольного клуба

В за €1 000 000. Несмотря на то, что договор подписан до окончания отчетного периода, оплата будет осуществлена в конце сезона, когда к клубу А перейдет контроль над регистрационным правом на футболиста. При этом обязательным условием является отсутствие у игрока травмы. Если же он будет серьезно травмирован, договор будет расторгнут без выплаты неустойки.

В данном случае договор подлежит исполнению в будущем, и на дату окончания отчетного периода к клубу А еще не перешел контроль над регистрационным правом на игрока. Поэтому клуб А в своем отчете о финансовом положении (балансе) не признает никакие активы и обязательства. Тем не менее, факт наличия обязательства по покупке игрока может быть раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» [23].

Проанализировав отчеты о финансовом положении ряда европейских футбольных клубов, можно сделать вывод, что регистрационные права на игроков являются важнейшим нематериальным активом, чей удельный вес в общей сумме активов является довольно значительным (табл. 1).

Пример 2 – практика применения. Примечания к консолидированной финансовой отчетности футбольного клуба «Ювентус» за год, закончившийся 30 июня 2023 года (извлечение).

Основные элементы учетной политики.

Нематериальные активы.

Регистрационные права на игроков представляют собой нематериальные активы с определенным сроком полезного использования, длительность которого равна сроку контракта о регистрационных правах, заключенному с игроком. Регистрационные права на игроков признаются по первоначальной стоимости, которая включает также любые дополнительные расходы, которые могут быть дисконтированы в случае, если платежи осуществляются в течение более чем одного года.

Регистрационные права на игроков признаются в момент передачи клубу контроля над ними.

Временное приобретение и передача регистрационных прав на игроков в случае, если их продолжительность превышает 12 месяцев, учитываются в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [20].

Таблица 1

Удельный вес регистрационных прав на игроков в активах европейских футбольных клубов

Футбольный клуб	Удельный вес в общей сумме активов, %		Удельный вес во внеоборотных активах, %	
	Отчетный год, закончившийся 30.06.2023	Отчетный год, закончившийся 30.06.2022	Отчетный год, закончившийся 30.06.2023	Отчетный год, закончившийся 30.06.2022
«Милан» (Италия)	31,24	25,38	44,99	36,87
«Реал Мадрид» (Испания)	14,02	12,92	18,78	22,78
«Манчестер Юнайтед» (Англия)	29,20	24,44	34,24	29,93
«Ювентус» (Италия)	38,80	47,12	48,05	61,42
«Манчестер Сити» (Англия)	32,09	34,34	50,11	49,92
«Аякс» (Нидерланды)	29,45	22,92	39,61	31,06
«Боруссия» (Германия)	32,99	27,89	38,32	35,33
«Бавария» (Германия)	23,52	23,30	44,24	37,61

Источник: составлено авторами на основе [16-24].



Рис. 1. Структура выручки ряда европейских футбольных клубов за год, закончившийся 30 июня 2023 года
Источник: составлено авторами на основе [16, 22, 24]

Если признание регистрационного права на игрока в качестве нематериального актива обычно не вызывает сложностей, то классификация дохода, полученного от его продажи, для ряда футбольных клубов не явля-

ется столь однозначной. В 2019 году данный вопрос был вынесен на обсуждение Комитетом по интерпретациям МСФО. Рассматривались следующие варианты классификации дохода от продажи регистрационного права

в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе:

1. Прибыль или убыток, которые возникают при продаже игрока, рассчитываются как разница между чистыми поступлениями от продажи и балансовой стоимостью регистрационного права; они «подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива и не должны классифицироваться как выручка» (п.113 МСФО (IAS) 38).

2. Доход от продажи регистрационного права на игрока классифицируется как выручка в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [11].

С одной стороны, первый вариант представляется наиболее очевидным, поскольку доходы от продажи регистрационных прав на игроков для многих футбольных клубов не являются самой значимой статьей, формирующей их выручку. Так, главными источниками дохода являются: продажа билетов на матчи и прав на трансляции матчей на телевидении, продажа футбольной атрибутики и символики клуба, а для наиболее известных клубов – призовые от участия в крупных клубных турнирах (рис. 1).

С другой стороны, некоторые футбольные клубы воспитывают игроков, задействуют их в футбольных матчах и в дальнейшем продают в более именитые клубы до истечения срока контракта; это считается частью их обычной деятельности. В таких клубах поступления от продажи игроков могут составлять значительную долю их выручки, которая доходит до 50%.

По итогам заседания Комитет по интерпретациям МСФО отметил, что в подобных случаях клубы могут учитывать регистра-

ционное право на таких игроков в качестве запасов. Это не противоречит п.3 МСФО (IAS) 38, где сказано, что нематериальный актив, который предназначен для продажи в ходе обычной деятельности, должен учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Согласно определению, данному в МСФО (IAS) 2, запасы – активы, «предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; находящиеся в процессе производства для такой продажи; находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг» [4].

Таким образом, в тех случаях, когда регистрационное право на игрока классифицировано как запасы, доход от трансфера футболиста клубу-продавцу следует учитывать в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка». При этом прекращение признания регистрационного права также должно происходить в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2, т.е. при продаже его балансовая стоимость будет признана в качестве расхода в том периоде, в котором была признана соответствующая выручка [11].

Проанализировав отчетность ряда европейских футбольных клубов, авторы пришли к выводу, что все они классифицируют регистрационные права на игроков в качестве нематериальных активов. Однако некоторые клубы при этом признают доход от их продажи в составе выручки согласно МСФО (IFRS) 15, а убыток – в составе операционных расходов (например, ФК «Ювентус»). Этот способ является оправданным, поскольку у «Ювентуса» доходы от продажи игроков составляют довольно большой удельный вес в общей сумме выручки (14%) и возникают на постоянной основе (рис. 2).



Рис. 2. Структура выручки ФК «Ювентус» за год, закончившийся 30 июня 2023 года
Источник: составлено авторами на основе [20]

Такие футбольные клубы, как «Манчестер Юнайтед», «Бавария» и «Барселона» включают прибыли и убытки от продажи регистрационных прав на игроков в состав операционных доходов/расходов, а итальянский «Милан» – в состав прочих доходов/расходов.

Таким образом, можно выделить следующие основные способы признания прибыли и убытка от продажи регистрационных прав на игроков в финансовой отчетности европейских футбольных клубов:

1. Прибыль от продажи – в составе выручки, убыток – в составе операционных расходов;
2. Прибыль – в составе операционных доходов, убыток – в составе операционных расходов;
3. Прибыль – в составе прочих доходов, убыток – в составе прочих расходов.

Комитет по интерпретациям МСФО также отметил, что в отчете о движении денежных средств классификация денежных потоков от продажи игроков будет зависеть от того, как регистрационные права были ранее были классифицированы в отчете о финансовом положении (балансе): если в качестве нематериального актива, то они должны включаться в денежные поступления от инвестиционной деятельности; если в качестве запасов – в денежные поступления от операционной деятельности.

На практике в отчетности всех проанализированных футбольных клубов поступление и выбытие денежных средств, связанные с регистрационными правами на игроков, были отнесены к инвестиционной деятельности.

Если говорить о России, то в нашей стране отсутствуют бухгалтерские стандарты, регулирующие учет расходов на приобретение игроков профессиональными клубами. Так, в перечне нематериальных активов, представленном в новом ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», регистрационные права не упомянуты [6]. Тем не менее, Российский футбольный союз (РФС) утверждает Правила Российского футбольного союза по лицензированию футбольных клубов в Российской Федерации, в которых устанавливает, в частности, требования к финансовой отчетности российских клубов. Так, в настоящее время годовая отчетность по состоянию на 31 декабря может быть представлена либо в соответствии с РСБУ, либо в соответствии с МСФО, и подлежит обяза-

тельному аудиту. Стоит отметить, что еще в 2018 году Правилами РФС только лишь в случае составления консолидированной финансовой отчетности футбольному клубу разрешалось применять МСФО.

В редакции 8.0 данного документа от 2024 года сказано, что клуб может самостоятельно принять решение о выбранном методе учета расходов, которые связаны с приобретением регистраций игроков [8]. В редакции 7.0 Правил от 2023 года данный вопрос был освещен более подробно. В частности, там отмечалось, что клубы, применяющие РСБУ при составлении своей отчетности, могут учитывать затраты по трансферам двумя способами:

1. Относить их на расходы текущего периода и отражать в отчете о финансовых результатах.

2. Капитализировать в составе расходов будущих периодов и отражать в бухгалтерском балансе. При этом должны выполняться следующие требования:

a) расходы должны быть осуществлены (услуги реально получены);

b) расходы не должны в полном объеме относиться к формированию затрат на производство услуг (работ, продукции) отчетного периода;

c) только прямые расходы на приобретение регистрации футболиста могут быть учтены в качестве расходов будущих периодов;

d) срок списания расходов будущих периодов может быть четко определен и подтвержден соответствующими документами, при этом он не может превышать 5 лет [7].

В бухгалтерском балансе расходы будущих периодов могут быть отражены в составе внеоборотных активов, если они подлежат списанию на расходы текущего периода в течение более, чем 365 дней с даты составления отчетности.

В дальнейшем общая стоимость трансфера футболиста должна списываться на расходы текущего периода в течение срока действия трудового договора с ним, который не должен превышать 5 лет. При этом если трудовой договор прекращается досрочно, то остаток суммы, включенный в расходы будущих периодов, должен быть сразу списан на расходы текущего периода.

Также следует отметить, что Правилами не разрешается включать в расходы будущих периодов расходы на воспитание собственных игроков [7].

При применении второго способа все прямые затраты на приобретение регистрации игрока отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и включают следующие основные статьи, которые отражаются по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:

- выплаты по трансферу предыдущему клубу;
- вознаграждения футбольным агентам;
- прочие прямые расходы на приобретение регистрации, например, сборы за трансфер.

В бухгалтерском балансе, в зависимости от их характера, расходы будущих периодов могут быть отражены по следующим строкам: 1110 «Нематериальные активы», 1190 «Прочие внеоборотные активы», 1260 «Прочие оборотные активы».

Для того, чтобы отчетность по РСБУ соответствовала требованиям, которые устанавливаются Правилами УЕФА по лицензированию клубов и финансовой устойчивости, с целью более детальной расшифровки статей бухгалтерского баланса российские футбольные клубы представляют дополнительные таблицы по форме, установленной Правилами РФС. Эти таблицы должны быть неотъемлемой частью Пояснительной записки к бухгалтерской отчетности. В частности, в расшифровывающей таблице F2.1 – 1 «Бухгалтерский баланс» как в разделе «Оборотные активы», так и в разделе «Внеоборотные активы» присутствует следующая статья, по которой должны быть раскрыты соответствующие суммы на начало и конец отчетного периода:

Капитализируемые затраты по приобретению регистраций игроков, в том числе:

- *трансферные расходы/аренда (расчеты с предыдущими клубами, включая компенсации за подготовку, РВС и солидарные выплаты (механизм солидарности)*
- *агентское вознаграждение/вознаграждение посредников*
- *подъемные и аналогичные выплаты игроку при заключении трудового договора (включая страховые взносы) [8].*

Таким образом, если, согласно учетной политике, выбран способ отражения затрат на приобретение регистраций игроков в качестве расходов будущих периодов, то в бухгалтерском балансе, составленном по РСБУ, они могут располагаться по разным строкам, что затрудняет сопоставимость представленной информации различными клубами.

И лишь дополнительные таблицы в пояснительной записке позволяют определить величину этого актива, который составляет значительную часть совокупных активов профессионального футбольного клуба.

Правилами также предъявляются требования к расшифровке информации, содержащейся в Отчете о финансовых результатах. Так, в специальной таблице F2.2 «Отчет о финансовых результатах» по строке «Выручка» должна показываться следующая информация:

- доходы: от продажи билетов, прав на трансляцию; от рекламы и спонсоров; от коммерческой деятельности;
- призовые выплаты от УЕФА и РФС;
- целевое финансирование;
- прочие операционные доходы.

В статье «Расходы» футбольные клубы должны отразить: прямые расходы, связанные с реализацией, персональные расходы по игрокам основного и молодежного состава, прочего персонала (зарплата, премии и т.д.), амортизация, прочие операционные расходы [8].

Доходы и расходы, связанные с выбытием и приобретением регистраций игроков, показываются отдельными строками и не являются частью операционной деятельности.

Помимо требований к отчетности футбольного клуба, составленной по РСБУ, Правилами также предъявляются требования к отчетности, составленной по МСФО. Согласно положениям Правил РФС, если клуб применяет Международные стандарты финансовой отчетности, то при наличии постоянного контракта с игроком капитализировать и отражать в качестве нематериального актива можно только прямые затраты на его приобретение. С момента покупки регистрационного права должна начисляться амортизация, которая не может превышать 5 лет по каждому футболисту.

Если говорить об Отчете о движении денежных средств, то денежные средства, которые относятся к приобретению регистраций игроков, а также поступления от их выбытия должны быть отнесены к инвестиционной деятельности (табл. 2).

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что в России четко регламентируется представление информации в отчетности футбольных клубов, составленной даже по МСФО, в то время как европейские футбольные клубы имеют гораздо больше свободы для применения профессионального суждения.

Таблица 2

Основные требования к отражению регистраций игроков в отчетности футбольных клубов в соответствии с Правилами Российского футбольного союза по лицензированию футбольных клубов (версия 7.0)

Статья	Отчетность, составленная по РСБУ	Отчетность, составленная по МСФО
Расходы по трансферам игроков	1. В составе расходов текущего периода в отчете о финансовых результатах; или 2. В бухгалтерском балансе в составе расходов будущих периодов	В составе нематериальных активов в отчете о финансовом положении
Прибыль/убыток от трансферной деятельности (Отчет о финансовых результатах)	В составе прочих доходов/расходов	В составе прочих доходов/расходов
Денежные потоки, связанные с приобретением и выбытием регистраций игроков (Отчет о движении денежных средств)	В составе инвестиционной деятельности	В составе инвестиционной деятельности

Таблица 3

Структура актива баланса футбольных клубов Российской Премьер-Лиги, представленного на сайте РФС

Статья актива баланса	Сумма, тыс. руб.
Оборотные активы	
Денежные средства и их эквиваленты	X
Дебиторская задолженность	X
Товарно-материальные запасы	X
Прочие оборотные активы	X
ИТОГО ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	X
Внеоборотные активы	
Основные средства	X
Нематериальные активы	X
Дебиторская задолженность	X
Прочие внеоборотные активы	X
ИТОГО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	X
ИТОГО АКТИВЫ	X

Источник: составлено авторами на основе [2].

Это касается не только структуры основных форм отчетности, но и классификации, например, прибыли и убытка от продажи регистрационных прав на игроков, а также денежных потоков, связанных с ними.

Помимо установления требований к отчетности футбольных клубов, Российский футбольный союз также ежегодно публикует сводный документ, который содержит основные финансовые показатели 16 клубов Российской Премьер-Лиги. Представленные на сайте РФС формы отчетности

(балансы и отчеты о финансовых результатах) имеют единую структуру. Так, в активе баланса показываются статьи за один предшествующий год (табл. 3).

Как мы видим, по данным такого унифицированного баланса нельзя определить величину капитализированных затрат на приобретение регистраций игроков каждого футбольного клуба. Кроме того, клубы могут применять разную учетную политику в отношении этих затрат, поэтому сравнивать их финансовые показатели не представляется возможным.

Таким образом, нельзя не согласиться с рядом авторов, что российская учетная практика сильно отстает от международной в части отражения в отчетности такого объекта, как человеческий капитал спортивных организаций [1].

На наш взгляд, наличие выбора одного из двух способов отражения затрат на приобретение регистраций игроков (в составе текущих расходов в отчете о финансовых результатах либо в составе расходов будущих периодов в бухгалтерском балансе) приводит к невозможности сопоставления информации, представленной разными футбольными клубами. Кроме того, если клуб выбирает первый способ учета затрат, то его важнейший актив – регистрационные права на игроков – не находит должного отражения в отчетности.

Авторы считают, что затраты на приобретение регистраций игроков российскими профессиональными клубами, как и европейскими, должны классифицироваться

в качестве нематериальных активов с выделением их в балансе отдельной строкой, что требует внесение изменений в положения ФСБУ 14/2022 и Правил РФС.

С другой стороны, несмотря на то, что европейские футбольные клубы при составлении своей отчетности по МСФО могут применять профессиональное суждение (например, в части классификации расходов на приобретение регистраций игроков, прибыли/убытка от их продажи), мы полагаем, что для повышения сравнимости финансовых показателей при анализе отчетности российских футбольных клубов необходимо сузить диапазон профессионального суждения и унифицировать представляемую клубами информацию. Также, на наш взгляд, прибыль или убыток от продажи игроков следует классифицировать не как прочие доходы/расходы, а как операционные и отражать в отчете о финансовых результатах отдельной строкой.

Библиографический список

1. Гошунова А.В. Возможности применения зарубежного опыта бухгалтерского учета человеческого капитала в российских профессиональных футбольных клубах // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. 2013. Т. 6, № 3. С. 106-116.
2. Ключевые финансовые показатели клубов МИР РПЛ за 2023 год // Российский футбольный союз (РФС). [Электронный ресурс]. URL: <https://rfs.ru/subject/1/documents/download?documentId=1469> (дата обращения: 22.02.2025).
3. Морозова Т.В., Малицкая В.Б. Международные стандарты финансовой отчетности: материальные и нематериальные активы. Практика применения. М.: Инфра-М, 2022. 293 с. ISBN 978-5-16-017242-2. DOI: 10.12737/1836225. EDN DDTCCW.
4. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации. Приложение № 2 – Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71223262/> (дата обращения: 11.01.2025).
5. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации. Приложение № 25 – Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71223396/> (дата обращения: 11.01.2025).
6. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы» ФСБУ 14/2022: приказ Минфина РФ от 30.05.2022 № 86н [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/404902297/> (дата обращения: 10.01.2025).
7. Правила Российского футбольного союза по лицензированию футбольных клубов в Российской Федерации (версия 7.0) // Российский футбольный союз (РФС). [Электронный ресурс]. URL: <https://rfs.ru/subject/1/documents/download?documentId=1383> (дата обращения: 25.01.2025).
8. Правила Российского футбольного союза по лицензированию футбольных клубов в Российской Федерации (версия 8.0) // Российский футбольный союз (РФС). [Электронный ресурс]. URL: <https://rfs.ru/subject/1/documents/download?documentId=1709> (дата обращения: 20.02.2025).

9. «Спартак» поставил рекорд. Главные итоги трансферной кампании в России // Интернет-газета РБК. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/sport/21/02/2025/67b447b89a7947ed5923ca07> (дата обращения: 22.02.2025).
10. FIFA Global Transfer Report [Электронный ресурс]. URL: <https://inside.fifa.com/transfer-system/global-transfer-report> (дата обращения: 15.02.2025).
11. IFRS Interpretations Committee Meeting. Presentation of Player Transfer Payments [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/november/ifric/ap6-ifrs-15-ias-38-presentation-of-player-transfer-payments.pdf> (дата обращения: 02.02.2025).
12. Majewski S., Majewska A. Using Monte Carlo Methods for the Valuation of Intangible Assets in Sports Economics // *Folia Oeconomica Stetinensia*. 2017. № 17(2). P. 71-82. <https://doi.org/10.1515/fofi-2017-0019>.
13. Martin G.R., Lopez A.R., Gonzalez D.S. Valuation of football players in financial statements: the power of the crowd versus transfer fees // *European Financial Management*, 2019. P. 1–34. URL: https://www.efmaefm.org/0EFMAMEETINGS/EFMA%20ANNUAL%20MEETINGS/2019-Azores/papers/EFMA2019_0566_fullpaper.pdf (дата обращения: 02.02.2025).
14. Mouritsen J., Larsen H.T., Bukh P.N. Intellectual capital and the “capable firm”: narrating, visualising and numbering for managing knowledge // *Accounting, Organizations and Society*. 2001. Vol. 26. No. 7-8. P. 735-762. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00022-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00022-8).
15. Oprean V.B., Oprisor T. Accounting for soccer players: capitalization paradigm vs. Expenditure // *Procedia Economics and Finance*. 2014. № 15. P. 1647-1654. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00636-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00636-4).
16. Official website AC Milan [Электронный ресурс] URL: <https://www.acmilan.com/en> (дата обращения: 30.01.2025)
17. Official website AFC Ajax Amsterdam [Электронный ресурс]. URL: <https://english.ajax.nl/> (дата обращения: 30.01.2025).
18. Official website Borussia Dortmund [Электронный ресурс]. URL: <https://www.bvb.de/de/en.html> (дата обращения: 30.01.2025).
19. Official website FC Bayern Munich [Электронный ресурс]. URL: <https://fcbayern.com/en> (дата обращения: 30.01.2025).
20. Official website Juventus FC [Электронный ресурс]. URL: <https://www.juventus.com/en/> (дата обращения: 31.01.2025).
21. Official website Manchester City FC [Электронный ресурс]. URL: <https://www.mancity.com/> (дата обращения: 30.01.2025).
22. Official website Manchester United [Электронный ресурс]. URL: <https://www.manutd.com/> (дата обращения: 30.01.2025).
23. Official Website of PricewaterhouseCoopers [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pwc.com/gx/en.html> (дата обращения: 06.02.2025).
24. Official website Real Madrid CF [Электронный ресурс]. URL: <https://www.realmadrid.com/en-US> (дата обращения: 31.01.2025).