

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

ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОФЕСІЙНИХ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ

Визначено структуру доходів українських професійних футбольних клубів, сучасний стан футбольного бізнесу в цілому та його окремих елементів, а також особливості господарської діяльності професійних футбольних клубів, виявлено напрямки обліково-інформаційного забезпечення діяльності професійних футбольних клубів як гарантії прийняття ефективних управлінських рішень та основні об'єкти управління й системи бухгалтерського обліку, якими є: по-перше, права на футболістів, вартість придбання яких визначається залежно від трансферту та відображається в складі нематеріальних активів суб'єкта господарювання; по-друге, розрахунки за трансферами, які обумовлені придбанням права на гравця-футболіста під час трансферних вікон. Наведені специфічні об'єкти облікового відображення діяльності професійного футбольного клубу вказують на взаємозв'язок функціонування підприємства на всіх ринках, а також на напрями фінансування його діяльності як повноцінного суб'єкта господарювання.

Ключові слова: професійні футбольні клуби; стадіон; УЄФА; ФІФА; атрибутика; фінансовий гонорар.

Постановка проблеми. Одна з основних проблем розвитку досліджень у сфері економіки спорту полягає у вивченні активних методів управління діяльністю спортивних клубів, зокрема професійних футбольних клубів, як повноцінних суб'єктів господарювання, зважаючи на галузеву специфіку діяльності. Дослідження мають бути спрямовані на забезпечення ефективної діяльності таких господарських інститутів, розкриття їх особливостей та потенціалу в національній економіці. Саме дослідження в даних аспектах дозволить виявити напрями обліково-інформаційного забезпечення управління як гаранта прийняття ефективного управлінського рішення. Одним з напрямків наукового дослідження даної галузі спорту, зокрема його бізнесового аспекту, мають стати проблеми управління професійними футбольними клубами, зокрема обліку діяльності професійних футбольних клубів як суб'єктів господарювання в процесі управління ними.

© Н.М. Батіщева, Г.П. Лукашук, 2015

ного процесу. З метою визначення необхідним є визначення

сучасного стану футбольного бізнесу в цілому та його окремих

елементів зокрема. Крім того, система бухгалтерського обліку та звітності професійних футбольних клубів є одним з основних елементів вимог до функціонування та участі футбольного клубу в міжнародних змаганнях, що затверджено в положеннях УЄФА.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання особливостей діяльності професійних футбольних клубів (ПФК), що стали основою в розробці облікового забезпечення управління ними, розглядалися в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених: А.Вилки, Д.Дайте, Д.Джонс, А.Дрессі, С.Кларк, Г.Леонард, К.Льюїс, Р.Маккормік, М.Мелоун, Ч.Мотлі, В.Ніл, М.Райт, Г.Скаллі, С.Сміт, Д.Стюарт, М.Хадурі, Д.Хант, Н.Хіроші, Д.Фергюссон. Питання окремих об'єктів бухгалтерського обліку ПФК порушувалися в працях Н.М.Базілій, Т.М.Банасько, І.А.Бігдан, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, Т.В.Давидюк, В.В.Євдокимова, Г.Г.Кірейцева, І.І.Криштопа, С.Ф.Легенчука, Н.М.Малюги, Т.В.Польової, С.В.Шульги та ін.

Викладення основного матеріалу. Спортивні клуби, зокрема професійні футбольні клуби, стали чи не найприбутковішим видом бізнесу. Так, відповідно до дослідження аудиторської компанії Deloitte, до отриманих доходів вони враховують плату за трансфер гравців, податок на додану вартість та інші податки, що стягуються з виручки від продажів. У таблиці 1 на основі аналізу діяльності світових професійних клубів світу, виходячи з оприлюднених даних про господарську діяльність на офіційних сайтах, зазначено доходи найвідоміших професійних футбольних клубів, відповідно до представленого рейтингу УЄФА.

Таблиця 1
Доходи престижних професійних клубів Європи

Клуб	Виручка відповідно до фінансової звітності за періоди, млн. дол.		
	2007–2008	2006–2007	2005–2006
Іспанія			
Реал Мадрид	365,8	351,8	292,2
Барселона	308,8	291,1	259,1
Англія			
Манчестер Юнайтед	324,8	315,4	242,6

Челсі	268,9	284,4	221,0
Арсенал	264,4	264,2	177,4
Ліверпуль	210,9	202,1	176,0
Німеччина			
Баварія Мюнхен	295,3	223,7	204,7
Італія			
Мілан	209,5	227,7	238,7
Рома	175,4	157,7	127,0

Загальносвітовий вектор послідовної трансформації економічних відносин, розвиток нових методів ринкових відносин та управління економікою різних рівнів супроводжується значною диверсифікацією видів діяльності, що й зумовило появу спортивного бізнесу, особливо в футбольній сфері.

В Україні вказані зміни проходять на фоні визначення соціальної та економічної цінності даного виду господарської діяльності та необхідності управління нею.

Нова економіка зумовлює широкий розвиток даного сегмента ринку, що, в свою чергу, диктує необхідність розробки наукових підходів до оцінки сучасного стану, функціонування та подальшого розвитку послуг спортивної галузі.

Професійний спорт, зокрема професійний футбол, сьогодні є платною спортивною послугою, яка передбачає економічну і соціальну ефективність для суб'єктів і високу інформаційно-розважальну цінність спортивно-видовищних заходів для глядачів. Формування соціально-економічних відносин у професійному спорті має свої специфічні особливості. Виходячи з мети і характеру досліджуваної галузі діяльності, суб'єктів виділяють у вигляді її економічних учасників: спортсмени-професіонали, глядачі, професійні спортивні організації, а також органи управління спортом.

У наш час футбол – це бізнес, побудований на використанні знань. Цю модель цікаво проаналізувати на прикладі футболу ще й тому, що проблеми, які стоять перед футбольними командами, абсолютно аналогічні тим, з якими зіштовхуються будь-які сучасні організації. Так ключовими для футболу, як і для бізнесу в цілому, сьогодні стали питання розподілу обов'язків між власниками і найманими менеджерами, розробка стратегічних і тактичних планів розвитку, логіка побудови взаємовідносин із засобами масової інформації та державними органами. І без добре налагоджених бізнес-процесів високих результатів у футболі можна не чекати. Тому в умовах

сучасного спортивного ринку великого значення набувають інші, непрямі методи просування торгової марки [3, с. 100].

Деякі футбольні клуби розглядають себе як медіа-компанії і ставлять перед собою за мету – стати потужною бізнес-групою, що спеціалізується «на розвазі і відпочинку». Зараз перед клубами стоять три основні завдання:

- по-перше, створити спортивне шоу (забезпечити команду всім необхідним і підготувати висококласних гравців);
- по-друге, здійснити його (організувати і провести матч);
- по-третє, комерціалізувати шоу (продати його споживачам).

До основних споживачів «футбольного продукту» належать вболівальники, VIP-клієнти, корпоративні клієнти та ЗМІ. Для того щоб отримати максимальний ефект від «продажу», шоу слід належним чином «упакувати», добре відзняти, а спортивна арена (стадіон) повинна мати все необхідне для розміщення реклами спонсорів та організації продажу атрибутики.

Таким чином, професійний футбольний клуб є повноцінним економічним інститутом. Виходячи з цього, необхідним є його розгляд як суб'єкта господарювання. Відповідно до зазначеного вище, його діяльність є багатопрофільною, кожен з яких пов'язаний з отриманням прибутку. Так відповідно до установчих документів професійних футбольних клубів України, їх діяльність полягає в такому (табл. 2).

Таблиця 2

*Види діяльності професійних футбольних клубів України
відповідно до установчих документів*

Назва клубу	Вид діяльності
ВАТ «ФК "Динамо" Київ»	74.40.0 Рекламна діяльність; 85.11.1 Діяльність лікарняних закладів; 92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту
ПАТ «ФК "МЕТАЛІСТ"»	51.90.0 Інші види оптової торгівлі; 92.32.0 Діяльність концертних та театральних залів; 92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту
ЗАТ «ФК "Сталь-Алчевськ"»	92.61.0 Діяльність спортивних об'єктів; 92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту
АТЗТ «ФК "Таврія"»	51.39.0 Неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами; 52.12.0 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту;

	92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту
АТ «ФК "ЧОРНОМОРЕЦЬ"»	70.20.1 Здавання під найм власної та державної нерухомості виробничо-технічного та культурного призначення; 92.61.0 Діяльність спортивних об'єктів; 92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту
ЗАТ «ФК "Шахтар"»	60.23.0 Діяльність нерегулярного пасажирського транспорту; 92.61.0 Діяльність спортивних об'єктів; 92.62.0 Інша діяльність у сфері спорту

Таким чином, професійний футбольний клуб є суб'єктом господарювання, який здійснює господарську діяльність у сфері спорту та надання суміжних послуг, пов'язаних із забезпеченням основної діяльності. Господарська діяльність професійного футбольного клубу має як економічний ефект, так і соціальний. Отже, розглянемо особливості господарської діяльності професійних футбольних клубів світу та України, що дасть можливість визначити пріоритетні об'єкти управління та напрями розвитку організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку даних об'єктів.

З точки зору бізнесу, в різних країнах футбол перебуває на різних етапах розвитку. Наприклад, влада багатьох європейських держав довгий час перешкоджала комерціалізації клубів. Зокрема, в Іспанії лише чотири роки тому було дозволено розміщувати акції футбольних клубів на біржі. А в Англії були встановлені обмеження з виплати дивідендів (які, втім, і без того рідко виплачувалися). Проте капіталізація клубів і галузі в цілому зростає. Так, відповідно до досліджень Annual Review of Football Finance-2004 компанії Deloitte, доходи європейських клубів та федерацій щорічно складають більше 7 млрд євро (\$ 13 млрд). Більше половини з них (3,9 млрд євро) генерують клуби «великої п'ятірки» європейських країн (Англія, Італія, Німеччина, Іспанія і Франція). Беззаперечним лідером є Англія – 1,7 млрд євро. Англійська прем'єр-ліга вважається «фінансовим чемпіоном» Європи, отримуючи дохід у розмірі 1,2 млрд євро (італійська серія А, яка посідає друге місце, - 0,8 млрд євро). І оскільки місткість стадіонів у цих країнах приблизно однакова, можна говорити про те, що Англія лідирує за рахунок більш високого рівня розвитку телевізійного ринку і спонсорства.

Популярність цього виду бізнесу досить висока. Міжнародна федерація футболу (ФІФА) об'єднує 204 національні федерації, що включають 340 тис. клубів, 55 млн. футболістів і 500 тис. суддів. Але

лише близько сотні футбольних клубів – це прибуткові бізнес-проекти. Пов'язано це з тим, що поряд зі значними дохідними частинами бюджету, їх витрати зазвичай перевищують загальний розмір надходжень. В основному фінансово успішними є команди, які стали міжнародними брендами. До таких належать «Манчестер Юнайтед», мадридський «Реал», «Барселона», «Ювентус», мюнхенська «Баварія», «Мілан», «Арсенал», «Челсі».

З економічної точки зору вболівальники становлять інтерес для виробників найрізноманітніших спортивних товарів і послуг як основна категорія споживачів, оскільки вони спостерігають за змаганнями з відкритого і кабельного телебачення, виступають як радіослухачі, споживають спортивні послуги та інформацію через мобільні телефони й Інтернет, а також за допомогою друкованих ЗМІ. Задовольняючи потреби вболівальників у частині надання спортивної інформації і видовищ, компанії-виробники вирішують і власні економічні завдання з отримання прибутку. Вставляючи в спортивні трансляції рекламні сюжети і повідомлення, електронні та друковані ЗМІ, отримують доходи від рекламодавців [2, с. 15].

Проте до основних джерел їхніх доходів можна віднести доходи від продажу телевізійних прав і квитків на матчі, гонорари за проведені матчі, призи за участь у Лізі чемпіонів і Кубку УЄФА, спонсорські угоди. І, незважаючи на те, що доходи клубів відрізняються за величиною, процентний внесок телевізійних трансляцій, спонсорів, продажу квитків та мерчандайзингу приблизно однаковий.

Бажання вболівальників передбачати підсумки спортивних змагань і турнірів, а також робити грошові ставки на свої прогнози дозволяє будувати цілу систему розгалуженого бізнесу спортивних послуг, в межах якого обертаються багатомільярдні суми. У свою чергу, ресурси, організатор спортивного бізнесу, проектування і керування формуванням послуги, створення спортивної послуги, оцінка вартості та продаж послуг, продаж прав показу на вітчизняному та зарубіжному телебаченні, продаж квитків, продаж реклами букмекерського і спортивно-лотерейного бізнесу відкривають можливості додаткового фінансування фізичної культури і спорту з даного джерела. Одночасно спортивні вболівальники побічно (через перерозподільну систему податків і відрахувань) беруть участь у бюджетній фінансовій підтримці спорту, його розвитку [2, с. 16].

Структура доходів українських клубів збігається із західноєвропейською, відрізняється лише порядком отриманих сум, а також процентним співвідношення найбільш прибуткових статей.

Специфіка вітчизняного футболу полягає в тому, що доходи від телетрансляцій, реклами, продажів сезонних абонементів та клубної атрибутики становлять незначну частину бюджетів (табл. 3). Практично нерозкритий потенціал корпоративного сегмента, який в Європі стає одним із ключових споживачів футбольного шоу, рідко застосовується і продаж ліцензій на використання бренда футбольного клубу. Найприбутковіша стаття українського клубу - участь в єврокубках. Але оскільки така розкіш доступна далеко не всім клубам, основне навантаження поки що падає на спонсорів і акціонерів.

Таблиця 3

Бюджети професійних футбольних клубів України

Назва клубу	Бюджет, €	Рік створення
Шахтар (Донецьк)	60.000.000 €	1936
Динамо Київ	56.000.000 €	1927
Дніпро (Дніпропетровськ)	36.000.000 €	1925
Металіст (Харків)	25.000.000 €	1925
Арсенал (Київ)	19.000.000 €	2001
Металург (Донецьк)	16.000.000 €	1992
Кривбас	11.000.000 €	1959
Ворскла	11.000.000 €	1955
Чорноморець	10.000.000 €	1936
Таврія	10.000.000 €	1958
ФК Севастополь	9.000.000 €	-
Металург (Запоріжжя)	8.000.000 €	1935
Карпати	7.800.000 €	1963
Іллічівець	6.000.000 €	1960
Зоря (Луганськ)	6.000.000 €	1923
Нафтовик (Охтирка)	5.000.000 €	-
Харків	4.000.000 €	-
ФК Львів	4.000.000 €	-
Динамо-2 (Київ)	3.500.000 €	-
Оболонь	3.000.000 €	1992
Закарпаття	2.500.000 €	1946
Волинь	2.000.000 €	1960
Сталь (Алчевськ)	2.000.000 €	1988

«Будь-який футбольний клуб в Україні – неприбуткова справа. Але для іміджу людей з великого бізнесу, для їхнього політичного впливу клуб (до того ж елітний) має значно більше значення, ніж розмір

прибутку, який він дає. Незважаючи на це, наші вітчизняні клуби (маються на увазі “Динамо” і “Шахтар”) живуть за загальноприйнятими законами футбольного бізнесу. У них чудово розвинена інфраструктура, гарні дитячі школи. Однак все це тримається на амбіціях, ентузіазмі й розумінні власниками клубів необхідності нести фінансові витрати. Всі інші клуби тримаються завдяки силовим зусиллям місцевих владних структур, які знаходять колективних чи приватних спонсорів для “підтримки штанів” регіонального футболу».

Втім без підтримки власників зробити клуб сильним і вивести його на європейський рівень неможливо. Так, відповідно до офіційних даних, усі вітчизняні клуби, включаючи таких відомих, як «Шахтар» і «Динамо», заробляють менше, ніж витрачають. Відповідно до даних ДПАУ, за 11 місяців 2003 р. компанія «ФК “Динамо” Київ» зазнала збитків на суму 20,8 млн. грн., а ВАТ «ФК “Металіст” Харків» за період з січня по вересень цього ж року має чистий збиток 2,33 млн. грн.

Дефіцит бюджету футбольного клубу в Європі також досить поширене явище, незважаючи на їх величню. Це пов'язано в основному з надмірною залежністю клубу від доходів, отриманих за телетрансляції, і з нестабільністю попиту з боку уболівальників і партнерів. Наприклад, фінансовий підсумок німецького професійного футбольного клубу «Гамбург» [3] за 2003 р. склав 14,3 млн. євро збитку. Проте розрив між доходами і витратами більшості європейських клубів невеликий, так що для покриття дефіциту їх власникам не доводиться робити значних інвестицій.

Здатність клубу приносити дохід визначається рядом чинників. Ключовими чинниками для клубів з найбільших і великих дивізіонів являються центральні статті доходу (трансляції, спонсорство), участь в європейських змаганнях, володіння стадіоном і здатність підтримувати зв'язок зі своїми уболівальниками. Для малих і мікродивізіонів важливішу роль відіграють інші чинники: фінансова підтримка головного спонсора у вигляді спонсорських контрактів або капіталовкладень у клуб. Кінцевий результат є одним і тим самим (наприклад, виплата зарплат), проте спонсорські контракти включаються в дохід, а капіталовкладень немає. Купівельна спроможність (державна економіка), що відрізняється, також впливає на комерційний дохід і дохід від продажів квитків.

Відрахування від телетрансляцій у 2009–2010 рр. стали найбільш важливим джерелом доходів клубів у країнах «великої п'ятірки».

Якщо ж подивитися на ситуацію кілька років тому, то права на телетрансляції тоді були одним з найменших джерел доходу.

У сезоні 2008–2009 рр. продаж телевізійних, комерційних і рекламних прав принесла Лізі чемпіонів дохід у 820 млн. €. Більше 70 % цієї суми було витрачено на преміальні виплати 32 команд-учасниць групового етапу. Сума, що залишилася, пішла на «виплати солідарності» для національних федерацій і дрібні витрати. Престиж участі клубів у європейських турнірах підкріплений солідними цифрами, які наведені в таблиці 4, відповідно до офіційно оприлюднених даних УЄФА.

Таблиця 4

Характеристика фінансових винагород за участь футбольного клубу в Європейських турнірах у сезоні 2008–2009 рр.

Захід	Ліга чемпіонів, € млн. €	Кубок УЄФА, млн. €
Участь на груповій стадії	3,0	0,105
Зіграний матч	0,4	-
Перемога	0,6	0,04
Нічия	0,3	0,02
Вихід в 1/16 фіналу	-	0,07
Вихід в 1/8 фіналу	2,2	0,07
Вихід в 1/4 фіналу	2,5	0,3
Вихід в 1/2 фіналу	3,0	0,6
Вихід у фінал	4,0	1,5
Перемога у турнірі	7,0	2,5

В Україні заробити на наданні телевізійних прав на трансляцію домашніх матчів можуть лише клуби, що виступають у Лізі чемпіонів або в Кубку УЄФА. А оскільки телевізійний ринок України у багато разів менший за аналогічні ринки інших європейських держав, то основна частина доходів все одно йде в західні клуби. Адже для успішного продажу таких прав потрібно ім'я і кількома потрапляннями в Лігу чемпіонів його не сформуєш.

Представники українського футболу в минулій єврокубковій кампанії отримали €19,205 млн. € Найбільші преміальні дісталися переможцю останнього в історії розіграшу Кубка УЄФА – донецькому «Шахтарю» –€10,6 млн. €. Київське «Динамо», що дійшло до 1/2 фіналу Кубка УЄФА в цілому отримало €8,1 млн. €. А харківський «Металіст» поповнив свій бюджет на €505 тис. €. З даних таблиці 4 видно, що преміальні, виплачені за участь у Кубку УЄФА, на кілька порядків поступаються Лізі Чемпіонів. Однак переформування змагання в новий

турнір – Лігу Європи – сприяє підвищенню фінансових винагород для клубів, наближених до стандартів Ліги Чемпіонів.

Якщо ж взяти звичайний футбольний клуб України (не розглядаючи Кубок УЄФА і Лігу чемпіонів), то виявиться, що клуб ще має доплачувати телекомпанії, щоб та показала матч з його участю. Цього немає в жодній розвиненій країні світу. Тому клуби продовжують шукати способи підвищення прибутковості даної статті. Вітчизняні телевізійні компанії не готові платити за права на телетрансляції футбольних матчів тому, що охочих купувати дорогий ефірний час для показу рекламних роликів у передачах з невисокою популярністю знаходиться небагато. А популярність трансляцій матчів українського чемпіонату невисока через те, що самі матчі – недостатньо якісний продукт для глядача. Виходячи з цього, телебачення не показує спорт через те, що спортивний продукт не продається, а той не продається тому, що клуб показує погані результати, будучи не приведений у нормальний комерційний стан.

Наступним видом доходів професійних футбольних клубів є касові збори. Так в Англії клуби, що беруть участь у вітчизняній прем'єр-лізі, на доходах від проведення матчів заробили 360 млн. євро. Це більше ніж у два рази перевищує показник будь-якої іншої європейської ліги. Середня відвідуваність домашніх матчів «Манчестер Юнайтед» у прем'єр-лізі в середньому за рік складає понад 70 тис. осіб.

Порівняння європейських та вітчизняних цін допомагає краще оцінити бізнес-сторону українського футболу. Так платити за матчі в повному розмірі готові лише 10–15 % глядачів, які приходять на стадіон. Причин цьому багато – від нерозвиненості футбольних переваг до відсутності нормальних стадіонів. Непогані доходи приносять лише єврокубкові матчі.

Непогану прибавку до заробітку на квитках приносить продаж продуктів харчування під час матчів. Цей вид бізнесу приносить «Манчестер Юнайтед» дохід, що дорівнює 5 % від того, що він «робить» на квитках. Так Олексій Соколов, директор агентства SportAge, стверджує, що «частка цієї статті доходів може досягати і 20 %. Наприклад, німецький клуб «Шальке-04» отримує від цих продажів, за найскромнішими підрахунками, близько 120 тис. євро за домашню гру». Українські клуби починають поступово освоювати такий вид бізнесу, але розглядають його поки як потрібний більше для задоволення голоду глядачів, ніж як спосіб заробляння грошей.

Наступним видом грошових надходжень є спонсорство. За даними дослідницької компанії Sportima, в 2003 році футбол став спонсорованим видом спорту в світі – сума вкладень у нього склала

\$ 1,44 млрд, бо аудиторія футбольних змагань надзвичайно велика. І, відповідно, побудови емоційних зв'язків у головах такої великої кількості можливих споживачів між торговою маркою і ім'ям розкрученого гравця або клубу бажають багато виробників.

Клуби використовують дану перевагу, що у більшості випадків може врятувати від банкрутства. У провідних європейських клубах способи розміщення логотипів торговельних марок-спонсорів продумані глибоко й детально. Рекламні щити, електронні табло, барні стійки, зони в кімнаті для прес-конференцій – все це брендуються і приносить клубу гроші.

В Україні спонсорство лише почало розвиватися. І компанії почали замислюватися не тільки про підтримку футбольних клубів, але і про ефективність таких дій. Однак змагатися з європейськими лідерами як за величиною контрактів, так і за оригінальністю використання «реklamних площ» ще не можуть. За оцінками експертів, непоганою спонсорською підтримкою можуть похвалитися лише «Шахтар» (контракти з DCC і Adidas), «Динамо» (підтримка від «Промінвестбанку») і «Дніпро» (підтримка від Приватбанку).

Стосовно атрибутики, то в доходах провідних європейських клубів виручка від їх продажу складає 10–20 %. Стосовно України, то продаж атрибутики вітчизняними професійними футбольними клубами приносить приблизно 1 % доходу. А магазини, де її можна придбати, виступають лише як елемент футбольної інфраструктури, а не як окремий бізнес. Значні обсяги продажів такої продукції здійснюються через мережу Інтернет. Дослідження, проведені Premium TV в Англії, показали, що подібні магазини здатні збільшити оборот на 100 %, підвищивши середню вартість товару з 40 євро (у звичайних магазинах) до 70 (в магазинах он-лайн). З українських клубів онлайн-магазин на своєму офіційному сайті розмістив «Шахтар».

Найбільш витратна частина бюджету клубу – зарплати гравцям. Вперше футболісти стали отримувати за гру гроші в 1885 р., коли заснований в Англії за десять років до цього клуб «Смол Хіт Еліанс» (згодом «Бірмінгем Сіті») уклав зі своїми гравцями угоду, за якою вони отримували половину доходів від продажу квитків на матчі. З тих пір доходи від продажу квитків зросли, але ще більш істотно збільшилися зарплати гравців. Ця стаття витрат у європейських командах становить близько 50 % доходів клубу. Так, у 1998 р. середня зарплата гравця англійської прем'єр-ліги становила \$ 270 тис. на рік, а гравця першого дивізіону – \$ 100 тис. З того часу вона з кожним роком зростала, додаючи щорічно по 25 %.

Власна сучасна спортивна арена дозволяє істотно розширити набір послуг, що надаються клубом, збільшити кількість VIP-лож з усіма зручностями, кількість корпоративних лож з робочими кабінетами та кімнатами для переговорів, поліпшити комфортність і безпеку місць для глядачів тощо. Такі кроки розширюють спектр споживачів спортивного шоу і переносять основний акцент прибутковості зі звичайних глядачів на корпоративних і VIP-клієнтів. У таблиці 5 наведено особливості будівництва основних стадіонів, які приймали Євро-2012.

Характеристика футбольних стадіонів України, що брали участь у Євро-2012

Характеристика	«Металіст» (Харків)	«Олімпійський» (Київ)	«Донбас Арена» (Донецьк)	«Арена-Львів» (Львів)
Вартість робіт	\$50 млн.	\$250 млн.	\$400 млн.	\$75 млн.
Категорія	4 зірки	Еліт	Еліт	4 зірки
Вид	3 біговими доріжками	3 біговими доріжками	Без бігових доріжок	Без бігових доріжок
Місткість	42 000 місць	69 000 місць	51 500 місць	33 400 місць
Процент місць під дахом	100	100	93	100
Місця для паркування	2 252 (1 місце на 18 глядачів)	10 000 (1 місце на 7 глядачів)	7 000 (1 місце на 7 глядачів)	1 593 (1 місце на 20 глядачів)
Турнікети	88 (1 турнікет на 465 глядачів)	120 (1 турнікет на 575 глядачів)	116 (1 турнікет на 431 глядачів)	поки невідомо
Фаст-фуди	34 (1 фаст-фуд на 1200 глядачів)	40 (1 фаст-фуд на 1725 глядачів)	52 (1 фаст-фуд на 960 глядачів)	124 (1 фаст-фуд на 270 глядачів)
Туалети	120 (1 туалет на 341 глядачів)	180 (1 туалет на 383 глядачів)	227 (1 туалет на 220 глядачів)	130 (1 туалет на 259 глядачів)

Таким чином, стосовно вітчизняного футбольного бізнесу, то українська економіка в цілому і телевізійний ринок зокрема не настільки сильні, щоб вітчизняні футбольні клуби почали показувати по зазначених вище позиціях у своїх доходах цифри хоча б першого порядку, які обчислюються в мільйонах євро. Рейтинг, складений журналом «Фокус», показує, що доходи вітчизняних команд, чії матчі транслюють частіше за всіх, від продажу прав на телетрансляції лише незначно перевищують один мільйон гривень. Бюджети всіх українських футбольних клубів, як і більшість спортивних команд колишнього соцтабору, дефіцитні. Вони на 80 % наповнюються за рахунок спонсорських коштів, які, в свою чергу, є власними фінансовими активами власників клубів.

На сьогоднішній день бюджети і будь-яка звітність про фінансову діяльність практично кожного українського футбольного клубу – це велика комерційна таємниця. Але підтвердження того, що доходи вітчизняних клубів зростають. Поки в вітчизняному чемпіонаті найповнішу фінансову звітність ось вже другий рік надає лише донецький «Шахтар». Варто зазначити, що у клубів української Прем'єр Ліги була чудова можливість на більш якісному рівні організувати надходження фінансових активів і збільшення дохідної частини бюджету у зв'язку з проведенням у нашій країні фінальної стадії Чемпіонату Європи 2012 р.

Український футбол з кожним роком вдосконалюється. Зростає рівень чемпіонату і клас наших клубів. Розвиваються телебачення і відносини зі спонсорами. Однак у найближчі кілька років ситуація не дуже зміниться – власники і акціонери, як і раніше, будуть основною гарантією фінансової стабільності клубів. Прогрес помітний буде тоді, коли глядачі та спонсори стануть генерувати такий грошовий потік, якого вистачить на покриття всіх витрат клубу. І оскільки в Україні це станеться не завтра, то для таких команд, як «Шахтар», «Динамо» і «Дніпро», немає іншого шляху, окрім як експортувати футбольне шоу зі своєю участю за межі країни. Отже, вони будуть будувати свої бренди так, щоб зробити їх сильними на міжнародному ринку.

Таким чином, професійний футбольний клуб, будучи повноцінним суб'єктом господарювання, ефективно функціонує в ринкових умовах. Проведене дослідження дає можливість визначити місце футбольного клубу на ринках (рис. 1).

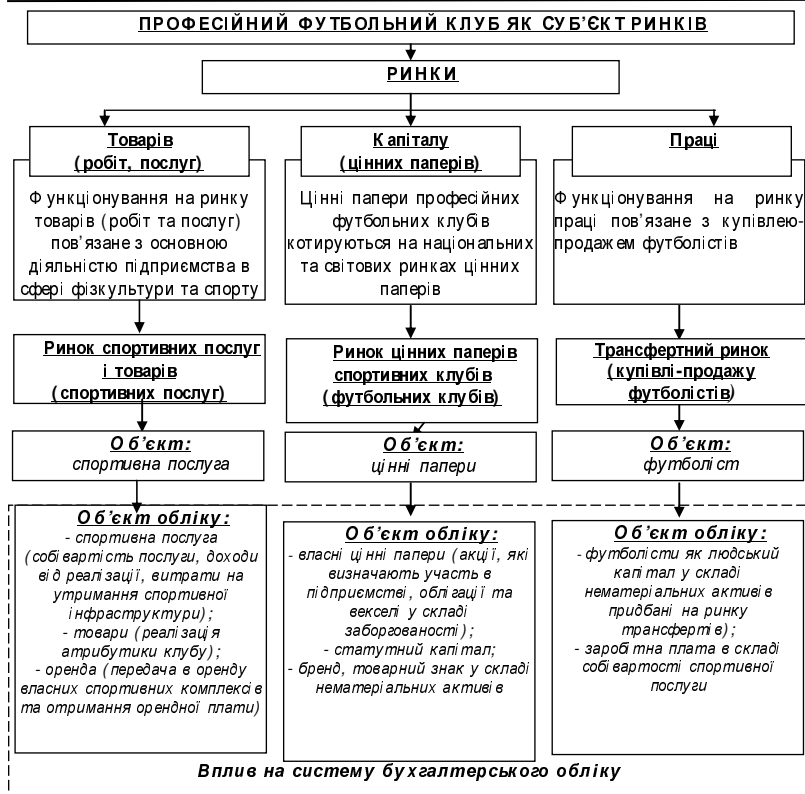


Рис. 1. Бухгалтерський облік господарської діяльності професійного футбольного клубу

Виходячи з зазначеного вище, можна спостерігати особливості господарської діяльності професійного футбольного клубу, а також визначити основні об'єкти управління та системи бухгалтерського обліку.

Таким чином, основними об'єктами бухгалтерського відображення господарської діяльності професійного футбольного клубу є:

- футболісти, вартість придбання яких визначається залежно від трансферту та відображається в складі нематеріальних активів. Залежно від вартості футболістів професійного футбольного клубу залежить його рейтинг та місце на ринку капіталів, й, відповідно, вартість самого клубу. Крім того, залежно від складу команди визначається її популярність й, відповідно, успіх реалізації спортивної послуги;

- бренд футбольного клубу визначається залежно від обраного методу оцінки нематеріального активу та відображається в складі нематеріальних активів. Від популярності бренда залежить вартість футбольного клубу на ринку цінних паперів, його популярність й, відповідно, касові збори, а також спонсорська підтримка.

Висновки. На основі аналізу сучасного футбольного бізнесу визначено, що структура доходів українських клубів подібна до західноєвропейських, відрізняється лише порядок отриманих сум, а також процентне співвідношення найбільш прибуткових статей. Специфіка вітчизняного футболу полягає в тому, що доходи від телетрансляцій, реклами, продажів сезонних абонементів та клубної атрибутики становлять незначну частину бюджетів. На основі цього визначено особливості господарської діяльності професійного футбольного клубу, а також основні об'єкти управління та системи бухгалтерського обліку, якими є: по-перше, права на футболістів, вартість придбання яких визначається залежно від трансферу та відображається в складі нематеріальних активів, адже залежно від вартості футболістів залежить рейтинг професійного футбольного клубу та місце на ринку капіталів і, відповідно, вартість самого клубу, а залежно від складу команди визначається її популярність і, відповідно, успіх реалізації спортивної послуги; по-друге, розрахунки за трансферами, які обумовлені придбанням права на гравця футболіста під час трансферних вікон.

Список використаної літератури:

1. Deloite International: Команда України потрапить на Чемпіонат світу з футболу [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.deloitte.com/view/az_AZ/az/fikirvideyalar/Etrafi-axtaris/61287249a8247210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
2. Алтухов С.В. Государственное управление и рыночное саморегулирование экономики профессионального спорта в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством (макрэкономика)» / С.В. Алтухов. – М. : ГУ ИМЭИ, 2007. – 28 с.
3. Начало сентября для «Гамбурга»: дела «национальные» с оглядкой на клуб [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://hamburgsv.net/sport/nachalo_sentyabrya_dlja_gamburga.html
4. Шубарин И.В. Особенности рынка физкультурно-спортивных услуг г. Челябинска / И.В Шубарин. // Вестник Института

экономики Уральской государственной академии физической культуры (Челябинск). – 2001. – № 4.

БАТЩЕВА Надія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення діяльності професійних футбольних клубів.

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

Наукові інтереси:

– облік та аналіз діяльності професійних футбольних клубів.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2015.