

УДК 303.4.025

**ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ ПРАВ РЕГИСТРАЦИИ ИГРОКОВ В
СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Курочкина И.П.

д.э.н., доцент,

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова,

Ярославль, Россия

Малышева Н.А.

магистрант,

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова,

Ярославль, Россия

Аннотация: в статье рассматриваются теоретические и практические вопросы обесценения нематериальных активов в виде прав регистраций игроков в профессиональных спортивных клубах. Представлен обзор существующих на данный момент подходов к обесценению прав регистрации игроков. Порядок проведения теста на обесценения на примере потенциально возможных ситуаций в профессиональном клубном спорте рассмотрен согласно положениям Международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: тест на обесценение; нематериальные активы; права регистрации игроков; единица, генерирующая денежные потоки.

**TEST FOR IMPAIRMENT OF PLAYER REGISTRATION RIGHTS IN
ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
STANDARDS**

Kurochkina I. P.

PhD, Associate Professor,

P. G. Demidov Yaroslavl state University,

Yaroslavl, Russia

Malysheva N. A.

undergraduate,

P. G. Demidov Yaroslavl state University,

Yaroslavl, Russia

Abstract: the article deals with theoretical and practical issues of impairment of intangible assets in the form of registration rights of players in professional sports clubs. The article contains an overview of current approaches to the impairment of player registration rights. The procedure for conducting an impairment test on the example of potential situations in professional club sports is considered in accordance with the provisions of International financial reporting standards.

Keywords: test for impairment; intangible assets; players' registration rights; cash-generating units.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского баланса, составленного по Международным стандартам финансовой отчетности, экономическому субъекту необходимо проводить тестирование активов на обесценение.

Права регистрации игроков удовлетворяют критериям идентифицируемости, указанным в абзаце 12 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы», а, следовательно, подлежат отражению в балансе экономического субъекта в составе нематериальных активов. Как следует из параграфа 1 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» балансовая стоимость актива должна достоверно отражать возмещаемую стоимость, которую можно получить при использовании или продаже данного актива. Следовательно, предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива. [8, п.9]

Возмещаемая стоимость актива - справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. [8, п.6]

Права регистраций спортсменов не входят в перечень активов, для которых тест на обесценение является исключением, а потому должны регулярно оцениваться с точки зрения признаков обесценения. Тем не менее, для проведения теста на обесценение прав регистраций спортсменов необходимо установить справедливую стоимость данного вида активов, что является затруднительным ввиду отсутствия единого трансферного рынка и субъективности оценки стоимости прав регистраций спортсменов. [5]

Вопросы об обесценении прав регистраций спортсменов активно обсуждаются в научном пространстве ввиду существующих спорных аспектов, в частности:

1. Порядок определения состава генерирующей доход единицы применительно к регистрации прав спортсменов;
2. Порядок оценки справедливой стоимости прав регистраций спортсменов.

Так, исследователь университета Ка-Фоскари (г.Венеция, Италия) Морено Манчин предлагает в качестве единицы, генерирующей доход, рассматривать не каждого отдельного игрока, а всю команду в целом. [4] Этот подход соответствует положениям стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» в части определения генерирующей доход единицы, так как отдельный игрок не может способствовать притоку денежных средств в значительной степени независимо от притока денежных средств в результате деятельности всей команды.

Однако существует и иная позиция на данный счет. Исследователи Туринского университета (г.Турин, Италия) Паоло Пьетро Бьянконе и Альберто Солацци считают, что права регистрации индивидуального игрока можно рассматривать в качестве самостоятельной единицы, генерирующей доход. Они

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

обосновывают свою точку зрения примерами из практики футбольных клубов, где привлечение в команду известного игрока существенным образом влияло на увеличение притока денежных средств, в частности, от продажи сувенирной продукции с его именем. [2]

Аналогичная позиция поддерживается и Союзом европейских футбольных ассоциаций УЕФА. Так, в Правилах УЕФА по лицензированию клубов и финансовому «фэйр-плей» (издание 2018г.) прописано, что «Вся капитализированная стоимость игроков должна проверяться руководством каждый год на предмет ее уменьшения. Если сумма, которую можно получить за отдельного игрока, меньше, чем его балансовая стоимость согласно балансу, то балансовая стоимость должна быть скорректирована с учетом возмещаемой суммы, а разница отнесена на убытки от обесценения в отчете о финансовых результатах». [10]

Сложность определения справедливой стоимости прав регистраций обуславливается отсутствием единого активного трансферного рынка в данном виде спорта. [5] К примеру, в футболе Международной федерацией футбола (ФИФА) создана единая электронная база Transfer Matching System (сокр. TMS), в которой регистрируются все международные трансферы прав регистраций футболистов. В 2019 году в данной системе было зарегистрировано 18 042 международных трансферные сделки. [3]

По мнению кандидата экономических наук Казанского федерального университета Гошуновой А.В., информация базы TMS не является достаточно надежной, так как доступ к системе является закрытым, а рыночная стоимость прав регистрации спортсменов устанавливается сторонами сделки в частном порядке и зависит от каждого конкретного случая, поскольку отражает персональные характеристики и параметры игроков. [5]

Профессиональная спортивная организация, составляющая отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности, должна рассмотреть данную ситуацию с точки зрения положений данных стандартов. Наиболее Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

развитым на настоящий момент является трансферный рынок футбольной индустрии. В связи с этим международная сеть компаний, предлагающая услуги в области консалтинга и аудита «PricewaterhouseCoopers» подготовила пособие «Учет типичных сделок в футбольной индустрии». В данном пособии рассматриваются три ситуации, которые потенциально могут указывать на необходимость проведения теста на обесценение прав регистрации футболистов:

1. Спортсмен демонстрирует неудовлетворительные спортивные показатели;

2. Спортсмен получил серьезную травму, которая может привести к его неспособности выступать на прежнем уровне или грозит завершением профессиональной карьеры;

3. Клуб намерен продать права регистрации спортсмена другому клубу. [1]

Каждая ситуация объясняется с точки зрения Международных стандартов финансовой отчетности, и приводятся ссылки на соответствующие стандарты.

В ситуации, когда спортсмен демонстрирует неудовлетворительные спортивные показатели, необходимо обратиться к параграфу 67 МСФО IAS 36 «Обесценение активов», где сказано, что «возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена, если актив не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.» [8, п.67] Игрок не является отдельной единицей, генерирующей денежные потоки. Иными словами, невозможно оценить доход, который получает клуб в связи с тем, что игрок является частью состава команды и принимает участие в матчах.

В том случае, когда спортсмен получил серьезную травму, которая может привести к его неспособности выступать на прежнем уровне или грозит завершением профессиональной карьеры, необходимо исходить из 2-х вероятных исходов.

В первой ситуации игрок вследствие травмы более не сможет принимать участие в матчах клуба. В данном случае актив в виде прав регистрации данного игрока становится независимой от основного состава клуба единицей, генерирующей денежные потоки. Травма, вследствие которой игрок более не может выступать в составе клуба, указывает на обесценение актива – прав на его регистрацию.

Права на регистрацию игрока в данном случае тестируются на обесценение путем сравнения балансовой стоимости данного актива и наилучшей возможной справедливой стоимостью за минусом затрат на выбытие. [8, п.59] Важно отметить, что страховая выплата не должна рассматриваться клубом в качестве справедливой стоимости, так как ее размер не устанавливается рыночной средой, а вытекает из условий договора страхования.

Во второй ситуации травмированный игрок выбывает на период реабилитации, по завершении которой он вернется в состав основной команды. В данном случае оснований для проведения теста на обесценение прав регистрации игрока не возникает.

В ситуации, когда клуб намерен продать права регистрации спортсмена другому клубу, следует установить, классифицируются ли права на регистрацию игрока в качестве актива, предназначенного для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». Условия признания актива в качестве актива, предназначенного для продажи, включают в себя:

1. Балансовая стоимость актива будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования;
2. Актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи;
3. Продажа должна быть в высшей степени вероятной, о чем будут свидетельствовать следующие признаки:

- a. Соответствующий уровень руководства должен принять план продать актив (или выбывающую группу)
- b. Должна быть инициирована активная программа поиска покупателя и выполнения плана.
- c. Должна вестись активная деятельность по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной сравнительно с его текущей справедливой стоимостью. [6]

Если права на игрока признаются менеджментом клуба как актив, предназначенный для продажи, то на отчетную дату данный нематериальный актив должен быть выделен отдельной строкой в балансе соответствующего клуба, то есть быть выделен в качестве отдельной единицы, генерирующей денежные потоки. В данном случае в преддверие подготовки отчетности клубу необходимо провести тест на обесценение данного актива и определить его возмещаемую стоимость на отчетную дату.

В том случае, если вплоть до отчетной даты игрок находился в составе основной команды и принимал участие как в играх, так и в тренировочном процессе, то права на него не являются обособленной генерирующей единицей. Следовательно, тест на обесценение данного актива проводить не следует.

В целом, на наш взгляд, при проведении теста на обесценение права регистрации каждого спортсмена следует рассматривать в отдельности, учитывая его взаимосвязь с основным составом команды, которая по МСФО и является в нормальных условиях единицей, генерирующей денежные потоки. Обесценение, как следует из приведенных выше ситуаций, отражается в отношении регистрации отдельного игрока в том случае, если он перестает быть частью основного состава, а права на него принимают форму самостоятельной единицы, генерирующей денежные потоки.

Таким образом, как следует из Международных стандартов финансовой отчетности, ключевым критерием для проведения теста на обесценение актива в виде прав регистрации спортсмена является возможность выделить данный Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

актив в качестве обособленной единицы, генерирующей денежные средства. В том случае, если денежные потоки от использования прав регистрации одного игрока выделяются в независимую от основного состава группу, тест на обесценение актива следует проводить с целью отражения в балансе такой стоимости, которая не превышала бы возмещаемую стоимость данного актива.

Библиографический список

1. Accounting for typical transactions in the football industry // Официальный сайт PricewaterhouseCoopers URL: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-9/accounting-for-typical-transactions-in-the-football-industry.pdf> (дата обращения: 22.04.2020).

2. Biancone PP, Solazzi A Financial communication in professional football clubs // *Economia Aziendale Online*. - 2012. - №3. - С. 153-174.

3. Global transfer market report 2019 // Официальный сайт Международной федерации футбола ФИФА URL: <https://resources.fifa.com/image/upload/global-transfer-market-report-2019-men.pdf?cloudid=x2wrqjstwjaoilnncnod> (дата обращения: 18.04.2020).

4. Moreno Mancin Il bilancio delle società sportive professionistiche. Normativa civilistica, principi contabili nazionali e internazionali.. CEDAM, 2009. - 434 с.

5. Гошунова, А.В. Учет инвестиций в человеческий капитал в профессиональных спортивных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 . - НН, 2014. - 240 с.

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 16.09.2019) // Официальный сайт Минфина России URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/02/main/IFRS_05_-36n.pdf (дата обращения: 01.05.2020).

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 30.10.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // Официальный сайт Минфина России URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias38.pdf> (дата обращения: 01.05.2020).

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // Официальный сайт Минфина России URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117348-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ias_36_obestsenenie_aktivov (дата обращения: 01.05.2020).

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 05.08.2019) // Официальный сайт Минфина России URL: (дата обращения: 01.05.2020).

10. Правила УЕФА по лицензированию клубов и финансовому «фэйр-плей» // Официальный сайт УЕФА URL: https://ru.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/56/34/17/2563417_DOWNLOAD.pdf (дата обращения: 15.06.2020).

Оригинальность 81%