

که مشارکت‌کنندگان اعتقاد دارند ۳ حوزه زنجیره تأمین گزارشگری مالی یعنی راهبری شرکت، فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی گزارش‌های مالی طی ۵ سال گذشته بهبود یافته است. اما با این حال، متأسفانه آنها باور ندارند که محصولات زنجیره تأمین گزارشگری مالی یعنی گزارش‌های مالی، سودمندتر شده است. رفع این مشکل، نیازمند کوشش مستمر تمامی مشارکت‌کنندگان برای گفتگو و تبادل نظر در مورد اهداف و سرنوشت گزارشگری مالی است، به طوری که اطلاعات گزارش شده، نیازهای اطلاعاتی دامنه گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان را مرتفع سازد.

به منظور سودمندتر شدن گزارش‌های مالی و تحقق یافته -

های این پژوهش، باید IFAC و مجموعه‌های عضو آن با سایر ذی‌نفعان زنجیره تأمین گزارشگری مالی همکاری کنند. گام اول تعیین این موضوع است که برای این که گزارش‌های مالی برای گروه‌های متنوع استفاده‌کنندگان سودمندتر شود چه کارهایی باید انجام شود؟ سایر موضوع‌های به وجود آمده در حوزه راهبری شرکت، فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی گزارش مالی مؤثر بر سودمند بودن گزارش‌های مالی را چگونه باید مورد بررسی و توجه قرار داد؟ IFAC با کمک کارگروه و هیئت‌های مربوط و در صورت لزوم از طریق پروژه‌های خاص به این موضوع‌های به وجود آمده توجه می‌کند و سعی در بررسی آنها دارد.

▪ دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

منابع:

پانوشته‌ها:

• [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

1. Directions
2. International Federation of Accountants
3. Financial Reporting Supply Chain
4. Norman Layle
5. Corporate Governance
6. Approval
7. Non-executive
8. Own/inner Self-discipline
9. The Development of a checklist
10. Sarbanes-Oxley
11. Risk-based approach
12. Internal Quality Review and External Auditor oversight
13. Liability fear
14. Materiality audits
15. Boilerplate
16. Rules
17. Continuous Auditing
18. Extensible Business Reporting Language
19. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (The Public Company Accounting Oversight Board) شرکتی غیر انفعالی - بخش خصوصی است که توسط قانون ساربینز آکسلی برای نظارت بر حساب‌رسانان شرکت‌های سهامی عام به وجود آمد تا از این طریق علاوه بر حمایت از منافع عمومی در تهیه گزارش‌های حسابرسی مستقل، منصفانه، آگاهی بخش و حامی منافع سرمایه‌گذاران نیز باشد.
20. Demand side problem
21. Media Report
22. Frequency
23. mixeol
24. Complex
25. Jurisdiction
26. Business - Driven
27. Corporate social responsibility
28. Short- form



# نظام راهبردی و نکات حسابداری باشگاه‌های فوتبال<sup>۱</sup>

ترجمه: محمد سرخانی

میرجواد سیدنژاد

سعید انورخطیبی

## چکیده

مدیران واحدهای تجاری مختلف در گزارش‌های سالانه از کارکنان واحد خود به‌عنوان منابعی ارزشمند نام می‌برند. با این وجود برای ارزیابی این گونه منابع، کوشش کافی از طرف مدیریت به‌عمل نمی‌آید و سیستم‌های حسابداری واحدهای تجاری نیز در این زمینه نمی‌تواند کمک مؤثری بکند. حسابداری منابع انسانی عبارت است از فرایند ارزیابی افراد یا گروه‌هایی از افراد یک واحد تجاری در قالب اقلام پولی و تجدیدنظر در این گونه ارزیابی‌ها در طی زمان. حسابداری منابع انسانی با سرمایه‌گذاری در افراد و نتایج اقتصادی مربوطه سروکار دارد. حسابداری منابع انسانی برای باشگاه‌های فوتبال مسئله با اهمیتی محسوب می‌شود. بازیکنان فوتبال مهم‌ترین و گران‌ترین دارایی باشگاه‌های فوتبال هستند و مبالغ زیادی در بازارهای مربوطه برای آنها پرداخت می‌شود. از این‌رو بررسی سیستم حسابداری آنها در دنیای امروز که فوتبال به‌صورت یک صنعت مهمی درآمده است، اهمیت زیادی دارد. بر این اساس این مقاله به بررسی اجمالی اهمیت منابع انسانی در باشگاه‌های فوتبال پرداخته است.

## مقدمه

شوند. در این مقاله به موضوع‌ها و مشکلات حسابداری و نظام راهبردی باشگاه‌های فوتبال پرداخته می‌شود.

## اهمیت نیروی انسانی در باشگاه‌های فوتبال

بخش مهمی از پژوهش‌های دانشگاهی بر این نکته تأکید دارد که نیروی انسانی در هر سازمان دارای ارزش بسیار با اهمیتی است. از منظر نظریه سرمایه انسانی، باید بین سرمایه‌های ثابت از یک سو و سرمایه انسانی از طریق آموزش مستمر از سوی دیگر، توازن وجود داشته باشد. در حال حاضر بیشتر مدیران سازمان‌ها اعتقاد دارند که نیروی انسانی کارآمد، بزرگ‌ترین و ارزشمندترین دارایی سازمان محسوب می‌شود. با وجود نقش انکارناپذیر نیروی انسانی در موفقیت هر

مان‌گونه که در این مقاله به آن اشاره می‌شود حسابداری و نظام راهبردی و مدیریت باشگاه‌های فوتبال از دیرباز مسئله‌ساز بوده است. حجم گسترده درآمدهای حاصل از پخش تبلیغات مسابقه‌ها و برخی سوء مدیریت‌ها، موجب دخالت دولت از طریق تشکیل سازمان و یا کارگروه فوتبال در برخی از کشورها شده است و اجرای استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ (استهلاک دارایی‌های نامشهود و سرقفلی)<sup>۲</sup> باعث شده تا باشگاه‌های فوتبال زیان مالی را تجربه کنند. بر اساس این بیانیه، بهای خرید بازیکنان باشگاه‌های فوتبال که به‌طور معمول مبالغ سنگینی را تشکیل می‌دهند، در رده دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود و باید بر اساس استانداردهای حسابداری دارایی‌های نامشهود، مستهلک



سازمان، پرسش این است که ارزش خالص این دارایی‌های ارزشمند چگونه باید در حساب‌های شرکت منعکس و تحت کدام سرفصل و چگونه در ترازنامه افشاء شود.

اولین نکته‌ای که باید به آن اشاره کرد این است که ارزش بازیکنان و دارایی‌های انسانی، باید در صورت‌های مالی باشگاه‌های فوتبال نشان داده شود. باشگاه‌های فوتبال دارایی‌های ارزشمندی دارند که ارزش آنها حتی به میلیون‌ها پوند نیز می‌رسد. کارایی چنین دارایی‌هایی، در زمین‌های فوتبال متجلی می‌شود. برای مثال یک باشگاه ممکن است بازیکنی را به مبلغی بیش از ۱۰ میلیون پوند خریداری نماید به طوری که ارزش خرید آن بازیکن به مراتب بیش از ارزش کل دارایی‌های ثابت باشگاه باشد. بازیکن خریداری شده می‌تواند با توجه به قانون بوسمن<sup>۳</sup>، پس از انقضای مدت قرارداد خود، بدون پرداخت هیچ‌گونه مبلغی، باشگاه را ترک کند و به باشگاه دیگری برود. البته ممکن است باشگاه‌ها در

زمان نقل و انتقال بازیکنان مبالغ هنگفتی را مطالبه نمایند. پرسش اساسی این است که مبلغ ۱۰ میلیون پوند پرداخت شده بابت خرید بازیکن جدید، چگونه باید در دفاتر و صورت‌های مالی افشاء گردد؟

از آنجایی که بسیاری از باشگاه‌های فوتبال در قالب شرکت‌های سهامی فعالیت می‌کنند و فروش بازیکنان بزرگ، اثرات زیادی بر روی ارزش سهام این‌گونه شرکت‌ها دارد، لذا ارزش این‌گونه دارایی‌های انسانی با ارزش، باید در صورت‌های مالی نشان داده شود.

### حسابداری بازیکنان فوتبال

توجه به حسابداری ارزش منابع انسانی، نخستین بار در سال ۱۹۶۰ شروع شد و پژوهش‌ها در زمینه موضوع‌هایی همچون گسترش مدل‌های ارزشیابی منابع انسانی و تجزیه و تحلیل مقاصد راه‌اندازی سیستم‌های حسابداری منابع انسانی

در شرکت‌ها تا اواخر دهه ۱۹۷۰ صورت گرفت.

حسابداری بازیکنان فوتبال لازم است سه موضوع زیر مورد

توجه قرار گیرد:

- آیا بازیکنان فوتبال، باید در سرفصل دارایی‌های ترازنامه طبقه‌بندی و افشاء شوند؟
- در صورت طبقه‌بندی بازیکنان در سرفصل دارایی‌ها چگونه و در چه مدتی باید مستهلک شوند؟
- در صورت طبقه‌بندی بازیکنان به عنوان دارایی‌ها، باید به چه مبلغی ارزیابی شوند.

پس از دهه ۱۹۸۰ پژوهش در زمینه منابع انسانی تنها به توجه و ابراز علاقه محدود شد مانند پژوهش‌هایی که اخیراً به مدیریت منابع انسانی توسط نهادهایی هم‌چون اتحادیه اروپا و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی به منظور شناسایی دارایی نامشهود و نیروی انسانی به عنوان رقابت ملی با اهمیت توجه بیشتری صورت گرفته است. بنابراین حوزه مهمی برای تجزیه و تحلیل و بررسی در آینده است. بنابراین این موضوع حوزه مهمی برای تجزیه و تحلیل و بررسی در آینده می‌باشد.

## معیارهای لازم برای گزارش ارزش بازیکنان

### فوتبال تحت سرفصل دارایی‌ها

طبق چارچوب مفهومی تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای حسابداری دارایی عبارت است از منابع دارای منافع اقتصادی در آینده که توسط واحد انتفاعی برای مبادله یا رویدادهای گذشته تحصیل و کنترل می‌شود. دارایی‌های ثابت مشهود توصیف شده در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۵، دارای وجود فیزیکی هستند و برای تولید یا ارائه خدمات مورد استفاده مداوم قرار می‌گیرند. دارایی‌های نامشهود<sup>۵</sup> در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ به عنوان دارایی‌هایی

حسابداری منابع انسانی برای باشگاه‌های فوتبال مسئله بااهمیتی محسوب می‌شود. بازیکنان فوتبال مهم‌ترین و گران‌قیمت‌ترین دارایی باشگاه‌های فوتبال هستند و در بازارهای مرتبط، برای آنها مبالغ گزافی پرداخت می‌شود. در حال حاضر مبالغ پرداختی از این بابت به طور معمول به عنوان هزینه دوره در صورت سود و زیان منظور می‌شود. از این رو بازیکنان فوتبال در ترازنامه باشگاه‌های فوتبال به عنوان دارایی نشان داده نمی‌شوند. هر چند با توجه به استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰، طبقه‌بندی بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی‌های نامشهود نمی‌تواند بهترین راه

حل باشد. در مقاله حاضر این مسئله بررسی می‌شود که آیا بازیکنان فوتبال باید به عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی شوند؟ در این صورت با چه مبلغی باید در ترازنامه طبقه‌بندی و چگونه باید مستهلک شوند؟ در صورت تصمیم‌گیری برای نشان دادن ارزش بازیکنان فوتبال در ترازنامه، دو موضوع باید مدنظر قرار گیرد:

**ارزش بازیکنان و دارایی‌های انسانی، باید در صورت‌های مالی باشگاه‌های فوتبال نشان داده شود. باشگاه‌های فوتبال دارایی‌های ارزشمندی دارند که ارزش آنها حتی به میلیون‌ها پوند نیز می‌رسد. کارایی چنین دارایی‌هایی، در زمین‌های فوتبال متجلی می‌شود.**

تعریف شده‌اند که ماهیت فیزیکی نداشته اما توسط اشخاص حقوقی قابل شناسایی بوده و از طریق مالکیت یا حقوق قانونی کنترل می‌گردد. با استفاده از توضیحات بالا، آیا فوتبال‌بالیست‌ها براساس اهداف حسابداری در سرفصل دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شوند؟ بازیکنان فوتبال به طور قطع به جهت تحصیل سود

توسط باشگاه‌های فوتبال خریداری می‌شوند.

بدیهی است که بازیکنان فوتبال به منظور کسب منافع اقتصادی در آینده توسط باشگاه‌های فوتبال جذب می‌شوند. منفعی که از قراردادهای منعقد شده با آنها حاصل می‌شوند

- ۱- آیا بازیکنان فوتبال، معیارها و شرایط لازم را برای طبقه‌بندی به عنوان دارایی در ترازنامه دارند؟ و در این صورت چگونه باید ارزیابی شوند؟
- ۲- هنگام تصمیم‌گیری در مورد نحوه برخورد با مبحث

سهام نامشهودی از موفقیت باشگاه فوتبال قلمداد می‌شود. بازیکنانی که این قراردادها را منعقد می‌کنند، نمی‌توانند باشگاه را ترک کنند یا بدون اجازه باشگاه به بازی در باشگاه‌های دیگر بپردازند. بر این اساس بازیکنان فوتبال معیارها و شرایط لازم را به منظور طبقه‌بندی شدن در سرفصل دارایی‌ها و انعکاس در صورت‌های مالی باشگاه‌های فوتبال را دارند.

### نحوه گزارش بازیکنان فوتبال به‌عنوان دارایی‌های نامشهود

همان‌گونه که در بالا ذکر شد، بازیکنان فوتبال مشمول معیارهای مندرج در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ هستند و می‌توان آنها را در سرفصل دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی کرد. به منظور تعیین روش‌های حسابداری بازیکنان فوتبال، باید دو مفهوم حسابداری **مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره** و **محافظة کاری**<sup>۷</sup> مدنظر قرار گیرد.

به‌طور کلی دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه بر اساس بهای تمام شده تاریخی ثبت و طی عمر مفید اقتصادی خود مستهلک می‌شوند. استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ توصیه می‌کند که اگر دارایی‌های نامشهود به‌طور مجزا از یک شرکت خریداری یا فروخته شوند باید طی عمر مفید اقتصادی آنها مستهلک گردند. این مفهوم، طبق اصل مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره و تحقق درآمدها که تحقق درآمد را مستقل از دریافت وجه در نظر می‌گیرد، مورد بحث قرار می‌گیرد.

طبق اصل **تحقق درآمدها**<sup>۸</sup>، درآمد زمانی تحقق می‌یابد که به‌طور عینی از طریق اسناد و مدارک قابل اندازه‌گیری باشد نه صرفاً زمانی که «پرداخت» می‌گردد. مطابق اصل مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره، هزینه‌ها با درآمدها مقابله می‌شود تا میزان سود مشخص شود. هزینه استهلاک شامل بخشی از بهای تمام شده دارایی‌های ثابت است که طی عمر مفید خود برای تولید درآمد صرف می‌شود. طبق این مفاهیم ارزش بازیکنان فوتبال باید در ترازنامه منعکس شود و

طی عمر مفید اقتصادی آنها مستهلک شود. طبق اصل احتیاط باید در مورد ثبت فعالیت‌های مالی محتاط بود. بنابراین دارایی‌ها اعم از مشهود و نامشهود که قابل اندازه‌گیری نیستند، نباید به‌عنوان دارایی شناسایی شوند. به‌طور کلی در مورد شناسایی بازیکنان فوتبال به‌عنوان دارایی‌های نامشهود ابهام‌هایی وجود دارد. برای مثال چند نفر از بازیکنان فوتبال می‌توانند برای باشگاه سود دهی داشته باشند و مفید واقع شوند و در صورت آسیب دیدن، ارزش آنها را چگونه باید از حساب‌ها خارج کرد. در مجموع چه مدت می‌توان آنها را در باشگاه حفظ کرد. از آنجایی که سودهای اقتصادی حاصل از خدمات این بازیکنان مشخص نیست و ارزیابی آنها مشکل است، اصل احتیاط ایجاب می‌کند که بازیکنان فوتبال به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.

حسابداری، دیدگاه‌های متفاوتی در رابطه با مفاهیم احتیاط و مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره وجود دارد. زمانی که بازار فعالی برای دارایی‌های نامشهود وجود داشته باشد و بتوان به‌طور مستقل از شرکت این‌گونه دارایی‌ها را خرید و فروش کرد، لازم است دارایی‌های مزبور تحت **سرفصل دارایی‌های سرمایه‌ای**<sup>۹</sup> قرار گیرند. در ضمن بر اساس پیش‌نویس بیانیه اصول گزارشگری مالی منتشره توسط حرفه حسابداری این‌گونه دارایی‌ها تنها به دلیل دشواری‌های ارزیابی نباید از ترازنامه حذف شوند. برای مثال، هزینه‌های تحقیق و توسعه نیز علی‌رغم ابهام در وجود یا نبود منافع آینده، تحت شرایطی به‌عنوان دارایی طبقه‌بندی می‌شوند. بنابراین نظر به اینکه بازیکنان فوتبال مشمول معیارهای دارایی‌های نامشهود هستند، مناسب‌ترین روش حسابداری طبق استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ منظور کردن آنها به‌عنوان دارایی‌های نامشهود است.

### چگونگی ارزش‌گذاری و ارزیابی بازیکنان فوتبال

موضوع بعدی یا شاید معضل اصلی، ارزیابی بازیکنان

فوتبال است. دیدگاه‌های کاملی در خصوص ارزشیابی نیروی انسانی در نوشتارهای حسابداری وجود دارد که عبارتند از: ۱- روش‌های مبتنی بر هزینه<sup>۱۱</sup> (برای مثال بهای تمام شده تاریخی<sup>۱۱</sup>؛ بهای جایگزینی<sup>۱۲</sup>؛ هزینه فرصت از دست رفته<sup>۱۳</sup>)؛ و

۲- روش‌های مبتنی بر ارزش بازار<sup>۱۴</sup> (برای مثال ارزش اقتصادی منابع انسانی<sup>۱۵</sup>).

آنجا که روش قابل پذیرشی برای ارزیابی دقیق نیروی انسانی وجود ندارد و هر یک از روش‌ها دارای مزایا و معایب خاص خود و در هر دو روش مبانی ارزیابی ذهنی است، لذا این امر موجب شده است که در حال حاضر نتوان منابع نیروی انسانی را به درستی در ترازنامه نشان داد.

به هر حال معامله بر سر بازیکنان فوتبال نسبت به دیگر کارکنان پیچیدگی کمتری دارد. برای بازیکنان فوتبال یک

بازار نقل و انتقال وجود دارد، از این رو برای بازیکنان جذب شده توسط باشگاه فوتبال، مبلغ نقل و انتقال پرداختی توسط باشگاه در مقطع خاصی از زمان ارزش منصفانه مستقل برای هر بازیکن محسوب می‌شود. بنابراین باشگاه‌های فوتبال می‌توانند بازیکنان را در سر فصل سرمایه منظور کنند. اما مشکل این است که چگونه باید با بازیکنانی که خریداری نشده‌اند و در باشگاه پرورش یافته‌اند رفتار کرد. بر طبق استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ چنین بازیکنانی دارای محسوب نمی‌شود. از این رو در مورد نحوه عمل حسابداری بین بازیکنان خریداری شده و بازیکنان پرورش یافته در داخل باشگاه اختلاف نظر وجود دارد. اما ارزیابی این گونه بازیکنان در کنار بازیکنان خریداری شده و انعکاس آنها در ترازنامه اطلاعات سودمندی به سهامداران و سایر ذی‌نفعان می‌دهد. اگر بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی طبقه‌بندی شوند می‌توان آنها را بر مبنای بهای تمام شده تاریخی ارزیابی کرد.

استفاده از روش بهای تمام شده، با آموزش، رشد و توسعه چنین بازیکنانی ارتباط پیدا می‌کند. ولی تعیین این هزینه‌ها کار دشواری است از جمله، بسیاری از بازیکنان فوتبال که از ابتدا در باشگاه آموزش می‌بینند، ممکن است موقعیتی کسب نکنند. حتی اگر هزینه‌های مربوط به آموزش بازیکنان موفق به طور دقیق ارزیابی شود. بهای تمام شده تاریخی، نمی‌تواند ارزش بازیکن را در زمان رسیدن به موفقیت، به درستی نشان دهد. بنابراین روش مطلوب، استفاده از بهای جایگزینی است. برای مثال می‌توان

بهای جایگزینی بازیکنی که به موفقیت رسیده است را معادل ارزش آن بازیکن تلقی نمود. تعیین هزینه‌های جا به جایی بازیکنان شامل ارزیابی عینی به عنوان هزینه‌های جا به جایی تلقی می‌شود که تنها به صورت عینی، زمانی قابل تعیین است که بازیکنان را بخواهیم جا به جا کنیم. این روش در مقایسه با سایر

روش‌های ارزیابی، روشی عینی و اتکاپذیر است و در عین حال در ارزیابی بازیکنان، روشی یکنواخت محسوب می‌شود و اطلاعات سودمندی به صاحبان سهام و سایر ذی‌نفعان ارائه می‌کند. باید در مورد روشی که برای ارزیابی بازیکنان انتخاب می‌شود، اطمینان حاصل کرد، به طوریکه روش ارزیابی مقرون به صرفه باشد و گمراه کننده نباشد. به منظور ارزیابی بازیکنان در هر باشگاهی می‌توان از نظرات کارشناسان متخصص استفاده کرد. این روش در گذشته در باشگاه منچستر یونایتد اجرا شده است. نظرهای کارشناسانه و مستقل می‌تواند به ارزیابی معقول و مناسب بازیکنان باشگاه منجر شود.

### نوعه استیلاک بازیکنان فوتبال به عنوان دارایی نامشروع

آن دسته از بازیکنان فوتبال که توسط باشگاه‌ها خریداری می‌شوند می‌توانند به بهای تمام شده در حساب‌ها منظور و

**حسابداری منابع انسانی مسئله با اهمیتی برای باشگاه‌های فوتبال محسوب می‌شود. بازیکنان فوتبال مهم‌ترین و گران‌قیمت‌ترین دارایی باشگاه‌های فوتبال هستند و مبالغ گزافی در بازارهای مرتبط برای آنها پرداخت می‌شود.**

به‌طور روشمند طی عمر مفید اقتصادی خود مستهلک شوند. است و به‌همین دلیل باید تغییر داده شوند.

بازیکنانی که خریداری نشده‌اند با ارزش‌های جایگزینی طبق آنچه در بالا گفته شد ارزیابی و طی عمر مفید اقتصادی خود مستهلک می‌شوند. عمر مفید اقتصادی هر یک از بازیکنان نیز باید برآورد شود.

## به‌کارگیری نسبت‌های مالی در ارزیابی باشگاه‌های فوتبال

ارزیابی عملکرد و حسابداری باشگاه‌های فوتبال موضوعی است که همواره از اهمیت فراوانی برخوردار بوده است. همانند سایر سازمان‌ها و شرکت‌ها، برای ارزیابی عملکرد باشگاه‌های فوتبال نیز می‌توان از نسبت‌های مالی استاندارد استفاده کرد. برای مثال مقایسه عملکرد یک باشگاه با خودش در زمان‌های مختلف و یا مقایسه عملکرد یک باشگاه با سایر باشگاه‌ها، مستلزم استفاده از تجزیه و تحلیل‌های مالی و نسبت‌های استاندارد است.

**از آنجا که سودهای اقتصادی حاصل از خدمات بازیکنان فوتبال مشخص نیست و ارزیابی آنها دشوار است، اصل احتیاط ایجاب می‌کند که بازیکنان فوتبال به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.**

مشکلی که همواره در به‌کارگیری نسبت‌های استاندارد وجود دارد این است که حساب‌های باشگاه‌های فوتبال در زمان مقایسه، بیانگر وضعیت عمومی آن باشگاه نیست و ممکن است باشگاه از نظر عملکرد و فعالیت از وضعیت خوبی برخوردار نباشد. در صورتی که مقایسه نسبت‌ها بیانگر وضعیت عادی شرکت نباشد، به‌ویژه زمانی که اطلاعات به‌طور محدود در دسترس است، ممکن است گمراه‌کننده باشد. در باشگاه‌های فوتبال این مسئله به‌وضوح دیده می‌شود. که وضعیت مالی از سالی به سال دیگر و بعد از نقل و انتقال بازیکنان متفاوت است. درآمدها بستگی کامل به عملکرد باشگاه در هر سال دارد و این تغییرات از هر صنعت دیگری بیشتر است. لذا حتی پس از خرید بازیکنان جدید نیز این ابهام وجود دارد. تیم با ترکیب جدید چه عملکردی از خود نشان خواهد داد. در نتیجه می‌توان گفت که در مورد باشگاه‌های فوتبال هیچ‌گاه اطلاعاتی که همانند سایر سازمان‌ها بیانگر فعالیت‌های عادی باشد وجود ندارد.

افزون بر موارد فوق، استفاده از روش‌های حسابداری

هزینه انتقال بازیکن طی مدت قرارداد بازیکنان، استهلاک‌پذیر است و این مبالغ با توجه به باقیمانده عمر مفید اقتصادی آنها مستهلک می‌شود. در قانون بوسمن، بازیکنان می‌توانند بدون اینکه باشگاه وجهی از آنها دریافت کند، باشگاه را ترک کنند. بنابراین استهلاک براساس به استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ مناسب است. اگر بازیکنان دوباره با باشگاهی قرارداد منعقد کنند، در زمان امضای قرارداد، آنها دوباره ارزیابی می‌شوند و مبلغ ارزیابی شده در مدت زمان قرارداد جدید مستهلک می‌شود.

روش دیگر ارزیابی مستمر همه بازیکنان، اعم از خریداری شده و آموزش دیده در فواصل زمانی معین، ارزش جایگزینی است. در صورتی که شرایط برای بازیکنان تغییر کند، این ارزیابی می‌تواند با گذشت زمان تغییر کند و هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش بازیکنان مانند سرمایه‌گذاری‌ها در حساب اندوخته تجدید ارزیابی بازیکنان منظور می‌شود. در این روش، استهلاکی برای بازیکنان در نظر گرفته نمی‌شود. به‌منظور حصول اطمینان از ارزیابی مناسب می‌توان از نظر کارشناسان مستقل متخصص فوتبال استفاده کرد.

اگر چه با توجه به استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰ منظور کردن ارزش بازیکنان تحت سر فصل دارایی‌ها مناسب به نظر می‌رسد، هنوز مشکلاتی درباره تصمیم‌گیری در خصوص ایجاد روش‌های یکسان برای باشگاه‌های فوتبال وجود دارد. ارزش واقعی و گزارش شده دارایی و عملکرد مالی شرکت‌ها به‌خصوص، در وضعیت یا چگونگی پیشنهادهای خرید مهم

ضرورت داشته باشد در اساسنامه باشگاه‌های فوتبال مواردی از قبیل در نظر گرفتن منافع عمومی، فرهنگی و ملی لحاظ شود. اینها مسائلی است که باید در قوانین در نظر گرفته شود.

### نمایندگی سهامداران جزء باشگاه‌ها در هیئت مدیره

چندین باشگاه در بریتانیا سهام گسترده‌ای منتشر کرده‌اند برای مثال ۲۳٪ از سهام منچستر یونایتد در اختیار سهامداران خرد است که به فوتبال و باشگاه‌ها علاقمند هستند. در نوامبر سال ۱۹۹۸ مجمع عمومی منچستر یونایتد با حضور ۱۰۰۰ سهامدار شرکت رسمیت یافت که بیشتر آنها سهامداران خرد بودند. ولی این سهامداران هیچ‌گونه نماینده‌ای در هیئت مدیره نداشتند. در سال ۱۹۹۸ پیشنهاد شد که طرفداران فوتبال نیز نماینده‌ای داشته باشند که با این پیشنهاد مخالفت شد.

ترکیب سهامداران منچستر یونایتد به نوعی بود که در عمل سهامداران جزء نمی‌توانستند در هیئت مدیره نماینده داشته باشند. طبق قوانین فعلی بریتانیا زمانی که خریدار بیش از ۹۰٪ سهام شرکتی را خریداری می‌کند، مابقی سهام نیز به اجبار باید به خریدار فروخته شود. در مورد باشگاه‌های فوتبال اجرای چنین قانونی منصفانه نیست چرا که طرفداران تیم‌ها که تعداد آنها بسیار است، مجبور خواهند شد برخلاف میل باطنی سهام باشگاه مورد علاقه خود را بفروشند.

### نقش مباشرتی هیئت مدیره باشگاه‌های فوتبال نتیجه‌گیری

مطالعات انجام شده پیرامون تجربیات حسابداری باشگاه‌های فوتبال توسط آرتور اندرسون و شرکاء (۱۹۸۲) نشان داد که حسابداری باشگاه‌های فوتبال از بی‌نظمی برخوردار است و هر باشگاه از بازنمایی‌های متفاوتی استفاده کرده و منابع تامین مالی خود را پنهان نموده و روشی نظام‌مند برای سنجش ارزش بازیکنان فوتبال در سیستم حسابداری خود ندارد. به علاوه باشگاه‌ها از سال‌های مالی متفاوتی برای

متفاوت توسط باشگاه‌های فوتبال، موجب خواهد شد که نتایج به گونه‌ای متفاوت بیان شود. لذا این امر استفاده از نسبت‌ها را دشوار می‌سازد. همچنین اطلاعات غیرکمی در تصمیم‌گیری‌های باشگاه‌های فوتبال اثرات زیادی دارد. این قبیل اطلاعات از جمله برنامه‌های آینده خرید، سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی و سرفعلی ایجاد شده در نتیجه ادغام، در اغلب موارد مهمتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی هستند. استفاده از نسبت‌ها فقط در دوره غیر عادی، خیلی خوب یا خیلی بد را نشان می‌دهد و نشانگر علت عملکرد خوب یا بد نیستند و بیان دلایل خوبی و بدی عملکرد، مستلزم دسترسی به اطلاعات اضافی است.

### موضوع‌های مربوط به نظام راهبردی شرکت‌ها

حال به بحث در مورد دو موضوع در زمینه کنترل در شرکت‌ها می‌پردازیم که به فوتبال مربوط است. نخست نقش مباشرتی هیئت مدیره<sup>۱۶</sup> و سپس نمایندگی سهامداران جزء در هیئت مدیره شرکت<sup>۱۷</sup> بررسی می‌شود. از آنجا که این جنبه‌ها به‌ویژه در زمان ادغام<sup>۱۸</sup> و خرید و فروش دارای اهمیت فراوانی است در مورد آنها بحث می‌شود. یکی از مباحث اساسی در ادغام‌ها این است که ادغام باید در جهت منافع عموم باشد. این موضوع در مورد باشگاه‌های فوتبال، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

### نقش مباشرتی هیئت مدیره باشگاه‌های فوتبال

قانون شرکت‌های انگلیسی در مورد تصدی‌گری، قوانین کوتاه‌مدتی است که برای فرایندهای بازار آزاد و نه بلندمدت در نظر گرفته شده است. این بدان معنا است که مدیران شرکت‌ها حتی اگر بخواهند نمی‌توانند منافع مشتریان را در نظر بگیرند و در پیشنهادهای خرید و فروش هنگامی که قیمت پیشنهادی مناسب باشد، سایر موضوع‌ها در اولویت قرار ندارد. بنابراین شاید





خود منعکس نمی‌کنند.

در نهایت توصیه می‌شود که تغییراتی در قوانین این شرکت‌ها ایجاد شود. نکته مهم اینکه نرخ‌های کلان خرید برای صنعت فوتبال خطر آفرین است و در رفتار شرکت‌هایی که پخش بازی‌ها از تلویزیون را به عهده می‌گیرند نیز تبعات سوئی دارد. مدیران به‌هنگام برخورد با قرارداد خرید بازیکنان باید به منافع درازمدت شرکت توجه کنند نه صرفاً به قیمتی که یک باشگاه برای خرید بازیکن می‌پردازد. دیگر این‌که اشخاصی که قرارداد خرید و فروش بازیکنان را منعقد می‌کنند باید منافع عمومی را در این امر به‌روشنی لحاظ کنند. نکته آخر این‌که نباید سهامداران را بر خلاف میل باطنی به فروش اجباری سهام خود وادار کرد.

این کار استفاده نموده‌اند. کارگروه پژوهشی چستر<sup>۱۹</sup> تجربیات استاندارد در خصوص حسابداری به باشگاه‌های فوتبال توصیه نموده و پیشنهاد کرد که لیگ فوتبال به شیوه‌های حسابداری باشگاه‌ها بیشتر اهمیت دهد و دسترسی خود را به اطلاعات صورت‌های مالی باشگاه‌ها افزایش دهد. با این وجود در راستای توصیه‌های صورت گرفته کار چندانی انجام نشد و همزمان بسیاری از باشگاه‌ها به فعالیت در بورس اوراق بهادار پرداختند. بنابراین حسابداری صنعت فوتبال موضوع با اهمیت و جالب توجهی را برای پژوهشگران و فعالان عرصه حسابداری و حقوق مطرح می‌کند. ارزیابی بازیکنان فوتبال موضوع مهمی است که باید آنرا مورد توجه ویژه قرار داد.

امروزه بسیاری از باشگاه‌های فوتبال که در قالب شرکت سهامی فعالیت می‌کنند با ارزش‌ترین دارایی‌های باشگاه‌ها را که همان بازیکنان خریداری شده هستند، در صورت‌های مالی

- کارشناس ارشد حسابداری
- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین‌المللی جلفا
- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلیچی

## پانویس‌ها

1. Corporate Governance and Accounting Issues for Football Clubs

2. FRS 10- Accounting for Intangible Assets

۳. قانون بوسمن (Bosman) تصمیمی از دادگاه قضایی اتحادیه اروپا مصوبه ۱۹۹۵ است که به یک بازیکن حرفه‌ای فوتبال در یکی از تیم‌های عضو اتحادیه اروپا (EU) این اجازه را می‌دهد تا به صورت آزاد پس از پایان قرارداد خود با یک تیم اروپایی به باشگاه دیگر منتقل شود. این قانون برای حل مشکل بازیکن بلژیکی به نام ژان مارک بوسمن (Jean-Marc Bosman) تصویب شد.

4. Accounting for Human Resources

5. Intangible Assets

6. Matching Concept

7. Conservatism

8. Revenue Realization Concept

9. Capitalised Assets

10. Cost based Methods

11. Historical Cost Method

12. Replacement Cost

13. Opportunity Cost

14. Market Value Based Methods

15. The Economic Value of Human Resources

16. The Stewardship Role of Directors

17. The Representation of Small shareholders on Company Boards.

18. Take-over bid

19. chester

- Michie Jonathan & Verma Shraddha (Department of Management, Birkbeck College), **Corporate Governance and Accounting Issues for Football Clubs.**