

الاعتراف والقياس المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين: دراسة حالة نادي وفاق سطيف الجزائري ESS

Recognition and Accounting Measurement of Professional Players Contracts:
The Case of Algerian Club EES Sétif

بوغرة باديس

مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، جامعة جيجل، الجزائر. b.bougherra@univ-jijel.dz

معلومات حول المقال

تاريخ المقال

الاستلام: 7 جانفي 2025

القبول: 21 فبراير 2025

النشر: 31 مارس 2025

المؤلف المراسل

بوغرة باديس

البريد الإلكتروني:

b.bougherra@univ-jijel.dz

حقوق النشر © 2025، المركز الجامعي

عبد الحفيظ بوصوف، ميلة. هذه مقالة

ذات وصول مفتوح بموجب ترخيص CC

BY-NC-ND.

الاقتباس المقترح

بوغرة، ب. (2025). الاعتراف والقياس

المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين:

دراسة حالة نادي وفاق سطيف الجزائري

، ESS، مجلة اقتصاد المال والأعمال،

المجلد 9، العدد 1، ص ص 241-260.

DOI 10.58205/fber.v9i1.1947

الملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على أسس الاعتراف والقياس لعقود اللاعبين المحترفين، ومدى توافر شروط اعتبارها أصولا بالمفهوم المحاسبي، من خلال دراسة درجة توافق هذه العقود مع المتطلبات التي جاء بها المعيار المحاسبي IAS38 والنظام المحاسبي المالي، اللذان يلزمان الكيانات بضرورة الاعتراف بالأصل غير الملموس في حالة توافر شروط معينة، كما تهدف لمعرفة مدى تطبيق هذه المتطلبات في النوادي الجزائرية المحترفة من خلال دراسة حالة نادي وفاق سطيف الجزائري. وقد توصلت الدراسة إلى أن عقود اللاعبين المحترفين تعتبر أصولا غير ملموسة لتوافر شروط الاعتراف بها، كما يمكن قياسها بسهولة، وهذا ما يسمح بإظهار قيمتها في الميزانية واحتلاك منافعها خلال مدة العقد، في المقابل تبين أن نادي وفاق سطيف لا يستند على أسس ومبادئ وقواعد محاسبية واضحة في معالجة عقود اللاعبين المحترفين، وهو لا يعترف بأي عقد من عقود الاحتراف ضمن بنود الأصول بالميزانية، ويعالجها على أنها أعباء مستخدمين ضمن بنود حساب النتائج، وهذا ما لا يتفق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية اللذان وضععا معايير واضحة للاعتراف بالأصول غير الملموسة تتفق معها الخصائص التي تميز عقود الاحتراف الرياضي.

الكلمات المفتاحية: احتراف رياضي؛ قياس محاسبي؛ أصول غير ملموسة؛ أندية كرة قدم.

Abstract: This research paper aims to identify the bases of recognition and measurement of professional players' contracts, and the extent to which the conditions for considering them as assets are met in the accounting concept, by studying the degree of compliance of these contracts with the requirements of the accounting standard IAS38 and the financial accounting system, which oblige entities to recognize the intangible asset in the event that certain conditions are met. It also aims to know the extent to which these requirements are applied in Algerian professional clubs through a case study of the Algerian club ESS Sétif. The study concluded that professional players' contracts are considered as intangible assets because the conditions for their recognition are met, and they can be easily measured, which allows their value to be shown in the Balance Sheet and their benefits to be depreciated during the contract period. On the other hand, it was found that the EES Sétif club does not rely on clear accounting principles and rules in dealing with professional players' contracts, and it does not recognize any professional contracts within the assets items in the Balance Sheet, and treats them as user burdens within the income statement items, which is inconsistent with the requirements of the financial accounting system and international accounting standards, which have set clear standards for recognizing intangible assets that are consistent with the characteristics that distinguish professional sports contracts.

Keywords: Sports professionalism; accounting measurement; intangible assets; football clubs.

م إ م أ

241

1. مقدمة:

إن الموظفين الأكفاء يمكن أن يمنحوا المؤسسة ميزة تنافسية على منافسيها من خلال الإمكانيات والتدريب والمهارات التي يتمتعون بها، والتي تنعكس إيجاباً على رضا العملاء وعلى النجاح العام للمؤسسة، بالنظر للمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتحقق للمؤسسة بسبب هذه المهارات والامكانيات، لذلك كان هناك تركيز كبير على أهمية رأس المال البشري والحاسبة عنه، وظهر نقاش كبير حول القدرة على خلق وتحويل والاستفادة من المعرفة والمهارات التي تؤدي إلى منافع اقتصادية للشركات، خاصة النوادي الرياضية المحترفة، التي تعتمد في حجم أعمالها بشكل أساسي على الرياضيين وتميل إلى اعتبار أن رأس مالها البشري هي الأصول الأكثر قيمة.

ولأن البيانات المالية للنوادي الرياضية -التي أصبحت شركات- هي الصورة الأكثر وضوحاً وموثوقية والتي تعكس تواصلها مع أصحاب المصلحة، لأن الغرض الرئيسي من نشرها هو توفير المعلومات المالية للمستثمرين الحاليين والمحتملين وجميع من له مصلحة في الاطلاع على نتائج الأعمال، لأن المعلومات المالية هي التي تعكس مدى جودة إدارة الموارد وما إذا كانت تُستخدم بكفاءة وفاعلية، ولهذا كان من الضروري أن تقدم القوائم المالية العرض الصادق والحقيقي لنتائج أعمال المؤسسة الرياضية.

لكن الواقع أظهر وجود ممارسات محاسبية معينة تحتوي على مشاكل جوهرية فيما يتعلق بجودة وتناسق التقارير المالية، فمثلاً الإطار المحاسبي التقليدي، على الرغم من استخدامه على نطاق واسع، إلا أنه لا يعكس بشكل كافٍ القيمة الحقيقية وتأثير المهارات والقدرات التي تتمتع بها الموارد البشرية في المؤسسة في تحقيق منافع مستقبلية، وهو ما يمثل مشكلة للمؤسسات التي تعتمد على هذه المهارات خاصة في قطاع الرياضة وتحديداً في كرة القدم المحترفة.

م.إ.م.أ

242

1.1. إشكالية الدراسة: بالنظر للقيمة الكبيرة لعقود التحويلات والانتقالات في صناعة كرة القدم، ولأهمية اللاعبين وقدراتهم على تحقيق منافع مستقبلية للأندية التي ينتمون إليها، خاصة مع تحول أندية كرة القدم إلى شركات تجارية، أصبح من الضروري أن تتوافق محاسبة النوادي الرياضية مع متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRSs) (WILSON & PLUMLEY, 2018, pp. 3-4)، ونفس الأمر ينطبق على الأندية الرياضية الجزائرية المحترفة التي درجت على تطبيق برنامج الاعتراف بشكل تدريجي منذ سنة 2010، بدءاً من تحويلها إلى شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أين يصبح النظام المحاسبي المالي هو الإطار العام الذي ينظم ويحكم العمل المحاسبي لهذا النوع من المؤسسات، لذلك تحاول الدراسة الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي: ما هي متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين ومدى تطبيق هذه المتطلبات في نادي وفاق سطيف الجزائري؟

ولمحاولة التدرج في الإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي نستند على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الملامح الاقتصادية والتجارية التي تميز اقتصاد أندية كرة القدم؟
- ما هي أهم نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية؟
- هل يمكن الاعتراف بالموارد البشري الرياضي ضمن أصول المؤسسة الرياضية؟
- على أي أساس يتم الاستناد في قياس عقود اللاعبين المحترفين؟
- هل يتم قياس عقود اللاعبين المحترفين والاعتراف بها كأصول في نادي وفاق سطيف؟

على ضوء الإشكالية السابقة، تم تبني الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تحقق خصائص الاعتراف بالأصول في عقود اللاعبين المحترفين يستوجب الاعتراف بعقودهم كأصول غير ملموسة.
- الفرضية الثانية: عدم وجود معايير محددة وواضحة يؤدي إلى صعوبة تقدير وقياس عقود اللاعبين المحترفين.
- الفرضية الثالثة: الأسس والمبادئ المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الملموسة التي يتبناها نادي وفاق سطيف تتفق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

2.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في تناوله لموضوع يتعلق بإبراز مهارات وخبرات الأفراد العاملين في الأندية الرياضية لكرة القدم وكيفية تقييم ومحاسبة هذه الموارد البشرية من خلال تحديد إطار موضوعي يستند إليه في قياس قيمة اللاعبين المحترفين وأي عنصر بشري ذو أهمية نسبية تصب في تحديد القيمة السوقية للنادي الرياضي المحترف.

3.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم الاحتراف الرياضي والخصائص التي تميز عقود اللاعبين المحترفين والأسس المحاسبية التي ينبغي عليها تكييف عقود الاحتراف والاعتراف بها كأصول معنوية بالمفهوم المحاسبي، بالإضافة للمعالجة المحاسبية لمنافع الموارد البشرية المحترفة في مجال كرة القدم من خلال إبراز هذه الأسس ومتطلبات القياس والافصاح وواقع هذه المعالجات في الأندية الجزائرية لكرة القدم من خلال دراسة حالة النادي الرياضي وفاق سطيف.

4.1. تقسيمات الدراسة: سنحاول من خلال الورقة البحثية تناول أهم المفاهيم المرتبطة بعقود الاحتراف الرياضي ومعالجتها المحاسبية في الأندية الرياضية من خلال التطرق للمحاور الثلاثة التالية:

- الاحتراف الرياضي في كرة القدم؛
- القياس والاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية في الأندية الرياضية؛
- محاسبة عقود اللاعبين المحترفين - حالة نادي وفاق سطيف ESS.

2. الاحتراف الرياضي في كرة القدم:

سننتظر من خلال هذا العنصر لمفهوم الاحتراف الرياضي وبيان الملامح الاقتصادية والتجارية التي تميز اقتصاد أندية كرة القدم المحترفة.

1.2. مفهوم الاحتراف الرياضي: احتراف الرياضة موجود منذ فترة طويلة، ليس فقط في الرياضات الجماعية مثل كرة القدم وكرة السلة والرغبي وما إلى ذلك، ولكن أيضاً في الرياضات الفردية مثل التنس والملاكمة وسباق السيارات وركوب الدراجات.....، وهذا يعني أن مصطلح الاحتراف يشير إلى أن الرياضي يكسب دخلاً من ممارسة الرياضة.

ولهذا فالاحتراف لغة يقصد به الاكتساب، يقال: هو يَحْرِفُ لعياله ويحترف، أي يكسب من هاهنا وهاهنا، مثل يقرِفُ، ويقرشُ. (الفيومي، 2010، صفحة 71).

أي أن الاحتراف في اللغة وهو وسيلة للكسب، وعليه فالمحترف أو الحرفي هو من يكتسب عيشه في الحرفة بصفة مستمرة ومنظمة، لذلك عرفه فقهاء القانون بأنه "تكريس الشخص نشاطه بشكل رئيس ومعتاد إلى القيام بعمل معين يصبح حرفة له يرتزق منها" (الطراونة، 2019، صفحة 21). ولهذا يمكننا القول أن الاحتراف الرياضي هو ممارسة نشاط رياضي معين واتخاذ كحرفة من أجل الكسب، ولذلك يطلق على القائم بهذا النشاط وصف الرياضي المحترف (عبد اللاه، 2008، صفحة 26).

ويترب على عقد الاحتراف أن يقوم صاحب العمل الذي يضع اللاعب تحت سلطته بدفع المكافأة كنتيجة للنشاط الذي يقوم به، لذلك تم تكييف العلاقة بينهما على أنها علاقة عمل في تطبيق معايير قانون العمل في القانون الفرنسي، ولهذا السبب فإن عقود الرياضيين مثل عقد اللاعب K. Mbappé الذي أبرمه مع نادي "باريس سان جيرمان" مقابل المكافأة التي يدفعها الأخير هي عقد عمل بشكل واضح (Simon, 2022).

ولأن موضوع الاحتراف الرياضي انتشر بشكل واسع خلال العقود الأخيرة وفي جميع دول العالم، خاصة في مجال كرة القدم باعتبارها الرياضة الأكثر شعبية، فقد كانت الحاجة إلى وضع إطار قانوني يحكمه ويحدد حقوق والتزامات الأطراف المعنية به، وهذا ما جعل المشرع الجزائري خلال السنوات السابقة يتبنى العديد من النصوص القانونية لتنظيم الرياضة بشكل عام والرياضة الاحترافية بشكل خاص، وكانت البداية بالإشارة للنادي الرياضية المحترفة بموجب المواد 20 و 21 و 22 الخاصة بالنادي من الأمر 95-09 المؤرخ في 25 فيفري 1995 المتعلق بتوجيه المنظومة التربوية للتربية البدنية والرياضية وتنظيمها، والذي تم إلغاءه واستبداله بالقانون 10-04 المؤرخ في 10 أوت 2004 المتعلق بالتربية البدنية والرياضية، حيث جاء في المادة 46 منه: "يتولى النادي الرياضي المحترف على الخصوص تنظيم التظاهرات والمنافسات المدفوعة الأجر وتشغيل مؤطرين ورياضيين مقابل أجر وكذلك كل النشاطات التجارية المرتبطة بهدفه...". وبالنظر لتطورات منظومة الاحتراف في الجزائر والاشكالات التي صادف تطبيقها خلال هذه السنوات، تم إلغاء القانون 10-04 ليحل محله القانون رقم 13-05 المؤرخ في 23 يوليو 2013 المتعلق بتنظيم الأنشطة الرياضية وتطويرها. ولأن تطبيق نظام الاحتراف يحتاج لنظام قانوني خاص ينظم نشاط النوايا المحترفة، فقد تبنى المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 06-264 المؤرخ في 08 أوت 2006 الذي يضبط الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف ويحدد القوانين الأساسية النموذجية للشركات الرياضية التجارية. والذي تم استبداله بالمرسوم التنفيذي رقم 15-73 المؤرخ في 16 فيفري 2015، كما تم وضع إطار يحكم الاتحادات الرياضية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 14-330 المؤرخ في 27 نوفمبر 2014 الذي يحدد كفاءات تنظيم الاتحادات الرياضية الوطنية وكذا قانونها الأساسي النموذجي.

وبطبيعة الحال، فإن الالتزام الرئيسي للرياضي المحترف هو المشاركة في تدريب ناديه ومسابقاته، ولكنه يتجاوز الجانب التنافسي البسيط: سيطلب من الرياضي المشاركة في الأنشطة التعليمية والترويجية التي ينفذها النادي خارج أوقات العمل، لهذا يمكن اعتبار أن للرياضي وظيفة تمثيلية لناديه، مما يؤدي بشكل خاص إلى الالتزام بالتصرف باحترام لصورة وسمعة النادي الذي يعمل به، مما يثير مشكلة حدود احترام الحياة الخاصة والحرية الفردية للاعب (Simon, 2022). أما النادي فيجب عليه أن يوفر للرياضي الذي يستخدمه، بالإضافة إلى المكافأة، الشروط التي تسمح له بمزاولة مهنته، حيث تنص المادة 9-2-222 من قانون الرياضة الفرنسي في هذا الصدد على أنه "طوال مدة تنفيذ عقد العمل، يوفر النادي للرياضي ظروف إعداد وتدريب مماثلة لتلك التي يتمتع بها الموظفون الرياضيون المحترفون الآخرون" (Simon, 2022).

2.2. الملامح الاقتصادية والتجارية التي تميز اقتصاد أندية كرة القدم المحترفة: في ظل منظومة الاحتراف أصبحت الرياضة اليوم قطاع اقتصادي مستقل بذاته، فالأحداث الرياضية الدولية الكبرى، خاصة كأس العالم لكرة القدم والرجي والألعاب الأولمبية والألعاب الأولمبية للمعاقين، أصبحت تولد منافع مباشرة كإنشاء بنية تحتية رياضية جديدة، ومنافع غير مباشرة مرتبطة بالسياحة، والمطاعم، والفنادق، وغيرها (Tézenas, 2024, p. 5)، وأضحى الاقتصاد الرياضي يمثل ما نسبته 2% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، ويقدر نموه بنسبة +6% سنوياً على مدى السنوات الثلاث إلى الخمس المقبلة، ويفسر ذلك بالارتفاع المستمر في إنفاق قطاع العائلات، إذ تصل قيمة مبيعات سوق الرياضة اليوم إلى 800 مليار دولار في جميع أنحاء العالم، وللرياضة أكثر من خمس ملايين وظيفة في جميع أنحاء العالم (mandarine-gestion, 2024)

وتظهر الملامح الاقتصادية للرياضة بشكل كبير في رياضة كرة القدم المحترفة، وخاصة في الدوريات الأوروبية الكبرى، مما جعلها تمتاز ببعض الخصوصية عن بقية الصناعات الأخرى، إذ تتميز بثلاث خصائص مهمة (Rockerbie, 2024, pp. 12-13):

- يُسمح لها بممارسة نشاطات وممارسات تجارية لا يسمح بها القانون في الصناعات الأخرى.
- أسواق العمل الخاصة بها أكثر تقييداً، ولكنها أكثر ربحية لموظفيها، مقارنة بالصناعات الأخرى.
- لا يمكن لشركة واحدة في صناعة الرياضات الاحترافية البقاء بدون وجود شركات أخرى (فرق).

كما تظهر الأهمية الاقتصادية لصناعة الرياضة خاصة في كرة القدم، من خلال القيمة المالية التي تظهرها البيانات المالية للأندية الأوروبية لكرة القدم، حيث تتمتع غالبية هذه الأندية بدعم مالي كبير من الشركات والمؤسسات المالية العالمية، حيث تقدر القيمة الدفترية لأكبر أندية كرة القدم الأوروبية بمئات الملايين (دولار)، إذ يتصدر نادي ريال مدريد أكبر الأندية العالمية بقيمة قدرها 6,6 مليار دولار، كما ارتفع متوسط القيمة الحالية لأفضل 10 أندية لكرة القدم بنسبة 8,83% تقريباً (Jazib, 2024)، ويمكن توضيح القيمة المالية لأكبر عشر نوادي كرة قدم في العالم في الجدول رقم (01) أدناه، حيث تم الاعتماد في تقييم الأندية على عدة عوامل، على رأسها دخل النادي وعقود الرعاية والأصول المملوكة له.

الجدول 1. قائمة الأندية العالمية لكرة القدم الأكثر قيمة في العالم لسنة 2024

الترتيب	النادي	الدولة	القيمة الحالية بالدولار	معدل التغير	الإيرادات بالدولار
1	Real Madrid	إسبانيا	6,6 B	%9	873 M
2	Manchester United	إنجلترا	6,55 B	%9	785 M
3	FC Barcelona	إسبانيا	5,6 B	%2	840 M
4	Liverpool FC	إنجلترا	5,37 B	%2	719 M
5	Manchester City	إنجلترا	5,1 B	%2	869 M
6	Bay.München	ألمانيا	5 B	%3	781 M
7	Paris st. Germain	فرنسا	4,4 B	%4	754 M
8	Tottenham Hotspur	إنجلترا	3,2 B	%14	665 M
9	Chelsea FC	إنجلترا	3,13 B	%1	620 M
10	Arsenal FC	إنجلترا	2,6 B	%15	560 M

المصدر: (Ozanian & Teitelbaum, 2024)

يلاحظ من خلال الجدول سيطرة الأندية الإنجليزية لكرة القدم على المشهد من خلال تصدر 6 أندية لترتيب الأندية الأكثر قيمة في العالم، مقابل ناديين من إسبانيا وناد واحد في كل من فرنسا وألمانيا، كما

يلاحظ أن نادي "ريال مدريد" الإسباني احتل الصدارة ضمن أعلى الأندية قيمة على مستوى العالم، وهذه الصدارة تعتبر الثالثة على التوالي والثامنة في آخر 11 عامًا، بزيادة قدرها 9% عن العام الماضي، وهذا كنتيجة لأدائه ونتائجه الممتازة منذ عام 2014، وعلى الرغم من قيمته الهائلة، إلا أنه يمتاز بصعوبة الاستحواذ على رأس ماله لأنه مملوك لأكثر من 90 ألف عضو في النادي، بعكس ذلك يمكن شراء أسهم نادي "مانشستر يونايتد" الذي يحتل المرتبة الثانية في قائمة هذا العام، والذي تبلغ قيمته 6,55 مليار دولار (Ozanian & Teitelbaum, 2024)، ويحتل نادي برشلونة الإسباني المركز الثالث بقيمة 5,6 مليار دولار، بزيادة 2%، وبفارق 100 مليون دولار عن نادي "ريال مدريد".

كما نسجل تفوق نادي "ريال مدريد" على "مانشستر سيتي" ليصبح النادي الأعلى إيرادات في موسم 2023-2024 حيث حقق إيرادات بلغت 873 مليون دولار، كما تراجع نادي "مانشستر سيتي" إلى المركز الثاني في تصنيف 2024، محققاً أعلى إيرادات له لموسم واحد بلغت 869 مليون دولار، كما حل نادي "برشلونة" الإسباني في المرتبة الثالثة بـ 840 مليون دولار، يليه نادي "مانشستر يونايتد" ونادي "بايرن ميونيخ" و "باريس سان جيرمان" بإيرادات قدرها 785، 781، 754 مليون دولار على التوالي.

هذا عن قيمة الأندية، أما بخصوص اللاعبين المحترفين فسوق التحويلات تسمح للأندية بالحصول على لاعبين بعقود مقابل مبالغ مالية، كما يمكنها تطوير اللاعبين من خلال نظام الشباب منذ سن مبكرة على أن يتم ترقيتهم إلى الفريق الأول أو بيعهم لأندية أخرى، وعند التعاقد مع اللاعبين بموجب عقود عمل يحصلون بموجبها على أموال مقابل خدماتهم، وفي معظم الحالات، كلما زادت الموهبة والإمكانات التي يمتلكها اللاعب، كلما زادت قيمة الأموال التي يحصل عليها (Flouti & Akhlaque, 2016, p. 7).

فبالرجوع لقيمة اللاعبين المحترفين على مستوى كرة القدم عالمياً، نجد أن اللاعبين ذوي الأداء العالي والتميز يتم تقييمهم بقيم سوقية عالية، إذ يوضح الجدول التالي قيمة اللاعبين الأعلى قيمة في سوق الانتقالات في العالم لسنة 2024، بناء على النموذج الإحصائي لمرصد كرة القدم التابع للمركز الدولي للدراسات الرياضية CIES:

الجدول 2. قيمة لاعبي كرة القدم في العالم من حيث قيمة التحويل (بالمليون يورو)

الترتيب	القيمة	اسم اللاعب	النادي المالك	جنسية اللاعب	نهاية العقد
1	280.4	Jude Bellingam	Real Madrid (ESP)	ENG	2029
2	255.3	Erling Haaland	Manchester City (ENG)	NOR	2027
3	240.8	Vinicius Junior	Real madrid (ESP)	BRA	2027
4	220.7	Rodrygo Goes	Real madrid (ESP)	BRA	2028
5	203.8	Phil Foden	Manchester City (ENG)	ENG	2027
6	195.2	Bukayo Saka	Arsenal FC (ENG)	ENG	2027
7	168.4	Julian Alvarez	Manchester City (ENG)	ARG	2028
8	140.8	Lamine Yamal	FC Barcelona (ESP)	ESP	2026
9	135.6	Martin Odegaard	Arsenal FC (ENG)	NOR	2028
10	133.8	Florian Wirtz	Leverkusen(GER).Bay	GER	2027
11	127.1	Gabriel Martinelli	Arsenal FC (ENG)	BRA	2028
12	126.4	Cole Palmer	Chelsea FC (ENG)	ENG	2031
13	124.3	Federico Valverde	Real madrid (ESP)	URU	2029
14	123.7	Rasmus Hojlund	Manchester United (ENG)	DEN	2029
15	120.5	Jamal Musiala	München(GER).Bay	GER	2026

المصدر: (Poli , Besson, Ravenel, & Gonzalez, 2024)

م إ م أ

246

بنى النموذج الإحصائي لمرصد كرة القدم التابع للمركز الدولي للدراسات الرياضية CIES في انجاز هذه الاحصائيات على حوالي 5500 عملية انتقال مدفوعة، معتمدا على معايير مثل العمر، وطول العقد، فترة اللعب كلاعب أساسي، والمستوى الرياضي للمباريات التي خاضها، والنتائج، والقوة الاقتصادية لنادي اللاعب والدوري، وقوة المشتريين المحتملين، ومستوى التضخم، وما إلى ذلك.

ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول يظهر أن اللاعب الإنجليزي "جود بيلينجهام" هو اللاعب الأعلى قيمة في سوق الانتقالات في العالم خلال عام 2024، بعد الموسم الناجح في "ريال مدريد"، حيث وصلت قيمته العادلة إلى 280 مليون يورو، يليه مهاجم مانشستر سيتي "إيرلينج هالاند" بقيمة وصلت إلى 255 مليون يورو، متفوقا على ثنائي ريال مدريد البرازيلي "فينيسيوس جونيور" (241 مليون يورو) و"رودريجو جويس" (221 مليون يورو)، وكذلك زميله فيل فودين (204 مليون يورو). ومن بين العشرة الأوائل أيضًا لاعبان من نادي أرسنال "بوكايو ساكا" و"مارتن أوديجارد"، ولاعب "مانشستر سيتي" الثالث "جوليان ألفاريز"، وجوهرة نادي "برشلونة" "لامين يامال"، و"فلوريان فيرتز" لاعب نادي "باير ليفركوزن".

وفي المراكز الأخرى، يتصدر حارس مرمى "بوروسيا دورتموند" وسويسرا، "جريجور كوبيل"، ترتيب حراس المرمى، والفرنسي "ويليام صليبيا" لاعب "أرسنال" في مركز قلب الدفاع، والكرواتي "يوسكو جفارديول" لاعب "مانشستر سيتي" في مركز الظهير، والأوروغوياني "فيدريكو فالفيدي" لاعب "ريال مدريد" في مركز لاعبي الوسط الدفاعي. ويتمتع "إندريك فيليب" من بالميراس (على سبيل الإعارة من ريال مدريد) بأعلى قيمة انتقالات مقدرة بين اللاعبين غير الأوروبيين (92 مليون يورو). (Poli , Besson, Ravenel, & Gonzalez, 2024)

م.إ.أ

247

3. القياس والاعتراف المحاسبي للموارد البشرية في الأندية الرياضية:

يحتاج مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات حول قيمة الأصول البشرية للمؤسسة، كما يحتاجون إلى المعلومات عن استثمارات المؤسسة في الأصول البشرية، لأن هذه المعلومات ضرورية في اتخاذهم قرارات شراء أسهم الشركة أو الاحتفاظ بها أو بيعها (القاضي و حمدان، 2007، صفحة 187)، وقد كان تقييم اللاعبين المحترفين كأصول أمرا غير مقبول من منظور المحاسبة التقليدية، وتدرجيا عندما زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية خاصة منذ ستينيات القرن الماضي، هيمن على هذا النوع من المحاسبة قضيتان: أولها، هل يمكن تعريف الموارد البشرية بشكل مرضٍ والاعتراف بها كأصول محاسبية، وثانيها، هل يمكن توفير منهجية تقييم موثوقة لتعكس تلك الأصول (WILSON & PLUMLEY, 2018, pp. 9-10)، ونفس الأمر يقال عن لاعبي كرة القدم فيما إذا كان من الممكن الاعتراف بالخدمات المحتملة التي يقدمها لاعب كرة قدم نيابة عن النادي كأصل محاسبي استنادا للأدبيات التي تبنتها محاسبة الموارد البشرية.

ولمحاولة التوضيح، سنحاول الإشارة من خلال ما سيأتي إلى أهم نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، مع الإشارة لشروط الاعتراف والقياس الخاصة بعقود اللاعبين المحترفين.

1.3. نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية: إذا انعقد الاتفاق بين الباحثين على اعتبار الموارد البشرية أصولا، فإن الاشكال يطرح حول كيفية قياس هذه الموارد، وتحديد قيمتها النقدية، ويعتبر هذا الاشكال هو السبب في تأخير وضع تصور واضح ومتفق عليه في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية رغم أهميتها.

ولقد اقترح العديد من الباحثين نماذج لقياس قيمة الموارد البشرية، يمكننا عرض أهمها في النقاط التالية:

1.1.3. مدخل التكلفة التاريخية: تنطلق هذه الطريقة في قياس قيمة الموارد البشرية بذات الأسس المتبعة في قياس قيمة الأصول المادية، حيث تعتمد على التكاليف المدفوعة فعلاً للحصول على عناصر تكلفة المورد البشري، كتكاليف الاختيار وتعيين الأفراد وتكاليف التدريب والتطوير حتى يصبح المورد البشري جاهزاً للإنتاج، حيث يتم رسملة هذه التكاليف ويتم توزيع منافعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين والذي يتحدد بمدة العقد المبرم بين المورد البشري والمؤسسة على أن يتم تخصيص قسط الإطفاء السنوي الذي يحمل لأعباء الفترة المحاسبية التي استفادت من استخدام المورد البشري (الفضل، نور، و الدوغجي، 2002، الصفحات 105-106).

2.1.3. مدخل التكلفة الاستبدالية: تقوم هذه الطريقة على قياس الأصول البشرية على أساس الخسائر الناتجة عن تخلي الموارد البشرية النافعة عن العمل في المؤسسة، واستبدالها بمورد بشري جديد يماثل في الكفاءة والمهارة والخبرة المهنية أو التكاليف التي تنفق على تعيين وتدريب مورد بشري جديد يكون قادراً على تقديم نفس المستوى من الإنتاجية للمورد المستبدل.

وعلى الرغم من منطقية طريقة الاستبدال وواقعيتها، إلا أن تطبيقها عملياً يكون بعيداً عن الموضوعية لأن التقديرات تكون مبنية من وجهة نظر إدارة المؤسسة (القاضي و حمدان، 2007، صفحة 191).

3.1.3. مدخل القيمة الحالية للأرباح المستقبلية (Lev & Chartz Model): تم تطوير هذا النموذج بواسطة "لاف وشارتز" (1971)، حيث يتم تقدير الأرباح المستقبلية لمجموعات مختلفة من الموظفين حتى سن التقاعد، ويتم خصمها بمعدل محدد مسبقاً للحصول على القيمة الحالية لها، حيث تقوم المؤسسة بتحديد ما هي قيمة مساهمة الموظف المستقبلية لها الآن من خلال قياس هذه المساهمة بالتكلفة أو من خلال الأجور التي ستدفعها للموظف مستقبلاً، ووفقاً لهذا النموذج، يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على النحو التالي (Oluwatoyin , 2014, p. 68):

- يتم تصنيف جميع الموظفين في مجموعات محددة وفقاً لأعمارهم ومهارتهم.
- يتم تحديد متوسط الأرباح السنوية لفئات عمرية مختلفة.
- يتم حساب إجمالي الأرباح التي ستحصل عليها كل مجموعة حتى سن التقاعد.
- يتم خصم إجمالي الأرباح المحسوبة على النحو الوارد أعلاه بمعدل تكلفة رأس المال.

وستكون القيمة التي تم التوصل إليها بهذه الطريقة هي قيمة الموارد البشرية/الأصول، والتي تحدد وفق العلاقة التالية (Arkan, 2016, p. 185):

$$E(V_y^*) = \sum_{i=y}^T P_y(1+t) \sum_{i=y}^t \frac{I_i^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث: $E(V_y^*)$ تمثل القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره y سنة وسن تقاعده T ؛ و $P_y(t)$ تمثل احتمال الوفاة؛ و I_i^* الأرباح المتوقعة للشخص في الفترة I ؛ و Y معدل الخصم المحدد لشخص ما.

يعتبر هذا النموذج مقياس مقبول لرأس المال الإنساني، لكن يعاب عليه بعض القيود التي تحد من نتائجه كصعوبة تقدير الراتب الذي تحكمه عدة عوامل، وإمكانية ترك العامل المؤسسة لأسباب غير الوفاة والتقاعد، بالإضافة للتغيرات التي تطرأ على حياة العامل مما يؤثر في قيمة مكاسبه المستقبلية وبالتالي قيمته المقدرة (Arkan, 2016, pp. 185-186).

4.1.3. نموذج تقييم المكافآت المستقبلية (Flamholtz Model): يمثل هذا النموذج تحسيناً لـ "نموذج القيمة الحالية للأرباح المستقبلية"، لأنه يأخذ في الاعتبار إمكانية أو احتمالية انتقال الموظف من دور إلى آخر في حياته المهنية وكذلك تركه للشركة قبل وفاته أو تقاعده.

وتحدد قيمة الفرد بالنسبة للمؤسسة باستخدام القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية التي من المتوقع أن يقدمها الموظف خلال الفترة التي من المتوقع أن يبقى فيها في المؤسسة. يقدم "فلامهولتز" مهارات الفرد ومستوى التنشيط كمحددات للقيمة المشروطة التي تتفاعل مع احتمالية الفرد في الحفاظ على عضوية المؤسسة (Sripriya, 2016, p. 4605). ووفقاً لهذا النموذج، فإن المقياس النهائي لقيمة الفرد بالنسبة للمؤسسة هو قيمته المتوقعة القابلة للتحقيق. وتستند القيمة المتوقعة القابلة للتحقيق إلى افتراض عدم وجود علاقة مباشرة بين التكاليف التي يتحملها الفرد وقيمه بالنسبة للمؤسسة في نقطة زمنية معينة (Dhanabhakym, 2015, p. 90).

ويقترح النموذج نهجاً من خمس خطوات لهذا الغرض:

- تحديد الفترة التي من المتوقع أن يخدم فيها الشخص المؤسسة.
- تحديد حالات الخدمة (الأدوار أو المناصب) التي قد يشغلها الموظف أثناء مسيرته المهنية في الخدمة بما في ذلك إمكانية تركه للمؤسسة.
- تقدير الفترة المحتملة التي سيشغل فيها الشخص كل حالة خدمة محتملة (المناصب أو الأدوار) في المستقبل في المؤسسة.
- تقدير القيمة التي تستمدتها المؤسسة عندما يشغل الشخص منصباً معيناً.
- يتم تحديد القيمة الإجمالية للخدمات التي تستمدتها المؤسسة من موظفين مختلفين أو مجموعة من الموظفين، يتم خصم القيمة التي تم التوصل إليها بهذه الطريقة بمعدل محدد مسبقاً للحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية.

يتم صياغة هذا النموذج وفق المعادلة التالية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{k=1}^m \frac{R_i - P(R_i)}{(1+R)^k} \right]$$

حيث: R_i قيمة مجموعة الموارد البشرية R ، و $P(R_i)$ احتمال أن يشغل الشخص مناصب محددة، و k الوقت، و n حالة ترك العمل، و R معدل الخصم المناسب.

إن قيود هذا النموذج هي أنه يعاني من نفس العيوب تقريباً مثل نماذج القيمة الحالية للأرباح المستقبلية... بالإضافة إلى ذلك، من الصعب الحصول على بيانات موثوقة لتحديد القيمة التي تستمدتها المؤسسة خلال الفترة التي يشغل فيها الشخص منصباً معيناً. كما يتجاهل النموذج حقيقة مفادها أن

الأفراد العاملين في مجموعة قد يكون لديهم قيمة أعلى للمؤسسة مقارنة بالأفراد الذين يعملون بشكل مستقل. (Arkan, 2016, p. 186)

5.1.3. نموذج القيمة الحالية للفوائد الصافية المحصل عليها (Morse Model): يمتاز هذا النموذج عن سابقه من النماذج بشموله على متغيرات أخرى للوصول لقيمة المورد البشري، وتتمثل هذه المتغيرات في (الراي، 2017، صفحة 32):

- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية، أو الإيرادات المستقبلية لها.

- قياس اجمالي التكلفة المتوقع انفاقها على الموارد البشرية.

ووفقاً لهذا النموذج، فإن قيمة الموارد البشرية تعادل القيمة الحالية للفوائد الصافية المحصل عليها من خدمة موظفيها. (Arkan, 2016, p. 187)

2.3. شروط الاعتراف وإمكانية قياس عقود اللاعبين المحترفين: يعتبر اللاعبون والمدربون والفنيون أهم الموارد البشرية في النوادي الرياضية، وتتضمن عقودهم جملة من الحقوق والالتزامات، حيث يتضمن عقد الاحتراف قيام الرياضي بممارسة عمله من خلال الالتزام بالتدريبات وإجراء المباريات من أجل المساهمة في تسجيل الأهداف وتحقيق الفوز، بالإضافة إلى استعراض المهارات وجلب المتفرجين، وفي مقابل ذلك يتحصل اللاعب على مبالغ مالية تشكل قيمة لهذه الالتزامات، كما أن بروز وتطور اللاعب في النادي يسمح له بتحقيق قيم سوقية أعلى من القيمة التي انتقل بها إلى فريقه، مما يرفع من قيمته في بورصة اللاعبين، ويسمح للنادي من اعارته أو بيعه.

م إ م أ

250

إن الاعتبارات المتعلقة بأساليب تقييم عقود اللاعبين لها أهمية خاصة، حيث أن قيمة اللاعبين في نادي كرة قدم محترف سيكون لها بعض التأثير على الأداء المالي له، وبالتالي فعملية التقييم لها أهمية كبيرة، خاصة إذا كان النادي في وضع مالي خطير أو قريب من التصفية، هنا، قد يرغب النادي في بيع بعض عناصره الأكثر قيمة (اللاعبين) لتغطية التكاليف أو لخفض مستويات الديون. وبالتالي، فإن الأمر يستحق أن نجد أساساً لتقييم اللاعب المحترف وكيفية الاعتراف به. (WILSON & PLUMLEY, 2018, pp. 9-10)

1.2.3. شروط الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين: إن قيمة عقود اللاعبين المحترفين في النوادي الرياضية قد تتجاوز قيمة بعض الأصول المادية، وأن هذه العقود ليس الغرض منها هدر الأموال لتحقيق الاثارة والتشويق والتنافس، وإنما يترتب عنها منافع اقتصادية، وهذا ما يطرح اشكالا في إمكانية الاعتراف بهذه العقود كأصل.

فبالرجوع لتعريف الأصل حسب ما جاءت به لجنة معايير المحاسبة الدولية نجد أنه يعتبر مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية لها.

وبناء على ذلك فإن الحد الفاصل الذي يحدد كون العنصر مصروفاً أو أصلاً هو:

- حق السيطرة.

- الخدمات والمنافع المستقبلية.

وعند النظر هل يحقق عقد اللاعب المحترف شروط الاعتراف بالأصل، لابد من الإشارة أيضاً إلى المبدأ المحاسبي الذي يعطي الأهمية لواقع المعاملة أو الحقيقة الاقتصادية للعقد ويهمل الشكل القانوني كما هو الحال

بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي، كما أن الوجود المادي ليس سببا جوهريا لوجود الأصل لأن هناك أصولا غير ملموسة.

وللتعمق أكثر سنحاول تبيان مدى انسجام هذه العقود مع المتطلبات التي جاء بها المعيار المحاسبي (IAS38) الذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر. ويلزم هذا المعيار المؤسسة بضرورة الاعتراف بالأصل غير الملموس في حالة توافر الشروط التي سيتم بيانها فيما بعد، كما يحدد المعيار أيضا كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إجراء إفصاحات محددة حول الأصول غير الملموسة.

وبحسب معيار (IAS38) فإن الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له جوهر مادي (IFRS، 2023، صفحة 1064). وعرفه النظام المحاسبي المالي على أنه "أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار النشاط العادي" (قرار 2008، ج ر، 2009، صفحة 8).

ويتم الاعتراف بالأصل غير الملموس في حال:

- كان ممكنا أن يتم تحويل المنافع الاقتصادية المتوقعة والمنسوبة للأصل إلى المؤسسة؛
- كان ممكنا قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

وقبل أن نتحقق من هذين الشرطين، سنعرّج أولا على الشرط الأول للاعتراف بالأصل -السابق ذكره- وهو حق السيطرة، هذا الأخير يعتبر حق قانوني إذ تتوافر الكفالة القانونية لهذا الحق بالنسبة لحقوق الاستثمار وذلك بمقتضى العقد بين النادي الرياضي واللاعب، بمعنى أن سيطرة النادي على الأصل يكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية مدرجة في بنود العقد.

م إ م أ

251

أما فيما يخص الشرط الأول المتعلق بالخدمات والمنافع المستقبلية الذي اشترطه المعيار المحاسبي الدولي (IAS38)، فهناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول، ولكن الاثنين ليسا بالضرورة متطابقين، وعليه فعندما يتكبد النادي بعض النفقات في سبيل تكوين وتطوير لاعب، والتي سيتحقق عنها منافع لفترات مستقبلية فإن هذا يمكن أن يشكل برهانا حاسما على أنه تم الحصول على عنصر يحقق هذا الشرط. كما أن الخدمات المستقبلية تنطبق على عقود اللاعبين، إذ تتمثل المنافع الاقتصادية الناتجة عن أداء اللاعبين المحترفين في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية للنادي، كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية أن تتدفق بعدة طرق كأن يُستثمر اللاعب لوحده في الترويج لبعض منتجات وخدمات النادي، أو مع أصول أخرى لتقديم خدمات أو بيع منتجات.

وتتفق الأصول البشرية في صورة عقود لاعبين عن الأصول المادية المملوكة قانونيا للنادي، بأن لهما تكلفة يمكن قياسها، كما أن لهما قيمة سوقية، ويمكن تحويلهما أو استخدامها في سداد الديون، رغم عدم وجود ملكية قانونية للأصل البشري، وإنما الملكية تشمل حقوق الانتفاع بمهارات وإمكانات وأداء اللاعب وفق ما نص عليه عقد الاحتراف.

إن توافر الخصائص السابقة تؤكد اعتبار عقود اللاعبين المحترفين أصولا بالمفهوم المحاسبي، وخاصة أنه يمكن قياسه ماليا، وعليه يمكن أن تظهر أرصدهم في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية، وبعد ذلك إجراء منطقياً يقتضيه القياس السليم للدخل الدوري، في هذه الحالة لا بد من استنفادها على عدد من الفترات مع الأخذ في الحسبان أن الأصل المسيطر عليه ليس له نفاية في حين أن الأصل المملوك له نفاية.

والخلاصة أن هناك سببين رئيسيين لاعتبار عقود اللاعبين المحترفين أصولاً غير ملموسة:

الأول: ضرورة أن تكون المعلومات عن هذه العقود واضحة في القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ الإفصاح، وهذا حتى تكون هذه القوائم المالية عاكسة لحقيقة الوضعية المالية للنادي الرياضي ومساعداً لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

الثاني: أن استثمار النوادي الرياضية ينصب أساساً على تكوين وتطوير وانتداب وتحويل اللاعبين المحترفين، وهذه الاستثمارات في الأصول البشرية هو جوهر نشاط هذه النوادي، وهذا ينطبق مع المتطلبات التي جاء بها معايير المحاسبة الدولية للاعتراف بالأصل.

2.2.3. قياس عقود اللاعبين المحترفين واستهلاك منافعها: تتضمن الأصول الثابتة غير الملموسة (عقود اللاعبين) في الميزانية على جميع النفقات التي تكبدها النادي للحصول على حق استغلال أداء اللاعب (رسوم التسجيل/التحويل)، وهذه الحقوق نتيجة لاتفاق تعاقدية بين النادي واللاعب، وتبقى ملكاً للنادي طوال فترة العقد، وهذا الاتفاق يوفر منافع اقتصادية مستقبلية، ولهذا فالاستثمار في عقود اللاعبين من طرف أندية كرة القدم يجب أن يتم اهلاكها (إطفائها) تدريجياً، فبعد رسملة المبلغ المدفوع لشراء حقوق استغلال لاعب كرة القدم من نادي آخر في صفقة تجارية، يتم قياسها بداية بتكلفة الاقتناء، ويمكن قياسها فيما بعد باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويتم إطفائها بشكل منتظم على مدة المنفعة، والمتمثل بمدة العقد، وكذلك لا تتجاوز مدة التعاقد مع اللاعب خمس سنوات وفقاً لتعليمات الاتحاد الدولي لكرة القدم (بن تركية و ششوي، 2019، الصفحات 33-34). ومع ذلك، وفقاً للوائح الاتحاد الدولي لكرة القدم، فإن فترة الحماية للعقود بين الأندية واللاعبين لها مدة تتراوح من عامين إلى ثلاثة أعوام، اعتماداً على عمر اللاعب، وفي نهاية هذه الفترة الزمنية، هناك إمكانية للاعب كرة القدم من الحصول على فك الارتباط بالعقد وطلب إنهاء عقده من جانب واحد لسبب وجيه. لذلك، على الرغم من أن نادي كرة القدم يكتسب الحق في استغلال الأداء لمدة 5 سنوات، فإن الفوائد الاقتصادية المستقبلية لن تغطي سوى جزء من فترة الاسترداد المنصوص عليها في العقد الأولي (Maglio & Rey, 2017, p. 2).

ونشير هنا إلى أن عملية توزيع المنافع (الاهلاك) يجب أن تبدأ عند الاستحواذ على اللاعب وإدراجه في الدفاتر، ويتم ذلك على مدى مدة العقد المعني، وأنه يجب اعتماد طريقة اهتلاك واحدة، كما يلزم إجراء اهتلاك منافع كل لاعب بشكل منفصل.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Lenzi & Sottoriva, 2013) إلى تعريف العمر الإنتاجي للاعبين المحترفين وفقاً للمعايير الدولية، بأنه يتزامن مع مدة العقد الذي يبرمه اللاعب مع النادي وفقاً للوائح (الفيفا)، حيث يمكن أن يكون للعقد مدة أقصاها خمس سنوات، وبالتالي لن يتجاوز الإهلاك خلال هذه الفترة الزمنية، وهو ما أكدته أحكام معيار المحاسبة الدولي (IAS38)، الذي ينص على أن "العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى لا يجوز أن يتجاوز مدة الحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى" (Lenzi & Sottoriva, 2013, p. 129).

ويمكن أن يتم اهلاك حقوق اللاعبين بالتساوي (أكثر تطبيقاً والمعروفة باسم طريقة الاهتلاك الخطي) أو بطريقة اهتلاك متناقصة، إذ تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية طريقة الاهتلاك

الخطي الطريقة الوحيدة المقبولة عندما لا يكون من الممكن تحديد المنافع التي سيتم الحصول عليها باستخدام أصل غير ملموس بشكل موثوق (3, p. 2017, Maglio & Rey).

ويتم حساب معدلات الاهتلاك على أساس معايير تخصيص القيمة المراد استهلاكها على مدى عمر إنتاجي محدد، ويجب تحديد هذه المعايير بطريقة تعكس النمط الذي من المتوقع أن تستهلك به المؤسسة الفوائد الاقتصادية المستقبلية للأصل، إذ بمجرد الانتهاء من تسجيل اللاعبين المحترفين، يجب استهلاك القيمة الدفترية تدريجيًا، حيث يتم حساب القيمة الدفترية التي سيتم استهلاكها عن طريق خصم القيمة المتبقية، والتي من المتوقع أن تكون مساوية للصفر في نهاية فترة العقد وفقًا لأحكام معيار المحاسبة الدولية (IAS38) (129, p. 2013, Lenzi & Sottoriva).

أخيرًا، وفي حالة زيادة مدة عقد اللاعب بسبب التجديد، يجب أن يأخذ مخطط الاهتلاك الجديد في الاعتبار القيمة المحاسبية (الدفترية) الصافية حتى تاريخ تمديد العقد (3, p. 2017, Maglio & Rey)، ويصبح من الضروري تقسيم القيمة الدفترية المتبقية على المدة الجديدة للعقد. ومع ذلك، إذا تم بيع اللاعب قبل تاريخ انتهاء العقد، فسوف يتعين على الشركة البائعة تسجيل مكسب رأسمالي أو خسارة رأسمالية في حساباتها، اعتمادًا على ما إذا كانت قيمة التحويل أعلى أو أقل من القيمة المحاسبية الصافية، أي تكلفة الشراء بعد خصم الاهتلاك المتراكم الذي حدث حتى تلك النقطة (83, p. 2018, Volpato).

3.2.3. الاستحواذ على حقوق متعددة السنوات لاستغلال أداء لاعبي كرة القدم: اتضح من خلال ما سبق أن الأندية الرياضية تختلف عن بقية الكيانات الاقتصادية الأخرى في كون النشاط الرئيسي الذي تمارسه له طبيعة خاصة، يتمثل في المشاركة في المسابقات والمباريات، وتصبح مشاركة أندية كرة القدم في مثل هذه المباريات ممكنة بفضل اللاعبين الذين أصبحوا جزءًا مهمًا في هذه الأندية من خلال استحواذ هذه الأخيرة على ما يسمى بـ "حقوق متعددة السنوات لأداء لاعبي كرة القدم". بمعنى آخر، يكتسب النادي الحق في الحصول على أداء لاعب كرة القدم، مقابل دفع حقوق مالية للنادي الذي كان يمتلك في السابق الحق في أداء هذا اللاعب (80, p. 2018, Volpato). وتتحدد تكلفة شراء حقوق استغلال أداء لاعبي كرة القدم على النحو التالي (2-3, pp. 2017, Maglio & Rey):

أ. الاستحواذ على حقوق اللاعب بموجب اتفاق قانوني مع ناد آخر: في هذه الحالة يتم دفع التعويض المستحق لفريق التحويل نقدًا، وتتوافق القيمة الدفترية لحقوق استغلال لاعبي كرة القدم مع مبلغ المال المدفوع، أي تكلفة الاستحواذ، ومن الناحية النظرية، يحدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) أن هذه القيمة يجب أن تشمل جميع التكاليف الإضافية، وهي على وجه الخصوص رسوم الوكيل، والنسبة المئوية من المعاملة المدفوعة إلى رسوم الوسيط المالي الأولي للنادي والأرقام المهنية الأخرى بالإضافة إلى رسوم التسجيل (2, p. 2017, Maglio & Rey). ويمنح الاتحاد الأوروبي لكرة القدم أندية كرة القدم الأوروبية حرية التصرف الكاملة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة (الوطنية والدولية) التي يجب اعتمادها. ومع ذلك، تستخدم العديد من الأندية معايير المحاسبة الدولية بحيث أصبح الامتثال للمعيار الدولي (IAS38) متطلبًا واسع النطاق لمعظمها، وتعتبر عملية تسجيل لاعبي كرة القدم بتكلفتهم التاريخية هي السياسة الأكثر ملاءمة للأندية (2, p. 2017, Maglio & Rey).

ب. شراء حقوق استغلال أداء لاعب كرة قدم حر: يبدو أن التعرف على تكاليف الاستحواذ المتعلقة باللاعب الحر ليس من السهل تحديده لأن النادي المشتري لا يتحمل رسومًا صريحة لشراء الحق في نهاية

عقد لاعب كرة القدم، لا يلزم دفع أي رسوم لنقل التسجيل. ولهذا يرى البعض أن هذه الرسوم شبه مجانية وإن تحددت فهي غير دقيقة وغير مؤكدة، وبالتالي، لا يتم تسجيل لاعبي كرة القدم الأحرار كأصول نظراً لعدم وجود أساس موثوق للتقييم، وعليه يوصى بإدراج اللاعب الحر ضمن حساب النتائج بدلاً من قيد تكلفته كأصل في الميزانية (Maglio & Rey, 2017, pp. 2-3).

ج. الاستحواذ المؤقت على لاعب كرة قدم (الإعارة): صرح الاتحاد الدولي لكرة القدم (فيفا) بأنه "يمكن إعارة أي لاعب محترف إلى نادٍ آخر بناءً على اتفاق مكتوب بينه وبين الأندية المعنية، يخضع أي قرض من هذا القبيل لنفس القواعد المطبقة على نقل اللاعبين" (FIFA, 2016). يجب أن تكون فترة الإعارة الدنيا هي الوقت بين فترتي تسجيل (Maglio & Rey, 2017, p. 3). وفي هذه الحالة يستمر النادي المعير -الذي يحتفظ بالحق- في إثبات الاهتلاك (الاطفاء) فيما يتعلق بمدة عقد الإعارة. وفي نفس الوقت، يحقق النادي المعير إيرادات مرتبطة بالتنازل المؤقت والذي يتلقاه من النادي المستعير.

د. اكتساب حقوق لاعب بموجب اتفاقية قانونية مع نادٍ آخر: في هذه الحالة يتم دفع جزء من مبلغ الصفقة نقدًا والجزء الآخر في شكل تحويل لاعب آخر. وهنا تكون القيمة الدفترية مساوية لمجموع الأموال المدفوعة والقيمة المحددة للاعب المحول، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب أن يتم هذا التبادل مع الاحتفاظ باللاعبين بقيمتهم الدفترية (Maglio & Rey, 2017, p. 3).

4. محاسبة عقود اللاعبين المحترفين- حالة نادي وفاق سطيف ESS:

نحاول من خلال ما سيأتي تقديم قراءة أولية للقوائم المالية الخاصة بنادي وفاق سطيف الجزائري باعتباره شركة تجارية، مع محاولة التعرف على الممارسات المحاسبية التي يتبناها فيما يتعلق بمحاسبة عقود اللاعبين المحترفين، وكل ما يتعلق باللاعبين الذين يشرف على نشاطهم، مع الإشارة لمدى وجود تطابق مع ما جرى به العمل في النوادي الأوروبية، ومدى تطابق الممارسات المحاسبية للنادي محل الدراسة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

1.4. نبذة تعريفية بنادي وفاق سطيف: الوفاق الرياضي السطايفي هو نادي رياضي جزائري يملك عدة فروع رياضية أهمها فرع كرة القدم، أسس سنة 1958، يقع مقره ببلدية سطيف، وينشط بالبطولة الجزائرية المحترفة لكرة القدم، ويعتبر من أكبر وأرقى النوادي الجزائرية والعربية والإفريقية، وهو النادي الجزائري الوحيد المتحصل على الكأس الأفروآسيوية.

حمل الوفاق تسمية الوفاق الرياضي السطايفي E.S.S من 1960 إلى 1977، أين أصبحت تسميته وفاق نفط سطيف E.P.S حتى 1984، ثم وفاق بلاستيك سطيف وبنفس الرمز الفرنسي E.P.S حتى عام 1988، حينما توج بالكأس الإفريقية واسمه وفاق سطيف ESS، وبعد سنة 1990، استعاد تسميته الشرعية الوفاق الرياضي السطايفي ESS.

يعتبر وفاق سطيف أول نادي جزائري تقدم بمشروع الاحتراف وعرض أسهمه للبيع بعد أن تحول إلى شركة ذات أسهم سنة 2010، لكن بتاريخ 2023/08/01 حازت الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز "سونلغاز" على أغلب أسهم النادي مما أعطاه القدرة على ممارسة النفوذ والسيطرة على أغلبية القرارات الاستراتيجية للنادي.

م.إ.م.أ

254

يخضع العاملون في النادي الرياضي وفاق سطيف لقانون العمل 90-11 لكن يتميز اللاعبون المحترفون بالخضوع في بعض علاقات العمل لقوانين الفيفا، وفي حالة وجود نزاع بين اللاعب وإدارة النادي يقوم اللاعب برفع شكواه للاتحاد الجزائري لكرة القدم "FAF" دون الرجوع إلى مفتشية العمل المختصة إقليمياً.

2.4. قراءة في القوائم المالية للنادي: تختلف السنة المالية في النوادي الرياضية عن السنة المالية المحاسبية التي تغطي السنة المدنية، حيث يسمح النظام المحاسبي المالي (حسب المادة 30 منه) للمؤسسات التي لا يمكنها قفل حساباتها في 31 ديسمبر من كل سنة في حال ارتباط نشاطها مع بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية بقفل حساباتها في تاريخ آخر (قانون رقم 11-07، 2007)، ولأن النوادي مرتبطة بدورة الاستغلال الرياضية (الموسم الرياضي) الذي يبدأ من خلال ما يعرف بالميركاتو الصيفي، وهي فترة انتداب اللاعبين للتحضير للموسم الرياضي الذي يبدأ في أغلب الدول في الفاتح من شهر جويلية من كل سنة، وينتهي في نهاية شهر جوان من السنة المقبلة، وهو التاريخ الذي يتم فيه اقفال الحسابات وإعداد القوائم المالية الختامية في النوادي الرياضية، والتي تكون ملزمة بتسليمها لمركز السجل التجاري الذي تنتهي إليه إقليمياً، بالإضافة لتسليم نسخة للاتحادية الجزائرية لكرة القدم.

وتتمثل القوائم المالية الختامية لنادي وفاق سطيف -والنوادي الرياضية الجزائرية عموماً- في الميزانية وجدول حساب النتائج لسنتين ماليتين متتاليتين، بالإضافة لجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال والملاحق، والميزانية التقديرية للإيرادات والنفقات للسنة المالية المقبلة.

من خلال بعض المقابلات الميدانية مع بعض مسؤولي النادي الرياضي وفاق سطيف تبين أن الاحتراف الرياضي فرض على النوادي الجزائرية عموماً ضرورة الاستعانة باللاعبين المحترفين ضمن فرقها الرياضية بالرغم من التكلفة الكبيرة التي يتحملها النادي للاستفادة من خدمات اللاعبين المحترفين، وهذه الحقيقة لا مفر منها بالنظر لأن تاريخ النادي ودوافع الجمهور الرياضي من المشجعين والمتابعين تتطلب المحافظة على تاريخ النادي وأمجاده، وأن العوامل المؤثرة في عملية تقييم اللاعب المحترف تتحدد بعدة عوامل منها: جماهيرية اللاعب، سمعة اللاعب، عمر اللاعب، مهارة اللاعب، خبرة اللاعب، والبنية البدنية للاعب، بالإضافة إلى سمعة النادي.

كما تبين من خلال المقابلة مع محاسب النادي أن عملية توقيع عقد مع لاعب محترف لا تتم رسملة العقد، ولا يظهر ضمن بنود الأصول سواء متداولة أو غير متداولة، ولا ينظر لمدة العقد كأساس لتصنيف عقد اللاعب ضمن بنود الأصول، وإنما تتم معالجة العقد على أساس مصروفات يتم ادراجها ضمن حساب النتائج للفترة التي تم فيها توقيع العقد.

هذا الوضع يخالف تماماً ما درجت عليه النوادي الأوروبية المحترفة، إذ أنها تتبنى متطلبات معايير المحاسبة الدولية للاعتراف بالأصول البشرية، حيث يتفق الاتحاد الأوروبي لكرة القدم مع فكرة رسملة عقود اللاعبين المحترفين، ويدعم متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS38، لكنه يدعو إلى عدم رسملة التكاليف المترتبة عن اللاعبين المحليين الذين يتم الحصول عليهم مقابل رسوم، ويرجع سبب عدم إمكانية رسملتهم في الميزانية إلى كونهم لا يستوفون جميع معايير الأصول غير الملموسة، لكن يمكن رسملة التكاليف المباشرة فقط لاكتساب لاعب محترف، ويترتب على ذلك اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي، وإذا لم يتم اتباع هذه القواعد، فسيتم تغريم الأندية وربما استبعادها من المسابقات الأوروبية.

وفي نفس السياق تنص قوانين الفيفا والاتحاد الأوروبي لكرة القدم على أن اللاعبين الذين يتم تطويرهم داخليا (أكاديميات تكوين الناشئين) لا يتم الاعتراف بهم كأصول، بل يجب الاعتراف بتكاليف تكوينهم في بيان الدخل (حساب النتائج)، أي لا يسمح للأندية برسمة تكاليف اللاعبين المتولدة داخليا.

3.4. المعالجة المحاسبية للعقود التي يبرمها نادي وفاق سطيف مع اللاعبين: قبل استحواذ شركة "سونلغاز" على أغلبية أسهم النادي الرياضي وفاق سطيف سنة 2023 كانت المعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين المحترفين تتم بطريقة مقبولة محاسبيا، حيث كانت العقود تدرج كأصول معنوية في الحساب 205 بقيمة العلاوة المسلمة للاعب مضروبة في 12 شهر ومضروبة في مدة العقد، أي أن قيمة العقد تعكس القيم التي سيتم استلامها من قبل اللاعب خلال مدة العقد، ويتم اهتلاك المنافع المترتبة عن عقد اللاعب خلال مدة العقد باعتماد على طريقة الاهتلاك الخطي.

لكن بعد سيطرة شركة "سونلغاز" على قرارات مجلس الإدارة ألغت هذه المعالجة المحاسبية ولا يتم الاعتراف بأي عقد مبرم مع اللاعبين المحترفين كأصل غير ملموس. وتعالج محاسبيا العلاوات المسلمة للاعبين على أنها أجور شهرية تدرج في حساب 63، ويتم اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي من الأجر الخاضع:

حيث أن: اشتراك الضمان الاجتماعي للاعب المحترف = الأساس الخاضع $\times 9\%$

ويتم تحديد الأساس الخاضع بـ 15 مرة الأجر الأدنى المضمون. (أي $15 \times 20000 = 300$ ألف دج)

وهذه المعالجة خاصة فقط باشتراكات اللاعبين المحترفين، وعلى ضوءها أيضا يتم احتساب اشتراكات النادي (الشركة) في الضمان الاجتماعي بنسبة 26%، أما بقية العاملين بالنادي من إداريين وغيرهم فتخضع أجورهم لنفس القواعد الخاصة لحساب هذه الاشتراكات.

كما يتم اعتماد الأساس السابق كوعاء خاضع للضريبة على الرواتب والأجور.

أما القيمة المتبقية من المبلغ الصافي من 300 ألف دينار بعد خصم الضرائب والاشتراكات الاجتماعية فتعتبر كأجر إضافي غير خاضع يضاف لمبلغ الأساس الصافي الخاضع للحصول على الأجر الصافي الذي يتقاضاه اللاعب المحترف شهريا.

إن هذه المعالجة المحاسبية تفتقد للموضوعية وتخالف تماما متطلبات المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، فكما سبق وأن أشرنا تعتبر عقود اللاعبين المحترفين أصولا غير ملموسة لانطباق معايير الاعتراف بها، وبالتالي عدم تطبيق ذلك يؤدي إلى إظهار القوائم المالية بصورة غير صادقة ومخالفة لحقيقة الوضعية المالية للنادي الرياضي وتؤدي لقرارات غير رشيدة بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم؛ كما أن عدم الاعتراف بهذه العقود كأصول لا يعكس جوهر نشاط النادي الذي ينحصر أساسا في الاستثمار في الموارد البشرية الرياضية، من تكوين وتطوير وانتداب وتحويل اللاعبين المحترفين.

وعليه لابد وأن يتم تسجيل عقد الرياضي المحترف بمبلغ الحيازة الذي يساوي العلاوة المسلمة للاعب ولفرقه الذي تنازل عنه، ومختلف الأعباء المترتبة عن العقد (الوكيل والوسطاء، رسوم تسجيل العقد...)، بالإضافة للمبلغ الذي يعود للنادي الأصلي المكون للنادي.

ويجب أن تظهر هذه العقود ضمن الميزانية في الحساب 205 عقود اللاعبين المقتناة Contrats joueurs acquis ويكون التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة إذا تم دفع جميع المبالغ عن طريق البنوك كما يلي:

م.إ.م.أ

256

205	عقود اللاعبين المقتناة Contrats joueurs acquis	بنوك
512	الحيازة على عقد لاعب محترف	

أما بخصوص حالة إعاره لاعب لنادي آخر أو ما يسمى بالاستحواذ المؤقت على لاعب كرة قدم، فيتم التعامل مع المبلغ المحصل من عقد اعارة لاعب من نادي وفاق سطيف إلى ناد آخر وكأنه ايراد استثنائي، أما في حالة استعارة لاعب من نادي آخر للعب في صفوف نادي وفاق سطيف فيتم التعامل مع مبلغ العقد على أنه عقد استئجار يدرج مبلغ العقد في حساب الإيجارات (ح/613).

إن هذه المعالجة وإن كانت من جانب الاستعارة مقبولة لأن الاستحواذ على أداء اللاعب لا يحقق شروط الاعتراف بالأصل التي سبق بياؤها، ويترتب على دفع مبالغ مالية لقاء الحصول على أداء اللاعب المستعار إثباتها كعبء سواء بالنسبة لقيمة عقد الإعاره أو بالنسبة للعلاوات التي يتقاضاها اللاعب.

أما من جانب النادي المعير فهي تخالف تماما قوانين الاتحاد الدولي لكرة القدم (فيفا)، ولا تستند إلى أساس منطقي، لأن منطلق المعاملة يشير لعملية التنازل المؤقت عن أصل تمت السيطرة عليه بناء على أحداث سابقة وتمت إعارته في فترة سريان العقد الأول، مما يترتب عليه تحقيق إيرادات عادية وفي نفس الوقت الاستمرار في إثبات أقساط اهتلاك عقد اللاعب المعار.

5. خاتمة:

م إ م أ

257

أظهر التحليل السابق أن الممارسات المحاسبية التي تتبناها أندية كرة القدم المحترفة، يجب أن تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية، خاصة المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) فيما يتعلق بالمحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين، خاصة فيما يتعلق بالتسجيل الأولي والتقييمات اللاحقة لحقوق تسجيل اللاعبين كأصول غير ملموسة.

ومع ذلك، فقد سلط التحليل السابق الضوء على العديد من الجوانب السلبية المتعلقة باستخدام عقود اللاعبين المحترفين على مستوى نادي وفاق سطيف، حيث يبدو أنه لا يتبنى متطلبات النظام المحاسبي المالي، سواء فيما يتعلق بالاعتراف الأولي عن العقود التي يرميها مع اللاعبين المحترفين وما يرتبط بها من تقييمات لاحقة. وبالتالي، فهذه الممارسات المحاسبية غير قادرة على تمثيل الحقيقة التي تعرض في القوائم المالية الختامية لإهمالها عنصر مهم في استثمارات النادي وهي الموارد البشرية المتمثلة في اللاعبين.

1.5. اختبار الفرضيات:

لقد أوضحت الدراسة أن نشاط الأندية الرياضية يتمثل في المشاركة في المسابقات والمباريات، وبالتالي فاللاعبين هم جزء مهم في هذه الأندية وأن الاستثمار فيهم هو جوهر نشاط هذه النوادي، وبعد اختبار مدى انطباق شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة على عقود اللاعبين المحترفين تبين أنه من الممكن أن يتم تحويل المنافع الاقتصادية المتوقعة والمنسوبة لعقد اللاعب المحترف إلى النادي، وأنه بالإمكان قياس تكلفة العقد بشكل موثوق، وتحقق هذين الشرطين يستوجب الاعتراف بعقد اللاعب المحترف على أنه أصل غير ملموس، وهذا ما يثبت صحة ما نصت عليه الفرضية الأولى.

كما اتضح من خلال تحليل القياس المحاسبي أن الأصول البشرية في صورة عقود لاعبين لا تختلف عن الأصول الثابتة الأخرى المملوكة قانونيا للنادي، بأن لهما تكلفة يمكن قياسها، كما أن لهما قيمة سوقية، ويمكن تحويلهما أو استخدامها في سداد الديون، رغم عدم وجود ملكية قانونية للأصل البشري، وإنما الملكية تشمل حقوق الانتفاع بمهارات وإمكانات وأداء اللاعب وفق ما نص عليه عقد الاحتراف، ولهذا فعقود اللاعبين يمكن قياسها انطلاقا من مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر معيارا واضحا ومقبولا للقياس المحاسبي، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن "عدم وجود معايير محددة وواضحة يؤدي إلى صعوبة تقدير وقياس عقود اللاعبين المحترفين".

أما بالرجوع لنادي وفاق سطيف فقد أضحى أنه وبالرغم من خضوعه لمتطلبات النظام المحاسبي المالي إلا أنه يقدم معالجة محاسبية مخالفة تماما فيما يتعلق بالاعتراف والقياس المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، ويترتب عن عدم اعترافه بعقود اللاعبين المحترفين كأصول غير ملموسة إلى عرض القوائم المالية للنادي بصورة غير صادقة ومخالفة للواقع وغير متوافقة مع المؤسسات الأخرى من نفس القطاع، ويترتب على ذلك تأثير الممارسات المحاسبية الأخرى المتعلقة بنشاط النادي من تكوين وانتداب وإعارة.. إلخ، وهذا ما ينفي ما جاء في الفرضية الثالثة التي تنص على أن "الأسس والمبادئ المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الملموسة التي يتبناها نادي وفاق سطيف تتفق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي".

2.5. نتائج الدراسة:

بناء على ما جاء في الدراسة وأخذا بعين الاعتبار نادي وفاق سطيف كأساس لدراسة الحالة، وبناء على ما أسفر عنه اختبار الفرضيات يمكننا استنتاج ما يلي:

- لنادي وفاق سطيف والنادي الرياضية عموما خصوصية تميزها عن بقية الكيانات الاقتصادية الأخرى، من حيث الاعتماد على اللاعبين الذين يعتبرون أهم الموارد لممارسة النشاط الرياضي، والحصول على اللاعبين المحترفين يكون وفق عقود تسبقها مفاوضات ووساطات تنتهي بإبرام العقد، هذا الأخير يمكن قياسه والاعتراف به وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

- تنطبق على عقود اللاعبين المحترفين شروط الاعتراف بالأصول، وعليه فالاعتراف بها كأصول غير ملموسة ما هو إلا تطبيق لما أوصت به المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

- لا تستند عملية محاسبة الموارد البشرية الرياضية في نادي وفاق سطيف على أسس ومبادئ وقواعد واضحة، وهذا ما ظهر بعد استحواذ شركة سونلغاز على أغلبية أسهم النادي.

- يقوم نادي وفاق سطيف بتسجيل عقود اللاعبين ضمن أعباء المستخدمين، وهذا يخالف ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي وضعت معايير واضحة تنسجم مع الخصائص التي تميز عقود الاحتراف الرياضي.

- إن الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين كأصول غير ملموسة له انعكاس محاسبي ومالي يكون إيجابيا على القوائم المالية الختامية وعلى مؤشرات التوازن والتحليل المالي، فزيادة قيمة الأصول يرفع من صافي المركز المالي للمؤسسة ويحسن من مؤشرات المالية ويزيد من قدرتها الاقتراضية.

- إن عدم اعتراف نادي وفاق سطيف بقيمة عقود اللاعبين المحترفين كأصول غير ملموسة يؤدي إلى عرض قوائمه المالية بصورة لا تعكس الواقع، كما أن ذلك ينعكس سلبا على مؤشرات التوازن المالي للنادي ويضعف من قدرته الاقتراضية مستقبلا.

م.إ.م.أ

258

3.5. الاقتراحات:

على ضوء ما سبق بيانه، يمكن وضع جملة من الاقتراحات نوجزها في النقاط التالية:

- عملية القياس والإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين في النوادي الرياضية لها فوائد معتبرة على الاقتصاد الوطني، حيث تساعد هذه العملية على تعزيز الرقابة على العقود التي تبرمها النوادي الرياضية مع اللاعبين، وهذا يدعم كشف أي تجاوزات بخصوص إخفاء بعض التحويلات المالية غير المشروعة بهدف التهرب من الضرائب أو مخالفة التشريع الذي ينظم عمليات إبرام عقود الاحتراف الرياضي.
- ليس هناك مبرر لعدم ظهور تكلفة لاعبي نادي وفاق سطيف في الميزانية المفصح عنها للموسمين السابقين، وبالتالي وجب على الإدارة الحالية الرجوع لما تم العمل به سابقا قبل استحواذ شركة سونلغاز على أغلبية أسهم النادي، وذلك بالاعتراف والإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين وإدراجها بتكلفة الاستحواذ، على أن يتم إطفاء هذه القيمة بشكل تدريجي على مدار مدة الانتفاع بالعقد.
- على الاتحاد الجزائري لكرة القدم الرقابة عن القوائم المالية للنوادي الرياضية الجزائرية، وتشجيع الإفصاح عنها لجمهور المهتمين، من خلال تسهيل إمكانية الوصول إليها، لأن هذا يساعد على تتبع الأموال التي تنفقها هذه النوادي على اللاعبين المحترفين، خاصة وأن أغلب النوادي تم الاستحواذ على أسهمها من قبل مؤسسات اقتصادية عمومية (سوناطراك، سونلغاز، موبيليس..إلخ).

6. المراجع:

م إ م أ

259

- أحمد بن محمد الفيومي. (2010). المصباح المنير. بيروت: المكتبة العصرية.
- الراي، م. أ. (2017). أنموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية: دراسة حالة نادي الوحدات الأردني (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن.
- بن تركية. ن & ششوي، ح. (2019). المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين كتنبئ معنوي في النوادي الجزائرية المحترفة: دراسة حالة نادي وفاق سطيف. ESS مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة. (2)، 30-41.
- حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2007). نظرية المحاسبة. دمشق: منشورات جامعة دمشق.
- رجب كريم عبد اللاه. (2008). عقد احتراف لاعب كرة القدم في ضوء لوائح الاحتراف الصادرة عن الاتحادات الوطنية لكرة القدم في مصر وبعض الدول الأخرى والاتحاد الدولي لكرة القدم (الفيفا). القاهرة: دار النهضة العربية.
- عبد الله الطراونة. (2019). النظام القانوني لعقد الاحتراف الرياضي (رسالة دكتوراه). كلية الحقوق، القاهرة: جامعة القاهرة.
- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، و علي الدوغجي. (2002). المشاكل المحاسبية المعاصرة. عمان: دار المسيرة للنشر.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2023). Foundation IFRS المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2023، الترجمة العربية، عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- Arkan, T. (2016). **Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**. Finance, Rynki Finansowe, 79(1), 173-193.
- Dhanabhakym, M. (2015). **Models Of Human Resource Accounting And Its Applicability In The Valuation Of Faculty Member**. International Journal of Economic and Business Review, 6(3), 87-92.

- Flouti, E., & Akhlaque, S. (2016). **Elie Flouti, Saba Akhlaque, Accounting in Football: A Study on the Human resource accounting of football players in Allsvenskan** (Master's Thesis). Department of Business Studies Uppsala University.
- Jazib, M. (2024, May 24). **Top 10 Most Valuable Soccer Teams in the World 2024**. Retrieved september 25, 2024, from jagranjosh: <https://www.jagranjosh.com/general-knowledge/list-of-most-valuable-soccer-teams-in-the-world-1707219146-1>
- Lenzi, P., & Sottoriva, C. (2013). **L'applicazione del financial fair play alle società di calcio professionistiche**. Roma: Aracne Editric.
- Maglio, R., & Rey, A. (2017). **The impairment test for football players: the missing link between sports and financial performance?** Palgrave Communications, 3(1), 1-10.
- mandarine-gestion. (2024). **Investir dans la nouvelle économie : le sport**. Retrieved 12 22, 2024, from mandarine-gestion: <https://www.mandarine-gestion.com/FR/fr/investir-dans-la-nouvelle-economie-le-sport>
- Oluwatoyin , S. A. (2014). **Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review**. Research Journal of Finance and Accounting, 5(22), 64-76.
- Ozanian, M., & Teitelbaum, J. (2024, May 23). **World's Most Valuable Soccer Teams**. Retrieved september 25, 2024, from Forbes: <https://www.forbes.com/lists/soccer-valuations/>
- Poli , R., Besson, R., Ravenel, L., & Gonzalez, T. (2024, May 29). **Transfer values: top 100 worldwide**. Retrieved december 26, 2024, from <https://football-observatory.com/WeeklyPost466>
- Rockerbie, D. (2024). **The Economics of Professional Sports**. Retrieved september 30, 2024, from <https://www.researchgate.net/publication/317170290>
- Simon, G. (2022, novembre 4). **Le contrat sportif : quelles règles applicables ?** Consulté le september 26, 2024, sur leclubdesjuristes: <https://www.leclubdesjuristes.com/sport/le-contrat-sportif-queelles-regles-applicables-944/>
- Sripriya , M. (2016). **Human Resource Accounting Based On Flamholtz Model**. International Journal of scientific research and management (IJSRM), 4(8), 4604-4609.
- Tézenas, M. (2024). **Quelle place a aujourd'hui le sport dans notre économie ?** France: BPIFRANCE. Retrieved 12 21, 2024, from https://www.bpifrance.fr/sites/default/files/2024-06/PANORAMA_IMPACT_SPORT_0.pdf
- Volpato, M. (2018). **Il Financial Fair Play nelle società di calcio professionistiche : Presupposti, analisi e funzionamento della disciplina**. Università Ca' Foscari venezia, Italy.
- WILSON , R., & PLUMLEY, D. (2018). **Finance and Accounting in Football**. Sheffield Hallam University. Retrieved september 20, 2024, sur https://shura.shu.ac.uk/23740/8/Plumley_finance_and_accounting%28AM%29.pdf

م إ أ

260