

إطار مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية العربية "كرة القدم نموذجاً"

أ.م. د. مجدي الجعبري
كلية الإدارة والاقتصاد - الأكاديمية
العربية في الدنمارك
M_gaapary@hotmail.com

أ.د. وليد الحياي
رئيس الأكاديمية العربية
في الدنمارك
prof.walid@ao-academy.org

تاريخ التقديم للنشر: 2020/07/26

تاريخ القبول للنشر: 2020/12/15

ملخص البحث.

يهدف هذا البحث الي دراسة الواقع الحالي للمحاسبة في الأندية الرياضية العربية، واقتراح إطار لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على لاعبي كرة القدم في تلك الاندية باعتبارهم أصول بشرية، وقياس التدفقات النقدية المتوقعة والمنافع الاقتصادية لها، والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها في القوائم المالية لتوفير بيانات تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة، وقد توصل البحث الي النتائج التالية:

- ان قياس قيمة لاعبي كرة القدم في الأندية العبير كأصول بشرية والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها يوفر بيانات مالية مفيدة لأعضاء الجمعية العمومية للأندية والمستفيدين.
- ان قياس التدفقات الحالية والمتوقعة للاعبين والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها يوفر بيانات مفيدة لإدارة الأندية.
- ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية العربية يساهم في الحصول على بيانات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

Abstract.

Research topic: A proposed framework for human resources accounting in Arab sports clubs, "Football is a model".

This research aims to study the current reality of accountability in Arab sports clubs, and to propose a framework for applying human resources accounting to football players in those clubs as they are human assets, Measuring the expected cash flows and their economic benefits, and recognizing them in accounting and disclosing them in the financial

statements to provide data that has the qualitative characteristics of useful financial data. The research has reached the following results:

- 1 - Measuring the value of football players in clubs as human assets and their accounting recognition and disclosure provides useful financial data for members of the General Assembly of clubs and the beneficiaries.
- 2 - Measuring the current and projected flows of players and their accounting recognition and disclosure provides useful data for club management.
- 3 - The application of human resources accounting in Arab sports clubs contributes to obtaining financial data that has the qualitative characteristics of useful financial data.

مقدمة.

المنشآت غير الهادفة للربح إحدى الظواهر الإيجابية في المجتمعات الحديثة، فهي تعمل على تعزيز الروابط الاجتماعية وتساهم في خلق مجتمعات مترابطة من خلال برامج التنمية الاجتماعية، ومن أهم هذه المنشآت الأندية الرياضية، وتتميز هذه الأندية بتعدد أنشطتها وتنوع مواردها المالية وتحقيق عوائد مالية مرتفعة تتطلب متابعة ورقابة مستمرة وتقييم للأداء، وذلك من خلال توفير تقارير مالية شاملة تعزز ثقة أعضاء تلك الأندية في مجالس إدارتها، ولتحقيق ذلك يجب وضع نظام محاسبي يحقق الرقابة المستمرة لجميع العمليات المالية من إيرادات ومصروفات ويوضح مدى كفاءة مجلس الإدارة في استثمار وتنمية الموارد المتاحة، ويوفر بيانات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة تساعد في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

والقوائم المالية هي المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات المحاسبية الخاصة بالأندية الرياضية، لذلك يجب أن يتسق الواقع العملي في تلك الأندية مع المبادئ المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية، ويجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات ملائمة يمكن لأعضاء النادي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتساعدهم في تقييم مدى فعالية وكفاءة إدارة الموارد المالية المتاحة للنادي.

والأندية الرياضية هي مؤسسات رياضية ثقافية اجتماعية لها شخصية اعتبارية وتخضع لإشراف ورقابة ومتابعة السلطات المختصة بالدولة، وهذا يعني أنها مؤسسات عامة لا تهدف إلى الربح، إلا أن التقارير المالية لبعض الأندية تتضمن تحقيق فوائض مالية، أما في معظم

الاندية يكون هناك عجز مالي وديون تظهر عند تغيير إدارة الاندية، والنظام المحاسبي الحالي في الاندية الرياضية لا يتعامل مع اللاعبين كأصول بشرية، حيث يعتبر تكلفة الحصول على تلك الاصول نفقات جارية، في حين ان اللاعبين تقدم للاندية منافع وخدمات مستقبلية، وتطبيق مبادئ وفروض ومعايير المحاسبة المالية وكذلك محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية سوف يساهم في تقديم معلومات مالية مفيدة للأطراف ذات العلاقة وتظهر مدي نجاح مجلس الإدارة في إدارة استثمارات الأندية.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية والدراسات السابقة.

العنصر البشري في الاندية الرياضية (اللاعبون) هو العنصر الرئيسي في المنظومة الرياضية للأندية، وتمثل قيمة اللاعبين (خاصة لاعبي كرة القدم) النسبة الأكبر من قيمة موجودات الاندية الرياضية، حيث تتمتع كرة القدم بشهرة عالمية وانتشار واسع، واللاعبون هم الاداة التي تستطيع الاندية من خلالها تحقيق الميزة التنافسية والتفوق الرياضي والعائد الاقتصادي، وقد ادي ذلك الي ارتفاع قيمة لاعبي كرة القدم بشكل كبير حيث تفوق قيمة بعض اللاعبين قيمة مشروعات اقتصادية كبيرة.

أهمية البحث.

معظم الأندية الرياضية في الدول العربية لا تطبق معايير العمل المؤسسي او المحاسبي في إدارة أنشطتها، ويجب ان تتحول الأندية جميعها نحو العمل المنظم الذي يوفر تقارير مالية تتضمن بيانات مالية مفيدة تساعد في عملية المتابعة والرقابة المالية، وتساهم في تطوير الأنشطة الرياضية بالأندية، وتجعل بيئة الأندية الرياضية العربية جاذبة للاستثمارات ومستقطبة للشراكات الاستثمارية مما يساهم في تحولها لأندية محترفة ويرفع من قيمتها السوقية، وتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية بالدول العربية سوف يساهم في توفير بيانات مالية مفيدة في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

اهداف البحث.

يهدف هذا البحث الي اقتراح إطار لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على لاعبي كرة القدم في الأندية الرياضية بالدول العربية باعتبارهم أصول بشرية وقياس التدفقات النقدية المتوقعة والمنافع الاقتصادية لها، والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها في القوائم المالية لتوفير بيانات تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

مشكلة البحث.

تكمن مشكلة البحث في ان التقارير المالية للأندية الرياضية في الدول العربية لا تتضمن معلومات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة، حيث تعالج النفقات المتعلقة بالموارد البشرية بما فيها قيمة عقود اللاعبين ضمن بنود المصروفات في الحسابات الختامية، في حين تقدم الاصول البشرية (اللاعبون) خدمات للأندية لها قيمة اقتصادية عالية ومستقبلية، حيث تتحمل الاندية تكلفة اقتصادية لشراء اللاعبين للحصول علي خدمات ومنافع مستقبلية، ويجب ترجمة تلك التكاليف والمنافع الي قيم نقدية والافصاح عنها بالقوائم المالية.

فرضيات البحث.

الفرضية الرئيسية:

ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالأندية الرياضية في الدول العربية توفر بيانات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

الفرضية الفرعية الاولى:

ان قياس قيمة الأصول البشرية (اللاعبين) والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها يوفر بيانات مالية مفيدة لأعضاء الجمعية العمومية للأندية والمستفيدين.

الفرضية الفرعية الثانية:

ان قياس التدفقات الحالية والمتوقعة للأصول البشرية (اللاعبين) والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها يوفر بيانات مفيدة لإدارة الأندية.

منهج البحث.

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال دراسة التقارير المالية الحالية في الأندية الرياضية بالدول العربية، وكذلك الخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة، واقتراح إطار لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية العربية للحصول على بيانات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

خطة البحث.

لتحقيق اهداف البحث تم تقسيم الدراسة الي ما يلي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية والدراسات السابقة.

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي في الأندية الرياضية العربية.

المبحث الثالث: القياس والاعتراف للاعبين كرة القدم كأصول بشرية.

المبحث الرابع: قياس التدفقات الاقتصادية الحالية والمستقبلية للاعبين كرة القدم.

الدراسات السابقة.

- دراسة بن تركية وششوي 2019 "المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين كتثبيت معنوي في النوادي الجزائرية المحترفة - دراسة حالة نادي وفاق سطيف"¹ وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق المحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين بين الواقع العلمي والعملية من خلال عرض طرق التقييم والمحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين كتثبيت معنوي من منظور النظام المحاسبي المالي، وتقديم مختلف المعالجات المحاسبية فيما يخص هذا النوع من الأصول من الناحية النظرية والتطبيقية، وللوصول إلى الأهداف المرجوة تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى نادي وفاق سطيف الناشط في الرابطة المحترفة الأولى، وخلصت هذه الدراسة إلى أن النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر تقيم لاعبيها وفق نموذج التكلفة ولا تقوم باي قيد محاسبي للاعبين كأصول غير ملموسة مما يؤثر على جودة قوائمها المالية.
- دراسة عرمول 2018 "الأثر القانوني لانتقال اللاعبين المحترفين - دراسة مقارنة - كرة القدم نموذجاً"² من خلال دراسة الأثر القانوني لانتقال اللاعبين بين الأندية الممارسة للاحتراف من الناحية الإدارية والبحثية ومن الناحية القانونية الصرفة، دراسة تحليلية ومقارنة بين لوائح احتراف بعض الدول الغربية والعربية اتضح أن عملية الانتقال لا تظهر إلا بعد انقضاء عقد العمل الذي يبرمه اللاعب المحترف مع ناديه وذلك أياً كان سبب الانقضاء، كما أن الانتقال لا يكون إلا خلال الفترات التي تحددها لوائح الاحتراف، والاتحادات الرياضية تملك سلطة فرض بعض القيود والإجراءات الإدارية والتنظيمية بقصد تنظيم عملية الانتقال، إلا أنها لا تستطيع تقييد حرية اللاعب وتلزمه بالبقاء في ناد معين، أو تفرض عليه الانتقال إلى ناد معين، وهذا يدل على إضفاء الطابع التعاقدية وتجسيد الإرادة وتثمينها في إطار عملية انتقال اللاعبين التي تعد من العمليات القانونية، التي تتصل بثلاثة أشخاص، (النادي الأصلي، النادي الجديد، واللاعب) ولتي لم ينظمها المشرع حتى في وقتنا الحاضر، فهي تتمتع بذاتية واستقلالية تميزها عن غيرها من العمليات القانونية ذات الأشخاص الثلاثة المنظمة تشريعياً.

¹ نجاة بن تركية، ششوي حسني "المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين كتثبيت معنوي في النوادي الجزائرية المحترفة. دراسة حالة نادي وفاق سطيف"، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 2، العدد 2 لسنة 2019.

² عرمول، امينه "الأثر القانوني لانتقال اللاعبين المحترفين. دراسة مقارنة. كرة القدم نموذجاً"، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد الثالث، العدد السادس، ديسمبر 2018.

- دراسة الرابي 2017 " نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية - دراسة حالة نادي الوحدات الاردني"¹ هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية، ووضع اطار مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق في الاندية الرياضية الاردنية، وتوصلت الدراسة الي ضرورة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بإدخال وتبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية داخل الاندية الرياضية عن طريق التطبيق التدريجي والاستفادة من خبرات ونجاحات الاندية العالمية الرائدة في هذا المجال، ايضا لا بد ان تتبع الأنديّة المبادئ العلمية للمحاسبة والصادرة من (GAAB) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في نهاية كل عام مالي.
- دراسة باكير ومنسي والاسكر 2014 "مدي نجاح التجربة الاردنية في تطبيق نظام الاحتراف في كرة القدم من وجهة نظر اركان اللعبة"² وهدفت هذه الدراسة الى التعرف على آراء العاملين في مجال كرة القدم حول مدى نجاح تجربة الاحتراف في الأردن، ومدى اختلاف استجابات آراء افراد عينة الدراسة وهم العاملين في المجال باختلاف المتغيرات التالية (عضو مجلس إدارة، حكم، لاعب، مدرب، اعلامي)، أوصى الباحثون بضرورة الاهتمام بالنتائج المتحصلة من هذه الدراسة والمرتبطة بتحليل وتقييم تجربة الاحتراف في الأردن وتوعية العاملين بمجال كرة القدم بأهمية الاحتراف ومردوده ومتطلباته وتشجيع المؤسسات الوطنية العامة والخاصة برعاية الاندية التي تمارس الاحتراف.
- دراسة نور الهدي واخرين 2019 "علاقة نظم المعلومات باتخاذ القرار التسويقي في النوادي الرياضية المحترفة - دراسة ميدانية لبعض نوادي كرة القدم المحترفة الجزائرية"³ هدفت هذه الدراسة الى الكشف عن العلاقة الموجودة بين نظم المعلومات واتخاذ القرار التسويقي والتعرف على أبرز عوائق تطبيق الأنشطة التسويقية التي تواجه متخذي القرار، من خلال اتباع المنهج الوصفي بطابعه الارتباطي، وتبين من خلال النتائج ان أبرز عوائق تطبيق الأنشطة التسويقية تمثلت في نقص التكنولوجيا الحديثة بالمؤسسة، ونقص البيانات والمعلومات التسويقية عن المستهلكين، عدم الاستقرار

¹ الرابي، احمد يعقوب مصطفي "دراسة ماجستير بعنوان نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية. دراسة حالة نادي الوحدات الاردني" جامعة الزرقاء، عمان، الاردن، عام 2017.

² باكير، محمد خالد واخرين "مدي نجاح التجربة الاردنية في تطبيق نظام الاحتراف في كرة القدم من وجهة نظر اركان اللعبة" مجلة دراسات العلوم التربوية، المجلد 41، العدد 2 لسنة 2014.

³ نور الهدي، اوصيف "علاقة نظم المعلومات باتخاذ القرار التسويقي في النوادي الرياضية المحترفة. دراسة ميدانية لبعض نوادي كرة القدم المحترفة الجزائرية"، مجلة الابداع الرياضي، المجلد 10، العدد 1، يونيو 2019.

الاقتصادي، محدودية البرامج التدريبية في مجال التسويق، وعدم وجود فرص لمسئول التسويق للمشاركة في اتخاذ القرارات.

- دراسة فارس واخرين 2018 "استثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر - دراسة ميدانية على مستوى اندية كرة القدم للرابطين الاولى والثانية"¹ وهدفت هذه الدراسة الي التالي:

○ التعرف على مدى تأثير القوانين والتشريعات في تطوير الاستثمار الرياضي بالجزائر.

○ الكشف عن القوانين والتشريعات التي تسيير الاحتراف الرياضي في الجزائر.

○ محاولة التعرف على النقائص في مجال التشريع التي تحول دون تحقيق اهداف الاحتراف الرياضي في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة الي ان الاستثمار الرياضي لم يكن من أولويات المؤسسات الاقتصادية سواء في الماضي او الحاضر، وكذلك وجود معوقات قانونية تؤثر سلبا على استثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر.

- دراسة عبد الحكيم وحمزة 2018 "متطلبات الأندية المحترفة لكرة القدم في إنجاح تطبيق الاحتراف الرياضي بالجزائر"²، هدفت هذه الدراسة الي التعرف على أهم المتطلبات الواجب توافرها لتطبيق ونجاح الاحتراف الرياضي لدى الاندية المحترفة لكرة القدم بالجزائر، وتوصلت الدراسة الي ان عدم توافر المصادر المالية والاعتماد الكلي على الدعم الذي لا يغطي متطلبات النادي الرياضي المحترف يعيق نجاح الاحتراف الرياضي. واوصت الدراسة بضرورة اعتماد استراتيجية واضحة في مجال التسويق الرياضي من خلال استقطاب أفراد متخصصين، وتنويع مصادر التمويل للنادي المحترف، ووضع خطة طويلة المدى تتضمن أسس سليمة لخلق مصادر للتمويل الذاتي الخاص بالنادي المحترف.

- دراسة الظالمي 2020 " التزامات الاندية الرياضية تجاه لاعبيها المحترفين لكرة القدم وفق قانون الاحتراف الرياضي العراقي المرقم 60 لسنة 2017"³ اهتمت هذه الدراسة

¹ فارس، هباش واخرين "استثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر. دراسة ميدانية على مستوى اندية كرة القدم للرابطين الاولى والثانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، يونيو 2018.

² عبد الحكيم، لعياضي واخر "متطلبات الأندية المحترفة لكرة القدم في إنجاح تطبيق الاحتراف الرياضي بالجزائر"، مجلة الابداع الرياضي، المجلد 9، العدد 2 لسنة 2018.

³ الظالمي، علي كاظم " التزامات الاندية الرياضية تجاه لاعبيها المحترفين لكرة القدم وفق قانون الاحتراف الرياضي العراقي المرقم 60 لسنة 2017"، المركز

الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، الدراسات البحثية، 30 مارس 2020.

بإبراز الدور الرئيسي الذي لعبه الاحتراف الرياضي من خلال اعادة هيكلة الرياضة وتحويلها من مجرد نشاط بدني رياضي الى قيمة اقتصادية ذو مردود مادي ثابت تتداخل فيه العمليات التجارية، واصبح المال له دور كبير ويساعد على تطور الاحتراف الرياضي، وهدفت هذه الدراسة الى البحث في احد جوانب الاطار القانوني الخاص بعقود الاحتراف الرياضية، ومعرفة التزامات احد الاطراف الرئيسية لعقد احتراف لاعب كرة القدم الرياضي خصوصا، وانه بعد تشريع قانون الاحتراف الرياضي العراقي اصبح هناك قواعد قانونية تساعد على تنظيم هذا العقد وتحافظ على حقوق الطرفين.

• دراسة الشربتلي 2017 "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثره على الأداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا - دراسة تطبيقية"¹ وهدفت هذه الدراسة الي تحديد الدور الذي يلعبه المراجع في تحقيق اصول شركات كره القدم المتخصصة وأثره على الاداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا، ويتفرع من الهدف الرئيسي الاهداف التالية:

- تحديد ومعالجه المشاكل التي تواجه المراجع عند مراجعه الاصول البشرية لشركات كرة القدم المتخصصة.
- تحقيق التأهيل العلمي والعمللي للمراجع الذي يتناسب مع التطور الذي طرأ على الساحة الرياضية حديثا بشركات كرة القدم المتخصصة.
- بيان أو ايضاح اهمية الاصول البشرية (اللاعبين) وأثرها في تحسين الاداء المالي لشركات كرة القدم المتخصصة في ظل انتشارها.
- محاولة الوصول الى أفضل طريقة لتقييم الاصول البشرية في شركات كرة القدم المتخصصة.
- تحديد وسائل المراجع في اكتشاف اختلال توازن الهيكل التمويلي وأثره على الاداء المالي لشركات كرة القدم المتخصصة.
- تقديم مجموعه من التوصيات لتطوير دور المراجع في تحقيق اصول شركات كرة القدم المتخصصة لتحسين الاداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا طبقا لما تسفر عنه الدراسة التطبيقية من نتائج محدده.

¹ الشربتلي، محمود إبراهيم "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثره على الأداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا .دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة بها، جمهورية مصر العربية 2017.

التعليق على الدراسات السابقة.

تم استعراض مجموعة من الدراسات من عدة دول عربية شملت الجزائر ومصر من الدول العربية بقارة افريقيا، وكذلك العراق والأردن من الدول العربية بقارة اسيا، ولوحظ ان بعض الدراسات حاولت قياس قيمة الأصول البشرية (اللاعبين) في الأندية الرياضية، ولم تتطرق أي دراسة الي قياس التدفقات الحالية والمتوقعة لتلك الأصول، ويتناول هذا البحث قياس التدفقات الحالية والمتوقعة للاعبين كرة القدم في الأندية الرياضية بالإضافة لقيمة هذه الأصول والافصاح عنها في القوائم المالية للأندية.

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي في الأندية الرياضية العربية.

النظام المحاسبي الحالي في الأندية الرياضية العربية لا يتناسب مع دور هذه الأندية الاندية وقدراتها المالية والاستثمارية، ويحتاج هذا النظام الى مراجعة شاملة وتطوير بحيث يتمشى مع النظم المحاسبية في الأندية الرياضية الأوروبية المحترفة، فالأندية الرياضية الأوروبية بعد ان تم تحويلها الي شركات وتم تطوير نظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية أصبحت شركات جاذبة للاستثمار، ونستعرض فيما يلي بعض التقارير المالية المتاحة لبعض الأندية العربية لبيان الواقع الحالي للنظام المالي والمحاسبي بها حيث لا تفصح كافة الاندية العربية عن تقاريرها المالية من خلال موقعها الالكتروني والاكتفاء فقط بعرضه علي الجمعية العمومية لمناقشته وقراره.

1 - التقرير المالي لنادي الزمالك المصري للعام المالي 2020/2019.

حساب الإيرادات والمصروفات عن الفترة
من 1 يوليو 2019 حتى 30 يونيو 2020

2019	2020	رقم الايضاح	البيان
			الإيرادات
312259869	203326686	14	النشاط الرياضي
6018740	1483411		النشاط الاجتماعي
389801415	238787516		رسوم العضوية والاشتراكات
708080024	443597613		اجمالي الإيرادات
			يخصم
			مصروفات النشاط
363856784	406720931	15	النشاط الرياضي
76538802	136066436		استهلاك الاصول الأخرى
7796238	7681837		النشاط الاجتماعي
448191824	550469204		اجمالي المصروفات للنشاط
259888200	-106871591		فائض (عجز) النشاط
			يضاف
40836254	66148381	16	ايجارات محلات

2141157	7995		فوائد بنكية
5598591	6907922	17	إيرادات متنوعة
			يخصم
153373269	121204765	18	مصرفات إدارية وعمومية
49344	66667		فروق عملة
2853900	1256671		فوائد بنكية
			يضاف
18002379	174988		اعانات وتبرعات
170190068	(156160408)		صافي فائض (عجز) العلم

العام المالي 2019/2018.

بلغت مصرفات النشاط الرياضي لنادي الزمالك خلال هذه الفترة حوالي 363 مليون جنيه فيما بلغت الإيرادات خلال نفس الفترة حوالي 312 مليون جنيه، بينما بلغت مصرفات النشاط الاجتماعي حوالي 8 ملايين جنيه وإيرادات النشاط الاجتماعي حوالي 6 ملايين جنيه، وبلغت قيمة الاشتراكات ورسوم العضوية حوالي 390 مليون جنيه، وبالرغم من تحقيق نادي الزمالك فائض حوالي 170 مليون خلال هذه الفترة إلا أن النشاط الرياضي قد حقق عجز قدره 51 مليون جنيه ولم يشير التقرير إلى أسباب هذا العجز.

العام المالي 2019 / 2020.

بلغت مصرفات النشاط الرياضي لنادي الزمالك خلال هذه الفترة 407 مليون جنيه بينما بلغت الإيرادات خلال نفس الفترة 203 مليون جنيه وبعجز قدره 204 مليون جنيه، كما بلغت مصرفات النشاط الاجتماعي حوالي 8 ملايين جنيه وبلغت الإيرادات مليون جنيهًا فقط، وبلغت قيمة الاشتراكات ورسوم العضوية حوالي 239 مليون جنيه، وحقق النادي خلال هذا العام عجز كلي بلغ حوالي 156 مليون جنيه.

يتضح من خلال التقرير المالي لنادي الزمالك المصري ما يلي:

- عدم الالتزام بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية حيث يهتم التقرير المالي بعرض الإيرادات والمصرفات وبعض الإيضاحات الخاصة بها.
- بالرغم من حجم المصرفات في النشاط الرياضي إلا أن النشاط الرياضي حقق خسائر خلال عامي المقارنة.
- يتم معالجة قيمة عقود شراء اللاعبين ضمن المصرفات الجارية للنشاط الرياضي.
- لم يوضح التقرير أسباب الخسائر المحققة في استثمارات النشاط الرياضي.
- عدم قياس التدفقات الحالية أو المتوقع للاعبين في نشاط كرة القدم.

2 - ملخص التقرير المالي للنادي الأهلي المصري للعام المالي 2019/2018.

حقق النادي الأهلي طفرة مالية واضحة وفقاً للأرقام التي أبرزها التقرير للعام المالي 2019-2018، بالرغم من الظروف الصعبة التي واجهت النادي الأهلي على الصعيد المالي نظراً للمتغيرات التي طرأت على كافة المستويات بحكم الظروف الاقتصادية والتسويقية والتعاقدية وغيرها، إلا أن مجلس إدارة النادي نجح في التصدي لكل هذه المتغيرات بما منح النادي الأهلي الأفضلية في هذا الصدد، وحافظت على تربعه فوق قمة الهرم المالي والتسويقي، وأكد التقرير المالي أن ميزانية النادي في 30-6-2019 وصلت إلى 2 مليار جنيه مقارنة بـ 1.3 مليار جنيه في نفس الفترة من عام 2018، كما حقق النادي الأهلي فائضاً قدره 322 مليون جنيه خلال العام المالي من 1-7-2018 إلى 30-6-2019.

الاصول الثابتة.

كشف التقرير المالي عن وجود زيادة في بند الاراضي وصلت إلى 348 مليون جنيه تمثل قيمة أرض فرع النادي بالتجمع الخامس طبقاً لعقد البيع الابتدائي والمؤرخ بتاريخ 26-9-2018 بين النادي وهيئة المجتمعات العمرانية، كما كشف عن زيادة الأصول الثابتة الأخرى من مباني وآلات ومعدات وأثاث وأدوات وأجهزة بمبلغ 35 مليون جنيه.

الإيرادات.

- بلغت الإيرادات المحققة خلال العام المالي حوالي إلى 1.2 مليار جنيه بالإضافة إلى زيادة قيمة المشروعات تحت التنفيذ إلى 110 مليون جنيه.
- حصل النادي على مبلغ 1.750 مليون دولار بما يعادل 31.2 مليون جنيه نظير مشاركة عدد من لاعبي الفريق الأول لكرة القدم بالنادي مع المنتخب الوطني الأول في كأس العالم في روسيا 2018.
- حققت أكاديمية النادي زيادة مالية قدرها 13.45 مليون جنيه نظير الاشتراكات.

المصروفات.

- تم تدعيم فريق كرة القدم والقطاع بالكامل وباقي ألعاب النشاط الرياضي بصفقات بلغت قيمتها حوالي 212 جنيه.
- تم تطبيق اللائحة المالية الجديدة الخاصة بالنشاط الرياضي ابتداء من نوفمبر 2018 بعد إضافة بعض التعديلات الإيجابية إليها والتي من شأنها خدمة قطاع النشاط الرياضي،

حيث بلغت مصروفات النشاط الرياضي حوالي مليون جنيه مقابل 139 مليون جنيه خلال العام المالي السابق.

عقود الرعاية والبيت الفضائي.

تم توقيع عقد رعاية جديد يحصل النادي بموجبه على 510 مليون جنيه في أربعة سنوات بحيث تبلغ حصة النادي سنويًا 127.5 مليون جنيه ابتداء من عام 2018 – 2019، كما تم توقيع عقد البث الفضائي الجديد والذي يحصل بموجبه النادي على 400 مليون جنيه في أربعة سنوات حيث تبلغ حصة النادي 100 مليون جنيه سنويًا.

يتضح من تقرير النادي الاهلي المصري عدم معالجة قيمة عقود اللاعبين كأصول بشرية وتم تسجيلها كمصروفات جارية للنشاط الرياض وكذلك عدم قياس التدفقات الحالية والمتوقعة للاعبين في نشاط كرة القدم.

3 - التقرير المالي لنادي اهلي جده السعودي.

النتائج المالية للنادي الأهلي للسنة المالية 2015-2016 مقارنة بـ 2014-2015 (بالمليون ريال سعودي)			
الفرق	2015-2014	2016-2015	الإيرادات
465.4%	1.16	6.58	رصيد النقدية في 1 يوليو 2015
121.6%	65.40	144.90	تبرعات ومنح
0.2%	37.39	37.47	إيرادات رعاية الخطوط القطرية
38.2%-	8.80	5.44	إيرادات الاستثمار
111.5%	1.14	2.40	إيجارات المحلات
187.2%	2.60	7.47	إيرادات المتجر
40.5%	19.63	27.58	إيرادات الاتحاد السعودي ورابطة دوري المحترفين
46.4%	0.91	1.33	إيرادات الاتحاد الآسيوي
2.0%-	17.90	17.54	إيرادات المباريات
32.1%-	2.65	1.80	إيرادات انتقالات اللاعبين
137.0%	0.70	1.66	إيرادات المسبح
100.0%-	8.70	-	المنحة الملكية
-	-	0.46	إيرادات أخرى
49.6%	165.81	248.04	إجمالي الإيرادات
52.5%	166.97	254.61	إجمالي المقبوضات المتاحة
الفرق	2015-2014	2016-2015	المصروفات
61.2%	80.74	130.14	عقود اللاعبين والمدربين
51.9%	41.11	62.43	الرواتب والأجور
85.6%	11.62	21.57	مكافآت الفوز
5.3%	15.72	16.56	سكن اللاعبين، تذاكر سفر، فنادق وإعاشة، معسكرات خارجية
-	-	4.09	عمولات تسويق مدفوعة للغير (القطرية)
21.1%-	3.78	2.98	مصارييف المباريات
43.1%	7.44	10.64	مصارييف أخرى
54.9%	160.4	248.4	إجمالي المصروفات
5.6%-	6.56	6.20	صافي الدخل
93 مليون ريال		الديون	

المصدر: الجمعية العمومية للنادي الأهلي 29 يونيو 2016

من خلال التقرير المالي للنادي الاهلي السعودي يتضح ايضا الاعتماد علي تقرير الإيرادات والمصروفات وهذا التقرير يتم عرضه علي الجمعية العمومية لمناقشته واعتماده، ويتم معالجة عقود اللاعبين كمصروف وكذلك لا يتم قياس التدفقات الحالية او المستقبلية للاعبين في نشاط كرة القدم.

4 - التقرير المالي لنادي الهلال السعودي.

التقرير المالي لنادي الهلال 2015-2014 والميزانية المتوقعة لموسم 2016-2015			
الإيرادات المتوقعة للسنة المالية 2016-2015		إيرادات السنة المالية 2015-2014	
المبلغ (بالريال)	البند	المبلغ (بالريال)	البند
40,000,000	تبرعات الرئيس وأعضاء الشرف	103,319,615	تبرعات الرئيس وأعضاء الشرف
15,353,000	إيرادات النقل التلفزيوني من الرابطة	7,653,000	إيرادات النقل التلفزيوني من الرابطة
7,940,000	إيرادات الرعاية من الرابطة	4,583,211	إيرادات الرعاية من الرابطة
-	إيرادات من الاتحاد الآسيوي	6,206,778	إيرادات من الاتحاد الآسيوي
-	إيرادات الرعاية	65,164,340	إيرادات الرعاية
50,500,000	إيرادات الرعاية (شركة صلة)	-	إيرادات الرعاية (شركة صلة)
4,000,000	إيرادات الرعاية (أطقم الفريق)	-	إيرادات الرعاية (أطقم الفريق)
6,000,000	إيرادات قناة الهلال	-	إيرادات قناة الهلال
15,000,000	إيرادات تطبيق الهلال	-	إيرادات تطبيق الهلال
7,000,000	إيرادات تذاكر المباريات	2,636,200	إيرادات تذاكر المباريات
-	جوائز مالية (كأس ولي العهد والدوري)	2,500,000	جوائز مالية (كأس ولي العهد والدوري)
-	جوائز مالية (كأس الأمير فيصل)	43,500	جوائز مالية (كأس الأمير فيصل)
-	إيرادات أخرى	1,279,868	إيرادات أخرى
145,793,000	إجمالي الإيرادات المتوقعة	193,386,512	إجمالي الإيرادات
المصروفات المتوقعة للسنة المالية 2016-2015		مصروفات السنة المالية 2015-2014	
المبلغ (بالريال)	البند	المبلغ (بالريال)	البند
175,320,000	مصاريف أنشطة كرة القدم	226,353,051	مصاريف أنشطة كرة القدم
4,500,000	مصاريف الأنشطة الأخرى	3,541,477	مصاريف الأنشطة الأخرى
9,300,000	مصاريف إدارية وعمومية (كرة قدم)	9,110,523	مصاريف إدارية وعمومية (كرة قدم)
3,200,000	مصاريف إدارية وعمومية (ألعاب أخرى)	2,125,821	مصاريف إدارية وعمومية (ألعاب أخرى)
1,000,000	مصاريف أخرى	-	مصاريف أخرى
193,320,000	إجمالي المصروفات المتوقعة	241,130,872	إجمالي المصروفات
47,527,000	العجز المتوقع 2016-2015	47,744,360	إجمالي عجز 2015-2014

المصدر: الجمعية العمومية لنادي الهلال 2015.06.15

لا يختلف التقرير المالي لنادي الهلال السعودي عن النادي الاهلي السعودي او نادي الزمالك والاهلي المصريين، فالتقرير المالي الحالي في غالبية الأندية الرياضية بالدول العربية يشمل حساب الإيرادات وحساب المصروفات، والفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل اما فائض او عجز، كذلك لا يتم الاعتراف بقيمة لاعبي كرة القدم كأصول بشرية ولا يتم قياس التدفقات الحالية او المستقبلية للاعبين، وبالتالي فان التقرير المالي في الأندية الرياضية العربية بصيغته الحالية لا يوفر بيانات مالية مفيدة يستطيع من خلالها اعضاء الجمعية العمومية تقييم اداء مجلس الادارة ومدى نجاحه في ادارة موارد النادي، ويجب ان تتمتع البيانات المالية للأندية الرياضية بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة، وهذا يتطلب قيام الاندية الرياضية في الدول العربية بتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير اعداد التقارير المالية والافصاح.

المبحث الثالث: القياس والاعتراف للاعبي كرة القدم كأصول بشرية.

اللاعبون في الاندية الرياضية يمثلون الجانب الاكبر من اصول النادي وخاصة لاعبي كرة القدم، وكرة القدم أكبر من مجرد لعبة حيث اصبحت صناعة واستثمار يدر عائد كبير للملايين ممن يعملون في مجالها والمجالات المرتبطة بها، وتعد كرة القدم قوة اقتصادية ضخمة نتيجة لحجم الاستثمارات فيها ولشعبيتها الكبيرة التي جعلتها اللعبة الشعبية الاولى على مستوى العالم.

وفي الدول الاوروبية خاصة انجلترا واسبانيا وايطاليا تحولت كبريات أندية كرة القدم الي شركات تهدف الي تحقيق ارباح، حيث تم وضع تشريعات تنظم اجراءات هذه اللعبة وما يرتبط بها من عقود اللاعبين وعقود الرعاية وحقوق البث التلفزيوني والعلامات التجارية وخلافه، وتطور فكر ادارة الاندية الرياضية ليصبح فكر استثماري يهدف الي تحقيق عوائد تساهم في تطوير النادي وتمكنه من التعاقد مع لاعبين على مستوى فني مرتفع، وبالتالي يستمر النادي في حصد البطولات وترتفع قيمته السوقية نتيجة لذلك.

وتعد التقارير المالية في الاندية الرياضية وسيلة للإفصاح عن نتائج النشاط والمركز المالي خلال الفترة المالية، حيث تعتمد ادارة الاندية على هذه التقارير عند اتخاذهم لقراراتهم المختلفة وبناء التوقعات المستقبلية حول مستقبل النادي، كما تساعد هذه التقارير اعضاء الجمعية العمومية للنادي في تقييم اداء الادارة ومدى نجاحها في ادارة موارد النادي، لذلك تلعب هذه التقارير دور هام في قرارات ادارة النادي وقرارات اعضاء الجمعية العمومية للنادي، ولكي يتحقق ذلك يجب ان تتمتع البيانات المالية في التقرير المالي للأندية الرياضية بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

الخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية.

- **الملاءمة:** المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون ويتحقق ذلك عندما تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.
- **التمثيل الصادق:** يجب أن تمثل المعلومات الظواهر التي تقصد تمثيلها، ولكي يكون التمثيل صادق يجب أن يكون كاملاً وحيادياً وخالي من الخطأ.

ثانياً: الخصائص النوعية المعززة.

- **قابلية المقارنة:** وتساعد المستخدمين على تحديد وفهم نقاط التشابه في البنود والاختلاف فيما بينها.
- **القابلية للفهم:** أن تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز يجعلها مفهومة.
- **قابلية التحقق:** تعنى أن يكون بإمكان مراقبين مطلعين ومستقلين مختلفين التوصل الى اجماع على أن وصف محدد هو تمثيل صادق.
- **التقديم في التوقيت المناسب:** وتعنى توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قراراتهم.

وقياس قيمة الاصول البشرية (اللاعبين) والتدفقات النقدية المتوقعة من هذه الاصول والمنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وكذلك الاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها في التقرير المالي سوف يوفر بيانات مالية مفيدة عن الاندية الرياضية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية.

وتهدف محاسبة الموارد البشرية الي قياس تكاليف الحصول على الموارد البشرية واعتبار تلك التكاليف إنفاقاً استثمارياً، فال مورد البشري (اللاعب) من خلال خبرته وقدراته الفنية يعد من أهم العوامل التي تساهم في نجاح النادي وتعزز من قدرته على الاستمرار والمنافسة، ويتم ذلك من خلال حصر كافة النفقات التي يتم إنفاقها أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على اللاعب منذ لحظة التعاقد معه او التحاقه بالنادي في قطاع الناشئين وحتى لحظة الاستغناء عنه اما بالبيع او اعتزال اللاعب لأي سبب.

وقياس تكاليف الحصول على اللاعب يتطلب وجود نظام معلومات خاص باللاعبين يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية سواء مالية او غير المالية والخاصة باللاعب وتشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة، هذا النظام يساهم في قياس قيمة اللاعب

المالية ويساهم في التخطيط على مستوى النادي لشراء وبيع اللاعبين وما يرتبط بها من توفير الموارد اللازمة لذلك.

اولاً: قياس تكلفة لاعبي كرة القدم كأصول بشرية.

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها الميزانية وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار اساس محدد للقياس، ويستخدم عدد من الاسس المختلفة للقياس وهذه الاسس تشمل الاتي:

1 - التكلفة التاريخية: وفيها تسجل الاصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو القيمة العادلة للمقابل الذي اعطى للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

2 - التكلفة الجارية: تسجل الاصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

3 - القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد): يسجل الأصل بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل، وتسجل الالتزامات بقيمة سدادها.

4 - القيمة الحالية: تسجل الاصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

واساس التكلفة التاريخية هو أكثر الاسس استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

الحالة الاولي: قياس تكلفة شراء لاعب.

- عند تعاقد نادي رياضي مع لاعب كرة قدم بموجب عقد لاعب محترف، يتم قياس تكلفة الحصول على اللاعب بقيمة الحيازة التي تتضمن القيمة المسلمة للاعب والقيمة المسلمة للنادي المتنازل عنه وعمولة وكلاء اللاعبين واية مصروفات تتعلق بالرسوم او الضرائب او تسجيل العقود، وبذلك تكون تكلفة الحصول على اللاعب قد تم قياسها بشكل موثوق وصادق حيث ان جميع القيم السابقة مسجلة بالعقود والرسوم محددة وبموجب سندات مالية.

- لا يتم إعادة تقييم اللاعب خلال مدة عقدة إذا كانت هناك مؤشرات لارتفاع قيمته السوقية نتيجة لارتفاع مستواه الفني وزيادة شهرته.
- إذا تعرض اللاعب لإصابة أو مرض ادي الي انخفاض مستواه وانخفاض قيمته السوقية يجب قياس خسائر انخفاض القيمة والاعتراف بها.
- يتم اطفاء قيمة الحصول على اللاعب على مدي مدة عقد الشراء.
- إذا تم بيع اللاعب بقيمة تختلف عن القيمة المسجلة بالقوائم المالية يتم قياس الفرق والاعتراف به اما في حساب ارباح رأسمالية أو خسائر رأسمالية.
- يمكن اعادة اللاعب الي نادي اخر بموجب عقد اعادة ويتم تسجيل قيمة عقد الاعارة في بنود الإيرادات.

الحالة الثانية: تصعيد لاعب من قطاع الناشئين بالنادي.

معظم اندية كرة القدم لديها مداس كرة قدم للناشئين وصغار السن تجذب اليها المواهب من صغار السن للاهتمام بهم وتدريبهم الي ان يصلوا الي مرحلة النضج والاستفادة منهم في الفريق الاول للنادي أو المشاركة بهم في مسابقات قطاع الناشئين أو بيعهم لأندية اخري، ويجب قياس قيمة الناشئ والاعتراف بها لحظة التعاقد معه وقيدته بصفة رسمية سواء في مسابقات قطاع الناشئين أو بالفريق الاول، وتشمل تكلفة الناشئ قيمة التعاقد وكافة المصروفات التي تحملها النادي منذ لحظة انضمام الناشئ الي النادي من تكلفة مدربين وادوات رياضية وعلاج من الاصابات وبرامج ومعسكرات تدريبية وخلافه.

ويتم تقسيم فرق الناشئين بالأندية حسب الفئة العمرية، ويمكن قياس تكلفة كل فئة عمرية على حدة وتوزيعها على عدد الناشئين المسجلين في الفئة العمرية للوصول الي التكلفة السنوية لكل ناشئ في النادي، وبذلك يمكن قياس تكلفة اللاعب الناشئ بشكل موثوق وصادق وفقا لأسلوب التكلفة التاريخية.

ثانيا: الاعتراف بلاعبي كرة القدم كأصول بشرية.

يجب أن يعترف بالأصل في الحالات التالية:

- عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المنشأة.
- عندما يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وفي حالة لاعبي كرة القدم بالأندية الرياضية يجب الاعتراف بتكلفة الحصول عليها كأصول بشرية وذلك استناداً الي ما يلي:

- يمكن قياس تكلفة اللاعب بموثوقية.
- من المحتمل ان تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للأندية من اللاعبين.
- يمتلك النادي للأصل حيث يمتلك الحق في المنافع المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من اللاعب.
- كل لاعب في فريق كرة القدم يمثل أصل منفصل يمكن قياس التدفقات الاقتصادية المتوقع ان يقدمها للنادي خلال مدة عقده.

وتتم المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول البشرية (اللاعبين) كما يلي:

1- تكلفة شراء اللاعب.

من ح/ الاصول البشرية (اسم اللاعب)

إلى ح/ البنك او النقدية

2 - تكلفة تصعيد لاعب من قطاع الناشئين.

من ح/ الاصول البشرية (اسم اللاعب)

الي مذكورين

إلى ح/ البنك او النقدية (قيمة التعاقد)

الي ح/ مصروفات سنوات سابقة (المصروفات في قطاع الناشئين)

3 - إطفاء الاصل البشري (اللاعب).

تكلفة الحصول على اللاعب

إطفاء الاصل البشري =

مدة عقد اللاعب

وتتم المعالجة المحاسبية بالقيود التالي:

من ح/ قسط إطفاء الاصل البشري (اسم اللاعب)

إلى ح/ الاصل البشري (اسم اللاعب)

4 - استعارة لاعب.

في حالة استعارة النادي لاعب كرة قدم من نادي اخر مقابل مبلغ معين ولمدة محددة يتم معالجة

ذلك محاسبيا كما يلي:

من ح/ ايجار اصول بشرية (يذكر اسم اللاعب)

إلى ح/ البنك او النقدية

5 - في حالة اعارة النادي للاعب الي نادي اخر تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

من ح/ البنك او النقدية

إلى ح/ الايرادات (ايجار اصول بشرية - اسم اللاعب)

6 - الاستغناء عن اللاعب.

يتم الاستغناء عن اللاعب لقاء مقابل مالي ويمكن ان يحقق مكاسب او خسائر للنادي:
مكاسب او خسائر الاستغناء = مبلغ الانتقال او البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري
في حالة تحقيق مكاسب يتم اثباتها بالقيود التالي:

من ح/ البنك او النقدية

إلى مذكورين:

ح/ اصول بشرية (اسم اللاعب)

ح/ مكاسب الاستغناء عن الاصول البشرية

وفي حالة تحقيق خسائر يتم اثباتها بالقيود التالي:

من مذكورين

ح/ البنك او النقدية

ح/ خسائر الاستغناء عن الاصول البشري

إلى ح/ اصول بشرية (اسم اللاعب)

7 - وفاة اللاعب او اعتزاله اللعب للإصابة.

يتم تحديد قيمة الخسارة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري كما يلي:

الخسائر = تكلفة الحصول على اللاعب - مجموع الإطفاء السنوي

ويتم معالجة ذلك محاسبيا بالقيود التالي:

من ح/ خسائر اصول بشرية

إلى ح/ الاصول البشرية (اسم اللاعب)

اما اجور اللاعبين والمكافآت والمزايا الأخرى واقساط التأمين والتعويضات وبدل السكن والانتقال وخلافه فيتم معالجتها ضمن المصروفات الجارية، وكذلك عقود المدربين تعالج ضمن المصروفات الجارية حيث ان عقد المدرب لا يتضمن قيمة شرائية وانما يتضمن قيمة راتب شهري مقابل خدماته التي يؤديها للنادي.

8 - الإفصاح عن الاصول البشرية.

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل أصل بشري (لاعب) عما يلي:

• أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل.

• طريقة الاطفاء المستخدمة.

- مدة عقد اللاعب.
 - إجمالي المبلغ المرحل والاطفاء المتراكم في بداية الفترة ونهايتها.
 - خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة.
- وبعد الافصاح عن الاصول البشرية في البيانات المالية يأخذ المركز المالي للأندية الرياضية بالتنسيق التالي:

الاصول		××××
الاصول الثابتة		×××
اراضي	××	
مباني	××	
معدات	××	
اثاث	××	
اصول بشرية		×××
اصول غير ملموسة		×××

وبذلك تُظهر البيانات المالية الوضع المالي الصحيح للأندية الرياضية، حيث ان معالجة قيمة الحصول على الأصول البشرية ضمن المصروفات الجارية يظهر عجز بمعظم الأندية.

المبحث الرابع: قياس التدفقات الاقتصادية الحالية والمستقبلية للاعب كرة القدم.

أصبحت كرة القدم احدي الصناعات العملاقة اقتصاديا حيث جذبت اليها رجال الأعمال والمستثمرين، فنشأت علاقة بين راس المال وكرة القدم أدت الي اتساع الجوانب الاقتصادية المرتبطة بهذه الرياضة، وظهرت شركات تخدم هذه الصناعة مثل صناعة الأدوات الرياضية والإعلان والتكنولوجيا الرياضية وخلافه، وقد ادي ذلك الي زيادة التنافس علي شراء اللاعبين المميزين وارتفاع اسعارهم بشكل كبير، فنجد ان بعض الأندية تنفق مبالغ كبيرة لشراء لاعبين وتحقق بهم عائدات كبيرة نتيجة تحقيقها للبطولات الرياضية، بينما اندية أخرى تفشل في الوصول لأهدافها وتعاني من خسائر، فيما تكثفي اندية اخري بالتواجد في منطقة الوسط (الأمان) وتحقق عائدات معتمدة علي شعبيتها التاريخية، وهذا يؤكد ان إدارة الأندية الرياضية وخاصة كرة القدم أصبحت تهتم بالجانب الاقتصادي بالتوازي مع الجانب الرياضي.

وتحقق الأندية جانب من إيراداتها نتيجة لحصولها على البطولات المختلفة سواء المحلية او الإقليمية او القارية، وكذلك مشاركة بعض لاعبي الأندية مع المنتخبات الوطنية، والجانب الاخر من إيرادات الأندية عائد من مصادر اخري تشمل عائدات البث الفضائي للمباريات، وعقود الرعاية وايراد تذاكر حضور المباريات والإعلانات، ويعد البث الفضائي من أهم مصادر

الدخل للأندية، وكذلك الرعاية يكون هناك مقابل مادي للأندية مقابل كل علامة تجارية يتم وضعها على قميص اللاعبين، وكلما حقق النادي بطولات أكثر تزيد شعبيته وبالتالي تزيد حصته من عائدات البث وحقوق الرعاية والإعلانات وغير ذلك.

التدفقات الاقتصادية الحالية.

اللاعبون هم الأداة التي من خلالها تحقق الأندية الميزة التنافسية وتحقيق البطولات ومن ثم تحقيق التدفقات الاقتصادية، ويجب تحديد دور كل لاعب في تحقيق ذلك، ولحساب مساهمة كل لاعب في تحقيق تلك التدفقات يجب فصل تدفقات النشاط الرياضي التي ترتبط بتحقيق البطولات والميزة التنافسية عن تدفقات النشاط الاجتماعي واشتراكات ورسوم عضوية أعضاء النادي، والإيرادات التي يساهم فيها اللاعبون هي كالتالي:

- قيمة مكافأة الفوز ببطولة الدوري العام أو الحصول على مركز متقدم.
- قيمة مكافأة الفوز ببطولة الكاس أو الوصيف.
- قيمة مكافأة الفوز ببطولة دوري الأبطال القارية أو الوصول لدوري المجموعات.
- قيمة مكافأة اشتراك لاعبي النادي بالمنتخبات الوطنية.
- قيمة عقود اعادة اللاعبين لأندية أخرى.
- قيمة إيرادات تذاكر حضور المباريات.
- قيمة عقود الرعاية.
- قيمة عقود الإعلانات.
- قيمة عقود البث الفضائي.

كافة الإيرادات السابقة يساهم في تحقيقها مجموعة اللاعبين المسجلين في المسابقات الرسمية، ولكل مسابقة رسمية عدد من المباريات، ويشارك في كل مباراة عدد محدد من اللاعبين، ويمكن تحديد معدل مشاركة كل لاعب في المباريات كما يلي:

1 - المشاركة في المسابقات المحلية والقارية.

- تحديد عدد مباريات الدوري العام التي شارك فيها النادي.
- تحديد عدد مباريات مسابقة الكاس التي شارك فيها النادي.
- تحديد عدد المباريات بالمسابقة القارية التي شارك فيها النادي.
- تحويل المباريات الي مدة زمنية حيث ان مدة كل مباره 90 دقيقة ويخوض المباراة عدد 11 لاعب، وبما يعني ان كل مباره تعادل 990 دقيقة أداء من جميع اللاعبين.

- تحديد اللاعبين المسجلين رسميا في المسابقات المحلية والقارية.
 - تحديد مدة مشاركة كل لاعب في جميع المباريات.
 - حساب معدل مشاركة كل لاعب في النشاط الرياضي خلال العام بالمعادلة التالية:
مدة مشاركة اللاعب في المباريات المحلية والقارية
معدل مشاركة كل لاعب = $\frac{\text{عدد المباريات في الموسم الرياضي} \times 990 \text{ دقيقة}}{\text{عدد المباريات في الموسم الرياضي} \times 990 \text{ دقيقة}}$
 - تحديد التدفقات الاقتصادية التي ساهم كل لاعب في تحقيقها كما يلي:
التدفقات الاقتصادية لكل لاعب = إجمالي مكافآت المشاركة \times معدل مشاركة اللاعب
- علما بان مدة مشاركة جميع لاعبي كرة القدم في كل دول العالم مسجلة باتحاد كرة القدم المحلي للمسابقات المحلية والاتحاد القاري بالنسبة للمشاركات القارية.
- 2 - المشاركة مع المنتخبات الوطنية.
- تحديد اللاعبين المشاركين مع المنتخب الوطني.
 - تحديد عدد المباريات التي خاضها المنتخب.
 - تحديد مدة مشاركة كل لاعب.
 - تحديد معدل مشاركة كل لاعب مع المنتخب كالتالي:
مدة مشاركة اللاعب مع المنتخب الوطني
معدل مشاركة كل لاعب مع المنتخب = $\frac{\text{عدد المباريات} \times 990 \text{ دقيقة}}{\text{عدد المباريات} \times 990 \text{ دقيقة}}$
 - تحديد التدفقات الاقتصادية لكل لاعب من المشاركة مع المنتخب كما يلي:
التدفقات الاقتصادية للاعب = مكافآت المشاركة مع المنتخب \times معدل مشاركة اللاعب
وتضاف التدفقات الاقتصادية لكل لاعب مقابل المشاركة مع المنتخب الوطني الي التدفقات الاقتصادية نتيجة المشاركة بالمسابقات المحلية والقارية للحصول على إجمالي التدفقات الاقتصادية الحالية للاعب.
- 3- اعادة اللاعبين لأندية اخري.
- قيمة اعادة اللاعب تعد تدفق اقتصادي لنفس اللاعب، حيث ان قيمة الإعادة نظير التنازل عن الخدمات التي يقدمها اللاعب خلال مدة عقد الإعادة.
- وبالتطبيق على التدفقات الاقتصادية الواردة في تقرير النادي الأهلي المصري يمكن تحديد مساهمة كل لاعب في تلك التدفقات وفقا لما يلي:
- بلغت الإيرادات المحققة خلال العام المالي حوالي إلى 1.2 مليار جنيه.

- وفقا للائحة الاتحاد المصري لكرة القدم يحصل بطل الدوري على 7 ملايين جنيه، بينما يحصل الوصيف على 3.5 مليون جنيه، وصاحب المركز الثالث يحصل على 2.5 مليون جنيه والمركز الرابع يحصل على مليون جنيه، وقد حصل النادي الأهلي المصري علي بطولة الدوري وبالتالي حصل على 7 ملايين جنيه.
 - تم توقيع عقد رعاية جديد يحصل النادي بموجبه على 510 مليون جنيه في أربعة سنوات بحيث تبلغ حصة النادي سنويًا 127.5 مليون جنيه ابتداء من عام 2018 - 2019.
 - نجح مجلس إدارة النادي الأهلي في بيع حقوق البث التلفزيوني لمباريات الأهلي لمدة 4 سنوات مقابل 400 مليون جنيه بواقع 100 مليون جنيه عن كل سنة.
 - حصل النادي على مبلغ 1.750 مليون دولار بما يعادل 31.2 مليون جنيه نظير مشاركة عدد من لاعبي الفريق الأول لكرة القدم بالنادي مع المنتخب الوطني الأول.
 - حصل النادي الأهلي على مبلغ 550 ألف دولار وبما يعادل حوالي 9 ملايين جنيه مكافأة تأهله لدوري المجموعات في بطولة الأندية الإفريقية.
- واجمالي الإيرادات يتضمن اشتراكات أعضاء النادي وعليه سوف يتم تحديد دور كل لاعب في التدفقات المرتبطة مباشرة بنشاط كرة القدم وهي كما يلي:

مكافأة الفوز بالدوري العام	7000000
مكافأة الصعود لدوري المجموعات الإفريقي	9000000
مكافأة اشتراك اللاعبين مع المنتخب الوطني	31200000
ما يخص العام من عقد الرعاية	127500000
ما يخص العام من البث الفضائي	100000000

وبفرض ان اللاعبين المسجلين في اتحاد الكرة لخوض المباريات المحلية والقارية عددهم 30 لاعب، وان عدد مباريات الدوري العام 34 مباراة، وعدد مباريات كاس مصر 6 مباريات، وعدد المباريات الإفريقية 5 مباريات، وان عدد الذين شاركوا مع المنتخب الوطني 4 لاعبين في عدد 10 مباريات، والمطلوب حساب التدفق الاقتصادي الحالي للاعب (س) والذي شارك في 1800 دقيقة بالمسابقات المحلية والقارية، وكذلك اللاعب (ص) الذي شارك في 2550 دقيقة بالمسابقات المحلية والقارية وشارك في 600 دقيقة مع المنتخب الوطني.

عدد المباريات المحلية والقارية = $5 + 6 + 34 = 45$ مباراة

المدة الزمنية للمباريات المحلية والقارية = $990 \times 45 = 44550$ دقيقة

معدل مشاركة اللاعب (س) محليا وقاريا = $1800 \div 44550 = 4.04\%$
التدفقات الاقتصادية للاعب (س) = $243500000 \times 4.04\% = 9837400$ جنيه
معدل مشاركات اللاعب (ص) محليا وقاريا = $2550 \div 44550 = 5.72\%$
التدفق الاقتصادي للاعب (ص) محليا وقاريا = $243500000 \times 5.72\% = 13928200$ جنيه
المدة الزمنية لمباريات المنتخب الوطني = $990 \times 10 = 9900$ دقيقة
معدل مشاركة اللاعب (ص) مع المنتخب = 6.06%
التدفق الاقتصادي للاعب (ص) مع المنتخب = $31200000 \times 6.06\% = 1890720$ جنيه
اجمالي التدفق الاقتصادي للاعب (ص) = $1890720 + 13928200 = 15818920$ جنيه

ثانيا: التدفقات الاقتصادية المستقبلية.

البيانات التاريخية للاعبين والمستوي الفني لهم مؤشرات يتم استخدامها في تقدير التدفقات الاقتصادية المستقبلية وفقا لما يلي:

- عقود الرعاية وعقود البث الفضائي تكون في الغالب لمدة اربع سنوات، وبالتالي يتم تقسيم قيمة تلك العقود علي مدة العقد ومن ثم تكون إيرادات السنوات المتبقية من قيمة العقد قد ساهم في تحقيقا للاعبون المقيدون بالنشاط والذين ساهموا في تحقيق البطولات والافضلية والميزة التنافسية للنادي والتي من نتائجها توقيع عقود الرعاية والبث الفضائي، وبفرض ان النادي الأهلي المصري قد وقع عقد الرعاية بمبلغ 500 مليون جنيه بواقه 125 مليون جنيه لكل عام، وعقد للبث الفضائي بمبلغ 400 مليون جنيه لمدة 4 سنوات بواقع 100 مليون جنيه لكل عام وتبدء هذه العقود من بداية عام 2020، في هذه الحالة يتم حساب التدفقات الحالية للاعبين لعام 2020 لكافة اللاعبين المسجلين في القائمة المحلية والقائمة الافريقية لعام 2020 بنفس المعايير السابق ذكرها، وتكون باقي قيمة العقود للسنوات الثلاث المتبقية بمثابة تدفقات مستقبلية لنفس اللاعبين لانهم قد ساهموا من خلال خدماتهم في تحقيق تلك التدفقات.
- الإيرادات الأخرى للنشاط الرياضي من مكافآت الفوز بالدوري العام او الكاس او البطولات القارية وايرادات تذاكر حضور المباريات ومكافآت المشاركة مع المنتخبات الوطنية، يمكن تقدير التدفقات المستقبلية لها من خلال التقييم الفني للاعبين وتصنيف الأجهزة الفنية لهم ودرجة الاعتماد عليهم مستقبلا، حيث ان ذلك يساعد في تحديد درجة مشاركة كل لاعب خلال الفترة القادمة ومن ثم بناء التوقعات في مدي مساهمة كل لاعب في تحقيق تلك التدفقات.

- ايراد اعادة اللاعبين يمكن توقعها من خلال تقرير الجهاز الفني عن الرؤية الفنية لكافة اللاعبين ومدى حاجته لهم وتحديد اللاعبين الذين هم خارج حسابات الإدارة الفنية وبالتالي يستطيع النادي عرض خدماتهم للإعارة وعليه يمكن توقع التدفقات التي يمكن ان تتحقق مستقبلا نتيجة لإعارة اللاعبين.
- ان قياس التدفقات الاقتصادية الحالية والمستقبلية للاعبين يساعد إدارة الأندية في تقييم اللاعبين تقيما اقتصاديا وبيبين مدى استفادة النادي من كل لاعب وبالتالي اتخاذ القرار المناسب بشأنه من حيث الحفاظ عليه او اعارته او الاستغناء عنه وبيعه، وكذلك فان التقرير المالي في الأندية في حال اعتبار اللاعبين أصول بشرية وقياس التدفقات الحالية والمستقبلية لهم يمكن أعضاء الجمعية العمومية للأندية من تقييم أداء مجلس الإدارة ومدى نجاحهم في إدارة النشاط الرياضي واستثمار موارد النادي.

النتائج.

توصلت الدراسة الي التالي:

- البيانات المالية في معظم الأندية العربية لا تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية حيث تعتمد فقط علي بيان الإيرادات والمصروفات.
- معظم الأندية الرياضية العربية تحقق عجز نتيجة معالجة قيمة شراء لاعبي كرة القدم كمصروفات جارية.
- لا يتم قياس التدفقات الاقتصادية الحالية او المستقبلية للاعبين كرة القدم.
- البيانات المالية الحالية للأندية الرياضية العربية لا تساعد أعضاء الجمعيات العمومية للأندية من تقييم أداء مجالس الإدارات في إدارة موارد الأندية.
- البيانات المالية الحالية لا تساعد مجلس الإدارة في تحديد مدى الاستفادة من كل لاعب على حده وما يحققه للنادي من تدفقات اقتصادية.
- ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية في الدول العربية توفر بيانات مالية تتمتع بالخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة.
- ان قياس قيمة الأصول البشرية (اللاعبين) والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها يوفر بيانات مالية مفيدة لأعضاء الجمعية العمومية للأندية والمستفيدين.
- ان قياس التدفقات الحالية والمتوقعة للاعبين كرة القدم والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها في القوائم المالية يوفر بيانات مفيدة لإدارة الأندية.

المراجع.

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - المعايير المحاسبية الدولية.
- الرابي، احمد يعقوب مصطفى "دراسة ماجستير بعنوان نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية - دراسة حالة نادي الوحدات الاردني" جامعة الزرقاء، عمان، الاردن، عام 2017.
- الشربتلي، محمود إبراهيم "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثره على الأداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة بنها، جمهورية مصر العربية 2017.
- الظالمي، علي كاظم "التزامات الاندية الرياضية تجاه لاعبيها المحترفين لكرة القدم وفق قانون الاحتراف الرياضي العراقي المرقم 60 لسنة 2017"، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، الدراسات البحثية، 30 مارس 2020.
- باكير، محمد خالد واخرين "مدي نجاح التجربة الاردنية في تطبيق نظام الاحتراف في كرة القدم من وجهة نظر اركان اللعبة" مجلة دراسات العلوم التربوية، الأردن، المجلد 41، العدد 2 لسنة 2014.
- عبد الحكيم، لعياضي واخر "متطلبات الأندية المحترفة لكرة القدم في إنجاز تطبيق الاحتراف الرياضي بالجزائر"، مجلة الابداع الرياضي، الجزائر، المجلد 9، العدد 2 لسنة 2018.
- غرمول، امينه "الاثر القانوني لانتقال اللاعبين المحترفين - دراسة مقارنة - كرة القدم نموذجاً"، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، المجلد الثالث، العدد السادس، ديسمبر 2018.
- فارس، هباش واخرين "استثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر - دراسة ميدانية على مستوى اندية كرة القدم للرابطين الاولي والثانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد 13، يونية 2018.
- نجاة بن تركية، ششوي حسني "المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين كتنبيت معنوي في النوادي الجزائرية المحترفة - دراسة حالة نادي وفاق سطيف"، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، الجزائر، المجلد 2، العدد 2 لسنة 2019.

- نور الهدي، اوصيف "علاقة نظم المعلومات باتخاذ القرار التسويقي في النوادي الرياضية المحترفة - دراسة ميدانية لبعض نوادي كرة القدم المحترفة الجزائرية"، مجلة الابداع الرياضي، الجزائر، المجلد 10، العدد 1، يونيو 2019.