

Accounting Disclosure of the Capitalization of Professional Players' Contracts in The Sports Clubs Financial Reporting

Ali Bayomy Ali Ahmed

<https://www.doi.org/10.56830/IRYP4165>

Abstract:

The main objective of the research is the impact of the accounting disclosure on the capitalization of contracts of professional players in sports clubs on the lists, and the research methodology depends on the use of the field survey method through the survey form to prove the validity of the impact of each of the periodic financial statements, players' trading cases, future economic benefits, and accounting vigilance. The monetary unit of measurement on the informational content of the financial statements, and the field study indicated that there is a positive correlation and a significant effect between the opinions of the sample and the effect of the imposition of periodicity of the financial statements, players' trading cases, future economic benefits resulting from the activity of professional players, and the principle of accounting conservatism. And the monetary measurement unit, on the informational content of the financial reports, and based on the previous results, the researcher recommends the following research directions, the most important of which is directing accounting thought to conduct more research on the capitalization of professional players' contracts, issuing an Egyptian regulatory standard for accounting disclosure of professional players contracts.

Key words: capitalization of professional players' contracts/informational content of financial reports/players trading cases/accounting conservatism/monetary unit/future economic benefits.

الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالقوائم المالية للأندية الرياضية

علي بيومي علي احمد

رئيس قسم الحسابات ورئيس وحدة نظم المعلومات التابعة للفريق الأول لكرة القدم النادى الإسماعيلي الرياضي

Email: aly_dr2020@yahoo.com

المخلص:

يمثل الهدف الرئيسي للبحث في أثر الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية على القوائم، وتعتمد منهجية البحث على استخدام أسلوب الأستقصاء الميداني من خلال استمارة الأستقصاء لأتبات صحة مدى تأثير كل من دورية القوائم المالية، حالات تداول اللاعبين، المنافع الأقتصادية المستقبلية، التحفظ المحاسبي، وحدة القياس النقدي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وقد اشارت الدراسة الميدانية على وجود علاقة ارتباط موجبة وذات تأثير معنوي بين اراء العينة وأثر كل من فرض دورية القوائم المالية، وحالات تداول اللاعبين، والمنافع الأقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين، ومبدأ التحفظ المحاسبي، ووحدة القياس النقدي، على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، واستناداً للنتائج السابقة يوصي الباحث بعده توجيهات بحثية أهمها توجيه الفكر المحاسبي لأجراء المزيد من البحوث على رسملة عقود اللاعبين المحترفين، اصدار معيار مصرى منظم لأفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين .

الكلمات الدالة: رسملة عقود اللاعبين المحترفين/المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية/حالات تداول اللاعبين/التحفظ المحاسبي/وحدة القياس النقدي/المنافع الأقتصادية المستقبلية/.

القسم الأول: الإطار العام للبحث

١. المقدمة:

تمثل الحركة الرياضية جزءاً هاماً من اهتمامات الحكومات في جميع أنحاء دول العالم المتقدم والنامي لما تلعبه الرياضة من دور فعال وحيوي علي المستوي الوطني والمستوي الدولي في مختلف الأصعدة السياسية، والاقتصادية، والثقافية، والاجتماعية، وفي الدول المتقدمة أصبحت الرياضة صناعة تعتمد علي الأسلوب العلمي والتكنولوجيا الحديثة، وتسعي الرياضة في الوقت الحالي إلي أن يكون الهدف الرئيسي من وراء إقامة النشاط الرياضي هو الربح المادي لمحاولة تغطية نفقاتها، وإقامة نشاط رياضي يتصف بالجودة، ولكن تفرض القوانين الحالية للرياضة أن يكون هدفها الرئيسي نشر الممارسة الرياضية وما تتصل بها من نواحي اجتماعية، وثقافية، وسياسية، حيث تحولت الرياضة مع التطور الحديث إلي ظاهرة اجتماعية كبيرة واحد المحركات الاقتصادية في العالم المتقدم بعدما طغي المال علي عالمها مع الانتقال من مجرد الهواية، والمتعة إلي الاحتراف الذي يدر علي أصحابه أموالاً طائلة تعد بالمليارات في كل أنحاء العالم وقد تأثرت الرياضة كمفهوم حديث بعدة عوامل لعل أهمها التصنيع والتحضير وتقديم تقنيات وسائل الاتصال والمواصلات ذلك بالإضافة إلي البحث عن مجتمعات فرعية مستحدثة، وظهور طبقات جديدة من الرياضيين تتصف بالثراء (رمضان، ٢٠١٣).

ومن وجهة النظر المحاسبية تعتبر الأندية الرياضية في جمهورية مصر العربية هيئات أهلية خاصة ذات نفع عام لا تهدف إلي الربح ولكن بعد صدور قانون الرياضة رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧ والذي اجتاز لهذه الهيئات إدارة أموالها وأنشطتها بطريقة استثمارية بهدف الحصول علي الموارد اللازمة من خلال تسويق خدماتها أو إنشاء شركات مساهمة تعمل في مجال خدمة تحقيق أهداف النادي(الشحات، ٢٠٢٠).



٢. مشكلة البحث:

شهد العالم خلال السنوات القليلة الماضية عددًا من التغيرات الجوهرية والتي أثرت على مختلف جوانب الحياة المعاصرة، وأثرت على المؤسسات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، والرياضية في دول العالم بدرجات متفاوتة من التقدم والنمو كذلك أثرت على هيكل، وشكل القوام الرياضي وخاصة لعبة كرة القدم، وهي اللعبة الأكثر شعبية في كثير من دول العالم حيث تتطلب كرة القدم الحديثة الكثير من الأموال لتسيير شؤونها والمحافظة على قيمتها ومستواها فالأندية في الفترة الأخيرة أصبحت مؤسسات تجارية ومنشآت ربحية كما أنها تعتبر بمثابة المصرف الذي يقوم بتدوير الأموال من أجل زيادتها لتحقيق الأرباح من خلال العمل الذي تقوم به الإدارة حيث أن الدخل في نظام الاحتراف بقوة في عالم كرة القدم قد غير كثيرا من الشكل السابق لكرة القدم والأندية على وجه الخصوص (الشرييني، ٢٠١٧).

في حين جمعت الأندية الرياضية والثقافية مجموعات مختلفة من الشباب لممارسة هوايتهم الرياضية وترسيخ علاقتهم الاجتماعية وبذلك أصبحت هذه الأندية تكون شخصية جديدة ذات رؤية تنافسية تتجاوز المنافسة الرياضية والأهداف الاجتماعية إلى المنافسة الاستثمارية والتسويقية من أجل الحصول على التمويل المباشر وغير المباشر، وأيضا انفصلت كرة القدم عن كونها نشاطاً مدمجاً في النادي إلى نشاط مستقل من خلال تأسيس شركات كرة قدم تحتوى على العديد من الاستثمارات وسوف يترتب على التحول إلى هذا الاتجاه الاعتماد بشكل كبير على اللاعبين الرياضيين كأصول ثابتة بشرية وعالية سيكون هناك تزايد كبير في حجم الاستثمارات في الأصول البشرية.

عادة ما تتحمل هذه الأندية الكثير من النفقات حيث تشكل النفقات الرئيسية لهذه الأندية تكاليف إنشاء الملاعب، والأبنية الرياضية، وتكاليف الاستثمار في اللاعبين المحترفين و تشكل تكاليف الاستثمار في اللاعبين المحترفين النسبة الأكبر من التكاليف المستمرة في الأندية الرياضية طوال حياة الكيان الرياضي..

لقد تغير مجال كرة القدم بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة حيث تنفق الأندية الرياضية المزيد من الأموال على الانتقالات وتسجيل اللاعبين، وكانت الرياضة الاحترافية دائما مجالاً مثيراً للاهتمام لأكاديميين محاسبة الموارد البشرية، ومنذ الستينيات سيطرت على محاسبة الموارد البشرية عده تساؤلات أهمها عن كيفية تعريف الأصول البشرية على أنها أصولاً في قائمة نتائج الأعمال وأيضاً هل يمكن قياسها بشكل جيد، أما فيما يتعلق بمجال كرة القدم فإن الأمر يتعلق بمحاسبة عقود اللاعبين المحترفين وتحمل قيمتها على قائمة نتائج الأعمال حيث جعلت الزيادة الكبيرة في رسوم الانتقال وعقود اللاعبين طريقة المعالجة المحاسبية بهذه الطريقة التقليدية أمراً غير مقبول وخاصة بالنسبة للأندية الرياضية التي تتعامل باستثمارات ضخمة في إنتقالات اللاعبين لأن التأثير على قائمة نتائج الأعمال سيكون كبيراً جداً.

وقد اختلفت الآراء حول المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستثمار في اللاعبين المحترفين خلال السنوات الماضية حيث أرتبط اختلاف الرأي المحاسبي بمحددات الإفصاح المحاسبي التي كانت لها الأثر المباشر على طرق الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين سواء الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي كأصول متداولة أو بقائمة نتائج الأعمال كنفقة إيرادية وذلك لعدم وجود معيار محاسبي معيار دولي أو مصري واضح منظم لذلك.

وانطلاقاً مما سبق يمكن تحديد المشكلة البحثية لهذه الدراسة في:

- أ. قصور المعالجة المحاسبية الحالية لعقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية المصرية.
 - ب. عدم وجود إطار محدد وواضح للمحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمصرية.
 - ت. قصور إفصاح القوائم المالية للأندية الرياضية عن معلومات عقود اللاعبين المحترفين مما فقدها التعبير الصادق تجاه المستفيدين و متخذي القرارات.
- وبالتالي هناك حاجة إلى تحليل أثر محدّدات الإفصاح المحاسبي عن رزمة عقود اللاعبين المحترفين على المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية بما يتلاءم مع بيئة الأعمال المصرية.

وبصورة أكثر تركيزاً تسعى الدراسة إلى البحث عن إجابات عن التساؤلات البحثية الآتية:
أ. ما هي محددات الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين في الأندية المصرية؟
ب. ما هي النفقات المرتبطة برسمة عقود اللاعبين المحترفين؟
ت. ما هي أفضل الطرق للإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين في القوائم المالية؟
ث. ما الأثر لمحددات الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟

٣. أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى قياس أثر محددات رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية المصرية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
ويرتبط بتحقيق الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في :
أ. قياس أثر الأهمية النسبية لحجم نفقات اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

ب. قياس أثر اختلاف استخدام الطرق المحاسبية على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية .
ت. قياس أثر فرض الدورية في قوائم المركز المالي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية
ث. قياس أثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
ج. قياس أثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
ح. قياس أثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
خ. قياس أثر وحدة القياس النقدي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٤. أهمية البحث:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تستمد الدراسة أهميتها من ناحيتين هما:
الأهمية العلمية:

يعرض البحث من الجانب النظري ما يأتي :

أ. ندرة الدراسات إلى حد علم الباحث، والتي تناولت أثر محددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية خاصة في البيئة المصرية.
ب. توفير نظام للمعلومات الخاصة برسمة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية من مدخلات وتشغيل ومخرجات.
ت. توضيح العلاقة بين عقود اللاعبين المحترفين والفروض، والمبادئ المحاسبية بالأندية الرياضية.
الأهمية العملية(التطبيقية) :

نظراً لعدم وجود معايير أو إرشادات كافية بشأن الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين في القوائم المالية في الأندية الرياضية بجمهورية مصر العربية فإن أهمية البحث العملية تكمن في :
أ. مساهمة هذه الدراسة في توضيح لأثر محددات الإفصاح المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين على قائمتي الدخل و المركز المالي للأندية الرياضية .
ب. ٢- توجيه نظر المحللين الماليين للقوائم المالية للأندية الرياضية نحو أهمية الإفصاح المحاسبي لرسملة عقود اللاعبين المحترفين.
ت. ٣- تقديم إرشادات عملية للوحدات المحاسبية في الأندية الرياضية لأفضل السبل نحو الإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين بالقوائم المالية .
ث. تطوير نظام محاسبي للأندية الرياضية في مصر يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS.38) , ومعيار المحاسبة المصرية (٢٣) .



٥. فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وما هو مستهدف من دراستها تسعى الدراسة لإختبار الفرض الرئيسي التالي وهو:

تؤثر محددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

فروض يتم اختبارها ميدانياً:

حيث قام الباحث بتحديد هذه الفروض لأخذ آراء عينة البحث في قياس أثر محددات الإفصاح الخاصة برسملة عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

الفرض الفرعي الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فرض الدورية في قوائم المركز المالي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

الفرض الفرعي الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

الفرض الفرعي الثالث: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

الفرض الفرعي الرابع: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

الفرض الفرعي الخامس: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر وحدة القياس النقدي على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٦. حدود البحث:

أ. حدود مكانية: وتشمل الأندية الرياضية المصرية وقد اختار الباحث النادي الإسماعيلي الرياضي حيث يعتبر من أندية الدرجة الأولى بالدوري العام، ويعتبر من الأندية الرياضية الجماهيرية كما يتم من خلاله انتقالات مستمرة للاعبين المحترفين سواء المصريين، والأجانب وكذلك يحتوي علي أكبر أكاديميات كرة القدم انتشارا في جمهورية مصر العربية، وبالتالي يعتبر أكثر البيئات الرياضية في مصر لاختبار العينة موضوع البحث.

ب. حدود زمنية: قوائم المركز المالي للنادي الإسماعيلي الرياضي من عام ٢٠١٥ حتى ٢٠٢٠ وكذلك الحسابات الختامية والإيضاحات المتممة والتقارير المالية المرتبطة والتكلفة التاريخية لعقود اللاعبين منذ عام ٢٠١٥ حتى ٢٠٢٠ والقيمة السوقية للاعبين.

ت. حدود موضوعية: يقتصر البحث علي رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية المصرية مع الإشارة إلي المعيار الدولي (IAS.38) والمعيار المصري (٢٣).

٧. منهج البحث:

اعتمد الباحث علي المنهج المعاصر القائم علي المزج بين المنهجين الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي **المنهج الاستقرائي:** هو منهج الصعود من الجزئيات إلي العموميات، وذلك بواسطة الخطوات الرئيسية لهذا المنهج والمتمثلة في:

أ. ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة، والمتمثلة في القصور في الإفصاح عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية، وذلك من خلال قياس اثر محددات الإفصاح المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين علي المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في الأندية الرياضية.

ب. تكوين الإطار النظري للبحث ثم وضع الفروض العلمية والتي تكون حلول مبدئية.

ت. تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالدراسة التطبيقية اللازمة وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وحدود البحث والعينة في البيئة المصرية.

ث. إختيار فروض البحث استقرائيا وتحليل البيانات المالية للعبة المختارة, وتفسير النتائج للوصول إلي الحقائق, والتعميمات العلمية التي تبين طبيعة الإفصاح عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية المصرية.

المنهج الاستنباطي :

هو منهج الهبوط من العموميات إلي الجزئيات حيث يتم اشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي يتم التوصل إليها استقرائيا, ويقوم هذا المنهج باستنباط حل لمشكلة البحث وذلك من خلال تفسير, وتحليل نتائج البيانات الإطار النظري للمشكلة بعد اختباره عمليا, والتأكد من قابليته للتطبيق.

القسم الثاني : الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية

تتعرض النظم المحاسبية التقليدية باستمرار للانتقادات بخصوص عدم إعطاء الموارد البشرية حقه من الاهتمام واعتبارها مجرد تعويض مادي يتجسد في صورة أجور خاصة في ظل الدور الكبير الذي تلعبه الموارد البشرية داخل المؤسسات الحديثة, وكون الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها يلائم كثيراً متخذي القرارات, الأمر الذي جعل العديد من الأطراف ينادون بضرورة تقديم إفصاحات محاسبية كافية تشمل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية, وعدم حصرها في إطار المعلومات حول الأجور والمرتبات, وقد تطور علم المحاسبة من أداة لخدمة أصحاب المشروع إلى حماية ذوي المصالح من مساهمين وغيرهم من خلال الإفصاح المحاسبي عن المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم لأن الإفصاح ما هو إلا نشر ونقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها من مصادر أنتاجها إلى المستخدمين.

هذا علي نطاق مجالات قطاع الأعمال العام والحكومي والقطاع الخاص بكافة أنواعه كذلك في مجال الأندية الرياضية, وخاصة عقود اللاعبين المحترفين تلك النفقات المستمرة التي تمثل العبء الأكبر في هذه الأندية الأمر الذي يتطلب تغيير وتطوير نظام المحاسبة فيها .

وسوف يركز الباحث على نوع واحد من عقود اللاعبين المحترفين في أندية جمهورية مصر العربية, وهم لاعبو كرة القدم, حيث تمثل نفقات هذه العقود النسبة الأكبر من النفقات في الأندية الرياضية في مصر في الوقت الحالي مما تؤثر علي المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية, ولذلك يمكن القول أن اللاعبين المحترفين يمثلون أصولاً غير الملموسة إذ تشير عملية التعاقد معهم إلى امتلاك النادي للحق في استعمالهم ولا يمكن معاملتهم كأصل ملموس وذلك لأنه لا يمكن الامتلاك المادي لهم وهذا يعني إلى أن العقد يعد من أنواع الأصول غير الملموسة حيث للنادي الحق في امتلاك قدرات ومهارات ومجهود اللاعب في مقابل مادي يتعدي نفقاته.

ويجب أن يهتم الباحث في البداية بعرض بما هو المقصود بلاعب كرة القدم المحترف طبقا لتعريف لائحة شئون اللاعبين بالاتحاد الدولي لكرة القدم بأنه هو ((اللاعب الذي يرتبط بعقد من نادي يتقاضى بموجبه مقابل لأنشطته الكروية أكثر مما يتحمل من نفقات)) (لائحة شئون اللاعبين، ٢٠١٩) وعليه فإنه يندرج تحت هذا التعريف جميع اللاعبين المصريين والأجانب والناشئين الصاعدين للفريق الأول لكرة القدم

الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي:

مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تعددت المفاهيم الخاصة بالإفصاح واهتمت العديد من الدراسات المحاسبية بدراسة ماهية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية منها حيث أشار الباحث (معاذ، ٢٠٢٠) بأن الإفصاح هو " القيام بعرض المعلومات في القوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والمعلومات المكملة المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية وهو ما يتفق للإفصاح على أنه الإظهار الواضح للحقائق أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي أو القوائم أو التقارير المالية الأخرى في صورة ملاحظات تفسيرية أو في تقرير مراقب الحسابات



الخارجي وفي نفس السياق عرف المعهد الأمريكي للمحاسبة الإفصاح في "عرض المعلومات بشكل واضح في القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)".

الأهداف العامة للإفصاح المحاسبي :

يمكن أن نلخص أهداف الإفصاح المحاسبي كما أشار (خالد، ٢٠١٨) بأنه:

- ١- وصف فقرات معترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات عدا تلك القياسات المعلومات المدرجة ضمن القوائم.
- ٢- وصف البنود غير المعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود.
- ٣- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل الفقرات المعترف بها وغير المعترف بها.
- ٤- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات الأخرى.
- ٥- توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية.
- ٦- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار .
- ٧- تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.
- ٨- تقديم المعلومات المالية التي تصلح كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية خاصة قرارات الاستثمار والائتمان .
- ٩- تقديم المعلومات التي تساعد على إخلاء مسؤولية إدارة المنشأة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة.
- ١٠- تقديم المعلومات المالية التي تساعد المستثمرين في تقدير المتغيرات اللازمة لتطبيق النماذج الاستثمارية.
- ١١- توفير معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية ومقارنة الأرقام مع مثيلاتها للشركات الأخرى وكذلك المقارنة لنفس الشركة عبر السنوات.

الإفصاح المحاسبي في الأندية المشاركة بالاتحاد الأوروبي لكرة القدم

يعتبر الاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A) من أولى الاتحادات الرياضية العالمية الذي اهتم بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للأندية الرياضية المشاركة في الإتحاد وذلك حفاظاً على المركز المالي للشركات المالكة لهذه الأندية حيث أصدر القوانين واللوائح المالية الملزمة لهذه الشركات لضمان التنمية المستدامة لنشاط كرة القدم.

الأزمة المالية بالأندية الأوروبية ودورها في تحقيق شفافية الإفصاح المحاسبي :

أشارت دراسة (Brommer, 2011) ببيان الاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A) في ١١ يناير ٢٠١١ أن أندية كرة القدم الأوروبية المحترفة في دوري الدرجة الأولى، والتي تبلغ (١٩٧ نادياً) قد تسببت في خسارة صافية قدرها ١,٢ مليار يورو في السنة المالية (٢٠٠٩-٢٠١٠)، هذا على الرغم من سجل الإيرادات البالغ ١١,٧ مليار يورو.

وقد أعرب مراقبو الحسابات لهذه الأندية عن شكوكهم بشأن الاهتمام المستمر لأندية (U.E.F.A) باهتمامها لصناعة كرة القدم الاحترافية، دون الاهتمام لشفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية لتلك الأندية، والتي كانت سبباً في هذه الأزمة مما أدى إلى الانعكاس في تأخير عرض التقارير المالية، وكذلك العديد من الاستثناءات في تقارير المراجعة، وبالتالي فإن هذه الأندية ليست لديها دوافع للربح وتمثل ضعف مواردها بسبب إنفاقها المرتفع على فريق كرة القدم.

مما سبق يؤكد أن السبب الأساسي للأزمة المالية لتلك الأندية يكمن في عدم التوازن بين الإيرادات، والنفقات حيث إن إدارة هذه الأندية أكثر استعداداً للتضحية ببعض العوائد المالية للاستثمار في لاعبي كرة القدم.

ونتيجة لما سبق أهتم الاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A) بإلزام الأندية المشاركة فيه، والتي تتبع تعليمات ولوائح محده نذكر منها (لائحة U.E.F.A، المادة ٤٧ ص ٢٥) بالإفصاح المحاسبي عن البيانات المالية للأصول غير الملموسة بقوائم المركز المالي، حيث أقر الاتحاد الأوروبي لكرة القدم أنه وفقاً لهذه اللوائح يجب أن يكون الإفصاح المحاسبي لهذه البنود بشكل مستقل كل على حدة على سبيل المثال (الشهرة، عقود لاعبي كرة القدم المحترفين)، وينبغي الكشف عن الفئة والمبلغ الإجمالي المتعلق بالنفقة، وكذلك الاستهلاك السنوي المتراكم في بداية ونهاية كل عام مالي على صورة (كشف لحركة الأصول)، ولا بد أن يعبر الكشف عن الخسائر المتعلقة بالنادي أثناء كل فترة إن وجدت وكذلك استهلاك وسداد الدين (**procedural rules governing the UEFA Club Financial Control**) (Body Edition.p55) حيث أشارت دراسة (Martin.B&Wallström.J,2014) بأنه يجب أن يكون الإفصاح عن التقارير المالية، وكذلك البيانات المرفقة لا بد أن تكون موحدة طبقاً للمعايير الدولية المشاركة في الاتحاد الأوروبي، وأن تكون الأندية الرياضية مستعدة على افتراض أن يكون الكيان مستقراً، وسيواصل عملياته في المستقبل طبقاً ((لمبدأ الاستمرارية))، ويمكن للأندية اختيار ما إذا كان يجب رسملة تسجيل اللاعبين، وإظهارهم بقوائم المركز المالي من عدمه طالما أنه مسموح به بموجب معايير المحاسبة المحلية لكل نادي .

أثر لوائح الاتحاد الأوروبي لكرة القدم على شفافية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للأندية الرياضية:
أشار الاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A) إلى اعتبار لوائح (F.F.P) أحد المشاريع الطموحة لكرة القدم ففي السنوات الأولى التي أعقبت عام ٢٠٠٩، وتحديداً في المرة الأولى عام ٢٠١٠، وتم تحديث هذه اللوائح بشكل كامل خلال الفترة من عام ٢٠١٢ حتى عام ٢٠١٥ وكذلك عام ٢٠١٨ وكانت نتيجة التحديث هي انخفاض الخسائر المالية للأندية والديون المتراكمة عليها إلى أقل من ٢٠% من المستوى قبل تحديث هذه اللوائح وقد أشارت دراسة (Morrow,2013) لمبادئ وأهداف برنامج (F.F.P) إلى ما يأتي:

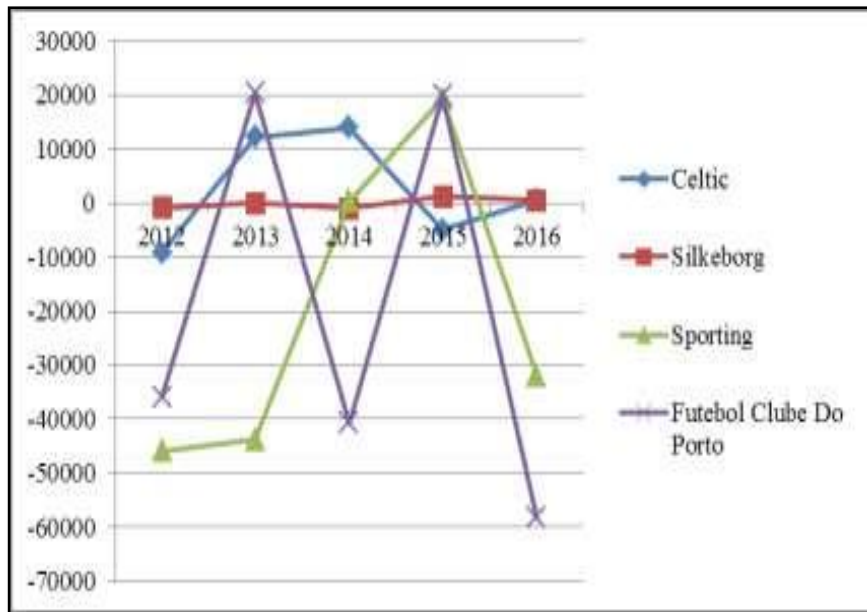
- ١- تحسين القدرة الاقتصادية، والمالية للأندية الرياضية، وزيادة الشفافية والمصادقية في الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.
- ٢- زيادة الأهمية اللازمة لحماية الدائنين، وضمان قيام هذه الأندية بتسوية التزاماتها تجاه العاملين واللاعبين من جهة ومع السلطات، والهيئات الاجتماعية، والأندية الرياضية من جهة أخرى.
- ٣- إدخال المزيد من الانضباط، والعقلانية في الشؤون المالية لكرة القدم .
- ٤- تشجيع الأندية على العمل وفقاً لقدراتها المالية.
- ٥- تشجيع الإنفاق المسؤول لصالح كرة القدم على المدى الطويل .
- ٦- حماية التنمية المستدامة للأندية لكرة القدم الأوروبية .
- ٧- يهدف البرنامج إلى إعادة هذه الأندية إلى العمل بعد توقف، بسبب خسارتها المفردة حيث يهدف إلى وضع قيود على النفقات الجارية من رسوم نقل وتكاليف عقود.
- ٨- منع تراكم الديون من خلال مطالبة المالكين أو المساهمين لأكثر من ٥٠ نادي لضخ المزيد من رؤوس الأموال الجديدة لتقليل خسائرهم.
- ٩- فرض المزيد من العقوبات الصارمة بما في ذلك الاستبعاد من المسابقات الرسمية عند التأخر في المدفوعات المستحقة للدائنين للجهات الخارجية أو الداخلية (العاملين-اللاعبين-مصلحة الضرائب).
- ١٠- زيادة الاهتمام الإعلامي بموارد الأندية، وبالتالي زيادة مساءلة مديري الأندية وأصحابها عن إدارة الأندية بطريقة مستدامة.

أثر تطبيق لوائح FFP على القوائم المالية للأندية الرياضية في أوروبا:

ويوضح اختباراً أجراه (Patrizia at all,2019) في الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٦ على عدد (١٣) نادي مشارك بالاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A) والتي تم فيها فحص القوائم المالية لهذه الأندية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :



- ١- نادي (Borussia Dortmund FC): حقق أرباحاً عن كل عام من فترة الاختبار.
- ٢- نادي (Ajax): حقق نقطة التعادل بين الأرباح والخسائر أثناء فترة الاختبار ما عدا سنة واحدة وهي (2015/2016).
- ٣- نادي (Lazio): حقق نقطة التعادل بين الأرباح والخسائر أثناء فترة الاختبار ما عدا سنة واحدة وهي (2012/2013).
- ٤- نادي (Parken Sports): حقق نقطة التعادل بين الأرباح والخسائر أثناء فترة الاختبار ما عدا سنة واحدة وهي (2015/2016).
- ٥- نادي (Juventus.FC): يحقق نقطة التعادل لأول مرة عام (2015/2016).
- ٦- نادي (Olympique Lyonnais): يحقق نقطة التعادل بعد عام واحد من فترة الاختبار عام (2015/2016).
- ٧- نادي (Aalborg and Sport Lisboa): تحول من نتائج سلبية إلى نتائج إيجابية عام 2014.
- ٨- نادي (Roma club): لم تتحسن نتائجه حتى عام 2019. ويوضح الشكل التالي اتجاهات الأرباح والخسائر لعدد من الأندية المشاركة في الاتحاد الأوروبي لكرة القدم في الفترة ما بين (٢٠١٢ حتى ٢٠١٦).



شكل اتجاهات الأرباح والخسائر لأربعة أندية

المصدر (Patrizia at all.,2019.pp196)

ووفقاً للمادة ٦١ من لائحة (FFP) بأن الانحراف المقبول هو ٥ ملايين يورو ومع ذلك يمكن أن يتجاوز هذا المستوى حتى ٣٠ مليون يورو إذا تم تغطية الزيادة بالكامل من خلال دعم المساهمين في أسهم الشركات المالكة للأندية الرياضية أو الأطراف ذات الصلة بهذه الأندية. وقد أصدرت اللجنة التنفيذية لهيئة الإشراف المالي (FSB) عقوبات تفرض في الوقت المناسب إذا انتهك النادي اللوائح الصادرة منها وذلك حتى تمنع تكوين ديون لا يمكن أن تتحملها الأندية فيما بعد نذكر منها.

- ١- الإنذار .
- ٢- الغرامة.
- ٣- خصم النقاط .

٤- منع جوائز المسابقات.
٥- عدم تسجيل اللاعبين الجدد في المسابقات.
٦- عدم اشتراك النادي في المسابقات الدولية.
٧- إلغاء الترتيب وجائزة الصعود في كل مرحلة.
وبالرغم من العقوبات السابقة فإن هيئة الرقابة المالية التابعة للاتحاد الأوروبي لا تكفي بالجزء فقط وإنما تتوجه إلى إعادة التأهيل بواسطة العديد من الاتفاقيات مع الأندية المشاركة بالاتحاد.

كذلك ذكرت مجلة ال (BBC,2019) بشأن برنامج (F.F.P) الذي تم إصداره بواسطة (U.E.F.A) لمنع الأندية التي تتأهل من المنافسات في البطولات الدولية إذا ماتم الكشف عنها في القوائم المالية عن زيادة من الإنفاق عن ما يتجاوز إمكانياتها القضاء إلى ما وصفه بلاتيني باسم المنشطات المالية في كرة القدم، حيث اعتقد بلاتيني أن الإنفاق الكبير لبعض الأندية يدمر لعبة كرة القدم، ويشعر أن مستوي الديون التي يتحملها الكثيرون لا يمكن أن تتحملة هذه الأندية حيث أصدر الاتحاد الأوروبي لكرة القدم أول حكم بعدما استند على القوائم المالية المنشورة لأندية عامي (٢٠١٢/٢٠١١) و (٢٠١٣/٢٠١٢) حيث يمكن أن تنفق ما يصل إلى ٥ ملايين يورو وهو ما يعادل ٣.٩٠ مليون جنية إسترليني أكثر مما تكسبه في فترة التقييم، علي الرغم من أنه خلال فترة المراقبة هذه تم السماح بخسائر إجمالية قدرها ٤٥ مليون يورو ما يعادل ٣٥ مليون جنية إسترليني وسوف يتم تقييم هذه الأندية كل ٣ سنوات.

وتعقيباً على ما سبق يستنتج الباحث بأن الاتحاد الأوروبي لكرة القدم استطاع بإصداره للوائح (F.F.P) والتي قام بإصدارها بأن ينشئ مصدرًا ثانويًا حقيقياً لقواعد الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للأندية المشاركة في الاتحاد، والتي من شأنها أن تكمل النقص في معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بشأن الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين في قوائم الأندية الرياضية، وذلك بهدف استمرار الاستدامة المالية لهذه الأندية وهي خطوة صحيحة يمكن أن يستفيد منها الاتحاد المصري لكرة القدم، والأندية المصرية.

شروط (U.E.F.A) للإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين:

أشارت دراسة (Martin,2014) فيما يتعلق بالإفصاح المالي في الأندية الرياضية، بأنه يتطلب على (U.E.F.A) أن توضح بما يجب أن تكون عليه قائمة نتائج الأعمال والمراجعة المالية للأندية الرياضية، حيث يجب الإفصاح عن كل فئة من فئات الأصول غير الملموسة بشكل منفصل مثال (الشهرة /قيمة عقود اللاعبين /الأصول غير الملموسة الأخرى). وبالنسبة لكل فئة منها يجب الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية والإهلاك المتراكم لبدية ونهاية كل سنة مالية أيضاً ويجب تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مع إظهار الإضافات والاستبعادات خلال الفترة الناتجة عن خسائر انخفاض القيمة طبقاً للمعيار الدولي (IAS.36) المعترف به في حساب الأرباح والخسائر خلال الفترة المالية، ويمكن للأندية اختيار الاستفادة من تسجيل اللاعبين المحترفين أم لا طالما ذلك مسموحاً به وفقاً لمعايير المحاسبة المحلية للدول المشاركة في الاتحاد الأوروبي.

الحد الأدنى من متطلبات رسملة عقود اللاعبين المحترفين التي حددتها (U.E.F.A,2012) هي:

- ١- يجب تخصيص المبلغ القابل للإهلاك على مدى العمر الإنتاجي للاعبين والتي يمثل مدة التعاقد.
- ٢- يسمح فقط برسملة التكاليف المباشرة المتعلقة باكتساب اللاعب ولا يجوز إعادة تقييمها بسعر مرتفع، ولا يسمح أيضاً برسملة التكلفة المتعلقة بقطاع الناشئين، ولكن فقط بتكلفة اللاعبين المشتركين.
- ٣- يجب أن يبدأ الإهلاك عندما يتم شراء اللاعب ويتوقف عند بيع اللاعب أو نقله إلى نادي آخر.
- ٤- يجب مراجعة جميع قيم اللاعبين المرسملة بشكل فردي كل عام لمعرفة انخفاض القيمة من قبل الإدارة إذا كان المبلغ أقل مما هو مذكور في قائمة نتائج الأعمال، فيجب تعديله إلى المبلغ القابل للاسترداد.
- ٥- تم وضع قواعد منظمة متعلقة بالاستغناء عن اللاعبين نذكر منها:
 - يجب الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن تداول حقوق اللاعبين في قائمة الدخل.
 - أي أرباح ناتجة عن الاحتفاظ بعقد اللاعب قد لا يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل.



٦- عند رسملة عقود اللاعبين يجب على النادي إعداد (جدول تعريف لاعب player identification table) , ويتضمن ذلك :

- أ-اسم اللاعب وتاريخ الميلاد.
- ب-تاريخ بدء العقد وانتهائه.
- ج-الإهلاك المتراكم حتى نهاية كل فترة مالية.
- د-مصروفات استهلاك الفترة.
- هـ-تكلفة انخفاض القيمة خلال الفترة المالية الناتج عن اختبار الاضمحلال(IAS.36).
- و-صافي القيمة الدفترية.
- س-أرباح وخسائر الاستغناء عن اللاعبين.

شفافية الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين من وجهة نظر مقارنة الأندية المشاركة في الاتحاد الأوروبي :

أثبتت دراسة (oliver at all.,2016) بعنوان "دراسة شفافية الإفصاح المحاسبي لكرة القدم الأوروبية من وجهة نظر مؤيده" على أنه بالرغم من الزيادة المفردة في إيرادات الأندية الأوروبية بأكثر من ٥٠٠% في الفترة من مابين (١٩٩٦ حتى ٢٠١٤) كانت نتيجة لزيادة الربح التشغيلي في تلك الأندية, ولكن اتضح بعد دراسة التقارير المالية لهذه الأندية أن الخمسة أندية المنافسة في الدوري الأوروبي لا تعكس هذه الزيادة لأية بطولة, وبالتالي تحتاج هذه الأندية لأن تكون التقارير المالية لها أكثر شفافية للحفاظ علي رفاهية اللعبة وإقامة مستقبل مستدام .

وقد توصلت الدراسة السابقة إلى أهم النتائج ومنها أنه بعد الكشف عن الإفصاح المحاسبي للأصول الملموسة, وغير الملموسة أثبتت الدراسة أن شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية موجودة داخل صناعة كرة القدم في أوروبا, ولكن بشكل جزئي حيث أن التقارير المالية لتلك الأندية أظهرت أن الإفصاح عن الأصول الملموسة أكثر شفافية عنها في الأصول غير الملموسة و المتمثلة في عقود اللاعبين المحترفين وذلك في معظم الأندية الرياضية الأوروبية ما عدا (juventuse.fc. porto.fc) فقد قدموا إفصاحا كاملا لجميع التسجيلات المالية, بما في ذلك القيمة الدفترية عن هذه العقود, وبالتالي يجب أن يكون ذلك معيار لجميع الأندية الأخرى وأخيراً يجب النظر في الأندية التي تقصح حساباتها بالفعل, لزيادة درجة الموثوقية لتقاريرها المالية, وأهميتها بالنسبة لمتخذي القرارات المالية .

وتعقيباً على ما سبق يستنتج الباحث بأن هناك تأثيراً مباشراً لدرجة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية الخاصة بالأندية المشاركة في الاتحاد الأوروبي لكرة القدم على درجة الاستدامة للعبة كرة القدم حيث عدم الإفصاح الجيد للتقارير المالية لهذه الأندية يقلل من درجة الموثوقية للتقارير المالية الأمر الذي يؤدي إلى عدم ثقة المستثمرين للشركات المساهمة المالكة مما يؤثر على درجة الاستثمار أو التمويل المباشر لهذه الشركات مما يعكس على الأداء المالي لهذه الأندية داخل الملاعب ويؤثر سلبياً على إحراز البطولات فيما بعد.

الأندية المشاركة في الدوري المصري :

يقترص مفهوم النادي الرياضي في مصر طبقاً لقانون الرياضة رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧ على أنه (هو هيئة رياضية تكونها جماعة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين مجهزة بالمباني والملاعب والإمكانات لنشر ممارسات الرياضة).

إذن أن الهدف الرئيسي من إقامة الأندية الرياضية في مصر هو نشر ممارسة الرياضة في مصر طبقاً للقانون وعليه فإن عملية انتقال اللاعبين من وإلى الأندية الرياضية هو في الأساس مساعدة هذه الأندية في إقامة ونشر ممارسة الرياضة في مصر وليس الهدف الاتجار أو الاستثمار في اللاعبين.

وقد اقتصرت المؤسسات المسؤولة عن قطاع الرياضة في مصر والمتمثلة في وزارة الشباب والرياضة واللجنة الأولمبية المصرية, والاتحاد المصري لكرة القدم بالتنبيه فقط بإتباع معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية .

فقد ذكرت اللائحة المالية لأندية الرياضة (المنشورة في جريدة الوقائع المصرية ٢٠١٧):
أولاً المادة ١١: بأن يلتزم النادي فور انتهاء السنة المالية بإعداد القوائم المالية السنوية على أن تتم أعمال المراجعة والفحص وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها معايير المراجعة المصرية ويتعين أن تتضمن القوائم المالية الحد الأدنى من الإفصاح مما يلي:

- ١- قائمة المركز المالي.
 - ٢- حسابات الإيرادات والمصروفات.
 - ٣- قائمة التدفقات النقدية لجميع الأنشطة التي يقوم بها النادي.
 - ٤- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.
- وذلك بمراعاة المواعيد المقررة للانعقاد الجمعية العمومية للنادي.
- ثانياً المادة ١٢:** يجب أن تتضمن القوائم المالية السنوية للنادي الحد الأدنى المتعارف عليها وكذلك الإفصاح طبقاً للمعايير المحاسبية المصرية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك الأرقام المقارنة للفترة السابقة.

وقد أشارت دراسة (الشربتلي، ٢٠١٧) بأنه قد انفصل نشاط كرة القدم من كونها نشاطاً مدمجاً في النادي الرياضي إلى نشاط مستقل من خلال تأسيس شركات كرة القدم ، وفيها تتعدد الاستثمارات ، وسوف يترتب على التحول إلى هذا الاتجاه، الاعتماد بشكل كبير على اللاعبين المحترفين كأصول ثابتة بشرية، وعليه سيكون هناك تزايد كبير في حجم الاستثمارات في هذه الأصول بغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي وهو لعب المباريات وليس بغرض الاتجار فيها مما يعطي الأهمية للعناية بدراسة تلك الأصول البشرية .

وتعقيباً على ما سبق يستنتج الباحث بأن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للأندية الأوروبية المشاركة في (U.E.F.A) أكثر توسعاً وإلزاماً عنه في القوائم المالية للأندية المصرية حيث تضمنت الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في عرض المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية لتشمل الأصول غير الملموسة وخاصة الأصول البشرية المتمثلة في تكلفة عقود اللاعبين المحترفين بل ونشرت نماذج للتقارير المالية وأصدرت القوانين الملزمة للإفصاح المحاسبي لها والتي لها نتيجة إيجابية بالنسبة لهذه الأندية على العكس بالنسبة لقطاع الرياضة في مصر فقط اكتفت القوانين الصادرة من الهيئات الرقابية بالالتزام بالمعايير المحاسبية المصرية دون التطرق في أية تفاصيل إضافية ملزمة لهذه الأندية الأمر الذي أدى إلي قصور شديد في عرض القوائم المالية والتي تحتاج إلي المزيد من عملية تنظيم وزيادة الإفصاح في قوائمها المالية .

القسم الثالث محددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية

تعتبر التقارير المالية السنوية هي أدوات اتصال مؤسسية تستهدف الأفراد الذين لهم مصالح من مختلف الأنواع تجاه الأندية الرياضية بهدف توفير معلومات حول كيفية استخدام الإدارة للموارد المتاحة بشكل جيد، وبالتالي اتخاذ قرارات مستنيرة ، فقد أشارت دراسة (Morrow.S,2013) بأهمية التقارير المالية للأندية الرياضية كأداة للمعلومات تتيح لجميع المستفيدين منها الوصول لنفس المعلومة في نفس الوقت حيث يتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة، حيث يجب أن توفر المعلومات عن المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات المالية.

يمكن اعتبار قيمة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية أكثر العناصر ذات الصلة من حيث التأثير التشغيلي، والمحاسبي لهذه الأندية ولهذا السبب أصبحت موضوع للمناقشة المستمرة حول طرق المحاسبة الصحيحة من خلال دراسات متأنية لتقارير هذه الأندية، ولكي يمكن تصور الركائز الأساسية لمحددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين كأصل من أصول قائمة المركز المالي فلا بد أن يرتبط بالنظرية العامة للمحاسبة، وكذلك الفروض والمبادئ المتعارف عليها دولياً وكذلك المعايير



والقوانين المرتبطة، وطبقاً لما سبق ترتبط رسملة عقود اللاعبين المحترفين بمجموعة من المحددات المنظمة لها، والتي قام الباحث بتحديدتها على النحو التالي:
محددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين:

التحفظ المحاسبي في الإفصاح عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين:

يعتبر التحفظ المحاسبي بصفة عامة أحد نتائج ظروف عدم التأكد المحيطة بالممارسات المحاسبية حيث أشارت دراسة (سمعان، ٢٠١٨) بأنه اعتراف بالخسائر المتوقعة دون الأرباح المتوقعة وبالقيم الدنيا لأصول والعليا للالتزامات حيث أشارت بأن عدم التزام الشركة به يزيد من احتمال تعرض المستثمر لصددمات فجائية لعدم الاعتراف مسبقاً بالأبناء غير السارة، والتي في حوزة الإدارة مما يعني عدم تمثال معلومات والذي يمكن تجنبه بمزيد من التحفظ كما يزيد من درجة الاعتماد على التقارير المالية المنشورة لوجودتها دون اللجوء للمصادر البديلة.

يعتبر من أهم أنواع التحفظ المحاسبي، والذي له علاقة بالإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين، حيث أشارت دراسة (دسوقي، ٢٠٢١) حيث قسم التحفظ المحاسبي إلي :

أ- التحفظ المشروط Conditional Conservatism:

ويعني أن يكون التحفظ معتمداً على وقوع الأحداث بمعنى أن يتم استبعاد، وتخفيض القيم الدفترية للأصول في ظل وقوع أحداث غير سارة، وعدم اعتراف بزيادة القيم الدفترية لأصول في ظل وقوع أحداث سارة إلا إذا توافر دليل على تحقيقها بمعنى توقيت الاعتراف غير المتماثل لكل من الأخبار السارة، وغير السارة في الربح المحاسبي، واهم الأمثلة على ذلك الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قيم الأصول طويلة الأجل، والأصول غير الملموسة.

ب- التحفظ غير المشروط UnConditional Conservatism:

ويعني أن يكون التحفظ مستقلاً عن وقوع الأحداث بمعنى أن يتم تسجيل، وقياس الأصول من البداية بقيم دفترية تقل عن القيم السوقية لها على مدار عمرها الإنتاجي بشكل يؤدي إلى نشأة شهرة غير مسجلة، ومن أمثلة تلك الإجراءات المحاسبية المتحفظة معالجة تكلفة إنشاء العناصر غير الملموسة داخلياً كمصروفات بدلاً من رسملتها. وتطبيقاً لمبدأ التحفظ المحاسبي في الإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية أشارت دراسة (Bogdan.v&Tuddor.o,2014) بأنه قبل اعتماد معيار المحاسبة الدولي (IAS.38) سمحت المعايير واللوائح للأندية الرياضية للاختيار بين رسملة عقود اللاعبين المحترفين، وبين اعتبار تكلفة عقود اللاعبين المحترفين كنفقات استثنائية ضمن الأنشطة التشغيلية هو بسبب الامتثال لمبدأ الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي).

وتعقياً على ذلك يرى الباحث أنه في ظل تزايد أهمية الدور الذي يتوقع أن يؤديه اللاعبون المحترفين في التأثير على نجاح واستمرار الوحدات الاقتصادية، وتدعيم قدراتها التنافسية والحاجة المتزايدة إلى ضرورة توفير المعلومات المحاسبية الملائمة ذات قيمة للمستفيدين بما يتماشى مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة فإن تأثير التحفظ المحاسبي على كيفية إدراج تكلفة عقود اللاعبين بالتقارير المالية والذين تم تحرير عقود احتراف لهم في حاله إتباع التحفظ المحاسبي أو عدم اتباعه يمكن معالجتها محاسبياً باستخدام احدي الطرق التالية:

١- الرسملة ثم إعادة التقييم (عدم التحفظ): عندما يتم الاستحواذ على عقود اللاعبين المحترفين وعندما تكون منافعها المستقبلية في نطاق عدم التأكد المعقول، فإن معيار إدراجها كأصل غير ملموس قد تحقق لذلك يجب رسملتها وإهلاكها على مدار العمر الإنتاجي المفيد وإذا انخفضت القيمة المتوقعة للمنافع المستقبلية عن صافي القيمة الدفترية ففي هذه الحالة ينبغي تخفيض صافي القيمة الدفترية، حتى تتساوي مع القيمة المتوقعة للمنافع المستقبلية ينبغي إعادة التقييم ورسملتها على أساس تكاليف الاستحواذ مطروحاً منها مجمع الإهلاك منذ بداية الرسملة لذا يرى الباحث ملائمة هذا الرأي حيث سترتب عليه توفير معلومات إضافية لخدمة واتخاذ القرارات المتعلقة بالأطراف الداخلية بالنادي وكذلك الأطراف الخارجية

الأمر الذي يتمشى مع مبادئ وفروض النظرية المحاسبية من حيث الإفصاح عن عامل من عوامل الإنتاج بالنادي وهو عقود اللاعبين المحترفين.

٢- اعتبارها مصروفاً ثم إعادة رسملتها في الفترات اللاحقة (التحفظ):

عندما يتم الاستحواذ على عقود اللاعبين المحترفين، وتكون المنافع الاقتصادية المستقبلية ابعد ماتكون عن نطاق عدم التأكد المعقول، فإن معيار إدراج الأصل لم يتحقق لذلك ينبغي اعتبارها مصروفاً في الفترة التي حدثت فيها حتى وإن كانت القيمة المتوقعة للمنافع الاقتصادية المستقبلية تتدفق في فترة لاحقة، ومن ثم أصبحت في نطاق عدم التأكد المعقول فإنه ينبغي رسملتها وإهلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتبقي، وينبغي أن تكون الرسملة على أساس تكلفة الاستحواذ الأصلية أو تكلفة الإنتاج مع تخفيضها بمجموع الإهلاك منذ بداية الفترة التي اعتبرت فيها مصروفاً حتى فترة رسملتها لذا يرى الباحث عدم ملائمة هذا الرأي لافتقاده إلى العدالة في توزيع العائد على عوامل الإنتاج المختلفة مما يترتب على ذلك صعوبة في تخصيص موارد النادي بشكل فعال فضلاً على عدم اتخاذ قرارات سليمة وبالتالي حدوث ضياع وإسراف لمورد هام من موارد النادي بسبب صعوبة تقييم الأداء على أساس سليم.

وحدة القياس النقدي في الأندية الرياضية:

يهتم علم المحاسبة وفقاً لفرض القياس بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، وأن أي عملية لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي تخرج من نطاق المحاسبة.

وتتطلب عملية القياس اختيار وحدة القياس المناسبة والمتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة، والمشكلة التي تواجه عملية القياس النقدي هو عدم ثبات وحدة النقد نفسها وذلك لأنه من المعروف أن النقود معبرة عن قيمة السلع والخدمات وبالتالي فمن المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية للنقود وهو ما يؤدي إلى الكثير من المشاكل المترتبة على تغيير القوة الشرائية للنقود الأمر الذي يؤثر على تجانس الأرقام المحاسبية.

ونتيجة لتغير القوة الشرائية للنقود فقد أشارت دراسة (Patrizia at al.,2019) أن الأندية الرياضية على وجه العموم عليها تقديم تبريرات واضحة للأسباب التي أدت إلى تخفيض قيمة العملة حيث يتم إنشاء مايعرف بجدول تحديد قيمة اللاعب الذي يتعين تقديمه إلى مراقب الحسابات، و تتمثل وظيفة هذا الجدول في التوفيق بين الأرقام الإجمالية في جدول تحديد قيمة اللاعب والأرقام ذات الصلة في قائمة نتائج الأعمال، وحساب الأرباح والخسائر في البيانات المالية السنوية، وبهذه الطريقة يبدو أن مشكلة الإفصاح تم حلها.

وفي إحصائية أشارت إليها الدراسة السابقة بشأن تأثير انخفاض القيمة الناتج عن انخفاض قيمة العملة النقدية المقيمة لحقوق اكتساب اللاعبين المحترفين فقد استخرج الباحث النتائج التالية:

١- حدد نادي (Borussia Dortmund.FC) انخفاض القيمة الناتج عن انخفاض قيمة العملة في عام ٢٠١٣/٢٠١٤ والذي فيه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة بقيمة ٥٤٩ ألف يورو . حيث لم يحدد النادي أية خسائر لانخفاض القيمة للعملة المحلية، وتقوم الشركة بتقييم وإستهلاك تسجيلات اللاعبين بسعر التكلفة بحيث يكون العمر الإنتاجي لهم محدد بمدة تعاقدهم مع النادي وهذا يعني بأن النادي يقوم باختبار انخفاض القيمة فقط عند ظهور مؤشرات مما يكن مخالفاً للوائح (U.E.F.A) والتي تنص على إجراء اختبار انخفاض القيمة في نهاية كل فترة مالية.

٢- يقوم نادي (Juventus .FC) بتقييم وإهلاك تسجيلات اللاعبين بسعر التكلفة ففي حالة ظهور مؤشرات لانخفاض القيمة السوقية لتعاقد اللاعبين يتم إجراء اختبار انخفاض القيمة طبقاً للمؤشرات الآتية:

- الإصابات بين اللاعبين ذات الأهمية الخاصة.
- الخسائر الرأسمالية الكبيرة الناجمة عن المبيعات المنفذة بعد تاريخ إعداد قائمة نتائج الأعمال.
- السوق والشروط التعاقدية التي تمنع بشكل فعال التخلص من اللاعبين.



نتيجة لذلك قام نادي (Juventus.FC) بإجراء تخفيض لفروق العملة المحلية حيث تم تجميع جزء من هذا التخفيض ٣.٨ مليون يورو من أجل موازنة القيمة المتبقية لحقوق تسجيل اللاعبين بالإضافة إلى ذلك أجرى النادي اختبار اضمحلال في وجود المؤشرات السابقة مما يوضح شفافية الإفصاح لهذا النادي . كما أشار معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS.21) على إثبات المعاملة التي تتم لعملة أجنبية عند اعتراف الأولي لها بعملة التعامل للمنشأة، وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التي تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظي السائد وهو سعر الإقفال .

وتعقيباً على ما سبق يرى الباحث: بأنه يتأثر قياس تكلفة عقود اللاعبين المحترفين، والتي يتم تسجيلها بالتكلفة التاريخية بالتغير في معدلات التضخم للعملة المحلية التي تتغير عبر سنوات التعاقد، كذلك يتأثر سعر صرف العملة الأجنبية، والتي تم تقييمها أثناء تسجيل اللاعبين الأجانب في الدفاتر، بتقلبات سعر صرف العملة من سنة إلى أخرى وبالتالي يقترح الباحث بعدم رسملة فروق التغير في أسعار صرف العملات الناتج عن قياس تكلفة اللاعبين الأجانب والإفصاح عنها عن ضمن عناصر قائمة الدخل .

فرض الدورية للقوائم المالية للأندية الرياضية :

تقضي الاعتبارات في المحاسبة بضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية منتظمة بهدف إعداد التقارير المالية التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير، وتزويد الأطراف المعنية بالمنشأة بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، ولذلك فإن الكثير من القوانين المتصلة بنشاط الوحدات الاقتصادية والإدارية تتطلب الإفصاح الدوري عن مدى التزام المنشآت بالوفاء بمسئوليتها تجاه الأطراف المعنية، ويؤثر فرض الدورية تأثيراً مهماً على مهمة المحاسب حيث تتركز مهمته في تخصيص أو تقسيم جهد المنشأة وإنجازاتها فيما يتعلق بين الفترات المالية المختلفة، وهذا التقسيم في حياة المنشأة المستمرة يؤدي إلى تجزئة الكثير من العلاقات الحقيقية الأمر الذي يجعل القوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة هي مجرد تقديرات أو نتائج تقريبية مشروطة ولا يمكن اعتبارها قوائم مالية نهائية.

وهناك بعض من المشاكل التي تواجه فرض الدورية فمثلاً في المدى الطويل لا يهم اتباع طريقة القسط الثابت أو المتناقص لإهلاك وكذلك لا يهم صحة تقدير المحاسب للمقدمات أو المستحقات وغيرها من المشاكل المترتبة على تقسيم حياة المنشأة المستمرة والتي لن تظهر أو تتأثر بها النتائج النهائية للوحدة المحاسبية، ورغم هذه المشاكل التي تواجه فرض الدورية إلا أن اعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية تفسر لنا الأسباب المنطقية وراء إتباع هذا الفرض في الإطار الفكري للمحاسبة.

وقد أشار معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) والمعيار الدولي (IAS.34) على أنه تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس اعتراف الأصل غير الملموس بنفس الطريقة في الفترة الدورية كما في الفترة السنوية، ويتم الاعتراف بالتكاليف التي تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف ويتم الاعتراف بالتكاليف التي يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذي يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول في المركز المالي الدوري على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد في السنة المالية.

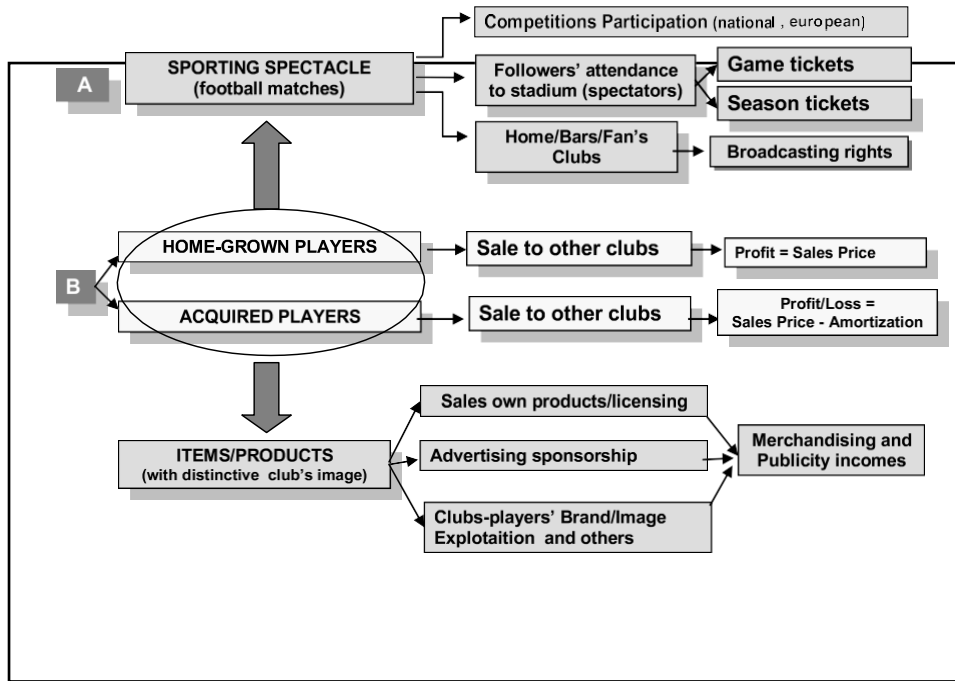
وتعقيباً على ذلك يرى الباحث: بأنه يجب رسملة عقود اللاعبين المحترفين فور إنتهاء عملية التعاقد وهو ما يتوافق مع المعيار رقم (٣٠) وتحمل كافة تكاليف الانتقال من تكلفة التعاقد وعمولة وكلاء الشراء السعر المسدد للنادي المالك مقابل استغناء عن اللاعب على قيمة الأصل ومقابل تسجيل اللاعب وهي النفقات اللاحقة قبل اقتناء الأصل، كذلك تتأثر الإيرادات المالية المستقبلية بالفترة الزمنية المرتبطة بالقوائم المالية.

المنافع الاقتصادية المستقبلية: أشار معيار المحاسبة الدولي (IAS.38) إلى أنه تتمثل المنفعة الاقتصادية المستقبلية من الإيرادات التي يمكن الحصول عليها من بيع منتجات أو خدمات والتي يمكن أن تكون على شكل وفورات تكاليف عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج أو مصروفات التشغيل .

وأشارت دراسة (Javier.F&Lozano.M,2011) إلى أن أندية كرة القدم تحصل على خدمات اللاعبين المحترفين حيث تولد هذه الخدمات مجموعات كبيرة من الإيرادات منها:

- ١- إيرادات المنافسة : وتتمثل في الجوائز والدعم المالي المتدفق للأندية الرياضية مقابل منافسة الفريق في البطولات المحلية والقارية والدولية.
- ٢- إيرادات حقوق المشاركة : وتتمثل في حقوق البث الفضائي للمباريات الرسمية ومقابل شركات الدعايا والإعلان.
- ٣- إيرادات الاشتراكات: وتتمثل في اشتراكات العضوية لأعضاء الأندية الرياضية.
- ٤- إيرادات تذاكر المباريات: وتتمثل في إيرادات تذاكر حضور المباريات .
- ٥- رسوم نقل لبيع حقوق اللاعبين لاستغلال أدائهم إلى أندية أخرى و كل ذلك برعاية أسلوب التسويق ورعاية الدخل.

و بالتالي ستعتمد الإيرادات القادمة من المسابقات بشكل كبير علي جودة اللاعبين الذين يشكلون فريق النادي. وكلما كانت جودة لاعبي كرة القدم أفضل ، زادت إيرادات المنافسات (الوطنية والدولية) ومبيعات التذاكر الموسمية والمباريات وحقوق البث التي تتمتع بها الأندية حيث تشارك الأندية في المسابقات الوطنية المختلفة حسب مستوى جودة لاعبيها والنتائج التي تم الحصول عليها. سيحدد ذلك مستوى المنافسة التي يشارك فيها النادي وكذلك حجم الدخل .



شكل توضيحي إيرادات الأندية الرياضية

المصدر (Javier.F&Lozano.M,2011)

يوضح الشكل السابق المنافع الاقتصادية المستقبلية المترتبة على جودة أداء اللاعبين بالأندية الرياضية والتي تتمثل في تذاكر المباريات، مقابل الاستغناء المباشر للاعبين، حقوق الدعايا والإعلان إيرادات النشاطات المتعلقة بكرة القدم، جوائز الاشتراك في المسابقات، اشتراكات العضوية للنادي.

الإفصاح المحاسبي عن حالات تداول اللاعبين:

السيطرة داخل صناعة كرة القدم هي القضية الأولى الأكثر أهمية، حيث أدى التدخل القانوني، والتغيرات في نظام النقل المتفق عليه بين الأندية العالمية، والاتحادات المنظمة للبطولات إلى المزيد من



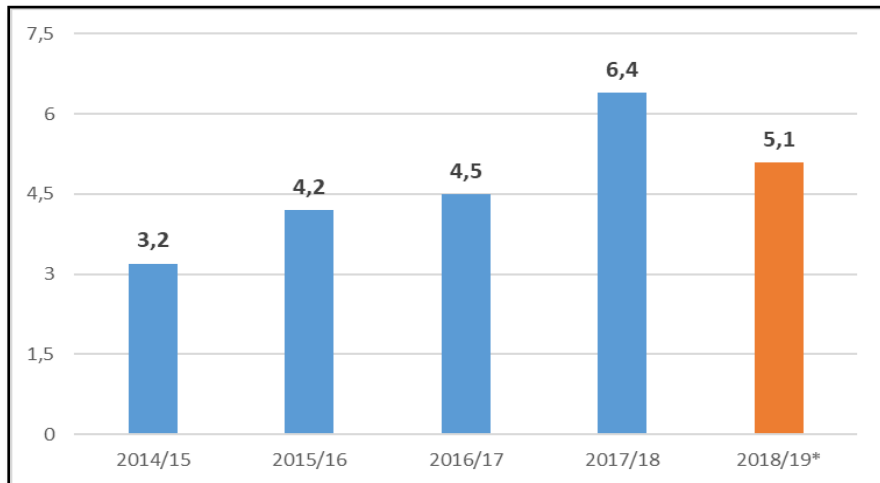
حرية الحركة للاعبين كرة القدم المحترفين، وقد أشارت دراسة (Starita,2019) أنه بشكل عام يمكن للاعب توقيع عقد احتراف لمدة تتراوح بين سنة إلى خمس سنوات، ومع ذلك فإن الفترة المحمية للعقود الاحتراف المبرمة بين اللاعبين والأندية هي عامان في نهاية هذه الفترة الزمنية هناك احتمال أن اللاعب على فك لهذا الارتباط، وأن يطلب إنهاء عقده من جانب واحد لأي سبب من الأسباب وتنشأ عن حرية الانتقالات للاعبين حالات مختلفة للسيطرة على حقوق عقود اللاعبين المحترفين منها:

١- اكتساب حقوق اللاعبين بموجب عقد اتفاق قانوني مع نادي آخر (شراء اللاعب)

: (Player's Registration Rights)

تختلف أندية كرة القدم بشكل كبير عن الشركات التي تنتمي إلى قطاعات أخرى، حيث أن النشاط الرئيسي الذي يتم إجراؤه هو ذو طبيعة رياضية ويتكون من المشاركة في المسابقات، والمباريات الوطنية جنباً إلى جنب مع الأنشطة التشغيلية التكميلية الأخرى.

أصبحت هذه المباريات ممكنة من خلال وجود فريق يتألف من لاعبيه، الأمر الذي يبرر في الواقع وجود نفس نادي كرة القدم بدونهم، فإن نادي كرة القدم بالتأكيد لن يشارك في المسابقات أو أية أنشطة رياضية أخرى، ولن يبرر وجود أصول أخرى.



تكلفة انتقال اللاعبين بالاتحاد الأوروبي خلال الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٩

ويوضح الشكل السابق الزيادة الواضحة في تكلفة انتقال اللاعبين المحترفين في الأندية المشاركة في بطولة أوروبا خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٩ حيث وصلت ذروتها موسم (٢٠١٧/٢٠١٨). حجم الاستثمارات في اللاعبين المحترفين يمكن مقارنته بالمبالغ المخصصة للاستثمارات المباشرة في القطاع الصناعي، ولهذا السبب بالتحديد ركز اهتمام العلماء في السنوات الأخيرة على القضايا المحيطة بهذا الموضوع.

وبقدر ما يتعلق الأمر بالجانب المحاسبي لهذه المسألة، تجدر الإشارة، إلى أن الهدف من التحليل ليس اللاعب نفسه، ولكنه الحق المرتبط والذي يمكن أن تطالب به الأندية.

في الواقع، يكتسب النادي، في وقت تسجيل العقد لدي الهيئة الإدارية، الحقوق الاتحادية والترخيص لاستخدامه في المسابقات. يشار إلى هذا الحق بشكل عام في البيانات المالية لأندية كرة القدم باسم "حقوق تسجيل اللاعبين" وهو صالح بشكل أساسي لمدة تعادل مدة العقد الموقع بين اللاعب والنادي.

٢- اكتساب حقوق تسجيل اللاعبين الناشئين في الأندية الرياضية:

(Players promoted from the youth team)

بمجرد أن يوقع اللاعبون الناشئون في قطاع الأكااديميات بالأندية الرياضية على عقد لاعب محترف مع ناديه الذي نشأ فيه ثبتت عملية الاعتراف, و تسجيل اللاعبين لأن هذه العملية متعلقة أساساً بأهلية اللاعب, وبالتالي يعتبر عنصراً يتم الاعتراف به كأصل من أصول النادي غير الملموسة . وتأتي المشكلة عند تحديد تكلفة اقتناء اللاعب حيث يكون طريقة إعادة التقييم غير مناسبة معقد للغاية وغير مناسب.

وهنا أشارت دراسة (Bogdan.V&Tuddor.O,2014) أنه قد شددت لوائح الاتحاد الأوروبي لكرة القدم (U.E.F.A), بشأن رسملة تكاليف اللاعبين الناشئين المدون داخلياً داخل أكااديميات النادي المالك لابد أن تعتمد علي معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS.38) حيث يتم قياس الأصول غير الملموسة في هذه الحالة, واعتمادها علي أنها تكاليف البحث والتطوير وخاصة في قطاع الأكااديميات الرياضية التابعة للنادي .

وقد أشارت دراسة (Gelimin,2014) في هذه الحالة لابد من حصر جميع التكاليف التي يتكبدها قطاع الناشئين في النادي الرياضي, وخاصة بتكاليف البحث والتطوير وخاصة في ظل ظروف عدم اليقين المؤكد للفوائد أو العوائد الاقتصادية المتوقعة من اللاعب الناشئ مستقبلاً, والناجئة من استثمار اللاعب مع الأندية الأخرى .

وبالرغم من ذلك استطاعت معايير المحاسبة الدولية أن تميز بنود البحث والتطوير لأن مرحلة البحث فقط لا يمكن أن تؤدي إلى الاعتراف بالأصل غير الملموس, كذلك يتم التعرف علي مرحلة التطوير, ولكنها تلي سلسة من المتطلبات المتعلقة بجدوى الأصل وبالتالي فإن هذه المرحلة يتم معالجة نفقاتها في حساب قائمة الدخل على أنها تكاليف أو أعباء مالية (IAS.38) .

وقد أشارت دراسة (Kulikova.L&Goshuova.A,2014) أنه من الخطأ عدم رسملة تكاليف اللاعبين الناشئين حيث يضمن نظام التدريب الجيد لاعبي كرة القدم النجاح مستقبلاً لأندية كرة القدم, وبالتالي فإن لاعبي كرة القدم الناشئين هم أساس الفريق حيث أفادت التجارب العالمية بأن أكااديميات الناشئين هي الطريقة الأكثر فاعلية لترقية الهيكل الأساسي للأندية الرياضية , وضمان استقرار اللعبة علاوة على ذلك فإن توافر أكااديميات الناشئين في هيكل نادي كرة القدم هو المعيار الإلزامي الذي يتعين تنفيذه لقبول ترخيص (UEFA) ولن يسمح لنادي كرة القدم بالمشاركة في المسابقات الوطنية والدولية وبذلك فإن وجود اللاعبين الناشئين شرط أساسي لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لأنه يمنح النادي الحق في ممارسة الأنشطة الرياضية وبالتالي فإن تكلفة تدريب اللاعبين الناشئين تفي بمعايير الأصول وهي ناتج عن إعداد طويل الأمد و قدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية في شكل تدفقات الدخل من الأنشطة الرياضية و تخضع لسيطرة الأندية التي تستخدم عقود الاحتراف لضمان الامتثال لمبادئ الاستقرار التعاقدية والتي تضمن لوائح لمعايير (UEFA).

من ناحية أخرى عادة ما تعتمد إدارة التكاليف فإن أسلوب الحيلة والحذر هذا الأسلوب, وبالتالي وبناء على ماسبق فإن الدراسات السابقة ترفض بشكل قاطع رسملة تكاليف الناشئين كمنهجية لتحديد القيم الدفترية الخاصة بحقوق تسجيل اللاعبين الناشئين كأصل من أصول الأندية.

وتعقيباً على ذلك يرى الباحث: يرى الباحث بأنه قد اختلفت آراء الباحثين حول رسملة عقود اللاعبين الناشئين ويعتقد ان السبب الرئيسي هو اختلاف الراى حول قياس تكلفة عقود اللاعبين الناشئين باعتبارهم أصلاً متولد داخل المنشأة وعليه يتوافق رأى الباحث مع الآراء الخاصة برسملة عقود اللاعبين الناشئين حيث تربطهم عقود احتراف مع النادي المخصص له محدد القيمة ومحدد المدة طبقاً لنظام الاحتراف طبقاً لتعليمات الاتحاد المصري لكرة القدم حيث تبلغ مدة العقد أكثر من ٣ سنوات وبالتالي يتم رسملة قيمة عقد الاحتراف واتباع منهجية ومعالجة عقود اللاعبين المحترفين للفريق الأول لكرة القدم مع اعتبار جميع



التكاليف التي تمت قبل التعاقد من تكاليف تدريب أو تطوير تحمل على قائمة الدخل باعتباره أعباء تخص فتراتها.

٣- الانتقال الحر للاعبين (Free agents): يتم تحديد التكلفة الخاصة بالنادي على أساس القيمة التعاقدية بين النادي وبين اللاعب دون إضافة تكلفة الشراء من نادي آخر والتي تمثل تعويضاً عن إنهاء التعاقد في النادي البائع , وفي هذه الحالة يعتبر قيمة التعاقد مع اللاعب هي القيمة المناسبة لعملية التقييم (حكم Bsman).

حيث أشارت دراسة (Morrow,2006) بأن تكاليف اللاعب الحر عن انتقاله إلى النادي المتعاقد معه ليس من السهل تحديد رسوم انتقاله وبالتالي فإنه من الصعب تقييم اللاعب قبل عملية التعاقد معه وبالتالي يوصي الباحث بإصدار تعليمات تنظيمية لتقييم اللاعبين المحترفين في هذه الحالة.

٤- الانتقال المؤقت للاعب (إعارة اللاعب) (The temporary transfer of a player):

إن إعارة اللاعبين هي طريقة انتقال مستخدمة على نطاق واسع من قبل أندية كرة القدم حيث تجلب هذه الطريقة ميّزاً كبيرة تحسن الوضع المالي للأندية دون فقد السيطرة على اللاعب مما يسمح للاعبين الناشئين باكتساب الخبرات خلال هذه الفترة .

وبالتالي فإن النقل المؤقت يستلزم الاعتراف بالإيرادات وتكاليف التشغيل على التوالي والتي سوف تتأثر في القوائم المالية للأندية أطراف عملية الانتقال وفيها سوف يستمر النادي المالك لحقوق تسجيل اللاعب الاستمرار في احتساب الإهلاك وفقاً للعمر الإنتاجي للاعب المحدد في عقده أما النادي المستفيد الذي أنقل إليه اللاعب فلا يقوم برسمة اللاعب إلا في حاله طلبه للانتقال النهائي له.

٥- انتهاء صلاحية التعاقد بين اللاعب والنادي المالك للعقد:

أشارت دراسة (Dahlback.O&lind.E,2016) بأنه قد تنشأ مشكلة أكثر حساسية في حاله انتهاء صلاحية عقد اللاعب حيث نصت اللوائح الدولية قبل عام ١٩٩٠ على أنه في لحظة انتهاء عقد اللاعب , يتعين على الإدارة أن تعرض على اللاعب عقداً بحد أدنى من قيمة البنود كما هو في العقد السابق إذا رفض عرض العقد وبالتالي يمكن انتقاله إلى نادي آخر .

وقد أشارت دراسة (Maglio,2017) بأنه عندما يقرر اللاعب التقاعد , يجب أن يحمل فريق كرة القدم بيان الدخل بقيمة هذه الخسارة , باعتبارها خسائر انخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة والسبب في هذا الإجراء هو أنه لن يكون هناك عوائد اقتصادية مستقبلية لهذا اللاعب في حاله إنهاء العقد بالتراضي.

٦- الاحتفاظ باللاعب بغرض البيع :

يمكن أن تتطلع الإدارة بالتعاقد مع اللاعب بهدف الاستثمار والاستفادة من القيمة البيعية بعد ارتفاع أدائه الميداني وفي هذه الحالة تتأثر القوائم المالية بالمعيار المصري رقم (٣٢) حيث تقوم المنشأة بتبويب تكلفة عقد اللاعب كأصل متداول بغرض البيع و يتوقع استرداد القيمة الدفترية لتكلفة اللاعب في مدة لا تتجاوز العام , وقد أشارت دراسة (Patrizia et al.,2019) بأنه بالنسبة لتسجيلات اللاعبين المحتفظ بهم بغرض البيع تتم مقارنة سعر البيع المقدر أو المعروف بعد خصم رسوم البيع مع القيمة الدفترية للعقد ويمكن الاعتراف بالتخفيض عند الضرورة .

القياس المحاسبي لهذه الحالة يمر القياس المحاسبي بعدة حالات :

- أ- استخدام القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع.
- ب- القيمة الحالية في حالة الاستغناء عن اللاعب إذا استغرقت عملية البيع أكثر من عام أي زيادة في القيمة الحالية يتم قيدها في قائمة الدخل كتكاليف تمويل .
- ت- القيمة الدفترية للأصل فور قبولها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري ٣٢.
- ث- لا يجوز حساب قيمة الإهلاك لأي من الأصول المتداولة طالما أنها مبوبة كأصول بغرض البيع.

جدول يوضح تأثير حالة تداول اللاعبين علي القوائم المالية

حالات إحتساب الإهلاك	الاثر علي القوائم المالية	طرق القياس المناسبة	المعيار المصري والدولي المرتبط	حالة تداول اللاعب
يتم احتساب اهلاك	١- زيادة قيمة الأصول الثابتة / أصول غير الملموسة. ٢- زيادة الخصوم المتداولة / الدائون. ٣- التغير في قيمة المصروفات أو الإيرادات بمقدار التغير بفارق القيمة التاريخية وإعادة التقييم بقائمة الدخل. ٤- زيادة قيمة المصروفات بقيمة الإهلاك السنوي بقائمة الدخل.	التكلفة التاريخية إعادة التقييم (التكلفة السوقية والقيمة العادلة	IAS.3 8 مصري ٢٣	اكتساب حقوق اللاعبين بموجب عقد اتفاق قانوني مع نادي اخر
يتم احتساب إهلاك	١- زيادة قيمة الأصول الثابتة / أصول غير الملموسة / ٢- زيادة الخصوم المتداولة / الدائون ٣- زيادة قيمة المصروفات بقيمة الإهلاك السنوي بقائمة الدخل	التكلفة التاريخية	IAS.3 8 مصري ٢٣	اكتساب حقوق اللاعبين الناشئين بموجب عقد اتفاق قانوني مع النادي المالك
يتم احتساب إهلاك	١- زيادة قيمة الثابتة / أصول غير الملموسة ٢- زيادة الخصوم المتداولة / الدائون ٣- زيادة قيمة المصروفات بقيمة الإهلاك السنوي بقائمة الدخل	التكلفة التاريخية	IAS.3 8 مصري ٢٣	الانتقال الحر للاعبين
لا يتم احتساب اهلاك	زيادة قيمة المصروفات بقائمة الدخل	التكلفة التاريخية	IAS.3 8 مصري ٢٣	الانتقال المؤقت للاعب
لا يتم احتساب اهلاك	١- إذا تم الاستغناء لأكثر من عام الزيادة في جانب المصروفات بقيمة التغير الناتج للقيمة الحالية عن القيمة الدفترية للاعب (تكاليف تمويل) ٢- إذا تم الاستغناء لأقل من عام : زيادة في الأصول المتداولة / أصول محتفظ بها بغرض البيع	التكلفة التاريخية إعادة التقييم القيمة الحالية	مصري ٣٢	الاحتفاظ باللاعب بغرض البيع

المصدر (إعداد الباحث) استناداً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية



وتعقيباً على ما سبق يرى الباحث أنه تم اختيار محددات الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية طبقاً للمبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها وكذلك طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمصرية وهي تتمثل في الدراسة التطبيقية والميدانية للبحث متغير مستقل يؤثر في المتغير التابع المتمثل على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للأندية الرياضية .

الدراسة الميدانية

أسلوب الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات الأولية لعينة الدراسة الميدانية على أسلوب الاستقصاء وذلك من خلال تصميم استمارة الاستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات مجتمع الدراسة وذلك من خلال مايلي :

- ١- المحور الأول : هل يوجد تأثير لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
- ٢- المحور الثاني : هل تؤثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
- ٣- المحور الثالث : هل تؤثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
- ٤- المحور الرابع : هل يؤثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لأندية الرياضة في جمهورية مصر العربية
- ٥- المحور الخامس: هل يؤثر وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

ولقد تم استخدام المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) للإجابة عن الأسئلة الواردة بالاستمارة وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية حيث يتم تحديد الأوزان كما يلي:

جدول (مقياس ليكرت) لتحديد الأوزان

الوزن	العبرة
٥	موافق بشدة
٤	موافق
٣	محايد
٢	غير موافق
١	غير موافق بشدة

ولقد تم تصميم الاستمارة بحيث تكون أسئلة ذات نهاية مغلقة بحيث يقوم المستقصى باختيار إجابة واحدة من بين الإجابات الخمسة.

مجتمع الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية قام الباحث بجمع البيانات عن طريق تصميم قائمة استقصاء حيث تم جمع الردود بطريقة قوائم الاستبيان وتضمنت ٥٠ رداً وهو حجم العينة المستخدم وقد استهدفت الدراسة الفئات التالية:

أعضاء هيئة التدريس:

حيث يعد اختيار أعضاء هيئة التدريس والهيئات المعاونة لها بكلية التجارة جامعة قناة السويس تخصص المحاسبة باعتبارهم يميلون إلى الجانب الأكاديمي لمجال الدراسة وإضافة لذلك يقومون بالاضطلاع ومتابعة المستجدات في هذا الفرع المعرفي الهام مما يعمل على معرفة الآراء حول أثر محددات الإفصاح المحاسبي عن عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

مراقبي الحسابات :

يرجع سبب اختيار الباحث لهذه الفئة باعتبارهم أن لديهم الخبرة الكاملة في مراجعة ومراقبة القوائم المالية للأندية الرياضية وكذلك المنشآت الرياضية التابعة حيث يقدمون النصح والإرشاد التام لهذه الجهات من الناحية المحاسبية وتنقسم هذه الفئة إلى الأقسام التالية:

١- المحاسبين القانونيين.

٢- المراقبين للجهاز المركزي للمحاسبات .

٣- المفتشين الماليين بمديرية الشباب والرياضة فرع الإسماعيلية.

الإدارة المالية :

١- أمين الصندوق

٢- المدير المالي

٣- مراجعي حسابات الإدارة المالية بالنادي

يرجع سبب اختيار الباحث لتلك الفئة إلى ممارستهم للعمل المباشر في إعداد عملية المراجعة الداخلية وإعداد قيود اليومية والترصيد بالدفاتر المحاسبية داخل الأندية الرياضية.

حيث تم توزيع عدد ٦٥ استمارة تم استرداد منها ٥٠ استمارة وهم حجم العينة المستخدمة طبقاً للجدول التالي :

توزيع العينة				
الفئة	اجمالي الإستمارات الموزعة	النسبة الموزعة	اجمالي الأستمارات المستردة	نسبة المسترد
أعضاء هيئة التدريس	٣	٥%	٣	١٠٠%
أعضاء الهيئات المعاونة	٩	١٥%	٩	١٠٠%
مراقبي الحسابات	٣٥	٥٨%	٢٧	٧٧%
الإدارة المالية	١٤	٢٣%	١١	٧٨%
الأجمالي	٦١		٥٠	٨٢%

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

١- المتوسطات الحسابية وذلك لإجراء التحليل الوصفي لمتغيري الدراسة

٢- حساب معامل الارتباط (الفا) حيث يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لاسئلة الاستقصاء وذلك لتقييم ثبات ومدى اعتمادية او مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة وارتفاع معامل الفا يعنى عدم وجود تحيز او تحريف في النتائج عند التحليل.

٣- اختبار one-sample Test : وذلك لبيان الفروق المعنوية في اختلاف الآراء داخل المتغير.

٤- تحديد مستوى الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال (Nonparametric

correlations (Spearman,s

التحليل الاحصائي لعينة الدراسة

١- تقييم اعتمادية (مصدقية) النموذج:

يستخدم معامل ألفا في تقييم مصداقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة وعدم وجود تمييز او تحريف في النتائج عند التحليل مما يؤدي إلى إمكانية تقييم النتائج. ويوضح الجدول (١٤) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الزمنية التي تم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية التي تندرج تحت كل منها وذلك لعينة الدراسة ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠.٦٥٧ ، ٠.٨٠٩) على الترتيب وهو ما يعنى مستوى مقبول من اعتمادية (مصدقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات حيث تمثل ٥٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا وارتفاع معدلا الاعتمادية يعكس ارتفاع درجة (الاتساق) الداخلى بين محتويات كل متغير من المتغيرات المدروسة كما أنه يعنى إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات في الواقع العملى.



تقييم إعتماذية (مصادقية) المتغيرات لعينة لمحاوَر الدراسة الميدانية

معامل (Alpha)	المتغير
٠.٨٠٩	المحور الاول
٠.٧٧١	المحور الثاني
٠.٦٥٧	المحور الثالث
٠.٧٦٠	المحور الرابع
٠.٦٩٢	المحور الخامس

المصدر : حسب من بيانات عينة الدراسة.

٢- الجانب العملي (تحليل البيانات):

أولاً: البيانات الأولية

أ- المستوى التعليمي:

يتضح من الجدول أن نسبة ٧٦٪ من أفراد العينة لهم مؤهل جامعي أو ما يعادله وهي أعلى نسبة، و أن نسبة ١٨٪ من أفراد العينة لهم مستوى التعليم لدرجة الماجستير ، و أن نسبة ٦٪ من أفراد العينة لهم مستوى التعليم لدرجة الدكتوراة.

توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراة	الإجمالي
حجم العينة	٣٨	٩	٣	٥٠
%	٧٦%	١٨%	٦%	١٠٠

ب- الخبرة العملية في مجال مراقبة الحسابات:

يتضح من الجدول رقم (١٦) أن نسبة ١٦٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تفوق ١٥ سنة ، و أن نسبة ٤٤٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة ، و أن نسبة ٢٨٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات وهي الأعلى نسبة من أفراد العينة ، و أن نسبة ١٢٪ خبرتهم المهنية أقل من ٥ سنوات وهي الأقل نسبة.

الجدول توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الإجمالي	أكثر من ١٥ سنة	١٠ سنوات إلى أقل من ١٥	٥ سنوات إلى أقل من ١٠	من أقل من ٥ سنوات	عدد سنوات الخبرة
٥٠	٨	٢٢	١٤	٦	حجم العينة
١٠٠	١٦%	٤٤%	٢٨%	١٢%	النسبة المئوية

٥/٢/٤ محاور الدراسة:

١- هل يوجد تأثير لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

يتضح من النتائج الواردة بالجدول وبدراسة بنود محور هل يوجد تأثير لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية تبين من خلال النتائج انه جاء في الترتيب الأول العبارة رقم (٤) يتم الاعتراف بالتكاليف التي تتحملها الأندية الرياضية كمصروف رأسمالي بعد استيفاء شروط تسجيل اللاعبين المحترفين بمتوسط بلغ حوالي ٤.١٠ ، يليه في الترتيب الثاني العبارة رقم (٢) يؤثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم (٣٠) على قرار رسمة عقود اللاعبين المحترفين بمتوسط درجات بلغ ٤.٠٨ ، يليه في الترتيب الثالث العبارة رقم (١) تتبع القوائم المالية بالأندية الرياضية المصرية في عرضها على تطبيق المعيار المحاسبي رقم (٣٠) بمتوسط درجات بلغ حوالي ٣.٨٢ ، كما جاء في الترتيب الرابع العبارة رقم (٣) يتم الاعتراف بالتكاليف التي تتحملها الأندية الرياضية كمصروف إيرادي قبل استيفاء شروط تسجيل

اللاعبين المحترفين بمتوسط بلغ حوالي ٣.٧ ، كما جاء في الترتيب الخامس والسادس والسابع العبارات هي يؤثر فرض دورية القوائم المالية على عملية الرسملة كذلك باختلاف أنواع التقارير المالية المقدمة لمتخذي القرارات المالية ، ليس من المبرر تأجيل التكاليف الخاصة بتسجيل حقوق اللاعبين بالأندية الرياضية لفترات زمنية طويلة ، تتأثر الإيرادات المالية المستقبلية الناتجة من نشاط كرة القدم بالفترة الزمنية المرتبطة بالقوائم المالية . بمتوسط درجات بلغ لكل منهم حوالي ٣.٥٤ ، ٣.١٢ ، ٢.٨٤ على الترتيب.

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لاتفق ، ولا اوافق بشدة) .

تحديد مدى تأثير لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

العبارة	ع	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الاجمالي	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	ت	مستوى الدلالة
١	ع	١٢	٢٥	٦	٦	١	٥٠	٣.٨٢	٣	١.٠٠	٢٦.٩	٠.٠٠
	%	٢٤	٥٠	١٢	١٢	٢	١٠٠					
٢	ع	٢٢	٢١	-	٣	٤	٥٠	٤.٠٨	٢	١.١٩	٢٤.١	٠.٠٠
	%	٤٤	٤٢	-	٦	٨	١٠٠					
٣	ع	١٨	١٣	٩	٦	٤	٥٠	٣.٧	٤	١.٢٩	٢٠.١	٠.٠٠
	%	٣٦	٢٦	١٨	١٢	٨	١٠٠					
٤	ع	٢٥	١٣	٦	٤	٢	٥٠	٤.١٠	١	١.١٥	٢٥.٢	٠.٠٠
	%	٥٠	٢٦	١٢	٨	٤	١٠٠					
٥	ع	٨	١٦	٩	٨	٩	٥٠	٣.١٢	٦	١.٣٦	١٦.١	٠.٠٠
	%	١٦	٣٢	١٨	١٦	١٨	١٠٠					
٦	ع	١٤	٩	٢٠	٤	٣	٥٠	٣.٥٤	٥	١.١٦	٢١.٥	٠.٠٠
	%	٢٨	١٨	٤٠	٨	٦	١٠٠					
٧	ع	٦	١٣	١٠	٩	١٢	٥٠	٢.٨٤	٧	١.٣٧	١٤.٥	٠.٠٠
	%	١٢	٢٦	٢٠	١٨	٢٤	١٠٠					

*: معنوى عند مستوى ٥% **: معنوى عند مستوى ١%

المصدر : حسبت من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

وبناء على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد اختلاف ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

٢- هل تؤثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

ينضح من النتائج الواردة بالجدول بدارسة بنود محور هل تؤثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية تبين من خلال النتائج انه جاء في الترتيب الأول العبارة رقم يؤثر وفاة اللاعب أو العجز الكلى على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بمتوسط درجات بلغ حوالي ٤.١٤ ، كما



جاء في الترتيب الثاني العبارة رقم يؤثر الاحتفاظ باللاعب بغرض البيع لأقل من عام على التغير في الأصول المتداولة محتفظ بها بغرض البيع بمتوسط درجات بلغ حوالي ٣.٨٨ ، كما جاء في الترتيب الثالث والرابع والخامس كل من العبارات (٢ ، ١ ، ٤) وهم يؤثر إكتساب حقوق اللاعبين بموجب اتفاق قانوني مع نادي آخر على قيمة الأصول المتداولة وحساب الدائنين بقائمة المركز المالي ، تؤثر مدة التعاقد للاعب المحترف على قرار رسملة عقود اللاعبين ، يؤثر اختلاف طرق تقييم حقوق اللاعبين على قائمة المركز المالي بمتوسط درجات بلغ لكل منهم حوالي ٣.٨٤ ، ٣.٨٢ ، ٣.٧٢ على الترتيب ،

تحديد مدى تأثير حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

العبارة	ع	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الاجمالي	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	ت	مستوى الدلالة
١	ع	١٢	٢٥	٦	٦	١	٥٠	٣.٨٢	٤	١.٠٠٣	٢٦.٩	٠.٠٠
	%	٢٤	٥٠	١٢	١٢	٢	١٠٠					
٢	ع	١٠	٢٩	٤	٧	-	٥٠	٣.٨٤	٣	٠.٩١١	٢٩.٧	٠.٠٠
	%	٢٠	٥٨	٨	١٤	-	١٠٠					
٣	ع	١٢	٩	٦	٦	١٧	٥٠	٢.٨٦	٩	١.٦٢٨	١٢.٤١	٠.٠٠
	%	٢٤	١٨	١٢	١٢	٣٤	١٠٠					
٤	ع	٢٤	٨	٦	٤	٨	٥٠	٣.٧٢	٥	١.٥٢	١٧.٢٣	٠.٠٠
	%	٤٨	١٦	١٢	٨	١٦	١٠٠					
٥	ع	١٢	١٦	١٢	-	١	٥٠	٣.٤٠	٧	١.٣٩	١٧.١٧	٠.٠٠
	%	٢٤	٣٢	٢٤	-	٢٠	١٠٠					
٦	ع	١٤	٩	٢٠	٤	٣	٥٠	٣.٥٤	٦	١.١٦	٢١.٥	٠.٠٠
	%	٢٨	١٨	٤٠	٨	٦	١٠٠					
٧	ع	٦	١٣	١٠	٩	١٢	٥٠	٢.٨٤	٨	١.٣٧	١٤.٥	٠.٠٠
	%	١٢	٢٦	٢٠	١٨	٢٤	١٠٠					
٨	ع	١٢	٢٥	٦	٦	١	٥٠	٣.٨٢	٤	١.٠٠	٢٦.٩	٠.٠٠
	%	٢٤	٥٠	١٢	١٢	٢	١٠٠					
٩	ع	١٨	٢٢	-	٦	٤	٥٠	٣.٨٨	٢	١.٢٥	٢١.٨٤	٠.٠٠
	%	٣٦	٤٤	-	١٢	٨	١٠٠					
١٠	ع	١٥	٣٢	-	١	٢	٥٠	٤.١٤	١	٠.٨٥٧	٣٤.١٤	٠.٠٠
	%	٣٠	٦٤	-	٢	٤	١٠٠					

*: معنوي عند مستوى ٥% ** : معنوي عند مستوى ١% المصدر : حسب من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت ت المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لا اتفق ، ولا اوافق بشدة) .
وبناء على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد أختلاف ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

٣- هل تؤثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟

يتضح من النتائج الواردة بالجدول وذلك عن هل تؤثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حيث جاء في الترتيب الأول العبارة رقم ٤ وهي تتغير مقابل اشتراك أعضاء الجمعية العمومية (اشتراك العضوية) بنشاط كرة القدم لأندية المشاركة في البطولات المحلية والدولية بمتوسط درجات بلغ حوالي ٣.٧٢، ليها في الترتيب الثاني العبارة رقم ١، ٢ وهم تتغير إيرادات الأندية الرياضية من بيع تذاكر المباراة نتيجة لزيادة جودة أداء اللاعبين المحترفين في الملعب سواء في البطولات المحلية والدولية، تتغير إيرادات الأندية الرياضية من حقوق البث الفضائي نتيجة لزيادة القدرة التنافسية للاعبين المحترفين في البطولات المحلية والدولية بمتوسط درجات بلغ لكل منهم ٣.٨٦، كما جاء في الترتيب الثالث والرابع العبارة رقم ٣، ٥ وهم تؤثر المنافع الاقتصادية المستقبلية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، تتغير إيرادات الأندية الرياضية مقابل حقوق الدعايا والإعلان نتيجة لزيادة القدرة التنافسية للاعبين المحترفين في البطولات المحلية والدولية بمتوسط درجات بلغ لكل منهم بحوالي ٣.٢٢، ٣.٠٦ على الترتيب.

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت المحسوبة أكبر من الجدولية، وهذا يشير الى ما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة، موافق، محايد، لا اتفق، ولا اوافق بشدة).

تحديد مدى تأثير المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

العبارة	ع	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الاجمالي	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	ت	مستوى الدلالة
١	ع	١٢	٢١	٨	٧	٢	٥٠	٣.٦٨	٢	١.١١	٢٣.٣٤	٠.٠٠
	%	٢٤	٤٢	١٦	١٤	٤	١٠٠					
٢	ع	٨	٢٨	٤	١٠	-	٥٠	٣.٦٨	٢	٠.٩٧٣	٢٦.٦	٠.٠٠
	%	١٦	٥٦	٨	٢٠	-	١٠٠					
٣	ع	١٤	٩	٦	٨	١٣	٥٠	٣.٠٦	٤	١.٥٩	١٣.٥٥	٠.٠٠
	%	٢٨	١٨	١٢	١٦	٢٦	١٠٠					
٤	ع	٢٣	٨	٨	٤	٧	٥٠	٣.٧٢	١	١.٤٧	١٧.٨٧	٠.٠٠
	%	٤٦	١٦	١٦	٨	١٤	١٠٠					
٥	ع	٩	١٥	١٥	-	١١	٥٠	٣.٢٢	٣	١.٣٧	١٦.٥١	٠.٠٠
	%	١٨	٣٠	٣٠	-	٢٢	١٠٠					

*: معنوى عند مستوى ٥% **: معنوى عند مستوى ١%

المصدر: حسبت من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

وبناء على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد اختلاف ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.



٤- هل يؤثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لأندية الرياضة في جمهورية مصر العربية

يتضح من النتائج الواردة بالجدول وذلك عن هل يؤثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لأندية الرياضة في جمهورية مصر العربية حيث جاء في الترتيب الأول العبارة رقم ٧ ضرورة الفصل بين النفقات الإيرادية والراسمالية لعقود اللاعبين المحترفين عند اتخاذ قرار الرسملة بمتوسط درجات بلغ حوالى ٤.٤٤ ، يليه فى الترتيب الثانى العبارة رقم ٢ يؤثر الأستحواذ على عقود اللاعبين المحترفين فى نطاق عدم التأكد المعقول للمنافع الاقتصادية المستقبلية على قرار رسملتها كأصل غير ملموس بالقوائم المالية بمتوسط درجات بلغ حوالى ٤.٢ ، كما جاء فى الترتيب الثالث العبارة رقم ٨ وهى عدم وجود نظام معلوماتى دقيق لتطبيق نظام الرسملة فى الأندية الرياضية المصرية بمتوسط درجات بلغ حوالى ٤.١٨ ، وجاء فى الترتيب الرابع والخامس كل من العبارات ١٠ ، ٤ وهم قائم المركز المالى للأندية الرياضية لا تتوفر فيها الحد الأدنى للإفصاح المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين ضمن الأصول غير الملموسة ، يؤثر استخدام مبدأ الحيطة والحذر على قرار رسملة عقود اللاعبين بمتوسط درجات بلغ لكل منهم ٣.٨٨ ، ٣.٥٠ على الترتيب

تحديد مدى تأثير مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لأندية الرياضة في جمهورية مصر العربية

العبارة	ع	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الاجمالي	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	ت	مستوى الدلالة
١	ع	٣٣	٤	٤	٧	٢	٥٠	٤.١٨	٣	١.٢٨٨	٢٢.٩	٠.٠٠
	%	٦٦	٨	٨	١٤	٤	١٠٠					
٢	ع	٣٠	١٠	١	٨	١	٥٠	٤.٢	٢	١.١٩٥	٢٤.٨	٠.٠٠
	%	٦٠	٢٠	٢	١٦	٢	١٠٠					
٣	ع	١٤	٨	٨	٣	١٧	٥٠	٢.٩٨	٩	١.٦٥	١٢.٦	٠.٠٠٠
	%	٢٨	١٦	١٦	٦	٣٤	١٠٠					
٤	ع	١٢	١١	٢١	٢	٤	٥٠	٣.٥٠	٥	١.١٤٧	٢١.٥	٠.٠٠
	%	٢٤	٢٢	٤٢	٤	٨	١٠٠					
٥	ع	١٢	١٠	٦	٢١	١	٥٠	٣.٢٢	٨	١.٢٨	١٧.٧	٠.٠٠
	%	٢٤	٢٠	١٢	٤٢	٢	١٠٠					
٦	ع	١٩	١٠	-	٧	١٤	٥٠	٣.٢٦	٧	١.٧٢	١٣.٣	٠.٠٠
	%	٣٨	٢٠	-	١٤	٢٨	١٠٠					
٧	ع	٣٢	١٤	-	٢	٢	٥٠	٤.٤٤	١	٠.٩٩٣	٣١.٦	٠.٠٠
	%	٦٤	٢٨	-	٤	٤	١٠٠					
٨	ع	٣٣	٤	٤	٧	٢	٥٠	٤.١٨	٣	١.٢٨٨	٢٢.٩	٠.٠٠
	%	٦٦	٨	٨	١٤	٤	١٠٠					
٩	ع	٢٠	٥	٧	١٤	٤	٥٠	٣.٤٦	٦	١.٤٥	١٦.٧٦	٠.٠٠
	%	٤٠	١٠	١٤	٢٨	٨	١٠٠					
١٠	ع	٢٨	٤	٤	١٢	٢	٥٠	٣.٨٨	٤	١.٤١	١٩.٤٧	٠.٠٠
	%	٥٦	٨	٨	٢٤	٤	١٠٠					

*: معنوى عند مستوى ٥% **: معنوى عند مستوى ١% المصدر: حسبت من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت (ت) المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لاتفق ، ولا اوافق بشدة) .
وبناء على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد أختلاف ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لأندية الرياضية في جمهورية مصر العربية.
٥- هل يؤثر وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

يتضح من النتائج الواردة بالجدول وذلك عن هل يؤثر وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حيث جاء في الترتيب الاول العبارة رقم ٤ تسجيل فروق التغير في أسعار صرف العملات ضمن عناصر قائمة الدخل بمتوسط درجات بلغ حوالي ٣.٥٢ ، وجاء في الترتيب الثاني العبارة رقم ٢ وهي تأثير انخفاض القيمة الناتج عن انخفاض العملة المقيمة على قائمة الدخل بمتوسط درجات بلغ حوالي ٣.٣٤ ، كما جاء في الترتيب الثالث العبارة رقم ١ وهي تأثير عدم ثبات وحدة النقد الأجنبي في مصر على تقييم عقود اللاعبين المحترفين بمتوسط درجات بلغ حوالي ٢.٩٢ ، يليه في الترتيب الرابع العبارة رقم ٣ تأثير سعر صرف العملة الأجنبية الناتج عن تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية في مصر على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بمتوسط درجات بلغ حوالي ٢.٨٢ .

تحديد مدى تأثير وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

العبارة	ع	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الاجمالي	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	ت	مستوى الدلالة
١	ع	١٤	٤	١٢	٤	١٦	٥٠	٢.٩٢	٣	١.١٦١	١٢.٧٩	٠.٠٠
	%	٢٨	٨	٢٤	٨	٣٢	١٠٠					
٢	ع	١٢	٧	٢٣	٢	٦	٥٠	٣.٣٤	٢	١.٢٣	١٩.٠٦	٠.٠٠
	%	٢٤	١٤	٤٦	٤	١٢	١٠٠					
٣	ع	٧	٨	٦	٢٧	٢	٥٠	٢.٨٢	٤	١.١٨	١٦.٧٥	٠.٠٠
	%	١٤	١٦	١٢	٥٤	٤	١٠٠					
٤	ع	٢٠	١٢	-	١٠	٨	٥٠	٣.٥٢	١	١.٥٦	١٥.٨٧	٠.٠٠
	%	٤٠	٢٤	-	٢٠	١٦	١٠٠					

*: معنوى عند مستوى ٥% **: معنوى عند مستوى ١%

المصدر : حسب من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت ت المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لاتفق ، ولا اوافق بشدة) .
وبناء على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد أختلاف ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

وتعقيباً على ما سبق يثبت الباحث بأنه بعد قبول الفروض البديلة للفروض الفرعية من الثالث حتى السابع ولذى تم اثباته ميدانياً بأنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو تؤثر



محددات الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية النتائج والتوصيات :

أولاً: نتائج الدراسة:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة التطبيقية, والدراسة الميدانية يمكن تقسيم النتائج إلى
١- النتائج على المستوى النظري :

- ١- لا يوجد اختلاف جوهري بين الأدبيات السابقة حول الإفصاح المحاسبي عن رسملة الأصول البشرية بصفة عامه والإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في القوائم المالية للأندية الرياضية بصفة خاصة , ويرى الباحث انه يجب توافر محددات مقيدة عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين في القوائم المالية للأندية الرياضية المصرية.
- ٢- اختلفت بعض الدراسات في استخدام الطريقة المناسبة لتقييم اللاعبين المحترفين حيث كما توصلت دراسات أخرى الى ضرورة استخدام طريقة إعادة التقييم لعقود اللاعبين المحترفين عند إعادة التوقيع أو استقطاب لاعبين غير مسجلين في الأندية الرياضية وهو ما يعرف بالانتقال الحر للاعبين.
- ٣- كشفت الدراسة عن مدى قصور المعايير الدولية والمصرية والتي لا تتضمن درجة مناسبة من الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية للأندية المصرية حيث أكدت بعض الدراسات على انه لا يوجد معيار دولي محدد يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الأصول البشرية بصفة عامة والإفصاح عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين بصفة خاصة.
- ٤- توصلت الدراسة إلى حتمية رسملة عقود اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية المصرية والتي يتوقع منها العوائد في الفترات المستقبلية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي تحت بند الأصول غير الملموسة بدلاً من الإفصاح عنها في قائمة الدخل وهي تعتمد في الأساس على محددات وعوامل مؤثرة تؤثر على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
- ٥- ضرورة توافر نظام للمعلومات المحاسبية داخل الأندية الرياضية لتغذية الإدارة المالية بالمعلومات اللازمة عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين.
- ٦- الاهتمام العالمي لاستخدام تقديرات القيمة العادلة, وهو ما يؤكد على ضرورة تطبيق الممارسات المحاسبية المتحفظة نحو تسجيل عقود اللاعبين المحترفين عند أعداد القوائم المالية للأندية الرياضية بشكل يعكس فاعليه الأداء المالي لهذه الأندية .
- ٧- عدم اهتمام الدراسات النظرية السابقة بإظهار اثر محددات الإفصاح المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي لتقارير المالية حيث اهتمت وركزت فقط على طرق تقييم عقود اللاعبين المحترفين .
- ٨- أهمية الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين الناشئين والذين يتم التعاقد معهم لفترة أكبر من ثلاث سنوات كأصول غير الملموسة أما بالنسبة للعقود من فتره من سنة إلى سنتين يتم الإفصاح عنهم في قوائم الدخل.
- ٩- تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية في شكل تدفقات نقدية تتحقق من دخل الأنشطة الرياضية المتمثلة في نشاط كرة القدم.
- ١٠- تحديد عنصر الإهلاك المناسب لقيمة خدمات اللاعب المحترف يعني ذلك توزيع للقيمة الحالية لقيمة العقد على العمر الإنتاجي للاعب
- ١١- تم التوصل إلى أن خدمات اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية تحكمها علاقات تعاقدية مع النادي تصل إلى ثلاثة أعوام فأكثر حيث يقوم اللاعب أثناء ذلك إلى تقديم خدماته خلال فترة تعاقدته والتي تحكمها بعض الاعتبارات السلوكية التي يجب مراعاتها والتي تؤثر بشكل مباشر على كفاءة خدمات اللاعبين المحترفين كأصل من أصول النادي.

١٢- نسبة تسجيل اللاعبين بالتكلفة التاريخية دون إجراءات إعادة التقييم الخاصة يؤثر تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، التي تمثل النسبة الأكبر من الأصول الثابتة لهذه القوائم.

النتائج على المستوى الميداني :

في ضوء الربط المنهجي للمشكلة البحثية بنتائج الدراسة الميدانية، ومع بيان مدى اتساقها مع النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل الأدبيات السابقة، يمكن للباحث عرض النتائج التالية:

- ١- يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر لفرض الدورية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
- ٢- يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر حالات تداول اللاعبين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
- ٣- يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن نشاط اللاعبين المحترفين في الأندية الرياضية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
- ٤- يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر مبدأ التحفظ المحاسبي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للأندية الرياضية في جمهورية مصر العربية
- ٥- وهو يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر وحدة القياس النقدي في تقييم عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

ثانياً- توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي كشفت عنها هذه الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

م	التوصية	الهدف	النتيجة	آلية التنفيذ	الجهة المنفذة
١	طرح معيار محاسبي مصري ودولي منظم	تنظيم آلية القياس والعرض والإفصاح	١- تحسين جودة التقارير المالية للأندية الرياضية ٢- الحصول على إطار أفضل للإفصاح عن تكلفة عقود اللاعبين	إصدار لوائح وقوانين ملزمة	١- مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS ٢- مجلس معايير المحاسبة المصرية ٣- الجهاز المركزي للمحاسبات
٢	توجيه اهتمام الأندية الرياضية المصرية نحو الإفصاح المحاسبي عن رسملة عقود اللاعبين بالقوائم المالية	تعديل قوائم المركز المالي الحالية للأندية الرياضية المصرية	تحقيق المصادقية بالقوائم المالية للأندية الرياضية	١- تقديم دورات تدريبية للعاملين بالإدارات المالية ٢- متابعة الجهات الرقابية للقوائم المالية	١- المحاسبين والمراجعين بالإدارات المالية للأندية الرياضية ٢- المدير المالي ٣- مراقب الحسابات ٤- الجهاز المركز للمحاسبات
٣	دعم نظام للمعلومات المحاسبية عن عقود اللاعبين	ضمان توفير المعلومات المحاسبية لتحسين جودة	انخفاض نسبة الخطأ وضمان الإفصاح عن كافة المعلومات المالية	إنشاء نظام حوكمة عالي الجودة على كافة إدارات	١- شئون اللاعبين ٢- قسم التعاقدات والتسويق ٣- الإدارة المالية



م	التوصية	الهدف	النتيجة	آلية التنفيذ	الجهة المنفذة
	المحترفين	الإفصاح عن رسملة عقود اللاعبين بالقوائم المالية	لعقود اللاعبين المحترفين	النادي	بالنادي
٤	إصدار لوائح منظمة على نسق لوائح FFP الصادرة من الإتحاد الأوروبي	ضمان سداد الديون الخارجية للأندية الحفاظ على التنمية المستدامة للأندية	تحسين القدرة الاقتصادية والمالية للأندية الرياضية زيادة المصداقية للقوائم المالية	إصدار لوائح منظمة من وزارة الشباب والرياضة متابعة التنفيذ	١-وزارة الشباب والرياضة ٢-اللجنة الأولمبية
٥	توجيه الاهتمام الأكاديمي لإجراء مزيد من البحوث على محاسبة عقود اللاعبين المحترفين	الاهتمام بمحاسبة عقود اللاعبين المحترفين	الاهتمام بمحاسبة قطاع هام من قطاعات الدولة وهو القطاه الرياضي	توجيه الباحثين نحو الاهتمام بالمحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين	١-كليات التجارة ٢-المعاهد العليا
٦	تضمين مناهج المحاسبة بأجزاء تفصيلية تتضمن الإطار العلمي والمنهجي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين	نشر نظام محاسبي خاص بمحاسبة عقود اللاعبين المحترفين	إظهار الأثر الإيجابي عن رسملة عقود اللاعبين المحترفين على المحتوى المعلوماتي للقائم المالية	إصدار مناهج علمية بالكتب والمجلات العلمية	أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة والمعاهد العليا
٧	تنظيم المؤتمرات العلمية وعقد ورش العمل	إظهار أهمية رسملة عقود اللاعبين للأندية الرياضية والهيئات العامة والرياضية الأخرى	الاهتمام بمحاسبة عقود اللاعبين المحترفين	عقد مؤتمرات علمية ورش عمل ندوات ودورات	١-وزارة الشباب والرياضة ٢-اللجنة الأولمبية ٣-مديريات الشباب والرياضة الفرعية ٤-نقابة التجاريين

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية :

(أ) الدوريات العلمية:

- (١) الأرضي, محمد و داد.(٢٠٢١), "الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح: دراسة إختبارية.المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة, العدد الثاني,جامعة عين شمس,كلية التجارة,ص ص ١٨٧-٢٤٢.
- (٢) الدسوقي,فاطمة محمود ابراهيم.(٢٠٢١), "أثر التحفظ المحاسبي على العلاقة بين عدم تماثل المعلومات ومستوى النقدية المحتفظ بها" دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية,مجلة الفكر المحاسبي, العدد الأول, كلية التجارة,جامعة عين شمس ص ص ١- ٥٧.
- (٣) السديري,فهده سلطان.(٢٠١٩). "الإفصاح عن رأس المال البشري باستخدام محاسبة الموارد البشرية في قطاع الاتصالات بالمملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية" مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية, العدد الأول,جامعة بني سويف,ص ص ١-٦٠.
- (٤) يوسف,هاني جمال.(٢٠١٧). "إدارة رأس المال الفكري وأثره علي تحقيق الميزة التنافسية بالمنشآت الرياضية بمحافظة المنيا", مجلة اسيوط للعلوم وفنون التربية الرياضية, العدد ٤٤, ص ص ٣-٤٣٩.
- (٥) مؤمن, شريف محمد لطفي.(٢٠١٤). " المحاسبة عن الموارد البشرية كاستثمارات تجارية بهدف تدعيم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٥, مجلة البحوث المالية والتجارية, كلية التجارة.جامعة بورسعيد,العدد ٣,ص ص (١٠٢-١٨٥).
- (٦) سعودي,سامح محمد لطفي محمد.(٢٠١٤). " دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية:دراسة استطلاعية", مجلة الفكر المحاسبي,كلية التجارة,جامعة عين شمس,العدد ٣,ص ص (١٠٢-١٨٥).
- (٧) عبد الرحيم,سامي معروف.(١٩٨٦). "دراسة أنتقادية لمدي اتفاق إطار المحاسبة عن الأصول البشرية مع الفقه المحاسبي"المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة,كلية التجارة جامعة عين شمس, ص ص ٤٠٩-٤١٠. متاح علي موقع دار المنظومة بتاريخ ٢٠١٣.
- (٨) عبد الحلیم,أحمد حامد محمود(٢٠١٩)" قياس أثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري علي جودة التقارير المالية وقيمة الشركة دراسة تطبيقية -علي الشركات السعودية", مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية,العدد الثاني,جامعة بني سويف ص ص ١-٣٧.
- (٩) علون,محمد امين سعدي,عبد الحق,صالح,محمد لخضر(٢٠٢٠). "محاسبة الموارد البشرية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية قي المؤسسات الإقتصادية",مجلة الإقتصاد الدولي والعولمة,كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,الجزائر.ص ص ٢٢٩-٢١٠: متاح علي موقع دار المنظومة بتاريخ ٢٠٢٠.
- (١٠) صالح, تامر محمود محمد.(٢٠١٧). "اثر المحددات التنظيمية والسوقية علي الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة مع دراسة ميدانية علي الشركات المصرية"مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية,كلية التجارة جامعة الإسكندرية,العدد الثاني,المجلد الرابع والخمسون.ص ص ١-٤٩.
- (١١) صالح, تامر محمود محمد.(٢٠١٧). "اثر المحددات التنظيمية والسوقية علي الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة مع دراسة ميدانية علي الشركات المصرية"المجلد الرابع والخمسون,العدد الثاني,كلية التجارة,جامعة الاسكندرية, ص ص ١-٤٩.

(ب) رسائل الماجستير والدكتوراه:

- (١) أغا,أمجد بهاء الدين الخليل,(٢٠١٩). "عقد احتراف لاعب كرة القدم واثر الانتقال والإعارة", رسالة دكتوراة غير منشورة, كلية الحقوق, جامعة عين شمس. ص ص ١-٨٠.



- (٢) إبراهيم, محمد الشحات. (٢٠٢٠), "الانعكاسات المحاسبية الناتجة عن تحويل الأندية الرياضية لكرة القدم المصرية إلى شركات مساهمة وأثرها على الاقتصاد القومي. إطار استراتيجي مقترح", رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعة قناة السويس.
- (٣) الرباعي, احمد يعقوب مصطفى. (٢٠١٧). "نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية: دراسة حالة نادي الوحدات الاردني" رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا, جامعة الزرقاء, الاردن.
- (٤) الرزام, آلاء زهدي محمد. (٢٠١٦). "الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية", رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا, جامعة الزرقاء, الاردن. صص (١-٨٣).
- (٥) الشربتلي, محمود إبراهيم علي. (٢٠١٧). "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثرها المالي لها في ظل قوانين وقرارات (F.I.F.A) - دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة, جامعة بنها.
- (٦) الرويني, مایسة علي دسوقي. (٢٠١٧). "دراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبي لرأس المال البشري علي قيمة المنشأة", المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية, كلية التجارة, جامعة مدينة السادات.
- (٧) الشربيني, محمود إبراهيم علي. (٢٠١٧). "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثره علي الأداء المالي في ظل قوانين وقرارات (F.I.F.A)", رسالة ماجستير غير منشورة, دراسة تطبيقية, كلية التجارة, صص ١-١٢٨.
- (٨) الشنطي, وسام رمضان (٢٠١٦), " دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي- دراسة ميدانية-تطبيقية علي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية, جامعة الأزهر. غزة.
- (٩) الصعفاني, عبد السلام عبد الله. (٢٠١٩). "إطار محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الرياضية الاحترافية لتحقيق الميزة التنافسية", رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة, جامعة بنها, صص ٢١٧-٢٣٥.
- (١٠) بني عطية, نايف عواد مطلق الخماسية. (٢٠١٨). "الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وأثره علي جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية علي الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان" رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية قسم المحاسبة, جامعة ال البيت, الأردن. صص ١-٨٢.
- (١١) حداد, نورالهدى. (٢٠١٥). "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية-دراسة نظرية وتطبيقية" رسالة دكتوراة غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة سطيف ١, الجزائر. صص ١-٢٩٠.
- (١٢) حسن, دينا كمال عبد السلام (٢٠٢١). "أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري المعدل إضمحلال قيمة الأصول في ظل جائحة كورونا (COVID-19) على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية - دراسة تطبيقية, مجلة البحوث المالية والتجارية, المجلد ٢٢, العدد الثاني, صص ٦٥٨-٧١٥.
- (١٣) خالد, صبري عوض حسن. (٢٠١٨). "القياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة وأثره علي دعم الميزة التنافسية-دراسة ميدانية علي عينة المصارف العاملة بالسودان" رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا, جامعة النيلين. صص ٤١.
- (١٤) خليل ابراهيم جما محمد (٢٠١٦) "اشكاليات الاحتراف الرياضي لدي لاعبي كرة القدم في مصر وسبل علاجها", رسالة ماجستير غير منشورة كلية التربية الرياضية, جامعة طنطا. صص ١-٥٠.

- ١٥) كشكو، سائد محمود. (٢٠١٦). "مدي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين" رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية بغزة. ص ص ١-٨٦.
- ١٦) معاذ، طاهر جميل محمد. (٢٠٢٠). "أثر تفعيل التكامل بين الإفصاح المالي وغير المالي على القيمة السوقية للمنشأة- دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية" رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة قناة السويس.
- ١٧) سمعان, احمد محمد شاكر حسن. (٢٠١٨). "المتغيرات المنظمة لعلاقة الإفصاح الاختياري بعدم التماثل المعلوماتي في سوق الأوراق المالية المصرية"-منهج امبريقي. رسالة دكتوراه غير منشورة, جامعة الزقازيق, ص ص ١-٨١.
- ١٨) فضل الله, محمد احمد علي. (٢٠٠٣). "التأثير الفسيولوجي للمنشطات وعلاقته بالتشريعات القانونية والميثاق الأولمبي في ظل نظم الاحتراف الرياضي": دراسة تحليلية,, رسالة دكتوراه غير منشورة, جامعة حلوان ٢٠٠٣, ص ٣٧١.
- ١٩) رضوي, خالد حسين أحمد. (٢٠١٨). "تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة علي تقييم أداء المنشأة"-دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, جامعة عين شمس, ص ص (٤-٢٥).
- ٢٠) رمضان, ياسر سعيد محمد. (٢٠١٣). "تعظيم العوائد الاقتصادية لصناعة كرة القدم بنادي الإسماعيلية الرياضي" رسالة ماجستير غير منشورة كلية التربية الرياضية جامعة حلوان .
- ٢١) غانم, إسلام مكرم عبد السلام. (٢٠١٧). "بناء مقياس لمحددات إدارة رأس المال الفكري للعاملين بإدارات النشاط الرياضي بأندية محافظة الاسكندرية", رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التربية الرياضية, جامعة الإسكندرية.

ج) أخصري

أولاً- القوانين:

- ١) - قانون الرياضة الصادر برقم ٧١ لسنة ٢٠١٧, الباب الأول, تعريفات, ممتلكات النادي, مادة ١. المنشور في جريدة الوقائع المصرية العدد ٢٠٠ في ٦ سبتمبر سنة ٢٠١٧.

ثانياً: اللوائح:

- ١) لائحة شؤون اللاعبين, الاتحاد المصري لكرة القدم, مادة ٣, (أوضاع اللاعبين) المصدرة في (٢٠١٩).
- ٢) اللائحة المالية للأندية المصرية, وزارة الشباب والرياضة, اللجنة الأولمبية, المنشورة في جريدة الوقائع المصرية, العدد ٢٠٠, ٦ سبتمبر ٢٠١٧.
- ٣) اللائحة المالية للاتحاد المصري لكرة القدم, للموسم الرياضي ٢٠١٩/٢٠٢٠, رسوم القيد والتسجيل, رسوم توثيق العقود, منشور تعليمات القيد وانتقالات اللاعبين, إدارة شؤون اللاعبين, اللائحة المالية للاتحاد المصري لكرة القدم, للموسم الرياضي ٢٠٢٠/٢٠٢١, رسوم القيد والتسجيل, رسوم توثيق العقود, منشور تعليمات القيد وانتقالات اللاعبين, إدارة شؤون اللاعبين,

المراجع الأجنبية :

A) Periodicals:

- 1) Amelio, S., (2016), "Impairment test in the football team financial reports", 19th International Conference Enterprise and Competitive Environment, ECE, Brno, Czech Republic, pp105-114: available online at www.sciencedirect.com.
- 2) Bogdan, V., & Tuddor, O., (2014) "Accounting For Soccer Players Capitalization Paradigm vs Expenditure", Faculty of Economics and



- Business Administration, Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania ,pp.(1647:1654) :available online at www.sciencedirect.com.
- 3) Brommer .B.(2011).,"_Does the recognition of football players contracts require extra attention"**Master these Accounting**, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands.
 - 4) Bengtsson. M& Wallström.J.(2014). " Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements? A study of Top European
 - 5) Dahlback.O& lind.E.(2016). "Transparency in European Football aStudy of Financial Disclosur Transparency from a Supporter Perspective,"**Master in Accounting, Jonkoping** University, pp.1-53: available online at: <http://hj.diva-portal.org>.
 - 6)Gelmini.L.(2014). "Le società di calcio professionistiche nella prospettiva dell'economia d'azienda: modelli dibilancio e valore economic", Milano, Giuffrè, , pp. 147-148.
 - 7) Francisco. J.& Martin. L.(2011)." Deficits of accounting in the valuation of rights to exploit the performance of professional players in football clubs. A case study" , J Manag Control ,pp.335:357: Available online at [www. Springer Verlag.com](http://www.springer-verlag.com).
 - 8) Gabriele Gravina, Il bilancio d'esercizio e l'analisi delle performance nelle società di calcio professionistiche:esperienza nazionale e internazionale, Milano, Franco Angeli, 2011, pp. 28-30.
 - 9) Hajar.I ,Iman.H.(2020). "Factors that Determine the Market Value of Professional Football Players in Indoneseia",Jurnal Dinamika Akuntansi,pp51:61Availableonline at:<http://Jourval.unnes.ac.id/nju/index.php/jda>.
 - 10) Javier,F& Lozano,M.(,2011). " Deficits of accounting in the valuation of rights to exploit the performance of professional players in football clubs. A case study", Universidad de Sevilla, AVDA. Ramón y Cajal, Sevilla, Spain,PP.336:356
 - 11) Flouti,E& Akhlaque,S.(2016). " Accounting in Football A Study on the Human resource accounting of football players in Allsvenska",**Master's Thesis 30 credits,epartment** of Business Studies,Uppsala University.
 - 12) Kulikova.I.E&Goshuova.A.V .(2014). " Human Capital Accounting in Professional Sport-Evidence fromYouth Professional", **Mediterranean Journal of Social Sciences**, MCSER Publishing, Rome-Italy pp.44-48:available online : www.issn.com.
 - 13) Lenzi,P. Sottoriva,C.(2013). " L'applicazione del financial fair play alle società di calcio professionistiche,Roma, Aracne Editrice, p.129

- Lorenzo Gelmini.(2014)." Le società di calcio professionistiche nella prospettiva dell'economia d'azienda: modelli di bilancio e valore economico, Milano, Giuffrè, 2014, p. 142 .
- 14) Martin.B & Wallstrom .J .(2014)"Accounting and Disclosure of Football Player Registrations: Do they Present a True and Fair View of the Financial Statements?" -a study of Top European Football Clubs Master's in accounting Jonkoping University Available online: <https://www.semanticscholar.org> pp.1-54.
- 15) Maglio., Roberto & Andrea Rey(2017)." The Impairment Test For Football Players The Missing Link Between Sport and Financial performance"University of Naples Federico II, Napoli, Campania, Italy Correspondence Published 4 Jul, pp1-9 :-available online at www.palgrave-journals.com/palcomms.
- 16) Morrow .S.(2013). " Football club financial reporting:time for a new model?, University of Stirling, Stirling, Business and Management: An International Journal, 3(4), pp.297-311.
- 17) Moho.D,Gehard.R,GRhardus.V(2021)."Monetary Value of Human Capital Disclosure for Predicting Future Business Earnings",SA Journal of Human Resource Management.pp1-14: available online : www.issn.com
- 18) Nadjet. B(2020)."Accounting for Football Player Registrations as Intangible Asset Measurement and Disclosure",Economic and Management Research Journal,University of Bouira,pp371-390: available online at <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/145004>.
- 19) Perechuda.,M. (2016)." Market Value Book and Intellectual Capital Value in Case of Football Clubs Listed on Stock Exchange, "8international scientific conference managing& modeling of financial risks,VSB-TU ofostava-Faculty of Economics,Department of Finance, Czech Republic, com, pp.798-806:available:http://ruj.uj.pl.
- 20) Oliver. D.&Erik .L(2016). " "Transparency in European Football aStudy of Financial Disclosure Transparency from a Supporter Perspective,"Master in Accounting, Jonkoping University.pp1-70.
- 21) Pavlovic,P.,Sreko,M., Ljumovic,I.(2014)."Controversies about the Accounting Treatment of Transfer Fee in the Football Industry",Management Journal of Sustainable Business and Management Solutions in Emerging Economies, University of Pristina, Faculty of Economics,Kosovska Mitrovica.
- 22) Patrizia,G.,Amelio.S.,Papagiannis.,F.,Madlina.E.,(2019) "Financial Reporting in European Football Teams: A Disclosure Analysis of Player Registrations "International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 9, No.4, October 2019, pp. 182–206.



- 23) Putra M.R.W (2018). " The Impairment Test For Football Players The Missing Link Between Sport and Financial performance." Department of Accounting, Faculty of Economics and Business, Universitas Indonesia, Depok, Indonesia, Competition and Cooperation in Economics and Business – Gani et al. (Eds) Taylor & Francis Group, London. pp1-9: available **at: www.taylorfrancis.com**.
- 24) Quansah.T. , Bernd.F, Markus .L, Kieran. M. (2020)," The impact of the coronavirus outbreak (COVID-19) on player salaries, transfer fees, and net transfer expenses in the English Premier League", **working paper**, University of Lausanne, England. pp1-30.
- 25) Rottok,. C.(2018)."Should European Football Clubs uses to Account for Player Contracts", Master of Commerce, University of the Witwatersrand.
- 26) Starita, D. (2019). "Accounting For Football Players under I.A.S/I.F.R.S Regulatory Frame Work "-an Analysis of Football clubs Financial Statements" **Master's Degree Department of Business and Management**, pp.1-78 :-available at:[http:// tesi.luiss.it](http://tesi.luiss.it).
- 27) Sammy ,L. (2018)." Human capital Accounting Tool Usage Evidence from a Survey of Keny an Firms".Chandrian Scool of Busness,United States Inernational Universty Africa,pp.61-76:available at:www.ssrn.com .
- 28)Steenkamp,.M.(2021)."Capturing the Value of Football players in Financial Reporting".Submittend in Fulfment of the Requirments for the Degree,College of Business and Economics,University of Johannesburg.
- 29) Yasar. Nermin Nergis, Mine Isik, Fethi Calisir. (2015)."Intellectual capital efficiency: the case of football clubs". **11th International Strategic.Management.Conference**,Istanbul,Technical Universty, Macka,Istanbul,Turkey,pp.354-362
availableonline at:- www.sciencedirect.com.

B)Others:

1)Websites &Published Magazines:

- 1) <https://www.bbc.co.uk/sport/football/> Available online:- Wednesday 5 June 2019.
- 2) AS Roma, Relazione finanziaria annuale per l'esercizio chiuso al 30 Giugno 2018, p. 86. Available at: www.asroma.com
- 3)[https://www.transfermarkt.com/vereins-statistik/wertvollstemannschaften /marktwertetop.av:25/12/2020](https://www.transfermarkt.com/vereins-statistik/wertvollstemannschaften/marktwertetop.av:25/12/2020).
- 4) <https://resources.fifa.com/image/>
- 5) www.ifrs.org/projects/2020/player-transfer-payments/
- 6) Olympique Lyonnais, Registration Document , OL GROUPE 2017/18, p. XXV Available at: www.investisseur.olympiquelyonnais.com

- 7) Deloitte proposes through the Football Money League a ranking of the top twenty European teams in relation to operating income. Available at <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-businessgroup/articles/deloitte-football-money-league.html>
- 8) The European Club Footballing Landscape, Club Licensing Benchmarking Report Financial Year 2017, p. 71.

2) International Laws and Regulations:

- 1) procedural rules governing the UEFA Club Financial Control Body Edition
- 2) UEFA, 2012., Annex 7, pp. 62-63.
- 3) UEFA, 2012., Annex 7, pp. 63-64.
- 4) UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Edition 2018, pp. 69
- 5) IAS 38. Intangible Assets, pp. A1353. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 6) IAS 38 — Intangible Assets, pp. A1353. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 7) The European Club Footballing Landscape, Club Licensing Benchmarking Report Financial Year 2017, p. 80
- 8) IAS 38 — Intangible Assets, pp. A1345-A1347. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 9) UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Edition 2018, pp. 69
- 10) IAS 38 — Intangible Assets, pp. A1356-57. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 11) FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players 2018, p. 19. Available at www.resources.fifa.com
- 12) IAS 38 — Intangible Assets, p. A1359. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 13) IAS 38 — Intangible Assets, pp. A1361-A1362. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>
- 14) FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players 2018, p. 19. Available at www.resources.fifa.com
- 15) IAS 38 — Intangible Assets, p. A1359. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-ofstandards/ias-38-intangible-assets/>

- 16)UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Edition 2018, p. 70
- 17)IAS 38 — Intangible Assets, p. A1360. Available at: <https://www.ifrs.org>
- 18) IAS 38 — Intangible Assets, p. A1362. Available at: <https://www.ifrs.org/>
- 19) IAS 36 — *Impairment of Assets*, p. A1273. Available <https://www.ifrs.org/>
- 20) IAS 38 — Intangible Assets, pp. A1361-A1362. Available at: <https://www.ifrs.org>
- 21)IAS1Presentation of Financial Statements. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards>