وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة البويرة

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des sciences économiques,
commerciales et des sciences de gestion

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص: **مالية ومحاسبة**

الموضوع:

نحو إطار متكامل للقياس والافصاح المحاسبي عن أنشطة النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK ⵜⴰⵙⴷⴰⵡⵉⵜ ⵜⵉⵣⵣⵓⵔⴰⵢ ⵜⴰⵎⴰⵣⵉⵖⵜ -

من إعداد الطالبة:
نجاة بن تركية

الأستاذ المشرف:
أ.د/ كمال بن موسى

لجنة المناقشة:

الأستاذ	الرتبة	الصفة	الجامعة الأصلية
د/ كرمية توفيق	أستاذ محاضر قسم أ	رئيسا	جامعة البويرة
أ.د/ بن موسى كمال	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة الجزائر 3
د/ بوسبعين تسعديت	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة البويرة
د/ صبايحي نوال	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة البويرة
أ.د/ ايت مُحَّد مراد	أستاذ	عضوا ممتحنا	جامعة الجزائر 3
د/ براغ مُحَّد	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة بومرداس
د/ عقون عبد السلام	أستاذ محاضر قسم أ	مشرفا مساعدا	جامعة برج بوعريريج

السنة الجامعية 2020/2019

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة البويرة

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des sciences économiques,
commerciales et des sciences de gestion

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص: **مالية ومحاسبة**

الموضوع:

نحو إطار متكامل للقياس والافصاح المحاسبي عن أنشطة النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK ⵜⴰⵙⴷⴰⵡⵉⵜ ⵜⴰⵇⴱⴰⵢⵍⵉⵜ ⵜⵉⵣⵣⵓ -

من إعداد الطالبة:
نجاة بن تركية

الأستاذ المشرف:
أ.د/ كمال بن موسى

لجنة المناقشة:

الأستاذ	الرتبة	الصفة	الجامعة الأصلية
د/ كرمية توفيق	أستاذ محاضر قسم أ	رئيسا	جامعة البويرة
أ.د/ بن موسى كمال	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة الجزائر 3
د/ بوسبعين تسعديت	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة البويرة
د/ صبايحي نوال	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة البويرة
أ.د/ ايت مُحَّد مراد	أستاذ	عضوا ممتحنا	جامعة الجزائر 3
د/ براغ مُحَّد	أستاذ محاضر قسم أ	عضوا ممتحنا	جامعة بومرداس
د/ عقون عبد السلام	أستاذ محاضر قسم أ	مشرفا مساعدا	جامعة برج بوعريريج

السنة الجامعية 2020/2019

شكر وتقدير

بداية الحمد الله الذي وفقني واعانني على انجاز هذا البحث

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من ساعدني على اتمام هذا العمل:

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف **بن موسى كمال** الذي تفضل بقبوله الاشراف على هذا البحث، وعلى نصائحه وتوجيهاته وصبره معي.

كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والاحترام للأستاذ **عقون عبد السلام** المشرف المساعد على المتابعة والنصح والتوجيه، ومرافقته لي طيلة انجاز هذه الأطروحة.

كما أوجه شكري وتقديري إلى كل الطاقم الاداري والرياضي لنادي **شبيبة القبائل** على حسن استقبالهم وسعة صدرهم وأخص بالذكر رئيس النادي ومحاسب الشركة الرياضية، مع تمنياتي الدائمة بتحقيق المزيد من الانتصارات والألقاب لنادي القلب **شبيبة القبائل** في كل المنافسات المحلية والإفريقية.

ولا يفوتني أن أقدم شكري العميق للسيد **بوشاقور أحمد** المحاسب الخارجي لنادي **شبيبة القبائل** على مساعدته وارشاده وحسن استقباله

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

روح أبي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جناته

إلى والدتي العزيزة

شقيقاتي وأبنائهن

إلى كل عائلتي وأصدقائي

إلى كل من ساعدني وشجعني على انجاز هذا العمل....

شكري الجزيل وامتناني.

نجاة بن شكيبة

الملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع القياس والافصاح المحاسبي في النوادي الرياضية المحترفة، والتي تعتبر شركات تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري ولمبادئ النظام المحاسبي المالي منذ دخولها في الاحتراف الرياضي، هدفت الدراسة إلى إبراز خصوصيات هذه الشركات التجارية الرياضية بالتركيز على النظام المحاسبي لها، خاصة ما تعلق بالتثبيتات المعنوية وعقود اللاعبين المحترفين، والتي تعد من أبرز مكونات وأصول هذا النوع من الشركات، مع إجراء دراسة ميدانية بغية اسقاط الدراسة على الواقع الميداني على مستوى أحد النوادي الجزائرية وهو شبيبة القبائل.

خلصت الدراسة إلى أن النوادي الجزائرية لا تتبنى محاسبة خاصة بالقطاع وإنما تعتمد فقط على المحاسبة الموجودة على مستوى المؤسسات الاقتصادية العادية المعتمدة على النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فإن السياسات المحاسبية التي تتبناها فيما يخص التثبيتات المعنوية لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والقواعد العامة للنظام المحاسبي المالي، عكس النوادي الأوروبية الكبرى وهذا ما ابرزناه من خلال الدراسة الميدانية، في الأخير حاولت الدراسة اقتراح معالجات محاسبية لعقود اللاعبين المحترفين تتلاءم بما هو معمول به عالميا.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، النوادي الرياضية المحترفة، الاحتراف الرياضي.

Abstract:

This study dealt with the topic of accounting measurement and disclosure in professional sports clubs, which are commercial companies that were subject to the provisions of the commercial law and the principles of financial accounting system from their entry into sports professionalism. The study aimed to highlight the specifics of these sports commercial companies by focusing on their accounting system, especially those related to intangible assets and player registrations rights, which are among the most prominent components and assets of this type of company, with a field study in order to drop the study on the field reality at the level of one of the Algerian clubs, which is **JS Kabylie**.

The study concluded that Algerian clubs do not adopt private sector accounting, but only depend on existing accounting at the level of ordinary economic institutions dependent on the financial accounting system, and therefore the accounting policies that it adopts with regard to intangible assets in particular do not comply with international accounting standards and general rules of the financial accounting system, Unlike the major European clubs, and this is what we have demonstrated through field study. Finally, the study attempted to suggest accounting treatments for player registrations rights that are compatible with what is applied globally.

Keywords: Accounting Measurement, Accounting Disclosure, International Accounting Standards, Financial Accounting System, Professional Sports Clubs, Professional Sports.

فهرس المحتويات

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أصحاب المصالح الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

شكر	I
اهداء	II
ملخص الدراسة	III
فهرس المحتويات	VI-IV
فهرس الأشكال	VIII
فهرس الجداول	XI-X
قائمة الاختصارات والملاحق	XIV-XIII
مقدمة	أ- ل
الفصل الأول: الإطار النظري للنوادي الرياضية المحترفة الجزائرية	**1- 32**
تمهيد	02
المبحث الأول: الاحتراف الرياضي في الجزائر	03
المطلب الأول: مفهوم ونشأة الاحتراف الرياضي في كرة القدم	03
المطلب الثاني: مكونات الاحتراف الرياضي	07
المطلب الثالث: الاحتراف في كرة القدم للأندية الجزائرية	08
المبحث الثاني: هيكلة النوادي الرياضية المحترفة حسب التشريع الجزائري	11
المطلب الأول: مفهوم وأنواع النوادي الرياضية	11
المطلب الثاني: الشكل القانوني للنوادي الرياضية المحترفة وشروط تأسيسها	15
المطلب الثالث: مهام والتزامات النوادي المحترفة الجزائرية	19
المبحث الثالث: واقع النوادي المحترفة في الجزائر	22
المطلب الأول: النظام المحاسبي للنوادي المحترفة (النظام المحاسبي المالي)	22
المطلب الثاني: مصادر تمويل النوادي المحترفة	24
المطلب الثالث: العوائق والمشاكل التي تواجه النوادي المحترفة	29
خلاصة	32
الفصل الثاني: القياس المحاسبي للشركات التجارية الرياضية	**33- 65**
تمهيد	34
المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي	35
المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي ومتطلباته	35

المطلب الثاني: شروط وأسس القياس المحاسبي	37
المطلب الثالث: أساليب وخطوات القياس المحاسبي	39
المبحث الثاني: القياس المحاسبي لأصول الميزانية في المؤسسة الرياضية.	41
المطلب الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة المادية والمالية	41
المطلب الثاني: قياس للأصول غير الملموسة	43
المطلب الثالث: الأصول الجارية وقواعد تقييمها.	53
المبحث الثالث: قياس الخصوم وعناصر النتيجة.	56
المطلب الأول: قياس عناصر الخصوم	56
المطلب الثاني: قياس منتجات المؤسسات الرياضية	58
المطلب الثالث: قياس الأعباء	63
خلاصة	65
الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي في الشركات التجارية الرياضية	**66- 98**
تمهيد	67
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	68
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وشروطه	68
المطلب الثاني: مقومات وأنواع الإفصاح المحاسبي	70
المطلب الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	73
المبحث الثاني: قواعد الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والأوروبية	75
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	75
المطلب الثاني: قواعد الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الأول	78
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الرياضية وفق لوائح اللعب المالي النظيف في أوروبا.	80
المبحث الثالث: القوائم المالية للمؤسسات الرياضية وفق النظام المحاسبي المالي	83
المطلب الأول: الإطار النظري للقوائم المالية	83
المطلب الثاني: ميزانية المؤسسة الرياضية وجدول حسابات النتائج	87
المطلب الثالث: قائمة التدفق النقدي، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق .	92
خلاصة	98
الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل	**99- 141**
تمهيد	100

المبحث الأول: تقديم الشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل.	101
المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة التطبيقية.	101
المطلب الثاني: التعريف بنادي شبيبة القبائل	103
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الرياضية شبيبة القبائل	105
المبحث الثاني: القياس والافصاح المحاسبي في الشركة الرياضية شبيبة القبائل.	107
المطلب الأول: القياس المحاسبي في شبيبة القبائل	107
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في شبيبة القبائل	113
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.	116
المبحث الثالث: طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة والطريقة المقترحة	118
المطلب الأول: القياس والإفصاح المحاسبي في النوادي الأوربية	118
المطلب الثاني: نتائج المقابلة	133
المطلب الثالث: الإطار المقترح للمعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين	135
خلاصة	141
الخاتمة العامة	142
قائمة المراجع	150
الملاحق	164

فهرس الأشكال

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرعاية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01-01)	مكونات الاحتراف الرياضي	07
الشكل رقم (01-02)	شروط تصنيف الأصول المتداولة	53
الشكل رقم (01-03)	محتويات الميزانية	88
الشكل رقم: (03- 02)	الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية	93
الشكل رقم (01-04)	الهيكل التنظيمي للشركة الرياضية شبيبة القبائل	105
الشكل رقم (02-04)	أنواع عقود اللاعبين وحالات تصنيفها كتثبيت معنوي	135

فهرس الجداول

في إطار متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرعاية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة رابطة شبيبة القبائل JSK -

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (03-01)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	90
الجدول رقم (03-02)	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	91
الجدول رقم: (03- 03)	نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة	96
الجدول رقم: (04-01)	الميزانية – أصول- في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل	113
الجدول رقم (04-02)	الميزانية – خصوم - في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.	114
الجدول رقم (04-03)	جدول حسابات النتائج حسب SCF في 2018 /12/31 لنادي شبيبة القبائل	115
الجدول رقم (04-04)	تفاصيل التدفقات المرتبطة بشراء عقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون	119
الجدول رقم (04-05)	تفاصيل التدفقات المتعلقة بالتنازل عن عقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون	120
الجدول رقم (04- 06)	جدول الاستحقاق (بالقيمة الدفترية الصافية) لعقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون	121
الجدول رقم: (04-07)	صافي الاهتلاك والإطفاء والمخصصات الخاصة بعقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون	122
الجدول رقم (04-08)	شهرة المحل Good Will لنادي أولمبيك ليون للموسم المالي 2018/2017	123
الجدول رقم (04- 09)	الأصول غير الملموسة – عقود اللاعبين- لنادي أرسنال	125
الجدول رقم (04-10)	الأصول غير الملموسة الأخرى– Good Will- لنادي أرسنال	127
الجدول رقم (04- 11)	التفاصيل الخاصة بالفريق الأول واللاعبين المحترفين الآخرين ليوفنتوس	128
الجدول رقم (04-12)	إجمالي منتوجات عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس خلال السنة المالية 2018/2017	129
الجدول رقم (04-13)	إجمالي أعباء عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس خلال السنة المالية 2018/2017	130
الجدول رقم (04-14):	رسملة وإطفاء عقود اللاعبين المحترفين لنادي يوفنتوس للموسم المالي 2018/2017	130

الجدول رقم (04–15):	التغيرات في الأصول غير الملموسة باستثناء عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس	131
الجدول رقم (04–16)	وضعية اللاعبين المحترفين في الفريق الأول لنادي شبيبة القبائل خلال فترة الانتقالات الصيفية 2019	137
الجدول رقم (04–17):	تفاصيل عقود اللاعبين المحترفين لنادي شبيبة القبائل في 30 جوان 2020	139

قائمة

الاختصارات

والملاحق

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

أولا: قائمة الاختصارات

الاختصار	اللغة الأجنبية (فرنسية/ انجليزية)	اللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
NCT 40	Norme comptable relative aux structures sportives privées NC 40, Tunisie	معيار المحاسبة للهياكل الرياضية الخاصة NC 40، تونس
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
FIFA	Federal International Football Association	الاتحادية الدولية لكرة القدم
FAF	Fédération Algérienne de Football	الاتحادية الجزائرية لكرة القدم
FFPR	Financial Fair Play Regulations	لوائح اللعب المالي النظيف
UEFA	European Union Football Association	الاتحاد الأوروبي لكرة القدم
JSK	Jeunesse Sportive Kabylie	شبيبة القبائل
SSPA JSK	Société Sportive Par Actions Jeunesse Sportive Kabylie	الشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل
JFC	Juventus FC	نادي يوفنتوس
A PLC	Arsenal Holdings PLC	نادي أرسنال
OL	Olympique lyonnais	نادي أولمبيك ليون

ثانيا: قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 1	عقد عمل للاعب شبيبة القبائل
الملحق رقم 2	كشف الأجر للاعب شبيبة القبائل
الملحق رقم 3	ميزان المراجعة بعد الجرد في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل
الملحق رقم 4 –1	الميزانية – أصول- في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل
الملحق رقم 4–2	الميزانية – خصوم - في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل
الملحق رقم 5	جدول حسابات النتائج حسب SCF في 12/31/ 2018 لنادي شبيبة القبائل
الملحق رقم 6	جدول حسابات النتائج في 30 جوان 2018 لنادي اولمبيك ليون
الملحق رقم 7	الميزانية (أصول) في 30 جوان 2018 لنادي اولمبيك ليون
الملحق رقم8	الميزانية في 31 ماي 2018 لنادي أرسنال
الملحق رقم9	الميزانية (أصول) في 31 ماي 2018 لنادي جوفنتيس
الملحق رقم10	جدول حسابات النتائج لنادي جوفنتيس في 31 ماي 2018
الملحق رقم11	تفاصيل عقود اللاعبين للفريق الأول لنادي جوفنتيس في جوان 2018
الملحق رقم12	الأسئلة المستخدمة في المقابلة مع Sahlström و Rowbottom

مقدمة

في إطار متطلبات القياس والافصاح المحاسبي عن أنشطة الرعاية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

تعتبر الرياضة قطاع اقتصادي مستقبلي، بإمكانه المساهمة في النمو الاقتصادي للبلدان، فالرياضة تحولت من كونها مجرد لعبة إلى أحدى أهم المجالات الاستثمارية المثمرة خاصة في اقتصاديات الدول المتقدمة، وتساهم بنسبة كبيرة في خلق القيمة المضافة، إذ أصبحت سوق ضخمة تجذب المستثمرين من جميع أنحاء العالم، وهذا ما أدركته الدول الصناعية الكبرى فقد أصبحت تتعامل مع الرياضة بشكل عام وكرة القدم بشكل خاص كصناعة حقيقية تستثمر فيها رؤوس أموال ضخمة مما جعلها مورد هام ورئيسي للأموال، الأمر الذي انعكس بصورة إيجابية على أوضاع الرياضة في هذه البلدان، كما ساهم في تطوير مؤسساتها الرياضية وأداء نواديها، حتى أصبحت الرياضة من أنجح المشاريع الاستثمارية خاصة بعد إضفاء الطابع الاحترافي عليها، وتحول النوادي الرياضية الكبيرة إلى مؤسسات اقتصادية حقيقية بميزانيات ضخمة تفوق أحيانا ميزانية دولة بأكملها من دول العالم الثالث.

في حين مازالت فيه الجزائر، بعيدة كل البعد عن الاحتراف الحقيقي والتطور الكبير الذي وصلت إليه النوادي العالمية، رغم المجهودات الكبيرة لمحاولة تطبيق الاحتراف الرياضي، فقد سارعت الجزائر إلى إصدار قانون الاحتراف ويتعلق الأمر بالقانون رقم 10/4 المتعلق بالتربية البدنية والرياضية، الأمر الذي ألزم النوادي المحترفة بمسك المحاسبة وتطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي المعتمد بالأساس على معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، بغية امداد متخذي القرار ومختلف المتعاملين مع هذه النوادي بمعلومات صحيحة ودقيقة عن أدائها وعن مختلف ممتلكاتها.

فتقييم الأداء الرياضي وكذا المركز المالي وتقييم مختلف الأصول، التكاليف والايرادات المرتبطة بالأنشطة الرياضية له أهمية بالغة بسبب علاقته بنتائج أعمال النادي الرياضي وقدرته على الاستمرار، وهذا ما دفع إلى زيادة الحاجة لتوفير البيانات المالية الصحيحة والدقيقة، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق تبني نظام محاسبي يراعي خصوصية هذا النوع من الشركات ويساهم في التقييم الصحيح والحقيقي للأنشطة الرياضية خصوصا وأن النوادي الرياضية أصبحت مؤسسات اقتصادية، ما يستوجب منها تقييم نشاطاتها وإعداد حساباتها والإفصاح عنها على أساس ما تفرضه التشريعات والقوانين الرياضية، وكذا معايير المحاسبة الدولية.

- **أهمية البحث:**

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد المواضيع الهامة والحديثة وهي المحاسبة في القطاع الرياضي المحترف في الجزائر، والتي تتميز بخصوصية واختلاف أنشطتها ومحاسبتها عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى، كما يعتبر الموضوع حديثا إذ لم يتم التطرق إليه في الجزائر بهذا الشكل، من جهة أخرى تبرز أهمية الدراسة في التعرف على مدى تطبيق النوادي الرياضية الجزائرية للقواعد والمعايير المحاسبية المعروفة في الاعتراف والقياس وكذا الافصاح عن كل ممتلكاتها وأنشطتها، ثم توضيح آثار كل ذلك على مصداقية وجودة القوائم المالية لنوادي كرة القدم المحترفة.

➢ **أهداف البحث:**

تسعى هذه الدراسة إلى تشخيص خصوصية قطاع الرياضة المحترفة في الجزائر، ومحاولة الكشف على أهم المشاكل خاصة المحاسبية التي تعاني منها النوادي المحترفة عند القيام بالقياس والافصاح عن أنشطتها، بالإضافة إلى محاولة وضع نموذج صحيح لمحاسبة النوادي الرياضية يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي وذلك بالاعتماد على النظام المحاسبي لعدد من النوادي العالمية، من خلال تكييفها مع ما يتلاءم مع خصوصية الأندية الجزائرية ووفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي.

وعليه تم تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

- تحديد أساليب تقييم وقياس الأنشطة الرياضية، مع التركيز على التثبيتات المعنوية (عقود اللاعبين)؛
- المساهمة في ظل انعدام الدراسات التي تطرقت لموضوع الرياضة المحترفة من منظور المحاسبة في الجزائر، في محاولة الفهم الجيد لطرق القياس والافصاح المحاسبي عن أنشطة النوادي الرياضية المحترفة؛
- الاشارة إلى أهم نقائص النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية مع الاشارة إلى أهم الفروق الموجودة بين الممارسات العملية والمرجعية النظرية في هذا المجال؛
- محاولة تقييم مدى التزام النوادي الرياضية المحترفة بالمعايير المحاسبية الدولية عند الافصاح عن أنشطتها وموجوداتها؛
- محاولة وضع إطار محاسبي لتقييم الأصول غير الملموسة للنوادي الجزائرية يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بالاعتماد النظام المحاسبي المعتمد لدى مجموعة من النوادي المحترفة لكرة القدم.

➢ **الدراسات السابقة:**

نظرا لحداثة موضوع الاحتراف الرياضي في الجزائر بصفة عامة فإنه لا توجد أي دراسات تناولت موضوع القياس والافصاح المحاسبي في النوادي المحترفة، إذ أن أغلب الدراسات تناولت الاطار القانوني والتنظيمي للنوادي المحترفة، أما الدراسات المتعلقة بالقياس والافصاح المحاسبي فتخص المؤسسات الاقتصادية العادية دون وجود دراسة تتناول خصوصية النظام المحاسبي للنوادي الرياضية المحترفة، أما بالنسبة للدراسات الأجنبية فهي متعددة خاصة باللغة الانجليزية، غير أن جل الدراسات تتمحور حول تقييم وقياس الأصول غير الملموسة ونخص بالذكر عقود اللاعبين، ومن هذه الدراسات المحلية والأجنبية حسب التسلسل الزمني نجد ما يلي:

- **الدراسات المحلية:**

1- دراسة مُحَمَّد المنيعي: الشركات التجارية الرياضية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة الجزائر1، 2013.

تطرقت هذه الدراسة بالتفصيل إلى أنواع الشركات التجارية الرياضية وأشكالها وشروط تأسسها وطرق انقضائها وكيفيات تأسيسها سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وكذا طرق تسييرها ومصادر تمويلها والشروط العامة لدخول النوادي للاحتراف وكذا طرق وكيفيات حل النزاعات القضائية الخاصة بالشركات الرياضية سواء في القضاء العادي أو في المحكمة الرياضية.

وخلصت الدراسة إلى الشركات الرياضية في الجزائر تعاني من عدة مشاكل خاصة في الجانب المالي والقانوني ناتجة أساسا عن نقص الكفاءات وضعف التسيير وكذا نقص النصوص القانونية المستمدة بالأساس من النصوص الفرنسية وعدم قدرتها على تغطية الواقع الذي تعاني منه النوادي الجزائرية.

2- دراسة عباس فريد: خصوصية النوادي الرياضية ذات الطابع التجاري، أطروحة دكتوراه تخصص القانون، جامعة مولود معمري بتيزي وزو، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض خصوصية ومكونات النوادي الرياضية الجزائرية بنوعيها الهاوية والمحترفة، مع التركيز على النوادي المحترفة من خلال التعريف بكل أنواع الشركات الرياضية المحترفة وطرق تأسيسها ومختلف مهامها وأشكالها القانونية وكذا مصادر تمويلها وطبيعة نشاطها من زاوية قانونية وكذا طرق تسييرها والنظام القانوني الذي يحكمها والتفصيل في شروط تأسيسها كشركات تجارية ومختلف الآثار والالتزامات القانونية المترتبة عنها.

وتوصلت الدراسة إلى أن تسيير الشركات الرياضية في الجزائر يتم بنفس طريقة تسيير الجمعيات الرياضية كما أن امتلاك النادي الهاوي باعتباره شريكا في النادي المحترف للاسم التجاري وتحكمه به يحد الشركة الرياضية من زيادة مداخيلها خاصة الناتجة عن الأصول المعنوية طالما أن الجمعية الرياضية تبقى مالكة لها، كما توصلت أيضا إلى أن المشرع الجزائري وضع عدة قيود فيما يخص تأسيس الشركات الرياضية أهمها حصر نوع الشركة في نوع واحد فقط وهو شركة المساهمة بالإضافة إلى تقييد مشاركة الأجانب في الشركات الرياضية الجزائرية وذلك على غرار القطاعات الاستثمارية الأخرى.

3- دراسة مخلوف منجحي: الجانب القانوني لاستثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر، دراسة تحليلية لقانوني الاستثمار والرياضة، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الإدارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2015.

تناولت هذه الدراسة تحليلا لمختلف القوانين المنظمة للاستثمار الرياضي ومراحل التنظيم القانوني للنوادي المحترفة في الجزائر، وهدفت إلى معرفة مدى مساهمة الاطار القانوني المنظم للاستثمار في النوادي الرياضية ويتعلق

الأمر بقانون الاستثمار 01-03 والقانون 13-05 المتعلق بالأنشطة البدنية والرياضية، على تشجيع استثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي المحترفة، من خلال القيام بدراسة استطلاعية لرؤساء المؤسسات الاقتصادية ورؤساء النوادي الجزائرية المحترفة في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى أن الجانب القانوني لاستثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر على وجه العموم غني في مضامينه ويشجع على الاستثمار في هذا المجال إلا أن اشكالية تطبيق هذه القوانين من خلال النصوص التنظيمية والتطبيقية تبقى التحدي الأكبر أمام النوادي الرياضية.

4- دراسة زين عبد المالك: القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش (2012-2013)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض طرق القياس والافصاح المحاسبي لكل عناصر القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي من خلال إبراز الاطار العام للنظام المحاسبي المالي واستعراض مكونات القوائم المالية وطرق القياس والافصاح المحاسبي لكل عنصر من عناصرها، ومن ثم القيام بدراسة ميدانية على مجمع صيدال أحد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة للنظام المحاسبي المالي، لتشخيص الواقع العملي لعمليتي القياس والافصاح المحاسبي فيها، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية وبمتطلبات للإفصاح التي من شأنها تقديم قوائم مالية ذات مصداقية، غير أن البيئة التي تنشط فيها المؤسسات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي المالي لا تتوفر فيها كل المتطلبات الضرورية لتطبيق كل هذه البدائل مما يجعل قوائمها المالية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية.

5- دراسة بوشيخي بوحوص: المعالجة المحاسبية لاستثمارات النوادي الرياضية المحترفة حسب النظام المحاسبي المالي 2010 (مع دراسة حالات كرة القدم)، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد الأول، سبتمبر 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم واستعراض مختلف القوائم المالية للنوادي الرياضية المحترفة وأهم مكوناتها وعناصرها سواء تعلق الأمر بالخصوم والأصول المتضمنة ضمن الميزانية أو الايرادات والنفقات المتضمنة في جدول حسابات النتائج، وذلك من منظور النظام المحاسبي المالي، اضافة إلى استعراض الهيئات المنظمة لممارسة كرة القدم في الجزائر، واستعرضت أهم مكونات الأصول غير الملموسة في النوادي المحترفة ويتعلق الأمر بعقود الرياضيين وشهرة المحل، وفي الأخير اقترحت الدراسة معالجات محاسبية لعقود الرياضيين المحترفين، سواء فيما يتعلق بالاقتناء، الاهتلاك، الاعارة، التنازل...

- **الدراسات الأجنبية:**

6- Stephen Morrow: Accounting for football players: Financial and accounting Implication of 'royal club liégois and others V bosman' for football in the united kingdom, journal of human resource costing and accounting, voulume2, number1, spring 1997.

جاءت هذه الورقة البحثية بعد صدور قرار المحكمة الأوروبية بخصوص قضية بوسمان التاريخية* والتحول التاريخي في قوانين تحويل اللاعبين، ومنح اللاعبين حرية تغيير الفريق في نهاية عقدهم، حيث تناولت هذه الدراسة شرحا لتفاصيل قضية بوسمان والآثار المالية للقرار على التقارير المالية لنوادي كرة القدم المحترفة وعلى وجه الخصوص التغيرات في السياسات المحاسبية التي اعتمدتها النوادي سابقا التي كانت تستفيد من الخدمات المقدمة من اللاعبين لمدة غير محدودة، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة الآثار المترتبة على قرار بوسمان على نوادي كرة القدم المحترفة في المملكة المتحدة، كون العديد من هذه النوادي تقوم بتقييد اللاعبين كأصول غير ملموسة في ميزانياتها، وتبحث الدراسة في العديد من البدائل والمعالجات المحاسبية المحتملة لهذه النوادي بعد القرار، وكذا الطرق المناسبة لتقييم وقياس عقود اللاعبين، كما تناولت الدراسة الآثار المترتبة على قرار بوسمان على مصادر تمويل النادي، من خلال دراسة وجهات نظر البنوك ووجهات نظر المقرضين الرئيسيين للنوادي الرياضية تجاه هذا المستوى من التغير وإلى سياسات الإقراض المستقبلية المحتملة.

وخلصت الدراسة إلى أن صناعة كرة القدم بوجه عام تتميز بعدم اليقين، ورغم تعدد البدائل والمعالجات المحاسبية المعتمدة في عقود اللاعبين إلا أن سياسة رسملة عقود اللاعبين واطفاء تكلفة رسوم التسجيل على طول مدة العقد تبقى أفضل سياسة محاسبية تعتمدها النوادي البريطانية، كما أن هذا المجال يحتمل تطويره مستقبلا، من خلال ايجاد بدائل محاسبية لتسجيل عقود اللاعبين، إما في شكل نموذج تكلفة تاريخية أو استخدام بدائل أخرى للقياس مثل الرواتب كأساس، كما خلصت الدراسة أيضا إلا أنه ورغم تأثيرات قرار بوسمان على صناعة كرة القدم إلا أن لاعبي كرة القدم لا يزالون يحتفظون بمكانة وخصائص مختلفة مقارنة مع معظم مجموعة الموظفين

* **قانون بوسمان:** في عام 1990 وفي نهاية عقده مع نادي كرة القدم ستاندر دو ليج البلجيكي، وبعد فشل المفاوضات بشأن تنقله إلى نادي فرنسي، رفض مارك بوسمان اللاعب المحترف الذي يبلغ 25 سنة عرضا من ناديه لمواصلة اللعب بالحد الأدنى من الراتب الذي كان يتلقاه، وقد كان خياره الوحيد مواصلة اللعب في ناديه لييج أو التوقف عن احتراف كرة القدم، لكن اللاعب بوسمان لم يقبل بهذا الحل غير العادل، وأحال قضيته إلى المحكمة، وعلى الرغم من أن المحكمة منحته حق الانتقال إلى نادي آخر إلا أنه أصبح ضحية لمقاطعة من الاتحاد البلجيكي والاتحادات الدولية في جميع أنحاء العالم، وبعد معركة قانونية ألغت محكمة العدل الأوروبية في لكسمبورغ في 15 ديسمبر 1995 نظام التحويل في الرياضة الأوروبية والعالمية أيضا، والذي كان يمنح النادي مالك العقد الحق في امتلاك خدمات اللاعب حيث أن اللاعب ليس له الحرية في التنقل إلى نادي آخر حتى في نهاية عقده، إلا إذا كان النادي الجديد على استعداد لدفع رسوم التحويل التي يطالب بها النادي القديم، **فقانون بوسمان** مكن اللاعبين من التفاوض مع أي ناد أرادوه قبل ستة أشهر من انتهاء عقودهم ودون الرجوع للنادي الذين يلعبون له، أي أن العلاقة التي تربط اللاعب بناديه هي العقد فقط، وفور انتهائه فإن النادي لا يستطيع التحكم في اللاعب كما كان في السابق.

الآخرين، وعلى هذا النحو من المرجح أن تظل الرياضة المحترفة مجالا واسعا للبحث الأكاديمي، لا سيما الاختبار التجريبي للنماذج البديلة لتقييم اللاعبين.

7– Nicholas Rowbottom: Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection in the football Industry, A thesis submitted for the degree of Philosophy in Accounting, The University of Birmingham, UK, 1998.

تناولت الدراسة محاسبة الأصول غير الملموسة واختيار السياسات المحاسبية في صناعة كرة القدم، وهدفت الدراسة إلى تقييم جدوى محاسبة الأصول غير الملموسة في إعداد التقارير المالية، مع إشارة خاصة إلى صناعة كرة القدم، ودراسة السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالأصول غير الملموسة، بالإضافة إلى دراسة مشاكل القياس والاعتراف بالموارد البشرية، والمحاسبة عن تسجيل اللاعبين، كما هدفت الدراسة إلى تطوير واختبار الفروض المتعلقة بأسباب اختيار سياسة محاسبية محددة فيما يخص تسجيل اللاعبين ومختلف المعاملات المادية الأخرى المتعلقة بصناعة كرة القدم، كما قامت الدراسة بتطوير واختيار نموذج لتقييم عقود اللاعبين كأصول غير ملموسة.

واقترحت الدراسة مجموعة من الفرضيات فيما يتعلق بتقييم رسوم تحويل اللاعبين وتطوير اللاعبين ولاختبار الفرضيات تم اجراء دراسة تجريبية من خلال استبيان موجه للمصرفيين في نوادي كرة القدم واستبيان آخر موجه للنوادي البريطانية لكرة القدم ومقارنتهما مع التقارير المالية لتلك النوادي من أجل اختبار كل فرضية، وكذا مناقشة السياسات المحاسبية التي تتبناها نوادي كرة القدم فيما يخص الأصول غير الملموسة وبعض المعاملات الأخرى مثل انخفاض قيمة التثبيتات المادية (الملاعب)، وخلصت الدراسة إلى أن النوادي تتبنى سياسات محاسبية مختلفة فيما يخص تقييم أصولها، كما أن عدم اتساق هذه السياسات المحاسبية يحد من جودة التقارير المالية لكرة القدم، كما توصلت الدراسة إلى شرعية معاملة رسوم التحويل كأصول غير ملموسة وامكانية قياسها قياسا موثوقا فيه، وجادلت الرسالة أن هناك حاجة إلى سياسة محاسبية موحدة لرسوم التحويل، رسملة التسجيلات كأصول غير ملموسة فطرق قياس الأصول غير الملموسة في نوادي كرة القدم والاعتراف بها وتقييمها تقييما موثوقا فيه يتطلب وجود سوق نشطة وغياب السوق يشكل عائقا في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

8– Bernard Gumb et François Desmoulins – Lebeault: De La pertinence du capital humain comme objet comptable: le cas des joueurs de football, journée capital immatériel: état des lieux et perspectives, Montpellier, France, 18 juin 2010.

تناولت هذه الدراسة أهمية رأس المال البشري كعنصر محاسبي في مجال كرة القدم الاحترافية، حيث عرضت الدراسة بإيجاز الاطار النظري لرأس المالي البشري والنظريات الاقتصادية المفسرة له كأصل محاسبي، بالإضافة إلى دراسة حالة لاعبي كرة القدم وطرق تقييم عقودهم كأصول غير ملموسة ومختلف القواعد المحاسبية لمعالجة عقود

اللاعبين كأصول غير ملموسة واستعراض الأدبيات المفسرة لرسوم تحويل اللاعبين المحترفين ودوافع تصنيف لاعبي كرة القدم كأصول غير ملموسة، كما تناولت الدراسة تحليل مصادر ايرادات النوادي المحترفة وخصوصيات صناعة كرة القدم بالإضافة إلى أهمية بناء شهرة النادي وعلامته التجارية كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية للنادي وتنويع مصادر الدخل، وكذلك شهرة اللاعبين الفرديين للنادي واستعراض تجارب النوادي الأوروبية في الاستثمار في شهرة اللاعبين الفرديين في تنويع مصادر دخل النادي.

وخلصت الدراسة إلى أهمية انشاء لاعبي كرة القدم كأصول غير ملموسة للنادي سواء من خلال استغلال شهرة اللاعب الفردية أو من خلال الحقوق التعاقدية التي تضمن مراقبة الأصل والسيطرة عليه، كما خلصت الدراسة إلى أن السياسة المحاسبية المقبولة عموما تصنف عقود اللاعبين المحترفين كأصل غير ملموس بغض النظر عن القيمة الاقتصادية التي يضيفها اللاعبون للنادي ككل، فصناعة كرة القدم ورغم خصوصيتها إلا أنه يصعب تصنيف لاعبي كرة القدم كرأس مال بشري، وعليه تبقى رسوم اللاعبين المحترفين لا تعتبر مقاسا لرأس المال البشري ولكنها تحمل خصائص الأصول غير الملموسة.

9- Victor – Bogdan Oprean and Tudor Oprisor: Accounting for soccer players: capitalization paradigm vs expenditure, Procerdia Economics and finance, N 15, 2015.

تناولت هذه الدراسات نماذج المحاسبة عن عقود لاعبي كرة القدم من خلال تقديم مختلف التطورات والنظريات المتعلقة بالقياس المحاسبي لعقود اللاعبين وتحليلها ومناقشتها، وهدفت الدراسة إلى تحليل سبب هذا التطور في طرق تقييم اللاعبين من خلال وجهة نظر المحاسبة من خلال عرض الأثر الاقتصادي لكرة القدم، وكيف يتم تسجيل اللاعبين في مجال الموارد البشرية، وكيف يمكن أن تؤثر تقنيات المحاسبة على التمثيل المالي، كما هدفت الدراسة أيضا إلى توضيح أسلوب المحاسبة والتقييم الأكثر ملاءمة، لتقييم عقود اللاعبين والتي تمكن من تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.

وتوصلت الدراسة إلى أن صناعة كرة القدم مؤهلة للتطور أكثر في السنوات القادمة، كما أن الهيئات الإدارية المسؤولة عن اللعبة يجب أن تطور وتعدل أنظمة المحاسبة، من أجل الحصول على إطار أفضل للإفصاح عن الموارد البشرية.

10- Patrizia Gazzola and Stefano Amelio: Impairment test in the football team financial repts, procedia- Social and Behaviaral Science, 220 (2016).

تطرقت هذه الدراسة إلى اشكالية الافصاح المحاسبي عن انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة في التقارير المالية لفريق كرة القدم، وهدفت إلى تحليل ودراسة مدى تطبيق معايير اختبار انخفاض القيمة عن الأصول غير الملموسة للنوادي الرياضية عن طريق دراسة تجريبية على النوادي الايطالية لكرة القدم خلال الفترة 2010-2015

وكذا تقييم مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 38، ومدى التزام نوادي كرة القدم بالقواعد المتضمنة ضمن المعيار المحاسبي فيما يتعلق بتقييم عقود اللاعبين والافصاح عن انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة في القوائم المالية في ظل تطبيق لوائح اللعب المالي النظيف في أوروبا، ومن أجل الوصول إلى النتائج المرجوة ركز التحليل على نوادي كرة القدم الايطالية المدرجة في البورصة وهي: جوفنتوس، روما، لازيو، من خلال تحليل البيانات المالية للنوادي للفترة من 30 جوان 2010 إلى غاية 30 جوان 2015، أي منذ بداية تطبيق لوائح اللعب المالي النظيف في أوروبا.

وخلصت الدراسة إلى أن بعض النوادي فقط وصلت إلى المستوى المطلوب من الافصاح عن انخفاض القيمة، وأن بعض النوادي فقط تعطي معلومات اختبار انخفاض القيمة في القوائم المالية وفي الملاحظات المرفقة، وهذا ما من شأنه التأثير على جودة الافصاح المحاسبي في قطاع كرة القدم الاحترافية.

- **ما يميز الدراسة محل البحث عن الدراسات السابقة:**

عموما يمكن تقسيم الدراسات المحلية إلى نوعين الأولى تطرقت إلى موضوع النوادي المحترفة والاحتراف الرياضي من النواحي القانونية والرياضية فقط دون وجود دراسة تتطرق إلى الموضوع من الناحية المحاسبية، أما الدراسات المتعلقة بالقياس والافصاح المحاسبي فقد تطرقت إلى الموضوع بصفة عامة دون التخصيص في مجال النوادي الرياضية، أما الدراسات الأجنبية فقد تناولت مشكلة تقييم عقود اللاعبين ومختلف السياسات المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الملموسة.

لهذا تأتي دراستنا كمحاولة أولى للإلمام بمختلف جوانب القياس والافصاح المحاسبي في النوادي الرياضية المحترفة مع التركيز على خصوصية النوادي الجزائرية ومراعاة البيئة الجزائرية، وكذا محاولة دراسة كل عناصر النظام المحاسبي المتعلق بالنوادي المحترفة من أصول ملموسة وغير ملموسة، ايرادات، نفقات....، كما تقترح الدراسة إطار محاسبيا للقياس والافصاح المحاسبي للنوادي الرياضية المحترفة في الجزائر.

- **إشكالية البحث:**

يختلف النظام المحاسبي للنوادي الرياضية المحترفة كثيرا عن النظام المحاسبي لباقي المؤسسات الاقتصادية ويتميز بنوع من الخصوصية مقارنة ببقية المؤسسات الاقتصادية الأخرى، هذه الخصوصية نابعة أساسا من خصوصية الأنشطة التي تقوم بها، حيث يتمثل نشاطها الأساسي في المشاركة في مختلف المسابقات والمنافسات المحلية والدولية وتحقيق الانتصارات والبطولات وهي أهداف رياضية، إلى جانب أنشطة اقتصادية هادفة الى تحقيق العوائد والأرباح المالية عن طريق الأنشطة الرياضية، كما تتميز كذلك بخصوصية موجوداتها وممتلكاتها، فالجزء الأكبر من ممتلكات وأصول النوادي الرياضية هو غير مادي بل عبارة عن أصول غير ملموسة حيث تمثل الجزء الهام من رأسمال النادي.

وإشكالية الاعتراف وتقييم وقياس هذه الأصول غير الملموسة خاصة ومختلف النشاطات الخاصة بالنوادي الرياضية تحظى باهتمام كبير من المهنيين والأكاديميين المهتمين بالشأن الرياضي والرياضة المحترفة من خلال تقديم معالجات محاسبية وطرق دقيقة للاعتراف وقياس مختلف أصول وممتلكات وأنشطة النوادي الرياضية المحترفة، بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي وكذا قوانين الرياضة التي تخضع لها هذه النوادي، دراستنا تندرج ضمن هذه المقاربة، حيث سيتم من خلالها تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالمتغيرات المذكورة سابقا، ومستجدات المعايير المحاسبية الدولية، وكذا عرض مختلف المعالجات المحاسبية وأساليب التقييم خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات المعنوية وعقود اللاعبين المحترفين على مستوى النوادي الرياضية الجزائرية.

وعليه فإن الاشكالية الرئيسية للبحث يمكن صياغتها على النحو التالي:

- **كيف يمكن الوصول إلى إطار محاسبي للاعتراف، القياس، والافصاح المحاسبي عن أنشطة الشركات الرياضية في الجزائر بناء على تجارب النوادي المحترفة العالمية؟**

ويمكن تجزئة هذا التساؤل الرئيسي إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

- ما هي الطريقة المحاسبية المعتمدة في الاعتراف، القياس والافصاح عن عقود اللاعبين التي تعتمدها النوادي العالمية المحترفة لكرة القدم ؟
- كيف تعاملت النوادي المحترفة العالمية مع مشكلة اختلاف السنة المالية العادية مع الموسم الرياضي؟
- هل تعتبر عقود اللاعبين المحترفين أصلا مفهوما ومطبقا بالشكل المناسب على مستوى نادي شبيبة القبائل؟

➢ **الفرضيات:**

للإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اقتراح الفرضيات التالية:

- تقوم النوادي العالمية المحترفة بإدراج عقد اللاعب ضمن التثبيتات المعنوية لكونه يبقى تحت رقابة المؤسسة الرياضية لمدة تتجاوز السنة، كما أنه يحقق فوائد اقتصادية مستقبلية تستفيد منها الشركة الرياضية بصورة حصرية.
- تقوم النوادي العالمية المحترفة باعتماد سنة مالية تتوافق مع الموسم الرياضي(من شهر أوت إلى غاية شهر جوان)،مع إجراء تسوية للنفقات والإيرادات الممتدة لأكثر من سنة مالية؛
- يقوم نادي شبيبة القبائل بالاعتراف وقياس والافصاح عن عقود اللاعبين المحترفين ويقوم بتقييمها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

➢ **مبررات اختيار الموضوع:**

يمكن اختصار أهم أسباب ومبررات اختيار موضوع الدراسة في النقاط الآتية:

- الرغبة الشخصية في البحث في الموضوع المرتبط بتخصصنا والذي يعتبر من المواضيع الهامة خاصة منذ بداية تطبيق الاحتراف في الجزائر وتحول النوادي الرياضية إلى شركات تجارية، وبالتالي ضرورة تبنيها للنظام المحاسبي المالي؛

- التعرف على خصوصيات المحاسبة المطبقة في قطاع الرياضة المحترفة من خلال الاجراءات المحاسبية فيها؛
- على المستوى التطبيقي التعرف على ما يتم تطبيقه من النوادي الجزائرية (شبيبة القبائل كعينة) وما ينبغي وفقا لمعايير المحاسبة ومعايير الابلاغ المالي الدولية، فيما يتعلق خصوصا بالتثبيتات المعنوية وعقود اللاعبين المحترفين، ومحاولة الوصول إلى إطار متكامل يكون بمثابة دليل توضيحي للمحاسبة في النوادي الرياضية المحترفة.

➢ **منهج البحث:**

للإجابة على اشكالية البحث تم الاعتماد على **المنهج الاستقرائي**، حيث تم في الجانب النظري اعتماد هذا المنهج لوصف وإبراز بعض المفاهيم المتعلقة بالاحتراف الرياضي والشركات الرياضية التجارية وكذا إبراز أصول وعناصر هذا النوع من الشركات وكذا طرق التقييم والاعتراف بها من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية أما في الجانب التطبيقي فتم اعتماد أسلوب **دراسة الحالة**، الذي يعد من أحد أساليب المنهج الاستقرائي، حيث تم في الجانب التطبيقي دراسة عينة من النوادي الأوروبية والاطلاع على قوائمها المالية لمعرفة كيفية قياسها والافصاح خاصة عن أصولها غير الملموسة، ومقارنتها مع أحد النوادي الجزائرية وهو نادي شبيبة القبائل لإظهار أوجه التشابه أو الاختلافات في تفسيرهم للممارسة المحاسبية، ومن أجل الحصول على معرفة متعمقة حول كيفية تقديم نوادي كرة القدم للأصول غير الملموسة (عقود اللاعبين) على وجه الخصوص للوصول إلى إطار متكامل لعملية القياس والافصاح المحاسبي.

➢ **هيكل البحث:**

بغية الاجابة على اشكالية البحث والأسئلة المطروحة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول ثلاثة نظرية خصصت لتأطير الجوانب النظرية المختلفة المتعلقة بالقياس والافصاح المحاسبي في قطاع الرياضة المحترفة والفصل الأخير تطبيقي، وتم فيه دراسة النظام المحاسبي لأحد النوادي الجزائرية المحترفة.

حيث تم في الفصل الأول التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالنوادي الرياضية من خلال التعريف بالنوادي الرياضية المحترفة وطرق تسييرها وتمويلها والنظام المحاسبي الخاص بها اضافة إلى أهم العوائق والمشاكل الخاصة بها.

أما الفصل الثاني فخصص للقياس المحاسبي في قطاع النوادي الرياضية المحترفة وتم من خلال تقديم مفهوم شامل للقياس المحاسبي ومن ثم عرض طرق القياس وشروط الاعتراف المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية من أصول وخصوم وأعباء وايرادات مع التركيز على التثبيتات المعنوية وعقود اللاعبين.

وفيما يتعلق بالفصل الثالث فقد تم فيه التحدث بصفة عامة عن الافصاح المحاسبي في الشركات الرياضية التجارية من خلال تقديم اطار نظري عن الافصاح المحاسبي ومن ثم استعراض أهم القوائم المالية الرياضية، مع

التعريج على المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وكذا معايير اللعب المالي النظيف الخاصة بالإفصاح المحاسبي في النوادي الأوروبية لكرة القدم.

أخيرا تم إجراء دراسة تطبيقية في الفصل الرابع والأخير وذلك على مستوى نادي شبيبة القبائل، حيث تم عرض التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية لنادي شبيبة القبائل مع التركيز على عقود اللاعبين المحترفين، بعدها تم عرض القوائم المالية وطرق تقييم وقياس وعرض الأصول غير الملموسة لثلاث نوادي اوروبية هي على التوالي: أولمبيك ليون، أرسنال، يوفنتوس، وكذا عرض نتائج المقابلة مع مختصين في المحاسبة في قطاع الرياضة المحترفة، بعدها تم الانتقال إلى تقديم الاطار المقترح للمعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين المحترفين بناء على نتائج دراسة القوائم المالية الأوروبية وكذا نتائج المقابلة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للنوادي الرياضية المحترفة الجزائرية

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

تمهيد:

تحولت ممارسة الرياضة والأنشطة الرياضية من الهواية والترفيه على النفس إلى مجال واعد لكسب الأموال والربح المادي وأصبحت الرياضة بوجه عام وكرة القدم بوجه خاص مجالا استثماريا واعدا، وذلك بفضل ظهور الاحتراف الرياضي الذي أصبح يربط الرياضة بالاقتصاد والاستثمار، فبرزت إلى الوجود النوادي المحترفة والتي تسعى إلى تحقيق الربح المادي من خلال الأنشطة الرياضية المختلفة.

وقد ساهم الانتشار الكبير للاحتراف الرياضي في العالم وفي الجزائر أيضا إلى تطور النوادي المحترفة ولعل أبرز ملامح التطور الذي منحه الاحتراف الرياضي لهذه النوادي المحترفة هو تحولها إلى مؤسسات اقتصادية وتغير الشكل القانوني لها حيث أصبحت شركات تجارية ذات أنشطة رياضية تجارية خاضعة لقوانين التجارة المحلية والدولية إلى جانب القوانين الرياضية.

فطورت بذلك أنشطتها الاقتصادية وطرق تسييرها وتمويلها من خلال العلاقة الجوهرية التي تبرز باستمرار بين الاقتصاد والرياضة، وأخذت تبحث في طرق وبدائل تمويلية جديدة كالتسويق الرياضي والرعاية الرياضية، وصناعة المعدات والهياكل الرياضية المختلفة....

من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى كل الجوانب المتعلقة بالاحتراف الرياضي والنوادي الرياضية المحترفة، من خلال التعريف بمفهومها وأشكالها القانونية، إضافة إلى أهم شروط تأسيسها وطرق تمويلها وتسيرها، وكذا أهم المشاكل والتحديات التي تواجه هذه النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر.

المبحث الأول: الاحتراف الرياضي في الجزائر.

تحولت الرياضة من مجرد وسيلة لقضاء أوقات الفراغ والترفيه عن النفس، إلى صناعة حقيقية ومصدر مهم للاستثمار وكسب الأموال، بفضل انتشار الاحتراف الرياضي على المستوى العالمي، والجزائر كغيرها من الدول سعت إلى مواكبة التطور العالمي في هذا المجال من خلال تطبيق الاحتراف الرياضي في كرة القدم لتعرف دخول مرحلة جديدة تربط الرياضة بالاقتصاد والاستثمار وتحقيق العائد المالي.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة الاحتراف الرياضي في كرة القدم.

طالما اقتصرت ممارسة الرياضة بشكل عام وكرة القدم بشكل خاص على الترفيه والتسلية، ولكن ومع بداية تقاضي الأموال مقابل ممارسة هذه الأنشطة الرياضية المختلفة تغيرت النظرة إلى الرياضة، وانتقلت تدريجيا من الهواية إلى الاحتراف.

أولا: مفهوم الاحتراف الرياضي.

وردت عدة تعاريف للاحتراف الرياضي نستعرض بعضها فيما يلي:

التعريف1: الاحتراف الرياضي يعني أن يقوم الفرد بالعمل لاعبا أو العمل بطلا أو العمل مدربا أو مساعدا للمدرب، ويكون له دخل من هذا العمل وفق عقود أو شروط يتم الاتفاق عليها مسبقا أي الاتجار والتعيش من ممارسة الرياضة[1].

التعريف 2: الاحتراف الرياضي هو ممارسة النشاط الرياضي كمهنة أو حرفة يباشرها اللاعب بصفة منتظمة بهدف تحقيق عائد مادي وفق عقود يتم الاتفاق على شروطها مسبقا، وقد يكون الاحتراف الرياضي كليا أو جزئيا[2].

التعريف 3: الاحتراف الرياضي هو اتخاذ الرياضة حرفة وذلك لأسباب كثيرة ودوافع عديدة منها أن الاحتراف أصبح اليوم مهنة يكسب منها اللاعبون أنفسهم المال، أو تدر الأموال على الأندية وهو سبب للنهوض بالرياضة وتحسين أداء اللاعبين، فهو صناعة تسير وفق ضوابط كإصدار اللوائح ووضع الشروط التي تخص تعاقد اللاعبين المحترفين وتنقلاتهم بين الأندية الأخرى وبيان نوع هذا الاحتراف وتشجيع اللاعبين على هذا الاحتراف وتقديم الدعم المالي الملائم لهم وتسيير اجراءات عقود اللاعبين وتنقلاتهم[3].

---

[1] السعيد مزروع، **الرياضة بين الواقع والاحتراف**، مجلة كلية الآداب والعلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، العدد7، جوان 2010.

[2] نبيه العلقامي وأخرون، **اقتصاديات الرياضة وقومية الدولة**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2012، ص 155.

[3] عبد الوهاب زواوي، **أهمية الاعلام الرياضي الجزائري في تطوير منظومة الاحتراف الرياضي في الجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، المجلد4، العدد 1، نوفمبر 2013، ص 136.

التعريف 4: يعرف الاحتراف في المجال الرياضي بأنه المهنة التي يمارسها اللاعب بصورة منتظمة ومستمرة من خلال ممارسة نشاط رياضي معين، بوجود عقد مبرم بين اللاعب والنادي يحتوي على شروط وجب الالتزام بها من كلى الطرفين بهدف تحقيق الأهداف المتفق عليها[1].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للاحتراف الرياضي بأنه: اتخاذ نوع معين من الرياضات المختلفة كمهنة أساسية وكمصدر دخل رئيسي للرياضي المحترف بصفة دائمة ومستمرة، ووفق شروط وضوابط ولوائح محددة من الهيئات الرياضية المعنية بالرياضة، وبموجب عقد عمل بين الرياضي المحترف والنادي المحترف.

فالاحتراف الرياضي إذن يقتضي وجود عقد احتراف بين الرياضي المحترف وبين النادي المحترف يلتزم الطرفان بتطبيق واحترام بنوده وشروطه المختلفة، فالاحتراف الرياضي يقوم على مجموعة من المقومات الأساسية والمتمثلة في العناصر التالية:[2]

- **اللاعب المحترف**: هو الذي يمارس اللعبة بمستوى يؤهله للتسجيل كلاعب محترف بموجب عقد مكتوب في أي من الأندية المعتمدة لدى الاتحاد؛
- **المدرب**: وهو الشخص الذي يقوم بعملية تخطيط وتنظيم الوحدات التدريبية، حيث لا يمكن أن تسير العملية الاحترافية بطريقة سليمة بدونه؛
- **وكيل اللاعب**: وهو الشخص المعتمد بالعمل كوكيل للاعبين للتفاوض مع الأندية، ويجب أن يكون معتمدا من الاتحاد الدولي؛
- **المحامي**: وهو المرخص له من قبل وزارة العدل مزاولة مهنة المحاماة، والذي وكله اللاعب في متابعة جميع أموره القانونية مع الأندية وأمام لجنة الاحتراف والاتحاد؛
- **الادارة المحترفة**: يعتبر الاحتراف منظومة متكاملة بين عناصر مترابطة وهي (اللاعب، النادي، الادارة، العقد)، ولتحقيق النجاح يتطلب الأمر اسناد مسؤولية الادارة المحترفة إلى مجموعة إدارية متخصصة، تضم عناصر من الخبراء والمتخصصين في التخطيط الرياضي وباقي عناصر الادارة الرياضية؛
- **عقد الاحتراف**: هو عقد عمل بين طرفين يخضع للقواعد والأحكام العامة التفضيلية، وقد ترك الاحتراف للمشروع حق وضع ما يراه مناسبا في إطار اللوائح والتفاصيل الخاصة بطبيعة اللعبة ونظام الاتحادات الرياضة والأندية.

---

[1] Ali Tebbani, **The efficacy of sports management clubs and their role in the success of sports professionalism in algeria**, journal of elibaa elriadhi, universite Mohamed boudiaf, m'sila, issue22 , 2017, p 31.

[2] موسى خالد إبراهيم هزيم، **تأثير اللاعب البديل على مستوى الأداء لدى اللاعبين المحترفين بكرة القدم الفلسطينية**، رسالة ماجستير في التربية الرياضية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، فلسطين، 2013، ص 13.

ثانيا: نشأة الاحتراف الرياضي.

الاحتراف الرياضي ليس بالظاهرة الحديثة على المجال الرياضي، فقد احترف الانسان بعض الأنشطة الرياضية منذ أقدم العصور، فمنذ عرف الانسان الرياضة وبدأ التنافس والمسابقات دخل الاحتراف دنيا الرياضة قبل مئات السنين من دخول الهواية، وكان مقابل الاحتراف في التاريخ متباينا عبر السنوات والعصور، والطريف أن أولى جوائز الاحتراف في التاريخ كانت أغلاها على الإطلاق، فكانت مباريات المصارعة تنتهي بإعلان الفائز الذي يبقى على قيد الحياة، بينما المهزوم يلقى حتفه على الفور[1].

وقد كان أول ظهور للاحتراف في رياضة المصارعة وألعاب القوى لعدم وجود أندية تنظم هذه الألعاب، وقد نادى البارون دي كابرون في 25 نوفمبر 1892 في إحدى مدرجات السربون الفرنسية تبني فكرة إقامة الألعاب الأولمبية وكافح دي كوبرتان لفكرته حتى وفق سنة 1894 بعمل مؤتمر دولي لدراسة موضوع إقامة الدورات الأولمبية والذي تناول دراسة الهواية والاحتراف ودراسة الألعاب والأنشطة الأولمبية[2].

وتحولت الرياضة مع التطورات الحديثة إلى ظاهرة اجتماعية كبيرة وأهم المحركات الاقتصادية في العالم المتقدم بعدما طغى المال على الرياضة وانتقلت من الهواية إلى الاحتراف الذي يدر على أصحابه الملايين[3]، وعندما أصبحت المؤسسات التجارية المهتمة بالاحتراف الرياضي ذات نفوذ اجتماعي وقومي ودولي قامت اللجنة الأولمبية الدولية باستبعاد مبدأ الهواية وذلك في سنة 1981 ومن ثم انتشرت ظاهرة الاحتراف الرياضي[4]، وفي عام 1986 فتح الباب أمام اللاعبين المحترفين في الدورات الأولمبية، وفي عام 1988 ظهر التسويق الرياضي مما فتح المجال أمام شركات تجارية كبرى للدخول في عالم الرياضة كرعاة[5].

وقد بلغ الاحتراف الرسمي والفعلي ذروته في مطلع التسعينات وعلى الأخص بعد دورة برشلونة للألعاب الأولمبية عام 1992، ومن أهم القرائن الدالة على هذا الاعتراف بتنظيم الهيئات الرياضية في الدول لقواعد الاحتراف الرياضي في مختلف الرياضات وبالأخص في لعبة كرة القدم، ففي فرنسا مثلا صدرت اللائحة الخاصة باحتراف كرة القدم التي تسمى " ميثاق احتراف كرة القدم" في الموسم الرياضي لعام 1993-1995، وبموجب

---

[1] أحمد حسنى خليل، **رابطة الأندية المصرية المحترفة لكرة القدم**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2013، ص 17.

[2] حسن أحمد الشافعي وعبد الرحمن أحمد سيار، **استراتيجية للاحتراف الرياضي بالمؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2009، ص ص 12-13.

[3] كمال رعاش، **الصحافة الرياضة ومدى تأثيرها في تعزيز ثقافة الاحتراف الرياضي عند القراء**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص علوم اجتماعية ورياضية، جامعة الجزائر3، 2015، ص 99.

[4] حسن أحمد الشافعي وعبد الرحمن أحمد سيار، **مرجع سابق**، ص 14.

[5] كمال رعاش، **مرجع سابق**، ص 99.

هذا الميثاق أنشئت أندية واتحادات رياضية خاصة باللاعبين المحترفين، كما جاءت هذه اللائحة بنصوص صريحة تؤكد صفة اللاعب المحترف عاملا، وذلك من خلال الحماية الاجتماعية التي قررتها للاعبين المحترفين[1].

أما فيما يخص كرة القدم فإن أول محترف في هذه الرياضة هو اللاعب الاسكتلندي " جيمس لانفغ" الذي انظم إلى فريق " شيفلد الانكليزي" سنة 1886، وكانت هذه المحطة بداية النظرة المهنية لممارسة هذه الرياضة التي ظلت لعقود تمارس على أنها ترفيه عن النفس وتعبير عن الانتماء إلى طبقات اجتماعية معينة، كما كان الحال في انجلترا، وانتقلت بعد ذلك إلى المستويات الاجتماعية الرفيعة إلى تلك الرياضة الشعبية التي تمارسها القواعد العريضة من عامة الناس[2].

فقد شهد عام 1876 أول حالات الاحتراف في الدوري الانكليزي لكرة القدم في شيفيلد مع بيتر اندروز ويانوش لانغ، وفي سنة 1882 سمح الاتحاد الفرنسي لسداد المصروفات المتعلقة باجتماعات لاعبين من كأس الاتحاد الانجليزي لكرة القدم[3]، كما تكونت في سنة 1898 أيضا رابطة لاعبي كرة القدم الهواة التي تحولت فيما بعد إلى اتحاد اللاعبين المحترفين، لتعترف الأرجنتين بالاحتراف الرياضي سنة 1931 وهي أول دولة في أمريكا اللاتينية تقر بذلك، كما اعترف رئيس اللجنة الدولية في سنة 1892 بالاحتراف في كرة القدم رسميا[4].

وباتت فيما بعد البيانات تسجل في دفاتر رسمية لمكافآت اللاعبين وعينت مراسيم قانونية ووجدت عقود لمواجهة متطلبات اللاعبين، حيث يتلقون أجور تشكل مصدر رزقهم المادي، كما أن شكل المردود في حد ذاته تطور باستمرار من حيث المورد، من مرحلة غلب فيها الايراد الناتج عن عوائد المنافسات والمباريات ومكافآت الفوز وصيانة الميادين الرياضية وبنائها، إلى مرحلة جديدة جعل فيها الاحتراف هدف دوافعه الأساسية التحصيل المادي[5]، وانتقلت كرة القدم على مر السنين من مجرد لعبة محبوبة ورياضة شعبية إلى نشاط اقتصادي بكل معنى الكلمة، وقد ساهم في هذا التحول أنظمة الاحتراف والاحتضان، وتسويق المباريات وتحول الأندية من جمعيات إلى شركات بدأت تقتحم بورصات القيم، ولم تعد المناسبات الكروية الكبرى كنهايات كأس العالم مجرد مناسبات

---

[1] رقية صونية بن عكي، **ظاهرة الاحتراف الرياضي في ضوء الضوابط القانونية والاقتصادية ومدى انعكاسها على تحسين مستوى رياضة كرة القدم الجزائرية، دراسة ميدانية ضمن الهيئات الرياضية**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2015، ص ص 28-29.

[2] جمال صلاح الدين، **حرية التعبير في الصحافة الرياضية الجزائرية ودورها في تطوير منظومة الاحتراف الرياضي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الاعلام والاتصال الرياضي، جامعة الجزائر 3، 2016، ص 85.

[3] عبد العزيز دادي، **رؤى مستقبلية للاحتراف في المجال الرياضي**، مجلة علوم وتقنيات النشاط البدني الرياضي، جامعة الجزائر3، العدد 1، جوان 2009، ص 51.

[4] رقية صونية بن عكي، **مرجع سابق**، ص 48.

[5] سلمى شريفي، **أساسيات التمويل والادارة الاستراتيجية للأموال في المؤسسة الرياضية، دراسة حالة في مجموعة أندية احترافية لكرة القدم في القسم الوطني الأول**، أطروحة دكتوراه في علوم نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، جامعة الجزائر3، 2012، ص 73.

لتسويق المنتوج فحسب، بل وأصبحت كذلك فرصا لاقتحام أسواق جديدة، واستطاعت الفيفا أن تنظم تحت لوائها 204 عضوا أي أكثر من عدد أعضاء منظمة الأمم المتحدة[1].

المطلب الثاني: مكونات الاحتراف الرياضي.

الاحتراف بشكل عام يعني ممارسة نشاط معين واتخاذه كحرفة ومصدر دخل رئيسي وذلك بصفة دائمة ومستمرة، أي الاعتماد على هذا النشاط كوسيلة للعيش، وعليه فالاحتراف الرياضي يستلزم أن يتخذ الرياضي المحترف ممارسة الرياضة كمهنة وكمصدر للعيش وذلك بصورة دائمة ومنتظمة، وعليه يتطلب الاحتراف الرياضي توفر عنصرين (شرطين) أساسيين، الأول: أن يمارس الرياضي نشاطه بصفة منتظمة ومستمرة والثاني: أن يعد العائد الذي يحصل عليه من هذا النشاط مصدر الرزق الرئيسي.

وعموما يمكن اختصار مكونات الاحتراف الرياضي في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): مكونات الاحتراف الرياضي.

المصدر: حسن أحمد الشافعي، **المنظور القانوني عامة والقانون المدني في الرياضة**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2005، ص 273.

من خلال الشكل أعلاه يمكن القول أن الاحتراف الرياضي يتضمن وجود ثلاث مكونات أو عناصر أساسية متعلقة بالرياضي المحترف الممارس للنشاط الرياضي، وهي ممارسة الرياضة بشكل منتظم ومستمر، بالإضافة إلى تحقيق عائد مادي من ممارسة الرياضة، حيث يعتبر هذا العائد مصدر الرزق الرئيسي للرياضي المحترف، بالإضافة إلى وجود عقد احتراف يربط بين النادي المحترف والرياضي المحترف يحدد بمقتضاه حقوق وواجبات الرياضي المحترف، هذه العناصر الثلاثة مجتمعة توفر بيئة مناسبة للرياضي المحترف لممارسة نشاطه الرياضي وبالتالي تساهم في تحقيقه لأحسن النتائج ما ينعكس ايجابا على النادي المحترف من الناحية الرياضية والاقتصادية من خلال تحقيق أفضل النتائج الرياضية، وبالتالي المساهمة في ارتفاع قيمة النادي.

[1] رعد محمد عبد ربه، **كرة القدم رياضة الشعوب**، الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 10.

ويمكن حصر أهم العناصر المكونة للاحتراف الرياضي في كرة القدم، والتي يجب أن تتوفر في اللاعب المحترف في العناصر التالية:[1]

1- الانتظام والاستمرار في ممارسة لعبة كرة القدم: يشترط في لاعب كرة القدم أن يتخذ من لعبة كرة القدم مهنة يباشرها بصفة منتظمة ومستمرة، ومن ثم لا يتوفر لديه وقت آخر لممارسة نشاط مهني آخر، وهذا ما تنص عليه دائما لوائح الاحتراف؛

2- لعبة كرة القدم هي مصدر رزق رئيسي للاعب المحترف: لا يكتفي لتوافر معنى الاحتراف أن يتصف النشاط الرياضي للاعب بالانتظام والاستمرار بل يلزم فوق ذلك أن يكون الأجر الذي يحصل عليه اللاعب نظير ممارسته لكرة القدم هو مصدر رزقه الرئيسي، ويعتمد عليه اللاعب وبصفة أساسية في معيشته، فاللاعب لا يتقاضى فقط راتبا شهريا بل يحصر كذلك على بدل مسكن سنويا وبدل مواصلات بالإضافة إلى التأمين الشامل ضد الاصابة داخل الملاعب، وفي حالة العجز والوفاة وأيضا التأمين الصحي الذي يشمل العلاج العادي للاعب والكشف الطبي الدوري الإلزامي على اللاعب، كما يحصل على نسبة معينة مقابل الانتقال في حال انتقاله من ناديه إلى نادي آخر؛

3- وجود عقد احتراف بين اللاعب والنادي الرياضي: لاعب كرة القدم المحترف لا يستطيع المشاركة في المباريات أو المسابقات الرسمية التي ينظمها الاتحاد الرياضي لكرة القدم إلا إذا كان مرخصا له بذلك من الاتحاد الرياضي، وعلى هذا فإنه يلزم اللاعب المحترف أن يكون مرتبطا بناديه بعقد احتراف وهذا هو العنصر الأساسي والجوهري الذي يميز اللاعب المحترف عن اللاعب الهاوي، ولهذا نجد أن جميع لوائح الاحتراف التي تنظم احتراف لعبة كرة القدم تنص صراحة على ضرورة وجود عقد بين اللاعب وأحد الأندية.

المطلب الثالث: الاحتراف في كرة القدم للنوادي الجزائرية.

سعت الجزائر- خاصة بعد تزايد الأهمية الاقتصادية للرياضة- إلى تطبيق الاحتراف في المجال الرياضي في سنة 2004 من خلال القانون رقم 10-04 الذي أرسى لمبدأ الاحتراف، واقتصر الأمر على نوادي كرة القدم فقط، غير أن الدخول الفعلي للنوادي الجزائرية في الاحتراف كان في سنة 2010، فقد كانت أولى خطوات الاحتراف الرياضي بتحول النوادي الرياضية من جمعيات ذات طابع رياضي (نوادي هاوية)، إلى شركات تجارية رياضية ذات أسهم وذات مسؤولية محدودة خاضعة لأحكام القانون التجاري، وأخذت البطولة الوطنية لكرة القدم تسمية جديدة وهي البطولة المحترفة، وقد تم انشاء رابطة احترافية مهمتها تسيير البطولة المحترفة، بقسمين "القسم الأول المحترف" والذي يضم 16 نادي محترف، و"القسم الثاني المحترف" والذي يضم 16 نادي محترف.

[1] لحسن تريش، **العراقيل القانونية والمادية التي تواجه نجاح منظومة الاحتراف في كرة القدم الجزائرية – دراسة ميدانية على أندية كرة القدم للرابطتين المحترفتين الأولى والثانية**، رسالة ماجستير في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة المسيلة، 2014، ص ص 10-11.

وذلك بعد دراسة قامت بها لجنة متخصصة على مستوى وزارة الشباب والرياضة متكونة من قانونيين ومحاسبين وتقنيين، كما استندت اللجنة دفتر الشروط الخاص بالجزائر، الذي يحتوي على الاطار القانوني العام الضروري للاحتراف الرياضي وفقا للقوانين العامة للاتحاد الدولي (FIFA)، والتي تتضمن العديد من الشروط والالتزامات سواء من الناحية الرياضية البحتة وأيضا ارتباطها بالناحية التجارية والاقتصادية، والتي يتوجب على كل نادي هاوي استيفائها للالتحاق بالبطولة المحترفة[1].

فالاحتراف الرياضي في الجزائر يقتصر إذن على لعبة كرة القدم، حيث يعود تأسيس النوادي الجزائرية لكرة لكرة القدم إلى الحقبة الاستعمارية إذ تم تأسيس العديد من نوادي كرة القدم مثل: شباب قسنطينة، مولودية الجزائر، شبيبة القبائل واتحاد العاصمة .....، وقد مرت ممارسة كرة القدم في الجزائر بعدة مراحل تطورت عبرها منذ تأسيس الاتحاد الجزائري لكرة القدم سنة 1962، والانضمام إلى الفيفا سنة 1963، وبداية الدوري والكأس في نفس السنة، لتتطور النوادي الرياضية الخاصة بكرة القدم إلى أن وصلت إلى الاحتراف سنة 2010.

وفي هذا السياق يمكن تقسيم المراحل التي مرت بها الجمعيات الرياضية في الجزائر منذ الاستقلال وقبل الدخول إلى الاحتراف، وأهم القوانين التي تحكمها إلى ثلاث مراحل أساسية هي:[2]

1- المرحلة من 1962 -1972: هذه المرحلة سيطر عليها التجديد البسيط للقوانين المستمدة من التشريعات الفرنسية خلال الفترة الاستعمارية، وعلى وجه الخصوص قانون 1901 الذي يحكم الجمعيات، أما بالنسبة لتمويل النوادي الرياضية في هذه الفترة فقد كان يعتمد بشكل أساسي على اشتراكات الأعضاء والمتطوعين بالإضافة إلى ايرادات ضئيلة جدا متأتية من تسير المرافق الرياضية أو عوائد بيع التذاكر، فقد كانت الرعاية هي الشكل الغالب على التمويل في الفترة بين 1962 -1972 رغم وجود عدة محاولات لإيجاد واستحداث آليات وميكانيزمات جديدة لتمويل الأنشطة الرياضة، غير أنها وللأسف لم تصل إلى أي نتيجة؛

2- المرحلة من 1976 – 1988: بداية من 1976 عرف القطاع الرياضي ثورة عميقة في الجانب القانوني والاداري بعد صدور قانون التربية البدنية والرياضية في 10 أكتوبر 1976، والذي أسس لأول مرة لشروط تنظيم ورعاية الأنشطة الرياضية والتي أصبحت تحت إشراف الدولة والتي تسهم في تمويل الجمعيات الرياضة من خلال اشراك السلطات المحلية وكذا المؤسسات الاقتصادية في عملية التمويل، وفي هذا السياق أصبحت الجمعيات الرياضية والاتحادات الرياضية تمول من طرف المؤسسات الاقتصادية، ويعكس هذا التوجه إرادة الدولة والسلطات العمومية في تشجيع الرياضة الوطنية، وفيما يتعلق على وجه الخصوص بالجوانب المتعلقة بالتمويل، فقد وضع قانون التربية البدنية والرياضية مخطط سمح للنوادي الرياضية بـ:

---

[1] رقية صونية بن عكي، **مرجع سابق**، ص 55.

[2] Fouad Siaf, **Contribution a l'étude d'un modèle de management relatif a la stratégie de gestion du** (**capital joueur de football**) thèse doctorat en théorie et méthodologie de l'éducation physique et sportive, université mentouri constantine, 2012, p p 11- 13.

- أن تكون لديها موارد دائمة ومنتظمة وكافية؛
- ضمان الحماية الاجتماعية والمهنية للاعبين؛
- تحفيز الجهات الرياضية على تحقيق نتائج رياضية مقنعة.

لكن ورغم هذه الجوانب الايجابية فإن القانون قد خضع لسلسلة من الانحرافات ترجع أساسا إلى غياب النصوص التطبيقية؛

3- المرحلة من 1988- 2010: وهي مرحلة اقتصادية صعبة للغاية عرفت اصلاحات اقتصادية منحت للمؤسسات الاقتصادية مهام اقتصادية بحتة، بداية من 1988، فقد أتاح أسلوب الإدارة حرية أكبر للشركات الاقتصادية ونتيجة لذلك شهدت الميزانيات المخصصة للجمعيات الرياضية تخصيص موارد لصالح استثماراتها الاقتصادية البحتة، هذه الحالة والتي ميزها وجود الأزمة الاقتصادية وعدم الاستقرار الاقتصادي للبلد والتي شملت أيضا تنظيم وتطوير الرياضة والتي كانت في مرحلة انتقالية بين النظام لاشتراكي والنظام الرأسمالي ما ترك المجال لقراءة وتفسير الأحكام الصارمة الخاصة بالقانون 89-03 وكذا القانون 90-31 المتعلق بالاتحادات والجمعيات الرياضية من قبل السلطات المحلية، المؤسسات الاقتصادية والهيئات العمومية، ومع ذلك عرفت هذه المرحلة استحداث هيكل جديد، ويتعلق الأمر بإنشاء صناديق وطنية وولائية لدعم تدخل الدولة في هذا المجال من خلال صدور المرسوم التنفيذي رقم 06- 364 الصادر في 8 أوت 2006، الذي يحدد الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف والذي يحدد كذلك النظام الأساسي لمختلف أنواع الشركات الرياضية التجارية، بالإضافة إلى صدور التعليمة في 18 رجب 1431 الموافق لـ 1 جولية 2010 والتي حددت نموذج دفتر الأعباء الذي تلتزم به الشركات الرياضية والنوادي المحترفة، وقد أصبحت النوادي الرياضية حاليا شركات اقتصادية حقيقية، تسمح الأحكام العامة الخاصة بها -كباقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى- بالقيام بأي نشاط للإعلان والرعاية والتي تمكنها من تطوير مواردها المالية.

المبحث الثاني: هيكلة النوادي المحترفة حسب التشريع الجزائري.

أدى التطور الكبير الذي حصل في مجال الرياضة ودخولها في عالم الاحتراف إلى تطور الهياكل المنظمة لهذه الرياضات المحتفلة فبرزت إلى الوجود النوادي الرياضية التي أخذت هي الأخرى صفة الاحترافية، والتي أصبحت تنظم وتهيكل مختلف النشاطات الرياضة والاحترافية على الصعيدين الرياضي والاقتصادي، حيث تحولت هذه النوادي الرياضة في العالم وفي الجزائر أيضا إلى شركات ومؤسسات اقتصادية لا تختلف عن أي مؤسسات اقتصادية أخرى.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع النوادي الرياضية.

تعتبر النوادي الرياضية هيئات اجتماعية ذات أهداف رياضية محضة، غير أنها تضم أنواع عديدة سواء من ناحية نوع النشاطات والرياضات التي تنضوي تحتها، وأيضا من ناحية الأهداف الأخرى المختلفة – إلى جانب الأهداف الرياضية– التي تسعى إلى تحقيقها.

1– مفهوم النادي الرياضي:

هنالك عدة تعاريف للنوادي الرياضية منها ما يلي:

التعريف 1: يعرف النادي الرياضي بأنه: هيكل من هياكل التسيير ولإنشائه يتطلب مجموعة من الصفات تتمثل في المنشطين والمسيرين لكل نشاط رياضي، وتحديد أوقات كافية لاستعمال الأجهزة الرياضية، وتنظيم المنافسات والتدريبات[1].

التعريف 2: جمعية مؤلفة من أشخاص طبيعيين تربطهم فكرة رياضية واجتماعية مجازة قانونيا في عملها بصفة دائمة، ولها شخصية قانونية ولا تقصد الربح المادي وإذ كان يجوز لها أن تكون محترفة لنشاط الرياضة[2].

التعريف3: هو هيئة تكونها مجموعة من الأفراد بهدف تكوين شخصية الشباب بصورة متكاملة من الناحية الاجتماعية والنفسية والفكرية والروحية، عن طريق نشر التربية الرياضية والاجتماعية وبث الروح القومية بين الأعضاء من الشباب، واتاحة الظروف المناسبة لتنمية مهاراتهم، وكذلك تهيئة الوسائل وتيسير السبل لشغل أوقات فراغ الأعضاء[3].

التعريف4: النادي الرياضي مؤسسة تهيكل الرياضيين، ويتشكل من عدد من الأعضاء يمكن مقارنته بمجتمع مصغر، كما يتكون من اطارات رياضية كالمدربين، الأطباء، محضرين بدنيين، مختصين في علم النفس

---

[1] بوصلاح النذير، **إدارة الموارد البشرية بالنوادي الرياضية المحترفة كإحدى متطلبات نجاح الاحتراف الرياضي بالجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، المجلد رقم 9، العدد 01، أفريل 2018، ص 109.

[2] محمد سليمان الأحمد وآخرون، **الثقافة بين القانون والرياضة**، دار وائل، العراق، 2005، ص 73.

[3] بوصلاح النذير، **مصادر تمويل الأندية الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، العدد 5، أفريل 2012، ص 237.

الرياضي، وكثير من الرياضيين، يهتم النادي الرياضي برياضة معينة بصفة خاصة ككرة القدم أو كرة السلة، أو يهتم بعائلة رياضية كاملة كألعاب القوى، الدراجات، أو يمكن أن يهتم برياضات متنوعة ومتعددة[1].

التعريف 5: النادي الرياضي أو المؤسسة الرياضية عبارة عن مؤسسات ينشئها المجتمع لخدمة القطاع الرياضي من كافة الجوانب، بحيث يكون لها هيكل تنظيمي يتفق مع حجم هذه المؤسسة وأهدافها بما يعود بالنفع لخدمة ذلك المجتمع متماشيا مع أهدافه[2].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن النادي الرياضي عبارة عن مؤسسة ذات أهداف رياضية مكونة من مجموعة من الأفراد ينشطون في المجال الرياضي سواء كممارسين لرياضة معينة أو مدربين أو مسيرين، هدفه الأساسي ممارسة وتطوير الرياضة بصفة عامة إلى جانب أهداف أخرى سواء مادية أو غير مادية، تختلف من نادي إلى آخر، فهناك من يسعى إلى الكسب المادي وتحقيق الأرباح من خلال الأنشطة الرياضية، وهناك من يسعى لتحقيق أهداف اجتماعية فقط ذات طابع رياضي.

فالنادي الرياضي يهدف إلى تكوين الشخصية المتكاملة للشباب من النواحي الاجتماعية والصحية والفكرية والدينية والنفسية والترويحية عن طريق نشر التربية الرياضية والاجتماعية وبث الروح الوطنية بين الأعضاء وتنمية ملكاتهم المحتفلة وتهيئة الوسائل اللازمة لشغل أوقات فراغهم[3].

وعموما يمكن تلخيص أهداف النوادي الرياضية فيما يلي:[4]

- تربية وتكوين الشباب بترقية الروح الرياضية والوقاية من العنف ومحاربته؛
- زيادة الانتاج ومضاعفة الدخل القومي؛
- العمل على رفع المستوى الفني للألعاب والعمل على نشر وتوسيع الألعاب الأولمبية؛
- تكوين مواطن متكامل من الناحية الفكرية والبدنية والخلقية؛
- العمل على تشجيع الهواية الرياضية والاهتمام بها، بالإضافة إلى ترسيخ المثل الرياضية العليا في حياة أفراده؛
- تحقيق انجازات رياضية عالية؛

---

[1] عبد العزيز دادي، **مرجع سابق**، ص 52.

[2] كريم محمد محمود الحكيم، **إدارة المؤسسات الرياضية**، مؤسسة عالم الرياضة ودار الوفاء لدنيا الطباعة، مصر، 2015، ص 49.

[3] محمد جمال الدين محمد الكلزة، **حوكمة المؤسسات الرياضية، دور الجمعيات العمومية في تفعيل الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012، ص 67.

[4] غنية إفروجن ، **الجانب القانوني والتسيير الاداري لكرة القدم– دراسة حالة بعض النوادي المحترفة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص إدارة وتسيير رياضي، جامعة الجزائر3، 2014، ص ص 108-109.

انظر كذلك: فيصل عبد الله العميري، **واقع تمويل النوادي الرياضية بالمملكة العربية السعودية بين القطاع العام والخاص ودورها في التطوير الاداري والأمني من وجهة نظر مسؤولي النوادي الرياضية في منطقة الرياض**، رسالة ماجستير في العلوم الادارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 2012، ص 16.

- المساهمة في احداث التنمية المتكاملة من النواحي الرياضية والثقافية والاجتماعية أو من أي ناحية تسعى لاكتمال عملية التنمية؛
- الاستفادة من الطاقات الشبابية وتوظيفها لخدمة المجتمع.

2- أنواع النوادي الرياضية:

تتنوع وتتعدد أنواع وأشكال النوادي الرياضية وفقا لعدة معايير فمن ناحية الشكل القانوني لها نجد نوادي رياضية أهلية ونوادي رياضية حكومية، ومن حيث احترافها للنشاط الرياضي نجد النوادي الرياضية الهاوية والنوادي الرياضية المحترفة، ومن حيث نوع النشاط الذي تمارسه نجد نوادي متخصصة في الرياضات الفردية ونوادي متخصصة في الرياضات الجماعية، ومن حيث الدرجة التي تنشط فيها نجد نوادي تنشط في القسم الممتاز، وأخرى في القسم الأول، والقسم الثاني....، وسنقوم باستعراض التصنيف العالمي والجزائري للنوادي الرياضية.

2- 1- التصنيف العالمي للنوادي الرياضية:

تتعدد طرق وأساليب انشاء الأندية وفقا لنوع النشاط الرياضي التي سوف تزاوله فهناك نوادي رياضية شاملة لعدة ألعاب رياضية، والبعض الآخر متخصص في لعبتين أو ثلاثة، والبعض الأخر في لعبة واحدة، ومن هنا نجد أن هدف الممارسة لنوع معين من النشاط الرياضي وكذلك تعدد أشكال الممارسة إنما يكون مرتبط بحالة ووضع النادي الإداري سواء كان بتمويل من الحكومة أو القطاع الخاص، أو أنه على غرار شركة خاصة مثل مانشستر يونايتد، وتضيف موسوعة " ويكيبيديا" أن النوادي الرياضية على مستوى العالم تصنف إلى نوادي رياضية متخصصة في لعبة رياضية واحدة، ونوادي الألعاب الرياضية المتنوعة، وبالرغم من هذا التقسيم إلا أنهم يعملان تحت مظلة اتحاد إقليمي واحد وبالتالي اتحاد دولي واحد، والأمثلة لتلك النوادي الرياضية الفردية كثيرة ففي الولايات المتحدة الأمريكية نجد أندية رياضية كثيرة تتخصص في نشاط رياضي مثل الفرق التي تشارك في الدوري الأمريكي لكرة القدم NBA، ودوري كرة القدم للمحترفين MLS، كذلك تعد نوادي كرة القدم في انجلترا مثل مانشستر يونايتد، نيوكاسل وتشلسي هي نوادي كرة قدم فقط ومن ثم تدخل ضمن تصنيف النوادي الرياضية ذات النشاط الرياضي الواحد، وعلى العكس تتجه النوادي في الدول اللاتينية وفي العديد من مناطق العالم في أوروبا وجنوب افريقيا والشرق الأوسط إلى أن تكون نوادي رياضية شاملة تضم العديد من فروع الأنشطة الرياضية المختلفة ذات الشعبية الكبيرة جدا[1].

[1] رأفت سعيد هنداوي السباعي، **برمجة الأهداف وتطبيقاتها في تحليل الوظائف بالأندية الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012، ص ص 34- 35.

2-2 تصنيف النوادي الرياضية الجزائرية:

حسب المادة 72 من القانون رقم 13-05 المتعلق بتنظيم الأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها، المؤرخ في23 يوليو 2013، يمكن أن تكون النوادي الرياضية متعددة الرياضات أو أحادية الرياضة وتصنف إلى فئتين: النوادي الرياضية الهاوية، والنوادي الرياضية المحترفة.

وعلى العموم تقتصر النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر على أندية كرة القدم الناشطة في البطولة المحترفة (القسم الأول المحترف والقسم الثاني المحترف)، بينما النوادي الهاوية فتضم جميع النوادي الرياضية الأخرى الناشطة في البطولة الهاوية في مختلف الرياضات، ككرة القدم، كرة اليد، كرة السلة .....

2-2-1 النادي الرياضي الهاوي:

عرفت المواد رقم 75 و 76 من نفس القانون أعلاه النادي الرياضي الهاوي بأنه: جمعية رياضية ذات نشاط غير مربح، تسير بأحكام القانون المتعلق بالجمعيات وأحكام القانون المتعلق بتنظيم الأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها، وكذا قانونه الأساسي، ويخضع تأسيسه قبل اعتماده إلى الرأي المطابق للإدارة المكلفة بالرياضة، وتحدد مهامه وتنظيمه وسيره بموجب قانون أساسي نموذجي يحدد عن طريق التنظيم.

وسمي النادي هاويا لأنه يتخذ شكل جمعية رياضية تقوم على نشاط غير مربح، يمارس نشاطا رياضيا بحتا بأبعاده الاجتماعية والثقافية والتربوية، فيسعى أساسا إلى ترقية وتطوير اختصاص أو اختصاصات رياضة لفائدة أعضائه دون اتباع هدف مربح، والسهر على احترام التنظيمات الرياضية وخلق الظروف المادية الضرورية للنشاط الرياضي، بالإضافة لإنشاء منشآت رياضية وتنظيم نشاطات ذات طابع ثقافي وترفيهي لفائدة أعضائه، وكذا تنظيم تظاهرات ومنافسات رياضية والسهر على حماية أخلاقيات الرياضة....، ويمارس النادي الهاوي نشاطاته في مجال الاختصاص الجغرافي للرابطة المنظم إليها (بلدية، ولائية، جهوية أو وطنية)[1].

2-2-2 النادي الرياضي المحترف:

النوادي الرياضية المحترفة هي المؤسسات التجارية التي تهدف إلى زيادة عائداتها (رقم أعمالها)، وحصتها السوقية بهدف تحقيق الأرباح من خلال ثلاث مصادر رئيسية هي: عوائد التذاكر وحقوق البث التلفزيوني، حقوق التسويق، والعوائد الإضافية الأخرى مثل: بيع المنتجات والخدمات الرياضية....[2]

فالنادي المحترف أو النادي الاستثماري هو تجمع للخدمات الرياضية والاجتماعية والتجارية تختلف من حيث التكوين عن الأندية الأهلية، وتقدم هذه الخدمات بهدف الربح المادي، كذلك هو عبارة عن شركة مساهمة تنشأ بين عدد من الأفراد المساهمين لكل منهم حصة وتهدف هذه الشركة إلى الاستثمار في المجال الرياضي[3].

---

[1] عباس فريد، **خصوصية النوادي الرياضية ذات الطابع التجاري**، أطروحة دكتوراه تخصص القانون، جامعة مولود معمري بتيزي وزو، 2015، ص ص 13-14

[2] Gary Tribou et autres, **Management du sport**, Dunod, 4ém édition, paris, 2015, P 9.

[3] محمد أحمد عبده رزق، **استراتيجية تفعيل الاستثمار الرياضي في المؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012، ص 22.

وقد جاء تعريف النادي الرياضي المحترف في الجزائر في المادة 20 من القانون رقم 10/04 المتعلق بالتربية البدنية الرياضية، المؤرخ في 14 أوت 2004، كما يلي: "تعد نوادي رياضية محترفة، النوادي التي تؤسس مهامها على نشاط رياضي دائم بواسطة حصص متنوعة الطبيعة يوفرها أشخاص طبيعيون و/أو معنويون يكون هدفها تحقيق نتائج رياضية مقابل أجرة تمويل النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر".

المطلب الثاني: الشكل القانوني للنوادي الرياضية المحترفة وشروط تأسيسها.

تأخذ النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر من الناحية القانونية صفة الشركة الرياضية التجارية ولا تختلف كثيرا عن بقية الشركات التجارية الأخرى سواء من حيث الشكل أو الخصائص أو شروط التأسيس.

أولا: الشكل القانوني للنوادي الرياضية.

حسب المادة 78 من القانون المتعلق بتنظيم الأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها، يعد النادي الرياضي المحترف شركة تجارية ذات هدف رياضي يمكن أن يتخذ أحد أشكال الشركات التجارية الآتية:

- المؤسسات ذات الشخص الوحيد الرياضية ذات المسؤولية المحدودة؛
- الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة؛
- الشركة الرياضية ذات الأسهم.

فالنوادي الرياضية المحترفة إذن عبارة عن شركات رياضية تجارية تأخذ نفس خصائص الشركات التجارية العادية (شركات الأموال)، وبعض أشكالها، وتخضع لأغلب شروطها، وعلى العموم نجد هنالك ثلاث أنواع للشركات الرياضية التجارية وهي:

1- المؤسسات ذات الشخص الوحيد الرياضية ذات المسؤولية المحدودة:

وهي شركة رياضية تجارية مسيرة بأحكام القانون التجاري الجزائري، وتنطبق عليها الأحكام الخاصة بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، واستنادا إلى المادة 564 من ق ت ج يمكن تعريف الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة بأنها: " شركة تؤسس من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، وإذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة طبقا للفقرة السابقة لا تضم إلا شخصا واحدا 'كشريك وحيد ' تسمى هذه الشركة مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وتعين بعنوان للشركة يمكن أن يشتمل على اسم واحد من الشركاء أو أكثر على أن تكون هذه التسمية مسبوقة أو متبوعة بكلمات 'شركة رياضية ذات مسؤولية محدودة ' أو الأحرف الأولى منها أي ش.ر.م.م، وبيان رأسمال الشركة".

فالمؤسسة الرياضية ذات الشخص الوحيد شركة تجارية بحسب الشكل تأخذ شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة المقررة في التقنين التجاري ويمكن تعريفها على أنها تلك المؤسسة التجارية التي يكون موضوعها المشاركة في

التظاهرات والمنافسات الرياضية الاحترافية وتتأسس بحكم الإرادة المنفردة للمساهم الوحيد والذي يمارس جميع السلطات فيها ولا يتحمل الخسائر إلا في حدود الحصة التي ساهم بها[1].

2- الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة:

يأخذ هذا النوع من الشركات شكل الشركة التجارية ذات المسؤولية المحدودة المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري، وتخضع لنفس شروطها.

ويمكن تعريف الشركة الرياضية التجارية ذات المسؤولية المحدودة بأنها شركة تجارية بحسب الشكل تؤسس على نموذج الشركة ذات المسؤولية المحدودة المعروفة في القانون التجاري، موضوعها المشاركة في التظاهرات والمنافسات الرياضية الاحترافية، كما يمكن لها القيام بجميع النشاطات التجارية المرتبطة بهدفها[2].

3- الشركة الرياضية ذات الأسهم:

ويقابلها في القانون التجاري شركات المساهمة والتي يمكن تعريفها استنادا إلى نص المادة 592 من ق ت ج بأنها الشركة التي يقسم رأسمالها إلى حصص وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة.

فالشركة الرياضية ذات الأسهم هي شركة تجارية موضوعها الأساسي القيام بالأنشطة الرياضية على سبيل الاحتراف، والمشاركة في مختلف التظاهرات والمنافسات ذات العلاقة بنشاطها الرئيسي، وتتكون من شركاء قد يكونون أشخاص طبيعيين أو معنويين أو نادي رياضي.

وتتميز الشركة الرياضية ذات الأسهم بمجموعة من الخصائص منها:[3]

- تأسيسها من طرف مساهمين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين عموميين أو خواص، على أن يكون من بينهم نادي رياضي هاو، أو جمعية رياضية؛
- موضوعها المشاركة في جميع التظاهرات الرياضية الاحترافية وكل النشاطات المرتبطة بها، بالإضافة إلى امكانها القيام بجميع العمليات التجارية والمالية، المنقولة أو العقارية المرتبطة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعها؛
- يقسم رأسمالها إلى أسهم اسمية ذات قيمة متساوية مسجلة في حساب شخصي وقابلة للتداول من الحساب إلى الحساب، وتنتج عنها نصيب من الأرباح والاحتياط وفائض التصفية.

---

[1] عباس فريد، **مرجع سابق**، ص 73.

[2] **نفس المرجع**، ص 70.

[3] **نفس المرجع**، ص 77.

ثانيا: شروط تأسيس النوادي الرياضية المحترفة.

يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي تأسيس النوادي الرياضية المحترفة والتي هي في الأساس شركات رياضية تجارية تأخذ أحد الأشكال السالفة الذكر، وفق عدة شروط، ويمكن تأسيس هذه الشركات الرياضية إما من طرف نادي رياضي أو من طرف شخص طبيعي أو معنوي، حيث يخضع تأسيس الشركات الرياضية إلى مجموعة من الشروط، فإلى جانب الشروط العامة المنطبقة على الشركات التجارية العادية نجد هنالك شروط خاصة واردة في قانون الرياضية، تخضع لها النوادي الرياضية المحترفة باعتبارها شركات رياضية، وسنقوم فيما يلي باستعراض أهم هذه الشروط الخاصة بتأسيس الشركة الرياضية.

1- شروط تأسيس شركة تجارية رياضية من طرف النادي الرياضي:

لتأسيس شركة رياضة تجارية من طرف نادي رياضي يتوجب استيفاء الشروط التالية:[1]

- أن يكون النادي مؤسس بصفة قانونية طبقا لما نص عليه القانون 90.31 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 المتعلق بالجمعيات، وكذا القانون رقم 10.04 المؤرخ في 14 أوت 2004 المتعلق بالتربية البدنية والرياضية واللذان يحددان ضوابط تأسيس نادي رياضي؛
- أن تبلغ ايرادات النادي وأجوره خمسين مليون دينار بعنوان السنة المالية الأخيرة ويقصد بالإيرادات والأجور ما يلي:
  - الايرادات الناجمة عن الدخل المدفوع الأجر مهما كانت نوعها أو الأقساط المخصصة للنادي طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
  - الايرادات الاشهارية أيا كانت طبيعتها؛
  - الايرادات الناجمة عن تحويلات الرياضيين؛
  - حاصل حقوق البث التلفزي والاذاعي والسينمائي أو أي دعم سمعي بصري مدفوع للنادي؛
  - الاعانات والمساهمات الواردة من الدولة والجماعات المحلية والاتحاديات والرابطات أو من كل هيئات عمومية أو خاصة؛
  - المساعدات والمساهمات المالية لكل شخص اعتباري من القانون العام أو الخاص؛
  - الهبات والوصايا؛
  - مداخيل الأملاك الخاصة أو المستغلة عن طريق الامتياز؛
  - أقساط الأرباح الناجمة عن عقود الرعاية والتجهيز وتسويق صورة الرياضي أو مجموعة الرياضيين؛
  - كل الموارد الأخرى التي يسمح بها التشريع والتنظيم المعمول بهما؛

[1] مُحَمَّد زخزاخ ومُحَمَّد المنيعي، **ضوابط تأسيس الشركة التجارية الرياضية بين القواعد العامة والنشاطات المقننة**، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 4 جوان 2016، ص ص 427-429.

- الرواتب والمنح والتعويضات أيا كانت طبيعتها الممنوحة للمستخدمين الاداريين والتقنيين وكذا الرياضيين وتأطيرهم.

➢ عندما يحوز النادي أكثر من ثلث رأسمال الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة أو يكون الشريك الوحيد في المؤسسة الرياضية ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة يمكنه أن يقدم مساهمته في شكل منشأة رياضية مطابقة للمقاييس المعمول بها، كما يمكنه انجاز كل المنشأة الرياضية بوسائله الخاصة؛

➢ يجب على النادي الرياضي والمؤسسة الرياضية ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة أو الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة توقيع اتفاقية تحديد النشاط التابع للنادي الموقع للاتفاقية والنشاطات التابعة للمجال الاحترافي الواقعة على مسؤولية النادي والشركة على التوالي، يجب أن تنص الاتفاقية على ما يلي:

- توزيع النشاطات المرتبطة بالتكوين الرياضي بين النادي والشركة؛
- كيفيات مشاركة الشركة في النشاطات التي تبقى تحت مسؤولية النادي؛
- شروط استعمال الميادين والبيانات والمنشآت من احدى الطرفين وعند الاقتضاء علاقات هذه الأطراف مع مالك هذه التجهيزات؛
- شروط استعمال الشركة لتسمية والعلامة أو أية اشارات مميزة اخرى يمتلكها النادي وكذا المقابل المستحق من الشركة للنادي مقابل هذا الاستعمال؛
- مدة الاتفاقية وكيفيات تحديدها التي يجب ألا تدرج امكانية التجديد الضمني وكذا كيفيات فسخها بعد إشهار مسبق لمدة لا تفوق ثلاثة أشهر؛
- يجب أن تكون وظائف مسير النادي الرياضي أو مسير الشركة تمارس من قبل أشخاص طبيعيين مختلفين أي لا يمكن الجمع بين الوظيفتين؛
- كما أنه لا يمكن لأي مسير نادي رياضي أن يتقاضى أجرا أيا كان شكله سواء من الشركة، وأي مسير شركة أن يتقاضى أجرا من طرف النادي الرياضي؛
- تعرض الاتفاقية على موافقة الوزير الكلف بالرياضة.

2- شروط تأسيس الشركة التجارية الرياضية من طرف شخص طبيعي أو معنوي.

تتمثل شروط التأسيس من طرف شخص طبيعي أو معنوي في ما يلي:[1]

➢ لتأسيس شركة رياضية من طرف شخص طبيعي أو معنوي يجب أن يكون له جنسية جزائرية وهنا المشرع استبعد كل أجنبي في عملية التأسيس وذلك من أجل تشجيع المستثمر الوطني، إذ أنه لم يشترط لحامل

[1] محمد المنيعي، **الشركات التجارية الرياضية في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة الجزائر1، 2013، ص ص 39-40.

الجنسية أن يكون مقيما في الجزائر بحيث يفهم من خلاله نية المشرع بفتح مجال واسع للمشاركة من طرف كل حامل للجنسية الجزائرية؛

- أن يوفر الشخص الطبيعي أو المعنوي منشأة رياضية مطابقة للمقاييس القانونية المعمول بها سواء بأنفسهم أو عن طريق مساهميهم أو شركائهم، كما يمكنهم انجازها بوسائلهم الخاصة؛
- الاكتتاب في دفتر الأعباء الذي حددت نموذجه الاتحادية.

المطلب الثالث: مهام والتزامات النوادي المحترفة.

باعتبار أن النوادي الرياضية المحترفة شركات رياضية تجارية فلها مجموعة من المهام وملزمة بمجموعة من الالتزامات على الصعيدين الرياضي من جهة والاقتصادي والقانوني من جهة أخرى.

أولا: مهام النوادي المحترفة:

حددت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 15-73 المؤرخ في 16 فبراير 2015 المتعلق بضبط الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف والمحدد للقوانين الأساسية النموذجية للشركات الرياضة الجزائرية، مهام النادي الرياضي المحترف الجزائري بما يلي:

- المشاركة في مختلف المنافسات الرياضية الوطنية والدولية؛
- القيام بعمليات التكوين لفائدة الرياضيين والمؤطرين واحداث مراكز تكوين المواهب الرياضية؛
- ضمان تدريب رياضيي النادي وتأطيرهم أو كل فريق آخر وتحضيرهم وتجميعهم؛
- المشاركة في انتقاء المواهب الرياضية الشابة وكشفها وتوجيهها؛
- العمل على تربية وترقية منخرطي النادي والمساهمة في ترقية الروح الرياضية؛
- تنظيم التظاهرات والعروض والمنافسات الرياضية المدفوعة الأجر؛
- احداث كل منشأة رياضية أو استغلالها في إطار التنظيم المعمول به وتسيير وصيانة أملاك النادي؛
- منح الرواتب لرياضيي النادي ومؤطريه ضمن احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- القيام بكل نشاط إشهار ورعاية وتكفل من شأنه المساهمة في تطوير مواره المالية؛
- القيام بكل أنشطة تجارية أو استثمار من شأنها تطوير موارده وضمان بقاءه؛
- تنظيم كل نشاط استراحة وترفيه لفائدة الشباب والجمهور.

ثانيا: التزامات النوادي الرياضية.

حددت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 15-73 المؤرخ في 16 فبراير 2015 المتعلق بضبط الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف والمحدد للقوانين الأساسية النموذجية للشركات الرياضة الجزائرية، التزامات النادي الرياضي المحترف والتي تشمل الجوانب الرياضية والقانونية والمحاسبية، بالإضافة إلى الاكتتاب في دفتر الأعباء المحدد من طرف الاتحادية الجزائرية لكرة القدم FAF، حسب ما نصت به المادة 4 من نفس القانون، وكذا الشروط

المتعلقة بالمنشآت الرياضية التي تلتزم النوادي المحترفة بها، والجانب التأطيري، ويمكن تلخيص هذه الالتزامات فيما يلي:

1- الجانب الرياضي: يلتزم النادي الرياضي المحترف بـ:

- القيام بالتزاماته في الوقاية من العنف في المنشآت الرياضية ومكافحته، لاسيما من خلال وضع لجنة للمناصرين طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- اتخاذ كل التدابير التي من شأنها تحسيس رياضييه ومؤطريه من أجل التنظيم والسير الحسن للتظاهرات والمنافسات الرياضية وتأمينها قصد تفادي كل أعمال العنف في المنشآت الرياضية؛
- الامتناع عن كل مساس بنزاهة اللعبة أو المنافسة وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ضمان الاتصال مع الهيئات والهياكل المعنية، الحماية والمتابعة الطبية للرياضيين والتأطير الرياضي؛
- العمل على الوقاية من تعاطي المنشطات ومكافحتها في إطار الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

2- الجانب القانوني: وتشمل ما يلي:

- الامتثال للقوانين الأساسية وتنظيمات الاتحادية أو الاتحاديات والرابطات التابع لها والانضمام إليها؛
- احترام كل المقاييس والتعليمات في ميدان المصادقة وأمن المنشآت الرياضية؛
- احترام قواعد المراسيم والتشريعات الرسمية المتعلقة بالمنافسات والتظاهرات الرياضية؛
- اكتتاب جميع التأمينات التي تتضمن مسؤوليته ضد المخاطر التي يمكن أن تحدث لأعضائه ورياضييه وتأطيره للجمهور طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

3- الجانب المالي والمحاسبي: تتمثل الالتزامات المالية والمحاسبية للنادي الرياضي المحترف فيما يلي:

- تقديم لغرض المراقبة، الحصيلة الأدبية والمالية وكذا كل الوثائق المرتبطة بسيره وتسييره بطلب من هيكل مراقبة تسيير الاتحادية وبطلب من الادارة المكلفة بالرياضة والسلطات المؤهلة لذلك؛
- العمل على زيادة في رأسماله الاجتماعي بحصص جديدة في إطار القوانين والتنظيمات المعمول بها لضمان التوازن المالي للشركة الرياضية التجارية؛
- اعداد الجرود والوثائق المحاسبية المختلفة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- تعيين محافظ حسابات أو عدة محافظين للحسابات.

4- دفتر الشروط: تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 15-73 على ضرورة اكتتاب النادي المحترف لدفتر شروط يضبط لا سيما الشروط والالتزامات التقنية التي يجب استيفاؤها للمشاركة وادماجه في منظومات التظاهرات والمنافسات الرياضية تحت اشراف الاتحادية الرياضية الوطنية المعنية، والذي يحدد نموذجه بقرار من الوزير المكلف بالرياضة؛

5- جانب المنشآت: وتشمل جملة الشروط المتعلقة بجانب المنشآت الرياضية التي يجب أن يمتلكها النادي الرياضي المحترف والمنصوص عليها في القانون رقم 10/04، والذي حدد الالتزامات والشروط المتعلقة بالمنشآت التي تلتزم بها النوادي للدخول في الاحتراف، حيث يتوجب على كل نادي محترف:[1]

- في بداية كل موسم رياضي على الفريق أن يبرر وجود – لكل الموسم الرسمي- ملعب يحتضن تدريباته طوال السنة، هذا التبرير يجب أن يكون مسند بوثيقة رسمية تؤكد إما بسند ملكية أو بعقد أو بإيجار أو باتفاق؛
- يشترط أن يكون للملعب منصة يمكن لها أن تستقبل على الأقل 5000 مكان جلوس لكنه يسمح لفترة انتقالية مدتها خمس سنوات ابتداء من الموسم الرياضي 1999/ 2000 سعة أدناها 8000 مكان؛
- يجب أن تكون أرضية الملعب من العشب الطبيعي وفي حالة جيدة لكنه يسمح مؤقتا بالعشب الاصطناعي لمدة انتقالية مدتها خمس سنوات؛
- كذلك على الفريق أن يكون بحوزته على الأقل ملعب ملحق؛
- يجب أن يحتوي الملعب على فرق الملابس وكذا منصة خاصة بالصحافة لاستقبال الصحافة المكتوبة مجهزة بغرف للاستعمال الخاصة للصحافة المذاعة (الإذاعة والتلفزيون)؛
- يحتوي الملعب على نظام إضاءة كاف للسماح بإجراء مباريات في الليل.

6- الجانب التأطيري: يعتبر من ألوان التأطير كل الممارسين على الخصوص لوظائف الاشراف أو مهام التنظيم والتسيير والتكوين والتعليم والتدريب والتنشيط والمساعدة الطبية داخل هياكل التنظيم والتنشيط للمنظومة، حيث يجب أن يكون تأطير الفريق دائم ويكون تحت سلطة مدير أعمال عام (رئيس الفريق)، وكذلك:

- تأطير طبي يتكون من مدير تقني، مدرب مختص، محضرين بدنيين يستجيبوا إلى شروط الكفاءة؛
- التأطير الاداري يجب أن يحتوي على مسؤولية بدرجة مدير إداري (إطار في الرياضة أو شخص له حبرة في التسيير على مستوى الهيئات الرياضية) أو أمين عام؛
- المتابعة أو اعطاء دروس في التكوين وتحسين الأداء والمشاركة في الندوات واللقاءات الخاصة بالرياضة[2].

---

[1] عيسى الهادي وكمال رعاش، **الاحتراف الرياضي في كرة القدم – دراسة مقارنة" مشروع الجزائر نموذجا"**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2012، ص 113.

[2] مخلوف منجحي، **الجانب القانوني لاستثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الإدارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2015 ص 138.

المبحث الثالث: واقع النوادي المحترفة في الجزائر.

تعتبر النوادي الرياضية المحترفة في التشريع الجزائري شركات رياضية تجارية خاضعة للقانون التجاري الجزائري، وتتميز أنشطتها وموجوداتها بنوع من الخصوصية مقارنة ببقية الشركات التجارية الأخرى، هذه الخصوصية في الأنشطة أدت إلى وجود خصوصية في أنشطتها الرئيسية كالتمويل وكذا في التحديات والعراقيل التي تواجهها.

المطلب الأول: النظام المحاسبي للنوادي المحترفة (النظام المحاسبي المالي).

تعتبر النوادي الرياضية المحترفة حسب التشريع الجزائري شركات تجارية خاضعة لأحكام القانون التجاري، وفيما يخص الجانب المحاسبي فهي تقوم بتقييم أنشطتها بالاعتماد على قواعد النظام المحاسبي المالي، حيث تشمل النوادي المحترفة مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي دخل حيز التطبيق في الجزائر منذ سنة 2010، وتزامن تطبيقه وتعميمه على كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع دخول النوادي الرياضية إلى الاحتراف وتحولها إلى مؤسسات اقتصادية.

حيث ينص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية وهي: **الشركات التجارية الخاضعة لأحكام القانون التجاري**، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، بالإضافة إلى كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية بسيطة[1].

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

أسس النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1438 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، ودخل حيز التطبيق في جانفي 2010، وبذلك حل محل المخطط الوطني المحاسبي PCN.

وهو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي)، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2].

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبة، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في

---

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، les pages bleues، الجزائر، 2011، ص ص 14-15.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 26.

الاستغلال، القيم القابلة للفهم الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني[1].

2- المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي:

حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب توفرها أو الاخذ بها بعين الاعتبار عند اعداد القوائم المالية والتي تشمل:[2]

- **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به؛
- **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل؛
- **الدلالة:** يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية؛
- **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين، بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم؛
- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والايرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها؛
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعني التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الايجار ضمن عناصر الميزانية.

كما أضاف المرسوم التنفيذي لقانون النظام المحاسبي المالي بعض المبادئ منها:[3]

- استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها؛

---

[1] بشير بن عيشي وعمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS – IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص 228.

[2] مراد ايت محمد، وسفيان بحري، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف"**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، جامعة البليدة، 2009، ص 4.

[3] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، دار جيلطي للنشر، الجزائر، 2009، ص 8.

- احترام اتفاقية الوحدة النقدية، أي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري؛
- مبدأ الأهمية النسبية، أي أن الكشوفات المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية؛
- مبدأ الحيطة والحذر، لإعداد الكشوف المالية وحساب نتيجة الدورة، يجب أن لا نبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج، كما يجب أن لا نقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

3- أهداف النظام المحاسبي المالي:

تتمثل أهم أهداف النظام المحاسبي فيما يلي:[1]

- تقديم معلومات مالية دقيقة ومفهومة وموثوق بها دوليا؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية والأداء تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة سواء للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بينها وبين عدة مؤسسات أخرى تمارس نفس النشاط، أو تعمل في نفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه، أي في الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- الاستفادة من مزايا معايير المحاسبة الدولية من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية
- تطوير النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: مصادر تمويل النوادي الرياضية المحترفة.

تعتبر وظيفة التمويل وتزويد المؤسسات الرياضية بمختلف أنواعها ومنها النوادي الرياضية بالموارد المالية من أهم الوظائف الادارية، حيث يتعين عليها البحث في أنجع وأفضل البدائل التمويلية المتاحة لتمويل أنشطتها، والوفاء بالتزاماتها المختلفة، ويحكم وظيفة التمويل الرياضي الخاص بالمؤسسات الرياضية قوانين وشروط خاصة تختلف في بعض الأحيان عن التمويل في المؤسسات الاقتصادية الكلاسيكية من حيث المصادر سواء الداخلية منها أو الخارجية.

---

[1] Merouani Samir, **Le projet du nouveau système comptable algérien anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, L'école supérieure de commerce, Alger, 2008, p 94.

أنظر كذلك: علي سماي وخلف الله بن يوسف، **مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات الاقتصادية بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF**، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 7، العدد 1، ص 179.

أولا: مفهوم التمويل الرياضي:

التمويل الرياضي يعني عملية البحث عن الأموال اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة الرياضية، وتخصيص هذه الأموال لتحقيق أهداف المؤسسة وفقا لإتباع نظام مالي يحقق أفضل النتائج[1].

ويعرف أيضا بأنه عملية البحث عن الموارد المالية للإنفاق على الأنشطة المرتبطة بالمجال الرياضي، حيث يلعب دورا مهما في حل المشاكل الموجودة على مستوى الأندية من الناحية المالية خاصة في ظل الدخول إلى عالم الاحتراف[2]، فالتمويل الرياضي يشمل مجموع الموارد المالية والفنية التي تحصل عليها الهيئة الرياضية سواء كانت ايرادات ذاتية أو تبرعات أهلية وإعانات حكومية[3].

أما بالنسبة لمصادر التمويل الرياضي للنوادي الرياضية بالدول فتختلف باختلاف النظم والأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية بها، ففي حين نجد أن معظم الأندية الرياضية في الدول المتقدمة تتبع نظام اقتصاد السوق بها، وتعتمد على أسلوب التمويل الذاتي، ونجد العديد من الأندية في هذه الدول يمتلكها أفراد أو شركات أو مساهمون، وتدار بأسلوب إدارة المؤسسات التجارية التي تهدف إلى تحقيق الربح المادي، بالإضافة إلى الترويج والدعم لسمعة ومكانة الجهات المالكة لها، أما في دول العالم الثالث فيختلف الوضع من دولة إلى أخرى وإن كانت الأندية الرياضية في العديد من هذه الأقطار تعتمد على مساعدة الدولة كمصدر رئيسي للتمويل، إلا أن بعضها بدأ يوفر مصادر إضافية للتمويل عن طريق استثمار الحقوق التجارية للأنشطة التي ينظمها، ومنها من أصبح يعتمد كليا على هذه المصادر[4].

ثانيا: مصادر تمويل النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر:

عموما يمكن تقسيم مصادر تمويل النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية .

1- مصادر التمويل الداخلية.

وهي الايرادات ومجموع الأموال التي يحصل عليها النادي بنفسه من مصادره الداخلية نتيجة للقيام بأنشطته وتتمثل في:

1-1- التسويق الرياضي:

وهو أهم مصدر يستخدمه النادي الرياضي لتمويل أنشطته المختلفة، ويعرف التسويق الرياضي بأنه ذلك الجزء الديناميكي المعقد في كل عمل تجاري رياضي، وعملية تصميم وتنفيذ أنشطة الانتاج وتسعير وتوزيع السلع

---

[1] علية عبد المنعم حجازي وحسين أحمد الشافعي، **استراتيجية للتسويق الرياضي والاستثمار بالمؤسسات الرياضية المختلفة**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2009، ص 26.

[2] بوصلاح النذير، **مصادر تمويل الأندية الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، العدد 5، أفريل 2012، ص 327.

[3] مؤمن عبد العزيز عبد الحميد وعبده محمود عبد الحليم، **استثمار المنشآت الرياضية في الوطن العربي**، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص 64.

[4] مُحَمَّد صبحي حسانين وعمرو أحمد جبر، **اقتصاديات الرياضة (الرعاية والتسويق والتمويل)**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2013، ص 255.

والخدمات وترويج الأفكار الرياضية لإشباع احتياجات أو رغبات المستهلكين مع تحقيق أهداف المنظمات الرياضية بما لا يتعارض مع القيم التربوية للرياضة[1].

وتجدر الاشارة إلى أن هنالك اختلاف جوهري بين التسويق الرياضي marketing sportif والتسويق عبر الرياضة marketing à travers le sport، "**فالتسويق الرياضي** يعود بالأساس إلى استخدام المزيج التسويقي من طرف الأندية كمنظمات أعمال تقليدية لتلبية حاجات المستهلك الرياضي لتحقيق أهداف معينة[2] "، **أما التسويق عبر الرياضة** " فهو يمثل مجموعة الأنشطة والجهود التي تقوم بها منظمات أعمال لا تشكل الرياضة موضوع نشاطها الرئيسي، ولكنها تسعى للترويج لعلامتها التجارية ومنتجاتها عبر الأنشطة الرياضية[3]" في إطار ما يعرف بالرعاية الرياضية (sponsoring)، ويمكن تلخيص أهم أشكال التسويق الرياضي فيما يلي:[4]

- الترخيص باستخدام العلاقات والشعارات على المنتجات ووسائل الخدمات؛
- الإعلان على ملابس وأدوات اللاعبين؛
- الإعلان على المنشآت الرياضية؛
- استثمار المرافق والخدمات في الهيئات الرياضية؛
- عائدات تذاكر الدخول للمباريات والمناسبات الرياضية؛
- عائدات انتقال اللاعبين؛
- حقوق البث التلفزيوني للأنشطة والمناسبات الرياضية؛
- الاعلان في المطبوعات والنشرات والبرامج الخاصة بالأنشطة الرياضية.

1-2- الأرباح المحتجزة:

تمثل الأرباح المحتجزة مصدرا داخليا يستخدم لتمويل الاحتياجات المالية طويلة الأجل للمؤسسة الرياضية، وتعرف الارباح المحتجزة على أنها: " أرباح تحققت غير أن المؤسسة قررت احتجازها لتمويل عملياتها وعدم توزيعها على المالكين، وتمثل الجزء من الأرباح الذي يتم الاحتفاظ به لغرض إعادة استثماره، كما تستخدم الأرباح المحتجزة في حالة المؤسسة التي تعاني مشاكل مالية كتلك التي ترغب في تخفيض ديونها أو تلك التي تواجه ظروفا اقتصادية متقلبة[5].

---

[1] علاء الدين حمدي أحمد، **استراتيجية تسويق خدمات النشاط الرياضي**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2011، ص 30.

[2] David Shilbury and others, **Stratigic sport marketing**, 3 rd edition , Allen & Uniwin, Australia, 2003, p15 .

[3] مُحَمَّد دميش، **الاقتصاد الرياضي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 4، 2010، ص 187.

[4] عبد النعيم دفرور والياس شاهد، **دور الرعاية الرياضية في تحقيق الأهداف الاتصالية للمؤسسة – دراسة عينة من المؤسسات الممولة للنوادي الرياضية**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، جوان 2016، ص 306.

[5] حمزة غربي وبراق مُحَمَّد، **السياسة المالية للمؤسسة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2015.

2- مصادر التمويل الخارجية:

وهي مجموع الايرادات المالية التي يتحصل عليها النادي من أطراف خارجية سواء بمقابل أو بدون مقابل وتشمل كل من الهبات والاعانات والرعاية الرياضية وعدة مصادر أخرى نستعرض أهمها فيما يلي:

2-1- الاعانات:

وهي النواتج والايرادات المالية التي يحصل عليها النادي من الدولة أو الجماعات المحلية بدون مقابل، وهي تحويل لموارد ووسائل حكومية إلى النادي المحترف ويكون هدف الدولة من خلال منح هذه الاعانات تشجيع هذه الأندية ودعمها ماليا في اطار سياسة الدولة لدعم وترقية الرياضة والأنشطة الرياضية، بالمقابل على النادي الالتزام بمجموعة من الشروط التي تحددها، ومن بين هذه الاعانات نجد: الاعانات المقدمة من طرف الفيدرالية الجزائرية لكرة القدم (FAF)، الاعانات المقدمة من الجماعات المحلية ممثلة في البلدية، الولاية، مديرية الشباب والرياضة، وكذا الاعانات المقدمة من طرف وزارة الشباب والرياضة MGS، بالإضافة إلى الاعانات المقدمة من طرف الرابطة المحترفة لكرة القدم LFP، وتتخذ الاعانات شكلين هما اعانات استغلال واعانات تجهيز:

- **اعانات الاستغلال (الاستثمار)**: وهي الاعانات التي يستفيد منها النادي لتمويل أنشطته الطويلة الأجل[1]، وهي اعانات تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى النادي إذا ما التزم بتطبيق بعض الشروط المحددة؛
- **اعانات التجهيز**: وهي الاعانات التي يستفاد منها من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو انشائها[2]، وهي اعانات مرتبطة بتمويل التثبيتات كالحافلات والعتاد والتجهيزات الرياضية المختلفة.....،

2-2- الهبات:

وهي مجموع المساعدات المالية التي يتلقاها النادي من كبار رجال الأعمال والمؤسسات الاقتصادية الخاصة، ومن مناصري وعشاق النادي والتي تكون بدون مقابل؛

2-3- الرعاية الرياضية:

وتشمل مجموع العوائد المالية التي يحصل عليها النادي من مختلف الرعاة بموجب عقد بين الطرفين، مقابل وضع اسم وشعار الشركة الراعية على أقمصة اللاعبين وعلى لافتات الملعب ....، حيث تعرف الرعاية الرياضية بأنها: "تقديم المساعدة المالية أو ما يشابهها إلى احدى الأنشطة الرياضية بواسطة مؤسسة تجارية بغرض الحصول على أهداف تجارية[3]"، "فالرعاية الرياضية عملية تبادل متوازنة بين المستثمر (التجاري أو العمومي) وبين النادي الرياضي أو الرياضي المحترف، وعادة ما تكون شروط التبادل التجاري ذات طبيعة اقتصادية كما قد تكون

---

[1] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، ب د ن، الجزائر، 2014، ص 212.

[2] **نفس المرجع**، ص 211.

[3] محمد رائد السطري، **الادارة الرياضية**، دار جليس الزمان، الأردن، 2014، ص 174.

رمزية[1]"، فالسبونسورينغ من وجهة نظر المؤسسة الراعية "تقنية اتصال تهدف إلى استقطاب الجماهير المهتمة بحدث رياضي ما من خلال رابط مشترك بين هذا الحدث والمؤسسة، بهدف الترويج للمؤسسة ولمنتجاتها، ولعلامتها التجارية، والاستفادة منها لتحسين صورتها[2]"، أما من وجهة نظر النادي فهي مصدر تمويل يستغله النادي لتمويل مختلف أنشطته والوفاء بالتزاماته، "من خلال موافقته على ربط نفسه مع الجهة الراعية للسماح لهذه الأخيرة بالاستفادة من الصورة أو المشاعر المتولدة عن الحدث الرياضي له أو النادي نفسه[3]".

وعند الحديث عن السبونسورينغ نتحدث عادة عن المساهمات المالية، المادية أو الخدماتية التي تقدم لرياضي أو منظمة رياضية (نادي محترف)، فهي تأخذ عدة أشكال في الرياضة، بدءا بدعم رياضي أو نادي رياضي، ثم رعاية منافسة أو تظاهرة رياضية[4]، وتوجد عدة طرق تستعملها هذه المؤسسات لرعاية الأحداث الرياضية بصفة عامة والنوادي الرياضية بصفة خاصة.

وتتمثل هذه الطرق في:[5]

- **الدعم المالي:** حيث تقوم من خلاله المؤسسة الراعية بتقديم الأموال للفرق والمنظمات الرياضية (النادي الرياضي المحترف)؛
- **الدعم المادي:** حيث تضع المؤسسة الراعية كل الامكانيات من العتاد والمخزون في متناول النادي الرياضي؛
- **الدعم التكنولوجي:** تقدم من خلاله المؤسسة الراعية العتاد التكنولوجي الذي يساعد على اجراء الرياضة وتقديم الخبرة المؤهلة لتشغيل هذا العتاد.

2-4- التمويل بالاقتراض:

هو التمويل الذي يتم الحصول عليه من مستثمرين ليس لهم حق الملكية، إذ يقتصر دورهم في اقراض رأس المال مقابل عائد معين، وينقسم هؤلاء المقرضين إلى قسمين رئيسيين هما: مقرضي رأس المال قصير الأجل ومنهم

---

[1] Gary Tribou, **sponsoring sportif**, Economica, paris, 2002. P19.

[2] Rim Zouaoui, **impact du sponsoring sportif de la marque sur la valeur des entreprises tunisiennes** , thèse de doctorat du sport politiques et transformations sociales, spécialité management du sport, université paris- sud, France, 2013, p 16.

[3] Wladmir Andreff and Stefan Szymanski, **Handbook on the Economics of Sport**, Edward Elgar, UK, 2006, p 49.

[4] تهتان موارد، وموزاوي عبد القادر، **دور الرعاية الرياضية الابتكارية في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة متعامل الهاتف النقال جيزي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 10، العدد 1، 2017، ص 622.

[5] مُحَّد بن بوزيان وآخرون، **علاقة السبونسورينغ (الرعاية) الرياضي بتنمية المنتج في المؤسسة الجزائرية، دراسة استطلاعية**، les cahier du MECAS، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، العدد 6، ديسمبر 2010، ص 123.

الدائنون التجاريون (الائتمان التجاري) والمؤسسات المالية وخاصة البنوك، وكذا مقرضي رأس المال طويل الأجل ومنهم المؤسسات المالية والاقتراض عن طريق إصدار السندات[1].

2-5- الاستئجار:

الأصل أن تشتري الشركة أصولها الثابتة وتسجلها في قوائمها المالية، غير أن ثمة وسيلة أخرى تستطيع الشركة الرياضية أن تحصل من خلالها على احتياجاتها من الأصول الثابتة تتمثل في استئجارها نظير سداد ايجار دوري، ووفقا لهذا الأسلوب يمكن للشركة المستأجرة أن تستفيد من خدمات الأصول المستأجرة لفترة زمنية محددة دون الحاجة لشرائها، وثمة أنواع عديدة للاستئجار أهمها: أسلوب ترتيبات البيع والاستئجار، أسلوب الاستئجار التشغيلي، أسلوب الاستئجار التمويلي[2].

المطلب الثالث: العوائق والمشاكل التي تواجه النوادي المحترفة.

تتضح عدة عوائق ومشاكل في نظام الاحتراف في الجزائر، هذه المشاكل انعكست بدورها على النوادي الرياضية المحترفة، والتي تعاني من عدة مشاكل خاصة على الصعيد الاقتصادي والمالي، بالإضافة إلى مشكلة غياب مفهوم الاحتراف الحقيقي في كرة القدم الجزائرية سواء بالنسبة للنادي المحترف أو الرياضي المحترف أو القائمين على نظام الاحتراف بصفة عامة في الجزائر، ويمكن تلخيص أهم الصعوبات والمشاكل التي تعاني منها النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر فيما يلي:

1- الصعوبات المالية: يمكن تلخيص أهم الصعوبات المالية التي تعاني منها النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر في النقاط التالية:[3]

- غياب التسويق بالنوادي الرياضية والاعتماد على العشوائية والحدس في تسيير الأمور اليومية، ولا يوجد نادي واحد يجيد عمليات التسويق والاستثمار، والأندية لا تفكر في أخذ القدوة من تجربة الدول المتقدمة أو أن تحذو حذوها؛
- عدم استغلال المنشآت الرياضية بالطريقة الصحيحة في الفترات التي يكون فيها توقف الدوري أو الموسم الرياضي، فالمنشآت تكون مهجورة تماما ولا تستغل بنشاطات رياضية أو ثقافية أو محاضرات علمية؛
- إن أغلب رؤساء الأندية هم رجال أعمال ولديهم شركات، ولكن الكثير منهم يسير الأندية وكأنها شركاتهم بعيدا عن التخطيط العلمي المسبق؛

---

[1] طارق الحاج، **مبادئ التمويل**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 31.

[2] عاطف وليد أندرواس، **التمويل والادارة المالية للمؤسسات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006، ص ص 387- 388.

[3] خالد خضار، **مدى مساهمة الشركات التجارية الرياضية في انجاح الاحتراف في كرة القدم الجزائرية، دراسة ميدانية على أندية كرة القدم للرابطتين المحترفتين الأولى والثانية**، رسالة ماجستير في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2012، ص ص 83- 84.

- إن بعض رؤساء الأندية يغالبون في الأسعار التي يقترحونها للشركات الراغبة في التمويل الرياضي مقابل وضع اللوحات الاعلانية داخل الملعب أو وضع علاماتهم على قمصان اللاعبين؛
- المباريات الرياضية مازالت تنقل دون أن تأخذ العديد من الأندية حقوقها من النقل التلفزيوني، وتستفيد الاتحادات الرياضية من تلك المداخيل والفتات منها يعرف طريقه الصحيح إلى النوادي، ولعل اللجوء إلى ابرام عقود مع القنوات الفضائية المتخصصة في الرياضة يكون إحدى البدائل الممكنة؛
- كل المقابلات الرياضية تتم في الملاعب الرسمية للدولة، ولأن الدخل ليس للنادي فنجد أن هذا الأخير يأخذ إلا الجزء القليل جدا من الدخل (تقريبا 25% فقط)؛
- المبالغ المقدمة من طرف السلطات المحلية تبقى غير كافية لتطوير الرياضة على المستوى المحلي؛
- عدم وجود شفافية في عملية استقدام اللاعبين وعدم احترام العقود التي تبرمها النوادي مع هؤلاء اللاعبين، ولعل تدخل الفيديرالية في فرض محاسبة شفافة في اطار احترام دفتر التكاليف، وفرض قواعد جديدة تتعلق بقيمة الانتقالات سيساعد على تحقيق الموازنة بين المداخيل والمصاريف بمختلف أنواعها؛
- إن المؤسسات الممولة لا تقوم بتقييم عمليات التمويل الرياضي، وبالتالي لا يمكن أن نتأكد من مدى تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف المرجوة من وراء عمليات التمويل الرياضي، ففي غياب الدراسات والبحوث التسويقية الضرورية لذلك يتبين أن معظم الممولين يعتبرون المبالغ المقدمة للنوادي الرياضية مساعدات مالية؛
- لا يعطي لبنود عقد التمويل الرياضي الأهمية اللازمة من طرف المؤسسة الممولة والنوادي الرياضة فالجهة المستفيدة من التمويل الرياضي يهمها فقط دخول الأموال خزينة الفريق في حين أن عقد التمويل هو وثيقة أساسية وضرورية تحدد التزامات الطرفين التي يجب احترامها.

2- الصعوبات المتعلقة بمفهوم الاحتراف في كرة القدم الجزائرية:

حيث أن دخول النوادي الرياضية للاحتراف جاء بعد ضغوطات من الهيئات القائمة على الرياضة على المستوى العالمي، وقد شابت هذه العملية مجموعة من الصعوبات تبرز في النقاط التالية:[1]

- المفهوم الحقيقي لماهية الاحتراف في كرة القدم في الجزائر غير واضح لدى لاعب كرة القدم، الأندية الرياضية، القائمين على نظام الاحتراف بالاتحادية الجزائرية لكرة القدم، فاللاعبون الجزائريون المحترفون في كرة القدم لا يلتزمون بنصوص العقود المبرمة في نواديهم، بالإضافة إلى عدم وجود نظام تدريبي منتظم للاعبين صباحا ومساء لزيادة مستواهم البدني والفني (مثل ما يحدث في الدول الأوروبية)، وعدم تفرغ اللاعبين فراغا تاما لممارسة كرة القدم، فاللاعبون المحترفون بالأندية يلعبون لمنتخبات أخرى أو بطولات

[1] عيسى الهادي وكمال رعاش، **مرجع سابق**، ص ص 118-120.

الشركات أو الجامعات بجانب قيامهم بأعمال أخرى غير كرة القدم وهذا ما لا يتفق مع واقع الاحتراف الحقيقي؛

- عدم وجود لجنة علمية متخصصة لإدارة شؤون اللاعبين المحترفين بالأندية الرياضية والاتحادية الجزائرية لكرة القدم من خلال:
  - قلة الامكانيات المادية داخل الأندية مما يؤدي إلى عدم استطاعة الأندية الاستمرار في دفع مستحقات لاعبيها المتعاقدين معهم؛
  - تأخر الأندية في دفع مستحقات اللاعبين الشهرية (ومنح المقابلات)، مما يتسبب في حدوث مشاكل بين اللاعبين وأنديتهم مما يؤدي إلى هبوط مستوى اللاعب وعدم استقراره؛
  - القوانين واللوائح المنظمة للرياضة بالجزائر لا تسمح بالاستثمار بالأندية الرياضية والاتحادية الرياضية لكرة القدم كي تتوفر الميزانيات اللازمة لرعاية الاحتراف؛
  - عدم فهم المسؤولين والمتخصصين من قبل الأندية لشراء اللاعبين في الجزائر لنظم وأسس عمليات الانتقال مما يسبب وجود خسائر مادية للأندية بعد كتابة العقد؛
  - الخبرة القانونية في صياغة عقود اللاعبين في كرة القدم وتحديد مدة التعاقد والمبلغ المحدد وكيفية توزيعها؛
  - عدم الالتزام بالتأمين على اللاعبين المحترفين في كرة القدم ودفع مبالغ التأمينات الصحية والاجتماعية في حالة الاصابة، مما ينتج عنه عدم الاستقرار النفسي للاعب مما يؤثر على مستواها.

خلاصة:

يعتبر الاحتراف الرياضي من المفاهيم الحديثة خاصة في الدول النامية، وقد عرف انتشارا واسعا في مختلف أرجاء العالم في الآونة الأخيرة، وقد سعت الجزائر كغيرها من الدول إلى تبني الاحتراف الرياضي في كرة القدم من خلال ربط الرياضة بالاقتصاد وذلك بهدف النهوض بقطاع الرياضة وكذا تحسين الوضعية المالية للنوادي الرياضية والاستثمار في المشاريع الرياضية المختلفة.

وفي هذا الصدد أصدرت الهيئات المعنية بالرياضة في الجزائر عدة قوانين تحكم طرق تأسيس وتسيير وتمويل النوادي الرياضية المحترفة التي تعتبر بالأساس شركات رياضية تجارية تتميز بمجموعة من الخصائص تميزها عن بقية المؤسسات الاقتصادية الأخرى سواء فيما يتعلق بطبيعتها القانونية وشروط تأسيسها أو فيما يتعلق بمصادر تمويلها وطرق تسييرها، فطبيعة النشاط الأساسي الذي تقوم به هذه النوادي أدى بالضرورة أدى إلى اختلاف الوظائف الأساسية لهذه النوادي خاصة في مجال التمويل إذ أن النوادي الرياضية المحترفة تعتمد بالدرجة الأولى على التسويق الرياضي واستغلال شهرة النادي واللاعبين في تنويع مصادر الدخل، كما أن خضوع النوادي المحترفة للقوانين الرياضية إلى جانب القوانين التجارية أيضا جعلها تتميز بخصوصيات عديدة مقارنة بالشركات التجارية العادية، ولهذا تسعى هذه النوادي بمرافقة الهيئات الرياضية في الجزائر إلى تطوير أنشطتها وتحسين أدائها الرياضي والاقتصادي بغية ضمان تطورها ومواكبتها للتطورات العالمية على مستوى نوادي كرة القدم على وجه الخصوص.

غير أنه ورغم كل الجهود المبذولة لترقية الاحتراف الرياضي وتطوير النوادي الرياضية إلا أن هذه الأخيرة مازالت تعاني من عدة مشاكل أبرزها تلك المشاكل المتعلقة بغموض وغياب الاحتراف الحقيقي في كرة القدم سواء للقائمين على الاحتراف أو الممارسين له من أندية ولاعبين، ما انعكس سلبا على النوادي خاصة على الصعيد الاقتصادي والمالي.

الفصل الثاني:

القياس المحاسبي للشركات الرياضية التجارية

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي فرضا من فروض المحاسبة وأحد أهم الوظائف الأساسية لها، حيث ينطوي القياس المحاسبي بشكل أساسي على تحديد كل القيم الخاصة بأي عنصر من العناصر التي تتضمنها القوائم المالية بشكل دقيق، بغية توفير معلومات ذات مصداقية وشفافية عن نشاط المؤسسة الرياضية، وتقديمها لمختلف المتعاملين الداخليين والخارجيين معها.

ويحكم عملية القياس المحاسبي مجموعة من المبادئ والشروط تتقيد بها كل المؤسسات باختلاف أنواعها وأشكالها إذ تستوجب الاسترشاد بمجموعة من المعايير والطرق التي تساعد على اختيار أفضل الأساليب وانتقاء أحسن الاجراءات لتحقيق أهداف القياس المحاسبي، حيث يتضمن القياس المحاسبي طرق ونماذج محاسبية عديدة متعلقة بتقييم موجودات وأنشطة الوحدة ككل.

وباعتبار أن نشاط المؤسسة الرياضية ومكوناتها المادية والمعنوية تتميز بنوع من الخصوصية مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية الكلاسيكية، فإن وظيفة القياس هي الأخرى تحكمها شروط وخصائص معينة فيما يتعلق بقياس وتقييم موجوداتها خاصة المعنوية منها، مع الاشارة إلى أن عملية الاعتراف بالعنصر المحاسبي وتصنيفه ضمن بند ما في ميزانية الشركة الرياضية بشكل صحيح ووفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية وكذا مبادئ النظام المحاسبي المالي يعتبر أهم مرحلة في عملية القياس المحاسبي، وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال هذا الفصل، من خلال ابراز شروط الاعتراف المبدئي بكل عناصر القوائم المالية، ومن ثم طرق القياس المحاسبي المعتمدة في المؤسسات الرياضية، حيث أن طبيعة وشكل المؤسسة الرياضية أو نوع النشاط الذي تمارسه تفرض بعض الطرق لعملية القياس المحاسبي وتستوجب معالجات محاسبية معينة يجب توضيحها ضمن بنود القوائم المالية للشركة الرياضية.

المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي.

يعد القياس المحاسبي من أهم الوظائف المحاسبية لأي مؤسسة اقتصادية باختلاف أنشطتها ومهامها فالقياس المحاسبي يعتبر من أهم المبادئ والفروض الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة، وهو عملية معقدة تمر بعدة خطوات وتخضع لمجموعة من الشروط، وتضم عدة أساليب تختلف باختلاف الهدف والغرض من عملية القياس.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي ومستوياته.

قبل التطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي لابد من اعطاء تعريف موجز للقياس بشكل عام.

1- مفهوم القياس:

وردت عدة تعاريف لعملية القياس نذكر منها:

التعريف 1: القياس يعني قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة[1].

التعريف 2: يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي[2].

التعريف 3: عرف القياس بأنه: لغة خاصة تمثل ظواهر واقعية (أو حقيقية)، وذلك عن طريق الأعداد والعلاقات فيما بين هذه الأعداد، والتي تكون محددة مسبقا (أو متفق عليها) في النظام العددي[3].

التعريف 4: يشير مصطلح القياس بصفة عامة إلى تخصيص أرقام أو أعداد لأشياء أو أحداث استنادا لقواعد معينة[4].

ومما سبق يتضح لنا بأن القياس بصفة عامة يعني عملية تحديد قيم عددية لمجموعة من الأشياء أو الخواص أو الأحداث بناء على مجموعة من الشروط وبالاعتماد على مميزات الظاهرة محل القياس.

2- القياس المحاسبي:

تعتبر عملية القياس في المحاسبة – بالمفهوم العلمي- حديثة النشأة، إذ بدأ فيها المحاسب ماتيسيش (Mattessich) عام 1959، وتلاه بعض المحاسبين منهم: هومبركر (Homberger)، شامبيرس (Chambers) بيرمان (Bierman)، ايجيري (Ijiri)[5]، والقياس المحاسبي أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات ولغة الأعمال ويمكن تعريفه على أنه عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية[6].

---

[1] مطر محمد والسيوطي موسى، **التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 128.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص100 .

[3] لعيبي البوعلي ووليد ناجي الحيالي، **محاسبة الموارد البشرية**، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص 89.

[4] Ahmed Riahi Belkaoui, **Accounting theory**, 5th edition, Thomson learning, London, 2004, p 40.

[5] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الأردن، 2004، ص 326.

[6] محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 271.

كما يعرف القياس المحاسبي بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية[1].

ويعرف القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي بأنه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب[2].

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) فقد عرفت القياس المحاسبي في عرضها لاطار إعداد القوائم المالية بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية مثل: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية...[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للقياس المحاسبي على أنه: تحديد قيم عددية أو كمية للأحداث الاقتصادية أو العناصر المحاسبية الموجودة ضمن القوائم المالية للشركة، وذلك بالاعتماد على السمات أو الخصائص المرتبطة بها، وباستخدام وحدة النقد.

وتجدر الاشارة إلى أن عملية القياس المحاسبي لا تتم إلا بعد استيفاء شروط الاعتراف المحاسبي، فعملية القياس النقدي للبنود وتضمينها في القوائم المالية لا تتم إلا بعد أن تتوفر في هذه البنود مجموعة من المعايير المنصوص عليها في المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي.

والاعتراف في المجال المحاسبي وفقا للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية يقصد به عملية الادراج في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة 83، إذ يتم الاعتراف بالعنصر إذا كان من المحتمل أن منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة، وله تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية[4].

وعليه يمكن القول بأن القياس المحاسبي هو عملية اعطاء قيمة نقدية للعناصر والموجودات التي تم الاعتراف بها ضمن القوائم المالية، حيث تشمل متطلبات القيام بأنشطة القياس في المحاسبة على عدة مكونات هي:[5]

1- الخاصية محل القياس: إذا ما اعتبرنا أن الوحدة الاقتصادية محل القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون تعداد نقدي، كما في قياس المبيعات والتكاليف، أو تكون خاصية غير خاصية التعداد النقدي كما في بيان الطاقة الانتاجية، أو معدل دوران المخزون؛

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 62.

[2] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص ص 100-101.

[3] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 142.

[4] طارق عبد العال، **معايير المحاسبة (1) عرض القوائم المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 128.

[5] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي/ مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 231.

2- المقياس المناسب لعملية القياس: يختلف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس فإذا كان قياس ربح المشروع حينئذ يكون وحدة النقد هي القياس المناسب، أما إذا كان قياس الطاقة الانتاجية فإن وحدات الانتاج تكون وحدة قياس مناسبة؛

3- وحدات القياس المميزة لعملية القياس: تكمن وحدة القياس المميزة لعملية القياس في نوع العملة المستخدمة محليا في قياس الحدث الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، وذلك لملائمتها للإفصاح المحاسبي؛

4- تسلسل عملية القياس: هناك انسيابية أو تسلسل منطقي تمر بها عملية القياس وهي المراحل التي تمر بها الدورة المحاسبية وتتمثل في: التصنيف، التسجيل، الترحيل، التجميع، المعالجة[1]؛

5- الشخص القائم بعملية القياس: وهو يعتبر عاملا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس قد تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، ان المكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري وهو الذي يختص بتحديد العلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولابد من توفر الجانبين، حيث أن كل منهما يكمل الآخر، لأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري، كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملا غير هادف[2].

المطلب الثاني: شروط وأسس القياس المحاسبي.

يحكم عملية القياس المحاسبي مجموعة من الشروط يجب توافرها مهما اختلفت طرق القياس المحاسبي لمختلف العناصر المحاسبية.

أولا: شروط القياس المحاسبي.

يجب أن تتوفر شروط معينة عند اجراء عملية القياس المحاسبي وهي:[3]

- **الموضوعية:** يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي ودقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية؛
- **توحيد أسس القياس:** ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها، وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى.

---

[1] طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص ص 36- 39 ص 40.

[2] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص 35.

[3] لؤي قيس عبد الله، **القياس المحاسبي لكلفة برنامج منحة الطلبة والمنافع المتحققة منها، دراسة تحليلية**، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة ديالي، العراق، السنة 40، العدد 110، 2017، ص 263.

ثانيا: أسس القياس المحاسبي.

تستخدم عدد من الأسس أو الطرق المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات وتتمثل هذه الأسس في:[1]

1- التكلفة الجارية:

حيث تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، بينما تظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتوجب سدادها إذا ما تم الوفاء بالالتزام حاليا؛

2- القيمة القابلة للتحقق:

تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من عملية بيع أصل خلال تصفية المؤسسة، بينما تظهر الخصوم بالقيم المستحقة الدفع، حيث تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية؛

3- القيمة الحالية:

وتعني إثبات الأصل بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل، سواء من الاستخدام المستمر للأصل أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره الانتاجي، كقياس القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الأصول[2]؛

5- القيمة العادلة:

هي القيمة التي يمكن بها تبادل أصل أو تسوية التزام أو أي حقوق ملكية بين أطراف مطلعة على علم تام وتوافق على إجراء الصفقة في ظل ظروف المنافسة العادية[3]، أي أن يكون الطرفين على إطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع أو التبادل؛

6- التكلفة التاريخية:

وتعني إثبات الأصل بتكلفته عند شراءه وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، وتعتبر التكلفة التاريخية الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداما عاما، وأيضا يتمتع بالقبول العام، ويتم قياس التكلفة التاريخية بسعر شراء الأصل إضافة إلى المصروفات التي تنفق عليه حتى يصبح جاهزا للاستخدام المقصود، مثل قياس تكلفة الأراضي بسعر شرائها إضافة لتكاليف الترميم والاصلاح والرسوم والترخيص وذلك لتصبح جاهزة للاستخدام المقصود من شرائها[4].

---

[1] Catherine MAILLET-BAUDRIET et Anne LE MANH, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, 5ème Edition, Supfoucher, Vanves, France, 2007, p12.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص 63.

[3] Robert OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **comptabilité et audit**, 2em édition, dunod, paris, 2009, p 15.

[4] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص 62.

ومن المفيد أن نؤكد بأن قياس التكلفة التاريخية هي الأكثر استخداما لدى الشركات عند إعداد القوائم المالية، وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى على سبيل المثال، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية أو اضافة إلى ذلك تستخدم بعض الشركات أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية[1].

المطلب الثالث: أساليب وخطوات القياس المحاسبي.

يتم استخدام عدة أساليب في عملية القياس المحاسبي بناء على خاصية الظاهرة محل القياس، غير أنه ومهما اختلفت أساليب القياس إلى أنها تتم وفق أسلوب معين وبالمرور بعدة خطوات ومراحل.

أولا: أساليب القياس المحاسبي.

يتضمن القياس المحاسبي ثلاث أساليب لإتمام عملية القياس وتتمثل في:

1- أساليب القياس المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب يتم تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية متمثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على أساس ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا، في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت في قائمة الشراء[2]؛

2- أساليب القياس غير المباشرة (المشتقة):

عندما يتعذر على القائم بعملية القياس قياس الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة ان أمكن، ومثال على ذلك قياس اجزاء الماكنة أو اندثارها، وملاحظة زيادة الاعتماد على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس، بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلات ومخرجات تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب، وهي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة، وفي مجال القياس بصورة عامة، والقياس المحاسبي بصورة خاصة تعد القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، أي أنه لا يمكن لعملية القياس غير المباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشر، عليه فإن عملية القياس – باستخدام النسب- تعد من طرق القياس غير المباشرة (المشتقة، لأنها معتمدة على قياسات مباشرة أولية تمت لمفردات محلا للقياس) كالنسب المالية[3]؛

---

[1] طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **مرجع سابق** ، ص 48.

[2] مطر محمد والسويطي موسى، **مرجع سابق**، ص 137.

[3] طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **مرجع سابق**، ص ص 36-37.

3- أساليب القياس التحكيمية (الجبرية):

تشبه هذه الأساليب والتي يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by fiat) في اجراءاتها أساليب القياس المشتقة، أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكيمية فتفتقر إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس[1].

ثانيا: خطوات القياس المحاسبي:

تتم عملية القياس المحاسبي باتباع الخطوات التالية:[2]

1- تحديد الخاصية محل القياس:

الخاصية محل القياس النسبة للمشروع هي حدث اقتصادي تاريخي ذو أثر على المركز المالي، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على المشروع، والمشكلة الأساسية التي يواجهها المحاسب والتي ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا؛

2- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات:

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا) فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين مثلا) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي؛

3- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على عاملين، أولهما الهدف من عملية القياس، وثانيهما الأفق الزمني لعملية القياس، فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو اثباته محاسبيا فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة، أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات، في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

---

[1] مُحَمَّد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، والافصاح**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 126.

[2] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص ص 102-107.

وبعد استكمال الاجراءات السابقة الذكر يمكن البدئ في عملية القياس المحاسبي، هذه الأخيرة يمكن أن تمر بعدة مراحل، حيث تتوقف على أغراض عملية القياس وخاصية الشيئي محل القياس....، هذه العناصر تحدد نوعية القياسات المطلوب توافرها وبالتالي مدة ومراحل القياس المحاسبي.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي لأصول الميزانية في المؤسسة الرياضية.

تضم المؤسسات الرياضية (النوادي الرياضية المحترفة) مجموعة معتبرة من الموجودات والأصول، تختلف عن أي نوع آخر من المؤسسات الاقتصادية، إذ أن أغلب أصولها معنوية بالإضافة إلى الأصول المادية، وتخضع هذه الأصول المادية والمعنوية إلى قواعد خاصة فيما يتعلق بتقييمها وقياسها وتسجيلها ضمن ميزانية المؤسسة الرياضية.

المطلب الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة المادية والمالية.

يعرف الأصل بصفة عامة بأنه عنصر قابل للتحديد ذو قيمة اقتصادية ايجابية للكيان، أي أنه عنصر مولد لموارد يتحكم بها الكيان، كنتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية[1]، ويتم تصنيف الأصول وفق النظام المحاسبي إلى أصول جارية وأصول غير جارية، حيث يتم ترتيبها وفق مبدأ السيولة، إذ تظهر الأقل سيولة في الجزء العلوي للأصول مثل الأراضي والمباني، والأقل سيولة في الجانب السفلي مثل: حساب البنك والصندوق.

أما الأصول الثابتة (غير الجارية)، فتعرف بأنها تلك الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الادارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة[2]، وتتشكل الأصول الثابتة أساسا من التثبيتات المعنوية، العينية والمالية.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، فإن هذا النوع من التثبيتات يتم الاعتراف به وادراجه ضمن الأصول إذا كان من المحتمل أن يؤول منه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة، وتكون تكلفة هذه الأصول من الممكن تقييمها بصورة صادقة[3].

1- التثبيتات العينية للمؤسسات الرياضية :

عرفت المادة 221-1 من النظام المحاسبي المالي التثبيت العيني على أنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الانتاج، وتقديم الخدمات، والايجار، والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما

---

[1] Robert OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **Comptabilité approfondie – manuel et application**, dunod, paris, 2015, p 36.

[2] شحاتة السيد شحاتة وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، ج2**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر،2018، ص 261.

[3] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 87.

بعد السنة المالية، وتضم التثبيتات العينية للمؤسسات الرياضية: المباني، الملاعب، العشب الطبيعي أو الاصطناعي (Gazwan)، وسائل النقل، المعدات والتجهيزات الرياضية....

ويتم تقييم (قياس) التثبيتات العينية عند اقتنائها بالتكلفة التاريخية، وتتضمن هذه الأخيرة جميع المصاريف الضرورية التي تتحملها الوحدة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام[1]، حيث أن تكلفة الشراء تساوي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ اجراء العملية بعد طرح الحسومات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة لدى الادارة الضريبية، وكذلك المصاريف المتكبدة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، وتستثنى من تكلفة الشراء، المصاريف العامة، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ توقف تجميع تكاليف الدخول) واستخدامه بطاقته العادية[2]، تتحدد قيمة الموجودات عند دخولها إلى الذمة المالية للنادي الرياضي وتسجل محاسبيا وفقا للشروط التالية:[3]

- الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء؛
- الموجودات المنتجة من قبل المنشأة تسجل بتكلفة الانتاج؛
- الموجودات المقتناة بدون مقابل نقيمها بقيمتها البيعية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية فيما يخص هذا النوع من التثبيتات في المؤسسات الرياضية المحترفة، فهي لا تختلف عن المعالجة المحاسبية للأنواع الأخرى من المؤسسات الاقتصادية سواء عند الاقتناء أو عند انجازها من طرف المؤسسة أو من طرف الغير، وكذلك الأمر بالنسبة لحساب أقساط الاهتلاك وعملية التبادل والتنازل عن مختلف التثبيتات، واعادة التقييم، وكل العمليات المتعلقة بالتثبيتات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي 16.

2- التثبيتات المالية:

تعرف التثبيتات المالية بأنها: تلك القيم التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات[4]، وتتكون الأصول المالية من الفئات الأربعة التالية:[5]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛

---

[1] لحضر سي محمد، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي، دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017، ص 173.

[2] كتوش عاشور، **مرجع سابق**،ص 89.

[3] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص47.

[4] بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 55.

[5] وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 1.122، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 11.

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا، أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

وتقاس الأصول المالية المدرجة ضمن الفئات الأربعة السابقة بقيمتها الحقيقية مضافا إليها مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك، وتدرج مساهمات المنشأة في الفروع والمؤسسات المشتركة والمنشآت المشاركة التي تتم حيازتها للغرض الوحيد وهو التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، والتكلفة هي قيمة الأصل التي سجل بها مبدئيا منقوصا منها تسديدات الديون الرئيسية ومجمع خسائر القيمة، أما المساهمات والحسابات الدائنة التي تمت حيازتها للغرض الوحيد وهو التنازل عنها (أي لغرض المتاجرة)، فتدرج مبدئيا بقيمتها الحقيقية، وتخضع لإعادة التقييم وتمثل القيمة الحقيقية في هذه الحالة السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية بالنسبة للسندات التي تم تسعيرها والقيمة التفاوضية المحتملة للسندات التي لم يتم تسعيرها، وتقاس التوظيفات المالية التي تم حيازتها إلى تاريخ الاستحقاق وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المنشأة بالتكلفة المهتلكة وتخضع لاختبار تدني القيمة عند اعداد القوائم المالية[1]

المطلب الثاني: قياس الأصول غير الملموسة.

يعرف الأصل غير الملموس أو التثبيت المعنوي بأنه: أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس، يحتفظ به لاستخدامه في العملية الانتاجية أو تزويد البضائع والخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية، كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال وغيرها[2]،كما تعرف الأصول غير الملموسة بأنها أصول يكون جوهرها وأساسها المعرفة، وهي مصدر لتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية، ومصدر لزيادة الميزة التنافسية[3]، وتعتبر الأصول غير الملموسة من أهم مكونات المؤسسات الرياضية والجزء الأكبر من ميزانياتها، أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف هذا النوع من الأصول – والتي يطلق عليها تسمية التثبيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي– في المادة 121-2 كما يلي: "التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي"، وقد صنف النظام المحاسبي المالي الأصول المعنوية في الحساب الرئيسي 20 تثبيتات معنوية

[1] عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012، ص ص 81- 82.

[2] **Les normes comptables international**, **IAS** / **IFRS**, les pages Bleues, 2008, p 53.

[3] Chris Martin and Julie Hartly, SME **Intangible Assets**, ACCA Research Report, N 93, 2006, p5.

والذي يضم كلا من: (مصاريف التطوير، برمجيات المعلوماتية، الامتيازات والرخص والعلامات، فارق الاقتناء، التثبيتات المعنوية الأخرى).

ووفقا للشروط العامة للتقييم يتم الاعتراف بالتثبيت المعنوي أو الأصل غير الملموس إذا استوفى مجموعة من الشروط وهي:[1]

- أن يكون قابلا للتحديد، بحيث يكون قابلا للفصل من خلال استطاعة المشروع تأجيره أو بيعة أو استبداله، إما مفردا أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أو ينشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية؛
- أن تكون المؤسسة مسيطرة على هذا الأصل من خلال سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل، وكذا الحد من امكانية وصول الآخرين لهذه المنافع؛
- احتمال وجود منافع اقتصادية مستقبلية تعزى للأصل وامكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

وتجدر الاشارة إلى أن الأصول غير الملموسة في المؤسسات الرياضية يمكن تصنيفها إلى فئتين رئيسيتين وهي: الأصول غير الملموسة التي يمكن تحديدها، والتي تشمل عناصر مثل العلامات التجارية، الامتيازات والتراخيص وبراءات الاختراع، وبعض هذه الأصول غير الملموسة مثل الامتيازات والتراخيص وبراءات الاختراع لها سعر شراء ويمكن استهلاكها (اطفاءها) على مدى عمرها الانتاجي المتوقع، أما النوع الثاني من الأصول فهو غير قابل للتحديد، وأفضل مثال عليها شهرة المحل المولدة داخليا، فشهرة المحل عموما تنشأ من مجموعة من العوامل مثل الادارة المتميزة، ثقة العملاء، الموقع المناسب للشركة، وينظر إلى شهرة المحل بأنها تمتلك قيمة لأنها يمكن أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية، والتي لا يمكن ربطها ببعض الأصول المادية الأخرى؛ فشهرة المحل ذات صلة بالنادي الرياضي، لأن القدرة على جذب المشجعين غالبا ما تنشأ من ارتباطات غامضة ورابطة تاريخية وقوية بين صورة النادي وهوية المشجعين، وقد سعت بعض النوادي إلى تحديد قيمة شهرة المحل، ففي غالب الأحيان تكون قيمتها معروفة عندما يتم بيع الشركة الرياضية إلى مالك أو مستثمر جديد، حيث تتمثل قيمة شهرة المحل في الفرق بين قيمة أصول النادي وسعر البيع[2].

وعليه يتم الاعتراف بفارق الاقتناء كأصل غير ملموس عند القيام بعمليات الشراء أو التجميع أو الاستحواذ أو الاندماج، بينما شهرة المحل المولدة داخليا لا يمكن الاعتراف بها وتسجيلها ضمن الأصول غير الملموسة للمؤسسة الرياضية.

وبالإضافة إلى التثبيتات المعنوية العادية الموجودة في المؤسسات الاقتصادية الكلاسيكية نجد أصول أخرى غير ملموسة خاصة بالمؤسسات الرياضية والمتمثلة في كل من:

[1] أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية – معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، بتصرف.

[2] Bob Stewart, **Sport funding and finanace**, routledge, London, 2007, p p 101- 102.

أولا: العلامة التجارية أو الاسم الرياضي للنادي.

العلامة التجارية عبارة عن رموز أو عبارات أو كلمات توضع لغرض التمييز بين شركة معينة وشركة أخرى أو منتج معين ومنتج آخر، وتمتلك هذه الشركات صاحبة الاسم التجاري حق استخدام هذا الاسم طيلة فترة مزاولة نشاطها الاقتصادي، وفي غالب الأحيان تقوم هذه الشركات بتحديد المدة التي تستخدم فيها هذا الاسم لغرض استنفاده، وإذا ما تملكت المنشأة العلامة التجارية فإن كلفتها هو سعر شرائها، أما إذا كونتها الشركة بنفسها فإن كلفتها الرأسمالية تتضمن أتعاب المحامين والتصميم والتسجيل والاستشارات وأية تكاليف ترتبط بشكل مباشر بالحفاظ عليها ويفضل إطفاءها على فترة لا تزيد عن 40 سنة[1]، وبالنسبة لقطاع الرياضة المحترفة تنشأ العلامة التجارية بشكل رئيسي من خلال الاسم الرياضي للنادي وأهم الانجازات والألقاب التي يحققها إضافة إلى شعبيته وجماهيره، حيث أن إنشاء هذا النوع من التثبيتات كأصل استراتيجي (أصل غير ملموس) يمكن المؤسسة الرياضية من:[2]

- جذب اللاعبين الأقوياء والاحتفاظ بهم، حيث تعتبر حالة ريال مدريد نموذجية من خلال جمعه بين موهبة اللاعبين ونجوميتهم، والقدرة على الاحتفاظ باللاعبين الموهوبين المدربين في النادي مثل: راؤول وكاسياس؛
- تطوير علاقات طويلة الأجل بين الرعاة والشركاء المعروفين؛
- الحفاظ على السمعة العالمية للنادي، مما يتيح له دخول أسواق جديدة؛
- زيادة القاعدة الجماهيرية للنادي؛
- زيادة المنتجات الاعلانية والترويجية للنادي؛
- وبشكل عام تنويع مصادر الدخل للنادي.

فبناء علامة تجارية قوية للنادي يعتبر مصدرا للميزة التنافسية، إذ تشكل العلامة التجارية للمؤسسة الرياضية هوية النادي وتمكن من تأمين دخل دائم له والتعويض عن المصادر الأخرى، وعكس الأنواع الأخرى من التثبيتات فالعلامة التجارية تزداد قيمتها بمرور الوقت، وبفضل انجازات النادي رياضيا، وقاعدته الجماهيرية وكذا الألقاب التي يحصل عليها والقسم والدوري الذي ينشط فيه، وحتى قيمة وشهرة اللاعبين الفرديين الذين يتعاقد معهم.....

ويتم تسجيل العلامة التجارية محاسبيا بجعل حـ/ 205 مدينا بالقيمة المعنوية للمؤسسة الرياضية مقابل حـ/ 101، حيث تكون هذه القيمة خاصة بمساهمة النادي الرياضي وليست خاصة بجميع الشركاء، ويتم تسجيلها في سنة بداية النشاط للمؤسسة الرياضية، وقد يتم إعادة تقييمها في حالة ارتفاعها في عدة حالات مثل: تحقيق

[1] اسماعيل يحي التكريتي وأخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج2**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 270.

[2] Bernard Gumb et François Desmoulins- Lebeault, **De La pertinence du capital humain comme objet comptable**: **le cas des joueurs de football**, journée capital immatériel : état des lieux et perspectives, Montpellier, France, 18 juin 2010, p 9-8.

النادي لألقاب جديدة سواء على المستوى المحلي والمستوى القاري والدولي، صعود النادي من قسم إلى قسم أعلى.....

ثانيا: عقود اللاعبين المحترفين.

يعرف عقد احتراف لاعب كرة القدم بأنه عقد محدد المدة بمقتضاه يلتزم اللاعب بممارسة لعبة كرة القدم تحت إشراف وتوجيه النادي، وذلك لقاء حصوله على راتب شهري ثابت، وذلك بخلاف الامتيازات المالية الأخرى[1]، حيث تحدد مدة العقد في الجزائر بين سنتين وخمس سنوات، إذ يتم تأسيس العقد بين النادي واللاعب بمدة لا تقل عن موسمين من تاريخ دخوله حيز التنفيذ حتى نهاية الموسم وبحد أقصى لا يتجاوز 5 سنوات[2].

أما من الناحية المحاسبية تعرف عقود اللاعبين المحترفين بأنها أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به للاستفادة منه، حيث يمارس الرياضي عمله من خلال إجراء المباريات وتحقيق الاستعراض وجلب المتفرجين وتسجيل الأهداف في المرمى مما يرفع قيمته في بورصة اللاعبين مما يتيح إعارته للنوادي الأخرى أو لأغراض إدارية كبراءة وإجازة تمنح في الجزائر من طرف الاتحادية، والإجازة هي ملك للنادي طوال مدة العقد[3].

1- المحاسبة عن عقود تحويل اللاعبين.

يمكن إرجاع الجذور التاريخية لنظام التحويل أو التنازل في كرة القدم إلى بند تم إدراجه في لوائح اتحاد كرة القدم في انجلترا عام 1885، والتي تطلبت تسجيل كافة اللاعبين في الاتحاد الانجليزي لكرة القدم، وهذا الشرط الذي وضع أساسا لحماية حقوق النوادي الصغيرة من خلال منع اللاعبين من الانتقال إلى نوادي أخرى، أدى بدلا من ذلك إلى نشوء سوق الانتقالات، حيث أصبح التسجيل أمرا يتم تداوله في حد ذاته، فالمبدأ الأساسي هو أن النوادي تكتسب حقوق الاحتفاظ بتسجيل اللاعب أو عقده، وإذا ما أراد نادي آخر الحصول على هذا اللاعب خلال فترة عقده يلتزم بدفع رسوم لتسهيل عملية نقل هذا التسجيل، أما إذا كان الانتقال في نهاية عقد اللاعب فلا يلتزم بدفع رسوم التسجيل[4]، وفي بريطانيا كانت رسوم التحويل المدفوعة والمحصلة تعامل كمنتجات وأعباء في جدول حسابات النتائج في المؤسسات الرياضية، والسبب الرئيسي في هذه السياسة هو عدم قدرة النوادي على السيطرة الكافية على اللاعبين بسبب إمكانية ايقاف عقد اللاعب، وكذا عدم القدرة على التأكد من المنافع المستقبلية بالنظر إلى طبيعة الأداء الرياضي[5].

---

[1] عبد الحميد عثمان الحفني، **عقد احتراف لاعب كرة القدم**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2007، ص 33.

[2] Fédération Algérienne de Football, **Règlement des championnats de football professionnel saison 2018/ 2019Article 20**, p 7.

[3] بوشيخي بوحوص، **المعالجة المحاسبية لاستثمارات النوادي الرياضية المحترفة حسب النظام المحاسبي المالي 2010 (مع دراسة حالات كرة القدم)**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد الأول، سبتمبر 2016 ص 148.

[4] Stephen Morrow, **Impression management in football club financial reporting**, International Journal of Sport Finance, West Virginia University, volume1, issue2, 2006, p8.

[5] Stephen Morrow, **Impression management in football club financial reporting**, **op.cit**., p 10.

فقد كانت الممارسة التقليدية في تقييم رسوم تحويل اللاعبين هي تسجيلها في حساب الأرباح والخسائر للفترة التي تم فيها عملية التحويل، حيث يتم تحميل رسوم التحويل المستحقة كمصروف لحساب الربح والخسارة وتقيد ضمن جدول حسابات النتائج، ويتم الاعتراف برسوم الصفقة في الفترة التي وقع فيها اللاعب ونادي البيع ونادي الشراء على عقد الانتقال، ولا يتم تسجيل أي قيمة لرسوم تحويل اللاعب في الميزانية العمومية، وهذا ما يعرف باسم سياسة الأعباء[1].

فقد كان يتم استبعاد أي تقييم للاعبين من الميزانية العمومية سواء اللاعبين الذين تم اقتناءهم من قبل النادي من خلال سوق الانتقالات، أو المكونون داخل النادي، وقد كانت رسوم التحويل وكل التكاليف المنفقة على التعاقد مع اللاعبين تقيد في جدول حسابات النتائج في السنة التي يتم فيها التحويل، لكن فيما بعد رأت العديد من المؤسسات الرياضية (النوادي المحترفة) أن هذه الممارسة المحاسبية لا تقدم صورة حقيقية وصادقة عن الوضع المالي للنادي، فاعتمدت بعد ذلك سياسة محاسبية بديلة بتسجيل اللاعبين كأصول ضمن الميزانية العمومية[2].

وقد كان أول نادي تبنى أسلوب المعالجة المحاسبية البديلة هو " نادي توتنهام هوتسبير Tottenham Hotspur" في حساباته الختامية في 31 ماي 1989، حيث سجل تكلفة "عقود تحويل اللاعبين" كأصول غير ملموسة في الميزانية، وبحلول منتصف تسعينات القرن الماضي، قامت مجموعة من النوادي في بريطانيا والمقدر عددها بثمانية عشر ناديا بإدراج لاعبيها في الميزانية، وقد كانت الممارسة الأكثر شيوعا هي أن تكلفة الاقتناء أقل من القيمة الدفترية المتبقية التي يتم اهتلاكها طوال مدة العقد الفردي للاعب، وكانت إحدى نتائج قضية بوسمان التاريخية التي نظرت فيها محكمة العدل الأوروبية في عام 1995 أن النوادي لم تعد تضمن رسوم نقل اللاعبين الذين وصلوا إلى نهاية عقودهم، وكنتيجة لذلك، فإن النوادي التي تبنت سياسة الرسملة للاعبين كانت ملزمة بشطب كامل تكلفة الاستحواذ على طول مدة عقد اللاعب، أو بدلا من ذلك العودة إلى احتساب رسوم التحويل[3].

حيث تعتمد المبالغ المسجلة كأصول على رسوم التحويل التي يدفعها نادي الشراء، ويتم تحديد تلك الرسوم من خلال سوق الانتقالات، في حين كان يفترض بعض الاقتصاديين أن رسوم التحويل قائمة على سعر حجز نادي البيع، ويرجح العمل التجريبي الحديث الرأي الأول، حيث أن رسوم التحويل هي في الواقع نتيجة

---

[1] Nicholas Rowbottom , **Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection in the football Industry**, A thesis submitted for the degree of Philosophy in Accounting, The University of Birmingham, UK, 1998, p 110.

[2]Stephen Morrow, **Accounting for football players**, **Financial and accounting Implication of 'royal club liégois and others V bosman' for football in the united kingdom**, journal of human resource costing and accounting, voulume2, number1, spring 1997, p p 58-59.

[3] Stephen Morrow, **Impression management in football club financial reporting**, **op.cit**., p p 9-10.

لعملية التفاوض، حيث تعتمد هذه الأخيرة على مقومات اللاعب وخصائص نوادي الشراء والبيع، وتشير الأدلة إلى رسوم النقل غالبا ما تتجاوز سعر الحجز لدى نادي البيع، وعندما يتم الاخلال بالعقد يتم استبدال عملية التفاوض بتعويض قابل للتوقع الذي يتم تحديده بالرجوع إلى معايير موضوعية مثل الشروط المالية للعقد الحالي وأي رسوم غير مهتلكة والتي سبق وأن دفعها النادي السابق فيما يتعلق بنفس اللاعب، كما قد تقوم النوادي بإدخال بند في عقد اللاعب يحدد الحد الأدنى من التعويض المستحق في حالة قيام اللاعب بالإخلال بالعقد من جانب واحد[1].

ويقوم كل من نادي البيع والشراء بإدارة عملية تحويل اللاعبين ولا يمكن لأي لاعب بدء المفاوضات مع نادي آخر، وعلى المشتري المحتمل التقدم إلى النادي بعرض الشراء وإذا تم الاتفاق على رسوم التحويل يمنح الإذن للنادي المشتري بالتفاوض مع اللاعب للاتفاق على الشروط الشخصية، وقد تشمل عملية تحويل اللاعبين تبادل لاعبين أو أكثر والذي يحل كليا أو جزئيا محل دفع رسوم التحويل، وعمليات التحويل مهما كان شكلها تتم تحت رقابة كل من الاتحاد الوطني المعني، اتحادات كرة القدم على المستوى القاري والاتحاد الدولي لكرة القدم[2].

2- مبررات الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين كأصل غير ملموس:

هنالك عدة معايير لتصنيف التثبيتات المعنوية سواء من منظور النظام المحاسبي المالي أو معيار المحاسبة الدولي الخاص بالأصول غير الملموسة IAS 38، وتشمل هذه المعايير كل من ملكية الأصل، وجود منافع اقتصادية مستقبلية، وأن يكون الأصل ناتج عن أحداث سابقة، إمكانية السيطرة على الأصل، وهذه الشروط المنصوص عليها على وجه الخصوص ضمن المعيار المحاسبي IAS 38 تنطبق على عقود اللاعبين، ويمكن ملاحظة تطابق هذه الشروط على عقود اللاعبين، وذلك للأسباب التالية:

2-1- ملكية الأصل: حيث تستطيع النوادي امتلاك خدمات اللاعب من خلال عقد العمل معه[3]، فالنادي له حق في الخدمات المحتملة التي يتوقع من اللاعب تقديمها وليس في الشخص (اللاعب) نفسه، وهو ليس عنصر معين من الممتلكات بل هو حق مستمد من الملكية، والحقوق المستمدة للنادي من خلال توظيف اللاعب الذي يقدم الخدمات، تشكل الأصل، مثله مثل الحق المستمد من ملكية أي أصل مادي آخر[4].

---

[1] Stephen Morrow, **The People's Game ? football**, **finance and society**, Houndmills, Busingstoke, palgrave macmillan, 2003, p p 152- 153.

[2] Wladmir Andreff and Stefan Szymanski, **Handbook on the Economics of Sport**, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2006, p 668.

[3] سعد علي حمود العنزي ونزار حبيب عباس، **الاستثمار الاستراتيجي للموارد البشرية في لعبة كرة القدم**، اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 173.

[4] Stephen Morrow, **Football players as human assets** . **Measurement as the critical factor in asset recognition** : **A case study investigation**, journal of human Resourse Costing & Accounting, MCB UP Ltd, voulume1, issue1, 1996, p78.

2-2- **المنافع الاقتصادية المستقبلية:** وتتمثل بالتدفقات النقدية المستقبلية الناجمة من وجوده داخل فريقه، وكذلك من المتاجرة به[1]، حيث تنشأ المنافع المستقبلية لنوادي كرة القدم في المقام الأول من خلال اللاعبين الذين ينشطون لصالح النادي، مما يسمح لهم بتوليد الدخل من خلال المشجعين، والتسويق ومنتجات البث التلفزيوني والرعاية ....[2]، فكل لاعب في أي فريق يشكل أصلا منفصلا ومتميزا عن بقية الأصول، وقد يتم استبدال لاعب بلاعب آخر، ولكن أي لاعب فردي سيؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية للنادي، فجميع لاعبي كرة القدم سواء الذين تم الحصول عليهم عن طريق التعاقد (سوق الانتقالات) أو المكونون داخل النادي، يتم تسجيلهم من قبل أنديتهم في الاتحاديات، وهم ملزمون بتمثيل تلك الأندية، وبهذه الطريقة تحصل النوادي على المنافع الاقتصادية حصريا، وتحد النوادي الأخرى من الحصول على تلك المنافع [3].

2-3- إمكانية السيطرة على الأصل: تتضح إمكانية السيطرة على اللاعبين من خلال تسجيلهم ضمن سجلات الاتحاديات الرياضية لكرة القدم، وخضوعهم لتعليماته ولشروط التعاقد مع النادي، وفيما يتعلق بالصفقات التجارية السابقة فيمكن تحديد قيمة اللاعب من خلال قيمة صفقة شرائه في سوق انتقال اللاعبين[4]،حيث يساعد عدد التنقلات الفعلية للاعبين على تحديد العناصر ذات الصلة التي تمكن من تحديد القيمة السوقية للاعبين[5].

2-4- المعاملات والأحداث السابقة: بالنسبة للاعبين الذين تم شراؤهم في سوق الانتقالات، هناك معاملة سابقة يمكن تحديدها والتي تتيح الوصول إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية، أما الاعبين الذين تم تطويرهم داخليا من قبل النادي، فإن الوضع أقل وضوحا، يمكن اعتبار أن الأحداث الماضية التي تشمل على سبيل المثال: الاستكشاف والتدريب، توفر للنادي رصيدا من خلال تطوير طاقم اللعب، ويشكل الموظفون العاملون أساس كل الإيصالات النقدية المتوقعة مع قيام اللاعبين الفرديين بمساهمة تدريجية في المنافع الاقتصادية المستقبلية[6].

مما سبق يمكن القول بأن الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين ضمن الأصول غير الملموسة تعتبر ممارسة محاسبية مقبولة في صناعة كرة القدم، للاستفادة من تكلفة اقتناء اللاعبين "كأصول غير ملموسة "، حيث يتم اهتلاكها على مدى فترة التعاقد مع اللاعب الفردي، وهي تفي بمعيار المحاسبة الدولي رقم 38، والشروط المنصوص

---

[1] سعد علي حمود العنزي ونزار حبيب عباس، **مرجع سابق**، ص 173.

[2]Stephen Morrow, **Accounting for football players**, **Financial and accounting Implication of 'royal club liégois and others V bosman' for football in the united kingdom**, **op.cit**., p 62.

[3] Stephen Morrow, **Football players as human assets** . **Measurement as the critical factor in asset recognition** : **A case study investigation** , **op.cit**. p 78.

[4] سعد علي حمود العنزي ونزار حبيب عباس ، **مرجع سابق**، ص 173.

[5] Bernard Gumb et François Desmoulins- Lebeault, **op.cit**. p 4.

[6] Stephen Morrow, **Football players as human assets. Measurement as the critical factor in asset recognition: recognition: A case study investigation, op.cit**., p 79.

عليها في SCF، من حيث أن نوادي كرة القدم تتحكم في عقود اللاعبين التي يمكن استرداد قيمتها من خلال أداء اللاعبين و/ أو من خلال رسوم التحويل.

3- قياس عقود اللاعبين:

تتضمن الأصول غير الملموسة في التقرير المالي لنادي كرة القدم الأعباء التي تكبدها النادي للحصول على حق استغلال الأداء المهني للاعب (رسوم التسجيل)، وهذه الحقوق نتيجة لاتفاق تعاقدي بين النادي واللاعب، وتبقى ملكا للنادي طوال فترة العقد وبالتالي توفر منافع اقتصادية مستقبلية، فالاستثمار في عقود اللاعبين من طرف نوادي كرة القدم يجب أن يتم اهتلاكها (إطفاءها) ورسملتها، إذ أن صناعة كرة القدم هي القطاع الوحيد الذي يتم فيه تطبيق محاسبة الموارد البشرية عند اعداد التقارير المالية، وتحديدا في المحاسبة الخاصة بعقود اللاعبين، لذلك يجب رسملة المبلغ المدفوع لشراء لاعب كرة القدم من نادي آخر في صفقة تجارية، ويتم قياس الموجودات غير الملموسة التي تستوفي شروط المعيار 38 بداية بتكلفة الاقتناء، ويتم قياسها فيما بعد باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويتم اطفاؤها (اهتلاكها) بشكل منتظم على مدى عمرها الانتاجي (إلا إذا مكان للأصل عمر انتاجي غير محدود، وفي هذه الحالة لا يتم اطفاؤه)[1].

فعقود اللاعبين في الوقت الحالي لديها خصائص الأصول غير الملموسة المحددة في المعيار المحاسبي 38 فإدراج اللاعبين ضمن الأصول غير الملموسة هو الآن ممارسة توافقية، وكما هو الحال لبقية الأصول الأخرى لا يسمح بالاعتراف إلا إذا كان العقد ناتجا عن صفقة، ولا يمكن اعتبار اللاعبين الذين تم تدريبهم وتكوينهم في النادي كأصول، حتى لو كانوا سببا لاستثمارا ت كبيرة للمؤسسة الرياضية، مثل بناء مراكز التدريب[2].

فعقد الرياضي المحترف يتم تسجيله إذن ضمن الأصول غير الملموسة للمؤسسة، وتحدد قيمته بمبلغ الحيازة والذي يساوي مبلغ صفقة التحويل أو الانتقال المسلم إلى ناديه مضافا إليها مختلف المصاريف والأعباء المتعلقة بالصفقة والتي تشمل أتعاب الوسطاء، ومبلغ رسوم تسجيل العقود ومختلف الأعباء المتعلقة بالصفقة.

ويجب أن يظهر في القوائم المالية ضمن بند حيازة عقود الرياضي(Contrats joueurs acquis) وعادة لا يتم إعادة تقييم عقود الرياضيين رغم ظهور بوادر الشهرة الرياضية، بينما يتم حساب قسط الإطفاء (الاهتلاك) بالطريقة الخطية أو طريقة مجموع سنوات Softy، وفي حالة وقوع إصابة يجب حساب خسارة القيمة، وفي حالة الإعارة والتي غالبا ما تكون 6 أشهر، إذا كانت بمقابل تسجل كمنتجات للنادي مالك العقد وتسجل كأعباء للنادي المستفيد، أما إذا كانت بدون مقابل فلا يتم تسجيل أي شيء في الناديين، وفي كلتا الحالتين

[1] Patrizia Gazzola and Stefano Amelio, **Impairment test in the football team financial repts**, procedia- Social and Behaviaral Science, 220 (2016) p 108.

[2] Bernard Gumb et François Desmoulins- Lebeault, **op.cit**. , p 5.

النادي مالك العقد مطالب بحساب قسط الاهتلاك /الإطفاء، ومدة الإطفاء تساوي عادة مدة العقد، وعند التنازل عن رياضيين يحتمل دائما وجود خسارة أو ربح، يجب قياسه والاعتراف به [1].

أما بالنسبة لأجور اللاعبين فيمكن النظر إليها على أنها أعباء تتعلق بدورة التشغيل المتعلقة بالأصول (أي اللاعبين أنفسهم)، مثل مصاريف الصيانة والاصلاحات للمصنع والآلات، فيمكن إذن التعامل مع التعويضات الأسبوعية والشهرية التي يتلقاها اللاعبون على أنها أعباء متكررة والتي بدروها تؤدي إلى تخفيض الأرباح خلال الفترة المحاسبية، فالأجر الأساسي للاعبين والمكافآت التعاقدية والمزايا وأقساط التأمين المستحقة عليهم، بالإضافة إلى تكاليف تدريبهم ليست إلا تكاليف يتم تحملها من أجل تحسين عمل الأصل (اللاعب نفسه)[2].

4- طرق تقييم اللاعبين:

إحدى أهم المشاكل التي تنشأ هي وجود ثلاثة أنواع من لاعبي كرة القدم وهم: اللاعبون المسجلون عبر التحويل، اللاعبون المسجلون بعقد انتقال حر (وفقا لحكم بوسمان)، واللاعبون الذين تمت ترقيتهم إلى الفريق الأول من أكاديمية الشباب (الفئات السنية الصغرى)، فبالنسبة للاعبي كرة القدم تعتبر عملية التقييم صعبة للغاية بسبب عدم وجود لاعبين متماثلين (وهذه إحدى سمات الأصول البشرية)، ففي حالة اللاعبين المسجلين من خلال التحويل، يمكن إجراء تقييم ذو مصداقية لتكلفة الأصول بسبب وجود دفعة ثابتة (بالإضافة إلى المصروفات المرتبطة بالشراء والتي يتم تضمينها في قيمة الأصل، كأتعاب الوكلاء)، وهذه القيمة يمكن اعتبارها أساسا للتقييم (المادة 25 من معيار المحاسبة 38)، ويتم بعدها ترصيد الأصل تدريجيا من خلال رسوم التحويل، على طول العمر الاقتصادي للأصل (أي طوال مدة العقد)، حيث لا يمكن أن تتجاوز 5 سنوات (لا يمكن التفاوض على عقد يفوق 5 سنوات)، وإذا ما انخفضت قيمة العقد بسبب الأداء أو الاصابات...، فيجوز للنادي اجراء انخفاض القيمة، غير أن سوق الانتقالات يتميز بمستوى عالي من عدم التماثل في المعلومات، لأن نادي الشراء لا يمكن له تقدير إجمالي المنافع والعيوب المتوقعة من الأصل تقديرا دقيقا (باستثناء تقارير الاستطلاع)، كما لا يمكن التأكد من أداء اللاعب، فقد يدفع النادي مبلغا كبيرا على لاعب يكون سلوكه صعبا وبالتالي سيؤثر سلبا على صورة النادي، وكذا على جو النادي مما يؤدي إلى نقص الأداء المالي والرياضي للمؤسسة الرياضية، بالمقابل يمكن الحصول على لاعب بمقابل مالي صغير لكن يكون أدائه متميزا ويحقق انجازات رياضية، وبالتالي يساهم في ارتفاع قيمة النادي وبالتالي يمكن التنازل عليه وتحقيق فائض قيمة[3].

---

[1] بوشيخي بوحوص، **مرجع سابق**، ص 149

[2] Shraishth Jain, **Are top-level football players employees or economic assets for their clubs**, feb,15, 2016, Retrieved Juin, 25, 2018, from: https://www.sportskeeda.com/football/are-top-level-football-players-employees-or-economic-assets-for-their-clubs .

[3] Victor – Bogdan Oprean and Tudor Oprisor, **Accounting for soccer players**: **capitalization paradigm vs expenditure**, Procerdia Economics and finance, N 15, 2015, p1651.

أما بالنسبة للاعبين المسجلين بعقد انتقال حر فلا يتم دفع أي رسوم لانتقالهم وعليه تنشأ مشكلة تقييمهم، فلا يمكن تقييمهم بطريقة موثوقة بها (في غياب رسوم التحويل، وعدم وجود سوق نشطة)، إذ أن تحديد القيمة بالمقارنة مع السوق تكون غير دقيقة، وفي هذا الصدد فإن عقد اللاعب الحر غير معترف به كأصل غير ملموس، بسبب عدم وجود أساس للتقييم موثوق فيه، ويتمثل النوع الثالث من اللاعبين في اللاعبين الشباب المكونين في النادي، فتكوين اللاعبين عنصر مهم في النادي لأنه يضمن عملية استمرارية هذه الرياضة، من خلال قيام النادي ببرنامج لاستكشاف المواهب وتكوين اللاعبين الشباب في مختلف الفئات العمرية، واعداد برامج تعليمية تتعلق بتعليم قواعد اللعبة، والوقاية من استخدام المواد المحظورة (مكافحة المنشطات)، والرعاية الصحية...

أما من الناحية المحاسبية فلا يمكن إدراج فئة اللاعبين الشباب في فئة الأصول غير الملموسة، لأنها لا تفي بالشروط المنصوص عليها في المعيار المحاسبي 38، فلا يمكن للاعبين القاصرين الحصول على عقود عمل مهنية (وفي حالات خاصة يمكن تقديم عقد معياري أو مبدئي للاعبين الشباب دون سن الرشد لمدة 3 سنوات لكنهم ليسوا مجبرين على قبوله)، ونتيجة لذلك لا يمكن أن تستمد حقوق الاستخدام من مثل هذا العقد الذي يمكن تعيينه كأساس للمحاسبة، كما أنه لا توجد سيطرة على هؤلاء اللاعبين، وأخيرا، لا يولد اللاعبين الشباب من خلال وضعهم منافع اقتصادية مستقبلية للنادي (يعد نشاط الاكاديمية مستهلكا للموارد)، وفي حالة قبولهم لعقد مهني فسوف يتم تسجيلهم في الاتحاد المعني للعبة، ويتم تسجيلهم كلاعبين أحرار[1].

5- مشاكل الاعتراف بعقود اللاعبين كأصل غير ملموس:

تواجه المؤسسات الرياضية مشكلة كيفية تصنيف اللاعبين كموجودات، وكذا مشكلة تقييم اللاعبين كأصول غير ملموسة، وتبرز هذه المشكلة في البطولات المحترفة حيث تقوم النوادي بالمتاجرة باللاعبين في سوق الانتقالات، ففي انجلترا مثلا، وفي الدوري الانجليزي الممتاز أين تكون رسوم التحويل كبيرة يتم التعامل مع هذه المسألة بإدراج رسوم التحويل كأصل يتم اهتلاكه بطريقة خطية على مدى مدة عقد اللاعب، وفي نهاية مدة العقد ستكون قيمة الأصل معدومة من الناحية الفنية، ومع ذلك، ومن الناحية العملية سيظل سعر تحويل اللاعب ايجابيا ما لم يتم تخفيضه بسبب الاصابة، وقد تصبح رسوم التحويل أعلى من رسوم الشراء إذا ما تحسن مستوى وأداء اللاعب خلال فترة العقد، ويمكن للشركة الرياضية تخصيص نسبة من رسوم تحويل اللاعبين كأعباء سنوية وبالتالي تقليل ايرادها الخاضع للضريبة، والاضافة هنا أنه وعكس الأنواع الأخرى من الأصول التي تفقد قيمتها بمرور الوقت وتهتلك، فالعديد من اللاعبين تزداد قيمتهم، ومع ذلك فإن قيمتهم ستظهر معدومة في الميزانية العامة في نهاية مدة العقد المبرم بينهما، وفي ظل هذه الظروف يمكن القول أن أصول المؤسسات الرياضية بصفة عامة مقومة بأقل من قيمتها الحقيقية[2].

[1] **Idem**, p p 1651- 1652.

[2] Bob Stewart, **op.cit**., p 102.

المطلب الثالث: الأصول الجارية وقواعد تقييمها.

تعرف الأصول المتداولة بأنها الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية أو يتم استخدامها من خلال سنة أو دورة تشغيل أيهما أطول[1]، حيث يشترط أن يتوافر في الأصول أحد الشروط الموضحة في الشكل التالي ليتم تصنيفها كأصول متداولة:

الشكل رقم (02-01): شروط تصنيف الأصول المتداولة.

الشروط الواجب توافر إحداها لكي يتم تصنيف أصل متداول

أن يسترد قيمة الأصل أو تنوي المنشأة على بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل	يحتفظ به لغرض الاتجار	يتوقع تحويله إلى نقدية خلال سنة من تاريخ نهاية السنة المالية	أن يكون في صورة نقدية أو في حكمها

المصدر: مُحَمَّد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة، ج1**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر،2018، ص 115.

من خلال الشكل أعلاه يمكن القول بأن الأصول الجارية عبارة عن أصول تحوزها المؤسسة، وتكون في شكل نقدية أو يتوقع تحويلها إلى نقدية أو يتوقع استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، إما بإعادة بيعها أو استخدامها في النشاط العادي للمؤسسة، وتضم عدة عناصر كالمخزونات، حسابات الغير، النقدية.....
ويتم قياس عناصر الأصول الجارية كما يلي:

1- المخزونات: تعرف المخزونات بأنها مجموع المواد الأولية واللوازم والمنتجات النهائية والوسيطة التي اشترتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في العملية الانتاجية، وقد جاء تعريف المخزونات في المادة 123-1 من النظام المحاسبي المالي حيث تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي، أو هي قيد الانتاج بقصد مماثل، وهي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم خدمات، وتكون المخزونات كذلك في إطار عملية تقديم خدمات كلفة الخدمات التي لم يقم بها الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها، ويتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

[1] مُحَمَّد سمير الصبان وآخرون ، **المحاسبة المالية المتوسطة ج1**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر،2018، ص 115.

وتتكون المخزونات في المؤسسة الرياضية من المواد واللوازم الرياضية التي تمتلكها المؤسسة الرياضية والتي قامت بشرائها أو انتاجها بهدف استخدامها أو إعادة بيعها: مثل الأزياء الرياضية الخاصة باللاعبين، الأحذية الرياضية، والألبسة التي تقوم ببيعها، تذاكر النادي، المنتجات الغذائية التي يستعملها الرياضيين، الوسائل ذات القيمة الصغيرة جدا التي يستخدمها الرياضيين والتي لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول غير الجارية مثل: الكرات، الشباك، الأعلام، قطع الغيار.....

وقد ترك النظام المحاسبي المالي حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها: أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرد المتناوب، ولم يفرض عليها اتباع أسلوب محدد.

حيث تقاس أو تقيم عناصر المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء، مثل مصاريف الادارة والمالية والمصاريف العامة، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو تكلفة الانتاج، وهذا على حسب طبيعة المخزون، وفي بعض الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة للتحقق، يمكن أن يقيم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزون[1].

ويستثنى من حساب تكاليف المخزون ما يلي:[2]

- الكميات غير الطبيعية من الفضلات وبقايا التصنيع، أو مصاريف العمال وغيرها من تكاليف الانتاج الأخرى؛
- تكاليف التخزين ما لم تكن ضرورية لعملية الانتاج قبل مرحلة انتاجية جديدة؛
- التكاليف الادارية العامة التي لا تساهم في وضع المخزونات في المكان الذي يوجد فيه؛
- خسائر سعر الصرف المتعلقة باقتناء المخزونات.

أما في نهاية الدورة وعملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات سواء كانت بضاعة أو مواد أو منتجات، يتم تقييمها بالتكلفة أو سعر البيع الصافي (أو قيمة الانجاز الصافية وهو المصطلح المستخدم في النظام المحاسبي المالي) أيهما أقل، وفي حالة ما إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون، فإن المؤسسة تسجل خسارة انخفاض قيمة المخزونات، ويتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد (في نهاية الدورة)، إما اعتمادا على أسلوب الوارد أولا الصادر أولا، أو على أسلوب التكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الانتاج[3].

2- حسابات الغير والحسابات المالية:

وتضم كل من المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل أداء الخدمات الرياضية وبيع المنتجات الرياضية وتذاكر المباريات بالأجل، وكذا النقدية والأصول المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة الاستغلال، ويضم هذا البند ثلاث حسابات رئيسية وهي:

---

[1] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص ص 87-88.

[2] Robert OBERT, **pratique des normes IAS/ IFRS**, DUNOD, paris, 2005, p 72.

[3] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 62.

- **الزبائن والحسابات الملحقة:** ويضم هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن نظير تقديم خدمات أو عمليات البيع لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب في الغالب عند عمليات بيع تذاكر المباريات دون تحصيل ثمنها فورا، كما يضم أيضا الحسابات الملحقة للزبائن المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، مثل الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض....
- **الأعباء المقيدة سلفا:** وهي اجمالي الأعباء والمصاريف التي دفعتها المؤسسة الرياضية في الدورة الحالية والمستحقة الدفع في الدورات اللاحقة؛
- **المدينون الآخرون:** وهي مجموع الحسابات المدينة باستثناء الزبائن والأعباء المقيدة سلفا والتي تكون مستحقة الدفع خلال دورة النشاط العادية.

3- حسابات الخزينة:

وتتمثل في النقدية المودعة في البنك والصندوق، وهي تمثل أموالا حاضرة، يتم قبولها فورا كوسيلة من وسائل السداد وتشمل: النقدية، العملات المعدنية، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية عالية السيولة ومنخفضة المخاطر، ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية[1].

ويراعى في تقييم الأصول الجارية -بصفة عامة- الالتزام بالقواعد التالية:[2]

- عدم المغالاة في الأصول الجارية: ينبغي عدم إثباتها بما يزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها منها خلال المدة أو الدورة الحالية لنشاط المؤسسة على الأكثر؛
- التمييز بين المفردات النقدية: ينبغي التمييز بين المفردات النقدية ذات الطبيعة الحرة وبين ما هو مجمد منها؛
- تخفيض الذمم بمخصص الديون المشكوك بها: ينبغي تخفيض الذمم بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والأعباء التي يستوجبها التحصيل؛
- إبراز الديون المستحقة على العاملين: ينبغي إبراز الديون على العاملين في المؤسسة.

[1] محمد فيصل مايده وجمال خنشور، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، المركز الجامعي بالوادي، العدد 23، السنة 14، 2017، ص 317.

[2] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 77.

المبحث الثالث: قياس الخصوم وعناصر النتيجة.

إن طبيعة وخصوصية الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الرياضية المحترفة بشكل عام، أدت بالضرورة إلى خصوصية طبيعة ونوع المنتجات التي تحققها هذه النوادي، وكذا الأعباء المختلفة التي تتحملها، وتعتبر عملية تقييم وقياس هذه الأعباء والمنتجات وكذا مجموع التزامات وديون المؤسسات الرياضية أيضا ذات أهمية كبيرة في النظام المحاسبي الخاص بها.

المطلب الأول: قياس عناصر الخصوم.

الخصوم هي الالتزامات الحالية للكيان الناتجة عن أحداث سابقة، والتي يتمثل انقضاؤها للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتنقسم الخصوم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية، حيث يتم تصنيف الخصوم بأنها جارية عندما يتوقع أن يتم تسويتها أو التفاوض عليها خلال دورة التشغيل العادية، أو عندما تستحق التسديد خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية الختامية، ويتم تصنيف بقية الخصوم طويلة بأنها غير جارية إذا كانت تحمل فائدة حتى إذا كان جزء منها مستحقة التسديد في غضون اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية الختامية، إذا كان: الاستحقاق الأساسي لها اثني عشر شهرا، يتوقع الكيان إعادة التمويل على المدى الطويل، وتوقع الكيان مؤكد من خلال اتفاق تمويل أو اعادة تمويل نهائي قبل تاريخ غلق الحسابات[1].

ويعترف ببند الخصوم في ميزانية الشركة الرياضية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق لخارج المؤسسة موارد ذات منافع اقتصادية نتيجة الوفاء بالالتزام، وأن قيمة هذا الالتزام قابلة للقياس بشكل موثوق به[2].

وقياس عناصر الخصوم يتطلب قياس كل من الأموال الخاصة والالتزامات طويلة الأجل (الخصوم غير الجارية) والالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم الجارية).

1- حسابات رؤوس الأموال:

تتمثل حسابات رؤوس الأموال بصفة عامة في:[3]

- **رأس المال**: وتشمل رأس المال الخاص للشركة ويساوي مجموع الموارد التي يتم توفيرها بشكل دائم للشركة من قبل الشركاء/ المساهمين في شكل مساهمات وحصص نقدية وعينية، سواء عند تأسيس الشركة أو عند زيادة رأس مالها؛
- **فرق إعادة التقييم**: وهي مجموع المبالغ الناتجة من فوائض القيمة لإعادة تقييم عناصر الميزانية؛

---

[1] Rachida Boursali, **les normes comptables du SCF**, ALOULFIA TALITA, Algérie, 2010, p p 23-24.

[2] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات**-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015، ص 64.

[3] Smail Kabbaj et Said Youssef, **comptabilité générale**. **Principes**. **Techniques**. Outils, 8 éme édition, edisoft, Maroc, 2013, p22.

- **الاحتياطات:** وهي مجموع المبالغ المدمجة في رأس المال والناتجة عن أرباح سابقة غير موزعة؛
- **الترحيل من جديد:** ويضم النتيجة المتراكمة للسنوات السابقة التي لم يتم تخصيصها، ويمكن أن يكون موجب أو سالبا؛
- **النتيجة الصافية للنشاط:** وهي نتيجة نشاط المؤسسة بعد اقتطاع الضريبة على النتيجة.

2- الخصوم غير الجارية:

وتشمل العناصر التالية:

- **الاعانات:** وهي تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية أو كل هيئة عمومية محلية جهوية، وطنية أو عالمية)، من أجل إعطاء الأفضلية الاقتصادية النوعية للمؤسسة لتغطية تكاليفها المحتملة مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها، أما إذا كانت الاعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه، ولا تدرج الاعانات العمومية بما في ذلك الاعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية في الحسابات في شكل حساب نتيجة أو في شكل أصل مالي إلا إذا توفر أحد الشروط: وهي أن المؤسسة تمتثل للشروط المتعلقة بالإعانات، وأن الاعانة تم استلامها، كما تستثنى من محاسبة الاعانات مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة، والاعانات المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل الاعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب النتيجة[1]؛
- **ضرائب مؤجلة خصوم:** وهي مبالغ الضريبة على الأرباح المستحقة الدفع في السنوات المقبلة، وتتعلق بالفروقات الزمنية المؤقتة للأوعية الخاضعة للضريبة، ويتم تقييم مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم بالمبلغ الذي يتوقع دفعه لمصلحة الضرائب باستخدام المعدل الضريبي المعتمد في تاريخ الاقفال؛
- **مؤونة الأعباء والمخاطر:** عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 125 بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتسجل في الحالات التالية: عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث ماضي، وعندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام، عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه، كما نصت المادة على أن تكون المؤونة في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للأعباء، كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة وأن استعمال المؤونة يكون فقط للأعباء المخصصة لها أصلا[2]؛

[1] محمد فيصل مايده وجمال خنشور، **مرجع سابق**، ص 319.

[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 123.

- **القروض والديون المماثلة:** في النظام المحاسبي المالي يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى عند حيازتها بتكلفتها والتي تمثل القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف الملحقة بالحصول على القرض، وبعد الحصول على الخصوم المالية تقيم هذه الخصوم من غير تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، أما التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية[1].

3- الخصوم الجارية: وهي إجمالي ديون والتزامات المؤسسة الرياضية المستحقة السداد خلال الدورة المحاسبية الحالية (خلال اثني عشر شهرا)، أي خلال دورة الاستغلال العادية.

وتستعمل في الغالب الخصوم الجارية لتمويل الأنشطة الجارية والعادية للمؤسسة منها ديون الموردين، والقروض قصيرة الأجل، وباختصار الالتزامات قصيرة الأجل هي مدفوعات نقدية سوف تتحقق في المستقبل ولكنها ليست مؤكدة مئة بالمائة، لذا يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:

- التزامات قصيرة الأجل محددة تحديدا قطعيا – ديون الموردين، مصروفات للدفع، أقساط قروض طويلة الأجل، قروض قصيرة الأجل وأوراق الدفع؛
- التزامات قصيرة الأجل متوقفة على نتيجة الأعمال – منها ضرائب على الدخل؛
- التزامات قصيرة الأجل محتملة أو مشروطة منها ضمانات على جودة البضائع[2].

المطلب الثاني: قياس منتجات المؤسسات الرياضية:

تعرف المنتجات بأنها: التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة، أو النقص في الالتزامات أو الائتمان معا، والناتجة من انتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات أو الأنشطة الأخرى الناتجة من ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح، وبالتالي زيادة حقوق الملكية[3].

ويتم الاعتراف بالمنتجات أو المداخيل في قائمة الدخل عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الموجودات أو انخفاض المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل موثوق به[4].

وتنتج منتجات المؤسسات الرياضية بشكل عام من إيرادات التسويق الرياضي (بيع المستلزمات الرياضية وتقديم الخدمات الرياضية وعوائد تحويل واعارة اللاعبين)، والرعاية الرياضية وهي تمثل المنتجات العادية للمؤسسة بالإضافة إلى منتجات أخرى كالإعانات والهبات.....

---

[1] مُحَمَّد فيصل مايده وجمال خنشور، **مرجع سابق**، ص 320.

[2] سعيدي عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص 164.

[3] ابراهيم جابر، **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 23.

[4] سعيدي عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص 64.

أولا: منتجات المؤسسات الرياضية.

تتمثل منتجات المؤسسات الرياضية فيما يلي:

1- ح/ 70 مبيعات المنتجات والملابس الرياضية: وتشمل المنتجات المحققة من بيع المؤسسة الرياضية للمستلزمات والملابس الرياضية التي تحمل اسم وشعار النادي؛

2- ح/ 706 خدمات مقدمة: ويضم هذا الحساب الخدمات المقدمة من النادي الرياضي إلى الغير وتشمل كل من:

- حصة النادي من بيع التذاكر: تحدد قيمة الايراد المتأتي من بيع تذاكر حضور المباريات بسعر البيع الصافي، والذي يساوي سعر البيع مطروحا منه مبلغ الرسم، وأعباء الأمن الولائي، وأعباء تنظيم النادي، حقوق كراء الملاعب، ويوجد نوعين من التذاكر تذاكر المدرجات المغطاة، وتذاكر المدرجات المكشوفة؛
- المداخيل المتأتية من الأنشطة الرياضية كتقديم خدمات أثناء المباريات؛
- منتجات تكوين اللاعبين: وهي المنتجات المحصلة نظير تكوين اللاعبين في مختلف المراحل الشبانية.

3- ح/ 748 إعانات الاستغلال: وتشمل الاعانات المقدمة سواء من طرف الدولة أو البلدية أو الولاية ....

4- ح/ 758 منتجات التسيير العادي: وتضم كل المنتجات المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة الرياضية والمتمثلة في:

- منتجات حقوق البث الاذاعي والتلفزيوني؛
- منتجات عقود الرعاية الرياضية؛
- الهبات؛
- منتجات تحويل أو اعارة اللاعبين العاديين أي اللاعبين المكونين في النادي و/أو المنتقلين بعقد انتقال حر (اللاعبين غير المسجلين كأصول غير ملموسة)
- المنتجات الأخرى المحصلة من الرابطات والفدراليات.

ثانيا: حالات خاصة في المنتجات.

باعتبار أن نشاط المؤسسات الرياضية يتميز بنوع من الخصوصية فإنه وأثناء قيامها بأنشطتها المختلفة تنتج منتجات خاصة لا يمكن تواجدها في بقية المؤسسات الاقتصادية الأخرى سواء الانتاجية منها أو الخدماتية، وتتمثل هذه المنتجات في ما يلي:

1- منتجات انتقال أو تحويل اللاعبين:

يعرف عقد انتقال اللاعب بأنه: عقد يتفق بموجبه ناديان رياضيان على نقل عمل لاعب رياضي من النادي الأول إلى الثاني بموافقة اللاعب وعلى وفق اللوائح الصادرة من الاتحاد المعني – بحسب ما إذا كان العقد وطنيا أو دوليا- وذلك بعد انقضاء عقد احتراف اللاعب مع ناديه الأصلي، بمقابل يتم الاتفاق عليه بين الناديين والذي يلتزم

بدفعه النادي الجديد إلى كل من اللاعب وناديه الأصلي، وعقد انتقال اللاعب إما أن يكون داخليا في نطاق الاتحاد الوطني للعبة، وإما يكون دوليا، ويكون داخليا إذا لم يشبه أي عنصر أجنبي، ويكون دوليا إذا دخل فيه عنصر أجنبي سواء متمثلا في محل إبرام العقد أو محل تنفيذه أو في أشخاص العقد[1].

وتقيم منتجات تحويل اللاعبين وفق مبدأين كالتالي:

- بالنسبة للاعبين المسجلين كتثبيتات معنوية (أصول غير ملموسة)، فعند التنازل عن الأصل يتم احتساب نتيجة التنازل التي تساوي الفرق بين سعر البيع الصافي والقيمة المحاسبية الصافية للأصل في تاريخ التنازل، فإذا كان الفرق موجب (ايراد) يتم تسجيله في الحساب 75 فوائض القيمة عن خروج تثبيتات أما إذا كان الفرق سالبا أي وجود خسارة قيمة فيدرج ضمن الأعباء في الحساب 65 نواقص قيمة.
- أما المنتجات الناتجة عن تحويل اللاعبين العاديين (سواء المكونين في النادي، أو المنتقلين بصفقة انتقال حر)، فيتم تسجيلها ضمن الحساب 758 المنتجات الأخرى للتسيير الجاري.

2- منتجات تحويل اللاعبين الذين سبق وأن كونهم النادي:

وهي المنتجات المحصلة نتيجة انتقال لاعب سبق وأن ساهم النادي في تكوينه أو تدريبه وتأهيله واعداده، حتى وإن لم يكن مالكا لعقده عند اجراء صفقة التحويل، حيث تتحدد قيمة الايراد بنسبة مئوية من المكافأة التي تم سدادها لناديه السابق وفق أسس ومعدلات معينة، وفق ما يعرف ببدل التدريب ومساهمة التضامن.

فوفقا للوائح الفيفا وللوائح تحويلات اللاعبين والقواعد العامة للاتحادية الجزائرية لكرة القدم FAF، يجب أن يكون لكل اللاعبين وثيقة (جواز سفر) تلخص حياتهم المهنية من سن 12 إلى غاية 23 سنة، وهذه الوثيقة التي تكون في نسختين (نسخة واحدة لدى النادي وأخرى للاعب) تسمح للأندية التي سبق وأن ساهمت في تدريب اللاعب بطلب الاستفادة من بدل التدريب وبدل التضامن في كل عملية تحويل اللاعب، حيث يستفيد النادي الذي تلقى اللاعب تدريبه فيه دون سن 23 سنة عند توقيع اللاعب لعقده المهني الأول، ويتم تحديد مبلغ بدل التدريب السنوي عند 400.000 دينار، ويتم توزيعه بالتناسب بين نوادي تدريب اللاعب على أساس جواز سفره الرياضي[2].

وإذا ما تم انتقال محترف ما، بينما لا يزال مرتبطا بعقد فإن 5% من المكافآت المدفوعة للنادي السابق، فيما عدا مكافأة التدريب سوف يتم اختصاصها من المبلغ الاجمالي/ أو هذه المكافأة/ لهذا التعويض ويعاد توزيعها من قبل النادي الجديد بوصفها مساهمة تضامن للنادي أو الأندية الذي شاركت في إعداد وتأهيل وتدريب اللاعب على مدى السنوات السابقة وتترجم مساهمة التضامن هذه عدد السنوات (التي يتم حسابها

[1] محمد سليمان الأحمد، **تنازع القوانين في العلاقات الرياضية الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 84.

[2] Fédération Algérienne de Football, **Disposition réglementaires relatives aux compétitions football professionnel saison 2018/2019**, p 7

نسبيا إذا ما تعلق الأمر بعام واحد) التي كان اللاعب خلالها مسجلا في كل ناد من هذه الأندية بدءا من موسم بلوغه عامه الثاني عشر وحتى عامه الثالث والعشرين[1]، وذلك على النحو التالي:[2]

- موسم بلوغه عامه من الثاني عشر إلى غاية الخامس عشر: 5% (أي 0.25 من إجمالي التعويض/ المكافأة)؛
- موسم بلوغه عامه السادس عشر إلى غاية الثالث والعشرين: 10% (أي 0.5% من إجمالي المكافأة).

3- منتجات إعارة اللاعبين:

يقصد بالإعارة التنازل على اللاعب للعب في نادي آخر قبل نهاية مدة عقده بصفة مؤقتة، وبعقد مكتوب بين الناديين المعنيين واللاعب، وقد تكون بمقابل أو بدون مقابل في فترات الميركاتو الصيفي أو الشتوي.

حيث أن مدة الاعارة يجب أن تكون مساوية أو أكثر من 6 أشهر وأقل أو تساوي 18 شهرا[3]، فالنادي مالك العقد يحق له اعارة اللاعب لأي نادي آخر بموجب عقد مكتوب موقع بينه وبين الأندية المعنية، ومثل هذه الاعارة تخضع للقواعد ذاتها المنظمة لانتقال اللاعبين بما فيها الأحكام الخاصة بمكافآت التدريب وآلية التضامن، ولا يحق للنادي الذي قبل انضمام لاعب لديه على سبيل الاعارة أن ينقله إلى ناد ثالث دون الحصول على موافقة كتابية من قبل النادي الذي أعاره اياه وكذلك من اللاعب المعني بالأمر[4].

ويجب التمييز بين نوعين من المنتجات الناتجة عن اعارة اللاعبين:

- المنتجات الناتجة عن اعارة اللاعبين المسجلين كأصول غير ملموسة: يتم تسجيلها كمنتجات (ناتجة عن تأجير االتثبيتات) حـ/ 706، مع تسجيل قسط اهتلاكه بصفة عادية؛
- منتجات اعارة اللاعبين المكونين في الفريق/ المنتقلين بصفقة انتقال حر: تسجل كمنتجات عادية في الحساب 758 (كما أشرنا اليه سابقا).

[1] نبيه عبد الحميد العلقامي وآخرون، **لوائح احتراف كرة القدم الدولية وتفسيراتها القانونية**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2009، ص ص 149-150.

[2] Federal International Football Association, **Regulations on the status and transfer of players**, **Annexe 5** (**Solidarity mechanism**), p 64.

[3] Fédération Algérienne de Football, **Règlement des championnats de football professionnel saison 2018/ 2019**, **Article 52**, p 16.

[4] نبيه عبد الحميد العلقامي وآخرون، **لوائح احتراف كرة القدم الدولية وتفسيراتها القانونية، مرجع سابق**، ص 122.

4- المنتجات المؤجلة:

غالبا ما تحصل المؤسسات الرياضية على منتجاتها من مختلف المصادر مثل حقوق البث التلفزيوني والرعاية الرياضية مقدما، فمن وجهة نظر محاسبية فان الأمر المهم هو أن هذه المنتجات يتم تحصيلها قبل تقديم الخدمة أي قبل مباريات كرة القدم التي سوف يتم لعبها خلال الموسم المقبل، فعلى سبيل المثال يتم عادة بيع تذاكر الموسم مسبقا وهي غير قابلة للاسترداد من وجهة نظر النادي، ومع ذلك فالنادي مازال مجبرا على تقديم الخدمة للمناصرين في شكل توفير مباريات كرة القدم، وعلى هذا النحو لا يمكن اعتبار هذه المنتجات محصلة وعليه لا يجب ادراجها في جدول حسابات النتائج حتى يتم تقديم الخدمة، وبالتالي يجب تأجيل المنتجات والاعتراف بها في الدورة التي تجري فيها مباريات كرة القدم (مبدأ استقلالية الدورات)[1].

وايرادات المنتجات المسجلة خلال العام والتي تتوافق مع مبيعات السلع والخدمات التي يجب الوفاء بها خلال الدورة اللاحقة يجب طرحها من دخل النشاط عن طريق حساب التسوية[2]، ووفقا لمبدأ مقابلة الأعباء بالمنتجات وبتطبيق أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالمنتجات والأعباء التي تخص الفترة المالية بغض النظر عن استلامها أو دفعها، وتستبعد المبالغ التي لا تخص الفترة المالية سواء كانت مدفوعة أو مقبوضة، ويعترف بها فبي الميزانية حيث تسمى القيود التي تعالج هذه الحالات قيود التسوية[3].

فالنواتج التابعة للسنة القادمة والمحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها وتحميلها الأعباء الخاصة بها، لذا وفي نهاية السنة نجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 حـ/ نواتج محصلة (مقيدة) سلفا دائنا، والحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة المقبلة[4].

[1] Bob Stewart, **op.cit**., p 78.

[2] Robert OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **comptabilité et audit**, **op.cit**., p106 .

[3] Nabil Al-Halabi and Ziad AL-Saidat, **Financial Accounting Principles**, Dar al-esar publishing and distribution, Jordan, 2014, p 405.

[4] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 100.

المطلب الثالث: قياس الأعباء.

تعرف الأعباء أو المصروفات بأنها كلفة استعمال الخدمات أو اقتناء موجودات ذات تفع للمشروع[1]. وحسب النظام المحاسبي المالي تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات)، وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية[2].

ويتم الاعتراف بالأعباء في قائمة الدخل عندما ينتج انخفاض في المنافع الاقتصادية المرتبطة بانخفاض الموجودات أو زيادة المطلوبات، والتي يمكن قياسها بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة المطلوبات أو انخفاض الموجودات (فمثلا مستحقات العاملين أو اهتلاك المعدات)[3].

وعناصر الأعباء تختلف باختلاف الغرض من النادي، وفي هذا المجال ينبغي التفرقة بين الأعباء الايرادية والأعباء الرأسمالية، فالأعباء الايرادية هي مصروفات تخص الفترة المحاسبية الجارية فقط، وتشمل كل ما يصرف في سبيل استمرار دورة النشاط الجاري للنادي، مثل: الأجور والمرتبات ومصروفات الاصلاح والصيانة، فهي بطبيعتها لا يمتد أثرها خارج حدود الفترة المحاسبية، ويتم قياسها بغرض مقابلتها بمنتجات الفترة واستنتاج أرباح أو خسائر النشاط، أما المصروفات الرأسمالية فهي ما تتحمله المؤسسة الرياضية من مصروفات في سبيل الحصول على خدمات ومنافع تتمثل في أصول ثابتة يمتد أثرها إلى ما بعد الفترة المحاسبية، وتؤدي إلى زيادة في صافي قيمة الأصول، وتظهر بطبيعتها في جانب الأصول في الميزانية العمومية، وما يتم الاستفادة منها خلال الفترة (الاهتلاك) يعالج كأعباء في حساب النتيجة، على أن نلاحظ أن النادي قد يشتري بعض عناصر الأصول التي يستفيد منها عدد من الفترات المحاسبية، ولكن قد تكون تكلفتها منخفضة مثل: سلات المهملات، بطاريات السيارات...، فتعتبر هذه العناصر– من الناحية النظرية– مصروفات رأسمالية، وإذا سجلت كأصول في السجلات المحاسبية يجب أن تخضع للاهتلاك في الفترات المقبلة، ولكن تنفيذ هذا الاجراء يتوقف على العلاقة بين تكلفة المعلومات المتولدة والمنفعة المتوقعة منها، فأي عمل إضافي يترتب على إنجازه توليد معلومات أكثر دقة ينبغي ترجيحه على ضوء المنافع المتوقعة من هذه المعلومات، وطبقا لذلك إذا كانت الأعباء الرأسمالية قليلة نسبيا فيجب معالجتها في السجلات المحاسبية كأعباء في الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، وباختصار فإن أي أعباء لها أهمية في مقدارها ويتوقع أن تستفيد منها عدة فترات محاسبية، يجب أن تعتبر أعباء رأسمالية، وأي أعباء يتوقع أن تفيد فترة محاسبية واحدة أو ليس لمقدارها أهمية نسبية تعالج كأعباء ايرادية[4].

---

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **مرجع سابق**، ص 193.

[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 81.

[3] سعيدي عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص ص 64- 65.

[4] هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المتخصصة**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 38-39.

وعلى العموم تشمل أعباء المؤسسات الرياضية ما يلي:

- ح/ 60 المشتريات المستهلكة واللوازم الرياضية ؛
- ح/ 61-62 الخدمات الخارجية (الكراء، أعباء السفر والتنقلات، والمقابلات الرياضية، الإطعام ...)؛
- ح/ 63 أعباء المستخدمين، وتشمل مصاريف العمال والرياضيين والمدربين، والاداريين، ومختلف الأعباء الاجتماعية؛
- ح/ 64 الضرائب والرسوم؛
- ح/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى ، وتشمل كل الأعباء التشغيلية المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة الرياضية كأعباء تكوين وتدريب الرياضيين....
- ح/ 66 الأعباء المالية؛
- ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة، وخسائر التنازل عن التثبيتات، ويمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى المخصصات الخاصة بالأصول المادية والتثبيتات المعنوية وكذلك مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التنازل عن عقود الرياضيين Pertes sur cession des contrats joueur ؛

ويتم القياس المحاسبي للأعباء وفق كل من الأسس التالية:[1]

- **أساس التكلفة التاريخية:** هو الأساس التقليدي لقياس الأعباء على أساس التكلفة الفعلية التي يتحملها المشروع فعلا، حيث تقاس التكلفة التاريخية بالقيمة الحالية للموارد الاقتصادية التي قدمت في سبيل الحصول على السلع أو الخدمات اللازمة لاستخدامها في عمليات المشروع، أي أن التكلفة تحدد في هذه الحالة على أساس المبلغ الذي يسدده نقدا أو يتفق على سداده ويكون الاتفاق بين المشروع والغير؛
- **أساس التكلفة الجارية (الاستبدالية):** يقوم هذا الأساس على قياس المنتجات وفقا للأسعار الاستبدالية السائدة التي يتم الحصول عليها عند بيع منتجات المشروع ويتطلب قياس الأعباء التي تقابل المنتجات بالأسعار السائدة للسلع والخدمات المستنفذة في عملية الانتاج، ومن الصعوبات التي تقابل المحاسبين عند استخدام أساس التكلفة الاستبدالية أن الاسعار السائدة قد لا تكون متوفرة دائما لنفس النوع من السلع والخدمات التي تم الحصول عليها من قبل، وفي حالة اختلاف التكلفة التاريخية اختلافا كبيرا عن الأسعار السائدة، ومن ثم على صافي الربح.

[1] سامي محمد الوقاد، **مرجع سابق**، ص ص 158-159.

خلاصة:

يعتبر القياس المحاسبي وظيفة مهمة في المؤسسات الرياضية حيث يمكن من خلالها تقييم أداء النادي تقييما دقيقا من خلال القياس المحاسبي لكل من المنتجات والأعباء، كما يمكن أيضا من تقييم موجودات المؤسسة الرياضية تقييما دقيقا، حيث تتميز أصول المؤسسات الرياضية بصفة عامة بنوع من الخصوصية إذ أن أغلبها غير ملموس وعبارة عن أصول بشرية متمثلة في اللاعبين الذين يشكلون الجزء الأكبر من ميزانية المؤسسة الرياضية.

وتشكل التثبيتات المعنوية خاصة عقود اللاعبين المحترفين أهم مكون من مكونات الشركات الرياضية التجارية، وعليه فإن عملية الاعتراف بها وتقييمها وقياسها تخضع لشروط خاصة، خاصة في ظل غياب سوق نشطة يمكن من خلالها تحديد القيمة السوقية لهذا النوع من التثبيتات هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجود عدة فئات من عقود اللاعبين المحترفين، وبالتالي يتم الاعتراف بها سواء كتثبيت أو كعبء حسب كل حالة.

وإجمالا يمكن القول أن عملية تقييم وقياس كل عناصر القوائم المالية للمؤسسات الرياضية بصفة عامة سواء تعلق الأمر بعناصر الميزانية المتمثلة في الأصول المادية والمعنوية، والخصوم، أو عناصر جدول حسابات النتائج المتمثلة في المنتجات والأعباء تخضع بصفة عامة للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، فيما يخص الاعتراف، التقييم، والتسجيل، مع وجود حالات خاصة وتسجيلات وتقييمات محاسبية خاصة فقط بقطاع الرياضة المحترفة على اعتبار أن هذا القطاع يتميز بخصوصية نشاطاته وبالتالي خصوصية المنتجات الخاصة بها وكذا بعض الأعباء، اضافية إلى خصوصية الموجودات أو الأصول الموجودة في مثل هذا النوع من الشركات التجارية خاصة التثبيتات المعنوية منها.

الفصل الثالث:

الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الرياضية

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرعاية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة رعاية شبيبة القبائل JSK -

تمهيد:

قد لا يرى المديرون الرياضيون الحاجة إلى فهم أو معرفة القيمة الاجمالية للشركة الرياضية طالما أن النادي يحقق نتائج رياضية ايجابية، وهو المعيار المنطقي للحكم على نجاح إدارة النادي من عدمها، فنجاح النادي الرياضي بصفة عامة سواء بالنسبة لملاك النادي أو للجماهير والأنصار أو الاعلام...، مرتبط بتحقيق النادي لنتائج ايجابية من الناحية الرياضية وتحقيق الانتصارات والبطولات المختلفة.

إلا أن هذا المعيار لا يكفي للحكم على نجاح النادي والادارة الرياضية للمؤسسة الرياضية، فإلى جانب النتائج الرياضية التي تمكن من معرفة وضعية النادي من الناحية الرياضية، يجب معرفة مدى كفاءة ونجاح الادارة المالية للفريق وقدرة المؤسسة الرياضية على تحقيق الأرباح ومدى كفاءة الأصول المملوكة للنادي، وكذا مراقبة وضعية المدينين وقدرة النادي على الوفاء بالتزاماته المختلفة اتجاه اللاعبين ومختلف الدائنين....

هذه الجوانب المالية والاقتصادية يمكن معرفتها عن طريق القوائم المالية للمؤسسة الرياضية التي يتم الإفصاح عنها والتي تعكس الوضعية المالية للنادي والذمة المالية، فالإفصاح المحاسبي عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة الرياضية يعتبر من أهم الأهداف المحاسبية للنادي، وقد أوصت العديد من الأحكام والتشريعات والقوانين المحلية والدولية بالتزام المؤسسات الرياضية به.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

أدى التطور الكبير في مجال الأعمال وتعدد الأنشطة المختلفة التي تقوم بها شركات الأعمال وبالأخص شركات الأموال إلى زيادة الحاجة إلى توفير معلومات مالية عن الوضعية المالية والاقتصادية لها، ما أدى بالضرورة إلى ظهور وتطور وظيفة محاسبية مهمة وهي وظيفة الإفصاح المحاسبي.

فمع تعدد واختلاف وتنوع الأنشطة المختلفة للمؤسسات الاقتصادية زادت الحاجة إلى فرض قوانين وقواعد خاصة تحكم عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لكل الأطراف ذات العلاقة، فالهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات ذات جودة عن الوضعية المالية للمؤسسة، والإفصاح عنها، وهذا الهدف يتحقق من خلال الاستناد إلى أسس ومبادئ دقيقة فيما يخص عملية الإفصاح المحاسبي، الذي يعكس الوضعية الحقيقة لنشاط المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وشروطه.

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوظيفة المحاسبية الأساسية التي تلي عملية القياس المحاسبي، وسنورد فيما يلي مفهوم وشروط الإفصاح المحاسبي.

أولا: مفهوم الإفصاح.

وردت عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي منها:

التعريف1: يقصد بالإفصاح المحاسبي نشر المعلومات المالية عن الوحدة الاقتصادية في قائمة المركز المالي (الميزانية) إلى جانب معلومات تكميلية بما في ذلك المعلومات التوضيحية والملاحظات الهامشية والأحداث اللاحقة والسياسات والطرق المحاسبية المستخدمة، تحليلات الإدارة للأحداث الماضية والتوقعات المالية والتشغيلية للسنوات المقبلة، وملخص السياسات المحاسبية والبيانات المالية الاضافية، وكثيرا ما يستخدم التقرير المالي كمصطلح شامل لتغطية البيانات المالية نفسها، والأنواع الاضافية من المعلومات المذكورة سابقا، فالإفصاح يعرف بأنه تقديم لمعلومات وايضاحات إضافية عن طريق وسائل إضافية إلى جانب الاعتراف في البيانات المالية[1].

التعريف 2: يشير الإفصاح في المحاسبة إلى تقديم المعلومات الضرورية عن المنشأة والتي يتوقع لها أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للقوائم المالية وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل، أي أن الإفصاح يشير إلى يشير إلى المعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم

[1]Harry I. Wolk and others, **Accounting Theory– conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, 6 th edition, thomson, south western, 2004, p 288

المعلومات المالية كالملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والكشوفات الإضافية وتقرير مدقق الحسابات، وتقرير الإدارة[1].

التعريف 3: الإفصاح المحاسبي هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة، حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي لها، وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها، أما الشمولية مضمونها عدم اخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها[2].

التعريف 4: الإفصاح في المحاسبة يعني تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ الواعي بتلك المعلومات[3].

التعريف 5: يشير الإفصاح المحاسبي إلى المعلومات المقدمة كملحقات للقوائم المالية والتي تأخذ شكل ايضاحات أو ملحقات تكميلية، وهذه المعلومات توفر تفاصيل وشرح للوضع المالي للشركة ونتائج التشغيل، وهي تفسر المعلومات المتعلقة بالصحة المالية للمنشأة والتي يمكن أن يتم الإفصاح عنها من خلال بيانات كمية أو بيانات وصفية، ومثل هذه المعلومات تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية[4].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الإفصاح المحاسبي يعني عرض واظهار المعلومات المالية والمحاسبية الضرورية والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية في القوائم والتقارير المالية، للأطراف المتعاملة مع هذه الوحدات ومختلف المستفيدين منها، بحيث تكون هذه المعلومات واضحة وبلغة مفهومة، وبدون تضليل.

ثانيا: شروط الإفصاح المحاسبي.

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مجموعة من القيود أو الشروط الأساسية التي يجب توفرها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية وعرضها، حتى تكون على درجة مقبولة من الملائمة والمقبولية وهي:[5]

---

[1] محمد أسعد منشد، **أهمية الافصاح عن الايراد المتولد عن التجارة الالكترونية في الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 6، العدد1، 2016، ص 41.

[2] خلف الله بن يوسف، **أهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم البواقي، العدد 7، جوان 2017، ص33.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 33.

[4] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 25.

[5] Anne le manh, Maillet Baudrier, **Normes comptable international IAS / IFRS**, édition Berti, paris, 2007, p12.

- **الإفصاح في الوقت المناسب:** ويتحقق ذلك عندما يتم تقديم المعلومات بدون تأخير أي في الوقت المناسب، لأن حدوث التأخير يؤثر على خاصية الملائمة خاصة أن المستثمرين في حاجة إلى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بالاستعانة بمعلومات ملائمة ويمكن الحصول عليها بسرعة؛
- **المواءمة بين التكلفة والعائد:** تحقيق الاستفادة من الإفصاح المحاسبي عن المعلومات يفترض المقارنة بين تكلفة إنتاج هذه المعلومة والعوائد المنتظرة منها، حيث يجب أن تكون العوائد المتوقعة من المعلومات أكبر من المصاريف المنفقة على انتاجها؛
- **الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات:** قد يحدث وأن تلجأ المؤسسة إلى المبالغة في تحقيق خاصية معينة للمعلومات التي تم الإفصاح عنها مثل زيادة كمية المعلومات بهدف ارضاء واقناع المستخدم للقوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم التوازن في الخصائص النوعية للمعلومات ويمكن أن يقلل من منفعتها وعليه يصبح من الضروري تقدير الأهمية بين الخصائص النوعية للمعلومات حتى تكون على مستوى مقبول من الجودة؛
- **الموثوقية والعرض الصادق:** لكي تكون المعلومات المحاسبية والمالية مفيدة وتعبر عن الظواهر التي تمثلها وتصور الأحداث والعمليات بصدق لابد من أن تكون ناتجة عن تصنيف وتسجيل محاسبي يتم وفق معايير متعارف عليها، كما يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء، وفي الواقع لا يمكن أن تتحقق هذه الخصائص بالكامل، لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن حتى يمكن أن نعبر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

المطلب الثاني: مقومات وأنواع الإفصاح المحاسبي.

إن تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الرياضية أيضا يمر حتما بتوفير معلومات مالية ذات مصداقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويتم هذا عن طريق اتباع مجموعة من المقومات والطرق الخاصة بعملية الإفصاح من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة.

أولا: مقومات الإفصاح المحاسبي.

يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات التالية:[1]

- **تحديد المستخدم المستهدف:** هو المستخدم الذي ليس له امكانية ولا مورد ولا سلطة للحصول على المعلومات من مصادر أخرى، فيتم في ضوء حاجة المستخدم اعداد تقرير مالي وفق نماذج متعددة أو تقرير مالي واحد لعدة أغراض؛

[1] طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **مرجع سابق**، ص ص 105- 106.

- **تحديد أغراض استخدام المعلومات الواجب الإفصاح عنها:** يتم ربط الغرض بخاصية الملائمة، وتعد الأهمية النسبية معيارا كميا لحجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها، بينما تعد الملائمة معيارا نوعيا لطبيعة ونوع المعلومات، والملائمة تعني أن المعلومات ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين ويختلف الغرض باختلاف المستخدم؛
- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها:** يتم التسجيل على أساس الصفقة السوقية، وهذا قيد على نظام المعلومات المحاسبية، وبسبب الأهمية النسبية والحيطة والحذر وعدم وجود أساس محدد، تتفاوت المعلومات المفصح عنها، لذا يتطلب ترتيب الأهمية النسبية لمعايير المعلومات المحاسبية على أساس الملائمة واجراء مقايضة بين الملائمة والخواص، وأدت الملاءمة إلى توسيع نطاق الإفصاح والدعوة إلى استخدام أنماط جديدة من المقاييس المحاسبية مثل القيمة الجارية والاستبدالية، القيمة العادلة، والإفصاح عن معلومات جديدة كالموارد البشرية، والبيئية والاجتماعية؛
- **تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات وطرقها:** إن البدائل المختلفة عن أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك آثارا مختلفة في متخذي القرارات، ممن يستخدمون تلك المعلومات، ولذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة[1]؛
- **توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** وعادة ما يكون في نهاية الدورة المحاسبية.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي.

هنالك عدة مستويات أو أنواع للإفصاح المحاسبي، وقد ميز الباحثون بين أنواع من الإفصاح وفق مدخلين رئيسيين، فالمدخل الأول يصنف الإفصاح المحاسبي وفق كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وينقسم الإفصاح المحاسبي وفق هذا المدخل إلى ثلاثة أنواع هي: الإفصاح الشامل والإفصاح العادل والإفصاح الكافي، أما المدخل الثاني فيركز على نوعية الإفصاح أو مجال الإفصاح، ويقسم الإفصاح إلى نوعين هما: افصاح تقليدي أو وقائي وافصاح اعلامي أو تثقيفي.

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص 379.

1- أنواع الإفصاح المحاسبي وفق المدخل الأول:

ينقسم الإفصاح المحاسبي وفق هذا المدخل إلى:[1]

- **الإفصاح التام أو الشامل:** هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلق بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلقة بفترات محاسبية منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة؛
- **الإفصاح العادل أو الواضح:** ويتطلب ذلك عرض كافة البيانات التي تساهم في ايضاح الحالة المالية للوحدة الاقتصادية وبيان الأنشطة المالية التي أثرت عليها بدون تحيز لطائفة دون أخرى، كما يعد بأنه تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حد سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبية؛
- **الإفصاح الكافي:** ويسمى أيضا بالمناسب ويتطلب هذا المستوى من الإفصاح الحد الأدنى من المعلومات مما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي وفق المدخل الثاني:

ينقسم الإفصاح المحاسبي وفق هذا المدخل إلى:

- **الإفصاح الوقائي:** ويهدف إلى جعل التقارير المالية غير مضللة وبعيدة عن اساءة الاستخدام لغرض حماية المجتمع المالي بشكل عام، والمستثمر العادي بشكل خاص، ويتطلب أعلى درجة ممكنة من الموضوعية حتى لو استثنيت بعض المعلومات التي قد تكون ملائمة ولكنها من المحتمل أن تكون مربكة ويساء استخدامها، ويتضمن الإفصاح الوقائي السياسات المحاسبية وتغيراتها مثل التقويم على أساس التصفية بدلا من الاستمرارية[2]؛
- **الإفصاح التثقيفي:** هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل: الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الاضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[3].

---

[1] شذى عبد الحسين جبر وفداء عدنان عبيد، **دور حوكمة الشركات في حماية حقوق المستثمرين، دراسة تحليلية في سوق العراق للأوراق المالية**، المجلة العراقية لبحوث السوق وحماية المستهلك، جامعة بغداد ، العراق، المجلد 11، العدد1، 2019، ص 148.

[2] عوض خلف العيساوي، **الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية**، دار دجلة، الأردن، 2007، ص 112.

[3] ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية ، غزة، فلسطين، 2009، ص 49.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي.

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية وذلك لما له من دور كبير في تقديم معلومات محاسبية عن الوضع المالي لمختلف المتعاملين الداخليين والخارجيين.

أولا: أهمية الإفصاح المحاسبي:

لقد برزت أهمية الإفصاح بظهور شركات الأموال وصدور قوانين الشركات التي تنص في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية للشركات والنص على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ووضع نماذج للإفصاح تلتزم بها الوحدات الاقتصادية لغرض توفير معلومات للمستفيدين الخارجيين الذين ليس لديهم سلطة إلزام الوحدات على تلبية رغباتهم في الحصول على ما يحتاجونه من معلومات، وتنطلق أهمية الإفصاح من وظيفة القياس والتوصيل في المحاسبة، كما تنعكس أهمية الإفصاح في ارتباطه بكثير من المبادئ والفرضيات المحاسبية، حيث يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها في القرارات المستقبلية ويخدم نجاح واستمرارية المنشأة، ومن خلال التمييز بين الأنشطة الاعتيادية وغير الاعتيادية وفصل الأرباح التشغيلية عن مكاسب وخسائر الحيازة يستطيع المستخدمون الخارجيون تقدير كفاءة الادارة في استثمار الموارد المتاحة، كما أن الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة يمكن المستثمرين الحاليين والمحتملين من اتخاذ قرارات الاستثمار[1].

وعموما يمكن اختصار أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية:[2]

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية؛
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين حول التدفقات النقدية، وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة؛
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الادارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها؛
- تساعد المعلومات المتوفرة في القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الادارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب.

---

[1] عوض خلف العيساوي، **مرجع سابق**، ص 110.

[2] أحمد قايد نور الدين وبن زاف لبنى، **دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 11، العدد 1، 2018، ص 130.

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي.

يتمثل الهدف العام للإفصاح المحاسبي في تقديم معلومات مالية إلى المستخدمين من خلال القوائم المالية، وينبثق عن هذا الهدف مجموعة من الأهداف يمكن حصرها فيما يلي:[1]

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر، بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية، مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضريبة المؤجل غير المعترف به، ووصف الضمانات المقدمة من المنشأة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء المقارنات بين السنوات؛
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية والخارجة المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين على تقييم العائد على استثماراتهم؛
- التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية، وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات؛
- إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وبالذات في الجانب الاستثماري، لذا يتطلب أن يكون حجم وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها المفصح عنها يتناسب مع أهمية القرارات المزمع اتخاذها توفر تلك المعلومات، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبط زمنيا بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل؛
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وأن تشمل القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المنشآت ذات العائد الحقيقي المجزي، الأمر الذي يترتب عليه التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية المحدودة؛
- توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من الاستثمارات البديلة، ولم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من

[1] Ahmed riahi- belkaoui, **op.cit**., p 286.

انظر كذلك: عطرة نادر النور عثمان، **دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان، دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 37.

الموضوعية، والتي تناسب المستثمر العادي ذا الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي فقط، وإنما يتسع نطاق الإفصاح ليشمل أيضا أية معلومات ملائمة تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من التقدير والاجتهاد الشخصي.

المبحث الثاني: قواعد الإفصاح المحاسبي للنوادي المحترفة وفق المعايير المحاسبية الدولية والأوروبية.

نظرا للأهمية الكبيرة لعملية الإفصاح المحاسبي خاصة في المؤسسات الرياضية، ودوره الكبير في الكشف عن الوضعية الاقتصادية والمالية للنادي، سعت المنظمات الدولية ممثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اصدار معايير محاسبية تنظم كيفية وطرق الإفصاح المحاسبي بصفة عامة لكل المؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها ووظائفها.

وإلى جانب المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، نجد معايير اضافية تتعلق بسير وتنظيم نشاط النوادي الرياضية والإفصاح المحاسبي عن أنشطتها متعلقة بالنوادي المحترفة في أوروبا المشاركة في المسابقات المنظمة من الاتحاد الأوروبي لكرة القدم، هذه المعايير متضمنة ضمن لوائح اللعب المالي النظيف في شقه المالي، وتفرض شروط وافصاحات معينة للنوادي الرياضية المشاركة في المسابقات القارية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

إن الهدف الأساسي من اصدار المعايير المحاسبية هو تنظيم الممارسات العلمية والعملية لمهنة المحاسبة، وتطوير وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي وزيادة جودتهما.

1- مفهوم المعايير المحاسبية:

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها[1].

كما يعرف المعيار المحاسبي بأنه: إطار متعلم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها، تصدر عن الجمعيات المهنية أو اللجان التي تتخذ الطابع الدولي مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية، لتلتزم بها المؤسسات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية، بهدف تمكين الأطراف المستخدمة في اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة[2].

وعليه يمكن القول بأن المعايير المحاسبية الدولية تمثل مجموعة النماذج والارشادات العامة التي تنظم الممارسات العملية في المحاسبة، وتصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

[1] سالم محمد عبود ومنى كامل حمد، **المحاسبة المتوسطة، أسس وتطبيقات وفقا للمعايير المحاسبية**، ط2، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، العراق، 2014، ص 43.

[2] محمد يحي أبو طالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، مكتبة النهضة، مصر، 2001، ص 69.

2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتمثل أهم الخصائص التي تتميز بها المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:[1]

- يتم اعداد المعايير بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على الشكل القانوني لها؛
- تفضيل مصلحة المستثمرين المساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية والتحصيلية؛
- معالجة العمليات المحاسبية تتم من خلال مبادئ محاسبية متطابقة؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملاحق كعنصر أساسي من عناصر القوائم المالية.

3- فوائد المعايير المحاسبية:

تحصل البلدان والمؤسسات الاقتصادية المختلفة عند تطبيقها للمعايير المحاسبية على الفوائد التالية:[2]

- تحقق الشفافية من خلال تعزيز القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، مما يمكن المستثمرين وغيرهم من المتعاملين من اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة؛
- تعزز المعايير المساءلة عن طريق تقليل فجوة المعلومات بين أصحاب المصالح والوكلاء، وتوفر معلومات ضرورية لمحاسبة الادارة؛
- تعتبر المعايير ذات أهمية حيوية للهيئات التنظيمية في جميع أنحاء العالم، باعتبارها مصدر لمعلومات قابلة للمقارنة دوليا؛
- تساهم المعايير في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أرجاء العالم، وبالتالي تحسين توزيع رأس المال، وبالنسبة للشركات تؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المالية وتقليل تكاليف إعداد التقارير المالية بسبب استخدام لغة محاسبية موحدة وموثوق فيها؛
- قدرة المؤسسات المالية على منح القروض عبر الحدود والعمل بشكل دولي؛

---

[1] Brun Stéphan, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino édition, paris , 2004, p 37.

[2] Ahmed Chemseddine Bouarar, **Challenges of adopting International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS), Algeria as an example, a literature review**, Journal of Economy and Development, Media, N7 , juin 2017, p 7.

انظر كذلك: حسان ثابت وعلاء ذنون، **طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها في تعزيز عملية الاصلاح الاقتصادي في العراق**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية- جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24 و25 أكتوبر 2017.

- امكانية الباعة من تقييم الوضع المالي للعملاء في البلدان أو الأقاليم الأخرى قبل بيع السلع أو الخدمات بالأجل؛
- التطوير الموحد عبر الحدود للمؤسسات الائتمانية مما يساعد على توحيد معدلات الائتمان للمنظمات؛
- توحيد بيانات الحسابات المالية بشكل دولي مما يساعد العديد من الأطراف على الاستفادة منها؛
- تحسين اتساق نوعية التدقيق وتسهيل التعليم والتدريب المحاسبي؛
- تخفيض عدم التجانس بين المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المستثمرون المطلعون وغير المطلعين؛
- صقل العلاقة والاتصالات بين الموردين والأطراف المعنية ذات العلاقة وبالتالي يقلل من كلفة الوكالة، كما يؤدي إلى تخفيض كلفة اصدار رأس المال الأصلي؛
- تزويد متخذي القرار الدوليين بمعلومات محاسبية متجانسة نسبيا، موثوقة وقابلة للمقارنة؛
- تعزيز نوعية ومصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين تدفق رأس المال والاستثمار، مما يؤدي إلى التنمية الاقتصادية.

4- التأثيرات السلبية لتبني المعايير المحاسبية:

إن تبني المعايير المحاسبية ورغم فوائده الكثيرة، إلا أنه لا يخلو من جملة من التأثيرات السلبية خاصة للمؤسسات الاقتصادية، نوجز بعضها فيما يلي:[1]

- تصنيف المحاسبة الجيدة الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية أعباء على الشركات المتوسطة والصغيرة بدلا من تخفيضها؛
- يؤثر الإفصاح الزائد والشفافية الكبيرة على الشركات المتوسطة والصغيرة أغلب الأحيان بسبب التنافس الدولي؛
- إن معايير المحاسبة الدولية ظهرت بعد العديد من الأزمات المالية في الدول المتقدمة ما جعل هذه المعايير تمثل حلولا لتلك الأزمات، أي أنها حلول تاريخية وليست مستقبلية، ولذلك يجدها الكثير من الدارسين غير فعالة لعلاج بعض المشاكل المحاسبية مثل تقدير القيمة العادلة؛
- عدم امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية؛
- توسيع الفجوة ما بين الدول المتقدمة والدول النامية من خلال غياب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البلدان الأقل تقدما وانحراف تطبيقها في البلدان ذات التنمية الاقتصادية السلبية؛

[1] حسان ثابت وعلاء ذنون، **مرجع سابق**.

أنظر كذلك: خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص 28.

- اعاقة مهنة المحاسبة في أداء وظيفتها في السوق المحلية، ولا يمكن تطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية في أي بيئة كانت؛
- عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من دون تحويلها لتكون ملائمة لبيئتها المحلية، مما سيؤدي إلى تشويه متعمد أو غير متعمد لمبادئ تلك المعايير وانسلاخها من وظيفتها الأساسية؛
- المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، اضافة إلى اعتبار اللغة، حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية.

المطلب الثاني: قواعد الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الأول.

يعتبر المعيار المحاسبي الأول IAS1 أهم معايير المحاسبة الدولية الذي تطرق إلى عرض البيانات المالية والإفصاح عنها، ويتضمن هذا المعيار كل ما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض البيانات، ويقدم المعيار المحاسبي الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، كما يغطي بشكل منفصل مضمون ومحتوى القوائم المالية وطرق عرضها، وقد تم تعديل هذا المعيار سنة 1997، وتم اعتماده في نفس السنة، وأصبح ساري المفعول ابتداء من عام 1998 وما بعد ذلك.

وتجدر الاشارة إلى أنه لا بوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، وبالطبع فإن جميع معايير المحاسبة الدولية تحدد بعض الإفصاحات المطلوبة ويذكر الكثير منها مستوى البروز المطلوب[1].

وعموما يدور المعيار المحاسبي IAS 1 حول المحاور الرئيسية التالية:[2]

- تحديد أسس عرض القوائم المالية للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسة لفترات مالية سابقة، أو مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى؛
- تحديد الاطار الكلي لعرض القوائم المالية (مكوناتها، شكلها، طرق إعدادها، ومزاياها)؛
- وضع الأسس التي يتم بواسطتها تصنيف البنود في القوائم المالية، إضافة إلى بيان السياسات المحاسبية التي يجب اتباعها في إعداد القوائم المالية؛
- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند اعداد القوائم المالية.

[1] بن فرج زوينة، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، العدد 15، 2015، ص 59.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص 94.

أما أهم قواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في المعيار الأول فتتمثل فيما يلي:

1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

تعرف الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 1 وهو بعنوان "عرض البيانات المالية" السياسات المحاسبية بأنها: المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والاجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية، ونظرا لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينها السياسة التي ستستخدمها في معالجة الموضوع ذاته، لابد حينئذ من أن تختار الادارة من بين هذه البدائل السياسة الفضلى التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة وبشكل يوفر أكثر المعلومات إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة[1].

ويجب أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الادارة، ويعني ذلك الإفصاح عن المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها وبيان كيفية تطبيقها باعتبار أنها الأكثر ملائمة وفقا لظروفها، ووفقا لهذا المعيار يجب الإفصاح عن هذه السياسات في شكل ملخص واحد ومستقل بدلا من اظهارها في شكل ملاحظات متعددة[2].

2- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية:

يعالج المعيار الدولي الأول المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية، وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى الملحقة بتلك البيانات، والتي تعتبر جزءا مكملا لها، إن متطلبات الإفصاح التي يحددها هذا المعيار إنما تمثل الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية، أما التفاصيل فيتم الاشارة إليها في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الموضوعات المحاسبية المختلفة[3].

ويمكن تصنيف قواعد الإفصاح المشمولة في هذا المعيار إلى:[4]

- **قواعد خاصة بالإفصاح العام:** اسم الشركة، شكلها القانوني، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية، الفترة المحاسبية، طبيعة النشاط، نوع العملة المستخدمة، بيانات عن الفترة السابقة؛
- **قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية:** يتم الإفصاح عن عناصر الميزانية من مطلوبات وموجودات وحقوق مساهمين؛
- **قواعد خاصة بالإفصاح عن معلومات جدول حسابات النتائج:** يتم الإفصاح عن المبيعات، المنتجات، الأعباء، البنود غير العادية، وصافي الدخل خلال الفترة المالية؛

---

[1] مُحَمَّد مطر، **مرجع سابق**، ص 352.

[2] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، ط2، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 121.

[3] بن فرج زوينة، **مرجع سابق**، ص 59.

[4] طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **مرجع سابق**، ص ص 107.

- **قواعد افصاح أخرى:** التغير في المركز المالي، دخل العمليات العادية، مصاريف البحث والتطوير، ايجار أصول، مبيعات ومنتجات وموجودات كل قسم، وفروقات التحويل، مكاسب والخسائر.

ومن المتطلبات الأخرى للعرض العادل التي أوردها معيار المحاسبة الدولي الأول ما يلي:[1]

- لا يجوز تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الإفصاح أو الملاحظات الاضافية، وبالتالي يتوجب عند تصحيح الأخطاء أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم 8 المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء، والتغيير في التقديرات المحاسبية، حيث يوفر ذلك المعيار ارشادات لإدارة المنشأة تمكنها من التعامل مع الحالات التي لا تعالجها ولم ترد ضمن معايير الابلاغ المالي الدولية؛
- عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى تقدم ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم؛
- عرض وتقديم افصاحات اضافية تعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمنشأة.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الرياضية وفق لوائح اللعب المالي النظيف في أوروبا.

أدى التطور المالي الكبير للنوادي الرياضية في الآونة الأخيرة والحاجة الملحة إلى توفير إدارة مالية سليمة إلى زيادة الاهتمام بالشؤون المالية لهذه النوادي بوجه عام، كما تحولت النظرة إلى أهداف هذه النوادي فلم تعد أهدافها رياضية بحتة بل أصبح لها أهداف اقتصادية ومالية إلى جانب الأهداف التقليدية، وقد أدى تطور أهداف هذه النوادي إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة الإفصاح ووضع معايير خاصة للنوادي الرياضية، ففي أوروبا قام الاتحاد الأوروبي بوضع معايير خاصة للترخيص للنوادي المحترفة الراغبة في المشاركة في المسابقات الأوروبية، إذ تتحدد معايير الترخيص هذه في خمس مجالات هي: معايير خاصة بالرياضة والبنى التحتية، معايير خاصة بالموظفين والموارد البشرية معايير متعلقة بالمسائل الادارية والقانونية وكذا المعايير المالية، وتتضمن هذه الأخيرة تحقيق مجموعة من الأهداف على المستوى الادارة المالية أهمها :تحسين القدرة الاقتصادية والمالية للنوادي وزيادة شفافيتها ومصداقيتها وايلاء الأهمية اللازمة لحماية الدائنين....[2]

فمن أجل أن يتمكن النادي من الانضمام للاتحاد المحلي للعبة ولكي يتمكن كذلك من المشاركة في المنافسات الدولية وجب عليه الحصول على ترخيص من الاتحاد الأوروبي، والالتزام بمجموعة من المعايير المنصوص عليها في لوائح الاتحاد الأوروبي ولوائح اللعب المالي النظيف، إلى جانب قوانين الاتحاد المحلي، ويتم مراقبة مدى تنفيذ المعايير والالتزام بها على أساس سنوي، حيث تنص اللوائح على أن نادي كرة القدم ومن أجل الحصول على ترخيص للمنافسة يجب عليه الالتزام بمعايير اللعب المالي النظيف[3].

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 24.

[2] Stephan Morrow, **The People's Game? football**, **finance and society**, Houndmills, Basingstoke: palgrave Macmillan, New York, 2003, p 145.

[3] Victor – Bogdan Oprean and Tudor Oprisor, **Accounting for soccer players**: **capitalization paradigm vs expenditure**, Procerdia Economics and finance, N 15, 2015, p p 1649- 1650.

ولوائح اللعب المالي النظيف للاتحاد الأوروبي (Financial Fair Play Regulations UEFA) عبارة عن مجموعة من الشروط والمعايير التي استحدثها الاتحاد الأوروبي لكرة القدم عام 2011 وألزم بها النوادي الراغبة بالمشاركة في المنافسات على مستوى أوروبا، وتقوم على تبني نهج وسياسة اقتصادية عقلانية لهذه النوادي من خلال تدنية التكاليف، حيث تنص قواعد اللعب المالي النظيف على عدم السماح للنادي بالإنفاق أكثر من دخله، ويستثنى من ذلك أعباء الملاعب والبنية التحتية، في حين يدخل فيها كل الأجور سواء للاعبين أو الموظفين وباقي المصاريف التي تشمل تشغيل النشاط الكروي[1].

وتسعى هذه اللوائح على وجه الخصوص إلى:[2]

- تحسين القدرة الاقتصادية والمالية للنوادي، وزيادة الشفافية والمصداقية؛
- ايلاء الأهمية اللازمة لحماية الدائنين، وضمان أن النوادي ستقوم بتسوية التزاماتها اتجاه اللاعبين والسلطات الاجتماعية/ الضريبية، وغيرها من النوادي في مواعيدها المحددة؛
- ادخال المزيد من الانضباط والعقلانية في الشؤون المالية لنوادي كرة القدم؛
- تشجيع النوادي الرياضية على العمل على أساس منتجاتها الخاصة (الذاتية)؛
- تشجيع الانفاق المسؤول لتحقيق الفائدة طويلة الأجل لكرة القدم؛
- حماية استمرارية كرة القدم وضمان استدامتها على المدى الطويل.

وفيما يتعلق بالتقارير المالية والإفصاح المالي يطلب الاتحاد الأوربي لكرة القدم من النوادي الالتزام بقواعد محددة حيث تشمل هذه القوائم المالية كل من الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، والملاحظات الهامشية التي تضم كل من ملخص السياسات المحاسبية، الملاحظات التفسيرية، وتقرير مدقق الحسابات، على أن هذه البيانات المالية توفر الحد الأدنى للإفصاح[3]، ووفقا لـ UEFA يجب الإفصاح عن كل فئة من الأصول غير الملموسة بشكل منفصل (على سبيل المثال الشهرة، عقود اللاعبين والأصول غير الملموسة الأخرى)، ويجب الإفصاح عن اجمالي القيمة الدفترية وأقساط الاهتلاك، وخسائر القيمة... [4]، كما يجب أن يتم اعداد التقارير المالية والإفصاح عنها وفق التشريعات المحلية وباتباع القواعد المحاسبية للبلد المعني أو المعايير الدولية ومعايير التقارير المالية IFRS، كما يجب اعداد القوائم المالية وفق مبدأ استمرارية المنشأة[5].

---

[1] http://www.kooora.com/?n=345527&o=n Consultée le 03/12/ 2018.

[2] Stephan Moroow, **Football club financial Reporting**: **time for a new model** ? Sport, Business Management : an International Journal, vol 3(4), 2013, p 12.

[3] UEFA, **club licensing and financial fair play regulation**, **Article 47**, UEFA Geneve, 2015, p 27.

[4] UEFA, **club licensing and financial fair play regulation**, **Aeex VI**: **Minimum disclosure requirements**, UEFA Geneve, 2012, p55.

[5] **Idem**, P 61.

فوفقا للمعايير المالية المنصوص عليها ضمن لوائح اللعب المالي النظيف، تضطر النوادي إلى تطبيق قواعد المحاسبة الدولية والتقارير المالية في مجال الإفصاح، وبالتالي يجب عليها إعداد وتقديم البيانات المالية السنوية مدققة إلى الجهة المرخصة، لكي تقوم هذه الأخيرة بتقييم مدى الامتثال للوائح المتعلقة بالتقارير المالية، وفي الحالات الخاصة عندما يتجاوز الموعد النهائي ستة أشهر يجب أيضا تقديم البيانات المالية المرحلية، وثمة جانب آخر تتم مراقبته في عملية الترخيص وهو الادارة الكافية للأرصدة المدينة والدائنة، حيث لا يسمح بالمبالغ المتأخرة المستحقة الدفع (الدائنة) في حالة نوادي كرة القدم، وقد يكون لهذه الحالات عواقب أشد مما عليه في حالة الشركات العادية، مثل الاحالة إلى المحاكم الرياضية الدولية، منع نقل اللاعبين لفترة محددة، فرض عقوبة خصم النقاط في منافسات الدوري المحلي، الغرامات المالية من الاتحاديات القارية، التعويضات المالية الالزامية المرتفعة القيمة، وفي أسوء الحالات الهبوط القسري للنادي، ورفض منح رخصة للنادي، مما يعني أن النادي لا يمكنه المنافسة في أي قسم، فبالنسبة لنوادي كرة القدم فإن العلامة التجارية تشكل عنصرا أساسيا في النادي، لأنها تجذب المشجعين والمستثمرين والرعاة، وعليه فإن مثل هذه العقوبات كالهبوط والمشاكل المالية من شأنها التأثير بشكل كبير على صورة النادي، مما قد ينتج عنه آثار سلبية خطيرة على الأداء المالي للنادي، فالإدارة الرياضية إلى جنب الادارة المالية يجب أن يكون لها هدف مشترك وهو تعزيز وتحسين صورة النادي، من أجل زيادة شعبية النادي مما يمكن من جذب الاستثمارات المالية، وبعبارة أخرى يمكن القول أن كرة القدم لم تعد مجرد لعبة ولكنها تطورت لتصبح استثمار حقيقي، فلم تعد مبيعات التذاكر المصدر الوحيد للحصول على المنتجات، فقد أصبح الآن الحصول على المشجعين هدفا للنوادي كمصدر للتدفقات النقدية وزيادة الأرباح المالية والتجارية[1].

والبيانات المالية تعتبر الوسيلة التي يتم من خلالها ابلاغ الأطراف المعنية عن المركز المالي وكذا أداء أي مؤسسة، وبالرغم من كون هذه التقارير المالية تحكمها العديد من المعايير المحاسبية إلى جانب قانون الشركات إلى أن هذه المتطلبات التنظيمية تختلف من بلد إلى آخر، ففي حين نجد دولا مثل ألمانيا تستند إلى قواعد التقارير المالية، نجد دولا أخرى مثل انجلترا تعتمد بشكل كبير على الأحكام والآراء المهنية في اعداد تقاريرها المالية، فعلى الرغم من التحركات والمجهودات الدولية نحو تنسيق وتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى العالمي إلا أن الأنظمة وقواعد المحاسبة لا ترال تطبق بشكل مختلف من بلد إلى آخر، وفي هذا الإطار أوصى الاتحاد الأوروبي لكرة القدم النوادي الرياضية بأن تعتمد على المبادئ المحاسبية المحلية، ويتضح أن هذا الاجراء سيجعل المقارنة المالية بين النوادي في البلدان المختلفة تصبح أكثر صعوبة وأقل ملاءمة[2].

[1] Victor – Bogdan Oprean and Tudor Oprisor, **op.cit**., p p 1649- 1650.

[2] Stephan Morrow, **The Peopl's Game ? football**, **finance and society**, **op.cit**., p 151.

المبحث الثالث: القوائم المالية للمؤسسات الرياضية وفق النظام المحاسبي المالي.

تسري معظم قواعد النظام المحاسبي للشركات العادية على المؤسسات الرياضية، ولكن بقدر ما تختلف أنشطة النوادي الرياضية وموجوداتها اختلافا كبيرا عن أنشطة وموجودات المؤسسات التجارية والصناعية، فإنه من الناحية المالية والمحاسبية يجب تحديد قواعد خاصة لها أيضا في ما يخص اعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية أداة جد مهمة لمعرفة المركز المالي للمؤسسة الرياضية، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه المستخدمين أو الدائنين الآخرين.

1- مفهوم القوائم المالية:

تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضا هيكليا ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضا في اظهار نتائج استخدام الادارة للموارد المتاحة لها[1].

ومهنيا ينظر للقوائم المالية على أنها مسؤولية إدارة المنشأة وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي، جدول حسابات النتائج، قائمة التغيرات في حقوق الملاك، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم، هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضا جداول إضافية ومعلومات إضافية مرافقة مبنية على القوائم المالية أو مشتقة منها، ويكون من المتوقع أن تقرأ معها، ويمكن أن تشتمل هذه الجداول الاضافية على معلومات مالية عن قطاعات المنشأة، وأثر تغيرات الأسعار على بنود معينة في القوائم المالية مثل رصيد العملات الأجنبية[2].

فالقوائم المالية هي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة اجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة، ويتم اعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1/ 1 وتنتهي في 31/ 12[3].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص ص 77- 78.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، ج1**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 31-32.

[3] سالم محمد عبود ومنى كامل حمد، **مرجع سابق**، ص 70.

وقد ألزم النظام المحاسبي المالي جميع المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة)، ومنها المؤسسات الرياضية التجارية في المادة 210-1 بإعداد الكشوف أو القوائم المالية وذلك في نهاية السنة، أي أن القوائم المالية للمؤسسات الرياضية تتضمن كل القوائم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وهي:

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- الملاحق.

كما تلتزم المؤسسات الرياضية المحترفة التي تتخذ شكل الشركات الرياضية التجارية بإعداد الجرد والوثائق المحاسبية المختلفة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما[1]، حيث تغطي هذه القوائم المالية السنة المالية للشركة الرياضية، التي تساوي 12 شهرا، وتمتد من أول يناير إلى 31 ديسمبر من كل سنة، وتضم السنة المالية الأولى للشركة باستثناء الوقت المنصرم منذ قيد المؤسسة في السجل التجاري[2].

وتجدر الاشارة أنه أغلب البلدان تفرض تقديم الميزانية ومختلف القوائم المالية على أساس الموسم الرياضي* كما هو الحال في النوادي الأوروبية التي تقدم تقاريرها المالية في 30 جوان من كل سنة، وفي تونس أيضا، حيث ينص المعيار المحاسبي التونسي NCT 40 على أن تاريخ اعداد القوائم المالية للمؤسسات الرياضية يكون بنهاية الموسم الرياضي المحدد بتاريخ 30 جوان من كل عام [3].

2- الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

وهي مجموعة الاعتبارات والفرضيات التي يتم بموجبها إعداد القوائم المالية، ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب اعدادها وفق الفرضيتين التاليتين:[4]

- **أساس الاستحقاق:** يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالأعباء التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالمنتجات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي يتم

---

[1] وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 15-73 المؤرخ في 16 فبراير 2015 الذي يضبط الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف ويحدد القوانين الأساسية النموذجية للشركات التجارية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 11، الصادرة في 25 فبراير 2015، المادة 3، ص 9.

[2] **نفس المرجع**، المادة 24 ص 14.

* يغطي الموسم الرياضي دورتين محاسبيتين فأغلب الدوريات العالمية وحتى الدوري الجزائري تمتد من شهر أوت إلى غاية شهر جوان من السنة المقبلة، ويتم تسجيل وكذا تحويل اللاعبين وتقييم أداء النادي رياضيا على أساس الموسم الرياضي، وهو بذلك يختلف عن السنة المالية المحاسبية العادية.

[3] Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, **Norme comptable relative aux structures sportives privées NC 40**, Tunisie, p 3.

[4] محمد ابو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص 12-13.

بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض، وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة؛

- **فرضية الاستمرارية**: عند إعداد القوائم المالية باتباع معايير الابلاغ المالي، يتم افتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشمل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية، ولا يتم اعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلا.

3- الخصائص النوعية للقوائم المالية.

نص الاطار العام المعد من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعرض أهمها كما يلي:[1]

- **القابلية للفهم**: ويقصد بذلك امكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية، مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة؛
- **الملاءمة**: وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء أكانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية؛
- **الموثوقية**: ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير امكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتتخذ الاجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم خذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها؛
- **القابلية للمقارنة**: ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على اجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 274.

4- وظائف القوائم المالية:

تتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي:[1]

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع؛
- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع (وهي الخصوم وحقوق أصحاب رأس المال)؛
- قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال؛
- ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة؛
- تصنيف التغيرات المشار إليها على الوجه الآتي: (المنتجات والمصروفات والمكاسب والخسائر، التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية)؛
- التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي؛
- إعداد قوائم مالية دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة، وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

5- أهداف القوائم المالية:

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإن الهدف من القوائم المالية يتمثل في تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمنشأة في تاريخ غلق الحسابات، من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج، وكذا تحديد تغيرات وضعية الخزينة بواسطة جدول تدفقات الخزينة، وذلك من أجل تلبية احتياجات مستعملي هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[2]، فالقوائم المالية تعتبر ضرورية لتزويد المستخدمين وأصحاب المصلحة بالمعلومات المتعلقة بالمشروع، كما يعمل نظام المعلومات المحاسبي على تعريف، قياس وايصال المعلومات الكمية عن الوحدة الاقتصادية للأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات لمساعدتهم في التقييم واتخاذ القرارات[3].

فالقوائم المالية التي تقدمها المؤسسات الرياضية تهدف في المقام الأول إلى توفير المعلومات التي تلبي احتياجات المتعاملين معها، وأصحاب المصالح والشركاء وأعضاء الفريق، كما أن المعلومات التي تقدمها المؤسسات الرياضية ضمن القوائم المالية مفيدة أيضا للهيئات الرياضية والرياضيين والاعلاميين والمشجعين وعامة الجمهور...،

[1] عبد الناصر ابراهيم نور وايهاب نظمي ابراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2014، ص ص 54- 55.

[2] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, **op.cit**. , p 54.

[3] Talal. Al-kassar and Ibtihal.A-Abed, **An Investingation of the Accounting Information and Its Role for Capital Expenditure Decisions in the Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange**, Research Journal of Accounting, vol5, n16, 2014, p 97.

فالهدف العام للقوائم المالية بصفة عامة يتمثل في توصيل المعلومات لأصحاب المصلحة عن المركز المالي ونتائج النشاط، وينبثق عن هذا الهدف العام ويشتق منه أهداف محددة للقوائم المالية يمكن ايجازها فيما يلي:[1]

- أن القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الادارية، باعتبار الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المنشأة، وبخاصة المساهمون؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الادارة نفسها، باعتبار أن القوائم المالية مسؤولية إدارة المنشأة؛
- أن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها وابداء الرأي الفني عليها من جانب مراجع الحسابات المستقل، وبالتالي تخدم كوسائل للاتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارات مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها، وكذلك توقيت ودرجة التأكد من هذه القدرة؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات اقراض المنشأة، خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المنشأة؛
- أن القوائم المالية أداة لتطبيق آلية الشفافية، وإذا ما تم مراجعتها توفر المصداقية، وتلك آليات مستقرة الآن لتفعيل حوكمة الشركات، خاصة تلك المقيدة في البورصة.

المطلب الثاني: ميزانية المؤسسة الرياضية وجدول حسابات النتائج.

تعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي وكذا جدول حسابات النتائج من بين أهم الكشوفات المالية التي تعدها المؤسسات الرياضية وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي.

أولا: الميزانية.

تعرف الميزانية من الزاوية القانونية بأنها تمثل ممتلكات الوحدة المحاسبية، والالتزامات القانونية على هذه الوحدة المحاسبية، أما من الزاوية المحاسبية التقليدية فتعرف بأنها: حصيلة الأرصدة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج، أو أنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات الاسمية إلى حسابات الأرباح والخسائر، ولكنها تحوي رصيد هذا الحساب[2].

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص ص32-33.

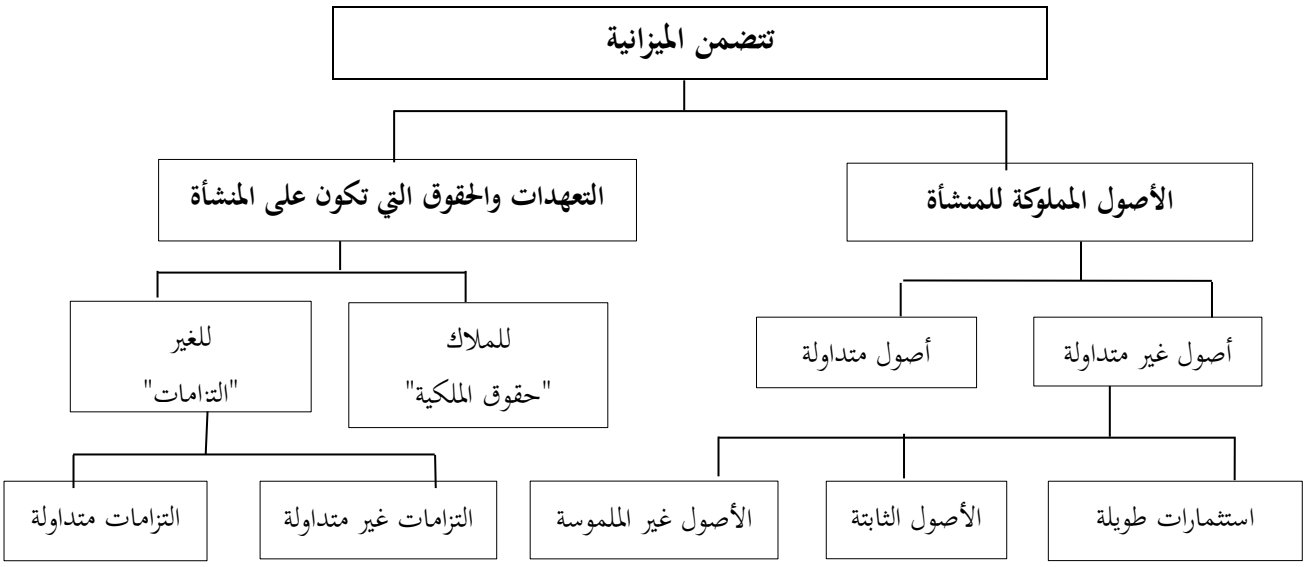
[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 246.

فالميزانية عبارة عن صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة (الأصول والخصوم)، في تاريخ محدد، وهي عادة ما تكون في شكل جدول مكون من عمودين يمثلان المصادر (مصادر التمويل)، والاستخدامات[1].

وتقيس الميزانية العمومية ثروة المؤسسة الرياضية، حيث يتم ترتيب عناصر الأصول على الجانب الأيمن من الميزانية، في حين ترتب الخصوم في الجانب الأيسر، وتعطي الميزانية صورة واضحة عن ممتلكات وثروة المؤسسة الرياضية في لحظة زمنية معينة من خلال مقارنة اجمالي أصولها (ممتلكاتها)، مع الخصوم (التزاماتها)، كما تشير الميزانية أيضا إلى كيفية تمويل أصول المؤسسة سواء من خلال الأسهم (رأس المال وحصص الشركاء)، أو من خلال الاقتراض من المؤسسات والأفراد[2].

ويمكن ايجاز أهم العناصر المكونة للميزانية أو قائمة المركز المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03-01): محتويات الميزانية.



المصدر: مُحَمَّد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة، ج1**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر،2018، ص 99.

من خلال الشكل أعلاه يتضح لنا أن الميزانية بشكل عام تضم كل من الأصول والخصوم، حيث يتم عرض عناصر الأصول المتكونة من الأصول الجارية والأصول غير الجارية وفقا لسيولتها وعناصر الخصوم المتكونة من حقوق الملكية والالتزامات ووفقا لاستحقاقها، وتقدم ميزانية المؤسسة الرياضية الوضع المالي لها ومركزها المالي في

[1] Karine CERRADA et autres, **comptabilité et analyse des états financiers**, **Principes et applications**, de boeck, Bruxelles, 2006, p18.

[2] Russell Hoye and Others, **Sport management**, **principles and applications**, 4th edition, Routledge, london and new york, 2015, p 223.

تاريخ محدد، في شكل أصول وخصوم، كما تقدم الميزانية معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة الرياضية وخاصة فيما يخص الأصول المادية والموارد البشرية والمالية التي تسيطر عليها وكذا الالتزامات المترتبة عليها.

وتتمثل أهم أصول الشركة الرياضية في كل من التثبيتات المعنوية (اسم النادي، شهرة المحل، عقود اللاعبين.....)، التثبيتات المادية (المباني، المعدات الرياضية، Gazons، الملعب، مراكز التدريب والتحضير، وسائل النقل.....)، والأصول الجارية والتي تضم مخزون المواد واللوازم والملابس الرياضية، والحقوق والحسابات الملحقة...

أما بالنسبة للخصوم فتضم رأس المال والاعانات، ومختلف الديون والالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل اتجاه الرياضيين والعمال والنوادي الأخرى ومختلف الأطراف التي تتعامل معها الشركة الرياضية.

ثانيا: جدول حسابات النتائج.

تعرف قائمة الدخل أو ما يصطلح عليه في النظام المحاسبي المالي بجدول حسابات النتائج بأنها عبارة عن كشف أو تقرير يظهر نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة معينة منتهية، وتستند هذه القائمة على مقابلة منتجات المنشأة بالمصروفات والأعباء التي ساهمت في تحقيق ذلك، وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المنشأة من ربح أو خسارة[1]، بحيث إذا زادت مجموع المنتجات على مجموع الأعباء فتكون نتيجة عمليات المنشأة صافي ربحا، والعكس تكون النتيجة النهائية صافي خسارة للدورة المحاسبية[2]، حيث يتم احتساب الربح عن طريق خصم الأعباء (بما في ذلك الأعباء لصيانة رأس المال) من الدخل[3].

فالدخل من الناحية المحاسبية يعني الفرق بين المنتجات الناتجة عن العمليات المالية خلال فترة مالية معينة (المبيعات أو المخرجات أو الخدمات المقدمة)، وبين تكلفة الحصول على تلك المخرجات أو المنتجات[4].

وعليه يمكن القول بأن قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج عبارة عن تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة معينة، وهو ملخص لإجمالي الأعباء التي تحملتها المؤسسة الرياضية والمنتجات المحصلة خلال السنة المالية، والفرق بينهما، حيث يراعى في حساب الدخل ضمن جدول حسابات النتائج الالتزام بما يلي:[5]

- **الدورية:** أي أنه يحتسب في نهاية كل فترة مالية معينة (عادة سنة)؛
- **التكلفة التاريخية:** وهو المبدأ الأساس للتقييم والقياس في المحاسبة المالية؛

---

[1] مُحَمَّد سامي راضي، **أساسيات المحاسبة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص 172.

[2] عدنان تايه النعيمي وآخرون، **الادارة المالية، النظرية والتطبيق**، ط5، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 76.

[3] Robert J Wilson and john joyce, **Finance for sport and leisure managers an intrroduction**, Routledge, USA, 2008, p 91.

[4] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 483.

[5] **نفس المرجع**، نفس الصفحة.

- **مقابلة المنتجات بالأعباء:** أي ربط المنتجات الخاصة بفترة مالية معينة بالأعباء التي أوجدت تلك المنتجات خلال نفس الفترة؛
- **الثقة والموضوعية:** وهذا يقترن بوجود عمليات قد تمت ويمكن التحقق منها وقياسها بصورة موضوعية.

كما يجب أن يراعى أيضا عند إعداد جدول حسابات النتائج التفرقة بين صافي المنتجات من العمليات أو النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة، وصافي المنتجات من العمليات غير العادية وغير المتكررة، وأيضا صافي المنتجات قبل وبعد الضرائب[1]، ويتم تقديم وعرض جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، وفق النماذج الموضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم (03-01): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة Par Nature.

البيان	الملاحظات	ن	ن-1
- رقم الأعمال - التغير في المخزون - إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة - إعانات الاستغلال			
I- انتاج الدورة			
- المشتريات المستهلكة - الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
II- استهلاكات الدورة			
III- القيمة المضافة للاستغلال			
- مصاريف المستخدمين - الضرائب والرسوم			
IV- الفائض الاجمالي للاستغلال			
- النواتج التشغيلية الأخرى - المصاريف التشغيلية الأخرى - مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات			
V- النتيجة التشغيلية			
- المنتجات المالية - المصاريف المالية			

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص 37.

VI– النتيجة المالية			
VII– النتيجة العادية قبل الضريبة (V+VI)			
– الضرائب المستحقة على النتيجة العادية – التغير في الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية – مجموع منتجات الأنشطة العادية – مجموع تكاليف الأنشطة العادية			
VIII– النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
– عناصر غير عادية (منتجات) – عناصر غير عادية (أعباء)			
XI– النتيجة غير العادية			
X– النتيجة الصافية			

Source: Ministère des finances, **projet 7 de Système comptable financier**, **document de travail**, octobre 2004, p 45.

الجدول رقم (03–02): جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة Par Fonction.

البيان	الملاحظات	ن	ن–1
رقم الأعمال			
تكلفة المبيعات			
الهامش الاجمالي			
المنتجات التشغيلية الأخرى			
التكاليف التجارية المصاريف الادارية المصاريف التشغيلية الأخرى			
النتيجة التشغيلية			
تفصيل المصاريف حسب طبيعتها (مصاريف المستخدمين، الاهتلاكات والمؤونات) المصاريف المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية			
التغير في الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
المصاريف غير العادية			

الارادات غير العادية			
النتيجة الصافية للدورة			

Source: Ministère des finances, **op.cit**., p 46.

عند اعداد جدول حسابات النتائج عادة ما يتم تقسيم المنتجات، أو عناصر الدخل، إلى بنود تشغيلية وغير تشغيلية، حيث تشمل البنود التشغيلية جميع المنتجات العادية للمؤسسة الرياضية، مثل دخل الأعضاء ومبيعات البضائع والمنتجات الرياضية، مبيعات التذاكر...، بينما تشمل البنود غير التشغيلية المنتجات غير المنتظمة، أو غير العادية، مثل منتجات التنازل عن الأصول غير الجارية، أو المنح والاعانات الحكومية أو التبرعات والهبات المقدمة للنادي...، والتمييز بين الربح العادي وغير العادي، عند تحليل بيانات الربح والخسارة يقتضي التمييز بين النشاط العادي وغير العادي، ويشمل الاختلاف بين هذين المصطلحين في المنتجات والأعباء العادية وغير العادية، حيث يتم تصنيف المعاملة على أنها استثنائية أو غير عادية إذا كانت ظاهرة غير عادية، وتحدث في حالات معينة، أو بشكل أكبر من المعتاد، ففي حالة وجود نادي رياضي قد تكون أحد العناصر غير العادية مثلا الاهتلاك المتسارع لمعدات المكتب، أو الحصول على اعانات حكومية اضافية في هذه الحالة سيتم تصنيف الصفقة على أنها استثنائية إذا كانت معاملة كبيرة، ولا تحدث بشكل منتظم مثال: حصول النادي على غرامة مخالفة لوائح الحد الأعلى للرواتب، أو بيع أحد الأصول...، ولا يتضمن الربح التشغيلي البنود غير العادية والاستثنائية، وإنما ينحصر في تلك المعاملات المرتبطة مباشرة بالأنشطة الدورية التي تتكرر بانتظام خلال الدورة المحاسبية، فالربح التشغيلي إذن هو الفرق بين منتجات التشغيل وأعباء التشغيل، وصافي الربح هو شيء آخر، إذ يأخذ في عين الاعتبار جميع البنود العادية وغير العادية للأعباء والمنتجات، كما أن النوادي الرياضية أصبحت مؤسسات اقتصادية تهدف إلى تحقيق الأرباح، وعليه تنشأ لديها التزامات ضريبية، حيث تفرض عليها ضرائب على الأرباح، وعليه يتم طرح هذا البند من الربح التشغيلي للوصول إلى مبلغ الربح الصافي[1].

المطلب الثالث: قائمة التدفق النقدي، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق.

تتضمن القوائم المالية الأساسية المنصوص عليها ضمن النظام المحاسبي المالي إلى جانب الميزانية وجدول حسابات النتائج، كلا من جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، إضافة إلى الملاحق.

أولا: قائمة التدفقات النقدية.

هي عبارة عن قائمة مالية تلخص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة من الزمن، والهدف منها هو إعلام المستخدمين بكيفية وسبب التغير الطارئ على نقدية الشركة خلال فترة من الزمن[2]، حيث أن اعداد هذه القائمة يوفر معلومات تمكن القارئ من تقييم التغيرات التي تحدث في صافي أصول

[1] Russell hoye and others, **op.cit**., p 229.

[2] نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 342.

الشركة وفي هيكلها المالي(بما في ذلك درجة السيولة ومقدرتها على سداد ديونها)، ومقدرة الشركة في التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل أن تتوافق مع الظروف والفرص المتغيرة، وتعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة نظرا لأنها تمكن المستخدمين من عمل نماذج بغرض تقييم القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية وكذلك تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها[1].

كما يعتبر جدول تدفقات الخزينة بأنه الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على مدى فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك بالاعتماد على عنصر الخزينة، الذي يعتبر المعيار الأكثر موضوعية للحكم على تسيير الموارد المالية للمنشأة[2].

1- مكونات جدول تدفقات الخزينة:

يتم اعداد قائمة التدفقات النقدية بالاعتماد على الميزانية جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى بعض البيانات الأخرى، حيث تضم قائمة التدفقات النقدية جميع العمليات المتعلقة بالمقبوضات أو المدفوعات النقدية التي قامت بها المؤسسة الرياضية خلال الفترة المحاسبية، حيث تنتج التغيرات المسجلة في النقدية من خلال ثلاث أنشطة رئيسية والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم: (03- 02): الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية.

الأنشطة التمويلية	الأنشطة الاستثمارية	الأنشطة العملياتية (التشغيلية)
هي الأنشطة التي تسبب تغيرات في حجم وهيكل رأس المال والقروض	هي الأنشطة المتعلقة بحيازة أصول طويلة الأجل أو التصرف فيها، وكذلك الاستثمارات الأخرى التي لم تدخل ضمن وصف ما يعادل النقدية	وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتجات، وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل

Source: Boukessa Souhila Kheira, **présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRRS**, Revue algérienne d'économie et gestion, Université Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, Oran, Volume 10, Numéro 3, 2016, p 112.

[1] أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، **المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 51.

[2] Stéphan Brun, **IAS/IFRS : les normes internationales d'information financiére**, Gualino, paris, 2006, p 204.

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى ادراج جميع التحويلات النقدية تحت ثلاث بنود رئيسية وهي أنشطة التشغيل، الاستثمار والتمويل، وذلك بهدف الحصول على صورة لصافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، ومدى قدرة النادي على الوفاء بالتزاماته النقدية، وهي مسألة جد مهمة، حيث أنه وبدون توفر النقدية الكافية لدفع الفواتير عند استحقاقها هنالك احتمال كبير بأن الدائنين سيتخذون اجراءات قانونية لضمان السداد، مما يؤدي إلى افلاس النادي، وتتضمن المعاملات المضمنة في قسم نشاط التشغيل كل الأنشطة اليومية المطلوبة للحفاظ على تشغيل المؤسسة، وتشمل الرواتب والأجور، منتجات العضوية، المنح الحكومية النقدية، فالإدارة المالية الجيدة تهدف إلى ضمان أن المبالغ النقدية القادمة من الأنشطة التشغيلية ستتجاوز المبالغ النقدية الخارجة، أما معاملات النشاط الاستثماري تتضمن كل المعاملات التي تنطوي على شراء وبيع الأصول، حيث يرتبط بيع الأصول بتدفق نقدي، في حين أن شراء الأصول سيؤدي إلى تدفق النقد إلى الخارج، ويجب على المؤسسة الرياضية تحقيق التوازن في أنشطة الاستثمار من خلال الحفاظ على الأصول المهمة للمؤسسة الرياضية وعدم التنازل عنها، كما أن عمليات اقتناء الأصول يتطلب وجود نقدية، ولذلك من المهم رصد مبلغ النقد المستخدم لهذا الغرض، أما أنشطة التمويل تشمل جميع تلك المعاملات التي تنطوي على شراء الأسهم واقتراض الأموال من جهة، وسحب الأموال وسداد القروض من جهة أخرى، يمكن أن تأتي الزيادة في التحفظ النقدي من القروض والسندات والرهون العقارية والسندات وغيرها من الافتراضات، في حين أن الانخفاض في النقد سيأتي من سداد القروض واسترداد الديون[1].

2- طرق عرض وتقديم جدول التدفقات النقدية.

توجد طريقتان لإعداد وعرض جدول التدفقات النقدية وهما:[2]

- **الطريقة المباشرة:** يتم بموجبها تجاهل صافي الربح، ويتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تنزيل المبالغ النقدية المدفوعة للموردين والمصاريف النقدية التشغيلية من المقبوضات النقدية المحصلة من العملاء، ومن أنشطة تشغيلية أخرى غير متكررة، مثل عوائد الاستثمار والفوائد الدائنة؛
- **الطريقة غير المباشرة:** يتم بموجبها تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المستخرج من حسابات النتائج لأنه معد على أساس الاستحقاق النقدي، ومن التعديلات والتسويات التي يجب اجراءها على صافي الربح لتحويله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية ما يلي:
  - اضافة الأعباء غير النقدية إلى صافي الربح ومنها: (اهتلاك الأراضي، اطفاء الأصول المعنوية غير الملموسة، الديون المشكوك في تحصيلها)؛

[1] Russell Hoye and Others, **op.cit.**, p 232

[2] شنوف شعيب، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص ص 179-180.

- تعديل التغيرات التالية في رأس المال العامل وهي: طرح الزيادة في الأصول المتداولة، اضافة النقص في الأصول المتداولة، اضافة الزيادة في الالتزامات المتداولة، طرح النقص في الالتزامات المتداولة؛
- تعديل العناصر التشغيلية التالية: طرح أرباح بيع الأصول الثابتة، واضافة خسائر بيع الأصول الثابتة.

وتجدر الاشارة إلى أن الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في عرض جدول التدفقات النقدية هو فقط في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وذلك من خلال وظيفة الاستغلال، أما تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متماثل بين الطريقتين ولا يوجد اختلاف بينهما.

ثانيا: جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

حسب النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت على تشكيلة الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية، فالمعلومات التي يتضمنها تخص الحركات المرتبطة بالنتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطرق المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء[1].

ويقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول فيما يلي:

- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛
- نواتج وأعباء سجلت في رأس المال؛
- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال[2].

ويتم إعداد جدول تغيرات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي وفق النموذج الموضح في الجدول التالي:

[1] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة، ج1، مرجع سابق**، ص 29.

[2] جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص 11.

الجدول رقم: (03 – 03): نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة.

تغيرات الأموال الخاصة	إحالات	رأس المال الاجتماعي	علاوات الاصدار	فرق التقييم	فرق اعادة التقييم	احتياطات ونتيجة
رصيد نهاية السنة N-2						
تغير الطرائق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء						
إعادة تقييم القيم الثابتة						
الربح/ خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج						
حصص موزعة						
زيادة رأس المال						
نتيجة صافية للنشاط						
رصيد نهاية السنة N-1						

المصدر: شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج 2**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 87.

ثالثا: الملاحق.

يعرف ملحق القوائم المالية بأنه وثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المتضمنة في القوائم المالية، حيث أن الخصائص المتعلقة بالمعلومات وأهميتها النسبية هي المعايير الرئيسية التي تسمح بتحديد المعلومات التي يجب أن تدرج في الملحق، ويتضمن الملحق المعلومات الهامة فقط والتي من المتوقع أن تؤثر على أحكام وآراء المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجها[1].

فالملاحق تتضمن جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ايضاحات تخص الشركاء، الأسهم، الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم[2].

كما تعرض الملاحق أسس اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة، الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة، والتي يتم عرضها في صلب الميزانية جدول حسابات النتائج جدول

[1] Ouled Amer Smail, **La Normalisation comptable en Algérie** : **Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes Sétif, N 10, 2010, P 4.

[2] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة، ج1، مرجع سابق**، ص 81.

تغيرات الأموال الخاصة، وقائمة التدفقات النقدية، وأي بيانات اضافية لازمة لتفهم القوائم المالية، ولم تعرض في صلب هذه القوائم[1].

وعموما تتضمن الملاحظات والجداول الاضافية المتضمنة في الملاحق معلومات تتعلق بما يلي:[2]

- توضيح البنود التي ترد في الميزانية وجدول حسابات النتائج مثل ذكر معلومات تفصيلية عن الأصول غير المتداولة وكنسب اهتلاكها وأعمارها والاضافات إليها أو العكس؛
- الإفصاح عن المخاطر وظروف عدم التأكد التي تؤثر على المنشأة؛
- توضيح أي موارد (أصول) والتزامات لم يتم الاعتراف بها في الميزانية، مثل الأحداث غير المعدلة اللاحقة لإعداد الميزانية، والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة وغير ذلك؛
- توضيح خطط الشركة وخصوصا ما يتعلق بالتوسعات، والشركات الزميلة وتفصيلات عن الاستثمارات في الأوراق المالية أو الاستثمارات في الشركات الزميلة، وأسماء هذه الشركات وعناوينها ونشاطاتها؛
- علاقة المنشأة بالمنشآت الأخرى ككونها شركة تابعة أو قابضة أو زميلة لمنشأة أخرى.

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الملاحق أو الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وهي:[3]

- ايضاحات تبين السياسات المحاسبية المنتهجة لإعداد القوائم المالية مثل: الاعتراف بالإيراد، طريقة تقييم المخزونات، تقييم الاستثمارات المالية، طريقة الاهتلاكات...؛
- ايضاحات تختص بتقديم معلومات تفصيلية ضرورية لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فقد تحتاج بعض البنود إلى شرح مطول لا يسع ابرازه في القوائم المالية؛
- ايضاحات تهتم بتقديم افصاحات مالية اضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن الملاحق لا تخضع لمعيار محاسبي معين لعرضها والإفصاح عنها، وإنما الهدف منها فقط تقديم تفسيرات لمعايير التقييم والقياس المستخدمة في إعداد البيانات والقوائم المالية، والسياسات المحاسبية المستخدمة، وذلك بهدف المساعدة في فهم وقراءة وتفسير القوائم المالية.

---

[1] أحمد محمد نور وشحاتة محمد شحاتة، **مرجع سابق**، ص 51.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص 48.

[3] مداحي عثمان، **القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها**، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، المجلد 2، العدد1، 2012، ص ص 224-225.

خلاصة:

يعتمد مستخدمي المعلومات المالية ومختلف المتعاملين الداخليين والخارجين مع المؤسسات الاقتصادية المختلفة على القوائم المالية المختلفة لهذه المؤسسات من أجل اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية، فالقوائم المالية في المؤسسات الرياضية تعكس الأداء والوضع المالي للمؤسسة الرياضية، حيث تأخذ بعين الاعتبار جميع العناصر التي يتوقع الحصول منها على منافع اقتصادية مستقبلية والتي يمكن قياسها بشكل موثوق فيه.

وجودة هذه القوائم والبيانات المالية تعتمد بالدرجة الأولى على مدى وجود شفافية في عملية الإفصاح وهذا لا يتحقق إلا باتباع المؤسسة الرياضية لسياسة محاسبية موحدة في قياس وتقييم كل موجوداتها وأنشطتها ومن ثم عرضها ضمن القوائم المالية استنادا إلى معايير ثابتة وهي معايير المحاسبة الدولية.

فوظيفة الإفصاح المحاسبي تسمح بتقييم أداء النادي الرياضي والحكم على الأداء التشغيلي للنادي ومدى استفادة النادي من مجموع الموجودات والأصول التي يمتلكها، خاصة ما يتعلق بالموجودات غير الملموسة واللاعبين، فنجاح النادي لا يرتبط فقط بتحقيق نتائج ايجابية على الصعيد الرياضي، إنما يتطلب تحقيق أرباح على مستوى المؤسسة الرياضية.

وبغية تقييم أداء النوادي المحترفة على المستوى الرياضي والاقتصادي لجأت الهيئات القائمة على الرياضة على مستوى الاتحاد الأوروبي لكرة القدم إلى وضع معايير خاصة بالنوادي الأوروبية المحترفة وهي لوائح اللعب المالي النظيف، تحكم الأداء المالي لها والإفصاح المحاسبي على نتائجها وأنشطتها، إلى جانب المعايير المحاسبية الدولية، هذه اللوائح يمكن الاستفادة منها في الجزائر من خلال وضع شروط وقوانين خاصة في المجال المالي والمحاسبي تلتزم بها النوادي الجزائرية إلى جانب القواعد والشروط المحاسبية العامة المتعلقة ببقية المؤسسات الاقتصادية الأخرى.

الفصل الرابع:

دراسة تطبيقية بالشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الهامش الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

تمهيد:

بعد أن تم عرض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي في قطاع الرياضة المحترفة مع إبراز مختلف خصوصيات ومميزات الأنشطة الخاصة بهذا القطاع وكذا تقييم وقياس مختلف عناصر القوائم المالية وطرق عرضها من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، فإن هذا الفصل سيتم تخصيصه لعرض الواقع العملي للمحاسبة في قطاع الرياضة المحترفة في الجزائر، واستعراض طريقة القياس والإفصاح المحاسبي لأحدى الشركات التجارية الرياضية الجزائرية ويتعلق الأمر بنادي شبيبة القبائل.

فعلى غرار جل النوادي الجزائرية جاء دخول نادي شبيبة القبائل الاحتراف تدريجيا بداية من سنة 2010 بعد إلزامها من طرف الاتحادية الجزائرية لكرة القدم، وبالتالي تبنت هذه النوادي النظام المحاسبي المالي، باعتبارها شركات رياضية تجارية، غير أن التسجيلات المحاسبية في هذه النوادي تعالج في أغلب الأحيان بطريقة تختلف عما تنص عليه المعايير المحاسبية المالية خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات المعنوية وتحديدا عقود اللاعبين المحترفين، حيث أن هذا النوع من التثبيتات والذي يعد أهم مكون لميزانيات الشركات الرياضية لا يظهر له أي أثر في القوائم المالية للنوادي الجزائرية ولا يتم تقييمه والإفصاح عنه لسبب أو لآخر، وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل وضع وتطوير طريقة للمعالجة المحاسبية والقياس المحاسبي للنادي محل الدراسة من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري.

وذلك عن طريق تحليل القوائم المالية لنادي شبيبة القبائل واستعراض مختلف التسجيلات المحاسبية لأهم العمليات والأنشطة التي تقوم بها، واستنتاج الفروقات، ومن ثم تقديم ما يشبه اقتراح أو اطار لتقييم وتسجيل عقود اللاعبين المحترفين محاسبيا وفقا لما تنص عليه أحكام النظام المحاسبي المالي وكذا معايير المحاسبة الدولية، وسيتم ذلك عن طريق تحليل القوائم المالية المتاحة على المواقع الالكترونية لعدد من النوادي الأوروبية للتعرف على طرق التقييم والإفصاح المعتمدة لديها، كما سيتم تدعيم الدراسة بالمقابلات والاتصالات الشخصية مع بعض الأكاديميين والمهنيين في مجال الرياضة المحترفة (كرة القدم) في أوروبا وكذا بعض الاطارات والمسيرين في نادي شبيبة القبائل من جهة ثانية.

المبحث الأول: تقديم الشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل.

يعد نادي شبيبة القبائل من أعرق النوادي الجزائرية لكرة القدم، ومن بين أكثر النوادي الجزائرية التي مثلت الرياضة الجزائرية على الصعيد الافريقي من خلال المشاركات المشرفة في المسابقات والكؤوس الإفريقية، والألقاب الكثيرة التي حصدها من هذه المشاركات، وعلى صعيد الاحتراف الرياضي تعد الشركة الرياضية شبيبة القبائل من بين النوادي الأولى التي تقدمت بمشروع الاحتراف الرياضي سنة 2010، وعليه تم إجراء الدراسة التطبيقية في شقها الأول على مستوى هذا النادي، هذا المبحث سيتم تخصيصه للتقديم العام للدراسة الميدانية من خلال عرض طرق ومنهجية الدراسة وأدوات البحث، ومجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى تقديم معلومات عامة عن الشركة الرياضية شبيبة القبائل.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة التطبيقية.

من أجل الحصول على معرفة متعمقة حول كيفية قياس شبيبة القبائل لمختلف عناصر القوائم المالية الخاصة بها وكذا كيفية تقديم الأندية كرة القدم على أعلى مستوى للأصول غير الملموسة (عقود اللاعبين) وحسابها، كانت دراسة الحالة الوصفية مناسبة جدا كأسلوب معتمد في هذا الفصل، حيث يمكن من خلال دراسة الحالة وصف كيفية استخدام الممارسين للتقنيات والإجراءات والأنظمة المحاسبية، من خلال اختيار عينة من الممارسين لإظهار أوجه التشابه والاختلاف، عن طريق القيام بتحليل وجمع البيانات المتعلقة بالعينة محل الدراسة.

1- طرق جمع البيانات:

تعد مصادر البيانات المتعددة ضرورية للإجابة على أسئلة البحث، وقد تكون هذه البيانات عبارة عن مستندات واستبيانات ومقابلات ومراقبة الإجراءات والاجتماعات وتقييم نتائج الإجراءات....، وفي دراستنا اعتمدنا على الطرق التالية لجمع البيانات:

- **الاطلاع على القوائم المالية:** وذلك بغية الوصول إلى فهم كيفية المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر القوائم المالية والاطلاع على أسس القياس والإفصاح المحاسبي التي يقوم بها نادي شبيبة القبائل وإجراء مقارنة بينها وبين النوادي الأوروبية الثلاث المختارة، وتشمل هذه القوائم بالدرجة الأولى الميزانية وجدول حسابات النتائج وكذا مختلف الوثائق والمستندات الداخلية للنادي، والتي يتم الحصول عليها من المحاسب الخارجي، إضافة إلى التقارير المالية للنوادي الأوروبية المتاحة على المواقع الرسمية لكل نادي؛
- **المقابلة:** تم تعزيز الدراسة بمقابلة شبه مباشرة مع أكاديمي ومهني في أوروبا للحصول على شروحات أكبر خاصة فيما يتعلق بعقود اللاعبين المحترفين حيث تم ارسال مجموعة من الأسئلة عبر البريد الالكتروني لتعذر إجراء مقابلة مباشرة، تخص مجموعة من المحاور المتعلقة بطرق الاعتراف وقياس عقود اللاعبين المحترفين الإفصاح عنها، من جهة أخرى تم إجراء المقابلات الفردية المباشرة وشبه المباشرة على مستوى نادي شبيبة القبائل، هذه المقابلات تعد مهمة جدا لتعزيز بعض المفاهيم والاطلاع على بعض الحيثيات والتفاصيل

غير الموجود في القوائم المالية، وقد أجريت هذه المقابلات مع المحاسب الخارجي لنادي شبيبة القبائل ومحاسب النادي المسؤولين المباشرين عن وظيفة المحاسبة، بالإضافة إلى رئيس النادي والنائب للحصول على توضيحات أكثر خاصة فيما يتعلق بكل العمليات المتعلقة باللاعبين (التعاقد، التسريح...)؛

- **الملاحظة:** تعتبر الملاحظة تقنية مهمة جدا مكنت من الربط بين المعلومات المجمعة من القوائم المالية والمتحصل عليها من المقابلات من جهة، وكذا بين القوائم المالية لشبيبة القبائل والقوائم المالية للنوادي الأوروبية والمقارنة بينها.

2- تحليل البيانات:

من أجل الحصول على اجابات للإشكالية والأسئلة المطروحة وفي إطار السعي لتحقيق أهداف الدراسة لابد من القيام بعملية تحليل للبيانات المجمعة، حيث تشمل هذه المرحلة بالدرجة الأولى تحليل القوائم المالية باستعمال عدة طرق كالجداول، وكذا تحليل البيانات المحاسبية الرقيمة سواء الخاصة بنادي شبيبة القبائل أو النوادي الأوربية (أرسنال، ليون، يوفنتوس)، وكخطوة ثانية القيام بإعادة المعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين المحترفين في ضوء ما تم التطرق إليه في الجانب النظري، وكذلك انطلاقا من الملاحظات والنتائج المسجلة نتيجة تحليل القوائم المالية الأوروبية والمقابلة.

3- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع هذه الدراسة في الشركات التجارية الرياضية في الجزائر الخاضعة للنظام المحاسبي المالي، أما عينة الدراسة فتمثلت في إحدى هذه الشركات التجارية الرياضية ويتعلق الأمر بالنادي الرياضي المحترف شبيبة القبائل الناشط في القسم الأول من الدوري الجزائري المحترف، أما فيما يخص أسباب اختيار النوادي محل دراسة الحالة فيمكن اختصارها في ما يلي:

- فيما يتعلق باختيار نادي شبيبة القبائل للدراسة الميدانية فيعود بالأساس لكونه أحد النوادي المحترفة الناشطة في القسم الأول وكذلك يعتبر من أكبر النوادي في الجزائر وافريقيا حيث أنه يحظى بشعبية كبيرة في الجزائر وكذلك متوج بالعديد من الألقاب المحلية والافريقية إذ يعتبر النادي الجزائري الأكثر تتويجا في الجزائر، كما أنه كان من بين النوادي الأولى التي قامت بتطبيق الاحتراف الرياضي؛
- تم اختيار دراسة النظام المحاسبي لعدد من النوادي الأوروبية بدلا من تركيز الدراسة التطبيقية على الواقع الجزائري نظرا لوجود عدة نقائص في تطبيق الاحتراف الرياضي الحقيقي في الجزائر وبالتالي عدم امتلاك النوادي الجزائرية لنظام محاسبة حقيقي وحديث؛
- فيما يخص النوادي الأوروبية (أولمبيك ليون الفرنسي، يوفنتوس الايطالي، أرسنال الانجليزي) فالاختيار كذلك لم يكن عشوائي فقد تم اختيار هذه النوادي الأوروبية نظرا لكونها أولا مدرجة في البورصة وبالتالي قوائمها المالية متاحة على المواقع الالكترونية للنوادي، كذلك تم اختيار النوادي لكونها مشاركة في

المسابقات الأوربية وبالتالي خاضعة للوائح اللعب المالي النظيف وتراعي قوائمها المالية الشروط المنصوص عليها في اللوائح؛

- تم اختيار هذه النوادي الأوروبية الثلاث لاختلاف طرقها في الافصاح المحاسبي وبالتالي المقارنة بينها وبين النادي المحلي شبيبة القبائل تعطي فكرة أكثر وضوحا وشمولية، فنجد كلا من أولمبيك ليون ويوفنتوس يعترفان باللاعبين الشباب ضمن الأصول غير الملموسة ويفصحان عليها، بينما نادي أرسنال يعترف بعقود اللاعبين المحترفين للفريق الأول فقط، ويستثني اللاعبين الشباب، كما أن أنشطتها الأساسية تختلف فنادي أولمبيك ليون يعتبر نشاطه الأساسي الاستثمار في تكوين اللاعبين الشباب من خلال مركز التكوين الخاص بالنادي، بينما نادي يوفنتوس وأرسنال نشاطهما الأساسي الاستثمار في الأنشطة الرياضية وتنويع مصادر الدخل من خلال المنافسة على الألقاب المحلية والأوروبية والتعاقد مع كبار اللاعبين وبالتالي زيادة قاعدتهما الجماهيرية وتحقيق الأرباح.

المطلب الثاني: التعريف بنادي شبيبة القبائل.

شبيبة القبائل (Ilmezyen n addal leqbayel) هو نادي رياضي جزائري من مدينة تيزي وزو في منطقة القبائل، تأسس في عام 1946، وكان له أكثر من اسم مثل النادي الكوكبي (1974 إلى 1977) ونادي جمعية الكترونيك تيزي وزو (1977 إلى 1989) وأخيرا أخذ اسم شبيبة القبائل من سنة 1989 إلى اليوم، الملعب الخاص بالنادي هو ملعب 1 نوفمبر 1954 بتيزي وزو وكثيرا ما استقبل الفريق خصومه في المنافسات الأفريقية بملعب 5 جويلية بالعاصمة الجزائر والشبيبة القبائلية تعد من أفضل الأندية الإفريقية ويعتبر نادي شبيبة القبائل أفضل نادي جزائري في القرن العشرين ورابع أفضل نادي إفريقيا حسب ترتيب الفيفا، يمتلك النادي أحسن هداف لكل الأوقات بويش ناصر 36 هدف، وهو النادي الجزائري الوحيد الذي لم ينزل للدرجة الثانية منذ صعوده إليها مما يعتبر إنجازا فريدا، ويرأسه حاليا شريف ملال [1].

1- أهم انجازات النادي على الصعيد الرياضي:

تتربع شبيبة القبائل علي عرش البطولة الجزائرية لكرة القدم برصيد 14 تويج لهذا يطلق على الشبيبة لقب زعيم الأندية الجزائرية، ويعتبر النادي الجزائري الأكثر تتويجا في المسابقات المحلية والافريقية، وتتمثل أهم تتويجات النادي فيما يلي:[2]

- كأس الكؤوس الأفريقية: 1995.
- كأس أبطال أفريقيا: 1981، 1990.
- كأس الاتحاد الأفريقي: 2000، 2001، 2002.

[1] https://www.marefa.org/شبيبة_القبائل **Consultée le** 1/12/ 2019.

[2] https://www.lequipe.fr/Football/FootballFicheClub814.html **Consultée le** 3/12/ 2019.

- الكأس السوبر الإفريقي 1982.
- الدوري الجزائري: 1973، 1974، 1977، 1980، 1982، 1983، 1985، 1986، 1989، 1990، 1995، 2004، 2006، 2008.
- كأس الجزائر: 1977، 1978، 1986، 1992 ، 1994 ،2011.
- الكاس الممتازة: 1992.

2- معلومات عن الشركة الرياضية SSPA JSK.

تحول النادي الهاوي شبيبة القبائل إلى شركة رياضية تجارية ذات أسهم SSPA JSK، منذ دخول النادي الهاوي للاحتراف الرياضي سنة 2010، تحت مسمى الشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل SSPA، وتتبع هذه التسمية في كل التصرفات والوثائق الصادرة عن الشركة بعبارة " شركة رياضة ذات أسهم"، أو بالأحرف الأولى "ش، ر، ذ، أ"، وبيان رأسمالها، ويحدد مقر الشركة الرياضية بشارع هواري بومدين، ملعب أوكيل رمضان ولاية تيزي وزو، الجزائر، أما مدة الشركة فتحدد بتسعة وتسعين سنة ابتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري، ما لم يتم تمديدها أو حلها مسبقا من قبل الجمعية العامة غير العادية للشركة التجارية، يقدر رأس مال الشركة الرياضية بـ 741.800.000.00دج[1].

3- أهداف الشركة الرياضية شبيبة القبائل:

نادي شبيبة القبائل شركة رياضية تجارية تسعى في إطار نشاطها الرئيسي إلى تحقيق أرباح على الصعيد المالي والرياضي بالدرجة الأولى بالإضافة إلى أهداف أخرى، ويمكن تلخيص أهم أهداف النادي فيما يلي:[2]

- **أهداف اقتصادية:** يمكن اختصارها فيما يلي:

- تحقيق العوائد المالية للنادي والقيام بأنشطة الاشهار والرعاية وكل الأنشطة التي تساهم في تطوير الموارد المالية للنادي؛
- توسيع استثمارات النادي من خلال بناء واستحداث هياكل جديدة على غرار مشروع مركز التكوين المزمع انشاءه والذي يستهدف تكوين اللاعبين الشباب في مختلف الفئات السنية والاستفادة منهم لتدعيم الفريق الأول وكذا الاستفادة من عوائد تحويلهم مستقبلا.

- **أهداف رياضية:** وتشمل ما يلي:

- حصد الألقاب والبطولات من خلال المشاركة في مختلف المسابقات على المستوى المحلي والدولي والحفاظ على سمعة النادي الرياضية؛
- ضمان التدريب والتكوين للرياضيين الشباب في مختلف الفئات السنية؛

[1] الوثائق الداخلية للشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل SSPA JSK.

[2] مقابلة مع المدير العام لشبيبة القبائل.

- تمثيل منطقة القبائل ككل أحسن تمثيل على المستوى الوطني والافريقي وتحقيق تطلعات أنصار النادي في مختلف أنحاء الوطن؛
- المشاركة في انتقاء المواهب الرياضية الشابة، كشفها وتوجيهها والمساهمة في تطور رياضة كرة القدم في الجزائر؛
- توفير البيئة المناسبة والظروف المادية لممارسة وتطوير رياضة كرة القدم.

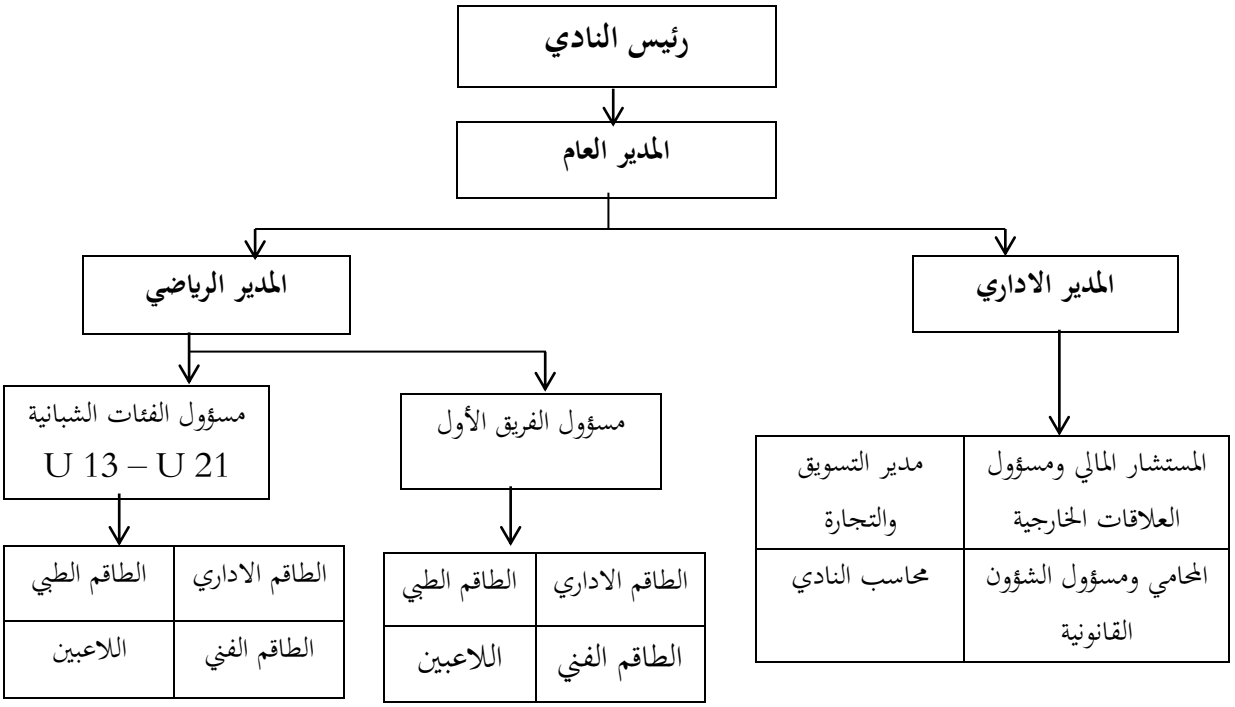
➢ **أهداف اجتماعية:** وتتجلى في ما يلي:

- نشر الروح الرياضية ومحاولات القضاء على مختلف الآفات والاجتماعية؛
- القيام بالدورات الخيرية ودعم الجمعيات الخيرية والفئات المعوزة في المجتمع.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الرياضية شبيبة القبائل.

يمكن إبراز تنظيم الشركة الرياضية ذات أسهم شبيبة القبائل، من خلال هيكلها التنظيمي الذي يبرز مختلف المصالح والأقسام في الشركة الرياضية، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04-01): الهيكل التنظيمي للشركة الرياضية شبيبة القبائل.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة الرياضية شبيبة القبائل.

الهيكل التنظيمي للشركة الرياضية شبيبة القبائل بسيط جدا، يترأسه شريف ملال منذ 27 فيفري 2018 وهو المكلف بالأنشطة الأساسية للنادي من التعاقد مع اللاعبين وتمثيل النادي في المؤتمرات والاجتماعات ومختلف المواعيد الرسمية للنادي على المستوى المحلي والافريقي، ثم يليه المدير العام في نادي شبيبة القبائل يتولى مهمة

التسيير الداخلي للنادي كما يقوم بتمثيل الرئيس في غيابه، ومن ثم نجد كلا من المدير الاداري الذي يترأس القسم الاداري للنادي بمختلف مصالحه، حيث يضم هذا القسم المستشار المالي ومسؤول العلاقات الخارجية الذي يتولى مهمة الشؤون المالية للنادي، وكذا مدير التسويق والتجارة، بالإضافة إلى محاسب النادي والذي يتولى تسجيل التحصيلات والتسديدات في سجل مرفق بوثائق الاثبات (الشيكات، الفواتير، وصلات الدفع...)، مع الاشارة إلى أنه لا يقوم بأي تسجيلات محاسبية أو إعداد القوائم المالية، وأخيرا نجد المحامي المكلف بالأمور والاستشارات القانونية.

من جهة ثانية نجد المدير الرياضي للشركة الرياضية والمسؤول عن القسم الرياضي هذا القسم بدوره يضم المدير الرياضي المسؤول عن فئة اللاعبين الأكابر أي الفريق الأول الذي يضم اللاعبين ومختلف الطاقم الطبي والفني والاداري المرافق له، بالإضافة إلى المدير الرياضي المسؤول عن الفريق الثاني بمختلف الفئات العمرية المتواجدة فيه والطاقم الرياضي الذي يضم اللاعبين الشباب والطاقم الاداري والرياضي المرافق له.

- **مكتب المحاسبة:**

بما أن محاسب النادي لا يقوم بتسجيلات محاسبية فإن الشركة الرياضية تستعين بمكتب محاسبة (محاسب خارجي) لتأدية مهامها المحاسبية، وهو مكان إجراء الجزء الأكبر من التربص في جانبه المتعلق بدراسة النظام المحاسبي لنادي شبيبة القبائل.

تم إنشاء مكتب المحاسبة الكائن مقره بولاية تيزي وزو، من طرف السيد "**بوشاقور أحمد**" تبعا لاعتماد وزارة المالية، ومن مهامه نذكر ما يلي:

- مسك المحاسبة والقيام بمختلف التسجيلات المحاسبية؛
- إعداد القوائم المالية، إعداد الميزانية الختامية، إعداد مختلف التصريحات الجبائية وشبه الجبائية، إعداد الكشوفات الخاصة بالرواتب والأجور.....

المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي في الشركة الرياضية شبيبة القبائل.

عمليات التسجيل المحاسبي التي تمت من قبل النادي (المحاسب الخارجي) وطرق القياس عن مختلف العناصر والأنشطة الأساسية للشركة الرياضية سيتم عرضها من خلال هذا المبحث، كما سيتم استعراض القوائم المالية للشركة التجارية الرياضية شبيبة القبائل، وتجدر الاشارة إلى أن مدة السنة المالية للشركة الرياضية اثني عشر وتمتد من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر وهي بالتالي تشمل النصف الثاني من الموسم الرياضي الأول (مرحلة الاياب) والنصف الأول من الموسم الرياضي الثاني (مرحلة الذهاب)، وعليه يتم إعداد القوائم المالية وفق السنة المالية العادية، أي في نهاية كل سنة مالية بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية.

المطلب الأول: القياس المحاسبي في شبيبة القبائل.

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى الإجراءات والتسجيلات المحاسبية في دفتر اليومية لبعض العمليات، مع مراعاة خصوصية قطاع الرياضة المحترفة، حيث سيتم التركيز على أسس الاعتراف وكذا طرق القياس والتسجيل المحاسبي للعمليات التي تخص أنشطة أو عناصر خاصة فقط بقطاع المؤسسات الرياضية، وبالتالي سيتم تفادي بعض الإجراءات أو التسجيلات المحاسبية الموجودة في بقية المؤسسات الاقتصادية العادية لتفادي التكرار.

أولا: عقود اللاعبين المحترفين

يتم انتداب اللاعبين أو التنازل عنهم في فترات الميركاتو الصيفي والشتوي، أين يتم فتح سوق تحويلات اللاعبين للأندية بغية تدعيم صفوفها باللاعبين تحضيرا للموسم الرياضي، وهذا وفقا للقوانين الرياضية الصادرة من الفيفا والاتحادية الجزائرية لكرة القدم، ويمكن اختصار أهم المعالجات المحاسبية لكل ما يتعلق باللاعبين في نادي شبيبة القبائل في ما يلي:

1- عملية التعاقد:

مبدئيا يمكن القول أن عقود اللاعبين تتوفر فيها شروط الاعتراف المبدئي بها كتثبيت، والمتمثلة في:

- توقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل، وهذا الشرط محقق فالمنافع المتوقعة هي تحقيق نتائج رياضية وتحسين الأداء الجماعي للنادي وتقديم عروض للجمهور؛
- أن تكون قيمة التثبيت قابلة للتحديد، وهذا الشرط محقق، حيث تمثل تكلفة الأصل قيمة عقد التعاقد مع اللاعب بما في ذلك تكلفة صفقة تحويله من ناديه الأصلي، وأتعاب السماسرة والوسطاء....؛
- أن يبقى التثبيت لمدة تتجاوز السنة، وهو شرط محقق، فاللاعب يمكن له اللعب في الأندية المحترفة منذ سن 17 إلى غاية اعتزاله في سن 37 سنة تقريبا، ويمكن أن يمضي في نوادي مختلفة طوال مسيرته الاحترافية لمدة تتراوح بين سنتين وخمس سنوات حسب ما تنص عليه قوانين الاتحاد الدولي للعبة FIFA؛
- أن يكون التثبيت تحت سيطرة النادي، وهذا الشرط محقق فاللاعب يرتبط بعقد مع النادي يلتزم بتطبيقه طوال مدة العقد ولا يحق له اللعب لنادي آخر وعليه يمكن ادراجه كتثبيت.

غير أنه وفي نادي شبيبة القبائل، وعند الحصول على اللاعبين لا يتم ادراجهم ضمن أصول المؤسسة، بل يتم اعتبار اللاعبين كعمال في المؤسسة وتتم التسوية بالطريقة التالية:

- عند التعاقد مع أي لاعب يتم التعامل معه كعقد عمل عادي محدد المدة بإشراف من الفيدرالية الجزائرية لكرة القدم، حيث يتضمن العقد: المدة، شروط العقد وشروط فسخ العقد، الأتعاب، القانون الداخلي....، مع إمكانية تعديل العقد أو فسخه وإنهائه؛
- عند التعاقد مع اللاعب قبل نهاية عقده يتم تسجيل أعباء الحصول على اللاعبين ضمن حـ/ 604 أما بالنسبة للاعبين الأحرار فعند التعاقد معهم يتم دفع تسبيق للأجر لمدة شهرين أو أكثر (حسب شروط العقد)، وبعدها يتم تسجيل الأجر كل شهر في حـ/ 63 وبصفة عامة في الدوري الجزائري وكذا في نادي الشبيبة نادرا ما يتم التعاقد مع لاعبين قبل نهاية عقودهم مع أنديتهم الحالية، وذلك بسبب ارتفاع قيمة عقودهم ووجود مشاكل تمويلية في أغلب النوادي الجزائرية.

وكمثال عن عملية التعاقد قام النادي بالتعاقد مع اللاعب (ج، س)، خلال الميركاتو الصيفي، قيمة تحرير العقد 2.325.000.00، وعند استكمال إجراءات التعاقد تم تحرير عقد عمل محدد المدة بين النادي واللاعب يتضمن أهم الشروط والحقوق الخاصة بكل طرف (راجع الملحق رقم 1)، أما التسجيل المحاسبي فكان كما يلي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2019 /07/13	مدين	دائن
604		مشتريات الدراسات والخدمات المؤدات	2.325.000.00	
	401	موردو المخزونات والخدمات		2.325.000.00

2- الأجور:

يتم دفع أجور اللاعبين بصورة عادية كما هو الحال بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية عادية، وعناصر أجور اللاعبين هي نفسها الخاصة بالطاقم الاداري والفني والمسيرين، وكذا الطاقم الاداري، يتم تحرير كشف أجر يتضمن الأجر الصافي للاعب، أقساط الضمان الاجتماعي، الضريبة على الدخل الاجمالي، أما بالنسبة للمنح والعلاوات التي يقدمها النادي للاعبين فلا تظهر في كشف الأجر، لأنها غير ثابتة بل تقدم في بعض المباريات فقط كتحفيز للطاقم الرياضي ككل على تحسين الأداء الرياضي.

ونأخذ كمثال كشف الأجر للاعب (ل، ع)، الملحق رقم 2، والتسجيل المحاسبي له.

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2019 /06 /30	مدين	دائن
631		أجور اللاعبين	774.400.00	
	421	الأجور المستحقة		500.065.00
	431	اشتراكات الضمان الاجتماعي		24.300.00
	442	الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/S		250.035.00

3- التنازل عن اللاعب و/أو اعارته:

عند التنازل أو تحويل أو إعارة اللاعبين إلى نوادي أخرى تدرج عوائد التحويل ضمن المنتجات في حـ/ 757، أي اعتبار الايراد الناتج عن التنازل عن اللاعبين كمنتجات استثنائية، وكمثال تم التنازل عن اللاعب (إ، ش) الذي ينتهي عقده في جوان من السنة المقبلة لفائدة نادي الترجي التونسي مقابل 350.000 أورو، وقد بلغت قيمة صفقة الانتقال بالدينار الجزائري 37.556.000.

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2019 /06/25	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	48.377.000	
	757	منتجات استثنائية عن عمليات التسيير		48.377.000

4- الاستئجار:

يمكن لأي نادي رياضي في إطار قوانين الفيفا استعارة أي لاعب من ناديه الأصلي لمدة محددة وفق شروط متفق عليها بين الناديين واللاعب المعني، عملية الاستعارة التي تكون بمقابل مادي يتم تسجيلها ضمن الأعباء، وكمثال قامت JSK باستئجار لاعب لمدة 6 أشهر بقيمة 2500.000، أما التسجيل المحاسبي فهو كما يلي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/08/06	مدين	دائن
613		ايجارات	2500.000	
	401	موردو السلع والخدمات		2500.000

5- الإصابة:

عند إصابة اللاعبين تتوقف الشركة الرياضية عن دفع مستحقاتهم (رواتبهم) طيلة فترة الاصابة والاسترجاع، وتتكفل مصالح الضمان الاجتماعي بمصاريف علاجهم.

6- تكوين اللاعبين:

الأعباء التي تتحملها الشركة الرياضية لتكوين اللاعبين (تدريب، علاج، التربصات.....) تتم تسويتها كأعباء - حسب طبيعتها- متعلقة بدورة الاستغلال، وكمثال لدينا مصاريف التدريب الخاصة بفئة الأواسط تم تسجيلها كما يلي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018 /05/12	مدين	دائن
658		أعباء التسيير الجاري الأخرى	158200.00	
	512	الصندوق		158200.00

ثانيا: المنتجات.

تمثل الاعانات أهم مصدر للمنتجات في نادي شبيبة القبائل إلى جانب منتجات الرعاية الرياضية، بالإضافة إلى منتجات أخرى تتعلق بمبيعات التذاكر وحقوق البث التلفزيوني....، أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية فتتم على النحو التالي:

1- **عوائد تذاكر المباريات:**

يتم تسجيل عوائد تذاكر المباريات ضمن المنتجات العادية (تعتبر كمبيعات خدمات) للشركة الرياضية، مع الاشارة إلى أن النادي يقوم باستئجار ملعب 1 نوفمبر بتيزي وزو، ومن ثم يقوم باستقبال منافسيه فيه، وقبل كل مباراة يطرح تذاكر الحضور للأنصار، بسعر خاص للمدرجات المكشوفة والمدرجات المغطاة، وكمثال نأخذ عملية التسجيل المحاسبي لمبيعات تذاكر مباراة شبيبة القبائل ضد مولودية الجزائر في تيزي وزو، والتي كانت كما يلي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/07/18	مدين	دائن
53		الصندوق	2.423.700,76	
	706	خدمات مقدمة		2.036.723,33
	4457	الرسم على القيمة المضافة المحصل		386.977,43

2- **تحصيل عوائد المشاركة في المسابقات الوطنية والدولية:** حيث تحصل النادي على عوائد مالية من الفاف نظير المشاركة في كأس الجمهورية (الوصول للنهائي).

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/01/25	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	150.000.00	
	757	منتجات استثنائية عن عمليات التسيير		150.000.00

3- الاعانات: والتي يتم منحها من البلدية والولاية أو الفاف، حيث تحصل النادي على إعانة مالية مقدمة من الفيدرالية.

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/01/03	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	5000.000.00	
	748	إعانات الاستغلال الأخرى		5000.000.00

4 – حقوق البث التلفزيوني: تحصل النادي على حقوق البث التلفزيوني الخاصة ببث مباريات شبيبة القبائل في الرابطة الجزائرية المحترفة وكأس الجمهورية الخاصة بالموسم الرياضي.

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018 /06/25	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	50.000.000	
	758	منتجات التسيير الجاري الأخرى		50.000.000

يمثل المبلغ أعلاه حصيلة النادي مقابل بث مباريات النادي في مسابقة الدوري المحترف خلال الموسم الرياضي 2018/2017، أي بداية من شهر أوت 2017 إلى غاية جوان 2018، وتجدر الاشارة هنا إلى عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، إذ أن رصيد الدورة المحاسبية الحالية يساوي 25.000.000 دج، و 25.000.000 الباقية خاصة بالدروة السابقة ولم يتم تسجيلها في الدورة السابقة بسبب عدم امكانية تقدير حصة النادي من إجمالي حقوق البث التلفزيوني، والتي يتم تحديدها بناء على عدد المباريات التي تم بثها وكذلك ترتيب النادي والنتائج المحصل عليها.

5- عقود الرياضة: حيث وقعت شبيبة القبائل عقد رعاية مع مجموعة من المؤسسات، مقابل وضع شعار هذه الشركات على أقمصة اللاعبين، بالإضافة إلى لوحات الاشهار في الملعب وفي كل الخرجات الرسمية والندوات

الصحفية للنادي خلال الموسم الرياضي، وأهم رعاة النادي: Soummam, ENIEM، ooredoo ، Tassili Airlines حيث تحدد شروط الرعاية بين الطرفين بناء على عقد يبرم بين الشركة الراعية والشركة الرياضية، يحدد الامتيازات المالية وغير المالية التي تستفيد منها الشركة الرياضية من جهة، ويحدد بالمقابل المساحة الاشهارية المخصصة للشركة الراعية سواء على أقمصة اللاعبين أو على لوحات الملعب أو خلال المؤتمرات الصحفية للنادي، ونصيب كل راعي من المساحات الاشهارية المذكورة، وكمثال عن التسجيل المحاسبي لتحصيل عوائد الرعاية الرياضية لدينا القيد التالي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/08/05	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	5.000.000.00	
	7580	منتجات التسيير الجاري الأخرى sponsoring		5.000.000.00

ثالثا: الأعباء.

تشكل أجور اللاعبين الجزء الأكبر من أعباء نادي شبيبة القبائل، بالإضافة إلى أعباء أخرى تتعلق بالتنقلات الرياضية والأعباء العادية الأخرى من شراء المستلزمات الرياضية، أجور الطاقم الاداري والطبي، التأمين...، ومن الأمثلة عن المعالجات المحاسبية للأعباء نجد:

1- التسجيل المحاسبي لعملية الانتقال إلى المباريات:

تكاليف التنقل للعب احدى المباريات في الدوري الجزائري، وشملت الأعباء فاتورة الفندق الذي أقام فيه النادي.

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/01/26	مدين	دائن
625		التنقلات والمهمات والاستقبالات	238.274.00	
44563		الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	45.272,06	
	53	الصندوق		283.546,06

2- التسجيل المحاسبي لعملية دفع ايجار الملعب: يتحمل النادي تكاليف استئجار ملعب 1 نوفمبر الذي يستقبل فيه منافسيه في مختلف المسابقات، والذي تعود ملكيته لوزارة الشباب والرياضة، وتسجل العملية محاسبيا كالآتي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	2018/09/01	مدين	دائن
613		الايجارات	400.000	
	53	الصندوق		400.000

بعد تسجيل كل العمليات التي تمت خلال السنة المالية، يتم بعدها فتح الحسابات الفرعية ثم الحسابات الرئيسية، بعدها يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد (الملحق رقم 3)، ومن ثم القوائم المالية النهائية والتي سيتم التطرق اليها في المطلب الثاني، وأهم ما يمكن استنتاجه من خلال هذا المطلب هو عدم وجود مرجعية للتقييم المحاسبي واختلاف بعض المعالجات المحاسبية من محاسب لآخر، إذ أن التسجيلات التي تقوم بها النوادي الجزائرية بصفة عامة هي اجتهاد شخصي من المحاسبين، كما أن أغلب التسجيلات والتقييمات لا تتم بطريقة صحيحة خاصة فيما يتعلق بعقود اللاعبين، والمنتجات التي لا يتم من خلالها احترام لبعض مبادئ النظام المحاسبي المالي منها مبدأ استقلالية الدورات.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في شبيبة القبائل.

يتم عرض القوائم المالية في نادي شبيبة القبائل في نهاية السنة المالية الموافقة للفترة الممتدة بين 01/01 إلى 12/31 من كل سنة، أي أن القوائم المالية تغطي مرحلة الإياب من الموسم الرياضي، بالإضافة إلى مرحلة الذهاب من الموسم الرياضي الذي يليه، وتتمثل أهم القوائم المالية في كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج.

أولا: ميزانية المؤسسة الرياضية.

قامت المؤسسة الرياضية بعرض الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي في 12/31/ 2018 في جدول، حيث يضم الجدول الأول عناصر الأصول والجدول الثاني عناصر الخصوم على النحو التالي:

1- الجدول رقم: (04-01): الميزانية – أصول- في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.

الأصول	2018			2017
	المبلغ الاجمالي	اهتلاك وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية				
التثبيتات المعنوية	108000.00	43200.00	64800.00	86400.00
الأراضي	697800000.00	-	697800000.00	697800000.00
تثبيتات مادية أخرى	120814923.07	46474399.07	74340524.00	69784264.69
تثبيتات مالية أخرى	10423200.00	-	10423200.00	10423200.00
مجموع الأصول غير ج	**829146123.07**	**46517599.07**	**782628524.00**	**778057864.69**
الأصول الجارية				
المدينون الأخرون	72111065.46	-	72111065.46	183998265.94
الخزينة	4968050.64	-	4968050.64	3693512.42
مجموع الأصول الجارية	**77079116.10**	**-**	**77079116.10**	**187691778.38**
المجموع العام للأصول	**906225239.17**	**46517599.07**	**859707640.10**	**965749643.05**

المصدر: الوثائق الداخلية للنادي الملحق رقم 4-1.

2- الجدول رقم (04-02): الميزانية – خصوم – في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.

الخصوم	2018	2017
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	74180000.00	807600000.00
رأس المال غير المطلوب		-65800000.00
النتيجة الصافية	-192155895.36	-25456465.27
رؤوس اموال خاصة – ترحيل من جديد-	-700802430.06	-314117823.07
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**-151158325.42**	**176225711.66**
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	60990493.13	94550000.00
مجموع الخصوم غير الجارية	**60990493.13**	**94550000.00**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	93218703.10	34445040.64
الضريبة	511305123.65	354078353.96
ديون أخرى	342311412.67	296194693.70
الخزينة – خصوم-	3040232.97	10255843.09
مجموع الخصوم الجارية	**949875472.39**	**694973931.39**
المجموع العام للخصوم	**859707640.10**	**965749643.05**

المصدر: الوثائق الداخلية للنادي الملحق رقم 4-2

يتم تقديم الميزانية المحاسبية وفقا للسنة المالية العادية (من 01/01 إلى 12/31)، من ناحية الشكل نلاحظ أن الميزانية تحترم مبدأ القابلية للمقارنة من خلال الإفصاح عن الحسابات الخاصة بالسنة الحالية والسنة السابقة، كما أن الميزانية من الناحية الشكلية تراعي التقسيم المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي من خلال ترتيب عناصر الأصول وفق مبدأ السيولة إلى أصول جارية وغير جارية وعناصر الخصوم وفق مبدأ الاستحقاق.

أما من ناحية المضمون فنلاحظ أن الأصول غير الجارية المتضمنة في ميزانية النادي – أصول- تضم مجموعة التثبيتات المادية والمعنوية والمالية الواقعة تحت رقابة الشركة الرياضية إلى جانب حسابات الاهتلاك وخسائر القيمة، وفيما يتعلق بالتثبيتات المعنوية فقد تم استبعاد كل من عقود اللاعبين وكذا الاسم التجاري للنادي من فئة التثبيتات المعنوية، حيث تقتصر فقط على برنامج معلوماتية بقيمة صافية 64.800.00 قامت الشركة الرياضية باقتنائه، وهذا ما يعني أن الميزانية لا تعطي صورة حقيقية عن ممتلكات الشركة الرياضية.

ثانيا: جدول حسابات النتائج:

قامت الشركة الرياضية بعرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية 2018، وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وفق النحو التالي:

الجدول رقم (04-03): جدول حسابات النتائج حسب SCF في 12/31/ 2018 لنادي شبيبة القبائل.

البيان	2018	2017
رقم الأعمال	63458718.21	11647657.80
إعانات الاستغلال	40000000.00	56092199.10
1- انتاج السنة المالية	**103458718.21**	**67739856.90**
المشتريات المستهلكة	-14980961.91	-1234153.83
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-68166394.35	-50134917.54
2- استهلاك السنة المالية	**-83147356.26**	**-51369071.37**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**20311361.95**	**16370785.53**
أعباء المستخدمين	-583497605.87	-507884070.65
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-162397.70	-87861.14
4- الفائض الاجمالي للاستغلال	**-563348641.62**	**-491601146.26**
المنتجات العملياتية الأخرى	396207132.88	245455453.02
الأعباء العملياتية الأخرى	-20440850.01	-478.11
مخصصات الاهتلاك والمؤونات	-4068102.60	-3621600.00
5- النتيجة العملياتية	**-191650461.35**	**-249767772.35**
المنتجات المالية	-	-
الأعباء المالية	-505434.01	-1688693.92
6- النتيجة المالية	**505434.01-**	**1688693.92-**
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**-192155895.36**	**-251456465.27**
اجمالي منتجات الأنشطة العادية	499665851.09	313195309.92
اجمالي أعباء الأنشطة العادية	-691821746.45	-564651775.19
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-192155895.36**	**251456465.27-**
9-النتيجة غير العادية		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**-192155895.36**	**- 251456465.27**

المصدر: الوثائق الداخلية للنادي الملحق رقم 5.

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن جدول حسابات النتائج من الناحية الشكلية تم عرضه وفق الشروط المنصوص فيها في النظام المحاسبي المالي وكذا معايير المحاسبة الدولية، حيث تم احترام مبدأ المقارنة من خلال اظهار السنة الحالية والسنة السابقة، وكذا اظهار الأعباء والمنتجات حسب طبيعتها ونتيجة كل نشاط.

أما من ناحية المضمون: نجد أن جدول حسابات النتائج لا يفي الشروط المحاسبية المتفق عليها فالأعباء وكذا المنتجات لا تحترم مبدأ استقلالية الدورات وذلك لكون النادي يقدم القوائم المالية وفقا للسنة المحاسبية وليس الموسم الرياضي وعليه فان بعض المنتجات (الرعاية الرياضية وحقوق البث التلفزيوني على وجه الخصوص) تغطي جزءا من دورة الدراسة وجزء من الدورة السابقة، وهذا ما يجعل القوائم المالية غير صحيحة.

وعلى العموم يمكن تسجيل الملاحظات التالية فيما يخص بيان الدخل الذي تم الإفصاح عليه:

- جدول حسابات النتائج لا يفصل بشكل دقيق في منتجات وأنشطة المؤسسة وبالتالي لا يعطي صورة واضحة عن المصادر الأساسية للدخل لتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛
- تشكل أجور اللاعبين الجزء الأكبر من اجمالي أعباء النادي، وهي بذلك تفوق منتجات النادي ما يجعله يحقق خسائر متتالية؛
- تشكل الاعانات المختلفة وبدرجة أقل عوائد الرعاية الرياضية المصدر الرئيسي للدخل، وذلك بسبب عدم استغلال النادي لمصادر دخله الذاتية، (التسويق الرياضي....)؛
- إدراج تكاليف التعاقد مع اللاعبين أدى الى تضخيم في تكاليف الدورة بدلا من إدراجها ضمن التثبيتات المعنوية وبالتالي تصبح قيمة أعباء الدورة تعبر عن التكاليف الفعلية؛
- عدم إدراج عقود اللاعبين ضمن التثبيتات أدى إلى وجود أخطاء في تصنيف بعض الأعباء والمنتجات المرتبطة بعقود اللاعبين مثل عوائد اعارة اللاعبين واستئجار اللاعبين، أقساط إطفاء عقود اللاعبين، عوائد التنازل عن اللاعبين، ومصاريف التعاقد مع اللاعبين....

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

تقوم الشركة الرياضية محل الدراسة بقياس وتقييم أدائها ومركزها المالي وأصولها وكذا أعبائها ومنتجاتها بالتكلفة التاريخية، وتقوم بالإفصاح عنها في قوائمها المالية بشكل عادي مثل أي مؤسسة اقتصادية عادية تتبنى النظام المحاسبي المالي، غير أننا سجلنا مجموعة من النقائص والاختلالات فيما يخص المحاسبة بشكل عام في الشركة الرياضية التجارية شبيبة القبائل، يمكن اختصارها في النقاط الرئيسية التالية:

أولا: مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة.

تتمثل أهم الأصول غير الملموسة المشار إليها في كل من عقود اللاعبين وكذا العلامة التجارية.

1- عقود اللاعبين:

كما أشرنا سابقا تظهر جليا مشكلة الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين كأصل غير ملموس في شبيبة القبائل، رغم أن هذا النوع من الأصول تتوفر فيه شروط الاعتراف، فحسب المحاسب الخارجي لنادي شبيبة القبائل فإن المعالجة

المحاسبية عبارة عن اجتهاد من المحاسبين في ظل قواعد النظام المحاسبي المالي، ومواد القانون التجاري الجزائري وقانون العمل... ، وهذا راجع لعدم وجود قانون جزائري خاص أو معيار محاسبي خاص يحدد كيفيات وشروط الاعتراف والتقييم لهذا النوع من الأصول، حيث يتم اعتبار اللاعب كأجير لأنه يمتلك عقد عمل ويقوم النادي بدفع أقساط الاشتراك في الضمان الاجتماعي وبالتالي يتم إدراج عملية التعاقد ضمن أعباء الدورة العادية؛

2- العلامة التجارية أو الاسم الرياضي للنادي:

من خلال القوائم المالية لشبيبة القبائل، لاحظنا مشكلة عدم ادراج الاسم الرياضي للنادي الهاوي JSK ، وهذا راجع إلى عدم وجود معايير منطقية للتقييم وخبراء معتمدين في هذا المجال، مع الاشارة إلى أن هنالك نوادي جزائرية أخرى مثل: وفاق سطيف وأهلي برج بوعريريج، تقوم بإدراج الاسم التجاري ضمن التثبيتات المعنوية، غير أن معايير التقييم غير موحدة، ونذكر من هذه المعايير: اللاعبين الذين يمتلكهم النادي، القسم الذي ينشط فيه النادي، القاعدة الجماهيرية، الألقاب المحلية والدولية.....

ثانيا: مشكلة اختلاف السنة المالية العادية عن الموسم الرياضي.

تعتمد الشركة الرياضية شبيبة القبائل على السنة المالية العالية والتي تختلف عن الموسم الرياضي الذي يمتد (في الجزائر) من شهر أوت من السنة N، إلى غاية شهر ماي من السنة N+1، فاعتماد المحاسبة العامة والسنة المالية العادية أدى إلى ظهور مشاكل في التقييم والقياس لمختلف العناصر والأنشطة وبالتالي صعوبة القياس المحاسبي الدقيق؛

ثالثا: عدم احترام مبدأ الوحدة السنوية ومبدأ استقلالية الدورات فيما يخص المنتجات والأعباء.

لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية على مستوى الشركة الرياضية شبيبة القبائل، عدم احترام مبدأ استقلالية السنوات وكذا مبدأ السنوية فيما يخص المنتجات والأعباء بسبب الاعتماد على السنة المحاسبية العادية بدلا من الموسم الرياضي، والذي يتم على أساسه التعاقد مع اللاعبين وإبرام عقود الرعاية الرياضية .....

ومما سبق يتضح لنا أن القوائم المالية للمؤسسة الرياضية والتي تم الاطلاع عليها لا تعطي صورة حقيقية عن ممتلكات النادي والذمة المالية للشركة الرياضية، وعليه لابد من إعادة النظر في ثلاث عناصر مهمة أولها اعتماد السنة المالية على أساس الموسم الرياضي وبالتالي معالجة مشكلة تقييم الأعباء والمنتجات وكذا احترام مبدأي الوحدة السنوية وكذا مبدأ استقلالية الدورات.

وكذا إعادة النظر في طرق المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المتمثلة في كل من عقود اللاعبين المحترفين والعلامة التجارية، فإدراج هذا النوع من الأصول في الميزانية له عدة مزايا للشركة الرياضية حيث يمكن من زيادة قيمة الأصول في حالة تغير القوانين للمشاركة في المسابقات الدولية، كما أنه يساهم في الرفع من قيمة الوحدة، وكل هذا يصب في مصلحة الشركة الرياضية، لأنه يعطي صورة أكثر مصداقية عنها، ولمعالجة هذه المشكلة نرى أنه من الضروري إعادة النظر في طريقة المحاسبة (الاعتراف، القياس، الافصاح) عن الأصول غير الملموسة وهذا ما سنحاول التطرق إليه في المبحث الثالث، حيث سنحاول اقتراح طريقة للمحاسبة على عقود اللاعبين بناء على

تجارب لنوادي عالمية وبالاستعانة بآراء مختصين في هذا المجال وبناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة.

المبحث الثالث: طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة والطريقة المقترحة.

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى طرق تقييم وقياس التثبيتات المعنوية في أوروبا بالتركيز على عقود اللاعبين المحترفين، عن طريق مقارنة المعلومات المقدمة في التقارير السنوية لثلاث نوادي أوروبية، وكذا التطرق إلى كيفية الابلاغ والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، من خلال فحص الملاحظات الواردة في التقارير المالية السنوية بالتفصيل، وسيتم الاحاطة أكثر بالموضوع من خلال إجراء المقابلات مع المختصين في هذا المجال، في الأخير سيتم اقتراح طريقة للمعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين، وذلك باستخدام المعلومات المقدمة في الإطار النظري ونتائج تحليل القوائم المالية والمقابلة لاستخراج استنتاجات صحيحة ودقيقة.

المطلب الأول: القياس والافصاح المحاسبي في النوادي الأوروبية.

لفهم طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة للنوادي الثلاث (أولمبيك ليون، أرسنال، يوفنتوس)، سيتم الاطلاع على التقارير السنوية المنشورة من قبل هذه النوادي للموسم الرياضي 2017-2018.

أولا: نادي أولمبيك ليون الفرنسي.

أولمبيك ليون نادي كرة قدم فرنسي تأسس في 3 أغسطس 1960، يقع مقره في مدينة ليون الفرنسية، وهو أحد الأعضاء المؤسسين لمجموعة رابطة الأندية الأوروبية، كانت بداية تأسيس النادي أوائل سبعينيات القرن العشرين، ورغم حداثة انشائه مقارنة بمنافسيه إلا أنه يعد أكثر الأندية الفرنسية حصدا للألقاب عبر التاريخ برصيد 25 بطولة محلية وبطولة وقارية وحيدة، وقد تحول النادي الفرنسي إلى شركة رياضية تجارية بعد الاحتراف في 1 فيفري 1999، تحت اسم Olympique Lyonnais Groupe.

1- معلومات عن الإفصاح المحاسبي في نادي أولمبيك ليون:

يتم عرض القوائم المالية في نهاية كل موسم رياضي بتاريخ 30 جوان وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية المعتمدة من الاتحاد الأوروبي لكرة القدم، إضافة إلى عرض القوائم المالية المرحلية في 12/31 من كل سنة، ويتم إعدادها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية كما اعتمدها الاتحاد الفرنسي لكرة القدم.

يشير النادي في جدول حسابات النتائج إلى إجمالي منتجات وأعباء النادي خلال الموسم الرياضي، حيث تعتبر منتجات تداول اللاعبين النشاط الرئيسي لتحقيق المنتجات، إذ أن نقل اللاعبين المدربين في النادي يعتبر مصدر متكرر لمكاسب رأسمالية كبيرة للنادي[1]، ويتم عرض إجمالي منتجات الموسم مع الفصل بين نتيجة الأنشطة العادية باستثناء تداول اللاعبين ومنتجات الأنشطة العادية الخاصة بتداول اللاعبين، والأمر نفسه بالنسبة للأعباء حيث يتم الفصل بين الأعباء العادية من الأنشطة الأخرى والأعباء العادية المتعلقة بعقود اللاعبين (الملحق رقم 6).

[1] Olympique lyonnais, **Document de référence 2017-2018**, Lyon, France , 2018, p 11.

كما يتم الاشارة إلى إجمالي أصول وخصوم النادي في ميزانية الشركة الرياضية، حيث تتمثل الأصول غير الملموسة التي يتم الإفصاح عنها في الميزانية في عقود اللاعبين المحترفين، والتي تظهر بالقيمة المحاسبية الصافية، إذ بلغت في 2018/06/30 قيمتها 81.796.000 أورو، في حين بلغت سنة 2017 مبلغ 47.007.000 أورو (الملحق رقم 7)، أما النوع الثاني من الأصول غير الملموسة يتمثل في شهرة المحل Good Will، بالإضافة إلى تثبيتات معنوية أخرى.

2- الأصول غير الملموسة – عقود اللاعبين-

يشير نادي OL فيما يخص عقود اللاعبين إلى أن عقود الشراء التي تلبي تعريف الأصل غير المادي، تتم رسملتها بتكلفة الاستحواذ المخصومة إذا كانت الدفعة المؤجلة أكبر من 6 أشهر (تقابل تكلفة الشراء قيمة الشراء مضافا إليها التكاليف الاضافية المباشرة) تتم رسملة العقد من التاريخ الذي تعتبر فيه المجموعة أن نقل الملكية ونقل المخاطر فعالان، تعتبر هذه الشروط قد استوفيت في تاريخ الموافقة على العقد أو في تاريخ سريان اتفاقية النقل في حالة عدم وجود موافقة، يتم إطفاء عقود اللاعبين على أساس القسط الثابت على مدار مدة العقد الأولي (عادة من 3 إلى 5 سنوات)، إذا تم التوقيع على تعديل، يتم رسملة التكاليف الخارجية ذات الصلة ويتم حساب الاهتلاك على أساس المبلغ المتبقي الجديد، والذي يأخذ في الاعتبار تمديد العقد[1].

يشير النادي في تقاريره المالية لنهاية الموسم إلى كل المعلومات المتعلقة بعمليات الاستحواذ والتنازل على عقود اللاعبين المحترفين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): تفاصيل التدفقات المرتبطة بشراء عقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون:

المبالغ بـ 1000 أورو	2018/06/30	2017/06/30
الحصول على عقود اللاعبين	-74749	-32347
ديون اللاعبين في 2018 /06/30	39811	-
ديون اللاعبين في 2017 /06/30	-26485	26485
ديون اللاعبين في 2016 /06/30	-	-21444
صافي عمليات الاستحواذ على عقود اللاعبين بعد خصم التغييرات في الديون	**(61423)**	**(27306)**

Source: OL Groupe, **Registration document 2017-2018**, Lyon, France, 2018, p 117.

يمثل الجدول أعلاه صافي مبلغ التعاقد مع اللاعبين المقدمة من طرف نادي أولمبيك ليون ضمن الملاحق، لسنتين ماليتين متتاليتين، بالنسبة لعقود اللاعبين يتم الاشارة الى كل التعاقدات وتمديد العقود، حيث يتم حساب الفرق بين تكلفة الاستحواذ لعقود اللاعبين والتغير في ديون اللاعبين للسنة المالية الحالية والسابقة، وقد

[1] **Idem**, p 125.

بلغ صافي عمليات الاستحواذ على عقود اللاعبين في 2018 /06/30 : 61.423.000 أورو مقابل 27.306.000 أورو في 2017/06/30.

3- المنتجات من بيع عقود اللاعبين:

يتم الاعتراف بالمنتجات من بيع عقود اللاعبين اعتبارا من تاريخ الموافقة على اتفاقية النقل النهائية، وفي حالة عدم تطبيق مثل هذه الاتفاقية يتم الاعتراف في التاريخ الذي تم فيه إبلاغ الاتحادية La Ligue بتوقيع اتفاقية النقل النهائية، ويتم الاعتراف بالربح وغيره من الرسوم الطارئة عند استيفاء الشرط السابق، وإذا لم يتم استيفاء الشرط السابق، يظهر ملحق السعر كبند خارج الميزانية[1].

الجدول رقم (04-05): تفاصيل التدفقات المتعلقة بالتنازل عن عقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون.

المبالغ بـ 1000 أورو	2018/06/30	2017/06/30
عائدات التنازل على عقود اللاعبين	125.281	51.689
الديون الدائنة للاعبين Créances joueurs في 2018 /06/30	-88.417	-
الديون الدائنة للاعبين في 2017/06/30	51.676	-51.676
الديون الدائنة للاعبين في 2016 /06/30	-	40676
مبيعات عقود اللاعبين الصافية بعد خصم التغييرات في الذمم الدائنة	**88.540**	**40.689**

Source: OL Groupe, **op.cit**., p117.

يمثل هذا الجدول صافي مبيعات عقود اللاعبين المقدمة من طرف نادي أولمبيك ليون ضمن الملاحق، حيث يقدم هذا الجدول الفرق بين عائدات بيع عقود اللاعبين التغير في الحقوق اتجاه اللاعبين لسنتين ماليتين متتاليتين.

5- انخفاض قيمة الأصول غير المالية المتعلقة بعقود اللاعبين

يتم اختبار الأصول ذات العمر المحدود، مثل عقود اللاعبين، للتأكد من وجود انخفاض في القيمة كلما كان هناك مؤشر على انخفاض القيمة، يتم بعد ذلك الاعتراف بالاهتلاك الإضافي (بعد الاطفاء المعترف به) إذا تجاوزت القيمة الدفترية المبلغ القابل للاسترداد، يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة مع مراعاة المراحل الثلاثة التالية:[2]

- بالنسبة لعقود اللاعبين المحتفظ بها بغرض البيع، تتم مقارنة سعر البيع المقدر أو المعروف، بعد خصم رسوم وتكاليف البيع، بالقيمة الدفترية الصافية للعقد، ويمكن الاعتراف بشطبها عند الضرورة؛
- في حالة وقوع حدث ما قد يكون له تأثير على العمر الإنتاجي للعقد (الإنهاء المبكر للعقد من قبل اللاعب، والإعاقة التي لا رجعة فيها، ...) ، فقد يتم إطفاؤه قبل الموعد المحدد؛
- يتم تحديد مؤشرات انخفاض القيمة على مستويين:

[1] **Idem**, p 124.

[2] **Idem**, p p 125- 126.

- على مستوى الفريق، يتم إجراء تقييم شامل للقيمة المستخدمة من خلال مقارنة التدفقات النقدية المخصومة للنادي بالقيمة الدفترية التراكمية لجميع عقود اللاعبين؛
- على مستوى اللاعب الفردي، يتم تقييم خسارة انخفاض القيمة المحتملة باستخدام معايير مختلفة بما في ذلك نسبة مشاركة اللاعب في المباريات.

وضعت الإدارة العديد من السيناريوهات، مع الأخذ في الاعتبار فرضيات المشاركة في المسابقات الأوروبية، الترتيب في المراتب الأولى في مسابقات الدوري الفرنسي، واستمرارية استراتيجية مبيعات عقود اللاعبين، ولا يوجد أي سيناريو محتمل أن يؤدي إلى خسارة انخفاض في القيمة.

6- جدول استحقاق عقود اللاعبين

يقوم نادي أولمبيك ليون بعرض تفاصيل إضافية حول عقود اللاعبين المحترفين في جدول خاص، حيث يقدم تفاصيل عن استحقاق كل عقود اللاعبين بالقيمة المحاسبية الصافية الاجمالية في نهاية كل سنة مالية (30 ماي)، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (04- 06): جدول الاستحقاق (بالقيمة الدفترية الصافية) لعقود اللاعبين لنادي ليون:

المبالغ بـ 1000 أورو	القيمة الصافية في 2018/06/30	القيمة الصافية في 2017/06/30
العقود المستحقة في 2018	0	123
العقود المستحقة في 2019	1.634	2.402
العقود المستحقة في 2020	11.071	16.565
العقود المستحقة في 2021	22.288	27.917
العقود المستحقة في 2022	46.803	-
إجمالي عقود اللاعبين	**81.796**	**47.007**

Source: OL Groupe, **op.cit**., p 126.

يمثل الجدول أعلاه تفاصيل عن عقود اللاعبين الاجمالية بالقيمة الصافية لنادي ليون حيث تظهر في الميزانية القيمة الإجمالية لسنة 2018 والبالغة 81.796.000 أورو، بينما يظهر هذا الجدول في الملاحق تفاصيل العقود وتاريخ استحقاقها (القيمة المتبقية) لكل سنة على حدى بداية من سنة النشاط وصولا إلى آخر عقد تاريخ استحقاقه بعد 5 سنوات (لا يمكن أن تتجاوز مدة العقود 5 سنوات).

7- أقساط الاهتلاك والمؤونات: Dotations aux amortissements et provisions nettes

أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة لعقود اللاعبين تم عرضها كما يلي:

الجدول رقم: (04-07): صافي الاهتلاك والإطفاء والمخصصات الخاصة بعقود اللاعبين لنادي أولمبيك ليون.

المبالغ بـ 1000 أورو	2018/06/30	2019/06/30
إطفاء الأصول غير المتداولة: عقود اللاعبين	-330.23	-687.13
المؤونات على عقود اللاعبين	0	0
إجمالي عقود اللاعبين	**-23,330**	**-13,687**

Source: OL Groupe, **op.cit**., p 132.

يمثل الجدول أعلاه أقساط إطفاء (اهتلاك عقود اللاعبين)، لنادي ليون لسنتين ماليتين متتاليتين، بالإضافة إلى خسائر القيمة المحتملة، حيث يتم اطفاء قيمة العقد على أساس القسط الثابت طيلة مدة العقد الفردي لكل لاعب، بالنسبة للمؤونات الخاصة بعقود اللاعبين تظهر سالبة ذلك أن النادي لا يتوقع أي انخفاض أو تدني في مستوى الأصول غير الملموسة (فئة عقود اللاعبين)، حيث تم الاشارة في الملاحق إلى أن الإدارة لا تتوقع وجود خسارة محتملة تؤدي إلى خسارة انخفاض في القيمة، مع الأخذ في الاعتبار فرضيات المشاركة في المسابقات الأوروبية، الترتيب في المراتب الأولى في مسابقات الدوري الفرنسي، واستمرارية استراتيجية مبيعات عقود اللاعبين.

8- الأصول غير الملموسة الأخرى باستثناء عقود اللاعبين:

بالإضافة إلى عقود اللاعبين التي تشكل جزءا كبيرا من الأصول غير الملموسة لنادي أولمبيك ليون، نجد أنواعا أخرى تتمثل في كل من شهرة المحل، وتثبيتات معنوية أخرى.

فالنسبة لـ Good Will، تم الاعتراف بها والإفصاح عنها في الميزانية بعد دمج الشركات التابعة لمجمع Olympique Lyonnais Groupe باستخدام طريقة الاستحواذ، وذلك اعتبارا من تاريخ 1 يوليو 2009، الذي يعتبر تاريخ بداية توحيد الشركة، وذلك بعد قياس الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، حيث تم الاعتراف بالفرق بين تكلفة الحصول على الأوراق المالية والقياس الإجمالي للقيمة العادلة للأصول والخصوم المحددة في تاريخ الشراء كشهرة ,وقد تم تحديد قيمتها بـ 1.866.000 أورو، وبعمر انتاجي غير محدد المدة.

ويتم في نهاية كل سنة مالية محاسبية إجراء اختبارات انخفاض القيمة وتحديد خسارة القيمة إن وجدت، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (04-08): شهرة المحل Good Will لنادي أولمبيك ليون للموسم المالي 2018/2017.

المبالغ بألف أورو	2017/06/30	الارتفاع (الزيادة)	الانخفاض	2018/06/30
Olympique Lyonnais SASU	1.866	0	0	1.866
المجموع	**1.866**	**0**	**0**	**1.866**

Source: OL Groupe, **op.cit**.129

يوضح الجدول أعلاه اختبارات انخفاض القيمة لنادي أولمبيك ليون، والتي تم إجراؤها على مدار السنة المالية 2018/2017، يشير الجدول إلى عدم تسجيل أي خسائر انخفاض في القيمة خلال السنة المالية المعروضة، وخلال السنوات السابقة، حيث أن القيمة التي قيمت بها في 2009 هي نفسها بدون أي تغير.

من جهة ثانية تجدر الاشارة إلى عدم قيام نادي أولمبيك ليون بحساب أقساط الاهتلاك لشهرة المحل على اعتبار أن هذا الأصل غير الملموس غير محدد المدة، وبالتالي لا يتم رسملته، وإنما يتم حساب خسائر القيمة وتسجيلها إن وجدت.

ثانيا: نادي أرسنال.

هو نادي كرة قدم إنجليزي محترف يقع في هولوواي شمال لندن، يلعب في الدوري الإنجليزي الممتاز لكرة القدم ويعد أحد الأندية الأربعة الكبار في إنجلترا، حصل على لقب الدوري الإنجليزي الممتاز 13 مرة، وعلى كأس الاتحاد الإنجليزي 13 مرة، ومرة واحدة على كأس الكؤوس الأوروبية التي غير اسمها فيما بعد إلى كأس الاتحاد الأوروبي، تأسس نادي أرسنال عام 1886 في مدينة وولويتش جنوب غرب لندن لينتقل عام 1913 شمالا إلى ملعب الهايبري، ثم إلى ملعبهم الجديد استاد الإمارات في مايو 2006.

يقدم نادي أرسنال من خلال قوائمه المالية السنوية التي تعرض في نهاية الموسم الرياضي بتاريخ 06/30 من كل سنة، تفاصيلا عن إجمالي أصول وخصوم النادي وكذا المنتجات والأعباء وكل ما يخص الذمة المالية للشركة الرياضية، كما يقدم في 12/31 من كل سنة في التاريخ المصادف لعرض القوائم المالية للسنة المالية العادية تقارير مالية مرحلية تلخص الذمة المالية للنادي.

يتم في القوائم المالية الأساسية والملاحق عرض أسس التقييم، حيث يتم إعداد البيانات المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ويتم تعديلها لتضمين بعض البنود بالقيمة العادلة، ويعتبر الجنيه الاسترليني العملة الوظيفية لشركة Arsenal Holdings plc حيث أنها تمثل عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المجموعة وعليه يتم

عرض البيانات المالية الموحدة بالجنيه الإسترليني[1]، يتم إعداد البيانات المالية وفقا للممارسات المحاسبية المقبولة عموما في المملكة المتحدة (معايير المحاسبة في المملكة المتحدة والقانون المعمول به)[2].

يتم من خلال القوائم المالية والملاحق الاشارة الى إجمالي ممتلكات النادي وأسس القياس المتبعة والإفصاح عن كل المعلومات الضرورية في كل مجال، عكس نادي أولمبيك ليون نادي أرسنال لا يقوم بالإفصاح عن عقود اللاعبين في الميزانية ضمن بند عقود اللاعبين بل يتم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بصورة إجمالية إلى جانب الأصول الأخرى (شهرة المحل) -راجع الملحق رقم 8 - ، بينما يتم عرض بعض التفاصيل عن عقود اللاعبين بصورة إجمالية في الملاحق حيث يتم عرض القيمة الاجمالية لعقود اللاعبين وأقساط الاهتلاك والاطفاء بالإضافة إلى القيمة المحاسبية الصافية.

1- عقود اللاعبين:

يتم رسملة وإطفاء التكاليف المرتبطة بالحصول على عقود اللاعبين أو تمديد عقودهم، بما في ذلك أتعاب الوكلاء، على أقساط متساوية خلال فترة عقود اللاعبين المعنيين، عند إعادة التفاوض على مدة العقد، يتم إطفاء التكاليف غير المطفأة، إلى جانب التكاليف الجديدة المتعلقة بتمديد العقد، على مدار مدة العقد الجديد، عندما ينطوي الحصول على عقد لاعب على مقابل غير نقدي، مثل تبادل عقد لاعب آخر، يتم حساب المعاملة باستخدام تقدير القيمة السوقية مقابل المقابل غير النقدي، وفقا لشروط بعض اتفاقيات النقل أو إعادة التفاوض على العقود، تمثل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع اللاعبين رسوم النقل المستحقة القبض، بعد خصم أي تكاليف للمعاملات، مطروحا منها التكلفة غير المهتلكة لعقد اللاعب المعمول به، أما أجور اللاعبين فيتم دفعها وفقا لشروط الترتيبات التعاقدية المعمول بها وأي مكافآت تقديرية عندما يكون هناك التزام قانوني أو بناء على شروط التعاقد[3].

2- انخفاض قيمة عقود اللاعبين:

تقوم المجموعة بمراجعة انخفاض قيمة عقود اللاعبين في حالة وجود بوادر لوجود أحداث تجعل القيمة الدفترية المطفأة للأصول غير الملموسة قد لا تكون قابلة للاسترداد، في حين أنه لا يمكن فصل أي لاعب فردي عن وحدة توليد الدخل، والتي يمثلها الفريق وعمليات كرة القدم للمجموعة ككل، فقد تكون هناك ظروف معينة يتم فيها إخراج اللاعب من وحدة توليد الدخل، قد تتضمن مثل هذه الظروف استبعاد لاعب من تشكيلة اللعب بسبب تعرضه لإصابة تهدد حياته المهنية أو بسبب وجود مشاكل مع إدارة النادي وبالتالي وجود احتمال ألا يلعب اللاعب المعني مرة أخرى مع النادي، إذا نشأت مثل هذه الظروف واعتبرت دائمة، فسيتم تقييم القيمة الدفترية

[1] Arsenal Holdings PLC, **Statement of account and annual report 2016-2017**, London, UK, 2017, p 42.

[2] **Idem** , p 33.

[3] **Idem**, P 44

للاعب بناء على أفضل تقدير للمجموعة للقيمة العادلة للاعب ناقصا أية تكاليف للبيع، وعند الضرورة، يتم اتخاذ مخصص يعتمد تقييم المجموعة للقيمة العادلة على:

- في حالة اللاعب الذي عانى من إصابة تهدد حياته المهنية: القيمة التي تنسبها شركات التأمين التابعة للمجموعة؛
- في حالة احتمال عدم لعب اللاعب مرة أخرى مع النادي: إما سعر البيع المتفق عليه في حالة نقل اللاعب منذ نهاية العام أو في حالة عدم بيع اللاعب، أفضل تقدير للمجموعة بقيمة التنازل عن عقد اللاعب[1].

3- تفاصيل عقود اللاعبين المقدمة من نادي أرسنال ضمن الملاحق:

يقوم نادي أرسنال بعرض تفاصيل على عقود اللاعبين بالتكلفة الإجمالية لكل العقود، حيث يفصح عن التكلفة التاريخية لإجمالي عقود اللاعبين بالإضافة إلى أقساط الاهتلاك، والقيمة المحاسبية الصافية في تاريخ عرض القوائم المالية وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (04-09): الأصول غير الملموسة – عقود اللاعبين- لنادي أرسنال:

تكلفة عقد اللاعب	**المبالغ: 1000 جنيه استرليني**
في 1 جوان 2017	432.603
التعاقدات الجديدة خلال الموسم Additions	165.831
اللاعبين المستبعدين أو المسرحين Disponsals	(118.423)
في 31 ماي 2018	**480.011**
أقساط الاهتلاك لعقود اللاعبين	
في 1 جوان 2018	250.574
رسوم ومصاريف السنة	85.812
خسائر القيمة	5.948
اللاعبين المستبعدين أو المسرحين	(100,568)
في 31 ماي 2018	**241,766**
صافي القيمة الدفترية	
في 31 ماي 2018	**238.245**
في 31 ماي 2017	**182.029**

Source : Arsenal Holdings Limtted, **Annual Report and Financial Statements 31 May 2018**, London, UK, 2018, p 25.

[1] **Idem**, p p 44-45.

يوضح هذا الجدول طريقة عرض أرسنال لقيمة عقود اللاعبين في ملاحظاتهم يتماشى مع الحد الأدنى من المتطلبات من IASB و UEFA إذ يتم تقديم التكلفة الإجمالية لعقود اللاعبين المكتسبين فقط في بداية ونهاية السنة المالية مع تعديلات للإضافات والتخلص منها، تمثل الأرقام التغيير من 31 ماي 2017 إلى 31 ماي 2018، وهي فترة السنة المالية، حيث يتم احتساب القيمة المحاسبية الصافية لعقود اللاعبين بالفرق بين إجمالي تكلفة عقود اللاعبين (والتي تساوي القيمة المحاسبية الصافية لعقود اللاعبين في نهاية السنة المالية السابقة ومجموع عقود اللاعبين الجدد للسنة الحالية مع انقاص قيمة عقود اللاعبين المسرحين أو الذين تم التنازل عليهم)، وإجمالي أقساط الاهتلاك لعقود اللاعبين والتي تساوي مجموع أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة ناقص أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة للعقود المتنازل عنها، وقد بلغت القيمة الصافية لعقود اللاعبين في 31 ماي 2018: 238.245.000 جنيه استرليني مقابل 182.029.000 جنيه استرليني في 31 ماي 2017.

أهم ما يمكن ملاحظته أن أرسنال لا يقوم بالإفصاح عن عقود اللاعبين بشكل منفصل، بل يتم تجميعهم في مجموعة تمثل القيمة الإجمالية للعقود، كذلك الأمر في ما يتعلق بالإطفاء، مع المبلغ الإجمالي في بداية ونهاية الفترة، مع تعديلها من خلال التصرفات وانخفاض القيمة.

وتجدر الاشارة إلى أن نادي أرسنال يشير في الملاحق إلى أن الأرقام الخاصة بتكلفة عقود اللاعبين هي قيم تاريخية للتكلفة المرتبطة بالحصول على عقود اللاعبين أو تمديد عقودهم، وعليه فإن المبلغ الصافي لعقود اللاعبين أو القيمة الدفترية الصافية لعقود اللاعبين لا تمثل القيمة السوقية الحقيقية للاعبين، كما أن اللاعبين الذين تم تطويرهم من خلال نظام شباب المجموعات لا يتم احتسابهم، وعليه فإن القيمة القابلة للتحقيق للأصول الثابتة غير الملموسة تعتبر أكبر بكثير من قيمتها الدفترية[1].

4- شهرة المحل GOODWILL:

تم الاعتراف بشهرة المحل الظاهرة في ميزانية نادي أرسنال بعد إنشاء مجمع الشركات أرسنال، إذ يتم رسملة وشطب الشهرة الناتجة عن الاستحواذ على تعهدات فرعية، على أساس القسط الثابت على مدى عمرها الاقتصادي، والذي تم تحديده بخمس سنوات، على أن يتم تكوين مخصص لأي انخفاض في القيمة إن وجدت[2].

التفاصيل التي تم الإفصاح عنها من قبل أرسنال فيما يتعلق بشهرة المحل موضحة في الجدول التالي:

[1] **Idem**, p 53

[2] **Idem**, p 46.

الجدول رقم (04-10): الأصول غير الملموسة الأخرى– Good Will– لنادي أرسنال:

أصول غير ملموسة **GOOD WILL**	**المبالغ 1000 جنيه استرليني**
التكلفة	
في 1 جوان 2017 و 31 ماي 2018	2.137
الاهتلاك (الاطفاء)	
في 1 جوان 2017	1.887
رسوم السنة	250
في 31 ماي 2018	2.137
القيمة المحاسبية الصافية في 31 ماي 2018	-
القيمة المحاسبية الصافية في 31 ماي 2017	250

Source : Arsenal Holdings Limtted, **op**.**cit**., p 24.

يمثل هذا الجدول طريقة عرض أرسنال للأصول غير الملموسة باستثناء عقود اللاعين (Good Will) في ملاحظاتهم، حيث أن شهرة المحل في نادي أرسنال تم اعتبارها ذات عمر انتاجي محدد المدة وبالتالي تم تخصيص أقساط الاهتلاك بصورة عادية.

ثالثا: نادي يوفنتوس الايطالي.

هو نادي كرة قدم إيطالي يقع في مدينة تورينو في إيطاليا، تأسس في 1 نوفمبر 1897 ومنذ ذلك الوقت وهو يلعب في الدوري الإيطالي وحاليا ينشط النادي في الدرجة الأولى الايطالية (الكالتشيو)، يعد يوفنتوس أكثر أندية إيطاليا نجاحا في البطولات المحلية، وهو أحد أنجح الأندية في العالم، فقد فاز يوفنتوس بـ 70 بطولة، منها 59 لقبا محليا (رقم قياسي)، و11 لقبا قاريا.

كما هو الحال بالنسبة للنوادي الأوروبية السابقة يقدم نادي يوفنتوس تقاريره المالية السنوية في نهاية كل موسم رياضي (31 ماي) بالإضافة إلى تقارير مالية مرحلية في 12/31 من كل سنة، ويتم الإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين في الميزانية الختامية ضمن بند الأصول غير الملموسة (عقود اللاعبين)، بالقيمة المحاسبية الصافية، (الملحق رقم 9)، ويتم الإفصاح على تفاصيل عقود اللاعبين المحترفين في الملاحق، في حين يتم الإفصاح عن إجمالي المنتجات والأعباء ضمن جدول حسابات النتائج بما في ذلك المنتجات الخاصة بعقود اللاعبين، وكذا الأعباء المتمثلة في أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى المتمثلة في أجور اللاعبين والأعباء الأخرى المتعلقة بعقود اللاعبين (الملحق رقم 10).

كما يتم تقديم افصاحات وتوضيحات ضمن الملاحق، حيث يعد نادي يوفنتوس تقريرا شاملا عن عقود اللاعبين، تغطي الملاحظة 8 في التقرير المالي السنوي 2018 ليوفنتوس كل التفاصيل الخاصة بعقود اللاعبين، ويتم تقديمها بشكل وصفي وشامل في خمس صفحات، إذ يتم الكشف عن معلومات حول التواريخ

وطول العقد والمكافآت والأعباء الإضافية، والتي تشير إلى الأعباء المتعلقة بتحويلات اللاعبين، بما في ذلك رسوم الوكلاء والخدمات القانونية والمكافآت....

1- عقود اللاعبين:

يعرف يوفنتوس عقود اللاعبين بأنها الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد، بمدة مساوية لمدة العقود الموقعة مع اللاعبين، ويتم الاعتراف بعقود اللاعبين بتكلفة التعاقد، بما في ذلك أي أعباء إضافية متعلقة بالصفقة (بما في ذلك المكافآت والأتعاب المقدمة لأطراف ثالثة مرخصة تماشيا مع لوائح الاتحاد الدولي لكرة القدم)، ويتم إطفاء عقود اللاعبين على أساس القسط الثابت بناء على مدة العقود التي وقعتها الشركة مع لاعبي كرة القدم الفرديين، ويمكن تعديل أقساط الاهتلاك الأصلية بعد التجديد المبكر للعقد، بدءا من الموسم الذي يبدأ فيه التجديد، بالنسبة "للاعبين الشباب المسجلين"، فإن إطفاء التكلفة في غضون خمسة أعوام على أساس القسط الثابت، يتم إدخال عقود اللاعبين في الحسابات في الوقت الذي يتم فيه نقل جميع المخاطر والفوائد المرتبطة بحق الشراء، في ظل وجود مؤشرات على انخفاض قيمة عقود اللاعبين (على سبيل المثال، الإصابات السيئة، وخسائر رأس المال الكبيرة الناتجة عن عمليات التصرف، وكذلك الظروف السوقية والتعاقدية التي تمنع بالفعل عمليات التصرف للاعبين الذين لم يعدوا متوافقين مع البرنامج الفني)، يتم تدوين القيمة الدفترية المتبقية كخسارة انخفاض في القيمة[1].

وفيما يلي التفاصيل الخاصة بعقود اللاعبين المقدمة من طرف يوفنتوس:

الجدول رقم (04- 11): التفاصيل الخاصة بالفريق الأول واللاعبين المحترفين الآخرين ليوفنتوس.

المبالغ بألف أورو	القيمة الدفترية في 2018/06/30	الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة في 2018/06/30	القيمة المحاسبية الصافية 2018/06/30
الفريق الأول	502.187	236.843	265.344
لاعبين محترفين آخرين	117.663	53.570	64.093
اللاعبين الشباب المسجلين	2.745	1.354	1.391
لاعبات	16	16	-
صافي عقود اللاعبين	**622.611**	**291.783**	**330.828**

Source: Juventus Football Club S.p.A, **Annual financial report 30-06-2018**, Turin, Italia, 2018, p 63.

يقدم الجدول أعلاه طريقة عرض نادي يوفنتوس لعقود اللاعبين، حيث يعرض معلومات مفصلة عن الفئات المختلفة لعقود اللاعبين (الفريق الأول، لاعبين محترفين آخرين، اللاعبين الشباب المسجلين، لاعبات) في جدول يضم تفاصيل عن التكلفة التاريخية، الاهتلاك أو الاطفاء المتراكم، القيمة المحاسبية المتبقية في نهاية السنة المالية

[1] Juventus Football Club S.p.A, **Annual financial report 30-06-2018**, Turin, Italia, 2018, p p 51-52.

بالقيمة الإجمالية، إذ يتم احتساب القيمة الصافية الاجمالية لعقود اللاعبين بالفرق بين القيمة الأصلية والاهتلاك المتراكم وقد بلغت القيمة الصافية لعقود اللاعبين 330.828.000 أورو، وهو المبلغ الظاهر في الميزانية (راجع الملحق رقم 09)، أبرز ما يمكن ملاحظته أن نادي يوفنتوس يقوم بالاعتراف بعقود اللاعبين الشباب ضمن الأصول غير الملموسة، ويقوم بإطفاء العقود في غضون 5 سنوات على أقساط ثابتة، في حين لا يقدم أي تفاصيل عن شروط الاعتراف أو أسس القياس المحاسبي.

كما أن النادي يقدم كذلك معلومات أكثر تفصيلا عن الفئات الأربع المذكورة في الملاحق بأسماء اللاعبين وكل المعلومات الجزئية لكل عقد (التكلفة التاريخية، تاريخ نهاية العقد، القيمة المحاسبية الصافية، اجمالي أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة)، كما يعرض النادي أيضا تفاصيلا عن كل عقد على حدى في الملاحق، هذه التفاصيل الإضافية ليست مطلوبة من UEFA أو IASB ولكنها معلومات إضافية مقدمة من نادي يوفنتوس، (راجع الملحق رقم 11).

2- منتجات عقود اللاعبين.

يقدم يوفنتوس تفاصيلا عن المنتجات المتأتية من عقود اللاعبين ضمن جدول خاص في الملاحق، إذ يشير هذا الجدول إلى المعاملات التي تمت خلال السنة المالية 2018/2017، وفيما يلي التفاصيل:

الجدول رقم (04-12): إجمالي منتجات عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس خلال السنة المالية 2018/2017.

المبالغ بألف أورو	الموسم المالي 2018-2017	الموسم المالي 2017-2016	الفرق
- مكاسب التنازل على عقود اللاعبين	92.389	39.444	(470,55)
- المنتجات من التصرف المؤقت في عقود اللاعبين (الاعارة)	5.488	9.688	(4,200)
- مكاسب التصرف في اتفاقيات مشاركة اللاعبين الشباب المسجلين	1.536	866	670
- منتجات أخرى	2.988	1.152	1.836
إجمالي منتجات عقود اللاعبين	**102.401**	**151.150**	**(48.749)**

Source: Juventus Football Club S.P.A, **op.cit**., p81.

يمثل الجدول أعلاه منتجات يوفنتوس من التنازل على عقود اللاعبين، حيث يقدم النادي تفاصيلا عن عمليات التنازل عن عقود اللاعبين للسنة الحالية والسنة السابقة لكل فئة من الفئات المسجلة، إذ بلغ إجمالي منتجات التنازل على عقود اللاعبين 102.401.000 أورو للموسم الرياضي 2017/ 2018، وهو نفس المبلغ الظاهر في قائمة الدخل تحت اسم Revenues from players' registration rights، راجع الملحق رقم 10.

3- إجمالي الأعباء المتعلقة بعقود اللاعبين:

يشير هذا العنصر إلى إجمالي العمليات المتعلقة بالأعباء الخاصة بعقود اللاعبين التي تمت خلال الموسم المالي.

الجدول رقم (04-13): إجمالي أعباء عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس خلال السنة المالية 2018/2017.

المبالغ بألف أورو	الموسم المالي 2018/2017	الموسم المالي 2017/2016	الفرق
- أعباء الشراء المؤقت لعقود اللاعبين	9.986	10.490	(504)
- الأعباء الإضافية غير المرسملة لعقود اللاعبين	8.924	35.957	(270,33)
- الخسائر الناتجة عن التخلص من اتفاقيات مشاركة اللاعبين الشباب المسجلين	85	197	(112)
- الخسائر الناتجة عن التنازل عن عقود اللاعبين	19	296	(277)
- أعباء أخرى	1.093	3.552	(2.459)
الأعباء الاجمالية لعقود اللاعبين	**20.107**	**50.492**	**(30.385)**

Source: Juventus Football Club S.P.A, **op.cit**., p86.

يمثل هذا الجدول تفاصيل عن التكاليف المرتبطة بعقود اللاعبين المقدمة من طرف يوفنتوس في الملاحق، حيث بلغت الأعباء الإجمالية 20.107.000 أورو، خلال الموسم المالي 2018/2017،(الملحق رقم 10)، وتشمل هذه الأعباء كلا من: الخسائر الناتجة عن التنازل على عقود اللاعبين سواء لاعبي الفريق الأول أو اللاعبين الشباب المسجلين، تكاليف التعاقد غير المرسملة، أو الأعباء الإضافية لعقود اللاعبين غير المرسملة، أما الأعباء الأخرى فتضم الرسوم المدفوعة لوكلاء FIFA للخدمات الاضافية المتعلقة بالتصرف في عقود اللاعبين واكتساب عقود اللاعبين أو تجديدها، النسب المئوية للجهات الخارجية، أعباء الترفيه، الغرامات والعقوبات....

3- رسملة واطفاء عقود اللاعبين:

الجدول رقم (04-14): رسملة وإطفاء عقود اللاعبين المحترفين لنادي يوفنتوس للموسم المالي 2018/2017.

المبالغ بألف أورو	الموسم المالي 2017-2018	الموسم المالي 2016-2017	الفرق
الإهتلاك:	**107.220**	**81.816**	**25.404**
- لاعبين محترفين	106.658	81.132	
- اللاعبين الشباب المسجلين	554	684	
- لاعبات / لاعبات فرق شباب	8	-	
انخفاض القيمة	734	1134	(400)
رسملة واطفاء عقود اللاعبين:	**107.954**	**82.950**	**25.004**

Source: Juventus Football Club S.P.A, **op.cit**., p 88.

يوضح الجدول أعلاه أقساط الاهتلاك وانخفاض القيمة للفئات المختلفة لعقود اللاعبين لموسمين ماليين متتاليين، حيث يتم إطفاء تكلفة الاستحواذ على اللاعب خلال فترة عقده باستخدام طريقة القسط الثابت البسيطة، حيث ارتفع اهتلاك وشطب عقود اللاعبين بمقدار 25.004.000 يورو مقارنة بالعام السابق، نتيجة لزيادة أقساط الاطفاء في عقود اللاعبين، من جهة أخرى تم تسجيل خسارة قيمة إضافية على عقود اللاعبين المحترفين بمقدار 400.000 أورو مقارنة بالسنة المالية السابقة.

4- الأصول غير الملموسة الأخرى

تتكون هذه الأصول في نادي يوفنتوس بشكل أساسي من حقوق الاستخدام التجاري لأرشيفات نادي يوفنتوس "**The Juventus Library**"، هذه الأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجي غير محدد، حيث أن أرشيف الصور التليفزيونية تزداد قيمته بمرور الوقت، كما يمكن استخدامه للأبد (مدة غير محدودة)، وقد تم الاعتراف بهذا الأصل في البداية بتكلفة الشراء، ويتم اختباره سنويا لتحديد انخفاض القيمة، فالأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي غير المحدد لا يتم إطفاءها وإنما يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة سنويا، إذا كان هناك مؤشر على أن الأصل قد انخفضت قيمته، أما الأصول غير الملموسة الأخرى التي يتم الإفصاح عنها إلى جانب عقود اللاعبين المحترفين و**The Juventus Library**، فتشمل بشكل أساسي كلا من العلامات التجارية والبرامج وأرشيف التصوير الفوتوغرافي[1]، والجدول الموالي يعرض الأصول غير الملموسة الأخرى لنادي يوفنتوس التي تم الإفصاح عنها.

الجدول رقم (04-15): التغيرات في الأصول غير الملموسة باستثناء عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس.

المبالغ بألف أورو	Juventus Library	أصول غير ملموسة أخرى	المجموع
القيمة الدفترية الأولى	29.850	10.309	40.159
الاطفاء (الاهتلاك) المتراكم الأولي	-	(6.722)	(6.722)
الرصيد في 2017/06/30	**29.850**	**3.587**	**33.437**
الاستثمارات	-	1.870	1.870
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة	-	53	53
الاطفاء (الاهتلاك)	-	(1.691)	(1.691)
الرصيد في 2018/06/30	**29.850**	**3.819**	**33.669**
القيمة الدفترية النهائية	29.850	12.232	42.082
الاهتلاك المتراكم النهائي	-	(8.413)	(8.413)
الرصيد في 2018/06/30	**29.850**	**3.819**	**33.669**

Source: Juventus Football Club S.P.A, **op.cit**.,p 68.

[1] **Idem**, P 68.

يوضح الجدول وضعية فئات الأصول غير الملموسة باستثناء عقود اللاعبين لنادي يوفنتوس في 2018/06/30، وبناءا على المعلومات التي تم الإفصاح عنها ضمن الملاحق، فإن الاستثمارات المدرجة في البند "الأصول الثابتة الأخرى غير الملموسة" تشير بشكل أساسي إلى الأعباء التي يتحملها تصميم الموقع الإلكتروني الجديد "Juventus.com "، والتكاليف التي تتحملها دراسة وإنشاء وإطلاق الهوية البصرية الجديدة التي تم تقديمها في 1 يوليو 2017 ولتنفيذ البرامج المختلفة، والبالغة 53 ألف أورو.

أما بالنسبة للأصل غير الملموس The Juventus Library، فتم اعتبار أنه أصل ذو عمر انتاجي غير محدود وبالتالي لم يتم رسملته أو حساب أقساط الاهتلاك، كما لم يتم تسجيل خسارة قيمة وبالتالي رصيده في 2018/06/30 بقي ثابتا.

رابعا: ملاحظات على المحاسبة على الأصول غير الملموسة للنوادي الأوروبية.

من خلال ما تم عرضه في هذا المطلب تم تسجيل بعض أوجه الاختلاف والتشابه فيما يتعلق بعقود اللاعبين سواء في الاعتراف، القياس وكذا الإفصاح، وبصورة عامة يمكن القول بأن النوادي الثلاث تستخدم معايير المحاسبة الدولية والمعايير المحلية لكل نادي في إعداد قوائمها المالية بصفة عامة وهذا ما توصي به لوائح اللعب المالي النظيف، كما أن النوادي الثلاثة تقدم معلومات وشروحات إضافية في قوائمها المالية عن عقود اللاعبين ومختلف العناصر الأخرى الخاصة بالقوائم المالية.

لكن سجلنا وجود اختلافات فيما يخص التفاصيل المقدمة من كل نادي، بداية من خلال حجم المعلومات الاضافية أو التفاصيل التي تم الإفصاح عنها، إذ نلاحظ أن نادي أرسنال يقدم الحد الأدنى من الإفصاحات المطلوبة في صفحة واحدة بالقيمة الإجمالية لعقود اللاعبين وأقساط الاطفاء أو الاهتلاك وكذا خسائر القيمة لسنتين ماليتين متتاليتين، في حين يقدم نادي ليون معلومات أكثر تفصيلا مقارنة بأرسنال في الملاحق في أربع صفحات تقريبا، تتضمن التفاصيل ولسنتين ماليتين متتاليتين: عقود اللاعبين المشترات، عوائد التنازل على عقود اللاعبين، وأقساط الاهتلاك وخسائر القيمة بالإضافة إلى استحقاق العقود بالقيمة المحاسبية الصافية، أما نادي يوفنتوس فيقدم معلومات وتفاصيل أكثر عن عقود اللاعبين في خمس صفحات حيث يعرض كل ما يتعلق بعقود اللاعبين من التكلفة التاريخية وأقساط الاهتلاك، وعوائد التنازل عن العقود... وذلك بصورة تفصيلية ولكل عقد على حدى، حيث يفصح في الملاحق عن العقود الفردية بأسماء اللاعبين ومدة العقد والقيمة.....، وكل هذه التفاصيل غير مطلوبة من UEFA أو IASB.

من جهة أخرى فيما يتعلق بالاعتراف بعقود اللاعبين وأسس القياس المحاسبي يشير نادي أرسنال إلى أن اللاعبين الشباب المكونين في النادي لا يتم الاعتراف بعقودهم ضمن فئة الأصول، كما أن قيم عقود اللاعبين الظاهرة في ميزانية المؤسسة لا تمثل القيمة الحقيقية لها، في حين نجد أن كلا من يوفنتوس وليون يعترفان باللاعبين الشاب ضمن أصول النادي مع الاشارة إلى عدم الإفصاح عن أي معلومات عن كيفية قياس قيمة هذه العقود.

وبصفة إجمالية نجد أن النوادي الثلاثة تقوم بقياس عقود اللاعبين المصنفين ضمن الأصول غير الملموسة بتكلفة شراء العقد الاجمالية بما في ذلك أي مصاريف إضافية مرتبطة بالشراء، وتقوم برسملة العقود على أقساط ثابتة طول مدة العقد الفردي للاعب، وفي حالة ارتفاع قيمة اللاعب نتيجة تحسن أداءه لا يتم تعديل قيمة العقد، في حين يتم الاعتراف وتسجيل خسائر القيمة على عقود اللاعبين في حالة إصابة اللاعب أو تدهور أدائه....

أما بالنسبة للأصول غير الملموسة الأخرى فنلاحظ أنها تتكون من شهرة المحل الناتجة عن فارق الاقتناء بالنسبة لنادي أولمبيك ليون وأرسنال على اعتبار أن هتين الشركتين الرياضيتين تابعتين لمجمع شركات، وبالتالي تم الاعتراف بها عند عملية الاندماج بالفرق بين القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول والخصوم التي تمتلكها كل شركة، والقيمة العادلة لها في تاريخ الاندماج.

المطلب الثاني: نتائج المقابلة.

كان الهدف من إجراء هذه المقابلة هو استخراج المعلومات المتعلقة بالإفصاح والتقييم والقياس لعقود اللاعبين، وللحصول على رؤى مهنية وأكاديمية في مجال التثبيتات المعنوية بصفة عامة في أوروبا، وقد تم إرسال أسئلة المقابلة عبر البريد الالكتروني وذلك لتعذر إجراء مقابلة مباشرة، وللحصول على قائمة كاملة بالأسئلة المعدة، انظر للملحق 12.

وقد أجريت المقابلة الأولى مع السيد Kjell Sahlström، مدير الشؤون المالية في الاتحاد السويدي لكرة القدم، ذو كفاءة عالية في مجال الاقتصاد وكرة القدم، ولديه خلفية كمراقب ومدير مالي في الاتحاد الأوروبي لكرة القدم، وعمل كذلك في منظمات كرة القدم لأكثر من 30 سنة، بسبب صعوبة التنقل ونظرا لصعوبة إجراء مقابلة شخصية تم إرسال الأسئلة والأجوبة عبر البريد الإلكتروني، ساهم Sahlström بأفكار مفيدة بناء على تجربته في ميدان كرة القدم المحترفة، أما المقابلة الثانية فقد أجريت مع الدكتورDr Nicholas Rowbottom أستاذ محاضر من جامعة برمنغهام وهو باحث في مجال المحاسبة حاصل على درجة الدكتوراه وهو متخصص في مجال المحاسبة الخاصة والتقارير المالية، وله اهتمامات كذلك بالرقمنة وتكنولوجيا المحاسبة، كما أنه شريك في مركز مجموعة لويدز المصرفية للأعمال، قام بتصميم وتنفيذ برنامج KPMG للمتعلمين من المدارس في الجامعة، وتجدر الإشارة إلى أن اختيار المبحوث لم يكن من قبيل الصدفة نظرا لسيرته الذاتية الغنية فقد تمحور موضوع أطروحة الدكتوراه الخاصة به والتي ناقشها سنة 1998، حول الأصول غير الملموسة في صناعة كرة القدم، كما أن له العديد من الأعمال الأكاديمية في المحاسبة بوجه عام ومحاسبة القطاع الرياضي، بالأخص ما تعلق بالأصول غير الملموسة وعقود اللاعبين، وقد تم استخدام دراسته في الجانب النظري للأطروحة.

ركزت الأسئلة المطروحة على المبحوثين الأجانب على فهم طرق تقييم وقياس عقود اللاعبين المحترفين على المستوى الأوروبي، وقد أشار Sahlström فيما يخص عقود اللاعبين إلى أن مبلغ التحويل يتم رسملته كأصل غير ملموس وإطفاءه على دفعات ثابتة طوال مدة العقد مع النادي وذلك باستخدام طريقة التكلفة التاريخية، والتي تتوافق مع معيار المحاسبة الدولي 38، أما Rowbottom فقد أشار إلى أن العقود المشترات يتم إطفاءها على

طول مدة العقد، باستخدام تكلفة الاستحواذ (بما في ذلك الرسوم المتعلقة بالنقل) ويتم إطفاؤها وفقا لطريقة القسط الثابت، وفي حالة قيام اللاعب المتعاقد بتمديد عقده يشير المبحوثين إلى أنه يجب إطفاء القيمة الصافية المتبقية من العقد الأول بأقساط متساوية على طول مدة العقد الجديد.

وفيما يتعلق باللاعبين الأحرار واللاعبين الشباب المكونين من قبل النادي فيشير Sahlström إلى أنه لا يتم رسملتها في السويد وفي أوروبا بشكل عام وذلك بسبب عدم إمكانية تقدير قيمة العقد وغياب معيار التقييم باعتبار أن القيمة السوقية للاعبي كرة القدم تختلف من لاعب لآخر ومن بلد لآخر، أما بالنسبة لإعادة تقييم عقود اللاعبين فيشير Rowbottom إلا أنه لا يتم إعادة تقييم اللاعبين في حالة ظهور بوادر الشهرة أو ارتفاع قيمتهم، في المقابل يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة في حالة انخفاض الأداء أو الاصابة، أما في حالة الوفاة أو تعرض اللاعب لإصابة تنهي مساره الاحترافي فيشير كلا من المبحوثين إلى أن النادي يتعين عليه شطب القيمة في السنة التي حدثت فيها الإصابة أي ترصيدها للصفر.

أما فيما يخص كيفية الإفصاح عن عقود اللاعبين فيشير المبحوثين أنه في العادة يتم الكشف عن القيمة الاجمالية لعقود اللاعبين ولا يتم الكشف عن العقود الفردية للاعبين بشكل منفصل وذلك لحماية أسرار العمل في النادي وكذا لكون مثل هذه المعلومات حساسة للغاية، وعليه فإن Sahlström يرى أن الإجراءات المحاسبية الحالية لا توفر رؤية حقيقية وعادلة لعقود اللاعبين ففي غالب الأحيان لا تفصح بعض النوادي عن بعض القيم أو المبالغ المتعلقة بعقود انتقال اللاعبين، ويذهب Rowbottom في نفس الاتجاه حيث يرى أن إهمال عقود اللاعبين التي تم إنشاؤها داخليا أي اللاعبين الشباب المكونين في النادي لا يعطي قيمة حقيقية عن عقود اللاعبين.

ومن جانب آخر يرى Sahlström أن لوائح اللعب المالي النظيف المفروضة على النوادي الأوروبية من شأنها تحسين جودة القوائم المالية لهذه النوادي فقد حسنت كثيرا القوائم المالية بشكل عام في النوادي الأوروبية وسهلت كثيرا في فهم هذه القوائم لكل المهتمين بالشؤون المالية للنوادي المحترفة، وبشكل عام التعديلات والاضافات في لوائح اللعب المالي النظيف تعد عملية مستمرة، إذ يتم إضافة تحسينات جديدة كل عام عندما يكون هناك سبب لذلك.

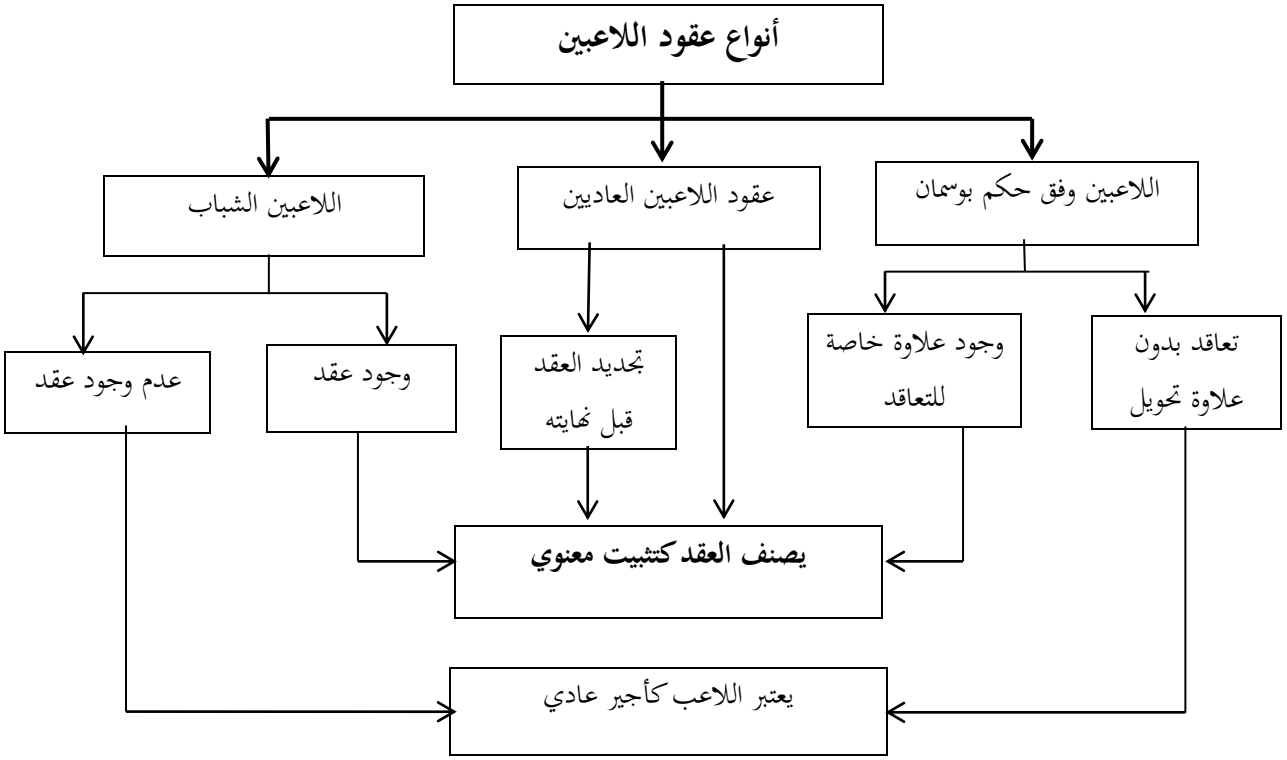
وفيما يتعلق بضرورة إصدار معيار محاسبي خاص بالقطاع الرياضي باعتبار أن هذا المجال يتميز بنوع من الخصوصية فيرى Sahlström أنه من المفيد أن يكون تعاون بين UEFA وIASB وقد يتم ذلك مستقبلا، في حين يرى Rowbottom أن مثل هكذا إجراء هو من صلاحيات قانون الشركات الذي يفرض معالجات محاسبية معينة غير أن المعالجات تتأثر بالقرارات الرياضية كما حدث في قرار بوسمان وغيره من الأحكام.

المطلب الثالث: الاطار المقترح للمعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين.

من خلال ما تم التطرق إليه سنحاول في هذا المطلب اقتراح معالجات محاسبية للأصول غير الملموسة وتحديدا عقود اللاعبين المحترفين، في الشركة الرياضية شبيبة القبائل.

وعقود اللاعبين المحترفين يمكن تعريفها بصفة عامة بأنها أصول غير ملموسة ذات عمر محدد يساوي مدة العقد الرياضية الموقعة مع اللاعب، غير أنه يمكن التمييز بين ثلاث فئات من العقود وهي فئة اللاعبين الشباب، فئة اللاعبين المندرجين ضمن حكم بوسمان، وأخيرا فئة اللاعبين العاديين الذين يتم انتدابهم من نواديهم الحالية قبل نهاية عقودهم، هذه الفئات الثلاث تخضع لشروط معينة يجب توافرها للاعتراف بها كتثبيت معنوي وفق ما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04-02): أنواع عقود اللاعبين وحالات تصنيفها كأصل غير ملموس (تثبيت معنوي).



المصدر: من إعداد الباحثة.

من خلال الشكل أعلاه، يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من لاعبي كرة القدم: اللاعبين العاديين المسجلين عن طريق النقل، واللاعبين المسجلين كوكلاء مجانيين (وفقا لحكم بوسمان) واللاعبين الشباب الذين تمت ترقيتهم إلى الفريق الأول، بالنسبة للفئة الأولى يجب الاعتراف بعقود اللاعبين المكتسبة كتثبيتات معنوية، بتكلفة الحيازة التي تتكون من علاوة التحويل المدفوعة أو التي يتعين دفعها إلى فريق التنازل واللاعب، وتكاليف النقل المباشر والتي تشمل على وجه الخصوص رسوم تسجيل العقد، ورسوم الوساطة وغيرها من الرسوم المرتبطة مباشرة بالحيازة،

وعند القيام بإعادة تجديد العقد بعد مدة قبل نهاية العقد الأول يتم كذلك الاعتراف بالعقد الجديد كتثبيت معنوي على أساس مدة العقد الجديد وبالقيمة المتبقية للعقد القديم مع إضافة كل التكاليف المتعلقة بتجديد العقد إن وجدت.

أما بالنسبة للفئة الثانية اللاعبين المنتقلين وفق حكم بوسمان، أهم ما يميز هذا النوع من العقود هو عدم وجود أساس لتقييم قيمة العقد في غياب سوق نشطة لتقدير القيمة السوقية للاعبين واستحالة تقديرها بالمقارنة مع لاعبين آخرين وعليه مبدئيا هذا النوع من العقود لا يتم الاعتراف به كتثبيت معنوي (أصل غير ملموس)، إلا في حالة وجود بنود ضمن عقد الانتقال تنص على حصول اللاعب على علاوات ومكافآت إضافية نظير قبوله التوقيع مع النادي، شرط أن تكون هذه العلاوات سواء كانت مالية أو مادية (كالحصول على سيارة، شقة....)، ليس لها علاقة براتب أو أجرة النادي، أو بالمكافآت التي يحصل عليها طيلة فترة عقده عند تحسن أدائه، أو تحقيق النادي لنتائج ايجابية، في هذه الحالة تحدد قيمة العقد بمبلغ العلاوات أو المزايا التي يحصل عليها اللاعب نظير التعاقد مع النادي.

مع الإشارة إلى أنه يجب التمييز بين علاوة التحويل التي لها طابع سعر الاستحواذ وعلاوة النقل التي لها ميزة مكافأة الأداء، فعلاوة التوقيع هي المزايا المادية التي يلتزم النادي الرياضي بدفعها للاعب، مقابل قبوله التوقيع للنادي بغض النظر عن أدائه، وعلاوة النقل التي لها طابع مكافأة الأداء، تشمل المزايا المادية التي يتم دفعها لاحقا للاعب بشروط خاصة وهي متعلقة بأداء اللاعب في الفريق بعد الانضمام اليه أو أداء النادي ككل، كتسجيل عدد معين من الأهداف وقد تكون متعلقة بالأداء الجماعي للنادي كتحقيق نتائج ايجابية على الصعيد الجماعي للنادي، هذا النوع من العلاوات لا يتم احتسابه ضمن التكلفة الاجمالية لعقد اللاعب.

آخر فئة هي فئة اللاعبين الشباب والذي يقوم النادي بتكوينهم والاشراف على تدريبهم إلى غاية تحولهم إلى الفريق الأول، هذه الفئة من الناحية المحاسبية لا يمكن ادراجها ضمن التثبيتات الخاصة بالشركة الرياضية، إذ أنه لا يمكن السيطرة على اللاعب بسبب أن اللاعبين القاصرين لا يمكن لهم امضاء عقود عمل مهنية، وفي حالة وجود عقد معياري أو اتفاق مسبق فيمكن الاعتراف بهذا النوع من اللاعبين كتثبيتات معنوية تقاس قيمتها على أساس العقد الموقع مع اللاعب المتضمن لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بإتمام إجراءات التعاقد، وذلك لصعوبة تقدير المصاريف والتكاليف الخاصة التي انفقتها أكاديمية النادي على اللاعب إلى غاية ترقيته للفريق الأول أو التنازل عنه تقديرا موثوقا فيه.

إذن إجمالا يتم تسجيل عقود اللاعبين المحترفين التي استوفت شروط التصنيف كتثبيت معنوي ضمن ميزانية الشركة الرياضية بتكلفة الحيازة الاجمالية، بعدها يتم رسملة العقد على دفعات ثابتة طوال مدة العقد الفردي للاعب، وفي حالة وجود إصابات أو انخفاض ملحوظ في الأداء أو تدهور في المستوى يتم تسجيل خسارة القيمة، أما بالنسبة للفئات الأخرى يتم تسجيل كل المصاريف الخاصة بعملية التعاقد كأعباء عادية متعلقة بدورة الاستغلال حسب طبيعتها.

وفي حالة مبادلة اللاعبين يتم تسجيل قيمة عقد اللاعب الجديد بالقيمة المحاسبية الصافية لعقد اللاعب الذي تمت مبادلته إذا كان مسجلا كتثبيت معنوي، إضافة إلى كل التكاليف الإضافية المتعلقة بصفقة التبادل، على سبيل المثال: مصاريف الوكلاء والوسطاء، أي مبالغ إضافية مدفوعة للاعب المتعاقد معه أو ناديه الأصلي....، أما إذا تمت عملية المبادلة مع لاعب غير مسجل كتثبيت معنوي، فإن قيمة عقد اللاعب الجديد تحسب على أساس التكاليف المدفوعة لاستكمال عملية المبادلة، سواء للاعب أو وكيله، أو ناديه الأصلي.

وللتوضيح أكثر نأخذ كمثال عقود اللاعبين لنادي شبيبة القبائل للموسم الرياضي 2019/2018، تجدر الاشارة إلى استحالة الحصول على تفاصيل عن وضعية اللاعبين أو التعاقدات التي قام بها النادي وبالتالي سنقوم بدراسة العقود وفق المعطيات المتاحة لنا، مع الاشارة إلى أن المبالغ الخاصة بقيمة ومدة عقود اللاعبين التي سيتم استخدامها خلال هذا المطلب لا تمثل قيم حقيقية، بل أمثلة عشوائية تم استخدامها فقط لإتمام العمليات المحاسبية.

الجدول رقم (04-16): وضعية اللاعبين المحترفين في الفريق الأول للشركة الرياضية شبيبة القبائل خلال فترة الانتقالات الصيفية 2019.

الفئات	النادي الأصلي	مدة العقد	قيمة العقد
اللاعبين الشباب المؤهلين للفريق الأول	-	-	-
اللاعبين وفق حكم بوسمان			
- اللاعب: ع.ب	اتحاد بلعباس	سنتين	750.000
- اللاعب ع.ع	اتحاد الجزائر	سنتين	120.000
- اللاعب ز.ت	سيدان الفرنسي	سنتين	15.000.00
اللاعبين العاديين			
- اللاعب ت.ع	أولمبي المدية	سنتين	8.000.000
- اللاعب ر.ب	شبيبة بجاية	سنتين	12.000.000
- اللاعب م.ب	شباب قسنطينة	3 سنوات	9.000.000
تجديد العقود	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المحاسب الخاص بالشركة الرياضية.

بالنسبة للمعالجة المحاسبية لفئة اللاعبين المتعاقد معهم وفق حكم بوسمان أي الوكلاء المجانيين المتواجدين في نهاية عقودهم مع نواديهم السابقة، أثناء تاريخ التعاقد تم تقديم تسبيق لثلاثة أشهر من الراتب الشهري الذي سيتحصل عليه كل لاعب خلال مدة التعاقد (وهي المبالغ الظاهرة في الجدول)، وبالتالي يتم تسجيل المبالغ كتسبيق على

الأجور، وعند نهاية الأشهر الثلاثة يتم دفع الأجرة الشهرية بصورة عادية مع الإفصاح عن هذه الأجور في جدول حسابات النتائج ضمن المجموعة 6.

بالنسبة للاعب سيدان الفرنسي نفترض أن عقد انتقال اللاعب ينص على انتقال اللاعب للنادي مقابل راتب شهري بقيمة 250.000، مع تقديم تسبيق عن أجرة شهرين عند تاريخ توقيع العقد، بالإضافة إلى مزايا مادية أخرى بقيمة 1.000.000 دج في هذه الحالة يتم تقييم عقد هذا اللاعب ضمن التثبيتات المادية بقيمة 1.000.000دج، التي تمثل علاوة التوقيع التي سيتحصل عليها اللاعب باستثناء راتبه الشهري.

أما الفئة الثانية من اللاعبين فيتم تسجيل قيمة العقود بتكلفة الحيازة والتي تتضمن العلاوة المسلمة إلى ناديه الأصلي بالإضافة إلى كل المصاريف المتعلقة بالعقد والتي تشمل أتعاب الوسطاء، ومساهمة التضامن المقدمة لناديه الأصلي الأول الذي قام بتكوينه، وأي مكافآت وعلاوات اضافية مقدمة للاعب باستثناء راتبه مقابل الموافقة على الانتقال مرتبطة بالصفقة كتثبيت معنوي.

وعليه فإن التسجيل المحاسبي للعقود التي توفرت فيها شروط التصنيف كتثبيت يكون كما يلي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدين	دائن	تاريخ التعاقد	مدين	دائن
25		عقود اللاعبين	30.000.000	
	512	بنوك حسابات جارية		3.000.000

هذه العقود يتم اطفاءها على دفعات ثابتة خلال مدة العقد الفردية لكل لاعب، وفي حالة وجود اصابات أو انخفاض ملحوظ في الأداء أو تدهور في المستوى يتم تسجيل خسارة القيمة، أما في حالة تعرض اللاعب لإصابة تنهي مساره الاحترافي في كرة القدم، أو في حالة وفاته أو استبعاده بشكل نهائي من التشكيلة الأساسية والاحتياطية للنادي، فيتم ترصيد العقد بالقيمة المحاسبية الصافية في تاريخ الاستبعاد، أما خسائر القيمة العادية فيتم تحديدها بناء على عدة معايير منها: تقديرات مؤسسة الضمان الاجتماعي للإصابة، تقديرات مجلس الادارة، الطاقم الرياضي والطبي للمؤسسة الرياضية...، وعلى العموم يتم في نهاية كل سنة محاسبية (والتي تكون في نهاية الموسم الرياضي) إعداد جدول بالقيمة الاجمالية للعقود وأقساط الاطفاء وخسائر القيمة إن وجدت، دون الحاجة إلى الإفصاح عن تفاصيل كل عقد على حدى، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (04-17): تفاصيل عقود اللاعبين المحترفين لنادي شبيبة القبائل في 30 جوان 2020.

البيان	القيمة الاسمية	أقساط الاهتلاك	خسائر القيمة	ق م ص في جوان 2020	ق م ص في جوان 2019
اللاعبين الشباب	-	-	-	-	-
الوكلاء المجانيين	1.000.000	500.000	-	500.000	-
اللاعبين العاديين	29.000.000	13.000.000	-	16.000.000	-
المجموع	**30.000.000**	**13.500.000**	**-**	**16.500.000**	**-**

المصدر: من إعداد الباحثة.

يمثل الجدول أعلاه وضعية عقود اللاعبين المسجلين كتثبيت معنوي لنادي شبيبة القبائل، مع اعتبار أن السنة المالية تمتد من 30 جوان من السنة N إلى 30 جوان من السنة N+1، وهي السنة المتوافقة مع الموسم الرياضي، حيث يقدم الجدول كلا من القيمة الاسمية لعقود اللاعبين وأقساط الاهتلاك بالقينة الاجمالية إضافة إلى القيمة المحاسبية الصافية.

فيما يتعلق برواتب وأجور اللاعبين فيتم تسجيلها جميعا كمصاريف مستخدمين ح/ 63 لكل الفئات مادام النادي يقوم بدفع أقساط الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الاجمالي، وبالنسبة للاعبين المسجلين كتثبيت يتم اعتبار هذه الأجور كأعباء متعلقة بالتثبيت، كمصاريف الصيانة مثلا الخاصة بالتثبيتات المادية كالآلات الانتاجية.

عند إعارة اللاعبين اذا كانت الاعارة بدون مقابل لا يتم تسجيل أي قيد، أما إذا كانت الاعارة بمقابل فيتم تسجيل الايراد الناتج عن عملية الاعارة ضمن منتجات الأنشطة العادية للشركة الرياضية في ح/ 706 كإيراد ناتج عن تأجير التثبيتات المعنوية، مع تسجيل قسط الاهتلاك أو الاطفاء بصفة عادية، أما منتجات اعارة اللاعبين الذين لا تتوفر فيهم شروط الاعتراف بها كتثبيتات معنوية فيتم تسجيل الايراد الناتج عن عملية الاعارة في ح/ 758، أما إذا تم استعارة لاعبين من نوادي أخرى بمقابل فيتم تسجيل هذا العبء كمصاريف ايجار ح/ 613.

وعند التنازل عن اللاعب المسجل كتثبيت معنوي قبل نهاية مدة عقده يتم احتساب نتيجة التنازل بالفرق بين سعر البيع الصافي والقيمة المحاسبية الصافية للعقد في تاريخ التنازل، أما بالنسبة للفئة الثانية من اللاعبين غير المسجلين كتثبيت معنوي فيتم احتساب سعر البيع الصافي للنادي بعد استبعاد أي مصاريف متعلقة بالبيع ومساهمة التضامن المقدمة لناديه الأصلي وتسجيل قيمة الايراد المساوي لسعر البيع الصافي في ح/ 758.

على افتراض أن النادي قام بالتنازل عن اللاعب "**ر. ب**" في فترة الانتقالات الصيفية سنة 2020، مقابل 7.500.000 دج يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		**التاريخ**	**المبالغ**	
مدين	دائن	جولية 2020	مدين	دائن
512		بنوك حسابات جارية	7.500.000	
285		إجمالي أقساط الاهتلاك	6.000.000	
	25	عقود اللاعبين		12.000.000
	75	فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات		1.500.000

خلاصة:

سمحت الدراسة الميدانية على مستوى الشركة الرياضية ذات الأسهم شبيبة القبائل بتسجيل العديد من الملاحظات فيما يخص الاعتراف التقييم الإفصاح وكذا التسجيل المحاسبي للأنشطة ومختلف عناصر القوائم المالية، بداية بتاريخ عرض القوائم المالية المتوافق مع السنة المالية العادية بدل الموسم الرياضي هذه النقطة أدت إلى وجود مشاكل كبيرة في الاعتراف وقياس المنتجات والأعباء، حيث يقوم النادي بكل أنشطته وفق الموسم الرياضي، وبالتالي يتم الاخلال بمبدأ استقلالية السنوات المالية، بالإضافة إلى مشكلة عدم الاعتراف بعقود اللاعبين المحترفين ضمن التثبيتات المعنوية وكذا الاسم التجاري للنادي الرياضي، الأمر الذي يؤثر على شفافية ومصداقية القوائم المالية التي يعرضها النادي على اعتبار أن عقود اللاعبين تعتبر أهم مكون لأصول النوادي الرياضية، وتعود أسباب هذه الممارسات المحاسبية – التي نعتبرها غير صحيحة – لكونها اجتهادات شخصية من محاسبي النوادي الجزائرية وذلك لعدم وجود إطار قانوني أو تعليمة خاصة تحدد وتنظم الممارسات المحاسبية لقطاع الرياضة المحترفة.

تم من خلال الفصل أيضا وكخطوة ثانية تحليل القوائم المالية لثلاث نوادي أوروبية لكرة القدم من بلدان مختلفة وهي يوفنتوس، أرسنال، أولمبيك ليون، هذه النوادي وان كانت طرقها في التقييم الأولي لعقود اللاعبين المحترفين متطابقة غير أن هنالك فروقات كبيرة في كيفية الإفصاح وحجم المعلومات المفصح عنها حيث نجد نادي أرسنال لا يقدم معلومات تفصيلية عن عقود اللاعبين ويكتفي فقط بالإشارة إلى القيمة الاجمالية لها وأقساط الاهتلاك وخسائر القيمة ويشير إلى أن تقييم العقود بالتكلفة التاريخية لا يعطي صورة حقيقية على قيمتها، في حين يقدم نادي اولمبيك ليون معلومات أكثر تفصيلا عن العقود وتاريخ استحقاقها ويفصل بين المنتجات والأعباء من الأنشطة العادية المتعلقة بعقود اللاعبين وبقية الأنشطة الأخرى (الرعاية، البث التلفزيوني....)، أما نادي يوفنتوس فيقدم معلومات أكثر مقارنة بالنوادي السابقة عن طريقة التقييم والقياس وتفاصيل العقود الفردية على حدى وكل ما يتعلق بها من أعباء ومنتجات.

آخر ما تم التطرق إليه من خلال الفصل هو محاولة تقديم مقترح للمعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين المحترفين لنادي شبيبة القبائل بالاستعانة بالقوائم المالية للنوادي الأوروبية الثلاث وكذا نتائج المقابلة مع كل من Kjell Sahlström و Dr Nicholas Rowbottom، وكذا التحليلات الشخصية المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وذلك في حدود المعطيات والمعلومات التي تمكنا من الحصول عليها من طرف إدارة نادي شبيبة القبائل والمحاسب الخارجي.

الخاتمة العامة

في إطار مخاطر القياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرياضية المختلفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

هدف هذا البحث إلى دراسة المحاسبة في المؤسسات الرياضية (النوادي الرياضية المحترفة)، من خلال عرض مختلف الجوانب النظرية للموضوع من خلال التعريف بطبيعة النوادي الرياضية المحترفة وأهم ما يميزها وكذا مختلف مصادر تمويلها والقوانين التي تخضع لها، ومن ثم دراسة الجانب المحاسبي لها من خلال تسليط الضوء على وظيفتي القياس والافصاح المحاسبي، ولأخذ فكرة عامة وعملية عن المحاسبة في قطاع الرياضة المحترفة في الجزائر تم القيام بدراسة ميدانية في نادي شبيبة القبائل أحد أكبر النوادي الجزائرية المحترفة الناشطة في البطولة المحترفة، ولتقديم فكرة أشمل تم المقارنة بين النظام المحاسبي لنادي شبيبة القبائل والنظام المحاسبي لثلاث نوادي أوربية ويتعلق الأمر بكل من أولمبيك ليون، أرسنال، يوفنتوس، في جانب الأصول غير الملموسة وخاصة عقود اللاعبين المحترفين، كما تم اجراء مقابلة مع مختصين في مجال الرياضة المحترفة في أوروبا، ومن خلال استعراض مختلف المشاكل المحاسبية في قطاع المؤسسات الرياضية المحترفة والتي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي، وتحليل هذه الصعوبات خاصة فيما يتعلق بمشكلة تقييم وقياس الأصول غير الملموسة والافصاح عنها، ومن خلال نتائج المقارنة التي تم التوصل إليها اتضح لنا الحاجة إلى وجود إطار متكامل يتضمن أسس وطرق القياس والافصاح المحاسبي لدى المؤسسات الرياضية، وعليه قمنا باقتراح بعض المعالجات المحاسبية لعقود اللاعبين المحترفين بناء على ما توفر لدينا من معطيات.

في ختام هذه الدراسة، يمكن العودة إلى الفرضيات التي تم اقتراحها في مقدمة البحث من أجل التأكد من صحتها:

الفرضية 1: تقوم النوادي العالمية المحترفة بإدراج عقد اللاعب ضمن التثبيتات المعنوية لكونه يبقى تحت رقابة المؤسسة الرياضية لمدة تتجاوز السنة، كما أنه يحقق فوائد اقتصادية مستقبلية تستفيد منها الشركة الرياضية بصورة حصرية، من خلال الدراسة تم إثبات صحة هذه الفرضية، فالنوادي العالمية أمثال أولمبيك ليون، أرسنال، ويوفنتوس تدرج عقود اللاعبين ضمن الأصول غير الملموسة يسبب وجود منافع اقتصادية مستقبلية، وكون الأصل ناتج عن أحداث سابقة، إمكانية السيطرة على الأصل، على أن يتم رسملة هذه العقود على أقساط ثابتة طوال مدة العقد.

الفرضية 2: تقوم النوادي العالمية المحترفة باعتماد سنة مالية تتوافق مع الموسم الرياضي(في أغلب الأحيان من شهر أوت إلى غاية شهر جوان، وذلك حسب الدوري المحلي لكل بلد)،مع إجراء تسوية للنفقات والإيرادات الممتدة لأكثر من سنة مالية؛ من خلال الدراسة تبين صحة هذه الفرضية إذ أن المؤسسات الناشطة في قطاع الرياضية المحترفة تعتمد الموسم الرياضي كأساس للقياس والافصاح، وعرض القوائم المالية، إضافة إلى تقديم قوائم مالية مرحلية في 31 ديسمبر من كل سنة، وبالتالي يتم تحمل المنتجات والأعباء حسب الموسم الرياضي مع إجراء تسوية للأعباء والمنتجات الممتدة لأكثر من سنة مالية، وهذا عكس النوادي الجزائرية التي تعتمد على السنة المالية

العادية والتي تمتد من 01/01 إلى 12/31، أي أن السنة المالية المعتمدة تغطي النصف الثاني من الموسم الرياضي، والنصف الأول من الموسم الرياضي الذي يليه.

الفرضية 3: يقوم نادي شبيبة القبائل بالاعتراف وقياس والافصاح عن عقود اللاعبين المحترفين ويقوم بتقييمها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال الدراسة الميدانية تم نفي هذه الفرضية فنادي شبيبة القبائل يدرج عمليات التعاقد مع اللاعبين المحترفين ضمن أعباء الدورة المحاسبية، ويتم اعتبار اللاعب كأجير (عامل) لدى الشركة الرياضية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية للقياس والافصاح المحاسبي في النوادي الرياضية المحترفة، والدراسة التطبيقية للموضوع على مستوى نادي شبيبة القبائل، يمكن استخلاص جملة من النتائج النظرية والتطبيقية نختصرها فيما يلي:

- النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر كانت عبارة عن جمعيات رياضية هاوية تحولت إلى شركات رياضية تجارية منذ بداية تطبيق الاحتراف الرياضي عام 2010، عملية الدخول إلى الاحتراف كانت عشوائية نتج عنها غياب تطبيق الاحتراف الحقيقي خاصة في شقه المالي والمحاسبي؛
- تعاني النوادي المحترفة الجزائرية من مشاكل عديدة خاصة مشاكل تمويلية حيث تبقى عاجزة عن الوفاء بأبسط التزاماتها خاصة أجور اللاعبين التي تشكل الجزء الأكبر من إجمالي الأعباء، ويبقى مصدر التمويل الأساسي هو الاعانات الحكومية، وهي مصادر غير كافية، مما يجعل جل النوادي الجزائرية تحقق خسائر في نهاية كل دورة محاسبية وتعاني من أزمات مديونية؛
- النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر لا تتبنى محاسبة خاصة بالقطاع تراعي خصوصية أنشطتها وموجوداتها، وإنما تعتمد على المحاسبة العادية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية العادية، مما جعل النظام المحاسبي لها يعاني من عدة نقائص، كما أن النظام المحاسبي المالي يعتبر متأخرا مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية وبالتحديد المعيار المحاسبي IAS38، وخاصة فيما يخص شروط الاعتراف بالتثبيتات المعنوية وطرق التقييم في قطاع الرياضة المحترفة؛
- إن اختلاف السنة المالية المحاسبية المعتمدة من طرف النوادي الجزائرية عن الموسم الرياضي أدى إلى تسجيل عدة أخطاء في الممارسات المحاسبية والاخلال بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، كون الصفقات وكل الأنشطة التي تقوم بها النوادي الرياضية مرتبطة بالموسم الرياضي وليس بالسنة المالية العادية؛
- بالنسبة لعقود اللاعبين المحترفين يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الاعبين وهم: اللاعبين الشباب المكونين في النادي، الوكلاء المجانيين المندرجين وفق حكم بوسمان أي الذين تم التعاقد معهم في نهاية عقدهم مع النادي الأصلي، وآخر فئة هي اللاعبين الذين تم التعاقد معهم قبل نهاية عقدهم مع ناديهم الأصلي الفئة

الأخيرة تنطبق عليها شروط الاعتراف بها كتثبيت معنوي وبالتالي يجب أن تدرج في الميزانية ضمن بند عقود اللاعبين المحترفين، حيث أن قيمتهم تساوي اجمالي تكلفة التعاقد معهم بما في ذلك كل التكاليف والأعباء المرتبطة بصفقة التحويل، على أن يتم رسملة التثبيت على أقساط ثابتة طيلة مدة العقد؛

- يمكن في حالات خاصة أن يظهر اللاعبين المندرجين وفق حكم بوسمان ضمن التثبيتات المعنوية، في حالة وجود، علاوة خاصة بالتحويل تقدم للاعب مقابل الانتقال للنادي، وعلى العموم كل فئات عقود اللاعبين تظهر في الميزانية بقيمة أقل بكثير من قيمتها الحقيقية بسبب عدم وجود معيار أو سوق نشطة لتحديد القيمة الحقيقية للاعب في حالة ارتفاع قيمته نتيجة لتحسن أدائه، وبالتالي يتم تقييم عقود اللاعبين بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبارات انخفاض القيمة في حالة الإصابة أو تدهور المستوى....
- نظرا لأن كرة القدم هي عمل تنافسي، وتتنافس النوادي مع بعضها البعض، فقد تحجم العديد من النوادي سواء على المستوى المحلي أو العالمي عن تقديم معلومات عن تفاصيل صفقات التحويل مثل رسوم المقدمة إلى الوكلاء واللاعبين أو حتى النوادي الأصلية للاعبين، وكل التفاصيل عن صفقات التحويل وأجور اللاعبين، مع احتمالية وجود اتفاقيات وبنود سرية خاصة بين اللاعب والنادي، وبالتالي يستحيل تقدير القيمة الحقيقية لعقود اللاعبين المحترفين في الكثير من الحالات؛
- المعالجات المحاسبية التي يقوم بها نادي شبيبة القبائل وكل النوادي المحترفة الجزائرية هي اجتهاد شخصي من المحاسبين، وبالتالي وجود اختلاف في بعض المعالجات المحاسبية من نادي إلى آخر، فالدخول إلى الاحتراف الرياضي وتبني النوادي الرياضية للنظام المحاسبي المالي لم يصاحبه تنظيم أي دورات تكوينية أو اصدار أي تعليمات أو توضيحات للمحاسبين فيما يخص عملية التقييم المحاسبي بشكل عام؛
- الشركات الرياضية في الجزائر ومنها شبيبة القبائل بصفة عامة تطبق الأنظمة التقليدية في إعداد قوائمها المالية، وبالتالي تقوم بمعالجة عقود اللاعبين في جدول حسابات النتائج على أنها أعباء ، ولا يتم الاعتراف بها أو رسملتها ضمن بند التثبيتات المعنوية، وقد يعود السبب الرئيسي إلى هذه الممارسة المحاسبية – القائمة على تبنى نموذج التكلفة فيما يتعلق بالمحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين– إلى عدم وجود بنود خاصة لمعالجة تقييم عقود اللاعبين المحترفين في النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عدم وجود معيار محاسبي خاص بالقطاع الرياضي يراعي خصوصية النشاط وخصوصية ممتلكات وموجودات الشركات الرياضية التجارية، بالإضافة إلى حداثة موضوع الاحتراف في الجزائر حيث تزامن تحول النوادي الرياضية إلى مؤسسات وشركات تجارية في الجزائر مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي والتحول من المخطط الوطني المحاسبي PCN سنة 2010، فلم يكن للنوادي الرياضية المحترفة خبرة في تطبيق النظام المحاسبي ولا تجربة سابقة للمؤسسات الاقتصادية الأخرى في القطاعات المماثلة والتي يمكن الاسترشاد بها، وهو ما يفسر تبني هذه السياسة المحاسبية الخاطئة القائمة على تبي نموذج التكلفة في المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين بدل نموذج الرسملة؛

- تعد القوائم المالية من أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في أي كيان اقتصادي يمكن من خلالها اعطاء صورة حقيقية عن المؤسسة الرياضية، غير أن القوائم المالية لنادي شبيبة القبائل لا تعطي صورة صادقة عن وضعية النادي بسبب استبعاد التثبيتات المعنوية المتمثلة في الاسم التجاري وعقود اللاعبين المحترفين من الأصول؛
- أغلب النوادي الجزائرية ومنها شبيبة القبائل لا تقوم بإدراج الاسم التجاري لها ضمن بنود التثبيتات المعنوية، كما أنه وفي الجزائر عملية تحديد قيمة العلامة التجارية أو الاسم الرياضي للنادي لا تستند إلى معايير اقتصادية ومحاسبية دقيقة، وهذا ما يجعلها لا تمثل القيمة الحقيقية والفعلية لها، وذلك بسبب غياب معيار منطقي للتقييم؛
- لا يظهر الملعب كتثبيت في ميزانية شبيبة القبائل ذلك لكون الملعب تعود ملكيته للدولة بينما يقوم النادي باستئجاره فقط طوال الموسم الرياضي من أجل اجراء المباريات والتدريبات ...

الاقتراحات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية والنتائج التي تم التوصل إليها نقترح مجموعة الاقتراحات لكل الأطراف التي نراها معينية بموضوع الاحتراف الرياضي في شقه المالي والمحاسبي.

اقتراحات موجهة لنادي شبيبة القبائل والنوادي الجزائرية المحترفة:

- وضع استراتيجية متطورة على المدى البعيد في مجال التسويق الرياضي والاستعانة بالوكالات المتخصصة في الاشهار والتسويق من أجل الاستفادة من شهرة النادي واللاعبين لتحقيق عوائد مالية من عملية الاشهار سواء على أقمصة اللاعبين أو على لوحات الملعب أو الاشهار عبر وسائل الاعلام المختلفة كالجرائد والتلفزيون؛
- الاستفادة من الاسم الرياضي للنادي أو العلامة التجارية في عملية بيع الأقمصة واللوازم الرياضية المختلفة والاستفادة من تجارب الدول المجاورة والدول الأوروبية في تسويق وبيع المنتجات والأقمصة الرياضية؛
- استغلال المنشآت الرياضية للنادي وتوفير مختلف الخدمات التي يحتاجها المشجعون قبل وأثناء المباريات؛
- الاستثمار في العنصر البشري من خلال تكوين اللاعبين في مختلف المراحل السنية والاستفادة من عوائد تحويلهم واعارتهم؛
- يجب إعادة النظر في طرق تقييم وتسجيل عقود اللاعبين محاسبيا من خلال تقييم موهبة الرياضي، وتحديد قيمتها نقدا، وتصنيفها ضمن الأصول غير الملموسة للمؤسسة، الأمر الذي يمكن من قياس أداء النوادي الرياضية المحترفة بدقة وموضوعية، لأن اللاعب يعتبر أهم عنصر في منظومة أي نادي، فنتائج وأداء النادي تعتمد بالدرجة الأولى على أداء اللاعب وعلى تكوين اللاعبين في مختلف المراحل السنية.....؛

- اقتناع رؤساء الأندية والمسؤولين عن قسم المحاسبة بإعادة النظر في طرق الاعتراف وتقييم عقود اللاعبين المحترفين ومختلف التثبيتات المعنوية الخاصة بالنادي؛
- الافصاح عن قيمة صفقات الانتقال والتعاقد مع اللاعبين إذ أن أغلب الصفقات لا يتم الإعلان عن قيمتها الحقيقية للوصول إلى تقدير قيمة عقود اللاعبين المحترفين؛
- اجراء اختبارات انخفاض القيمة لعقود اللاعبين، وتحديد خسارة القيمة في الأصول غير الملموسة بسبب الإصابة أو نقص المنافسة....
- الاستجابة إلى احتياجات الإعلام المالي لمختلف مستخدمي المعلومات المالية للنوادي المحترفة كالمساهمين اللاعبين، مراقبي الحسابات، الأنصار، وسائل الاعلام، عن طريق توفير القوائم المالية للمستخدمين في المواقع الالكترونية للنوادي....

اقتراحات موجهة للجهات الوصية بقطاع الرياضة في الجزائر:

- رفع الاعانات والدعم الحكومي المباشر (الاعانات المالية) للنوادي المحترفة، وتعويض الدعم المالي بإعانات تشمل مساعدة النوادي المحترفة في تطوير تجهيزاتها الرياضية، كتوفير أراضي لبناء الملاعب، المساهمة في بناء ملاعب التدريب ومختلف المرافق الرياضية....، تحضيرا لدخولها إلى الاحتراف الحقيقي والفعلي.
- رفع حصيلة النوادي المحترفة من حقوق البث التلفزيوني، وتسويق حقوق البث للقنوات الخاصة سواء في الجزائر أو خارجها، حيث نلاحظ أن القناة الوطنية هي الوحيدة التي تقوم ببث اللقاءات، كما أن أغلب مقابلات النوادي خاصة الصغيرة منها لا يتم نقلها مما يضيع على هذه النوادي مصدر تمويلي مهم جدا؛
- فتح رأس مال الأندية وفتح المجال للمستثمرين الأجانب على وجه الخصوص لشراء أسهم النوادي المحترفة، لإتاحة الفرصة لها للتطور والخروج من الضائقة المالية، و تسهيل العمل المحاسبي للمستثمرين الأجانب في الجزائر الراغبين في شراء الأندية الجزائرية من خلال ايجاد حلول لمشكلة تقييم الأصول غير الملموسة بصفة عامة (العلامة التجارية، عقود اللاعبين)؛
- ضرورة استكمال الاصلاح المتعلق بالنوادي الرياضية المحترفة ليشمل الجانب المالي والمحاسبي، فالإصلاحات التي قامت بها الجزائر في ما يتعلق بالاحتراف الرياضي كان لابد أن تشمل كذلك النظام المحاسبي لهذه الأندية، وجعله يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، لذا وجب التطرق إلى أهم هذه المعايير التي تمس بشكل أساسي النوادي المحترفة، ونخص بالذكر الأصول غير الملموسة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين النوادي المحترفة الجزائرية والأجنبية خاصة فيما يخص تقييم عقود اللاعبين على اعتبار أن النوادي الجزائرية دائمة التعامل مع النوادي الخارجية خاصة الأوروبية منها فيما يخص معاملات تحويل اللاعبين والاحتراف الخارجي؛

- مرافقة المؤسسات الرياضية في الجزائر واطلاعها على تجارب النوادي العالمية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، والتعرف على مزايا التطبيق والعمل بموجبها، والتعرف على النقائص وتجنبها عند التطبيق.

اقتراحات موجهة لوزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة:

- السعي لإصدار معيار محاسبي خاص بالقطاع الرياضي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مما يساعد في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل عام، وفي قطاع المؤسسات الرياضية بشكل خاص؛
- ضرورة تبني واصدار آليات خاصة بقياس وتقييم الأصول غير الملموسة للمؤسسات الرياضية المحترفة مع التركيز على الجانب البشري، من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وتعميمها على كل الأندية الرياضية المحترفة في الجزائر؛
- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ونخص بالذكر المعيار IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموس، وازالة أي تعارض أو عدم تطابق مع المعايير المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي لإجبار الأندية الرياضية على تغيير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بعقود اللاعبين المحترفين؛
- ايجاد حلول محاسبية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي لم يعالجها النظام المحاسبي المتبع حاليا في المؤسسات الرياضية؛
- ترقية النظام المحاسبي للنوادي الجزائرية ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- باعتبار أن قطاع الرياضة بوجه عام يتميز بنوع من الخصوصية وبوجود عدة مشاكل خاصة من الناحية المالية وكذا وجود عدة تلاعبات خاصة فيما يخص صفقات تحويل اللاعبين والأجور...، وتطبيق نظام محاسبي يستند إلى معايير محاسبية منطقية من شأنه أن يحل بعض هذه المشاكل.

اقتراحات موجهة للأكاديميين والباحثين في تخصصات التسيير الرياضي والمحاسبة

- ضرورة اجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المتعلقة بمحاسبة النوادي الرياضية المحترفة وتظافر جهود المهنيين والأكاديميين للوصول إلى نظام محاسبي متطور للنوادي المحترفة خاصة فيما يخص تقييم الأصول غير الملموسة؛
- القيام بالمزيد من الدراسات سواء في تخصص المحاسبة لتحسين النظام المحاسبي للنوادي المحترفة واقتراح المزيد من الاصلاحات، أو من جانب القوانين المنضمة للنوادي المحترفة لاقتراح اجراءات وحلول لتنويع مصادر التمويل للنوادي الجزائرية واطلاعها على التجارب الدولية الناجحة في هذا المجال.

آفاق البحث:

وفي النهاية نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، وبذلك نختتم دراستنا ببعض المواضيع التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل وهي:

- المسؤولية الاجتماعية للنوادي الرياضية المحترفة؛
- إشكالية تقييم وقياس التثبيتات المعنوية المولدة داخليا (اللاعبين الشباب) في النوادي الرياضية المحترفة؛
- اشكالية الاعتراف، التقييم، القياس المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين؛
- اشكالية تقييم شهرة المحل المولدة داخليا في قطاع الرياضة المحترفة؛
- اختبارات انخفاض القيمة للتثبيتات المعنوية والافصاح عنها في التقارير المالية للنوادي الرياضية المحترفة.

قائمة المراجع

بحث ضمن إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أصول الملكية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

أولا: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- ابراهيم جابر، **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

2- أحمد حسنى خليل، **رابطة الأندية المصرية المحترفة لكرة القدم**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2013.

3- أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية – معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

4- أحمد مُحَّد نور وشحاتة السيد شحاتة، **المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

5- اسماعيل يحي التكريتي وأخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج2**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

6- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

7- أمين السيد أحمد لطقي، **نظرية المحاسبة، القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

8- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، les pages bleues، الجزائر، 2011.

9- حسن أحمد الشافعي وعبد الرحمن أحمد سيار، **استراتيجية للاحتراف الرياضي بالمؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2009.

10- حسن أحمد الشافعي، **المنظور القانوني عامة والقانون المدني في الرياضة**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2005.

11- حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط2**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

12- حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

13- حمزة غربي وبراق مُحَّد، **السياسة المالية للمؤسسة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2015.

14- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

15- رأفت سعيد هنداوي السباعي، **برمجة الأهداف وتطبيقاتها في تحليل الوظائف بالأندية الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012.

16- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي/ مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.

17- رعد مُحَمَّد عبد ربه، **كرة القدم رياضة الشعوب**، الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

18- سالم مُحَمَّد عبود ومنى كامل حمد، **المحاسبة المتوسطة، أسس وتطبيقات وفقا للمعايير المحاسبية**، ط2، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، العراق، 2014.

19- سعد علي حمود العنزي ونزار حبيب عباس، **الاستثمار الاستراتيجي للموارد البشرية في لعبة كرة القدم**، اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

20- شحاتة السيد شحاتة وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، ج2**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر، 2018.

21- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/ IFRS، ج1**، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.

22- شنوف شعيب، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

23- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS ، ج2**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.

24- طارق الحاج، **مبادئ التمويل**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

25- طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2011.

26- طارق عبد العال، **معايير المحاسبة (1) عرض القوائم المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2008

27- طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

28- عاطف وليد أندرواس، **التمويل والادارة المالية للمؤسسات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006.

29- عبد الحميد عثمان الحفني، **عقد احتراف لاعب كرة القدم**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2007.

30- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، ب د ن، الجزائر، 2014.

31- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، دار جيلطي للنشر، الجزائر، 2009.

32- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

33- عبد الناصر ابراهيم نور وايهاب نظمي ابراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2014.

34- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، ج1**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

35- عدنان تايه النعيمي وآخرون، **الادارة المالية، النظرية والتطبيق**، ط5، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

36- علاء الدين حمدي أحمد، **استراتيجية تسويق خدمات النشاط الرياضي**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2011.

37- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.

38- علية عبد المنعم حجازي وحسين أحمد الشافعي، **استراتيجية للتسويق الرياضي والاستثمار بالمؤسسات الرياضية المختلفة**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2009.

39- عوض خلف العيساوي، **الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية**، دار دجلة، الأردن، 2007.

40- عيسى الهادي وكمال رعاش، **الاحتراف الرياضي في كرة القدم – دراسة مقارنة" مشروع الجزائر نموذجا"**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2012.

41- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

42- كريم مُحَّد محمود الحكيم، **إدارة المؤسسات الرياضية**، مؤسسة عالم الرياضة ودار الوفاء لدنيا الطباعة، مصر، 2015.

43- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الأردن، 2004.

44- لعيبي البوعلي ووليد ناجي الحيالي، **محاسبة الموارد البشرية**، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.

45- مُحَّد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

46- مُحَّد أحمد عبده رزق، **استراتيجية تفعيل الاستثمار الرياضي في المؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012.

47- مُحَّد جمال الدين مُحَّد الكلزة، **حوكمة المؤسسات الرياضية، دور الجمعيات العمومية في تفعيل الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسات الرياضية**، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012.

48- مُحَّد رائد السطري، **الادارة الرياضية**، دار جليس الزمان، الأردن، 2014.

49-مُحَّد سامي راضى، **أساسيات المحاسبة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014.

50- مُحَّد سليمان الأحمد وآخرون، **الثقافة بين القانون والرياضة**، دار وائل، العراق، 2005.

51- مُحَمَّد سليمان الأحمد، **تنازع القوانين في العلاقات الرياضية الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

52- مُحَمَّد سمير الصبان وآخرون ، **المحاسبة المالية المتوسطة ج1**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر،2018.

53- مُحَمَّد صبحي حسانين وعمرو أحمد جبر، **اقتصاديات الرياضة (الرعاية والتسويق والتمويل)**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2013.

54- مُحَمَّد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، والافصاح**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

55- مُحَمَّد يحي أبو طالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، مكتبة النهضة، مصر، 2001.

56- محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

57- مطر مُحَمَّد والسيوطي موسى، **التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

58- مؤمن عبد العزيز عبد الحميد وعبده محمود عبد الحليم، **استثمار المنشآت الرياضية في الوطن العربي**، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، مصر، 2015.

59- نبيه العلقامي وآخرون، **اقتصاديات الرياضة وقومية الدولة**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2012.

60- نبيه عبد الحميد العلقامي وآخرون، **لوائح احتراف كرة القدم الدولية وتفسيراتها القانونية**، مركز الكتاب للنشر، مصر، 2009.

61- نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

62- هاشم أحمد عطية ومُحَمَّد محمود عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المتخصصة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

63- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

64- وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، ط2، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.

65- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ب- الأطروحات والرسائل الجامعية:

66- جمال صلاح الدين، **حرية التعبير في الصحافة الرياضية الجزائرية ودورها في تطوير منظومة الاحتراف الرياضي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الاعلام والاتصال الرياضي، جامعة الجزائر 3، 2016.

67- خالد خضار، **مدى مساهمة الشركات التجارية الرياضية في انجاح الاحتراف في كرة القدم الجزائرية، دراسة ميدانية على أندية كرة القدم للرابطتين المحترفتين الأولى والثانية** ، رسالة ماجستير في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2012.

68- رقية صونية بن عكي، **ظاهرة الاحتراف الرياضي في ضوء الضوابط القانونية والاقتصادية ومدى انعكاسها على تحسين مستوى رياضة كرة القدم الجزائرية**، دراسة ميدانية ضمن الهيئات الرياضية، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2015.

69- سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة،2015.

70- سلمى شريفي، **أساسيات التمويل والادارة الاستراتيجية للأموال في المؤسسة الرياضية، دراسة حالة في مجموعة أندية احترافية لكرة القدم في القسم الوطني الأول**، أطروحة دكتوراه في علوم نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، جامعة الجزائر3، 2012.

71- عباس فريد، **خصوصية النوادي الرياضية ذات الطابع التجاري**، أطروحة دكتوراه تخصص القانون، جامعة مولود معمري بتيزي وزو، 2015.

72- عطرة نادر النور عثمان، **دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان، دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.

73- عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012.

74- غنية إفروجن، **الجانب القانوني والتسيير الاداري لكرة القدم– دراسة حالة بعض النوادي المحترفة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص إدارة وتسيير رياضي، جامعة الجزائر3، 2014.

75- فيصل عبد الله العميري، **واقع تمويل النوادي الرياضية بالمملكة العربية السعودية بين القطاع العام والخاص ودورها في التطوير الاداري والأمني من وجهة نظر مسؤولي النوادي الرياضية في منطقة الرياض**، رسالة ماجستير في العلوم الادارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 2012.

76- كمال رعاش، **الصحافة الرياضة ومدى تأثيرها في تعزيز ثقافة الاحتراف الرياضي عند القراء**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تحصص علوم اجتماعية ورياضية، جامعة الجزائر3، 2015.

77- لحسن تريش، **العراقيل القانونية والمادية التي تواجه نجاح منظومة الاحتراف في كرة القدم الجزائرية – دراسة ميدانية على أندية كرة القدم للرابطتين المحترفتين الأولى والثانية**، رسالة ماجستير في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، تخصص الادارة والتسيير الرياضي، جامعة المسيلة، 2014.

78- لحضر سي مُحَّد، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي، دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017.

79- ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

80- مخلوف منجحي، **الجانب القانوني لاستثمار المؤسسات الاقتصادية في النوادي الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في نظرية ومنهجية التربية البدنية والرياضية، تخصص الإدارة والتسيير الرياضي، جامعة الجزائر3، 2015.

81- موسى خالد ابراهيم هزيم، **تأثير اللاعب البديل على مستوى الأداء لدى اللاعبين المحترفين بكرة القدم الفلسطينية**، رسالة ماجستير في التربية الرياضية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، فلسطين، 2013.

ج– المجلات:

82- أحمد قايد نور الدين وبن زاف لبنى، **دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 11، العدد 1، 2018.

83- بن فرج زوينة، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، العدد 15، 2015.

84- بوشيخي بوحوص، **المعالجة المحاسبية لاستثمارات النوادي الرياضية المحترفة حسب النظام المحاسبي المالي 2010 (مع دراسة حالات كرة القدم)**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد الأول، سبتمبر 2016.

85- بوصلاح النذير، **إدارة الموارد البشرية بالنوادي الرياضية المحترفة كإحدى متطلبات نجاح الاحتراف الرياضي بالجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، المجلد رقم 9، العدد 01، أفريل 2018.

86- بوصلاح النذير، **مصادر تمويل الأندية الرياضية المحترفة لكرة القدم بالجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، العدد 5، أفريل 2012.

87- تهتان موارد، وموزاوي عبد القادر، **دور الرعاية الرياضية الابتكارية في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة متعامل الهاتف النقال جيزي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 10، العدد 1، 2017.

88- خلف الله بن يوسف، **أهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم البواقي، العدد 7، جوان 2017.

89- السعيد مزروع، **الرياضة بين الواقع والاحتراف**، مجلة كلية الآداب والعلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، العدد7، جوان 2010 .

90- عبد النعيم دفرور والياس شاهد، **دور الرعاية الرياضية في تحقيق الأهداف الاتصالية للمؤسسة – دراسة عينة من المؤسسات الممولة للنوادي الرياضية**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، جوان 2016،.

91- عبد الوهاب زواوي، **أهمية الاعلام الرياضي الجزائري في تطوير منظومة الاحتراف الرياضي في الجزائر**، مجلة الابداع الرياضي، جامعة المسيلة، المجلد4، العدد 1، نوفمبر 2013.

92- علي سماي وخلف الله بن يوسف، **مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات الاقتصادية بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF**، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 7، العدد 1

93- شذى عبد الحسين جبر وفداء عدنان عبيد، **دور حوكمة الشركات في حماية حقوق المستثمرين، دراسة تحليلية في سوق العراق للأوراق المالية**، المجلة العراقية لبحوث السوق وحماية المستهلك، جامعة بغداد ، العراق، المجلد 11، العدد1، 2019

94- لؤي قيس عبد الله، **القياس المحاسبي لكلفة برنامج منحة الطلبة والمنافع المتحققة منها، دراسة تحليلية**، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة ديالي، العراق، السنة 40، العدد 110، 2017.

95- مُحَّد أسعد منشد، **أهمية الافصاح عن الايراد المتولد عن التجارة الالكترونية في الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 6، العدد1، 2016.

96- مُحَّد بن بوزيان وآخرون، **علاقة السبونسورينغ (الرعاية) الرياضي بتنمية المنتج في المؤسسة الجزائرية، دراسة استطلاعية**، les cahier du MECAS، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، العدد 6، ديسمبر 2010.

97- مُحَّد دميش، **الاقتصاد الرياضي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 4، 2010.

98- مُحَّد زخزاخ ومُحَّد المنيعي، **ضوابط تأسيس الشركة التجارية الرياضية بين القواعد العامة والنشاطات المقننة**، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 4 جوان 2016.

99- مداحي عثمان، **القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها**، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أُحَّد بوقرة، بومرداس، المجلد 2، العدد1، 2012.

د- الملتقيات:

100- بشير بن عيشي وعمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS – IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

101- حسان ثابت وعلاء ذنون، **طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها في تعزيز عملية الاصلاح الاقتصادي في العراق**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية- جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24 و25 أكتوبر 2017.

102- مراد ايت مُحَّد، وسفيان بحري، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف"**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ، جامعة البليدة، 2009.

هـ- القوانين:

103- **القانون التجاري الجزائري.**

104- وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجريدة الرسمية رقم 74 .

105- وزارة المالية، **القانون رقم 13-05 المتعلق بتنظيم النشطة البدنية والرياضية وتطويرها**، المؤرخ في23 يوليو 2013، الجريدة الرسمية رقم 39، الصادرة بـ31 يوليو 2013.

106- وزارة المالية، **القانون رقم 10/04 المتعلق بالتربية البدنية الرياضية**، المؤرخ في 14 أوت 2004، الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة بـ 18 أوت 2004.

107- وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 15-73 المؤرخ في 16 فبراير 2015 المتعلق بضبط الأحكام المطبقة على النادي الرياضي المحترف والمحدد للقوانين الأساسية النموذجية للشركات الرياضة الجزائرية**، الجريدة الرسمية رقم 11 الصادرة في 25 فبراير 2015.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية.

108- Anne le manh, Maillet Baudrier, **Normes comptable international IAS / IFRS**, édition Berti, paris, 2007.

109- Bernard Gumb et François Desmoulins - Lebeault, **De La pertinence du capital humain comme objet comptable**: **le cas des joueurs de football**, journée capital immatériel : état des lieux et perspectives, Montpellier, France, 18 juin 2010.

110- Boukessa Souhila Kheira, **présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRRS**, Revue algérienne d'économie et gestion, Université Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, Oran, Volume 10, Numéro 3, 2016.

111-Brun Stéphan, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino édition, paris , 2004.

112- Catherine MAILLET-BAUDRIET et Anne LE MANH, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, 5ème Edition, Supfoucher, Vanves, France, 2007.

113- Fédération Algérienne de Football, **Règlement des championnats de football professionnel saison 2018/ 2019**.

114- Fédération Algérienne de Football, **Disposition réglementaires relatives aux compétitions football professionnel saison 2018/2019**.

115- Fouad Siaf, **Contribution a l'étude d'un modèle de management relatif a la stratégie de gestion du** (**capital joueur de football**), thèse doctorat en théorie et méthodologie de l'éducation physique et sportive, université mentouri constantine, 2012.

116- Gary Tribou et autres, **Management du sport**, Dunod, 4ém édition, paris, 2015.

117- Gary Tribou, **Sponsoring Sportif**, Economica, paris, 2002.

118- Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, **Norme comptable relative aux structures sportives privées NC 40**, Tunisie.

119- Karine CERRADA et autres, **comptabilité et analyse des états financiers**, **Principes et applications**, de boeck, Bruxelles, 2006.

120**– Les normes comptables international**, **IAS / IFRS**, les pages Bleues, 2008.

121- Merouani Samir, **Le projet du nouveau système comptable algérien anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, L'école supérieure de commerce, Alger, 2008.

122- Ministère des finances, **projet 7 de Système comptable financier**, **document de travail**, octobre 2004.

123- Olympique lyonnais, **Document de référence 2017-2018**, Lyon, France , 2018

124- Ouled Amer Smail, **La Normalisation comptable en Algérie** : **Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes Sétif, N 10, 2010.

125-Rachida Boursali, **les normes comptables du SCF**, ALOULFIA TALITA, Algérie, 2010.

126- Rim Zouaoui, **Impact du Sponsoring Sportif de la Marque sur la Valeur des Entreprises Tunisiennes**, thèse de doctorat du sport politiques et transformations sociales, spécialité management du sport, université paris- sud, France, 2013.

127- Robert OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **Comptabilité Approfondie – manuel et application**, dunod, paris, 2015.

128- Robert OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et Audit**, 2em édition, dunod, paris, 2009.

129- Robert OBERT, **Pratique des Normes IAS/ IFRS**, DUNOD, paris, 2005.

130- Smail Kabbaj et Said Youssef, **Comptabilité Générale**. **Principes**. **Techniques**. Outils, 8 éme édition, edisoft, Maroc, 2013.

131- Stéphan Brun, IAS/IFRS: **les normes internationales d'information financiére**, Gualino, paris, 2006.

ثالثا: المراجع باللغة الانجليزية.

132- Ahmed Chemseddine Bouarar, **Challenges of adopting International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards** (**IAS / IFRS**), **Algeria as an example**, a literature review, Journal of Economy and Development, Media, N7 , juin 2017.

133- Ahmed Riahi Belkaoui, **Accounting theory**, 5th edition, Thomson learning, London, 2004.

134- Ali Tebbani, **The efficacy of sports management clubs and their role in the success of sports professionalism in algeria**, journal of elibaa elriadhi, universite Mohamed boudiaf, m'sila, issue 22, 2017.

135- Arsenal Holdings Limtted, **Annual Report and Financial Statements 31 may 2018**, London, UK, 2018.

136- Arsenal Holdings PLC, **Statement of account and annual report 2016–2017**, London, UK, 2017.

137- Bob Stewart, **Sport funding and finanace**, routledge, London, 2007.

138- Chris Martin and Julie Hartly, **Intangible Assets**, ACCA Research Report, N 93, 2006.

139- David Shilbury and others, **Stratigic sport marketing**, 3 rd edition , Allen & Uniwin, Australia, 2003.

140- Federal International Football Association, **Regulations on the status and transfer of players**, **Annexe 5** (**Solidarity mechanism**).

141- Juventus Football Club S.p.A, **Annual financial report 30–06–2018**, Turin, Italia, 2018

142- Harry I. Wolk and others, **Accounting Theory– conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, 6 th edition, thomson, south western, 2004.

143- Nabil Al-Halabi and Ziad AL-Saidat, **Financial Accounting Principles**, Dar al-esar publishing and distribution, Jordan, 2014.

144- Nicholas Rowbottom, **Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection in the football Industry**, A thesis submitted for the degree of Philosophy in Accounting, The University of Birmingham, UK, 1998.

145- OL Groupe, **Registration document 2017–2018**, Lyon, France, 2018

146- Patrizia Gazzola and Stefano Amelio, **Impairment test in the football team financial repts**, procedia- Social and Behaviaral Science, 220 (2016).

147- Robert J Wilson and john joyce, **Finance for sport and leisure managers an intrroduction**, Routledge, USA, 2008.

148-Russell Hoye and Others, **Sport management**, **principles and applications**, 4th edition, Routledge, london and new york, 2015.

149- Stephan Moroow, **Football club financial Reporting** : **time for a new model ?** Sport, Business, Management : an International Journal, vol 3(4), 2013.

150- Stephan Morrow, **The People's Game? football**, **finance and society**, Houndmills, Basingstoke : palgrave Macmillan, New York, 2003.

151- Stephen Morrow, **Accounting for football players**, **Financial and accounting Implication of 'royal club liégois and others V bosman' for football in the united kingdom**, journal of human resource costing and accounting, voulume2, number1, spring 1997.

152- Stephen Morrow, **Football players as human assets** . **Measurement as the critical factor in asset recognition** : **A case study investigation**, journal of human Resourse Costing & Accounting, MCB UP Ltd, voulume1, issue1,spring,1996.

153- Stephen Morrow, **Impression management in football club financial reporting**, International Journal of Sport Finance, West Virginia University, volume1, issue2, 2006.

154-Talal Al-kassar and Ibtihal.A-Abed, **An Investingation of the Accounting Information and Its Role for Capital Expenditure Decisions in the Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange**, Research Journal of Accounting, vol5, n16, 2014.

155- Victor – Bogdan Oprean and Tudor Oprisor, **Accounting for soccer players**: **capitalization paradigm vs expenditure**, Procerdia Economics and finance, N 15, 2015.

156- Wladmir Andreff and Stefan Szymanski, **Handbook on the Economics of Sport**, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2006.

رابعا: المواقع الالكترونية.

157- Shraishth Jain, Are top-level football players employers or economic assets for their clubs, feb,15, 2016, Retrieved Juin, 25, 2018, from https://www.sportskeeda.com/football/are-top-level-football-players-employees-or-economic-assets-for-their-clubs

158- https://www.lequipe.fr/Football/FootballFicheClub814.html Consultée le 3/12/ 2019

159- https://www.ol.fr/ الموقع الرسمي لنادي أولمبيك ليون

160- https://www.juventus.com/ الموقع الرسمي لنادي يوفنتوس

161- https://www.arsenal.com/ الموقع الرسمي لنادي أرسنال

162- http://www.kooora.com/?n=345527&o=n Consultée le 03/12/ 2018

163- https://www.marefa.org/شبيبة_القبائل Consultée le 1/12/ 2019

الملاحق

في إطار متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن أنشطة الرعاية الرياضية المحترفة في الجزائر

- دراسة حالة نادي شبيبة القبائل JSK -

الملحق رقم 1: عقد عمل للاعب شبيبة القبائل.

الاتحاد الجزائري لكرة القدم
Fédération Algérienne de Football
رابطة كرة القدم المحترفة
Ligue de Football professionnel

Contrat

Entre :
Le Club,
dénommé : SSPA-Jeunesse sportives de Kabylie
Par abréviation : « S S P A-J S K ».
Sis à 1, Rue HOUARI Boumediene Tizi-Ouzou
Représenté par son D.Général Mr : **BENABDERRAHMANE Nassim**
Ayant tous les pouvoirs à l'effet du présent contrat
Ci-après désigné « l'employeur »

D'une part :

Et,
L'Analyste Vidéos
Nom : [redacted]
Prénom : [redacted]
Né le : 29 Mars 1981 à : **Tizi-Ouzou**
Fils de : [redacted]
Et de : [redacted]
Demeurant à **Rue RAMDANI Lakhdar Imm N°SOUIBES N°09**, wilaya Tizi-Ouzou

Tel : E-mail :

Ci-après désigné « **l'employé** »

Assisté de l'intermédiaire :.....NEANT.....
E-Mail :.....NEANT.....
Mobile :.....NEANT.....
Montant de la rémunération :.....NEANT.....DA/Brut

D'autre part :

Il a été convenu et arrêté ce qui suit :

ARTICLE 1 : OBJET DU CONTRAT

Le présent contrat a pour objet de définir la relation de travail entre « **l'employeur** » le club et le « **l'employé** » le joueur

ARTICLE 2 : CADRE LEGAL ET REGLEMENTAIRE DU CONTRAT

Le présent contrat est conclu conformément aux dispositions

- de La loi n° 90-11 du 21 avril 1990, relative aux relations de travail
- des règlements généraux de la Fédération Algérienne de Football « FAF »
- du cahier des charges du football professionnel
- du règlement de la Fédération Internationale de Football Association « FIFA » portant statut et transfert de joueur.

ARTICLE 3 : OBLIGATIONS DES PARTIES

Les deux parties s'engagent à respecter les dispositions légales et réglementaires visées à l'article deux du présent contrat.

ARTICLE 4 : REMUNERATION ET AVANTAGES

4.1. Salaire mensuel :

Le club employeur versera à **l'Analyste Vidéos** un salaire mensuel, payable à terme échu d'un montant brut de (*Exprimé en Dinars Algériens*) [redacted]
(en lettres) [redacted] Dinars

Soumis obligatoirement aux retenues légales (CNAS, IRG, ...)

4.2. Primes :

Les primes ou avantages notamment les primes de matchs, à 50 % et/ou de classement, accordés au joueur sont clairement définis dans le règlement intérieur du club, dont une copie est signée conjointement par les deux parties et jointe au présent contrat. Soumis obligatoirement aux retenues légales

4.3. Mode de paiement :

• Sur la base d'un bulletin de paie établi et remis au joueur, paiement des salaires mensuels ainsi que les primes sont obligatoirement virés au compte

Banque	Compte n°	Domiciliation
Ou		
CCP	Compte n°	

ARTICLE 5 : DUREE DU CONTRAT

Le présent contrat est conclu pour une durée fixe de : 02 saisons
Il prend effet à dater du : **01 Juillet 2019**

Il expirera le : Fin de saison : **31 mai 2021**

ARTICLE 6 : REGLEMENT INTERIEUR

Un règlement intérieur conforme aux instructions de la Ligue de Football Professionnel précisera la relation de travail entre le club et le joueur.

Le règlement intérieur fait partie intégrante du présent contrat

ARTICLE 8 : DISPOSITIONS DIVERSES

Les litiges ou les contestations pouvant survenir à l'occasion de l'exécution du présent contrat seront résolus à l'amiable entre les deux parties.

A défaut, le différend est soumis par l'une ou l'autre partie à la chambre des résolutions des litiges auprès de la FAF

• Sous peine de nullité, toute modification du présent contrat, devra donner lieu à l'établissement d'un avenant établi dans les mêmes formes que le contrat initial et déposé au siège de la Ligue de Football Professionnel dans les cinq(05) jours ayant suivi sa signature

• Le présent contrat est établi en quatre (04) exemplaires originaux dûment légalisés et adressés impérativement à la Ligue de Football Professionnel pour enregistrement au plus tard dans les cinq(05) jours ayant suivi sa signature.

Fait à Tizi-Ouzou le

L'Analyste Vidéos
(Empreinte et Signature légalisées)
Lu et approuvé

Le Directeur Général club employeur
(Nom et Prénom)
(Cachet et signature légalisé)

Réservé à la LFP

N° d'enregistrement

Validation N° Licence :.....

الملحق رقم 2:كشف الأجر للاعب شبيبة القبائل.

SPA JSK

1, RUE HOUARI BOUMEDIENE TIZI OUZOU

N° ADHERENT 15370991 51

BULLETIN DE PAIE **NOVEMBRE 2019**

MATRICULE: 20190607 NOM: [redacted]

SIT. FAMILIALE: C

FONCTION: JOUEUR PROFESSIONNEL DATE ENT: 30/08/2019

AFFECTATION: N° SS: 882993000833

N° COMPTE:

CODE	LIBELLE	N/BASE	TAUX	GAIN	RETENUE
R030	SALAIRE DE BASE	22,00	0,00	270 000,00	
R610	RETENUE SECU. SLE	270 000,00	9,00		24 300,00
R860	RETENUE IRG	760 100,00	1,00		250 035,00
R750	SALAIRE NON COTISABLE			504 400,00	
			TOTAL	774 400,00	274 335,00

NET A PAYER 500 065,00

Le Directeur Général

N. BENABDERRAHMANE

Société Sportive Amateur Jeunesse Sportive de Kabylie

Direction Générale JSK SPA

الملحق رقم 3: ميزان المراجعة بعد الجرد في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.

SPA JEUNESSE SPORTIVE KABYLIE — **BALANCE GENERALE** — PAGE:1

RUE HOUARI BOUMADIANE — **-copie provisoire**

STADE OUKIL RAMDANE TIZI OUZO — EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES) DEBIT	REOUVERTURE(SOLDES) CREDIT	MVMT DU 01/01/18 AU 31/12/18 DEBIT	MVMT DU 01/01/18 AU 31/12/18 CREDIT	SOLDE AU 31/12/18 DEBIT	SOLDE AU 31/12/18 CREDIT
10	Capital, réserves et assimilés	0,00	741 000 000,00	0,00	0,00		741 000 000,00
11	Report à nouveau	264 117 423,07	0,00	388 584 506,69	0,00	760 002 430,09	
12	Résultat de l'exercice	281 400 406,27	0,00	0,00	281 400 406,27		0,00
16	Emprunts et dettes assimilés	0,00	94 950 000,00	104 327 506,67	71 273 000,00		60 995 493,33
⟵	**CLASSE 1- COMPTES DE CAPITAUX**	**0,00**	**270 775 711,66**	**657 322 113,36**	**388 534 465,27**		**101 068 063,07**
20	Immobilisations incorporelles	108 000,00	0,00	0,00	0,00	108 000,00	
21	Immobilisations corporelles	609 376 161,16	0,00	8 638 761,91	0,00	618 014 923,07	
27	Autres immobilisations financières	10 423 300,00	0,00	0,00	0,00	10 423 300,00	
28	Amortissement des immobilisations	0,00	42 140 456,67	0,00	4 065 102,60		46 577 599,07
⟵	**CLASSE 2- COMPTES D'IMMOBILISATIONS**	779 057 554,55	**0,00**	**8 638 761,91**	**4 065 102,60**	782 520 524,00	
31	Matières premières et fournitures	0,00	0,00	13 177 269,05	13 177 269,05		0,00
38	Achats stockés	0,00	0,00	13 177 269,05	13 177 269,05		0,00
⟵	**CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS**	**0,00**	**0,00**	**26 354 538,09**	**26 354 538,09**		**0,00**
40	Fournisseurs et comptes rattachés	0,00	30 645 040,84	70 533 013,10	130 940 279,76		90 618 722,10
42	Personnel et comptes rattachés	49 530 366,10	0,00	361 767 251,09	400 000 119,90		55 694 445,31
43	Organismes sociaux et comptes rattachés	0,00	112 994 554,77	792 279,41	35 255 036,00		147 457 089,36
44	Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés	0,00	340 701 200,93	4 528 098,36	157 226 760,69		502 399 912,26
45	Groupes et associés	0,00	191 283 356,80	131 660 736,80	160 556 480,00		120 160 080,00
47	Comptes transitoires ou d'attente	40 160 871,19	0,00	16 442 175,50	34 000 000,00	32 606 149,19	
48	Charges ou produits constatés d'avances et provisions	0,00	0,00	5 197 707,69	0,00	5 197 707,69	
⟵	**CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**	**0,00**	**920 719 522,36**	**595 926 991,65**	**920 991 950,15**		**874 734 171,96**
51	Banque, établissements financiers et assimilés	0,00	7 516 553,09	506 322 257,91	428 167 432,36		121 467,24
53	Caisse	954 262,42	0,00	140 422 000,00	142 326 577,01	2 049 284,91	
58	Virements internes	0,00	0,00	47 722 000,00	47 722 000,00		0,00
⟵	**CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**	**0,00**	**6 552 330,57**	**697 736 557,91**	**909 296 409,57**	**1 927 817,67**	
60	Achats consommés	0,00	0,00	14 980 961,91	0,00	14 980 961,91	
61	Services extérieurs	0,00	0,00	6 069 563,22	0,00	6 069 563,22	
62	Autres services extérieurs	0,00	0,00	82 109 732,05	7 901,82	82 095 971,13	
63	Charges de personnel	0,00	0,00	824 407 836,67	1 000 000,00	823 407 836,67	
64	Impôts, taxes et versements assimilés	0,00	0,00	162 397,70	0,00	162 397,70	
65	Autres charges opérationnelles	0,00	0,00	20 480 450,01	0,00	20 480 450,01	
66	Charges financières	0,00	0,00	505 434,01	0,00	505 434,01	
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	0,00	0,00	4 065 102,60	0,00	4 065 102,60	
⟵	**CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES**	**0,00**	**0,00**	**952 820 640,77**	**1 007 901,82**	**951 821 740,95**	
70	Ventes de marchandises et de produits fabriqués, travaux de prestations de services et produits	0,00	0,00	0,00	63 429 710,21		63 429 710,21
74	Subvention d'exploitation	0,00	0,00	0,00	40 000 000,00		40 000 000,00
75	Autres produits opérationnels	0,00	0,00	0,00	396 307 132,00		396 307 132,00
⟵	**CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**499 665 051,09**		**499 665 051,09**
	TOTAL GENERAL	1 403 740 272,70	1 403 740 272,70	2 570 900 471,69	2 570 900 471,69	2 291 525 438,58	2 291 525 438,58

الملحق رقم 4 –1: الميزانية – أصول– في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.

SPA JEUNESSE SPORTIVE KABYLIE

RUE HOUARI BOUMADIANE STADE OUKIL RAMDANE TIZI OUZO — EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

N° D'IDENTIFICATION:001015004791814

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1				
Immobilisations incorporelles		108 000,00	43 200,00	64 800,00	86 400,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		697 800 000,00		697 800 000,00	697 800 000,00
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		120 814 923,07	46 474 399,07	74 340 524,00	69 748 264,69
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		10 423 200,00		10 423 200,00	10 423 200,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**829 146 123,07**	**46 517 599,07**	**782 628 524,00**	**778 057 864,69**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs		72 111 065,46		72 111 065,46	183 998 265,94
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4 968 050,64		4 968 050,64	3 693 512,42
TOTAL ACTIF COURANT		**77 079 116,10**		**77 079 116,10**	**187 691 778,36**
TOTAL GENERAL ACTIF		**906 225 239,17**	**46 517 599,07**	**859 707 640,10**	**965 749 643,05**

Le Directeur Général

N. BENADDERRAHMANE

Société Sportive d'Actionnariat Populaire de Kabylie — Direction Générale -JSK SPA-

الملحق رقم 4-2: الميزانية – خصوم – في 2018/12/31 لنادي شبيبة القبائل.

SPA JEUNESSE SPORTIVE KABYLIE
RUE HOUARI BOUMADIANE STADE OUKIL RAMDANE TIZI OUZO
N° D'IDENTIFICATION:001015004791814

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		741 800 000,00	807 600 000,00
Capital non appelé			-65 800 000,00
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-192 155 895,36	-251 456 465,27
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-700 802 430,06	-314 117 823,07
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-151 158 325,42**	**176 225 711,66**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		60 990 493,13	94 550 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**60 990 493,13**	**94 550 000,00**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		93 218 703,10	34 445 040,64
Impôts		511 305 123,65	354 078 353,96
Autres dettes		342 311 412,67	296 194 693,70
Trésorerie passif		3 040 232,97	10 255 843,09
TOTAL III		**949 875 472,39**	**694 973 931,39**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**859 707 640,10**	**965 749 643,05**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

Le Directeur Général
N. BENABDERRAHMANE

Société Sportive par Actions
Direction Générale
JSK SPA
Jeunesse Sportive de Kabylie

الملحق رقم 5: جدول حسابات النتائج حسب SCF في 2018 /12/31 لنادي شبيبة القبائل.

SPA JEUNESSE SPORTIVE KABYLIE

RUE HOUARI BOUMADIANE STADE OUKIL RAMDANE TIZI OUZO — EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

N° D'IDENTIFICATION:001015004791814

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		63 458 718,21	11 647 657,80
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		40 000 000,00	56 092 199,10
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**103 458 718,21**	**67 739 856,90**
Achats consommés		-14 980 961,91	-1 234 153,83
Services extérieurs et autres consommations		-68 166 394,35	-50 134 917,54
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-83 147 356,26**	**-51 369 071,37**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**20 311 361,95**	**16 370 785,53**
Charges de personnel		-583 497 605,87	-507 884 070,65
Impôts, taxes et versements assimilés		-162 397,70	-87 861,14
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-563 348 641,62**	**-491 601 146,26**
Autres produits opérationnels		396 207 132,88	245 455 453,02
Autres charges opérationnelles		-20 440 850,01	-478,11
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-4 068 102,60	-3 621 600,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-191 650 461,35**	**-249 767 771,35**
Produits financiers			
Charges financières		-505 434,01	-1 688 693,92
VI-RESULTAT FINANCIER		**-505 434,01**	**-1 688 693,92**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-192 155 895,36**	**-251 456 465,27**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**499 665 851,09**	**313 195 309,92**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-691 821 746,45**	**-564 651 775,19**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-192 155 895,36**	**-251 456 465,27**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-192 155 895,36**	**-251 456 465,27**

Le Directeur Général

N. BENABDERRAHMANE

Société Sportive Par Actions – Jeunesse Sportive de Kabylie – Direction Générale -JSK SPA-

الملحق رقم 6: جدول حسابات النتائج في 30 جوان 2018 لنادي أولمبيك ليون.

COMPTE DE RÉSULTAT

(en K€)	Notes	30/06/18	% du C.A.	30/06/17	% du C.A.
Produits des activités	4.1	289 458	100 %	249 950	100 %
Produits des activités (hors contrats joueurs)	4.1	164 178	57 %	198 261	79 %
Achats consommés		-45 341	-16 %	-49 749	-20 %
Charges externes		-33 588	-12 %	-29 865	-12 %
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 976	-2 %	-6 869	-3 %
Charges de personnel	6.2	-115 048	-40 %	-109 173	-44 %
Excédent brut d'exploitation hors contrats joueurs	1.2	-36 775	-13 %	2 605	1 %
Dotations aux amortissements et provisions nettes	8.3	-19 015	-7 %	-17 449	-7 %
Autres produits et charges opérationnels courants		-6 303	-2 %	10 698	4 %
Résultat opérationnel courant hors contrats joueurs		**-62 094**	**-21 %**	**-4 146**	**-2 %**
Produits de cession des contrats joueurs	4.1	125 281	43 %	51 689	21 %
Valeur résiduelle des contrats joueurs	5.1	-14 635	-5 %	-3 269	-1 %
Excédent brut d'exploitation sur contrats joueurs	1.2	110 645	38 %	48 421	19 %
Dotations aux amortissements et provisions nettes	8.3	-23 330	-8 %	-13 687	-5 %
Résultat opérationnel courant sur contrats joueurs		**87 315**	**30 %**	**34 733**	**14 %**
Excédent brut d'exploitation		**73 870**	**26 %**	**51 024**	**20 %**
Résultat opérationnel courant		**25 221**	**9 %**	**30 586**	**12 %**
Autres produits et charges opérationnels non courants					
Résultat opérationnel		25 221	9 %	30 586	12 %
Résultat financier	9.6	-13 302	-5 %	-23 182	-9 %
Résultat avant impôt		11 919	4 %	7 404	3 %
Charge d'impôt	10.1	-3 781	-1 %	-2 455	-1 %
Quote-part de résultat net des entreprises associées		-156		-93	
Résultat net de l'exercice		**7 982**	**3 %**	**4 856**	**2 %**

الملحق رقم 7: الميزانية (أصول) في 30 جوان 2018 لنادي اولمبيك ليون

BILAN ACTIF

Montants nets (en K€)	Notes	30/06/18	30/06/17
Immobilisations incorporelles			
Goodwills	7.1	1 866	1 866
Contrats joueurs	5.3	81 796	47 007
Autres immobilisations incorporelles	7.1	810	686
Immobilisations corporelles	**7.2**	**399 436**	**414 963**
Autres actifs financiers	**9.1**	**3 219**	**2 727**
Créances sur contrats joueurs (part à plus d'un an)	**5.2**	**45 194**	**12 601**
Participations dans les entreprises associées		**338**	**489**
Impôts différés	**10.2**	**5 728**	**8 654**
Actifs non courants		**538 387**	**488 993**
Stocks	**4.3**	**2 154**	**1 892**
Créances clients	**4.2**	**19 581**	**43 898**
Créances sur contrats joueurs (part à moins d'un an)	**5.2 & 9.4**	**43 224**	**39 075**
Autres actifs courants et comptes de régularisation	**4.4 & 9.4**	**12 995**	**20 645**
Trésorerie et équivalents de trésorerie	**9.2 & 9.4**	**9 162**	**19 702**
Actifs courants		**87 116**	**125 212**
Total actif		**625 503**	**614 205**

الملحق رقم 8: الميزانية في 31 ماي 2018 لنادي أرسنال

ARSENAL HOLDINGS LIMITED

BALANCE SHEET
As at 31 May 2018

	Note	Group 2018 £'000	Group 2017 £'000	Company 2018 £'000	Company 2017 £'000
Fixed assets					
Goodwill	9	-	250	-	-
Tangible assets	10	424,806	430,973	-	-
Intangible assets	11	238,245	182,029	-	-
Investments	12	6,194	5,444	30,059	30,059
		669,245	618,696	30,059	30,059
Current assets					
Stock - development properties	13	8,192	12,300	-	-
Stock - retail merchandise		5,501	7,357	-	-
Debtors - due within one year	14	101,220	63,696	117,828	117,443
- due after one year	14	13,554	2,175	-	-
Cash at bank and in hand	15	231,344	180,116	18,138	18,089
		359,811	265,644	135,966	135,532
Creditors: amounts falling due within one year	16	(245,915)	(213,807)	(1,815)	(1,813)
Net current assets		113,896	51,837	134,151	133,719
Total assets less current liabilities		783,141	670,533	164,210	163,778
Creditors: amounts falling due after more than one year	17	(309,991)	(264,162)	(14,974)	(14,566)
Provisions for liabilities	20	(53,234)	(43,003)	-	-
Net assets		419,916	363,368	149,236	149,212
Capital and reserves					
Called up share capital	21	62	62	62	62
Share premium account		29,997	29,997	29,997	29,997
Merger reserve		26,699	26,699	-	-
Profit and loss account		363,158	306,610	119,177	119,153
Shareholders' funds		419,916	363,368	149,236	149,212

The profit for the financial year dealt with in the financial statements of the Group's parent company, Arsenal Holdings Limited, was £24,000 (2017 - £25,000).

These financial statements of Arsenal Holdings Limited (registered number 4250459) were approved and authorised for issue by the Board of Directors on 29 November 2018.

Signed on behalf of the Board of Directors

Sir Chips Keswick
Director

الملحق رقم9: الميزانية (أصول) في 31 ماي 2018 لنادي يوفنتوس

STATEMENT OF FINANCIAL POSITION

Amounts in euros	Note	30/06/2018	30/06/2017	Change
Non-current assets				
Players' registration rights, net	8	330,827,660	301,960,077	28,867,583
Other intangible assets	9	33,668,599	33,436,756	231,843
Intangible assets in progress	10	1,630,644	81,305	1,549,339
Land and buildings	11	132,514,065	135,074,898	(2,560,833)
Other tangible assets	12	28,435,146	24,679,639	3,755,507
Tangible assets in progress	13	1,490,953	4,641,951	(3,150,998)
Investments	14	281,682	199,040	82,642
Non-current financial assets	15	16,190,301	17,381,410	(1,191,109)
Deferred tax assets	16	14,660,017	13,366,472	1,293,545
Receivables due from football clubs for transfer campaigns	17	42,925,371	33,410,912	9,514,459
Other non-current assets	18	3,374,626	3,606,145	(231,519)
Total non-current assets		605,999,064	567,838,605	38,160,459
Current assets				
Inventory	19	5,420,716	3,394,735	2,025,981
Trade receivables	20	29,281,837	36,647,506	(7,365,669)
Trade and other receivables from related parties	56	3,489,837	3,585,193	(95,356)
Receivables due from football clubs for transfer campaigns	17	73,985,784	61,369,643	12,616,141
Other current assets	18	12,423,613	6,631,598	5,792,015
Current financial assets	15	11,926,384	13,171,646	(1,245,262)
Cash and cash equivalents	21	15,335,208	139,996,455	(124,661,247)
Total current assets		151,863,379	264,796,776	(112,933,397)
Advances paid				
Non-current advances		13,283,090	13,436,931	(153,841)
Current advances		1,522,549	1,167,145	355,404
Advances paid, total	22	14,805,639	14,604,076	201,563
Total assets		772,668,082	847,239,457	(74,571,375)

الملحق رقم10: جدول حسابات النتائج لنادي يوفنتوس في 31 ماي 2018

INCOME STATEMENT

Amounts in euros	Note	2017/2018 Financial year	2016/2017 Financial year	Change
Ticket sales	32	56,410,423	57,835,297	(1,424,874)
Television and radio rights and media revenues	33	200,169,142	232,773,784	(32,604,642)
Revenues from sponsorship and advertising	34	86,896,999	74,718,794	12,178,205
Revenues from sales of products and licences	35	27,796,591	19,198,979	8,597,612
Revenues from players' registration rights	36	102,401,466	151,149,536	(48,748,070)
Other revenues	37	30,995,269	27,034,664	3,960,605
Total revenues		504,669,890	562,711,054	(58,041,164)
Purchase of materials, supplies and other consumables	38	(3,464,062)	(2,979,934)	(484,128)
Purchases of products for sale	39	(11,469,144)	(8,290,140)	(3,179,004)
External services	40	(76,943,169)	(66,578,563)	(10,364,606)
Players' wages and technical staff costs	41	(233,319,806)	(235,344,554)	2,024,748
Other personnel	42	(25,683,238)	(26,481,657)	798,419
Expenses from players' registration rights	43	(20,107,143)	(50,492,316)	30,385,173
Other expenses	44	(12,273,621)	(10,524,690)	(1,748,931)
Total operating costs		(383,260,183)	(400,691,854)	17,431,671
Amortisation and write-downs of players' registration rights	45	(107,954,427)	(82,949,776)	(25,004,651)
Amortisation of other tangible and intangible assets	46	(12,525,527)	(9,934,144)	(2,591,383)
Provisions, write-downs and release of funds	47	(2,363,811)	(2,107,849)	(255,962)
Other non-current revenues and expenses		-	350,000	(350,000)
Operating income		(1,434,058)	67,377,431	(68,811,489)
Financial income	48	4,260,740	4,273,061	(12,321)
Financial expenses	49	(11,963,159)	(11,969,140)	5,981
Group's share of results of associates and joint ventures		(886,073)	(1,266,633)	380,560
Income/(loss) before taxes		(10,022,550)	58,414,719	(68,437,269)
Current taxes	50	(8,820,346)	(11,363,921)	2,543,575
Deferred taxes	50	(385,923)	(4,482,874)	4,096,951
Profit/(loss) for the year		(19,228,819)	42,567,924	(61,796,743)
Basic and diluted profit/(loss) per share for the year	51	(0,019)	0,042	(0,061)

الملحق رقم11: تفاصيل عقود اللاعبين للفريق الأول لنادي يوفنتوس في جوان 2018

Details on the First Team and Other professional players are reported below:

Amounts in thousands of euros Player	Historical cost at 30/06/2018	Accumulated amortisation and depreciation at 30/06/2018	Remaining book value at 30/06/2018	Contract term	End of contract
Asamoah Kwadwo	17,136	17,136	-	5 years	30/06/18
Barzagli Andrea	711	711	-	1 year	30/06/19 (a)
Bentancur Colman Rodrigo	12,012	2,402	9,610	5 years	30/06/22
Bernardeschi Federico	39,411	7,882	31,529	5 years	30/06/22
Buffon Gianluigi	52,884	52,884	-	2 years	30/06/18
Chiellini Giorgio	7,730	7,730	-	2 years	30/06/20 (a)
Costa de Souza Douglas	44,616	731	43,885	5 years	30/06/22
Cuadrado Bello Juan Guillermo	19,940	7,121	12,819	4 years	30/06/20
De Sciglio Mattia	12,141	2,428	9,713	5 years	30/06/22
Dybala Paulo Exequiel	41,439	19,232	22,207	5 years	30/06/22
El Mouttaqui Medhi (Benatia)	16,720	6,058	10,662	4 years	30/06/20
Higuain Gonzalo Gerardo	91,296	36,518	54,778	5 years	30/06/21
Khedira Sami	1,300	975	325	4 years	30/06/19
Lichtsteiner Stephan	9,932	9,932	-	2 years	30/06/18
Lobo Silva Alex Sandro	26,275	15,765	10,510	5 years	30/06/20
Mandzukic Mario	23,396	15,313	8,083	3 years	30/06/20
Marchisio Claudio	175	170	5	5 years	30/06/20
Matuidi Blaise	22,926	7,642	15,284	3 years	30/06/20
Pinsoglio Carlo	806	806	-	2 years	30/06/19
Pjanic Miralem	32,778	13,112	19,666	5 years	30/06/21
Rugani Daniele	3,905	2,461	1,444	5 years	30/06/21
Sturaro Stefano	10,602	6,320	4,282	5 years	30/06/21
Szczesny Vojciech	14,056	3,514	10,542	4 years	30/06/21
First Team	502,187	236,843	265,344		

(a) Contracts signed in June 2018 and running from 1 July 2018.

الملحق رقم 12: الأسئلة المستخدمة في المقابلة مع Sahlström وRowbottom

Questions :

Please state your occupational title and give a brief description of your duties, if Appropriate.

1- Do any specific models for valuing players exist ?

2-What are the procedures related to capitalization of football player contracts ?

3- Does UEFA allow capitalization of internal intangible assets (youth players and free agents). Do you know why ?

4- Do you think current accounting procedures provide a true and fair view of clubs' player registrations?

5- What is the appropriate treatment in case of extending the player to hold with the club before the end of the term of his first contract ?

6- Are the Football players' contracts reassessed in the event of signs of 7- fame or improvement in the performance and level of the player?

7- What is the accounting treatment for the impairment of intangible assets (player contracts) resulting from injury or generally low performance ?

8- In the case of the death of a player or an injury that ends his career before the end of his contract, what is the appropriate accounting treatment for this case ?

09- What are the circumstances in which a free player or player from the Youth Academy is restricted to intangible assets?

10- What do you think of the paradigm expenditure for Accounting for soccer players, Is it acceptable accounting ?

11- Looking at how much information each club present in the notes of their respective financial statement, some present each acquired player while others only present a lump sum. Which is better?

12- Does UEFA allow capitalization of internal intangible assets (youth players and free agents) ? Do you know why ?

13- AS the football industry is special , shall not IASB or UEFA introduce a more unified and harmonized accounting system ?

14- What do you think about UEFA's rules and regulations and the Financial Fair Play? And how these regulations would enhance the quality of accounting disclosure for professional clubs ?

15- Do you perceive a need for change to financial reporting in the football industry? If so, please indicate the major areas and form of that change, if appropriate ?

Thank you for your time and cooperation. Your effort is much appreciated. If you have any enquiries, please contact;

Nadjet Benterkia
Univercity of Bouira, Algeria
Email : n.benterkia@univ-bouira.dz
nadjetbenterkia@gmail.com