

المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين كشيء معنوي في النوادي الجزائرية المحترفة

- دراسة حالة نادي وفاق سطيف ESS -

Accounting for football players as an intangible asset in the Algerian professional clubs - the case of ESS Club

ششوي حسنى

جامعة آكلي محمد والحاج - البويرة -

h.chachoua@univ-bouira.dz

نجاهة بن تركية

جامعة آكلي محمد والحاج - البويرة -

n.benterkia@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2019/07/15

تاريخ القبول: 2019/06/25

تاريخ الاستلام: 2019/03/27

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على طرق المحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين بين الواقع العلمي والعملي من خلال عرض طرق التقييم والمحاسبة عن عقود اللاعبين المحترفين كشيء معنوي من منظور النظام المحاسبي المالي، وتقديم مختلف المعالجات المحاسبية فيما يخص هذا النوع من الأصول من الناحية النظرية والتطبيقية وللوصول إلى الأهداف المرجوة تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى نادي وفاق سطيف الناشط في الرابطة المحترفة الأولى.

وخلصت الدراسة إلى أن النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر تقيم لاعبيها وفق نموذج التكلفة ولا تقوم بأي تقييم محاسبي للاعبين كأصول غير ملموسة، مما يؤثر على جودة قوائمها المالية.

كلمات مفتاحية: النظام المحاسبي المالي، عقود اللاعبين، النوادي الرياضية المحترفة، وفاق سطيف.

تصنيف JEL : M49.M40.L83

Abstract:

This paper aims to identify ways of accounting for decades professional players between scientific and practical reality by viewing evaluation methods and accounting for decades professional players such as installing ICH from the perspective of financial accounting system, offer various accounting treatments for this type of Theory and applied asset to reach the desired goals were field study Club level ESS Professional Association activist.

The study concluded that professional sports clubs in Algeria maintains its players according to the cost model and does not restrict its players accounting by as intangible assets, affecting the quality of the financial statements.

Keywords: Financial Accounting System, Player Contracts Acquired, The Sports Business Ventures, ESS.

Jel Classification Codes: M49.M40.L83

1. مقدمة

يعتبر العنصر البشري المتمثل في اللاعبين أهم مكون من مكونات المؤسسات الرياضية المحترفة، حيث يمثل النسبة الأكبر من ممتلكات وموجودات النادي، كما أن وجود اللاعبين داخل النادي يساعدها على تحقيق الميزة التنافسية والتفوق من الناحيتين الاقتصادية والرياضية على حد سواء، ولذا تولي هذه النوادي أهمية كبيرة وتنفق مبالغ خيالية للاستثمار والتعاقد وتكوين اللاعبين.

لكن من الناحية المحاسبية تعتبر اشكالية تقييم وقياس الأصول المعنوية متمثلة في عقود اللاعبين من أبرز المشاكل التي تواجه النوادي المحترفة، هذه الصعوبة نابعة أساسا من خصوصية ومميزات التثبيات المعنوية بشكل عام والعنصر البشري كأصل غير ملموس بشكل خاص، حيث أنه يصعب كثيرا قياس أو تقدير التدفقات المتوقعة الناتجة عنها، وكذا تقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية، والاعتراف بها محاسبيا والافصاح عنها ضمن بنود القوائم المالية، خاصة إذا ما تعلق الأمر بقطاع ذو خصوصية كبيرة في الجزائر وهو قطاع الرياضة المحترفة، حيث يعاني من عدة مشاكل أبرزها غياب المفهوم الحقيقي للاعتراف من الناحية الاقتصادية، المالية والمحاسبية.

1.1 الاشكالية

بناء على ما سبق تبرز الاشكالية الرئيسية والتي يمكن صياغتها كما يلي:

- كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية المتمثلة في عقود اللاعبين وفق النظام المحاسبي المالي في النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر؟

ويمكن تقسيم هذه الاشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المعالجة المحاسبية لعملية التعاقد مع اللاعبين؟
- كيف تتم معالجة عملية التنازل عن عقود اللاعبين محاسبيا؟
- ما هي المعالجة المحاسبية لأجور اللاعبين ومختلف النفقات المتعلقة باللاعبين؟

2.1 الفرضيات

- عند التعاقد مع لاعبين محترفين يتم تسجيلهم ضمن التثبيات المعنوية في الحساب 208؛
- عند التنازل على اللاعبين يتم احتساب نتيجة التنازل بالفرق بين سعر البيع الصافي والقيمة المحاسبية الصافية للأصل عند تاريخ التنازل، ويتم تسجيل عملية التنازل مع الإشارة إلى نتيجة التنازل المحققة؛
- يتم تسجيل كل من أجور اللاعبين ومختلف الأعباء المنفقة على اللاعبين ضمن حسابات المجموعة 6، كأعباء مرتبطة مباشرة بالأصل المحاسبي.

3.1 أهداف الدراسة

- التعريف بعقود اللاعبين المحترفين ومربرات تصنيفها كأصل غير ملموس؛
- تشخيص واقع المعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين من الناحية النظرية والعملية؛
- التعرف على المعالجات المحاسبية لمختلف الأعباء والايادات المتعلقة بالتعاقد و/ أو التنازل على عقود اللاعبين المحترفين.

2. التثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي

1.2 تعريف

جاء تعريف التثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي في المادة 121-2 كما يلي: "التثبيات المعنوية 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 تبيئات معنوية، و ح/ 280 للاهلاك، و ح/ 290 لخسارة القيمة عن التبيئات المعنوية، وعلى العموم قسم النظام المحاسبي المالي التبيئات المعنوية إلى خمس مجموعات جزئية وهي:

- مصاريف تطوير القيم الثابتة ح/ 203؛
- برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/ 204؛
- الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات ح/ 205؛
- فارق الاقتناء **goodwill** ح/ 207؛
- التبيئات المعنوية الأخرى ح/ 208.

2.2 خصائص التبيئات المعنوية

انطلاقاً من تعريف التبيئات المعنوية يمكن استنتاج عدة خصائص لها وهي:

- انعدام وجودها المادي والملموس؛
- امكانية قياس قيمتها؛
- هي أصول غير مالية وغير نقدية؛
- تستخدم في اطار النشاط العادي للمؤسسة.

3.2 شروط الاعتراف بالتبيئات المعنوية

حدد النظام المحاسبي مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في العنصر حتى يتم تصنيفه كتبئيت معنوي، إذ لا يتم الاعتراف بالتبئيت

المعنوي إلا إذا استوفى الشروط التالية: (مصطفى، 2016، صفحة 79)

- امكانية فصله بحيث يكون في استطاعة الوحدة بيعه، تحويله، تأجير؛
- أو أن يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية؛
- استطاعة الوحدة تحقيق شرطان مترامان: احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية، والتقييم الصادق لتكلفة الأصل.

4.2 طرق التقييم والقياس

يتم تقييم التبيئات المعنوية عند الاقتناء بشكل عام بوضع الحساب المعني - الفرعي للحساب 20- مدينا بتكلفة اقتنائه باعتبارها أصلاً ثابتاً، ويقابله في الحساب الدائن حساب الغير أو أحد الحسابات المالية، أو حساب 731، في حالة الجاز هذه التبيئات من طرف المؤسسة نفسها، وتكلفة الاقتناء أو الحيازة محددة حسب نفس القواعد المطبقة على التبيئات العينية . (عاشور، 2013، صفحة 88).

وتسجل التبيئات المعنوية التي تم انجازها داخليا وتم تمييزها بتكلفتها كباقي التبيئات، ومن أمثلتها حقوق الاختراع، وحقوق الاستخدام والعلامات التجارية، أما التبيئات المعنوية التي لا يمكن تمييزها فتسجل في حالة شرائها بالتكلفة وتظهر ضمن التبيئات، أما إذا كانت منجزة داخليا فتسجل كتكاليف عادية، ومن أمثلتها شهرة المحل، والتي تمثل الفرق بين التكلفة المدفوعة لشراء شركة، وقيمة التبيئات المعنوية التي يمكن تمييزها، فهذا النوع من التبيئات المعنوية لا يمكن حيازتها بمفردها بل يجب أن تكون ضمن مجموعة من التبيئات المعنوية أو جزء من قيمة شركة كاملة (عاشور، 2013، الصفحات 89-90).

3. عقود اللاعبين المحترفين ومبررات تصنيفها كتبئيت معنوي.

تعرف عقود اللاعبين المحترفين بأنها أصل غير ملموس قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به للاستفادة منه، حيث يمارس الرياضي عمله من خلال إجراء المباريات وتحقيق الاستعراض وحلب 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 (بوحوص، 2016، صفحة 148).

1.3 شروط الاعتراف بعقود اللاعبين كأصل غير ملموس (تشيء معنوي)

هنالك عدة معايير لتصنيف التشيئات 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، امكانية السيطرة على الأصل، وهذه الشروط المنصوص عليها على وجه الخصوص ضمن المعيار المحاسبي **IAS 38** تنطبق على عقود اللاعبين وذلك للأسباب التالية: (Morrow, 1996, pp. 77-79)

1.1.3 ملكية الأصل: حيث يمتلك النادي حق في الخدمات المتوقعة التي يتوقع من الافراد تقديمها وليس في الأفراد أنفسهم، 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؛

2.1.3 الفوائد الاقتصادية المستقبلية: توفر الأصول فوائد اقتصادية يمكن ربطها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بتوليد التدفقات النقدية المستقبلية الناجمة من وجوده داخل فريقه، وكذلك من المتاجرة به، فكل لاعب في الفريق هو أحد الأصول المنفصلة والمتميزة، حيث يمكن استبدال لاعب بلاعب آخر، كما أن أي لاعب فردي داخل الفريق سيقدم مساهمة متزايدة للمنفعة الاقتصادية المستقبلية؛

3.1.3 يسيطر عليها الكيان: جميع لاعبي كرة القدم، سواء الذين تم الحصول عليهم عن طريق سوق الانتقالات أو المكونين داخل النادي، يتم تسجيلهم من قبل أنديةهم ضمن سجلات الاتحادات الرياضية، وهم ملزمون بالتعاقد نيابة عن النادي الذي يحمل تسجيلهم، وبالتالي تحصل الأندية على المزايا الاقتصادية ويمكن أن تحد من وصول الآخرين إلى تلك المزايا، إذ لا يمكن للاعبين اللعب لأي ناد آخر؛

4.1.3 المعاملات والأحداث السابقة: بالنسبة للاعبين الذين تم شراؤهم في سوق الانتقالات، هناك معاملة سابقة يمكن تحديدها والتي تتيح الوصول إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية، أما اللاعبين 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.

مما سبق يمكن القول بأن المعايير المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والواجب توفرها في العنصر المحاسبي حتى يتم اعتباره تشيئا معنويا تتوفر في عقود اللاعبين المحترفين، من وجهة نظر المحاسبة، وهذا كفيل بالاعتراف بها كأحد أصول المؤسسة وبالتالي اظهارها في قوائمها المالية.

2.3 قياس عقود اللاعبين:

تتضمن التشيئات المعنوية (عقود اللاعبين) في التقرير المالي لنادي كرة القدم النفقات التي تكبدها النادي للحصول على حق استغلال الأداء المهني للاعب (رسوم التسجيل)، وهذه الحقوق نتيجة لاتفاق تعاقدية بين النادي واللاعب، وتبقى ملكا للنادي طوال فترة العقد وبالتالي توفر منافع اقتصادية مستقبلية، فالاستثمار في عقود اللاعبين من طرف أندية كرة القدم يجب أن يتم اهتلاكها (اطفاءها)، عن طريق رسملة المبلغ المدفوع لشراء لاعب كرة القدم من نادي آخر في صفقة تجارية، ويتم قياسها بداية بتكلفة الاقتناء، ويتم قياسها فيما بعد باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويتم اطفائها (اهتلاكها) بشكل منتظم على مدى عمرها الانتاجي (Amelio و Gazzola، 2016، صفحة 108)، والممثل بمدة العقد حيث لا يمكن أن تتجاوز مدة شطب (اطفاء) الموجودات غير الملموسة لخمس سنوات

وفقا للمعايير المحاسبية العالمية، وكذلك لا تتجاوز مدة التعاقد مع اللاعب خمس سنوات وفقا لتعليمات الاتحاد الدولي لكرة القدم (العنزي و نزار حبيب عباس ، 2014، صفحة 173).

3.3. المعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين وفق النظام المحاسبي المالي:

مبلغ عقود الرياضيين يجب أن يظهر في القوائم المالية ضمن بند حيازة عقود الرياضيين، وعادة لا يتم إعادة تقييم عقود الرياضيين رغم ظهور بؤادر 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 الاعارة والتي غالبا ما تكون 6 أشهر، إذا كانت بمقابل تسجل كإيراد للنادي مالك العقد وتسجل كمصروف للنادي المستفيد، أما إذا كانت بدون مقابل فلا يتم تسجيل أي شيء في الناديين، وفي كلتا الحالتين 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 (بوحوص، 2016، صفحة 149).

فرسوم التحويل يتم ادراجها 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 كمصاريف سنوية وبالتالي تقليل ايرادها الخاضع للضريبة، والاضافة هنا انه وعكس الأنواع الأخرى من الأصول التي تفقد قيمتها بمرور الوقت وتمتلك، 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 النوادي الرياضية بصفة عامة مقومة بأقل من قيمتها الحقيقية (Stewart, 2007, p. 102).

وبما أن عقود اللاعبين تتوفر فيها شروط الاعتراف المبدئي كأصل غير ملموس والمنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي فإن المعالجة المحاسبية تكون كما يلي:

1.3.3 عند الحيازة على اللاعب:

XXXX	عقود اللاعبين	205
XXXX	حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	4/5

يتم تسجيل عقد الرياضي المحترف بمبلغ الحيازة الذي يساوي العلاوة المسلمة له ولفريقه المتنازل عنه ومختلف المصاريف المتعلقة بعملية التحويل (أتعاب الوسطاء)، وأيضا النادي الأصلي الأول المكون له ومبلغ رسوم تسجيل العقود.

2.3.3 أجور وأتعاب اللاعبين:

بالنسبة لأجور اللاعبين يمكن النظر إليها على أنها نفقات تتعلق بدورة التشغيل المتعلقة بالأصول (أي اللاعبين أنفسهم)، مثل مصاريف الصيانة والاصلاحات للمصنع والآلات، فيمكن اذن التعامل مع التعويضات الأسبوعية والشهرية التي يتلقاها اللاعبون على أنها نفقات متكررة والتي بدورها 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) (Jain, 2016).

4. المعالجة المحاسبية لعقود اللاعبين في نادي وفاق سطيف.

لتقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي في مجال الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي لعقود اللاعبين المحترفين في البيئة المحاسبية الجزائرية، سنقوم بدراسة ميدانية على أحد نوادي الرابطة المحترفة الأولى وهو نادي وفاق سطيف ESS، واستعراض المعالجة المحاسبية على مستوى النادي ومقارنتها بما تم عرضه في الجانب النظري.

1.4 التعريف بالنادي محل الدراسة:

وفاق سطيف نادي كرة قدم جزائري تأسس سنة 1958 في مدينة سطيف، ويعتبر من أكثر الأندية الجزائرية تتويجا بالألقاب المحلية والخارجية، ولا تنقص خزينة وفاق سطيف حاليا سوى كأس الكاف، وكأس العالم للأندية، ويعتبر وفاق سطيف النادي الجزائري الوحيد المتحصل على الكؤوس والبطولات التالية، الكأس الأفروآسيوية، وكأس رابطة أبطال العرب، وكأس رابطة أبطال أفريقيا بصيغتها القديمة، والجديدة، (كأس أفريقيا للأندية البطة، وبطولة دوري أبطال أفريقيا)، وكأس السوبر الأفريقي، ويعتبر وفاق سطيف النادي الجزائري الأول، الذي تقدم بمشروع الاحتراف، وتحول النادي الهاوي، الى شركة ذات أسهم وذلك ببداية مشجعة بشركة ذات مسؤولية محدودة (Black Wight) للتصدير والاستيراد (<http://wifak-riadhi-staifi.blogspot.com>).

2.4 التسجيل المحاسبي لعملية التعاقد مع اللاعبين:

عند التعاقد مع اللاعبين تتم تسوية المعاملة كأنها عقد عمل عادي محدد المدة، ولا يتم تقييد اللاعبين ضمن بند التثبيات المعنوية، ففي خلال فترة التحويلات الصيفية (الميركاتو)، تعاقد الوفاق مع اللاعب (ن.ر) قادمًا من نادي اتحاد العاصمة قيمة تحرير عقد اللاعب بلغت 25.000.000 دج، وقد تم تسجيل القيد التالي:

		جوان N	
	25.000.000	مشتريات الدراسات والخدمات المؤدات	604
25.000.000		موردو المخزونات والخدمات	401

3.4 التسجيل المحاسبي لإعارة اللاعبين:

يقصد بالإعارة التنازل على اللاعب للعب في نادي آخر قبل نهاية مدة عقده بصفة مؤقتة، ويعقد مكتوب بين النادي المعنوين 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، حيث يحق لكل نادي اعارة لاعبيه لنادي آخر أو استئجار لاعبين من نوادي أخرى.

1.3.4 استئجار لاعب:

قام النادي خلال الموسم الرياضي باستئجار لاعب (ت.ب) من نادي مولودية العلمة بقيمة 2.500.000 دج، لمدة موسم كامل، وسجل القيد التالي:

		جوان N			
	25.000.00	ايجارات	613		
25.000.00		موردو المخزونات والخدمات	401		

2.3.4. اعارة لاعب: تم إعارة اللاعب (ه.ب) بقيمة 1.000.000 دج

		جوان N			
	25.000.00	الزيائن	411		
25.000.00		منتجات عملياتية أخرى	758		

4.4. التسجيل المحاسبي للأجور ومختلف الأعباء المنفقة على اللاعبين

1.4.4.1. الأجور:

تشكل أجور اللاعبين الجزء الأكبر من نفقات النادي، ويتم حساب الأجر الصافي عن طريق طرح الاقتطاعات المتمثلة في الضمان الاجتماعي بنسبة 9 بالمائة والضريبة على الدخل الإجمالي من الأجر القاعدي. وقد تم اختيار كشف أجر أحد اللاعبين، حيث كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

		جولية N			
	675.000	مصاريف المستخدمين	631		
411.762,50		أجور مستحقة	421		
60.750,00		اشتراكاتالضمان الاجتماعي	431		
202.487,50		الدولة ضرائب ورسوم	442		
		//			
	411.762,5	أجور مستحقة	425	421	
219.606,67		تسبيقات على الأجور	427		
192.155,83		اعتراضات على الأجور			

2.4.4.2. المنح والتحفيزات:

يمنح النادي محل الدراسة مجموعة من الحوافز والمنح للاعبين نظير تحقيق نتائج ايجابية في المسابقات المحلية والقارية، وهذه المنح لا تظهر في كشف الاجر لأن النادي يقدمها للاعبين بشكل مستقل عن أجورهم، ولا يتم تقديمها بصفة منتظمة، بل يقدمها في بعض المباريات كحوافز للاعبين من أجل تقديم أحسن أداء ممكن على أرض الميدان.

3.4.4.3. التعويضات:

تشمل التعويضات كل المصاريف الأخرى المنفقة على اللاعبين، حيث تشمل التعويضات في النادي السطايفي كراء الشقق المفروشة للاعبين، وقد بلغت قيمتها 300.000 للسنة، بالإضافة إلى مصاريف النقل والإيواء والإطعام لجميع لاعبيه.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لكل من المنح والتعويضات فتكون بإدراجها ضمن حسابات الأعباء بشكل منفصل عن أجور اللاعبين في الحسابين: ح/ 61 خدمات خارجية، وح/ 62 خدمات خارجية أخرى.

5.4 التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن عقد اللاعب

تم التنازل عن اللاعب (ب.ج) لصالح نادي الشباب السعودي، قبل نهاية مدة عقده والتي كانت مقررة في شهر جوان من السنة المقبلة، وقد كانت قيمة صفقة الانتقال تساوي 350000 دولار، أي ما يعادل 37.556.000 دج وقت إجراء الصفقة، مع الإشارة إلى أن تكلفة تعاقد وفاق سطيف مع اللاعب (ب.ج) قادمة من مولودية وهران كانت صفر دينار لأن اللاعب انتهى عقده مع ناديه السابق، وصار حراً وانتقل إلى وفاق مجانا، أما التسجيل المحاسبي فكان كما يلي:

N /01/05			
37.556.000	بنوك حسابات جارية	512	
37.556.000	منتجات التسيير الجاري	757	

6.4 الإفصاح على عقود اللاعبين ومختلف الحسابات المرتبطة بها.

يتم الإفصاح عن التعاقدات مع اللاعبين وكذا مختلف الأعباء والمصاريف المرتبطة باللاعبين في شكل أجور وتعويضات ضمن جدول حسابات النتائج، ولا وجود لها ضمن بنود الميزانية العمومية للنادي، حيث تشمل التثبيات المعنوية الاسم التجاري للنادي فقط بقيمة 1.200.000.000 دج (الملحق رقم 1).

وبالعودة لجدول حسابات النتائج (الملحق رقم 2)، نلاحظ أن النفقات المتكبدة للتعاقد مع اللاعبين خلال الدورة تم إدراجها ضمن حسابات الأعباء وتحديدًا في الحساب 604: والذي يظهر بقيمة 567.182.160 دج، أما أجور اللاعبين إضافة إلى أجور المسيرين والمدرين والأطباء (الطاقم الفني والإداري للنادي)، فتم إدراجها ضمن الحساب 63 والذي بلغ 436.240.000 دج. أما بقية النفقات المتعلقة باللاعبين في شكل منح وتعويضات فتم إدراجها ضمن الحسابين 61 خدمات خارجية، و 62 خدمات خارجية أخرى.

3.3.3 الإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين:

يتم الإفصاح عن عقود اللاعبين المحترفين في الميزانية العمومية ضمن بند التثبيات المعنوية، مع اظهار المعلومات التالية: (عبله و غربي، 2015، صفحة 514) و (مصطفى، 2016، صفحة 81).

- إجمالي المبلغ الدفترى المرحل ومجمع الاهتلاك وحسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة؛
- مدد الاستخدام أو معدلات الاهتلاك المستعملة وكذا نوع الاهتلاك المطبق؛
- مناصب حساب النتائج التي أدمجت فيها مخصصات الاهتلاكات؛

- مقارنة بين القيم المحاسبية (للفترة n و n-1) في بداية ونهاية الفترة، مع اظهار: موضع خارج الخدمة والخروج، الزيادات والانقاصات الناتجة عن إعادة التقييم، خسائر القيمة، والاهتلاكات المسجلة؛
- عمليات عكس خسائر الانخفاض في القيمة؛
- الالتزامات التعاقدية باقتناء التثبيتات المعنوية (عقود اللاعبين).

5. خاتمة

في ختام هذه الدراسة يمكن القول أن المحاسبة على عقود اللاعبين في نادي وفاق سطيف وكذا في النوادي الرياضية المحترفة في الجزائر لا تخضع للمبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، كما أن الشركات الرياضية في الجزائر بصفة عامة تطبق الأنظمة التقليدية في اعداد قوائمها المالية، وبالتالي تقوم بمعالجة عقود اللاعبين في جدول حسابات النتائج على أنها نفقات ايرادية ضمن التكاليف، ولا يتم الاعتراف بها أو رسملتها ضمن بند التثبيتات المعنوية، وهذا ما ينفي صحة الفرضيات الثلاثة الموضوعة، 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 تبنى هذه السياسة المحاسبية الخاطئة القائمة على تبنى نموذج التكلفة في المحاسبة على عقود اللاعبين المحترفين بدل نموذج الرسملة.

وبناء على نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية نقترح ما يلي :

- اجراء المزيد من الأبحاث والدراسات في مجال محاسبة القطاع الرياضي في الجزائر؛
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع التغيرات الحاصلة في مجال الرياضة المحترفة، ومحاولة إيجاد مشاكل للثغرات الموجودة في هذا القطاع؛
- الاطلاع على تجارب الدول الأخرى التي تتبنى محاسبة خاصة بالقطاع الرياضي، وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

6. قائمة المراجع

- Gazzola, P., & Amelio, S. (2016). *Impairment test in the football team financial repts.* procedia- Social and Behaviaral Science.
<http://wifak-riadhi-staifi.blogspot.com> . (s.d.). Consulté le 02 17, 2019
- Jain, S. (2016, feb 15). *Are top-level football players employees or economic assets for their clubs.* Retrieved from from <https://www.sportskeeda.com/football/are-top-level-football-players-employees-or-economic-assets-for-their-clubs>.
- Morrow, S. (1996). Football players as human assets. Measurement as the critical factor in asset recognition: A case study investigation. (M. U. Ltd, Ed.) *journal of human Resourse Costing & Accounting, 1.*

Stewart, B. (2007). *Sport funding and finanace*. London: routledge.

- بوحنانة عبلة، و يسين سي لاختضر غربي. (2015). مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية. (الجلقة، المحرر) *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية*، 4(8).
- بوشينجي بوحوص. (2016). المعالجة المحاسبية لاستثمارات النوادي الرياضية المحترفة حسب النظام المحاسبي المالي 2010 (مع دراسة حالات كرة القدم). *مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية*، 01.
- سعد علي حمود العنزي، و نزار حبيب عباس . (2014). الاستثمار الاستراتيجي للموارد البشرية في لعبة كرة القدم. الأردن: اليازوري للنشر والتوزيع.
- شناي عبد الكريم وعقاري مصطفى. (2016). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية والمعنوية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 9(2).
- كتوش عاشور. (2013). *المحاسبة العامة* (المجلد الطبعة 02). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

7. ملاحق

الملحق رقم 1: الميزانية الرياضية - أصول - لنادي وفاق سطيف.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION					
				N.I.F	0010190190332059
Désignation de l'entreprise S.S.P.A BLAK EAGLES ZSSETIF					
Activité ACTIVITE SPORTIVE					
Adresse CITE BOUAROUA N°: LOTS 224 SETIF					
Exercice clos le				31/12/N	
BILAN (ACTIF)					
Série G, n°2 (2010)					
ACTIF	N			N - 1	
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	1.200.000.000,00		1.200.000.000,00	1.200.000.000,00	
Immobilisations corporelles					
Terrains	2.000.000.000		2.000.000.000,00		
Bâtiments	29.000.000,00	96.666,67	28.930.333,33		
Autres immobilisations corporelles	100.762.066,28	10.130.833,33	90.613.232,95	9.762.066,28	
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours				3.960.600,00	
Immobilisations financières			3.319.561.566,28		
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT	3.329.789.066,28	10.227.500,00		213.452.666,28	
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	15.000.000,00		15.000.000,00		
Créances et emplois assimilés					
Clients	2.000.000,00		2.000.000,00		
Autres débiteurs	8.000.000,00			3.683.951,71	
Impôts et assimilés				2.209.516,81	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	500.810,00		500.810,00	185.284,12	
TOTAL ACTIF COURANT	25.500.810,00		25.500.810,00	7.541.752,64	
TOTAL GENERAL ACTIF	3.355.289.876,28	10.227.500,00	3.345.062.376,28	1.220.994.418,92	

الملحق رقم 2: جدول حسابات النتائج لنادي وفاق سطيف

COMPTES DE RESULTAT

DESIGNATION	N		N-1	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Vente de marchandises	.	.	.	.
Produit Fabriqués	.	.	.	.
Prestations de services	.	3202443,58	.	11543825,00
Vente de travaux	.	.	.	.
Produits Annexes	.	156155190,62	.	93214416,67
Rabais , remises, ristournes accordées	.	.	.	.
Chiffre d'affaire net des rabais remises et ristou	.	188179634,20	.	104758241,67
Production stockée ou déstockée	.	.	.	.
Production immobilisée	.	.	.	.
Subvention d'exploitation	.	53187500,00	.	23712057,01
I• Production de l'exercice	.	241367134,20	.	128470298,68
Achats de marchandises vendues	.	.	.	.
Matières premiers	2878952,32	.	3179992,57	.
Autres approvisionnements	.	.	.	.
Variation des Stocks	.	.	.	.
Achat d'études et de prestations de services	325587250,00	.	96605100,00	.
Autres consommations	3745326,33	.	1636362,36	.
Sous-traitance Générale	.	.	.	.
SERVICES				
Location	16107207,00	.	6371290,00	.
Entretiens réparation et maintenance	1639553,61	.	79219,05	.
Prime d'assurance	1340745,76	.	312962,07	.
EXTERIEURS				
Personnel extérieur à l'entreprise	11280500,00	.	9491467,50	.
Rémunérations d'intermédiaires et hono	6013498,24	.	510170,24	.
Publicité	24156200,00	.	435070,00	.
Déplacements missions et réception	30632148,58	.	24862771,66	.
Autres services	35836436,54	.	9062666,37	.
Rabais , remises, ristournes obtenus sur services	.	.	.	.
II• Consommations de l'exercice	459217818,38	.	152547071,82	.
III• valeur ajoutée d'exploitation (I - II)	217850684,18	.	24076773,14	.
Charges de personnel	2646302,66	.	2294592,04	.
Impôts et taxes et versements assimilés	370424,46	.	237111,66	.
IV• Excédent brut d'exploitation	220867411,30	.	26608476,84	.
Autres produit opérationnels	-	182451445,78	-	17133000,00
Autres charges opérationnels	11644,44	.	12201504,93	-
Dotations aux amortissements	2689635,00	.	2536900,00	-
Provision	-	.	-	-
Pertes de valeur	-	.	-	-
Repris sur pertes de valeur et Provision	-	.	-	-
V• Résultat opérationnels	41117244,96	.	24213881,77	-
Produit financiers	-	7916,78	-	69751,67
Charges financiers	441370,73	.	6031406,15	.
VI • Résultat financier	433453,95	.	5961654,48	.
VII • Résultat ordinaire (V + VI)	-	.	-	.
Eléments extraordinaires (produit)	-	.	-	.
Eléments extraordinaires (charges)	4298762,40	.	-	.
VIII • Résultat extraordinaire	4298762,40	.	-	.
Impôts exigibles sur résultats	-	.	-	.
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaire	-	.	-	.
IX – RESULTAT DE L'EXERCICE	45849461,31	.	30175536,25	.