

# بررسی موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران

مرتضی سلیمانی<sup>۱</sup>

بهنام گیلانی نیا<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۳/۷/۲۷

تاریخ پذیرش مقاله: ۱۳۹۳/۱۲/۱۶

با توجه به اینکه صورت های مالی باشگاه های فوتبال حرفه ای و مطرح بین المللی با استفاده از رویکرد حسابداری منابع انسانی تهیه می گردد، سعی شده با مطالعه پژوهش ها و صورت های مالی ارائه شده، این رویکرد و روش های متداول گزارشگری با استفاده از این رویکرد را معرفی نماییم. بدیهی است که از این طریق می توان تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورت های مالی باشگاه های فوتبال ایرانی را با محاسن این روش های تهیه گزارش مالی آشنا نمود. هدف دیگر این پژوهش، شناسایی و بررسی موانع اجرا و پیاده سازی روش های مذکور در تهیه صورت های مالی باشگاه های فوتبال ایران می باشد.

روش این تحقیق، توصیفی- تحلیلی و نوع تحقیق از نظر هدف، کاربردی می باشد. پس از مطالعه پیشینه تحقیق و نیز مصاحبه حضوری با متخصصان و اساتید حسابداری و نیز مدیران عامل و مدیران مالی باشگاه های فوتبال داخلی، با موارد عدم اجرا و پیاده سازی موثر در باشگاه های فوتبال ایران شناسایی گردید، سپس با استفاده از مدل های رایج در تحلیل عاملی اکتشافی، عوامل و معیارهای موثر، استخراج و به سه دسته کلی عوامل داخلی، بیرونی خرد و بیرونی کلان طبقه بندی شدند. در مرحله بعد، مدلی در قالب معادله ساختاری<sup>۳</sup> بر مبنای سه دسته کلی عوامل فوق و معیار های موثر بر هر یک، طراحی و سه فرضیه متصور شد. در ادامه، با استفاده از نرم افزار

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات گیلان (نویسنده مسئول)

E-mail: Mosoleimani27@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رشت

لیزریل<sup>۱</sup> به روش تحلیل عامل تأییدی، مدل طراحی شده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مورد تأیید واقع شد. در پایان، با استفاده از آزمون فریدمن، هر یک از عوامل و معیارهای تأثیرگذار بر آنها به ترتیب عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و داخلی رتبه بندی گردیدند.

**واژگان کلیدی:** حسابداری منابع انسانی، صورت های مالی باشگاه های فوتبال، حسابداری بازیکنان فوتبال و دارایی نامشهود

---

<sup>۱</sup> Lisrel

## مقدمه

امروزه ورزش در جوامع جهانی، از یک پدیده اجتماعی در جهت سلامت عمومی به یک صنعت با گردش اقتصادی بالا و توانمندی‌ها و جذابیت فراوان تبدیل گردیده است. سود مرکب ۲۰ باشگاه ۴ بیلیون پوند برای اولین بار در سال مالی ۲۰۰۹/۱۰ رسید و با جمع ۴/۳ بیلیون پوند ۸ درصد نسبت به سال گذشته رشد نمود (دلویت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). این صنعت علیرغم شباهت به صنایع دیگر، دارای مشخصات خاص خود می‌باشد. حسابداری یک روش برای نشان دادن پتانسیل تجارت، به ذینفعان، مانند بستانکاران، پشتیبان‌ها و هواداران و غیره است (مارو<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹:۱۵۸). بنابراین، اگر صورت‌های مالی متناسب فعالیت‌های مالی باشگاه‌های ورزشی تهیه نگردد، عدم ارائه گزارشهای مناسب و در نتیجه گمراهی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را موجب می‌گردد. امروزه، صورت‌های مالی در باشگاه‌های بین‌المللی با استفاده از استانداردها و معیارهای حسابداری منابع انسانی اعم از روش‌های طبقه‌بندی، ارزش‌گذاری و مستهلک کردن تهیه می‌گردد. حساب‌بازیکنان طبق استانداردهای گزارشگری مالی شماره ده<sup>۳</sup>، سرمایه‌ای شده و طی مدت قرارداد مستهلک می‌گردند (صورت‌های مالی باشگاه اورتون: ۲۰۱۲، ۱۸). در این پژوهش سعی بر آن است تا با مطالعه روش‌های متداول حسابداری منابع انسانی و نیز با توجه به کاربردها و استفاده از این استانداردها و معیارها و روش‌ها در باشگاه‌های فوتبال بین‌المللی، به شناسایی عوامل عدم اجرای این روش‌ها و معیارها و مدل‌ها در باشگاه‌های داخلی دست یابیم. گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی یکی از وظایف حسابداری در موسسات گوناگون می‌باشد که بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تأثیر به‌سزایی دارد. شاید صورت‌های مالی از جهت شکل و فرم در موسسات گوناگون مشابه و حتی یکی باشند، ولی همواره طبقه‌بندی حساب‌ها و سرفصل حساب‌ها در موسسات گوناگون با توجه به نوع فعالیت و صنعت دچار تغییرات اساسی می‌گردد. در فضای اقتصاد کنونی جهان فعالیت و صنایع مختلفی وجود دارند؛ صنایعی مانند خودروسازی، نساجی، مواد غذایی و غیره، ولی با تغییر در عرصه مختلف اجتماعی و اقتصادی کشورها صنایع جدیدی نیز شکل گرفته است. یکی از صنایع جدید که

---

1 Deloitte

2 S.morrow

3 FRS10

گردش اقتصادی قابل توجهی را به خود اختصاص داده، ورزش می باشد. صنعت ورزش که در رأس آن باشگاه های ورزشی قرار دارند، از طرف دولت ها و افراد جوامع مورد توجه فراوان قرار گرفته است. حسابداری به عنوان دانش مرتبط با اقتصاد باید در جهت گزارشگری متناسب با تغییرات صنایع مختلف فعال در فضای اقتصادی دچار تغییرات گردد. بررسی روش و سیستم های حسابداری متناسب با فعالیت های آنها بسیار پر اهمیت می باشد. همچنین، در باشگاه های ورزشی همواره هزینه های فراوانی صرف عقد و ثبت قرارداد بازیکنان می گردد. باشگاه ها همواره به دنبال کسب موفقیت در میادین ورزشی می باشند تا منابع اقتصادی هر چه بیشتری برای آنها فراهم گردد. بنابراین، پر اهمیت ترین دارایی باشگاه های ورزشی، نیروی انسانی می باشد و باید مبالغ پرداخت شده بابت جذب بازیکنان در باشگاه ها- که قسمت اعظمی از پرداخت های باشگاه های فوتبال را شامل می گردد- به عنوان یک دارایی شناسایی گردد. بنابراین، اگر صورت های مالی متناسب فعالیت های مالی باشگاه های ورزشی تهیه نگردد، عدم ارائه گزارش های مناسب و در نتیجه گمراهی استفاده کنندگان از صورت های مالی را در پی دارد. امروزه صورت های مالی در باشگاه های بین المللی با استفاده از استانداردها و معیارهای حسابداری منابع انسانی اعم از روش های طبقه بندی، ارزش گذاری و مستهلک کردن تهیه می گردد.

مطالعه حاضر به یکی از مقولات جدید کاربردهای حسابداری و با هدفی کاربردی می پردازد؛ بدان معنی که نتایج این پژوهش بتواند مورد استفاده هرچه بهتر مدیران عرصه ورزش در سطوح مختلف اعم از مدیران ارشد وزارت ورزش و جوانان، فدراسیون و نیز مدیران عامل و مسئولان مالی باشگاه های فوتبال قرار گیرد. گزارشگری واحدهای اقتصادی برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی به دلیل تاثیرگذاری بر تصمیم گیری آنها دارای اهمیت می باشد. اگر صورت های مالی مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری و مطابق نوع فعالیت های مالی موسسات تهیه نگردد، در نهایت موجب گمراهی استفاده کنندگان از صورت های مالی خواهد شد. از جهت دیگر امید است تحقیق در این عرصه، آغازگر تحقیقات گسترده و همچنین تهیه استانداردهای حسابداری منابع انسانی در ایران گردد. به علاوه، تغییر در نوع نگرش مدیریتی به سازمان و بوجود آمدن موسساتی از نوع سازمان های انسانگرا (رنسیس لیکرت)<sup>1</sup> که در آنها دیگر شاهد ماشین آلات و

---

1 R. likret

تجهیزات گرانها نخواهیم بود، بلکه استفاده از توانمندی های تخصصی موجب ایجاد منافع آتی برای آنها می گردد، بر اهمیت پژوهش در عرصه حسابداری منابع انسانی می افزاید.

یکی از صنایعی که در آن سازمان هایی با مشخصات فوق حضور فعال دارند، صنعت ورزشی می باشد. بدنبال دیگر، باشگاه های ورزشی را می توان در رأس هرم صنعت ورزش قرار داد که از محل جذب منابع انسانی یعنی بازیکنان به دنبال موفقیت در میادین ورزشی هستند و متعاقباً با جذب هواداران و پشتیبانی های مالی بیشتر، فروش بازیکنان جذب شده با قیمت های بالاتر و ارائه خدمات ورزشی به عموم جامعه، منابع مالی را کسب می نمایند. با توجه به تنوع فعالیت های یاد شده، یکی از مهمترین کاربردهای حسابداری منابع انسانی در باشگاه های ورزشی می باشد. در حال حاضر، سازمان هایی که نظارت بر فعالیت های باشگاه های فوتبال را در سطح جهان بر عهده دارند، اهمیت فراوانی برای گزارشگری مالی باشگاه ها در کنار عوامل غیر مالی قائل گردیده اند؛ به طوری که در اعطای سهمیه باشگاه های شرکت کننده به هر کشور در مسابقات لیگ باشگاه های آسیا امتیاز بالایی را به آن اختصاص داده اند. بنابراین، عدم تهیه صورت های مالی مطابق استانداردهای بین المللی و رایج جهانی همواره در سال های گذشته موجب کسر امتیاز از فدراسیون فوتبال کشورها گردیده که این کسر امتیاز و حتی سهمیه باشگاه های شرکت کننده، گریبان گیر فدراسیون فوتبال ایران نیز بوده است. این مطلب بر اهمیت نتایج این تحقیق می افزاید که به دلیل مطالعه یک مسئله مهم و رفع آن در باشگاه های فوتبال به عنوان تحقیقی کاربردی طبقه بندی می گردد.

از سال ۱۹۶۱ تا ۱۹۶۷ رنسیس لیکرت در دانشگاه میشیگان مطالعاتی با موضوعات حسابداری منابع انسانی و روانشناسی سازمان را آغاز نمود. در سال ۱۹۸۶ گروهی دیگر شامل برومت<sup>۱</sup>، پل<sup>۲</sup> و فلیم هولتز<sup>۳</sup> که دانشجوی دکتری بودند پروژه تحقیقاتی خود را بر طراحی و رشد متدهای حسابداری منابع انسانی متمرکز نمودند. در سال ۱۹۶۹ فلیم هولتز در دوره دکترای خود مطالعاتی را به حسابداری منابع انسانی اختصاص داد و درباره

---

1 R. Lee Brummet

2 William C. Pyle

3 Eric Flamholtz

بهبود تئوری های خاص ارزش گذاری در سازمان و ارزیابی منابع انسانی تحقیق کرد. فلیم هولتز در مطالعات خود بر ابزارهای تحصیل، بهبود و شناسایی استفاده از منابع انسانی متمرکز شد.

در این سال ها، مطالعه و بهبود روش ها فقط در مطالعات دانشگاهی متمرکز بود. که آثاری از ساکن<sup>۱</sup>، فلیم هولتز و بولن<sup>۲</sup> (۱۹۸۹)، فلیم هولتز، بولن و هوا<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) و فلیم هولتز، کانن - ناراسیمهان<sup>۴</sup> و بولن (۲۰۰۴) بجامانده است (بولن، ۲۰۰۹: ۳). مارو<sup>۵</sup> در سال (۱۹۹۶-۱۹۹۷) بازیکنان فوتبال در انگلستان را به عنوان دارایی قلمداد کرد و اهمیت اندازه گیری آنها به عنوان یک عامل مهم بررسی نمود. گوسانزو و تور<sup>۶</sup> (۲۰۰۶) در بررسی خود از نظر ۷۹ نفر از افرادی که با لیگ فوتبال استرالیا در ارتباط بودند و ۵۸ نفر از حسابداران و دانشگاهیان حسابداری برای ارزیابی اینکه آیا ارزش بازیکنان در ترازنامه یک ایده قابل قبول در نظر گرفته شود، بهره گرفتند (بولن، ۲۰۰۹: ۹).

### **روش های متداول گزارشگری در باشگاه های فوتبال بین المللی:**

منظور از روش های متداول گزارشگری، تهیه صورت های مالی مطابق با استاندارد های حسابداری منابع انسانی می باشد که در باشگاه های بین المللی و مطرح دنیا مطابق آنها اقدام به تهیه صورت های مالی می گردد. بدیهی است که بازیکنان فوتبال به منظور کسب منافع اقتصادی در آینده توسط باشگاه های فوتبال جذب می شوند. منافی که از قراردادهای منعقد شده با آنها حاصل می شوند، سهم نامشهودی از موفقیت باشگاه فوتبال را تشکیل می دهند. بازیکنانی که این قراردادها را منعقد می کنند، نمی توانند باشگاه را ترک کنند یا بدون اجازه باشگاه به بازی در باشگاه های دیگر بپردازند. بر این اساس، بازیکنان فوتبال معیارها و شرایط لازم را به منظور طبقه بندی شدن در سرفصل دارایی ها و انعکاس در صورت های مالی باشگاه ها فوتبال را دارند (میچه

---

1 Sackmann

2 Flamholtz & Bulle

3 Hua

4 Kannan-Narasimhan

5 S.morrow

6 Gusenzow and Tower

و ورما<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹:۶). بنابراین مطابق استانداردهای گزارشگری شماره ده، هزینه های جذب بازیکنان سرمایه ای شده و طی زمان قرارداد مستهلک می شوند. در ادامه، به تعدادی از روش های رایج و کاربردی ارزش گذاری منابع انسانی و بازیکنان فوتبال در باشگاه های فوتبال بین المللی اشاره می گردد.

## مدل فلیم هولتز<sup>۲</sup>

این مدل به تغییر شکل کارکنان در داخل سازمان توجه دارد؛ یعنی، فرض شود که فرد طی زمان عهده دار مشاغل مختلف در یک سازمان است. این وظایف، مانع الجمع هستند و فرض می شود که موقعیت های خدمتی در طی یک دوره زمانی را با در نظر گرفتن احتمالات می توان تخمین زد. در این مدل فرض می شود که برای هر فرد می توان دوره ای را پیش بینی کرد که طی آن انتظار می رود وی در یک موقعیت خدمتی معین باقی بماند و در سازمان خدمت کند. این دوره، "دوره خدمت مورد انتظار" تعریف می شود. یک وضعیت خدمتی در موقعیتی فرض می شود که انتظار می رود فرد در آن مدت به سازمان خدمت ارائه کند. در این مدل که برای جذب بازیکنان جوان روش دوم جذب طراحی گردیده تمام هزینه های آموزش مرتبط به یک تیم جوانان کنترل و نگهداری می شود. به عنوان مثال، مدل سرمایه گذاری منابع انسانی مورد استفاده در باشگاه های فوتبال به شکل زیر می باشد: (فلیم هولتز، ۱۹۷۴: ۸۱)

جدول ۱: نحوه ارزش گذاری بازیکنان در تیم جوانان

| هزینه ها (طی سال یک تیم جوانان) |      |      |      |         |
|---------------------------------|------|------|------|---------|
| ۲۰۰۲                            | ۲۰۰۱ | ۲۰۰۰ | ۱۹۹۹ |         |
| ۶۰۰۰                            | ۷۰۰۰ | ۶۰۰۰ | ۵۵۰۰ | استخدام |
| ۵۰۰۰                            | ۵۵۰۰ | ۵۵۰۰ | ۴۰۰۰ | داوری   |
| ۷۰۰۰                            | ۷۵۰۰ | ۶۰۰۰ | ۵۵۰۰ | مسافرت  |
| ۲۰۰۰                            | ۲۵۰۰ | ۱۵۰۰ | ۱۵۰۰ | خوراک   |
| ۲۵۰۰                            | ۳۰۰۰ | ۲۰۰۰ | ۲۰۰۰ | اقامت   |
| ۴۵۰۰                            | ۵۰۰۰ | ۴۰۰۰ | ۴۰۰۰ | آموزش   |

1 Michie & verma

2 Eric Flamholtz

|                          |       |       |       |       |
|--------------------------|-------|-------|-------|-------|
| مواد                     | ۳۰۰۰  | ۳۵۰۰  | ۴۰۰۰  | ۳۵۰۰  |
| جمع                      | ۲۵۵۰۰ | ۲۸۵۰۰ | ۳۴۵۰۰ | ۳۰۵۰۰ |
| تعداد بازیکنان           | ۲۰    | ۲۱    | ۲۴    | ۲۱    |
| میانگین هزینه / بازیکنان | ۱۲۷۵  | ۱۳۵۷  | ۱۴۳۷  | ۱۴۵۲  |

جمع هزینه آموزش یک بازیکن در تیم جوانان طی سال‌های ۱۹۹۹-۲۰۰۲ به عنوان مبلغ قرارداد بازیکن حرفه ای در پایان سال ۲۰۰۲ برابر است با:

$$۱۲۷۵+۱۳۷۵+۱۴۳۷+۱۴۵۲=۵۵۲۱$$

در این پژوهش سه سوال به شرح زیر مطرح گردیده است:

- آیا عوامل داخلی بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال داخلی تاثیرگذار می باشد؟
- آیا عوامل بیرونی خرد بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال داخلی تاثیرگذار می باشد؟
- آیا عوامل بیرونی کلان بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال داخلی تاثیرگذار می باشد؟

بر مبنای سوالات فوق، فرضیه های زیر در نظر گرفته شده است:

فرضیه اول) عوامل داخلی بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران تاثیرگذار می باشد.

فرضیه دوم) عوامل بیرونی خرد بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران اثرگذار می باشد.

فرضیه سوم) عوامل بیرونی کلان بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران اثرگذار می باشد.



عوامل و متغیرهای مورد بررسی در این تحقیق که بر موانع اجرا و پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران تأثیرگذارند، به سه دسته کلی طبقه بندی شده اند:

**الف) عوامل داخلی:** به مجموعه عواملی اطلاق می گردد که تنها به شرایط و محیط داخلی باشگاه های فوتبال ایران مربوط می شود.

**ب) عوامل بیرونی خرد:** به مجموعه از قوانین و مقررات و استانداردهای تدوین و تهیه گزارشگری حسابداری منابع انسانی در جامعه حرفه حسابداری در ایران منحصر می باشد.

**ج) عوامل بیرونی کلان:** به آن دسته از عوامل اطلاق می گردد که به فضای اقتصادی کلان جامعه مربوط اند و در حوزه قوانین و مقررات کشور و ضوابط اجرایی این قوانین کلان قرار می گیرند.

بدیهی است که هر یک از عوامل فوق، تحت تأثیر متغیرهایی قرار دارند که با توجه به پیشینه تحقیقات موجود، متغیرهایی شناسایی شده اند. این متغیرها در مرحله اول تحقیق با مصاحبه اولیه از صاحب نظران و افراد برجسته در جامعه آماری مورد مطالعه، تعیین شده اند. بدین ترتیب، متغیرهای شناخته شده موثر بر سه عامل فوق به شرح زیر می باشد:

#### **الف) متغیرهای مؤثر بر عوامل داخلی**

عدم سودهی باشگاه های فوتبال

با توجه به اینکه عموماً باشگاه های فوتبال در ایران زیانده و همواره به بودجه دولت وابسته می باشد، سرمایه گذاران و بخش خصوصی کمتر برای ورود به این عرصه نشان می دهند. بنابراین مالکیت دولتی و شرکت های دولتی اقدام به تهیه صورت های مالی مطابق استاندارد های بین المللی نمی نمایند و این عامل را می توان یکی از موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری در باشگاه های فوتبال ایران دانست.

عدم اعتقاد مدیران به تغییر در رویه های گزارشگری مالی در باشگاه های فوتبال ایران:

همواره مدیران در تهیه صورت های مالی هر سازمانی دخیل می باشند. تهیه صورت های مالی و مسئولیت تهیه آنها همواره به عهده مدیران آن سازمان می باشد. حال اگر مدیران یک سازمان اعتقادی به اعمال روش ها و روندهای تهیه صورت های مالی متناسب با نوع فعالیت سازمان خود نداشته باشند، اعمال روش مناسب که با استانداردهای حسابداری مطابقت نماید غیر ممکن می باشد. این متغیر نیز به عنوان یک عامل موثر در تحقیق شناسایی و ارزیابی گردید.

### عقد قراردادهای کوتاه مدت

مطابق استانداردهای گزارشگری شماره ۱۰، سرمایه ای کردن هزینه جذب بازیکنان و طبقه بندی آنها در دارایی و ترازنامه و به دنبال آن مستهلک کردن این دارایی در مدت زمان قرارداد توصیه می شود. از جهتی دیگر، مطابق همین روش، نگرش مدیران باشگاه های بین المللی بر این است که با ایجاد مشوق هایی همانند پاداش ها و بالا رفتن مبلغ قرارداد در صورت داشتن پیشنهاد باشگاهی دیگر با قیمتی بیشتر از ارزش قرارداد کنونی، می توان موجبات رشد فنی بازیکنان تیم را فراهم آورد. با اجرایی شدن این روش که با اصول حسابداری استوار است، می توان موجبات موفقیت تیم را در رقابت ها فراهم آورد. هم اکنون به نظر می رسد بیشتر قراردادهای بازیکنان فوتبال در باشگاه های داخلی در سطح لیگ حرفه ای یکساله و حتی کمتر از یک فصل می باشد. این متغیر نیز بر عوامل داخلی موثر شناسایی گردید.

عدم آگاهی مدیران مالی و تهیه کنندگان صورت های مالی در باشگاه های فوتبال:

مطابق پیشینه ذکر شده، یکی از معیارهای شناخته شده در موانع استفاده استانداردهای حسابداری منابع انسانی در جامعه حسابداری ایران، عدم آگاهی از استانداردها، روش ها و معیارهای حسابداری منابع انسانی می باشد.

بی توجهی به تیم های رده های سنی و پایه

طبق روش ارزش گذاری ارائه شده توسط فلیم هولتس که پیشتر ارائه گردید، نداشتن تیم هایی در رده های سنی پایین و جوانان هم موجب عدم استفاده کاربردی این روش می شود و هم در چرخش و ساختن بازیکنانی

با قابلیت فنی مناسب شاغل در باشگاه های فوتبال خلل ایجاد می نماید که به نوبه خود کاستن از ارزش دارایی های باشگاه ها و جذابیت دیدارهای فوتبال و به دنبال آن کاهش سودآوری باشگاه ها را در پی دارد.

### **عدم انتصاب مدیران دارای صلاحیت**

بی تردید، مدیریت هر سازمانی، قابلیت های فنی خاص موضوع فعالیت های آن سازمان را می طلبد، حال آنکه همواره انتصاب مدیران در باشگاه های فوتبال در ایران و جهان دارای حواشی فراوان است. به نظر می رسد انتصاب مدیران فاقد صلاحیت در باشگاه های فوتبال موجب عدم موفقیت باشگاه های فوتبال در عرصه های ورزشی و متعاقب آن در عرصه اقتصادی و تامین منابع مالی می گردد. این متغیر در حوزه عوامل داخلی موثر شناخته شد و مورد ارزیابی قرار گرفت.

### **ب) متغیر های مؤثر بر عوامل بیرونی خرد**

#### **عدم تدوین استانداردهای حسابداری منابع انسانی از سوی سازمان حسابرسی**

سازمان حسابرسی با درک اینکه حسابداری منابع انسانی، کاربردهایی در جامعه اقتصادی به خصوص در سازمان های انسان گرا دارد، می تواند اقدام به تدوین استانداردهای خاص حسابداری منابع انسانی نماید تا از این طریق موجبات اجرای حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال را فراهم آورد.

#### **عدم تدوین قوانین و مقررات الزام آور از سوی مدیران فدراسیون فوتبال و یا وزارت ورزش و جوانان**

برای تدوین استانداردهای حسابداری منابع انسانی در سازمان حسابرسی، تدوین قوانین الزام آوری از سوی مدیران وزارت ورزش و جوانان، فدراسیون فوتبال و سازمان لیگ در اجرایی شدن آن استانداردها مؤثر می باشد. مضاعف بر اینکه باید قوانینی وضع گردد که روش های گزارشگری و تهیه صورت های مالی باشگاه های داخلی را با روش های متداول گزارشگری در باشگاه های بین المللی همانند سازی نمایند و زمینه رعایت این الزامات و استانداردهای پاسخگویی مناسب به بازرسان بین المللی را فراهم آورند. ارزیابی بازرسان سازمان های بین المللی مانند کنفدراسیون فوتبال آسیا از باشگاه های داخلی از بعد مالی یکی از معیارهای پر اهمیت جهت اختصاص سهمیه به باشگاه های کشورهای آسیایی در رقابت های جام باشگاه های آسیا می باشد.

## عدم آموزش و تحقیقات در عرصه حسابداری منابع انسانی در دانشگاه ها و مراکز تحقیقاتی

در نتایج تحقیقات صورت گرفته، عدم آموزش به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر موانع اجرای حسابداری منابع انسانی شناخته شده است؛ چنان که یکی از علل اصلی ناآگاهی مدیران مالی و تهیه کنندگان صورت های مالی باشگاه های فوتبال را می توان در عدم آموزش حسابداری منابع انسانی در دانشگاه ها دانست (عبداللهی، ۱۳۸۶-۸۷).

## کمبود افراد متخصص در اجرای حسابداری منابع انسانی

همواره در اجرای هر روش و روند جدید در سازمان نیاز به افرادی متخصص و دارای دانش لازم می باشد. با توجه به اینکه روش های تهیه صورت های مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری منابع انسانی رایج نمی باشد، لازمه اجرایی شدن این استاندارد ها وجود کارکنان متخصص در سازمان های مربوطه است.

## ج) متغیرهای مؤثر بر عوامل بیرونی کلان

این نوع عوامل بیشتر بر مشخصات اقتصادی و قوانین کلان جامعه ایران تأکید دارد که بر عملکرد باشگاه های داخلی مؤثر می باشند. این متغیرها که موجب تمایز باشگاه های داخلی و بین المللی می شوند، ریشه در قوانین و ضمانت اجرای آنها و شرایط اقتصاد کلان جامعه ایران دارند. متغیرهای مؤثر بر عوامل داخلی شناسایی شده به شرح زیر می باشند:

## مالکیت دولتی و اتکا به بودجه دولت در باشگاه های ایران

در باشگاه های داخلی عموماً مالکیت و تأمین مالی توسط دولت صورت می گیرد، حال آنکه در باشگاه های بین المللی، مالکیت متعلق به افرادی خاص یا طرفداران می باشد. این اتکا به بودجه دولتی، بازدارنده باشگاه های داخلی از تلاش برای یافتن منابع مالی جدید و فعالیت های متنوع اقتصادی می باشد. تا زمانی که باشگاه های ایرانی به صورت دولتی مدیریت می شوند، تغییر در شیوه های گزارشگری به روش های متداول و مطابق استانداردهای بین المللی در باشگاه های فوتبال ایران ممکن به نظر نمی رسد.

## نقص یا فقدان ضمانت اجرایی قوانین موجود

پیرو مصاحبه اولیه با مدیران عامل بعضی از باشگاه های فوتبال، یکی از عوامل مؤثر در سودده نبودن و وجوه افتراق با باشگاه های بین المللی را باید در نقص یا فقدان ضمانت اجرایی قوانین اقتصادی دانست. یکی از این قوانین که به آن بیش از همه پرداخته شده، قانون حق کپی رایت و پرداخت نشدن حق پخش تلویزیونی می باشد. وجود این متغیر موجب عدم دستیابی منابع عظیم مالی برای باشگاه های داخلی دانسته می شود که می تواند مانع بزرگی در جهت خصوصی شدن مالکیت و کاهش اتکا به بودجه دولت باشد.

در این پژوهش سعی بر آن است تا روش های متداول حسابداری منابع انسانی و نیز کاربردها و استفاده از این استانداردها، معیارها و روش ها در باشگاه های بین المللی به تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورت های مالی معرفی شود و عوامل عدم اجرای این روش ها، معیارها و مدل ها در باشگاه های داخلی شناسایی گردد.

## روش شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این تحقیق، توصیفی-تحلیلی و نوع تحقیق از نظر هدف، کاربردی است. ابزارهای جمع آوری اطلاعات از جامعه آماری، پرسشنامه می باشد. در این پژوهش، ابتدا ادبیات موضوع بر اساس مساله بیان شده بررسی شد. سپس متغیرهای اصلی تحقیق شناسایی و با شرایط موجود باشگاه های فوتبال ایران تطبیق داده شد. داده های مورد نیاز برای سنجش و اندازه گیری متغیرهای تحقیق به وسیله پرسشنامه و به صورت میدانی جمع آوری گردید. سپس این داده ها، تبدیل به امتیازات مربوط شد و برای تجزیه و تحلیل با استفاده از روش تحلیل عاملی اکتشافی، عوامل اساسی مؤثر بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران از کل سئوالات مطرح شده، کشف و استخراج گردید. سپس عوامل کشف شده با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی به اثبات رسیدند و با استفاده از نرم افزار SPSS و LISEREL 8.53 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. تحلیل عاملی تکنیکی است که کاهش تعداد زیادی از متغیرهای وابسته به هم را به صورت تعداد کوچکتری از ابعاد پنهان یا مکنون امکان پذیر می سازد (هومن، ۱۳۸۰: ۳۶۷).

جامعه آماری این تحقیق شامل همه مدیران عامل، مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان کلیه باشگاه های شاغل در لیگ برتر فوتبال ایران و همچنین صاحب نظران علمی (اساتید دانشگاه)، مدیران مرتبط با صنعت فوتبال و حسابداران فدراسیون فوتبال، کارشناسان مالی وزارت ورزش و جوانان مرتبط با مسائل مالی باشگاه های شاغل در فوتبال لیگ برتر می باشد. روش نمونه گیری در این تحقیق تصادفی می باشد. تعداد جامعه آماری ۷۳ نفر می باشد که با توجه به محدود بودن جامعه آماری، پرسشنامه در میان به تمام افراد جامعه در دسترس توزیع گردید و پس از جمع آوری، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در پژوهش حاضر به منظور جمع آوری نقطه نظرات نمونه آماری از یک پرسشنامه محقق ساخته با استفاده از ابعاد هر یک از متغیرهای تحقیق، به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات استفاده شده است. برای گردآوری داده های مورد نیاز در این تحقیق، از ابزار محقق ساخته به شرح زیر استفاده شده است: این پرسشنامه از ۲۵ سؤال در طیف ۵ درجه ای لیکرت شامل خیلی کم (۱)، کم (۲)، متوسط (۳)، زیاد (۴) و خیلی زیاد (۵) تشکیل شده است. روایی ۱ ابزار بر اساس اظهار نظر صاحب نظران است که پیش از اجرای پرسشنامه روایی صورتی آن مورد بررسی قرار گرفت. به منظور سنجش روایی پرسشنامه، از روش روایی محتوا به طریق دلفی استفاده شده است. برای این منظور در ابتدا پرسشنامه به منظور بررسی موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران، طراحی شده و سپس با استفاده از یک نمونه هادی و بر اساس میانگین نظرات آنها تعدیل شده و به شکل پرسشنامه حاضر در آمده است. در پژوهش حاضر به منظور تعیین پایایی ۲ پرسشنامه با تاکید بر همسانی درونی سوالات از طریق ضریب آلفای کرونباخ ۳ عمل شده که با استفاده از نرم افزار SPSS19 برای مجموعه سوالات مربوط به هر متغیر اقدام گردید. به منظور محاسبه پایایی پرسشنامه ها، قبل از توزیع نهایی آن ۳۰ عدد از پرسشنامه ها بین صاحب نظران و کارشناسان صنعت مذکور توزیع گردید که در نهایت به کمک نرم افزار SPSS19 مقدار آلفای کرونباخ برای عوامل داخلی ۰/۸۹۸ و عوامل بیرونی خرد ۰/۸۶۴ و عوامل بیرونی کلان ۰/۸۸۰ به دست آمد. بنابراین می توان گفت که پرسشنامه فوق از اعتبار کافی برخوردار می باشند. سپس کلیه تجزیه و تحلیل ها به وسیله نرم افزارهای SPSS19 و LISREL 8.54 انجام گردید.

---

1Validity

2Reliability

3 Cronbachs Coefficient Alpha ( $\alpha$ )

## یافته های پژوهش

همان طور که گفته شد، عوامل موثر بر عدم اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران به سه دسته عوامل داخلی، بیرونی خرد و بیرونی کلان تقسیم گردید. سپس معیارهای موثر بر هر یک از عوامل فوق شناسایی شدند که در جدول زیر آمده است:

جدول ۲: عوامل و معیارهای شناسایی شده موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری

### منابع انسانی

| عوامل             | معیارهای تأثیرگذار بر عوامل   |
|-------------------|---|
| عوامل داخلی       | عدم سود دهی باشگاه های فوتبال   |
|                   | عدم اعتقاد مدیران و تهیه کنندگان صورت های مالی به تغییر رویه های گزارشگری |
|                   | عقد قراردادهای کوتاه مدت با بازیکنان فوتبال                               |
|                   | عدم آگاهی مدیران  |
|                   | بی توجهی به تیم های پایه  |
|                   | عدم انتصاب مدیران دارای صلاحیت لازم جهت مدیریت باشگاه های فوتبال          |
| عوامل بیرونی خرد  | عدم تدوین استاندارد ها توسط سازمان حسابرسی                                |
|                   | عدم تدوین قوانین الزام آور توسط فدراسیون فوتبال                           |
|                   | عدم آموزش و تحقیقات علمی و کاربردی  |
|                   | کمبود افراد متخصص   |
| عوامل بیرونی کلان | مالکیت دولتی و اتکا به بودجه دولت   |
|                   | نقایص قانون یا فقدان ضمانت اجرایی قوانین موجود                            |

سپس با استفاده از تحلیل عامل تأییدی، ارتباط هر یک از معیارهای طبقه بندی شده در یک گروه با یکدیگر و همچنین میزان تأثیر بر عوامل مربوط به خود سنجیده شد. علاوه بر این، میزان تأثیر هر یک از عوامل بر عدم

اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران نیز در قالب یک مدل معادلات ساختاری<sup>۱</sup> طراحی و محاسبه گردید.



Chi-Square=58.08, df=51, P-value=0.23069, RMSEA=0.054

نمودار ۱: مدل اندازه گیری متغیر موانع سه گانه اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در حالت اعداد استاندارد



Chi-Square=58.08, df=51, P-value=0.23069, RMSEA=0.054

نمودار ۲: مدل اندازه گیری متغیر موانع سه گانه اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در حالت اعداد معنی داری

<sup>1</sup> Structural Equation Modeling



نتایج خروجی حاصل از پردازش داده ها توسط نرم افزار در جهت مدل های فوق پیرامون ارتباط هر یک از سازه ها یا معیارهای در قالب جدول زیر ارائه می گردد.

جدول ۳: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی

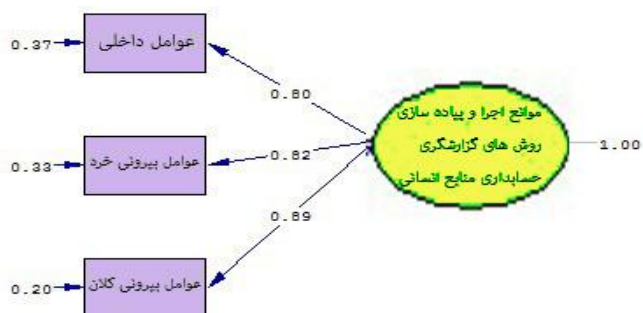
| نتیجه | آماره تی | میزان همبستگی با متغیر مکنون (بارعاملی) | سوال یا سازه  |                   |
|-------|----------|---|---|-------------------|
| تائید | ۵/۷۴     | ۰/۷۲                                    | عدم سود دهی باشگاه های فوتبال   | عوامل داخلی       |
| تائید | ۴/۱۵     | ۰/۵۶                                    | عدم اعتقاد مدیران و تهیه کنندگان صورت های مالی به تغییر رویه های گزارشگری |                   |
| تائید | ۵/۸۶     | ۰/۷۳                                    | عقد قراردادهای کوتاه مدت با بازیکنان فوتبال                               |                   |
| تائید | ۶/۱۷     | ۰/۷۶                                    | عدم آگاهی مدیران  |                   |
| تائید | ۶/۹۶     | ۰/۸۲                                    | بی توجهی به تیم های پایه  |                   |
| تائید | ۷/۴۰     | ۰/۸۶                                    | عدم انتصاب مدیران دارای صلاحیت لازم جهت مدیریت باشگاه های فوتبال          |                   |
| تائید | ۷/۷۷     | ۰/۸۸                                    | عدم تدوین استاندارد ها توسط سازمان حسابرسی                                | عوامل بیرونی فرد  |
| تائید | ۷/۸۸     | ۰/۸۹                                    | عدم تدوین قوانین الزام آور توسط فدراسیون فوتبال                           |                   |
| تائید | ۸/۸۸     | ۰/۹۵                                    | عدم آموزش و تحقیقات علمی و کاربردی  |                   |
| تائید | ۷/۴۱     | ۰/۸۶                                    | کمبود افراد متخصص   |                   |
| تائید | ۸/۳۹     | ۰/۹۳                                    | مالکیت دولتی و اتکا به بودجه دولت   | عوامل بیرونی کلان |
| تائید | ۸/۷۸     | ۰/۹۵                                    | نقایص قانون یا فقدان ضمانت اجرایی قوانین موجود                            |                   |

با توجه به نمودارها، مشاهده می شود که کلیه سوالات مربوط به متغیرها دارای ضرایب همبستگی معنی داری با متغیرهای مکنون هستند، چرا که میزان آماره تی بالاتر از ۱/۹۶ می باشد.

در ادامه به بررسی رابطه ابعاد سه گانه عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی پرداخته می شود.

نمودار ۳: مدل اندازه گیری ابعاد متغیر عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های گزارشگری حسابداری

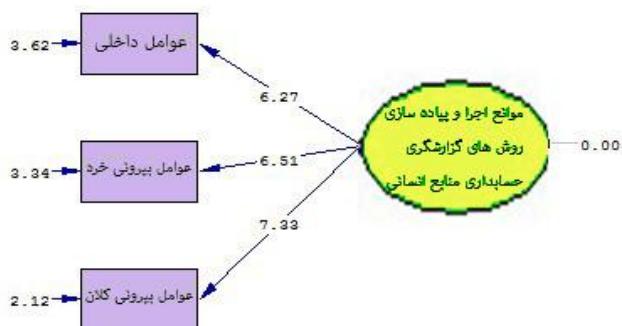
منابع انسانی در حالت اعداد استاندارد



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

نمودار ۴: مدل اندازه گیری ابعاد متغیر عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری

منابع انسانی در حالت اعداد معنی داری



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

نتایج خروجی حاصل از پردازش داده ها توسط نرم افزار در جهت مدل های فوق در خصوص ارتباط هر یک از عوامل داخلی، بیرونی خرد و بیرونی کلان در قالب جدول زیر ارائه می گردد:

جدول ۴: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای ابعاد متغیر عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری

حسابداری منابع انسانی

| نتیجه | آماره تی | میزان همبستگی بعد با متغیر توانمندسازی (بارعاملی) | بعد               |
|-------|----------|---|-------------------|
| تأیید | ۶/۲۷     | ۰/۸۰  | عوامل داخلی       |
| تأیید | ۶/۵۱     | ۰/۸۲  | عوامل بیرونی خرد  |
| تأیید | ۷/۳۳     | ۰/۸۹  | عوامل بیرونی کلان |

با توجه به جدول ۴ مشاهده می شود که کلیه ابعاد مربوط به عوامل موثر بر موانع اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی دارای ضرایب همبستگی معنی داری با متغیر توانمندسازی هستند، چرا که میزان آماره تی بالاتر از ۱/۹۶ می باشد.

در ادامه، رتبه بندی عوامل سه گانه و معیارهای موثر بر آنها به وسیله آزمون فریدمن ارائه می گردد:

جدول ۵: آزمون فریدمن برای رتبه بندی سه عامل کلی

| سطح معنی داری | درجه آزادی | کای دو | میانگین رتبه |                   |
|---------------|------------|--------|--------------|-------------------|
| ۰/۰۰۰         | ۲          | ۲۴/۶۰۷ | ۱/۷۰         | عوامل داخلی       |
|               |            |        | ۱/۸۴         | عوامل بیرونی خرد  |
|               |            |        | ۲/۴۷         | عوامل بیرونی کلان |

با توجه به جدول ۵ مشاهده می شود که مقدار سطح معنی داری بدست آمده برای سه عامل کلی برابر ۰/۰۰۰ می باشد که کوچکتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه، بین میانگین رتبه های سه عامل کلی تفاوت معنی داری وجود دارد. با توجه به میانگین رتبه ها، بالاترین رتبه را به ترتیب عوامل بیرونی کلان، عوامل بیرونی خرد و عوامل داخلی دارا اولویت می باشند.

جدول ۶: آزمون فریدمن برای رتبه بندی معیارهای موثر بر عوامل داخلی، بیرونی خرد، بیرونی کلان

| سوال یا سازه      | میانگین رتبه | کای دو | درجه آزادی | سطح معنی داری |
|-------------------|--------------|--------|------------|---------------|
| عوامل داخلی       | ۳/۵۲         | ۵۳/۸۷۱ | ۵          | ۰/۰۰۰         |
|                   | ۳/۶۹         |        |            |               |
|                   | ۳/۶۲         |        |            |               |
|                   | ۲/۱۹         |        |            |               |
|                   | ۴/۲۳         |        |            |               |
|                   | ۳/۷۴         |        |            |               |
| عوامل بیرونی خرد  | ۱/۸۴         | ۳۶/۳۷۴ | ۳          | ۰/۰۰۰         |
|                   | ۲/۹۰         |        |            |               |
|                   | ۲/۴۱         |        |            |               |
|                   | ۲/۸۵         |        |            |               |
| عوامل بیرونی کلان | ۱/۵۲         | ۰/۲۰۰  | ۱          | ۰/۶۵۵         |
|                   | ۱/۴۸         |        |            |               |

با توجه به جدول ۵ مشاهده می شود که مقدار سطح معنی داری به دست آمده معیارهای موثر بر عوامل داخلی برابر ۰/۰۰۰ می باشد که کوچکتر از پنج صدم است. در نتیجه، بین میانگین رتبه های معیارهای موثر بر عوامل داخلی تفاوت معنی داری وجود دارد. با توجه به میانگین رتبه ها، می توان دریافت به ترتیب معیار بی توجهی به تیم های پایه، عدم انتصاب مدیران دارای صلاحیت لازم جهت مدیریت باشگاه های فوتبال و عدم اعتقاد مدیران و تهیه کنندگان صورت های مالی به تغییر رویه های گزارشگری، عقد قرار داد های کوتاه مدت با بازیکنان فوتبال، عدم سوددهی باشگاه های فوتبال و عدم آگاهی مدیران دارای اولویت می باشند.

همچنین مشاهده می شود که مقدار سطح معنی داری به دست آمده معیارهای موثر بر عوامل بیرونی خرد برابر  $0/000$  می باشد که کوچکتر از پنج صدم است. در نتیجه، بین میانگین رتبه های معیارهای موثر بر عوامل بیرونی خرد تفاوت معنی داری وجود دارد. با توجه به میانگین رتبه ها، به ترتیب معیار عدم تدوین قوانین الزام آور توسط فدراسیون فوتبال، کمبود افراد متخصص، عدم آموزش و تحقیقات علمی و کاربردی و عدم تدوین استانداردها توسط سازمان حسابرسی دارای اولویت می باشند.

همچنین مقدار سطح معنی داری به دست آمده از معیارهای موثر بر عوامل بیرونی کلان برابر  $0/655$  می باشد که بزرگتر از پنج صدم است. در نتیجه، بین میانگین رتبه های معیارهای موثر بر عوامل بیرونی کلان تفاوت معنی داری وجود ندارد. با توجه به میانگین به دست آمده، به ترتیب مالکیت دولتی و اتکا به بودجه دولت و نقایص قانون یا فقدان ضمانت اجرایی قوانین موجود رتبه بندی می گردند.

## **بحث و نتیجه گیری**

با توجه به نتیجه تجزیه و تحلیل داده ها، فرضیه اول مبنی بر آنکه عوامل داخلی بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران تأثیرگذار می باشد، مورد تأیید قرار گرفت. این نتیجه با استفاده از آزمون تی تک نمونه ای - سطح معنی داری بدست آمده برای متغیر عوامل داخلی کوچکتر از پنج صدم می باشد - بدست آمده بنابراین تفاوت معنی داری بین دو میانگین عوامل داخلی و میانگین مورد انتظار وجود دارد و نیز میانگین این متغیر  $3/82934$  می باشد که از میانگین ۳ عدد بزرگتری است.

همچنین با توجه به سطح معنی داری به دست آمده برای متغیر عوامل بیرونی خرد - که کوچکتر از پنج صدم می باشد - تفاوت معنی داری بین میانگین عوامل بیرونی خرد و میانگین مورد انتظار وجود دارد. با توجه به میانگین این متغیر که به میزان  $0/9646$  بیشتر از میانگین مورد انتظار بوده و برابر  $3/9646$  می باشد، می توان گفت فرضیه دوم مبنی بر این که عوامل بیرونی خرد بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران اثرگذار می باشد، تأیید گردیده است.

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده برای متغیر عوامل بیرونی کلان که کوچکتر از پنج صدم می باشد. تفاوت معنی داری بین میانگین عوامل بیرونی کلان و میانگین مورد انتظار وجود دارد. با توجه به میانگین این متغیر که به میزان ۱/۲۹۴۵ بیشتر از میانگین مورد انتظار بوده و برابر ۴/۲۹۴۵ می باشد، می توان گفت فرضیه سوم مبنی بر عوامل بیرونی کلان بر اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران اثرگذار می باشد، مورد تأیید قرار گرفته است.

با توجه به تأیید سه فرضیه مطروحه در پژوهش، پیشنهادهایی نیز ارائه می گردد. یکی از معیارهای موثر در فرضیه اول، عدم سوددهی در باشگاه های فوتبال ایران شناسایی گردید. همواره عدم سوددهی در تحقیقات علمی در خصوص اقتصاد و مدیریت مالی باشگاه ها مورد توجه قرار گرفته و از درجه اهمیت فراوانی برخوردار بوده است. در پژوهشی با عنوان "بررسی مهم ترین موانع اقتصادی خصوصی سازی باشگاه های فوتبال ایران" (قره خانی و دیگران، ۱۳۹۰)، عدم کسب سود کافی از بابت درآمدهای بلیت فروشی و حق پخش تلویزیونی به عنوان مهمترین عوامل شناسایی شده است. حال آنکه در این تحقیق عدم سوددهی یکی از موانع تأثیرگذار بر عدم اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسان در باشگاه های فوتبال شناسایی و ارزیابی گردید.

همچنین، با توجه به اهمیت آموزش در تیم های رده های سنی مختلف، تأمین بازیکنان دارای سطح فنی بالاتر و نیز کسب درآمد از محل فروش این بازیکنان بابت حق آموزش آنها، باید میزان مبالغ صرف شده جهت آموزش این دسته از بازیکنان به طور جداگانه ثبت و نگهداری شود. تا از این طریق بتوان به وسیله مدل ارزش گذاری منابع انسانی (مدل فلیم هولتز) ارزش هر بازیکن جوان راه یافته به تیم بزرگسالان یا اصلی را بدست آورد بدیهی است که این اطلاعات به مدیر باشگاه کمک می نماید تا با توجه به میزان مبلغ صرف شده برای آموزش هر بازیکن جوان، مبلغ دریافتی بابت حق آموزش (آیین نامه نقل و انتقالات سازمان لیگ، ۱۳۹۳: ۱۱) را تعیین نماید. عامل دیگر، عدم انتصاب مدیران دارای صلاحیت لازم جهت مدیریت باشگاه های فوتبال می باشد که می توان با تفکیک مدیریت از مالکیت باشگاه های فوتبال و متعاقب آن دریافت تأیید صلاحیت مدیران عامل باشگاه فوتبال در زمان انتصاب توسط سازمان لیگ برتر تا حد زیادی اثرات ناشی از این متغیر را کاهش داد.

معیارهای عدم اعتقاد مدیران و تهیه کنندگان صورت های مالی باشگاه های فوتبال ایران و عدم آگاهی مدیران و تهیه کنندگان صورت های مالی می توان از طریق برگزاری دوره های آموزشی و معرفی مزایای حاصل از اجرای استانداردهای منابع انسانی در باشگاه های فوتبال مرتفع نمود. معیار مهم دیگر که یکی از موانع موثر بر عدم اجرا و پیاده سازی این روش گزارشگری شناسایی گردیده است، عقد قراردادهای کوتاه مدت با بازیکنان فوتبال می باشد. با توجه به اینکه رویکرد استانداردهای حسابداری منابع انسانی و استاندارد گزارشگری شماره ده به سرمایه ای کردن هزینه جذب بازیکنان و طبقه بندی آنها در دارایی و ترازنامه می باشد و نیز متعاقب آن مستهلک کردن این دارایی را در مدت زمان قرارداد توصیه می نماید، قراردادهای کوتاه مدت را می توان یکی از موانع مهم در اجرای این استاندارد معرفی نمود. پیشنهاد می گردد تا سازمان لیگ فوتبال ایران در قالب دستورالعمل نقل و انتقال بازیکنان، باشگاه های فوتبال ایران را مجاب به عقد قراردادهای بلند مدت نماید.

در فرضیه دوم، تأثیر عدم تدوین قوانین الزام آور از سوی فدراسیون فوتبال- همانند تحقیق صورت گرفته توسط صمدی و نصیری (۱۳۸۹)- عدم وجود استاندارد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن، مورد تأیید قرار گرفت. از این رو، پیشنهاد می گردد فدراسیون فوتبال با توجه به ابلاغ تهیه صورت های مالی مطابق استانداردهای حسابداری منابع انسانی از سوی کنفدراسیون فوتبال آسیا در سال ۲۰۱۰، الزامات تهیه صورت های مالی باشگاه ها مطابق با این استانداردها را در داخل کشور توسط سازمان لیگ، مهیا نماید. این الزامات می تواند از طریق تهیه استانداردهای حسابداری مطابق استانداردهای ابلاغ شده توسط سازمان لیگ به باشگاه های فوتبال ارائه گردد. بدیهی است که اجرای این موارد، یکی از اقدامات بسیار مهم در راستای مرتفع نمودن مشکل عدم تطابق صورت های مالی باشگاه های فوتبال ایران با باشگاه های فوتبال مطرح جهان و استانداردهای بین المللی می گردد. دیگر معیار موثر شناسایی شده بر عوامل بیرونی خرد، کمبود افراد متخصص در زمینه پیاده سازی این استانداردها برای تهیه صورت های مالی مطابق با استاندارد حسابداری منابع انسانی می باشد که این خلاء را می توان از طریق جذب نیروهای متخصص و عقد قراردادهای مشاوره حسابداری با افراد مطلع و آموزش دیده جبران نمود.

متغیر عدم آموزش و تحقیقات علمی کاربردی در دانشگاه ها و مراکز تحقیقاتی نیز از دیگر معیارهای موثر بر عوامل بیرونی خرد و بر عدم اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در

باشگاه های فوتبال ایران شناسایی و تأیید گردید. پیشنهاد می گردد با ارائه دروس مرتبط با حسابداری منابع انسانی در مقاطع تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد و نیز با تدوین و ارائه مقالات پژوهشی، پایان نامه ها و رساله ها در دانشگاه ها موجبات آشنایی بیشتر جامعه نسبت به حسابداری منابع انسانی را فراهم آورد.

عدم تدوین استانداردهای حسابداری منابع انسانی از سوی سازمان حسابرسی نیز از دیگر معیارهای موثر بر عوامل بیرونی خرد شناسایی گردید. پیشنهاد می گردد سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری در ایران با توجه به نیاز جامعه اقدام به تدوین این استانداردها نماید. هر سه متغیر عدم تدوین استانداردها و قوانین الزام آور، عدم آموزش و تحقیقات علمی کاربردی و کمبود افراد متخصص در تحقیقی با عنوان "بررسی و شناسایی عوامل بازدارنده حسابداری منابع انسانی در ایران" (عبداللهی، ۱۳۸۷) مورد شناسایی و تأیید قرار گرفته است.

در فرضیه سوم که تأثیر عوامل بیرونی کلان نیز بر عدم اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران مورد تأیید قرار گرفت، معیارهای مالکیت دولتی و اتکا به بودجه دولت، نقایص قانون و فقدان ضمانت اجرای قوانین موجود که دارای همبستگی معنی دار با یکدیگرند، بر عامل بیرونی کلان نیز موثر می باشند. قره خانی و دیگران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان "بررسی مهم ترین موانع اقتصادی خصوصی سازی باشگاه های فوتبال ایران"، معیارهایی نظیر درآمد کم از محل صحنه گذاری (تأیید محصولات) و تخصیص نیافتن تسهیلات مالی کم بهره یا کمک بلاعوض به باشگاه های فوتبال ایرانی را که از نوع عوامل بیرونی کلان در تحقیق حاضر می توان طبقه بندی نمود، از موارد تأثیرگذار شناسایی کردند. الهی و دیگران (۱۳۸۶) در تحقیق خود، مهمترین عامل در موانع پیش روی توسعه درآمد کشور را عوامل اقتصادی کشور دانسته اند و آن را خارج از محیط صنعت فوتبال قلمداد نموده اند. عوامل خارجی در این تحقیق، در آزمون فریدمن از مهمترین و رتبه اول را در بین عوامل تأثیر گذار به خود اختصاص داده است. از این رو این نتیجه با نتایج تحقیقات الهی و دیگران (۱۳۸۶) و قره خانی و دیگران (۱۳۹۰) همسو می باشد.

به نظر می رسد جهت رفع این موانع در اجرا و پیاده سازی روش های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران، باید برخی از قوانین مانند حق کپی رایت، راهکارها و اعتبارات مورد نیاز



جهت واگذاری ورزشگاه های بزرگ به باشگاه های فوتبال به تصویب هیأت دولت یا مجلس شورای اسلامی  
برسد.

به طور کلی، رفع هریک از موانع عنوان شده فوق نه تنها راهکارهایی جهت رفع موانع اجرا و پیاده سازی روش  
های متداول گزارشگری حسابداری منابع انسانی در باشگاه های فوتبال ایران می باشد، بلکه می تواند بخش  
عمده ای از ضوابط و معیارهای صنعت فوتبال را در ایران نهادینه نماید. همچنین با اجرایی نمودن پیشنهادات و  
رفع موانع فوق می توان موجبات پیشرفت ورزش فوتبال و افزایش گردش مالی و اقتصادی در صنعت فوتبال  
را فراهم آورد، و متعاقب آن، از اتکای ورزش حرفه ای به بودجه دولت کاست.

## منابع

- الهی، علیرضا و دیگران (۱۳۸۸) "موانع موجود در توسعه جذب درآمد حاصل از حمایت مالی در صنعت فوتبال جمهوری اسلامی ایران". نشریه مدیریت ورزشی. سال ۱۳۸۸. شماره ۱. ص ۱۹۶
- پارکر، لی. دی و دیگران (۱۳۷۳) **حسابداری منابع انسانی**. ناصر میرسپاسی. تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی
- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷) **حسابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین**. تهران: نشر دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات
- صمدی، عباس و نصیری، حبیب الله (۱۳۸۹) "بررسی موانع توسعه حسابداری منابع انسانی در شرکت های پذیرفته شده در بورس". حسابدار رسمی. ص ۵۳
- فدراسیون فوتبال جمهوری اسلامی ایران، سازمان لیگ فوتبال ایران (۱۳۹۳) "قوانین نقل و انتقالات و تعیین وضعیت بازیکنان".
- قادری، عبدالله (۱۳۸۷) "بررسی و شناسایی عوامل بازدارنده حسابداری منابع انسانی در ایران". پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات. ص ۱۱۶
- قره خانی، حسن و دیگران (۱۳۹۰) "بررسی مهم ترین موانع اقتصادی خصوصی سازی باشگاه های فوتبال ایران". مجله مطالعات مدیریت ورزشی. سال هشتم، بهار ۱۳۹۰، شماره ۹، ص ۱۳
- هومن، حیدر علی (۱۳۸۰) **تحلیل داده های چند متغیری در پژوهش رفتاری**. تهران: نشر پارسا
- Accounting Standard Board (1997) **Financial Reporting Standard 10: Goodwill And Intangible Assets**. Accounting Standard Board. London. p 8.
- Bullen,m & Eyler,k. (2010) "**Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital**". Journal of International Business and Cultural Studies.no3,Vol. 13.
- Deloitte & Touche (2011) **The untouchables football money league**. Manchester.
- Everton Football Club Company Limited (2012) **Annual Report and Accounting 2012**.
- Flamholtz,E (1974) **Human Resource accounting**. California, Dickenson Pablising Company,Inc.

- Morrow, S.(1996) "**Football Players As Human Assets. Measurement As The Critical Factor In Recognition: A Case Study**". Journal Of Human Resource Costing And Accounting. No1,voll.
- Morrow,s (1999) **The new business of football**. London, Macmillan press Ltd. p158
- Michie,J & verma (1999) **Corporate governance and accounting issues for football clubs**. Birkbeck college. P6

# **A Study on Ways of Reporting Human Resources Accounting in Iranian Football Clubs**

**Morteza Soleimani**

Master degree Student in Accounting, Islamic Azad University, Gilan Sciences and Researches Branch

**Behnam Gilani Nia**

Ph. D., Assistant Professor, Islamic Azad University, Rasht Branch

*Received: 19 Oct. 2014*

*Accepted: 7 Mar. 2015*

With consideration of that the financial statements of famous and professional international football clubs are provided with the human resources accounting approach, it has been tried that with the study of presented research and financial statements to, introduce the conventional approach and ways of reporting by using this approach. By using this way, make the producers and users of Iranian football clubs' financial statements familiar with the merits and benefits of these financial reporting procedures. Another goal is to identify and explore the barriers to the implementation of these methods in preparing the financial statements of Iranian football clubs.

Research Methodology is Descriptive-analytic and the type of survey is considered functional. After studying the survey's literature and interviewing the experts and professors of accounting and local football clubs' financial managers and managing directors, Items with lack of effective complete implementation were identified in Iran's football clubs, Then, by using a common model of exploratory factor analysis, factors and effective measures, were identified and classified into three general categories: internal factors, micro external, macro-external. In the next step a structural equation model was designed based on three categories of aforementioned factors and criteria that affect on each of them and three hypotheses were perceived, which by using lisrel software in confirmatory factor analysis method, the designed model was analyzed and confirmed. by Using the Friedman test, each of the affecting factors and Criteria for the external macro, and micro external and internal factors, were also ranked respectively.

**Key words:** Human Resources Accounting, Financial Statements of Football Clubs, Football Players' Accounting and Intangible Assets