

Katarzyna Bareja

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Zakład Rachunkowości Finansowej,
Instytut Rachunkowości
kbarej@sgh.waw.pl

SPRAWOZDAWCZOŚĆ KLUBÓW PIŁKARSKICH – SPOŁECZNA CZY FINANSOWA?

Streszczenie: Kluby piłkarskie są szczególnymi organizacjami. Ich priorytetem jest sukces sportowy, a nie wyniki ekonomiczne. Celem artykułu było zbadanie, jaki rodzaj sprawozdawczości mógłby zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy klubów piłkarskich oraz roli rachunkowości w tym kontekście. Opis odpowiedzialności społecznej i ekonomicznej tych podmiotów w ostatnich latach oraz ich praktyk sprawozdawczych w analizowanych obszarach pokazał, że najlepszym sposobem zaspokojenia potrzeb informacyjnych mógłby być raport integrujący wyniki sportowe, społeczne i ekonomiczne.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, sprawozdawczość społeczna, sprawozdawczość zintegrowana, finansowe *fair play*.

Klasyfikacja JEL: M41, M14.

FOOTBALL CLUBS' REPORTING – SOCIAL OR FINANCIAL?

Abstract: Football clubs are special entities. Sport success, not economic success, is their main goal. This paper attempts to answer the question what type of reporting could meet the needs of the stakeholders of football clubs, and to find out what is the role of accounting in that context. The social and economic responsibilities of these entities, as well as their recent reporting practices, were analyzed. The conclusion was reached that reports integrating performance of sporting, social and economic activities would meet stakeholders' needs in the best possible way.

Keywords: financial reporting, social reporting, integrated reporting, financial fair play.

Wstęp

Celem prowadzenia działalności gospodarczej jest przede wszystkim wypracowanie wyników ekonomicznych. Sprawozdawczość finansowa odwzorowuje efekty aktywności ekonomicznej. Z kolei kluby piłkarskie koncentrują się w swoich działaniach głównie na sukcesie sportowym. Inne priorytety funkcjonowania klubów mogą mieć określone konsekwencje dla sprawozdawczości tych organizacji. Celem opracowania było zbadanie, jaki rodzaj sprawozdawczości jest w stanie najpełniej zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy klubów piłkarskich oraz określić rolę informacji z systemu rachunkowości dla zaspokojenia tych potrzeb. Dla osiągnięcia tak określonego celu przeprowadzono studia literaturowe z zakresu sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości społecznej. Przeanalizowano raporty podsumowujące dokonania klubów piłkarskich uczestniczących w rozgrywkach organizowanych przez Europejską Unię Piłkarską, a także regulacje ustanowione przez UEFA. Konkluzje zawarte w artykule zostały sformułowane na podstawie wnioskowania.

1. Sprawozdawczość jako wyraz informacyjnej funkcji rachunkowości

Zmiana warunków ekonomicznych i społecznych prowadzenia działalności gospodarczej znajduje odzwierciedlenie w ewolucji rachunkowości. Spełniając funkcję informacyjną, poszerza ona zakres obserwowanych zjawisk. Rachunkowość społeczna jest odpowiedzią na zmianę świadomości podmiotów gospodarujących odnośnie do obszarów ich odpowiedzialności. Wywiązywanie się z odpowiedzialności ekonomicznej było, jest i będzie sednem prowadzenia działalności gospodarczej. Jednak dążeniu do maksymalizacji zysku czy maksymalizacji wartości dla właścicieli coraz częściej towarzyszy świadomość, że cele te nie mogą być realizowane kosztem innych interesariuszy. Społeczne i środowiskowe aspekty prowadzenia działalności, dostrzegane w nurcie społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju, są badane, obserwowane i opisywane przez rachunkowość odpowiedzialności społecznej. Współcześnie sprawozdanie finansowe jest tylko jednym z raportów o dokonaniach przedsiębiorstwa kierowanych do zewnętrznych użytkowników informacji o podmiocie gospodarczym. Sprawozdaniom finansowym z bardzo rozbudowaną narracją w ramach informacji dodatkowej towarzyszą sprawozdania segmentowe, sprawozdania o stanie kapitału ludzkiego, sprawozdania o ochronie środowiska, raporty ze społecznej odpowiedzialności biznesu czy

wreszcie raporty zintegrowane łączące wcześniej wymienione obszary sprawozdawczości podmiotów.

Idea społecznej odpowiedzialności biznesu (*corporate social responsibility* – CRS) „polega na dobrowolnym, wychodzącym poza wymogi prawa, uwzględnianiu w działalności przedsiębiorstwa celów etycznych, społecznych i ekologicznych” [Krasodomska 2010, s. 335]. Odpowiedzialność narzucona lub wymuszona wiąże się z przymusem w działaniach odpowiedzialnych. Dopiero odpowiedzialność świadoma oznacza pełną odpowiedzialność [Kamela-Sowińska 2009, s. 215]. To właśnie świadomość i dobrowolność odpowiedzialności pozwalają lepiej zarysować relacje między sprawozdawczością finansową i sprawozdawczością społeczną.

Sprawozdawczość finansowa ściśle wiąże się z odpowiedzialnością ekonomiczną podmiotów gospodarujących wobec otoczenia. Przez otoczenie należy rozumieć użytkowników zewnętrznych sprawozdań finansowych. Współcześnie ewoluujący system rachunkowości, w tym wypadku sprawozdawczości finansowej, ukierunkowany zostaje w większym stopniu na użytkowników, którzy są zaangażowani kapitałowo w podmiocie gospodarczym. Przyjmuje się założenie, że w związku z tym, iż ponoszą oni największe ryzyko, zaspokojenie ich potrzeb jest najważniejsze. Zakłada się równocześnie, że zaspokojenie ich oczekiwań spełni także oczekiwania powszechnego użytkownika sprawozdań finansowych. Z tego względu raporty finansowe mają być przede wszystkim przydatne w prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, ich rola w rozliczaniu osób odpowiedzialnych za prowadzenie działalności z powierzonych im zasobów traci na wyrazistości. Najważniejszą kwestią, w kontekście prowadzonych w artykule rozważań, jest to, że sprawozdawczość finansowa, bez względu na rzeczywisty stopień przydatności w rozliczaniu z odpowiedzialności ekonomicznej, jest podmiotom narzucona. Sama bowiem odpowiedzialność ekonomiczna przed dostawcami kapitału wynika z mocy prawa.

Sprawozdawczość społeczna jest odpowiedzią na dostrzeganą od kilkadziesiąt lat odpowiedzialność społeczną podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Podkreśla ona rolę kapitału ludzkiego, społecznego i ekologicznego w aktywności ekonomicznej. Ma za zadanie dostarczyć różnym grupom interesariuszy informacji o społecznych i środowiskowych rezultatach działalności gospodarczej. Sprawozdawczość społeczna jest konsekwencją dobrowolnego zaakceptowania faktu, że podmiot jest odpowiedzialny nie tylko ekonomicznie, ale także społecznie i ekologicznie, oraz chęci raportowania wyników działań wywołanych przyjęciem takiej odpowiedzialności.

Sprawozdawczość społeczna jest wyrazem poszerzania się zakresu zjawisk obserwowanych w rachunkowości. Informacyjna funkcja rachunkowości

wymaga bowiem, aby nowe obszary odpowiedzialności stały się przedmiotem sprawozdawczości. Odpowiedzią na podejmowanie prób sprawozdawania z różnych rodzajów aktywności jest integrowanie informacji o wszystkich obszarach odpowiedzialności. Sprawozdawczość zintegrowana wynika z dążenia do uchwycenia w jednym raporcie różnorodności zjawisk, z którymi mają do czynienia podmioty prowadzące działalność gospodarczą w sposób zrównoważony.

2. Odpowiedzialność społeczna klubów piłki nożnej

Zrównoważony rozwój w środowisku biznesowym oznacza, że w prowadzeniu działalności gospodarczej, mającej na celu osiągnięcie wyników ekonomicznych, uwzględnia się potrzebę harmonijnego rozwoju ludzi, społeczności i społeczeństw, krajów i świata. W tak ustawioną hierarchię celów trudno wpisać kluby piłkarskie, które kierują się zupełnie inaczej ustawionymi priorytetami w prowadzeniu działalności. Podstawowym celem klubu jest zwycięstwo na boisku. Zorganizowanej piłce nożnej towarzyszy oczywiście aspekt gospodarczy, jednak to nie dokonania ekonomiczne, ale sportowe wysuwane są na plan pierwszy.

Piłka nożna jest sportem zespołowym. Sport – zarówno uprawiany zespołowo, jak i indywidualnie, wyczynowo czy rekreacyjnie – przyczynia się do rozwoju wartości społecznych, kulturowych i ekonomicznych. Jest dobrem powszechnym, dostępnym dla każdego w zależności od możliwości i zainteresowań. Kształtuje zdrowie i osobowość, pozwala rozwijać właściwe nawyki oraz dobre postawy. Jest także wartościową formą spędzania wolnego czasu.

Sport uprawiany profesjonalnie ma charakter sportu wyczynowego podejmowanego w celach zarobkowych. Poziom profesjonalizmu w grze przekłada się na poziom wynagrodzeń sportowców. Podobna reguła jednak niekoniecznie musi być prawdziwa na poziomie klubu sportowego. Stopień sportowego profesjonalizmu klubu ma się przełożyć na sukces sportowy. To on przyciąga fanów i sponsorów, skłania widza do dalszego kibicowania, a także ma popularyzować wśród społeczności kibiców dobre wartości sportu.

Często przytaczaną wartością sportu profesjonalnego jest szerzenie w społeczeństwie postawy *fair play*. Jest to norma, najczęściej kojarzona z futbolem, zgodnie z którą dążeniu do zwycięstwa towarzyszyć powinno przestrzeganie zasad uczciwej gry, szacunek dla przeciwnika, godne zachowanie w momentach sukcesów i porażek. Idea *fair play* jest wpisana w działania wszystkich organizacji zajmujących się futbolem. Jej rzeczywiste przestrzeganie w grze przez

piłkarzy spełnia funkcję wychowawczą, kształtując postawy moralne kibiców. Oprócz wartości etycznych, kluby piłkarskie mają możliwość stymulować postawy sportowe, prozdrowotne i ekologiczne, inspirować społeczność do zrzeszania się, jednoczenia w różnorodności, integracji różnych narodowości, a równocześnie niewykluczania słabszych i potrzebujących.

Dążenie do sukcesu sportowego oraz propagowanie dobrych wzorców zachowania to nie wszystkie zadania społeczne spełniane przez kluby piłkarskie. Kluby prowadzą programy edukacyjne, kształcą i wychowują dzieci i młodzież w szkołkach piłkarskich, organizują akcje charytatywne, akcje dla rodzin, dla seniorów, zapewniają bezpieczeństwo imprez sportowych. Można byłoby stwierdzić, że kluby futbolu, z założenia, są odpowiedzialne społecznie. Ich pierwszoplanowym zadaniem nie jest, jak w biznesie, pomnażanie kapitału. Ich podstawowym celem jest pomnażanie kapitału ludzkiego i społecznego. Oczywiście, należy podkreślić, że to są założenia, na których oparty jest futbol. Świat piłki nożnej, podobnie jak świat biznesu, nie jest wolny od skandalicznych zachowań i afer korupcyjnych. Złe postawy można odnaleźć zarówno wśród piłkarzy, jak i działaczy różnego szczebla organizacji futbolu z FIFA i UEFA włącznie¹. Niewłaściwe czy wręcz złe postawy spotykane są także wśród kibiców, których futbol profesjonalny ma przecież kształtować i utwierdzać w duchu jedności i szacunku². Prawdą jest, że we współczesnym świecie dużo łatwiej usłyszeć w mediach złe wieści niż dobre nowiny³. Tym bardziej uwidacznia się konieczność podkreślania i pokazywania pozytywnych działań z obszaru odpowiedzialności społecznej. O dobrych wynikach sportowych każdy zainteresowany kibic się dowie, o szerszym aspekcie działalności już tylko nieliczni wnikliwi zainteresowani.

Jak wynika z badań przeprowadzonych w różnych krajach, coraz wyraźniej zaznacza się konieczność generowania raportów o społecznej odpowiedzialności futbolu [CSA 2002, za: Blumrodt, Desbordes i Bodin 2013; Brown

¹ Wystarczy wymienić niedopuszczalne czyny jednego z „geniuszy piłkarskich”, opisywanego słowami „bestia znów gryzie”, czyli Luisa Alberto Suàreza [Żyła 2014], czy odsunięcie od futbolu przez Komisję Etyki FIFA oskarżonych o korupcję prezesów obu wspomnianych organizacji Josepha Blattera i Michela Platinię wraz z zakazem pełnienia przez nich jakichkolwiek funkcji w piłce nożnej w ciągu kolejnych ośmiu lat.

² Wandalizm kibiców może spowodować nałożenie na klub kary polegającej na przykład na grze przy pustych trybunach. W ten sposób ukarana została wielokrotnie Legia Warszawa.

³ Co nie znaczy, że nie można o pozytywnych działaniach usłyszeć. W prasie i w internecie (w tym na oficjalnych stronach klubów) znajdują się wiadomości o takich działaniach. Można znaleźć informacje o piłkarzach wyróżnianych za *fair play* zarówno przez międzynarodowe, jak i krajowe federacje piłkarskie. Również same kluby podejmują działania prospołeczne i chętnie donoszą o nich na swoich portalach (np. piłkarze klubu X odwiedzili chore dzieci w szpitalu).

i in. 2010; Walters i Tacon 2011; Kuźbik 2013]⁴. Pokazują one, że kluby piłkarskie są na etapie, na którym zaczynają dopiero uświadamiać sobie wagę społecznej odpowiedzialności. Wyniki badania przeprowadzonego w 2011 roku wśród 112 klubów europejskich (ankiety zostały skierowane do 730 najlepszych klubów lig europejskich, tzw. *top-division clubs*⁵), pokazały, że podejmują one działania z obszaru społecznej odpowiedzialności, jednak tylko nieliczne posiadają formalną strategię CSR oraz monitorują bądź oceniają wpływ swoich społecznie odpowiedzialnych działań [Walters i Tacon 2011, s. 5]. Wyniki badań dowodzą zatem, że czołowe europejskie kluby mają wciąż przed sobą etap prób podejmowanych w obszarze sprawozdawczości społecznej. Wśród wyróżniających się na tym tle wymienić należy angielski klub Chelsea FC, który raporty ze społecznej odpowiedzialności przygotowuje od 2008 roku (pierwszy raport dotyczył sezonu 2006/2007).

Zdecydowanie gorzej sytuacja wygląda w Polsce. Z badania przeprowadzonego w 2011 roku przez P. Kuźbika [2013] wśród 16 (tj. wszystkich) klubów ekstraklasy wynika, że pomimo zapewnień menedżerów, iż zagadnienia społecznej odpowiedzialności są elementem misji klubów, w ocenie autora badania są to wyniki deklaratywne, czyli dobrze brzmiące hasła, a nie konsekwentne działania. Warto dodać, że obecnie żaden z klubów polskiej ekstraklasy nie przygotowuje raportu dotyczącego społecznej odpowiedzialności⁶.

Jak widać, w ostatnich latach koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu dociera do świadomości już nie tylko osób profesjonalnie nią się zajmujących, ale także do osób zarządzających organizacjami i do szerokiej opinii publicznej. Coraz bardziej jej świadomi są sponsorzy⁷ klubów piłkarskich, niewykluczone, że dotrze ona także do świadomości kibiców.

W obliczu założonych i pożądaných celów dodatkowych profesjonalnego futbolu o charakterze wybitnie społecznym, pojawia się pytanie o wartości

⁴ Instytut CSA przeprowadził badania we Francji, z których wynika, że spada postrzeganie futbolu jako generującego pozytywne wartości, profesjonalna piłka nożna coraz częściej kojarzy się z negatywnym obrazem. Z kolei raport Browna jest efektem wielu inicjatyw podejmowanych przez brytyjską organizację Supporters Direct.

⁵ Kluby *top-division* to kluby ekstraklasy (tj. głównej ligi; w Polsce na przykład jest to Ekstraklasa, w Niemczech Bundesliga, w Hiszpanii La Liga) wszystkich krajów, których związek piłki nożnej jest członkiem UEFA.

⁶ Tak wynika z dokonanego przez autorkę przeglądu oficjalnych stron internetowych klubów obecnie grających w Ekstraklasie.

⁷ Na przykład organizacja brytyjska Supporters Direct od 2000 roku prowadzi działalność badawczą w obszarze społecznym futbolu brytyjskiego i innych krajów (szczegóły na stronie www organizacji www.supporters-direct.org).

ekonomiczne. Czy kluby piłkarskie biorą pod uwagę potrzebę racjonalnego zachowania ekonomicznego oraz czy dokonania finansowe mieszczą się w obszarze głównych celów organizacji sportowych piłki nożnej?

3. Odpowiedzialność ekonomiczna klubów piłkarskich

Piłka nożna jest uznawana za najbardziej popularny sport na świecie. Pomimo że cieszy się ona dużą popularnością także w Ameryce Południowej, Afryce i Azji, to jednak Europa jest miejscem jej najbardziej intensywnego rozwoju. I to właśnie w Europie w ciągu ostatnich dwudziestu lat nastąpił niebywały wzrost przychodów klubów piłkarskich. Okazało się wówczas, że futbol nie jest gotowy, by mierzyć się z biznesem. Ogromny przyrost przychodów ujawnił brak odpowiedzialności ekonomicznej w świecie piłki nożnej.

Jak już wspomniano, aspekt gospodarczy zawsze towarzyszył zorganizowanemu futbolowi. Jednak ostatnie lata pokazały, że zjawiska ekonomiczne w europejskiej piłce nożnej zaczęły odgrywać coraz ważniejszą rolę. Futbol zaczął być określany jako „przemysł”. Pojawiły się stwierdzenia, że do szlachetnego sportu uprawianego w celach rozrywkowych wtargnęły prawa biznesu. Co więcej, zjawiska ekonomiczne w futbolu nie zostały potraktowane w sposób profesjonalny. Jak stwierdził H.F. Moorhouse [2007, s. 290], „nawet na poziomie elitarnych klubów nadal występuje skrępowanie z powodu inwazji komercjalizacji do dziewiczego obszaru życia społecznego”. I rzeczywiście, w nowym europejskim przemyśle wspomniany wzrost przychodów klubów w wielu wypadkach nie przyniósł wzrostu wyniku finansowego ani dodatnich przepływów pieniężnych.

Należy odnotować dwa zjawiska, które spowodowały wzrost znaczenia kwestii ekonomicznych w europejskiej piłce nożnej. Po pierwsze nastąpiła liberalizacja transferu piłkarzy na skutek szeregu procesów wytoczonym klubom, wśród których najważniejszą rolę przypisuje się procesowi wygranemu w 1995 roku przez J.M. Bosmana przeciwko Royal Football Club de Liège⁸. Po drugie na skutek rozwoju technologii cyfrowych i satelitarnych wydarzenia sportowe stały się wydarzeniami telewizyjnymi docierającymi do masowego odbiorcy. Zjawisko to pozwoliło przyciągnąć uwagę kibiców już nie tylko ze społeczności lokalnych, ale także z całego świata. Równocześnie sprzedaż praw do telewizyjnych emisji wydarzeń piłkarskich spowodowała ogromny

⁸ Decyzją sądu piłkarz, niezwiązany z żadnym klubem kontraktem (tzw. wolny agent), mógł podpisać umowę z klubem piłkarskim i umowa taka nie rodziła dla klubu żadnych zobowiązań wobec poprzedniego pracodawcy, z którym związany był sportowiec.

wzrost przychodów klubów. Wzrostowi przychodów sprzyjała oczywiście wzrastająca popularność piłki nożnej wśród widzów. To z kolei pozwoliło uzyskiwać większe przychody z reklam i sprzedaży produktów z logo klubów. Przyciągnęło również sponsorów chętnych wspierać walkę sportową piłkarzy, którzy w tym czasie stali się gwiazdami podziwianymi przez kibiców.

W futbolu europejskim początku XXI wieku zaistniało zjawisko błędnego koła, co doprowadziło wiele klubów piłkarskich na skraj bankructwa, a niemało do faktycznego bankructwa⁹. Wzrost przychodów spowodował, że kluby zabiegające o najlepszych piłkarzy zaczęły ponosić na ten cel coraz większe koszty. W efekcie, jak odnotowała UEFA¹⁰ [2011, 2012, 2013, 2015a], kluby piłkarskie realizowały przez kolejne lata wzrastające przychody, którym towarzyszyły coraz wyższe koszty i w efekcie do 2011 roku włącznie odnotowywały rosnące straty¹¹. Rekordowa strata z 2011 roku wyniosła 1,7 mld euro. Rok 2012 był pierwszym rokiem, kiedy strata spadła, jednak nadal utrzymywała się na wysokim poziomie 1,1 mld euro. W ostatnim dostępnym raporcie strata 2014 roku jest na poziomie niecałych 500 mln euro, cały czas jest ona jednak wyższa od straty z 2006 roku wynoszącej nieznacznie ponad 200 mln euro.

Zasadniczą część kosztów w klubach piłkarskich stanowią wynagrodzenia dla piłkarzy. Z raportu UEFA [2015a, s. 60] wynika, że w ciągu 19 lat między 1996 a 2014 rokiem roczne wynagrodzenia wzrastały przeciętnie o 10,5% – informacja ta została zestawiona ze wzrostem gospodarczym krajów Europy w tym samym okresie na przeciętnym poziomie 1,5%. Co więcej, w 2014 roku 38% klubów stosunek kosztów wynagrodzeń do przychodów wynosił ponad 70%.

Istotnym problemem klubów piłkarskich przez kolejne lata było także wysokie zadłużenie, świadczące o kłopotach w gospodarowaniu gotówką. W 2011 roku 38% klubów miało ujemne kapitały własne.

Jak można zauważyć, kluby piłkarskie realizują przede wszystkim swój podstawowy cel, którym jest sukces sportowy. W dążeniu tym nie zawsze postępują racjonalnie ekonomicznie. Przy okazji propagowania idei odpowiedzialności społecznej i zrównoważonego rozwoju w działalności gospodarczej postuluje się, by dążenie do zysku nie odbywało się za wszelką cenę. Analogicznie jest

⁹ Na skraju bankructwa w 2001 roku znalazły się prawie wszystkie kluby włoskie. AFC Fiorentina w 2002 roku, po ujawnieniu jej długu, została zdegradowana do czwartej ligi [Risaliti i Verona, 2013, s. 30].

¹⁰ We wszystkich przywoływanych raportach przedstawione są wyniki dla klubów najlepszej ligi danego kraju, którego liga lub krajowy związek piłkarski jest członkiem UEFA.

¹¹ Okresem sprawozdawczym w klubach piłkarskich jest okres 1 lipca – czerwca 30. Tym samym dane podawane na przykład za rok 2011 dotyczą okresu 1 lipca 2010 – 30 czerwca 2011.

w futbolu, gdzie należy postulować odpowiedzialność finansową w dążeniu do celów sportowych – wynik sportowy jest najważniejszy, ale nie za wszelką cenę.

Przedstawione powyżej informacje o kondycji finansowej pokazujące stopień odpowiedzialności ekonomicznej klubów piłkarskich bazują na raportach benchmarkowych sporządzanych corocznie i publikowanych na oficjalnej stronie internetowej UEFA. Warto zatem podkreślić, że informacje finansowe dotyczące poszczególnych klubów piłkarskich nie są łatwo dostępne.

Kluby, które chcą uzyskać licencję na grę w rozgrywkach organizowanych przez UEFA (Champions League i Europa League), muszą złożyć w tej organizacji zbadane sprawozdania finansowe. Na ich podstawie przeprowadzane są analizy stanu futbolu w Europie przedstawiane przez UEFA w raportach. W raportach tych informacje finansowe nie są przypisywane do klubów. Są to dane ogólne, nieuszczergólowane. Raporty o kondycji finansowej europejskiego futbolu prezentuje także Deloitte. W raportach, które są dostępne nieodpłatnie, tylko niekiedy pojawiają się bardziej szczegółowe dane finansowe konkretnych klubów, na przykład lista 30 klubów wymienionych według wielkości przychodów.

Warto zatem w tym miejscu się zastanowić, jaką rolę odgrywają sprawozdania finansowe dla głównych interesariuszy klubów piłkarskich, szczególnie w kontekście celu działania klubów. Współcześnie celem sprawozdań finansowych jest dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, majątkowej i dokonaniach podmiotów, które mają być użyteczne w podejmowaniu decyzji. Nacisk jest położony na ocenę zdolności jednostki gospodarczej do wypracowywania w przyszłości środków pieniężnych. W kontekście interesariuszy klubów piłkarskich, nawet tych zaangażowanych kapitałowo, tego typu ocena wydaje się mało ważna. W zasadzie jedyną grupą użytkowników sprawozdań finansowych, która takiej oceny dokonuje, są obecni i potencjalni pożyczkodawcy. Oczywiście, zła sytuacja finansowa udokumentowana w raporcie rocznym zawsze skutkuje brakiem zaangażowania kapitałowego banku czy innej instytucji finansowej. Z kolei właściciele i sponsorzy klubów piłkarskich niejednokrotnie udowodnili, że lojalność i przywiązanie do barw klubowych przedkładane są ponad rachunek ekonomiczny¹². Podobnie pracownicy, czyli piłkarze, w swoich negocjacjach dotyczących wynagrodzeń nie kierują się sytuacją finansową klubu. Często, pomimo złej kondycji finansowej swego

¹² Najbardziej spektakularne ratowanie klubu piłkarskiego nastąpiło w 1986 roku, kiedy to Silvio Berlusconi kupił AC Milan i uchronił go przed bankructwem inwestując swój kapitał. Bardziej współczesnym przykładem jest klub FC Chelsea i jego właściciel Roman Abramovich. Pomimo wysokich strat odnotowywanych przez klub, Chelsea kupował zawodników po bardzo wysokich cenach.

pracodawcy, są w stanie wynegocjować korzystne warunki płacowe. Ważną rolę wśród użytkowników sprawozdań finansowych odgrywają międzynarodowe organizacje zrzeszające narodowe federacje piłki nożnej. To FIFA i UEFA (bazując na raportach rocznych, bez względu na nacisk w nich kładziony co do celu sprawozdawczości) mają realną władzę, aby nieodpowiedzialne ekonomicznie kluby odsunąć od rozgrywek, odpowiednio, światowych lub europejskich. Ostatnią grupą użytkowników są kibice i społeczność lokalna. Warto jednak zauważyć, że nawet gdyby byli oni zainteresowani szczegółowymi informacjami finansowymi przedstawionymi w raportach finansowych i potrafili je właściwie odczytać i zrozumieć, mieliby do nich bardzo trudny dostęp.

Sprawozdania finansowe klubów piłkarskich, które są notowane na giełdzie, podobnie jak w przypadku podmiotów z innych branż, znajdują się na oficjalnych stronach internetowych klubów. Wśród klubów piłkarskich, z których sprawozdaniami finansowymi można się zapoznać, są Arsenal FC, Borussia Dortmund, FC Porto, Juventus i Manchester United. Są to podmioty udostępniające swoje raporty roczne przygotowane w języku angielskim. W Polsce Ruch Chorzów, który jako pierwszy polski klub sportowy zadebiutował na warszawskiej giełdzie (NewConnect), przedstawia sprawozdania finansowe wyłącznie w języku polskim. Podobnie sytuacja wygląda ze sprawozdaniami innych klubów notowanych na giełdach, takich jak: AFC Ajax czy Galatasaray S.K.

Zasadniczo w przypadku większości klubów europejskich nawet podstawowe informacje o ich sytuacji finansowej i o realizacji idei społecznej odpowiedzialności są trudno dostępne. Innymi słowy, działalność klubów piłkarskich nie jest transparentna. Warto jednak zaznaczyć, że odpowiedzialność ekonomiczna jest warunkiem uznania klubu piłkarskiego za rozwijający się w sposób zrównoważony. Tym samym podstawowe informacje finansowe poświadczające dobrą kondycję ekonomiczną powinny się znaleźć w pakiecie informacji dostarczanych wszystkim interesariuszom tych organizacji.

4. Elementy finansowe w sprawozdawczości o zrównoważonym rozwoju klubów piłkarskich

Sprawozdawczość zintegrowana jest odpowiedzią na praktyki raportowania o różnych rodzajach aktywności podejmowanych przez podmioty. W miejsce odrębnych sprawozdań ujawnianych oprócz sprawozdań finansowych, takich jak sprawozdania o kapitale ludzkim, sprawozdania ze społecznej odpowiedzialności biznesu czy raporty środowiskowe, proponowane jest jedno

sprawozdanie o dokonaniach podmiotu w nurcie zrównoważonego rozwoju. Taki zintegrowany raport wydaje się dobrą propozycją dla współczesnego świata futbolu, która mogłaby zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy klubów piłkarskich.

Jedną z podstawowych informacji z obszaru działalności gospodarczej, która niewielkim kosztem mogłaby być zaprezentowana w sprawozdaniu zintegrowanym, jest miara tak zwanego finansowego *fair play* (FFP). Jest ona ustalona w regulacji UEFA zatytułowanej *UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations*. Spełnienie warunku finansowego *fair play* (oprócz wielu innych) decyduje o uzyskaniu licencji i dopuszczeniu do rozgrywek organizowanych przez UEFA. Jego naruszenie w najmniejszym stopniu może prowadzić do wymierzenia kary finansowej, nieprzyznania nagrody pieniężnej dla klubu wygrywającego rozgrywki lub zakazu transferu piłkarzy.

Zasady licencjonowania ustalone przez UEFA dotyczą pięciu obszarów: sportu (np. prowadzenia programu rozwoju młodzieży), infrastruktury (np. posiadania stadionu), personelu i zarządzania (np. zatrudnienia różnych osób do wykonywania określonych zadań typu: sekretariat, zarządzanie, finanse, opieka medyczna, fizjoterapia itp.), prawa (przedstawienia statutu) i finansów (np. przedstawienia zbadanego sprawozdania finansowego).

Reguły finansowego *fair play* zostały ustalone w 2009 roku. Wprowadzono je w reakcji na ciągle wzrastające koszty i straty oraz długi klubów piłkarskich. Jak wspomniano powyżej, UEFA odnotowała w futbolu europejskim najwyższe straty i długi w roku 2011. Od kolejnego okresu nastąpiła poprawa wyników finansowych i zadłużenia. Odnotowana w 2012 roku poprawa była reakcją na wprowadzone reguły FFP.

UEFA [2015b, s. 37] wprowadziła wymóg nazwany *break-even requirement* ustalany na podstawie tak zwanych istotnych przychodów i istotnych kosztów. Szczegóły pozycji wchodzących do tak określonych kategorii zostały przedstawione na rysunku. Klub piłkarski w ciągu trzech kolejnych okresów sprawozdawczych nie może mieć ustalonych kosztów wyższych od przychodów o 5 mln euro. Dopuszczalne jest jednak, żeby deficyt ten, pomimo że większy niż 5 mln euro, był zaakceptowany. Taka sytuacja występuje wówczas, gdy nie przekroczy on poziomu 30 mln euro, a dodatkowo zostanie w całości pokryty wpłatami właścicieli lub stron trzecich. Pierwszym sezonem, wchodzącym do trzyletniego okresu podlegającego przeglądowi, był okres 2011/2012, co tłumaczy poprawę kondycji finansowej futbolu w roku 2012.

Koszty istotne ◦ Koszt własny sprzedaży ◦ Koszty pracownicze ◦ Inne koszty operacyjne ◦ Strata na sprzedaży praw do rejestracji piłkarza ◦ Amortyzacja lub koszt rejestracji piłkarza* ◦ Koszty finansowe i dywidendy ◦ Koszty transakcji z podmiotami powiązanymi poniżej wartości godziwej	≤	Przychody istotne ◦ Przychody ze sprzedaży biletów ◦ Wpływy od sponsorów i z reklam ◦ Sprzedaż praw do emisji tv ◦ Działalność handlowa ◦ Nagrody pieniężne ◦ Inne przychody w ramach działalności piłkarskiej ◦ Zysk na sprzedaży praw do rejestracji piłkarza ◦ Zysk na sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych ◦ Przychody finansowe
Koszty nieistotne ◦ Koszty rozwoju młodzieży ◦ Koszty ponoszone na rozwój relacji ze społecznościami ◦ Koszty związane z kobiecą piłką nożną ◦ Pozycje niepieniężne kosztów ◦ Koszty finansowe związane z dostosowywanymi składnikami aktywów trwałych ◦ Koszty naprawy przedmiotów leasingu i najmu ◦ Koszty działalności niezwiązanej z futbolem		Przychody nieistotne ◦ Pozycje niepieniężne w ramach przychodów istotnych ◦ Przychody z działalności niezwiązanej z futbolem ◦ Transakcje z powiązanymi podmiotami powyżej wartości godziwej

* W wypadku aktywowania kosztów związanych z transferami zastosowanie ma amortyzacja, w wypadku braku możliwości aktywowania (wynikającej ze stosowania krajowych standardów rachunkowości nieuzwalających na ujmowanie wartości zapłaconej w ramach transferu za piłkarza wśród aktywów) oraz w każdym innym przypadku rejestrowania piłkarzy wykazuje się wartości poniesionych kosztów rejestracji.

Rysunek 1. Przychody oraz koszty w finansowym *fair play*

Źródło: na podstawie *UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations*, UEFA 2015.

Podstawą ustalenia pozycji kosztowych i przychodowych w finansowym *fair play* są zbadane przez audytorów sprawozdania finansowe przedstawione UEFA wraz z wnioskiem o licencję. W przypadku gdy sprawozdanie finansowe nie jest wystarczającą bazą dla odnośnych wyliczeń, klub piłkarski powinien bazować na informacjach zaczerpniętych bezpośrednio z ksiąg rachunkowych. Wówczas odpowiednie zestawienia również powinny być dostarczone do licencjodawcy.

Jak widać, miara finansowego *fair play* jest oparta na sprawdzonych, zweryfikowanych i wiarygodnych danych zaczerpniętych z systemu rachunkowości. Jest

to niewątpliwy jej atut. Jak stwierdzono wcześniej, ważną jej zaletą jest również to, że kluby piłkarskie i tak ją ustalają dla potrzeb uzyskania licencji. Tym samym jest ona informacją, której ujawnienie nie generuje dodatkowych kosztów.

Cele działania klubów piłki nożnej są odmienne od celów podmiotów ukierunkowanych na wyniki ekonomiczne. Pomimo to organizacje takie powinny rozwijać się w sposób zrównoważony. Należy podkreślić, że zrównoważony rozwój występuje wyłącznie wówczas, gdy sukcesom sportowym towarzyszą działania świadczące o odpowiedzialności społecznej, a także odpowiedzialności ekonomicznej. Najlepszym sposobem zapewnienia o tym wszystkich interesariuszy futbolu jest udostępnianie na oficjalnych stronach klubów raportów integrujących wyniki sportowe z wynikami społecznymi i ekonomicznymi.

Zakończenie

W XX wieku w Europie wykształcił się tzw. europejski model sportu, określany jako hierarchiczna struktura piramidalna. W futbolu na szczycie piramidy znajduje się UEFA, niżej są najpierw krajowe związki piłki nożnej, następnie regionalne, a podstawę stanowią kluby piłkarskie. W obliczu wzrastających możliwości generowania przychodów oraz udowodnionych słabości w zarządzaniu finansami przez menedżerów, interesariusze klubów powinni domagać się sprawozdań zintegrowanych, czyli raportów dokumentujących sportową, społeczną i ekonomiczną odpowiedzialność zorganizowanego futbolu. Jedną z informacji dobrowolnie ujawnianych przez kluby powinna być miara finansowego *fair play*, oparta na danych księgowych, narzucona przez organizację najwyższego szczebla w futbolu europejskim, czyli UEFA, jako warunek dopuszczenia do rozgrywek sportowych.

Bibliografia

- Blumrodt, J., Desbordes, M., Bodin, D., 2013, *Professional Football Clubs and Corporate Social Responsibility*, Sport, Business and Management: An International Journal, vol. 3, no. 3.
- Brown, A., McGee, F., Brown, M., Ashton, A., 2010, *The Social and Community Value of Football*, www.supporters-direct.org/wp-content/uploads/2012/08/The-Social-Value-of-Football-2010.pdf [dostęp: styczeń 2016].

- CSA, 2002, *L'image et les valeurs associées au sport par les Français*, Sondage de l'Institut CSA.
- Kamela-Sowińska, A., *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2009.
- Krasodomska, J., 2010, *Perspektywy rozwoju informacyjnej funkcji rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, w: Micherda, B. (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. 1, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Kuźbik, P., 2013, *Strategiczna mapa interesariuszy klubu piłkarskiego*, w: Pisz, Z., Rojek-Nowosielska, M. (red.), *Społeczna odpowiedzialność organizacji: w poszukiwaniu paradygmatów, metodologii i strategii*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 288, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 95–105.
- Moorhouse, H.F., 2007, *Expertise, Authority and Power in the European Football 'Industry'*, *Journal of Contemporary European Research*, vol. 3, no. 3.
- Risaliti, G., Verona, R., 2013, *Players' Registration Rights in the Financial Statements of the Leading Italian Clubs. A Survey of Inter, Juventus, Lazio, Milan and Roma*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 26, no. 1.
- UEFA, 2011, *Club Licensing Benchmarking Report. Financial Year 2010*, www.uefa.org [dostęp: styczeń 2016].
- UEFA, 2012, *The European Club Licensing Benchmarking Report. Financial Year 2011*, www.uefa.org [dostęp: styczeń 2016].
- UEFA, 2013, *The European Club Footballing Landscape. Club Licensing Benchmarking Report. Financial Year 2012*, www.uefa.org [dostęp: styczeń 2016].
- UEFA, 2015a, *The European Club Footballing Landscape. Club Licensing Benchmarking Report. Financial Year 2014*, www.uefa.org [dostęp: styczeń 2016].
- UEFA, 2015b, *UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations*, www.uefa.org [dostęp: styczeń 2016].
- Walters, G., Tacon, R., 2011, *Corporate Social Responsibility in European Football*, Birkbeck Sport Business Center, University of London, www.sportbusinesscentre.com [dostęp: styczeń 2016].
- Żyła, M., 2014, *Bestia znów gryzie*, www.prawosportowe.pl [dostęp: styczeń 2016].