



รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ  
สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

Disclosure Model of Human Resource Accounting  
for the Competitive Advantage of  
Professional Football Clubs in Thailand

วรรณวิมล นาคทัต  
WANWIMON NAKTAD

ดุษฎิณิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร  
เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎิบัณฑิต  
ปีการศึกษา 2563



รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ  
สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

Disclosure Model of Human Resource Accounting  
for the Competitive Advantage of  
Professional Football Clubs in Thailand


วรรณวิมล นาคทัต  
WANWIMON NAKTAD

ดุษฎีนิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร  
เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต  
ปีการศึกษา 2563  
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ชื่อคุณิพนธ์ รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบ  
ทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย  
ชื่อ นามสกุล นางสาววรรณวิมล นาคทัต  
ชื่อปริญญา บริหารธุรกิจดุชิบัณฑิต  
คณะ บริหารธุรกิจ  
อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.พิฐฐญาณ์ คาเนโกะ

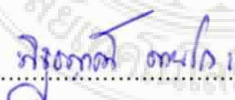
คณะกรรมการสอบคุณิพนธ์ได้ให้ความเห็นชอบคุณิพนธ์ฉบับนี้แล้ว

  
.....ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ ดร.วัลลภ รัฐัตรานนท์)

  
.....กรรมการ  
(ดร.อนงค์ ไต้วัลย์)

  
.....กรรมการ  
(ดร.ปริญญา มากลิน)

  
.....กรรมการ  
(ดร.ธนากร รัชตกุลพัฒน์)

  
.....กรรมการ  
(ดร.พิฐฐญาณ์ คาเนโกะ)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร อนุมัติให้รับคุณิพนธ์  
ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบริหารธุรกิจดุชิบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

  
.....คณบดีคณะบริหารธุรกิจ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รัตนาวลี ไม้สัก)

วันที่ 28 เดือน ธันวาคม พ.ศ. 2563

|                       |  |
|-----------------------|--|
| ชื่อเรื่องคุณวุฒิพนธ์ | รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอล<br>อาชีพในประเทศไทย |
| ชื่อ สกุล             | วรรณวิมล นาคทัต  |
| ชื่อปริญญา            | บริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต  |
| คณะ                   | บริหารธุรกิจ   |
| ปีการศึกษา            | 2563   |

### บทคัดย่อ

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษารูปแบบและระดับในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย และ 3) นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เสริมด้วยข้อมูลเชิงปริมาณ โดยแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้ ขั้นตอนที่ 1 ทบทวนแนวคิดทฤษฎีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยและต่างประเทศ ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก ขั้นตอนที่ 3 สัมภาษณ์เชิงลึก(In-Depth Interview) กิ่งโครงสร้าง กลุ่มผู้บริหารสโมสรฟุตบอล กลุ่มนักวิชาการด้านบัญชี กลุ่มนักลงทุน และกลุ่มแฟนคลับ ขั้นตอนที่ 4 ศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสโมสรอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก และ ขั้นตอนที่ 5 ตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ด้วยการสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง



ผลการวิจัยพบว่า

1. ปัจจุบันสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยฟรีเมียริลปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) โดยแต่ละสโมสรมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่แตกต่างกัน เนื่องจากยังไม่มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเฉพาะเกี่ยวกับนักฟุตบอล รูปแบบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ ได้แก่ 1) บันทึกลงเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 2) บันทึกลงเป็นสินทรัพย์รอตัดบัญชี เช่น ลูกหนี้ และ 3) บันทึกลงเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด โดยแต่ละสโมสรจะปฏิบัติตามรูปแบบใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะรายการที่เกิดขึ้นกับนักฟุตบอลภายในสโมสรนั้น ๆ

2. ผลของการเปรียบเทียบความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มสโมสรฟุตบอลที่มีการเปิดเผยข้อมูลสูงกว่าค่าเฉลี่ยมีแนวโน้มและทิศทางเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่สะท้อนประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดีกว่ากลุ่มที่มีการเปิดเผยต่ำกว่าค่าเฉลี่ย

3. การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เกี่ยวกับนักฟุตบอลนั้นจะช่วยให้ผู้มีส่วนได้เสียมีสารสนเทศเพื่อใช้ประโยชน์ในมุมมอง 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ด้านการตัดสินใจ และด้านการประเมินค่า ทั้งนี้การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เกี่ยวกับนักฟุตบอล ส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุน การติดตามของแฟนคลับ นำมาสู่การพัฒนาศักยภาพของสโมสรฟุตบอล รวมถึงผลตอบแทนในรูปของรายได้อันนำมาสู่ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

4. รูปแบบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันที่ควรเปิดเผยของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ในประเทศไทย จำนวน 40 รายการข้อมูล ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ 1) นโยบายด้านทรัพยากรบุคคล (เช่น นักฟุตบอล) 2) ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์ 3) ข้อมูลทางการเงิน 4) การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร 5) สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน 6) การพัฒนาทรัพยากรบุคคล 7) ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม ควรเปิดเผยผ่านงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก ทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ได้เป็นตัวเลขทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย

**คำสำคัญ:** การบัญชีทรัพยากรมนุษย์, ความได้เปรียบทางการแข่งขัน, สโมสรฟุตบอลอาชีพ

|                           |  |
|---------------------------|--|
| <b>Dissertation Title</b> | Disclosure Model of Human Resource Accounting for the Competitive Advantage of Professional Football Clubs in Thailand |
| <b>Author</b>             | Wanwimon Naktad  |
| <b>Degree</b>             | Doctor of Business Administration  |
| <b>Field Study</b>        | Business Administration  |
| <b>Academic Year</b>      | 2020   |

## ABSTRACT

The research objectives were to: 1) study the model and level of disclosing the human resource accounting of professional football clubs in Thailand; 2) study the operating performance of professional football clubs in Thailand; and 3) present the disclosure model of human resource accounting for the competitive advantage of professional football clubs in Thailand. This study was the qualitative research comprising 5 stages: Stage 1 – Review of theories, documents, and research studies relating to the disclosure of human resource accounting and the competitive advantage of professional football clubs in Thailand and other countries; Stage 2 – Study on accounting practice and disclosure of Thai Premier League professional football clubs; Stage 3 – Semi-structured in-depth interview of football club executives, accounting specialists, investors, and fan clubs; Stage 4 – Study on the level of disclosing the human resource accounting of football players in Thai Premier League professional football clubs via financial statements, website, and Facebook; and Stage 5 – Examination of operational feasibility for the disclosure model of human resource accounting for the competitive advantage of professional football clubs in Thailand with a structured interview.

The results showed as follows:

1. At present, Thai Premier League professional football clubs have complied with the financial reporting standards for non-publicly accountable entities (NPAE), but

each club disclosed the information about its football players differently because the specific accounting practice for football players has not yet been established. There were 3 accounting practice models relating to football players which were consistent with the generally accepted accounting principles; namely, Model 1 – Intangible assets; Model 2 – Receivables; and Model 3 – Expenses. The model applied by each club would depend on the characteristics of transactions incurred with the football players in that club.

2. The result of comparing the relationship between a group of football clubs with disclosure of human resource accounting above average and a group of football clubs with disclosure of human resource accounting below average indicated that the group of football clubs with disclosure of human resource accounting above average had tendency and direction relating to the operating performance reflecting better form of financial ratio than the group of football clubs with disclosure of human resource accounting below average.

3. The disclosure of human resource accounting relating to football players enabled the stakeholders to have information to be utilized in 3 facets; namely, human resource management, decision-making, and evaluation. The disclosure of human resource accounting relating to football players affected the operating performance of football clubs, and led to the competitive advantage.

4. The disclosure model of human resource accounting for the competitive advantage of professional football clubs in Thailand, which should be disclosed, totaled 40 items, comprising 7 aspects; namely, 1) human resource policy (football players); 2) basic information about human resources; 3) financial information; 4) priority to human resources in the organization; 5) health and occupational safety; 6) human resource development; and 7) relationship between human resources and culture should be disclosed via financial statements, websites, and Facebook, either financial or non-financial information relating to the decision-making of the stakeholders.

**Keywords:** Human Resource Accounting, Competitive Advantage, Professional Football Club

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยการเอื้อเฟื้อข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และความร่วมมือด้านต่างๆ ของหลายท่านซึ่งให้การสนับสนุนผู้วิจัยตั้งแต่เริ่มต้นงานวิจัยจนเสร็จสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณ ดร.พิรุณญาณ์ คาเนโกะ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร ที่ปรึกษาวิจัยคุณูปการที่สละเวลาให้คำแนะนำ และข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับแนวทางการทำวิจัย และขอขอบคุณรองศาสตราจารย์ ดร.วัลลภ รัฐธำตรา นนท์ ที่เมตตาเป็นประธานในการสอบงานวิจัยคุณูปการ ตลอดจนคณะกรรมการทุกท่านที่ให้คำแนะนำในการแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้โครงการวิจัยมีความถูกต้องสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณผู้บริหารสโมสรฟุตบอล และผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ที่กรุณาสละเวลาเอื้อเฟื้อข้อมูลให้การสัมภาษณ์ และผู้ทรงคุณวุฒิที่ให้ความอนุเคราะห์ตรวจสอบความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวิจัย รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องทุกท่านที่อาจไม่ได้กล่าวนามไว้ในที่นี้ ที่มีส่วนช่วยให้การทำวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ คุณค่าอันพึงมีจากงานวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบเป็นเครื่องบูชาพระคุณบิดา มารดา ครูอาจารย์ ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้และวางรากฐานการศึกษาแก่ผู้วิจัย

วรรณวิมล นาคทัต

# สารบัญ

|  | หน้า |
|--|------|
| บทคัดย่อ                                       | ก    |
| Abstract                                       | ค    |
| กิตติกรรมประกาศ                                | จ    |
| สารบัญ   | ฉ    |
| สารบัญตาราง                                    | ช    |
| สารบัญภาพ                                      | ณ    |
| <br>   |      |
| บทที่ 1 บทนำ                                   |      |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา             | 1    |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย                    | 5    |
| 1.3 ขอบเขตของการวิจัย                          | 6    |
| 1.4 กรอบแนวคิดในการวิจัย                       | 7    |
| 1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ                            | 8    |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ                  | 9    |
| <br>   |      |
| บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง         |      |
| 2.1 บริบทของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย        | 11   |
| 2.2 แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ | 36   |
| 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน  | 65   |
| 2.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง                         | 78   |
| 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง                      | 81   |

## สารบัญ (ต่อ)

หน้า

|         |  |     |
|---------|--|-----|
| บทที่ 3 | วิธีดำเนินการวิจัย   |     |
| 3.1     | การทบทวนแนวคิดทฤษฎีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยและต่างประเทศ | 94  |
| 3.2     | ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกตามมาตรฐานการบัญชี   | 94  |
| 3.3     | สัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้าง กลุ่มผู้บริหารสโมสรฟุตบอล กลุ่มนักวิชาการด้านบัญชี กลุ่มนักลงทุน และกลุ่มแฟนคลับ  | 95  |
| 3.4     | ศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสโมสรอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก   | 101 |
| 3.5     | ตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย             | 104 |
| บทที่ 4 | ผลการวิเคราะห์ข้อมูล   |     |
| 4.1     | ผลการวิเคราะห์การสัมภาษณ์เชิงลึก   | 105 |
| 4.2     | ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาวิธีปฏิบัติและการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลในประเทศไทย   | 125 |
| 4.3     | การตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย             | 158 |

## สารบัญ (ต่อ)

หน้า

|         |   |     |
|---------|---|-----|
| 4.4     | สรุปผลการพิจารณารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br>ทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของ<br>ธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย | 170 |
| บทที่ 5 | สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ  |     |
| 5.1     | สรุปผลการวิจัย  | 180 |
| 5.2     | อภิปรายผลการวิจัย   | 196 |
| 5.3     | ข้อเสนอแนะจากการวิจัย   | 203 |
| 5.4     | ข้อเสนอแนะการทำวิจัยในครั้งต่อไป  | 204 |
|         | บรรณานุกรม  | 207 |
|         | ภาคผนวก   |     |
|         | ภาคผนวก ก แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึก  | 221 |
|         | ภาคผนวก ข รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ เพื่อตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา   | 234 |
|         | ภาคผนวก ค รายชื่อผู้ให้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview)  | 236 |
|         | ภาคผนวก ง แบบประเมินรายการที่ควรเปิดเผย   | 237 |
|         | ภาคผนวก จ การตรวจสอบรายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูล<br>ทรัพยากรมนุษย์จากผู้ทรงคุณวุฒิ  | 246 |
|         | ภาคผนวก ฉ การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผยในงบการเงินโดยผู้ทรงคุณวุฒิ                                      | 250 |
|         | ภาคผนวก ช การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผยในเว็บไซต์โดยผู้ทรงคุณวุฒิ                                       | 253 |
|         | ภาคผนวก ซ ผลการตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผยในเฟซบุ๊กโดยผู้ทรงคุณวุฒิ                                      | 256 |
|         | ภาคผนวก ฌ หนังสือขอความอนุเคราะห์ให้เข้าสัมภาษณ์  | 259 |
|         | ประวัติการศึกษาและการทำงาน  | 266 |

## สารบัญตาราง

| ตาราง | หน้า  |     |
|-------|---|-----|
| 2.1   | ความเป็นมาของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ในประเทศไทย   | 12  |
| 2.2   | ผู้สนับสนุนรายการ ไทยพรีเมียร์ลีก และเงินรางวัล   | 15  |
| 2.3   | เกณฑ์ในการพิจารณามาตรฐานของทีมสโมสรฟุตบอลอาชีพ  | 26  |
| 2.4   | การวิเคราะห์ SWOT ของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก  | 28  |
| 2.5   | กำไรขาดทุนของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก ปี 2560 - 2561  | 33  |
| 2.6   | การเปรียบเทียบระหว่างรายงานแบบเดิมกับรายงานเชิงบูรณาการ   | 52  |
| 4.1   | ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลหลัก   | 106 |
| 4.2   | สรุปผลการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย    | 123 |
| 4.3   | การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก   | 132 |
| 4.4   | การได้มาของนักฟุตบอลอาชีพภายในสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทย   | 151 |
| 4.5   | อัตราเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอล<br>ในประเทศไทย                              | 153 |
| 4.6   | อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวมของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย  | 154 |
| 4.7   | อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย   | 155 |
| 4.8   | อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย   | 156 |
| 4.9   | อัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย  | 157 |
| 4.10  | รายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล<br>จำนวน 45 รายการ จากผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 5 ท่าน | 165 |
| 4.11  | ค่าระดับคะแนนการเปิดเผยรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์   | 168 |
| 4.12  | รายการข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยจาก<br>ความเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย                  | 169 |
| 4.13  | วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ในประเทศไทย 3 รูปแบบ  | 172 |
| 5.1   | รูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการซื้อตัวนักฟุตบอล   | 182 |



## สารบัญภาพ

| ภาพ  | หน้า |
|--|------|
| 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย   | 7    |
| 1.2 กระบวนการพัฒนากรอบแนวคิด   | 8    |
| 2.1 มิติด้านการบัญชีบริหารทรัพยากรมนุษย์   | 39   |
| 2.2 ช่วงเวลาของการพัฒนาการด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์   | 43   |
| 2.3 Integrated Reporting View of the Value Creation Process (IIRC 2013)  | 53   |
| 2.4 ผังแสดงรายงานแบบบูรณาการ   | 54   |
| 2.5 Business model divergence from homogeneous strategic archetypes  | 70   |
| 2.6 วิสัยทัศน์และกลยุทธ์ในมุมมองของ Balance Scorecard  | 74   |
| 2.7 องค์ประกอบแนวคิดที่พัฒนาจาก Skandia Business Navigator   | 75   |
| 3.1 ลำดับขั้นตอนการดำเนินการวิจัย  | 93   |
| 4.1 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>นักฟุตบอลของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม                   | 153  |
| 4.2 การเปรียบเทียบอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวมของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม  | 154  |
| 4.3 การเปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม   | 155  |
| 4.4 การเปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอล<br>อาชีพทั้งสองกลุ่ม   | 156  |
| 4.5 การเปรียบเทียบอัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอล<br>อาชีพทั้งสองกลุ่ม   | 157  |
| 4.6 รูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชี เกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ<br>สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย                                | 171  |
| 5.1 รายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยของสโมสรฟุตบอล<br>อาชีพในประเทศไทย  | 187  |
| 5.2 รูปแบบและหัวข้อที่ควรเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของ<br>สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ผ่านช่องทางการสื่อสารทั้ง 3 ช่องทาง   | 188  |
| 5.3 การเชื่อมโยงการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์สู่ความได้เปรียบ<br>ทางการแข่งขัน  | 189  |
| 5.4 รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) เพื่อความ<br>ได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย | 190  |

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันกีฬาฟุตบอลเป็นกีฬาที่ได้รับความนิยมอย่างมาก มีผู้ชมและผู้ให้ความสนใจเป็นอันดับหนึ่งของโลก สร้างรายได้อย่างมากให้กับหลายประเทศทั่วโลก สำหรับประเทศไทย การแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีกได้รับความนิยมเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง มีผู้ชมในแต่ละรายการแข่งขันเป็นจำนวนมาก มีการตั้งสโมสรฟุตบอลอาชีพในระดับจังหวัด กองเชียร์ แฟนคลับ ติดตามเชียร์ทีมที่ตนเองรักและชื่นชอบ

อย่างไรก็ตาม ในการพัฒนาและยกระดับสโมสรฟุตบอลของไทยให้มีคุณภาพเป็นมาตรฐานสากล เพื่อความเป็นมืออาชีพที่ได้รับการยอมรับในเชิงพาณิชย์ เช่นเดียวกับสโมสรฟุตบอลคุณภาพในแถบยุโรป สโมสรต้องพัฒนาสู่การเป็นนิติบุคคล และมีระบบการบริหารจัดการที่ดี มีการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน รวมถึงการปฏิบัติตามข้อบังคับของสมาพันธ์ฟุตบอลแห่งเอเชีย (Asian Football Confederation: AFC) ดังนั้น สมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยมีการจัดตั้งบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก จำกัดในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2551 ด้วยทุนจดทะเบียน 5 ล้านบาท มีการปรับระบบบริหารจัดการสโมสรฟุตบอลของไทย และระบบไทยพรีเมียร์ลีก ดิวิชั่น 1 และ ดิวิชั่น 2 มีการจัดระบบการแข่งขันที่สามารถปลูกกระแสความตื่นตัวของแฟนบอล และสื่อมวลชนได้เป็นอย่างดี ทำให้สโมสรฟุตบอลมีรายได้จากผู้สนับสนุนหลักอย่างเป็นทางการจากตัวแทนสินค้า เสื้อเชียร์ สินค้าที่ระลึก บัตรเข้าชมการแข่งขัน การซื้อขาย หรือการยืมตัวนักฟุตบอล ค่าลิขสิทธิ์ ถ่ายทอดสดทางโทรทัศน์ ค่าเช่าสนาม รวมถึงเงินบริจาคสนับสนุนทั้งภาครัฐและภาคเอกชน อันนำมาสู่การพัฒนาสโมสรและจังหวัดเป็นเมืองแห่งศูนย์กลางทางการท่องเที่ยวและกีฬา ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมกีฬาอาชีพ พ.ศ. 2556 (นฤนาถ ไกรนรา และ เนติพล เพชรสินवल, 2562) ก่อให้เกิดการขยายตัวทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง เช่น อุปกรณ์กีฬา ศูนย์กีฬา อาชีพ สนามแข่งรถ การบินเช่า เป็นต้น เพื่อความบันเทิงด้านกีฬา โดยเฉพาะการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน เช่น สนามกีฬาขนาดใหญ่ที่สามารถรองรับผู้ชมจำนวนมาก ระบบสาธารณูปโภค ที่พัก โรงแรม และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น ๆ

เมื่อพิจารณาผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของธุรกิจสโมสรฟุตบอล ที่นำเสนอ  
งบการเงินประจำปีให้กับกระทรวงพาณิชย์ ในปี พ.ศ.2561 สโมสรฟุตบอลที่มีรายได้สูงสุด 5  
อันดับแรก ได้แก่ ทีมีบุรีรัมย์ยูไนเต็ด รองลงมาคือ เมืองทองยูไนเต็ด ทูแบงค็อก ยูไนเต็ด การ  
ท่าเรือเอฟซี และราชบุรี เอฟซี ตามลำดับ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2562)  
มูลค่ารายได้รวมของสโมสรใน “ไทยพรีเมียร์ลีก” ซึ่งเป็นลีกสูงสุดของไทย มีรายได้รวมอยู่ที่ 3,000  
ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี 2557 ที่มีรายได้รวมอยู่ที่ 1,900 ล้านบาท เติบโตเฉลี่ยในอัตราร้อยละ  
16.50 และเมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ของรายได้ของทีมฟุตบอลกับอันดับผลงานทางกีฬาในไทย  
ลีกของแต่ละฤดูกาลระหว่างช่วงปี พ.ศ.2557- พ.ศ.2561 พบว่า ทีมฟุตบอลที่ทำอันดับได้ดี มี  
แนวโน้มที่จะมีรายได้สูง โดยรายได้ของทีมที่อยู่ใน 3 อันดับแรก ในปี พ.ศ. 2561 คิดเป็นร้อยละ  
55 ของรายได้รวมของธุรกิจฟุตบอล

จากรายได้รวมของธุรกิจฟุตบอลที่ผ่านมา หนึ่งในรายได้หลักคือการขายนักฟุตบอล ซึ่ง  
หากพิจารณาผลการดำเนินงานตามแนวคิด Balance Scorecard นั้น สโมสรฟุตบอลจะนำเสนอ  
เพียงผลการดำเนินงานที่คิดขึ้นในมุมมองทางการเงินเพียงอย่างเดียวตามที่มาตรฐานกำหนด แต่  
ไม่ได้สะท้อนมุมมองมูลค่าเพิ่มของสโมสรที่เกิดจากสมรรถนะ หรือประสบการณ์การแข่งขันของ  
นักฟุตบอล ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แท้จริงของสโมสร ความนิยมของแฟนคลับ และ  
รายได้อื่น ๆ การเพิ่มมูลค่าของนักฟุตบอล ซึ่งพบว่า มีบางส่วนที่มีการรับรู้รายการที่มีความ  
แตกต่างกัน ส่งผลให้สะท้อนผลการดำเนินงานที่แตกต่างกัน อันมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบ  
การเงิน อย่างไรก็ตามแม้สโมสรฟุตบอลจะมีรายได้ค่อนข้างสูง แต่เมื่อพิจารณาถึงผล  
ประกอบการจากงบกำไรขาดทุนนั้น พบว่าภาพรวมทีมฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีก มีผล  
ประกอบการขาดทุน จากการนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับธุรกิจที่มีใช้บริษัท  
มหาชน (TFRS for NPAEs) ในขณะที่มูลค่านักฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นตาม  
สมรรถนะของนักฟุตบอล โดยพบว่า นักฟุตบอลที่มีค่าตัวสูงมักจะอยู่ในทีมที่มีอันดับในลีก  
ระดับสูง มูลค่านักฟุตบอลชาวไทยปี 2562 เฉลี่ยอยู่ที่ 1.16 แสนยูโร (ประมาณ 4 ล้านบาท)  
เพิ่มขึ้นจากปี 2558 ที่อยู่ที่ 9.97 หมื่นยูโร (ประมาณ 3.4 ล้านบาท) คิดเป็นการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ  
16.3 ต่อปี ขณะที่มูลค่านักฟุตบอลชาวต่างชาติ (ไม่รวมชาติอาเซียน) ในปี พ.ศ. 2556 เฉลี่ย  
อยู่ที่ 4.52 แสนยูโร (ประมาณ 15.5 ล้านบาท) เพิ่มขึ้นจากปี 2558 ที่อยู่ที่ 3.61 แสนยูโร  
(ประมาณ 12.5 ล้านบาท) คิดเป็นการเพิ่มขึ้นร้อยละ 25.1 ด้วยเหตุนี้ ความแตกต่างของมูลค่า

นักฟุตบอลไทยกับต่างชาติจึงเพิ่มขึ้นจาก 3.6 เท่าในปี 2558 เป็น 3.9 เท่าในปี 2562 (หน่วยงานกลยุทธ์ของธนาคารไทยพาณิชย์ (Economic Intelligence Center: EIC, 2562)

เป็นที่น่าสังเกตว่า ผลประกอบการของหลายสโมสรมีผลขาดทุน เนื่องจากการเปิดเผยเกี่ยวกับมูลค่าของนักฟุตบอลไทย ซึ่งสะท้อนรายได้หลักของสโมสรฟุตบอลอาชีพ กลับไม่ได้ระบุไว้ซึ่งเปิดเผยตามหลักการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี (Mandatory Disclosures) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs) หรือไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนกำหนดไว้ซึ่งเป็นดุลยพินิจของผู้บริหารสโมสรในการเปิดเผยข้อมูลแบบสมัครใจ (Voluntary Disclosures) ซึ่งต่างจากสโมสรฟุตบอลอาชีพในต่างประเทศ ตัวอย่าง เช่น สโมสรลิเวอร์พูล สโมสรอาเซนอล เป็นต้น มีการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานสากลสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for PAEs) ถ้าเป็นสโมสรขนาดเล็ก ก็จะใช้มาตรฐานสากลสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (IFRS for SMEs) และมีการเปิดเผยข้อมูลแบบสมัครใจ (Voluntary Disclosures) เพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ และใช้ในการตัดสินใจของผู้เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะกลุ่มแฟนคลับของสโมสร สำหรับการติดตามข่าวสารและสารสนเทศอื่น ๆ อันเป็นการสร้างรายได้จากช่องทางการติดต่อสื่อสาร (Social Channel) หลายช่องทาง เช่น เว็บไซต์ อินสตาแกรม เฟซบุ๊ก เป็นต้น อันนำไปสู่การเกิดรายได้อื่น ๆ ของสโมสรฟุตบอลจากการติดตามของแฟนคลับ

องค์กรที่มีสารสนเทศที่มีคุณภาพจะสามารถวางแผน ตัดสินใจ และบริหารเชิงกลยุทธ์ได้ถูกต้องแม่นยำ สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้อย่างไม่ลำบาก (Pennington, 2017) สารสนเทศที่มีคุณภาพนั้นจะช่วยให้มีข้อมูลในการบริหารเชิงกลยุทธ์ ข้อมูลสำหรับการแก้ไขและค้นหาวិธีการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้เกิดความแตกต่างในด้านต่าง ๆ รวมถึงด้านการบริหารจัดการต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ (Lorenzo et al., 2018) สำหรับการบริหารธุรกิจเพื่อความยั่งยืน โดยต้องพิจารณาข้อมูลด้านการบัญชีการเงิน และการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ที่สะท้อนความสามารถของฝ่ายบริหารในการจัดการธุรกิจ การสร้างรายได้ และความได้เปรียบทางการแข่งขัน การบริหารทรัพยากรให้เกิดมูลค่าเพิ่ม ความโปร่งใสในการบริหาร ธรรมเนียมปฏิบัติ และค่าตอบแทนที่ผู้มีส่วนได้เสียจะได้รับ เพื่อให้ทิศทางการติดต่อสื่อสารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพส่งผลต่อความสามารถของธุรกิจในการสร้างมูลค่า อันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการในภาพรวม การแก้ปัญหาของธุรกิจ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจ เน้นการสื่อสารกลยุทธ์องค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียเป็นสำคัญ เรียกว่า

แนวคิดรายงานเชิงบูรณาการ (สมชาย ศุภธาดา, 2559) แนวทางการนำเสนอรายงานเชิงบูรณาการ (International Integrated Reporting Council: IIRC) ซึ่งนับเป็นองค์กรในการกำกับดูแลการสร้างกรอบแนวคิดการรายงานเชิงบูรณาการที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก

ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นองค์กรใดก็ตาม ทุนมนุษย์ (Human Capital) เป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่งในการดำเนินธุรกิจเพราะมนุษย์สามารถสร้างทุนทางปัญญา และพัฒนาทุนประเภทอื่นๆ ให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ และสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้โดยการผสมผสานความสามารถที่ยอดเยี่ยมของพนักงาน พรสวรรค์ และความคิดสร้างสรรค์ สามารถสร้างความแตกต่างให้แก่ธุรกิจได้ (Ali et al., 2020) ทรัพยากรบุคคลเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในองค์กรโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจที่อาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านดังเช่น ธุรกิจฟุตบอล (Szymoszowskyj et al., 2016) นักฟุตบอลมีอิทธิพลเชิงบวก และมีนัยสำคัญต่อการสร้างมูลค่าตราสินค้าของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ซึ่งคุณค่าตราสินค้าของสโมสรมีความสำคัญอย่างยิ่ง เพราะคุณค่าตราสินค้าจะทำให้เกิดการสนับสนุนจากสปอนเซอร์ และผู้มีส่วนได้เสีย (Leitao and Baptista, 2019) นักฟุตบอลจึงถือเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่าอย่างยิ่งเนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับผลการดำเนินงานทางการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ (Deru and Mysake, 2020) ทั้งนี้ นักฟุตบอลที่มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางกีฬาของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก (ธีระนิตย์ นามกุณี และ มัลลิกา สังข์สนิท, 2558) ซึ่งมีผลงานทางกีฬาที่ดีเปรียบเสมือนแม่เหล็กที่สร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สโมสร ดึงดูดแฟนคลับ เพิ่มยอดขายบัตรเข้าชม เพิ่มยอดขายสินค้าที่ระลึก และได้รับการสนับสนุนหลักอย่างเป็นทางการจากตัวแทนสินค้าประเภทต่าง ๆ เพิ่มขึ้น ความพึงพอใจในตัวนักฟุตบอลและทีมมีอิทธิพลต่อการซื้อผลิตภัณฑ์สินค้าที่ระลึก (กิตติคุณ บุญเกตุ, 2556) การได้มาซึ่งนักฟุตบอลที่มีผลการดำเนินงานด้านกีฬาดีจะทำให้ทีมมีมูลค่าเพิ่มที่แสดงออกในรูปแบบของกลยุทธ์การเล่น รูปแบบเชิงรุกและเชิงรับที่แข็งแกร่ง ปรับกลยุทธ์ตามแผนที่ผู้ฝึกสอนปรับเปลี่ยนได้ทันที (Feuillet et al., 2020)

จากความสำคัญ และปัญหาดังกล่าวจะเห็นได้ว่านักฟุตบอลในธุรกิจฟุตบอลอาชีพ เป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งที่สามารถสร้างรายได้หรือก่อให้เกิดประโยชน์แก่องค์กรอย่างแท้จริง แต่แนวปฏิบัติด้านมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs) ยังมีข้อกำหนดที่ไม่ครอบคลุม ไม่อาจสะท้อนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและนักลงทุนเท่าที่ควร (Bullen and Eytler, 2010) เช่น การได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพของสโมสรนั้น ส่วนใหญ่มาจากการซื้อตัวโดยมีทั้งการซื้อผ่านตัวแทน เอเจนต์ และการซื้อโดยตรงกับนักฟุตบอล

(ชาณูวิทย์ ผลชีวิน และคณะ, 2557) โดยสโมสรต่าง ๆ ในประเทศไทย จะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายการซื้อตัวนักฟุตบอลในรูปแบบที่ต่างกัน ในขณะที่สโมสรฟุตบอลต่างประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษจะมีรูปแบบและวิธีปฏิบัติทางบัญชีในรูปแบบเดียวกันส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบข้อมูลกันได้ในแต่ละสโมสร (ลลิตา หนูเจริญกุล, 2560) นอกจากนี้การที่นักฟุตบอลสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มโดยตรงให้กับสโมสรได้ ควรได้รับการรับรู้เป็นสินทรัพย์ของสโมสร แต่ไม่สามารถถือปฏิบัติเช่นนั้นได้ เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องทรัพย์สินถาวร มนุษย์ จึงทำให้การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลในสโมสรเป็นการเปิดเผยโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ในรูปแบบที่แตกต่างกันในแต่ละสโมสร

ด้วยวิธีปฏิบัติทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันในแต่ละสโมสรฟุตบอลของประเทศไทย ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลที่น่าเสนอให้กับผู้มีส่วนได้เสียจึงเป็นข้อมูลที่ยังไม่สามารถสะท้อนข้อเท็จจริงที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และภายนอกเท่าที่ควร ดังนั้นหากสโมสรฟุตบอลอาชีพมีรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่สามารถสะท้อนคุณค่าของนักฟุตบอลในสโมสรได้ตรงกับความต้องการของผู้บริหาร นักลงทุน ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสีย ย่อมส่งผลให้สโมสรนั้น ๆ มีความได้เปรียบทางการแข่งขัน ทั้งในแง่ของการมีสารสนเทศที่สามารถประเมินสภาพการณ์ด้านการบริหารนักฟุตบอลภายในสโมสร ด้านการวางแผนเชิงกลยุทธ์ ตลอดจนช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลภายนอกองค์กร อาทิ นักลงทุนและเจ้าหน้าที่สามารถประเมินศักยภาพของสโมสรบนพื้นฐานทรัพย์สินถาวร มนุษย์ที่อยู่ภายในสโมสร จึงเป็นที่มาของการศึกษารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพย์สินถาวร มนุษย์เพื่อ ความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1) เพื่อศึกษารูปแบบและระดับในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพย์สินถาวร มนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย
- 2) เพื่อศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย
- 3) นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพย์สินถาวร มนุษย์เพื่อ ความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

### 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาเพื่อให้เห็นถึงพฤติกรรมในการนำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลแบบสมัครใจเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีและแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องของการเปิดเผยข้อมูลที่น่าไปสู่การรายงานเชิงบูรณาการมากขึ้น โดยได้ออกแบบให้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยกำหนดขอบเขตการวิจัย ดังนี้

#### 1.3.1 ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลจาก

1.3.1.1 ข้อมูลปฐมภูมิ โดยการสัมภาษณ์ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพ นักลงทุน นักวิชาการ แฟนคลับ เพื่อให้เห็นภาพรวมของสภาพการณ์และแนวโน้มการบริหารจัดการทีมสโมสรฟุตบอล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นักฟุตบอล

1.3.1.2 ข้อมูลทุติยภูมิ โดย ศึกษาจากงบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ บทความ งานวิจัย ที่เกี่ยวข้อง วัตถุประสงค์หลัก คือ การสังเคราะห์หารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เกี่ยวกับนักฟุตบอล ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยประกอบด้วย 3 ประเภท คือ

- ข้อมูลจากงบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ พ.ศ.2558- พ.ศ.2561
- ข้อมูลจากการศึกษา ค้นคว้า เอกสาร ตำรา หนังสือ บทความ ข่าวสาร งานวิจัย ที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ
- ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้าง

#### 1.3.2 ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.3.2.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ สโมสรฟุตบอลอาชีพกลุ่มไทยพรีเมียร์ลีกอันถือเป็นลีกการแข่งขันสูงสุดของประเทศไทย และมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล มีการแข่งขันประจำฤดูกาลปี 2561 และมีการนำส่งงบการเงินให้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ประกอบด้วยสโมสรฟุตบอล จำนวน 16 ทีม ได้แก่ 1) สโมสรเอสซีจี เมืองทอง ยูไนเต็ด 2) สโมสรชลบุรี เอฟซี 3) สโมสรบุรีรัมย์ ยูไนเต็ด 4) สโมสรฟุตบอลแบงค็อก ยูไนเต็ด 5) สโมสรอุบล ยูไนเต็ด 6) สโมสรสิงห์ เชียงราย ยูไนเต็ด 7) สโมสรการท่าเรือ เอฟซี 8) สโมสรไทยฮอนด้า ลาดกระบัง เอฟซี 9) สโมสรอาร์มี ยูไนเต็ด 10) สโมสรสระบุรี เอฟซี 11) สโมสรฟุตบอลศรีสะเกษ

เอฟซี 12) สโมสรชัยนาท ฮอร์นบิล 13) สโมสรราชบุรี มิตรผล เอฟซี 14) สโมสรสุพรรณบุรี เอฟซี 15) สโมสรตราด เอฟซี และ 16) สโมสรพีที ประจวบฟุตบอล

1.3.2.2 กลุ่มผู้ที่ให้ข้อมูลเชิงคุณภาพด้วยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก 4 กลุ่ม ประกอบด้วย

กลุ่มที่ 1 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพ 3 ท่าน

กลุ่มที่ 2 นักลงทุน/นักวิเคราะห์การลงทุน 3 ท่าน

กลุ่มที่ 3 นักวิชาการ 3 ท่าน

กลุ่มที่ 4 แฟนคลับ 3 ท่าน

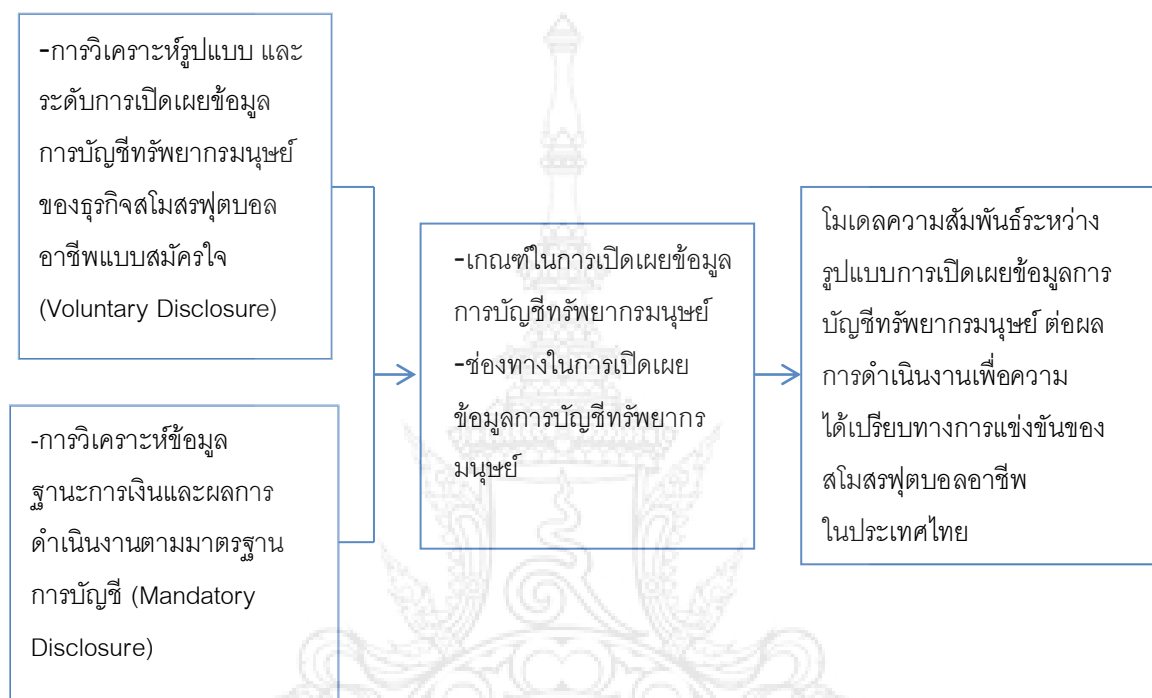
#### 1.4 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย



## กระบวนการพัฒนากรอบแนวคิด



ภาพ 1.2 กระบวนการพัฒนากรอบแนวคิด

### 1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง การให้ข้อมูลเกี่ยวกับ นักฟุตบอล ที่เป็นตัวเงิน (Financial Information) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Information) ผ่านทางช่องทางการสื่อสารแบบสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ในรายงานทางการเงิน เว็บไซต์ และเฟสบุ๊คของสโมสร เพื่อสะท้อนถึงสถานการณ์ของทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ในปัจจุบัน และอนาคตที่คาดหวังของสโมสรในการนำไปสู่การสร้างมูลค่าให้กับสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ผลการดำเนินงาน หมายถึง ผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพที่เกิดจากการนำข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่เปิดเผยไปใช้ประโยชน์ตามแนวคิดของ Kaplan & Norton (1992) ประกอบด้วย 4 มุมมอง ได้แก่ 1) มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective: FP);

2) มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective: CP); 3) มุมมองด้านกระบวนการภายใน (Process Internal Perspective: IPP); 4) มุมมองด้านการเรียนรู้และการพัฒนา (Learning and Growth Perspective: LGP)

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน หมายถึง สโมสรฟุตบอลอาชีพที่มีมูลค่าสูงขึ้นไปมีความแตกต่าง และเหนือกว่าคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน 3 ด้าน ได้แก่ 1) ความได้เปรียบด้านความแตกต่าง 2) ความได้เปรียบด้านต้นทุน 3) ความได้เปรียบด้านความรวดเร็วในการตอบสนองความต้องการ (Porter, 1985; Koseoglu et al., 2013 ; Anatan, 2014)

สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย หมายถึง สโมสรที่ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสโมสรตามระเบียบการจากสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์ ออกใบอนุญาตสโมสรของสมาคมรวมทั้งบุคคลที่ได้รับมอบสิทธิจากองค์กรสมาชิก ให้เข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทยคือ รายการไทยพรีเมียร์ลีก (Thai Premiere League) (ข้อบังคับและระเบียบการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีก, 2561)

นักฟุตบอลอาชีพ หมายถึง นักฟุตบอลที่ขึ้นทะเบียนสังกัดกับองค์กรสมาชิก (ข้อบังคับและระเบียบการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีก, 2561)

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

16.1 สโมสรฟุตบอลอาชีพสามารถนำข้อมูลด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เช่น การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน การสรรหานักฟุตบอล การสร้างนักฟุตบอลมืออาชีพ และการบริหารทรัพยากรมนุษย์ เพื่อพัฒนาผลการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขัน

16.2 ผู้มีส่วนได้เสีย เช่น นักลงทุน หน่วยงานกำกับดูแล แฟนคลับ ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เพื่อการตัดสินใจ โดยเฉพาะนักฟุตบอลที่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจในมิติต่างๆ เช่น การให้การสนับสนุน เงินบริจาค การเข้าชมการแข่งขันที่สนาม หรือผ่านสื่อ การซื้อสินค้าของที่ระลึก เป็นต้น

16.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง สามารถนำผลการวิจัยมาเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์และพัฒนาเพื่อยกระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย และเป็นแนวทางการพัฒนามาตรฐานฟุตบอลอาชีพไทยสู่สากล

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ปัจจุบันกีฬาฟุตบอลในประเทศไทย ได้รับการส่งเสริมจากภาครัฐ ด้วยนโยบายสนับสนุนผ่านระบบงบประมาณต่างๆ และได้รับการสนับสนุนจากภาคเอกชนในรูปแบบของผู้ให้การสนับสนุน ทำให้สโมสรฟุตบอลต้องเร่งพัฒนาศักยภาพให้กับสโมสรของตนเอง การวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย เป็นการศึกษานำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจฟุตบอลอาชีพให้กับสโมสรฟุตบอล ซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลแนวคิดและทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ศึกษา ดังนี้

#### 2.1 บริบทของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

2.1.1 ความเป็นมาของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

2.1.2 รูปแบบการแข่งขันและผู้สนับสนุน

2.1.3 ระเบียบข้อบังคับว่าด้วยการจัดการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย

2.1.4 การบริหารธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ

2.1.5 การดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

#### 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

2.2.1 ความหมายและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

2.2.2 การรายงานเพื่อความยั่งยืน

2.2.3 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

2.2.3.1 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

2.2.3.2 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในต่างประเทศ

2.2.3.3 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประเทศไทย

2.2.3.4 รูปแบบการรายงานข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

2.2.3.5 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจสโมสรอาชีพ  
ประเทศไทย

2.2.3.6 แนวทางการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.3.1 ความหมายของความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.3.2 กลยุทธ์ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.3.3 องค์ประกอบของความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.3.4 การประยุกต์ใช้ตัววัดความได้เปรียบทางการแข่งขันกับสโมสรฟุตบอลอาชีพ

2.3.5 การสะท้อนผลการดำเนินงานเพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.4.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)

2.4.2 ทฤษฎีว่าด้วยฐานทรัพยากร (Resource-based View : RBV)

2.4.3 ทฤษฎีว่าด้วยฐานความรู้ (Knowledge-based View: KBV)

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.5.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในประเทศ

2.5.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่างประเทศ

## 2.1 บริบทของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

2.1.1 ความเป็นมาของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

กีฬาฟุตบอลเริ่มเป็นที่รู้จักตั้งแต่สมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 4 โดยชาวยุโรปที่เข้ามาพักอาศัยที่ไทยนำเข้ามา ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 ได้ส่งพระเจ้าลูกยาเธอ พระเจ้าหลานยาเธอ และข้าราชการไปศึกษาวิชาการในยุโรป โดยขณะนั้นประเทศอังกฤษ ฟุตบอลเป็นกีฬาที่ได้รับความนิยมอย่างสูงสุด และพระยารวมศักดิ์มนตรี หรือ ครูเทพ เป็นผู้ให้นำกีฬาฟุตบอลเข้ามาเผยแพร่ในประเทศไทย พร้อมกับแต่งเพลงกราวกีฬา ซึ่งถือเป็นบทเพลงแรกๆ ที่ให้ความหมายเกี่ยวกับด้านน้ำใจของนักกีฬา หลังจากนั้นกีฬาฟุตบอลได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายจากข้าราชการ ครูอาจารย์ และชาว

อังกฤษที่อาศัยอยู่ในประเทศไทย ตลอดจนประชาชนทั่วไปมีความสนใจเพิ่มขึ้นมาโดยตลอดเวลานั้น สำหรับประวัติความเป็นมา ได้อธิบายไว้ในตาราง 2.1

**ตาราง 2.1** ความเป็นมาของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| ปี        | รายการ   |
|-----------|--|
| พ.ศ. 2443 | จัดการแข่งฟุตบอลอย่างเป็นทางการระหว่างทีม “บางกอก” กับ ทีม “ชุดกรมศึกษาธิการ” ณ สนามหลวง โดยใช้กฎข้อบังคับของสมาคม หรือที่เรียกว่า Associations Football) หรือที่ปัจจุบันเรียกว่า “การแข่งขันฟุตบอลสมาคม” นับเป็นการนำเอากติกาฟุตบอลสากลมาใช้ในการแข่งขันเป็นครั้งแรก มีการปรับปรุงกติกาฟุตบอลให้ทันสมัยมากยิ่งขึ้น ประชาชนชาวไทยให้ความสนใจในกีฬาฟุตบอลอย่างกว้างขวางยิ่งขึ้น |
| พ.ศ. 2459 | จัดตั้งสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยขึ้น โดยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ และตราข้อบังคับใช้ในสนามฟุตบอลแห่งประเทศไทย มีชื่อย่อว่า ส.ฟ.ท. หรือ “The football association of Thailand under the parsonage of his majesty the king ใช้อักษรย่อว่า F.A.T.   |
| พ.ศ. 2468 | เข้าร่วมเป็นภาคีสมาชิกสมาพันธ์ฟุตบอลระหว่างประเทศ Federation International De Football Association โดยใช้อักษรย่อว่า FIFA  |
| พ.ศ. 2477 | เริ่มมีการแข่งขันฟุตบอลประเพณี ระหว่าง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์   |
| พ.ศ. 2499 | ประเทศไทยส่งนักฟุตบอลทีมชาติไทยเข้าร่วมแข่งขันกีฬาโอลิมปิก ครั้งที่ 16 ถือเป็นครั้งแรกของประเทศไทยที่มีโอกาสเข้าร่วมการแข่งขัน ณ ประเทศออสเตรเลีย  |
| พ.ศ. 2500 | เข้าร่วมเป็นสมาชิกภาคีสมาพันธ์ฟุตบอลแห่งเอเชีย มีชื่อเป็นภาษาอังกฤษว่า Asian Football Confederation ใช้อักษรย่อว่า A.F.C   |
| พ.ศ. 2532 | มีการแก้ไขกฎระเบียบการแข่งขันรายการไทยแลนด์คัพ อนุญาตให้นักกีฬาชาวต่างชาติเข้ามาร่วมการแข่งขันแต่ทั้งนี้จะต้องไม่เกินจำนวนทีมละ 2 คน ถือได้ว่าเป็นการปรับปรุงให้การแข่งขันฟุตบอลไทยเข้าสู่ความเป็นสากลมากยิ่งขึ้น (วรรณชลี โนริยา, 2554)   |
| พ.ศ. 2539 | มีการจัดการแข่งขันกีฬาฟุตบอลอาชีพเป็นครั้งแรกในประเทศไทย ชื่อว่า “การแข่งขันฟุตบอลไทยแลนด์ลีก พ.ศ. 2539 หรือเรียกชื่อตามผู้สนับสนุนว่า จอห์นนี่ วอคเกอร์ ไทยแลนด์ชอกเกอร์ลีก ถือเป็นก้าวก่อตั้งฟุตบอลลีกสูงสุดประเทศไทย  |
| พ.ศ. 2540 | มีการจัดการแข่งขันฟุตบอลรายการ ดิวิชั่น 1 ขึ้นเป็นครั้งแรก โดยสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย (วรรณชลี โนริยา, 2554)  |
| พ.ศ. 2544 | มีการจัดการแข่งขันฟุตบอลไทยแลนด์ลีก ใช้ชื่อว่า จี เอส เอ็ม ไทยลีก โดย บริษัทแอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) เป็นผู้สนับสนุน และจัดการแข่งขันฟุตบอล ไทยชอคเกอร์ลีก โดยมีบริษัท อติดาส (ประเทศไทย) จำกัด เป็นผู้สนับสนุน   |

ตาราง 2.1 ความเป็นมาของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ในประเทศไทย (ต่อ)

| ปี                | รายการ   |
|-------------------|--|
| พ.ศ. 2544 (ต่อ)   | ใช้ชื่อการแข่งขันว่า อดีดาส ไทยแลนด์คัพ (Adidas Thailand Cup) ซึ่งเป็นการแข่งขันครั้งสุดท้าย   |
| พ.ศ. 2549         | มีการจัดการแข่งขัน ฟุตบอลลีก ดิวิชัน 2 ขึ้นเป็นครั้งแรก โดยใช้ระบบการแข่งขันเช่นเดียวกัน “ไทยแลนด์ พรีเมียร์ลีก” และ “ฟุตบอลลีกดิวิชัน 1” เพื่อส่งเสริมฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยให้มีความเป็นสากลมากยิ่งขึ้น (วรรณชลี ไนริยา, 2554)                             |
| พ.ศ.2551-ปัจจุบัน | สมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยฯ ดำเนินการจัดตั้งบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด เพื่อดำเนินการจัดการดูแลการจัดการแข่งขันฟุตบอลไทยลีก โดยทำหน้าที่เป็นผู้จัดการแข่งขันฟุตบอลลีกภายในประเทศไทยเป็นอาชีพที่แท้จริง (สมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561) |

สมาพันธ์ฟุตบอลแห่งเอเชีย (Asian Football Confederation : AFC) หรือ เอเอฟซี เป็นองค์กรที่ควบคุมการแข่งขันฟุตบอลในทวีปเอเชีย ได้ประกาศวิสัยทัศน์วิชันเอเชีย โดยกำหนดเป้าหมายให้สโมสรฟุตบอลในทวีปเอเชีย ดำเนินกิจการอย่างมืออาชีพเทียบเท่ามาตรฐานของทวีปยุโรป ข้อบังคับวิชันเอเชีย ที่เป็นประเด็นสำคัญ เช่น ให้สโมสรฟุตบอลในแต่ละประเทศต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแสวงหากำไรและรายได้ ในรูปแบบของบริษัท ถือเป็นธุรกิจอย่างเต็มตัว ไม่สามารถแจกบัตรฟรีหรือหาเสียงทางการเมืองได้ และต้องจัดตั้งหน่วยงานรับผิดชอบการแข่งขันขึ้นมาโดยเฉพาะ หากสโมสรใดไม่ปรับตัวทำตามข้อบังคับนั้นแล้ว สโมสรนั้นต้องถูกตัดสิทธิ์ไม่ให้ส่งทีมลงเล่นเพื่อชิงถ้วยสูงสุดของสโมสรเอเชีย คือ “AFC Champions League” ที่มีเงินรางวัลก้อนใหญ่เป็นรายได้ให้สโมสรมากมาย การออกข้อบังคับวิชันเอเชียจากสมาพันธ์ฟุตบอลแห่งเอเชีย เป็นผลให้สมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยต้องดำเนินการจัดตั้ง บริษัท ไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด จดทะเบียนขึ้นเมื่อเดือนกันยายน พ.ศ.2551 ขึ้นเพื่อดำเนินการจัดการดูแลการจัดการแข่งขันฟุตบอลไทยลีก โดยทำหน้าที่เป็นผู้จัดการแข่งขันฟุตบอลลีกภายในประเทศไทย ให้เป็นอาชีพที่แท้จริง รวมไปถึงการออกกฎระเบียบให้ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพต้องจัดตั้งในรูปแบบนิติบุคคล เพื่อดำเนินการบริหารสโมสรในเชิงพาณิชย์อย่างเต็มรูปแบบ ทุกสโมสรต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ที่มุ่งหวังผลกำไร บางสโมสรที่ไม่สามารถปรับตัวได้อาจส่งผลให้สโมสรนั้นต้องขายกิจการหรือยุบสโมสร ขณะที่บางสโมสรมีการจัดตั้งสโมสรของตัวเองใหม่อีกครั้งให้กลายเป็นบริษัทนิติบุคคล เช่น สโมสรทหารบก จัดตั้งเป็น บริษัทอาร์มีฟุตบอล จำกัด สโมสร

องค์การโทรศัพท์ จัดตั้งเป็น บริษัท ทีโอที สปอร์ต คลับ จำกัด เป็นต้น ส่งผลให้ฟุตบอลลีกอาชีพของไทยเริ่มขยายออกไปในสวนภูมิภาคทั่วประเทศ กีฬาฟุตบอลได้รับความนิยมจากประชาชนชาวไทยเพิ่มขึ้น สมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย และบริษัท ไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด มีความต้องการให้ฟุตบอลไทยเป็นลีกที่มีความแข็งแกร่งรวมถึงสามารถเลื่อนชั้นไปเป็นลีกชั้นนำของเอเชีย (ไทยพรีเมียร์ลีก, 2559) ลักษณะการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทยเป็นฟุตบอลลีกอาชีพประเภทชาย ซึ่งปัจจุบันมีอยู่ 3 ลีก ประกอบด้วย

1. ไทยพรีเมียร์ลีก เป็นการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพระดับชั้นที่หนึ่งหรือลีกสูงสุดในประเทศไทย
2. ลีกดิวิชั่น 1 เป็นการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพระดับชั้นที่สองในประเทศไทย และ
3. ลีกดิวิชั่น 2 เป็นการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพระดับชั้นที่สามในประเทศไทยหรือ (ลีกภูมิภาค) ซึ่งแบ่งออกเป็น 6 ลีกย่อยตามภูมิภาคต่างๆ ได้แก่ ภาคเหนือ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ภาคกลางตะวันออก ภาคกลางตะวันตก กรุงเทพและภาคกลาง และภาคใต้

โดยลักษณะของการแข่งขันในระบบลีกจะแข่งขันแบบพบกันหมด โดยแต่ละทีมจะแข่งขันเป็นทีมเหย้า 1 ครั้ง และทีมเยือน 1 ครั้ง การเลื่อนชั้นหรือตกชั้นของฟุตบอลลีกอาชีพไทย มีดังนี้ (Thai Premier League, 2563)

1. ให้ลดชั้นทีมที่อยู่ 3 อันดับสุดท้ายของตารางการแข่งขันเมื่อสิ้นสุดฤดูกาลของไทยพรีเมียร์ลีก ลงไปแข่งขันในลีกดิวิชั่น 1 ในฤดูกาลถัดไป
2. ให้เลื่อนชั้นทีมที่อยู่ใน 3 อันดับแรกของตารางการแข่งขันเมื่อสิ้นสุดฤดูกาลของ ลีกดิวิชั่น 1 ขึ้นไปแข่งขันในไทยพรีเมียร์ลีกในฤดูกาลถัดไป
3. ให้ลดชั้นของทีมที่อยู่ใน 4 อันดับสุดท้ายของตารางการแข่งขันเมื่อสิ้นสุดฤดูกาลของลีกดิวิชั่น 1 ลงไปแข่งขันในลีก ดิวิชั่น 2 และ
4. ให้มีการเลื่อนทีมอันดับที่ 1 ถึง 4 ของลีกดิวิชั่น 2 จากการแข่งขันในรอบแชมเปียนส์ลีกของฤดูกาลที่ผ่านมาขึ้นไปเล่นในลีกดิวิชั่น 1 (Thai Premier League, 2563)

#### 2.1.2 รูปแบบการแข่งขันและผู้สนับสนุน

##### การแข่งขันมีทีมเข้าร่วม

การแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีกจะทำการแข่งขันในช่วงเดือนมีนาคม-ตุลาคม โดยแข่งในระบบเหย้าเยือนพบกันหมดเป็นจำนวนทีมละ 34 นัด โดยผู้ชนะจะได้ 3 แต้ม เสมอได้ 1 แต้ม

แพ้ไม่ได้แต้ม แล้วนำมาจัดอันดับโดยพิจารณาจากจำนวนแต้ม แล้วพิจารณาสถิติการพบกันตัวต่อตัว แล้วพิจารณาผลต่างประตูได้เสีย แล้วพิจารณาจำนวนประตูที่ทำได้ เมื่อสิ้นสุดฤดูกาลสโมสรที่อยู่อันดับสูงสุดจะได้ผู้ชนะเลิศไป ถ้าทีมที่เป็นผู้ชนะเลิศหรือทีมที่ต้องตกชั้น มีอันดับเท่ากันทำให้เกิดโควตาในปีนั้น จะมีการจัดนัดเพลย์ออฟเพื่อหาทีมเป็นผู้ชนะเลิศหรือตกชั้นต่อไป โดยสามทีมสุดท้ายของลีกจะตกชั้นสู่ไทยลีกดิวิชั่น 1 และสามอันดับแรกจากไทยลีกดิวิชั่น 1 จะขึ้นขึ้นมาแทน

#### การคัดเลือกทีมตัวแทนไปแข่งขันในระดับเอเชีย

สำหรับการคัดเลือกตัวแทนไปแข่งขันในระดับเอเชีย ทีมชนะเลิศจะได้สิทธิไปเล่นในรายการ AFC Champions League รอบเพลย์ออฟ และ AFC Cup สำหรับทีมรองชนะเลิศขณะนี้ทางสมาพันธ์ฟุตบอลเอเชีย กำลังพิจารณาว่าจะเพิ่มโควตาว่าจะได้สิทธิในรายการ AFC Champions League และ AFC Cup ซึ่งขณะนี้ทีมชนะเลิศยังไม่ได้รับสิทธิให้ลงแข่งขันในรายการ AFC Champions League ได้โดยตรงโดยไม่ต้องผ่านรอบเพลย์ออฟ

#### ผู้สนับสนุน

ไทยพรีเมียร์ลีกมีผู้สนับสนุนตั้งแต่ พ.ศ. 2539 ถึง พ.ศ. 2546 และมีผู้สนับสนุนอีกครั้งตั้งแต่ พ.ศ. 2553 ผู้สนับสนุนจะกลายเป็นชื่อทางการของลีกในปีนั้น ๆ ดังแสดงในตาราง 2.2

ตาราง 2.2 ผู้สนับสนุนรายการ ไทยพรีเมียร์ลีก และเงินรางวัล

| ปี พ.ศ.     | ผู้สนับสนุนรายการ  | เงินรางวัล   |
|-------------|--|--|
| 2539 – 2540 | จอห์นนี่วอล์กเกอร์ (จอห์นนี่วอล์กเกอร์ ไทยแลนด์ ซอกเกอร์ลีก) | ทีมชนะเลิศ : 10,000,000 บาท<br>ทีมรองชนะเลิศ : 2,000,000 บาท |
|             | แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส (จีเอสเอ็ม ไทยลีก)                 | ทีมอันดับที่ 3 : 1,500,000 บาท                               |
| 2546 – 2548 | ไม่มีผู้สนับสนุน (ไทยลีก)                                    | ทีมอันดับที่ 4 : 800,000 บาท                                 |
| 2549 – 2551 | ไม่มีผู้สนับสนุน (ไทยแลนด์พรีเมียร์ลีก)                      | - เงินบำรุงทีมที่เข้าร่วมแข่งขัน                             |
| 2552        | ไม่มีผู้สนับสนุน (ไทยแลนด์พรีเมียร์ลีก)                      | - เงินรางวัลสำหรับนักฟุตบอลยอดเยี่ยม                         |
| 2553 – 2555 | เครื่องดื่มสปอนเซอร์ (สปอนเซอร์ ไทยพรีเมียร์ลีก)             | - ดาวซัลโว   |
| 2556        | รถยนต์โตโยต้า (โตโยต้า ไทยพรีเมียร์ลีก)                      | - โค้ชยอดเยี่ยม และ<br>- เงินรางวัลอื่น ๆ                    |



2.1.3 ระเบียบและข้อบังคับว่าด้วยการจัดแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย  
(สมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561)

#### ลักษณะของการแข่งขันในระบบลีก

เป็นการแข่งขันแบบพบกันหมด โดยแต่ละทีมจะแข่งขันเป็นทีมเหย้า 1 ครั้ง และเป็นทีมเยือน 1 ครั้ง สำหรับรายละเอียดของการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีกหรือดิวิชั่น 1 เช่นหากมี 18 ทีม ในแต่ละลีกจะแข่งขันแบบพบกันหมด 2 ครั้ง ในแต่ละลีกจะต้องแข่งขันทั้งสิ้นทีมละ 34 นัด โดยเป็นทีมเหย้า 17 นัด และทีมเยือน 17 นัด เมื่อรวมการแข่งขันทั้งฤดูกาลแล้วแต่ละลีกจะมีการแข่งขันทั้งสิ้นลีกละ 306 นัด ใช้เวลาในการแข่งขันตลอดฤดูกาลประมาณ 9 เดือน

#### กำหนดการแข่งขันในแต่ละสัปดาห์

ในตามปกติ “คณะกรรมการ” จะจัดให้มีการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพในช่วงวันหยุดสุดสัปดาห์ (เสาร์และอาทิตย์) อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีความจำเป็นบางประการ เช่น อาจจะต้องแข่งขันตามกำหนดวันเวลาที่ได้เวลาการถ่ายทอดสดทางโทรทัศน์ก็ดี หรืออาจต้องจัดลีกการแข่งขันไม่ให้ซ้ำซ้อนหรือใกล้ชิดกันเกินไปกับการแข่งขันอย่างเป็นทางการของทีมชาติไทยก็ดี หรือของ AFC Champions League และ AFC Cup ก็ดี “คณะกรรมการ” อาจพิจารณาจัดให้มีการแข่งขันตามวันและเวลาในวันหยุดนักขัตฤกษ์ วันกลางสัปดาห์ หรือวันอื่นที่เหมาะสมก็ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงผลประโยชน์โดยรวมของประเทศชาติและของวงการฟุตบอลลีกอาชีพของไทยเป็นสำคัญ

#### ข้อกำหนดในการเข้าร่วมการแข่งขัน

1. คุณสมบัติของทีมที่จะได้รับอนุญาตให้เข้าร่วมการแข่งขัน เป็นองค์กรสมาชิกที่มีคุณสมบัติครบถ้วนตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ใน “ข้อตกลงระหว่างบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด กับ องค์กรสมาชิก เพื่อเข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย รายการ ไทยพรีเมียร์ลีก และดิวิชั่น 1 แล้วแต่กรณี และได้รับอนุญาต (Club Licensing Agreement) ให้เข้าร่วมการแข่งขัน

องค์กรสมาชิกจะเข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลอาชีพรายการ “ไทยพรีเมียร์ลีก” และ “ดิวิชั่น 1” จะต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด และมีทุนจดทะเบียนไม่น้อยกว่า 5,000,000 บาท (ห้าล้านบาทถ้วน) พร้อมชำระทุนจดทะเบียนเต็มจำนวนมูลค่าหุ้น และ

หนังสือรับรองที่ออกโดยธนาคาร (Bank Guarantee) เพื่อเป็นการประกันความเสียหาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องเกี่ยวกับค่าจ้างนักกีฬา จำนวน 2,000,000 บาท (สองล้านบาทถ้วน) หากองค์กรสมาชิกใดมีความประสงค์จะทำการเปลี่ยนแปลง แก้ไขชื่อผู้ถือหุ้น หรือจะทำการซื้อขายหุ้น ต้องแจ้งให้ ทีพีแอลซีและสมาคมทราบก่อนการเจรจา พร้อมทั้งส่งเอกสารการเปลี่ยนแปลง แก้ไขชื่อผู้ถือหุ้น หรือการซื้อขายหุ้น มายังทีพีแอลซี และสมาคมเมื่อได้ข้อสรุปแล้ว การเปลี่ยนชื่อ และตราสโมสรหรือบริษัทจะกระทำมิได้ เว้นแต่ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากทางสมาคมหรือทีพีแอลซีก่อน

## 2. สิทธิของทีมที่จะเข้าร่วมการแข่งขัน

### 2.1 รายการไทยพรีเมียร์ลีก

2.1.1 เป็นทีมที่มีคะแนนอยู่ในอันดับ 1 ถึงอันดับ 15 ของตารางการแข่งขันฟุตบอลรายการ “ไทยพรีเมียร์ลีก” ในฤดูกาลที่ผ่านมา

2.1.2 เป็นทีมที่มีคะแนนเป็นอันดับ 1 อันดับ 2 และ อันดับ 3 ของตารางการแข่งขันฟุตบอลรายการ “ลีกดิวิชั่น 1” ในฤดูกาลที่ผ่านมา

2.1.3 ทีมตามข้อ 2.1.1 และ ข้อ 2.1.2 ต้องได้รับอนุญาต (Club Licensing Agreement) จาก “ทีพีแอลซี” ให้เข้าร่วมการแข่งขันได้ เมื่อทีมดังกล่าวมีคุณสมบัติครบถ้วน

### 2.2 รายการลีกดิวิชั่น 1

2.2.1 เป็นทีมที่มีคะแนนอยู่ในอันดับ 1 ถึงอันดับ 14 ของตารางการแข่งขันฟุตบอลรายการ “ลีกดิวิชั่น 1” ในฤดูกาลที่ผ่านมา

2.2.2 เป็นทีมที่มีคะแนนเป็นอันดับ 1 อันดับ 2 อันดับ 3 และ อันดับ 4 ของตารางการแข่งขันฟุตบอลรายการ “ลีกดิวิชั่น 2” ในฤดูกาลที่ผ่านมา และได้รับการรับรองจากสมาคม

2.2.3 ทีมตามข้อ 2.2.1 และ ข้อ 2.2.2 ได้รับอนุญาต (Club Licensing Agreement) ให้เข้าร่วมการแข่งขันเมื่อได้ทีมดังกล่าวมีคุณสมบัติครบถ้วนเป็นไปตามข้อกำหนดในการเข้าร่วมการแข่งขัน ข้อ 1

2.2.4 การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามระเบียบและข้อบังคับว่าด้วยการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญให้เป็นดุลยพินิจของสมาคมหรือทีพีแอลซี พิจารณาตัดสินสิทธิเข้าร่วมการแข่งขันได้ทันที

2.2.5 กรณีพิพาทใด ๆ เกี่ยวกับการแข่งขันนี้ จะนำคดีมาฟ้องศาลหนึ่งศาลใดไม่ได้

คุณสมบัติของนักฟุตบอลประจำทีมที่จะได้รับอนุญาตให้เข้าร่วมการแข่งขัน

1. ต้องเป็นนักฟุตบอลที่ขึ้นทะเบียนสังกัดองค์กรสมาชิก โดยมีหลักฐานการขึ้นทะเบียนมีสัญญาการว่าจ้างอาชีพ ระหว่างนักฟุตบอลกับองค์กรสมาชิกเป็นที่เรียบร้อยตามแบบที่คณะกรรมการกำหนดเป็นอย่างน้อย

2. นักฟุตบอลที่สังกัดกับองค์กรสมาชิกใด และองค์กรสมาชิกนั้นมิได้ส่งทีม เข้าร่วมแข่งขัน หรือส่งทีมแต่มิได้ส่งชื่อตัวเองเข้าแข่งขันด้วย นักฟุตบอลผู้นั้นจะมีสิทธิเข้าแข่งขันได้ ในกรณีที่มือองค์กรสมาชิกอื่นยืมตัวไปแข่งขัน โดยมีสถานภาพเป็นนักฟุตบอลที่สังกัดกับองค์กรสมาชิกที่ยืมตัวไป และในการขึ้นทะเบียนให้แนบเอกสารการยืมตัวตามแบบฟอร์มที่คณะกรรมการกำหนด

3. นักฟุตบอลที่มีสัญญาการว่าจ้าง ระหว่างนักฟุตบอลกับองค์กรสมาชิกเป็นที่ถูกต้องเรียบร้อยแล้ว เมื่อสัญญานั้นสิ้นสุดลง นักฟุตบอลผู้นั้นมีสิทธิที่จะย้ายสังกัดได้โดยอิสระ

4. นักฟุตบอลที่ย้ายเข้าอยู่ในสังกัดองค์กรสมาชิกใหม่ไม่ว่ากรณีใด ๆ ตามข้อ 2 และข้อ 3 จะต้องทำสัญญาว่าจ้างสมาชิกใหม่ระหว่างนักฟุตบอลกับองค์กรสมาชิกใหม่ให้เป็นที่ถูกต้องเรียบร้อยแล้ว และนักฟุตบอลจะต้องสังกัดอยู่ในองค์กรสมาชิกนั้นตลอดระยะเวลาของสัญญายกเว้น ถูกองค์กรสมาชิกต้นสังกัดยกเลิกสัญญาว่าจ้างเป็นลายลักษณ์อักษร นักฟุตบอลผู้นั้นจึงจะสามารถเปลี่ยนแปลงองค์กรสมาชิกได้

5. นักฟุตบอลและเจ้าหน้าที่ประจำทีมที่เข้าแข่งขันในฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทยจะต้องไม่อยู่ในระหว่างที่ฟีฟ่า หรือเอเอพีซี หรือสมาคม ลงโทษห้ามเข้าแข่งขัน หรือพักการแข่งขัน ทั้งนี้ ผู้ที่อยู่ในระหว่างถูกลงโทษไม่มีสิทธิเข้ามามีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับทีมที่เข้าแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทยไม่ว่าประการใด ๆ

6. อนุญาตให้นำนักฟุตบอลต่างประเทศเข้าร่วมทีมได้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยสถานภาพของนักกีฬาและการโอนย้ายของฟีฟ่าอย่างถูกต้อง และจะต้องขึ้นทะเบียนเป็นนักฟุตบอลสังกัดองค์กรสมาชิกและทำสัญญาการว่าจ้างระหว่างกัน ให้เป็นที่เรียบร้อยถูกต้อง ก่อนที่

องค์กรสมาชิกจะส่งรายชื่อนักฟุตบอลต่างประเทศผู้ขึ้นทะเบียน และนักฟุตบอลต่างประเทศ จะต้องอยู่ภายใต้กฎระเบียบการแข่งขัน และระเบียบที่เกี่ยวข้องอื่นใดของ “สมาคม” และ “ทีพีแอลซี” เช่นเดียวกับนักฟุตบอลไทยทุกประการ เว้นแต่จะได้ทำสัญญาเป็นอย่างอื่นไว้กับองค์กรต้นสังกัดและแจ้งให้คณะกรรมการทราบ

7. องค์กรสมาชิกใด ๆ ต้องการนำนักฟุตบอลไทยที่ย้ายไปแข่งขันในต่างประเทศ กลับมาขึ้นทะเบียนเข้าสังกัดองค์กรสมาชิกนั้น ๆ สามารถกระทำได้โดยดำเนินการโอนย้ายนักฟุตบอลนั้น ๆ ตามระเบียบของฟีฟ่าเช่นเดียวกับนักฟุตบอลต่างชาติตามข้อ 5.6 และมีสัญญาจ้างตามข้อ 1 ข้างต้น

8. ไม่อนุญาตให้นักฟุตบอลหรือทีมฟุตบอล ที่ลงชื่อเข้าร่วมแข่งขันในการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทยแล้วในปีใดปีหนึ่งไปเล่นหรือแข่งขันฟุตบอลในรายการการแข่งขันฟุตบอลอื่น ๆ ในปีเดียวกัน ยกเว้นรายการการแข่งขันที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการจัดการแข่งขัน

#### การซื้อขายและการโอนผู้เล่น

1. เรื่องเอเยนต์หรือตัวแทนค้าต่างของผู้เล่นเนื่องจากวงการฟุตบอลอาชีพของประเทศไทย ยังมิได้มีการกำหนดหลักการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการซื้อ การขาย การขอโอน หรือการขอยืมตัวผู้เล่นระหว่างสโมสรฟุตบอลอาชีพ รวมทั้งการทำนิติกรรมระหว่างผู้เล่นกับเอเยนต์หรือตัวแทนค้าต่าง หรือนิติกรรมระหว่างผู้เล่นกับสโมสรฟุตบอลอาชีพ และนิติกรรมระหว่างเอเยนต์หรือตัวแทนค้าต่างกับสโมสรฟุตบอลอาชีพไว้ จึงเห็นสมควรให้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของ “ทีพีแอลซี” โดยอาศัยแนวทางของฟีฟ่าเป็นหลัก ดังต่อไปนี้ คือ

1.1 เอเยนต์หรือตัวแทนค้าต่าง ซึ่งต่อไปนี้จะใช้เรียกว่าเอเยนต์อย่างเดียวน หมายถึง บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือนิติบุคคลใดนิติบุคคลหนึ่งที่จะดำเนินการแนะนำผู้เล่นใดผู้เล่นหนึ่งให้กับสโมสรฟุตบอลใดสโมสรฟุตบอลหนึ่งและรับหน้าที่ในการเจรจาตกลงเงื่อนไขการว่าจ้างผู้เล่นนั้น ๆ กับสโมสรนั้น ๆ หรือเป็นการแนะนำสโมสรฟุตบอลหนึ่งกับอีกสโมสรฟุตบอลหนึ่งเพื่อเจรจาเรื่องเงื่อนไขการย้ายของผู้เล่นได้ผู้เล่นหนึ่ง ทั้งนี้ เอเยนต์จะได้รับค่าปวดยการหรือค่านายหน้าจำนวนหนึ่งจากผู้เล่น หรือจากสโมสรในการเป็นตัวแทนเจรจาเรื่องเงื่อนไขข้อตกลงดังกล่าว

1.2 เอเยนต์จะต้องขึ้นทะเบียนกับ “สมาคม” หรือกับผู้ “สมาคม” มอบหมาย และจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดและผ่านการทดสอบแล้วจึงจะได้รับใบรับรอง ประกอบอาชีพเอเยนต์ถูกต้องอย่างเป็นทางการจาก “สมาคม”

1.3 การออกใบรับรองการจดทะเบียนตามข้อ 2 นั้น กระทบทำให้เฉพาะบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย หากเป็นบุคคลอื่นที่มีได้ถือสัญชาติไทยจะต้องจดทะเบียน ณ ประเทศที่ตัวเองถือสัญชาติ ยกเว้นในกรณีที่คุณคนนั้นมีภูมิลำเนาอาศัยอยู่ในประเทศไทยเป็นการต่อเนื่อง ไม่น้อยกว่า 2 ปี จึงจะสามารถขอจดทะเบียนในประเทศไทยได้

1.4 ผู้ที่ยื่นขอจดทะเบียนเป็นเอเยนต์จะต้องไม่เป็นเจ้าหน้าที่ของฟีฟ่า เอเอฟซี สมาคม หรือ ทีพีแอลซี หรือองค์กรสมาชิกที่ร่วมการแข่งขันฟุตบอลโลกอาชีพของประเทศไทย

1.5 เอเยนต์ที่ได้ผ่านพิธีการตามข้อ 1.2 แล้ว จะต้องแสดงหลักฐานการเอาประกันความเสียหาย (Liability Insurance) ที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินการของเอเยนต์ในเรื่องนี้ หรือจัดให้มีหนังสือค้ำประกันธนาคาร (Bank Guarantee) เพื่อรับประกันโดยไม่มีเงื่อนไขว่าหากเอเยนต์ได้กระทำการใด ๆ ลงไป และก่อให้เกิดความเสียหายกับผู้เล่นที่ตัวเองเป็นตัวแทนหรือกับสโมสรสมาชิกอื่น หรือกับผู้เล่นอื่น ซึ่งจำนวนเงินประกันนี้จะถูกกำหนดโดย “สมาคม” หรือผู้ “สมาคม” มอบหมาย

2. ขอบเขตการทำหน้าที่ของเอเยนต์ ผู้ที่ยื่นความจำนงเป็นเอเยนต์ของนักฟุตบอลอาชีพที่แสดงหลักฐานการเอาประกันความเสียหายหรือหนังสือค้ำประกันธนาคารตามข้อ 1.5 เรียบร้อยแล้ว เอเยนต์จะได้รับการแต่งตั้งอย่างเป็นทางการให้สามารถดำเนินการตามที่ระบุในข้อ 1.1 ได้ทั่วโลก

### 3. ข้อยกเว้น

3.1 ญาติสนิทในครอบครัวอันได้แก่ บิดา มารดา คู่สมรส หรือบุตรธิดาของผู้เล่น สามารถรับหน้าที่เป็นเอเยนต์หรือตัวแทนผู้เล่นในการเจรจาสัญญาว่าจ้างได้

3.2 ผู้ประกอบอาชีพทนายความที่ขึ้นทะเบียนตามกฎหมายรับหน้าที่เป็นตัวแทน ผู้เล่นในการเจรจาสัญญาว่าจ้างของผู้เล่นได้

3.3 ผู้เล่นสามารถทำหน้าที่เป็นเอเยนต์ให้กับตัวเองได้

### เรื่องสัญญาว่าจ้าง

1. สัญญาว่าจ้างระหว่าง “เอเยนต์” กับผู้เล่น

1.1 ให้มีการทำสัญญาว่าจ้างการเป็นตัวแทนระหว่างเอเยนต์ที่ได้รับการแต่งตั้งกับผู้เล่นอย่างเป็นทางการ ก่อนที่เอเยนต์จะสามารถดำเนินการติดต่อหรือเจรจาว่าจ้างแทนผู้เล่นกับองค์กรสมาชิกได้

1.2 รายละเอียดของสัญญาให้เป็นไปตามหลักกฎหมายของประเทศไทย โดยแสดงรายละเอียดชัดเจนว่า ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบจ่ายค่านายหน้าเป็นจำนวนเงินเท่าใดและจะจ่ายอย่างไร

1.3 สัญญาการเป็นเอเยนต์ดังกล่าวกำหนดไว้ไม่เกินครั้งละ 2 ปี โดยสามารถต่อสัญญาได้อีกตามแต่คู่สัญญาจะตกลงกัน

1.4 ในกรณีที่สัญญาการเป็นตัวแทนของคู่สัญญาได้ระบุเวลาไว้ ก็ให้ถือว่าผลไม่เกิน 2 ปี นับตั้งแต่วันลงนามในสัญญา ส่วนกรณีที่สัญญาไม่ได้ระบุเงินค่านายหน้าไว้ชัดเจนหรือคู่สัญญาไม่สามารถตกลงกันได้ ถือว่าเอเยนต์จะได้รับค่าตอบแทนไม่เกินร้อยละ 3 ของวงเงินรายได้รวมทั้งปีของนักฟุตบอลผู้นั้น รายได้นี้ให้รวมถึงค่าต่อสัญญาที่สโมสรทำกับนักฟุตบอลด้วย

## 2. สัญญาว่าจ้างระหว่าง “ผู้เล่น” กับ องค์กรสมาชิก

2.1 ผู้เล่นที่จะขึ้นทะเบียนเล่นในลีกอาชีพของประเทศไทยจะต้องแสดงสัญญาว่าจ้างอาชีพระหว่างผู้เล่นกับองค์กรสมาชิกที่ถูกต้องตามกฎหมายของประเทศไทย

2.2 แนวทางของสัญญาให้เป็นไปตามประกาศในผนวกแนบท้ายโดยที่องค์กรสมาชิกสามารถนำไปปรับใช้เพิ่มเติมให้เหมาะสมตามสภาวะ โดยอาศัยแนวทางนี้เป็นหลักเกณฑ์ขั้นต่ำ

2.3 ในกรณีเป็นสัญญาว่าจ้างผู้เล่นจากต่างประเทศเพื่อลงเล่นในฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย ผู้เล่นต่างชาตินั้นจะต้องแสดงหลักฐานการโอนย้าย (ITC) จากระบบ TMS ให้ถูกต้องตามระเบียบของ “สมาคม” และให้หมายความรวมถึงกรณีผู้เล่นไทยที่เล่นอยู่ในต่างประเทศ

2.4 ในกรณีที่ผู้เล่นต่างชาติแจ้งว่าไม่เคยมีสัญญาว่าจ้างมาก่อน ให้ดำเนินการเช่นเดียวกันกับข้อ 2.3

2.5 ในกรณีที่ “สมาคม” หรือผู้ที่สมาคมมอบหมายได้รับแจ้งจากสมาคมฟุตบอลที่ผู้เล่นต่างชาติสังกัดอยู่หรือผ่านระบบ TMS แล้วทราบว่าผู้เล่นต่างชาตินั้นยังมีพันธะ

ผูกพันกับสโมสรในต่างประเทศอยู่ ผู้เล่นนั้นจะหมดสิทธิลงแข่งขันในลีกอาชีพของไทยทันที นับตั้งแต่วันที่ “สมาคม” ได้รับแจ้ง

3. ข้อกำหนดและแนวทางในการต่อสัญญา (สโมสรเดิม) และการเจรจาสัญญาว่าจ้างใหม่ (โอนย้าย)

3.1 ในกรณีที่ผู้เล่นสัญญาว่าจ้างกับสโมสรสมาชิกใดสมาชิกหนึ่งและสัญญาว่าจ้างยังไม่หมด ห้ามผู้เล่นหรือเอเยนต์ของผู้เล่นนั้นดำเนินการเจรจาเพื่อบรรลุข้อตกลงใด ๆ กับสโมสรสมาชิกอื่นที่แข่งขันอยู่ในฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย

3.2 ในทำนองเดียวกัน ห้ามสโมสรสมาชิกใดสมาชิกหนึ่งโดยเจ้าหน้าที่ของสโมสรคนใดคนหนึ่ง ไม่ว่าจะได้รับมอบหมายอำนาจหรือไม่ก็ตาม ที่เข้าร่วมการแข่งขันในฟุตบอลลีกอาชีพของไทยติดต่อหรือพยายามติดต่อกับผู้เล่นคนใดคนหนึ่งที่มีสัญญาว่าจ้างอยู่กับสโมสรสมาชิกอื่นๆ และสัญญาจ้างยังไม่หมดอายุ เพื่อชักชวนให้ไปทำสัญญาเล่นในทีมของตน เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากสโมสรสมาชิกที่มีสัญญาจ้างอยู่เป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว

3.3 การเจรจาระหว่างสโมสรสมาชิกหรือเอเยนต์ใดกับผู้เล่นที่มีสัญญาว่าจ้างอยู่กับสโมสรอื่น ให้กระทำได้ในกรณี ดังนี้

3.3.1 สัญญาว่าจ้างเดิมของผู้เล่นหรือเวลาในสัญญาน้อยกว่า 6 เดือน อย่างไรก็ตามก่อนที่จะมีการเจรจา ให้สโมสรหรือเอเยนต์ที่ต้องการเจรจาซื้อผู้เล่นจากต้นสังกัดเดิมทำหนังสือแจ้งสโมสรเดิมที่ผู้เล่นมีสัญญาอยู่ก่อนว่าจะขอเจรจาตามระเบียบ

3.3.2 สโมสรเดิมมีเงื่อนไขข้อตกลงกับผู้เล่นนั้นก่อนสัญญาครบกำหนดให้เป็นผู้เจรจาตกลงเป็นรายแรก และสโมสรเดิมปฏิเสธเป็นลายลักษณ์อักษรที่จะต่อสัญญาให้กับผู้เล่นภายในหรือตามเวลาที่กำหนดไว้ตามสัญญาแล้ว ผู้เล่นนั้นจึงมีสิทธิที่จะเจรจากับสโมสรอื่น ๆ ได้ ไม่ว่าเวลาจะเหลือเกิน 6 เดือนก็ตาม

3.3.3 ในกรณีที่ทั้งผู้เล่นและสโมสรที่มีสัญญาผูกพันกัน แล้วไม่ได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งก่อนสัญญาว่าจ้างจะครบกำหนดภายใน 6 เดือน ให้ถือว่าผู้เล่นมีสิทธิที่จะเจรจากับสโมสรใหม่ได้

3.3.4 เมื่อมีผู้เล่นเสียหายร้องเรียนหรือร้องทุกข์มายัง “สมาคม” หรือ “ทีพีแอลซี” ว่า มีผู้เล่นหรือสโมสรกระทำผิดตามข้อกำหนดและแนวทางที่ระบุไว้ตามข้อ 3.3.1 ถึงข้อ 3.3.3 ข้างต้น และเมื่อ “สมาคม” หรือ “ทีพีแอลซี” สอบสวนแล้วพบว่า ผู้เล่นหรือสโมสรนั้น ๆ ได้กระทำผิดจริง ผู้เล่นหรือเอเยนต์หรือสโมสรนั้น อาจได้รับโทษตามแต่ “คณะกรรมการ” จะเป็น

ผู้กำหนด โดยโทษดังกล่าวนี้ หมายรวมถึง การถูกปรับเป็นเงิน หรือห้ามทำการซื้อขายผู้เล่นในระยะเวลาหนึ่ง หรือทั้ง 2 อย่าง

#### การพัฒนานักฟุตบอล

1. การพัฒนานักฟุตบอลเยาวชนและเยาวชนถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการสนับสนุนฟุตบอลอาชีพของประเทศไทยในระยะยาว ฉะนั้น ทุกสโมสรจึงจำเป็นต้องจัดให้มีโครงการฝึกอบรมเยาวชนและทีมเยาวชนของสโมสรขึ้น

2. องค์กรสมาชิกที่ประสงค์จะสนับสนุนการพัฒนาผู้เล่นเยาวชนและเยาวชนขององค์กรเองควรดำเนินการจัดทำข้อตกลงหรือสัญญาระหว่างผู้เล่่นดังกล่าวกับองค์กรสมาชิกตามแนวทางที่ควรจะเป็น โดยยึดตามหลักกฎหมายไทย ในกรณีที่เยาวชนหรือเยาวชนเหล่านั้นอายุยังไม่บรรลุนิติภาวะต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้ปกครอง

3. การนำเยาวชนหรือเยาวชนที่ขึ้นทะเบียนไว้กับสโมสรใดสโมสรหนึ่งมาสังกัดสโมสรตัวเอง จะต้องมีการเจรจากับสโมสรต้นสังกัดให้ถูกต้อง

4. ให้มีการเจรจาจ่ายค่าตอบแทนเรียกว่า “ค่าตอบแทนการพัฒนา” ให้กับสโมสรต้นสังกัดได้จำนวนหนึ่งตามที่คู่เจรจายอมรับสมควร

#### การจัดอันดับ

1. ทีมที่ได้คะแนนรวมสูงสุดเมื่อสิ้นสุดฤดูกาลเป็นทีมชนะเลิศ ส่วนทีมที่ได้คะแนนรองลงมาจะถูกจัดอันดับลดหลั่นกันตามคะแนนรวมที่ได้จนถึงทีมสุดท้าย

2. ในกรณีที่ทีมมีทีมมากกว่า 1 ทีมขึ้นไป ได้คะแนนรวมเท่ากันเมื่อสิ้นสุดฤดูกาล ให้ใช้เกณฑ์พิจารณาเรียงลำดับดังนี้

2.1 พิจารณาจากผลการแข่งขันของทีมที่มีคะแนนเท่ากันที่เคยแข่งกันมา ในฤดูกาลที่เพิ่งจบการแข่งขัน (Head to Head)

2.2 พิจารณาจากจำนวนครั้งที่ชนะ (Number of Wins) ของแต่ละทีมที่มีคะแนนเท่ากัน

2.3 พิจารณาจากผลต่างของประตูได้และประตูเสีย (Goals Difference)

2.4 พิจารณาเฉพาะประตูได้ (Gold For)

2.5 แข่งขันกันใหม่ 1 นัด เพื่อหาทีมชนะ หากผลการแข่งขันเสมอกันในเวลาปกติ ให้ตัดสินด้วยการเตะลูกโทษ ณ จุดเตะโทษ



2.6 ในกรณีพิจารณาตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นตามลำดับแล้ว หากได้เกณฑ์ตัดสินตามข้อหนึ่งข้อใดแล้ว ให้ยุติการพิจารณาข้อต่อไป

3. ในการจัดอันดับระหว่างการแข่งขันเพื่อแสดงลำดับในตารางคะแนนระหว่างฤดูกาลให้ใช้เกณฑ์พิจารณาดังต่อไปนี้

3.1 พิจารณาจากคะแนนรวมสูงสุด

3.2 ถ้าคะแนนเท่ากันให้พิจารณาจากผลต่างของประตูได้ประตูเสีย

3.3 ถ้ายังเท่ากันอีกให้ดูเฉพาะประตูได้

3.4 ถ้ายังเท่ากันอีกให้ทำการจับสลาก

#### เงินสนับสนุนและเงินรางวัลการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย

เงินสนับสนุนการบริหารจัดการ จะแบ่งออกเป็น 2 ประเภทด้วยกัน กล่าวคือ

1. เงินอุดหนุนทีม เป็นเงินที่ทางคณะผู้จัดการแข่งขันจะมอบให้ทีมที่เข้าร่วมการแข่งขันก่อนเปิดฤดูกาลแข่งขันซึ่งเงินส่วนหนึ่งอาจจะได้รับจาก “กกท”

2. เงินรางวัลต่างๆ เป็นเงินที่ “กกท.” และคณะผู้จัดการแข่งขันจะมอบให้กับทีมต่างๆ ตามอันดับการแข่งขันเมื่อสิ้นสุดฤดูกาล เงินทั้ง 2 ประเภทนี้ บริษัท ไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด จะได้ประกาศให้ผู้เกี่ยวข้องทราบก่อนฤดูกาลการแข่งขันจะเริ่มขึ้นในแต่ละปีว่าจะมีเงินประเภทใดบ้างและเป็นจำนวนรางวัลละเท่าใด เงินสนับสนุนและเงินรางวัลการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพของประเทศไทย มีรายละเอียดสรุปได้ ดังนี้

2.1 เงินอุดหนุนทีมที่เข้าร่วมการแข่งขันทีมละ 1,000,000 บาท (หนึ่งล้านบาทถ้วน)

2.2 เงินรางวัลจ่ายเมื่อสิ้นสุดฤดูกาลแข่งขัน

2.2.1 ทีมชนะเลิศ (อันดับ 1) จะได้รับเงินรางวัล 10,000,000 บาท (สิบล้านบาทถ้วน)

2.2.2 ทีมอันดับ 2 จะได้รับเงินรางวัล 2,000,000 บาท (สองล้านบาทถ้วน)

2.2.3 ทีมอันดับ 3 จะได้รับเงินรางวัล 1,500,000 บาท (หนึ่งล้านห้าแสนบาทถ้วน)

2.2.4 ทีมอันดับ 4 จะได้รับเงินรางวัล 800,000 บาท (แปดแสนบาทถ้วน)

2.2.5 ทีมอันดับ 5 จะได้รับเงินรางวัล 700,000 บาท (เจ็ดแสนบาทถ้วน)

2.2.6 ทีมอันดับ 6 จะได้รับเงินรางวัล 600,000 บาท (หกแสนบาทถ้วน)

2.2.7 ทีมอันดับ 7 จะได้รับเงินรางวัล 500,000 บาท (ห้าแสนบาทถ้วน)

2.2.8 ทีมอันดับ 8 จะได้รับเงินรางวัล 400,000 บาท (สี่แสนบาทถ้วน)

2.3 เงินอุดหนุนพิเศษจ่ายตามผลสัมฤทธิ์ของงาน โดยดูจากตัวชี้วัดที่กำหนดโดยการกีฬาแห่งประเทศไทย 3 อันดับ ดังนี้ คือ

2.3.1 อันดับที่ 1 จำนวน 300,000 บาท (สามแสนบาทถ้วน)

2.3.2 อันดับที่ 2 จำนวน 200,000 บาท (สองแสนบาทถ้วน)

2.3.3 อันดับที่ 3 จำนวน 100,000 บาท (หนึ่งแสนบาทถ้วน)

2.4 รางวัลพิเศษสำหรับนักฟุตบอล รายละ 50,000 บาท

2.1.4 การบริหารธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ

จากการที่สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยมุ่งพัฒนาสู่มาตรฐานสากลนั้น จึงจำเป็นต้องดำเนินงานตามเกณฑ์มาตรฐานสโมสรฟุตบอลอาชีพในทวีปเอเชีย (AFC Champions League Criteria) ประกอบด้วย 11 ด้าน มีการกำหนดรายละเอียดและการให้คะแนนดังตาราง 2.3 ดังนี้

ตาราง 2.3 เกณฑ์ในการพิจารณามาตรฐานของทีมสโมสรฟุตบอลอาชีพ

| ด้านการพิจารณา |   | คะแนน |
|----------------|---|-------|
| 1.             | ด้านการจัดการองค์กร (Organization)                    | 50    |
| 2.             | ด้านเทคนิคมาตรฐาน (Technical Standard)                | 100   |
| 3.             | ด้านผู้เข้าชม (Attendance)                            | 100   |
| 4.             | ด้านธรรมาภิบาลและความเชื่อมั่น (Governance/Soundness) | 100   |
| 5.             | ด้านการตลาดและการส่งเสริม (Marketing and Promotion)   | 50    |
| 6.             | ด้านขนาดของธุรกิจ (Business Scale)                    | 100   |
| 7.             | ด้านการจัดการแข่งขัน (Game Operation)                 | 50    |
| 8.             | ด้านสื่อ (Media)                                      | 50    |
| 9.             | ด้านสนามการแข่งขัน (Stadia)                           | 50    |
| 10.            | ด้านสโมสร (Clubs)                                     | 100   |
| 11.            | ด้านโครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructures)                | 50    |
| รวม            |   | 800   |

ทั้งนี้ ด้านที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์และนักฟุตบอลมากที่สุดคือ ด้านสโมสร (Clubs) ซึ่งมีรายละเอียดในการประเมิน ดังนี้

1. จำนวนผู้เล่นอาชีพที่มีสัญญาว่าจ้างในแต่ละสโมสร
2. รายได้เฉลี่ยต่อปีของนักฟุตบอลแต่ละคน
3. ช่องทางรายได้หลักของสโมสร
4. มีงบการเงินของสโมสร
5. รายได้ของสโมสรอยู่ภายใต้กฎหมายของประเทศ
6. ไม่มีสโมสรที่มีรายการค้างชำระหนี้
7. ผู้ถือหุ้นของสโมสร – องค์กรที่แสวงหากำไร – บุคคลธรรมดา – ราชวงศ์ – รัฐบาล – อื่น ๆ
8. ทุกทีมสโมสรมีโปรแกรมการพัฒนานักฟุตบอลในระดับเยาวชน
9. ทุกทีมสโมสรมีผู้ฝึกสอนได้รับใบอนุญาตระดับ A-License จาก เอฟเอ

10. ทุกทีมสโมสรได้รับการมีสนามเหย้า
11. ทุกทีมสโมสรมีสนามฝึกซ้อม
12. ทุกทีมสโมสรมีกิจกรรมต่อท้องถิ่น
13. ทุกทีมสโมสรยินยอมให้มีการตรวจสอบงบการเงินโดยบริษัท ไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด
14. ไม่มีการถือหุ้นไขว้ระหว่างทีมสโมสร
15. กรรมการและพนักงานของสโมสรไม่เป็นกรรมการหรือพนักงานของทีมสโมสรอื่น
16. ทุกทีมสโมสรมีทีมงานจัดการงานด้านต่างๆ ที่เกี่ยวกับการแข่งขัน การตลาด สื่อ และการเงิน

จากการที่ Asian Football Confederation (AFC) ซึ่งเป็นหน่วยงานนานาชาติที่ควบคุมดูแลการแข่งขันฟุตบอลในทวีปเอเชีย ได้ออกกฎให้สโมสรฟุตบอลต่าง ๆ ต้องดำเนินการในรูปแบบธุรกิจ ที่แยกออกมาอย่างชัดเจน จึงทำให้แต่ละสโมสรที่ต้องการแข่งขันในระดับทวีปนั้น ต้องปรับตัวและเปลี่ยนลักษณะขององค์กรให้อยู่ในรูปแบบของบริษัท ทำให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินงานมากขึ้น ซึ่งสโมสรส่วนใหญ่อาจไม่คุ้นเคยกับการบริหารในรูปแบบของธุรกิจ

การศึกษาปัจจัยภายนอก และการวิเคราะห์ปัจจัยสภาวะแวดล้อมของสโมสรฟุตบอลอาชีพในไทยพรีเมียร์ลีก (องอาจ ก่อสินคำ, 2557 ; อนุพงษ์ แต่ศิลป์สาริต, 2555) สามารถได้สรุปได้ดังนี้

ตาราง 2.4 การวิเคราะห์ SWOT ของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก

|  | จุดแข็ง(S)   | จุดอ่อน (W)   |
|--|--|---|
|  | 1.การสร้างอัตลักษณ์และสัญลักษณ์<br>2.นักเตะมีชื่อเสียง<br>3.นโยบายชัดเจนแฟนคลับเข้มแข็ง<br>4.มีสื่อการตลาด ขายเป็นตัวและของที่ระลึก เงินรางวัล<br>5.มีโครงการสร้างการบริหารจัดการชัดเจนง่ายต่อการดำเนินงาน   | 1.สนามแข่งขันไม่เพียงพอไม่ได้มาตรฐาน/ ไม่มีสนามเป็นของตัวเอง<br>2.รายได้/งบประมาณไม่เพียงพอ<br>3. เป็นองค์กรใหม่<br>4.มีการซื้อขายนักเตะและโค้ชเปลี่ยนแปลงและนักกีฬาไม่มีคุณภาพ<br>5. แฟนคลับน้อย ผลงานไม่ดี                        |
| โอกาส (O)  | กลยุทธ์จุดแข็ง-โอกาส (SO)  | กลยุทธ์จุดอ่อน-โอกาส (WO)   |
| 1.ภาครัฐให้การสนับสนุนสร้างโอกาสสู่ท้องถิ่น<br>2.ภาคธุรกิจให้การสนับสนุน<br>3.สมาคมฟุตบอลให้การสนับสนุนจัดการแข่งขันอย่างมืออาชีพ<br>4.เครือข่ายที่ดีประชาสัมพันธ์ทั่วถึง<br>5.มีสปอนเซอร์ให้การสนับสนุน<br>6.มีนักเตะท้องถิ่น<br>7.สร้างแฟนคลับท้องถิ่น | 1.สร้างอัตลักษณ์และสัญลักษณ์แก่แฟนคลับและชุมชนท้องถิ่น<br>2.ชื่อเสียงจากนักเตะและผู้ฝึกสอนในสโมสรสร้างคุณค่าแก่แฟนคลับและผู้สนับสนุน<br>3.นำการสื่อสารการตลาดมาใช้สร้างภาพลักษณ์ทางธุรกิจทั้งภาครัฐและเอกชนตลอดจนชุมชนท้องถิ่น<br>4.นำการบริหารและการจัดการมาสร้างเสริมและพัฒนาวัฒนธรรมท้องถิ่น<br>กลยุทธ์ | 1.ภาครัฐและภาคธุรกิจเอกชนให้การสนับสนุนส่งเสริมในการสร้างสนามที่ได้มาตรฐาน<br>2.สปอนเซอร์ให้การสนับสนุนงบประมาณเนื่องจากเป็นองค์กรใหม่ต้องใช้เครือข่ายที่ดีประชาสัมพันธ์ทั่วถึง<br>3.จัดกิจกรรมให้นักเตะท้องถิ่นสร้างแฟนคลับในชุมชน |

ตาราง 2.4 การวิเคราะห์ SWOT ของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก (ต่อ)

| อุปสรรค (T)   | กลยุทธ์จุดแข็ง-อุปสรรค (ST)  | กลยุทธ์จุดอ่อน-อุปสรรค (WT)   |
|---|--|---|
| 1.นโยบายรัฐสนับสนุนไม่เต็มที่<br>2.การให้ความรู้ยังไม่เพียงพอ<br>3.งบประมาณไม่เพียงพอ<br>4.แผนการดำเนินงานไม่เป็นระบบ<br>5.ค่าใช้จ่ายสูง ผลงานไม่ดี<br>6.สนามแข่งขันไม่เพียงพอ<br>7.ขาดวัฒนธรรมการชมการเชียร์<br>8.การตัดสินใจไม่ได้มาตรฐาน<br>9.นโยบายเปลี่ยนแปลงบ่อย<br>10. การรักษาความปลอดภัยยังไม่เป็นมืออาชีพ | 1.สร้างอัตลักษณ์และสัญลักษณ์ในสนามแข่งเท่าที่มี<br>2.ใช้นักเตะที่มีชื่อเสียงมาสร้างวัฒนธรรมการเชียร์<br>3.นำการบริหารงานแบบมืออาชีพมาบริหารงบประมาณและค่าใช้จ่าย<br>4.ใช้ผู้ฝึกสอนมีชื่อเสียงมาสร้างผลงานของทีม<br>5.นำโครงสร้างองค์กรและนโยบายที่ชัดเจนมาสร้างแผนการดำเนินงานเป็นระบบ<br>6.ผู้บริหารที่ได้รับความเชื่อมั่นสามารถกำหนดนโยบายกลยุทธ์ที่แน่นอน | 1. นโยบายรัฐสนับสนุนไม่เต็มที่ ทำให้การดำเนินแผนงานไม่ชัดเจน<br>2. การตลาดไม่เป็นมืออาชีพไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่สโมสร<br>3. โครงสร้างในการบริหารไม่ชัดเจนทำให้แผนการดำเนินงานไม่เป็นระบบ<br>4. กองเชียร์ยังไม่มีความพร้อมชมและเชียร์ที่เป็นสากลขาดความรู้ความเข้าใจ<br>5. เดินทางไกล ค่าใช้จ่ายสูง |

ทั้งนี้ ในการศึกษาตัวแบบยุทธศาสตร์ การพัฒนาสโมสรฟุตบอลอาชีพในไทยพรีเมียร์ลีก ผู้ประกอบการแข่งขันฟุตบอลอาชีพระดับนานาชาติของ อองอาจ ก่อสินคำ (2557) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอยุทธศาสตร์การพัฒนาทีมสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกผู้ประกอบการแข่งขันระดับสโมสรฟุตบอลอาชีพนานาชาติด้วยวิธีการวิจัยแบบผสมผสาน ระหว่างการวิจัยเชิงคุณภาพและปริมาณในการวิจัยสามารถสรุปเป็นยุทธศาสตร์ 4 ด้าน ดังนี้

ด้านที่ 1 ยุทธศาสตร์การพัฒนาและปรับปรุงโครงสร้างของบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก ซึ่งเป็นองค์กรหลักในการจัดการแข่งขันฟุตบอลลีกสูงสุดของประเทศไทย การพัฒนาจึงต้องเริ่มจากส่วนภายในขององค์กรนี้ซึ่งจะเป็นการวางรากฐานการจัดการแข่งขันให้มีความเป็นมืออาชีพ มีมาตรฐานในระดับนานาชาติ สร้างการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย จากการแข่งขันฟุตบอล

อาชีพ และการพัฒนาบุคลากรทุกระดับ การยกระดับการจัดการแข่งขันให้บรรลุตามเกณฑ์ของ สมาพันธ์ฟุตบอลแห่งเอเชีย

ด้านที่ 2 ยุทธศาสตร์พัฒนาโครงสร้างสโมสรเพื่อให้การพัฒนาฟุตบอลอาชีพมีความ สมบูรณ์ และเป็นส่วนสำคัญในการทำให้เกิดมาตรฐานของฟุตบอลอาชีพตามเกณฑ์ของ AFC ซึ่ง ควรเป็นการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของสโมสร การเพิ่มเติมให้ความรู้กับผู้ปฏิบัติงานในสโมสร ทุกแผนก รวมถึงการพัฒนาศักยภาพของผู้เล่น ตั้งแต่ทีมเยาวชนจนถึงนักเตะอาชีพ ซึ่งถือว่าเป็น ความยั่งยืนในการพัฒนาสโมสร

ด้านที่ 3 ยุทธศาสตร์การพัฒนาด้านการตลาดและสิทธิประโยชน์ของไทยพรีเมียร์ลีก และสโมสรเป็นยุทธศาสตร์ที่เกี่ยวกับการสร้างรายได้เข้าสู่ประเทศไทยบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด และสโมสรที่ยั่งยืน มีประสิทธิผลและมีความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังเป็นการ สร้างความเชื่อมั่นจากผู้สนับสนุนหลักผู้ มีส่วนได้เสีย และประชาชน

ด้านที่ 4 ยุทธศาสตร์การสร้างความร่วมมือกับสมาคมฟุตบอลฯ เพื่อการพัฒนา ฟุตบอลเป็นยุทธศาสตร์เพื่อยกระดับมาตรฐานของฟุตบอลอาชีพเพื่อให้ถึงเกณฑ์ของ AFC Champions League ทั้งโดยทางตรง และทางอ้อม ด้วยการสร้างความเชื่อมั่นให้กับสโมสรที่เข้า ร่วมการแข่งขันว่าจะได้รับการตัดสินใจซึ่งมีผลโดยตรงต่อโควตาในการแข่งขัน AFC Champions League ดังจะพบว่ายุทธศาสตร์ด้านที่ 2 ยุทธศาสตร์พัฒนาโครงสร้างสโมสรมีความเกี่ยวข้องกับ การพัฒนานักฟุตบอลในทีมสโมสร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อนุพงษ์ แต่ศิลป์สาธิต (2555) ที่พบว่าองค์ประกอบของการจัดการแบรนดส์สโมสรฟุตบอลอาชีพ มีองค์ประกอบร่วมกัน หลายส่วน และหนึ่งในองค์ประกอบคือ การวิเคราะห์ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ในสโมสร และทรัพยากรมนุษย์ในสโมสรที่มีมูลค่า และสามารถก่อให้เกิดรายได้คือนักฟุตบอล

ยุทธศาสตร์เพื่อการพัฒนาไปสู่ความสำเร็จของฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยนั้น ประกอบด้วย 12 ยุทธศาสตร์ (ชาญวิทย์ ผลชีวิน ไชยา ยี่มิวิไล และปรางทิพย์ ยุวานนท์, 2557) ดังนี้

ยุทธศาสตร์ที่ 1 นโยบายรัฐบาลกับการส่งเสริมฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ยุทธศาสตร์ที่ 2 การนำนโยบายของรัฐบาลสู่การนำไปปฏิบัติ

ยุทธศาสตร์ ที่ 3 การนำนโยบายของรัฐบาลสู่การปฏิบัติเพื่อพัฒนาฟุตบอลอาชีพใน ประเทศไทยให้ทัดเทียมกับระดับสากล

ยุทธศาสตร์ที่ 4 ส่งเสริมและพัฒนาฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยให้ได้มาตรฐานของสหพันธ์ฟุตบอลเอเซีย

ยุทธศาสตร์ที่ 5 การพัฒนาบุคลากรทางด้านกีฬาฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยให้ทัดเทียมกับระดับสากล

ยุทธศาสตร์ที่ 6 นโยบายการบริหารจัดการสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยให้ได้มาตรฐานสากล

ยุทธศาสตร์ที่ 7 การบริหารจัดการด้านการตลาดและการประชาสัมพันธ์ฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ยุทธศาสตร์ที่ 8 นโยบายการบริหารจัดการด้านวิทยาศาสตร์การกีฬาของฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ให้ได้มาตรฐานสากล

ยุทธศาสตร์ที่ 9 นโยบายการบริหารจัดการด้านงบประมาณ

ยุทธศาสตร์ที่ 10 นโยบายการบริหารจัดการด้าน สนาม อุปกรณ์และสิ่งอำนวยความสะดวก

ยุทธศาสตร์ที่ 11 นโยบายด้านการส่งเสริม การสร้างวัฒนธรรม ทางด้านกีฬาฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย และ

ยุทธศาสตร์ที่ 12 นโยบายด้านแฟนคลับ

ผู้จัดการทีมและผู้ช่วย ผู้ฝึกสอน ผู้ตัดสิน นักกีฬา เจ้าหน้าที่ประจำทีม และแฟนคลับ เห็นด้วยมากที่สุด ในยุทธศาสตร์ที่ 1-6 เห็นด้วยมาก ในยุทธศาสตร์ที่ 7-10 และเห็นด้วยปานกลาง ใน ยุทธศาสตร์ที่ 11 และ 12 (ชาญวิทย์ ผลชีวิน และคณะ, 2557)

#### 2.1.5 ผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ปัจจุบันวงการกีฬาของประเทศไทยถูกยกระดับกลายเป็นธุรกิจแบบเต็มรูปแบบ และถูกพัฒนาต่อยอดไปสู่การเป็นอุตสาหกรรมระดับประเทศ เช่น ในเรื่องของอุปกรณ์กีฬา ส่วนในด้านของกีฬาอาชีพนั้น ฟุตบอลกลายเป็นชนิดกีฬาที่มีแฟนกีฬาให้การติดตามจำนวนมากจากการจัดระบบลีกอาชีพขึ้นมา มีการเติบโตอย่างรวดเร็วทำให้กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาผลักดัน “พระราชบัญญัติส่งเสริมกีฬาอาชีพ พ.ศ. 2556” จนประกาศใช้อยู่ในปัจจุบัน วัตถุประสงค์หลักในการจัดทำพระราชบัญญัติส่งเสริมกีฬาอาชีพ พ.ศ. 2556 เพื่อเป็นกำหนดกฎหมายที่จะส่งเสริมกีฬาอาชีพของประเทศไทยให้มีมาตรฐานทัดเทียมนานาชาติ และกำหนดมาตรการคุ้มครอง ช่วยเหลือ ส่งเสริม สนับสนุน พัฒนานักกีฬาอาชีพ บุคลากรกีฬาอาชีพ



และผู้เกี่ยวข้องกับกีฬาอาชีพ สโมสรฟุตบอลในประเทศไทยมีการดำเนินการในรูปแบบบริษัทที่ดำเนินธุรกิจกีฬาแบบมืออาชีพ มีการยกระดับด้านการบริหารจัดการองค์กรตามเกณฑ์ที่มาตรฐานสากล และจำเป็นต้องหารายได้จากการจัดการแข่งขันและการจำหน่ายสินค้าที่ระลึก (นฤนาถ ไกรนรา และ เนติพล เพชรสีนวน, 2562) การกีฬาจัดเป็นอุตสาหกรรมในภาคธุรกิจ โดยมีการคาดการณ์ว่ากีฬาจะเป็นอุตสาหกรรมหลักในการสนับสนุนเศรษฐกิจและการค้าทั้งภายในและนอกประเทศ (Chadwick and Dabu, 2009)

ด้านแหล่งที่มาของรายได้ในสโมสรฟุตบอลอาชีพ จากการศึกษางบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก 16 ทีม พบว่าแหล่งที่มาของรายได้หลักประกอบด้วย 4 แหล่งซึ่งสอดคล้องกับ ปภาวรินทร์ ดีอีเม้ง (2559) ดังต่อไปนี้

1. รายได้จากค่าลิขสิทธิ์การถ่ายทอดสด
2. รายได้จากเงินอุดหนุนการส่งทีมเข้าร่วมการแข่งขัน และเงินรางวัลตามผลงาน
3. รายได้จากค่าตัวเข้าชมการแข่งขัน และรายได้ค่าขายสินค้าที่ระลึก
4. รายได้จากสปอนเซอร์ของแต่ละสโมสร

เมื่อพิจารณาผลประกอบการจากงบกำไรขาดทุนของสโมสรต่างๆ ในปี 2561 พบว่าสโมสรไทยพรีเมียร์ลีกมีรายได้รวมถึง 2,672,783,811.90 บาท แต่มีกำไรเพียง 29,343,576.28 บาท หรือมีกำไรประมาณร้อยละ 1.1 จากรายได้ทั้งหมด ในขณะที่หลายสโมสรมีรายได้สูงแต่กลับพบผลขาดทุนในการประกอบธุรกิจ เช่น สโมสรฟุตบอลทรูเบงค็อก ยูไนเต็ด สโมสรชัยนาท ฮอร์นบิล ฟุตบอล ประจวบฟุตบอล เป็นต้น และหากพิจารณาผลการดำเนินงานย้อนหลังกลับไปพบว่า ผลการดำเนินงานของแต่ละสโมสรมีความผันผวน และมีผลการกำไรไม่สูงมากนักเมื่อเทียบกับรายได้ ด้วยเหตุนี้จัดการแข่งขันในไทยพรีเมียร์ลีก จึงได้กำหนดคุณสมบัติของสโมสรจะเข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลลีกอาชีพเอาไว้หลายประการ หนึ่งในนั้นก็คือ “ทุนจดทะเบียน” บริษัทขั้นต่ำ เพื่อให้มั่นใจว่าฐานะทางการเงินมั่นคงเพียงพอที่จะเข้าร่วมแข่งขันได้ โดยสโมสรที่จะเข้าร่วมการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีก ต้องมีทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 20 ล้านบาท ข้อมูลจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ปี พ.ศ. 2561 พบว่ารายได้สโมสรไทยพรีเมียร์ลีกมีรายได้รวมกัน 2,671,783,811.90 บาท ดังแสดงในตาราง 2.5 ดังนี้

ตาราง 2.5 กำไรขาดทุนของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก ปี 2560 - 2561 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2562)

| ลำดับ<br>ที่ | สโมสร                     | รายได้           |                  | ค่าใช้จ่าย       |                  | กำไร(ขาดทุน)     |                  |
|--------------|---------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
|              |                           | 2560             | 2561             | 2560             | 2561             | 2560             | 2561             |
| 1            | เอสซีจี เมืองทอง ยูไนเต็ด | 465,758,540.37   | 463,644,592.12   | 453,275,950.93   | 418,898,343.49   | 12,482,589.44    | 44,746,248.63    |
| 2            | ชลบุรี เอฟซี              | 152,188,801.80   | 150,635,739.42   | 113,482,645.68   | 105,009,124.30   | 38,706,156.12    | 45,626,615.12    |
| 3            | บุรีรัมย์ ยูไนเต็ด        | 738,387,874.00   | 847,182,803.00   | 689,689,720.00   | 834,704,086.00   | 48,698,154.00    | 12,478,717.00    |
| 4            | ทรูแบงค็อก ยูไนเต็ด       | 272,359,233.00   | 273,312,005.00   | 376,648,408.00   | 441,437,626.00   | (104,289,175.00) | (168,125,621.00) |
| 5            | อุบล ยูไนเต็ด             | 72,213,516.57    | 39,593,407.58    | 49,026,022.13    | 34,124,320.48    | 23,187,494.44    | 5,469,087.10     |
| 6            | สิงห์ เชียงราย ยูไนเต็ด   | 141,197,171.99   | 178,999,804.31   | 159,147,457.90   | 177,498,750.74   | (17,950,285.91)  | 1,501,053.57     |
| 7            | การทำเรือ เอฟซี           | 176,846,009.18   | 222,367,603.79   | 128,279,791.89   | 186,426,149.84   | 48,566,217.29    | 35,941,453.95    |
| 8            | ไทยสอนด้า ลาดกระบัง เอฟซี | 34,509,817.75    | 71,320,271.89    | 118,469,583.22   | 67,797,617.62    | 16,040,234.53    | 3,522,654.27     |
| 9            | อาร์มี่ ยูไนเต็ด          | 5,741,940.28     | 98,091,968.00    | 82,530,210.81    | 78,023,164.69    | 33,211,729.47    | 20,068,803.31    |
| 10           | สระบุรี เอฟซี             | 12.00            | 15.00            | 515.13           | 676,484.00       | (503.13)         | (676,469.00)     |
| 11           | ศรีสะเกษ เอฟซี            | 48,701,243.26    | 21,996,183.88    | 41,489,276.07    | 19,717,410.95    | 7,211,967.19     | 2,278,772.93     |
| 12           | ชัยนาท ฮอว์นบิล           | 12,423,545.47    | 15,788,076.59    | 28,239,733.70    | 25,411,770.78    | (15,816,188.23)  | (9,623,694.19)   |
| 13           | ราชบุรี มิตรผล เอฟซี      | 84,934,724.50    | 123,344,347.48   | 78,545,056.63    | 112,153,266.45   | 6,389,667.87     | 11,191,081.03    |
| 14           | สุพรรณบุรี เอฟซี          | 86,782,860.66    | 835,692,210.11   | 66,294,757.68    | 58,269,111.30    | 20,488,102.98    | 25,300,109.71    |
| 15           | ตราด เอฟซี                | 8,572.60         | 19,082,793.47    | 18,696.20        | 14,996,900.00    | (10,123.60)      | 4,085,893.47     |
| 16           | พีที ประจวบฟุตบอล         | 16,850,934.60    | 62,854,979.36    | 18,089,789.80    | 67,296,108.98    | (1,238,855.20)   | (4,441,129.62)   |
| รวม          |                           | 2,518,904,798.03 | 2,671,783,811.90 | 2,403,227,615.77 | 2,642,440,235.62 | 115,677,182.26   | 29,343,576.28    |

กีฬาฟุตบอลเป็นกีฬาที่มีอิทธิพลต่อสภาพเศรษฐกิจ และสังคมไทย เช่น กระตุ้นยอดขายของธุรกิจร้านอาหาร ร้านของฝาก อุตสาหกรรมการท่องเที่ยว ส่งเสริมให้เกิดการประชาสัมพันธ์ทำให้เกิดธุรกิจด้านการสื่อสาร การประชาสัมพันธ์ ด้านอุปกรณ์กีฬา ตลอดจนสร้างงานในชุมชน ส่วนผลกระทบในด้านสังคม ได้แก่ ส่งเสริมบทบาทของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง สร้างความสามัคคีให้ชุมชนมากยิ่งขึ้น ส่งเสริมภาพพจน์ของประเทศไทย ส่งเสริมความร่วมมือระหว่างรัฐ และเอกชน และส่งเสริมภาพพจน์ของสมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ (กิตติพงษ์ เอื้ออภินาฏกุล, 2553) รวมถึงการที่ฟุตบอลทีมชาติไทยสามารถผ่านเข้ารอบ 12 ทีมสุดท้ายของรอบคัดเลือกฟุตบอลโลกโซนเอเชีย ทำให้ระดับทีมสโมสรในประเทศอย่างการแข่งขันฟุตบอลไทยลีกก็มีกระแสตอบรับดีขึ้นทุกปี ซึ่งสะท้อนให้เห็นผ่านจำนวนผู้เข้าชมการแข่งขันในสนาม มูลค่าการประมูลลิขสิทธิ์การถ่ายทอดสดการแข่งขันและเรตติ้งในช่วงของการถ่ายทอดสดการแข่งขันฟุตบอลไทยลีกเพิ่มขึ้น สื่อโฆษณาที่ใช้นักฟุตบอลในการประชาสัมพันธ์สินค้า รวมถึงในโลกสังคมออนไลน์ที่มีการเผยแพร่ข่าวสาร และการจัดตั้งแฟนเพจที่เพิ่มขึ้น จากกระแสของฟุตบอลไทยที่มีความนิยมเพิ่มขึ้น มีส่วนทำให้สถานีโทรทัศน์ได้ให้ความสนใจเข้ามาแข่งประมูลสิทธิ์ในการถ่ายทอดฟุตบอลไทยทั้งเกมการแข่งขันระดับทีมชาติและการแข่งขันฟุตบอลไทยลีก ซึ่งมีส่วนช่วยผลักดันให้มูลค่าลิขสิทธิ์ปรับตัวสูงขึ้น โดยในส่วนของ การประมูลลิขสิทธิ์การถ่ายทอดฟุตบอลไทยลีกในช่วงปี พ.ศ.2560 – พ.ศ.2563 มูลค่าลิขสิทธิ์สูงถึง 4,200 ล้านบาท หรือเฉลี่ยที่ 1,050 ล้านบาทต่อปี เพิ่มขึ้นจากในช่วงปี พ.ศ. 2557-2559 มูลค่าการประมูลลิขสิทธิ์ถ่ายทอดฟุตบอลไทยลีกอยู่ที่ 1,800 ล้านบาท หรือเฉลี่ยที่ 600 ล้านบาทต่อปี(ศุภชัยกสิกรไทย, 2559)

นอกจากนี้เมื่อสอบถามถึงพฤติกรรมมารับชมการแข่งขันย้อนหลัง พบว่า การรับชมเกมการแข่งขันฟุตบอลไทยย้อนหลังทางทีวีลดลงขณะที่ผู้ชมสามารถชมการแข่งขันและไฮไลต์ย้อนหลังผ่านช่องทางออนไลน์ต่างๆ โดยช่องทางที่มีการรับชมย้อนหลังทางช่องทางออนไลน์อันดับแรก คือยูทูบ รองลงมา คือเฟซบุ๊ก ที่มีคลิปการแข่งขันย้อนหลัง รับชมผ่านเว็บไซต์ หรือเฟซบุ๊ก ของทีมสโมสร และช่องทางออนไลน์อื่น ๆ (ปิยะ ลัมปิยรักษ์, 2558)

การรับชมการแข่งขันฟุตบอลลีกทางทีวีของไทยเป็นอันดับ 1 เมื่อเทียบกับฟุตบอลลีกต่างประเทศ โดยเมื่อกล่าวถึงการแข่งขันฟุตบอลระดับสโมสร ผู้คนส่วนใหญ่จะนึกถึงการแข่งขันสโมสรต่างประเทศอย่างพรีเมียร์ลีกอังกฤษ ซึ่งเป็นที่นิยมในกลุ่มผู้ชมฟุตบอลไทยมาช้านาน อย่างไรก็ตาม ในระยะหลังการพัฒนาของระบบการจัดการแข่งขัน การพัฒนาของหลายๆ สโมสรที่มีมาตรฐานขึ้น ประกอบกับการถ่ายทอดการแข่งขันทางสื่อโทรทัศน์ทำให้คนไทยได้รับชมการแข่งขัน

ฟุตบอลลีกของไทยเพิ่มขึ้น ซึ่งพบว่า การรับชมการแข่งขันฟุตบอลระดับสโมสรทั้งของไทยและของต่างประเทศทางทีวีที่มีการชมมากที่สุด 3 อันดับแรก ได้แก่ การแข่งขันฟุตบอลไทยลีก การแข่งขันฟุตบอลพรีเมียร์ลีกของอังกฤษ และการแข่งขันฟุตบอลลา ลีกาลีกของสเปน เหตุผลที่คนมีการรับชมการแข่งขันฟุตบอลไทยลีกมากขึ้นกว่าฟุตบอลลีกต่างประเทศนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามมองว่านักเตะไทยมีคุณภาพมากขึ้น (ปิยะ ลิ้มปิยารักษ์, 2558)

นอกจากการซื้อบัตรเข้าชมการแข่งขันแล้ว กลุ่มแฟนบอลจะมีการเดินทางไปเชียร์ทีมที่ตนเองชื่นชอบโดยเดินทางไปยังสนามแข่งในต่างจังหวัดเพิ่มขึ้น มีการจัดทำแพ็คเกจเพื่อให้แฟนบอลเดินทางไปร่วมเชียร์ทีมโปรดยังต่างจังหวัด โดยแพ็คเกจรวมถึงการจัดโปรแกรมการท่องเที่ยวเช่นกัน สำหรับพฤติกรรมของผู้ที่เดินทางไปชมและเชียร์ทีมที่ชื่นชอบในต่างจังหวัดซึ่งส่วนใหญ่จะมีการพักค้างคืน รับประทานอาหารในร้านที่มีชื่อเสียง ซื้อสินค้าของที่ระลึก และเดินทางท่องเที่ยวยังจังหวัดใกล้เคียง สำหรับค่าใช้จ่ายเฉลี่ยของการเดินทางอยู่ที่ประมาณ 2,500 บาทต่อคน นอกจากนี้ผู้ไปชมการแข่งขันฟุตบอลยังได้ซื้อสินค้า และของที่ระลึกที่เกี่ยวข้องกับฟุตบอล เช่น เสื้อ ผ้าพันคอ หมวก และกลุ่มผลิตภัณฑ์กระเป๋า ตามลำดับ เฉลี่ย 3,000 บาทต่อคนต่อปี (ปภาวรินทร์ ดีอีเม้ง ,2559)

ฟุตบอลนอกจากจะเป็นเรื่องของเกมการแข่งขันกีฬา การดูเพื่อความสนุกสนานแล้ว แต่เมื่อพิจารณาในอีกมิติหนึ่ง คือ การสร้างเม็ดเงินหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจ โดยส่งผ่านมายังธุรกิจที่เกี่ยวข้องอย่างการลงทุนพัฒนาสนามแข่ง การลงทุนในการทำทีมฟุตบอล การสื่อสารโทรทัศน์ภาคธุรกิจสินค้าที่เกี่ยวข้องอย่างอุปกรณ์กีฬาฟุตบอล ของที่ระลึกและเสื้อกีฬาของสโมสร นอกจากนี้ธุรกิจที่ยังได้ผลเชิงบวกจากการเติบโตของฟุตบอลอย่างธุรกิจโรงแรมและที่พักซึ่งในระยะหลังจะเห็นการจัดแพ็คเกจการเดินทางไปเชียร์ทีมโปรดยังต่างจังหวัดบ่อยมากขึ้น ซึ่งน่าจะส่งผลดีต่อเรื่องของการท่องเที่ยวและธุรกิจเกี่ยวเนื่องในท้องถิ่น เมื่อกีฬาฟุตบอลได้มีการพัฒนาเป็นอาชีพมากขึ้นก็ทำให้เกิดการจ้างงาน และการเกิดขึ้นของอาชีพใหม่ๆ และการส่งผ่านไปยังธุรกิจอื่นๆ ทางอ้อม(ศุภณีย์วิชัยกสิกรไทย, 2559) เมื่อปัจจุบันแต่ละสโมสรมีจำนวนผู้ชมจำนวนสูงขึ้น ทำให้แต่ละสโมสรแข่งขันกันในการตลาด ค่าตอบแทนหรือเงินเดือนของนักฟุตบอลปรับสูงขึ้นตามมาตรฐานเกมการแข่งขันในสนาม มีการซื้อลิขสิทธิ์การถ่ายทอดสดที่บริษัท ทูริวิชั่นส์ กรุ๊ป จำกัด ประมูลการถ่ายทอดสดการแข่งขันฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก พ.ศ. 2557-2559 และจากการจัดอันดับสโมสรฟุตบอลที่มีผู้เข้าชมเฉลี่ยต่อนัดมากที่สุด 10 อันดับในอาเซียน โดยสโมสรฟุตบอลไทยที่ได้รับการจัดอันดับให้ติดอยู่ใน 10 อันดับ ได้แก่ สโมสรฟุตบอล

บุรีรัมย์ ยูไนเต็ด มีผู้เข้าชมเฉลี่ยต่อนัด 21,043 คน สโมสรฟุตบอลนครราชสีมาเอฟซี มีผู้เข้าชมเฉลี่ยต่อนัด 20,700 คน และสโมสรฟุตบอลสุพรรณบุรี เอฟซี ผู้มีเข้าชมเฉลี่ยต่อนัด 15,732 คน จากข้อมูลดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงความนิยมที่มีต่อกีฬาฟุตบอลของประชากรในประเทศไทย (ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, 2559)

เมื่อพิจารณาผลการประกอบการจากงบการเงินที่นำส่งกระทรวงพาณิชย์ พบว่าในปี 2561 ทีมฟุตบอลที่มีรายได้สูงสุด 5 อันดับแรก ได้แก่ บุรีรัมย์ ยูไนเต็ด เมืองทองยูไนเต็ด ทรูเบงค็อก ยูไนเต็ด การท่าเรือเอฟซี และราชบุรี เอฟซี ตามลำดับ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2562) และพบว่ามูลค่ารายได้รวมของสโมสรใน “ไทยลีก” ซึ่งเป็นลีกสูงสุดของไทย มีรายได้รวมอยู่ที่ 3,000 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2557 ที่มีรายได้รวมอยู่ที่ 1,900 ล้านบาท เติบโตเฉลี่ยร้อยละ 16.50 ซึ่งรายได้สโมสรฟุตบอลไทยมาจาก แบรินด์สปอนเซอร์ เสื้อเชียร์และสินค้าที่ระลึก ตัวเข้าชมการแข่งขัน การซื้อขายนักเตะ และค่าเช่าสนาม ตามลำดับ (Economic Intelligence Center: EIC, 2562)

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Accounting Concepts)

การบริหารทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) หมายถึง การปฏิบัติและนโยบายในการใช้ทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กร หรือเป็นกิจกรรมการออกแบบเพื่อสร้างความร่วมมือกับทรัพยากรมนุษย์ขององค์กร กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านการสรรหาว่าจ้างพนักงาน (Recruiting and Hiring) 2) ด้านการฝึกอบรมและการพัฒนา (Training and Development) 3) ด้านการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Performance Appraisal) 4) ด้านการบริหารค่าตอบแทน (Compensation) 5) ความปลอดภัยและอาชีวอนามัยของพนักงาน (Safety and Occupational Health) และ 6) ด้านแรงงานสัมพันธ์ (Labor Relations) (Unrich, 1997; Becker et al. , 2001)

กระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์โดยการศึกษาในรูปแบบกระบวนการ (Process Approach) มีการใช้กรอบวิเคราะห์ในเชิงระบบของแต่ละหน้าที่โดยแบ่งกระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์ไว้ 8 กระบวนการ (ธงชัย สันติวงษ์, 2541) ได้แก่ 1. กระบวนการออกแบบงานและการวิเคราะห์เพื่อจัดแบ่งตำแหน่งงาน (Task Specialization Process) 2. กระบวนการ

วางแผนกำลังคน (Manpower Planning Process) 3. กระบวนการสรรหา และคัดเลือกพนักงาน (Recruitment and Selection Process) 4. กระบวนการปฐมนิเทศบรรจพพนักงาน และการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Induction and Appraisal Process) 5. กระบวนการอบรมและพัฒนา (Training and Development Process) 6. กระบวนการจ่ายค่าตอบแทน (Compensation Process) 7. กระบวนการทะนุบำรุงรักษาทางด้านสุขภาพ ความปลอดภัย และการแรงงานสัมพันธ์ (Health, Safety Maintenance Process and Labor Relations) และ 8. กระบวนการใช้วินัย และการควบคุม ตลอดจนการประเมินผล (Discipline, Control and Evaluation Process)

การบริหารทรัพยากรมนุษย์ถูกนำมาใช้เป็นกลยุทธ์ขององค์กรในการพัฒนาศักยภาพ สโมสรรฟุตบอล (Martell and Carroll, 1995; Cascio 1995; Dessler 2000; Ivancevich, 2001) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเจ้าหน้าที่และผู้บริหารระดับสูงขององค์กรที่ประสบความสำเร็จ จะได้รับการสนับสนุนในการเชื่อมโยงแผนการบริหารทรัพยากรมนุษย์ไปสู่แผนยุทธศาสตร์ขององค์กร (Martell and Carroll, 1995 ; Schuler and Jackson 1987) มุ่งเน้นแผนกลยุทธ์และการปฏิบัติ ที่ถูกรวบรวมอยู่ในรูปแบบของการวางแผนบริหารทรัพยากรมนุษย์ ในหลายหน้าที่ รวมไปถึง การคัดเลือกพนักงาน การให้รางวัล การพัฒนาบุคลากร และการจัดการประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ของบุคลากร ทรัพยากรมนุษย์มีส่วนสำคัญในการสร้างความได้เปรียบในเชิงแข่งขันให้กับ องค์กรได้อย่างยั่งยืน เพราะทรัพยากรมนุษย์เป็นทรัพยากรที่มีค่า เป็นทรัพยากรที่หายาก เป็น ทรัพยากรที่ไม่สามารถจะมีใครมาลอกเลียนแบบได้ และเป็นทรัพยากรที่ไม่สามารถจะหาสิ่งใดมา ทดแทนได้ (Barney, 1991) ดังนั้น องค์กรควรให้ความสำคัญกับการกำหนดกลยุทธ์และแนว ทิศทางการบริหารทรัพยากรมนุษย์ให้สอดคล้องกัน เพื่อสร้างเสริมผลการดำเนินงานของธุรกิจให้ดีขึ้น และประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน (Batt, 2002; Chadwick et al., 2013) ด้วยเหตุนี้ องค์กร ย่อมต้องให้ความสำคัญกับการสรรหาและคัดเลือกบุคลากรที่มีคุณภาพสอดคล้องกับการ วางแผนกลยุทธ์ขององค์กร และต้องให้ความสำคัญต่อการฝึกอบรมและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ อย่างต่อเนื่อง การประเมินผลในรูปแบบ 360 องศา และการบริหารค่าตอบแทนและผลประโยชน์ ต่าง ๆ พิจารณาผลการปฏิบัติงานของพนักงานทั้งในระดับบุคคลและระดับทีมงาน รวมถึงต้องให้ ความสำคัญการออกแบบงานให้ท้าทายความสามารถของพนักงาน (Baron et al., 1996)

งานการบริหารทรัพยากรมนุษย์จึงนับเป็นงานที่มีความสำคัญยิ่งขององค์กร และตาม แนวคิดของ Ulrich (1997) คือบทบาทที่สำคัญของงานบริหารทรัพยากรมนุษย์ควรถูก

ปรับเปลี่ยนไปจากงานที่เคยทำตามหน้าที่เฉพาะด้านที่ได้รับมอบหมายตามขอบเขตความรับผิดชอบมาเป็นการทำงานที่คำนึงถึงผลลัพธ์สุดท้ายของงาน หลังจากนั้นจึงกำหนดภาระงานหรือกิจกรรมที่จะต้องทำเพื่อให้ได้ผลลัพธ์นั้น บทบาทของการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ได้แก่ 1) บทบาทการเป็นหุ้นส่วนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Partner Role) 2) บทบาทการเป็นผู้เชี่ยวชาญในหน้าที่ (Administrative Expert Role) 3) บทบาทการเป็นที่พึ่งของพนักงาน (Employee Champion Role) 4) บทบาทการเป็นผู้กระตุ้นการเปลี่ยนแปลง (Change Agent Role) บทบาทของการบริหารทรัพยากรมนุษย์เหล่านี้เป็นบทบาทที่ช่วยให้องค์กรเกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน และประสบความสำเร็จอย่างก้าวหน้าและยั่งยืน

ด้านค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารทรัพยากรมนุษย์นั้น ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายจากการสรรหา การฝึกอบรม การพัฒนา การประเมินผลการปฏิบัติงาน ความปลอดภัย และอาชีวอนามัย ในวิธีปฏิบัติทางบัญชีจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น ไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ ถึงแม้ว่าการลงทุนที่จ่ายไปนั้น เป็นมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต เพราะในแง่ของมาตรฐานบัญชีถูกมองว่าถึงแม้เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตได้จริง และสามารถวัดมูลค่าได้ด้วยราคาทุนที่จ่ายไปได้ แต่ไม่สามารถควบคุมประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นแก่ทรัพยากรบุคคลได้อย่างแท้จริง ดังนั้น แม้ในแง่มุมมองของบัญชีการเงินไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ แต่ในด้านการบริหารนั้นเป็นที่ทราบดีว่าทรัพยากรบุคคลเป็นสินทรัพย์ที่มีคุณค่ามากที่สุดขององค์กร

### 2.2.1 ความหมาย และวิธีปฏิบัติของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

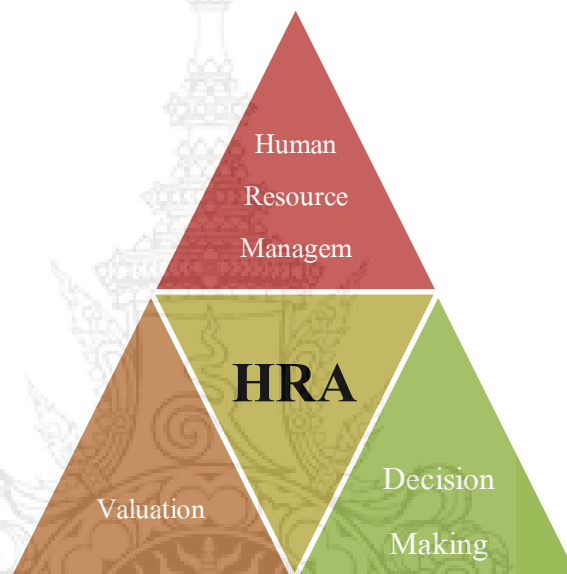
ความหมายของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Accounting : HRA)

การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ คือ การวัดความสามารถของพนักงานทุกคนทุกระดับของบริษัท เพื่อสร้างมูลค่าจากความรู้ของพวกเขาและความสามารถของจิตใจ โดย HRA ถูกมองว่าเป็นความมั่งคั่งของความรู้ของพนักงาน และความสามารถทางปัญญาที่เพิ่มเข้ามาในองค์กรที่ทำให้องค์กรได้รับผลกำไรและประสบความสำเร็จ (Roslender and Fincham, 2004)

การบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นเครื่องมือที่สามารถใช้สำหรับการรายงานว่าคุณค่าการเป็นทรัพยากรขององค์กรทั้งในด้านการเงินและด้านการจัดการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหามูลค่าทางเศรษฐกิจของคน พยายามที่จะแปลงคนหรือความสามารถให้เป็นมูลค่าทางการเงิน ในระยะ

สิ้นการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นศิลปะของการประเมินค่า การบันทึกและการนำเสนออย่างเป็นระบบ (Sackman, et.al,1989; Sveiby,1997 ; Flamholtz, 1999)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับการวิจัยด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ พบว่าการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่ปี ค.ศ.1974 จนถึงปัจจุบัน โดยจะแบ่งงานวิจัยที่ผ่านมามีออกเป็น 3 มุมมอง ได้แก่ การจัดการทรัพยากรมนุษย์ (Human resource management) การตัดสินใจ (Decision-Making) และการประเมินค่า (Valuation) โดยสามารถเขียนเป็นแผนภาพและอธิบายได้ ดังนี้



ที่มาประยุกต์จาก : Dawson (1989), Klase (1996), Shimerda and Pufahl (1983), Meyers and Shane (1984), Roslender and Fincham (2004), Flamholtz (2005)

ภาพ 2.1 มิติด้านการบัญชีบริหารทรัพยากรมนุษย์

การบัญชีทรัพยากรมนุษย์: มุมมองการจัดการทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management)

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองของการจัดการทรัพยากรมนุษย์นั้น เป็นมุมมองภายในองค์กร ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะถูกใช้ในระดับของกระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป้าหมายของการบริหารทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์คือการเพิ่มมูลค่าขององค์กร โดยแปลงมนุษย์ที่เคยเป็นองค์ประกอบของปัจจัยการผลิตให้เป็นสิ่งที่มีคุณค่า มีประโยชน์



บทบาทของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองนี้คือการให้ข้อมูลที่จำเป็นในการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด (Dawson, 1989) การพัฒนาทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ของมนุษย์และการรับรู้ถึงแหล่งที่มาของมนุษย์มีการวิจัยเพิ่มมากขึ้นในฐานะสินทรัพย์ มนุษย์ขององค์กรที่ได้รับการจัดการและคิดเป็นลักษณะคล้ายกับสินทรัพย์ทุน (Klase, 1996) ซึ่งนับว่าเป็นการพัฒนาการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ตามความสำคัญทางสังคม HRA สำหรับกระบวนการบัญชีนั้นเริ่มตั้งแต่การการรับพนักงานเข้ามา เริ่มต้นใช้งานทรัพยากรมนุษย์ การฝึกพัฒนาการฝึกอบรม การดูแลสวัสดิการพนักงาน การจ่ายค่าตอบแทน ตลอดจนสายอุปทานตั้งแต่เริ่มต้นจนเกษียณอายุ โดย HRA นี้จะถูกผนวกกับมุมมองทางเศรษฐกิจและสังคมในด้านพฤติกรรมขององค์กร (Filios, 1991) สามารถสะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างการลงทุนในการพัฒนาทุนมนุษย์และผลประโยชน์ที่องค์กรสามารถเก็บเกี่ยวได้จากการลงทุนดังกล่าว นอกจากนี้ยังพบว่าองค์กรที่ลงทุนในโปรแกรมการฝึกอบรมและการพัฒนาทำให้เกิดประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานซึ่งจะมีผลต่อประสิทธิภาพขององค์กรในระดับสูงขึ้น (Chaudhry and Roomi, 2010) ดังนั้น การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) จึงเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

#### การบัญชีทรัพยากรมนุษย์: มุมมองการตัดสินใจ (Decision Making)

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองของการตัดสินใจ ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะถูกใช้ในระดัของการตัดสินใจของผู้บริหารและส่วนงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงาน Flamholtz (1971) พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างข้อมูล HRA แบบดั้งเดิมและ HRA แบบที่มีการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ซึ่งเป็นข้อมูลทางการเงินที่ทำให้ผู้ตัดสินใจเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจของตนไปจากเดิมเมื่อได้รับข้อมูล HRA แบบใหม่ (Shimerda and Pufahl, 1983) ในทำนองเดียวกัน HRA ถูกนำมาใช้เป็นองค์ประกอบหนึ่งในการกำหนดงบประมาณด้านทุนมนุษย์ซึ่งเป็นระบบการจัดการการลงทุนของมนุษย์ที่ให้ข้อมูลภายในสำหรับการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Meyers and Shane, 1984) ข้อมูลบัญชีการบริหารทรัพยากรบุคคลมีผลต่อการตัดสินใจปลดพนักงาน และช่วยให้ผู้จัดการสามารถเพิ่มระดับความมั่นใจเกี่ยวกับการตัดสินใจดังกล่าวมากยิ่งขึ้น (Dawson, 1989) นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่เพียงพอ มีผลการศึกษาที่แสดงให้เห็นว่าการใช้ข้อมูล HRA ในงบการเงินมีผลกระทบต่อกระบวนการตัดสินใจลงทุนของฝ่ายบริหาร (Avazzadehfath and Raiashekar, 2011) ข้อมูล HRA จึงมีบทบาทสำคัญในการ

ตัดสินใจของฝ่ายบริหาร และสามารถใช้เป็นมาตรการเพื่อแสดงให้เห็นว่าการลงทุนในทรัพยากรบุคคลของบริษัทอาจส่งผลให้บริษัทมีกำไรในระยะยาวอย่างยั่งยืนหรือไม่ ดังนั้น การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองของการตัดสินใจ(Decision Making) จึงเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

*การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ : มุมมองการประเมินค่า (Valuation)*

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองของการประเมินค่านั้นเป็นมุมมองภายนอกองค์กร ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะถูกใช้ในระบอบการประเมินค่าของนักลงทุน เจ้าหนี้ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียภายนอก ซึ่งการวิจัยที่สำคัญในช่วงแรกนั้นเป็นมุมมองการประเมินค่าที่จะอธิบายว่าการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นกระบวนการในการระบุ และการวัดข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล และการสื่อสารข้อมูลเหล่านี้กับผู้มีส่วนได้เสีย (Dicarlo, R, 1983) และตามที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐได้ให้ความหมายของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Accounting) คือกระบวนการในการระบุและวัดค่าข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ และการสื่อสารข้อมูลดังกล่าว ให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องจากนิยามทำให้ทราบว่า HRA ไม่ได้เป็นเพียงการวัดมูลค่าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการมีอยู่ การฝึกอบรม การพัฒนาพนักงาน แต่ยังรวมถึงการประเมินมูลค่าทางการเงินของบุคคลในองค์กร โดยการวัดมูลค่าที่นิยมใช้คือแบบจำลองต้นทุนการได้มาของทรัพยากรมนุษย์ ด้วยวิธีการต้นทุนเดิม(History Cost) ที่พยายามสะสมค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมการสรรหาบุคลากร การฝึกอบรม การพัฒนาบุคลากร (Sangeladji, 1977) การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยเฉพาะในมุมมองของสินทรัพย์ และต้นทุนจะได้รับการประเมินในแง่ความน่าเชื่อถือความถูกต้องและประโยชน์ในฐานะเครื่องมือวัดผลการทำงานขององค์กร (Mirvis and Macy, 1976) และจากรายงานของประเทศออสเตรเลีย แคนาดา และยุโรป ได้เพิ่มแรงกระตุ้นให้กับโครงการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เนื่องจากพบว่ามี ความจำเป็นในการทำบัญชีสำหรับมูลค่าของพนักงานซึ่งเป็นรากฐานสำคัญของการบัญชีทุนทางปัญญา (Roslender and Fincham, 2004)

ประเภทของทุนมนุษย์ประกอบด้วย 3 ประเภท (Flamholtz, 2005) คือ มูลค่าทางเศรษฐกิจของแต่ละบุคคล (The Economic Value of Individuals) มูลค่าทางเศรษฐกิจของกลุ่มหรือทีม(The Economic Value of Groups or Teams) และมูลค่าทางเศรษฐกิจขององค์กรมนุษย์โดยรวม (The Economic Value of the Human Organization as a Whole) และงานวิจัยนี้ยังให้การสนับสนุนแนวคิดที่ว่าวัฒนธรรมหรือทุนมนุษย์ประเภทที่สามนี้เป็นองค์ประกอบสำคัญ

การประเมินมูลค่าเพื่อแสดงรายงานทางการเงิน ซึ่งจะเป็นการเปิดแนวทางใหม่ในการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ในแง่ของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ได้ แต่ในขณะที่เดียวกันการขาดแรงจูงใจในการดำเนินการ เรื่องการบัญชีสำหรับบุคคลนั้นเกิดจากปัจจัยความตึงเครียดระหว่างพนักงานกับฝ่ายบริหารความต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย ทั้งภายในและภายนอก และรากฐานทางบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ยังคงประสบปัญหาเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของบุคคล (Adam and Simnett, 2011)

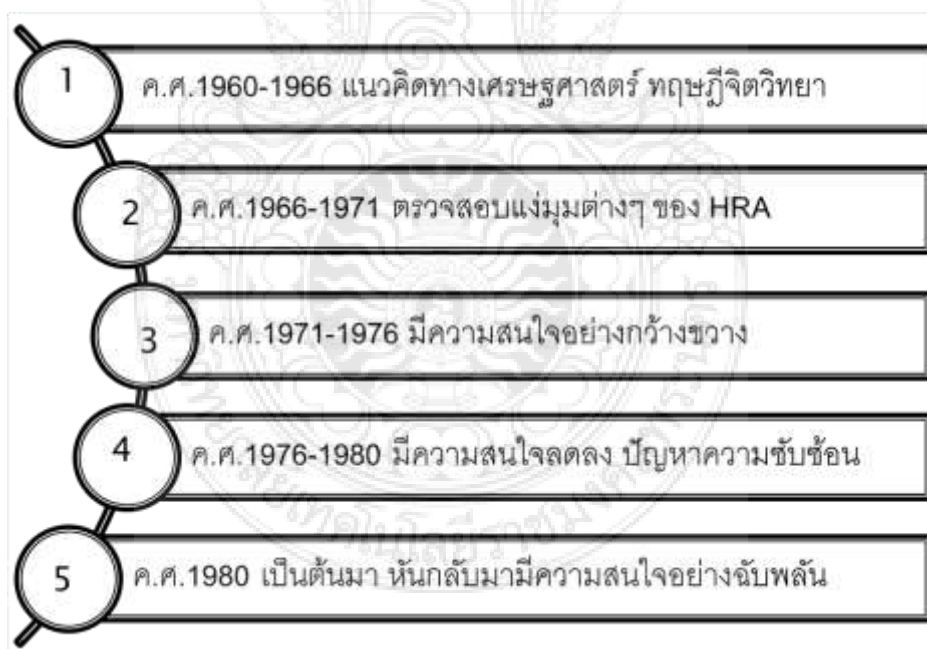
ในการพิจารณาการลงทุนในทุนมนุษย์ ใช้เงินลงทุนในการฝึกอบรมและการว่าจ้างพนักงานเป็นตัวแทนของทุนทางปัญญา การใช้ประโยชน์และตัดจำหน่ายเงินลงทุนตลอดอายุการใช้งานสำหรับวิธีการคำนวณทางการเงิน (Flint et al., 2012) จากสถานการณ์แสดงให้เห็นว่าวิธีการปฏิบัติทางบัญชีลักษณะนี้จะทำให้ทุนทางปัญญาค่อย ๆ ถูกตัดลดจำนวนลง แต่ทั้งนี้ไม่มีเทคนิคหรือวิธีการทางบัญชีที่ใช้กันทั่วไป สำหรับวิธีการจัดการในด้านวิธีการบันทึกนอกจากการอธิบายแผนการดำเนินการด้านบุคคล ในขณะที่วิธีการประเมินมูลค่าและวิธีการจดบันทึกในรูปแบบปัจจุบันยังขาดความเชื่อถือได้และยังไม่เป็นประโยชน์สำหรับบุคคลภายนอกมากนัก การเปิดเผยข้อมูลรายการทรัพย์สินทางปัญญามีความเกี่ยวข้องกับการนำไปใช้กับ IFRS และผลการวิจัยพบว่าใน บริษัท ที่มีอายุมากขึ้นหรือมีขนาดใหญ่มักเปิดเผยข้อมูลทุนทางปัญญาเพิ่มขึ้น และอุตสาหกรรมที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงมีส่วนเกี่ยวข้องกับระดับการเปิดเผยข้อมูลที่สูงขึ้นด้วยเช่นกัน

สรุปการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เน้นการประเมินค่าเกี่ยวกับมูลค่าและต้นทุนของมนุษย์ แสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ จากนั้น จะใช้การบัญชีทรัพยากรบุคคลเพื่อการบริหารทุนมนุษย์ และเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจทั้งสำหรับการบริหารจัดการภายในองค์กร และผู้มีส่วนได้เสียภายนอกองค์กร (Flint et al., 2012)

#### พัฒนาการของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

การบัญชีทรัพยากรมนุษย์เริ่มขึ้นครั้งแรกในประเทศแถบยุโรปเป็นการคำนวณระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผลตอบแทนที่ไม่ได้คาดหวัง ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจและความรับผิดชอบในด้านต้นทุนด้วยระบบการบัญชีและประโยชน์ที่จะได้รับด้วยข้อจำกัดที่มีคือ การวัดมูลค่าที่เกิดขึ้นและประโยชน์ที่จะได้รับอย่างแท้จริง แรกเริ่มการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีพื้นฐานมาจากทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับต้นทุนเงินทุน (Economic Theory of Capital) ผนวกกับทฤษฎีด้านจิตวิทยาเกี่ยวกับการเป็นผู้นำและความมีประสิทธิภาพ (Psychological Theories of

Leadership Effectiveness) และนิยมใช้เป็นเครื่องมือในการวัดค่านิยมของบริษัทซึ่งได้รับการพัฒนาต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันด้วยเนื้อหาที่ครอบคลุมด้านมูลค่าต้นทุนมนุษย์เกี่ยวกับตัวเงินและที่ไม่ใช่ตัวเงิน เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของการผลิตและการบริการด้านระบบเศรษฐกิจ มุ่งให้ความสนใจด้านสินทรัพย์ทางปัญญาจากทรัพยากรมนุษย์เพิ่มขึ้น เพื่อวัดมูลค่าที่ถูกต้องและแม่นยำในการประมาณการการลงทุนและมูลค่าของต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ ดังนั้น กระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์จึงถือเป็นขั้นตอนแรกในการที่จะนำไปสู่การพัฒนาเกณฑ์การวัดและประเมินมูลค่า เพื่อความถูกต้องแม่นยำทางการรายงานทางการเงินของสินทรัพย์ที่เป็นทรัพยากรมนุษย์ ระบบการวัดทรัพยากรมนุษย์ เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กร (Performance) ระบบเหล่านี้มักใช้รูปแบบการบัญชีบริหารหรือเรียกว่า "การบัญชีทรัพยากรบุคคล (HRA)" (Lev, 2001) การพัฒนา HRA เป็นกิจกรรมทางวิชาการอย่างเป็นระบบ เริ่มขึ้นในทศวรรษที่หกสิบ จากการทบทวนวรรณกรรมพบการวิจัยแบ่งการพัฒนาออกเป็น 5 ช่วงเวลา ดังนี้ (Falmholtz, 1999)



ที่มา: พัฒนาจาก Dawson (1989), Klase (1996), Shimerda and Pufahl (1983), Meyers and Shane (1984), Roslender and Fincham (2004), Flamholtz (2005)

ภาพ 2.2 ช่วงเวลาของการพัฒนาการด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

ช่วงเริ่มต้น (ค.ศ.1960-1966) ช่วงนี้เป็นจุดเริ่มต้นของความสนใจด้านการศึกษาข้อมูล เรื่องของ HRA อย่างไรก็ดีตามยังเป็นทำให้ความสำคัญกับแนวคิด HRA จากการศึกษาในด้านอื่น เช่น ทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ทฤษฎีทางจิตวิทยาเกี่ยวกับภาวะผู้นำ แนวคิดประสิทธิผล ทรัพยากรมนุษย์ และการวัดค่าความนิยมขององค์กร เป็นต้น

ช่วงที่สอง (ค.ศ.1966-1971) เน้นการพัฒนาและตรวจสอบแง่มุมต่างๆ ของโมเดล HRA ซึ่งครอบคลุมทั้งค่าใช้จ่ายทางการเงินและที่มีตัวเงิน จุดมุ่งหมายคือการพัฒนาเครื่องมือที่จะช่วยให้องค์กรในการประเมินและจัดการทรัพยากรมนุษย์ซึ่งเป็นสินทรัพย์ของตนในลักษณะที่เหมาะสมมากขึ้น

ช่วงที่สาม (ค.ศ.1971-1976) ช่วงนี้มีความสนใจอย่างกว้างขวางในสาขา HRA ที่นำไปสู่ การเติบโตอย่างรวดเร็วของการวิจัยในเรื่องของ HRA โดยส่วนใหญ่จะมุ่งเน้นไปที่เรื่องของการใช้ HRA ในองค์กรธุรกิจ

ช่วงที่สี่ (ค.ศ.1976-1980) เป็นช่วงเวลาที่ผู้สนใจเกี่ยวกับ HRA ลดลง เนื่องจากปัญหา ที่ซับซ้อนซึ่งจำเป็นต้องศึกษาและการวิจัยเชิงประจักษ์ที่ลึกมากกว่าแบบจำลองที่เรียบง่าย ก่อนหน้านี้ อย่างไรก็ตามองค์กรต่างๆไม่พร้อมที่จะสนับสนุนการวิจัยดังกล่าว พวกเขาพบว่า แนวความคิดของ HRA น่าสนใจ แต่ไม่พบการใช้ประโยชน์มากในการลงทุนจำนวนมากในด้าน ของเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการสนับสนุนการวิจัย

ช่วงที่ห้า (ค.ศ.1980 เป็นต้นไป) สังคมกลับมามีความสนใจในสาขา HRA อย่างฉับพลัน ส่วนหนึ่งเพราะส่วนใหญ่ของประเทศที่พัฒนาแล้วได้เปลี่ยนจากอุตสาหกรรมการผลิตไปเป็น อุตสาหกรรมให้บริการและตระหนักถึงความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์สำหรับองค์กรของตน มากขึ้น

ทั้งนี้ เนื่องจากการอยู่รอดการเติบโตและผลกำไรขององค์กรมักถูกมองว่าขึ้นอยู่กับ ทรัพยากรสินทางปัญญาของบริษัทมากกว่าสินทรัพย์ทางกายภาพจึงจำเป็นต้องมีมาตรการที่ถูกต้อง มากขึ้นสำหรับค่าใช้จ่ายด้านทรัพยากรบุคคล การลงทุนและความคุ้มค่า ผลที่สำคัญของความ สนใจใหม่นี้คือไม่เหมือนทศวรรษที่ผ่านมาคือจะมุ่งศึกษาเพื่อการประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติมากขึ้น องค์กรขนาดใหญ่จำนวนมากเริ่มใช้ HRA เป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติด้านบัญชีการจัดการและ การเงินขององค์กรตนเอง ในขณะที่ทิศทางในการเปิดเผยข้อมูลมีแนวโน้มเป็นการเปิดเผย ข้อมูลโดยสมัครใจ ที่เป็นลักษณะการมุ่งเน้นการเปิดเผยเป็นรายงานเชิงบูรณาการ ที่ผู้ใช้งบ จะสามารถมองเห็นภาพการดำเนินงานระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาว ที่เชื่อมโยงกับ

กลยุทธ์ขององค์กร โดยพิจารณาทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งทรัพยากรมนุษย์ นับว่าเป็นทรัพยากรที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่ก่อให้เกิดความยั่งยืนในการดำเนินธุรกิจ เป็นสิ่งที่มีคุณค่าซึ่งอาจไม่ได้แสดงด้วยมูลค่าทางการเงินแต่ควรได้รับการเปิดเผยเพื่อการประเมินศักยภาพในการดำเนินธุรกิจนั้นๆ อย่างยั่งยืน

### วิธีปฏิบัติของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

วิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ได้มีการศึกษาและได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง เพื่อวัดค่าใช้จ่ายและมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร ตลอดช่วงสามทศวรรษที่ผ่านมาผู้เชี่ยวชาญได้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์อย่างต่อเนื่อง โดยนำเสนอวิธีการจัดการรูปแบบการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็น 2 วิธีดังนี้ Shultz (2002), Baumol (1967), Flamholz (2005), Jaggi and Lau (1975), (Lev and Schwartz, 1971)

#### วิธีที่ 1 วิธีต้นทุน (Cost or Historical Cost Approach)

##### 1.1 วิธีต้นทุนเดิม (Historical Cost Approach : HCA)

วิธีต้นทุนเดิม วิธีนี้วัดการลงทุนขององค์กรในพนักงาน ทั้ง 5 ลักษณะของการสรรหา ได้แก่ การได้มาจากการฝึกอบรมและการสร้างความคุ้นเคยอย่างเป็นทางการ การฝึกอบรมและการสร้างความคุ้นเคยอย่างไม่เป็นทางการ ประสบการณ์และการพัฒนา โดยวิธีนี้แนะนำให้คิดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับพนักงานเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน เรียกว่า “Capital Expenditures” และควรบันทึกในงบแสดงฐานะการเงิน โดยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล จำเป็นต้องตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยควรใช้ระยะเวลาที่พนักงานทำงานในองค์กรจนกว่าจะเกษียณ จะมีวิธีปฏิบัติคล้ายกับสินทรัพย์ที่มีลักษณะทางกายภาพทั่วไป

##### 1.2 วิธีต้นทุนทดแทน (Replacement Cost Approach : RCA)

วิธีนี้เป็นการวัดค่าใช้จ่ายในการเปลี่ยนพนักงานทดแทนรวมถึงการสรรหา การคัดเลือก ค่าตอบแทนและค่าฝึกอบรมเพื่อที่จะจัดหาทรัพยากรมนุษย์คนใหม่ที่มีคุณสมบัติในการทำงานในตำแหน่งที่เท่าเทียมกับทรัพยากรมนุษย์ตำแหน่งเดิม เพื่อมาทดแทนตำแหน่งหน้าที่นั้น รวมถึงรายได้ที่เสียไปในระหว่างระยะเวลาการฝึกอบรม ข้อมูลที่ได้จากวิธีนี้อาจเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจว่าจะยกเลิกหรือเปลี่ยนพนักงานหรือไม่

##### 1.3 วิธีต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost Approach : OCA)

วิธีนี้ คือมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์จะเท่ากับจำนวนบริการหรือกระแสเงินสดที่ควรจะได้รับจากการใช้ทรัพยากรมนุษย์ไปในการทำงานอย่างหนึ่ง แต่กิจการกลับไม่ได้รับรายได้เมื่อเทียบกับการนำทรัพยากรดังกล่าวไปกระทำอย่างอื่นแทน ซึ่งกรณีต้นทุนเสียโอกาสนี้ไม่ควรใช้กับพนักงานทั่วไปขององค์กร แต่ควรใช้กับพนักงานในตำแหน่งที่ขาดแคลนและหายากในองค์กร วิธีนี้แสดงให้เห็นถึงกระบวนการเสนอราคาแข่งขันสำหรับพนักงานที่หายากในองค์กร ค่าเสียโอกาสของพนักงานหรือกลุ่มของพนักงานในแต่ละแผนก คำนวณจากข้อเสนอ (ราคาเสนอ) ของฝ่ายอื่นๆ ซึ่งจะมีประโยชน์ในการการจัดสรรบุคคลากรไปยังส่วนงานต่างๆ และเป็นฐานข้อมูลเชิงปริมาณสำหรับการวางแผนประเมินและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ของบริษัท

#### 1.4 วิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost Approach : SCA)

วิธีนี้เกิดขึ้นตามแนวทางที่ค่าใช้จ่ายมาตรฐานของการสรรหา การจ้างการฝึกอบรม และการพัฒนาระดับของพนักงานจะถูกกำหนดต่อปีไว้แล้ว เป็นต้นทุนมาตรฐานที่ควรเกิดขึ้น ซึ่งต้นทุนมาตรฐานมักจะทำขึ้นเพื่อประโยชน์ทางการบริหารงาน

#### วิธีที่ 2 วิธีมูลค่า (Value Approach)

2.1 มูลค่าปัจจุบันของรายได้ในอนาคต (Present Value of Future Earnings method) เสนอการประเมินมูลค่าทางเศรษฐกิจของพนักงานตามมูลค่าปัจจุบันของรายได้ในอนาคตปรับตามความน่าจะเป็นของการเสียชีวิต การลาออก การเกษียณอายุของพนักงาน วิธีนี้จะช่วยในการกำหนดสิ่งที่มีส่วนร่วมในอนาคตให้มีค่าในวันนี้

#### 2.2 แบบประเมินมูลค่ารางวัล (Reward Valuation Model : RVM)

วิธีนี้เป็นการปรับปรุงมูลค่าปัจจุบันของอนาคต รูปแบบรายได้เนื่องจากจะพิจารณาความเป็นไปได้หรือความน่าจะเป็นของการเคลื่อนไหวของพนักงานจากบทบาทหนึ่งไปยังอีกบทบาทหนึ่ง หรือจากตำแหน่งหนึ่งไปยังอีกตำแหน่งหนึ่งก่อนหน้านี้ และจากการที่เขาลาออกจากบริษัทก่อนหน้านี้กว่าที่เขาเสียชีวิตหรือเกษียณอายุ ตามรูปแบบการคาดการณ์ที่ดีที่สุดเกี่ยวกับคุณค่าของแต่ละบุคคลในองค์การ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับประเมินขึ้นจากมูลค่าปัจจุบันของชุดอนาคต บริการที่เขาคาดว่าจะให้ในช่วงระยะเวลาที่เขาจะมีแนวโน้มที่จะอยู่กับองค์กร

## 2.3 รูปแบบผลประโยชน์สุทธิ (Net Benefit Model : NBM)

ตามวิธีนี้ค่าของทรัพยากรมนุษย์เทียบเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์สุทธิที่องค์กรได้รับจากการให้บริการลูกค้า

### 2.2.2 การรายงานเพื่อความยั่งยืน (Global Reporting Initiative : GRI)

รายงานความยั่งยืน เป็นช่องทางสำคัญในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ ดึงดูดผู้ลงทุนและเพิ่มความเชื่อมั่นให้ธุรกิจ อีกทั้งเป็นปัจจัยสำคัญที่กระตุ้นให้แนวคิดการลงทุนที่ยั่งยืน (Sustainable Investment) แพร่หลายอย่างต่อเนื่อง เห็นได้ว่าตลาดทุนชั้นนำทั่วโลกพิจารณาผลการดำเนินงานด้าน ESG จากการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนเพื่อไปจัดทำดัชนีความยั่งยืน (Sustainability Index) เช่น Dow Jones Sustainability Indices หรือ DJSI (สหรัฐอเมริกา) SGX Sustainability Index (สิงคโปร์) ซึ่งช่วยให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากรายงานทางการเงินเพื่อไปพิจารณาประกอบการตัดสินใจลงทุน สอดคล้องกับผลสำรวจของนิตยสาร MIT Sloan Management Review ที่พบว่าร้อยละ 60 ของผู้ลงทุนและผู้จัดการกองทุนทั่วโลก อ่านรายงานความยั่งยืนและเห็นว่าข้อมูลด้าน ESG จะช่วยลดความเสี่ยงจากการลงทุนได้ในระยะยาว นอกจากนี้ รายงาน ESG จะดึงดูดคนรุ่นใหม่ที่มีศักยภาพเข้ามาร่วมงานกับองค์กร โดยกลุ่มคนเหล่านี้จะพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาทักษะความรู้และสวัสดิการต่างๆ ที่องค์กรจัดสรรให้พนักงาน อีกทั้งเป็นช่องทางให้ลูกค้าและคู่ค้าของธุรกิจรับทราบผลลัพธ์ทางทรัพยากรมนุษย์สังคมและสิ่งแวดล้อม

GRI ถือเป็นกรอบการรายงานความยั่งยืนที่ได้รับความนิยมมากที่สุดขณะนี้ เนื่องจากมีตัวชี้วัดการรายงานที่เข้าใจง่าย ชัดเจน และไม่ซับซ้อน เหมาะกับองค์กรทุกประเภททุกขนาด และทุกอุตสาหกรรม จากการสำรวจข้อมูลของ GRI พบว่าร้อยละ 82 ขององค์กรขนาดใหญ่ที่สุดในโลก 250 แห่งรายงานความยั่งยืนตามกรอบ GRI และพบว่ามีองค์กร จำนวน 10,557 แห่ง ทั่วโลก รายงานตามกรอบ GRI โดยมีการเผยแพร่รายงานจำนวน 27,000 ฉบับ สำหรับประเทศไทยมีองค์กร จำนวน 177 แห่งใช้ GRI เป็นกรอบการรายงานโดยเผยแพร่จำนวน 342 ฉบับ

GRI เป็นองค์กรอิสระที่ก่อตั้งโดยสำนักงานโครงการสิ่งแวดล้อมแห่งสหประชาชาติ (UNEP) และเครือข่าย Ceres โดยเผยแพร่แนวปฏิบัติการรายงานเป็นครั้งแรกในปี 2543 เรียกว่า ฉบับ G1 จากนั้นได้พัฒนาอย่างต่อเนื่องจนกระทั่ง มาถึงฉบับ G4 ในปัจจุบัน ที่มีการปรับปรุง



ให้แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง โดยเน้นคุณภาพการรายงานมากกว่าปริมาณ การรายงานโดยเฉพาะ การเปิดเผยข้อมูลในประเด็นการวิเคราะห์และคัดเลือกประเด็นสำคัญของธุรกิจ (Material Aspects) และประเด็นการวิเคราะห์ผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร (Stakeholder Analysis) อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงระดับของการรายงาน ที่แต่เดิมกำหนดเป็น Level A, B, C ทำให้เกิดความสับสนว่า การให้เกรดเป็นการบ่งชี้คุณภาพของการรายงาน ซึ่งที่จริงแล้ว เป็นเพียงมาตรวัดปริมาณหรือระดับของการเปิดเผยข้อมูลตามแนวทาง GRI ดังนั้น GRI G4 นี้จึงใช้การวัดตามหลักเกณฑ์ที่เรียกว่า "In Accordance" ในแบบหลัก (Core 2) หรือแบบรวม (Comprehensive) แทนวิธีการให้ Level ซึ่งจะทำให้องค์กรเน้นจุดการให้ความสำคัญกับเนื้อหาการรายงานให้สอดคล้องกับบริบทของธุรกิจและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียมากยิ่งขึ้น

จากความนิยมใน GRI ฉบับ G4 ซึ่งมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ล่าสุดในปี 2559 GRI ได้ออกมาตรฐานการรายงาน "GRI Standards" ทดแทนฉบับ G4 หลังจากนั้น GRI จะเปลี่ยนแปลงไปสู่ฉบับ GRI Standards อย่างเป็นทางการซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2561 เป็นต้นไป

พัฒนาการของการรายงานเพื่อความยั่งยืน (Global Reporting Initiative : GRI)

การเปลี่ยนแปลงจาก GRI ฉบับ G4 ไปสู่ GRI Standards นั้นยังคงมีเนื้อหาหลักการ และรูปแบบการรายงานที่เหมือนเดิม ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ

1. ข้อมูลพื้นฐานการรายงาน (Universal Standards) ได้แก่ ข้อมูลบริษัท การกำกับดูแลกิจการ กลยุทธ์องค์กร ความเสี่ยง ประเด็นสำคัญของธุรกิจ (Material Aspects) และการวิเคราะห์ผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Analysis)

2. ข้อมูลเฉพาะที่ครอบคลุมประเด็นเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม (Topic-specific Standards) แม้ว่ารูปแบบและโครงสร้างการรายงานคล้ายกับ G4 แต่วัตถุประสงค์ของ GRI Standards ที่ไม่ได้เป็นเพียงการรายงานเพื่อสื่อสารเท่านั้น แต่ยังเป็น checklist ที่ช่วยให้องค์กรนำไปวางแผนกลยุทธ์ในระยะยาว จากบทความ "Sustainability Reporting as a Tool for Better Risk Management" ในนิตยสาร MIT Sloan Management Review 2016 โดย Michael Meehan ระบุว่า การรายงานตาม GRI จะทำให้องค์กรเห็นช่องว่างระหว่างการดำเนินธุรกิจกับความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียในห่วงโซ่คุณค่า เมื่อองค์กรเข้าใจแล้วว่าต้องดำเนินการอย่างไรที่จะปิดช่องว่างเหล่านั้นก็จะทำให้เกิด กระบวน "การพัฒนา" เพื่อนำไปสู่การสร้างมูลค่าเพิ่มให้องค์กรและลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้น GRI จึงเป็นเรื่องของการจัดการธุรกิจ

ไม่ใช่แค่การทำความคิด โดยเฉพาะกระบวนการเก็บข้อมูล การเรียบเรียงและเชื่อมโยงข้อมูลกับกลยุทธ์องค์กร การวัดและประเมินผลการดำเนินงาน 3 สิ่งนี้เป็นหัวใจสำคัญของการจัดทำรายงาน โดยในแต่ละขั้นตอนจะทำให้องค์กรเห็นพัฒนาการและสามารถลำดับความสำคัญของสิ่งที่จะดำเนินการก่อนหลังได้ อีกทั้งช่วยให้ฝ่ายบริหารมีข้อมูลในการตัดสินใจที่อาจนำไปสู่การสร้างนวัตกรรมเพื่อสร้างโอกาสการแข่งขัน เพิ่มมูลค่า และคุณค่าให้แก่ธุรกิจอย่างยั่งยืน

ทั้งนี้ การจัดทำรายงานความยั่งยืนสามารถทำได้หลากหลายรูปแบบตามความพร้อมขององค์กร จะเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปีหรือแยกออกมารายงานต่างหาก หรือจะเผยแพร่ในรูปแบบเล่มรายงาน ซีดี หรือข้อมูลบนเว็บไซต์องค์กร โดยควรคำนึงถึงผู้อ่าน และความเหมาะสมของช่องทางเผยแพร่ข้อมูลที่เข้าถึงง่ายและรวดเร็ว ปัจจุบันมีการนำสื่อเทคโนโลยีสมัยใหม่มาช่วยนำเสนอข้อมูล ESG ให้มีความน่าสนใจดึงดูดผู้อ่านเข้าใจได้ง่าย ซึ่งอาจนำเสนอในรูปแบบ Infographic หรือ Motion Clip เพื่อเผยแพร่ในโซเชียลมีเดีย เพื่อให้เกิดผลลัพธ์และภาพลักษณ์ ที่ดีแก่องค์กร

ตลาดหลักทรัพย์ทั่วโลกยังคงมุ่งส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนมีการจัดทำรายงานความยั่งยืนประจำปีตามแบบ 56-1 ของสำนักงาน ก.ล.ต. และกรอบการรายงานความยั่งยืนสากล GRI อย่างต่อเนื่อง โดยมีการจัดโปรแกรมฝึกอบรมและทีมงานที่คอยให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับการเริ่มต้นการจัดทำรายงานความยั่งยืน ปัจจุบันมีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์รายงานตามกรอบ GRI แล้ว 74 แห่ง และมีแนวโน้มที่จะมีการจัดทำรายงานความยั่งยืนตามมาตรฐาน GRI เพิ่มมากขึ้น สุดท้ายนี้ ตลาดหลักทรัพย์ เชื่อว่าการจัดทำรายงานความยั่งยืนจะเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยเป็นเข็มทิศในการพัฒนาธุรกิจอย่างยั่งยืน โดยที่คุณค่าของการทำรายงานความยั่งยืนอยู่ที่กระบวนการได้มาซึ่งข้อมูล ไม่ใช่เพียงแค่การได้รูปแบบรายงานในรูปแบบเดิมอีกต่อไป โดยที่เมื่อองค์กรมีการบริหารจัดการให้เกิดความยั่งยืนแล้ว สารสนเทศที่จะสื่อสารให้ผู้บริหารและนักลงทุน ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียได้นำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่คือการนำเสนอรายงานในเชิงบูรณาการ ผู้มีส่วนได้เสียได้ประเมินศักยภาพของทุนในทุกมิติขององค์กร เพื่อการประเมินความสามารถในการดำรงอยู่อย่างยั่งยืนไม่ว่าจะเป็นระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาว ซึ่งความต้องการเหล่านี้เป็นแรงขับเคลื่อนให้เกิดการรายงานเชิงบูรณาการ (Global Integrated Reporting: GIR) ขึ้น และเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินโดยเฉพาะกิจการขนาดใหญ่ ที่ต้องใช้ข้อมูลสำหรับการพยากรณ์ตามความยั่งยืนของธุรกิจ เช่น การบริหารทรัพยากรมนุษย์เพื่อความยั่งยืน

การรายงานเชิงบูรณาการ (Global Integrated Reporting: GIR)

การรายงานเชิงบูรณาการเกิดขึ้นเมื่อเจ้าชายชาลส์ เจ้าชายแห่งเวลส์ : HRH the Prince Charles, The Prince of Wales) ได้จัดการประชุมในปี ค.ศ.2009 เป็นการประชุมระหว่างนักลงทุนกับหน่วยงานที่กำหนดมาตรฐาน ผู้ประกอบการ ภาคธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้แทนสหประชาชาติ ตลอดจนสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountant : IFAC) และ Global Reporting Initiative (GRI) เพื่อจัดตั้งคณะกรรมการรายงานเชิงบูรณาการนานาชาติ (International Integrated Reporting Committee : IIRC) และได้เปลี่ยนชื่อเป็นสภาการรายงานเชิงบูรณาการนานาชาติ (International Integrated Reporting Council : IIRC) IIRC ในปี ค.ศ.2011 ซึ่งถือเป็นองค์กรหลักในการกำกับดูแลการสร้งกรอบแนวคิดการรายงานเชิงบูรณาการที่เป็นที่ยอมรับอย่างเป็นทางการ

IIRC ได้เผยแพร่เอกสารสำหรับเป็นกรอบในการจัดทำ IR ที่เรียกว่า International integrated Reporting Framework เพื่อเป็นแนวทางที่ใช้ปฏิบัติทั่วโลก ในวันที่ 10 ธันวาคม พ.ศ. 2556 ทั้งนี้ IR ได้มีการทดสอบและนำร่องในหลายประเทศและหลายองค์กรธุรกิจชั้นนำ เช่น SAP Microsoft Coca-Cola PepsiCo Unilever Volvo HSBC และ BASF

รายงานเชิงบูรณาการ (Integrated Reporting: IR) หมายถึง การสื่อสารอย่างกระชับเพื่ออธิบายถึงการที่กลยุทธ์ธรรมาภิบาล ผลการปฏิบัติงานและอนาคตที่คาดหวังขององค์กรภายในบริบทของสภาพแวดล้อมภายนอก จะนำไปสู่การสร้างมูลค่าระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาวได้อย่างไร (IIRC, 2014) วัตถุประสงค์หลักของการรายงานเชิงบูรณาการเพื่อทำการรวบรวมข้อมูลสำคัญด้านต่างๆ ขององค์กรไว้ในรายงานฉบับเดียว เพื่อให้ทิศทางการสื่อสารเกี่ยวกับองค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ IR เริ่มต้นจากการกำหนดคำถามพื้นฐานว่าองค์กรจะกำหนดวัดความสำเร็จในการบริหารทรัพยากร และความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้เสียหลากหลายกลุ่มได้อย่างไร ความสัมพันธ์ในลักษณะที่พัวพันกันระหว่างทุนประเภทต่างๆ อันได้แก่ ทุนทางปัญญา ทุนมนุษย์ ทุนทางสังคม และทุนทางธรรมชาติ ส่งผลต่อความสามารถของธุรกิจในการสร้างมูลค่าได้อย่างไร และองค์กรกำหนดแนวทางอย่างไรในการประเมินความเชื่อมโยงระหว่างกลยุทธ์กิจกรรม ทุนต่างๆ ที่นำมาลงและผลการปฏิบัติงาน

รายงานเชิงบูรณาการควรมีเนื้อหาส่วนประกอบพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

1. ภาพรวมองค์กรและสภาพแวดล้อมภายนอก เป็นการอธิบายถึงสิ่งที่องค์กรดำเนินการและสภาพแวดล้อมของธุรกิจ ความเชื่อมโยงระหว่างตลาดกับทางเลือกเชิงกลยุทธ์ และอภิปรายแนวโน้มตลาดในอนาคต

2. ธรรมชาติของธุรกิจ เป็นการแสดงโครงสร้างธรรมชาติของธุรกิจ และเชื่อมโยงว่าธรรมชาติของธุรกิจมีส่วนช่วยสนับสนุนความสามารถในการสร้างมูลค่าระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาวอย่างไร

3. โมเดลทางธุรกิจ เป็นการระบุโมเดลทางธุรกิจที่ใช้อยู่อย่างชัดเจน ว่าอะไรคือทุนที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มกับองค์กร ทุนที่สามารถก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มขององค์กรได้แก่ ทุนทางการเงิน ทุนทางการผลิต ทุนทางปัญญา ทุนมนุษย์ ทุนทางสังคมและความสัมพันธ์ และทุนทางธรรมชาติ

4. ความเสี่ยงและโอกาส เป็นการระบุว่าองค์กรมีโอกาสดูแลและความเสี่ยงอะไรบ้างที่เฉพาะเจาะจง ความเสี่ยงและโอกาสเหล่านี้จะส่งผลกระทบต่อขีดขวางหรือส่งเสริมการสร้างมูลค่าให้กับองค์กรในระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาวอย่างไร พร้อมทั้งวิธีการจัดการความเสี่ยงที่มีความเสี่ยงเกิดขึ้น

5. กลยุทธ์การจัดสรรทรัพยากร เป็นการอธิบายว่าเป้าหมายขององค์กรอยู่ที่ใดองค์กรจะขับเคลื่อนไปสู่เป้าหมายนั้นต้องใช้ทรัพยากรอย่างไรเท่าใด มีการรวมทุนที่ไม่ใช่ทุนทางการเงินในกลยุทธ์หลักหรือไม่

6. ผลประกอบการ เป็นการเปรียบเทียบผลประกอบการกับกลยุทธ์ที่วางไว้ว่าเป็นอย่างไร ในรูปของทุนที่นำมาลงทุนองค์กรได้ผลลัพธ์ใดเป็นการตอบแทนบ้าง

7. อนาคตที่คาดหวัง เป็นการวิเคราะห์ถึงการดำเนินกลยุทธ์ตามที่กำหนดไว้ว่ามีความท้าทายและความไม่แน่นอนในเรื่องใดบ้าง และเรื่องเหล่านี้มีผลในการบริหารจัดการโมเดลทางธุรกิจและผลประกอบการในอนาคตอย่างไรบ้าง

8. เกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงาน เป็นการอธิบายว่าองค์กรกำหนดให้รายงานเชิงบูรณาการบรรจุเรื่องใดที่สำคัญลงไปบ้าง และเรื่องเหล่านี้มีการประเมินและแสดงรูปแบบเชิงปริมาณอย่างไร

ประโยชน์ของรายงานเชิงบูรณาการ ได้แก่

1. สามารถแบ่งความสนใจไปยังประเด็นที่สำคัญแท้จริงของธุรกิจ
2. สามารถวิเคราะห์และบริหารจัดการในภาพรวมเชิงบูรณาการได้

3. ใส่ใจในเรื่องความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจอย่างกว้างขวางขึ้น  
ทั้งด้านธรรมาภิบาล สิ่งแวดล้อม สังคม และการสร้างความผูกพันกับผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Engagement)
4. สื่อสารกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ
5. ปรับปรุงรูปแบบการรายงานผลการประกอบการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น
6. การรายงานทั้งภายในและภายนอกองค์กรมีความกระชับรูปมากขึ้น

โดยสามารถสรุปความแตกต่างของรายงานปัจจุบัน กับรายงานเชิงบูรณาการได้ดังแสดง  
ในตาราง 2.6

**ตาราง 2.6** การเปรียบเทียบระหว่างรายงานแบบเดิมกับรายงานเชิงบูรณาการ

| มิติทางด้าน                         | รายงานแบบเดิม       | รายงานเชิงบูรณาการ          |
|-------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| 1. ความเข้าใจ                       | การเปิดเผยที่จำกัด  | การเปิดเผยที่โปร่งใสมากขึ้น |
| 2. ความรับผิดชอบในการจัดการทรัพยากร | ทุนทางการเงิน       | ทุนในทุกรูปแบบ              |
| 3. วิธีคิด                          | คิดแบบแยกส่วน       | คิดแบบเชื่อมโยงบูรณาการ     |
| 4. กรอบเวลา                         | รายงานระยะสั้น      | รายงานระยะสั้น ปานกลาง ยาว  |
| 5. การปรับตัว                       | ผูกมัดโดยกฎหมาย     | ตอบสนองต่อแต่ละสถานการณ์    |
| 6. ความกระชับ                       | มีความยาวและซับซ้อน | มีความกระชับและมีนัยสำคัญ   |
| 7. การใช้เทคโนโลยี                  | ใช้กระดาษ / พิมพ์   | พัฒนาสู่เทคโนโลยี           |

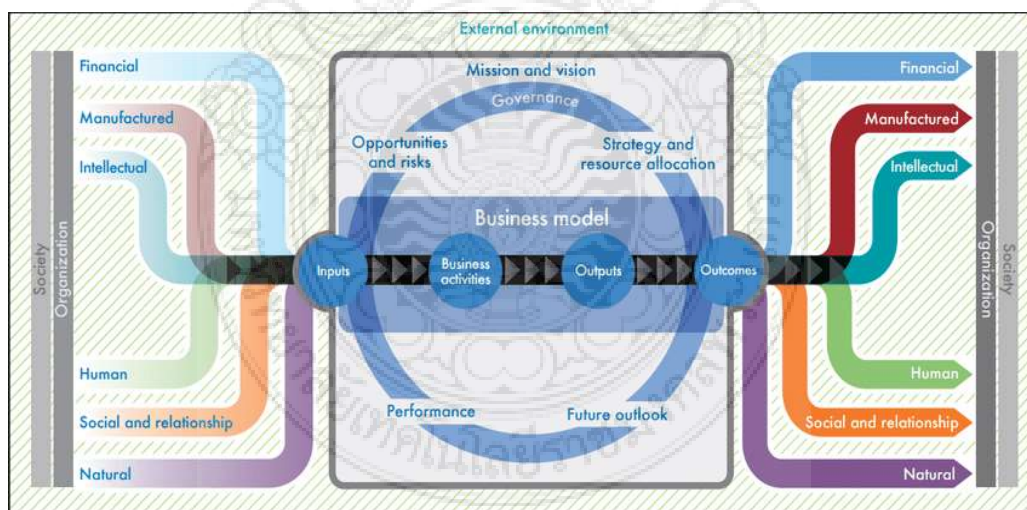
ที่มา : สมชาย ศุภธาดา. (2559)

จากตาราง 2.6 พบว่าการรายงานแบบเดิมจะรายงานข้อมูลทุนทางการเงินที่ดำเนินงานผ่านมาแล้วในอดีต และมีความเป็นทางการสำหรับการเปิดเผย มีความซับซ้อนของข้อมูลอาจไม่ชัดเจนเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยอาจไม่ทันต่อสภาวะแวดล้อมปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่รายงานเชิงบูรณาการเป็นการรายงานทุนทุกประเภทที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการขับเคลื่อนธุรกิจ ทันต่อสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป มีการเข้าถึงข้อมูลได้ง่ายและตอบสนองต่อความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียได้ครบถ้วนมากกว่า

ทรัพยากรและความสัมพันธ์ของทุนประเภทต่าง ๆ

วัตถุประสงค์ของรายงานเชิงบูรณาการ คือ การสื่อสารที่กระชับเพื่ออธิบายถึงกลยุทธ์ ธรรมชาติ ผลการดำเนินงานและอนาคตที่คาดหวังโดยการพิจารณาแบบเชื่อมโยงบูรณาการ ซึ่งจำเป็นต้องพิจารณาความสัมพันธ์ของทุนประเภทต่าง ๆ ซึ่งในที่นี้แบ่งออกเป็น 6 ประเภท ได้แก่

1. Financial Capital : กลุ่มทุนที่เป็นตัวเงินในองค์กร
2. Manufactured Capital : กลุ่มทุนทางการผลิตที่มีลักษณะทางกายภาพ
3. Human Capital : ทุนมนุษย์ ทักษะและประสบการณ์ รวมถึงแรงจูงใจในการคิดค้นผลิตภัณฑ์
4. Intellectual Capital : ทุนทางปัญญา สิ่งที่ต้องจับต้องไม่ได้และทำให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน
5. Natural Capital : ทุนทางธรรมชาติ น้ำ ที่ดิน แร่ธาตุ ป่าไม้ ระบบนิเวศ และความหลากหลายทางชีวภาพ
6. Social Capital : ทุนทางสังคม สถาบันและความสัมพันธ์ที่จัดตั้งขึ้นภายในและระหว่างแต่ละชุมชน กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียและเครือข่ายอื่น ๆ เพื่อยกระดับความเป็นอยู่ของชุมชน

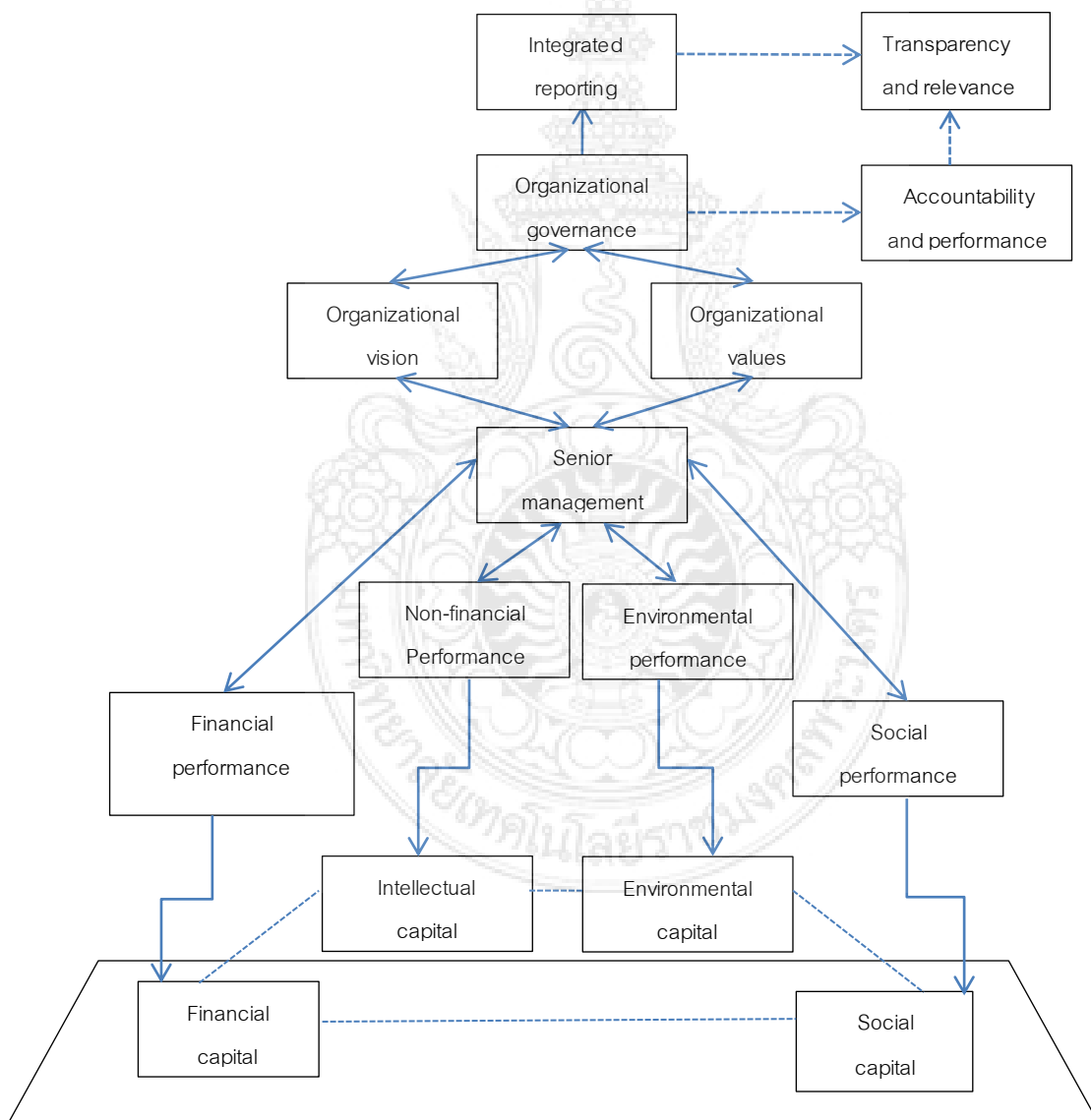


ที่มา : IIRC (2013)

ภาพ 2.3 Integrated Reporting View of the Value Creation Process

การรายงานแบบบูรณาการนำมาซึ่งการกำกับดูแลทุนทางการเงิน ทุนทางปัญญา ทุนทางสังคม และทุนด้านสิ่งแวดล้อม จากมิติที่หลากหลายของการดำเนินงานในองค์กรถูกรวมเป็นหนึ่งภายใต้วิสัยทัศน์ ค่านิยมขององค์กรสำหรับการวางแผนอนาคตตามภารกิจในบริบทของ

สภาพแวดล้อมขององค์กร อธิบายได้ดังภาพ 2.4 ที่แสดงทุนทั้งสี่มิติขององค์กรอันมีส่วนช่วยเหลือซึ่งกันและกันและกันมุ่งสู่การเชื่อมโยงสู่กลยุทธ์ ด้วยแผนปฏิบัติการระยะยาวและกลยุทธ์ระยะสั้น โดยดำรงไว้ซึ่งวิสัยทัศน์ในปัจจุบันที่สอดคล้องกับแผนในอนาคต เพื่อสะท้อนออกมาเป็นรูปแบบทางกิจกรรมประจำวันใช้ทรัพยากรที่แตกต่างกันของเงินทุนด้านทุนทางปัญญา ทุนทางสังคม ทุนสิ่งแวดล้อม โดยที่วิสัยทัศน์เชิงกลยุทธ์เป็นแบบสองทิศทางมากกว่าทิศทางเดียวเพื่อแจ้งข้อเสนอนั้นในการพัฒนาและปรับปรุงกลยุทธ์ ในรูปแบบที่หลากหลายและเป็นจริงตามบริบทขององค์กร (Westley and Mintzberg, 1989) โดยทรัพยากรในแต่ละมิติของทุนทำงานสอดผสานซึ่งกันและกัน ดังภาพ 2.4



ที่มา : Abeysekera (2013)

ภาพ 2.4 แสดงรายงานแบบบูรณาการ

## 2.2.3 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

### 2.2.3.1 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลบัญชีทรัพยากรมนุษย์ไว้ ดังนี้ (Flamholz, 1971; Jaggi and Lau, 1974)

1. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนสำหรับการตัดสินใจในการจัดการที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในการแสวงหา การพัฒนาและรักษาทรัพยากรบุคคล เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่มีประสิทธิภาพ
2. ดูแลให้ฝ่ายบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ
3. วิเคราะห์คุณค่าของทรัพยากรบุคคล อาทิ บุคลากรควรได้รับการพัฒนา ควรเลิกจ้าง หรือควรได้รับรางวัลหรือคำชื่นชม
4. เพื่อช่วยในการพัฒนาหลักการบริหารและการตัดสินใจที่เหมาะสมต่อไปในอนาคตจำแนกผลกระทบทางการเงินของการปฏิบัติต่างๆ
5. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับกำลังทรัพยากรบุคคลในการทำงาน
6. มุ่งเน้นทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์
7. เพื่อดึงดูดและสนับสนุนการลงทุนในองค์กร
8. เพื่อระบุบุคคลที่เหมาะสมสำหรับงานหรือสถานที่ทำงาน
9. เพื่อปรับปรุงการจัดการทรัพยากรมนุษย์
10. รักษาแรงงานที่มีประสิทธิภาพหรือผ่านการรับรอง
11. เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
12. เพื่อปรับปรุงภาพลักษณ์และค่าความนิยมขององค์กร
13. เพื่อดึงดูดแรงงานที่มีทักษะในอนาคต
14. จำแนกรายได้และรายจ่ายตามธรรมชาติของสินทรัพย์ทรัพยากรมนุษย์
15. ให้ข้อมูลแก่นักลงทุนและผู้สนใจ
16. มุ่งเน้นบทบาทของแรงงานในการทำกำไรขององค์กร
17. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร
18. เพื่อให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายมีประสิทธิภาพสำหรับการตัดสินใจในการจัดการ
19. ให้หลักเกณฑ์ในการควบคุมทรัพยากรสินอย่างมีประสิทธิภาพ
20. เพื่อตรวจสอบการใช้ทรัพยากรมนุษย์อย่างมีประสิทธิภาพ



วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ แบ่งตาม  
วัตถุประสงค์ภายในและวัตถุประสงค์ภายนอก

#### วัตถุประสงค์ภายใน

1. ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์เป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ  
ช่วยในการสร้างความหมายเลือกระหว่างการลงทุนของมนุษย์และการลงทุนในสินทรัพย์อื่น ๆ
2. ระบบการบัญชีทรัพยากรบุคคลให้ข้อมูลที่มีความสำคัญสำหรับทั้ง  
ระยะสั้นและระยะยาว การตัดสินใจระยะยาวและการวัดผลการปฏิบัติงาน
3. การประเมินค่าทรัพยากรมนุษย์ให้การจัดการกับข้อมูลเกี่ยวกับการ  
เปลี่ยนแปลงโครงสร้างของกำลังแรงงาน

#### วัตถุประสงค์ภายนอก

มูลค่าของทรัพยากรบุคคลของบริษัท จะเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนและผู้มีส่วน  
ได้เสียเพื่อการตัดสินใจที่มีศักยภาพ การตัดสินใจลงทุน ช่วยให้องค์กรมีการทำบัญชี  
ผลตอบแทนจากการลงทุนที่ถูกต้องมากขึ้น นักลงทุนจะสามารถมองเห็นภาพความเข้มแข็งและ  
แข็งแกร่งของทรัพยากรบุคคลที่องค์กรมี

#### การบัญชีทรัพยากรบุคคลให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร

นักวิเคราะห์ทางการเงินและพนักงาน ดังต่อไปนี้

1. การบัญชีทรัพยากรบุคคลช่วยในการบริหารจัดการในการจ้างงานและ  
การใช้ทรัพยากรมนุษย์
2. ช่วยในการตัดสินใจ โยกย้าย ส่งเสริมการฝึกอบรมและลดทรัพยากร  
มนุษย์
3. เป็นพื้นฐานสำหรับการวางแผนสินทรัพย์ทางกายภาพกับทรัพยากรมนุษย์
4. ช่วยในการประเมินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการให้การศึกษาค่าต่อและการ  
ฝึกอบรม
5. ช่วยในการระบุสาเหตุของการหมุนเวียนของแรงงานในระดับต่างๆ และใช้  
มาตรการป้องกันปัญหาการขาดแคลนแรงงาน
6. ช่วยในการทำความเข้าใจและประเมินความแข็งแกร่งภายในขององค์กร  
และช่วยให้ฝ่ายจัดการควบคุมบริษัทได้ดีผ่านสถานการณ์ที่ไม่เอื้ออำนวยมากที่สุด

7. ช่วยในการหาสาเหตุที่แท้จริงของผลตอบแทนจากการลงทุนต่ำ ตัวอย่าง เช่น การใช้งานที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้งานในตัวบุคคล
8. เป็นข้อมูลที่มีค่าสำหรับผู้สนใจลงทุนในระยะยาวในบริษัท
9. ช่วยพนักงานในการปรับปรุงประสิทธิภาพและอำนาจต่อรอง ทำให้พนักงานแต่ละคนเข้าใจถึงการมีส่วนร่วมของตนเองในการปรับปรุงบริษัทให้ดีขึ้นกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัทเพื่อพนักงาน

#### 2.2.3.2 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในต่างประเทศ

ประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกา แคนาดา เยอรมนี สหราชอาณาจักร ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ มีการเปิดเผยข้อมูลมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากทรัพยากรมนุษย์ ข้อมูลเกี่ยวกับการฝึกอบรมพนักงาน ข้อมูลประเด็นความเท่าเทียมกัน ข้อมูลแรงงานสัมพันธ์ และข้อมูลผลประโยชน์พนักงาน โดยข้อมูลผลประโยชน์พนักงานจะเปิดเผยมากที่สุดเนื่องจากสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติ และข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากทรัพยากรมนุษย์จะถูกเปิดเผยน้อยที่สุดอาจเนื่องมาจากความยุ่งยากในการวัดมูลค่า

สำหรับประเทศกำลังพัฒนา เช่น บังคลาเทศ และศรีลังกา มีการเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลการฝึกฝนพนักงาน ข้อมูลจำนวนพนักงาน ข้อมูลการพัฒนาอาชีพ ข้อมูลนโยบายการรับสมัครพนักงาน ข้อมูลผลประโยชน์พนักงาน โดยข้อมูลการฝึกฝนพนักงาน มีการเปิดเผยในระดับที่สูงกว่าข้อมูลอื่น ๆ อาจเป็นเพราะประเทศกำลังพัฒนาต้องการแสดงให้เห็นให้ผู้มีส่วนได้เสียทราบถึงความตั้งใจในการพัฒนาบุคลากรของตนซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับระบบเศรษฐกิจที่กำลังพัฒนา และข้อมูลที่เปิดเผยในระดับต่ำที่สุด คือ ข้อมูลผลประโยชน์พนักงาน อาจเป็นเพราะช่วงเวลาดังกล่าว ประเทศกำลังพัฒนายังไม่ได้มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานเข้ามาถือปฏิบัติ (Khan, 2010; Abeysekear and Guthrie, 2004)

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมากที่สุด ได้แก่ อุตสาหกรรมสุขภาพ และการดูแลสุขภาพ อุตสาหกรรมยาสูบและเครื่องดื่ม อุตสาหกรรมสื่อสารและสิ่งพิมพ์ อุตสาหกรรมบริการ และอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ เป็นห้าอันดับแรกที่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมากที่สุด (Sveiby, 1997) ความต้องการของข้อมูลทุนมนุษย์ในตลาดการเงิน โดยเปรียบเทียบจากข้อมูลความต้องการข้อมูลดังกล่าวโดยการสัมภาษณ์นักวิเคราะห์การเงิน และผู้จัดการกองทุน (Fund Manager) อย่างละ 15 คน ควบคู่ไปกับการศึกษาลักษณะการเปิดเผย

ข้อมูลทุนมนุษย์จากรายงานประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่ในมาเลเซีย จำนวน 100 บริษัท พบว่า ในขณะที่ตลาดเงินนั้นมีความต้องการข้อมูลทรัพยากรมนุษย์เป็นอย่างมาก แต่ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ที่เปิดเผยในรายงานประจำปีของบริษัทส่วนใหญ่กลับเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative) ไม่มีรูปแบบการเปิดเผยที่แน่นอนชัดเจน และหากพิจารณาข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantitative) ที่บริษัทเปิดเผยพบว่า เป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่ไม่ได้บ่งบอกถึงมูลค่าของผู้สร้างมูลค่าเพิ่ม (Value Creators) ดังนั้นข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทจึงไม่สามารถตอบโจทย์ความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียอย่างครบถ้วนแท้จริง (Tayles et al., 2010)

มูลค่าปัจจุบันของรายได้ในอนาคต (Present Value of Future Earnings) เป็นรูปแบบการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์ที่นิยมมากที่สุด เพราะมีความสะดวกและความเป็นกลาง การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของหน่วยงาน เพราะยังไม่ได้พัฒนาหลักเกณฑ์ที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในการประเมินมูลค่า การบันทึกและการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรบุคคลในงบการเงินขององค์กร ในกรณีส่วนใหญ่ข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะได้รับในรูปแบบเพิ่มเติมจากข้อมูลประกอบงบการเงิน (Lev and Schwartz, 1971)

### 2.2.3.3 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประเทศไทย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินในปัจจุบัน ยังไม่อนุญาตให้มีการประเมินมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์เพื่อแสดงเป็นรายการสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินถึงแม้ทรัพยากรมนุษย์จะเป็นทรัพยากรที่สำคัญที่สุด โดยองค์การสามารถเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เพื่อรายงานถึงความก้าวหน้าในการพัฒนาบุคลากรของบริษัทให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เช่น พนักงาน ผู้ถือหุ้น และ นักลงทุน ของบริษัทได้รับรู้ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) เล็งเห็นความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่นอกเหนือจากข้อมูลในเชิงตัวเลขที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินว่าจะช่วยให้นักลงทุนเกิดความเข้าใจและมีข้อมูลเพียงพอในการตัดสินใจเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) เพื่อเสนอต่อสาธารณชน โดยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ จะปรากฏในข้อ 8 โครงสร้างการจัดการ อย่างไรก็ตาม สำนักงาน ก.ล.ต. เปิดโอกาสให้บริษัทจดทะเบียนใช้ดุลพินิจในการจัดทำรายงานดังกล่าวว่าควรเปิดเผยรายละเอียดทรัพยากรมนุษย์ในขอบเขตมากน้อยแค่ไหน และเปิดเผยข้อมูลในลักษณะใดทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ แต่เพื่ออำนวยความสะดวก

ให้กับบริษัทจดทะเบียน สำนักงาน ก.ล.ต ได้จัดทำคู่มือจัดทำแบบแสดงรายการข้อมูล แบบ 56-1 แบบ 69-1 โดยยกตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในองค์กรไว้ ดังข้อความต่อไปนี้

“8.5 บุคลากร: ให้แสดงจำนวนพนักงานทั้งหมด และจำนวนพนักงานในแต่ละสายงานหลักและในกรณีที่มีบริษัทมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนพนักงานอย่างมีนัยสำคัญ หรือมีข้อพิพาทด้านแรงงานที่สำคัญในระยะ 3 ปีที่ผ่านมาให้อธิบายเหตุผลและนโยบายในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ให้แสดงผลตอบแทนรวมของพนักงานและอธิบายลักษณะผลตอบแทนนั้น (เช่น เป็นเงินเดือน โบนัสและเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นต้น) รวมทั้งอธิบายนโยบายในการพัฒนาพนักงาน”

คู่มือการจัดทำแบบ 56-1 ดังกล่าวเป็นเพียงข้อมูลขั้นต่ำที่ ก.ล.ต. เสนอแนะว่าบริษัทต้องเปิดเผย ซึ่งบริษัทสามารถเปิดเผยข้อมูลอื่นตามที่เห็นสมควรได้อันเป็นลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ (วรรณิ เตโชโยธิน และ ธนพร ลือเวศย์, 2561)

การเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ในประเทศไทยยังคงเป็นการเปิดเผยโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure) เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเกี่ยวกับเรื่องของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ องค์กรจึงไม่สามารถแสดงข้อมูลเกี่ยวกับบุคลากรของตนเองเป็นรายการสินทรัพย์ในงบการเงินได้ ทางเลือกหนึ่งที่จะใช้สื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในองค์กรของตนเองกับผู้มีส่วนได้เสียได้เห็นถึงศักยภาพและทิศทางการพัฒนาคนขององค์กรได้คือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในรายงานประจำปี

ซึ่งกล่าวโดยสรุปในภาพรวมได้ว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ของประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางแต่ละบริษัทมีการเปิดเผยที่แตกต่างกันทั้งในรูปแบบการเปิดเผย ขอบเขต และเนื้อหา (สิรินทร์ ศิริมงคลพิทักษ์ และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2555) โดยบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่ที่วัดจากมูลค่าตลาดจะมีการเปิดเผยข้อมูลทุนมนุษย์อยู่ในระดับสูง และค่าเฉลี่ยร้อยละของการเปิดเผยข้อมูลทุนมนุษย์ของบริษัทต่าง ๆ มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในทุก ๆ ปี (อัญญพร จันทรประไพภัทร, 2553) งานทั้งสองชิ้นนี้จะให้นำหนักไปที่การศึกษาข้อมูลการเปิดเผยเชิงปริมาณมากกว่าการศึกษาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผย จนมาถึงงานวิจัยของ วรรณิ เตโชโยธิน และ ธนพร ลือเวศย์วิณิช (2561) ได้ทำการศึกษาขอบเขตการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีขนาดใหญ่ จากรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการข้อมูล

ประจำปี (56-1) พ.ศ. 2556 โดยเป็นการศึกษาทั้งเชิงปริมาณ และเชิงคุณภาพของการเปิดเผยพบว่าบริษัทร้อยละ 70 มีการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์เกินกว่าร้อยละ 50 ของหัวข้อที่กำหนดคือ 17 ข้อ ซึ่งจัดว่าเป็นการเปิดเผยระดับสูงตามเกณฑ์ของ Wallace (1988) โดยหัวข้อที่มีการเปิดเผยมากที่สุด 3 ลำดับแรกได้แก่ จำนวนพนักงานทั้งหมด นโยบายในการพัฒนาหรืออบรม และลักษณะและมูลค่าผลตอบแทนรวม โดยบริษัทในกลุ่มตัวอย่างทุกบริษัทเปิดเผยข้อมูลจำนวนพนักงานทั้งหมด ในขณะที่หัวข้ออื่นมีบางบริษัทมิได้เปิดเผย เป็นที่น่าสังเกตว่า ทั้งสามหัวข้อเป็นหัวข้อที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกตัวอย่างการเปิดเผยในคู่มือการจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลประจำปี (56-1) และเป็นหัวข้อที่สามารถรวบรวมข้อมูลได้โดยมีต้นทุนต่ำ แสดงให้เห็นว่าบริษัทมีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูลตามคำแนะนำของหน่วยงานกำกับดูแล และหัวข้อที่มีการเปิดเผยน้อยที่สุดสองลำดับสุดท้ายคือ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาหรือฝึกอบรม และค่าใช้จ่ายในการดูแลเรื่องอาชิวอนามัยและความปลอดภัยของพนักงาน ทั้งที่ทั้งสองหัวข้อเป็นข้อมูลที่ฝ่ายบัญชีสามารถจำแนกได้โดยง่าย ตั้งแต่การวิเคราะห์รายการบัญชีการเปิดเผยข้อมูลทั้งสองรายการนี้อาจเป็นความลับในการดำเนินงานหรือมีสาเหตุเกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขันเชิงกลยุทธ์ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลที่พบสะท้อนให้เห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลมนุษย์เป็นการเปิดเผยโดยความสมัครใจ นั่นคือบริษัทสามารถใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในขอบเขตเท่าใด และในส่วนของสาระถ้อยคำที่บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในรายงานประจำปีมีความแตกต่างกัน โดยบางบริษัทให้รายละเอียดเกี่ยวกับหัวข้อนั้น ในขณะที่บางบริษัทใช้ถ้อยคำมาตรฐานที่มีได้สื่อถึงนโยบายหรือการดำเนินงานของบริษัทแต่อย่างใด (วรวิณี เตโชโยธิน และ ธนพร ลือเวศย์วณิช, 2561)

#### 2.2.3.4 รูปแบบการรายงานข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

เนื่องจากยังไม่มีข้อกำหนดรูปแบบและแนวทางการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ชัดเจน เมธากุล เกียรติสุนทร (2520) ได้นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ไว้ 4 รูปแบบ ได้แก่

1. การนำข้อมูลทรัพยากรมนุษย์มานำเสนอผ่านงบการเงิน ซึ่งจะแสดงเงินลงทุนจากทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ของบริษัทในรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ข้อเสียของการ

นำเสนอแบบนี้คือ งบการเงินของบริษัทไม่สามารถที่จะนำไปเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นได้ เนื่องจากเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ยังไม่เป็นที่ยอมรับในหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

2. การเสนอข้อมูลในงบประกอบงบการเงินเนื่องจากนำเสนอรายการเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ผ่านงบการเงิน ยังไม่เป็นที่รับรองโดยทั่วไปในหลักการบัญชี บริษัทจึงอาจจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีทั่วไป และ ทำงบการเงินที่แสดงรายการทรัพยากรมนุษย์เป็นงบการเงิน ซึ่งบริษัทต้องระบุข้อความในงบประกอบงบการเงิน ดังนี้

- งบการเงินที่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป
- งบประกอบงบการเงินดังกล่าวเป็นงบการเงินที่ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบ

สอบโดยผู้สอบบัญชี

- บริษัทได้แสดงถึงข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการแสดงงบการเงินตามวิธีนี้และงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป การนำเสนอการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยวิธีการเสนอข้อมูลในงบประกอบงบการเงินจะทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นได้

3. การเสนอข้อมูลในรายงานสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ใช้ในกรณีที่กิจการมีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจำนวนมาก กิจการอาจทำรายงานสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนออกมาอีกหนึ่งรายงานเพื่อแยกให้ชัดเจน

4. การเสนอข้อมูลในรายงานจากประธานกรรมการบริษัทในรายงานจากประธานกรรมการบริษัท มักจะมีการให้รายละเอียดที่แสดงถึงวิสัยทัศน์ของผู้บริหารในการบริหารบริษัท ซึ่งหากบริษัทมีการลงทุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในทรัพยากรมนุษย์เป็นจำนวนมาก บริษัทควรจะมีการแสดงรายละเอียดไว้ในรายงานจากประธานกรรมการบริษัทอาจแสดงรายละเอียดในรูปของจำนวนเงิน และอัตราหมุนเวียนหรืออาจมีการใช้คำพูดที่แสดงถึงการคำนึงถึงทรัพยากรมนุษย์

2.2.3.5 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2562

ในสภาพที่การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่รองรับ วิธีปฏิบัติทางบัญชีจึงไม่สามารถมีการวัดมูลค่าของนักฟุตบอลได้โดยตรง กรณีที่เป็นนักฟุตบอลที่สโมสรเป็นผู้สร้างขึ้นเองค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่ายทันที แต่สำหรับนักฟุตบอลที่มีการทำสัญญาซื้อตัวเข้ามา

สโมสรจึงแสดงนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นการรับรู้มูลค่าของสัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไว้ภายใต้ประเภท “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน” โดยอาจใช้ชื่อบัญชีที่มีความแตกต่างกันเล็กน้อย เช่น “ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา” หรือ “ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช” และมีการตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสร บางสโมสรมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ แต่บางสโมสรกลับไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีดังกล่าว

สโมสรฟุตบอลอาชีพมีนักกีฬาเป็นผู้ให้บริการให้ลูกค้าหรือแฟนบอล ดังนั้นนักฟุตบอลจึงถูกปฏิบัติเสมือนเป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่ายิ่งขององค์กร เมื่อนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ของสโมสรแล้ว สโมสรย่อมต้องการทราบมูลค่าของนักกีฬาที่เขาถือครองอยู่ ด้านผู้บริหารเพื่อใช้ประโยชน์ด้านการวางแผนบริหารงาน สามารถเปรียบเทียบมูลค่านักฟุตบอลของสโมสรตนเองกับสโมสรอื่นๆ ที่เป็นคู่แข่งกันได้ ในด้านผู้ลงทุนได้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล โค้ช และผู้บริหารในการตัดสินใจลงทุน นอกจากนี้ยังมีความสำคัญต่อผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มอื่นๆ ด้วย เช่น สถาบันการเงิน หรือเจ้าหนี้ ในการพิจารณาข้อมูลเพื่อประกอบการให้สินเชื่อ เป็นต้น

เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้นนอกเหนือจากสิ่งที่เกี่ยวข้อง กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 38 แล้ว ไม่มีหน่วยงานใดที่กำหนดให้เปิดเผยโดยตรง ทั้งนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เปิดโอกาสให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใช้ดุลยพินิจในการจัดทำรายงานเพื่อเปิดเผยรายละเอียด เรื่องของทรัพยากรมนุษย์ แต่พบว่าบริษัทขนาดใหญ่ที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่ จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนพนักงานทั้งหมด นโยบายการพัฒนาหรืออบรม ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ จะไม่นำมาเป็นบรรทัดฐาน เนื่องจากสโมสรฟุตบอล เป็นธุรกิจเฉพาะที่ยังไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นธุรกิจที่ใช้คนคือนักฟุตบอลและโค้ชเป็นปัจจัยขับเคลื่อนแห่งความสำเร็จ

กลุ่มสโมสรฟุตบอลอาชีพมีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีและการแสดงรายการดังต่อไปนี้ คือ กรณีที่ 1 นักฟุตบอลที่สโมสรสร้างขึ้นเอง (นักฟุตบอลปั้น) ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จ่ายเพื่อสร้างนักฟุตบอลจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน กรณีที่ 2 นักฟุตบอลที่สโมสรซื้อตัวมาโดยการทำสัญญา จะรับรู้สัญญานั้นๆ เป็นสิทธิในตัวนักฟุตบอล เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามราคาทุน และทยอยตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุของสัญญา ทั้งนี้โค้ชผู้ฝึกสอนก็จะมีวิธีปฏิบัติเช่นเดียวกัน การแสดงรายการนั้นค่าสิทธิในตัวนักกีฬาจะถูก

แสดงภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนค่าสิทธิที่ตัดจำหน่ายในแต่ละปีนั้นจะแสดงเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการให้บริการในงบกำไรขาดทุน สโมสรส่วนใหญ่มีการเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับการนักฟุตบอลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับสโมสรฟุตบอลภายใต้มาตรฐาน NPAEs จะไม่มีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เกิดการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี (TAS 36) ซึ่งถือปฏิบัติแตกต่างจากสโมสรฟุตบอลต่างประเทศที่ใช้มาตรฐานสากล (IFRS for PAEs) ที่สามารถรับรู้มูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคามูลค่ายุติธรรมที่สะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของสโมสร

การเปิดเผยข้อมูลของนักฟุตบอล โค้ช และผู้บริหาร ผ่านทางเว็บไซต์ของสโมสรนับเป็นการเปิดเผยข้อมูลด้านทรัพยากรมนุษย์ที่สำคัญของสโมสร เพราะหน้าเว็บไซต์สามารถใส่ภาพ อายุ และรายละเอียดต่างๆ ของนักฟุตบอลและโค้ชได้ ซึ่งสามารถทำให้แฟนบอลและผู้มีส่วนได้เสียสามารถเข้าถึงข้อมูลและประเมินศักยภาพของสโมสรได้ แต่ในด้านของผู้บริหารบางรายอาจมีมุมมองว่าการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้นอาจมีข้อเสียคือ อาจจะทำให้บริษัทคู่แข่งสามารถศึกษาและเข้าใจนโยบายด้านการบริหารทรัพยากรบุคคลของบริษัท รวมถึงจุดอ่อนและจุดแข็งด้านทรัพยากรบุคคล และการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างมากเกินไป จะทำให้เกิดการเปรียบเทียบกับบริษัทคู่แข่ง ซึ่งอาจจะทำให้เป็นผลเสียต่อบริษัทมากกว่าหากบริษัทไม่สามารถทำได้ดีกว่าบริษัทคู่แข่ง

ทิศทางการเปิดเผยข้อมูลในอนาคตภายใต้การเปิดเผยข้อมูลโดยความสมัครใจ แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตัวนักกีฬาและโค้ชอาจจะมีรายละเอียดที่เพิ่มขึ้นซึ่งอาจพัฒนาตามเทคโนโลยีต่างๆ ที่ใช้ในการเก็บข้อมูลรายบุคคลของนักกีฬาเพื่อนำเสนอแฟนบอลและผู้มีส่วนได้เสีย ผ่านช่องทางสื่อสารต่างๆ เช่น เว็บไซต์ เฟซบุ๊ก แอปพลิเคชัน แต่เมื่อพิจารณาด้วยมุมมองของการเปิดเผยตามรูปแบบทางการบัญชีที่แสดงเป็นเป็นตัวเงินนั้นอาจยังไม่สามารถกระทำได้อย่างเต็มที่นัก เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

#### 2.2.3.6 แนวทางการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

แนวทางการจัดทำและนำเสนอข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อรายงานถึงความก้าวหน้าในการพัฒนาบุคลากรของบริษัท ให้แก่ พนักงานของบริษัท ผู้ถือหุ้น นักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียอื่นของบริษัทได้รับรู้เพื่อประโยชน์ในการสร้างความไว้วางใจ (Dumay and



Lu, 2010) และลดความไม่สมมาตรกันของข้อมูล (Ax and Marton, 2008) ซึ่งตามปกติการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีจะมีอยู่ 2 ประเภทคือ

### 1. เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดหรือข้อบังคับ (Mandatory Disclosure)

เป็นการเปิดเผยข้อมูลหรือรายการขั้นต่ำที่บริษัทต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดหรือกฎระเบียบที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกำหนด เช่น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ สภาวิชาชีพบัญชี เป็นต้น โดยที่ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลนั้นตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปสามารถบันทึกได้เป็น 2 ลักษณะคือ บันทึกเป็นสินทรัพย์และบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย กรณีบันทึกเป็นสินทรัพย์นั้นต้องบันทึกรับรู้มูลค่าสัญญาที่ลงนามกับนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เมื่อเข้าค่านิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และหากไม่เข้าค่านิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการของสินทรัพย์แล้วให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่เกิดรายการนั้นๆ ทั้งนี้ โดยที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึงสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน และพิมพ์ภาพยนตร์ เป็นต้น สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ สามารถแยกเป็นเอกเทศ คือสามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการและสามารถขายโอนให้สิทธิให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ต่อไปนี้ คือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553)

### 2. เปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ (Voluntary Disclosure)

เป็นการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจแบบดั้งเดิม (Traditional Information) เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานด้านกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมจัดหาเงินและกิจกรรมการลงทุน โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารสู่ตลาดทุนและผู้มีส่วนได้เสีย

นอกจากนี้ยังมีการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจที่ไม่ใช่แบบดั้งเดิม (Non-Traditional Information) เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ สังคม ทรัพยากรสิ่งแวดล้อมของบริษัท เป็นต้น โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อสื่อสารข้อมูลไปยังองค์กรอื่น รัฐบาลหรือกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่น เพื่อแก้ปัญหาที่เป็น

ประเด็นทางสังคม และบริษัท ยังสามารถสมัครใจเผยแพร่ความยั่งยืนและรายงานทางสังคม ซึ่งประกอบด้วยผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ตัวเลขทางการเงิน แต่เป็นการเปิดเผยเกี่ยวกับประเด็นทางสังคมและสิ่งแวดล้อม จัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมหรือความยั่งยืน เป็นรายงานทางการเงินที่ไม่ใช่ตัวเลข แทนที่จะเผยแพร่รายงานแบบผสมรวมที่ไม่ซ้ำกัน จะเป็นการสร้างการเผยแพร่ข้อมูล (Loana and Adriana, 2014) และการแก้ปัญหาจะเป็นการสร้างรายงานฉบับเดียวที่ให้การเชื่อมโยงที่ชัดเจน โดยมี IIRC เป็นตัวขับเคลื่อนรายงานในรูปแบบดังกล่าว

International Integrated Reporting Council (IIRC) จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 2010 การผลิตรายงานแยกต่างหากซึ่งจะรวบรวมข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่การเงิน (Cheng et al., 2014) รายงานแบบบูรณาการได้กลายเป็นรายงานใหม่กระบวนทัศน์เพื่อให้มุมมองที่ครอบคลุมมากขึ้นของกิจการมากกว่าแบบดั้งเดิมรายงานทางการเงินโดยรวมมิติทางการเงินและไม่ใช่การเงินขององค์กร (Brown and Dillard, 2014) รายงานแบบบูรณาการ จะประกอบด้วยรูปแบบที่มีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินขององค์กร ยุทธศาสตร์การกำกับดูแลกิจการบริบททางสังคมและสิ่งแวดล้อม ดำเนินงานและแนวโน้มในระยะยาว (Adams and Simnett, 2011; Garcia-Sánchez et al., 2013; Bommel, 2014) รายงานแบบผสมรวมจะเป็นประโยชน์ให้แก่เจ้าของทุน นักลงทุนตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียทั้งหมดรวมทั้งพนักงาน ลูกค้า คู่ค้า หน่วยงานกำกับดูแลและผู้กำหนดนโยบายที่สนใจในความสามารถขององค์กรในการสร้างมูลค่าในระยะสั้น ปานกลางหรือระยะยาว (Busco et al., 2013)

## 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน

### 2.3.1 ความหมายของความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) หมายถึง สิ่งที่เป็นความสามารถพิเศษขององค์กรที่คู่แข่งไม่สามารถเลียนแบบได้ หรือคู่แข่งต้องใช้เวลาในการปรับตัวเองมาก่อนที่เลียนแบบความสามารถขององค์กรเราได้ (ประดิษฐ์ ภิญญญาสกุล, 2555) และ ความได้เปรียบทางการแข่งขัน หมายถึง ความสามารถขององค์กรหนึ่งจากการผลิตสินค้าหรือการให้บริการได้เหนือกว่าธุรกิจอื่นๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยใช้กลยุทธ์ต่างๆ เพื่อสร้างความแตกต่าง ซึ่งส่งผลให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ เกิดความจงรักภักดีต่อตราสินค้าหรือบริการ อีกทั้งยังสามารถบริหารทรัพยากร ด้านต่าง ๆ ให้ สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปได้ตลอดเวลา (ตรีทศ เหล่าศิริหงษ์ทอง, 2552) ความได้เปรียบทางการแข่งขันเป็นการสร้าง

กลยุทธ์ทางความแตกต่างในธุรกิจ ให้มีผลิตภัณฑ์และบริการที่แตกต่างและเพิ่มมูลค่าผลิตภัณฑ์ ให้เหนือคู่แข่งเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้ธุรกิจเกิดความสำเร็จ (Bashir and Rajesh, 2017) ความหมายไว้ว่าความได้เปรียบทางการแข่งขัน คือการสร้างองค์กรให้มีมูลค่าแตกต่างและเหนือกว่าคู่แข่ง 3 ด้าน ได้แก่ กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน กลยุทธ์การสร้าง ความแตกต่าง และกลยุทธ์การเน้นตลาดเฉพาะส่วน (Porter, 2005)

### 2.3.2 กลยุทธ์ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันสะท้อนจากผลการดำเนินงานขององค์กรที่สามารถทำได้ โดยที่คู่แข่งไม่สามารถตามทัน โดยความได้เปรียบทางการแข่งขันเป็นความสามารถขององค์กรในการสร้างผลงานที่เหนือกว่าองค์กรอื่น (ศุภารตี สำราญรัตน์, 2555) โดยพื้นฐานที่สำคัญของการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจึงถือว่าเป็นหัวใจของการวางแผนกลยุทธ์ ซึ่งความได้เปรียบทางการแข่งขันต้องอาศัยกลยุทธ์ (อำนาจ วีระวนิช, 2553) และกลยุทธ์ความได้เปรียบทางการแข่งขันอันประกอบด้วย 1) กลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง 2) กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน และ 3) กลยุทธ์ด้านการตอบสนองความต้องการของลูกค้า (Porter, 1985 ; Leonidou et al., 2013 ; Koseoglu et al. ,2013 Anantan, 2014) โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 1. กลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง

เป็นกลยุทธ์การสร้าง ความแตกต่าง โดยการพัฒนาตัวผลิตภัณฑ์ให้มีความแตกต่างในด้านต่างๆ มีความเป็นเอกลักษณ์ในตัวผลิตภัณฑ์ (ธนาชัย สุขวณิช, 2557) ที่สามารถตอบสนองของเฉพาะตลาดได้ และเป็นการสร้างผลกำไรสูงให้แก่องค์กรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว และสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ และองค์กรจะได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าและทำให้องค์กรสามารถรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดและสามารถรักษาระดับกำไรเอาไว้ได้ ซึ่งลักษณะที่ทำให้เกิดความแตกต่างของสินค้า หรือบริการ มีดังนี้

1.1 รูปร่างของผลิตภัณฑ์เป็นการสร้างความแตกต่างด้านลักษณะทางกายภาพ และสมรรถภาพของผลิตภัณฑ์ เช่น การพัฒนาเครื่องมือรับโทรศัพท์ซึ่งสามารถแสดงภาพ 2 ช่องบนหน้าจอภาพได้พร้อมกัน

1.2 บริการหลังการขาย เป็นการสร้างความแตกต่างด้านการอำนวยความสะดวก

สะดวก และคุณภาพของบริการซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจซื้อผลิตภัณฑ์ เช่น ห้างสรรพสินค้า ดึงดูดความสนใจของลูกค้า ด้วยการให้บริการซ่อมแซมผลิตภัณฑ์ได้ทุกเครือข่ายทั่วประเทศ

1.3 นวัตกรรมทางด้านเทคโนโลยีเป็นความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี สามารถให้ เป็นส่วนสำคัญของข้อได้เปรียบทางการแข่งขัน เพื่อสร้างขอบเขตของธุรกิจให้ขยายกว้างขึ้น

1.4 ชื่อเสียงของกิจการเป็นการสร้างชื่อเสียงให้เป็นที่รู้จักมีความสำคัญต่อการ ขยายสินค้า

1.5 การผลิตอย่างสม่ำเสมอเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อกิจการประเภท ประกอบชิ้นส่วน ซึ่งต้องการประสานงานกับหน่วยงานอื่นๆ เพื่อดำเนินการผลิตให้ได้สินค้า สำเร็จรูป ออกมา และมีความจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับการควบคุมกระบวนการผลิตโดยใช้ สถิติ รวมทั้ง การจัดลำดับของเทคนิค การควบคุมคุณภาพเข้ามาช่วยในการผลิต

## 2. กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน

คือการผสมผสานการปฏิบัติต่างๆ ที่ออกแบบไว้ เพื่อการผลิตหรือการส่งมอบ ที่ต้นทุนต่ำที่สุดโดยเปรียบเทียบกับคู่แข่ง ด้วยรูปลักษณะที่ลูกค้าให้การยอมรับ โดยที่องค์กร จะต้องทำการลดต้นทุน ซึ่งอาจทำได้โดยการจ้าง แรงงานราคาถูก หรือการใช้วัตถุดิบราคาถูกแต่ ไม่ใช่การลดคุณภาพของวัตถุดิบ หรือมีการใช้ เทคโนโลยีที่ประหยัดต้นทุน ซึ่งความเป็นผู้นำ ทางด้านต้นทุนจะช่วยเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาด ให้มากขึ้น และสามารถทำให้องค์กรมีกำไร สูงขึ้น และสามารถอยู่รอดในสถานการณ์การแข่งขัน ที่รุนแรงได้ และการมีต้นทุนต่ำจะเป็นการ กีดกันการเข้าสู่อุตสาหกรรมของผู้เข้าตลาดรายใหม่ได้ (ธนาชัย สุขวณิช, 2557) ซึ่งปัจจัยที่ เกี่ยวข้องกับการแสวงหาต้นทุนที่ต่ำ มีดังนี้

2.1 การประหยัดหรือไม่ประหยัดจากขนาดการผลิตเป็นการประหยัดจากขนาด การผลิตจะเกิดขึ้นเมื่อมีการผลิตในปริมาณมากขึ้นทำให้ต้นทุนต่อหน่วยลดลง ตัวอย่าง ห้างสรรพสินค้าที่มีหลายสาขา จะเกิดการประหยัดมากกว่าห้างสรรพสินค้าที่มีสาขาเดียว เนื่องจาก เกิดการประหยัดจากการจัดซื้อ การโฆษณา เป็นต้น

2.2 ผลกระทบจากการเรียนรู้และประสบการณ์ เป็นการกระทำกิจกรรมใด ๆ ก็ ตามจะลดลงเนื่องจากเกิดการประหยัดจากประสบการณ์ในการทำงาน และเกิดการเรียนรู้ ตัวอย่าง เช่น พนักงานทำงานมานานย่อมมีผลงานมากกว่า พนักงานที่เพิ่งเริ่มทำงานเพราะเกิด การเรียนรู้ในการทำงานมากกว่าพนักงาน ที่เพิ่งเริ่มทำงานเพราะเกิดการเรียนรู้ในการทำงาน

2.3 ต้นทุนของปัจจัยนำเข้าซึ่งเป็นทรัพยากรที่สำคัญเป็นต้นทุนในกิจกรรม เครือข่ายการสร้างคุณค่าจะเกี่ยวข้องกับปัจจัยนำเข้าซึ่งเป็นทรัพยากรที่สำคัญ ที่คู่แข่งชั้นแต่ละ รายจะใช้ต้นทุนที่แตกต่างกัน ต้นทุนที่สำคัญ ได้แก่ แรงงาน วัตถุดิบ และปัจจัยการผลิต เป็นต้น

2.4 ความเชื่อมโยงกับกิจกรรมอื่นๆ ในเครือข่ายการสร้างคุณค่าใน อุตสาหกรรม เมื่อต้นทุนของกิจกรรมหนึ่งได้รับผลกระทบจากกิจกรรมอื่น ต้นทุนจะสามารถลดลง ได้ถ้ามีกิจกรรมที่ มีความร่วมมือกัน และการประสานงานที่ดี ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการพัฒนา ผลิตภัณฑ์ใหม่ เป็นต้นทุน ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับฝ่ายต่างๆ เช่น ฝ่ายวิจัยและพัฒนา การออกแบบ ผลิตภัณฑ์แผนการผลิต การนำ ผลิตภัณฑ์ใหม่ออกสู่ตลาดซึ่งแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องนั้นสามารถ ลดต้นทุนบางส่วนที่เข้าร่วมกันได้

2.5 การใช้โอกาสจากหน่วยธุรกิจภายในองค์กรร่วมกันสายผลิตภัณฑ์หรือหน่วยธุรกิจที่ แตกต่างกัน จะสามารถใช้ระบบกระบวนการสั่งซื้อ หน่วยงานขาย ตลอดจนใช้คลังสินค้า และสิ่ง อำนาจความสะดวกในการจัดจำหน่ายร่วมกันได้ ปัจจัยเหล่านี้ถือว่าการลดต้นทุนให้ ต่ำลงได้

### 3. กลยุทธ์ด้านการตอบสนองของความต้องการของลูกค้า

ความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการที่ดีที่สุดแก่ลูกค้า เพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจสูงสุด และเกิดความเชื่อถือเป็นตัวสโมสรฟุตบอล เพื่อสร้างความได้เปรียบให้กับ สโมสรสามารถสร้างความพึงพอใจ ให้กับลูกค้าได้ โดยมีหลักการที่สำคัญ 2 ประการ ดังนี้

3.1 การเน้นที่ลูกค้า การตอบสนองลูกค้าที่ถูกต้อง สโมสรจะต้องรู้ว่าลูกค้า ต้องการอะไร เมื่อรู้ความต้องการแล้วสโมสรจึงกำหนดกลยุทธ์ โดยให้ทุกหน่วยงานในสโมสร ดำเนินการไปในทางเดียวกัน โดยเน้นที่ลูกค้าเป็นสำคัญ ซึ่งแยกย่อยได้ 3 วิธี คือ

3.1.1 การเป็นผู้นำการมุ่งเน้นที่ลูกค้าจะเริ่มตั้งแต่จุดสุดยอดขององค์กร ความมีพันธะในการก่อการปฏิบัติการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าอย่างดีเลิศ ทำให้เกิด การเปลี่ยนแปลงทัศนคติตลอดทั้งองค์กร และเป็นผู้หน้าที่แข็งแกร่ง

3.1.2 ทัศนคติของนักฟุตบอลตลอดจนบุคลากรในสโมสรฟุตบอล การมุ่ง ที่ลูกค้าให้ดีเลิศนั้น บุคลากรทุกคน จะต้องให้ลูกค้าเป็นศูนย์กลางของกิจกรรม พนักงานทุกคน จะต้องได้รับการฝึกฝนอบรมให้มุ่งที่ลูกค้า ไม่ว่าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจะเป็นหน้าที่ใดก็ตาม

3.1.3 การชักนำลูกค้าให้เข้าสู่สโมสร การรู้จักลูกค้าเป็นกุญแจสำคัญที่

จะนำไปสู่ความเป็นเลิศในการตอบสนองความต้องการของลูกค้า การรู้จักลูกค้าไม่เพียงแต่ต้องการให้พนักงานคิดว่าตนเป็นเหมือนลูกค้า แต่ต้องรับฟังความคิดเห็นของลูกค้า จากลูกค้าจะกลายเป็นแฟนคลับได้ โดยนำเอาความความคิดเห็นนั้นมาয়งสมิสรเพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้น

3.2 การตอบสนองความต้องการของลูกค้า เมื่อมีการมุ่งเน้นที่ลูกค้าแล้ว ลำดับถัดไปคือการตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่รับรู้ไว้แล้ว มีหลักสำคัญอยู่ 2 ประการ คือ

3.2.1 การปรับให้เข้ากับความต้องการของลูกค้า เป็นเรื่องเกี่ยวกับลักษณะ ที่หลากหลายของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ถูกปรับแต่งให้เข้ากับความต้องการพิเศษเฉพาะของกลุ่ม ลูกค้าหรือลูกค้าแต่ละราย

3.2.2 เวลาที่จะก่อปฏิริยาโต้ตอบการให้ลูกค้าในสิ่งที่มีความต้องการ ต้อง มีความเร็วในการก่อปฏิริยาตอบด้วย เพื่อที่จะได้มีความได้เปรียบทางการแข่งขันสมิสร มักจะก่อปฏิริยาโต้ตอบต่ออุปสงค์ของลูกค้าอย่างรวดเร็วมาก เพราะการตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ อย่างรวดเร็วจะสามารถสร้างความซื่อสัตย์ต่อตราयीหือ ความภักดีต่อทีมสมิสร และสามารถเพิ่มราคาสินค้าที่เกี่ยวข้องให้สูงขึ้นได้

จากกลยุทธ์ความได้เปรียบทางการแข่งขันข้างต้น คือผลของการบริหารงานและสร้างกลยุทธ์ ทำให้องค์กรสร้างผลงานที่แตกต่าง จากการผลิตสินค้าและบริการที่ลูกค้าต้องการ ด้วยประสิทธิภาพและคุณภาพที่เหนือกว่าเหนือกว่าคู่แข่งซึ่งเราสามารถพิจารณาองค์ประกอบของความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ดังนี้

### 2.3.3 องค์ประกอบของความได้เปรียบทางการแข่งขัน

จากการศึกษาผู้วิจัยได้ประยุกต์แนวคิดความได้เปรียบในเชิงการแข่งขัน ของ ตริทศ เหล่าศิริหงษ์ทอง (2552) โดยมีองค์ประกอบ 3 ด้าน ประกอบด้วย

1. ด้านประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง ผลลัพธ์ความสามารถของสมิสรฟุตบอลในการเนินงานโดยการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและสูญเปล่าน้อยที่สุด และการใช้ปัจจัยนำเข้าในการผลิตสินค้าและบริหารน้อยกว่าคู่แข่ง รวมถึงการใช้เทคโนโลยีและฐานข้อมูลเพื่อการพัฒนา กระบวนการดำเนินงานภายในสมิสรที่เต็มศักยภาพ เพื่อความเติบโตทางการตลาดที่เพิ่มขึ้น และการบรรลุเป้าหมายสูงสุดของสมิสร ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ประสิทธิภาพทางการบริหาร ประสิทธิภาพทางการตลาด และประสิทธิภาพทางด้านหน้าที่อื่นของ

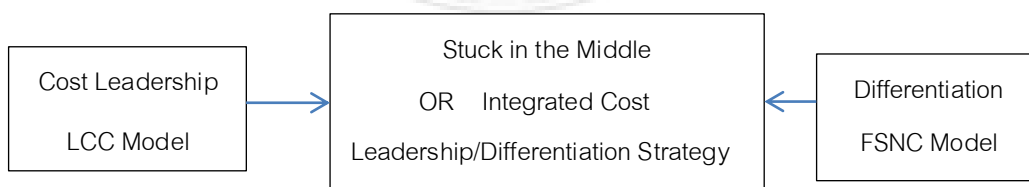
สโมสรที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหาร เช่น การบริหารทรัพยากรบุคคล ระบบข้อมูล โครงสร้างของสโมสร การบริหารพัสดุ การวิจัยและพัฒนา

2. ด้านคุณภาพ (Quality) หมายถึง ความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการ ให้มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการบริหารจัดการสโมสรฟุตบอลตามหลักสากลได้ รวมถึงการรักษามาตรฐานที่สโมสรได้กำหนดไว้ เพื่อให้ลูกค้าและแฟนคลับเกิดความยอมรับในตัวสโมสร สามารถสร้างผลการดำเนินงานและความมั่นคงในระยะยาวของสโมสร ซึ่งคุณภาพจะเป็นพื้นฐานที่สำคัญของการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน ซึ่งคุณภาพนั้นจะมีความสำคัญคือ มีผลต่อความสามารถในการทำกำไร มีความสามารถในการแข่งขันที่สูงขึ้น ทำให้เกิดความมั่นคงในระยะยาว

3. ด้านการตอบสนองของความต้องการของลูกค้า (Customer Responsiveness) ความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการที่ดีที่สุดแก่ลูกค้า เพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจสูงสุด และเกิดความเชื่อถือนในตัวสโมสรฟุตบอล เพื่อสร้างความได้เปรียบให้กับสโมสรสามารถสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า

#### 2.3.4 การประยุกต์ใช้ตัววัดความได้เปรียบทางการแข่งขันกับสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ในงานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย จากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องพบว่า ความได้เปรียบทางการแข่งขันที่มีความสอดคล้องกับบริบทของธุรกิจสโมสรฟุตบอลมากที่สุดคือ ความได้เปรียบทางการแข่งขันอันเกิดจาก กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน และกลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง (Moir and Lohmann, 2018) ซึ่งเป็นการพิจารณาจากสภาพแวดล้อมและความเสี่ยงของธุรกิจ (Dostaler and Flouris, 2006; Peter, 1985)



ภาพ 2.5 Business model divergence from homogeneous strategic archetypes.

Adapted from Dostaler and Flouris (2006)

จากภาพ 2.5 เป็นโมเดลธุรกิจจากต้นแบบเชิงกลยุทธ์ โดยดัดแปลงมาจาก Dostaler and Flouris (2006) ซึ่งเป็นการแนะนำแนวคิดของการเป็นผู้นำด้านต้นทุน และผู้นำด้านการสร้างความแตกต่าง (Dostaler and Flouris, 2006) ธุรกิจบริการต้องเป็นผู้บริหารต้นทุนที่ดีที่สุด หมายถึงต้องสร้างมูลค่าผ่านการเพิ่มประสิทธิภาพการแลกเปลี่ยนระหว่างผลิตภัณฑ์กับต้นทุน ซึ่งในมุมมองของสโมสรฟุตบอลนั้น การบริหารต้นทุนให้เกิดความคุ้มค่าและสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้ได้สูงที่สุด ไม่ว่าจะเป็นค่าตัวนักเตะบอล ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการสร้างทีมฟุตบอล ต้องมีความคุ้มค่าและสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับสโมสรได้อย่างแท้จริง ผู้เขียนคนอื่นได้สร้างวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สามารถปรับให้เข้ากับโมเดลนี้ (Pearce and Smyth, 2006 ; Tsoukalas et al. ,2008) ทั้งหมดใช้วิธีคิดต้นทุนต่อหน่วยสำหรับแบบจำลองต้นทุน โดยพิจารณาจากต้นทุนหลักของธุรกิจนั้น ๆ

สโมสรฟุตบอลที่มีนักเตะบอลฝีมือดี มีการบริหารจัดการทีมที่แข็งแกร่งจะสร้างมูลค่า การรับรู้ของลูกค้ายิ่งมากที่สุดจะถือว่ามีรายได้เปรียบทางการแข่งขันที่ยิ่งใหญ่ที่สุด จากการศึกษาการพัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งเพื่อสร้างข้อได้เปรียบการแข่งขันที่ยั่งยืน : กรณีศึกษาได้ชีวิตวิทยาลัยฟุตบอล โดยมีการมุ่งเน้นการพัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งนั้นมีความสำคัญต่อภาพรวมความสำเร็จของทีมฟุตบอล เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Pennington, 2017) วัฒนธรรมบนพื้นฐานของการรักษาผู้คนได้ดีรวมกับกลยุทธ์ที่ก่อตั้งขึ้นในการรักษาพนักงาน และความพึงพอใจของลูกค้ายิ่งจะสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Trammell and Looper , 2008)

ความได้เปรียบทางการแข่งขันในงานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยนี้เป็นการพิจารณาความได้เปรียบทางการแข่งขันในบริบทของการที่สโมสรมีนักเตะที่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สโมสรในรูปแบบของผลการดำเนินงานด้านกีฬาซึ่งนับว่าเป็นผลิตภัณฑ์หลักของธุรกิจฟุตบอล (Lombardi et al., 2020) ซึ่งความสามารถ ทักษะ ความเชี่ยวชาญของนักเตะแต่ละคนนับเป็นความแตกต่างที่แต่ละสโมสรนั้นมีไม่เหมือนคู่แข่งอื่น เมื่อมารวมกันเป็นทีมสโมสรย่อมมีรูปแบบการเล่นที่มีจุดเด่นในแบบฉบับที่เป็นเอกลักษณ์เฉพาะทีม ทำให้เกิดผลดีต่อการดำเนินงานด้านกีฬา นับเป็นการนำเสนอสินค้าหรือบริการที่ตรงกับความต้องการของลูกค้ายิ่ง ทำให้ลูกค้ายิ่งเกิดความจงรักภักดีต่อตราสินค้า จนเกิดเป็นกลุ่มที่คลั่งไคล้ทีมฟุตบอล หรือที่เรียกว่า “แฟนคลับ” ถือการเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ตัวผลิตภัณฑ์ให้เหนือ



คู่แข่ง เพื่อสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันให้ธุรกิจเกิดความสำเร็จ (Bashir and Rajesh , 2017) และเมื่อสโมสรฟุตบอลประสบผลสำเร็จเกี่ยวกับผลการดำเนินงานด้านกีฬา ได้แก่ การแข่งขันชนะเลิศได้รับถ้วยรางวัลในแต่ละฤดูกาล ย่อมส่งผลเชิงบวกต่อการดำเนินงานด้านการเงินของสโมสร ในรูปแบบของการได้รับการสนับสนุนจากการโฆษณาสินค้า การขายของที่ระลึก บัตรเข้าชมการแข่งขัน สื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์ (กิตติคุณ บุญเกตุ, 2556) นำมาซึ่งการสร้างรายได้ และผลตอบแทนเข้ามาสู่สโมสรฟุตบอลและผู้ถือหุ้น จึงเห็นได้ว่า “นักฟุตบอล” นับว่าเป็นสิ่งที่มีมูลค่า และสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สโมสรฟุตบอลได้ ความได้เปรียบทางการแข่งขันของงานวิจัยนี้ จึงมุ่งเฉพาะไปที่สโมสรฟุตบอลนำสารสนเทศที่ได้การจากเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลไปใช้ในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การประเมินค่า การตัดสินใจ เป็นสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอล

ผู้วิจัยได้ประยุกต์การวัดความได้เปรียบทางการแข่งขันสำหรับงานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยนี้ ซึ่งระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้น เป็นการศึกษามาจากการเปิดเผยในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก ส่วนความได้เปรียบทางการแข่งขันเป็นการเก็บข้อมูลทางตัวเลขจากงบการเงินของแต่ละสโมสรทั้ง 16 สโมสร จึงประยุกต์ใช้ตัววัดความได้เปรียบทางการแข่งขันจากงานวิจัยของ Moir and Lohmann (2018) เป็นหลัก โดยแบ่งออกเป็นการวัดความได้เปรียบทางการแข่งขันจาก Product Model และ Cost Model โดยใน Product Model นั้นจะเป็นการพิจารณาถึงความสามารถในการสร้างมูลค่าเพิ่มกับสินค้า การขายสินค้าหรือบริการรวมถึงการสร้างความสะดวกต่างให้กับสินค้าหรือบริการนั้น และในส่วนของ Cost Model นั้น เป็นการพิจารณาประสิทธิภาพของรายจ่ายหรือต้นทุนในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการ โดยให้ความสำคัญกับการวางแผนเชิงกลยุทธ์เพื่อกำหนดตำแหน่งการแข่งขันภายใต้สภาพแวดล้อมทางอุตสาหกรรมที่เป็นอยู่ (Porter, 1985) อย่างไรก็ตามแนวคิดการจัดการองค์การได้พยายามมุ่งไปสู่การสร้างองค์การแบบพื้นฐานทรัพยากร หรือ “Resource Based View (RBV)” ซึ่งเป็นการนำเอาปัจจัยที่อยู่ภายในขององค์การมาจัดการอันส่งผลให้องค์การสามารถดำรงอยู่ได้อย่าง เข้มแข็ง โดยที่เขาได้เสนอองค์ประกอบของความได้เปรียบทางการแข่งขันไว้ 3 ประการ คือ ความได้เปรียบด้านความแตกต่าง ความได้เปรียบด้านต้นทุน และความได้เปรียบด้านความเร็วในการตอบสนองความต้องการเน้นเฉพาะ

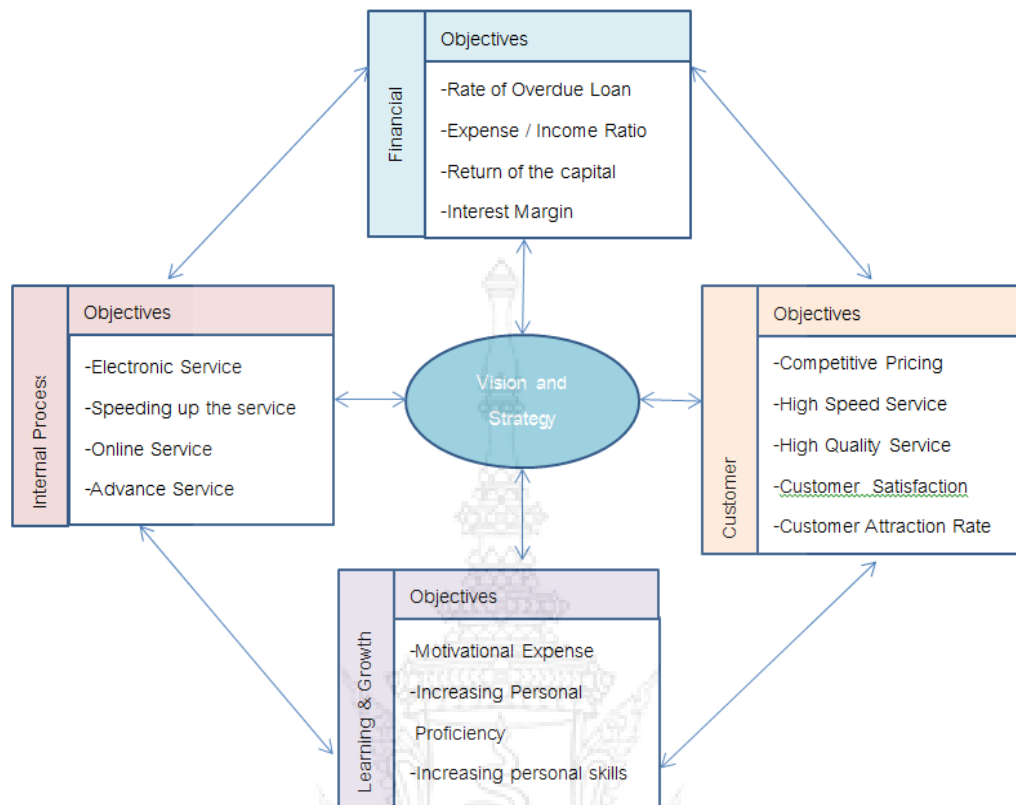
จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นสรุปได้ว่า งานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย พิจารณาว่าความได้เปรียบทางการแข่งขันเป็นความสามารถของสโมสรฟุตบอล ในการสร้างผลงาน คุณค่า ที่เหนือกว่าสโมสรฟุตบอลอื่น จากการสร้างรูปแบบการเล่น การบริการ ตลอดจนสินค้าที่ลูกค้าต้องการ ประกอบด้วย 3 ด้าน ดังได้อธิบายรายละเอียดไว้แล้วในหัวข้อ 3.2.2 ได้แก่

1. กลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง
2. กลยุทธ์ด้านการเป็นผู้นำด้านต้นทุน
3. กลยุทธ์ด้านการตอบสนองความต้องการของลูกค้า

#### 2.3.5 การสะท้อนผลการดำเนินงานเพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน

เป็นมุมมองที่สะท้อนให้เห็นถึงกระบวนการคุณภาพของการบริหารจัดการองค์กร (Becker et al, 2001 ; Eccles et al., 2002) ในการนำเสนอภาพรวมของกรอบแนวคิดที่รวมเข้าด้วยกันของตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน (Performance Drivers) ได้แก่

1. Balance Scorecard เป็นตัวชี้วัดผล (Driver Results) โดย Kaplan and Norton (1992) เป็นกลยุทธ์ที่นำไปสู่ความเป็นเลิศทางธุรกิจ เป็นกรอบแนวคิดที่ทำให้เกิดการสร้างคุณค่า (Boulton and Samek, 2000) ก่อให้เกิดตัวชี้วัดด้านห่วงโซ่คุณค่า (Value chain Scorecard) (Lev, 2001) และรูปแบบของการนำเสนอรายงาน (Value Reporting Disclosure Model (Eccles et al., 2001) แสดงในภาพ 2.6 ดังนี้

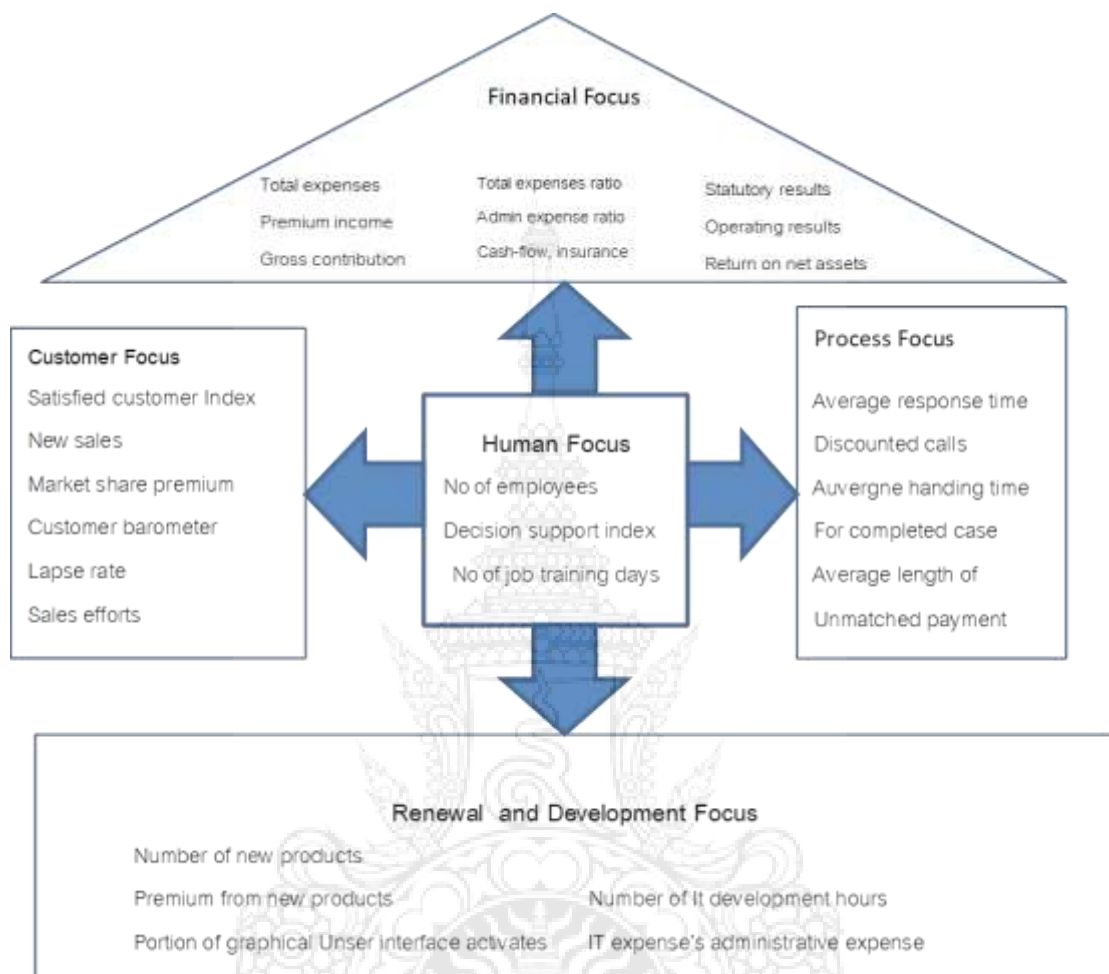


ที่มา : Kaplan & Norton (1992)

ภาพ 2.6 วิสัยทัศน์และกลยุทธ์ในมุมมองของ Balance Scorecard

โดยที่ Balance Scorecard เป็นแนวทางในการวัดความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยกิจการที่เปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีจะได้เปรียบเพราะพฤติกรรมของนักลงทุนจะเลือกลงทุนในธุรกิจที่สามารถพยากรณ์ได้จากข้อมูลที่ครบถ้วนและทันเวลา

2. Skandia Business Navigator เป็นแนวคิดที่พัฒนาโดย Skandia (1994) ได้นำเสนอตัวชี้วัดที่เป็นองค์ประกอบของแนวคิด ที่ประกอบด้วย การทำความเข้าใจ กำหนดตัวชี้วัด และการบริการจัดการในการสะท้อนให้เห็นถึงทรัพยากรมนุษย์ (Human Capital) และสินทรัพย์ทางปัญญา (Intellectual Capital) เป็นต้น ซึ่งเป็นตัวชี้วัดที่ทำให้เห็นถึงมูลค่าของกิจการ ดังภาพ 2.7



ที่มา : Adapted for Skandia (1994)

ภาพ 2.7 องค์ประกอบแนวคิดที่พัฒนาจาก Skandia Business Navigator

มุมมองตัวชี้วัดของ Skandia สำหรับกรอบแนวคิดขององค์กรในการทบทวนรูปแบบงานวิจัย ที่ได้มีการทดสอบผลกระทบของ Intangible Value Drivers ที่มีต่อ Financial Outcomes ทั้งในระดับองค์กร และตลาด (Firm and Market Level) ซึ่งในวิธีดังกล่าว กล่าวถึงทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Capital) ที่รวมด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Capital) การวัดองค์ประกอบที่มีความแตกต่างกัน โดยการพัฒนาชุดของตัววัดที่สะท้อนมุมมองทั้ง 4 ด้าน ได้แก่ ด้านการเงิน (Financial Focus) ด้านลูกค้า (Customer Focus) ด้านการฟื้นฟูและการพัฒนา (Renewal and Development) และด้านกระบวนการ (Process Focus) ทั้งอดีต ปัจจุบัน และอนาคต (Ashtos, 2005)

ตัวชี้วัดเหล่านี้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลลัพธ์ทางการเงินของบริษัท นอกจากนี้ความสำคัญของตัวชี้วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (Intangible Value Driver) สำหรับการวัดผลการดำเนินงาน (Firm Performance) เป็นสิ่งสำคัญในการเพิ่มคุณค่าที่นำไปสู่การขยายขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลภายนอก (External Disclosure) (AICPA, 1994; Wallman, 1996 ; Robb and Zarzeski, 2001) ในการนำเสนอ Business Reporting Model ที่เป็นการเปิดเผยข้อมูลซึ่งตรงกันข้ามกับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงิน ที่ใช้แนวคิดเกี่ยวข้องกับ การเปิดเผยรายการเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งดังกล่าวมานั้นได้สอดคล้องและอยู่ภายใต้ตัววัดของ Balance Scorecard ซึ่งประกอบด้วย

1. มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective: FP)
2. มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective: CP)
3. มุมมองด้านกระบวนการภายใน (Process Internal Perspective: IPP)
4. มุมมองด้านการเรียนรู้และการพัฒนา (Learning and Growth Perspective : LGP )

ดังนั้น BSC จึงเป็นเสมือนเครื่องมือหรือกลไกในการวางแผนและบริหารกลยุทธ์ที่มี การกำหนดมุมมองทั้ง 4 ด้านโดยนำเอาผลของการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มาใช้ ในการตัดสินใจเพื่อให้เกิดความสมดุลในการพัฒนาองค์กร จนบรรลุแผนกลยุทธ์ที่ได้วางไว้ใน ที่สุด

โดยทั้ง 4 มุมมองนี้ จะเชื่อมโยงกับวิสัยทัศน์และกลยุทธ์จากองค์กร โดยในแต่ละ มุมมอง จะประกอบด้วยจุดประสงค์ ตัววัดผล เป้าหมาย และโครงการ เพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายที่ องค์กรกำหนดและจะเชื่อมโยงกันโดยใช้หลักการของเหตุและผล (Cause and Effect ) โดยเริ่ม จากเป้าหมายขององค์กร คือการอยู่รอดและการทำกำไร (มุมมองด้านการเงิน) ซึ่งจะเป็นไปได้ ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีความพึงพอใจและใช้สินค้าหรือบริการขององค์กร (มุมมองด้านลูกค้า) ซึ่ง จะ เป็นไปได้โดยองค์กรจะต้องมีกระบวนการภายในที่เอื้ออำนวย (มุมมองด้านกระบวนการภายใน) ซึ่ง จะเกิดมาจากการพัฒนาและการเรียนรู้เพื่อการเจริญเติบโตขององค์กร (มุมมองด้านการเรียนรู้ และการเติบโต) (นภดล ร่มโพธิ์ และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2552)

ทรัพยากรบุคคลเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้บริษัทบรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์สำหรับ ปัจจุบันและอนาคตได้ (Kaplan and Norton, 1996) จึงเป็นเรื่องสำคัญสำหรับบริษัทที่ต้องให้

ความสนใจกับพนักงาน ในการตรวจสอบสวัสดิการของพนักงานและเพื่อเพิ่มพูนความรู้ของพวกเขา เพราะเมื่อพนักงานมีความรู้เพิ่มขึ้นพนักงานก็จะสนับสนุนการปรับปรุงที่สำคัญในการบรรลุเป้าหมายของบริษัทในมุมมองด้านการเงิน มุมมองด้านลูกค้า มุมมองด้านกระบวนการภายใน และมุมมองด้านการเรียนรู้และการพัฒนา หรือ Balanced Scorecard (BSC) โดยมุมมองทั้งสี่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดและส่งผลกระทบต่อซึ่งกันและกัน (Bhattacharya et al, 2014; Chen et al, 2011; Grigoroudis et al, 2012; Huang, 2009) และพบว่าความพึงพอใจของพนักงาน การเก็บรักษาพนักงาน แรงจูงใจ การเสริมพลังและการจัดตำแหน่งที่เหมาะสมให้กับพนักงาน มีอิทธิพลต่อ BSC ทั้งสี่มุมมอง (Waluyo et al., 2016) ซึ่งช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายเชิงกลยุทธ์และความได้เปรียบทางการแข่งขันที่ยั่งยืน

จากแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันแสดงให้เห็นว่าองค์กรที่เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันจำเป็นต้องมีสมรรถนะด้านการจัดการองค์กรที่ตอบสนองต่อความเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมได้อย่างรวดเร็วทั้งด้านการผลิตสินค้าและบริการที่ทำให้ลูกค้าและผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียกับองค์กรเกิดความพึงพอใจในขณะเดียวกันคู่แข่งก็ไม่สามารถดำเนินการทางกลยุทธ์แบบเดียวกันได้ องค์กรที่มุ่งการบริหารและจัดการทรัพยากรภายในองค์กรเพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงด้านความต้องการของกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย (Wernerfelt, 1984)

ทั้งนี้ ในธุรกิจฟุตบอลอาชีพสามารถนำแนวความคิดความได้เปรียบทางการแข่งขันมาใช้ได้เพื่อพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ เช่น ในด้านการสร้างความแตกต่าง นั้น ทีมสโมสรสามารถพัฒนากลยุทธ์ของเกมในรูปแบบต่าง ๆ ที่มีความสอดคล้องกับอัตลักษณ์ ของนักฟุตบอลแต่ละคน จนเป็นเกมหรือรูปแบบของแผนการเชิงรุก เชิงรับของทีม ซึ่งสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามศักยภาพ ประสิทธิภาพ เทคนิค กลยุทธ์เฉพาะบุคคล เชื่อมโยงเป็นกลยุทธ์ ของทีม ซึ่งมีความแตกต่างอย่างเด่นชัดจากคู่แข่ง นอกจากนี้ในด้านความรวดเร็วในการตอบสนองต่อความต้องการนั้นธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพสามารถนำเข้ามาใช้ได้ในแง่มุมมองของการให้บริการผลิตภัณฑ์เกี่ยวเนื่องเพื่อสร้างความพึงพอใจ และส่งเสริมอรรถรสในการชมฟุตบอลได้ เช่น บริการตัวเข้าชมฟุตบอล สินค้าที่ระลึก และบริการต่าง ๆ ออนไลน์ มีบริการโรงแรมที่พักใกล้กับสนามฟุตบอล มีศูนย์การค้าภายในบริเวณเดียวกันขายสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับฟุตบอล และความเป็นมาของทีม สินค้าและบริการของชุมชนท้องถิ่นของจังหวัดนั้น ตลอดจน

สถาปัตยกรรมต่างๆ ที่สามารถถ่ายทอดเรื่องราวและความเป็นมาของทีมนิสโมสรได้ จนทำให้ผู้ชมรู้สึกคล้อยตาม และมีส่วนร่วมในความเป็นทีมจนพัฒนาสู่แฟนคลับในที่สุด

## 2.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.4.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) และทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory)

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย และทฤษฎีการส่งสัญญาณ เป็นทฤษฎีที่สอดคล้องกับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยตามทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียนั้นระบุว่า บริษัทควรกำหนดกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญที่สุดและบริหารความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียแต่ละกลุ่มเพื่อผลประโยชน์ของบริษัทเนื่องจากผู้มีส่วนได้เสียแต่ละกลุ่มมีความสำคัญ และส่งผลกระทบต่อบริษัทไม่เท่ากัน บริษัทไม่สามารถตอบสนองความต้องการทุกประเด็นของผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่มได้ ดังนั้นผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญจะได้รับการตอบสนองก่อนผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มอื่น ซึ่งวิธีการหนึ่งที่จะตอบสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียได้ก็คือการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ (Freeman, 2010) ทั้งนี้การเปิดเผยข้อมูล สามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

1. การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดหรือข้อบังคับ (Mandatory Disclosure) ซึ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลหรือรายการขั้นต่ำที่บริษัทต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดหรือกฎระเบียบที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกำหนด เช่น ก.ล.ต. เป็นต้น และ
2. การเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ซึ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่อยู่นอกเหนือข้อบังคับข้างต้น และการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจยังแบ่งได้อีกเป็น 2 ประเภท คือ

2.1 การเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจแบบดั้งเดิม (Traditional Information) ซึ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานด้านกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมการจัดการการเงินและกิจกรรมการลงทุน โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารสู่ตลาดทุน

2.2 การเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจที่ไม่ใช่แบบดั้งเดิม (Non-Traditional Information) นั้น เป็นเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับสังคมโดยรวม ทรัพยากรมนุษย์ และนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท เป็นต้น โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อสื่อสารข้อมูลไปยังองค์กรอื่น รัฐบาลหรือกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อแก้ปัญหาที่เป็นประเด็นทางสังคม อันอาจส่งผลทางอ้อมให้นักลงทุนเกิดความพึงพอใจ เช่นกัน

ส่วนทฤษฎีการส่งสัญญาณนั้นใช้อธิบายทั้งการเปิดเผยข้อมูลแบบดั้งเดิมและที่ไม่ใช่แบบดั้งเดิม เช่น ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลแบบดั้งเดิมนั้น ผู้บริหารเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจเพื่อส่งสัญญาณให้ตลาดทุนทราบเกี่ยวกับความคาดหวังในอนาคตเรื่องผลการดำเนินงานของบริษัท และในส่วนของกรเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่แบบดั้งเดิม ผู้บริหารเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมเพื่อส่งสัญญาณให้สาธารณชนทราบว่าบริษัทให้ความสำคัญในเรื่องทรัพยากรมนุษย์ถือเป็นข่าวในเชิงบวก (Good News) ให้ตลาดทุนได้รับทราบว่าบริษัทมีกลยุทธ์ที่จะลดความเสี่ยงด้านปัญหาแรงงานและกระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์ในทางตรงกันข้าม การไม่เปิดเผยข้อมูลถือว่าเป็นการส่งข่าวในเชิงลบ (Bad News) (Blacconiere and Patten, 1994)

#### 2.4.2 ทฤษฎีว่าด้วยฐานทรัพยากร (Resource-Based View : RBV)

แนวคิดด้านทรัพยากรขององค์กรที่สร้างโอกาสด้านการผลิตที่เกิดจากผู้ใช้ทรัพยากรที่แตกต่างกันมากกว่าปัจจัยภายนอกที่เกิดจากการเติบโตของอุปสงค์หรือจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (Kor and Mahoney, 2004) ถูกนำเสนอขึ้น ซึ่งแนวความคิดและทิศทางใหม่ที่ว่าแหล่งที่มาของความได้เปรียบเชิงการแข่งขันแทนที่จะพิจารณาในเชิงของผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างและต้นทุนที่ต่ำ เราควรพิจารณาสิ่งที่สำคัญที่สุดขององค์กรคือทรัพยากรภายในองค์กร (จุดแข็งและจุดอ่อนขององค์กร) (Fahy and Smithee, 1999) ที่มุ่งตอบสนองความเปลี่ยนแปลงและความต้องการตามสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร (โอกาสและอุปสรรคขององค์กร) โดย Jay Barney นักวิชาการที่สำคัญของแนวคิด RBV ได้นำเสนอแนวความคิดในประเด็นของแหล่งที่มาของความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน โดยแสดงให้เห็นถึงลักษณะที่สำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่จำเป็นต้องมี ได้แก่ 1) ทรัพยากรนั้นจะต้องก่อให้เกิดคุณค่าขึ้นภายในองค์กร (Value) 2) ทรัพยากรนั้นจะต้องหายาก (Rarity) 3) ทรัพยากรนั้นจะต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้หรือมีต้นทุนลอกเลียนแบบที่สูง (Imitability) และ 4) ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้ (Non-substitutable) (Barney, 1991) ทรัพยากรที่สำคัญขององค์กรก็คือองค์ความรู้ (Knowledge) องค์ความรู้ควรจะต้องคงอยู่มีการสะสมและถ่ายทอดต่อกันไปจากรุ่นสู่รุ่นจึงเป็นแหล่งที่มาอันแท้จริงของความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Kngut and Zander, 1992) ความรู้ถือได้ว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญในการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กรเนื่องจากความรู้เป็นสิ่งที่ยากต่อการลอกเลียนแบบและมีความซับซ้อน พื้นฐานความรู้และความสามารถที่แตกต่างกันจะเป็นตัวกำหนดความได้เปรียบเชิงการแข่งขันและผลการประกอบการที่เหนือกว่า



ดังนั้น จะพบว่า ทฤษฎีว่าด้วยฐานทรัพยากร บุคลากรนับว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญยิ่งของกิจการเนื่องจากตามแนวคิดของ RBV คุณค่าที่เกิดขึ้นภายในองค์กร นั้นต้องมาจากทรัพยากรที่หายากและไม่สามารถเลียนแบบหรือหาทดแทนได้ ตลอดจนความสามารถในการสะสมความรู้และถ่ายทอดองค์ความรู้นั้นจากรุ่นสู่รุ่นสิ่งเหล่านี้ล้วนมาจากความรู้ความสามารถของคนทั้งสิ้น ทรัพยากรมนุษย์จึงควรได้รับการจัดเป็นสินทรัพย์ขององค์กรที่สามารถวัดมูลค่าและแสดงอยู่ในรายงานทางการเงินอย่างเป็นระบบเพื่อสะท้อนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย (Kogut and Zander, 1992)

#### 2.4.3 แนวคิด และทฤษฎีฐานความรู้ (Knowledge-Based View: KBV)

ทฤษฎีฐานความรู้ (Knowledge-Based View: KBV) อธิบายประสิทธิภาพของกระบวนการผลิตที่ใช้ทรัพยากรที่แตกต่างกัน ซึ่งผลลัพธ์แสดงให้เห็นว่าไม่มีทรัพยากรจากที่ใดดีกว่ากัน (Alchian and Demsetz, 1972) แต่สิ่งที่เหนือกว่ากันคือความรู้ที่มีอยู่ในตัวกิจการนั่นเอง ที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการผลิตจากการใช้ทรัพยากรที่เกิดขึ้น กรณีดังกล่าวจึงนำมาสู่การศึกษาในเรื่องของทฤษฎีฐานความรู้ในเวลาต่อมา โดยกิจการได้พิจารณาถึงวิธีการด้านการรวบรวมเนื้อหา การบูรณาการและการกระจายความรู้ (Narasimha, 2000) ซึ่งเป็นความสามารถที่ทำให้เกิดการสร้างมูลค่าที่ไม่ได้เพียงอาศัยจากทางด้านกายภาพหรือทรัพยากรทางการเงินขององค์กรแต่เป็นการสร้างความสามารถที่เกิดจากพื้นฐานของความรู้ ดังนั้น จะทำให้เห็นได้ว่าทฤษฎีฐานความรู้จะเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่ทำให้เกิดความสำเร็จในเรื่องการแข่งขันโดยจะส่งผลทำให้กิจการนั้นมีความสามารถในระดับที่สูงขึ้น เนื่องจากได้มีการพัฒนาความรู้ใหม่ๆ ให้เกิดขึ้นจากฐานความรู้ที่มีอยู่ให้เกิดสมรรถนะในการปฏิบัติงานได้อย่างต่อเนื่อง (Pemberton and Stonehouse, 2000) โดยพื้นฐานของทฤษฎีฐานความรู้ในกิจการนั้น จะพิจารณาและให้ความสำคัญกับเรื่องของกระบวนการและทรัพยากรที่สร้างมูลค่าให้กับความรู้ (Grant, 1996) รวมถึงทฤษฎีฐานความรู้จะเป็นการวิเคราะห์ถึงความสามารถในตัวบุคคลที่มาอยู่รวมกัน ตลอดจนสังคมและทรัพยากรขององค์กร โดยกิจการจะพยายามสร้างความรู้ที่มีอยู่ในองค์กรให้มีความสอดคล้องและสร้างมูลค่าเพื่อให้เกิดการประยุกต์ใช้และความยั่งยืนอย่างต่อเนื่อง

แนวความคิดการจัดการความรู้โดยรวมความรู้ทั้ง 2 ประเภท คือความรู้ที่ชัดแจ้ง (Explicit Knowledge) และความรู้ที่แฝงเร้น (Tacit Knowledge) ซึ่งความรู้ชัดแจ้งคือความรู้ที่เขียนอธิบายออกมาเป็นตัวอักษร เช่น คู่มือปฏิบัติงาน หนังสือ ตำรา ส่วนความรู้แฝงเร้น คือ

ความรู้ที่ฝังอยู่ในตัวคนไม่ได้ถอดออกมาเป็นลายลักษณ์อักษร ความรู้ที่สำคัญส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นความรู้แฝงเร้นอยู่ในคนทำงานและผู้เชี่ยวชาญในแต่ละเรื่อง ซึ่งความรู้ ความเชี่ยวชาญ ทักษะการเล่นของนักฟุตบอลถือเป็นความรู้แฝงเร้นที่ฝังลึกอยู่ในตัวนักฟุตบอลแต่ละคน ที่ผ่านกระบวนการฝึกซ้อม ทักษะ และประสบการณ์ที่ยาวนาน ดังนั้น นักฟุตบอลจึงถือเป็นสิ่งที่มีมูลค่าสำหรับสโมสรฟุตบอล แต่ละทีมสโมสร ต้องวิเคราะห์ความสามารถเฉพาะบุคคลของนักฟุตบอล เพื่อนำมาประกอบเป็นทีมเพื่อเสริมศักยภาพทางด้านกีฬาให้แก่สโมสรของตนเองและสะท้อนศักยภาพของผลการดำเนินงานของแต่ละสโมสร

## 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.5.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในประเทศ

วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลในประเทศไทยมีการจัดประเภทหมวดบัญชีนักฟุตบอลอาชีพมีทั้งหมดสินทรัพย์และหมวดบัญชีค่าใช้จ่าย ในขณะที่สโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศอังกฤษมีวิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เรื่องการจัดประเภทหมวดบัญชีนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์แบบเดียวกันทุกสโมสร (ลลิตา หนูเจริญกุล, 2560)

ด้านปัจจัยด้านทุนมนุษย์ของนักฟุตบอลในไทยฟรีเมียร์ลีก ได้แก่ อายุ ระยะเวลาที่สังกัดสโมสร (อายุงาน) ความสำเร็จจากการแข่งขัน และรางวัลพิเศษจากการแข่งขันมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางกีฬาของสโมสรฟุตบอลในไทยฟรีเมียร์ลีก ได้แก่ การได้เข้าร่วมการแข่งขันในรายการระดับนานาชาติ การได้เลื่อนชั้น การได้ถ้วยรางวัล และจำนวนคะแนนที่ได้เมื่อสิ้นสุดฤดูกาลแข่งขัน (กิตติพงษ์ เอื้อพิพัฒน์กุล, 2553) สอดคล้องกับงานของสมคิด แก้วศรีหาวงศ์ (2552) ที่พบว่าตัวนักกีฬาเป็นหนึ่งในสี่กลยุทธ์ที่จะนำความสำเร็จในการเตรียมทีมกีฬาให้ประสบความสำเร็จ และจากงานของอนุพงษ์ แต่ศิลป์สาธิต (2555) ได้ศึกษาทำวิจัยเรื่องยุทธศาสตร์การจัดการแบรนด์เพื่อการพัฒนาสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยฟรีเมียร์ลีก พบว่าการจัดการแบรนด์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยฟรีเมียร์ลีกมีองค์ประกอบ 5 ด้าน และหนึ่งในองค์ประกอบที่สำคัญคือการวิเคราะห์ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ ในขณะที่ เทอดทูล ไตศิริ และคณะ (2560) ได้ศึกษาเรื่องรูปแบบการพัฒนาศูนย์ฝึกนักกีฬาฟุตบอลเยาวชนของสโมสรฟุตบอลอาชีพพบว่าการพัฒนาทีมฟุตบอลของสโมสรฟุตบอลอาชีพในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนักกีฬาหรือตัวผู้เล่นจะมีสองลักษณะคือการจ้างนักกีฬาที่มีศักยภาพมาจากที่อื่นและการสร้างหรือฝึกซ้อมพัฒนาขึ้นมาเอง แต่ละสโมสรจะมีนักกีฬาทั้งสองลักษณะในจำนวน และสัดส่วนที่

แตกต่างกันไปทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปรัชญา วิสัยทัศน์ รวมถึงระเบียบข้อบังคับของการจัดการแข่งขันของรายการนั้นๆ ที่สโมสรสงฆ์ทีมเข้าร่วมรายการแข่งขัน การซื้อตัวนักกีฬาต่างชาติก็เป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่สโมสรฟุตบอลใช้ในการนำมาพัฒนาทีมให้มีศักยภาพสูงขึ้น เนื่องจากนักฟุตบอลต่างชาติมีทักษะที่ดีมีรูปร่างที่ได้เปรียบผู้เล่นไทยแต่เป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้กับสโมสรมากขึ้นเพราะค่าจ้างนักฟุตบอลต่างชาติมีค่าจ้างค่อนข้างสูงเมื่อเทียบกับนักฟุตบอลไทย นอกจากการซื้อตัวหรือจ้างนักกีฬาที่เข้ามาเป็นผู้เล่นของสโมสรจะเป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายแล้วการปรับแต่งให้นักกีฬาแต่ละคนเล่นให้เข้ากันเป็นทีมก็นับเป็นเรื่องยากเพราะนักกีฬาที่มาจากต่างที่กันย่อมมีรูปแบบวิธีการเล่น และแนวคิดในการเล่นที่แตกต่างกันออกไปต้องใช้เวลาในการปรับแต่งให้เป็นที่ลงตัวค่อนข้างนาน แนวคิดในการพัฒนานักกีฬาฟุตบอลตั้งแต่ระดับเยาวชนให้เติบโตเป็นผู้เช่นของสโมสรจึงเกิดขึ้น ทั้งนี้หากพิจารณาในมุมมองทางด้านบัญชีนั้นพบว่าการสร้างเยาวชนให้เป็นนักฟุตบอลมืออาชีพในทีมสโมสรนั้นมีค่าใช้จ่ายตลอดการดูแลและการฝึกซ้อมการพัฒนาเกิดขึ้นจำนวนมาก และเป็นระยะเวลาค่อนข้างนานหลายปีกว่าเยาวชนหนึ่งคนจะสามารถเป็นนักฟุตบอลได้ ในขณะที่ค่าใช้จ่ายที่ลงทุนสร้างเยาวชนนั้นไม่ได้รับการเปิดเผยแยกสัดส่วนหรือแสดงเป็นเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ แต่กลับถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีในขณะที่ไม่มีผลประโยชน์รายปีเกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว ผลประโยชน์จะเกิด และรับรู้รายการทางบัญชีอีกครั้งเมื่อมีการขายนักฟุตบอลคนนี้ออกไป ดังนั้นข้อมูลที่ผู้บริหาร นักลงทุน ผู้สนับสนุน ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียได้รับอาจไม่สมบูรณ์เพียงพอที่จะสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงภายในสโมสรฟุตบอลได้

ด้านการเงินจากการศึกษาของ ศรัณยู ยงพาณิชย์ และปิยะรัตน์ เจริญปรีชา (2560) เรื่องการบริหารจัดการทีมฟุตบอลอาชีพกรณีศึกษาชลบุรี พบว่าทางสโมสรจะมีงบประมาณไม่ต่ำกว่าปีละ 100 ล้านบาท เพื่อพัฒนาทีมและเอาไว้ใช้จ่ายโดยจะแบ่งร้อยละ 10 เอาไปให้ทีมเยาวชนที่จะต้องการจัดการคัดเลือกค้นหานักเตะเยาวชนเข้าสู่ทีมในแต่ละรุ่น และให้ทุนการศึกษา ส่วนการไปเล่นที่ต่างประเทศจะเป็นลักษณะที่สโมสรต่างประเทศเชิญมาและรับผิดชอบจ่ายค่าตัวเครื่องบินเอง และเมื่อเดินทางถึงต่างประเทศทีมต่างประเทศจะดูแลค่าใช้จ่ายให้ทั้งหมด และอีก ร้อยละ 10 ของงบประมาณจะถูกนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของบุคลากรเพื่อใช้ในการบริหารและพัฒนาด้านต่างๆ ของทีม ส่วนอีกประมาณร้อยละ 80 ของงบประมาณนำมาใช้เพื่อการซื้อนักเตะเข้าสโมสรและมีรายรับจากการขายตัวนักเตะออกไปจากสโมสร

ด้านผลการดำเนินงานทางกีฬาของสโมสรฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีก ได้แก่ การได้เข้าร่วมการแข่งขันในรายการระดับนานาชาติ (เอเซียแชมป์เปียนลีก) การได้ถ้วยรางวัลจากการแข่งขัน และจำนวนคะแนนที่ได้เมื่อสิ้นสุดฤดูกาลแข่งขัน (อันดับ) มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางการเงินของสโมสรฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีก (กิตติพงษ์ เอื้อพิพัฒน์กุล, 2553) ในขณะที่กิตติคุณ บุญเกตุ (2556) พบว่าทัศนคติที่มีต่อทีมสโมสรฟุตบอลนั้นมีความพึงพอใจเพิ่มขึ้น 1 ระดับ โอกาสที่จะซื้อผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นประมาณ 2.5 เท่า ซึ่งนับว่าความพึงพอใจในทีมมีอิทธิพลต่อการซื้อผลิตภัณฑ์สินค้าที่ระลึก ในขณะที่หากพิจารณาถึงปัจจัยด้านการสนับสนุนตราสินค้าที่ส่งผลต่อความสำเร็จของสโมสรฟุตบอลในการแข่งขันฟุตบอลไทยลีกพบว่าสโมสรที่ใช้ชื่อจังหวัดเป็นชื่อทีมจะสร้างความภูมิใจให้ประชาชนของจังหวัดนั้นๆ และสโมสรที่มีผู้เล่นชาวต่างชาติในสโมสรจะช่วยดึงดูดให้มีผู้ชมให้เป็นสมาชิกของทีมได้ (สิทธิ วงศ์ทองคำ และ คณะ , 2560)

ด้านปัจจัยสำคัญที่ดึงดูดนักฟุตบอลให้เข้าร่วมงานกับสโมสรฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีก 3 อันดับแรก คือ 1) เชื่อมั่นในความสามารถของเพื่อนร่วมทีม 2) เชื่อมั่นในความรู้ความสามารถในการบริหารของประธานสโมสร และ 3) ที่ตั้งสโมสรอยู่ในสภาพแวดล้อมที่น่าอยู่ และปัจจัยสำคัญที่รักษานักฟุตบอลให้คงอยู่กับสโมสรฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีก 3 อันดับแรกคือ 1) เพื่อร่วมทีมมีความสัมพันธ์ที่ดีต่อกัน 2) มีเพื่อนร่วมทีมที่สนิทสนม และ 3) รู้สึกผูกพันกับกลุ่มเพื่อนร่วมทีม (กิตติพงษ์ เอื้อพิพัฒน์กุล, 2553)

ด้านพฤติกรรมกรรมการชมและปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเข้าชมการแข่งขันฟุตบอลพรีเมียร์ลีกไทยแลนด์ของแฟนบอลสโมสร พบว่าสาเหตุที่แฟนบอลเลือกเชียร์เพราะทีมเล่นสนุก และมีนักฟุตบอลที่ชื่นชอบอยู่ในทีมมีการเดินทางมาชมการแข่งขัน สะดวก และปัจจัยด้านผลิตภัณฑ์ที่มีผลต่อการตัดสินใจมากที่สุด ได้แก่ เป็นทีมฟุตบอลชั้นนำ มีผลงานที่ดี มีภาพลักษณ์ที่ดี ในด้านความมีน้ำใจนักกีฬา รองลงมาคือ ปัจจัยด้านบุคคล ได้แก่ นักฟุตบอลมีฝีเท้าดี มีความเป็นมืออาชีพ ติดทีมชาติ รวมทั้งโค้ชมีชื่อเสียงและมีความสามารถ และปัจจัยด้านกระบวนการ ได้แก่ มีการแบ่งโซนที่นั่งชมอย่างชัดเจน ระบบรักษาความปลอดภัยดี และจัดระเบียบการเข้าชมได้ดี (นฤนาถ ไกรนรา และ เนติพล เพชรสินวล, 2562) ปัจจัยที่ส่งผลเชิงบวกต่อการตัดสินใจเข้าชมฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกของสโมสรที่มีสนามแข่งขันในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลคือ ปัจจัยด้านกิจกรรมส่งเสริมการตลาดและนักฟุตบอล (ปิยะ ลิ้มปิยารักษ์, 2558)

ด้านการบริหารจัดการสโมสรทีมฟุตบอล พบว่าในภาพรวมของการจัดการทีมฟุตบอลอาชีพนั้นปัจจัยที่มีผลต่อการจัดการทุกด้าน อันได้แก่ การสนับสนุนจากภาครัฐและเอกชน ชื่อเสียงของทีมฟุตบอล องค์การหลักที่เกี่ยวข้องกับฟุตบอลลีก ความนิยมของประชาชน การประชาสัมพันธ์ และแฟนคลับ ให้การสนับสนุนทีมฟุตบอลสูงขึ้น ก็จะส่งผลให้มีการจัดการทีมฟุตบอลไทยในภาพรวมสูงขึ้นด้วยเช่นกัน (สุพจน์ งดงาม, 2558)

ด้านยุทธศาสตร์การพัฒนาสโมสรฟุตบอลอาชีพในไทยพรีเมียร์ลีกสู่การแข่งขันฟุตบอลอาชีพระดับนานาชาติ ประกอบด้วย 4 ยุทธศาสตร์ (องอาจ ก่อสินคำ ,2557; ชาญวิทย์ ผลชีวิน และคณะ, 2557) ได้แก่

ยุทธศาสตร์ที่ 1 มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาและปรับปรุงโครงสร้างของบริษัทไทยพรีเมียร์ลีก จำกัด (TPL) ซึ่งเป็นองค์กรหลักในการจัดการแข่งขันฟุตบอลลีกสูงสุดของประเทศไทย ดังนั้นการดำเนินการพัฒนาจากส่วนภายในขององค์กรนี้จะเป็นการวางรากฐานการจัดการแข่งขันให้มีความเป็นมืออาชีพ มีมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับจากทั้งภายในประเทศรวมถึงในต่างประเทศโดยการพัฒนาโครงสร้างจะเป็นการปรับปรุงรูปแบบของการเข้ามามีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย จากการแข่งขันฟุตบอลอาชีพ และการพัฒนาบุคลากรทั้งในระดับผู้บริหาร และระดับปฏิบัติการ รวมถึงการปรับปรุงรูปแบบการทำงานขององค์กรเพื่อยกระดับการจัดการแข่งขันให้บรรลุตามเกณฑ์ของ AFC

ยุทธศาสตร์ที่ 2 มีวัตถุประสงค์เพื่อ พัฒนาโครงสร้างสโมสรเพื่อให้การพัฒนาฟุตบอลอาชีพมีความสมบูรณ์และเป็นส่วนสำคัญในการทำให้เกิดมาตรฐานของฟุตบอลอาชีพตามเกณฑ์ของ AFC โดยจะพัฒนาในส่วนโครงสร้างพื้นฐานของสโมสรและการให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ในฝ่ายต่างๆ ของสโมสร รวมถึงการพัฒนาศักยภาพของผู้เล่นตั้งแต่ระดับเยาวชนไปสู่ระดับทีมชาติใหญ่ เพื่อการพัฒนาสโมสรอย่างยั่งยืน

ยุทธศาสตร์ที่ 3 มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาด้านการตลาดและสิทธิประโยชน์ของ TPL และสโมสรเป็นยุทธศาสตร์การสร้างรายได้ให้กับ TPL และสโมสรที่ยั่งยืน มีประสิทธิผล และมีความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังเป็นการสร้างความเชื่อมั่นของ TPL จากผู้สนับสนุนและประชาชน

ยุทธศาสตร์ที่ 4 มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความร่วมมือกับสมาคมฟุตบอลฯ เพื่อการพัฒนาฟุตบอลอาชีพเป็นยุทธศาสตร์เพื่อยกระดับมาตรฐานของฟุตบอลอาชีพเพื่อให้ถึงเกณฑ์

ของ AFC Champions League ทั้งโดยทางตรง และโดยทางอ้อม ด้วยการสร้างความเชื่อมั่นให้กับสโมสรที่เข้าร่วมการแข่งขันว่าจะได้รับการตัดสินอย่างยุติธรรม รวมถึงความร่วมมือในการพัฒนาศักยภาพผลการแข่งขันและอันดับโลกของฟุตบอลทีมชาติซึ่งมีผลโดยตรงต่อโควตาในการแข่งขัน AFC Champions League)

## 2.5.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่างประเทศ

ธุรกิจฟุตบอลก็เหมือนกับธุรกิจในอุตสาหกรรมอื่น ๆ ที่มีเป้าหมายในการทำธุรกิจเพื่อความอยู่รอดและเพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขันเพื่อความยั่งยืน การนำเอาปัจจัยพื้นฐานทางการบริหารจัดการทางธุรกิจทั้งการสร้างรายได้ การบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ รวมทั้งการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ เข้ามาช่วยในการบริหารงานจึงเป็นสิ่งจำเป็น ตัวอย่างของสโมสรฟุตบอลเช่น ทีมฟุตบอล แมคคาบีเทลอาวีฟของประเทศ อิสราเอล และทีมฟุตบอลบาเยิร์นมิวนิค ของประเทศเยอรมนี ทั้งสองทีมได้นำเอาแนวทางการบริหารเชิงกลยุทธ์โดยอาศัยหลักการของ Resource-Based View มาเป็นต้นแบบในการบริหารงาน โดยคำนึงถึงข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ในสโมสร และมีเป้าหมายในการเพิ่มและรักษาไว้เพื่อการสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขัน ซึ่งการนำเอาการบริหารทรัพยากรเชิงกลยุทธ์เข้ามาใช้ภายในสโมสร จึงส่งผลทำให้ทั้งสองทีมนี้ประสบความสำเร็จทั้งในเรื่องของรายได้และถ้วยรางวัล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Trammell, et al., (2008) ที่อธิบายว่าวัฒนธรรมบนพื้นฐานของการรักษาทรัพยากรบุคคลได้ดีร่วมกับกลยุทธ์ที่ก่อตั้งขึ้นในการรักษาพนักงานและความพึงพอใจของลูกค้าจะสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน วัฒนธรรมองค์กรรวมกับกลยุทธ์ที่เหมาะสมกับวัฒนธรรมจะสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน ผู้นำจะต้องวางรากฐานของการพัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งก่อนที่จะสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Pennington, 2017) ในการสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืนผู้นำต้องค้นหากลยุทธ์ ที่ไม่ซ้ำกับคู่แข่งและเหมาะสมกับวัฒนธรรมของพวกเขา ทั้งนี้ นักกีฬาที่มีความแข็งแรง มีเทคนิคการเล่นที่ดียอมทำให้ทีมมีประสิทธิภาพ นับเป็นปัจจัยพื้นฐานต่อการประเมินมูลค่าเชิงบวกทางเศรษฐศาสตร์ต่ออุตสาหกรรมฟุตบอลเยอรมัน (Markus and Bernd, 2005) สิ่งที่ดีดึงดูดใจให้ผู้ชมตัดสินใจเข้าชมการแข่งขัน นอกเหนือจากการที่ประเทศของตนเป็นเจ้าภาพการแข่งขัน นั่นคือความสามารถของนักกีฬา (Funk and James, 2006)

แต่เมื่อพิจารณาเชิงลึกเกี่ยวกับธุรกิจฟุตบอลพบว่าธุรกิจฟุตบอลนั้นมีความแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป เพราะเป็นธุรกิจที่ต้นทุนและสินทรัพย์ที่มีความสำคัญที่สุดอย่างนักฟุตบอลเป็น

สินค้าที่ไม่มีราคากลาง การซื้อขายขึ้นอยู่กับราคาที่สูงฝ่ายซื้อและขายพึงพอใจ ประกอบกับการที่ตลาดแรงงานนักฟุตบอลนั้นมีข้อมูลข่าวสารที่ไม่สมบูรณ์เพียงพอในการประเมินค่าตัว เพราะมีการประเมินมูลค่านักฟุตบอล โดยพิจารณาจากการโยกย้ายทีมของนักฟุตบอลโดยใช้การประเมินว่า ถ้ามีสัญญาณเชิงบวกว่านักฟุตบอลนั้นมีแนวโน้มว่ามีคุณภาพ มีทักษะ และมีศักยภาพ การย้ายทีมที่มีความก้าวหน้าคือ มีสัญญาณเชิงบวกที่การย้ายทีมนั้นทำให้นักฟุตบอลอาชีพมีมูลค่าทางการตลาดสูงขึ้น และการย้ายทีมที่ลดอันดับลงมาคือการทำให้นักฟุตบอลนั้นที่มีสัญญาณเชิงลบว่าการย้ายทีมนั้นทำให้นักฟุตบอลมีมูลค่าทางการตลาดลดลง และการย้ายทีมที่จะทำให้ให้นักฟุตบอลนั้นมีมูลค่าทางการตลาดในทางบวกหรือลบก็คือ บทบาทที่สำคัญของนักฟุตบอลในทีมใหม่นั้นเอง (Velema, 2019)

ด้านผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายในสโมสรฟุตบอล แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ สินค้าทั่วไป สินค้าแฟชั่นและสินค้าตามฤดูกาล ในส่วนของการสร้างตราสินค้าของแบรนด์นั้นถือเป็นแรงจูงใจหลักที่สำคัญสำหรับการจำหน่ายสินค้าปลีกของสโมสร ในด้านวิธีการการจัดจำหน่ายสินค้านั้น สโมสรฟุตบอลบางแห่งจะใช้วิธีการจำหน่ายสินค้าผ่านพ่อค้าคนกลางหรือผ่านบุคคลภายนอกเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคที่มีความต้องการสินค้าอย่างเร่งด่วน และเพื่อให้แน่ใจว่าผู้บริโภคจะได้รับตอบสนองการบริการในระดับสูงเกินความคาดหวัง ในขณะที่สโมสรอื่นๆ อาจจะใช้ระบบห่วงโซ่อุปทานแบบบูรณาการเพื่อช่วยในการควบคุมที่ดียิ่งขึ้น (Szymoszowskyj et al., 2016) โดยผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายในสโมสรนั้นถือเป็นสินค้าเฉพาะกลุ่มแฟนคลับ การมีนวัตกรรมและมีการพัฒนาผลิตภัณฑ์และบริการใหม่ ๆ ในเชิงบวกและดึงดูดลูกค้าให้ซื้อผลิตภัณฑ์เหล่านี้ สโมสรจะมีเอกลักษณ์เฉพาะที่ไม่เหมือนใครและมีความน่าดึงดูดในการทำการตลาด ซึ่งจะทำให้สโมสรได้เปรียบในการแข่งขันในตลาดได้มากขึ้น (Liu and Fang, 2016)

ด้านเงินลงทุนในสโมสรฟุตบอลอาชีพ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปถือว่านักฟุตบอลถือเป็นทรัพย์สินของสโมสรฟุตบอลและเป็นกรรมสิทธิ์ตามสิทธิในการเซ็นสัญญา กับสโมสร ในการตรวจสอบรายงานการเงินฟุตบอลประจำปีที่ผ่านมาจากลีกยุโรปชั้นนำในห้าประเทศ โดยเฉลี่ยแล้วพบว่าร้อยละ 85 ของรายได้เพิ่มเติมของสโมสรจะถูกใช้ไปกับต้นทุนค่าจ้างนักฟุตบอล และประสิทธิภาพการเล่นกีฬาฟุตบอลนั้นขึ้นอยู่กับคุณภาพของผู้เล่นที่ได้รับการว่าจ้างในตลาดที่มีระดับการแข่งขันสูงมาก ซึ่งโดยทั่วไปค่าใช้จ่ายของผู้เล่นที่สูงขึ้นจะทำให้ประสิทธิภาพของการแข่งขันในลีกสูงขึ้นตามไปด้วย ทำให้สโมสรสามารถที่จะสร้างรายได้เพิ่มขึ้น

จากการได้รับสิทธิเข้าร่วมชิงแชมป์ฤดูกาลระหว่างประเทศและสิทธิในการขายตั๋วการแข่งขัน การขายสิทธิการออกอากาศ (Cafarto and Dimitropoulos, 2018)

ในต่างประเทศสโมสรฟุตบอลอาชีพมีการแข่งขันที่รุนแรง มีสภาพคล่องและฐานะทางการเงินที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารสโมสร แบรนดส์ปอนเซอร์และผู้สนับสนุนหลัก ในประเทศกรีซสโมสรฟุตบอลอาชีพมักจะมีภาระก่ออาชญากรรมทางการเงินและการตกแต่งตัวเลขทางการเงินบัญชีที่บิดเบือนจากข้อเท็จจริง การประมาณการยอดจำหน่ายตั๋วเข้าชมการแข่งขันในแต่ละนัดให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้น้อยลง หรือสโมสรปลอมแปลงใบรับรองภาษี การจ่ายเงินเดือนของผู้เตะล่าช้า หรือจ่ายเงินเดือนต่ำกว่าที่ได้ทำสัญญาค่าจ้างกันไว้ การไม่ชำระหนี้ให้กับคู่ค้า การฟอกเงิน และการลิดรอนผลการแข่งขันฟุตบอลหรือการกำหนดผลการแข่งขันไว้ล่วงหน้า (Manoli et al., 2016) ในขณะที่สหภาพสมาคมฟุตบอลยุโรปได้ทำการเปิดตัวกฎระเบียบการเล่นที่ยุติธรรมทางการเงิน (Financial Fair Play) ขึ้นมาบังคับใช้กับสโมสรฟุตบอลที่เป็นสมาชิกในปี 2554 กฎดังกล่าวนี้มีลักษณะการจัดการแข่งขันในทีมสโมสรที่มีทรัพยากรเงินลงทุนใกล้เคียงกันเพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านการเข้าถึงแหล่งเงินทุน ซึ่งจะทำให้การแข่งขันมีความสมดุลมากขึ้นเป็นการลดความสำคัญของอำนาจทางการเงินของแต่ละสโมสรที่มีความแตกต่างกัน โดยผลการวิจัยพบว่าไม่ได้มีข้อบ่งชี้อย่างชัดเจนว่า กฎความยุติธรรมทางการเงิน (Financial Fair Play) ส่งผลต่อความสมดุลในการแข่งขันฟุตบอลของสโมสรในพรีเมียร์ลีก แต่มีนัยว่ากฎดังกล่าวเกิดผลในเชิงบวก และมีความสำคัญต่อความมั่นคงในอนาคตของสโมสรฟุตบอล ดังนั้นการริเริ่มของกฎความยุติธรรมทางการเงินได้เริ่มเปลี่ยนจุดเน้นของสโมสรฟุตบอลให้ห่างไกลจากการสร้างความแข็งแกร่งทางการเงินเพียงอย่างเดียวแต่นำไปสู่ประสิทธิภาพ การสร้างนวัตกรรมและการบริหารจัดการที่ดีของการแข่งขันกีฬาฟุตบอลมากขึ้น (Freestone and Manoli, 2017)

ด้านการพัฒนาวัฒนธรรมองค์กร วัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งจะสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันที่ยั่งยืน การพัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งมีความสำคัญต่อความสำเร็จโดยรวมขององค์กรและจำเป็นต่อการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน แต่อย่างไรก็ตามการให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมขององค์กรเป็นเพียงรากฐานส่วนหนึ่งในการสร้างความยั่งยืนความได้เปรียบในการแข่งขันเท่านั้นและไม่ได้เป็นปัจจัยหลักในการสร้างความยั่งยืนขององค์กรเพื่อทำให้มีความได้เปรียบในการแข่งขัน ดังนั้นผู้นำจึงต้องหากกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจที่ไม่เหมือนใครและนำกลยุทธ์มาใช้เพื่อให้เข้ากับวัฒนธรรมองค์กรของตนเอง



(Pennington, 2017) สโมสรมีการบริหารงานโดยครอบครัวอยู่ดูแลเป็นตัวแทนของคณะกรรมการหรือการบริหารงานแบบครอบครัว จะสามารถทำกำไรได้สูงและยังสามารถบริหารจัดการสัญญาของผู้เล่นหรือนักฟุตบอลได้ดีกว่าสโมสรที่ไม่มีการบริหารจัดการแบบครอบครัว (Scafarto and Dimitropoulos, 2018) ด้านการจัดการทีมพบว่าผู้จัดการทีมสโมสรที่มีความหลากหลายทางวัฒนธรรมจากมีประสิทธิภาพในการจัดการทีมได้ดีกว่าผู้จัดการที่มาจากวัฒนธรรมเชิงเดี่ยว ในสถานการณ์ที่สภาพแวดล้อมในการแข่งขันระดับโลกมีความเข้มข้นสูงมาก (Szymanski et al., 2019)

ด้านคุณสมบัติของนักฟุตบอล ในธุรกิจฟุตบอลอาชีพถือว่านักฟุตบอลเป็นทรัพยากรมนุษย์อันเป็นแหล่งที่มาของความได้เปรียบในการแข่งขันและประสิทธิภาพที่เหนือกว่า ทรัพยากรบุคคลนั้น สามารถทำนายคุณสมบัติของทีม และความสามารถที่จะเข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลถ้วยโกลด์คัพ ปี ค.ศ.2017 ได้ (Omondi, 2018) การย้ายทีมของนักฟุตบอลทำให้นักฟุตบอลมีมูลค่าทางการตลาดที่สูงขึ้น และในทางกลับกันการย้ายทีมของนักฟุตบอล มีสัญญาณเชิงลบเมื่อผู้สังเกตการณ์ประเมินว่า การย้ายทีมในครั้งนั้นทำให้นักฟุตบอลมีมูลค่าทางการตลาดที่ลดลง ดังนั้นมูลค่าทางการตลาดของสโมสรมักจะสูงขึ้นเมื่อนักฟุตบอลย้ายทีมแล้วได้รับค่าตัวสูงขึ้น และขณะที่หากนักฟุตบอลย้ายทีมแล้วได้รับค่าตัวลดลงมักจะทำให้มูลค่าทางการตลาดของสโมสรลดลงตามไปด้วย (Velema, 2019) ด้านรูปแบบการสื่อสารที่มีอิทธิพลต่อคุณลักษณะในการสร้างแรงบันดาลใจและสภาพแวดล้อมในสถานที่ทำงานของทีมฟุตบอล พบว่า คุณลักษณะสร้างแรงบันดาลใจเชิงบวกถูกสร้างขึ้นมาจากความซื่อสัตย์สุจริต คุณลักษณะ แรงจูงใจเชิงลบถูกสร้างขึ้นจากโครงสร้างการสื่อสารที่ไม่ดี และการสร้างแรงจูงใจสามารถพัฒนาขึ้นได้ด้วยการสื่อสารในรูปแบบส่วนตัวระหว่างโค้ชและผู้เล่น ภายใต้อสภาพแวดล้อมของทีมที่ควรเรียนรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสภาพปัจจุบัน และการสอนที่ดีคือจะใช้วิธีสอนผ่านผู้นำเป็นต้นแบบ (Owens, 2020)

ด้านการพัฒนาอุตสาหกรรมฟุตบอล ประเทศจีนมีแผนพัฒนางานฟุตบอลในมุมมองด้านการพัฒนานวัตกรรม โดยพิจารณาว่า นวัตกรรมเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทั้งในสภาพแวดล้อมทางสังคมและเศรษฐกิจ ก่อเกิดพฤติกรรมรูปแบบใหม่และมีส่วนในการสร้างนิสัยใหม่ของนักฟุตบอลให้เกิดขึ้น โดยกรอบทางทฤษฎีนี้ถูกนำมาเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์แผนการพัฒนาฟุตบอลของประเทศจีน โดยมีเป้าหมายรวมเพื่อที่จะยกระดับในการปรับเปลี่ยนนิสัยในการฝึกกีฬาและการบริโภคของนักฟุตบอล โดยรัฐบาลได้นำบทบาทของ

การให้ความรู้ เพื่อนำมาปรับเปลี่ยนพฤติกรรมและลักษณะนิสัยของนักฟุตบอล โดยรัฐบาลมั่นใจว่าพลังแห่งการเปลี่ยนแปลงนั้น จำเป็นต่อการเอาชนะอุปสรรคที่ฝังรากลึกในวัฒนธรรมของจีน (Junior and Rodrigues, 2019)

ด้านคุณค่าของตราสินค้า คุณค่าของตราสินค้าหรือสโมสรฟุตบอลมีความสำคัญอย่างยิ่งในอุตสาหกรรมฟุตบอล คุณค่าของตราสินค้า จะทำให้เกิดการสนับสนุนจากสปอนเซอร์ และการสนับสนุนจากผู้มีส่วนได้เสีย หลักฐานเชิงประจักษ์เผยให้เห็นว่าทุนทางปัญญา เงินทุนที่เกี่ยวข้องกับสโมสรฟุตบอลเมื่อได้รับการจัดการอย่างเหมาะสมเป็นสิ่งที่สำคัญของสินทรัพย์ที่สร้างมูลค่าเพิ่มของแบรนด์ ฟุตบอลลีกอาชีพระดับประเทศ เงินเดือนของทรัพยากรบุคคลและกำไรขั้นต้นของสโมสรฟุตบอล มีผลดีต่อมูลค่าตราสินค้า ในขณะที่สินทรัพย์ระยะยาวมีอิทธิพลต่อมูลค่าตราสินค้าของสโมสรฟุตบอลในทางลบ ความสามารถของแบรนด์ในการสร้างความภักดีของผู้บริโภคเป็นเรื่องปกติในการจัดหาผู้สนับสนุนหลักของทีมสโมสรฟุตบอล ซึ่งมีความแตกต่างจากอุตสาหกรรมประเภทอื่นๆ ที่มักจะให้ความสำคัญกับการขายสินค้าหรือบริการ แต่อุตสาหกรรมฟุตบอลต้องพยายามสร้างความสำเร็จด้านกีฬาเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้มีผู้สนับสนุนหลักหรือที่เรียกว่าสปอนเซอร์ และส่วนหนึ่งของการสร้างมูลค่าของตราสินค้าคือนักฟุตบอล ทั้งนี้พบว่าผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหลักของสโมสรฟุตบอลมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของแบรนด์สโมสรฟุตบอล ได้แก่ ด้านสื่อวิทยุ โทรทัศน์ สนามกีฬา พนักงาน นักลงทุน เจ้าของทีม ผู้เล่น และสื่อมวลชน (Leitão and Baptista, 2019)

ด้านทุนมนุษย์ ทุนมนุษย์เป็นองค์ประกอบทุนทางปัญญาที่สำคัญที่สุดของธุรกิจและธุรกิจสามารถเพิ่มความได้เปรียบทางการแข่งขันได้โดยการผสมผสานความสามารถที่ยอดเยี่ยมของพนักงาน พรสวรรค์ และความคิดสร้างสรรค์ที่ยอดเยี่ยมของมนุษย์ เนื่องจากความสามารถพิเศษของมนุษย์สามารถสร้างความแตกต่างให้แก่ธุรกิจได้ (Ali et al., 2020) วัฒนธรรมองค์กรและการแบ่งปันความรู้เป็นปัจจัยสำคัญสองประการสำหรับความสำเร็จในระยะยาวขององค์กร เนื่องจากผลรวมของความรู้ทั้งหมดที่ใช้ในการพัฒนาธุรกิจและก่อให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน ทุนทางปัญญาคือกลไกในการปฏิบัติงานขององค์กร โดยวัฒนธรรมองค์กรนั้นจะเกี่ยวข้องกับความไว้วางใจระหว่างบุคคล การสนับสนุนด้านจัดการสำหรับระบบสารสนเทศ และรูปแบบการสื่อสารที่ใช้ในองค์กร ซึ่งวัฒนธรรมองค์กรนั้น พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับสภาพแวดล้อมด้านการแบ่งปันความรู้ขององค์กร ที่ประกอบด้วยตัวแปรสามด้านที่สัมพันธ์กัน ประกอบด้วย ประเภทของความรู้ กระบวนการแบ่งปันความรู้ และแนวทางการแบ่งปันความรู้

ทั้งหมดที่มารวมกันนั้นจะส่งผลในเชิงบวกต่อการพัฒนาทุนทางปัญญาและการนำไปใช้ประโยชน์ (Attar, 2020) ประสิทธิภาพทุนทางปัญญาของสโมสรฟุตบอลมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางการเงินและประสิทธิภาพความเป็นมือชีพของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ซึ่งแสดงให้เห็นโดยใช้วิธีการหาผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Assets) รายได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Driven Earnings) และการคำนวณมูลค่าเพิ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Derun and Mysaka, 2020)

ด้านการดำเนินกลยุทธ์ของธุรกิจ ก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน ผลการดำเนินงานเชิงบวกของบริษัทเป็นหลักฐานชิ้นสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงผลของความได้เปรียบทางการแข่งขัน ทั้งนี้การเชื่อมโยงระหว่างผลการดำเนินงานของบริษัทและความได้เปรียบทางการแข่งขัน มาจากสิ่งแวดล้อมของกลยุทธ์เชิงรุก ซึ่งไม่เพียงเพิ่มประสิทธิภาพของผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่ยังรวมถึงกลยุทธ์การผลิตและการเงินด้วย การเพิ่มมูลค่าของผลิตภัณฑ์และบริการ ความแตกต่างจากคู่แข่ง เป็นตัวบ่งชี้ทั่วไปของผลิตภัณฑ์ ประสิทธิภาพที่แสดงถึงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ มาตรการเชิงกลยุทธ์ถูกนำเสนอเป็นวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและไม่ใช้ทางเศรษฐกิจ ซึ่งครอบคลุมด้านต่างๆ เช่น ระดับความพึงพอใจของลูกค้า การเติบโตในระยะยาว การพัฒนาเพิ่มส่วนแบ่งการตลาด ประสิทธิภาพการผลิตหรือการผลิตบ่งบอกถึงความสามารถในการผลิต และโดยปกติจะรวมถึงตัวชี้วัดของกระบวนการผลิต เวลารอบของตลาดและระบบของการจัดการผลิตภัณฑ์ ประสิทธิภาพทางการเงิน หมายถึงความสามารถในการทำกำไรของบริษัท และมักใช้ตัวชี้วัดเช่น อัตรากำไร มูลค่าผู้ถือหุ้น กระแสเงินสด และรายได้จากการขาย นอกจากนี้เนื่องจากความเชื่อทั่วไปที่ว่าผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพสูงจะมีต้นทุนการผลิตสูง (Do and Nguyen, 2020) ซึ่งสโมสรฟุตบอลอาชีพหลายแห่งใช้กลยุทธ์การกระจายความเสี่ยงขององค์กร เพื่อเพิ่มโอกาสในการเติบโตนอกเหนือจากแหล่งรายได้แบบเดิม โดยใช้มาตรการสำหรับการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้อง และการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการกระจายความเสี่ยงทางธุรกิจไปยังต่างประเทศ ซึ่งพบว่าการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้องมีผลกระทบต่อรายได้และความสามารถในการทำกำไร และการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้องในทางทฤษฎีนั้นมีลักษณะที่น่าดึงดูดใจมากกว่า และผลกระทบต่อรายได้และกำไรของสโมสรฟุตบอลจะมีแนวโน้มที่เพิ่มมากขึ้น ถ้ามีการบริหารจัดการด้วยการใช้กลยุทธ์ที่มุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม (Holzmayer and Schmid, 2020)

จากงานวิจัยทั้งหมดข้างต้นกล่าวได้ว่า ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลทุนมนุษย์ยังคงไม่สอดคล้องกับความต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย ทำให้ข้อมูลที่ใช้ในการประเมินมูลค่าขององค์กรที่สำคัญขาดไป ก่อให้เกิดช่องว่างของมูลค่าที่แท้จริง (Market Value) กับมูลค่าทางบัญชี (Book Value) หรือที่เรียกว่า มูลค่าที่ซ่อนอยู่ (Hidden Value) สาเหตุเกิดจากการที่บริษัทส่วนใหญ่ยังเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอและให้น้ำหนักความสำคัญในการเปิดเผยในหัวข้อที่ไม่ตรงกับความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียอย่างแท้จริง



## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษารูปแบบและระดับในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 3) นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพเสริมด้วยข้อมูลเชิงปริมาณโดยศึกษาบริบทของธุรกิจสโมสรฟุตบอล การบริหารจัดการ วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยศึกษาจากงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ.2558 - พ.ศ.2562 จำนวน 16 สโมสร และการสัมภาษณ์เชิงลึก (In depth Interview) ผู้บริหารสโมสรไทยพรีเมียร์ลีก 3 สโมสรของประเทศไทย นักลงทุน นักวิชาการ และกลุ่มแฟนคลับ เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยการวิจัยครั้งนี้มีวิธีการดำเนินการวิจัยโดยแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้

3.1 ทบทวนแนวคิดทฤษฎีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ผลการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยและต่างประเทศ

3.2 ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกตามมาตรฐานการบัญชี

3.3 สัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) กิ่งโครงสร้าง กลุ่มผู้บริหารสโมสรฟุตบอล กลุ่มนักวิชาการด้านบัญชี กลุ่มนักลงทุน และกลุ่มแฟนคลับ

3.4 ศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสโมสรอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก

3.5 ตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ต่อผลการดำเนินงาน เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย



ภาพ 3.1 ลำดับขั้นตอนการดำเนินการวิจัย

### 3.1 ทบทวนแนวคิดทฤษฎีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ผลการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยและต่างประเทศ

3.1.1 ศึกษาแนวคิดทฤษฎีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยและต่างประเทศ ข้อมูลองค์ประกอบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพ นำมาวิเคราะห์ประเด็นที่ใช้ในการพิจารณา จากนั้นสังเคราะห์ได้ดังนี้

องค์ประกอบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ รายละเอียดดังปรากฏในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2 ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์
2. ด้านการตัดสินใจ
3. ด้านการประเมินค่า

องค์ประกอบกลยุทธ์การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพ รายละเอียดดังปรากฏในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3 ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. กลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง
2. กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน
3. กลยุทธ์ด้านการตอบสนองความต้องการของลูกค้า

### 3.2 ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยฟรีเมียร์ลีกตามมาตรฐานการบัญชี

3.2.1 ข้อมูลงบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยฟรีเมียร์ลีก จำนวน 16 สโมสร จากงบการเงินปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ.2562 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารูปแบบการแสดงผลและหมวดบัญชีของรายการที่เกี่ยวข้องกับชองกับนักฟุตบอล

3.2.2 สัมภาษณ์ผู้บริหารงานด้านบัญชีของสโมสรฟุตบอลอาชีพ จำนวน 5 สโมสร เนื่องจากผู้บริหารระดับสูงด้านบัญชีเป็นผู้มีบทบาทในการกำกับดูแลข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ การสัมภาษณ์นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดทางการบัญชี วิธีการวัดมูลค่า รับรู้

รายการ การบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่สโมสรถือปฏิบัติ ผู้บริหาร  
ด้านบัญชีที่สัมภาษณ์ได้แก่

1. ผู้บริหารด้านบัญชีของ สโมสร A
2. ผู้บริหารด้านบัญชีของ สโมสร B
3. ผู้บริหารด้านบัญชีของ สโมสร C
4. ผู้บริหารด้านบัญชีของ สโมสร N
5. ผู้บริหารด้านบัญชีของ สโมสร E

ดังนั้น จากคุณสมบัติของธุรกิจที่จะมาเป็นตัวแทนในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจึง  
ได้ลงภาคสนามเพื่อทำการสัมภาษณ์ผู้บริหารซึ่งเป็นผู้กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ  
และสัมภาษณ์ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีของสโมสรฟุตบอลทั้ง 5 แห่ง

### 3.3 สัมภาษณ์เชิงลึกถึงโครงสร้างกลุ่มผู้บริหารสโมสรฟุตบอล กลุ่มนักวิชาการ ด้านบัญชี กลุ่มนักลงทุน และกลุ่มแฟนคลับ

เป็นการศึกษาสภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ รูปแบบการสร้างรายได้เปรียบ  
ทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล ในมุมมองของผู้บริหารผู้ลงทุน  
นักวิชาการ และแฟนคลับผ่านการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) ถึงโครงสร้าง โดยมี  
ขั้นตอนดังนี้

#### 3.3.1 ข้อมูลการสัมภาษณ์

##### 3.3.1.1 สนามวิจัย

สนามวิจัยที่ใช้สำหรับศึกษาวิจัยในครั้งนี้คือ ธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ มี  
ทรัพยากรมนุษย์คือนักฟุตบอลเป็นปัจจัยแห่งความสำเร็จ ดังนั้นจึงได้กำหนดคุณสมบัติของธุรกิจ  
ที่จะมาเป็นตัวอย่างคือสโมสรฟุตบอลอาชีพกลุ่มไทยพรีเมียร์ลีกอันถือเป็นลีกการแข่งขันสูงสุด  
ของประเทศไทย และมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล มีการแข่งขันประจำฤดูกาลปี 2561 และมี  
การนำส่งงบการเงินให้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าระหว่างปี พ.ศ.2558 – พ.ศ.2562 สโมสร  
ฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก จำนวน 16 ทีม ได้แก่



1. สโมสรฟุตบอล A
2. สโมสรฟุตบอล B
3. สโมสรฟุตบอล C
4. สโมสรฟุตบอล D
5. สโมสรฟุตบอล E
6. สโมสรฟุตบอล F
7. สโมสรฟุตบอล G
8. สโมสรฟุตบอล H
9. สโมสรฟุตบอล I
10. สโมสรฟุตบอล J
11. สโมสรฟุตบอล K
12. สโมสรฟุตบอล L
13. สโมสรฟุตบอล M
14. สโมสรฟุตบอล N
15. สโมสรฟุตบอล O
16. สโมสรฟุตบอล P

ศึกษาจากการสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขัน กับผู้บริหารระดับสูงของสโมสร โดยคัดเลือกสโมสรฟุตบอลอาชีพชั้นนำในประเทศไทย ซึ่งมีผลงานอยู่ในระดับพรีเมียร์ลีก อย่างต่อเนื่องและเปิดดำเนินการมาไม่น้อยกว่า 7 ปี เนื่องจากมีจำนวนนักเตะที่มีมูลค่าสูง คุณภาพของเกมการแข่งขันสูงขึ้นและมีทิศทางในการพัฒนาสโมสรอย่างยั่งยืน (นภดล ร่มโพธิ์, 2556) ซึ่งผู้วิจัยได้คัดเลือกแบบเจาะจง (Purposive Sampling) ได้แก่

1. สโมสรฟุตบอล A
2. สโมสรฟุตบอล B
3. สโมสรฟุตบอล C

### 3.3.1.2 ผู้ให้ข้อมูลหลัก

เนื่องด้วยการวิจัยเชิงคุณภาพ เป็นการศึกษาจากผู้ให้ข้อมูลที่เป็นผู้มีความรู้หรือมีประสบการณ์โดยตรงกับเรื่องที่จะศึกษา (Information-rich Case) และสมัครใจในการให้ข้อมูลในฐานะผู้ให้ข้อมูลหลัก (Key Informants) โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) เพื่อศึกษาสภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อให้สามารถวิเคราะห์และตอบความมุ่งหมายของการวิจัยได้มากยิ่งขึ้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการคัดเลือกผู้ให้ข้อมูลหลักแบบเจาะจง (Purposeful Selection) เพื่อให้ได้ผู้ให้ข้อมูลหลักที่เหมาะสมที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งผู้ให้ข้อมูลหลักในงานวิจัยครั้งนี้แบ่งออกเป็น 4 กลุ่มด้วยกัน ได้แก่

กลุ่มที่ 1 กลุ่มผู้บริหารระดับสูงของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ซึ่งเป็นผู้มีบทบาทในการวางแผนกำหนดกลยุทธ์ และนโยบายการดำเนินธุรกิจ มีประสบการณ์ด้านการบริหารไม่น้อยกว่า 10 ปี จำนวน 3 ท่าน

กลุ่มที่ 2 กลุ่มนักลงทุน หรือนักวิเคราะห์การลงทุน เป็นผู้มีบทบาทในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจในการตัดสินใจหรือนำเสนอข้อมูลเพื่อการลงทุน มีประสบการณ์ในการวิเคราะห์การลงทุนอย่างต่อเนื่องไม่น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 3 ท่าน

กลุ่มที่ 3 กลุ่มนักวิชาการ หรือผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชี มีบทบาทในการให้แนวทางและเสนอแนะมุมมองเกี่ยวกับเรื่องการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจด้านต่างๆ มีประสบการณ์ไม่น้อยกว่า 10 ปี จำนวน 3 ท่าน

กลุ่มที่ 4 กลุ่มแฟนคลับ ผู้ติดตามคลังไคล์นักเตะฟุตบอลและทีมสโมสรต่าง ๆ เป็นผู้มีบทบาทในการสนับสนุนและสร้างรายได้ให้แก่สโมสรในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ค่าบัตรเข้าชม ค่าของที่ระลึก เป็นแฟนคลับของสโมสรใด สโมสรหนึ่งมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี จำนวน 3 ท่าน

### 3.3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการสัมภาษณ์

สำหรับเครื่องมือที่ใช้ประกอบการสัมภาษณ์ครั้งนี้ ประกอบด้วย 3 ลักษณะสำคัญ คือ การสัมภาษณ์เชิงลึก การสังเกต และการจดบันทึก โดยอธิบายรายละเอียดต่าง ๆ ดังนี้

#### 3.3.2.1 แบบสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview)

การสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ให้ข้อมูลหลักเพื่อทำความเข้าใจเชิงลึกในความหมายของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ สภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูล

ทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ภายใต้บริบทของธุรกิจบริการที่มีทรัพยากรมนุษย์เป็นปัจจัยแห่งความสำเร็จ สำหรับเครื่องมือที่ใช้ประกอบการเก็บข้อมูลสำหรับการสัมภาษณ์เชิงลึก ครั้งนี้คือ แบบสัมภาษณ์แบบกึ่งมีโครงสร้าง (Semi-structured Interview) กับผู้ให้ข้อมูลทั้ง 4 กลุ่มได้แก่ 1) กลุ่มผู้บริหารระดับสูง 2) กลุ่มนักลงทุน 3) กลุ่มนักวิชาการ และ 4) กลุ่มแฟนคลับ เพื่อใช้เป็นแนวคำถามกำหนดให้ครบทุกประเด็น เป็นเครื่องมือที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นมาเองจากการทบทวนวรรณกรรม แนวคิดทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และกรอบประเด็นปัญหาวิจัยที่ตั้งไว้ และใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบไม่เป็นทางการ (Informal Interview) โดยสร้างเป็นประเด็นหลัก ๆ ที่เปิดโอกาสให้ผู้ตอบสามารถตอบได้อย่างกว้างขวางและยืดหยุ่น ซึ่งประเด็นคำถามจะเรียงตามลำดับเนื้อหาของคำถามและสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามลักษณะของผู้ให้ข้อมูล โดยฝ่ายผู้ให้ข้อมูลเป็นผู้เล่าประสบการณ์ ความเชื่อ และความคิดในสิ่งที่ได้ประสบมาตามหัวข้อหรือประเด็นที่สร้างขึ้นมาเพื่อเป็นข้อมูลสนทนา ขณะเดียวกันผู้วิจัยก็ฟังและตอบสนองต่อสิ่งที่ผู้ให้ข้อมูลพรรณนาออกมา พร้อมกับคอยกระตุ้นให้ผู้ให้ข้อมูลสามารถเรียกความคิดและความจำเกี่ยวกับประสบการณ์ ความรู้ความเชื่อ และความคิดของตนขึ้นมา โดยคำถามในการสัมภาษณ์เชิงลึกจะมีลักษณะที่สำคัญ 3 ประการ ได้แก่

### 1. แนวคำถามหลัก (Main Question)

เป็นคำถามที่ผู้วิจัยได้ตั้งประเด็นคำถามสำหรับการสัมภาษณ์ไว้ล่วงหน้า เพื่อให้ครอบคลุมประเด็นที่จะศึกษาและตอบความมุ่งหมายของการวิจัย โดยประเด็นที่ตั้งขึ้นมาจะเป็นแนวคำถาม (Interview Guide)

### 2. คำถามซักเพื่อขอรายละเอียดและความชัดเจน (Probing Questions)

เป็นคำถามที่หลังจากมีการสัมภาษณ์หรือสอบถามกันแล้ว แต่คำตอบที่ได้มายังไม่มีความชัดเจน ข้อมูลที่ได้รับอาจขาดรายละเอียด ผู้วิจัยจำเป็นต้องใช้คำถามซักในรายละเอียดมากยิ่งขึ้นเพื่อให้ได้คำตอบที่ชัดเจนและตรงประเด็น หรืออาจเกิดจากที่ระหว่างสัมภาษณ์พูดคุยแล้วพบประเด็นใหม่ จากประเด็นคำถามที่ผู้วิจัยได้กำหนดเอาไว้ล่วงหน้า ซึ่งคำถามซักเพื่อขอรายละเอียดนี้ จะช่วยให้ผู้วิจัยได้ข้อมูลที่มีรายละเอียดที่ชัดเจนและลงลึก ในประเด็นนั้น ๆ มากขึ้น

### 3. คำถามเพื่อตามประเด็น (Follow-up Questions)

เป็นคำถามที่ผู้วิจัยจะใช้เมื่อได้พบข้อมูลใหม่ที่มีความน่าสนใจมาเป็น

ประเด็นตามต่อระหว่างการสัมภาษณ์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับหัวข้อวิจัยให้ลึก ลงไป โดยเครื่องมือที่ใช้ประกอบการเก็บข้อมูลสำหรับการสัมภาษณ์เชิงลึก คือ แบบสัมภาษณ์ แบบกึ่งมีโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) ซึ่งไม่เคร่งครัดในเรื่องโครงสร้าง แต่ยึดหัวข้อ การสัมภาษณ์เป็นหลัก และเป็นคำถามที่เปิดกว้างที่เป็นปลายเปิด โดยแนวคำถามที่ผู้วิจัย กำหนดไว้เป็นเพียงกรอบการสัมภาษณ์ที่กำหนดไว้เบื้องต้น เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครอบคลุมความมุง หมายของการวิจัย แต่ทั้งนี้ประเด็นคำถามที่ตั้งไว้สามารถยืดหยุ่นและปรับเปลี่ยนไป ตาม ลักษณะของผู้ให้ข้อมูลและตามสถานการณ์ที่แตกต่างกันไป โดยตัวอย่างแนวคำถามแต่ละกลุ่ม สำหรับการสัมภาษณ์เชิงลึกที่ใช้สำหรับการการวิจัยนี้ปรากฏดังเอกสารแนบ

### 3.3.2.2 การสังเกต

ผู้วิจัยใช้วิธีการสังเกตแบบไม่ได้มีส่วนร่วมโดยสมบูรณ์ (Observer as Participant) ซึ่งเป็นการสังเกตร่วมกับการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยสังเกตระหว่างการพูดคุย สนทนาว่าผู้ให้ข้อมูลหลักมีการแสดงท่าทางหรือปฏิบัติอย่างไร พร้อมสังเกตน้ำเสียง จังหวะการ พูดคุย สีหน้า และแววตาประกอบการให้ข้อมูลด้วย

### 3.3.2.3 การจดบันทึก

ขณะทำการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลหลัก ผู้วิจัยได้ทำการบันทึกข้อมูลทันที ภายหลังจากสังเกตลักษณะท่าทางของผู้ให้ข้อมูลหลักระหว่างการสัมภาษณ์ด้วย รวมทั้ง บันทึกลักษณะอาการที่น่าสนใจ เช่น สีหน้า ท่าทาง อากัปกริยาของผู้ให้ข้อมูลหลัก ตลอดจนมี การทบทวนและเรียบเรียงการบันทึกใหม่ เพื่อประเมินข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ว่ายังมี ประเด็นใดที่ควรจะมีการสัมภาษณ์เพิ่มเติม โดยการบันทึกข้อมูลจะบันทึกเฉพาะความเห็นของ ผู้ให้ข้อมูลหลักเท่านั้น

### 3.3.3 การหาคุณภาพเครื่องมือ

สำหรับการสร้างและการหาคุณภาพเครื่องมือ ผู้วิจัยสร้างข้อคำถามขึ้นจากการ ทบทวนแนวคิดทฤษฎีและการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยนำแนวคำถาม ที่สร้างขึ้นไปให้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะจำนวน 5 ท่าน ประกอบด้วย ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหาร ทรัพยากรมนุษย์ จำนวน 2 ท่าน ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีจำนวน 2 ท่าน และผู้เชี่ยวชาญด้าน จิตวิทยา จำนวน 1 ท่าน ซึ่งประเด็นที่ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบ ได้แก่ ความมุ่งหมายของการวิจัย แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และเนื้อหาสาระในแนวคำถามหลักและคำถามชัก หลังจากนั้นผู้วิจัยนำ

ข้อเสนอแนะ จากการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ โดยผู้เชี่ยวชาญทั้ง 5 ท่านมาปรับประเด็นข้อคำถามสำหรับการสัมภาษณ์เชิงลึกให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ก่อนนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป

ก่อนการลงเก็บข้อมูลภาคสนามสนามวิจัย ผู้วิจัยได้ทดลองนำแบบสัมภาษณ์แบบกึ่งมีโครงสร้าง (Semi-structured Interview) ไปทดลองใช้กับผู้ให้ข้อมูลหลักที่เป็นผู้บริหาร 1 ท่าน นักวิชาการ 1 ท่าน นักวิเคราะห์การลงทุน 1 ท่าน และแฟนคลับ 1 ท่าน เพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์และพัฒนาทักษะในการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกของผู้วิจัย แล้วนำข้อมูลที่ได้มาปรึกษากับผู้มีประสบการณ์ในการเก็บข้อมูลเชิงคุณภาพ เพื่อขอคำแนะนำปรับแก้แนวคำถามให้เหมาะสม

### 3.3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพนี้ ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ ซึ่งเริ่มต้นตั้งแต่การสร้างความสัมพันธ์ (Rapport) โดยผู้วิจัยแนะนำตัวและสร้างปฏิสัมพันธ์เชิงบวกกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญ เพื่อให้ผู้ให้ข้อมูลสำคัญเกิดความประทับใจ ไว้วางใจ และกล้าที่จะเปิดเผยข้อมูลตามที่ต้องการ หลังจากนั้นทำการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลสำคัญโดยการทะลอมกล่อมเกลา (Probe) เพื่อสอบถามถึงรายละเอียดเชิงลึกสำหรับทำความเข้าใจปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นอย่างชัดเจน

ทั้งนี้ ภายหลังจากการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยจะทำการสังเคราะห์ข้อมูลต่าง และนัดหมายกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญอีกครั้ง เพื่อทำการตรวจสอบความน่าเชื่อถือได้ (Credibility) และการยืนยันผล (Conformability) ของข้อมูลว่าข้อมูลตรงตามที่คุณให้ข้อมูลสำคัญตอบมาหรือไม่

### 3.3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยทำการจัดระเบียบการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพตามขั้นตอนดังนี้

3.3.5.1 ขั้นการจัดระเบียบข้อมูล (Data Organizing) เมื่อทำการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้มาประมวลผล รวบรวม แบ่งแยกเป็นหมวดหมู่ จัดระเบียบ เนื่องจากข้อมูลที่ได้มามีอยู่หลายประเภท ทั้งจากการสัมภาษณ์และจากการสังเกตที่ยังไม่พร้อมจะนำมาวิเคราะห์ทันที จึงต้องนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ทั้งในรูปแบบของการจดบันทึกและการบันทึกเสียงมาเปลี่ยนให้เป็นข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการถอด

เทปบันทึกเสียงคำสัมภาษณ์อย่างละเอียดแบบคำต่อคำให้อยู่ในรูปของข้อความและจัดเก็บเป็นแฟ้มข้อมูลที่พร้อมสำหรับการอ่านและทำความเข้าใจ (Transcription of Data)

3.3.5.2 ขั้นการแสดงผลข้อมูล (Data Display) หลังจากที่มีการแปลงข้อมูลในรูปเชิงประจักษ์ในขั้นตอนแรกแล้ว ผู้วิจัยจะแยกข้อมูลที่จัดระเบียบออกเป็นหน่วย ตามความหมายเฉพาะของแต่ละหน่วย โดยผู้วิจัยถอดความจากเทปบันทึกเสียงแบบคำต่อคำ และรักษาลักษณะที่เป็นธรรมชาติ อารมณ์ ความรู้สึก ตลอดจนบรรยากาศของการสนทนาไว้ไม่ให้เสียไป มาจัดทำในรูปแบบบทสนทนาจากการสัมภาษณ์ จากนั้นผู้วิจัยเลือกเอาหน่วยที่มีความหมายตรงกับประเด็นเรื่องที่ทำการวิเคราะห์มาให้ชื่อรหัส (Coding) โดยกำหนดรหัสขึ้นมาแทนความหมายสำคัญของข้อความนั้นสื่อออกมา ซึ่งในการวิเคราะห์ครั้งนี้ผู้วิจัยกำหนดรหัสสำหรับการวิเคราะห์โดยนำความมุ่งหมายของการวิจัยเป็นตัวตั้ง และทำการกำหนดรหัสให้สอดคล้องกับความมุ่งหมายของการวิจัย

3.3.5.3 ขั้นการทำการสรุป ตีความ และตรวจสอบความถูกต้อง (Conclusion interpretation and verification) โดยการนำเอาข้อมูลที่แยกออกเป็นหน่วย และที่ได้รับ การกำหนดรหัสเรียบร้อยแล้วกลับมารวมเข้ากันใหม่เป็นกลุ่ม ตามลักษณะความสัมพันธ์ที่หน่วยย่อยเหล่านั้นมีต่อกัน เพื่อสะดวกในการวิเคราะห์หาความหมาย ข้อสรุป และตีความ ซึ่งเป็นวิธีการหาความหมายโดยรวม และทำการตรวจสอบความถูกต้องแม่นยำของข้อสรุป

## 3.4 ศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสโมสรอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก

ขั้นตอนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อหาตัววัดระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอล เพื่อจัดทำรูปแบบและนำเสนอช่องทางการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้

3.4.1 สังเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากการดำเนินการวิจัย นำมาหาตัววัดระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (HARD) ของสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทย

3.4.2 ทำการตรวจสอบความเหมาะสมของตัววัดระดับการเปิดเผย ด้วยผู้เชี่ยวชาญจำนวน 5 ท่าน

งานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ได้ทำการส่งแบบประเมินรายการที่ควรเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี และหรือ เว็บไซต์ และหรือ เฟซบุ๊ก ไปยังผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 5 ท่าน

การทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้วิจัยนำรายการที่ควรเปิดเผยไปให้อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญเฉพาะเรื่อง รวม 5 ท่าน ทำการพิจารณาและตรวจสอบความเหมาะสมของเนื้อหา และความถูกต้องตามองค์ประกอบที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา จากนั้นนำคะแนนประเมินมาวิเคราะห์หาค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างรายการที่ควรเปิดเผยกับคุณลักษณะตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ต้องการวัด (ลัดดาวัลย์ เพชรโรจน์ และ อัจฉรา ชำนิประศาสน์, 2545) โดยกำหนดคะแนนแทนค่าของคำตอบไว้ดังนี้

- |    |         |  |
|----|---------|--|
| +1 | หมายถึง | คำถามสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย            |
| -1 | หมายถึง | คำถามไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย         |
| 0  | หมายถึง | ไม่แน่ใจว่าคำถามสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย |

เมื่อได้รับแบบประเมินค่าความสอดคล้องคืนจากผู้เชี่ยวชาญแล้ว ผู้วิจัยนำมาหาค่าอัตราส่วนความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Index of Consistency : IOC) ตามสูตรต่อไปนี้

$$\text{สูตร } IOC = \frac{\sum R}{N}$$

เมื่อ IOC แทนค่าดัชนีความสอดคล้อง (Index of Item Objective Congruence)

" $\sum R$ " แทน ผลรวมคะแนนประเมินความสอดคล้อง  
 N แทน จำนวนผู้เชี่ยวชาญที่ตรวจแบบสอบถาม

โดยผู้วิจัยกำหนดให้ค่าดัชนีความสอดคล้องที่ยอมรับได้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

ค่า  $IOC \geq 0.50$  หมายความว่า รายการที่เปิดเผยสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย

ค่า  $IOC < 0.50$  หมายความว่า รายการที่เปิดเผยไม่สอดคล้องวัตถุประสงค์ของการวิจัย

การพิจารณาคุณสมบัติของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในการขอความอนุเคราะห์ ตรวจสอบค่าดัชนีความสอดคล้องของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยกำหนดเกณฑ์ในการพิจารณาจากการเป็นผู้มีคุณสมบัติข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อ ดังต่อไปนี้

1. เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านวิชาชีพบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล
2. เป็นผู้มีความเชี่ยวชาญทางด้านการบริหารกิจการสโมสรฟุตบอล
3. เป็นผู้ที่มีประสบการณ์เกี่ยวกับงานด้านบริหารทรัพยากรมนุษย์
4. เป็นนักฟุตบอลอาชีพ
5. เป็นผู้ฝึกซ้อมนักฟุตบอลอาชีพ

ผู้เชี่ยวชาญที่ให้ความอนุเคราะห์ตรวจสอบความเที่ยงตรงของเครื่องมือในครั้งนี้

ได้แก่

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 1. นายกวิณภาพ ปรีดี

ตำแหน่ง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกรรมการผู้จัดการ บริษัท GSIA รัชติศา สอบบัญชี จำกัด มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีของสโมสรฟุตบอล

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 2. นายวัลลภ กิจสมัค

CPA and รองกรรมการผู้จัดการส่วนบัญชีและการเงิน (CFO) Siam Industrial Wire Co., Ltd. : CPA Deloitte Touché Tohmatsu Jaiyos Audit Co.Ltd

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 3. ดร.ฐิติพัฒน์ พิษณุธาดงพงค์

ตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ กรรมการผู้จัดการบริษัท โอดี ไชลูชั่น จำกัด

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 4. นายวีรสิทธิ์ วัฒนบุญโสรัจ

ตำแหน่ง Personal Assistant to Vice President บริษัทสปอร์ต ไทย บาวาเรีย จำกัด และผู้บริหารทีม สโมสรฟุตบอลอาชีพ

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 5. นายมงคล นามนวด

ตำแหน่ง อดีตนักฟุตบอลทีมชาติและผู้ฝึกซ้อมนักฟุตบอลของสโมสรฟุตบอลอาชีพ



### 3.5 ตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูล ทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ขั้นตอนนี้ได้ดำเนินการ โดยการใช้แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง (Structure interview) ในการยืนยันรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นเนื่องจากการเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้างเป็นการได้ข้อมูลโดยตรงและลดข้อขัดแย้งกับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียสโมสรฟุตบอลอาชีพ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.5.1 สัมภาษณ์ผู้บริหารสมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทย ผู้สอบบัญชี ผู้บริหารธุรกิจด้านสื่อ กลุ่มละ 1 ท่าน

3.5.2 ได้รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

3.5.3 ได้ฉันทามติ (Consensus) และการยอมรับในรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อพัฒนาคุณค่าสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

3.5.4 ปรับปรุงและพัฒนารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย



## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลของการวิจัยเชิงคุณภาพ ใช้เทคนิคการเก็บข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) และเสริมด้วยข้อมูลเชิงปริมาณโดยเก็บข้อมูลจากงบการเงินของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อมานำเสนอเป็นการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยแบ่งการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 4 ข้อ ดังต่อไปนี้

4.1 ผลการวิเคราะห์การสัมภาษณ์เชิงลึก

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาวิธีปฏิบัติและการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลในประเทศไทย

4.3 การตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

4.4 สรุปผลการพิจารณารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

#### 4.1 ผลการวิเคราะห์การสัมภาษณ์เชิงลึก

ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลหลัก

ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ให้ข้อมูลหลักรวมจำนวนทั้งสิ้นจำนวน 15 คน โดยแบ่งเป็น ผู้บริหารสโมสรและผู้อำนวยการด้านบัญชีการเงินของสโมสร จำนวน สโมสรละ 3 คน นักลงทุน จำนวน 3 คน นักวิชาการ จำนวน 3 คน และแฟนคลับจำนวน 3 คน ซึ่งแสดงรายละเอียดข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลหลัก ดังตาราง 4.1 ดังนี้

ตาราง 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลหลัก

| กลุ่มผู้ให้สัมภาษณ์                | สโมสรฟุตบอล   | กลุ่มผู้ให้การสัมภาษณ์      | คนที่ | นามสมมติ     | ตำแหน่ง                             |
|------------------------------------|---------------|-----------------------------|-------|--------------|-------------------------------------|
| กลุ่มธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ        | สโมสรฟุตบอล C | ผู้บริหาร                   | 1     | คุณวัชรระ    | Event Manager                       |
|                                    |               | ผู้อำนวยการด้านบัญชีการเงิน | 2     | คุณวรวรรณ    | ผู้อำนวยการด้านบัญชี                |
|                                    | สโมสรฟุตบอล B | ผู้บริหาร                   | 3     | คุณรัตนชัย   | ผู้อำนวยการสโมสร                    |
|                                    |               | ผู้อำนวยการด้านบัญชีการเงิน | 4     | คุณรุ่งรัตน์ | ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน      |
|                                    | สโมสรฟุตบอล A | ผู้บริหาร                   | 5     | คุณมารีไอ้   | กรรมการผู้จัดการ                    |
|                                    |               | ผู้อำนวยการด้านบัญชีการเงิน | 6     | คุณวนิดา     | ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน      |
| กลุ่มนักลงทุน/ผู้วิเคราะห์การลงทุน |               |                             | 7     | คุณกานต์ชนก  | นักวางยุทธนาการ (Investment Banker) |
|                                    |               |                             | 8     | คุณกมลฉัตร   | นักวางยุทธนาการ (Investment Banker) |
|                                    |               |                             | 9     | คุณปรเมท     | นักลงทุนอิสระ                       |
| กลุ่มนักวิชาการ                    |               |                             | 10    | อาจารย์ชนนี  | หัวหน้าภาควิชาบัญชี                 |
|                                    |               |                             | 11    | คุณเอกภาพ    | ผู้สอบบัญชี                         |
|                                    |               |                             | 12    | คุณศรีชล     | ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและการสอบบัญชี |
| กลุ่มแฟนคลับ                       |               |                             | 13    | คุณสิทธิ     | แฟนคลับ                             |
|                                    |               |                             | 14    | คุณชยันต์    | แฟนคลับ                             |
|                                    |               |                             | 15    | คุณรณฤทธิ์   | แฟนคลับ                             |

#### 4.1.1 ผลการสัมภาษณ์ด้านสภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูล ทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในประเทศไทย

จากสภาพการณ์ปัจจุบันที่การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ยังไม่ได้ถูกกำหนดเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินจึงยังไม่สามารถประเมินมูลค่าของมนุษย์เพื่อแสดงรายการเป็นสินทรัพย์ได้โดยตรงในงบแสดงฐานะการเงินแต่องค์กรสามารถเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ได้ จากผลการวิจัย พบว่ามีการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ ดังนี้

##### 4.1.1.1 สภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของ ธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ผลสัมภาษณ์เชิงลึกของผู้บริหารระดับสูงของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ได้แก่ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีของสโมสรฟุตบอลอาชีพ นักลงทุน นักวิชาการ และแฟนคลับ แบ่งเป็นประเด็นที่สำคัญ 3 ประการ ได้แก่ 1) รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในปัจจุบันของสโมสรฟุตบอลอาชีพ 2) ความสำคัญของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ และ 3) แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในอนาคตของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ เป็นดังนี้

##### รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในปัจจุบันของสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ข้อความสำคัญจากการสัมภาษณ์

“สโมสรเราปั้นนักฟุตบอลตั้งแต่อายุ 9 ปี ไล่อายุมาเรื่อย ๆ จนถึง 21 ปี โดยที่นักฟุตบอลที่เราสร้างขึ้นมาเองนั้นจะมากิน อยู่ ที่อะคาเดมี่ของสโมสรเรา เราออกค่าใช้จ่ายให้ทั้งหมดรวมทั้งการส่งเรียนหนังสือโดยไปเรียนแบบเช้าไป-เย็นกลับ จะมีการซ้อมฟุตบอลทุกวัน” (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยในการดูแลปั้นนักฟุตบอลต่อคนต่อปีที่ประมาณ 400,000 บาท สโมสรมีนักฟุตบอลปั้นอยู่ขณะนี้ประมาณ 200 คน ซึ่งจำนวนเงินที่ลงทุนไปในแต่ละปี ส่วนนี้เราจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และแสดงในงบกำไรขาดทุน” (ความเห็น คุณรุ่งรัตน์ ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน สโมสรฟุตบอล B)

“สโมสรของเราใช้วิธีการซื้อตัวนักเตะเป็นหลัก มีทั้งซื้อจากในประเทศไทย และซื้อต่อจากสโมสรฟุตบอลต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อให้เกมการแข่งขันมีประสิทธิภาพมากที่สุด ขณะมากที่สุดเพราะเราต้องรักษาระดับให้อยู่ในพรีเมียร์ลีก เราจะไม่ยอมให้ตกลงไปในดิวิชั่น 1 หรือ 2 แน่นนอน เพราะถ้าเรารักษาระดับไว้ได้ในพรีเมียร์ลีก เราจะได้รับเงินสนับสนุนจากสมาคมฟุตบอล ปีละ 20 ล้าน แต่ถ้าเราตกชั้นเราจะได้รับเพียง 5 ล้านบาทต่อปี ” (ความเห็น คุณวัชรระ Event Manager สโมสรฟุตบอล C )

“การบันทึกบัญชีสำหรับเงินที่จ่ายซื้อนักเตะฟุตบอลไปนั้น เราจะบันทึกไว้ใบบัญชีค่าสิทธิในตัวนักกีฬา จะรับรู้ด้วยราคาทุนที่ทำสัญญา และแสดงไว้ภายในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน จะทยอยตัดตามอายุของสัญญาที่ทำกับนักเตะด้วยวิธีเส้นตรง” (ความเห็นคุณวรวรรณ ผู้อำนวยการด้านบัญชี สโมสรฟุตบอล C )

“สัญญาที่ทางสโมสรทำกับนักเตะ และโค้ชมักจะเป็นสัญญา 3 – 10 ปี ในทางบัญชีตัวสัญญานี้จะนำมาตราฐานเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้ามาถือปฏิบัติ โดยบันทึกบัญชีตามมูลค่าที่ทำสัญญากันในชื่อบัญชี “ค่าสิทธิในตัวนักเตะฟุตบอล และค่าสิทธิในตัวโค้ช” และตัดจำหน่ายตามอายุของสัญญาด้วยวิธีเส้นตรง โดยเราจะเปิดเผยนโยบายบัญชีไว้ที่หมายเหตุประกอบงบการเงิน” (ความเห็น คุณวนิดา ผู้อำนวยการบัญชีการเงิน สโมสรฟุตบอล A )

“เป็นการเหมาะสมที่สโมสรฟุตบอลจะรับรู้สัญญาที่ทำกับนักเตะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 38 เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานโดยตรงเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่จะสามารถวัดมูลค่ามนุษย์ได้โดยตรง แต่สิ่งที่สโมสรควรทำเพิ่มเติมคือกรณีที่ทำสัญญากันหลายปีควรเผื่อระวังการลดลงของสินทรัพย์ประเภทนี้ หรือเผื่อระวังการด้อยค่านั่นเอง” (ความเห็น คุณเอกภพ ผู้สอบบัญชี)

สรุปผล : ด้านรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในปัจจุบันของสโมสรฟุตบอลอาชีพ เป็นดังนี้

ในสภาพที่การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่

รองรับ วิธีปฏิบัติทางบัญชีจึงไม่สามารถมีการวัดมูลค่าของนักฟุตบอลได้โดยตรง กรณีที่เป็นนักฟุตบอลที่สโมสรเป็นผู้สร้างขึ้นเองค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่ายทันที แต่สำหรับนักฟุตบอลที่มีการทำสัญญาซื้อตัวเข้ามา สโมสรจึงแสดงนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นการรับรู้มูลค่าของสัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไว้ ภายใต้ประเภท “สินทรัพย์ไม่มีหมุนเวียน” โดยอาจใช้ชื่อบัญชีที่มีความแตกต่างกันเล็กน้อย เช่น “ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา” หรือ “ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช” และมีการตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา และตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสร บางสโมสรมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ แต่บางสโมสรกลับไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีดังกล่าว เพราะเห็นว่าไม่มีสาระสำคัญ

#### ความสำคัญของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ข้อความสำคัญจากการสัมภาษณ์ มีดังต่อไปนี้

“การดูความสามารถของสโมสรเพื่อการตัดสินใจลงทุนนั้น ส่วนใหญ่พิจารณาจากความสามารถในการทำกำไร อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return on Asset หรือ ROA) อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Equity หรือ ROE) และการดูความสามารถของนักเตะที่สโมสรมีอยู่ก็นับเป็นปัจจัยที่สำคัญ แต่ที่สำคัญมากกว่านั้นคือ ทีมผู้บริหาร เพราะหากทีมผู้บริหารมีความสามารถจะสามารถจัดหานักเตะที่เก่ง รวมถึงสต๊าฟโค้ชและทีมงานที่มีความสามารถ จะทำให้เกมมีคุณภาพและเป็นที่น่าสนใจของแฟนคลับขึ้นมาได้” (ความเห็น คุณปรเมท นักลงทุนอิสระ)

“ในธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพการเปิดเผยมูลค่านักฟุตบอลในงบการเงินจะช่วยนักลงทุนในด้านการตัดสินใจลงทุน และอาจช่วยผู้บริหารเป็นข้อมูลเพื่อการบริหารเชิงกลยุทธ์ได้เป็นอย่างดี” (ความเห็น คุณศรีชล ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและการสอบบัญชี)

“แต่ทางด้านของลูกค้าของสโมสรในที่นี่ได้แก่ แฟนบอล การเปิดเผยที่หน้าเว็บไซต์หลักของสโมสร เป็นสิ่งที่จำเป็นเนื่องจากจะแสดงข้อมูลและรายละเอียดของนักเตะรวมถึงโค้ชรายบุคคล เช่น ชื่อ สกุล อายุ สัญชาติ ตำแหน่ง น้ำหนัก ส่วนสูง และสถิติการเล่นของนักเตะ

ดังนั้นเว็บไซต์จึงถือเป็นรูปแบบหลักที่สำคัญเพื่อให้แฟนบอลประเมินศักยภาพของทีมและเกมการแข่งขันได้ และทำให้สโมสรทราบข้อมูลย้อนกลับเกี่ยวกับพฤติกรรมของแฟนคลับรวมทั้งความพึงพอใจได้เป็นอย่างดี” (ความเห็น คุณมาริไฉ่ กรรมการผู้จัดการ สโมสรฟุตบอล A)

“ การบัญญัติทรัพยากรมนุษย์ ถ้าสามารถนำเข้ามาใช้และถือปฏิบัติได้เต็มรูปแบบ จะสามารถให้ประโยชน์ในการเปรียบเทียบสโมสรตนเองกับคู่แข่งรายอื่นๆ ได้” (ความเห็น คุณกานต์ชนก นักวางนิชธนาการ)

สรุปผล: ความสำคัญของการบัญญัติทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ

สโมสรฟุตบอลอาชีพมีนักกีฬาเป็นผู้ให้บริการให้ลูกค้าหรือแฟนบอล ดังนั้นนักฟุตบอลจึงถูกปฏิบัติเสมือนเป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่ายิ่งขององค์กร ในฐานะผู้สร้างรายได้หลักของสโมสร เมื่อนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ของสโมสรแล้ว สโมสรย่อมต้องการทราบมูลค่าของนักกีฬาที่สามารถควบคุมอยู่ (Control) ด้านผู้บริหารเพื่อใช้ประโยชน์ด้านการวางแผนดำเนินงานและบริหารงาน สามารถเปรียบเทียบมูลค่านักฟุตบอลของสโมสรตนเองกับสโมสรอื่นๆ ที่เป็นคู่แข่งได้ในด้านผู้ลงทุนได้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล โค้ช และผู้บริหารในการตัดสินใจลงทุน เช่น การซื้อขายนักฟุตบอลตามความสามารถในการสร้างรายได้ของนักฟุตบอล นอกจากนี้ยังมีความสำคัญต่อผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มอื่นๆ ด้วย เช่น สถาบันการเงิน หรือเจ้าหน้าที่ ในการพิจารณาข้อมูลเพื่อประกอบการให้สินเชื่อ เป็นต้น ตลอดจนส่งเสริมความพึงพอใจของแฟนคลับ และความสามารถในการสร้างรายได้ของสโมสร

แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญญัติทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ

เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลการบัญญัติทรัพยากรมนุษย์นั้นเป็นการเปิดเผยแบบสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ไม่มีหน่วยงานใดที่กำหนดให้เปิดเผยโดยตรง แต่ให้ใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Professional Judgment) ในการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ซึ่งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ทั้งนี้สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เปิดโอกาสให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใช้ดุลยพินิจในการจัดทำรายงานเพื่อเปิดเผยรายละเอียดเรื่องของทรัพยากรมนุษย์

แต่พบว่าบริษัทขนาดใหญ่ที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนพนักงานทั้งหมด นโยบายการพัฒนาหรืออบรม ในขณะที่สโมสรฟุตบอลส่วนใหญ่เป็นกิจการที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จึงไม่เข้าใจจนไขต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี อย่างไรก็ตาม จากบทสัมภาษณ์ผู้บริหาร แฟนคลับ และผู้มีส่วนได้เสียกลับให้ความสำคัญกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์เพื่อประเมินผลการดำเนินงานตามฐานะการเงินที่แท้จริงของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ดังนี้

#### ข้อความสำคัญจากการสัมภาษณ์

“ในอนาคตหากมีการวัดมูลค่าของนักฟุตบอล โค้ช ผู้บริหาร และเปิดเผยข้อมูลให้ผู้มีส่วนได้เสียได้ทราบ นักลงทุนจะเห็นว่าบริษัทให้ความสำคัญของพนักงานมาก นักลงทุนก็จะเล็งเห็นถึงโอกาสในการเติบโตของบริษัทที่มากขึ้น หรือผลตอบแทนจากการลงทุนที่ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังเสมือนเป็นวิธีหนึ่งที่ใช้ในการจ้างให้บุคคลภายนอก หรือคนที่ต้องการสมัครงานกับบริษัท ทราบถึงนโยบายและการปฏิบัติต่อพนักงานของบริษัท เพื่อเป็นการดึงดูดบุคคลที่มีความสามารถและคุณภาพเข้ามาทำงานร่วมกับบริษัทเพิ่มมากขึ้น ” (ความเห็น คุณเอกภพ ผู้สอบบัญชีอิสระ)

“หากสโมสรมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลและโค้ชต่างกัน การแสดงรายการแตกต่างกัน ย่อมทำให้การเปิดเผยข้อมูลมีความต่างกันด้วย ซึ่งเป็นข้อจำกัดให้แก่ นักลงทุนในด้านของการเปรียบเทียบข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงการลงทุน” (ความเห็น คุณกานต์ชนก นักวางนิชธนากร )

“ในอนาคต ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชียินดีจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ หากมีแนวปฏิบัติที่ชัดเจน หรือมีมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวประกาศใช้” (ความเห็น คุณรุ่งรัตน์ ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน สโมสรฟุตบอล B )

“ทิศทางการเปิดเผยข้อมูลในอนาคต หากยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ออกมาใช้นั้น การเปิดเผยส่วนใหญ่ยังคงเป็นการเปิดเผยในรูปแบบสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอยู่ แต่สิ่งที่อาจเปิดเผยด้วยความสมัครใจเพิ่มเติม เช่น การเปิดเผยข้อมูลด้านความเก่ง ความเชี่ยวชาญ สถิติของนักเตะ โค้ช และผู้บริหาร เป็นรายบุคคลเพื่อสะท้อนผลการ



ดำเนินงานที่แท้จริง และฐานะการเงินของสโมสรรวมถึงการสร้างมูลค่าเพิ่มกับองค์กร และเสริมความเชื่อมั่นให้แก่แฟนบอล นักลงทุน และผู้ถือหุ้นได้เป็นอย่างดี (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“ในอนาคตกิจการควรเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ทั้งในด้านที่เป็นตัวเงิน เช่น มูลค่าผลตอบแทนที่ให้นักฟุตบอล โค้ช ตลอดจนพนักงานส่วนอื่นๆ ทั่วไป จำนวนเงินที่ใช้ไปในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ สวัสดิการอื่น ๆ ที่ให้กับพนักงาน เป็นต้น และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น จำนวนพนักงาน อายุ เพศ ปัญหาในการจ้างงาน อุบัติเหตุที่เกิดขึ้น อัตราการลาออกของนักฟุตบอล โค้ช ตลอดจนพนักงานอื่น ๆ เป็นต้น เนื่องจากบุคลากร เช่น นักฟุตบอลมีอายุที่จำกัด ในการดำเนินงานที่สั้นกว่าวัยแรงงานกลุ่มอื่น” (ความเห็น คุณเอกภพ ผู้สอบบัญชีอิสระ)

“ในภาวะที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเรื่องการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ออกมาบังคับใช้ ค่าใช้จ่ายที่เกิดระหว่างการปั้นนักฟุตบอลเยาวชนต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากข้อจำกัดตามค่านิยมของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายหากไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามค่านิยมของสินทรัพย์ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย หรือหากสโมสรต้องการเปิดเผยว่ามีการลงทุนเพื่อสร้างและพัฒนา นักเตะจำนวนสูงนั้นอาจเปิดเผยข้อมูลแบบลักษณะการบรรยายคล้ายกับพวกนี้สงสัยจะสูญ บรรยายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น ลงทุนจ่ายเพื่อสร้างนักฟุตบอลไป 100 ล้าน คาดว่าจะได้รับประโยชน์เป็น Asset กลับมามูลค่าเท่าไรใช้อะไรวัด ซึ่งต้องสะท้อนหลักการที่น่าเชื่อถือ ภายใต้หลักความระมัดระวังรอบคอบ” (ความเห็น อาจารย์ชนนี หัวหน้าภาควิชาบัญชี)

สรุปผล : แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพ

กลุ่มสโมสรฟุตบอลอาชีพมีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีและการแสดงรายการดังต่อไปนี้ คือ กรณีที่ 1 นักฟุตบอลที่สโมสรสร้างขึ้นเอง (นักฟุตบอลปั้น) ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จ่ายเพื่อสร้างนักฟุตบอลจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน กรณีที่ 2 นักฟุตบอลที่สโมสรซื้อตัวมาโดยการทำสัญญา จะรับรู้สัญญานั้นๆ เป็นสิทธิในตัวนักฟุตบอล เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และทยอยตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา ทั้งนี้โค้ชผู้ฝึกสอนก็จะมีวิธีปฏิบัติ

เช่นเดียวกัน การแสดงรายการนั้นค่าสิทธิในตัวนักกีฬาจะถูกแสดงภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนค่าสิทธิที่ตัดจำหน่ายในแต่ละปีนั้นจะแสดงเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการ ให้บริการในงบกำไรขาดทุน สโมสรส่วนใหญ่มีการเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับการนักฟุตบอลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลของนักฟุตบอล โค้ช และผู้บริหาร ผ่านทางเว็บไซต์ของ สโมสร นับเป็นการเปิดเผยข้อมูลด้านทรัพยากรมนุษย์ที่สำคัญของสโมสร เพราะหน้าเว็บไซต์สามารถ ใ้สภาพ อายุ และรายละเอียดต่างๆ ของนักฟุตบอลและโค้ชได้ ซึ่งสามารถทำให้แฟนบอลและผู้มีส่วน ได้เสียสามารถเข้าถึงข้อมูลและประเมินศักยภาพของสโมสร แต่ในด้านของผู้บริหารบางรายอาจมี มุมมองว่าการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้น อาจมีข้อเสียคือ ทำให้บริษัทคู่แข่ง สามารถศึกษาและเข้าใจนโยบายด้านการบริหารทรัพยากรบุคคลของบริษัท รวมถึงจุดอ่อนและจุด แข็งด้านทรัพยากรบุคคล และการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างมากเกินไป จะทำให้เกิดการเปรียบเทียบกับ บริษัทคู่แข่ง ซึ่งอาจจะทำให้เป็นผลเสียต่อบริษัทมากกว่า หากบริษัทไม่สามารถทำได้ดีกว่าบริษัท คู่แข่ง

ทิศทางการเปิดเผยข้อมูลในอนาคตภายใต้การเปิดเผยข้อมูลโดยความ สมัครใจ แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตัวนักกีฬาและโค้ชอาจจะมีรายละเอียดที่เพิ่มขึ้นซึ่งอาจ พัฒนาตามเทคโนโลยีต่างๆ ที่ใช้ในการเก็บข้อมูลรายบุคคลของนักกีฬาเพื่อนำเสนอแฟนบอลและผู้มี ส่วนได้เสีย ผ่านช่องทางการสื่อสารต่างๆ เช่น เว็บไซต์ เฟซบุ๊ก แอปพลิเคชัน แต่เมื่อพิจารณาด้วย มุมมองของการเปิดเผยตามรูปแบบทางการบัญชีที่แสดงเป็นเป็นตัวเงินนั้นอาจยังไม่สามารถกระทำ ได้อย่างเต็มที่นัก เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์

4.1.2 ผลการสัมภาษณ์ด้านปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของ ธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ในภาวะที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประกาศใช้ การเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นั้นจะเป็นการเปิดเผยโดยสมัครใจ ซึ่งหากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์จะมีส่วนเกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์ที่ต้องเปิดเผยตามแบบรายงาน 56-1 ซึ่งหัวข้อที่ เปิดเผยมากที่สุด เช่น จำนวนพนักงานทั้งหมด นโยบายการพัฒนาหรือการฝึกอบรม เป็นต้น ซึ่งมัก

เป็นไปตามคู่มือการจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลประจำปี (รายงาน 56-1) (วรรณิ เตโชโยธิน และ ธนพร ลือเวศย์วณิช, 2561) และเมื่อทำการสัมภาษณ์ ผู้บริหาร นักวิชาการ และนักลงทุน มีแนวคิดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ดังนี้

ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอล อาซิฟ

“ในกรณีเมื่อมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ประกาศใช้ ย่อมส่งผลให้ต้องมีการเปิดเผยให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ ดังนั้นตนเองในฐานะผู้ควบคุมดูแลงานด้านบัญชีก็ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอยู่แล้ว” (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“ในกรณีที่บริษัทอื่นๆ ในธุรกิจฟุตบอลมีการเปิดเผยข้อมูล เช่น ปัจจุบันมีการเปิดเผยข้อมูลนักเตะผ่านทางเว็บไซต์ของสโมสร บริษัทของเราก็ต้องมีการเปิดเผยเช่นกัน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับแฟนบอล และสร้างความมั่นใจให้กับผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ เช่น เจ้าหนี้ พนักงาน เป็นต้น แต่ทั้งนี้เราไม่ได้เปิดเผยมูลค่าของนักเตะไว้ที่หน้าเพจเว็บไซต์ เพราะถือว่าเป็นข้อมูลที่เป็นความลับ” (ความเห็น คุณวรวรรณ ผู้อำนวยการด้านบัญชี สโมสรฟุตบอล C)

“ในมุมมองของนักลงทุน หากมีการเปิดเผยมูลค่าของนักเตะเป็นสินทรัพย์จะเป็นสิ่งที่ดีมากๆ เพราะจะช่วยให้นักลงทุนสามารถประเมินมูลค่ารวมของบริษัทได้ โยงไปถึงความสามารถในการทำกำไร ความสามารถในการแข่งขันต่างๆ ซึ่งตนเองมองว่าหากมีสโมสรใดที่เปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ไว้ในงบการเงิน บริษัทอื่น ๆ ก็จะมีปฏิบัติตามๆ กันอย่างแน่นอน” (ความเห็น คุณกมลฉัตร นักวางนิชชานากร )

“ตอนที่สโมสรของเราอาจจะยังไม่มีการเปิดเผยที่เต็มรูปแบบนั้น อาจเป็นเพราะว่าขนาดของธุรกิจที่ยังมีขนาดไม่ใหญ่มาก และการระดมทุนส่วนใหญ่ก็จะดำเนินการในรูปของคณะกรรมการมากกว่า ยังไม่มีการเปิดเผยหุ้นแบบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ทั่วไป แต่ในอนาคตนั้น มีแนวโน้มที่สโมสรจะเข้าไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเมื่อถึงเวลานั้นขนาดธุรกิจโตขึ้น มูลค่าตลาดสูงขึ้น ย่อมเป็นสิ่งที่ผู้มีส่วนได้เสียต้องการทราบตัวเลขเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์หรือนักเตะและแนวทางการบริหารจัดการได้มากขึ้นเช่นกัน” (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“ในกรณีที่บริษัทจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุนที่มาจาก การกู้ยืม หรือแม้กระทั่งการระดมทุนของคณะกรรมการบริษัท มูลค่าของนักเตะ ความสามารถของผู้จัดการทีม นับว่าเป็นปัจจัยหลักอีกประการหนึ่งที่บุคคลเหล่านี้จะใช้ในการพิจารณาให้เงินทุนกับเรา เราจะพิจารณาถึงโอกาสและความเสี่ยงในช่วงเวลาผ่านศักยภาพของทีม” (ความเห็น คุณมาริโอ้ กรรมการผู้จัดการ สโมสรฟุตบอล A )

“ในด้านของความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของนักบัญชีเพื่อปฏิบัติการทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ในความคิดของตนเองมองว่าไม่ใช่เรื่องที่ยาก เนื่องจากหากมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินประกาศใช้แล้ว นั้นหมายถึงเป็นเรื่องที่มีสามารถปฏิบัติได้จริงสามารถมีทางเลือกในการวัดมูลค่าได้ ซึ่งเมื่อถึงเวลานั้นนักบัญชีก็จะศึกษาและนำมาปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง “ (ความเห็น คุณวนิดา ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน สโมสรฟุตบอล A)

4.1.3 ผลการสัมภาษณ์ด้านการนำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

กรณีหากเป็นธุรกิจฟุตบอลการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์หมายถึงนักเตะ จะช่วยสร้างความได้เปรียบได้ในทุกๆ มิติ ไม่ว่าจะเป็นด้านของลูกค้า ด้านการจัดการ ด้านการประเมินค่าการบริหารจัดการภายใน ซึ่งเมื่อทำการสัมภาษณ์ ผู้บริหาร นักวิชาการ และนักลงทุน มีแนวคิดเกี่ยวกับการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ดังนี้

4.1.3.1 รูปแบบการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ

“ ความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลนั้น ส่วนใหญ่มาจากความสามารถของนักเตะที่ฝีเท้าดี มีทักษะ และเรียนรู้วิธีการปรับตัวเข้ากับวัฒนธรรมองค์กรของทีม บางครั้งเราพบว่านักเตะเก่ง และเทคนิคการเล่นดีมาก แต่ไม่สามารถปรับตัวเข้ากับผู้เล่นคนอื่นๆ ภายในทีมได้ก็เท่ากับว่านักเตะไม่สามารถเล่นเข้ากับเพื่อนร่วมทีมได้ จึงไม่สามารถแสดงศักยภาพได้ตามที่สโมสรคาดหวัง สโมสรเองก็ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนหรือกลยุทธ์ที่วางไว้ ” (ความเห็น คุณมาริโอ้ กรรมการผู้จัดการ สโมสรฟุตบอล A)

“เราพยายามสร้างภาพลักษณ์ของทีมสโมสร ให้เป็นแบรนด์ของจังหวัด สร้างการมีส่วนร่วมกับประชาชนในจังหวัด การอำนวยความสะดวกด้านสาธารณูปโภค ที่จอดรถและบริการอื่นๆ รวมถึงการกระตุ้นความสนใจของแฟนคลับ ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบการเล่นที่สนุกสนาน บรรยากาศ กองเชียร์ และพยายามดึงการแข่งขันกีฬาประเภทอื่นๆ เข้ามา เช่น สนามแข่งรถ การวิ่งตลอดจนสร้างศูนย์การค้าภายในสนามกีฬาที่ตั้งเอาอัตลักษณ์ของจังหวัดเข้ามา ทำให้ผู้เข้าชมได้สนุกสนานเพลิดเพลิน ในการเข้าร่วมชมการแข่งขัน ซึ่งเราคิดว่าตรงนี้เป็นความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลของเรา” (ความเห็น คุณวัชรระ Event Manager สโมสรฟุตบอล C)

“สโมสรเรามีเครือข่ายในการดึงนักเตะซูเปอร์สตาร์มาเล่นในทีม มีการร่วมมือกับเครือข่ายสโมสรในยุโรปเพื่อถ่ายทอดองค์ความรู้และมีการแนะนำตัวผู้เล่นโคเวตาต่างชาติใหม่ เราใช้ช่วงปิดฤดูกาลวางแผนร่วมกับทีมงาน ในการค้นหาผู้เล่นที่มาเป็นยุคใหม่ของสโมสร ซึ่งต่างชาติมักชื่นชมความมุ่งมั่นของสโมสรเรา เรามองว่าเครือข่ายนี้เป็นความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรเรา” (ความเห็น คุณมาริไฉ่ กรรมการผู้จัดการ สโมสรฟุตบอล A)

“ความได้เปรียบทางการแข่งขันของเราคือ เราสามารถบริหารจัดการนักเตะได้ด้วยต้นทุนที่ไม่จำเป็นต้องสูงมาก เพราะเรานโยบายของเราคือเราสร้างทีมเยาวชนขึ้นเอง จากโรงเรียนประจำจังหวัด บั้นนักเตะเยาวชนตั้งแต่อายุ 9 ขวบ ไม่มีนโยบายซื้อนักเตะเข้ามาในสโมสร จึงทำให้ต้นทุนการซื้อนักเตะไม่มี แต่จะมีการจ่ายค่าใช้จายในการดูแลทีมเยาวชนมากกว่า ซึ่งข้อดีของการสร้างทีมเยาวชนคือ เราสามารถปั้นเด็กได้ตามคุณสมบัติที่เราต้องการ นักเตะส่วนใหญ่จะมีความรัก ความภักดีกับสโมสร ซึ่งเราถือว่าตรงนี้เป็นจุดที่ทำให้เราเกิดความได้เปรียบจากคู่แข่ง” (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานให้ผู้บริหารทราบทั้งในรูปแบบที่เป็นตัวเงิน และไม่เป็นตัวเงินเป็นสิ่งที่เราต้องการ เพื่อใช้ในการวางแผน และตัดสินใจเพื่อกำหนดกลยุทธ์ต่างๆ ในการดำเนินงานทั้งระยะสั้นและระยะยาว เพราะธุรกิจของเรามีคนเป็นเสมือนสินค้านั่นเอง เราจึงจำเป็นต้องให้ฝ่ายบัญชีเปิดเผยเพื่อใช้ประโยชน์ด้านการบริหารจัดการ” (ความเห็น คุณรัตนชัย ผู้อำนวยการสโมสรฟุตบอล B)

“นักลงทุนมักจะดูสัดส่วนของสินทรัพย์ต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งแน่นอนว่าหากการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีการประกาศใช้แล้ว นักฟุตบอล โค้ช ตลอดจนทีมบริหารถูกประเมิน

และแสดงเป็นสินทรัพย์ จะช่วยทำให้นักลงทุนมีข้อมูลประกอบการลงทุนที่ดีขึ้น สามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งหากธุรกิจการแข่งขันฟุตบอลเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์ นับว่าเป็นสิ่งที่สามารถสร้างความได้เปรียบในการดำเนินธุรกิจได้” (ความเห็น คุณกานต์ชนก นักวางณิชธนกร (Investment Banker)

“ในมุมมองของผู้มีส่วนได้เสีย เช่น เจ้าหนี้ คาดว่าจะสามารถใช้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ได้มาก เนื่องจากเมื่อพนักงานถูกตีมูลค่าและแสดงไว้เป็นสินทรัพย์ จะสามารถคาดการณ์ความสามารถในการบริหารงาน ที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่กิจการได้” (ความเห็น อาจารย์ชนนี หัวหน้าภาควิชาบัญชี)

“กรณีที่มีมาตรฐานการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เกิดขึ้น และมีการแยกแยะแสดงโดยมูลค่าของนักเตะ โค้ช ทีมบริหาร ออกเป็นรายบุคคล หรือหน่วยงาน อาจเกิดการเปรียบเทียบกันแต่ในแต่ละส่วนงาน การเปรียบเทียบกันอาจทำให้เกิดแรงกระตุ้นในการพัฒนาตนเองและทีมงานในแง่ของกระบวนการภายในจะมีข้อมูลเพื่อใช้ในการวางแผน และการตัดสินใจในการบริหารงานได้แม่นยำขึ้น” (ความเห็น คุณศรีชล ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและการสอบบัญชี)

“หากมีการเปิดเผยมูลค่ารายบุคคลของนักเตะ อาจสร้างความกดดันในกับนักเตะทันทีที่กรณีที่นักเตะทำผลงานได้ไม่ดีนัก แต่มูลค่าตัวค่อนข้างสูง ในทางกลับกันก็อาจเป็นแรงเสริมให้กับนักเตะที่มีฝีมือดีแต่มูลค่ายังต่ำให้เร่งพัฒนาตนเองเพื่อให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้น แต่ทั้งนี้ต้องปราศจากปัญหาเรื่องของการวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ” (ความเห็น คุณรุ่งรัตน์ ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน สโมสรฟุตบอล B)

“การเปิดเผยมูลค่าควรเปิดเผยมูลค่าแยกกันเป็นรายบุคคลของทั้งนักเตะ โค้ช เนื่องจากขณะที่เราทำสัญญาเราทำสัญญาซื้อตัว หรือสัญญาให้อยู่ในทีมแบบแยกรายบุคคล แต่ทั้งนี้ก็ควรมีการประเมินมูลค่ารวมของทีมด้วย เช่น ทีม นักเตะ ทีมโค้ช ทีมบริหาร เนื่องจากในการแข่งขัน และในการปั้นนักเตะนั้นทำเป็นทีม ข้อมูลเหล่านี้จะช่วยในการตัดสินใจและประเมินมูลค่าได้ง่าย” (ความเห็น คุณมาริไฉ่ กรรมการผู้จัดการ สโมสรฟุตบอล A)

#### ด้านมุมมองของแฟนคลับ

1. เหตุผลที่ติดตามทีมและค่าใช้จ่ายที่เสียไปสำหรับทีมที่ตนเองเป็นแฟน

คลับติดตามผลงานของสโมสรซึ่งตนเองเป็นแฟนคลับอยู่ไม่น้อยกว่า 5 ปีขึ้นไป โดยส่วนใหญ่จะชื่นชอบเพราะมีแนวทางในการบริหารจัดการที่ดี มีความเป็นมืออาชีพ พัฒนาทีมต่อเนื่องซึ่งมาจากวิสัยทัศน์ของผู้บริหาร และแฟนคลับจะเสียค่าใช้จ่ายให้สโมสรที่เป็นแฟนคลับเฉลี่ยปีละประมาณ 3,000 บาท เป็นค่าตัวเข้าชมการแข่งขัน ค่าเสื้อทีม ค่าของที่ระลึก ค่าเดินทาง เป็นต้น

“ชื่นชอบทีมฟุตบอลสโมสรนี้เนื่องจากเป็นทีมที่มีการบริหารจัดการดี ระดับแนวหน้าของประเทศไทย เป็นทีมที่มีแนวทางการบริหารฟุตบอลอาชีพระดับสากลมาพัฒนาในประเทศไทย และเป็นทีมที่มีความสามารถในการลงทุนและพัฒนาทีมอย่างต่อเนื่อง เหตุอาจเนื่องมาจากวิสัยทัศน์ของผู้บริหารทีม จึงเป็นเหตุผลให้แฟนบอลตัดสินใจเพราะเชียร์แล้วจะได้ไม่ผิดหวัง” (ความเห็น คุณชยันต์ แฟนคลับ)

“เป็นแฟนคลับของสโมสรฟุตบอล A ระยะเวลา 5 ปี เพราะชอบแนวทางการทำทีมฟุตบอลของสโมสรแห่งนี้ มีอคติเดิม มีช่องทางการสื่อสารที่ดีเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย มีนักเตะชั้นนำ” (คุณสิทธิ แฟนคลับ)

“สโมสรฟุตบอล A เป็นแฟนคลับมาเป็นระยะเวลา 10 ปี ชื่นชอบเพราะว่ามีนักเตะหลายคนที่มีฝีเท้าดี มีทัศนคติที่ดีในอาชีพ มีความมุ่งมั่นที่จะก้าวขึ้นระดับสูงในช่วงเริ่มแรกของการเล่นฟุตบอลอาชีพ ค่าใช้จ่ายในการเข้าไปเชียร์ฟุตบอลในแต่ละนัดในกรณีที่เป็นทีมเหย้า ตกประมาณ 1,200 – 1,500 บาท ต่อนัด รวมค่าของที่ระลึก ค่าเดินทาง นอกเหนือไปจากเสื้อเชียร์ที่อาจจะซื้อล่วงหน้ามาแล้ว หรือในกรณีที่มีการออกเสื้อแข่งในต้นฤดูกาลก็ไปซื้อในวันแข่งที่สนามทีเดียว ในกรณีของนัดเยือนก็อาจจะรวมเพื่อนสมาชิกที่ชื่นชอบทีมเดียวกัน เหมารถตู้ไป หรือรวมกันไปคันเดียว อาจจะไปเช่า เย็นกลับหลังฟุตบอลจบ หรืออาจจะไปพักค้างแรมในกรณีที่มีคู่แข่งนั้นอยู่ไกล ค่าใช้จ่ายก็จะตกประมาณ 3,000-4,000 บาทต่อการเชียร์ใน 1 นัด” (ความเห็น คุณภรณ์ แฟนคลับ)

2. ด้านการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ของแฟนคลับ การใช้ข้อมูลส่วนใหญ่จะเป็นการพิจารณาตัวนักเตะเป็นสำคัญ โดยพิจารณาจากประวัติ ความมีชื่อเสียง สถิติและฟอร์มการเล่น จึงเกิดเป็นความคาดหวังที่แฟนคลับมีต่อนักเตะและทีมสโมสร ซึ่งหากมีการเปิดเผยถึงค่าตัวในการซื้อนักเตะเข้ามา หรือแสดงให้เห็นถึงมูลค่าในการลงทุนสร้างทีม ในฐานะของแฟน

คลับก็อาจคาดเดาผลการแข่งขันในฤดูกาลนั้น ซึ่งอาจเป็นแนวคิดต่อยอดในการเดิมพัน โดยมีการหาข้อมูลจากนักฟุตบอลจาก Facebook และเว็บไซต์ของสโมสร และมีเพจที่ทางแฟนบอลสร้างขึ้นมาเองเพื่อแชร์ข่าวสารให้สมาชิกทุกท่านทราบตลอดจน YouTube Google Line และข่าวกีฬาต่าง ๆ

“ติดตามข้อมูลข่าวสารทางเว็บไซต์ที่เป็นทางการของสโมสร และมีเพจที่ทางแฟนบอลสร้างขึ้นมาเองเพื่อแชร์ข่าวสารให้สมาชิกทุกท่านทราบเกี่ยวกับวันเตะ ตารางข้อมกิจกรรมของสโมสร กิจกรรมของนักเตะของแต่ละวัน ข่าวสารส่วนตัวของนักเตะ นอกเหนือไปจากการตามข่าวสารทางสื่อสิ่งพิมพ์” (ความเห็น คุณธรรณฤทธิ์ แฟนคลับ)

“ใช้ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ ได้แก่ นักฟุตบอลและโค้ช โดยพิจารณาว่าสโมสรได้รับการยอมรับระดับประเทศ มีนักเตะทีมชาติไทย และนักเตะต่างชาติที่ฝีเท้าดีหลายคน ที่ประสบความสำเร็จมาร่วมทีมหรือไม่” (ความเห็น คุณสิทธิธิ แฟนคลับ)

“การตัดสินใจต่อความรู้สึกในการเชียร์ทีมอาจมีไม่มากนัก เนื่องจากการเห็นมูลค่าของนักเตะ และจำนวนเงินที่ใช้ไปเพื่อการซื้อขายและบริหารนักเตะนั้น อาจช่วยส่งเสริมความคาดหวังในความสำเร็จของผลการแข่งขันของทีมในฤดูกาลนั้นๆ หรือในช่วงเวลาตลอดฤดูกาลที่นักเตะค้าแข้งอยู่กับทีมได้ไม่มากนักน้อย นอกจากนักเตะแล้วยังหมายถึง ผู้จัดการทีม โค้ชและบุคลากรอื่น ที่ส่งผลต่อการแข่งขันด้วย” (ความเห็น คุณชยันต์ แฟนคลับ)

“กรณีที่สโมสรได้นักเตะที่โด่งดังมีราคาตัวแพงอาจส่งผลต่อความรู้สึกทำให้อยากได้เสื้อผ้า หรือของที่ระลึกในนามของนักเตะรายนั้นๆ ส่วนใหญ่เป็นคุณค่าทางใจ ทำให้อยากมีส่วนร่วมในการเชียร์ทีมต่อไป” (ความเห็น คุณสิทธิธิ ,แฟนคลับ)

“เมื่อเห็นแนวโน้มในการลงทุนเกี่ยวกับบุคคลในตำแหน่งหน้าที่ต่างๆ ในทีม ในฐานะแฟนฯ ก็อาจจะคาดเดาผลการแข่งขันในฤดูกาลได้ตามจินตนาการ ซึ่งอาจจะใช้เป็นแนวคิดเพื่อต่อยอดในการเดิมพันซึ่งเป็นอีกหนึ่งกิจกรรมที่คนส่วนใหญ่มีความนิยม” (ความเห็น คุณชยันต์ แฟนคลับ)

3. ทรัพยากรมนุษย์มีผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลแฟนคลับเห็นว่า ทรัพยากรมนุษย์ทุกตำแหน่งมีผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันเนื่องจากในทีมสโมสรต้องทำงานให้สอดคล้องประสานกันทุกๆ ฝ่าย แต่นักฟุตบอลหรือนักเตะจะเป็นปัจจัยหลักที่มี



ความสำคัญในการสร้างให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน เนื่องจากเป็นผู้เล่นในเกม และเป็น การสร้างสีสันหรือความพึงพอใจจากการแข่งขันของแฟนคลับ

“ มีผลต่อศักยภาพของทีมอย่างแน่นอน ซึ่งการสร้างทีมฟุตบอลให้ประสบความสำเร็จนั้น องค์ประกอบประการแรกคือผู้บริหารต้องมีวิสัยทัศน์ในเรื่องของการสร้างทีมให้ประสบความสำเร็จทั้งในการแข่งขันและมีแฟนบอลเข้ามาเชียร์นั้น นอกเหนือไปจากการปั้นเด็กดาวรุ่งให้ขึ้นมาเล่นในทีมชุดใหญ่แล้ว การนำ Superstar เข้ามาสร้างสีสันและนำชัยชนะมาร่วมทีมก็เป็นการส่งเสริมให้คนเข้ามาเชียร์ เข้ามาชมฟุตบอลมากขึ้น ซึ่งวิสัยทัศน์ของผู้บริหารจะสื่อไปยังพนักงานของสโมสรทุกภาคส่วน และมีผลต่อการจัดองค์ประกอบขององค์กรเป็นอย่างมากในการขับเคลื่อนนโยบายของผู้บริหารไปในทิศทางเดียวกัน” (ความเห็น คุณธนฤทธิ์ แฟนคลับ)

“ความเห็นส่วนตัวมองว่าทรัพยากรบุคคล ทุกตำแหน่งในทีมมีความสำคัญสอดคล้องกัน ซึ่งจะส่งผลต่อความสำเร็จของธุรกิจทางด้านภาพลักษณ์ของทีม ทางด้านแนวคิดความร่วมมือร่วมใจที่จะสื่อสารไปยังแฟนบอล ทางด้านผลการแข่งขัน และความสามารถในการแข่งขันทางด้านธุรกิจในเรื่องที่เกี่ยวข้องด้วย (เพราะว่าความเชื่อ และความรู้สึก เป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งที่จะเลือกเชียร์ทีม เลือกที่จะจ่ายเงินซื้อของ และอื่นๆ” (ความเห็น คุณชยันต์ แฟนคลับ)

“ทรัพยากรมนุษย์มีผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน เพราะนักเตะที่ได้การยอมรับจะมีผู้ติดตามหรือแฟนคลับจำนวนมาก บางสโมสรยอมเสียเงินซื้อนักเตะแพงๆ ที่มีชื่อเสียงแต่จำนวนมาก แต่สามารถขายเสียได้กำไรมากกว่าจำนวนเงินที่ซื้อเข้ามาอีกครั้ง ทั้งโฆษณา ก็ทำให้สโมสรมีรายได้และชื่อเสียงอีกด้วยครับ” (ความเห็น คุณเอกสิทธิ์ แฟนคลับ)

4. การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอล และงบการเงิน แฟนคลับส่วนใหญ่เห็นด้วยในการเปิดเผยมูลค่าของนักเตะแต่ละคนเป็นรายคน เพื่อให้สามารถประเมินและตรวจสอบการ แสดงข้อมูลของสโมสรได้ว่าแสดงมูลค่าของสโมสรว่าสูงไปหรือต่ำไปกว่าสภาพจริงของนักเตะหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อการคาดการณ์ในสถานการณ์ต่างๆ ของเกม และของทีมในอนาคต แต่ทั้งนี้แฟนคลับส่วนใหญ่ไม่เคยดู และไม่ให้ความสนใจกับงบการเงิน การดูมูลค่าของนักเตะส่วนใหญ่คือดูจากข่าว

“ควรจะเป็นสิ่งที่สโมสรฟุตบอลในประเทศไทยต้องดำเนินรอยตามอย่าง สโมสรฟุตบอลทางยุโรป ที่มีการตีราคามูลค่านักฟุตบอลแต่ละคน เพื่อความสะดวกในการซื้อขาย

แลกเปลี่ยนผู้เล่น ระหว่างสโมสร เพื่อที่จะสามารถหล่อเลี้ยงให้สโมสรฟุตบอลที่เป็นธุรกิจอีกรูปแบบหนึ่งสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้” (ความเห็น คุณรณฤทธิ์ แพนคลับ)

“การแสดงผลค่านักเตะเป็นรายคนเป็นสิ่งที่ต้องการเห็น เพื่อการเปรียบเทียบ และการประเมินมูลค่าของนักเตะ ซึ่งจะเชื่อมโยงกับความคาดหวังของแฟนคลับ และในอีกแง่มุมหนึ่งคือการตรวจสอบการแสดงผลค่าของสโมสรว่าสูงไปหรือต่ำไปกว่าสภาพจริงของนักเตะหรือไม่” “ในฐานะแฟนบอล ไม่อาจตอบได้ว่าจะมีผลอย่างไรกับการบริหารทีม เนื่องจากผู้ตอบไม่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะวิธีการประเมิน วัตถุมูลค่าของนักฟุตบอล และโค้ชเป็นรายคนออกมาเป็นตัวเลข แต่อาจส่งผลต่อความรู้สึกถึงสถานะความมั่นคง มั่งคั่ง และความแข็งแกร่งในการพัฒนาทีม ซึ่งจะเป็นปัจจัยในการตัดสินใจติดตามเชียร์และสนับสนุนทีมต่อไป” (ความเห็น คุณชยันต์ แพนคลับ)

“เป็นเรื่องปกติรับของการทำธุรกิจ นักเตะที่เก่งก็สมควรมีค่าตัวที่แพงได้ครับ ซึ่งในทางธุรกิจฟุตบอลต่างประเทศก็เป็นเช่นนั้นครับ แต่ผมไม่เคยดูงบการเงินของสโมสรเพราะถือว่าไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงครับ ไม่เคยดูงบการเงินของทีมสโมสร แต่จะมีกฎการใช้เงิน FIFA ในการซื้อขายนักเตะ เพื่อควบคุมสโมสรที่มีอำนาจเงินที่สามารถซื้อขายนักเตะแบบเกินกฎระเบียบของสมาพันธ์ฟุตบอลครับ” (ความเห็น คุณสิทธิธิ์ แพนคลับ)

“ไม่เคยดูงบการเงินของสโมสร เคยแต่เพียงฟังสถานะทางการเงินคร่าว ๆ จากสื่อ ที่ได้รวบรวมและนำเสนอข่าวเท่านั้น เนื่องจากการเข้าถึงข้อมูลโดยทั่วไปนั้น ยังไม่มีความสะดวกมากนัก และในฐานะแฟนบอลที่ชอบดูการแข่งขันจึงไม่ได้ให้ความสนใจกับประเด็นนี้มากนัก” (ความเห็น คุณชยันต์ แพนคลับ)

“ยังไม่เคยติดตามงบการเงินของสโมสรมาก่อนเลย แต่ถ้าจะให้ดูก็จะเข้าไปดูในส่วนของรายได้จากการบริหารเป็นอันดับแรก ว่ามีรายได้เข้ามาอย่างน้อยแค่ไหน แต่อาจจะไม่ได้พิสูจน์ว่าสโมสรมีกำไรอย่างน้อยแค่ไหนในแต่ละปี ทั้งนี้เพราะว่า operation profit นั้นอาจจะรวมค่าเสื่อมเข้าไปด้วย ดังนั้นควรจะดู cash flow มากกว่า ซึ่งอาจจะเป็นตัวกำหนดว่า ทิศทางสโมสรในฤดูกาลถัดไปจะเป็นอย่างไร มีการนำผู้เล่นใหม่ๆ เข้ามากระตุ้นนักฟุตบอลคนเดิมที่อาจจะหมดแรงจูงใจหรือหมดไฟเพราะไม่มีแรงกดดันในการแข่งขันจากผู้เล่นในตำแหน่งเดียว ซึ่งกรณีแบบนี้จะ

เป็นการกำหนดทิศทางของสโมสรว่า จะสามารถประสบความสำเร็จในการแข่งขันได้มากหรือน้อย” (ความเห็น คุณรณฤทธิ์ แฟนคลับ)

แฟนคลับส่วนใหญ่คิดว่าขนาดของสโมสร สภาพแวดล้อมการแข่งขัน แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสีย และประสบการณ์ด้านบัญชีของพนักงานบัญชี จะมีผลต่อสโมสรในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลและโค้ชโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure)

“มีผลอย่างแน่นอน ทั้งนี้เพราะขนาดของสโมสรจะเป็นตัวบ่งบอกถึงคุณภาพของทีมว่าจะประสบกับความสำเร็จในการแข่งขันมากน้อยแค่ไหน ถ้าทีมมีขนาดเล็กคุณภาพการทดแทนระหว่างผู้เล่นตัวจริงกับสำรองย่อมมีน้อย ในขณะที่จำนวนการแข่งขันทั้งฤดูกาลมียาวนาน และมีการแข่งขันหลายถ้วย ทีมขนาดเล็กย่อมประสบกับความสำเร็จได้ยาก ส่งผลต่อการสร้างรายได้เข้ามาสู่ทีมทั้งที่มาจากแฟนบอล ในเรื่องยอดขายตั๋ว เสื้อเชียร์ สินค้าที่ระลึก และรายได้ที่มาจากผู้อุปถัมภ์ย่อมน้อยไปด้วย เพราะว่าทีมที่ไร้แชมป์หลายๆปี ย่อมไม่ค่อยจะมี Sponsor เข้ามาสนับสนุน และรายได้สโมสรฟุตบอลที่น้อย ย่อมทำให้ผู้บริหารต้องนำเงินส่วนตัวเข้ามาสนับสนุนโอกาสที่จะมีความโปร่งใสในเรื่องของงานด้านการเงินทั้งที่มาของมูลค่านักเตะรายได้อาจจะไม่ชัดเจนมากนัก ทีมเล็กบางทีมอาจจะปั้นนักเตะดาวรุ่งขายให้สโมสรใหญ่ ๆ แต่ไม่เปิดเผยที่มาของมูลค่าที่แท้จริงของนักฟุตบอลก็อาจจะเป็นไปได้” (ความเห็น คุณรณฤทธิ์ แฟนคลับ)

“ส่วนตัวมองว่าน่าจะมีผล เนื่องจากรายได้ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลนั้น มาจากหลายด้านทั้งด้านรางวัลที่ได้รับจากผลการแข่งขัน รายได้จากกาจำหน่ายของต่างๆ เกี่ยวกับสโมสร รายได้จากการซื้อขายนักเตะ รายได้จากการให้บริการสถานที่ และรายได้ธุรกิจต่างๆ ในเครือสโมสร ปัจจัยหลักที่ก่อให้เกิดรายได้นั้น อาจจะมาจากผู้สนับสนุนทางธุรกิจ(สปอนเซอร์) และแฟนบอล ดังนั้นภาพลักษณ์ที่ดีและยิ่งใหญ่ ความน่าเชื่อถือ จึงเป็นปัจจัยที่จะบ่งชี้ถึงความสามารถในการบริหารจัดการ ของผู้บริหาร ผู้จัดการทีม โค้ช และความสามารถของนักเตะ ที่จะนำทีมไปสู่ความสำเร็จดังนั้นจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง ซึ่งปัจจัยทางด้านขนาดของสโมสร สภาพแวดล้อมการแข่งขัน แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสีย และประสบการณ์ด้านบัญชีของพนักงานบัญชี ล้วนเป็นปัจจัยที่อาจสะท้อนสู่ปัจจัยอื่นๆในการนำไปสู่ความสำเร็จและผลประโยชน์ทั้งสิ้น” (ความเห็น คุณชยันต์ แฟนคลับ)

จากการวิเคราะห์ผู้ให้ข้อมูลจากผู้บริหารของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ ตลอดจนนักลงทุน นักวิชาการ และแฟนคลับ พบข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับด้านการบัญชีบริหารทรัพยากรมนุษย์ ได้แก่ สภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และการสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยแสดงในตาราง 4.2

**ตาราง 4.2** สรุปผลการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| หัวข้อ  | ข้อมูลสำคัญจากการสัมภาษณ์เชิงลึก                                      |
|---|---|
| สภาพการณ์ปัจจุบัน   | บันทึกทรัพยากรมนุษย์ คือ นักฟุตบอล เป็นสินทรัพย์/ ค่าใช้จ่าย          |
|   | เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน |
|   | เปิดเผยข้อมูลนักเตะผ่านเว็บไซต์ของบริษัท และเฟชบุ๊กของสโมสร           |
| ความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์                         | มีประโยชน์ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์                                 |
|   | มีประโยชน์ด้านการตัดสินใจ   |
|   | มีประโยชน์ด้านการประเมินค่า   |
| แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์                              | ยินดีเปิดเผยหากมาตรฐานการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประกาศใช้                 |
|   | มีความกังวลเรื่องของการวัดมูลค่า                                      |
|   | เพิ่มภาวะกระตุ้นและภาวะกดดันบุคลากร                                   |
|   | เพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูล                        |
| ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์                        | มีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น                                |
|   | ขนาดของธุรกิจ   |
|   | สภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรง  |
|   | แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสีย   |
| การสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ | ประสบการณ์บัญชีของนักบัญชี  |
|   | กลยุทธ์ด้านการสร้างความแตกต่าง  |
|   | กลยุทธ์ด้านการเป็นผู้นำต้นทุน   |
| การสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ | กลยุทธ์ด้านการตอบสนองความต้องการของลูกค้า                             |

จากตาราง 4.2 การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพ จะบันทึกทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) เป็นสินทรัพย์จากมูลค่าของสิทธิตามสัญญาและมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องเกี่ยวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เปิดเผยข้อมูลนักเตะผ่านทางหน้าเว็บไซต์ของบริษัท เพื่อแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์ และคุณสมบัติเฉพาะทาง

ด้านความสำคัญของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ หากมีการนำการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เข้ามาใช้ในธุรกิจ จะสามารถเพิ่มคุณค่าทั้งด้านการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ การตัดสินใจ และด้านการประเมินค่าของผู้มีส่วนได้เสีย

แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ประเด็นที่ธุรกิจมีความคิดเห็นได้แก่ ความยินดีเปิดเผยหากมาตรฐานการบัญชีประกาศใช้ แต่ยังคงมีความกังวลเรื่องของการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ทั้งนี้หากมีการเปิดเผยมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์จริง ๆ อาจเพิ่มทั้งภาวะกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาตนเองเนื่องจากมีการวัดมูลค่าและเกรงว่ามูลค่าของตนเองจะลดลง ซึ่งอีกนัยหนึ่งจะเกิดเป็นภาวะกดดันบุคลากรให้แสดงศักยภาพในการทำงาน ศักยภาพในการเล่นฟุตบอลให้สูงขึ้น และสำหรับข้อดีที่สามารถสังเกตได้ชัดเจนคือเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในแต่ละบริษัท มีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยที่ธุรกิจฟุตบอลมองว่ามีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มมากขึ้นเพราะต้องการแสดงมูลค่าและศักยภาพของนักเตะ

ด้านปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจมองว่าขนาดของธุรกิจ แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสีย ประสบการณ์บัญชีของนักบัญชี เป็นสิ่งที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ส่วนปัจจัยสภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรงนั้นด้านธุรกิจฟุตบอลมองว่าเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยด้วย

สำหรับในด้านการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ จากความได้เปรียบด้านการเงิน ความได้เปรียบด้านการดำเนินงานภายใน และความได้เปรียบด้านการเรียนรู้และการพัฒนานั้นสโมสรฟุตบอลเห็นว่าจะมีความสอดคล้องกัน ยกเว้นความได้เปรียบด้านมุมมองลูกค้าที่ธุรกิจคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชี

เกี่ยวกับนักฟุตบอลในงบการเงินไม่ได้ช่วยเรื่องของมุมมองของลูกค้ำมากนักเนื่องจากแฟนฟุตบอลจะประเมินนักเตะและรูปแบบการเล่นผ่านเกมในแต่ละรอบการแข่งขัน

## 4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาวิธีปฏิบัติและการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลในประเทศไทย

4.2.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาวิธีปฏิบัติของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพจากข้อมูลงบของสโมสรฟุตบอลไทยอาชีพไทยพรีเมียร์ลีกจำนวน 16 สโมสร จากงบการเงินปี พ.ศ.2558 - พ.ศ.2562

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลแยกตามสโมสร ดังนี้

### 1. สโมสร A

จากงบการเงิน พบว่าสโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงินหมวดบัญชีสินทรัพย์ ประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เปิดเผยรายละเอียดกระทบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ใช้ชื่อบัญชีว่า “ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช” เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญของนักฟุตบอลอาชีพ หัวข้อค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ชว่า ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช ตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนด้วยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาและตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุตามสัญญา

### 2. สโมสร B

จากงบการเงิน ไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เมื่อวิเคราะห์งบแสดงฐานะการเงิน พบว่าสโมสรไม่ได้แสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดบัญชีสินทรัพย์ เนื่องจากในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ไม่มีรายการบัญชีใดที่มีความเกี่ยวข้องกับนักฟุตบอลอาชีพ เพราะสโมสรฟุตบอลจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

### 3. สโมสร C

จากงบการเงินพบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงิน หมวดบัญชีสินทรัพย์ ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น ภายใต้ชื่อบัญชี “ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา” โดยค่าสิทธิในตัวนักกีฬาแสดงมูลค่าตามราคาทุน (ราคาทุนนี้รวมถึงค่านายหน้า ค่าใช้จ่ายในการจัดหานักกีฬาและคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันสำหรับเงินที่มีกำหนดชำระเกินกว่าหนึ่งปี) หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า(ถ้ามี) บริษัทฯ ตัดจำหน่ายค่าสิทธิในตัวนักกีฬาด้วยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดสัญญา และจะประเมินการด้อยค่าของค่าสิทธิในตัวนักกีฬาดังกล่าวเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ค่าตัดจำหน่ายรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของกำไรหรือขาดทุน กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายค่าสิทธิในตัวนักกีฬาจะรับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุน เมื่อบริษัทตัดรายการออกจากบัญชี ทั้งนี้มีการเปิดเผยรายละเอียดการกระทบยอดคงเหลือค่าสิทธิในตัวนักกีฬาอย่างชัดเจนให้หมายเหตุประกอบงบการเงิน

### 4. สโมสร D

จากงบการเงิน พบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงิน หมวดบัญชีสินทรัพย์ ประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เปิดเผยรายละเอียดการกระทบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้ชื่อบัญชีว่า ค่าโอนย้ายนักกีฬาและเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่า ค่าโอนย้ายนักกีฬาเป็นต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อการได้สิทธิในตัวนักกีฬาตามราคาทุนหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสม ค่าโอนย้ายนักกีฬาและภาระผูกพันจะถูกบันทึกเป็นสินทรัพย์และหนี้สินภายใต้สัญญาเมื่อระยะเวลาของสัญญาเริ่มต้น โดยทราบมูลค่าที่แน่นอนของค่าโอนย้ายและนักกีฬาเซ็นสัญญาพร้อมที่ค่าตัดจำหน่ายค่าโอนย้ายนักกีฬานั้นเป็นต้นทุนในการดำเนินงาน

### 5. สโมสร E

จากงบการเงินพบว่า สโมสรแสดงรายนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงิน หมวดบัญชีสินทรัพย์ ประเภทลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น โดยใช้ชื่อบัญชีว่า ค่าตอบแทนนักเตะรอดักต์บัญชี และค่าซื้อตัวนักเตะรอดักต์บัญชี เปิดเผยรายละเอียดการกระทบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้ชื่อว่า ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น และมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีว่า ค่าตอบแทน

และค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี บันทึกลงเป็นสินทรัพย์ด้วยราคาทุน และตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาในสัญญาหรือเมื่อมีการขายตัวนักเตะ ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชีจะทยอยตัดบัญชีไปยังต้นทุนขายหรือต้นทุนในการให้บริการ และเมื่อมีการขายตัวนักเตะแล้วมีส่วนเกินจากราคาทุนที่ตัดบัญชีแล้วจะบันทึกเป็นรายได้ค่าตัวนักกีฬาแสดงในหมวดรายได้ เป็นรายได้ค่าตัวนักกีฬา

#### 6. สโมสร F

จากงบการเงิน พบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงินในหมวดบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เป็นประเภทรายการเงินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ชื่อบัญชี สิทธิในนักฟุตบอล ซึ่งมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการทำสัญญากับนักฟุตบอลเพื่อให้ออกเล่นในนามของทีมสโมสรสิงห์ เชียงราย ยูไนเต็ด แสดงด้วยราคาทุน หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสม ซึ่งคำนวณตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา ทั้งนี้มีการเปิดเผยการกระทบบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเมื่อสิทธิในนักฟุตบอลทยอยตัดจำหน่ายนั้น จะปรากฏในชื่อบัญชี ค่าสิทธิตัดจ่าย แสดงเป็นต้นทุนการให้บริการปรากฏในงบกำไรขาดทุน

#### 7. สโมสร G

จากงบการเงิน พบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงิน โดยจัดให้อยู่ในหมวดของสินทรัพย์ ประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เปิดเผยรายละเอียดการกระทบบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ชื่อบัญชี ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา และเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพว่า ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาฟุตบอลและโค้ช ตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาและตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุสัญญา

#### 8. สโมสร H

จากงบการเงิน พบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบแสดงฐานะการเงิน โดยจัดเป็นสินทรัพย์ อยู่ในหมวดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เปิดเผยรายละเอียดการกระทบบยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ชื่อบัญชี มูลค่าสัญญานักฟุตบอล และเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพว่า มูลค่าสัญญานักฟุตบอลที่



บริษัทที่เข้ามาและมีระยะเวลาจำกัดแสดงในราคาหุ้นสิทธิจากค่าตัดจำหน่ายสะสมและขาดทุนจากการลดมูลค่า ค่าตัดจำหน่ายคำนวณโดยนำราคาหุ้นของสิทธิ์หรือจำนวนอื่นที่ใช้แทนราคาหุ้นหักด้วยมูลค่าคงเหลือ ค่าตัดจำหน่ายรับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยวิธีเส้นตรงซึ่งโดยส่วนใหญ่จะสะท้อนรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสิทธิ์นั้นตามเกณฑ์ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตน โดยเริ่มตัดจำหน่ายสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนเมื่อสิทธิ์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของมูลค่าสัญญาักฟุตบอลเป็นไปตามที่ระบุในสัญญา วิธีการคิดค่าตัดจำหน่าย ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ของสิทธิ์ และมูลค่าคงเหลือจะถูกทบทวนทุกสิ้นรอบปีบัญชี ขาดทุนจากการลดมูลค่า ยอดสิทธิ์ตามบัญชีของบริษัทได้รับการทบทวน ณ ทุกวันที่รายงานว่ามีข้อบ่งชี้เรื่องการลดลงของมูลค่าอย่างถาวรหรือไม่ ในกรณีที่ข้อบ่งชี้จะทำการประมาณมูลค่าสิทธิ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน ขาดทุนจากการลดมูลค่ารับรู้เมื่อมูลค่าตามบัญชีของสิทธิ์สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน ขาดทุนจากการลดมูลค่าบันทึกในงบกำไรขาดทุน (ในงบการเงินยังไม่ปรากฏการบันทึกขาดทุนจากการลดมูลค่า)

## 9. สโมสร

จากงบการเงิน ไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มีเพียงการเปิดเผยเรื่องของสัญญาจ้างงานว่า รายจ่ายภายใต้สัญญาจ้างงานบันทึกในงบกำไรขาดทุนโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาจ้างงาน ประโยชน์ที่ได้รับตามสัญญาจ้างงานจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าจ้างทั้งสิ้น ตามสัญญา ค่าจ้างที่เกิดขึ้นจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนในรอบบัญชีที่มีรายการดังกล่าว ทั้งนี้สัญญาจ้างงานดังกล่าวก็ไม่ได้ระบุว่าเป็นสัญญาจ้างนักฟุตบอลจึงทำให้ไม่สามารถทราบว่าสโมสรนั้นได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีใด แต่เมื่อพิจารณาจากงบการเงินแล้วพบว่างบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของสโมสรมีมูลค่าต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการอยู่ประมาณ 70-80 ล้านบาท มีความเป็นไปได้ที่สโมสรอาจรับรู้รายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากงบแสดงฐานะการเงินไม่พบการเปิดเผยรายการบัญชื่อนักฟุตบอลอาชีพ

## 10. สโมสร J

จากงบการเงินไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จึงทำให้ไม่สามารถทราบว่าสโมสรนั้นได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีใด แต่เมื่อย้อนไปดูงบการเงินในปี 2558 นั้นพบว่าสโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพชัดเจนในงบแสดงฐานะการเงิน หมวดบัญชีสินทรัพย์ ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นเปิดเผยรายละเอียดกระขยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้ชื่อบัญชีว่า ค่าซื้อตัวนักกีฬาอดีตบัญชี และตัดจำหน่ายค่าซื้อตัวนักกีฬาอดีตบัญชีสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันเป็นต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ ด้วยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาของสัญญาที่นักกีฬาที่ได้ตกลงกันได้ และการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการนักฟุตบอลอาชีพ

## 11. สโมสร K

จากงบการเงินไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จึงทำให้ไม่สามารถทราบว่าสโมสรนั้นได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีใด เมื่อวิเคราะห์งบแสดงฐานะการเงิน พบว่าสโมสรอาจไม่ได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดสินทรัพย์เนื่องจากในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไม่มีรายการบัญชีใดที่มีความเกี่ยวข้องกับนักฟุตบอลอาชีพและสโมสรไม่เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินในหัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น เพราะฉะนั้นมีความเป็นไปได้ที่สโมสรฟุตบอลจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีค่าใช้จ่าย เนื่องด้วยยอดต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนั้นมีมูลค่าประมาณ 19-42 ล้านบาท แต่มูลค่ารายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นปรากฏจำนวนเพียง 800,000-900,000 บาทเท่านั้น ซึ่งเป็นไปได้ว่าสโมสรฟุตบอลจัดประเภทให้นักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดบัญชีต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ แต่เมื่อย้อนไปดูงบการเงินในปี 2558 พบว่าสโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในงบกำไรขาดทุน หมวดบัญชีค่าใช้จ่าย เปิดเผยรายละเอียดกระขยอดคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หัวข้อค่าใช้จ่ายในการจัดทำสโมสรฟุตบอล ใช้ชื่อบัญชีว่า ค่าจ้างนักฟุตบอลอาชีพ

## 12. สโมสร L

จากงบการเงิน ไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เมื่อวิเคราะห์งบแสดงฐานะการเงิน พบว่าสโมสรอาจไม่ได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดสินทรัพย์เนื่องจากในหมายเหตุประกอบงบการเงินสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไม่มีรายการบัญชีใดที่มีความเกี่ยวข้องกับนักฟุตบอลอาชีพและสโมสรไม่เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินในหัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น เพราะฉะนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่สโมสรฟุตบอลจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยยอดต้นทุนขายและบริการที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนั้นมีมูลค่าประมาณ 20-30 ล้านบาท แต่มูลค่ารายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นปรากฏจำนวนเพียง 300,000-400,000 บาทเท่านั้น ซึ่งเป็นไปได้ว่าสโมสรฟุตบอลจัดประเภทให้นักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดบัญชีต้นทุนขายและบริการ

## 13. สโมสร M

จากงบการเงินพบว่า สโมสรไม่มีการกล่าวถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน แต่มีการแสดงในหมวดค่าความนิยม ในชื่อบัญชี ค่าตัวนักฟุตบอลอาชีพ โดยมีการแสดงการกระทบยอดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมว่า ค่าความนิยม คือ สิ่งตอบแทนที่โอนให้สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของการลงทุนในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าความนิยมที่รับรู้จะถูกทดสอบการขาดทุนจากการลดมูลค่าทุกปี และแสดงด้วยราคาทุนหักด้วยขาดทุนจากการลดมูลค่า (ถ้ามี) ขาดทุนจากการลดมูลค่าของค่าความนิยมที่รับรู้แล้ว จะไม่มีการกลับรายการ ทั้งนี้มูลค่าคงเหลือตามบัญชีของค่าความนิยมจะถูกรวมคำนวณในกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายตัวนักกีฬาระหว่างกัน นอกจากนี้ในงบกำไรขาดทุน ภายใต้ต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการมีการแสดงรายละเอียดเป็นค่าสัญญา โดยไม่มีการอธิบายใด ๆ ต่อรายการดังกล่าว ทั้งนี้เมื่อพิจารณารายละเอียดต้นทุนการให้บริการพบว่าปรากฏค่าอาหาร ค่าที่พักนักกีฬา ค่ารักษาพยาบาล ค่าสวัสดิการ จึงอาจเป็นไปได้ว่าสโมสรมี ทีมเยาวชนเป็นของตัวเองและเมื่ออายุ

ครบ 18 ปี และมีศักยภาพในการเล่นทีมใหญ่ได้จึงเซ็นสัญญา ซึ่งปรากฏเป็นค่าสัญญา ดังกล่าวใน ต้นทุนการให้บริการ งบกำไรขาดทุน

#### 14. สโมสร N

จากงบการเงิน พบว่า สโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในบัญชีค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับนักกีฬา ในหมวดต้นทุนการบริการ งบกำไรขาดทุน โดยไม่มีการเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบาย การบัญชีเรื่องนักฟุตบอลแต่อย่างใด และจากการสังเกตรายการบัญชีที่ปรากฏในหมวดต้นทุนการ ให้บริการมีความเป็นไปได้ว่าสโมสรจะปั้นนักฟุตบอลจากทีมเยาวชน หรืออะคาเดมี่ของตนเอง

#### 15. สโมสร O

จากงบการเงิน พบว่าสโมสรแสดงรายการนักฟุตบอลอาชีพในบัญชีค่าใช้จ่ายชื่อ บัญชีเงินเดือนนักฟุตบอล ในหมวดต้นทุนขายหรือต้นทุนให้บริการ และไม่มีการเปิดเผยนโยบายการ บัญชีเรื่องนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินแต่อย่างใด

#### 16. สโมสร P

จากงบการเงิน ไม่พบว่าสโมสรแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล อาชีพ ทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนัก ฟุตบอลอาชีพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เมื่อวิเคราะห์งบแสดงฐานะการเงิน พบว่าสโมสรอาจ ไม่ได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดสินทรัพย์เนื่องจากในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไม่มีรายการบัญชีใดที่มีความเกี่ยวข้องกับนักฟุตบอล อาชีพและสโมสรไม่เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินในหัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น เพราะฉะนั้นมีความเป็นไปได้ที่สโมสรฟุตบอลจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพไว้ในหมวดบัญชีค่าใช้จ่าย เนื่องด้วยยอดต้นทุนขายและบริการที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนั้นมีมูลค่าประมาณ 14 - 15 ล้านบาท แต่มูลค่ารายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นปรากฏจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทเท่านั้น ซึ่ง เป็นไปได้ว่าสโมสรฟุตบอลจัดประเภทให้นักฟุตบอลอาชีพอยู่ในหมวดบัญชีต้นทุนขายและบริการ

จากการวิเคราะห์ข้างต้น แสดงให้เห็นว่า ข้อมูลงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลบัญชีที่มี ความเกี่ยวข้องกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทยทั้ง 16 ทีม สรุปได้ดังนี้

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด           | ชื่อบัญชี                             | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)   | ผู้สอบบัญชี                         |
|--------------|-----------|---------------------|-------------------------------|---------------------------------------|--|-------------------------------------|
| 1            | สโมสร A   | 5 ก.ย. 2551         | สินทรัพย์ไม่มี<br>ตัวตน       | -ค่าสิทธินัก<br>ฟุตบอลและ<br>โค้ช     | -ตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่<br>กำหนดในสัญญา และจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อ<br>นักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุตาม<br>สัญญา  | สำนักงานการบัญชี<br>และกฎหมาย จำกัด |
| 2            | สโมสร B   | 14 ต.ค. 2551        | ต้นทุนขาย                     | -ชื่อตัวนักกีฬา<br>-ค่าเซนต์<br>สัญญา | (ไม่มีการอธิบายข้อมูลใด ๆ เกี่ยวกับนักฟุตบอลในบอล<br>การเงิน)  | ผู้สอบบัญชีอิสระ                    |
| 3            | สโมสร C   | 26 มี.ค. 2555       | สินทรัพย์ไม่<br>หมุนเวียนอื่น | -ค่าสิทธิในตัว<br>นักกีฬา             | -ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาแสดงมูลค่าตามราคาทุน (ราคาทุน<br>นี้รวมถึงค่านายหน้า ค่าใช้จ่ายในการจัดหานักกีฬาและ<br>คิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันสำหรับจำนวนเงินที่มีกำหนด<br>ชำระเกินกว่าหนึ่งปี) หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อ<br>การด้อยค่า (ถ้ามี)<br>- บริษัทฯ ตัดจำหน่ายค่าสิทธิในตัวนักกีฬาด้วยวิธีเส้นตรง<br>ตามระยะเวลาที่กำหนดสัญญา และจำประเมินการด้อย<br>ค่าของค่าสิทธิในตัวนักกีฬาดังกล่าว เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่า<br>สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า | สำนักงานสอบบัญชี<br>Big Four        |

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก(ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด             | ชื่อบัญชี                          | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)  | ผู้สอบบัญชี                  |
|--------------|-----------|---------------------|---------------------------------|------------------------------------|---|------------------------------|
|              |           |                     |                                 |                                    | -ค่าตัดจำหน่ายรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของงบกำไรหรือ<br>ขาดทุน<br>-กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายค่าสิทธิในตัวนักกีฬา<br>จะรับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุน เมื่อบริษัทตัด<br>รายการออกจากบัญชี  |                              |
| 4            | สโมสร D   | 28 ก.ค. 2553        | สินทรัพย์ไม่มี<br>ตัวตนอื่น     | ค่า โอน ย้าย<br>นักกีฬา            | -ค่าโอนย้ายนักกีฬาเป็นต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อการได้สิทธิใน<br>ตัวนักกีฬามาแสดงตามราคาทุนหักด้วยค่าตัดจำหน่าย<br>สะสม<br>-ค่าโอนย้ายนักกีฬาและภาระผูกพันจะถูกบันทึกเป็น<br>สินทรัพย์และหนี้สินภายใต้สัญญาเมื่อระยะเวลาของ<br>สัญญาเริ่มต้น โดยทราบมูลค่าที่แน่นอนของค่าโอนย้าย<br>และนักกีฬาเซ็นสัญญาพร้อมที่จะแข่งขัน<br>-โดยค่าโอนย้ายนักกีฬาจะตัดจำหน่ายโดยวิธีเส้นตรง<br>ตามระยะเวลาของสัญญาของนักกีฬา<br>-ค่าตัดจำหน่ายค่าโอนย้ายนักกีฬานั้นเป็นต้นทุนใน<br>การดำเนินงาน | สำนักงานสอบบัญชี<br>Big Four |
| 5            | สโมสร E   | 16 ก.พ. 2558        | ลูกหนี้การค้า<br>และลูกหนี้อื่น | -ค่าตอบแทน<br>นักเตะรอดัด<br>บัญชี | -ค่าตอบแทนและค่าซื้อตัวนักเตะรอดัดบัญชี บันทึกเป็น<br>สินทรัพย์ด้วยราคาทุนและตัดเป็นค่าใช้จ่ายตาม<br>ระยะเวลาในสัญญาหรือเมื่อมีการขายตัวนักเตะ  | ผู้สอบบัญชีอิสระ             |

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก(ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด                                    | ชื่อบัญชี                       | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)  | ผู้สอบบัญชี      |
|--------------|-----------|---------------------|--|---------------------------------|---|------------------|
|              |           |                     |  | -ค่าซื้อตัวนัก<br>เตะรอตต์บัญชี |   |                  |
| 6            | สโมสร F   | 11 พ.ย. 2551        | สินทรัพย์ไม่<br>หมุนเวียน<br>-สินทรัพย์ไม่มี<br>ตัวตน  | -สิทธิในนัก<br>ฟุตบอล           | -สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิใน<br>การทำสัญญากับนักฟุตบอลเพื่อให้อ่านในนามของทีม<br>สโมสรสิงห์ เชียงราย ยูไนเต็ด แสดงด้วยราคาทุน หักด้วย<br>ค่าตัดจำหน่ายสะสม ซึ่งคำนวณตัดจำหน่ายตาม<br>ระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา  | ผู้สอบบัญชีอิสระ |
| 7            | สโมสร G   | 26 พ.ย.2557         | สินทรัพย์ไม่มี<br>ตัวตน                                | -ค่าสิทธิในตัว<br>นักกีฬา       | -ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาฟุตบอลและโค้ช ตัดจำหน่ายเป็น<br>ต้นทุนโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา<br>และตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและ<br>โค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุสัญญา  | ผู้สอบบัญชีอิสระ |
| 8            | สโมสร H   | 22 ม.ค. 2558        | -สินทรัพย์ไม่<br>หมุนเวียน<br>-สินทรัพย์ไม่มี<br>ตัวตน | -มูลค่าสัญญา<br>นักฟุตบอล       | -มูลค่าสัญญานักฟุตบอลที่บริษัทซื้อและมีระยะเวลา<br>จำกัดแสดงในราคาทุนสิทธิจากค่าตัดจำหน่ายสะสมและ<br>ขาดทุนจากการลดมูลค่า<br>-ค่าตัดจำหน่ายคำนวณโดยนำราคาทุนของสินทรัพย์หรือ<br>จำนวนอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือ<br>-ค่าตัดจำหน่ายรับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยวิธีเส้นตรงซึ่ง<br>โดยส่วนใหญ่จะสะท้อนรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับ<br>ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นตาม | ผู้สอบบัญชีอิสระ |

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก (ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร        | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด                                    | ชื่อบัญชี                 | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)   | ผู้สอบบัญชี      |
|--------------|------------------|---------------------|--|---------------------------|--|------------------|
| 8            | สโมสร H<br>(ต่อ) | 22 ม.ค. 2558        | -สินทรัพย์ไม่<br>หมุนเวียน<br>-สินทรัพย์ไม่<br>มีตัวตน | -มูลค่าสัญญา<br>นักฟุตบอล | <p>เกณฑ์ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของมูลค่าสัญญานักฟุตบอลเป็นไปตามที่ระบุในสัญญา</p> <p>- วิธีการคิดค่าตัดจำหน่าย ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ของสินทรัพย์ และมูลค่าคงเหลือจะถูกทบทวนทุกสิ้นรอบปีบัญชี</p> <p>- ขาดทุนจากการลดมูลค่า ยอดสินทรัพย์ตามบัญชีของบริษัทได้รับการทบทวน ณ ทุกวันที่รายงานว่ามีข้อบ่งชี้เรื่องการลดลงของมูลค่าอย่างถาวรหรือไม่ ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้จะทำการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน ขาดทุนจากการลดมูลค่ารับรู้เมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน ขาดทุนจากการลดมูลค่าบันทึกในงบกำไรขาดทุน (ในงบการเงินยังไม่ปรากฏการบันทึกขาดทุนจากการลดมูลค่า)</p> | ผู้สอบบัญชีอิสระ |



ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก (ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด         | ชื่อบัญชี   | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)  | ผู้สอบบัญชี             |
|--------------|-----------|---------------------|-----------------------------|---|---|-------------------------|
| 9            | สโมสร I   | 04 ธ.ค. 2552        |                             | ไม่มีรายการ   | สัญญาการจ้างงาน<br>รายจ่ายภายใต้สัญญาการจ้างงานบันทึกในงบกำไร<br>ขาดทุนโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาการจ้างงาน<br>ประโยชน์ที่ได้รับตามสัญญาการจ้างงานจะรับรู้ในงบ<br>กำไรขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าจ้างทั้งสิ้นตามสัญญา<br>ค่าจ้างที่เกิดขึ้นจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนในรอบบัญชีที่<br>มีรายการดังกล่าว | บริษัทสอบบัญชี<br>จำกัด |
| 10           | สโมสร J   | 8 ก.พ. 2554         | (ไม่แสดงการ<br>บันทึกบัญชี) | (ไม่ปรากฏใน<br>ชื่อบัญชีใดๆ ที่<br>สื่อถึงรายการ<br>เกี่ยวกับนัก<br>ฟุตบอล) | (ไม่เปิดเผย)  | ผู้สอบบัญชีอิสระ        |
| 11           | สโมสร K   | 18 ธันวาคม<br>2563  | (ไม่แสดงการ<br>บันทึกบัญชี) | (ไม่ปรากฏใน<br>ชื่อบัญชีใดๆ ที่<br>สื่อถึงรายการ<br>เกี่ยวกับนัก<br>ฟุตบอล) | (ไม่เปิดเผย)  | ผู้สอบบัญชีอิสระ        |

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก (ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน | บันทึก<br>บัญชีหมวด                               | ชื่อบัญชี   | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)  | ผู้สอบบัญชี      |
|--------------|-----------|---------------------|---|---|---|------------------|
| 12           | สโมสร L   | 16 ก.พ. 2554        | (ไม่แสดงการ<br>บันทึกบัญชี)                       | (ไม่ปรากฏใน<br>ชื่อบัญชีใดๆ ที่<br>สื่อถึงรายการ<br>เกี่ยวกับนัก<br>ฟุตบอล)         | (ไม่เปิดเผย)  | สำนักงานสอบบัญชี |
| 13           | สโมสร M   | 6 ก.พ. 2555         | สินทรัพย์ไม่<br>หมุนเวียนอื่น<br>-ค่าความ<br>นิยม | -ค่าตัวนัก<br>ฟุตบอลอาชีพ<br><br>15.2 ต้นทุน<br>ในการให้<br>บริการ<br><br>-ค่าสัญญา | ค่าความนิยม คือ สิ่งตอบแทนที่โอนให้สูงกว่ามูลค่า<br>ยุติธรรมของการลงทุนในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าความ<br>นิยมที่รับรู้จะถูกทดสอบการขาดทุนจากการลดมูลค่าทุก<br>ปี และแสดงด้วยราคาทุนหักด้วยขาดทุนจากการลด<br>มูลค่า (ถ้ามี)<br><br>ขาดทุนจากการลดมูลค่าของค่าความนิยมที่รับรู้แล้วจะ<br>ไม่มีการกลับรายการ ทั้งนี้มูลค่าคงเหลือตามบัญชีของค่า<br>ความนิยมจะถูกรวมคำนวณในกำไรหรือขาดทุนเมื่อมี<br>การขายตัวนักกีฬาระหว่างกัน<br><br>(ไม่มีการเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับเรื่องนักฟุตบอล แต่เมื่อ<br>พิจารณาจากต้นทุนการให้บริการพบว่า สโมสรนี้มีมูลค่าเด<br>มีเป็นของตัวเอง บั้้นักฟุตบอลขึ้นเอง) | ผู้สอบบัญชีอิสระ |

ตาราง 4.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ “นักฟุตบอล” ทีมสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก (ต่อ)

| ลำดับ<br>ที่ | ชื่อสโมสร | วันที่<br>จดทะเบียน   | บันทึก<br>บัญชีหมวด         | ชื่อบัญชี   | วิธีปฏิบัติ<br>(อธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน)  | ผู้สอบบัญชี      |
|--------------|-----------|-----------------------|-----------------------------|---|---|------------------|
| 14           | สโมสร N   | 11 กุมภาพันธ์<br>2563 | ต้นทุนการ<br>บริการ         | -ค่าใช้จ่าย<br>เกี่ยวกับ<br>นักกีฬา   | (ไม่มีการเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับเรื่องนักฟุตบอล แต่เมื่อ<br>พิจารณาจากต้นทุนการให้บริการพบว่า สโมสรนี้มีมูลค่า<br>มีเป็นของตัวเอง บันนักฟุตบอลขึ้นเอง) | ผู้สอบบัญชีอิสระ |
| 15           | สโมสร O   | 26 ธันวาคม<br>2555    | ต้นทุนการ<br>ให้บริการ      | เงินเดือนนัก<br>ฟุตบอล  | (ไม่เปิดเผย)  | ผู้สอบบัญชีอิสระ |
| 16           | สโมสร P   | 7 มกราคม<br>2558      | (ไม่แสดงการ<br>บันทึกบัญชี) | (ไม่ปรากฏใน<br>ชื่อบัญชีใดๆ ที่<br>สื่อถึงรายการ<br>เกี่ยวกับนัก<br>ฟุตบอล) | (ไม่เปิดเผย)  | ผู้สอบบัญชีอิสระ |



จากการวิเคราะห์งบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้ง 16 ทีม พบว่ามีวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งสามารถสรุปได้เป็น 5 รูปแบบดังนี้

รูปแบบที่ 1 บันทึกในหมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ฉบับที่ 38 ในบัญชี ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา ค่าโอนย้ายนักกีฬา สิทธิในนักฟุตบอล มูลค่าสัญญานักฟุตบอล โดยตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา และจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุตามสัญญา บริษัทที่บันทึกในรูปแบบนี้มีจำนวน 6 สโมสร ได้แก่

1. สโมสร A
2. สโมสร C
3. สโมสร D
4. สโมสร F
5. สโมสร G
6. สโมสร H

รูปแบบที่ 2 บันทึกในหมวดลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น ในบัญชี ค่าตอบแทนนักเตะรอดตัดบัญชี ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี ค่าตอบแทนและค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี บันทึกเป็นสินทรัพย์ด้วยราคาทุนและตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาในสัญญาหรือเมื่อมีการขายตัวนักเตะ บริษัทที่บันทึกในรูปแบบนี้มีเพียงหนึ่งสโมสร ได้แก่

1. สโมสร E

รูปแบบที่ 3 บันทึกในหมวดต้นทุนขาย ในชื่อบัญชี ชื่อตัวนักกีฬา ค่าเช่าสัญญา ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับนักกีฬา เงินเดือนนักฟุตบอล ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลหรือการอธิบายใดๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่การสัมภาษณ์ผู้บริหารสโมสร ทำให้ทราบว่าเป็นนักฟุตบอลที่สร้างขึ้นเองภายในกิจการ

1. สโมสร B
2. สโมสร N
3. สโมสร O

รูปแบบที่ 4 มีการบันทึกค่าความนิยม ซึ่งเมื่อพิจารณาบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ นักฟุตบอลจะมี 2 ส่วนที่เกี่ยวข้องคือ

ส่วนแรก บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น หมวดค่าความนิยม ชื่อบัญชี “ค่าตัวนักฟุตบอลอาชีพ” โดยในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีการกล่าวถึงว่า ค่าความนิยม คือ สิ่งตอบแทนที่โอนให้สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของการลงทุนในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าความนิยมที่รับรู้จะถูกทดสอบการขาดทุนจากการลดมูลค่าทุกปี และแสดงด้วยราคาทุนหักด้วยขาดทุนจากการลดมูลค่า (ถ้ามี) ขาดทุนจากการลดมูลค่าของค่าความนิยมที่รับรู้แล้วจะไม่มีผลกระทบต่อรายการ ทั้งนี้มูลค่าคงเหลือตามบัญชีของค่าความนิยมจะถูกรวมคำนวณในกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายตัวนักกีฬา ระหว่างกัน

ส่วนที่สอง บันทึกในต้นทุนในการให้บริการ ชื่อบัญชี ค่าสัญญา ไม่มีการเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับเรื่องนี้ แต่จากการพิจารณารายละเอียดในรายการต้นทุนการให้บริการพบว่า สโมสรนี้มีอะคาเดมีเป็นของตัวเอง สร้างนักฟุตบอลขึ้นเองด้วย

ซึ่งบริษัทที่มีการบันทึกบัญชีในรูปแบบที่ 4 นี้ มีเพียง สโมสรเดียว คือ

1. สโมสร M

รูปแบบที่ 5 ไม่ปรากฏการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอล ไม่แสดงรายการนักฟุตบอล ไม่ปรากฏในชื่อที่เกี่ยวข้องกับนักฟุตบอลใดบัญชีใดๆ และไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่เมื่อพิจารณาจากรายการต้นทุนขายและให้บริการจะพบจำนวนเงินที่ค่อนข้างสูงกว่ารายการอื่นๆ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าบริษัทเหล่านี้ อาจรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับนักฟุตบอลเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงรวมไว้ในต้นทุนขายและให้บริการ ปรากฏในงบกำไรขาดทุน ซึ่งสโมสร ที่ปฏิบัติในรูปแบบที่ 5 นี้ ประกอบด้วย

1. สโมสร I
2. สโมสร J
3. สโมสร K
4. สโมสร L
5. สโมสร P

4.2.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาวิธีปฏิบัติของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารงานด้านบัญชีจำนวน 5 สโมสร

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกตัวแทนสโมสรฟุตบอล 5 สโมสร โดยใช้คำถามมุ่งเน้นทรัพยากรโดยนักฟุตบอลอาชีพ สามารถสรุปผลการวิจัยโดยแบ่งเป็นข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสร และวิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพดังนี้

#### 1. สโมสรฟุตบอล A

ที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสร A แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย

สโมสรมีนักฟุตบอลที่ได้มาจากการซื้อขายประมาณ 30 คน มีอายุระหว่าง 19-36 ปี นักฟุตบอลอาชีพทุกคนทำสัญญากับสโมสร อายุสัญญาส่วนใหญ่ 3 ปี สโมสรดำเนินการซื้อขายนักฟุตบอลอาชีพผ่านเอเยนต์ โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพต่างประเทศ และมีบางกรณีที่มีการซื้อขายนักฟุตบอลอาชีพโดยไม่ผ่านเอเยนต์ กรณีที่สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพโดยไม่ผ่านเอเยนต์นั้นทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในส่วนของคุณายหน้า ค่าใช้จ่ายในการซื้อนักฟุตบอลอาชีพมีเพียงค่าลงนามในสัญญาและเงินเดือนเท่านั้น

ประเภทที่ 2 นักฟุตบอลที่ได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย

สโมสรสนับสนุนนักฟุตบอลระดับเยาวชนในกรุงเทพมหานคร โดยลงนามความร่วมมือกับสภากรุงเทพมหานคร จัดตั้งโครงการพัฒนาและส่งเสริมศักยภาพด้านกีฬาฟุตบอลนักเรียนในโรงเรียนสังกัดกรุงเทพมหานคร ส่งคณะผู้ฝึกสอนของสโมสร เข้าไปสอน แนะนำทักษะด้านฟุตบอลให้แก่นักเรียนในโรงเรียนสังกัดกรุงเทพมหานคร เพื่อให้ความรู้ด้านฟุตบอล รวมถึงสร้างแรงจูงใจในการเล่นกีฬาฟุตบอลแก่นักเรียน ทั้งนี้สโมสรต้องการพัฒนาศักยภาพนักเรียนของกรุงเทพมหานครให้มีโอกาสก้าวเข้าสู่การเป็นนักกีฬาฟุตบอลอาชีพให้กับนักเรียนในสังกัดกรุงเทพมหานคร

วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล A

### 1. การจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพเป็นบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องด้วยสโมสรเห็นว่าจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อให้ได้นักฟุตบอลที่มีมูลค่าที่สูงและมีการทำสัญญาที่มีระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งปีขึ้นไป ด้วยเหตุนี้สโมสรจึงจัดประเภทนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### 2. การวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ ประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลที่ผู้ซื้อและผู้ขายได้ตกลงร่วมกันรวมกับค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับเอเยนต์ที่ดำเนินการจัดหานักฟุตบอลมาให้กับสโมสร บันทึกเป็นต้นทุนนักฟุตบอล โดยใช้ชื่อบัญชีว่า “ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช” และมีการตัดจำหน่ายทุกสิ้นปี โดยใช้วิธีเส้นตรง ตามอายุสัญญานักฟุตบอลแต่ละคน

### 3. การบันทึกบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

การบันทึกบัญชีเกี่ยวข้องโดยตรงกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสร A ดังนี้  
สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|   |    |    |
|---|----|----|
| เดบิต ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช- นาย ก                   | XX |    |
| เครดิต เงินสด   |    | XX |
| ตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย                 |    |    |
| เดบิต ค่าตัดจำหน่ายสิทธินักฟุตบอลและโค้ช-นาย ก          | XX |    |
| เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอล<br>และโค้ช-นาย ก |    | XX |

สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|  |    |    |
|--|----|----|
| เดบิต เงินสด                                 | XX |    |
| ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอลและโค้ช-นาย ก | XX |    |
| เครดิต ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช-นาย ก        |    | XX |
| ผลกำไรขาดทุนจากการขายนักฟุตบอลอาชีพ          |    | XX |

## 2. สโมสรฟุตบอล B

ที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล B แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่  
ประเภทที่ 1 นักฟุตบอลอาชีพที่เกิดขึ้นภายในจากการสร้างขึ้นเองโดยสโมสร

นักฟุตบอลอาชีพส่วนใหญ่ของสโมสรจะเกิดจากการสร้างขึ้นเองโดยสโมสรสร้างทีมเยาวชนของตนเองตั้งแต่อายุ 9 ขวบ ถึง 21 ปี (U10-U21) และเมื่อถึงอายุ 18 ปี จึงจะสามารถเซ็นสัญญาได้ด้วยตนเอง และถ้าฝีเท้าดีก็จะสามารถสามารถเล่นกับเป็นฟุตบอลอาชีพได้ โดยระยะแรกนำเยาวชนมาจาก โรงเรียนประจำจังหวัด แต่ปัจจุบันนี้มาจากเยาวชนทั่วประเทศ ซึ่งการที่สโมสรปั้นนักฟุตบอลอาชีพเอง ถือว่าเป็นจุดแข็งของสโมสร โดยเยาวชนต้องดูในความดูแลของสโมสรตั้งแต่การดูแลการฝึกซ้อม การศึกษา อาหาร ความเป็นอยู่ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้สโมสรเป็นผู้รับผิดชอบทั้งหมด โดยที่เยาวชน และครอบครัวไม่ต้องร่วมรับผิดชอบค่าใช้จ่ายเหล่านี้ เมื่อเยาวชนอายุครบ 18 ปี จึงเซ็นสัญญา และรับเงินเดือนได้ด้วยตนเอง เงินเดือนจะอยู่ช่วงประมาณ 8,000 - 300,000 บาท ขึ้นอยู่กับประสบการณ์และความสามารถของนักเตะ โดยที่ทีมเยาวชนแต่ละรุ่นอายุจะมีประมาณ 20 คน แต่ละรุ่นจะใช้โค้ช 3 คน ซึ่งทางสโมสรจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเดือน ทั้งนี้สโมสรจะมีรายได้จากการขายนักฟุตบอลที่สร้างขึ้นมาให้กับทีมฟุตบอลอื่น ๆ ที่ต้องการตัวนักเตะ

ประเภทที่ 2 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย

สโมสรมีนักฟุตบอลที่ได้มาจากการซื้อขายอยู่บางส่วนซึ่งมีจำนวนไม่มาก ส่วนใหญ่จะใช้เป็นการสร้างนักฟุตบอลอาชีพด้วยตนเองมากกว่า โดยนักฟุตบอลอาชีพทุกคนมีการทำสัญญากับสโมสร อายุสัญญาส่วนใหญ่ประมาณ 1 ปี การซื้อขายนักฟุตบอลอาชีพต่างประเทศจะดำเนินการผ่านเอเยนต์ กรณีเป็นนักฟุตบอลไทยมีการซื้อขายผ่านเอเยนต์น้อยมาก เพราะสโมสรมองว่าค่าเอเยนต์เป็นค่าใช้จ่ายที่สิ้นเปลืองโดยไม่จำเป็น เนื่องจากสโมสรรู้จักนักฟุตบอลเป็นส่วนใหญ่อยู่แล้ว จึงสามารถดำเนินการเจรจาติดต่อกับนักฟุตบอลได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านเอเยนต์

วิปฏิบัติการบริหารทรัพยากรมนุษย์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล B

### 1. การจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพ



ไม่ได้จัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากเป็นการสร้างนักเตะขึ้นเองในสโมสร ดังนั้นค่าใช้จ่าย เช่น ค่าอาหาร ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ค่าเทอม ค่าฝึกซ้อม ระหว่างการปั้นนักฟุตบอลจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาของปีนั้น ๆ เมื่ออายุครบ 18 ปี จะมีการเซ็นสัญญา กับนักเตะ

## 2. การวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ ประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลที่ผู้ซื้อและผู้ขายได้ตกลงร่วมกัน โดยบันทึกเป็นค่าซื้อตัวนักกีฬาเป็นต้นทุนขาย ส่วนนักฟุตบอลที่สโมสรสร้างขึ้นเองเมื่อครบ 18 ปี จะเซ็นสัญญาบันทึกเป็นค่าเซ็นสัญญาถือเป็นต้นทุนขายเช่นกัน โดยทั้งค่าซื้อตัวนักกีฬาและค่าเซ็นสัญญาสโมสรจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายไว้ในต้นทุนขายซึ่งสโมสรพิจารณาว่าการเซ็นสัญญาของนักเตะส่วนใหญ่มีสัญญาหนึ่งปี และจะบันทึกรายได้จากการขายนักฟุตบอลเป็นรายได้ในปีนั้นๆ เมื่อมีการขายนักฟุตบอล

## 3. การบันทึกบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสร มีรายการดังนี้

สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ซื้อตัวนักกีฬา – นาย ข XX

เครดิต เงินสด XX

เมื่อมีการเซ็นสัญญากับนักฟุตบอลบันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่าเซ็นสัญญา – นาย ข XX

เครดิต เงินสด XX

เมื่อมีการจ่ายเงินเดือนให้กับนักฟุตบอล

เดบิต เงินเดือนนักกีฬา XX

เครดิต เงินสด XX

เมื่อมีการขายนักฟุตบอล บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด

XX

เครดิต รายได้จากการขายนักฟุตบอล-นาย ข XX

### 3. สโมสรฟุตบอล C

ที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล C แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 นักฟุตบอลอาชีพที่เกิดขึ้นภายในจากการสร้างขึ้นมาเองโดยสโมสร

สโมสรจะมีการสร้างและพัฒนานักฟุตบอลขึ้นมาเองภายในสโมสร จัดตั้งขึ้นเป็นนักฟุตบอลโครงการ มีนักฟุตบอลเยาวชนอายุระหว่าง 13-18 ปี เรียกนักฟุตบอลกลุ่มนี้ว่านักฟุตบอลเยาวชนในทุก ๆ ปีสโมสรจะมีการเปิดรับสมัคร โดยเรียกเก็บค่าสมัครจากเยาวชนที่มีใจรักในกีฬาฟุตบอลและสนใจเข้าร่วมคัดตัว เยาวชนที่ได้รับคัดเลือกเข้ามาอยู่ในสโมสรนั้นจะไม่มีการทำสัญญาระหว่างนักฟุตบอลเยาวชนกับสโมสร แต่นักฟุตบอลเยาวชนจะได้รับการฝึกฝนพัฒนาทักษะด้านฟุตบอลจากผู้ฝึกสอนที่มีความรู้ความชำนาญ สโมสรจะเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายทั้งหมดของเยาวชน เช่น ค่าอาหาร ค่าที่พัก ค่ารถรับส่งไปโรงเรียน เป็นต้น หากนักฟุตบอลเยาวชนคนใดมีทักษะและฟอร์มการเล่นที่ดี สโมสรมีการผลักดันให้ขึ้นมาเล่นชุดนักฟุตบอลอาชีพ เนื่องจากเยาวชนคนนี้อาจสร้างรายได้ให้แก่สโมสรได้ ในส่วนของเยาวชนที่อายุครบ 18 ปีแล้ว แต่ไม่ได้รับคัดเลือกให้เล่นในชุดใหญ่ ถือว่าจบโครงการไป วัตถุประสงค์หลักของโครงการนักฟุตบอลเยาวชนนั้น สโมสรต้องการมุ่งเน้นพัฒนา และสนับสนุนเยาวชนของชาติที่มีความสามารถในด้านกีฬาฟุตบอล สโมสรจัดประเภทค่าใช้จ่ายสำหรับการพัฒนานักฟุตบอลเยาวชนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหาร เนื่องจากนักฟุตบอลเยาวชนกลุ่มนี้ยังไม่สร้างรายได้ให้แก่สโมสร จึงไม่สามารถจัดประเภทค่าใช้จ่ายสำหรับการพัฒนานักฟุตบอลเยาวชนเป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของต้นทุนได้ รวมถึงยังไม่มีสโมสรใดนำนักฟุตบอลเยาวชนออกขายในตลาด เพราะในแต่ละสโมสรจะมีการพัฒนานักฟุตบอลเยาวชนของตนเองอยู่แล้ว

ประเภทที่ 2 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย

นักฟุตบอลอาชีพส่วนใหญ่ได้มาจากการซื้อตัว มีอายุอยู่ระหว่าง 20-35 ปี นักฟุตบอลทุก

คนมีการทำสัญญากับสโมสร อายุสัญญาส่วนใหญ่จะมีอายุไม่เกิน 5 ปี หากเป็นนักฟุตบอลอาชีพต่างประเทศ อายุของสัญญาส่วนใหญ่จะไม่เกิน 2 ปี ทั้งนี้เพื่อดูทักษะการเล่น สโมสรมีการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพผ่านเอเยนต์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพจากต่างประเทศ กรณีสโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพคนไทยโดยผ่านเอเยนต์เป็นกรณีที่นักฟุตบอลอาชีพคนนั้นมีการประกาศขายตัว ทางสโมสรมีความสนใจและต้องการตัวมาร่วมทีมสโมสร ทางสโมสรติดต่อเอเยนต์ให้ดำเนินการแทนสโมสรในการติดต่อเจรจาต่อรองกับนักฟุตบอลอาชีพ หรือสโมสรอาจจะระบุความต้องการเป็นตำแหน่งผู้เล่นเพื่อให้เอเยนต์เป็นผู้จัดให้แก่สโมสร หากสโมสรมีความพอใจในตัวนักฟุตบอลอาชีพที่เอเยนต์นำมาเสนอก็อาจมีการตกลงทำสัญญากันต่อไป ทั้งนี้สโมสรมีเอเยนต์ที่ใช้บริการเป็นประจำ ไม่ว่าจะสโมสรต้องการนักฟุตบอลที่อยู่ประเทศไทยหรือตำแหน่งผู้เล่นทักษะแบบใด เอเยนต์ก็สามารถจัดหาตามความต้องการของสโมสรได้ ในส่วนของการตัดสินใจซื้อนักฟุตบอลอาชีพนั้น สโมสรไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนสำหรับใช้ในการตัดสินใจซื้อนักฟุตบอลอาชีพในแต่ละครั้งว่าจะคุ้มทุนหรือไม่อย่างไร ทั้งนี้สโมสรใช้ดุลยพินิจจากหลายๆ องค์ประกอบ เช่น ทักษะความสามารถ ผลงานที่ผ่านมาของนักฟุตบอลอาชีพ รวมถึงการเจรจาต่อรองค่าตัวของนักฟุตบอลอาชีพ เป็นต้น

#### วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพย์สินของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล C

##### 1. การจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรจัดประเภทฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น ภายใต้ชื่อ ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา เนื่องด้วยสโมสรเห็นว่าจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อให้ได้นักฟุตบอลที่มีมูลค่าสูงและมีการทำสัญญาที่มีระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งปีขึ้นไป

##### 2. การวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ ประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลที่ผู้ซื้อและผู้ขายได้ตกลงร่วมกันรวมกับค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับเอเยนต์ที่ดำเนินการจัดหานักฟุตบอลมาให้กับสโมสรบันทึกเป็นต้นทุนฟุตบอล โดยใช้ชื่อบัญชีว่า ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา และมีการตัดจำหน่ายทุกสิ้นปีด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุสัญญานักฟุตบอลแต่ละคน และจะบันทึกรายได้จากการขายนักฟุตบอลเป็นรายได้ในปีนั้น ๆ เมื่อมีการขายนักฟุตบอล

## 3. การบันทึกบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสร มีรายการดังนี้  
สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|   |    |    |
|---|----|----|
| เดบิต ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา – นาย ค            | XX |    |
| เครดิต เงินสด                                 |    | XX |
| ตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย       |    |    |
| เดบิต ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาตัดจ่าย- นาย ค      | XX |    |
| เครดิต ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาตัดจ่ายสะสม- นาย ค |    | XX |
| สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย         |    |    |
| เดบิต เงินสด                                  | XX |    |
| ค่าสิทธิในตัวนักกีฬาตัดจ่ายสะสม -นาย ค        | XX |    |
| เครดิต ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา – นาย ค           |    | XX |
| กำไรจากการขายค่าสิทธิในตัวนักกีฬา             |    | XX |

## 4. สโมสรฟุตบอล N

ที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสร แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

ประเภทที่ 1 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย

นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขายของสโมสร มีจำนวนประมาณ 28 คน มีอายุในช่วง 23-37 ปี นักฟุตบอลอาชีพทุกคนมีการทำสัญญา กับสโมสร อายุสัญญาส่วนใหญ่ประมาณ 1 ปี กรณีเป็นนักฟุตบอลอาชีพจากต่างประเทศทุกคนดำเนินการซื้อผ่านเอเยนต์ ส่วนนักฟุตบอลไทยจะมีทั้งกรณีผ่านเอเยนต์และไม่ผ่านเอเยนต์ เนื่องจากนักฟุตบอลบางคนสโมสรเคยร่วมงานกันจึงไม่จำเป็นต้องผ่านเอเยนต์ การตัดสินใจซื้อนักฟุตบอลนั้นไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน แต่จะมีการวิเคราะห์จากทักษะการเล่น อายุ ประสบการณ์ของนักฟุตบอลอาชีพ เป็นต้น ทั้งนี้สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพจากการซื้อขายด้วยมูลค่าที่ตกลงกันตามสัญญาระหว่างสโมสรและนักฟุตบอลอาชีพ

## ประเภทที่ 2 นักฟุตบอลอาชีพที่เกิดขึ้นภายในจากการสร้างขึ้นเองของสโมสร

สโมสรไม่มีการสร้างและพัฒนา นักฟุตบอลขึ้นเองภายในสโมสร แต่สโมสร

ฟุตบอลมีการลงนามความร่วมมือกันกับโรงเรียนกีฬาประจำจังหวัด ส่งนักฟุตบอลรุ่นเยาวชนเข้าร่วมการแข่งขันในนามสโมสร มีอายุอยู่ระหว่าง 13-21 ปี ไม่มีการทำสัญญาระหว่างนักฟุตบอลเยาวชนกับสโมสรเนื่องจากเป็นเพียงแค่การลงนามร่วมกันกับโรงเรียนกีฬาประจำจังหวัดเท่านั้น สโมสรจึงไม่มีนักเตะเยาวชนเป็นของตัวเอง ทั้งนี้เพราะสโมสรเห็นว่าการแข่งขันในระดับเยาวชนยังไม่มีมากนัก ไม่เหมือนกับการแข่งขันในระดับอาชีพ ที่มีระบบการแข่งขันที่ชัดเจนกว่าระดับเยาวชน

## ประเภทที่ 3 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย

นักฟุตบอลที่หมดสัญญากับสโมสรอื่นแล้วยังไม่มีการต่อสัญญากับสโมสรใดนักฟุตบอลกลุ่มนี้จะเข้ามาขอคัดตัวเพื่อเข้าร่วมสโมสร หากผ่านการคัดตัวเข้าสู่สโมสรจะดำเนินการทำสัญญาระหว่างกัน แต่ทั้งนี้จะไม่มีการจ่ายค่าจ้างในส่วนของการลงนามในสัญญานักฟุตบอลจะได้รับเพียงแค่เงินเดือนตามที่ตกลงร่วมกันไว้เพียงเท่านั้น

## วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล N

### 1. การจัดประเภทบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายตามปกติของกิจการเนื่องด้วยสโมสรถือว่านักฟุตบอลอาชีพเป็นพนักงานคนหนึ่งของสโมสรแตกต่างกันตรงที่นักฟุตบอลมีการทำสัญญาที่กำหนดระยะเวลาการทำงานที่แน่นอนเท่านั้น ด้วยเหตุนี้สโมสรจึงจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการซื้อตัวนักฟุตบอลเข้ามา และจัดประเภทเป็นรายได้เมื่อมีการจำหน่ายหรือขายนักฟุตบอลออกจากสโมสร ถือเป็นรายได้ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานตามปกติของสโมสร

### 2. การวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพภายในสโมสรฟุตบอล N

สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพด้วยราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกัน เนื่องจากสโมสรจัดประเภทนักฟุตบอลเป็นค่าใช้จ่าย จึงไม่นำค่านายหน้า หรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพมารวมกับค่าซื้อนักฟุตบอลอาชีพ แต่แยกการบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน

## 3. การบันทึกบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสร มีรายการดังนี้  
 สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|                                   |    |    |
|-----------------------------------|----|----|
| เดบิต ค่าซื้อตัวนักฟุตบอล – นาย ง | XX |    |
| เครดิต เงินสด                     |    | XX |

จ่ายค่านายหน้า บันทึกบัญชีโดย

|  |    |    |
|--|----|----|
| เดบิต ค่านายหน้าซื้อตัวนักฟุตบอล – นาย ง | XX |    |
| เครดิต เงินสด                            |    | XX |

สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|   |    |    |
|---|----|----|
| เดบิต เงินสด                            | XX |    |
| เครดิต รายได้จากการขายนักฟุตบอล – นาย ง |    | XX |

## 5. สโมสรฟุตบอล E

ที่มาของนักฟุตบอลอาชีพในสโมสร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย

สโมสรมีนักฟุตบอลอาชีพที่ได้จากการซื้อขาย อายุอยู่ระหว่าง 21-37 ปี นักฟุตบอลอาชีพทุกคนมีการทำสัญญากับสโมสร โดยสโมสรจะดำเนินการซื้อขายนักฟุตบอลอาชีพผ่านเอเยนต์ โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพจากต่างประเทศ

ประเภทที่ 2 นักฟุตบอลอาชีพที่เกิดขึ้นภายในจากการสร้างขึ้นเอง

สโมสรมีการสร้างและพัฒนา นักฟุตบอลเยาวชนขึ้นเองภายในสโมสร โดยมีความร่วมมือกับมหาวิทยาลัยแห่งหนึ่ง เพื่อสร้างนักฟุตบอลให้กับสโมสร โดยไม่มีการทำสัญญาร่วมกัน หากนักฟุตบอลคนใดมีทักษะการเล่นที่ดีและได้รับเลือกให้เข้าสู่ทีมชุดใหญ่ซึ่งเป็นลีกอาชีพ จึงจะมีการทำสัญญาขึ้นระหว่างสโมสรและนักฟุตบอลที่ได้รับคัดเลือก

วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอล N

1. การจัดประเภทบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรจัดประเภทนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์โดยใช้ชื่อบัญชีค่า ค่าตอบแทนนักเตะรอดัดบัญชี และตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาในสัญญาหรือเมื่อมีการขายตัวนักเตะ

2. การวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพ

สโมสรวัดมูลค่านักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าทุนตามสัญญาที่ได้ตกลงระหว่างกัน ไม่มี การนำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุนในการซื้อ นักฟุตบอล เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวถูกนำไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายแยกออกจากกันกับการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ

3. การบันทึกบัญชีนักฟุตบอลอาชีพ

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับนักฟุตบอลอาชีพของสโมสร ดังนี้

สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดัดบัญชี – นาย จ XX

เครดิต เงินสด XX

สโมสรจ่ายค่านายหน้าเพื่อซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่านายหน้าซื้อตัวนักเตะ – นาย จ XX

เครดิต เงินสด XX

ทุกสิ้นปีตัดค่าซื้อตัวนักเตะรอดัดบัญชี บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดัดบัญชี – นาย จ XX

เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดัดบัญชี – นาย จ XX

สโมสรชายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด

XX

เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี - นาย จ

XX

ผลกำไรขาดทุนจากการขายนักฟุตบอลอาชีพ

XX

จากข้อมูลการสัมภาษณ์นักบัญชีเชิงลึก พบว่า สโมสรฟุตบอลอาชีพจัดประเภทของการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอลอาชีพ ได้ 3 ประเภท คือ นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย นักฟุตบอลอาชีพที่ได้จากการสร้างขึ้นเองภายในสโมสร และนักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาโดยเสียค่าใช้จ่าย สามารถสรุปได้ ดังตาราง 4.4 ดังนี้

ตาราง 4.4 การได้มาของนักฟุตบอลอาชีพภายในสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทย

| สโมสรฟุตบอลอาชีพ<br>ที่ได้สัมภาษณ์ | ประเภทการได้มาของนักฟุตบอลอาชีพ |                                   |                           |
|------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|---------------------------|
|                                    | ได้มาจากการซื้อขาย              | ได้มาจากการสร้างขึ้นเองภายในสโมสร | ได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย |
| 1. สโมสรฟุตบอล A                   | ✓                               |                                   | ✓                         |
| 2. สโมสรฟุตบอล B                   | ✓                               | ✓                                 |                           |
| 3. สโมสรฟุตบอล C                   | ✓                               | ✓                                 |                           |
| 4. สโมสรฟุตบอล N                   | ✓                               | ✓                                 | ✓                         |
| 5. สโมสรฟุตบอล E                   | ✓                               | ✓                                 | ✓                         |

4.2.3 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล ระหว่างกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลอาชีพที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ย และกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลอาชีพที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย

จากข้อมูล 16 ทีมสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ที่มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เว็บไซต์และ เฟซบุ๊ก นำมากำหนดค่าระดับคะแนนผ่านกระดาษทำการแล้วหาค่าเฉลี่ย จึงสามารถแบ่งทีมสโมสร 16 ทีมออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่เปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย และกลุ่มที่เปิดเผยสูงกว่าค่าเฉลี่ย



กลุ่ม 1 สโมสรที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ประกอบด้วย 9 สโมสรดังนี้

1. สโมสรฟุตบอล E
2. สโมสรฟุตบอล H
3. สโมสรฟุตบอล J
4. สโมสรฟุตบอล K
5. สโมสรฟุตบอล L
6. สโมสรฟุตบอล M
7. สโมสรฟุตบอล N
8. สโมสรฟุตบอล O
9. สโมสรฟุตบอล P

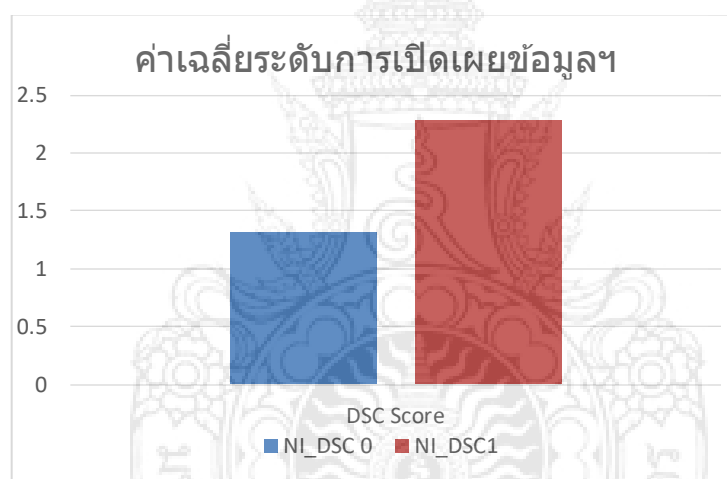
กลุ่ม 2 สโมสรที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ย ประกอบด้วย 7 สโมสร ดังนี้

1. สโมสรฟุตบอล A
2. สโมสรฟุตบอล B
3. สโมสรฟุตบอล C
4. สโมสรฟุตบอล D
5. สโมสรฟุตบอล F
6. สโมสรฟุตบอล G
7. สโมสรฟุตบอล I

กลุ่มที่ 1 คือทีมสโมสรฟุตบอล จำนวน 9 ทีม ที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของทีมสโมสรฟุตบอลทั้งหมด โดยมีค่าเฉลี่ยภายในกลุ่ม 1 เท่ากับ 1.314 ซึ่งต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของกลุ่ม 2 ซึ่งเป็นทีมสโมสรจำนวน 7 ทีม ที่มีการเปิดเผย ข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ย กลุ่ม 1 ต่ำกว่ากลุ่ม 2 อยู่ 0.968(2.282-1.314) คิดเป็นร้อยละ 77.66 ดังแสดงในตาราง 4.5 และภาพ 4.11

ตาราง 4.5 อัตราเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอล  
ในประเทศไทย

| กลุ่มสโมสร                                     | N | ค่าเฉลี่ยระดับการเปิดเผย |
|--|---|--------------------------|
| กลุ่ม 1 เปิดเผยสูงกว่าค่าเฉลี่ย<br>(NI_DSC 0)  | 9 | 1.314                    |
| กลุ่ม 2 เปิดเผยต่ำกว่า<br>ค่าเฉลี่ย (NI_DSC 1) | 7 | 2.282                    |

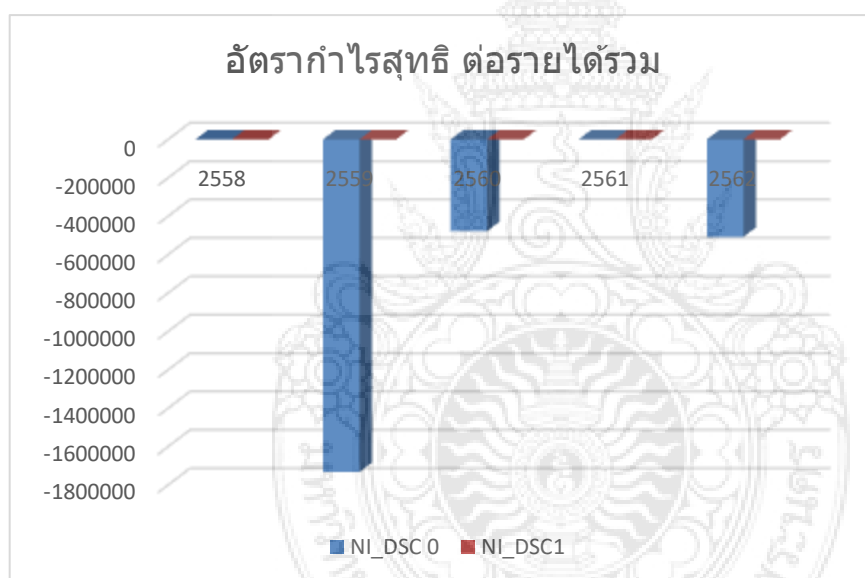


ภาพ 4.1 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
นักฟุตบอลของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม

และเมื่อพิจารณาอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวมของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย พบว่าอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวมทั้งสองกลุ่มติดลบเนื่องจากสโมสรส่วนใหญ่มีผลขาดทุน แต่หากพิจารณาแยกกลุ่มแล้วยังพบว่ากลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์สูงกว่าค่าเฉลี่ย (กลุ่ม 2) มีอัตราส่วนกำไรสุทธิต่อรายได้รวมที่สูงกว่ากลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (กลุ่ม 1) รายละเอียดดังตาราง 4.6 และปรากฏดังภาพ 4.2

ตาราง 4.6 อัตราค่าไรสุทธิต่อรายได้รวมของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| กลุ่มสโมสร                                     | N | Mean    |          |         |        |           |
|--|---|---------|----------|---------|--------|-----------|
|  |   | 2558    | 2559     | 2560    | 2561   | 2562      |
| กลุ่ม 1 เปิดเผยสูงกว่า<br>ค่าเฉลี่ย (NI_DSC 0) | 9 | -39.936 | -1732166 | -477001 | -15.18 | -507652.6 |
| กลุ่ม 2 เปิดเผยต่ำกว่า<br>ค่าเฉลี่ย (NI_DSC 1) | 7 | -11.03  | -0.63    | -6.01   | -6.93  | -25.24    |

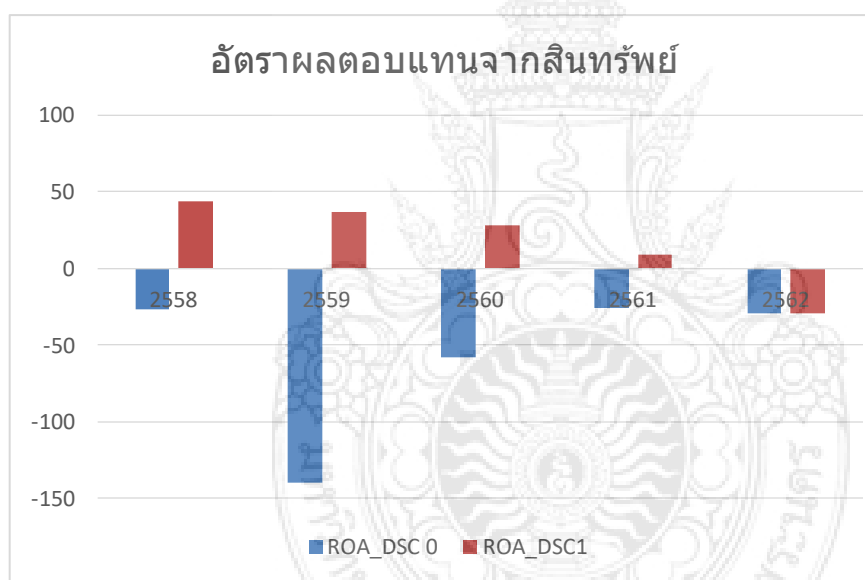


ภาพ 4.2 การเปรียบเทียบอัตราค่าไรสุทธิต่อรายได้รวมของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม

ต่อมาเป็นการพิจารณาอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ พบว่าส่วนใหญ่กลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (กลุ่ม 2) แสดงผลของอัตราส่วนที่ดีกว่า กลุ่มที่ 1 ซึ่งมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลในระดับต่ำกว่าค่าเฉลี่ย รายละเอียดแสดงในตาราง 4.7 และภาพ 4.3

ตาราง 4.7 อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| กลุ่มสโมสร                                    | N | Mean    |         |        |        |        |
|---|---|---------|---------|--------|--------|--------|
|   |   | 2558    | 2559    | 2560   | 2561   | 2562   |
| กลุ่ม 1เปิดเผยสูงกว่า<br>ค่าเฉลี่ย (NI_DSC 0) | 9 | -26.839 | -140.06 | -58.49 | -25.78 | -29.17 |
| กลุ่ม 2เปิดเผยต่ำกว่า<br>ค่าเฉลี่ย(NI_DSC 1)  | 7 | 43.59   | 36.47   | 28.21  | 8.97   | -29.38 |

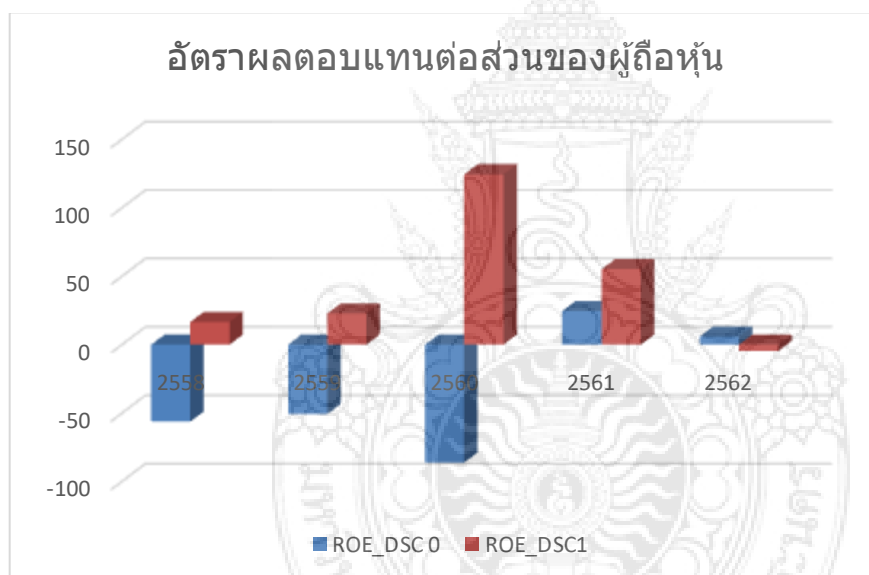


ภาพ 4.3 การเปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม

และเมื่อพิจารณาอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น พบว่าอยู่ในอัตราที่ต่ำและบางปีติดลบ และหากพิจารณาผลของอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของแยกกลุ่มพบว่า ส่วนใหญ่กลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (กลุ่ม 2) แสดงผลของอัตราส่วนที่ดีกว่า กลุ่มที่ 1 ซึ่งมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลในระดับต่ำกว่าค่าเฉลี่ย รายละเอียดแสดงในตาราง 4.8 และภาพ 4.4

ตาราง 4.8 อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| กลุ่มสโมสร                                 | N | Mean    |        |        |       |       |
|--|---|---------|--------|--------|-------|-------|
|  |   | 2558    | 2559   | 2560   | 2561  | 2562  |
| กลุ่ม 1 เปิดเผยสูงกว่าค่าเฉลี่ย (NI_DSC 0) | 9 | -56.238 | -50.89 | -86.17 | 24.57 | 5.98  |
| กลุ่ม 2 เปิดเผยต่ำกว่าค่าเฉลี่ย (NI_DSC 1) | 7 | 16.6    | 22.76  | 124.43 | 55.12 | -4.61 |

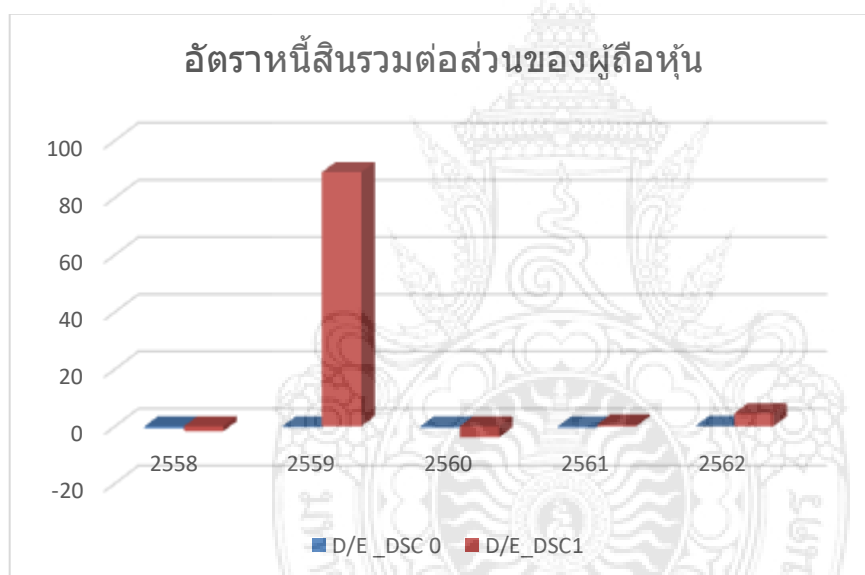


ภาพ 4.4 การเปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม

ในส่วนของอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นพบว่าส่วนใหญ่มีผลติดลบ และหากพิจารณาผลของอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นแยกกลุ่มพบว่า ส่วนใหญ่กลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (กลุ่ม 2) แสดงผลของอัตราส่วนที่ดีกว่า กลุ่มที่ 1 ซึ่งมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลในระดับต่ำกว่าค่าเฉลี่ย รายละเอียดแสดงในตาราง 4.9 และภาพ 4.5

ตาราง 4.9 อัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

| กลุ่มสโมสร                                     | N | Mean   |       |       |      |      |
|--|---|--------|-------|-------|------|------|
|  |   | 2558   | 2559  | 2560  | 2561 | 2562 |
| กลุ่ม 1 เปิดเผยสูงกว่า<br>ค่าเฉลี่ย(NI_DSC 0)  | 9 | -0.791 | -0.32 | -0.64 | -0.5 | 0.02 |
| กลุ่ม 2 เปิดเผยต่ำกว่า<br>ค่าเฉลี่ย (NI_DSC 1) | 7 | -1.72  | 88.94 | -3.88 | 0.58 | 4.55 |



ภาพ 4.5 การเปรียบเทียบอัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้งสองกลุ่ม

เมื่อพิจารณาอัตราส่วนทางการเงินที่แสดงให้เห็นถึงผลตอบแทนจากการลงทุน ความสามารถในการดำเนินงาน ความสามารถในการบริหารสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้น ผ่านอัตราส่วนอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม (Net Profit Margin) อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Assets หรือ ROA) อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Owners' Equity หรือ ROE) และอัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity) พบว่าสโมสรฟุตบอลอาชีพส่วนใหญ่มีอัตราส่วนต่าง ๆ อยู่ในเกณฑ์ที่ไม่ดี เนื่องจากพบขาดทุนต่อเนื่องหลายปีในหลายสโมสร

บางสโมสรมีรายได้แต่ก็มีค่าใช้จ่ายสูงเช่นกันจนทำให้ผลการดำเนินงานสะท้อนออกมาในรูปของอัตราส่วนทางการเงินที่ติดลบ

ทั้งนี้หากพิจารณาเปรียบเทียบกลุ่มของสโมสรที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ยและต่ำกว่าค่าเฉลี่ย พบว่าแนวโน้มของกลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลสูงกว่าค่าเฉลี่ยจะมีอัตราส่วนทางการเงินเป็นไปในทิศทางที่ดีกว่ากลุ่มที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ซึ่งสอดคล้องกับงานของ Derun and Mysaka (2020) ที่พบว่าประสิทธิภาพของทุนทางปัญญาของสโมสรมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางการเงินและประสิทธิภาพความเป็นมืออาชีพของสโมสรฟุตบอล ที่แสดงให้เห็นโดยใช้วิธีการหาผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Assets) รายได้จากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (Intangible Driven Earnings) และมูลค่าเพิ่มของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

#### 4.3 การตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

4.3.1 ตรวจสอบการสังเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้ เพื่อหารายการข้อมูลที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทย

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า รายการข้อมูลและดัชนีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์รายการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรบุคคลที่คาดหวังในรายงานประจำปี (List of Expected HR Information Disclosure in Annual Report) โดยวิธีการวิเคราะห์เนื้อหาถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์รายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการศึกษา การวิเคราะห์เนื้อหาเป็นวิธีการวิจัยที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในทุนมนุษย์ ทุนทางปัญญา และการเปิดเผย CSR (Guthrie et al., 2004) การศึกษาก่อนหน้านี้เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรบุคคลในประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนายังใช้รายงานประจำปี เป็นแหล่งข้อมูลหลัก (Absar et al., 2012; Khan & Khan, 2010; Murthy & Abeysekera, 2007) จากการศึกษางานวิจัยข้างต้นพบ 8 รายการที่เป็นการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ ที่คาดหวัง โดยแบ่งออกเป็น 8 ด้าน ได้แก่ นโยบายทรัพยากรบุคคล ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์พื้นฐาน ข้อมูลทาง

การเงินเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ทรัพยากรบุคคลมีความสำคัญต่อองค์กร สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน การพัฒนาทรัพยากรบุคคล ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรมและ ปัจจัยอื่นๆ ของพนักงาน

ทั้งนี้จากการศึกษาเชิงการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ เว็บไซต์ เฟซบุ๊ก และการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับสโมสรฟุตบอล จึงได้นำ 80 รายการที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในรายงานประจำปี มาประยุกต์ใช้กับสโมสรฟุตบอลอาชีพ ซึ่งยังคงประกอบด้วย 8 ด้าน เช่นเดิม แต่มีรายการย่อยที่พิจารณาถึงความสอดคล้องและเหมาะสมกับธุรกิจฟุตบอลอาชีพ คงเหลือ 61 รายการ ดังต่อไปนี้

#### ด้านที่ 1 นโยบายทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)

1.1 นโยบายการชดเชย ได้แก่ การเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับกรณีที่นักฟุตบอลถูกเลิกจ้างกะทันหันโดยเหตุที่ไม่ได้เกิดจากนักฟุตบอล เช่น สโมสรฟุตบอลเลิกกิจการ นักเตะได้รับบาดเจ็บไม่สามารถลงแข่งขันได้

1.2 นโยบายการให้รางวัล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการให้รางวัล และให้เงินสนับสนุนต่างๆ จากผู้บริหาร หรือผลิตภัณฑ์ผู้สนับสนุนหลักอย่างเป็นทางการ กรณีเมื่อได้รับรางวัลในสนามต่างๆ

1.3 นโยบายการรับสมัคร ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับกรรับสมัครนักฟุตบอลว่ามีการรับสมัครที่ช่องทาง ผู้สนใจสามารถสมัครเข้าร่วมทีมได้อย่างไร

1.4 นโยบายการสื่อสาร ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการส่งสารสารสนเทศระหว่างผู้บริหาร ผู้ฝึกซ้อม และนักฟุตบอล ว่ามีนโยบายการสื่อสารเป็นทางการอย่างไร และนโยบายการสื่อสารที่ไม่เป็นทางการอย่างไรบ้าง

1.5 นโยบายการฝึกอบรม ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการฝึกอบรม การฝึกซ้อม

1.6 นโยบายความปลอดภัย ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับความปลอดภัยระหว่างการเก็บตัว การฝึกซ้อม และการแข่งขันของนักฟุตบอล

1.7 นโยบายต่อโอกาสที่เท่าเทียมกัน ได้แก่ การเปิดเผยถึงนโยบายการรับนักฟุตบอลที่มีความแตกต่างกันด้าน การศึกษา สังคม วัฒนธรรม ฯลฯ



1.8 นโยบายที่มีต่อความเท่าเทียมกันทางเชื้อชาติ ได้แก่ การเปิดเผยถึงนโยบายการสนับสนุนและรับนักฟุตบอลต่างชาติ ต่างศาสนา ภาษา เชื้อชาติเข้ามาร่วมทีมสโมสร

1.9 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับการพัฒนานักฟุตบอลในทีมให้มีสมรรถนะและความสามารถสูงขึ้น และเส้นทางความก้าวหน้าตลอดจนการพัฒนาตนเองเข้าสู่ักฟุตบอลทีมชาติ

### ด้านที่ 2 ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์

2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร ได้แก่ การเปิดเผยจำนวนของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

2.2 อายุนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยอายุของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยความสามารถ ความเชี่ยวชาญทักษะ ประสบการณ์เฉพาะด้านของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับสัญชาติ และเชื้อชาติของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปีขึ้นไป ได้แก่ การเปิดเผยจำนวนและรายชื่อนักฟุตบอลที่มีการทำสัญญากับสโมสรเกินกว่าสองปีขึ้นไป

2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติในทีม ได้แก่ การเปิดเผยจำนวนนักฟุตบอลไทยและนักฟุตบอลต่างชาติที่ทำสัญญากับสโมสรฟุตบอล

2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับลักษณะและประเภทการจ้างนักฟุตบอลในทีมสโมสร เช่น สัญญาระยะเวลากี่เดือน กี่ปี หรือเป็นการยืมตัวมาเล่น ฯลฯ

2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่นๆ ของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ หรือทักษะพิเศษด้านอื่นที่มีในตัวนักฟุตบอล เช่น กีฬาประเภทอื่น ๆ ความสามารถด้านภาษา ฯลฯ

### ด้านที่ 3 ข้อมูลทางการเงิน

3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าจ้างและเงินเดือนนักฟุตบอลภายในทีมสโมสร

3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่นักฟุตบอลคาดว่าจะได้รับ

3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยค่าตอบแทนอื่นๆ ที่นักฟุตบอลได้รับเป็นตัวเลขทางการเงินนอกเหนือจากเงินเดือนและค่าจ้าง

3.4 ต้นทุนบำนาญและประกันสังคม ได้แก่ การเปิดเผยตัวเลขบำนาญและประกันสังคมที่นักฟุตบอลในสโมสรได้รับประโยชน์

3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย ได้แก่ การเปิดเผยตัวเลขผลประโยชน์เมื่อนักฟุตบอลเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย

3.6 ต้นทุนของมาตรฐานความปลอดภัย ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับตัวเลขทางการเงินเกี่ยวกับต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อเป็นการสร้างมาตรฐานความปลอดภัยให้แก่ทีมสโมสร

3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี ได้แก่ การเปิดเผยจำนวนเงินที่รางวัลที่นักฟุตบอลได้รับ

3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดรองแก่นักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ให้สินเชื่อกับนักฟุตบอลตลอดจนเงินทดรองจ่าย หรือเงินสำรองจ่ายให้กับนักฟุตบอล

3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ใช้ไปกับการสรรหา คัดเลือก ตลอดจนค่านายหน้าทีสโมสรต้องจ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งนักฟุตบอล

3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ใช้ในการฝึกอบรมนักฟุตบอล

3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปกับกองทุนพัฒนานักฟุตบอล

3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ใช้ไปเพื่อการทำประกันชีวิตของนักฟุตบอล

3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้ารับรักษาตัว ได้แก่ การเปิดเผยรายชื่อสถานพยาบาลที่นักฟุตบอลสามารถเข้ารับรักษาพยาบาลได้

#### ด้านที่ 4 ทรัพยากรมนุษย์มีความสำคัญต่อองค์กร

4.1 การให้ความสำคัญเคารพในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสารข้อมูลต่างๆ แก่นักฟุตบอล ได้แก่ การแจ้งสารสนเทศที่นักฟุตบอลควรรับทราบ ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง

4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับแนวทางการให้คำปรึกษาแก่นักฟุตบอล

4.3 การจดจำประสิทธิภาพของนักฟุตบอล ได้แก่ การบันทึกประวัติประสิทธิภาพของนักฟุตบอลแต่ละคน

4.4 การมีส่วนร่วมของนักฟุตบอลในการตัดสินใจต่างๆ ในเกมส์ ได้แก่ การเปิดเผยถึงนโยบายการส่งเสริมให้นักฟุตบอลมีส่วนร่วมในการวางแผนการเล่นรูปแบบต่างๆ ได้

4.5 การยอมรับในนักฟุตบอลว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญขององค์กร ได้แก่ การเปิดเผยถึงแนวปฏิบัติในการดูแลนักฟุตบอล

#### ด้านที่ 5 สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน

5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการดูแลด้านสุขภาพและความปลอดภัยของนักฟุตบอลภายในทีมสโมสร

5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้นักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการฝึกอบรมด้านสุขภาพ สุขอนามัยและความปลอดภัยของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับอุบัติเหตุ และการบาดเจ็บของนักฟุตบอลในทีมสโมสร

5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับรายละเอียดของอุบัติเหตุที่นักฟุตบอลได้รับในแต่ละครั้ง

#### ด้านที่ 6 การพัฒนาทรัพยากรบุคคล

6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ ได้แก่ การเปิดเผยนโยบายการพัฒนานักฟุตบอลในทีมสโมสรไปสู่ักฟุตบอลอาชีพหรือทีมชาติหรือนักฟุตบอลอาชีพสากล

6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่พัฒนาแล้วประสบความสำเร็จในอาชีพนักฟุตบอล

6.3 โปรแกรมการฝึกอบรม ลักษณะการฝึกฝน ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับโปรแกรมการฝึกอบรมและการฝึกฝนในแต่ละขั้นที่นักฟุตบอลอาชีพต้องผ่าน

6.4 แรงจูงใจนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการ และนโยบายการสร้างแรงจูงใจให้แก่นักฟุตบอลสโมสรภายในทีม

6.5 การจัดประเภทของนักฟุตบอลที่ผ่านการฝึกอบรม ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับการจัดประเภทของนักฟุตบอลที่ผ่านกระบวนการฝึกอบรม

6.6 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนของนักฟุตบอลที่ผ่านการฝึกอบรมในแต่ละชั้น

6.7 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับแผนการพัฒนานักฟุตบอลของสโมสรในอนาคต

#### ด้านที่ 7 ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม

7.1 กิจกรรมสหภาพ ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับสหภาพที่นักฟุตบอลสามารถเข้าร่วมได้ และกิจกรรมต่างๆ ที่สหภาพจัดขึ้น

7.2 ทักษะคติ / พฤติกรรมของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับความคิด มุมมอง และพฤติกรรมของนักฟุตบอลในสโมสร

7.3 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับหนี้สิน และภาวะผูกพันต่างๆ ของนักฟุตบอลอาชีพสโมสร

7.4 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน ได้แก่ การเปิดเผยถึงความสัมพันธ์ มิตรไมตรี กิจกรรมสร้างความสัมพันธ์ในสโมสรฟุตบอล

7.5 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยถึงความสัมพันธ์ในสโมสรระหว่างผู้บริหารกับนักฟุตบอล เช่น การเอาใจใส่ การช่วยเหลือ ความเข้าใจ ความเห็นอกเห็นใจ การเชิญชวนให้มีส่วนร่วมในการวางแผนทีม

7.6 สภาพแวดล้อมในทีมสโมสรฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยถึงการจัดการสภาพแวดล้อมภายในทีมสโมสรฟุตบอลด้านความสัมพันธ์และวัฒนธรรมภายในทีมสโมสร

7.7 การทำงานเป็นทีมของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยถึงลักษณะการทำงานเป็นทีมของนักฟุตบอลภายในสโมสร

7.8 วัฒนธรรมองค์กร หมายถึง การที่การเปิดเผยถึงวัฒนธรรมของสโมสรฟุตบอล

7.9 การท่องเที่ยวประจำปี กิจกรรมนันทนาการ ได้แก่ การเปิดเผยถึงวันหยุด การพานักฟุตบอลท่องเที่ยว และการจัดกิจกรรมนันทนาการภายในทีม

7.10 การหมุนเวียนของนักฟุตบอล ได้แก่ การเปิดเผยถึงอัตราการเล่นของนักฟุตบอลในแต่ละช่วงเวลา

#### ด้านที่ 8 ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล

8.1 การมีส่วนร่วมของนักฟุตบอลกับชุมชน ได้แก่ การเปิดเผยกิจกรรมต่างๆ ที่สโมสรมีส่วนร่วมกับชุมชน

8.2 การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอลโดยแยกแสดงจากงบการเงินตามปกติ ได้แก่ การเปิดเผยเกี่ยวกับมูลค่าของนักฟุตบอลรายบุคคล

8.3 แผนการสืบทอดตำแหน่งผู้บริหารทีม ได้แก่ การเปิดเผยถึงแผนการสืบทอดตำแหน่งผู้บริหารทีมสโมสรฟุตบอล

8.4 ข้อมูลสวัสดิการ ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลสวัสดิการต่าง ๆ ที่นักฟุตบอลได้รับ

ผลการตรวจสอบรายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์จากผู้ทรงคุณวุฒิ ดังปรากฏในตารางภาคผนวก จ. พบว่ารายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยจำนวน 61 รายการนั้น มีค่าความสอดคล้องต่ำกว่า 0.5 จำนวน 16 รายการ จึงพิจารณาตัดออก เหลือรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยจำนวน 45 รายการ

4.3.2 ตรวจสอบช่องทางและระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ผ่านงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟชบุ๊ก

งานวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ได้ทำการส่งแบบประเมินรายการที่ควรเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี และหรือ เว็บไซต์ และหรือ เฟชบุ๊กไปยังผู้ทรงคุณวุฒิ ทั้ง 5 ท่าน

จากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์พบว่า ช่องทางการเปิดเผยได้แก่ งบการเงิน เว็บไซต์ เฟชบุ๊ก เป็นช่องทางที่สโมสรต่าง ๆ นิยมใช้ในการเปิดเผย จึงนำรายการข้อมูลทั้ง 45

รายการให้ผู้ทรงคุณวุฒิระบุช่องทางต่างๆ ที่ควรเปิดเผย รายละเอียดการตรวจสอบปรากฏดังตาราง ภาคผนวก ข ช และ ซ

ต่อไปนี้เป็นตารางสรุปรายการเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล จำนวน 45 รายการ ในการเปิดเผยผ่านช่องทางต่างๆ ได้แก่ เปิดเผยทางรายงานการเงิน จำนวน 27 รายการ การเปิดเผยทางเว็บไซต์จำนวน 21 รายการ และการเปิดเผยผ่านเฟซบุ๊ก จำนวน 18 รายการ ดังปรากฏในตาราง 4.10

**ตาราง 4.10** รายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล จำนวน 45 รายการ จากผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 5 ท่าน

| ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผย | ช่องทางการเปิดเผย                |                         |                        |
|--|----------------------------------|-------------------------|------------------------|
|  | รายงาน<br>การเงิน<br>(27 รายการ) | เว็บไซต์<br>(21 รายการ) | เฟซบุ๊ก<br>(18 รายการ) |
| <b>1 นโยบายทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)</b>               |                                  |                         |                        |
| 1.1 นโยบายการชดเชย                                     | ✓                                |                         |                        |
| 1.2 นโยบายการให้รางวัล                                 | ✓                                |                         |                        |
| 1.3 นโยบายการรับสมัคร                                  |                                  | ✓                       | ✓                      |
| 1.4 นโยบายการฝึกอบรม                                   | ✓                                |                         | ✓                      |
| 1.5 นโยบายความปลอดภัย                                  | ✓                                |                         |                        |
| 1.6 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล            | ✓                                |                         | ✓                      |
| <b>2 ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์</b>                   |                                  |                         |                        |
| 2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร                              | ✓                                | ✓                       | ✓                      |
| 2.2 อายุนักฟุตบอล                                      | ✓                                | ✓                       | ✓                      |
| 2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล                             |                                  | ✓                       |                        |
| 2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล                   |                                  | ✓                       |                        |
| 2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปี              | ✓                                |                         |                        |
| 2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติในทีม             | ✓                                | ✓                       | ✓                      |

ตาราง 4.10 รายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล จำนวน 45 รายการ จากผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 5 ท่าน (ต่อ)

| ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผย                       | ช่องทางการเปิดเผย               |                        |                       |
|--|---------------------------------|------------------------|-----------------------|
|  | รายงาน<br>การเงิน<br>(27รายการ) | เว็บไซต์<br>(21รายการ) | เฟซบุ๊ก<br>(18รายการ) |
| 2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล   | ✓                               |                        |                       |
| 2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่นๆ<br>ของนักฟุตบอล                     |                                 | ✓                      | ✓                     |
| <b>3 ข้อมูลทางการเงิน</b>  |                                 |                        |                       |
| 3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล  | ✓                               |                        |                       |
| 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล  | ✓                               |                        |                       |
| 3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล   | ✓                               |                        |                       |
| 3.4 ต้นทุนบำนาญและประกันสังคม  | ✓                               |                        |                       |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย                           | ✓                               |                        |                       |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย  | ✓                               |                        |                       |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี  | ✓                               |                        | ✓                     |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดรองแก่ HR                                       | ✓                               |                        |                       |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก                                      | ✓                               |                        |                       |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม   | ✓                               |                        |                       |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล  | ✓                               |                        |                       |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล   | ✓                               |                        |                       |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้ารับการรักษาตัว                         | ✓                               | ✓                      |                       |
| <b>4 การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร</b>                            |                                 |                        |                       |
| 4.1 การให้ความสำคัญในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสาร<br>ข้อมูลต่างๆ แก่นักฟุตบอล |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจาก<br>นักฟุตบอล                    |                                 | ✓                      | ✓                     |

ตาราง 4.10 รายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล จำนวน 45 รายการ จากผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 5 ท่าน (ต่อ)

| ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์<br>ที่ควรเปิดเผย         | ช่องทางการเปิดเผย               |                        |                       |
|--|---------------------------------|------------------------|-----------------------|
|  | รายงาน<br>การเงิน<br>(27รายการ) | เว็บไซต์<br>(21รายการ) | เฟซบุ๊ก<br>(18รายการ) |
| <b>5 สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน</b>                        |                                 |                        |                       |
| 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล                    |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้แก่<br>นักฟุตบอล  |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล                        |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ                        |                                 | ✓                      | ✓                     |
| <b>6 การพัฒนาทรัพยากรบุคคล</b>                                 |                                 |                        |                       |
| 6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ                         | ✓                               |                        | ✓                     |
| 6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล   |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 6.3 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม                          |                                 | ✓                      |                       |
| 6.4 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล                          |                                 | ✓                      |                       |
| <b>7 ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม</b>              |                                 |                        |                       |
| 7.1 กิจกรรมสหภาพ   |                                 | ✓                      | ✓                     |
| 7.2 ทักษะคนดี / พฤติกรรมของนักฟุตบอล                           |                                 | ✓                      |                       |
| 7.3 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล                                     | ✓                               |                        |                       |
| 7.4 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน                        |                                 |                        |                       |
| 7.5 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล                   | ✓                               |                        |                       |
| 7.6 การลงโทษนักฟุตบอล  |                                 | ✓                      |                       |
| <b>8 ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล</b>                             |                                 |                        |                       |
| 8.1 การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอลโดยแยกแสดงจาก<br>งบการเงินตามปกติ | ✓                               |                        |                       |
| 8.2 ข้อมูลสวัสดิการ  |                                 | ✓                      | ✓                     |



### การกำหนดค่าระดับคะแนนของระดับการเปิดเผย

ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาข้อมูลจากงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ.2562 เว็บไซต์ และ เฟซบุ๊กของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกทั้ง 16 ทีม เพื่อคำนวณหาค่าคะแนนของระดับการเปิดเผย ข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยใช้กระดาษทำการ ซึ่งได้กำหนดค่าระดับคะแนนจากการศึกษา ทบทวนวรรณกรรม และปรับปรุงตามคำแนะนำและผลการประเมินของผู้เชี่ยวชาญแล้ว จึงกำหนดค่าระดับคะแนนดังตาราง 4.11 ดังนี้

**ตาราง 4.11** ค่าระดับคะแนนการเปิดเผยรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์

| ระดับที่ | รายละเอียด  | ค่าคะแนน |
|----------|---|----------|
| 1        | ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์                                       | 1        |
| 2        | มีการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะในงบการเงินหรือเว็บไซต์ หรือเฟซบุ๊ก ช่องทางใดช่องทางหนึ่ง      | 2        |
| 3        | มีการเปิดเผยข้อมูลในเฉพาะในงบการเงิน และหรือเว็บไซต์ และ หรือ เฟซบุ๊ก จำนวน 2 ช่องทาง | 3        |
| 4        | มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและเว็บไซต์ และ เฟซบุ๊ก จำนวน ครบทั้ง 3 ช่องทาง          | 4        |
| 5        | มีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าในงบการเงินและเว็บไซต์ และ เฟซบุ๊ก มากกว่า 3 ช่องทาง         | 5        |

4.3.3 การตรวจสอบรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อเปรียบเทียบ การแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ผู้มีส่วนได้เสียในการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อเปรียบเทียบ การแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย จำนวน 3 ท่าน ดังนี้

1. ตัวแทนจากสมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทย จำนวน 1 ท่าน
2. ตัวแทนผู้สอบบัญชี จำนวน 1 ท่าน
3. ตัวแทนจากผู้บริหารธุรกิจ ด้านสื่อมวลชน จำนวน 1 ท่าน

สรุปข้อคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียในการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของ สโมสรฟุตบอล โดยความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียต่อรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์นำเสนอ ดังตาราง 4.12 ดังต่อไปนี้

**ตาราง 4.12** รายการข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยจากความเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย

| ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย      | จำนวนข้อก่อนการสัมภาษณ์ | จำนวนข้อหลังการสัมภาษณ์ | ความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย                           |            |
|---|-------------------------|-------------------------|--|------------|
|   |                         |                         | เหมาะสม  | ไม่เหมาะสม |
| 1.นโยบายทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) (1.1-1.6)            | 6                       | 5                       | 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6                                  | 1.1        |
| 2.ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล)(2.1-2.8)      | 8                       | 7                       | 2.1,,2.2,2.3, 2.4, 2.5, 2.6,                             | 2.7        |
| 3.ข้อมูลทางการเงิน                                      | 13                      | 11                      | 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, 3.7, 3.9,3.10, 3.11, 3.12, 3.13 | 3.1, 3.8   |
| 4.การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ในองค์กร | 2                       | 2                       | 4.1, 4.2   | -          |
| 5.สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน (นักฟุตบอล)            | 4                       | 5                       | 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 8.2                                  | -          |
| 6.การพัฒนาทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)                     | 4                       | 4                       | 6.1, 6.2, 6.3, 6.4                                       | -          |
| 7.ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) และวัฒนธรรม | 6                       | 6                       | 7.1, 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6,                            |            |
| 8.ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล                             | 2                       | -                       | -  | 8.1, 8.2   |
| รวม   | 45                      | 40                      |  |            |

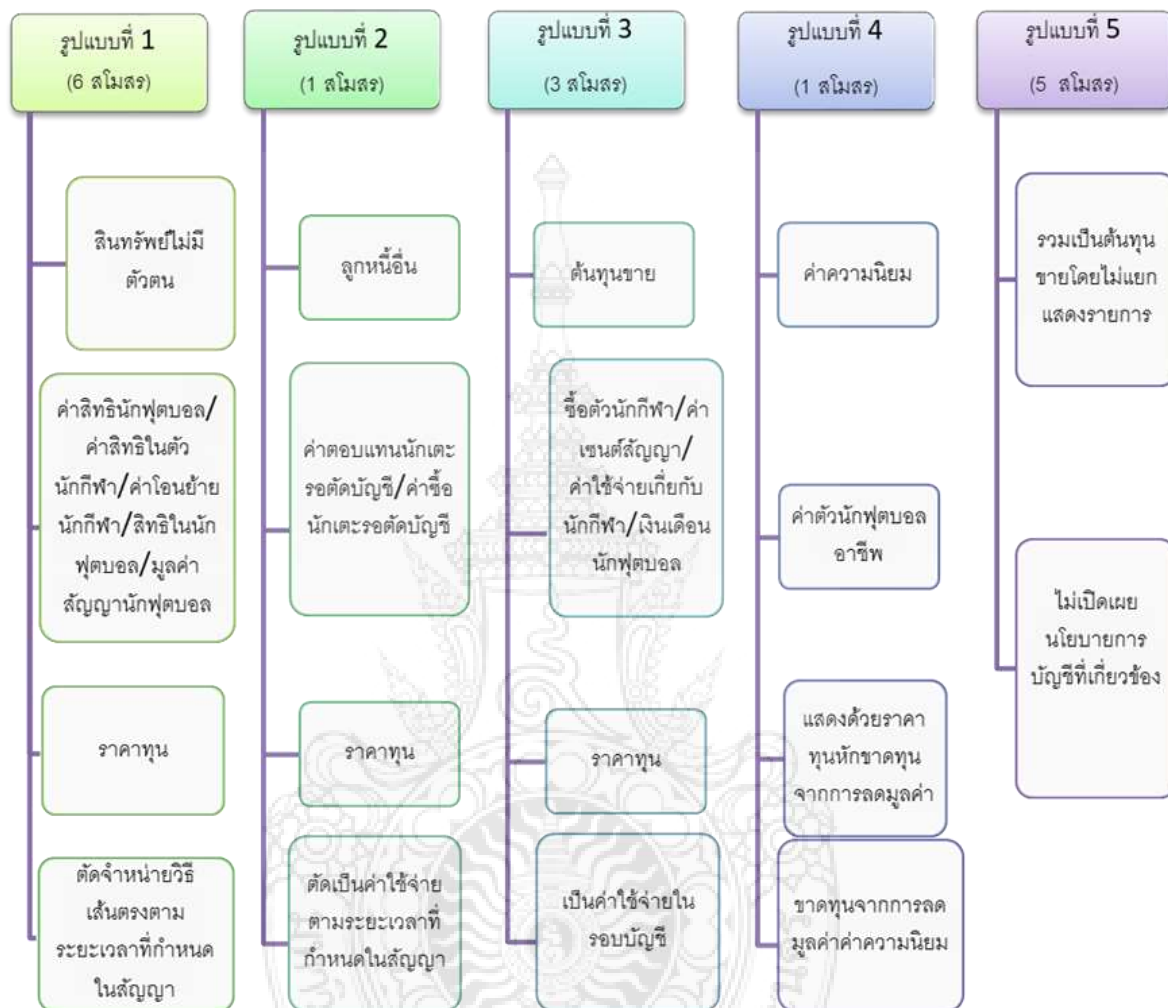
สรุปผู้มีส่วนได้เสียพิจารณาตัดข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย ออกได้แก่ ข้อ 1.1 นโยบายการชดเชย ข้อ 2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล ข้อ 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล ข้อ 3.8 เงินให้สินเชื่อและเงินทดรองแก่ HR และข้อ 8.1 การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอลโดยแยกแสดงจากงบการเงินตามปกติ เมื่อตัดรายการทั้ง 5 ออกไป คงเหลือรายการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย จำนวน 8 ด้าน 40 รายการ ทั้งนี้ใน ด้านที่ 8 ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล คงเหลือรายการข้อ 8.2 ข้อมูลสวัสดิการ เพียงรายการเดียว ดังนั้นเพื่อให้เกิดความกระชับและเข้าใจง่าย จึงนำหัวข้อข้อมูลสวัสดิการไปไว้ในด้านที่ 5 สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน ซึ่งเป็นหมวดที่มีความเกี่ยวข้องและสอดคล้องมากที่สุด คงเหลือรายการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย 7 ด้าน 40 รายการ

#### 4.4 สรุปผลการพิจารณารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

##### 4.4.1 แนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ประเทศไทย

จากการวิเคราะห์งบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้ง 16 ทีม พบว่ามีวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งสามารถสรุปได้เป็น 5 รูปแบบ ดังนี้



ภาพ 4.6 รูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชี เกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

จากภาพ 4.6 พบว่าส่วนใหญ่สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยนิยมบันทึกนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกรณีได้ใช้ประโยชน์จากนักฟุตบอลมากกว่า 1 ปี โดยใช้ชื่อบัญชีที่แตกต่างกัน เช่น ค่าสิทธินักฟุตบอล ค่าสิทธิในตัวนักกีฬา ค่าโอนย้ายนักกีฬา สิทธิในนักฟุตบอล มูลค่าสัญญา นักฟุตบอล แต่มีจุดมุ่งหมายเดียวกันคือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยจะบันทึกด้วยราคาทุน

ตัดจำหน่ายวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา และในกรณีที่สโมสรมีการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับตัวนักฟุตบอลหรือซื้อตัวนักฟุตบอลมาแล้วใช้ประโยชน์ได้ไม่เกิน 1 ปี สโมสรนั้น ๆ จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในหมวดต้นทุนขายถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีนั้นทันที

ในขณะที่ยังมีสโมสรฟุตบอลอีกจำนวนไม่น้อยประมาณร้อยละ 31.25 ของจำนวนสโมสรฟุตบอลอาชีพยังคงไม่เปิดเผยรายการเกี่ยวกับบัญชีทรัพยากรมนุษย์แยกจากต้นทุนขาย และไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ในสถานการณ์ที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้มีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นการเฉพาะเรื่องนั้น และประกอบกับสโมสรฟุตบอลเป็นบริษัทจำกัด ที่ใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับผู้ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สโมสรควรเลือกรูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในแต่ละรายการ ซึ่งรูปแบบของวิธีปฏิบัติทางบัญชียุ่ขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นในแต่ละสโมสร ซึ่งสามารถสรุปได้ 3 รูปแบบ ดังนี้

ตาราง 4.13 วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ในประเทศไทย 3 รูปแบบ

| รูปแบบที่ 1 กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็น สินทรัพย์: สินทรัพย์ไม่มีตัวตน  |  |  |
|---|--|--|
| นักฟุตบอลอาชีพ : เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน  |  | การวัดมูลค่า   |
| สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย<br>เดบิต ค่าสิทธินักฟุตบอลและโค้ช นาย-A XX<br>เครดิต เงินสด XX   |  | การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้น                        |
| ตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชี โดย<br>เดบิต ค่าตัดจำหน่ายสิทธินักฟุตบอล นาย-A XX<br>เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอล นาย- A XX  |  | ค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า (บางสโมสรอาจแยก                                     |
| สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย<br>เดบิต เงินสด XX<br>ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอล นาย-A XX<br>เครดิต ค่าสิทธินักฟุตบอล นาย-A XX<br>ผลกำไรขาดทุนจากการขายนักฟุตบอลอาชีพ XX |  | ค่านายหน้าออกเป็นค่าใช้จ่าย) เป็นต้น ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา |

ตาราง 4.13 วิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ในประเทศไทย 3 รูปแบบ (ต่อ)

| รูปแบบที่ 2 กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็น สินทรัพย์ : ลูกหนี้ |    |              |    |
|---|----|--------------|----|
| นักฟุตบอลอาชีพ : ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี                          |    | การวัดมูลค่า |    |
| สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย                                |    |              |    |
| เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี นาย-A                               | XX |              |    |
| เครดิต เงินสด   |    | XX           |    |
| ตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชี โดย                              |    |              |    |
| เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะตัดบัญชี นาย-A                                  | XX |              |    |
| เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี นาย-A                              |    | XX           |    |
| สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย                                 |    |              |    |
| เดบิต เงินสด  |    | XX           |    |
| เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี นาย-A                              |    |              | XX |
| ผลกำไรขาดทุนจากการขายนักฟุตบอลอาชีพ                                   |    |              | XX |

| รูปแบบที่ 3 กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่าย |    |              |    |
|---|----|--------------|----|
| นักฟุตบอลอาชีพ : ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ                   |    | การวัดมูลค่า |    |
| สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย                      |    |              |    |
| เดบิต ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ นาย-A                        | XX |              |    |
| เครดิต เงินสด   |    | XX           |    |
| จ่ายค่านายหน้าเพื่อซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชี โดย       |    |              |    |
| เดบิต ค่านายหน้าซื้อตัวนักฟุตบอล นาย-A                      | XX |              |    |
| เครดิต เงินสด นาย-A   |    | XX           |    |
| สโมสรขายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย                       |    |              |    |
| เดบิต เงินสด  |    | XX           |    |
| เครดิต รายได้จากการขายนักฟุตบอลอาชีพ                        |    |              | XX |

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 1 คือ กรณีที่สโมสรจัดประเภทรายการสัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้นสโมสรฟุตบอลต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

ฉบับที่ 38 เรื่อง สิ้นทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยจะมีการใช้ประโยชน์จากตัวนักฟุตบอลมากกว่า 1 ปี หมายถึงการซื้อตัวนักฟุตบอลจะถูกทำสัญญามากกว่าหนึ่งปีขึ้นไป การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน หรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้น ค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า บางสโมสรอาจแยกค่านายหน้าออกเป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 2 คือ กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์หมวดลูกหนี้สโมสรที่ใช้รูปแบบที่สองนี้จะมีแนวคิดที่ว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นเพื่อให้ได้นักฟุตบอลที่มีศักยภาพเข้ามาในสโมสรและสามารถสร้างประโยชน์ได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อนักฟุตบอลเป็นลูกหนี้หรือตัด ภายใต้อัตราซื้อ ค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชี วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันได้โดยไม่นำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุนเพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจะถูกบันทึกบัญชีแยกออกจากกันจากรายการซื้อนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน และจะตัดค่าซื้อตัวนักเตะรอดตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบบัญชีโดยเฉลี่ยตามอายุของสัญญา

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 3 คือ กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่าย จะเป็นกรณีที่สโมสรจ่ายซื้อนักฟุตบอลโดยมีสัญญาไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงมีแนวคิดว่าเป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีนั้น ๆ ทั้งนี้ วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพตามราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกัน เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ โดยไม่นำค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพ เช่น ค่านายหน้าจะแยกบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน

4.4.2. รายการข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับการบัญชีทรัพย์สินของนักฟุตบอลในสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ด้านที่ 1 นโยบายทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)

- 1.1 นโยบายการให้รางวัล
- 1.2 นโยบายการรับสมัคร
- 1.3 นโยบายการฝึกอบรม

1.4 นโยบายความปลอดภัย

1.5 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล

### ด้านที่ 2 ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์

2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร

2.2 อายุนักฟุตบอล

2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล

2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล

2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปีขึ้นไป

2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติในทีม

2.7 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่น ๆ ของนักฟุตบอล

### ด้านที่ 3 ข้อมูลทางการเงิน

3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล

3.2 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล

3.3 ต้นทุนบำนาญและประกันสังคม

3.4 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย

3.5 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย

3.6 รางวัลสำหรับผลงานที่ดี

3.7 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก

3.8 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม

3.9 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล

3.10 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล

3.11 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้ารับรักษาตัว

### ด้านที่ 4 การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร

4.1 การให้ความสำคัญเคารพในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ

ได้แก่นักฟุตบอล



4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล

ด้านที่ 5 สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน

- 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล
- 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้แก่นักฟุตบอล
- 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล
- 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ
- 5.5 ข้อมูลสวัสดิการ

ด้านที่ 6 การพัฒนาทรัพยากรบุคคล

- 6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ
- 6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล
- 6.3 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม
- 6.4 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล

ด้านที่ 7 ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม

- 7.1 กิจกรรมสหภาพ
- 7.2 ทศนคติ / พฤติกรรมของนักฟุตบอล
- 7.3 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล
- 7.4 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน
- 7.5 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล
- 7.6 การลงโทษนักฟุตบอล

4.4.3 ช่องทางการสื่อสารที่ควรเปิดเผยรายการข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอล

รายการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลทั้ง 40 รายการแต่ละรายการควรแสดงในช่องทางการเปิดเผยใดบ้าง ซึ่งช่องทางการเปิดเผยที่กำหนดตามผลที่ได้จากงานวิจัยเชิงคุณภาพพบว่า ช่องทางการเปิดเผยที่มีประสิทธิภาพต่อการรับรู้ข้อมูลข่าวสาร และผู้เกี่ยวข้องนำไปใช้ประโยชน์ได้มากที่สุด 3 ช่องทางได้แก่ งบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก จึงสามารถสรุป

การเปิดเผยรายการบัญชีทรัพย์สินของนักฟุตบอล (เฉพาะนักฟุตบอล) ทั้ง 40 รายการในช่องทางต่าง ๆ ที่ควรเปิดเผย ดังต่อไปนี้

## 1. งบการเงิน

- 1.1 นโยบายการฝึกอบรม
- 1.2 นโยบายความปลอดภัย
- 1.3 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล
- 1.4 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร
- 1.5 อายุนักฟุตบอล
- 1.6 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปีขึ้นไป
- 1.7 สัดส่วนของนักฟุตบอล
- 1.8 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล
- 1.9 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล
- 1.10 ต้นทุนบ้านญาติและประสังคัม
- 1.11 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย
- 1.12 ต้นทุนของมาตรฐานความปลอดภัย
- 1.13 นวนเงินที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก
- 1.14 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม
- 1.15 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล
- 1.16 ผลผลิตของนักฟุตบอล
- 1.17 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล
- 1.18 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล

## 2. เว็บไซต์

- 2.1 นโยบายการให้รางวัล
- 2.2 นโยบายการรับสมัคร
- 2.3 นโยบายการฝึกอบรม
- 2.4 นโยบายความปลอดภัย
- 2.5 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล

- 2.6 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร
- 2.7 อายุนักฟุตบอล
- 2.8 ความสามารถของนักฟุตบอล
- 2.9 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล
- 2.11 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปีขึ้นไป
- 2.11 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติในทีม
- 2.12 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่น ๆ ของนักฟุตบอล
- 2.13 รางวัลสำหรับผลงานที่ดี
- 2.14 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล
- 2.15 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล
- 2.16 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้ารับรักษาตัว
- 2.17 การให้ความเคารพในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ แก่  
นักฟุตบอล
- 2.18 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล
- 2.19 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล
- 2.20 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้แก่นักฟุตบอล
- 2.21 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล
- 2.22 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ
- 2.23 ข้อมูลสวัสดิการ
- 2.24 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ
- 2.25 ผลผลิตของนักฟุตบอล
- 2.26 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม
- 2.27 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล
- 2.28 ทักษะ/ พฤติกรรมของนักฟุตบอล
- 2.29 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน
- 2.30 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล
- 2.31 การลงโทษนักฟุตบอล

### 3. เฟซบุ๊ก

3.1 นโยบายการให้รางวัล

3.2 นโยบายการรับสมัคร

3.3 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร

3.4 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่น ๆ ของนักฟุตบอล

3.5 รางวัลสำหรับผลงานที่ดี

3.6 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล

3.7 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลมืออาชีพ

3.8 กิจกรรมสหภาพ

ทั้งนี้การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน พบว่าเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการ  
ใช้ ต่อการตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่ ผู้บริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น พนักงาน ลูกค้า ทั้งนี้ต้องไม่  
เปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพราะอาจส่งผลกระทบต่องบการเงินมีความซับซ้อนและมีข้อมูล  
มากเกินไปจนจำเป็น จึงมีรายการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพียง 18 รายการ  
ตามข้อมูลข้างต้น ในขณะที่การเปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์เป็นเสมือนบ้านของการประชาสัมพันธ์ เป็น  
แหล่งรวบรวมและแสดงข้อมูลในรูปแบบฐานข้อมูลต่าง ๆ ที่ลูกค้า แฟนคลับ และสาธารณชน  
สามารถเข้าถึงและสืบค้นได้ง่าย มีความเป็นทางการมากกว่าเฟซบุ๊ก มีการเปิดเผยข้อมูลที่ค่อนข้าง  
หลากหลาย ทั้งข้อมูลที่ตัวเลขทางการเงิน ตัวเลขสถิติการแข่งขันแต่ละเกม สถิติการเล่นของนัก  
ฟุตบอลรายบุคคล เป็นต้น การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในเว็บไซต์ มีจำนวน 31  
รายการ นับเป็นช่องทางทางการเปิดเผยที่มีจำนวนรายการสูงที่สุด ในขณะที่เฟซบุ๊กเป็นช่องทางสื่อสารที่  
มีความเป็นทางการน้อย แต่สามารถเข้าถึงแฟนคลับ ลูกค้า และผู้สนใจได้จำนวนมากและรวดเร็ว  
เหมาะสำหรับการนำเสนอการเคลื่อนไหวของทีมสโมสร เกมการแข่งขัน ข้อมูลข่าวสาร และเป็นสื่อ  
ในการโฆษณาประชาสัมพันธ์ได้เป็นอย่างดี ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับด้านการบัญชีทรัพยากร  
มนุษย์ในเฟซบุ๊กจึงเป็นรูปแบบไม่เป็นทางการแต่ต้องอาศัยความรวดเร็วในการนำเสนอภาพการ  
แข่งขันและข่าวสารต่าง ๆ เฟซบุ๊กจึงเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพียง 8 รายการ ที่  
มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจและเพื่อประชาสัมพันธ์สโมสรฟุตบอล

## บทที่ 5

### สรุปผล อภิปราย และข้อเสนอแนะ

งานวิจัยเรื่อง “รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย” เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ เสริมด้วยข้อมูลเชิงปริมาณ โดยมีวัตถุประสงค์ของการวิจัย 3 ข้อ ได้แก่ 1) เพื่อศึกษารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 3) นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ผู้วิจัยขอแนะนำผลการสรุปผล อภิปราย และข้อเสนอแนะจากงานวิจัยตามลำดับ ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 อภิปรายผลการวิจัย
- 5.3 ข้อเสนอแนะจากการวิจัย
- 5.4 ข้อเสนอแนะการทำวิจัยในครั้งต่อไป

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 สรุปผลการศึกษารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

สรุปผลจากการศึกษาและวิเคราะห์งบการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพทั้ง 16 สโมสร พบว่ามีวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่แตกต่างกันออกไป สามารถสรุปได้เป็น 5 รูปแบบ รายละเอียดดังแสดงไว้ในบทที่ 4 ซึ่งบางรูปแบบเป็นวิธีที่อาจไม่สอดคล้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีนักฟุตบอลยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องประกาศใช้ ประกอบกับสโมสรจดทะเบียนในรูปแบบบริษัทจำกัด การใช้มาตรฐานการบัญชีจึงเป็นการใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities : TFRS for

NPAEs) จากผลการวิจัยพบว่ารูปแบบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสโมสรฟุตบอลที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ประกอบด้วย 3 รูปแบบ ดังตาราง 5.1



ตาราง 5.1 รูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการซื้อตัวนักฟุตบอล

| การจัดประเภท<br>รายการนักฟุตบอล<br><br>วิธีปฏิบัติทางบัญชี | รูปแบบที่ 1<br>บันทึกเป็นสินทรัพย์:<br>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน   | รูปแบบที่ 2<br>บันทึกเป็นสินทรัพย์:<br>ค่าใช้จ่ายรอดัตบัญชี   | รูปแบบที่ 3<br>บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย  |
|--|--|---|--|
| - การวัดมูลค่า   | การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้นค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วยค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา | วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันได้ โดยไม่นำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุน เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจะถูกบันทึกบัญชีแยกออกจากกันจากรายการซื้อนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน | วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพตามราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกัน เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ โดยไม่นำค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพ เช่น ค่านายหน้า แยกบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน |
| - สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ                                  | เดบิต ค่าสิทธินักฟุตบอล<br>นาย-A                   XX<br>เครดิต เงินสด                   XX  | เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะรอดัตบัญชี<br>นาย- A                   XX<br>เครดิต เงินสด                   XX   | เดบิต ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ<br>นาย- A                   XX<br>เครดิต เงินสด                   XX  |

ตาราง 5.1 รูปแบบวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการซื้อตัวนักฟุตบอล (ต่อ)

| การจัดประเภท<br>รายการนักฟุตบอล<br><br>วิธีปฏิบัติทางบัญชี | รูปแบบที่ 1<br>บันทึกเป็นสินทรัพย์:<br>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน   | รูปแบบที่ 2<br>บันทึกเป็นสินทรัพย์:<br>ค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี   | รูปแบบที่ 3<br>บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย  |
|--|--|--|--|
| - สโมสรจ่ายค่านายหน้าซื้อนักฟุตบอล                         | บันทึกรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์  | บันทึกรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์-<br>รอดตัดบัญชี<br><br>-   | เดบิต ค่านายหน้าซื้อตัวนักฟุตบอล<br><br>นาย-A      XX<br>เครดิต เงินสด      XX |
| - สโมสรตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ                            | เดบิต ค่าตัดจำหน่ายสิทธินักฟุตบอล<br>นาย-A      XX<br>เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธิ<br>นักฟุตบอล-นาย A      XX   | เดบิต ค่าซื้อตัวนักเตะตัดบัญชี<br>นาย-A      XX<br>เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะ<br>รอดตัดบัญชี – นาย A      XX            | ไม่บันทึกบัญชี   |
| สโมสรขายนักฟุตบอล  | เดบิต เงินสด      XX<br>ค่าตัดจำหน่ายสะสม<br>สิทธินักฟุตบอล-นาย A      XX<br>เครดิต ค่าสิทธินักฟุตบอล A      XX<br>ผลกำไรขาดทุนจาก<br>การขายนักฟุตบอล -A      XX | เดบิต เงินสด      XX<br>เครดิต ค่าซื้อตัวนักเตะ<br>รอดตัดบัญชี-A      XX<br>กำไรขาดทุนจากการ<br>ขายนักฟุตบอล      XX | เดบิต เงินสด      XX<br>เครดิต รายได้จาก<br>การขายนัก<br>ฟุตบอล-A      XX      |



การเลือกรูปแบบของวิธีปฏิบัติทางบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นในแต่ละสโมสร เนื่องจากปัจจัยที่ทำให้การเลือกรูปแบบที่แตกต่างกันคือ ระยะเวลาของการทำสัญญา หากเป็นนักฟุตบอลต่างชาติ หรือนักฟุตบอลที่อายุค่อนข้างน้อยมักจะทำสัญญาเกินกว่า 1 ปี เช่น 2-4 ปี เนื่องจากนักฟุตบอลมีรูปแบบการเล่นที่สามารถพัฒนาเพิ่มขึ้นได้ เพราะอายุค่อนข้างน้อย แต่หากเป็นนักฟุตบอลที่อายุค่อนข้างสูงสโมสรมักจะทำสัญญาปีต่อปี ทั้งนี้ผลตอบแทนที่นักฟุตบอลจะได้รับจะมีสองส่วนคือ “ค่าเซ็นสัญญา” และ “เงินเดือน” ในส่วนของเงินเดือนนั้นจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเหมือนกันทุกสโมสร คือรับรู้รายการในชื่อบัญชีเงินเดือน เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ แต่ในส่วนที่แตกต่างกันคือ “ค่าเซ็นสัญญา” ที่นักฟุตบอลจะได้รับเงินเป็นครั้งแรกที่เซ็นสัญญา วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าเซ็นสัญญาของนักฟุตบอลที่สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ทั้งนี้เพื่อให้มูลค่าของนักฟุตบอลสามารถสะท้อนความเป็นจริงของข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินได้ มี 3 รูปแบบ ดังนี้

รูปแบบที่ 1 บันทึกเป็นสินทรัพย์ : สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 1 คือ สโมสรจัดประเภทรายการสัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้นสโมสรฟุตบอลต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยจะมีการใช้ประโยชน์จากตัวนักฟุตบอลมากกว่า 1 ปี หมายถึงการซื้อตัวนักฟุตบอลจะถูกทำสัญญามากกว่าหนึ่งปีขึ้นไป การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้น ค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า บางสโมสรอาจแยกค่า นายหน้าออกเป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา

รูปแบบที่ 2 บันทึกเป็นสินทรัพย์ : ค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 2 คือ กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดลูกหนี้ สโมสรที่ใช้รูปแบบที่สองนี้จะมีแนวคิดว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นเพื่อให้ได้นักฟุตบอลที่มีศักยภาพเข้ามาในสโมสร และสามารถสร้างประโยชน์ได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อนักฟุตบอลเป็นลูกหนี้รอดตัด ภายใต้อีกชื่อ “ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลรอดตัดบัญชี” วัดมูลค่าการซื้อ

นักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันไว้โดยไม่นำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุนเพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจะถูกบันทึกบัญชีแยกออกจากกันจากรายการซื้อนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน และจะตัดค่าใช้จ่ายตัวนักฟุตบอลรอดตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบบัญชีโดยเฉลี่ยตามอายุของสัญญา

รูปแบบที่ 1 และรูปแบบที่ 2 มีความคล้ายคลึงกัน แต่ในมุมมองของนักบัญชี สโมสรฟุตบอลจะให้ความสำคัญกับสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ซึ่งจะเน้นการเพิ่มกลยุทธ์การพัฒนาศักยภาพของนักฟุตบอลตามประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ดังกล่าว ซึ่งถ้านักฟุตบอลมีความสามารถสูง การรับรู้สินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายจะมีการเปลี่ยนแปลงตามประมาณการอายุประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดตลอดระยะเวลา ในขณะที่รูปแบบที่ 2 ถูกอ้างอิงจากสิทธิการใช้ หรือสิทธิตามสัญญาในการใช้นักฟุตบอลตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา ซึ่งเมื่อเทียบกับรูปแบบที่ 1 จะรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอลให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด สำหรับรูปแบบที่ 1 ในสายตาผู้บริหาร ถือเป็นสินทรัพย์ที่เพิ่มมูลค่าสำหรับสโมสร และสร้างรายได้ให้กับกิจการ นำมาใช้เป็นกลยุทธ์ในการบริหารจัดการ หรือมีบทบาทสำคัญมากกว่าการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี และมีมูลค่าสูงกว่าในมุมมองของผู้ใช้งบการเงิน (ความเห็นคุณกวีวินภพและคุณนิพล ผู้สอบบัญชีสโมสร)

### รูปแบบที่ 3 บันทึกประเภทค่าใช้จ่าย

กรณีที่ใช้รูปแบบที่ 3 คือ กรณีจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่าย จะเป็นกรณีที่สโมสรจ่ายซื้อนักฟุตบอลโดยมีสัญญาไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงมีแนวคิดว่าเป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีนั้นทันที วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพตามราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกัน เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ โดยไม่นำค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพ เช่น ค่านายหน้าจะแยกบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน สำหรับวิธีนี้ กิจการถือว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับนักฟุตบอล เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหาร ในการให้บริการแฟนคลับ การวางกลยุทธ์ในการแข่งขัน เพื่อให้เกิดการติดตาม การสร้างรายได้มาสู่สโมสร และจะมีการประเมินผลการดำเนินงานจากการจ้างงานนักฟุตบอล หรือการยืมนักฟุตบอลจากสโมสรอื่น โดยจ่ายค่าตอบแทน ซึ่งแนวคิดดังกล่าว อาจมีแผนกลยุทธ์ของสโมสรในการพัฒนาศักยภาพของนักฟุตบอล

เพื่อให้มีการประสานงานร่วมกับนักฟุตบอลอื่นในทีม และสร้างประสบการณ์ที่ตื่นเต้นเร้าใจให้กับผู้ชมในสนามมากกว่าการมุ่งเน้นให้เป็นสินทรัพย์ที่เพิ่มมูลค่าของสโมสร เนื่องจากตั้งแต่เริ่มแรก สิทธิในตัวนักเตะไม่ได้ใช้ในการควบคุมของกิจการ หรือสโมสร เพียงแต่มีสิทธิในการใช้นักฟุตบอลตามสัญญาที่ตกลงกันเท่านั้น

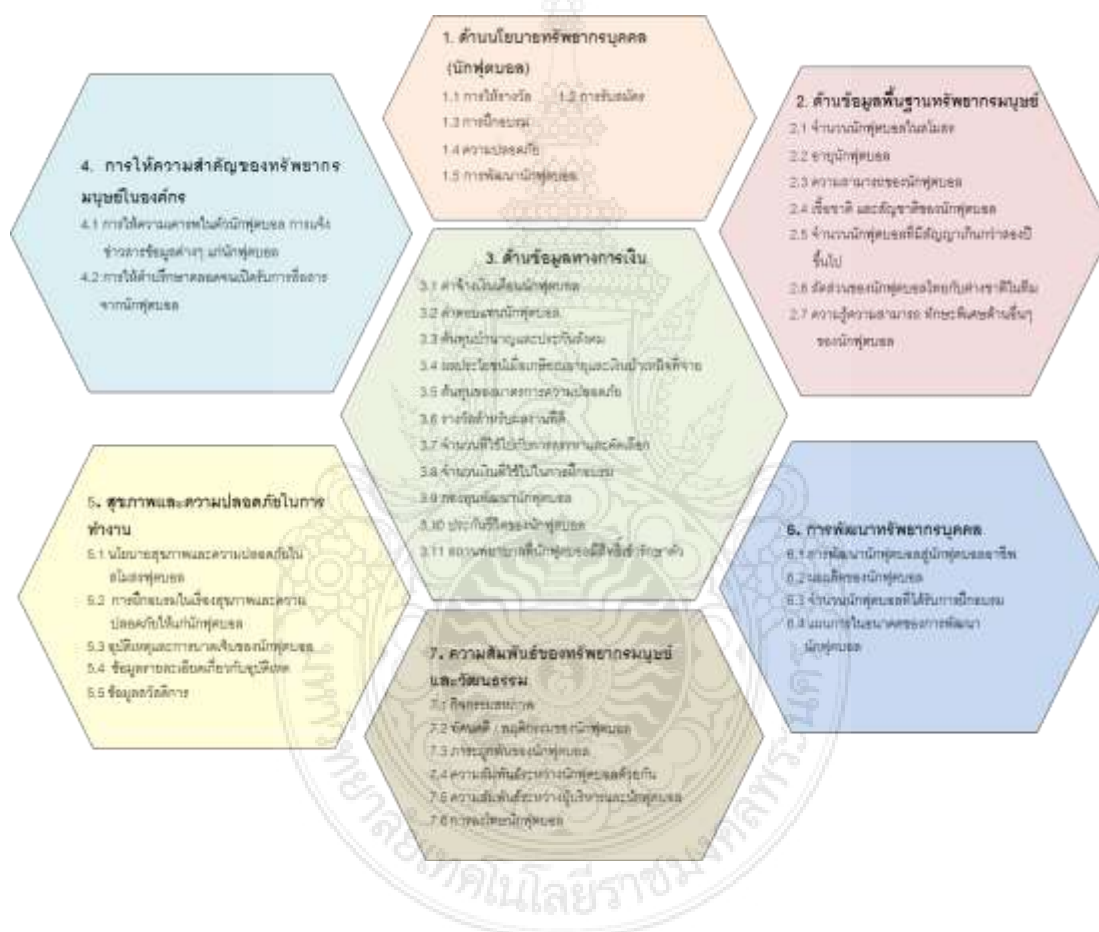
### 5.1.2 สรุปผลการศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

สรุปผลการศึกษาผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยการเปรียบเทียบความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มสโมสรที่มีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงกว่าค่าเฉลี่ยกับกลุ่มสโมสรฟุตบอลที่มีการเปิดเผยข้อมูลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ผลการวิจัยพบว่า กลุ่มของการเปิดเผยข้อมูลที่สูงกว่าค่าเฉลี่ยมีแนวโน้มและทิศทางเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่สะท้อนออกมาในรูปของอัตราส่วนทางการเงินที่ดีกว่ากลุ่มที่มีการเปิดเผยต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ซึ่งเมื่อพิจารณาจะพบว่าสโมสรที่อยู่ในกลุ่มค่าเฉลี่ยสูงมักเป็นสโมสรที่มีผลการดำเนินงานด้านกีฬาอยู่ในระดับแนวหน้า มีทรัพยากรและเงินทุนในการดำเนินงานค่อนข้างสูง และเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์ ตามรูปแบบที่ 1 ซึ่งสอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์ผู้บริหารสโมสรที่ว่า เมื่อสโมสรมีผลการดำเนินงานด้านกีฬาดี มีทรัพยากร มีสภาพคล่องในการดำเนินกิจการ และมีการบริหารจัดการอย่างเป็นระบบแล้ว สโมสรย่อมต้องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์หรือนักฟุตบอลเพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นแรงจูงใจให้กับผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน ผู้สนับสนุนหลัก และความเชื่อมั่นของกลุ่มแฟนคลับ รวมถึงสร้างความน่าเชื่อถือของสมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทย ตลอดจนหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อันสะท้อนให้เห็นถึงฐานะการเงิน โดยแสดงสินทรัพย์ที่เพิ่มมูลค่า ก่อให้เกิดรายได้ในอนาคตและผลการดำเนินงานที่แท้จริงในงวดปัจจุบันที่ดีกว่าสโมสรที่เลือกนโยบายการบัญชีแบบอื่น

### 5.1.3 นำเสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ สโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

จากการทบทวนวรรณกรรม และตรวจสอบข้อมูลรายการเปิดเผยการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ด้วยการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา โดยผู้เชี่ยวชาญจำนวน 5 ท่าน และการตรวจสอบความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยผู้มีส่วนได้เสีย สามารถสรุปเป็น

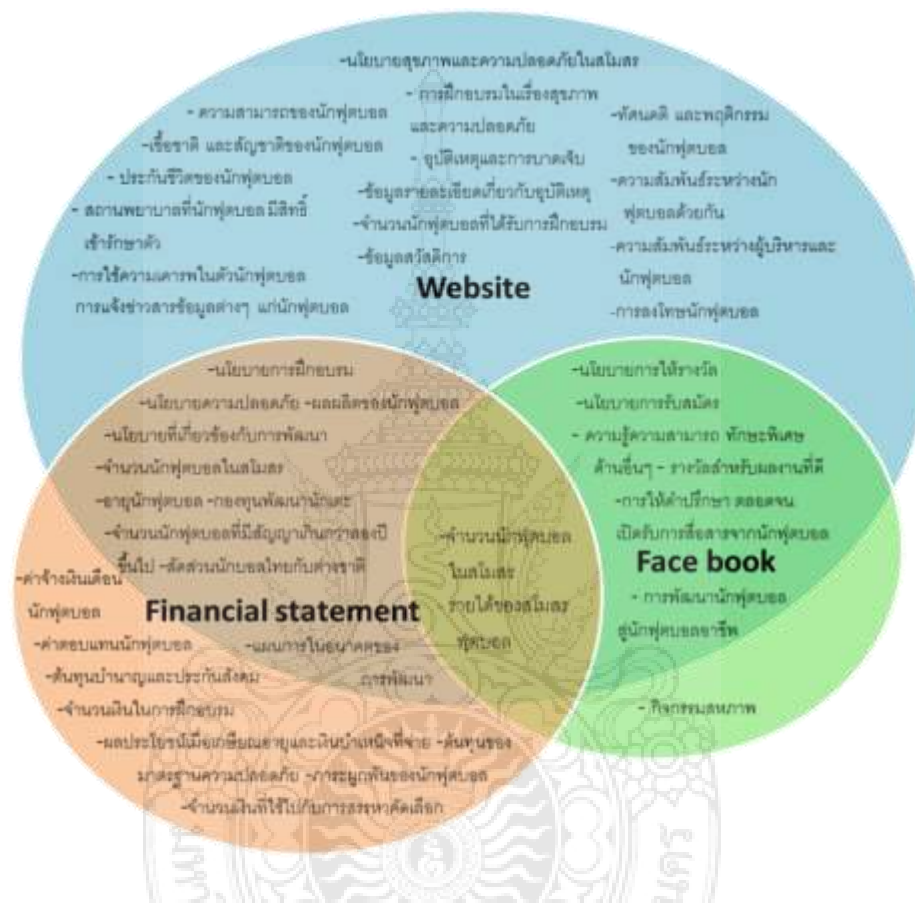
รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นักฟุตบอล ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ จำนวน 40 รายการ แบ่งออกเป็น 7 ด้าน ประกอบด้วยด้านนโยบายทรัพยากรบุคคล ด้านข้อมูลพื้นฐาน ด้านข้อมูลทางการเงิน ด้านการให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร ด้านการเงิน ด้านสุขภาพ และความปลอดภัยในการทำงาน ด้านการพัฒนาทรัพยากรบุคคล และด้านความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม ดังภาพ 5.1



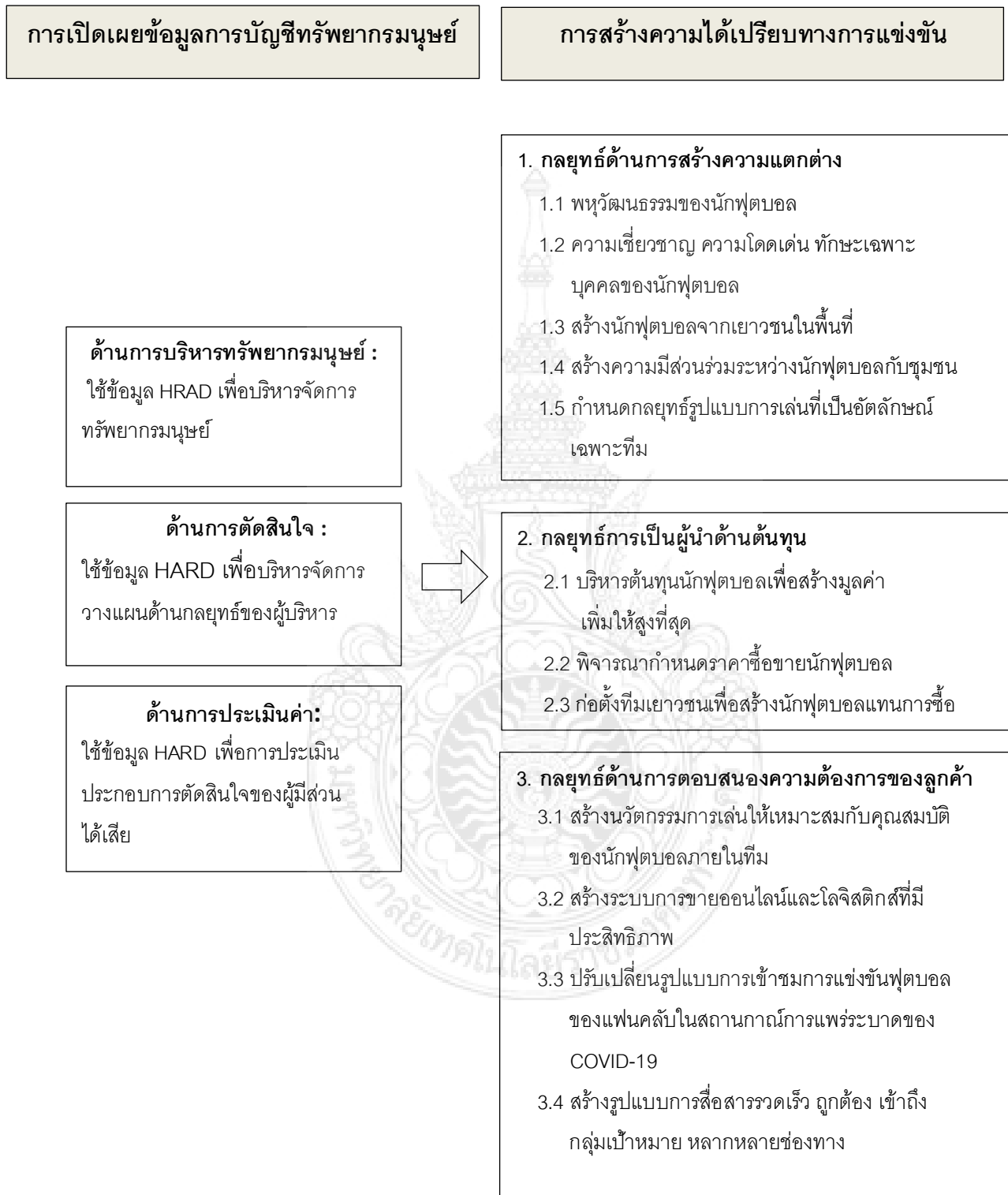
ภาพ 5.1 รายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

รายการและหัวข้อที่ควรเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ในประเทศไทยทั้ง 40 รายการ ในมุมมองของผู้บริหารสโมสร นักวิชาการ ผู้ลงทุน และแฟนคลับ ที่แสดงเป็นตัวเลขทางการเงินและไม่ได้เป็นตัวเลขทางการเงิน ผลการวิจัยพบว่าควรเปิดเผยในช่องทาง

สื่อสาร 3 ช่องทาง ได้แก่ งบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊ก โดยมีรายการต่าง ๆ ที่ควรเปิดเผยในแต่ละช่องทาง ดังภาพ 5.1 และ 5.2

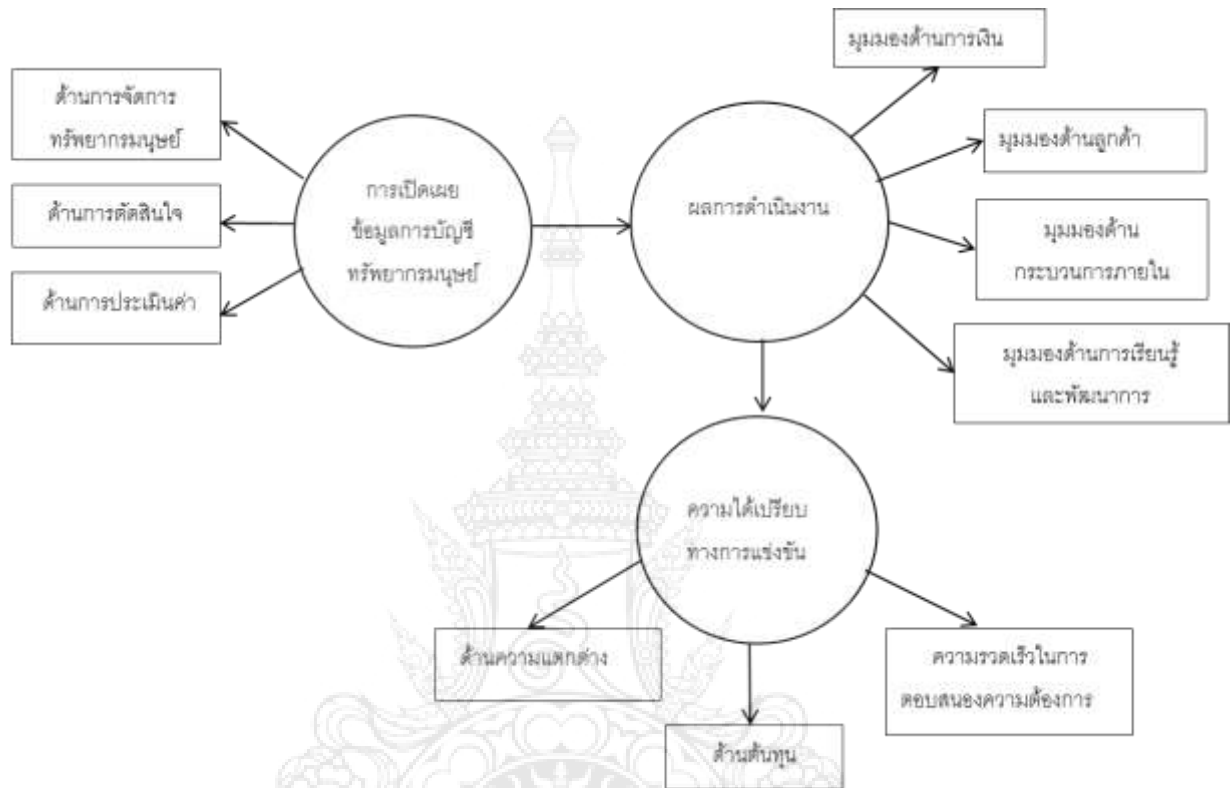


ภาพ 5.2 รูปแบบและหัวข้อที่ควรเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ผ่านช่องทางการสื่อสารทั้ง 3 ช่องทาง



ภาพ 5.3 การเชื่อมโยงการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์สู่รายได้เปรียบทางการแข่งขัน

จากผลการวิจัยสามารถเขียนได้เป็นแผนภาพดังนี้



ภาพ 5.4 รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ ในประเทศไทย

การเชื่อมโยงการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ไปสู่ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยนั้นมีความสำคัญต่อการดำเนินงานภายในกิจการสโมสรฟุตบอลเป็นอย่างมาก ทูมมนุษย์เป็นองค์ประกอบทุนทางปัญญาที่สำคัญที่สุดของธุรกิจ และธุรกิจสามารถเพิ่มความได้เปรียบทางการแข่งขันได้โดยการผสมผสานความสามารถที่ยอดเยี่ยมของพนักงาน พรสวรรค์ และความคิดสร้างสรรค์ที่ยอดเยี่ยมของมนุษย์ เนื่องจากความสามารถพิเศษของมนุษย์สามารถสร้างความ

แตกต่างกันให้แก่ธุรกิจได้ (Ali et al., 2020) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Derun and Mysaka (2020) ที่พบว่า ประสิทธิภาพของทุนทางปัญญาในสโมสรฟุตบอลมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางการเงินและประสิทธิภาพความเป็นมืออาชีพของสโมสรฟุตบอล ทั้งด้านมุมมองด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านการดำเนินงานภายในองค์กร ด้านการเรียนรู้และพัฒนาการ โดยสามารถเพิ่มคุณค่าทั้งด้านการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ การตัดสินใจ และด้านการประเมินค่าของผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้ นอกจากนี้ จากการศึกษามุมมองผลการดำเนินงานในแต่ละด้าน มีความสอดคล้องกัน ผลการดำเนินงานด้านการเรียนรู้และพัฒนาการ และมุมมองด้านลูกค้า เป็นผลการดำเนินงานที่ผู้ใช้งบการเงินให้ความสำคัญ และมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานที่ถูกวัดอยู่ในมุมมองด้านการเงิน (นภดล ร่มโพธิ์ และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2552; ตริทศ เหล่าศิริหงษ์ทอง, 2552)

ด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นับเป็นการสื่อสารรูปแบบหนึ่งที่เป็นองค์ประกอบของการสร้างวัฒนธรรมขององค์กร ควบคู่กับการแบ่งปันความรู้ในการพัฒนาธุรกิจ และก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน Attar (2020) เช่น ผู้บริหารฝ่ายเทคนิคการกีฬาจะใช้ข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล ได้แก่ อายุ ความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์ในการวางแผนรูปแบบของเกมนการเล่น และใช้ข้อมูลดังกล่าวกำหนดโครงสร้างของทีมเป็นแผนระยะสั้นและระยะยาว พร้อมแผนสำรองกรณีเกิดเหตุการณ์ฉุกเฉินขึ้นในทีม สอดคล้องกับงานวิจัยของกฤตินี ตันติเมธานนท์ (2552) ซึ่งพบว่าฝ่ายทรัพยากรมนุษย์มีการใช้ข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในระดับมาก การบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์กับการใช้ข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวก

ด้านการตัดสินใจ เช่น ผู้บริหารระดับสูงใช้ข้อมูลทางการบัญชีของนักฟุตบอลในการตัดสินใจเพื่อการซื้อตัวนักฟุตบอลเพิ่ม หรือชะลอการซื้อตัว หรือการตัดสินใจสร้างอะคาเดมี่เป็นของตัวเอง จากการประเมินข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Avazzadehfath and Raiashekar (2011) ที่พบว่าการใช้ข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจลงทุน และข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีบทบาทสำคัญในการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร และสามารถใช้เป็นมาตรการเพื่อแสดงให้เห็นว่าการลงทุนในทรัพยากรบุคคลของบริษัทอาจส่งผลให้บริษัทมีกำไรในระยะยาว และเป็นสินทรัพย์ที่สร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สโมสร สร้างกระแสในการติดตามของแฟนคลับ และทำรายได้ในอนาคตให้กับองค์กรอย่างต่อเนื่อง



ส่งผลให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันในที่สุดตามทฤษฎีสถานทรัพยากร (RBV) (Barney, 1991: Kor and Mahoney, 2004)

ด้านการประเมินค่าของผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ผู้บริหารสโมสรใช้ข้อมูลเกี่ยวกับการทำสัญญาของนักฟุตบอลในการประเมินความคุ้มค่าของการลงทุนซื้อนักฟุตบอลเข้ามา หรือสถาบันการเงินสามารถพิจารณามูลค่าของนักฟุตบอล เพื่อประเมินความสามารถในการสร้างรายได้ของทีมในการพิจารณาการปล่อยสินเชื่อ นักลงทุนพิจารณาข้อมูลซื้อนักฟุตบอลเพื่อประเมินความสามารถในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับทีม ซึ่งคาดหวังว่าจะนำมาซึ่งรายได้เข้ามายังสโมสรในรูปแบบต่างๆ เมื่อสโมสรมีผลงานทางกีฬาดีขึ้น เช่น ได้ค่าผู้สนับสนุนเพิ่มขึ้นได้ยอดขายสินค้าที่ระลึกมากขึ้น ยอดขายบัตรเข้าชมเพิ่มสูงขึ้น เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของจุฑาภรณ์ เบ้าทุม (2552) ที่พบว่าผู้บริหารเห็นด้วยกับแนวคิดการเปิดเผยข้อมูล การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพราะมีประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย และช่วยเสริมภาพลักษณ์ให้กับสโมสรได้ นอกจากนี้ การเปิดเผยรูปแบบการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ที่แตกต่างกัน ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงดุลยพินิจของฝ่ายบริหารในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ถึงแม้แนวทางของการเปิดเผยของสโมสรฟุตบอลที่เป็นนิติบุคคลจะใช้มาตรฐานการบัญชีไทยตามกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ซึ่งการสะท้อนข้อมูลมีความไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ เพียงพอกับการตัดสินใจ เหมือนการเปิดเผยข้อมูลของสโมสรฟุตบอลนานาชาติ ที่มีการเปิดเผยโดยใช้มาตรฐานสากลก็ตาม แต่การเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ก็ถือเป็นก้าวแรกที่ทำให้เกิดความคาดหวังในการพัฒนาสโมสรฟุตบอลไทยให้ทัดเทียมกับฟุตบอลสากล โดยการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุน นักวิชาการ และแฟนคลับของสโมสร ไม่ว่าจะเปิดเผยโดยช่องทาง งบการเงิน หรือทางโซเชียลมีเดียก็ตาม

แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ประเด็นที่ธุรกิจมีความคิดเห็นได้แก่ ความยินดีเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี หากมาตรฐานการบัญชีประกาศใช้ แต่ยังคงมีความกังวลเรื่องของการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ทั้งนี้หากมีการเปิดเผยมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์จริง ๆ อาจเป็นภาระของสโมสร ในการหาแนวทางกระตุ้นให้นักฟุตบอลและโค้ช ตลอดจนคนส่วนงานที่เกี่ยวข้อง ในการพัฒนาตนเองให้เป็นที่ยอมรับ และสะท้อนผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของฝ่ายบริหาร ในมุมมองผลการดำเนินงานทั้ง 4 ด้าน มากกว่าที่จะมองแค่ผลกำไร

ขาดทุนจากการประกอบการด้านเดียว นอกจากนี้ ยังเป็นการสะท้อนความสามารถทางการแข่งขันในระยะยาวของสโมสร จากการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในแต่ละสโมสร โดยเฉพาะนักฟุตบอล ซึ่งเป็นตัวทำเกม และสร้างผลงานที่น่าพึงพอใจให้กับแฟนคลับ อันส่งผลต่อการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจ เช่น มีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยที่ธุรกิจฟุตบอลมองว่ามีความสามารถแสดงให้เห็นถึงมูลค่าและศักยภาพของนักฟุตบอล ประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการบริหารสโมสรอย่างยั่งยืน อย่างไรก็ตาม ยังมีบางประเด็นที่ฝ่ายบริหารมีความกังวลในการเปิดเผยข้อมูล เช่น ในมุมมองของนักฟุตบอลนั้น ไม่ต้องการให้มีการเปิดเผยเกี่ยวกับค่าตัวของตนเอง (ค่าเซ็นสัญญาและเงินเดือน) เพราะพิจารณาว่าจะเกิดการเปรียบเทียบมูลค่าของเพื่อนกับของตนเอง เกิดความไม่เป็นธรรม ซึ่งอาจเป็นความกดดันและการเปรียบเทียบอยู่ตลอดเวลา จะเกิดอาการเกร็งและไม่มีความสุขขณะเล่นฟุตบอล และไม่เป็นทีมเวิร์ค หรือเรื่องของการเสียภาษีจากรายได้ที่นักฟุตบอลต้องรับผิดชอบ รายได้เป็นของสโมสร หรือตัวนักฟุตบอล เป็นต้น

ด้านปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจพิจารณาว่าขนาดขององค์กร เช่น สโมสรขนาดใหญ่ที่มีทุนสูง มีทรัพยากร เช่น สนามแข่งขัน เป็นของตนเอง มักจะมีความพร้อมในการเปิดเผยข้อมูลสูงกว่าสโมสรขนาดเล็กอาจด้วยความพร้อมของข้อมูลที่มีการจัดเตรียมอย่างเป็นระบบ การมีนักบัญชีที่มีความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ นอกจากนี้ แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสียเช่น ผู้ถือหุ้น อาจต้องการทราบถึงสถานการณ์และมูลค่าของนักฟุตบอล สถาบันการเงินอาจต้องการทราบมูลค่าของสินทรัพย์ในรูปของนักฟุตบอลเพื่อประเมินการปล่อยสินเชื่อ ผู้สนับสนุนหรือสปอนเซอร์ต้องการทราบมูลค่าที่แท้จริงของนักฟุตบอล เพื่อประเมินความสามารถในการสร้างความสำเร็จในกับทีม และมูลค่าของสโมสร ส่วนปัจจัยสภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรงนั้น ด้านธุรกิจฟุตบอลพิจารณาว่า เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยด้วย เช่น หากสโมสร A เปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์แล้วทำให้มีผู้สนับสนุนเพิ่มสูงขึ้น สโมสร B C และ D ก็ย่อมต้องการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นเช่นกัน แต่หากว่า มีเพียงสโมสรเดียวที่เปิดเผย ในขณะที่สโมสรอื่น ไม่เห็นด้วยก็จะไม่เกิดคุณค่าในการเปรียบเทียบสำหรับผู้ใช้งบการเงิน

### ความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ความได้เปรียบทางการแข่งขันถือได้ว่าเป็นสิ่งที่มีมูลค่าที่เกิดจากการดำเนินกลยุทธ์ของสโมสรฟุตบอล ผลการดำเนินงานเชิงบวกของสโมสรเป็นหลักฐานชิ้นสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงผลของความได้เปรียบทางการแข่งขัน ทั้งนี้การเชื่อมโยงระหว่างผลการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขัน มาจากสิ่งแวดล้อมของกลยุทธ์เชิงรุกซึ่งไม่เพียงเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินงานด้านกีฬาเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกลยุทธ์การบริหารและการเงินด้วย การเพิ่มมูลค่าของสโมสรฟุตบอล ความแตกต่างจากคู่แข่ง มาตรการเชิงกลยุทธ์ถูกนำเสนอเป็นวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและไม่ใช้ทางเศรษฐกิจ ซึ่งครอบคลุมด้านต่าง ๆ เช่น ระดับความพึงพอใจของลูกค้า การเติบโตในระยะยาว การพัฒนาเพิ่มส่วนแบ่งการตลาด และความสามารถในการทำกำไรของสโมสร (Binh and Ninh, 2020) โดยพิจารณาความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยในมุมมองด้านต่าง ๆ ดังนี้

#### ด้านความแตกต่าง

การเปิดเผยข้อมูลนักฟุตบอลที่มีเทคนิค ประสบการณ์ และความสามารถพิเศษที่หลากหลายแตกต่างกัน จะสามารถทำให้ผู้ฝึกสอน ผู้จัดการทีมสร้างแผนการเล่นทั้งเชิงรับและเชิงรุกที่เฉพาะเจาะจง เหมาะสมกับศักยภาพของผู้เล่นแต่ละคนในทีมได้ ทั้งนี้เมื่อสภาพแวดล้อมในการแข่งขันระดับโลกมีความเข้มข้นสูงมาก ทีมฟุตบอลที่มีผู้จัดการทีมที่มีภูมิหลังมาจากความหลากหลายวัฒนธรรมจะมีประสิทธิภาพในการจัดการทีมได้ดีกว่าทีมที่มีผู้จัดการเชิงวัฒนธรรมเดียวหรือวัฒนธรรมเดียว (Szymanski et al., 2019) ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลจึงเป็นสิ่งสำคัญยิ่งทั้งเป็นการให้ข้อมูลสำหรับผู้ใช้ภายในองค์กรเพื่อวางแผนในการสร้างนวัตกรรมผ่านเกมการเล่นในรูปแบบต่าง ๆ และเป็นการตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้ภายนอกทั้งผู้ชมแฟนคลับ คู่แข่งขัน ทำให้สโมสรนั้นๆ สามารถสร้างความแตกต่างในรูปแบบและกลวิธีการเล่นที่มีเอกลักษณ์เฉพาะทีม อันมาจากคุณลักษณะของนักฟุตบอลที่แตกต่างกัน ข้อได้เปรียบในการแข่งขันของธุรกิจ มาจากสิ่งแวดล้อมของกลยุทธ์เชิงรุกซึ่งไม่เพียงเพิ่มประสิทธิภาพของการแข่งขันเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกลยุทธ์การผลิตและการเงินด้วย (Do and Nguyen , 2020) การเพิ่มมูลค่าของผลิตภัณฑ์และบริการ ความแตกต่างจากคู่แข่ง เป็นตัวบ่งชี้ทั่วไปของผลิตภัณฑ์ ประสิทธิภาพที่แสดงถึงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ในที่นี่หมายถึงคุณภาพของเกมการเล่นในทีมสโมสร มาตรการเชิง

กลยุทธ์ถูกนำเสนอเป็นวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและไม่ใช้ทางเศรษฐกิจ ซึ่งครอบคลุมด้านต่าง ๆ เช่น ระดับความพึงพอใจของผู้สนับสนุน ผู้ชม แฟนคลับ การเติบโตในระยะยาว การพัฒนาเพิ่มส่วนแบ่งการตลาดของสินค้าที่ระลึก นอกจากนี้การพัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่แข็งแกร่งมีความสำคัญต่อความสำเร็จโดยรวมของสโมสร และจำเป็นต่อการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน ดังนั้นผู้นำจึงต้องหากกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจที่ไม่เหมือนใครและนำกลยุทธ์มาใช้เพื่อให้เข้ากับวัฒนธรรมองค์กรของตนเอง (Pennington, 2017)

### ด้านต้นทุน

การเปิดเผยข้อมูลนักฟุตบอลเกี่ยวกับ ค่าใช้จ่าย และต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการได้มาของนักฟุตบอลแต่ละคนทั้งนักฟุตบอลที่ซื้อตัวมา และนักฟุตบอลที่สร้างขึ้นมาเองจากทีมเยาวชน ย่อมทำให้มีการวิเคราะห์ บันทึกรวบรวม สรุป ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงในการได้มาซึ่งนักฟุตบอลแต่ละคน และมูลค่ารวมของทีม ซึ่งส่งผลทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลเพื่อการบริหารเชิงกลยุทธ์ของต้นทุนได้ถูกต้องและแม่นยำเพิ่มมากยิ่งขึ้น เช่น การวางแผนตัดสินใจขายตัวนักฟุตบอล การตั้งราคาขาย การขยายทีม การเพิ่มส่วนงานหรือยุบส่วนงาน การสนับสนุนทรัพยากรด้านต่าง ๆ ให้แก่นักฟุตบอล ซึ่งเมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องย่อมนำมาซึ่งความสามารถในการวางแผนที่แม่นยำสามารถประหยัดต้นทุน ได้บนพื้นฐานความเป็นจริงและความถูกต้องของข้อมูลต้นทุน และอีกมุมมองด้านหนึ่งพบว่าบริษัทที่มีความได้เปรียบทางการแข่งขันด้านต้นทุนก็ยังคงรักษาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ได้เช่นเดิม (Do and Nguyen , 2020) เช่น กรณีสโมสรฟุตบอล สโมสรสามารถสร้างนักเตะขึ้นมาเองในสโมสรที่มีฝีเท้าดีมีค่าตัวแพง แต่เสียต้นทุนต่ำกว่าหากเทียบกับการซื้อตัวจากภายนอกเข้ามา เมื่อผู้บริหารพิจารณาความได้เปรียบด้านต้นทุนคือ ลงทุนปั้นนักฟุตบอลเองในสโมสร ใช้เงินลงทุนต่ำกว่าซื้อตัวแต่ต้องใช้เวลาและต้องสร้างให้เกิดความจงรักภักดีกับสโมสร หรืออาจใช้การแลกเปลี่ยน การยืมตัวจากการสร้างเครือข่าย สร้างพันธมิตร แทนการลงทุนสูงเพื่อซื้อตัวนักฟุตบอลเข้ามา หรืออีกนัยหนึ่งคือ เมื่อซื้อตัวมาแล้วต้องบริหารจัดการนักฟุตบอลให้คุ้มค่า และสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับทีมสโมสรมากที่สุด เพื่อจะเฉลี่ยต้นทุนการซื้อตัวมาใช้ในเกมการเล่น และการจำหน่ายสินค้าที่ระลึกของสโมสร

### ด้านความเร็วรวดเร็วในการตอบสนอง

ด้วยธุรกิจสโมสรฟุตบอลเป็นธุรกิจที่มีลักษณะให้บริการเป็นภารกิจหลัก การแข่งขันในเกมต่าง ๆ จึงนับว่าเป็นหัวใจ ความรวดเร็วในการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าและแฟนคลับที่ไม่หยุดนิ่งทันท่วงทีจึงเป็นสิ่งที่สำคัญ ในธุรกิจฟุตบอลการสื่อสารอย่างรวดเร็วถูกมองว่าเป็นเครื่องมือที่เพิ่มมูลค่าให้ภาพลักษณ์ของสโมสร เครื่องมือสื่อสารสามารถเพิ่มมูลค่าแบรนด์ได้สูงสุดสามารถเปิดรับและใช้ประโยชน์การสื่อสารเพื่อสร้างจากความสัมพันธ์ทางธุรกิจในรูปแบบของผู้สนับสนุน (Vomberg et al., 2015) การสื่อสารถือว่ามีค่าสำคัญในการรับรู้แบรนด์สโมสรเนื่องจากเป็นวิธีการโต้ตอบกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การถ่ายทอดสดทางโทรทัศน์เป็นวิธีการที่ดีในกระบวนการสื่อสารนี้เนื่องจากความสามารถในการออกอากาศเกมทั่วโลก รวมถึงเป็นช่วงเวลาสำคัญของสโมสรในการถ่ายทอดถึงผู้ชมที่สนใจ นับเป็นหนึ่งในกลยุทธ์ในอุตสาหกรรมฟุตบอลเนื่องจากสามารถค้นพบแหล่งที่มาหลักของทรัพยากรภายในและด้านภายนอกได้ โดยการนำเอาทรัพยากรที่มีอยู่ภายในองค์กรนำเสนอสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียภายนอกองค์กร นำมาซึ่งแหล่งที่มาของเงินทุนในการจ้างนักกีฬาในอนาคต (Costa et al., 2018) และในสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา (COVID-19) วงการฟุตบอลขาดรายได้จำนวนมากจากการขายบัตรเข้าชมการแข่งขันภายในสนามเนื่องจากงดการแข่งขันทุกสนามทั้งประเทศไทยและต่างประเทศ เป็นระยะเวลาหลายเดือน ในที่สุดต้องมีการมีปรับตัวโดยการให้ดำเนินการแข่งขันได้ แต่ในสนามจะมีเพียงผู้เล่นและกรรมการเท่านั้น โดยอาศัยช่องทางสื่อต่าง ๆ ในการถ่ายทอดสดไปยังแฟนบอล ได้แก่ การถ่ายทอดสดผ่านเฟซบุ๊ก ผ่านโทรทัศน์ และการตัดต่อคลิปลงในยูทูบ ซึ่งเป็นการปรับตัวของวงการฟุตบอลในสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

ประกอบกับสภาพแวดล้อมทางสังคม เศรษฐกิจ และวัฒนธรรมที่เปลี่ยนแปลงไป นำมาสู่การใช้นวัตกรรมและการมีส่วนร่วมของแฟนคลับและนักฟุตบอล (Junior and Rodrigues, 2019) สินค้าที่จำหน่ายในสโมสรฟุตบอลนั้นจะแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ สินค้าทั่วไป สินค้าแฟชั่น และสินค้าตามฤดูกาล ในส่วนของการสร้างตราสินค้าของแบรนด์นั้น ถือเป็นแรงจูงใจหลักที่สำคัญสำหรับการจำหน่ายสินค้าปลีกของสโมสร ในด้านวิธีการการจำหน่ายสินค้านั้น สโมสรฟุตบอลบางแห่งจะใช้วิธีการจำหน่ายสินค้าผ่านพ่อค้าคนกลางหรือผ่านบุคคลภายนอกเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคที่มีความต้องการสินค้าอย่างเร่งด่วน และเพื่อให้แน่ใจว่า

ผู้บริโภคจะได้รับตอบสนองการบริการในระดับสูงเกินความคาดหวัง (Szymoszowskyj et al., 2016) การมีระบบการจัดส่งสินค้าหรือบริการให้ทันกับความต้องการที่เกิดขึ้น ได้แก่ เมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล จะทำให้ทีมฟุตบอลให้สามารถจัดทำแผนการสำรองไว้เพื่อใช้ทั้งในรูปแบบของ เกมการแข่งขัน และการออกขายผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องให้ทันกับความต้องการของแฟนคลับ เช่น การพยากรณ์ การแพ้ ชนะ ในแต่ละรอบการแข่งขัน และจัดทำเสื้อของนักฟุตบอลออกมาขายทันทีเมื่อจบการแข่งขัน การทำของที่ระลึกรุ่นที่หายาก หรือมีจำนวนจำกัด เพื่อให้ลูกค้าได้ครอบครองก่อนใคร ด้วยความรวดเร็ว โดยที่ลูกค้าจะตัดสินใจซื้อได้อย่างง่ายดายเมื่อจบเกมการแข่งขันเนื่องจากยังอยู่ในอารมณ์ร่วมไปกับเกมการแข่งขันนั้น ๆ เป็นต้น รวมถึงการเปิดให้บริการจัดงานแต่งงาน หรืองานเฉลิมฉลองภายในสนามฟุตบอลของสโมสรที่ตนเองเป็นแฟนคลับได้

## 5.2 อภิปรายผลการวิจัย

### 5.2.1 วิธีปฏิบัติทางบัญชีของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในปัจจุบันสู่แนวโน้มในอนาคต

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ จะบันทึกทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) เป็นสินทรัพย์จากมูลค่าของสิทธิตามสัญญา และมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยข้อมูลนักเตะผ่านทางเว็บไซต์ของบริษัทเพื่อแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์ และคุณสมบัติเฉพาะทางด้านความสำคัญของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจสโมสรฟุตบอลเห็นว่าหากมีการนำการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เข้ามาใช้ในธุรกิจ จะสามารถเพิ่มคุณค่าทั้งด้านการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ซึ่งจะสามารถช่วยผู้บริหารด้านการบริหารจัดการได้ดียิ่งขึ้น ช่วยด้านการตัดสินใจทำมีข้อมูลเพื่อการตัดสินใจทั้งผู้บริหารภายในและผู้ให้ข้อมูลภายนอก และด้านการประเมินค่าของผู้มีส่วนได้เสีย

แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ประเด็นที่ธุรกิจมีความคิดเห็นได้แก่ ความยินดีเปิดเผยหากมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประกาศใช้ แต่ยังคงมีความกังวลเรื่องของการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ทั้งนี้หากมีการเปิดเผยมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์จริง ๆ อาจเพิ่มทั้งภาวะกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาตนเองเนื่องจากมีการวัดมูลค่าและเกรงว่า

มูลค่าของตนเองจะลดลง ซึ่งอีกนัยหนึ่งจะเกิดเป็นภาวะกดดันบุคลากรให้แสดงศักยภาพในการทำงาน ศักยภาพในการเล่นเกมนักฟุตบอลให้สูงขึ้น และสำหรับข้อดีที่สามารถสังเกตได้ชัดเจนคือเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในแต่ละบริษัท มีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยที่ธุรกิจฟุตบอลพิจารณาว่ามีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มมากขึ้นเพราะต้องการแสดงมูลค่าและศักยภาพของนักฟุตบอล การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลมีผลต่อศักยภาพของทีมอย่างแน่นอน ซึ่งการสร้างทีมฟุตบอลให้ประสบความสำเร็จนั้น องค์ประกอบประการแรกคือผู้บริหารต้องมีวิสัยทัศน์ในเรื่องของการสร้างทีมให้ประสบความสำเร็จทั้งในการแข่งขันและมีแฟนบอลเข้ามาเชียร์นั้น นอกเหนือไปจากการสร้างเยาวชนดาวรุ่งให้ขึ้นมาเล่นในทีมชุดใหญ่แล้ว การนำนักฟุตบอลดาวรุ่งเข้ามาสร้างสีสัน และนำชัยชนะมาร่วมทีมก็เป็นการส่งเสริมให้ผู้คนเข้ามาเชียร์ เข้ามาชมฟุตบอลมากขึ้น ซึ่งวิสัยทัศน์ของผู้บริหารจะสื่อไปยังพนักงานของสโมสรทุกภาคส่วน และมีผลต่อการจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นอย่างมากในการขับเคลื่อนนโยบายของผู้บริหารไปในทิศทางเดียวกัน

ด้านปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจพิจารณาว่าขนาดของธุรกิจ แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสีย ประสิทธิภาพบัญชีของนักบัญชี เป็นสิ่งที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ส่วนปัจจัยสภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรงนั้นด้านธุรกิจฟุตบอลมองว่าเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยเช่นกัน

สำหรับในด้านการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ จากความได้เปรียบด้านการเงิน ความได้เปรียบด้านการดำเนินงานภายใน และความได้เปรียบด้านการเรียนรู้และการพัฒนานั้นสโมสรฟุตบอลเห็นว่ามีผลสอดคล้องกัน ยกเว้นความได้เปรียบด้านมุมมองลูกค้า ที่ธุรกิจคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลในงบการเงินไม่ได้ช่วยเรื่องของมุมมองของลูกค้ามากนักเนื่องจากแฟนฟุตบอลจะประเมินนักฟุตบอลและรูปแบบการเล่นในแต่ละเกมด้วยสถิติการเล่นของนักเตะที่ผ่านมา

การวิจัยพบว่าสโมสรมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพ เป็น 3 รูปแบบ คือ

1. ประเภทสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สโมสรฟุตบอลจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นประเภทสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน โดยการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้นำมาซึ่งสิทธิในตัวของนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้น ค่าสิทธิในตัวของนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวของนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า ค่าสิทธิในตัวของนักฟุตบอลจะตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา

## 2. ประเภทสินทรัพย์ หมวดลูกหนี้

สโมสรฟุตบอลจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดลูกหนี้ วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันไว้โดยไม่นำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวของนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุนเพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจะถูกบันทึกบัญชีแยกออกจากกัน รายการซื้อนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน และจะตัดค่าซื้อตัวของนักฟุตบอลรอดตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบบัญชีโดยเฉลี่ยตามอายุของสัญญา

## 3. ประเภทค่าใช้จ่าย

สโมสรฟุตบอลจัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นค่าใช้จ่าย วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพตามราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกัน เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวของนักฟุตบอลอาชีพ โดยไม่นำค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพ เช่น ค่านายหน้าจะแยกบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน

### 5.2.2 นำเสนอแนวทางการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เฉพาะนักฟุตบอล ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

จากการศึกษาข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์ผู้บริหารด้านบัญชีและผู้จัดทำบัญชีจาก สโมสรฟุตบอล และการศึกษาจากงบการเงินพบว่า วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประเภทสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเป็นวิธีที่นิยมมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและสอบบัญชีพบว่า การจัดประเภทนักฟุตบอลเป็นสินทรัพย์โดยถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้น เป็นสิ่งที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในภาวะที่มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ยังไม่มีข้อกำหนดให้ใช้ซึ่งการเปิดเผยมูลค่าเกี่ยวกับนักฟุตบอลเป็นลักษณะค่าสิทธิในตัวของนักฟุตบอล โดยพิจารณาจาก



สัญญาเป็นสำคัญนั้น สอดคล้องกับย่อหน้า 118 -122 ของมาตรฐานฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

มาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจสโมสรฟุตบอล หากสโมสรนั้น ๆ มีการรับรู้สัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลหรือโค้ช เป็นค่าสิทธิ เช่น ทำสัญญาจ้างนักฟุตบอล 2 ปี สโมสรจะดำเนินการตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง ตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาและอาจจำหน่ายเป็นต้นทุนทั้งจำนวน เมื่อนักฟุตบอลและโค้ชออกจากสโมสรก่อนครบอายุตามสัญญา ดังนั้นเมื่อสโมสรใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 จึงต้องมีการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ดังย่อหน้าที่ 118 119 120 121 122 และ 128 โดยมีรายละเอียดอยู่ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.3.6 เรื่องมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพย์สินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ที่จำเป็นต้องเปิดเผยตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้น ค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา โดยมีตัวอย่างการบันทึกบัญชีดังนี้

สโมสรซื้อนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่าสิทธินักฟุตบอล – นาย A XX

เครดิต เงินสด XX

ตัดจำหน่ายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชี โดย

เดบิต ค่าตัดจำหน่ายสิทธินักฟุตบอล – นาย A XX

เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอล - นาย A XX

สโมสรชายนักฟุตบอลอาชีพ บันทึกบัญชีโดย

|  |   |             |             |
|--|---|-------------|-------------|
|  | เดบิต เงินสด  | XX          |             |
|  | เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสมสิทธินักฟุตบอล นาย-A                              |             | XX          |
|  | เดบิต ค่าสิทธินักฟุตบอล นาย-A   | XX          |             |
|  | เครดิต ผลกำไรขาดทุนจากการขายนักฟุตบอลอาชีพ                                |             | XX          |
| ตัวอย่าง   | การเปิดเผยเกี่ยวกับ “ <u>ค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอล</u> ” ในหมายเหตุประกอบ    |             |             |
| งบการเงิน  |   | <u>25X2</u> | <u>25X1</u> |
|  | ราคาทุน   | XX          | XX          |
|  | หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม   | (XX)        | (XX)        |
|  | หัก ค่าเผื่อการด้อยค่า  | (XX)        | (XX)        |
|  | มูลค่าตามบัญชี-สุทธิ  | <u>XX</u>   | <u>XX</u>   |
| การกระทบบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลปี 25X1 และ 25X2 แสดง |   |             |             |
| ได้ดังนี้  |   | <u>25X2</u> | <u>25X1</u> |
|  | มูลค่าตามบัญชีต้นปี   | XX          | XX          |
|  | ซื้อสิทธิและต่ออายุสัญญานักกีฬา   | XX          | XX          |
|  | จำหน่ายระหว่างปี-มูลค่าสุทธิตามบัญชี ณ วันที่จ่าย                         | (XX)        | (XX)        |
|  | ยกเลิกสัญญาระหว่างปี-มูลค่าสุทธิตามบัญชี                                  |             |             |
|  | ณ วันที่ยกเลิกสัญญา   | (XX)        | (XX)        |
|  | ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี   | (XX)        | (XX)        |
|  | ค่าเผื่อการด้อยค่าสำหรับปี  | (XX)        | (XX)        |
|  | มูลค่าตามบัญชีปลายปี  | <u>XX</u>   | <u>XX</u>   |
|  | รายการข้อมูลการบัญชีที่ทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ ใน |             |             |
|  | ประเทศไทย จำนวน 40 รายการ แบ่งออกเป็น 7 ด้าน ดังต่อไปนี้                  |             |             |

- 1) ด้านนโยบายทรัพยากรบุคคล
- 2) ด้านข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์
- 3) ด้านข้อมูลทางการเงิน
- 4) ด้านการให้ความสำคัญของทรัพยากร
- 5) ด้านสุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน
- 6) การพัฒนาทรัพยากรบุคคล
- 7) ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม

ซึ่งมีรายการเปิดเผยฯ ย่อย 40 รายการ ในแต่ละด้านปรากฏ ดังภาพ 5.3

เมื่อพิจารณาผลการดำเนินงานพบว่า สโมสรส่วนใหญ่ยังมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ นักฟุตบอลค่อนข้างน้อย ซึ่งสอดคล้องกับการสัมภาษณ์ผู้บริหารที่สโมสรที่ว่า เนื่องจากการจัดตั้ง ธุรกิจฟุตบอลอยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย เพื่อความเป็นสากลและมีความเป็นธุรกิจเต็มรูปแบบทัดเทียมประเทศที่พัฒนาแล้ว แต่ทั้งนี้การจัดตั้ง ในรูปแบบบริษัทนั้นยังคงเป็นการถือหุ้นในรูปแบบของกลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในกลุ่มเครือญาติ หรือครอบครัว ยังไม่มีการเปิดการขายหุ้นในรูปแบบของสาธารณชนเหมือนกับบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จึงทำให้การเปิดเผยฯ นั้นยังดำเนินการไม่ได้เต็มรูปแบบเพราะอาจเห็นว่าไม่ใช่สิ่งจำเป็น และยังไม่เห็นว่าจะจะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกเท่าที่ควร ทั้งนี้ในงานวิจัยของ Scafarto and Dimitropoulos (2018) กลับพบว่าสโมสรที่มีผู้บริหารเป็นคนในครอบครัว หรือ บริหารงานแบบครอบครัว เป็นตัวแทนของคณะกรรมการจะสามารถทำกำไรได้สูง และบริหารจัดการ สัญญาของผู้เล่นหรือนักฟุตบอลได้ดีกว่าสโมสรที่มีการบริหารจัดการโครงสร้างเต็มรูปแบบของบริษัท ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี

หากพิจารณาการผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอล พบว่าบางสโมสรมีผลขาดทุน และในขณะที่บางสโมสรมีผลขาดทุนต่อเนื่องหลายปี จากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และคณะกรรมการ สมาคมฟุตบอลกีฬาแห่งประเทศไทย พบตรงกันว่าสาเหตุที่แต่ละสโมสรยังดำเนินกิจการฟุตบอลต่อไปอาจมีเหตุผลหลายประการ เช่น เป้าหมายของการดำเนินธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาจไม่ใช่กำไร โดยตรง แต่เป็นการสร้างฐานความมีชื่อเสียง การสร้างฐานคะแนนเสียงด้านการเมือง ต้องการสร้างความยั่งยืน การสร้างเยาวชนในจังหวัดให้รักกีฬา สร้างความเป็นปึกแผ่นและความสามัคคีในจังหวัด

ต้องการเชื่อมโยงประโยชน์ให้กับธุรกิจเกี่ยวเนื่อง ต้องการนำกำไรจากอีกธุรกิจอื่นไปยังธุรกิจกีฬา ต้องการหาพันธมิตรจากผู้สนับสนุน สอดคล้องกับงานของ Holzmayr and Schmid (2020) ที่พบว่าสโมสรพรีเมียร์ลีกอังกฤษส่วนใหญ่มักใช้กลยุทธ์การกระจายความเสี่ยงขององค์กรเพื่อเพิ่มโอกาสในการเติบโตนอกเหนือจากแหล่งรายได้แบบเดิม โดยใช้มาตรการสำหรับการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้องและธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการกระจายความเสี่ยงทางธุรกิจไปยังต่างประเทศ ทั้งนี้ ผลการวิจัยพบว่าการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้องมีผลกระทบต่อรายได้และความสามารถในการทำกำไร แต่ไม่พบผลกระทบจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง และการกระจายความเสี่ยงไปยังธุรกิจที่เกี่ยวข้องในทางทฤษฎีนั้นมีลักษณะที่น่าดึงดูดใจมากกว่า และผลกระทบต่อรายได้และกำไรของสโมสรฟุตบอลจะมีแนวโน้มที่เพิ่มมากขึ้น ถ้ามีการบริหารจัดการด้วยการใช้กลยุทธ์ที่มุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยมีความเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่า ถึงแม้ว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เกี่ยวกับนักฟุตบอลจะค่อนข้างต่ำ แต่ก็ยังเป็นสัญญาณที่ดีเพราะพิจารณาว่าหากอนาคตสโมสรฟุตบอลได้เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์การเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และใช้ข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสีย ตลอดจนผู้บริหารภายในเพื่อการประเมิน และการตัดสินใจในแง่มุมมองของการบริหารจัดการเนื่องจากขนาดขององค์กรใหญ่ขึ้น โครงสร้างเงินลงทุนมีความแข็งแกร่ง และชัดเจนเพิ่มมากขึ้น ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะสอดคล้องกับเรื่องของการกำกับดูแลกิจการที่ดี และการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลยังสอดคล้องกับแนวทางการรายงานเชิงบูรณาการ (Global Integrated Reporting: GIR) ที่เป็นการแสดงการเปิดเผยเกี่ยวกับทุนมนุษย์ (Human capital) ทักษะ ประสบการณ์ ซึ่งเป็นหนึ่งในทุนทั้งหกประเภทที่สามารถเชื่อมโยงเชิงบูรณาการกับกลยุทธ์ และเป็นการคาดหวังถึงผลการดำเนินงานของสโมสรในอนาคตได้ ในขณะที่แผนการเล่นในแต่ละเกม ทั้งเชิงรุกและเชิงรับถือเป็นนวัตกรรม โค้ชต้องรู้จักนักฟุตบอลในทีมของตนเองให้มากที่สุด และรู้ข้อมูลนักฟุตบอลของทีมคู่แข่งให้มากที่สุดเช่นกัน เพื่อแก้เกมทั้งรุกและรับ แผนการเล่นเป็นสิ่งที่แต่ละสโมสรต้องพยายามสร้างขึ้นเพื่อก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีพื้นฐานข้อมูลจากตัวนักฟุตบอลเป็นสำคัญ

นอกจากนี้คณะกรรมการสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย เห็นด้วยกับการเปิดเผยข้อมูล การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ทั้ง 7 ด้านดังกล่าว เพราะช่วยในแต่ละสมาคมมีแนวทางในการเปิดเผย ข้อมูลและยกระดับความเป็นมืออาชีพในการบริหารกิจการของสโมสรฟุตบอล ทำให้สามารถ เปรียบเทียบกันได้ กลุ่มผู้สนับสนุนหลักมีข้อมูลในการตัดสินใจเพิ่มมากขึ้น แฟนคลับได้เห็นมิติของ การบริหารงานที่เน้นการบริหารนักฟุตบอลเป็นสิ่งสำคัญทำให้เกิดความเชื่อมั่น และยกระดับการ บริหารงานของสโมสรฟุตบอลอาชีพของประเทศไทย

ทั้งนี้ผู้บริหารทีมสโมสร และสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยมีความเห็นตรงกันว่า จำนวนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ (นักฟุตบอล) ทั้ง 40 รายการ 7 ด้านนั้น ควรต้องมีการประชุมหารือร่วมกันเพื่อกำหนดว่ารายการใดที่สมาชิกในกลุ่มพรีเมียร์ลีกจำเป็นต้องเปิดเผย เหมือนกันทุกสโมสร และรายการใดที่เปิดเผยแบบสมัครใจเพื่อเป็นการชักจูงความเข้าใจ และให้ ระยะเวลาในการบริหารจัดการในอันที่จะได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อการเปิดเผยอย่างเป็นรูปธรรม

### 5.3 ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

5.3.1 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลสามารถเลือกนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสม กับสโมสรในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ โดยเฉพาะ นักฟุตบอลอาชีพ จะนำเสนอใน งบการเงิน ใช้การเปิดเผยโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ถึงแม้มาตรฐานการบัญชีไม่ได้ระบุให้ เปิดเผย หรือการเลือกเปิดเผยผ่านช่องทางสื่อออนไลน์ เช่น เว็บไซต์ของสโมสร เฟซบุ๊ก เป็นต้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของสโมสรฟุตบอล

5.3.2 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอล สามารถนำข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เช่น ข้อมูลนัก ฟุตบอล โค้ช และทีมงาน เพื่อใช้สำหรับการวางแผน การประเมินมูลค่า และการตัดสินใจบริหาร จัดการทีมสโมสรฟุตบอลอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทัดเทียมมาตรฐานสากล

5.3.3 สมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทย สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการ กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจฟุตบอลเพื่อสร้าง ความเป็นมาตรฐานและยกระดับสู่ความเป็นสากลยิ่งขึ้น

5.3.4 ผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่ สถาบันการเงิน คู่ค้า นักลงทุน มีข้อมูลที่ได้จากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลที่ได้จากงานวิจัยนี้ เพื่อใช้ในการประเมินค่า พยากรณ์ความสามารถ และศักยภาพของสโมสรฟุตบอล ประกอบการให้สินเชื่อ การร่วมมือเป็นพันธมิตร และการลงทุน

5.3.5 แฟนคลับของสโมสรฟุตบอลอาชีพสามารถติดตามรายการเกี่ยวกับความเคลื่อนไหวของนักฟุตบอลภายในทีม ตลอดจนสามารถประเมินศักยภาพของทีมสโมสรฟุตบอลได้ผ่านช่องทางการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ได้จากงานวิจัยนี้

5.3.6 หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพ กรมพัฒนาธุรกิจ อาจมีแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดแนวทางปฏิบัติ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน รวมถึงผู้มีหน้าที่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เพื่อพัฒนาทิศทางการมาตรฐานของไทยให้เป็นหนึ่งเดียวและสามารถทัดเทียมมาตรฐานสากล ภายใต้ข้อจำกัดของงบการเงินตามกรอบแนวคิดมาตรฐานรายงานทางการเงิน

## 5.4 ข้อเสนอแนะการทำวิจัยในครั้งต่อไป

5.4.1 ผู้วิจัยใช้อัตรากำไรขั้นต้น (Gross Profit Ratios) อัตรากำไรต่อส่วนเหลือ (ROA) อัตรากำไรต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) และอัตรากำไรหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม (Total Assets Turnover) ในการแบ่งกลุ่ม ระหว่างกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ย และกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลอาชีพที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ซึ่งผู้ที่สนใจทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันหรือผลการดำเนินงานของกิจการเช่นเดียวกัน อาจพิจารณาเลือกใช้ตัวแปรอื่นในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการแทน เช่น มูลค่าตลาดต่อนักฟุตบอล ในกรณีที่อนาคตธุรกิจฟุตบอลได้เข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์แล้ว เป็นต้น ทั้งนี้อาจทำการศึกษาในลักษณะเดียวกันเพื่อยืนยันผลการศึกษเกี่ยวกับบทบาทการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ต่อการดำเนินงาน หรือความได้เปรียบทางการแข่งขันที่วัดโดยวิธีอื่น

5.4.2 การศึกษาในอนาคตควรทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และผลการดำเนินงานของสโมสรเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ได้แสดงบทบาทในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้แก่สโมสรต่างกันหรือไม่ อย่างไร

5.4.3 จากผลการวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย สามารถนำไปทำการวิจัยพัฒนาต่อยอดได้ในส่วนที่ผู้วิจัยยังไม่ได้ทำวิจัยคือส่วนของผลการดำเนินงานตามมุมมองด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา



## บรรณานุกรม

- กฤตินี ตันติเมธานนท์. (2552). ปัจจัยที่มีผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของ  
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์.(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต).กรุงเทพฯ:  
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- กิตติคุณ บุญเกตุ. (2556). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการซื้อผลิตภัณฑ์สโมสรฟุตบอลบุรีรัมย์ยูไนเต็ด  
ของผู้บริโภคในจังหวัดบุรีรัมย์. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) สถาบันบัณฑิตพัฒน-  
บริหารศาสตร์: 98-102.
- กิตติพงษ์ เชื้อพิพัฒนากุล.(2553). การดำเนินการจัดการแข่งขันฟุตบอลสโตนเซอร์ไทยพรีเมียร์ลีก  
ลีก 2010. วารสารวิทยาศาสตร์การกีฬาและสุขภาพ, 13 (1), 63 -76.
- จุฬารัตน์ เป้าท่อม. (2552). การเปิดเผยข้อมูลและความคิดเห็นที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชี  
ทรัพยากรมนุษย์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.  
Kasetsart Applied Business Journal, 6(2), 46-53.
- ชาญวิทย์ ผลชีวิน, ไชยา ยิ้มวิไล, และ ปรางทิพย์ ยุกานนท์. (2557). ยุทธศาสตร์เพื่อการพัฒนา  
ไปสู่ความสำเร็จของฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย. วารสารคณะพลศึกษา, 17(1),  
93-103.
- ตรีทศ เหล่าศิริหงษ์ทอง. (2552). กลยุทธ์การผลิต/ปฏิบัติการเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการ  
แข่งขัน. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 15-16.
- เทอดทูล ไตศิริ, ปัญญา สังขวดี, และ ทวีทรัพย์ เขยผักแว่น (2560). รูปแบบการพัฒนาศูนย์ฝึก  
นักกีฬาฟุตบอลเยาวชนของสโมสรฟุตบอลอาชีพ. สักทอง วารสารมนุษยศาสตร์และ  
สังคมศาสตร์, 23(1), 85-98.
- ธงชัย สันติวงษ์. (2541). ทฤษฎีองค์การและการออกแบบ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนา  
พานิชย์.
- ธนาชัย สุขวณิช. (2557). การบริหารเชิงกลยุทธ์. กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น.
- นภดล ร่มโพธิ์ และ มนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2552). เครื่องมือการประเมินผลการปฏิบัติงานองค์กร.  
กรุงเทพฯ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นภดล ร่มโพธิ์.(2556). ประเด็นด้านการบริหารการปฏิบัติการกับฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย.  
วารสารบริหารธุรกิจ, 36(139), 8-11.



## บรรณานุกรม (ต่อ)

- นฤนาถ ไกรนรา และ เนติพล เพชรสีนวน. (2562). พฤติกรรมการชมและปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเข้าชมการแข่งขัน ฟุตบอลพรีเมียร์ลีกไทยแลนด์(T1) ของแฟนบอลสโมสรเบงค็อกยูไนเต็ด. รายงานประชุมวิชาการระดับชาติและระดับนานาชาติ. ใน มหาวิทยาลัยรังสิต ประจำปี 2562. (หน้า 1546-1554).ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยรังสิต.
- ปภาวรินทร์ ดีอี่เม้ง. (2559). รูปแบบการบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ในการสร้างรายได้ของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก. (ดุษฎีนิพนธ์คณะวิทยาศาสตร์การกีฬา).จ.ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ประดิษฐ์ ภิญญาภาสกุล. (2555). แผนกลยุทธ์ กุญแจสู่ความสำเร็จในการบริหารงานและธุรกิจ. กรุงเทพฯ: เสมารธรรม.
- ปิยะ ลิมป์ปียารักษ์. (2558). ปัจจัยที่ส่งผลเชิงบวกต่อการตัดสินใจเข้าชมฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกของสโมสรที่มีสนามแข่งขันในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล. (วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ลลิตา หนูเจริญกุล. (2560). การเปรียบเทียบวิถีปฏิบัติการบริหารจัดการระหว่าง สโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทยและสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศอังกฤษ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). ปทุมธานี : มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- วรรณชดี โนริยา.(2554). รูปแบบของเอเย่นต์นักฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาดุสิตบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วรรณดี เตโชโยธิน และ ธนพร ลือเวศย์วณิช. (2561). การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทุนมนุษย์. วารสารวิชาชีพบัญชี, 14(43), 48-62.
- ศรัณยู ยงพาณิช และ ยะรัตน์ เจริญปรีชา. (2560). การบริหารจัดการทีมฟุตบอลอาชีพกรณีศึกษา สโมสรชลบุรี, (ดุษฎีนิพนธ์สาขาวิชาการจัดการกีฬา). คณะบริหารธุรกิจ: มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี.
- ศุภารดี สำราญวีน. (2555). ผลกระทบของกลยุทธ์พันธมิตรทางธุรกิจที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 9(2), 66-77.

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- สมคิด แก้วศรีหาวงศ์. (2552). กลยุทธ์การสร้างทีมฟุตบอลที่ประสบความสำเร็จในการแข่งขัน : กรณีศึกษาทีมฟุตบอลชายรุ่นอายุไม่เกิน 12 ปี โรงเรียนบ้านตาทอง อำเภอห้วยทับทัน จังหวัดศรีสะเกษ. (สารนิพนธ์ ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต). สาขาวิชาการจัดการ กีฬาและสุขภาพ: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สมชาย ศุภธาดา. (2559). โฉมหน้าการสื่อสารในทศวรรษหน้า : การรายงานเชิงบูรณาการและ รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12(34), 101-109.
- สิทธิ วงศ์ทองคำ ลีลา เตี้ยงสูงเนิน และ จุฑา ดิงศภัทย์. (2560). ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จของ สโมสรฟุตบอล ในการแข่งขันฟุตบอลไทยลีก. *สุทธิปริทัศน์*, 31(99), 160-173.
- สิรินทร์ ศิริมงคลพิทักษ์ และ มนวิภา ผดุงสิทธิ. (2555). ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูล พนักงาน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 8(21), 41-57.
- สุพจน์ งดาม. (2558). ปัจจัยที่มีผลต่อการจัดการทีมฟุตบอลลีกระดับดิวิชั่น 2 เขต กรุงเทพมหานครและภาคกลาง. *วารสารบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แห่งประเทศไทย*, 4(1), 22-29.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ*, (หน้า.40) : กรุงเทพฯ .
- องอาจ ก่อสินคำ. (2557). ตัวแบบยุทธศาสตร์การพัฒนาสโมสรฟุตบอลอาชีพในไทยพรีเมียร์ลีก. *วารสารบัณฑิตวิทยาลัยสวนดุสิต*, 10(1), 131-148.
- อำนาจ วีระนิช. (2553). *การจัดการยุคใหม่ ฉบับสมบูรณ์*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อัญญพร จันทร์ประไพภัทร. (2553). *การเปิดเผยข้อมูลทุนมนุษย์ในประเทศไทย*. (การศึกษา ค้นคว้าอิสระ). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อนุพงษ์ แต่ศิลปสาธิต. (2555). ยุทธศาสตร์การจัดการแบรนด์เพื่อการพัฒนาสโมสรฟุตบอล อาชีพไทยพรีเมียร์ลีก. *วิทยบริการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์*, 23(3), 174-183.
- Abeysekar, I., & Guthrie, J. (2004). Human Capital Reporting Reporting in a Developing Nation. *The British Accounting Review*, 36(3), 251-268.
- Abeysekera, I. (2013). A Template for Integrated Reporting Reporting . *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227-245.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Adams, S., & Simnett, R. (2011). Integrated Reporting: an Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector. *Australian Accounting Review*, 21(3), 292-301.
- AICPA, I. B. R. A. (1994). *Customer Focus*. New York: AICPA.
- Akhtaruddin, M. (2005). Corporate Mandatory Disclosure Practices in Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, 40(4), 399-422.
- Alchian, Armen A., and Harold Demsetz. "Production, Information Costs, and Economic Organization." *The American Economic Review* 62.5 (1972): 777-795.
- Ali, M. A., Hussin, N., Abed, I. A., Othman, R., & Qahatan, N. (2020). Systematic Review of Intellectual Capital and Firm Performance. *Technol. Reports Kansai Univ*, 62(08), 4199-4216.
- Anatan, L. (2014). Factors Influencing Supply Chain Competitive Advantage and Performance. *International Journal of Business & Information*, 9(3), 311-325.
- Attar, M. M. (2020). Organizational Culture, Knowledge Sharing, and Intellectual Capital: Directions for Future Research. *Journal of Business and Economics Research*, 9(1), 11-20.
- Avazzadehfath, F., & Raiashekar, H. (2011). Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 1-14.
- Ax, C., & Marton, J. (2008). Human Capital Disclosures and Management Practices. *Journal of Intellectual Capital*. 9(3), 433-455.
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Barney, J. B. (2003). Resource-Based Theories of Competitive Advantage: A Ten-Year Retrospective on the Resource-Based View. *Journal of Management*, 27(6), 625-641.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Baron, J. N., Burton, M. D., & Hannan, M. T. (1996). The Road Taken: Origins and Evolution of Employment Systems in Emerging Companies. *Industrial and Corporate Change*, 5(2), 239-275.
- Bashir, M., & Verma, R. (2017). Why Business Model Innovation is the New Competitive Advantage. *IUP Journal of Business Strategy*, 14(1), 7.
- Batt, R. (2002). Managing Customer Services: Human Resource Practices, Quit Rates, and Sales Growth. *Academy of Management Journal*, 45(3), 587-597.
- Baumol, W. J. (1967). Macroeconomics of Unbalanced Growth: the Anatomy of Urban Crisis. *The American Economic Review*, 57(3), 415-426.
- Bhattacharya, A., Mohapatra, P., Kumar, V., Dey, P. K., Brady, M., Tiwari, M. K., & Nudurupati, S. S. (2014). Green Supply Chain Performance Measurement Using Fuzzy ANP-Based Balanced Scorecard: a Collaborative Decision-Making Approach. *Production Planning & Control*, 25(8), 698-714.
- Blaconiere, W. G., & Patten, D. M. (1994). Environmental Disclosures, Regulatory Costs, and Changes in Firm Value. *Journal of Accounting and Economics*, 18(3), 357-377.
- Bommel, K. V. (2014). Towards a Legitimate Compromise?: An Exploration of Integrated Reporting in the Netherlands. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1157-1189.
- Boulton, R. E., Libert, B. D., & Samek, S. M. (2000). A Business Model for the New Economy. *Journal of business strategy*, 21(4), 29-29.
- Brown, J., & Dillard, J. (2014). Integrated Reporting: on the Need for Broadening Out and Opening Up. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1120-1156.
- Bullen, M. L., & Eyles, K. A. (2010). Human Resource Accounting and International Developments: Implications for Measurement of Human Capital. *Journal of International Business and Cultural Studies*, 3(1), 120-129.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Cascio, F.W. (1995) *Managing Human Resources, Productivity, Quality of Work Life, Profits*. New York: McGraw-Hill.
- Chadwick, C., Way, A. S., Kerr, G., & Thacker, W. J. (2013). Boundary Conditions of the High-Investment Human Resource Systems-Small Firm Labor Productivity Relationship. *Personel Psycholoty*, 311-343.
- Chaudhry, N. I., & Roomi, M. A. (2010). Accounting For the Development of Human Capital in Manufacturing Organizations. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 178-195.
- Chen, F. H., Hsu, T. S., & Tzeng, G. H. (2011). A Balanced Scorecard Approach to Establish a Performance Evaluation and Relationship Model for Hot Spring Hotels Based on a Hybrid MCDM Model Combining DEMATEL and ANP. *International Journal of Hospitality Management*, 30(4), 908-932.
- Cheng, M., Green, W., Cornradie, P., Konishi, N., & Romi, A. (2014). The International Intergrated Framework : Key Issues and Future Research Opportunities. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 90-199.
- Perspectives on Accounting, 21(8), 683-695.
- Costa, M. F. D., Costa, C. E., Angelo, C. F. D., & Moraes, W. F. A. D. (2018). Perceived Competitive Advantage of Soccer Clubs: a Study Based on The Resource-Based View. *RAUSP Management Journal*, 53(1), 23-34.
- Dawson, C. (1989). "The Moving Frontiers of Personnel Management: Human Resource Management or Human Resource Accounting?," *Personnel Review*. 18(3) : 3-12
- Derun, I., & Mysaka, H. (2020). Intellectual Capital Efficiency Management in Professional Football Clubs' Performance: Problems of Assessment. *Sport Mont*, 18(2), 61-66.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Dessler, G. (2000). Human Resource Management Prentice-Hall Inc. New Jersey USA, 370-372.
- Dicarlo, R.(1983). "Human Resource Accounting - A Synthesis," *Cost and Management*. 57(4) : 57.
- Dostaler, I., Flouris, T., (2006). Stuck in The Middle Revisited: The Case of the Airline Industry. *J. Aviat. Aero.Educ. Rec.* 15(2), 33-45.
- Do, B., & Nguyen, N. (2020). The Links between Proactive Environmental Strategy, Competitive Advantages and Firm Performance: An Empirical Study in Vietnam. *Sustainability*, 12(12), 4962.
- Dumay, J., & Lu, J. (2010). Disclosing Improvements in Humand Capital: Comparing Results to the Rhetocic. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 70-97.
- Eccles, R. G., Herz, R. H., & Keegan, E. (2001). Mary/Phillips, David MH (2001): The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game. *New York*.
- Feuillet, A., Terrien, M., Scelles, N., & Durand, C. (2020). Determinants of Competition and Contingency of Strategic Choices: the Case of Professional Football Clubs in France. *European Sport Management Quarterly*, 1-16.
- Filios, V. P. (1991). Human Resource Accounting Is Social Accounting: A Managerial Reappraisal. *Human Systems Management*, 10(4), 267-280.
- Flamholtz, E. (1971). A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards. *The Accounting Review*, 46(2), 253-267.
- Flamholtz, E. G. (1999). Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications. *Springer Science & Business Media*. 4(1) ,11-20.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L., & Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. *Management Decision*, 40(10), 947-54.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Flint, D., Maher, E., & Wielemaker, M. (2012). Downsizing Decisions, Intellectual Capital, and Accounting Information. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 16(1), 160-183.
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press.
- Freestone, C. J., & Manoli, A. E. (2017). Financial Fair Play and Competitive Balance in the Premier League. *Sport, Business and Management: An International Journal*. 7(2), 175-196.
- Funk, D. C., & James, J. D. (2006). Consumer Loyalty: The Meaning of Attachment in the Development of Sport Team Allegiance. *Journal of Sport Management*, 20(2), 189-217.
- Garcia-Sanchez, I., Rodriguez-Ariza, L., & Frias-Aceituni, J. (2013). The Cultural System And Intergrated Reporting. *International Business Review*, 22(5), 828-838.
- Grigoroudis, E., Orfanoudaki, E., & Zopounidis, C. (2012). Strategic Performance Measurement in a Healthcare Organisation: A Multiple Criteria Approach Based on Balanced Scorecard. *Omega*, 40(1), 104-119.
- Guthrie, J., Petty, R., Yongvanich, K., & Ricceri, F. (2004). Using Content Analysis as a Research Method to Inquire into Intellectual Capital Reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 23(5), 282 - 293.
- Holzmayr, F. , & Schmidt, S. L. (2020). Dynamic Managerial Capabilities, Firm Resources, and Related Business Diversification – Evidence from The English Premier League. *Journal of Business Research* , 117(1) , 132–143.
- Huang, H. C. (2009). Designing a Knowledge-Based System for Strategic Planning: A Balanced Scorecard Perspective. *Expert Systems with Applications*, 36(1), 209-218.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Ioana, D., & Adriana, T. T. (2014). Research Agenda on Integrated Reporting: New Emergent Theory and Practice. *Procedia Economics and Finance*, 15(1), 221- 227.
- Ivancevich, J.M. (2001). *Human Resource Management*. 8<sup>th</sup> ed. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Jaggi, B., & Lau, H. S. (1974). Toward a Model for Human Resource Valuation. *The Accounting Review*, 49(2), 321-329.
- Jaggi, B., & Lau, H. S. (1975). Toward a Model for Human Resource Valuation: A Reply. *The Accounting Review*, 50(2), 348-350.
- Junior, E. L., & Rodrigues, C. (2019). The Chinese Plan for Football Development: a Perspective from Innovation Theory. *Sport, Business and Management: An International Journal*, 9(1), 63-77.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balance Scorecard-Measure That Drive Performance . *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Khan, H., & Khan, M. R. (2010). Human Capital Disclosure Practices of Top Bangladeshi Companies. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 14(4), 329-349.
- Klase, K. A. (1996). Accounting for Human Resource Development in the Public Sector. *International Journal of Public Administration*, 19(5), 661-688.
- Kogut, B., & Zander, U. (1992). Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology. *Organization Science*, 3(3), 383-397.
- Kor, Y. Y., & Mahoney, J. T. (2004). Edith Penrose's (1959) Contributions to the Resource Based View of Strategic Management. *Journal of Management Studies*, 41(1), 183-191.



### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Koseoglu, M. A., Topaloglu, C., Pamell, J. A., & Lester, D. L. (2013). Linkages Among Business Strategy, Uncertainty and Performance in the Hospitality Industry: Evidence from an Emerging Economy. *International Journal of Hospitality Management*, 34(1), 81-91.
- Leitão, J., & Baptista, J. (2019). Intellectual Capital Assets and Brand Value of English Football Clubs. *International Journal of Sport Management and Marketing*, 19(1), 8-34.
- Leonidou, L. C., Leonidou, C. N., Fotiadis, T. A., & Zeriti, A. (2013). Resources and Capabilities as Drivers of Hotel Environmental Marketing Strategy: Implications for Competitive Advantage and Performance. *Tourism Management*, 35 (1), 94-110.
- Lev, B., & Schwartz, A. (1971). On The Use of The Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. *The Accounting Review*, 46(1), 103-112.
- Lev, B. (2001). *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, The Brookings Institution. Washington D.C., USA.
- Liu, C. H. S., & Fang, Y. P. (2016). Night Markets: Entrepreneurship and Achieving Competitive Advantage. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 28(11), 2374–2398.
- Manoli, A.E., Antonopoulos, G.A., and Levi, M., 2016. Football Clubs and Financial Crimes in Greece. *Journal of Financial Crime*, 23 (3), 559–573.
- Markus, K. & Bernd, S. (2005). Managerial Efficiency in German Top League : An Economic Analysis of Club Performances on and off the Pitch. *German Economic Review*. 3(3), 33 -42.
- Martell Kathryn and Carroll J. Stephen. (1995). How Strategic is HRM. *Human Resource Management*, 34(2), 253-267.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Meyers, B. G., & Shane, H. M. (1984). Human Resource Accounting for Managerial Decisions: A Capital Budgeting Approach. *Personnel Administrator*, 29(1), 29-35.
- Mirvis, P. H., & Macy, B. A. (1976). Human Resource Accounting: A Measurement Perspective. *Academy of Management Review*, 1(2), 74-83.
- Moir, L., & Lohmann, G. (2018). A Quantitative Means of Comparing Competitive Advantage Among Airlines With Heterogeneous Business Models: Analysis of US Airlines. *Journal of Air Transport Management*, 69(1), 72-82.
- Narasimha, S. (2000). Organizational Knowledge, Human Resource Management, and Sustained Competitive Advantage: Toward a Framework. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 10(1), 123-135.
- Omondi-Ochieng, P. (2018). Gold cup: Human Resources As Sources of Competitive Advantage And Superior Performance. In *Evidence-Based HRM: A Global Forum for Empirical Scholarship*. Emerald Publishing Limited, 6(3), 242-254.
- Owens, C. R. (2020). *Communication Style Influence on Motivational Attributes and the Workplace Environment of a Collegiate Football Team* (Doctoral dissertation, Grand Canyon University).
- Pearce, B., & Smyth, M. (2006). Airline Cost Performance. *Lata Economics Briefing*, 8(5), 40-45.
- Pemberton, J. D., & Stonehouse, G. H. (2000). Organisational Learning and Knowledge Assets-an Essential Partnership. *The Learning Organization: An International Journal*, 7(4), 184-194.
- Pennington, J. D. (2017). Developing A Strong Organizational Culture to Create A Sustainable Competitive Advantage: A Case Study of Winning College Football Coaches (Doctoral Dissertation, Capella University, 145-154).

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Porter, M. E., & Advantage, C. (1985). Creating and Sustaining Superior Performance. *Competitive Advantage*, 167(1), 167-206.
- Porter Michael. (2005). Competitiveness in a Globalised World.: Michael Porter on the Microeconomic Foundations of the Competitiveness of Nations, Regions, and Firms. *Journal of International Business Studies* 37(2):163-175.
- Robb, S. W., & Zarzeski, L. E. S. T. (2001). Nonfinancial Disclosures Across Anglo-American Countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 71-83.
- Roslender, R., & Fincham, R. (2004). Intellectual Capital: Who Counts, Controls?. *Accounting and the Public Interest*, 4(1), 1-23.
- Sackmann, S. A., Flamholtz, E. G., & Bullen, M. L. (1989). Human Resource Accounting: a State of the Art Review. *Journal of Accounting Literature*, 8(235), 235-264.
- Sangeladji, M. (1977). Human Resource Accounting: A Refined Measurement Model. *Management Accounting*, 59(6), 48-52.
- Scafarto, V., & Dimitropoulos, P. (2018). Human Capital and Financial Performance in Professional Football: The Role of Governance Mechanisms. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. 18(2), 289-316.
- Schuler, R. S., & Jackson, S. E. (1987). Linking Competitive Strategies with Human Resource Management Practices. *Academy of Management Perspectives*, 1(3), 207-219.
- Schultz, T. (2002). *Working Paper 37-The Formation of Human Capital and The Economic Development of Africa: Returns to Health and Schooling Investments*. African Development Bank.
- Shimerda, T. A., & Pufahl, D. R. (1983). The Effects of Human Resource Accounting Data on Decision Making. *Cost and Management*, 4(1), 41-45.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Skandia, A. F. S. (1994). Visualizing Intellectual Capital in Skandia. Supplement to Skandia's Annual Report, Sweden.
- Sveiby, K. E. (1997). *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*. Berrett-Koehler Publishers.
- Szymanski, M., Fitzsimmons, S. R., & Danis, W. M. (2019). Multicultural Managers and Competitiveadvantage: Evidence from Elite Football Teams. *International Business Review*, 28(2), 305-315.
- Szymoszowskyj, A., Winand, M., Kolyperas, D., & Sparks, L. (2016). Professional Football Clubs Retail Branding Strategies. *Sport, Business and Management: An International Journal*, 6(5), 579-598.
- Tayles, M., Huang, C., Luther, R., & Haniffa, R. (2010). The Role of Human Capital Disclosures in Developing Countries : Figureheads and Value Creators. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(2), 180-196.
- Trammell, D., McGee-Cooper, A., & Looper, G. (2008). The Power of LUV: An Inside Peek at the Innovative Culture Committee of Southwest Airlines. *Reflections*, 9(1), 30-42.
- Tsoukalas, G., Belobaba, P., & Swelbar, W. (2008). Cost Convergence in The US Airline Industry: An Analysis of Unit Costs 1995–2006. *Journal of Air Transport Management*, 14(4), 179-187.
- Unrich, D. (1997). Measuring Human Resources :An Overview of Practice and a Prescription for Results. *Human Resource Management* ,36(3), 303-320.
- Wallman, S. M. (1996). The Future of Accounting and Financial Reporting Part II: The Colorized Approach. *Accounting Horizons*, 10(2), 138-148.
- Velema, T. A. (2019). Upward and Downward Job Mobility and Player Market Values in Contemporary European Professional Football. *Sport Management Review*, 22(2), 209-221.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- Vomberg, A., Homburg, C., & Bornemann, T. (2015). Talented People and Strong Brands: The Contribution of Human Capital and Brand Equity to Firm Value. *Strategic Management Journal*, 36(13), 2122–2131.
- Wallach, E. J. (1988). Individuals and Organizations: The Cultural Match. *Training & Development Journal*, 37(2), 28-35.
- Wallman, S. M. (1996). The Future of Accounting and Financial Reporting Part II: The Colorized Approach. *Accounting Horizons*, 10(2), 138-145.
- Waluyo, M., Huda, S., Soetjipto, N., & Sumiati, H. Analysis of Balance Scorecards Model Performance and Perspective Strategy Synergized by SEM. MATEC Web Conferences 58, 02.03. 2016 BISSTECH.
- Wernerfelt, B. (1984) A Resource-Based View of the Firm. *Strategic Management Journal*, 5 (2), 171-180.
- Westley, F., & Mintzberg, H. (1989). Visionary Leadership and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 10(1), 17-32.
- ไทยแลนด์ พรีเมียร์ลีก. (2562). ไทยลีก. เข้าถึงได้จาก <https://www.thaileague.co.th/#b2>
- ศูนย์วิจัยกสิกรไทย. (2559). ความนิยมในกีฬาฟุตบอลของไทย: กบฏบทบาทในกิจกรรมเศรษฐกิจของประเทศ เม็ดเงินหมุนเวียนกว่า 12,000 ล้านบาท. เข้าถึงได้จาก <https://www.kasikomresearch.com>
- สมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). ข้อบังคับและระเบียบการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีก 2561. เข้าถึงได้จาก <http://www.fathailand.org/downloads>

ภาคผนวก ก

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึก



แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มผู้บริหารระดับสูงและกลุ่มผู้บริหารด้านบัญชี

| วัตถุประสงค์การวิจัย  | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล   | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|---|---|---------------------------------|--|--|
| <p>1. เพื่อศึกษาสภาพการณ์ปัจจุบันและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>ผู้บริหารองค์กรและผู้ที่เกี่ยวข้องกับด้านการใช้ข้อมูลการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์เพื่อการวางแผนบริหารงานหรือการตัดสินใจ</p> | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>1.1 ท่านคิดว่าการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร</p> <p>1.2 แนวโน้มและทิศทางการเปิดเผยข้อมูลการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์ขององค์กร</p> | <p>1.1.1 หากพูดถึงคำว่า การบัญชี ทรัพยากรมนุษย์ ท่านนึกถึงอะไร</p> <p>1.1.2 ความคิดของท่านการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับ ทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร</p> <p>1.1.3 ใครเป็นผู้ตัดสินใจว่าข้อมูลใดเกี่ยวกับ ทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผย และข้อมูลใดไม่ควรเปิดเผย</p> <p>1.1.4 ท่านใช้ข้อมูลเกี่ยวกับ ทรัพยากรมนุษย์อย่างไร</p> <p>1.1.5 เหตุใดควรต้องมีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับ การบัญชี ทรัพยากรมนุษย์</p> <p>1.2.1 การนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์มีความสำคัญอย่างไรกับองค์กรของท่าน</p> <p>1.2.2 ปัจจุบันองค์กรของท่านมีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับ ทรัพยากรมนุษย์เพื่อการบริหาร เพื่อประเมินค่าและเพื่อการตัดสินใจในรูปแบบใดบ้าง</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มผู้บริหารระดับสูงและกลุ่มผู้บริหารด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย  | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล  | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)  |
|---|--|---------------------------------|--|---|
| <p>2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>ผู้บริหารองค์กรและผู้ที่เกี่ยวข้องกับด้านการใช้ข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อการวางแผนบริหารงานหรือการตัดสินใจ</p> | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>2.1 มีปัจจัยใดบ้างที่จะช่วยกระตุ้น หรือส่งเสริมให้องค์กรของท่านมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพิ่มมากขึ้น</p> <p>2.2 มีปัญหาหรืออุปสรรคใดในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>2.1.1 องค์กรของท่านจะเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยความเต็มใจเมื่อใด</p> <p>2.1.2 หากองค์กรของท่านมีขนาดที่ใหญ่มากขึ้นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อใช้ในการวางแผนและบริหารจัดการหรือไม่อย่างไร</p> <p>2.1.3 หากธุรกิจของท่านมีการแข่งขันที่มีความรุนแรงมากขึ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะสามารถช่วยในการบริหารจัดการได้หรือไม่อย่างไร</p> <p>2.1.4 ท่านมีวิธีการอย่างไรหากผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ลูกค้า เจ้าหนี้ นักลงทุน ต่างเรียกร้องให้ท่านเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> <p>2.2.1 ท่านพบปัญหาการใช้งานข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลอย่างไรบ้าง</p> <p>2.2.2 นักบัญชีที่มีประสบการณ์สูง จะช่วยทำให้การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ขององค์กรท่านเป็นเรื่องที่มีประสิทธิภาพและสามารถจัดทำได้ง่ายขึ้น</p> |



แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มผู้บริหารระดับสูงและกลุ่มผู้บริหารด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล   | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|--|---|---------------------------------|--|--|
| <p>3. นำเสนอรูปแบบการสร้างควมได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูล</p> | <p>ผู้บริหารองค์กรและผู้ที่เกี่ยวข้องกับด้านการใช้ข้อมูลการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์เพื่อการวางแผนบริหารงานหรือการตัดสินใจ</p> | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>2.3 ท่านสังเกตเห็นความแตกต่างของผู้ใช้ข้อมูลด้านทรัพยากรมนุษย์ก่อนการเปิดเผยและหลังการเปิดเผยอย่างไร</p> <p>3.1 ท่านคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรบุคคลในองค์กรมีผลต่อ การ ความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจอย่างไร</p> | <p>อย่างไร</p> <p>2.3.1 ทำไมถึงเป็นเช่นนั้น หรือท่านคิดว่าสาเหตุนั้นมาจากอะไร</p> <p>2.3.2 ท่านคิดว่าสิ่งใดบ้างที่จะช่วยให้องค์กรของท่านเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยความสมัครใจ</p> <p>3.1.1 ท่านใช้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเพื่อประกอบการตัดสินใจที่สำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กร เช่น การใช้ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองด้านการเงิน มุมมองด้านลูกค้า มุมมองด้านการดำเนินการภายใน มุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนาการขององค์กรท่านอย่างไร</p> <p>3.1.2 ท่านคิดว่าผู้มีส่วนได้เสียภายนอก เช่น นักลงทุน เจ้าหนี้ คู่ค้า ลูกค้า ต้องการให้ท่านเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเรื่องใด ด้านใดบ้าง</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มผู้บริหารระดับสูงและกลุ่มผู้บริหารด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|----------------------|-------------------|---------------------------------|--|--|
|                      |                   |                                 | <p>3.2 ท่านมีความคิดเห็นอย่างไร หากมีการประเมินและวัดมูลค่าของพนักงานเป็นรายคน หรือรายหน่วยงาน และภาพรวมของบริษัทฯ ออกมาเป็นตัวเลขทางการเงิน</p> | <p>3.1.3 ท่านต้องการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล ในแง่มุมใดเพิ่มเติมหรือไม่ เพื่อใช้ในการบริหารกิจการให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน</p> <p>3.2.1 การวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์เป็นรายบุคคล รายหน่วยงาน ภาพรวมขององค์กร จะมีผลอย่างไรต่อการบริหารองค์กรของท่าน</p> <p>3.2.2 หากท่านจำเป็นต้องเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เพื่อประโยชน์ด้านการได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (แสดงเป็นมูลค่าทางการเงิน) ท่านจะเลือก</p> |

\*หมายเหตุ แนวคำถามสามารถยืดหยุ่นปรับเปลี่ยนได้ตามสถานการณ์

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักลงทุน หรือผู้วิเคราะห์การลงทุน

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล                 | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|--|-----------------------------------|---------------------------------|--|--|
| 1. เพื่อศึกษา<br>สภาพการณ์ปัจจุบัน<br>และแนวโน้มการ<br>เปิดเผยข้อมูลทางการ<br>บัญชีทรัพยากรมนุษย์  | นักลงทุน/นักวิเคราะห์<br>การลงทุน | การสัมภาษณ์เชิงลึก              | 1.1 ท่านคิดว่าการ<br>บัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร<br><br>1.2 แนวโน้มและทิศทางการ<br>เปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br>ทรัพยากรมนุษย์ที่ท่านต้องการ   | 1.1.1 หากพูดถึงคำว่ากรบัญชีทรัพยากรมนุษย์ท่าน<br>นึกถึงอะไร<br>1.1.2 ความคิดของท่านการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชี<br>เกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร<br>1.1.3 ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลในธุรกิจมีผลต่อการ<br>ตัดสินใจลงทุนของท่านหรือไม่<br>1.1.4 ปัจจุบันท่านพบเห็นการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับ<br>ทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจใดบ้าง ในรูปแบบใด<br>1.2.1 ในฐานะนักลงทุนท่านต้องการข้อมูลด้านทรัพยากร<br>บุคคลในรูปแบบใดเพิ่มเติมเพื่อประกอบการตัดสินใจ |
| 2. เพื่อศึกษา<br>ความสัมพันธ์ของ<br>ปัจจัยที่มีผลต่อการ<br>เปิดเผยข้อมูลการ<br>บัญชีทรัพยากรมนุษย์ | นักลงทุน/นักวิเคราะห์<br>การลงทุน | การสัมภาษณ์เชิงลึก              | 2.1 ท่านคิดว่ามีปัจจัยใดบ้างที่<br>จะช่วยกระตุ้น หรือส่งเสริมให้<br>องค์กรธุรกิจมีการเปิดเผยข้อมูล<br>การบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพิ่ม<br>มากขึ้น | 2.1.1 ท่านคิดว่าองค์กรธุรกิจจะเปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br>ทรัพยากรมนุษย์ด้วยความเต็มใจเมื่อใด<br>2.1.2 องค์กรที่มีขนาดที่ใหญ่มากขึ้น ควรเปิดเผยข้อมูล<br>เกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในด้านใดบ้าง อย่างไร  |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักลงทุน หรือผู้วิเคราะห์การลงทุน (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล             | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|--|-------------------------------|---------------------------------|--|--|
| 3. นำเสนอรูปแบบการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ | นักลงทุน/นักวิเคราะห์การลงทุน | การสัมภาษณ์เชิงลึก              | <p>3.1 ท่านคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรบุคคลในองค์กรมีผลต่อการความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจอย่างไร</p> <p>3.2 ท่านมีความคิดเห็นอย่างไรหากมีการประเมินและวัดมูลค่าของพนักงานเป็นรายคน หรือรายหน่วยงาน และภาพรวมขององค์กรออกมาเป็นตัวเลขทางการเงิน</p> | <p>3.1.1 ท่านใช้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเพื่อประกอบการตัดสินใจที่สำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กรที่ท่านจะลงทุน เช่น การใช้ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองด้านการเงิน มุมมองด้านลูกค้า มุมมองด้านการดำเนินการภายใน มุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนาการขององค์กรท่านอย่างไร</p> <p>3.1.2 ในฐานะนักลงทุน ท่านต้องการให้องค์กรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเรื่องใด ด้านใดบ้าง และมีรูปแบบอย่างไร</p> <p>3.2.1 ท่านคิดอย่างไรกับการเปิดเผยมูลค่าทรัพยากรมนุษย์เป็นรายบุคคล รายหน่วยงาน และภาพรวมขององค์กร</p> <p>3.2.2 หากท่านจำเป็นต้องเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เพื่อประโยชน์ด้านการวิเคราะห์การลงทุน (แสดงเป็นมูลค่าทางการเงิน) ท่านจะเลือกเปิดเผยแบบใด (รายบุคคล, ภาพรวมหน่วยงาน, ภาพรวมองค์กร) เพราะเหตุใด</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักวิชาการหรือผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล                           | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก  | คำถามชัก (Probe)   |
|--|---|---------------------------------|---|--|
| <p>1. เพื่อศึกษา<br/>สภาพการณ์ปัจจุบัน<br/>และแนวโน้มการ<br/>เปิดเผยข้อมูลทางการ<br/>บัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญ<br/>ด้านบัญชี</p> | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>1.1 ท่านคิดว่าการบัญชี<br/>ทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร</p> <p>1.2 แนวโน้มและทิศทางการ<br/>เปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br/>ทรัพยากรมนุษย์ขององค์กร</p> | <p>1.1.1 หากพูดถึงคำว่าบัญชีทรัพยากรมนุษย์ท่าน<br/>นึกถึงอะไร</p> <p>1.1.2 ความคิดของท่านการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชี<br/>เกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เป็นเช่นไร</p> <p>1.1.3 ใครเป็นผู้ตัดสินใจว่าข้อมูลใดเกี่ยวกับทรัพยากร<br/>มนุษย์ที่ควรเปิดเผย และข้อมูลใดไม่ควรเปิดเผย</p> <p>1.1.4 เหตุใดควรต้องมีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการ<br/>บัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> <p>1.2.1 การนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากร<br/>มนุษย์มีความสำคัญอย่างไรกับองค์กรธุรกิจ</p> <p>1.2.2 ปัจจุบันท่านพบเห็นการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับ<br/>ทรัพยากรมนุษย์เพื่อบริหาร เพื่อประเมินค่าและเพื่อการ<br/>ตัดสินใจในรูปแบบใดบ้าง</p> <p>1.2.3 ท่านคิดว่าแนวโน้มและทิศทางการเปิดเผยข้อมูล<br/>การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจในอนาคตจะเป็น<br/>เช่นไร</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักวิชาการหรือผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย  | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล                      | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก  | คำถามชัก (Probe)  |
|---|--|---------------------------------|---|---|
| <p>2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี</p> | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>2.1 มีปัจจัยใดบ้างที่จะช่วยกระตุ้น หรือส่งเสริมให้องค์กรมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพิ่มมากขึ้น</p> <p>2.2 มีปัญหาหรืออุปสรรคใดในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>2.1.1 องค์กรธุรกิจจะเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยความเต็มใจเมื่อใด</p> <p>2.1.2 หากองค์กรมีขนาดที่ใหญ่มากขึ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อใช้ในการวางแผนและบริหารจัดการหรือไม่อย่างไร</p> <p>2.1.3 หากธุรกิจมีการแข่งขันที่มีความรุนแรงมากขึ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะสามารถช่วยในการบริหารจัดการได้หรือไม่อย่างไร</p> <p>2.1.4 องค์กรจะปฏิบัติอย่างไรหากผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ลูกค้า เจ้าหนี้ นักลงทุน ต่างเรียกร้องให้ท่านเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> <p>2.2.1 ท่านคิดว่าหากองค์กรมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในทางปฏิบัติจะพบปัญหาใด</p> <p>2.2.2 นักบัญชีที่มีประสบการณ์สูง จะช่วยทำให้การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นเรื่องที่มีประสิทธิภาพและสามารถจัดทำได้ง่ายขึ้นหรือไม่อย่างไร</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักวิชาการหรือผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล               | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|--|---------------------------------|---------------------------------|--|--|
| 3. นำเสนอรูปแบบการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูล | นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี | การสัมภาษณ์เชิงลึก              | <p>2.3 ท่านสังเกตเห็นความแตกต่างของผู้ใช้ข้อมูลด้านทรัพยากรมนุษย์ก่อนการเปิดเผยและหลังการเปิดเผยอย่างไร</p> <p>3.1 ท่านคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรบุคคลในองค์กรมีผลต่อการความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจอย่างไร</p> | <p>2.3.1 ทำไมถึงเป็นเช่นนั้น สาเหตุเพราะอะไร</p> <p>2.3.2 ท่านคิดว่าสิ่งใดบ้างที่จะช่วยให้องค์กรเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยความสมัครใจ</p> <p>3.1.1 ผู้บริหารใช้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเพื่อประกอบการตัดสินใจที่สำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กร ได้แก่ การใช้ข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ในมุมมองด้านการเงิน มุมมองด้านลูกค้า มุมมองด้านการดำเนินการภายใน มุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนาการขององค์กรของธุรกิจอย่างไร</p> <p>3.1.2 ท่านคิดว่าผู้มีส่วนได้เสียภายนอก เช่น นักลงทุน เจ้าหนี้ คู่ค้า ลูกค้า ต้องการให้ธุรกิจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลเรื่องใด ด้านใดบ้าง</p> <p>3.1.3 ท่านคิดว่าจากสภาพปัจจุบันองค์กรธุรกิจควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล ในแง่เพิ่มเติมหรือไม่ เพื่อใช้ในการบริหารกิจการให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มนักวิชาการหรือผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)  |
|----------------------|-------------------|---------------------------------|--|---|
|                      |                   |                                 | 3.2 ท่านมีความคิดเห็นอย่างไร<br>หากมีการประเมินและวัดมูลค่า<br>ของพนักงานเป็นรายคน หรือ<br>ราย<br>หน่วยงาน และภาพรวมของ<br>บริษัทออกมาเป็นตัวเลขทาง<br>การเงิน | 3.2.1 การวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์เป็นรายบุคคล<br>รายหน่วยงาน ภาพรวมขององค์กร จะมีผลอย่างไรต่อการ<br>บริหารองค์กรของท่าน<br>3.2.2 หากธุรกิจจำเป็นต้องเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ<br>ทรัพยากรมนุษย์เพื่อประโยชน์ด้านการได้เปรียบเชิงการ<br>แข่งขัน (แสดงเป็นมูลค่าทางการเงิน) องค์กรควรเลือก<br>เปิดเผยแบบใด (รายบุคคล ภาพรวมหน่วยงาน ภาพรวม<br>องค์กร) เพราะเหตุใด |

\*หมายเหตุ แนวคำถามสามารถยืดหยุ่นปรับเปลี่ยนได้ตามสถานการณ์



แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มแฟนคลับ

| วัตถุประสงค์การวิจัย  | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)  |
|---|-------------------|---------------------------------|--|---|
| <p>1. เพื่อศึกษา<br/>สภาพการณ์ปัจจุบัน<br/>และแนวโน้มการ<br/>เปิดเผยข้อมูลทางการ<br/>บัญชีทรัพยากรมนุษย์</p>  | <p>แฟนคลับ</p>    | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>1.1 ข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล<br/>โค้ช หรือผู้บริหารทีม</p> <p>1.2 แนวโน้มความต้องการการ<br/>เปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br/>ทรัพยากรมนุษย์ขององค์กร</p> | <p>1.1.1 ท่านดูข้อมูลอะไรบ้างเกี่ยวกับนักฟุตบอล โค้ช หรือ<br/>ผู้บริหารทีม</p> <p>1.1.2 ท่านดูข้อมูลข้างต้นจากแหล่งใด</p> <p>1.1.3 ข้อมูลดังกล่าวมีประโยชน์ต่อท่านในด้านใดบ้าง</p> <p>1.2.1 การนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากร<br/>มนุษย์มีความสำคัญอย่างไรกับท่านหรือไม่อย่างไร</p> <p>1.2.3 ท่านคิดว่าอนาคตหากมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ<br/>การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เช่น นักฟุตบอล โค้ช ผู้บริหาร<br/>เพิ่มขึ้นจะเกิดผลกระทบกับท่านอย่างไร</p> |
| <p>2. เพื่อศึกษา<br/>ความสัมพันธ์ของ<br/>ปัจจัยที่มีผลต่อการ<br/>เปิดเผยข้อมูลการ<br/>บัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> | <p>แฟนคลับ</p>    | <p>การสัมภาษณ์เชิงลึก</p>       | <p>2.1 มีปัจจัยใดบ้างที่จะช่วย<br/>กระตุ้น หรือส่งเสริมให้องค์กรมี<br/>การเปิดเผยข้อมูลการบัญชี<br/>ทรัพยากรมนุษย์เพิ่มมากขึ้น</p>                   | <p>2.1.1 ท่านคิดว่าความต้องการทราบข้อมูลเกี่ยวกับนัก<br/>ฟุตบอล โค้ช ผู้บริหารทีม ของกลุ่มแฟนคลับจะสามารถ<br/>ทำให้สโมสรฟุตบอลเปิดเผยได้โดยสมัครใจมากน้อยแค่ไหน</p> <p>2.1.2 หากสโมสรมีขนาดใหญ่ขึ้น มีนักฟุตบอลจำนวน<br/>เพิ่มขึ้น ยิ่งเป็นแรงผลักดันในการทราบข้อมูลการบัญชี<br/>ทรัพยากรมนุษย์ของกลุ่มแฟนคลับ</p>  |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มแฟนคลับ (ต่อ)

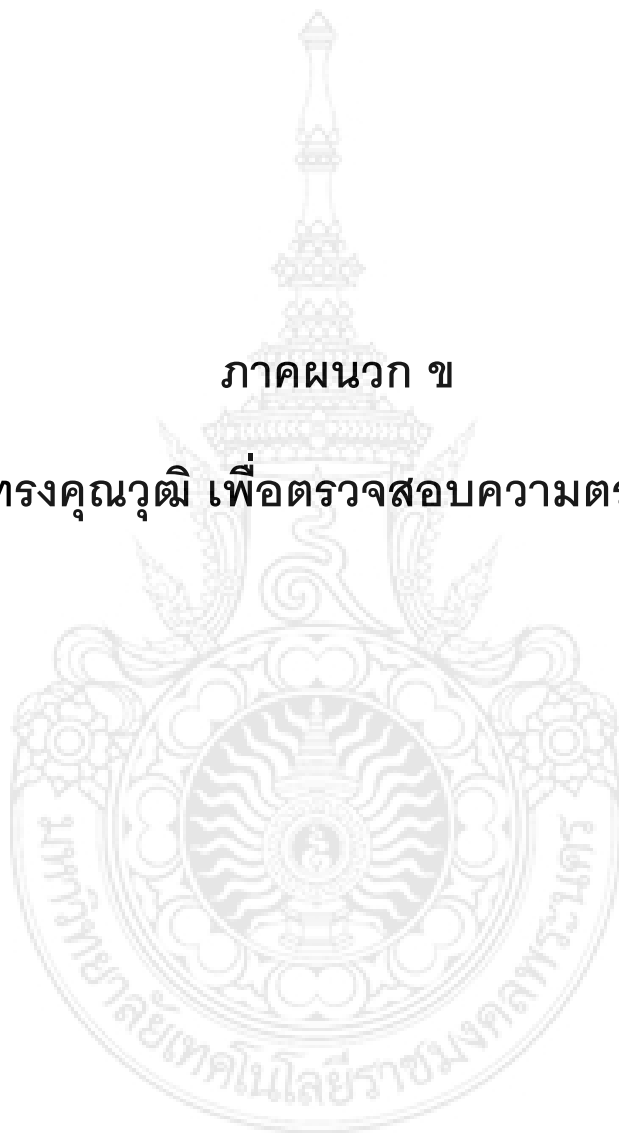
| วัตถุประสงค์การวิจัย | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก   | คำถามชัก (Probe)   |
|----------------------|-------------------|---------------------------------|--|--|
|                      |                   |                                 | <p>2.2 มีปัญหาหรืออุปสรรคใดในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> <p>2.3 ท่านคิดว่า การที่ท่านได้รับหรือไม่ได้รับข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ จะทำให้ท่านมีการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่</p> | <p>2.1.3 หากธุรกิจมีการแข่งขันที่มีความรุนแรงมากขึ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะสามารถช่วยในการบริหารจัดการได้หรือไม่อย่างไร</p> <p>2.1.4 สโมสรจะปฏิบัติอย่างไรหากผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ลูกค้า เจ้าหนี้ นักลงทุน ต่างเรียกร้องให้ท่านเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์</p> <p>2.2.1 ท่านคิดว่าหากองค์กรมีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในทางปฏิบัติจะพบปัญหาใด</p> <p>2.2.2 นักบัญชีที่มีประสบการณ์สูง จะช่วยทำให้การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ขององค์กรเป็นเรื่องที่มีประสิทธิภาพและสามารถจัดทำได้ง่ายขึ้นหรือไม่อย่างไร</p> <p>2.3.1 ทำไมถึงเป็นเช่นนั้น หรือท่านคิดว่าสาเหตุนั้นมาจากอะไร</p> <p>2.3.2 ท่านคิดว่าสิ่งใดบ้างที่จะช่วยให้องค์กรเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยความสมัครใจ</p> |

แนวคำถามการสัมภาษณ์เชิงลึกสำหรับกลุ่มแฟนคลับ (ต่อ)

| วัตถุประสงค์การวิจัย   | กลุ่มผู้ให้ข้อมูล               | วิธีการ<br>/เทคนิคการเก็บข้อมูล | แนวคำถามหลัก  | คำถามชัก (Probe)  |
|--|---------------------------------|---------------------------------|---|---|
| 3. นำเสนอรูปแบบการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันจากการเปิดเผยข้อมูล | นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี | การสัมภาษณ์เชิงลึก              | <p>3.1 ท่านคิดว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรบุคคลในสโมสรจะมีผลต่อการความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจอย่างไร</p> <p>3.2 ท่านมีความคิดเห็นอย่างไรหากมีการประเมินและวัดมูลค่าของพนักงานเป็นรายคน หรือรายหน่วยงาน และภาพรวมของบริษัทฯ ออกมาเป็นตัวเลขทางการเงิน</p> | <p>3.1.1 ท่านคิดว่าหากสโมสรจะสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน สโมสรควรจะเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ใดบ้าง และควรเปิดเผยอย่างไร</p> <p>3.2.1 การวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์เป็นรายบุคคล รายหน่วยงาน ภาพรวมขององค์กร จะมีผลอย่างไรต่อการตัดสินใจของท่าน</p> <p>3.2.2 หากธุรกิจจำเป็นต้องเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เพื่อประโยชน์ด้านการได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (แสดงเป็นมูลค่าทางการเงิน) องค์กรควรเลือกเปิดเผยแบบใด (รายบุคคล, ภาพรวมทีม, ภาพรวมสโมสร) เพราะเหตุใด</p> |

ภาคผนวก ข

รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ เพื่อตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา



## รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ

### 1. รายชื่อของผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อทดสอบความตรงเชิงเนื้อหาของแบบสัมภาษณ์เชิงลึก (กึ่งโครงสร้าง) จำนวน 5 ท่าน

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและนักวิชาการ

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 3 นักวิชาการและผู้เชี่ยวชาญด้านทรัพยากรมนุษย์

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 4 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 5 ผู้ฝึกซ้อมนักฟุตบอล อดีตนักฟุตบอลทีมชาติไทย

ดังมีรายชื่อต่อไปนี้

| รายชื่อ                       | ตำแหน่งงาน  |
|-------------------------------|---|
| 1. นายกวิณภพ ปรีดี            | ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และกรรมการผู้จัดการ<br>บริษัท GSIA รัสติคา สอบบัญชี จำกัด  |
| 2. นายวัลลภ กิจสมัคร์         | CPA and รองกรรมการผู้จัดการส่วนบัญชีและการเงิน<br>(CFO) Siam Industrial Wire Co., Ltd. อดีต CPA<br>Deloitte Touché Tohmatsu Jaiyos Audit Co.Ltd |
| 3. ดร.ฐิติพัฒน์ พิษญาติดาพงศ์ | ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์<br>กรรมการผู้จัดการ บริษัทโอดี โซลูชั่น จำกัด   |
| 4. นายวีรลัทธ์ วัฒนบุญโสรัจ   | ตำแหน่ง Personal Assistant to Vice President<br>บริษัทสปอร์ต ไทย บาวาเรีย จำกัด และผู้บริหารทีม<br>สโมสรฟุตบอลอาชีพ                             |
| 5. นายมงคล นามนวด             | อดีตนักฟุตบอลทีมชาติ และผู้ฝึกซ้อมนักฟุตบอล<br>ของสโมสรฟุตบอลอาชีพ  |

2. รายชื่อของผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อทดสอบความตรงเชิงเนื้อหาของรายการข้อมูลการบัญชี  
ทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟสบุ๊ก จำนวน 5 ท่าน

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 1 ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารด้านบัญชี

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 2 ผู้สอบบัญชีใน big four

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 3 นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญเรื่องการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 4 นักวิชาการ

ผู้ทรงคุณวุฒิท่านที่ 5 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพ

ดังมีรายชื่อต่อไปนี้

| รายชื่อ                         | ตำแหน่งงาน   |
|---------------------------------|--|
| 1. นางสาวสุภัทฎชกานต์ เตียรวิติ | CPA and Financial Controller DF Marketplace Limited  |
| 2. นายคุณนานนท์ ปราสาทวัฒนา     | CPA and Audit Assistant Manager Deloitte Touché Tohmatsu Jaiyos Audit Co.Ltd   |
| 3. ผศ.กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม    | ผู้เชี่ยวชาญด้านการเปิดเผยข้อมูล การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม                             |
| 4. ดร.รัฐพงศ์ กาศย์เกิด         | กรรมการผู้จัดการ บริษัทรัฐพงศ์การบัญชีและกฎหมาย จำกัด บริษัทรัฐพงศ์คอนซัลแตนท์ จำกัด บริษัทสำนักกฎหมาย ดร.รัฐพงศ์กาศย์เกิด จำกัด |
| 5. นายอภิชาติ เกิดโศคา          | ประธานที่ปรึกษาสโมสรฟุตบอลอาชีพ อดีตไค้ช อดีตนักฟุตบอลอาชีพ  |

ภาคผนวก ค

รายชื่อผู้ให้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview)



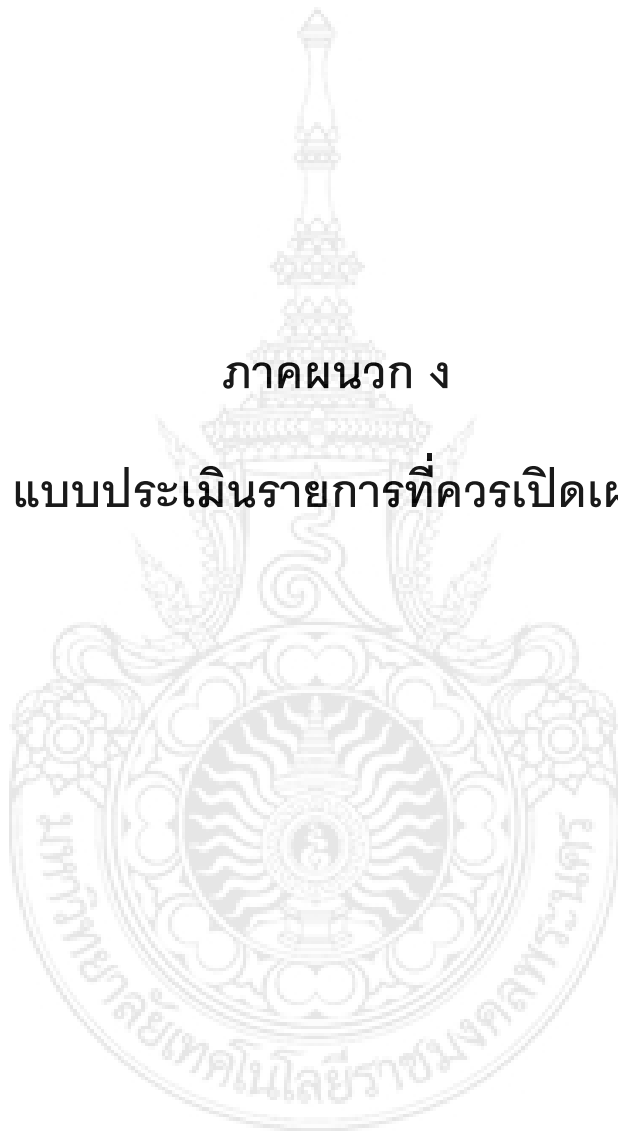
## รายชื่อ ผู้ให้การสัมภาษณ์เชิงลึก

| กลุ่มผู้ให้สัมภาษณ์                 | สโมสรฟุตบอล                            | กลุ่มผู้ให้การสัมภาษณ์          | คนที่ | นามสมมติ     | ตำแหน่ง  |
|-------------------------------------|--|---------------------------------|-------|--------------|--|
| กลุ่มธุรกิจ<br>สโมสรฟุตบอล<br>อาชีพ | สโมสร<br>บุรีรัมย์<br>ยูไนเต็ด         | ผู้บริหาร                       | 1     | คุณวัชร      | ผู้อำนวยการอาวุโสฝ่าย<br>ปฏิบัติการ                                    |
|                                     |  | ผู้อำนวยการด้าน<br>บัญชีการเงิน | 2     | คุณวรวรรณ    | ผู้อำนวยการด้านบัญชี   |
|                                     | สโมสรชลบุรี<br>เอฟ ซี                  | ผู้บริหาร                       | 3     | คุณรัตนชัย   | ผู้อำนวยการสโมสร   |
|                                     |  | ผู้อำนวยการด้าน<br>บัญชีการเงิน | 4     | คุณรุ่งรัตน์ | ผู้อำนวยการด้านบัญชี<br>และการเงิน                                     |
|                                     | สโมสรเอส ซี<br>จี เมืองทอง<br>ยูไนเต็ด | ผู้บริหาร                       | 5     | คุณมาริโอ้   | กรรมการผู้จัดการ   |
|                                     |  | ผู้อำนวยการด้าน<br>บัญชีการเงิน | 6     | คุณวนิดา     | ผู้อำนวยการด้านบัญชี<br>และการเงิน                                     |
| กลุ่มนักลงทุน/ผู้วิเคราะห์การลงทุน  |  |                                 | 7     | คุณกานต์ชนก  | นักวางนิชธนาคาร ธนาคาร<br>กรุงเทพ จำกัด (มหาชน)                        |
|                                     |  |                                 | 8     | คุณกมลฉัตร   | นักวางนิชธนาคาร ธนาคาร<br>กรุงเทพ จำกัด (มหาชน)                        |
|                                     |  |                                 | 9     | คุณปรเมท     | นักลงทุนอิสระ  |
| กลุ่มนักวิชาการ                     |  |                                 | 10    | อาจารย์ชนนี  | หัวหน้าภาควิชาบัญชี<br>มหาวิทยาลัยศรีนครินทร<br>วิโรฒ                  |
|                                     |  |                                 | 11    | คุณเอกภพ     | ผู้สอบบัญชีและกรรมการ<br>ผู้จัดการบริษัท เอส แอน<br>ที อินวิคตัส จำกัด |
|                                     |  |                                 | 12    | คุณศรัชล     | อาจารย์ภาควิชาการบัญชี<br>มหาวิทยาลัยเทคโนโลยี<br>ราชมงคลรัตนโกสินทร์  |
| กลุ่มแฟนคลับ                        |  |                                 | 13    | คุณสิทธิ์    | แฟนคลับ  |
|                                     |  |                                 | 14    | คุณชยันต์    | แฟนคลับ  |
|                                     |  |                                 | 15    | คุณรณฤทธิ์   | แฟนคลับ  |





ภาคผนวก ง  
แบบประเมินรายการที่ควรเปิดเผย



แบบประเมินรายการที่ควรเปิดเผยในรายงานประจำปี  
และหรือ Website และหรือ Social Media ของสโมสรฟุตบอล

งานวิจัยเรื่อง รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อสร้างความ  
ได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

เรียน ผู้ทรงคุณวุฒิ

โปรดพิจารณารายการต่าง ๆ ในแบบประเมินชุดนี้ เพื่อสนับสนุนการศึกษาวิจัยเรื่อง  
“รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน  
ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย” โดยเป็นการศึกษาของนักศึกษาระดับปริญญาเอก  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

รายการในหัวข้อดังตารางต่อไปนี้จะถูกสร้างขึ้นเพื่อนำเสนอว่าสโมสรฟุตบอลอาชีพควรมี  
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอล ในรายละเอียดด้านใดบ้างเพื่อให้สอดคล้องกับ ความ  
ต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความกรุณาจากท่านในการช่วยประเมินว่าหัวข้อใด  
ควรแสดงการเปิดเผยฯ ซึ่งการเปิดเผยนั้นอาจจะอยู่ในรูปแบบของรายงานทางการเงิน เว็บไซต์  
หรือเฟซบุ๊กของสโมสรฟุตบอลอาชีพ โดยแบบประเมินชุดนี้จะนำไปใช้เพื่อจุดประสงค์ในการ  
ศึกษาวิจัยเท่านั้น คำตอบที่ได้จากการประเมินของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ

ผู้วิจัยใคร่ขอขอบพระคุณท่านเป็นอย่างยิ่งในความกรุณา มา ณ โอกาสนี้

(วรรณวิมล นาคทัต)

นักศึกษาระดับปริญญาเอก

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

## แบบประเมินคุณภาพแบบสอบถาม : ข้อมูลของผู้ทรงคุณวุฒิ

ชื่อ-สกุล.....  
 ตำแหน่งงาน.....  
 ตำแหน่งทางวิชาการ (ถ้ามี).....  
 ชื่อบริษัท/หน่วยงาน.....  
 โทรศัพท์.....email:.....

### นิยามศัพท์เฉพาะ

1. **การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์** หมายถึง การให้ข้อมูลเกี่ยวกับ ทรัพยากรมนุษย์ทั้งที่เป็นตัวเงิน(Financial) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial) เพื่อเป็นการ สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร ตลอดจนกระบวนการจัดการ กระบวนการสร้าง มูลค่าเพิ่มให้กับบุคลากร เพื่อเป็นการสื่อสารให้ ผู้ถือหุ้น นักลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และผู้มีส่วนได้เสีย อื่นของบริษัทได้รับรู้

2. **ความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน** หมายถึง ผลที่เกิดจากการนำข้อมูลการบัญชี ทรัพยากรมนุษย์ที่เปิดเผยไปใช้เพื่อการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การประเมินค่า การตัดสินใจ เพื่อ ใช้ในมุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective :FP) มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective: CP) มุมมองด้านการดำเนินการภายใน (Internal Perspective; IP) มุมมองด้าน การเรียนรู้และพัฒนาการ (Learning and Growth; LP) ขององค์กรธุรกิจ จนทำให้องค์กรมี คุณสมบัติพิเศษที่เหนือคู่แข่งอื่น องค์กรสามารถนำสินค้าและบริการที่มีคุณค่าสูงกว่าตอบสนอง ลูกค้าได้ดีกว่า มีต้นทุนสินค้าและต้นทุนในการดำเนินงานที่ต่ำกว่าคู่แข่ง

3. **สโมสรฟุตบอลในประเทศไทย** หมายถึง สโมสรที่ได้รับใบอนุญาตสโมสร ตาม ระเบียบการจากสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์ ออกใบอนุญาตสโมสร ของสมาคมรวมทั้งบุคคลที่ได้รับมอบสิทธิจากองค์กรสมาชิก ให้เข้าร่วมการแข่งขันฟุตบอลลีก อาชีพของประเทศไทยคือ รายการไทยพรีเมียร์ลีก (Thai Premiere League) (ข้อบังคับและ ระเบียบการแข่งขันไทยพรีเมียร์ลีก, 2561)

## รายการที่เปิดเผยนำมาจากการประยุกต์ใช้รายการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรบุคคลที่คาดหวังในรายงานประจำปี ซึ่งได้จากการทบทวนวรรณกรรมดังนี้

(List of expected HR Information Disclosure in Annual Report)

วิธีการวิเคราะห์ที่เนื้อหาถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์รายงานประจำปีของ บริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อให้ในวัตถุประสงค์ของการศึกษา การวิเคราะห์เนื้อหาเป็นวิธีการวิจัยที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในมนุษย์ทุน, ทฤษฎีปัญหา, และการเปิดเผย CSR (Guthrie et al. 2004) การศึกษาก่อนหน้านี้เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรบุคคลในประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศกำลังพัฒนายังใช้รายงานประจำปีเป็นแหล่งข้อมูลหลัก (Absar, Orazalin & Mahmood 2012; Khan & Khan 2010; Murthy & Abeysekera 2007; Olsson 2001; Subbarao & Zeghal 1997) จากการทบทวนวรรณกรรมประกอบด้วย 80 รายการ การเปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ที่คาดหวัง โดยแบ่งออกเป็น 8 หมวด ได้แก่ นโยบายทรัพยากรบุคคล ข้อมูล HR พื้นฐาน, ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับ HR, ทรัพยากรบุคคลมีความสำคัญต่อองค์กร สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน, การพัฒนาทรัพยากรบุคคล, ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม: และ ปัจจัยอื่น ๆ ของพนักงาน

ทั้งนี้จากการศึกษาทางการเงินของสโมสรฟุตบอลอาชีพ เว็บไซต์ เฟสบุ๊ก และการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับสโมสรฟุตบอลจึงได้นำ 80 รายการที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในรายงานประจำปี มาประยุกต์ใช้กับสโมสรฟุตบอลอาชีพซึ่งยังคงประกอบด้วย 8 หมวดเช่นเดิม แต่มีรายการย่อยที่พิจารณาถึงความสอดคล้องและเหมาะสมกับธุรกิจฟุตบอลอาชีพคงเหลือ 60 รายการ ตามปรากฏดังตารางนี้

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย  ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด

|   | ข้อมูลที่ต้องเปิดเผย<br>ในรายงานทางการเงิน<br>และหรือเว็บไซต์<br>และหรือโซเชียลมีเดีย | เห็นด้วยว่าควรเปิดเผย |          |                   | ไม่เห็นด้วย<br>ว่าควร<br>เปิดเผย | ไม่แน่ใจ<br>ว่าควร<br>เปิดเผย<br>หรือไม่ | ข้อ<br>เสนอแนะ |
|---|---|-----------------------|----------|-------------------|----------------------------------|--|----------------|
|   |   | รายงาน<br>การเงิน     | เว็บไซต์ | โซเชียล<br>มีเดีย |                                  |  |                |
|   |   | +1                    | +1       | +1                |                                  |  |                |
| 1 | <b>นโยบายทรัพยากรบุคคล<br/>(นักฟุตบอล)</b>  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.1 นโยบายการชดเชย  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.2 นโยบายการให้รางวัล  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.3 นโยบายการรับสมัคร   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.4 นโยบายการสื่อสาร  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.5 นโยบายการฝึกอบรม  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.6 นโยบายความปลอดภัย   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.7 นโยบายต่อโอกาสที่เท่าเทียมกัน   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.8 นโยบายที่มีต่อความเท่าเทียม<br>กันทางเชื้อชาติ                                    |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 1.9 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการ<br>พัฒนานักฟุตบอล                                       |                       |          |                   |                                  |  |                |
| 2 | <b>ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์</b>  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.2 อายุนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนัก<br>ฟุตบอล  |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญา<br>เกินกว่าสองปีขึ้นไป                                   |                       |          |                   |                                  |  |                |
|   | 2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับ<br>ต่างชาติในทีม  |                       |          |                   |                                  |  |                |

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย  ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด (ต่อ)

| ข้อมูลที่ต้องเปิดเผย<br>ในรายงานทางการเงิน<br>และหรือเว็บไซต์<br>และหรือโซเชียลมีเดีย | เห็นด้วยว่าควรเปิดเผย |          |                   | ไม่เห็น<br>ด้วยว่า | ไม่แน่ใจ<br>ว่าควร<br>เปิดเผย<br>หรือไม่ | ข้อ<br>เสนอแนะ |
|---|-----------------------|----------|-------------------|--------------------|--|----------------|
|   | รายงาน<br>การเงิน     | เว็บไซต์ | โซเชียล<br>มีเดีย | ควร<br>เปิดเผย     |  |                |
|   | +1                    | +1       | +1                | -1                 | 0  |                |
| 2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับ<br>ต่างชาติในทีม  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษ<br>ด้านอื่นๆ ของนักฟุตบอล                             |                       |          |                   |                    |  |                |
| <b>3 ข้อมูลทางการเงิน</b>   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.4 ต้นทุนบำนาญและประกันสังคม   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและ<br>เงินบำเหน็จที่จ่าย                                |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดลองแก่ HR  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและ<br>คัดเลือก   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอล<br>มีสิทธิ์เข้ารับรักษาตัว                                |                       |          |                   |                    |  |                |

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย  ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด (ต่อ)

|   | ข้อมูลที่ควรเปิดเผย<br>ในรายงานทางการเงิน<br>และหรือเว็บไซต์<br>และหรือโซเชียลมีเดีย | เห็นด้วยว่าควรเปิดเผย |          |                   | ไม่เห็น<br>ด้วยว่า | ไม่แน่ใจ<br>ว่าควร<br>เปิดเผย<br>หรือไม่ | ข้อ<br>เสนอแนะ |
|---|--|-----------------------|----------|-------------------|--------------------|--|----------------|
|   |  | รายงาน<br>การเงิน     | เว็บไซต์ | โซเชียล<br>มีเดีย | ควร<br>เปิดเผย     |  |                |
|   |  | +1                    | +1       | +1                | -1                 | 0  |                |
| 4 | <b>ทรัพยากรมนุษย์มีความสำคัญต่อองค์กร</b>  |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 4.1 การให้ความเคารพในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสารข้อมูลต่างๆ แก่นักฟุตบอล             |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล                                |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 4.2 การจดจำประสิทธิภาพของนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 4.3 การมีส่วนร่วมของนักฟุตบอลในการตัดสินใจต่างๆ ในเกมส์                              |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 4.4 การยอมรับในนักฟุตบอลว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญขององค์กร                             |                       |          |                   |                    |  |                |
| 5 | <b>สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน:</b>   |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้นักฟุตบอล                               |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
|   | 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ  |                       |          |                   |                    |  |                |



คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย  ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด (ต่อ)

|          | ข้อมูลที่ควรเปิดเผย<br>ในรายงานทางการเงิน<br>และหรือเว็บไซต์<br>และหรือโซเชียลมีเดีย | เห็นด้วยว่าควรเปิดเผย |          |                   | ไม่เห็น<br>ด้วยว่า | ไม่แน่ใจ<br>ว่าควร<br>เปิดเผย<br>หรือไม่ | ข้อ<br>เสนอแนะ |
|----------|--|-----------------------|----------|-------------------|--------------------|--|----------------|
|          |  | รายงาน<br>การเงิน     | เว็บไซต์ | โซเชียล<br>มีเดีย | ควร<br>เปิดเผย     |  |                |
|          |  | +1                    | +1       | +1                | -1                 | 0  |                |
| <b>6</b> | <b>การพัฒนาทรัพยากรบุคคล:</b>  |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.3 โปรแกรมการฝึกอบรม ลักษณะการฝึกฝน   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.4 แรงจูงใจนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.5 การจัดประเภทของนักฟุตบอลที่ผ่านการฝึกอบรม  |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.6 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม  |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 6.7 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| <b>7</b> | <b>ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม</b>                                      |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 7.1 กิจกรรมสหภาพ   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 7.2 ทักษะคนดี / พฤติกรรมของนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 7.3 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 7.4 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน  |                       |          |                   |                    |  |                |
|          | 7.5 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย  ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด (ต่อ)

| ข้อมูลที่ควรเปิดเผย<br>ในรายงานทางการเงิน<br>และหรือเว็บไซต์<br>และหรือโซเชียลมีเดีย | เห็นด้วยว่าควรเปิดเผย |          |                   | ไม่เห็น<br>ด้วยว่า | ไม่แน่ใจ<br>ว่าควร<br>เปิดเผย<br>หรือไม่ | ข้อ<br>เสนอแนะ |
|--|-----------------------|----------|-------------------|--------------------|--|----------------|
|  | รายงาน<br>การเงิน     | เว็บไซต์ | โซเชียล<br>มีเดีย | ควร<br>เปิดเผย     |  |                |
|  | +1                    | +1       | +1                | -1                 | 0  |                |
| 7.6 สภาพแวดล้อมในทีมสโมสรฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 7.7 การทำงานเป็นทีมของนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 7.8 วัฒนธรรมองค์กร   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 7.9 การท่องเที่ยวประจำปี/ กิจกรรม<br>นันทนาการ                                       |                       |          |                   |                    |  |                |
| 7.10 การลงโทษนักฟุตบอล   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 7.11 การหมิ่นเย้ยของนักฟุตบอล  |                       |          |                   |                    |  |                |
| <b>8 ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล</b>   |                       |          |                   |                    |  |                |
| 8.1 การมีส่วนร่วมของนักฟุตบอล<br>กับชุมชน  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 8.2 การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอล<br>โดยแยกแยะจากงบการเงิน<br>ตามปกติ                    |                       |          |                   |                    |  |                |
| 8.3 แผนการสืบทอดตำแหน่ง<br>ผู้บริหารทีม  |                       |          |                   |                    |  |                |
| 8.4 ข้อมูลสวัสดิการ  |                       |          |                   |                    |  |                |

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับรายการที่ควรเปิดเผย (ถ้ามี)

.....

.....

.....

.....

.....

### การกำหนดค่าระดับคะแนนของระดับการเปิดเผย

ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะตรวจสอบข้อมูลจากงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2558- พ.ศ. 2562 เพื่อ คำนวณหาค่าคะแนนของระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์โดยใช้กระดาษ ทำการ ซึ่งได้กำหนดค่าระดับคะแนนจากการศึกษาจากงบการเงิน การสัมภาษณ์ เว็บไซต์ของ สโมสร ซึ่งได้กำหนดระดับดังนี้

| ระดับที่ | รายละเอียด   | ค่าคะแนน |
|----------|--|----------|
| 1        | ไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และไม่มีการเปิดเผย ข้อมูลใดๆ  | 1        |
| 2        | ไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง แต่มีการเปิดเผยข้อมูลใน งบการเงิน และหรือเว็บไซต์ และหรือ Social Media      | 2        |
| 3        | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องและแต่ไม่มีการเปิดเผย ข้อมูลในงบการเงิน และหรือเว็บไซต์ และหรือ Social Media | 3        |
| 4        | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และเปิดเผยข้อมูลในงบ การเงินและหรือเว็บไซต์ และหรือ Social Media            | 4        |
| 5        | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และเปิดเผยข้อมูล มากกว่าระดับที่ 4  | 5        |

คำชี้แจง: ท่านมีความคิดเห็นอย่างไรเกี่ยวกับการกำหนดค่าระดับคะแนนของการเปิดเผยฯ

โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่อง  ที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด

เห็นด้วย

ไม่แน่ใจ

ไม่เห็นด้วย (โปรดให้ข้อเสนอแนะ)

ข้อเสนอแนะ

.....

.....

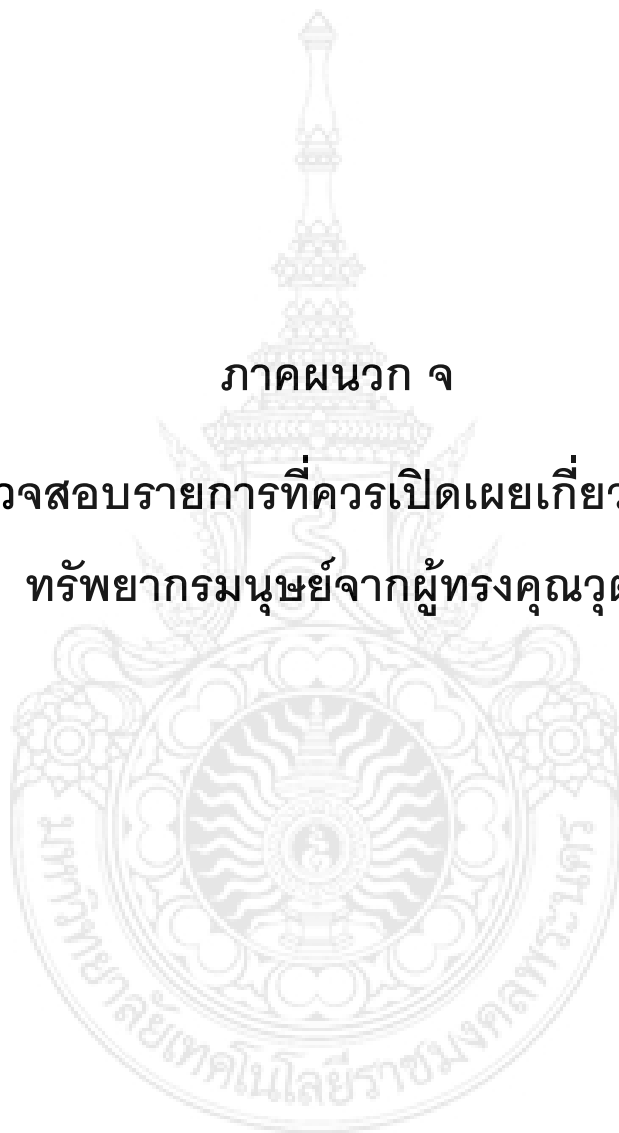
.....

ขอขอบคุณเป็นอย่างสูง

ภาคผนวก จ

การตรวจสอบรายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูล

ทรัพยากรมนุษย์จากผู้ทรงคุณวุฒิ





การตรวจสอบรายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์จากผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

| เปิดเผยข้อมูล 61 รายการ   | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|---|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|   | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| 2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้าน<br>อื่น ๆ ของนักฟุตบอล                    | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3. ข้อมูลทางการเงิน   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.4 ต้นทุนบ้านญาติและประกันสังคม  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงิน<br>บำเหน็จที่จ่าย                        | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดรองแก่ HR  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก                                       | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้า<br>รักษาตัว                            | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 4. การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร                                   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 4.1 การให้ความสำคัญในตัวนักฟุตบอล การ<br>แจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ แก่นักฟุตบอล | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการ<br>สื่อสารจากนักฟุตบอล                     | 1                           | 1             | 1             | 1             | -1            | 0.8     | เหมาะสม    |
| 4.3 การจดจำประสิทธิภาพของนักเตะ   | -1                          | -1            | 1             | 1             | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |

การตรวจสอบรายการที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์จากผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

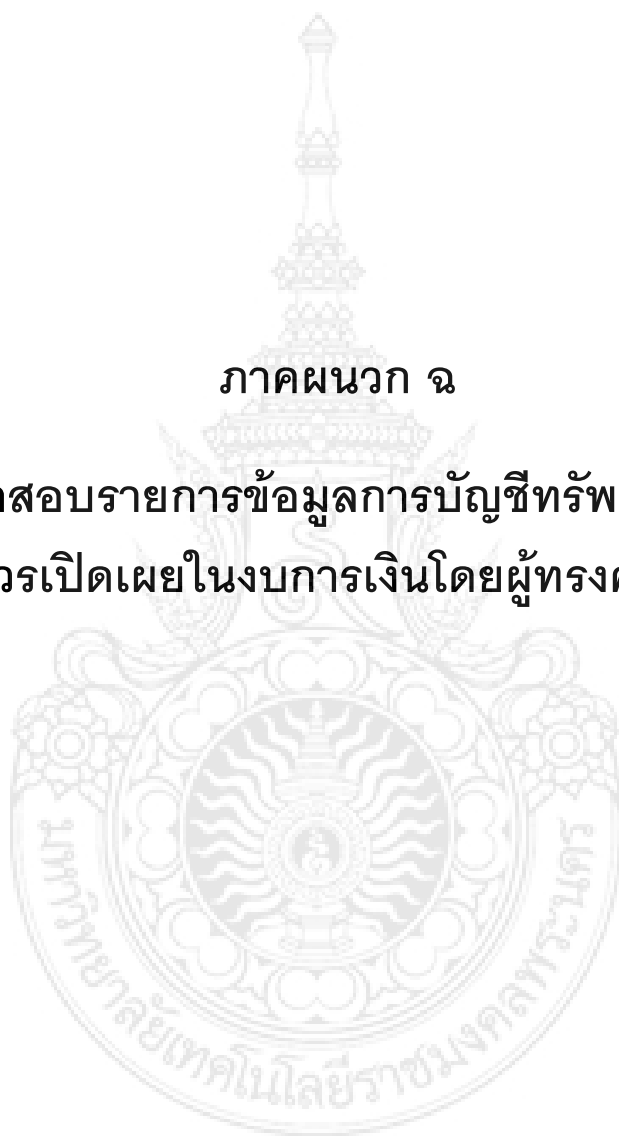
| เปิดเผยข้อมูล 61 รายการ                                  | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|--|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|  | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| 4.4 การมีส่วนร่วมของนักฟุตบอลในการตัดสินใจต่าง ๆ ในเกมส์ | -1                          | -1            | 1             | 1             | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 4.5 การยอมรับในนักฟุตบอลว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญขององค์กร | 1                           | -1            | 1             | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 5. สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน                        |                             |               |               |               |               |         |            |
| 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล              | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความปลอดภัยให้แก่ักฟุตบอล | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล                  | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ                  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 6. การพัฒนาทรัพยากรบุคคล                                 |                             |               |               |               |               |         |            |
| 6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ                   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล                                   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 6.3 โปรแกรมการฝึกอบรม ลักษณะการฝึกฝน                     | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 6.4 แรงจูงใจนักฟุตบอล                                    | -1                          | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 6.5 การจัดประเภทของนักฟุตบอลที่ผ่านการฝึกอบรม            | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 6.6 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม                    | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 6.7 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล                    | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 7. ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม              |                             |               |               |               |               |         |            |
| 7.1 กิจกรรมสหภาพ   | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |





ภาคผนวก จ

การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
ที่ควรเปิดเผยในงบการเงินโดยผู้ทรงคุณวุฒิ





การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในงบการเงินโดยผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

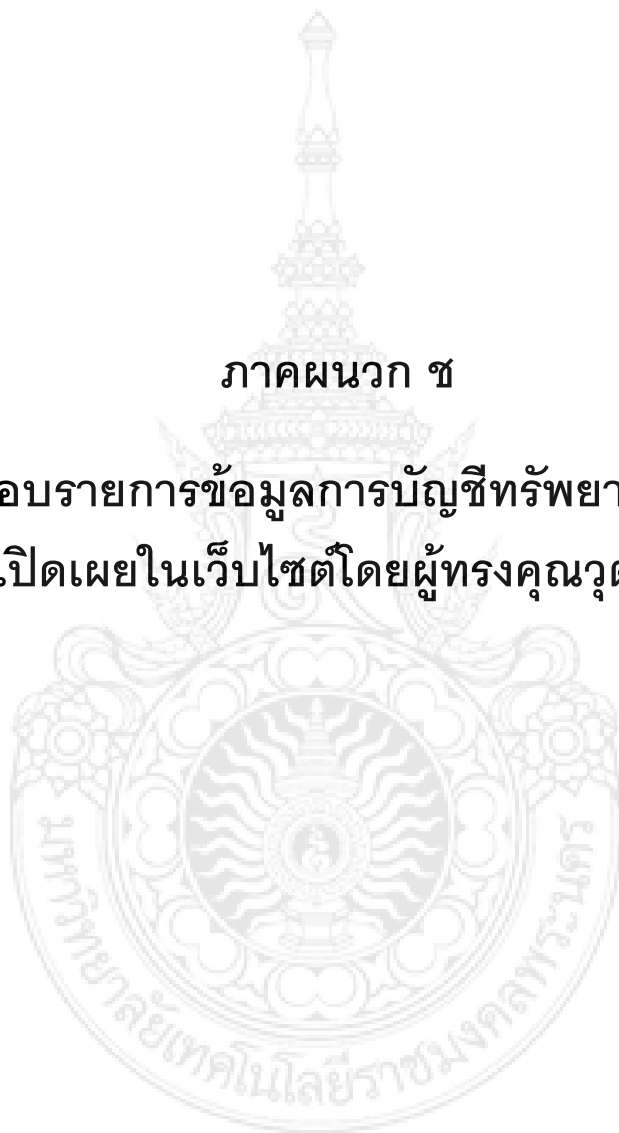
| รายการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน  | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |           |           |           |           | ค่า IOC | แปลผล      |
|---|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|------------|
|   | ท่านที่ 1                   | ท่านที่ 2 | ท่านที่ 3 | ท่านที่ 4 | ท่านที่ 5 |         |            |
| 3.4 ต้นทุนบำนาญและประกันสังคม   | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงินบำเหน็จที่จ่าย                        | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย   | 1                           | 1         | 1         | 1         | -1        | 0.8     | เหมาะสม    |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี                                       | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดรองแก่ HR                                    | 1                           | 1         | 1         | -1        | -1        | 0.6     | เหมาะสม    |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก                                   | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม  | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล   | -1                          | 1         | 1         | 1         | 1         | 0.8     | เหมาะสม    |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล  | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้ารับการรักษาตัว                      | -1                          | -1        | 1         | 1         | 1         | 0.6     | เหมาะสม    |
| 4. การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร                               |                             |           |           |           |           |         |            |
| 4.1 การให้ความสำคัญในตัวนักฟุตบอล การแจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ แก่นักฟุตบอล | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการสื่อสารจากนักฟุตบอล                     | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 5. สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน   |                             |           |           |           |           |         |            |
| 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยในสโมสรฟุตบอล                               | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพ และความปลอดภัยให้แก่นักฟุตบอล                | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล                                   | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ                                   | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |

การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในงบการเงินโดยผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

| รายการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน                             | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |           |           |           |           | ค่า IOC | แปลผล      |
|--|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|------------|
|  | ท่านที่ 1                   | ท่านที่ 2 | ท่านที่ 3 | ท่านที่ 4 | ท่านที่ 5 |         |            |
| 6. การพัฒนาทรัพยากรบุคคล:                                  |                             |           |           |           |           |         |            |
| 6.1 การพัฒนานักฟุตบอลสู่นักฟุตบอลอาชีพ                     | 1                           | 1         | 1         | 1         | -1        | 0.8     | เหมาะสม    |
| 6.2 ผลผลิตของนักฟุตบอล                                     | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 6.3 จำนวนนักฟุตบอลที่ได้รับการฝึกอบรม                      | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 6.4 แผนการในอนาคตของการพัฒนานักฟุตบอล                      | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 7. ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม                |                             |           |           |           |           |         |            |
| 7.1 กิจกรรมสหภาพ   | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 7.2 ทักษะคิด / พฤติกรรมของนักฟุตบอล                        | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 7.3 ภาวะผูกพันของนักฟุตบอล                                 | 1                           | 1         | 1         | -1        | 1         | 0.8     | เหมาะสม    |
| 7.4 ความสัมพันธ์ระหว่างนักฟุตบอลด้วยกัน                    | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 7.5 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและนักฟุตบอล               | -1                          | -1        | 1         | 1         | 1         | 0.6     | เหมาะสม    |
| 7.6 การลงโทษนักฟุตบอล                                      | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 8. ปัจจัยอื่น ๆ ของนักฟุตบอล                               |                             |           |           |           |           |         |            |
| 8.1 การแสดงมูลค่าของนักฟุตบอลโดยแยกแสดงจากงบการเงินตามปกติ | 1                           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1       | เหมาะสม    |
| 8.2 ข้อมูลสวัสดิการ  | -1                          | -1        | -1        | -1        | -1        | 0       | ไม่เหมาะสม |

ภาคผนวก ช

การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์  
ที่ควรเปิดเผยในเว็บไซต์โดยผู้ทรงคุณวุฒิ



การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในเว็บไซต์โดย  
ผู้ทรงคุณวุฒิ

| รายการเปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์                          | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|--|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|  | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| 1. นโยบายทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)                     |                             |               |               |               |               |         |            |
| 1.1 นโยบายการชดเชย                                     | -1                          | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.2 นโยบายการให้รางวัล                                 | -1                          | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.3 นโยบายการรับสมัคร                                  | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 1.4 นโยบายการฝึกอบรม                                   | -1                          | -1            | 1             | -1            | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.5 นโยบายความปลอดภัย                                  | -1                          | -1            | 1             | -1            | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.6 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักฟุตบอล            | -1                          | -1            | -1            | -1            | 1             | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 2. ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์                         |                             |               |               |               |               |         |            |
| 2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร                              | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 2.2 อายุนักฟุตบอล                                      | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล                             | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | เหมาะสม    |
| 2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล                   | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | เหมาะสม    |
| 2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสองปีขึ้นไป        | -1                          | -1            | 1             | -1            | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติในทีม             | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล                             | -1                          | -1            | -1            | -1            | 1             | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษด้านอื่น ๆ ของนักฟุตบอล | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 3. ข้อมูลทางการเงิน                                    |                             |               |               |               |               |         |            |
| 3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล                          | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล                      | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |

การตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในเว็บไซต์โดย  
ผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

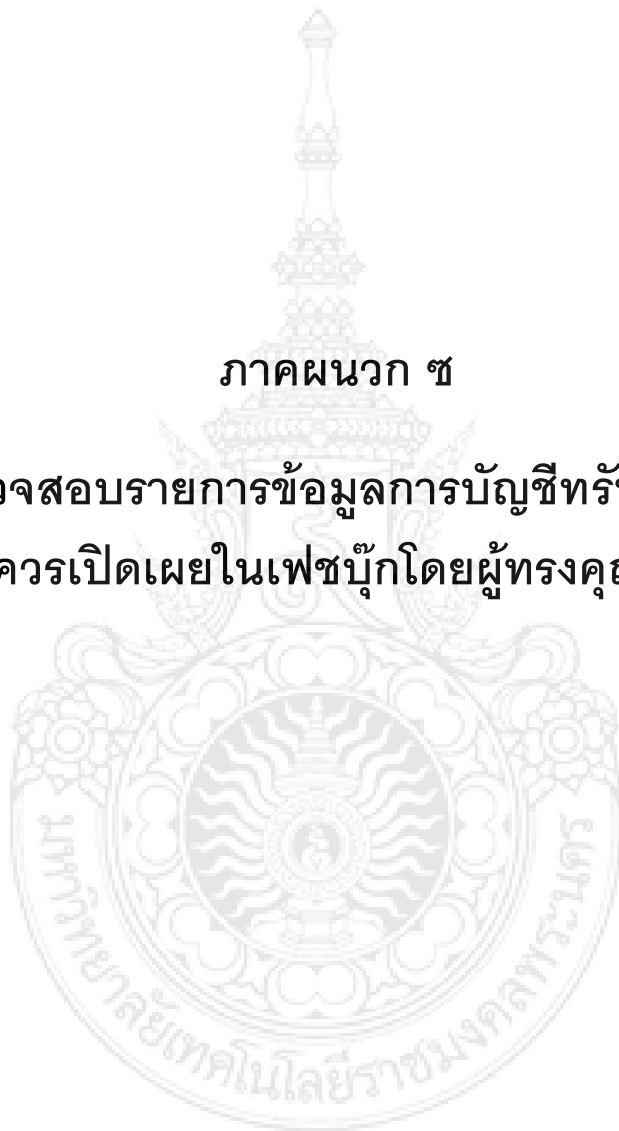
| รายการเปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์   | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|---|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|   | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| 3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล  | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.4 ต้นทุนบ้านญาติและประกันสังคม  | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงิน<br>บำเหน็จที่จ่าย                        | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย   | 1                           | -1            | -1            | -1            | -1            | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี   | -1                          | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทอนแก่ HR  | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก                                       | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม  | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล   | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล  | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้า<br>รักษาตัว                            | -1                          | 1             | 1             | 1             | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 4. การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร                                   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 4.1 การให้ความเคารพในตัวนักฟุตบอล การ<br>แจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ แก่นักฟุตบอล | -1                          | -1            | 1             | 1             | 1             | 0.6     | เหมาะสม    |
| 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการ<br>สื่อสารจากนักฟุตบอล                     | -1                          | 1             | 1             | 1             | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5. สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 5.1 นโยบายสุขภาพ และความปลอดภัยใน<br>สโมสรฟุตบอล                              | 1                           | 1             | 1             | 1             | -1            | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพและความ<br>ปลอดภัยให้แก่ักฟุตบอล                  | 1                           | -1            | 1             | 1             | 1             | 0.6     | เหมาะสม    |
| 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล                                       | 1                           | 1             | -1            | 1             | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |





ภาคผนวก ซ

ผลการตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพย์สินบุคคล  
ที่ควรเปิดเผยในเฟซบุ๊กโดยผู้ทรงคุณวุฒิ



ผลการตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในเฟซบุ๊กโดย  
ผู้ทรงคุณวุฒิ

| รายการเปิดเผยข้อมูลในเฟซบุ๊ก                        | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|---|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|   | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| <b>1. นโยบายทรัพยากรบุคคล (นักฟุตบอล)</b>           |                             |               |               |               |               |         |            |
| 1.1 นโยบายการชดเชย                                  | -1                          | -1            | 1             | -1            | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.2 นโยบายการให้รางวัล                              | -1                          | 1             | -1            | 1             | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.3 นโยบายการรับสมัคร                               | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 1.4 นโยบายการฝึกอบรม                                | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 1.5 นโยบายความปลอดภัย                               | 1                           | -1            | 1             | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 1.6 นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา<br>นักฟุตบอล     | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| <b>2. ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์</b>               |                             |               |               |               |               |         |            |
| 2.1 จำนวนนักฟุตบอลในสโมสร                           | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 2.2 อายุนักฟุตบอล                                   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 2.3 ความสามารถของนักฟุตบอล                          | -1                          | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 2.4 เชื้อชาติ และสัญชาติของนักฟุตบอล                | -1                          | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 2.5 จำนวนนักฟุตบอลที่มีสัญญาเกินกว่าสอง<br>ปีขึ้นไป | -1                          | -1            | 1             | -1            | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 2.6 สัดส่วนของนักฟุตบอลไทยกับต่างชาติ<br>ในทีม      | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 2.7 รายงานการจ้างนักฟุตบอล                          | -1                          | -1            | -1            | -1            | 1             | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 2.8 ความรู้ความสามารถทักษะพิเศษ                     | 1                           | 1             | 1             | -1            | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| <b>3. ข้อมูลทางการเงิน</b>                          |                             |               |               |               |               |         |            |
| 3.1 ค่าจ้างเงินเดือนนักฟุตบอล                       | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.2 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพนักฟุตบอล                   | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.3 ค่าตอบแทนนักฟุตบอล                              | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |

ผลการตรวจสอบรายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยในเฟซบุ๊กโดย  
ผู้ทรงคุณวุฒิ (ต่อ)

| รายการเปิดเผยข้อมูลในเฟซบุ๊ก  | ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ |               |               |               |               | ค่า IOC | แปลผล      |
|---|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------|------------|
|   | ท่าน<br>ที่ 1               | ท่าน<br>ที่ 2 | ท่าน<br>ที่ 3 | ท่าน<br>ที่ 4 | ท่าน<br>ที่ 5 |         |            |
| 3.4 ต้นทุนบ้านอายุและประกันสังคม  | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.5 ผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุและเงิน<br>บำเหน็จที่จ่าย                        | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.6 ต้นทุนของมาตรการความปลอดภัย   | 1                           | -1            | -1            | -1            | -1            | 0.2     | ไม่เหมาะสม |
| 3.7 รางวัลและรางวัลสำหรับผลงานที่ดี   | 1                           | 1             | 1             | 1             | 1             | 1       | เหมาะสม    |
| 3.8 เงินให้สินเชื่อกและเงินทดรองแก่ HR  | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.9 จำนวนที่ใช้ไปกับการสรรหาและคัดเลือก                                       | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.10 จำนวนเงินที่ใช้ไปในการฝึกอบรม  | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 3.11 กองทุนพัฒนานักฟุตบอล   | -1                          | -1            | -1            | -1            | -1            | 0       | ไม่เหมาะสม |
| 3.12 ประกันชีวิตของนักฟุตบอล  | 1                           | 1             | -1            | -1            | -1            | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 3.13 สถานพยาบาลที่นักฟุตบอลมีสิทธิเข้า<br>รักษาตัว                            | -1                          | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.4     | ไม่เหมาะสม |
| 4. การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร                                   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 4.1 การให้ความสำคัญในตัวนักฟุตบอล การ<br>แจ้งข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ แก่นักฟุตบอล | -1                          | -1            | 1             | 1             | 1             | 0.6     | เหมาะสม    |
| 4.2 การให้คำปรึกษาตลอดจนเปิดรับการ<br>สื่อสารจากนักฟุตบอล                     | -1                          | 1             | 1             | 1             | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5. สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน   |                             |               |               |               |               |         |            |
| 5.1 นโยบายสุขภาพและความปลอดภัยใน<br>สโมสรฟุตบอล                               | 1                           | -1            | 1             | 1             | -1            | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5.2 การฝึกอบรมในเรื่องสุขภาพ และความ<br>ปลอดภัยให้แก่นักฟุตบอล                | 1                           | -1            | 1             | 1             | 1             | 0.6     | เหมาะสม    |
| 5.3 อุบัติเหตุและการบาดเจ็บของนักฟุตบอล                                       | 1                           | 1             | -1            | 1             | 1             | 0.8     | เหมาะสม    |
| 5.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับอุบัติเหตุ                                       | 1                           | -1            | -1            | 1             | 1             | 0.6     | เหมาะสม    |



ภาคผนวก ฅ

หนังสือขอความอนุเคราะห์เข้าสัมภาษณ์



## ประวัติการศึกษาและการทำงาน

ชื่อ นามสกุล นางสาววรรณวิมล นาคทัต  
 วัน เดือน ปีเกิด 15 กันยายน 2519  
 ภูมิลำเนา อำเภอปลายบาง จังหวัดนนทบุรี

### ประวัติการศึกษา

| วุฒิการศึกษา                 | ชื่อสถาบัน  | ปีที่สำเร็จการศึกษา |
|------------------------------|---|---------------------|
| บัญชีมหาบัณฑิต               | มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์                                     | 2547                |
| บริหารธุรกิจบัณฑิต(การบัญชี) | สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล<br>วิทยาเขตพระนครศรีอยุธยา วาสูกรี | 2542                |

### ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

### ทุนการศึกษา

ทุนการศึกษา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

