รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

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

วรรณวิมล นาคทัด[1], พิฐชญาณ์ คาเนโกะ[2]
Wanwimon Naktad[1], Pittachaya Kaneko[2]
ทำวิจัยเมื่อ พ.ศ. 2563
Email : wanwimon.s@rmutp.ac.th

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ 1)เพื่อศึกษาแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย 2)เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์และความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย เป็นการวิจัยแบบผสานวิธี แบบลำดับขั้นตอนเชิงสำรวจ แบ่งเป็น 2 ระยะ คือ ระยะที่ 1 การวิจัยเชิงคุณภาพ โดยศึกษาบริบทของธุรกิจสโมสรฟุตบอล วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ โดยศึกษาจากงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ.2558-2562 และการสัมภาษณ์เชิงลึกกลุ่มผู้บริหารสโมสรไทยพรีเมียร์ลีก กลุ่มนักลงทุน กลุ่มนักวิชาการ และกลุ่มแฟนคลับ เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูล การบัญชีทรัพยากรมนุษย์เป็นพื้นฐานในการวางแนวคิด ระยะที่ 2 การวิจัยเชิงปริมาณ เพื่อศึกษาและทดสอบสมมติฐาน

[1]นักศึกษาปริญญาเอก หลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

[1]Doctor of Business of Administration (Accounting) Rajamangala University of Technology Phra Nakhon, Thailand.

[2]คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

[2]Faculty of Business Administration Rajamangala University of Technology Phra Nakhon, Thailand.

*ได้รับบทความ: 22 ตุลาคม 2563; แก้ไขบทความ: 7 กุมภาพันธ์ 2564; ตอบรับการตีพิมพ์: 9 กุมภาพันธ์ 2564

Received: October 22, 2020; Revised: January 7, 2021; Accepted: January 9, 2021

ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์และความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

ผลการวิจัยพบว่า 1. ปัจจุบันสโมสรฟุตบอลอาชีพมีวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่ต่างกัน เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีนักฟุตบอลยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องประกาศใช้รูปแบบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป มี 3 รูปแบบ ได้แก่ รูปแบบที่ 1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน รูปแบบที่ 2 ลูกหนี้ และรูปแบบที่ 3 ค่าใช้จ่าย สำหรับการเลือกรูปแบบของวิธีปฏิบัติทางบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นในแต่ละสโมสร 2. รายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย จำนวน 40 รายการข้อมูล ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ 1)นโยบายทรัพยากรบุคคล(นักฟุตบอล) 2)ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์ 3)ข้อมูลทางการเงิน 4)การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร 5)สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน 6)การพัฒนาทรัพยากรบุคคล 7)ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม ควรเปิดเผยผ่านงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟสบุ๊ค ทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ได้เป็นตัวเลขทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย 3. ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์(ROA) และอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ(ROE) ในขณะที่ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยไม่มีความสัมพันธ์กับอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม(IN) และอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น(D/E Ratio)

คำสำคัญ : 1. การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ 2. ความได้เปรียบทางการแข่งขัน 3. สโมสรฟุตบอลอาชีพ

ABSTRACT

The objectives of the research article were 1) to study of guideline for human resource accounting information disclosure of professional soccer clubs in Thailand, 2) to investigate the relationships between the level of human resource accounting information disclosure and the competitive advantage of professional football clubs in Thailand. This sequential explanatory mixed methods study was conducted in two phases. The first phase was studying football club management such accounting practice regarding human resource accounting and also observed an understanding on the concept, realization, items, measurement, disclosures, human resource accounting. The second phase was a quantitative research to study and test

the hypothesis, the relationship between the level of human resource accounting information disclosure and competitive advantages of professional soccer clubs.

The research findings revealed that: 1. There is difference in accounting practices and disclosing information of football players that may not comply with accounting principles. However, there is no specific accounting standard so that experts suggest three forms of footballer accounting practices: Type 1) Intangible Assets, Type 2) Accounts Receivable, and Form 3) Expenses for choosing a form of accounting practice depend on the nature of the transaction occurring at each club. 2. There are 40 items in the list of human resource accounting information covering 7 areas: 1) human resource policy (football player), 2) human resource fundamentals, 3) financial information, 4) human resources priority in the organization, 5) health and wellness safe to work, 6) human resource development, 7) the relationship of human resources and culture It should be disclosed via financial statements, website and Facebook, both financial numerical and non-financial information relevant to stakeholder decisions. 3. The level of human resource accounting disclosures of professional soccer clubs in Thailand was positively correlated with the Return on Assets (ROA) and Return on Equity (ROE) while the accounting disclosures level. There was no relationship between net profit to total income (IN) and debt to equity ratio (D/ E ratio).

Keywords : 1. Human Resource Accounting 2. Competitive Advantage 3. Professional Football Clubs Human Resource Accounting

1. ความสำคัญและที่มาของปัญหาที่ทำการวิจัย

ปัจจุบันองค์กรที่มีสารสนเทศที่มีคุณภาพจะสามารถวางแผน ตัดสินใจ และบริหารเชิงกลยุทธ์ได้ถูกต้องแม่นยำ รวดเร็วกว่าองค์กรที่ปราศจากสารสนเทศ หรืออาจกล่าวได้ว่าองค์กรที่มีสารสนเทศที่ดี มีคุณภาพสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ (Pennington, 2017 : 145) ทั้งนี้สารสนเทศทางด้านบัญชีที่นำเสนอต่อผู้มีส่วนได้เสียส่วนใหญ่คือการบัญชีการเงิน ซึ่งเป็นการสะท้อนผลการดำเนินงานในอดีตที่ผ่านมาด้วยตัวเลขในรูปแบบของรายงานทางการเงิน ขณะที่แนวคิดการพัฒนาเพื่อความยั่งยืนนั้นมิได้คำนึงถึงผลการดำเนินงานด้านตัวเลขกำไรทางการเงินแต่เพียงอย่างเดียว ความยั่งยืนที่สามารถก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน เป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมให้มีความสมดุล หรือที่เรียกกว่าการบริหารธุรกิจภายใต้กรอบ

แนวคิดการพัฒนาเพื่อความยั่งยืน (Bonini, 2011 : 89) โดยในสภาพความเป็นจริงแล้วการดำเนินธุรกิจนั้นจำเป็นต้องอาศัยทุนหลายประเภทในการขับเคลื่อนให้เกิดความยั่งยืน ทั้งทุนที่เป็นตัวเงิน ทุนทางการผลิต ทุนทางปัญญา ทุนทางธรรมชาติ ทุนทางสังคม และทุนมนุษย์ สอดคล้องกับรายงานเชิงบูรณาการ ที่เป็นการสื่อสารที่กระชับเพื่ออธิบายถึงกลยุทธ์ ธรรมาภิบาล ผลการดำเนินงาน และอนาคตที่คาดหวังโดยการพิจารณาแบบเชื่อมโยงบูรณการ จำเป็นต้องพิจารณจากความสัมพันธ์ของทุนประเภทต่างๆ (IIRC, 2018 : 152) ในที่นี้ทุนมนุษย์ (Human capital) เป็นสิ่งที่เป็นปัจจัยสำคัญยิ่งในการดำเนินธุรกิจเพราะมนุษย์สามารถสร้างทุนทางปัญญาและพัฒนาทุนประเภทอื่นๆ ให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ กล่าวคือทุนมนุษย์หรือทรัพยากรบุคคลเป็นสิ่งที่มีมูลค่ายิ่งในองค์กรโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจที่อาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านดังเช่นธุรกิจฟุตบอล (Szymoszowskyj, et al., 2016 : 35)นักฟุตบอลถือเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่ายิ่งเนื่องจากเป็นปัจจัยหลักสำคัญในสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับผลการดำเนินงานทางการเงินของสโมสรได้ ผลการดำเนินงานทางกีฬาของสโมสรฟุตบอลในไทยพรีเมียร์ลีกมีผลต่อความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางการเงินของสโมสร นอกจากนี้ทุนมนุษย์ของนักฟุตบอลมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานทางกีฬาของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก(ธีระนิตย์ นามกุณีและมัลลิกา สังข์สนิท, 2558: 185)กีฬาฟุตบอลถือได้ว่าเป็นกีฬาที่เป็นสากล มีผู้ชมและผู้ให้ความสนใจเป็นอันดับหนึ่งของโลก สำหรับประเทศไทย เมื่อพิจารณาผลการประกอบการจากงบการเงินที่นำส่งกระทรวงพาณิชย์ พบว่าในปี 2561 ทีมฟุตบอลที่มีรายได้สูงสุด 5 อันดับแรก ได้แก่ ทีมบุรีรัมย์ยูไนเต็ด รองลงมาคือ เมืองทองยูไนเต็ด ทรูแบงค็อก ยูไนเต็ด การท่าเรือเอฟซี และราชบุรี เอฟซี ตามลำดับ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2562 : 78) มูลค่ารายได้รวมของสโมสรใน “ไทยลีก” ซึ่งเป็นลีกสูงสุดของไทย มีรายได้รวมอยู่ที่ 3,000 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี 2557 ที่มีรายได้รวมอยู่ที่ 1,900 ล้านบาท เติบโตเฉลี่ย 16.50% ซึ่งรายได้สโมสรฟุตบอลไทยมาจาก แบรนด์สปอนเซอร์ เสื้อเชียร์และสินค้าที่ระลึก ตั๋วเข้าชมการแข่งขัน การซื้อขายนักเตะ และค่าเช่าสนาม (หน่วยงานกลยุทธ์ของธนาคารไทยพาณิชย์ (Economic Intelligence Center : EIC, 2562 : 136) รวมถึงเงินบริจาคสนับสนุนทั้งภาครัฐและเอกชน ปัจจุบันฟุตบอลของประเทศไทยถูกยกระดับกลายเป็นธุรกิจเต็มรูปแบบ ถูกพัฒนาต่อยอดไปสู่การเป็นอุตสาหกรรมระดับประเทศ และมีธุรกิจเกี่ยวเนื่องอีกมากมาย เช่น อุปกรณ์กีฬา สนามแข่งรถ การเป็นเมืองแห่งศูนย์กลางทางกีฬา เป็นต้น จึงทำให้กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาผลักดันพระราชบัญญัติส่งเสริมกีฬาอาชีพ พ.ศ.2556 เพื่อสร้างมาตรฐานให้ทัดเทียมกับนานาประเทศ(นฤนาถ ไกรนรา และเนติพล เพชรสีนวล, 2562 : 1546)

นักฟุตบอลอาชีพที่มีผลงานทางกีฬาดีเปรียบเสมือนแม่เหล็กที่สร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สโมสร ดึงดูดแฟนคลับ เพิ่มยอดขายบัตรเข้าชม เพิ่มยอดขายสินค้าที่ระลึก และได้รับการสนับสนุนจากสปอนเซอร์สูงขึ้น ดังนั้นการที่สโมสรมีนักฟุตบอลอาชีพเก่ง ถิติการเล่นดี ย่อมเปรียบเสมือนการที่สโมสรมีสินทรัพย์ที่มีมูลค่าอยู่กับองค์กรนับว่าความพึงพอใจในตัวนักฟุตบอลและทีมมีอิทธิพลต่อการ

ซื้อผลิตภัณฑ์สินค้าที่ระลึก(กิตติคุณ บุญเกต, 2556 : 98) การได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพของสโมสรนั้นส่วนใหญ่มาจากการซื้อตัวโดยมีทั้งการซื้อผ่านเอเยนต์และการซื้อโดยตรงกับนักฟุตบอล(ชาญวิทย์ ผลชีวิน และคณะ, 2557 : 93) โดยสโมสรต่างๆ ในประเทศไทย จะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายการซื้อตัวนักฟุตบอลในรูปแบบที่ต่างกัน ในขณะที่สโมสรฟุตบอลต่างประเทศเช่น ประเทศอังกฤษ จะมีรูปแบบและวิธีปฏิบัติทางบัญชีในรูปแบบเดียวกันส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบข้อมูลแต่ละสโมสร(ลลิตา หนุเจริญกุล, 2560 : 179) นอกจากนี้การที่นักฟุตบอลสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มโดยตรงให้กับสโมสรได้ควรได้รับการรับรู้เป็นสินทรัพย์ของสโมสรแต่ไม่สามารถถือปฏิบัติเช่นนั้นได้ เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องทรัพยากรมนุษย์ จึงทำให้การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนักฟุตบอลในสโมสรเป็นการเปิดเผยโดยสมัครใจ ในรูปแบบที่แตกต่างกันในแต่ละสโมสร ผู้ใช้ข้อมูลไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลที่นำเสนอให้กับผู้มีส่วนได้เสียจึงเป็นข้อมูลที่ยังไม่สามารถสะท้อนข้อเท็จจริงที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอกเท่าที่ควรดังนั้น หากสโมสรฟุตบอลอาชีพมีรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ นักฟุตบอลที่สามารถสะท้อนคุณค่าของนักฟุตบอลในสโมสรได้ตรงกับความต้องการของผู้บริหาร นักลงทุน ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสีย ย่อมส่งผลให้สโมสรนั้นๆ มีความได้เปรียบทางการแข่งขัน ทั้งในแง่ของการมมีสารสนเทศที่สามารถประเมินสภาวการณ์ด้านการบริหารนักฟุตบอลภายในสโมสร ด้านการวางแผนเชิงกลยุทธ์ ตลอดจนช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลภายนอกองค์กร อาทิ นักลงทุนและเจ้าหนี้สามารถประเมินศักยภาพของสโมสรบนพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์ที่อยู่ภายในสโมสร จึงเป็นที่มาของการศึกษารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

2.2 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์และความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย

3. ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

3.1 เพื่อเป็นข้อมูลแลให้กับนักบัญชี ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินด้านข้อมูลทรัพยากรมนุษย์โดยเฉพาะนักฟุตบอลอาชีพของสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทยซึ่งสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสโมสรฟุตบอลอาชีพและเป็นแนวปฏิบัติให้เป็นรูปแบบเดียวกันเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน

3.2 ผลการวิจัยเป็นข้อมูลต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์และพัฒนาสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทยให้ดียิ่งขึ้น

4. วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยแบบผสานวิธี มีขอบเขตการวิจัยดังนี้ 1)ขอบเขตเชิงพื้นที่ คือ สโมสรฟุตบอลลีกอาชีพชายของประเทศไทยประกอบด้วย ไทยพรีเมียร์ลีก ลีกวิดิชั่น1 ลีกดิวิชั่น2 (ลีกภูมิภาค) 2)ขอบเขตเชิงเนื้อหา งานวิจัยนี้เป็นศึกษารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ประกอบด้วยแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ การบริหารจัดการงานด้านทรัพยากรมนุษย์ เปิดเผยข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย ผ่านการศึกษาจากงบการเงิน เว็บไซต์ เฟซบุ๊ก การสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้าง โดยประกอบด้วยแนวคิดการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และแนวคิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยจำแนกเป็นตัวแปรอิสระ(Independent variable) ได้แก่ ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และตัวแปรตาม(Dependent variable) ได้แก่ ความได้เปรียบทางการแข่งขัน กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ สโมสรฟุตบอลกลุ่มไทยพรีเมียร์ลีกซึ่งเป็นลีกการแข่งขันสูงสุดของประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 16 ทีม ดังนี้ 1)กลุ่มผู้ที่ให้ข้อมูลเชิงคุณภาพด้วยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 4 กลุ่ม ได้แก่ (1)ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลอาชีพไทยพรีเมียร์ลีก (2)นักลงทุน นักวิเคราะห์การลงทุน (3)นักวิชาการ (4) แฟนคลับ ด้านละ 3 ท่าน รวมจำนวน 12 ท่าน 2)งบการเงินปี พ.ศ. 2558-2561 ของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกทั้ง 16 ทีม 3)เว็บไซต์และเฟซบุ๊กของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกทั้ง 16 ทีม เครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ การวิจัยระยะที่ 1 เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้างเป็นเครื่องมือ โดยศึกษาจากเอกสาร หนังสือ ตำรา วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เว็บไซต์ เฟซบุ๊ก และงบการเงินปี พ.ศ. 2558-2561 ของของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีกทั้ง 16 ทีม เพื่อนำมาสร้างแบบการสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้าง การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ ทำโดยผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ จำนวน 2 ท่าน ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีจำนวน 2 ท่าน และผู้เชี่ยวชาญด้านจิตวิทยา จำนวน 1 ท่าน และนำมาปรับประเด็นข้อคำถามสำหรับสัมภาษณ์เชิงลึกให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ก่อนนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป การวิจัยระยะที่ 2 เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และความได้เปรียบทางการแข่งขันของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์การถดถอยพหุ(Multiple Regression Analysis) ซึ่งระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้นเป็นการศึกษาข้อมูลจากงบการเงิน เว็บไซต์

และเฟซบุ๊ก มากำหนดเกณฑ์เป็นค่าระดับคะแนนของการเปิดเผย โดยหาค่าความเที่ยงตรงในเนื้อหาและนำมาวิเคราะห์โดยใช้ค่าดัชนีความสอดคล้อง(Index of Congruence : IOC) โดยให้ผู้ทรงคุณวุฒิ 5 ท่าน พบว่า ความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาของแบบสอบถามจำแนกรายข้ออยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 ซึ่งมากกว่า 0.50 จึงถือว่าข้อคำถามมีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามและวัตถุประสงค์ของการวิจัยและมีความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (ศิริชัย พงษ์วิชัย, 2556 : 86)

โดยความได้เปรียบทางการแข่งขันที่สอดคล้องกับบริบทของธุรกิจสโมสรฟุตบอลคือ ความได้เปรียบทางการแข่งขันอันเกิดจากกลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน และกลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง (Moir and Lonhmann, 2018 : 107) ; (Dostaler and Flouris, 2006 : 33) อันมีรากฐานมาจากวรรณกรรมของ Porter (1985 : 32) นำมาประยุกต์ใช้กับความได้เปรียบทางการแข่งขันสำหรับงานวิจัยนี้ ผ่านอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ และอัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น โดยรวบรวมข้อมูลจากงบการเงิน พ.ศ.2558-2561 ของสโมสรฟุตบอลไทยพรีเมียร์ลีก 16 ทีม

5. ผลการวิจัย

5.1 ผลการวิเคราะห์การวิจัยเชิงคุณภาพ

5.1.1 การศึกษาสภาพการณ์ปัจจุบันการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ การศึกษาสภาพการณ์ปัจจุบันการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ พบว่า สโมสรไทยพรีเมียร์ลีกมีรูปแบบการเปิดเผยและมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอลที่แตกต่างกัน จากการศึกษางบการเงินของสโมสรไทยพรีเมียร์ลีกพบวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอล 4 รูปแบบ ได้แก่ รูปแบบที่ 1 บันทึกในหมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 6 สโมสร รูปแบบที่ 2 บันทึกในหมวดลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น จำนวน 1 สโมสร รูปแบบที่ 3 บันทึกในหมวดต้นทุนขายจำนวน 3 สโมสร รูปแบบที่ 4 บันทึกค่าความนิยม จำนวน 1 สโมสร และจำนวน 5 สโมสรไม่ปรากฏการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับนักฟุตบอล และไม่แสดงรายการที่เกี่ยวข้องใดๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินจากข้อมูลการสัมภาษณ์ผู้บริหารด้านบัญชีเชิงลึก พบว่า สโมรสรฟุตบอลอาชีพจัดประเภทของการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพในสโมสรฟุตบอลอาชีพ ได้ 3 ประเภท คือ นักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาจากการซื้อขาย นักฟุตบอลอาชีพที่ได้จากการสร้างขึ้นเองภายในสโมสร และนักฟุตบอลอาชีพที่ได้มาโดยเสียค่าใช้จ่าย เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีนักฟุตบอลยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องประกาศใช้ ผู้ทรงคุณวุฒิจึงได้แนะนำรูปแบบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่สอดคล้องหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปไว้ 3 รูปแบบ ได้แก่ รูปแบบที่ 1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ สโมสรจัดประเภทรายการสัญญาที่ทำกับนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้น สโมสรฟุตบอลต้องถือปฏิบัติตาม

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยจะมีการใช้ประโยชน์จากตัวนักฟุตบอลมากกว่า 1 ปี หมายถึงการซื้อตัวนักฟุตบอลจะถูกทำสัญญามากกว่าหนึ่งปีขึ้นไป การวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมจากค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้ได้มาซึ่งสิทธิ์ในตัวนักฟุตบอลอาชีพ ดังนั้นค่าสิทธิในตัวนักฟุตบอลประกอบด้วย ค่าซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ ค่าลงนามในสัญญา ค่านายหน้า โดยทยอยตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อนักฟุตบอลอาชีพถูกขายออกไปหรือออกจากสโมสรก่อนครบกำหนดอายุสัญญา รูปแบบที่ 2 ลูกหนี้ คือ จัดประเภทรายการนักฟุตบอลอาชีพเป็นสินทรัพย์ หมวดลูกหนี้ สโมสรที่ใช้รูปแบบที่สองนี้จะมีแนวคิดว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นเพื่อให้ได้นักฟุตบอลที่มีศักยภาพเข้ามาในสโมสรและสามารถสร้างประโยชน์ได้มากกว่า1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อนักฟุตบอลเป็นลูกหนี้รอตัด ภายใต้ชื่อ “ค่าซื้อตัวนักเตะรอตัดบัญชี” วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพด้วยมูลค่าตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันไว้โดยไม่นำค่านายหน้าหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพมารวมเป็นต้นทุนเพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจะถูกบันทึกบัญชีแยกออกจากกันจากรายการซื้อนักฟุตบอลอาชีพอย่างชัดเจน และจะตัดค่าซื้อตัวนักเตะรอตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบบัญชีโดยเฉลี่ยตามอายุของสัญญา รูปแบบที่ 3 ค่าใช้จ่าย คือ สโมสรมีการทำสัญญากับนักฟุตบอล แล้วจัดเป็นประเภทค่าใช้จ่าย กรณีสโมสรจ่ายซื้อนักฟุตบอลโดยมีสัญญาไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงมีแนวคิดว่าบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีนั้นทันที วัดมูลค่าการซื้อนักฟุตบอลอาชีพตามราคาที่ตกลงซื้อขายระหว่างกันเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อตัวนักฟุตบอลอาชีพ โดยไม่นำค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งนักฟุตบอลอาชีพ เช่น ค่านายหน้าจะแยกบันทึกบัญชีกันอย่างชัดเจน

5.1.2 รายการข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ควรเปิดเผยของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยจากการทบทวนวรรณกรรมและตรวจสอบข้อมูลรายการเปิดเผยการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ด้วยการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา โดยผู้เชี่ยวชาญจำนวน 5 ท่าน และนำเข้าสู่การพิจารณาจากผู้ทรงคุณวุฒิสามารถสรุปเป็นรายการที่ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ จำนวน 40 รายการ แบ่งออกเป็น 7 ด้าน ได้แก่ 1)นโยบายทรัพยากรบุคคล(นักฟุตบอล) 2)ข้อมูลพื้นฐานทรัพยากรมนุษย์ 3)ข้อมูลทางการเงิน 4)การให้ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร 5)สุขภาพและความปลอดภัยในการทำงาน 6)การพัฒนาทรัพยากรบุคคล 7)ความสัมพันธ์ของทรัพยากรมนุษย์และวัฒนธรรม ควรเปิดเผยผ่านงบการเงิน เว็บไซต์ และเฟสบุ๊ค ทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ได้เป็นตัวเลขทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งผู้เชี่ยวชาญได้นำเสนอให้รายการทั้ง 40 รายการที่อาจจะแสดงเป็นตัวเลขทางการเงินและไม่ได้เป็นตัวเลขทางการเงินควรเปิดเผยในช่องทางการสื่อสาร 3 ช่องทางได้แก่ งบการเงิน เว็บไซต์ และเฟซบุ๊กโดยมีรายการต่างๆ ที่ควรเปิดเผยในแต่ละช่องทาง

5.2 ผลการวิจัยเชิงปริมาณ

ผลของการวิจัยนี้พบว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์(ROA) และอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ (ROE) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยที่พบว่ากิจการมักมีการเปิดเผยข้อมูลหากการเปิดเผยข้อมูลในอดีตให้ผลดีต่อกำไรของกิจการ (Lev and Penman, 1990 : 50) แต่ไม่สอดคล้องกันงานวิจัยของ Leyiry Christian Micach , Clifford O. Ofurum and John U. Ihendinihu (2012 : 68) ที่ไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่าง ROA ROE กับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ตลอดจนไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างผลการดำเนินงานกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของบริษัทในประเทศไนจีเรียผลปรากฏดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการวิจัยของระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	**ตัวแปรตาม (Dependent Variables)**			
	อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม	**อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์**	**อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ**	**อัตราหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น**
ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย	0.461	0.043	0.91	0.174

***p<0.01, **p<0.05, p<0.10

ในขณะที่ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยไม่มีความสัมพันธ์กับอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม (IN) และอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น(D/E Ratio) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ullah and Karim (2015 : 8) ที่ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการทำกำไรกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งอาจแตกต่างจากการเปิดเผยข้อมูลกำไรหรือประมาณการยอดขายที่ส่งสัญญาณดีต่อตลาดทุน รวมทั้งงานวิจัยที่พบความสัมพันธ์ในทางลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูล (Lu, L., Leung, K., and Koch, P., 2006 : 20)

6. อภิปรายผลการวิจัย

6.1 วิธีปฏิบัติทางบัญชีของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในปัจจุบันสู่แนวโน้มในอนาคตการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาชีพ จะบันทึกทรัพยากรมนุษย์(นักฟุตบอล)เป็นสินทรัพย์จากมูลค่าของสิทธิตามสัญญาและมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยข้อมูลนักเตะผ่านทางหน้าเว็บไซต์ของบริษัทเพื่อแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์ และคุณสมบัติเฉพาะทางด้านความสำคัญของการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจสโมสรฟุตบอลเห็นว่าหากมีการนำการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เข้ามาใช้ในธุรกิจ จะสามารถเพิ่มคุณค่าทั้งด้านการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ซึ่งจะสามารถช่วยผู้บริหารด้านการบริหารจัดการได้ดียิ่งขึ้น ช่วยด้านการตัดสินใจทำมีข้อมูลเพื่อการตัดสินใจทั้งผู้บริหารภายในและผู้ใช้ข้อมูลภายนอกและด้านการประเมินค่าของผู้มีส่วนได้เสีย

แนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ธุรกิจยินดีเปิดเผยหากมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ประกาศใช้ แต่ยังคงมีความกังวลเรื่องของการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ทั้งนี้หากมีการเปิดเผยมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์จริงๆ อาจเพิ่มทั้งภาวะกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาตนเองเนื่องจากมีการวัดมูลค่าและเกรงว่ามูลค่าของตนเองจะลดลง ซึ่งอีกนัยหนึ่งจะเกิดเป็นภาวะกดดันบุคลากรให้แสดงศักยภาพในการทำงาน ศักยภาพในการเล่นเกมฟุตบอลให้สูงขึ้น และสำหรับข้อดีที่สามารถสังเกตได้ชัดเจนคือเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในแต่ละบริษัท มีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยที่ธุรกิจฟุตบอลมองว่ามีแนวโน้มการเปิดเผยโดยสมัครใจเพิ่มมากขึ้นเพราะต้องการแสดงมูลค่าและศักยภาพของนักเตะ การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลมีผลต่อศักยภาพของทีมอย่างแน่นอนซึ่งการสร้างทีมฟุตบอลให้ประสบความสำเร็จนั้น องค์ประกอบประการแรกคือผู้บริหารต้องมีวิสัยทัศน์ในเรื่องของการสร้างทีมให้ประสบกับความสำเร็จทั้งในการแข่งขันและมีแฟนบอลเข้ามาเชียร์นั้น นอกเหนือไปจากการปั้นเด็กดาวรุ่งให้ขึ้นมาเล่นในทีมชุดใหญ่แล้ว การนำนักเตะดาวรุ่งเข้ามาสร้างสีสันและนำชัยชนะมาร่วมทีมก็เป็นการส่งเสริมให้คนเข้ามาเชียร์ เข้ามาชมฟุตบอลมากขึ้น ซึ่งวิสัยทัศน์ของผู้บริหารจะสื่อไปยังพนักงานของสโมสรทุกภาคส่วน และมีผลต่อการจัดองค์ประกอบขององค์กรเป็นอย่างมากในการขับเคลื่อนนโยบายของผู้บริหารไปในทิศทางเดียวกัน

6.2 ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์(ROA) และอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ(ROE) ในขณะที่ระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทยไม่มีความสัมพันธ์กับอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวม(IN) และอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (D/E Ratio) ซึ่งสอดคล้องกับการสัมภาษณ์ผู้บริหารทีมสโมสรที่ว่า เนื่องจากการจัดตั้งธุรกิจฟุตบอลอยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎของสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยเพื่อความเป็นสากล

และมีความเป็นธุรกิจเต็มรูปแบบทัดเทียมประเทศที่พัฒนาแล้ว แต่ทั้งนี้การจัดตั้งในรูปแบบบริษัทนั้นยังคงเป็นการถือหุ้นในรูปแบบของกลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในกลุ่มเครือญาติ หรือครอบครัว ยังไม่มีการเปิดการขายหุ้นในรูปแบบของสาธารณชนเหมือนกับบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จึงทำให้การเปิดเผยฯ นั้นยังดำเนินการไม่เต็มรูปแบบเพราะอาจเห็นว่าไม่ใช่สิ่งจำเป็นและยังไม่เห็นว่าจะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกเท่าที่ควรหากพิจารณาการผลการดำเนินงานของสโมสรฟุตบอล พบว่า บางโมสรมีผลขาดทุนและในขณะที่บางสโมสรมีผลขาดทุนต่อเนื่องปลายปี จากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และคณะกรรมการสมาคมฟุตบอลกีฬาแห่งประเทศไทยพบตรงกันว่าสาเหตุที่แต่ละสโมสรยังดำเนินฟุตบอลต่อไปอาจมีเหตุผลหลายประการ เช่น เป้าหมายของการดำเนินธุรกิจสโมสรฟุตบอลอาจไม่ใช่กำไรโดยตรง แต่เป็นการสร้างฐานความมีชื่อเสียง การสร้างฐานคะแนนด้านการเมือง ต้องการสร้างความยั่งยืน การสร้างเยาวชนในจังหวัดให้รักกีฬา สร้างความเป็นปึกแผ่นและความสามัคคีในจังหวัด ต้องการเอื้อประโยชน์ให้กับธุรกิจเกี่ยวเนื่อง ต้องการนำกำไรจากอีกธุรกิจอื่นไปยังธุรกิจกีฬา ต้องหาพันธมิตรจากผู้สนับสนุน เป็นต้น

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยมีความเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่า ถึงแม้ว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จะมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนทางการเงินต่างๆ ที่สะท้อนถึงความได้เปรียบทางการแข่งขันในระดับที่ค่อนข้างต่ำ แต่ก็เป็นสัญญาณที่ดีเพราะยังมีความสัมพันธ์กันในทิศทางเชิงบวก เพราะผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการสมาคมฟุตบอลแห่งประเทศไทยมองว่าหากอนาคตสโมสรฟุตบอลได้เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์การเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและใช้ข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสีย ตลอดจนผู้บริหารภายในเพื่อการประเมินและการตัดสินใจในแง่มุมของการบริหารจัดการเนื่องจากขนาดขององค์กรใหญ่ขึ้น โครงสร้างเงินลงทุนมีความแข็งแกร่งและชัดเจนเพิ่มมากขึ้น ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะสอดคล้องกับเรื่องของการกำกับดูแลกิจการที่ดี และการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของธุรกิจสโมสรฟุตบอลยังสอดคล้องกับแนวทางการรายงานเชิงบูรณาการ(Global Integrated Reporting: GIR) ที่เป็นการแสดงการเปิดเผยเกี่ยวกับทุนมนุษย์(Human capital) ทักษะ ประสบการณ์ ซึ่งเป็นหนึ่งในทุนทั้งหกประเภทที่สามารถเชื่อมโยงเชิงบูรณาการกับกลยุทธ์ และเป็นการคาดหวังถึงผลการดำเนินงานของสโมสรในอนาคตได้ (Kılıç and Kuzey, 2018 : 305-333) ในขณะที่แผนการเล่นในแต่ละเกม ทั้งเชิงรุกและเชิงรับถือเป็นนวัตกรรม ผู้ฝึกสอนต้องรู้จักนักเตะในทีมของตนเองให้มากที่สุด และรู้ข้อมูลนักเตะของทีมคู่แข่งให้มากที่สุดเช่นกัน เพื่อแก้เกมทั้งรุกและรับ แผนการเล่นเป็นสิ่งที่แต่ละสโมสรต้องพยายามสร้างขึ้นเพื่อก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีพื้นฐานข้อมูลจากตัวนักเตะเป็นสำคัญ

นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ทั้ง 7 ด้านดังกล่าวช่วยให้สโมสรฟุตบอลอาชีพมีแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลและยกระดับความเป็นมืออาชีพในการบริหารกิจการสโมสร

ฟุตบอล ทำให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้ กลุ่มผู้สนับสนุนหลักมีสารสนเทศในการตัดสินใจเพิ่มมากขึ้น แฟนคลับได้เห็นมิติของการบริหารงานที่เน้นการบริหารนักฟุตบอลเป็นสิ่งสำคัญทำให้เกิดความเชื่อมั่นและการแข่งขันขึ้นในแต่ละสโมสรไปโดยปริยาย

ทั้งนี้ ผู้บริหารทีมสโมสรฟุตบอลมีความเห็นตรงกันว่า รายการและจำนวนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์(นักฟุตบอล) ทั้ง 40 รายการ 7 ด้าน นั้น ควรต้องมีการประชุมหารือร่วมกันเพื่อกำหนดว่ารายการใดที่สมาชิกในกลุ่มพรีเมียร์ลีกจำเป็นต้องเปิดเผยเหมือนกันทุกสโมสรและรายการใดที่เปิดเผยแบบสมัครใจเพื่อเป็นการเตรียมความพร้อมและซักซ้อมความเข้าใจและให้ระยะเวลาในการบริหารจัดการในอันที่จะได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อให้เกิดคุณภาพในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

7. ข้อเสนอแนะ

7.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

7.1.1 หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพ กรมพัฒนาธุรกิจ ควรมีแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดแนวทางปฏิบัติ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน รวมถึงผู้มีหน้าที่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เพื่อพัฒนาทิศทางมาตรฐานของไทยให้เป็นหนึ่งเดียวและสามารถทัดเทียมมาตรฐานสากล ภายใต้ข้อจำกัดของงบการเงินตามกรอบแนวคิดมาตรฐานรายงานทางการเงิน

7.2 ข้อเสนอแนะสำหรับผู้ปฏิบัติ

7.2.1 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอลสามารถเลือกนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับสโมสรในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ โดยเฉพาะ นักฟุตบอลอาชีพจะนำเสนอในงบการเงิน ใช้การเปิดเผยโดยสมัครใจ(Voluntary Disclosure) ถึงแม้มาตรฐานการบัญชีไม่ได้ระบุให้เปิดเผย หรือการเลือกเปิดเผยผ่านช่องทางสื่อออนไลน์ เช่น เว็บไซต์ของสโมสร เฟซบุ๊ก เป็นต้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของสโมสรฟุตบอล

7.2.2 ผู้บริหารสโมสรฟุตบอล สามารถนำข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ เช่นข้อมูลนักฟุตบอล โค้ช และทีมงาน เพื่อใช้สำหรับการวางแผน การประเมินมูลค่า และการตัดสินใจบริหารจัดการทีมสโมสรฟุตบอลอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทัดเทียมมาตรฐานสากล

7.2.3 สมาคมกีฬาฟุตบอลแห่งประเทศไทย สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการกำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจฟุตบอลเพื่อสร้างความเป็นมาตรฐานและยกระดับสู่ความเป็นสากลยิ่งขึ้น

7.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อไป

7.3.1 ผู้วิจัยใช้อัตรากำไรขั้นต้น(Gross Profit Ratios) อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของเจ้าของ(ROE) และอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม(Total Assets Turnover) ในการแบ่งกลุ่ม ระหว่างกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลสูงกว่าค่าเฉลี่ย และกลุ่มสโมสรนักฟุตบอลอาชีพที่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ของนักฟุตบอลต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ซึ่งผู้ที่สนใจทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์กับความได้เปรียบทางการแข่งขัน หรือผลการดำเนินงานของกิจการเช่นเดียวกัน อาจพิจารณาเลือกใช้ตัวแปรอื่นในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการแทน เช่น มูลค่าตลาดต่อนักฟุตบอล ในกรณีที่อนาคตธุรกิจฟุตบอลได้เข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์แล้ว เป็นต้น ทั้งนี้อาจทำการศึกษาในลักษณะเดียวกันเพื่อยืนยันผลการศึกษาเกี่ยวกับบทบาทการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ต่อการดำเนินงาน หรือความได้เปรียบทางการแข่งขันที่วัดโดยวิธีอื่น

7.3.2 การศึกษาในอนาคตควรทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ และผลการดำเนินงานของสโมสรเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ได้แสดงบทบาทในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้แก่สโมสรต่างกันหรือไม่อย่างไร

7.3.3 จากผลการวิจัยเรื่องรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของสโมสรฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย สามารถนำไปทำการวิจัยพัฒนาต่อยอดได้ในส่วนที่ผู้วิจัยยังไม่ได้ทำวิจัยคือส่วนของผลการดำเนินงานตามมุมมองด้านลูกค้า ด้านกระบวนภายใน และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา

8. เอกสารอ้างอิง

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. (2560). **ธุรกิจด้านสุขภาพ.** กรุงเทพมหานคร : กระทรวงพาณิชย์.

กิตติคุณ บุญเกตุ. (2556). **ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการซื้อผลิตภัณฑ์สโมสรฟุตบอลบุรีรัมย์ยูไนเต็ดของผู้บริโภคในจังหวัดบุรีรัมย์.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชาวิทยาศาสตร์ (สถิติประยุกต์). กรุงเทพมหานคร : สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

ชาญวิทย์ ผลชีวิน และคณะ. (2557). ยุทธศาสตร์เพื่อการพัฒนาไปสู่ความสำเร็จของฟุตบอลอาชีพในประเทศไทย. **วารสารคณะพลศึกษา.** 4(3). 93-103.

นฤนาถ ไกรนรา และเนติพล เพชรสีนวล. (2562). **พฤติกรรมการชมและปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเข้าชมการแข่งขัน ฟุตบอลพรีเมียร์ลีกไทยแลนด์(T1) ของแฟนบอลสโมสรแบงค็อกยูไนเต็ด.** งานประชุมวิชาการระดับชาติและระดับนานาชาติ มหาวิทยาลัยรังสิต ประจำปี 2562 ณ มหาวิทยาลัยรังสิต. 25-26 เมษายน 2562. 1546-1554.

ลลิตา หนุเจริญกุล. (2560). **การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ระหว่าง สโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศไทยและสโมสรฟุตบอลอาชีพประเทศอังกฤษ.** วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.

ศิริชัย พงษ์วิชัย. (2556). **การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยคอมพิวเตอร์.** พิมพ์ครั้งที่ 24. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

Bonini, S. (2011). **The business of sustainability: McKinsey Global Survey results.** Retrieved 15 January 2019. From htpp://www.mckinsey.com/business-functions/sustainablility

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.

Economic Intelligence Center. (2562). **ทีมไทยลีกมาไกล แต่ยังไม่ไกลระดับโลก.** สืบค้นเมื่อ 5 กันยายน 2563. จาก https://www.scbeic.com/th/detail/file/product

IIRC. (2018). **Integrated reporting: the international framework.** Retrieved 14 November 2018. From https://intergratedreporting.org/wp-content/uploads

Kılıç, M., &Kuzey, C. (2018). Assessing current company reports according to the IIRC integrated reporting framework. **Meditari Accountancy Research.** 26(2). 305-333.

Lev, B., & Penman, S. (1990). Voluntary Forecast Disclosure, Nondisclosure, and Stock Prices. **Journal of Accounting Research.** 28(1). 49-76.

Leyiry Christian Micach , Clifford O. Ofurum and John U. Ihendinihu (2012). Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria. **International Journal of Business and Management.** 7(14). 67-75.

Lu, L., Leung, K., & Koch, P. (2006). Managerial Knowledge Sharing: The Role of Individual, Interpersonal, and Organizational Factors. **Management and Organization Review.** 2(1). 15-41.

Moir Loren and Lohmann Gui. (2018). A quantitative means of comparing competitive advantage among airlines with heterogeneous business model: Analysis of U.S. airlines with heterogeneous business models: Analysis of U.S. airlines. **Journal of Air Transport Management.** 69(C). 72-82.

Pennington, J. D. (2017). **Developing a strong organizational culture to create a sustainable competitive advantage : A case study of winning college football coaches.** A Dissertation Presented i Partial Fulfillment of the Requirements of the Degree Doctor of Philosophy.

Porter P.S. (1985). **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance.** New York : Free Press.

Szymoszowskyj, A., Winand, M., Kolyperas, D., & Sparks, L. (2016). Professional football clubs retail branding strategies. **Sport, Business and Management: An International Journal.** 8(3). 35-48.

Ullah, M. H., &Karim, M. T. (2015). Human resource disclosure in annual report of the listed banking companies in Bangladesh. **Global Journal of Quantitative Science.** 2(1). 7-19.

9. คำขอบคุณ

ขอขอบพระคุณ ดร.พิฐชญาณ์ คาเนโกะ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับแนวทางการทำวิจัยและขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.วัลลภ รัฐฉัตรานนท์ ที่เมตตาเป็นประธานในการสอบงานวิจัยฉบับนี้ ตลอดจนคณะกรรมการสอบโครงการวิจัยฉบับนี้ที่ให้คำแนะนำในการแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ เพื่อให้โครงงานวิจัยมีความถูกต้องสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณผู้บริหารสโมสรฟุตบอลและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่กรุณาสละเวลาเอื้อเฟื้อข้อมูล ให้การสัมภาษณ์และผู้ทรงคุณวุฒิที่ให้ความอนุเคราะห์ตรวจสอบความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวิจัย รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องทุกท่านที่อาจไม่ได้กล่าวนามไว้ในที่นี้ ที่มีส่วนช่วยให้การทำวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ คุณค่าอันพึงมีจากงานวิจัยฉบับนี้ คณะผู้วิจัยขอขอบเป็นเครื่องบูชาพระคุณบิดามารดา ครูอาจารย์ ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้และวางรากฐานการศึกษาแก่ผู้วิจัย