中国足协财务平衡政策的文本优化与实效保障

师　璇[1,2]

（1. 西南政法大学 经济法学院，重庆　401120；2. 保定职业技术学院，河北 保定　071000）

摘　要： 为了应对职业足球俱乐部严峻的财务危机，促进联赛的健康发展，中国足协于 2018 年底完成了财务平衡政策的最终出台，明确了俱乐部未来三年的财务约定指标。从法学、财务会计学、心理学等交叉学科视角，并结合欧洲足联财政公平政策启示的既有研究成果进行分析可以发现，本土的财务平衡政策在法治理念、财务制度、设计合理性三个维度上存在明显缺憾。基于财务平衡政策的实效保障需要，建议通过决策程序与内部结构法治化、财务制度严谨化、规则设计合理化三方面的尝试完善政策文本，同时，经由创新外部监管信息供给规则、落实涉税违法线索移交条款强化中国足协对于账外违规行为的监管能力。

关键词： 中国足协；财务平衡政策；文本优化；实效保障

中图分类号： G80-053　　**文献标志码：** A　　**文章编号：** 1008-3596（2020）01-0001-08

1　问题的提出

与中国职业足球联赛快速发展并行的是俱乐部严峻的财务危机：在 2017 年冬季转会窗口的转会交易里，中超俱乐部有 3 家营利、13 家亏损，中甲俱乐部有 11 家营利、3 家亏损、2 家收支平衡；在 2018 年冬季转会窗口的转会交易里，中超俱乐部有 2 家营利、10 家亏损、4 家收支平衡，中甲俱乐部有 3 家营利、5 家亏损、8 家收支平衡①。中国足协基于有效控制职业俱乐部成本、实现俱乐部财务健康的迫切现实需要，自 2017 年 12 月至 2018 年 12 月密集出台了《中国足球协会职业俱乐部准入规程》（以下简称《准入规程》）、《俱乐部财务约定指标（2019—2021）》（以下简称《财务约定指标》）、《关于进一步规范管理职业俱乐部与教练员、球员合同有关工作的通知》（以下简称《规范合同通知》）、《中国足球协会职业俱乐部财务监管规程（2019 年版）》（以下简称《财务监管规程》），至此，经过能动移植后的中国足协财务平衡政策得以基本形塑。本土的财务平衡政策同时借鉴了欧足联财政公平法案（以下简称“FFP”）和美国职业联赛的工资帽，将薪酬限额也考虑其中。

国内以往相关研究主要集中于 FFP 对于中国职业足球的启示，比如建议中国足协加强俱乐部财务监管[1-2]，又如建议俱乐部重视青训[3-4]与社会责任[5-6]。与此同时，亦有国外学者认为 FFP 规则似乎并非必要，因为通过改革现有的分配政策、缩小收入差距，亦可缓解过度投资[7]。对此，有必要指出现阶段中国职业足球联赛与欧洲联赛存在的一个重要区别：由于商业链条不完整，从俱乐部的营运整体来看，中超相比欧洲联赛只能算“准职业联赛”，即一个企业通过冠名、资助来展示自己形象的企业联赛[8]。母公司追求溢出效益[9]是大多数俱乐部的现实情况，这就造成投资非理性的整体程度远高于欧洲

收稿日期： 2019-07-08
基金项目： 国家社会科学基金项目（15BFX078）
作者简介： 师　璇（1982—），女，河北保定人，副教授，在读博士，研究方向为体育产业、财务管理学和税法学。
文本信息： 师璇. 中国足协财务平衡政策的文本优化与实效保障[J]. 河北体育学院学报，2020，34（1）：1-8.

联赛的赞助商。因此，中超俱乐部法人治理结构还未建立，既使得中国足协采取“硬性”指标监管存在客观必要性，反过来讲，俱乐部整体性的财政平衡亦是迫使所有俱乐部完成法人治理结构转型的重要力量。为此，本土财务平衡政策的出台非常必要，同时，由于财务平衡政策刚刚出台，专注于此的学术研究亟待展开。本文拟对财务平衡政策的具体文本缺陷进行剖析，进而提出政策完善和实效保障的相关建议。

2 中国足协财务平衡政策文本缺憾的多维表征

2.1 法治缺憾检视

尽管《中国足球协会章程》第51条规定：仲裁委员会是本会的仲裁机构，负责处理本会管辖范围内与足球运动有关的行业内部纠纷。然预防强于救济，能否在自治规则中明确文本内容以尽力避免争议更为重要。

2.1.1 制定程序无规可依

依据《财务监管规程》第1条：中国足球协会根据中华人民共和国相关法律法规、《中国足球协会章程》（以下简称《章程》）和《准入规程》等相关文件，特制定中国足球协会职业俱乐部财务监管规程。然而，这两个文件并未对《财务监管规程》的制定程序做出明确规定。毋庸置疑，财务平衡政策是中国职业足球联赛的重大事件，为了在职业足球市场现实需要、俱乐部的经济民主权与中国足协的社会管理权之间取得最大公约数，程序法治必不可少。《章程》第16条规定：会员大会的职权包括决定其他重大事宜。这一文本表述具有突出的模糊性缺陷。由于职业足球领域秉承自束自律自治理念，只有在行业规则违反《章程》的情形下，相关利益主体才能诉诸法院请求撤销。故而，如若《章程》缺少财务平衡政策制定的基本程序，对于俱乐部权利的保障是一个明显缺憾。

2.1.2 保密规则不完备

首先，保密义务主体不完整。《财务监管规程》明确了政策执行主体及其职责：地方足球协会负责初步评估并确认职业俱乐部提交的财务监管资料的真实性、完整性以及是否满足财务监管机构的监管要求，财务监管机构对各职业俱乐部提交的财务监管资料进行评估和审查，中国足球协会做出审查结果及处罚措施。同时规定：中国足球协会财务监管机构和地方足球协会在执行本规定时，应当保证俱乐部提供的所有信息完全保密。那么，中国足协作为审查结果决定组织是否也应当负有保密义务呢？其次，未设置违反保密义务的责任追究条款。既然《财务监管规程》规定了财务监管机构和地方足球协会在执行本规定时对于俱乐部的所有信息负完全保密义务，那么，一旦出现泄露相关信息的行为，应该明确其承担的责任形式。最后，信息公告公开与商业秘密保护之间的界限模糊。信息公告公开主要涉及评估结果的公告和财务监管信息的公开。尽管规定了两者公开的内容，但是未提及商业秘密的保护。

2.1.3 责任认定规则缺失

如前所述，地方足球协会、财务监管机构和中国足协依次承担着初步评估并确认资料真实性与完整性、评估和审查、做出审查结果及处罚措施这三项职责。倘若出现审查结果不实的情形，应该如何划分责任的问题并未规定。而且《财务监管规程》第6条第2款规定：地方足球协会应当至少按照“职业俱乐部财务监管资料上报清单”审查职业俱乐部提交资料的真实性、完整性，以及是否满足财务监管机构的监管要求。然而，职业俱乐部全部银行账户和在线支付平台账户明细清单的受理备案单位是中国足协，账户变更的受理备案主体是财务监管机构，同时，财务监管机构保留调阅俱乐部银行对账单及余额调节表进行检查的权力。由于权限的不足，地方足协无法审查俱乐部提交资料的真实性。

2.1.4 文本表述多有模糊之处

首先，《财务监管规程》对于关联交易合理性的审查标准的不确定性较突出。其中“明显差异”“明显少于”“不可比”等文本表述都是主观评价标准。体育赞助应现代体育产业发展需求而生[10]，已经成为中国职业体育的重要资金支撑[11]，然通过巨额赞助交易来人为地提升收入是俱乐部规避财务监管的常用手段，应该得到严格规制。然而，这并不意味着财务监管机构可以滥用自由裁量权。如何通过规则设计使得财务监管权与经济民主权达到平衡，是中国足协财务平衡政策的重要课题。其次，《规范合同通知》规定了“阴阳合同”的四种类型，其中的兜底条款为“经合同审查联合工作组审核，认定为‘阴阳合同’的”。虽然是为了提升对俱乐部规避行为

进行规制的有效性，但是缺乏制衡机制的“授权条款”为中国足协滥用自由裁量权埋下了隐患。再次，《财务监管规程》《规范合同通知》针对员工薪酬合同的违规问题，尽管明确了对俱乐部给予扣除联赛积分和取消准入资格的处罚、对教练员和球员给予一至三年禁赛的处罚等，但是，职业俱乐部可能存在未及时备案、实际操作与备案合同约定不符或“阴阳合同”等多种违规情况，“中国足协将视违规情节”的文本表述依然模糊，在实际适用时的明确指引性不足。最后，个别条款的细节规定不明。比如，《财务监管规程》规定了俱乐部的经营范围，如职业俱乐部以前年度投资于被禁止的被投资主体，则“应限期剥离”，然未提及“期限”的明确时长。

2.2　财务制度缺憾剖析

在财务平衡政策中，《财务监管规程》本应肩负着规范俱乐部具体收支行为的重任。然而，由于其规制盲区和内容缺陷远未发挥应有作用。

2.2.1　财务制度的规制盲区

基于强化俱乐部的财务监管目标，主要常规业务会计科目使用及核算方法应该做到尽力周延、减少漏洞。这种技术性要求突出地表现在资产减值损失科目中。依据《财务监管规程》，球员资产的核算范围和方法区别于其他无形资产，原本这是对于球员这种特殊性强、专业性高的无形资产进行专项规定的规则要点。然而遗憾的是，《财务监管规程》遗漏了非常重要的一则条款，即“资产减值损失一经确认则不得转回”。“资产减值损失不得转回”是会计准则专门应对企业通过资产减值损失调整跨年度利润水平的规制性条款。比如，受U23政策影响，超龄球员市场价格骤跌，或者外籍球星的转会往往难再以高价卖出，这些都是确认球员资产损失的正当理由，但是减值金额确定没有统一标准，俱乐部对于球员的减值测试评估是管理层的自主行为。一旦缺失规制条款，俱乐部将可以在投入少的年度确认球员减值损失，在投入多的年度通过转回而减少亏损。

2.2.2　财务制度的内容缺陷

第一，“赞助和广告收入”这一会计科目的名称缺乏科学性。其一，在职业体育领域，广告发布权属于赞助商的权利之一。依据《浙江省体育局赞助管理办法（试行）》可知：足球俱乐部提供给赞助商的主要回报是体育竞赛表演活动的举办权和专有经营权，包括冠名权，冠杯权，广告开发和发布权，电视转播权，竞赛表演活动的名称、会徽、吉祥物等标志的特许使用权和经营权等。从这个意义上讲，“赞助”与“广告”非并列关系。其二，借鉴企业所得税法的相关规则进行检视，纳税人申报扣除的广告费支出，必须同时符合下列条件：广告通过经工商部门批准的专门机构制作的；已实际支付费用，并已取得相应发票；通过一定的媒体传播。反观职业足球俱乐部，其并非专门的广告机构，亦不能开具以“广告费”为应税服务名称的发票。如此一来，就形成了不和谐的情状：一方面是俱乐部适用“赞助和广告收入”作为会计科目名称，另一方面是赞助商不能得到被企业所得税法认可的“广告费”发票（广告费在营业收入15％以内的部分可以税前扣除），只能全额计入赞助费（赞助费不得在税前扣除），这种名称表述的不严谨掩盖了广告和赞助的重大区别，容易给相关主体带来认知误导。第二，附注披露内容的最低披露要求中有关贷款的项目只包含“银行贷款”，缺乏完整性。企业可以向私人贷款或者签订民间借贷合同。一般而言，私人贷款和民间借贷的利率高于银行同期贷款利率，因此，对于俱乐部的影响更为显著。不强制披露则会增加俱乐部财务风险的不确定性。

2.3　规则设计合理性缺憾反思

2.3.1　“除外条款”中存在不利于职业足球联赛商业价值涵养、社会责任承担的规定

第一，将其他长期资产的收支一并剔除的条款不能一以贯之地体现激励商业价值涵养之目标。《财务监管规程》有两则规定：一是处置球员资产以外的其他长期资产（固定资产、无形资产、长期待摊费用等）的收益项目要在财务平衡收入计算时剔除；二是除球员资产以外的其他长期资产的摊销、减值及处置损失项目要在财务平衡支出计算时剔除。正如《财务监管规程》所言，前述资产的折旧摊销、减值损失及处置损益均不计入财务平衡结果是出于俱乐部长期利益考量的激励机制，那么，这种机制就应该一以贯之。职业足球联赛的商业价值包括转播权、特许经营权等诸多方面，比如品牌商品的生产、俱乐部品牌商店和球迷俱乐部建设等均涉及固定资产，又如更换竞赛训练场地涉及销售固定资产或转让无形资产，以上商业活动均可能对应俱乐部

收入的增加进而促进足球相关经营活动。基于财务管理的谨慎性原则，无法预测这些收入一定就比相应支出低。因此，如果将上述这些支出与收入一并剔除，不能确保鼓励效果的实现。第二，社区发展相关支出不在“除外条款”之列会使俱乐部社会责任承担行为缺乏实质性支撑。欧足联财务平衡政策存在“豁免条款”，即为促进训练的设施和体育场馆投资、青训发展投资和社区宣传投资，都排除在财政公平计算之外[12]，进而成为俱乐部建设青训体系、投资社会公益事业的重要激励机制。《财务监管规程》与此相对应的是青训支出、部分女足专项支出、部分五人制足球专项支出、合理范围内的草根足球计划专项支出、训练基地租赁费用和训练基地运营维护费用。相比之下，中国的财务平衡政策没有突出对俱乐部承担球迷社区发展等社会责任费用的豁免。如此规定不利于激励俱乐部承担社会责任、培养商业价值。

2.3.2 由于中国足协对于税法规则理解偏差而生成的“僵尸条款”

《规范合同通知》中反复强调的“阴阳合同”、偷税避税、税务机关等文字，的确显露出联合施治的动议。然而事实上，中国足协对于税法规则的理解存在诸多偏差，其稽查方向与涉税违法受理案件标准之间的匹配度很低。正所谓“极小等于无有”，中国足协需要对于此番筹谋的威慑效果保持合理期待。第一，对于已经签订的旧合同，在认定“阴阳合同”和搜寻涉嫌税收违法信息之间的交集会非常有限，中国足协认定“阴阳合同”的四种类型，多半不在税务机关受案范围或与偷税、避税无关。比如，“明显高于市场价值”的判定属于合同审查联合工作组的“自由裁量权”。然而，依据税法规则，假使税务机关认定“价格明显偏高”，也是按照避税来处置，而非偷税。即中国足协认为“明显高于市场价值”的合同只涉嫌避税。但是，《税务稽查工作规程》相关规定只会将偷税情形列入案源信息。又如，偷税的方式主要是拆分合同，而“低薪酬＋高代言费”的支付薪酬模式涉嫌避税。然而，2019年之前施行的《个人所得税法》没有反避税条款，如此就会形成即便提交线索也无法成立涉税违法的尴尬。第二，自2019年起签订的新合同，认定其为“阴阳合同”与判定其偷税、避税之间在标准上存在显著差异。“旧法因新法而改废，不算稀奇”：2019年施行的《个人所得税法》将工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得和特许权使用费所得四项统称“综合所得”，居民个人取得综合所得按纳税年度合并计算个人所得税，非居民则按月或者按次分项计算个人所得税。代言费、签字费、肖像权所得等，在税法中都属于劳务报酬所得。除在一个纳税年度内工作不满183天的外籍球员之外，其他球员经由“基本薪酬合同”“代言合同”等取得的收入都按年度合并计征个人所得税。因此，通过“低薪酬＋虚构高代言费”方法进行逃税已经行不通。同时，《财务指标》的个人最高薪酬限额只针对本土球员，外籍球员的年薪与代言费等统一受“支出限额”规制，那么，对于在一个纳税年度内工作不满183天的外籍球员，其签订“实际为支付薪酬的代言合同”的可能性较低[13]。

2.3.3 “薪酬限额”与“奖金限额”分别约定的目的性不明确

依据《财务约定指标》的规定可知：员工薪酬福利费用包含奖金，那么，在《财务约定指标》中为何同时规定“薪酬限额”和“奖金限额”两个上限，又为何规定国内球员个人薪酬最高不得超过税前1 000万元人民币时注明“不含奖金”？员工薪酬和奖金之间是什么关系，应该统一书写，避免文件之间的表述矛盾。此其一。其二，球员个人薪酬的主体部分即为基本工资、奖金，从权利属性论，都是经济利益，从税款缴纳规则看，都按照综合所得计征个人所得税，换言之，基本工资与奖金之间或不存在区分的意义。

2.3.4 部分文本表述未达其意

第一，《财务约定指标》在“奖金限额”中规定：“全年联赛奖金总额超额每超出100万扣除当赛季联赛积分1分”。那么，奖金超过数额不足100万元时如何处罚就成了规制“真空”，而且整百后的余额如何处置也未明确。第二，《财务监管规程》附件4中规定：财务平衡收入计算的剔除项目包括缺乏商业实质且严重超出市场公允价值的关联方交易收入。这一表述也存在逻辑问题。其实，“缺乏商业实质”与“严重超出市场公允价值”，两项条件只需满足其一的关联交易就不应当计为收入。

3　文本缺憾弥补：财务平衡政策优化及其功能解析

耶林曾说：“法的破与立，是对抗的力量关系体现。正像平行四边形产生脱离于最初的方向，渐渐向对角线靠拢。而法律规范只有克服缺陷，方得再生。”[14] 倘若财务平衡政策存在的缺陷不能得到及时修改完善，必然局囿中国足协对于职业足球俱乐部财务监管的实效，难以满足中国职业足球改革发展的法治期待。

3.1　财务平衡政策的文本优化

3.1.1　决策程序、内部结构法治化

第一，通过修改《章程》明确规定重大事项的范畴和其他重要事项的范畴及其决策程序。目前《章程》中只有会员大会的程序规则，建议明确协会“重大事宜”和“其他重要事宜”的界定方法。对于其他重要事项的程序规则，可以比照会员大会的相关条款类推制定，具体包括召集、提案、法定人数、决议等条款，从而最大限度地保障俱乐部在诸如财务平衡等重大政策中实质性的参与权。

第二，重塑保密规则。首先，体育自治并非拒绝法治理念，行业自治规则更应通过借鉴硬法经验完善其周延性。《反不正当竞争法》第 15 条规定：监督检查部门及其工作人员对调查过程中知悉的商业秘密负有保密义务。中国足协对于俱乐部的商业秘密同样负有保密义务。其次，补充违反保密义务的责任条款，如责令改正、行业内处罚等。最后，依据狭义比例原则厘定商业秘密保护与公开规则的界限，明晰在财务平衡监管目标视域下行业协会整体与俱乐部个体针对不同财务信息的利益顺位。《财务监管规程》指出了财务监管机构公开的财务信息的“正面清单”，其中的“兜底条款”为“中国足球协会要求公开的其他信息”。鉴于俱乐部商业秘密的保护是一种被经济法明确规定的法益，还需要在财务平衡政策中设计“负面清单”对于商业秘密进行必要保护。具体到俱乐部商业秘密这一特定概念，不宜直接移植经济法对于商业秘密概念的保护规则，而应对于不同属性的商业秘密进行区分。毋庸置疑，对于财务监管最为重要的便是俱乐部交易合同的价格，然而，转会费、二次转会条款都可能是俱乐部与球员之间的“保密条款”，是否应当公开呢？中国足协共同体与单一俱乐部因财务监管信息公开而获取或损失的利益应属合理范域，即符合比例原则。监管实践中比例原则是对裁量公开行为进行规制和审查的主要法律手段[15]，其精髓为狭义比例原则，即均衡性原则[16]。也就是说，在法律允许的范围内，中国足协应选择对俱乐部损害最小的披露措施，并确保实施该监管行为获取的利益大于俱乐部损失的利益。是故，为了通过财务平衡促进联赛健康发展这一更大利益，对于“保密条款”中涉及的金额应予公开，其他非金额的部分则应按照经济法的相关规则进行严格保护，列入公开财务信息的“负面清单”。

第三，补充责任认定规则。建议修改《财务监管规程》第 6 条第 2 款：地方足球协会按照“职业俱乐部财务监管资料上报清单”，对于职业俱乐部提交资料的真实性、完整性，以及是否满足监管要求做形式审查。按照谁主管谁负责的原则，财务监管机构作为负责监管审查的主体机构，对于审查结果不实应该承担主要责任。

第四，诚如法谚所言，“法之处置较人之处置更为公平”，财政平衡政策需要增强规则文本明确性以规制中国足协的自由裁量权限。首先，建议中国足协借鉴税法预约定价规则完善关联交易合理性的判定规则：要求俱乐部对于关联交易提交相关信息，重点包括关联企业名称、关联交易内容、合同条款设置和转让定价方法等，进而在平等协商中评判关联价格的合理性。其次，修改《规范合同通知》有关“阴阳合同”认定类型第 4 条为：有其他确切的证据证明存在“阴阳合同”，比如资金流与合同文本不符。再次，按照金额差异的大小划分违规情形的不同等级，分别对应取消准入资格、禁赛 1 到 3 年的不同处罚。最后，明确制定俱乐部以前年度投资于被禁止的被投资主体的剥离期限。

3.1.2　财务制度严谨化

第一，弥补规制盲区。建议对于球员资产减值损失核算规则作出补充：在球员持有期，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。第二，财务制度内容的优化。①将“赞助和广告收入”这一会计科目名称修改为“赞助收入”，提升会计科目名称的科学性；②将附注披露内容的最低要求中的“银行贷款”修改为“各类贷款”，增进披露内容最低要求的完整性。

3.1.3　规则设计合理化

第一，建议重构“除外条款”。①删除“处置球员资产以外的其他长期资产的收益项目要在财务平衡收入计算时剔除”的规定；②在财务平衡支出剔除条款中加入与承担社会责任相关的费用，从而形成限制与奖励性条款并行的格局，激励俱乐部重视服务球迷、人文关怀与社会担当[12]。第二，建议修改“阴阳合同”认定标准第1条，删除其中的“偷逃、规避缴纳税款”文字，提高财务平衡政策的立法水平。第三，在《财务约定指标》中，删除“奖金限额”规则，明确教练员、球员的工资、奖金及其他福利均受“薪酬限额”规制。第四，建议理顺文本表述，将《财务监管规程》附件4中有关财务平衡收入的剔除项目第3项修改为：缺乏商业实质或者严重超出市场公允价值的关联方交易收入。

3.2　财务平衡政策文本优化的功能解析

“令规则得到社会普遍尊重的最可靠方法，是规则本身值得尊重。”[17]财务平衡政策文本的补正与修订，正是为了通过促进其承载权利平衡进而塑造适应行业自律需要的可靠规则。长期困扰足协的规避行为，其内因源自俱乐部经济民主权与中国足协社会管理权未能达到平衡。体育领域的自治理念导致行业协会管理权并不存在司法的挑战。同时，中国足协是代表我国参加国际足球组织的唯一合法机构，这种垄断地位是俱乐部对协会管理的不信任的客观根源，因为竞争才是信任得以提升的最有效途径[18]。无信任，则无权威[19]。俱乐部虽然可以参与到部分政策制定环节中，但由于主导权力集中于足协，俱乐部对于规则的认同感会受到负面影响，进而诱发规避动机。不仅如此，管理机制缺憾还内嵌于中国足协内部的权利运行之中，导致决策权、执行权与监督权之间的相互制约构造不完备[20]，缺乏长效监督和评价机制的问题突出[21]，凡此种种都在强调运用法治理念重塑行业自律规则的重要意义。

正如亚里士多德所言：维持利益的平衡是法律的本质所在[22]。经济法就是通过倾斜性的配置机制来矫治权利分配原点的失衡。在政策制定中实现程序法治，制定公开、保密与追责规则都是俱乐部经济民主权与中国足协社会管理权的平衡之策。卢曼也曾指出：无论是谁付出信任，都是在某种限度之内，与特定的、理性的期待成比例地付出[23]。只有将行业协会的管理权限“关进笼子里”，才能产生俱乐部信任中国足协的理性依据。此外，收支项目的细化、财务制度的健全可以尽力确保俱乐部账面资金的规范，增加俱乐部规避监管的操作难度。财务平衡政策的文本优化，就是要培养俱乐部对于行业自律政策的认同感，提升其对于中国足协的信任度，同时增加中国足协对于账目资金的监管能力，这些都是在修炼保障政策实效所必需的“内功”。

4　监管信息供给：财务平衡政策实效的必要配套保障

如若说长期困扰足协之规避行为的内因是俱乐部经济民主权与中国足协社会管理权之间的失衡状态，那么，其外因就在于信息严重不对称局囿了中国足协监管能力的发挥空间。以上集中探讨了通过政策文本优化限制规避行为内因产生这一主题，接下来探讨中国足协如何拓展获取俱乐部资金流动信息的路径。显而易见，中国足协必须在法律允许的范围内搜集监管所需的资金流信息。一方面，《财务监管规程》和《规范合同通知》均明确要求俱乐部将全部银行账户和在线支付平台账户的明细清单向中国足球协会进行备案，这是合法且必要的；另一方面，中国足协需要尽力且高效地获取备案账户之外的违规财务信息，此为保障政策实效的核心难题。

4.1　提升中国足协接受监督举报制度的公开性

中国足协在相关文件中反复提及“接受社会公众的监督与举报”，那么这一路径的实践效果如何呢？一方面，自1999年中国足协首次出台“限薪令”至今，“阴阳合同”时有爆出。比如，在2014年，刘健为了证明自己以自由身转会广州恒大俱乐部合规，主动披露其与青岛中能俱乐部之间签订了“阴阳合同”。另一方面，更让监管者心余力绌的是资金信息的举证不能。2018年，上海申鑫为向延边富德主张转会分成权益引发的仲裁案备受瞩目。在第二次开庭中延边俱乐部称：转会费是2 000万元人民币，有足协备案文件和国安俱乐部开具的转会费发票为证[24]。借使以税收稽查的标准来判定转会费为真，必须满足应税服务流、发票流、资金流“三流合一”，换言之，缺少资金流的印证就不能排除存在“阴阳合同”的可能。仲裁结果至今悬而未决暴露出的是足协对于资金流信息调查权的缺失，直接导致行业自律规则深陷威慑效用困境。更重要的

是，通过以上案例可以发现：球员、俱乐部的举报行为不过是“表面形式”，他们的核心动议均不在此。简而言之，中国足协获取账外违规信息的举报途径本身需要在公开性方面进行强化，同时，中国足协需要重视的问题在于：除去接受监督举报之外，还需要创设其他路径来强化自身的监管力度。

4.2　财务监管信息主动搜集渠道的探究与涉税违法信息上报规则的创设

显而易见，行业协会不具备行业外部市场主体财务信息的调取权限，因此，对于高风险投资业务等禁止经营规则的执行监管受到局限，即使只是从证券公司、交易所调取俱乐部资金流信息亦不可能。因此，获取资金流信息主要依赖于涉税信息的搜集。依据《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》第 2 条、第 12 条的规定，由于中国足协并非公职机关，税务机关依法可以向其公开的只有涉税违法信息。故而，检验资金流真实性的合法途径就是搜集涉税违法信息。《涉税信息查询管理办法》第 6 条规定“社会公众可以通过报刊、网站、信息公告栏等渠道查询重大税收违法案件信息、非正常户认定信息涉税信息”；第 7 条规定“纳税人可以自行查询税费缴纳情况、纳税信用评价结果等自身信息”；第 8 条规定“纳税人按照本办法第 7 条无法自行获取所需自身涉税信息，可以向税务机关提出书面申请，税务机关应当在职责权限内予以受理”。故而，建议中国足协从以下两条路径获取违法涉税信息：第一，通过国家税务总局、各地方税务局的“重大税收违法案件信息公布栏”搜集规避财务平衡政策的“资金暗流”；第二，创设“涉税违法信息自动上报”规则，要求俱乐部定期向税务机关申请查询自身涉税违法信息并向中国足协上报，作为中国足协获取俱乐部一般税收违法信息的渠道，从而弥补只能经由公示制度获知重大税收违法信息的不足。

4.3　向税务机关移交涉税违法线索的处理规范实在化

《规范合同通知》提出：发现有偷逃、规避缴纳税款线索的，移交税务机关等部门进行处理。然而，检视中国足协财务监管的实然层面，从未报道过将偷逃、规避缴纳税款线索移交税务机关的案例。相反，两者之间缺乏信息沟通的实际行动。比如：自 2017 年冬窗至 2018 年夏窗，中超俱乐部外籍球员转会费排名前 5 位的溢价平均值先从 1.81 倍收缩至 99%[20]，后又涨至 1.67 倍②。其中可能包含两项偷税行为：一则，可能存在“阴阳合同”；二则，即使球员互换之后只需支付价差，依据税法同样需要按照市场价格由双方俱乐部分别缴纳增值税。相对于中国足协，税务机关的查账能力较强，银税联网信息资源更丰富。故而，建议中国足协充分重视涉税违法信息获取在自身监管信息扩展渠道中的关键性地位，采取与税务机关联合施治的实际行动。

注释：

①本组数据是依据 transfermakrt 公布的两个转会窗口中超联赛 16 家俱乐部和中甲 16 家俱乐部的转会信息进行汇总得出。

② 此溢价倍数是依据 transfermakrt2018 年夏季转会窗口中 Ayoub El Kaabi，Eder Citadin Martins 和 Fernando Karanga 等外籍球员转会费前 5 名的数据资料计算而来。

参考文献：

[1]　吴昊峰，杨倩．欧足联财务平衡法案对中国职业足球俱乐部经营的启示[J]．上海体育学院学报，2017，41(2)：64．

[2]　李伟，陆作生，吴义华．欧足联“收支平衡”财政监管措施分析及启示[J]．西安体育学院学报，2017，34(6)：647．

[3]　杨铄，冷唐，郑芳．职业足球联赛外援配额制度研究[J]．体育科学 2016，36(12)：18．

[4]　毕天杨，孙一，杨巴望．中超联赛引援过度投资问题研究[J]．山东体育学院学报，2018，34(1)：22．

[5]　刘飞，龚波．欧洲足球协会联盟财政公平法案对中国足球协会超级联赛的启示[J]．体育科学，2016，36(7)：28．

[6]　宋冰，耿瑞楠，张廷安，等．欧足联与英超联盟社会责任治理的比较及对我国的启示[J]．天津体育学院学报，2017，32(4)：300．

[7]　BUDZINSKI O，FEDDERSEN A．Contemporary research in sports economics[M]．New York：Peter Lang GmbH，Internationaler Verlag der Wissenschaften，2014：97-98．

[8]　高伟．“家家亏损”遭吐槽引出话题：破解中超难题我们还能做啥[N]．新华日报，2013-01-11(5)．

[9]　张兵，仇军．中国职业足球联赛高薪引援的制衡困境与出路[J]．天津体育学院学报，2016，31(5)：371．

[10]　STEPHEN T．Sports sponsorshipand television [J]．International Legal Practitioner，1982

(1)：27.

[11] 韩勇.体育法的理论与实践[M].北京：北京体育大学出版社，2009：79.

[12] 张静，于天然.《欧洲足联俱乐部财政公平法案》的默顿功能分析及其对中国职业足球的启示[J].体育科学，2017，37(12)：31.

[13] 师璇.职业足球"侧自律"人工成本治理模式的困境及其破解[J].天津体育学院学报，2019，34(1)：62.

[14] 鲁道夫·耶林.为权利而斗争[M].郑永流，译.北京：法律出版社，2012：34.

[15] 施正文.论税法的比例原则[J].涉外税务，2004(2)：26.

[16] 叶金育，顾德瑞.税收优惠的规范审查与实施评估：以比例原则为分析工具[J].现代法学，2013(6)：171.

[17] 弗雷德里克·巴斯夏.财产、法律与政府[M].秋风，译.北京：商务印书馆，2012：83.

[18] 桑本谦.理论法学的迷雾[M].北京：法律出版社，2015：49.

[19] 鲁篱，赵尧.行业协会去行政化的法治选择[J].天府新论，2014(5)：4.

[20] 师璇.逻辑缺陷与法治进路：引援调节费规则的自洽性研究[J].天津体育学院学报，2018，33(3)：251.

[21] 宋亨国.中、英足球协会的业务管理权及其比较[J].体育学刊，2018，(5)：69.

[22] 亚里士多德.政治学[M].吴寿彭，译.北京：商务印书馆，1981：169.

[23] 尼克拉斯·尼曼.信任[M].上海：上海世纪出版集团，2005，38.

[24] 张昆龙.国安不担心仲裁结果 池忠国转会严格按足协规章[EB/OL].(2018-05-25)[2019-04-13].ht4tp://sports.163.com/18/0525/12/DILD6H3K00058780.html.

Text Optimization and Effective Guarantee of Financial Balance Policy of Chinese Football Association

SHI Xuan[1,2]

(1. School of Economic Law, Southwest University of Political Science and Law, Chongqing 401120, China;
2. Baoding Vocational and Technical College, Baoding 071000, China)

Abstract: In order to cope with the severe financial crisis of professional football clubs and promote the healthy development of League matches, the Chinese Football Association completed the final introduction of the financial balance policy at the end of 2018, and defined the financial agreement indicators of the clubs for the next three years. From the interdisciplinary perspective of jurisprudence, financial accounting and psychology, combined with the existing research results on the inspiration from European Football Federation's fiscal equity policy, we can find that the local financial balance policy has obvious deficiencies in three dimensions of legal concept, financial system and design rationality. Based on the need of ensuring the effectiveness of the financial balance policy, it is suggested that the policy text should be perfected through three aspects: the decision-making process and the legalization of internal structure, the rigorous financial system and the rationalization of rule design. At the same time, the Chinese Football Association should strengthen the supervisory ability of off-account violations by innovating the rules of information supply of external supervision and implementing the transfer clause of illegal tax-related clues.

Key words: Chinese Football Association; financial balance policy; text optimization; effectiveness guarantee