



Verón, Carmen

Marcolini, Silvina

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

“LA INFORMACION CONTABLE DE USO EXTERNO EN LAS ASOCIACIONES CIVILES DEPORTIVAS”

I.- INTRODUCCION

Las entidades sin fines de lucro en general, constituyen un sector importante dentro de la sociedad y se diferencian del sector público y del privado con fines de lucro por determinadas características que le son propias y lo identifican:

- a) Ausencia del objetivo de maximizar los beneficios económicos y centralizado en la maximización del bienestar de sus socios o usuarios.
- b) Tendencia a comportarse como organizaciones de servicios, desde que se dedican a la prestación de servicios para diversos usuarios.
- c) Existencia de ciertas restricciones en los objetivos y estrategias pues tienen menor libertad para modificar los objetivos y las estrategias se modifican lentamente, por contar con órganos de decisión más complejos.
- d) Organos de dirección débiles pues mayoritariamente en estas entidades la línea de responsabilidad no es clara.

Dentro de las entidades sin fines de lucro, ocupan un espacio importante aquellas cuyo objetivo es la difusión, enseñanza y/o práctica del deporte entre sus asociados.

Entre ellas se identifican algunas entidades que además de fomentar la práctica recreativa del deporte, lo hacen en forma profesional y generan el crecimiento del espectáculo y el negocio a través del deporte.

Las entidades deportivas, profesionalizadas o no se constituyen generalmente bajo la forma de asociaciones civiles y principalmente aquellas que han basado su crecimiento en la formación de planteles deportivos especializados se encuentran ante el inconveniente de no contar con información adecuada para la toma de decisiones.

El caso de las asociaciones civiles deportivas lleva consigo la existencia de planteles de jugadores profesionalizados que merecen una consideración especial al momento de preparar información. Adicionalmente y ante la pasividad de seguidores del deporte, es el fútbol el que a priori pone de manifiesto estas dificultades, pero es importante aclarar que el desarrollo social ha provocado que otros deportes como el básquet y el rugby con características propias no asimilables a las del fútbol, estén a la vanguardia en la formación y comercialización de jugadores y en la consiguiente generación de recursos y gustos.

La emisión de información contable útil para la toma de decisiones en las asociaciones civiles deportivas, lleva implícita la necesidad de medición de dichos planteles de deportistas. Estamos en presencia de personas que generan ingresos y costos, grupal o individualmente considerados y sobre los que habría que establecer pautas para su reconocimiento contable. La subjetividad es, en estos casos un elemento importante que se deberá neutrali-



zar en pos de intemar reflejar fielmente la realidad económica y financiera de este tipo de entes.

La existencia de planteles de jugadores profesionalizados (adquiridos o provenientes de las divisiones inferiores) es un tema cuyo reconocimiento y medición contables presenta dificultades y sobre el cual no se ha arribado a un consenso, ante la falta de tratamiento específico en la normativa contable vigente en el país.

El presente trabajo tiene por objetivo el análisis del tema en el marco de la normativa contable vigente para definir desde este aspecto el tratamiento contable de estas partidas especiales.

II.- ESTADOS CONTABLES DE PUBLICACION

El objetivo de los estados contables según la Resolución Técnica Nro. 16 de la FACP-CE, "Marco conceptual de las normas contables profesionales" es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.

Los usuarios de dicha información y las necesidades de cada uno son variadas. Se mencionan inversores, acreedores, clientes, empleados y el Estado.

Los usuarios de la información contable en las entidades civiles deportivas tienen características diferentes a los destinatarios de estados contables de entes con fines de lucro. Los interesados pueden resumirse en asociados, colaboradores, voluntarios, directivos, deudores y acreedores, empleados y hasta la comunidad en general que puede estar interesada en conocer las actividades de la institución.

Los estados contables de publicación no satisfacen las necesidades de estos usuarios específicos con objetivos diferentes a los de los inversores y acreedores.

Estos objetivos entre otros son la revisión del grado de cumplimiento de los estatutos y reglamentos a fin de conocer si los recursos se destinan a los fines establecidos; el análisis de la situación financiera de la institución respecto a su capacidad para atender los compromisos asumidos en la prestación de servicios; la evaluación de la eficiencia y eficacia de la gestión de la comisión directiva y el análisis de la relación entre recursos percibidos y costos por servicios prestados.

La Resolución Técnica Nro. 11 de la FACPCE "Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro" explica el contenido de cada uno de los rubros del Estado de Situación Patrimonial, Estado de Recursos y Gastos, Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Estado de Flujo de Efectivo. En cada Estado plantea una apertura de cuentas que permite discriminar por ejemplo los recursos generados y las cuentas a cobrar según correspondan a fines generales de la institución que se satisfacen a través de la cuota societaria o fines específicos de la misma para lo cual pueden pactarse cuotas y servicios diferenciales.

Asimismo explica el contenido de la Información Complementaria con un grado de desagregación adecuado y recomienda incorporar un anexo en el que se incluya el detalle de los componentes del presupuesto económico y/o financiero, si existiere, aprobado por el órgano de máximo nivel decisorio del ente, al inicio del período, reexpresado en moneda homogénea de cierre, así como el monto final de recursos y gastos y/u orígenes y aplicaciones y los correspondientes desvíos. Recomienda además la exposición del presupuesto económico y/o financiero para el ejercicio venidero si existiere.



Este último aspecto se considera trascendente en la evaluación de la actuación de la comisión directiva en el ejercicio transcurrido y de acuerdo a lo presupuestado y las expectativas para el ejercicio próximo. Respecto a los restantes objetivos, en la mayoría de los casos la apertura de información que plantea la normativa no es suficiente para satisfacer las necesidades o en muchos casos se requiere la interpretación de las mismas, planteándose en consecuencia situaciones no resueltas que dificultan la satisfacción de las necesidades de información.

III.- TRATAMIENTO CONTABLE DESDE LA NORMATIVA VIGENTE

Los clubes deportivos, especialmente los de fútbol y de básquet, atesoran dentro de su patrimonio además de bienes inmuebles e instalaciones en las que desarrollan sus actividades, al plantel de jugadores profesionales y amateurs en los que invierten sus recursos y a partir de los cuales pueden generar variaciones muy significativas (positivas o negativas) en su estructura económica y financiera.

La permanente búsqueda de la objetividad en la consideración de estos elementos y en su correspondiente medición, es un problema que se manifiesta en quienes elaboran información contable de estas entidades y en quienes deben analizarlas y brindar una opinión sobre la situación patrimonial, financiera y de rentabilidad.

Desde el aspecto normativo, la modificación del concepto de activo a partir de la sanción de la Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), ha colaborado a definir la ubicación de los mencionados planteles en el patrimonio de las instituciones. Existe además, consenso en la doctrina respecto a la consideración de los planteles deportivos como activo.

Desde ambas perspectivas, normativa y doctrinaria, los planteles de jugadores reúnen las condiciones necesarias que identifican a los activos desde el momento que:

- *Existe control por parte del ente*, ya sea porque el club posee los derechos de pase de jugadores adquiridos, que otorgan el privilegio del uso exclusivo de éstos o porque se trata de jugadores formados en el club y sobre los que si bien no existen todavía los derechos de pase, porque no hay relación jurídica previa sino solamente inscripción, el club tiene prioridad para su contratación y consecuente firma del contrato de habilitación correspondiente. (Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional y Reglamento Nacional de Pases de Jugadores de Básquet)
- *Capacidad de generar beneficios económicos futuros*: En este aspecto es evidente que la intención del ente en la formación de su plantel de jugadores profesionales y amateurs, es la generación de beneficios, aunque se trate generalmente de entidades sin fines de lucro pero con otros objetivos organizacionales que se manifiestan en la necesidad de brindar servicios cada vez mejores a sus asociados, de incrementar sus activos fijos, de lograr adhesión y reconocimiento público, de categorizar a la entidad, etc. Esta característica genera algunas divergencias respecto a la medición del activo, ya que no todos los jugadores generan beneficios futuros y los que lo hacen contribuyen de manera diferente a dicha generación, pero ese es un problema de medición y no de conceptualización de estos inmateriales.
- *Transacciones o eventos del pasado*: En todos los casos existe un hecho anterior que da origen a estos activos, la adquisición de jugadores a otros clubes o la formación de jugadores en el mismo club.

A partir de estas consideraciones, surge la necesidad de asignar estos activos a un ru-



bro que los represente siendo el más adecuado a priori "Activos Intangibles".

Hagamos el análisis a partir del concepto de la Resolución Técnica N° 9 para el mencionado activo:

- Son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares: En este caso es claro que se trata de un privilegio, desde el momento que el club tiene en cualquier caso la prioridad sobre el jugador sea cual fuere su forma de incorporación al patrimonio.
- Incluyendo los anticipos por su adquisición que pueden o no existir en la transferencia de un jugador.
- Que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros: No hace falta explicar que no se trata de un bien material sino de un bien inmaterial representativo de un derecho no contra terceros sino sobre el mismo jugador para disponer de su pase.
- Que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos, que ya fue analizado con el concepto de activo.

De acuerdo a lo expuesto y asumiendo que se trata de activos intangibles, intentaremos revisar si las normas profesionales argentinas sobre medición del rubro contenidas en la Resolución Técnica N° 17 son aplicables y acordes a este caso específico.

Para la Resolución Técnica N° 17, el reconocimiento contable de un elemento patrimonial depende del cumplimiento de las características que lo definen, en este caso del concepto de activo y de la posibilidad de asignarles un valor confiable. El concepto de confiabilidad está asimilado por la Resolución Técnica N° 16 al de credibilidad o aceptación por parte de los usuarios de la información contable para la toma de decisiones y los requisitos para su cumplimiento son la verificabilidad y la aproximación a la realidad.

Si bien la búsqueda de este último requisito es imperativa, en los términos de la Resolución Técnica N° 16, la información contable se basa en estimaciones debido a la incertidumbre en la generación de flujos futuros de fondos positivos que dichos activos generarán. Estas estimaciones pueden referirse al grado de probabilidad respecto a la entrega o recepción de bienes o servicios y a las mediciones contables asignables a dichos bienes, para los que la norma recomienda actuar con prudencia pero respetando el valor de los activos y pasivos.

Los intangibles objeto de este trabajo, encuentran al momento de su medición contable la mayor dificultad ya que las estimaciones que deben efectuarse para la asignación de un valor que sea objetivo se enfrentan con demasiados elementos subjetivos y sujetos a incertidumbre (el crecimiento futuro del jugador, su rendimiento potencial, su personalidad, etc.).

La medición de estos activos a una fecha dada es en conclusión el principal inconveniente para la generación de información económica y financiera de estos entes.

La Resolución Técnica N° 17 para los activos intangibles en general prevé como criterio de medición al cierre, el costo original menos la depreciación acumulada con el límite del valor recuperable y efectúa un análisis muy pormenorizado para el cómputo de las amortizaciones.

La determinación del costo original cuando se trata de jugadores adquiridos no ofrece otras dificultades más que la definición de los conceptos que lo forman, es decir el costo de adquisición más los gastos necesarios para que el jugador esté en condiciones de participar.

La determinación del valor de incorporación de los jugadores formados en el club entendemos que presenta dificultades similares a los procesos de investigación y desarrollo



que realizan las empresas farmacéuticas o agroquímicas. Es decir durante el período en el cual se efectúan las erogaciones (sueldos de los directores técnicos, preparadores físicos, utileros, mantenimiento del campo de juego, rehabilitaciones, etc.) existe incertidumbre en torno a si el jugador llegará a firmar un contrato profesional o si la institución podrá inscribir su pase. Es por ello que hasta ese momento dichas erogaciones deberán ser consideradas resultado del ejercicio (similar al tratamiento de los gastos de investigación). Con posterioridad a la firma del contrato profesional o la obtención del pase, las erogaciones que puedan atribuirse directa o indirectamente al jugador deberán ser activadas, debido a que existe la probabilidad que dicho jugador genere para la institución un flujo futuro de fondos (similar al tratamiento de los gastos de desarrollo).

Con respecto a las amortizaciones periódicas de estos activos deberían hacerse en función de los años que el club cuente con la exclusividad de los derechos del jugador. Entendemos que por las características propias de estos derechos, la no asignación de vida útil prevista por la Resolución 312/05 de la FACPCE no sería aplicable ni representativa del activo que se está analizando.

La comparación con el valor recuperable de estos activos intangibles debe efectuarse de acuerdo a lo previsto por la Resolución Técnica N° 17, modificada por la Resolución 312/05. Consideramos que la amortización periódica de estos activos obliga a que su comparación con el valor recuperable se efectúe cuando existan indicios de desvalorización de los activos intangibles tales como la decisión de dejar en libertad de acción al jugador porque ha sufrido una lesión o enfermedad que lo imposibilita temporal o permanentemente la práctica del deporte.

La determinación del valor recuperable deberá obtenerse entre el valor neto de realización o su valor de utilización económica, el que fuera mayor. En el supuesto del valor de utilización económica deberán estimarse los ingresos por derecho de acceso al espectáculo, publicidad, derechos de televisación, etc., los cuales deberán ser descontados a una tasa libre de riesgo y por el tiempo que el club disponga del derecho del jugador.

IV.- REFLEXIONES

Las asociaciones civiles deportivas organizadas profesionalmente, mantienen en su patrimonio al plantel de jugadores especializados y amateurs en los que invierten sus recursos y a partir de los cuales pueden generar variaciones muy significativas (positivas o negativas) en su estructura económica y financiera.

Las necesidades informativas de los destinatarios o interesados en la institución son en general muy diferentes a los requerimientos de los usuarios de información contable en entes con fines de lucro.

La performance de los administradores de estas instituciones se transforma en un hecho trascendental con connotaciones que exceden lo social y lo económico.

Los clubes de fútbol van a la vanguardia de este fenómeno de masas pero no tienen la exclusividad, ya que otros deportes como el básquet por ejemplo están mostrando un crecimiento notable.

Los objetivos de la información contable en estas entidades no sólo difieren de otras con fines de lucro, sino que también dentro de entidades constituidas de forma similar, las características particulares de cada deporte provocan mayores divergencias.

Por otra parte, el reconocimiento y medición de los planteles de jugadores en las entidades civiles deportivas, sea de jugadores adquiridos o formados en las divisiones inferiores



y sus correspondientes costos de formación, son cuestiones no resueltas expresamente por la normativa.

El análisis desde dicha perspectiva realizado en este trabajo nos permite establecer lo siguiente:

- Los costos de formación de los planteles de divisiones inferiores son gastos del período pues existe incertidumbre en torno a su capacidad para la generación de flujos de fondos positivos hacia la asociación civil deportiva (similar a los gastos de investigación).
- A partir de que el jugador formado en las divisiones inferiores firme su primer contrato profesional o la institución registre su pase, podrán activarse todas las erogaciones que se realicen en el futuro, pues existe la posibilidad que dicho jugador genere para la institución un flujo futuro de fondos (similar al tratamiento de los gastos de desarrollo).
- Con respecto a los jugadores adquiridos, su valor de incorporación será el costo de adquisición más los gastos necesarios para que el jugador esté en condiciones de participar.
- No sería aplicable lo previsto por la Resolución 312/05, modificatoria de la Resolución Técnica Nro. 17, en cuanto a no asignar vida útil a estos activos intangibles.
- Como consecuencia de lo anterior la comparación con el valor recuperable deberá realizarse cuando existan indicios de desvalorización del activo en cuestión.

Entendemos que el análisis de esta problemática debe ser profundizado por la profesión a fin de resolver cuestiones que pueden conducir a la emisión de información contable no representativa de la realidad económico-financiera de este tipo de entes.

V.- BIBLIOGRAFIA

- BIAGOSH, F.A. (2000): *Asociaciones Civiles*, Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, Argentina.
- BURSESI, N.; CARRATALA, J.M.; FILIPPO, E.; NAVOS, O. (1997): "Activos específicos en entidades deportivas: clubes de fútbol. Derechos de pase de futbolistas profesionales. Costos de formación de jugadores propios". XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Santa Fe.
- FEDERACION ARGENTINA CONSEJOS PROFESIONALES CIENCIAS ECONOMICAS (FACPCE): *Resoluciones Técnicas*, Texto Ordenado a abril 2004.
- GONZÁLEZ QUINTANA y CAÑADAS MOLINA (2002): "Nuevos retos en la Contabilidad de las entidades no lucrativas privadas". Incluido en *Ensayos Científicos sobre Contabilidad*. XXV. Aniversario de la Cátedra del Prof. Requena.
- INSTITUTO TECNICO DE CONTADORES PUBLICOS (ITCP; 1999): Informe N° 49 "Planteles de deportistas profesionales".



- VITTA, J.M.; VERON, C.; ESPAÑOL, G.; FERNANDEZ, F.; FERULLO, C.; GASTALDI, J.; GIMENEZ, M.; GRECCHI, A.; MARCOLINI, S. MATTOS, E.; OLEGO, P.; REYNARES, A.; RODRIGUEZ, C.; RUIZ, S.; VITTA, C. (2004): "Cuestiones contables e impositivas en la gestión de las asociaciones civiles deportivas"; 9^º Jornadas de Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística (UNR), Noviembre, Rosario.