

TÍTULO:	COSTOS DE FORMACIÓN DE JUGADORES EN LOS CLUBES PROFESIONALES: SUS ALTERNATIVAS CONTABLES
AUTOR/ES:	Mastropierro, Mariano; Símaro, Gustavo; Torchelli, Valeria
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

**MARIANO MASTROPIERRO
GUSTAVO SÍMARO
VALERIA TORCHELLI**

COSTOS DE FORMACIÓN DE JUGADORES EN LOS CLUBES PROFESIONALES: SUS ALTERNATIVAS CONTABLES

El tratamiento de los costos de formación de jugadores en las canteras de los clubes, que potencialmente podrían convertirse en profesionales, y así generar ingresos que participen en el flujo de fondos de las entidades, es motivo de distinto tratamiento contable por clubes diversos. Así se visualizan casos, en distintos puntos geográficos, donde se procede a su activación como otros donde se realiza su imputación a gastos. Con antecedentes doctrinarios y análisis normativo se analizan las opciones y tratamiento otorgado de manera de poner en debate el tema para la formación de opinión académica y profesional.

I - INTRODUCCIÓN

Existen en estos días una revalorización en el tema Activos Intangibles, su tratamiento, la representación que los estados contables realizan de estos; la discusión doctrinaria entre las corrientes más prudente que imponen mayores condiciones y exigencias para proceder a la activación de ciertos costos que representan potenciales activos intangibles y aquellos que sostienen que de no hacerlo los estados contables no representan la realidad a partir de la cual los usuarios toman decisiones.

Así en una reciente conferencia el catedrático español Leandro Cañibano mostraba cómo los estados contables de la reconocida marca Zara mostraba en su activo intangibles al 31/7/2021 por 204 millones de euros, mientras que su valor de mercado estaría determinado en 13.503 millones de euros, es decir aproximadamente 66 veces más.

Reduciremos este análisis al tratamiento alternativo que, según se observan, distintas instituciones de fútbol dan a los costos de formación de las denominadas canteras.

A partir de la normativa vigente, la doctrina existente, la lectura y el análisis de los estados contables de más de una docena de clubes profesionales y varios ejercicios de algunos de ellos con cambio de dirigencia y firma auditora de los estados contables, se pretende analizar el tratamiento contable que se le otorga a dichos costos.

El tema tiene algún tratamiento doctrinario a partir de trabajos que lo abordan y realizan algún relevamiento del tratamiento por parte de algunos de los clubes más conocidos y, finalmente, emiten una opinión, en general, a favor de la activación de los costos de formación. Encontramos trabajos sobre el tema originados en distintos países (Argentina, Brasil, España).

Si bien el proceso de formación de jugadores tiene entre sus objetivos principales el obtener jugadores de las propias canteras, divisiones inferiores y evitar así erogaciones por la compra de derechos de jugadores provenientes de otras instituciones futbolísticas y más aún de otras latitudes, esto no se logra para la totalidad de los que transitan por las divisionales menores. Son pocos los que llegan al estadio final, momento del primer contrato, y aun llegados allí, no todos logran ese primer contrato.

Mientras tanto los clubes fueron realizando gastos en la formación y puesta en actividad deportiva de cientos de futbolistas, de los cuales, reiteramos, solo unos pocos logran el cometido final de ese primer contrato. El filtro o descarte natural por parte del club en función de su rendimiento, el potencial desinterés o deserción por el joven o las lesiones, son algunas de las causas por las cuales de un ingreso masivo en infantiles o juveniles llegan a ese primer contrato unos pocos.

A partir del análisis de las políticas contables seguidas por los distintos clubes de nuestro país y otros países de Latinoamérica y Europa, respecto del reconocimiento contable evaluaremos si dicho tratamiento se condice con las normas contables vigentes

II - CUESTIONES DE RECONOCIMIENTO

Tanto la Resolución Técnica 16 (RT 16) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), que es el Marco Conceptual (MC) de las normas contables profesionales argentinas, como el MC de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se refieren a que la información contenida en los estados financieros se aproxime a la realidad (representación fiel), indicando que debe representar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Es importante destacar que de acuerdo al MC de las NIIF la representación fiel no significa que sea precisa en todos los aspectos.

Puede ser relevante el reconocimiento de ciertas partidas juntamente con la revelación del riesgo de error que rodea su reconocimiento y medición.

En la búsqueda que la información contable se aproxime a la realidad, esta debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.

También las NIIF aceptan esta característica y aclara que, para algunas partidas, una descripción completa puede conllevar también a la explicación de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza y el proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

De acuerdo a la RT (FACPE) 16 deben reconocerse activos y pasivos que cumplan con las definiciones presentadas en Elementos de los estados contables y tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables confiables.

La norma contable de aplicación establece que un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente. Aclara que en cualquier caso un bien tiene valor para el ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo.

En la práctica, un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de canjearlos por efectivo o por otro activo, utilizarlo para cancelar una obligación, distribuirlo a los propietarios del ente, y un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en una actividad productora de ingresos.

En cualquier caso se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene la aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo.

En el MC de las NIIF se define activo como un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

Para evaluar si una partida cumple la definición de activo debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. Esta cualidad es para el MC de la FACPE "Esencialidad".

Los párrafos 4.14 y 4.15 del MC de las NIIF se refieren al potencial de ese recurso de producir beneficios económicos. El primero de los párrafos enunciados dice que para que exista ese potencial no es necesario estar seguro, ni siquiera probable, de que el derecho produzca beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho ya exista y que, en al menos una circunstancia, produzca para la entidad beneficios económicos más allá de los disponibles para todas las demás partes. El 4.15, por su parte, establece que puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos es baja. Sin embargo, esa baja probabilidad podría afectar las decisiones sobre qué información proporcionar sobre el activo y cómo proporcionar esa información, incluidas las decisiones sobre si el activo se reconoce y cómo se mide.

También el MC de las NIIF indica que solo los elementos que cumplen con la definición de activo, pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera, pero que cumpla con esas definiciones no es suficiente. Un activo o pasivo se reconoce solo si el reconocimiento de ese activo o pasivo (y de cualquier ingreso, gasto o cambio en el patrimonio resultante) proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir relevante y pueda ser representada fielmente. Sin embargo, no es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de un activo o pasivo proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros, a un costo que no supera sus beneficios, dado de que la utilidad para los usuarios depende del elemento involucrado, de los hechos y circunstancias. En consecuencia, se requiere juicio al decidir si reconocer un elemento y, por lo tanto, los requisitos de reconocimiento pueden variar entre y dentro de los Estándares.

El MC de las NIIF en su párrafo 5.11 dice: *"incluso si un elemento que cumple con la definición de un activo o pasivo no se reconoce, una entidad puede necesitar proporcionar información sobre ese elemento en las notas. Es importante considerar cómo hacer que dicha información sea lo suficientemente visible para compensar la ausencia del resumen estructurado proporcionado por el estado de situación financiera y, si corresponde, los estados de rendimiento financiero"*.

1. Activos intangibles

Los activos intangibles son activos que no poseen sustancia física, pero otorgan derechos y beneficios económicos a sus propietarios. Pueden haber sido adquiridos o desarrollados internamente y existe cierto consenso en aceptar su reconocimiento en la contabilidad patrimonial o financiera, si se puede demostrar la existencia de control, el potencial de generación de beneficios y contar con una medición confiable. Suele presentarse también la característica de ser identificables que excluye a los activos que no pueden transferirse de manera independiente a la empresa (la excepción la representa la plusvalía). (Barbei, A. et al., 2017).

Barbei (2017) trae a la escena a Baruch Lev (2003) quien releva la significatividad del rubro cuando dice: *"Los activos Intangibles son grandes e importantes. Sin embargo, los estados financieros en la actualidad proveen muy poca información acerca de estos activos. Aun peor es que la mayoría de la información brindada es parcial, inconsistente y confusa, generando importantes costos para la empresa, los inversores y la sociedad en general"*.

Pahlen Acuña, R. et al. (2009) afirman que la doctrina, por lo general, ha coincidido respecto de los elementos que deberían integrar el rubro Intangibles; sin embargo, la descripción del mencionado activo, en muchas ocasiones se define enumerando lo que no debe incluirse en el rubro, más que por un detalle de los conceptos que lo integran.

Es así que la RT (FACPE) 9 expresa que los activos intangibles son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.

Fowler Newton (2020), cuando se refiere a los activos intangibles dice que a los fines contables solamente se consideran "intangibles" a los activos que, además de no tener sustancia física:

a) reúnen las siguientes características:

1. son utilizados por el emisor de estados financieros en sus actividades principales o son alquilados o licenciados a terceros;
2. tienen una capacidad de servicio que no se agota con su primer empleo, o
3. mientras están en uso o se licencian no están destinados a la venta.

b) proporcionan al emisor de estados financieros algún tipo de ventaja competitiva (plusvalías o llaves de negocios).

Veiras y Paulone (2018) se manifiestan a favor de un concepto más amplio de intangibles, que tiene más que ver con una concepción lingüística universal, que la reducida a la terminología contable. Manifiestan que intangibles se encuentran distribuidos en diversos rubros; por lo que proponen el cambio de denominación del rubro hacia otra que involucre a todos los conceptos actuales o, tal vez dividirse en función de características más homogéneas para una identificación más pertinente.

En principio existe acuerdo teórico que cuando se conjugan la posibilidad de medición confiable, potencialidad de generar ingresos y control sobre el mismo caracteriza como activos intangibles a los que no poseen sustancia física.

La NIC 38 en sus definiciones señala que un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. En el párrafo 11 especifica que requiere que sea identificable para poder distinguirlo de la plusvalía. Un activo es identificable si es separable de la entidad o, surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles de separables de la entidad. En el alcance exceptúa su aplicación a activos intangibles que estén tratados en otros activos financieros definidos en la NIC 32, entre otros.

Resulta importante destacar que en la versión revisada de la NIC 38 se excluyó de la definición de intangibles la expresión *"que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para servicios de administración"*.

Sin embargo, cuando la norma se refiere a los activos intangibles que se adquieren en forma separada (para distinguirlos de aquellos intangibles que se adquieren como parte de una combinación de negocios), parece mantener en su redacción caracterizaciones como si esa expresión no hubiese sido eliminada. En el párrafo 27 apartado (b) afirma que "el costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende: cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto". Más aún en el párrafo 119 incluido dentro la "información a revelar", expresa que "una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad". En el mismo párrafo si bien ejemplifica en forma enunciativa (no taxativa) clases separadas, tales ejemplos son el mismo sentido: marcas, programas y aplicaciones informáticas, concesiones y franquicias, derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación, recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos, activos intangibles en proceso.

Si bien los jugadores tienen sustancia física son los derechos formativos los que darían lugar a la activación de algún intangible y no lógicamente la persona en sí misma.

No cabe duda de la consideración de los jugadores adquiridos como activos intangibles. Ahora bien, cómo se tratan contablemente las erogaciones por la formación de jugadores propios, es el tema sobre el cual no existe un criterio unificado de tratamiento por parte de los distintos clubes.

Para la doctrina contable y la normativa que trata el tema, los intangibles se adquieren para ser usados en la actividad principal de la empresa y la formación de recursos deportivos para su eventual incorporación como futbolistas profesionales no escapa a esta afirmación, por lo que podrían estar dentro de la definición intangibles. Estos podrían dar lugar en el futuro, a partir de su prestación deportiva individual (aunque colectiva en la gran mayoría de los casos), a la generación de ingresos por venta de entradas, derechos publicitarios, premios y otros.

Podríamos decir que estamos frente a activos intangibles que no generan fondos en la actualidad, pudiendo quizás hacerlo en el futuro y que de hacerlo lo hará para toda la institución.

La RT (FACPCE) 17 para el reconocimiento de los activos intangibles determina que solo se reconocerán cuando: (transcribiremos los de interés para este tema)

- a) Pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;
- b) Su costo pueda determinarse sobre bases confiables;
- c) No se trate de:
 1. Costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia.
 2. Costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos).

Párrafos más adelante el citado punto 5.13.1 dice, "...en el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del tangible".

Vemos aquí que la normativa nacional pone especial énfasis en asegurar capacidad para generar beneficios. Es aquí donde ponemos en duda la relación entre los gastos de formación de jugadores y dicha generación. En primer lugar, la misma es potencial y aun en la seguridad de que existe un porcentaje promedio que la historia de cada institución determinará, nos preguntamos: ¿no es la situación asimilable al último punto transcrito 5.13.1? Es decir, ¿estamos frente a costos erogados por la aplicación de conocimientos para la formación deportiva, táctica, técnica y física para la producción de recursos futbolísticos que solo parcialmente tendrían la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del tangible (deportista profesional)? Si bien esto sucederá, solo lo hará en un porcentaje menor, que podrá determinarse por un promedio histórico, pero que de ninguna manera significará que los recursos que se conviertan en profesionales sean generadores de recursos de manera igualitaria.

Fowler Newton en su libro "Contabilidad Superior", "los activos intangibles deberían reconocerse contablemente como tales cuando estén bajo el control del emisor de los estados contables como resultado de hechos ya ocurridos, sea probable que con su empleo obtengan beneficios económicos en el futuro y sea factible asignarles un valor o un costo".

Debemos decir que nos encontramos frente a un activo desarrollado por el ente, con posibilidad de venta por separado, y utilización restringida (período contractual).

La normativa internacional refiere el tema activos intangibles en general tanto en el MC (MCFI) como en la NIC 38, NIIF 3 y NIC 36 del IASB.

Es la NIC 38 la que define al activo intangible, como aquel identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Sin lugar a duda nos encontramos con un activo que puede ser separado o escindido de la sociedad, pudiendo ser cedido a préstamo, vendido ya sea por una suma o intercambiado por otros jugadores de igual, mayor o menor cuantía, en carácter definitivo o bajo las características de cesión temporal.

La NIC 38 agrega condiciones que consideramos determinantes para el tratamiento del tema, y que son de aplicación para el reconocimiento de todo activo. Es en el párrafo 21 cuando manifiesta que "Un activo intangible se reconocerá si, y solo si: a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad".

La NIC 38 en el párrafo 10 determina que si un elemento intangible "no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del período en el que se haya incurrido".

Si bien la norma se refiere a activos intangibles surgidos de investigación y manifiesta que estos no se reconocerán como activos, podemos asimilarlo al proceso de formación de jugadores propios. Dicha asimilación implica reconocerlos como gastos del período en el que se incurran según el párrafo 54. Es el párrafo 55 de la citada norma que indica que en una etapa de investigación la empresa no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro; por lo tanto, continúa diciendo, se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan. Ahora bien, es nuestra tarea intelectual asimilar a esta tarea de investigación a la formación de un deportista amateur para su futura conversión en profesional.

Entre los autores relevados que trabajan el tema se rescata la postura que lo que se está formando es un conjunto de jugadores y que seguramente alguno de ellos será originante o partícipe de la generación de futuros ingresos. Es decir, existe una mirada de conjunto.

Siguiendo con la asimilación a los procesos de investigación y desarrollo que toman las normas internacionales, podemos decir que seguramente una industria farmacéutica, por ejemplo, también tiene múltiples desarrollos en proceso y que solo algunos obtendrán resultados comerciales. Sin embargo, esto no lleva a que todos estén agrupados y "subsidién" a los otros.

La norma también habla de la fase de desarrollo de un proyecto interno y las condiciones que conjuntamente deben demostrarse para convertirlo en un activo intangible.

Así en el párrafo 57 refiere a las mismas relacionadas con el potencial éxito técnico, comercial y financiero. Expresa que deben existir técnicamente posibilidades de complementar la producción; intención de hacerlo para utilizarlo o venderlo; capacidad de utilizarlo o venderlo; la existencia de un mercado; disponibilidad de recursos técnicos, financieros u otros para utilizar y vender el activo intangible y capacidad para medir en forma fiable el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Por solo tomar uno de los puntos a demostrar, son muchas las veces en que los clubes profesionales acuden a la adquisición de jugadores de ya demostrada trayectoria por urgencias deportivas y/o necesidades de un mejor posicionamiento en competencias deportivas. Se posterga así, cuando no se elimina, la posibilidad de promover y así generar ingresos en forma directa o indirecta, a los recursos formados en el club. Son muchos los casos donde los mismos son cedidos sin cargo a otras instituciones o finalmente quedan en libertad de acción sin ingreso alguno para el club formador.

El proyecto de reforma de las normas contables profesionales vigentes en nuestro país para aquellos que no aplican NIIF, en lo referido a activos intangibles, acerca la norma nacional a la internacional. Así, el Proyecto de Resolución Técnica (FACPCE) 45 (2021), no contempla la posibilidad de considerar activos intangibles a las erogaciones que respondan a costos de organización y costos preoperativos. Esto significa una postura de mayor rigidez para el reconocimiento de activos.

También migra del concepto de alta grado de probabilidad para manifestar que debe resultar probable, es decir, "más probable que improbable".

2. Pensamiento de otros autores

En cuanto a las opiniones surgidas de trabajos de autores para jornadas, congresos, tesis, mayoritariamente se expresan diciendo que deben ser costos activados.

De Vega Raul *et al.* (2019) en el trabajo denominado "Tratamiento contable dado a los costos de formación de jugadores de fútbol por parte de los cinco clubes denominados los grandes del fútbol argentino", afirman "...los costos de formación en que incurren los clubes de fútbol son verdaderos activos intangibles ligados a futuros beneficios, ya sea por la posible participación del jugador en el equipo, o por la compensación económica que recibiría el club en caso de que ese jugador formado debute como profesional en una institución diferente".

Por su parte las autoras Ordóñez Solana y Pérez López (2005) concluyen: "Aunque las normas contables nacionales e internacionales impiden expresamente el reconocimiento como activo del personal al servicio de las empresas, entendemos que, más acentuadamente en el caso de jugadores canteranos promocionados a profesional, dicha prohibición va en detrimento de una información contable más fiel de la realidad empresarial de los clubes deportivos. En concreto, las actividades formativo-deportivas de jugadores no profesionales se acometen de forma regular, por lo cual consideramos que las mismas ostentan la suficiente relevancia como para que la Contabilidad informe de ellas. Los, actualmente, costes del ejercicio en que el club o SAD incurre en concepto de formación de sus jugadores podrían recibir un tratamiento contable alternativo. Consideramos que debería permitirse su capitalización, y posterior asignación al resultado de sucesivos ejercicios económicos futuros, vía amortización, para que se produzca su adecuada correlación con los ingresos que generen los jugadores que originaron dichos costes de formación".

R. Barabanov y W. Toshiro Nakamura (2019), en su artículo "El intangible en los clubes brasileños: un análisis de los gastos con jugadores en las cuentas anuales", dicen que la reglamentación existente en la materia pasó en 2017 su primera revisión con el objetivo de adaptarla a las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) convergentes al estándar internacional (IFRS). Indican que siempre que, de acuerdo con su texto, se esperen beneficios económicos atribuibles al activo y los costos correspondientes puedan medirse con fiabilidad, la expresión "gastos directamente relacionados con la formación, adquisición y renovación de contratos con atletas, incluidos el valor de la cláusula compensatoria y comisiones" [CFC, 2017, pág. 1, inciso 4a)] permite incluir cualquier componente relacionado al intangible.

Con relación a las categorías de base, informan los autores, la revisión pasó a exigir que los gastos de atletas candidatos deben ser reconocidos en el resultado, mientras no presenten las condiciones para el reconocimiento como un activo intangible. Los montos clasificados como activos intangibles relacionados con los costos de entrenamiento de los atletas deberán reclasificarse a la cuenta atletas formados, en el mismo grupo intangible, cuando el atleta alcance la formación pretendida por la administración. Este último punto, que derivó en el fin de la exigencia de firmar un contrato profesional para tal reconocimiento, tiene en consideración la importancia y los altos valores invertidos en la formación.

III - SITUACIÓN ACTUAL: CASOS

Entonces llegado a este punto y analizados estados financieros emitidos por clubes de distinta ubicación geográfica mundial, como se ve en las páginas que siguen, es momento de mostrar el tratamiento contable del suceso en los estados financieros de clubes que entendemos importantes deportiva y estructuralmente.

Así se estudiaron 19 estados contables de 16 clubes pertenecientes 8 a nuestro país, 4 de otros países de América (Chile, Uruguay, Colombia, Brasil) y 4 pertenecientes a Europa (Italia, Inglaterra, España).

Vemos que la totalidad de los casos en nuestro país, con matices, activan los gastos de formación.

El mismo tratamiento contable siguen los clubes analizados de Uruguay y Brasil, aunque vale la pena resaltar que en ambos países se aplican las NIIF.

En Chile y Colombia estos gastos de formación de jugadores se imputan como gastos del ejercicio en que se producen. Justamente esos países aplican las NIIF. También los casos analizados de Barcelona de España y Arsenal de Inglaterra se tratan de igual manera, no así el club italiano Inter.

No se encuentra evidencia del tratamiento otorgado en los estados contables de Real Madrid de España, ya que no se observa expuesto en los estados contables básicos ni surge de la información complementaria contenida en sus anexos y/o notas.

IV - CONCLUSIONES

Por qué un tratamiento tan opuesto, según las latitudes geográficas, es una pregunta que podemos incluir para la discusión de este tema. Si bien existen distintas estructuras jurídicas que respaldan a las entidades deportivas de nuestro entorno (asociaciones civiles) respecto a las de otros países, ello no tiene por qué tener impacto en la aplicación de la normativa vigente respecto al tema y no vemos que tampoco merezca un enfoque diferente desde lo doctrinario.

Por un lado, puede sostenerse que es solamente en el momento de la firma de su primer contrato cuando comienza a existir algún grado de certeza sobre la posibilidad de que el jugador genere recursos para la entidad.

En este trayecto existen múltiples factores que pueden hacer que el jugador en etapa formativa no llegue a la firma de su primer contrato y, aun firmándolo, que no sea generador de ingresos para el club. Por solo mencionar algunos motivos por los que el jugador puede no llegar a la firma del primer contrato podemos encontrar una lesión de seriedad, su propia decisión, la transferencia temprana, el abandono de la actividad. Con esta mirada del fenómeno, los costos dedicados a la formación de los jugadores serían enviados al resultado del período.

En otra posición, la formación de jugadores a través de las divisiones inferiores es considerada un proceso de desarrollo colectivo y continuo necesario para alcanzar la aptitud atlética que convierta solo a un grupo reducido de cada camada, característica que es considerada inevitable en tal proceso, en jugador profesional y lograr así el nacimiento de un derecho de exclusividad a través del contrato, documento donde radica el sustento legal del activo intangible y la generación de beneficios potenciales. En tal sentido y, sin adentrarnos en metodologías y asignación de estos costos, serían reconocidos como activo.

Luego de analizadas las posiciones doctrinarias y los casos de estudio seleccionados bajo la mirada de las normativas aplicables, se evidencia una clara amplitud de criterios en el tratamiento de este fenómeno. Si suponemos que, en cada caso, detrás del tratamiento contable hay argumentos sólidos para ubicarlo dentro del marco normativo en el que opera, sea por propio criterio profesional o recomendación de la federación a la que pertenecen los clubes, merece la pena preguntarse, a modo de reflexión, si la normativa tiene la suficiencia y claridad para analizar el fenómeno en actividades económicas complejas y en este caso particular, en industrias ligadas a la creatividad y el talento, donde los procesos de desarrollo, creación de valor, identificación de derechos y probanza de beneficios se tornan particulares.

El cometido estandarizador de las normas, juega un papel clave en el rol de la contabilidad como descriptora de la realidad económica y, en particular en la Contabilidad Financiera. No debemos perder de vista el fin último: brindar información útil, pero sobre todo, confiable.

V - BIBLIOGRAFÍA

- Barbano, Leonardo N.: "El reconocimiento de jugadores propios como un activo. El Caso Club Atlético Independiente (Argentina)" - Faces 2019 - Año 25 N° 52 - págs. 73/89.
- Barbanov de Assis, R. y Nakamura, W. T.: "El intangible en los clubes brasileños: Un análisis de los gastos con jugadores en las cuentas anuales" - Revistas de estudios brasileños - E-ISSN 2386-4540 - Vol. 6 - N° 12 - 2019 - págs. 119/133.
- Barbei, Alejandro: "Activos intangibles" - "Contabilidad Superior- Fundamentos". Ed. Osmar F. Buyatti - 2017 - págs. 249/273.
- Barbei A. y Vivier J.: "Activos Intangibles: revisión teórica e investigación empírica" - CECIN Documento de trabajo N° 034 - 2016 - ISSN 2545-7896.
- Bursesi N., Carratalá J. M.: Valoración de los activos intangibles en entidades deportivas: clubes de fútbol. VIII Congreso del Instituto Internacional de Costo. Punta del Este - 2003.
- Cañibano Calvo, L.; Gacia Mecca, E.; García Osma B.; Gisbert, Clemente A.: "Los intangibles en la regulación contable" - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA - ISBN: 978-84-96648-23-4 - 2008.
- de Vega, Raúl; Barbano, L.; Giai Levra, V.: Tratamiento contable dado a los costos de formación de jugadores de fútbol por parte de los cinco clubes denominados "Los grandes del Fútbol Argentino" - XL Jornadas Universitarias de Contabilidad - Universidad Maimónides - CABA - 2019.
- Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad Superior" - LL - T. I - 8a ed. - 2020 - págs. 521/564.
- FACPCE: "Normas profesionales vigentes" - <https://www.facpce.org.ar>
- IFRS: Foundation International Accounting Standards Board, Material de consulta sobre normativa internacional. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>
- Liga Profesional de Fútbol de la Asociación del Fútbol Argentino: Reglamento. Requisitos mínimos de participación y régimen transitorio de control económico financiero de la liga profesional de fútbol de AFA. Vigencia 1/10/2020.
- Ordóñez Solana, C. y Pérez López, C.: "Activación del coste de formación de personal: el caso de los jugadores de sociedades anónimas deportivas" - Cities in Competition. Finance management challenges: selected papers from the XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management/coord. - por Bernabé Escobar-Pérez, Mario Raposo - ISBN 8496378101 - 2005 - págs. 57/64.
- Pahlen Acuña, R.; Fronti de García, L.; Campo, A. M.; Helouani, R.; Chávez O., Viegas J. C.: "Contabilidad, pasado, presente y futuro" - LL - 2009.
- Veiras, Alberto; Paulone, Héctor M.: "Medición y Presentación de Estados Contables" - ERREPAR - 2018.