

TRATAMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS DERECHOS DE PASE Y COSTOS DE FORMACIÓN EN EL FÚTBOL PROFESIONAL COLOMBIANO*

ALEXANDER RIAÑO ROJAS**

GUSTAVO ENRIQUE MIRA ALVARADO
(ASESOR)

Recibido: Septiembre 2015 - Aceptado: Noviembre 2015

Resumen

El presente trabajo de grado pretende contribuir en el reconocimiento y valoración de los derechos de pase y de formación en el fútbol profesional colombiano como asunto puntual y complejo dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera, y más específicamente dentro de la NIC 38. El activo intangible principal de un equipo de fútbol profesional está representado en la habilidad psicomotriz de sus jugadores activos, entendida ésta como la relación que existe entre el razonamiento y el movimiento en la práctica del fútbol; el reconocimiento de una partida contable como activo intangible aplicará a los costos de adquisición o de generación interna del activo o de su mantenimiento. La NIC 38 dice que la plusvalía generada internamente no se reconocerá como activo pero, las habilidades psicomotrices del jugador pueden considerarse como otros activos intangibles generados internamente, siempre y cuando el jugador se encuentre en la fase de desarrollo listo para incorporarse al fútbol profesional por contrato; la fase de investigación aplica a los jugadores de las ligas menores, generalmente niños, y constituyen erogaciones a riesgo que finalmente el niño no se desarrolle como jugador profesional, y por lo tanto es plusvalía generada internamente. Es deseable que los clubes de fútbol profesional cuenten con una contabilidad de costos para individualizar los costos directos de cada jugador y prorratear los indirectos atribuidos a la formación a fin de afectar las cuentas contables de manera razonable.

Palabras clave: Valoración activos intangibles; derechos de pase y; costos formación; futbol profesional.

Riaño, A. (2015) Tratamiento contable para el reconocimiento y valoración de los derechos de Pase y costos de formación en el fútbol profesional colombiano. En: CRITERIOS, Revista de Estudiantes Facultad de Ciencias Económicas. Vol. V N° 1.

1. Introducción

En marzo de 2010 el Instituto Colombiano del Deporte –Coldeportes– envió una circular a los clubes con deportistas profesionales de fútbol en la cual precisa la información contable concerniente a los dere-

chos deportivos y valorización de dichos derechos, e imparte instrucciones para la entrega y presentación contable referente a los activos intangibles; específicamente presenta, describe y define algunas cuentas contables como política general que deben seguir los clubes de fútbol (Coldeportes, 2010, p.254-260):

* Artículo derivado del Trabajo de Grado como requisito para optar al título de Contador Público, asesorado por el profesor Gustavo Enrique Mira.

** Estudiante del Programa de Contaduría Pública de la Universidad Militar Nueva Granada, correo electrónico. u2303154@unimilitar.edu.co

1640 DERECHOS DEPORTIVOS

164005 DERECHOS DEPORTIVOS PROFESIONALES

164010 DERECHOS DE FORMACIÓN

169805 AMORTIZACIÓN ACUMULADA

Igualmente aclara la información contable a presentar sobre la valoración de los derechos con base en el avalúo del deportista. Tres años después, la Superintendencia de Sociedades, Coldeportes, la Federación de Fútbol y la División Mayor del Fútbol Colombiano, instalaron una mesa de trabajo para, por primera vez, coordinar aspectos contables y jurídicos de los equipos profesionales de fútbol y establecer reglas claras para la mayor transparencia entre los clubes y los supervisores. Uno de los temas específicos que trataron tuvo que ver con el reconocimiento de los activos intangibles y la necesidad que los clubes den cumplimiento a los estándares internacionales, con el acompañamiento del Gobierno Nacional. La agenda abordaría la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y los derechos deportivos en la contabilidad (Supersociedades, 2013, p.1).

En diciembre de 2014 el diario El Tiempo advierte que las empresas colombianas están atrasadas significativamente en la adopción de las normas contables; sólo en las grandes empresas del grupo 1 la mayoría está al día, porque son filiales de empresas extranjeras que ya vienen aplicando las NIIF (El Tiempo, diciembre, 2014).

Un mes antes la Oficina de Prensa de Coldeportes anunciaba que los equipos del fútbol profesional colombiano están en el proceso de adopción de las NIIF, dado que algunos equipos han asistido a jornadas de capacitación al respecto (Coldeportes, Nov. 2014).

En abril de 2015 Coldeportes inicia la capacitación interna en Normas Internacionales de Información Financiera para la inspección, vigilancia y control de los organismos deportivos; terminada esta capacitación, es cuando se dedicarán a la tarea de trabajar directamente con las federaciones y clubes de fútbol en su obligación de cumplir con la Ley 1314 de 2009, sobre la presentación de la contabilidad

(Coldeportes, Abril 2015). Sólo a finales de julio de 2015 es cuando sale la noticia, en el diario El Tiempo, referida a que el “Fútbol Profesional Colombiano comienza a aplicar las NIIF” (El Tiempo, Julio 2015).

El presente trabajo de grado pretende contribuir en el reconocimiento y valoración de los derechos de pase y de formación en el fútbol profesional colombiano como asunto puntual y complejo dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera, y más específicamente dentro de la NIC 38.

2. Marco teórico - Los activos intangibles

Los métodos de valoración de los activos intangibles identificables, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI), los divide en tres grandes categorías: valor de mercado, según el costo, y según cálculos aproximados de beneficios económicos anteriores y futuros (OMPI, s/f, p.1); pero, ¿es el pase de un jugador de fútbol profesional colombiano y los costos incurridos en su formación, un activo intangible?

Según el artículo publicado por la OMPI, anteriormente citado, define al capital intelectual como el activo más importante que posee la mayoría de las empresas poderosas y grandes de hoy día. Para el caso de un equipo de fútbol profesional, su capital está en la mente y en los pies de cada uno de sus jugadores, es decir, en su habilidad psicomotriz entendida como la relación que existe entre el cerebro (razonamiento) y el movimiento, o más exactamente “*la relación existente entre las funciones psíquicas y motoras del ser humano y la interrelación entre éstas...*” (Bolívar et al, 2012, p.25). Entonces, es viable considerar a un jugador valioso de fútbol profesional como un activo intangible susceptible de reconocimiento y valoración.

3. Marco conceptual - ¿Qué son las NIIF?

Las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF-, también llamadas NIF por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia, y según el artículo 3 de la ley 1314 de 2009, son las normas que se refieren a la contabilidad y a la información

financiera, regidas por principios, conceptos, técnicas, y limitaciones con finalidad última de evaluar e informar de forma comparable, las operaciones económicas de un ente. El acatamiento de estas normas le permite a las empresas comparar sus estados financieros con los competidores extranjeros.

Para el caso, los estados financieros de por ejemplo el club de fútbol Atlético de Madrid, serían comparables y medibles contablemente con los estados financieros del club de fútbol Deportivo los Millonarios y aún más, el monto del capital intelectual o activos intangibles de sus mejores jugadores, punto de partida para la transacción de pases o intercambio de jugadores. Toda persona natural o jurídica que esté obligada a llevar contabilidad debe converger hacia las NIIF, las grandes o de interés público deben aplicarlas plenamente a partir del 1 de enero del 2016 en sus estados financieros, en las notas a los estados financieros y en la información complementaria (LEGIS, abril 2013, p.1).

3.1. La NIC 38 Activos Intangibles

Esta norma (NIC 38, 2012, p.1-5) establece el tratamiento contable de los activos intangibles previo reconocimiento de los mismos, siempre y cuando cumpla con un conjunto de criterios. Igualmente determina el importe en libros y la revelación de la información específica al respecto. Define un activo intangible como algo de carácter no monetario, sin apariencia física e identificable. Para el caso, un jugador de fútbol tiene apariencia física pero no así su habilidad psicomotriz, entendida como la interrelación entre la mente y el movimiento, concepto sobre cual se basa la consideración de que un jugador profesional de fútbol es un capital intelectual o activo intangible.

Interpretando la NIC 38 para un club de fútbol, se podría decir que el reconocimiento de una partida contable como activo intangible corresponde a las habilidades psicomotrices de sus jugadores de fútbol profesional, y que la definición de activo intangible es aplicable al jugador de fútbol profesional. Entonces, el reconocimiento de la partida aplicará a los costos de adquisición o de generación interna del activo intangible o de su mantenimiento.

Las habilidades psicomotrices del jugador de fútbol profesional son identificables porque son independientes (separables) de las habilidades de sus compañeros y por lo tanto, el activo intangible puede ser vendible, transferible, prestado, e intercambiado, etc. Pero antes, el activo debió haber surgido de derechos contractuales o legales.

Continuando con la interpretación de la NIC 38, quedará decir que las habilidades y destrezas se reconocerán como activo intangible si existe la probabilidad de que los beneficios económicos futuros del jugador de fútbol profesional fluyan al club por actuar, y que se puede medir razonablemente el costo (valor) de jugador como activo intangible, por ejemplo el valor de adquisición, o un valor razonable si su adquisición fue una combinación de negocios, o porque se puede medir razonablemente el costo de haberlo formado.

La NIC 38 dice que la plusvalía generada a lo interno no se reconocerá como activo pero, hay que considerar que las habilidades psicomotrices del jugador formado internamente, pueden considerarse como *otros activos intangibles generados internamente*, siempre y cuando el jugador se encuentre en la fase de desarrollo listo para incorporarse a un club de fútbol profesional por contrato, y no en la fase de investigación en las ligas para menores de 12 años por ejemplo. La fase de investigación puede entenderse como erogaciones a riesgo de que en un futuro el jugador no se desarrolle, y por lo tanto las habilidades que alcanzó son simplemente plusvalía generada internamente.

En otras palabras, un jugador formado en las ligas inferiores que técnicamente sea posible disponer de él para jugar en la liga superior o venderlo, es un activo intangible porque su desarrollo se ha completado o está a punto y existen los recursos técnicos y financieros para ponerlo a punto, y también porque existe la voluntad para terminar de desarrollarlo; además, pueden preverse confiablemente beneficios económicos de futuro por ser un profesional susceptible de venta en los mercados local e internacional establecidos. Sin embargo, el club debe tener capacidad de medir confiablemente los desembolsos atribuibles al desarrollo del profesional, por ejemplo una contabilidad de costos.

Según la NIC 38 las marcas, distintivos o imágenes desarrolladas internamente, no se reconocen como activos intangibles, pero no resuelve explícitamente la situación cuando un activo intangible producto del desarrollo de un jugador de fútbol hasta hacerlo profesional y famoso, y su nombre o su imagen que representa su nombre, adquieren notoriedad, y es cuando su nombre o imagen aparece en artículos como perfumes, es decir produce y producirá a futuro ingresos subsidiarios del activo intangible correspondiente a las habilidades y destrezas futbolísticas. Es el caso de la foto de Neymar como imagen de la edición 30 Aniversario del perfume Drakkar Noir, o el nombre de “David Beckham Homme” en su agua de colonia.

La NIC 38 dice que en el momento que se reconozca el activo intangible generado internamente habrá acumulado desembolsos incurridos y ese será su costo, pero ¿qué pasa si simultáneamente hay ofertas de mayor valor producto de ofertas reales de otros clubes? La NIC 38 tampoco lo aclara explícitamente; sin embargo deja la opción de volver a hacer una medición posterior al reconocimiento, el problema es cuánto tiempo hay que esperar para ello.

La NIC 38 habla de la vida útil del activo intangible como el periodo de utilización del activo por parte de la entidad. Es de suponerse que si el jugador profesional sufre una lesión grave, la vida útil se habrá disminuido; en este caso será necesario aplicar la NIC 36: *Deterioro de Valor de los Activos*.

4. Marco jurídico

Los derechos deportivos están definidos en el artículo 34 de la ley 181 de 1995 y se entienden como la facultad de los clubes de fútbol profesionales de inscribir y autorizar la actuación de un jugador cuya carta de transferencia le pertenece según estatutos de la liga la cual hace parte el club. El estatuto de la Federación Colombiana de Fútbol considera profesional al jugador de fútbol que percibe un salario de conformidad con la ley laboral, o a un jugador aficionado que haya actuado en más de 25 partidos entre clubes profesionales, haber conformado la plantilla profesional en al menos un año, o haber suscrito un contrato de trabajo.

Los derechos de formación se aplican al jugador aficionado registrado y que no percibe salario por sus servicios sino más bien beneficios de formación/educación. Por ejemplo, alimentación, vestuario, habitación, gastos médicos, capacitación, etc.

Para la amortización de los derechos deportivos profesionales debe procederse de conformidad con la vida útil y/o vida económica del jugador de fútbol. La edad límite del jugador para amortizar la totalidad de los derechos deportivos es hasta los 35 años; la revisión debe efectuarse al cierre de cada periodo. Después de los 35 años de edad puede extenderse la amortización a condición de que deje constancia amplia en los estados financieros. El derecho de formación no es amortizable (Coldeportes, 2010, p.254-260).

Los derechos deportivos deben estar reportados a Coldeportes con corte al 31 de diciembre de cada año, conteniendo al menos:

- i. identificación del deportista, edad
- ii. registro contable del valor y fecha de compra o de adquisición de los derechos
- iii. valor de la amortización por el método de la línea recta
- iv. soportes de la transacción: convenios, facturas, comprobantes de egreso y/o movimientos bancarios y registro auxiliar libros contables

Se debe registrar el valor pagado o convenido por los derechos deportivos de cada uno de los jugadores.

Afectación de las cuentas de los derechos deportivos profesionales:

| CÓDIGO | DESCRIPCIÓN | DÉBITO | CRÉDITO |
|--------|-----------------------------------|--------|---------|
| 164005 | Derechos deportivos profesionales | xxxx | |
| 230505 | Compra de derechos deportivos | | xxxx |

Afectación de la amortización del derecho deportivo

| CÓDIGO | DESCRIPCIÓN | DÉBITO | CRÉDITO |
|--------|---------------------|--------|---------|
| 526510 | Intangibles | xxxx | |
| 169805 | Derechos deportivos | | xxxx |

Para los derechos de formación deben registrarse las erogaciones incurridas o por incurrir y presentarse al cierre del período. Ahora bien, para el avalúo de cada deportista debe tenerse en cuenta al menos: edad, monto de valorización, criterios para estimar la vida activa del deportista, valores de la oferta y demanda del mercado colombiano y del exterior en los cuales se expondrán las condiciones o habilidades del jugador y finalmente, condiciones de salud y nivel de educación. Deberá elaborarse el acta de valorización.

Afectación de las cuentas:

| CÓDIGO | DESCRIPCIÓN | DÉBITO | CRÉDITO |
|--------|-------------------------------------|--------|---------|
| 191505 | Valorización de derechos deportivos | xxxx | |
| 381505 | Superávit por valorización | | xxxx |

El registro de los ingresos operacionales por venta de los derechos deportivos debe contener al menos: identificación del deportista, fecha y monto de la operación, forma de pago, equipo que vende, club que compra, agente que interviene.

5. Análisis de casos

5.1. Caso de Argentina

En el VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos (VIII Congreso, 2003, p.2-19) se trató el tema del reconocimiento y medición de los derechos de pase y costos de formación de los futbolistas profesionales. Para reconocer los activos intangibles adquiridos y los producidos se basaron en la Resolución Técnica No. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas la cual exige: a) demostrar capacidad del activo para generar beneficios económicos a futuro; b) medición de costos sobre bases confiables; y c) que los costos no sean de investigaciones, o de marcas, o listas de clientes u otros, de publicidad, o de promoción, o costos de entrenamiento, excepto que sean gastos pre operativos. Estas exigencias son similares a la NIC 38.

Le otorga significado al derecho de pase de los jugadores adquiridos en el sentido de la potencialidad de generar ingresos futuros al club de fútbol que lo

adquirió por contrato de transferencia, o por contrato de servicios profesionales en caso que el jugador haya sido formado en las divisiones inferiores. Otro significado que le da al derecho de pase es la susceptibilidad de enajenación por el club, por ejemplo el pase puede ser cedido a título oneroso a otros clubes, a pesar que en principio el destino original del jugador formado haya sido su utilización en los partidos de fútbol profesionales al lado del plantel del club.

Los costos de formación de los jugadores amateur no los consideran como costos que puedan convertirse en activos sino más bien, imputables al estado de resultados del ejercicio incurrido. Será un activo sólo cuando se firme el primer contrato legal con el jugador, el cual lo habilitará como profesional. Se sustenta esto último sobre la base de la posibilidad de que el activo genere beneficios futuros ya sea por utilización propia o por transferencia a otro club, por tener control a los beneficios debido a que tiene la prioridad de contratación, ya que lo formó en las ligas menores donde existieron sacrificios económicos. El club incluso tiene la potestad de “inhabilitarlo” amparado en el “derechos de formación o fichaje”. La diferencia entre un jugador profesional adquirido de terceros y un jugador profesional formado en las ligas inferiores está en la forma de incorporación del intangible al patrimonio y no en su tratamiento conceptual.

En Argentina se da el caso que los derechos económicos del pase del jugador profesional no pertenecen al club en el cual milita, sino a una persona natural o jurídica que ha cedido al club los derechos federativos para el efecto que el profesional pueda jugar en los torneos ya sean oficiales o amistosos. El club obtiene los beneficios de su utilización. En caso de conflicto, el club puede solicitar la “inhabilitación” del jugador, conflicto que sólo es solucionable con indemnización a favor del club. Esto ha dado origen a que el contrato entre el empresario y el club contenga una cláusula, que en caso de venta o transferencia, el club obtendrá un porcentaje sobre la venta. A su vez genera subjetividad en la valoración del activo ya que está de por medio un valor de futuro probable mayor que el actual; la condición de *esencialidad* de la información contable prima y por lo tanto, prevalece la realidad económica y no la presumible.

Para la valoración de los derechos de pase de los jugadores profesionales adquiridos se parte del hecho

de que existe un sacrificio económico claramente identificable que afecta el registro contable al momento de la formalización de la transferencia; en consecuencia, el valor del pase del jugador profesional está compuesto por el costo neto de adquisición, más los costos necesarios para su inscripción o traslados, impuestos, comisiones, porcentaje pagado jugador asumido por el comprador, y más las “*primas*” que recibe el jugador por la suscripción del contrato con el club por un tiempo limitado.

Para la valoración de los derechos sobre los jugadores formados en las divisiones inferiores del club (costos de formación), el intangible o “*derecho de pase*” aparece cuando se suscribe el primer contrato profesional entre el jugador y el club. El otorgarle un valor monetario al intangible recién creado, es de difícil medición; la norma argentina (básicamente NIC 38) requiere del valor razonablemente medido. Esto puede resolverse si en los clubes existiese una contabilidad de costos donde estén registrados los gastos de toda la formación: costos directos más una fracción de los costos indirectos, a los cuales habría que agregarle la suma de la “*prima*” del primer contrato.

Para la valorización periódica del pase, Argentina prefiere el criterio de amortización sobre la base de la vida útil de tres años para los jugadores adquiridos y de cuatro años para los formados, siempre y cuando exista evidencia de la intención de prórroga del contrato, sin perjuicio de la revisión periódica de la vida útil en función de las expectativas ya que pueden existir lesiones físicas que desvalorizan al jugador. La edad del jugador no es preferida como criterio de depreciación porque no necesariamente respeta los plazos de los contratos firmados.

El valor de recuperación del activo de un profesional adquirido o formado es definido como el mayor valor entre el valor de utilización económica y el valor neto de realización.

Para determinar el valor de recuperación de los derechos de pase, proyectan los ingresos y los costos marginales durante la vida útil del jugador, por ejemplo recaudos en partidos, derechos publicitarios, sueldos, premios etc., y de esta manera obtienen el valor de utilización económica. Para determinar el

valor neto de realización recurren a los valores probables de transferencia según publicaciones técnicas existentes al respecto; luego comparan.

Para determinar el valor de recuperación de los costos de formación simplemente toman el valor de utilización económica.

Establecen la diferencia entre los derechos de pase y costos de formación de otros activos intangibles como los derechos de imagen, marcas y patentes, derechos de selección de jugadores, costos de pretemporada, préstamo de futbolistas, y el “*valor vidriera*” que generan ingresos complementarios al desarrollo de la actividad deportiva, pero estos activos no son asunto del presente trabajo de grado.

5.2. Caso España

El Informe MERIT del Valor Mediático en el Fútbol Profesional español de la Universidad Internacional de Cataluña (MERIT, 2013, p.7,9, 11, 101) reconoce que el talento es un activo intangible en el deporte de difícil y compleja evaluación, pero que se está solucionando recientemente con una nueva metodología exitosa, basada en la evaluación del valor mediático y social, a través de la elaboración del ranking del valor mediático y de popularidad de los jugadores profesionales y sus clubes ya que existe estrecha relación entre estos valores y su capacidad de generar ingresos. Estas mediciones permiten estimar los precios de traspasos de los jugadores e incluso cálculo del valor de la marca del equipo, y la revalorización del activo intangible por el sólo hecho de ser convocado a integrar la selección nacional de España.

Esta metodología se basa en dos variables: a) cálculo del valor mediático en función de las apariciones del activo intangible en la prensa local y en otros medios de comunicación alrededor del mundo y, b) medidas de la popularidad según presencia del activo intangible o individuo en Internet, básicamente en páginas web y redes sociales. El informe para el periodo 2011-2012 es producto del análisis de la evolución mediática de más de 5.000 jugadores de los principales clubes de España; de 16 millones de noticias de medios de comunicación con contenidos en Internet; de más de 13.000 millones de resulta-

dos web de redes sociales, blogs, y otros; y de más de 2.000 millones de sitios web. Cifras grandes sobre las cuales el informe aclara que si se quiere más información, entonces remite a la consulta de la página web www.meritsocialvalue.com donde se describe el proyecto: Metodología para la Evaluación y Calificación del Talento Inmaterial, que cubre la metodología para evaluar el valor económico de los activos intangibles del deporte profesional, y otras industrias del entretenimiento.

Para la fecha del informe, la selección española de fútbol encabezaba el ranking mediático, seguida de la selección de Inglaterra y Holanda. Menciona en uno de sus apartes que los jugadores convocados para el mundial 2010 se revalorizaron en un 20,7% y los convocados a la selección española para el mundial se revalorizaron en un 39,2%. En otro de sus apartes afirma que muchas de las grandes empresas basan los negocios en sus activos intangibles, como por ejemplo la popularidad asentada en un individuo y/o equipo, y que por lo tanto existe relación estrecha entre el estatus mediático y los ingresos potenciales. A mayo de 2012 el ranking de popularidad de los jugadores españoles lo encabezaba Xavi del FC Barcelona, seguido de Iker Casillas del Real Madrid.

La Universidad de Navarra no se queda atrás, también tiene su informe periódico sobre el valor mediático del fútbol. El Quinto Informe Anual del Grupo de Economía, Deporte e Intangibles (ESI 2010), presenta como principales referentes mediáticos para el periodo 2009-10 a Messi y al FC Barcelona. El Grupo ESI calcula el valor mediático en base a dos variables: a) la notoriedad de los deportistas, medida por las apariciones en la prensa escrita y divulgada por los medios de comunicación de todo el mundo y b) la popularidad medida por la presencia de cada futbolista en las páginas web, pero no incluye las apariciones en la redes sociales. Metodología muy parecida a la de MERIT, excepto por la exclusión de las redes sociales.

Europa Press digital afirma que invertir en el fútbol de España es “invertir en valores intangibles” porque lo principal es “el valor mediático de la liga y sus millones de seguidores” (EUROPAPRESS, 2015).

6. El reconocimiento y la medición contable de los derechos de pase y costos de formación, con aplicación a Colombia

6.1. Los clubes deportivos de fútbol profesional en Colombia

La legislación colombiana define a los clubes deportivos profesionales como aquellos organismos privados con funciones de interés público y social, ya sean corporaciones, asociaciones o sociedades anónimas pertenecientes al sistema nacional de deporte es decir, dedicadas al fomento, patrocinio y práctica de uno o más deportes con deportistas remunerados (Decreto 1228 de 1995, Art. 14). Definición aplicable por extensión a un club deportivo de fútbol profesional en Colombia.

Como club de fútbol profesional, éste debe estar en capacidad de reconocer y medir sus activos intangibles, para el caso, los representados por las habilidades y destrezas psicomotrices de sus jugadores, y también debe estar en capacidad de efectuar el asiento contable correspondiente sobre la base de un estimado de la vida útil de cada futbolista. Para efectuar el asiento contable debe tener en cuenta el origen de los derechos sobre el jugador de fútbol profesional, específicamente con origen en (Villacorta, 2006, p. 32-39):

- *Traspaso entre clubes:* Siempre que exista el consentimiento del jugador, es posible que dos equipos se pongan de acuerdo para el traspaso definitivo a un precio acordado que lo recibe el vendedor, el jugador firmará un contrato con su nuevo club.
- *Cesión temporal:* Igualmente debe existir el consentimiento del jugador para la cesión temporal, sesión que no rompe el vínculo del jugador con su equipo de origen y el contrato, quedando este en vigencia. El plazo máximo de la cesión es la fecha de extinción del contrato original.
- *Contrato después del pago de la cláusula de rescisión:* Para que un jugador quede desvinculado unilateralmente de su club deberá pagar la cantidad incluida en la cláusula de rescisión. Esta cláusula no es obligatoria a incluirse en

el contrato original por ninguna de las partes, debe ser consensuada; esto le permite al jugador de fútbol profesional jugar en algún otro equipo interesado en sus habilidades y destrezas. Lo más común es que el equipo interesado es quien pague el monto incluido en la cláusula de rescisión.

- *Adquisición de un jugador en estado de formación:* Es una decisión de riesgo tanto el venderlo como el adquirirlo por se puede dejar de percibir ingresos considerables de futuro si el jugador en formación brilla más adelante; o al contrario quien lo adquiere puede haber comprado un jugador de poco potencial.
- *Adquisición de un jugador que se encuentra libre:* Esta adquisición se refiere a adquirir los servicios de un jugador que no tenga contrato vigente con ningún otro club profesional
- *Mantenimiento de jugadores de cantera:* Se refiere al mantenimiento de conjuntos de jóvenes en formación, para lo cual el club habrá creado una infraestructura deportiva y social, con la intención de que a futuro los jugadores en formación accedan al nivel profesional. En este caso el jugador pertenece a la plantilla del equipo independientemente de la naturaleza de contrato. El jugador en formación puede prestar sus servicios a su club y por lo tanto puede estar en capacidad de generar beneficios, por ejemplo jugando en su club o en algún otro club por cesión temporal.

6.2. El derecho del pase de los jugadores profesionales adquiridos o formados

Con respecto a los jugadores adquiridos, el derecho de pase significa que el club tiene la exclusividad de uso y de transferencia del jugador, y por lo tanto implica ingresos potenciales de futuro con origen en su participación en partidos de liga de fútbol, o por su venta. En caso de que el jugador provenga de otro club, la exclusividad es adquirida en el contrato de transferencia; si el jugador ha sido formado en las divisiones inferiores del club, la exclusividad estará explícita en el primer contrato que lo habilita para jugar profesionalmente. Se debe suponer que cuando se venden o se compran derechos de pase, es con finalidad de que participe de la activi-

dad futbolística y no con destino a la reventa. (VIII Congreso, 2003).

El artículo 34 de la ley 181 de 1995 define los derechos deportivos como la facultad exclusiva que tienen los clubes de fútbol para registrar, inscribir o autorizar la actuación de un jugador de fútbol profesional, siempre y cuando disponga de la carta de transferencia ajustada a las disposiciones de la federación colombiana a la cual pertenezca el club (1640 DERECHOS DEPORTIVOS). El Estatuto de la Federación Colombiana de Fútbol considera profesional al jugador que percibe un salario dentro del marco de la legislación laboral vigente, también considera profesional al jugador aficionado registrado en su club y que haya jugado más de 25 partidos en competencias de fútbol profesional; o haber pertenecido a la plantilla profesional de su club por un año, o haber firmado un contrato de trabajo (164005 DERECHOS DEPORTIVOS PROFESIONALES).

Con respecto a los costos de formación de jugadores en las ligas menores, se pueden presentar dos situaciones contables: a) que los costos no se constituyen en activos y por lo tanto son necesariamente imputables al resultado del ejercicio; y b) convertir los costos de formación en activos al momento de la firma del primer contrato que lo habilita para jugar en un equipo profesional. Esta última situación reúne algunas características que definen un activo intangible: posible generación de beneficios futuros y control de acceso a dichos beneficios futuros porque el club tiene la prioridad de contratación sustentada en las inversiones y gastos realizados para su formación; esta prioridad es un derecho, que en Argentina se llama derecho de formación (VIII Congreso, 2003).

El derechos de formación (164010 DERECHOS DE FORMACIÓN) se aplican a aquellos jugadores de fútbol aficionados que no tienen contrato laboral como retribución de su servicio, únicamente beneficios de formación que no constituyen salarios como habitación, alimentación, vestuario, transporte al lugar de entrenamiento, gastos médicos, gastos de capacitación, elementos de trabajo, entre otros. El derecho de formación no es amortizable La amortización de los derechos deportivos profesionales (169805 LA AMORTIZACIÓN) debe hacerse haciendo uso de la

vida útil o económica del jugador de fútbol. La edad límite para amortizar los derechos deportivos es 35 años. Si el club considera que debe extender la amortización más allá de los 35 años de edad, éste deberá dejar constancia por escrito para la revelación en las notas estos financieros (Coldeportes, 2010).

6.3. El reconocimiento y valoración

Interpretando y aplicando la NIC 38 a la identificación, el reconocimiento y la medición de los derechos sobre un jugador de fútbol profesional, o sobre la formación de un joven jugador perteneciente a las ligas menores del club; se entenderá que un jugador de fútbol profesional puede identificarse como activo intangible porque la persona humana como tal no es de carácter monetario; sin embargo sí tiene apariencia física real; pero no es la apariencia física la que lo habilita para jugar fútbol profesional; son sus habilidades y destrezas con origen en el desarrollo psicomotriz. La capacidad psicomotriz de un jugador de fútbol profesional se manifiesta más no tiene apariencia física, entonces sí cumple con la definición de activo intangible de la NIC 38.

Se reconocerá como un activo intangible si fluirán beneficios económicos a futuro atribuibles al jugador profesional, y además, su costo puede ser medible de forma fiable. Si la adquisición de un jugador se ha hecho a título oneroso, entonces el club que lo ha adquirido tendrá derechos sobre el jugador, derechos que pueden ser incluidos en los estados financieros. Se entiende que el club que lo adquirió por un costo medible (en unidades monetarias) es porque prevé que en un futuro próximo obtendrá beneficios económicos que fluirán producto de las capacidades del jugador de fútbol. La NIC 38 condiciona la identificación del activo intangible a que éste sea separable en el sentido de que el jugador de fútbol profesional puede ser escindido de su club y vendido, transferido en cesión temporal, o intercambiado; y que surge de derechos contractuales.

En cuanto a un jugador en formación perteneciente a la cantera de las ligas menores del club, el costo de formación es plusvalía generada internamente y por lo tanto no se reconocerá como activos según la NIC 38 en lo pertinente a otros activos intangibles

generados internamente. También se puede interpretar que los costos de formación son gastos del período correspondientes a la fase de investigación (desarrollo psicomotriz) independientemente de si el joven tendrá futuro en el fútbol profesional colombiano o internacional. Si el desarrollo psicomotriz (fase de investigación) ya está en una fase final, entonces podrá reconocerse como activo intangible, siempre y cuando se pueda demostrar los siguientes extremos:

- Técnicamente es posible completar el desarrollo psicomotriz del jugador de fútbol de cantera hasta dejarlo listo para su utilización o venta.
- Existe intención de completar el desarrollo psicomotriz del jugador de fútbol para usarlo en la liga profesional o venderlo.
- El club de fútbol profesional está la condición (capacidad) de utilizar las habilidades y destrezas del jugador de fútbol en formación o venderlas.
- El jugador de fútbol en formación a punto de pasar al profesionalismo generará probables beneficios ya sea porque esté dentro de la alineación del club o porque que será vendido en el mercado local, nacional o internacional.
- El club de fútbol profesional debe disponer de los recursos técnicos y financieros para completar el desarrollo de las habilidades psicomotrices del jugador de fútbol en formación.
- El club de fútbol profesional debe ser capaz de medir en forma fiable los desembolsos atribuibles al desarrollo psicomotriz (fase de desarrollo).

El costo del jugador de fútbol profesional generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos a partir del momento que se cumplen las condiciones para su reconocimiento, anteriormente descritas.

6.4. Medición posterior al reconocimiento

La NIC 38 es clara en el modelo de costo, el activo intangible o los derechos profesionales para el caso, se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y menos las pérdidas por deterioro del valor como son la lesiones del jugador.

En el modelo de reevaluación los derechos profesionales se contabilizarán por su valor razonable, siempre y cuando exista un mercado activo donde concurren ofertas sobre los jugadores de fútbol, luego debe restarse la amortización acumulada, y las pérdidas por deterioro del valor como son la lesiones del jugador. A lo largo del año en Colombia y en general en todos los países con fútbol profesional, existen períodos para activar el mercado de derechos profesionales sobre los jugadores de fútbol, y con precios que son publicados.

7. Discusión y conclusiones

7.1. Discusión

El 6 de mayo de 2003 Coldeportes radicó una consulta ante el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en busca de criterios de evaluación y análisis contables que permitieran a Coldeportes ejercer con objetividad la gestión de inspección y vigilancia de los organismos que conforman sistema nacional del deporte. A esa fecha no existía legislación específica para el tratamiento contable de las transacciones en relación con los derechos deportivos de los jugadores de fútbol profesionales y aficionados (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2004).

Coldeportes solicitó a) que mediante estudio se determinaran los registros y dinámicas contables de los derechos deportivos en cuanto a costo, valorización, amortización y ajustes; y b) cálculo de los derechos deportivos para jugadores aficionados formados en el club y jugadores profesionales adquiridos a otro club; y también los derechos deportivos de jugadores profesionales vinculados mediante contrato de trabajo.

Para que el Consejo Técnico de Contaduría Pública pudiera pronunciarse, primero consideró lo siguiente:

- La definición legal de los derechos deportivos en Colombia, artículo 34 de la ley 181 de 1995, conocida como la ley del deporte, descrita en el marco jurídico del presente trabajo de grado.
- El artículo 35 de la ley 181 de 1995 que establecen regulaciones a los negocios sobre derechos deportivos como el hecho de los contratos entre organismos deportivos sobre transferencias que no son parte integrante del contrato de trabajo ni podrán coartar la libertad de trabajo del deportista.
- Los artículos 32 y 33 de la ley 181 relativos a la inscripción y registro de las operaciones. En Colombia únicamente los clubes profesionales podrán ser poseedores de los derechos deportivos de los jugadores. Los clubes deberán registrar ante Coldeportes todos los derechos deportivos de sus jugadores inscritos en sus registros, así como todas las transferencias que se hagan.
- La situación del desempeño del futbolista en cuanto que se cotiza económicamente y se expresa en como derechos económicos del club.
- La Sentencia T-745 de 2002 de la Sala Cuarta de Revisión de la Corte Constitucional de Colombia, y la Sentencia de constitucionalidad C- 320 del 3 de julio de 1997, que aclaran que cuando no hay contrato vigente de trabajo los derechos deportivos son adquiridos por el jugador. La Corte se refiere tanto al jugador profesional como al aficionado que practican el fútbol como actividad laboral. Interpreta que los derechos deportivos son consecuencia de la titularidad por parte del club, de la carta de transferencia, titularidad que habilita al club como el único competente para inscribir o autorizar a un jugador para que participe en un torneo, o transferirlo a otro club por un precio acordado. Es aquí, ante estas posibilidades, que los derechos deportivos son un verdadero activo patrimonial del club.
- La interpretación de la Corte en cuanto que los derechos deportivos; dice que son un sistema legítimo de compensación entre clubes, siempre y cuando se reconozcan todos los derechos constitucionales del jugador. Finalmente la Corte considera que los derechos deportivos sólo existen cuando existe relación laboral entre el club y el jugador, si la relación laboral cesa el jugador readquiere sus derechos deportivos.
- La circular 592 de 1996 de la FIFA referida a la no obligatoriedad del pago de indemnizaciones cuando el contrato de trabajo de un jugador profesional de fútbol haya expirado.
- La inexistencia de una relación entre los gastos de formación y promoción de un deportista, y el monto obtenido por los derechos de trans-

ferencia que, en la práctica, no es una función compensatoria entre clubes.

Esto ha generado una aclaración del consejo Técnico de la contaduría al respecto, elemento que vale la pena tener en cuenta al momento de dirimir conceptos y problemáticas de interpretación contable (Ver ANEXO 1).

8. Conclusiones

Los derechos de los clubes deportivos sobre el uso y transferencia exclusiva de los servicios de los futbolistas profesionales representan para el club deportivo, un activo intangible claramente identificado.

El activo intangible existe cuando se adquiere un jugador y también cuando hay jugadores formados por el club deportivo, con la salvedad que deben estar en la etapa de desarrollo y no de investigación; en la práctica corresponde a una edad alrededor de 17 años para ser considerado en etapa desarrollo, y la edad de los niños entre 7 y 15 años cuando se está en investigación de su potencial.

Los costos incurridos en el proceso de formación de jugadores, están vinculados con los ingresos futuros del club, y por lo tanto generan un derecho de formación.

Deseable que los clubes de fútbol profesional cuenten con una contabilidad de costos para individualizar los costos directos de cada jugador y prorratear los indirectos atribuidos a la formación.

Los derechos profesionales sobre los jugadores de fútbol se asemejan a los intangibles considerados en la NIC 38, pero también se asemejan a compras de futuro cuando se tiene la esperanza de un alto rendimiento futbolístico de un joven adquirido en la etapa de formación, o también cuando se adquiere un joven profesional con la esperanza de que contribuirá a los ingresos de futuro del club durante muchos años.

9. Referencias

- Coldeportes (2010). *Adición a la circular No. 000001 del 22 de enero de 2008, en la cual se precisa el detalle de la información contable referente a los derechos deportivos, valorización de derechos deportivos y principales ingresos operacionales*, p.254-260. Ministerio de Cultura, Bogotá, Colombia. Disponible en: https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CBwQFjAAahUKEwj_0MCpsPnGAhUCSD4KHU75B5s&url=http%3A%2F%2Fwww.coldeportes.gov.co%2Findex.php%3Fidcategoria%3D3918%26download%3DY&ei=XiC1Vf-pN4KQ-QHO8p_YCQ&usg=AFQjCNGzmX3JCVmSb902munkxfTl2Q1g&bvm=bv.98717601,d.cWw.
- Coldeportes, (Nov 2014). *Coldeportes lideró capacitación en Normas Internacionales de Información Financiera para organismos deportivos*. Prensa Coldeportes, p.1, Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.coldeportes.gov.co/testing/index.php?idcategoria=66510>.
- Coldeportes, (abril 2015). *Coldeportes lidera capacitaciones en Normas Internacionales de Información Financiera*. Prensa Coldeportes, 13 de abril de 2015, p.1, Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.coldeportes.gov.co/?idcategoria=68362>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2004). *Concepto No. 008/2004. Consulta de fecha 6 de mayo de 2003. Radicación 353*. Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Bogotá, agosto 2004. Disponible en: http://www.actualicese.com/normatividad/2004/Conceptos/jccconta/008_04.pdf.
- Decreto 1228 de 1995, Art. 14. *Por el cual se revisa la legislación deportiva vigente y la estructura de los organismos del sector*. Ministerio de Educación nacional, 1995. Disponible en: http://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-103546_archivo_pdf.pdf.
- El Tiempo (dic, 2014). *Pymes, 'colgadas' con adopción de normas contables*. Temas del día. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.eltiempo.com/economia/sectores/adopcion-de-normas-contables-en-empresas/15020320>.
- El Tiempo, (julio 2015) Fútbol profesional colombiano comienza a aplicar las NIIF. Un modelo internacional de información financiera es el que se busca implementar en el fútbol local. Temas del día. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.eltiempo.com/deportes/futbol-colombiano/futbol-profesional-colombiano-comienza-a-aplicar-las-niif/16170637>.
- ESI (2010) *Informe sobre el valor mediático del fútbol 2009-10*, p.3. Universidad de Navarra, España, 2010. Disponible en: <http://www.uic.es/progs/obj.uic?id=4fbdf6108aa4d>.
- EUROPAPRESS (2015). *Inversores extranjeros cautivados por "La Liga"*, Disponible en: <http://www.europapress.es/economia/noticia-inversores-extranjeros-cautivados-liga-20150506093158.html>.
- LEGIS (2013). *Implementación de las NIIF en Colombia, lo que debe saber*. Legis, Comunidad Contable, p.1. Disponible en: http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti-2104201312_%28implementacion_de_las_niif_en_colombia%29/noti-2104201312_%28implementacion_de_las_niif_en_colombia%29.asp.

- MERIT (2013). *Informe MERIT del valor mediático en el fútbol profesional, temporada 2011-12. Tasación mediática y económica de futbolistas, equipos y selecciones*. Universidad Internacional de Cataluña, 2013, p.7, 9, 11, 101. España. Disponible en: <http://www.uic.es/progs/obj.uic?id=51b739f849845>
- NIC 38, (2012). *Activos Intangibles*. Resumen técnico, 2012.IFRS.org., p.1-5. Disponible en: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>.
- OMPI (s/f) *El valor de la propiedad intelectual, los activos intangibles y la reputación*. Ginebra, Suiza. Disponible en: http://www.wipo.int/sme/es/documents/value_ip_intangible_assets.htm.
- Supersociedades (2010), *Supersociedades, Coldeportes, Fedefutbol y Dimayor instalan mesa de trabajo*, p.1. Bogotá, Colombia. Disponible en: http://www.supersociedades.gov.co/noticias/Documentos%20Noticias/Reunion_Futbol_Marzo_12.pdf.
- VIII Congreso (2003) *Valoración de los activos intangibles en entidades deportivas: clubes de fútbol, p.2-19*. Punta del Este, Uruguay. Disponible en: http://www.academia.edu/10376674/VIII_CONGRESO_DEL_INSTITUTO_INTERNACIONAL_DE_COSTOS_Tema_Valoraci%C3%B3n_de_Intangibles_y_otros_activos_intangibles_espec%C3%ADficos_Autores...
- Villacorta, M. (2006) *Reconocimiento contable de los pagos a deportistas profesionales*. Partida Doble, número 175, p. 32 a 39, marzo 2006. Universidad Complutense de Madrid. Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1426647>.

ANEXO 1.

Resumen de las consideraciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

Los derechos deportivos existen en el club si la institución ha vinculado laboralmente al deportista ya sea profesional o no; los derechos se mantienen cuando el jugador es prestado o transferido temporalmente; se extinguen por la inexistencia del vínculo laboral y en consecuencia el deportista readquiere sus derechos deportivos. Los convenios entre clubes sobre derechos deportivos son independientes y separados del vínculo laboral entre un club y un jugador.

Con los anteriores considerandos, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se pronunció, en los siguientes términos:

La inmaterialidad de los derechos deportivos deben considerarse como activos intangibles a la luz del artículo 66 del decreto 2649 de 1993, artículo que define los activos intangibles, que aun cuando no se refiere para nada a los derechos deportivos, por ser éste artículo de carácter enunciativo y no taxativo, cabe en su definición los derechos deportivos.

Al referirse al valor contable de los derechos deportivos, el Consejo parte del artículo 136 del anterior decreto en el sentido que para efectos contables se aplican las normas sobre la materia, y para fines fiscales se aplican las normas tributarias, y retoma el artículo 66 del mismo decreto en cuanto que el valor histórico de los activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables por su adquisición, formación o uso, corregidos como consecuencia de la inflación. Significa que si los derechos deportivos fueron obtenidos por la compra a otro club deportivo, entonces debe tenerse en cuenta su costo de adquisición.

Si es el caso de un deportista formado por el propio club, el registro de los derechos deportivos debe hacerse con base en las erogaciones claramente identificable realizadas. El Consejo señala que no existe una normatividad colombiana o internacional que describa el mecanismo para establecer su valor, por lo que se hace necesario acudir a casos similares

como el relacionado con la investigación y desarrollo de las empresas industriales y aplicar el artículo 67 del decreto 2649 de 1993 en lo que respecta a cargos diferidos, de los cuales se espera en un futuro, a otros períodos contables, y beneficios económicos de futuro. El registro como cargos diferidos en investigación y desarrollo sólo es posible si los gastos y costos son individualmente identificables. Para el caso, individualización de cada jugador de fútbol en formación; y si su factibilidad técnica está demostrada, como en caso del jugador de fútbol en formación y en situación conocida de que está a punto de pasar al fútbol profesional. Deben existir planes para su producción y venta. Para el caso, un jugador de fútbol en formación sobre el cual el club tiene la esperanza de que marcará muchos goles por ejemplo (si es un jugador delantero), o que hay esperanza de poder vender los derechos profesionales en un mercado razonablemente definido como es el mercado del fútbol local, el nacional e el internacional, mercados definidos establecidos en la actualidad.

La etapa de formación del deportista es asimilable a la etapa de investigación y desarrollo de un producto, aun cuando la normatividad colombiana no hace distinciones al respecto, y por lo tanto lo mejor es recurrir a la NIC 38 cuya postura es clara para la fase de investigación en cuanto la empresa, en este caso el club de fútbol profesional, no puede demostrar la existencia de activos que puedan generar beneficios económicos en el futuro, sería el caso de niños en formación en las escuelas de fútbol; nadie garantiza que en un futuro serán jugadores profesionales de fútbol; y por lo tanto, los desembolsos correspondientes serán siempre gastos en el momento que se produzcan.

Pero si el jugador en formación está alrededor de los 17 años, es posible que se complete su formación deportiva tal que pueda estar disponible para su alineación en partidos profesionales, o para su venta, siempre y cuando exista la intención de completar dicha formación, y que el club está en capacidad de

utilizar o vender los derechos deportivos y tiene el mecanismo que generarán los probables beneficios económicos en el futuro, así como el establecerle al jugador un contrato y ponerlo a jugar con la esperanza que brille, y la condición de que debe existir un mercado si lo quiere vender. Además, el club de fútbol profesional debe tener los suficientes recursos técnicos y financieros que garanticen la formación completa del deportista antes de usarlo o venderlo; y la capacidad para medir confiablemente los desembolsos atribuibles al desarrollo del deportista. Debe haber una contabilidad de costos.

El Consejo recomienda aplicar el principio de prudencia si existe dificultad para medir y verificar confiablemente el hecho económico. Hay que optar por registrar aquella alternativa con menor probabilidad de sobreestimar los activos y las entradas, o de subestimar los pasivos y los egresos.

En cuanto a la amortización de los derechos deportivos sugiere atenerse al artículo 66 del decreto 2649 de 1993. Interpretando para el caso, el

reconocimiento de la contribución a los ingresos de los derechos deportivos de un jugador de fútbol profesional como activo intangible; la amortización debe ser sistemática durante la vida útil del jugador, determinada por el lapso menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración del contrato laboral. Al final del ejercicio se deben reconocer todas aquellas contingencias de pérdida como una lesión del jugador, en este caso se debe ajustar y acelerar la amortización.

El ajuste de los derechos deportivos como un activo intangible, sugiere atenerse al artículo 68 del decreto 2649 de 1993. Por interpretación del artículo, debe ajustarse anualmente el costo de los derechos deportivos para reconocer el efecto de la inflación. El Consejo no aclara el caso de una revalorización producto de ofertas de valor superior originadas en otros clubes de fútbol profesional, nacionales o internacionales; en este caso se sugiere hacer uso del Valor Mediático del Fútbol Profesional, siempre y cuando el jugador colombiano en cuestión esté dentro del escalafón.