



Paraules clau

societat anònima esportiva, recursos humans, comptabilitat

Els jugadors d'empreses que participen en competició professional com a actius patrimonials

■ **CELIA ORDÓÑEZ SOLANA**

Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales.
Professora de la Universitat de Granada

Abstract

In this paper, which is a partial summary of the contents of our doctoral thesis, we show the relevant differences in the accounts of the clubs and sportive limited companies regarding the recognition of the services carried out by their professional competition players. Thus, if they have been attached to the body by transfer, they will be registered as assets; but if they come from youth and reserve teams, they can not appear in the mass of the business property. We have considered the possibility, and advisability, to make the players internally trained appear as assets, having previously revised the accounting regulations which must be applied in this case.

Key words

sportive limited company, human resources, accountancy

Resum

En aquest document, síntesi d'una part dels continguts de la nostra tesi doctoral, presentem les pronunciades diferències que es produeixen en la comptabilitat de clubs i societats anònimes esportives pel que fa al reconeixement del servei que els presten els jugadors dels seus equips participants en competició professional. Si aquells han estat adscrits a l'entitat mitjançant un traspàs es registren com a actius; si procedeixen dels equips inferiors no poden figurar en la massa del patrimoni empresarial esmentada. Nosaltres ens plantejem la possibilitat i la conveniència que els jugadors formats internament també figurin com a actius, revisant la regulació comptable que és d'aplicació en aquest cas.

**Introducció:
tipus de jugadors segons
el seu reconeixement comptable**

L'esport és una activitat que ha acompanyat l'ésser humà des del seu origen. Comptar físicament amb altres individus, amb un mateix o amb la natura és per a moltes

persones una activitat que satisfà un ampli ventall de necessitats d'índole diversa. En trobar-nos en una economia de mercat no és d'estranyar que sorgeixin empreses que, en el desenvolupament de la seva activitat econòmica, posin a disposició dels seus potencials clients els mitjans que es requereixin per possibilitar-los la pràctica esportiva.

Tanmateix, l'esport té un atractiu especial que origina que moltes més persones de les que el practiquen el triïn com a opció d'entreteniment passiu, és a dir, que obtinguin satisfacció a través de la contemplació de l'activitat esportiva que realitzen d'altres. Aquesta "altra forma" de consumir l'esport és la que té més importància econòmica i un major impacte social.

Milions de ciutadans de tot el planeta segueixen el desenvolupament de diversos esdeveniments esportius. Aquesta mena d'esdeveniments requereixen, per a ser generats, grans inversions econòmiques i proporcionen un volum d'ingressos considerable a les empreses organitzadores i/o participants.

Dintre d'aquest anomenat esport esportiu es troben les competicions professionals. A Espanya, solament 60 equips hi



participen (20 equips de futbol a primera divisió, 22 a segona i 18 equips de bàsquet a la lliga ACB).

El reduït nombre d'unitats econòmiques que integren aquest sector no és un obstacle perquè la seva clientela sigui molt nombrosa. Aquest fet es constata a la vista de la capacitat dels estadis o de les audiències televisives quan es retransmeten partits d'aquest tipus de competicions; sense comptar la presència constant que tenen als mitjans de comunicació de masses.

Els clubs i societats anònimes esportives (SAE) que participen en les competicions de caràcter professional requereixen, per generar l'espectacle que envolta la celebració de partits, d'una força de treball molt específica: jugadors.

De la seva actuació en el terreny de joc depèn el futur esportiu i econòmic de l'organització a què pertanyen. S'entén així que aquestes empreses procurin d'aconseguir els serveis dels millors esportistes. En aquest sentit, clubs i SAE tenen dues alternatives per adscriure al seu equip titular –el que participa en competició professional– jugadors de talent esportiu excepcional:

- Desemborsar una quantitat de diners en concepte de *transfer* a una altra entitat per aconseguir els seus serveis esportivo-laborals, o bé,
- Crear la infraestructura esportiva i econòmica necessària per mantenir, en procés de formació, equips de joves esportistes –allò que hom acostuma a anomenar col·loquialment la *pedrera*– en espera que en el futur resultin jugadors amb la capacitat esportiva necessària per accedir a la categoria professional i que puguin ser alineats en els partits d'aquest caràcter.

La segona via, encara que més pacient i dilatada en el temps que no pas la primera, pot ser menys costosa en termes monetaris.

L'un tipus de jugador i l'altre –externament adquirits i internament formats– presten un servei d'identica naturalesa al

seu club. Tots dos hi estan subjectes fins al venciment dels seus contractes, tots dos coincideixen pel que fa a la seva capacitat de generar ingressos i tots dos poden ser cedits a altres clubs per un import monetari.

A efectes comptables, però, les diferències entre un col·lectiu de jugadors i l'altre són molt pronunciades. Els adquirits externament figuren dins la comptabilitat com a element patrimonial d'actiu; els formats internament no es registren de cap forma.

Encara que les empreses de l'àmbit esportiu professional tenen la facultat de rescabalar-se econòmicament del cost incorregut en la formació del treballador (i, per tant, podria defensar-se alguna via d'activació d'aquells), a nivell comptable els costos esmentats passen a l'estat de Pèrdues i Guanyos i són absorbits pel resultat de l'exercici en què es produeixen.

Nosaltres dediquem la nostra anàlisi als jugadors que l'entitat esportiva forma internament –els del planter– perquè, com acabem de dir, els costos de les activitats formatives són càrregues de l'exercici. Al capdavant, els jugadors que procedeixen del planter i passen a formar part del primer equip del seu club, es veuen exclosos de la informació comptable, de la mateixa manera que el total del personal de la resta d'empreses, a diferència dels que procedeixen d'un altre club, que figuren com a actius.

Normes Internacionals de Comptabilitat i jugadors del planter

Les normes comptables nacionals i internacionals impedeixen expressament el reconeixement com a actiu dels treballadors d'una empresa. Ni tan sols es permet l'eventual registre, dintre d'aquesta massa patrimonial, dels costos en què s'incorri en concepte de formació d'aquells.

Els arguments que esgrimeixen, en concret, les Normes Internacionals de Comptabilitat (NIC)¹ per procedir d'aquesta ma-

nera, pel que fa a les despeses que origini a l'empresa la formació del grup humà que hi presta els seus serveis, es basen en la improbabilitat que les despeses esmentades reuneixin els trets distintius dels actius empresarials.

Segons el *Marc Conceptual per a l'Elaboració i Presentació dels Estats Financers* de les NIC (paràgraf 49, a) un actiu és un recurs controlat per l'empresa com a conseqüència d'esdeveniments passats del qual hom espera d'obtenir en el futur beneficis econòmics.

Nosaltres considerem que el servei de treball dels jugadors pertanyents a la plantilla del titular del club que procedeixen del seu planter esportiu presenta els tres trets que segons les normes marc esmentades anteriorment han de reunir els actius patrimonials:

- Els clubs exerceixen, presumiblement, un **control** econòmic sobre els seus jugadors que, en principi, cal suposar que dura tot al llarg de la vigència del contracte de treball que lliga el jugador amb el seu club o SAE. L'existència d'abundoses clàusules de rescissió (en el cas de rescissions contractuals unilaterals per part del jugador) i la possibilitat de cobrar un import en concepte de *transfer* (en el cas d'acords de cessió definitiva de jugadors entre clubs) o en concepte d'indemnització per preparació i formació esportives, reforça la posició de control del club d'origen.
- Pel que fa a l'**existència de transacció anterior**, l'esdeveniment que justificaria el reconeixement, en concret, dels jugadors formats en el planter, podria ser el registre de la seva llicència a favor del club en la Lliga corresponent, o la inscripció del jugador en la competició de què es tracti.
- Respecte de la potencialitat de **generar d'ingressos en el futur**, hem de dir que, a les empreses objecte d'estudi, sense jugadors adequadament i intensament entrenats –que aconseguixin importants trumfos esportius– disminuirà el públic a l'estadi, el nombre de patrocinadors, l'import dels drets de transmissió.

¹ Les NIC emanen de l'*International Accounting Standard Committee* (IASB); es tracta de l'organisme regulador comptable de major àmbit geogràfic.

sió, etc. Entenem que es produiran aquestes circumstàncies atès que, d'entre tots els mitjans productius que utilitza un club esportiu, el més sobresortint, pel seu paper predominant en la generació de valor en l'empresa, és el conjunt de treballadors que n'integren la plantilla esportiva. Al capdavant, es podria argumentar que aquest actiu és, de fet, la base de tots els ingressos futurs de la companyia.

A més a més, amb independència de la potencialitat de beneficis que genera de manera sinèrgica la plantilla de jugadors, no oblidem que a nivell individual poden:

- a) ser transferits per un import dinerari, amb la qual cosa el benefici que l'empresa espera que li reporti l'actuació professional del jugador pot traduir-se en un *transfer* més o menys suculent en funció de la cotització del jugador en el mercat de treball esportiu professional,
- b) o bé es pot exercir sobre ells el dret de compensació econòmica pel treball de formació portat a terme.

D'altra banda, la NIC núm 38 *Sobre Intangibles* afegeix a les anteriors condicions de reconeixement la *identificabilitat* i la separabilitat. Un element és *identificable* si pot distingir-se de l'agregat que s'inclou dins el fons de comerç.² I és separable si pot ser objecte de transacció econòmica individualment.

Un jugador professional que el club hagi capacitat esportivament de forma interna no només és identificable sinó separable. Aquest fet reforçaria la posició que pretén que sigui considerat com a actiu patrimonial.

A més a més de les condicions que hem ressenyat, a les NIC també s'afegeix que el cost o valor de l'element a integrar en la massa patrimonial d'actiu ha de poder ser

mesurat amb fiabilitat, de manera que pugui aparèixer una quantitat monetària acompanyant la descripció amb paraules de la partida en qüestió, és a dir, una xifra acompanyant el títol de compte que representi l'actiu humà.

La problemàtica de la valoració dels jugadors

Si el jugador s'adquireix mitjançant *transfer*, la problemàtica valorativa desapareix, atès que ha tingut lloc una transacció econòmica entre diferents entitats on s'ha establert un preu cert: l'import del *transfer*, l'import de la clàusula de rescissió o l'import de la indemnització per preparació i formació. En tots els casos, la xifra que s'utilitzi es registrarà a l'actiu.

Si és format internament, ens trobarem amb dificultats per a la distribució dels costos a les activitats productives l'objectiu de les quals és la celebració de competicions esportives, d'una banda, i a les formatives de personal, d'una altra. Dificultats a les quals una adequada comptabilitat interna podria enfrontar-se sense majors problemes que els que es poden trobar en qualsevol procés rigorós de captació i assignació de costos a l'empresa.

La inexistència d'una transacció externa per als jugadors de planter en què hi hagi un preu que, de forma inequívoca, s'assigni com a valor de l'actiu, sembla ser l'impediment més gran per al reconeixement comptable d'aquells, encara que no s'apreciïn diferències en la seva naturalesa econòmica respecte dels que poguessin ser objecte de transferència des de l'exterior.

L'adaptació sectorial del Pla General de Comptabilitat a SAE és el document que, en el nostre país, conté la regulació comptable directament aplicable a aquest tipus d'unitats econòmiques. Dins l'Immobilitzat Immaterial, a la partida *Drets d'adquisició de jugadors*, s'hi recullen les despeses

en què incorri el club per obtenir els serveis d'un jugador, quan s'originin en virtut d'una transacció onerosa. Per contra, considera més apropiat concebre les despeses de formació de jugadors com a càrregues de l'exercici, segons s'hi declara en la introducció.

Les raons en què es recolza el grup de treball encarregat de la redacció de l'adaptació per no activar els conceptes de despesa que assenyalen són, fonamentalment, el respecte al principi comptable de prudència³ i també: "les dificultats que implica la quantificació de les despeses que s'examinen a efectes de la seva inscripció en el balanç com a immobilitzat immaterial, perquè la seva quantificació portaria, en molts casos, a apreciacions purament subjectives".

Lamentem no estar d'acord amb el grup de treball encarregat de l'elaboració de l'adaptació. Nosaltres considerem que el procediment que seria d'aplicació a l'atribució de costos de formació als jugadors trobaria uns certs problemes, però que ha de resoldre qualsevol empresa que emprengui seriosament i professionalment un procés de càlcul de costos.

Conclusions

Encara que les normes comptables nacionals i internacionals impedeixen expressament el reconeixement com a actiu del personal al servei de les empreses, entenem que, més accentuadament en el cas de jugadors del planter promocionats a professional, aquesta prohibició va en detriment d'una informació comptable més fidel de la realitat empresarial dels clubs esportius.

En concret, les activitats formatives-esportives de jugadors no professionals s'emprenen de forma regular, per la qual cosa considerem que tenen prou *rellevància* com perquè la Comptabilitat n'informi.

² "Conjunt de béns immaterials, com ara la clientela, el nom o raó social i d'altres de naturalesa anàloga (per exemple, el capital humà), que impliquin valor per a l'empresa. Aquest compte solament s'obrirà en el cas que el fons de comerç hagi estat adquirit a títol oneros." Pla General de Comptabilitat Espanyol (PGCE), definició del compte 213. Fons de comerç. L'aclariment inclòs al parèntesi és nostre.

³ "Principi de prudència. Únicament es comptabilitzaran els beneficis realitzats a la data de tancament de l'exercici. Per contra, els riscos previsibles i les pèrdues eventuais amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, hauran de comptabilitzar-se tan aviat com siguin conegudes; a aquest efecte es distingiran les reversibles o potencials de les realitzades o irreversibles." PGCE, 1a part: principis comptables.



S'observa que els jugadors d'origen extern figuren a l'actiu de les empreses esportives que participen en competició professional pel seu valor de mercat (ja que així considerem el *transfer*). Els d'origen intern, encara que es produiria falta d'uniformitat respecte del col·lectiu alternatiu, si més no haurien de figurar pel seu cost de formació, atès que seria el procediment valoratiu que trobaria menys obstacles per a ser acceptat per part dels organismes normatius comptables i de la doctrina.

Els que, ara com ara, són els costos de l'exercici en què el club o SAE incorre en concepte de formació dels seus jugadors podrien rebre un tractament comptable alternatiu. Considerem que se n'hauria de permetre la capitalització, i posterior assignació al resultat de successius exercicis econòmics futurs, mitjançant amortització, perquè es produeixi la seva adequada correlació amb els ingressos que generin els jugadors que van originar els costos formatius esmentats.

Bibliografia

Amir, E. i Livne, G.: "The Analysis of Intangible Human Capital: The Case of UK Public Football Clubs", ponència presentada al vint-i-dosè Congrés de l'*European Accounting Association*, Bordeaux, maig de 1999.

- Brummans Ra, R. J. J. i Langendijk, H. P. A. J.: "Human Resource Accounting in Football Clubs: A Study of the Prescribed Accounting Rules in the Netherlands", ponència presentada al vint-i-unè Congrés de l'*European Accounting Association*, Amsterdam, 1998.
- Egginton, D. A.: "Towards Some Principles for Intangible Asset Accounting", *Accounting and Business Research*, vol. 20, 79 (1990), pàg. 193-205.
- Heineman, K.: "El deporte como consumo", *Apunts*, 37 (1994), pàg. 49-56.
- International Accounting Standards Committee: *Intangible Assets*, Londres: International Accounting Standard 38, 1998.
- Lara Sánchez, F.: "Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas. Principales innovaciones", *Actualidad financiera*, 7 (1996), pàg. 657-663.
- Moreno Campos, I.: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*, tesi doctoral, Sevilla: Universidad de Sevilla, 1999.
- Moreno Rojas, J.: "La problemática contable y fiscal de los derechos de adquisición de jugadores en las sociedades anónimas deportivas", *Boletín AECA*, 43 (abril-juny de 1997), pàg. 28-32.
- : Serrano Domínguez, F.: "Los activos intangibles en las sociedades anónimas deportivas: reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales", *Estudios Financieros*, 25 (2001), pàg. 179-196.
- Morrow, S. H.: *The New Business of Football. Accountability and Finance in Football*, Londres: Mc Millan business, 1999.
- Normas Internacionales de Contabilidad. *Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, Madrid, 1997.
- Ordre del Ministerio de Hacienda, de 27 de Juny de 2000 per la qual s'aproven les Normes d'Adaptació al Pla General de Contabilitat a les Societats Anònimes Esportives.
- Ordóñez Solana, C.: *Reconocimiento contable de jugadores en empresas que participan en competición profesional*, tesi doctoral, Universidad de Granada, Juny de 2001.
- Resolució, de 21 de gener de 1992, de l'*Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*, per la qual es dicten Normes de Valoració de l'Immobilizati Immaterial.
- Robleda Cabezas, H.: "Análisis de los costes de formación del personal", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 81 (1994), pàg. 969-982.
- Roqueta Buj, R.: *El Trabajo de los Deportistas Profesionales*, València: Tirant lo Blanch, 1996.
- Sánchez Fernández de Valderrama, J. L.: *Problemática contable de las s.a.ds*, Santander: Universidad Intenacional Menéndez Pelayo, Agost de 1998.
- Sánchez Toledano, D.: *La realidad económico-técnica de los clubes de fútbol: Cálculo, análisis y control del coste de los servicios y de la producción*, tesis doctoral, Departamento de Contabilidad y Gestión, Universidad de Málaga, Curso 1999/2000.
- Teodori, C.: *L'Economia ed il bilancio della società sportiva. Il caso delle società di calcio*, G. Giappichelli editore, Torino, 1995.
- Widebäck, G.: "Accounting for Value Creation in Multibusiness Organizations. The Case of Sport Clubs", ponència presentada al vint-i-dosè Congrés de l'*European Accounting Association*, Bordeaux, 1999.