



DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES  
UNIVERSIDAD DE GRANADA  
CURSO ACADÉMICO 2000-2001

**RECONOCIMIENTO CONTABLE DE  
JUGADORES EN EMPRESAS QUE PARTICIPAN  
EN COMPETICIÓN PROFESIONAL**

Tesis doctoral presentada por:

CELIA ORDÓÑEZ SOLANA

Director:

DR.D. LÁZARO RODRÍGUEZ ARIZA

A mi madre.



## **ÍNDICE GENERAL**



<b>ÍNDICE DE TABLAS.....</b>	<b>XI</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS .....</b>	<b>XV</b>
<b>ABREVIATURAS UTILIZADAS .....</b>	<b>XIX</b>
<b>INTRODUCCIÓN GENERAL.....</b>	<b>XXIII</b>
<b>CAPÍTULO I LA EMPRESA DEPORTIVA QUE PARTICIPA EN COMPETICIÓN PROFESIONAL. EL DEPORTE COMO SERVICIO ECONÓMICO.....</b>	<b>1</b>
I.1. Importancia de la actividad deportiva .....	4
I.1.1. Importancia social del deporte .....	5
I.1.2. Repercusión económica del sector deportivo .....	15
I.2. Naturaleza de la actividad deportiva. ....	30
I.2.1. Aproximación a un concepto económico de deporte .....	31
I.2.2. Clasificación del fenómeno <i>deporte</i> .....	36

I.2.2.1	En función del grado de tutela administrativa pública .....	36
I.2.2.2	Otras clasificaciones e intento de síntesis .....	41
I.3.	Marco jurídico e institucional de las unidades deportivas.....	48
I.3.1.	El asociacionismo deportivo .....	49
I.3.2.	La sociedad anónima deportiva y la competición profesional.....	60
I.3.2.1	Regulación jurídica especial de la Sociedad Anónima Deportiva .....	60
I.3.2.2	Los Convenios de saneamiento del fútbol profesional .....	70
I.3.2.3	La competición profesional .....	73
I.3.2.4	Reflexiones acerca del carácter mercantil de los clubes deportivos que participan en competición profesional .....	76
I.4.	El servicio económico de carácter deportivo.....	80
I.4.1.	Naturaleza del servicio deportivo: concepto y características .....	81
I.4.2.	Clasificación de los servicios deportivos.....	91
I.4.3.	El servicio deportivo que prestan las entidades participantes en competición profesional .....	103
 <b>CAPÍTULO II LA PRODUCCIÓN OBJETO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA EN LAS EMPRESAS DEPORTIVAS PROFESIONALES .....</b>		
<b>115</b>		
II.1.	Precisiones doctrinales preliminares .....	119
II.2.	La producción resultante .....	128
II.2.1.	Diferenciación entre el output técnico y el output económico: delimitación del <i>espectáculo deportivo</i> .....	129

II.2.2.	Categorización del régimen productivo de los clubes deportivos profesionales: la participación en encuentros y la obtención de jugadores .....	138
II.3.	El proceso productivo.....	145
II.3.1.	La producción del espectáculo deportivo y la formación interna de jugadores .....	146
II.3.2.	Peculiaridades que presenta el proceso de producción de un espectáculo deportivo .....	155
II.4.	Los recursos productivos .....	165
II.4.1.	Breve descripción de los recursos necesarios .....	166
II.4.2.	Las inversiones realizadas en el capítulo de jugadores.....	167
II.4.3.	Particularidades que presenta la prestación de servicios realizada por el personal deportivo .....	177
II.5.	La venta de los productos .....	187
II.5.1.	La explotación comercial del espectáculo ligado a la participación en encuentros deportivos.....	187
II.5.2.	Otras actividades fuente de negocio .....	199
 <b>CAPÍTULO III LOS JUGADORES DE CLUBES Y SADS QUE PARTICIPAN EN COMPETICIÓN PROFESIONAL (I): SU RECONOCIMIENTO CONTABLE.....</b>		<b>215</b>
III.1.	El servicio de los jugadores como elemento patrimonial. Condiciones para el reconocimiento de activos .....	219
III.1.1.	Análisis del Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad: N.I.C. M.....	220
III.1.2.	Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38, sobre <i>Activos intangibles</i> .....	229



III.1.3. Breve reflexión: por una adecuada ponderación de la importancia de la valoración en el proceso contable .....	235
III.2. Ampliación del debate: los inmateriales empresariales en la información contable .....	242
III.2.1. Presentación de los intangibles generados por las empresas .....	243
III.2.2. Su registro contable: de nuevo los requisitos de <i>relevancia</i> y <i>fiabilidad</i> .....	249
III.3. Los gastos de preparación deportiva como gastos I+D .....	262
III.3.1. Los gastos de I+D en la normativa contable española. Breve comparación con la N.I.C. N° 38 .....	263
III.3.2. Los Gastos de I+D de empresas participantes en competiciones profesionales en su regulación contable específica .....	270
III.4. Análisis de los hechos contables relativos a los jugadores en el marco del modelo que presenta la adaptación sectorial del plan general de contabilidad a sociedades anónimas deportivas .....	275
III.4.1. Breve presentación general .....	277
III.4.2. Alternativas de consecución de los servicios profesionales de los jugadores: su contabilización .....	281
III.4.3. Otras incidencias respecto al personal deportivo con efectos registrales .....	291
III.4.3.1 Correcciones valorativas de los <i>Derechos de adquisición de jugadores</i> : amortizaciones, renovaciones de contratos y provisiones .....	291
III.4.3.2 La Provisión para riesgos relativa al personal deportivo y los Derechos de imagen de jugadores ....	299
III.4.3.3 Ingresos y gastos ante la segregación del jugador.....	305
III.5. Planteamiento resuntivo de los problemas detectados: presentación de posibles soluciones .....	306

<b>CAPÍTULO IV LOS JUGADORES DE CLUBES Y SADS QUE PARTICIPAN EN COMPETICIÓN PROFESIONAL (y II): SU VALORACIÓN .....</b>	<b>323</b>
IV.1. Interpretación del contenido de la Contabilidad de Recursos Humanos en el marco de las empresas que participan en competiciones deportivas profesionales .....	326
IV.1.1. La Contabilidad de Recursos Humanos. Introducción .....	327
IV.1.2. Los costes de reclutamiento, selección, contratación y formación del personal deportivo .....	334
IV.1.3. Métodos de valoración del personal .....	343
IV.1.3.1 Modelos que se basan en el coste .....	345
IV.1.3.2 Modelos que se basan en el valor .....	349
IV.2. Los gastos por preparación y formación de jugadores .....	361
IV.2.1. La regulación de la compensación por preparación y formación de jugadores en la normativa deportiva.....	362
IV.2.1.1 La normativa futbolística del derecho a indemnización por formación.....	363
IV.2.1.2 Regulación del derecho de indemnización por las actividades formativas en la esfera del baloncesto....	371
IV.2.2. El procedimiento de fijación de la indemnización compensatoria por preparación de jugadores como método de valoración del personal .....	379
IV.3. Elección del método valorativo aplicable a los jugadores noveles profesionales.....	386
IV.3.1. Procedimientos no preseleccionados .....	388
IV.3.2. Elección de una alternativa valorativa razonable .....	390
IV.3.2.1 Valoración según las normas deportivas .....	391
IV.3.2.2 La estimación de los rendimientos futuros esperados del jugador .....	394

IV.3.2.3	Valoración en base a los salarios futuros que se devenguen.....	398
IV.3.2.4	Valor al coste histórico.....	399
<b>CAPÍTULO V VALORACIÓN DE LOS JUGADORES FORMADOS INTERNAMENTE.....</b>		<b>409</b>
V.1.	El coste histórico de mantenimiento de cantera como valor de los jugadores profesionales formados internamente .....	412
V.1.1.	Integrantes del coste de mantenimiento de la cantera deportiva .....	413
V.1.2.	Segmentación por categorías federativas del coste anual relativo a la cantera .....	419
V.1.3.	Tratamiento contable específico de los costes de mantenimiento de cantera atribuido a cada categoría federativa .....	431
V.1.3.1	Costes de formación deportiva que son cargas de la temporada .....	432
V.1.3.2	Costes de formación deportiva que son Gastos de I+D .....	432
V.1.3.3	Valoración de los jugadores cedidos y de los que acceden a categoría profesional.....	435
V.2.	Un ejemplo numérico .....	442
V.2.1.	Los datos .....	443
V.2.1.1	Costes de mantenimiento de cantera. ....	443
V.2.1.2	Número de jugadores reales con que cuenta el club en cada temporada y su equivalente ponderado .....	444
V.2.1.3	Jugadores a los que asignaremos un valor individual.....	448

V.2.2.	Asignación del coste de cantera por grupos de jugadores con tratamiento contable coincidente .....	450
V.2.3.	Valoración de jugadores y proceso registral consiguiente.....	455
V.2.3.1	Jugadores que terminan su formación en el <i>año 0</i> ....	457
V.2.3.2	Jugadores que terminan su formación en el <i>año 1</i> ....	460
V.2.3.3	Jugadores que terminan su formación en el <i>año 2</i> ....	463
V.3.	Planificación contable para el tratamiento registral propuesto.....	467
V.3.1.	Introducción.....	467
V.3.2.	Presentación de las modificaciones de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds que sugerimos .....	473
V.4.	Alternativa de tratamiento contable: elaboración de un <i>Informe sobre el Capital Deportivo Humano</i> de la entidad deportiva.....	491
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>501</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....</b>		<b>511</b>
<b>ANEXO I</b>	<b>FINES FÍSICO DEPORTIVOS DE LA PERSONA.....</b>	<b>541</b>
<b>ANEXO II</b>	<b>ESQUEMA DE LAS CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL DEL DEPORTISTA PROFESIONAL: BREVE APUNTE DE LAS INDEMNIZACIONES QUE DE CADA UNA SE DERIVA .....</b>	<b>547</b>



## **ÍNDICE DE TABLAS**



Tabla I.1.	Evolución de licencias y clubes años 1990-1998 .....	8
Tabla I.2.	Grado de frecuencia de realización de las actividades de tiempo libre.....	9
Tabla I.3.	La práctica deportiva en ciertos grupos sociodemográficos.....	10
Tabla I.4.	Motivos por los que se hace deporte .....	11
Tabla I.5.	Tipos de instalaciones deportivas utilizadas.....	13
Tabla I.6.	Grado de asistencia a espectáculos deportivos. 1980-1995.....	15
Tabla I.7.	Porcentajes de población que hace y ve deporte como actividades de tiempo libre, según algunas características sociodemográficas. (1995).....	16
Tabla I.8.	Evolución del presupuesto funcional del Consejo Superior de Deportes.....	18
Tabla I.9.	Evolución del presupuesto funcional del Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Granada.....	20
Tabla I.10.	Evolución en la demanda de empleo en las actividades económicas sociales.....	23
Tabla I.11.	Evolución de la demanda de empleo en las titulaciones universitarias deportivas .....	24
Tabla I.12.	Empleo deportivo por ocupaciones (31 de diciembre de 2000) .....	25



Tabla I.13.	Evolución en el número de instalaciones y espacios deportivos entre el censo de 1985 y el de 1997.....	26
Tabla I.14.	Venta de la quiniela temporadas 1975/1976 a 1999/2000.....	28
Tabla I.15.	Las cuentas de los 20 clubes de primera .....	29
Tabla I.16.	Regulación jurídica especial de la sociedad anónima deportiva .....	69
Tabla I.17.	Clasificación de los servicios deportivos.....	92
Tabla I.18.	Características organizacionales de las entidades que suministran los distintos tipos de servicios deportivos.....	102
Tabla III.1.	Los gastos I+D en la normativa española y en las N.I.C.....	271
Tabla V.1.	Categorías de futbolistas según su licencia federativa .....	426
Tabla V.2.	Coeficientes de ponderación de futbolistas en formación.....	429
Tabla V.3.	Imputación del coste de cantera a las categorías deportivas en formación.....	431
Tabla V.4.	Propuesta de tratamiento contable de los costes imputados a las distintas categorías deportivas en formación.....	434
Tabla V.5.	Jugadores pertenecientes a la cantera del club (año 0).....	446
Tabla V.6.	Jugadores pertenecientes a la cantera del club (año 1).....	448
Tabla V.7.	Jugadores pertenecientes a la cantera del club (año 2).....	449
Tabla V.8.	Jugadores susceptibles de valoración individualizada (año 0) .....	451
Tabla V.9.	Jugadores susceptibles de valoración individualizada (año 1) .....	451
Tabla V.10.	Jugadores susceptibles de valoración individualizada (año 2) .....	452
Tabla V. 11	Segmentación del coste de cantera (año 0).....	453
Tabla V.12.	Detalle de los costes de I+D de jugadores en formación (año 0) ...	454
Tabla V.13.	Segmentación del coste de cantera (año 1).....	455
Tabla V.14.	Detalle de los costes de I+D de jugadores en formación (año 1) ...	455
Tabla V.15.	Segmentación del coste de cantera (año 2).....	456
Tabla V.16.	Detalle de los costes de I+D de jugadores en formación (año 2) ...	456
Tabla V.17.	Valoración de jugadores (año 0).....	460
Tabla V.18.	Valoración de jugadores (año 1).....	463
Tabla V.19.	Valoración de jugadores (año 2).....	466

## **ÍNDICE DE GRÁFICOS**



Gráfico I.1.	Evolución del interés de los españoles por el deporte.....	7
Gráfico I.2.	Formas de consumo del deporte.....	47
Gráfico I.3.	Estructura institucional del deporte oficial a nivel mundial.....	51
Gráfico I.4.	Estructura institucional del deporte oficial en España .....	58
Gráfico I.5.	Los entes deportivos españoles y su relación con los consumidores de su actividad.....	59
Gráfico I.6.	Esquema de la clasificación de los servicios de Fitzgerald et al.....	101
Gráfico I.7.	Clasificación de los servicios deportivos de Chelladurai.....	102
Gráfico II.1.	Esquema de la circulación de valor en la empresa.....	127
Gráfico II.2.	Vertiente técnica del proceso productivo .....	149
Gráfico II.3.	Vertiente económica del proceso productivo .....	150
Gráfico II.4.	Reparto de funciones económicas entre los colectivos implicados en la celebración de competiciones deportivas oficiales .....	163
Gráfico II.5.	Tipos de asociación comercial de terceros con el club que participa en competición profesional en función del grado de explicitación del interés económico perseguido .....	200
Gráfico III.1.	Situación en el balance del capital intelectual.....	247
Gráfico III.2.	Esquema de valor de mercado de Skandia .....	248

*Índice de gráficos*

Gráfico III.3. El proceso de gestión estratégica de los recursos humanos .....	262
Gráfico IV.1. Clasificación del coste de los recursos humanos .....	342
Gráfico IV.2. Modelo de los determinantes del valor de un individuo para una organización formal.....	360

## **ABREVIATURAS UTILIZADAS**



A.A.A.:	American Accounting Association.
A.B.P.:	Asociación de Baloncestistas Profesionales.
A.C.B.:	Asociación de Clubes de Baloncesto.
ACODI:	Asociación Española de Contabilidad Directiva.
A.E.C.A.:	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
A.A.P.H.E.R.:	Alianza Americana para la Educación física, la Salud y la Recreación.
A.E.D.E.M.:	Asociación Europea de Dirección y Economía de la Empresa.
A.I.C.P.A.:	American Institute of Certified Public Accountants.
A.S.B.:	Accounting Standards Board.
A.S.E.P.U.C.:	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
CC.EE.:	Ciencias Empresariales.
C.D.E.:	Contabilidad de Dirección Estratégica.
C.S.D.:	Consejo Superior de Deportes.
E.T.:	Estatuto de los Trabajadores.
F.A.S.B.:	Financial Accounting Standard Board.
F.E.B.:	Federación Española de Baloncesto.



*Abreviaturas utilizadas*

F.R.S.:	Financial Reporting Standards.
F.I.F.A.:	Federación Internacional de Fútbol Asociación.
I.A.D.:	Instituto Andaluz del Deporte.
I.A.S.C.:	International Accounting Standard Committee.
I.C.A.C.:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
I.F.A.C.:	International Federation of Accountants.
I.N.E.M.:	Instituto Nacional de Empleo.
I+D:	Investigación y Desarrollo.
L.D.:	Ley del Deporte.
L.N.F.P.:	Liga Nacional de Fútbol Profesional.
L.P.:	Liga Profesional.
M.E.R.I.T.U.M.:	Medición de los Intangibles para Comprender y Mejorar la Gestión de la Innovación.
N.I.C.:	Norma Internacional de Contabilidad.
N.I.D.E.:	Normativa sobre instalaciones deportivas y de esparcimiento.
O.C.D.E.:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
P.G.C.:	Plan General de Contabilidad.
R.D.:	Real Decreto.
R.L.N.F.P.:	Reglamento de la Liga Nacional de Fútbol Profesional.
s.a.d.:	Sociedad Anónima Deportiva.
S.F.A.C.:	Statement of Financial Accounting Concepts.
T.R.L.S.A.:	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
U.E.F.A.:	Unión Europea de Fútbol Asociación.
U.I.M.P.:	Universidad Internacional Menéndez Pelayo.
UNISPORT:	Universidad Internacional del Deporte. (Actual I.A.D.)

# **INTRODUCCIÓN GENERAL**



El deporte es una actividad que ha acompañado al ser humano desde su origen. Medirse físicamente con otros individuos, consigo mismo o con la naturaleza es para muchas personas una actividad que satisface un amplio abanico de necesidades de diversa índole.

Al encontrarnos en una economía de mercado no es de extrañar que surjan empresas que, en el desarrollo de su actividad económica, pongan a disposición de sus potenciales clientes los medios que se requieran para posibilitarles la práctica deportiva.

Sin embargo, el deporte posee un atractivo especial que origina que muchas más personas de las que lo practican lo elijan como opción de entretenimiento pasivo, es decir, obtengan satisfacción a través de la contemplación de la actividad deportiva que realizan otros.

Esta “otra forma” de consumir deporte es la que tiene mayor importancia económica y mayor impacto social. Millones de ciudadanos de todo el planeta siguen con avidez el desarrollo de diversos eventos deportivos que requieren para su generación de grandes inversiones económicas y que proporcionan un volumen de ingresos considerable a las empresas organizadoras y/o participantes.

Dentro de este llamado *deporte espectáculo* se encuentran las competiciones profesionales. En España, sólo 60 empresas participan en las mismas (20 clubes de fútbol en primera división, 22 en segunda y 18 clubes de baloncesto en la liga A.C.B.); el reducido número de unidades económicas que integran este sector no es un obstáculo para que su clientela sea millonaria, a la vista del aforo de los estadios o de las audiencias televisivas cuando se retransmiten partidos de este tipo de competiciones.

Los clubes y sociedades anónimas deportivas que participan en las competiciones de carácter profesional requieren, para generar el espectáculo que envuelve la celebración de encuentros, de una fuerza de trabajo muy específica: jugadores.

De su actuación en el terreno de juego depende el futuro deportivo y económico de la organización a la que pertenecen. Se entiende así que tales empresas procuren hacerse con los servicios de los mejores deportistas, los que alcancen mayor rendimiento deportivo y, por tanto, consigan mayores triunfos, lo cual probablemente se traducirá en el plano económico en mayores cifras de ingresos.

En este sentido, clubes y sociedades anónimas deportivas tienen dos alternativas para adscribir a su equipo titular –el que participa en competición profesional- a jugadores de talento deportivo excepcional:

- desembolsar una cantidad de dinero en concepto de *transfer* a otra entidad deportiva para hacerse con sus servicios deportivo-laborales, o bien

- crear la infraestructura deportiva y económica necesaria para mantener, en proceso de formación, equipos de jóvenes deportistas que serán adecuadamente adiestrados a la espera de que resulten en el futuro jugadores con la capacidad

deportiva necesaria para acceder a la categoría profesional y que puedan ser alineados en los encuentros deportivos de este carácter.

La segunda vía, aunque más paciente y dilatada en el tiempo que la primera, puede ser menos costosa en términos monetarios.

Uno y otro tipo de jugadores –externamente adquiridos e internamente formados- prestan un servicio de idéntica naturaleza a su club. Ambos están sujetos a él hasta el vencimiento de sus contratos, ambos coinciden en cuanto a su capacidad de generar ingresos y ambos pueden ser cedidos a otros clubes por un importe monetario. Pero, a efectos contables, las diferencias entre uno y otro colectivo de jugadores son definitivas. Los externamente adquiridos figuran contablemente como elemento patrimonial de activo; los segundos no se registran en manera alguna.

Esta circunstancia nos produjo, hace ya algunos años, un indudable interés. Al plantearnos el reto profesional y humano que supone la realización de una investigación de la envergadura de una tesis doctoral, consideramos la posibilidad de que el deporte de competición profesional, y el tratamiento contable de los jugadores que en ella participan, fuese nuestro objeto de estudio.

Finalmente, optamos porque así fuera y nuestros esfuerzos investigadores se han materializado en el trabajo que presentamos, cuya articulación estructural pasamos a describir.

En el primer capítulo pondremos de manifiesto la repercusión social y económica del deporte en general, aproximaremos un concepto de deporte desde la perspectiva económica y lo clasificaremos, puesto que no todas sus múltiples manifestaciones serán abordadas. También individualizaremos la empresa a la que enfocamos nuestro análisis, presentando el marco institucional en que se inserta y el específico ordenamiento jurídico que la regula.

En los contenidos finales, conceptuaremos el servicio económico de carácter deportivo, puesto que la actividad deportiva, como objeto económico, pertenece al sector económico terciario. Concluiremos presentando una multclasificación de los servicios deportivos que aplicaremos al servicio que ofrecen clubes y sociedades anónimas deportivas.

En el capítulo segundo, nuestro propósito es conocer los productos que resultan de la actividad productiva de las empresas que estudiamos. Los principales, por su importancia económica y su habitualidad, son dos: el espectáculo deportivo que deviene de su participación en encuentros y la formación y preparación de jugadores con el nivel deportivo requerido para ser inscritos en competición profesional.

Una vez perfilados ambos, describiremos brevemente el proceso de producción por el que se obtienen y los factores productivos que en él participan.

Por último, referenciaremos las distintas vías de colocación de los productos obtenidos; centrará principalmente nuestra atención la comercialización, en concreto, del espectáculo deportivo.

En los tres últimos capítulos analizaremos, desde una perspectiva contable, la manera por la que se obtienen jugadores de nivel que no se va a ver reflejada en la información económico-financiera del club o sociedad anónima deportiva: la explotación económico-deportiva de los equipos inferiores.

En el capítulo tercero, comprobaremos que el tratamiento contable que se aplica a los desembolsos en que incurre la empresa para obtener jugadores susceptibles de ser inscritos en competiciones profesionales dista significativamente si proceden de otro club o si han sido formados en la entidad, como ya hemos apuntado en estas notas introductorias.

Como nos planteamos la posibilidad y la conveniencia de que los formados internamente también figuren como activos, habremos de conocer las condiciones impuestas por la doctrina contable, nacional e internacional, para el reconocimiento de este tipo de elementos patrimoniales; en especial por parte de las Normas Internacionales de Contabilidad. Asimismo, analizaremos las operaciones relativas a los jugadores en general que se registran en virtud de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a sociedades anónimas deportivas.

En el cuarto, procederemos al análisis de los distintos procedimientos alternativos por los que asignar valor al grupo de jugadores promocionados a profesional. Lo haremos en base a los postulados del campo de investigación contable denominado *Contabilidad de Recursos Humanos*; también tendremos en cuenta los procedimientos que recogen los reglamentos federativos, y convenios colectivos del sector, a efectos del cálculo de la indemnización por preparación y formación deportiva que se devenga en ciertos trasvases de jugadores entre clubes.

De la totalidad de métodos valorativos a los que aludiremos, unos serán desestimados y otros los consideraremos apropiados para ser aplicados al tipo concreto de trabajadores que estudiamos. Justificaremos nuestra opción en ambos casos.

En el quinto y último capítulo pasamos a construir una propuesta de valoración individual de jugadores formados internamente, dentro del concepto del “coste de producción interna” de activos, partiendo de la determinación de la parte del total coste relativo a los equipos inferiores del club que se correspondería con el que ha de atribuirse a los jugadores nóveles profesionales. Ilustraremos nuestros planteamientos con un ejemplo práctico.



No queremos terminar este preámbulo sin expresar nuestro más sincero agradecimiento a todas las personas que nos han prestado su colaboración de muy diversa forma para elaborar el presente trabajo y, en particular:

Al profesor Dr. D. Lázaro Rodríguez Ariza de quien, en el momento en que buscábamos una persona que nos orientara como director, tuvimos la suerte que partiera el ofrecimiento para tal menester. Desde entonces, no sólo ha compartido nuestro interés e ilusión, sino que los ha avivado de forma constante, robándole a otras actividades las muchas horas que han de invertirse en las tareas propias de dirección de un trabajo de este tipo. Posteriormente y día a día nos ha venido aconsejando y guiando con mano de maestro, compañero y amigo.

También a mis compañeros del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad y del Departamento de Administración de Empresas y Marketing, con quienes compartimos un proyecto de trabajo en común.

A mi familia y amigos, en especial a los que me han animado en los momentos difíciles. A mis hermanas Montse y Eva y también a Antonio Hernández.

A todos muchas gracias.

## **CAPÍTULO I**

### **LA EMPRESA DEPORTIVA QUE PARTICIPA EN COMPETICIÓN PROFESIONAL. EL DEPORTE COMO SERVICIO ECONÓMICO**



Este capítulo inicial lo dedicamos a la delimitación del club deportivo de equipo que participa en competiciones profesionales. Se trata de una realidad muy conocida comúnmente, pero poco estudiada y menos en su aspecto económico.

Los objetivos que nos proponemos son fundamentalmente tres: por una parte, poner de manifiesto la importancia que tiene el deporte para la sociedad y su relevancia en el plano económico, por otra, la descripción general de la organización objeto de estudio y, finalmente, hacer particular incidencia en la concepción del servicio que ofrecen.

Para ello, y tras incidir en la repercusión económico-social de la actividad deportiva, conceptuaremos el término *deporte* y presentaremos las clasificaciones del mismo más utilizadas en la literatura específica, al objeto de localizar dentro del universo de las diferentes modalidades que de deporte existen, en cuanto a sus formas de organización, vías de acceso a la práctica, etc., la categoría que va a captar nuestra atención.

Seguidamente nos ocuparemos del análisis del *asociacionismo deportivo*, para conocer las distintas entidades que conforman la estructura institucional del deporte y las relaciones existentes entre ellas, con el ánimo de situar dentro del

entramado asociativo a la unidad económica que abordamos, que en la gran mayoría de los casos adopta la forma jurídica de sociedad anónima deportiva, por lo que se impone detenernos en la descripción de la misma, aunque de forma breve al no correspondernos profundizar en materia de Derecho.

Por otra parte, la actividad deportiva, como objeto económico susceptible de consumo, pertenece al grupo de los servicios, por lo que estimamos oportuno presentar al *servicio deportivo* en los términos que la doctrina utiliza al tratar el sector económico terciario.

### **I.1. IMPORTANCIA DE LA ACTIVIDAD DEPORTIVA**

El deporte es en nuestros días un fenómeno social de relevancia. El número de practicantes de alguna o varias modalidades deportivas alcanza cotas inusitadas con respecto a periodos históricos recientes. Más allá del interés por la práctica, el universo de lo deportivo se extiende a otras facetas sociales que multiplican su efecto sobre la población. En palabras de Manuel García Ferrando "la educación física y el deporte se han convertido en parte integrante e importante de las actividades culturales que impulsan los Estados modernos, y de la ocupación del ocio y del tiempo libre de una buena parte de la población".<sup>1</sup>

Si elevado es el número de practicantes, más elevado aún es el número de personas que congregan los espectáculos deportivos. El poder de convocatoria de cualquier manifestación deportiva en general, y de algunas en particular, le ha convertido en una de las opciones de ocio y entretenimiento por la que masivamente optan millones de ciudadanos. En definitiva, el hecho deportivo ha adquirido hoy día una dimensión cuantitativa y cualitativa que ni los poderes públicos de cualquier estado deben desatender, ni la Ciencia debe ignorar como objeto de estudio desde múltiples perspectivas.

---

<sup>1</sup> GARCIA FERRANDO, M.: *Deporte y sociedad. Las bases sociales del Deporte en España*. Ed. Dirección General de juventud y promoción sociocultural. Madrid, 1982, pág., 22.

La importancia social del fenómeno deportivo va acompañada de su trascendencia económica. Una parte del gasto de las economías domésticas se aplica a los artículos deportivos, a la adquisición de entradas a los acontecimientos deportivos o en satisfacer las cuotas que facultan para el uso de las instalaciones deportivas. Los grandes números nacionales nos muestran su impacto sobre los presupuestos de ciertos entes públicos o sobre el nivel de empleo. Las administraciones públicas reservan en los planes urbanísticos espacios para la construcción de distintos establecimientos deportivos cuyos costes de edificación y mantenimiento suponen unas cifras muy respetables.

Versando esta tesis doctoral sobre un tipo de entidad deportiva, estimamos oportuno iniciarla comentando la relevancia social y económica, traducida a cifras, del deporte en nuestro país. Estos datos se incluyen con el objetivo de lograr un mayor conocimiento del sector deportivo a nivel nacional, que sirva como punto de partida del camino que nos conduzca al análisis económico de uno de los elementos que opera en ese mercado especial y que es nuestro objeto de estudio: el club deportivo que participa en competición profesional.

### **I.1.1. Importancia social del deporte**

Indiscutiblemente, el deporte es una realidad social. Se trata de una actividad humana que nos ha acompañado desde hace miles de años.<sup>2</sup>

Al igual que cualquier otra realidad del mismo carácter, evoluciona en la medida que lo hace la propia sociedad en que se desarrolla; es decir, el deporte ha ido progresivamente modificándose en sus manifestaciones para ajustarse a las exigencias sociales y, recíprocamente, la sociedad ha forzado la evolución del

---

<sup>2</sup> Acerca de la cuestión del origen y desarrollo del deporte a lo largo de la historia, puede verse BLANCHARD, K, y CHESCA, A.: *Antropología del deporte*. Bellaterra, Barcelona, 1986.

deporte para adaptarlo a la satisfacción de diversas necesidades humanas. Tratándose de una realidad dinámica, no es de extrañar que los planteamientos teóricos que responden a la concepción que del deporte se tiene en cada momento sufran cambios según el estado evolutivo alcanzado.

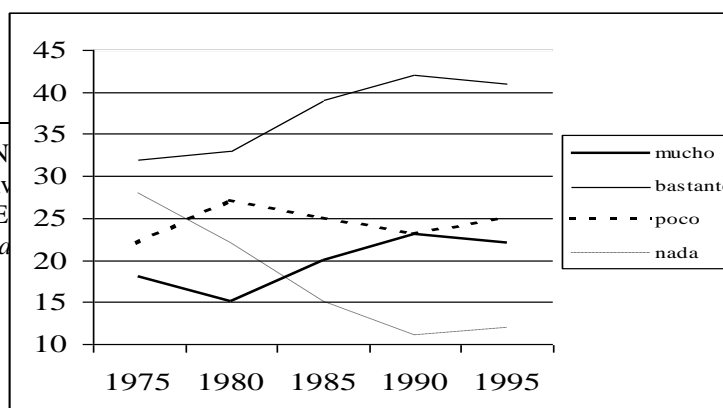
En la actualidad, a nuestro modo de ver y recogiendo la opinión al respecto del reconocido sociólogo deportivo Klaus Heineman<sup>3</sup>, las características que presenta el deporte, en su dimensión de práctica, son las siguientes:

A) Mayor participación activa que en cualquier otro período histórico.

El análisis sociológico llevado a cabo, bajo la dirección de Manuel García Ferrando, en nuestro país en el período 1980-1995, basado en sucesivas encuestas en que a los entrevistados se les preguntaba acerca de distintos temas deportivos, pone de manifiesto que, en 1995, el 23% y el 16% de los encuestados declara practicar un deporte o varios respectivamente, frente al 35% que no practica ninguno o el 26% que dice no ejercitarse en la actualidad aún cuando antes lo hacía<sup>4</sup>.

Respecto del interés, en términos generales, de los españoles por el deporte, el gráfico siguiente nos muestra la evolución seguida en el período 1975 a 1995, de la cual se deduce que el grado de atractivo que para la población española tiene el fenómeno deportivo ha ido progresivamente incrementándose a lo largo del tiempo.

#### EVOLUCIÓN DEL INTERÉS DE LOS ESPAÑOLES POR EL DEPORTE



<sup>3</sup> HEINEMAN  
deportivas e inv  
<sup>4</sup> GARCIA FE  
sobre comporta

e. En Políticas  
dio sociológico  
46.

Respuesta (porcentajes)	1995	1990	1985	1980	1975
Mucho	22	23	20	15	18
Bastante	41	42	39	33	32
Poco	25	23	25	27	22
Nada	12	11	15	22	28

Fuente: Adaptado de GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 40

#### Gráfico I.1.

En líneas más generales, en referencia a los datos relativos al empleo del tiempo libre de la población española, el mismo estudio sitúa el "hacer deporte" dentro de las diez actividades de tiempo libre realizadas con mayor frecuencia de entre las citadas por los encuestados. Este hecho, en opinión de los autores, resalta la importancia del deporte como actividad de ocio moderno -una de las más utilizadas, en su conjunto, por la población-, tanto a nivel de práctica o como actividad de entretenimiento social y cultural<sup>5</sup>. La importancia conferida al deporte, por los encuestados, se intensifica si se les pregunta por las actividades en las que les gustaría emplear el tiempo libre, pasando en este caso a ocupar el cuarto lugar.<sup>6</sup>

Un dato objetivo, aunque deje al margen muchas formas de práctica del deporte y no considere su consumo pasivo, es decir, el consumo como meros espectadores, es la evolución que, en España, ha experimentado a lo largo de la última década del siglo XX el deporte oficial, es decir, el federado, en función del número de licencias que se hayan registrado, tanto de personas como de clubes.

#### EVOLUCIÓN DE LICENCIAS Y CLUBES AÑOS 1990-1998

AÑO	HOMBRES	MUJERES	SIN DISCRIM.	TOTAL	CLUBS
1990	875.310	336.863	1.106.865	2.319.038	66.571
1991	1.272.133	327.284	667.440	2.266.857(*)	65.6588(**)
1992	1.383.119	365.557	645.781	2.394.457	66.550
1993	1.425.398	367.326	688.003	2.480.727	69.279
1994	1.470.398	401.228	623.119	2.494.745	61.401
1995	1.481.896	374.219	603.795	2.459.910	67.009
1996	1.939.618	356.788	221.373	2.517.779	68.245

<sup>5</sup> GARCIA FERRANDO, M.: *Los españoles y ...* op. cit., pág., 30.

<sup>6</sup> *Ibidem*, pág., 38.



1997	1.587.635	421.206	556.680	2.565.521	74.108
1998	1.518.778	430.621	586.039	2.535.438	76.806
1999	1.522.918	428.555	620.895	2.572.368	59.805
2000	1.639.727	423.647	581.158	2.644.532	75.425

(\*) Las Federaciones de Judo y Pelota, no pudieron contabilizar ese año todas las licencias territoriales

(\*\*) A partir de ese año, las Federaciones de Baloncesto, Balonmano y Voleibol cambiaron las estadísticas de los clubs por la de equipos.

Fuente: D. José Luis Albarrán Calles y Dña. Teresa Pascual, Jefes del Área de Deporte de Alta Competición, del Consejo Superior de Deportes.

**Tabla I.1.**

Para tener una idea más clara sobre la forma en que la gente emplea realmente el tiempo de ocio, y dar al deporte su justa relevancia en este contexto, reproducimos el cuadro expresivo de la frecuencia de realización de las actividades de ocio y tiempo libre que contiene el trabajo de Manuel García, en la tabla I.2.

En conclusión, "la voluntad de participar en deportes y en eventos deportivos aumenta continuamente. El individuo goza de más tiempo libre debido al recorte de las horas de trabajo, a la ampliación de los periodos vacacionales y a la cada vez más temprana edad de jubilación y por supuesto al incremento de salarios y disponibilidades económicas".<sup>7</sup>

**GRADO DE FRECUENCIA DE REALIZACIÓN  
DE LAS ACTIVIDADES DE TIEMPO LIBRE**

<b>Tipo de actividad</b>	<b>Grado de frecuencia (en porcentajes)</b>				
	Prácticamente todos los días	2-3 veces por semana	1 vez semana /fin de semana	En vacaciones	Con menos frecuencia
Estar con la familia	89	5	4	1	1
Salir al campo, ir de excursión	10	8	34	23	2
Estar con los amigos	36	34	23	2	6
<b>Hacer deporte</b>	<b>21</b>	<b>55</b>	<b>13</b>	<b>4</b>	<b>7</b>
Ir al cine	1	4	42	5	47
Ver la televisión	87	8	2	-	2
Leer (libros, revistas)	55	22	13	2	7
Escuchar música	74	18	5	1	3
Ir al teatro	1	2	8	6	80
Ir a bailar	1	13	49	4	31
<b>Ver deporte</b>	<b>16</b>	<b>42</b>	<b>31</b>	<b>1</b>	<b>10</b>
Oír la radio	82	12	3	-	2

<sup>7</sup> HEINEMAN, K.: op. cit., pág., 18.

No hacer nada	61	13	10	6	9
Salir con novio/a	51	31	13	1	4
Tocar un instrumento musical	35	28	12	3	21
Ir a una asociación o club	25	27	29	2	16

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 36.

**Tabla I.2.**

B) Mayor diversificación de los grupos de población que practican deporte ligada a la modificación de las motivaciones que conducen a este tipo de actividad.

Si tradicionalmente el deporte era una opción por la que se decantaban preferentemente jóvenes varones de media o elevada posición socioeconómica, hoy día se incrementa la afición entre otros colectivos como las mujeres, los miembros de las clases sociales menos favorecidas económicamente o los mayores, por citar algunos.

En España, y por lo que respecta a la participación activa de la mujer en actividades deportivas, queremos resaltar que, aunque situada en niveles inferiores a los masculinos, presenta una tendencia favorable más acusada que la relativa a los varones. A la vista de la encuesta que examinamos<sup>8</sup>, las conclusiones que extraemos son las siguientes: el porcentaje de mujeres que confiesan practicar uno o más deportes se ha incrementado de forma sostenida un 8% en el periodo 1985-1995, por el contrario el grupo practicante masculino disminuye un 4% de 1985 a 1990, experimentando un nuevo incremento, de 1990 a 1995, en el 7%.

En cuanto a la progresión seguida por los que declaran no ejercitarse físicamente, ponemos de manifiesto que en idéntico intervalo temporal se observa un decremento del 3% en las respuestas masculinas ante una mayor disminución, del 7%, en las femeninas. Por su parte la población encuestada entre 55 y 65 años

---

<sup>8</sup> GARCIA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 49.

ha incrementado también su nivel de práctica en un 8%, disminuyendo en el 5% los que se declaran no practicantes.

<b>LA PRÁCTICA DEPORTIVA EN CIERTOS GRUPOS SOCIODEMOGRÁFICOS</b>									
	<b>Uno</b>			<b>Varios</b>			<b>Ninguno</b>		
	(en porcentajes)			(en porcentajes)			(en porcentajes)		
	1995	1990	1985	1995	1990	1985	1995	1990	1985
<b>Género</b>									
Varones	26	19	20	22	23	22	52	53	55
Mujeres	20	16	13	10	10	9	70	71	77
<b>Edad</b>									
16-24	32	26	25	28	31	28	40	40	46
55-65	12	6	5	3	3	2	85	89	90

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles....* op. cit., pág., 49.

**Tabla I.3.**

Por lo que respecta a las motivaciones que conducen a la participación, baste decir que proceden de aspiraciones muy diversas entre las que pueden encontrarse el cuidado del cuerpo, la diversión, la relajación o las necesidades de expresión. La mayor parte de la población española contempla al deporte como una actividad saludable e higiénica, en cuanto a su práctica a nivel individual, y socialmente de interés.

Por nuestra parte, no queremos especular sobre la cuestión que hemos presentado debido a que los pronunciamientos más pertinentes competen a unos campos científicos que nos resultan tan interesantes como ajenos, como son el de la Sociología y la Psicología.<sup>9</sup>

Nos limitaremos en este punto a transcribir los resultados que proceden de la repetida encuesta, acerca de la evolución temporal de los motivos por los que

<sup>9</sup> No obstante, las razones de índole psicológica que motivan al consumidor activo o pasivo de actividad deportiva, deberían ser debidamente conocidas por la gerencia de las organizaciones que ofertan este tipo de servicios. La percepción de las necesidades del cliente y su satisfacción tendrá un reflejo positivo en el volumen de ingresos de la empresa. En este sentido puede verse: BRYANT, J.E.: "Sport Management and the Interdependence with Sport Sociology: Sport as a Social Product". *Journal of Sport Management*, 1993, n°. 7, págs., 194-198.

hace deporte la población practicante española, expresados en porcentaje de frecuencia de respuesta.

<b>MOTIVOS POR LOS QUE SE HACE DEPORTE</b>	<b>1995</b>	<b>1990</b>	<b>1985</b>	<b>1980</b>
Por hacer ejercicio físico	52	58	65	58
Por diversión y pasar el tiempo	44	46	52	51
Porque le gusta el deporte	37	40	53	47
Por mantener y/o mejorar la salud	26	-	-	-
Por encontrarse con amigos	21	28	28	25
Por mantener la línea	14	15	28	15
Por evasión (escaparse de lo habitual)	10	8	14	14
Porque le gusta competir	4	4	7	0
Otros motivos	3	4	5	2
	(1666)	(4.625)	(680)	(1.442)

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 96.

**Tabla I.4.**

Para finalizar queremos hacer sobresalir el hecho del efecto decisivo, sobre el incremento del número de practicantes de actividades deportivas, que tiene la proliferación de nuevas modalidades existentes, de forma que cada persona puede decantarse por la alternativa que mejor se adapte a ella en función de sus motivos, capacidad física, etc.<sup>10</sup>

### C) Multiforidad de acceso a la práctica deportiva.

Frente a épocas anteriores<sup>11</sup>, en que la oferta de servicios deportivos provenía fundamentalmente de los clubes deportivos privados -de forma que las vías de acceso a la práctica se condicionaban a la pertenencia a los mismos-, hoy

---

<sup>10</sup> Esta ampliación del abanico de modalidades deportivas disponibles es denominada por Heineman deporte "multiopcional". HEINEMAN, K., op. cit., pág., 20

<sup>11</sup> "Las necesidades de participación social, de salud y de nuevas pautas de sociabilidad de una población cada vez más urbanizada e implicada en trabajos de carácter sedentario y a la vez estresantes, que además dispone de un mayor bienestar, material y de más tiempo libre, han propiciado el desarrollo de nuevas prácticas deportivas basadas en un modelo de deporte en buena medida antitético con el modelo de deporte competitivo tradicional de corte federativo". GARCÍA

tenemos a nuestro alcance nuevos sistemas organizativos fuera del ámbito de clubes o federaciones.

En este sentido, el rasgo tal vez más novedoso de nuestros tiempos sea el incremento del grupo de deportistas "no formales", expresión con la que aludimos a las personas que hacen ejercicio bajo la modalidad del denominado *deporte libre*, esto es, el deporte desarrollado al margen de las organizaciones deportivas, incluidas las entidades deportivas públicas o privadas.

Volviendo al fructífero trabajo con que ilustramos los contenidos de este apartado, resulta muy elocuente que el 88% de los entrevistados que hacen deporte no pertenecen a ningún club o asociación deportiva, y sólo el 21% de ellos se encuentra en posesión de licencia federativa.<sup>12</sup>

Más expresiva de la existencia de algún vínculo con las distintas organizaciones que suministran servicios deportivos puede ser la siguiente tabla, en que se recogen los porcentajes de respuesta sobre el tipo de instalación deportiva que utiliza habitualmente la población que hace deporte.

<b>TIPOS DE INSTALACIONES DEPORTIVAS UTILIZADAS</b>	<b>1995</b>	<b>1990</b>	<b>1985</b>	<b>1980</b>
Instalaciones públicas	49	40	40	33
Instalaciones de un club privado	20	25	24	25
Instalaciones de centro de enseñanza	10	11	13	11
Instalaciones de centro de trabajo	1	1	2	2
Lugares públicos (parque, calle, campo)	39	40	42	43
En la propia casa	8	4	4	9
En un gimnasio privado	7	-	-	-
	(1666)	(1580)	(685)	(1112)

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 150.

**Tabla I.5.**

---

FERRANDO, M.: *El conocimiento de la realidad deportiva española. Problemas teóricos y metodológicos*. En *Políticas deportivas e investigación social*.

<sup>12</sup> GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...*, pág., 64.

Finalizaremos la presentación del impacto social que tiene el deporte haciendo referencia a su dimensión como espectáculo, pues el fenómeno deportivo actualmente adopta una forma dual. Para la correcta comprensión de su magnitud social habrá que considerar tanto la vertiente deportiva que apunta hacia la práctica activa de actividad física como la que desarrolla el espectáculo deportivo.

En este sentido, Juan Rodríguez López explica, de manera concisa, la concepción que del deporte de nuestros días tenía el reconocido estudioso español del deporte José M<sup>a</sup> Cagigal, resumiéndola como sigue: "Se trata de un deporte que conserva su esencia de juego, un deporte gigantesco distinto desde los años «sesenta», con grandes implicaciones políticas, científicas, comunicativas e informativas, un deporte con dos direcciones o mundos distintos: el espectáculo y la praxis; un deporte-praxis que lleva en sí mismo un espectáculo y un deporte praxis y espectáculo que exigen estructuras políticas y tratamiento político y económico diferenciado".<sup>13</sup>

Respecto de las razones por las que el deporte arrastra a tanto público espectador, ya en 1966 José Luis García nos advertía de que "la respuesta es difícil; hay varias causas: como medio de expansión, por necesidad vital, desfogue, gasto de tensión nerviosa, porque es agradable, interesante, por constituir una catarsis, purga de pasiones y de instintos reprimidos en el subconsciente, porque el hombre moderno atenazado por el sufrimiento busca evadirse, por expresar masivamente inquietudes sociales y políticas, por no querer encontrarse solo, etc."<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> RODRÍGUEZ LÓPEZ, J.: *Deporte y Ciencia. Teoría de la actividad física*. Inde, Barcelona, 1995.

<sup>14</sup> GARCÍA PRIETO, J.L.: *Dimensión social del Deporte*. Publicaciones del Comité Olímpico Español, Madrid, 1966, pág., 175.

Más recientemente Javier Durán<sup>15</sup>, recogiendo las conclusiones a que llegan distintos sociólogos deportivos, indica que los espectáculos deportivos son una oportunidad de experimentar excitación, tensión y dramatismo; en ellos se "permite" la expresión pública de emociones, por lo tanto el espectáculo nos brinda ocasiones en las que escapar a las exigencias de autocontrol, impuestas por la vida moderna, sobre nuestras conductas y sentimientos compartiéndolos con otros individuos.

La socióloga norteamericana Janet Lever llega a la conclusión de que "el deporte es un excelente medio de integración social, logrado paradójicamente reforzando las separaciones entre grupos existentes"<sup>16</sup>. Efectivamente, el nexo de unión sería la afición por determinado deportista o equipos, el cual se ve fortalecido al oponerse a los grupos de seguidores de los deportistas o equipos rivales.

Sean cuales sean las razones, los espectáculos deportivos han tomado gran fuerza en nuestra sociedad. La trascendencia de esta forma de ocio y entretenimiento en el caso español queda patente en el análisis de García Ferrando. En él, y según se muestra en el cuadro adjunto, el 26% de la población, siempre y cuando las respuestas de los encuestados fueran extrapolables al conjunto nacional, asiste con cierto grado de frecuencia a actos de esta naturaleza.

**GRADO DE ASISTENCIA A ESPECTÁCULOS DEPORTIVOS. 1980-1995**  
(en porcentajes)

	<b>1995</b>	<b>1990</b>	<b>1985</b>	<b>1980</b>
Frecuentemente	9		9	9
De vez en cuando	17	19	20	19
Pocas veces	25	21	25	23
Nunca	49	51	45	48
	(4271)	(4625)	(2008)	(4493)

<sup>15</sup> DURÁN GONZÁLEZ, J.: *Espectáculos deportivos, sociedades democráticas y economía de mercado*. En *La actividad física y el deporte en un contexto democrático (1976-1996)*. Pamplona, 1996, pág., 28.

<sup>16</sup> Citada por DURÁN LÓPEZ, J., *íbidem*, pág., 28.

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: *Los españoles...* op. cit., pág., 188.

**Tabla I.6.**

Para terminar, la relación entre el interés del ciudadano por el deporte en sus dos esferas, en cierto sentido antagónicas, como ocio activo y como ocio pasivo, y según ciertos rasgos de su perfil sociológico, se quiere mostrar en la tabla I.7.

### **I.1.2. Repercusión económica del sector deportivo**

El único análisis global de la repercusión económica del deporte en España, según las fuentes consultadas, data de Octubre de 1991. Se trata de una investigación a nivel nacional preparada para la reunión del Grupo de Expertos sobre Impacto Económico del Deporte, del Consejo de Europa, que se celebró en Estrasburgo los días 4 y 5 del citado mes, siendo subvencionado por el Consejo Superior de Deportes a través del Instituto de Ciencias de la Educación Física y el Deporte y realizado por cuatro profesores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Autónoma de Madrid.<sup>17</sup>

**PORCENTAJES DE POBLACIÓN QUE HACE Y VE DEPORTE  
COMO ACTIVIDADES DE TIEMPO LIBRE,  
SEGÚN ALGUNAS CARACTERÍSTICAS SOCIODEMOGRÁFICAS. (1995)**

Características sociodemográficas	Actividad de tiempo libre	
	Hace deporte	Ve deporte
<b>Género</b>		
Varones.....	41	46
Mujeres.....	23	19
<b>Edad (años)</b>		
16-24.....	53	36
25-34.....	38	34
35-44.....	30	30
45-54.....	23	33
55-65.....	10	30
<b>Tamaño municipio</b>		
2.000 - 10.000.....	27	39
1 millón y más.....	29	37

<sup>17</sup> ALONSO, J.; RUESGA, S.; SÁEZ, F. y VICENS, J.: "Impacto económico del Deporte en España". *Revista de Investigación y Documentación sobre las Ciencias de la Educación Física*, nº. 18/1991, págs., 23-35.



Nivel de estudios		
Sin estudios.....	8	23
Primaria.....	15	33
Secundaria.....	38	36
Formación Profesional.....	45	33
Medios universitarios.....	49	33
Superiores.....	55	29

Fuente: GARCÍA FERRANDO, M.: Los españoles...op. cit., pág., 33.

**Tabla I.7.**

Este estudio recoge la información aportada por la encuesta, a que tan abundantemente hemos aludido en el apartado anterior, hasta el año 1990, la interpreta económicamente y la desarrolla con datos recogidos en otras fuentes.

Los problemas metodológicos con que se encontraron los autores se mantienen, puesto que también en la actualidad, y usando los términos de su discurso:

- la bibliografía sigue siendo escasa y bastante obsoleta,
- continúa la ausencia de datos estadísticos primarios o secundarios sobre el deporte,
- los presupuestos dedicados al deporte por parte de las distintas administraciones públicas, de las instituciones relacionadas con el mismo y los sectores comercial y de consumo, no se encuentran disponibles en una "Cuenta Global",<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Sobre el particular de los presupuestos públicos destinados al deporte, los autores del estudio confiesan haber encontrado múltiples problemas que dificultan el obtener una adecuada visión de conjunto a nivel nacional como son:

- dificultades de comparación de las cifras, derivadas de cuestiones conceptuales y de definición funcional: "los programas presupuestarios definen campos de actuación genéricos, sin una precisión detallada de la aplicación de los fondos que permita identificar claramente los que tienen como destino el fomento y desarrollo de las prácticas deportivas",
- en los presupuestos del nivel autonómico y en parte de los locales se consideran "partidas asignadas a los organismos encargados del fomento de esa actividad. Ello engloba en la mayoría de los casos, de una parte, sobrestimaciones, en la medida que se incluyen partidas de gasto con otro destino, pero, también, de otro lado, infraestimaciones, en tanto que no se consideran posibles gastos de otros entes administrativos que, aunque no tengan cometidos específicos en materia deportiva, pueden materializar actuaciones puntuales en este terreno",

- no se tiene una idea precisa de las interrelaciones existentes entre el sector deporte y los demás sectores económicos del país,
- no aparecen cifras desagregadas a nivel de Contabilidad Nacional, Tablas Input-Output de la economía española, que permitan trabajar a un nivel de desglose apropiado ni existen informes sectoriales.

En definitiva, "la dispersión, la heterogeneidad y las ausencias son la norma general de la estadística disponible al efecto".<sup>19</sup>

Las administraciones públicas son conscientes del incremento que ha experimentado la inquietud social por el deporte. Para evitar sumergirnos en el entramado presupuestario nacional existente, sólo facilitamos las variaciones que se han producido en los presupuestos relativos a dos entidades oficiales, representativas de la gestión pública deportiva, situadas en dos niveles distintos de competencia territorial: el Consejo Superior de Deportes y el Patronato Municipal de Deportes de Granada.

También aludiremos, en un ámbito territorial intermedio, respecto de los citados organismos, a ciertos datos de interés en relación a la Consejería de Turismo y Deporte de la Junta de Andalucía.

Con respecto al Consejo Superior de Deportes (en adelante, C.S.D.), la evolución de las distintas partidas presupuestarias anuales de gastos, en millones de pesetas, con destino a los cuatro grandes apartados (programas) representativos de las actividades principales que fomenta y subvenciona regularmente, en referencia al periodo: 1994-1998, puede verse en la siguiente tabla:

---

· imposibilidad de determinación de los ingresos que obtiene el sector público, procedentes de actividades deportivas, (salvo el caso de los que provienen de las quinielas),  
· en todo caso, se podrá disponer de datos presupuestados y no reales, como sería deseable. ALONSO, J. et al, op. cit., pág., 29.

**EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO FUNCIONAL DEL  
CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES**

<b>DENOMINACIÓN PROGRAMA</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>TOTAL</b>
Cooperación. Promoción y difusión cultural en el exterior.	578	578	578	436	436	2.606
Enseñanzas Deportivas.	667	680	680	649	676	3.352
Deporte Escolar y Universitario.	3.197	3.655	3.655	2.671	2.720	15.898
Fomento y Apoyo de las Actividades Deportivas.	16.124	18.925	18.446	17.991	20.254	91.748
<b>TOTAL ORGANISMO C.S.D. (presupuesto inicial)</b>	<b>20.566</b>	<b>23.838</b>	<b>23.359</b>	<b>21.755</b>	<b>24.086</b>	<b>113.604</b>

Fuente: Consejo Superior de Deportes.

**Tabla I.8.**

La actividad del Consejo se divide, claramente, en dos áreas de actuación:

a) El programa denominado: "Cooperación. Promoción y difusión cultural en el exterior", se corresponde con el código 134-B de la clasificación funcional de gastos de los *Presupuestos generales del Estado*, según la Ley General Presupuestaria. Por tanto, se trata de una programa -encuadrado dentro del Grupo de función 1.: *Servicios de carácter general*, de la función 1.3.: *Relaciones exteriores*, y la subfunción 1.3.4.: *Cooperación internacional*- para el desarrollo de relaciones con otros países en materia deportiva.

b) Los tres restantes programas, se encuentran dentro del Grupo de función 4.: Promoción de bienes públicos de carácter social.

b.1.) - "Enseñanzas deportivas", código 422-L, y "Deporte escolar y universitario", código 422-P, pertenecen a la función 4.2.: *Educación*, y subfunción 4.2.2.: *Enseñanza*. Así, se denota el interés del máximo organismo público deportivo de nuestro país por el papel que el deporte ha de desempeñar en la formación que reciben los individuos dentro del sistema educativo.

---

<sup>19</sup> *Ibidem*, pág., 23.

b.2.) - Por último, el programa: "Fomento y apoyo de las actividades deportivas", código 457-A, se encuentra incluido en la función 4.5.: Cultura, subfunción 4.5.7.: Deportes y Educación física, por lo que vemos que una subfunción específica se habilita para incluir las partidas presupuestarias deportivas por su relación con la cultura.

Aparte de la evolución que se muestra en la tabla anterior, y con respecto a datos más recientes, en 1999 el presupuesto ascendió a 19.958 millones de pesetas, lo cual supone un 0'4 por 100 del presupuesto total de los Organismos Autónomos del Estado en dicho año." El C.S.D., reduce sus créditos en un 17'8% debido a la desaparición de la transferencia que se realizaba a la Liga Profesional de fútbol para la reestructuración y saneamiento del fútbol profesional y seguridad en los campos de fútbol profesional y que pasa a realizarse por el Organismo Nacional de Lotería y Apuestas del Estado."<sup>20</sup>

En el año 2000 se produce un ascenso, quedando el total en un nivel de 21.579 millones de pesetas (0'5% sobre total presupuesto Organismos Autónomos del Estado). El incremento, entre otras causas, se debe a la "realización de transferencias a Federaciones y al Comité Olímpico y Paralímpico Español para su participación en la Olimpiada de Sidney."<sup>21</sup>

El Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Granada sigue la evolución presupuestaria, en base a una clasificación funcional del gasto, que se muestra en la Tabla I.9.<sup>22</sup>

	1996	1997	1998	1999
<b>EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO FUNCIONAL DEL PATRONATO MUNICIPAL DE DEPORTES DEL AYUNTAMIENTO DE GRANADA</b>				
1.SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL				
Órganos de Gobierno	400.000			

<sup>20</sup> <http://www.igae.meh.es/Presup/LibroRojo99/index.htm>

<sup>21</sup> <http://www.igae.meh.es/Presup/LibroRojo00/Pdfs/02o0aa20.pdf>

<sup>22</sup> La codificación de los gastos que se muestran se ajusta a la Ley 39/88 *Reguladora de Haciendas Locales*.

## Capítulo I

Administración general	259.914.581	238.800.000	238.039.866	291.271.998
<b>Total grupo de función 1</b>	<b>260.314.581</b>	<b>238.800.000</b>	<b>238.039.866</b>	<b>291.271.998</b>
<b>2. PROTECCIÓN CIVIL Y SEGURIDAD CIUDADANA</b>				
Seguridad	250.000	1.500.000	1.700.000	3.550.000
<b>Total grupo de función 2</b>	<b>250.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>1.700.000</b>	<b>3.550.000</b>
<b>3. SEGURIDAD, PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL</b>				
Acción social	80.100.000	73.200.000	71.989.636	102.100.001
<b>Total grupo de función 3</b>	<b>80.100.000</b>	<b>73.200.000</b>	<b>71.989.636</b>	<b>102.100.001</b>
<b>4. PRODUCC. DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER SOCIAL</b>				
Acciones públicas relativas a la salud	9.950.000	4.850.000	5.200.000	8.450.000
Educación física, deportes y esparcimiento	337.245.419	199.960.000	221.470.498	316.560.000
<b>Total grupo de función 4</b>	<b>347.195.419</b>	<b>204.810.000</b>	<b>226.670.498</b>	<b>325.010.000</b>
<b>6. REGULACIÓN ECONÓMICA DE CARÁCTER GENERAL</b>				
Administración financiera	4.750.000	900.000	900.000	5.778.001
<b>Total grupo de función 6</b>	<b>4.750.000</b>	<b>900.000</b>	<b>900.000</b>	<b>5.778.001</b>
<b>TOTAL CLASIFICACIÓN FUNCIONAL</b>	<b>692.610.000</b>	<b>519.210.000</b>	<b>539.300.000</b>	<b>727.710.000</b>

Fuente: Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Granada.

**Tabla I.9.**

Fundamentalmente, son dos las actividades a que se destinan la mayoría de los recursos del ente público local:

- el sostén económico de la propia entidad, ya que el funcionamiento de los servicios centrales *-Administración general-* supone en torno al 40-45% del total,

- la generación de actividades deportivas *-Educación física, deportes y esparcimiento-* las cuales se desarrollan en las propias instalaciones deportivas del Patronato (por tanto, originan costes del personal a ellas adscrito, de mantenimiento de pistas, piscinas, etc., distintos consumibles, subvenciones a los usuarios de los servicios...) o quedan a cargo de distintas Federaciones provinciales, clubes, asociaciones de vecinos u otras entidades a las cuales se les transfieren parte de los medios económicos que requieren.

Quedan como partidas de menos importancia presupuestaria: la vigilancia de instalaciones *-Seguridad-*, las obligaciones en materia de Seguridad Social y ayudas económicas a los empleados *-Acción social-*, las tareas de socorrismo o la adquisición de material de botiquines, entre otros, *-Acciones públicas relativas a la salud-* y los gastos financieros *-Administración financiera-*.

En un nivel intermedio, entre el C.S.D. y el Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Granada, en cuanto al ámbito territorial de actuación de organismos públicos relacionados con el deporte, nos parece interesante hacer alusión a la Consejería de Deporte y Turismo de la Junta de Andalucía.

En la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, correspondiente al ejercicio 1998,<sup>23</sup> dicha Consejería recoge dos programas presupuestarios que consideramos relevantes en el marco de este trabajo de investigación. Se trata de los siguientes:

- 38A Tecnología e infraestructura deportiva,
- 38B Actividades y promoción deportiva.

A. Respecto al primero y en referencia al ejercicio indicado, las obligaciones reconocidas en la liquidación del presupuesto ordinario de gastos ascienden a un total de 6.463.222.650 pesetas, a las que se añaden 256.544.435 pts. en concepto de remanentes de ejercicios anteriores. De esta forma, la totalidad de obligaciones reconocidas por la comunidad autónoma andaluza se sitúa en 6.719.767.085 pts., que se destinaron, aparte de a otros capítulos de menor importancia cuantitativa en términos monetarios –como gastos de personal, corrientes en bienes y servicios, transferencias corrientes o activos financieros– fundamentalmente a la construcción de nuevas instalaciones deportivas en Andalucía. En concreto, las *inversiones reales* –que aluden a las construcciones ejecutadas por la propia Consejería en el marco de proyectos de inversión plurianuales– suponen 501.439.733 pts. en este ejercicio, y las *transferencias de capital* –que recogen, los fondos transferidos por la misma a otras entidades públicas o privadas también, principalmente, para acometer obras nuevas de

---

<sup>23</sup> Cuenta General de la Junta de Andalucía. Ejercicio 1998. Tomo II: *Liquidación del presupuesto de gastos*. Consejería de Economía y Hacienda, págs., 273-292.

carácter deportivo- suman un total de 3.809.395.088 pts.<sup>24</sup>, cifra que representa más del 50% del total reconocido para este programa.

B. La promoción y fomento de actividades deportivas presenta unas obligaciones reconocidas en la liquidación del presupuesto ordinario de gastos en idénticos ejercicio de 2.249.415.037 pts. (de las cuales 1.755.000 se corresponden con el remanente de años anteriores), donde merece resaltar el capítulo 4, relativo a las transferencias corrientes, ya que más del 45% del montante presupuestario (1.029.195.887 pts.) se destinó a la *Empresa pública de deportes s.a.*, al fomento de actividades deportivas el 6'5% (145.193.214 pts.) y al fomento del asociacionismo deportivo el 39'5% (888.235.000 pts.)

En materia de empleo y paro nos ha parecido interesante, con respecto a los datos que nos ha podido suministrar el Instituto Nacional de Empleo (I.N.E.M.), dentro de las secciones en que segrega los distintos sectores de actividad económica que considera esta entidad pública, la evolución seguida por la *Sección O*: "Otras actividades sociales y de servicios prestados a la comunidad. Servicios personales", en concreto de las divisiones, 91 (Actividades asociativas), 92 (Actividades recreativas, deportivas y culturales) y 93 (Actividades diversas y servicios personales), puesto que no sólo en la división 92 podrán encontrarse actividades relacionadas con el hecho deportivo. De esta forma, hemos considerado más ilustrativo mostrar la información relativa a la *Sección O* en su totalidad.

#### EVOLUCIÓN EN LA DEMANDA DE EMPLEO EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS SOCIALES

---

<sup>24</sup> En concreto, se destinaron a la Empresa pública de transportes, s.a. (300 mill.), a construcción de instalaciones deportivas por parte de universidades (32 mill.), a idéntico concepto pero por parte de corporaciones locales (cerca de 473 mill.), a proyectos de construcción de este tipo de instalaciones en distintos municipios (42 mill.), a equipamiento de instalaciones deportivas de otros organismos –no municipales- (casi 197 mill.), a subvencionar grandes instalaciones deportivas por parte, de nuevo, de las corporaciones locales (80'5 mill.), a transferencias a entidades sin ánimo de lucro (poco más de 49 mill.) y, la partida más gruesa, a nuevas actuaciones del Plan Director (unos 1.300 mill.)

	Febrero 2001			Diciembre 2000			Diciembre 1999			Diciembre 1998		
	D.P.	D.N.P.	Total	D.P.	D.N.P.	Total	D.P.	D.N.P.	Total	D.P.	D.N.P.	Total
Act. saneamiento público	8.685 (4.375)	7.280 (3.691)	15.964 (8.065)	7.592 (3.936)	7.109 (3.765)	14.701 (7.701)	-	-	-	-	-	-
Actividades asociativas	12.994 (8.666)	12.749 (7.987)	25.743 (16.653)	11.620 (7.637)	12.851 (8.221)	24.471 (15.858)	10.852 (6676)	12.144 (7545)	22.996 (14221)	11.602 (6985)	12.027 (7236)	23.629 (14222)
Act. recreativa cult.y deportivas	22.769 (13.189)	18.245 (9.685)	41.014 (22.873)	21.595 (12.488)	18.037 (9.732)	39.632 (22.220)	22.631 (12716)	18.848 (10193)	41.479 (22908)	25.129 (13761)	20.086 (10580)	45.216 (24342)
Act.diversas serv. personales	23.789 (18.747)	15.917 (12.025)	39.706 (30.772)	23.373 (18.338)	16.469 (12.524)	39.842 (30.862)	24.539 (18792)	17.872 (13488)	42.411 (32279)	28.082 (20802)	19.000 (13934)	47.083 (34737)
<b>Total Sección O Otras act. Sociales</b>	<b>68.236 (44.976)</b>	<b>54.190 (33.386)</b>	<b>122.426 (78.362)</b>	<b>64.180 (42.399)</b>	<b>54.466 (34.242)</b>	<b>118.646 (76.641)</b>	<b>65.124 (41780)</b>	<b>55.905 (35041)</b>	<b>121029 (76821)</b>	<b>71.946 (45215)</b>	<b>57.654 (35405)</b>	<b>129600 (80620)</b>
<b>D.P. Sector servicios</b>	<b>902.631 (598.815)</b>			<b>841.947 (557.983)</b>			<b>862.165 (555.082)</b>			<b>949.668 (593.186)</b>		
<b>D.P. Total sectores</b>	<b>1.609.810 (972.005)</b>			<b>1.557.529 (941.585)</b>			<b>1.651.621 (969.405)</b>			<b>1.889.547 (1.071.301)</b>		

Fuente: Estadísticas de empleo del INEM

**Tabla I.10.**

En la tabla anterior las siglas D.P. hacen referencia a los demandantes parados, bajo D.N.P. se muestran las cifras de demandantes no parados (es decir que se inscriben en las oficinas del I.N.E.M. para mejora de empleo u otros motivos), apareciendo el total de demandantes en una tercera columna. Los datos que se incluyen son la resultante media mensual a nivel nacional, figurando entre paréntesis el parcial relativo al sexo femenino. La división 90 (Actividades de saneamiento público) nació en el año 2000. Se incluyen dos últimas filas para que aparezcan los totales (ya sólo en relación a los demandantes parados) relativos al sector servicios en su conjunto y el total general.

También procedente de las bases de datos del I.N.E.M. nos parece interesante la evolución reciente de las demandas de empleo en números globales nacionales (de nuevo tanto por parte de parados como de los demandantes no parados) de los titulados universitarios de carreras relacionadas con el deporte, es decir, en las siguientes titulaciones:

- Diplomatura en Fisioterapia



- Magisterio en la especialidad de Educación Física
- Licenciatura en Medicina en la especialidad de Fisioterapia
- Licenciatura en Medicina en la especialidad de Educación Física y Deporte
- Licenciatura en Ciencias de la Actividad Física y el Deporte.

**EVOLUCIÓN DE LA DEMANDA DE EMPLEO  
EN LAS TITULACIONES UNIVERSITARIAS DEPORTIVAS**

	Diciembre 2000			Junio 2000			Diciembre 1999			Febrero 1999		
	Paro registrado	No parados	Total	Paro registrado	No parados	Total	Paro registrado	No parados	Total	Paro registrado	No parados	Total
Dipl. Fisioterapia	1.003	1.201	2.204	642	979	1.621	660	1.094	1.754	664	973	1.637
Mag.: Ed. Física	1.352	1.785	3.137	1.236	1.765	3.001	1.147	1.713	2.860	996	1.399	2.395
Lic.med.: fisiot.	0	2	2	2	2	4	1	3	4	3	3	6
Lic.med.:EF y D	7	6	13	7	8	15	7	7	14	9	5	14
Lic.CC AF y D	308	458	766	282	350	632	222	351	573	227	361	588

Fuente: Estadísticas de empleo del INEM

**Tabla I.11.**

Para concluir la información que proviene del I.N.E.M., y a fecha 31 de Diciembre de 2000, las demandas y ofertas de empleo netamente deportivo registradas eran las que siguen:

EMPLEO DEPORTIVO POR OCUPACIONES (31 DE DICIEMBRE DE 2000)	DEMANDAS		OFERTAS
	Demandas totales	Paro registrado	
ANIMADOR DEPORTIVO	186	84	48
ÁRBITRO DEPORTIVO	17	9	-
DEPORTISTA PROFESIONAL	310	204	4
ENTRENADOR DEPORTIVO	562	279	28
GERENTE DE EMPRESAS DE .ACT. DEPORTIVAS	62	44	1
MASAJISTA DEPORTIVO	472	292	9
MONITOR DEPORTIVO	3.741	1.670	558
PATRON DE EMBARCACIONES DEPORTIVAS	56	37	1
PREPARADOR FISICO	171	90	1
REPRESENTANTE DEPORTIVO	3	2	-
PROFESOR DE EDUCACIÓN FÍSICA (SECUNDARIA)	1.296	536	54

Fuente: Estadísticas de empleo del INEM

**Tabla I.12.**

Para atender la demanda, progresivamente mayor, de espacios aptos para la práctica de deporte, las instituciones deportivas públicas y privadas han venido realizando inversiones en infraestructuras de esta naturaleza, planificando obras de mejora de las existentes y de construcción de otras nuevas.

El C.S.D., a través del Servicio de Planificación y Censo de Instalaciones Deportivas, tiene elaborado el Censo Nacional de Instalaciones y espacios deportivos donde están registradas todas las que existen en territorio nacional, a excepción de las privadas unifamiliares.

Como una misma instalación –que sería la edificación- puede albergar más de un espacio deportivo –parte de la misma reservada a la práctica de una concreta modalidad deportiva-<sup>25</sup>, hemos considerado más oportuno incluir en la siguiente figura los datos relativos a ambos conceptos, y por Comunidades Autónomas, según los facilita el *I Censo Nacional de Instalaciones Deportivas*, realizado en 1985 y el *II*, realizado en 1997, aunque actualizado a 1 de febrero de 2000.<sup>26</sup>

**EVOLUCIÓN EN EL NÚMERO DE INSTALACIONES Y ESPACIOS  
DEPORTIVOS ENTRE EL CENSO DE 1985 Y EL DE 1997**

COMUNIDADES	INST. DEPORTIVAS		ESPACIOS DEPORTIVOS	
	Censo 85	Censo 97	Censo 85	Censo 97
Andalucía	6.692	9.771	13.178	22.082
Aragón	1.340	2.445	3.136	6.122
Asturias	1.033	1.700	1.915	3.250
Baleares	1.600	3.398	3.542	8.105
Canarias	2.320	3.660	4.046	8.011
Cantabria	1.022	1.360	1.530	2.494
Cast. y León	6.101	6.603	9.360	11.401
Cast.-La Mancha	2.593	3.817	4.427	7.293

<sup>25</sup> A su vez, varias instalaciones pueden verse reunidas en un mismo “Complejo deportivo”.

<sup>26</sup> <http://www.csd.mec.es/infraestr/CensoCSD/introduccion.htm>

<b>Cataluña</b>	8.532	11.003	20.738	29.336
<b>Extremadura</b>	1.445	1.961	2.425	3.853
<b>Galicia</b>	3.356	4.742	5.659	8.745
<b>Madrid</b>	3.789	5.207	10.170	15.328
<b>Murcia</b>	927	1.477	1.935	3.609
<b>Navarra</b>	1.146	1.256	2.195	2.936
<b>País Vasco</b>	2.577	3.058	5.483	7.941
<b>La Rioja</b>	485	649	1.009	1.536
<b>C. Valenciana</b>	3.662	4.406	8.902	12.434
<b>Ceuta</b>	62	78	75	170
<b>Melilla</b>	41	79	50	232
<b>TOTAL:</b>	<b>48.723</b>	<b>66.670</b>	<b>99.775</b>	<b>154.824</b>

Fuente: <http://www.csd.mec.es/infraestr/CensoCSD/evolucion.htm>

**Tabla I.13.**

Muy cortésmente, doña Pilar Garcés Montero, Jefe del Servicio al que antes hemos aludido, nos facilitó a fecha 22 de marzo de 2000 unos datos más actualizados que los que aparecen en la página web del C.S.D., puesto que esta información no se vuelca a la red de forma continua en el tiempo.

En ese día el número total de instalaciones deportivas en España ascendía a 66.966, que albergaban un total de 16.006 *espacios no convencionales* y 139.602 *espacios convencionales*<sup>27</sup>, distribuidos estos últimos en los siguientes tipos:

- Polideportivos: 45.268
- Pistas de Tenis: 15.846
- Frontones descubiertos: 8.695

---

<sup>27</sup> Los espacios deportivos deben tener unas dimensiones reglamentarias que, por tanto, debe reunir la instalación donde se encuentran. A este respecto el Consejo Superior de Deportes tiene publicadas las normas dimensionales de instalaciones deportivas bajo la denominación de normas NIDE, (<http://www.csd.mec.es/infraestr/marcoest.htm>). Los espacios convencionales son los que se ajustan a estas normas.

- Frontones cubiertos: 862
- Pistas de Atletismo: 1.302
- Campos grandes: 13.695
- Piscinas descubiertas: 27.864
- Piscinas cubiertas: 1.696
- Pabellones y salas: 24.370

Por otra parte, nos parece de interés conocer la evolución histórica reciente que ha seguido el montante total, recaudado por el Estado, relativo a la venta de la quiniela futbolística.

Este juego de apuestas, muy implantado en nuestro país, está gestionado por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, cuyo Servicio de Estudios y Planificación amablemente nos remitió la información que figura en la siguiente tabla.

**VENTA DE LA QUINIELA TEMPORADAS  
1975/1976 A 1999/2000**

<b>TEMPORADA</b>	<b>VENTA</b>
1975/1976	20.027.587.780
1976/1977	24.259.170.405
1977/1978	26.462.801.205
1978/1979	30.374.593.710
1979/1980	37.745.688.000
1980/1981	43.534.034.335
1981/1982	47.787.602.348
1982/1983	53.893.958.115
1983/1984	65.214.018.525
1984/1985	53.531.956.770
1985/1986	51.884.838.360
1986/1987	36.105.327.840
1987/1988	21.916.487.960
1988/1989	21.690.087.700
1989/1990	22.422.566.790
1990/1991	24.145.174.920
1991/1992	32.249.862.510
1992/1993	42.247.167.780

1993/1994	46.363.049.400
1994/1995	59.074.807.760
1995/1996	66.146.024.520
1996/1997	80.430.978.720
1997/1998	76.599.916.920
1998/1999	82.125.088.150
1999/2000	77.252.957.050

Fuente: Servicio de Estudios y Planificación (Loterías y Apuestas del Estado)

**Tabla I.14.**

Por último, queremos incluir en este apartado, en que el protagonismo lo ostentan las cifras monetarias, datos netamente contables relativos a los veinte clubes de Primera división de fútbol, máximo exponente del deporte espectáculo en nuestro país. La revista *Capital* en su número de marzo de 2001, reúne en un solo cuadro –que se reproduce en la tabla I.16.- el presupuesto económico relativo a las temporadas deportivas<sup>28</sup> 1999/2000 y 2000/2001 y el volumen de las magnitudes: ingresos, gastos, resultado y deuda, ya sólo en referencia a la primera de ellas. Como fuente para su elaboración, el autor del artículo cita textualmente: *Memoria de los clubes y Registro Mercantil*.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> En el presente trabajo el término temporada será utilizado con una significación coincidente con la expresión: ejercicio económico.

<sup>29</sup> BUSTOS, V.: “Tarjeta roja a la primera división”. *Capital*, nº. 6, marzo 2001, págs., 86-91.

**LAS CUENTAS DE LOS 20 CLUBES DE PRIMERA**

Equipos (En millones de pesetas)	Presupuesto		Ingresos 99/00						Gastos 99/00				Result	Deuda
	00/01	99/00	TV	Abonados	Publicidad	Taquilla	Otros	Total	Salarios	Desplaz.	Otros	Total	B° /Pda.	A c/ o l/p
<b>REAL MADRID C.F.</b>	33.250	19.600	*5.853	3.794	4.249	*4.699	12.318	30.913	12.894	N.D.	17.502	30.396	516	37.820
<b>F.C. BARCELONA</b>	17.762	17.594	*6.768	4.812	290	873	10.885	23.628	7.658	N.D.	10.578	18.236	♦1.875	6.283
<b>VALENCIA C.F.</b>	11.972	8.956	2.929	1.927	438	*5.298	5.068	15.660	6.898	355	8.347	15.600	60	13.341
<b>R.C. DEPORTIVO</b>	9.944	6.486	2.512	622	933	1.153	5.492	10.712	5.216	152	5.320	10.688	23	19.678
<b>ATHLETIC CLUB</b>	6.341	5.804	2.556	1.696	749	310	542	5.853	3.588	115	2.137	5.840	13	4.419
<b>R.C.D. MALLORCA</b>	6.241	4.500	2.033	473	326	268	2.775	5.875	2.247	195	3.431	5.873	2	8.490
<b>R.C. CELTA</b>	5.922	5.321	2.373	609	536	312	4.173	8.003	1.246	134	5.743	7.123	❖592	7.968
<b>REAL SOCIEDAD</b>	5.168	4.214	1.675	861	326	261	1.293	4.416	2.223	20	2.172	4.415	1	2.339
<b>R.C.D. ESPANYOL</b>	5.100	4.206	1.516	557	538	233	2.041	4.885	2.601	N.D.	5.335	7.936	(3.050)	8.577
<b>REAL ZARAGOZA</b>	4.898	3.900	1.798	586	307	232	2.120	5.043	1.909	120	2.780	4.809	233	4.959
<b>VILLARREAL C.F.</b>	4.100	1.800	127	299	709	40	1.433	2.608	723	N.D.	1.883	2.606	1	9.490
<b>MÁLAGA C.F.</b>	3.900	2.500	800	700	258	539	209	2.506	1.609	69	1.997	3.675	(1.168)	5.077
<b>R. RACING CLUB</b>	3.681	3.021	1.236	417	106	118	4.001	5.878	2.382	110	3.026	5.518	359	6.286
<b>U.D. LAS PALMAS</b>	3.599	1.831	237	643	328	133	3.597	4.938	1.903	79	2.937	4.919	19	3.613
<b>R. VALLADOLID</b>	3.500	2.988	1.196	269	478	69	101	2.113	2.034	80	887	3.001	♦42	6.466
<b>REAL OVIEDO</b>	3.090	2.930	1.192	350	241	68	1.788	3.639	1.246	141	2.182	3.569	69	4.267
<b>DEP. ALAVÉS</b>	2.900	2.600	817	558	506	153	840	2.874	1.781	47	803	2.631	243	2.281
<b>R. VALLECANO</b>	2.000	2.000	N.D.	128	N.D.	N.D.	•2.876	3.004	872	N.D.	2.106	2.978	25	2.324
<b>C.D. NUMANCIA</b>	1.825	1.701	816	340	275	100	1	1.532	900	25	1.102	2.027	□(297)	1.495
<b>AT. OSASUNA</b>	1.721	950	250	360	144	221	361	1.336	839	45	601	1.485	(148)	N.D.
<b>TOTAL</b>	<b>136.914</b>	<b>102.902</b>	<b>36.684</b>	<b>20.001</b>	<b>11.737</b>	<b>15.080</b>	<b>61.914</b>	<b>145.416</b>	<b>60.769</b>	<b>1.687</b>	<b>80.869</b>	<b>143.325</b>	<b>(590)</b>	<b>155.173</b>

Salarios: plantilla deportiva y no deportiva. \*Incluyen ingresos de la Champions League. •Incluyen 1.231 millones por TV, publicidad y taquillas. N.D. : no disponible.

Osasuna, Las Palmas y Villarreal estaban en Segunda División en la temporada 99/00. □ Las cifras del Numancia no incluyen ingresos extraordinarios

♦ Los datos del Valladolid son antes de impuestos, sin dotaciones ni beneficios por enajenaciones. ❖ Beneficios del Celta descontados los impuestos

◆ El Barcelona tuvo un resultado positivo de más de 5.000 millones. El beneficio resta la provisión de actas a Hacienda y el Impuesto de Sociedades.

Fuente: Bustos, V., op. cit., pág., 88.

**Tabla I.15.**

## I.2. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD DEPORTIVA.

Los contenidos que siguen se incluyen con la pretensión de trazar la, en ocasiones, fina línea divisoria entre conceptos muy similares y asimilados coloquialmente, donde llegan a confundirse utilizándose como sinónimos. Términos tales como juego, actividad física, ejercicio físico o deporte no coinciden a nivel conceptual, aunque a nivel práctico no falten situaciones en que sea necesaria su utilización combinada para describir actividades que presentan características relativas a las nociones de varios de dichos términos.

No obstante, somos conscientes de que la consustancial polisemia del término *deporte* dificulta enormemente su acotación rigurosa<sup>30</sup>. Siempre que se quiera constreñir el universo plural de lo deportivo a la descripción que del mismo haga una definición, se correrá el riesgo de no haber recogido en ella todos los aspectos que el deporte pueda presentar, por lo que podría dañarse la riqueza expresiva del término.

Por otra parte, y teniendo en cuenta que en la presente tesis se aborda el estudio, desde la perspectiva de la Ciencia de la Contabilidad, de las unidades económicas generadoras de una modalidad específica de deporte, el profesional de equipo, consideramos pertinente y, más aún, obligada, la individualización de la parcela deportiva sometida a análisis.

---

<sup>30</sup> El "...grado de penetración que tiene el deporte en todos los ámbitos de la vida social, esta polisemia tan variada que le caracteriza, imposibilita toda definición cerrada que se quiera dar del mismo. Cualquiera que pretenda acotarlo será necesariamente insuficiente." MARTINEZ DEL CASTILLO, J. et al: *Las instalaciones deportivas en España*. Ministerio de Educación y Ciencia, Consejo Superior de Deportes. Madrid, 1989, pág., 10. En sentido coincidente el reconocido sociólogo Jean-Marie Brohm, indica como primera dificultad en el estudio del fenómeno deporte la "delimitación misma del tema de estudio". BROHM, J.M.: *Sociología política del deporte*. Fondo de Cultura Económica. México, 1982, pág., 30.

En este esfuerzo delimitador nos aproximaremos, en primer lugar, a un concepto de deporte, perfilando las actividades próximas al mismo, pero no netamente deportivas y, seguidamente, presentaremos algunas clasificaciones del fenómeno deportivo -las más divulgadas y aceptadas generalmente- para individualizar la específica parcela deportiva que hemos elegido en este trabajo para su análisis económico, oponiéndola a las categorías que no serán consideradas en nuestro estudio.

### **I.2.1. Aproximación a un concepto económico de deporte**

Nos ocupamos ahora de los aspectos conceptuales que permiten acotar la realidad deportiva para, pese haber manifestado que difícilmente se podrá construir una definición plenamente satisfactoria de esta realidad social, lograr en la medida de lo posible precisar su significación, de manera que lleguemos a una noción económica de deporte cuando menos conveniente.

El profesor Real<sup>31</sup>, a quién seguimos fundamentalmente en esta parte de la exposición, identifica, en las innumerables definiciones de deporte que pueden encontrarse en todo tipo de literatura, la inclusión de distintos elementos que se constituyen en las características que perfilan su noción.

Si atendemos a su vertiente externa o material, el deporte se nos muestra como actividad física, reglamentada, mensurable e institucionalizada.

El deporte es una *actividad física*, por oposición a las actividades intelectuales, en la que es preceptivo el ejercicio físico para ser considerada como tal, en la que es decisiva en su ejecución la intervención del aparato muscular, los reflejos, la fuerza u otras habilidades físicas. Por lo tanto, actividad y ejercicio físicos coinciden en su contenido, siendo este último "cualquier actividad que



requiera la personal participación del sujeto (lo que excluye que el sujeto activo sea, en exclusiva, animal o máquina, o bien pudiera ser otra persona distinta del practicante) y que sus cualidades físicas ya sea resistencia, potencia, elasticidad, agilidad, reflejos, habilidad o destreza, resulten determinantes".<sup>32</sup>

Es *actividad reglamentada*, es decir, sujeta a ciertas reglas cuya rigidez dependerá de la finalidad que se persiga con la actividad deportiva puntual de que se trate: desde el mero esparcimiento, donde incluso cuando todo pueda ser válido al menos se establecerá cómo ganar, a la estricta normativa de una competición oficial del más alto nivel.

Es también *actividad mensurable* puesto que si el triunfo deportivo permite al ganador distinguirse respecto a sus rivales, se hace necesaria la medida objetiva de la actuación de los participantes, medición que servirá para establecer el orden de prelación en los resultados obtenidos por cada uno de ellos.

Es *actividad institucionalizada*, de la que se han asumido socialmente sus reglas y principios; el deporte deviene en institución en tanto que realidad intelectual, de forma que, al estar establecidas sus normas, se individualiza respecto de otras realidades. La institucionalización del deporte lo eleva a actividad cultural, es decir, al aceptarse con carácter general las reglas para practicarlo, las situaciones de infracción, las sanciones en que derivan aquéllas, etc., el fenómeno deportivo entra a formar parte de la cultura de determinada época como modo de vida o costumbre enraizada en la población.

Pero la noción de deporte quedaría incompleta si nos limitásemos a la presentación de sus características externas; se precisa incluir aquellas otras que atienden a las motivaciones psicológicas del sujeto frente al fenómeno deportivo.

---

<sup>31</sup> Un brillante y pormenorizado tratamiento de la acotación del término deporte, a la par que encomiable esfuerzo de síntesis de las principales aportaciones doctrinales sobre la materia, puede verse en REAL FERRER, G.: *Derecho público del deporte*. Civitas, Madrid, 1991, págs., 50-119.

<sup>32</sup> REAL FERRER, G: op. cit., pág., 55.

La orientación emocional que el sujeto imprima a su actividad deportiva puede hacer que el deporte coincida con el *juego*; así será siempre y cuando se practique en la forma en que se caracteriza este segundo.

Si con Huizinga<sup>33</sup> se perfila el juego como:

- a) una actividad *libre*, de otro modo no sería, en puridad de términos, juego;
- b) *desinteresada*, esto es, no utilitarista o instrumental, en el sentido de que se trata de "...«algo» que no pertenece a la vida «corriente», se halla fuera del proceso de la satisfacción directa de necesidades y deseos, y hasta interrumpe este proceso"<sup>34</sup>;
- c) *no trascendente*, sin consecuencias ulteriores, es decir, que se agota espacio temporalmente en sí mismo; aunque
- d) actividad también *sujeta a una reglamentación*<sup>35</sup>,

qué duda cabe que encontramos actividades deportivas en las que el ánimo del practicante participa de todas las características expuestas.

Pero también se podría entender que el deporte, en su manifestación más atractiva para el espectador: la profesional, debiera carecer de toda relación que lo ligue al juego, por revestir tal carácter. Decimos "debiera" porque no necesariamente toda actividad profesional, o todo trabajo, haya de realizarse en ausencia de placer. "En definitiva el deporte no es juego ni es trabajo, no es ocio

---

<sup>33</sup> HUIZINGA, J.: *Homo ludens*. Alianza Editorial, Madrid, 1ª reimpresión, 1984, págs., 19-42.

<sup>34</sup> *Ibíd.*, pág., 21.

<sup>35</sup> Huizinga define el juego como: "...una acción u ocupación libre, que se desarrolla dentro de unos límites temporales y espaciales determinados, según reglas absolutamente obligatorias, aunque libremente aceptadas, acción que tiene su fin en sí misma y va acompañada de un sentimiento de tensión y alegría y de la conciencia de 'ser de otro modo' que en la vida corriente." *Ibíd.*, págs., 43 y 44.

ni es «no juego». Es una realidad distinta que puede adoptar formas diversas en las que participa, en variables proporciones, de esas características".<sup>36</sup>

Sirva finalmente para diferenciar al juego del deporte, en primer lugar, que mientras el juego se alinea con las actividades placenteras, el deporte puede practicarse por gozo y diversión o antagónicamente con desagrado, por lo que no siempre se podrá afirmar que el deporte sea una especie de juego, ya que el universo de lo deportivo conecta con el juego, pero también puede comprender sus actividades opuestas. Y en segundo lugar, que el deporte es exclusivo del ser humano, el deporte es una manifestación cultural, mientras el juego, aun cuando también pueda serlo, no es privativo del hombre sino que parcialmente es una actividad que compartimos con gran parte del mundo animal.

Aparte de las diferencias y semejanzas que el deporte tiene con el ocio, el juego o el trabajo, otro rasgo de orden psicológico que delimita a lo deportivo es la *componente agonística* que lo acompaña. Podrá practicarse una actividad física sin ser determinante la búsqueda de un vencedor, pero en el plano conceptual el deporte se configura como competición. Competición que podrá establecerse con otros, o bien puede tratarse de una lucha consigo mismo o con la naturaleza; el afán por ganar a los demás participantes, batir los propios resultados anteriores o superar las barreras naturales, será un indicador de la naturaleza deportiva del acto al que pretenda atribuirse tal carácter<sup>37</sup>. Pero, por la misma multiformidad de la actividad deportiva, no podemos afirmar taxativamente que el agonismo sea determinante como característica identificativa, de forma que en ciertas manifestaciones del *deporte educación física* o del *deporte entretenimiento* podría estar ausente.

---

<sup>36</sup> REAL FERRER, G.: op. cit., pág., 79. El autor utiliza la expresión *no juego*, según él mismo "en ausencia de una palabra rectamente utilizable como contraposición conceptual de juego", pág., 77, nota 81.

<sup>37</sup> El Consejo Internacional para la Educación física y el Deporte (CIEPS) y la UNESCO en su *Manifiesto sobre el deporte* lo define como "toda actividad física con carácter de juego que adopte forma de lucha consigo mismo o con los demás o constituya una confrontación con los elementos naturales".

En tercer y último lugar, y en este segundo grupo de las características anímicas, será necesario que exista un *convencimiento social* de que una actividad puede catalogarse como deportiva, por lo que volvemos a la noción de institución. De esta forma, la conciencia social identificó en otras épocas como deportivas a ciertas prácticas como los torneos "a muerte" de la Roma clásica, que en la actualidad no sólo han quedado desprovistos de la naturaleza deportiva de la que antes se les revestía sino que nos merecen la más absoluta repulsa.

No nos parece apropiado, ni creemos que sea nuestra principal prioridad, recoger aquí la multiplicidad de definiciones que de deporte existen, por lo que vistas las características esenciales de esta realidad, la definición que proponemos las resume y hace énfasis en su naturaleza económica, de la siguiente forma:

*El deporte es una actividad humana física que, al estar reglamentada, permite la medida del resultado de su ejecución, que satisface muy diversas necesidades tanto en quien lo practica como en quien lo contempla, por lo que, además de ser un fenómeno cultural institucionalizado, es susceptible de convertirse en objeto económico.*

Pretendidamente incluimos en nuestra noción de deporte el carácter instrumental de la actividad que merezca tal calificativo, no porque el objetivo que se persiga a través de ella la defina<sup>38</sup>; el deporte *es* en sí mismo, al margen de los fines que la persona se haya propuesto, pero con la inclusión conseguimos manifestar explícitamente la cualidad que la conecta con la actividad económica general, siendo ésta la que persigue en última instancia satisfacer las necesidades

---

<sup>38</sup> Podría decirse, no obstante, que cualquier acción humana persigue una finalidad por nimia o inconsciente que ésta sea. Sin embargo no todas las definiciones de deporte tienen en cuenta la componente medial; no es el caso del Prof. Cazorla que en su doble definición del mismo dice: "En nuestro criterio, el deporte, desde un punto de vista individual, es una actividad humana predominantemente física, que se practica aislada o colectivamente y *en cuya realización puede encontrarse o autosatisfacción o un medio para alcanzar otras aspiraciones*. Desde un prisma social es un fenómeno de primera magnitud en la sociedad de nuestros días, que origina importantes consecuencias, no solo sociales, sino también económicas y políticas." CAZORLA PRIETO, L.M.: *Deporte y Estado*. Labor, Madrid, 1979, pág., 84. El énfasis es nuestro.

humanas, cuestión que ahora sólo apuntamos y que será desarrollada en el siguiente capítulo.

### **I.2.2. Clasificación del fenómeno *deporte***

Aunque puedan ser muchas las clasificaciones que quepan hacerse del deporte, nos limitaremos a presentar sólo aquellas que más frecuentemente se encuentran en la literatura disponible al efecto y que aparecen, explícita o implícitamente, en los foros de discusión en materia deportiva.

#### **I.2.2.1 En función del grado de tutela administrativa pública**

Una de las clasificaciones del deporte más extendida es aquella que atiende al grado de interés que suscita en los poderes públicos<sup>39</sup>. Distingue entre:

- deporte popular
- deporte de elite
- deporte profesional

Aún cuando estas denominaciones son muy utilizadas comúnmente y pudiera parecer que su delimitación es innecesaria, la variedad de sinónimos que se utilizan para referirse a cada categoría y la ausencia de criterios claros para su discriminación hacen que, en ocasiones, se detecte cierta confusión en su utilización. Sin embargo, la acotación de cada modalidad es fundamental a efectos de esta tesis doctoral ya que, como quedó dicho, no serán todas las formas que pudiera adoptar el deporte objeto de nuestra consideración.

---

<sup>39</sup> En particular, referenciamos el texto multidisciplinar: *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984. En él se incluyen diversos artículos de reconocidos autores pertenecientes a distintas parcelas doctrinales, como Luis M<sup>a</sup> Cazorla Prieto, Vicente Añó y Juan Mestre Sancho, entre otros.

Muchos son los factores en función de los cuales se establece la categorización: nivel de las competiciones organizadas, la dificultad que suponga la ejecución de los ejercicios, las marcas alcanzadas en deportes individuales o los resultados obtenidos en deportes de equipo, la dedicación del deportista, el número de espectadores o de practicantes, etc. No obstante, queremos manifestar que una delimitación taxativa en muchas ocasiones podrá hacerse sólo a nivel teórico, pues dependiendo de la disciplina deportiva de que se trate o de las motivaciones de la persona que se acerca al deporte, se puede producir en la práctica la imbricación de las alternativas que surgen de la clasificación de que ahora tratamos y más aún de las que trataremos en el siguiente apartado.

En primer lugar, el *deporte popular* o *deporte de masas* es fundamentalmente un deporte práctica, al que la persona se acerca movida por el deseo de esparcimiento o entretenimiento; se trata de emplear el tiempo de ocio en actividades recreativo deportivas que no persiguen ni récords ni victorias.

Este, también denominado, *deporte para todos* es la manifestación deportiva con mayor grado de intervención por parte de las administraciones públicas, que lo concibe como un muy útil medio formativo, de integración social y de fomento de valores éticos, y a cuya tutela y promoción están obligadas constitucionalmente.<sup>40</sup>

Se trata de la manifestación que la Ley del Deporte (en adelante L.D.), en su exposición de motivos presenta como "...práctica deportiva del ciudadano como actividad espontánea desinteresada y lúdica o con fines educativos y sanitarios."

El deportista que se sitúa en esta parcela podrá pertenecer a alguna asociación deportiva o desarrollar su práctica sin estar bajo la jurisdicción de

---

<sup>40</sup> "Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo, facilitarán la adecuada utilización del ocio". Art., 43.3 de la Constitución Española.

ninguna organización -con lo que estaríamos hablando del *deporte libre*-, así como estar federado o por el contrario carecer de licencia federativa. La nota más sobresaliente a los efectos que nos interesan es que no percibe recompensa económica alguna; el esfuerzo físico al que se somete puede deberse a razones de salud, estética, afán de superación, medirse con otros, lucha con la naturaleza..., pero desde el punto de vista económico es desinteresado.

Es preciso indicar que bajo esta manifestación deportiva se circunscribe también el denominado *deporte aficionado compensado*. Se trata del relativo a aquellos deportistas que, normalmente federados y sin hacer del deporte su medio de vida, reciben ciertas cantidades de dinero para resarcirse de los gastos que les ocasiona la práctica, o del coste de oportunidad que asumen al dedicar parte de su tiempo al deporte en lugar de emplearlo en actividades remuneradas.

En segundo lugar, el *deporte de elite* o *deporte de alta competición*, siendo también un *deporte práctica*, se contrapone al deporte popular. En este caso el objetivo es la búsqueda de la marca deportiva, es el *deporte de alto rendimiento*, el logro de la perfección en la ejecución del ejercicio. De esta forma los calificativos "popular" o "de elite" presentan dos facetas opuestas de la práctica deportiva.

Las administraciones públicas no descuidan tampoco esta otra clase de deporte por su importancia social. De hecho, el deporte de alto nivel está considerado legalmente como "de interés para el Estado" (art. 6, L.D.)<sup>41</sup> por, entre otros motivos, el estímulo que supone para el deporte popular y porque la elite deportiva representa a España en las pruebas internacionales de carácter oficial.

---

<sup>41</sup> "La administración del Estado, en colaboración con las Comunidades Autónomas, cuando proceda, procurará los medios necesarios para la preparación técnica y el apoyo científico y médico de los deportistas de alto nivel, así como su incorporación al sistema educativo y su plena integración social y profesional". Art., 6.2, L.D.

La compensación económica que se deriva de la exigencia de consagración que requiere esta modalidad encubre, en la mayoría de los casos, un cuasiprofesionalismo en el orden práctico. Principalmente son las federaciones las que asumen el sostén económico del deportista que acredite marcas que le sitúen en la elite, ya que en caso contrario se vería obligado al abandono, para poder procurarse los ingresos a los que pretenden sustituir las becas que conceden estas entidades.

El grado de dedicación que requiere y la financiación que necesita -para sufragar los gastos derivados de conceptos como el equipamiento, instalaciones, tecnología para el seguimiento y mejora del rendimiento, entre otros-, hace imposible que se pueda compaginar con el carácter amateur que establece la Carta Olímpica para los participantes en los juegos que merecen tal calificativo. Por ello, y a nuestro juicio sin menoscabo del *Ideal Olímpico*, el Comité Olímpico Internacional ha trasladado a las Federaciones Internacionales la responsabilidad del llamamiento de los deportistas a los Juegos siendo irrelevante para el Comité si son aficionados o profesionales.

El hecho de la existencia de estas becas de cuantía variable, junto con los cada vez mayores ingresos del deportista por patrocinio, sponsorización o por la compra de sus derechos de imagen por parte de las empresas que los explotarán comercialmente, explica que al deporte compensado se le suela denominar coloquialmente *amateurismo marrón*, expresión con la que gráficamente se quiere indicar que el carácter aficionado puro que hace años se le suponía al deporte en general ha ido diluyéndose progresivamente, de modo que ya no puede atribuírsele a determinadas prácticas deportivas.

Pero no podemos medir todas las compensaciones económicas con el mismo rasero. Acabamos de apuntar, un poco más arriba, la posibilidad de compensación, normalmente discreta en cuanto a su cuantía, en el caso de cierto tipo de deporte aficionado. Por ello, la existencia o no de una cantidad económica



resarcitoria no es un criterio infalible que sirva para el distingo del deporte popular respecto de las modalidades alternativas. Será, a nuestro parecer, la dedicación y el rendimiento deportivo alcanzados por el deportista, contrastado por la participación en competiciones de alto nivel, los parámetros que mejor sirvan a tal afán discriminatorio.

En cualquier caso, la calificación oficial de deportista de alto nivel la otorga el C.S.D. en colaboración con las Federaciones deportivas nacionales y las Comunidades Autónomas, publicándose anualmente, por parte del primer organismo mencionado, las relaciones actualizadas de deportistas que ostentan tal categoría.

En tercer lugar, el *deporte profesional* es aquél practicado por los que hacen del deporte su profesión. Con el profesor Real, consideramos al deportista profesional como: "todo aquel deportista que directa o indirectamente basa su estatus socioeconómico, presente o futuro, en la práctica deportiva".<sup>42</sup>

Es el tipo de deporte con más marcado carácter económico, el que normalmente se identifica con el *deporte espectáculo*. Con independencia de que haya muchas ocasiones en que el deporte de nivel e incluso el deporte recreativo sean espectaculares, en el sentido de que pueden provocar emoción en el que lo observa, al deporte profesional pertenecen las manifestaciones deportivas explotadas comercialmente, máximo exponente de la vertiente económica del fenómeno deportivo. Sin menoscabo de los valores que se atribuyen al deporte y que comparte con las otras tipologías, es la modalidad que de forma más acusada lo ha convertido en un negocio. En conclusión, y a nuestro juicio, es aquél en que el deportista, perteneciente o no a diversos entes asociativos, pone el deporte al

---

<sup>42</sup>REAL FERRER, G.: op. cit., pág., 171.

servicio del ciudadano para su consumo de forma pasiva, servicio por el cual jugador y clubes deportivos son retribuidos.<sup>43</sup>

Para saber de los objetivos que el Estado se fija en lo concerniente al deporte profesional, volvemos al preámbulo de la repetida L.D. para transcribir su sólo interés en "regular el espectáculo deportivo, considerándolo como una actividad progresivamente mercantilizada". Interés meramente regulatorio que en la práctica ha sido superado por la intervención que ha supuesto la confección de los sucesivos planes de saneamiento para el caso del fútbol profesional.<sup>44</sup>

Por otra parte, la Administración pública tampoco debiera menospreciar cierto efecto imitación que, sobre la sociedad en su conjunto, tiene el deporte profesional, debido a que es la modalidad que goza de mayor difusión en los medios de comunicación. Es decir, la popularidad social de determinadas disciplinas deportivas puede promocionar su práctica. En este sentido, Pedro Antonio Martín y José Luis González Quirós apuntan lo siguiente: "...sería utópico tratar de mantener un fuerte apoyo al deporte de base abandonando el profesional, pues es evidente que aquél se nutre, sobre todo, de la emulación que este procura, ..."<sup>45</sup>

### **I.2.2.2 Otras clasificaciones e intento de síntesis**

En virtud del modo en que se produce el consumo de la actividad deportiva, resultan dos categorías antagónicas: el deporte activo y el deporte pasivo. Cada una de ellas es indicativa, en función de la actitud también pasiva o

---

<sup>43</sup> Muy ilustrativa, de lo que queremos expresar, es la cita de Hemingway que recoge Cazorla en la página 100 de su obra *Deporte y Estado*: "cuando un deporte es suficientemente atractivo para inducir a la gente a pagar para verlo, se tiene el germen del profesionalismo".

<sup>44</sup> Cuestión en la que nos detendremos más adelante al tratar la regulación jurídica específica de la Sociedad Anónima Deportiva.

<sup>45</sup> MARTÍN, P.A. y GONZÁLEZ QUIRÓS, J.L.: *La financiación del deporte profesional*. Papeles de la fundación para el análisis y los estudios sociales, nº. 9, Madrid, 1995, pág., 16.

activa del ciudadano, del distinto orden de necesidades que éste pretende cubrir cuando se acerca al hecho deportivo. Primero abordamos el *deporte activo*, es decir el *deporte práctica*.

El ser humano a través de la práctica deportiva busca restablecer su equilibrio, cuando se ha visto alterado por causas de muy diversa índole. Siguiendo a Mestre y García<sup>46</sup>, el desequilibrio puede ser de orden fisiológico, psicológico, de adaptación al medio o de integración social; con lo cual en cada caso se experimentarían:

- necesidades fisiológicas: de mejora o mantenimiento del potencial físico corporal,
- necesidades psicológicas: relativas a la búsqueda de equilibrio psico-somático,
- necesidades de adaptación al medio: necesidad de dominio del espacio, primero tomando consciencia del propio yo físico y posteriormente controlando la relación física con respecto a los objetos exteriores,
- necesidades de socialización: comunicativas, de integración grupal y de implicación cultural.<sup>47</sup>

En función del tipo de necesidad a cuya satisfacción sirva el deporte, surgen distintos tipos indicativos, por su sola denominación, de los motivos que el practicante puede tener. Así se habla de:

---

<sup>46</sup> MESTRE SANCHO, J. y GARCÍA SÁNCHEZ, E.: *Planificación y gestión deportiva municipal*. Gobierno de Canarias. Dirección General de Deportes, Viceconsejería de Cultura y Deportes. Consejería de Cultura y Deportes, Tenerife, 1992, págs., 29 y 30.

<sup>47</sup> Al final del presente trabajo se incluyen, en el Anexo I, los fines físico-deportivos de la persona establecidos por la Alianza Americana para la Educación física, la Salud y la Recreación (A.A.P.H.E.R.). Se trata de una relación de objetivos que pueden proponerse las personas que se ejercitan físicamente, expresivos por tanto, del contenido de la educación física y el deporte.

- *Deporte salud*, física y mental: el deporte utilizado como instrumento de prevención o curación de enfermedades.
- *Deporte entretenimiento*: ocio deportivo activo.
- *Deporte educación física*: como instrumento al servicio de la enseñanza o con ánimo formativo.
- *Deporte de alto nivel*: búsqueda y consecución de la *excelencia* deportiva.

Habiendo tratado el *deporte activo*, ahora centraremos la atención sobre el *deporte pasivo*, con lo que estaremos haciendo referencia al consumo de actividad deportiva en forma pasiva, esto es, no practicante, con lo que nos acercamos al espectáculo deportivo.

Que el deporte sea un fenómeno social es un hecho constatado. Los grandes estadios con capacidad para miles de espectadores ocupados al completo, o las millonarias audiencias televisivas de acontecimientos deportivos de importancia, parecen indicar que "algo" debe reportar el deporte cuando convoca a tan elevado número de personas.

Sea por "escapismo social"<sup>48</sup>, como evasión transitoria: huida de la opresión que le causa el ambiente urbano, por la admiración que produce el esfuerzo de superación en el atleta o el logro de proezas deportivas, la "identificación con los protagonistas -por otra parte, ídolos del estadio-, y, en resumidas cuentas, la capacidad de gozar o de sufrir, esto es, de ser persona, que el acontecimiento que toma por base el deporte depara"<sup>49</sup>, quizá podrían argumentarse a favor del espectáculo deportivo que, de este modo sería la espoleta

---

<sup>48</sup> CAZORLA PRIETO, L.M.: op. cit., pág., 58.

<sup>49</sup> Según cita a Magnane (MAGNANE, G., *Sociologia dello sport*, La Scuola, 1976), CAZORLA PRIETO, L. M., ibídem, pág., 60.

que dispara todo un vasto grupo de sentimientos que, al ser exteriorizados, liberan al sujeto de las tensiones cotidianas.

Tras haber expuesto sucinta, pero, a nuestro modo de ver, claramente las diferencias en las dimensiones deportivas relativas a las esferas del deporte activo y del deporte pasivo, referenciamos más brevemente si cabe otras muy conocidas clasificaciones.

Según el tipo de institución que facilita la entrada al deporte se habla de deporte educativo, federativo, municipal o sanitario, indicativos de las cuatro vías de acceso que, como recoge Mestre<sup>50</sup>, se suelen reconocer y que son las siguientes:

- Vía educativa o académica. Al deporte desarrollado en el contexto educativo se le suele denominar *deporte educación física* y *deporte escolar*, sus fines son educativos o formativos y el marco donde se desarrolla son los centros escolares de cualquier nivel del sistema educativo. No suele ser un deporte de carácter voluntario o al menos no el que pertenece al periodo de enseñanza obligatoria.
- Vía municipal. Es la puerta de acceso a la práctica deportiva facilitada por las administraciones públicas, a nivel de barrio, municipio o mancomunidad; sus fines son el ocio activo deportivo, deporte y turismo, por higiene o para mantener o incrementar la calidad de vida a través del ejercicio físico y su conexión con la salud. Es el deporte que ofertan los servicios deportivos municipales y las consejerías de deportes de las distintas comunidades autónomas.

---

<sup>50</sup> MESTRE SANCHO, J.: *Planificación deportiva*. INDE Publicaciones, Barcelona, 1995, págs., 227-339.

- Vía sanitaria. Es el llamado *deporte salud*, entendida tanto en su faceta física como psíquica, con finalidad preventiva o recuperadora y relativo a los centros sanitarios y de rehabilitación.
- Vía federativa. Es la vía del deporte de rendimiento y la que entra en conexión con el asociacionismo deportivo. El *deporte federado* es un deporte *oficial*, queriendo hacer notar con esta denominación que el deportista federado es un deportista que participará en competiciones de tal carácter pues, aunque la adhesión a una asociación deportiva es completamente libre, para competir en confrontaciones oficiales, con independencia de su ámbito territorial (provincial, autonómico, estatal o internacional), se exige la licencia federativa que faculta la inclusión del deportista en la prueba a disputar.

Una última clasificación, por la existencia o ausencia de reglas institucionalizadas, es aquella que distingue entre *deporte no reglado* y *deporte reglado*, pudiendo éste a su vez ser federado o no federado, siendo dentro del primero donde se encuentra el deporte profesional.

Se podría entender en buena lógica que al *deporte salud* se accedería por la vía sanitaria y al *deporte educación física* por la educativa, quedando la vía municipal reservada al *deporte entretenimiento*, que era el *deporte para todos* del apartado anterior. Por último, sería el federativo el camino que conduce al *deporte de alto nivel* y al *deporte profesional*; por tanto, la vía por la que se llega al *deporte espectáculo*.

Si bien el reparto que hemos hecho responde a una coherencia en el plano conceptual y a una realidad constatada en el plano real, lo cierto es que las distintas vías de acceso al deporte no son excluyentes entre sí, ni puede afirmarse categóricamente que sean privativas de determinada modalidad deportiva.

Efectivamente, un adolescente puede por vía educativa formarse físicamente, pero también puede estar federado y competir oficialmente, como estar asistiendo a unas sesiones de rehabilitación sanitaria donde ejecuta ejercicios para recuperarse de una lesión. De la misma forma podemos, por motivos de preservación de la salud, acudir a unos cursillos de natación del patronato municipal de deportes, y no se puede negar la formación deportiva que adquieren los deportistas federados en el desarrollo de las actividades de entrenamiento o de competición que la federación organice, máxime en el caso de niños y niñas de las categorías de edades inferiores.

Si seguimos estableciendo relaciones entre todos los estamentos vistos pensamos que no sería excesivo abundar en la diferenciación o asimilación, que tanto una acción como la otra podría realizarse, entre *deporte de alto nivel* y *deporte profesional*, ambos muchas veces englobados bajo la misma rúbrica de *deporte espectáculo*, como muchas otras separados tajantemente como realidades deportivas incluso opuestas, en virtud de las motivaciones que se le atribuyen al deportista o el volumen económico que acompaña a las distintas manifestaciones.

Es cierto que se hace difícil en muchas ocasiones discernir entre deporte de elite y profesional. Podríamos encontrar deportistas con licencia federativa de clase profesional, cuyas percepciones económicas son inferiores a las cantidades que reciben ciertos medallistas considerados oficialmente como aficionados, si así consta en su licencia, con lo que se comprueba que no es el volumen de los emolumentos el mejor instrumento para la correcta separación de las dos tipologías.

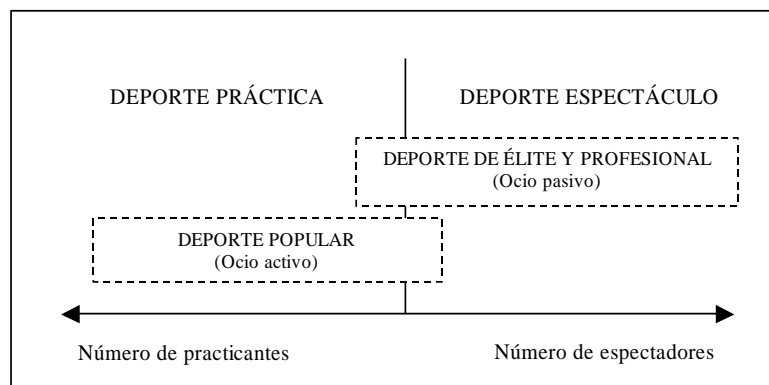
En todo caso la dificultad en la discriminación estriba en que, con independencia de la calificación federativa otorgada, al profesional del deporte no cabe entenderlo más que situado en los más altos niveles de rendimiento deportivo, y a la vez el deportista de elite sólo se mantendrá en esas cotas cuando haga de su práctica su profesión. Por todo ello, no es la profesionalización, ni a

efectos federativos ni en términos del lenguaje común, el rasgo que sustantiva al *deporte espectáculo* sino, a nuestro parecer, el masivo número de espectadores que congrega; de otro modo: el consumo preferente del deporte, o de algún acontecimiento deportivo, de forma pasiva.

Por otro lado no nos parece difícil la acotación si determinamos que, a efectos prácticos, nos encontraremos ante deporte profesional cuando medie un contrato de prestación de servicios, y ante deporte de alto nivel si reúne a deportistas que ostenten tal calificación oficial, pudiendo lógicamente producirse la intersección de los dos órdenes deportivos.

Las delimitaciones que nos han estado ocupando pueden resumirse gráficamente a través de la siguiente figura, con la que queremos ilustrar las diferencias cuantitativas de las esferas del deporte práctica y del deporte espectáculo en términos del número de consumidores practicantes o espectadores que cada uno genera.

#### FORMAS DE CONSUMO DEL DEPORTE



Fuente: elaboración propia.

#### Gráfico I.2.

Para concluir este apartado, queremos especificar que es el deporte espectáculo que generan unas entidades deportivas específicas: las sociedades anónimas deportivas, el que será estudiado en este trabajo de investigación.



### **I.3. MARCO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DE LAS UNIDADES DEPORTIVAS**

Consideramos necesario reseñar, aún cuando sólo sea a grandes rasgos, el panorama institucional en que se inserta la unidad económica que es el club deportivo que participa en competición profesional, para la mejor comprensión de las conclusiones a que llegaremos en el desarrollo de ulteriores apartados.

En este sentido, mostraremos sucintamente la red organizativa del deporte a nivel mundial, para pasar después a presentar la estructura jerárquica de las asociaciones deportivas en nuestro país.

Con referencia a estas últimas, es de resaltar que, a efectos de esta tesis doctoral, es del mayor interés que queden perfectamente identificados los tipos de entidades deportivas existentes, para: delimitar al club deportivo, esclarecer las relaciones que mantiene con los entes federativos, o de cualquier otra índole, e indicar las tipologías que de él se establecen legalmente.

Una vez que haya quedado ubicado el club deportivo dentro del entramado institucional, llegará el momento de centrar nuestra atención sobre la regulación jurídica que le atañe y la especial forma jurídica, la de sociedad anónima deportiva, que le obliga a adoptar el Derecho.

Como se verá, ni todos los clubes deportivos que participan en competición profesional revisten de hecho la forma mercantil indicada, ni toda sociedad anónima deportiva pertenece a este tipo particular de acontecimiento. Así, se harán necesarias ciertas puntualizaciones al respecto.

### **I.3.1. El asociacionismo deportivo**

A nivel internacional el deporte se ha desarrollado históricamente siguiendo dos modelos: el federativo y el olímpico, que se coordinan adecuadamente y reproducen su estructura a nivel nacional.

Para empezar diremos que las Federaciones deportivas son las instituciones que establecen y vigilan las reglas técnicas y de competición del deporte de su modalidad, siendo también competencias suyas el fomento del mismo y la organización de competiciones. Se estructuran territorialmente, por lo que la atribución de funciones a cada una es válida en su ámbito geográfico. Pero es a las Federaciones Internacionales, como entes federativos de máxima agregación geográfica, a las que corresponde la homologación de las reglas de juego. El Prof. Cazorla Prieto justifica la existencia de dichas federaciones de la siguiente forma: “La organización de ciertas competiciones...(sic), requieren que sus participantes tengan alguna vinculación entre sí por la que se sometan a las mismas reglas”, y continúa añadiendo que surgen “para agrupar a las Federaciones de carácter nacional de la correspondiente modalidad deportiva para facilitar su participación en las mencionadas competiciones.”<sup>51</sup>

Al lado de la trama federativa, discurre paralela la trama institucional olímpica que, por su parte, se compone del Comité Olímpico Internacional y los comités olímpicos nacionales, que representan a este movimiento y al *Ideal Olímpico*, a nivel mundial o en cada nación, respectivamente.

La conexión entre todas las organizaciones anteriores se articula jurídicamente por la obligación legal impuesta a las Federaciones Españolas de modalidades olímpicas, que se rigen por las disposiciones de las Federaciones

---

<sup>51</sup> CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del deporte*. Tecnos, Madrid, 1991, pág., 226.

Internacionales, de pertenecer al Comité Olímpico Español, que a su vez está sometido a los principios y normas del internacional. (L.D. arts. 48, 2 y 4).

En el gráfico I.3. se esquematiza la estructura organizativa del deporte a nivel mundial, con el ánimo de expresar de forma clara y sencilla las relaciones entre los entes deportivos de mayor importancia internacional.

En el marco geográfico nacional, las asociaciones deportivas, descritas por Mercedes Fuertes<sup>52</sup> como "aquellas entidades de base asociativa, integradas por personas físicas o por personas jurídicas, que tienen como finalidad esencial participar, practicar o fomentar la actividad deportiva y que están sometidas a un régimen especial", son presentadas por la L.D. en su artículo doce. Se trata de las siguientes:

- clubes deportivos
- federaciones deportivas
- ligas profesionales
- agrupaciones de clubes de ámbito estatal
- entes de promoción deportiva.<sup>53</sup>

---

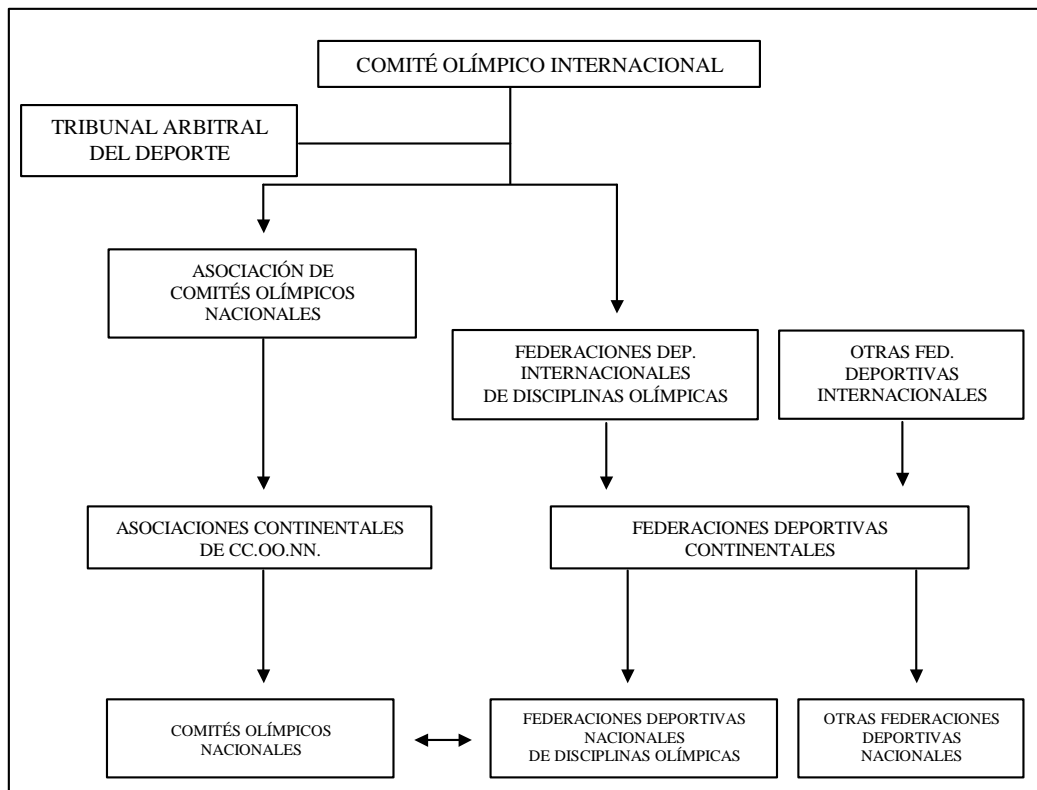
<sup>52</sup> FUERTES LÓPEZ, M.: *Asociaciones y Sociedades Deportivas*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág., 25.

<sup>53</sup> A todas ellas Cazorla Prieto las clasifica en:

- Formas asociativas de primer grado: Clubes deportivos.
- Formas asociativas de 2º grado: Federaciones españolas y Ligas Profesionales.
- Asociaciones de ámbito estatal o implantación supraautonómica: Agrupaciones de clubes de ámbito estatal y los Entes de promoción deportiva.

CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del...op. cit.*, págs., 293 y 294.

### ESTRUCTURA INSTITUCIONAL DEL DEPORTE OFICIAL A NIVEL MUNDIAL



Fuente: Adaptado de Real Ferrer, G. op. cit., pág., 125.

**Gráfico I.3.**

La ley define a cada una de estas asociaciones de la siguiente forma:

- Clubes deportivos: "Asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas" (art. 13).
- Federaciones deportivas: "son entidades privadas, con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del Estado, en el desarrollo de las competencias que le son propias, integradas por Federaciones Deportivas de ámbito autonómico, clubes

deportivos, deportistas, técnicos y jueces y árbitros, Ligas Profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte". (art. 30.1).

- Ligas Profesionales: "Asociaciones de clubes que se constituirán exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal" (art. 12.2)
- Agrupaciones de clubes de ámbito estatal: "Se podrán reconocer agrupaciones de clubes de ámbito estatal con el exclusivo objeto de desarrollar actuaciones deportivas en aquéllas modalidades y actividades no contempladas por las Federaciones Deportivas Españolas. Sólo podrán reconocerse una Agrupación por cada modalidad deportiva no contemplada por dichas Federaciones." (art. 12.3).
- Entes de promoción deportiva: "asociaciones de clubes o entidades que tengan por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales". (art. 42.1).

Todas ellas tuteladas por el C.S.D., órgano deportivo de la Administración pública de mayor rango en nuestro país y ente coordinador de las administraciones deportivas autonómicas. Habiendo transcrito su definición legal pasamos a comentar cada una de ellas.

A) El club deportivo. Bajo esta denominación se incluye la siguiente trilogía:

- Club elemental: es el marco asociativo que integra a los grupos de personas que eventualmente practican un deporte.

- Club básico: forma asociativa más organizada a nivel burocrático que la anterior y con mayor grado de permanencia en el tiempo.
- Sociedad anónima deportiva (en adelante s.a.d.): son los clubes deportivos a los que, debido a la importancia de sus presupuestos, que no es ajena al espectáculo deportivo que generan, se les impone esta forma jurídica como cautela ante posibles perjuicios a terceros derivadas de una irresponsable actuación de su equipo de gobierno.

Partiendo del club deportivo básico, que es el club tradicional, aparecen las otras dos modalidades que matizan la complejidad administrativa que supone su constitución y gestión, incrementándola o minorándola en orden a la importancia económica que se le presume al club. En el nivel inferior, club deportivo elemental, tanto la burocratización como el volumen económico que desarrollan son mínimos. Por el contrario la s.a.d., debido a las mucho más cuantiosas cifras económicas que maneja, es objeto de mayor control legal, quedando el club deportivo básico en un nivel intermedio.

Por otra parte, el *elemental* y el *básico* fomentan la práctica entre sus asociados que, efectivamente en su mayoría, se ejercitan físicamente a través de los medios que les brinda el club. No ocurre esta circunstancia en el caso de la s.a.d., volcada en el deporte espectáculo y profesional, donde el accionista limita su relación con la sociedad a los derechos y deberes que se deriven de su condición de aportante de capital. Si existen otras relaciones no serán, salvo en casos excepcionales, de facilitación de la práctica deportiva. Para disfrutar del deporte que genera la entidad, que en parte le pertenece, y sólo a nivel de consumidor pasivo, será preceptiva la adquisición del billete de entrada que le permita acceder al estadio o a través de los medios de comunicación, al igual que cualquier persona que no está ligada a la organización en virtud de algún título de propiedad sobre ella.

Es la s.a.d. la forma jurídica que obligatoriamente han de adoptar las entidades objeto de estudio del presente trabajo. Por ello, nos parece adecuado entresacarla del tejido asociativo, que en líneas tan generales estamos mostrando, y posponer su consideración separada al apartado siguiente.

B) Federaciones deportivas. Son asociaciones privadas, que actúan en ocasiones como agentes de la administración al tutelar y promover el deporte de su disciplina en régimen de monopolio, y reciben financiación pública. Debido a lo anterior, queda supeditada su constitución y la aprobación de sus estatutos y reglamentos, así como su inscripción en las Federaciones Internacionales, a la autorización del C.S.D.

La organización de competiciones que merecen la calificación de oficiales por parte del C.S.D. es una función monopolística, a efectos prácticos, de las Federaciones deportivas en el territorio nacional, ya que el ente público les ha conferido tal responsabilidad, y de las que sólo puede existir una por cada disciplina deportiva

A las Federaciones Españolas atañe la organización de competiciones oficiales *estatales* y la ordenación del resto de encuentros de tal carácter se distribuye entre las federaciones del ámbito territorial correspondiente. De esta forma la clasificación de las competiciones *oficiales* reproduce la estructura piramidal federativa, que parte en su base de las federaciones provinciales, llega a las autonómicas, situándose en la cúspide la federación nacional. Todas ellas articuladas adecuadamente, ya que el triunfo en las pruebas deportivas oficiales de rango inferior faculta para el ascenso a las pruebas de orden inmediatamente superior. De igual forma también se han de coordinar con las Ligas Profesionales, ya que son los organismos a quien compete la organización de las competiciones

profesionales. En este sentido Ligas y Federaciones suscriben los pertinentes acuerdos en que se regulan sus relaciones.<sup>54</sup>

C) Ligas profesionales. Estas entidades, por su parte, son asociaciones privadas constituidas en el seno de las Federaciones españolas, pero autónomas a ellas y con personalidad jurídica propia, que organizan las competiciones oficiales de carácter *profesional* y ámbito estatal y a las que es imperativa la afiliación de los clubes que vayan a disputar las mismas.

"Sin embargo, lo relativo al deporte aficionado seguirá gestionándolo directamente la Federación. En definitiva, con las Ligas Profesionales se dota de una estructura y organización especial al deporte profesional, que por sus especiales características es conveniente, a efectos de eficacia, segregarlo del aficionado".<sup>55</sup>

Además de las funciones que la L.D. en su artículo 41 les atribuye, cuales son la organización de las competiciones profesionales, la tutela, control y supervisión de sus asociados y el ejercicio de la potestad disciplinaria sobre ellos, los estatutos y reglamentos de las dos Ligas Profesionales existentes en España<sup>56</sup> recogen como obligaciones de sus afiliados con contenido económico o dentro del régimen económico financiero de los clubes y s.a.ds, además de la sujeción a las cuotas que la Liga tenga establecidas para su funcionamiento:

- comunicar la transmisión de las acciones de la sociedad y la ampliación o disminución de capital social,

---

<sup>54</sup> Por ejemplo, el suscrito el 2 de Diciembre de 1991 entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Real Federación Española de Fútbol, y el acuerdo de regulación de las relaciones entre ambos organismos de 27 de Octubre de 1994.

<sup>55</sup> CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del...* op. cit., pág., 266.

<sup>56</sup> Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, aprobados por el C.S.D. en fecha 1 de Diciembre de 1994, arts. 63 a 65 y 130 a 139. Estatutos de la Asociación de Clubes de Baloncesto, aprobados por el C.S.D. en fecha 7 de Septiembre de 1992, arts. 8 a 12 y 70 a 77.



- estar al corriente de los pagos por los compromisos adquiridos con la Seguridad Social y la Hacienda Pública, con los deportistas, técnicos, otros clubes asociados o con la Federación Española,
- remitirle el Proyecto de Presupuesto anual, (así como el que sea aprobado por su Asamblea - si son clubes-, o Junta General - en el caso de las s.a.ds-, las desviaciones detectadas y las modificaciones introducidas, en especial en lo que se refiere al capítulo de gastos de personal deportivo o si afectan a ejercicios económicos siguientes), acompañado del aval bancario o fianza, garantía de la gestión de los administradores,
- someter sus estados financieros y contables a auditoría externa y facilitar otras auditorías que pudiera ordenar la Liga.

En cuanto al alcance del incumplimiento de los extremos que nos ocupan, baste transcribir el artículo 139 del Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional (R.L.N.F.P.): "No podrán participar en las Competiciones organizadas por la Liga Profesional, aquellos Clubes o Sociedades Anónimas Deportivas que no presenten en los plazos previstos en el presente Reglamento, los proyectos de presupuesto, la auditoría del ejercicio anterior, y las fianzas o avales que se establecen reglamentariamente".

D) Las Agrupaciones de clubes de ámbito estatal, que hacen las veces de federaciones deportivas españolas. Cuando una disciplina carece de federación nacional que coordine su organización a nivel de Estado, podrá formarse una agrupación de este tipo, pero no podrá darse el caso de coexistencia de federación y agrupación nacionales, ya que esta última figura llena el vacío que pudiera dejar la inexistencia de federación estatal que, en caso de constituirse, forzaría la desaparición de la Agrupación.

E) Los Entes de promoción deportiva son asociaciones deportivas cuyo objeto está más limitado que en los casos anteriores, al estar obligados a que las actividades que organicen tengan finalidad lúdica, formativa o social, siendo excluyente la participación en competiciones organizadas por los entes de promoción deportiva de la participación en las competiciones relativas, por su organización o tutela, a las Federaciones deportivas españolas y respecto de la misma modalidad deportiva, lo que no extraña dado el carácter oficial de estas últimas y el no oficial, por el contrario, de las primeras.

Por último queremos resumir, utilizando el discurso de Mercedes Fuertes, las funciones y facultades que el C.S.D. se reserva en sus relaciones con las distintas asociaciones deportivas, recogidas en el artículo 8 de la L.D.:

"- funciones de verificación de la legalidad, al exigir la obtención de autorizaciones previas a la inscripción en el registro especial de asociaciones deportivas o al aprobar los reglamentos que acuerden las federaciones deportivas;

- funciones de inspección, al poder comprobar determinados hechos o datos mediante el conocimiento de sus libros, registro y otros documentos para, por ejemplo, comprobar la adecuación a los fines previstos de las subvenciones concedidas;

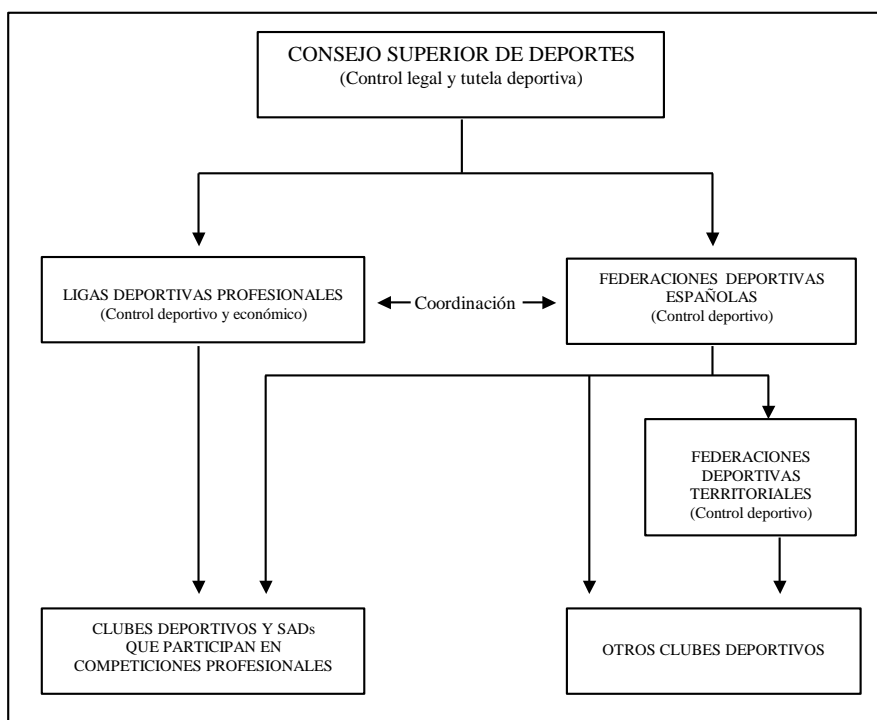
- funciones de supervisión, en general, que da lugar a manifestaciones más indeterminadas, las necesarias siempre que estén avaladas por la necesidad de control del ordenamiento deportivo, como, por ejemplo, la aprobación de los presupuestos de las federaciones o la posibilidad de ordenar auditorías sobre las cuentas de las sociedades anónimas deportivas, etcétera;

- funciones calificables de «intervención», al poder convocar los órganos colegiados de gobierno e, incluso, poder suspender a algún cargo directivo, según reconoce el artículo 43 de la L.D.;

- en fin, también, funciones sancionadoras, al sujetar a sociedades anónimas deportivas, clubes, federaciones y a demás entidades deportivas a un régimen especial disciplinario, en la actualidad regulado en los artículos 73 y ss. de la L.D. y en el Real Decreto 642/1984, de 28 de Marzo, Reglamento de Disciplina Deportiva, vigente en los términos en que no se oponga a la L.D."<sup>57</sup>

El gráfico I.4. muestra las relaciones que, del total de entidades cuya delimitación nos ha ocupado en las líneas anteriores, se establecen entre las que más directamente se relacionan con el deporte profesional.

#### ESTRUCTURA INSTITUCIONAL DEL DEPORTE OFICIAL EN ESPAÑA



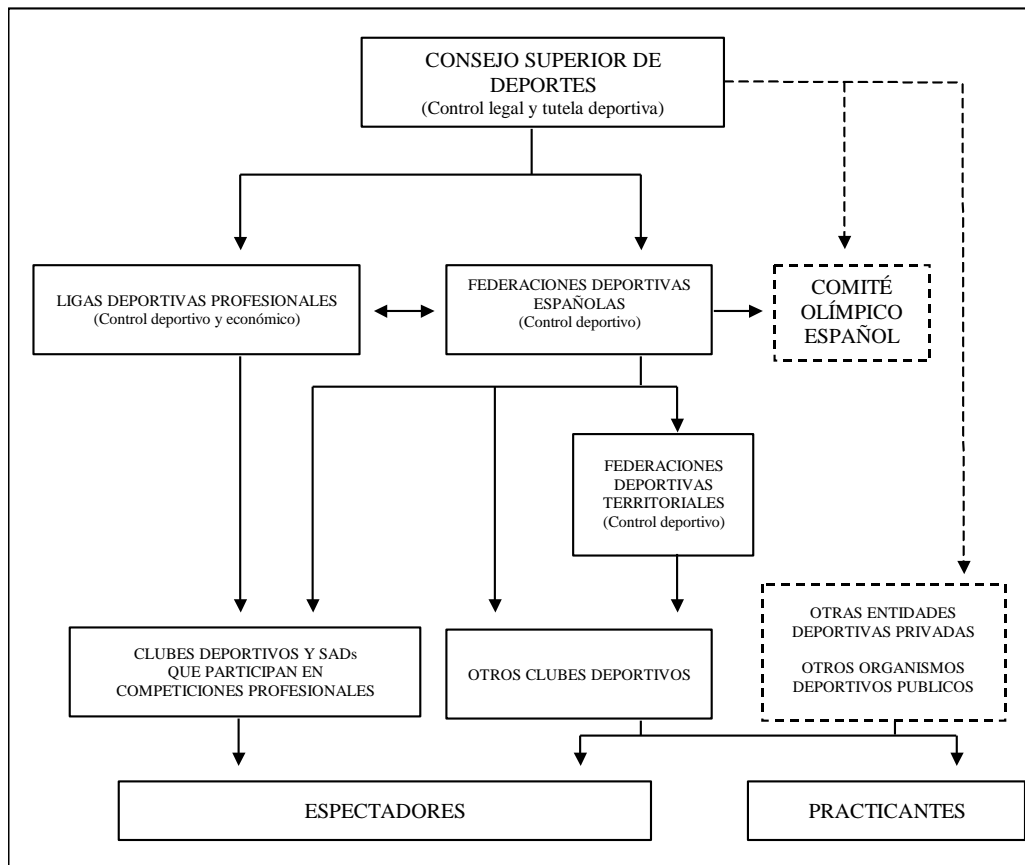
Fuente: elaboración propia.

Gráfico I.4.

<sup>57</sup> FUERTES LÓPEZ, M.: op. cit., pág., 142.

Si introducimos en su parte inferior el tipo de consumidor, según la disyuntiva espectador o practicante, al que se dirigen principalmente cada una de ellas, e incluimos, dentro del espacio demarcado con línea discontinua, las organizaciones e instituciones deportivas sobre las que el C.S.D. no ejerce un control directo, se obtiene el gráfico número 5, el cual también presenta como novedad, respecto del anterior, la inclusión del Comité Olímpico Español, del cual deben formar parte, obligatoriamente, las Federaciones Deportivas Españolas de modalidades olímpicas. (L.D., art. 48.4)

### LOS ENTES DEPORTIVOS ESPAÑOLES Y SU RELACIÓN CON LOS CONSUMIDORES DE SU ACTIVIDAD



Fuente: elaboración propia.

Gráfico I.5.

### **I.3.2. La sociedad anónima deportiva y la competición profesional**

La sociedad anónima deportiva es la forma jurídica que obligatoriamente han de revestir las organizaciones que participen en competiciones profesionales de ámbito estatal. Efectivamente la L.D., en su artículo 19.1, establece: "Los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, adoptarán la forma de Sociedad Anónima Deportiva a que se refiere la presente Ley".

En términos similares queda redactado el artículo 1.1. del R.D. 1251/1999, de 16 de Julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas (en adelante R.D. 1251/1999). La L.D. y el Real Decreto que acabamos de referenciar, son los textos reguladores fundamentales de este tipo de sociedades.

La existencia de diferencias formales entre la sociedad anónima general y la sociedad anónima deportiva, el especial régimen jurídico que a estas últimas regula, y la existencia de planes de iniciativa pública para el saneamiento financiero de ciertas deudas de los clubes deportivos de los que proceden, en el caso específico del fútbol profesional, nos obliga en este punto a detenernos para poner de manifiesto ciertos aspectos de interés.

#### **I.3.2.1 Regulación jurídica especial de la Sociedad Anónima Deportiva**

Desde el primer momento, y compartiendo la opinión de José M<sup>a</sup> Cazorla Prieto, adelantamos una observación importante:

"En este terreno (el deportivo) se encuentran en infatigable y permanente pugna dos intereses, a veces de nada fácil conjugación. Por un lado el mercantil, que atrae hacia el régimen general y que quiere preservar la importancia que en esta clase de entidades tiene lo lucrativo. Por otro, el

deportivo, imbuido de un espíritu que aspira a situarse por encima de lo puramente crematístico y, sobre todo, poseedor de unas reglas que a menudo constriñen a lo crematístico a cauces más estrechos que los del régimen general. Muchos de los elementos del régimen general de la sociedad anónima deportiva son fruto del predominio del interés deportivo sobre el mercantil o, cuando menos, de un equilibrio medido entre ambos intereses, que no es preciso guardar dentro del régimen general".<sup>58</sup>

Las principales particularidades de la regulación jurídica de las s.a.ds son las siguientes:

**A- Objeto social:** la s.a.d. es una sociedad anónima especial por razón del objeto, quedando éste constreñido a la participación en competición deportiva de carácter profesional de una sola modalidad deportiva, y en su caso, la promoción y el desarrollo de la actividad deportiva, así como otras actividades relacionadas con dicha práctica.

**B- Denominación de la sociedad:** ha de ir obligatoriamente acompañada de la abreviatura "sociedad anónima deportiva: SAD". Los clubes deportivos que a la entrada en vigor de la L.D. fueron obligados a adoptar la forma de s.a.d., al estar participando en competiciones profesionales, mantuvieron su anterior denominación para no crear confusión en ese momento inicial y facilitar su identificación con el club del que procedían, a la cual se vieron obligados a añadir "SAD", en virtud de la Transitoria 1ª, 2, g), L.D., y Transitoria 2ª, i) del Real Decreto 1084/91 de 5 de Julio sobre Sociedades Anónimas Deportivas, hoy desplazado por el R.D. 1251/1999, a excepción de los contenidos de las disposiciones transitorias.

---

<sup>58</sup> CAZORLA PRIETO, J.M.: *Las sociedades anónimas deportivas*. Ediciones Ciencias Sociales, Madrid, 1990, págs., 141 y 142.

C- **Constitución:** puede ser de nueva creación o a través de otorgamiento de escritura pública de transformación del antiguo club<sup>59</sup>. Presenta la particularidad de que en la escritura se han de identificar los socios fundadores otorgantes (que serán los miembros de la Junta directiva del club que adquiere el derecho a participar en competición profesional), suscriban o no posteriormente acciones de la s.a.d. Desvincula así la L.D. la figura del fundador otorgante de la del accionista; fundadores que por otra parte y a diferencia de la sociedad anónima general no pueden reservarse ventajas especiales de tipo económico, salvo menciones honoríficas.

D- **Inscripciones registrales:** la solicitud de inscripción, para la adquisición de personalidad jurídica, de la sociedad en el Registro Mercantil debe estar acompañada de la certificación de inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del C.S.D.<sup>60</sup>, que es el organismo competente con referencia a la autorización para esta última.

E- **Cifra mínima de capital:** la cuantía del capital, aunque sujeta al umbral mínimo de diez millones de pesetas que, con carácter general, establece la normativa reguladora de la sociedad anónima común, no puede establecerse libremente. El artículo tercero del R.D. 1251/1999 en su segundo punto, fija el procedimiento por el que habrá que calcularla.

El referido precepto dice lo siguiente: "el capital social mínimo se fijará mediante la adición de dos sumandos:

---

<sup>59</sup> Existe una tercera vía de constitución de s.a.d., híbrida en cierto sentido de las dos anteriores, que consiste en la adscripción a una sociedad de nueva creación de la sección deportiva de un club preexistente que tenga un equipo profesional, pero como por regla general y según Ramón Roig Serrano "la adscripción plantea mayores problemas que la transformación y resulta aconsejable individualmente para cada caso concreto", en la práctica "ninguno de los clubes de fútbol implicados en el proceso de adaptación a la L.D. ha optado por la vía de la adscripción", aunque sí lo hicieron algunos clubes de baloncesto. ROIG SERRANO, R.: *Los distintos cauces jurídicos de creación de una SAD*. En *Transformación de clubes...* op cit., pág., 113.

<sup>60</sup> Por otra parte y aunque no se obliga a adjuntarla para la solicitud al R.M., el artículo 15 de la L.D. establece la inscripción obligatoria de la s.a.d. en la Federación deportiva respectiva.

a) El primero se determinará calculando el 25 por 100 de la media de los gastos realizados, incluidas amortizaciones, por los clubes y sociedades anónimas deportivas que participen en la respectiva competición. Los datos necesarios para la realización de este cálculo se tomarán de las Cuentas de Pérdidas y Ganancias auditadas y remitidas al Consejo Superior de Deportes correspondientes a la temporada anterior a aquélla en que se efectúa la solicitud. Dichos datos se ajustarán en función del informe de auditoría, haciéndose público por el Consejo Superior de Deportes el cálculo obtenido anualmente, previo informe de la liga profesional correspondiente.

b) El segundo sumando se determinará en función de los saldos patrimoniales netos negativos que, en su caso, arroje el Balance a que se refiere el párrafo b) del apartado 5 de este artículo<sup>61</sup>, ajustado en función del informe de auditoría.

c) Cuando el primer sumando sea inferior al segundo, el capital social mínimo se fijará en el duplo del segundo".<sup>62</sup>

Si el segundo sumando es positivo se entenderá que el capital social mínimo será de 10.000.000 de pesetas más el sumando del citado apartado 2,a).

---

<sup>61</sup> El apartado 5, en el que se establece qué documentos han de acompañar la solicitud a la Comisión Mixta de fijación de capital social mínimo, en su punto b) alude al Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria referidos al último trimestre natural anterior (entendemos a la fecha de la solicitud en el caso general, y al último trimestre de la temporada en que consiguieron el ascenso, si se trata de un club que debe transformarse en s.a.d. por acceder a competición profesional, puesto que, en este caso, debe cursar la solicitud de fijación de su capital mínimo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su inscripción en la liga profesional correspondiente) y el informe de auditoría. Alude por tanto a los documentos que ayudan al equipo de gobierno del club a la mejor estimación del saldo patrimonial neto.

<sup>62</sup> A la entrada en vigor de la obligatoriedad de instituirse en s.a.d., el porcentaje sobre la media de gastos incurridos por cada club que participaba en competición profesional se estableció en el 50% para la modalidad de fútbol y el 35% para el baloncesto. A la cuantía resultante, en cada caso, hubo de añadirse el saldo patrimonial neto negativo reflejado en el informe de auditoría a 30 de Junio de 1991. (La determinación del saldo patrimonial neto ha dado lugar a la Disposición adicional segunda de la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas).



El procedimiento es preceptivo tanto para la modalidad de fútbol como de baloncesto, y nunca podrá reducirse este capital social por debajo del 50% sobre el montante inicial. Tutela, coordina y supervisa el proceso una denominada Comisión Mixta, compuesta por representantes de la administración (en concreto del C.S.D.) y de la Liga Profesional de la concreta modalidad deportiva de que se trate.

Además, el capital, habrá de ser desembolsado totalmente y mediante aportaciones dinerarias; las acciones que lo representan serán nominativas, representadas por títulos o por anotaciones en cuenta. Esta última forma de representación será obligatoria si las acciones se admiten a negociación en alguna Bolsa de Valores, circunstancia que podrá solicitarse a partir del 1 de enero de 2002.

**F- La adquisición o enajenación de participaciones significativas:** tienen tal consideración las que comprendan acciones u otros valores convertibles, de manera que el adquirente pase o deje de tener, junto con los que ya posea, una participación en el capital de la sociedad igual o múltiplo de 5 por 100. Para que la operación de compra o venta pueda celebrarse legalmente deberá ser comunicada al C.S.D., haciendo constar el número y valor nominal de las acciones, así como el plazo y las condiciones de la adquisición o enajenación.

Si la s.a.d. cotizara en Bolsa de Valores la notificación se dirigirá a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que dará traslado de una copia al C.S.D. donde se asentará en el *Registro de Participaciones Significativas*, sección específica del Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo.

**G- La adquisición de acciones.** Se encuentra limitada a un volumen de ellas o de valores que puedan dar lugar, unidos a los que se posean previamente, a que el adquirente pase a detentar una participación en el total de los derechos de voto de la sociedad igual o superior al 25 por 100. Para sobrepasar el límite se

deberá obtener autorización previa del C.S.D., quien la denegará si considera que tal circunstancia puede adulterar, desvirtuar o alterar el normal desarrollo de la competición profesional en la que la sociedad participe.

También se imponen prohibiciones a la adquisición de acciones en ciertos casos:

- a) ninguna s.a.d. o club inscrito en competición profesional de ámbito estatal puede participar directa o indirectamente en el capital de otra s.a.d. que tome parte en la misma competición profesional, o siendo distinta, pertenezca a la misma modalidad deportiva,
- b) una misma unidad de decisión no podrá poseer acciones en proporción igual o superior al 5 por 100 del capital, de forma simultánea, en dos o más s.a.ds que participen en la misma competición o de la misma modalidad deportiva.

**H- Órganos de la s.a.d.:** son la Junta General de Accionistas y el Consejo de Administración. No podrán ser miembros del Consejo quienes en los últimos cinco años hayan sido sancionados por una infracción muy grave en materia deportiva<sup>63</sup>, las personas al servicio de cualquier administración pública relacionada con la actividad de las s.a.ds, ni tampoco quienes sean o hayan sido en los dos últimos años altos cargos del Estado o de entidades vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado. Por último, los miembros del Consejo de Administración que ostenten cargos directivos, no podrán ejercer cargo alguno en otra s.a.d. que participe en la misma competición profesional o pertenezca a la misma modalidad deportiva.

---

<sup>63</sup> Entre los que figuran las actividades dirigidas a predeterminar el resultado de una prueba deportiva, actividades que favorezcan el uso de sustancias prohibidas en el deporte, el comportamiento antideportivo o la falta de asistencia no justificada a la convocatoria de la selección nacional, entre otras, (art., 76,1. LD), a las que corresponderá una sanción consistente en multa pecuniaria de cuantía comprendida entre 25 y 75 millones de pesetas (art., 79,4.a), LD).

Por otra parte los préstamos concedidos a título personal por los administradores o los accionistas de una s.a.d., a favor de ella, tendrán la consideración de subordinados respecto de los demás en los que la sociedad figure como deudora.

I- **Derecho de tanteo y retracto** a favor de ciertas entidades públicas al producirse la enajenación onerosa, o cualquier negocio jurídico por el que se transmite la propiedad de las instalaciones deportivas de una s.a.d. Efectivamente, y por este orden: Ayuntamiento del lugar en que radiquen las instalaciones, Comunidad Autónoma correspondiente y C.S.D., tendrán conocimiento de las características de la operación de venta que se gestiona con un tercero, al estar la s.a.d. obligada a remitir tal información a la última de las administraciones señaladas, pudiendo optar por, igualando la oferta realizada y en los plazos que se detallan en el artículo 25 L.D., erigirse en adquirentes. También pueden retractarse de una declinación inicial a ocupar tal posición si se hubiera detectado cualquier irregularidad en el proceso de tanteo.

J- **Regulación especial en materia contable y presupuestaria.** El ejercicio económico se fija de conformidad al calendario establecido por la LP correspondiente, y va de 1 de julio a 30 de junio del año siguiente.

Rufo López<sup>64</sup>, secretario general del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la temporada que se forzó la transformación, escribía: " El cuadro siguiente recoge a modo de resumen los plazos máximos en los que deben llevarse a cabo las distintas fases a las que deben someterse las cuentas anuales, considerando un ejercicio económico que comienza el 1 de julio y finaliza el 30 de junio del año siguiente, e independientemente (sic) al plazo del informe de los auditores:

30 de junio:                    cierre del ejercicio.

---

<sup>64</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ, R.: *Aspectos contables y de auditoría de cuentas de las Sociedades Anónimas Deportivas*. En *Transformación de clubes...* op. cit., pág., 185.

30 de septiembre:	formulación por los administradores
31 de octubre:	informe de los auditores (plazo mínimo)
31 de diciembre:	aprobación por la Junta General
31 de enero:	depósito en el RM".

Existe obligación de llevanza de una contabilidad que permita diferenciar las operaciones relativas a cada una de las secciones deportivas de la s.a.d., si las tuviera y ajustándose a la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a Sociedades Anónimas Deportivas. La adaptación incluye, en la norma de elaboración de las cuentas anuales número catorce, los criterios que deben seguirse en los modelos de memoria que recogen esta información separada por cada una de las actividades, la identificación de actividades que se debe realizar y los criterios generales de imputación de activos, pasivos, ingresos y gastos.

En la Memoria de las Cuentas Anuales deberá especificarse la distribución del importe neto de las cifras de negocios correspondientes a las actividades propias de cada sección deportiva de la sociedad, derechos de adquisición de los jugadores, inversiones realizadas en instalaciones deportivas, derechos de imagen de los jugadores y aquellos otros extremos que se establezcan en las normas de adaptación a que se refiere el apartado anterior.

Deben remitir al C.S.D. semestralmente, los estados intermedios de la sociedad y, en su caso, los estados consolidados del grupo al que pertenezca; adicionalmente, se elaborará un informe en el que consten las transacciones de la sociedad con sus administradores, directivos y accionistas significativos, incluso en las que no hubiese mediado un precio.

También deberán enviar al Consejo anualmente, las Cuentas Anuales individuales (y consolidadas), informe de gestión e informe de auditoría. Este último documento, salvo que contuviera una opinión favorable, dará lugar a que

---

las s.a.ds recaben de sus auditores un informe especial en que deberán pronunciarse acerca de la incidencia sobre la información periódica del ejercicio en curso de las acciones que hubiesen sido tomadas para corregir las salvedades formuladas a las Cuentas Anuales del último ejercicio. Si las causas que originaron que el informe no fuese positivo persisten se habrá de dejar constancia expresa de tal circunstancia, indicando los efectos que se hubieran derivado de haber procedido a los ajustes necesarios.

Los específicos contenidos económico contables que actualmente regulan a las s.a.ds, o que en el futuro pudieren regularlas, son aplicables de pleno a los clubes exceptuados de conversión pero participantes en competición profesional, en todo aquello que sea posible en tanto no sea privativo de aquella forma jurídica especial, en virtud del contenido de la disposición adicional séptima de la L.D., punto 5. Respecto a ellos queremos destacar los dos aspectos siguientes:

a) Los clubes indicados, tienen la obligación de formular presupuestos anuales, separados por secciones deportivas e integrados en uno global. El proyecto de presupuesto anual, que se presenta a la Asamblea de socios para su aprobación, deberá ir acompañado de un informe que emite al respecto la Liga Profesional correspondiente.

b) También queremos hacer mención de la obligación que asumen los miembros de las Juntas Directivas de estos clubes, al aceptar el cargo, de prestación anual de avales bancarios, a depositar ante la Liga Profesional correspondiente, a favor del club. El importe mínimo a constituir es del 15 por 100 del presupuesto general de gastos del club. El aval se renovará anualmente en función del presupuesto actualizado al principio de cada ejercicio económico que se mantengan en el cargo y se compensarán, minorándose, en la medida en que se vayan obteniendo resultados económicos positivos. Si igualan o superan el 15 por 100 de cada presupuesto de gastos no será necesario depositar aval alguno. En contrario, serán ejecutados cuando se generen resultados económicos

negativos durante cada periodo de mandato; si la Liga Profesional no ejecutara el aval, o lo hace parcialmente, la cuantía del nuevo a constituir será la que se obtenga de sumar a dichos resultados negativos acumulados, netos de la parte de aval ejecutada, el 15 por 100 del presupuesto de gastos correspondiente.

Para finalizar, relacionamos en la tabla I.16. la localización, en los dos principales textos legales que regulan tal materia: Ley del Deporte de 1990, modificada por el artículo 109 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y R.D. 1251/1999, de los extremos que de ella nos han ocupado.

#### REGULACIÓN JURÍDICA ESPECIAL DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA DEPORTIVA

CONTENIDO	L.D.	RD 1251/1999
Objeto social	19.3. y 19.4.	1.3. y 2.1.
Denominación	19.2.	1.2.
Prohibición ventajas especiales para los fundadores	20.2.	7
Inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas	20.1.	5.1.
<i>Del capital, las acciones y los accionistas</i>		
Cifra de capital mínimo	21.1.	3.
Desembolso y naturaleza de las aportaciones	21.2.	6.1.
Clase y representación de las acciones	21.3.	6.2.
Participaciones significativas	22.1.	10 a 15
Limitación a la adquisición de acciones (autorización del CSD)	22.2.	16
Prohibición de adquisición de acciones (límites sobre el capital)	23.1. y 2.	17
Información sobre el accionariado a remitir al CSD y LP	23.5.	18
<i>De la regulación en materia contable</i>		
Ejercicio económico	20.3.	8.b)
Diferenciación de las operaciones de distintas secciones deportivas	26.1.	19.1.
Normativa jurídica aplicable		19.2.
Estados contables a remitir al CSD	26.2.	20.
Auditorías complementarias a instancia del CSD o de la L:P:	26.3.	20.7.
Regulación contable de clubes participantes en comp. profesionales		Adic. 1ª y 4ª
<i>Otros</i>		
Incapacidades e incompatibilidades de los administradores	24.	12
Préstamos de administradores y accionistas	27.	22.
Derecho de tanteo y retracto de las administraciones públicas sobre instalaciones deportivas	25.	24.
Prestación de avales por los miembros de las Juntas Directivas de los clubes profesionales		Adic. 2ª y 3ª

Tabla I.16.

### I.3.2.2 Los Convenios de saneamiento del fútbol profesional

El 11 de junio de 1985 se firma, entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional (L.N.F.P.) y la Secretaría de Estado de Deporte, el Convenio de Ordenación y Saneamiento del Fútbol Profesional, debido a la precaria situación económica en que se encuentran los clubes de esta modalidad, cuyas causas, según el propio Convenio son: "por una parte, en el caso de un buen número de clubes de fútbol profesional, una gestión carente de la suficiente prudencia y control económico, y, por otra, el hecho de que el fútbol profesional esté compuesto por un número de clubes que excede del que tiene capacidad de generar los ingresos suficientes para mantenerse. En consecuencia, ejercicio tras ejercicio, se han ido acumulando importantes déficit, que en los momentos actuales no es posible afrontar con los ingresos económicos que constituyen la fuente financiera ordinaria de los clubes".

No obstante, el acuerdo firmado no consiguió modificar la tendencia económica que seguían los clubes, es más, continuó progresivamente su endeudamiento.

Ante la cuantía de la deuda que el colectivo de clubes de fútbol profesional tenía contraída con el Estado, el impacto que sobre la ciudadanía tiene esta modalidad deportiva y la canalización de dinero público a través de subvenciones concedidas por parte del C.S.D. hacia ella, en contra del espíritu de la Constitución que persigue el fomento del deporte práctica<sup>65</sup>, la L.D. en su Disposición Adicional decimoquinta estableció la futura elaboración de un nuevo

---

<sup>65</sup> "Las deudas de los clubes de fútbol de primera y segunda división ascendieron, según el Consejo Superior de Deportes en su auditoría cerrada a 30 de junio de 1989, a veintinueve mil ochocientos cuarenta y ocho millones de pesetas. Esta suma total se descompone en dieciséis mil millones en deudas con el Estado y trece mil ochocientos cuarenta y ocho millones de deudas diferentes con entidades privadas. Estas cifras varían según en datos facilitados por los propios interesados. La deuda con el Estado al 31 de diciembre de 1989 asciende para aquéllos a quince mil novecientos setenta y cuatro millones, mientras que las de carácter privado se elevan a ocho mil quinientos setenta y tres millones de pesetas. En total, veinticuatro mil ochocientos cuarenta y ocho millones". CAZORLA PRIETO, J.M.: *Las sociedades...* op. cit., pág., 31.

plan de saneamiento, ahora entre el C.S.D. y L.N.F.P., firmado en fecha 18 de enero de 1991<sup>66</sup>, para posteriormente dar lugar al nacimiento de otros convenios particulares entre esta última y cada club afectado. Al mismo sólo podrían acogerse aquellos clubes que participaban en competición profesional, lo que implicaba, salvo para los exceptuados, que revistieran la forma de s.a.d.

En este nuevo convenio la L.N.F.P. se subrogaba en las obligaciones financieras de los clubes que, participando durante las temporadas 1989-90 y 1990-91 en competición profesional futbolística, se derivasen de deudas tributarias devengadas hasta 31 de diciembre de 1989, y otras deudas con el Estado y sus Organismos autónomos, Seguridad Social y Banco Hipotecario de España a 31 de diciembre de 1989 (Disposición Adicional 8ª L.D.). También asumía la Liga las deudas públicas, de idéntica naturaleza a las indicadas, de los clubes incluidos en el plan de saneamiento de 1985, pendientes de pago a 31 de diciembre de 1989.

Para hacer frente al pago de las deudas asumidas (Disposición Adicional 13ª) la Liga Profesional percibirá y gestionará los derechos de retransmisión por televisión de la competición por ella organizada, así como los derivados de su patrocinio genérico y el 1% de la recaudación quinielística íntegra. (Transitoria 3ª. 2.). También podrá establecer, como organizadora de la competición profesional, una cuota anual -obligatoria mientras estuvo vigente el plan de saneamiento-, exigible a los clubes que participen en ella.

Por otra parte, la hoy derogada Disposición Adicional Undécima establecía que el C.S.D.: "incorporará en sus presupuestos una partida específica correspondiente a la participación de los clubes de fútbol en la recaudación íntegra de las Apuestas Deportivas del Estado, en concepto de reestructuración y

---

<sup>66</sup> "Convenio de 18 de enero de 1991 entre el Consejo Superior de Deportes y la Liga Nacional de Fútbol Profesional", en *Legislación Deportiva*, recopilación, anotación e índices a cargo de LEONOR ALVAREZ-SANTULLANO, BOE, 1993, págs., 735 y ss.



saneamiento o cualquier otro que pudiera establecerse". Esta participación se fijó, por R. D. 419/1991 de 27 de marzo, en el 7'5%.

En la actualidad la situación ha cambiado en profundidad al haber cancelado la L.N.F.P. de forma anticipada el Plan de Saneamiento que nació por virtud de la L.D., liquidando la deuda pendiente con sus propios medios financieros.

Este hecho ha provocado el replanteamiento de la distribución actual quinielística, quedando fijados en el 10% y el 1% los porcentajes que, sobre la recaudación, se destinan respectivamente a la Liga y al Consejo, según R.D. 258/1998 de 20 de febrero. En este texto normativo, cuyos efectos económicos se retrotraen al 1 de enero anterior, se señala, como finalidades a las que aplicar el importe previsto para la Liga, las que presentamos ordenadas según la prioridad que le confiere el R. D.:

a) el pago de las deudas contraídas por ella, como consecuencia de la cancelación anticipada del plan de saneamiento,

b) al menos el 30% del importe que le corresponda, a la construcción, mejora o preservación de las instalaciones deportivas donde se celebren o vayan a celebrarse los encuentros de competición profesional,

c) a su distribución entre los clubes de fútbol y s.a.ds, que estén al corriente de sus obligaciones tributarias, atendiendo a criterios objetivos.

Como destino del importe relativo al C.S.D., se señala el fútbol no profesional.

En conclusión, comprobamos que los esfuerzos públicos y privados, por sanear la deficiente situación financiera que presentaba el fútbol profesional, han sido considerables. No obstante permanecen ciertas dudas acerca de la resolución

definitiva del asunto de la asunción de deudas en los clubes por encima de sus posibilidades. El control que, a este respecto, ejerce la L.N.F.P. y el C.S.D. creemos que se reforzará con el que provenga de la Comisión Nacional del Mercado de Valores cuando las s.a.ds entren a cotizar en Bolsa.

### **I.3.2.3 La competición profesional**

La obligación de constituirse en s.a.d. para los clubes que participen en competición profesional no excluye la posibilidad de adoptar tal forma jurídica a los que no participasen en este tipo de encuentros. Si la Ley la exige en el primer caso, el R.D. 1251/1999 en su Disposición Adicional 8ª la admite en el resto, si así lo deciden voluntariamente los clubes no profesionales.

Los textos legales que nos ocupan establecen que las s.a.ds "sólo podrán participar en competiciones oficiales profesionales de una sola modalidad deportiva"<sup>67</sup>; con lo cual, los clubes que integran secciones deportivas relativas a distintas disciplinas, se verían obligados, en caso de reunirse las circunstancias que fuerzan a adoptar la forma de sociedad anónima, a escindir sus secciones. Obligación aplicable tanto a los clubes que accedan a competición profesional, como para los que en el momento de la entrada en vigor de la L.D. se vieron exceptuados de la transformación forzosa, si optaran en un futuro por entrar en la norma. La escisión de la unidad del club pudiera no ser una cuestión de agrado para los directivos de algunos de estos clubes, si están considerando el cambio de forma legal, por lo que el "statu quo" parece que se mantendrá hasta que se permita la pluralidad de disciplinas deportivas a desarrollar por la s.a.d.

Con lo que ha quedado escrito creemos que se justifica que no podamos decir, en términos rigurosos, que nuestro interés investigador se limite a la s.a.d., puesto que existen clubes, y muy importantes económica y deportivamente hablando, que participan en las competiciones profesionales, es decir, están

presentes en el mercado que estudiamos, y no tienen tal vestimenta legal. De la misma manera ya sabemos que no toda s.a.d. participa en contienda profesional, aunque sí al contrario<sup>68</sup>, con lo cual si volcamos nuestra atención sobre ella nos saldríamos de los límites en que se produce el espectáculo que consideramos, que es el deportivo profesional de equipo. Aunque algunas de las conclusiones a las que llegaremos en esta tesis serán de aplicación plena a otras formas de club deportivo de equipo, nos parece más riguroso acotar el campo de análisis a los que participan en competición profesional, aun cuando sólo sea para manejar un universo de menor dimensión.

En resumidas cuentas, la situación que fuerza a constituirse en s.a.d. es el acceso a la competición profesional, que por otra parte no está definida legalmente.<sup>69</sup>

En general, la L.D. (art. 46.1) clasifica a las competiciones deportivas atendiendo a su naturaleza, por lo que podrán ser oficiales o no oficiales y de carácter profesional o no profesional; y a su ámbito, por el que bien son internacionales, estatales o de configuración territorial inferior.

---

<sup>67</sup> Art. 19.4 L.D. y R.D. 1251/1999, en su artículo 1.3.

<sup>68</sup> No obstante puntualizamos que la obligatoriedad no es imperativa desde el mismo momento en que se produzca el ascenso a competición profesional, sino que se establece un plazo de una temporada para formalizar la s.a.d. Esta circunstancia conduce, a efectos prácticos, a la demora del procedimiento para que, en función de las posibilidades de permanencia que se estimen tras el inicio de la liga, se justifiquen los trámites burocráticos que conlleva la transformación jurídica en cuestión, si es que se observa que se vaya a continuar en ella la próxima temporada, o en caso contrario mantener la estructura jurídica previa si el descenso, y la consecuente vuelta a la categoría anterior, se presenta como inevitable.

<sup>69</sup> Lo que para Jesús Samper, según opinión manifestada en el desarrollo de los Encuentros de Economía y Fútbol organizados por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, de Santander en agosto de 1998 (en adelante: U.I.M.P), erigiéndose en portavoz del sentir general, es deplorable, habida cuenta de que la diferenciación entre s.a.d. y otras formas jurídicas a adoptar tiene implicaciones económicas y tal vez sea la ausencia del concepto, junto con la falta de especificación de un órgano único (Liga, Federación u otro), que controle que se cumplen las especificaciones económicas incluidas en la normativa aplicable y que cuando sancione se vigile el cumplimiento de las mismas, lo que haya llevado a que ante situaciones de infracción económica, como cuando en la temporada 1995-1996 los clubes de fútbol, Celta de Vigo y Sevilla no presentaron los preceptivos avales, en lugar de producirse su expulsión automática de la competición como está establecido y ante la tensión social que se produjo, tal salida quedó sólo en conato y ante la magnanimidad de la autoridad deportiva, es decir el C.S.D., el incumplimiento se resolvió sin mayor trascendencia.

La Ley se limita en su articulado a fijar los criterios que orientarán la calificación según "la existencia de vínculos laborales entre clubes y deportistas y la importancia y dimensión económica de la competición" (art. 46.2. párrafo 3º), reservando la competencia para la calificación al C.S.D. (art. 46.2. párrafo 1º).

Cazorla Prieto<sup>70</sup> interpreta y completa el precepto legal, entendiendo que estaremos ante competición profesional si:

- los deportistas se consagran a la práctica deportiva de que se trate, haciendo de ella su medio de vida,
- cuenta con un número considerable de espectadores,
- las entidades deportivas que participan en ella cuentan con cierto nivel de organización,
- se alcanzan elevadas cotas de publicidad y patrocinio deportivos.

Aunque compartimos la opinión del Prof. Cazorla, insistimos en que habrá de ser el C.S.D. el que reconozca el carácter profesional de cualquier competición; a expensas de su pronunciamiento en este sentido quedamos todos para ver incrementado el conjunto de contiendas deportivas a las que poder aplicar el calificativo de "profesional". Las actualmente existentes son:

- primera división y segunda división A de fútbol
- primera división masculina de baloncesto, denominada liga A.C.B.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> CAZORLA PRIETO, L.M.(Director): *Derecho del...*op. cit., pags., 302 y 303.

<sup>71</sup> R.D.1251/1999, Disposición Adicional Sexta: *Competiciones profesionales*.

#### **I.3.2.4 Reflexiones acerca del carácter mercantil de los clubes deportivos que participan en competición profesional**

Debido a que, como posteriormente se leerá, la principal razón que se defendía a instancias de los poderes públicos legislativos, para el cambio que con la aparición de esta forma societaria introducía la L.D. en el estado del asociacionismo deportivo, era el descontrol económico y la posición patrimonial negativa de la gran mayoría de los clubes deportivos a los que afectaba, a la entrada en vigor de la ley hubo cuatro de ellos que, en principio y al igual que el resto, estaban llamados a la conversión en s.a.d., pero que demostraron haber llevado una gestión económica responsable y tener una situación económico patrimonial saneada, por lo que se tuvo a bien permitir que sólo estos cuatro clubes deportivos, que son el Atlético Club de Bilbao, el Club Atlético Osasuna, el Real Madrid C.F. y el F.C. Barcelona, se configuraran en excepción al precepto general y mantuviesen la configuración jurídica de club que, a efectos de su encuadramiento en los que relaciona la L.D., serían clubes deportivos básicos.<sup>72</sup>

Aun cuando sus gestores no asumen la misma responsabilidad sobre el patrimonio que los clubes dentro del estándar, la excepción que suponen no es relevante a efectos económicos, pues entre otros elementos de comparación, su objeto de explotación, su forma de organización y los mercados en que se desenvuelven, son coincidentes; y es más, todos sabemos que el mayor peso específico económico del deporte de competición profesional recae en dos de estas entidades exentas.

---

<sup>72</sup> La excepción, que se refiere a los clubes de fútbol o baloncesto que desde la temporada 1985-1986 no hubieran obtenido pérdidas patrimoniales, confirma que la reforma tenía entre sus motivos principales la endeblez financiera de los clubes deportivos. En palabras de Mercedes Fuertes las "grandes inversiones alegremente decididas y cuantiosas pérdidas (trasladadas jovialmente a las espaldas del contribuyente) eran el denominador común de todo el conjunto". Con la excepción "parece, más que favorecerse, respetarse la actuación de aquellos clubes que han actuado con prudencia, moderación o sensatez." FUERTES, M.: *Asociaciones...* op. cit., pág., 87.

Precisamente la existencia de estas excepciones, entre otras cuestiones, han alimentado un amplio debate acerca de los motivos que pudo tener el legislador para hacer obligatoria en el ámbito deportivo una forma jurídica de marcado carácter mercantil.

Las razones que se fueron apuntando presentaban un panorama económico poco menos que desolador en el sector, de tal magnitud e impacto social que la introducción de la racionalidad y el control, que se supone sobre la gestión que se lleva a cabo en la sociedad anónima común, pareció una buena solución que sirviera, al menos, para paliar la situación de exceso e imprudencia financiera imperante en el deporte de competición profesional de los años ochenta.

Muchos son los estudiosos del deporte que se pronuncian sin eufemismos en este sentido, con lo que nos eximen de mayor abundamiento. Así, Mercedes Fuertes dice: "Las cuantiosas deudas de determinados clubes, la generalización de patrimonios insolventes y deficitarios, los reiterados incumplimientos de convenios de saneamiento patrimonial, así como la falta de soluciones existentes en la legislación, han motivado la necesaria y urgente modificación dirigida a concretar el marco de responsabilidad patrimonial de los clubes y también de sus gestores, administradores y directivos".<sup>73</sup>

También, Pedro Antonio Martín y José Luis González Quirós<sup>74</sup>, estiman probable que: "...en determinados sectores en que la titularidad jurídica y la responsabilidad política de los directivos de clubes y asociaciones no estuviesen del todo claras, se hayan puesto en práctica políticas de gasto demagógicas e incontroladas y, finalmente lesivas para los intereses generales".<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> FUERTES LÓPEZ, M. op. cit., pág., 49.

<sup>74</sup> MARTIN, P.A. y GONZÁLEZ QUIRÓS, J.L.: op. cit., pág., 11.

<sup>75</sup> Más contundentemente se pronuncia Javier Suárez Pandiello: "Cuando a finales de la década de los ochenta, desde las altas instancias del Consejo Superior de Deportes, se abordó la conveniencia de modificar la regulación del fútbol profesional, con el argumento de que clubs que movían tal volumen de recursos en un deporte altamente profesionalizado y en el que confluían intereses tan diversos difícilmente podían estar basados en la competencia entre instituciones sin fines de lucro,

Los poderes públicos no limitan su intervención en la materia a efectos legislativos, o por la existencia de órganos administrativos de control como el C.S.D. o las delegaciones deportivas autonómicas, sino que son también agentes activos en el mercado del deporte profesional de equipo. Ayuntamientos, Diputaciones o Comunidades Autónomas han entrado a formar parte de la masa accionarial de distintas s.a.ds, por lo que la conexión actual entre el deporte y la política en el nivel en que nos encontramos, se produce ante la participación en el control y la gestión de los clubes como accionistas y queda atrás la consideración de ciertas disciplinas deportivas como herramienta al servicio del régimen político imperante.<sup>76</sup>

Queda, en el panorama que hemos venido presentando, una cuestión que ha sido objeto de una controversia aún no completamente resuelta. Juristas, economistas, estudiosos del deporte y parte de la sociedad en general se han venido planteando si debe estar presente en el deporte, aunque éste sea de la modalidad profesional, el ánimo de lucro que históricamente se le supone a la sociedad anónima, como la forma jurídica insignia del carácter mercantil. En definitiva, la interrogante se concretaría en si toda empresa, y las entidades deportivas que estudiamos lo son<sup>77</sup>, debe estar orientada prioritariamente por su

---

hacia años ya que los salarios de los profesionales del fútbol se habían disparado al alza (sic) por hacerse con los servicios de los mejores futbolistas. (Sic) La cuantía de las deudas que venían arrastrando los clubs de fútbol, unida a la escasa, si no nula responsabilidad de los dirigentes de los clubs, venía a ahondar aún más si cabe en la necesidad de un cambio en la regulación de la actividad. Puesto que las autoridades comprendían que transformar un negocio montado sobre la base de una gestión amateur en un sector profesionalizado, también en su gestión, suponía dar un importante salto en el vacío, trataron de reducir el peligro de descalabro (las leyes de la física pronosticarían un volumen de daños proporcional a la altura del desplome) de una manera tan ampliamente utilizada por las administraciones públicas, como criticada en sus consecuencias, cual es la asunción pública de deudas ajenas. (Sic) En cualquier caso, la contrapartida exigida a los clubs que se acogieron al plan de saneamiento fue su transformación en SADs". SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Economía y fútbol o panem et circensis*. En *Economía en broma y en serio*, CORORNA J. y PUY, P. (Eds). Minerva ediciones, Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1995, págs., 143 y 144.

<sup>76</sup> No así en épocas anteriores, según ponen de manifiesto Duncan Shaw y Paul Preston en su obra: *Fútbol y franquismo*. Alianza Editorial, Madrid, 1987.

<sup>77</sup> Con esta afirmación adelantamos contenidos propios del siguiente capítulo.

naturaleza económica a la búsqueda del beneficio, quedando supeditados al mismo los valores tradicionales del deporte que generan los clubes.

Como se puede ver el confusionismo se elevaba a cotas inusitadas; creemos que, entre otros extremos, pudo deberse a la falta de un conocimiento claro de lo que supone el carácter económico de una entidad, en especial por parte de los más temerosos de que los cambios producidos tuviesen un efecto perverso e irremediable sobre los valores asociados al deporte.

Lógicamente, la naturaleza jurídica que obligatoriamente han de adoptar los clubes no impone a su vez la obligación, absurda por otra parte, de la existencia de un beneficio a repartir entre los socios. La imposición de forma entendemos que puede responder a la esperanza del legislador de introducir racionalidad en la organización y la gestión y no, como es lógico, a que se imponga a instancias legales la prelación que han de seguir los objetivos que se formulen en la empresa.

De todos modos, toda entidad incluida en una economía de mercado, donde éste tiene confiada la asignación de recursos de forma económicamente eficiente debiera perseguir el objetivo de minimizar los costes en que incurra – objetivo dual del de maximización del beneficio-, no sólo por lo irracional de cualquier despilfarro, sino también porque se ha de tener conciencia de la escasez de los medios de producción.

Para ilustrar lo que antecede, reproducimos parte del, por sí solo elocuente, discurso del Prof. Suárez<sup>78</sup>, para manifestar con él, que a la postre, el efecto conseguido tras poner el énfasis en la maximización del beneficio o ponerlo en la minimización de costes coincide.

---

<sup>78</sup> SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Curso de Economía de la Empresa*. Pirámide, Madrid, 1992, pág., 33.



"Hay que señalar, sin embargo, que el principio del máximo beneficio o lucro, en cuanto criterio o norma de rentabilidad, no debe separarse de la gestión de ninguna empresa, ya sea ésta privada o pública. Este principio -el del máximo beneficio- es dual del principio de economicidad, que no significa otra cosa más que la consecución de determinados objetivos con el mínimo sacrificio o coste, y que es consustancial con todo quehacer económico-empresarial."

#### **I.4. EL SERVICIO ECONÓMICO DE CARÁCTER DEPORTIVO**

En los contenidos anteriores se pretendió dejar constancia de la relevancia socioeconómica del deporte en términos globales. También nos preocupó la concepción de esta realidad, así como su clasificación.

Ahora, y tras la presentación del marco general institucional en que se inserta el club deportivo que estudiamos, y la particular forma jurídica que suele estar obligado a adoptar, introducimos el análisis específicamente económico del deporte en general, posponiendo al próximo capítulo hacer lo propio respecto de la actividad deportiva, como actividad económica, de las entidades objeto de investigación en el presente trabajo.

Por tanto, en este momento consideramos el objeto económico que ofrece al mercado el tipo particular de organización que quepa adjetivar de deportiva. En este sentido, y sin detenernos en mayores preámbulos, comentaremos las características del servicio deportivo y le aplicaremos algunas de las múltiples clasificaciones que, de los servicios, ofrece la doctrina.

#### **I.4.1. Naturaleza del servicio deportivo: concepto y características**

Los servicios han sido objeto de escasa consideración doctrinal hasta épocas muy recientes<sup>79</sup>. Fue necesario llegar al último cuarto del siglo pasado para que se les aplique un tratamiento científico económico en todos los países, ante la evidencia de su importancia en términos cuantitativos, constatada por todos los indicadores macroeconómicos, y su paralelo desarrollo, al que no es ajeno el perfeccionamiento de las tecnologías de la información, en términos cualitativos: mayor diversificación de los mismos y el surgimiento de los denominados nuevos servicios o servicios avanzados, "...sin que se establezca una clara distinción entre ambos. En todo caso la expresión «servicio avanzado» parece asociarse de manera especial a las empresas".<sup>80</sup>

Entre las causas que generalmente se argumentan para explicar el sistemático descuido de los servicios, por parte de los estudiosos del campo de la Economía en general y de la Economía de Empresa en particular, es de resaltar la mayor dificultad comparativa, con respecto a la industria o la agricultura, en la medida, evaluación y control de su proceso de generación<sup>81</sup>; la identificación y medida del output del mismo<sup>82</sup>, e incluso, aunque de menor gravedad, la medida y expresión del input, especialmente a efectos de análisis financiero<sup>83</sup>. Estos problemas se deben fundamentalmente a la consustancial inmaterialidad del servicio.

---

<sup>79</sup>Una magnífica síntesis del progresivo incremento, a través de la evolución del pensamiento económico, del interés que han venido suscitando los servicios, puede verse en el primer capítulo de la obra de CUADRADO ROURA, J.R. y DEL RÍO GÓMEZ, C.: *Los servicios en España*. Pirámide, Madrid, 1993.

<sup>80</sup> CUADRADO y DEL RÍO, op. cit., pág., 57.

<sup>81</sup> SHAW, J.C.: *Gestión de servicios. La consecución del éxito en empresas de servicios mediante el desarrollo de planes*. Díaz de Santos, Madrid, 1991, pág., 8, y también en CUADRADO y DEL RÍO, op. cit., págs., 85 y 86.

<sup>82</sup> GONZÁLEZ MORENO, M.: *Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición*. ICE, 1990, pág., 167.

<sup>83</sup> FITZGERAL, L.; JOHNSTON, R.; BRIGUALL, S.; SILVESTRO, R. y ROSS, C.: *Performance Measurement in Service Business*. CIMA, Londres, 1991, reimpresión de 1994, págs., 80 y 81.

Por otra parte, es de señalar que el sector terciario está dejando de ser considerado en términos globales y de ser estudiado como un conjunto más o menos uniforme de actividades, para ir segmentándolo en distintos subsectores cuyas características, velocidad de cambio y capacidad de adaptación a la demanda son diferentes y requieren distinto tratamiento doctrinal.

El hecho de que los servicios hayan pasado a ocupar la vanguardia de la actividad económica en los países desarrollados ha sido el principal factor que ha favorecido su estudio metodológico en profundidad<sup>84</sup>. Efectivamente, el mayor incremento de la demanda de servicios se produjo en la segunda mitad del siglo XX, detectándose la mayor escalada de ascenso a partir de los setenta para llegar a situarse, en términos generales macroeconómicos, a la cabeza de las economías de los países desarrollados en cuanto a las cifras de empleo y PIB.<sup>85</sup>

Las causas explicativas de su acentuada expansión son abordadas pormenorizadamente por el Prof. Grande<sup>86</sup>, quien las describe atendiendo a factores económicos, técnicos, legales, demográficos y sociológico-sociales, siendo estos dos últimos grupos los que mayor impacto han causado en el caso del crecimiento de la demanda de servicios deportivos; no olvidemos que salvo el caso de los deportistas de elite y los profesionales, el deporte se practica en el denominado, por Engel, Blackwell y Muniard, *tiempo discrecional*<sup>87</sup>, y son los

---

<sup>84</sup> CUADRADO y DEL RÍO, op. cit., pág., 50.

<sup>85</sup> *Ibidem*, págs., 85 a 89.

<sup>86</sup> GRANDE ESTEBAN, I.: *Marketing de los servicios*. ESIC, Madrid, 1996, págs., 45 a 59.

<sup>87</sup> Citados por el profesor Campos López en su intervención en las II Jornadas sobre Economía y Deporte organizadas por el Instituto Andaluz del Deporte, Málaga del 23 al 25 de Octubre de 1997. En el desarrollo de su ponencia: *Estrategias de marketing para las actividades físico deportivas desarrolladas en el medio natural*, establecía como tiempo discrecional aquél del que el sujeto disponía para sus actividades recreativas, como contraposición al tiempo de trabajo y el que se emplea en actividades fisiológicas o sociales ineludibles. Incluimos el término debido a cierta imprecisión que podría detectarse en la expresión *tiempo libre*, como tiempo en que no se trabaja, pero tampoco trabajamos al dormir y no nos parece (al igual que el tiempo dedicado a un sinnúmero de otras actividades) un tiempo libre, ya que no se deja a nuestra voluntad el poder emplearlo en actividades distintas, salvo a riesgo de que ocasione un grave perjuicio físico o psicológico en el individuo.

factores aludidos los que tendrán mayor influencia en las decisiones relativas a la elección de las actividades en que emplearlo.

No obstante, y en términos generales, los factores económicos serán decisivos a la hora de decidirse por el consumo de determinado servicio deportivo y al elegir la concreta modalidad deportiva a practicar. Pero lo que antecede es una confirmación más de la conocida ley de Engel, según la cual: "Cuanto más pobre es una familia, mayor es la parte de sus gastos totales que debe utilizar para procurarse su alimentación"<sup>88</sup>, es decir, conforme los ingresos de las familias aumentan nace la necesidad de consumir productos y servicios, antes considerados superfluos, y cuya aplicación es extensible a todos los servicios que los ciudadanos consumen en su tiempo discrecional.

El servicio deportivo ha compartido la discriminación doctrinal de que han sido objeto el resto de servicios, con un matiz diferenciador en cuanto a lo expuesto y con referencia al caso español: si establecemos que el peso relativo, en términos cuantitativos, de la demanda de cada tipo de servicio es un factor que llegara a determinar el mayor o menor interés que, como objeto de estudio, podría suscitar cada uno de ellos en las Ciencias Económicas, es necesario poner de manifiesto que la demanda masiva de servicios deportivos es una realidad relativamente reciente, lo que podría justificar su no muy prolijo tratamiento científico. Los niveles actuales resultan del progresivo incremento que ha experimentado desde la década de los años sesenta del pasado siglo, con referencia al común de los países industrializados; en España, el fenómeno deportivo aparece con similares características a las que presenta hoy día a finales de los años setenta, para situarse actualmente en parecidas cotas, de práctica y de instalaciones disponibles para la población, a las relativas a los países de nuestro entorno.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> Palabras del propio Ernest Engel transcritas de CUADRADO y DEL RIO, op. cit., pág., 46

<sup>89</sup> MARTÍNEZ DEL CASTILLO, J. (Director): *Las instalaciones deportivas en España*. Ed. M<sup>o</sup> de Educación y Ciencia, C.S.D., 1991, págs., 44 y ss.

Podemos decir que encontramos cierto paralelismo entre el incremento del fenómeno deportivo y la empresarialización de sus formas de producción y consumo, hecho constatado que no es privativo de nuestro país, lo cual conduce a un progresivo incremento, a su vez, de la atención que, como objeto económico, se le presta. Circunstancia que, estamos convencidos, se acentuará en el futuro.

Pero antes de profundizar en el análisis del campo de los servicios que nos ocupa, detengámonos en una cuestión, fundamental a nuestro parecer, cual es la delimitación conceptual de servicio y de servicio deportivo.

Los servicios se podrían definir como *aquellos bienes económicos que satisfacen necesidades que no pueden ser cubiertas por bienes tangibles*. Esta noción, si cierta, no muestra las diferencias con respecto al bien económico alternativo, ya que en parecidos términos podríamos dar la definición de bien, por su contraposición al servicio, si en lugar de tangibles escribimos intangibles y de igual forma nos dejaría sin conocer la delimitación de unos y otros.

Tal vez sea la definición propuesta por Hill, hace ya más de dos décadas, la que goza de mayor aceptación, a tenor de la multitud de referencias a ella que podemos encontrar en la literatura especializada, y que es la siguiente: "*Cambio en la condición de la persona, o de un bien perteneciente a alguna unidad económica, que se origina como consecuencia de la actividad de alguna otra unidad económica.*"<sup>90</sup>

Por nuestra parte, consideramos al servicio deportivo como el *cambio en la condición de la persona como consecuencia de la actividad deportiva generada por una unidad económica, con independencia de sus formas de consumo*.

---

<sup>90</sup> HILL, T.P.: *On goods and services*. The Review of Income and Wealth, n°. 4, dic. 1977 pág., 331.

Al contrario de la estructura que sigue la definición de Hill, silenciamos que el cambio que provoca el servicio se produzca en otro individuo que no sea una persona. Las características de la institución que se denomina deporte<sup>91</sup>, desviste de tal naturaleza a cualquier actividad física que no sea ejercitada personalmente.

En palabras de Gabriel Real, "tampoco son conceptuales como deporte aquéllas actividades en las que, aún existiendo ejercicio físico, éste no es realizado por el hombre. En nuestra comprensión del deporte como manifestación exclusivamente humana se requiere «la personal participación del sujeto», del deportista. En las carreras de galgos, pongo por ejemplo, quien materialmente realiza la competición es el perro y el personal que participe en su preparación no puede ser considerado cabalmente como deportista (sic). Al igual que en el fútbol, donde el futbolista es el deportista y no su preparador físico, o en el atletismo, o en cualquier otro deporte; si las carreras de galgos fueran un deporte, el deportista lo sería el perro, y eso no es asumible".<sup>92</sup>

El cambio que experimenta la persona que consume el servicio deportivo se deriva de la actividad de tal carácter que se le presta. La unidad económica prestadora no tiene por qué ser deportiva, como es el caso de distintas empresas que disponen para el uso de su personal de gimnasios o diversos espacios deportivos dentro de sus instalaciones. Aun cuando éstas no son empresas deportivas, sí lo es el servicio que ofrecen a sus empleados.

Hemos optado por incluir en la definición el apunte final acerca de la separación del servicio en sí de sus formas de consumo, por dos razones. La primera, porque aunque acertadamente el deporte que se consume de forma pasiva, es decir la contemplación de determinada manifestación deportiva, no da lugar a práctica en el consumidor y por tanto no puede decirse que éste realice

---

<sup>91</sup> Confróntese el concepto de deporte que aportamos en I.2.1.1.

<sup>92</sup> REAL FERRER, G., op. cit., págs., 116 y 117.

ejercicio físico alguno, esta circunstancia no desvirtúa el carácter deportivo de la actividad generada; en otras palabras, no consideramos en la definición las necesidades que pretende cubrir el consumidor cuando se acerca al hecho deportivo, puesto que la naturaleza deportiva del servicio es independiente a ellas.

La segunda, porque es el espectáculo deportivo, y dentro del mismo el profesional de equipo, el objeto de explotación de las empresas que sometemos a análisis y éste sólo puede consumirse de forma pasiva, por lo que a efectos del presente estudio, insistimos, creemos relevante hacer hincapié en la lógica separación entre la naturaleza deportiva del servicio que se ofrece y la posible naturaleza deportiva del cambio que provoca en la condición de la persona a la que se suministra, que para nosotros sólo podrá adjetivarse como tal si el sujeto es practicante.

Pasemos ahora a comentar las características que según la Economía de la Empresa<sup>93</sup> presentan los servicios ya que, en algún caso, se hace necesario establecer ciertas consideraciones en cuanto a las peculiaridades que, respecto a las mismas, presenta el servicio deportivo:

- *Intangibilidad*: naturaleza inmaterial, "que no se puede apreciar con los sentidos antes de ser adquirido"<sup>94</sup>, independientemente de la posible tangibilización del servicio, entendiendo por tal la incorporación de algún bien cuando se presta aquél, debido a que el objeto principal de la venta es el servicio. En un gimnasio puede entregársele al cliente, cobrando por ello o de forma gratuita, toallas o diversos utensilios de aseo, cederle el uso de una taquilla o invitarle a una bebida isotónica, pero estos productos, aunque influyen en la satisfacción del consumidor, no son el objeto de explotación comercial principal

---

<sup>93</sup> Fundamentalmente seguimos al Prof. GRANDE ESTEBAN, I., op. cit., págs., 35 a 38 y al Prof. GONZÁLEZ MORENO, M., op. cit., págs., 156 y 157.

<sup>94</sup> GRANDE ESTEBAN, I., op. cit., pág., 34.

de la organización. Como tal entendemos la puesta a disposición del cliente de distintos medios para que se ejercite físicamente.

- *Heterogeneidad*: los servicios incluyen, aunque en grado variable, un alto contenido de factor productivo mano de obra. Debido a la importancia decisiva de las características, profesionales y personales, del personal que entra en contacto con el cliente para prestarle el servicio y depender la satisfacción obtenida de la personal valoración del perceptor, cada servicio es virtualmente irrepetible, por lo que se dificulta en gran medida su producción estandarizada.

Algunos autores apuntan, como efecto económico más negativo derivado de esta característica, la imposibilidad, en muchas empresas productoras de servicios, de aprovecharse de posibles economías de escala. Este hecho ha provocado que se produzca cierta profusión de obras orientadas a la gerencia y al personal técnico deportivos, de cara a incrementar su formación para mejorar la calidad del servicio que generan y conseguir la fidelización del cliente<sup>95</sup>. Un cliente satisfecho es un cliente más fiel que otro para el que la organización no haya estado a la altura de sus expectativas. La baza fundamental, en las empresas del sector terciario, reside en la habilidad del personal que atiende a la clientela de dispensarle el servicio anticipándose a sus deseos, máxime en las dedicadas al ocio y entretenimiento donde las alternativas al alcance del público son numerosas y muy variadas.

- *Simultaneidad de producción y consumo*: por todos es sabido que en las empresas de servicios los procesos de producción y de colocación del producto coinciden, ya que no es posible la obtención de un servicio sin que por parte de la unidad económica prestataria tenga lugar su consumo efectivo. De esta forma

---

<sup>95</sup> Considerado por Javier Triadó, bajo nuestra interpretación, como uno de los objetivos básicos de la organización cuando compite por el dominio de un mercado y arma de mantenimiento de la cuota alcanzada en él. TRIADÓ IVERN, X.: *Reflexiones entorno al proceso de fidelización de clientes*. Jornadas de Gestión Económica de Entidades Deportivas. Universitat de Barcelona, marzo, 1994, pág., 3.



puede llegar a confundirse el proceso de producción y el output al mismo. González Moreno, parafraseando a Hill, nos hace notar que el proceso de producción de un servicio es la actividad que afecta a los bienes o a las personas, mientras que el output es el cambio en la condición de la persona o bienes afectados.

El disponer de todos los factores necesarios listos para acometer tal prestación, podría ser indicativo de una capacidad productiva latente, pero no como un proceso productivo en funcionamiento. Haciendo abstracción de las dificultades de captación y medida de las magnitudes económicas envueltas en los anteriores procesos, cabe resaltar en este punto el problema añadido que supone el hecho de que el usuario se configure, además de como perceptor final, como input necesario al proceso de generación del servicio.

Por lo que respecta a la prestación de servicios deportivos en su modalidad de práctica, la participación en el proceso es taxativa ya que el servicio deportivo sólo se generará con el ejercicio físico activo del consumidor. Se podría concebir al practicante, o mejor dicho a su forma deportiva, como la materia prima de este tipo de empresas, puesto que sobre ella, para su mejora o su mantenimiento, se aplicarán los factores productivos de la entidad. A este respecto, Chelladurai<sup>96</sup> llama la atención hacia la necesidad de controlar al cliente y motivarlo de cara a conseguir su conformidad para el logro de su participación efectiva, operaciones que diferirán en cuanto a los medios a utilizar y el tiempo a emplear por parte de la organización, en función de los motivos que hayan movido al cliente a demandar el servicio deportivo. Se trata de lo que el autor denomina la *docilidad* del consumidor. No olvidemos que el deporte supone un esfuerzo físico de intensidad variable por parte de quien lo practica, así es posible que en un momento de flaqueza se produzca su abandono con lo que en términos económicos se paralizaría el proceso productivo.

---

<sup>96</sup> CHELLADURAI, P.: "A Classification of Sport and Physical Services. Implications for Sport Management". *Journal of Sport Management*, 1992, nº. 6, págs., 38-51.

Por otra parte, en lo referente al espectáculo deportivo, la previsible inexistencia de espectadores -si no se ha logrado la venta de las entradas- en la instalación en que se desarrolla el evento deportivo, o del espacio del medio de comunicación que lo fuese a retransmitir, podría dar como resultado que se anulase su celebración.

- *Imposibilidad de almacenamiento*: derivada de las anteriores características la oferta no puede adaptarse a las variaciones estacionales de la demanda. Un intento para mitigar esta situación es la reducción del importe de las cuotas que algunas organizaciones deportivas hacen en los periodos de baja demanda, o las competiciones y torneos de verano celebrados al margen de las competiciones oficiales<sup>97</sup> y que han venido a sustituir hasta hacer casi desaparecer a los tradicionales partidos amistosos, puesto que incluyen de nuevo la rivalidad entre los contrincantes por el triunfo y se vuelven más atractivos para el cliente y por tanto más vendibles.

No obstante, existen disciplinas deportivas en que no pueden llevarse a cabo estrategias similares, como sería la práctica de natación al aire libre en el período invernal o la de esquí en meteorologías adversas a la disponibilidad de nieve en condiciones aceptables.

La actividad deportiva sólo resulta almacenable si a través de distintos medios audiovisuales se graba su desarrollo, de forma que el acontecimiento o la sesión deportiva dirigida pueda reproducirse en el futuro cuantas veces se desee. No obstante, y en el caso del espectáculo deportivo, debemos tener presente que tratamos un producto perecedero, que pierde valor conforme va pasando el

---

<sup>97</sup> Y en fechas compatibles con las reservadas para las oficiales, con la previa autorización de la Federación correspondiente. Así lo establece, por ejemplo, el Reglamento de la Federación Española de Baloncesto, art. 192.1.

tiempo, de forma que arruina parte de su atractivo para el espectador si ya se conoce el resultado final y se han comentado sus incidencias.

- *Baja productividad del trabajo.* Entendida la productividad media como "la relación existente entre la producción obtenida y los recursos empleados para obtenerla en la unidad de tiempo considerada"<sup>98</sup>, su cálculo implicaría la determinación y medida del output y de los inputs, empresa más difícil en organizaciones generadoras de servicios que en las de tipo industrial.

Con referencia a la productividad parcial de la mano de obra, hay que resaltar que este índice, que ha sido profusamente utilizado como indicador del grado de utilización de dicho factor productivo en empresas industriales, va a resultar de difícil cálculo en empresas de servicios y dudosamente útil, debido a que el output del proceso productivo se concreta en un intangible cuyo valor para el usuario depende de sus expectativas y su percepción, en mucha mayor medida de lo que afectan estos factores en el consumo de bienes.

Incluso si soslayamos las dificultades de medición intuitas y llegamos a la determinación de una cifra de producción, que en este índice sería la magnitud cuya medida reviste mayor dificultad, su cuantía no sería representativa ni del valor del servicio ni de la calidad de éste como factor fundamental del primero, especialmente si la empresa genera servicios de los denominados profesionales<sup>99</sup>, donde el grado de contacto de la empresa con el cliente es muy elevado, y se requiere, en la mayoría de ocasiones, un tiempo de atención prolongado.

- *Baja intensidad de capital y mayor dispersión del tamaño de las empresas.* Tradicionalmente, el sector servicios, se ha caracterizado por la gran

---

<sup>98</sup> MALLO, C., MIR, F., REQUENA, J.M. y SERRA, V.: *Contabilidad de Gestión. (Contabilidad Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones.* ACODI-Ariel, Barcelona, 1994, pág., 60.

<sup>99</sup> Véase, en el siguiente apartado, la clasificación de los servicios deportivos según la importancia relativa de los factores productivos que intervienen en su generación.

cantidad de pequeñas empresas y el comparativamente escaso número de las de tamaño mayor.

Con referencia a la practica deportiva, y siempre que no se trate del denominado *deporte libre*, el tamaño de la empresa vendrá condicionado por la dimensión de las instalaciones requeridas por las disciplinas deportivas que vayan a ofertarse.<sup>100</sup>

Lo que queremos resaltar es que para la prestación de servicios deportivos va a ser necesaria una inversión en inmovilizado fijo<sup>101</sup> que implicará la disponibilidad, por parte de la empresa suministradora, de los capitales necesarios para su financiación.

Si utilizamos como criterios de dimensionamiento los relacionados con los volúmenes de inversión en activos o su correlativo en el orden de la estructura financiera, las empresas deportivas se erigen en excepción a la regla que contempla este apartado.

#### **I.4.2. Clasificación de los servicios deportivos**

Aun cuando no pretendemos agotar las clasificaciones relativas a los servicios deportivos, sí queremos recoger las que nos ha ofrecido o sugerido la bibliografía consultada para proceder a su aplicación al hecho deportivo.<sup>102</sup> La metodología expositiva nos hará presentar los criterios clasificadores y la

---

<sup>100</sup> Referenciamos de nuevo las normas NIDE, sobre dimensiones reglamentarias de los espacios e instalaciones deportivas publicadas por el Consejo Superior de Deportes.

<sup>101</sup> El Prof. Triadó también pone de manifiesto el alto volumen de inversiones a realizar en instalaciones y sus elevados costes de mantenimiento y renovación. TRIADÓ IVERN, X.: *El marketing en la gestión deportiva*. Ed. GPE, Colección Gestión Deportiva. Barcelona, 1996, pág., 37.

<sup>102</sup> No recogemos aquéllas que atienden a la naturaleza o al sector de actividad del servicio como la tan extendida de Browning y Singelman (recogidas, por ejemplo, por Cuadrado y Del Río, op. cit., pág., 58), puesto que, desde nuestra perspectiva, lo que más interesa es conocer los tipos que pudieran resultar de un servicio de naturaleza muy concreta: la deportiva.

ordenación que de ellos resulta; mostramos ambos en el cuadro que aparece seguidamente.

### CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS DEPORTIVOS

CRITERIO	TIPOS DE SERVICIOS DEPORTIVOS	
I - Según sean o no objeto de transacción económica.(*)	Comercializable.	
	No comercializable.	
II - Según el carácter de la entidad prestadora.	De provisión pública.	
	De provisión privada.	
III - Por el tipo de unidad económica consumidora.(*)	Servicio al consumo.	
	Servicio a la producción.	
IV - Por la coincidencia o independencia de las unidades productora consumidora.(*)	De prestación interna.	
	De prestación externa.	
V - A tenor de la duración de los efectos(**)	Servicios de efectos duraderos.	
	Servicios de efectos temporales.	
VI - Según el grado de limitación a su consumo(**)	De provisión privada o colectiva.	
	Servicios públicos puros.	
VII - Por el grado de tangibilidad.	Puros.	
	Mixtos (incluyen bienes).	
VIII - Por su relación con el servicio principal(***)	Primarios.	Básicos.
		Accesorios.
	Secundarios.	
IX - Por la importancia cualitativa y cuantitativa de los factores productivos empleados.(****)	Servicios profesionales.	
	Servicios de consumo masivo.	
	Servicios mixtos.	
X - Por la actividad o pasividad física en la forma de consumo.	Servicios orientados a la práctica.	
	Espectáculo deportivo.	

Fuente: elaboración propia

(\*) Sabolo, señaladas por Cuadrado y Del Río, op. cit., pág., 57.

(\*\*) Ochel y Wegner, recogidas por González Moreno, op. cit., pág., 159.

(\*\*\*) Chelladurai, op. cit., pág., 39 y 40.

(\*\*\*\*) FITZGERALD, L. et al: *Performance Measurement in Service Business*. Ed. CIMA, Londres, 1994.

**Tabla I.17.**

**I-** Según que la prestación del servicio genere o no una obligación por parte del usuario, que se concrete en una contraprestación monetaria:

- servicios deportivos comercializables,

- servicios deportivos no comercializables. En este punto cabe poner de manifiesto la importancia que, a nivel de reducción de costes salariales, supone la labor de voluntariado en aquellas organizaciones deportivas que se benefician del uso de esta mano de obra no retribuida monetariamente. En ocasiones la contraprestación a los voluntarios se produce facultándoles para el uso de las instalaciones de la entidad.

**II-** Según el carácter público o privado de la unidad económica prestadora del servicio:

- servicios deportivos de provisión pública. Los relativos a los patronatos deportivos, escuelas deportivas municipales, los explotados públicamente en instalaciones dependientes de diputaciones provinciales, polideportivos municipales....
- servicios deportivos de provisión privada.

**III-** Según el tipo de unidad económica consumidora del servicio:

- servicios deportivos al consumo, si ostentan tal calificativo las unidades económicas que los adquieren,
- servicios deportivos a la producción, si se trata de las unidades alternativas.

Los servicios deportivos pueden ser considerados desde la perspectiva económica como bienes de inversión en una doble vertiente:

- a) son bien de inversión para los medios de comunicación y otras empresas que pueden servirse de los mismos para favorecer el funcionamiento, en particular, de su ciclo de comercialización. La prensa, la radio, la televisión y en general todas las entidades dedicadas a los servicios informativos y de difusión de

acontecimientos, están interesadas en los avatares deportivos. La importancia que el deporte ha adquirido en nuestra sociedad actual y su interés para el público, justifica su seguimiento por parte de los distintos medios informativos. De hecho la Ley de Emisiones y Retransmisiones deportivas<sup>103</sup>, preserva el derecho del ciudadano a que se le informe, o se le retransmitan en sistema abierto, los sucesos de esta índole que sean considerados de interés general. De esta forma, el legislador intenta evitar que las entidades deportivas o las del mundo de la comunicación dañen el presumido superior interés general para el público de ciertos eventos que, de otro modo, pudieran tener su divulgación condicionada a los criterios de la cadena televisiva propietaria de los derechos de retransmisión.

Pero sean cubiertos para su difusión en abierto, para su comercialización por el sistema de pago por visión, o a través de cualquier otra modalidad, sin la existencia del hecho deportivo no es posible su cobertura periodística. Por tanto, para los distintos medios, el deporte es una de sus materias primas en tanto que elemento generador de noticia: de datos primarios que serán procesados para posteriormente ser suministrados bajo la forma de información deportiva elaborada<sup>104</sup>. Si concretamente se trata de la prensa o a las cadenas deportivas, la consideración del deporte como materia prima se consolida. Sencillamente sin deporte no existiría el objeto que explotan estas otras empresas.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Ley 21/1997 de 3 de Julio, reguladora de las Emisiones y Retransmisiones de Competiciones y Acontecimientos Deportivos.

<sup>104</sup> En sentido coincidente véase, NEALE, W.C.: "The Peculiar Economics of Professional Sports". *The Quaterly Journal of Economics*. Vol. LXXVIII, febrero, 1964, nº. 1, págs., 1-14.

<sup>105</sup> La propia Ley de Emisiones y Retransmisiones Deportivas establece, en contra de la gratuidad de la cesión de imágenes a que están obligados los clubes cuando se ofrecen breves extractos en programas de información general en su artículo número dos, que en el caso de que se trate de cesión de imágenes para programas deportivos especializados dará lugar al "abono, en su caso, de una *contraprestación económica* que se fijará en función del tiempo total emitido, de la franja horaria de emisión, de la importancia del acontecimiento deportivo, de la cobertura territorial de la

Por último, otras empresas como los patrocinadores, espónsores, etc., utilizan el servicio deportivo como recurso para desarrollar, y en el que apoyar, gran parte de su estrategia comercial.

b) Gratton y Taylor<sup>106</sup> plantean la hipótesis de que un trabajador, como consecuencia de la practica deportiva continuada será una persona mas saludable y *en forma* que, comparativamente respecto de otras que no practiquen deporte, podría tener mayor productividad en el trabajo y menor absentismo por enfermedad. Con independencia de que dicho trabajador perciba o no una mayor remuneración, por el incremento de producción que se derivaría de los efectos beneficiosos que sobre él tuviera la práctica deportiva, no reviste dificultad establecer en términos económicos el efecto positivo indirecto que sobre la empresa tiene la práctica de deporte por parte del empleado, comparando su nivel de asistencia con la media general de la empresa o del sector o midiendo su productividad. La hipótesis planteada descansa en la Teoría del capital humano de Becker, según la cual los individuos invierten tiempo y dinero en sí mismos para llegar a ser un bien de capital del proceso productivo que produce bienes de mercado vendibles. Si por nuestra parte traemos a colación el caso de los deportistas profesionales, factor productivo decisivo en el proceso de producción del espectáculo deportivo, la Teoría alcanza su máxima expresión empírica. Con independencia de la habilidad innata que posean y, en los términos del discurso económico, del incremento que se produciría en su remuneración tras el entrenamiento, el

---

emisión y, en su caso, del coste de adquisición de los derechos". (Art. 3.3). El subrayado es nuestro.

<sup>106</sup> GRATTON, C. y TAYLOR, P.: *Sport and Recreation: an Economic Analysis*. E & FNSPOON, Bristol, 1990, págs., 6-9.



subsiguiente incremento de su destreza, y/o la adquisición de nuevas habilidades, sería el retorno de su inversión.<sup>107</sup>

**IV-** En función de que la unidad económica consumidora del servicio coincida con la productora, o sea independiente a ella:

- servicios deportivos de prestación externa, cuando la consumidora los adquiere externamente, esto es, a otra unidad económica,
- servicios deportivos de prestación interna, o autoprestación de los mismos. Una de las causas explicativas del incremento del peso del sector servicios en la economía en general, es lo que se ha llamado la industrialización del sector terciario o desde la óptica contraria, la terciarización de la industria<sup>108</sup>. En el ámbito que nos ocupa también podemos constatar la presencia de este fenómeno, ya que una parte de la producción de bienes está orientada a la obtención de lo que en términos generales podemos denominar material deportivo: los artículos deportivos.

Como comentario final reconocemos que la última modalidad de servicio no queda incluida en la definición propuesta por Hill, puesto que él discrimina entre la unidad prestadora y la consumidora. No obstante nos parece acertado incluir este criterio clasificador, que no entra en conflicto con nuestro concepto de servicio deportivo, para recoger la existencia de las prestaciones deportivas que muchas empresas, que explotan otros objetos mercantiles, generan internamente.

---

<sup>107</sup> Una audaz exposición, en términos económicos, de la actividad deportiva del ciudadano en su tiempo discrecional, es la que recogen dichos autores en el sentido que aquí traducimos. "Si a través de la práctica de actividad física, los practicantes son más activos en otras actividades de consumo, porque se sienten más sanos o porque tienden a desarrollar una disposición general más positiva, el deporte es un bien de capital que produce un retorno en el proceso de producción de no-mercado. Ya que los consumidores pueden ser considerados productores, que combinan su tiempo y las adquisiciones efectuadas en el mercado para producir otras actividades de consumo" GRATTON y TAYLOR, op. cit., pág., 8.

<sup>108</sup> CUADRADO y DEL RÍO, op. cit., págs., 42 y ss.

V- Según la duración de los efectos del servicio deportivo en quien los consume, o de otro modo y expresándonos en los términos de la definición de Hill según *la duración del cambio que produce en la condición de la persona*, se delimitarían los siguientes:

- servicios deportivos duraderos: cuando sus efectos se prolongan en el tiempo más allá del que ocupa la actividad deportiva. Insistimos en el efecto beneficioso que se deriva de la práctica deportiva prolongada, no creyendo necesario extendernos sobre este particular<sup>109</sup>. Por lo que se refiere al espectáculo deportivo, también hemos de tener en cuenta el variable intervalo de tiempo en que perdurará el recuerdo en el espectador. Un caso especial de servicios duraderos serían los irreversibles, cuando su duración es ilimitada en el tiempo,<sup>110</sup>
- servicios deportivos temporales o reversibles, cuando la duración se limita al tiempo de prestación del servicio, sin excluir la posibilidad de que éste pueda ser repetido en ulteriores prestaciones o autoprestaciones, (por ejemplo reproducir domésticamente un acto deportivo grabado en soporte audiovisual).

Una interesante exposición en términos económicos acerca de estos dos tipos de servicios deportivos es la que hacen Gratton y Taylor<sup>111</sup> cuando afirman, con referencia a los primeros, que se trata de *bienes de consumo duradero*, considerando como tales los resultados conseguidos, en particular, por la práctica deportiva continuada, que para que se mantengan es necesario continuar regularmente con ella ya que de otro modo el efecto beneficioso se minora, es decir, el *bien* se devalúa.

---

<sup>109</sup> En nuestro discurso no hemos mencionado los posibles efectos negativos que para la salud pueda tener la práctica deportiva. Todos conocemos de las lesiones que se derivan de la práctica de ejercicio físico o de los accidentes que pueden llegar en ocasiones al fallecimiento del deportista o de los espectadores, no obstante y afortunadamente se trata de hechos excepcionales.

<sup>110</sup> En cuanto a los servicios sanitarios, sería el caso de una operación en que se produjera la extirpación de algún órgano o parte de él.

Defienden la existencia de una dimensión tiempo en la corriente de utilidad: la actividad confiere utilidad tanto en el futuro como en el presente. Por su parte, a los servicios temporales los denominan *bienes de consumo no duradero* como los que confieren utilidad al consumidor sólo durante el tiempo de consumo, en este caso el beneficio que producen es inmediato. Se trataría de practica deportiva esporádica o la asistencia al espectáculo deportivo si no tenemos en cuenta el recuerdo que del evento pudiera quedar en el espectador.

**VI-** Cuando la empresa productora puede limitar el consumo, o por el contrario, el mismo es indiscriminado, distinguimos entre:

- servicios deportivos de provisión privada o colectiva según exista una o más unidades económicas consumidoras,
- servicios deportivos públicos puros, "en los que no hay actos de consumo distintivos por unidades económicas individuales"<sup>112</sup>, sean suministrados por entidades públicas o no. En algunos casos porque se trate de una manifestación deportiva declarada de interés general, en otros porque sería imposible limitar la práctica o la asistencia al tener lugar en espacios abiertos; sería el caso del *deporte en la naturaleza* o la asistencia al desarrollo de una maratón.

**VII-** Según el grado de tangibilidad del servicio:

- servicios deportivos puros, es decir, no los acompaña ningún otro producto material al ser suministrados,
- servicios deportivos que incluyen bienes que no obstante y en términos generales no son el producto principal por el que paga el consumidor.

---

<sup>111</sup> GRATTON y TAYLOR, op. cit., pág., 7.

<sup>112</sup> GONZÁLEZ MORENO, M.: op. cit., pág., 159.

**VIII-** En función de su importancia en relación con el objeto de explotación principal de la unidad económica generadora del servicio:

- servicios deportivos primarios, de los que cabe hacer la siguiente diferenciación:
  - básicos o fundamentales: los que constituyen el objeto principal por el que se constituyó la organización y que será la sustantiva actividad deportiva,
  - accesorios: los relacionados directamente con los anteriores, para poder generar la actividad deportiva en mejores condiciones de calidad; servicio de vestuario, duchas, asesoramiento técnico...
- servicios deportivos secundarios: relacionados con los fundamentales sólo de forma indirecta; servicio de sauna, solarium, masaje, cafetería...

Tanto los accesorios como los secundarios serían los que el profesor Grande<sup>113</sup>, denomina *servicios aumentados o periféricos*, ya que se trata de servicios adicionales al fundamental.

**IX-** Según la importancia relativa de los factores productivos que intervienen en la generación del servicio:

- servicios deportivos profesionales, caracterizados por requerir de personal cualificado y un alto grado de contacto con el cliente,
- servicios deportivos orientados a su consumo masivo, en los que el contacto con el cliente es muy limitado y el personal a su servicio realiza labores que requieren de menor formación específica. En ellos

los costes derivados de la instalación serán decisivos en la gestión de la organización,

- servicios deportivos mixtos –o servicios que podríamos llamar *comerciales*, o también *tiendas de servicios*–: en los que se combina la importancia del inmovilizado y la capacitación del personal para generar la actividad productiva.

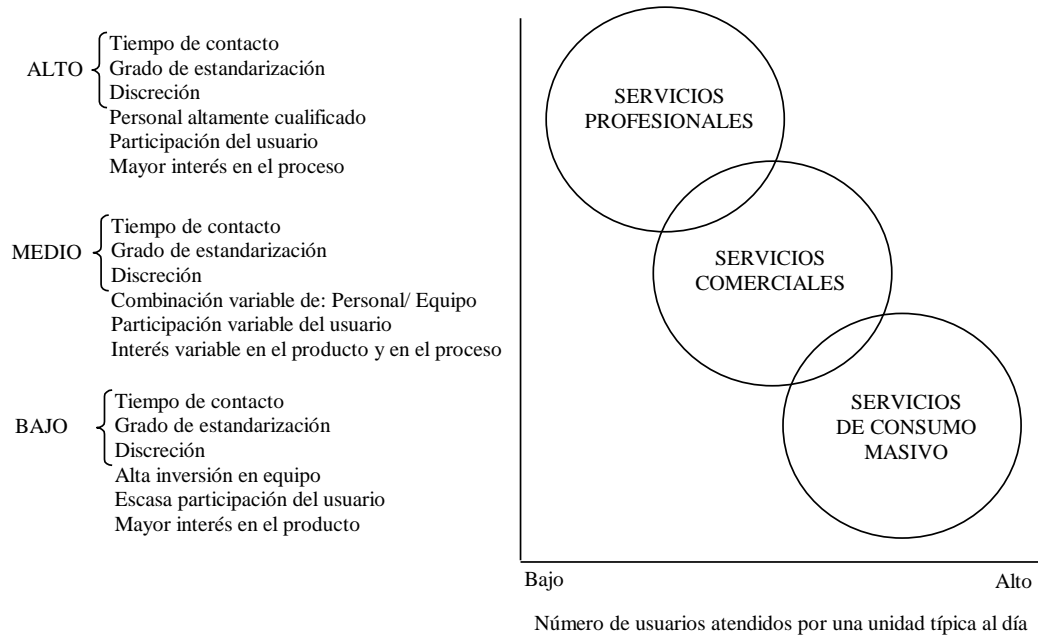
Esta clasificación, debida a Fitzgerald, Johnston, Brignall, Silvestro y Voss, la conciben sus autores como resultante de la combinación de seis variables: 1) el tiempo de contacto del personal de la empresa que ofrece el servicio y el cliente, 2) el grado de personalización o estandarización que requiere el servicio a prestar, 3) el grado de discreción a emplear en su prestación, 4) la mayor o menor importancia que, para poder suministrar el servicio, presentan dos factores productivos relevantes: el personal de la empresa y las instalaciones donde se presta, 5) según el prestador del servicio requiera, para poder generarlo, mayor o menor participación del cliente en la especificación del mismo y, por último, 6) según la organización deba orientar los mayores esfuerzos: hacia el proceso de generación del servicio o al servicio en sí.

Las tres categorías de servicio resultantes reúnen las características que se muestran gráficamente en el gráfico I.6.

---

<sup>113</sup>GRANDE ESTEBAN, I. Op. cit., pág., 28.

ESQUEMA DE LA CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS DE  
FITZGERALD et al.



Fuente: FITZGERALD, et al, op. cit., pág., 12.

Gráfico I.6.

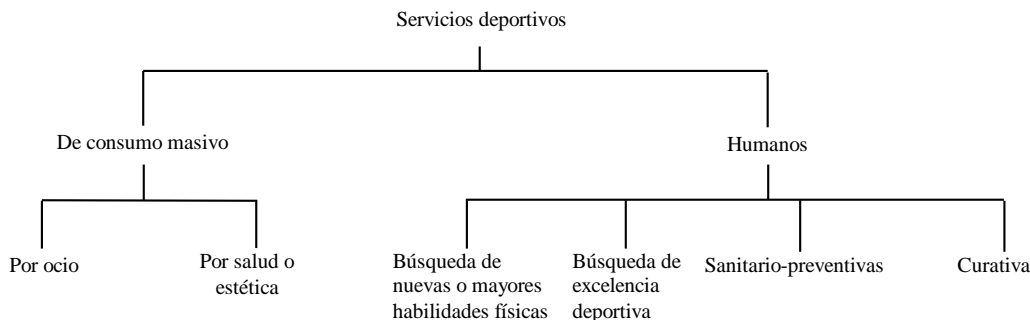
Chelladurai adapta, parcialmente, la clasificación anterior al servicio deportivo matizando los servicios profesionales que quedan concebidos como “servicios humanos”. Este tipo de servicios requieren una especial participación del consumidor bajo la hipótesis, de Hasenfeld e English<sup>114</sup>, de que su suministro continuado definirá o modificará el comportamiento, las características y el estado social de la persona, cuyo objetivo es mantener o incrementar su bienestar.

Finalmente, son estos servicios y los de consumo masivo, las dos categorías que considera Chelladurai. Posteriormente, las conjuga con las motivaciones que llevan al usuario a demandar el servicio. El resultado de la

<sup>114</sup>HASENFELD, Y. & ENGLISH, R.A.: “Human Service Organizations: A Conceptual Overview”. En Y. Hasenfeld & R.A. English (Eds.), *Human Service Organizations: A Book of Reading* (págs., 1-23). Ann Arbor, MI: The University of Michigan Press. 1974. En CHELLADURAI, P.: op. cit., pág., 41.

combinación lo muestra en el gráfico que reproducimos en el gráfico I.7. Las características de cada categoría se recogen en la tabla I.18.

**CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS DEPORTIVOS DE CHELLADURAI**



Fuente: CHELLADURAI, P.: op. cit., pág., 45.

**Gráfico I.7.**

**CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONALES DE LAS ENTIDADES QUE SUMINISTRAN LOS DISTINTOS TIPOS DE SERVICIOS DEPORTIVOS**

Variables organizacionales	Servicios de Consumo Masivo		Servicios Humanos			
	Ocio	Salud/Estética	Habilidades físicas	Excelencia deportiva	Sanitario-estéticas preventivas	Curativas
Flujo de información usuario-empresa	Escaso	Escaso	Intenso	Intenso	Intenso	Intenso
Tipo de decisión	Simple	Simple	Compleja	Compleja	Compleja	Compleja
Nivel de competencia de los empleados	Bajo	Bajo	Alto	Alto	Alto	Alto
Formación de los empleados	Baja	Baja	Alta	Alta	Alta	Alta
Estandarización de tareas	Alta	Alta	Baja	Baja	Baja	Baja
Estructura organizacional	Centralizada/Rígida	Centralizada/Rígida	Descent./Flexible	Descent./Flexible	Descent./Flexible	Descent./Flexible
Autoridad burocrática	Alta	Alta	Baja	Baja	Baja	Baja
Autonomía del personal en la prest. del servicio	Bajo	Bajo	Alto	Alto	Alto	Alto
Seguimiento de la progresión del usuario.	Baja	Baja	Alta	Alta	Alta	Alta

Fuente: CHELLADURAI, P.: op. cit., pág., 47.

**Tabla I.18.**

**X-** Según la forma de consumo del servicio:

- servicio orientado a la práctica deportiva,
- producción de espectáculos deportivos, cuyas características son objeto de análisis pormenorizado en el siguiente capítulo.

#### **I.4.3. El servicio deportivo que prestan las entidades participantes en competición profesional**

Según acabamos de volver a poner de manifiesto, el deporte presenta dos formas antagónicas de consumo, de manera que podemos individualizar dos tipos de empresas deportivas, en función de que ofrezcan el servicio de facilitar la práctica activa del usuario o la contemplación de espectáculos deportivos. Dicho de otro modo, según que la actividad deportiva que se origine esté orientada a su consumo activo o pasivo, surgen los dos siguientes grupos de empresas deportivas:

- A) Aquéllas que ponen a disposición del consumidor los medios materiales y humanos para que se ejercite físicamente y, por tanto, sea sujeto activo de la actividad deportiva. El servicio que ofrecen es facilitar la práctica de deporte.
- B) Aquéllas que crean capacidad potencial de asistencia a un espectáculo deportivo. La actividad deportiva la realiza físicamente el personal perteneciente a la entidad o, en general, los deportistas inscritos en el acontecimiento deportivo. El servicio al consumidor que estas otras empresas deportivas ofrecen es facilitar la contemplación de la actividad deportiva que pueda tener lugar.

Por lo que respecta a la prestación de servicios deportivos en su modalidad de práctica, la participación del usuario en el proceso es taxativa ya que el servicio



deportivo sólo se obtendrá con el ejercicio físico activo del consumidor. En lo referente al espectáculo deportivo el servicio se obtendrá si el público lo contempla.

De la multclasificación presentada en el apartado anterior, la que más nos interesa es la que se basa en la forma de consumo del servicio. Ello se debe a que las mayores particularidades que pueden presentar las empresas deportivas en el ámbito de estudio contable, son las que pertenecen a una de las dos categorías que resultan de esta clasificación: las empresas que generan espectáculo deportivo, y más acentuadamente las sociedades anónimas deportivas y clubes que participan en competiciones profesionales.

En base a los diferentes criterios que se manejaron para clasificar a los servicios deportivos, el que ofrece la entidad que participa en competición profesional se configura, en la actualidad, como un servicio *comercializable*, puesto que mayoritariamente es objeto de transacción económica. Este hecho limita su consumo y por ello es *de provisión privada*; además, lo es doblemente puesto que también cabe clasificarlo como *de provisión privada* al ser éste el carácter de la entidad prestadora del servicio. Desde el punto de vista alternativo, es decir, según el tipo de unidad económica consumidora, tanto podrá ser *al consumo o a la producción*; unidad consumidora que no coincide con la productora por lo que se constituye como servicio *de prestación externa*. Será *puro* según su grado de tangibilidad ya que no suele incluir bienes y *básico* ya que es el objeto principal de explotación de las entidades que lo generan y, para terminar, directamente catalogable como *de consumo masivo* no orientado a la práctica: *espectáculo deportivo*.<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> El grupo de jugadores, que son los principales artífices del espectáculo, se encuentran practicando actividad deportiva que ha posibilitado el club al que pertenecen, por lo cual, a ellos se les está ofreciendo, *generado internamente*, un servicio que logra la *práctica deportiva* y además de tipo *profesional* debido a la alta cualificación de los factores que se ponen a disposición del deportista profesional para incrementar, o mantener cuando menos, su cota de rendimiento. Todo ello porque la condición deportiva de los jugadores es un *bien de producción* que en este "sector" económico es comercializable.

Un tipo especial de personal al servicio de las mismas: el deportivo -y, dentro de él, la plantilla de jugadores- ostentan la mayor importancia de cara a la consecución de un producto de menor o mayor valor económico.

Las características del servicio que nos ocupa, conjuntamente con los recursos que ha de poseer la empresa que lo suministra y, más concretamente, la especial fuerza de trabajo que le prestan sus jugadores, hacen que los clubes y sociedades anónimas que participan en competiciones profesionales presenten una problemática económica particular que requiere un tratamiento específico en cuanto a su gestión y en la elaboración de la información a suministrar.

Las peculiaridades que presenta la entidad deportiva que participa en competición profesional (e, insistimos, más definitivamente en lo relativo a las contingencias sobre sus jugadores), nos obliga a cuestionarnos si la información contable que de sus operaciones se elabora las tiene en cuenta para así mostrar su verdadera realidad económica.

Las inversiones de estas entidades deportivas para adquirir los servicios de jugadores y las en concepto de formación y preparación deportivas podrían requerir un tratamiento contable específico que pudiera entrar en conflicto con el que actualmente se les aplica en virtud de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a Sociedades Anónimas Deportivas.

En lo que sigue, primero nos aproximaremos a la captación de la realidad microeconómica de los clubes deportivos y s.a.ds y, después abordaremos el estudio de los jugadores que pertenecen a estas entidades, muy en especial en lo que respecta al posible reconocimiento contable de los jugadores que integran las categorías no profesionales de la entidad. De forma inmediata, en el siguiente capítulo, analizaremos el proceso de producción por el que un club o s.a.d. obtiene, entre otros outputs que podrían establecerse, el espectáculo deportivo que ofrece y las distintas alternativas por las que lo comercializa en el mercado.

## BIBLIOGRAFÍA

ALDAZ QUEREJETA, J.: *Apuntes para el debate sobre la planificación del deporte a través de la dualidad popular-élite*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

ALONSO, J. ; RUESGA, J. ; SÁEZ, F. y VICENS, J.: "Impacto económico del deporte en España". *Revista de investigación y documentación sobre las Ciencias de la Educación Física*, 1991, nº. 18, págs., 23-25.

AÑÓ, V.: *Los recursos económicos de las actividades físico-deportivas y los cambios en su política de financiación*. En *Administració, gestió i organització de l'esport*, págs., 37-45.

BERMEJO VERA: *Asociacionismo deportivo* En *El Derecho Deportivo. Comunicaciones a las jornadas I y II de Derecho Deportivo*. UNISPORT, Málaga, Septiembre, 1984 y Julio 1985.

-----: *El marco jurídico del Deporte en España*. En *El Derecho Deportivo. Comunicaciones a las jornadas I y II de Derecho Deportivo*. UNISPORT, Málaga, Septiembre, 1984 y Julio 1985.

BERTOMEU ORTEU, J.: *Las Ligas Profesionales y los clubes: marco de relaciones*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

BLANCHARD, K, y CHESCA, A.: *Antropología del deporte*. Bellatera, Barcelona, 1986.

BROHM, J.M.: *Sociología política del deporte*. Fondo de Cultura Económica. México, 1982.

- BRUNET, F.: *Economía de los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992*. C.O.I., Laussane, 1994.
- BRYANT, J.E.: "Sport Management and the Interdependence with Sport Sociology: Sport as a Social Product". *Journal of Sport Management*, nº. 7, 1993, págs., 194-198.
- BUSTOS, V.: "Tarjeta roja a la primera división". *Capital*, nº. 6, marzo 2001, págs., 86-91.
- CAMACHO PLANCHUELO, F.: *Deporte popular, deporte de elite. Su tratamiento en los medios informativos*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.
- CAMPOS LÓPEZ, J.C.: *Gestión y marketing deportivo: Propuesta de modelo de gestión de la oferta deportiva para el servicio de deportes del Excmo. Ayuntamiento de Puerto Real*. C.S.D. Dirección General de Deportes, Centro Nacional de Investigación y Ciencias del Deporte, Cádiz, 1985.
- CARRETERO LESTÓN, J.L.: *Financiación, recursos económicos para el deporte*. En memoria del Congreso Riojano del Deporte. Gobierno de La Rioja, Logroño, 1993.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del deporte*. Tecnos, Madrid, 1991.
- : *Las sociedades anónimas deportivas*. Ciencias Sociales, Madrid, 1990.
- : *Los poderes públicos ante el deporte popular y el deporte espectáculo*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

-----: "El papel económico del RCOE". *Economía industrial*, Abril 1982, págs., 9-24.

-----: *Deporte y Estado*. Labor, Madrid, 1979.

CHAZAUD, P.: *Le sport et sa gestion. Guide pratique des associations*. Vijot, Paris, 1983.

CHELLADURAI, P.: "A Classification of Sport and Physical Services: Implications for Sport Management". *Journal of Sport Management*, 1992, nº. 6, págs., 38-51.

CUADRADO ROURA, J.R. y DEL RÍO GÓMEZ, C.: *Los servicios en España*. Pirámide, Madrid, 1993.

Cuenta General de la Junta de Andalucía. Ejercicio 1998. Consejería de Economía y Hacienda.

DURÁN GONZÁLEZ, J.: *Espectáculos deportivos, sociedades democráticas y economía de mercado*. En *La actividad física y el deporte en un contexto democrático (1976-1996)*, Pamplona, 1996, págs., 27-34.

Estatutos Sociales y Reglamento de Competiciones de la Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto, Barcelona, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Liga Nacional de Fútbol Profesional, Madrid, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. Real Federación Española de Fútbol, Madrid, 2000.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, G.: *Marco legal. Consideraciones generales. Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

- FERRER GRIMA, J.L.: *Aproximación a la realidad social y diferenciación legal entre deporte de elite-deporte popular*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.
- FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGUALL, S.; SILVESTRO, R. y ROSS, C.: *Performance Measurement in Service Business*. CIMA, Londres, 1994.
- FUERTES LOPEZ, M.: *Asociaciones y Sociedades Deportivas*. Marcial Pons, Madrid, 1992.
- GARCÍA FERRANDO, M.: *El conocimiento de la realidad deportiva española. Problemas teóricos y metodológicos*. En *Políticas deportivas e investigación social*.
- : *Los españoles y el deporte 1980-1995. (Un estudio sociológico sobre comportamientos, actitudes y valores)*. Tirant lo blanch, Madrid, 1997.
- : *Deporte y sociedad. Las bases sociales del Deporte en España*. Dirección General de juventud y promoción sociocultural. Madrid, 1982.
- GARCÍA PRIETO, J.L.: *Dimensión social del Deporte*. Publicaciones del Comité Olímpico Español, 1966.
- GIL DE LA VEGA, E. y PINILLOS, P.J.: *La proyección económica del deporte*. Cabal, Madrid, 1967.
- GONZALEZ MORENO, M.: "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". *ICE*, nº. 687, 1990, págs., 155-171.
- GRANDE ESTEBAN, I.: *Marketing de los servicios*. ESIC, Madrid, 1996.
- GRATTON, C. y TAYLOR, P.: *Sport and Recreation: an Economic Analysis*. E & FN SPOON, Bristol, 1990.

HEINEMAN, K.: "El deporte como consumo". *Apunts*, 1994, nº. 37, págs., 49-56.

-----: *Tendencias de la investigación social aplicada el deporte*. En *Políticas deportivas e investigación social*.

HILL, T.P.: "On Goods and Services". *The Review of Income and Wealth*, nº. 4, dic. 1977.

HUIZINGA, J.: *Homo ludens*. Alianza Editorial, Madrid, 1ª reimpresión, 1984.

HUW G. JONES: *Impact economiue et importance du sport: étude á l'échelon européen*. Consejo de Europa, Estrasburgo, 1989.

LECUMBERRI HERRANZ, J.M.: *Consideraciones sociales sobre el llamado deporte popular*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

Ley 21/1997, de 3 de julio, Reguladora de las Emisiones y Retransmisiones de Competiciones y Acontecimientos Deportivos.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

LÓPEZ, S.: *Procedimiento de conversión de los clubes deportivos en s.a.d.s*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d*. Civitas, Madrid, 1992.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, R.: *Aspectos contables y de auditoría de cuentas de las Sociedades Anónimas Deportivas*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d*. Civitas, Madrid, 1992.

MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de Gestión (Contabilidad*

*Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones.*  
ACODI Ariel, Barcelona, 1994.

MARTIN, P.A.; GONZÁLEZ QUIRÓS, J.L.: *La financiación del deporte profesional.* Papeles de la fundación para el análisis y los estudios sociales, nº. 9. Madrid, 1995.

MARTINEZ DEL CASTILLO, J.: *La estructura ocupacional del deporte en España. Encuesta realizada sobre los sectores de entrenamiento, docencia, animación y dirección.* Mº de Educación y Ciencia, C.S.D., 1991.

----- (Director): *Las instalaciones deportivas en España.* Mº de Educación y Ciencia, C.S.D., Madrid 1989.

MESTRE SANCHO, J.: *Planificación deportiva.* INDE Publicaciones, Barcelona, 1995.

-----: *La participación ciudadana frente al deporte.* En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión.* Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

----- y GARCÍA SÁNCHEZ, E.: *Planificación y gestión deportiva municipal.* Gobierno de Canarias. Dirección General de Deportes, Viceconsejería de Cultura y Deportes. Consejería de Cultura y Deportes, Tenerife, 1992.

NEALE, W.C.: "The Peculiar Economics of Professional Sports". *The quarterly Journal of Economics.* Vol. LXXVIII, February, 1964, nº. 1, págs., 1-14.

QUINTANA MARÍN, J.M.: *Las federaciones deportivas y su auditoría.* I.C.J.C.E., Madrid, 1981.

Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.



Real Decreto 258/1998 de 20 de febrero, de modificación parcial del Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la Distribución de la Recaudación y Premios en las Apuestas Deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, y se dictan normas complementarias.

Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la Distribución de la Recaudación y Premios en las Apuestas Deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, y se dictan normas complementarias.

REAL FERRER, G.: *Derecho público del deporte*. Civitas, Madrid, 1991.

Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

REQUEIJO PASCUA, A.: *El nuevo régimen jurídico de accionistas y administradores en las s.a.d.s*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, J.: *Deporte y Ciencia. Teoría de la actividad física*. INDE, Barcelona, 1995.

ROIG SERRANO, R.: *Los distintos cauces jurídicos de creación de una s.a.d.*. *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

SAMPER VIDAL, J.: *Régimen especial de los clubes profesionales no obligados a adoptar la forma de s.a.d.*. *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

SANTOS VAZQUEZ, F. y MONTALVO DEL AMO, A.: *El asociacionismo deportivo*. Mº de Educación y Ciencia, C.S.D., Madrid, 1995.

SHAW, D. y PRESTON, P.: *Fútbol y franquismo*. Alianza Editorial, Madrid, 1987.

SHAW, J.C.: *Gestión de servicios. La consecución del éxito en empresas de servicios mediante el desarrollo de planes*. Díaz de santos, S.A., Madrid, 1991.

SUÁREZ PANDIELLO, J. : *Economía y fútbol o panem et circensis. En Economía en broma y en serio*. CORONA, J. y PUY, P. (eds). Minerva ediciones Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1995.

SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Curso de Economía de la Empresa*. Pirámide, Madrid, 1992.

TRIADÓ IVERN, X.: *El marketing en la gestión deportiva*. GPE, colección gestión deportiva, 1996.

----- *Reflexiones entorno al proceso de fidelización de clientes*. Jornadas de Gestión Económica de Entidades Deportivas. Universitat de Barcelona, Marzo, 1994.



## **CAPÍTULO II**

# **LA PRODUCCIÓN OBJETO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA EN LAS EMPRESAS DEPORTIVAS PROFESIONALES**



Nuestro propósito, en esta parte del trabajo, es conocer qué productos concretos resultan de la actividad productiva que acometen los clubes deportivos y s.a.ds. Quedarán delimitados, aparte de otros a los que les conferimos menor importancia por su falta de habitualidad, los dos siguientes: el espectáculo deportivo por su participación en encuentros y la formación de jugadores con la capacidad deportiva necesaria para su acceso a la condición de profesionales.

Una vez que ambos hayan quedado perfilados nos preocuparemos por conocer de forma breve el proceso de producción que conduce a su consecución, al no centrarse nuestra investigación en el área de conocimiento propio de la Contabilidad interna. Sí pondremos de manifiesto las peculiares características que hemos observado en lo que respecta a la generación del primero de los productos, en ocasiones procedentes del marco institucional en que se insertan la competiciones profesionales.

El objetivo, por tanto, es saber cómo logran los clubes deportivos la obtención del espectáculo que generan por su participación en encuentros y de jugadores del máximo nivel que, en definitiva, se inicia con la búsqueda y adquisición de los factores productivos que necesitan y su adecuada transformación en el seno de la empresa desde el inicio de la pretemporada

deportiva y hasta su conclusión; actividades productivas concretadas en el entrenamiento integral de la plantilla deportiva, otras actividades de apoyo al mismo o colaterales, así como la adecuación de las instalaciones y otros medios materiales.

Seguidamente, analizaremos los inputs que se requieren para la efectiva producción de los outputs establecidos, deteniéndonos, muy especialmente, en el particular factor productivo que representan los jugadores integrantes del primer equipo de la entidad. Como la adquisición de los mismos puede producirse a través de distintas vías alternativas, bien delimitadas jurídicamente, haremos alusión a ellas indicando los aspectos que sean relevantes en materia de derecho laboral. De nuevo observamos peculiaridades propias del sector, ahora respecto de la mano de obra que el personal deportivo suministra al club o s.a.d., y sobre las que llamaremos la atención.

Por último, haremos referencia a las distintas formas de venta a través de las cuales hacen llegar al público, en concreto, el espectáculo deportivo que generan.

Habiendo descrito qué obtienen estas empresas, cómo lo obtienen, con qué medios han de contar para ello y cómo venden este producto a sus clientes, se podrá estar en disposición de debatir cuál ha de ser la manera en que el sistema informativo contable represente más fielmente toda la realidad económica observada, no pudiendo, a nuestro modo de pensar, alterar este orden, pues primero habrá de aproximar la captación de la realidad económica que se modelizará contablemente y posteriormente ajustar el modelo con el que más adecuadamente logremos acercarnos a su conocimiento cuantitativo y cualitativo, de forma que sea útil la información que del mismo dimanase.

No obstante, consideramos obligado, en primer lugar, presentar de manera breve las nociones básicas relativas a los conceptos técnicos o económicos que

utilizaremos, de manera que identifiquemos inequívocamente el sentido otorgado a la terminología de forma previa a su aplicación a nuestro objeto de estudio. Es por lo que incluimos un primer apartado en que se sientan los fundamentos teóricos en que nos apoyaremos.

## II.1. PRECISIONES DOCTRINALES PRELIMINARES

Entendemos por actividad económica aquella que se encamina a la satisfacción de las necesidades humanas, utilizando los medios aptos para tal fin.<sup>116</sup>

El carácter económico se lo confiere el hecho de que se trata de una actividad *instrumental*, que persigue restablecer el equilibrio que se ha visto perturbado en un ser humano que ha experimentado una necesidad derivada de su condición de sujeto físico o social, y es una actividad *racional* guiada por el principio de máximo aprovechamiento, debido a las características económicas de los medios que utiliza y que suponen restricciones al uso de los mismos - disponibles en cantidades limitadas y susceptibles de usos alternativos-.<sup>117</sup>

La actividad económica general se concreta en dos actividades económicas diferenciadas: la de consumo, que es la satisfacción de la necesidad, y la de

---

<sup>116</sup> Según Maurice Godelier actividad económica es "aquella, en virtud de la cual, se obtienen, distribuyen y consumen los medios materiales para la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas; configurándose así el mundo económico, en principio, como un sistema resultante de la vinculación de tres estructuras: de la producción, de la distribución y del consumo." GODELIER, M.: *Racionalidad e irracionalidad en la economía*. Siglo XX Editores, s.a. México, 1967. Citado por REQUENA RODRIGUEZ, J.M.: *La homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. ICE, Madrid, 1977, pág., 37.

El profesor Requena la conceptúa como: "la transformación o mera adecuación de unos bienes y servicios a través de la cual se obtienen bienes de consumo o medios de producción según se apliquen a la satisfacción, inmediata o mediata, de las necesidades humanas". *Ibidem*.

<sup>117</sup> "Consideramos implícitas las condiciones de aptitud para la satisfacción de necesidades, disponibilidad presente o futura y escasez, optatividad en su aplicación, etc.; que tipifican la cualidad de económico de un bien". REQUENA RODRIGUEZ, J.M.: op. cit., pág., 36; nota, 2.



producción<sup>118</sup>. La actividad productiva es la que adecua los bienes para la satisfacción de las necesidades humanas; producción es la actividad económica que crea utilidad; por el contrario, la de consumo la destruye.

Intencionadamente silenciamos la distributiva como tercer tipo de actividad de carácter económico ya que en nuestro estudio consideramos, como es de general consenso, el término producción en un sentido amplio. No obstante pasamos a precisarlo desde la perspectiva que aquí nos interesa: la producción de servicios.

A lo largo de la evolución del pensamiento económico, ha ido ensanchándose el grupo de actividades a las que se reconoce naturaleza productiva. Desde la época en que sólo se le confería tal carácter a la agricultura, su contenido ha ido ampliándose para dar cabida a la industria, a determinadas profesiones, llegando finalmente a incluir a los servicios en general.

Así, los servicios no quedan al margen de la actividad económica por su naturaleza inmaterial, sino que estarían incluidos siempre que fuesen aplicados a la satisfacción de necesidades, independientemente de que ésta sea inmediata o de que el servicio sea requerido para la generación de otros bienes<sup>119</sup>, denominándose servicio de consumo o servicio de producción respectivamente.

Una vez establecidos los conceptos anteriores, resta presentar a las *unidades económicas*, que son las unidades marco donde se lleva a cabo la actividad económica, y que agrupan a los objetos económicos -bienes, servicios y

---

<sup>118</sup> SUÁREZ SUÁREZ, A.S.: *Curso de Economía de la Empresa*. Ed. Pirámide, Madrid, 1992. En sentido coincidente FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Economía y Gestión de la empresa*. ICE, Madrid, 1977, pág.,7, citado por REQUENA RODRÍGUEZ, J.M., op. cit., pág., 37.

<sup>119</sup> Nótese que en esta aseveración utilizamos el término bienes en su sentido amplio, en la forma en que a él se refiere el Prof. Schneider: “los medios materiales y las prestaciones de servicios que directa o indirectamente sirvan a la realización de fines humanos –a la satisfacción de necesidades y deseos- se designan con el nombre de bienes”. SCHNEIDER, E.: *Teoría Económica*, I. Aguilar, Madrid, 1958, pág., 3, citado por REQUENA RODRIGUEZ, J.M.: op. cit., pág., 36.

derechos-, y a los agentes económicos -personas-, siendo ambos los elementos primarios de la misma.

La clasificación más general de las unidades económicas divide a éstas en dos grandes grupos, en función de la actividad económica específica que acometan. Resultan así las unidades económicas de consumo y las unidades económicas de producción o empresas, orientadas respectivamente a la realización de los actos de una u otra categoría, aunque es preciso puntualizar que tal diferenciación no es taxativa ya que ambas unidades ejecutan actos del tipo que no le son característicos. Es decir, en ocasiones la unidad económica de producción se comporta como de consumo y viceversa.

En conclusión, son las empresas las que sirven a la colectividad poniendo a su disposición bienes y servicios adecuados para su consumo.

La empresa deportiva, es decir, la empresa dedicada principalmente a la generación de actividad deportiva, es una unidad económica de producción de servicios de idéntica naturaleza, esto es, deportivos.

Para evitar posibles equívocos, relacionamos aquéllas unidades económicas que, aunque conectadas en grado variable con el hecho deportivo, no son empresas deportivas:<sup>120</sup>

- organizaciones de enseñanza, que prestan servicios relativos a la educación y formación, sean centros públicos o privados y a cualquier nivel del sistema educativo,

---

<sup>120</sup> La relación de empresas que presentamos puede parecer innecesaria en tanto que, obviamente, no generan actividad deportiva. No obstante, decidimos exponerla al detectar, en los foros de discusión netamente deportivos a los que tuvimos ocasión de asistir a lo largo del tiempo en que estuvimos realizando este trabajo de investigación –jornadas, seminarios, encuentros...organizados por diferentes entes públicos y privados- cierta confusión respecto a la configuración conceptual de la empresa deportiva. En múltiples ocasiones se hacía referencia a estos otros tipos de empresa adjetivándolas como *deportivas*.

- aquéllas que ofrecen servicio de información, difusión o retransmisión, aun cuando ésta sea de cobertura de acontecimientos deportivos. Los medios de comunicación actúan como intermediarios entre las entidades que generan la actividad deportiva y el consumidor final de la misma cuando retransmiten cualquier manifestación de las primeras. Cuando el medio de comunicación no es un mero vehículo de transmisión del servicio al consumidor que no asiste al lugar de la cita deportiva, y la cobertura es periodístico-informativa, la diferencia entre unas y otras empresas se hace más patente.
- las sanitarias, que pueden servirse de la actividad físico-deportiva con fines de prevención o curación de enfermedades,
- las que suministran bienes, incluso los requeridos por la práctica deportiva,
- las que ofrecen servicios de intermediación entre deportistas y las organizaciones con las que están relacionados,
- las que prestan servicio de asesoramiento en materia deportiva, sin ser relevante el tipo de receptor del mismo,
- los patrocinadores, que utilizan el deporte como instrumento de difusión para diferentes fines comunicativos,...

Y una precisión adicional relevante en nuestros esfuerzos delimitadores: de la totalidad de empresas que ofrecen actividad deportiva nos centraremos en aquella cuyo producto está orientado a su consumo de forma pasiva<sup>121</sup>, es decir la dedicada a la producción de espectáculo deportivo de equipo y, más concretamente, clubes y s.a.ds que participan en encuentros de competición profesional. Sigamos ahora perfilando el marco teórico en que nos desenvolvemos.

---

<sup>121</sup> Véase I.4.2. apartado X.

En el ejercicio de su actividad económica, la empresa acude a los mercados correspondientes donde capta los recursos financieros necesarios para su posterior inversión, adquiere los factores productivos requeridos para el desarrollo de su proceso de producción y, por último, coloca los productos obtenidos. En toda unidad económica se desarrolla de esta manera un proceso de circulación de valores de fuera a dentro -compras- y de dentro a fuera -ventas-, si bien en este último caso previa actuación de la empresa en su propio seno - producción-.<sup>122</sup>

Esta circulación global e ininterrumpida de valor desarrollada por la empresa discurre por dos ámbitos bien delimitados doctrinalmente:

- el ámbito interno, en el que acontecen los actos económicos fruto de las operaciones que tienen lugar dentro de la propia empresa, donde reside, en términos del Prof. Calafell, la "problemática de carácter económico técnico: integrada por todos los actos de intertransformación de las inversiones...",
- el ámbito externo relativo a los actos en que se requiere la intervención de diversos agentes externos, donde se encuadra la "problemática de carácter económico financiero: constituida por los actos de inversión y desinversión por un lado y, por los actos de financiación por otro".<sup>123</sup>

Si se quiere analizar rigurosamente a una empresa, se ha de considerar tanto uno como otro ámbito, toda vez que el tratamiento aislado de alguna de las dos partes de su total circulación de valor conduciría a un conocimiento incompleto de su realidad económica.

---

<sup>122</sup> SCHNEIDER, E.: *Contabilidad Industrial*. Aguilar, Madrid, 1968, 4ª ed., pág., 5.

<sup>123</sup> CALAFELL CASTELLÓ, A.: *Apuntes de Contabilidad de la empresa y estadística de costes*. Facultad de CC. EE. y CC. Universidad de Barcelona, s.a., pág., 30.

Nuestros esfuerzos en este capítulo se orientan al análisis de la actividad económica particular que acometen los clubes y s.a.ds que participan en competición profesional, poniendo de manifiesto las peculiaridades de contenido económico que pueda presentar. En este sentido y en coherencia con lo anterior nos interesa, por una parte, estudiar las singularidades que presentan las actuaciones que, desde dentro del club deportivo, se encaminan al logro de la transformación económica de los factores productivos adquiridos, en el producto o productos que serán objeto de venta a terceros. En otras palabras, acometeremos el análisis del subsistema de producción.

Por otra parte, se impone el análisis de las distintas operaciones que estas empresas realizan con su mundo exterior. Nos sumergiremos, por tanto, en la descripción de los actos económicos que acontecen en el denominado ámbito externo de la circulación económica empresarial. En el mismo cabe individualizar, como sabemos, tres subsistemas: el de aprovisionamiento o inversiones, relativo al encaje de los factores productivos procedentes del mundo económico exterior; el de desinversiones, relativo al desencaje de los outputs del proceso productivo en ese mundo externo; y el subsistema financiero, que recoge toda la problemática derivada de la entrada y la salida de la empresa de recursos financieros.

Serán las inversiones relativas a los jugadores y, dentro de las desinversiones, las vías alternativas por las que puede producirse la cesión de su producto objeto de explotación, las operaciones que mayores desarrollos requieran en el marco de este trabajo, al diferir más acentuadamente de los que se producen en el resto de empresas.

En definitiva, podemos afirmar que en cualquier empresa, y como no podría ser de otra forma en la empresa deportiva que participa en competición profesional, se produce un proceso ininterrumpido que se inicia con la adquisición de todos aquellos factores productivos cuya colaboración sea precisa para la

posterior obtención del producto objeto de explotación de la unidad económica considerada y su colocación finalmente en el mercado de bienes y servicios.

Con lo dicho queremos poner de manifiesto que, en primer lugar, y a través de las operaciones de inversión, la empresa contratará con los propietarios de los distintos recursos (materiales, fuerza de trabajo, etc), su cesión a la misma, de forma que queden disponibles para su consumo cuando las exigencias de producción así lo requieran.

En segundo lugar, se desarrollará dentro del ámbito interno la actividad productiva que consume los factores adquiridos -inputs de la misma-; actividad claramente intencional en el sentido que persigue la obtención de uno o varios outputs a través del acometimiento de las sucesivas fases que hayan podido establecerse en el proceso que a tal fin conduce.

En tercer lugar y una vez finalizadas las operaciones del ciclo de producción, por las cuales los activos económicos que la empresa había adquirido del mundo económico externo han logrado su transformación en los outputs deseados, se iniciarán las operaciones que conducen a su intercambio por activos financieros, es decir, se acometerán las actividades del ciclo de comercialización tendentes a la colocación de los productos resultantes del ciclo precedente, se trata de explotar las distintas vías por las que se haga llegar a los consumidores el resultado de los esfuerzos productivos de la empresa.

En definitiva, seguimos la óptica conceptual del profesor Calafell, entendiendo que la actividad habitual de la empresa se escinde, utilizando el discurso del profesor Mir<sup>124</sup>, en "dos grupos de actuaciones perfectamente diferenciadas:

---

<sup>124</sup> MIR ESTRUCH, F.: *Los sistemas a costes completos denominados convencionales*. En *Ponencias y Comunicaciones, I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*, ASEPUC, 1994., pág., 15.

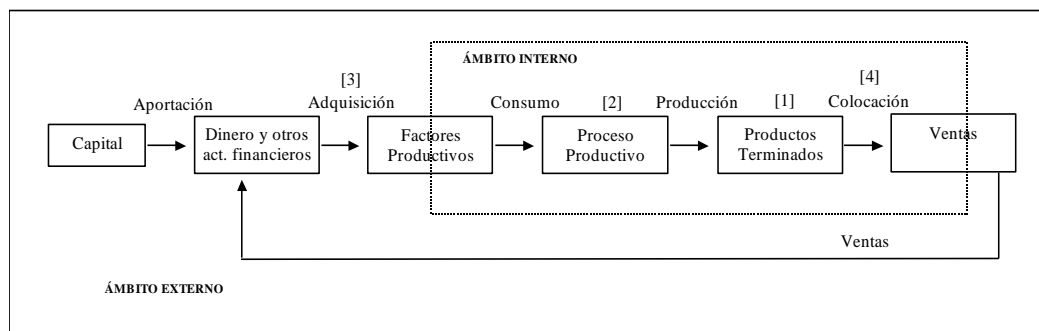
- Por una parte, realiza una serie de transacciones conducentes a incrementar el valor de su Activo Económico, pudiendo calificarse como *transacciones de inversión*, consistentes en la adquisición y aplicación de medios para la obtención de los productos elaborados.

- Por otra, ejecuta transacciones cuyo objetivo consiste en la conversión de su Activo Económico en Activo Financiero, mediante la transferencia de los productos elaborados al mundo exterior y que, por tanto pueden calificarse como *transacciones de desinversión*, para las que, asimismo, debe aplicar los medios precisos".

Finalmente la cesión efectiva de los outputs al mercado de bienes y servicios , es decir a estos consumidores, originará los ingresos y se dispondrá por parte de la empresa de nuevos activos financieros con los que volver a iniciar el ininterrumpido proceso de circulación total de valor. El mismo quedaría representado, referenciando el clásico esquema del prof. Schneider, en el gráfico II.1.

Será crucial para el establecimiento de todos los conceptos que se incluyen en la figura anterior la delimitación del output comercializable [1], por ello abordaremos primeramente esta cuestión, aunque suponga alterar la sucesión lógica de operaciones que se acaba de presentar.

ESQUEMA DE LA CIRCULACIÓN DE VALOR EN LA EMPRESA



Fuente: adaptado de E. Schneider: Contabilidad Industrial. Aguilar, S.A. de ediciones, Madrid, 1972, pág., 8.

Gráfico II.1.

Una vez determinado el producto, debemos describir el proceso que, llevado a cabo en el interior de la empresa, lo logra [2], y posteriormente, según el orden de presentación que hemos elegido, se individualizarán los factores<sup>125</sup> que, previamente adquiridos [3], se requieren para que el proceso entre en funcionamiento.

Por último habremos de describir las vías alternativas de colocación [4] y otras fuentes de ingresos de que dispone la empresa, cuya resultante total configura la mayor parte de la financiación con que cuenta.

<sup>125</sup> Utilizando el término *factor* en sentido amplio, ya que: "cabe analizar la posibilidad de adoptar dos posturas distintas, no antagónicas, respecto del instante en que a un determinado elemento se le concede la categoría de factor. Si este término se utiliza en sentido genérico, puede perfectamente afirmarse que la Empresa adquiere factores que luego aplica en su proceso productivo, bien utilizándolos o simplemente desinvertiéndolos; por lo que, en este caso, el destino de estos factores no será el de convertirse en entradas del proceso productivo. En cambio, si se quiere precisar más el concepto de factor, considerando únicamente como tales a los elementos aplicados al proceso productivo propio de la explotación -es decir, no es el instante de la compra, sino del consumo cuando se caracteriza a un factor como tal-, entonces la entrada en el proceso productivo no es el destino, sino el origen de todo factor". MIR ESTRUCH, F.: "Comentarios al desarrollo del Grupo 9 - Plan General de Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº. 27, enero-marzo 1979, pág.,52.



## II.2. LA PRODUCCIÓN RESULTANTE

Siguiendo a los profesores Mallo, Mir, Requena y Serra: "En sentido amplio, la noción económica de producción cabe asociarla a la acción que deviene en la obtención de un conjunto de bienes (productos), en los que se ha generado un cierto incremento de utilidad respecto de los de partida (factores). En sentido estricto, suele identificarse como *parte de la actividad económica de la empresa consistente en la transformación -o simple mejor adecuación-, mediante una determinada técnica, de factores productivos en productos...*"

"Por su parte, desde otro punto de vista, por producción suele entenderse, asimismo, la cantidad de producto o productos obtenidos por una explotación o toda una economía durante un determinado período de tiempo o lo que es lo mismo, el conjunto de bienes obtenidos merced a la referida actividad, en cuya consecuencia, cabe interpretar el término en un doble sentido, como causa y como efecto, según que lo asociemos al proceso en sí o al producto resultante del mismo."<sup>126</sup>

De la dualidad semántica del término nos referiremos ahora a su acepción como efecto, es decir, iniciamos el análisis del servicio que resulta de los esfuerzos productivos de los clubes deportivos considerados.

En primer lugar, individualizaremos al *espectáculo deportivo que se genera por la participación en encuentros* como el producto que principalmente ofrecen al mercado estas empresas, por lo que será necesario acotar adecuadamente este tipo específico de espectáculo.

---

<sup>126</sup> MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V.: *Contabilidad de Gestión (Contabilidad Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. ACODI Ariel, Barcelona, 1994, pág., 55.

En segundo lugar, haremos notar que, además del producto anterior, los clubes acometen regularmente la actividad de perfeccionamiento deportivo de sus jugadores y, en lo que se refiere al grupo que no pertenece al equipo que compete profesionalmente, persiguen la obtención de deportistas del máximo nivel de capacitación. Comprobamos, desde nuestro punto de vista, que estas empresas operan en régimen de producción compuesta, es decir, obtienen más de un tipo de producto.

### **II.2.1. Diferenciación entre el output técnico y el output económico: delimitación del *espectáculo deportivo***

En cualquier otro tipo de empresas, con un solo proceso productivo se logra la génesis de productos diferenciados. Pero en el caso del producto *competición deportiva*, su obtención se logra como consecuencia de la conjunción de los procesos de producción relativos a las distintas empresas en liza. Sólo podemos decir, y volveremos sobre esta cuestión más adelante, que la competición, considerada globalmente, es el producto de una sola de las empresas cuando, con independencia de su intervención deportiva en ella, se erija en organizadora de tal evento<sup>127</sup>. En caso contrario, como es el de la mayoría de las contiendas deportivas en que interviene y la totalidad de las calificadas como oficiales, *el output técnico del proceso es la participación en los encuentros deportivos y el económico es el espectáculo* que genera de forma conjunta con sus contrincantes en el juego, ya que éste es el objeto de intercambio en el mercado.

Efectivamente, se podrían celebrar los partidos a "puerta cerrada", sin espectadores en el estadio y sin que fuesen retransmitidos por ningún medio de comunicación, y no se menoscabaría, en rigor de términos, el efecto que produciría el resultado deportivo al que se llegare al final de cada encuentro; es

---

<sup>127</sup> Por ejemplo la Federación Española de Baloncesto en el artículo 194 de su Reglamento, establece que los clubes pueden solicitar que se les conceda la organización de la fase final de una competición cuando reúnan determinados requisitos económicos.

decir, no sufriría detrimento el output técnico obtenido. Sin embargo no podríamos afirmar que se haya producido espectáculo alguno al no haber estado presente un elemento fundamental para que la relación espectacular acontezca: el espectador. En definitiva no se ha colocado dicho output.

Concretando, el output técnico coincide con el output económico si tiene carácter de *mercancía*, es decir, es susceptible de intercambio en el mercado de bienes y servicios.

El resultado deportivo que el club alcance en cada encuentro celebrado, la posición provisional en el "ranking" resultante de cada jornada liguera o la posición ocupada en la clasificación final de la competición, no son vendibles

Además, téngase en cuenta que el servicio que se brinda al consumidor es la oferta de entretenimiento y éste sólo se produce cuando el encuentro se está desarrollando y no una vez finalizado el mismo o clausurada la competición.

En resumen, el output técnico se convierte en económico cuando aquél se ha convertido a su vez en espectáculo. Una vez lograda esta conversión que los hace coincidir a nivel práctico, entendemos que el producto, el output vendible resultante de la actividad productiva de las entidades deportivas que estudiamos, es la posibilidad de asistir al espectáculo que conlleva la celebración de cada partido jugado. La asistencia podrá ser presencial, si se adquiere el derecho a la misma a través de la adquisición de cada localidad o entrada a la instalación, en el caso de las personas que acudan a ella, o bien será mediática<sup>128</sup> si la entidad deportiva ha vendido los derechos de retransmisión del encuentro. La capacidad de convocatoria que tienen los espectáculos deportivos posibilita que las empresas participantes puedan explotarlos, adicionalmente, a través de la venta de los derechos publicitarios de cada partido.

---

<sup>128</sup> Con este término queremos indicar que la contemplación del acto deportivo de que tratamos se realizará a través de algún medio de comunicación.

Será fundamental, para la descripción de cualquier elemento que quedó reflejado en el gráfico II.1., la adecuada delimitación de lo que, a efectos de este trabajo de investigación, entenderemos por *espectáculo deportivo*, ya que con ello estaremos definiendo el producto principal de la empresa, que determinará el proceso que a su consecución conduce y los recursos que su generación consume. También nos ayudará a comprender, tanto las tradicionales como las innovadoras formas de explotación comercial de las que está siendo objeto para incrementar los recursos financieros que a través de esta vía llegan a la empresa.

*Espectáculo* es, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española: "Función o diversión pública celebrada en un teatro, en un circo o en cualquier otro edificio o lugar en que se congrega la gente para presenciarla"<sup>129</sup>. También se conceptúa como: "cualquier acción que se ejecuta en público para divertir o recrear"<sup>130</sup>. Un concepto tan sencillo, pero amplio, no sirve a nuestros esfuerzos delimitadores pues ni ofrece claves para distinguir entre las actividades que, pudiendo divertir, no son en sentido estricto espectaculares, ni todo espectáculo, por ejemplo los adjetivados como 'deplorables', dan lugar a alegría o deleite.

La Sociología, la Semiótica y la Psicología pudieran, al informar de sus elementos y sus tipos, volcar algo más de luz en este asunto, porque dar respuesta a la pregunta ¿qué es espectáculo? no es asunto de fácil resolución, al tener cada individuo su propia concepción mental acerca de lo que se representa con el término.

González Requena afirma que: "el espectáculo consiste en la puesta en relación de dos factores, una determinada actividad que se ofrece y un

---

<sup>129</sup> Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española. Voz: *espectáculo*, primera acepción del término. Vigésima primera edición, impresión de septiembre de 1996. Espasa Calpe, Madrid.

<sup>130</sup> Gran Enciclopedia Larousse. Voz: *espectáculo*, primera acepción del término. Planeta, Edición de 1997, Barcelona.

determinado sujeto que la contempla". Definiendo la relación espectacular, seguidamente, como: "la interacción que surge de la puesta en relación de un espectador y de una exhibición que se le ofrece".<sup>131</sup>

Por tanto podemos identificar, por el momento, dos elementos que deben encontrarse presentes para que el espectáculo tenga lugar:

- una actividad que se muestra en público
- uno o más sujetos (el público) a los que se ofrece dicha actividad.

Además la relación espectacular requiere ser ofrecida a una determinada distancia del individuo que, siguiendo todavía a Jesús González<sup>132</sup>, no ha de ser tan cercana que caiga en el ámbito de lo íntimo, siendo la dinamicidad del *cuerpo*<sup>133</sup> que se exhibe otra característica determinante, con lo que quedarían excluidas de la configuración de espectáculo, en puridad de términos, la contemplación de pinturas, esculturas o fotografías.

Por otra parte, el espectáculo puede ser mercancía o no serlo. Lógicamente el que capta nuestra atención –el que genera un club o s.a.d. que participa en competición profesional- lo es, puesto que en la exhibición del *cuerpo* de cuya imagen se percibe el sujeto, media el dinero.

El espectáculo deportivo que se presencia en la instalación en que físicamente tiene lugar se ajusta al modelo espectacular denominado *circense*<sup>134</sup>, puesto que se desarrolla en un espacio cerrado, no se produce reversibilidad en los

---

<sup>131</sup> GONZÁLEZ REQUENA, J.: *El discurso televisivo: espectáculo de la posmodernidad*. Cátedra, s.a. Madrid, 1988, pág., 55.

<sup>132</sup> *Ibidem.*, pág., 57.

<sup>133</sup> En sentido general y amplio: *aquello* que se exhibe para que sea contemplado.

<sup>134</sup> Las distintas tipologías que delimita el autor, se recogen en la página 68 y siguientes. De ellas entresacaremos ahora aquéllas a las que se ajusta el espectáculo deportivo en las diversas formas en que se le hace llegar al espectador.

papeles de cuerpo y espectador y este último, ocupando una posición excéntrica con respecto a la escena contemplada, obtiene una sola perspectiva de ella.

El espectáculo deportivo que se emite por televisión, por su parte, responde al modelo *de la escena fantasma*, difiriendo del circense en la multiplicidad del punto de vista que del acontecimiento tiene el espectador, es decir, potencialmente tiene acceso a todos los ángulos de visión del mismo; aunque en la práctica se limiten a los que se recojan por las cámaras, se supone que éstas se hallan, y por ende el individuo que ha conectado con la cadena en cuestión, en el mejor lugar de visión. Con esto observamos que la retransmisión televisiva de un espectáculo no resta tal carácter a un evento, pero, volvemos a recoger la opinión de Jesús González, elimina las características de inmediatez y eventualidad que están presentes en la actuación en vivo, al posibilitarse su multireposición y grabación en vídeo.

La simbolización que puede envolver al espectáculo merece ser comentada ya que, junto a los dos elementos que en él antes se conformaron, puede aparecer un tercero -el símbolo- que en el espectáculo deportivo creemos presente, y que incrementa sus posibilidades de comercialización. "El cuerpo además de exhibirse, se manifiesta portador de un determinado sentido, de un determinado misterio. El cuerpo pasa así a convertirse en mediador entre el espectador (sic) y aquello hacia lo que el sentido apunta -una cierta trascendencia-."<sup>135</sup>

El deporte espectáculo profesional está cargado de "caracteres que trascienden el tiempo cronológico (mitos, religión) y no respetan los órdenes del pensamiento consciente (símbolos)", elementos que, "multiplican el suceso y los trascienden"<sup>136</sup>. La cita, de Vicente Verdú, alude a la interpretación del evento deportivo, por parte de cierto grupo nada despreciable de espectadores, como gesta o tragedia en función de la actuación del equipo del que sean seguidores.

---

<sup>135</sup> GONZÁLEZ REQUENA, J: op. cit., pág., 66.

<sup>136</sup> VERDÚ, V.: *El fútbol. Mitos, ritos y símbolos*. Alianza Editorial, Madrid, 1990, págs., 8 y 9.

Con independencia de la cohesión social que favorece la identificación de los individuos con el grupo deportivo (que aquéllos consideran integrado por sus representantes y delegados en el terreno deportivo), el deporte ostenta unos valores propios: esfuerzo, afán de superación física, cooperación en la consecución de metas comunes, desarrollo de la capacidad de mejora física y psíquica, etc., y también otros valores no netamente técnicos o físicos, como los anteriores, que son: la integridad, el respeto al adversario, el juego limpio, la honestidad, etc., componentes éticos que perfeccionan la *deportividad* del acto de tal naturaleza. Dicho de otro modo, el espectáculo del que tratamos es deportivo. Tal adjetivación la diferencia de otros y lo alinea con las actividades culturales.

Es precisamente la ascendente valoración que la sociedad en su conjunto confiere a las actividades deportivas, el rasgo que despierta el interés de otras empresas, de muy diversos sectores económicos, por favorecerlas y que dicha sociedad tenga conocimiento de ello. Estamos haciendo referencia al patrocinio deportivo, a través del cuál, y según Marc Carrogio, el patrocinador "informa indirectamente de la preocupación de una empresa por determinados valores no relacionados con el cumplimiento de su fin económico"<sup>137</sup>, manifestando más adelante el referido autor lo siguiente: "Al sumarse a acontecimientos deportivos la empresa puede impregnarse de conceptos como juventud, riesgo, esfuerzo, capacidad de mejorar, juego limpio, deportividad, aventura. La elección de un evento permite reforzar o cambiar su imagen, y de ahí la necesidad de integrar la decisión inicial de patrocinio en la estrategia general de la empresa".<sup>138</sup>

A nuestro modo de ver, la defensa de la preocupación, antes apuntada, como filantrópica sería poco convincente puesto que, mediante el patrocinio, se articula la compraventa de posibilidades comunicativo-comerciales que trascienden la publicidad convencional, pero no deja de tener efectos publicitarios.

---

<sup>137</sup> CARROGIO GUERIN, M.: *Patrocinio deportivo. Del patrocinio de los Juegos Olímpicos al deporte local*. Ariel, Barcelona, 1996, pág., 78.

El objetivo del patrocinio, según Marc Carrogio, es que se sepa quién es el patrocinador. "Patrocinar es, entonces, comunicar, un modo de marketing informativo, entendido como forma de establecer cauces favorecedores de relaciones sociales de oferta y demanda de bienes y/o servicios."<sup>139</sup>

En definitiva, lo que queremos decir es que la empresa patrocinadora quiere también "adquirir" deporte, máxime de su modalidad espectáculo, ya que se trata del que tiene mayor difusión en los medios de comunicación, ocupando la primera posición las competiciones profesionales en que participan las unidades económicas objeto de estudio, pero no para su consumo inmediato como espectadores, sino para su utilización como recurso productivo. La "adquisición" se produce a través del contrato de patrocinio deportivo por el que la empresa patrocinadora utiliza con fines comerciales la *imagen* del club deportivo.

En este sentido es importante establecer que el espectáculo deportivo que genera el club constituye la mayor parte de su imagen<sup>140</sup> ante la sociedad. La consideración separada de la imagen del club como producto diferenciado del espectáculo deportivo podría defenderse al no ser integralmente coincidentes. Aquélla comprende a éste y además a otros elementos de menor peso relativo en la práctica como el éxito empresarial (un club financieramente solvente ofrece mejor imagen que el permanentemente en dificultades económicas), o la solidaridad social (que puede fomentarse cuando los jugadores visitan a niños hospitalizados o los clubes constituyen fundaciones o patrocinan a su vez otras actividades culturales). Será, no obstante, la excelencia deportiva del club -buen juego, deportividad y, muy especialmente, triunfos-, la que atraiga a un mayor grupo de patrocinadores potenciales y consiga por medio del patrocinio mayores ingresos.

---

<sup>138</sup> Ibidem, pág., 111.

<sup>139</sup> CARROGIO GUERIN, M.: op.cit., pág., 63.

<sup>140</sup> El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española concibe la *imagen pública* en los siguientes términos: "Dícese del conjunto de rasgos que caracterizan ante la sociedad a una persona o entidad".



Por todo lo anterior, nosotros consideramos que el estandarte de la imagen de empresa que se cede a través de un precio es el producto que la misma genera: espectáculo deportivo.<sup>141</sup>

En definitiva, la organización adiestra y entrena a sus deportistas para que reúnan óptimas condiciones de formación (física, técnica, táctica y psicológica, a nivel individual y como equipo), en el momento de la celebración del encuentro para que, durante el mismo, alcancen las máximas cotas de rendimiento deportivo<sup>142</sup>, lo cual se traduce en el plano económico en un espectáculo de mayor calidad deportiva y por tanto de mayor atractivo para el consumidor, también si éste es otra unidad económica de producción.

En cierto sentido, los objetivos técnico-deportivos del club podrían formularse de forma independiente a los objetivos de índole económica, aunque existiendo una indudable correlación entre ellos. Entre los primeros, entendemos que figurará, no la mera participación en distintos campeonatos sino, en la medida de sus posibilidades, la victoria en las mismas, o cuando menos asegurarse un puesto en la clasificación final que le permita competir en la siguiente edición. No continuar en el campeonato la próxima temporada o, en cualquier caso, el descenso de categoría, se podría entender como una penalización de la empresa organizadora que prescinde del servicio que le prestaba el club debido a la escasa calidad del producto terminado. Esta calidad, este nivel de éxito alcanzado, depende no sólo del número de encuentros ganados y del número de tantos marcados por el equipo en cuestión, sino también de la posición relativa que

---

<sup>141</sup> No obstante, en un plano de mayor concreción dentro del análisis que llevamos a cabo, un proceso de cálculo de costes en un club o s.a.d. podría individualizar algún *portador* que acumulara los costes derivados de las operaciones relativas a la actividad de "Merchandising" entendida como output complementario al de los diversos partidos. Esta concepción es defendida por Daniel Sánchez en su tesis doctoral donde nos ofrece una propuesta de Contabilidad Analítica para clubes de fútbol y s.a.ds. 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*. Departamento de Contabilidad y Gestión. Universidad de Málaga. Curso 1999/2000.

<sup>142</sup> Lo que suele denominarse en la actualidad, usando el término anglosajón, "performance".

ocupa en la clasificación general definitiva, ya que el rendimiento deportivo de cada club se ve afectado directamente por el del resto de clubes en competición.

Una persona que desconozca el funcionamiento de las competiciones oficiales podría pensar que la descalificación tendría como consecuencia el cese de la actividad en el club, puesto que quedaría desprovisto del derecho a participar. En las unidades objeto de estudio esta circunstancia no se ocasiona en virtud de la estructura piramidal de las competiciones oficiales; la falta de clasificación para la siguiente temporada regular conduce a la competición inferior, por lo que tanto en el terreno técnico-deportivo como en el económico, el proceso productivo prosigue, ahora con el incentivo de conseguir un nuevo ascenso. Por ello, la continuidad de la competición es una pieza clave en el sector: la confianza en la futura existencia de nuevas ediciones permite la fijación de los objetivos deportivos de la organización y su propia supervivencia como tal.

Dentro de las metas económicas, y para el establecimiento del valor del producto final como mercancía, obviamente es determinante el nivel de éxito deportivo alcanzado, cuyo mayor exponente es la permanencia en la división de honor. Efectivamente los equipos "de primera" tienen mayor número de seguidores y suscitan más interés en los medios de comunicación en orden a la consecución de los derechos de retransmisión y en las potenciales empresas patrocinadoras. Haciendo abstracción de la existencia de "hinchas", cuya lealtad al equipo no está condicionada siempre a la consecución de triunfos, los clubes a los que pertenecen los equipos de mayor calidad deportiva tienen una clientela cuantitativamente superior; de esta manera, la supervivencia del club y su nivel de éxito económico dependen de la permanencia en competiciones de prestigio y su nivel de éxito deportivo.

Como conclusión diremos que nuestro objetivo, en esta parte de la exposición, fue argumentar que el principal objeto económico con que culminan

---

los esfuerzos productivos de los clubes deportivos (participen en competiciones profesionales o no) es el espectáculo de idéntica naturaleza. No nos detenemos ahora en mayores comentarios que los antes expuestos sobre sus posibles formas de colocación, y que se hicieron necesarios para su acotación, al haber reservado un apartado que versa sobre las mismas.

### **II.2.2. Categorización del régimen productivo de los clubes deportivos profesionales: la participación en encuentros y la obtención de jugadores**

La participación en competiciones no es la única actividad de la unidad productiva considerada; la promoción y desarrollo de la disciplina deportiva de su modalidad es un objetivo que puede<sup>143</sup> imponerse la empresa tanto por intereses deportivos como por intereses económicos.

El fomento de la práctica del deporte en general es responsabilidad directa o indirecta<sup>144</sup> de todo ente deportivo. Bien es cierto que la obligación precursora y tuteladora la asume por imperativo constitucional el Estado y, en virtud de las competencias que le hayan sido transferidas, es asunto de las Comunidades Autónomas. Pero es de conocimiento general que, en la práctica, las empresas deportivo-profesionales mantienen equipos de categorías inferiores. Hacemos

---

<sup>143</sup> La voluntariedad en la promoción del deporte se deduce a tenor de la redacción dada al artículo 2º.1. del R.D. 1251/1999, en donde se establece que “tendrán como objeto social la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, *en su caso*, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica.” (El énfasis es nuestro)

<sup>144</sup> Considerando desde otra vertiente el fomento, ahora indirecto, que de la práctica lleva a cabo el club deportivo profesional, podría sugerirse que éste, aliado con los medios de comunicación y debido a la amplia difusión de los encuentros de equipos profesionales, logra incrementar el atractivo que para el potencial deportista –especialmente los más jóvenes–, pueda tener el específico deporte del que constantemente se habla, del que un importante porcentaje de la población vive pendiente y cuyos protagonistas –las estrellas deportivas– pudieran ser un ejemplo a seguir. Así, el mantenimiento del interés revierte positivamente en la empresa porque al potenciar la práctica podría contar en el futuro con nuevos elementos con que engrosar la cantera, y al potenciar el consumo pasivo se incrementa el número de espectadores a quienes servir el espectáculo. Pero desde el punto de vista estrictamente económico productivo, tal output no se consideraría al no tener un valor de intercambio en el mercado de bienes y servicios.

referencia a lo que comúnmente se denomina la *cantera deportiva*: grupos de jóvenes deportistas que han optado por ejercitarse físicamente integrándose en la estructura asociativa de un club en lugar de hacerlo a través de otra entidad pública o privada que ponga a su disposición los medios para ello, o de forma libre. En lo sucesivo el término *cantera* será utilizado en este sentido; el término *canterano* hará referencia al jugador integrante de algún equipo de la cantera.

La promoción directa de la práctica deportiva de sus jugadores, llevada a cabo en el interior de la empresa, es otro objetivo empresarial, máxime si a ello se le obliga a instancias federativas. Por ejemplo, el Reglamento de la Federación Española de Baloncesto en el artículo 12, que versa sobre las obligaciones de los clubes, establece como una de ellas: "Cuidar de la más perfecta formación deportiva de sus jugadores, facilitando los medios precisos para ello y garantizando su efectiva y plena actividad deportiva".

Ni la Federación ni nosotros hacemos distinciones entre jugadores profesionales o no profesionales; el club puede perfeccionar la formación deportiva de ambos colectivos guiado por idénticos motivos deportivo-económicos. No obstante lo anterior, habrá ocasiones en que incidiremos más acusadamente sobre el grupo de deportistas que no ostenten la categoría profesional, puesto que son ellos los que mayor interés investigador han suscitado en nosotros y sobre los que principalmente volcaremos nuestro estudio en el resto de capítulos.

Sigamos profundizando en las razones económicas que motivan a la unidad que nos ocupa a proporcionar, a los miembros de su personal deportivo, los medios para ejercitarse en la práctica. Tras un continuado y adecuado proceso de entrenamiento dirigido desde edades muy tempranas<sup>145</sup> se consigue descubrir a

---

<sup>145</sup> En los deportes de equipo la edad de comienzo de la preparación inicial rondas los 10-11 años y la especialización empieza alrededor de los 13 años. MANNO, R.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo*. Paidotribo, Barcelona, 1991, págs., 272 y 276 . HARRE, D.: *Teoría del entrenamiento deportivo*. Stadium, Buenos Aires, 1987, pág., 19.

aqueños individuos que muestran unas mejores habilidades innatas y lograr el incremento de las mismas junto con el desarrollo de otras nuevas, beneficiosas para el rendimiento deportivo del sujeto. El interés que mueve al club es la detección de forma precoz de jugadores de talento que, a medio o largo plazo, podrían incorporarse a la plantilla profesional, con lo que las futuras necesidades de personal no tendrían que cubrirse a través de la contratación de jugadores ajenos al mismo que, como más tarde veremos, suele conllevar unos costes considerables.

Por otra parte, si las necesidades de este tipo de mano de obra estuviesen cubiertas, o por otros motivos entre los que no hay que descartar la necesidad de fuentes de financiación con que hacer frente al pago de nuevos fichajes o sencillamente para incrementar los ingresos del club, los jugadores podrían ser transferidos a otra empresa a cambio de un importe monetario.<sup>146</sup>

En términos técnico-económicos sabemos que la situación descrita se ajusta al caso de obtención por parte de la empresa de un producto que bien puede ser utilizado como factor productivo en la misma o bien cedido al mundo económico externo. Por tanto, más que perseguir que sus jugadores se ejerciten físicamente, pretensión por su parte muy loable dadas las virtudes fisiológicas que se asocian a la actividad física, la meta que se fija es que por medio del ejercicio se consiga mejorar, y mantener en un nivel elevado, la capacidad física del jugador. De esta forma sus evoluciones en el terreno de juego contribuyen al logro de los objetivos deportivos del club que, a su vez, colaboran en la consecución de los objetivos económicos de esta organización.

---

<sup>146</sup> Obviamente, los jugadores profesionales del club también son objeto de este tipo de operaciones.

Observamos, por lo pronto, que el régimen de producción en que se encuentran las empresas es múltiple, ya que hemos individualizado dos productos distintos cuya consecución acometen de forma regular:<sup>147</sup>

- el espectáculo que deviene de su participación en competiciones o, en general, en encuentros deportivos,
- la obtención de jugadores con capacidad deportiva adecuada para ser inscritos en competiciones de carácter profesional.

Podría considerarse que el segundo producto que presentamos no es tal, sino que el propio proceso productivo que se encamina a la participación en competición implica el entrenamiento deportivo. Siendo los jugadores factores productivos decisivos, al ser determinante la efectividad que logren en su participación en el proceso de producción, su adiestramiento viene obligado por imperativo del mismo.

Es decir, el entrenamiento de los jugadores –y ahora más por lo que respecta a la plantilla profesional- podría ser equiparable al mantenimiento preventivo de una maquinaria o de cualquier bien de equipo de la empresa, de manera que se logre su mayor rendimiento en el campo de juego.

Sin embargo, incluso en los casos en que no sea el objetivo de la preparación del jugador su “venta” a otro club en condiciones económicas más favorables, la habitualidad de este tipo de operaciones en el sector recomienda su consideración como objeto susceptible de transacción económica interunitaria, individualizado del espectáculo deportivo que genera la participación en los partidos que se celebren. Nosotros lo entendemos así respecto de la totalidad de

---

<sup>147</sup> Otros productos, como actos lúdicos de distinta naturaleza que esporádicamente podría realizar la empresa para buscar financiación adicional o con otros fines, no se consideran debido a su falta de habitualidad.

jugadores del club, puesto que de otro modo nos alejaríamos de la realidad observable hoy día.

Si se trata de producción alternativa o paralela será una cuestión a dilucidar en cada empresa en particular a nivel práctico, ya que se hace necesario constatar empíricamente si unos mismos factores productivos intervienen en la consecución de ambos, o si existen líneas de producción que no se interfieren, orientadas a la generación de cada uno por separado.<sup>148</sup> En otras palabras, si el estadio donde se celebran los encuentros y demás instalaciones del club, el personal deportivo y no deportivo a su servicio, y el resto de medios con que cuenta, participan de la formación de los dos productos o están divididos en orden a obtener cada uno de ellos.<sup>149</sup>

Los esfuerzos que se acometen en un club para la preservación y mejora de la condición deportiva de los jugadores pertenecientes a la primera plantilla, no persiguen prioritariamente la obtención de un producto para su venta en el mercado. Normalmente el interés que se muestra, en este sentido, es la búsqueda del perfeccionamiento, de su mejor actuación deportiva en el campo. Observamos así que el mantenimiento de la capacidad deportiva de los integrantes del equipo que participa en competición profesional se supedita a la mejor ejecución de los

---

<sup>148</sup> El nivel de preparación deportiva de los jugadores sólo se mantiene si se sigue de forma continuada el plan de entrenamiento que para ellos se hubiera diseñado. Estas actuaciones son indisociables, en el caso de los profesionales, de las preparatorias y ejecutorias del espectáculo deportivo. En referencia a este grupo de jugadores, el régimen productivo podría ser concebido como *conjunto*, aunque se trate de un esquema de producción más propio de empresas industriales. Incluso mostramos nuestras reservas en cuanto al grupo de jugadores no pertenecientes al equipo titular, ya que es práctica habitual el alinearlos en algunos partidos de competición profesional como parte integrante de su preparación en aras a comprobar si el rendimiento que se les supone alcanzado se traduce en una correcta ejecución sobre el terreno de juego. Se podría volver a calificar de *conjunto* al proceso productivo que persigue la capacitación física del deportista por el tiempo en que resultó alineado, ya que ese mismo proceso conduce a la realización del encuentro.

<sup>149</sup> El profesor Sánchez Toledano considera además que la celebración de partidos de distintas categorías: amistosos u oficiales, y dentro de estos según las distintas competiciones en que el club participe (Liga, Copa, etc.), suponen procesos alternativos dada "la imposibilidad de que los medios productivos empleados en su consecución participen simultáneamente en otro partido". SÁNCHEZ TOLEDANO, D.: op. cit., pág., 380, nota 87.

encuentros deportivos en que participen, que sí han de ser considerados el producto que regularmente es objeto de venta al público.

Con lo dicho no negamos la posibilidad de la colocación externa de estos jugadores<sup>150</sup>. Las conclusiones a que hemos llegado se subordinan a los objetivos económicos que cada club se proponga, de manera que, en ocasiones, podría pasar a ser la mejora deportiva de los jugadores el producto principal sobre el que se orienta el proceso de producción, con miras a su cesión a otras entidades deportivas por un montante dinerario.<sup>151</sup>

En lo referente a los jugadores canteranos, entendemos que las actividades orientadas a su preparación deportiva persiguen la detección de jóvenes deportistas de talento y su óptima formación. En última instancia, el objetivo será obtener jugadores del máximo nivel deportivo que, en este contexto, será aquél que les capacite para su acceso a la condición de profesionales. A tal fin, clubes y s.a.ds disponen la infraestructura y otros medios que sean necesarios. La importancia económica para la empresa de las operaciones formativas de cantera, y por tanto la concepción como producto principal o secundario del output que de ellas se derive, quedará en manos de la máxima jerarquía de poder en estas empresas.

Resumidamente, pasamos a exponer, de forma individualizada, las deducciones a las que llegamos en este apartado de nuestro trabajo:

1. Concebimos, como objeto de explotación principal de los clubes y s.a.ds la *participación en encuentros deportivos*. Si participa en competiciones, cabe pensar que ésta finaliza, y por tanto el producto final

---

<sup>150</sup> Lo contrario sería negar la realidad puesto que todos tenemos acceso a la profusa información periodística sobre las, en los términos que coloquialmente se emplean, "compras" y "ventas" de jugadores por los clubes para quienes trabajan.

<sup>151</sup> El caso de las transferencias de futbolistas desde clubes brasileños es paradigmático: "En los últimos diez años, nada menos que 2.000 profesionales han abandonado el país, muchos de ellos desde el Flamingo, club que traspasó a cien jugadores en tres años". "El mundo es una pelota de fútbol", en *La nueva pasión por el fútbol*, Muy especial, nº. 35, Mayo-Junio 1998, pág. 4.



se obtiene, cuando se llega a la conclusión del último partido que tenía que jugar el equipo. La terminación de cada encuentro de competición -cada jornada- delimita las distintas fases productivas -periodos interjornada- que atraviesa el proceso de participación en competición, lo cual permitiría identificar a cada encuentro finalizado, como producción semiterminada.

Ésta sería una concepción netamente técnica del proceso que entretiene a la entidad deportiva cada temporada. Pero, como anteriormente se dijo, en el plano económico la primacía la ostenta el output comercializable, el espectáculo que se genera en cada partido, de forma que el servicio de entretenimiento que se ofrece culmina su perfeccionamiento al servirse al consumidor. De esta manera, concebimos cada encuentro que se celebra como un producto terminado.<sup>152</sup>

2. El resultado de los procesos que se sigan en estas empresas para la consecución de una mayor capacidad deportiva de los jugadores que pertenecen a ellas, o su mantenimiento, nos conducen a la delimitación de un output adicional: la propia *capacidad deportiva* de los jugadores.

---

<sup>152</sup> En los encuentros celebrados “fuera de casa”, es decir, en las instalaciones de otros equipos contrincantes, no podría decirse que el club haya organizado el partido y, por ende, el proceso de producción. Ahora bien, “...si un club de fútbol es, fundamentalmente, una empresa de espectáculos, habrá que definir éstos como los eventos que organiza y oferta a su clientela (con independencia de la forma en que se comercialice –estadio, retransmisiones o cualquier otra-), y por ello, si la estructura de determinadas competiciones obliga al club a participar en encuentros organizados por otras entidades (en tal caso, el club se limita a prepararlos técnicamente, desplazarse y competir, no existiendo las tareas propias de la organización de los mismos en sus instalaciones y estadio, aunque sí podrá seguir generando ingresos por otros medios – retransmisiones televisivas, patrocinio del equipo,...-), surgen diferencias notables en la definición del “output” deportivo”, en el coste de su obtención –que presentará sensibles diferencias en su composición y cuantificación-, y en los ingresos generados por la venta, para los partidos celebrados como local y como visitante”. SÁNCHEZ TOLEDANO, D.: op. cit., págs., 477 y 478. Ahora bien, jugar en campos alternativos viene impuesto por las reglas de competición, no es una cuestión que pueda decidir la empresa voluntariamente. Así, con las puntualizaciones que recoge Daniel Sánchez, nosotros consideramos que los partidos en que el equipo se desplace también forman parte de la producción del club.

En concreto, queremos llamar la atención sobre la siguiente circunstancia: las entidades deportivas que participan en competición profesional, de manera habitual, desarrollan actividades de fomento del deporte de su disciplina, manteniendo a estos equipos de inferior categoría para surtir a las secciones profesionales de jugadores formados dentro de la propia organización, o bien lograr su traspaso a otras entidades, operaciones de las que devienen ingresos. Ante esta realidad, consideramos que la obtención de jugadores aptos para ser alineados en las competiciones del máximo nivel es otra actividad de importancia en las empresas objeto de estudio, de la que resulta, en su caso, un output de carácter económico: nuevos jugadores con la condición deportiva necesaria para participar en competición profesional.<sup>153</sup>

Así pues, entendemos que la celebración de encuentros deportivos y la formación interna de jugadores de nivel son los dos productos a los que principalmente irán encaminados los esfuerzos productivos de las entidades deportivas que analizamos.

### **II.3. EL PROCESO PRODUCTIVO**

Delimitados los outputs, nos cuestionamos ahora cómo se logra su obtención, por lo que, en la medida en que sea posible, en el plano teórico en que nos situamos, haremos referencia a las actividades que a ellos conducen de forma muy genérica. Lo haremos abandonando parcialmente la óptica técnica, entrando en un somero análisis desde la perspectiva económica. Posteriormente explicitaremos las especiales características que hemos detectado en el proceso,

---

<sup>153</sup> No obstante haya alcanzado un jugador la *licencia federativa profesional*, su forma física, es un producto que siempre se encuentra “en curso de fabricación”, corriendo el riesgo de deteriorarse si no se continúa de forma permanente el proceso de entrenamiento. Por encima del trabajo físico, el deportista no puede abandonar la disciplina a que le somete su *puesto de trabajo* al concluir su jornada laboral sino que deberá seguir observando las instrucciones de su preparador en cuanto a régimen de descanso o sueño, alimenticio, etc., al ir con él su herramienta de trabajo: su cuerpo.

en concreto del que resulta el espectáculo deportivo, ya que es una de las cuestiones a la que preferentemente enfocamos nuestra investigación en este capítulo.

### **II.3.1. La producción del espectáculo deportivo y la formación interna de jugadores**

Desde el primer momento puede advertirse que la intertransformación de los factores productivos que hayan de consumirse para la obtención de los dos productos indicados, no se ajusta a una transformación en sentido estricto o técnica a que hace referencia Napoleoni<sup>154</sup>, puesto que los procedimientos que sufran los bienes de partida no conducen a otros distintos en tanto que hayan cambiado sus características intrínsecas.

En cuanto al proceso tecnológico que genera el espectáculo deportivo, según el prof. Sánchez Toledano “estará constituido por el conjunto de operaciones que hay que realizar para posibilitar la celebración de cada partido, tareas que van a revestir características muy diferentes e irán desde la preparación física, entrenamientos, cuidados del campo o seguridad en la celebración del partido, comercialización de las retransmisiones televisivas, contactos con empresas privadas para firmar acuerdos de esponsorización, reuniones con autoridades locales o nacionales para tratar temas relativos al club o a la competición en general, etc., siempre en constante interrelación con el ambiente externo que rodea al club.”<sup>155</sup>

Es decir, por lo que respecta a este concreto producto, entendemos que fundamentalmente ha de perseguirse la adecuación de los medios humanos y materiales con que cuenta la unidad económica para conseguir su óptima funcionalidad cuando se celebren los encuentros deportivos. Tal adecuación y la

---

<sup>154</sup> NAPOLEONI, C.: *Curso de Economía Política*. Oikos-Tau. Barcelona, 1973, págs., 29 y 30. Citado por GARCÍA GARCÍA, M.: *Economía de la Producción y Contabilidad de Costes*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, págs., 20 y 21.

<sup>155</sup> SÁNCHEZ TOLEDANO, D.: op. cit., págs., 376 y 377.

propia participación en los diferentes partidos constituyen la actividad global de explotación, en este sentido.

En cuanto al proceso que debe seguirse para el desarrollo de jugadores, las operaciones a acometer coincidirían en parte con las que se siguen para la obtención del otro output, puesto que se requerirá también, para su adecuada preparación física, de la utilización de distintas instalaciones u otros medios que hayan de colaborar en tal finalidad. En el caso de las operaciones de desarrollo de los jugadores canteranos, estarán ausentes (en la mayoría de ocasiones, o bien revestirán importancia técnica y económica inferior) las tendentes a la comercialización de los encuentros de competición no oficial, de vigilancia durante su celebración o al margen de ella, esponsorización y patrocinio de la cantera, etc.

Volviendo al producto: *generación de espectáculo deportivo por la participación en encuentros*, de nuevo nos sumamos a la opinión de Sánchez<sup>156</sup> cuando afirma que el “proceso conducirá a la propia realización del partido con la intervención de personal y medios específicos para su control y desarrollo cuando se juegue en casa; independientemente, claro está, de los oportunos contratos de publicidad, esponsorización y difusión a través de los medios de comunicación y el acceso al estadio en lo que se refiere a la comercialización del servicio ofertado por el club”.

---

<sup>156</sup> SÁNCHEZ TOLEDANO, D.: op. cit., págs., 378 y 379. Más adelante continúa diciendo “por otra parte, es importante significar otra característica distintiva de la diferente importancia de ciertos partidos, en cuanto que, en ocasiones, no siempre está garantizada la participación en otros próximos o incluso en determinadas competiciones, con la consiguiente incidencia que todo ello pueda tener, tanto en la planificación de ingresos y gastos de un ejercicio deportivo, como en la propia ejecución de los presupuestos derivados del mismo. Podemos concluir, pues, que la actividad del club se centra en los partidos oficiales y, de hecho, su objeto social de carácter profesional es la participación en dichas competiciones, nacionales y en su caso internacionales, independientemente de que, con carácter secundario, pueda atenderse también a la celebración de determinados partidos amistosos, actividad adicional del club que, aunque de menor importancia, también ostenta, en su aspecto técnico-económico, la consideración de principal.” Págs., 380 y 381.

En conclusión, *la transformación económica que se opera en los clubes deportivos profesionales, es aquella que persigue participación en encuentros deportivos y la adecuada formación deportiva de sus jugadores por la aplicación de los factores productivos que sean necesarios.*<sup>157</sup>

En términos generales, la actividad global de toda empresa puede ser objeto de descomposición en otras actividades que persiguen objetivos más concretos y que pueden llevarse a cabo en distintos centros. También la actividad económica que desarrollan los clubes y s.a.ds.

De esta forma, la propia empresa (identificándola con la operación de producción única que define su objeto de explotación) puede ser fragmentada, si nos situamos en el máximo nivel de desagregación, en una serie de unidades básicas de carácter técnico que tienen encomendada la realización de alguna operación productiva. Estas *unidades de trabajo* son contempladas por la Prof<sup>a</sup>. Piedra como "el factor o grupo de factores mínimos tecnológicamente homogéneos -en cuanto que contribuyen a un mismo fin- para el desarrollo de una determinada función productiva."<sup>158</sup>

Las unidades de trabajo serán agregadas en virtud de un criterio de homogeneidad técnica en *lugares de trabajo*, concebidos por el Prof. Requena como "el conjunto de unidades cuyo trabajo específico concurre a un determinado objetivo, absoluta o relativamente homogéneo", y éstos a su vez en *secciones de*

---

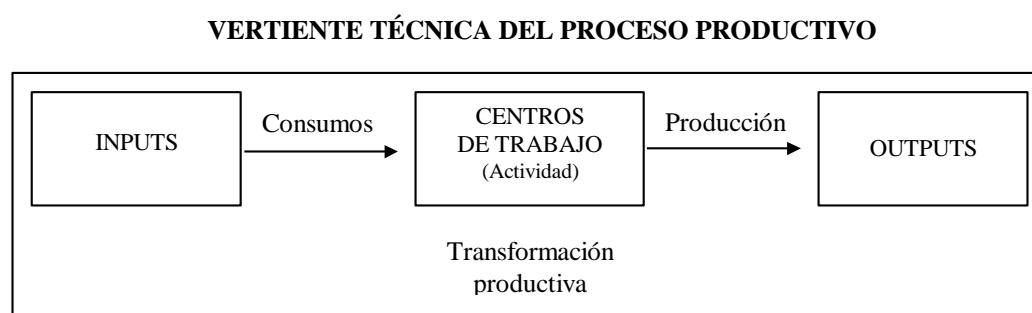
<sup>157</sup> Daniel Sánchez define, por su parte, la actividad económica de un club de fútbol como "aquella que persigue la obtención de outputs, materializados en la celebración de partidos, mediante la aplicación de un proceso productivo que participa de las características genéricas presentes en cualquier otro de dicha naturaleza." Op. cit., pág., 371.

<sup>158</sup> PIEDRA HERRERA, F.: "Introducción al análisis del proceso formativo del coste de un centro de enseñanza: unidades y lugares de trabajo". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 27-29 de mayo, 1993.

trabajo, que "como en el caso de los lugares respecto de las unidades, pueden hallarse integradas, igualmente, por varios o un solo lugar".<sup>159</sup>

Unidades, lugares y secciones de trabajo mantienen una gran correspondencia con los centros que resultan del proceso de segmentación de la empresa en su vertiente económica: unidades, lugares y secciones de coste, pero pueden, toda vez que no se trate del estadio inferior, no ser coincidentes con sus homónimos técnicos, en virtud del diferente criterio por el que se pasa de un determinado nivel al agregado superior, ya que en el caso de los centros de coste la agrupación responde a criterios de homogeneidad económica.

Las diferencias que pueden observarse en la concepción del proceso productivo en sus vertientes técnica y económica quedarían esquemáticamente representadas en los gráficos II.2. y II.3.<sup>160</sup>

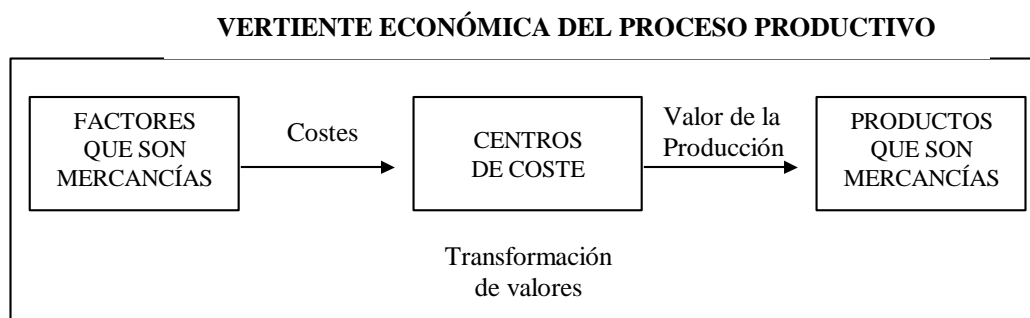


**Gráfico II.2.**

Fuente: VERA RÍOS, S.: op. cit., , pág., 57.

<sup>159</sup> REQUENA RODRIGUEZ, J.M.: "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". En SÁEZ, A. (ed.): *Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes*. McGraw-Hill/ACODI, Madrid, 1993 pág., 30.

<sup>160</sup> VERA RÍOS, S.: *El proceso de formación, asignación y captación del coste en el marco de la contabilidad interna*. Monografías de Contabilidad de Costes y de Gestión. Monografía nº. 2. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada. 1999.



**Gráfico II.3.**

Fuente: VERA RÍOS, S.: op. cit., pág., 57.

Si se pretende describir la actividad productiva desarrollada por un club deportivo profesional, se deberían identificar los distintos centros de trabajo que en él operan, e ir relatando, de forma ordenada cronológicamente, la secuencia de tareas que en ellos se acometen. Sin embargo, nos decantamos por la elección de la concepción de la transformación que se opera en su vertiente económica que, por otra parte, estimamos más procedente en el marco científico en que se encuadra el presente trabajo de investigación: el contable. Además, los clubes profesionales son libres, como toda empresa, de establecer la estructura técnica interna del proceso de generación de su output y las actuaciones en que dicha estructura estática operará a nivel dinámico.

A este respecto y muy brevemente, debido a que no nos centramos en este trabajo en un pormenorizado análisis de la problemática interna de las entidades que estudiamos, queremos indicar que en las mismas pueden individualizarse las cuatro secciones de coste clásicas, que tendrían cabida en un modelo contable orgánico que se aplicara a la captación de la fenomenología económica técnica o interna: *aprovisionamiento, transformación, ventas y administración*, que responden a los tres ámbitos funcionales que pueden encontrarse en cualquier empresa -los relativos a: la adquisición de factores, la aplicación de los mismos a la producción y la cesión externa de los outputs resultantes-, a los que se añade la función administrativa.

Dentro de estas secciones generales podrían individualizarse distintos centros de coste de orden inferior, como elementos acumuladores de los costes que se generan por el consumo de los factores que colaboran en la consecución de cada una de las actividades que se diferenciaran dentro de cada ámbito funcional, e incluso, si el principio de economicidad de la información contable lo permitiese, llegar al nivel de las unidades de coste.

En función del régimen productivo que presente la empresa para obtener los productos, la asignación del coste revestirá menor o mayor dificultad. Obviamente, si confluyen “procesos simples perfectamente diferenciados, aunque unidos en una misma explotación, que determinan la denominada *producción paralela*”, estaríamos ante la situación que reviste menor complejidad, puesto que se nos presentarían “procesos independientes que, en forma separada, propician la obtención de otros tantos tipos de productos sin que entre ellos exista interferencia alguna”.<sup>161</sup>

Haremos alusión a cada sección general de coste de forma breve:

1. La *Sección de Aprovisionamiento* integraría los costes derivados de las actividades de adquisición de los factores productivos que demanda el proceso de generación de los outputs que se han individualizado, así como de las tareas relacionadas con el mantenimiento de almacenes de factores productivos, su custodia y manipulación, hasta el momento de su incorporación al proceso, si fueran tangibles.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> MALLO, C. et al.: op. cit., pág., 59.

<sup>162</sup> Al ser el servicio que le prestan sus jugadores el factor productivo que contribuye más decisivamente a la generación del output principal, entendemos que los esfuerzos económicos asociados a los procesos de búsqueda, reclutamiento, selección, contratación y formación inicial de los *sui generis* trabajadores deportivos, revestirán importante cuantía, lo que podría justificar la existencia separada de un centro de coste en que reunir los relacionados con dichas operaciones.



Creemos relevante poner de manifiesto la relativamente escasa importancia cuantitativa del coste que podría localizarse en un hipotético centro de *Almacenamiento de materiales*. Efectivamente, aunque los materiales que de hecho se encuentran en los clubes deportivos profesionales son de muy diverso carácter (sanitario, administrativo, de limpieza, de mantenimiento de maquinaria, uniformes del personal, material deportivo fungible...), el comparativamente escaso volumen, con respecto a otras partidas, que supone el agregado al que ascendería su coste, desvía la atención hacia los derivados de otros factores como, por ejemplo, los de personal, lo cual es característica que comparte con el resto de empresas suministradoras de servicios.

2. *Sección de Transformación*. Antes de nada, queremos manifestar que estamos de acuerdo con el prof. Sánchez Toledano cuando afirma que “dada la naturaleza de la actividad productiva del club, encuadrada claramente en el sector servicios, nos parece adecuado sustituir la denominación de sección de transformación por la de sección de explotación”.<sup>163</sup>

En referencia a esta sección, podrían distinguirse, fundamentalmente, dos actividades generales diferenciadas:

- actividad de entrenamiento deportivo que integra todas aquellas actuaciones conducentes a la preservación y/o incremento del rendimiento de la plantilla deportiva de la empresa.<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> SÁNCHEZ TOLEDANO, D.: op. cit., pág., 385.

<sup>164</sup> Creemos importante subrayar que la forma deportiva, lógicamente dependiente de la condición física, aspecto orgánico-muscular de aquélla, también presenta un aspecto técnico, -relativo al desarrollo de las habilidades que son más eficaces en un deporte determinado-, un aspecto táctico, -individual o de equipo, consistente en la enseñanza de los modos en que conducir un certamen deportivo específico, de forma que, según Mateiev: "permitan materializar con mayor eficacia las posibilidades físicas, psíquicas y técnicas y vencer con menos esfuerzo al adversario". (MATEIEV, L.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo*. Ráduga, Moscú, 1977. Traducción al español: Mir, 1980, pág., 148) y otro psicológico, dirigido a reforzar la motivación, a minorar la

- actividad de mantenimiento de las instalaciones. Dentro de ellas deberán diferenciarse las deportivas de las no deportivas, decantándose también por un variable grado de desagregación de los centros de coste que acumulasen los relativos a las actividades que a su cuidado se destinen, basándose en criterios económicos. Así, podría hablarse de centros para la localización de los costes, por ejemplo, del cuidado especial del césped o de cualquier otro tipo de suelo específico que requiera la concreta disciplina deportiva de que se trate, mantenimiento preventivo y reparaciones diversas, limpieza, control de funcionamiento de aparatos electrónicos, etc., adecuadamente discriminados si, aparte de servir al espectáculo, también se produjeran otras formas de explotación de dichas construcciones.

Otros centros de coste podrían ser los que sirvieran a objetivos de muy diversa índole, por ejemplo: sanitaria, higiénica (donde pudiesen quedar incluidas las actividades relativas al vestuario, duchas, masaje,...), u otras (sala de descanso y reunión, cafetería, etc.).<sup>165</sup>

3. La *Sección Comercial* localiza los costes relativos a los sacrificios en que incurre la empresa objeto de estudio, tendentes a la

---

inseguridad y, en definitiva, al fortalecimiento de la voluntad. Por tanto no ha de descuidarse ninguna de las esferas presentadas, puesto que su resultante determina el nivel de rendimiento alcanzado por el deportista (MANNON, R., op. cit., pág.,83), y su longevidad deportiva (MATEIEV, L., op. cit., pág., 326). Según lo que ha quedado dicho, la actividad de entrenamiento se podría concretar, a su vez, en otras que serían: las actividades de entrenamiento físico, táctico, técnico, -todas ellas tanto en el plano teórico como práctico-, y la de apoyo psicológico. Una mayor desagregación del centro que podría denominarse "Entrenamiento físico" individualizaría los siguientes hipotéticos centros: "Sala de pesas", "Campo de césped", "Pabellón cubierto para actividades físicas diversas", ect., o bien "Entrenamiento de la fuerza", "Entrenamiento de la resistencia", "Entrenamiento de la flexibilidad", "Entrenamiento de la potencia" ect, si se quisieran conocer los costes de cada concreta faceta del entrenamiento integral.

<sup>165</sup> Por ende, deberíamos discernir si estos servicios son exclusivamente para uso del personal interno. Si se ofertaran tanto interna como externamente sabemos que entonces los centros se comportarían, a la vez, como auxiliares (cuando su actividad revierte en otros centros), y como principales (por la parte de la actividad que va a ser objeto de venta a terceros), por lo que se impondría la adecuada discriminación de los costes relativos al diferente destino de la actividad de cada centro para su afectación diferenciada.

colocación de sus productos, y en la que, a diferencia de otras empresas, no existiría el centro de *Almacenamiento de productos terminados* al ser éstos de naturaleza inmaterial.

Esta sección es susceptible de segmentación atendiendo a las distintas vías de comercialización del producto *espectáculo derivado de la participación en encuentros deportivos*, que ahora sólo esbozaremos, pues las alternativas de venta serán objeto de análisis pormenorizado más adelante. Ellas darían lugar a la posible identificación de centros que recogieran separadamente los costes relativos a:

- el fomento de la asistencia al estadio,
- actuaciones seguidas para la venta de los derechos de retransmisión,
- búsqueda y elección de patrocinadores y espónsores,
- seguimiento de las asignaciones que le correspondan en concepto de ingresos procedentes de las Apuestas deportivo benéficas del Estado, etc.

También podrían crearse distintos centros orientados a la comercialización del otro producto que quedó delimitado, pudiendo quedar perfilado un centro que asumiera los costes relativos a las actividades de búsqueda de clubes interesados en los deportistas de los que la organización quisiera prescindir.<sup>166</sup>

4. *Sección de Administración*. Si se creara este centro “ad hoc” integraría los costes que se derivan del control administrativo de la empresa en su conjunto y de todos y cada uno de sus centros. Por ejemplo, los costes de la actividad de mantenimiento de las instalaciones no

---

<sup>166</sup> También centros que incorporen los costes de otras actividades que persigan obtener ingresos adicionales por la explotación comercial del estadio u otras instalaciones para usos distintos a los que habitualmente les otorga el club, entre otros.

deportivas, como serían las destinadas a oficinas o, en general, el consumo de factores que se realice para acometer las tareas administrativas.

La individualización separada de un centro aglutinador de costes administrativos podría facilitar la acumulación de ciertos costes de más complicada asignación por centros, como serían las retribuciones a los gestores, costes financieros externos o internamente calculados, los suministros o materiales consumidos por las oficinas, amortizaciones de equipos para proceso de información, u otros de dirección y administración general.

Todas las actividades generales que han sido comentadas tenderían a la generación del servicio a suministrar y a la formación de jugadores del máximo nivel deportivo, entreteniéndolo a la empresa de forma continua en el tiempo.

El servicio quedaría culminado al tener lugar los sucesivos enfrentamientos deportivos: intervalos de tiempo relativos a los partidos en los que el producto -el espectáculo- es vendido o perfeccionada su venta (si el contrato de cesión se formalizó anteriormente), al ser suministrado a los diferentes grupos de clientes.

La formación deportiva la suponemos conferida, por nuestra parte, cuando los jugadores canteranos logran su acceso a la categoría profesional.

### **II.3.2. Peculiaridades que presenta el proceso de producción de un espectáculo deportivo**

La forma en que se desarrolla el proceso de generación de la competición deportiva profesional, de la que deviene el espectáculo, presenta unas pronunciadas particularidades que pasamos a presentar.

*A. El servicio suele suministrarse alternativamente en el establecimiento de las empresas titulares de los equipos deportivos que se enfrentan.*

Cada empresa individual y sus contrincantes deportivos se turnan sucesivamente para acoger físicamente la ejecución del proceso productivo.

El hecho de que el lugar en que el servicio es prestado al cliente no sean las instalaciones de la empresa no es privativo de estas unidades económicas. Lo que sí las diferencia, de las que también atienden al consumidor fuera de los espacios de que disponen, es que esa otra instalación sea la de su rival deportivo, el equipo oponente que se configura como su competidor en el plano técnico deportivo. Y todo lo anterior, con independencia de quién ostente la titularidad jurídica de propiedad de la instalación; a efectos de la precisión que nos ocupa, es irrelevante que el propietario sea el club al que pertenece el equipo profesional, o que le haya sido cedido su uso.

Esta alternancia de campo de juego es consistente con la lógica deportiva; en nombre de la igualdad de condiciones de los contrincantes se impone que todos los equipos se desplacen a las instalaciones de los contrarios en la misma medida en que deben acoger a los rivales como invitados, pues se comprueba experimentalmente que las probabilidades de ganar aumentan cuando el equipo juega "en casa".

Además de compartir el espacio deportivo durante el periodo de tiempo de juego oficial, todos ellos tienen la obligación de ceder gratuitamente al club visitante sus terrenos de juego a efectos de entrenamiento y, si no son de su propiedad, hacer las oportunas gestiones para que puedan usarlo.<sup>167</sup>

---

<sup>167</sup> Por ejemplo, art. 16, Reglamento General y de Competiciones de la FEB. También hay obligación de ceder el campo a la federación española o autonómica cuando sean precisos a dichos organismos (art. 12c)

Por lo que respecta a posibles cambios en cuanto al estadio en que se dispute el partido, o a la fecha y hora de realización de un encuentro oficial, han de ser autorizados por la federación que tenga la competencia territorial; autorización que tiene consecuencias económicas al tener que satisfacerle un cánón.<sup>168</sup>

*B. Las instrucciones técnicas con que se ha de desarrollar el proceso productivo provienen de fuera de la organización.*

Las empresas deportivas que participan en competiciones profesionales están obligadas a ejecutar el proceso productivo cumpliendo unas instrucciones en cuya formulación no han intervenido.

El club deportivo profesional no es una empresa que con la común sujeción, en un estado de derecho, al ordenamiento jurídico general y al mercantil en particular, pueda desenvolverse en el mundo económico, sino que para acometer su actividad está obligado a integrarse en un singular entramado asociativo internacional; sólo desarrollará su objeto económico tras su afiliación a lo que podemos llamar *el sistema institucional deportivo* nacional e internacional, descrito en el capítulo anterior, por la cual se someterá a sus *reglas de juego*.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup> Reglamento F.E.B, arts. 176 y 246.

<sup>169</sup> La profesora Roqueta, puntualiza la existencia en el sector deportivo de dos tipos de normas:

- el Derecho Deportivo general o estático: que incluye las que los poderes públicos dictan con carácter general
- el Derecho Deportivo especial o dinámico: “integrado por el conjunto de estatutos y reglamentos de diverso orden (organizativos, competitivos, disciplinarios, etc.), elaborados por las propias entidades deportivas a través de sus órganos superiores.”

ROQUETA BUJ, R.: *El trabajo de los deportistas profesionales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, págs., 51 a 53

Como ejemplo de la imbricación entre ellas recordamos la obligación de las sociedades anónimas deportivas, para su inscripción en el Registro Mercantil, de adjuntar la certificación de inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas, que a su vez estará sometida a la autorización del organismo público en que se encuentra este último registro, el Consejo Superior de Deportes. (R.D. 1251/1999, art. 5,1).

El espectáculo que nos ocupa sabemos que deviene de una de las posibles modalidades que existen de deporte y, a excepción del deporte libre, cualquier actividad de esta naturaleza se encuentra fuertemente regulada a nivel mundial, siendo imposible que el club se inhiba del cumplimiento de las disposiciones emanadas de dicha *estructura internacional deportiva*, que crea su propio orden normativo.

Si la empresa deportiva quiere entrar en competición, se somete a la disciplina que para ella haya establecido el organizador en tiempo, lugar y forma. Nos explicamos: en nuestro campo de estudio, observamos que el proceso que conduce a la culminación de la prueba deportiva es diseñado por sus organizadores en cuanto a aspectos tales como qué equipos participan, cuándo y dónde se celebrarán los encuentros, normas que han de respetarse sobre el terreno de juego, etc. Así, la entidad organizadora del evento se identifica como la verdadera unidad económica de producción del espectáculo deportivo, que debido a la inherente rivalidad en el plano deportivo que se exige de los participantes del concurso, necesitará de la concurrencia de un número variable de equipos que, siguiendo esta línea expositiva, podrían considerarse inputs al proceso de producción de competición de la entidad principal. Si el ente organizador fuese el propietario de todos los equipos participantes, no se generaría la necesaria incertidumbre sobre el resultado deportivo que éstos alcanzaran, puesto que han de ser percibidos como independientes y rivales por el espectador, de manera que contrata externamente a distintos agentes a los que confía la realización del proceso.

Sabiendo que las nociones jurídica y económica de empresa no son coincidentes, y obviando su consideración como sociedad mercantil, empresa es, en términos económicos y para el Prof. Bueno Campos, el "agente que organiza con eficiencia los factores económicos para producir bienes y servicios para el

mercado con el ánimo de alcanzar ciertos objetivos"<sup>170</sup> en diferente horizonte temporal; es unidad de producción, unidad financiera, unidad de decisión, unidad de organización y sistema social.

A los propósitos que perseguimos en esta parte de la exposición sirve fundamentalmente la consideración de la empresa como una unidad de decisión. Aún cuando se halle segmentada en partes autónomas en grado variable independientes en cuanto a su gestión (es, por ejemplo, el caso de los grupos de empresas), el control de las mismas se centraliza, cuando menos, en la toma de decisiones estratégicas o a largo plazo.

Las Ligas profesionales y federaciones tienen establecidas las condiciones de ingreso y mantenimiento en competición, cuya dinámica podría perpetuarse siempre y cuando existieran clubes dispuestos a participar en ella. Pero además desempeñan, como vimos, un papel regulador económico de las asociaciones deportivas inscritas en la contienda al entrar, con especial referencia a las ligas, en la gestión de sus asociados en cuanto al seguimiento de sus operaciones, el control de la gestión económica y patrimonial, y en el establecimiento de los instrumentos de control de responsabilidad y garantía. Por consiguiente, otra línea de investigación posible sería el análisis económico de la competición considerada como un todo.

Si desde esa óptica enfocáramos el estudio, las relaciones entre organizador y participantes podrían ajustarse, desde el punto de vista económico, a lo que se entiende por *relación de agencia*, en el sentido en que la presentan los profesores Jensen y Meckling: “contrato bajo cuyas cláusulas una o más personas (el principal/es) contratan a otra persona (el agente) para que realice determinado servicio en su nombre, lo que implica cierto grado de delegación de autoridad en

---

<sup>170</sup> BUENO CAMPOS, E.: *Curso básico de Economía de la empresa. Un enfoque de organización..* Pirámide, Madrid, 1993, pág., 28.



el agente”<sup>171</sup>. Efectivamente, así sería si identificamos al ente organizador como el principal de la relación de agencia, los agentes con cada uno de los equipos en pugna, el contrato con el acuerdo por el que se hace efectiva la inscripción del club en la entidad organizadora -si es que resuelve acceder a la competición que ella organiza-, y qué mayor delegación de autoridad que confiarle, casi en su totalidad, la ejecución del proceso.

En conclusión caben dos ópticas desde las que abordar el análisis de la producción del espectáculo deportivo profesional que nos ocupa:

- una en que el agente productor es la Liga o la Federación y el producto resultante es la competición, y
- otra en que el agente productor es el club y el producto técnico que su actividad genera es la participación en los encuentros deportivos.

En nuestra tesis doctoral, como se ha podido comprobar a la vista de la orientación dada a la totalidad de los desarrollos que anteceden, es esta segunda la perspectiva desde la que abordamos el estudio de este particular tipo de espectáculo.

*C. Las Federaciones españolas y las Ligas Profesionales ostentan en la práctica el monopolio de la organización de las competiciones deportivas oficiales en las que participan las empresas objeto de análisis.*<sup>172</sup>

---

<sup>171</sup> JENSEN, M. y MECKLING, W.: *Teoría de la empresa: la gerencia; costes de agencia y estructura de la propiedad*. En PUTTERMAN, L., (Ed.): *La naturaleza económica de la empresa*. Alianza Economía. Madrid, 1994 pág., 265.

<sup>172</sup> El propio Parlamento europeo se manifiesta en sentido coincidente con la afirmación que hacemos cuando, en su sesión de abril de 1989 y al poner de manifiesto el problema de la limitación que los organismos deportivos internacionales interponen a la contratación de futbolistas extranjeros, se refiere a las Ligas Profesionales indicando su papel monopolista de la forma en que se redactó su punto 1:

Las dos entidades señaladas, al fijar -a través de sus normas de clasificación- la vía de adquisición del derecho deportivo que faculta al club para la participación en los torneos deportivos que organizan, regulan las condiciones de acceso al mercado de producción del espectáculo deportivo profesional de equipo.

Pero hay más: una vez conseguidos los requisitos de acceso, el club está obligado a integrarse en la estructura asociativa del organizador de la contienda deportiva, ya que en caso contrario quedará desprovisto del derecho alcanzado.

Al pertenecer a estas Ligas las únicas competiciones que ostentan la calificación de profesionales (primera división y segunda división "A" masculinas de fútbol, cuya organización corresponde a la L.N.P.F., y la división de honor masculina de baloncesto a la liga profesional de este deporte: Asociación de Clubes de Baloncesto -A.C.B.-), podemos afirmar que estas dos unidades económicas deportivas, más las Federaciones españolas de cada una de estas modalidades deportivas y sus superiores internacionales, monopolizan la mayor parte de los encuentros deportivos a los que acuden las empresas que analizamos.

Efectivamente, los certámenes profesionales y los oficiales son organizados por las entidades reseñadas, quedando a la voluntad de otro ente público o privado, o a la libertad de cualquier club, la organización de torneos amistosos, entendiendo por tales aquéllos en que el objeto de litigio deportivo es el trofeo a ganar; en ellos no tiene efectos, de cara a la categorización oficial del club, la clasificación obtenida.

Además se impone a los clubes, para poder disputar encuentros de competición oficial, el disponer de la licencia federativa correspondiente; también

---

"1. En los Estados miembros existen ligas o campeonatos de fútbol profesional que explotan el *monopolio* de la empresa futbolística". (Extraído de CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del deporte*. Tecnos, Madrid, 1991, p 79).

a todo su personal técnico -jugadores y entrenadores entre otros- y en ocasiones a otro tipo de personal -sanitario, masajistas...- (art. 32.4, L.D.).

En cuanto a las Ligas y sus competiciones profesionales, ya dijimos que la afiliación de los clubes que participen en ella es obligada por imperativo legal.

Según lo que acaba de quedar dicho, las estructuras que intervienen en el espectáculo que genera la competición profesional son:

- Federaciones y Ligas Profesionales, como organizadores de la misma,
- los clubes deportivos que, ejecutando sus procesos productivos, suministran el servicio de espectáculo deportivo,
- los espectadores, que son los consumidores.

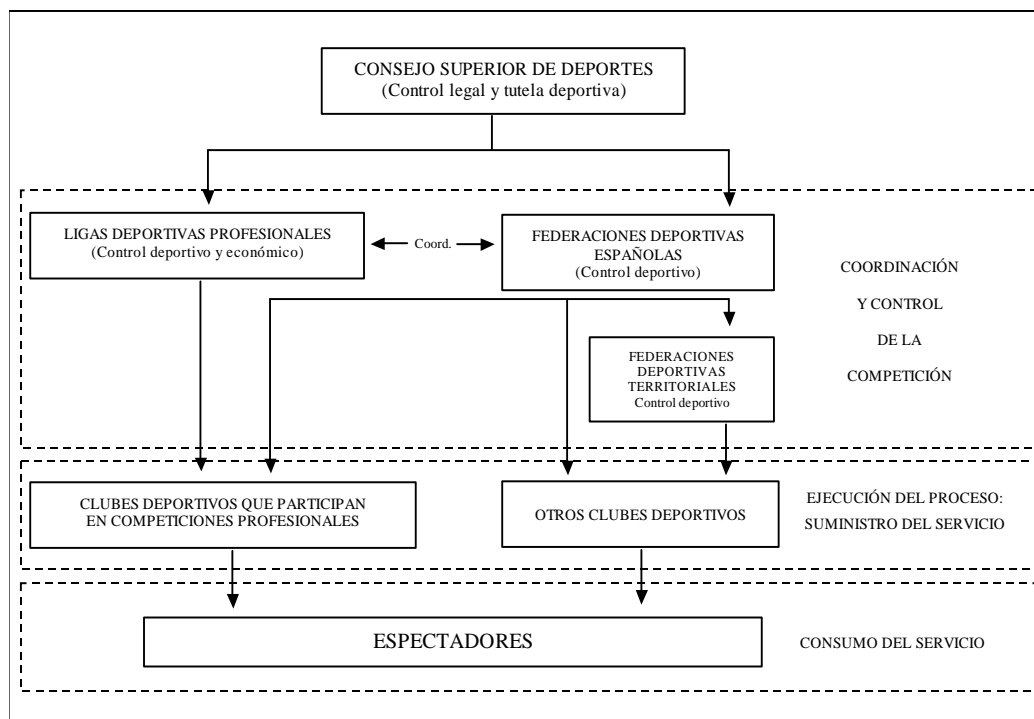
Por ello, el gráfico número 4 que se incluyó en el capítulo anterior, al abordar la organización del deporte en España, puede ser completado, quedando como se muestra en el gráfico II.4.

*D. El proceso de producción de la competición requiere obligatoriamente la actuación conjunta y coordinada de todas las empresas deportivo-profesionales inscritas en ella.*

Acabamos de ver cómo el mercado se encuentra monopolizado en cuanto a la oferta de organización de competiciones oficiales y profesionales por las federaciones y ligas profesionales. Nos cuestionamos, en este punto, si podría llegarse a una situación monopolística en la ejecución del proceso de producción. En otros términos, si podría tener lugar la competición encontrándose inscrito en ella un solo club.

En el mundo de los negocios, cualquier empresa no desestimaría llegar a erigirse en líder del mercado, incluso pretensiones más ambiciosas le conducirían

**REPARTO DE FUNCIONES ECONÓMICAS ENTRE LOS COLECTIVOS  
IMPLICADOS EN LA CELEBRACIÓN DE COMPETICIONES  
DEPORTIVAS OFICIALES.**



Fuente: elaboración propia

**Gráfico II.4.**

a considerar la posibilidad de configurarse como único oferente del producto que comercializa, logrando desbancar a sus competidores. La posición óptima en el mercado, habida cuenta de la regulación jurídica que prohíbe el monopolio en el sistema económico imperante, es aquella que más se acerca al mismo sin incurrir en ilegalidades.

No obstante, en el caso que estudiamos esta situación conllevaría la quiebra del negocio. Puesto que el espectáculo que se produce es deportivo, se impone la necesidad de competidores: técnicamente es imposible generarlo si no existe un rival con el que medirse.

Más allá del encuentro aislado, se hace necesaria la existencia, no de uno sino de varios competidores. De esta forma, la incertidumbre sobre los resultados deportivos de cara a la clasificación final permite mantener, y/o incrementar, el interés del consumidor; en caso de inexistencia de un número suficiente de equipos en la competición, la misma pierde atractivo en términos de lucha deportiva y por tanto pierde también valor económico.

Un solo club no genera espectáculo por su actuación individual sino que participa junto con otro en la producción de aquél; la celebración del partido implicará la necesaria cooperación técnica y por tanto también económica de los equipos en litigio deportivo<sup>173</sup>. A nivel de competición, serán todos los equipos clasificados en ella los que pactarán de forma tácita su cooperación económica<sup>174</sup> al adherirse a la misma, en el sentido de que consienten producir el servicio conjuntamente con los equipos deportivos con los que sucesivamente se irán enfrentando.

La interacción entre unidades económicas independientes es obligada para la generación de espectáculo en todos los deportes de equipo; la vinculación productiva es necesaria para que se celebren las sucesivas confrontaciones que incluye el calendario de un campeonato. Pero debemos señalar que el éxito deportivo de cada equipo, medido según su posición en la clasificación general de

---

<sup>173</sup> En este sentido, véase: PRIMAULT, D. y ROUGER, D.: "Economie du sport professionnel: entre solidarite et concurrence". *Revue juridique et economique du sport*, París, n.º. 39, Juin, 1996, págs., 38 y 39.

<sup>174</sup> De los tres tipos de coaliciones que la doctrina tipifica, -consorcios, empresas conjuntas y acuerdos entre empresas-, el acuerdo de cooperación empresarial advertido se ajustaría al último presentado, puesto que se definen, utilizando palabras del Prof. Esteban García, como "aquéllos en los que los socios realizan conjuntamente actividades de forma continuada y sin crear una empresa conjunta." GARCÍA CANAL, E.: "La cooperación empresarial: una revisión de la literatura". *Revista de Economía*. Febrero, 1993. n.º. 714, pág., 95. Tampoco se debiera desechar completamente la consideración de la Liga profesional como empresa conjunta, si hacemos abstracción de los condicionantes de orden jurídico administrativo que obligan a su nacimiento, ya que este tipo de empresa, persigue la "coordinación de las actividades en las que los socios se encuentran interesados". *Ibidem*, pág., 95. Pero como tal ente ni adopta una forma jurídica de participación social, ni la adscripción de sus asociados es voluntaria, abandonamos esta línea de reflexión.

la competición, no sólo depende de sus evoluciones ante los rivales sino que también va a estar en función de la posición que ocupen los demás, es decir, de la actuación realizada por el resto de equipos contendientes. El vínculo detectado trasciende las contiendas dos a dos para ligar a todos los equipos participantes en el certamen deportivo.

La conclusión a que nos conducen las dos últimas características indicadas -C y D-, es que la competición es un producto en cuya consecución toman parte el total de empresas a las que pertenecen los equipos profesionales inscritos, y que no es atribuible a la actividad individual de ninguno de ellos, sino a la de todos conjuntamente. En todo caso, insistimos, sería la entidad organizadora la que habiendo dispuesto todos los medios necesarios para que el evento acontezca, sean o no de su propiedad, logra las sinergias deportivas y económicas imprescindibles para la generación del acto deportivo.

#### **II.4. LOS RECURSOS PRODUCTIVOS**

De los tres elementos que cabe individualizar en el ámbito interno de la circulación de valor: los recursos empleados, el proceso seguido y los productos obtenidos, abordamos en esta parte el análisis de los medios de producción, es decir, los factores productivos que se incorporan al proceso para la consecución de los outputs establecidos anteriormente.

Pronto observamos que nuestro interés investigador debe centrarse en un tipo muy específico de fuerza de trabajo necesaria en los clubes deportivos y s.a.ds: la que les proporcionan sus jugadores. Y ello porque es el factor que más definitivamente diferencia a estas empresas del resto de unidades productivas del mundo económico, en lo que respecta a los recursos empleados, no tanto por la medida y valoración de su consumo y su posterior asignación a portadores sino en cuanto a las especiales condiciones en que se produce, en algunos casos, su adquisición.

Así, y en nuestro afán de centrarnos mayoritariamente en la puesta de manifiesto en todo momento de los rasgos que sean privativos de las empresas objeto de estudio, saldremos del ámbito interno de la circulación de valor, para analizar las circunstancias que rodean las concretas transacciones interunidad que posibilitan la disponibilidad del particular tipo de servicio que suministran los jugadores.

#### **II.4.1. Breve descripción de los recursos necesarios**

De entre los inputs, la doctrina distingue aquéllos que colaboran en la transformación que se opera, sean uniperiódicos o pluriperiódicos (si se agotan por su participación en un solo proceso o si la colaboración en él únicamente les resta capacidad para intervenir en procesos ulteriores), y los que sufren la misma, para individualizar en este último caso a las materias primas. Esfuerzo individualizador que es relevante en cuanto que, sin su identificación, podría parecer que estamos ante un conjunto de recursos que no tienen sobre qué trabajar, lo cual conduciría a un absurdo. Habida cuenta que nos encontramos ante una empresa de servicios, no extraña que no cuente con esta rúbrica dentro de las inversiones económicas<sup>175</sup>.

Por lo demás, los factores productivos que necesita la empresa deportiva que participa en competición profesional no difieren de los de cualquier otra empresa, en una clasificación por naturaleza que de los mismos se hiciera, salvo que el material que se requiere (equipamiento, otro material deportivo o sanitario, de propaganda...) no reviste gran importancia de cara a su coste – de nuevo por tratarse de una empresa de servicios-, también podrían resaltarse las inversiones específicas a realizar sobre sus instalaciones por reparaciones, conservación,

---

<sup>175</sup> Teniendo presente la definición de servicio de Hill, y en palabras del Prof. González Moreno: "el proceso de producción de un servicio es la actividad que afecta a los bienes o a las personas, mientras que el *output* es el cambio en la condición de la persona o bien afectados". GONZÁLEZ MORENO, M.: "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". ICE, 1990, pág., 166.

seguros, etc, o por arrendamiento de las mismas, o la elevada cuantía de los gastos de desplazamientos, dada su frecuencia.

Por encima de los recursos que, como decimos, comparte con el común de las empresas, existen otras inversiones que originan gastos que sí le son privativos: Gastos por derechos de arbitraje, de adquisición de jugadores, cuotas a entidades deportivas, gastos de participación en competiciones deportivas, subvenciones a otras entidades deportivas o los gastos en concepto de sanciones deportivas. Los más relevantes son los que se relacionan con su plantilla deportiva. Detengámonos en ellos.

#### **II.4.2. Las inversiones realizadas en el capítulo de jugadores**

Del lado de las adquisiciones de factores productivos, centramos nuestra atención mayoritariamente en el personal deportivo, por su importancia en términos cualitativos, como factor "protagonista" del proceso productivo, y en términos cuantitativos, puesto que es el concepto que origina los mayores desembolsos monetarios en este tipo de empresas.

Del total de personal que se requiere para el funcionamiento de la organización, jugadores y técnicos deportivos ostentan el papel de máxima relevancia, en cuanto a que a ellos compete la ejecución efectiva del proceso productivo. Al contrario de la empresa en general donde al personal de alta dirección corresponden las partidas retributivas más cuantiosas en compensación del riesgo económico que asumen, en los clubes deportivos profesionales que analizamos, y a excepción del cargo de primer entrenador del equipo que también está reconocido como puesto de confianza y la relación contractual que se formaliza con la empresa no es de carácter laboral, la partida salarial más importante es la relativa a los deportistas que integran la plantilla.



Los gastos que se refieren al personal administrativo y al dedicado a otras tareas no deportivas son comparativamente de escasa importancia. Por lo que respecta a los cargos de más alta posición a nivel jerárquico, las percepciones del equipo de dirección tampoco son la rúbrica más gravosa. El cargo de presidente en la mayoría de ocasiones es honorífico o de prestigio y, sin menoscabo de su labor de representación y dirección de la entidad, se suele ostentar a título gratuito.

Pero no son las remuneraciones de los deportistas profesionales, aunque muy elevadas, la partida de gastos que sustantiva el ámbito deportivo que tratamos salvo, y desde cierto punto de vista, lo anecdótico de los criterios que rigen los incrementos de la retribución base en ciertos conceptos de complemento salarial. Así, el número de partidos disputados por el jugador determina la cuantía del complemento por cantidad, los tantos marcados la del complemento por calidad, y la situación y resultados del club podrán dar lugar a los complementos por la clasificación del equipo en determinada competición (también llamadas primas de ascenso), o si se logra continuar en ella pueden aparecer las primas de permanencia.<sup>176</sup>

Sí son privativos del tipo de deporte que nos ocupa los gastos en que incurre la empresa cuando se contrata a un jugador tras su traspaso desde otro club. Pero antes de tratar este caso particular, y en su aproximación, procedemos a comentar las distintas situaciones en que pueden producirse las contrataciones de este tipo de personal técnico.

A) Si se trata de un jugador que no haya estado anteriormente bajo la disciplina de otro club deportivo, la contratación no daría lugar a otros desembolsos por parte del que ahora lo emplea que no fuesen, en su caso, los

---

<sup>176</sup> En los temas de contenido jurídico laboral en los desarrollos actuales, seguimos en todo a ROQUETA BUJ, R., op. cit., capítulo XI: *La extinción del contrato*, págs., 261 a 353; en lo referente a las partidas salariales puede verse el capítulo VII: *El salario*, págs., 193 a 228.

derivados de las operaciones de búsqueda de talentos, por las que se le detectó, o administrativas de formalización de la relación laboral que se inicia.

B) Situación diferente es la que se presenta cuando existe un club anterior para el que trabajaba, o trabaja todavía, el futbolista o baloncestista que quiere cambiar de club empleador, pues puede surgir la obligación, en favor del primero de los clubes y establecida en convenio colectivo o en el contrato, de compensarlo económicamente cuando el jugador ya no está en su nómina. Las compensaciones económicas en estos casos pueden ser de dos tipos que obedecen a la distinta naturaleza de las causas que las originan y que pueden coexistir.

1. Cuando el vínculo laboral preexistente se ha extinguido por haberse llegado a su vencimiento o cualquier otra situación que de lugar a la finalización de la relación de trabajo por voluntad conjunta de las partes, por despido disciplinario procedente del trabajador o por voluntad de éste, el convenio colectivo del sector futbolístico o baloncestístico profesional puede establecer la obligación del nuevo club a resarcir al antiguo por los gastos en concepto de preparación o formación del jugador. Pacto establecido por vía convencional que es único en el mundo laboral.

2. Si la extinción obedece a la voluntad unilateral del deportista sin causa justificada -que en la mayoría de los casos se deriva del interés de éste por trasladarse a otro club, con el que haya podido venir manteniendo conversaciones para conducirlo a una nueva relación laboral-, será el trabajador quien deberá indemnizar a la empresa<sup>177</sup>, al haber roto el llamado *pacto de permanencia*, por el que se obligaba a mantenerse en el

---

<sup>177</sup> Las cantidades por las que indemnizar pueden ponderarse judicialmente en función de: la cuantía de la misma, por si es constitutiva de abuso de derecho; los gastos en la formación y en la contratación del deportista y la existencia de indemnización en caso contrario, es decir, que el club rechace los servicios del deportista sin causa justificada. ROQUETA BUJ, M., op. cit., pág., 311.

club a lo largo de la duración del contrato, y por la cantidad a que se hubiera comprometido por este concepto a la firma del mismo.

Estamos considerando la circunstancia que hace entrar en vigor las cláusulas contractuales indemnizatorias (cláusulas de rescisión) que supuestamente son el blindaje de los contratos, como se suele decir coloquialmente en el mundo del deporte profesional, al creer que persuaden de este tipo de abandonos.

Debido a la elevada cuantía de estas cláusulas, no es normalmente el jugador el que atiende a su pago sino el club nuevo el que subsidiariamente está llamado al mismo. El club que ve marchar a su empleado no puede retenerlo en contra de su voluntad por lo que, de cara al Derecho, se produce la liquidación contractual y la federación correspondiente está obligada a tramitar la licencia a favor del nuevo club, aunque el antiguo no le notifique a la misma su cese en la entidad ni tampoco se haya producido tal notificación al jugador (que constituye la llamada "carta de libertad"). Todas estas gestiones pueden llevarse a cabo con independencia de que el club cedente haya cobrado efectivamente la indemnización, puesto que si a tal hecho se condicionara la nueva contratación se produciría su obstaculización y la retención no volitiva del jugador por el club antiguo, contrarias al Derecho.

Desde el punto de vista económico-contable, el desembolso que el club cesionario realiza no sería, a nuestro juicio, el equivalente monetario de la adquisición del derecho a recibir los servicios profesionales del trabajador<sup>178</sup>, si es que la fijación del montante dinerario indemnizatorio

---

<sup>178</sup> Esta afirmación la mantendremos hasta que, en desarrollos contenidos en los capítulos que siguen (derivados de un análisis en mayor profundidad), sean tenidas en cuenta otras consideraciones, que ahora no apuntamos por razones de orden, de manera que nos hagan pronunciarnos en sentido distinto. (Véase, IV.3.)

no obedeció a criterios económicos de estimación del valor del trabajador, lo cual podría presumirse si el, en muchos casos, astronómico volumen que alcanzan responde a la creencia de que tamaño cuantía logrará retener al trabajador hasta el vencimiento, y por tanto no subyace valoración real alguna.

Si, como tendremos ocasión de analizar en capítulos posteriores, se pudiera cifrar el valor económico del deportista -valor que por otra parte será, cuando menos, complicado de calcular, debido a la multiplicidad de criterios por los que podemos regirnos en su establecimiento-, posteriormente sobrevendrá la problemática adicional que supone su registro contable, a pesar de los avances que en este sentido apunta el desarrollo de la Contabilidad de Recursos Humanos, así como los incrementos o disminuciones que el mismo podría experimentar.

Por el momento, ya que reiteramos que el análisis económico contable en profundidad del problema valorativo que apuntamos se realizará más adelante, queremos recoger las soluciones que se han adoptado en el contexto jurídico laboral.<sup>179</sup>

En este marco se estima que la cifra que establece el club de origen nace para, por una parte, resarcirle del, en términos jurídicos, *daño emergente* que le ocasiona la marcha del trabajador, en cuya valoración judicial se tendrán en cuenta los gastos que originó su contratación y los que la empresa haya tenido que afrontar para su preparación o formación<sup>180</sup>. Por otra parte, también obedece la indemnización al denominado, de nuevo jurídicamente, *lucro cesante* o estimación de los

---

<sup>179</sup> En el anexo II de este trabajo, se incluye un esquema de las causas de extinción de la relación laboral de los deportistas profesionales, apuntando brevemente las indemnizaciones que de cada una se derivarían.

<sup>180</sup> ROQUETA BUJ, R.: op. cit., pág., 314.

incrementos patrimoniales que se habrían producido si no se hubiere resuelto el contrato antes de su finalización.

En este segundo caso, la valoración judicial reviste menor problemática si existe algún título jurídico que ayude a establecer la ganancia que se supone origina la tenencia del jugador, como son las cantidades que pudieran haberse manejado en caso de su cesión o traspaso, el valor otorgado a sus derechos de imagen o a los derechos de retransmisión en los que la figura del deportista sea relevante.<sup>181</sup>

C) Un caso que merece consideración separada es aquél en que trabajador y club, de mutuo acuerdo, deciden resolver su relación laboral tras las negociaciones tripartitas con otro club que haya mostrado interés en la contratación del jugador.

En estas ocasiones se determina una cantidad a favor del club de origen en concepto de traspaso (*transfer* en la terminología anglosajona, también llamado *precio de la ficha* o solamente *ficha*) que, con independencia de los criterios de fijación de su cuantía, por los que se pudiera deducir su racionalidad económica y su validez como cifra indicativa del valor del jugador, va a constituir junto con "todos los gastos realizados que sean necesarios para la adquisición del

---

<sup>181</sup> "Los problemas surgen cuando no estamos ante la certeza de una situación jurídica idónea por parte del club que le permita esperar unas ganancias en el futuro. En este sentido, conviene recordar que cuando es el club o entidad deportiva quien decide resolver el contrato sin justa causa, se establece una indemnización, algo superior a la prevista en el E.T. (Estatuto de los Trabajadores), pero que, en modo alguno, va a resarcir plenamente al deportista profesional de los perjuicios que se le causan con la ruptura. En consecuencia y por un principio elemental de equivalencia e igualdad de las partes en el contrato, es claro que la indemnización a fijar por el juez en ningún caso podría comprender, por ejemplo, los esperados beneficios de una cesión temporal o traspaso posteriores, la nueva cotización en el mercado del deportista, el valor del nuevo deportista que el club adquiriera o el presumible déficit de ingresos por taquilla, ya que ello rompería el equilibrio contractual y supondría una limitación a la libertad de trabajo que chocaría con el art. 35 de la Constitución. Por consiguiente, hay que entender que los elementos de interpretación para calcular la indemnización no son otros que los puramente contractuales, que son los únicos que se tienen en cuenta cuando la resolución la provoca el club o entidad deportiva". ROQUETA BUJ, R.: op. cit., págs., 315 y 316. La aclaración incluida en el paréntesis es nuestra.

jugador"<sup>182</sup> un inmovilizado inmaterial del patrimonio del club de destino. Como tal, está sujeto a las correcciones valorativas que para estos activos prevé la normativa contable. En especial, queremos señalar que está sometido a depreciación sistemática y por tanto dará lugar al reflejo contable de su amortización. El reconocimiento, por parte de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a s.a.ds, de este tipo de activos cubre la laguna que antiguamente permitía la existencia de prácticas de muy dudosa ortodoxia contable, como fue la adquisición de cierto exjugador de fútbol como bien semoviente.<sup>183</sup>

No nos detenemos en mayores comentarios sobre el tratamiento contable que la citada adaptación sectorial establece para el registro de los *transfers*, debido a que éste y otros extremos se considerarán en profundidad en el capítulo tercero.

Con referencia a los motivos por los que surgió el mercado de traspasos, el profesor Késenne considera que: "...fue establecido para controlar la remuneración de los mejores jugadores, y evitar que los grandes talentos se concentrasen exclusivamente en los grandes clubes, lo que conllevaría una pérdida de suspense dentro de la competición....(sic). Los juristas mantienen que este sistema contradice la legislación laboral. Las federaciones de fútbol defienden el mercado de traspasos alegando que las normas aplicables en el mundo del deporte no pueden ser idénticas a las existentes en otros sectores de la vida económica." Y más adelante: "Los diversos análisis empíricos realizados no han podido

---

<sup>182</sup> Cuenta 215: *Derechos de adquisición de jugadores*; tercera parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades anónimas deportivas: *Definiciones y relaciones contables*, aprobadas por Orden de 27 de junio de 2000.

<sup>183</sup> Hacemos referencia al antiguo jugador de fútbol Johan Cruyff, el cual y según el reconocido periodista deportivo Miguel Angel Nieto, cuando llegó a España en 1974 y al estar "prohibida la importación de jugadores extranjeros, (sic) fue adquirido bajo la figura legal de la compra en Holanda de un «bien semoviente», es decir, «un bien procedente de la ganadería». NIETO SOLÍS, M.A.: "El negocio de los pelotazos". *Muy especial*, nº. 35, mayo/junio, 1998, pág., 81. Y, NIETO SOLÍS, M.A.: *Negocio redondo*. Temas de hoy, S.A., Madrid, 1996, pág., 102.

demostrar la más mínima relación entre la existencia de un mercado de traspasos y el equilibrio deportivo de la competición. ¿Para qué querer guardar un sistema que carece de toda utilidad y que es además contrario a los derechos fundamentales de los trabajadores?"<sup>184</sup>

La cita que hemos incluido apareció en un momento, diciembre de 1995, en que la primera página de todos los informativos se ocupaba de la pertinencia del pago de traspasos tras el vencimiento de los contratos de trabajo de los futbolistas profesionales, al declararlos el Tribunal de las Comunidades Europeas contrarios al contenido del artículo 48 del Tratado de Roma, en el muy comentado *caso Bosman*. Desde esta sentencia los traspasos sólo se devengan si se producen durante la vigencia del contrato; anteriormente también eran exigibles cuando, llegado el final de la relación de trabajo, el jugador pasaba a otro club.

---

<sup>184</sup> KÉSENNE, S.: "Voetbal Kan zonder transfermarkt", De Standaard, 2-3 diciembre de 1995. En BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M<sup>a</sup> M.: *El caso Bosman. ¿El fin de la era de los traspasos?* Civitas, Madrid, 1997, págs. 31 y 32, donde continúa diciendo: "Las federaciones defienden que el mercado de traspasos ofrece una compensación financiera a los clubes pequeños que aprovisionan los grandes con nuevos talentos. Es cierto que los clubes pequeños *venden o ceden jugadores por una cantidad superior a la que ellos han invertido en la adquisición o formación de esos talentos*. Ello les permite subsistir económicamente y mantenerse frente a los grandes. Sin embargo, un análisis económico basado en el dinamismo de los mecanismos de mercado demuestra que la supresión del mercado de traspasos no perjudicaría la situación económica de los clubes pequeños. La pérdida de ingresos procedentes de los traspasos se vería compensada por una disminución del salario que estos clubes pagan actualmente a sus jugadores. Una de las consecuencias del mercado de traspasos es que los clubes pequeños pagan, con los ingresos de sus traspasos, un salario a sus jugadores superior al que les correspondería por su talento y productividad. La supresión del mercado de traspasos se traduciría en salarios más próximos a la productividad, en otras palabras, salarios más bajos para los jugadores de los clubes pequeños y salarios elevados para los de los grandes clubes. De este modo, las relaciones de fuerza entre los clubes grandes y pequeños y la repartición de talentos no se verían alterados. Y ello no sólo a nivel nacional, sino también a nivel europeo e internacional." En el contenido que hemos enfatizado se observa como a favor de la existencia de los traspasos puede argumentarse que, a su través, el club se resarce de los costes por distintos conceptos en que ha incurrido, derivados de la tenencia de jugadores, pero los trasciende.

Un análisis de correlación explicativo del comportamiento de los salarios de los deportistas profesionales de la National Basket Association norteamericana (NBA) en la temporada 1984/1985 puede verse en: WALLACE, M.: "Labor market structure and salary determination among professional basketball players". *Work and occupations*, vol. 15, nº. 3, August 1988, págs. 294-312.

Según Stephen Morrow<sup>185</sup>, los efectos más importantes que se derivaron de la supresión de los *transfers*, fuera de contrato, son los tres siguientes:

- primero: se intenta proteger al máximo la inversión acometida por el club al adquirir los servicios de un futbolista formalizando con él un contrato de mayor duración. Por ejemplo, si otro club desea adquirir uno de sus jugadores deberá pagar un *transfer* compensador durante el periodo contractual,
- segundo: el club, probablemente se verá forzado a ofrecer al jugador mejoras que se recojan en el contrato y así persuadirlo para que firme por un mayor plazo,
- tercero: aunque se pacten incrementos futuros de las percepciones salariales a la firma del contrato y a él se incorporen, serán el techo salarial, es decir, no cabe esperar mayores incrementos perceptivos que los acordados.

A excepción de los traspasos, en los que, al ser un cambio de empresa consensuado, cabe pensar que el jugador demorará su traslado hasta que los clubes ultimen el acuerdo, el cobro de las cantidades económicas indemnizatorias anteriormente apuntadas, y como se comentó en algún caso, no paraliza la nueva contratación, pues sería un acto constitutivo de delito. Sin embargo, las transferencias de jugadores se retrasan, a veces, con arduas negociaciones y son causa de un elevado revuelo periodístico y deportivo, al margen del que indudablemente resulta por saltar al conocimiento público su cuantía.

La circunstancia anterior creemos obedece a que el Derecho prohíbe el condicionamiento de la contratación al pago de las indemnizaciones. Sin embargo, según la normativa deportiva (Estatutos y Reglamentos de las Ligas Profesionales

---

<sup>185</sup> MORROW, S. H.: *The new business of football. Accountability and finance in football*. Mc Millan business, Londres, 1999, pág. 45.



y las Federaciones) el jugador, aun cuando puede ser contratado, no podrá ser alineado en competición si no consta como perteneciente al club contratante en la licencia que la Liga Profesional expide a sus efectos y que tramita para el caso de la federativa, ambas de vigencia anual.

Incluso en el caso de que se encuentre en poder de esta última inscripción, tutelada por el Derecho, se consiente que el deportista intervenga en partidos oficiales, pero la contratación y la licencia de la Federación no facultan para la alineación en la competición organizada por una entidad privada como es la Liga Profesional, que exige su propio título acreditativo.

Así, el jugador que se sienta lesionado en su derecho a una ocupación efectiva, y si pudiese probar que está dañado al limitarse sus ocupaciones a los entrenamientos, no le queda otra alternativa que el recurso por vía judicial.

Para evitar estas situaciones, poco deseadas en la práctica, no se produce la nueva contratación hasta que los clubes implicados cierren el acuerdo de cesión definitiva y se tenga garantía de que el cedente percibirá las cantidades acordadas<sup>186</sup>. De éstas y de cualquiera otras derivadas de los acuerdos de traspaso o cesión temporal, cuyo pago se establezca obligatoriamente por la regulación deportiva o libremente por los clubes implicados, el jugador tiene derecho a percibir el 15%.

Mayor difusión y repercusión social tienen las demandas que los jugadores interponen cuando, no habiendo acuerdo entre dos clubes en los términos en que

---

<sup>186</sup> La L.N.F.P., obliga a los clubes que quieran inscribir a sus jugadores en la competición que organiza, a acompañar documento acreditativo de haber depositado las cantidades correspondientes, tanto si son las relativas a las indemnizatorias en concepto de preparación o formación como si se trata de las liberatorias de la relación contractual anterior que se rompe por voluntad del deportista. (R.L.N.F.P., art. 106)

se producirá el traspaso, se retrasa el mismo<sup>187</sup>. De esta forma, ni juega en el club de origen, puesto que éste ya no está interesado en él o bien el jugador -por los mismos motivos- ya no presta la diligencia debida, ni en el de destino, puesto que aún no se ha producido la cesión.

Para concluir queremos subrayar que la existencia de traspasos de jugadores en los que median cantidades monetarias, junto con otros hechos que motivan salida o entrada de dinero en la empresa y que tienen como protagonistas también al grupo de trabajadores deportistas de la misma, nos parece de tal importancia económico contable que en los estadios embrionarios del actual trabajo de investigación ya se apuntaban como uno de los objetivos principales de nuestro estudio.

De hecho, el breve apunte que en este apartado acabamos de hacer, sobre las inversiones de la empresa en su plantilla deportiva, se ha visto protagonizado por una somera descripción de las posibles vías de adscripción de este tipo de personal y la presentación, sin mucho abundamiento, de las cantidades por distintos conceptos en que harían incurrir al club o s.a.d. contratante. Los capítulos restantes abordan el análisis de la medida del valor de la plantilla deportiva y de sus vías posibles de reflejo en la información contable. Sirvan estas notas finales para anticipar aquellos contenidos.

#### **II.4.3. Particularidades que presenta la prestación de servicios realizada por el personal deportivo**

Nos detenemos ahora para resaltar las particularidades que presenta el factor trabajo de índole deportiva, muy en especial los jugadores. Lo hacemos no sólo porque silenciar sus peculiaridades sería contrario a los propósitos que nos

---

<sup>187</sup> Como, por ejemplo, fue el caso del futbolista belga Jean Marc Bossman que demandó a su club judicialmente, llegando el caso hasta el Tribunal de las Comunidades Europeas y que hemos referenciado un poco antes.

hemos fijado, que no eran otros que poner aquéllas de manifiesto en todo momento, sino también porque tratamos un factor que resulta decisivo en las empresas que nos ocupan, pues la mayor parte del presupuesto de gastos es la relativa a los que esta partida origina.

*A. Posibilidad de que intervengan en el proceso productivo jugadores menores de edad.*

Al igual que en el resto de empresas de espectáculos, tienen capacidad para trabajar los menores de 16 años, siempre que fuera esporádicamente y con el permiso de la autoridad laboral. No suele producirse tal circunstancia, en la competición profesional, debido a la inmadurez físico-deportiva de un cuerpo tan joven, pero no sería ilegal una alineación aislada con las autorizaciones pertinentes.

*B. Los jugadores, y en ocasiones otro personal técnico, han de estar en posesión de la licencia federativa.*

Las federaciones no sólo ejercen su control deportivo sobre las asociaciones de su modalidad sino también sobre las personas físicas relativas a ellas. Así, existe una limitación al trabajo del personal técnico impuesta por la obligatoriedad de haber obtenido tal acreditación, por la cual la federación, con referencia ya al personal deportivo, le reconoce como ejerciente de la disciplina que le compete.

Como las licencias expedidas por las federaciones pueden ser de tipo general o profesional, serán estas últimas las que habiliten a los que estén en posesión de las mismas para la participación en las competiciones de idéntico carácter.

*C. La formación del jugador: proceso necesariamente continuo.*

La necesaria continuidad que se requiere en el esfuerzo formativo de los jugadores profesionales ha sido considerada anteriormente, del lado de los productos resultantes, ya que es imperativo, como se vio, ser persistentes para lograr el mantenimiento de su capacidad deportiva y pudiera ser uno de los objetivos de la producción. Retomamos la cuestión de la preparación deportiva de este grupo humano de la empresa para su estudio en el lado de los inputs.

Todo trabajador pasa por un proceso de aprendizaje cuando comienza la prestación de sus servicios en una empresa, y también durante los periodos cíclicos de formación que, a tal efecto, se pudieran organizar a fin de que el personal actualice distintos conocimientos prácticos y/o teóricos, que redundarán en una mejora de la ejecución de las tareas que se le encomienden.

Debido a que la prestación laboral especial del deportista profesional se concreta en la práctica efectiva del deporte a que se ha consagrado, el proceso de aprendizaje en esta categoría, entendido como aquél que conduce al incremento de las habilidades innatas para la práctica de determinado deporte y la consecución y desarrollo de otras nuevas, se identifica con el proceso de preparación deportiva<sup>188</sup> cuya duración, salvo excepciones, comprende periodos plurianuales. El esfuerzo formativo va a ser necesariamente continuo durante el periodo de vida que dedique al deporte profesional.

Como en todo deportista, y más en el caso de la elite que nos ocupa, el mantenimiento de las capacidades físicas adquiridas durante el entrenamiento

---

<sup>188</sup> Según Mateiev la preparación deportiva es “un proceso multifacético de utilización racional del total de factores (medios, métodos y condiciones) que permiten influir de manera dirigida sobre el crecimiento del deportista y asegurar el grado necesario de su disposición a alcanzar elevadas marcas deportivas”. MATEIEV, L.: op. cit., pág., 22.

requiere de una actuación sostenida. La única vía para que permanezca este alto potencial deportivo es proseguir con la práctica.<sup>189</sup>

Este continuo proceso de adiestramiento se detendrá en el caso que el trabajador se lesione, circunstancia que por imprevisible no es desgraciadamente menos frecuente, y que sólo en ocasiones, dependiendo de la gravedad que revista la lesión deportiva, implica la suspensión de la disciplina de entrenamiento hasta su recuperación, o su definitiva segregación del proceso.

*D. La finalización de la vida deportiva, muy anterior a la laboral común, ocurrirá en un horizonte temporal que sólo puede ser determinado a priori parcialmente.*

Salvo el irreversible descenso de rendimiento que acompaña a una lesión que resulte fatal, la minoración se constata cuando el jugador sobrepasa la *edad de máximo rendimiento* que es para Dietrich Harre el "lapso de tiempo durante el cual un deportista tiene las mejores condiciones biológicas para lograr el más alto nivel de rendimiento en su deporte o disciplina particular"<sup>190</sup>.

El envejecimiento deportivo puede variar considerablemente de un jugador a otro, y no únicamente por las singularidades del potencial biológico de cada persona, sino por el efecto que otros factores, como los mentales o el aprendizaje teórico adquirido a lo largo de la vida deportiva, tengan sobre el declive físico del deportista.

---

<sup>189</sup> En palabras de Mateiev "el entrenamiento deportivo es la forma fundamental de preparación del deportista, basada en ejercicios sistemáticos y la cual representa en esencia, un proceso organizado pedagógicamente con el objeto de dirigir la evolución del deportista (su perfeccionamiento deportivo)". MATEIEV, L.: op. cit., pág., 24.

<sup>190</sup> HARRE, D., op. cit., pág., 18.

*E. Los clubes deportivos tienen reconocido jurídicamente el derecho económico a resarcirse de los gastos de preparación y formación de los jugadores que dejan de prestar sus servicios profesionales en él y pasan a hacerlo en otro club.*

Debido a la singularidad del proceso, es lógico que la organización para la que trabaja esté sumamente interesada en facilitarle los medios adecuados para que no se produzca el indeseado decremento de su capacidad deportiva. Así, de forma permanente y para la totalidad del personal que integra su plantilla deportiva la empresa incurre en costes formativos de los que no puede sustraerse. Costes de formación por los que la empresa tiene derecho económico a resarcirse en el caso de que el trabajador dejara de prestar sus servicios en ella por causas que no sean imputables al club, y resultara contratado por otro club distinto.<sup>191</sup>

Al igual que en toda relación de trabajo, su revocación por una de las dos partes independientes puede hacer que nazca judicialmente la obligación<sup>192</sup> de la parte actora de resarcir a la pasiva por los daños y perjuicios que le ocasione.

En el mundo del deporte profesional uno de los elementos que en tales circunstancias sopesará el juzgador es, en opinión de Remedios Roqueta, el coste de la formación que haya recibido el deportista para el caso de los procedentes de la cantera y, para los que habían sido previamente contratados por un club anterior, el importe que correspondiera al tiempo de vigencia de contrato no consumido, respecto de la cantidad que el club actual abonó al anterior contratante en concepto de compensación por formación.<sup>193</sup>

---

<sup>191</sup> Por ejemplo, Reglamento F.E.B. art. 41 y ss.

<sup>192</sup> Si existe pacto indemnizatorio, la cuantía de la recompensa será la que aparezca en la cláusula que lo recoge. Si es el trabajador el que abandona y se contempla su resarcimiento al club, queremos hacer notar que, en la práctica, es habitual que sea el club nuevo con el que contrata el que hace frente al pago de las cantidades que liberan al deportista, lo que no sorprende a tenor de las astronómicas cifras en juego para algunas figuras deportivas que han dado lugar a que coloquialmente se denomine a los contratos en que aparecen *contratos blindados*.

<sup>193</sup> ROQUETA BUJ, R.: op.c cit., págs., 313 y 314.

Cuestión específica de estas relaciones laborales es que a fin de contrato, y en la resolución comúnmente acordada, también surge la obligación del nuevo club al pago de la compensación. Imposición, que sin querer ahora relacionarla con su fundamento económico, está investida de legalidad al figurar en los convenios colectivos de aplicación a los grupos de deportistas de que tratamos.

El convenio colectivo de los jugadores profesionales de fútbol<sup>194</sup> establece que los menores de 25 años, al 30 de junio de cada año, y cuyo contrato de trabajo concluya a final de temporada, serán incluidos en unas denominadas *listas de compensación*, en que figurará el importe indemnizatorio por los gastos de preparación y formación que fija el club de origen y que deberá entregarle el club que persiga contratarlo. En el caso de los baloncestistas profesionales<sup>195</sup>, su convenio colectivo fija la cantidad de la indemnización a que nos referimos; por tanto, y al contrario del anterior, no deja esta cuestión al arbitrio de la empresa originaria.

*F. Pueden producirse cesiones temporales de mano de obra a otra empresa a voluntad del club deportivo con el acuerdo del jugador afectado.*

Las empresas que tienen jugadores profesionales contratados pueden ponerlos a disposición de otra empresa del mismo sector laboral, es decir, el deportivo profesional<sup>196</sup>. Estas cesiones no son legales en la relación laboral común si no se canalizan a través de las empresas de trabajo temporal.

---

<sup>194</sup> Arts. 18 y ss.

<sup>195</sup> En el capítulo cuarto volveremos sobre este particular. No obstante, reseñamos ahora el procedimiento de cálculo de las cuantías indemnizatorias: hasta 20 años cumplidos el 75% de la media de las percepciones acordadas para el periodo de vigencia del nuevo contrato. De 21 a 25 años cumplidos y hasta 10 millones de pesetas, su 15%; si el montante que sirve para el cálculo excede de 10 millones y hasta 25 millones su 30%, y si supera los 25 millones las cantidades superiores a esta cifra incrementan la compensación en su 50%.

<sup>196</sup> R.D. 1006/1985, de 26 de Junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Art., 3.3.

La separación transitoria del deportista de la actividad del club empleador tiene lugar cuando éste acuerda, con el consentimiento del trabajador, su cesión temporal a otra asociación deportiva. Traslado que beneficia a la empresa, al suprimir los costes de subactividad derivados del mantenimiento de ciertos jugadores que no entran en la programación de los técnicos o que no proporcionan el rendimiento deportivo esperado, y a los propios protagonistas del cambio, a los que la falta de alineación al estar la plantilla titular cubierta impedía su formación integral y estaba lesionando su cotización en el mercado de las transferencias de deportistas profesionales.<sup>197</sup>

Estas cesiones temporales de los derechos que se derivan de la inscripción en la Liga Profesional de los jugadores profesionales de los clubes pueden estar limitadas por la normativa de las distintas entidades que los controlan deportivamente. Así, por ejemplo, el R.L.N.F.P. establece que, en el curso de una misma temporada, un club o s.a.d. no podrá ceder a más de diez jugadores, ni ser cesionario en número superior a tres, (art. 121), en ningún caso un mismo jugador puede ser objeto por parte de su club de más de tres cesiones, que han de terminar al finalizar la temporada, durante la vigencia de su contrato, (art. 122.1), o que el club cesionario no puede a su vez ceder al jugador (art. 122.2).

Si hacemos abstracción de la condición humana de este factor productivo y reconsideramos el tema de las cesiones temporales desde el punto de vista económico, no podemos por menos que reconocer que estas privaciones voluntarias por parte del club cedente de los servicios de su jugador tienen su paralelo, en la esfera de los objetos, en los arrendamientos.

Habida cuenta que la mayoría de las cesiones son onerosas, o siendo gratuitas pueden ser a cambio de que el club al que se le cede el trabajador ceda a su vez otro jugador al primero -llamadas cesiones recíprocas-, y que durante el periodo de cesión se mantiene vigente la relación laboral originaria, -aunque el

---

<sup>197</sup> En sentido coincidente ROQUETA BUJ, R., op cit, pág., 248 y 249.



nuevo club se subroga en los derechos y obligaciones contractuales-, no podemos dejar de pensar en su parecido con el alquiler<sup>198</sup> de un objeto económico formalizado por un periodo de tiempo determinado, con un precio cierto (aunque también pueden existir cesiones de uso de bienes económicos gratuitas), en el que por supuesto la propiedad del mismo no ha sido en ningún momento transferida.

*G. Los clubes están obligados a ceder a los jugadores de su plantilla que resulten convocados por la Federación Española para formar parte de la Selección Nacional.*

A instancia de la Federación española, cualquier deportista nacional puede ser reclamado para formar parte de la selección que representa a nuestro país en los compromisos deportivos internacionales.

Si se produce la convocatoria, la adscripción al equipo que representará deportivamente al Estado se hará efectiva por el tiempo que el seleccionador nacional estime oportuno para la adecuada preparación técnica del acontecimiento deportivo de carácter internacional y su posterior intervención en él.

El requerimiento federativo ha de ser atendido obligatoriamente por imperativo legal que reconoce competentes a las federaciones españolas para la representación de la nación en las actividades deportivas supraestatales y en la elección de los deportistas que hayan de integrar el equipo nacional.<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup> La comparación que acabamos de realizar no sólo la hemos apreciado nosotros. En rueda de prensa, el 28 de agosto de 1998, el primer entrenador del Club de Fútbol Barcelona en aquellos entonces, Louis Van Gaal, al hacer pública la llegada de un jugador cedido por otro equipo para la temporada 1998/1999 utilizó reiteradamente la expresión "hemos alquilado" para referirse a la puesta a disposición del club azul-grana del jugador, lo cual provocó cierto revuelo en los periodistas congregados pero sólo la sorpresa por ello en el Sr. Van Gaal, tras cerciorarse de que no había cometido ningún error lingüístico y que el término que utilizaba era el que creía que se ajustaba a la operación realizada. Antena 3 Televisión, informativo de las 15:00 h del día indicado.

<sup>199</sup> L.D., art., 33.2. De la misma forma en el R.D. 1251/1999, artículo 12, b), se tipifica como infracción *muy grave* la "falta de asistencia no justificada a las convocatorias de las selecciones deportivas nacionales".

De esta forma, ni el jugador puede negarse a su alineación en la selección, ni el club a cuya plantilla pertenece puede negarse a cederlo por el tiempo que sean necesarios sus servicios a estos efectos en el ente federativo.

Para finalizar, y aunque no se trata de personas incluidas en la nómina del club deportivo, comentamos seguidamente el papel que desempeñan dos colectivos presentes en el desarrollo de los encuentros, fundamentales, en distinto sentido, para la celebración de los mismos.

*Las federaciones imponen la intervención controladora de personal ajeno a las empresas que generan el espectáculo deportivo.*

La actuación del equipo arbitral y de los delegados de la federación tiene como objetivo el control de calidad deportiva del proceso en cuanto a la adecuación de los medios materiales con que se ejecuta y la salvaguarda de las reglas de juego establecidas por el más alto rango federativo.

En definitiva, se trata de factor productivo humano, indispensable para la validez oficial de los encuentros, que no pertenece a los clubes contendientes, pero cuya retribución, que más que salarial tiene carácter legal compensatorio, les corresponde.<sup>200</sup>

Se trata de la prestación de un servicio que se asemejaría a los que se incluyen en la rúbrica contable adjetivada como “de profesionales independientes”, con la diferencia de que su participación es obligatoria, aparte de tener reservada contablemente, en la adaptación sectorial del plan a s.a.ds, una partida específica de gastos donde se han de incluir estos montantes compensatorios.

---

<sup>200</sup> Así lo establecen las Federaciones nacionales en sus reglamentos. Véase, por ejemplo R.F.E.B, art. 86.

*El público: el jugador número 12*

Con esta, tan repetida, frase periodística, relativa a la modalidad deportiva de fútbol (pero que modificándose el número que al público se le asigna es extensible a cualquier otra disciplina) se ratifica, en el terreno de los servicios deportivos, la especial relación que se produce entre el cliente y toda empresa de servicios, en mayor o menor medida.

Pero en pocas empresas como en las relativas al mundo del espectáculo, y de entre ellas casi en ninguna como las deportivas, los procesos de formación del personal, los accidentes en el trabajo, la adquisición de activos, o las modificaciones en la estructura organizativo jerárquica, tienen entre el público la trascendencia a que estamos acostumbrados en virtud de su seguimiento en los distintos medios informativos.

"Lo que el público compra al comprar su entrada, el socio al pagar su cuota, el abonado al abonar su abono, es el derecho a participar imaginariamente del propio juego, a identificarse con la marcha del equipo, a alegrarse con el triunfo y a sufrir con la derrota".<sup>201</sup>

Independientemente del tono romántico de la cita apuntada, se pueden constatar diferencias positivas en los resultados deportivos de los encuentros que se juegan "en casa" de los que tienen lugar en los estadios de los rivales, en cierta medida, debido al ánimo que produce un público mayoritariamente favorable.

Esta circunstancia también es tenida en cuenta cuando, a instancias del seleccionador nacional y de la federación correspondiente, se decide la ciudad concreta en que los conjugados españoles se enfrentarán a sus rivales homólogos internacionales.

---

<sup>201</sup> PINA, J.B.: "El fútbol como industria. Aproximación a un enfoque socioeconómico del fútbol". *Economía industrial*, Abril, 1982, págs., 31 a 40.

## **II.5. LA VENTA DE LOS PRODUCTOS**

Por último llegamos a la descripción de las vías de colocación de los productos obtenidos. Primero veremos las más habituales para el producto principal *espectáculo deportivo* y después haremos alusión a otras alternativas con las que regularmente obtienen ingresos.

### **II.5.1. La explotación comercial del espectáculo ligado a la participación en encuentros deportivos**

En este apartado analizamos cómo se vende el espectáculo deportivo, punto al que para dar respuesta habrá que esclarecer si la unidad económica a la que se le cede lo adquiere para su consumo final o para su consumo intermedio, esto es, como bien de producción.

Como bien de consumo el club lo pone a disposición del público a través de dos vías, una directa, de los clubes a los consumidores que asisten al estadio, y otra indirecta, apareciendo ciertos medios de comunicación como, podríamos decir figuradamente, intermediarios entre los dos grupos anteriores. Para la cadena televisiva la adquisición del correspondiente derecho a la retransmisión del evento deportivo de que se trate supone su consumo como bien de producción. También como factor productivo se posibilita su cesión a una potencial multiplicidad de empresas que lo explotan con fines comerciales.

Los ingresos derivados de la venta de abonos o de las entradas que facultan el acceso para un solo encuentro constituyen los ingresos por asistencia al estadio, vendiéndose al público así el uso de cada unidad de asiento del mismo para contemplarlo. Además del taquillaje que corresponda a la venta de localidades del campo del club o s.a.d., pueden aparecer partidas relativas al montante sobre la taquilla que le corresponde de encuentros jugados en estadios "neutrales", es decir, no en los oficiales de los equipos en liza: por ejemplo

---

taquilla de una final de competición que se repartirá entre clubes contendientes, club anfitrión, Federaciones, Ligas u otras entidades.

Ingresos que para el club tienen también naturaleza de derivados de la explotación principal, pero distintos de los que se corresponden a las visitas del público a los acontecimientos deportivos, son los obtenidos por las cuotas de asociados o por carné de socios si se trata de un club que no sea sociedad anónima.

Pero el número de seguidores excede sobradamente las plazas que tienen los estadios deportivos. Ni las 200.000 plazas del estadio brasileño de Maracanã satisfacen la demanda que se genera. También es de señalar que, aunque la asistencia al campo mueve cada fin de semana a miles de personas a través de sus propios medios o de los que les brindan las agencias de viaje, hay muchas otras que residen a gran distancia o que por cualquier otro motivo no quieren o no pueden desplazarse.

De entre los factores que deciden al espectador entre desplazarse al campo o seguirlo a través de la radio o la televisión, entendemos que los más destacados son los dos siguientes:

- a) Las preferencias personales.
- b) Las limitaciones físicas del estadio.

En referencia a (b), diremos que el aforo del graderío dispone de un número máximo de localidades, controlado por la Liga Profesional o por las federaciones<sup>202</sup>, para que, por razones de seguridad, no sea rebasado<sup>203</sup>. Así, por

---

<sup>202</sup>La cuestión del control del público que accede al estadio, constituye una obligación de los afiliados a la Liga Profesional en los términos que, por ejemplo, se expresa el R.L.N.F.P. cuando establece que los clubes deberán "Tener instalado el control de accesos que indique la Liga, que deberá ser igual para todos sus miembros, facilitando la información que sobre accesos ésta

más que se quisiera albergar a todos los que desearan asistir, se impone la restricción del tope de entradas disponibles.

En cuanto a la venta de los derechos de retransmisión, hay que reconocer que para todos los que desean seguir el juego y por los motivos que sean no están presentes en el lugar donde acontece, la transmisión se convierte en una alternativa válida. Como los clubes no disponen de los medios técnicos para hacer llegar las imágenes a los telespectadores, venden el derecho de retransmisión a las cadenas de televisión<sup>204</sup>. Así, estas últimas pasan a ser los clientes del club y los telespectadores, obviamente, son clientes de la cadena de televisión.<sup>205</sup>

Concretando, el elevado número de seguidores y la limitación impuesta a la asistencia, en virtud del número de localidades disponibles en las gradas del estadio como dijimos antes, provocan que la única vía para hacer llegar el espectáculo al gran público sea a través de los medios de comunicación que son conscientes de la importancia en términos cuantitativos<sup>206</sup> de la audiencia que

---

requiera, la unificación de taquillajes y su control por la misma y la gestión de venta de entradas". Art. 63.15.

<sup>203</sup> Las autoridades deportivas y las públicas, en especial el fisco, tienen otros intereses en ejercer un control específico sobre el número de personas que se encuentran en el estadio. "Desde que la L.D. obligó a instalar tornos ópticos en los accesos a los estadios que leyeran los códigos de barras de las entradas, ya no es posible declarar menos ventas que las reales". NIETO SOLÍS, M.A.: *Negocio ...op. cit.*, pág., 78 a 82.

<sup>204</sup> Estas rentabilizan los desembolsos que realizan en materia de compra de los derechos de retransmisiones deportivas a través del cargo directo del telespectador a la cadena que difunde el evento si se trata de las cadenas de pago y de las cadenas digitales así como del sistema del pago por visión y a través de las tarifas publicitarias que gravan a las empresas anunciantes. En este segundo caso el telespectador también pagará el espectáculo que se le sirve pero indirectamente al repercutir sobre él estas tarifas por medio del incremento esperado del precio de los productos que se anuncian, por este concepto, complementado por los impuestos si se trata de televisión pública.

<sup>205</sup> No olvidamos la posibilidad de su difusión radiofónica aunque, debido a que este medio carece de la componente visual, el valor del espectáculo radiado es menor al que lo es televisado. A este respecto, Jesús González dice lo siguiente: "La voz o el sonido, ausente del cuerpo que la emite, materializa una relación en exceso distanciada: no hay espectáculo sino, en todo caso, referencia a un espectáculo que sucede en otro lugar -y tal es el caso ejemplar de la retransmisión radiofónica de un partido de fútbol". GONZÁLEZ REQUENA, J.: *op. cit.*, pág., 56.

<sup>206</sup> Aparte de la componente cuantitativa existe otra cualitativa, alusiva al perfil del telespectador que suele estar interesado en este tipo de retransmisiones, tradicionalmente varón de clase social media o baja. Sin embargo, el interés por los deportes profesionales está en aumento; han dejado de ser un coto más o menos privativo de determinado grupo social o sexo para llegar a grupos de

arrastra este tipo de programación. Por tanto si uno se pregunta por la razón que justifica el interés de las televisiones por el deporte y más concretamente por el profesional, la respuesta no es más que una: el deporte "vende", las retransmisiones deportivas incrementan las audiencias convirtiéndose el acto deportivo en un "cebo" para los espectadores a los que se hará recibir los mensajes publicitarios de distintas firmas comerciales.

Pero las distintas emisoras no se limitan a retransmitir acontecimientos deportivos o a cubrirlos informativamente, su influencia sobre el deporte, como vía exclusiva de la fuente de ingresos más sustanciosos para los entes deportivos, ha llegado a forzar la modificación de las reglas de juego. Así cuando sabemos, por los propios medios periodísticos, de los cambios en los reglamentos que se están considerando para el caso del fútbol, donde se espera la introducción de tiempos muertos<sup>207</sup>, inevitablemente nos hace pensar en el incremento del tiempo disponible para la inclusión de espacios publicitarios (el periodo de descanso entre los dos tiempos en que se divide un encuentro futbolístico o baloncestístico no permite satisfacer por parte de las distintas cadenas, la demanda de minutos de publicidad que estarían dispuestas a comprar los anunciantes), o la que parece inminente creación de una superliga europea de fútbol a la que, por encima de su atractivo deportivo, no puede negarse el esperado incremento de los ingresos a que dará lugar en los clubes que ostenten el derecho a participar en ella, consecuencia de la creación de una nueva competición de la cual vender sus seguramente más caros derechos de retransmisión. Con la implantación generalizada de los sistemas de televisión del pago por visión, que multiplican la oferta de espacios a ofrecer al espectador, entre los que destacan los deportivos, la

---

población muy heterogéneos. Baste pensar en el hecho de que destacadas personalidades de la política, la literatura o las finanzas figuran como socios de honor de distintos clubes, o en el crecimiento del número de aficionadas.

<sup>207</sup> "La maleabilidad espectacular del universo deportivo se manifiesta con excepcional claridad en la continua remodelación de los reglamentos deportivos en función de las exigencias del espectáculo televisivo: se modifican así las duraciones de los partidos, y, en el extremo, las cadenas televisivas que los retransmiten pueden intervenir directamente en su desenvolvimiento - en la liga de baloncesto norteamericano no sólo los entrenadores pueden pedir 'tiempo', sino también las cadenas televisivas". GONZÁLEZ REQUENA, J.: op. cit., pág., 95.

oportunidad que brinda la liga europea de ampliar las fuentes de negocio es difícilmente desdeñable por los clubes que consigan el "privilegio deportivo" de incluirse en ella.

La combinación deporte-televisión es un cóctel millonario en el que resultan beneficiados ambos colectivos. Para los clubes deportivos, la televisión proyecta sus efectos positivos en dos sentidos: incrementa sus fuentes de ingresos al ser una vía, aunque indirecta, de atender a su clientela que de otra forma se quedaría sin el servicio, y su difusión ejerce un efecto beneficioso sobre las modalidades deportivas atractivas para el medio, en el sentido de que logran ser conocidas por el gran público y así se multiplican las posibilidades de aumentar su número de seguidores.

Por lo que respecta a las empresas televisivas, el interés que el deporte suscita en el espectador se traduce en mayores oportunidades de venta de los espacios publicitarios anteriores o posteriores a la retransmisión, en el descanso del encuentro o insertados durante la emisión del mismo. Desde esta perspectiva el deporte televisado es, como dijimos, bien de consumo del espectador y, a la vez, bien de producción para las cadenas que lo emiten.

No en vano se escribe en la prensa sobre este llamado *matrimonio de conveniencia*: "Fue un amor a primera vista. En cuanto se inventó la televisión, se comenzaron a retransmitir los partidos. Desde entonces, la feliz pareja no ha dejado de enriquecerse mutuamente".<sup>208</sup>

En efecto, y ya volviendo de nuevo nuestra mira a los clubes, los ingresos procedentes de la venta de los derechos televisivos suponen en torno al 30% del

---

<sup>208</sup> MARTÍNEZ, C.: *Matrimonio de conveniencia*. En *La nueva pasión por el fútbol*, Muy Especial. Nº 35, Mayo/Junio, 1998, pág., 30.



total, siendo la partida presupuestaria más sustanciosa, después de la venta directa al espectador de entradas y abonos.<sup>209</sup>

Si a nivel de club las cifras son de importancia, al ascender a entidades superiores, como las federativas, las cantidades se vuelven exorbitantes. "La FIFA (Federación Internacional de Fútbol Asociación), ya ha vendido los Mundiales del 2002 y el 2006 al grupo alemán Kirch por 2.266 millones de dólares (unos 290.000 millones de pesetas)".<sup>210</sup>

Nos podríamos cuestionar si cada club contacta particularmente con las distintas cadenas para vender los derechos y, en definitiva, quién los gestiona. Hasta ahora es la Liga Profesional la que "en su condición de titular de los derechos de retransmisión televisada o radiada de los encuentros por ella organizados, y con los límites que se establezcan en las leyes, le corresponde establecer los pactos y condiciones relativas a la transmisión (sic) de los encuentros correspondientes al Campeonato nacional de Liga Profesional y el Campeonato de España-Copa S.M. El Rey en los que participen equipos profesionales con excepción de la final de esta última competición". (Art. 91 del R.L.N.F.P.).

Del montante al que asciende el precio final que haya sido fijado entre la Liga y la cadena, que finalmente adquiere los derechos de retransmisión de la competición profesional relativa a una temporada, una parte se suele dividir entre todos los clubes o s.a.ds afiliados en forma alícuota; cantidad mínima a percibir por los clubes que puede verse incrementada, si se establece que cada uno de ellos recibirá otra cantidad por cada partido jugado en propio campo, de los que la cadena de televisión haya decidido emitir. También pueden acordar todos los

---

<sup>209</sup> La repercusión en los presupuestos es más positiva aún, en el caso de los clubes modestos habiendo cubierto la Sociedad Deportiva Compostela el 80% del suyo, el 70% en el caso del Real Oviedo y casi el 65% el Racing de Santander. *Ibidem.*, pág., 34.

<sup>210</sup> *Ibidem.*, pág., 34.

clubes participantes en la competición, que se emitan un número mínimo de encuentros de cada equipo o cualquier modificación de los criterios anteriores, o la inclusión de otros, en las reuniones en las que se debaten los términos en que sus representantes formalizarán el acuerdo con la empresa televisiva.<sup>211</sup>

No obstante debemos indicar que todos los acuerdos que ahora nos ocupan están supeditados a los contenidos de la Ley de Emisiones y Retransmisiones de Competiciones y Acontecimientos Deportivos en un doble sentido:

- se reconoce por una parte el derecho a la información deportiva por lo que los propietarios de los derechos audiovisuales no pueden negar el acceso a los operadores de radio y televisión, obligándolos a suministrarles las imágenes o facilitarles el acceso para tomarlas, cuando sean para programas de información general (art. 2), o especializados (art. 3), según comentamos en el capítulo anterior.
- Los acontecimientos deportivos de interés general que se incluyan en el catálogo que elabora cada seis meses el Consejo para las Emisiones y Retransmisiones Deportivas (formado por representantes de la Administración pública deportiva, de las Ligas Profesionales y las Federaciones, de los deportistas, de los usuarios y de los medios de comunicación social), deberán ser emitidos en directo y en abierto para todo el territorio del Estado. (Art. 4.3)

Pasamos ahora a comentar la cesión del espectáculo para que se convierta en medio colaborador de la estrategia publicitaria-comercial de empresas más o menos ajenas al mundo deportivo.

---

<sup>211</sup> Según manifestaciones de D. José Alberto de Alarcón López, asesor jurídico del Club Deportivo Almería durante las temporadas 1995/1996 y 1996/1997, con ocasión de la entrevista personal que mantuvimos con él en fecha 2 de Septiembre de 1998.

No existe un solo club deportivo que no perciba ingresos por publicidad, entendida en el sentido más amplio del término. Y ello porque el deporte es capaz de "captar la atención del espectador, destacar el mensaje, facilitar la memorización, construir imagen de marca y producir impacto social".<sup>212</sup>

En cualquier estadio encontraremos vallas publicitarias instaladas a distintas alturas de las gradas, paneles electrónicos o de cualquier tipo y, en general, cualquier soporte que se localice en el establecimiento y que pueda ser utilizado para instalar los reclamos de los potenciales anunciantes. Estos últimos alquilan los espacios indicados a unos precios que, en buena lógica, dependerán del lugar en que se ubiquen, el tamaño de la superficie cedida o la duración pactada de exposición.

Los criterios que apuntamos tanto habrán de ponderarse en la determinación de la cantidad a cobrar por la publicidad estática anterior, como para el cálculo de la que corresponda por publicidad dinámica, siendo ésta por su parte la que utiliza un soporte móvil para la instalación de los reclamos propagandísticos. Ejemplo de esta última son los emblemas o símbolos de marca comercial, o leyendas de distintas empresas anunciantes, que pueden lucir los jugadores en las prendas deportivas, siempre que concurren ciertos requisitos relativos a sus dimensiones y a su ubicación en la vestimenta del jugador, que habrán de estar autorizadas y homologadas por la Liga. La exhibición de los símbolos del fabricante de las distintas prendas deportivas, los distintivos del club y el anagrama de la Liga, no se considerarán publicidad siempre que, otra vez, sus dimensiones y ubicación se ajusten a las normas que al respecto tenga establecidas esta última entidad.<sup>213</sup>

Pero no son estas operaciones las que originan la partida más sustanciosa en los ingresos del club que proceden de la cooperación con otra empresa en sus

---

<sup>212</sup> BASSAT, citado por CARROGGIO GUERIN, M.: op. cit., pág.,70.

<sup>213</sup> Véase por ejemplo el art. 95 del R.L.N.F.P.

objetivos publicitarios. Las descritas pueden ser el acompañamiento de acuerdos más ambiciosos y duraderos en los que el anunciante, habida cuenta de la enorme repercusión social y en los medios de comunicación del objeto económico que explotan los clubes deportivos en general -y los que compiten en campeonatos profesionales y s.a.ds en particular-, no se limita a utilizar las instalaciones y uniformes de juego del club como "percha" de su logotipo o sus eslóganes, sino que se establece una colaboración más estrecha y a un plazo de tiempo mayor entre sí y el club elegido: el patrocinio deportivo.<sup>214</sup>

En sentido estricto, los soportes publicitarios materiales que hubiese cedido el club al margen de las relaciones de patrocinio no constituyen una fuente de ingresos que proceda de la explotación del espectáculo que genera. Pero debido a que hace necesario explicitar su relación con el patrocinio (por su inclusión en muchas ocasiones dentro de su ámbito), y porque, aún cuando no proceda de este tipo más amplio de relación comercial con la empresa que se hace publicidad, no se puede negar la ligazón con el espectáculo que está teniendo lugar en la instalación donde tiene su soporte, hemos considerado más oportuno que quede tratada en este punto de nuestra exposición.

El patrocinio se diferencia de la publicidad convencional en que, a su través, la empresa patrocinadora no sólo 'muestra' de forma más o menos solapada sus propios productos, sino que según Marc Carrogio, "se integra con hechos de trascendencia social, participando en actividades de interés general"<sup>215</sup> se emite un mensaje de elevado valor y difícil de transmitir por otros modos: soy benefactor de la actividad deportiva del club.

---

<sup>214</sup> La puesta a disposición de otras empresas, para que inserten su publicidad, de parte de las instalaciones, o la utilización de los uniformes de los jugadores y otros soportes no fijos, puede ser considerado un producto distinto no relacionado con el espectáculo deportivo. En efecto, cualquier entidad puede recibir ingresos por la cesión de parte de sus espacios con este fin. Teniendo en cuenta lo que antecede, abordamos estas operaciones en esta parte de nuestro trabajo al considerar que tal vez la elección del tipo de empresa, por parte de la anunciante, estará correlacionada -si elige un club deportivo- con el tipo de servicio que se ofrece: de nuevo el espectáculo deportivo.

<sup>215</sup> CARROGIO GUERIN, M: op., cit., pág., 70.

Por su parte la publicidad revaloriza el plan de patrocinio, es un plus a ella puesto que de nuevo para el Prof. Carrogio: "el patrocinador debe incurrir en esfuerzos adicionales publicitarios para difundir su condición de patrocinador"<sup>216</sup>. La empresa patrocinadora al "favorecer actividades beneficiosas para sus conciudadanos vende no un producto sino un talante empresarial"<sup>217</sup>, los derechos en este concepto suponen un activo publicitario para ella.

Según el Informe Howell del Central Council for Physical Recreation<sup>218</sup>, el patrocinio deportivo es "el apoyo a un deporte, acontecimiento deportivo, organización deportiva o deportista, por parte de un organismo o persona externa al deporte para beneficio mutuo de ambas partes". En el mismo informe aparece conceptualizado el mecenazgo deportivo como "el apoyo a un deporte, acontecimiento deportivo, organización deportiva o competición por parte de un organismo o persona externa, donde el mecenas no espera obtener ventajas".

La diferenciación de ambos términos no parece, en principio, que presente dudas, pero en la práctica la realidad no es tan sencilla. En el caso del mecenazgo, donde normalmente no existe una contraprestación establecida contractualmente del destinatario de la financiación hacia el mecenas, éste siempre procurará que se sepa que es su benefactor. "Y aun más cuando se sabe que todas las acciones están generalmente financiadas dentro de un plan de propaganda y que, como cualquier otro gasto, deberán garantizar una rentabilidad financiera a corto o largo plazo. Un total desinterés sería propio de un gestor irresponsable. En el fondo, tanto el objeto del patrocinio como el del mecenazgo sigue siendo hacer que se hable de la empresa".<sup>219</sup>

---

<sup>216</sup> *Ibidem.*, pág., 63.

<sup>217</sup> *Ibidem.*, pág., 33.

<sup>218</sup> Informe Howell, Documentación Unisport Andalucía, pág., 8. Actualmente Instituto Andaluz del Deporte, Málaga.

<sup>219</sup> SAHNOUN y DOURY, citados por LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *El contrato de esponsorización deportiva. Estudio sobre el régimen jurídico del patrocinio publicitario. Doctrina, legislación y formularios.* Aranzadi, s.a., Pamplona, 1992, pág., 28

En definitiva, y en el plano real, patrocinio y mecenazgo llegan a confundirse pues el pretendido altruismo del segundo hacia las empresas objeto de análisis denotaría, a nuestro entender, cierta hipocresía conociendo la amplia repercusión informativa de cualquier avatar que acontezca en ellas.

Por su parte la esponsorización es sinónimo de patrocinio comercial puesto que éste es "*una concreción del patrocinio en virtud de la cual el patrocinador recibe, como contrapartida a su colaboración, un conjunto de bienes tangibles y derechos comunicativos beneficiosos para su estrategia comercial*. Mientras que el patrocinio general *favorece* la difusión de mensajes (y en este sentido puede ser calificado de informativo), el comercial *garantiza* un plan de relaciones comerciales, detallado en el contrato de patrocinio".<sup>220</sup>

Si obviamos la controversia doctrinal existente sobre la delimitación de las tres actividades apuntadas, para diferenciarlas o asimilarlas según cuál sea el autor al que atendamos<sup>221</sup>, patrocinio, mecenazgo o esponsorización son términos que en sustancia hacen alusión a un mismo tipo de acuerdo entre una persona física o jurídica (el patrocinador, mecenas o espónsor), y otra (el patrocinado, tutelado o esponsorizado), a través del cual la primera, persiguiendo diversos objetivos de variable grado de desinterés económico, protege financieramente a la segunda por medio de distintas fórmulas jurídicas como subvenciones, donaciones, contrato de patrocinio publicitario u otra forma de concertar dicha colaboración.

Por supuesto, la diferente articulación jurídica del acuerdo dará lugar a diferencias en su reflejo contable, pero sólo queremos poner de manifiesto la existencia e importancia de esta alternativa de ingresos en el sector analizado, tanto a nivel de Liga, donde el objeto de interés publicitario es la competición profesional como un único ente, como a nivel de cada club individualmente

---

<sup>220</sup> CARROGGIO GUERIN, M.: op. cit., pág., 47. El énfasis es suyo.

<sup>221</sup> Véase en este sentido la recopilación de las diferentes posturas que recoge LANDABEREA UNZUETA, J.A.: op. cit., pág., 20 a 31.

considerado, donde lo que creemos que más interesa es las consecuencias deportivas de su intervención en aquélla.

Por último, otra actividad que no es ajena a la general patrocinadora es la comercialización de los distintivos del club, la conocida por su denominación anglosajona *merchandising*. Así, por ejemplo, lo entiende Marc Carrogio cuando lo considera: "patrocinio por licencia para la comercialización de productos y servicios con la imagen del club"<sup>222</sup>. Imagen que, como ya justificamos, toma su base en el espectáculo generado por el club, identificándose con él. Precisamos hacer una puntualización. No se trata de la "comercialización de cuantos derechos y productos sean inherentes o consecuencia de las competiciones" que organiza la Liga Profesional, pues concierne exclusivamente a ella, "directamente o mediante la cesión a terceros de los correspondientes contratos de licencia y *merchandising*". En este caso "serán productos o derechos objeto de comercialización, los distintivos corporativos de marca, logotipos, anagramas mascota oficial y otros de la L.N.F.P., cuya protección jurídica se efectúe mediante la correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial, así como la utilización conjunta de los mismos con los nombres, escudos, logotipos y colores oficiales de los Clubes o Sociedades Anónimas Deportivas afiliados a la L.N.F.P." <sup>223</sup>

Las operaciones de *merchandising* del club consistirían en consentir, mediando para tal consentimiento contractual un precio, que ciertas compañías (las que hayan adquirido tal derecho) inserten el emblema u otros distintivos del club en su producto: camisetas, tarjetas postales o carteles, gorras, "pins", bufandas, etc..., hasta jamones o cualquier artículo. Incluso se pueden obtener tarjetas de crédito con el escudo de determinados equipos. Operaciones que están incrementando su importancia como fuente de recursos, siendo estos ingresos considerados por la adaptación del Plan General de Contabilidad a Sociedades Anónimas Deportivas como deportivos, es decir, de la actividad típica de clubes y

---

<sup>222</sup> CARROGIO GUERIN, M.: op. cit., pág., 251.

<sup>223</sup> Art. 96, del R.L.N.F.P.

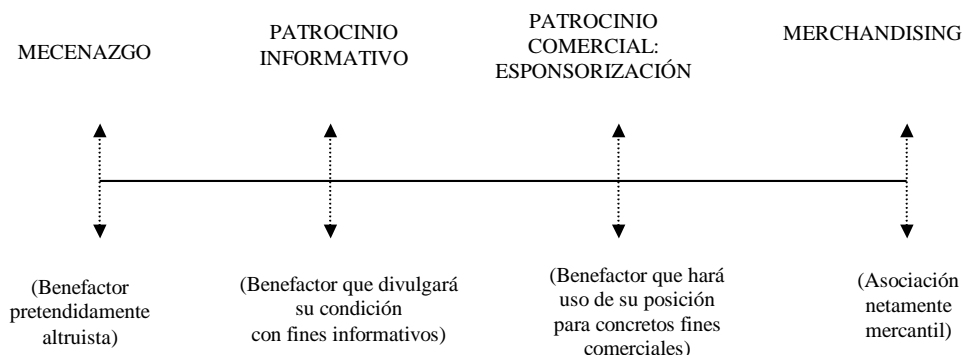
estas sociedades.<sup>224</sup> Sin embargo, según la compañía auditora y de consultoría Deloitte & Touch<sup>225</sup>, los mismos clubes y s.a.ds son a veces reacios cuando se trata de revelar los ingresos que de ellos se derivan.

En definitiva, las distintas actividades que hemos comentado en la parte final de este apartado se situarían en un continuo donde, desde el mecenazgo a esta última de merchandising, la posición ocupada sería expresiva del diferente grado de explicitación del interés comercial que sigue la empresa que al espectáculo del club deportivo se liga, tal como se quiere mostrar en el gráfico II.5.

### II.5.2. Otras actividades fuente de negocio

Habiendo comentado las alternativas de venta del espectáculo que generan los clubes deportivos y s.a.ds, pasamos ahora a tratar las cesiones de jugadores y otras vías de consecución de ingresos que se relacionan con la explotación del espectáculo deportivo indirectamente, como son: la explotación de la instalación o

#### TIPOS DE ASOCIACIÓN COMERCIAL DE TERCEROS CON EL CLUB QUE PARTICIPA EN COMPETICIÓN PROFESIONAL EN FUNCIÓN DEL GRADO DE EXPLICITACIÓN DEL INTERÉS ECONÓMICO PERSEGUIDO



Fuente: elaboración propia

en cuenta el incremento que los ingresos procedentes de la comercialización ha experimentado en los últimos años en estas entidades".

<sup>225</sup> [http://www.deloitte.co.uk/sectors/footballreview/financing\\_clubs/page35.html](http://www.deloitte.co.uk/sectors/footballreview/financing_clubs/page35.html).



**Gráfico II.5.**

instalaciones de las que el club es propietario o usufructuario, los ingresos procedentes de las apuestas deportivo-benéficas y las subvenciones recibidas.

No podemos silenciar, en esta descripción de las fuentes de negocio habituales de los clubes que tratamos, las operaciones de cesión de miembros de la plantilla deportiva.

La movilidad de los trabajadores deportivos es, en el sector, muy acusada, como podemos observar temporada a temporada y cuando se pasa el ecuador de cada una de ellas<sup>226</sup>. Razones de índole técnica suelen ser las que motiven que el club contratante desee prescindir de sus servicios, es decir, que el primer entrenador no dé cabida, en su estrategia de juego, a las habilidades que haya podido desarrollar el deportista, formando el grupo de jugadores del equipo titular más suplentes con otros, contratados por el club, o solicitando que éste realice nuevas contrataciones. También suele ser frecuente el caso que sean los propios jugadores los que inicien el camino que culminará con su segregación efectiva del club. Evidentemente, para no incurrir en los costes de subactividad que conllevaría una plantilla sobredimensionada, se impone la búsqueda de clubes interesados en los trabajadores que sean prescindibles. Tanto las cesiones temporales como las definitivas, o traspasos, pueden realizarse a título gratuito u onerosamente.

De hecho, la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a Sociedades Anónimas Deportivas, ya prevé esta circunstancia habilitando las cuentas 757: "Ingresos por cesión de jugadores", 776: "Beneficios procedentes del traspaso de jugadores" y 676: "Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores",

---

<sup>226</sup> En este sentido se suele hablar coloquial y figuradamente del "mercado de verano" y "mercado de invierno" de jugadores, cuando en el periodo estival, coincidente con la clausura de la temporada, y en el navideño, a mediados de la misma, los clubes ultiman las negociaciones que hayan podido venir llevando a cabo para efectuar las cesiones.

para su registro, cuestión en la que ahora no entramos, puesto que tendremos ocasión sobrada en el capítulo cuarto.

Por lo que respecta a los ingresos derivados de la utilización comercial de las instalaciones de que disponen los clubes deportivos, e independientemente de su explotación con fines publicitarios que ya ha sido considerado, queremos decir que a nuestro modesto juicio, se encuentran infrautilizadas. Seamos conscientes de que se trata de espacios de gran dimensión<sup>227</sup> que en muchas ocasiones están explícitamente, o en su defecto en la práctica, reservadas para la celebración de los encuentros o de las sesiones de entrenamiento.

En este punto es de menor importancia que el estadio sea propiedad del club o que le haya sido cedido su uso, al menos para ciertas posibilidades de multifuncionalidad. Nos explicamos: el estadio no debería ser solamente el lugar donde acontece el partido para, al igual que en otras zonas geográficas<sup>228</sup> convertirse en un auténtico centro lúdico en el que se oferten opciones de entretenimiento diferentes a las que originaron su construcción. Pensemos que los partidos "en casa" se celebran con un promedio de regularidad quincenal, por lo que encontramos periodos de tiempo de no utilización que son impensables en la gran mayoría de explotaciones económicas de otro tipo.

No es descabellado imaginar la posibilidad de que las instalaciones deportivas se convirtieran en lo que podríamos denominar "plantas industriales multifirma", es decir, que pudieran ser utilizadas bajo las fórmulas de copropiedad

---

<sup>227</sup> Véase al respecto lo estipulado por las Normas NIDE de baloncesto y fútbol (<http://www.csd.mec.es/infraestr/marcoest.htm>). Además, y por ejemplo, el R.L.N.F.P. en su artículo 70 establece que el aforo mínimo para los estadios relativos a los clubes de Primera División es de 15.000 espectadores y en Segunda División de 6.000.

<sup>228</sup> Una idea tan sencilla de poner en práctica, como poco arriesgada financieramente, cual es permitir la instalación de máquinas tragaperras en determinadas zonas no deportivas del recinto, junto con las también concesiones a distintas compañías de restauración, generó, según estima Tim Borehan, un beneficio neto de un millón de dólares australianos a Footscray, club australiano de fútbol americano, dentro de su estrategia de búsqueda de nuevas fuentes de ingresos, destinando los beneficios que de ello se sacaran a mejorar otras instalaciones de ocio y el terreno de juego.

o de usufructo mancomunado por varios equipos de una misma disciplina deportiva; e incluso, si las dimensiones reglamentarias fueren compatibles o compatibilizables, podrían utilizarse por equipos de distintos deportes. Tal fue la experiencia del club australiano Footscray que, en su estrategia de gestión diversificada, compró el equipo de béisbol Melbourne Monarchs con licencia para jugar en la liga australiana de baloncesto y acordó cederle al club de fútbol United Juventus Soccer Club, el uso de su estadio para que figurara como su campo oficial<sup>229</sup>. La primera de las actuaciones que llevó a cabo el mencionado club no podría tener lugar en nuestro país, habida cuenta de la prohibición de la venta del derecho a participar en competición profesional, pero no existe tal limitación con respecto a la adquisición de equipos de cualquier otra categoría. La segunda, es perfectamente factible.

Podemos referenciar en este punto el multiuso que se produce en ocasiones de los estadios municipales deportivos, en algunos casos cedidos a determinado equipo o equipos de la ciudad, en las condiciones de tiempo y forma que no siempre se pactan contractualmente<sup>230</sup>, pero que también se destinan a otros usos que contribuyen a rentabilizar los desembolsos que supuso su construcción o los que supone su mantenimiento. En este sentido la celebración de conciertos, la organización de exposiciones temporales o su acogida permanente, o de cualquier otra manifestación cultural o lúdica, son vías de explotación de la infraestructura que ayudan a su sostén económico.

Al hilo de las reflexiones expuestas creemos que es de interés la posibilidad que apuntaba el Prof. Camilo Prado, presidente de la Asociación Europea de Dirección y Economía de la Empresa (A.E.D.E.M.) y Consejero delegado de la Fundación Celta de Vigo Club de Fútbol<sup>231</sup>, de que los clubes

---

BOREHAN, T.: "Kicking goals in the clubrooms". *Business Review Weekly*, septiembre, 25, 1992, págs. 86 a 88.

<sup>229</sup> *Ibidem*, págs., 86 a 88.

<sup>230</sup> En estos casos de inexistencia de vínculo contractual en la cesión del uso de la *cosa*, sabemos que se denominan cesiones en precario.

<sup>231</sup> Encuentros de Economía y fútbol, U.I.M.P., Santander, Agosto, 1998.

contrataran autobuses que hiciesen giras de recogida de público por distintos puntos geográficos, como hacen las macrodiscotecas ubicadas a las afueras de las ciudades, y hacerles llegar con una antelación al encuentro suficiente para que los asistentes pudiesen visitar los establecimientos que se localizarían en la sede deportiva.

Entre ellos se podrían contar los que hubiesen obtenido la exclusiva en la comercialización de los productos con el anagrama u otros distintivos del club, o los de otras entidades sobre los que el mismo tenga interés en vigilar el fraude comercial, como el de la Liga, o los relacionados con la imagen de sus jugadores. De esta manera se coordinarían las actividades de *merchandising* y de explotación de la instalación deportiva, ofreciendo a los comerciantes la posibilidad de adquirir o alquilar distintas dependencias de las edificaciones que nos ocupan, que de este modo, pasarían a funcionar en cierto sentido como centros comerciales, cuya actividad fomentaría el club al facilitar la asistencia de público a través de la estrategia apuntada por el Prof. Prado.

En cuanto a la participación en la recaudación de las apuestas deportivo-benéficas, y como se sabe, sólo poner de manifiesto que alrededor de la competición deportiva profesional, y particularmente en el caso de la correspondientes a la L.N.F.P., se viene generando un juego de apuestas, gestionado por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado,<sup>232</sup> cuya práctica está enormemente extendida en todo el territorio nacional. Por supuesto nos referimos a la quiniela futbolística, que no se explota comercialmente por los clubes deportivos ni por la Liga a la que pertenece la competición profesional, sino por el organismo público que la gestiona.

La dinámica que sigue el juego es conocida por todos<sup>233</sup>. Se trata de estimar cuál será el equipo vencedor en 15 del total de encuentros de cada jornada

---

<sup>232</sup> Según ya dejamos vislumbrar en I.1.2.

<sup>233</sup> Los concursos de pronósticos sobre resultados de partidos de fútbol están regulados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado en su resolución de fecha 1 de Julio de 1996, modificadas por las resoluciones de 6 de Septiembre de 1996 y de 4 de Julio de 1997.

de la temporada oficial de fútbol, entre los que se incluyen todos los de la Primera División, y algunos de Segunda División “A”. Cada jugador apuesta una cantidad de dinero fija por la predicción que hace de los resultados deportivos y que se recoge en un boleto al efecto; de resultar acertada se verá premiado monetariamente.

Por más que el juego toma su base en el desarrollo de la competición que disputan las s.a.ds y clubes futbolísticos, éstos no se benefician financieramente del negocio que se genera, salvo los que participan en la competición profesional, en el 10 por 100 de la recaudación íntegra semanal<sup>234</sup>, que percibirán a través de la Liga Profesional, que es la que recibe y gestiona dicho porcentaje y con las condiciones que ya tuvimos ocasión de comentar. El resto de clubes se ven repercutidos positivamente de una forma aún más indirecta: a través de las ayudas económicas que administran las federaciones futbolísticas, parcialmente financiadas por los fondos que les transfiera el C.S.D., entre cuyas partidas figura el 1 por 100 de la recaudación quinielística.

El concepto por el que los clubes se hacen acreedores del organismo público gestor no es, al contrario de lo que habíamos pensado en un primer momento, una retribución por la generación del torneo deportivo, fundamento del juego de azar, del que son partícipes. Los flujos financieros que por las quinielas se adeudan a los clubes no parecen establecerse cuantitativamente en función de los mecanismos de mercado, sino que atienden al contenido de los preceptos que jurídico-normativamente los regulan.

Por último, y en lo que respecta a las subvenciones, los clubes que analizamos pueden verse beneficiados por la concesión de distintas ayudas económicas y subvenciones que puedan recibir tanto de particulares como de entidades públicas o privadas.

En especial merece mencionarse las que se otorgan con cargo a los créditos presupuestarios del C.S.D. y que tienen por finalidad, entre otros objetivos: el fomento de las actividades de las asociaciones deportivas que actúen en un marco superior al autonómico, favorecer el acceso al crédito bancario destinado a la construcción de sus instalaciones, y promover la actividad de ámbito estatal de clubes, Asociaciones de Clubes y Asociaciones de Deportistas.<sup>235</sup>

Aunque debemos resaltar que, a nuestro entender, los clubes con equipos que participan en competiciones profesionales y s.a.ds, serán potenciales beneficiarios de estas ayudas, en tanto integren a la vez a equipos no profesionales, y en lo que se refiera a sus actividades orientadas al fomento del deporte base, puesto que no se tutela financieramente al deporte *mercantilizado*.

Concluimos ya este capítulo en el que, como nos propusimos inicialmente, han sido delimitados los principales productos que resultan de la actividad transformadora que llevan a cabo clubes y s.a.ds que participan en competición profesional. También hemos descrito, someramente y bajo un enfoque económico, el proceso de producción por el que se obtienen y los principales inputs o factores productivos que aquél requiere. En los últimos contenidos hemos analizado las distintas alternativas a través de las cuales estas empresas comercializan sus productos.

En adelante, nos centraremos en el análisis de los jugadores desde la perspectiva de la Contabilidad puesto que, como hemos venido repitiendo, creemos que se trata del elemento a disposición de las empresas objeto de estudio que mayor controversia puede suscitar, en concreto de cara a su reconocimiento y valoración contables. En especial, nos interesan particularmente aquéllos que la

---

<sup>234</sup> Según vimos, en el capítulo anterior, que establece el R.D. 258/1998 de 20 de febrero.

<sup>235</sup> Orden de 28 de Octubre de 1991 por la que se establecen las bases para la concesión de ayudas y subvenciones con cargo a créditos presupuestarios del C.S.D.; base segunda, párrafos 4º y 5º.

entidad deportiva forma internamente, es decir, aquéllos que pertenecen a los equipos inferiores del club o s.a.d. y que posteriormente acceden a la categoría profesional.

## BIBLIOGRAFÍA

- "El mundo es una pelota de fútbol", en *La nueva pasión por el fútbol*, Muy especial, nº. 35, Mayo-Junio 1998, págs., 4-13.
- ALBERTO SACRISTÁN, C.; HERNANDO JEREZ, V. y FERNÁNDEZ AJENJO, J.A.: *Gestión y dirección de empresas deportivas. Teoría y práctica*. Gymnos, Madrid, 1996.
- AMAT LLARI, E.: *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*. La Ley, S.A., Madrid, 1992.
- ANDREFF, W. y WEBER, W.: *Le sport et l'activité physique, facteurs économiques*. Conseil de l'Europe. Comité pour le développement du sport (CDDS), L'importance du sport dans la société. Estrasburgo, 1994.
- ARTHUR, D. ; SCOTT, D. y WOODS, T.: "A Conceptual Model of the Corporate Decision-Making Process of Sport Sponsorship Acquisition". *Journal of Sport Management*, 1997, nº. 11, págs., 223-233.
- AUGÉ, M.: "Sports, médias et société". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 7-11.
- BERRETT, T. ; SLACK, T. Y WHITSON, D.: "Economics and the Pricing of Sport and Leisure". *Journal of Sport Management*, 1993, nº. 7, págs., 199-215.
- BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M<sup>a</sup> M.: *El Caso Bosman. ¿El fin de la era de los traspasos*. Civitas, Madrid, 1997.
- BOREHAM, T.: "Cash is what Counts in the Big League the VFL's Chiefs See no Value in Putting Intangibles such as Goodwill on its Balance Sheet". *Business Review Weekly*. July 28, 1989, págs., 121-123.



BROMBERGER, C.: "Football, drame, société". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 12-19.

BUENO CAMPOS, E.: *Curso básico de Economía de la empresa. Un enfoque de organización..* Pirámide, Madrid, 1993.

CALAFELL CASTELLÓ,A.: *Apuntes de Contabilidad de la empresa y estadística de costes.* Facultad de CC. EE. y CC. Universidad de Barcelona, s.a.

CARROGIO GUERIN, M.: *Patrocinio deportivo. Del patrocinio de los Juegos Olímpicos al deporte local.* Ariel. Barcelona, 1996.

CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del deporte.* Tecnos, Madrid, 1991.

DEBORD, G.: *La sociedad del espectáculo.* Miguel Castellote, editor, Madrid, 1976.

DeSCHRIEVER, Y.A. y STOTLAR. D.K.: "An Economic Analysis of Cartel Behaviors within the NCAA". *Journal of Sport Management*, 1996, nº. 10, págs., 388-400.

Estatutos de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

Estatutos Sociales y Reglamento de Competiciones de la Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto, Barcelona. 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Liga Nacional de Fútbol Profesional, Madrid, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. Real Federación Española de Fútbol, Madrid, 2000.

FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, E.: "La cooperación empresarial". *Revista de Economía.* Mayo, 1991, nº. 693, págs., 25-38.

- FIZEL, J.L. y BENNETT, R.W.: "Telecasts and Recruiting in NCAA Division I Football: The Impact of Altered Property Rights". *Journal of Sport Management*, 1996, nº. 10, págs., 359-372.
- GARCÍA CANAL, E.: "La cooperación empresarial: una revisión de la literatura". *Revista de Economía*. Febrero, 1993, nº. 714, págs., 87-98.
- GARCÍA GARCÍA, M.: *Economía de la Producción y Contabilidad de Costes*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984.
- GIMENO FELIÚ, J.M.: "Espectáculos deportivos y derecho a la información televisiva: límites a esta última". *CIVITAS: Revista Española de Derecho Deportivo*, nº. 1, Enero - Junio 1993, págs., 109-111.
- GONZALEZ MORENO, M.: "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". *ICE*, 1990, págs., 155-171.
- GONZÁLEZ REQUENA, J.: *El discurso televisivo: espectáculo de la posmodernidad*. Cátedra, Madrid, 1988.
- GORMAN, J. y STEIN, R.: "Keeping the Financial Scorecard-Accounting for a Sports Franchise". *The CPA Journal*, June 1992, págs., 18-27.
- HARRE, D.: *Teoría del entrenamiento deportivo*. Estadium, Buenos Aires, 1987.
- HASON, D.S.: "Revenue Sharing and Agency Problems in Professional Team Sport: The Case of the National Football League". *Journal of Sport and Management*, 1997, nº. 11, págs., 203-222.
- HERCE DE LA PRADA, V.: *El derecho a la propia imagen y su incidencia en los medios de difusión*. Jose María Bosch Editor, S.A. Barcelona, 1994.
- Informe Howell (The Howell report)*. Comité de investigación sobre el patrocinio en el deporte. Documentación UNISPORT Andalucía.

JENSEN, M. y MECKLING, W.: *Teoría de la empresa: la gerencia; costes de agencia y estructura de la propiedad*. En PUTTERMAN, L., (Ed.): *La naturaleza económica de la empresa*. Alianza Economía. Madrid, 1994.

LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *La sponsorización deportiva*. En memoria del Congreso Riojano del Deporte. Gobierno de La Rioja, Logroño, 1993.

-----: *El contrato de sponsorización deportiva. Estudio sobre el régimen jurídico del patrocinio publicitario. Doctrina, legislación y formularios*. Aranzadi, S.A., Pamplona, 1992.

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

Ley 21/1997, de 3 de julio, Reguladora de las Emisiones y Retransmisiones de Competiciones y Acontecimientos Deportivos.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de Gestión (Contabilidad Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. ACODI Ariel, Barcelona, 1994.

MANNO, R.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo*. Paidotribo, Barcelona, 1991.

MARTÍNEZ, C.: "Matrimonio de conveniencia". En *La nueva pasión por el fútbol, Muy Especial*, nº. 35, Mayo/Junio, 1998, págs., 30-35.

MASSEY, M.: "AFL Clubs Move the Audit Goalposts". *Business Review Weekly*, July, nº. 22, 1996, págs., 83-85.

MATVEEV, L.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo*. Ráduga, Moscú, 1977. Traducción al castellano: Mir, 1980.

MIR ESTRUCH, F.: "Comentarios al desarrollo del Grupo 9 - Plan General de Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº. 27, enero-marzo 1979.

-----: *Los sistemas a costes completos denominados convencionales*. En *Ponencias y Comunicaciones, I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*, ASEPUC, Málaga, 1994.

MORROW, S.H.: *The New Business of Football. Acocountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999.

NICOLAIEVITCH, V.: *El entrenamiento deportivo, teoría y práctica*. Paidotribo, Barcelona, 1993.

NIETO SOLÍS, M.A.: "El negocio de los pelotazos". En *La nueva pasión por el fútbol, Muy especial*, nº. 35, mayo/junio, 1998, págs., 78-82.

-----: *Negocio redondo*. Temas de hoy, S.A., Madrid, 1996.

Normas NIDE (<http://www.csd.mec.es/infraestr/marcoest.htm>)

NYS, J.F.: "Les relations sports-medias". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 20-25.

Orden de 28 de octubre de 1991 por la que se establecen las Bases para la Concesión de Ayudas y Subvenciones con cargo a Créditos Presupuestarios del C.S.D.

Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

PARIS, G.: "Á qui appartient le spectacle sportif?". *Adeps*, nº. 158, Éte 1997, págs., 43-47.

PIEDRA HERRERA, F.: *La optimización presupuestaria y el coste de los servicios universitarios en el marco de la metodología empresarial*. Tesis

doctoral, Universidad de Málaga. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, curso académico 1980-1981

-----: "Introducción al análisis del proceso formativo del coste de un centro de enseñanza: unidades y lugares de trabajo". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 27-29 de mayo, 1993.

PINA, J.B.: "El fútbol como industria. Aproximación a un enfoque sociológico del fútbol". *Economía industrial*, Abril 1982, págs., 31-40.

PRIMAUTL, D. y ROUGER, A.: "Economie du sport professionnel: entre solidarite et concurrence". *Revue Juridique et Economique du Sport*, 1996, nº. 39, págs., 33-51.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales.

Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

Real Decreto 258/1998, de 20 de febrero de Modificación Parcial del Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la Distribución de la Recaudación y Premios en las Apuestas Deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, y se dictan normas complementarias.

Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.: *La homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. ICE, Madrid, 1977.

-----: "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". En SÁEZ, A. (ed.): *Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes*. McGraw-Hill/ACODI, Madrid, 1993.

Resolución de 22 de junio de 1998, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional.

Resolución de 18 de enero de 1994, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del texto del II Convenio Colectivo de trabajo ACB-ABP, para la Actividad del Baloncesto Profesional.

Resolución de 4 de julio de 1997, del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, por la que se aprueba la Modificación Parcial de las Normas que han de regir los Concursos de Pronósticos de la Apuesta Deportiva a partir de la primera jornada de la temporada 1997/1998. (2ª y última modificación)

ROQUETA BUJ, R.: *El Trabajo de los Deportistas Profesionales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

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.

SCHNEIDER, E.: *Contabilidad Industrial*. Aguilar, Madrid, 1968, 4ª ed.

SOUCIE, D.: *Fundements theoriques de l'administration du sport*. Gaëtan Morin, Québec, 1989.

SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Economía y fútbol o panem et circensis*. En *Economía en broma y en serio*. CORONA, J. y PUY, P. (eds). Minerva ediciones Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1995.

SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Curso de Economía de la Empresa*. Pirámide, Madrid, 1992.

The Economist, (Editorial): "Sport and Television. Swifter, Higher, Stronger, Dearer", 1996, July, págs., 17-19.

VERA RÍOS, S.: *El proceso de formación, asignación y captación del coste en el marco de la contabilidad interna*. Monografías de Contabilidad de Costes y de Gestión. Monografía nº. 2. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada. 2000.

----- y BUENDÍA CARRILLO, D.: *Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad*. Monografías de Contabilidad de Costes y de Gestión. Monografía nº. 1. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada. 2000.

VERDÚ, V.: *El fútbol. Mitos, ritos y símbolos*. Alianza Editorial, Madrid, 1990.

WALLACE, M.: "Labor Market Structure and Salary Determination among Professional Basketball Players". *Work and Occupations*, 1988, vol. 15, nº. 3, págs., 294-312.

## **CAPÍTULO III**

### **LOS JUGADORES DE CLUBES Y SADS QUE PARTICIPAN EN COMPETICIÓN PROFESIONAL (I): SU RECONOCIMIENTO CONTABLE**





Tras situar jurídica e institucionalmente al grupo de empresas objeto de estudio y haber analizado qué ofrecen al mercado de bienes y servicios, cómo lo obtienen y cómo lo ponen a su disposición, pasamos ahora a centrarnos en la especial consideración contable que, creemos, merece su factor productivo principal: el grupo de jugadores.

Ya pusimos de manifiesto la importancia de que se ve investido este conjunto de trabajadores de los clubes deportivos y s.a.d.s. Además de su papel decisivo en la obtención del output espectáculo deportivo por la participación en encuentros, las peculiaridades que le confiere el hecho de que su especial prestación de trabajo sea la práctica del deporte de su disciplina, al más alto nivel, implica que la empresa se vea abocada a la puesta en práctica de procesos continuos de formación deportiva, para mantener e incrementar el potencial de rendimiento de sus jugadores en el terreno de juego.

No obstante, el tratamiento contable que se dispensa a los desembolsos que la empresa debe acometer para lograr la obtención de jugadores que puedan ser inscritos en competiciones profesionales, como veremos, difiere de forma muy significativa en los casos alternativos de que procedan de otro club o hayan sido formados dentro de la propia entidad. Los primeros son reconocidos

contablemente como activos y los segundos son cargas del ejercicio en que se producen.

En el presente capítulo, pasamos en primer lugar a conocer las condiciones que impone la doctrina para el registro contable de activos, puesto que tal consideración queremos otorgar a los jugadores que quedan excluidos de la información contable de las entidades deportivas participantes en competiciones profesionales: los que proceden de su cantera. Silencio informativo que, por otra parte, se produce también respecto de la totalidad de los intangibles generados internamente en el común de las empresas.

Analizaremos, en concreto, la postura que toman las Normas Internacionales de Contabilidad respecto de la inclusión de información sobre el personal en la documentación financiera de las empresas. Ahora, al margen de esta u otras reglamentaciones, creemos plausible la posibilidad de que figure en los estados financieros el valor que los clubes hayan atribuido a los jugadores profesionales que resulten de las actividades de formación deportiva de las categorías inferiores, explicitando adecuadamente el modelo que se haya seguido al efecto; cuando menos nos sentimos inclinados hacia la activación de los costes de preparación y formación para conseguir una mayor correlación entre estos conceptos y los ingresos que de ellos se derivan.

Antes de lanzar una propuesta en firme, respecto al tratamiento contable a conferir a los costes que origine el mantenimiento de la cantera y su asignación como valor de los jugadores que acceden a la categoría profesional, nos parece preceptivo conocer cómo quedan delimitados los activos patrimoniales en la normativa contable. En virtud de su contenido contrastaremos nuestros postulados.

Seguidamente, nos plantearemos si la partida contable que tradicionalmente se ha reservado para reflejar las actividades de desarrollo interno

de proyectos, los *Gastos de Investigación y Desarrollo*, recoge o, en caso contrario, pudiera recoger los desembolsos en materia de formación que se producen en clubes y s.a.ds.

Más tarde, procederemos al análisis de las operaciones relativas a los jugadores que vienen registrándose en virtud de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a s.a.ds, donde quedará patente la ausencia de información que se produce respecto de la cantera.

### **III.1. EL SERVICIO DE LOS JUGADORES COMO ELEMENTO PATRIMONIAL. CONDICIONES PARA EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS**

Como nos planteamos la posibilidad y la conveniencia de que figuren como inversiones los desembolsos por reclutamiento, selección, contratación y, con más interés, los de formación<sup>236</sup>, que el club realiza en el capítulo de sus jugadores, y consideramos más apropiado, en algunos casos, valorar la utilidad conferida al substrato que incorpora tal formación a través de arriesgadas, desde el punto de vista tradicional, alternativas que abandonan el entorno del coste histórico, queremos analizar si a través del concepto de activo esclarecemos la naturaleza de las "cosas" que representa la Contabilidad.

Incluso bajo las prerrogativas del coste histórico, la propia técnica registral conduce a que si una partida no se vierte íntegramente en la cuenta de resultados habrá, por el saldo no imputado al período, de figurar en el activo del balance. Pero ¿constituyen los costes de formación del deportista un elemento patrimonial de activo real? Pasemos a ver cómo se ha acotado el término *activo* en el ámbito contable.

---

<sup>236</sup> La delimitación de estos conceptos la posponemos al siguiente capítulo, donde analizamos las aportaciones que proceden de la llamada *Contabilidad de Recursos Humanos*, rama de investigación contable que más se ha preocupado por la acotación de los mismos.

Ante la ausencia de una única definición de activo totalmente aceptada por los ámbitos académico y profesional<sup>237</sup>, tendremos que revisar la normativa contable que ha abordado este tema. El entorno regulador en que nos desenvolveremos está principalmente compuesto por la Norma Internacional de Contabilidad (N.I.C.) M, "Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros" de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Committee, IASC*) de 1989, N.I.C. 38, sobre "Activos intangibles" de 1998, y en el contexto regulador de nuestro país el Plan General de Contabilidad (en adelante P.G.C.) y las normas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante I.C.A.C.).

En lo que respecta a los pronunciamientos que dimanen del ámbito profesional, tendremos en cuenta el documento nº. 3 "Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables" y el nº. 22 "Marco conceptual para la información financiera" de la colección "Principios contables" de la *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.)* y el documento nº. 6 "Mano de obra: valoración, asignación y control" de la colección "Principios de Contabilidad de gestión" de la misma organización.

### **III.1.1. Análisis del Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad: N.I.C. M**

Un activo es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener en el futuro beneficios económicos. (N.I.C. M, párrafo 49, apartado a).<sup>238</sup> En el cuerpo de la definición se incluyen las tres características que, de entrada, debe cumplir y que son:

---

<sup>237</sup> Véase al respecto la muestra de definiciones que recoge la Prof<sup>a</sup> Rosario Mazarracín Borreguero en su obra: *La información contable de los recursos humanos*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pág., 38, nota 15.

<sup>238</sup> El documento nº. 22 de A.E.C.A., se pronuncia en este sentido: "Un activo es un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta

1. Que sea controlado por la empresa; lo cual no descarta los supuestos en los que la misma no ostente un derecho legal de propiedad sobre el elemento activable (párrafo 57 N.I.C. M) sino que será suficiente que el control sobre la partida, y más concretamente, sobre los beneficios económicos que se espera que se deriven de ella, sí se ejerza con carácter privativo.

Pasa incluso a un segundo plano la posesión del recurso productivo en liza, lo cual desarma el argumento que pudiera defenderse acerca de la imposibilidad de adueñarse de los trabajadores que, bajo ningún concepto, pueden ser poseídos por la empresa. Huelga decir que, no obstante, en ningún momento se ha considerado a la persona como el factor productivo sobre el que se entabla la controversia (aunque en algunos casos nos hayamos permitido, o lo hagamos en el futuro, alguna alegoría retórica al efecto); la persona es el agente que suministra el *servicio trabajo* y éste es el verdadero medio de producción que se necesita en la empresa.

Lo que queremos subrayar es que la ausencia de propiedad jurídica del agente no debiera encubrir la existencia de un control más o menos efectivo. En concreto y en el marco de las N.I.C., estaríamos refiriéndonos a la prevalencia de la *sustancia sobre la forma*, es decir, que es más relevante la naturaleza de la transacción que la forma legal del contrato que la recoge. De hecho, actualmente la información contable incluye elementos de activo que no son propiedad de la empresa en un sentido estrictamente patrimonialista o tradicional, como es el caso de las operaciones de arrendamiento financiero.

---

probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad" (párrafo 196). En el contexto anglosajón, los activos se acotan en términos similares. Así, respecto a los pronunciamientos del Financial Accounting Standard Board (F.A.S.B.), el S.F.A.C. n.º. 3: *Elements for Financial Statements of Business Enterprises* de diciembre de 1980, define los activos como los probables beneficios económicos futuros obtenidos o controlados como resultado de transacciones o hechos pasados por una entidad concreta. (párrafo, 19). Más recientemente y de forma el F.R.S. 10:

La ausencia de propiedad jurídica del agente que suministra el servicio y la imposibilidad, por tanto, de transferir el mismo que poseen los activos humanos, respecto de los no humanos, originó ya en 1964 que Hermanson<sup>239</sup> distinguiera entre *activos propios*, que son los recursos escasos propiedad de la empresa de los cuales se esperan beneficios futuros y que tienen un valor de mercado independiente al valor del resto de los elementos de activo, y los *activos operacionales* que son todos aquellos recursos escasos capaces de generar beneficios en el futuro que operan en la empresa, pero no son poseídos por ella.

Obviamente, la confianza en que no se produzca la ruptura en el suministro del servicio, su control en definitiva, pasará por las habilidades de la entidad para lograr la retención del trabajador durante el horizonte temporal en que se espera que se produzca el rendimiento de los esfuerzos económicos que la empresa destinó a lograr su contratación y/o su formación adicional.

Teniendo presente lo que antecede, consideramos que toda investigación que pretenda aproximar la probabilidad de abandono<sup>240</sup> redundará en el esclarecimiento de la naturaleza, como gasto o como inversión, de los conceptos de reclutamiento, selección, contratación y formación.

En el caso de las empresas que participan en competiciones profesionales, al igual que en el resto, la existencia de una duración determinada en el contrato de trabajo hará presumible, salvo excepciones, que la relación con el trabajador perdurará hasta el vencimiento. El sujeto se compromete a estar bajo la disciplina

---

*Goodwill and Intangible Assets*, del Accounting Standards Board (A.S.B.), del Reino Unido. Londres. Diciembre, 1997.

<sup>239</sup> En FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods, and Applications*. Jossey-Bass Publishers. San Francisco, 1985, second printing December, 1986, pág. 214.

<sup>240</sup> Algunos de los factores que condicionarán la duración de vida probable de las inversiones humanas en las empresas en general, según E. Marquès, son las siguientes: a) el periodo de vida de los individuos; b) el estado de salud durante su vida activa en la empresa; c) la edad legal o contractual de jubilación; d) la probabilidad de abandonar la empresa antes de la jubilación o al finalizar el contrato; e) la obsolescencia de los conocimientos técnicos y profesionales y, f) el

de trabajo del club durante un cierto intervalo de su tiempo: la jornada, que invertirá en la ejecución de las tareas propias de su categoría. Así, la duración establecida contractualmente podría ser una base plausible en que apoyarse para justificar la presunción de control de la empresa, reforzada por la existencia de cuantiosas cláusulas de rescisión que harían, en ocasiones, desistir al trabajador de posibles abandonos anticipados.

2. El recurso debe proceder de sucesos que hayan acontecido con anterioridad al momento de su activación. La existencia o inexistencia de una transacción económica pasada es otro criterio por el que establecer la posibilidad de activación de una partida.

Los costes relativos a los recursos humanos son potencialmente susceptibles de capitalización porque provienen inicialmente de un desembolso de coste verificable.<sup>241</sup> Efectivamente, existe una transacción externa que determinará la cuantía por la que registrar el esfuerzo económico realizado por la empresa sobre su elemento humano. Aunque más que una transacción lo que existieron fueron múltiples transacciones, relativas a la adquisición de todos y cada uno de los factores, cuyo consumo dio origen a distintos costes por naturaleza que se han destinado, total o parcialmente, a la adquisición o desarrollo del capital humano y que únicamente (sin que se entienda, por la utilización de este término por nuestra parte, que el proceso no encontrará ciertos obstáculos a salvar) deberán ser objeto de una adecuada discriminación por funciones acometidas, si la totalidad de cada concepto de coste no fue absorbida por las actividades indicadas. Por ejemplo, el coste del tiempo del personal que colabora en las tareas de reclutamiento, formación u otras, coste relativo a la utilización de locales, proporción de gastos generales, etc. Volvemos a incidir sobre la adecuada

---

clima social propio de la empresa en que vive el individuo. MARQUÈS, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*. Pirámide, Madrid, 1978, pág., 33.

<sup>241</sup> En este sentido véase: EGGINTON, D.A.: "Towards some Principles for Intangible Asset Accounting". *Accounting and Business Research*, vol. 20, nº. 79, 1990, pág., 201.



discriminación de costes para su asignación a las actividades productoras de espectáculo deportivo, por su parte, y a las actividades de formación de personal, por la suya.

En el caso de un club deportivo, si adquiere un jugador en el mercado de traspasos, la transacción por la que se compra el derecho a sus servicios, y que posibilita registrar su licencia federativa por el club adquirente, puede ser considerada el acontecimiento pasado que permita reconocer el activo. El suceso que justificaría el reconocimiento, en el caso de los jugadores desarrollados internamente, podría ser el registro de la licencia del jugador por parte del club en la Liga correspondiente.<sup>242</sup>

3. La tercera y última característica que ha de reunir un activo es que del recurso en cuestión se espera que genere en el futuro beneficios económicos. De otra forma: se ha de tener el convencimiento de que los costes que se activan producirán ingresos más allá del ejercicio económico en curso.

La forma en que se materialicen esos beneficios podrá ser muy variada. El párrafo 53 de la N.I.C. M aclara lo que ha de entenderse por beneficios económicos futuros incorporados a un activo, consistiendo en:

"...el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos de la empresa.

Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de explotación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costes de producción".

---

<sup>242</sup> Véase al respecto, por ejemplo, MORROW, S. H.: *The New Business of Football. Accountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999, pág., 131.

Además, no se obliga, por parte del comité internacional contable (párrafo 85 N.I.C. M), a que la empresa tenga total certeza sobre el advenimiento de las ventajas económicas que suponen los beneficios a los que antes hemos aludido. Será suficiente una razonabilidad en términos probabilísticos, que despeje la incertidumbre, siempre presente en el ambiente económico, en base a la evidencia de que disponga la empresa en las fechas en que se preparan y formulan los documentos contables en que deban incluirse.

El hincapié que, en el marco conceptual de las N.I.C., se hace por explicar los conceptos de “beneficios económicos” y de “probable” obedece a los defectos de comprensión que podrían seguirse de la parquedad explicativa de la definición que se ofrece de activo.

En esta misma línea, un segundo aspecto o, en los términos del texto en que ahora nos apoyamos, segundo criterio de reconocimiento que tendrá que cumplir la partida que hubiese logrado la activación, aparte de que el beneficio económico sea probable, es que su coste o valor ha de poder ser medido con fiabilidad (párrafo 83 N.I.C. M)<sup>243</sup>, de forma que pueda aparecer una cantidad monetaria acompañando la descripción con palabras de la partida en cuestión.<sup>244</sup>

---

<sup>243</sup> También el documento n.º. 22 de A.E.C.A. pone de manifiesto estos dos criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros:

- relevancia: rendimientos futuros, párrafos 257 a 259,
- fiabilidad, párrafos 260 a 263.

Seguidamente, y en referencia al reconocimiento de activos, aparecen los tres siguientes párrafos que pasamos a transcribir, ya que nos parecen resuntivos de lo comentado hasta el momento:

"264. Un activo debe reconocerse en el Balance cuando sea probable que se obtengan del mismo rendimientos futuros para la entidad y además tenga un valor que pueda medirse con fiabilidad.

265. La existencia de rendimientos futuros determina la relevancia de una partida como activo, en congruencia con las necesidades de los usuarios de la información financiera y con los objetivos de la misma.

266. El reconocimiento de un activo debe realizarse cuando, cumpliendo con la característica de fiabilidad, se perfeccione la transacción, de manera que la entidad adquiera el derecho a la percepción de los rendimientos futuros asociados con el activo en cuestión."

<sup>244</sup> Más adelante, en el párrafo 86 se dice: "en muchos casos, cuando el coste o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no pueda hacerse una

Es precisamente la determinación fiable de la cifra que acompañará al título de cuenta que represente al activo humano, la objeción que ha sido interpuesta más frecuentemente contra los intentos de introducir al personal en el Balance.

La cualidad de fiabilidad la posee la información contable: "cuando está libre de error material y sesgo, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente". (N.I.C. M, párrafo 31). Pero, "para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el coste. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia". (N.I.C. M, párrafo 38).

La razonabilidad conseguida residirá en gran parte, por tanto, en la materialidad de los errores que incluya una cabal representación contable del fenómeno observado. Es decir, habrá que encontrar el justo equilibrio entre el incremento del riesgo de cometer errores, al plasmar los hechos contables que presentan mayores problemas de medida y valoración, y el peligro de no confeccionar una proporcionada información de lo que acontece en la empresa, si un poco fundado temor a las incorrecciones excluye de los documentos contables datos relevantes y, en consecuencia, se suministran incompletos.

En los pronunciamientos normativos que antes hemos comentado, encuentran Ripoll y Labatut el referente que les permite apuntar las siguientes

---

estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance de situación ni en el estado de resultados." Por su parte el F.A.S.B., en el S.F.A.C. n.º. 5: *Recognition and Measurement in Financial Statements Business Enterprises*, de diciembre de 1984, indica 4 criterios para el reconocimiento de un elemento en los estados financieros: "Un ítem cumple el criterio de reconocimiento, sujeto a la restricción coste-beneficio y materialidad, si:

1. Cumple la definición de un elemento de los estados financieros.
2. Puede ser medido con la suficiente fiabilidad.
3. La información sobre él es capaz de producir una decisión diferente en los usuarios. (relevancia)
4. La información sobre el mismo es verificable y neutral.."

condiciones que deberán cumplir los fondos invertidos en los recursos humanos, para ser considerados como inmovilizado inmaterial, y que incluimos como avanzada de un más pormenorizado estudio de los activos inmateriales que acometeremos poco después al considerar la N.I.C. 38 sobre activos intangibles:

1. "Que puedan ser evaluados de una forma razonable.
2. Que con los mismos pueda conseguirse una cohesión en el equipo empresarial que pueda situar a la empresa en ventaja competitiva con respecto al resto.
3. Que en un futuro esta ventaja competitiva pueda traducirse en mayores beneficios para la entidad, y consecuentemente la empresa pueda recuperar los costes incurridos en un principio.
4. Por analogía con los «Gastos de Investigación y Desarrollo», debería establecerse un control de los costes incurridos en distintos equipos profesionales y dividirlo a su vez en costes de reclutamiento, formación, etc., de modo que pudiera evaluarse cuál es su situación y, consecuentemente, calibrara la posibilidad de recuperación futura.
5. Si en algún momento se pusiese en duda la capacidad futura de un equipo, los costes incurridos y activados hasta ese momento en el mismo, deberían darse de baja inmediatamente con cargo a resultados del ejercicio a través de la cuenta (670)".<sup>245</sup>

Al aplicar los cinco puntos anteriores al ámbito deportivo profesional se llegaría fácilmente a la conclusión de que no será estéril la inversión que la entidad realice en materia de búsqueda y contratación, o formativa de su plantilla. De los análisis de costes y beneficios, que seguirían a la determinación de las cifras relativas a las magnitudes económicas involucradas, se extraerían conclusiones que ayudarían a orientar la política de contrataciones, aspecto de la

---

<sup>245</sup> RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G.: " La Contabilidad de Gestión y los costes de recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*, enero, 1994, pág., 44.

gestión empresarial de clubes y s.a.ds en el que cualquier ahorro que se produzca se puede llegar a traducir en miles de millones de pesetas.

Así, la ventaja competitiva que presentaría un club, con una oportuna y contrastada información contable a su disposición, sería el conocimiento predeterminado de los costes y resultados que cabría esperar de cursos de actuación alternativos, en el campo de la adquisición y la capacitación de su capital humano deportivo; es decir, se contaría con mayor información para apostar por una política de fichajes agresiva o prudente, de jugadores nacionales o extranjeros, canteranos o formados en otro club, etc., acompañada de un estado apriorístico de los montantes que se confía que se recuperen o incluso se salden con superávit. En este punto baste pensar, a modo de ejemplo, que un solo jugador que se traspase a otro club por un suculento *transfer* sufragaría los costes de formación y desarrollo de varias temporadas.

Volviendo a la cuestión que se debate en este apartado -la probabilidad de obtención en el futuro de beneficios económicos- y por lo que respecta al caso de las empresas objeto de investigación en esta tesis doctoral, sin jugadores adecuada e intensamente adiestrados, que consigan importantes bazas deportivas, disminuirá el público del graderío, el número de espónsores y patrocinadores, el montante de los derechos de retransmisión, etc.

Stephen Morrow resume, entendemos que acertadamente, lo que queremos decir con las siguientes palabras: "se podría argumentar que este activo es de hecho la base de todos los ingresos futuros de la compañía".<sup>246</sup>

Además, con independencia de la potencialidad de consecución de beneficios económicos futuros que genera de manera sinérgica la plantilla de jugadores, no olvidemos que a nivel individual pueden:

---

<sup>246</sup> MORROW, S.H.: "Putting People o the Balance Sheet: Human Resource Accounting Applied to Professional Football Clubs". *The Royal Bank of Scotland Review*, nº. 174, 1992, pág. 12.

- a) ser transferidos por un importe dinerario, con lo que el beneficios que la empresa espera que le reporte la actuación profesional del sujeto puede traducirse en un *transfer* más o menos cuantioso en función de la propia cotización del jugador en el mercado de trabajo deportivo profesional,
- b) o bien, sobre ellos se puede ostentar derecho de compensación económica por el trabajo de formación llevado a cabo.

### **III.1.2. Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38, sobre *Activos intangibles***

La revisión hecha de la N.I.C. M, como marco conceptual aplicable con carácter general en la elaboración y presentación de los estados financieros, especialmente en lo referente a la delimitación de lo que ha de entenderse como activo, debe ser completada con la N.I.C. 38 *Sobre activos intangibles*, para acotar el grupo de activos de esta naturaleza ya que a él pertenece el servicio de los deportistas.

Un activo intangible es “un activo no monetario, identificable, sin apariencia física que tiene (la empresa) para usarlo en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlo a otros, o para propósitos administrativos”.

A las características que deben reunir los activos, se añade, para el caso de los intangibles, la *identificabilidad*. Para representar individualizadamente un activo intangible, éste debe ser identificable, en el sentido de que pueda distinguirse claramente del total de elementos que integran el fondo de comercio que aparece cuando se adquiere una empresa. Si es así, no se registrarían bajo esta denominación de forma conjunta (párrafo 10).

Para identificar adecuadamente un activo intangible, con la significación que indica la NIC 38, existen dos caminos alternativos:

A) La distinción de un activo respecto al agregado de elementos que se contienen en el fondo de comercio es más nítida si el activo es separable. Identificabilidad y separabilidad no coinciden plenamente porque si el activo es separable es porque la empresa puede alquilarlo, venderlo, intercambiarlo o distribuir los específicos beneficios económicos futuros atribuibles al activo sin disponer a la vez de los beneficios económicos futuros que provienen de otros activos usados en la misma actividad que produce los ingresos (párrafo 11). Así, si un activo es separable implica que es, a la vez, identificable.

B) Si no es separable podría ser identificado de alguna otra manera como, por ejemplo, cuando se hayan adquirido derechos legales sobre él (o se creen, mediante un proyecto interno, dichos derechos de carácter legal para su explotación) o siempre que se pueda conocer la parte de los flujos de ingresos futuros esperados atribuibles al mismo, aun cuando éstos sólo se generen en combinación con otro u otros activos (párrafo 12).

Obviamente, si un jugador canterano es traspasado a otro club, no sería necesario habilitar procedimientos específicos para identificarlo, puesto que se transfiere en solitario. Además no se trata de la operación a que ahora estamos haciendo referencia. Sí nos preocupa en este momento el tratamiento contable que recibirían los canteranos que se convirtieran en profesionales después de que el club en bloque fuese objeto de una hipotética adquisición. es decir, se adquirieran los servicios de estos individuos como parte de una combinación de empresas. En este caso el párrafo 31 dice lo siguiente:

“(a) el adquirente reconocerá un activo inmaterial, que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 19 y 20,<sup>247</sup>

---

<sup>247</sup> “19. Un inmovilizado inmaterial debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y sólo si:

incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida, y

- (b) si el coste (o, en su caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, que se adquiere formando parte de una combinación de empresas, tratada como una adquisición, no pudiera ser valorado de forma fiable, no podría reconocerse como activo intangible independiente, pero se incluiría dentro del fondo de comercio.

Nuestra particular interpretación del texto anterior es que, parece ser, si se producen este tipo de operaciones, el club adquirente podrá reconocer estos servicios de trabajo de jugadores de cantera y nuevos jugadores profesionales como activos y valorados por su coste o su “valor razonable”.<sup>248</sup>

Respecto a los activos intangibles generados internamente, las dificultades que, según la N.I.C. 38, pueden encontrarse para su reconocimiento (párrafo 39), son:

- la determinación del momento del tiempo en el cual surge un activo identificable que generará beneficios económicos futuros probables, y
- la determinación fiable de su coste. En muchos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no se puede distinguir del coste de mantenimiento o incremento del fondo de comercio de la empresa generado internamente, o bien el coste de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

En referencia a los jugadores nóveles profesionales que procedieran de los esfuerzos formativos que siguen clubes y s.a.ds, respecto a sus equipos de

- 
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo lleguen a la empresa, y
  - (b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

20. La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.”

<sup>248</sup> Al que haremos referencia en el apartado que sigue.



categorías inferiores, volvemos a manifestar que el momento en que surgiría el activo identificable podría ser aquél en que se obtuviesen las licencias federativas como profesionales; los costes a ellos relativos podrían determinarse de manera fiable.

En este grupo de elementos no físicos, un activo que surgiera en la fase de desarrollo (que no en la fase de investigación, pues en ella, la N.I.C. 38 entiende que el activo no posee la presumible potencialidad de generación en el futuro de beneficios económicos que permitiera su registro como tal<sup>249</sup>), debe ser reconocido si, y sólo si, la empresa puede demostrar lo siguiente (párrafo 45):

- a) la posibilidad técnica de completar el activo intangible de manera que esté disponible para su uso o venta,
- b) su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo,
- c) su habilidad para usar o vender el activo intangible,
- d) cómo generará el activo intangible probables beneficios económicos futuros. Entre otras cosas, la empresa debe demostrar la existencia de un mercado para el output que genera el activo intangible o para el activo intangible en sí o, si va a ser usado internamente, la utilidad del mismo para la entidad,
- e) la disponibilidad de adecuados recursos financieros, técnicos u otros para completar el desarrollo y usar o vender el activo intangible, y
- f) su capacidad para evaluar, de forma fiable, los recursos invertidos en el activo intangible durante su desarrollo.

Utilizando, de aquí hasta el final de este apartado, los términos que la N.I.C. 38 emplea para el caso de los fondos de comercio adquiridos, pero, por

---

<sup>249</sup> En el mismo sentido se pronuncia A.E.C.A., documento nº. 3 de *Principios contables*, pág., 58.

nuestra parte, considerando que las operaciones a través de las que surgen estas partidas contables no se han producido, es decir, que el club sigue funcionando normalmente, queremos manifestar lo siguiente: nosotros creemos que el servicio de los jugadores, a los que el club logra conferir la capacitación deportiva para acceder a la categoría profesional, es siempre un activo identificable y volvemos a insistir en que se trata de un elemento que generará beneficios económicos en el futuro. Alternativamente podrá ser:

- separable: si es intención de la empresa su cesión temporal o definitiva a otro club o s.a.d. y, en este caso, se hará imprescindible habilitar un procedimiento que ayude en la determinación de la cantidad a sufragar por el club receptor, apoyándonos en modelos de valoración de los recursos humanos<sup>250</sup> que se basan en el coste histórico o bien en función de otras opciones valorativas<sup>251</sup>,
- integrante del fondo de comercio latente: cuando no sea transferible<sup>252</sup> o cuando la empresa no sea capaz de identificar satisfactoriamente la

---

<sup>250</sup> Las alternativas más reconocidas doctrinalmente, a través de las cuales atribuir un valor a los recursos humanos de una organización, se verán en el próximo capítulo.

<sup>251</sup> Aunque debemos reseñar que la N.I.C. 38 no admite otra alternativa de valoración inicial de activos intangibles que no sea al coste (párrafo 22), permitiendo ciertas revalorizaciones del mismo cuando exista un *mercado activo* que sirva de referencia al efecto (párrafos 64 y 65), cuyas características (párrafo 7) no siempre van a ser reunidas por el relativo a los jugadores profesionales:

- las partidas que se comercializan en él deben ser homogéneas, y cada jugador es virtualmente único
- en él confluyen en cualquier momento bienintencionados y bien informados compradores y vendedores
- los precios deben estar disponibles al público, lo cual tampoco se cumple siempre.

Sólo podría ser revisado al alza el valor de los traspasos registrados contablemente en virtud del párrafo 60 de la repetida N.I.C. cuando se produjeran desembolsos adicionales sobre ellos que capaciten al activo (en este caso el servicio trabajo deportivo) para generar beneficios económicos futuros por encima del estándar de rendimiento evaluado originalmente y este gasto pueda ser medido y atribuido al activo fiablemente. Pero no en el caso de que tales gastos únicamente mantengan el estándar de rendimiento, según el párrafo 61, que continúa en los siguientes términos: muchas veces será difícil conocer cuándo un desembolso es de mantenimiento o de incremento, además se añade la dificultad de saber cuándo ese desembolso se puede atribuir directamente a un activo intangible en particular o al negocio como un todo.

<sup>252</sup> No obstante, aun cuando se haya determinado que el servicio de trabajo de cualquier tipo de jugador profesional, sea cual sea su procedencia –externa o interna-, es activo separable, no podemos negar que el hecho de fichar o desprenderse de uno o varios de ellos puede producir alteraciones en el fondo de comercio del club porque:

porción que de los beneficios futuros le correspondería; también cuando haya podido establecerse parcialmente, por la diferencia resultante.

No obstante, se pueda o no tildar a priori como *separable* al servicio de los jugadores, la posibilidad siempre presente (dada la elevada movilidad de los recursos humanos en el sector deportivo profesional) de la marcha inesperada o acordada de un trabajador de este tipo, hace preceptiva, si la salida del trabajador se articula como cesión onerosa o si es posible exigir compensación por formación, la valoración del servicio con el que hasta entonces contaba, en especial si se trata de jugadores formados en el club puesto que, como pronto veremos, no figuran en la contabilidad de la empresa con valor alguno asignado. En esta cuestión, la Contabilidad de Gestión podría desempeñar un papel fundamental. Si no es así, no entendemos cómo podrán determinarse, salvo a criterio discrecional de la gerencia, las cantidades en liza.

Van a ser determinantes a estos efectos las características del sistema informativo contable implantado en la empresa y el coste asociado a su funcionamiento. Sin un sistema contable adecuado, la gerencia habrá de confiar en su experiencia y aventurar las cifras de los datos que en el estudio de rentabilidades se requieran; situación que podría tornarse menos subjetiva si se contase con la ayuda de bien formados profesionales del ámbito contable. La complejidad del sistema de información contable que se necesite variará en

- 
- a) a través de estas operaciones, se demuestra la habilidad de sus gestores y técnicos en la contratación y retención de los mejores jugadores, o para separarse en mejores o peores condiciones económicas de los que por distintas razones ya no interesan; este tipo de pericia sería un elemento de los que componen el fondo de comercio latente de las empresas deportivas, por lo que respecta al valor que al mismo le imprime su equipo gerencial;
  - b) de la misma forma entendemos que las características deportivas propias del jugador o jugadores que llegan o que se marchan influirán en esta partida implícita:
    - b<sub>1</sub>) la contratación de un jugador de prestigio presumiblemente incrementará las expectativas de beneficios, aun cuando no puedan ser medidos y separados para atribuirseles a él, y cuando ni siquiera puedan identificarse con el mismo, puesto que su pertenencia a la plantilla tiene efectos positivos (o negativos) sinérgicos;
    - b<sub>2</sub>) a la vez, un jugador que se marche habrá incorporado al valor de su servicio de trabajo parte del fondo de comercio del club al que estuvo vinculado: la “cotización” económica de los deportistas puede sufrir fluctuaciones en función de la talla deportiva y económica del club o clubes que lo hubieran contratado en el pasado.

función del output que se quiera obtener de él y de las limitaciones que impone el principio de economicidad. Doctrinalmente se manejan distintos modelos contables, que aproximan la valoración del recurso humano de la empresa, que presentan distinto grado de complejidad: desde el mero registro de los costes históricos a la atribución de parte del valor del fondo de comercio estimado de forma individualizada a cada trabajador. La máxima jerarquía administrativa de la empresa deberá decidir entre ellos en base a las necesidades de información y a la economicidad.

### **III.1.3. Breve reflexión: por una adecuada ponderación de la importancia de la valoración en el proceso contable**

Acabamos de observar cómo se delimita el concepto de activo en el marco, fundamentalmente, del I.A.S.C. Después de ello no hemos encontrado, por el momento al menos, razones fundadas para eliminar definitivamente la opción de la capitalización de los costes formativos de jugadores. Sobrevendrán, creemos, dificultades para valorar a grupos humanos.

Antes de seguir adelante, nos cuestionamos la importancia que ostentan los procesos de medición y valoración de los elementos que posee la empresa, ya que, intuyendo que en ellos residirán los mayores obstáculos a salvar para suministrar información cifrada sobre sus trabajadores, pudiera desproporcionarse su función en el proceso contable.

En la tarea de cifrar monetariamente un elemento patrimonial, medición y valoración se relacionan íntimamente puesto que, en el ámbito contable, ambas se encaminan a la resolución del mismo problema: el de la homogeneización de las magnitudes.

Si la medición contable<sup>253</sup>, definida por el Prof. Requena como: "la asignación de numerales al conjunto de fenómenos económicos pasados, presentes o futuros de una unidad de acuerdos con reglas"<sup>254</sup> denominadas *escalas de medición*, conlleva de manera inherente una serie de problemas, en cuanto a la escala de medición a elegir, el procedimiento directo o indirecto a emplear, la intromisión de perturbaciones por parte del agente que la realiza, etc., a ellos han de añadirse los problemas que presenta por su parte la valoración contable, que posibilita la agregación y la comparación entre la diversidad de objetos económicos, pero implica la pérdida de información sobre los aspectos diferenciadores que se deben a su distinta naturaleza, amén de la inestabilidad del factor de conversión a dinero o de la amplia gama de criterios valorativos entre los que optar.

Sobreviene, empero, un problema de mayor envergadura teórica, si cabe, y que requiere resolución antes de plantearse la medición de un fenómeno que acontezca en la empresa: la decisión acerca de si procede o no el registro de un determinado acontecimiento que se produzca en relación a la unidad económica. En otras palabras: si dicho acontecimiento se constituye o no como *hecho contable*.<sup>255</sup>

---

<sup>253</sup> "La medición implica un proceso de abstracción de algún aspecto de las magnitudes a medir, lo que permite representar los fenómenos del mundo real a través de números y relaciones entre números, posibilitando la expresión de una relación entre una determinada magnitud y un determinado patrón adoptado al efecto: la unidad de medida. De esta forma, se procede a la homogeneización de lo medido a través de la unidad de medida, proceso que tiene lugar por medio de la reducción de lo que se trata de medir a una cantidad -propiedad de lo que puede medirse o numerarse, de todo lo que es capaz de manifestarse en distintos grados- y por la consiguiente expresión numérica de la misma". Apuntes de *Contabilidad General*. Tema IV, págs. 11 y 12. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Granada. Curso 2000/2001.

<sup>254</sup> REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.: *La homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. I.C.E., Madrid, 1977, pág. 113.

<sup>255</sup> En torno a este problema, Rosario Mazarracín recoge distintas nociones del hecho contable, que se sitúan en distintos momentos de la evolución que sobre el mismo se ha tenido doctrinalmente, en la introducción al capítulo IV de su obra *La información contable de los recursos humanos*, y que ahora nos ayudan a desarrollar los planteamientos que presentamos.

Sáez Torrecilla entiende que los hechos contables son: "aquellos acontecimientos que afectan o pueden afectar significativamente al patrimonio de la empresa de una forma directa y concreta".<sup>256</sup>

Una noción menos patrimonialista, acorde con las nuevas tendencias que amplían el ámbito de actuación de la Contabilidad hacia otros usuarios y otros eventos difíciles de encajar en un sistema de realizaciones, la presenta Fernández Pirla para quien el hecho contable será: "la versión interpretada, homogénea y calificada de una realidad económica y socioeconómica".<sup>257</sup>

Sin embargo, la doctrina no nos ha provisto de ningún catálogo de acontecimientos registrables, y ni siquiera de guías o criterios consensuados a seguir en el momento de decantarse por la fundamental calificación de un hecho como contable o no contable. Ante esta circunstancia. "la selección de un acontecimiento que afecta a la situación económica-financiera de la empresa, es decir identificar ese acontecimiento como hecho contable va a estar condicionado a que se pueda medir, siendo en muchas ocasiones esta etapa del proceso contable la que finalmente va a decidir si un evento es catalogado o no como hecho contable y susceptible de registro".<sup>258</sup>

La inversión del orden natural de las fases a seguir contablemente se justifica, por tanto, en muchas ocasiones en función de la mensurabilidad del fenómeno al que reconocer la categoría de contable. No creemos que deba mantenerse este estado de cosas en el ámbito del deporte de competición profesional, aunque las N.I.C. no aborden específicamente la problemática de este grupo de trabajadores.

---

<sup>256</sup> SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad General*. Vol. I, Mc Graw Hill/Interamericana de España, s.a. Madrid, págs., 45 y 46.

<sup>257</sup> FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Una aproximación a la construcción del derecho contable*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986. pág., 28.

<sup>258</sup> MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: op. cit., pág., 89.

El hecho de que los costes de formación y desarrollo de jugadores puedan o no ser evaluados de forma *razonable*, en los términos de la N.I.C. M, o en los de la N.I.C. 38: la determinación *fiable* del coste de este activo identificable con la suficiente distinción del mantenimiento o incremento del Fondo de Comercio (tarea en la que será determinante la habilidad de la empresa en la *medición fiable* de la inversión atribuible al activo durante su desarrollo), serán las bazas con que eliminar las barreras doctrinales que impiden el reconocimiento del activo humano en balance, o el arma principal a esgrimir en su contra.

Parecen importantes, en este sentido, los avances en la investigación de nuevas alternativas de valoración de personal o el perfeccionamiento o evolución de las que vienen presentado autores de reconocido prestigio en este campo, pues su *razonabilidad y fiabilidad* harán inclinarse la balanza de la admisión para su registro en una u otra dirección.

Hemos de decir, no obstante, que los avances en materia de valoraciones se están produciendo, aún cuando no apunte en el sentido de la valoración de personal. En efecto, y en relación a los instrumentos financieros de las empresas (y, por lo que a nosotros más interesa: los *activos*), el propia I.A.S.C. ha adoptado posturas distintas al coste histórico.<sup>259</sup> A los activos financieros disponibles para la venta y los negociables, todos los instrumentos derivados y los pasivos

---

<sup>259</sup> I.A.S.C.: N.I.C. n.º. 32, “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar”. Londres. 1995. Revisada en 1998; N.I.C. n.º. 39, “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.” Londres. 1998; Exposure Draft E65, “Proposed International Accounting Standard Agriculture.” Londres, 1999, y también la International Accounting Standard 40, “Investment Property”, March. London, 2000.

Como análisis a dichas normas pueden verse los dos siguientes textos: ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C.: “Los activos financieros en la NIC n.º. 39 del IASC. Comentarios y reflexiones sobre la contribución de la norma a la obtención de información útil” y ESTEBAN PAGOLA, A.I. y LUNA JIMÉNEZ, M.J.: “Hacia la internacionalización de las directivas contables: Los instrumentos financieros.” En *XI Jornadas Hispanolusas de Gestión Científica*. Universidad de Extremadura. Cáceres, Febrero 2001. Estas últimas autoras referencian la propuesta de Directiva Comunitaria (Comisión de la Comunidad Europea: *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo para modificar las Directivas 78/660/CEE –IV Directiva- respecto de las normas de valoración aplicables a las cuentas anuales y consolidadas*), en proceso de elaboración que, antes de finales de 2001, presentará la Comisión para eliminar los posibles conflictos con las N.I.C. y para que las citadas Directivas incorporen los avances contables que se han producido desde su promulgación.

financieros que la empresa mantenga para su negociación se les habrá de relacionar su *valor razonable*, entendido como “el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informado, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información que realiza una transacción libre”. (N.I.C. 32, párrafo 5).<sup>260</sup>

Según las profesoras Esteban y Luna: “La I.A.S.C. establece que el valor razonable se puede determinar por cualquiera de los métodos generalmente aceptados, siendo necesario facilitar información sobre el método elegido, así como, los motivos que han llevado a dicha elección.”<sup>261</sup> El método podrá ser el precio de cotización (para instrumentos financieros con cotización bursátil o el precio de la transacción más reciente, si los precios actuales no están disponibles); el valor corriente de mercado de otro instrumento de iguales características, el análisis de flujos de efectivos descontados y los modelos de cálculo del precio de las opciones. En palabras de Esteban y Luna<sup>262</sup>: “En aquellos casos en los que no sea posible determinar con fiabilidad el valor razonable, se deberá suministrar información de las razones por las que no se ha podido obtener el referido valor y si fuera posible, la banda de importes entre los que, probablemente, se encuentre el mismo.”

Se recoge, por tanto, normativamente la opinión al respecto de parte de la doctrina que entiende, como lo hace el profesor Álvarez López, lo siguiente: “Debemos aclarar que, desde nuestro punto de vista, la fiabilidad hay que entenderla conseguida en innumerables ocasiones con la aplicación de criterios de valoración distintos al del coste histórico –valores realizables, por ejemplo-, en

---

<sup>260</sup> No obstante lo cual, y según Esteban y Luna: “En la propuesta de Directiva no encontramos diferencias sustanciales con respecto a las N.I.C., dado que, según el artículo 42 bis, el valor razonable se determina con referencia al precio de mercado y en el caso de que éste no pueda obtenerse con facilidad se utilizarán los modelos o técnicas de valoración reconocidos.” Op. cit., pág., 6.

<sup>261</sup> *Ibidem*, pág., 5.

<sup>262</sup> ESTEBAN PAGOLA, A.I. y LUNA JIMÉNEZ, M.J.: op. cit., pág., 6.



intonía también con una interpretación de la precaución menos rígida de lo que ha sido tradicional hasta no hace mucho, según la cual la prudencia ante la incertidumbre debe entenderse en el sentido de escoger y aplicar las estimaciones menos optimistas sólo en los supuestos de situaciones con similar probabilidad de realización, siendo adecuado seleccionar en otros casos estimaciones no pesimistas más probables.<sup>263</sup>

Sin embargo, no podemos decir que los últimos pronunciamientos normativos que hemos referenciado viertan mucha luz sobre el asunto que tratamos, puesto que son de aplicación a otro tipo de activos –los financieros- y no en todos los casos. De los que no pueda medirse su valor razonable (cuentas a cobrar originadas por la empresa, inversiones a mantener hasta el vencimiento y los activos financieros sin precio de cotización en un mercado activo – apartados a, b y c del párrafo 69 de la N.I.C. 39-) se valorarán al coste o al coste amortizado, mediante el método del interés efectivo, si tienen plazo de vencimiento fijo. Adicionalmente, se hace difícil constatar la existencia de un mercado activo que sirviera de referencia al efecto de valoración de jugadores en los términos que establece la N.I.C. 38, como tuvimos recientemente ocasión de indicar.<sup>264</sup>

La resolución de la problemática valorativa del personal, que las entidades deportivas que participan en competición profesional comparten con otras empresas como las de consultoría o artes escénicas, donde de la actuación de ciertas categorías profesionales depende la mayor parte de la generación de valor (pero más acentuadamente en las que estudiamos puesto que sólo ellas y en ciertos casos podrán establecer el recibir un montante dinerario como condición para la transferencia del trabajador a otra unidad económica), está hoy por hoy lejos de alcanzarse, en especial si se traduce en información suministrable externamente.

---

<sup>263</sup> ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C.: op. cit., pág., 2.

<sup>264</sup> Nota a pie de página nº. 251, precedente.

Efectivamente, y según recoge textualmente la N.I.C. 38 en su párrafo 15: "Una empresa puede tener un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la formación especializada, cuya inversión le producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, normalmente la empresa tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los gastos de formación cumplen la definición de activo inmaterial. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan la definición de activo inmaterial, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan las demás condiciones de la definición de inmovilizado inmaterial."<sup>265</sup> Con lo cual, el muro de la prohibición general al reconocimiento como activo de cualquier tipo de personal<sup>266</sup>, por parte de la normativa contable vigente<sup>267</sup>, no parece tener fisura alguna en la actualidad que permita una evolución de la información contable que se suministra sobre el recurso humano.

La existencia real de verdaderas transacciones económicas en algunos trasvases de jugadores entre clubes, y el obligatorio reconocimiento como activo de los montantes en concepto de traspaso de jugadores, en virtud de los preceptos establecidos por la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds, son circunstancias que

---

<sup>265</sup> Ni siquiera se admite en la N.I.C. 38 que los gastos de formación del personal que ha de trabajar con un nuevo activo inmaterial, que se haya generado internamente, se incorpore como componente de su coste, (párrafo 55, c).

<sup>266</sup> A excepción de que el contenido normativo de las reglamentaciones de las federaciones competentes y los convenios colectivos del sector que estudiamos pudieran ser considerados con nivel legal suficiente, puesto que en ellos, como veremos, se protegen, según los casos, ciertos derechos de un club sobre el servicio de sus jugadores, o se traducen en compensaciones económicas a su favor.

<sup>267</sup> O también algunos pronunciamientos profesionales, por ejemplo A.E.C.A. (documento nº. 6, pág., 38) entiende que los "costes de formación, que pueden abarcar la selección de personal y la formación de estrategia competitiva, no pueden considerarse como una inversión en recursos humanos, ello al margen de otros razonamientos relativos a la posible activación de dichos costes, de difícil aplicación práctica."

nos alientan para seguir estudiando la problemática propia del capital humano de la empresa, en concreto en el deporte profesional de equipo. Se debe encontrar alguna solución alternativa, aunque sólo sea parcial, al silencio informativo contable que (a excepción de la sorprendente -en vista del panorama general- admisión del *transfer* como activo), impera respecto de los recursos humanos de las organizaciones y, en especial a nuestros intereses investigadores, en clubes deportivos y s.a.ds.

Efectivamente, si se adquiere el servicio del jugador externamente y vía *transfer*, se reconoce dicho activo, pero si se genera internamente, a través del desarrollo de los jugadores de cantera, no. La ausencia de diferencias en la naturaleza económica del servicio de un jugador de uno u otro tipo, nos conduce a la misma situación paradójica que muchos autores han puesto de manifiesto con referencia al registro de otros intangibles que también sufren esta discriminación, según hayan sido o no objeto de transacción externa, como las marcas o patentes, entre otros.

Creemos necesario, en este punto, ampliar nuestras miras y analizar: a) el tratamiento contable que reciben los activos inmateriales en las empresas en general y, b) lo que contablemente se concibe como *Gastos de Investigación y Desarrollo*, puesto que se trata de la partida que presenta las mayores similitudes, técnicas y conceptuales, con respecto a la que pudiera surgir para recoger los esfuerzos económicos en que incurre un club o s.a.d. en aras a formar jugadores profesionales. Lo hacemos en los dos apartados que siguen.

### **III.2. AMPLIACIÓN DEL DEBATE: LOS INMATERIALES EMPRESARIALES EN LA INFORMACIÓN CONTABLE**

En cierta forma, los intangibles han sido ya tratados en la rúbrica previa, cuando intentábamos precisar la noción de activo en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad, en específico al concretar si los servicios

profesionales que los jugadores prestaban a los clubes podrían reunir las condiciones que al efecto se imponían en la Norma n°. 38 sobre Intangibles.

Allí nos interesaba poner de manifiesto los criterios que se establecen normativamente para el reconocimiento de activos de naturaleza inmaterial. Ahora queremos profundizar en su importancia como impulsores del crecimiento empresarial, incluso como artífices de la propia supervivencia de la empresa en el contexto económico actual, y ello como paso previo que nos conduzca a la presentación del debate que actualmente se produce entre la conveniencia o inconveniencia de la inclusión de información económico financiera específica sobre los intangibles que una unidad económica genera internamente.

### **III.2.1. Presentación de los intangibles generados por las empresas**

En el mundo de los negocios de hoy se detecta la presencia de un grupo de elementos que marcan las diferencias entre las empresas que alcanzan el éxito y aquéllas que quedan a la sombra de estos líderes empresariales. La competitividad es, actualmente, consecuencia de una serie de factores de los que sólo algunos pueden ser considerados veteranos. En efecto, aparte de los clásicos, y no por ello despreciables, factores capital y trabajo, surgen unos "nuevos factores" que se sitúan en su mismo nivel de importancia estratégica para la empresa o incluso lo superan.

No falta de razón, Egginton<sup>268</sup> afirma que nunca han bastado para el éxito empresarial los activos materiales; los procesos de investigación y desarrollo culminados felizmente, los esfuerzos en materia publicitaria o los recursos humanos son vitales en muchos sectores. La tenencia de clientes fieles, proveedores que suministren oportunamente, empleados competentes, fama y

---

<sup>268</sup> EGGINTON, D.A.: op cit., pág., 204.

renombre comerciales y sociales, capacidad de adaptación organizativa y tecnológica a los cambios en el entorno económico, etc., no son elementos que aparezcan de manera súbita en ninguna empresa ni son, salvo excepciones, objeto de transacción en el mercado. Muy al contrario son el resultado, en un horizonte temporal indefinido y normalmente lejano, de unos constantes y continuados sacrificios económicos en que se ha de incurrir si se quieren conseguir avances en la dirección en que se encuentran las ventajas competitivas asociadas a los conceptos que mencionábamos antes. Tampoco son objeto de venta a terceros salvo que se trate de outputs de empresas dedicadas habitual o esporádicamente a desarrollar procesos investigadores por encargo de otras o que el advenimiento de las reiteradas mejoras estratégicas procedan de la adquisición de una empresa en funcionamiento, o de algún procedimiento equiparable a ella.

En resumen, lo más frecuente es que la gestación, desarrollo y, finalmente, consecución de los factores diferenciadores tenga lugar dentro de la organización y queden incorporados a ésta a largo plazo, donde seguirán evolucionando.

Si, en definitiva, el progreso en el mundo empresarial está basado en los valores inmateriales, el peso relativo de éstos en empresas de servicios será mucho más determinante que en las de tipo industrial de cara a conseguir dicho progreso, puesto que la producción de servicios es, podríamos decir, intensiva en este tipo de activos.

Los estados no deben quedar al margen o ser meros espectadores de esta catarsis empresarial porque el crecimiento de la riqueza de los países, como viene a decir Vicente Salas<sup>269</sup>, en tanto no pueda atribuirse a los recursos primarios de capital y trabajo, estarán estrechamente relacionados con los llamados capital tecnológico, capital humano, capital comercial, capital organizativo y capital social de las empresas.

---

<sup>269</sup> SALAS FUMÁS, V.: "Economía y gestión de los activos intangibles". *Economía Industrial*, nº. 307, 1996, pág., 17.

Quizá sean Leif Edvinson y Michael S. Malone los autores que mejor hayan sabido expresar y comunicar<sup>270</sup> qué entienden por capital humano y, en general, cuáles son los componentes del conjunto de "nuevos capitales" que ha de reunir la empresa que pretenda posicionarse para el futuro, y que denominan conjuntamente *capital intelectual*.

Para ellos, el capital intelectual es la suma del capital humano y del capital estructural de la empresa:

$$\begin{array}{r} \text{CAPITAL HUMANO} \\ + \text{CAPITAL ESTRUCTURAL} \\ \hline = \text{CAPITAL INTELECTUAL} \end{array}$$

"1. Capital humano. Combinación de conocimientos, habilidades, inventiva y capacidad de los empleados individuales de la empresa para llevar a cabo la tarea que tienen entre manos. Incluye igualmente los valores de la empresa, su cultura y su filosofía. (sic)

2. Capital estructural. Los equipos, programas, bases de datos, estructura organizacional, patentes, marcas de fábrica y todo lo que forma parte de la capacidad organizacional que sostiene la productividad de sus empleados -en una palabra, todo lo que se queda en la oficina cuando los empleados se van a su casa- El capital estructural incluye igualmente el capital clientela, las relaciones desarrolladas con los clientes clave..."<sup>271</sup>

Uno de los coautores, Edvinson, fue el primer director corporativo de capital intelectual de una empresa, conocido con tal cargo en el mundo. La

---

<sup>270</sup> Tal vez por la redacción tan coloquial de su muy difundida obra: *El capital intelectual. Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Gestión 2000, Barcelona, 1999. En este texto incluyen una extensa serie de índices para medir los distintos aspectos o "capitales" que se integran en el capital intelectual.

<sup>271</sup> EDVINSON, L. y MALONE, M.S., op. cit., pág., 27.

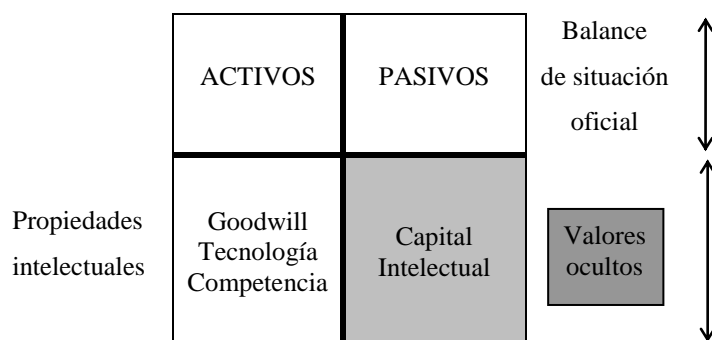
compañía es Skandia, "la mayor empresa escandinava de seguros y servicios financieros, (que) publicó el primer informe del mundo sobre capital intelectual, como suplemento al informe financiero"<sup>272</sup> en el ejercicio económico correspondiente a 1995.

El capital intelectual fue entendido por Skandia como una partida del pasivo, no del activo, puesto que lo concibe como una deuda que ha de tratarse de la misma forma que el capital accionarial, y que se toma prestado de los clientes, los empleados y demás. (Gráfico III.1.)

"El contrapeso de esta deuda, de acuerdo con las reglas de la contabilidad tradicional, es el *goodwill*. Pero según esas mismas reglas, el *goodwill* se debe amortizar lo más pronto posible. Esto a su vez reduce el valor del balance de situación, la antítesis de la idea de que el valor de la empresa debe aumentar con el correr del tiempo".<sup>273</sup>

Como resumen de la aportación de los autores que venimos comentando incluimos, en el gráfico III.2. el esquema de valor de mercado de Skandia, que creemos muy explicativo de los distintos aspectos o componentes del capital intelectual que se definió en el seno de la misma.

**SITUACIÓN EN EL BALANCE DEL CAPITAL INTELECTUAL**

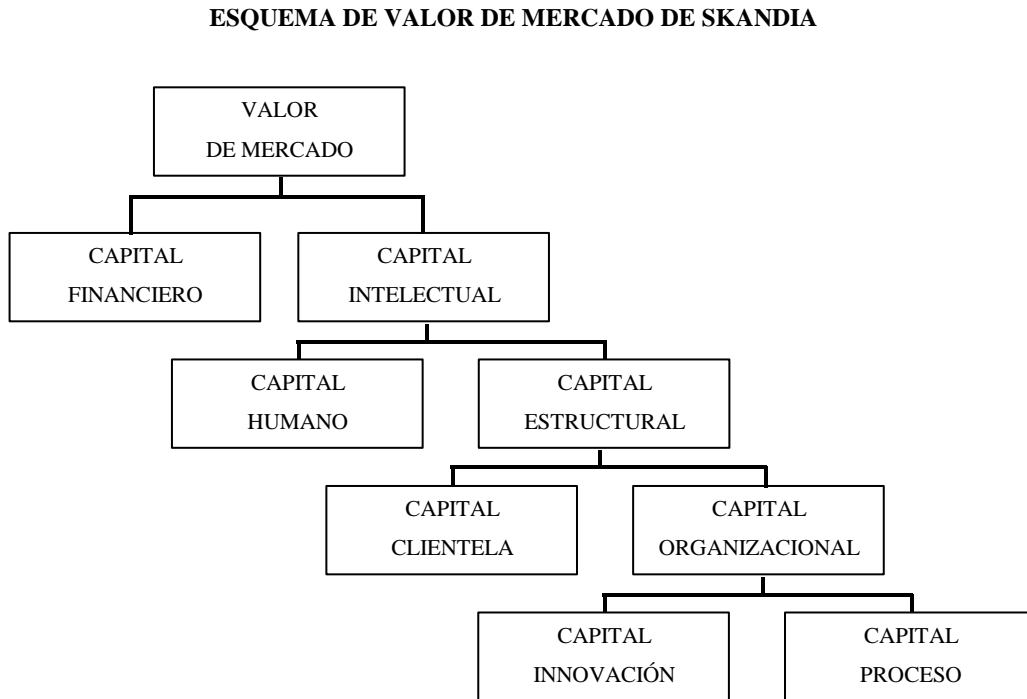


<sup>272</sup> *Ibíd.*, pág., 33.

<sup>273</sup> EDVINSON, L. y MALONE, M.S., *op. cit.*, pág., 63.

Fuente: EDVINSON, L. y MALONE, M.S.: *El capital intelectual...* op. cit., pág., 64.

**Gráfico III.1.**



Fuente: EDVINSON, L. y MALONE, M.S., op. cit., pág., 73.

**Gráfico III.2.**

"Tómese el capital intelectual y réstesele uno de sus componentes, capital humano, y el resultado, como sabemos por nuestra ecuación básica, es el capital estructural. Redúzcase el capital estructural quitándole el capital clientela y lo que queda es el capital organizacional como valor de equilibrio. Seguidamente del capital organizacional se puede restar el valor de los procesos para dejar capital innovación, y luego, del capital innovación se resta el valor de las propiedades intelectuales, como patentes y marcas registradas. El residuo final, reducido a una pequeña fracción de



su alcance tradicional, serían activos intangibles, es decir, no identificables y no sujetos a medida."<sup>274</sup>

Por otra parte, a nivel macroempresarial y supranacional se encuadra el trabajo de la O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) sobre medición de las actividades científicas y tecnológicas, bajo el título: *Manual de Oslo*; en concreto hacemos referencia a su segunda versión de 1997, donde se indica la estructura y características del proceso de innovación tecnológica.

También el proyecto MERITUM sobre medición de los intangibles que hacen posible la innovación no ya tecnológica sino organizativa. En el contexto de MERITUM se entiende que la gestión, y los cambios en la gestión, de los recursos humanos son precondiciones para que la innovación se produzca. Como dicen los componentes del grupo investigador español que participa en el citado proyecto: "En este nuevo mundo, el conocimiento aparece como el principal factor de producción a controlar y gestionar. El conocimiento es el principal ingrediente intangible en la mezcla que hace posible la innovación y por tanto, la medición del conocimiento es una cuestión clave"<sup>275</sup>, y qué duda cabe que el conocimiento se acumula en las personas (aunque se sirvan de elementos materiales de almacenamiento del mismo), lo acrecientan las personas y se difunde entre personas.

La profesión contable es sensible a la importancia que tiene la generación y la adecuada gestión de los aspectos sobre los que ahora incidimos. Buena prueba de ello es la multiplicidad de documentos que se presentan en foros contables nacionales e internacionales sobre las materias en cuestión.

---

<sup>274</sup> EDVINSON, L. y MALONE, M.S., op. cit., pág., 78.

<sup>275</sup> CAÑIBANO, L.; GARCÍA-AYUSO, M.; SANCHEZ, P. ; CHAMINADE, C. ; OLEA, M. y ESCOBAR, C.G.: "Medición de intangibles. Discusión de los indicadores seleccionados. Estudio de un caso español". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999, pág., 4. Este documento, según sus autores, supone uno de los resultados preliminares del proyecto.

Pero nos cuestionamos si esta inquietud que despiertan los denominados *activos intangibles* en el ámbito contable, que en resumen serían la capacidad organizativa, las aplicaciones informáticas, los recursos humanos, el conocimiento del mercado y la capacidad de generar una más avanzada o mejorada tecnología fruto de la investigación empresarial y su desarrollo, se ve traducida a información elaborada sobre ellos. Pasamos a describir el estado de esta cuestión seguidamente.

### **III.2.2. Su registro contable: de nuevo los requisitos de *relevancia* y *fiabilidad***

En los mismos foros en que se defiende la importancia que tienen los intangibles, tanto socialmente como para las empresas, se deja constancia del descenso que está experimentando la relevancia de la información financiera, como consecuencia del silencio que este tipo de documentación guarda respecto a ellos. Tanto es así que en alguna ocasión han llegado a llamarse "realidad invisible".

La caída del contenido informativo del Balance, y de las Cuentas Anuales en conjunto, queda demostrada en diversos análisis realizados sobre la disparidad que presenta el valor contable de una empresa respecto de su valor bursátil<sup>276</sup>. La tendencia creciente que han experimentado las inversiones en la generación de activos inmateriales y en actividades de Investigación y Desarrollo discurre paralela a la defendida dilución de la capacidad representativa de los informes contables.

La conclusión a que llegan los autores que detectan la parcial y, en este sentido, obsoleta información económico financiera, es que se hace preceptiva la

---

<sup>276</sup> En concreto, son de resaltar al respecto los trabajos realizados por Baruch Lev, tanto individualmente como las aportaciones documentales con los profesores Zarowin, Amir o Aboody y, en España, los estudios a que aludimos en este apartado.

inclusión de los elementos que están siendo ignorados. Incluso la propia Central de Balances del Banco de España manifiesta<sup>277</sup>: "la sobrevaloración que el mercado hace de determinadas empresas respecto del valor corriente de sus activos netos de pasivos, lo que significa que se están recogiendo posibles activos de naturaleza inmaterial (imagen de la empresa, cartera de clientes, formación del personal, etc.) que la propia contabilidad no reconoce, pero que están implícitos en la estimación de beneficios futuros y en el valor de cotización en Bolsa".

Por su parte, Martínez Ochoa se expresa en los siguientes términos: "Para acercar los valores contables a las valoraciones registradas en los mercados por los títulos hay que registrar más completamente, cuantitativa y cualitativamente los activos y pasivos tangibles e intangibles recogidos en la información financiera, con especial atención a sus variaciones en el tiempo, e introducir en ella los no registrados".<sup>278</sup>

La ausencia de los activos intangibles que aprecian los inversionistas se debe a que la normativa contable, como vimos, no permite el reconocimiento de estos elementos que el mercado sí valora; se trata de inversiones en conceptos que podrían ser adjetivados como activos, pero difíciles de evaluar, con lo cual volvemos a encontrarnos con las dificultades que presenta la medición y valoración de ciertas partidas y que se constituyen en obstáculo para su toma en consideración a efectos contables.

Resumidamente, van a entrar en disputa los dos requisitos que imponían las N.I.C. a la información contable de cara a conseguir su utilidad: la *relevancia* y la *fiabilidad*. Veamos cómo los contempla la normativa contable española.

---

<sup>277</sup> BANCO DE ESPAÑA, *Central de Balances. Resultados Anuales de las empresas no financieras 1995*. Madrid, noviembre 1996. Extraído de CAÑIBANO, L. y SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> P.: "La valoración de los intangibles. Estudios de innovación vs información contable-financiera". IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 25, 26 y 27 de septiembre de 1997, pág., 13.

Siguiendo el P.G.C. (punto 10 de su introducción) la información contable, entre otras cualidades que debe reunir, ha de ser:

- "relevante: debe contener la información verdaderamente significativa para los usuarios sin llegar al exceso de información que iría en contra de su comprensibilidad,
- fiable: ausencia de errores significativos en la información suministrada a fin de cumplir el objetivo que se pretende"<sup>279</sup>.

La relevancia, por tanto, está en relación directa con las necesidades de información que manifiesten sus usuarios. La fiabilidad o razonabilidad está en conexión con las posibilidades de medición y valoración, ausente de errores, de la partida o partidas en cuestión, y con su supuesta verificabilidad.

A. En relación a la relevancia, o de otra forma, al problema del reconocimiento expreso en los estados financieros para satisfacer las demandas informativas de los agentes que han de tomar decisiones económicas, es de recibo poner de manifiesto que aquellos no siempre se han pronunciado sin reservas a favor de la inclusión de rúbricas que pudieran haber sido valoradas de forma

---

<sup>278</sup> MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Relevancia de la información contable y activos intangibles". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999, pág., 15.

<sup>279</sup> En el documento nº22 "Marco conceptual para la información financiera" de la serie *Principios contables* de A.E.C.A., se enuncian estos dos requisitos de la siguiente forma:

- "relevancia: la información ha de poseer una utilidad notoria, potencial o real para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de la información financiera. Una información es, por tanto, relevante, cuando es susceptible de influir en la toma de decisiones por los usuarios" (párrafo 85). Siendo las características asociadas a ella: el carácter completo, la identificabilidad, la claridad, la preeminencia de la sustancia sobre la forma, y la importancia relativa.

- "La fiabilidad se refiere a la capacidad de una información de expresar con el máximo rigor las características básicas y condiciones de los hechos reflejados, circunstancia que, junto con la relevancia, persigue garantizar la utilidad de la información financiera" (párrafo 132)

"Para que una información sea fiable, debe ser imparcial, objetiva, verificable, constituir una representación fiel de los hechos que pretenden ser puestos de manifiesto y prudente" (párrafo 133).

También pueden consultarse los párrafos 26 a 28 de la N.I.C. M, sobre *relevancia*, y 31 a 38, sobre *fiabilidad*.

diversa por las distintas unidades económicas, menoscabando, de esta forma, la comparabilidad entre ellas. Así lo apunta, por ejemplo, Martínez Ochoa, quien dice que: "los usuarios no están a favor de cambiar el modelo vigente, basado mayoritariamente en costes históricos determinados en transacciones en el mercado por otro basado en valoraciones"<sup>280</sup>. El referido profesor indica que la oposición al modelo basado en valoraciones se debe a :

- a) su inconsistencia respecto a los objetivos de los usuarios, los cuales no conciben como finalidad del balance suministrar una estimación del valor de la empresa,
- b) produce distorsiones en los resultados y/o los fondos propios, no reflejando la naturaleza del negocio en el presente,
- c) la información perdería valor mientras se actualiza,
- d) se denotaría falta de fiabilidad en las valoraciones.<sup>281</sup>

Con ello no nos dice que los mismos usuarios sean contrarios a que la información *proyectada* pueda ir acompañando a los estados contables auditables, o bien la posibilidad de confeccionar estados multicolumna.

---

<sup>280</sup> MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Activos intangibles e información contable". *Partida doble*, nº. 81, septiembre, 1997, pág., 21. La opinión de Luis Martínez que acabamos de reproducir se basa en un estudio sobre necesidades de información de los usuarios realizado por el American Institute of Certificate Public Accountants (AICPA), publicado en Nueva York en 1994, bajo el título: *The Information Needs of Inverstors and Creditors, a Report on the AICPA Special Comittee's Study*.

<sup>281</sup> En contrario, Inés Moreno pone de manifiesto: "la existencia de una demanda creciente de información sobre intangibles por parte de los usuarios externos de las empresas de cara a su toma de decisiones. Frente a dicha demanda, la Contabilidad Financiera parece limitar de manera importante la posibilidad de emisión de información sobre intangibles en general, y de recursos humanos en particular, mediante unos criterios de reconocimiento demasiado restrictivos. No obstante, y dentro del marco contable actualmente vigente, la información sobre recursos humanos podría producirse a través del balance, por lo que respecta al volumen de gastos de reclutamiento, selección y formación de los trabajadores, y a través de la memoria, en cuanto a la capacidad de creación de riqueza futura de dichos trabajadores." MORENO CAMPOS, I.: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1999, pág., 344. En general es de interés, con respecto al tema que ahora debatimos, la totalidad de los contenidos del V capítulo de esta obra: *Literatura empírica sobre la utilidad de la información del Capital Humano de la empresa*.

Efectivamente, las necesidades informativas del variopinto conjunto de agentes externos pueden satisfacerse más plenamente adoptando distintos criterios alternativos de estimación de valor, puesto que la adopción de uno en concreto puede resultar más adecuado a cierta finalidad, pero no serlo para otra distinta o en circunstancias de lugar y tiempo diferentes.

Al respecto traemos a colación los principios básicos que han de respetarse en toda formulación valorativa, destacando los de Moonitz<sup>282</sup> o los de Pantaleoni.<sup>283</sup> En concreto, este último señala los que siguen:

- 1º Toda valoración debe tener un fin.
- 2º El nivel cuantitativo de una valoración depende del fin que la justifique.
- 3º Concurriendo la necesidad de llevar a cabo una valoración en base a diferentes fines, si éstos no son coincidentes pueden resultar estimaciones cuantitativas distintas.

Y la valoración a coste histórico es sólo una de las posibles que, además y siguiendo a Pirolli<sup>284</sup>, se basa en las cuatro siguientes hipótesis básicas:

- a) el valor objetivo de un bien sólo puede ser determinado en el momento del intercambio de dicho bien,
- b) el valor resultante del intercambio deviene para el comprador el coste del bien adquirido,

---

<sup>282</sup> De entre los postulados en que Moonitz fundamenta a la Ciencia de la Contabilidad, el Prof. Requena entresaca los que más interés presentan respecto de la problemática valorativa en: REQUENA RODRÍGUEZ, J.M<sup>a</sup>: op. cit., págs., 218 a 221.

<sup>283</sup> PANTALEONI, M. Citado por REQUENA RODRÍGUEZ, J.M., íbidem, pág., 217.

<sup>284</sup> PIROLI, R., et al: *L'inflation et l'entreprise*. París. CSOECCA. 1976, pág., 258. Extraído de NARVÁEZ LICERAS, A.: "Valoración de activos no monetarios: un examen teórico". *Actualidad Financiera*, nº. 6, 1995, págs., 401-402.

- c) este coste no se modifica profundamente en un ambiente estable,
- d) toda modificación unilateral del coste no es más que una azarosa especulación y por lo tanto peligrosa en sí.

Además, también pueden encontrarse bibliográficamente voces a favor de la diversidad en la contabilización de los elementos distintivos estratégicos que aquí se analizan. Hodgson, Olunet y Willet apuntan que los autores que defienden métodos contables alternativos creen que este hecho permitirá a los gestores comunicar más eficientemente a los usuarios externos sus expectativas: "la decisión de capitalizar intangibles identificables generados internamente puede ser un intento de indicar la existencia de opciones de crecimiento futuro, y la subsiguiente amortización de dichas partidas puede también indicar la confianza de los gestores en su capacidad para incrementar los ingresos o recuperar el intangible capitalizado".<sup>285</sup>

Sobre el tema que ahora debatimos nos parece muy interesante la conclusión a que llegan Rojo, Sierra y Nieto<sup>286</sup>, tras un estudio del efecto de los activos intangibles sobre la ratio: valor de mercado / valor contable (M/B) en una muestra de empresas de la Unión Europea para el periodo de 1989 a 1998, en el sentido de que según el contexto geográfico o el sector al que pertenezcan las empresas, el inversor modifica su comportamiento. Constatan que, por ejemplo, los gastos de investigación y desarrollo son apreciados por los inversionistas cuando se trata de empresas situadas en lo que denominan países de influencia anglosajona, y no en el caso de países centroeuropeos. Por su parte, detectan sectores como los servicios de comunicaciones o los de alta tecnología, en los que la ratio M/B es mayor que en otros, lo que sugeriría que poseen más intangibles

---

<sup>285</sup> HODGSON, A.; OKUNEV, J. and WILLET, R.: "Accounting for Intangibles: a Theoretical Perspective". *Accounting and Business Research*, Vol. 23, nº. 90, 1993, págs., 138-150.

<sup>286</sup> ROJO RAMÍREZ, A.; SIERRA FERNÁNDEZ, M. y NIETO GONZÁLEZ, F.J.: "Los intangibles a través del ratio valor de mercado/valor contable en la Unión Europea". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999, págs., 13 y 14.

que no se reconocen en las Cuentas Anuales y que serían "la imagen de marca y la calidad de servicio (capital humano, el contacto con el cliente)", por lo que respecta a las empresas del sector terciario, y la inversión en I+D en el segundo grupo de empresas que indican.

En definitiva, parece existir cierto conservadurismo, al menos parcial, en la opinión manifestada por los destinatarios de los estados financieros que confieren importancia a los elementos que se encuentran al margen de la información contable, puesto que así queda patente en el mercado bursátil, pero, a nuestro entender, son reticentes por lo que respecta a la fiabilidad de las valoraciones que se pudieran consignar en caso de registro.

No se puede obviar, no obstante, que el modelo contable vigente, constreñido por la rendición de cuentas, es poco compatible con la actual economía basada en el conocimiento. En sentido coincidente Leandro Cañibano y Paloma Sánchez indican que: "lo que está ocurriendo es que los estados financieros están dejando de ser explicativos de la realidad sobre la que tratan de informar, porque las premisas en las que se asientan sus criterios de medición y valoración de intangibles han dejado de responder a las características de la Economía actual".<sup>287</sup>

En resumen, si no se modifica o complementa la información financiera que se está elaborando en cuanto al tratamiento que en ella reciben los intangibles, seguirá decreciendo su capacidad representativa por lo que al final pudiera llegar a ser poco relevante para el inversor.<sup>288</sup>

---

<sup>287</sup> CAÑIBANO, L. y SÁNCHEZ, P.: op. cit., pág., 6.

<sup>288</sup> La N.I.C. M, el A.P.B. n°. 4 del A.I.C.P.A. y también el S.F.A.C. n°. 1 del F.A.S.B, establecen que la información financiera debe reflejar, resumiendo su contenido en este aspecto y utilizando las palabras de Inés Moreno en referencia al último documento apuntado: "las obligaciones de una empresa de negocios, los recursos económicos, los derechos sobre estos recursos y los efectos de las transacciones, hechos y circunstancias que modifiquen sus recursos y los derechos sobre ellos, todo ello para ayudar a los inversores presentes y potenciales, a los acreedores y a otros usuarios en el tratamiento de la cantidad, tiempo e incertidumbre acerca de los flujos de caja a percibir en el futuro." MORENO CAMPOS, I.: op. cit. pág., 90.



B. En relación a la fiabilidad de la información que suministra la contabilidad, y recordando su ligazón con la posibilidad de medida y valoración razonablemente ciertas de las partidas sobre las que informar, nos parece útil volver a sacar a la palestra a las N.I.C. Según ellas, el potencial de generación en el futuro de beneficios económicos para la empresa, por parte de un activo, debía ser *probable*<sup>289</sup> y la información contable es fiable cuando es la imagen fiel de lo que pretende representar o de *lo que puede esperarse razonablemente que represente*.

Al lado de la inclusión de elementos subjetivos, no por ello arbitrarios, para la apreciación de ventajas económicas en el futuro o para la consecución de la imagen fiel, nos encontramos la implacable condición de identificabilidad de la N.I.C. 38 o la, ahora, *improbabilidad* de que en concreto los recursos humanos cumplan la definición de activo intangible.

Cuanto menos queremos citar a Don Egginton, el cual, tras hacer referencia a un ilustrativo ejemplo de Miller e Islam, llega a la conclusión de que "existe una preferencia innata en los contables por el reconocimiento de activos tangibles".<sup>290</sup>

Si dejamos de contraponer los activos materiales respecto de los inmateriales y sólo contemplamos estos últimos, las diferencias de registro

---

<sup>289</sup> "1. Verosímil, o que se funda en razón prudente./2. Que se puede probar./3. Dícese de aquello que hay buenas razones para creer que se verificará o sucederá." Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima primera edición, Madrid, 1992. Voz: *probable*. En el contexto en que nos encontramos interesa resaltar las acepciones primera y tercera del término.

<sup>290</sup> EGGINTON, D.: op cit., pág., 194. El ejemplo nos presenta dos hipotéticos activos distintos "A" y "B", donde "A" supongamos que tiene un 99% de probabilidad de producir en el futuro un millón de unidades monetarias de beneficio económico y "B" tiene un 50% de producir dos millones y otro 50% de ser un fracaso total. "A" normalmente será reconocido como activo (a no ser que por ejemplo represente los costes de investigación de una nueva patente), el tratamiento de "B" dependerá de su procedencia y de si estuvieron envueltos elementos materiales o inmateriales. Por ejemplo, si "B" representa montantes a cobrar registrados por dos millones de unidades monetarias sería convencionalmente aceptable reconocer un activo por un millón (tras reducir a través de la correspondiente provisión la deuda dudosa). Pero sería llevado a resultados si representara costes publicitarios de una nueva marca.

permanecen. Por lo que a ellos respecta, Martínez Ochoa<sup>291</sup> apunta ciertas contradicciones:

- si se adquieren en el conjunto del fondo de comercio: no se individualizan en los balances,
- si se adquieren separadamente: se valoran al coste histórico,
- si se generan dentro de la empresa: no se les atribuye valor alguno (salvo en Japón donde se admite tal posibilidad).

La inexistencia de transacción externa, para los inmateriales resultantes de un proceso interno, que acontezca en un momento determinado y en la que medie un precio que, de forma inequívoca, se asigne como valor del activo, impide el reconocimiento contable de aquéllos, aunque no se aprecien diferencias económicas con respecto a los que pudieran ser objeto de transferencia desde el exterior.<sup>292</sup>

Estos dos diferentes procedimientos, a través de los cuales una empresa puede hacerse con el inmaterial de que se trate, no guardan consistencia a la hora de su reconocimiento contable. Debido a ello, Egginton sugiere una capitalización "provisional" de los intangibles generados de forma interna que forzaría la investigación dentro de la empresa, sobre sus posibilidades de establecimiento

---

<sup>291</sup> MARTÍNEZ OCHOA, L.: op, cit., págs., 8 y 9.

<sup>292</sup> Conviene, en este punto, traer a colación de nuevo al documento nº. 22 de A.E.C.A. que apunta, como restricción a la información relevante y fiable, su *razonabilidad*: "la información financiera no puede alcanzar en todos los casos una exactitud completa sobre los sucesos de la actividad económica que trata de dar a conocer, por lo que debe perseguir una aproximación adecuada y suficiente de los mismos" (párrafo 167).

"Un buen número de los sucesos económicos se prestan a diversas conjeturas, no son medibles con entera precisión, dependen de sucesos aleatorios, etc. los estados financieros, por tanto, deben alcanzar la exposición más razonable posible a la luz de las circunstancias del caso" (párrafo 168) Más adelante (párrafos 175 y 176) hace notar, y nosotros queremos subrayar, que el cumplimiento de las características cualitativas de relevancia y fiabilidad ha de moverse "en términos de búsqueda del punto óptimo, más que de su consecución en niveles máximos de todas ellas, cuestión que, una vez más, requiere del adecuado criterio profesional en cada caso concreto. Puede afirmarse, no obstante, que en la información financiera debe primar la relevancia, una vez satisfechos los mínimos indispensables de fiabilidad."

definitivo en los estados financieros. Mientras la partida es considerada "activo contingente", los costes que le fueran asignables irían a la cuenta provisional por un periodo de uno o dos años, hasta que se tuviera evidencia para el reconocimiento como activo o para que los costes fuesen definitivamente imputables a pérdidas y ganancias. En definitiva, consideraría positivo que se permitiera alguna capitalización, a coste histórico, de los montantes invertidos en la generación propia de un inmaterial en base a la probabilidad de recuperación de los mismos, como postura intermedia entre lo que él llama "reconocimiento del todo o nada".<sup>293</sup>

Cabría preguntarse por último si, como hemos visto, autorizadas opiniones claman por el registro, para su difusión externa, de inmateriales desarrollados por la empresa, dónde debe figurar dicha información.

Las posturas a adoptar respecto de cuál sea el documento en que se recoja pueden ser más o menos rupturistas respecto de la estructura actual que sigue la información confeccionada para su difusión externa.

En la actualidad, los reiterados intangibles no aparecen como activos en el Balance de Situación, tampoco se ofrece información sobre ellos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias porque contiene una clasificación por naturaleza de los gastos que se incluyen. Ni siquiera es más explícita la voluntaria cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica que se incluiría en la Memoria.

Sólo resta el Informe de Gestión cuyo contenido no se encuentra normalizado. De este modo, podría ser el documento que, precisamente por su falta de estructuración y de criterios para su elaboración estaría llamado a

---

<sup>293</sup> EGGINTON, D.: op. cit., pág., 201. El autor no sólo aborda el tema de la valoración de los inmateriales generados dentro de las organizaciones, también propone revisiones anuales del valor atribuido al fondo de comercio que surge en las adquisiciones de empresas, en lugar de su saneamiento por sistema.

contener una información que la tradición y la normativa contables no da cabida en las Cuentas Anuales. Si una relajación de la normativa permitiera su inclusión en aquéllas, la alternativa menos "traumática" sería elegir la Memoria.

Otro grupo de autores defiende vehementemente que la inclusión se produzca en el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a cuyo frente se situaría Baruch Lev, quien de forma contundente considera que: "para recuperar su relevancia, la contabilidad necesita desarrollar nuevas normas para la capitalización y subsiguiente amortización de las inversiones intangibles. Ellos deberían ser tratados de forma similar a la inversión en activos físicos. Cualquier inversión inmaterial que pueda ser asociada con beneficios identificables y medibles es una digna candidata a la capitalización".<sup>294</sup>

No queremos terminar el presente apartado de nuestro trabajo sin hacer referencia al grupo de usuarios del sistema empresa, los cuales requieren una información adecuada a sus necesidades propias para la planificación y control de la organización.

En este sentido, y en referencia explícita a la medida y control regular de los activos inmateriales relativos al área de comercialización, Guilding y Pike<sup>295</sup> defienden un proceso de control contable a largo plazo debido a su significación estratégica que, por nuestra parte, creemos extensible a la globalidad de recursos no físicos generados internamente y asociados a la noción de ventaja competitiva a la que aludíamos en las páginas iniciales de esta sección.

---

<sup>294</sup> <http://www.forbes.com/asap/97/0407/034.htm> El artículo que Baruch Lev firma en esta página de internet, comienza con la siguiente sorprendente afirmación: "Qué irónico que la contabilidad sea el último vestigio de aquéllos que creen que las cosas son activos y que las ideas son gastos".

<sup>295</sup> GUILDING, C. and PIKE, R.: "Intangible Marketing Assets: a Managerial Accounting Perspective". *Accounting and Business Research*, nº. 18, 1990, págs., 41-50.

Los autores mencionados en el párrafo anterior presentan el proceso de gestión de activos intangibles comerciales adaptándolo a un esquema *inputs-proceso-outputs*, donde:

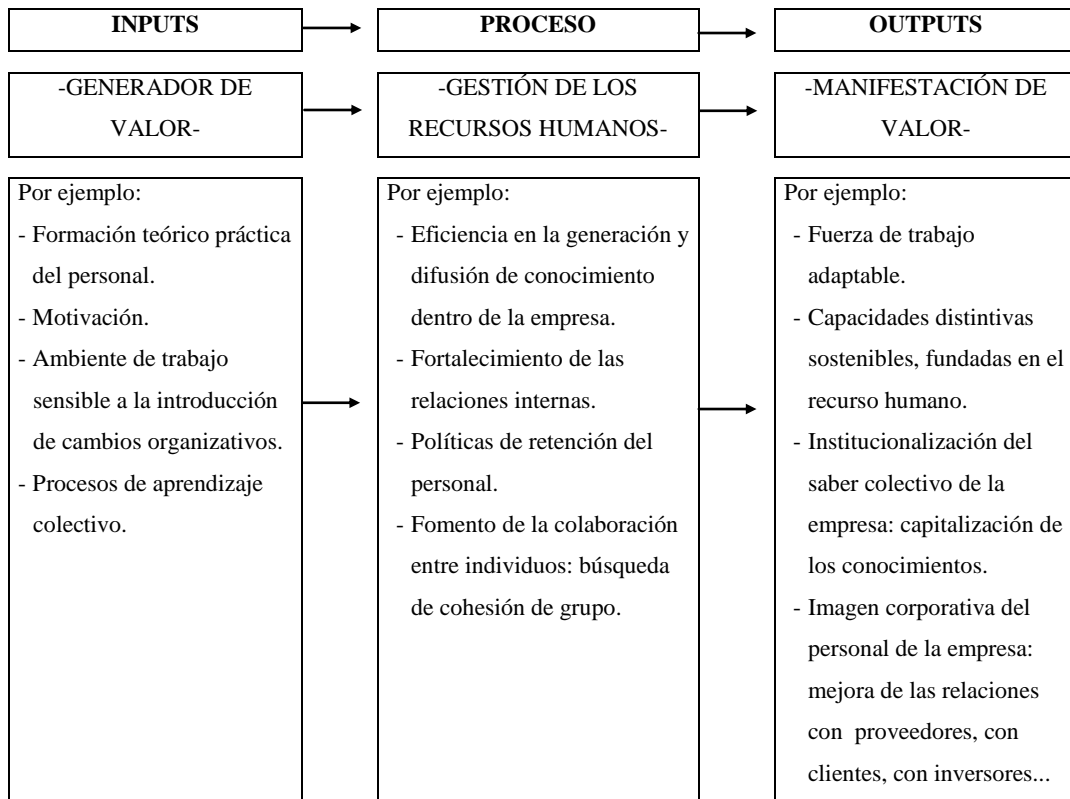
- los inputs son aquellos elementos sobre los que la empresa realiza inversiones de distinta naturaleza para generar valor y sobre los que se entabla la controversia doctrinal contable acerca de su consideración alternativa bien como gastos o bien como inversión capitalizable,

- el proceso subsiguiente, consiste en la adecuada gestión de los activos intangibles, incluidos los no reconocidos en los sistemas contables tradicionales,

- el output resultante quedaría configurado como un conjunto de atributos que valora el mercado (clientes -usuarios de servicios en especial-, inversionistas -actuales y potenciales-, etc.), expresivos de las ventajas competitivas a las que ha conducido el proceso global, siendo los elementos sobre los que se invirtió originariamente depositarios del valor estratégico alcanzado.

El esquema que se reproduce en el gráfico III.3., adaptado a los recursos humanos de la empresa, es paralelo al que Guilding y Pike presentan en su trabajo en relación a los inmateriales de marketing; con él queremos presentar un ejemplo del proceso global de gestión del recurso humano de la empresa que conduce a la obtención de competitividad estratégica, factor de supervivencia en el largo plazo.

**EL PROCESO DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LOS  
RECURSOS HUMANOS**



Fuente: adaptación de Guilding y Pike y elaboración propia.

**Gráfico III.3.**

Es en dicho horizonte temporal donde la contabilidad de dirección estratégica ostenta la mayor utilidad para la empresa. En referencia no sólo al capital humano, sino a la globalidad de activos inmateriales que genera la empresa, los profesores José Álvarez López y Felipe Blanco Ibarra se expresan en los siguientes términos: "La contabilidad de dirección estratégica (CDE) es el instrumento que permite obtener información relevante para optimizar la gestión de los activos intangibles y, en consecuencia, para aumentar el valor del capital intelectual. Sirvan de ejemplo el capital humano de la firma y el capital clientela. En ambos supuestos, la información correspondiente (que no facilita la contabilidad convencional) que obtiene, analiza e interpreta la CDE es esencial para obtener una correcta motivación y satisfacción de los recursos humanos y para la adecuada fidelización de los clientes.

Según el IFAC el único aspecto del capital intelectual que tiene en cuenta la contabilidad tradicional concierne a la propiedad intelectual: patentes, marcas etc. Según el IFAC la oportunidad que se presenta a los contables se resume así:

- organizar la creación y la capitalización de los conocimientos,
- medir y comprender los procesos de la creación y de la capitalización de los conocimientos."<sup>296</sup>

### III.3. LOS GASTOS DE PREPARACIÓN DEPORTIVA COMO GASTOS I+D

A nivel, podríamos decir, intuitivo, cabría pensar que los costes que origina la actividad de formación de jugadores tendrían cabida en la consolidada partida contable denominada *Gastos de Investigación y Desarrollo*, sin necesidad de habilitar una rúbrica alternativa. En efecto, el mencionado título de cuenta recoge tradicionalmente los desembolsos realizados en sucesivos ejercicios económicos que conducen a un determinado objetivo: en términos muy generales, la obtención dentro de la empresa de un elemento explotable comercialmente.

No obstante, conviene profundizar en lo que cabe ser considerado como gastos de investigación o gastos de desarrollo, por si nuestra intuición nos condujera a error, y tanto en la normativa de general aplicación en nuestro país como en los pronunciamientos que han emanado del I.A.S.C., ya que hemos venido teniendo en cuenta cómo contemplaba este organismo distintas cuestiones que eran de nuestro interés.

Tampoco podemos dejar de atender la postura por la que se ha decantado en esta materia la adaptación del P.G.C a s.a.ds. Aunque será en el próximo epígrafe donde se analizará el contenido de dicha adaptación sectorial en los

---

<sup>296</sup> ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F.: "La Contabilidad de Gestión en el siglo XXI. El capital intelectual". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999. Los documentos del IFAC a los que aluden son: "Le capital intellectuel: sa mesure et sa gestion". RFC 306, december, 1998, y février 1999.

aspectos concretamente relacionados con los jugadores, sirva el estudio parcial que de ella haremos para concluir este apartado, en referencia al posible tratamiento del mantenimiento de cantera como Gastos de Investigación y Desarrollo, como avanzadilla de las cuestiones que allí desarrollaremos.

### **III.3.1. Los gastos de I+D en la normativa contable española. Breve comparación con la N.I.C. N° 38**

Las actividades que se integran bajo la denominación de "Investigación y Desarrollo" (en adelante: I+D) tienen como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o técnicos, que se materialicen en una tecnología superior a aplicar en la empresa o mejorar la que se venía utilizando. Con la implantación de esa nueva, o mejorada, tecnología se pretende lograr una mayor adaptabilidad al mercado actual en permanente cambio, es decir, incrementar la velocidad de respuesta de la empresa a las necesidades de la demanda. La continua adaptación empresarial a este entorno cambiante va a conducir al lanzamiento de nuevos productos, o de productos preexistentes con mejoras incorporadas, o la puesta en práctica de nuevos procesos internos de producción o de comercialización que conduzcan a incrementos de productividad, reducciones de costes o mayores tasas de calidad.

Las actividades que brevemente hemos presentado en el párrafo anterior, presentan, como rasgo distintivo, un elevado riesgo, en tanto que no es fehacientemente seguro que vayan a producir en el futuro beneficios económicos a la empresa que las acomete. Esta incertidumbre sobre el resultado al que puedan conducir plantea en el terreno contable la disyuntiva sobre si los desembolsos, en que hacen incurrir a la firma, han de ser tratados como gastos -y que, por tanto, prevalezca el *principio de prudencia*-, o bien como inversiones -y así será preeminente el *principio de correlación de ingresos y gastos*-.

---



En definitiva, los llamados Gastos I+D comparten con el resto de intangibles las dudas que se presentan para su reconocimiento contable como gastos corrientes, en virtud de la prudencia, o como activo inmaterial, en virtud de la aplicación del principio de correlación.<sup>297</sup>

El resultado de este "pulso" entre principios se concreta en la práctica en una multiplicidad de tratamientos contables de los Gastos I+D a nivel internacional: desde la consideración de la totalidad de los recursos invertidos por este concepto como gasto imputable a los resultados del ejercicio en que se producen, hasta la activación integral.<sup>298</sup>

En nuestro país, la normativa contable vigente y los pronunciamientos doctrinales y profesionales nos sitúan en una postura intermedia entre las dos

---

<sup>297</sup> La pugna entre los dos principios indicados, no resuelto hasta el momento presente, incluso tras la publicación de la N.I.C. 38 del I.A.S.C., podría derivarse de las dificultades para encontrar una definición de activo que satisfaga plenamente. En este sentido, Archel Domench, en referencia concreta al I.A.S.C. afirma que: "la continua aparición de documentos y borradores sobre activos intangibles...(sic)...revela la inseguridad sobre el tema, la provisionalidad de las propuestas y lo difícil que es dar con una definición satisfactoria para todos los usuarios de los estados contables". ARCHEL DOMENCH, P.: "Carencias informativas de los estados contables en materia de actividades de investigación y desarrollo". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

<sup>298</sup> Al respecto, pueden verse: GARCÍA DE LA IGLESIA, I, y GARAY GONZÁLEZ, J.A.: "Tratamiento contable de los costes de Investigación y Desarrollo en la Unión Europea" IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 1997, págs., 458 a 472.

Por su parte, Archel Domench, en la nota 4 del documento al que hicimos alusión precedentemente, hace referencia a los dos siguientes documentos: WILMOTT, H.C.; PUXTY, A.; ROBSON, K.; COOPER, D and THOMAS, W.: "Regulations of Accountancy and Accountants: a Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol 5, nº. 2, 1995, págs., 32-56 y HERRMANN, D. and THOMAS, W.: "Harmonisation of Accounting Measurement Practices in the European Community". *Accounting and Business Research*, vol. 25, nº. 100, 1995, págs., 253-265. "El primero de ellos, al analizar la regulación contable de las actividades de I+D en Alemania, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos, constata las diferentes soluciones ofrecidas, reflejo, en definitiva, de las diferentes estructuras sociopolíticas, institucionales, culturales e históricas. Por su parte, el trabajo de Herrmann y Thomas examina el nivel de armonización contable alcanzado por los países que han adaptado la Cuarta Directiva. En lo concerniente a las actividades de I+D, los autores, además de constatar la diversidad de alternativas existentes, lamentan que casi el 50 por 100 de las firmas analizadas, informan deficientemente de la práctica contable adoptada".

extremas anteriores<sup>299</sup>, ya que se van a imponer una serie de condiciones para que puedan activarse, dejando a la voluntad de la empresa el acogerse a la posibilidad de la capitalización; en contrario, y como norma general, formarán parte del resultado del periodo. Difiere, en suma, de las directrices que marca el I.A.S.C. al efecto, puesto que este organismo obliga al reconocimiento como activo si se cumplen las condiciones que impone por su parte. Para Gallén y Ruiz, la obligación de capitalizar los gastos de desarrollo cuando se cumplen las condiciones que impone el I.A.S.C.: "reduce la posibilidad de manipular las cifras de resultados y, por consiguiente, la discrecionalidad de la empresa ante la elección contable".<sup>300</sup>

En España, la regulación contable legal y normalizadora en materia de Gastos I+D se recoge en la legislación sobre sociedades anónimas, el P.G.C. y la resolución del I.C.A.C. sobre Inmovilizado Inmaterial. En ellas nos apoyaremos en los contenidos que siguen e iremos haciendo referencia a la N.I.C. 38 en los aspectos de mayor interés, especialmente si la regulación de los extremos que abordemos no es coincidente.

Para el I.C.A.C. la investigación "es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico". Por su parte, el desarrollo "es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial".<sup>301</sup>

---

<sup>299</sup> Aunque A.E.C.A. (Documento nº. 3, de *Principios contables*, pág., 30) considera "como gastos amortizables los de investigación y desarrollo, en atención a la prudencia con que deben tratarse los saldos incorporados en esta cuenta", en lugar de como inmovilizado inmaterial.

<sup>300</sup> GALLÉN RUIZ, M<sup>a</sup> L. y RUIZ LLOPIS, A.: "Gastos de investigación y desarrollo". *Técnica Contable*, noviembre 1998, pág., 800.

<sup>301</sup> A.E.C.A. (Documento nº. 3, de *Principios contables*, pág., 56) concreta un poco más diciendo que el desarrollo: "es la aplicación de los logros obtenidos en la investigación o de otros conocimientos en planes o proyectos para la producción de materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, antes de comenzar su producción comercial."

El muy difundido Manual de Frascati de la O.C.D.E., publicado en 1981 con el título: "Medición de las actividades científicas y técnicas: Manual de Frascati", define la I+D como los "trabajos de creación emprendidos de manera sistemática a fin de aumentar el conjunto de conocimientos,

Así, la finalidad práctica de los esfuerzos investigadores está más indeterminada que los relativos al desarrollo de un proyecto concreto. Del proceso de investigación resultaría como fruto una idea empresarial elaborada que se madura con el subsiguiente desarrollo, etapa que se pondrá en marcha si se han incrementado las posibilidades de éxito de un determinado proyecto, desde el punto de vista de su explotación comercial.

La activación comprenderá los siguientes costes:

- del personal ocupado directamente en actividades de I+D,
- materiales y servicios que se utilicen en aquéllas,
- amortizaciones de equipo, instalaciones, en general, del activo fijo vinculado con este tipo de actividad,
- indirectos, en la parte que razonablemente sean asignables con los proyectos, en base a su imputación racional,<sup>302</sup>

a los que, según el párrafo 54 de la N.I.C. 38 habrá que añadir los costes financieros siempre que se sigan los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del coste de los inmovilizados inmateriales generados internamente que establece la N.I.C. 23: *Costes financieros*.

---

incluyendo el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, así como la utilización de este conjunto de conocimientos para concebir nuevas aplicaciones". Distingue entre: investigación básica (de la que no se sigue una aplicación práctica concreta), investigación aplicada (donde si se determina un objetivo a conseguir) y desarrollo tecnológico (que persigue ya la producción de nuevos materiales, productos, procesos, sistemas o servicios o la mejora sustancial de todos estos conceptos).

<sup>302</sup> Sacamos de nuevo a colación a las profesoras M<sup>a</sup> Luisa Gallén y Amparo Ruiz que consideran que en este concepto de costes, aunque el I.C.A.C. subraya que su imputación ha de hacerse basándose en criterios racionales, se da un margen de discrecionalidad a la empresa

La activación culminará cuando se vaya a iniciar la producción y comercialización de los nuevos o mejorados productos, o a implantar los nuevos o mejorados procesos.

Además, según la norma de valoración nº. 5 del P.G.C., los gastos de I+D sólo "podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:

- 1ª) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- 2ª) Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico comercial del proyecto o proyectos de que se trate".

Se trata de unas condiciones que Bernal, Marín y Vela sometían, ya en 1991, a un análisis crítico en tanto que:

- no permiten establecer una base aplicable a todas las empresas en la identificación del momento en que el proyecto es tecnológicamente viable, comercializable o útil,
- al posponerse la capitalización al cumplimiento de estas específicas condiciones el montante activado no comprendería la totalidad de costes relativos al proyecto ya que quedarían fuera los asumidos con anterioridad a la detección de su utilidad,
- el *éxito técnico* y la *rentabilidad económico-comercial* son conceptos que van a quedar delimitados por decisión gerencial, no siempre supeditada al establecimiento de una clara correlación entre los gastos y los ingresos que se deriven del proyecto: "Cualquier empresa que

inicie una investigación activaría los gastos incurridos en ella puesto que ésta se emprende con la esperanza de generar beneficios".<sup>303</sup>

Por lo que respecta a la amortización de Gastos I+D, en España requieren un tratamiento específico en cada una de las dos anteriores rúbricas. Los gastos de investigación activados cada año, según establece la resolución del I.C.A.C., se amortizarán siguiendo un plan sistemático y en un plazo máximo de cinco años; los de desarrollo, de forma sistemática durante el periodo en que generan ingresos, comenzando a partir de la fecha de terminación del proyecto y en un límite máximo de cinco años.

Si en algún momento dejan de cumplirse las condiciones previas a la activación o si los ingresos esperados de su explotación no cubren los gastos de desarrollo y demás costes de producción y comercialización relativos a dicha explotación, deberá procederse a imputar a resultados el saldo no amortizado.

En materia de amortización, la N.I.C. 38 establece un procedimiento común para todo inmaterial generado de forma interna: el periodo amortizable coincidirá con la vida útil estimada por el mismo, comenzando en el momento en que el activo esté disponible para ser utilizado. En todo caso, la N.I.C. presume que, salvo excepciones, dicha vida útil no excederá de 20 años.

Permite también el I.A.S.C., y en ningún modo el órgano contable español, revalorizaciones posteriores a la activación en función de su valor razonable, determinado en referencia a un *mercado activo* que reúna las características que indicamos al tratar la N.I.C. 38. En estas circunstancias la amortización acumulada practicada hasta el momento de practicar la revalorización se puede tratar de dos maneras (párrafo 69):

---

<sup>303</sup> BERNAL LLORENS, M.; MARÍN HERNÁNDEZ, S. y VELA RÓDENAS, J.J.: "Los gastos de investigación y desarrollo en el nuevo Plan General de Contabilidad". *Actualidad Financiera*, nº. 35, 1991, pág., 244.

- a) ajustándola proporcionalmente con el cambio del valor contable bruto experimentado por el activo, de forma que el valor contable final para el inmovilizado, tras la revaluación, sea igual al importe revaluado que se quiere conseguir, o bien
- b) eliminándola por compensación con el valor contable bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalúe hasta el importe correspondiente.<sup>304</sup>

La voluntariedad en la elección del procedimiento tendría obvias repercusiones en la comprensibilidad de los datos que se incluyeran al respecto en los estados financieros, el significado a conferir a las cifras debería explicarse en la Memoria o Anexos a aquéllos; en caso contrario, el usuario de dicha información carecería de elementos de juicio para interpretarla adecuadamente.

Presentamos, en la tabla III.1., las cuestiones más sobresalientes en relación a la regulación contable de los Gastos I+D contraponiendo la norma española a la emanada del I.A.S.C. para esquematizar los temas que hemos abordado y pasar en seguida a proceder a su aplicación a las inversiones que acometen las empresas que participan en competiciones profesionales sobre sus jugadores, verdadero objetivo de nuestro análisis, tras esta preceptiva presentación a nivel general.

**LOS GASTOS I+D EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA Y EN LAS N.I.C.**

	RESOLUCIÓN DE 21 DE ENERO DE 1992 DEL ICAC	NIC 38 SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES
--	---	-------------------------------------

<sup>304</sup> “76. Cuando se incrementa el valor contable de un inmovilizado inmaterial como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser abonado directamente a una cuenta de reservas por revalorización, dentro del neto patrimonial. No obstante, el incremento debe ser reconocido como beneficio del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de una minusvalía del mismo activo que fue reconocida previamente como una pérdida.

77. Cuando se reduce el valor contable de un inmovilizado inmaterial como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del ejercicio. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra cualquier reserva por revalorización registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de plusvalía.”

CONCEPTO ACTIVABLE	Investigación y Desarrollo	Desarrollo
CONDICIONES IMPUESTAS A LA ACTIVACIÓN	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Individualización de proyectos.</li> <li>2. Establecimiento de criterios de asignación y distribución temporal de costes.</li> <li>3. Motivos fundados de éxito técnico tanto para el caso de su explotación por la empresa como de su venta a terceros.</li> <li>4. Razonable seguridad en la rentabilidad económica comercial.</li> <li>5. Razonable seguridad en la financiación que permita la realización completa de los distintos proyectos.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Asegurar la posibilidad técnica de completar la producción del activo inmaterial.</li> <li>2. Tener la intención de completarlo.</li> <li>3. Tener la intención de utilizarlo o venderlo</li> <li>4. Probar la forma en que el activo vaya a generar beneficios en el futuro (demostrar la existencia de mercado para el mismo o la utilidad para la entidad en caso de uso interno).</li> <li>5. Disponibilidad de recursos técnicos financieros u otros para completar el activo y venderlo o usarlo.</li> <li>6. Evaluación fiable del gastos atribuible al inmaterial durante su desarrollo.</li> </ol>
CARÁCTER DE LA ACTIVACIÓN	Opcional	Obligatorio
CONCEPTOS DE COSTE A INCLUIR	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Personal</li> <li>-Materiales y servicios</li> <li>-Parte razonablemente asignable de costes indirectos</li> <li>-Amortizaciones de activos fijos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Personal</li> <li>-Materiales y servicios</li> <li>-Parte razonablemente asignable de costes indirectos</li> <li>-Todos los gastos directamente atribuibles</li> <li>-Costes financieros</li> </ul>
MOMENTO DE LA ACTIVACIÓN	A partir del ejercicio en que se cumplen las condiciones.	A partir del momento en que se cumplen las condiciones.
PERIODO AMORTIZABLE	<p>I: de acuerdo a un plan sistemático con límite de 5 años</p> <p>D: durante el periodo en el que generaran ingresos con el límite de 5 años</p>	Sólo D: en función de su vida útil estimada que será, salvo excepciones, inferior a 20 años.
REVISIONES VALORATIVAS POSTERIORES A LA ACTIVACIÓN	Imputación a resultados del saldo no amortizado si dejan de cumplirse las condiciones impuestas	Permite revalorizaciones con abono a cuentas de reservas.

Fuente: elaboración propia

**Tabla III.1.**

### **III.3.2. Los Gastos de I+D de empresas participantes en competiciones profesionales en su regulación contable específica**

Trasladamos ahora el estudio del tratamiento de los gastos de I+D a los clubes y s.a.ds. Para ello veremos cómo los contempla la específica adaptación sectorial del P.G.C. a estas entidades, de manera que en esta parte se analizará el referido texto adaptado en la materia que ahora nos centramos, constituyendo, por tanto, una primera aproximación al estudio de la adaptación normativa contable al ámbito deportivo.

La primera sorpresa con que nos encontramos al revisar las normas de adaptación aludidas es la ausencia, en su cuadro de cuentas, de los Gastos de I+D. Esta ausencia se considera en principio conveniente debido a que, según la introducción al texto normativo, no se trataría de una cuenta que se utilice normalmente, aunque: "sin perjuicio de que estas entidades, y en los casos en que determinadas operaciones así lo exijan, puedan servirse de las demás cuentas incluidas en el P.G.C."

El problema que detectamos al respecto es que si se presentaren dichos casos, al parecer no habituales a tenor de la adaptación, no queda margen en el subgrupo relativo a las inmovilizaciones inmateriales para la inclusión de la cuenta pertinente.

Abstrayéndose de esta dificultad técnica, en las normas de elaboración de las Cuentas Anuales y en cuanto al contenido de la Memoria, el punto 6.2. de la misma, donde figura la información sobre el inmovilizado inmaterial no estrictamente deportivo -concesiones, patentes, licencias, marcas y similares-, explicita que se deberá distinguir entre los conceptos adquiridos a título oneroso y los creados por la propia entidad. Si una determinada rúbrica se obtiene según la segunda vía, y entretiene a la empresa durante un intervalo temporal que contenga uno o varios finales de ejercicio económico, obligará a la reestructuración del subgrupo de los inmateriales para proceder a la inclusión de la cuenta: *Gastos de I+D*, lo cual debería ir acompañado de las explicaciones oportunas en la Memoria, no tanto por la alteración provocada en el cuadro de cuentas, que no es obligatorio en cuanto a la numeración y denominación de las mismas, sino en cuanto que constituye una guía o referente obligado en relación con los epígrafes de las Cuentas Anuales. No obstante lo anterior, la presentación tan agregada de los inmateriales no deportivos a que se procede en el Balance diluye la naturaleza de los mismos. Por tanto, este documento no mostraría información expresa de las



cuantías relativas a cada elemento inmaterial y, en consecuencia, tampoco del volumen de los gastos de I+D asumidos.

Llama la atención, al hilo de lo que venimos comentando, la segregación que hace la adaptación entre inmateriales deportivos y esos *otros inmateriales* donde la misma apunta la posibilidad de que surgieran Gastos de I+D, puesto que las patentes, marcas, etc., que se consigan en un club o s.a.d. podrán estar, en múltiples ocasiones, relacionadas con su propio objeto de explotación, que al ser un espectáculo deportivo compartirán este calificativo.

Por su parte, los inmateriales deportivos que se recogen explícitamente - Derechos de adquisición de jugadores, Derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos y los Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidas-, pueden ser la resultante de una serie de inversiones planificadas de antemano y efectuadas a lo largo del tiempo, conducentes a la obtención de alguno de los conceptos anteriores. En particular, conseguir ser los organizadores de algún evento deportivo o hacerse con los servicios de algún jugador.

Efectivamente, la puesta en marcha de una nueva competición, por ejemplo cabe pensar en un torneo de verano, requerirá acometer una serie de estudios previos sobre sus posibilidades técnicas y económicas que conllevan costes, como los relativos al personal dedicado a esta actividad, de materiales y servicios que se utilicen, etc. En definitiva, el club incurrirá en una pluralidad de costes para la obtención de los derechos de organización. El nuevo producto de entretenimiento deportivo al que conducen parece que no se verá reflejado contablemente, durante su fase de investigación y desarrollo, en cuenta alguna de gastos activados.

La adaptación, no obstante, permite abiertamente la activación de los costes de este tipo en la quinta norma de valoración , punto j), que versa sobre los

reiterados derechos de organización. Allí se establece que: "figurarán directamente en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa", pero continúa diciendo que: "al cierre del ejercicio, también podrán activarse como inmovilizado inmaterial los gastos efectuados para la obtención de derechos sobre la organización de acontecimientos deportivos, cuando se tengan motivos fundados de su consecución. Estos derechos se amortizarán de forma análoga al fondo de comercio", es decir, sin exceder del periodo durante el que el activo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de veinte años.<sup>305</sup>

Entonces, en la propia cuenta 217: *Derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos* se reúnen: los derechos de organización adquiridos onerosamente, parece que también los gastos que pretenden fundadamente conseguirlos y por añadidura los incurridos para participar en competiciones. La redacción de la Memoria no ofrece mayor desagregación por lo que la inversión que aquí debatimos quedará encubierta en números globales.

Pero es, en concreto, en la formación de jugadores con miras a la obtención de nuevos profesionales donde la frecuencia de acaecimiento y la importancia relativa de las cifras nos hace cuestionarnos la plausibilidad de la exclusión. Aludimos a la pertinencia, como una de las posibles alternativas, de considerar los costes en que incurren estas entidades para formar a los jugadores de su cantera, como gastos de I+D.

La propia adaptación sectorial, en su introducción, reconoce que los gastos<sup>306</sup> que realizan estas entidades para la formación de sus jugadores es tema

---

<sup>305</sup> Justificándose la ampliación de plazo por encima de cinco años en la Memoria. En la introducción se recomienda, no obstante, amortizarlos en el plazo más breve posible.

<sup>306</sup> Entendemos que hace alusión a los gastos por este concepto convenientemente periodificados, es decir, los gastos periódicos o los correlativos costes en el ámbito interno de la circulación de valores en el club.

específico de este sector. Las opciones que se analizaron en el grupo de trabajo fueron dos:

- considerar dichos gastos como inmovilizado de carácter inmaterial, o bien
- gastos propiamente dichos que habrán de figurar como tales en el correspondiente ejercicio.

Tras un examen detenido de las dos alternativas, los artífices de la adaptación se inclinaron por adoptar la segunda debido a que se entendió: "que es la que mejor recoge el principio de prudencia, que tiene carácter preferencial sobre los demás", y también por "las dificultades que implica la cuantificación de los gastos que se examinan a efectos de su inscripción en el balance como inmovilizado inmaterial, porque su cuantificación llevaría, en muchos casos, a apreciaciones puramente subjetivas". Nosotros ya nos hemos pronunciado en contrario en ocasiones anteriores. Veremos que existen métodos de valoración de personal ofrecen soluciones rigurosas, aunque ciertamente no exentas de estimaciones. Dentro del entorno del coste histórico, las posibilidades que ofrece la Contabilidad de Gestión no son tampoco desdeñables. Ante todo: la posibilidad firme de venta posterior de un deportista conveniente y continuamente adiestrado por el club nos mantiene en nuestra postura. Esta es la realidad en las empresas que estudiamos y su contabilidad, desde nuestro punto de vista, no la muestra.

Para preservar el principio de prudencia, y conjugarlo con una información más explícita sobre los esfuerzos económicos en materia de preparación y formación deportiva, si se lograra su capitalización y, a falta de una cuenta específica de activo para ellos, se usara la cuenta de Gastos de I+D, podría autorizarse su reconocimiento como elemento patrimonial, imponiéndose restricciones a la distribución de resultados o la dotación de una reserva especial que compensase los gastos no saneados, como apuntan los artículos 34 y 37 de la

IV Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, y el artículo 94.3 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas (T.R.L.S.A.). Otra opción, esta vez recogida en el artículo 46 de la IV Directiva, es la obligación de que el Informe de Gestión contenga indicaciones sobre las actividades en materia de I+D. Sólo restaría establecer con mayor precisión cuáles serían las indicaciones concretas que deban incluirse; vacío normativo que en el contexto regulador español tampoco cubre el artículo 202 del T.R.L.S.A. sobre el contenido del Informe de Gestión.

En conclusión, la contabilidad no informa de proyectos de formación deportiva que se acometan ni de los recursos comprometidos en esta área; la información es en todo caso muy agregada, de manera que no es posible individualizar las rúbricas que interesan, y el Informe de Gestión, si los administradores convinieran en que recogiera estos extremos, puede redactarse de forma poco precisa al no estar normalizado.

#### **III.4. ANÁLISIS DE LOS HECHOS CONTABLES RELATIVOS A LOS JUGADORES EN EL MARCO DEL MODELO QUE PRESENTA LA ADAPTACIÓN SECTORIAL DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS**

Creemos llegado el momento de analizar el tratamiento contable que, de las contingencias relacionadas con los jugadores, viene establecido por las Normas de adaptación del P.G.C. a s.a.ds, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 27 de junio de 2000, que recientemente ha venido a sustituir a la Orden del mismo Ministerio de fecha 23 de junio de 1995, que contenía la primera adaptación del P.G.C. a este sector.

La nueva redacción de las normas de adaptación resultan de la revisión, sobre las del año 95, que tuvo su consecuencia en el mandato contenido en el artículo 19, *Obligaciones contables*, y también el 20, sobre *Información periódica*, del RD 1251/1999, de 16 de julio.

A tal efecto, se creó un grupo de trabajo en el seno del I.C.A.C., formado por expertos del C.S.D., de las Ligas Profesionales, de los auditores de cuentas, de la Universidad así como del propio Instituto.

Será la adaptación actualmente vigente la que analicemos, puesto que en ella se desarrollan los aspectos que, consecuencia de la evolución en las actividades de las entidades a que va dirigida, ha considerado oportuno el legislador ampliar para dar respuesta a las nuevas situaciones y operaciones que ellas realizan, según indica la propia introducción al texto normativo.

Adicionalmente, también según los términos introductorios, incorporan las informaciones que vienen exigidas por la normativa específica del sector; fundamentalmente, creemos que se hace referencia tácita, de nuevo, al mencionado RD 1251/1999 que, a su vez y como vimos en el capítulo I, fue el resultado de las modificaciones que produjo en la L.D. la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, más conocida como Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado.<sup>307</sup>

Las normas de adaptación del P.G.C. que ahora nos ocuparán van destinadas a las s.a.ds y también a otras entidades como clubes o asociaciones deportivas, tanto si participan en competiciones deportivas profesionales como no profesionales.<sup>308</sup>

---

<sup>307</sup> También incluye las modificaciones introducidas al T.R.L.S.A. (por la disposición adicional segunda de la ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, por el R. D. 572/1997, de 18 de abril, y por la disposición adicional decimoquinta apartados 11 y 12 de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores) en sus artículos 181 y 190: ampliando la posibilidad de utilizar modelos de Cuentas Anuales abreviadas, 200: ampliando la información contenida en la Memoria y 194: respecto al tratamiento contable del fondo de comercio.

<sup>308</sup> Adicional 4ª del R.D. 1251/1999, en referencia a las disposiciones adicionales 7ª y 8ª de la L.D.

### III.4.1. Breve presentación general

La información contable que versa sobre la plantilla deportiva, *grosso modo* en estas notas introductorias y sólo aludiendo a las partidas más novedosas, tiene cabida en el grupo 1: *Financiación básica*, pudiendo formar parte de los *Ingresos diferidos por cesión de derechos* (cuenta 134<sup>309</sup>), si dichos derechos se ostentan sobre los jugadores y se ceden por más de un ejercicio económico, obteniendo a cambio una contraprestación económica, o de la *Provisión para riesgos* (cuenta 145), en lo que respecta a la cobertura de los gastos que, entre otros, puedan sobrevenir ante probables lesiones y accidentes deportivos del personal.

También aparecerán en el grupo 2: *Inmovilizado*, si la entidad deportiva de que se trate ha satisfecho un *transfer*, concepto sobre cuyo contenido volveremos más adelante, al club del que procede el deportista, y lo harán bajo la denominación: *Derechos de adquisición de jugadores* (cuenta 215), que pertenece al inmovilizado inmaterial. En este segundo grupo, además, y como gasto a distribuir, encontraremos los: *Derechos de imagen de jugadores* (cuenta 273), lo cual nos obligará a comparar la naturaleza de cada una de las partidas indicadas, analizando la diferenciación entre ellas.

La adquisición de los servicios de los jugadores no sólo tiene su reflejo en el grupo 2, sino que podrá tenerla en el subgrupo 65: *Otros gastos de gestión* - partida residual en muchas empresas y de apretado contenido en las objeto de estudio-, concretamente en los *Gastos de adquisición de jugadores* (cuenta 653), si el periodo en el que prestará sus servicios en el club es inferior a un año.

Lógicamente la operación contraria, es decir, la cesión de jugadores, requiere, a su vez, la introducción en el sistema informativo contable,

---

<sup>309</sup> Aunque un error inadvertido en la introducción a las normas de adaptación la numera como 133.

recogiéndose los beneficios o pérdidas que por este concepto se deriven, en las cuentas correspondientes de los subgrupos 67 y 77: pérdidas y beneficios procedentes del inmovilizado y gastos e ingresos excepcionales, alternativamente, si la cesión es definitiva, o dentro de *Otros ingresos de gestión*, bajo la denominación de *Ingresos por cesión de jugadores* (cuenta 757), si se trata de una cesión temporal.

En el análisis que nos proponemos hacer de la adaptación sectorial del P.G.C no comentaremos aquellos hechos contables, relativos al personal deportivo, que coinciden en su tratamiento con los que acontecen en cualquier otro tipo de empresas, derivados de la tenencia de trabajadores dependientes. Ello se debe a que los sueldos y salarios, relaciones con la Seguridad Social o la Agencia Tributaria, remuneraciones pendientes de pago o los anticipos a cuenta, créditos al personal, indemnizaciones por despido o por jubilación anticipada, las aportaciones a sistemas complementarios de pensiones u otros gastos sociales, están presentes en todas las empresas y no merecen consideración especial por nuestra parte. Efectivamente, ni el volumen de los emolumentos u otros conceptos, ni su naturaleza, monetaria o en especie, hacen que difiera su contabilización en la entidad deportiva, la cual puntualmente debe dar reflejo de todas estas circunstancias.

Cabría únicamente llamar la atención sobre los *Otros gastos sociales* (cuenta 649), cuyo contenido no ha sufrido modificación respecto del P.G.C., y que textualmente recoge "gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la entidad", donde es sabido que se incluyen dos conceptos que, en nuestra opinión, merecen sobresalir en el marco de este trabajo de investigación:

- el sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional,
-

- las primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes enfermedad, etc., del personal.

Según el primero de ellos, entendemos que la 649 sería la cuenta en que se podría incluir la ayuda financiera que la entidad pudiera prestar a escuelas deportivas y otras instituciones<sup>310</sup>, delegando así en ellas, al menos en parte, las actividades de formación que favorecen el desarrollo deportivo desde edades tempranas y la obtención en el futuro de jugadores de talento, cuya adscripción al club benefactor entendemos que sería más ágil en los trámites, y posiblemente también menos gravosa.

Por lo que respecta al segundo, no todas las empresas aseguran de muerte o accidente a su personal. De hecho no es una obligación que se recoja en el Estatuto de los trabajadores. No obstante, puede establecerse a través de convenio colectivo la obligatoriedad de suscripción, por parte de la empresa, de un seguro privado a favor del trabajador por estas contingencias, o bien mejorar particularmente a determinados empleados concertando un seguro de cobertura individual.

En el ámbito deportivo profesional las lesiones que puede sufrir un empleado de este tipo, y que lo segregarían temporalmente de la práctica, tendrían unas más acusadas consecuencias negativas, tanto deportivas como económicas, que en el caso de otras empresas, donde la actuación del trabajador artista ante el público no fuese tan determinante. El problema se agravaría en función de la seriedad de la lesión, a la que acompañaría un menor o mayor periodo de curación y rehabilitación.

Por todo ello, y con independencia de las cantidades que se hubieran concertado para el sufragio del jugador o sus herederos, la empresa podría



resarcirse económicamente de los inconvenientes financieros que llevase aparejada la lesión o accidente deportivo, o al menos paliarlos, si en las condiciones del seguro se contemplan cantidades a favor del club.

La única particularidad que, en cuanto a su llevanza contable, presentan las rúbricas que someramente hemos apuntado hasta el momento, es la obligada separación entre las que se refieran al personal deportivo de la entidad del no deportivo. Esta distinción entendemos que favorece cualquier análisis comparativo que pudiesen hacer los usuarios de la información contable de las cargas que ha de soportar la entidad, procedentes de su plantilla deportiva, respecto de las que provienen del personal sin tal carácter.

En definitiva, la articulación que daremos al resto del presente epígrafe pasa, en primer lugar, por la revisión de las fórmulas entre las que puede optar una entidad deportiva profesional para hacerse con los servicios de los jugadores que no pertenecían a la misma y sus diferencias de registro contable, en especial la relativa al traspaso definitivo que, en virtud de los contenidos de la adaptación sectorial, recoge como activo el coste del *transfer*.

Tras haber pasado revista a las alternativas por las que conseguir que el jugador esté bajo la disciplina del club, profundizaremos en la opción del traspaso para proceder al estudio de sus correcciones valorativas, particularmente de las provisiones, renovaciones de contrato y amortizaciones sobre este elemento.

Finalmente, nos ocuparemos del reflejo en libros de la adquisición por parte de la entidad deportiva de los derechos de imagen del jugador y de la especial provisión para riesgos que se dotaría si se producen ciertas incidencias sobre los jugadores. También veremos qué efectos registrales tiene la segregación del jugador y los gastos y/o ingresos que ante este hecho se producen.

---

<sup>310</sup> Recordemos que las s.a.ds pueden tener como objeto social, además de la participación en competiciones deportivas de carácter profesional, la promoción y desarrollo de actividades

En todo este estudio se echarán en falta los gastos por preparación o formación del personal deportivo, a los que con tanta insistencia nos referimos en contenidos precedentes. No se ha diluido nuestro interés, lo que ocurre es que en la adaptación no se establece un tratamiento específico para ellos, de acuerdo con la postura que a su respecto mostró en las notas de la Introducción.

#### **III.4.2. Alternativas de consecución de los servicios profesionales de los jugadores: su contabilización**

Un club puede hacerse con los servicios profesionales de un deportista libre, esto es, sin contrato vigente con club alguno, a través de su contratación y este hecho, como en cualquier empresa, no se constata contablemente en manera alguna.<sup>311</sup> Pero, estando en vigor la relación contractual que liga al trabajador con una entidad deportiva, existen una serie de alternativas por las cuales podría pasar a prestar sus servicios en otra y que sí van a originar una casuística contable propia<sup>312</sup>, y que son:

- por su traspaso, celebrando un nuevo contrato con el club que lo recibe y rescindiendo el anterior de mutuo acuerdo, con el club antiguo, tras haber recibido este último una cantidad monetaria que se acuerda entre los clubes,
- por su cesión, caso en el que manteniéndose vivo, pero en suspenso, el contrato con un club, éste cede su trabajador a otro que se subroga en la

---

deportivas u otras relacionadas o derivadas de dicha práctica. L.D. art. 19, 3.

<sup>311</sup> Reiteramos que no entraremos, mas que tangencialmente ahora, en la posibilidad de que el club contratante deba satisfacer, en concepto de indemnización por preparación o formación, alguna cantidad al club que ostente tal derecho.

<sup>312</sup> En el capítulo II fueron presentadas las distintas situaciones en que podría producirse la adscripción de un jugador a un club. En concreto, cuando comentamos el papel predominante que desempeña el grupo deportivo humano, con respecto de la totalidad de factores productivos que se requieren para generar espectáculo deportivo, y las inversiones que implica su "mantenimiento". Ahora no se trata de una redundancia de contenidos sino de volcar nuestra atención en el tratamiento contable específico que reciben en la adaptación sectorial y hacer un análisis crítico de la misma en aquellos aspectos en que sea conveniente detenerse.

posición de empleador, pudiendo o no mediar contraprestaciones económicas, por un periodo de tiempo que no exceda al vencimiento;

- por ruptura unilateral del trabajador de un contrato preexistente. En caso de que hubiesen acordado las partes incluir una cláusula contractual a favor del club patrón, por la que el jugador se obliga a indemnizarlo si la extinción sobreviene por esta causa, y el sujeto pasa a concertar un nuevo contrato con otro club, éste responderá subsidiariamente del pago del montante fijado en la cláusula.

Pasemos ahora a tratar cada uno de los casos que se han presentado de forma separada.

#### A. El traspaso del jugador

Con el consentimiento del jugador de que se trate, dos clubes pueden acordar su cesión definitiva entre ellos. A tal fin, establecen un precio tras cuyo pago queda cerrado el acuerdo y se extingue el contrato que el trabajador había suscrito con el club de origen, pasando a celebrar uno nuevo, ya con el club cesionario.

Tanto a la operación de transferencia en sí, como al precio fijado para que la misma tenga lugar, se le denomina traspaso o, más frecuentemente, por el término anglosajón: *transfer*.<sup>313</sup>

Por tanto, conviene dejar claro que, por una parte, se trata de un pacto libremente convenido entre clubes, que para poder cerrarse ha de contar con la conformidad del trabajador, produciéndose un "relevo" en la figura del empleador, al cerrarse un contrato y surgir uno nuevo. Por otra, el acuerdo queda

---

<sup>313</sup> También *ficha* o *precio de la ficha*, como se apuntó en el capítulo II. Sin embargo, la denominación en castellano no está tan extendida y puede originar cierta confusión ya que, en ocasiones, por *ficha* también se entiende las percepciones anuales que cobrará el jugador.

condicionado al pago efectivo del montante del *transfer*, de forma que si no se produce no se extingue la relación laboral original.

La adaptación del P.G.C. a s.a.ds, en su Introducción, admite la consideración de los gastos de adquisición de jugadores como activo inmaterial, por el importe del *transfer* y cuando se produzcan en virtud de una transacción onerosa, habilitando una cuenta, la 215: *Derechos de adquisición de jugadores*, para el registro de esta partida.

La quinta norma de valoración (*Normas particulares sobre el Inmovilizado Inmaterial*), punto e), define su contenido diciendo: "se entiende por derechos de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador (nacional o extranjero) procedente de otra entidad. El importe de la adquisición incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador."

Lógicamente, no puede devengarse importe alguno por la *adquisición* de ningún jugador, puesto que el jugador no se adquiere, o nos estaríamos retrotrayendo a otras coordenadas temporales. En el bien entendido que creemos pretendió el redactor de la adaptación sectorial, de que el elemento objeto de adquisición es el servicio trabajo del deportista, el éxito de la operación vendrá precedido de una serie de actuaciones que provocarán distintos desembolsos y que han conducido a su logro, entre los que se encontrará el montante del *transfer*, pero no únicamente.

Así, en sintonía con el concepto de *precio de adquisición* y el del *coste de producción*, se incorporarán, añadiéndoselos al importe del traspaso, todos aquellos costes o gastos que la empresa afronta para obtenerlo, de igual manera que por la que figuran en el activo otras partidas inmateriales, como las

*Concesiones Administrativas* o la *Propiedad Industrial*, y que constituye la base de cálculo sobre la que se ha de efectuar la amortización.

La definición de la partida 215, *Derechos de adquisición de jugadores*, recoge textualmente que integrará el “importe satisfecho por la adquisición del derecho a los servicios de un determinado jugador, que incluirá (continuando ya en la misma forma que la norma de valoración 5ª, e) el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos realizados que sean necesarios para la adquisición de este jugador”. Entre estos gastos se encontrarían, en opinión de José Moreno Rojas, las comisiones pagadas a intermediarios o los gastos de viajes realizados para adquirir al deportista.<sup>314</sup>

El comentario que acabamos de incluir en cuanto a las cifras que hayan de agregarse, para obtener el montante a activar como inmovilizado inmaterial, se ha debido a que el preámbulo de la adaptación sectorial lo limita al importe del *transfer*, circunstancia que nos produjo cierta extrañeza puesto que no guardaría consistencia con las normas generales sobre los importes que han de activarse al reconocer un activo. No obstante, la norma de valoración aludida permite la activación de los “gastos inherentes”, por lo que los tal vez imprecisos términos de la Introducción han quedado claros en el texto posterior.

Al producirse el traspaso, la entidad receptora asume el compromiso de desembolsar de forma efectiva la cantidad establecida en la forma y fechas que se fijen, o bien, si la transferencia se concierta a cambio de la cesión de otro u otros jugadores en sentido inverso, cuyos respectivos derechos de traspaso minoren en todo o en parte el monto del pago a satisfacer por el derecho del primero, a que

---

<sup>314</sup> MORENO ROJAS, J.: “La problemática contable y fiscal de los derechos de adquisición de jugadores en las sociedades anónimas deportivas”. *Boletín A.E.C.A.* n.º. 43, abril-junio 1997, pág., 29. Con este artículo, el autor consiguió un accesit exaequo del III *Premio A.E.C.A. para Artículos cortos originales sobre Contabilidad y Administración de empresas*, en su edición de 1997.

estas otras cesiones se produzcan efectivamente, lo que por otra parte no ocasionaría mayores complicaciones de registro que las que se encontrarían en cualquier operación de permuta de inmovilizado.

#### B. Las cesiones temporales

Club cedente y club cesionario pueden acordar, en otros casos, cederse jugadores pero sólo temporalmente, es decir, la cesión no rompe el contrato que el deportista había celebrado con su club sino que éste cede el uso de los servicios del jugador por un periodo de tiempo cierto que no exceda la fecha de vencimiento, pues lógicamente el empleador no podrá cederlo por más tiempo que por el que está sujeto a él contractualmente.

La posibilidad del trasvase de los trabajadores de unos clubes a otros es exclusivo, aparte de en las empresas de trabajo temporal, en las empresas deportivas que participan en competición profesional, lo cual supone una especificidad económica de las mismas, ya apuntada por nuestra parte en el capítulo II.

Hemos visto que la cuenta *Derechos de adquisición de jugadores* sólo puede utilizarse cuando se trata de cesiones definitivas y onerosas; por lo tanto, no procede su utilización para registrar los gastos que lleve aparejada la operación que ahora tratamos.

Por reducción, parece que tendrá que ser la cuenta 653, *Gastos de adquisición de jugadores*, la que intervenga para el registro de la transacción<sup>315</sup>. En ella "se incluirán todos los gastos de adquisición de los servicios de un determinado jugador, cuando sean por periodos inferiores al año", con lo cual nos

---

<sup>315</sup> Aunque tal vez sea confuso denominar: *adquisición de jugadores*, tanto a las recepciones definitivas como a las que no producen la ruptura del contrato con el club del que proceden.

cuestionamos la procedencia de su aplicación cuando los servicios del deportista se adquieran por más de un año a través del acuerdo de cesión temporal.

Efectivamente, este hecho tendría lugar si se recibe al jugador por un periodo que excede el corto plazo, pero incluido en el horizonte temporal en que venza su contrato. Sobre el particular nada dice la adaptación sectorial puesto que se trata de una posibilidad que no contempla.

La circunstancia apuntada creemos que se debe a que, explícitamente, en los textos reglamentarios de las federaciones y ligas de los deportes con competiciones de carácter profesional, se establece que las cesiones temporales, aunque renovables hasta un máximo de dos veces en la persona de un mismo jugador, han de ser siempre, como mucho, hasta final de temporada. De esta manera se podría dar el caso de que un mismo jugador fuese cedido a un club durante tres temporadas en la práctica, pero formalmente se recogería como cesiones sucesivas, todas ellas hasta final del calendario de la competición y, por tanto, contablemente el gasto que en cada ocasión se produjera sería carga del ejercicio.

### C. Contratación tras el pago de la cláusula de rescisión

Por último, el camino más costoso a través del cual un club deportivo profesional interesado en un jugador consigue separarlo del club con el que tenga contrato, y traerlo a su servicio, es sufragar subsidiariamente la indemnización que correspondería al antiguo club, en el caso de que se produjera la ruptura laboral unilateralmente por parte del empleado. Esta indemnización que pactan clubes y jugadores libremente, y que introducen en el texto del contrato de trabajo a través de la denominada *cláusula de rescisión*, se ha vuelto práctica habitual en este sector deportivo.

Su justificación económica podría venir dada por el hecho de que, ante la marcha voluntaria del trabajador antes de la finalización del periodo contractual, se llevaría consigo parte de los beneficios económicos que la empresa esperaba que produjese su actuación profesional. Si además fue adquirido a través del pago de un *transfer*, éste no ha podido ser completamente amortizado si rescinde anticipadamente.

Al margen de las dos motivaciones apuntadas, el efecto disuasorio que sobre los abandonos, y según los casos, podría surtir una cuantiosa obligación indemnizatoria, nos parece ser, en principio, el mejor argumento que defiende su existencia.

En resumen, podríamos concretar que los importes consignados en las cláusulas de rescisión obedecen a las tres siguientes razones:

- garantizar el control efectivo sobre los ingresos que generaría el jugador a lo largo del tiempo de duración del contrato,
- lograr su permanencia durante el periodo en que se amortizará el *transfer* que hubo de satisfacer en el momento en que se recibió al jugador,
- el efecto disuasorio, según acabamos de indicar, que podría tener la penalización económica que se fija en la cláusula. Sin embargo, la disposición contractual preserva de la marcha del jugador hasta que el valor de éste trasciende su cuantía. Entonces, aparecerán otros clubes que estarían dispuestos a satisfacerla y lograr la afiliación del deportista.

Con independencia de lo anterior, cabe preguntarse cómo habrá de registrarse la recepción del jugador del que la empresa paga subsidiariamente su cláusula de rescisión. Sería por el importe de la cláusula que figura en el contrato



más gastos adicionales, salvo que los clubes implicados negocien alguna revisión del originario, en cuyo caso sería esta otra cifra.

Económicamente, además, no existen diferencias fundamentales entre *transfers* e indemnizaciones recogidas en la cláusula de rescisión. Ambas fórmulas pretenden resarcir al club que se ve privado del rendimiento que esperaba del jugador. Por cuantiosas que sean las cifras, si se asumen, entendemos que es porque se confía en recuperarlas, incluso acompañadas de algunos millones adicionales.

Podría entenderse que la figura del traspaso no guarda semejanza con la adscripción de jugadores tras el pago de la indemnización resarcitoria. Sin embargo, la falta de una definición de *transfer*, que no tiene que coincidir íntegramente con el *traspaso* de los juristas, da pie a que los compromisos de índole económico financiera, en concreto los desembolsos, que asume un club al adscribir a un jugador al que le sea de aplicación una cláusula de las que tratamos, sean en la práctica los importes que se incluirán en la partida 215: *Derechos de adquisición de jugadores*.

En el punto A) apuntamos por duplicado -en referencia a la introducción y a la norma de valoración nº. 5- el contenido del término *conocido como «transfer»*. Aún a riesgo de excedernos, insistimos sobre el particular una tercera vez: "importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador" y gastos adicionales necesarios.

Pues bien, en los *Derechos de adquisición de jugadores* se registrarán los que hayan sido adscritos por la vía que se trató en A), también los que lleguen al club o s.a.d. por la alternativa C) en que ahora nos encontramos y, por añadidura,

aquellos jugadores sin contrato en vigor al llegar a un club sobre los que alguna entidad deportiva ostente derecho a compensación por preparación y formación.<sup>316</sup>

Así, después de la minuciosidad que, por nuestra parte, hemos puesto en delimitar adecuadamente estos distintos conceptos que provocan salida de recursos de un club para afiliar a un jugador, resulta que el tratamiento contable es coincidente y quedan agregados en un solo elemento de registro. Para saber más sobre esta importante inversión de las empresas deportivas profesionales tendremos que ir a la Memoria (punto 7), donde se da a conocer el movimiento durante el ejercicio de esta partida del balance y donde, aparte de la información habitual que tiene que indicarse, deberán figurar: "las características más significativas de los derechos de adquisición de jugadores, y en particular su importe, años del contrato distinguiendo los ya transcurridos, etc.". De este modo, para poder incluir los datos que se indican, tendrán que hacerlos referir a cada jugador individualmente, salvo que los periodos que se deben explicitar coincidan.

Solo figuran aparte los derechos de adquisición de jugadores adquiridos a entidades vinculadas<sup>317</sup> y los jugadores adquiridos en régimen de arrendamiento financiero (216, *Derechos sobre bienes u otros derechos en régimen de*

---

<sup>316</sup> Lo cual está en sintonía con las prácticas contables que, al respecto, se siguen en la mayoría de los países de nuestro entorno geográfico. Por ejemplo, Portugal (Lei n.º. 103/97, de 13 de septiembre, art.- 3), Italia (TEODORI, C.: *L'Economía ed il bilancio della società sportiva. Il caso delle società di calcio*. G.Giappichelli editore, Torino, 1995, pág., 25). La excepción la presentaba Inglaterra, donde la práctica más habitual ha sido su consideración íntegra como cargas del ejercicio; otros clubes incluían a todos sus jugadores (externamente adquiridos e internamente formados) como activo en el balance asignándole un valor a la plantilla entera, en unos casos aproximado por la dirección, en otros por el equipo técnico e, incluso, a través de tasación realizada por expertos deportivos independientes, a fecha de fin de ejercicio. (MORRIS, P.E.; MORROW, S. y SPINK, P.M.: "EC Law and Profesional Football: Bosman and its Implications". *The Modern Law Review*. Vol. 59, 1996, págs., 893 a 902). En la actualidad, las prácticas contables inglesas al respecto siguen la tónica general, tras la publicación del F.R.S. n.º. 10 del A.S.B., aplicable a ejercicios económicos que finalicen después del 23 de marzo de 1999, y por tanto de aplicación a los clubes del Reino Unido desde el ejercicio económico que coincide con la temporada 1998/1999. El citado pronunciamiento ha supuesto un paso importante en la armonización contable de este país en referencia al resto de países europeos. <http://www.deloitte.co.uk/sectors/leisure/java/sport/opinion.pdf.htm>

<sup>317</sup> Lo cual nos sugiere que en la mayoría de los casos habrán sido cantidades para afrontar derechos de formación.

*arrendamiento financiero o fórmula similar*), donde el solapamiento podrá producirse ahora entre el arrendamiento de servicios de trabajo y el arrendamiento de bienes.

Para concluir, queremos llamar la atención sobre una cuestión que, cuanto menos, nos ha sorprendido por la imprecisión, de nuevo, de los términos utilizados.

Ha quedado bien establecido que se activan los importes de los *transfers* - ahora utilizaremos el término en su amplio sentido contable- y los gastos adicionales que supongan las operaciones de adquisición de jugadores. No obstante, el punto 10 de la introducción a las Normas se dirige a estos gastos como aquellos "que racionalmente sean necesarios para la adquisición del jugador, con el límite de las condiciones normales de mercado para operaciones de traspaso de jugadores". Echamos de menos unas aclaraciones adicionales acerca de:

- lo que debe considerarse gasto *racionalmente* o no *racionalmente* necesario,
- cuáles son las condiciones *normales* en que debe encontrarse un mercado de traspasos.

No queremos abundar sobre el particular puesto que, todo lo más, sería que añadiésemos nuestras propias vaguedades. Sólo apuntar que probablemente en el seno del I.C.A.C. la intención al incluir estos extremos pudo estar orientada a llamar a la moderación ante posibles excesos en la activación de gastos de dudosa relación con las operaciones de adquisición a las que se quisieran incorporar.

### **III.4.3. Otras incidencias respecto al personal deportivo con efectos registrales**

Aunque la adquisición, por traspaso oneroso, de los servicios del deportista profesional puede ser la partida objeto de mayor controversia doctrinal, no podemos ignorar otras circunstancias que deben, o deberían, ser reflejadas por la Contabilidad en cuanto a este elemento.

Seguidamente, y en distintos apartados a efectos de mayor orden expositivo, pasaremos revista al resto de hechos contables, recogidos en la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds, que tienen relación con la plantilla deportiva del club.

#### **III.4.3.1 Correcciones valorativas de los *Derechos de adquisición de jugadores*: amortizaciones, renovaciones de contratos y provisiones**

En la quinta norma de valoración de la adaptación sectorial del plan contable general que estudiamos: *Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial*, se establece la duración consignada en cada contrato como plazo de amortización de *los Derechos de adquisición de jugadores*.

No se apunta ningún sistema de amortización específico, pudiendo aplicarse el lineal o de cuotas constantes. De ello se colegiría que la dilución del derecho que el club tiene sobre los servicios profesionales del jugador se va produciendo de forma invariable conforme transcurre el intervalo de tiempo en el que subsiste la relación contractual.

Parece justificable, en términos estrictamente jurídicos, el sistema de amortización por cuotas constantes, ya que la efectiva depreciación del elemento patrimonial que se registra -el uso privativo de sus servicios profesionales en determinado horizonte temporal- no es creciente ni decreciente, ni se menoscaba

en función del uso; sencillamente, con el devenir del tiempo, se va agotando hasta el momento en que concluyen las obligaciones con la entidad contratante.

El principal problema que lleva aparejado el tratamiento que se ha presentado es el presumible establecimiento de un valor residual<sup>318</sup> que, en principio, será nulo puesto que, si el activo representa el derecho de uso del trabajo del individuo, dejará de existir al final del contrato. Pero no tomaría el valor "0" si el club que tiene contratado al jugador ostentara, tras el vencimiento del contrato, derecho a indemnización por formación. En este caso, la compensación esperada podría ser el valor residual del mismo, si se encuentra dentro de los límites de edad para exigirla, y si no pretende renovarle una vez llegado el vencimiento; así que no debería formar parte del valor amortizable del derecho de adquisición. Pero si se trata de un sujeto que no ha sido recibido por *transfer* no constará contablemente esta cantidad que la empresa tiene derecho a percibir de manera cierta. Si no lo contratara ningún club, y al final del intervalo de tiempo en que pervive el derecho, se procedería a sanear este valor residual.

Por otra parte, es posible que se tenga confianza fundada, y basada en la opinión al respecto manifestada por el trabajador, en que se prorrogue la relación<sup>319</sup>. En el caso de que se acuerde la prórroga, la entidad deportiva mantiene al trabajador y este hecho va a dar lugar a una casuística contable propia que pasamos a describir.

---

<sup>318</sup> "Cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costes derivados de la liquidación." (párrafo 7 N.I.C. 38)

A.E.C.A. considera que la base para el cálculo de la amortización de los inmovilizados inmateriales, y también de los gastos amortizables, es el importe de la totalidad de los costes o gastos incurridos "aunque en cierto tipo de inmovilizado inmaterial puede existir un cierto valor residual, su evaluación puede ser arbitraria y, por tanto, muy difícil.

En consecuencia debe considerarse que ni el inmovilizado inmaterial ni los gastos amortizables tienen valor residual".(Documento nº. 3, págs., 38 y 39).

<sup>319</sup> También en los casos en que se modifiquen los términos contractuales en lo tocante a su duración o en otras circunstancias que den lugar a modificaciones en el periodo estimado de proyección plurianual del activo recogido como *derecho de adquisición de jugadores*. Por ejemplo A.E.C.A. (Documento nº. 3, pág., 27) entiende por periodo de proyección plurianual: "aquél durante el cual se espera que el inmovilizado inmaterial genere ingresos. Este período, una vez fijado, debe ser revisado al menos anualmente, al objeto de identificar la existencia de hechos posteriores que impliquen su aumento o disminución". Máxime a la renovación del contrato.

La norma de valoración nº. 5 en su punto e), además de delimitar los *Derechos de adquisición de jugadores* y establecer su procedimiento de amortización, también se ocupa de la forma en que ha de registrarse la renovación de contratos relativos a estos derechos. En concreto, ofrece las dos siguientes alternativas:

- contabilizar como gasto a distribuir en varios ejercicios "los importes *pagados*<sup>320</sup> que se correspondan con la remuneración del jugador",
- incorporarlos como mayor valor del derecho, siempre que no exceda el valor de mercado de éste, cuando los "importes derivados de la renovación (sic) tengan similar naturaleza al «transfer» necesario para la adquisición de los derechos de jugadores, más los gastos realizados necesarios por este concepto", y la amortización se producirá en el nuevo plazo que se haya establecido en el contrato.

Este último procedimiento podría estar haciendo referencia a los numerosos casos en que los jugadores no actúan en persona en las negociaciones contractuales, sino por medio de sus representantes.<sup>321</sup>

De hecho, en el preámbulo a la adaptación se hace alusión a la alternativa a que ahora atendemos, incluyendo un matiz interesante. Textualmente dice: "sólo procederá (sic) registrar los gastos como un inmovilizado inmaterial en la medida que se realicen por algún concepto de similar naturaleza al «transfer» que se paga a otras entidades y siempre que su cuantía sea normal en la práctica, es decir, se corresponda con su valor de mercado".

---

<sup>320</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>321</sup> A través de las sociedades que constituyen los deportistas profesionales, o de sus representantes o agentes, no sólo se gestionan sus derechos de imagen, sino cualquier concepto por el que perciba retribuciones.

El límite cuantitativo que impone para seguir reconociendo el activo, nuevo en el sentido de que ahora se trata de un nuevo periodo en el que recibir sus servicios, no queda fijado en una cantidad determinada sino que no debe sobrepasar las cifras *normales* en la práctica. Como lo que cabe ser entendido como cuantía normal por *transfer* de un jugador no es posible delimitarlo con carácter general, puesto que cada uno de ellos es irrepetible, aclara la expresión haciéndola corresponder con su *valor de mercado*.

Esta circunstancia consideramos que refuerza nuestra postura respecto de que los *transfers*, efectivamente, son el valor de mercado de los jugadores y además, consecuencia de una negociación entre los clubes implicados, que no dudamos que estará investida de racionalidad económica, tanto si se trata de un acuerdo mutuo entre ellos -el *transfer* tal cual lo concebíamos originariamente- como si se trata de una salida anticipada a instancias del propio jugador, puesto que es práctica habitual que se renegocien las cláusulas de rescisión entre las entidades implicadas si es imposible retener al individuo.

No estamos convencidos de que el *transfer* que se contabiliza, cuando se debe al desembolso que hace el club para compensar la formación otorgada en el de origen sea el valor de mercado del jugador. Si esa formación se ha cifrado por su coste, tendría más sentido reconocerlo como un gasto a distribuir. Pero en el plano real, las más de las veces, el monto de la indemnización por formación no se corresponde con el resultado de la acumulación de los costes que ha supuesto y es, en definitiva, la cantidad que obligadamente ha de percibir el club anterior. Así, termina siendo el valor de mercado del jugador.

Por el contrario, no estamos completamente de acuerdo con respecto a que el valor de mercado de estos deportistas se corresponda con el resultado de la renovación. Entendemos que ahí se pactará qué nuevo salario cobrar, por prestación de servicios y por imagen, por lo que las cifras a activar serán coincidentes con las que aparecerían como gasto a distribuir si se opta por la

alternativa que se presenta en primer lugar, puesto que ahí debe figurar la actualización de los salarios futuros.

Por supuesto son las cifras que el jugador quiere percibir o se marchará a otro club, pero siendo así se correspondería con el valor de mercado que el jugador establece para sí mismo, no el que le asignarían dos unidades económicas que lo hicieran objeto de transacción. De hecho, se omiten las frases finales en el texto que aparece en la norma de valoración.

Con respecto a la primera opción para contabilizar las renovaciones de los contratos, previamente queremos poner de manifiesto que no coinciden plenamente los términos en que, respecto a la activación de percepciones salariales, se dirige la norma de valoración en comparación con las notas que hacen referencia a este extremo en la introducción. Esta última alude a los "importes que supongan una *mayor retribución*", lo cual nos hace pensar que las renovaciones de contrato en que se pacte igual o inferior remuneración no se reflejarán en manera alguna. No obstante, entendemos que serán los nuevos importes a percibir, en general, y no sólo el incremento que se haya producido respecto al que antes figuraba en el contrato renovado, porque conferimos mayor prelación al texto normativo en sí que a sus notas preliminares.

En resumen, las cantidades que se activan como gastos diferidos son las remuneraciones *pagadas* y la partida se irá saneando conforme vaya produciéndose el devengo, imputándolas como gastos de personal.

Nos cuestionamos si es acertado el silencio que guardaría la información contable sobre los jugadores que no cobrasen de manera anticipada los emolumentos que se pactaran en el nuevo contrato. Por el vencimiento del plazo consignado originalmente dejan de ser considerados en el activo inmaterial, pero ahora ni siquiera van a figurar como gasto amortizable.



Los gastos diferidos que pudieran surgir ante las renovaciones nos provocan también la siguiente reflexión: si el contrato anterior ha finalizado, el *transfer* registrado se ha amortizado completamente, se han saldado los importes correspondientes en las cuentas representativas del derecho y su amortización acumulada, y ahora se procede a registrar al jugador por sus retribuciones pendientes como gasto a distribuir: ¿por qué no se sigue el mismo procedimiento con la totalidad de la plantilla que no figura en *Derechos de adquisición de jugadores*? Originariamente el jugador tuvo su reflejo en libros por proceder de un *transfer*, pero después de la renovación carece por completo de coherencia el hecho de reconocer los sueldos pendientes de devengo como gasto a distribuir en el caso de unos jugadores y en el de otros no.

Desde nuestra perspectiva, que figuren como activo salarios futuros hace que carezca completamente de sentido excluir de la valoración a los jugadores recibidos por otra vía alternativa al pago de un *transfer*.

La cuestión que nos planteamos tiene su origen en el hecho de que la renovación del contrato de trabajo de un canterano promocionado a profesional por su club o s.a.d. tampoco parece, a tenor de los contenidos de la adaptación, tener efectos informativos contables. Tanto en su introducción, como en el punto e) de la norma de valoración nº.5: *Normas particulares sobre el inmovilizado Inmaterial*, el texto se refiere a la “renovación de contratos de derechos de adquisición”. Los contratos que tienen cabida en el Inmovilizado Inmaterial como *Derechos de adquisición de jugadores*, son los que se cierran entre los clubes que se traspasan deportistas, no los de trabajo que firman los nuevos clubes de los futbolistas o baloncestistas de que se trate.

Recuérdese que la misma norma de valoración nº.5; e), al delimitar lo que ha de entenderse por derechos de adquisición de jugadores y antes de referirse a las renovaciones, hace esa tajante separación:

“Se entiende por derechos de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador (nacional o extranjero) procedente de otra entidad.

El importe de adquisición incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador. Este importe es independiente del contrato que pueda firmarse entre entidad y jugador por la prestación de sus servicios.”

Concretando, el contrato por el que se adquieren al club anterior los derechos sobre el jugador no se renueva. Imaginamos que el adaptador quiso hacer referencia al contrato de trabajo entre el jugador y el nuevo club que lo adscribe a su plantilla. Pero bajo esta hipótesis, un nuevo esfuerzo interpretativo, por nuestra parte, nos conduce a no considerar aplicables los procedimientos de registro de las renovaciones de contratos de trabajo a los jugadores canteranos que renueven con el club; ellos no fueron nunca incluido en la partida *Derechos de adquisición de jugadores*. La discriminación que hace la Contabilidad entre los dos grupos de jugadores –externos e internos- se patentiza.

Que la información sobre jugadores de procedencia interna haya o no de suministrarse a terceros y la manera en que se les podría entregar (en el *Balance* o en la *Memoria*, dentro de las *Cuentas Anuales*, o en un documento independiente de estructura más flexible, que podría ser el *Informe de Gestión* o en otro), es una cuestión que habría de ser consensuada a nivel supranacional. La internacionalización de los campeonatos deportivos de las modalidades profesionales de equipo que estudiamos y la elevada movilidad de los jugadores entre clubes de distintos países, justificaría la normalización contable a nivel transfronterizo.<sup>322</sup>

---

<sup>322</sup> Actualmente, ningún país perteneciente a nuestro ámbito geográfico (Reino Unido, Alemania, Francia, Italia o Portugal) reconoce en manera alguna a los jugadores que se forman deportivamente en el club en el cual promocionan a profesionales. Por ejemplo, puede verse al respecto: TEODORI, C.: op. cit., pág., 116 y en <http://www.deloitte.co.uk/sectors/leisure/java...>

Abandonamos ya el tema de las amortizaciones y renovaciones de los *Derechos de adquisición de jugadores* para tratar el de sus provisiones compensadoras. Las pérdidas reversibles en los activos de cualquier organización se recogen documentalmente, como es sabido, a través del instrumento contable de la provisión. Esta partida informa de la cuantía de la minoración de valor producida en el elemento sobre el que versa, y por dicha cuantía compensa, por sustracción y de forma indirecta, su valor histórico, de igual forma que las amortizaciones que hayan sido dotadas, en su caso. Estas correcciones valorativas tienen lugar al cierre de cada ejercicio con el fin de atribuir a los elementos del inmovilizado el inferior valor de mercado.<sup>323</sup>

La adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds, contempla la posibilidad de que pierdan valor los *Derechos de adquisición de jugadores* de forma reversible, habilitando la partida 2910: *Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial deportivo*, para recogerla.

Respecto de los acontecimientos de los que se derivaría la dotación de una provisión de estas características, cabe citar como ejemplos el que un jugador se haya lesionado, convalezca de una enfermedad producida en relación al ejercicio de su profesión, o esté accidentado. Efectivamente, las lesiones, enfermedades y accidentes del personal deportivo pueden ocasionar que el valor de mercado de los derechos de adquisición del deportista sea inferior a su precio de adquisición o su valor neto contable, si ya han sido practicadas amortizaciones de los mismos, con posibilidad de revertir. Si además estos acontecimientos generaran a la empresa la obligación de pago de una indemnización, mientras no se conozca su importe exacto, habrá de dotarse la preceptiva *Provisión para riesgos* que será tratada en el apartado siguiente.

---

<sup>323</sup> Resolución de 21 de Enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial.

En caso contrario, esto es, de pérdida irreversible, se debería registrar un gasto extraordinario. Como indica José Moreno Rojas: "en un caso extremo, si la lesión produce la imposibilidad permanente de que el deportista preste sus servicios profesionales, debería darse de baja el valor contable de sus derechos, con cargo a una partida correspondientes a gastos excepcionales".<sup>324</sup>

Por su parte, José Luis Sánchez Fernández de Valderrama nos hace notar, respecto a estas provisiones compensadoras de activo, que: "los hechos que pueden originar un tema de esta naturaleza no solamente se refieren a circunstancias derivadas de lesiones, sino que entendemos la interpretación más amplia que incluiría aquéllas relacionadas con la naturaleza del negocio del fútbol y la posibilidad de cumplir con los fines que se persiguen con la contratación de los jugadores, es decir, disminución del rendimiento, descenso de categoría, etc."<sup>325</sup>

#### **III.4.3.2 La Provisión para riesgos relativa al personal deportivo y los Derechos de imagen de jugadores**

La tercera parte de la adaptación sectorial que estudiamos: *Definiciones y relaciones contables*, presenta la cuenta 145: *Provisión para riesgos*, definiéndola como la partida en que se incluirán los "fondos destinados por la entidad a cubrir el riesgo económico, indeterminado en su importe exacto, cuando se haya producido una circunstancia extraordinaria, tanto en lo referente a estadios o instalaciones deportivas, como a la vida deportiva de los jugadores: accidentes, enfermedades, lesiones, etc..."

Se establece como preceptivo que la *circunstancia* se haya producido con anterioridad al momento de la utilización de la cuenta para el reflejo de la misma,

---

<sup>324</sup> MORENO ROJAS, J.:op. cit., pág., 32.

<sup>325</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: "Problemática contable de las s.a.ds ." Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, Agosto, 1998, pág., 7.

es decir, se trata de un riesgo cierto, pero del que se desconoce la cuantía exacta en que quedará fijada su valoración económica. Dichas provisiones, a tenor del preámbulo a la adaptación "dada la experiencia obtenida por cada entidad, deberán cubrir razonablemente dichos riesgos a fin de cada ejercicio". Por ejemplo, recogería fondos estimados para hacer frente a posibles indemnizaciones al personal deportivo que tuviera que afrontar la entidad si, consecuencia de una lesión u otro hecho de los recogidos en el cuerpo de la definición de esta partida, tuviera la obligación de compensarle indemnizatoriamente. Si la lesión, enfermedad, etc., es manifiesta y el gabinete jurídico de la entidad previene de la inevitable asunción del pago de una indemnización en el futuro, se destinan en el presente parte de los recursos de la empresa, por la vía del cargo en cuentas del subgrupo 67: *Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales*, para ir constituyendo el importe total que se estima que habrá de afrontar.

Llegado el momento de la aplicación, se salda la provisión, abonándose como contrapartida cuentas representativas de la tesorería que sale para hacer frente al pago de, ahora sí, la cantidad cierta de la indemnización. Por el exceso sobre la cuantía de que se ha provisto la empresa, en su caso, se abonará la cuenta 790 *Exceso de provisión para riesgos y gastos*. Si en la aplicación de la provisión para riesgos la empresa deportiva tuviera que realizar algún gasto -registrado por naturaleza cuando se incurre en él- se producirá, consecuentemente, el abono de la cuenta 735 *Actividades realizadas en la aplicación de provisiones para riesgos y gastos* por el importe de los gastos, con cargo a la cuenta 145 *Provisión para riesgos*, obviamente si se trata de este concreto tipo de provisión.

Insistimos por tanto, en que se trata de una provisión para riesgos y gastos, y no una provisión por depreciación de ningún elemento de activo, aunque ciertamente, si se reúnen las circunstancias que dan lugar al surgimiento de la provisión que cubre las responsabilidades descritas, paralelamente cabe esperar que se produzca la minoración en el valor del derecho de adquisición del jugador

---

al que son relativas. Pero esta otra pérdida se habrá de recoger en una provisión compensadora de activo como vimos con anterioridad.

En el punto 15 de la *Memoria*, en su modelo normal, se tendrá que detallar el movimiento de esta partida del balance durante el ejercicio, facilitando también información sobre los riesgos cubiertos y el tipo de capitalización utilizado.

Si, alternativamente, el club o s.a.d. hubiese suscrito, con alguna entidad aseguradora, una póliza que cubriera las contingencias relativas a sus jugadores que estamos tratando, el importe, a favor del club, de las indemnizaciones de entidades de seguros minorarán la pérdida que debería registrarse en la cuenta 670 *Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial*, que recoge las depreciaciones irreversibles en los activos inmateriales registrados al producirse su baja, total o parcial, en inventario.

Si la cantidad a cobrar es superior a la pérdida que haya de registrarse, la diferencia será ingreso extraordinario, es decir, no podrá utilizarse la cuenta 756 *Ingresos por indemnizaciones de seguros por siniestros en la actividad*, ya que de ella se excluyen explícitamente los procedentes por pólizas sobre el inmovilizado.<sup>326</sup>

Los *Derechos de imagen de jugadores* (cuenta 273) se incluyen en el subgrupo 27: *Gastos a distribuir en varios ejercicios*, y recoge el importe satisfecho a jugadores por la obtención de derechos de imagen, cuando el contrato sea superior a un año. Es decir, los jugadores ceden el derecho a explotar comercialmente su imagen o consienten o autorizan tal utilización, por un importe monetario. La partida se carga al adquirir los derechos con abono, normalmente, a tesorería y será saneada sistemáticamente a lo largo de la duración del contrato del jugador sobre cuya imagen versan, con cargo a sueldos y salarios de la plantilla

---

<sup>326</sup> Al ser elementos permanentemente vinculados con la empresa a largo plazo, las circunstancias que les afecten carecen de carácter ordinario.

deportiva, ya que tienen tal consideración. En el punto 22 de la *Memoria*, modelo normal, se mostrará el movimiento de la partida, desglosado por plantillas de jugadores y técnicos "correspondientes a las distintas secciones deportivas indicando, en particular, el plazo medio de los contratos, y las características más significativas"

Según el Profesor Sánchez Fernández de Valderrama: "en la práctica, estos derechos son cobrados por una sociedad constituida por el jugador a la que cede estos derechos y que ostenta la representación del mismo. Esta sociedad es la que, a su vez, negocia con la s.a.d. para la cesión de todos o parte de los derechos de imagen".<sup>327</sup>

A este respecto, debemos reseñar que el club o s.a.d., cuando ya ha adquirido los derechos de imagen -sea del jugador personalmente o de la sociedad que hubiese constituido-, puede también disponer de ellos.

En previsión de operaciones de este tipo, por otra parte muy frecuentes, la adaptación incluye la cuenta 134 *Ingresos diferidos por cesión de derechos*, textualmente según su preámbulo: "para que estas entidades reflejen en ella los ingresos de ciertos contratos en exclusiva que contemplan la cesión de determinados derechos sobre jugadores".

Si recordamos que las cesiones temporales sólo se conciertan hasta final de temporada y que por tanto no se tendrá que periodificar el ingreso que se genere, por exclusión entendemos que los derechos que dan lugar al ingreso que se capitaliza no son sobre jugadores con contrato en vigor cedidos, sino los de imagen de los mismos. Que los derechos que se ceden sean sobre jugadores no se menciona más que en las notas que introducen el texto normativo, ni siquiera la

---

<sup>327</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: op. cit., pág., 15.

norma de valoración nº. 21 en que se regula su funcionamiento hace alusión a que se trate de derechos sobre jugadores.<sup>328</sup>

Los *Derechos de adquisición de jugadores* han sido reconocidos como inmovilizado inmaterial, con las consecuencias contables que de ello se derivan, es decir, están sujetos a amortizaciones y, en su caso, provisiones. Y este inmovilizado puede ser objeto de venta posterior.

Ante la renovación del contrato de un jugador que hubiese figurado en la partida anterior se puede: bien reconocerlo como gasto a distribuir o bien como inmovilizado inmaterial, si los importes derivados de la operación tuviesen *similar naturaleza al transfer*.

Los derechos de imagen son gasto a distribuir, pero pueden ser objeto de transacción económica a terceros y pueden sufrir depreciaciones tanto reversibles como irreversibles.<sup>329</sup>

Estando así las cosas, nos planteamos por qué los *Derechos de imagen* no han sido concebidos como inmovilizado inmaterial o los *Derechos de adquisición de jugadores* como gasto a distribuir.

---

<sup>328</sup> Otra cuenta de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*, que guarda gran similitud con la 134, es la 137 *Cesión de ingresos futuros*. Aunque no hace referencia a los jugadores, y por tanto este comentario cae fuera del campo que hemos delimitado para su estudio, hacemos alusión a ella porque recoge operaciones altamente frecuentes en las empresas que participan en competiciones profesionales. Recoge el valor actual de ingresos futuros derivados de determinadas prestaciones de servicios a realizar por la entidad, que se hayan cedido a terceros. Consideramos que podría tratarse de la venta de taquilla futuro o de derechos de retransmisión de partidos a celebrar. Las notas que presentan al texto, la definición de la partida y la propia norma de valoración que explica el movimiento de la misma, sólo contemplan la posibilidad de su nacimiento con cargo a tesorería, presumiendo así que en todos los casos los importes relativos a los futuros ingresos objeto de transacción han sido cobrados, lo cual aunque no tiene por qué suceder obligatoriamente de esta forma es presumible, ya que se consigue anticiparlos y disponer ahora de la financiación que generarán las prestaciones de servicios a que se refieren y que, por ejemplo, podrían necesitarse para cerrar algún acuerdo de adquisición de nuevos jugadores.

<sup>329</sup> Como pudo ser el caso de la imagen del jugador del club inglés Manchester United: Beckham, por haberse cortado el cabello poco antes de la celebración del Campeonato Eurocopa 2000.



Nosotros, al menos, abogaríamos por un tratamiento de los derechos de imagen similar al de los de adquisición, sujetos también a amortización durante la vigencia del contrato, debido a que la diferencia fundamental entre los activos y los gastos amortizables reside en la carencia de comprador para estos últimos individualmente<sup>330</sup>, esto es, no formando parte de una empresa en funcionamiento que se vendiera, fusionara, absorbiera ..., como pudiera ocurrir con los *Gastos de constitución* o los *Gastos de primer establecimiento*. No creemos que sea el caso de los derechos de imagen de un deportista profesional.

La circunstancia de que hoy día tengan la consideración de retribución salarial, y se vayan saneando con *Sueldos y salarios*, no sería óbice a un hipotético reconocimiento como activo. Pensamos que es irrelevante a efectos de reflejo en la Contabilidad que el perceptor del precio fijado en una transacción económica sea una persona física -el jugador- o una persona jurídica -el club del que procede si es por *transfer*, en relación a los derechos de adquisición, o la sociedad constituida por el jugador, en relación a los derechos de imagen-.

Además, estamos convencidos que, parafraseando al texto adaptado, los importes necesarios para la adquisición de los derechos de imagen tienen *similar naturaleza* al *transfer* que se registra en la adquisición a otro club de un objeto económico distinto: sus servicios profesionales como deportista. También sobre los derechos de imagen se tiene control económico<sup>331</sup>, proceden de una

---

<sup>330</sup> A.E.C.A., por ejemplo, en sus definiciones de inmovilizado inmaterial y de gastos amortizables, diferencia ambos elementos fundamentalmente en dos aspectos: que los últimos no representan, normalmente, derechos contra terceros ni son transferibles, por estar su existencia como tales íntimamente relacionada con el negocio en marcha en su conjunto.

No obstante, afirma: "La distinción entre gastos amortizables e inmovilizado inmaterial presenta, en la práctica, notorias dificultades, pues la línea divisoria entre ambos conceptos no siempre aparece claramente definida. La Comisión ha optado por tratar separadamente ambas rúbricas, enunciando las características más distintivas de una y otra siendo, no obstante, consciente de las dificultades mencionadas".

<sup>331</sup> "De momento, por la imagen de Figo, el Madrid ya tiene apalabrados 1.000 millones de pts. al año con Telefónica". En: "Pérez desata la fiebre de los derechos de imagen: tras el fichaje de Figo, los grandes traspasos llevan como condición el nuevo elemento". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.

transacción acontecida en el pasado y van a generar indudables rendimientos en el futuro, utilizados aisladamente o en combinación de otros activos, o bien pueden ser intercambiables o utilizados para satisfacer un pasivo exigible.

Para concluir diremos que nos parece, cuanto menos, discutible que los *Derechos de imagen* sean concebidos como gasto a distribuir, puesto que el objeto económico que se adquiere generará ingresos futuros y está sujeto a depreciaciones. En definitiva, nosotros lo consideraríamos preferentemente como activo inmaterial.

### **III.4.3.3 Ingresos y gastos ante la segregación del jugador**

En este apartado final queremos ser escuetos, las problemáticas contables más sobresalientes respecto a los jugadores han sido apuntadas de antemano.

Ante la enajenación del *Derecho de adquisición del jugador*, habrán de darse de baja las cifras que le son imputables en esta partida, en las que recojan sus correcciones valorativas y minorar por la cantidad que a él le corresponda los *Derechos de imagen*, salvo que sólo se enajenaran los derechos de adquisición, lo cual no creemos que sea frecuente.

Si se detalló individualmente la adquisición, y se utilizaron cuentas desagregación de las de tres dígitos de las que ahora hacemos mención -para que su terminación fuese identificativa de cada persona en particular- serán ellas las que habría que utilizar.

También intervendrían, en la construcción del asiento que diera fe de la salida del jugador, cuentas de tesorería o a cobrar con separación en referencia al plazo en que se producirá el cobro.

La pérdida o el beneficio<sup>332</sup> que arroje la operación se recogerá alternativamente en las cuentas 676 *Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores* o 776 *Beneficios procedentes del traspaso de jugadores*. Así, formarán parte del resultado extraordinario del ejercicio económico.

La consideración de los resultados derivados del traspaso de jugadores como extraordinarios fue, según la introducción del texto normativo, un tema muy debatido en el curso de las reuniones del grupo de trabajo. "Finalmente se llegó a la conclusión de que pese a que las ventas de jugadores puedan tener en alguna entidad un carácter cada vez más habitual y recurrente, los resultados procedentes de estas operaciones deben calificarse como extraordinarios en tanto proceden de la enajenación de un inmovilizado (sic). Ello sin perjuicio de diferenciar en la memoria de las cuentas anuales dentro de los resultados extraordinarios los derivados del traspaso de jugadores, al efecto de reflejar con mayor claridad el origen de los resultados".

Si el jugador no estaba reflejado en Contabilidad su traspaso originará un asiento más sencillo: cuentas de tesorería o de crédito a favor a ingresos extraordinarios (*776 Beneficios procedentes...*). No puede producirse una pérdida puesto que no existe un valor neto contable que pudiera ser superior al precio de su traspaso.

### **III.5. PLANTEAMIENTO RESUNTIVO DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS: PRESENTACIÓN DE POSIBLES SOLUCIONES**

De igual forma que ocurre respecto del tratamiento contable de otros activos intangibles, en el caso del servicio-trabajo de los deportistas profesionales nos encontramos con una disparidad de registro entre externamente adquiridos e internamente generados.

---

<sup>332</sup> Aunque la definición de la partida *Derechos de adquisición de jugadores* sólo haga referencia

Ya pusimos de manifiesto que los últimos no van a poder ser considerados elementos patrimoniales de activo en virtud del principio de prudencia, lo cual, al menos en las empresas objeto de estudio en este trabajo de investigación, pudiera ir en detrimento de una información contable más fiel de la realidad empresarial que pretenden transmitir.

Resumidamente, y como hemos visto, si existe un acuerdo de contenido económico entre empresas cuando se produce la adscripción de un jugador a un club o s.a.d., los importes que recibe o recibirá el club de origen, más otros que origine la operación, van a ser reconocidos como inmovilizado inmaterial. Además, es irrelevante a efectos contables que las cantidades a pagar lo sean en concepto de traspaso, satisfacción subsidiaria de cláusula de rescisión o compensación económica por formación anteriormente recibida.

Por el contrario, la contabilidad silencia la afiliación al equipo profesional o, en general, la contratación de jugadores que procedan de equipos inferiores del club, o de otros con los que tenga vinculación en esta materia.<sup>333</sup>

Hasta aquí, efectivamente, la práctica contable no ha diferido con respecto a la empresa común y, recordando la normativa contable que hemos analizado precedentemente, guarda total consistencia con los preceptos del I.A.S.C.

---

expresa a que la operación origine pérdidas.

<sup>333</sup> No sólo a nosotros nos parecen inadecuados estos planteamientos, por ejemplo, José Moreno Rojas y Francisco Serrano Domínguez hacen la siguiente reflexión, a la cual nos sumamos: "Si nos centramos en el tratamiento contable de los derechos sobre jugadores vemos como la normativa española sólo presta atención a los jugadores procedentes del mercado de traspasos. En nuestra opinión, todos los jugadores, independientemente de su procedencia, realizan una aportación al equipo y, en consecuencia, todos poseen capacidad generadora de beneficios futuros de tal modo que deberían recibir un tratamiento similar en cuanto a la revelación de información". MORENO ROJAS, J. y SERRANO DOMÍNGUEZ, F.: "Los activos intangibles en las sociedades anónimas deportivas: reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000, pág., 14.

Los mayores problemas de comprensión del tratamiento específico que apunta la adaptación sectorial se presentan con las renovaciones de contratos de jugadores y con sus derechos de imagen.

Aludiendo a las renovaciones:

- a) no nos parece lo más adecuado, a efectos de comparabilidad de la información que se contiene en las Cuentas Anuales, habilitar dos alternativas de registro. La comparabilidad de la información contable se ve menoscabada de esta forma entre clubes y s.a.ds y más acentuadamente respecto de las empresas españolas en general,
- b) el criterio a seguir para decidirse entre ambas, no nos parece muy claro. Que la operación de renovación tenga o no similar naturaleza al *transfer* a otras entidades sirve en teoría a la adaptación para mantener la coherencia registral en tanto que se sigue contando con un activo del que no se ha desprendido la entidad deportiva. Pero, paralelamente, acentúa en mayor grado la paradoja de pasar a reconocer como gasto a distribuir lo que antes fue un activo, si se opta por esta vía ante la renovación contractual. Se obtuvo el servicio de un trabajador y se sigue teniendo ese mismo objeto económico,
- c) la frontera entre los inmovilizados inmateriales y los gastos a distribuir, aun siendo poco nítida, al menos en algunas ocasiones entre las que no creemos que se encuentre la problemática que aquí debatimos, puede dilucidarse en función de los conceptos de identificabilidad y separabilidad que ofrecía la NIC-38. Sinceramente, no acertamos a entender por qué considera como gasto diferido el servicio de un trabajador que es perfectamente identificable y, lo que es más definitivo: separable.

En relación a los derechos de imagen:

A) Tras analizar las características de las definiciones de activo y las condiciones impuestas para su reconocimiento como tales, no podemos más que concebir a los derechos de imagen como elementos que han de formar parte de esta rúbrica del patrimonio de la empresa. Tal vez anteriormente no era una partida a la que se le hubiera detectado una elevada potencialidad de generación de beneficios en el futuro, pero hoy día la situación ha cambiado en profundidad, tal como puede comprobarse siguiendo las informaciones deportivas de diarios y cadenas de televisión; cambio al que no es ajeno el ingente crecimiento de las posibilidades que ofrece Internet.<sup>334</sup>

Los clubes ya no se plantean adscribir a un jugador sin adquirir sus derechos de imagen, es más, puede que la adquisición de la imagen condicione la contratación.<sup>335</sup>

B) Estos derechos publicitarios han podido ser contemplados como gasto a distribuir porque están considerados, ya lo apuntamos, como percepciones salariales, lo cual da lugar a dos puntos de controversia adicionales:

B<sub>1</sub>) si no se pagan anticipadamente no deben figurar en esta partida. De hecho, el movimiento de la cuenta que apunta la adaptación reseña que el cargo se producirá con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57. Pero pudiera pactarse

---

<sup>334</sup> «No se ha investigado nada hasta ahora en algo que puede ser un filón». Dice Florentino Pérez respecto de Internet". ROMÁN, N. y ÁLVAREZ, R.: "Internet, el filón inexplorado". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.

<sup>335</sup> En palabras del presidente del Fútbol Club Barcelona, Joan Gaspart: "A partir de ahora ningún jugador fichará por el Barca sin ceder sus derechos de imagen y de Internet", y más adelante: "Todas las propuestas sobre aumentos de ingresos del club por derechos de imagen o por Internet

un pago aplazado en una o varias entregas posteriores, con lo cual se reconocería el gasto a distribuir con contrapartida en una deuda, que no deja de ser una práctica poco habitual,

B<sub>2</sub>) si las percepciones a recibir -e insistimos, los derechos de imagen lo son- van a contabilizarse como gasto a distribuir, nos cuestionamos cómo es que se permite la contabilización como activo de las renovaciones de un contrato, si los importes que van a figurar son salarios futuros y gastos adicionales de cada operación de renovación. No es que hayamos cambiado de opinión por nuestra parte y estimemos ahora más acertado que las renovaciones se reconozcan como gasto a distribuir, sino que estamos convencidos de que, al igual que las prestaciones de servicios (incluidas las renovaciones), los derechos de imagen son un activo del club que se hace con ellos. Activo que no sólo reporta muy importantes ingresos al club que lo posea sino también al futbolista que cede el derecho.<sup>336</sup>

Ahora retomamos a los jugadores inscritos en el equipo del club que participa en competición profesional, pero que no han tenido contrato de trabajo con algún club distinto. Precisamente en este asunto, detectamos la problemática contable de más envergadura. Nos encontramos ante un agente -el jugador-, que lleva a cabo dos actividades distintas para una misma empresa: interviene en el desarrollo de la actividad principal, que es la participación en encuentros

---

estaban reflejados en nuestros programas electorales". En: "Pérez desata la fiebre..." op. cit., pág., 37.

<sup>336</sup> El presidente del Real Madrid Fútbol Club, Florentino Pérez, en el mismo artículo periodístico que se referenció en la nota a pie de página anterior, opina al respecto lo siguiente: "Hacen (los jugadores) un anuncio de natillas y les dan, por ejemplo, 20 millones; cuando si ese anuncio lo hicieran con la camiseta de su club, les darían 200."

deportivos de competición profesional, y presta su imagen con fines de publicidad y promoción.

Por la primera de ellas, y aun siendo un indudable elemento generador de ingresos en el futuro, controlado por la empresa, etc., no se encuentra en libros. Por la segunda sí porque, muy probablemente, el club o s.a.d. le ha adquirido los derechos.

La inconsistencia que detectamos es doble:

1. Silencio por lo que respecta a sus servicios profesionales y gasto a distribuir por los derechos de imagen.
2. Estos últimos son partida salarial diferida, pero no se ha considerado oportuno reconocer los salarios a pagar que se devengarán en el ejercicio de la otra actividad que, para el club, realiza el mismo jugador.

Además, es importante señalar que ciertas compensaciones por formación que se reconocerían como activo, en concreto en baloncesto, se calculan precisamente en función del promedio de retribuciones a percibir por el jugador en su nuevo club.<sup>337</sup> Obviamente, la indemnización cobra una entidad económica distinta, pero la base para cifrar la formación recibida y reconocerla como activo es esa retribución futura. Nos cuestionamos por qué no reconocer y cifrar la formación de un jugador desarrollado bajo el mismo club que lo incorpora al equipo titular de la misma forma y en el momento de la obtención de la licencia profesional federativa y por la Liga Profesional que corresponda.

Ante renovaciones posteriores, al igual que defendemos para los renovados procedentes de *transfer*, se debería seguir manteniendo como activo.

---

<sup>337</sup> Véase IV.2.1.2.



Con lo último que ha quedado dicho, respecto a la cantidad que debiera acompañar a los *Derechos de adquisición de jugadores* desarrollados internamente, no queremos que parezca que nos decantamos en exclusiva por la valoración según descuento de salarios pendientes de devengo y percepción. Lo apuntamos como posibilidad coherente con la forma de proceder contablemente en las renovaciones de contrato según la adaptación sectorial y con el procedimiento de cálculo de la indemnización por preparación deportiva que se recoge en el convenio colectivo baloncestístico, como tendremos ocasión de comprobar.

Desde nuestra posición, la resolución de gran parte de los problemas que han sido detectados conduce en la dirección del reconocimiento, en la información contable, de los jugadores que, habiendo sido formados en el propio club, acceden al equipo de categoría profesional.

Siendo así, los jugadores profesionales que genera la entidad deportiva se verían en igualdad de condiciones, por lo que a su registro contable se refiere, respecto de los que procedan de fuera. Por tanto, desaparecería la paradoja de la discriminación en contra de los primeros cuyas prestaciones al club son idénticas a las que le ofrecen los segundos en cuanto a su naturaleza –servicio de trabajo de carácter deportivo- y cuya susceptibilidad de cesión, temporal o definitiva, a otro club y, por lo tanto, cuya susceptibilidad de generación de ingresos por esta causa también coinciden plenamente.

## BIBLIOGRAFÍA

"Pérez desata la fiebre de los derechos de imagen: tras el fichaje de Figo, los grandes traspasos llevan como condición el nuevo elemento". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.

ABOODY, D. and LEV, B.: *Information Asymmetry and Insider Gains: The Case of R&D-Intensive Companies*. University of California at Los Angeles and New York University. November 1997.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F.: "La Contabilidad de Gestión en el siglo XXI. El capital intelectual". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

ANTÓN GÓMEZ, G.: "Gastos de I+D: tratamiento fiscal y contable". *Actualidad Financiera*, nº. 27, semana del 3 al 9 de julio de 1997, págs., C-889 a C-899.

ARCHEL DOMENCH, P.: "Carencias informativas de los estados contables en materia de actividades de investigación y desarrollo". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Serie: *Principios contables*. Documento nº. 3: "Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables". A.E.C.A., 6ª edición, Madrid, 1992.

----- Serie: *Principios contables*. Documento nº. 22: "Marco conceptual para la información financiera". A.E.C.A., 1ª edición, Madrid, 1999.

----- Serie: *Principios de Contabilidad de gestión*. Documento nº. 6: "Mano de obra: valoración, asignación y control". A.E.C.A., 2ª edición, Madrid, octubre 1994.

BARTH, M.E.; KASZNIK, R. and McNICHOLS M.F.: *Analyst Coverage and Intangible Assets*. Working paper, New York University, 1998.

BENEVISTE, I.: "Soccer Clubs Need New Line-up to Score Financially" *Accountancy*, enero 1985, págs. 77-79.

BERNABEU SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> D. y MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: "Algunas consideraciones sobre el tratamiento contable de los jugadores en la industria del futbol: la situación en España e Inglaterra". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

BERNAL LLORENS, M.; MARÍN HERNÁNDEZ, S. y VELA RÓDENAS, J.J.: "Los gastos de investigación y desarrollo en el nuevo Plan General de Contabilidad". *Actualidad Financiera*, n<sup>o</sup>. 35, semana del 23 al 29 de septiembre 1991, págs., 241-248.

BOONE, J.P. and RAMAN, K.K.: *Unrecognized R&D Assets and the Market Microstructure*. Working paper, New York University, 1998.

BUENO CAMPOS, E.; RODRÍGUEZ JERICÓ, P. y SALMADOR SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> P.: "Gestión del conocimiento y capital intelectual: análisis de experiencias en la empresa española". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

CAÑIBANO, L. y SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> P.: "La valoración de los intangibles. Estudios de innovación vs información contable-financiera". IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 25, 26 y 27 de septiembre de 1997.

-----; GARCÍA-AYUSO, M.; SÁNCHEZ, P.; CHAMINADE, C.; OLEA, M. y ESCOBAR, C.G.: "Medición de intangibles. Discusión de los indicadores seleccionados. Estudio de un caso español". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

-----: "Proyecto MERITUM. Medición de los intangibles para comprender y mejorar la gestión de la innovación. Estudios de casos españoles". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

CARRETERO LESTON, J.L.: "El gravamen de los traspasos de futbolistas en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales". *CIVITAS: Revista española de derecho deportivo*. nº. 2, Julio - Diciembre 1993.

CASTILLO MERINO, D. y SERRADELL LÓPEZ, E.: "Identificación, valoración y gestión de activos intangibles: una aproximación teórica". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

CASTRILLO LARA, L.; DELGADO GARCÍA, J.B. y MARCOS NAVIERA, M<sup>a</sup> S.: "El valor razonable en la normativa contable internacional: aplicación a instrumentos financieros y a la actividad agrícola. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

CEA GARCÍA, J.L.: "Las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel". *Partida Doble*, págs., 26-31.

Decreto-Lei nº 67/97, de 3 de abril. Regime Jurídico dos Clubes e Sociedades Desportivas.

DELOITTE&TOUCHE. Opinion. Application to the Football Industry of F.R.S. 10. <http://www.deloitte.co.uk/sectors/leisure/java/sport/opinion.pdf.htm>.

DENG, Z. and LEV, B.: *The valuation of acquired R&D*. April 1998. <http://www.stern.nyu.edu/~blev/research/acquiredR&D.doc.html>.

- DOMÍNGUEZ MACÍAS: "Las s.a.ds y el nuevo Plan General de Contabilidad".  
En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Ed. Civitas,  
Madrid, 1992
- EDVINSON, L. y MALONE, M.S.: *El capital intelectual. Cómo identificar y  
calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa.* Gestión 2000,  
Barcelona, 1999.
- EGGINTON, D.A.: "Towards Some Principles for Intangible Asset Accounting".  
*Accounting and Business Research*, vol. 20, nº. 79, 1990, págs., 193-205.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Una aproximación a la construcción del derecho  
contable.* Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.
- FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts,  
Methods, and Applications.* Jossey-Bass Publishers. San Francisco 1985.  
Segunda impresión, diciembre 1986.
- Frascati manual 1993: *The Measurement of Scientific and Technological  
Activities: Proposed Standard Practice for Surveys of Research and  
Experimental Development.* Organisation for Economic Cooperation and  
Development, París, 1994.
- Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. nº. 1: *Objetives of Financial  
Reporting by Business Enterprises.* London. Noviembre, 1978.
- Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. nº. 3: *Elements for Financial  
Statements of Business Enterprises.* London. Diciembre, 1980.
- Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. nº. 5: *Recognition and  
Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.* London.  
Diciembre, 1984.

- GALLEGO ÁLVAREZ, I. y GALENDE DEL CANTO, J.: "Consideración contable y fiscal del inmovilizado inmaterial: especial referencia a los Gastos de I+D". *Técnica Contable*, págs., 361-371.
- GALLÉN RUIZ, M<sup>a</sup> L. y RUIZ LLOPIS, A.: "Gastos de investigación y desarrollo". *Técnica Contable*, noviembre 1998, págs., 761-800.
- GARCÍA DE LA IGLESIA, I. y GARAY GONZÁLEZ, J.A.: "Tratamiento contable de los costes de Investigación y Desarrollo en la Unión Europea". IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 1997.
- GUILDING, C. and PIKE, R.: "Intangible Marketing Assets: a Managerial Accounting Perspective". *Accounting and Business Research*, nº. 18, 1990, págs., 41-50.
- HODGSON, A.; OKUNEV, J. and WILLET, R.: "Accounting for Intangibles: a Theoretical Perspective". *Accounting and Business Research*, 1993, vol. 23, nº. 90, págs., 138-150.
- International Accounting Standards Committee: Intangible Assets, International Accounting Standard 38, Londres, 1998.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P.: "Evaluación de resultados: algo más que números". *Harvard DEUSTO Business Review*, págs., 18-25.
- KERSSENS-VAN DRONGELEN, I.C. and COOK, A.: "Design Principles for the Development of Measurement Systems for Research and Development Processes". *R & D Management* 27, 4, 1997, págs., 345-357.
- LARA SÁNCHEZ, F.: "Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas. Principales innovaciones". *Actualidad financiera*, nº. 7, 1996, págs., 657-663.
- Lei Nº 103/97, de 13 de Setembro. Establece o Regime Fiscal Específico das Sociedades Desportivas.

Lei Nº 28/98 de 26 De Junho. Estabelece um Novo Regime Jurídico do Contrato de Formação Desportiva e Revoga o Decreto-Lei Nº 305/95, de 18 de Novembro.

LEV, B.: "The Old Rules no Longer Apply". <http://www.forbes.com/asap/97/0407/034.htm>

----- and ZAROWIN, P.: *The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend them*. February 1998.

<http://www.stern.nyu.edu/~blev/research.boundaries.doc.html>.

----- and SCHWARTZ, A.: "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements". *The Accounting Review*, enero 1971, págs., 103-112.

LÓPEZ RODRÍGUEZ: "Aspectos contables y de auditoría de cuentas de las s.a.ds". En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Ed. Civitas, Madrid, 1992.

MARQUÈS, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*. Pirámide, Madrid, 1978.

MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Relevancia de la información contable y activos intangibles". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

-----: "Activos intangibles e información contable". *Partida doble*, nº. 81, septiembre 1997, págs., 16-23.

MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: *La información contable de los recursos humanos*. I.C.A.C., Madrid, 1998.

MORENO CAMPOS, I.: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1999.

MORENO ROJAS, J.: "La problemática contable y fiscal de los derechos de adquisición de jugadores en las sociedades anónimas deportivas". *Boletín A.E.C.A.* nº. 43, abril-junio 1997, págs., 28-32.

-----y SERRANO DOMÍNGUEZ, F.: "Los activos intangibles en las sociedades anónimas deportivas: reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

MORRIS, P.E.; MORROW, S. y SPINK, P.M.: "EC Law and Profesional Football: Bosman and its Implications". *The Modern Law Review*. Vol. 59, 1996, págs., 893-902

MORROW, S.H.: "Putting People on the Balance Sheet: Human Resource Accounting Applied to Professional Football Clubs". *The Royal Bank of Scotland Review*, 1992, nº. 174, págs., 10-19.

-----: *The New Business of Football. Acocountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999.

NAPIER, C. y POWER, M: "Professional Research, Lobbying and Intangibles: A Review Essay". *Accounting and Business Research*, 1992, vol. 23, nº. 89, págs., 83-95.

NARVÁEZ LICERAS, A.: "Valoración de activos no monetarios: un examen teórico". *Actualidad Financiera*, nº. 6, semana del 6 al 12 de febrero de 1995, págs., 389-416.



NIXON, B.: "The Accounting Treatment of Research and Development Expenditure: Views of UK Company Accountants". *The European Accounting Review*, 1997,6:2, págs., 265-277.

----- and INNES, J.: "Research and Development Performance Measurement: A Case Study". Ponencia presentada al vigésimo primer Congreso de la *European Accounting Association*, Antwerp, April 6-8, 1998.

Normas Internacionales de Contabilidad. Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.

NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup> C.: "El tratamiento del gasto como activo y el principio de prudencia". *Actualidad Financiera*, nº. 47, semana del 7 al 13 de noviembre 1994, págs., 789-798.

Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de Junio de 2000 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

QUINTANA MARÍN, J.M.: *Las federaciones deportivas y su auditoría*. Ed. I.C.J.C.E., Madrid, 1981.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1251/1999, de 16 De Julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

Resolución de 30 de Julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan Normas de Valoración del Inmovilizado Material.

Resolución, de 21 de Enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se Dictan Normas de Valoración del Inmovilizado Inmaterial.

- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.: *La homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. I.C.E., Madrid, 1977.
- RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G.: "La Contabilidad de Gestión y los costes de recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*, enero, 1994, págs., 35-48.
- ROJO RAMÍREZ, A.; SIERRA FERNÁNDEZ, M. y NIETO GONZÁLEZ, F.J.: "Los intangibles a través del ratio valor de mercado/valor contable en la Unión Europea". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.
- ROMÁN, N. y ÁLVAREZ, R.: "Internet, el filón inexplorado". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.
- SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad General*. Vol. I, Mc Graw Hill/Interamericana de España, S.A. Madrid,
- SALAS FUMÁS, V.: "Economía y gestión de los activos intangibles". *Economía Industrial*, nº. 307, 1996, págs., 17-24.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: "Problemática contable de las s.a.ds" . Universidad Intenacional Menéndez Pelayo, Santander, Agosto, 1998.
- SEGOVIA SAN JUAN, A.I.: "Aspectos destacables de la nueva adaptación sectorial del plan general de contabilidad a las sociedades anónimas deportivas". *Técnica Contable*, nº. 624, diciembre 2000 págs., 873-900.
- SERRA SALVADOR, V.: "Propuesta sobre Contabilidad de los recursos humanos". Publicado en "La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX". *Técnica contable*. Volumen extraordinario. Madrid. 1989.
- SIERRA MOLINA, G. y MORENO CAMPOS, I.: "La información contable sobre el capital humano: la opinión de analistas financieros". IX Encuentro

de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

SORTER, G.H.: "Accounting for Baseball". *Journal of Accountancy*. Junio 1986, págs., 126-133.

SOUGIANNIS, T.: "The Accounting Based Valuation of Corporate R&D". *The Accounting Review*, vol. 68, nº. 1, enero 1994, págs., 44-68.

TEODORI, C.: *L'Economía ed il bilancio della società sportivae. Il caso delle società di calcio*. G. Giappichelli editore, Torino, 1995.

The Accounting Standards Board. F.R.S. nº. 10: *Goodwill and Intangible Assets*. Londres, 1997.

TORRES CUECO, J.J.: *Contabilidad y fiscalidad de las federaciones deportivas*. Ed. Conselleria de Cultura, Educació y Ciència de la Generalitat Valenciana, Valencia, 1993.

ÚBEDA GARCÍA, M.; LLOPIS VAÑÓ, F.; SABATER SEMPERE, V. y TARÍ GUILLÓ, J.J.: "La gestión del conocimiento y los recursos humanos como factores competitivos de las empresas en los albores del s. XXI". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

UCIEDA, J.L.: "Armonización contable bajo el IASC: ¿está España preparada?". *Boletín A.E.C.A.*, nº. 50, págs., 65-67.

VALLVERDÚ CALAFELL, J.: "Los recursos humanos de la empresa en la información contable: algunas razones que quizá puedan contribuir a explicar la dificultad de aceptar su revelación". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

## **CAPÍTULO IV**

### **LOS JUGADORES DE CLUBES Y SADS QUE PARTICIPAN EN COMPETICIÓN PROFESIONAL (Y II): SU VALORACIÓN**



En el presente capítulo de este trabajo de investigación, centramos nuestra atención en la valoración de los jugadores que un club o s.a.d. forma deportivamente para que adquieran las condiciones técnicas requeridas para ser alineados en encuentros de competición profesional.

De forma previa, se hizo preceptivo revisar la normativa contable que regula el reconocimiento de activos para ver si nuestra apuesta a favor de su registro como elemento patrimonial puede tener cabida en el marco que aquélla establece. También se impuso conocer la postura que recoge la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds al respecto.

La conclusión a que hemos llegado es que la cuestión que abordamos tiene la *relevancia* suficiente para decantarnos por su reconocimiento en Contabilidad. Por tanto, ahora debemos afrontar el problema de la consecución de la adecuada *fiabilidad* con que debe producirse su reflejo contable, es decir, el asunto –que habíamos aparcado hasta resolver sobre la relevancia- de cómo quedaría *razonablemente* valorada la partida que naciera contablemente para registrar a los jugadores canteranos promocionados.

Para ello, atenderemos, en primer lugar, a las aportaciones que, con respecto al común de las empresas, proceden de la Contabilidad de Recursos Humanos, puesto que se trata del campo de investigación contable que más fundamentalmente se ha ocupado de la posibilidad de generar información específica sobre los grupos humanos al servicio de las organizaciones económicas, y que además, presenta distintos modelos para el cálculo de su valor.

En segundo lugar, pasaremos a presentar el ordenamiento que, emanado de distintos organismos deportivos u otros en nuestro país, regula las compensaciones económicas por formación de jugadores, analizando sus posibilidades como opción valorativa contable válida del conjunto de deportistas a los que es de aplicación.

Para finalizar, nos decantaremos por la elección de alguno o algunos métodos para valorar a los jugadores que el club o s.a.d. genera de forma interna, justificando por qué desechamos otros.

#### **IV.1. INTERPRETACIÓN DEL CONTENIDO DE LA CONTABILIDAD DE RECURSOS HUMANOS EN EL MARCO DE LAS EMPRESAS QUE PARTICIPAN EN COMPETICIONES DEPORTIVAS PROFESIONALES**

En esta sección abordaremos, primeramente, las dos siguientes cuestiones:

- a) qué es la Contabilidad de Recursos Humanos (en adelante C.R.H.) y cómo cabe interpretar sus planteamientos al ser aplicados a clubes y s.a.ds que participan en competiciones profesionales, y
- b) cuáles son los llamados costes de reclutamiento, selección, contratación y formación del personal, y en qué medida se incurre en ellos en las entidades deportivas objeto de estudio.

A ellos añadiremos una presentación de los distintos métodos de valoración del personal que trabaja para las empresas, puesto que una de las

mayores reivindicaciones de esta línea de investigación contable, como veremos, es la inclusión del grupo humano al servicio de las organizaciones en la información económico-financiera que se suministra externamente y, siendo así, asumen la problemática de asignar un valor al recurso humano para proceder a su registro.

#### **IV.1.1. La Contabilidad de Recursos Humanos. Introducción**

Gran parte de los documentos que versan sobre C.R.H. se refieren a la fuerza de trabajo como el *activo más valioso de la empresa*, coincidiendo la mayoría de ellos en la sorpresa que causa en toda persona que no tenga una formación específica contable, y por tanto desconozca las limitaciones que imponen las normas y principios contables generalmente aceptados vigentes, el no encontrar en la información financiera que la Contabilidad suministra a este elemento, de tan declarado alto valor, representado.

La afirmación enfatizada en el párrafo precedente es, si cabe, más evidente en empresas como las que nos ocupan, en las que la prestación laboral de los trabajadores, en concreto los que pertenecen a la plantilla deportiva, se realiza en gran medida ante el público: en los entrenamientos que no se desarrollen a puerta cerrada y fundamentalmente en la celebración de encuentros.

La C.R.H., actualmente en desarrollo y no implantada en las empresas por las limitaciones impuestas por la normativa contable, persigue, en palabras de Miguel Martínez, unos objetivos "ciertamente ambiciosos, dado que pretende elaborar y suministrar información sobre los recursos humanos que permita una mejor gestión de los mismos y, por extensión, de la organización. Asimismo, considera que en el activo del balance debería existir una cuenta representativa de este importante recurso"<sup>338</sup>. Más adelante y en parecidos términos: "Así pues, nos

---

<sup>338</sup> MARTÍNEZ RAMOS, M.: "Una aproximación a los orígenes y contenido de la Contabilidad de los Recursos Humanos". *Técnica Contable*, Julio 1997, pág., 519.



encontramos ante un campo de estudio cuyo principal objetivo es obtener y suministrar información sobre los recursos humanos de una empresa, destinada principalmente a la dirección....(sic)...Además se quiere conseguir que dicha información esté representada en las cuentas anuales".<sup>339</sup>

La C.R.H., fue definida por el Comité de C.R.H. de la American Accounting Association, en 1973, como "el proceso de identificar y medir datos sobre los recursos humanos y comunicar esta información a las partes interesadas"<sup>340</sup>. Esta organización contable, de reconocido prestigio a nivel internacional, sitúa el origen del interés por parte de la C.R.H. en el elemento humano, en el potencial impacto que tendría ignorar tan importante recurso productivo en la toma de decisiones financieras.

La utilidad de la información que pudiera ofrecer el sistema contable sobre el recurso económico humano no parece discutible, puesto que los datos que mejoren los procesos gerenciales de toma de decisiones que afectan al factor humano de la empresa repercuten positivamente en su gestión y, en particular, los relativos al coste que conlleva su utilización y el valor que aportan a la organización.

Los profesores Ripoll y Labatut se pronuncian en este sentido con las siguientes palabras: "la información relacionada con los costes y el valor de los recursos humanos es fundamental para el manejo efectivo y eficiente de los mismos y se hace necesaria para la planificación y control del personal en: la adquisición o contratación, el desarrollo, la asignación, la conservación y la compensación".<sup>341</sup>

---

<sup>339</sup> Íbidem, pág., 524.

<sup>340</sup> American Accounting Association: "Report of the Committee on Human Resource Accounting". *The Accounting Review*, 1973, supl., vol., 48, págs., 169-185. Extraído de Martínez Ramos, M., íbidem.

<sup>341</sup> RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G.: "La contabilidad de los recursos humanos". *Partida doble*, núm. 17 y 18, noviembre y diciembre, 1991, pág., 13.

Por nuestra parte, entendemos que los directivos de clubes y s.a.ds son conscientes de que las características deportivas que reúna el producto que comercializan, y por tanto sus posibilidades financieras, se basarán en la actuación del conjunto de deportistas. Extrañaría que en este sector económico, que mueve miles de millones, las correspondientes instancias gerenciales minusvaloraran las posibilidades que ofrecería una información sobre las magnitudes económicas prospectivas y retrospectivas referentes a la gestión de este decisivo medio de producción.

El consecuente análisis coste-beneficio a realizar cuando se plantee un posible fichaje, o el estudio de costes esperados y rentabilidades previsibles, que orienten en la política de inversiones a destinar a la formación del personal adscrito a los clubes, o a los filiales que son su cantera, requerirá datos económicos oportunos y razonablemente fiables. No serán estas cuestiones de poca importancia en las reuniones de dirección, a la vista de las muchas veces mareantes cifras relativas a *transfers*, cláusulas de rescisión, retribuciones -sin olvidar los vehículos de gama alta que en ocasiones forman parte de las percepciones en especie-, las primas que las complementan, etc., que nos muestran los distintos medios de comunicación en sus espacios deportivos.

Sin embargo, salvo los desembolsos periódicos por sueldos y otros conceptos asimilables y las cargas sociales, que aparecen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y el número medio de trabajadores por categorías, que deben figurar en la Memoria<sup>342</sup>, la legislación contable, con referencia al común de las empresas, parece haber "ignorado" sistemáticamente la existencia del personal.

---

<sup>342</sup> Y por lo que respecta a los miembros del órgano de administración, las remuneraciones devengadas en el ejercicio, obligaciones asumidas en materia de pensiones, los anticipos o créditos que se les hubiera concedido o los pagos de primas de seguros de vida.

Este hecho traería su causa, para José Ignacio Martínez Churriaque<sup>343</sup>, en las mismas justificaciones por las cuales se elude la información, también relevante, relativa a otros intangibles, como por ejemplo los que integran el Fondo de Comercio -localización geográfica más o menos privilegiada, nivel de seguridad de la demanda, mayor o menor prestigio de la entidad, su accesibilidad al crédito, utilización de recursos públicos, etc.-, circunstancia que se viene produciendo debido a que la sociedad ha demandado tradicionalmente de la Contabilidad información que, básicamente, sirviera a la salvaguardia de terceros.<sup>344</sup> "Sin ser exhaustivos podemos decir que, debido a la inexistencia de procedimientos fiables en su valoración, se prefiere una información sesgada pero verificable a otra, posiblemente más explicativa del proceso de creación de renta, pero que ofrece menos garantías por los procedimientos no objetivos que utilizaría."<sup>345</sup>

A este respecto, cabe decir que pueden encontrarse documentadas opiniones que se decantan tanto a favor como en contra del suministro de información no contrastada por procedimientos convencionales, en específico de los recursos humanos de la empresa. Por ejemplo, Josep María Rosanas apunta lo siguiente:

“El aprendizaje y desarrollo de las personas dentro de la organización puede, seguramente, evaluarse de manera subjetiva; no puede medirse de manera objetiva.

No es necesariamente cierto que una información imperfecta sea mejor que nada. Sólo es cierto si esa información imperfecta se usa con

---

<sup>343</sup> MARTÍNEZ CHURRIQUE, J.I.: "Estados contables con datos de inversión en personal. Su impacto sobre la toma de decisiones". *Boletín de estudios económicos*. N<sup>o</sup> 109, abril, 1980, págs., 127-147.

<sup>344</sup> Volvemos así en este capítulo, aunque de forma menos explícita, sobre la discusión acerca de la relevancia y fiabilidad de la información sobre intangibles generados internamente. Ahora más especialmente sobre la que pudiera suministrarse sobre los medios humanos a disposición de la empresa.

<sup>345</sup> MARTÍNEZ CHURRIQUE, J.L.: op. cit., pág., 129.

sensatez y conciencia de su imperfección. Si se usa como si fuera una medida perfecta sin cotejarla con otras variables cualitativas, normalmente será mejor la segunda alternativa: nada”<sup>346</sup>

Por su parte Montserrat Sierra, hablando de la posibilidad de incluir el capital intelectual de la empresa en las cuentas anuales, dice que:

“...como no existe una medida objetiva que permita valorar tales elementos, entonces se les asigna un valor cero. (Sic). Los responsables, tanto de los organismos emisores de normas como de la dirección y gestión de la empresa, deberían aceptar que sería mejor informar de algo, a que no se informe de nada”.<sup>347</sup>

En este punto, y en concreto en lo que se refiere a las necesidades de información de los usuarios externos, el profesor Martínez Ochoa advierte que a pesar de que la importancia de los intangibles, entre los que se encuentran los recursos humanos, crece de forma paralela al sector servicios, intensivo en este tipo de activos, "...se puede afirmar que, en general, los usuarios no están a favor de incluirlos en los Estados Financieros y manifiestan que su reconocimiento no ayuda a valorar compañías, riesgos y oportunidades"<sup>348</sup>. Entre otras razones porque no se destinan a la venta o porque ciertos acreedores no los admiten como garantía de sus préstamos.

Pero la realidad difiere en el mundo de la competición profesional donde los jugadores se *compran y venden*<sup>349</sup>. La potencialidad de generación de

---

<sup>346</sup> ROSANAS MARTÍ, J.M.: "Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando". *Boletín A.E.C.A.* n.º 49, abril-julio 1999, pág., 21.

<sup>347</sup> SIERRA FERNÁNDEZ, M.: "¿Hacia una nueva contabilidad?: Contabilidad del capital intelectual". *Boletín A.E.C.A.* n.º 49, abril-julio 1999, pág., 45.

<sup>348</sup> MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Activos intangibles e información contable". *Partida doble*, n.º 81, septiembre, 1997, pág., 22.

<sup>349</sup> Martínez Churriague, en la página 136 de su obra citada, al tratar la no transferibilidad del activo humano en la generalidad del mundo económico, alude tangencialmente ciertas entidades que pueden controlar y negociar su capital humano: "tal sería el caso de ciertos clubs deportivos y

espectáculo que conlleva contratar a una estrella deportiva y, por tanto, de incrementar los ingresos facilita, entre otras muchas, las operaciones con instituciones financieras que, por su parte, también les pueden conceder adelantos a cuenta del futuro taquillaje, previsiblemente mayor.<sup>350</sup>

Por tanto, puede que, al desaparecer las razones que apuntaba Luis Martínez Ochoa en el sector económico considerado, el conjunto de usuarios externos de información financiera de clubes y s.a.ds, por antonomasia entidades financieras, espónsores y patrocinadores, cadenas de televisión e inversores privados o públicos (no olvidemos que la gran mayoría son sociedades anónimas), sí podrían estar muy interesados en información sobre el factor humano de la empresa, en especial sobre el deportivo.

Además, el tratamiento como gasto, en concreto, de los desembolsos realizados para mantener o incrementar las capacidades del personal de la empresa, no contribuye en manera alguna en el reconocimiento del trabajo humano como recurso valioso para el común de usuarios de información contable. Menos aún si cabe para el personal directivo, cuya gestión será enjuiciada en función del resultado obtenido, magnitud que se verá minorada en la misma medida en que se cifren los recursos monetarios destinados al desarrollo de los trabajadores, con el agravante añadido que supone la flagrante violación que esta

---

de ciertas entidades marginales donde se diesen reminiscencias del sistema abolido de esclavitud, pero honestamente entendemos que este limitado número de casos sólo puede servir para extraer ilustraciones no generalizables y, en ningún caso, para basar en ellos unos principios generales". No es nuestra intención extrapolar las conclusiones a que nos conduzca el análisis del sector deportivo que hemos elegido a ningún otro, conscientes como somos de las muchas especificidades que presenta, siendo una de las más acusadas el mayor control sobre su personal deportivo. La singularidad del caso que nos ocupa ha sido más un aliciente que alimenta nuestra inquietud investigadora que un elemento por el que desestimarle como objeto de estudio en una tesis doctoral.

<sup>350</sup> Según Miguel Angel Nieto, los *transfers* se pueden llegar a hipotecar para hacer frente a su pago y dar tiempo así para que los jugadores den el rendimiento esperado en la forma de mayor público en el estadio o mayor cuantía de los derechos de retransmisión de encuentros, negociando al alza los mismos con la emisora de televisión que los ostente, argumentando la revalorización en el potencial generado por los grandes fichajes que se hubieren realizado. Incluso se puede concertar la pignoración con las propias cadenas de televisión. NIETO, M.A.: "El negocio de los pelotazos", *Muy especial*, nº. 35, mayo/junio 1998, pág., 81.

forma de contabilización comete contra el principio de correlación de ingresos y gastos, ya que las inversiones que se han destinado a la formación de los trabajadores darán su fruto en un plazo dilatado de tiempo.

Otra consecuencia de este proceder contable, aparte de su efecto sobre el resultado empresarial, es el riesgo de que no se mantenga la capacidad productiva de la empresa a largo plazo, al irse diluyendo la habilidad profesional de su masa obrera, si sobre ella no se invierte. Además de con los recursos económicos y financieros, la empresa cuenta con recursos humanos, fundamentales para su futuro, que no estarían siendo administrados con el mismo debido celo que los de otro tipo.

Aunque el suministro de información sobre el capital trabajo que defiende la C.R.H. parece pertinente, la implantación de este sistema contable presenta a la vez problemas, que según Parker, Ferris y Otley, serían:

- a) "La complejidad de los modelos de medida.
- b) Las actitudes de los gestores de las organizaciones. Las exposiciones teóricas han pesado más que las prácticas y los gestores se resisten a aplicar la C.R.H.. Los profesionales reconocen los beneficios de la C.R.H. en la teoría pero necesitan que los beneficios sean demostrados.
- c) Las reacciones de los empleados. Estos pueden sentirse reducidos al status de una máquina."<sup>351</sup>

A los que por nuestra parte añadimos el coste que supondría implantar el sistema de C.R.H. Aunque no creemos que tardase en ser amortizado si se destinara a su sufragio un escaso porcentaje del *transfer* cobrado por el traspaso de un jugador, o una pequeña fracción del montante recibido en concepto de

---

<sup>351</sup> PARKER, L.D.; PERRIS, K.H. y OTLEY, D.T.: *Accounting for the Human Factor*. Prentice Hall of Australia. 1989. Extraído de MARTÍNEZ RAMOS, M.: op. cit., pág., 526.

patrocinio que sobreviniera tras conocerse la recepción de algún otro jugador, si las operaciones descritas se hubiesen cerrado apoyándose en los datos suministrados.

En definitiva, y de forma muy resumida, la C.R.H. persigue la elaboración y suministro de información útil, tanto para usuarios internos como externos, sobre los medios humanos con los que cuenta la entidad, ya sea en las Cuentas Anuales o en otro documento contable, apuntando los requerimientos informativos que formula en las dos siguientes direcciones:

- 1ª) La periodificación contable de los, actualmente, gastos del ejercicio en que la empresa incurre cuando detecta necesidades de personal y lleva a cabo el reclutamiento y posterior selección de candidatos a los puestos a cubrir, hasta la contratación final de los elegidos.
- 2º) La asignación de valor, a través de la elección del más apropiado procedimiento al efecto, a los medios humanos que requiere toda empresa para su normal desenvolvimiento.

Para seguir desarrollando los contenidos de la C.R.H., aplicados a la esfera deportiva objeto de análisis, y en particular estas dos propuestas que acabamos de apuntar, ciertamente interesantes en especial en el marco de esta tesis doctoral, el apartado que sigue abordará la delimitación de los distintos conceptos que provocan salidas de fondos en las organizaciones económicas que solicitan nuevo personal hasta su efectiva adhesión, y su traslación al ámbito del deporte.

#### **IV.1.2. Los costes de reclutamiento, selección, contratación y formación del personal deportivo**

Con independencia de los desembolsos periódicos que la empresa destina a las percepciones retributivas de sus empleados y a la satisfacción de las cargas sociales que su contratación origina, existen otras rúbricas relacionadas con el

personal en las cuales la empresa también invierte, ya con carácter no periódico, orientadas a la obtención de los servicios de nuevos trabajadores o a la mejora de las prestaciones de los mismos.

Este segundo orden de conceptos, por los que la empresa libra fondos, se agrupan bajo la denominación, más o menos consensuada por parte de los autores que estudian los recursos humanos, de costes de *reclutamiento, selección, contratación y formación*.

Antes de pasar a describir cada uno de ellos, hacemos nuestras las afirmaciones que, ya en 1974, Edmond Marqués, uno de los pioneros en Europa de la C.R.H., incluía en su obra *La Comptabilité des ressources humaines*:

"Hasta una fecha reciente, la práctica jurídica y contable reflejaba la realidad económica en el sentido de que el salario era la contrapartida inmediata de la actividad productiva, que los gastos de reclutamiento y formación eran muy bajos o inexistentes y que la demanda de empleo era lo suficientemente grande para que las empresas pudieran disponer de inmediato de un empleado operativo para cualquier función.

El grado cada vez más elevado de tecnicismo requerido para desempeñar ciertas funciones, la especialización en la tarea que implica una familiarización en el seno de la empresa misma, cuando el empleado posee ya una competencia propia adquirida previamente y la acelerada obsolescencia de los conocimientos, obliga a las empresas a efectuar gastos importantes para reclutar, formar y asimilar al personal, gastos que desde el punto de vista económico tienen carácter de inversión".<sup>352</sup>

---

<sup>352</sup> MARQUÈS, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*. Traducción de Pirámide, Madrid, 1978, págs., 24 y 25.



Para Rosario Mazarracín<sup>353</sup>, "el *reclutamiento* persigue atraer a las personas más capaces para desempeñar el puesto de trabajo. Para ello, la empresa podrá optar entre la promoción de los empleados que están actualmente prestando sus servicios en otro puesto o acudir al mercado de trabajo externo". Se trata, por consiguiente, de las operaciones de búsqueda y localización de potenciales trabajadores.

En el contexto deportivo profesional, la actividad de detección de jóvenes de talento puede ser especialmente gravosa. No se acometen campañas publicitarias para la recepción de *currículum vitae*, no se valorará el trato que pudiera dar al cliente o "don de gentes", por mucho que gran parte de su trabajo sea cara al público, ni el proceso consiste en interminables baterías de tests psicológicos o de conocimientos previos. La tarea de mantener una cantera, esperando que por cada mil o más muchachos, de entre las más jóvenes categorías y en el agregado total, surja un jugador figura, es paciente y costosa.

También en el caso de que la búsqueda sea en el extranjero<sup>354</sup>, donde habrá que asumir los gastos de desplazamientos o por otros conceptos, si se realiza con los medios del club, o satisfacer los honorarios de los "cazatalentos" que operan en el sector.

En la fase de *selección* se criban las candidaturas que se recogieron en la etapa anterior, analizando la capacitación y aptitud previa del grupo reclutado a nivel físico y/o psíquico en función del perfil del puesto o puestos a ocupar,

---

<sup>353</sup> MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: "La información sobre la inversión en personal en las cuentas anuales". V Encuentro de profesores universitarios de Contabilidad. Sevilla, mayo, 1993, pág., 5.

<sup>354</sup> Por ejemplo a Nigeria o a Brasil donde el talento, desgraciadamente, es proporcional al hambre, y el hecho de que un club europeo, por ejemplo de fútbol, reclame a un adolescente es el principio del sueño de fama y dinero que fue la motivación en el estadio inicial de su entrenamiento en el país de origen. "En Brasil, si tú naces varón, sabes que tienes que intentar ser futbolista. Si no vales, ya puedes dedicarte a lo que quieras", "el fútbol es lo único que tenemos los pobres en Brasil, para salir de pobres o para poder seguir siéndolo". Las citas, de los muy conocidos jugadores profesionales de fútbol Roberto Carlos y Rivaldo respectivamente, ilustran la cara más

eligiendo finalmente, de entre el total de solicitantes, aquéllos que formarán parte de la empresa.

El proceso, hasta el momento, habrá ido ocasionando importantes desembolsos. Si se acomete directamente por la empresa en la que se han producido las necesidades de personal se requerirá efectuar la oportuna asignación de costes de diversos conceptos -sueldos y salarios, dietas, viajes, publicidad, administrativos, consumo de materiales (por ejemplo de oficina, consumibles utilizados en tests de selección, folletos...), etc.-, a la actividad de detección y elección de candidatos. Si se encomienda a una empresa especializada que ofrezca este particular servicio, será cobrado un precio.

Aunque cabe pensar que tratándose de unos trabajadores de los que se requieren tan especiales características y siendo, en muchas ocasiones, fundamental la identificación de los objetivos profesionales de los jugadores con los de la empresa (el club) contratante, podríamos excluir la alternativa que supone la intermediación de una empresa de trabajo temporal, mostrando nuestras reservas también en cuanto a la utilización de cualquier vía de captación de mano de obra deportiva que pudiese filtrar al público en general y a la competencia (otros clubes) en particular, con una antelación no deseada, las iniciativas que en materia de nuevos fichajes se estuviesen cursando.

La adquisición o entrada del personal culmina con la contratación de los individuos finalmente elegidos, lo que supone situarlos en el puesto de trabajo a desempeñar, apareciendo los costes llamados de *contratación y colocación* que, como apunta la profesora Mazarracín<sup>355</sup>, serían los costes en concepto de vivienda transitoria, en su caso, los derivados de pruebas médicas o físicas, gastos administrativos, etc., y en el caso de que el nuevo contrato se cierre con una

---

triste de la que parece inagotable cantera tercermundista. *El país semanal*, nº. 1.132. Domingo 7 de junio de 1998, págs., 74 y siguientes.

<sup>355</sup> MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: op. cit., pág., 6.

persona que ya era miembro de la empresa, se incorporan los incurridos en la cobertura del puesto que queda vacante por el empleado promocionado.

Por último, y en términos generales, la *formación*, siguiendo a Heliodoro Robleda es: "el incremento del potencial de la empresa conseguido a través del perfeccionamiento profesional y humano de los individuos que la componen".<sup>356</sup>

Cuando el personal está ya contratado aparecen nuevos desembolsos a efectuar, ahora para conseguir la adaptación de los efectivos humanos que han entrado a la empresa al puesto que ocupan. También para conseguir la experiencia necesaria para incrementar la baja productividad que cabe esperar en el periodo de toma de contacto inicial con las tareas a realizar, máxime si se trata del primer empleo.

Este coste, que forma parte de los de formación o desarrollo, se cifraría según los profesores Ripoll y Labatut<sup>357</sup> en una parte del coste salarial durante el periodo de familiarización, tanto del propio trabajador nuevo como de las personas que se dediquen a su adiestramiento inicial<sup>358</sup>. Aunque también puede efectuarse la capacitación fuera de las instalaciones relativas al puesto, e incluso fuera de la empresa, o por parte de una entidad distinta de la contratante, lo que conllevaría costes adicionales a agregar a los anteriores.

Los nuevos jugadores fichados, y los canteranos que pasan a ser alineados permanentemente por el equipo titular y por el que, por tanto, obtienen su licencia federativa, necesitan un intervalo de tiempo, variable según los casos, para ajustarse a los compañeros, a los esquemas técnicos del entrenador, a las tácticas de juego que se emplearán, al conocimiento de los equipos rivales en la competición y las estrategias que suelen poner en práctica (especialmente si no las

---

<sup>356</sup> ROBLEDA CABEZAS, H.: "Análisis de los costes de formación del personal". *Revista española de financiación y Contabilidad*. Nº. 81, 1994, pág., 970.

<sup>357</sup> RIPOLL FELIÚ, V.M. Y LABATUT SERER, G.: op. cit., pág., 16.

<sup>358</sup> También en MARTINEZ CHURRIAQUE, J.I.: op. cit., pág., 294.

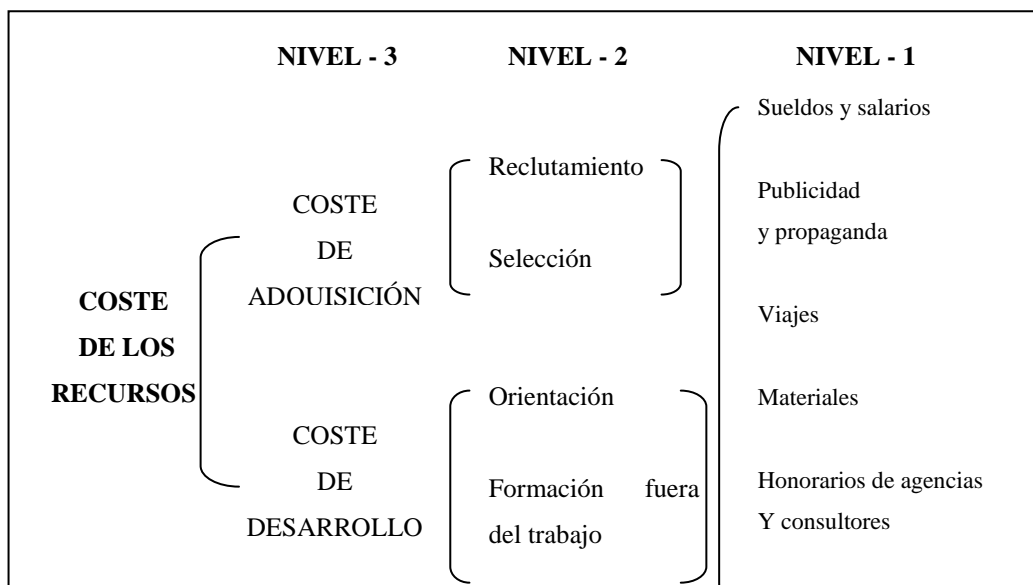
conocían previamente, por tratarse de jugadores muy jóvenes o procedentes del extranjero), lo que podría requerir sesiones formativas adicionales para el acondicionamiento físico, psicológico o de cualquier otro tipo, a las que celebrara el conjunto de la plantilla.

Pero el aprendizaje que la empresa puede facilitar a su personal no tiene por qué limitarse al tramo inicial de su relación contractual. El aumento de conocimientos o de habilidades en la fuerza de trabajo pueden ser promovidos en todo momento en la organización con vistas a mejorar el rendimiento de la plantilla, especialmente en épocas de desarrollo técnico o tecnológico al que se deba adaptar a través de nuevos procesos de aprendizaje. Recuérdese, en este punto, la necesaria formación continua que requería el personal deportivo de la entidad, para evitar el descenso de rendimiento que acompañaría un relajamiento en la disciplina de entrenamiento global.

En el gráfico IV.1., Ripoll y Labatut clasifican los conceptos que integran los costes en recursos humanos presentándolos en tres niveles:

- nivel 1: en el que son clasificados atendiendo a su naturaleza,
- nivel 2: donde aparecen los costes por funciones específicas de la gestión del grupo humano de la empresa,
- nivel 3: en que se consideran las funciones básicas del manejo de personal.

#### CLASIFICACIÓN DEL COSTE DE LOS RECURSOS HUMANOS



Para concluir la presentación de los costes históricos no periódicos que origina la tenencia de trabajadores e introducir el debate sobre su tratamiento económico contable, bien como gasto o bien como inversión, decimos con Rosario Mazarracín que los costes de “reclutamiento, selección, contratación y formación del personal, persiguen un doble objetivo, obtener los servicios de los empleados y que éstos sean los mejores posibles para la empresa por más de un ejercicio económico, por consiguiente, en principio sin considerar otras cuestiones pueden ser catalogados como inversiones”<sup>359</sup>. Pero no más que en principio, puesto que, también con ella convenimos en que, efectivamente, deberán ser consideradas *otras cuestiones* que nos permitan justificar los pronunciamientos que asumamos sobre esta controvertida cuestión doctrinal especialmente, en nuestro caso, en el contexto del personal deportivo de clubes y s.a.ds que participan en competiciones profesionales.

Por ejemplo, Edmond Marquès<sup>360</sup> distingue distintos tipos de formación, que van a facilitar la adscripción de los desembolsos en este concepto como inversión o gasto del ejercicio, teniendo en cuenta: el momento en que se realiza (inmediatamente después de la contratación o en cualquier otro periodo en que el trabajador presta sus servicios en la empresa), la duración del proceso formativo,

---

<sup>359</sup> MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: op. cit., pág., 8.

<sup>360</sup> MARQUÈS, E.: op. cit., pág., 28.

la naturaleza específica o general de la misma (según tenga o no una relación directa con la actividad que desempeña el empleado), y el hecho de que sea proporcionada por la empresa o la faciliten otras entidades.

También en este sentido, el profesor Robleda, considera que: "los costes en los que debe incurrir la empresa normalmente, que no generan valor añadido, pero su ausencia provoca, por el contrario, una degradación de la empresa"<sup>361</sup>, orientados al mantenimiento del nivel de competitividad y para compensar el descenso de aptitud que puede acompañar a los trabajos rutinarios, deben ser considerados gastos del ejercicio.

Por lo que respecta a los costes a los que cabría otorgar un tratamiento de inversión, los clasifica en tres categorías:

- *formación ligada a la evolución de las profesiones y los empleos*, sea de *prevención*, cuyo objetivo es la preparación de los empleados de cara a la asunción de nuevos comportamientos profesionales, como *destinada directamente a la evolución de los puestos de trabajo* donde el objetivo es la obtención de nuevas capacidades a aplicar de forma inmediata en su trabajo,

- *formación ligada a las mejoras globales de prestaciones*, que se destina a un grupo de trabajadores o categoría profesional en lugar de a un puesto específico,

- *formación relacionada con proyectos de cambio o innovación* orientada al desarrollo de capacidades productivas que faciliten su implantación.

En el contexto deportivo profesional, la aspiración a la victoria actúa como incentivo a la introducción de mejoras en la producción. Las reglas de juego que

---

<sup>361</sup> ROBLEDA CABEZAS, H.: op, cit., pág., 972.

emiten las federaciones competentes no son objeto de modificaciones de manera frecuente, y su observancia es obligatoria para todos los clubes que participan en la competición.

Con esta normativa común a respetar, que indica cómo "confeccionar" el producto, ningún club logra un output idéntico; unos ganan, otros pierden, por mayor o menor diferencia, mayores o menores ocasiones de peligro, faltas cometidas, lesiones sufridas, etc. Es decir, dentro de un mismo marco de instrucciones técnicas de juego, las estrategias que establecen los entrenadores pueden inclinar la balanza del triunfo hacia un equipo o hacia otro. Estas tácticas no se suelen improvisar, sino que son el resultado de muchas horas de planificación teórica y entrenamiento práctico que conllevan costes.

De esta manera, el desarrollo de nuevas fórmulas que serán objeto de prueba sobre el terreno de juego (tomando por sorpresa a los adversarios, que invierten parte de su tiempo en el estudio de la manera de jugar de los otros equipos<sup>362</sup>), o de procedimientos que incrementen el potencial físico y psicológico del deportista, podrían traducirse en mejores resultados deportivos.

En definitiva, nosotros nos alineamos con la corriente de autores que, como Marquès, abogan por un tratamiento alternativo a la consideración íntegra como gastos del ejercicio de los costes de búsqueda, adscripción y, muy especialmente, formación de personal.

Con respecto a este último concepto, será fundamental una adecuada segregación de los costes formativos de los jugadores de cantera y los que cabe

---

<sup>362</sup> Aunque no se trata de un procedimiento muy ortodoxo, deportivamente hablando, es bien conocida de los aficionados la estrategia futbolística de repliegue de los defensas para forzar la posición de *fuera de juego* del atacante, cuando se producen ocasiones de peligro ante la propia portería. Con ello, los árbitros pitan la infracción correspondiente y pasa automáticamente la posesión del balón al equipo estratega. Pues bien, algunos clubes la ponen en práctica con tanta asiduidad y buenos resultados que son la pesadilla de sus contrincantes.

asignarse a la preparación deportiva de los jugadores integrantes de la primera plantilla. Los primeros, bajo nuestra perspectiva, no ofrecen dudas sobre su proyección futura; los segundos, deberán ser objeto de un mayor análisis para dilucidar si han logrado mayores o nuevas habilidades deportivas en el equipo titular o sólo han mantenido la capacidad inicial, ya que en este segundo caso, y con el profesor Robleda, creemos que deberán mantenerse como cargas del ejercicio.

Aparte del debate del posible tratamiento contable alternativo de los desembolsos por concepto de reclutamiento, selección, contratación e, insistimos, en especial por formación que el club o s.a.d. realiza sobre sus jugadores, sobreviene la problemática que, presentada por los tratadistas más en vanguardia de la corriente de C.R.H., plantea la asignación de valor al contingente humano de la organización.

Nos parece especialmente relevante, en el contexto de las competiciones profesionales, analizar los métodos que podrían utilizarse para la valoración del conjunto de jugadores integrado en el personal contratado por el club. Por ello, y en el siguiente epígrafe, pasaremos revista a las distintas vías que se han presentado doctrinalmente para aproximación del valor de los recursos humanos.

#### **IV.1.3. Métodos de valoración del personal**

No pretendemos hacer aquí un análisis exhaustivo ni omnicompreensivo de la totalidad de los sistemas contables que han sido presentados a lo largo del tiempo por los autores que se circunscriben dentro de la C.R.H., y menos aún desarrollar los modelos matemáticos a utilizar en cada caso.

Nuestro objetivo en este campo es reseñar las aportaciones más sobresalientes que se han producido, para que sirvan de marco de referencia en el contraste de los procedimientos que, en la práctica, se siguen en la contabilización



de los *transfers* de jugadores y los que tienen establecidos algunas federaciones deportivas y/u otras entidades, según los casos, en específico para la fijación de los montantes dinerarios que cifran la indemnización por preparación y formación de los deportistas que son fichados por un nuevo club, cuando la misma sea obligatoria para que el traspaso del jugador sea efectivo.

Entendemos, desde nuestro punto de vista, que las normas instauradas en el mundo del deporte sobre el particular suponen una aplicación práctica de los métodos de valoración del personal de la C.R.H. sin parangón en el mundo económico. Siendo así, no podemos excusarnos ahora de, cuanto menos, la presentación de las alternativas teóricas sobre las que esta corriente contable ha venido trabajando<sup>363</sup>, ya que en esta sección abordamos el estudio de esta parcela de la investigación en Contabilidad. Será posteriormente cuando presentaremos las regulaciones deportivas mencionadas.

Los sistemas contables utilizados para la aproximación de la valoración<sup>364</sup> de los recursos humanos de la empresa se ajustan a la siguiente tipología que desarrollaremos siguiendo la línea expositiva de Brummans Ra y Langendijk<sup>365</sup>:

- a) modelos que se basan en el coste:
- modelo del coste histórico,
  - modelo del coste de reposición,
  - modelo del coste de oportunidad,

---

<sup>363</sup> Intentaremos compensar la parquedad expositiva con la indicación de fuentes más explicativas, originales o desarrolladoras de cada corriente tratada, sobre las que convenientemente iremos llamando la atención.

<sup>364</sup> Una actualizada revisión bibliográfica de los métodos de valoración del capital humano de las empresas, puede verse en la tesis doctoral de la profesora Inés Moreno Campos: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1999. En concreto, en su capítulo IV: *Métodos de valoración del capital humano*.

<sup>365</sup> BRUMMANS RA, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J.: "Human Resource Accounting in Football Clubs: A Study of the Prescribed Accounting Rules in the Netherlands". Congreso de la Asociación Europea de Contabilidad. Amsterdam, 1998.

b) modelos que se basan en el valor:

- modelo del descuento de los salarios a percibir,
- modelo del descuento ajustado de los salarios futuros,
- modelos que asignan la expectativa de beneficios de la organización,
- modelo estocástico de valoración de recompensas.

Abordaremos seguidamente cada uno de los dos grupos de modelos en apartados diferenciados.

#### **IV.1.3.1 Modelos que se basan en el coste**

El modelo del *coste histórico* asigna como valor de los recursos humanos el coste en que la empresa incurre desde que son detectadas las necesidades de nuevo personal hasta que el trabajador o los trabajadores finalmente seleccionados se encuentran en óptimas condiciones para acometer las tareas propias del puesto o puestos que con ellos se cubre.

Por tanto, el monto por el que podría figurar en la documentación contable el valor del grupo humano sería el relativo a la agregación de los costes derivados de la coronación de las fases sucesivas de reclutamiento, selección, contratación y entrenamiento inicial, a los que algunos autores, como Eric Flamholtz<sup>366</sup>, añaden el coste de la pérdida de productividad durante el entrenamiento, y no sólo del nuevo empleado, ya que hasta que el individuo alcanza el nivel de productividad esperada en el puesto que pasa a ocupar, otros trabajadores pueden verse

---

<sup>366</sup> FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods, and Applications*. Jossey-Bass Publishers. San Francisco 1985. Second printing, december 1986, pág. 65.

afectados, por ejemplo al ralentizarse el ritmo de trabajo en una cadena de tareas que se acometen de forma sucesiva o interferir en la actividad de otros puestos.

En contra de la ventaja que supone la comparativamente menor dificultad que encierra su cálculo con respecto al resto de modelos y la consistencia con el tratamiento convencional relativo a las partidas de las que sí se rinde información contable, los inconvenientes que presenta coinciden en parte con los que se suelen atribuir con carácter general al coste de adquisición o al de producción, según fuera la procedencia externa o interna del elemento a valorar. En particular, el paulatino alejamiento en el tiempo del valor real de mercado o la elección del adecuado sistema de amortización a utilizar para cifrar su depreciación efectiva (que implicaría la estimación de la probabilidad de abandono de la organización por parte del trabajador), además de que no tiene en cuenta el valor que el individuo aporta a la organización.

En el caso de que la propia empresa lo generase, tendría lugar la problemática inherente a todo proceso de captación y asignación de coste, en especial de los costes fijos que ocasionarían oscilaciones en el coste unitario del entrenamiento en función del número de éstos<sup>367</sup> (problema que, a nuestro entender, se corregiría o al menos se mitigaría si se aplicaran métodos racionales de imputación de costes, esto es, netos de la valoración atribuida a la subactividad detectada<sup>368</sup>), y la inadvertida asignación de los costes derivados de ineficiencias en la gestión de programas de personal que, si no son separados del proceso, darían lugar a sobretasación de los recursos humanos.

En el modelo del *coste de reposición* la hipótesis valorativa subyacente es que el sacrificio en que la empresa incurriría hoy para reemplazar a sus

---

<sup>367</sup> SCARPELLO, V. y THEEKE, H.A.: "Human Resource Accounting: a Measured Critique". *Journal of Accounting Literature*, vol. 8, 1989, pág., 269.

<sup>368</sup> Véase, por ejemplo: MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M<sup>a</sup>. y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de gestión. (Contabilidad interna) Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ed. Ariel, Barcelona, 1994, pág. 425 y siguientes.

trabajadores arroja la medida de su valor. El artífice principal de su desarrollo: Eric G. Flamholtz, distingue en el contexto de este método valorativo entre el *coste de reposición posicional* y el *coste de reposición personal*.

El coste de reposición posicional se define por este autor como el "sacrificio en el que habría de incurrirse hoy para reemplazar a una persona que ocupa un puesto específico por un sustituto capaz de suministrar unos servicios equivalentes en el mismo puesto"<sup>369</sup>, e indica que se calculará incrementando el coste de adquisición y aprendizaje, que se integraban en el coste histórico del modelo anterior, en los componentes del llamado *coste de separación*, que serían los pagos por despido al trabajador segregado, pérdida de eficiencia en el obrero durante cierto intervalo de tiempo que precede al despido y los costes de oportunidad que ocasiona el puesto mientras permanece vacante.

El coste de reposición personal, en palabras del profesor Serra, "es el que atiende a las características de la persona, y por tanto tiene en cuenta su rendimiento actual y potencial"<sup>370</sup>, resultaría de la agregación del coste de reposición posicional de todos los puestos que desempeña en la empresa el trabajador que se marcha. Flamholtz lo define como "el sacrificio en que tendría que incurrirse hoy para reemplazar a una persona empleada actualmente por un sustituto capaz de suministrar un conjunto equivalente de servicios en todos los puestos que el anterior podría ocupar".<sup>371</sup>

El utilizar este método alternativo de valoración corrige la pérdida de actualidad de la cifra que arrojaba el coste histórico, pero también presenta a su vez ciertos problemas como son la estimación de un gran grupo de costes que se producirían en el futuro, y que serían contrastables sólo en caso de que

---

<sup>369</sup> FLAMHOLTZ, E.G.: op. cit., pág., 67.

<sup>370</sup> SERRA SALVADOR, V.: "Propuesta sobre Contabilidad de los recursos humanos" . Publicado en "La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX". *Técnica contable*. Volumen extraordinario. Madrid. 1989, pág., 297.

<sup>371</sup> FLAMHOLTZ, E.G.: op. cit., pág., 69.

efectivamente se reemplazara al trabajador, o la determinación de la probabilidad de que el trabajador ocupe cada puesto en distintos momentos a lo largo del tiempo y la probabilidad de salida de la empresa. Brummans Ra y Langendikj<sup>372</sup>, por encima de las dificultades detectadas, se preguntan a su vez si las reposiciones exactas serían siempre posibles para todos los empleados y si aun así se podrían hacer en todos los casos.

Por último, y "en relación con las variaciones que puedan surgir entre los costes de adquisición y los de sustitución", señala Rosario Mazarracín que, "en el caso de que se hubiesen reconocido como inversión en el balance de situación los primeros y en la fecha de cierre del ejercicio se estimara que los costes de sustitución son menores que los de adquisición pendientes de amortizar, habría que imputar como gasto a los resultados del ejercicio la diferencia entre ambos importes".<sup>373</sup>

El modelo del *coste de oportunidad* que se encuentra en la bibliografía consultada, definido por Eric Flamholtz<sup>374</sup> como el valor de un activo en un uso alternativo (en el caso de personas sería el valor al que se ha renunciado al ubicar al individuo en un puesto en lugar de en otro), y que se basa en la propuesta de James C. Hekimian y Curtis H. Jones<sup>375</sup>, coincide en ser un coste calculado en base a las hipotéticas ofertas que hicieran gestores de distintas secciones o departamentos de la empresa sobre los empleados de forma que se aceptan como simulación fiable de las ofertas externas que de ellos pudiera recibir la empresa y se les asigna como valor.<sup>376</sup>

---

<sup>372</sup> BRUMMANS RA, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J.: op. cit., pág., 5.

<sup>373</sup> MAZARRACÍN BORREGUERO, M. R.: *La información contable de los recursos humanos*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1998, pág., 104.

<sup>374</sup> FLAMHOLTZ, E.G.: op. cit., pág., 209.

<sup>375</sup> HEKIMIAN, J.C. y JONES, C.H.: "Put People on your Balance Sheet". *Harvard Business Review*, enero-febrero, 1967.

<sup>376</sup> Un muy aclarador ejemplo práctico acerca de la forma en que acometer su cálculo, junto con otros que ilustran el resto de vías de aproximación que aquí citamos, puede verse en: TRUSSELL,

Es decir, se reproduce internamente un mercado de trabajo donde los responsables departamentales compiten por los trabajadores disponibles, siempre que fuesen considerados recursos escasos, es decir, que no pudieran ser fácilmente reemplazados por un individuo de fuera de la organización. Efectivamente, si no existe escasez, el modelo incurriría en una falacia, puesto que no existiría un coste de oportunidad si un empleado más rentable pudiera ser reclutado del exterior, o sería negativo, por lo que el modelo sólo es aplicable para valorar a ciertos empleados. Tampoco se podría utilizar en los casos de trabajadores que no ocuparan puestos susceptibles de transferencia dentro de la empresa.

Además, la oferta en términos monetarios que sobre el empleado se haga, habrá de basarse en algún procedimiento valorativo aplicado por parte del gestor departamental que la lanza. Para ello Hekimian y Jones se decantan por el valor presente del diferencial de ganancias esperadas como consecuencia de la adscripción del nuevo empleado, por lo que el modelo se extralimita del contexto del coste para entrar en las aproximaciones de *valor* que se indican seguidamente.

#### **IV.1.3.2 Modelos que se basan en el valor**

Comenzamos ahora la alusión a los métodos que pretenden aproximar una medida de valor, no basada en costes, con el modelo del *descuento de salarios*. Este modelo, según sus precursores, Baruch Lev y Aba Schwartz<sup>377</sup>, propugna asimilar al valor del trabajador la corriente de futuras percepciones descontadas a determinada tasa. Como se comprobará, este primero es el método menos revolucionario de entre los que defienden valoraciones económicas, y no al coste, del recurso humano, es decir, en base al concepto de *valor* de la Teoría Económica para todo recurso: el actual de los servicios futuros esperados, porque

---

P.: "Human Resource Accounting and the Football League". *Managerial finance*, vol. 2. 1976, págs., 256-269.

<sup>377</sup> LEV, B. Y SCHWARTZ, A.: "On the Use of Economic Concept of Human Capital in Financial Statements". *The Accounting Review*, enero, 1971.

considera los gastos futuros que tienen origen en los recursos humanos en lugar de valorar las prestaciones que aquellos generan en la empresa.

La técnica registral guardaría gran parecido con la usada en los arrendamientos financieros *-leasings-* en la que encuentra su fundamento, por lo que compartiría la crítica que sobre ellos se vierte en cuanto a la elección de la más correcta tasa de actualización por la cual convertir el montante de los plazos pendientes, en el caso de C.R.H.: salarios a percibir, a moneda corriente.

Otras magnitudes también tendrían que ser estimadas, como el propio montante salarial en el futuro, que podría sufrir oscilaciones distintas de las originadas por las fluctuaciones de los precios (también a tener en cuenta), como las consecuencia de la negociación colectiva u otras, posibles cambios de categoría profesional del trabajador o de puesto a ocupar con modificaciones en los emolumentos, incluso el probable abandono por parte de aquel.<sup>378</sup>

Por su parte, el procedimiento de los *salarios futuros ajustados* difiere del anterior, según la propuesta de Roger Hermanson<sup>379</sup>, en que, a través de los cálculos propios del mismo, se persigue obtener una cifra atribuible al conjunto total de trabajadores de la empresa, también en que los desembolsos salariales en un horizonte temporal que podría oscilar en torno a los próximos cinco años, descontados a la más reciente tasa anual de retorno sobre los activos de la empresa, o la media de los últimos años si el tipo más actual fuese un valor atípico, se ponderan por la relación porcentual que siga el ratio de eficiencia de la empresa con respecto al ratio media del sector.

---

<sup>378</sup> Una breve pero clara referencia a este modelo, incluyendo las expresiones matemáticas que habrían de emplearse en los cálculos, puede verse en SERRA SALVADOR, V., op. cit., 298.

<sup>379</sup> HERMANSON, R.H.: "Accounting for Human Assets", Occasional Paper, nº14 (East Lansing: Bureau of Business and Economic Research, Michigan State University, 1964). En BRUMMANS RA, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J, op. cit., pág., 6.

Esquemáticamente, los pasos que según Hermanson conducen al valor presente de los servicios futuros de los recursos humanos de la organización serían los siguientes:

- a- determinación de las percepciones retributivas, de los próximos cinco años a través de estimaciones, si no están fijadas por convenio colectivo o en los contratos individuales suscritos con el personal, teniendo en cuenta las subidas pactadas o esperables,
- b- descuento de dichos montantes anuales a la tasa de retorno sobre los activos,
- c- cálculo del factor de ponderación de la eficiencia de la empresa con respecto a la eficiencia media del sector<sup>380</sup>, atribuyendo las diferencias que resulten a la rentabilidad de los recursos humanos de aquélla respecto de los del resto de empresas,
- d- aplicación del factor de ponderación al montante descontado.

Las críticas recaen en la supuesta arbitrariedad de los intervalos temporales que considera y la dificultad de hacerse con los datos que se necesitan para obtener el factor de eficiencia. Además parece discutible que las eficiencias no coincidentes se deban únicamente a los recursos humanos, obviando la tecnología

---

<sup>380</sup> El ratio de eficiencia empresa-sector se calcularía según la siguiente expresión:

$$RE = [5RF0/RE0 + 4RF1/RE1 + 3RF2/RE2 + 2RF3/RE3 + RF4/RE4]/15$$

Donde:

RE = ratio de eficiencia

RF0 = tasa a que ascienden los beneficios sobre los activos propios de la empresa en el año actual.

RE0 = tasa media que suponen los beneficios sobre activos propios totales de todas las empresas del sector, en el año actual.

...

RF4 = tasa: beneficio sobre activos propios de la empresa en el cuarto año precedente.

RE4 = tasa media: beneficio sobre activos propios totales de todas las empresas del sector, en el cuarto año precedente.

FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances...*, op. cit. págs., 237 y 238. El propósito de esta forma de operar es la utilización de los rendimientos de la empresa en cuestión relativos a más de un solo año en el cómputo del valor de los recursos humanos, y al mismo



o la capacidad financiera, entre otros factores que marcan las diferencias entre empresas del mismo sector.

Los métodos basados en la atribución de parte de los *beneficios esperados por las organizaciones* miden la contribución, en porcentaje, del factor humano al valor económico de la empresa. Se parte de la premisa de que el valor del capital humano forma parte del valor actual de la organización, medido éste a través del descuento de las ganancias esperadas.

Por ejemplo Brumet, Flamholtz y Pyle<sup>381</sup> miden la contribución relativa de los recursos humanos al valor de la firma a través de la ratio de inversión en este concepto sobre el total de inversiones. Éste será el porcentaje a aplicar sobre el montante del valor presente de las ganancias futuras para hallar el valor económico del capital humano.<sup>382</sup>

Sin embargo, el método en que tuvo su origen, que se debe a Hermanson, limitaba las ganancias a considerar en los cálculos a las obtenidas efectivamente por la empresa en el ejercicio más recientemente cerrado, porque su método de valoración pretende ser usado en la confección de estados financieros externos más que para su uso a nivel interno por parte de la organización. De esta forma se elimina el componente de incertidumbre que envuelve cualquier estimación de sucesos futuros, lo cual podría facilitar su aplicación al no poder achacársele, en este sentido, falta de objetividad.

---

tiempo dar más énfasis a los rendimientos actuales que a los pasados, puesto que, como se ve, las relaciones están ponderadas según que sea el año actual (5), el cuarto (4), el tercero (3), etc.

<sup>381</sup> BRUMMET, L.; FLAMHOLTZ, E.G. y PYLE, W.C.: "Human Resource Measurement: a Challenge for Accountants". *Accounting Review*, Abril 1968. Citados por FLAMHOLTZ, E.G.: op. cit., pág., 213 y 214.

<sup>382</sup> Transcribiendo el ejemplo que recoge Flamholtz, (íbidem) como coautor del método, si consideramos una empresa con 15 millones de unidades monetarias en activos, donde se incluyen 5 millones en activos humanos (que imaginamos valorados al coste histórico para ser consistentes con la valoración del resto de activos que forman parte de ese total de 15 millones), y con una previsión de ganancias futuras, cuyo valor presente es de 24 millones, la aplicación del modelo pasaría por los tres siguientes pasos:

- hallar la ratio de activo humano sobre el total:  $5 \text{ M} / 15 \text{ M} = 1/3$
- hallar el valor presente de las ganancias futuras esperadas: 24 M
- parte del valor de la firma, asignada a los recursos humanos:  $1/3 * 24 \text{ M} = 8 \text{ M}$ .

La aplicación empírica del modelo pasa por hallar la ratio: resultados después de impuestos sobre el activo total (este activo será el convencional, esto es, sin que incluya valoración alguna de trabajadores), para posteriormente hallar la relación por cociente con la ratio media de la industria.

El dato resultante será el multiplicador que, aplicado sobre el valor del activo real, lo ajusta para pasar a ser expresivo del valor de esta magnitud, pero ya incorporando el recurso humano.<sup>383</sup>

Este método, llamado en ocasiones del *goodwill no comprado*, atribuye el origen de los beneficios de la empresa únicamente a las personas que la integran lo cual, como ya se comentó, sólo será cierto si otras variables son coincidentes entre el total de empresas que entran en el análisis. En términos generales, se asume que el grupo de personas que trabaja para la empresa es, en parte, la causa que origina las diferencias en los resultados entre firmas.

En una versión modificada del modelo, y que lo complicaría, al elemento humano se le atribuiría una porción del valor del fondo de comercio latente del

<sup>383</sup> De nuevo transcribimos otro ilustrador ejemplo de Flamholtz: supongamos que un sector económico está conformado por sólo tres empresas, A, B y C, cuyo activo convencional asciende respectivamente a 100.000, 200.000 y 300.000 unidades monetarias respectivamente, y con resultados de 20.000, 10.000 y 30.000 um. Las ratios relativas a cada una de ellas y la ratio media aparecen en el cuadro.

	Empresas			Total Sector
	A	B	C	
Activos en propiedad	100.000	200.000	300.000	600.000
Beneficio neto	20.000	10.000	30.000	60.000
Ratio: bf <sup>o</sup> neto sobre activos	20%	5%	10%	10%

Según el caso sencillo que se expone, la empresa A con una rentabilidad de los activos del doble que la media valoraría el total de su inversión en elementos económicos, financieros y *humanos* en 200.000, por lo que la diferencia con las 100.000 de partida será la valoración atribuible a su personal.

En el caso de B, con una rentabilidad que supone el 50% de la media, se inferiría que cuenta con una plantilla ineficiente, cuyo efecto sobre la potencialidad de generación de ingresos de la inversión acometida en la firma es reductor, de forma que sólo la mitad de este montante llega al nivel deseado. Así, aunque con 200.000 de activo real, su activo efectivo descendería a 100.000 al detracer del primero las otras 100.000 atribuibles al valor negativo del activo humano.

que formaría parte. Por este motivo, su utilidad sería mayor en los casos de fusión o adquisición de empresas donde una problemática a resolver es precisamente la medición del montante atribuible al fondo de comercio.<sup>384</sup>

En resumen, la valoración pasaría por la estimación de las ganancias esperadas, y su actualización, y posteriormente la separación de la contribución relativa del recurso humano con respecto al total de los factores de producción. Por tanto, la aplicación de este método supondría un incremento del número de variables estimativas a manejar ya que, además de los problemas que cabe esperar para la estimación fiable de los resultados futuros y su actualización, habrá que introducir procedimientos estimativos adicionales para acometer la segregación de la cantidad que presumiblemente resulta imputable a la fuerza de trabajo, tarea que se torna más ardua si se quiere conocer la parte que corresponde a cada individuo.

El *modelo estocástico de valoración de recompensas*, propuesto por el prolífico Flamholtz<sup>385</sup>, hace coincidir, como valor económico corriente del individuo, el valor presente de los servicios que cabe esperar del mismo en función de los puestos que ocupará y su nivel particular de actuación en cada uno durante su vida de servicio activo, teniendo en cuenta su probabilidad de salida de la empresa, y le denomina “valor realizable esperado”.

Su cálculo implica, de una parte, la determinación de lo que denomina el “valor condicional esperado” que coincidiría con el realizable pero sin considerar la probabilidad de abandono y, de otra parte, tendrá que estimar la probabilidad de

---

Con respecto a C, al coincidir su ratio con la de la industria no se procedería a corregir el activo al no imputarle valor alguno a los recursos humanos. FLAMHOLTZ, E. G., op. cit., pág., 214.

<sup>384</sup> A este respecto Vicente Serra referencia en su citado artículo algunos documentos que se encuadrarían dentro de este grupo de modelos, en especial, para valoraciones individuales basadas en el reparto del fondo de comercio: Giles, W. J., y Robinson, D.F.: "Human Asset Accounting". Institute for Personnel Management. Institute of Cost and Management Accountants, London, october, 1972.

<sup>385</sup> FLAMHOLTZ, E.G.: op. cit. Capítulo VI y Capítulo VII en sus págs., 195-205.

que el trabajador permanezca en la organización, en cuya medida la satisfacción por todos los conceptos que la misma le proporcione será determinante.

El valor condicional esperado difiere de persona a persona en función de sus habilidades innatas o adquiridas, nivel de motivación, capacidad de aprendizaje y el propio carácter, como atributos del individuo y, como variables que influyen sobre dicho valor, pero atribuibles a la organización, indica el "rol" o comportamiento que se espera de la persona al ocupar un determinado puesto de trabajo (si el individuo se siente identificado con el puesto estará más motivado e intentará mejorar sus habilidades) y del sistema de recompensas que tenga establecido la empresa.

La adecuación existente entre el comportamiento esperado y efectivo, que cada miembro espera de sí y de todos los trabajadores al desempeñar su "rol" dentro de la firma, se verá condicionada por el perfil profesional y humano de cada uno, aunque la situación ideal es que la integración del papel atribuido por la empresa y las características personales sea perfecta. La interacción de estos determinantes, individuales y colectivos, influyen en los tres elementos de que consta el valor condicional que son:

- La productividad: definida como conjunto de servicios, netos de costes, que la persona suministra en el puesto que actualmente ocupa, y que tiene efecto sobre los otros dos conceptos.
- La promocionabilidad: definida como conjunto de servicios, netos de costes, que se espera que la persona suministre si se la promociona a otros puestos.
- La transferibilidad: conjunto de servicios, netos de costes, que se espera que la persona suministre si se la transfiere lateralmente a otro puesto.

Finalmente, el *valor realizable esperado* de una persona será el resultado de multiplicar el *valor condicional* por la probabilidad de permanencia. En otras palabras, será el resultado de la valoración de los servicios que suministra a la empresa en cada puesto probable que ocupe, habiendo de considerar de igual manera, es decir en porcentaje de probabilidad, el abandono que podría producirse por parte del trabajador.

En el gráfico IV.2. se representa esta alternativa de valoración a través del esquema que fue concebido por su autor.<sup>386</sup>

Según Serra: "la aplicación del modelo supone disponer de la siguiente información:

- Los distintos estados de servicio o puestos de trabajo (o grupos de puestos de trabajo) que un individuo puede ocupar en una organización.
- Estimación de la probabilidad de que una persona ocupe un posible estado en un momento futuro.
- Estimación del periodo de valoración; esto es, de la permanencia de una persona en la organización.
- Valoración de los servicios de una persona cuando permanece en determinado estado durante cierto tiempo".<sup>387</sup>

Aparte de los métodos referenciados<sup>388</sup>, habría que destacar la aportación de Likert y Bowers<sup>389</sup> que consideran al grupo humano de la empresa

---

<sup>386</sup> El cálculo numérico de los valores condicional y realizable esperados de Flamholtz, fue acometido por el autor ya en 1971. FLAMHOLTZ, E.G.: " A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards". *The Accounting Review*, abril 1971, págs., 253-267.

<sup>387</sup> SERRA SALVADOR, V.: op. cit., pág., 300.

<sup>388</sup> Y de otros que no abordamos como son los que se derivan del modelo estocástico de valoración de recompensas de Flamholtz, por ejemplo el propuesto por MORSE, W.J.: "A Note on the

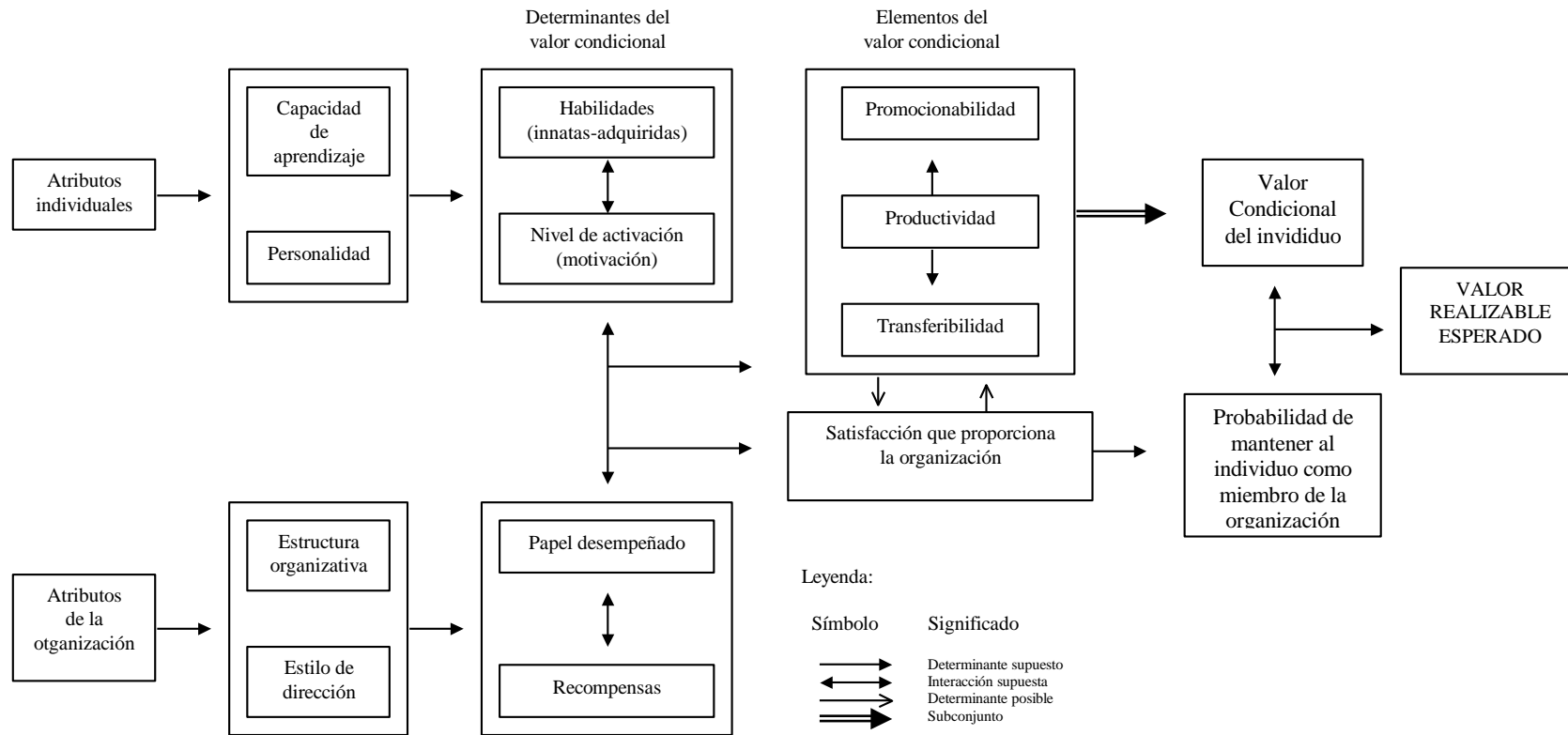
globalmente, o subgrupos dentro de ese total, como por ejemplo, el conjunto de miembros de un determinado departamento.

---

Relationship between Human Assets and Human Capital". *Accounting Review*, Julio 1973, págs. 589-593, u otros.

<sup>389</sup> LIKERT, R. y BOWERS, D.G.: "Improving the Accuracy of P/L Reports by Estimating the Change in Dollar Value of the Human Organization". *Michigan Business Review*, Marzo 1973, págs., 15-24. En MORENO CAMPOS, I.: op. cit., págs., 265-271.

## MODELO DE LOS DETERMINANTES DEL VALOR DE UN INDIVIDUO PARA UNA ORGANIZACIÓN FORMAL



Fuente: FLAMHOLTZ, E.G.: *Human resource accounting. Advances in concepts, methods, and applications*, pág. 184

Gráfico IV.2.

Identifican, estos autores, dos grupos de variables que van a influir en la efectividad del grupo humano de la empresa:

- las variables que denominan *causales*: independientes y controlables por la organización o sus directivos, como por ejemplo, el *apoyo* al empleado para ayudarlo a que tome conciencia de su importancia dentro del grupo humano de la empresa, o la *facilitación del trabajo*, poniendo a disposición del trabajador los conocimientos técnicos y los medios materiales que requiera para el logro de los objetivos establecidos.
- Las variables *intervinientes*, que dependen de las *causales* y que reflejan la capacidad de rendimiento de la organización, como serían la *ayuda al desarrollo de conductas de liderazgo* que favorezcan la consecución de los objetivos propuestos o la *satisfacción* de los empleados, entre otras.

Los dos grupos anteriores de variables determinarán la eficacia del contingente humano para modificar la cuantía del tercer grupo de variables: las denominadas *variables de resultado final*, que son variables financieras – productividad, costes, ventas, ingresos....resultados- con las que, entienden, están correlacionadas.

Este método no ofrece el valor del conjunto de personas, sino que se limita a estimar monetariamente el cambio esperado en el mismo.

Los cálculos se inician recogiendo las respuestas de los trabajadores a una encuesta sobre distintos aspectos de la organización humana. A las distintas respuestas de cada pregunta se les asigna una puntuación, de modo que en cada cuestión planteada la puntuación media del periodo está en función de la frecuencia de aparición, en porcentaje, de las respuestas alternativas.



La operación se reproduce en el siguiente periodo, para medir las diferencias en las puntuaciones medias ponderadas de los dos intervalos temporales consecutivos, hallando así el *índice delta* que se multiplicará por el coeficiente de correlación que liga la dimensión (a) del grupo humano que medía la pregunta del cuestionario y una concreta magnitud financiera (b). El resultado es un índice predictor de las oscilaciones en *b* consecuencia de las oscilaciones en *a*.<sup>390</sup>

Las mayores dificultades residen en el correcto establecimiento de relaciones entre variables humanas y financieras, y el adecuado cálculo de los coeficientes de correlación con el consiguiente margen de error que siempre habrá que asumir, a lo cual cabe añadir la falta de fiabilidad y objetividad que subyace en, por una parte, la interpretación de las respuestas por la persona que acometa la medición y, por otra, la cuantía, parcialmente subjetiva, de las variables financieras.

<sup>390</sup> Imaginemos que la pregunta formulada a los empleados sea: “¿Considera que la organización para la que trabaja se muestra receptiva antes las sugerencias que usted le plantea?”. Y las respuestas varían desde: A) altamente, B) muy, C) medianamente, D) poco o E) muy poco –en todos los casos- receptiva.

Rosario Mazarracín propone el siguiente ejemplo:

RESPUESTAS	PUNTUACIONES	% RESPUESTAS PER. 1	% RESPUESTAS PER. 2
A	5	20	30
B	4	25	20
C	3	35	40
D	2	15	10
E	1	5	0

Medida ponderada del Periodo 1:

$$[(5 \times 20) + (4 \times 25) + (3 \times 35) + (2 \times 15) + (1 \times 5)] / 100 = 3'4$$

Media ponderada del Periodo 2:

$$[(5 \times 30) + (4 \times 20) + (3 \times 40) + (2 \times 10) + 0] / 100 = 3'7$$

$$\text{Delta} = 3'7 - 3'4 = 0'3$$

"Suponiendo una correlación de 0'4 entre la variable de resultado final, por ejemplo beneficio neto, y la variable de la organización humana que se está midiendo, es decir, sobre la que se han realizado las respuestas, entonces, el cambio esperado en los beneficios netos atribuible al cambio en la dimensión humana sería igual a  $0'4 \times 0'3 = 0'12$ ; lo que significa que si se asume que por cada 0'1 de cambio en la dimensión de la organización humana se produce un cambio en los beneficios netos de 10.000 unidades monetarias, entonces, un cambio de 0'12 hace esperar un aumento en los beneficios netos de 12.000 unidades monetarias." MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R.: *La información contable...*, op. cit., págs., 147 y 148.

Como se habrá podido observar, la rápida presentación que hemos hecho de los distintos procedimientos que más principalmente se han ofrecido en materia de valoración del personal, en términos monetarios<sup>391</sup>, dentro del marco de la C.R.H., ha partido de posturas comparativamente más conservadoras para irse tornando más progresistas, aproximando medidas que van más allá del simple registro de los costes invertidos en el concepto de personal, pero introduciendo un mayor bagaje de elementos subjetivos, habida cuenta de la multiplicación de magnitudes sujetas a estimaciones que habrían de intervenir en los cálculos.

Según lo que hemos visto, las mayores dificultades para poder suministrar información sobre el capital humano de la empresa residen en la obtención de los datos que se requieren para aplicar los métodos más avanzados. Excepto la alternativa de valoración a coste histórico, la metodología a seguir para la asignación de numerales se enfrenta a serios obstáculos para que el elemento humano pudiese figurar en los estados contables. La falta de uniformidad con respecto al procedimiento que se sigue al valorar el resto de elementos patrimoniales y la desconfianza en las cifras que arrojaran los cálculos parecen ir en contra de su registro.

#### **IV.2. LOS GASTOS POR PREPARACIÓN Y FORMACIÓN DE JUGADORES**

El método que seguiremos en el análisis de los gastos por preparación y formación de jugadores pasa, en primer lugar, por la presentación descriptiva de su regulación en los convenios colectivos del sector y en los textos normativos de las distintas entidades deportivas competentes en esta materia y a ello obligadas en virtud de la disposición adicional quinta del R.D. 1835/91, de 20 de diciembre,

---

<sup>391</sup> Acerca de las medidas no monetarias puede verse: ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: *Contabilidad de recursos humanos. Una introducción*. Servicio de publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1977, capítulo XIII.

sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas,<sup>392</sup> modificado parcialmente por R.D. 1252/1999, de 16 de julio.

Será en segundo lugar cuando abordemos su análisis económico, en especial su utilidad como método fiable de valoración del personal.

#### **IV.2.1. La regulación de la compensación por preparación y formación de jugadores en la normativa deportiva**

Según se ha venido apuntando, *transfers*, indemnizaciones correspondientes a las cláusulas de rescisión y contraprestaciones económicas por cesiones temporales son conceptos que pueden originar desembolsos cuando se produce la movilidad entre clubes de los jugadores profesionales durante la vigencia de un contrato.

En otro orden de cosas, y tras la extinción del compromiso contractual por expiración del tiempo convenido, si el deportista estipula un nuevo contrato con un club diferente puede surgir el derecho, en el de origen, a ser compensado económicamente por el trabajo de preparación o formación que ha llevado a cabo sobre el referido jugador.

Bajo qué circunstancias nace el derecho y cómo se cifra la cuantía indemnizatoria son aspectos que se regulan de forma distinta en los textos normativos que son de aplicación en esta materia, en cada una de las dos modalidades deportivas con carácter profesional existentes en España actualmente.

---

<sup>392</sup> Literalmente: "Los Reglamentos de las Federaciones deportivas españolas y de las Ligas profesionales reconocerán los derechos de preparación y formación que correspondan a las Sociedades anónimas deportivas.

Asimismo, los citados Reglamentos deberán recoger medidas de protección y apoyo a los clubes que formen deportistas."

En este sentido, y en específico, los reglamentos generales y/o de competiciones de las federaciones nacionales de fútbol y baloncesto, convenios colectivos de las actividades anteriores en su vertiente profesional y, en menor medida, al no ocuparse más que indirectamente de este asunto, los reglamentos generales de las correspondientes Ligas Profesionales, contemplan con distinto grado de detalle las dos cuestiones de relevancia que pusimos antes de manifiesto: cuándo hay que indemnizar y a cuánto asciende esta suma.

Antes de discutir la racionalidad económica de que se pudiera revestir el establecimiento de estas compensaciones para los clubes de procedencia y de las cifras (en su volumen y en su procedimiento de cálculo) que se fijan, pasamos a exponer cómo aparece recogido el derecho cuyo estudio ahora nos ocupa, en cada disciplina deportiva con competición de carácter profesional, en nuestro país.

#### **IV.2.1.1 La normativa futbolística del derecho a indemnización por formación**

El artículo 73 del Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol (en adelante Reglamento de la R.F.E.F.), dice textualmente: "En el supuesto de que al amparo del artículo 14 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Españoles, se pactara, mediante convenio colectivo, el pago de una compensación por preparación o formación para el caso de que, tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, el futbolista estipulase uno nuevo con otro club, se estará a lo que en dicho convenio se disponga". Con lo cual comprobamos que remite al texto convencional, en cuyos artífices delega el pronunciamiento sobre la materia.

El convenio vigente en España para la actividad del fútbol profesional<sup>393</sup>, contempla la compensación por preparación o formación en sus artículos 18 a 22 donde, resumidamente, para que nazca el derecho de resarcimiento económico de los esfuerzos formativos:

1º) Ha de tratarse de un *futbolista profesional* cuyo contrato ha expirado y estipula *uno nuevo* con otro club.

Por tanto, si se tratase de un futbolista "amateur" que cambia de club pero mantiene el carácter aficionado, o como caso alternativo pasa a profesional, el esclarecimiento de si ha de afrontarse una deuda por la formación anterior que incorpora el jugador no se logrará por la lectura del convenio al no tratarse de un trabajador que pertenezca a su ámbito de aplicación.

Además, el futbolista que queda liberado del vínculo contractual con su club empleador debe suscribir uno nuevo para que el club de origen pueda exigir la compensación, puesto que de lo contrario el nivel de preparación conseguido por el jugador no redundará en beneficio de otra empresa.

El convenio nada dice acerca del horizonte temporal en que pudiera subsistir el derecho del club de procedencia, aunque de su literalidad cabe interpretar que será durante el desarrollo de la temporada posterior al vencimiento del contrato de trabajo; plazo que, para la cuestión que se debate, no es demasiado corto teniendo en cuenta las consecuencias nefastas, para el estado de forma del deportista y por tanto también para su carrera, que tendría un año de inactividad o subactividad deportiva.

---

<sup>393</sup> Resolución de 22 de junio de 1998, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional.

Tampoco parece haber obligación compensatoria si el jugador pasa a prestar sus servicios en otro club sin relacionarse laboralmente con él, es decir, si pasa de profesional a la condición de aficionado.

2º) Debe producirse, hasta 30 de junio o siguiente día hábil, *notificación* del club originario al jugador, a la Asociación de Futbolistas Españoles (en adelante A.F.E.) y a la L.N.F.P., de que ha sido incluido en las denominadas *listas de compensación*, en su caso, y comunicarle el *importe* que ha fijado como cuantía indemnizatoria.

La razón de ser y el contenido de las "listas" puede esclarecerse en virtud del artículo 71 del libro XII (De los futbolistas) del Reglamento General de la R.F.E.F.<sup>394</sup>, en que se recoge que: "A fin de precisar la situación de sus futbolistas profesionales, conforme a las disposiciones contenidas en el presente Libro y con relación a la nueva temporada, del 30 de junio al 10 de julio de cada año, los clubs deberán presentar a la Liga Nacional de Fútbol Profesional o la Federación de ámbito autonómico correspondiente, según los casos, una relación de los que tengan inscritos con contrato en vigor para la temporada siguiente y de los que, acabando aquél al finalizar dicho mes, suscriban otro nuevo, así como de los que queden libres de compromiso, con expresión, en este último caso, de aquéllos respecto de los cuales se reserva el derecho que por formación o promoción pudiera corresponderle, si el mismo se estableciera por convenio colectivo".

Así, observamos que las *listas de fin de temporada*, a que hace referencia la Federación, son más extensas que las *de compensación*, que refiere el convenio, ya que las primeras son relaciones de todos los jugadores del club, en donde se pormenoriza su situación contractual, y las segundas son una parte de ellas al ser relativas a un subconjunto del total de futbolistas de cada club o s.a.d.: aquéllos cuyo contrato vence y de los que la entidad puede ostentar derecho a

---

<sup>394</sup> O del artículo 23 del Libro V (De la inscripción y tramitación de licencias de los futbolistas profesionales), del Reglamento General de la L.N.F.P., con el que coincide básicamente.

compensación económica por la actividad formativa que ha desarrollado sobre ellos.

La realidad en gran parte de las ocasiones difiere en el procedimiento que se sigue. Miguel Cardenal, a este respecto, dice lo siguiente: "la institución se plantea como si los Clubes efectivamente tasaran esa formación y ordinariamente la pagara otro equipo, pero tal esquema no se adecua en absoluto a la realidad: cuando un equipo quiere renovar a un deportista que concluye contrato, nunca espera al término final para negociar, y si el jugador no acepta las ofertas, inequívocamente se puede concluir que mantiene tratos con otros empresarios que le están ofreciendo mejores condiciones, de hecho, pocas veces llega a incluirse a estos deportistas en las Listas porque en los meses anteriores o se ha llegado a un acuerdo entre los dos Clubes o el jugador ha ampliado su vinculación".<sup>395</sup>

3º) La cantidad resarcitoria se establece de forma *libre* por parte del club con el que culmina el contrato.

Admitimos el asombro que nos produjo este hecho puesto que, como luego se verá, en la disciplina deportiva alternativa con competiciones profesionales, es decir, el baloncesto, la materia se encuentra tan puntillosamente regulada que cuando menos sorprende la disparidad existente en el interés regulatorio por la cuestión en liza, por parte de las instancias federativas y convencionales de cada una de estas dos esferas deportivas.

Claro que si existe total libertad para la fijación de la cantidad que se ha de recibir, cabe plantearse cómo la habrá de determinar el club y si está preparado el sistema informativo contable de la entidad para ser útil en este extremo que directamente le compete; en definitiva una de las cuestiones principales que ha

---

<sup>395</sup> CARDENAL CARRO, M.: *Deporte y Derecho. Las relaciones laborales en el deporte profesional*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia. Murcia, 1996, págs., 343 y 344.

sido nuestro objetivo en este trabajo de investigación: qué interpretación, aplicable con carácter de generalidad, cabe dar a los costes de formación y desarrollo de jugadores en el marco de la ciencia de la Contabilidad. Intencionadamente la dejamos ahora en el aire para seguir describiendo el contenido de los textos que nos ocupan.

4º) En todo caso, para que pueda figurar un jugador en *la lista de compensación* no puede tener cumplidos los 25 años a la fecha en que se cierra la temporada que precede a la que hace referencia la lista, y que es el 30 de junio, y podrá ser incluido temporada a temporada mientras esté bajo dicho tope de edad. Por lo que vemos nos encontramos, ahora sí, una limitación de naturaleza subjetiva, esto es, derivada de una característica del sujeto sobre el que ha recaído la formación: la edad.

Que este tope sea bajo o elevado, compete decidirlo a la fisiología deportiva o a profesionales cuya experiencia pudiera avalar la difícil estimación de la edad a partir de la cual cada deportista llega a su dintel deportivo<sup>396</sup>. Nosotros lo asumimos, si se nos permite el uso prosaico de la expresión jurista, como "cosa juzgada".

5º) Finalmente, y de forma conjunta, recogemos el resto de los aspectos más sobresalientes que incluye esta parte del convenio, como son:

a) El hecho de que la satisfacción de la indemnización es condición suspensiva de validez del nuevo contrato que se firme; si no se produce el

---

<sup>396</sup> Por ejemplo, para Jean-François Bourg, las características de edad del jugador profesional son:

- la mayoría (en torno al 90%) está por debajo de los 30 años,
- la edad media ronda los 24,
- es inusual encontrar jugadores profesionales en activo por encima de los 35 años,
- la duración de la carrera a este nivel es muy breve: 6 ó 7 años de media,
- las salidas de la profesión se multiplican a partir de los 28 años.

BOURG, J.F.: *Salaire, travail et emploi dans le football professionnel français*. Fédération Française de Football, Ligue Nationale Du Football. París, pág., 19.



pago efectivo al club del que salió el futbolista, el contrato es automáticamente nulo.

b) La obligación de ofrecer un nuevo contrato por una temporada al jugador que, incluido en la lista, no ha sido reclamado por club alguno; entendemos que en este punto la A.F.E., en su misión de tutela de sus asociados, prolonga por un año la carrera profesional de los jugadores por los que no parece haber club interesado, incrementándose además sus emolumentos en el 7%.<sup>397</sup>

c) La participación del futbolista en los beneficios económicos que se deriven de la operación; efectivamente se establece en el convenio que el jugador percibirá, como mínimo, un 15% de la cantidad indemnizatoria, igual que en las cesiones temporales y en las definitivas; esta circunstancia refuerza su similitud con el traspaso.

El marco que se ha presentado es de aplicación a los jugadores con contrato de trabajo vencido, pero retomamos ahora los interrogantes que implícitamente se presentaron cuando comenzamos a comentar el convenio del fútbol profesional, es decir, qué procedimiento se sigue respecto a los futbolistas aficionados que, caducando su licencia federativa, son inscritos por otro club con nueva licencia, pero también de carácter "amateur" y el aplicable si acceden en ese momento a la condición de profesionales. En cualquier caso ahora habrá que

---

<sup>397</sup> "Lo que se produce no es una valoración ponderada de la formación -o incluso del perjuicio deportivo sufrido por el equipo- a la que sigue el pacífico pago del Club que contrata al deportista, sino que como la intención de contratar es anterior a la eventual valoración, se produce un reparto de fuerza negocial, en el que, por cierto, el Club formador sale mal parado: el equipo que quiere fichar -que normalmente ya ha llegado a un acuerdo con el deportista- conoce que la alternativa del actual empleador es retener un solo año y a un precio caro a un deportista que se irá la temporada siguiente, porque aplicar sucesivamente el derecho de formación incrementa desproporcionadamente el coste de retener al jugador, de manera que la indemnización recibida no tiene nada que ver con la supuesta formación, sino que es un ajuste entre dos posiciones desequilibradas: el eventual beneficio de retener un año al jugador y la intensidad del deseo del nuevo empleador de incorporar inmediatamente al trabajador". CARDENAL CARRO, M.: op. cit., pág., 344.

observar la reglamentación federativa de la materia<sup>398</sup>, pues son jugadores a los que no contempla el convenio colectivo.

Para dar respuesta a la primera pregunta, no parece que exista indemnización alguna, puesto que para las licencias correspondientes a las categorías inferiores (benjamín, alevín, infantil, cadete y femenino base) el compromiso -que no contrato de trabajo- con el club finaliza cada temporada y el jugador queda totalmente libre para fichar por otro club sin asumir éste compromiso resarcitorio con el primero, a excepción de la última a la que corresponde la licencia del jugador en función de su edad, ya que seguirán adscritos al club si éste tiene equipo de la categoría a la que ahora accedería.

Por ello, y aunque no se menciona de manera explícita, se detecta la existencia de cierto "derecho de retención" por parte de la entidad bajo cuya disciplina está el joven deportista, al cual sólo se podrá sustraer si el padre, madre o tutor, así lo solicita al comité jurisdiccional de la federación competente la cual, como es de esperar, lo concederá automáticamente.

En la categoría inmediatamente superior: juveniles, el compromiso de permanencia en el club se establece hasta la extinción de la licencia y el Reglamento de la R.F.E.F. nada dice sobre si en ese momento sería exigible resarcimiento económico alguno a la entidad deportiva en caso de que el futbolista, ahora libre de compromiso, pase a jugar en otra.<sup>399</sup>

Por último, los *seniors* (licencia "aficionado", que es la denominación de la categoría superior por edades dentro de la esfera "amateur" masculina y licencia

---

<sup>398</sup> Artículos comprendidos en el capítulo 2º (De las licencias), del título VI (De los futbolistas aficionados), del Libro XII (De los futbolistas) del Reglamento de la R.F.E.F.

<sup>399</sup> Don José Antonio Pernía, del Departamento de Licencias de la Federación Andaluza de Fútbol, con quién mantuvimos una conversación telefónica en fecha 28 de Julio de 1999, nos aclaró en este punto que la R.F.E.F. tiene recogido en documentos que se circularizan a los distintos clubes y federaciones territoriales adscritas a ella que, de tener el club equipo de categoría superior a la juvenil, se pone también en funcionamiento el mecanismo de la retención, que vimos que se recogía reglamentariamente en el caso de las categorías inferiores, y no el derecho a indemnizar. Si

"F": femenino, para este sexo), quedan afectos al club hasta un máximo de tres temporadas - si así se acordara en el compromiso que se cierre- y al finalizar, aunque ya sólo para el caso de los varones (artículo 34 del Libro XII del Reglamento de la R.F.E.F.): "...el club deberá presentar la demanda de licencia profesional, siempre que el futbolista lo acepte; en caso contrario, éste podrá elegir entre suscribir nueva licencia de aficionado o inscribirse por el club que desee". Por tanto, será el jugador, ante la solicitud del club de pasarlo a profesional, si es que posee un equipo de estas características, el que decida si se mantiene como aficionado dentro (a) o fuera (b) de esta entidad, acepta su pase a profesional por su club (c) o por otro (d). Sólo en esta última alternativa se contempla federativamente la existencia del derecho a resarcir por formación anterior, y se regula en el artículo cinco del mismo libro.<sup>400</sup>

A este efecto cabe decir que la reiterada compensación sólo se satisface una vez, en el momento en que el muchacho pasa a la categoría profesional, salvo que se formalizase con un club que, siendo filial de otro, lo incorporase al patrocinador en el transcurso de las dos temporadas siguientes; en esta situación se tendría que resarcir al de origen por la diferencia de la cuantía efectivamente satisfecha y la que hubiera correspondido de haberse cerrado la operación, en su momento, directamente con el de mayor categoría.

---

el jugador se negara a jugar en el club y éste no lo deja libre, no será la jurisprudencia federativa la que lo ampare, debiendo acudir a los tribunales ordinarios.

<sup>400</sup> "1.- Cuando un club inscriba, con licencia profesional, a un futbolista aficionado, estará obligado, como requisito previo para obtener aquélla, a depositar en la R.F.E.F. la cantidad que corresponda, según la normativa vigente, en función a la división de que se trate.

Dicha cantidad se distribuirá proporcionalmente entre los clubs a los que anteriormente hubiese estado vinculado el jugador, salvo expresa renuncia del derecho habiente, sin que por tal concepto lo sean el club que lo inscriba como profesional ni sus filiales, excepto que hubiere estado adscrito a uno u otros al menos un año.

Si el club que inscribiere al futbolista fuere filial y en el curso de las dos temporadas siguientes aquél se incorporase al patrocinador, éste deberá consignar en la R.F.E.F. la diferencia de la suma que le hubiese correspondido satisfacer de haberle inscrito con licencia profesional.

2.- Las cantidades a que hace méritos el apartado precedente serán, en todo caso, computables con las que hubieran sido entregadas en virtud de acuerdos suscritos entre los clubs de que se trate, siempre que tenga conocimiento de ello la R.F.E.F."

También cabe otra excepción en el pago de cantidades, ahora por minoración, en el caso de que los clubes, por los que hubiera pasado el jugador desde la primera licencia que le faculte para ser alineado en competición oficial, renunciasen o hubieran renunciado anteriormente de forma expresa, en acuerdos voluntarios con el que lo hace profesional, a cualquier montante por este concepto.

Las cantidades a que hacíamos referencia en el párrafo anterior están fijadas en la temporada 2000/2001 en 500.000 pesetas, si el club receptor es de 2ª división B, 2.000.000 si es de 2ª A, y 5.000.000 si es de 1ª.<sup>401</sup>

#### **IV.2.1.2 Regulación del derecho de indemnización por las actividades formativas en la esfera del baloncesto**

En la modalidad de baloncesto también se contempla la posible existencia, según los casos, del derecho de compensación de los clubes por formación o preparación de jugadores, y para saber cuándo surge y la cantidad monetaria en que se concreta, de igual modo que en el fútbol, debemos diferenciar entre el caso de que el baloncestista sea profesional y suscriba un nuevo contrato de trabajo o bien se trate de deportistas aficionados que pasen a ser profesionales.

En esta ocasión empezaremos por ver la regulación federativa de este derecho de contenido económico de aplicación a la generalidad de jugadores y, posteriormente, el convenio colectivo, que se limita a los profesionales.

Los artículos 41 y 42 del Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto (en adelante Reglamento de la F.E.B.), son

---

<sup>401</sup> Datos facilitados por D. José Antonio Pernía en conversación de 1 de agosto de 2000. En ella también fuimos informados de que existe idéntica obligación, para los clubes que fichan a jugadores extranjeros, de depositar en la federación correspondiente (la nacional si el fichaje es por club que participe en competición profesional y regional si se trata de club de 2ªB), las mismas cantidades, no para sufragio del club del que procedan sino para la financiación del fútbol base español.

los que, en concreto, versan sobre la repetida compensación económica. Las condiciones que deben cumplirse para que el derecho a ella nazca son:

- El jugador que cambia de club debe ser "menor de 23 años durante todo el año anterior en que finalice la última temporada en que haya estado vinculado al club de origen"; volvemos a encontrar una limitación por edad, que en esta ocasión es dos años inferior a la que se establecía en fútbol.
  
- Además es preceptivo que dicho jugador "haya estado un mínimo de dos temporadas consecutivas en dicho club de origen, haya suscrito licencia y haya sido alineado en equipos de al menos dos categorías inferiores a la *senior* en dos temporadas distintas". Por lo que se comprueba que el tiempo de permanencia en el club durante el que se presume se ha generado la formación obtenida por el jugador, y la progresión del mismo cuando estuvo bajo su disciplina, son cuestiones relevantes.

Efectivamente no será válido, por sí solo, que al jugador se le suponga dada una formación por el mero hecho de que permaneció con licencia por un club durante un lapso determinado de tiempo, sino que, además de suscribir ficha, fue alineado (que una cosa es tener la inscripción federativa y otra distinta que efectivamente participe en encuentros, ocasiones en las que la formación se perfecciona y demuestra) en equipos de categorías inferiores a la *senior*. Es decir, que la formación que reconoce a efectos indemnizatorios el Reglamento de la F.E.B. es la que se viene confiriendo desde edades más bien tempranas, al establecerse en dos el número mínimo de categorías por las que ha de pasar el baloncestista e inferiores a la que corresponde a los mayores de diecisiete.

Por otra parte, en el baloncesto sí encontramos explícitamente el plazo de vida del derecho a ser compensado y que transcurre a lo largo de las dos temporadas siguientes a la finalización de la vigencia de la licencia que anudaba al jugador a su club formador.

Al tratarse de un intervalo de tiempo tan dilatado, es posible que durante el mismo aparezca un tercer club (distinto del “origen” y del que hubiera estado obligado a sufragar la preparación deportiva facilitada por el anterior) al que pudiera pasar el baloncestista. En este caso, esta tercera entidad deberá resarcir económicamente, a su vez, al de origen, si es de superior categoría que el club que le precedió (volvemos a denotar cómo el Reglamento de la F.E.B. quiere cerciorarse de que la trayectoria del jugador es ascendente, entendemos que para que subyazca la racionalidad económica en la exigencia de sufragio de los costes a que se enfrentó el club que ha acometido las tareas formativas, cuyo éxito parece manifestarse) y, de la cuantía que se devengue, se deducirá la cifra satisfecha en la ocasión anterior. Esta situación se producirá tantas veces como el jugador cambie de club durante las dos temporadas en que vive el derecho.

Antes de comentar el procedimiento que sigue la F.E.B. para el cálculo de la cifra monetaria correspondiente a la indemnización, hacemos un inciso para poner de manifiesto que el mismo texto remite, como era de esperar, a las normas reguladoras de las competiciones profesionales para el caso de los deportistas que en la temporada anterior hayan participado en ellas.

La cuantía económica de la compensación por formación se determina por aplicación de la siguiente fórmula:

$$(N + C + E) \times (P) \times (K)$$

Siendo:

- N: número de años que el jugador ha estado vinculado al club derechohabiente.
- C: número de puntos que corresponde a la categoría que según su edad se le atribuiría al jugador en la temporada que se inscribe por el nuevo club.<sup>402</sup>
- E: número de puntos que reúne el club de procedencia en función de los equipos, de inferior categoría a la que se atribuye al jugador, que tenga inscritos en competiciones oficiales, en la temporada que concluye la relación con la persona que ha formado.<sup>403</sup>
- P: importe del punto, cifrado en la temporada que concluyó en junio del 2000 en 6.000 pesetas, y por tanto valor aplicable para las movilidades entre clubes relativas a la temporada 2000/2001.
- K: coeficiente multiplicador en función de la categoría del equipo *senior* de los clubes de procedencia y destino, medida por la importancia de la competición en que militen en la temporada en que se efectúa la licencia.<sup>404</sup>

<sup>402</sup> *Senior*: 6 puntos, *Junior*: 3 puntos, *Cadete*: 2 puntos e *infantil*: 1 punto.

<sup>403</sup> De 0 a 3 equipos: 0 puntos, de 4 a 6 equipos: 1 punto, de 7 a 10 equipos: 2 puntos y de 11 en adelante 3 puntos.

<sup>404</sup>

PROCEDENCIA→	Liga ACB Liga LEB	Liga EBA 1ª D. fem.	2ª D. Mas. 1ª B. Fem.	Aut. Mas. 2ª Fem.	Provincial	Equipo base
DESTINO ↑	Liga A.C.B. Liga LEB	20	10	7	7	7
	Liga EBA 1ª div. Femenina	20	7	5	5	5
	2ª div. Masculina 1ª "B" Femenina	0	0	4	3	3
	Autonómico masc. 2ª div. Femenina	0	0	0	3	2
	Provincial	0	0	0	0	2
	Equipo base	0	0	0	0	0

Por último, al resultado final que arroje el producto se le aplicará un coeficiente multiplicador igual a cinco, si el jugador ha sido convocado por las selecciones nacionales.<sup>405</sup>

Habiendo expuesto el estado de la cuestión en el ordenamiento federativo, ahora queremos conocer la normativa aplicable a los baloncestistas profesionales y que se recoge en el convenio colectivo para la actividad del baloncesto profesional.<sup>406</sup>

Para obtener una panorámica completa de las situaciones en que un club de baloncesto está obligado a efectuar un desembolso a otro para lograr la prestación laboral de un jugador, tendremos que ampliar nuestro punto de atención más allá de la estricta compensación por formación, que en esta esfera deportiva toma el nombre *de compensación por renuncia del derecho de inscripción*, y tener en cuenta la llamada *compensación por renuncia del derecho de tanteo* con la que guarda cierta similitud, como posteriormente haremos notar.

Empezaremos por la segunda de las rúbricas compensatorias presentadas y luego nos introduciremos en el análisis de la primera, la cual es exigible en casos más particulares.

---

<sup>405</sup> El coeficiente multiplicador será igual a tres, si el jugador hubo participado en la última fase de la operación siglo XXI, en las dos últimas temporadas, considerando como tal la estancia en los *Centros de formación siglo XXI* de la F.E.B. Se puede obtener información acerca de la localización y funcionamiento de estos centros en: <http://www.feb.es/formacion/formacion.htm>. Desgraciadamente para el fomento del baloncesto femenino, que pudiera verse perjudicado por esta medida, será reductor al quedar fijado en 0'5 si la deportista es mujer.

<sup>406</sup> Resolución de 18 de enero de 1994, de a Dirección General de Trabajo por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del texto del II Convenio colectivo de trabajo A.C.B.-A.B.P., para la actividad del baloncesto profesional. De entrada, tenemos que hacer una advertencia importante: la validez del convenio colectivo cuyo estudio iniciamos finalizaba el 30 de junio de 1997, encontrándose en la actualidad prorrogado. En el articulado del propio texto convencional se recoge explícitamente la exclusión, en este caso y entre otros extremos, de la vigencia de las compensaciones consignadas en él; asunto de importancia, para la presumible utilidad práctica de este trabajo de tesis doctoral, en suspenso en el momento del depósito de la misma.



Con carácter general todo club tiene derecho, al vencimiento del contrato, a prorrogar el mismo ejerciendo el denominado *derecho de tanteo*, a través del procedimiento que señala el artículo 14 del convenio, que pasamos a presentar.

Tras finalizar el último partido de la temporada, cada club que participe en competiciones organizadas por la A.C.B. debe comunicar a la misma la situación contractual en que se encuentran todos sus jugadores de cara a la siguiente temporada, haciendo mención expresa de aquéllos a los que les ha presentado oferta vinculante de prórroga de contrato. Posteriormente, la Liga circulariza al total de clubes que a ella pertenecen, la información relativa a los jugadores que quedan sin contrato. Hecho esto, son de nuevo los clubes o s.a.ds que deseen prorrogar el contrato vencido con su jugador o jugadores los que, en primer lugar, remiten a la A.C.B. las ofertas que a tal efecto les hubieran presentado, estableciéndose otro plazo posterior para que, en segundo lugar, sean los otros posibles clubes interesados en el jugador los que comuniquen a la Liga lo que a su vez ofrecen. Finalizada esta etapa, la A.C.B. gira inmediatamente, a cada club de origen con el que el jugador tenía el contrato que ahora se quiere prorrogar, las posibles propuestas de terceros que haya recibido, instándole a que en 10 días decida entre renunciar a su derecho de tanteo o formalizar la prórroga igualando las condiciones de la oferta externa.<sup>407</sup>

Por otra parte y, en particular, en el caso de jugadores de hasta veintiún años<sup>408</sup>, el club por el que hubiera tenido licencia hasta la edad juvenil *-club formador-*, tiene reservado el derecho a inscribirle en la temporada siguiente, según el artículo 15 del texto convencional.

---

<sup>407</sup> Limitada en el caso de jugadores menores de 20 años a las cantidades máximas que recoge el artículo 13.2., y que son:

Edad computable	Oferta máx. de 3 <sup>os</sup> (pts)
18 años	3 millones
19 "	7 "
20 "	12 "

<sup>408</sup> La edad computable de un jugador a efectos convencionales será la que éste tenga cumplida el uno de julio de cada año. (art. 10 )

No obstante, para que nazca la *reserva del derecho de inscripción*, es preciso que el club formador haya comunicado esta circunstancia al jugador y al club con el que tenga contrato antes de 31 de marzo del año de que se trate. “Transcurrido dicho plazo sin hacerlo, el jugador podrá suscribir un nuevo contrato anual, o prorrogar el anterior, sin perjuicio del derecho del club o s.a.d. de origen (el *formador*) a inscribirle en la temporada posterior a la finalización del contrato o prórroga en cuestión”.

Este hecho debe ser puesto en conocimiento del total de clubes por parte de la A.C.B., y lo hace al enviar la información que sobre los jugadores que quedaban sin contrato a ellos remitía y a la que se hacía alusión en la casuística general anteriormente contemplada.

El derecho de reserva de inscripción del club formador, en estas situaciones, tiene preferencia sobre el derecho de tanteo de los clubes que hubieran formalizado contrato de trabajo. De esta forma, los privilegios que antes se indicó que ostentaban los clubes con contrato recién vencido, ahora los pasan a ostentar los formadores. Sólo si éstos no los ejercen<sup>409</sup>, o renuncian a los mismos, revertirán de nuevo sobre aquéllos, y habrá llegado a darse el caso de que un club muy interesado en determinado jugador, sobre el que exista derecho de reserva de inscripción y derecho de tanteo, tuviese que indemnizar a los dos clubes que ostentasen tales derechos, a cada uno por su concepto.

Hemos querido presentar las dos situaciones contempladas en convenio en las que existe preeminencia en la contratación por parte de un club de baloncesto,

---

<sup>409</sup> Puesto que el procedimiento previsto para la reserva de inscripción puede ser utilizado por el club formador en dos temporadas (que no tienen porqué ser consecutivas) siempre que el jugador no haya cumplido los veintiún años que se establecen como límite. Si la reserva la quiere ejercer en las temporadas sucesivas asume la obligación de reconocerle al jugador una retribución anual equivalente al doble de la mínima de convenio que por edad le corresponda, “sin perjuicio de que si el club o s.a.d. contrata al jugador deberá observar el procedimiento establecido, y si el club o s.a.d. que hubiera contratado al jugador la temporada anterior tampoco desea ejercitar los derechos que le confiere el Convenio, el jugador estará liberado del derecho de tanteo exclusivamente al finalizar el primer contrato que suscriba con otro club o s.a.d.” (Art. 15 , apartados 4.1. y 4.2.)

porque, aunque derivan de presupuestos distintos (en un caso se quiere prorrogar un contrato preexistente y en el otro, con independencia de una posible contratación anterior, se reclama al jugador por parte del club al que estuvo vinculado en la etapa en que, presumiblemente, se llevó a cabo la tarea de formación del baloncestista), en ambos la regulación convencional parece darnos a entender que, en definitiva, siempre que el trabajador se encuentre dentro de determinados límites de edad<sup>410</sup>, podrá surgir un derecho a obtener sus servicios de forma preferente, privando de tal posibilidad a otros rivales deportivos.

La similitud, al menos desde el punto de vista económico, se acentúa cuando sabemos que las compensaciones previstas (insistimos que en suspenso en concreto para los mayores de veintiún años)<sup>411</sup> para el caso de que un club renuncie a cualquiera de los anteriores derechos, se calculan de la siguiente forma coincidente:

- hasta la edad de veinte años, inclusive, el 75 por 100 del promedio de la retribución comprometida para las temporadas de vigencia del nuevo contrato, y
- a partir de la edad de veintiún años y hasta los veinticinco inclusive:
  - hasta 10.000.000 de pesetas, el 15 por 100
  - lo que exceda de 10.000.000 de pesetas y hasta 25.000.000 de pesetas, el 30 por 100, y
  - lo que exceda de 25.000.000 de pesetas, el 50 por 100.

---

<sup>410</sup> Máximo de 25 años inclusive para el caso concreto del derecho de prórroga y tanteo, al ser la edad dintel que se tiene en cuenta en el procedimiento de cálculo de la compensación correspondiente.

<sup>411</sup> El apartado cuya validez quedaba excluida, sobrepasado el ámbito temporal original del convenio, es el 16.1.2. que contempla el cálculo de la indemnización para los jugadores cuyas edades estén comprendidas entre los veintiuno y los veinticinco años inclusive; pero no afecta al 16.1.1. que regula idéntica materia pero aplicada al caso de los menores de veintiuno.

Los jugadores no tendrán derecho a percibir cantidad alguna derivada de las compensaciones anteriores, según el artículo 16.3. del convenio colectivo.

#### **IV.2.2. El procedimiento de fijación de la indemnización compensatoria por preparación de jugadores como método de valoración del personal**

Abordaremos cada modalidad deportiva con categoría profesional en nuestro país, de forma separada, para comentar la presumible racionalidad económica que subyazca en el establecimiento de compensaciones por el entrenamiento facilitado.

En el fútbol, al fijarse libremente por parte del club de origen las cantidades, no sólo en concepto de compensación por formación sino también en concepto de *transfer*, al menos dentro del nivel profesional, nos despoja de la posibilidad de acometer análisis comparativo alguno acerca de su semejanza o disparidad respecto de los métodos valorativos del personal que se utilizan académica o profesionalmente. Entendemos que en cada caso en particular, es decir, cuando se produzca la cesión de cada jugador, sus circunstancias profesionales y deportivas harán que el club sopesa los costes, al menos estimados, que le haya podido ocasionar durante el periodo en que estuvo bajo su jurisdicción, los costes que pueda prever lleve emparejados la contratación de un sustituto, la potencialidad de generación de ingresos que acompaña la prestación de sus servicios de trabajo, etc. En otras palabras, aunque no se encuentre en el sector ningún documento<sup>412</sup> que recoja procedimiento alguno para establecer la cantidad a pagar en el acuerdo de cesión, nos resistimos a creer que no sea el fruto de un pormenorizado análisis de las cuestiones que antes indicábamos; además, tanto por parte del club cedente como del cesionario, de forma que, en las

---

<sup>412</sup> A excepción del conocimiento indirecto que tenemos de la imposición de una compensación fija a instancias federativas cuando el futbolista obtiene por primera vez su licencia profesional. Recuérdese que era el artículo 5 del libro XII del Reglamento de la R.F.E.F. el que otorgaba tal capacidad de establecer los montantes dinerarios y que son para la temporada 2000/2001 de

sucesivas reuniones para perfilar los distintos extremos del acuerdo, ambos clubes vayan acercando sus posiciones hasta quedar concertado un precio.

De hecho y desde una perspectiva económica, la compensación por formación no difiere sustancialmente de un *transfer* establecido entre clubes antes del vencimiento del contrato. Como ya manifestamos con anterioridad, la compensación podría considerarse el valor de mercado del jugador. Reiteramos que dependerá muy mucho quién sea la concreta persona objeto de negociación en el volumen final del montante que se fije. Son tantas las variables que intervienen en el valor del trabajo de un jugador de elite: su talento, lesiones sufridas, imagen dentro y fuera del terreno de juego..., que difícilmente encontraremos a dos individuos para los que coincida.

Si obtiene su primera ficha como profesional, es la R.F.E.F. quien establece las cantidades a cobrar y, por tanto, la entidad a quien le toca establecer el montante en que deben quedar cifradas, consensuando las posturas de los clubes ya que serán de aplicación en todo el territorio nacional y para todos los jugadores noveles profesionales.

El baloncesto, al disponer de unas instrucciones precisas para calcular las indemnizaciones, nos permite profundizar más en su análisis económico. Según el convenio colectivo, vimos que las cantidades compensadoras, tanto la en concepto de formación como la relativa a la *renuncia a la inscripción preferente*, se establecían en función del promedio de las retribuciones que el jugador vaya a percibir tras su nueva contratación. Por tanto, esta alternativa se asemeja en parte a los modelos que valoraban el recurso humano en base a la actualización de los salarios futuros. Las diferencias con ellos residen en que se limita a la percepción anual media, de manera que si la contratación excede de un año y se estipularan incrementos salariales conforme vaya pasando el tiempo, los mismos se

---

500.000 pts., 2.000.000 o 5.000.000 de pesetas según el futbolista pasara a intervenir en la competición de 2ªB, 2ª A o 1ª.

promediarán para calcular este salario anual ajustado sobre el que se aplicarán los porcentajes pertinentes en función del nivel a que aquél llegará.

Más interesante nos parece la manera por la que se determina la cuantía económica de la compensación en el ámbito no profesional, que también es aplicable al acceder el baloncestista a dicha categoría. Recordemos que la fórmula prevista  $[(N + C + E) \times (P) \times (K)]$ , reúne una serie de componentes cuya interpretación económica nos proponemos acometer en este momento.

Por lo que respecta a los elementos integrantes del primer factor, nos parece, en primer lugar, que acertadamente se tendrán en cuenta el número de años que el jugador hubiera permanecido bajo tutela del club que reivindica la labor formativa (N). Consideramos adecuado que una formación más dilatada en el tiempo se vea recompensada en mayor medida que la que se confiera en periodos más cortos. No obstante, el menor valor de este parámetro será dos, puesto que es el número de temporadas que como mínimo hubo de existir la vinculación entre el club y el deportista, y además hubieron de ser consecutivas, ya que las otras circunstancias que condicionaban el nacimiento del derecho, como que durante todo el año anterior en que finalice la última temporada haya estado vinculado al club, podrían quedar dentro de las dos que ya han sido contempladas o son requisitos que no modifican el número de años.

En segundo lugar, la categoría que le corresponde al jugador según su edad (C), hará oscilar la cantidad final, de manera que por los más jóvenes se generarán unos montantes menores que por los más veteranos, lo cual nos parece pertinente, teniendo en cuenta que el proceso de aprendizaje estará en estadios más avanzados conforme se vaya ascendiendo de categoría y habrá ido ocasionando mayores costes acumulados durante el mismo. El valor máximo que puede tomar este elemento de la fórmula es 6, ya que es el relativo a la categoría más elevada: *senior*, que coincide, por edad, a los jugadores que pudieran fichar como profesionales por primera vez.

En tercer y último lugar, la variable que cierra el paréntesis de los parámetros sumandos considera el número de equipos que hubiere mantenido el club en competiciones oficiales de categoría inferior a la que se atribuye al deportista por el que nace derecho a compensación (E). Es el único componente al que podría corresponderle un valor nulo, si no existió participación en el baloncesto oficial, por parte del club, por debajo de la categoría a que accede ahora el jugador o fue en número inferior a cuatro equipos.

Desde un punto de vista estricto, no nos parece que tenga que mantener el club, que haya podido formar jugadores, muchos equipos en competición para que se justifique en mayor medida la pertinencia de su derecho a compensarse económicamente. No obstante, al tratarse de un sumando, si su valor es cero no anula la cifra total que arrojan los cálculos; sólo se pierde la posibilidad de incrementar su cuantía. En este punto, nos inclinamos más por pensar que este elemento podría responder a un espíritu precursor del baloncesto base y oficial por parte de las instancias federativas; en este sentido, el mantenimiento de un mayor número de equipos tendrá un también mayor peso relativo en el establecimiento de las indemnizaciones que tratamos. Así, el club que desee incrementarlas por esta vía favorecerá la expansión de esta modalidad deportiva al formar más equipos para competir; asumirá más costes al tener más jugadores, pero tiene la posibilidad de incrementar las cuantías que le compensen de los mismos al ir promocionándose los jugadores de talento.

La sumatoria del valor de los tres anteriores parámetros arroja el número total de “puntos” relativos a cada indemnización por formación, y cada punto tiene un valor monetario fijo anual cuyo importe se establece federativamente (P). Para los fichajes que se concierten durante la temporada 2000/2001 ya dijimos que es 6.000 pesetas.

Por último y sin dejar de parecernos al menos curioso, la relación de “fuerza deportiva” de los clubes de origen y destino del jugador será definitiva en

los cálculos (K). Si el club de destino es de inferior categoría (medida por la competición de más alto nivel en que participe su equipo *senior*) el multiplicador es cero, con lo cual no habría que indemnizar. Si son “equipotentes” o el jugador se ve promocionado, esto es, recalca en un club con equipos en competiciones de mayor categoría que el que tenía el de procedencia, el coeficiente toma distinto valor, y mayor cuanto más favorecido resulta el club de destino en la comparación.

Unas cantidades más cuantiosas se devengarán si el jugador pertenece a la selección nacional, ya que se quintuplica el resultado final del cálculo a través de la fórmula prevista<sup>413</sup>. Con ello el Reglamento de la F.E.B. reconoce como techo de las aspiraciones deportivas de un baloncestista, o máxima excelencia deportiva, con efecto sobre la indemnización por formación que puede pedir el club al que estaba vinculado cuando pertenecía a las categorías inferiores, su inclusión en el combinado nacional.

Pero dentro de cada club o s.a.d., y ya con independencia de cuál sea la concreta modalidad deportiva de que se trate, se debería plantear la posibilidad de suministrar, sobre esta materia, información que resultara útil al usuario de los estados financieros de la entidad que deseara estimar la tendencia que podría seguir la cotización de los jugadores de la misma en el futuro como el gasto en entrenamiento y desarrollo, número de apariciones del jugador en el equipo titular, sus apariciones en encuentros internacionales, los esfuerzos hechos por el club para retener sus servicios o los realizados por otros clubes para adquirir esos mismos servicios, entre otros.<sup>414</sup>

---

<sup>413</sup> O, como ya indicamos, se triplica si hubiera participado en la última fase de la operación siglo XXI y, se reduce a la mitad si se trata de una jugadora.

<sup>414</sup> Al respecto puede verse: MORROW, S.H.: *The New Business of Football. Acocountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999, pág., 56.



Morrow apunta como información significativa, que suministraría una visión más amplia de la posición de la organización y de su potencial futuro, datos como, por ejemplo, el número de aprendices, jóvenes jugadores y escolares bajo jurisdicción del club, porcentaje que progresa hasta contratos profesionales, número de entrenadores empleados, gastos en personal técnico de entrenamiento y las modificaciones habidas en su estructura, etc...<sup>415</sup>

No obstante, y a modo de conclusión en estas páginas, queremos manifestar que el traspaso en que media un pago se justificaría, a nuestro parecer y desde el punto de vista económico, como una forma de hacer llegar a la empresa, que poseía un activo con capacidad de generar beneficios económicos en el futuro (el servicio del trabajador), dicha potencialidad de beneficios que, al transferirse al jugador, el mismo se lleva incorporados.

La compensación de las tareas formativas obedece a una finalidad teórica distinta: el resarcimiento del coste asumido por la formación. En este sentido, la medida y registro de dichos conceptos de coste se hacen imperativos.

Desde nuestra óptica, los modelos valorativos de mayor utilidad en las operaciones de traspaso podrían ser los que se apartan más de las posturas conservacionistas del coste histórico, siendo más o menos progresistas en función de la propia cotización del jugador en el mercado de trabajo deportivo profesional, contrastada por el interés mostrado por otros clubes en función del número de ofertas que, en cada caso, se produjeran; de forma que, si no son muy atractivas o inexistentes, se vaya pasando subsidiariamente a alternativas de valoración más “conformistas” que, cuanto menos, nos den a conocer cuál sería la cantidad que paliaría el coste histórico sufragado.

---

<sup>415</sup> MORROW, S.H.: op. cit., pág.,156.

Sin embargo, a tenor de la propia denominación de la indemnización por formación, será este último modelo el llamado preferentemente a ayudar a la dirección en la determinación de la cifra monetaria en que se concreta puesto que, en principio, el objetivo que se persigue con ella es únicamente resarcitorio, por supuesto teniendo cabida la posible actualización de los costes del pasado al momento de la operación. Recordemos en este punto que la forma deportiva en el deporte de elite decae alarmantemente con la inactividad y que el entrenamiento también tiene lugar al participar en los encuentros jugados. Así, con respecto a un jugador que supere los límites de edad que reglamentariamente posibilitan el nacimiento de una compensación por preparación conferida por el club, no creemos justificable negar que se haya visto beneficiado por la formación continua que debe recibir todo deportista profesional. E, inversamente, cómo no pensar que el *transfer* palía los costes que dicha formación continua ha ocasionado en el club que lo cede.<sup>416</sup>

El mantenimiento de la capacidad deportiva, y más aún su incremento, exige esfuerzos considerables de la persona y de la organización a la que pertenece, pero se asumen porque así se mantiene a la vez la capacidad de generar ingresos futuros: si se queda en el club al traducirse su excelencia deportiva en mayores ventas del espectáculo al que colabora, si se transfiere porque se cobrará

---

<sup>416</sup> Desde el punto de vista contrario otros interrogantes también habrían de ser considerados. A este respecto, Stephen Morrow se cuestiona: “¿es posible desarrollar a los jugadores de más edad en la misma medida que a los más jóvenes?, ¿hasta qué punto la habilidad del jugador se mejora a través del entrenamiento y hasta qué punto son habilidades artísticas naturales? ¿debería un club ser recompensado por el entrenamiento de un jugador que está bendecido con una habilidad inherente?, ¿qué parte de la mejora de rendimiento que experimenta un jugador se debe a la calidad del entrenamiento del club? Y en la situación inversa, por ejemplo, ¿qué ocurriría cuando un jugador considerara que su habilidad se ha visto perjudicada por la formación del club y la actitud de la gerencia? ¿por qué habría de ser compensados los clubes por un pobre entrenamiento?” MORROW, S. H.: op. cit., págs., 54 y 55.

El deportista profesional es en muchas ocasiones considerado un híbrido trabajador-artista, con un talento especial ¿innato?, o ¿desarrollado bajo la tutela de una entidad deportiva? Una encuesta realizada por Moorhouse en 1997 en que los encuestados eran los futbolistas profesionales escoceses viene a verter algo de luz en el asunto, mostrando que un abrumador 97% de los mismos consideraron que el entrenamiento era a fin de cuentas tan importante (85%) o más importante (12%) que las habilidades innatas en el jugador. MOORHOUSE, H.F.: “Professional Players in Scotland Including the International Squad.” University of Glasgow: Scottish Football Independent Review Commission, 1997. Citado por MORROW, S. H.: *ibidem*, pág., 55.

una mayor cantidad en el traspaso; y si es menor de las limitaciones de edad porque, al menos en fútbol, podrá el club inscribirlo en las listas de compensación por una cantidad mayor, ya que el mercado podría aceptarla.

No obstante, el traspaso oneroso de jugadores y la compensación por preparación y formación, aunque jurídicamente son conceptos diferentes, en la práctica se confunden. Se hace difícil distinguir nítidamente, a nivel práctico, diferencias en los dos conceptos que tratamos porque es un hecho que, por una vía u otra, todo club pretenderá obtener la mayor cantidad posible en estas transacciones, al menos cuando se deje su establecimiento al albedrío de la entidad deportiva. De esta forma, la gerencia solamente tendrá que observar la edad del jugador, y el tiempo de vigencia que resta de contrato, para decidirse entre estas dos alternativas para instrumentar una posible cesión. Fuese de un modo u otro, la entidad receptora lo contabilizará como inmovilizado inmaterial.

Ilustramos la ósmosis entre traspasos y compensaciones por formación a través de la siguiente cita de Stephen Morrow: “la perspectiva de obtener una cantidad en concepto de *transfer* suministra un importante incentivo para los clubes en materia de formación, por ejemplo, en términos puramente financieros la ausencia de un mercado de traspasos entre clubes puede actuar desalentando al club inversor si no es posible el retorno de su inversión en descubrir y desarrollar al personal”.<sup>417</sup>

### **IV.3. ELECCIÓN DEL MÉTODO VALORATIVO APLICABLE A LOS JUGADORES NOVELES PROFESIONALES**

En los primeros contenidos del capítulo fueron presentados los dos principales objetivos que se marca la C.R.H. Recordemos que se trataba, por una parte, de la periodificación de los gastos de reclutamiento, selección, contratación y formación del personal y, por otra, la atribución de valor a los medios humanos

---

<sup>417</sup> MORROW, S. H.: op. cit., pág., 53.

con que cuentan las empresas. Ambos objetivos los hacemos nuestros, pero, en concreto, respecto de los jugadores que forma en su cantera un club o s.a.d. que participa en competición profesional y que posteriormente pasa a su primer equipo.

No se trata de que por nuestra parte discriminemos a los jugadores externos sino que, en su caso y como se puso de manifiesto en el capítulo III, los gastos de reclutamiento, selección y contratación que generan se añaden al importe del *transfer* para su registro como activo, que incluye entre otros conceptos la formación previa recibida. El agregado resultante es el valor que se atribuye al jugador. En otras palabras, los requerimientos informativos por los que aboga la C.R.H. se consiguen en los clubes y s.a.ds en el caso de este grupo de jugadores.

Puede parecer adecuada o no esa forma de valoración, pero estamos ante un hecho cierto: este grupo humano queda valorado y registrado en libros; el valor por el que se registran los jugadores cuando pasan al club es su valor de mercado en una transacción económica interunidad.

Nosotros pretendemos que también se produzca el reconocimiento contable de los jugadores procedentes de cantera. Por tanto, será preceptivo decantarse por alguna (o algunas) de las alternativas de valoración que han sido consideradas a lo largo del presente trabajo de investigación, o bien formular una nueva que se considere más apropiada a las características técnicas y económicas que presentan los específicos trabajadores que estudiamos.

Antes de comentarlas y decidirnos por alguna de ellas, justificaremos por qué no van a ser considerados los otros métodos que fueron explicitados en su momento.

### IV.3.1. Procedimientos no preseleccionados

El *coste de reposición* –tanto el coste de reposición *personal* como el *posicional*- presenta un problema importante en el mercado de trabajo que nos ocupa: la estimación de lo que costaría traer a la empresa al sustituto del jugador que se quiere valorar.

Efectivamente, del total de componentes que Flamholtz recogía bajo la denominación de *coste de reposición*, no supondría la mayor dificultad el cálculo del coste histórico de adquisición y aprendizaje del trabajador, ni su coste de separación. Sin embargo, la adscripción del sustituto originaría unos costes muy complicados de estimar en función de las propias condiciones contractuales o la edad, entre otras variables, del jugador que podría reemplazarlo.

Para que el ajuste del coste de adscripción del nuevo empleado no nos condujera a divagaciones especulativas, habríamos de pensar en uno o unos sustitutos concretos, con lo que al final, en lugar de valorar al jugador con el que cuenta el club, valoraríamos a su sustituto potencial y asignaríamos ese valor al nuestro. No negamos que pudiera ser una opción factible, pero si nos decidimos por ella y la pusieran en práctica todos los clubes o s.a.ds podría llegarse a cifras cuanto menos discutibles, puesto que podría perderse objetividad, no ya en la valoración, porque el precio que pediría su club por su traspaso podría ser conocible, sino en la elección del concreto jugador que podría sustituir al individuo objeto de valoración.

Decíamos en otros apartados, y nos reiteramos ahora, que cada jugador es el resultado de tal cúmulo de características que aun cuando establezcamos comparaciones entre varios trabajadores-deportistas que ocupen la misma posición de juego podrían tener un valor de mercado muy diferente. Además, podría caer en el terreno de la anécdota la posibilidad, perfectamente factible, que un mismo jugador fuese el elegido para efectuar los cálculos en una multiplicidad

de casos, puesto que pudiera ocurrir que la persona que tuviese que hacer la valoración proyectara, a la hora de optar por un determinado futbolista o baloncestista, sus deseos personales de poder contar con él en su club.

Idénticas razones nos hacen rechazar la posibilidad del *coste de oportunidad*, máxime si la valoración se hace, tal como proponen Hekimian y Jones, en base a hipotéticas ofertas de gestores internos de la empresa compitiendo entre sí por afiliar al empleado en cuestión a su propio departamento o sección. Tenemos nuestras reservas respecto a si podría ponerse en práctica este método en el caso del sector estudiado, porque la estructura organizativa de los clubes o s.a.ds no nos parece comparable a la relativa a otro tipo de empresas. En todo caso, la responsabilidad de la atribución de valor a los individuos de cantera recaería sobre el primer entrenador del equipo profesional del club y sus colaboradores directos.

El procedimiento que hemos denominado de los *salarios futuros ajustados*, debido a Hermanson, no es muy pertinente, aparte de por los aspectos en que vimos que se le censuraba, debido a que es un método que calcula el valor del agregado total humano de la empresa.

A nuestros intereses habría que proceder a segmentar esa cuantía total en: el valor atribuible al personal no deportivo y el atribuible al deportivo. Dentro de este último, segregarse el técnico y, una vez hecho esto, detraer la parte que le hubiera de corresponder a los jugadores procedentes de otro club, puesto que de ellos conocemos su valor. Nos parece que añadiríamos nuevos elementos subjetivos a un método que, según han puesto de manifiesto diversos autores, adolece de bastantes de ellos en su haber.

El problema de la determinación de cuál es la cuantía, partiendo de un único valor para la totalidad del contingente humano de un club, que haya de asignarse como valor de los canteranos promocionados internamente a

profesionales, nos lo volvemos a encontrar en todos los métodos que atribúan parte de las *expectativas de beneficios* o el de Likert y Bowers con su *índice delta* y, en resumen, en todos aquellos en que los cálculos conduzcan a una única cifra global.

El *modelo estocástico de valoración de recompensas* de Flamholtz, además de compartir algunos de los inconvenientes que hemos apuntado en el caso de otras propuestas, presenta adicionalmente, como obstáculo en su aplicación, el hecho de que, salvo excepciones, un jugador se entrena y tiene habilidades especiales para una determinada posición de juego, por lo que nos cuestionamos si podrían ser adecuadamente calculadas la *promocionabilidad* y la *transferibilidad* de un futbolista o un baloncestista.

Por último, no consideramos ninguna de las alternativas no monetarias de valoración. La razón es de peso: no conseguiríamos una información expresada en los mismos términos que con la que ya se cuenta para los jugadores de procedencia externa, es decir, en dinero.

#### **IV.3.2. Elección de una alternativa valorativa razonable**

Excluidas los métodos que se han comentado en el apartado anterior, creemos que a la problemática de asignar un valor a los jugadores canteranos le podrían ser de aplicación, al menos, las cuatro soluciones alternativas siguientes:

- alguno de los procedimientos que al efecto tenían o tienen instauradas las organizaciones emisoras de normas en el ámbito deportivo,
- estimación individualizada del potencial de rendimiento futuro,
- actualización de salarios a cobrar,
- coste histórico.

Entramos ahora a sopesar las ventajas e inconvenientes que observamos en cada uno de los cuatro procedimientos que hemos seleccionado.

#### **IV.3.2.1 Valoración según las normas deportivas**

En un primer momento pensamos que tal vez lo más adecuado sería aplicar un procedimiento presumiblemente más "racional" en el contexto que nos movemos. Por ejemplo, el que se apunta en el Reglamento de la F.E.B. con respecto a la indemnización por renuncia al derecho de inscripción preferente o los sistemas baremados, según la edad del deportista y los años de vinculación al club formador, como por ejemplo el que se señalaba en los acuerdos A.F.E.-CLUBS del 79 que "mezclaban ambos aspectos estableciendo un baremo de coeficientes según la edad del deportista que multiplicado por su remuneración total y descontado un porcentaje en función de los años de permanencia en el equipo determinaba el monto total de la indemnización".<sup>418</sup> Sin embargo, luego reconsideramos esta postura.

La normativa futbolística establece una cantidad fija a percibir por un club cuando uno de sus jugadores pasa a otro, donde se tramitará su primera licencia como profesional. Aunque no conocemos los criterios en que se ha basado la federación competente para fijar las cuantías, en nuestra opinión y desde un punto de vista contable, el proceso presenta un sesgo importante: las cifras son aplicables por igual a todos los jugadores que pasan a un club de la misma categoría, es decir, este procedimiento no tiene en cuenta los mayores o menores esfuerzos económicos que cada club realice en materia de generación y formación de jugadores.

---

<sup>418</sup> CARDENAL CARRO, M.: op. cit., pág., 341. Este autor, en la nota a pie de página número 121 del capítulo III, indica que los citados coeficientes eran: "según la edad, 21 años/12; 22-24 años/10; 25-27 años/8; 28-30 años/6; 31 años/3; 32 años/2; 33 años/1; multiplicados por la remuneración, que curiosamente comprendía las «primas asignadas por la Federación por su participación en partidos de selección», se reducía un porcentaje en función de las temporadas que el deportista llevara en el Club a partir de la edad de 19 años: si eran 6 la reducción era del 5%; si 7, el 10%; si 8, el 20%, si 9, el 30% y si 10 o más el 60%".



Los importes a pagar se justifican en la pretendida formación previa, recibida por el jugador en el club que ostenta el derecho a su cobro. Siendo así, nos cuestionamos si la Federación, haciendo abstracción del fundamento de las indemnizaciones, habrá optado por una solución salomónica de compromiso midiendo con el mismo rasero a unos clubes u otros, a unos jugadores u otros. Más que una aproximación valorativa nos parece a nosotros una manera de establecer los ingresos que pueden esperar los clubes en estos casos. La misma carencia de lógica contable presentaría que un club asignara la cifra correspondiente a los canteranos que pasan a su propio equipo titular.

Si el jugador ha entrado en la *lista de compensación* –por tanto era ya profesional- la cuantía que se le atribuye la fija libremente el club que podría ajustarla en función de las ofertas recibidas. De hecho estas *listas* se contemplan en el convenio colectivo respectivo, sólo aplicable, insistimos, a futbolistas profesionales que sufran movilidad.

El procedimiento sería más interesante si en las *listas* pudieran incluirse los jugadores promocionables a la máxima categoría: así si se podría conocer su valor de mercado, puesto que se contaría con ofertas en firme por parte de terceros clubes.

El convenio colectivo de la modalidad deportiva de baloncesto calcula la indemnización por renuncia al derecho de inscripción preferente, en definitiva: la cifra que podría ser el valor del muchacho que pasa a profesional, en el 75% del promedio de la retribución comprometida para las temporadas de vigencia del nuevo contrato.

No se trata de la totalidad de las percepciones, son las tres cuartas partes. Por lo demás, coincide justamente con el valor que habría de consignarse en las

---

renovaciones de contratos de jugadores que en su momento procedieron del exterior, según vimos que establece la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds. No comprendemos por qué no es aplicable a la valoración de los canteranos que permanecen bajo la disciplina de su club formador, ahora en la máxima categoría, salvo, claro está, a que no habría una operación económica entre clubes en que mediara el valor en cuestión como precio.

Estamos de acuerdo con que el convenio es de aplicación a jugadores que hayan participado en competición profesional, pero, a nuestros efectos -elección de procedimiento valorativo para jugadores que pasan a participar en ella y como profesionales del deporte firman su primer contrato-, nos parece acertado tener en cuenta los contenidos convencionales; máxime al constatar que coinciden, como hemos comprobado, con los términos con que la adaptación se refiere a las renovaciones.

Por su parte, la fórmula que establece la Federación Española de Baloncesto, a nuestro juicio, incluye gran bagaje de elementos que creemos del mayor interés federativo.

El tiempo de vinculación del jugador con el club (N) y la ponderación que se introduce en función de la categoría que, según su edad, se corresponda con el jugador (C) nos parecen, como ya dijimos, de la máxima significación en el contexto en que nos encontramos. El coeficiente multiplicador (K) parece sujeto a cierta lógica deportiva que, por otra parte, echamos en falta conocer adecuadamente, cuestión que se hubiera solventado si el reglamento federativo hubiera recogido los criterios en que se basó el establecimiento de los valores que toma dicho coeficiente. Por lo que respecta al elemento que tiene en cuenta los equipos que mantiene el club (E), aunque es obvio que, acertadamente, tendrá que asumir mayor carga económica el club que mantenga más equipos que el que mantenga un número inferior, puestos a ser rigurosos lo mejor sería conocer fehacientemente el coste que cada club en concreto está asumiendo.

El efecto multiplicador que, no incluido en la expresión analítica de la indemnización, tendría el hecho que el baloncestista hubiese sido convocado para formar parte de la selección nacional<sup>419</sup>, puede deberse a una comprensible predilección federativa.<sup>420</sup>

Finalmente, lo que más nos intriga es la fijación del precio del punto (P), ¿por qué 6.000 pesetas?

#### **IV.3.2.2 La estimación de los rendimientos futuros esperados del jugador**

El *transfer* en sí, es decir, individualmente considerado, cabe ser interpretado como medida de valor del servicio adquirido, siendo este valor una participación en la expectativa de ingresos que generará el jugador en su actuación deportiva futura. Nuestra opinión está en sintonía con la de Eli Amir y Gilad Livne cuando defienden que la adquisición de un jugador en el mercado de traspasos es una forma de inversión. Representa una excepción de la regla por la que el poder de generación de riqueza de un individuo, a diferencia de los activos cuya propiedad ostenta la empresa, no es un bien vendible. Desde un punto de vista económico, el montante que alcanza el precio del traspaso reflejaría el flujo de ingresos esperado del jugador, como de cualquier otro activo fijo.<sup>421</sup>

---

<sup>419</sup> O si hubiese participado en la última fase de la operación siglo XXI.

<sup>420</sup> Sin embargo, aunque “son todos los que están” pudieran “no estar todos los que son”, es decir, chicos que por los límites cuantitativos impuestos al combinado nacional (no porque no reúnan las condiciones de excelencia deportiva necesarias) queden fuera del mismo. Por otra parte, es de conocimiento general que no pocos clubes manifiestan su contrariedad ante la convocatoria de sus jugadores por el seleccionador nacional que les priva de sus servicios mientras dura el encuentro internacional y la concentración previa al mismo. Tal vez sea ésta una manera a través de la cual la federación compensa al club que cede jugadores ante el llamamiento a incorporarse a la disciplina de la selección.

<sup>421</sup> AMIR, E. y LIVNE, G.: "The Analysis of Intangible Human Capital: The Case of UK Public Football Clubs". Ponencia presentada al vigésimo segundo Congreso de la *European Accounting Association*, Bordeaux, 1999, pág., 9.

Aunque el pago de cuantiosos traspasos no sea una garantía irrefutable de éxito sobre el terreno de juego, en el momento de la adquisición del jugador ese elevado precio se asume porque se confía en dicha potencialidad. De hecho, Szymanski y Kuypers<sup>422</sup> constatan, basándose en el análisis de 39 clubes del Reino Unido durante el periodo 1974-1994, que los clubes que tienen ingresos netos derivados de las operaciones de transferencia de jugadores tienden a ofrecer un nivel bajo de servicio, situándose en la mitad inferior de la clasificación final de la competición de liga y arrojan pérdidas antes de impuestos y *transfers*. Por lo que respecta a los clubes de los que el resultado parcial neto de las operaciones de traspaso es negativo, se sitúan en la mitad superior de la clasificación por lo que el nivel del servicio ofrecido durante la temporada es alto, y obtienen beneficios antes de impuestos y *transfers*. Circunstancias que conducen a los mencionados autores a la siguiente conclusión: los clubes con pobre rendimiento financiero intentan conseguir fondos adicionales del mercado de traspasos vendiendo jugadores.

De nuevo tenemos la oportunidad de decir que, desde la perspectiva del club de origen, el *transfer* podría ser concebido, por su montante, como cifra representativa del valor del potencial de generación de ingresos futuros estimado para el servicio del concreto deportista de que se trate, por el tiempo que restaba de prestación de servicios en el club de origen más, en su caso al final del mismo, los importes que presumiblemente pudiera embolsarse la organización por traspasos futuros o ingresos adicionales que le generara el jugador si lograra renovaciones posteriores de contrato. También podría valorarse de esta forma a los jugadores procedentes de cantera.

Tal como se configura el *transfer* de un jugador entre dos entidades deportivas, no cabe duda de que se trata de un activo, independientemente de su articulación jurídica (traspaso, cláusula de rescisión o indemnización por

---

<sup>422</sup> SZYMANSKI, S. y KUYPERS, T.: *Winners and Losers: The Business Strategy of Football*. City University of London, Londres, 1997, citados por AMIR, E. y LIVNE, G., op. cit., pág., 11.

formación)<sup>423</sup>. Pero en lo tocante a jugadores formados en el propio club que obtiene su ficha profesional, obviamente no ha existido esa transacción, pero el resto de los elementos que se conjugan en el cálculo final, y que hemos indicado en el párrafo anterior, sí están presentes.

Además, son unos servicios que se han adquirido, identificables y separables, esto es, vendibles. Si no debemos reconocer, como la ortodoxia contable establece, beneficios no realizados, podemos optar por otra vía de valoración, aunque suponga una ruptura con la aplicada en el resto de *Derechos de adquisición de jugadores* (los externos), pero sería pertinente que fuesen reconocidos de alguna forma.

Los *transfers*, y por tanto también los pagos de derechos de formación que se incluyan dentro de aquéllos, intentan proteger la igualdad deportiva entre clubes de cara a la competición, proteger y fomentar la formación de los deportistas y evitar el desnivel deportivo que se produciría si se concentraran los mejores deportistas en los clubes financieramente importantes. La distribución de recursos que supone la existencia de *transfers* y compensaciones por formación mitiga estas problemáticas. En resumen, la indemnización por formación puede concebirse de dos formas: como sufragio de la inversión que ha realizado el club en esta materia, o como indemnización al mismo por no contar con los servicios del jugador; pretensión que era el fundamento de la propia formación.

"Corresponderían ambas realidades respectivamente y *mutatis mutandis*, al daño emergente y lucro cesante, que a diferencia de los daños y perjuicios ordinarios no serían acumulables, pues la actividad futura del deportista es perecedera y el recibirla durante la carrera profesional amortiza la inversión realizada confundándose con ella".<sup>424</sup> Miguel Cardenal, que es quién así habla, continúa más adelante en los siguientes

---

<sup>423</sup> Y además de acuerdo con su concepción en la adaptación sectorial.

<sup>424</sup> CARDENAL CARRO, M.: op. cit., pág., 338.

términos: "realmente el interés del club queda sin satisfacer, porque la formación de deportistas se lleva a cabo con la intención de participar en competición, y si los precios recibidos no es posible equiparlos al valor de mercado -al que hace referencia la alteración del equilibrio competitivo- deja de ser rentable la labor de cantera."<sup>425</sup>

Si confiamos en la racionalidad económica que debe presidir las transacciones entre empresas, también –cómo no- entre clubes, el precio pagado (sea por indemnización, traspaso o pago de la cláusula de rescisión) tendría que estar en consonancia con la valía deportiva del jugador. Ésta estará íntimamente relacionada con el esfuerzo económico que haya que realizarse para traerlo a un nuevo club, donde seguirá desarrollando su carrera, prestándole sus servicios de trabajo deportivo y generando los ingresos que de él se esperan.

Es la potencialidad de generación de ingresos de cada jugador en particular la clave que hará, o no, razonable el coste que debe asumirse en el momento en que se produce la llegada al club del jugador. Asumimos, como puede verse, que los importes de los *transfers* estarán relacionados, en la mayoría de los casos, con la probable capacidad de producir ingresos.

Sin embargo, tal vez no sea la alternativa más factible para valorar a los jugadores desarrollados internamente, debido a la multiplicidad de elementos subjetivos que habría que manejar hasta la obtención de una cifra que pudiese ser atribuida a cada uno de ellos porque, bajo esta óptica, los canteranos deberían figurar también por una cantidad que haya tenido en cuenta en su estimación los ingresos futuros que puede reportar cada individuo por sí solo.

Si se utilizaran los métodos que asignan individualmente la parte que corresponda del total de ingresos estimados futuros, la complejidad de los cálculos

---

<sup>425</sup> *Ibidem.*, pág., 340.

nos hace cuestionarnos su aplicabilidad en base al principio de economicidad de la información contable.

#### **IV.3.2.3 Valoración en base a los salarios futuros que se devenguen**

En consonancia con la adaptación o el convenio del baloncesto, se podría asignar como valor de los canteranos que sufran promoción la actualización del total o parte de los salarios que se vayan a cobrar. Aunque suscribimos la opinión de Miguel Cardenal quien considera que, si se va a solicitar indemnización por formación, debería en buena lógica detectarse cierto interés (en concreto, por la renovación) del club de origen por el jugador que ha formado. Para él parece un sistema más coherente el de la A.C.B. que arranca de una oferta previa al jugador (de prórroga o renovación de contrato) y se pone posteriormente en marcha el mecanismo del tanteo.<sup>426</sup>

En conclusión, de las posibles vías de aproximación del valor de los jugadores profesionales es la que tiene mayor reconocimiento normativo.

No abundamos en mayores comentarios, salvo dejar patente nuestra postura favorable hacia ella, debido a que coincidiría con el valor por el que figuran las renovaciones de contratos de los jugadores externos y a la escasa dificultad que entrañan los cálculos a realizar, puesto que el salario a cobrar pactado queda recogido en contrato.

---

<sup>426</sup> CARDENAL CARRO, M.: op. cit., pág., 351. También en este sentido, apunta Cardenal los acuerdos A.F.E.-CLUBES de 1979 que "permitían reducir la indemnización correspondiente según baremos en función de la intensidad con que fuese alineado el deportista en la temporada precedente" aunque, en su opinión, es más ajustado el sistema de la oferta previa.

#### IV.3.2.4 Valor al coste histórico

Reconocer los gastos de formación por su coste histórico efectivo, como ya comentamos, sería la posibilidad menos rupturista y por la que la C.R.H. abogaba en su postura más moderada

Antes de desaparecer en el entorno de la Unión Europea los *transfers* tras el vencimiento de los contratos, era precisamente la formación el concepto que interponían los clubes ante los tribunales para justificar su derecho a ellos. Esta circunstancia mereció a Carl Otto Lenz, Abogado General del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, según lo resumen Roger Blanpain y M<sup>a</sup> Mercedes Candela, la siguiente opinión, en concreto de las indemnizaciones por preparación deportiva de jugadores bajo la forma de *transfer* en el fútbol, ya que ésta era la disciplina del caso en que la expuso:

"El Abogado General considera que todo club debe ser compensado por la labor de formación realizada. Sin embargo esta compensación debería estar limitada a la cantidad realmente invertida por el antiguo club (o por los clubes anteriores) en la formación del jugador y sólo procedería en la medida en que se tratara del primer cambio de club y el antiguo club hubiera formado al jugador. Esta compensación por traspaso tendría, además, que reducirse proporcionalmente cada año que permaneciera el jugador en dicho club después de su formación, ya que el club de formación tendría la oportunidad durante dicho periodo de obtener el fruto de sus inversiones en el jugador. Las normas sobre traspasos del caso que nos ocupa, no responden a estas exigencias o tan sólo parcialmente." <sup>427</sup>

---

<sup>427</sup> Asunto C-415/93, Jean Marc Bosman, conclusiones del Abogado General Sr. Carl Otto Lenz presentadas el 20 de septiembre de 1995, de la jurisprudencia comunitaria. En BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M<sup>a</sup> M. *El caso Bosman. ¿El fin de la era de los traspasos?.* Civitas, Madrid, 1997, pág., 35.



José Moreno y Francisco Domínguez no recomiendan este criterio debido a que el valor que se espera del jugador, una vez en posesión de la licencia como profesional, puede que tenga escasa relación con la inversión que se ha realizado sobre él. "En todo caso, si se eligiera esta opción, nuestra opinión es que el valor del jugador debería ser el resultado de la capitalización de todos los gastos relacionados con todos los jugadores de la cantera que se formaron junto con el que es susceptible de valoración. Entendemos que este criterio es coherente con la política del club por cuanto es consciente de que para obtener un determinado número de jugadores aptos para la competición profesional resulta imprescindible invertir en muchos otros más que no van a llegar a esa categoría".<sup>428</sup>

El tradicional método valorativo que ahora comentamos presenta, eso es cierto, muchos inconvenientes, según se dijo en su momento. No obstante, puede que se vean compensados por las ventajas que también lo acompañan. El no tener que utilizar datos previsionales cuando se aplica, lo cual implica una mayor simplicidad matemática y menor subjetividad, su raigambre histórica o su respeto al principio contable de prudencia, entre otros, son factores que podrían "convencer" a la parte de la doctrina más reacia a la inclusión en balance de intangibles generados internamente (y el servicio-trabajo de los deportistas canteranos lo es) a relajar esta disciplina, permitiendo que los jugadores formados por el club figuren por el que tal vez sea el menor de los valores posibles que se le pueda relacionar: el coste que supone la formación que persigue obtener jugadores profesionales. Por añadidura, estos jugadores son susceptibles de *venta* en el futuro.

La valoración al coste histórico tiene a su favor la ventaja, entre otras, de ser la opción menos "innovadora" de entre todas las que pudieran manejarse; ya supondría un avance fundamental que se permitiera la capitalización de costes de

---

<sup>428</sup> MORENO ROJAS, J. y SERRANO DOMÍNGUEZ, F.: "Los activos intangibles en las sociedades anónimas deportivas: reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000, pág., 14.

formación como valor de jugadores canteranos, aunque se trate de la más prudente de las posibilidades por la que se pueden valorar.

Además, si finalmente pareciera más oportuno decantarse por este método de valoración, la doble problemática que presentamos al iniciar este tercer epígrafe se imbrica de tal forma que queda convertida en sólo una.

En efecto, eran dos las cuestiones que nos interesaba resolver en el sector que estudiamos y que compartía con cualquier otro tipo de empresas según defendía la C.R.H., a saber:

- qué tratamiento conferir a los gastos de reclutamiento, selección, contratación y formación o, en otras palabras, qué tratamiento debe seguirse en referencia los costes que genera el mantenimiento de la cantera deportiva del club, y
- cómo aproximar la cifra que haya de acompañar al título de cuenta que dé reflejo de los jugadores que genera el club de forma interna.

Si se opta por el coste histórico, implicaría un tratamiento adecuado, en este sentido, de los costes de mantenimiento de cantera, puesto que la acumulación final de estos costes, o de parte de ellos, se produciría en el elemento que fuese a representar a los jugadores procedentes de ella que acceden al primer equipo.

Adicionalmente, el método del coste histórico podría pasar más fácilmente la prueba que establecen las condiciones de *razonabilidad* y *fiabilidad* que añaden los pronunciamientos del I.A.S.C. a los requisitos que imponen a la hora del reconocimiento de activos (control por parte de la empresa, procedencia de una transacción ocurrida y potencial de generación de ingresos en el futuro), como vimos en los primeros contenidos del capítulo que precede.

En concreto, recordamos que tanto el *Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros* de las Normas Internacionales de Contabilidad como la Norma Internacional de Contabilidad n°. 38 *Sobre Intangibles*, insisten en que el coste o valor a activar debe poder ser medido con *fiabilidad*, de manera que pueda aparecer una cantidad monetaria acompañando la descripción con palabras de la partida que represente al activo humano que nos ocupa.

Si el jugador se adquiere *vía transfer* no existe problemática valorativa, puesto que en la transacción entre clubes se estableció un precio cierto. Si es formado internamente nos encontraremos con dificultades para la distribución de los costes a las actividades productivas tendentes a la celebración de encuentros deportivos, por una parte, y a las formativas de personal, por otra. Dificultades a las que una adecuada contabilidad interna podría enfrentarse sin mayores problemas que los que cabe encontrar en cualquier proceso riguroso de captación y asignación de costes en la empresa.

Precisamente cuando comentábamos los procedimientos de cálculo de las indemnizaciones por formación recogidas en la normativa deportiva, lo que más nos extrañaba era el establecimiento de cantidades fijas. Puede que se pretenda suplir la falta de un análisis y asignación de costes adecuados en los clubes y s.a.ds, de manera que se arbitran expresiones matemáticas que conjugan distintas variables de toda lógica en el sector estudiado (edad, categoría, remuneración....), pero no podemos decir que el proceso total se base en el recurso al razonamiento científico propio del campo de la Contabilidad.

Cuando el grupo de trabajo encargado de la redacción de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds considera más apropiado concebir los gastos que realizan estas entidades para la formación de sus jugadores como cargas del ejercicio, más que como inmovilizado de carácter inmaterial, según declaran en la introducción, aparte de apoyarse en el principio de prudencia, señalan que la otra

razón por la que se ven persuadidos de decantarse por la opción de la no activación es “las dificultades que implica la cuantificación de los gastos que se examinan a efectos de su inscripción en el balance como inmovilizado inmaterial, porque su cuantificación llevaría, en muchos casos, a apreciaciones puramente subjetivas”. Sentimos no estar de acuerdo con el grupo de trabajo. No creemos que las apreciaciones subjetivas a que alude llegaran a impedir que la cantidad a que condujeran finalmente los cálculos fuese *razonable y fiable*, al menos no en menor medida que la que puede resultar en cualquier empresa que acometa sería y profesionalmente un proceso de cálculo de costes. Obviamente, no consideramos la posibilidad, impensable desde el punto de vista de la ética contable, de la introducción deliberada de arbitrariedades en la asignación.

Concluimos esta parte de nuestra exposición decantándonos claramente, para valorar a los jugadores que proceden de cantera, a favor de las dos opciones que consideramos más operativas hoy día: la activación de los salarios futuros a percibir y la asignación del coste histórico de mantenimiento de cantera que le sea atribuible.

En el próximo capítulo, nuestros esfuerzos se orientarán al análisis de cuál es la parte del total coste relativo a la cantera que correspondería con el que ha de atribuirse a los jugadores noveles profesionales del club. Pasaremos también a construir una propuesta valorativa de jugadores individualmente considerados dentro del concepto del “coste de producción interna de activos”.

## BIBLIOGRAFÍA

- AMIR, E. y LIVNE, G.: "The Analysis of Intangible Human Capital: The Case of UK Public Football Clubs". Ponencia presentada al vigésimo segundo Congreso de la *European Accounting Association*, Bordeaux, mayo 1999.
- BELL, I.: *Human Resource Accounting in the VFL*. Occasional paper nº. 103. Deakin University, Geelong, Victoria, noviembre 1988.
- BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M<sup>a</sup> M.: *El Caso Bosman. ¿El fin de la era de los traspasos?* Ed. Civitas, Madrid, 1997.
- BOULIN-GHICA, I.: "La déclaration de Nice sur la spécificité du sport. Une nouvelle étape dans la mise en place d'une politique européenne du sport?." *Revue du Marché común et de l'Union européenne*, nº.447, avril 2001, págs., 237-239.
- BOURG, J.F.: *Salaire, travail et emploi dans le football professionnel français*. Fédération Française de Football, Ligue Nationale Du Football. París.
- BRUMMANS RA, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J.: "Human Resource Accounting in Football Clubs: A Study of the Prescribed Accounting Rules in the Netherlands". Ponencia presentada al vigésimo primer Congreso de la *European Accounting Association*, Amsterdam, 1998.
- CARDENAL CARRO, M.: *Deporte y Derecho. Las relaciones laborales en el deporte profesional*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia. Murcia, 1996.
- CARRASCO DÍAZ, D.: *El factor humano en la empresa*. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1986.
- Estatutos de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

Estatutos Sociales y Reglamento de Competiciones de la Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto. Barcelona, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Liga Nacional de Fútbol Profesional. Madrid, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. Real Federación Española de Fútbol. Madrid, 2000.

FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods, and Applications*. Jossey-Bass Publishers. San Francisco 1985. Segunda impresión, diciembre 1986.

-----: " A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards". *The Accounting Review*, abril 1971, págs., 253-267.

GONZÁLEZ MARTÍN, T.: "Los derechos por formación de España serán los más caros del mundo. Unión Europea, FIFA y UEFA firmaron el acuerdo mundial sobre traspasos." *Diario ABC*, domingo 25 de marzo de 2001, pág., 58.

HEKIMIAN, J.C. y JONES, C.H.: "Put People on your Balance Sheet". *Harvard Business Review*, enero-febrero, 1967.

LEV, B. and SCHWARTZ, A.: "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements". *The Accounting Review*, enero 1971, págs, 103-112.

MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M., y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de Gestión (Contabilidad Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ariel, Barcelona, 1994.

MARQUÈS, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*. Pirámide, Madrid, 1978.

MARTÍNEZ CHURRIAQUE, J.I.: "Estados contables con datos de inversión en personal. Su impacto sobre la toma de decisiones". *Boletín de estudios económicos*, nº. 109, abril, 1980, págs., 127-147.

MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Activos intangibles e información contable". *Partida doble*, nº. 81, septiembre 1997, págs., 16-23.

MARTÍNEZ RAMOS, M.: "Una aproximación a los orígenes y contenido de la Contabilidad de los Recursos Humanos". *Técnica Contable*, Julio 1997, págs., 519-537.

MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: "La información sobre la inversión en personal en las cuentas anuales". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, mayo 1993.

-----: *La información contable de los recursos humanos*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.), Madrid, 1998.

MORENO CAMPOS, I.: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1999.

MORENO ROJAS J. y SERRANO DOMÍNGUEZ, F.: "Los activos intangibles en las sociedades anónimas deportivas: reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales." IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

MORROW, S.H.: "Putting People on the Balance Sheet: Human Resource Accounting Applied to Professional Football Clubs". *The Royal Bank of Scotland Review*, 1992, nº. 174, págs., 10-19.

-----: *The New Business of Football. Accountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999.

MORSE, W.J.: "A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital". *Accounting Review*, Julio 1973, págs. 589-593.

ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: *Contabilidad de recursos humanos. Una introducción*. Servicio de publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1977.

Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

Resolución de 18 de Enero de 1994, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la Inscripción en el Registro y Publicación del Texto del II Convenio Colectivo de Trabajo ACB-ABP, para la Actividad del Baloncesto Profesional.

Resolución de 4 de Julio de 1997, de la Organización Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, por la que se aprueba la Modificación Parcial de Las Normas que han de regir los Concursos de Pronósticos de la Apuesta Deportiva a partir de la primera jornada de la temporada 1997/1998.

RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G.: "La contabilidad de los recursos humanos". *Partida doble*, núms. 17 págs., 12-16, y 18 págs., 14-20, noviembre y diciembre, 1991.

-----: "La Contabilidad de Gestión y los costes de recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*, enero, 1994, págs., 35-48.

ROBLEDA CABEZAS, H.: "Análisis de los costes de formación del personal". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. nº. 81, 1994, págs., 969-982.



- ROSANAS MARTÍ, J.M.: "Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando". *Boletín A.E.C.A.* nº. 49, abril-julio 1999, págs., 19-21.
- RUSSELL, R.A. and LEUNG, J.M.Y.: "Devising a Cost Effective Schedule for a Baseball League". *Operations Research*, vol. 42, nº. 4, Julio-Agosto 1994, págs., 614-625.
- SCARPELLO, V. y THEEKE, H.A.: "Human Resource Accounting: a Measured Critique". *Journal of Accounting Literature*, vol. 8, 1989, págs., 265-280.
- SERRA SALVADOR, V.: "Propuesta sobre Contabilidad de los recursos humanos". Publicado en "La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX". *Técnica contable*. Volumen extraordinario. Madrid. 1989.
- SIERRA FERNÁNDEZ, M.: "¿Hacia una nueva contabilidad?: Contabilidad del capital intelectual". *Boletín A.E.C.A.* nº. 49, abril-julio 1999, págs., 43-45.
- TRUSSELL, P.: "Human Resource Accounting and the Football League". *Managerial Finance*, vol. 2, 1976, págs., 256-269.
- WALLACE, M.: "Labor Market Structure and Salary Determination among Professional Basketball Players". *Work and Occupations*, 1988, vol. 15, nº. 3, págs., 294-312.
- WIDEBÄCK, G.: "Accounting for Value Creation in Multibusiness Organizations. The Case of Sport Clubs". Ponencia presentada al vigésimo segundo Congreso de la *European Accounting Asociation*, Bordeaux, 1999.

## **CAPÍTULO V**

# **VALORACIÓN DE LOS JUGADORES FORMADOS INTERNAMENTE**



Precedentemente, hemos ido acotando un procedimiento de valoración de jugadores canteranos que presentara los menores problemas en cuanto a su complejidad y sus posibilidades de admisión doctrinal para su registro como activo. Estas dos cuestiones nos ocuparon los capítulos III, en cuanto a las posibles limitaciones que impusieran distintos organismos reguladores contables, así como el análisis del tratamiento específico que se contiene en la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds o el eventual reconocimiento del conjunto de deportistas explicitados como *Gastos de I+D*; y IV, en cuanto a la revisión de alternativas valorativas procedentes de muy diversos autores, a lo largo del tiempo, y en base a las hipótesis que defiende la C.R.H. o los textos normativos que regulan los ámbitos deportivos que analizamos.

Ahora restaría construir nuestra propia apuesta valorativa, acompañada del proceso registral que implicaría, para el grupo de jugadores de referencia. Con tal finalidad incluimos este último capítulo, donde también desarrollaremos un ejemplo numérico con el cual ilustrar las explicaciones teóricas que de inmediato iniciamos.

Luego, presentaremos las modificaciones que tendría que sufrir la planificación contable que regula a los clubes y s.a.ds que participan en

competición profesional, para recoger a los jugadores de cantera según nuestra propuesta.

Finalmente, se incluye el contenido que sugerimos para la elaboración de un informe voluntario sobre el capital deportivo humano de un club o s.a.d. Por tanto, se trata de una alternativa más moderada en cuanto a la forma en que suministrar información sobre este grupo de jugadores.

#### **V.1. EL COSTE HISTÓRICO DE MANTENIMIENTO DE CANTERA COMO VALOR DE LOS JUGADORES PROFESIONALES FORMADOS INTERNAMENTE**

Como el procedimiento de los salarios futuros no revestiría problemas de cálculo importantes –las percepciones retributivas a recibir durante la vigencia del contrato se recogen en el mismo y sólo habría que decidir la tasa de actualización más adecuada a aplicar a dichos montantes salariales-, nos centramos en la elaboración de una propuesta que se encuadre en la corriente valorativa a coste histórico, el otro método que también nos parece que tendría mayor aceptación en la actualidad.

El proceso a seguir lo concebimos por nuestra parte estructurado en las siguientes fases:

- cuantificar el coste total que ha supuesto el mantenimiento de la cantera deportiva del club a lo largo de la temporada, que es el ejercicio económico de las entidades deportivas que estudiamos,
- segmentar el mismo en distintos subtotaes que podrían recibir un tratamiento contable también diferenciado,
- explicitar, de forma pormenorizada, cómo habría de procederse en el registro de cada concepto parcial del coste de cantera.

Los tres apartados que siguen, abordan cada una de estas fases en particular.

### **V.1.1. Integrantes del coste de mantenimiento de la cantera deportiva**

Parte de los contenidos del capítulo II se centraron en el análisis, sin mucho abundamiento y en términos generales, del subproceso de producción de los clubes deportivos y s.a.ds. Se impone, en esta parte de nuestro trabajo, abordar una concreta problemática de carácter netamente económico-técnico: la cuantificación del coste total anual relativo al mantenimiento económico de los equipos no profesionales y la asignación del mismo a los distintos portadores finales que se individualicen, entre los que figurará el portador que reúna los costes que se atribuyan a los nuevos profesionales resultantes cada año.

Es por esto que, teniendo presente lo que allí quedó escrito, nos ocupamos ahora en específico, aunque también de forma breve, de la formación asignación y captación del coste que genera la cantera.

Si queremos llegar a determinar el coste de formación de cada jugador profesional que resulte en cada temporada, partiremos de la medida y valoración del consumo que se haya producido de todos los factores productivos que se han destinado al sostén económico de los equipos inferiores durante el periodo de cálculo.

Ya en esta primera fase de todo proceso de cálculo de costes podremos encontrarnos con un grado de dificultad variable en función del régimen productivo que haya adoptado la entidad deportiva. Resulta obvio que la asignación de los costes a los productos revestirá mayores problemas en la producción compuesta que en la simple; dentro de aquélla, será la producción paralela la que presente menor complejidad en los cálculos de que tratamos puesto

que no existen factores productivos que participen más que en una rama de producción. Así, cualquiera de ellas puede alterar la cantidad de factor a consumir sin que afecte a las demás. Las distintas ramas productivas podrían ser concebidas como varias producciones simples. Si estuviese configurada de esta forma la producción en el club deportivo o s.a.d., sería más sencilla la cuantificación del coste anual derivado de la totalidad de actividades asociadas a: los entrenamientos de los equipos inferiores, la organización y/o participación en los distintos encuentros que estos disputen y, en su caso, de las operaciones cuyo objetivo sea la venta y comercialización de los mismos, así como las propias de dirección y gestión global de esta rama productiva de la empresa.

Por el contrario, si detectamos la existencia de factores productivos que participan en la producción de más de una clase de productos, por ejemplo, que las instalaciones, el personal, los suministros y materiales de muy diversa índole, u otros recursos, son utilizados en la consecución de más de un producto -en concreto en la adecuada preparación, organización y/o participación en partidos por parte del equipo profesional del club y por parte de los equipos que integran la cantera- nos encontraríamos ante una producción alternativa, de manera que habremos de discriminar oportunamente el coste derivado de la utilización de los factores productivos para obtener cada uno de ellos.

Las mayores cotas de complejidad administrativa, para la adecuada diferenciación de, en concreto, los costes formativos de jugadores de cantera y de jugadores de la primera plantilla, se presentarían cuando el proceso fuese acumulativo. No obstante, pensamos que, a excepción de que se produzca la alineación puntual de algún canterano en un encuentro en que participe el equipo titular o que los entrenamientos de ambos grupos de jugadores se acometan conjuntamente -lo cual también nos parece que no será frecuente en absoluto-, la mayor parte de los clubes y s.a.ds no adoptan este esquema productivo.

Pero incluso si estos hechos tuviesen lugar esporádicamente, en base, como siempre, al principio de economicidad y debido a la escasa importancia relativa del monto total del coste conjunto asociado a estas actividades, se podría justificar que no fuesen aplicados los métodos de imputación propios de esta tipología productiva.

Una vez hechas las puntualizaciones anteriores, en la primera fase del proceso contable interno –*clasificación*– podrían surgir los siguientes costes por naturaleza en relación a las tareas formativas<sup>429</sup>:

1. Coste de material deportivo, sanitario y otros consumos.
2. Coste de servicios externos (comunicaciones, arrendamientos, reparaciones y conservación, de profesionales independientes, seguros, publicidad, propaganda y relaciones públicas, suministros, seguridad, desplazamientos del personal no deportivo, etc.).
3. Coste de tributos.
4. Coste de personal.
5. Otros costes de gestión (de arbitraje, de adquisición de jugadores – si se produce la recepción de un nuevo miembro de la cantera y hay que satisfacer al club anterior alguna cantidad por este concepto-, de desplazamientos, cuotas a entidades deportivas -por la adscripción a las mismas-, costes por satisfacer los derechos de participación en competiciones deportivas, sanciones deportivas, subvenciones a otras entidades deportivas, etc.)
6. Coste financiero.

---

<sup>429</sup> Reproducimos seguidamente el catálogo de factores de coste que presenta Daniel Sánchez Toledano en su tesis doctoral: *La realidad económico-técnica de los clubes de fútbol: cálculo, análisis y control del coste de los servicios y de la producción*. Universidad de Málaga. Curso 1999/2000, págs., 412 y ss.



## 7. Coste de amortizaciones y otros costes.

Si la entidad deportiva se sirve de un modelo orgánico para la captación de la fenomenología de su ámbito interno, a la reclasificación de los costes en directos e indirectos, seguiría la distribución de los últimos entre los centros de coste<sup>430</sup> que se individualizaran en la fase intermedia –*localización*– del proceso formativo del coste.

De la adecuada segmentación del club o s.a.d. en distintos centros podría resultar uno que agrupara el coste parcial atribuible de cada clase de coste a las tareas formativas de la cantera.<sup>431</sup> De esta forma se habría de operar si la formación de jugadores potencialmente profesionales se obtuviera en régimen de producción alternativa con respecto a la generación de espectáculo por la celebración de encuentros por parte del equipo de máxima categoría.

Aunque, como ya dijimos en aquel capítulo segundo, habría que determinar en la práctica el régimen de producción adoptado por el club o s.a.d., entendemos que, en aras del máximo aprovechamiento de sus factores productivos, a pesar de que técnicamente las actividades que conducen a la obtención de cada output podrían discurrir paralelas, en la mayoría de ocasiones la producción se configurará como alternativa.<sup>432</sup>

---

<sup>430</sup> Tanto de la actividad como de la subactividad. En este último caso, se trataría del centro que virtualmente quedaría delimitado para la acumulación de costes no necesarios que pasarán al estadio correspondiente en la determinación del resultado.

<sup>431</sup> En este sentido, se pronuncia Sánchez Toledano en su tesis doctoral, en concreto puede verse el capítulo V: *Una propuesta de Contabilidad Analítica para Clubes de fútbol y SAD*.

<sup>432</sup> Si la producción es paralela, es decir, las líneas productivas están totalmente separadas o sólo se conectan de forma tangencial, la obtención de nuevos profesionales deportivos dentro de club sería el único output potencialmente comercializable que resultara en la que persigue este objetivo productivo. Como todos los costes –directos e indirectos– en que incurra la empresa, en este sentido, son atribuibles al único producto que se persigue, podría ser suficiente, en algún caso, un modelo inorgánico de coste.

Creemos que la existencia de ciertos factores, sobre todo los que intervengan en las actividades de gestión administrativa y comercial de la organización considerada como un todo, forzarán la adopción del esquema productivo alternativo. Asimismo, ciertas operaciones de aprovisionamiento, puesto que la cantera también consume materiales de distintos tipos, con lo cual, sólo las actividades propias de explotación podrían estar separadas, aunque entendemos que tampoco taxativamente; los técnicos del primer equipo y otro tipo de personal –médicos, masajistas, jardineros, etc.-, entre otros factores, podrían participar, aunque sólo fuese esporádicamente, en la producción de jugadores profesionales nóveles.

Una vez calculado el coste total del centro, el cual integraría el coste relativo a las prestaciones internas (si sobre él incide la actividad de otros), pasaríamos a la última fase del proceso metodológico contable interno – *imputación*-. En ella, tendríamos que imputar el coste del centro que ha aglutinado los costes por concepto de mantenimiento y desarrollo de la cantera deportiva a los portadores sobre los que repercutiera finalmente, así como los costes que directamente le fuesen atribuibles a dichos portadores.

En cuanto al enfoque que haya de seguirse en la asignación de costes a los correspondientes elementos acumuladores finales, entendemos que sería adecuado el cómputo a coste completo –que considera a estos efectos tanto costes fijos como variables- en su postura intermedia, es decir, habremos de distinguir, en concreto en un sistema orgánico, entre:

- *costes intrínsecos o de producción*, correspondientes al llamado ciclo de producción de la empresa -costes de *Aprovisionamiento* y *Explotación*-

- *costes a reintegrar o de distribución*, que se corresponden con aquellos en que la empresa incurre en su ciclo de comercialización –costes de *Ventas y Administración*-

Costes intrínsecos y costes a reintegrar también suelen ser conocidos como costes dependientes de la producción y costes dependientes del tiempo. Los primeros pasan a valorar la producción y los segundos se absorberán en el periodo en que se produzcan.

No obstante, suponemos que la posible comercialización de la cantera, a través de los oportunos contratos de retransmisión de encuentros, merchandising, patrocinio, etc., tendrá escasa importancia cuantitativa -en términos monetarios- y cualitativa -en términos de regularidad-.

Sólo los costes comerciales que fuesen inequívocamente atribuibles al traspaso de jugadores concretos podrían detraerse del total coste a reintegrar para que intervinieran en el cálculo del resultado que arroje la operación de cesión definitiva.

Como portadores del coste intrínseco entendemos que deben quedar delimitados los tres grupos de jugadores que individualizamos en los dos apartados que siguen. Sólo los relacionamos ahora:

- Costes de formación atribuibles a las categorías federativas: *benjamín*, *alevín* y *senior* de 25 años o edad superior.
- Costes de formación atribuibles a las categorías federativas: *infantil* y *cadete*.
- Costes de formación atribuibles a las categorías federativas: *juvenil* y *senior* hasta 24 años cumplidos.

El coste a reintegrar pasará al proceso de determinación del resultado de la empresa como componente negativo, en el correspondiente estadio en el cálculo y discriminación del mismo. Los portadores del coste a reintegrar, al igual que en la empresa “común” serían:

- el coste de ventas
- el coste de administración.

En conclusión, antes de analizar la composición técnica de los equipos inferiores del club o s.a.d. e individualizar los distintos portadores entre los cuales se distribuirá el coste anual global atribuible al mantenimiento de los mismos, se hace preceptivo determinar dicho agregado total.

#### **V.1.2. Segmentación por categorías federativas del coste anual relativo a la cantera**

Es indiscutible que la cantera está formada por jugadores, todos y cada uno de los cuales, independientemente de su edad, son profesionales en potencia. Una postura perfectamente admisible podría ser el hacer un seguimiento individualizado de cada jugador, desde el momento en que ingresa en el club, y habilitar un portador de coste que acumulara el relativo a los recursos que la entidad ha destinado a la formación de cada uno a lo largo de la parte de su vida deportiva en que estuvo preparándose, hasta que:

- bien abandone el club y éste no tenga derecho a resarcimiento económico; con lo cual, si sus costes se hubiesen diferido, llegaría el momento de sanearlos por completo,
- bien se ceda a otro club por un precio; momento en que se calcularía el rendimiento económico de la actividad seguida en la empresa para la formación del jugador,

- o bien se saque la ficha profesional del jugador en el propio club; momento en que se reconocería como un inmovilizado inmaterial similar a los jugadores que proceden de fuera.

Sin embargo, la complejidad administrativa que supondría proceder de esta forma desaconseja su utilización en base al principio de economicidad de la información contable.

Tal vez podría ser una de las alternativas más lógicas: cada jugador puede considerarse un proyecto de investigación y desarrollo en marcha, pero, como decimos, la burocracia administrativa que implicaría (multiplicación de portadores de coste que habría que delimitar y, por ende, multiplicación de procesos en la fase de imputación de costes, así como el dilatado periodo de tiempo, en muchas ocasiones, en el que se habría de observar las evoluciones que siguen la multiplicidad de jugadores que pueda haber) tal vez no redunde en una información contable que posibilite un mejor conocimiento de este aspecto de la realidad económica de las entidades deportivas en cuestión.

Otras posibilidades menos complejas, administrativamente hablando, presentan como desventaja el hecho de que pasaríamos a delimitar portadores de coste que integrarían un conjunto de jugadores. Así sería si se quisiera hacer la asignación de coste a cada uno de los distintos equipos inferiores del club o si, subiendo sucesivamente de nivel de agregación, se delimitaran conjuntos de jugadores de la misma edad, o de la misma categoría federativa (benjamines, alevines, infantiles....).

Observamos que nos encontramos ante lo que el profesor Cea García denomina *hechos de racionalidad plural*, “habría que desterrar la visión idílica de una única racionalidad contundente e irrefutable para cada transacción, sino que con bastante frecuencia competirán diversas hipótesis alternativas respecto a la

naturaleza económico-financiera de ciertas transacciones...”<sup>433</sup> La solución que viene aplicándose, en el caso que nos ocupa, es considerar el total coste de cantera como cargas del ejercicio. Sin embargo a nosotros nos ha resultado, parafraseando a Cea, *relativamente fácil distinguir hipótesis racionales alternativas* de este hecho empresarial de los clubes y s.a.ds. La raigambre de que goza la práctica actualmente implantada no debería ir en detrimento de otros planteamientos basados en una interpretación alternativa de esa misma realidad. Como dice Cea: “...la racionalidad económico-financiera subyacente de determinados hechos puede tener más de una faz y, por tanto, podrían esgrimirse con toda razón más de una solución lógica en el plano aludido.”

De la misma forma que este autor presenta dos perspectivas contrarias, ambas racionales económica-financieramente, para el tratamiento contable que podría seguirse respecto de los gastos de prospección de las entidades extractivas: una sobre el conjunto de los proyectos<sup>434</sup> y otra que consistiría en la individualización contable de los mismos, en el caso que estudiamos no son dos, sino varias, las perspectivas que, como hemos apuntado, podrían tener la consistencia lógica necesaria como para no ser rechazadas.

La opción por la que nos decantamos no personaliza los costes formativos, ni individualmente en cada jugador, ni por grupos de ellos que pudieran delimitarse. El club, normalmente, no desarrolla entrenamientos individualizados, por lo que no resultan costes inequívocamente atribuibles a ciertos jugadores de cantera, o su acaecimiento es esporádico y de breve duración.

---

<sup>433</sup> CEA GARCÍA, J.L.: *Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. En CEA GARCÍA, J.L. (Coord.): *Lecturas sobre principios contables*, Monografía nº. 13 A.E.C.A., Madrid, 1989, pág., 35.

<sup>434</sup> “...ya que estadísticamente puede sostenerse que los resultados positivos de la investigación exigen la ejecución de un conjunto de prospecciones de las que algunas de ellas inevitablemente habrán de ser inviables y, por tanto, el tratamiento de las inversiones con resultados negativos debería ser análogo al de las que desembocan en explotaciones viables, esto es, realizarse como un todo.” CEA GARCÍA, J.L.: op. cit., pág., 36.

La razón fundamental en que nos apoyamos obedece a la propia naturaleza del proceso de búsqueda y detección de jugadores de talento deportivo excepcional: no existe una regla de proporcionalidad que garantice la obtención de un jugador apto para ser profesional en base a la preparación de un determinado número de jóvenes deportistas.

Tampoco se sabe a ciencia cierta la edad en que debe aparecer una promesa deportiva, ni se puede establecer de forma rigurosa una categoría deportiva como dintel del periodo de aparición de jugadores con el grado adecuado de *excelencia deportiva*. En otras palabras, el club asume un contingente humano a formar y mantiene la esperanza de que se logre detectar a posibles jugadores estrella.

No obstante lo anterior, los estudiosos del entrenamiento deportivo sí han constatado ciertos hechos que nos van a ser de utilidad a nuestros intereses como, por ejemplo, que ronde la edad de 12 ó 13 años la especialización en los deportes de equipo o que el máximo rendimiento deportivo se inicie entre los 20 ó 22 años.

Teniendo en cuenta lo último que hemos apuntado y una vez que conozcamos la cuantía total de costes que ha supuesto, a lo largo de toda la temporada, el mantener en proceso de formación a todos los equipos inferiores del club, tendremos que volver a reflexionar acerca de cuáles son los componentes deportivos de la cantera para ayudarnos en la decisión a tomar respecto a qué tratamiento contable conferir al coste de que tratamos y si puede defenderse que ese total sea o no capitalizado.

De esta forma, y en aplicación al caso de la modalidad deportiva de fútbol, que será con la que ilustremos los contenidos que nos conducen al final del capítulo<sup>435</sup>, observamos que, excluida la profesional<sup>436</sup>, pueden existir las

---

<sup>435</sup> No tenemos ningún inconveniente en que sea el baloncesto, alternativamente, el deporte que guíe nuestros comentarios en adelante. Por alguno de los dos habremos de decidimos, porque

categorías federativas que se muestran en la tabla V.1. Dichas categorías son correlativas de las licencias que se expiden a los futbolistas cuyo club lo solicite, y que son obligatorias para la alineación de los mismos en partidos de competición oficial.

Las distintas categorías de jugadores que se delimiten estarán en función de la licencia que tengan. Éste será el sentido en que utilizaremos el término *categoría* en adelante.

A la vista de la información que se contiene en la tabla V.1. y reflexionando al respecto de lo último que decíamos, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. El coste relativo a las categorías de *benjamines* y *alevines* podría ser arriesgado que se considerase un coste a activar. Los integrantes de estos grupos son tan jóvenes que es más incierto que en otros casos saber si permanecerán o no bajo la disciplina del club hasta comprobar su valía deportiva.
2. Los *infantiles* y *cadetes* deberían empezar a asumir su responsabilidad como miembros de la organización, aunque su sometimiento a las condiciones de preparación esté fuertemente motivado por el aspecto lúdico de la práctica deportiva. Es un intervalo de edad en el

#### **CATEGORÍAS DE FUTBOLISTAS SEGÚN SU LICENCIA FEDERATIVA**

LICENCIA FEDERATIVA	NOTACIÓN	EDAD DEL JUGADOR
Benjamín de primer año	B <sub>1</sub>	9

considerar ambas modalidades deportivas nos obligaría a extendernos en demasía en el marco del presente trabajo de investigación, cuando las conclusiones a que lleguemos en una de ellas son extrapolables a la otra, con los ajustes pertinentes que se deban a los rasgos deportivos propios que sustentan la modalidad no considerada. Sirva el mayor predicamento del que goza el fútbol en nuestro país para justificar nuestra elección, pero de hecho ha sido arbitraria.

<sup>436</sup> Tampoco se incluye la licencia FS: *Fútbol sala*, debido a que no existe competición profesional en esa variante futbolística, ni las F: *Fútbol femenino* o FB: *Femenino base*, por los mismos motivos.



Benjamín de segundo año	B <sub>2</sub>	10
Alevín de primer año	Al <sub>1</sub>	11
Alevín de segundo año	Al <sub>2</sub>	12
Infantil de primer año	I <sub>1</sub>	13
Infantil de segundo año	I <sub>2</sub>	14
Cadete de primer año	C <sub>1</sub>	15
Cadete de segundo año	C <sub>2</sub>	16
Juvenil de primer año	J <sub>1</sub>	17
Juvenil de segundo año	J <sub>2</sub>	18
Juvenil de tercer año	J <sub>3</sub>	19
Senior (aficionado) de primer año	A <sub>1</sub>	20
Senior de segundo año	A <sub>2</sub>	21
Senior de tercer año	A <sub>3</sub>	22
Senior de cuarto año	A <sub>4</sub>	23
Senior de quinto año	A <sub>5</sub>	24
Aficionado mayor de 25 años	A>25	25 y en adelante

Fuente: Reglamento General de la R.F.E.F. Libro XII, Título I, art., 7.

**Tabla V.1.**

que es muy probable que empiecen a sobresalir ciertos miembros del grupo, pero todavía persiste cierto grado de incertidumbre respecto al resultado final.

3. Los *juveniles* y los *seniors* presentan ya un buen grado de preparación, aunque variable. Se trataría de las categorías de las que potencialmente deberían salir los jugadores profesionales.

4. Los aficionados que tengan los 25 años cumplidos podrían muy excepcionalmente –son ya demasiado mayores- sorprender al club con unas habilidades que habían permanecido ocultas en edades más tempranas, pero, al sobrepasar la edad que está establecida para poder exigir indemnización por formación, nos hace cuestionarnos de la misma forma que en el caso de los más jóvenes (benjamines y alevines) si tal vez no sería muy acertado activar el coste formativo que se les asigne.

En resumen, se nos plantea el siguiente reto: segmentar el coste total de mantenimiento de la totalidad de la cantera entre los cuatro grupos que delimitamos en los puntos anteriores y, posteriormente, establecer el tratamiento contable que deban recibir. Ahora nos ocuparemos del primer aspecto. El segundo será objeto de discusión en el apartado siguiente.

De entrada, consideramos que cada categoría de jugadores no va tener la misma importancia de cara a la asunción de costes. Los pertenecientes a los grupos bajo la numeración 1 y 4 no tendrán el mismo interés para el club que los que estén dentro de 2 y 3.

También habrá que tener en cuenta la edad de cada grupo, puesto que será indicativo, haciendo abstracción de las presumibles bajas que pudieran producirse, del tiempo de permanencia bajo tutela deportiva del club.

A falta de unos criterios deportivos más claros que el procedimiento de la “prueba y el error” que parece estar instaurado<sup>437</sup>, atribuiremos el coeficiente 1 a los más pequeños, e iremos incrementando en una unidad la ponderación que efectuemos conforme se vaya pasando a la categoría inmediatamente superior. De esta forma llegaremos a asignar el coeficiente 11 a los *juveniles* de tercer año, colectivo en el que ya debería constatarse la existencia de ciertos individuos con la suficiente madurez deportiva como para saltar a profesional, incluso dentro de la categoría “J”. No deseamos a los *seniors*, pero su coeficiente de ponderación debería sufrir descensos importantes cada año que pase puesto que, cuando abandonen la edad de 24 años, el club no ostentará derecho a compensación por

---

<sup>437</sup> A priori, es casi imposible determinar si un niño se convertirá en un profesional del deporte. La única baza a favor de un club, que decide crear y mantener la infraestructura que supone una cantera, es la creencia en la existencia de cierta correlación positiva entre el “grosor” de la cantera y la aparición de jugadores de talento en dicha población.

su formación. Los mayores de 25 años contarán por el nominal, es decir, su coeficiente es la unidad.

Los coeficientes de ponderación servirán para homogeneizar el heterogéneo grupo de jugadores con que cuenta el club en su cantera. Conceptualmente, los multiplicadores serían expresivos de los años que, presumiblemente, los jóvenes deportistas han estado preparándose para llegar a ser futbolistas profesionales, bajo la jurisdicción del club o de otros. Todo ello hasta los 19 años. A partir de ahí el coeficiente ponderador pierde ese sentido y pasa a cumplir la misma función: homogeneización de jugadores con potencialidad de profesionalismo variable, pero se desliga de la magnitud “años de preparación deportiva”. Los coeficientes que hemos hecho corresponder con cada categoría federativa futbolística, se muestran en la tabla V.2.

En cualquier caso, si multiplicamos el número de jugadores, con que realmente cuenta el club por su *coeficiente de equivalencia*, obtendremos lo que podríamos llamar el número de *jugadores equivalentes* en cada categoría. Se trata de unidades calculatorias, carentes de significación real, pero homogéneas al haber logrado uniformar la heterogeneidad que presentaba la totalidad de jugadores que tiene el club pero que no pertenecen a su equipo titular: el que participa en la competición profesional.<sup>438</sup>

## COEFICIENTES DE PONDERACIÓN DE FUTBOLISTAS EN FORMACIÓN

---

<sup>438</sup> Seguimos íntegramente la metodología y la notación que proponen los profesores Mallo, Mir Requena y Serra, cuando presentan el método de cálculo para la imputación de costes llamado de *división por equivalencias* en sistemas orgánicos apto “en aquellas fases...sic..., que fabricando más de un producto, el tratamiento no es uniforme para todos; es decir, el grado de dificultad para elaborar cada uno de ellos no es idéntico”. MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V.: *Contabilidad de gestión (Contabilidad interna)*. ACODI Ariel, Barcelona, 1994, pág., 211 y ss.

LICENCIA FEDERATIVA	NOTACIÓN	COEFICIENTE DE PONDERACIÓN
Benjamín de primer año	B <sub>1</sub>	1
Benjamín de segundo año	B <sub>2</sub>	2
Alevín de primer año	A <sub>1</sub>	3
Alevín de segundo año	A <sub>2</sub>	4
Infantil de primer año	I <sub>1</sub>	5
Infantil de segundo año	I <sub>2</sub>	6
Cadete de primer año	C <sub>1</sub>	7
Cadete de segundo año	C <sub>2</sub>	8
Juvenil de primer año	J <sub>1</sub>	9
Juvenil de segundo año	J <sub>2</sub>	10
Juvenil de tercer año	J <sub>3</sub>	11
Senior (aficionado) de primer año	A <sub>1</sub>	10
Senior de segundo año	A <sub>2</sub>	8
Senior de tercer año	A <sub>3</sub>	6
Senior de cuarto año	A <sub>4</sub>	4
Senior de quinto año	A <sub>5</sub>	2
Aficionado mayor de 25 años	A>25	1

Fuente: Reglamento de la R.F.E.F. y elaboración propia.

**Tabla V.2.**

La sumatoria total de los *jugadores equivalentes* con que cuenta el club en sus equipos inferiores será la cifra que relacionaremos con los costes totales que ha supuesto la cantera a lo largo de la temporada. Si establecemos el cociente entre dichos costes y los *jugadores equivalentes* que han recibido la formación que los generó llegaríamos a obtener lo que podríamos llamar el *coste formativo por jugador equivalente*.

Posteriormente, este coste unitario (por unidad equivalente) será multiplicado por el número de *jugadores equivalentes* de cada categoría, logrando asignar a cada una de ellas la parte que le corresponda del coste total que ha

originado la cantera. Vamos a ver cómo sería la operatoria a seguir de forma teórica.

Conocido:

- el coste total de mantenimiento de la cantera en la temporada:  $KC$
- las distintas categorías federativas en las que el club mantiene jugadores:  $r$
- el número de jugadores que tiene el club en cada una de dichas categorías:  $N_i$ <sup>439</sup>

multiplicamos el número real de jugadores en cada categoría por su coeficiente de ponderación; una vez homogeneizados, el coste unitario de mantenimiento de cantera será:

$$kc_{je} = \frac{KC}{\sum_{i=1}^r Niq_i}$$

donde:

$kc_{je}$  = coste de cantera por jugador equivalente (con significación únicamente calculatoria)

$q_i$  = coeficiente de ponderación de la categoría federativa  $i$ .

Calculado el *coste de formación por jugador equivalente*, o *coste de cantera por jugador equivalente*, ( $kc_{je}$ ), a cada categoría se le imputará en concepto de coste de formación de la temporada, de todos los jugadores realmente

---

<sup>439</sup> Si los jugadores hubiesen permanecido en el club por periodos inferiores a la temporada completa, habría que calcular previamente el número medio de jugadores de cada categoría.

integrantes de la misma, el resultado de multiplicar el coste de formación por jugador equivalente por los jugadores equivalentes correspondientes a la categoría federativa ( $KC_i$ ); se distribuye de esta forma, el coste total de mantenimiento de cantera:

$$KC_i = kc_{je} N_i q_i$$

$$KC = \sum_{i=1}^r KC_i$$

Las operaciones anteriores<sup>440</sup> pueden efectuarse, de forma nemotécnica, mediante el siguiente cuadro:

<b>IMPUTACIÓN DEL COSTE DE CANTERA A LAS CATEGORÍAS DEPORTIVAS EN FORMACIÓN</b>				
CATEGORÍAS FEDERATIVAS	NÚMERO DE JUGADORES	COEFICIENTE PONDERADOR	JUGADORES EQUIVALENTES	COSTE POR CATEGORÍA
1	$N_1$	$q_1$	$N_1 q_1$	$kc_{je} N_1 q_1 = KC_1$
2	$N_2$	$q_2$	$N_2 q_2$	$kc_{je} N_2 q_2 = KC_2$
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
r	$N_r$	$q_r$	$N_r q_r$	$kc_{je} N_r q_r = KC_r$

Fuente: Adaptado de Mallo et al, op. cit., pág., 213.

**Tabla V.3.**

Otra alternativa que podría ser considerada, y que simplificaría mucho el procedimiento a seguir en la determinación de costes a asignar a los nuevos profesionales que surgiera cada año, consistiría en no distinguir entre los tres grupos que hemos individualizado. El total coste se atribuiría a los promocionados en la temporada que se cierra.

<sup>440</sup> Nosotros no defendemos una valoración individualizada de todos los sujetos que componen la cantera, no obstante, el coste de cada jugador real en una categoría cualquiera se calcularía de acuerdo a la siguiente expresión:

$$kc_i = kc_{je} N_i q_i / N_i = kc_{je} q_i$$

En muchos clubes y s.a.ds podría comprobarse que el montante total que supone el mantenimiento de cantera no sufre oscilaciones significativas de unos ejercicios económicos a otros, a excepción de ciertas variaciones debidas a la influencia de la tendencia que sigan los precios, entre otras variables.

De alguna manera, si se procediera según la posibilidad que acabamos de apuntar se estaría atribuyendo a los jugadores que accedieran a la licencia federativa “P” una cifra cercana a los costes efectivos en que el club incurrió históricamente para mantener la infraestructura deportiva por donde supuestamente discurrieron a lo largo del tiempo dentro del club.

Otra interpretación que cabría darle al procedimiento que ahora comentamos sería abstraerse de la composición técnica de la cantera y, bajo una óptica netamente económica del proceso de formación deportiva, entender que es irrelevante segregar los costes, ni siquiera entre los tres grupos de referencia que hemos delimitado.

La totalidad del esfuerzo económico en que incurre el club, en este sentido, persigue obtener nuevos deportistas profesionales así, desde los costes que supone la categoría inferior de la entidad deportiva a las más superiores obedecen a la consecución de dicho objetivo y, por tanto, son atribuibles al mismo. No obstante la puntualización que acabamos de hacer, seguiremos desarrollando el procedimiento que hemos presentado en este apartado.

### **V.1.3. Tratamiento contable específico de los costes de mantenimiento de cantera atribuido a cada categoría federativa**

Como ya pusimos de manifiesto, observamos la existencia de cuatro grupos de jugadores que presentan similares características deportivas en lo que se refiere a su potencialidad de acceso a la categoría máxima y el mayor o menor plazo en que se convertirían en profesionales.

A nivel contable los referidos grupos van a quedar reducidos a tres, debido a que coincidirá, desde nuestra perspectiva, el tratamiento a recibir por parte de los costes formativos atribuidos a los más pequeños y por los que haya desaparecido el derecho a compensarse económicamente por la formación conferida.

En la tabla V.4. indicamos cómo quedarían conformados esos tres grupos, en base a las distintas categorías que se establecen en las licencias federativas de los futbolistas. Grupos que conceptualmente se configurarían como los tres portadores finales de los costes de cantera o costes de formación deportiva:

- Costes de formación de *benjamines*, *alevines* y *senior* mayores de 25 años
- Costes de formación de *infantiles* y *cadetes*
- Costes de formación de *juveniles* y *senior* de hasta 25 años.

Asimismo, se incluye el tratamiento contable que, respecto a la Contabilidad financiera o externa, proponemos en cada caso y que justificamos en las líneas que siguen. La razón de optar por esta rama de la Contabilidad de la empresa se debe a que la información que se obtenga, al menos respecto del valor de los nuevos jugadores profesionales, pretendemos que sea suministrada externamente.



**PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS COSTES IMPUTADOS A LAS DISTINTAS CATEGORÍAS DEPORTIVAS EN FORMACIÓN**

Categorías	B <sub>1</sub> B <sub>2</sub> Al <sub>1</sub> Al <sub>2</sub> A>25 (*)	I <sub>1</sub> I <sub>2</sub> C <sub>1</sub> C <sub>2</sub>	J <sub>1</sub> J <sub>2</sub> J <sub>3</sub> A <sub>1</sub> A <sub>2</sub> A <sub>3</sub> A <sub>4</sub> A <sub>5</sub>
<b>Régimen contable sugerido</b>	Cargas del ejercicio	Gastos I+D	Valor de jugadores traspasados y nuevos profesionales internos

(\*) Hacemos figurar a los mayores de 25 años tras los alevines puesto que coincide su tratamiento contable.

**Tabla V.4.**

**V.1.3.1 Costes de formación deportiva que son cargas de la temporada**

Debido a la incertidumbre que rodea la carrera deportiva que seguirán los jugadores miembros de las categorías menores en edad y a la imposibilidad de resarcimiento por los costes que hayan ocasionado los jugadores que sobrepasen los 25 años, unido a la improbabilidad de que a edades tan tardías pudiera aparecer un jugador de elite, la sumatoria de costes que se hayan atribuido a todos ellos, es decir, al portador que los represente, no creemos que deban ser capitalizados.

Por el contrario, se mantendrán como costes de la temporada, no procediéndose a su activación. Así, quedarán diluidos en la multiplicidad de costes de distinta naturaleza relativos a los distintos factores productivos que se destinaron a las actividades propias que el club lleva a cabo con su cantera.

**V.1.3.2 Costes de formación deportiva que son Gastos de I+D**

Hacemos referencia ahora a los costes atribuidos a las categorías que, si se nos permite decirlo, están “entre dos aguas”, es decir: aquéllas que integran a los jugadores sobre los que se inician los entrenamientos de especialización y sobre los que el club presta una atención especial, en espera de que despunten individuos con habilidades sobresalientes respecto al total del grupo, pero que no

están aún en disposición, ni por su edad ni por su nivel deportivo, de adquirir la licencia profesional. Se trata de verdaderos “proyectos de jugadores profesionales”.

La totalidad de componentes de las categorías aludidas reciben, y seguirán recibiendo, la formación que se les ofrece por igual. No todos (lo más seguro es que muy pocos) llegarán a profesional, pero el club confía en que el esfuerzo económico que supone su mantenimiento dentro del “proceso de formación” no será baldío.

En definitiva, nosotros abogamos porque los costes que se atribuyeron a este grupo de deportistas se carguen a la cuenta 210. *Gastos de I+D* con abono a la cuenta 731. *Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial*. En la contabilidad interna del club o s.a.d., el portador de coste correspondiente sería representativo de esta “producción en curso”.

Como la adaptación sectorial del P.G.C a s.a.ds no contiene la rúbrica de *Gastos de I+D* (la partida 210. recoge las Concesiones administrativas) la práctica que apuntamos obligaría a una redistribución del subgrupo 21, forzando la agrupación de algunos conceptos de inmovilizados inmateriales que se contienen en él.

Para individualizar estos concretos Gastos de I+D, de otros que pudieran surgir por proyectos investigadores de distinta naturaleza a la deportiva, se precisa una mayor desagregación de la cuenta 210., habilitando la partida 210.9. *Gastos de I+D de jugadores en formación*. La 210.0. *Otros gastos de I+D*, quedaría para recoger gastos de I+D distintos de los orientados a la formación de jugadores.

Los *Gastos de I+D de jugadores en formación* se irían abonando, durante las cuatro temporadas siguientes –puesto que es el horizonte temporal en que finalizaría el paso a la categoría juvenil de los jugadores a que son relativos-, a la

cuenta que vaya a reunir, en última instancia, el valor que deba atribuirse a los jugadores profesionales que genere el club y a los jugadores que lo abandonan, pero sobre los que la entidad ostenta derecho a indemnización por formación.

Adelantamos que dicha partida será la 210.5. *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*. Se trata de otra rúbrica de nueva creación, por nuestra parte, cuya concepción contable y movimientos serán explicados en el apartado V.1.3.3., inmediatamente posterior.

Las cantidades que se vuelcan en dicha cuenta en esas cuatro temporadas serán: el coste atribuido a la categoría  $C_2$  en la primera temporada siguiente, el correspondiente a  $C_1$  en la segunda, el de  $I_2$  en la tercera y, por último, el relativo a  $I_1$  en la cuarta.

Activación de gastos formativos de las categorías *Infantil* y *Cadete*:

---

(2109)	Gastos de I+D de jugadores en formación	a	(731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial
--------	---	---	-------	---

---

Abonos en la cuenta de Gastos de I+D en las cuatro temporadas siguientes:

(Por la parte que deba añadirse a los costes de cantera correspondientes a las categorías *juvenil* y *senior*, para calcular el monto total de costes atribuible a los jugadores susceptibles de valoración)

---

(2105)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente	a	(2109)	Gastos de I+D de jugadores en formación
--------	--	---	--------	---

---

### V.1.3.3 Valoración de los jugadores cedidos y de los que acceden a categoría profesional

Los costes de las categorías *Juvenil* y *Senior* de hasta 25 años, tercer portador de costes de cantera que quedaría definido, a los que habría que añadir los importes que procedieran de los abonos que debe sufrir la cuenta *Gastos de I+D de jugadores en formación* en cada temporada, pasarán a valorar por igual a nivel unitario a los jugadores que acceden a profesional, dentro o fuera del club, y los cedidos sobre los que perviva el derecho a indemnización por formación.

Para saber en qué momento debemos proceder contablemente a practicar los asientos que muestren el resultado de este proceso de valoración, debemos volver al contenido de los reglamentos federativos (en este caso el Reglamento de la R.F.E.F.) u otros documentos en que se indique el plazo de que disponen los clubes y s.a.ds para efectuar las inscripciones de futbolistas profesionales.

El periodo de solicitud de licencia federativa “P”, a expedir por la L.N.F.P. provisionalmente y la definitiva por la R.F.E.F. —una vez que esta entidad confirme que las cantidades que se devengan en estos casos las tiene consignadas en depósito-, corrió, en la actual temporada, del 1 de julio al 15 de septiembre de 2000, abriéndose un nuevo plazo, a mediados de la misma, del 15 de diciembre de 2000 a 31 de enero de 2001.<sup>441</sup>

Vemos por tanto que, a la fecha en que se cierra el ejercicio económico de las empresas que estudiamos, 30 de junio de cada año natural, no se conoce de forma inequívoca el número de jugadores que serán traspasados, tampoco si éstos serán inscritos por su nuevo club como profesionales o como aficionados y, ni

---

<sup>441</sup> Datos obtenidos, nuevamente, gracias a la amabilidad de D. José Antonio Pernía, del departamento de licencias de la Federación Andaluza de Fútbol, en conversación telefónica del 24 de enero de 2001. El Reglamento de la R.F.E.F. (art.- 18.2., del título III: *Del periodo de solicitud de licencias*, del Libro XII: *De los futbolistas*) remite a lo dispuesto en la cláusula sexta del convenio suscrito entre la R.F.E.F. y la L.N.F.P., que se estipula o renueva anualmente, circularizándose internamente entre los clubes miembros de la L.N.F.P.

siquiera, los que definitivamente se quiere promocionar a profesional dentro del club. Circunstancias imprevistas, como lesiones importantes sobrevenidas en el transcurso de la temporada, sobre un número de jugadores que obligue a una reestructuración de la plantilla titular, u otras, podrían obligar al club a decidir la promoción inmediata de canteranos que no estaba planificada.

El instante en que podremos conocer todas estas contingencias, de forma cierta, coincide con la clausura del periodo de inscripciones que fija la L.N.F.P., año a año. En la temporada que culmina el 30 de junio de 2001, insistimos, fue el 31 de enero a las 21:00 horas.

Este hecho origina que, al final del ejercicio económico precedente, debamos proceder a la periodificación contable de los costes que hayan de pasar a valorar al grupo de jugadores de referencia. Como aún no conocemos cómo quedará compuesto, no practicaremos valoraciones individuales.

A fin de periodo reconoceremos el importe total del coste de cantera de *juveniles y senior* también como *Gastos de I+D*, en cuenta separada de la relativa a *infantiles y cadetes* (210.9. *Gastos de I+D de jugadores en formación*).

Esta individualización se logrará a través de la desagregación que sufriría, de acuerdo a nuestros razonamientos, la cuenta 210. *Gastos de I+D*; ahora podríamos habilitar la 210.5. *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*<sup>442</sup>, la cual desaparecerá al concluir el último periodo habilitado para la inscripción de jugadores en competiciones profesionales, ya dentro del ejercicio económico siguiente.

---

<sup>442</sup> Esta cuenta sería la correlativa, para el caso de los jugadores de clubes y s.a.ds susceptibles de valoración cada temporada, a la que apunta el P.G.C.: 2101. *Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados*.

La nueva cuenta que acabamos de configurar incorporará la parte de los *Gastos de I+D de jugadores en formación* de temporadas anteriores que esté correlacionada temporalmente con la temporada que se cierra.

En definitiva, en la cuenta *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*, quedan reunidos todos los costes que se aplicarán finalmente a la valoración de jugadores.

Acumulación de costes atribuibles como valor de los jugadores susceptibles de valoración individual:

<hr/>	
(2105) Gastos de I+D de jugadores formados internamente	
	a (731) Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial
	a (2109) Gastos de I+D de jugadores en formación
<hr/>	

Obviamente, sufriremos un retraso en los cálculos que tendrían que acometerse, pero, a su costa, podremos disponer de la información que ellos requieren manteniéndonos dentro de un sistema contable de realizaciones.

Pasamos ahora a explicar el procedimiento de valoración de los jugadores que se traspasan y de los que acceden internamente a profesionales. Para ello, operaremos de la misma forma que cuando se quiso segmentar el coste anual de cantera, es decir, partiendo de la previa homogeneización –en función de los coeficientes de ponderación establecidos- de los jugadores que ahora se consideran, sólo que el coste que se les atribuye está neto de los costes formativos

que son cargas del ejercicio en que culminó su formación e incrementado por los *Gastos de I+D de jugadores en formación* que deba aplicarse.

Para una mejor comprensión de nuestros postulados, presentamos el siguiente supuesto: imaginemos que un club promociona a su primer equipo a 3 jugadores de cantera (un senior de primer año y dos senior de tercer año), y traspasa un total de 9 jugadores a otros clubes, de los cuales: 6 se mantienen como aficionados (dos eran juveniles de primer año, tres senior de segundo año y un senior de tercer año) y a los 3 restantes, su nuevo club les tramita la licencia profesional (dos juveniles de tercer año y un senior de segundo año).

Si suponemos que el importe anterior asciende a 15.000.000 u.m., se repartiría entre los tres grupos en función del número de jugadores equivalentes que representan y, finalmente, la valoración individualizada de cada jugador a nivel real resultaría de la relación por cociente entre el coste que le ha correspondido al grupo y el número de jugadores que lo componen.

Categoría	Ponderación	TRASPASOS A OTROS CLUBES					
		PROMOCIÓN INTERNA		A profesional		No promocionan	
		Núm. jug.	Jug. Equiv	Núm. jug	Jug. Equiv	Núm. jug	Jug. Equiv
	9	-	-	-	-	2	18
J <sub>2</sub>	10	-	-	-	-	-	-
J <sub>3</sub>	11	-	-	2	22	-	-
A <sub>1</sub>	10	1	10	-	-	-	-
A <sub>2</sub>	8	-	-	1	8	3	24
A <sub>3</sub>	6	2	12	-	-	1	6
A <sub>4</sub>	4	-	-	-	-	-	-
A <sub>5</sub>	2	-	-	-	-	-	-
<b>ΣJug.equ = 100.</b>		<b>3</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>30</b>	<b>6</b>	<b>48</b>
Coste por jug. equiv:		22 x 150.000 = 3.300.000		30 x 150.000 = 4.500.000		48 x 150.000 = 7.200.000	
15.000.000 / 100=150.000		c/jug: 1.100.000		c/jug: 1.500.000		c/jug: 1.200.000	

La suma total de jugadores equivalentes relativos al grupo que queremos valorar es 100. Se trata de la cifra a la que hemos hecho corresponder los costes totales de las categorías “J” y “A”, menores de 25, de la temporada más los *Gastos de I+D de jugadores en formación* que correspondiera imputar en la misma, los 15.000.000 u.m. que dijimos antes.

- A. Jugadores que pasan al primer equipo y, por tanto, por los que el club saca la ficha profesional

Para nosotros surge claramente un activo inmaterial idéntico al que se recoge en la cuenta 215. *Derechos de adquisición de jugadores*, que debería ser recogido en dicha partida, con abono de la cuenta 210.5. *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*.

Siendo así, la partida 215. pasaría a denominarse *Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente*, de manera que una mayor desagregación de la misma recogiera separadamente los *Derechos de adquisición de jugadores* (215.0) y los que podrían denominarse *Derechos sobre jugadores formados internamente* (215.5), que estaría sujeta a las mismas correcciones de valor que la relativa a los jugadores de procedencia externa.

Reconocimiento de los jugadores que promocionan a profesional dentro del club:

<hr/>	
(2155) Derechos sobre jugadores formados internamente.	a (2105) Gastos de I+D de jugadores formados internamente.
<hr/>	

- B. Jugadores canteranos que se traspasan a otro club:

B<sub>1</sub>) donde acceden a profesional y el club de origen ingresaría la correspondiente cuantía en concepto de *Derechos de formación*. Su coste también se recogería en la cuenta 215.5. *Derechos sobre jugadores formados internamente* y, puesto que se ha producido el traspaso efectivo de los jugadores, se procedería a detraerlo a continuación calculando el resultado que arroja la operación. De esta forma, el saldo final de la cuenta sólo recogería a los profesionales noveles que se quedan en el club formador.



Reconocimiento de los jugadores que promocionan a profesional  
tras su traspaso a otro club:

(2155) Derechos sobre jugadores formados internamente.	a	(2105) Gastos de I+D de jugadores formados internamente.
--	---	--

e inmediatamente:

[(676) Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores ]		
(xxx) Tesorería o derechos de cobro	a	(2155) Gastos de I+D de jugadores formados internamente [(776) Beneficios procedentes del traspaso de jugadores ]

B<sub>2</sub>) donde se mantienen como aficionados, sin que desaparezca el derecho a resarcirse de la preparación deportiva conferida, que pervive durante las dos temporadas siguientes.

En el nuevo club de acogida no pasan a profesionales. Sin embargo, la empresa mantendrá el derecho a cobrar por su formación. Este hecho debería quedar reflejado en la contabilidad.

Creemos que la forma, tal vez, más acertada sería reconocer los importes que les hayan sido consignados también como activo inmaterial. El club de origen mantiene un derecho de contenido económico sobre ellos. Así, la cuenta que los reconocería sería de nuevo la 215. *Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente*, solo que para individualizarlos de los jugadores recibidos del exterior (215.1. *Derechos de adquisición de jugadores*) y de los que han accedido a profesional (215.5. *Derechos sobre jugadores formados*

*internamente*), se crearía una nueva rúbrica: 215.9. *Derechos sobre aficionados traspasados*.

Reconocimiento de los jugadores que se mantienen como aficionados  
tras su traspaso a otro club

---

(2159)	Derechos sobre aficionados traspasados	a	(2105)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente
--------	--	---	--------	--

---

Esta forma de proceder obligaría al seguimiento del jugador en el club de destino. De esta manera, habrá que observar si el derecho desaparece y tendríamos que dar de baja el valor atribuido al jugador o jugadores por los que el club ha perdido el derecho a compensación, reconociendo la pérdida correspondiente:

Reconocimiento de la pérdida por dilución del derecho a compensación por  
preparación y formación deportiva:

---

(676)	Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores	a	(2159)	Derechos sobre aficionados traspasados
-------	--	---	--------	--

---

Si el individuo pasa a profesional, el club debe recibir el importe del derecho por formación. Por tanto, tendríamos que cargar cuentas representativas de tesorería, o derechos de cobro, abonando la cuenta que recogía el coste del jugador como activo y la diferencia sería la pérdida o beneficio a reconocer, según fuese el signo que presentara la operación finalmente.

Registro del rendimiento procedente de los aficionados traspasados  
por los que la entidad se reserva derecho a compensación por preparación y  
formación deportiva

---

[ (676) Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores ]	
(xxx) Tesorería o derechos de cobro a (2159)	Derechos sobre aficionados traspasados
	[ (776) Beneficios procedentes del traspaso de jugadores ]

---

## V.2. UN EJEMPLO NUMÉRICO

Mostramos ahora un caso hipotético en el cual presentamos la operatoria contable que, según nuestra apuesta, habría de seguirse durante tres temporadas consecutivas. Serán tres debido a que creemos que es el horizonte temporal en que quedarían recogidas ciertas contingencias, con efectos informativos contables, que podrían acontecer respecto a los dos grupos de jugadores sobre los que, entendemos, es obligado hacer un seguimiento posterior a la temporada en que se les atribuye una parte del coste de mantenimiento de cantera. Estos dos grupos serían los siguientes:

1. Los jugadores que pasan a un nuevo club, donde se mantienen con el carácter de aficionados. Como el club formador mantiene el derecho a compensación por formación en las dos temporadas siguientes a su salida, habrá que constatar contablemente si sobrevienen unos ingresos, consecuencia de su promoción externa a profesional, o si debemos reflejar la pérdida correspondiente a los costes que les fueron asignados, si vence el plazo en que vive el derecho.

2. Los jugadores con licencia *infantil* y *cadete*: cuyo coste va a ser activado como *Gastos de I+D de jugadores en formación*. Los importes por este concepto, tal como hemos apuntado precedentemente, pasarían a añadirse a los costes que se asignen como valor de los jugadores que se traspasen en la temporada, o que promocionan dentro del club de origen a la licencia “P” *–profesional–*. Como las categorías a que nos referimos comprenden un intervalo de edades (de 13 a 16 años) cuyo rango es cuatro, también serán cuatro las temporadas siguientes en que pasará el importe que corresponda a cada grupo ( $I_1$ ,  $I_2$ ,  $C_1$  y  $C_2$ ), a la cuenta que reúne los costes que valorarán a jugadores individuales (210.5. Gastos de I+D de jugadores formados internamente), conforme hipotéticamente cada segmento de edad fuese accediendo sucesivamente a la categoría juvenil.

Mostraremos la casuística contable que se produce en los tres años a los que nos ceñimos, puesto que la técnica se repetiría en los restantes, por sus cifras correspondientes.

La primera temporada que consideramos, a la que denominaremos *año 0*, supongamos que se trate del primer ejercicio económico en el que el club o s.a.d. implanta el sistema valorativo que proponemos. A los costes correspondientes a temporadas anteriores, que deberían haber sido tenidos en cuenta, les atribuimos un valor nulo.

## **V.2.1. Los datos**

### **V.2.1.1 Costes de mantenimiento de cantera.**

Vamos a suponer que el coste total, que ha supuesto el mantenimiento económico de los equipos del club distintos del que participa en competición profesional, arroja los importes siguientes en cada temporada que comprende

nuestro ejemplo: en el año 0 = 19.992.000 unidades monetarias (u.m.), en el año 1 = 20.203.480 u.m. y en el año 2 = 20.161.600 u.m.

### V.2.1.2 Número de jugadores reales con que cuenta el club en cada temporada y su equivalente ponderado

Supongamos conocida la composición de la cantera del club a lo largo del horizonte temporal a que nos limitamos. El detalle de esta información se ofrece en las tablas V.5, V.6 y V. 7.

*Año 0:*

#### JUGADORES PERTENECIENTES A LA CANTERA DEL CLUB (AÑO 0)

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES
<b>B<sub>1</sub></b>	20	1	20
<b>B<sub>2</sub></b>	12	2	24
<b>Al<sub>1</sub></b>	32	3	96
<b>Al<sub>2</sub></b>	25	4	100
<b>A&gt;25</b>	5	1	5
			(245)
<b>I<sub>1</sub></b>	17'8	5	89
<b>I<sub>2</sub></b>	30	6	180
<b>C<sub>1</sub></b>	12	7	84
<b>C<sub>2</sub></b>	29'25	8	234
			(587)
<b>J<sub>1</sub></b>	35	9	315
<b>J<sub>2</sub></b>	42	10	420
<b>J<sub>3</sub></b>	52	11	572
<b>A<sub>1</sub></b>	60	10	600
<b>A<sub>2</sub></b>	39'625	8	317
<b>A<sub>3</sub></b>	27	6	162
<b>A<sub>4</sub></b>	22	4	88
<b>A<sub>5</sub></b>	13	2	26
			(2.500)
Total jugadores equivalentes			<b>3.332</b>

**Tabla V.5.**

Sólo en referencia a la tabla V.5. explicaremos brevemente cómo ha podido resultar un número no entero de jugadores integrantes de una determinada categoría deportiva. Lo hacemos respecto a los jugadores componentes de A<sub>2</sub>.

Supongamos que los muchachos con licencia federativa de senior (aficionados) de segundo año que recibieron formación por el club durante la temporada fueron 35. Además, habríamos de tener en cuenta a aquéllos que eventualmente fueron adscritos. La información sobre los jugadores vinculados temporalmente al club y su duración, aparece en el cuadro adjunto:

Núm. de jugadores (1)	Tiempo (días) (2)	Total de días (1) x (2)
5	6 meses = 180 d.	900 d.
8	3 meses = 90 d.	720 d.
1	1'5 meses = 45 d.	45 d.
<b>TOTAL</b>		<b>1.665 d.</b>

Calculamos el número medio de jugadores, partiendo de la individualización de un jugador con un periodo de 360 días de vinculación. Teniendo en cuenta el número total de días de vinculación y dividiendo el total de días entre 360, llegamos al número de jugadores adscritos toda la temporada con que se corresponde el grupo de vinculados eventuales.

$$1.665 / 360 = 4'625$$

El número medio de jugadores para la categoría A<sub>2</sub>, en la temporada relativa al año 0, será la suma de los que permanecieron a lo largo de toda la duración de la misma, 35, y de los correspondientes –en términos similares de duración- a los adscritos temporalmente, 4'625. De esta forma, el número medio de jugadores para la referida temporada asciende a 39'625.

Año 1:

**JUGADORES PERTENECIENTES A LA CANTERA DEL CLUB  
(AÑO 1)**

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES
<b>B<sub>1</sub></b>	22	1	22
<b>B<sub>2</sub></b>	18	2	36
<b>Al<sub>1</sub></b>	15	3	45
<b>Al<sub>2</sub></b>	34	4	136
<b>A&gt;25</b>	7	1	7
			(246)
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115
<b>I<sub>2</sub></b>	26	6	156
<b>C<sub>1</sub></b>	25	7	175
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120
			(566)
<b>J<sub>1</sub></b>	20	9	180
<b>J<sub>2</sub></b>	35	10	350
<b>J<sub>3</sub></b>	40	11	440
<b>A<sub>1</sub></b>	53	10	530
<b>A<sub>2</sub></b>	55	8	440
<b>A<sub>3</sub></b>	47	6	282
<b>A<sub>4</sub></b>	30	4	120
<b>A<sub>5</sub></b>	29	2	58
			(2.400)
Total jugadores equivalentes			<b>3.212</b>

**Tabla V.6.**

Año 2:

**JUGADORES PERTENECIENTES A LA CANTERA DEL CLUB  
(AÑO 2)**

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES
<b>B<sub>1</sub></b>	34	1	34
<b>B<sub>2</sub></b>	22	2	44
<b>Al<sub>1</sub></b>	15	3	45
<b>Al<sub>2</sub></b>	28	4	112
<b>A&gt;25</b>	12	1	12
			(247)
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115
<b>I<sub>2</sub></b>	18	6	108
<b>C<sub>1</sub></b>	30	7	210
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120
			(553)
<b>J<sub>1</sub></b>	20	9	180
<b>J<sub>2</sub></b>	38	10	380
<b>J<sub>3</sub></b>	44	11	484
<b>A<sub>1</sub></b>	41	10	410
<b>A<sub>2</sub></b>	58	8	464
<b>A<sub>3</sub></b>	49	6	294
<b>A<sub>4</sub></b>	31'5	4	126
<b>A<sub>5</sub></b>	31	2	62
			(2.400)
Total jugadores equivalentes			<b>3.200</b>

**Tabla V.7.**



### V.2.1.3 Jugadores a los que asignaremos un valor individual

Ya justificamos por qué no atribuimos un coste individual a la totalidad de jugadores miembros de la cantera deportiva de un club. No obstante lo cual, se hace imperativo valorar a cierto grupo de ellos: aquéllos por los que la entidad espera obtener un rendimiento concreto tras su cédula profesional federativa o por su traspaso a otro club, reservándose el derecho a ser compensado económicamente por la preparación conferida.

En concreto, advertimos la existencia de los siguientes tres grupos de interés que, de nuevo, explicitamos:

- Los jugadores a los que el club habilita como profesionales, los cuales serán incluidos en las tablas V.8 V.9 y V.10, bajo la rúbrica de jugadores de “promoción interna”.
- Los que también obtienen la licencia “P”, pero una vez efectuado su traspaso a un nuevo club.
- Los que se traspasan, sin que hayan sido inmediatamente facultados para su intervención en competición profesional. También serán valorados, a través de la adscripción del coste correspondiente, debido a la posibilidad de que reviertan unos ingresos futuros al club de origen, puesto que, como dijimos, el derecho a indemnización pervivirá en las dos temporadas siguientes a la que se produce su salida.

La información que suministramos, en relación al año base, coincide con el ejemplo ilustrativo que se incluyó en el apartado V.1.3.3. precedente. Los datos que ahora interesan, respecto a los años 1 y 2, se siguen en las dos tablas sucesivas.

Año 0:

**JUGADORES SUSCEPTIBLES DE VALORACIÓN INDIVIDUALIZADA  
(AÑO 0)**

CATEGORÍA	PROMOCIÓN INTERNA	TRASPASOS A OTROS CLUBES	
		A profesional	No promocionan
	Núm. jug.	Núm. jug	Núm. jug
J <sub>2</sub>	-	-	2
J <sub>3</sub>	-	2	-
A <sub>1</sub>	1	-	-
A <sub>2</sub>	-	1	3
A <sub>3</sub>	2	-	1
A <sub>4</sub>	-	-	-
A <sub>5</sub>	-	-	-
Total jug.	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>6</b>

Tabla V.8.

Año 1:

**JUGADORES SUSCEPTIBLES DE VALORACIÓN INDIVIDUALIZADA  
(AÑO 1)**

CATEGORÍA	PROMOCIÓN INTERNA	TRASPASOS A OTROS CLUBES	
		A profesional	No promocionan
	Núm. jug.	Núm. jug	Núm. jug
J <sub>1</sub>	-	1	1
J <sub>2</sub>	1	-	-
J <sub>3</sub>	3	1	2
A <sub>1</sub>	-	-	-
A <sub>2</sub>	2	-	-
A <sub>3</sub>	-	-	-
A <sub>4</sub>	-	-	-
A <sub>5</sub>	-	-	-
Total jug.	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>3</b>

Tabla V.9.

Año 2:

**JUGADORES SUSCEPTIBLES DE VALORACIÓN INDIVIDUALIZADA  
(AÑO 2)**

CATEGORÍA	PROMOCIÓN INTERNA	TRASPASOS A OTROS CLUBES	
		A profesional	No promocionan
	Núm. jug.	Núm. jug	Núm. jug
J <sub>1</sub>	-	-	-
J <sub>2</sub>	2	-	-
J <sub>3</sub>	-	-	-
A <sub>1</sub>	1	2	1
A <sub>2</sub>	-	-	-
A <sub>3</sub>	-	1	2
A <sub>4</sub>	-	1	-
A <sub>5</sub>	-	-	-
Total jug.	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>

**Tabla V.10.**

**V.2.2. Asignación del coste de cantera por grupos de jugadores con tratamiento contable coincidente**

Para distribuir los costes anuales en concepto de mantenimiento de cantera, seguimos el procedimiento que explicitamos en el apartado V.1.2.

Nos detendremos en la explicación de los cálculos acometidos para el año base. En el resto, se procedería de igual forma; sólo habría que modificar los datos a utilizar y tomar los que resulten en las temporadas: *Año 1* y *Año 2*.

Si en la primera temporada a que se refiere nuestro ejemplo el coste anual de mantenimiento de cantera asciende a 19.992.000 u.m. y, a la vista de la información que contiene la tabla V.5., o la siguiente V.11., el número de *jugadores equivalentes* es: 3.332, relacionando por cociente ambas magnitudes nos resulta un *coste por jugador equivalente* de 6.000 u.m.

Este coste unitario se multiplicará por el número de jugadores equivalentes que componen cada uno de los tres grupos de jugadores en que, como justificamos, resulta de interés segmentar la cantera, resultando las cifras que aparecen en la última columna de la referida tabla V.11.

No obstante la agregación que se efectúa en ella, se hace necesario conocer la atribución de costes a cada categoría de jugadores cuya concepción contable sea de *Gastos de I+D de jugadores en formación*; en el ejemplo: 3.522.000 u.m.

Año 0:

**SEGMENTACIÓN DEL COSTE DE CANTERA (AÑO 0)**

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES	COSTE ATRIBUIBLE
<b>B<sub>1</sub></b>	20	1	20	
<b>B<sub>2</sub></b>	12	2	24	
<b>A<sub>1</sub></b>	32	3	96	(245*6.000)
<b>A<sub>2</sub></b>	25	4	100	<b>1.470.000</b>
<b>A&gt;25</b>	5	1	5	
			(245)	
<b>I<sub>1</sub></b>	17'8	5	89	
<b>I<sub>2</sub></b>	30	6	180	(587*6.000)
<b>C<sub>1</sub></b>	12	7	84	<b>3.522.000</b>
<b>C<sub>2</sub></b>	29'25	8	234	
			(587)	
<b>J<sub>1</sub></b>	35	9	315	
<b>J<sub>2</sub></b>	42	10	420	
<b>J<sub>3</sub></b>	52	11	572	
<b>A<sub>1</sub></b>	60	10	600	
<b>A<sub>2</sub></b>	39'625	8	317	(2500*6.000)
<b>A<sub>3</sub></b>	27	6	162	<b>15.000.000</b>
<b>A<sub>4</sub></b>	22	4	88	
<b>A<sub>5</sub></b>	13	2	26	
			(2.500)	
Total jugadores equivalentes			<b>3.332</b>	

**Tabla V. 11**

Conforme vaya pasando el tiempo, y se llegue al final de las temporadas sucesivas, la partida *Gastos de I+D de jugadores en formación* irá volcando

parcialmente su saldo en la cuenta que tenga que acumular el coste por el que se valorará a los *juveniles* o *senior* traspasados a otros clubes o promocionados internamente: *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*.

Así, y según se recoge en la tabla V.12.:<sup>443</sup>

- la cifra que en el *año 1* se detraerá de los *Gastos de I+D de jugadores en formación* activados en el año base, será: 1.404.000 u.m.;
- en el *año 2* será: 504.000 u.m.; en el *año 3*: 1.080.000 u.m. y,
- en el *año 4* terminarán de sanearse estos costes activados por el saldo que presentara la cuenta y que, en el ejemplo, serían las 534.000 u.m. correlativas de los que eran *infantiles* de primer año, cuando nació la rúbrica contable.

En cierto sentido, sería como si los costes activados hubieran sido “retenidos” para su inclusión como activo representativo del valor de jugadores individuales, a la espera que los chicos vayan accediendo a la categoría *juvenil*.

**DETALLE DE LOS COSTES DE I+D DE JUGADORES EN FORMACIÓN  
(AÑO 0)**

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES	COSTE ATRIBUIBLE		INCORPORAR A VALOR JUG.
				Total	C/categoría	
I <sub>1</sub>	17'8	5	89		534.000	año 4
I <sub>2</sub>	30	6	180	(587 x 6.000)	1.080.000	año 3
C <sub>1</sub>	12	7	84	<b>3.522.000</b>	504.000	año 2
C <sub>2</sub>	29'25	8	234		1.404.000	año 1
			(587)			

**Tabla V.12.**

*Año 1:*

(KC año 1 = 20.203.480 u.m.)

SEGMENTACIÓN DEL COSTE DE CANTERA (AÑO 1)

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES	COSTE ATRIBUIBLE (1)
<b>B<sub>1</sub></b>	22	1	22	
<b>B<sub>2</sub></b>	18	2	36	
<b>Al<sub>1</sub></b>	15	3	45	(246 x 6.290)
<b>Al<sub>2</sub></b>	34	4	136	<b>1.547.340</b>
<b>A&gt;25</b>	7	1	7	
			(246)	
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115	
<b>I<sub>2</sub></b>	26	6	156	(566 x 6.290)
<b>C<sub>1</sub></b>	25	7	175	<b>3.560.140</b>
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120	
			(566)	
<b>J<sub>1</sub></b>	20	9	180	
<b>J<sub>2</sub></b>	35	10	350	
<b>J<sub>3</sub></b>	40	11	440	
<b>A<sub>1</sub></b>	53	10	530	(2400 x 6.290)
<b>A<sub>2</sub></b>	55	8	440	<b>15.096.000</b>
<b>A<sub>3</sub></b>	47	6	282	
<b>A<sub>4</sub></b>	30	4	120	
<b>A<sub>5</sub></b>	29	2	58	
			(2.400)	
Total jugadores equivalentes			<b>3.212</b>	

Tabla V.13.

DETALLE DE LOS COSTES DE I+D DE JUGADORES EN FORMACIÓN (AÑO 1)

CATEGORÍA	NÚM. DE JUG.	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIV	COSTE ATRIBUIBLE		INCORPORAR A VALOR JUG.
				Total	C/categoría	
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115		723.350	año 5
<b>I<sub>2</sub></b>	26	6	156	(566 x 6.290)	981.240	año 4
<b>C<sub>1</sub></b>	25	7	175	<b>3.560.140</b>	1.100.750	año 3
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120		754.800	año 2

Tabla V.14.

<sup>443</sup> También en este asunto, sólo nos explicaremos en referencia al *año 0* para no ser redundantes.

Año 2:

( $KC_{\text{año } 2} = 20.161.600 \text{ u.m.}$ )

SEGMENTACIÓN DEL COSTE DE CANTERA (AÑO 2)

CATEGORÍA	NÚMERO DE JUGADORES	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIVALENTES	COSTE ATRIBUIBLE
<b>B<sub>1</sub></b>	34	1	34	
<b>B<sub>2</sub></b>	22	2	44	
<b>A<sub>1</sub></b>	15	3	45	(247 x 6.300'5)
<b>A<sub>2</sub></b>	28	4	112	<b>1.556.223'5</b>
<b>A&gt;25</b>	12	1	12	
			(247)	
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115	
<b>I<sub>2</sub></b>	18	6	108	(553 x 6.300'5)
<b>C<sub>1</sub></b>	30	7	210	<b>3.484.176'5</b>
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120	
			(553)	
<b>J<sub>1</sub></b>	20	9	180	
<b>J<sub>2</sub></b>	38	10	380	
<b>J<sub>3</sub></b>	44	11	484	
<b>A<sub>1</sub></b>	41	10	410	(2.400 x 6.300'5)
<b>A<sub>2</sub></b>	58	8	464	<b>15.121.200</b>
<b>A<sub>3</sub></b>	49	6	294	
<b>A<sub>4</sub></b>	31'5	4	126	
<b>A<sub>5</sub></b>	31	2	62	
			(2.400)	
Total jugadores equivalentes			<b>3.212</b>	

Tabla V.15.

DETALLE DE LOS COSTES DE I+D DE JUGADORES EN FORMACIÓN (AÑO 2)

CATEGORÍA	NÚM. DE JUG.	PONDERACIÓN	JUGADORES EQUIV	COSTE ATRIBUIBLE		INCORPORAR A VALOR JUG.
				Total	C/categoría	
<b>I<sub>1</sub></b>	23	5	115		724.557'5	año 6
<b>I<sub>2</sub></b>	18	6	108	(553 x 6.300'5)	680.454	año 5
<b>C<sub>1</sub></b>	30	7	210	<b>3.484.176'5</b>	1.323.105	año 4
<b>C<sub>2</sub></b>	15	8	120		756.060	año 3

Tabla V.16.

### V.2.3. Valoración de jugadores y proceso registral consiguiente

En referencia a cada temporada mostraremos, tabulada para mayor orden, la información sobre los jugadores que vayan a ser objeto de valoración por su *coste de obtención*, tanto en términos reales como en términos de equivalencia, utilizando a tal efecto idénticos coeficientes ponderadores por categorías con que hemos venido operando.

En las mismas tablas, aparecerá también la distribución que ha resultado del importe recogido en la cuenta *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*, entre los tres grupos de jugadores que más interesan:

- a) los promocionados dentro del club,
- b) los traspasados, nuevos profesionales, y
- c) los traspasados que siguen como aficionados.

en función del número de jugadores equivalentes que representen.

Dentro de cada grupo, se atribuye a sus componentes la misma cuantía de costes, relacionando por cociente el coste que haya correspondido al grupo y el número real de jugadores que lo componen. De esta manera, por grupo, la valoración individual de los jugadores es igualitaria. Otros métodos de valoración de este tipo de personal, distintos del coste histórico podrían –o deberían- tener en cuenta individualidades<sup>444</sup>, pero si nos limitamos a distribuir costes entre ellos (aunque, obviamente, podríamos haber aplicado otras fórmulas a tal efecto) nosotros pensamos que ha de ser por igual.

---

<sup>444</sup> Por ejemplo, la potencialidad individual de generación de beneficios futuros.



Podríamos decir que, bajo los postulados del coste histórico, la hipótesis que subyace es la esperanza de la empresa de recuperar cuanto antes la inversión efectuada en el mantenimiento y desarrollo de su cantera deportiva.

A lo anterior, deberíamos añadir el desconocimiento apriorístico sobre qué jugadores resultarían con mejor rendimiento deportivo, el destino (interno o externo) que el club estimara adecuado para ellos, quiénes recalarían en distintos clubes, la categoría de estos últimos, respecto del nivel que tuviese la competición en que toman parte, etcétera.

Luego mostraremos los asientos que, desde nuestro punto de vista, deberían practicarse para que se produzca el reconocimiento contable de estos *activos* de la empresa así como, también, otros hechos contables que se producen respecto a ellos en cada año.

Omitiremos el obligado reflejo que debería hacerse de la depreciación del derecho que se activa, en cada caso, vía dotación de las oportunas amortizaciones -o provisiones-. La razón no es otra que queden explicitados, lo más diáfananamente posible, los asientos más novedosos.

En su caso, los códigos de las cuentas, cuya utilización se repita en los diferentes ejercicios económicos que se siguen en el ejemplo, contendrán dos dígitos finales indicativos del año al que se refieren.

Para aludir a los promocionados y/o traspasados, adoptamos una denominación única en los títulos de los apartados que siguen: *jugadores que terminan su formación*, aun cuando sabemos que el proceso formativo continúa dentro del club o en otro distinto, incluso bajo la categoría profesional.

### V.2.3.1 Jugadores que terminan su formación en el año 0

Al final del ejercicio, procedemos a incorporar al activo, en concepto de *Gastos de I+D*, tanto el monto de costes de cantera de las categorías deportivas *infantil y cadete (Gastos de I+D de jugadores en formación)* como el que haya correspondido a las categorías *juvenil y senior (Gastos de I+D de jugadores formados internamente)*.

Incorporación al activo, como Gastos I+D, de los costes formativos de las categorías *infantil y cadete*:  
(Final de ejercicio económico correspondiente al año 0)

3.522.000	(2109.00)	Gastos de I+D de jugadores en formación	a	(731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial	3.522.000

Incorporación al activo, como Gastos I+D, de los costes formativos de las categorías *juvenil y senior*:  
(Final de ejercicio económico correspondiente al año 0)

15.000.000	(2105.00)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente	a	(731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial.	15.000.000

En este año inicial no habrán de añadirse, a la cuenta *Gastos de I+D de jugadores formados internamente*, costes activados, en concepto de I+D, de jugadores en formación, puesto que hemos conferido un valor cero a los que tendrían que haberse reconocido en años anteriores por la formación de jugadores en las categorías *infantil y cadete*.

Según lo que hemos dicho en el párrafo anterior, la cifra que se distribuirá entre nuevos profesionales y traspasados, que mantienen el carácter de aficionado, sólo contendrá los costes de cantera del periodo atribuidos a los *senior* y *juveniles*, es decir, los 15.000.000 millones que resultaban de los cálculos contenidos en la tabla V.11.

La información que contienen las tablas V.17., V.18. y V.19., ha de suponerse elaborada al finalizar el segundo periodo de inscripción de futbolistas de cada temporada. También los asientos que se muestran tras ellas.

**VALORACIÓN DE JUGADORES (AÑO 0)**

Categoría	Ponderación	PROMOCIÓN INTERNA		TRASPASOS A OTROS CLUBES			
		Núm. jug.	Jug. equiv	A profesional		No promocionan	
				Núm. jug	Jug. equiv	Núm. jug	Jug. equiv
J <sub>1</sub>	9	-	-	-	-	2	18
J <sub>2</sub>	10	-	-	-	-	-	-
J <sub>3</sub>	11	-	-	2	22	-	-
A <sub>1</sub>	10	1	10	-	-	-	-
A <sub>2</sub>	8	-	-	1	8	3	24
A <sub>3</sub>	6	2	12	-	-	1	6
A <sub>4</sub>	4	-	-	-	-	-	-
A <sub>5</sub>	2	-	-	-	-	-	-
<b>ΣJug.equ = 100.</b>		<b>3</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>30</b>	<b>6</b>	<b>48</b>
Coste por jug. equiv: 15.000.000 / 100=150.000		22 x 150.000 = 3.300.000		30 x 150.000 = 4.500.000		48 x 150.000 = 7.200.000	
		(c/jug: 1.100.000)		(c/jug: 1.500.000)		(c/jug: 1.200.000)	
Cuenta que los reflejará:		<b>DERECHOS SOBRE JUGADORES FORMADOS INTERNAMENTE</b>				<b>DCHOS. S/ AFICIONADOS. TRASP. GENER. INT.</b>	

**Tabla V.17.**

Asiento correspondiente al reconocimiento de los jugadores:  
(Contabilidad del año 1: final del periodo de inscripciones)<sup>445</sup>

7.800.000	(2155.00)	Derechos sobre jugadores formados internamente		
7.200.000	(2159.00)	Derechos sobre aficionados traspasados	a (2105.00)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente.
				15.000.000

<sup>445</sup> El resto de asientos que se presentarán a lo largo de este apartado (*año 0*) se practicarían en idéntica fecha.

En este primer año, los tres jugadores que se traspasan y obtienen su licencia profesional fuera del club han repercutido los siguientes ingresos a la entidad deportiva de origen:

- dos de ellos recalaron en un mismo club que satisfizo un millón de u.m. por ambos.

Resultado por traspaso de jugadores de cantera que pasan a profesionales (a):

2.000.000	(676)	Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores			
1.000.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro	a	(2155.00)	Derechos sobre jugadores formados internamente
					3.000.000

- el tercero pasó a un club distinto que hubo de desembolsar cinco millones de pesetas.

Resultado por traspaso de jugadores de cantera que pasan a profesionales (b):

5.000.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro			
			a	(2155.00)	Derechos sobre jugadores formados internamente
					1.500.000
			a	(776)	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores
					3.500.000

Tras dar de baja en inventario a los jugadores traspasados, nuevos profesionales, el saldo de la partida que los recogía mostrará únicamente el coste atribuido a los que promocionan de forma interna, que queda configurado como su valor en libros. Mostramos en seguida su cuenta de *Mayor*:

***2155.00 Derechos sobre jugadores formados internamente***

7.800.000	Por el asiento de reconocimiento	3.000.000	Detracción del coste de los traspasados (a)
		1.500.000	Detracción del coste de los traspasados (b)

$$S_D = 3.300.000$$

**V.2.3.2 Jugadores que terminan su formación en el año 1**

Como a finales del ejercicio económico anterior, en primer lugar:

Incorporación al activo, como Gastos I+D, de los costes formativos de las categorías *infantil y cadete*:

(Final de ejercicio económico correspondiente al año 1)

3.560.140	(2109.01)	Gastos de I+D de jugadores en formación.	a (731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial.	3.560.140
-----------	-----------	--	---------	--	-----------

Incorporación al activo, como Gastos I+D, de los costes formativos de las categorías *juvenil y senior* y reclasificación, en la parte que corresponda, de los

*Gastos de I+D de jugadores en formación*, de temporadas anteriores:

(Final de ejercicio económico correspondiente al año 1)

15.096.000	(2105.01)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente	a (731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial.	15.096.000
			a (2109.00)	Gastos de I+D de jugadores en formación	1.404.000

En este ejercicio, a las 15.096.000 u.m. que resultan aplicables a la valoración de jugadores, de los costes de cantera anuales, agregamos los Gastos

de I+D que se hicieron corresponder con los cadetes de segundo año en el ejercicio anterior y que ascendían a 1.404.000 u.m. Por lo tanto, el coste total que se asignará en este año asciende a un total de 16.500.000 u.m.

**VALORACIÓN DE JUGADORES (AÑO 1)**

Categoría	Ponderación	PROMOCIÓN INTERNA		TRASPASOS A OTROS CLUBES			
		Núm. jug.	Jug. equiv	A profesional		No promocionan	
				Núm. jug.	Jug. equiv	Núm. jug.	Jug. equiv
J <sub>1</sub>	9	-	-	1	9	1	9
J <sub>2</sub>	10	1	10	-	-	-	-
J <sub>3</sub>	11	3	33	1	11	2	22
A <sub>1</sub>	10	-	-	-	-	-	-
A <sub>2</sub>	8	2	16	-	-	-	-
A <sub>3</sub>	6	-	-	-	-	-	-
A <sub>4</sub>	4	-	-	-	-	-	-
A <sub>5</sub>	2	-	-	-	-	-	-
ΣJug.equ = 110		6	<b>59</b>	2	<b>20</b>	3	<b>31</b>
Coste por jug. equiv: 16.500.000/110 = 150.000		59 x 150.000 = 8.850.000		20 x 150.000 = 3.000.000		31 x 150.000 = 4.650.000	
		(c/jug: 1.475.000)		(c/jug: 1.500.000)		(c/jug: 1.550.000)	
Cuenta que los reflejará:		<b>DERECHOS SOBRE JUGADORES FORMADOS INTERNAMENTE</b>				<b>DCHOS. S/ AFICIONADOS TRASPASADOS.</b>	

**Tabla V.18.**

Asiento correspondiente al reconocimiento de los jugadores:  
(Contabilidad del *año 2*: final del periodo de inscripciones)<sup>446</sup>

11.850.000	(2155.01)	Derechos sobre jugadores formados internamente			
4.650.000	(2159.01)	Derechos sobre aficionados traspasados	a (2105.01)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente.	16.500.000

<sup>446</sup> El resto de asientos que se presentarán a lo largo de este apartado (*año 1*) se practicarían en idéntica fecha.

En este *año 1*, los dos jugadores que promocionan a profesional externamente lo hacen en el mismo club que ingresa en el formativo un total de cuatro millones de u.m.

Resultado por traspaso de jugadores de cantera que pasan a profesionales:

4.000.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro	a	(2155.01)	Derechos sobre jugadores formados internamente	3.000.000
			a	(776)	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores	1.000.000

Tras lo cual el libro *Mayor* presenta el siguiente estado en la partida 215.5.01, cuyo saldo será el valor por el que figurarán los promocionados internos:

***2155.01 Derechos sobre jugadores formados internamente***

11.850.000	Por el asiento de reconocimiento		3.000.000	Detracción del coste de los traspasados
------------	----------------------------------	--	-----------	---

$$S_D = 8.850.000$$

De los jugadores traspasados en el *año 0*, y que no les había sido habilitada licencia profesional, se sabe que en el *año 1* dos han logrado ascender a esta la máxima categoría, razón por la cual revierten al club unos ingresos totales de dos millones y medio de u.m.

Progresión externa de los aficionados traspasados en temporadas anteriores:

2.500.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro	a	(2159 .00)	Derechos sobre aficionados traspasados	2.400.000
			a	(776)	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores	100.000

### V.2.3.3 Jugadores que terminan su formación en el año 2

Como a finales del ejercicio económico anterior, en primer lugar activaremos los costes que no queremos que se incorporen al resultado del mismo, reflejándolos en las oportunas cuentas de *Gastos de I+D*.

Incorporación al activo, como *Gastos I+D*, de los costes formativos de las categorías *infantil y cadete*:

(Final de ejercicio económico correspondiente al año 2)

3.484.176'5	(2109.02)	Gastos de I+D de jugadores en formación	a	(731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial	3.484.176'5

Incorporación al activo, como *Gastos I+D*, de los costes formativos de las categorías *juvenil y senior* y reclasificación, en la parte que corresponde, de los *Gastos de I+D de jugadores en formación* de temporadas anteriores:

(Final de ejercicio económico correspondiente al año 2)

16.380.000	(2105.02)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente	a	(731)	Trabajos realizados para el Inmovilizado Inmaterial	15.121.200
			a	(2109.00)	Gastos de I+D de jugadores en formación	504.000
			a	(2109.01)	Gastos de I+D de jugadores en formación	754.800

En este último año que consideramos, el coste aplicable a la valoración de jugadores que nos interesan tiene tres componentes:



- a) coste anual de cantera atribuido a *juveniles* y *seniors*: 15.121.200 u.m.;
- b) parte de los Gastos de I+D del *año 0*; la parte que se hizo corresponder a final de aquel periodo con los *cadetes* de primer año: 504.000 u.m., y
- c) parte de los Gastos de I+D del *año 1*; la que entonces se relacionó con los *cadetes* de segundo año: 754.800 u.m.

Por tanto la cifra total que tendremos en cuenta en el año 2 será: 16.380.000 u.m.

### VALORACIÓN DE JUGADORES (AÑO 2)

Categoría	Ponderación	PROMOCIÓN INTERNA		TRASPASOS A OTROS CLUBES			
		Núm. jug.	Jug. equiv	A profesional		No promocionan	
				Núm. jug	Jug. equiv	Núm. jug	Jug. equiv
J <sub>1</sub>	9	-	-	-	-	-	-
J <sub>2</sub>	10	2	20	-	-	-	-
J <sub>3</sub>	11	-	-	-	-	-	-
A <sub>1</sub>	10	1	10	2	20	1	10
A <sub>2</sub>	8	-	-	-	-	-	-
A <sub>3</sub>	6	-	-	1	6	2	12
A <sub>4</sub>	4	-	-	1	4	-	-
A <sub>5</sub>	2	-	-	1	2	-	-
ΣJug.equ = 84		3	<b>30</b>	5	<b>32</b>	3	<b>22</b>
Coste por jug. equiv: 16.390.000/84 = 195.000		30 x 195.000 = 5.850.000		32 x 195.000 = 6.240.000		22 x 195.000 = 4.290.000	
		c/jug: 1.950.000		c/jug: 1.248.000		c/jug: 1.430.000	
Cuenta que los reflejará:		<b>DERECHOS SOBRE JUGADORES FORMADOS INTERNAMENTE</b>				<b>DCHOS. S/ AFICIONADOS TRASPASADOS.</b>	

Tabla V.19.

Asiento correspondiente al reconocimiento de los jugadores:  
(Contabilidad del *año 2*: final del periodo de inscripciones)<sup>447</sup>

12.090.000	(2155.02)	Derechos sobre jugadores formados internamente		
4.290.000	(2159.02)	Derechos sobre aficionados traspasados.	a (2105.01)	Gastos de I+D de jugadores formados internamente
				16.380.0000

<sup>447</sup> El resto de asientos que se presentarán a lo largo de este apartado (*año 2*) se practicarían en idéntica fecha.

Hemos indicado, en la tabla V.19., que son cinco los jugadores que tienen en su nuevo club la acreditación como profesionales. Esta circunstancia genera en el club de origen los siguientes ingresos:

- Por dos de ellos se devenga una indemnización que asciende a diez millones de u. m.

Resultado por traspaso de jugadores de cantera que pasan a profesionales (a):

10.000.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro	a	(2155 .02)	Derechos sobre jugadores formados internamente	2.496.000
			a	(776)	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores	7.504.000

- Los otros tres jugadores repercuten, por idéntico concepto, en el club de salida la cantidad de dos millones y medio de u.m.

Resultado por traspaso de jugadores de cantera que pasan a profesionales (b):

2.500.000	(676)	Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores				
1.244.000	(xxx)	Tesorería y/o derechos de cobro	a	(2155 .02)	Derechos sobre jugadores formados internamente	3.744.000

Después de estos últimos asientos, el libro *Mayor* presenta el siguiente estado en la partida 215.5.02, cuyo saldo será el valor por el que figurarán los promocionados internos:

**2155.02 Derechos sobre jugadores formados internamente**

12.090.000	Por el asiento de reconocimiento		2.496.000	Detracción del coste de los traspasados (a)
			3.744.000	Detracción del coste de los traspasados (b)

$$S_D = 5.850.000$$

Por último, dentro del obligado seguimiento que tenemos que hacer de la progresión que sigan los traspasados aficionados en el club de acogida, desaparece, en este *año 2*, el derecho a compensación por los cuatro jugadores del *año 0* que quedaban pendientes de promoción. Así, deberemos proceder a la eliminación de la rúbrica que reconocía el activo que hasta ahora teníamos, y registraremos como pérdida los costes que les fueron atribuidos, quedando saldada la cuenta.

Progresión externa de los aficionados traspasados en temporadas anteriores:

4.800.000	(676) Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores		a (2159 .00)	Derechos sobre aficionados traspasados	
					4.800.000

Y de los jugadores valorados en el *año 1*, pendientes de profesionalización externa, uno de ellos lo consigue y revierte en el club formador la cantidad de dos millones de u.m.

Progresión externa de los aficionados cedidos en temporadas anteriores:

2.000.000	(xxx) Tesorería y/o derechos de cobro.		a (2159 .01)	Derechos sobre aficionados traspasados	
			(776)	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores	450.000
					1.550.000

### **V.3. PLANIFICACIÓN CONTABLE PARA EL TRATAMIENTO REGISTRAL PROPUESTO**

Los contenidos que anteceden forzarían la modificación parcial de la adaptación del P.G.C. a s.a.ds, para que tuvieran cabida las partidas que se hacen necesarias en la llevanza contable de los aspectos que hemos venido analizando.

Presentaremos ahora la planificación contable que proponemos a tal efecto, aunque lo haremos tras una breve introducción en que llamamos la atención sobre los extremos de mayor interés.

#### **V.3.1. Introducción.**

De las cinco partes de que consta la adaptación y el P.G.C., no haremos alusión a la primera puesto que, obviamente, no ha sido modificada por nosotros.

Las partes segunda y tercera, han sufrido ciertos ajustes. En el subgrupo 21 es donde aparecen las mayores novedades. Las más sobresalientes son las dos siguientes:

- La inclusión de la cuenta *Gastos de I+D*; esta inclusión ha obligado a una reestructuración del subgrupo, de forma que hemos unido, bajo una misma rúbrica, a las concesiones administrativas y la propiedad industrial. Esta nueva estructura tendrá su efecto sobre las cuentas que hayan de recoger sus amortizaciones y provisiones, así como las que se habilitan para recoger las dotaciones oportunas, aunque éstas últimas no serán indicadas ni siquiera en el *Cuadro de cuentas* para evitar una extensión que pudiera desviar la atención de las partidas que más nos interesan.

No obstante lo dicho, queremos hacer mención especial del hecho de que no ha sido preciso reservar cuentas que recojan la amortización

de los *Gastos de I+D* relativos a jugadores puesto que, bajo nuestra concepción contable, no se deprecian por causas amortizables, sin perjuicio de lo cual, deberán reservarse cuentas que recojan sus posibles pérdidas de valor de carácter reversible, es decir, cuentas de provisiones.

Sólo explicitaremos una subcuenta específica (la 2810 *Amortización acumulada de otros gastos de investigación y desarrollo*) para recoger la amortización de gastos de esta naturaleza si el club o s.a.d. desarrollara procesos de investigación y desarrollo distintos de la formación de los jugadores de su cantera

Por el mismo motivo, en el subgrupo 29 *Provisiones de inmovilizado*, mostraremos únicamente la desagregación que sufriría la cuenta 291. *Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial*, en las dos subcuentas: 2910. *Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial deportivo* y 2911. *Provisiones por depreciación de otro inmovilizado inmaterial*. Ello se debe a que los gastos de investigación y desarrollo que no estén relacionados con la formación de jugadores (*Otros gastos de investigación y desarrollo*) podrían tanto ser relativos a proyectos con carácter deportivo como no deportivo. También se presentará la mayor subdivisión que sufriría la rúbrica 2910, en base a la reclasificación que presentamos en el subgrupo de los inmateriales.

- La modificación de la denominación y la ampliación del contenido de la cuenta de la adaptación sectorial: 215. *Derechos de adquisición de jugadores*. En nuestros planteamientos pasa a denominarse: *Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente*, de forma que su propio título advierte del doble carácter del conjunto

de personal que integra: los jugadores procedentes de otro club y los procedentes de cantera.

Una mayor desagregación de esta rúbrica los individualiza y distingue, respecto de los formados internamente, los que han accedido a la licencia profesional en el club y aquellos otros que han sido traspasados, pero sobre los que el club ostenta derecho a indemnización por preparación deportiva.

Omitimos en la tercera parte, a efectos de mayor brevedad, el movimiento de las cuentas de amortizaciones y provisiones. Sin embargo, queremos hacer una última puntualización: en el caso de la supuesta amortización de los derechos sobre aficionados traspasados, sobre los que el club ostenta derecho a indemnización por preparación deportiva, la omisión no obedece a la causa que hemos apuntado sino a que la cuenta de amortización no surgiría puesto que el derecho no se deprecia, sólo desaparece al vencimiento del periodo de vigencia.

A las alteraciones mencionadas cabe añadir las que se producen en la cuenta 676. *Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores* y 776. *beneficios procedentes del traspaso de jugadores*. Pero más fundamentalmente si la operación se salda con pérdidas puesto que ahora, de forma habitual, recogerán también los rendimientos que se produzcan al traspasar jugadores formados internamente. Esta circunstancia antes no tendría lugar al no haberse capitalizado previamente costes que valoraran a este grupo de deportistas de la entidad. Hecha esta salvedad, no volveremos sobre estas dos partidas.

Otras cuentas, que deben utilizarse para reflejar contablemente la casuística que hemos desarrollado en epígrafes precedentes, no van a ser aludidas al no sufrir ningún ajuste como, por ejemplo: las cuentas a cobrar o de tesorería.

La cuarta parte será objeto de algunas modificaciones. La inclusión de las nuevas partidas de *Gastos de I+D* de jugadores y de otro tipo, o la ampliación del contenido de otras, como de la 215. *Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente*, dará lugar a un cierto ajuste en la estructura del Balance, respecto a la que se incluye en la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds.

Propondremos un modelo ajustado de dicha cuenta anual que presenta de esta nueva información con el suficiente grado de desagregación de las partidas novedosas. La razón de ello estriba en que nos parece más adecuado que figuren separadamente en el Balance los jugadores de procedencia externa y los de cantera, debido a que el valor por el que aparecen no guarda uniformidad: los primeros por su valor de mercado y los segundos por su coste de obtención.

Omitiremos, en esa cuarta parte, la cuenta de Pérdidas y Ganancias, puesto que no sufriría alteraciones bajo nuestros postulados.

Tampoco se incluyen los modelos abreviados de las dos cuentas anuales mencionadas. La mayor agregación de las partidas que se contienen en ellas diluiría de forma más pronunciada la información que a nosotros nos interesa resaltar.

En la Memoria, incorporamos dos nuevas notas, respecto a los *Gastos de I+D* y a los *Derechos sobre jugadores*, puesto que consideramos que habría que explicitarse, en este documento, las contingencias que hubiesen sufrido ambas partidas durante el ejercicio económico.

De la misma manera que ocurrirá para las otras dos Cuentas Anuales, omitiremos el modelo abreviado de Memoria; en este caso porque las modificaciones, por nueva inclusión, que afectan al modelo normal, se repetirían con idéntica numeración y contenido en la Memoria abreviada.

En la quinta parte, normas de valoración, que contiene los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones realizadas por las entidades aludidas, sólo se incluyen los criterios valorativos correspondientes a los elementos patrimoniales a los cuales nosotros hemos hecho referencia.

En particular, se dan criterios sobre el tratamiento de los *Gastos de I+D de jugadores* y *Otros Gastos de I+D* y sobre el que tendría que aplicarse a los *Derechos sobre jugadores formados internamente*; unos y otros se registrarán como inmovilizaciones inmateriales por el importe de los costes de producción que generen.

Estos dos grupos de elementos patrimoniales, provocarán la incorporación de dos nuevos apartados en la norma de valoración número 5: *Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial*.

Una vez dicho todo lo anterior, queremos detenernos brevemente para hacer las dos reflexiones siguientes:

- a) El P.G.C. no menciona de forma explícita el criterio de ordenación de las partidas que integra en el Balance. Ahora bien, sabemos que rige el plazo de exigibilidad, por lo que respecta a los pasivos, y el plazo de conversión en liquidez, para los activos.

Pues bien, aparte de otras rupturas que se producen en los criterios de ordenación, queremos resaltar la que trae su causa en la colocación de los inmovilizados inmateriales –en concreto, los derechos sobre jugadores– antes que los activos materiales, debido a que son presumiblemente más difícilmente liquidables, ambos recuperándose por la vía de la amortización.



Nosotros no romperemos, en este sentido, el orden tradicional de presentación de las partidas del Balance, sólo queremos puntualizar que, si los elementos de activo aparecen clasificados de menor a mayor liquidez, nos cuestionamos la pertinencia de la aparición de los derechos sobre jugadores antes que muchas partidas de inmovilizado material, puesto que la duración de los contratos de aquéllos será muy frecuentemente más corta que la vida útil de éstos.

La otra manera a través de la cual las empresas recuperan la inversión efectuada sobre sus inmovilizados, es decir, los convierten en tesorería: la enajenación, también se produce con más asiduidad con respecto a los inmateriales aludidos que con respecto a gran parte de los activos materiales.

b) El grupo de trabajo que elaboró la adaptación sectorial se decantó por incluir, dentro de los componentes en que se segrega el resultado total de la empresa, los beneficios y pérdidas que proceden del traspaso de jugadores al margen de las operaciones de explotación. Considera los rendimientos por tal concepto como de carácter extraordinario.

Ahora bien, la habitualidad de las operaciones reseñadas nos hace a nosotros inclinarnos más favorablemente hacia la postura contraria: su consideración como actividades de explotación o, en su defecto y desde una posición más moderada, como actividades ordinarias.

De ser así, las cifras que se recogen en la actualidad en las cuentas 676. *Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores* y 776. *Beneficios procedentes del traspaso de jugadores*, que tienen su origen en la movilidad de jugadores entre clubes, sería más correcto que pasaran a engrosar los *Otros gastos de gestión* (subgrupo 65) o los *Otros ingresos de gestión* (subgrupo 75), en cuentas que se crearan al efecto. De esta manera,

su ubicación en la cuenta de Pérdidas y Ganancias las haría contribuyentes del resultado de explotación que se generara.

Traemos a colación ahora a los *Ingresos por cesión de jugadores* – cuenta 757.- que se incluyen, como puede verse, dentro del subgrupo 75 La entidad deportiva no se deshace del activo, lo cede temporalmente, pero si su actividad económica ordinaria no es la cesión de jugadores, no debería serlo ni la temporal ni la definitiva. Al menos esto es lo que nosotros pensamos.

No obstante lo anterior, mantendremos el carácter extraordinario de los rendimientos, positivos o negativos, que generen las operaciones de traspaso de jugadores de cantera para no originar más diferencias respecto a la adaptación.

### **V.3.2. Presentación de las modificaciones de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds que sugerimos**

Para proceder a presentar las distintas modificaciones que debería sufrir el texto normativo, que regula la contabilidad de los clubes y s.a.ds que participan en competiciones profesionales, seguiremos la estructura a que obedece tanto el P.G.C. como sus adaptaciones sectoriales.

## SEGUNDA PARTE

### **Cuadro de cuentas**

Nota: Indicaremos únicamente las cuentas y subgrupos específicos que no figuran en la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds y aquellos otros que han sido objeto de modificación en cuanto a su codificación, definición o relación contable. A estos efectos, aparecen integradas dichas cuentas en el subgrupo correspondiente, llamando la atención sobre ellas con la notación (\*\*).

Las cuentas con notación (\*) son las que la adaptación sectorial incluye como específicas del sector que no figuran en el P.G.C. o que han sido objeto de modificación, respecto a éste, en cuanto a su codificación, definición o relación contable.

En esta planificación ajustada de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds, y al igual que en ella, en aquellos subgrupos y cuentas en que aparece el término “empresa” se ha sustituido por “entidad”, sustitución que no se considera suficientemente significativa como para ser introducida como modificación respecto al P.G.C.

GRUPO 2  
INMOVILIZADO

21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.

- 210. Gastos de investigación y desarrollo.(\*\*)
  - 2100. Otros gastos de investigación y desarrollo.(\*\*)
  - 2105. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente.(\*\*)
  - 2109. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación.(\*\*)
- 211. Concesiones administrativas y propiedad industrial.(\*\*)
  - 2110. Concesiones administrativas.(\*\*)
  - 2111. Propiedad industrial.(\*\*)
- 212. Fondo de comercio.(\*)
- 213. Derechos de traspaso de locales.(\*)
- 214. Aplicaciones informáticas. (\*)
- 215. Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente. (\*\*)
  - 2150. Derechos de adquisición de jugadores. (\*\*)

- 2155. Derechos sobre jugadores formados internamente. (\*\*)
  - 2159. Derechos sobre aficionados traspasados. (\*\*)
  - 216. Derechos sobre bienes u otros derechos en régimen de arrendamiento financiero o fórmula similar. (\*)
    - 2160. Derechos sobre bienes u otros derechos deportivos en régimen de arrendamiento financiero o fórmula similar. (\*)
    - 2161. Derechos sobre otros bienes en régimen de arrendamiento financiero o fórmula similar. (\*)
  - 217. Derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos. (\*)
    - 2170. Derechos de participación en competiciones. (\*)
    - 2171. Derechos de organización de acontecimientos deportivos. (\*)
  - 218. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos. (\*)
  - 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.
    - 2190. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales deportivas. (\*)
    - 2191. Anticipos para otras inmovilizaciones inmateriales. (\*)
28. Amortización acumulada del inmovilizado. (\*\*)
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial. (\*\*)
    - 2810. Amortización acumulada de otros gastos de investigación y desarrollo. (\*\*)
    - 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas y propiedad industrial. (\*\*)
      - 28110. Amortización acumulada de concesiones administrativas. (\*\*)
      - 28111. Amortización acumulada de propiedad industrial. (\*\*)
    - 2812. Amortización acumulada de fondo de comercio. (\*)

- 2813. Amortización acumulada de derechos de traspaso de locales. (\*)
- 2814. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas. (\*)
- 2815. Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente. (\*\*)
- 28150. Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores. (\*\*)
- 28155. Amortización acumulada de derechos sobre jugadores formados internamente. (\*\*)
- 2816. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero. (\*)
- 2817. Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos. (\*)
- 28170. Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones.
- 28171. Amortización acumulada de derechos de organización de acontecimientos deportivos.
- 2818. Amortización acumulada de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos. (\*)

29. Provisiones de inmovilizado.

- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial. (\*\*)
- 2910. Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial deportivo. (\*\*)
- 29100. Provisiones por depreciación de gastos de investigación y desarrollo. (\*\*)
- 29101. Provisiones por depreciación de concesiones administrativas y propiedad industrial. (\*\*)

- 29102. Provisiones por depreciación de fondo de comercio.(\*)
- 29103. Provisiones por depreciación de derechos de traspaso de locales.(\*)
- 29104. Provisiones por depreciación de aplicaciones informáticas.(\*)
- 29105. Provisiones por depreciación de derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente.(\*\*)
- 29106. Provisiones por depreciación de derechos sobre bienes u otros derechos en régimen de arrendamiento financiero o fórmula similar.(\*)
- 29107. Provisiones por depreciación de derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos.(\*)
- 29108. Provisiones por depreciación de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos.(\*)
- 2911. Provisiones por depreciación de otro inmovilizado inmaterial. (\*\*)
- 29110. Provisiones por depreciación de gastos de investigación y desarrollo. (\*\*)

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS

67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.(\*\*)
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material. (\*)

- 672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 674. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.
- 676. Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores. (\*\*)
- 678. Gastos extraordinarios. (\*)
  - 6780. Sanciones. (\*)
  - 6789. Otros gastos extraordinarios. (\*)
- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.

GRUPO 7  
VENTAS E INGRESOS

- 77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales.
  - 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial. (\*)
  - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
  - 772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
  - 773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en entidades asociadas.
  - 774. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.
  - 775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio. (\*)
  - 776. Beneficios procedentes del traspaso de jugadores. (\*\*)
  - 778. Ingresos extraordinarios. (\*)
    - 7780. Indemnizaciones por seguros. (\*)
    - 7781. Indemnizaciones por daños extraordinarios. (\*)
    - 7789. Otros ingresos extraordinarios. (\*)
  - 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

TERCERA PARTE

**Definiciones y relaciones contables**

Nota: sólo se incluyen aquellas cuentas cuya definición y relación contable han sido objeto de modificación.

210. Gastos de investigación y desarrollo.(\*\*)

2100. Otros gastos de investigación y desarrollo.(\*\*)

(El contenido de esta partida coincidiría íntegramente con la cuenta 210. *Gastos de investigación y desarrollo del P.G.C.*)

2105. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente.(\*\*)

Gastos efectuados, durante la temporada, para la preparación deportiva de los jugadores de la cantera deportiva de la entidad, pertenecientes a las categorías superiores. También incorpora la parte de los *Gastos de I+D de jugadores en formación* de temporadas anteriores que quepa correlacionarle temporalmente.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los importes que deban figurar en esta cuenta con abono a las cuentas 731 y 2109.
- b) Se abonará:
  - b1) Por el acceso de jugadores de cantera a la categoría profesional dentro de la entidad, con cargo a la cuenta 2155.



- b2) Por el reconocimiento transitorio de los jugadores de cantera traspasados, que acceden en la nueva entidad a la categoría profesional, con cargo a la cuenta 2155.
- b3) Por el reconocimiento de los jugadores de cantera traspasados, que mantienen la categoría de aficionados en la nueva entidad, con cargo a la cuenta 2159.

2109. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación.(\*\*)

Gastos efectuados para la preparación deportiva de los jugadores de la cantera deportiva de la entidad pertenecientes a las categorías intermedias, con proyección económica futura a efectos de valoración de jugadores desarrollados dentro de ella.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los importes que deban figurar en esta cuenta con abono a la cuenta 731.
- b) Se abona, por la parte que corresponda aplicar a la valoración de jugadores internamente formados por la entidad en la temporada, con cargo a la cuenta 2105.

215. Derechos de adquisición de jugadores y sobre jugadores formados internamente. (\*\*)

2150. Derechos de adquisición de jugadores. (\*\*)

(El contenido de esta partida coincidiría íntegramente con la cuenta 215. *Derechos de adquisición de jugadores* de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds)

2155. Derechos sobre jugadores formados internamente. (\*\*)

Valor de los jugadores profesionales de la entidad procedentes de su cantera deportiva.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
  - a1) Por los costes atribuidos a los jugadores noveles profesionales de la entidad con cargo a la cuenta 2105.
  - a2) Por el reconocimiento transitorio de los jugadores de cantera que se traspasan, accediendo en la nueva entidad a la categoría profesional, con cargo a la cuenta 2105.
  
- b) Se abonará:
  - b1) por el traspaso de jugadores que acceden en la nueva entidad a la categoría profesional con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 676.
  - b2) por el traspaso de jugadores profesionales del club, internamente formados, o cuando éstos causen baja por cualquier otro motivo, con cargo, generalmente,

a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 676.

2159. Derechos sobre aficionados traspasados. (\*\*)

Valor de los jugadores de la cantera deportiva de la entidad que se traspasan manteniendo el carácter aficionado en la nueva entidad.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los costes atribuidos a dichos jugadores con cargo a la cuenta 2105.
- b) Se abonará:
  - b1) por su baja en inventario, llegado el vencimiento del derecho a indemnización por preparación y formación, con cargo a la cuenta 676.
  - b2) por su acceso a categoría profesional, en el momento del cobro de la indemnización por preparación y formación que se devengue, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 676.

CUARTA PARTE

**Cuentas anuales**

Notas:

1. No se incluyen las normas de elaboración de las Cuentas Anuales puesto que no han sido objeto de modificación respecto a la adaptación sectorial.

2. El modelo normal de Balance no se incorpora en su totalidad, tan sólo se mostrarán, dentro del activo y en cuanto a la masa patrimonial precedida de la letra B), relativa al inmovilizado, las masas patrimoniales de segundo orden II y III, que contienen las inmovilizaciones inmateriales deportivas y otras inmovilizaciones inmateriales.

3. La Cuenta de Pérdidas y Ganancias no se introduce al no sufrir ninguna alteración respecto a la adaptación.

4. En relación con el modelo normal de Memoria, sólo se incluyen aquellos apartados que han sido objeto de adaptación en cuanto al contenido que presentan -con la única excepción del apartado 2. *Bases de presentación de las cuentas anuales*, en su punto a) *Imagen fiel*-, de forma que no aparecen los apartados de la misma que han sufrido únicamente cambio en su numeración,.

5. No se reflejarán los modelos abreviados de Cuentas Anuales puesto que no se modificarían, respecto de la adaptación, ni Balance ni Cuenta de Pérdidas y Ganancias. La Memoria abreviada incorpora idénticos ajustes -tanto en la numeración como en el contenido- que en su modelo normal.

## II MODELOS DE CUENTAS ANUALES

BALANCE

EJERCICIO...

Nº DE CUENTAS	ACTIVO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
2105,2109	II. Inmovilizaciones inmateriales deportivas		
2150	1. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente y de jugadores en formación.		
2155,2159	2. Derechos de adquisición de jugadores		
217	3. Derechos sobre jugadores formados internamente y sobre aficionados traspasados.		
218	4. Derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos		
2190	5. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos		
(2910)	6. Anticipos		
(2815), (2817),(2818)	7. Provisiones		
	8. Amortizaciones		
2100	III. Otras inmovilizaciones inmateriales		
211,212,213,214	1. Otros gastos de investigación y desarrollo		
2191	2. Otro inmovilizado inmaterial		
(2911)	3. Anticipos		
(2810),(2811),(2812)	4. Provisiones		
(2813),(2814)	5. Amortizaciones		

MEMORIA  
Contenido

2. Bases de presentación de las cuentas anuales.

a) Imagen fiel.<sup>448</sup>

- Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable e influencia de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.
  
- Informaciones complementarias que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

7. Gastos de investigación y desarrollo.

(La introducción de este apartado y los dos siguientes obligaría a una reenumeración del resto de apartados, que seguirían una ordenación numérica correlativa.)

7.1. Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente y de jugadores en formación.- Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes provisiones, indicando lo siguiente:

---

<sup>448</sup> Insertamos este fragmento del apartado 2 del modelo normal de Memoria para llamar la atención sobre la obligada justificación, que habría que redactarse en este punto, de las razones que producen la desobediencia a la normativa contable vigente que prohíbe todo reconocimiento, salvo contadas excepciones, de intangibles formados y más en concreto de los recursos humanos de las empresas.

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

Se informará, con la adecuada separación, sobre los Gastos de investigación y desarrollo que vayan a hacerse corresponder en la temporada siguiente con los *Derechos sobre jugadores formados internamente*, indicando expresamente la parte de *Gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación*, de otras temporadas, que incorpora. Se detallarán, en todo caso, las transferencias que, en el ejercicio económico, se hayan producido entre ellas.

Se indicará las cuantías de *Gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación* que corresponden a la temporada que se cierra.

Se hará mención de las categorías deportivas a las que unos y otros gastos de investigación y desarrollo son relativos.

7.2. Otros gastos de investigación y desarrollo.- Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones, indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

Se detallarán los elementos significativos que puedan existir en esta rúbrica con especial mención de la desagregación que haya podido sufrir, en su caso, para recoger los Otros gastos de investigación y desarrollo deportivos y no deportivos.

Se facilitará información adicional sobre su uso, fecha de caducidad y periodo de amortización.

8. Derechos de adquisición de jugadores.

(El contenido de este apartado coincide íntegramente con el apartado 7. del modelo normal de Memoria, de la adaptación sectorial del P.G.C. a s.a.ds, y con el 8 del modelo abreviado. Excepcionalmente, pasamos a reproducirlo).

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones, indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

Se informará sobre:

Las características más significativas de los derechos de adquisición de jugadores, y en particular su importe, años del contrato distinguiendo los ya transcurridos, etc.

Los derechos de adquisición de jugadores en régimen de arrendamiento financiero u otra fórmula similar, que deban incluirse como inmovilizado inmaterial, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste en origen, distinguiendo, en su caso, el valor de la opción de compra, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

Los derechos de adquisición de jugadores cedidos a otras entidades y los que se obtengan en cesión, indicando el importe, plazo, así como las características más significativas.

Los derechos de adquisición de jugadores adquiridos a entidades vinculadas.

9. Derechos sobre jugadores formados internamente y sobre aficionados traspasados.- Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones, indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

Se informará sobre:

Las entradas y salidas en estas partidas que correspondan a los jugadores traspasados a otras entidades, distinguiendo, dentro de ella, los importes que hayan sido asignados a aquellos jugadores que mantienen el estatus de aficionados



y sobre los que la entidad ostente derecho a compensación por formación, así como el plazo en el que pervive el derecho.

Los derechos sobre aficionados traspasados adquiridos por entidades vinculadas.

Las características más significativas de los derechos sobre jugadores formados internamente que se mantienen dentro de la entidad, su importe, años del contrato distinguiendo los ya transcurridos, etc.

#### QUINTA PARTE

##### **Normas de valoración**

Nota: sólo se incluyen los apartados que se añaden a la quinta norma de valoración ya que es la única que ha sido objeto de modificación. Se obvia la reenumeración que sufrirían los apartados que ella recoge.

5ª Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial.

a) Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente y de jugadores en formación.

a<sub>1</sub>) Gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente: comprende el importe de los gastos en que se haya incurrido durante la temporada para la preparación deportiva de los jugadores de la cantera de la entidad pertenecientes a las categorías superiores que, de esta forma, se activan como inmovilizado inmaterial. También recoge los importes, que quepa correlacionarle temporalmente, de los gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación de temporadas anteriores.

El importe de esta partida, no sujeta a amortización, pasará, en el ejercicio económico siguiente, a ser el coste de producción de los nuevos derechos que surjan sobre jugadores formados internamente y sobre aficionados traspasados.

a<sub>2</sub>) Gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación: importe de los gastos efectuados durante la temporada para la preparación deportiva de los jugadores de la cantera de la entidad pertenecientes a las categorías intermedias que, de esta forma se activan como inmovilizado inmaterial.

Esta partida, no sujeta a amortización, también recoge los importes, por los mismos conceptos, que proceden de temporadas anteriores pendientes de imputación como gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente.

Los gastos de investigación y desarrollo de jugadores en formación de cada temporada sufrirán, en los ejercicios económicos subsiguientes –tantos como categorías deportivas íntegre-, la reclasificación de la parte de su importe que esté correlacionado temporalmente con los gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente, pasando a engrosar dicha partida.

a<sub>3</sub>) Otros gastos de investigación y desarrollo  
(El contenido de este apartado coincidiría íntegramente con el apartado a) gastos de investigación y desarrollo de la 5ª norma de valoración del P.G.C.)

f) Derechos sobre jugadores formados internamente y sobre aficionados traspasados.

f<sub>1</sub>) derechos sobre jugadores formados internamente: se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados cuando los jugadores pertenecientes a la cantera de la entidad accedan a la categoría profesional.

Si el acceso se produce en una entidad distinta, tras el traspaso de los jugadores, la parte del importe que corresponda a los mismos minorará el valor de estos derechos.

Si el acceso se produce manteniéndose los jugadores dentro de la entidad los importes que les sean atribuibles se incrementarán por los costes que generara la obtención de dicha licencia federativa, costes derivados de la contratación de los jugadores u otros necesarios para que los mismos puedan pasar a prestar sus servicios en la entidad.

Este importe final es independiente del contrato que pueda firmarse entre entidad y cada jugador por la prestación de sus servicios.

La amortización de estos derechos se efectuará en función del tiempo de duración establecido en cada contrato.

En el caso de renovación de contratos de derechos sobre jugadores formados internamente, los importes pagados que se correspondan con la remuneración del jugador, se contabilizarán de acuerdo con su naturaleza, de forma que si afectan a varios ejercicios, se tratará como un gasto a distribuir en varios ejercicios. Por su parte, los importes derivados de la renovación que tengan similar naturaleza al *transfer* necesario para la adquisición de los

derechos de jugadores procedentes de otro club, más los gastos realizados necesarios por este concepto, se incorporarán como mayor valor del derecho siempre que no exceda el valor de mercado de éste, amortizándose en el nuevo plazo establecido en el contrato.

f<sub>2</sub>) Derechos sobre aficionados traspasados: se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo de jugadores formados internamente, en la parte que a ellos les corresponda, cuando los jugadores pertenecientes a la cantera deportiva de la entidad sean traspasados a otra donde mantienen el carácter de aficionados y sobre los que la entidad ostenta derecho a compensación económica por preparación y formación deportiva.

Esta partida, no sujeta a amortización, figurará en el inmovilizado inmaterial hasta que se produzca el acceso de los jugadores a categoría profesional, en el momento del cobro de la indemnización por formación que se devengue. En caso contrario, permanecerá en el activo durante el periodo que perviva el derecho a indemnización causando baja en inventario llegado el vencimiento del mismo.

#### **V.4. ALTERNATIVA DE TRATAMIENTO CONTABLE: ELABORACIÓN DE UN INFORME SOBRE EL CAPITAL DEPORTIVO HUMANO DE LA ENTIDAD DEPORTIVA**

El tratamiento contable que hemos propuesto para los costes de cantera que, en definitiva, se dirige al objetivo del reconocimiento en las Cuentas Anuales de los jugadores a los cuales el club confiera el grado de preparación deportiva que requiere la categoría profesional, pudiera no verse respaldado a nivel doctrinal.

La aceptación de cualquier procedimiento por el que se lograra el suministro externo de este tipo de información, supondría un hito importante en el ámbito de la Contabilidad.

Una vez que en un sector, como por ejemplo el que nosotros analizamos: el deportivo profesional, se admitieran las reivindicaciones informativas que proceden de la C.R.H., tal vez surgirían voces a favor de la ampliación de los tipos de empresas que podrían sumarse a la elaboración de información sobre su personal en términos parecidos.

Somos conscientes, no obstante, del revulsivo que supondría la inclusión de este tipo de datos, en la información cuyo suministro externo es obligatorio.

Por ello y moderando nuestra postura, hemos considerado también la posibilidad de confeccionar un estado informativo para clubes y s.a.ds que participan en competición profesional, que versara únicamente sobre su personal.

Desde nuestra perspectiva, sería plausible que fuese admitido como un último punto de lo que podríamos llamar entonces “Memoria ampliada” o como un contenido a incluir en el Informe de Gestión.

En última instancia, sería, al menos, adecuado que las mismas empresas que estudiamos confeccionaran un documento voluntario demostrativo de los aspectos más sobresalientes relacionados con sus jugadores y en especial con su cantera, en términos monetarios y no monetarios.

Dicho documento podría llamarse *Informe sobre el capital deportivo humano* que, entendemos, debería contener información sobre los extremos que sugerimos seguidamente:

A) Respetto de los empleados en general.

Datos sobre la composición de la plantilla total del club o s.a.d., en términos reales y sobre el coste salarial que suponen.

Así, se podría expresar porcentualmente la distribución por categorías de personal (administrativo, técnico, médico-sanitario, jugadores, etc.) de ambos extremos.

De esta forma se denotaría que el mayor coste salarial se deriva de la tenencia de jugadores. Este grupo humano, no representando el grueso de la plantilla total de empleados de la empresa, sí origina las partidas retributivas (y otras asimiladas como los costes por Seguridad Social a cargo de la empresa) más importantes, lo cual podría ir en defensa de la hipótesis de que son el tipo de personal que más valor imprime al producto de la empresa y por eso les corresponde una retribución mayor.

B) Respetto a los jugadores en general.

Información sobre su estratificación por categorías deportivas en función de las licencias federativas que posean. Estos datos podrían sugerir el plan estratégico del club o s.a.d. respecto a su política de fichajes para el primer equipo. Cuanto mayor fuera el número de integrantes de la cantera respecto a otras entidades deportivas del sector más se reforzaría la idea de que la política que sigue, respecto a su cantera, es de fomento y desarrollo de la misma, en especial si la situación se mantiene o incrementa a lo largo del tiempo.

C) Respetto a los jugadores del primer equipo.

C<sub>1</sub>) Es relevante, en este aspecto, discriminar entre jugadores de procedencia externa y de procedencia interna. Esta discriminación, y en base a la evolución temporal de ambos grupos y del grosor de la cantera, podría permitir analizar la hipotética correlación que pueda existir entre los esfuerzos formativos del club en sus categorías inferiores y la obtención de jugadores aptos para ser inscritos en el equipo titular, o bien que logren su profesionalización externamente.

C<sub>2</sub>) En cuanto a los jugadores que proceden de otra entidad deportiva sería interesante conocer:

- su vía de adscripción (por traspaso, por pago subsidiario de la cláusula de rescisión, jugadores libres) y el coste de adquisición de sus servicios, que incluiría los relativos a su búsqueda, reclutamiento, selección y contratación. Esta información tendría el objetivo, por una parte, de conocer el resultado de la actividad del club en el mercado de traspasos, como adquirente de jugadores y, por otra, el esfuerzo inversor que realiza en la afiliación de jugadores externos.

C<sub>3</sub>) En cuanto a los jugadores que han supuesto bajas durante la temporada:

- Las causas que las originaron; en otras palabras, las vías de segregación de los jugadores: por su traspaso, por rescisión contractual del jugador (indicando si entró en vigor, en su caso, cláusula indemnizatoria a favor del club), por vencimiento del contrato (indicando si se devengó indemnización por formación o se ostenta derecho a ella), y

- las cifras de que se trata en cada caso. Así conoceríamos la importancia cuantitativa para el club de esta forma de obtención de ingresos al relacionarla con los ingresos totales del ejercicio.

Con los datos que hasta aquí se obtuvieran podría conocerse la actuación llevada a cabo por el club en el mercado de traspasos comparando las adscripciones con las segregaciones de jugadores y el resultado que arrojan dichas operaciones.

D) Respecto de la cantera.

D<sub>1</sub>) El número de deportistas que mantiene el club bajo disciplina formativa en las distintas categorías para saber el grosor y composición de la cantera. En este punto se indicaría el número de equipos femeninos, si los hubiese, el número de jugadoras, su composición por categorías, etc.

D<sub>2</sub>) Costes que origina su mantenimiento.

- Cuantía total real o, en su defecto, estimada.
- Discriminación entre: costes relativos a las tareas formativas acometidas por el club con sus propios medios materiales y humanos –costes internos- y costes por servicios prestados por profesionales externos y, en general, otras empresas –costes externos-.
- Indicación expresa de si recibes estos jugadores cantidades en concepto de compensación económica y su cuantía.

D<sub>3</sub>) Información sobre incorporaciones de jugadores, que podría denotar el interés del club por incrementar su cantera.



- Número de nuevos jugadores afiliados.
- Distribución de los nuevos jugadores por categorías deportivas, lo cual sería expresivo del estadio evolutivo deportivo de los individuos que se incorporen a la entidad.
- Coste de adscripción, en el caso de que hayan tenido que ser satisfechas cantidades a otros clubes, u otros gastos o costes, por derechos de formación anterior, u otros conceptos.

D<sub>4</sub>) Promoción a profesional de los jugadores de cantera:

- Dentro del club: información sobre el número de licencias profesionales expedidas a solicitud de la entidad.
- Fuera del club: información sobre el número de licencias profesionales expedidas a solicitud de la nueva entidad a la que han sido traspasados.
- Potenciales profesionales: jugadores traspasados que mantienen el carácter de aficionados sobre los que se ostenta derecho a indemnización por formación.

D<sub>5</sub>) Ingresos que se obtienen como consecuencia de las contingencias detalladas en el punto D<sub>4</sub>).

Con toda la información que hubiésemos recabado también se podría entrar en el siguiente análisis:

- Comparando las altas y bajas que se producen en los equipos inferiores con el número total que los integran, podría conocerse la “tasa de renovación de jugadores de cantera”
- La relación entre costes formativos (costes que origina la cantera) e ingresos por traspaso de estos jugadores, es decir, el rendimiento financiero que se obtiene por la explotación de la cantera. Con ello podría conocerse si se recupera la inversión acometida en formación de jugadores y, en general, su importancia económica como fuente de negocio.

En este último punto, habría que hacer hincapié en los jugadores por los que la entidad ha solicitado licencia profesional debido a que no han generado un ingreso explícito e individual que figure en esta rúbrica, pero indudablemente sí un rendimiento positivo para el club: su obtención.

Otras informaciones de interés serían:

- si la entidad está vinculada con otras a las que concede subvenciones y las cifras a que ascienden.
- si la entidad se encuentra cooperando con universidades u otros centros de investigación para la mejora del rendimiento deportivo, el grado de habitualidad de estas actividades y, si suponen un coste, su cuantía.

A modo de conclusión, queremos decir que el interés por este tipo de información es manifiesto. En las continuas ruedas de prensa que ofrece el personal de estas empresas (sobre todo jugadores y técnicos) o en otros comunicados, parte del contenido de los mismos, a solicitud de los periodistas o de motu proprio, versa sobre los aspectos que hemos venido detallando.

Puestos a tener una postura favorable sobre el suministro al público de estos datos, qué mejor que redactar un documento escrito que los contenga en su totalidad y en referencia a un ejercicio económico (temporada) completo.

En referencia a los costes por formación y por añadidura, recientemente la F.I.F.A. ha enmendado su *Reglamento sobre transferencias internacionales* y, en él reconoce el derecho de los clubes formadores a ser indemnizados por su contribución al proceso capacitador y educativo de sus jugadores. Las sumas a pagar, en concepto de este tipo de indemnizaciones, deben reflejar los costes efectivos de formación del jugador, y abonarse en beneficio de los clubes que han contribuido a la formación del mismo. No obstante, y literalmente, la F.I.F.A. entiende que: “Dada la *imposibilidad de calcular los costes de formación efectivos de cada jugador*, se establecerán tarifas generales (sin definir por el momento) que servirán para categorizar a los clubes de acuerdo con sus inversiones financieras en la formación de jugadores.”<sup>449</sup>

¿Podría ser de utilidad nuestra profesión para la elaboración de la información que necesita el sector que hemos estudiado y que, según expresa uno de sus máximos organismos reguladores, se considera imposible de obtener? Desde nuestra postura, se trata de un requerimiento informativo que directamente nos compete.

---

<sup>449</sup> *Principios de enmienda del Reglamento F.I.F.A. sobre transferencias internacionales. Apéndice I: Indemnización por formación de jóvenes jugadores.* <http://www.fifa.com> El paréntesis y el subrayado son nuestros.

La modificación a que hacemos referencia, se derivó de la firma del acuerdo internacional de traspasos que la F.I.F.A. pactó con la Comisión Europea y la U.E.F.A. en fecha 24 de marzo de 2001, siendo sede la cumbre de la Unión Europea en Estocolmo.

## BIBLIOGRAFÍA

BOULIN-GHICA, I.: “La déclaration de Nice sur la spécificité du sport. Une nouvelle étape dans la mise en place d’une politique européenne du sport?” *Revue du Marché común et de l’Union européenne*, nº.447, avril 2001, págs., 237-239.

CEA GARCÍA, J.L.: *Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. En CEA GARCÍA, J.L. (Coord.): *Lecturas sobre principios contables*, Monografía nº. 13 A.E.C.A., Madrid, 1989.

-----: "Las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel". *Partida Doble*, págs., 26-31.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Liga Nacional de Fútbol Profesional. Madrid, 2000.

Estatutos de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

Estatutos Sociales y Reglamento de Competiciones de la Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto. Barcelona, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. Real Federación Española de Fútbol. Madrid, 2000.

F.I.F.A. *Principios de enmienda del Reglamento F.I.F.A. sobre transferencias internacionales. (Apéndice I: Indemnización por formación de jóvenes jugadores)*. <http://www.fifa.com>

GONZÁLEZ MARTÍN, T.: “Los derechos por formación de España serán los más caros del mundo. Unión Europea, FIFA y UEFA firmaron el acuerdo mundial sobre traspasos.” *Diario ABC*, domingo 25 de marzo de 2001, pág., 58.

MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V.: Contabilidad de gestión (Contabilidad interna). ACODI Ariel, Barcelona, 1994.

MORENO ROJAS, J. y 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*, nº. 25/2001, págs., 179-196.

Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de Junio de 2000 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

SEGOVIA SAN JUAN, A.I.: “Aspectos destacables de la nueva adaptación sectorial del plan general de contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.” *Técnica contable*, nº. 624, diciembre 2000, págs., 873-900.

## **CONCLUSIONES**



Mostramos finalmente las conclusiones más significativas a que hemos llegado tras el estudio desarrollado en las páginas que preceden.

### **Primera**

El deporte es una actividad humana física, que al estar reglamentada permite la medida del resultado de su ejecución, que satisface muy diversas necesidades tanto en quien lo practica como en quien lo contempla, por lo cual, además de ser un fenómeno cultural institucionalizado, es susceptible de convertirse en objeto económico.

### **Segunda**

El servicio económico de carácter deportivo es el cambio en la condición de la persona como consecuencia de la actividad deportiva generada por una unidad económica, con independencia de sus formas de consumo.



### **Tercera**

El deporte presenta dos formas antagónicas de consumo, de modo que, según sea la orientación, activa o pasiva, de la actividad deportiva que se origine podemos individualizar dos tipos de empresas deportivas:

- aquéllas que ponen a disposición del consumidor los medios materiales y humanos para que se ejercite físicamente y, por tanto, sea sujeto activo de la actividad deportiva. El servicio que ofrecen es facilitar la práctica de deporte,
- aquéllas que crean capacidad potencial de asistencia a un espectáculo deportivo. La actividad deportiva la realiza físicamente el personal perteneciente a la entidad o, en general, los deportistas inscritos en el acontecimiento deportivo. El servicio al consumidor que estas otras empresas deportivas ofrecen es facilitar la contemplación de la actividad deportiva que pueda tener lugar. Dentro de este grupo se encuentran las s.a.ds y clubes que participan en competición profesional.

### **Cuarta**

La transformación económica que se opera en los clubes deportivos es aquella que persigue la participación en encuentros deportivos y la adecuada formación deportiva de sus jugadores por la aplicación de los factores productivos que sean necesarios.

El ciclo económico interno, donde acontece este proceso transformador, se ajusta esencialmente a la estructura formal convencional de cualquier otra tipología empresarial; por tanto, no existe obstáculo para la utilización de un sistema orgánico de costes para captar dicha fenomenología interna.

## Quinta

El output técnico principal del proceso productivo de los clubes deportivos y s.a.ds es la participación en encuentros deportivos; el económico es el *espectáculo* que se genera al celebrarse cada partido, ya que éste es el objeto de intercambio en el mercado.

De manera habitual, las empresas deportivas que participan en competición profesional mantienen técnica y económicamente equipos de inferior categoría para surtir a las secciones profesionales de jugadores formados dentro de la propia organización, o bien lograr su traspaso a otras entidades, operaciones de las que devienen ingresos. Del desarrollo de estas actividades resulta, en su caso, un output económico adicional: jugadores con la condición deportiva necesaria para participar en competición profesional.

## Sexta

El espectáculo deportivo del que tratamos puede ser vendido para su consumo final cuando se sirve directamente al espectador, como *bien de consumo*, o puede ser adquirido para su consumo intermedio por otras unidades económicas para las cuales es *bien de producción*. En concreto, es de resaltar la existencia de muy diversas unidades económicas que utilizan la imagen del club, como medio colaborador de su estrategia publicitaria y comercial; imagen que está constituida, en su mayor parte, por el propio espectáculo que generan. La simbolización social y cultural de que se ve investido el deporte en general, y más acentuadamente el *espectáculo deportivo de competición profesional*, posibilita esta nueva vía de obtención de ingresos en las empresas participantes.

La cesión, temporal o definitiva, de miembros de la plantilla deportiva a otras entidades deportivas es una fuente de negocio de los clubes deportivos y

s.a.ds por la cual devienen importantes cifras de ingresos. Conjuntamente con las empresas de trabajo temporal constituyen una excepción a la prohibición general establecida por el ordenamiento jurídico-laboral de ceder trabajadores contratados por una empresa determinada a otras.

### **Séptima**

El servicio deportivo que se concreta en la generación de espectáculos de idéntico carácter queda culminado al tener lugar los sucesivos enfrentamientos deportivos y ser suministrado a los diferentes grupos de clientes.

La formación deportiva la suponemos conferida cuando los jugadores canteranos logran su acceso a la categoría profesional.

Consideramos que los resultados derivados de la transferencia de jugadores tienen carácter ordinario. Aunque proceden de la enajenación de un inmovilizado, la habitualidad con que se producen estas operaciones en los clubes y s.a.ds aconseja su inclusión dentro de las magnitudes ordinarias

### **Octava**

El servicio de trabajo de los jugadores pertenecientes a la plantilla del club que proceden de sus categorías inferiores-cantera deportiva- cumple las tres condiciones que establece el *Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros* de las N.I.C. publicadas por el I.A.S.C., para el reconocimiento de elementos de activo patrimonial, puesto que la empresa ostenta el control económico de dicho elemento (salvo excepciones, dicho control se presupone hasta el vencimiento del contrato de trabajo), el mismo procede de un desembolso de coste verificable (para lo cual habrá de seguirse el proceso de

formación, asignación y captación del mismo en el marco de la Contabilidad interna) y es uno de los elementos base de todos los ingresos futuros de la empresa.

### **Novena**

Según las condiciones de reconocimiento que añade a las anteriores la N.I.C. n°. 38 para el caso de activos intangibles, se trata de un elemento *identificable* en el fondo de comercio que surgiera si la empresa fuese adquirida globalmente y, adicionalmente, *separable* por lo que consideramos que refuerza la postura de que sea considerado como activo patrimonial.

Siendo así, los jugadores profesionales que genera la entidad deportiva se verían en igualdad de condiciones, por lo que a su registro contable se refiere, respecto de los que procedan de fuera. Por tanto, desaparecería la paradoja de la discriminación en contra de los primeros cuyas prestaciones al club son idénticas a las que le ofrecen los segundos en cuanto a su naturaleza –servicio de trabajo de carácter deportivo- y cuya susceptibilidad de cesión, temporal o definitiva, a otro club y, por lo tanto, cuya susceptibilidad de generación de ingresos por esta causa también coinciden plenamente.

### **Decima**

En la actualidad, la contabilidad de clubes y s.a.ds que participan en competición profesional no informa de proyectos de formación deportiva que estén desarrollándose ni de los recursos comprometidos en esta área o, en todo caso, esta información es muy agregada. 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.

En todo caso, sería plausible un tratamiento alternativo a la consideración íntegra como gastos del ejercicio de los costes de búsqueda, adscripción y, muy especialmente, formación de personal.

### **Undécima**

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 clubes y s.a.ds.

Los jugadores de origen externo figuran por su valor de mercado; los de origen interno, aun cuando se produciría falta de uniformidad respecto al colectivo alternativo, al menos deberían figurar por su coste de obtención, es decir, su coste de formación, debido a que sería el procedimiento valorativo que encontraría menores obstáculos para su aceptación por parte de los organismos normativos contables y de la doctrina.

### **Duodécima**

En base a los pronunciamientos doctrinales contables que delimitan los activos empresariales consideramos que los derechos de imagen de jugadores pertenecen a esta partida; por tanto nos manifestamos en contrario de su actual reflejo contable como gasto a distribuir.

### **Decimotercera**

Los costes de formación deportiva reúnen las características de los elementos que se recogen tradicionalmente en la partida contable: Gastos de Investigación y Desarrollo y, por tanto, pueden recibir tratamiento análogo.

Al menos, en última instancia, sería adecuado que las mismas empresas que estudiamos confeccionaran un documento voluntario demostrativo de los aspectos más sobresalientes relacionados con sus jugadores y en especial con su cantera, en términos monetarios y no monetarios. Dicho documento podría llamarse *Informe sobre el capital deportivo humano de empresas que participan en competición profesional*.



## **BIBLIOGRAFÍA GENERAL**





"El mundo es una pelota de fútbol", en *La nueva pasión por el fútbol, Muy especial*, nº. 35, Mayo-Junio 1998

"Pérez desata la fiebre de los derechos de imagen: tras el fichaje de Figo, los grandes traspasos llevan como condición el nuevo elemento". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.

"Sport and Television. Swifter, Higher, Stronger, Dearer", *The Economist*, 1996, July, págs., 17-19.

ABOODY, D. and LEV, B.: *Information Asymmetry and Insider Gains: The Case of R&D-Intensive Companies*. University of California at Los Angeles and New York University. November 1997.

ALBERTO SACRISTÁN, C.; HERNANDO JEREZ, V. y FERNÁNDEZ AJENJO, J.A.: *Gestión y dirección de empresas deportivas. Teoría y práctica*. Ed. Gymnos, Madrid, 1996.

ALDAZ QUEREJETA, J.: *Apuntes para el debate sobre la planificación del deporte a través de la dualidad popular-elite*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

ALONSO, J.; RUESGA, J.; SÁEZ, F. y VICENS, J.: "Impacto económico del deporte en España". *Revista de investigación y documentación sobre las Ciencias de la Educación Física*, 1991, No. 18, págs., 23-25.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F.: "La Contabilidad de Gestión en el siglo XXI. El capital intelectual". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

AMAT LLARI, E.: *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*. La Ley, s.a., Madrid, 1992.

AMIR, E. y LIVNE, G.: "The Analysis of Intangible Human Capital: The Case of UK Public Football Clubs". Ponencia presentada al vigésimo segundo Congreso de la *European Accounting Association*, Bordeaux, mayo 1999.

ANDREFF, W. y WEBER, W.: *Le sport et l'activité physique, facteurs économiques*. Conseil de l'Europe. Comité pour le développement du sport (CDDS), L'importance du sport dans la société. Estrasburgo, 1994.

ANTÓN GÓMEZ, G.: "Gastos de I+D: tratamiento fiscal y contable". *Actualidad Financiera*, nº. 27, semana del 3 al 9 de julio de 1997, págs., 889-899.

AÑÓ, V.: *Los recursos económicos de las actividades físico-deportivas y los cambios en su política de financiación*. En *Administració, gestió i organització de l'esport*, págs., 37-45.

Apuntes de *Contabilidad General*. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Facultad de CC. EE. y Empresariales. Universidad de Granada. Curso 2000/2001.

ARCHEL DOMENCH, P.: "Carencias informativas de los estados contables en materia de actividades de investigación y desarrollo". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

ARTHUR, D. ; SCOTT, D. y WOODS, T.: "A Conceptual Model of the Corporate Decision - Making Process of Sport Sponsorship Acquisition". *Journal of Sport Management*, 1997, nº. 11, págs., 223-233.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Serie: *Principios contables*. Documento nº. 3: "Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 6ª edición, Madrid, 1992.

----- Serie: *Principios contables*. Documento nº. 22: "Marco conceptual para la información financiera". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1ª edición, Madrid, 1999.

----- Serie: *Principios de Contabilidad de gestión*. Documento nº. 6: "Mano de obra: valoración, asignación y control". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2ª edición, Madrid, octubre 1994.

AUGÉ, M.: "Sports, médias et société". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 7-11.

BARTH, M.E.; KASZNIK, R. and McNICHOLS M.F.: *Analyst Coverage and Intangible Assets*. Working paper, New York University, 1998.

BELL, I.: *Human Resource Accounting in the VFL*. Occasional paper nº. 103. Deakin University, Geelong, Victoria, noviembre 1988.

BENEVISTE, I.: "Soccer Clubs Need New Line-up to Score Financially" *Accountancy*, enero 1985, págs. 77-79.

BERMEJO VERA: *Asociacionismo deportivo En El Derecho Deportivo. Comunicaciones a las jornadas I y II de Derecho Deportivo*. UNISPORT, Málaga, Septiembre, 1984 y Julio 1985.

-----: *El marco jurídico del Deporte en España*. En *El Derecho Deportivo. Comunicaciones a las jornadas I y II de Derecho Deportivo*. UNISPORT, Málaga, Septiembre, 1984 y Julio 1985.

BERNABEU SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> D. y MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.:  
“Algunas consideraciones sobre el tratamiento contable de los jugadores en la industria del fútbol: la situación en España e Inglaterra”. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

BERNAL LLORENS, M.; MARÍN HERNÁNDEZ, S. y VELA RÓDENAS, J.J.:  
"Los gastos de investigación y desarrollo en el nuevo Plan General de Contabilidad". *Actualidad Financiera*, nº. 35, septiembre 1991, págs., 241-248.

BERRETT, T. ; SLACK, T. Y WHITSON, D.: "Economics and the Pricing of Sport and Leisure". *Journal of Sport Management*, 1993, nº. 7, págs., 199-215.

BERTOMEU ORTEU, J.: *Las Ligas Profesionales y los clubes: marco de relaciones*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

BLANCHARD, K, y CHESCA, A.: *Antropología del deporte*. Bellatera, Barcelona, 1986.

BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M<sup>a</sup> M.: *El Caso Bosman. ¿El fin de la era de los traspasos?* Civitas, Madrid, 1997.

BOONE, J.P. and RAMAN, K.K.: *Unrecognized R&D Assets and the Market Microstructure*. Working paper, New York University, 1998.

- BOREHAM, T.: "Cash Is what Counts in the Big League The VFL's Chiefs See no Value in Putting Intangibles such as Goodwill on its Balance Sheet". *Business Review Weekly*. July 28,1989, págs., 121-123.
- : "Kicking Goals in the Clubrooms". *Business Review Weekly*, , nº. 25, September, 1992, págs., 86-88.
- BOULIN-GHICA, I.: "La déclaration de Nice sur la spécificité du sport. Une nouvelle étape dans la mise en place d'une politique européenne du sport?." *Revue du Marché común et de l'Union européenne*, nº.447, avril 2001, págs., 237-239.
- BOURG, J.F.: *Salaire, travail et emploi dans le football professionnel français*. Fédération Française de Football, Ligue Nationale Du Football. París.
- BROHM, J.M.: *Sociología política del deporte*. Fondo de Cultura Económica. México, 1982.
- BROMBERGER, C.: "Football, drame, societé". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 12-19.
- BRUMMANS RA, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J.: "Human Resource Accounting in Football Clubs: A Study of the Prescribed Accounting Rules in the Netherlands". Ponencia presentada al vigésimo primer Congreso de la *European Accounting Asociation*, Amsterdam, 1998.
- BRUNET, F.: *Economía de los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992*. C.O.I., Laussane, 1994.
- BRYANT, J.E.: "Sport Management and the Interdependence with Sport Sociology: Sport as a Social Product". *Journal of Sport Management*, nº. 7, 1993, págs., 194-198.
- BUENO CAMPOS, E.: *Curso básico de economía de la empresa. Un enfoque de organización*. Pirámide, Madrid, 1993.

-----; CRUZ ROCHE, I. y DURÁN HERRERA, J.J.: *Economía de la empresa. Análisis de las decisiones empresariales*. Pirámide, Madrid, 1992.

-----; RODRÍGUEZ JERICÓ, P. y SALMADOR SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> P.: "Gestión del conocimiento y capital intelectual: análisis de experiencias en la empresa española". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

BUSTOS, V.: "Tarjeta roja a la primera división". *Capital*, nº. 6, marzo 2001, págs., 86-91.

CALAFELL CASTELLÓ, A.: *Apuntes de Contabilidad de la empresa y estadística de costes*. Facultad de CC. EE. y CC. Universidad de Barcelona, S.A., s.f.

CAMACHO PL<sup>o</sup>ANCHUELO, F.: *Deporte popular, deporte de elite. Su tratamiento en los medios informativos*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

CAMPOS LÓPEZ, J.C.: *Gestión y marketing deportivo: Propuesta de modelo de gestión de la oferta deportiva para el servicio de deportes del Excmo. Ayuntamiento de Puerto Real*. C.S.D. Dirección General de Deportes, Centro Nacional de Investigación y Ciencias del Deporte, Cádiz, 1985.

CAÑIBANO, L. y SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> P.: "La valoración de los intangibles. Estudios de innovación vs información contable-financiera". IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 25, 26 y 27 de septiembre de 1997.

CAÑIBANO, L. ; GARCÍA-AYUSO, M.; SÁNCHEZ, P.; CHAMINADE, C.; OLEA, M. y ESCOBAR, C.G.: "Medición de intangibles. Discusión de los indicadores seleccionados. Estudio de un caso español". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

-----: “Proyecto MERITUM. Medición de los intangibles para comprender y mejorar la gestión de la innovación. Estudios de casos españoles”. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

CARDENAL CARRO, M.: Deporte y Derecho. *Las relaciones laborales en el deporte profesional*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia. Murcia, 1996.

CARRASCO DÍAZ, D.: *El factor humano en la empresa*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1986.

CARRETERO LESTON, J.L.: "El gravamen de los traspasos de futbolistas en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales". *CIVITAS: Revista española de derecho deportivo*. nº. 2, Julio - Diciembre 1993.

-----: *Financiación, recursos económicos para el deporte*. En memoria del Congreso Riojano del Deporte. Gobierno de La Rioja, Logroño, 1993.

CARROGIO GUERIN, M.: *Patrocinio deportivo. Del patrocinio de los Juegos Olímpicos al deporte local*. Ariel. Barcelona, 1996.

CASTILLO MERINO, D. y SERRADELL LÓPEZ, E.: “Identificación, valoración y gestión de activos intangibles: una aproximación teórica”. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

CASTRILLO LARA, L.; DELGADO GARCÍA, J.B. y MARCOS NAVIERA, M<sup>a</sup> S.: “El valor razonable en la normativa contable internacional: aplicación a instrumentos financieros y a la actividad agrícola. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.



*Bibliografía general*

CAZORLA PRIETO, L.M. (Director): *Derecho del deporte*. Tecnos, Madrid, 1991.

-----: *Las sociedades anónimas deportivas*. Ciencias Sociales, Madrid, 1990.

-----: *Los poderes públicos ante el deporte popular y el deporte espectáculo*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

-----: "El papel económico del RCOE". *Economía industrial*, Abril 1982, págs., 9-24.

-----: *Deporte y Estado*. Labor, Madrid, 1979.

CEA GARCÍA, J.L.: "Las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel". *Partida Doble*, págs., 26-31.

-----: *Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. En CEA GARCÍA, J.L. (Coord.): *Lecturas sobre principios contables*, Monografía nº. 13 A.E.C.A., Madrid, 1989.

CUADRADO ROURA, J.R. y DEL RÍO GÓMEZ, C.: *Los servicios en España*. Pirámide, Madrid, 1993.

Cuenta General de la Junta de Andalucía. Ejercicio 1998. Consejería de Economía y Hacienda.

CHAZAUD, P.: *Le sport et sa gestion. Guide pratique des associations*. Vijot, Paris, 1983.

CHELLADURAI, P.: "A Classification of Sport and Physical Services: Implications for Sport Management". *Journal of Sport Management*, 1992, No. 6, págs., 38-51.

- DEBORD, G.: *La sociedad del espectáculo*. Miguel Castellote, editor, Madrid, 1976.
- Decreto-Lei N° 67/97, de 3 de Abril. Regime Jurídico dos Clubes e Sociedades Desportivas.
- DELOITTE&TOUCHE. Opinion. Application to the Football Industry of F.R.S. 10. <http://www.deloitte.co.uk/sectors/leisure/java/sport/opinion.pdf.htm>.
- DENG, Z. and LEV, B.: *The Valuation of Acquired R&D*. April 1998. <http://www.stern.nyu.edu/~blev/research/acquiredR&D.doc.html>.
- DeSCHRIEVER, Y.A. y STOTLAR. D.K.: "An Economic Analysis of Cartel Behaviors within the NCAA". *Journal of Sport Management*, 1996, n° 10, págs., 388-400.
- DOMÍNGUEZ MACÍAS: "Las s.a.ds y el nuevo Plan General de Contabilidad". En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992
- DURÁN GONZÁLEZ, J.: *Espectáculos deportivos, sociedades democráticas y economía de mercado*. En *La actividad física y el deporte en un contexto democrático (1976-1996)*, Pamplona, 1996, págs., 27-34.
- EDVINSON, L. y MALONE, M.S.: *El capital intelectual. Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Gestión 2000, Barcelona, 1999.
- EGGINTON, D.A.: "Towards some Principles for Intangible Asset Accounting". *Accounting and Business Research*, vol. 20, n°. 79, 1990, págs., 193-205.
- Estatutos de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>
- Estatutos Sociales y Reglamento de Competiciones de la Asociación de Clubes de Baloncesto. Asociación de Clubes de Baloncesto. Barcelona, 2000.

*Bibliografía general*

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Liga Nacional de Fútbol Profesional. Madrid, 2000.

Estatutos Sociales y Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. Real Federación Española de Fútbol, Madrid, 2000

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Una aproximación a la construcción del derecho contable*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, G.: *Marco legal. Consideraciones generales. Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, E.: "La cooperación empresarial". *Revista de Economía*. Mayo, 1991. n.º. 693, págs., 25-38.

FERRER GRIMA, J.L.: *Aproximación a la realidad social y diferenciación legal entre deporte de elite-deporte popular*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

F.I.F.A. *Principios de enmienda del Reglamento F.I.F.A. sobre transferencias internacionales*. (Apéndice I: *Indemnización por formación de jóvenes jugadores*). <http://www.fifa.com>

Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. n.º. 1: *Objetives of Financial Reporting by Business Enterprises*. London. Noviembre, 1978.

Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. n.º. 3: *Elements for Financial Statements of Business Enterprises*. London. Diciembre, 1980.

Financial Accounting Standard Board. S.F.A.C. n.º. 5: *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. London. Diciembre, 1984.

- FITZGERALD, L. ; JOHNSTON, R. ; BRIGUALL, S. ; SILVESTRO, R. y ROSS, C.: *Performance Measurement in Service Business*. CIMA, Londres, 1994.
- FIZEL, J.L. y BENNETT, R.W.: "Telecasts and Recruiting in NCAA Division I Football: The Impact of Altered Property Rights". *Journal of Sport Management*, 1996, nº. 10, págs., 359-372.
- FLAMHOLTZ, E.G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods, and Applications*. Jossey-Bass Publishers. San Francisco 1985. Segunda impresión, diciembre 1986.
- : " A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards". *The Accounting Review*, abril 1971, págs., 253-267.
- Frascati manual 1993: *The measurement of scientific and technological activities: proposed standard practice for surveys of research and experimental development*. Organisation for Economic Cooperation and Development, París, 1994.
- FUERTES LOPEZ, M.: *Asociaciones y Sociedades Deportivas*. Marcial Pons, Madrid, 1992.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. y GALENDE DEL CANTO, J.: "Consideración contable y fiscal del inmovilizado inmaterial: especial referencia a los Gastos de I+D". *Técnica Contable*, págs., 361-371.
- GALLÉN RUIZ, M<sup>a</sup> L. y RUIZ LLOPIS, A.: "Gastos de investigación y desarrollo". *Técnica Contable*, noviembre 1998, págs., 761-800.
- GARCÍA CANAL, E.: "La cooperación empresarial: una revisión de la literatura". *Revista de Economía*. Febrero, 1993. nº. 714, págs., 87-98.

GARCÍA DE LA IGLESIA, I. y GARAY GONZÁLEZ, J.A.: "Tratamiento contable de los costes de Investigación y Desarrollo en la Unión Europea". IX Congreso A.E.C.A., Salamanca, 1997.

GARCÍA FERRANDO, M.: *El conocimiento de la realidad deportiva española. Problemas teóricos y metodológicos*. En *Políticas deportivas e investigación social*.

-----: *Los españoles y el deporte 1980-1995. (Un estudio sociológico sobre comportamientos, actitudes y valores)*. Tirant lo blanch, Madrid, 1997.

-----: *Deporte y sociedad. Las bases sociales del Deporte en España*. Dirección General de juventud y promoción sociocultural. Madrid, 1982

GARCÍA GARCÍA, M.: *Economía de la Producción y Contabilidad de Costes*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984.

GARCÍA PRIETO, J.L.: *Dimensión social del Deporte*. Publicaciones del Comité Olímpico Español.

GIL DE LA VEGA, E. y PINILLOS, P.J.: *La proyección económica del deporte*. Cabal, Madrid, 1967.

GIMENO FELIÚ, J.M.: "Espectáculos deportivos y derecho a la información televisiva: límites a esta última". *CIVITAS: Revista española de derecho deportivo*. nº. 1, Enero - Junio 1993, págs., 109-111.

GONZÁLEZ GARCÍA, A.L.: "Los clubes y el impuesto sobre sociedades". Universidad Intenacional Menéndez Pelayo, Santander, Agosto, 1998.

GONZALEZ MORENO, M.: "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". *ICE*, 1990, págs., 155-171.

- GONZÁLEZ REQUENA, J.: *El discurso televisivo: espectáculo de la posmodernidad*. Cátedra, Madrid, 1988.
- GONZÁLEZ MARTÍN, T.: "Los derechos por formación de España serán los más caros del mundo. Unión Europea, FIFA y UEFA firmaron el acuerdo mundial sobre traspasos." *Diario ABC*, domingo 25 de marzo de 2001, pág., 58.
- GORMAN, J. y STEIN, R.: "Keeping the Financial Scorecard-Accounting for a Sports Franchise". *The CPA Journal*, June 1992, págs., 18-27.
- GRANDE ESTEBAN, I.: *Marketing de los servicios*. ESIC, Madrid, 1996.
- GRATTON, C. y TAYLOR, P.: *Sport and Recreation: An Economic Analysis*. E & FN SPOON, Bristol, 1990.
- GUILDING, C. and PIKE, R.: "Intangible Marketing Assets: a Managerial Accounting Perspective". *Accounting and Business Research*, nº. 18, 1990, págs., 41-50.
- HARRE, D.: *Teoría del entrenamiento deportivo*. Stadium, Buenos Aires, 1987.
- HASON, D.S.: "Revenue Sharing and Agency Problems in Professional Team Sport: The Case of The National Football League". *Journal of Sport and Management*, 1997, nº. 11, págs., 203-222.
- HEINEMAN, K.: "El deporte como consumo". *Apunts*, 1994, nº.37, págs., 49-56.
- : *Tendencias de la investigación social aplicada el deporte*. En *Políticas deportivas e investigación social*.
- HEKIMIAN, J.C. y JONES, C.H.: "Put People on your Balance Sheet". *Harvard Business Review*, enero-febrero, 1967, págs., .....
- HERCE DE LA PRADA, V.: *El derecho a la propia imagen y su incidencia en los medios de difusión*. Jose María Bosch Editor, S.A. Barcelona, 1994.

*Bibliografía general*

HILL, T.P.: "On Goods and Services". *The Review of Income and Wealth*, nº. 4, diciembre, 1977.

HODGSON, A.; OKUNEV, J. and WILLETT, R.: "Accounting for Intangibles: A Theoretical Perspective". *Accounting and Business Research*, 1993, vol. 23, nº. 90, págs., 138-150.

HUIZINGA, J.: *Homo ludens*. Alianza Editorial, Madrid, 1ª reimpresión, 1984.

HUW G. JONES: *Impact economiue et importance du sport: étude á l'échelon européen*. Consejo de Europa, Estrasburgo, 1989.

*Informe Howell (The Howell report)*. Comité de investigación sobre el patrocinio en el deporte. Documentación UNISPORT Andalucía.

International Accounting Standards Committee: *Intangible Assets*, International Accounting Standard 38, Londres, 1998.

JENSEN, M. y MECKLING, W.: *Teoría de la empresa: la gerencia; costes de agencia y estructura de la propiedad*. En PUTTERMAN, L., (Ed.): *La naturaleza económica de la empresa*. Alianza Economía. Madrid, 1994.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P.: "Evaluación de resultados: algo más que números". *Harvard DEUSTO Business Review*, págs., 18-25.

KERSSENS-VAN DRONGELEN, I.C. and COOK, A.: "Design Principles for the Development of Measurement Systems for Research and Development Processes". *R & D Management* 27, 4, 1997, págs., 345-357.

LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *La sponsorización deportiva*. En memoria del Congreso Riojano del Deporte. Gobierno de La Rioja, Logroño, 1993.

-----: *El contrato de sponsorización deportiva. Estudio sobre el régimen jurídico del patrocinio publicitario. Doctrina, legislación y formularios*. Aranzadi, S.A., Pamplona, 1992.

LARA SÁNCHEZ, F.: *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas. Principales innovaciones. Actualidad financiera*, nº. 7, 1996, págs., 657-663.

LECUMBERRI HERRANZ, J.M.: *Consideraciones sociales sobre el llamado deporte popular. En Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión.* Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

Lei nº 103/97, de 13 de Setembro. Estabelece o Regime Fiscal Específico das Sociedades Desportivas.

Lei nº 28/98 de 26 de Junho. Estabelece um Novo Regime Jurídico do Contrato de Formação Desportiva e Revoga o Decreto-Lei nº 305/95, de 18 de Novembro.

LEV, B.: "The Old Rules no Longer Apply". <http://www.forbes.com/asap/97/0407/034.htm>

----- and ZAROWIN, P.: *The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend them.* February 1998.

<http://www.stern.nyu.edu/~blev/research.boundaries.doc.html>.

----- and SCHWARTZ, A.: "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements". *The Accounting Review*, enero 1971, págs., 103-112.

Ley 10/1990, de 15 de Octubre, del Deporte.

Ley 21/1997, de 3 de Julio, Reguladora de las Emisiones y Retransmisiones de Competiciones y Acontecimientos Deportivos.

Ley 50/1998, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.



LÓPEZ RODRÍGUEZ: "Aspectos contables y de auditoría de cuentas de las s.a.ds". En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

LÓPEZ, S.: *Procedimiento de conversión de los clubes deportivos en s.a.d.s.* En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de Gestión (Contabilidad Interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones.* ACODI Ariel, Barcelona, 1994.

MANNO, R.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo.* Paidotribo, Barcelona, 1991.

MARQUÈS, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos.* Pirámide, Madrid, 1978.

MARTIN, P.A.; GONZÁLEZ QUIRÓS, J.L.: *La financiación del deporte profesional.* Papeles de la fundación para el análisis y los estudios sociales, nº. 9. Madrid, 1995.

MARTÍNEZ, C.: "Matrimonio de conveniencia". En *La nueva pasión por el fútbol, Muy Especial*, nº. 35, Mayo/Junio, 1998, págs., 30-35.

MARTÍNEZ CHURRIAQUE, J.I.: "Estados contables con datos de inversión en personal. Su impacto sobre la toma de decisiones". *Boletín de estudios económicos.* nº 109, abril, 1980, págs., 127-147.

MARTINEZ DEL CASTILLO, J.: *La estructura ocupacional del deporte en España. Encuesta realizada sobre los sectores de entrenamiento, docencia, animación y dirección.* Mº de Educación y Ciencia, C.S.D., 1991.

- (Director): *Las instalaciones deportivas en España*. M° de Educación y Ciencia, C.S.D., Madrid 1989.
- MARTÍNEZ OCHOA, L.: "Relevancia de la información contable y activos intangibles". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.
- : "Activos intangibles e información contable". *Partida doble*, nº. 81, septiembre 1997, págs., 16-23.
- MARTÍNEZ RAMOS, M.: "Una aproximación a los orígenes y contenido de la Contabilidad de los Recursos Humanos". *Técnica Contable*, Julio 1997, págs., 519-537.
- MASSEY, M.: "AFL Clubs Move the Audit Goalposts". *Business Review Weekly*, July, nº. 22, 1996, págs., 83-85.
- MATVEEV, L.: *Fundamentos del entrenamiento deportivo*. Ráduga, Moscú, 1977. Traducción al castellano: Mir, 1980.
- MAZARRACÍN BORREGUERO, M<sup>a</sup> R.: "La información sobre la inversión en personal en las cuentas anuales". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, mayo 1993.
- : *La información contable de los recursos humanos*. I.C.A.C., Madrid, 1998.
- MESTRE SANCHO, J.: *Planificación deportiva*. INDE Publicaciones, Barcelona, 1995.
- : *La participación ciudadana frente al deporte*. En *Deporte popular. Deporte de elite. Elementos para la reflexión*. Excmo. Ayuntamiento de Valencia, Valencia, 1984.

----- y GARCÍA SÁNCHEZ, E.: *Planificación y gestión deportiva municipal*. Gobierno de Canarias. Dirección General de Deportes, Viceconsejería de Cultura y Deportes. Consejería de Cultura y Deportes, Tenerife, 1992.

MIR ESTRUCH, F.: "Comentarios al desarrollo del Grupo 9 - Plan General de Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº. 27, enero-marzo 1979

-----: *Los sistemas a costes completos denominados convencionales*. En *Ponencias y Comunicaciones, I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. ASEPUC, 1994.

MORENO CAMPOS, I.: *La información contable sobre intangibles: El caso del capital humano. Evidencias empíricas*. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1999.

MORENO ROJAS, J.: "La problemática contable y fiscal de los derechos de adquisición de jugadores en las sociedades anónimas deportivas". *Boletín A.E.C.A.* nº. 43, abril-junio 1997, págs., 28-32.

-----y 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*, nº. 25, 2001, págs., 179-196.

MORRIS, P.E.; MORROW, S. y SPINK, P.M.: "EC Law and Profesional Football: Bosman and its Implications". *The Modern Law Review*. Vol. 59, 1996, págs., 893-902.

MORROW, S.H.: *The New Business of Football. Acocountability and Finance in Football*. Mc Millan business, Londres, 1999.

- : "Putting People on the Balance Sheet: Human Resource Accounting Applied to Professional Football Clubs". *The Royal Bank of Scotland Review*, 1992, nº. 174, págs., 10-19.
- MORSE, W.J.: "A Note on the Relationship between Human Assets and Human Capital". *Accounting Review*, Julio 1973, págs. 589-593.
- NAPIER, C. y POWER, M.: "Professional Research, Lobbying and Intangibles: a Review Essay". *Accounting and Business Research*, 1992, vol. 23, nº. 89, págs., 83-95.
- NARVÁEZ LICERAS, A.: "Valoración de activos no monetarios: un examen teórico". *Actualidad Financiera*, nº. 6, 1995, págs., 389-416.
- NEALE, W.C.: "The Peculiar Economics of Professional Sports". *The Quarterly Journal of Economics*. Vol. LXXVIII, February, 1964, nº. 1, págs., 1-14.
- NICOLAIEVITCH, V.: *El entrenamiento deportivo, teoría y práctica*. Paidotribo, Barcelona, 1993.
- NIETO SOLÍS, M.A.: "El negocio de los pelotazos". En *La nueva pasión por el fútbol, Muy especial*, nº. 35, mayo/junio, 1998, págs., 78-82.
- : *Negocio redondo*. Temas de hoy, s.a., Madrid, 1996.
- NIXON, B.: "The Accounting Treatment of Research and Development Expenditure: Views of UK Company Accountants". *The European Accounting Review*, 1997,6:2, págs., 265-277.
- and INNES, J.: "Research and development performance measurement: a case study". Ponencia presentada al vigésimo primer Congreso de la *European Accounting Association*, Antwerp, April 6-8, 1998.

*Bibliografía general*

Normas Internacionales de Contabilidad. Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.

Normas NIDE (<http://www.csd.mec.es/infraestr/marcoest.htm>)

NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup> C.: "El tratamiento del gasto como activo y el principio de prudencia". *Actualidad Financiera*, nº. 47, 1994, págs., 789-798.

NYS, J.F.: "Les relations sports-medias". *Sport*, 1995-2, nº. 150, págs., 20-25.

Orden de 28 de Octubre de 1991 por la que se establecen las Bases para la Concesión de Ayudas y Subvenciones con Cargo a Créditos Presupuestarios Del C.S.D.

Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de Junio de 2000 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: *Contabilidad de recursos humanos. Una introducción*. Servicio de publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1977.

PARIS, G.: "Á qui appartient le spectacle sportif?". *Adeps*, nº. 158, Éte 1997, págs., 43-47.

PIEDRA HERRERA, F.: *La optimización presupuestaria y el coste de los servicios universitarios en el marco de la metodología empresarial*. Tesis doctoral, Universidad de Málaga. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, curso académico 1980-1981

-----: "Introducción al análisis del proceso formativo del coste de un centro de enseñanza: unidades y lugares de trabajo". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 27-29 de mayo, 1993.

- PINA, J.B.: "El futbol como industria. Aproximación a un enfoque sociológico del futbol". *Economía industrial*, Abril 1982, págs., 31-40.
- PRIMAUTL, D. y ROUGER, A.: "Economie du sport professionnel: entre solidarite et concurrence". *Revue Juridique et Economique du Sport*, 1996, nº. 39, págs., 33-51.
- QUINTANA MARÍN, J.M.: *Las federaciones deportivas y su auditoría*. I.C.J.C.E., Madrid, 1981.
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales.
- Real Decreto 1251/1999, de 16 de Julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.
- Real Decreto 1252/1999, de 16 de Julio, de modificación parcial del Real Decreto 1835/1991, de 20 de Diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1835/1991, de 20 de Diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas.
- Real Decreto 258/1998 de 20 de Febrero, de modificación parcial del Real Decreto 419/1991, de 27 de Marzo, por el que se regula la Distribución de la Recaudación y Premios en las Apuestas Deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, y se dictan Normas Complementarias.
- Real Decreto 419/1991, de 27 de Marzo, por el que se regula la Distribución de la Recaudación y Premios en las Apuestas Deportivas del Estado y otros juegos Gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, y se dictan Normas Complementarias.

Real Decreto 765/1992, de 26 de Junio, de Estructura Orgánica Básica del Consejo Superior De Deportes.

REAL FERRER, G.: *Derecho público del deporte*. Civitas, Madrid, 1991.

Reglamento General y de Competiciones de la Federación Española de Baloncesto. <http://www.feb.es>

REQUEIJO PASCUA, A.: *El nuevo régimen jurídico de accionistas y administradores en las s.a.d.s*. En *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.: *La homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. ICE, Madrid, 1977.

-----: "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". En SÁEZ, A. (ed.): *Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes*. McGraw-Hill/ACODI, Madrid, 1993.

Resolución de 18 de Enero de 1994, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la Inscripción en el Registro y Publicación del Texto del II Convenio Colectivo de Trabajo ACB-ABP, para la Actividad del Baloncesto Profesional.

Resolución de 22 de Junio de 1998, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la Inscripción en el Registro y Publicación del Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional.

Resolución de 4 de Julio de 1997, de la Organización Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, por la que se aprueba la Modificación Parcial de las Normas que han de regir los Concursos de Pronósticos de la Apuesta Deportiva a partir de la primera jornada de la temporada 1997/1998.

Resolución, de 21 de Enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan Normas de Valoración del Inmovilizado Inmaterial.

Resolución de 30 de Julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan Normas de Valoración del Inmovilizado Material.

RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G.: "La contabilidad de los recursos humanos". *Partida doble*, núms. 17 págs., 12-16, y 18 págs., 14-20, noviembre y diciembre, 1991.

-----: "La Contabilidad de Gestión y los costes de recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*, enero, 1994, págs., 35-48.

ROBLEDA CABEZAS, H.: "Análisis de los costes de formación del personal". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. nº. 81, 1994, págs., 969-982.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, J.: *Deporte y Ciencia. Teoría de la actividad física*. Inde, Barcelona, 1995.

ROIG SERRANO, R.: *Los distintos cauces jurídicos de creación de una s.a.d.. Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

ROJO RAMÍREZ, A.; SIERRA FERNÁNDEZ, M. y NIETO GONZÁLEZ, F.J.: "Los intangibles a través del ratio valor de mercado/valor contable en la Unión Europea". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

ROMÁN, N. y ÁLVAREZ, R.: "Internet, el filón inexplorado". *Diario El País*, domingo 30 de julio de 2000, pág., 37.



ROQUETA BUJ, R.: *El Trabajo de los Deportistas Profesionales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

ROSANAS MARTÍ, J.M.: "Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando". *Boletín A.E.C.A.* n°. 49, abril-julio 1999, págs., 19-21.

RUSSELL, R.A. and LEUNG, J.M.Y.: "Devising a Cost Effective Schedule for a Baseball League". *Operations Research*, vol. 42, n°. 4, Julio-Agosto 1994, págs., 614-625.

SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad General*. Vol. I, Mc Graw Hill/Interamericana de España, S.A. Madrid,

SALAS FUMÁS, V.: "Economía y gestión de los activos intangibles". *Economía Industrial*, n°. 307, 1996, págs., 17-24.

SAMPER VIDAL, J.: *Régimen especial de los clubes profesionales no obligados a adoptar la forma de s.a.d. . Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en s.a.d.* Civitas, Madrid, 1992.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: "Problemática contable de las s.a.ds" . Universidad Intenacional Menéndez Pelayo, Santander, Agosto, 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.

SANTOS VAZQUEZ, F. y MONTALVO DEL AMO, A.: *El asociacionismo deportivo*. Mº de Educación y Ciencia, C.S.D., Madrid, 1995.

SCARPELLO, V. y THEEKE, H.A.: "Human Resource Accounting: a Measured Critique". *Journal of Accounting Literature*, vol. 8, 1989, págs., 265-280.

- SCHNEIDER, E.: *Contabilidad Industrial*. Ed. Aguilar, Madrid, 1968, 4ª ed.
- SEGOVIA SAN JUAN, A.I.: "Aspectos destacables de la nueva adaptación sectorial del plan general de contabilidad a las sociedades anónimas deportivas". *Técnica Contable*, nº. 624, diciembre 2000 págs., 873-900.
- SERRA SALVADOR, V.: "Propuesta sobre Contabilidad de los recursos humanos" . Publicado en *La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX. Técnica contable*. Volumen extraordinario. Madrid. 1989.
- SHAW, D. y PRESTON, P.: *Fútbol y franquismo*. Alianza, Madrid, 1987.
- SHAW, J.C.: *Gestión de servicios. La consecución del éxito en empresas de servicios mediante el desarrollo de planes*. Díaz de santos, S.A., Madrid, 1991.
- SIERRA FERNÁNDEZ, M.: "¿Hacia una nueva contabilidad?: Contabilidad del capital intelectual". *Boletín A.E.C.A.* nº. 49, abril-julio 1999, págs., 43-45.
- SIERRA MOLINA, G. y MORENO CAMPOS, I.: "La información contable sobre el capital humano: la opinión de analistas financieros". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.
- SORTER, G.H.: "Accounting for Baseball". *Journal of Accountancy*. June 1986, págs., 126-133.
- SOUICIE, D.: *Fundements theoriques de l'administration du sport*. Gaëtan Morin, Québec, 1989.
- SOUGIANNIS, T.: "The Accounting Based Valuation of Corporate R&D". *The Accounting Review*, vol. 68, nº. 1, enero 1994, págs., 44-68.

SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Economía y fútbol o panem et circensis. En Economía en broma y en serio*. CORONA, J. y PUY, P. (eds). Minerva ediciones Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1995.

SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Curso de Economía de la Empresa*. Pirámide, Madrid, 1992.

TEODORI, C.: *L'Economía ed il bilancio della società sportiva. Il caso delle società di calcio*. G. Giappichelli editore, Torino, 1995.

The Accounting Standards Board. F.R.S. nº. 10: *Goodwill and Intangible Assets*. Londres, 1997.

TORRES CUECO, J.J.: *Contabilidad y fiscalidad de las federaciones deportivas*. Conselleria de Cultura, Educació y Ciència de la Generalitat Valenciana, Valencia, 1993.

TRIADÓ IVERN, X.: *El marketing en la gestión deportiva*. GPE, colección gestión deportiva, 1996.

----- *Reflexiones entorno al proceso de fidelización de clientes*. Jornadas de Gestión Económica de Entidades Deportivas. Universitat de Barcelona, Marzo, 1994

TRUSSELL, P.: "Human Resource Accounting and the Football League". *Managerial Finance*, vol. 2, 1976, págs., 256-269.

ÚBEDA GARCÍA, M.; LLOPIS VAÑÓ, F.; SABATER SEMPERE, V. y TARÍ GUILLÓ, J.J.: "La gestión del conocimiento y los recursos humanos como factores competitivos de las empresas en los albores del s. XXI". X Congreso A.E.C.A., Zaragoza 23, 24 y 25 de septiembre de 1999.

UCIEDA, J.L.: "Armonización contable bajo el IASC: ¿está España preparada?". *Boletín A.E.C.A.*, nº. 50, págs., 65-67.

VALLVERDÚ CALAFELL, J.: "Los recursos humanos de la empresa en la información contable: algunas razones que quizá puedan contribuir a explicar la dificultad de aceptar su revelación". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, 24 a 26 de mayo de 2000.

VERA RÍOS, S.: *El proceso de formación, asignación y captación del coste en el marco de la contabilidad interna*. Monografías de Contabilidad de Costes y de Gestión. Monografía nº.2. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada. 2000.

----- y BUENDÍA CARRILLO, D.: *Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad*. Monografías de Contabilidad de Costes y de Gestión. Monografía nº.1. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada. 2000.

VERDÚ, V.: *El fútbol. Mitos, ritos y símbolos*. Alianza Editorial, Madrid, 1990.

WALLACE, M.: "Labor Market Structure and Salary Determination among Professional Basketball Players". *Work and Occupations*, 1988, vol. 15, nº. 3, págs., 294-312.

WIDEBÄCK, G.: "Accounting for Value Creation in Multibusiness Organizations. The Case of Sport Clubs". Ponencia presentada al vigésimo segundo Congreso de la *European Accounting Association*, Bordeaux, 1999.



## **ANEXO I**

### **FINES FÍSICO DEPORTIVOS DE LA PERSONA**



Alianza Americana para la Educación Física, la Salud y la Recreación.

(A.A.P.H.E.R.)<sup>\*</sup>

## I EL HOMBRE DUEÑO DE SÍ MISMO

El hombre se mueve para satisfacer su potencial humano de desarrollo.

a) Eficiencia fisiológica: el hombre se mueve para mejorar y mantener sus capacidades funcionales.

1. Eficiencia cardiorespiratoria. El hombre se mueve para mantener y desarrollar el funcionamiento circulatorio y respiratorio.
2. Eficiencia mecánica. El hombre se mueve para mantener y desarrollar su capacidad y efectividad de movimiento.
3. Eficiencia neuromuscular. El hombre se mueve para desarrollar y mantener su funcionamiento motor.

---

<sup>\*</sup> Tomado de MESTRE SANCHO, J.: *Planificación deportiva*. ed. INDE Publicaciones, Barcelona, 1995, págs., 140 a 142.



- b) Equilibrio psíquico: el hombre se mueve para conseguir una integración personal.
- 4. Gusto por el movimiento. El hombre se mueve para conseguir una integración personal.
- 5. Conocimiento propio. El hombre se mueve para ganar comprensión y apreciación de sí mismo.
- 6. Catarsis. El hombre se mueve para liberar tensión y frustración.
- 7. Reto. El hombre se mueve para probar su coraje y capacidad.

## II EL HOMBRE EN EL ESPACIO.

El hombre se mueve para adaptarse y controlar el ambiente físico que le rodea.

- c) Orientación espacial: el hombre se mueve en relación consigo mismo en las tres dimensiones del espacio.
- 8. Consciencia. El hombre se mueve para clarificar su concepción acerca de su propio cuerpo y su posición en el espacio.
- 9. Situación. El hombre se mueve de muy diversas formas para desplazarse y proyectarse.
- 10. Relación. El hombre se mueve para regular la posición de su cuerpo en relación con las cosas y personas que le rodean.
- d) Manejo de objetos: el hombre se mueve para dar impulso y absorber la fuerza de objetos.
- 11. Manejo de peso. El hombre se mueve para soportar, resistir o transportar masas.
- 12. Proyección de objetos. El hombre se mueve para propulsar y dirigir una gran variedad de objetos.

13. Recepción de objetos. El hombre se mueve para interceptar una variedad de objetos, reduciendo o atenuando su inercia.

### III EL HOMBRE EN EL MUNDO SOCIAL.

El hombre se mueve para compartir ideas y sentimientos con los demás.

- e) Comunicación: el hombre se mueve para compartir ideas y sentimientos con los demás.

14. Expresión. El hombre se mueve para conducir sus ideas y sentimientos.

15. Clarificación. El hombre se mueve para facilitar el significado de otras formas de comunicación.

16. Simulación. El hombre se mueve para crear imágenes o situaciones supuestas.

- f) Integración grupal: el hombre se mueve para funcionar en armonía con los demás.

17. Trabajo en equipo. El hombre se mueve para cooperar en la consecución de metas comunes.

18. Competición. El hombre se mueve para conseguir metas individuales o grupales.

19. Liderato. El hombre se mueve para influenciar o motivar a los miembros del grupo para la consecución de metas comunes.

- g) Implicación cultural: el hombre se mueve para tomar parte en actividades de tipo motor (deporte) que constituyen un fenómeno importante de su sociedad.

20. Participación. El hombre se mueve para desarrollar su capacidad de tomar parte en las actividades motoras de su sociedad.

21. *Apreciación del movimiento.* El hombre se mueve para llegar a tener conocimiento y apreciación de los deportes y las formas expresivas del movimiento.
22. *Comprensión cultural.* El hombre se mueve para comprender, respetar y fortalecer su herencia cultural.

## **ANEXO II**

### **ESQUEMA DE LAS CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL DEL DEPORTISTA PROFESIONAL: BREVE APUNTE DE LAS INDEMNIZACIONES QUE DE CADA UNA SE DERIVA**



A- Extinción por voluntad del club empleador:

- por despido disciplinario: no se indemniza al club a no ser que exista pacto contractual a su favor que prevea esta circunstancia, y tampoco a favor del jugador salvo que el despido se declare judicialmente improcedente en cuyo caso podrá optar por el cobro de la indemnización que el juez pueda fijar que le satisfaga el club o su readmisión,
- por disolución o liquidación del club o entidad por acuerdo de la Asamblea General de socios: se comunicaría tal circunstancia a la autoridad laboral que no puede negar la autorización de la extinción de contratos. La indemnización en este caso ascendería a 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades,
- por crisis del club, económica o de otro tipo: da lugar a una indemnización de igual cuantía a la percepción que se derive de la liquidación contractual o finiquito.

B- Extinción por voluntad del deportista:

- sin causa justificada: rige la indemnización a que haya podido establecer en su contra el jugador (cláusulas que vigilan el cumplimiento del pacto de permanencia),
- con causa justificada: el deportista tiene opción a exigir el cumplimiento de los extremos no respetados por parte del club o resolver el contrato siendo indemnizado de igual forma que si se tratase de un despido improcedente sin readmisión, tanto si se debe a:

a.- modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en perjuicio de su formación profesional o en menoscabo de su dignidad,

b.- falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.

C- Extinción por muerte o lesión que produzca Incapacidad Permanente Total o Gran Invalidez. Incluso si se trata de Incapacidad Permanente Parcial que aparte definitivamente al jugador de la práctica deportiva: habrá que estar a las indemnizaciones que se derivan de estas situaciones sin perjuicio de su ponderación judicial en caso de demanda revisatoria.

D- Extinción por voluntad conjunta de las partes:

- por mutuo disenso: es el caso en que se negocia con un club nuevo el traspaso del jugador.
- por la llegada a su vencimiento
- por otras causas judicialmente válidas, que no originan indemnización salvo pacto específico:

*Causas de extinción de la relación laboral del deportista profesional...*

- a.- Condicionar la vigencia del contrato a que el club no descienda de categoría
- b.- Subordinar la duración del contrato de los técnicos a la duración del contrato del entrenador.