

RESUMEN

El presente artículo expone que ante la falta de mecanismos que logren medir de manera fiable el valor de las negociaciones llevadas por los clubes de fútbol en la venta de jugadores, surge la inquietud de proponer un modelo que se convierta en una herramienta útil a la hora de tomar decisiones, tanto para los directivos de un club de fútbol profesional como para los intermediarios que se relacionen en la venta. Es así, que a través de la recopilación de información, tanto en la bibliografía de sistemas de valorización y costo y la obtención de datos reales de clubes nacionales e internacionales, se estudió el funcionamiento de los mercados del fútbol, realizando un contraste de variables que afectan las negociaciones llevadas por los clubes en la venta de jugadores formados en las ligas inferiores, como también los actuales mecanismos que son utilizados para concretar las negociaciones de jugadores. Finalmente, se concretó la propuesta del modelo de valorización obteniendo un sistema que mide los costos que invierte el club en la formación de jugadores, así como también la utilización de variables del rendimiento de un jugador específico para encontrar un valor de mercado, el cual oscila entre el intervalo "costo de inversión" y "valor de mercado". Todo lo cual ayuda a obtener una visión del valor del jugador en una posible venta, dejando al margen la subjetividad en la negociación respectiva.

Palabras Claves: IFRS, Sistema de Costeo, Valorización en Clubes de Fútbol, Modelo de Valorización.

PROPUESTA DE SISTEMA DE COSTEO PARA LA TOMA DE DECISIONES EN LA VENTA DE JUGADORES PROFESIONALES FORMADOS EN UN CLUB DE FÚTBOL DE PRIMERA DIVISIÓN DE LA QUINTA REGIÓN.

Felipe Marcial San Martín Gutiérrez. ¹

PROPOSAL OF A COSTING SYSTEM FOR DECISION MAKING WHEN SELLING PROFESSIONAL PLAYERS FORMED IN A FIRST DIVISION FOOTBALL CLUB FROM THE V REGION.

ABSTRACT

This article puts forward that there is a lack of mechanisms to measure accurately the value of negotiations which football clubs carry out when selling football players. For this reason, a concern arises to propose a model that can become a useful tool for decision making. This is for both the directors of a professional football club and for those who act as mediators of the sale. Information was gathered taking into account bibliography about valorization and cost systems, and also real data was obtained from national and international clubs. With that information the way the football market works was studied, by contrasting the variables that affect the negotiations at the time of selling football players formed in lower leagues, as well as the real mechanisms used to fulfill players' negotiations. Finally, the proposal of a valorization model was agreed. Thus obtaining a system which measures the costs invested by a club in a player's formation as well as the performance variables which involve a specific player when trying to reach his market value. This value usually oscillates between the investment cost and the market value. All this helps to have an idea of the player's value in a possible sale and in this way leaving aside any subjectivity during the negotiation.

Key Words: IFRS, Costing System, Valorization in Football Clubs, Valorization Model.

¹ Alumno Tesista de la Carrera de Auditoría de la Universidad de Valparaíso, teniendo como profesor guía a la Profesora Marcela Fernández Rosas.

PROPÓSITO DEL ESTUDIO

Los clubes de fútbol hoy son organizaciones bien conformadas y manejadas como sociedades anónimas deportivas, siendo uno de sus activos los futbolistas. Los clubes son propietarios de los derechos formativos, económicos y federativos de un jugador mientras el contrato con él esté vigente, existiendo la posibilidad de que un club a nivel nacional o internacional se interese por sus servicios, creándose en esta instancia las negociaciones y pasando el fútbol, a un segundo plano. Es así, que al momento de efectuar la venta de jugadores formados en los clubes no existe una cuantificación tangible del monto que se ha invertido específicamente en ellos en su etapa de formación, observándose solo el detalle de los gastos producto de su primer contrato.

A través de la descripción de los criterios de valorización de futbolistas formados en un club de fútbol de la Quinta región, que sean integrantes del plantel profesional y vendidos por el club formador, se concluye que es posible realizar la comparación del criterio utilizado por un club de fútbol profesional, perteneciente a la ANFP, con el modelo que utilizan los clubes de fútbol europeo, junto con la identificación de los criterios para la formación del sistema de valorización estándar de fútbol joven. Se propone además el esbozo de un sistema de valorización estándar de fútbol, para la toma de decisiones administrativas de un club de fútbol profesional.

DESCRIPCIÓN DE LAS MATERIAS

La FIFA a través de sus diferentes reglamentos ha determinado 4 conceptos claves para determinar el dominio que tienen los clubes con sus jugadores.

Derechos Federativos: Este concepto, un poco abstracto, nace de la voluntad de un jugador de participar en una competencia deportiva, y al momento de firmar un contrato con un club, le cede estos derechos a este club, por el tiempo estipulado en el contrato. Estos derechos solo pueden transferirse, contrato de por medio entre instituciones deportivas, siempre y cuando se tenga la autorización del jugador. En el marco de la transferencia de un futbolista, se puede decir, que cuando el club interesado y el jugador negocian las condiciones contractuales (sueldo, primas, premios, casas, autos, entre otras) en realidad están acordando los términos en los cuales el jugador puede autorizar a que los derechos federativos sean transferidos entre el club actual y su nuevo club. Por lo que es, el derecho de una entidad a inscribir a un determinado deportista en una determinada competición oficial, para que participe en nombre y representación de la misma. (Galeano y González, 2010, p. 4)

Derechos Económicos: Es la cantidad de dinero que los clubes acuerdan por la transferencia de los derechos federativos de un jugador. Esta negociación es totalmente independiente de la que se realiza por los derechos federativos, y debe haber acuerdo en ambas negociaciones para que la transferencia se dé por concluida. En otras palabras, cuando erróneamente se habla del valor del pase del jugador, se está hablando en realidad del valor de los derechos económicos del futbolista. A diferencia de los derechos federativos, los derechos económicos sobre un jugador son transables, comercializables y transferibles. (Galeano y González, 2010, p. 4)

Derecho Formativo: Es una indemnización o compensación económica que reciben los clubes, involucrados en la formación, producto del tiempo y los recursos que han invertido en desarrollar a él o a los jugadores jóvenes, generalmente comprendido entre las edades de 18 a 23 años, en su respectiva negociación o venta del pase del jugador a equipos de distinta liga a la que pertenece el club formador, esto queda comprendido por la FIFA y su “Reglamento sobre Estatuto y Transferencia de Jugadores” del año 2001. La indemnización por formación se pagará al club o clubes formadores de un jugador cuando un jugador firma su primer contrato profesional y/o por cada transferencia de un jugador profesional hasta el fin de la temporada en la que cumple 23 años. La obligación de pagar una indemnización por formación surge aunque la transferencia se efectúe durante o al término del contrato.

Mecanismo de Solidaridad: Este mecanismo se refiere al caso cuando un jugador profesional es transferido antes del vencimiento de su contrato, el club o los clubes que contribuyeron a su educación y formación recibirán una parte de la indemnización pagada al club anterior (contribución de solidaridad).

Precedente Nacional

El mercado del fútbol nacional no se aleja de lo que ocurre en el mundo. La FIFA es representada por la Federación de Fútbol de Chile (FECh), asociación deportiva a cargo del desarrollo del Fútbol en Chile, fundada el 24 de enero de 1926, unificando a las asociaciones de fútbol de Valparaíso y Santiago.

La Federación de Fútbol de Chile es la encargada de supervisar a las siguientes asociaciones Chilenas:

- **La Asociación Nacional de Fútbol Amateur (ANFA):** es la entidad rectora del fútbol Amateur chileno y forma junto con la Asociación Nacional de Fútbol Profesional (ANFP) la Federación de Fútbol de Chile. Su función es organizar y fomentar el fútbol no remunerado en todo Chile, regulando y controlando las competencias de Tercera División, que es el paso obligado para aquellas instituciones que pretendan llegar al fútbol profesional.

- **La Asociación Nacional de Fútbol Profesional Chileno (ANFP):** definida por su reglamento en su artículo 1° la ANFP es: “una Corporación de Derecho Privado, distinta e independiente de los clubes que la integran y es socia de la Federación de Fútbol de Chile”. (Reglamento ANFP, 2012, p1)

Comisión Fútbol Joven: Perteneciente a la ANFP, regulan y organizan la categoría del fútbol juvenil en Chile. La sección Fútbol Joven está formado por las divisiones de Fútbol Joven (Sub-15, Sub-16, Sub- 17 y Sub-18) y Fútbol Infantil (Sub 8 a Sub 14) de los clubes afiliados a la ANFP. Todos los clubes afiliados a la ANFP tienen derecho a participar en los campeonatos de la sección Fútbol Joven.

Situación de los clubes chilenos en la Quinta región

La Quinta región se destaca por ser un nicho de grandes deportistas en diferentes áreas. Los diversos equipos profesionales que se encuentran en la región, por ejemplo: Unión La Calera, San Felipe, San Luis de Quillota, Everton De Viña del Mar o Santiago Wanderers de Valparaíso, militan en la Primera A y Primera B del fútbol nacional, todos representativos de cada sector de la Quinta región, y sus precedentes actuales son muy diferentes.

Por lo general, las políticas de financiamiento de todos estos clubes se componen por los ingresos provenientes de la venta de entradas de partidos disputados por el plantel profesional, de auspiciadores oficiales de la institución, de auspiciadores del estadio, de la televisión del canal CDF y de la tienda oficial.

La gran mayoría de estos clubes depende de la venta de jugadores adultos o jugadores formados en casa (cadetes) para poder tener una nueva entrada de recursos, convirtiendo el valor de venta de la negociación por el o los jugadores involucrados en un monto que no refleja la inversión que se ha realizado por la formación específica del jugador, o bien, se aleja del rendimiento del deportista. Bajo las necesidades de cada club se llega a un monto el cual sirva a este para mantener un normal funcionamiento durante el año en curso (bienestar financiero del club a largo plazo).

Referente al área formativa, la gran mayoría de los clubes tienen una forma similar al momento de formar jugadores, pero a su vez el proceso administrativo que subyace del proceso de formación es completamente distinto, quizá hasta en cierto punto amateur y otros pocos profesionales en la manera de trabajar.

Aplicación de Modelos de Costos a la valoración de jugadores de Fútbol.

A continuación se darán a conocer todas las herramientas que entrega la contabilidad de costos para conformar un sistema general de costeo, los cuales puedan ser adaptados a todo tipo de procesos logrando convertir datos en información vital para cualquier tipo de organización a la hora de toma de decisiones. En este caso no es lejano, los dirigentes y administrativos de los clubes necesitan saber cuál es el costo de inversión versus los réditos de la venta de jugadores.

Se espera que la contabilidad de costos satisfaga las necesidades de informes útiles a la gerencia para la toma de decisiones, sin embargo, no se puede encontrar uniformidad en la conceptualización de la Contabilidad de Costos. Contabilidad de costos es la contabilidad administrativa más una parte de la contabilidad financiera (Horngreen - Foster – Datar, 1996)

Por lo que los objetivos de la contabilidad de costos son:

- ✓ **Entrega Información** para la Valorización de Inventario (Estado de Situación Financiera) y para la confrontación de los Ingresos con los Costos y Gastos (Estado de Resultado).
- ✓ Constituye un **importante** elemento de **Planificación, incorporando los costos predeterminados.**
- ✓ Permite el **control** a través de la comparación entre lo **presupuestado** (los costos predeterminados), y la realidad, con lo cual se facilita el proceso de toma de decisiones.
- ✓ **Entrega información para la toma de decisiones** incorporando costos no contables. (Polimeni, 2002)

Concepto, definiciones y clasificaciones de los costos

El **Costo** se define como el **valor** sacrificado para adquirir bienes o servicios, que se mide en unidades monetarias mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtiene los beneficios. En el momento de la adquisición, el costo en que se incurre es para lograr beneficios presentes o futuros. (Polimeni, 2002)

Cuando se utilizan estos beneficios, los costos se convierten en gastos. Un **gasto** se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado. Los costos no expirados que pueden dar beneficios futuros se clasifican como activos. (Polimeni, 2002)

Es así que se entiende por **Costo** el valor de los recursos empleados en hacer algo. Para lograr determinar un Costo se debe considerar lo siguiente:

- ✓ **Identificar el objeto del costo**, el objeto del costo puede ser un producto, un proceso o bien un servicio. El objeto del costo es el resultado de lo que se desea obtener con el proceso productivo. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Identificar los recursos empleados**, los cuáles se pueden clasificar en directos e indirectos, también es posible clasificarlos de acuerdo al valor que estos agregan al objeto del costo. También se pueden clasificar como los recursos que guardan relación con el proceso productivo y otros recursos asociados al medio ambiente productivo. Entre los asociados al proceso de transformación se encuentran los materiales, el recurso humano y el gasto de fabricación. Asociado al medio ambiente productivo se encuentran los bienes y servicios que permiten proveer la transformación en la fábrica (electricidad, seguros, agua, vigilancia). (Polimeni, 2002)
- ✓ **Medición de los recursos**. Vale decir cuantificar los recursos utilizados, esto tiene notable influencia en la exactitud del costo, sin embargo está asociado al costo del costeo y por lo tanto deberá efectuarse una relación entre los beneficios que se producen asociados a tal exactitud y el costo de la misma. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Valorización de los recursos empleados**. El resultado de esta actividad dependerá del objetivo de la valorización efectuada, ya que esta podría ser el entregar informes que sean de uso de la contabilidad financiera o bien sean para la toma de decisiones. El problema es a cuál precio, ya que dependiendo del uso que se le quiera dar a esta información de costos será el precio elegido, pudiendo ser el de adquisición, de reposición, de mercado, de liquidación o el costo de oportunidad. (Polimeni, 2002)

Clasificación de los costos

1. De acuerdo a las áreas funcionales en que se incurren: Cada área funcional de la empresa incurre en la utilización de recursos los cuáles al ser valorizados serán costo o gasto. (Polimeni, 2002)

Administración	Gasto
Ventas	Gasto
Producción	Costo
Finanzas	Gasto (costo financiero, interés)

2. Como Elemento del Producto.

- ✓ Materia Prima (directa - indirecta)
- ✓ Mano de Obra (directa - indirecta)
- ✓ Costos Indirecto de Fabricación
(Polimeni, 2002)

Materia Prima Directa: Materias Primas perfectamente identificables en el producto terminado, así mismo su valorización no presenta grandes dificultades, ya que es posible conocer la cantidad de Materia utilizada por unidad de Artículo Terminado. Es el recurso que es transformado en producto o es parte integrante de él. (Polimeni, 2002)

Materia Prima Indirecta: Materias Primas que aun cuando están presentes en el producto su cuantificación y/o valorización se hace muy difícil, o el costo de la medición es mayor que el beneficio de conocer ese valor. (Polimeni, 2002)

Mano de Obra Directa: Corresponde al valor de las remuneraciones de aquellos trabajadores que intervienen directamente en la transformación de las Materias Primas en Productos Terminados. (Polimeni, 2002)

Mano de Obra Indirecta: Corresponde al valor de las remuneraciones de todas aquellas personas que están directamente relacionadas con la Fábrica, pero no directamente con la transformación de las Materias Primas. (Supervisor, Jefe de Producción, Secretaria de la Fábrica, etc.). (Polimeni, 2002)

Costos Indirectos de Fabricación: Corresponde a todos aquellos Costos y Gastos diferentes de la Materia Prima y de la Mano de Obra incurrida como consecuencia del proceso de Fabricación tales como: Seguros de Fábrica, Depreciación Edificio Fábrica, Depreciación de Maquinaria, etc. Siendo así los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los gastos de los departamentos de servicios asignados a la fábrica reciben el nombre de gastos de fabricación. (Polimeni, 2002)

3. De acuerdo a su relación con la producción.

- ✓ **Costo Primo.** Materia prima y mano de obra directa
- ✓ **Costo de Conversión.** Son los relacionados con la transformación de la materia prima en artículo terminado, mano de obra directa y gastos de fabricación. (Polimeni, 2002)

4. De acuerdo a su capacidad para asociarlos.

- ✓ **Costos Directos:** Son aquellos que la gerencia es capaz de asociarlos con artículos, áreas específicas o actividades específicas. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Costos Indirectos:** Son aquellos costos comunes a áreas, procesos o productos, estos costos se acumulan y se asignan a los artículos, áreas, procesos o actividades de acuerdo a una base. (Polimeni, 2002)

5. De acuerdo al departamento en donde se incurrieron:

- ✓ **Departamentos de Producción:** Todos aquellos costos directamente relacionados con la fábrica. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Departamento de Servicios:** Son aquellos que colaboran en forma indirecta a la consecución de los objetivos de la empresa. Los costos asociados a estos departamentos se distribuyen o asignan entre los que si colaboran en forma directa a la consecución de los objetivos de la empresa. (Polimeni, 2002)

6. De acuerdo al momento en que son presentados en el Estado de Resultado:

- ✓ **Costo del Producto:** Todos aquellos costos que se presentan en el Estado de Resultado cuando se produce la venta del artículo. Conocido contablemente como costo de ventas. El costo del producto necesariamente debe haber sido previamente inventariado. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Costo del Periodo:** Corresponden a los gastos de administración y gastos de venta incurridos en un periodo de tiempo determinado y se presentan en el Estado de Resultado en el periodo mensual en que se incurrieren. (Polimeni, 2002)

7. Según su comportamiento con los distintos niveles de producción.

- ✓ **Costos Variables:** Son todos aquellos costos que están directamente relacionados con los cambios en los niveles de producción o actividad. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Costos Fijos:** Son todos aquellos costos que no se ven alterados por los cambios en los niveles de actividad, permanecen constantes ante estos cambios. Obviamente no encontramos costos fijos puros. (Polimeni, 2002)
- ✓ **Costos Mixtos:** Se les entiende como todos aquellos costos que tiene un componente fijo y un componente variable. (Polimeni, 2002)

8. En relación con la planeación, el control y la toma de decisiones. Bajo esta clasificación los costos tienen diferente importancia según el uso que se le quiera dar, por lo tanto se debe tener en claro que es lo que se está haciendo o desarrollando. (Polimeni, 2002)

Clasificación De Los Sistemas De Costeo.

Los sistemas de costeo se clasifican de la siguiente manera:

1. Según el tipo de producción:
 - ✓ **Por Pedidos:** El aparato productivo se pone en funcionamiento cuándo un

cliente solicita un producto expresado en un pedido u orden de fabricación, los pedidos difieren el uno del otro, ya sea en términos de características o cantidad. Ejemplos de esto son los astilleros dedicado a la fabricación de submarinos también un taller mecánico. (Polimeni, 2002)

✓ **Por Procesos:** Corresponde a un sistema de producción de carácter continuo de productos homogéneos fabricados en serie, en donde las materias primas son procesadas en 1 o más departamentos productivos antes de ser terminadas. La determinación de los costos comienza con la imputación de los costos a los diferentes procesos productivos. (Polimeni, 2002)

✓ **Híbrido:** Se habla de un sistema híbrido cuándo la empresa fabrica tanto por procesos como por pedidos. (Polimeni, 2002)

2. Según la oportunidad del cálculo: El costo de acuerdo al tiempo en el cuál se efectúa su registro o cálculo puede ser:

✓ **Post- Calculado.** El costo se determina una vez que se han reunido todos los antecedentes históricos (documentos de respaldo), que lo permitan. El costo post-calculado es aquel utilizado básicamente para fines de registro de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Permite cumplir con el objetivo contable de la contabilidad de costos. (Polimeni, 2002)

✓ **Pre -Calculado.** El costo se determina antes de conocerse la producción y los costos reales, es decir corresponde a un costo predeterminado, como es el caso del Costo Estándar. El costo pre-calculado es útil para efectos de planeación y control, ya que permitirá la comparación entre los costos reales y los costos esperados, estableciendo desviaciones, asignando responsabilidades y tomando decisiones. (Polimeni, 2002)

3. Según el enfoque del costeo. Esta clasificación pone énfasis en el uso de los informes de costos y en el criterio asociado al tratamiento de los gastos de fabricación fijos, según este concepto el costeo puede ser:

✓ **Costeo Tradicional o por Absorción Total,** se considera que el costo unitario de un producto debe incluir tanto los gastos de fabricación variables como los fijos. (Polimeni, 2002)

✓ **Costeo Directo o Variable,** bajo este concepto los Estados de Resultados responden a necesidades de uso de información interna y los gastos de fabricación fijos son considerados como gastos del período presentándose en el estado de resultados en el momento en que se incurrieron, razón por la cual el costo unitario de un producto sólo está constituido por la parte variable de los costos. (Polimeni, 2002)

4. Otros Sistemas De Costeo

- ✓ **Costeo ABC:** Este sistema parte de la diferencia entre costos directos y costos indirectos, relacionando los últimos con las actividades que se realizan en la empresa. Las actividades se plantean de tal forma que los costos indirectos aparecen como directos a las actividades, desde donde se les traslada a los productos (objeto de costos), según la cantidad de actividades consumidas por cada objeto de costos. De esta manera, el costo final está conformado por los costos directos y por los costos asociados a ciertas actividades, consideradas como las que añaden valor a los productos (Sáez, 1997).
- ✓ **El Sistema De Criterios Por Éxito:** Es utilizado en el mundo para evaluar el costo de formación de un pozo petrolero. Las empresas petroleras suelen hacer 10 pozos y obtener petróleo en uno o dos. Si se siguiera el método tradicional de costeo, el costo de formación de los 8 pozos de los que no se obtuvo petróleo irían a pérdida. Sin embargo la doctrina considera que los 8 pozos infructuosos fueron necesarios para obtener 2 buenos, permitiendo activar el costo de formación de los 10 pozos a los 2 exitosos. Al llevar esta metodología al fútbol, el costo incurrido anualmente en las divisiones inferiores de los clubes se distribuye entre los jugadores ascendidos a primera división o aquellos a los que se les haga el primer contrato. En este caso el sistema de costeo utilizado tampoco es original, pero sí su utilización en el ámbito futbolístico y su adaptación al mismo se entiende original en la autoría. (Carratala, 1990)
- ✓ **Sistema De Grupos O Camada:** En este caso la originalidad es mayor. Se asigna el total de costos de formación a todas las capas existentes en formación. Cada capa recibe costos durante todos los años de formación y en el último año se distribuye el total de costos de esa capa en base al criterio de éxito. Se entiende que esta metodología es la mejora para utilizar y la más original de todos. (Carratala, 1990)

METODOLOGÍA

La metodología de la investigación es de tipo cualitativo con un alcance de *comprensión*, que busca proponer un sistema de costeo para la toma de decisiones en la venta de jugadores profesionales formados en un club de fútbol de primera división de la Quinta región.

El sujeto de estudio debe contener los siguientes criterios: ser un club de fútbol profesional con personalidad jurídica (SADP); que éste compita en primera división, que se sitúe en la Quinta región y que en su plantel profesional existan a lo menos 22 jugadores formados en el club. Luego de ello, se realizará entrevistas semi-estructuradas a aquellas personas que cumplan con los criterios establecidos,

teniendo por finalidad identificar las formas de valorización del fútbol joven, los factores deportivos que influyen en la valorización y los mecanismos que se utilizan para la toma de decisiones al momento de concretar la venta de los jugadores en estudio. Esta información, contrastada con la recopilada en el respectivo marco teórico, dará cumplimiento a la propuesta ya mencionada.

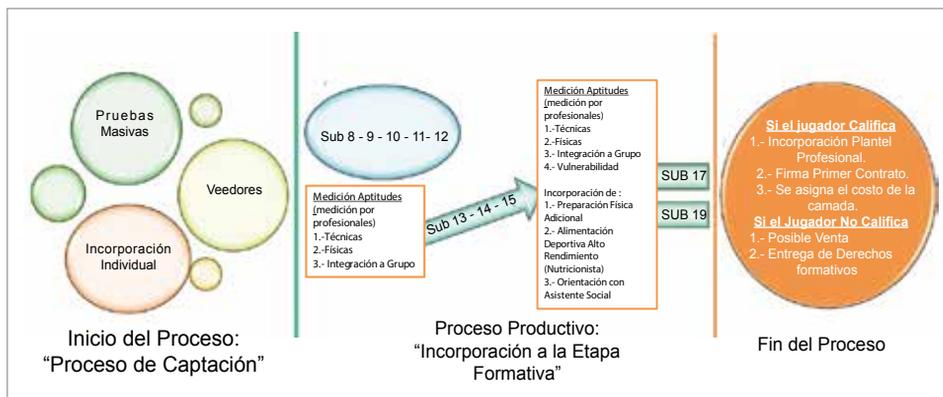
RESULTADOS, DISCUSIÓN Y CONCLUSIÓN

Luego de recopilar y tabular toda la información, documentarla y organizarla, se obtuvo una visión general de cómo funciona el proceso formativo realizado por los clubes desde el punto de vistas de los sistemas de costeo. Tal es, como un ciclo continuo en el cual, independientemente del club, se observan claramente tres etapas:

En primer lugar el sistema de valorización para la toma de decisiones, parte del supuesto que la directiva del club tenga la necesidad para fines administrativos y de gestión, de la utilización de un sistema que les facilite la toma de decisiones en momentos que requiera información para enfrentar una inminente venta de algún jugador, que sea parte del plantel profesional y que haya sido formado por el club. En este caso, el sistema que se propone se concreta en dos pasos que logran mantener bajo control la gran mayoría de las variables que se manejan en el mercado del fútbol, obteniendo un intervalo, para lograr determinar el valor por el jugador en cuestión.

La primera parte consta en el reconocimiento de todos los costos de formación que realiza el club en el proceso formativo, entendiéndose por tal como un proceso continuo en donde ingresa la materia prima, esta a su vez es transformada, mejorada o simplemente pulida en un periodo no mayor a 5 años. Todo este tratamiento culmina exitosamente cuando el producto final se concreta como futbolista profesional o, en el mejor de los casos, con la venta antes de los 21 años, generalmente a clubes extranjeros que buscan futuros proyectos para seguir trabajándolos. Otro de los resultados que se obtiene del proceso, es la obtención de jugadores de fútbol que van destinados a equipos de ligas de menor calidad o reputación. Es por tal motivo que se entiende el proceso formativo como un sistema de costos por proceso el cual se puede visualizar claramente observando la Figura N°1.

Figura N° 1: Proceso Productivo “Formación de Jugadores”



Fuente: Elaboración Propia.

En general, en la gran mayoría de los clubes nacionales como también en el extranjero, estas tres etapas están claramente definidas y son perfectamente identificables a simple vista, pero para poder incorporar la metodología del sistema de costos por procesos. Se realizó una adaptación a este sistema, en donde en la etapa productiva del proceso formativo, se va incorporando un valor agregado y técnicas para que el joven progrese como futbolista. Por esto el proceso se dividirá en tres grandes departamentos de producción de futbolistas.

La primera etapa del proceso formativo incorpora los jóvenes de entre 8 a 12 años. Se trabaja con ellos de forma amateur, los entrenamientos son de esparcimiento y los profesores básicamente imparten reglas, valores, integración y compañerismo.

La segunda etapa del proceso productivo incorpora mayores recursos y herramientas a los jóvenes que llegan a esta etapa, aumentando el número de profesionales que se encargan del proceso formativo, las horas de entrenamiento y la intensidad de ellos, así como también, aumenta la cantidad de partidos competitivos. Esta etapa es tremendamente relevante, ya que es donde se pueden visualizar los jugadores que muestren un perfil diferente o que simplemente resaltan por su talento. Es por tal motivo que la cantidad de profesionales debe aumentar para lograr entregar la mayor cantidad de disponibilidad a cada uno de ellos para que puedan explotar sus capacidades como deportistas.

Finalmente, en la tercera etapa del proceso productivo, los jóvenes que alcanzan estas categorías es por que muestran grandes cualidades como deportista profesional. Ya son tratados como profesionales, tanto por los profesores y cuerpo técnico por la alta cantidad de partidos de sus series. Además la carga de

entrenamiento es similar a la del plantel profesional, disputando muchas veces, partidos con este plantel, dando buenas señales que el producto final del proceso formativo entrego provechosos frutos al club.

Es así, como se propone controlar el proceso en base a las siguientes tablas, en donde del presupuesto anual que se realice por la división Fútbol Joven de cualquier club es prorrateado en base a todos los costos utilizados por este proceso y a su vez este es asignado a cada camada distribuido entre los tres departamentos del proceso productivo, obteniendo un valor unitario por cada jugador el cual sería determinado por la cantidad de jugadores que este en estas categorías. Ver Figura N° 2, Figura N° 3 y Figura N° 4.

Figura N° 2: Etapa Inicial del Proceso Formativo (Departamento 1).

PLANILLA DE COSTOS PARA FÚTBOL JOVEN										
GASTOS	CATEGORIAS					TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL GENERAL	
	SUB 8	SUB 9	SUB 10	SUB 11	SUB 12					
CANTIDAD DE NIÑOS	30	30	30	30	30	150	90	60	300	
Tipo De Costos										
TIPO	GASTOS	SUB 8	SUB 9	SUB 10	SUB 11	SUB 12	TOTAL	TOTAL 2	TOTAL 3	TOTAL GENERAL
Directos	ARRIENDO	800	800	800	800	800	120.000	210.000	270.000	600.000
	EQUIPAMIENTO	22.444	22.444	22.444	22.444	22.444	3.366.667	3.366.667	3.366.667	10.100.000
Directos	ALIMENTACIÓN	33.770	33.770	33.770	33.770	33.770	5.065.522	13.385.507	24.145.488	42.596.517
Directos	REMUNERACIONES (RRHH)	72.222	72.222	72.222	72.222	72.222	10.833.442	10.833.442	10.833.442	38.500.000
Indirecto	TRANSPORTE Y HOTELES	35.765	35.765	35.765	35.765	35.765	5.364.817	10.298.712	12.426.656	28.090.185
Indirecto	SEGURO MEDICO	163.955	101.200	101.200	101.200	101.200	4.028.010	5.126.228	5.126.228	15.292.467
Directos	PAGO DE COLEGIOS	15.613	15.613	15.613	15.613	15.613	2.341.980	2.341.980	2.341.980	7.025.940
Directos	EVENTOS	7.111	7.111	7.111	7.111	7.111	1.066.667	1.066.667	1.066.667	3.200.000
Directos	DERECHOS FEDERATIVOS							651.000	651.000	1.302.000
Directos	VEEDORES	10.667	10.667	10.667	10.667	10.667	1.600.000	1.600.000	1.600.000	4.800.000
Directos	VIDEOS							320.000	320.000	640.000
Indirecto	TELEFONÍA	1.111	1.111	1.111	1.111	1.111	166.667	166.667	166.667	500.000
DIRECTO	Costos por Primer Contrato Profesional									
DIRECTO	Adiciones por 1° Equipo									
VALOR UNITARIO DE JUGADOR POR CAMADA		\$ 363.460	\$ 300.704	\$ 300.704	\$ 300.704	\$ 300.704	\$ 1.566.277	\$ 1.644.126	\$ 1.950.251	\$ 152.647.109

Fuente: Elaboración Propia.

Figura N° 3: Segunda Etapa del Proceso Formativo (Departamento 2).

PLANILLA DE COSTOS PARA FÚTBOL JOVEN								
GASTOS	CATEGORIAS						TOTAL GENERAL	
	TOTAL	SUB13	SUB14	SUB15	TOTAL	TOTAL		
CANTIDAD DE NIÑOS	150	30	30	30	90	60	300	
Tipo De Costos								
TIPO	GASTOS	TOTAL	SUB 13	SUB 14	SUB 15	TOTAL 2	TOTAL 3	TOTAL GENERAL
Directos	ARRIENDO	120.000	2.333	2.333	2.333	210.000	270.000	600.000
	EQUIPAMIENTO	3.366.667	44.815	44.815	44.815	3.366.667	3.366.667	10.100.000
Directos	ALIMENTACIÓN	5.065.522	146.099	146.099	146.099	13.385.507	24.145.488	42.596.517
Directos	REMUNERACIONES (RRHH)	10.833.442	120.370	120.370	120.370	10.833.442	10.833.442	38.500.000
Indirecto	TRANSPORTE Y HOTELES	5.364.817	114.430	114.430	114.430	10.298.712	12.426.656	28.090.185
Indirecto	SEGURO MEDICO	4.028.010	51.703	51.703	51.703	5.126.228	5.126.228	15.292.467
Directos	PAGO DE COLEGIOS	2.341.980	26.022	26.022	26.022	2.341.980	2.341.980	7.025.940
Directos	EVENTOS	1.066.667	11.852	11.852	11.852	1.066.667	1.066.667	3.200.000
Directos	DERECHOS FEDERATIVOS		7.233	7.233	7.233	651.000	651.000	1.302.000
Directos	VEEDORES	1.600.000	17.778	17.778	17.778	1.600.000	1.600.000	4.800.000
Directos	VIDEOS		3.556	3.556	3.556	320.000	320.000	640.000
Indirecto	TELEFONÍA	166.667	1.852	1.852	1.852	166.667	166.667	500.000
DIRECTO	Costos por Primer Contrato Profesional							
DIRECTO	Adiciones por 1° Equipo							
VALOR UNITARIO DE JUGADOR POR CAMADA	\$ 1.566.277	\$ 548.042	\$ 548.042	\$ 300.704	\$ 1.644.126	\$ 1.950.251	\$ 152.647.109	

Fuente: Elaboración Propia.

Figura N° 4: Tercera Etapa del Proceso Formativo (Departamento 3).

PLANILLA DE COSTOS PARA FÚTBOL JOVEN							
GASTOS	TOTAL	TOTAL	SUB17	SUB19	TOTAL	TOTAL GENERAL	
	CANTIDAD DE NIÑOS	150	90	30	30	60	300
Tipo De Costos							
TIPO	GASTOS	TOTAL	TOTAL 2	SUB 17	SUB 19	TOTAL 3	TOTAL GENERAL
Directos	ARRIENDO	120.000	210.000	4.500	4.500	270.000	600.000
	EQUIPAMIENTO	3.366.667	3.366.667	56.111	56.111	3.366.667	10.100.000
Directos	ALIMENTACIÓN	5.065.522	13.385.507	269.367	269.367	24.145.488	42.596.517
Directos	REMUNERACIONES (RRHH)	10.833.442	10.833.442	180.556	180.556	10.833.442	38.500.000
Indirecto	TRANSPORTE Y HOTELES	5.364.817	10.298.712	207.111	207.111	12.426.656	28.090.185
Indirecto	SEGURO MEDICO	4.028.010	5.126.228	75.867	209.774	5.126.228	15.292.467
Directos	PAGO DE COLEGIOS	2.341.980	2.341.980	39.033	39.033	2.341.980	7.025.940
Directos	EVENTOS	1.066.667	1.066.667	17.778	42.222	1.066.667	3.200.000
Directos	DERECHOS FEDERATIVOS		651.000	10.850	10.850	651.000	1.302.000
Directos	VEEDORES	1.600.000	1.600.000	26.667	26.667	1.600.000	4.800.000
Directos	VIDEOS		320.000	5.333	5.333	320.000	640.000
Indirecto	TELEFONÍA	166.667	166.667	2.778	2.778	166.667	500.000
DIRECTO	Costos por Primer Contrato Profesional						
DIRECTO	Adiciones por 1° Equipo						
VALOR UNITARIO DE JUGADOR POR CAMADA	\$ 1.566.277	\$ 1.644.126	\$ 895.950	\$ 1.054.301	\$ 1.950.251	\$ 152.647.109	

Fuente: Elaboración Propia.

Como medidas de control de calidad del proceso formativo, en cada uno de los tres departamentos del proceso productivo (formación de jóvenes), cada serie es evaluada anualmente en tres ocasiones, al inicio del año, al inicio de las vacaciones de invierno (mediado de año) y a fin de año (antes de salir de vacaciones de verano).

De estas evaluaciones se emiten informes de parte de los profesores y directores técnicos que evalúan su condición técnica y comportamiento dentro de las canchas. Otro informe emitido por los preparadores físicos y nutricionistas que evalúan sus capacidades y condiciones físicas y adicionalmente un informe de la asistente social o psicólogos donde entregan una ficha de las fortalezas o debilidades de su ambiente familiar y mental. Todos estos informes son solicitados para medir la evolución que va obteniendo el joven en el proceso formativo. De no existir evolución o una baja considerable en el rendimiento, tanto técnico, físico o algún problema de tipo social, se realiza una reunión con todo el cuerpo técnico y afines, en donde se dirimen las situaciones puntuales y se toman cartas para solucionar el futuro del joven, en donde se busca la falencia o el porqué de su problema y el club hace esfuerzos para poder sanearlos y así lograr la continuidad del joven en el proceso.

Continuando con la composición del sistema de costeo, no todos los clubes cuentan con un proceso formativo ordenado, es por ello que para la implementación de cualquier sistema de costeo, es primordial que se definan políticas y lineamientos de parte de la directiva del club para luego buscar las herramientas que logren satisfacer las necesidades que se creen. De esta manera se lograran determinar los alcances que debe cumplir el sistema previo a una conversación con la administración del club. El sistema debe llegar a cumplir la entrega de información necesaria, y en este caso obtener un valor lo más cercano a la realidad producto de la sumatoria de erogaciones realizadas por el club. Ver Figura N° 5.

Figura N° 5: Costos que Conforman al Sistema de Costeo por Proceso.

PLANILLA DE COSTOS PARA FÚTBOL JOVEN					
		CATEGORIAS			
GASTOS		TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL GENERAL
CANTIDAD DE NIÑOS		150	90	60	300
Tpo De Costos					
TIPO	GASTOS	TOTAL	TOTAL 2	TOTAL 3	TOTAL GENERAL
Directos	ARRIENDO	120.000	210.000	270.000	600.000
	ARRIENDO CANCHAS PART. OFICIALES	120.000	210.000	270.000	600.000
	CANCHA ENTRENAMIENTO				0
	EQUIPAMIENTO	3.366.667	3.366.667	3.366.667	10.100.000
	IMPLEMENTACIÓN DEPORTIVA	500.000	500.000	500.000	1.500.000
	V. COMPETITIVA	333.333	333.333	333.333	1.000.000
	V. ENTRENAMIENTO	333.333	333.333	333.333	1.000.000
	GASTOS LAVANDERIA	1.366.667	1.366.667	1.366.667	4.100.000
	EQUIPAMIENTO DEPORTIVO	333.333	333.333	333.333	1.000.000
	TRASLADO UTILEROS	500.000	500.000	500.000	1.500.000
Directos	ALIMENTACIÓN	5.065.522	13.385.507	24.145.488	42.596.517
	COLACIONES	4.405.592	4.405.592	4.405.592	13.216.775
	A. COMPETITIVA				
	ALMUERZOS JUGADORES	591.597	591.597	591.597	1.774.790
	PENSIONES	0	7.919.986	18.479.966	26.399.952
	NUTRICIÓN	0	400.000	600.000	1000000
	GASTOS ASEO	68.333	68.333	68.333	205.000
Directos	REMUNERACIONES (RRHH)	10.833.442	10.833.442	10.833.442	38.500.000
	PROFES	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000	\$ 30.000.000
	ASISTENTE Y OTROS	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000	\$ 6.000.000
Indirecto	ESPECIALIZACIÓN Y CAPACITACIÓN	\$ 833.333	\$ 833.333	\$ 833.333	\$ 2.500.000
Indirecto	TRANSPORTE Y HOTELES	5.364.817	10.298.712	12.426.656	28.090.185
	VIAJE COMPETICIONES	495.990	4.463.909	4.959.899	9.919.797
	TRANSPORTE A ENTRENAR Y MOVILIZACIÓN	0	150.000	150.000	300.000
	ARRIENDO DE BUSES	6.525.620	6.525.620	6.525.620	19.576.860
	ARRIENDO DE BUS DEVOLUCIÓN ANFP	-3.288.747	-3.288.747	-3.288.747	-9.866.240
	HOTELES	3.088.254	4.632.380	7.720.634	15.441.268
	HOTELES DEVOLUCIÓN ANFP	-1.456.300	-2.184.450	-3.640.750	-7.281.500
Indirecto	SEGURO MEDICO	4.028.010	5.126.228	5.126.228	15.292.467
	INSUMOS MÉDICOS				1.012.000
	EXAMENES MÉDICOS / CIRUGÍAS	313.777	1.411.995	1.411.995	3.137.767
	SEGURO CADETES	3.628.900	3.628.900	3.628.900	10.886.700
	SEGURO JUGADORES A PRUEBA	85.333	85.333	85.333	256.000
Directos	PAGO DE COLEGIOS	2.341.980	2.341.980	2.341.980	7.025.940
Directos	EVENTOS	1.066.667	1.066.667	1.066.667	3.200.000
	Actividades Septiembre	100.000	100.000	100.000	300.000
	INICIO DE AÑO	0	0	0	
	ALMUERZO PREMIOS	66.667	66.667	66.667	200.000
	GRADUACIONES	166.667	166.667	166.667	500.000
	EVENTO FIN DE AÑO	733.333	733.333	733.333	2.200.000
Directos	DERECHOS FEDERATIVOS		651.000	651.000	1.302.000
Directos	VEEDORES	1.600.000	1.600.000	1.600.000	4.800.000
Directos	VIDEOS		320.000	320.000	640.000
Indirecto	TELEFONÍA	166.667	166.667	166.667	500.000
DIRECTO	Costos por Primer Contrato Profesional				
DIRECTO	Adiciones por 1° Equipo				
	VALOR UNITARIO DE JUGADOR POR CAMADA	\$ 1.566.277	\$ 1.644.126	\$ 1.950.251	\$ 152.647.109

Fuente: Elaboración Propia.

Una vez determinado el presupuesto anual y la determinación de los parámetros del prorrateo de este a todas las series correspondientes, estas se van acumulando durante el tiempo que el joven forme parte del proceso formativo. Entendiendo que existen ciertos casos en donde hay alcances en donde el jugador no está todos los años en el club en su proceso formativo, como las veces en que se decide por

mutuo acuerdo irse a préstamo a otro club para que tenga más oportunidades de disputar una cantidad mayor de partidos a corta edad e ir probando sus aptitudes, en esos casos, si es que existiese algún tipo de ingreso por dicho préstamo, debería considerarse como un menor costo de formación para la camada correspondiente.

Es así como el primer paso para el sistema de valorización se completa. De esta forma obtenemos un valor mínimo de negociación en las situaciones que lo amerite.

La segunda etapa está diseñada intrínsecamente para encontrar un valor de mercado basándose en opiniones de expertos y datos estadísticos, realizando comparaciones entre el jugador que se quiere valorar contra otros jugadores que ya han sido traspasado a otros clubes recientemente y que estos tengan un perfil similar al jugador que se quiere valorar. Básicamente se busca un valor máximo por el cual el mercado llegaría a pagar por el jugador, lo que en normativa contable internacional sería Valor Justo, basándose en el rendimiento que obtuvo el jugador en una temporada determinada o bien, en el tiempo encomendado por los directivos del club, por lo que el primer paso que se debe realizar es determinar los datos del jugador para dar inicio a la valorización de mercado. Ver figura N° 6.

Figura N° 6: Ficha de Datos del Jugador a Valorar.

Valoración del Jugador	
Nombre completo	:
Facha de nacimiento	:
Lugar de nacimiento	:
Nacionalidad	:
Altura	:
Peso	:
Equipo actual	:
Posible transferencia	:
Posición en el campo	:
Detalle de jugadores para comparar, misma posición	
Nombre X1	:
Nombre X2	:
Nombre X3	:

Fuente: Elaboración Propia.

Una vez determinado el jugador y la posición en la cual se especializa y sumado a todos los datos que conforman su perfil, se realiza una encuesta a expertos (Directores Técnicos, Profesores o Vendedores) para lograr determinar los criterios deportivos y personales para realizar la valorización a la posición en que se desempeña. Además los expertos deben definir con que jugadores debe ser

realizada la comparación, teniendo en cuenta que deben ser jugadores de similares características para que la comparación tenga validez. A su vez, estos jugadores seleccionados, debieron haber sido transferidos en un plazo no mayor a dos años, y de esta forma obtener el valor de mercado de los jugadores seleccionados para realizar la comparación. Por lo tanto, las encuestas realizadas a los expertos debería medir dos cosas fundamentales: la diferenciación entre características deportivas (goles, asistencias, faltas, tarjetas recibidas, entre otras) y características personales (edad, relevancia mediática, liderazgo, entre otras). Para ello se debiera seguir con los siguientes formatos establecidos en las Tablas N° 1, N° 2 y N° 3

Tabla N° 1: Encuesta a los expertos para medir la importancia de las características deportivas y personales.

Comparación de las características criterios primarios

CRITERIO	Extremadamente más importante	Mucho más importante	Bastante más importante	Moderadamente más importante	IGUAL	Moderadamente más importante	Bastante más importante	Mucho más importante	Extremadamente más importante	CRITERIO
Características Deportivas										Características Personales
Características Deportivas										Características Contractuales
Características Deportivas										Características Contractuales

Fuente: Elaboración Propio, en base a Nuevos Métodos De Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012.

Tabla N° 2: Encuesta a los expertos para determinar qué características deportivas deben ser comparadas.

Comparación de las características o criterios deportivos

CRITERIO	Extremadamente más importante	Mucho más importante	Bastante más importante	Moderadamente más importante	IGUAL	Moderadamente más importante	Bastante más importante	Mucho más importante	Extremadamente más importante	CRITERIO
GOLES										DISPAROS
GOLES										ASISTENCIAS
GOLES										FALTAS RECIBIDAS
GOLES										PARTIDOS JUGADOS
GOLES										TARJETAS
DISPAROS										ASISTENCIAS
DISPAROS										FALTAS RECIBIDAS
DISPAROS										PARTIDOS JUGADOS
DISPAROS										TARJETAS
ASISTENCIAS										FALTAS RECIBIDAS
ASISTENCIAS										PARTIDOS JUGADOS
ASISTENCIAS										TARJETAS
FALTAS RECIBIDAS										PARTIDOS JUGADOS
FALTAS RECIBIDAS										TARJETAS
PARTIDOS JUGADOS										TARJETAS

Fuente: Elaboración Propio, en base a Nuevos Métodos de Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012

Tabla N° 3: Encuesta a los expertos para determinar qué características personales deben ser comparadas

Comparación de los criterios o características personales

CRITERIO	Extremadamente más Importante	Mucho más Importante	Bastante más Importante	Moderadamente más Importante	IGUAL	Moderadamente más Importante	Bastante más Importante	Mucho más Importante	Extremadamente más Importante	CRITERIO
EDAD										LIDERAZGO
EDAD										INTEGRACIÓN DEL EQUIPO / DISCIPLINA
EDAD										ENTORNO FAMILIAR Y AMIGOS, ESTABILIDAD EMOCIONAL
EDAD										RELEVANCIA MEDIÁTICA
LIDERAZGO										INTEGRACIÓN DEL EQUIPO / DISCIPLINA
LIDERAZGO										ENTORNO FAMILIAR Y AMIGOS, ESTABILIDAD EMOCIONAL
LIDERAZGO										RELEVANCIA MEDIÁTICA
INTEGRACIÓN DEL EQUIPO / DISCIPLINA										ENTORNO FAMILIAR Y AMIGOS, ESTABILIDAD EMOCIONAL
INTEGRACIÓN DEL EQUIPO / DISCIPLINA										RELEVANCIA MEDIÁTICA
ENTORNO FAMILIAR Y AMIGOS, ESTABILIDAD EMOCIONAL										RELEVANCIA MEDIÁTICA

Fuente: Elaboración Propio, en base a Nuevos Métodos de Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012.

En la siguiente figura se destacan las ponderaciones de cada característica general y a su vez de los criterios que las componen, en este caso particular la figura muestra los criterios para valorizar a un delantero. Ver Figura N° 7.

Figura N° 7: Ponderación de criterios para la valorización.

Estructura Jerárquica de Valorización (DELANTERO)		
	% Ponderación	Ponderación Final
Características Deportivas	89%	
Goles	75%	66%
Partidos Jugados	12%	11%
Asistencias	13%	12%
Características Personales	11%	
Edad	54%	6%
Liderazgo	30%	3%
Relevancia	16%	2%

Fuente: Elaboración Propia.

Tabla N° 4: Determinación de las variables y los respectivos datos de la temporada 2012 – 2013 Primera División Fútbol Chileno.

Nombre Jugador	Partido Jugados	Tarjetas Recibidas	Faltas cometidas	Asistencia	Goles	Disparos	Edad
Felipe Mora	43	2	15	5	8	30	20
Nicolás Castillo	50	9	42	4	16	77	21
Ángelo Henríquez	27	1	4	1	15	42	20
Junior Fernández	28	10	16	6	14	47	23

Fuente: Elaboración Propia, en base a estadísticas de www.transfermarket.com

En la Tabla N° 4 se detalla las estadísticas del jugador que se desea valorar y adicionalmente de los jugadores elegidos por los expertos para realizar la comparación. Por su parte las alternativas seleccionadas ya fueron transferidas al extranjero por lo que ya se conoce los valores por los cuales fueron transferidos, por medio de la prensa o bien en el sitio web de transfermarket.com, donde detalla un historial completo de gran cantidad de futbolistas del mundo. Estos datos son ingresados al sistema de valorización siendo estandarización y realizando la comparación 1 a 1 en base a criterios matriciales, logrando determinar que jugadores posee un promedio de mejor rendimiento de entre los cuatro, unas muestra de cómo completar los datos en el sistema se visualiza en la Tabla N° 5.

Tabla N° 5: Tabulación de datos para realizar comparaciones.

Datos Variables Cuantitativas de Los Jugadores					
	COMPARABLES				TOTAL
Jugador	Nicolás Castillo	Ángelo Henríquez	Junior Fernández	Felipe Mora	
Goles	16	15	14	8	53
Partidos Jugados	50	27	28	43	148
Asistencias	4	1	6	5	16
Edad	21	20	23	20	84
EDAD DIRECTA	12	13	10	13	48

Fuente: Elaboración Propia, en base a Nuevos Métodos De Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012

En la tabla anterior se desprende una variable que es utilizada, por recomendación de los expertos, respecto a la edad del jugador que se desempeñe como delantero quienes obtienen su máximo rendimiento cuando llegan a los 33 años. Es por lo cual que se utilizara una variable indirecta a la edad de los delanteros en donde la edad actual del jugador será comparada con el tope de 33 años y la diferencia de ambos será la edad del delantero. Aclarado este punto, en la siguiente tabla se visualizará el tratamiento que tienen los datos anteriormente ingresados. Ver Tabla N° 6.

Tabla N° 6: Normalización De Los Datos.

Datos Variables Cuantitativas Normalizadas					
		COMPARABLES			TOTAL
Jugador	Nicolás Castillo	Ángelo Henríquez	Junior Fernández	Felipe Mora	
Goles	0,3019	0,2830	0,2642	0,1509	1
Partidos Jugados	0,3378	0,1824	0,1892	0,2905	1
Asistencias	0,2500	0,0625	0,3750	0,3125	1
EDAD DIRECTA	0,2500	0,2708	0,2083	0,2708	1

Fuente: Elaboración Propia, en base a Nuevos Métodos De Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012.

Tabla N° 7: Resultado Final de Cada Criterio por Jugador.

Valoración Individual en base a cada Criterio							
JUGADOR	Goles	Partidos Jugados	Asistencias	Edad directa	CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS LIDERAZGO	CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS RELEVANCIA	Ponderación Final
Nicolás Castillo	0,302	0,3378	0,250	0,250	0,390	0,262	66%
Ángelo Henríquez	0,283	0,18243	0,063	0,271	0,390	0,565	* 11%
Junior Fernández	0,264	0,18919	0,375	0,208	0,152	0,118	12%
Felipe Mora	0,151	0,29054	0,313	0,271	0,068	0,055	6%
					variables cualitativas, en base a respuestas de los expertos		3%
							2%

Fuente: Elaboración Propia, en base a Nuevos Métodos De Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012.

Para lograr determinar las variables cualitativas se debe realizar el mismo proceder que se utilizó para la obtención de las ponderaciones de los criterios, se debe consultar la opinión a los expertos quienes, basándose en la escala de evaluación deben comparar los jugadores en la evaluación 1 a 1 como lo demuestra la siguiente Tabla N° 8.

Tabla N° 8: Determinación de criterios cualitativo “Liderazgo”.

Características Cualitativas Liderazgo					
	Nicolás Castillo	Ángelo Henríquez	Junior Fernández	Felipe Mora	VECTOR PROPIO
Nicolás Castillo	1	1	3	5	0,3899
Ángelo Henríquez	1	1	3	5	0,3899
Junior Fernández	1/3	1/3	1	3	0,1524
Felipe Mora	1/5	1/5	1/3	1	0,0679
CR	1,64%	< 9%			1

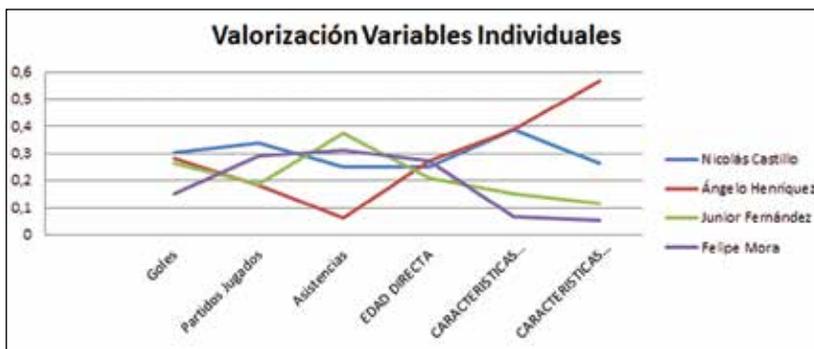
Fuente: Elaboración Propia, en base a Nuevos Métodos De Valorización, Modelos Multi Criterio, 2012.

En la tabla N° 8 se realiza la comparación con cada jugador, aludiendo al criterio del experto en determinar que jugador demuestra mayor liderazgo en el campo de juego, siempre aferrando las respuestas a la escala que anteriormente se describió. Este tratamiento es exactamente el mismo que se realizó para determinar las ponderaciones de importancia de las categorías a valorizar y sus respectivos criterios.

De esta manera se obtiene un resultado final por cada jugador de este criterio. Este resultado es agregado a la Tabla N° 10 para ser incorporado a los criterios que determinan la valorización de los jugadores. Este tratamiento se realiza a todos los criterios predeterminados que tengan un carácter subjetivo y que así puedan visualizarse reales a los expertos y a su vez sumar sus respuestas (vectores propios de cada matriz) obteniendo un promedio de estas y entregar una ponderación final por cada jugador en base al criterio cualitativo determinado.

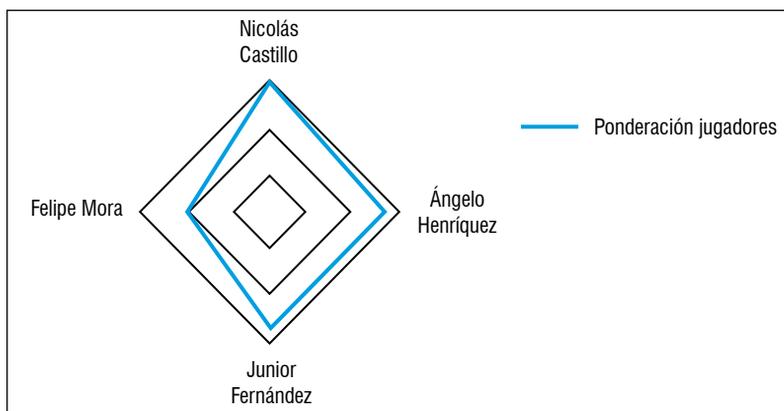
Para finalizar, esta segunda etapa una vez determinados todos los resultados de cada criterio por jugador, estos resultados son ponderados en base al porcentaje final determinado al principio de la etapa, para así establecer una valorización final de cada jugador, midiendo cuál de los cuatro jugadores es la mejor alternativa. Ver Gráfico N° 1 y Gráfico N°2.

Gráfico N° 1: Variables Individuales



Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 2: Ponderación Final De Todas Las Variables.



Fuente: Elaboración Propia

De esta manera ya se conoce que alternativa de entre las evaluadas posee un mejor rendimiento y basándose en sus datos de una determinada temporada demostrar una tendencia a la temporada siguiente, ahora bien, esta etapa finaliza en la determinación en un valor de mercado para Felipe Mora, el cual es decidido a través de la sumatoria de la ponderación final de los jugadores recientemente transferidos dividido por la sumatoria de los valores de mercado y el producto de estos es multiplicado por la ponderación del jugador que se quiere valorar obtenido un valor de mercado Ver Tabla N° 9.

Tabla N° 9: Determinación Valor de Mercado.

JUGADOR	Ponderación jugadores	VALOR DE VENTA
Nicolás Castillo	0,2986	• 3.000 EUROS
Ángelo Henríquez	0,2541	• 5.000 EUROS
Junior Fernández	0,2597	• 1 EUROS
Felipe Mora	0,1876	0

Fuente: Elaboración Propia.

Y que a su vez la ecuación funciona de la siguiente forma:

$$\text{Incógnita} = \frac{(\text{Valor 1} + \text{Valor 2} + \text{Valor 3})}{(\text{Pond. 1} + \text{Pond. 2} + \text{Pond. 3})} * \text{Pond.4} = \text{Valor de Mercado}$$

ratio	:	9849	*	0,1876	=	• 1.848
-------	---	------	---	--------	---	---------

Obtenido como resultado un valor de mercado para Felipe Mora de 1.8 Millones de Euros.

De esta forma culmina la segunda etapa del sistema alcanzado el objetivo de obtener un valor de mercado para el jugador, este valor de mercado se utilizará como un indicador el que funcionará como un valor máximo por el cual estarían dispuesto a comprar los derechos económicos del jugador y sumado a esto ya se conoce el valor de inversión que se realizará por el jugador, convirtiéndose en el valor base con el que se debe empezar a negociar. De esta forma se obtiene un modelo que logra determinar un intervalo el cual los dirigentes de clubes o la persona que esté a cargo de las negociaciones de jugadores tenga un conocimiento de que monto partir negociando los derechos federativos o bien, que oferta aceptar considerando estos límites obtenidos por el modelo planteado. Ver Tabla N° 10.

Tabla N° 10: Intervalos del valor del jugador.

Valor de Mercado	• 1.848
Costo De Formación	• 2.573
Según el análisis realizado, el jugador debiese ser transferido por un valor no menor a :	• 2.573

Fuente: Elaboración Propia.

De esta última tabla se logra determinar dos cosas, primero que como resultado de la determinación de un valor estándar por la inversión que realiza un club para la formación de cada uno de los jóvenes que estuvieron en dicho proceso, este se transforma en el valor mínimo por el cual el club debe comenzar cualquier tipo de negociación, y a su vez, la determinación del valor de mercado se convierte en el valor ideal y que la transferencia se lleve cabo sin mayor dificultad, siempre y cuando la inversión realizada sea menor al valor de mercado, de lo contrario debe analizarse de mejor manera las variables utilizadas y recabar mayor información en base a los valores de venta de las alternativas seleccionadas, ya que afectan directamente el resultado del sistema.

De no haber solución en esta situación, queda a criterio del usuario en ver qué valor le satisface más en las negociaciones que realice. Debe quedar claro que esto es solo un modelo de valorización no una estandarización de valores que trate de regir los montos de venta de los jugadores del mercado, por consiguiente, como criterio fundamental busca cuantificar los gastos que realiza el club por el proceso formativo para cada uno de los chicos y jóvenes que están en este.

CONCLUSIÓN

El proceso investigativo y de recopilación de información permitió determinar el funcionamiento del proceso formativo de los jugadores en formación, a través de un proceso continuo el que se divide en tres etapas, un punto inicial: la captación de jóvenes (materia prima), posteriormente una etapa de producción (tratamiento de la materia prima) y una etapa final, que corresponde al resultado de todo el proceso formativo, llevado en gran parte de los casos con la firma del primer contrato como profesional por parte del joven (producto final).

A su vez, también se reconoce que la gran mayoría de los valores de venta que realizan los clubes por sus jugadores, sobre todo los clubes de región, se estima muchas veces en base a las necesidades de él y no a las capacidades del jugador que está inmerso en la negociación. Paralelamente a ello la existencia de diversos intermediarios provocan una gran difusión referente a la transparencia real del valor final de la negociación, es así como en base a los dos puntos anteriores se concreta el primer objetivo esencial, el cual sirve para describir cómo funcionan los clubes, en materia de formación, en la Quinta región, así como también determinar los primeros lineamientos al sistema que se quiere proponer.

Una vez que se levantó la información del mercado del fútbol se ideó desde el punto de contabilidad de costos una estructura inicial para comprender el funcionamiento del proceso formativo. De esta forma, se comparó el modelo nacional con lo que realizan los clubes europeos buscando nuevas ideas o complementar dicha estructura, concluyendo que clubes importantes de Europa no cuentan con una estructura de costeo interna, con las características que se busca que sirvan para hacer frente a negociaciones por jugadores formados en el club, tomando las decisiones que más convengan a este último. Esto porque ellos se basan expresamente en estimaciones sin base a un estudio de costeo y muchas veces estas negociaciones son llevadas partiendo de montos excesivos a través de largas negociaciones donde llegan a acuerdo las partes interesadas, pero siempre partiendo de la base de la incertidumbre. En otros casos los clubes solicitan informes de valorización a empresas especializada en valorizar todo tipo bienes, los cuales entregan un informe del jugador específico, de una plantilla o bien de un club con todo lo que conlleve a ello, pero aun así, esta termina siendo una valorización de mercado que no incluye la inversión inicial que realiza el club en la formación del joven.

Diferente es el caso de jugadores adultos en los cuales la estimación de mercado, una vez vendidos de su club formador, se basa en el precio de transferencia sumadas a ciertas erogaciones producto de cirugías o similares, por lo cual una valorización de mercado si funciona en este caso, ya que se estimará en base a valores obtenidos del mercado, de rumores, de noticias o del club como fuente

directa. Pero en el caso del joven que fue formado en el club y desee ser vendido se convierte en incierto ya que si el club no lleva una estructura de costos no tendrá certeza clara en el valor que invierte por cada joven en todo su proceso formativo, dejándolo fuera de la valorización solicitada del jugador a vender y siendo el ítem de costos por formación a veces sumamente relevante en base a los costos en que incurren los clubes europeos.

Estas conclusiones son de parte de la obtención de información de diversos clubes a nivel internacional, dando respuestas diversas, mientras unos aludían a que no manejan este ítem por parte de la administración otros simplemente se negaron a entregar una respuesta por temas de confidencialidad.

Ya realizadas las investigaciones y posterior comparación entre el mercado del fútbol nacional e internacional se describieron todas las variables que afectan directa e indirectamente el proceso formativo que realizan los clubes para posteriormente valorizar al jugador dividiendo las variables en dos: (Ver Tabla N°11).

- Las que se relacionan con los costos de formación (Sistema Costeo por Proceso).
- Y los criterios para evaluar el rendimiento del jugador y sus alternativas en el mercado, ambas en base a su posición. (Proceso Analítico Jerárquico). Ver Figura N° 8.

Tabla N° 11: Agrupación De Las Variables Que Conforman La Propuesta.

Sistema Costos por Proceso		Proceso Analítico Jerárquico	
Costos Directos	Costos Indirectos	Criterios	Alternativas
Movilización	Movilización de utileros	Partidos Jugados	Tres jugadores que tengan un perfil similar que se quiere valorar, de similar edad, procedencia, nacionalidad y por sobre todo que ocupe la misma posición en el campo.
Colaciones	Arriendo de Buses	Asistencias	
Almuerzos	Insumos Médicos	Goles	
Alojamiento	Honorarios a Veedores	Tarjetas recibidas	
Seguro Medico	Lavandería	Pases entregados	
Pagos Colegios	Equipamiento Deportivo	Edad	
Alimentación Competitiva	Indumentaria deportiva	Liderazgo	
Arriendo de Canchas Partidos Oficiales	Remuneración del cuerpo técnico	Posicionamiento Táctico	
Entre Otras	Arriendo Canchas Entrenamiento	Relevancia Mediática	

Fuente: Elaboración Propia

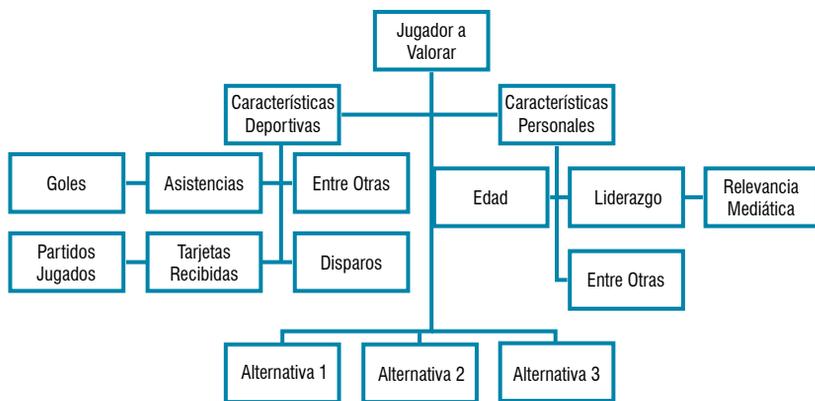
Es por lo que en base a estos criterios genéricos y agregando otros que sean exclusivos del club formador se completó la estructura que se mantenía en mente entregando una herramienta más profesionalizada a los dirigentes o dueños de

clubes, para que enfrenten las negociaciones con datos estadísticos y cuantificables del resultado por el estudio de cada jugador en particular dejando al margen de la subjetividad del medio.

Siempre entendiendo que en primer punto el club más allá de entregar todas las herramientas, recursos económicos, posibilidades de alojamiento, movilización o simplemente oportunidad para mostrarse (jugadores), si no existe una convicción de la directiva en darle continuidad a un proceso formativo diseñado para perdurar en el tiempo y, además, limitar continuamente el presupuesto del área de formación, tan solo sería un fracaso continuar buscando el objetivo de formar jugadores, el cual es que el producto final de la formación que integre el primer equipo, que represente los valores del club formador y que posterior a ello, como premio al esfuerzo de parte del jugador y del club, logre ser transferido a una liga aún más competitiva o simplemente cambiar de horizontes, beneficiando al jugador por sus nuevos retos y al club por el ingreso producto del traspaso del primero.

Teniendo en consideración los puntos tratados anteriormente, se concretó la siguiente estructura dividida en principio en dos partes, una que cuantifica el costo de inversión acumulándolos en el tiempo que estuvo el jugador en el proceso formativo del club y la otra que mide el rendimiento del jugador en base a comparación de criterios con otros jugadores similares del mercado.

Figura N° 8: Esquema de Valorización de Jugadores (AHP)



Fuente: Elaboración Propia.

En base a toda la investigación realizada y a las conclusiones obtenidas, la propuesta de sistema de costeo para la toma de decisiones, en la venta de jugadores profesionales formados en un club de futbol de primera división de la Quinta región es la utilización, en primer lugar, de un sistema de costos por proceso adaptándolo a la línea productiva específica de la formación de jugadores y en

segundo término, la utilización de variables de mercado para concretar o conocer cuánto está disponible el mercado a pagar por el jugador que se quiere vender. Con ambos resultados se obtiene un monto mínimo por el cual aceptar una oferta y un monto máximo, con el cual se puede entender hasta donde se puede llegar a cobrar por él, entendiendo que cuando se produzca la situación que el costo de inversión (valor resultante del costeo por proceso) sea mayor al valor de mercado, se debe revisar si la utilización del modelo que mide el valor de mercado fue bien utilizado y que los parámetros utilizados son los idóneos para el modelo, de no encontrar errores en ello se debiese quedar con el valor de inversión resultando del sistema de costos por proceso.

Fuera de esta última situación se deben tener claro ciertos sesgos o limitaciones que este sistema aun no logra completar o satisfacer, y de ser inherente, el que gestione el sistema debería tener cierto cuidado con estas limitaciones.

En la etapa inicial donde se detallan los costos directos e indirectos, se debe realizar una determinación de estos para que sean parte del sistema y por consiguiente se deben determinar las políticas de prorrato o asignación de los costos a cada camada, entendiendo que todos los costos que se generan por la formación no son utilizados por todos los chicos o jóvenes que son parte de él.

Determinado el criterio de los costos directos e indirectos, cada club debiese, en el caso de la inconformidad o bien de la mera inexistencia de ciertas series, modificar la agrupación de las tres etapas productivas, a la agrupación que más le convenga, siempre y cuando mantenga la lógica de acumulación de costos por camadas durante el proceso continuado, adicionalmente se debe establecer un número máximo por camada o generación por el cual serán asignados los costos individualmente.

En el caso que no exista claridad, por parte del club, referente a los costos que afectan el proceso, con la mera propuesta el club puede guiarse y organizar de mejor forma su propia gestión, a su vez, esta propuesta realiza un objetivo secundario, el cual es mejorar la gestión en el área administrativa respecto a la formación de jugadores para un club de fútbol, ya que esta propuesta obliga a mantener una estructura de trabajo lo más ordenada posible y obtener un entendimiento, tal de manera que el usuario conozca cómo afectan los costos en la línea productiva y por consiguiente en el producto final, de esta manera profesionalizar la administración del club, al realizar esto las expectativas de gestión debiesen aumentar y contagiar este ambiente a mejores resultados deportivos.

La segunda etapa de la propuesta maneja tres variables incontrolables, la primera es la obtención de los datos estadísticos de ciertos jugadores, básicamente jugadores jóvenes que recién se hacen conocidos en el mundo del fútbol, pero la falta de seguimiento o de un centro estadístico que mida el rendimiento de jugadores

jóvenes chilenos complica la obtención de estos datos. La segunda dificultad como ya se ha planteado en las simulaciones, es la de encontrar alternativas para realizar las comparaciones de rendimientos y este aumenta un poco más, ya que al querer encontrar un valor de mercado las alternativas debieron ser transferidas y lamentablemente aún el mercado chileno no es un gran exportador de futbolistas como sí lo son Argentina o Brasil que anualmente exportan 1000 jugadores al año. Por lo tanto, por más esfuerzo que se realice en buscar un valor de mercado para un jugador, las negociaciones siempre son llevadas a valores justos.

Para finalizar con la investigación, se observa que la aplicación de la propuesta que crea una mejor gestión en toda el área formativa y administrativa del club, profesionalizando el sistema que conlleve a la realización del proceso, a su vez se convierte en la antesala del reconocimiento como activo intangible al determinar confiablemente el costo de cada uno de los jugadores en formación. Si bien no es factible que todos los de entre los 300 jóvenes que están en formación entreguen beneficios económicos al club (principio básico de un activo), aunque en algunos casos si podría concretarse, o también en la etapa número dos del proceso productivo podría ser establecida una política de activación, ya que ahí es donde se puede observar que jóvenes tienen condiciones para ser futuras estrellas, aplicando este principio contable.

Es por lo que uno de los puntos que queda en discusión, es la activación de los derechos económicos y federativos de los jugadores formados aplicando normativa contable internacional Activos Intangibles (NIC 38), la que queda abierta para futuras discusiones.

BIBLIOGRAFÍA

- Bursesí, N. Carratalá, J. (2003). *Valoración de los activos intangibles en entidades deportivas: clubes de fútbol*. Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- Campuzano, J. *FC Barcelona: El éxito de una estrategia Empresarial y Deportiva*.
- Club Deportivo Santiago Wanderers. (2012). *Memoria anual*.
- Club Deportivo Santiago Wanderers. (2011). *Memoria anual*.
- Club Deportivo Audax Italiano. (2012). *Memoria anual*.
- Club Deportivo Audax Italiano. (2011). *Memoria anual*
- FIFA. (2013). *Reglamento sobre estatuto y transferencia de jugadores*.
- Gadella (2012), *Ranking de equipos chilenos que más invierten en la formación de cracks para Chile*, Recuperado el 30 de Octubre de la Base de datos El Gráfico.
- Guijarro, F. Aznar, J. (2012). *Nuevos Métodos de Valorización "MODELOS MULTICRITERIO"*. 2º Edición. Editorial Universitat Politècnica de Valencia.
- IASB (2005), *Normativa Internacional Contable N° 38*.
- Ministerio del Trabajo y Previsión Social: Subsecretaría del Trabajo. (2007). *Ley N°20.178 Regula la relación laboral de los deportistas profesionales y trabajadores que desempeñen actividades conexas*.
- Morillo, M. (2012). *Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos*. Universidad de los Andes, Venezuela.
- Polimeni Ralph S.(2002) – *"Contabilidad De Costos"* . Tercera edición.
- Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad De Costos*. Ecoe Ediciones. (EBSCOhost), EBSCOhost, viewed 12 December 2013.
- Torres, G. (2006). *Contabilidad, Costos y Presupuestos*. 2º Edición.
- Zúñiga, R. (2012). *Análisis de la valorización de los clubes de fútbol profesional chileno que cotizan en la bolsa de comercio, basado en los factores clave de su negocio*. Tesis para optar al grado de Contador Auditor. Escuela de Auditoría. Universidad de Valparaíso – Valparaíso. Chile.