

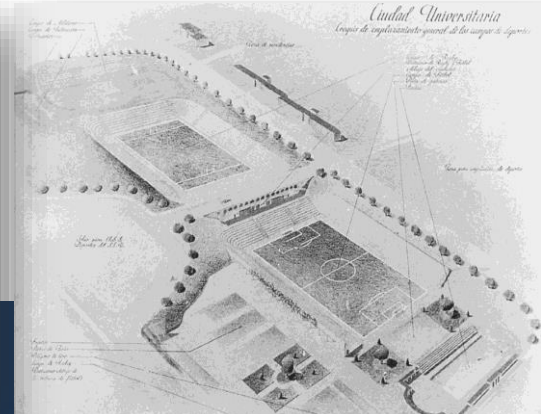
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA



FACULTAD DE CIENCIAS DEL DEPORTE (TOLEDO)

DEPARTAMENTO DE ACTIVIDAD FÍSICA Y CIENCIAS DEL DEPORTE

Programa de Doctorado en Ciencias del Deporte



CONTABILIDAD DE COSTES, CONDICIÓN FINANCIERA Y APROXIMACIÓN AL BENCHMARKING EN LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

Tesis Doctoral desarrollada por:

Jorge Fernando García Unanue

Dirigida por:

Dra. D^a. Leonor Gallardo Guerrero

Dr. D. José Luis Felipe Hernández

TOLEDO, 2014

A mis Padres y a Alba



Dra. D^a. Leonor Gallardo Guerrero, Profesora Titular de
la Universidad de Castilla-La Mancha en la Facultad de
Ciencias del Deporte de Toledo,

Certifica

Que el trabajo de Tesis Doctoral desarrollado por el
Graduado Jorge Fernando García Unanue, titulado
**Contabilidad de Costes, Condición Financiera y
aproximación al Benchmarking en los Servicios Deportivos
Municipales**, ha sido realizado bajo mi dirección. En mi
opinión, reúne los requisitos para proceder a iniciar los
trámites pertinentes para la Comisión de Doctorado de la
Universidad de Castilla-La Mancha y su posterior defensa
ante tribunal.

Y para que conste, expido la presente certificación
en Toledo, a 31 de Marzo de 2014

Fdo. Dra. D^a. Leonor Gallardo Guerrero



Dr. D. José Luis Felipe Hernández, Profesor Adjunto de la Universidad Europea en la Facultad de Ciencias de la Salud, del Ejercicio y del Deporte,

Certifica

Que el trabajo de Tesis Doctoral desarrollado por el Graduado Jorge Fernando García Unanue, titulado **Contabilidad de Costes, Condición Financiera y aproximación al Benchmarking en los Servicios Deportivos Municipales**, ha sido realizado bajo mi dirección. En mi opinión, reúne los requisitos para proceder a iniciar los trámites pertinentes para la Comisión de Doctorado de la Universidad de Castilla-La Mancha y su posterior defensa ante tribunal.

Y para que conste, expido la presente certificación en Toledo, a 31 de Marzo de 2014

Fdo. Dr. D. José Luis Felipe Hernández

Agradecimientos

En primer lugar quiero agradecer a la Dra. Dña. Leonor Gallardo Guerrero el haberme dado la oportunidad de formar parte de su equipo de investigación y de realizar este trabajo, tan afín a la materia que siempre me ha gustado. Igualmente, como Directora de esta Tesis Doctoral, valoro en gran medida su capacidad de ver más allá y anticipar en lo que puede desembocar cada una de mis acciones, además de estar atenta a detalles que a cualquier otra persona se le pasarían por alto. Doy por seguro que sus consejos han mejorado la calidad de este trabajo y de lo que puede aportar.

Segundo, al Dr. D. José Luis Felipe, por aceptar el reto de codirigir esta investigación. Su constante supervisión y apoyo, su empatía y sobre todo, por contar conmigo en todo momento. Gracias a ello he conseguido mantener la motivación durante todo este proceso.

Tercero, al resto de personas del Equipo del Grupo IGOID y sus colaboradores. Especialmente al Dr. D. Pablo Burillo por aportar su experiencia a la hora de solucionar todas las dudas que le he planteado. No conozco otra persona que pueda hablar con tanto conocimiento sobre tantos temas. También al Dr. D. Álvaro Fernández Luna, ya que no hay persona que pueda transmitir más paciencia en los momentos difíciles. Al Dr. D. Julio del Corral, por ayudarme a aprender nuevos conceptos, necesarios para este trabajo. A Javier por el apoyo mutuo, ya que estamos recorriendo este camino juntos. A Esther y Rubén por echarme una mano todas las veces que la he necesitado, sin esperar nada a cambio. También a María, ya que todavía recuerdo cuando me enseñaba a citar en los trabajos de la Universidad. Tampoco se me olvidan las incorporaciones más recientes: Sergio, Víctor y Jorge López, a ellos por hacer que uno se sienta valorado.

En cuarto lugar, a mi entorno de toda la vida. A mis amigos, por hacer las cosas que a mí me gustan los pocos días que podía verlos. También a mi familia, por apoyar mis decisiones y hacerme sentirme querido.

Y por último, y de forma muy especial, a mis Padres, por haberme dado su apoyo y consejo en los buenos y malos momentos. Y a Alba, ya que me ha ofrecido la estabilidad que tanto necesitaba para poder afrontar este reto, y sobre todo, por haber soportado todas mis inquietudes a pesar del tiempo que le ha quitado este trabajo.

Jorge García Unanue

CONTABILIDAD DE COSTES, CONDICIÓN FINANCIERA Y APROXIMACIÓN AL *BENCHMARKING* EN LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo es generar información y procedimientos que faciliten la implantación de la contabilidad de costes y la medición del rendimiento financiero en los servicios deportivos municipales. Para ello, se han desarrollado 3 estudios diferenciados, cada uno con su propia metodología y procedimientos concretos.

En el **Estudio 1** se ha desarrollado una investigación intervencionista, implantando un modelo de cálculo de costes en 8 servicios deportivos municipales. Se analizaron la situación de partida, el desarrollo del estudio de costes (condicionantes y barreras), así como la utilidad real de dicho modelo. Entre los hallazgos destacamos la necesidad de implantar un modelo sencillo y fácil de utilizar, que gire en torno a las instalaciones deportivas y que esté orientado a obtener información de utilidad para la fijación de precios y la planificación de actividades. Así, conseguimos un modelo de cálculo final, específico para los servicios deportivos municipales. Además, aparte de definir el modelo de cálculo final y todas sus características, se añade una propuesta para su mecanización mediante una aplicación informática, con el objetivo de facilitar su implantación inicial.

El **Estudio 2** analiza el rendimiento financiero en los organismos autónomos municipales que prestan servicios deportivos, pudiendo conocer la realidad de sector y proponer resultados de referencia. Para ello, se ha diseñado un modelo de condición financiera, y se ha aplicado sobre las liquidaciones presupuestarias de los organismos autónomos entre 2002 y 2011, contabilizando un total de 2.139 observaciones. Se han calculado los principales percentiles, y se ha cuantificado el porcentaje de entidades con unos resultados iguales o superiores a los considerados como teóricamente adecuados. Además, también se han estudiado las posibles diferencias año por año. El estudio concluye que los estándares teóricos no son adecuados para desarrollar una evaluación comparativa, proponiendo otro tipo de resultados más adecuados.

Por último, el **Estudio 3** analiza la posible influencia que el entorno puede tener sobre la condición financiera en general de los organismos autónomos municipales que prestan servicios deportivos. De esta manera, los gestores de los organismos autónomos deportivos podrían seleccionar otros con los que compararse de forma más objetiva, al limitar la influencia del entorno sobre los resultados. Para ello, se han utilizado los resultados del **Estudio 2** y se han aplicado modelos de regresión de efectos fijos y de efectos aleatorios. Los resultados muestran que para las entidades analizadas, las variables utilizadas para representar el entorno tienen muy poco poder explicativo. Sin embargo, se encuentran varios resultados significativos que podrían ayudar a mejorar la objetividad a la hora de seleccionar otras entidades similares para comprar los resultados. Los factores a destacar son el tamaño de la población, que afecta negativamente, y los resultados financieros municipales, que afectan de forma positiva sobre el rendimiento financiero de los organismos autónomos deportivos municipales.

COST ACCOUNTING, FINANCIAL CONDITION AND AN APPROACH OF BENCHMARKING IN MUNICIPAL SPORT SERVICES

ABSTRACT

The main objective of this work is to generate information and procedures so as to facilitate the implementation of cost accounting and financial performance measurement in municipal sport services. For this reason, we have developed 3 studies with specific methodology and procedures for each one.

In the **Study 1**, an interventionist research has been developed, implementing a cost accounting system in 8 municipal sport services. On the one hand, we have analyzed the starting situation, the study cost development (conditionings and barriers) and its real usefulness. Besides, among the findings we can highlight the need for a model in order to be simpler and easier to implement. It talks about the sport facilities and it should be focused on obtaining useful information to set prices and plan activities. On the other hand, we achieved the final specific costing model for municipal sport services, as a result of incorporating these findings. Moreover, apart from defining the final costing model, a proposal for mechanization is added by a computer application, in order to facilitate initial implementation.

Study 2 analyzes the financial performance in some municipal autonomous agencies that delivery sport services at local level. It lets us to know the reality of the sector and make proposals about benchmark results. To do this, we have designed a model of financial condition which is easier to calculate. Besides it has been applied on the budget of autonomous bodies from 2002 to 2011, accounting for a total of 2.139 observations. We also calculated the main percentiles and accounted the percentage of entities with the same or better results than those considered theoretically appropriate. Furthermore, an analysis of the evolution of each indicator was carried out to complement the previous one. The study concludes that theoretical standards are not adequate to develop benchmarking, proposing other more appropriate results.

Finally, **Study 3** examines the possible influence that the environment can have on the financial condition of autonomous municipal agencies providing sports services.. In that way, we used the results of **Study 2** and applied several regression models. The results of the organizations analyzed show that the variables used to represent the environment have very little explanatory power. However, there are several significant results which could help the managers to improve the objectivity when they select similar entities in order to compare his results. Moreover, It also let them restrict some possible environmental influences. The main factors to take into account are the size of the population which is an adverse factor, and the municipal financial results which affects positively.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN..... 21

INTRODUCCIÓN	23
--------------------	----

PARTE I. MARCO TEÓRICO GENERAL..... 27

CAPÍTULO I. REFORMA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y LOS SERVICIOS DEPORTIVOS

MUNICIPALES 29

1.1. LÍNEAS IDEOLÓGICAS GENERALES EN LA GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	31
1.2. LA MODERNIZACIÓN Y LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES.....	34
1.3. LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES.....	38
1.3.1. Definición y competencias de los servicios deportivos municipales	38
1.3.2. Evolución e importancia actual de los servicios deportivos municipales	41
1.3.3. Financiación y funcionamiento de los servicios deportivos municipales	44
1.4. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LA GESTIÓN PRIVADA Y LA GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES.....	46

CAPÍTULO II. CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y GESTIÓN DEL RENDIMIENTO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES 51

2.1. CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y CONTABILIDAD DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES.....	53
2.1.1. La teoría tras la contabilidad de costes	53
2.1.2. La evolución de la contabilidad de costes en el sector público español y su adaptación a los servicios deportivos municipales.....	55
2.2. EVALUACIÓN Y GESTIÓN DEL RENDIMIENTO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES.....	63
2.2.1. Introducción a la evaluación de indicadores y medición del rendimiento.....	63
2.2.2. Medición del rendimiento en instalaciones deportivas, organizaciones deportivas y servicios deportivos municipales	66
2.2.3. La evaluación de la condición financiera	69
2.2.4. <i>Benchmarking</i> , condición financiera e influencia del entorno	71
2.2.4.1. Factores políticos	73

2.2.4.2. Factores sociodemográficos y socioeconómicos	75
2.2.4.3. Factores económicos de la Administración Municipal	77

PARTE II. ANÁLISIS EMPÍRICO.....79

CAPÍTULO III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVO GENERAL81

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVO GENERAL	83
---	----

CAPÍTULO IV. DISEÑO DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES.....87

4.1. ESTUDIO 1. DISEÑO DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES	89
4.1.1 Planteamiento del problema y objetivos del estudio.....	89
4.1.2. Metodología.....	90
4.1.2.1. Muestra.....	91
4.1.2.2. Diseño de la investigación.....	93
4.1.2.3. Instrumento y análisis de datos	95
4.1.2.4. Criterios de calidad de la investigación. validez y fiabilidad de la investigación	98
4.1.2.5. Temporalización y cronograma	100
4.1.3. Hallazgos encontrados	104
4.1.3.1. Situación inicial y expectativas	104
4.1.3.2. Desarrollo del estudio de costes y obstáculos encontrados.....	107
4.1.3.3. Valoración del estudio de costes y su utilidad.....	109
4.1.4. Discusión de los hallazgos.....	111
4.2. MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES.....	114
4.2.1. Fundamentos conceptuales.....	114
4.2.2. Adaptación del cálculo de costes a la problemática deportiva municipal.....	117
4.2.2.1. Captación de información.....	119
4.2.2.2. Tratamiento, agregación y formación del coste	120
4.2.2.3. Tratamiento de los elementos de coste	122
4.2.2.4. Tratamiento de los centros de coste	123
4.2.2.5. Tratamiento de las actividades	124
4.2.3. Fases para su implantación.....	125
4.2.3.1. Fase de identificación	125
4.2.3.2. Fase de distribución	129

4.2.3.3. Fase de imputación.....	131
----------------------------------	-----

CAPÍTULO V. RENDIMIENTO FINANCIERO EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS ..135

5.1. ESTUDIO 2. MEDICIÓN DE LA CONDICIÓN FINANCIERA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES.....	137
5.1.1. Planteamiento del problema	137
5.1.2. Metodología.....	138
5.1.2.1. Muestra.....	138
5.1.2.2. Medición del rendimiento financiero a través de la condición financiera. Variables de estudio.	139
5.1.2.3. Análisis de datos	142
5.1.2.4. Temporalización y cronograma	142
5.1.3. Resultados.....	146
5.1.3.1. Relación entre los indicadores analizados.....	146
5.1.3.2. Análisis y evolución de la condición financiera.....	146
5.1.4. Discusión	154
5.2. ESTUDIO 3. ANÁLISIS DE LA INFLUENCIA DEL ENTORNO SOBRE LA CONDICIÓN FINANCIERA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS MUNICIPALES	158
5.2.1. Planteamiento del problema	158
5.2.2 Metodología.....	159
5.2.2.1. Muestra.....	159
5.2.2.2 Variables de estudio	160
5.2.2.3. Análisis de datos	164
5.2.2.4. Temporalización y cronograma	165
5.2.3. Resultados.....	165
5.2.4. Discusión	167

PARTE III. CONCLUSIONES Y APORTACIONES GENERALES173

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES GENERALES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

.....	175
6.1. CONCLUSIONES GENERALES	177
6.2. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	180
6.3. FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	181

CAPÍTULO VII. UTILIDAD, APORTACIONES E IMPLICACIONES GENERALES	185
7.1. UTILIDAD, APORTACIONES E IMPLICACIONES GENERALES DE LA TESIS DOCTORAL	187
CAPÍTULO VIII. LISTA DE REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	191
8.1. REFERENCIAS.....	193
<u>INDICE DE TABLAS Y FIGURAS</u>	<u>209</u>
<u>ANEXOS</u>	<u>213</u>
ANEXO 1. SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN EN EL ESTUDIO 1	215
ANEXO 2. MODELO DE ENTREVISTA COMPLEMENTARIA DEL ESTUDIO 1	217
ANEXO 3. MANUAL DE USUARIO DE LA APLICACIÓN SICDE.....	219
ANEXO 4. PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN	239
ANEXO 5. PRINCIPALES TRABAJOS DE DIFUSIÓN.....	241

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El proceso de modernización de la Administración Pública y de la Administración Local ha sido, y continúa siendo, foco de debate en el ámbito de la investigación. Eso ha hecho que se aúnen esfuerzos para el desarrollo y adaptación de herramientas de gestión cada vez más adecuadas a las necesidades de estas entidades.

Este desarrollo y modernización ha contribuido a la evolución de los servicios deportivos municipales, entendidos como departamentos clave en la gestión de la Administración Local. Este hecho ha provocado un cambio en la tendencia en la gestión de estos servicios y sus instalaciones deportivas. Así, la búsqueda de la rentabilidad social y económica se ha convertido en objetivo principal de este área.

El principal reto que se plantea la gestión deportiva municipal es el de conseguir una gestión económicamente sostenible al mismo tiempo de mantener el resto de sus objetivos, sobre todo el de buscar la rentabilidad social. Atendiendo a dicha situación, parece adecuado que en el momento actual los esfuerzos se focalicen en el desarrollo y adaptación de las herramientas y técnicas de gestión para el control de la gestión financiera. De este modo se podrá incidir sobre el análisis y obtención de información de utilidad para la planificación y la toma de decisiones en este aspecto.

Para esta investigación se ha elegido estudiar la contabilidad de costes por un lado y la medición del rendimiento financiero, con una aproximación al *benchmarking* por otro. Bajo esta idea, el objetivo general de esta Tesis Doctoral es **generar información y procedimientos que faciliten la implantación de la contabilidad de costes y la medición del rendimiento financiero en los servicios deportivos municipales.**

Para ello, se ha seleccionado las metodologías consideradas como más adecuadas para avanzar en el estudio de cada técnica, de cara a facilitar su implantación, diferenciando varios Estudios que compondrán la parte empírica de este documento de investigación.

Bajo dichas premisas, este documento se divide en 3 partes:

En la **Primera Parte** se desarrolla un marco teórico general, que sirve de punto de partida para definir el planteamiento del problema de cada estudio, sus objetivos y sus hipótesis correspondientes así como la interpretación de los resultados en cada uno de ellos. Esta parte se divide en los capítulos I y II.

En el *Capítulo I* se realiza una revisión sobre la reforma de la Administración Local y la situación de los servicios deportivos municipales.

El *Capítulo II* trata sobre la contabilidad de gestión y la gestión del rendimiento en la Administración Local y los servicios deportivos e instalaciones deportivas municipales.

La **Segunda Parte** representa la parte empírica de la investigación, así como sus implicaciones. Esta parte contiene los *Capítulos III, IV y V*.

En el *Capítulo III* se desarrolla el planteamiento del problema general de la investigación, se define su objetivo general y se explica la estructura de la investigación.

En el *Capítulo IV* se analiza el proceso de implantación de un sistema de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, extrayendo información para delimitar una herramienta adecuada y específica a estas entidades. Por tanto, en este capítulo se diferencian el **Estudio 1**, que se centra en el análisis del proceso de implantación del modelo inicial y tras ello la presentación de la metodología de cálculo final, creado en base a la revisión de la literatura y a los hallazgos encontrados en el estudio anterior.

El *Capítulo V* está centrado en el estudio de la medición del rendimiento financiero en los servicios deportivos municipales, de cara a aporta información para facilitar su implantación y utilización, diferenciado el **Estudio 2** y el **Estudio 3**. En el **Estudio 2** se realiza un análisis de la situación financiera de los organismos autónomos municipales que prestan servicios deportivos y su evolución, obteniendo datos de referencia como punto para una comparación más realista. El **Estudio 3** complementa al **Estudio 2**, analizando la posible influencia que puede ejercer el entorno sobre los resultados financieros en general.

En la **Tercera Parte** se exponen las conclusiones de la Tesis Doctoral, así como sus limitaciones y futuras líneas de investigación. También se explican las aportaciones principales y el plan de difusión que se está llevando a cabo. Por último, se presentan las referencias bibliográficas utilizadas. Por tanto, se divide en los 3 últimos capítulos.

El *Capítulo VI* recoge las conclusiones de la Tesis Doctoral, haciendo referencia a cada uno de los Estudios. También se identifican las limitaciones de la investigación y se proponen futuras investigaciones en relación con la temática.

En el *Capítulo VII*, se presentan y argumentan las aportaciones que en general se pueden extraer de la investigación, centradas en sus implicaciones teóricas y prácticas. Además, también se añaden explicaciones sobre la difusión que se está dando a los resultados.

En el *Capítulo VIII*, y para cerrar el documento, se presentan todas las referencias bibliográficas utilizadas a lo largo del mismo.

PARTE I. MARCO TEÓRICO GENERAL

CAPÍTULO I.
REFORMA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y
LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

1.1. LÍNEAS IDEOLÓGICAS GENERALES EN LA GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

La Administración Pública y sus sistemas de gestión han sido foco de modernización, reforma y estudio a lo largo de las dos últimas décadas, como consecuencia de la ideología dominante de la Nueva Gestión Pública (*New Public Management*, en adelante NPM), orientada a la mejora del rendimiento en estas organizaciones (Hood 1991, 1995; Lapsley & Pallot, 2000; Pollit & Bouckaert, 2011). Este nuevo enfoque en la gestión pública está basado en un aumento del interés por los resultados y su evaluación (Jansen, 2008), adquiriendo una orientación de mercado y al consumidor (Aberbach & Christensen, 2005; Walker, Brewer, Boyne, & Avellaneda, 2011). Para ello, se han incluido y adaptado herramientas y métodos del sector privado a la Administración Pública (Liu, 2009a; Navarro-Galera, Ortiz-Rodríguez, & López-Hernández, 2008; Pollanen, 2011; Van Helden, Aardema, Ter Boogt & Groot, 2010).

En la década de los cincuenta aproximadamente, se creó un foco de preocupación acerca de la teoría y la ideología que debía regir en la gestión de los servicios públicos (Pollit & Bouckaert, 2011). Sin embargo, no fue hasta la década de los ochenta, cuando se comenzó a definir claramente dicha iniciativa, a la que se le comenzó a llamar "*New Public Management*". Dicho paradigma fue finalmente definido y publicado entre la comunidad científica y sectorial 10 años más tarde, por Hood (1991). Para poder entender este paradigma, se explicarán brevemente las teorías sobre las que se asienta (García-Sánchez, 2007):

- **Teoría de la Elección Pública (*Public Choice*).** Se basa en una reflexión sobre los problemas que origina la burocracia administrativa en la eficiencia, criticando especialmente los monopolios. Defiende la necesidad de introducir mecanismos de mercado, independientemente de titularidad pública o privada (Buchanan, 1954).
- **Teoría de los Costes de Transacción.** Matiza la teoría anterior, puntualizando que en ocasiones la competencia puede no mejorar en términos de eficiencia. Defiende esta premisa argumentando que en función de los objetivos del servicio, y las características de los contratos en las externalizaciones, pueden darse mayores

costes que manteniendo la producción en el ámbito público, llamando a este hecho coste de transacción (García Sánchez, 2007; Williamson, 1981).

- **El Neo-tailorismo.** Defiende que las carencias de la gestión pública proceden de la propia organización en su administración. Los problemas se basan en la falta de información, la carencia de un sistema de gestión adecuado y el perfil tradicional de los gestores públicos. Para solucionarlo se debe realizar una reinención del gobierno hacia un “gobierno empresarial”, cambiando sus propósitos, sus incentivos, su responsabilidad, su estructura y de poder y su cultura (Osborne & Plastric, 1998).
- **Teoría de la Agencia.** Se basa, de forma general, en la necesidad de concretar la relación entre los agentes, así como la delimitación de responsabilidades y el control entre los mismos (Mayston, 1993). Expone el problema que puede relacionarse con las diferencias políticas entre diferentes niveles y administraciones, lo que provoca relaciones orientadas al beneficio partidista, alejadas del interés general. Se defiende, por tanto, que esta teoría mejoraría la transparencia y la comunicación con los ciudadanos.

Hood (1991), agrupó estas teorías, y las transformó en un modelo general para dirigir el cambio en la gestión pública. Además concreta 7 criterios para poder llevar a cabo dicho proceso (Tabla 1).

Por lo tanto, podemos seguir viendo en la actualidad como la mayoría de trabajos que estudian la modernización en el sector público sientan su marco teórico en las reformas del NPM. Tal y como exponen Rodríguez-Bolivar, López-Hernández, y Ortiz-Rodríguez (2010), a pesar de las críticas es indiscutible que las reformas del sector público pasan por un aumento de la eficacia, la eficiencia y el control de los resultados.

Tabla 1. Criterios del NPM (adaptado de Hood, 1991)

Nº	Doctrina	Significado	Justificación Típica
1	Realizar una gestión profesional en el sector público	Activa, visible, control discrecional de la organización por personas nombradas en lo alto del organigrama, libertad para gestionar	La rendición de cuentas requiere de una asignación clara de las responsabilidades para poder actuar, no hay difusión del poder
2	Estándares explícitos y medición del rendimiento	Definición de logros, objetivos, indicadores de éxito, preferiblemente expresados en términos cuantitativos, especialmente para los servicios profesionales	La contabilidad requiere una clara exposición de los logros: la eficiencia requiere de una dura supervisión de objetivos
3	Gran énfasis en el control de resultados (outputs)	Distribución de recursos y recompensas relacionadas con la medición del rendimiento, ruptura de la burocracia centralizada en toda la gestión de personal	Necesidad de insistir en los resultados más que en los procedimientos
4	Pasar a la disgregación en unidades en el sector público	Ruptura de las anteriores unidades monolíticas, separación de los sistemas de gestión en unidades alrededor de los productos, funcionamiento mediante presupuestos descentralizados, tratando los unos con los otros bajo la base de plena competencia	Necesidad de crear unidades manejables, separar la provisión y los intereses productivos, ganar ventajas en la eficiencia en el uso de los contratos y franquicias realizando arreglos tanto en el interior como en el exterior del sector público
5	Pasar a una mayor competición en el sector público	Cambio en el plazo de los contratos y las licitaciones públicas	La rivalidad es la clave para reducir costes y conseguir mejores condiciones
6	Énfasis en estilos del sector privado en la práctica de la gestión	Alejarse de los estilos estrictos bajo la ética del sector público, mayor flexibilidad en la contratación y las recompensas, mayor uso de las técnicas del sector privado	Necesidad de usar técnicas de gestión avaladas del sector privado en el sector público
7	Énfasis en una mayor disciplina y control en el uso de los recursos	Disminución de costes directos, aumentar la disciplina laboral, resistir a las demandas sindicales, limitar los costes de conformidad	Necesidad de comprobar las demandas de recursos en el sector público y hacer más con menos

Pollit y Bouckaert (2011), lo definen como un fenómeno de dos niveles, uno más concreto, a raíz de prácticas y conceptos específicos, y un nivel superior, en el que se entiende como una teoría general, o doctrina basada en qué el sector público puede ser mejorado con la introducción de conceptos, técnicas y valores que sean fructíferos en el mundo empresarial (mediante su correspondiente adaptación).

En este sentido, podemos encontrar 4 niveles que reflejan el logro de la modernización (Jansen, 2008; Pollit, 2002a, 2002b):

1. Entender que el servicio público puede ser llevado a cabo de una manera más cercana a los negocios (Punto relacionado con el sector político).
2. Aplicar cambios reales, desarrollando una nueva estructura en la organización e introduciendo nuevos métodos y técnicas de gestión (Punto relacionado con los directivos y gestores).
3. Familiarizarse y adaptarse a la utilización diaria de estas técnicas y herramientas, aprovechando adecuadamente la nueva información que proporcionan (Punto relacionado con todos los trabajadores).
4. Comprobar el éxito de los cambios realizados, prestando especial interés en la satisfacción de los usuarios o clientes.

1.2. LA MODERNIZACIÓN Y LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES

Los Gobiernos Locales, y sus diferentes servicios, han estado especialmente afectados por las reformas que se están llevando a cabo en el sector público bajo las pautas del NPM (Ammons & Rivenbark, 2008; Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2011; Kloot & Martin, 2000; Navarro-Galera et al., 2008; Torres, Pina, & Yetano, 2011; Pollanen, 2011). Su papel en el mundo es cada vez más importante en la mejora de la eficiencia y la equidad de los servicios públicos, así como para el desarrollo económico y social (de Beaumont-Torres, Castro-Pacheco, Martín-Román, & Rodríguez-García, 2012). Además, es frecuente que se avance

más en este tipo de reformas a nivel subestatal¹ (Pollit & Bouckheart, 2011), y por lo tanto, exista un mayor conocimiento sobre sus consecuencias a nivel municipal.

Tradicionalmente, la literatura ha estado centrada en analizar, desarrollar y adaptar herramientas y técnicas concretas, sobre todo relacionadas con la contabilidad de gestión y la medición del rendimiento² (Arnaboldi & Lapsley, 2003; Bowerman, Amanda, & Graham, 2001; Navarro-Galera et al., 2008; Ter Bogt & Van Helden, 2011; Van Helden et al., 2010).

Arnaboldi y Lapsley (2003) destacan en su estudio sobre la implantación de la contabilidad de costes en Administraciones Locales, que solamente 9 de las 30 ciudades que analizaron habían implantado algún tipo de sistema de cálculo de costes en sus administraciones. En este sentido, Lapsley y Pallot (2000) enfatizan en su estudio sobre el cambio organizacional y de gestión que la presión sobre el cambio y la modernización bajo el NPM provoca diferentes respuestas y niveles de cambio en diferentes Gobiernos Locales.

Resultados más recientes, muestran muy poca prevalencia en la introducción de reformas orientadas a la modernización. Por ejemplo, Kulhman (2008), expone que existe un conocimiento sobre estas reformas, pero su implantación real en la administración todavía se está desarrollando. Este autor pone como ejemplo el caso de Alemania, pudiendo destacar entre otros datos que solamente el 12.7 % de los municipios han incluido nuevos sistemas de gestión como la contabilidad de costes, mientras que un 33 % están en desarrollo. Del mismo modo, solamente un 22,1 % presentan reportes detallados sobre su gestión, y un 20,7 % están en proceso de implantación. Igualmente, en Francia, destaca la progresiva adopción de la utilización de la medición del rendimiento de cara a la gestión, destacando que en los lugares donde se ha implantado los gestores perciben una gran utilidad y posibilidades de mejora.

En España, Navarro-Galera et al. (2008) destacan importantes barreras que dificultan la correcta implantación de la medición del rendimiento en los servicios municipales, por lo

¹ Divisiones territorial inferiores al estado nacional.

² Medición del rendimiento procede de la expresión inglesa *performance measurement*. Dado que no existe un consenso sobre su traducción al castellano, se ha optado por utilizar su traducción literal.

que el desarrollo de reformas en la gestión y la estructura de los mismos favorecerían su correcta modernización, todavía en desarrollo.

Tras la revisión de estos estudios, podemos destacar la existencia de un margen de actuación en las investigaciones orientadas al desarrollo e implantación de herramientas, así como a la generación de conocimiento e información que sean de utilidad para la gestión. Además, es necesario destacar que dadas las particularidades que presentan las entidades públicas locales, el camino que han seguido en su estudio y reforma ha sido diferente del resto de Administraciones Públicas, e incluso entre países (Samaratunge, Alam, & Teicher, 2008). Podemos encontrar diferencias por ejemplo entre Francia, donde las administraciones locales han sido el foco inicial de la reforma al llevarse ésta de forma ascendente, y España, donde las entidades locales experimentan los cambios más tarde, al llevarse la reforma en sentido descendente (Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2011; Fuertes, 1998).

Además, se ha relacionado recientemente que los gobiernos locales que recurren a una mayor descentralización³ funcional en la prestación de sus servicios presentan una mayor calidad de vida en la población de los mismos, aunque cuando dicha descentralización se basa en una externalización o privatización total o parcial, los resultados pierden claridad (Cuadrado-Ballesteros, García-Sánchez, & Prado-Lorenzo, 2012). Sin embargo, no se ha demostrado que una mayor descentralización afecte positivamente a la eficiencia en la prestación de los servicios (Balaguer-Coll, Prior, & Tortosa-Ausina, 2010; Cuadrado-Ballesteros, García-Sánchez, & Prado-Lorenzo, 2013a).

Por otro lado, los servicios municipales en los que participa en mayor medida la capacidad de elección del usuario, presentan una mayor competencia y consideran al usuario como un consumidor o cliente, obtienen una mayor calidad percibida por parte de los mismos (Brown, 2007). En el mismo sentido, una orientación de mercado repercute en una mayor satisfacción del usuario (Walker et al., 2011).

³ Estrategia por la cual las Administraciones Públicas crean entidades más pequeñas, flexibles, orientadas al usuario y con una cultura más cercana a los negocios (Aberbach & Rockman, 1999).

En España encontramos varios tipos de entidades locales, como son el Municipio, la Provincia, la Isla (en los Archipiélagos Balear y Canario), las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, reconocidas por las Comunidades Autónomas; las Comarcas; las Áreas Metropolitanas y las Mancomunidades de Municipios (Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

Igualmente, estas entidades podrán crear otras nuevas con personalidad jurídica propia para la prestación de servicios públicos en régimen de descentralización, como organismos autónomos administrativos o sociedades mercantiles. No se profundizará en las competencias concretas y en el resto de indicaciones que rigen el funcionamiento de estas entidades, para ello se pueden consultar la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local, la Ley 57/2003 de Medidas para la Modernización de del Gobierno Local, el Real Decreto Legislativo 2/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Sin embargo, podemos considerar al municipio como la entidad más importante, y con más peso, dentro de la organización local en el Estado Español, ya que son la base de la organización territorial del Estado y gestionan con autonomía los intereses propios de su comunidad (Sánchez-Martín & Sánchez-García, 1992), por lo que prestan gran cantidad de servicios directamente a los ciudadanos. Además, se puede observar un aumento en la descentralización de los servicios municipales españoles, encargando su gestión a empresas públicas y organismos autónomos principalmente (Bastida & Benito, 2006; Cuadrado-Ballesteros et al., 2012; Cuadrado-Ballesteros, García-Sánchez, & Prado-Lorenzo, 2013b; Zafra-Gómez, López-Hernández, & Hernández-Bastida, 2009a).

1.3. LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

1.3.1. Definición y competencias de los servicios deportivos municipales

La Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local en su Artículo 25.2.m, determina que, a través de la correspondiente legislación estatal y autonómica, el municipio ejercerá competencias en una serie de materias concretas, entre la que se encuentra “Actividades o instalaciones culturales y deportivas [...]”. Igualmente, en el Artículo 26.1.c, expone que los municipios por sí solos o asociados deberán prestar en todo caso una serie de servicios, entre los que podemos destacar, en nuestro caso, instalaciones deportivas de uso público en municipios con población superior a 20.000 habitantes. Ambas competencias, siguen presentes tras las modificaciones realizadas sobre la anterior Ley mediante en la reciente Ley 27/2013 de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

De estos términos se observa la existencia real y actual de competencia en materia deportiva por parte del municipio, por lo que podría hacer uso de dicha competencia en posesión de su autonomía, atendiendo a su límite territorial y sus propios intereses. Además existe la obligación en determinados municipios de realizar una gestión deportiva mínima. De este modo, ya que un servicio público local es aquel que presta una entidad local en el ámbito de sus competencias, se genera el concepto de servicio deportivo municipal.

Sin embargo, como se puede comprobar en dicha legislación, las competencias específicas y las funciones que recaen sobre el municipio en materia deportiva son insuficientes y no menos confusas. Es por lo tanto, la legislación autonómica la encargada de definir más pormenorizadamente las competencias de los servicios deportivos municipales para cada una de ellas. Por ello, cada Comunidad Autónoma ha definido, en mayor o menor medida, las competencias municipales en materia deportiva, ya no en la legislación de ordenación del territorio, sino esta vez en la legislación deportiva sectorial (de la Plata-Caballero et al., 2006).

De la Plata-Caballero et al. (2006), realizan un análisis de los contenidos entorno a las competencias locales deportivas en cada una de las Leyes Autonómicas del Deporte. De dicho análisis cabe destacar la diferencia que existe entre el detalle con el que se acomete este cometido. En general, se pueden encontrar las siguientes competencias:

- Promoción del deporte, especialmente del deporte para todos.
- Construcción, mantenimiento y gestión de instalaciones deportivas.
- Colaboración con entidades públicas y privadas.
- Organización del deporte en edad escolar.
- Reserva urbanística del suelo para edificar equipamientos deportivos.
- Promoción del asociacionismo deportivo.

Por el contrario, a pesar de dicha legislación, es común ver como cada municipio y cada servicio deportivo municipal tiene la suficiente flexibilidad para adaptar su gestión y su servicio a la realidad de su territorio y a las necesidades de sus ciudadanos. Sin embargo, su finalidad principal es dotar sus mayores esfuerzos en el deporte para todos, por encima del deporte rendimiento, que recaerá principalmente en las Comunidades Autónomas y el Estado (de la Plata-Caballero et al., 2006; Mestre-Sancho & García-Sánchez, 1999), definiéndose de esta manera un marco competencial general.

Gallardo y Jiménez (2004), resumen por su parte las actuaciones que deberían llevar a cabo la Administración Local. Éstas son la construcción, mantenimiento y conservación de instalaciones deportivas, la gestión de dichas instalaciones y los programas bajo parámetros de eficacia y eficiencia en busca de la rentabilidad social y económica y la promoción deportiva y desarrollo de la cultura físico-deportiva, destacando como objetivo principal facilitar a todos los ciudadanos el acceso a la práctica deportiva.

Como se ha mencionado anteriormente, se considera servicio público local aquel que presta una entidad municipal en el ámbito de sus competencias. Sin embargo, es frecuente reunir y delimitar los servicios de una misma naturaleza en una entidad o área más o menos diferenciada del resto de la Administración Municipal. Por ello, el concepto de servicio deportivo municipal suele asociarse a dicha entidad o área como organismo encargado y

en el que se delegan las competencias en materia deportiva pública y la gestión de los servicios de naturaleza deportiva pública propios del municipio mediante cualquiera de las formas administrativas descritas en la legislación (Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local; Ley 57/2003 de Medidas para la Modernización de del Gobierno Local; Ley 27/2013 de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local).

Aunque no existe evidencia empírica de la suficiente magnitud para concretar con exactitud la distribución en las formas administrativas de gestión de servicios deportivos municipales en España, existen diferentes investigaciones y revisiones de ámbito nacional o regional que permiten realizar un acercamiento a las mismas (de la Plata-Caballero et al., 2006; Gallardo, 2002; Gallardo & Jiménez 2004; Cabrero-Martínez & Riquelme-Ríos 2012; Mestre-Sancho & García-Sánchez, 1999). El tipo de gestión principal en los servicios deportivos municipales es la directa, realizada a través de la propia organización o de forma descentralizada a través de un organismo autónomo local, dadas las posibilidades que aporta por su mayor autonomía. Estas organizaciones adquieren prácticamente toda la gestión real de los servicios deportivos en el municipio, respaldadas en decisiones estratégicas y políticas generales por el órgano político al que se adscriben, normalmente una concejalía. Este tipo de administración suele ser complementada, a su vez, con la creación de una sociedad mercantil local, o mediante externalizaciones a través alguna de las formulas de gestión indirecta, para la gestión de parte de sus servicios o instalaciones, y en ocasiones, aunque poco frecuentes, con finalidad de plena sustitución de los servicios administrativos.

Finalmente, podemos concluir este punto destacando la evolución que ha sufrido la gestión deportiva municipal, de una simple planificación de nuevas instalaciones deportivas, a una preocupación por elaborar y gestionar los programas y actividades deportivas que se realizaran en su interior y conseguir la máxima prevalencia de práctica de actividad física y deportiva en su municipio. Cada vez, se adquieren más conceptos relacionados con la sostenibilidad financiera en consonancia con el NPM, optimizando su servicio y buscando la excelencia.

1.3.2. Evolución e importancia actual de los servicios deportivos municipales

La práctica de actividad física y deportiva está considerada hoy día como un elemento indispensable del estado de bienestar, ya que promueve la salud entre los que lo practican y puede representar un importante impulso económico (Benito, Solana, & Moreno, 2012). Por ello, la Administración Pública, y especialmente los Gobiernos Locales, han incluido la gestión del deporte como una línea de actuación preferente, ya que repercute en importantes beneficios para la sociedad, y por tanto, para sus objetivos. La infraestructura deportiva municipal ha experimentado un gran crecimiento en los últimos años, auspiciado por la apuesta en los presupuestos municipales por la promoción deportiva. El deporte, es considerado hoy día como un impulsador de la economía, adquiriendo una gran importancia en el crecimiento económico a escala local (Davies, 2002). Además, las instalaciones deportivas son consideradas un catalizador para la remodelación y expansión en las ciudades (Chapin, 2004).

El porcentaje de población que realiza actividad física y deporte se sitúa en un 45 % del total de la población en el año 2010, según la última encuesta sobre los hábitos deportivos, en comparación con el 38 % que se presentaba en el año 2000 (García-Ferrando & Llopis-Goig, 2011) (Tabla 2). Además, el número de instalaciones deportivas en España creció un 61,62 % de 1985 a 2005 (Burillo, Barajas, Gallardo, & García-Tascón, 2011; Gallardo, Burillo, García-Tascón, & Salinero, 2009).

Tabla 2. Evolución de la práctica deportiva en España (García-Ferrando y Llopis-Goig, 2011)

Práctica deportiva	2000	2005	2010
Practica un deporte	22 %	24 %	25 %
Practica varios deportes	16 %	16 %	20 %
No practica ninguno	62 %	60 %	55 %

Este auge ha estado potenciado en gran medida por la participación de los gobiernos municipales en la promoción y organización de actividades deportivas, adquiriendo además un gran peso en la red de infraestructuras deportivas. El 80,45 % de las instalaciones deportivas públicas están en posesión de los Ayuntamientos según el último Censo Nacional de Instalaciones Deportivas (Gallardo, 2007) (Tabla 3).

Además, el 51 % de la población que hace deporte lo práctica en una instalación pública, y el 58 % ha utilizado o utiliza los servicios y actividades deportivas ofertadas por el servicio deportivo municipal de su localidad (García-Ferrando & Llopis-Goig, 2011) (Tabla 4).

Tabla 3. Titularidad de las instalaciones deportivas en España (Gallardo, 2007)

Propiedad		Tipología de propiedad	Instalaciones deportivas
Privado	Privado deportivo	-Asociativo	2.339
		-Empresas	4.834
	Privado no deportivo	-Educativos	1.478
		-Religiosos	1.939
		-Residenciales	8.815
		-Sociedades empresariales	1.231
		-Turísticos	5.125
		-Otros	1.166
Total: 27.295			
Público	Administración General del Estado	-Consejo Superior de Deportes	30
		-Empresas del Estado	10
		-Ministerio de Defensa	257
		-Ministerio del Interior	9
		-Otros ministerios	56
		-Organismos autónomos	4
		-Otros	1.042
	Administración Autonómica	-Comunidades Autónomas	5.648
		-Empresas gestionadas por las C.A.	36
		-Universidades públicas	148
		-Otros	1.303
	Administración Local	-Ayuntamientos	41.660
		-Cabildos	65
		-Comarcas, Mancomunidades o Federaciones de municipios	157
		-Diputaciones	319
		-Empresas gestionadas por la Administración Local	22
		-Entidades Locales Menores	293
		-Otros	24
		Total: 51.748	

Tabla 4. Utilización de los servicios deportivos municipales por parte de la población española (García-Ferrando y Llopis-Goig, 2011)

Utilización	2000	2005	2010
Sí los utiliza actualmente	35 %	32 %	33 %
Los ha utilizado anteriormente, pero ahora no	23 %	27 %	25 %
Nunca los ha utilizado	42 %	40 %	41 %
No contesta	-	1 %	1 %

Los datos anteriores no dejan lugar a dudas del gran peso que adquiere en la sociedad la gestión de los servicios deportivos municipales, ya que de ellos depende en gran medida la situación actual de práctica de actividad física y deportiva y el correcto funcionamiento de la mayoría de las instalaciones deportivas. Se debe tener en cuenta que existe evidencia empírica que asocia positivamente mayor calidad, cantidad, proximidad y accesibilidad de instalaciones deportivas con una mayor práctica de actividad física (Burillo et al., 2011; Giles-Corti & Donovan, 2003; Pascual et al., 2007; Sallis et al., 1990). Por lo tanto, al ser los servicios deportivos municipales responsables del funcionamiento de la mayoría de ellas, adquieren una verdadera importancia en la promoción de la actividad física y el deporte para todos.

Tampoco hay que olvidar la propia importancia que genera la actividad física y el deporte por sí mismos, ya que estos están relacionados positivamente con la salud de la población que lo práctica (Blair & Morris, 2009). El descenso del sedentarismo y la eliminación de barreras a la realización de actividad física son objetivos prioritarios en el marco de la salud pública de la sociedad actual (Bauman, 2004; Fulton, Garg, Galuska, Rattay, & Caspersen, 2004; Varo et al., 2003), si bien, esta promoción de actividad física debe atender también a factores económicos y sostenibles (Burillo et al., 2011).

Como podemos observar, la infraestructura y la gestión del deporte municipal han sufrido un gran crecimiento a lo largo de las últimas décadas, dejando tras de sí una amplia infraestructura en instalaciones deportivas y profesionales del sector deportivo con una gran cantidad de posibilidades por explotar (Gallardo & Jiménez, 2004).

Todo este contexto ha sufrido un cambio radical en los últimos años, debido principalmente a la aparición de la crisis económica. Ésta ha obligado a las administraciones locales a realizar ajustes, viéndose seriamente afectadas las áreas de deportes (Cabrero-Martínez & Riquelme-Ríos, 2012). Nos encontramos ante gran cantidad de instalaciones deportivas, que a pesar de contar inicialmente con presupuestos que financien su funcionamiento, actualmente no tienen suficientes ingresos para asegurar su mantenimiento (Instituto de Biomecánica de Valencia, 2011).

Esta situación, unida al aumento de la demanda de calidad por parte de los ciudadanos (Instituto de Biomecánica de Valencia, 2011), requiere una necesaria modernización de los servicios deportivos municipales, acorde con las reformas que se han estado realizando en los servicios públicos bajo el paradigma del NPM. Se debe facilitar la prestación de los servicios a los ciudadanos, donde y cuando los necesiten (Gutiérrez-Rodríguez, Vázquez-Burguete, Vaughan, & Edwards, 2009).

Desde este punto de vista, la gestión de los servicios deportivos debe atender a criterios de eficacia y eficiencia (Gallardo & Jiménez, 2004), en busca de la calidad que demandan los usuarios, en muchos casos comparando estos servicios con los ofrecidos por el sector privado, necesitando por tanto un mayor interés en la evaluación de los resultados. Es por ello, que en la situación actual se debe reformar y mejorar la gestión del sector público, mejorando la calidad y cantidad de los servicios actuales y promoviendo a su vez otros nuevos (Teruelo-Farreras, 2009). Participando en dicha modernización se debería llegar a estabilizar una gestión que atienda a factores económicos en busca de su propia financiación sin renunciar por ello a la rentabilidad social, ofreciendo servicios accesibles a todos los ciudadanos (Taylor, Panagouelas, & Kung, 2011).

Los servicios deportivos municipales, tienen por tanto, una gran responsabilidad respecto a la promoción de la actividad física y la obligación de dar posibilidad de acceso a toda la población a la práctica deportiva (Liu, 2009b; Liu, Taylor, & Shibli, 2009). Para cumplir dicho objetivo, deben asegurarse de poseer unos recursos y asegurar los ingresos suficientes para poder dar sustento a dichos servicios con la mayor calidad posible, utilizando todas las herramientas de gestión que tengan a su alcance.

1.3.3. Financiación y funcionamiento de los servicios deportivos municipales

No cabe duda, que tanto la regulación de los servicios municipales como la gestión real de los mismos, han estado encaminadas a lo largo de la última década a la búsqueda de nuevas fuentes de financiación.

En España, la regulación actual (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Artículo 2) determina las formas en las que se puede financiar la Administración Local, y por ende, los servicios públicos municipales:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

En el caso de los servicios deportivos municipales, la financiación se delimita casi exclusivamente a las subvenciones, normalmente otorgadas por la administración central del municipio, los ingresos procedentes de su patrimonio y los precios públicos⁴.

Cabe destacar, que en el desarrollo y auge de los servicios deportivos municipales, su financiación estaba prácticamente integrada por subvenciones, ya que el servicio que ofrecían asumía un carácter gratuito. Este hecho ha evolucionado, al igual que la propia práctica deportiva. Actualmente son bien conocidos los beneficios de la práctica de actividad física (deporte orientado al ocio y la salud), así como la demanda de la misma por parte de la sociedad.

Este contexto, ha desencadenado una profesionalización de los servicios deportivos municipales hacia organizaciones más complejas que requieren una gestión especializada,

⁴ Atendiendo a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a través del Real Decreto Legislativo 2/2004, Artículo 41, los precios públicos son aquellos que se establecen “[...] por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local[...]”, siempre que no sean de solicitud o recepción obligatoria y sean susceptibles de ser prestados por el sector privado, ya que en caso contrario el pago se realizaría mediante una tasa.

y además, una remodelación en su financiación que de sustento al aumento de servicios tanto en cantidad como en calidad. Además, este hecho que se ve agravado por la actual crisis económica (Benito et al., 2012). Por ello, es común la premisa actual en toda la literatura relacionada con la gestión deportiva municipal de que los servicios deportivos municipales deben financiar los gastos que producen las prestaciones a los usuarios mediante el pago que realizan los mismos. Por lo tanto, la financiación por subvenciones deberá reducirse, dando paso a un aumento de la financiación por precios públicos e ingresos patrimoniales (Gallardo & Jiménez, 2004). Este hecho se ha venido denominando autofinanciación, y se podría definir como la cobertura que se realiza de los gastos de funcionamiento ordinario del servicio por los pagos realizados por los clientes del servicio (Gallardo & Jiménez, 2004).

La tendencia general en los servicios deportivos municipales es impulsar una gestión para lograr al menos una autofinanciación cercana al 50 % (Correal-Naranjo, 2005; Martínez-Aguado, 2013; Teruelo-Farreras, 2006). Sin embargo, a nivel nacional es posible encontrar diversos estudios que han analizado este indicador en servicios deportivos municipales con pequeñas muestras o a nivel regional, encontrando en general una autofinanciación inferior (Arboledas & Puig, 2012; Gallardo & Jiménez, 2004).

1.4. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LA GESTIÓN PRIVADA Y LA GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES

Atendiendo a las reformas generales del NPM, así como a la gran mayoría de la literatura existente que abarca el tema de la modernización y mejora de los servicios públicos municipales, nos encontramos con un importante nexo de unión: la necesidad por parte de la Administración Pública de asimilar, adaptar e incluir en su gestión métodos y técnicas originales del sector privado, donde se ha avalado su utilidad.

Es indudable que la percepción sobre la gestión de servicios públicos ha sido cada vez más negativa en los últimos años (Desmarais & de Chatillon, 2010), provocado por problemas como la ineficiencia y la falta de control de los resultados. En este sentido, son varias las investigaciones que estudian las diferencias entre el sector privado y el sector público en

diferentes aspectos, de cara a facilitar la adaptación de herramientas de gestión, tal y como se explica a continuación.

En el aspecto más general, los gestores de los servicios públicos presentan una menor autonomía en la toma de decisiones, así como un menor margen de actuación, en comparación con gestores del sector privado (Desmarais & de Chatillon, 2010). Y más concretamente, en el campo del control y evaluación de la gestión, el sector público destaca por una menor atención en la definición de la misión y objetivos, además de una carencia en la relación entre la remuneración y el cumplimiento de objetivos en los gestores de servicios públicos, a diferencia del sector privado donde ambos conceptos adquieren una gran importancia (Desmarais & de Chatillon, 2010).

Igualmente, encontramos diferencias en la gestión del cliente interno y el cliente externo. Los trabajadores del sector público dan menos importancia a la trayectoria profesional y a las recompensas, ya que estas no se cumplen, en comparación con los trabajadores de puestos semejantes en el sector privado (Willem, De Vos, & Buelens, 2010). Además, los trabajadores del sector público tienen menor satisfacción extrínseca e intención de continuidad en el puesto (Y.D. Wang, Yang, & Wang, 2012). En el caso del cliente externo, los gestores del sector público presentan un menor interés por la orientación al cliente (Desmarais & de Chatillon, 2010).

Incluso, se han realizado estudios sobre las diferencias en la gestión hacia la crisis económica entre los sectores público y privado. Los gestores privados hacen mención a la competitividad y los retos, mantener y premiar a los buenos empleados así como adaptarse y expandirse. Los gestores de servicios públicos aumentan su preocupación sobre su financiación, los ajustes presupuestarios y el apoyo a la sociedad (Thach, 2012).

Profundizando en este tema, se podría llegar a deducir que las teorías del sector público y sector privado pasan por adaptar y asimilar las técnicas y valores del otro, para complementar y mejorar la gestión sus respectivos sectores. Mientras las teorías en el sector privado enfatizan valores como la solidaridad o equidad, propios del sector público, las teorías en el sector público, como el NPM, abogan por un aumento de la eficiencia,

eficacia, innovación, beneficio, control del resultado o calidad, más propios del sector privado (Van Der Wal, De Graaf, & Lasthuizen, 2008).

Sin embargo, investigaciones que se centran en los elementos y cualidades que más valoran los gestores de servicios públicos y privados a la hora de realizar una gestión de calidad, muestran un claro grupo de semejanzas, destacando la importancia de la contabilidad, la asignación de responsabilidades, la eficiencia o la eficacia (Van Der Wal et al., 2008).

Boyne (2002) desarrolla una revisión de las investigaciones realizadas entre 1960 y 1999 en el campo de las diferencias entre el sector público y el sector privado, contrastando la aceptación o refutación de las hipótesis principales al respecto (Tabla 5), dividiéndolas en los cuatro campos de estudio principales: factores ambientales, objetivos, estructuras y valores.

Tabla 5. Hipótesis de las diferencias entre gestión pública y privada (Adaptado de Boyne, 2002)

Entorno	
H1:	Los gestores públicos en un entorno más complejo
H2:	Las organizaciones públicas son más susceptibles a las influencias del entorno
H3:	El entorno de las organizaciones públicas es menos estable
H4:	Los gestores públicos se enfrentan a menos presiones competitivas
Objetivos	
H5:	Los objetivos de las organizaciones públicas son distintos
H6:	Los gestores del sector público están obligados a perseguir un mayor número de objetivos
H7:	Los objetivos del sector público son más imprecisos
Estructuras	
H8:	Las organizaciones públicas son más burocráticas
H9:	La burocracia está presente en la toma de decisiones de organismos públicos
H10:	Los gestores de las agencias públicas tienen menor autonomía de sus superiores
Valores	
H11:	Los gestores del sector público son menos materialistas
H12:	La motivación para servir al interés público es mayor en el sector público
H13:	Los gestores públicos tienen un escaso compromiso organizacional

Los resultados de dicho trabajo demuestran que solamente se confirman 3 de las 13 hipótesis en la mayoría de los trabajos. Éstas se corresponden con que las organizaciones públicas son más burocráticas y que los gestores públicos son menos materialistas y tienen

un escaso compromiso organizacional. Por tanto, concluye que no existe evidencia suficiente para afirmar que es inviable la adaptación de técnicas y métodos del sector privado en la gestión de servicios públicos.

Centrándonos en los servicios deportivos municipales, encontramos trabajos que evidencian similitudes en muchos aspectos entre los servicios deportivos públicos y privados (Gallardo, García-Tascón, Burillo, & Salinero, 2008). En ambos sectores, público y privado, se intenta conseguir la excelencia en sus objetivos, optimizando en la mayor medida posible los recursos disponibles. Sin embargo, aunque dichos objetivos pueden ser semejantes, su organización y los métodos que llevan a cabo si presentan grandes diferencias. Dicho estudio aporta la idea de que una de las claves para la mejora de los servicios deportivos municipales, bajo un contexto de modernización, es adaptar y asimilar adecuadamente nuevas técnicas y herramientas de gestión.

CAPÍTULO II.
CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y GESTIÓN DEL
RENDIMIENTO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL
Y LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

2.1. CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y CONTABILIDAD DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

2.1.1. La teoría tras la contabilidad de costes

Al introducirnos en el marco de las herramientas que se han adaptado a la gestión de servicios públicos para su mejora y modernización, encontramos una clara tendencia por el estudio de la contabilidad de costes, la medición del rendimiento y el control financiero (Van Helden et al., 2010), todos ellos ampliamente relacionados con la contabilidad de gestión.

Actualmente, existe una gran incertidumbre acerca de la teoría que rige sobre la contabilidad de gestión, ya que existen posiciones en las que se expone que la contabilidad de gestión forma parte de otras teorías más amplias, y por otro lado un colectivo que defiende la existencia de una teoría de la contabilidad de gestión en si misma (Malmi & Granlund, 2009). Podríamos definir a la contabilidad de gestión como una disciplina de orientación práctica, basada en un conjunto de técnicas o métodos que ayudan a los gestores en la planificación y control de sus organizaciones (Malmi & Ganlund, 2009; Sáez-Torrecilla, Fernández-Fernández, & Gutiérrez-Díaz, 2009a; Van Helden et al., 2010). Entre dichos métodos se encuentra la contabilidad de costes, que a su vez, dispone de varias alternativas metodológicas para su implantación (Malmi & Granlund, 2009).

La contabilidad de costes es una de las técnicas más extendida en la utilización de contabilidad de gestión (Bjornenak, 2000), además de un elemento fundamental para lograr la modernización que se busca en las Administraciones Locales (Arnaboldi & Lapsley, 2003).

En general, la contabilidad de costes consiste en interpretar mediante unidades monetarias el proceso productivo o el proceso de prestación de un servicio (Sáez-Torrecilla, Fernández-Fernández, Gutiérrez-Díaz 2009b). De esta manera, se puede definir de una forma muy aproximada el coste de cada uno de los outputs (productos o servicios) de forma independiente, así como conocer el momento en el que ha incurrido el coste a lo largo de dicho proceso, obteniendo resultados informativos cuantitativos, que permitan evaluar, controlar y actuar en consecuencia.

Existen gran cantidad de metodologías y variantes entre los modelos de contabilidad de costes: modelos de costes completos, modelos de costes variables, modelos de centros de costes, modelos de costes basados en las actividades, etc. (Horngren, Datar, & Rajan, 2012; Ripoll & Urquidi, 2010; Sáez Torrecilla et al., 2009b). La teoría de la contabilidad de costes se basa en que la entidad debe utilizar el método o técnica que mejor se ajuste a las necesidades, posibilidades, y que mejor apoye su toma de decisiones (Malmi & Granlund, 2009; Ripoll & Urquidi, 2010).

La investigación sobre contabilidad de gestión y contabilidad de costes ha experimentado un crecimiento progresivo, representando cada vez un movimiento más importante tanto en el ámbito empresarial (Ripoll & Urquidi, 2010), como en el sector público (Van Helden & Northcott, 2010).

Dicho interés se basa principalmente en la necesidad de solucionar el desfase en la investigación en contabilidad de gestión una vez entendida su importancia, adaptarse a las nuevas y complejas necesidades basadas en la eficiencia, así como la poca concreción y utilidad de la contabilidad de costes (Ripoll & Urquidi, 2010). Además, el estudio de la contabilidad de costes ha estado ampliamente relacionado con la transformación y modernización del sector público (Van Helden, 2005).

La investigación en contabilidad de gestión ha estado centrada fundamentalmente en aumentar el conocimiento y el entendimiento sobre las causas de su implantación, su desarrollo y su utilidad (Hopwood, 2002; Luft & Shields, 2002). El objetivo de estas investigaciones es mejorar las técnicas de contabilidad de gestión y su utilidad para cada objetivo y contexto determinado (Malmi & Granlund, 2009). Sin embargo, existe un importante movimiento entre los investigadores en contabilidad de gestión que denuncian la excesiva rigidez en las investigaciones, atendiendo a la competencia del mundo de las revistas científicas, lo que origina un vacío entre la investigación y la práctica (Hopwood, 2008; Otley, 2001). La mayoría de los trabajos no son conocidos fuera del mundo académico (Lee, 2003).

Este hecho se agrava cuando nos centramos en los servicios públicos, donde gran parte de la investigación realizada no responde a una utilidad práctica real (Van Helden & Northcott, 2010), a pesar del gran potencial que podría adquirir en este sector dadas sus necesidades de adaptación y modernización (Coleman, 2007).

Para conseguir el mayor éxito en las investigaciones de un campo puramente práctico, se debe, por tanto, combinar una rigurosidad metodológica y teórica, demostrando a su vez verdaderas implicaciones para la práctica (Scapens, 2008). En este sentido, encontramos una gran aceptación y promoción de nuevas investigaciones que centran sus trabajos en contextos concretos, directamente relacionados con la utilidad práctica, perfeccionando métodos de investigación tradicionales y utilizando metodologías como la investigación intervencionista (Malmi & Granlund, 2010; Van Helden & Northcott, 2010). Además, se debería complementar dichas publicaciones científicas con publicaciones paralelas en revistas orientadas al sector profesional y otros medios accesibles a los gestores (Coleman, 2007; Scapens, 2008).

2.1.2. La evolución de la contabilidad de costes en el sector público español y su adaptación a los servicios deportivos municipales

En España, podemos identificar una línea de actuación orientada a la normalización de la contabilidad de costes desde la década de los ochenta, mediante el desarrollo de experiencias, manuales y normativas que han permitido el avance y el interés por la misma en el sector público, pudiendo situar dichos trabajos dentro y fuera del ámbito académico.

El Instituto de Estudios de la Administración Local Pública edita en 1976 el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales (Buendía-Carrillo, 1996). Por aquel entonces ya se aclaraban las posibles mejoras que se daban con su implantación. Destacaba la mejora en la organización de los servicios, establecer comparaciones, elaborar modelos organizativos en los servicios para obtener las dimensiones económicas más óptimas para los centros de prestación y ejercer el control de eficacia como demandaba la legislación presupuestaria entonces.

También cabe destacar la inclusión de un nuevo apartado en el Plan General de Contabilidad Pública de 1983, mediante la Orden de 20 de septiembre de 1983, centrado en la contabilidad de costes. Dicha novedad, puso en marcha muchos de los intentos por producir modelos de cálculo y aplicarlos. Este grupo se retiró en los posteriores planes contables, siguiendo la misma línea que el Plan General de Contabilidad de la Empresa, que deja libertad para que las empresas desarrollen su contabilidad analítica de la forma más adecuada a sus fines (Intervención General de la Administración del Estado, en adelante IGAE, 2004). Es por ello, que aunque sí se reconoce la necesidad de su aplicación en la Administración Pública, incluida la local, no planteaba una legislación consolidada y estricta que la regulara.

Siguiendo con la estela de este modelo, se han ido creando una serie de normativas y manuales para solventar esta problemática, tanto generales como específicos para áreas o instituciones concretas, con diversas modificaciones realizadas para adaptarse a la nueva legislación y a las crecientes demandas y necesidades de políticos y gestores.

En todo caso, se pueden extraer las líneas maestras que guiaron el diseño todos estos modelos. Siguiendo a Buendía-Carrillo (1996), se podrían enumerar en las siguientes:

- Modelos de aspectos específicos tales como los objetivos que se pretenden conseguir, naturaleza del ente o actividad.
- Se optó por una total independencia del ámbito contable externo y presupuestario, con aplicación rigurosa del principio de devengo, con identificación y cuantificación del consumo real. Además no se integraría dentro del sistema de información contable, pudiéndose hablar por tanto de independencia absoluta.
- El modelo de contabilidad analítica se debía entender como un sistema más de información al servicio de la gestión.
- Los modelos se correspondían con las tres fases clásicas de clasificación, localización e imputación.
- Se intentó disminuir al máximo la existencia de costes indirectos tanto centros como a portadores, intentando, por tanto, maximizar los directos.

- Como es lógico, se optó en las primeras etapas por un sistema de costes históricos, dejándose los costes predeterminados para etapas posteriores.
- Se trató de identificar las actividades en los centros.
- Se intentó identificar unidades físicas significativas como indicadores de resultados, siempre y cuando mediara una tasa o un precio público.

Tras todos estos avances, nos encontramos con unos de los progresos más relevantes, denominado Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos, o Proyecto CANOA (IGAE, 1994) y los Principios Generales sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas (IGAE, 2004), que define unas bases metodológicas para todo el sector público. En ellas se defiende que la calidad de los instrumentos de información es un factor clave para mejorar la toma de decisiones, y a medida que se amplía la demanda de información, existe más presión para utilizar sistemas que la faciliten. Entre ellos, podemos destacar los modelos de cálculo, ya que permiten una mejor gestión de los recursos y enfrentarse a los nuevos desafíos de servicio, calidad, y como novedad y uno de los principales objetivos actualmente, transparencia, ya que actualmente son utilizados por algunos servicios público para informar al ciudadano de los costes que se asumen al ofrecerle un servicio.

Además, del Proyecto CANOA (IGAE, 1994), podemos extraer de forma clara los objetivos que se pretenden conseguir con la implantación de un modelo de cálculo de costes para mejorar y facilitar la gestión:

- Valorar el coste de las actividades y de la prestación de servicios públicos.
- Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos.
- Analizar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficacia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la Entidad.
- Facilitar la elaboración y evaluación de los Presupuestos.
- Ayudar en la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios, respondiendo así a las necesidades de la gestión.
- Valorar los activos generados por la actividad del sector público.

- Facilitar información a órganos supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones.
- Complementar la información suministrada por los estados financieros tradicionales.

Buendía-Carrillo (1996) añade más objetivos que complementan a los anteriores:

- Posibilitar el control de la eficacia, entendido como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas.
- Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la Entidad Local, al tener que ir acompañada de dos Memorias. Una justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y otra demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.
- Permitir, de una forma más objetiva, la fijación de precios y tasas en base al coste, si bien, en ocasiones los servicios analizados no tienen una contraprestación directa.
- Facilitar la toma de decisiones a los distintos usuarios internos de la organización.
- Permitir realizar una asignación racional de los recursos del organismo de los distintos servicios mediante la adecuada justificación de sus necesidades.
- Permitir la comparación entre organismos que presenten servicios similares.
- Facilitar el control de la gestión de los distintos servicios a través, en su caso, del análisis de las desviaciones.
- Ayudar a determinar el importe por el que deberá ser capitalizado cualquier activo producido por el Organismo.

Podemos observar como estos objetivos concuerdan con las finalidades del cálculo de costes enumeradas por Ripoll y Urquidi (2010) en su trabajo de revisión sobre el sector empresarial:

- Calcular los costes de los diferentes productos o servicios prestados, y el consiguiente resultado de su venta, el cual es el objetivo clásico de la contabilidad de costes. Esta función de instrumento de valoración enlaza con las necesidades de la contabilidad para usuarios externos. Su perspectiva temporal es fundamentalmente el pasado, ya que se trata de conocer cuál ha sido el coste incurrido, aunque dicha información puede conectar con el futuro.
- El control de la gestión de la empresa. De esta forma se puede evaluar de forma periódica el cumplimiento de los objetivos, que hayan sido cuantificados a través de presupuestos, y tomar las decisiones correctoras oportunas.
- La toma de decisiones. La contabilidad de gestión debe generar la información necesaria para afrontar con éxito las distintas decisiones empresariales, entre las que destacan la fijación de precios, la justificación de iniciativas, cambios en el proceso productivo y el establecimiento de promociones.

De forma más reciente, aumenta el interés por la contabilidad de costes a nivel local. Destaca el proyecto de la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante FEMP), a través de la implantación de un sistema básico de cálculo de costes y su conexión con indicadores de gestión, reflejado finalmente en la publicación de la Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (FEMP, 2006).

Esta iniciativa abre una nueva línea de trabajo, ampliándose mediante la publicación del Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (Carrasco-Díaz, 2011). Este manual surge, tal y como indica en su justificación, para superar las dificultades encontradas mediante una perspectiva genérica, en el desarrollo y planteamiento de unas bases metodológicas para la implantación de modelos de cálculos adaptados a cada entidad local y con una misma finalidad, buscando una homogeneidad. En este caso, el manual se centra en una adaptación general a nivel de un Ayuntamiento, por ejemplo, realizando un estudio para conocer el coste de sus diferentes áreas y servicios municipales de forma global, dejando para trabajos posteriores la definición de una metodología práctica para cada uno de los servicios de forma específica.

Actualmente, el Plan General de Contabilidad Pública de 2010 vigente, incluye como elemento de la memoria información general acerca del coste de las actividades. Además, en 2011 se publica la Resolución de la Intervención General del Estado por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre costes de actividades e indicadores de gestión, a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. En concreto, la Resolución esclarece todos los conceptos relacionados con la contabilidad analítica y marca unas pautas básicas para llegar al coste de las actividades.

A nivel municipal, el Plan General de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local incluye la necesidad de calcular indicadores de gestión en la memoria y conocer el coste de los servicios, aunque dicho plan únicamente enumera sin detalle los elementos que componen dichos costes. Se prevé que la tendencia en el futuro sea que el Plan General de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local siga la misma línea que el Plan General de Contabilidad Pública (Carrasco-Díaz & Buendía-Carrillo, 2012). Sin embargo, este hecho se ha visto reflejado en una doble vertiente.

Por un lado, la Orden HAP/1781/2013 por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local determina que para el cálculo del coste de las actividades se seguirá inicialmente la misma normativa y metodología que a nivel nacional, pero únicamente será necesario su cálculo en los municipios mayores de 50,000 habitantes. Además, a pesar de que esta nueva Instrucción se hará vigente en la memoria en relación al ejercicio 2015, no será hasta la memoria referente al ejercicio 2017 cuando haya que presentar esta información.

Por el otro lado, y con mayor importancia actualmente, la reciente Ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local obliga a presentar el coste efectivo de los servicios a finales de cada ejercicio, en base a datos reales obtenidos de la liquidación presupuestaria del ejercicio anterior (quedando pendiente una metodología concreta). Cabe destacar, que la interpretación directa que arroja la normativa contable anterior y esta nueva Ley, es que el sistema utilizado para atender a cada una de ellas será diferente. En este sentido, cualquier experiencia de cálculo de costes realizada para atender a las necesidades de información de los gestores y orientada al control y la mejora de la gestión complementará y facilitará el cumplimiento de esta nueva obligación.

Sin embargo, su imposición directa a través de la legislación específica no es un pronóstico de éxito (Arnaboldi & Lapsley, 2003) y menos aún pensando en su uso interno de cara a la toma de decisiones y la mejora de la gestión de la entidad (Kuhlmann, 2010; Torres et al., 2011). Como señalaba Kaplan (1988) un único sistema de información puede no ser suficiente, existiendo la necesidad de adaptar nuevos métodos para atender a las necesidades informativas de cada entidad, pudiendo desarrollar un sistema de costes para cumplir los requerimientos legislativos y otro de carácter interno, apoyándose ambos en información común (Ripoll & Urquidi, 2010).

No se debe olvidar que desde hace años la contabilidad de costes es prácticamente necesaria para atender a las demandas legales de establecimiento de precios públicos y para dar cuenta del coste y rendimiento de los servicios (García-Alegre, 2000), y no por ello se ha conseguido un uso regular de la misma, ni de cara al cumplimiento de la legislación, ni de cara a la mejora de la gestión. Por lo tanto, la contabilidad de costes debería ser un foco de interés en la investigación sobre contabilidad de costes en general, y de forma específica para la investigación en contabilidad de costes en cada una de las materias que representan cada uno de los servicios municipales, convirtiéndola en una herramienta útil de cara a la gestión.

Entre dichos servicios podemos destacar claramente los servicios deportivos municipales, ya que han experimentado una gran evolución en cuanto a su consolidación y autonomía, diferenciándose dentro del contexto municipal. Igualmente, presentan la posibilidad y en ocasiones la obligación de recibir una contraprestación económica por parte de los usuarios, dada la gran presión actual que obliga a aumentar la financiación propia y su sostenibilidad económica.

Sin embargo, la experiencia y la investigación han encontrado importantes barreras y obstáculos relacionados con la implantación y desarrollo del control y el cálculo de costes en los servicios municipales. Existe muy poca calidad en la información relacionada con el consumo y la localización de los recursos, debido principalmente a la falta de documentación y la falta de procedimientos para su gestión. Además, la información existente está dispersa, y no siempre es accesible al personal que la necesita (Navarro-Galera et al., 2008).

Igualmente, se encuentran barreras que dificultan, e incluso impiden, la implantación de los métodos de costes más complejos como el ABC en la Administración Municipal, lo que repercute en que las entidades interesadas recurran a otro tipo de metodologías. Entre las barreras destacan la falta de recursos temporales, materiales y humanos, escepticismo, sistemas de información base inadecuados y de poca calidad y escasa relevancia en las prioridades políticas (Arnaboldi & Lapsley, 2003).

Debido a todos estos problemas, es completamente necesario adaptar las herramientas a los sistemas de información y a las necesidades de la organización y no al revés (Ripoll & Urquidi, 2010). Se debe atender a las particularidades de los servicios deportivos municipales, y a las necesidades informativas de sus responsables y gestores para poder adaptar de forma adecuada un sistema de cálculo de costes y conseguir que su implantación sea satisfactoria, tanto desde el punto de vista metodológico como del punto de vista práctico.

Es necesario adaptar un modelo de cálculo a los servicios deportivos municipales, ya que el tipo de servicios que se oferta influirá en gran medida sobre las características del mismo. Brignall, Fitzgerald, Johnston, y Silvestro (1991) afirman que los distintos niveles de demanda, así como las diversas combinaciones de recursos utilizados para responder a la misma, tienen implicaciones sobre la estructura relativa de costes en una organización y la mayor o menor dificultad para identificar el coste ocasionado por cada producto individualmente y, por tanto, incidirán en las características del modelo de costes a implantar (Figura 1). Dicha afirmación, representa a la perfección la problemática que nos podemos encontrar en la adaptación del modelo a los servicios deportivos municipales, pues pone de manifiesto que cuanto mayor es el número de clientes y actividades al día por unidad de explotación, menor resulta la proporción de costes asignados directamente a los productos, en este caso las prestaciones (Vera, 1998).

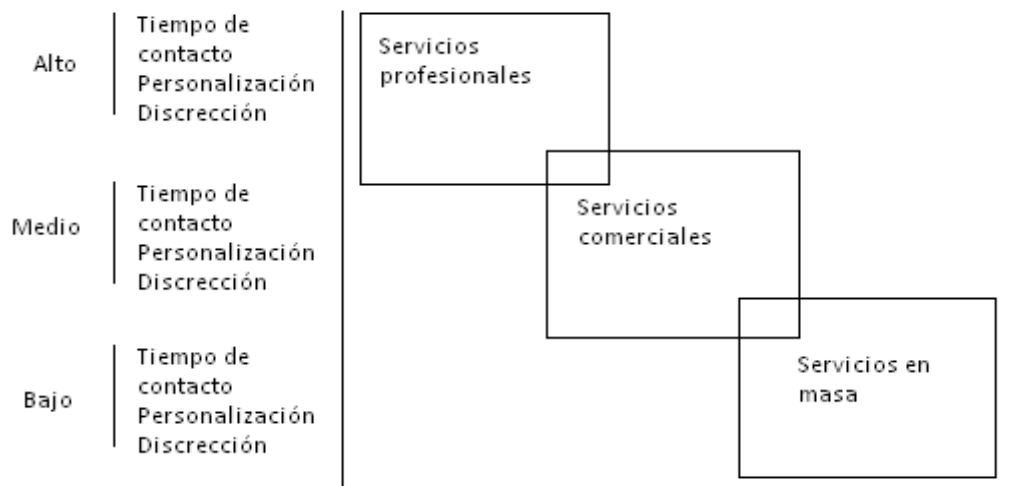


Figura 1. Clasificación de los servicios (Adaptado de Brignall et al., 1991)

2.2. EVALUACIÓN Y GESTIÓN DEL RENDIMIENTO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

2.2.1. Introducción a la evaluación de indicadores y medición del rendimiento

Como hemos señalado a lo largo de este capítulo, la gestión del sector público, y especialmente la Administración, ha estado marcada por un proceso de modernización donde destacan cambios relacionados con un aumento del control y la evaluación, con el objetivo de facilitar y mejorar la gestión (Lapsley & Pallot, 2000).

Por lo tanto, no es casualidad que la medición del rendimiento haya sido el tema más estudiado y el que más haya afectado a la realidad de las administraciones locales (Jackson & Lapsley, 2003; Lapsley & Wright, 2004), ya que procede de técnicas del sector privado orientadas a la mejora (Boyne & Chen, 2006). Sin embargo, en muchos casos las reformas no han dado los resultados esperados, ya que a pesar de haberse implantado no se utiliza en la toma de decisiones (Askim, 2007; Jansen, 2008; Pollit, 2006; Torres et al., 2011).

En este sentido, Kuhlmann (2010) demuestra importantes diferencias entre las reformas, los canales de implementación y el impacto de la medición del rendimiento entre Francia, Alemania, Reino Unido y Suecia. Además, concluye que un modelo basado en la cultura de

la transparencia y en la evaluación voluntaria permite un mejor uso de la medición del rendimiento y la comparación respecto a los modelos obligatorios y altamente estandarizados.

La medición del rendimiento no es un fin en sí mismo, pero permite evaluar el progreso y cumplimiento de objetivos, promocionar la transparencia, comparar dicho rendimiento con otras entidades, buscar oportunidades de mejora o motivar la mejora (Audit Commission, 2000a), pudiendo valorar diferentes alternativas y priorizar actividades (Kloot & Martin, 2000). Este sistema consiste en la definición de unas mediciones que están directamente relacionadas con los resultados de los diferentes servicios locales. Estas mediciones suelen recopilarse de forma sistemática mediante indicadores cuantitativos estandarizados (Navarro-Galera et al., 2008; Van Dooren, Bouckaert, & Halligan, 2010), aunque recientes investigaciones demuestran también la gran importancia y utilidad de feedbacks de carácter cualitativo para conocer el rendimiento de los servicios (Kroll, 2013).

Gran parte de las investigaciones en torno a la gestión del rendimiento, se han centrado en conocer su verdadera utilización en la práctica, qué determina dicha utilización y sus repercusiones reales sobre la gestión y el rendimiento (Moynihan & Pandey, 2010; Sanger, 2008). Dichos estudios, tienden a determinar que para que la medición del rendimiento tenga un efecto positivo sobre el mismo, ésta tiene que incorporarse en diferentes herramientas o sistemas de gestión (Ammons & Rivenbark, 2008; Cunningham & Harris, 2005; Halachmi, 2005; Kloot & Martin, 2000; Padovani, Yetano, & Orelli, 2011; Yetano, 2009).

Entre estos sistemas de gestión de especial interés para los servicios públicos, podemos destacar el cuadro de mando integral (Padovani et al., 2010; Rodríguez-Bolivar et al., 2010; Yetano, 2009), que relaciona estrategias, objetivos e indicadores, orientado al control y a la mejora de los resultados (Kaplan & Norton, 1992).

Igualmente, es necesario destacar también el *benchmarking* (evaluación comparativa), dada su mayor evolución y uso en la actualidad. Esta técnica está dirigida a la estandarización y publicación de resultados e indicadores específicos, de manera que permitan la comparabilidad en la evolución de la misma organización o entre

organizaciones similares, en la búsqueda de las mejores prácticas (Rigby & Bilodeau, 2009, 2011, 2013; Van Helden & Tillema, 2005). Es considerado como una herramienta indispensable en la modernización de la Administración Local (Bowerman et al., 2001).

La medición del rendimiento, independientemente de en la herramienta que se incorpore, puede estar orientada a diferentes dimensiones relacionadas con la entidad. En este sentido es adecuado destacar inicialmente las cuatro dimensiones establecidas por Kaplan & Norton (1992) en el cuadro de mando integral, que han marcado en gran medida la clasificación de los indicadores y la medición del rendimiento desde su publicación. En este ejemplo se diferencian 4 dimensiones o perspectivas:

1. **Perspectiva de aprendizaje y crecimiento.** Basada en el rendimiento de los trabajadores, el aprendizaje continuo y los resultados del mismo. Igualmente se relaciona con los incentivos por desempeño.
2. **Perspectiva de procesos internos.** Relacionada con los resultados de la organización en general y del desarrollo de sus procesos y actividades. También incluye el control en la implantación de nuevos métodos y la evaluación de su éxito.
3. **Perspectiva del consumidor.** Centrada en valorar la satisfacción, calidad percibida y otros indicadores relacionados. Es en este punto donde se implanta el concepto de consumidor o cliente en vez de usuario o ciudadano en muchos servicios públicos, ya que la finalidad para los primeros es conseguir su máxima satisfacción.
4. **Perspectiva financiera.** Se basa en la evaluación de los resultados financieros de la organización, normalmente en relación a la obtención de los máximos beneficios.

Sin embargo, en los servicios públicos esta última dimensión puede ser malinterpretada, ya que las entidades públicas y los servicios municipales no tienen ánimo de lucro. Es por esa misma razón por la que esta dimensión debe ser especialmente estudiada en el sector público, puesto que es completamente necesario optimizar al máximo los recursos financieros y asegurar una sostenibilidad, adaptando los indicadores de la perspectiva financiera a las singularidades de las entidades públicas (Zafra-Gómez et al., 2009a).

Además de la clasificación anterior, podemos encontrar muchas más propuestas, adaptadas a sectores o tipos de organizaciones específicas, o incluso propuestas para

entidades de forma individual. Igualmente, los indicadores, características y finalidad de los mismos variarán en función de los grupos de interés a los que van dirigidas sus mediciones (Himba, Van Helden, & Tillema, 2012; Jansen, 2008).

2.2.2. Medición del rendimiento en instalaciones deportivas, organizaciones deportivas y servicios deportivos municipales

En el terreno de las organizaciones deportivas públicas, el mayor avance logrado en la gestión del rendimiento podría asignarse al *Benchmarking National Services for Sport and Leisure Centres* (Sport Industry Research Centre, 2006). Este proyecto está centrado en la medición del rendimiento en instalaciones deportivas (no en organizaciones completas).

Para ello, propone una serie de indicadores divididos en indicadores clave e indicadores secundarios, así como su método de cálculo e interpretación, y a su vez clasificados en varias dimensiones, adaptadas a los resultados concretos que se esperan de una instalación deportiva (Sport Industry Research Centre, 2006):

- **Dimensión de accesibilidad.** Se centra en indicadores sobre el nivel de acceso a su instalación y su distribución, con indicadores como el porcentaje de utilización por personas de tercera edad, discapacitados o minorías étnicas respecto al porcentaje de dicha población en la población total.
- **Dimensión de utilización.** Evalúa la utilización del espacio y las características de los usos.
- **Dimensión financiera.** Se basa en la evaluación del rendimiento financiero por usuario y en relación a los beneficios conseguidos.
- **Dimensión de calidad.** Estudia la calidad percibida en diferentes atributos de la organización, así como la satisfacción general.

Además, clasifica las instalaciones deportivas en familias, permitiendo de esta manera la comparación con instalaciones semejantes y detectar el tipo de instalaciones con más rendimiento.

Para hacer operativa la comparación, aconseja repartir las mediciones realizadas en cuartiles, normalmente incluyendo todos los resultados de instalaciones similares. De esta manera se podrá evaluar bajo un punto de referencia, comparando la evolución de la propia instalación o su clasificación respecto a instalaciones semejantes.

Otro importante ejemplo sobre la medición del rendimiento en organizaciones deportivas lo encontramos en España, mediante el apartado específico del proyecto “Implantación de un sistema de costes en la Administración Local” que se mencionaba en el punto anterior, a través del documento “Costes de las prestaciones de deportes e indicadores de gestión para la comparabilidad” (FEMP, 2006). A diferencia del caso anterior, plantean al conjunto de la organización como el objeto de evaluación, y no a las instalaciones deportivas de forma independiente. En este caso, dividen los indicadores en 3 dimensiones:

- **Indicadores de actividad.** Valoran la consideración del usuario como cliente, y por lo tanto pretenden medir el rendimiento de las actividades que realiza la entidad. Utilizan indicadores relacionados con el uso de sus servicios por diferentes poblaciones.
- **Indicadores económicos.** Se dividen a su vez en indicadores presupuestario y de coste. Los primeros tienen como objetivo valorar el rendimiento financiero de la organización durante un periodo de actuación concreto, valorando el gasto y el retorno de ingresos, su procedencia o su autonomía financiera. Los indicadores de costes por su parte se centran en aspectos más concretos, relacionados con resultados de explotación analítica en servicios o instalaciones concretos.
- **Indicadores del entorno.** Conforman un punto especialmente interesante en esta propuesta, ya que están orientados a evaluar indicadores, que a pesar de no reflejar de ninguna manera el rendimiento o los resultados de las actividades de la organización si pueden influir en los mismos, y por lo tanto deben ser controlados. Entre ellos podemos encontrar indicadores sociodemográficos o indicadores sobre el rendimiento de la Administración Local a la que pertenecen los servicios deportivos.

Sin embargo, a comparación del *National Benchmarking Service*, no plantean una metodología o procedimiento claro para hacer operativos los resultados obtenidos de las evaluaciones.

Centrándonos específicamente en los estudios publicados hasta el momento, realizados en organizaciones deportivas y servicios deportivos públicos locales, podemos diferenciar varios bloques de investigaciones.

El primero de ellos, se basa en estudios relacionados con el *National Benchmarking Service*, centrándose principalmente en la dimensión de accesibilidad y en menor medida en la financiera, en instalaciones públicas locales (Liu, 2009b; Liu et al., 2009; Robinson & Taylor, 2003; Taylor & Godfrey, 2003; Taylor et al., 2011), así como en la mejora del modelo (Liu, 2009a; Liu, Taylor, & Shibli, 2007).

El segundo ha estado centrada en la evaluación de la calidad percibida y la satisfacción de los usuarios de servicios deportivos, centrándose en gran medida en la definición de las dimensiones y la creación de las escalas (Chelladurai & Chang, 2000; Dorado, 2004; Tsitskari, D. Tsiotras, & G. Tsiotras, 2006). La experiencia en servicios deportivos municipales es muy escasa, si bien el procedimiento es el mismo que en el caso de entidades privadas, con la diferencia de que el sector público se contextualiza en un contexto de cambio en la gestión, hacia un mayor énfasis en el usuario (Dorado, 2004; Dorado & Gallardo, 2005; Gálvez-Ruiz & Morales-Sánchez, 2011).

En otra línea de investigación podemos encontrar trabajos, que si bien no son específicos de servicios deportivos municipales ni atienden a su problemática particular, si han estudiado dichas entidades, con el objetivo de transferir los hallazgos a cualquier entidad o agencia municipal. En concreto, estos trabajos han estado orientados al diseño e implantación de sistemas de medición y gestión del rendimiento, como por ejemplo baterías de indicadores orientados a la comparabilidad (Navarro-Galera et al., 2008) o el Cuadro de Mando Integral (Rodríguez-Bolivar et al., 2010).

Por último, podemos encontrar algunas investigaciones aisladas que se acercan a la medición del rendimiento desde una perspectiva económica, pero no en una dimensión

concreta, utilizando indicadores agregados. Benito et al. (2012), por ejemplo, evalúan la eficiencia en la prestación de instalaciones deportivas por las entidades locales, así como los factores del entorno que podrían afectar en la misma.

2.2.3. La evaluación de la condición financiera

La condición financiera se ha relacionado con la evaluación del rendimiento económico-financiero en la Administración Pública en general y en la Administración Local en particular (Zafra-Gómez et al., 2009a; Zafra-Gómez, López-Hernández, & Hernández-Bastida 2009b; Zafra-Gómez; Rodríguez-Bolivar, & Alcaide-Muñoz, 2012). Sin embargo, su conceptualización ha sufrido de contradicciones y ambigüedades (Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2011).

En concreto, la problemática en torno a la medición del rendimiento económico o financiero ha estado provocada por la confusión y equivocación en la utilización de los términos que con ella se relacionan, como la posición financiera y condición financiera (Governmental Accounting Standards Board, en adelante GASB, 2004) o incluso estrés fiscal y crisis fiscal (Honadle, 2003). Dichos términos han sido utilizados frecuentemente de forma indiferente para hacer referencia a un mismo objetivo (Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2011).

En este trabajo se tomará como referencia el término de condición financiera, al ser el más ampliamente utilizado en la literatura (Brown, 1993; Buch-Gómez & Cavaleiro-Casal, 2011; García-Sánchez, Mordan, & Prado-Lorenzo, 2012; Groves, Godsey, & Shulman, 2003; Rivenbark & Roenigk, 2011; Wang, Dennis, & To, 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a, 2009b; Zafra-Gómez & López-Hernández, 2006).

La condición financiera, en general, podría ser definida como la habilidad para proveer los servicios cumpliendo con las obligaciones presentes y futuras (GASB, 1987). Una mayor habilidad en este sentido repercutirá en un mayor rendimiento financiero de la organización (Zafra-Gómez et al., 2009a).

No existe un único sistema para la evaluación de la condición financiera (Zafra-Gómez et al., 2009a), por lo que es necesario adaptar los indicadores a las características y recursos informativos de los que dispongan las organizaciones (Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2011). En este sentido, varios trabajos han realizado propuestas para clasificar los indicadores que compondrán la evaluación financiera en diferentes elementos (Brown, 1993; García-Sánchez et al., 2012; Groves, Godsey, & Shulman, 2003; Rivenbark & Roenigk, 2011; Wang et al., 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a, 2009b; Zafra-Gómez & López-Hernández, 2006), con el objetivo de conseguir una medición más exhaustiva y estructurada.

Para su medición, Groves, Godsey, y Shulman (2003) diferencian cuatro elementos: la solvencia de tesorería, que mide la liquidez para hacer frente a las deudas contraídas; la solvencia presupuestaria, que hace referencia a la capacidad para generar los suficientes ingresos en el presupuesto para hacer frente a los gastos sin incurrir en déficit; solvencia a largo plazo, que consiste en conseguir el equilibrio a largo plazo y solvencia a nivel de servicios, se refiere a la capacidad de ofrecer los suficientes servicios. En este sentido, es importante destacar la especial importancia que los gestores a nivel municipal otorgan a la información presupuestaria (Bastida & Benito, 2006).

Por otro lado, la condición financiera también puede ser medida a través de una serie de indicadores relacionados con los elementos de flexibilidad, vulnerabilidad y sostenibilidad (Canadian Institute of Chartered Accountants, 2007; Grennberg & Hillier, 1995). La sostenibilidad se relaciona con la capacidad para mantener sus actividades sin endeudarse. La flexibilidad mide la capacidad para poder responder a los cambios. Por último, la vulnerabilidad, o independencia, es el nivel de dependencia de la entidad a recursos externos o que están fuera de su control.

Atendiendo a las posibilidades en el marco municipal español y su proceso de descentralización, la figura de organismo autónomo local o municipal debe rendir cuentas de forma independiente y bajo la misma estructura y contenido que la propia entidad local o municipal principal (Real Decreto Legislativo 2/2004). Por tanto, cualquier propuesta de evaluación de la condición financiera en una entidad local, basada en la información normal

que de ésta se puede obtener, puede ser transferida al análisis de cualquier organismo autónomo de forma independiente (Zafra-Gómez et al., 2012).

2.2.4. *Benchmarking*, condición financiera e influencia del entorno

A lo largo de la literatura científica han destacado que calcular el resultado de un indicador relacionado con la condición financiera, en un punto de tiempo concreto, aporta información limitada (Rivenbark, Roenigk, & Allison, 2010). Por lo tanto, para su correcta interpretación será necesario analizar el indicador en el tiempo y buscar datos y resultados de referencia para comparar y actuar en el presente (Liu, 2009b; Russell, Smith, Nicholson, Stewart, & Westerbeek, 2012).

La comparación con datos del sector facilitará la evaluación de los resultados, al poder medir el rendimiento de forma relativa (Liu et al., 2009; Navarro-Galera et al., 2008), facilitando la fijación de objetivos motivantes y alcanzables (Liu, 2009b). Para determinar si el rendimiento es favorable o no favorable, es necesario ubicar los resultados de un determinado municipio en un contexto (Ammons, 2012).

Como ya se ha destacado, el *benchmarking* es contemplado como una técnica de gran interés para la comparabilidad (Bowerman et al., 2001). En general, el *benchmarking* consiste en comparar el rendimiento con estándares o resultados alcanzados por otros (Ammons, 2012). Como *benchmark* se entiende principalmente a un valor que se toma como punto de referencia para la comparación y el posicionamiento (Sport Industry Research Centre, 2006). Por ello, la publicación de los diferentes indicadores de la condición financiera organizados en escalas, para que la entidad pueda evaluar su rendimiento en el espectro de entidades del mismo tipo, sería de gran interés para medir el resultado de sus acciones.

Normalmente, estas escalas se dividen en cuartiles o divisiones más pequeñas (Figura 2). Además, la publicación de estas escalas puede venir acompañadas de un ranking detallado con las entidades utilizadas como referencia para su desarrollo, de manera que otras

entidades que realicen su evaluación puedan identificar a posibles organizaciones de referencia para la búsqueda de buenas prácticas.

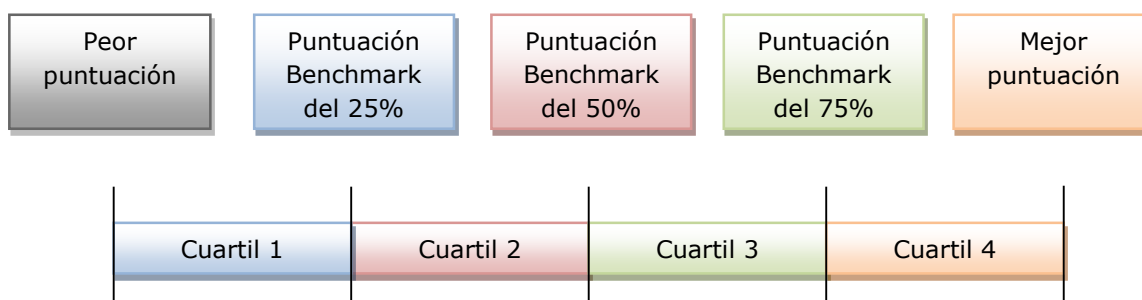


Figura 2. Ejemplo de escala para puntuar los resultados de los indicadores (adaptado de Sport Industry Research Centre, 2006)

En este sentido, es posible definir dos tipos de *benchmarking* (Audit Commission, 2000b; Odgen & Olson, 2000). Por un lado, el *benchmarking* de datos, consistente en la realización de comparaciones cuantitativas, pudiendo detectar diferencias en el rendimiento y como se ha evolucionado en el tiempo, estableciendo resultados de referencia para fijar objetivos y monitorizar el progreso en torno a los mismos. Por otro, el *benchmarking* de procesos, que consiste en utilizar la propia organización o seleccionar otras entidades similares como organizaciones de referencia para comparar los procesos y adquirir nuevas estrategias para mejorar el rendimiento. Por lo tanto, el éxito de su uso dependerá en analizar primero el sector para poder evaluar los resultados de la entidad, y posteriormente buscar otras entidades para adquirir nuevas prácticas (Audit Commission, 2000b; Liu, 2009a).

Sin embargo, la literatura sugiere que para seleccionar entidades de referencia de forma útil y realista, se debe atender a factores del entorno o no controlables, ya que en ocasiones los resultados pueden ser atribuidos en parte a circunstancias desfavorables además de a malas decisiones (Andrews, Boyne, & Enticott, 2011; Andrews, Boyne, Law, & Walker, 2005). Este hecho, se aplica igualmente a la condición financiera en las entidades locales, ya que la misma es resultado tanto de factores internos como externos (Carmeli & Cohen, 2001; Zafra-Gómez et al., 2009a, 2009b).

Si lo que se pretende con el *benchmarking* es intentar mejorar la gestión (factores internos) a través de la comparación con diferentes referentes, será completamente necesario

conocer previamente la influencia que el entorno (factores externos) pueda tener en dicho resultado, para que la selección de otras entidades y la comparación sea objetiva y de calidad. Por lo tanto, esta información debería ser añadida y comentada detenidamente en cualquier propuesta o herramienta para medir el rendimiento, incluido el financiero, en cualquier organización deportiva a escala local.

Existen muchos trabajos que han comprobado el efecto que determinados factores pueden tener sobre variables financieras o presupuestarias en las Administraciones Locales, tal y como se detallará en el siguiente punto. Por el contrario, es muy difícil encontrar estudios que se centren en áreas de servicios concretas como el deporte, y menos aún en relación a organismos descentralizados.

2.2.4.1. Factores políticos

La influencia política ha sido, posiblemente, el factor más estudiado en la literatura reciente sobre gestión económica y financiera a nivel local. Prácticamente todos los trabajos incluyen siempre como indicador financiero el gasto público por habitante, pero también es posible encontrar muchos que añaden el resultado o balance presupuestario (déficit), definiendo en este caso su conjunto de variables dependientes como rendimiento fiscal o financiero (Hagen & Vabo, 2005). Sin embargo, muy pocos trabajos añaden más indicadores financieros o se aproximan al análisis de la condición financiera de una manera más amplia (García-Sánchez et al., 2012).

El análisis en la Administración Local se ha centrado principalmente en analizar si la ideología o signo político, la fortaleza política o el ciclo político (cambios en función de la distancia a las elecciones), tienen influencia sobre las variables financieras (Tabla 6).

Se puede observar, que las investigaciones que han trabajado sobre la hipótesis de la influencia del signo político sobre la gestión financiera municipal no han sido concluyentes al respecto. La idea más actual es que las sociedades modernas tienen a ser semejantes y tener los mismos problemas, y puesto que la Administración Local es la más cercana a los mismos, no tiene oportunidad de implantar políticas directamente relacionadas con su ideología (Bastida et al., 2009), denominándose a este hecho teoría de la convergencia.

Igualmente, esta teoría se apoya en la influencia de la legislación orientada a la estabilidad presupuestaria, la cual estrecha el margen permisible en la gestión del déficit en las finanzas municipales (Bastida et al., 2009; García-Sánchez et al., 2011). Sin embargo, pueden verse resultados diferentes si se analizan áreas de servicios municipales de forma independiente (Stastna, 2009).

Tabla 6. Influencia del factor político sobre la gestión financiera y presupuestaria a nivel local. Revisión de la literatura a nivel local.

Autores	Conclusiones
Ashworth, Geys, y Heyndels (2005)	Una mayor fragmentación del gobierno afecta a un mayor déficit y peor gestión presupuestaria.
Bastida, Bernardino, y Guillamón (2009)	La fortaleza política y la alineación del gobierno municipal con el gobierno regional influyen en un mayor gasto por habitante, mientras que el signo político no tiene influencia.
Benito y Bastida (2008)	La fortaleza política y el signo político no tienen una influencia sobre el resultado presupuestario, mientras que ambos factores si presentan influencia sobre el gasto por habitante (más gasto en gobiernos conservadores) y los ingresos por impuestos (más ingresos en gobiernos conservadores).
Benito, Bastida, y Vicente (2013); Werck, Heyndels y Geys (2008)	Existe un mayor gasto municipal en el año electoral, mientras que la fuerza y el signo político no muestran influencia significativa, tomando como referencia en este caso el gasto en cultura.
Benito, Solana, y Moreno (2012)	Los gobiernos municipales con un gobierno de mayoría conservadora muestran una mayor eficiencia en la provisión de instalaciones deportivas.
Borge (2005)	Una menor fuerza política influye en un mayor déficit.
García-Sánchez et al. (2012)	La fuerza política y el signo político tienen influencia sobre indicadores que componen un modelo de condición financiera, mostrando en general peores resultados en gobiernos con mayoría progresista y menor fortaleza política.
García-Sánchez, Prado-Lorenzo, y Cuadrado-Ballesteros (2011)	Demuestran un comportamiento oportunista en el endeudamiento. Además, se demuestra un efecto positivo

	de la legislación referente a la estabilidad presupuestaria en el caso de España.
Hagen y Vabo (2005)	Una mayor fortaleza política se relaciona con un mejor balance presupuestario, mientras que no se encuentra una influencia clara del signo político.
L.G. Veiga y Veiga (2007)	Demuestran un comportamiento oportunista en los gobiernos locales, con un mayor déficit presupuestario, menos ingresos por impuestos, más gastos por habitante y una mayor inversión en el periodo pre-electoral.
I. Lago-Peña y Lago-Peña (2008)	Una menor fortaleza política y los años electorales repercuten en mayores desviaciones en el déficit, mientras que la ideología no tiene influencia.
Petterson-Lidbom (2001)	Los partidos políticos de ideología centro-derecha se endeudan más ante unas elecciones cercanas.
Sollé-Ollé (2006)	Los gobiernos tienden a modificar su gestión económica a lo largo del ciclo electoral en función del margen electoral, mostrando además diferencias en función del signo político.
Stastna (2009)	La influencia política varía en función del área municipal. En el caso del gasto en cultura, deporte y recreación no existe influencia de la fortaleza política, mientras que partidos de izquierda-centro presentan un mayor gasto.

Por otro lado, si se ha demostrado en prácticamente todos los trabajos la influencia de la fuerza política y el ciclo presupuestarios en el gasto y el rendimiento financiero en gobiernos locales (Tabla 6). Una mayor fortaleza política afecta positivamente al resultado presupuestario, y por lo tanto, a un menor déficit municipal. Por el contrario, los años pre-electorales y electorales influyen negativamente en el resultado presupuestario y en un mayor gasto público, presentando por lo tanto un comportamiento oportunista.

2.2.4.2. Factores sociodemográficos y socioeconómicos

En este grupo se incluyen variables como la población, densidad de población, distribución de la población por edades y grupos de interés, inmigración, tasa de desempleo, el nivel económico de la población y la distribución de la actividad económica. Tiene una influencia

directa sobre la mayoría de las variables relacionadas con la gestión financiera municipal estudiadas en la literatura, y son utilizadas como variables de control en la evaluación del efecto del resto de factores en la mayoría de los casos.

En concreto, el efecto del tamaño de la población y la densidad de población han sido los aspectos más estudiados a nivel general de la Administración Municipal, con el objetivo de controlar las economías de escala. Tienen influencia directa sobre el gasto por habitante, generalmente con signo positivo en el primer caso, y sin una tendencia general en el segundo (Bastida et al., 2009; Benito & Bastida, 2008; Sollé-Ollé, 2006; L.G. Veiga & Veiga, 2007). También pueden influir sobre el resultado presupuestario (Benito & Bastida, 2008; Pettersson-Lidbom, 2001; Sollé-Ollé, 2006), aunque en este caso sin una conclusión generalizada, ya que otros estudios sugieren que no tienen una influencia significativa (García-Sánchez et al., 2011).

También se ha estudiado el efecto del porcentaje de población de tercera edad y menor de edad sobre el gasto, ingresos y resultado presupuestario. Mediante estas variables se pueden controlar, en parte, el peso de los grupos de interés para la gestión de servicios municipales (Hagen & Vabo, 2005). A nivel general de la Administración Municipal, los resultados muestran un efecto significativo, provocando un peor resultado presupuestario (Pettersson-Lidbom, 2001; Sollé-Ollé, 2006), sobretodo atendiendo a la población de la tercera edad. Sin embargo, también existen estudios en los que no se da este efecto (L.G. Veiga & Veiga, 2007) y estudios que muestran resultados contradictorios en función del modelo de análisis utilizado (Borge, 2005; Hagen & Vabo, 2005).

Entrando en los factores socioeconómicos, el nivel económico de la población ha si el aspecto al que se le ha prestado más atención. Generalmente, los estudios sugieren que un mayor nivel económico de la población influye positivamente en el resultado presupuestario (Sollé-Ollé, 2006), aunque algunos estudios no obtienen resultados significativos al respecto (Benito & Bastida, 2008; García-Sánchez et al., 2011). Igualmente, un mayor nivel económico influye en un mayor gasto per cápita (Benito et al., 2013; Bastida et al., 2009; Benito & Bastida, 2008). Sin embargo, recientes investigaciones demuestran que el efecto de esta variable sobre la gestión económica podría variar en función del sector o área municipal (Benito et al., 2013; Stastna, 2009).

Además, también se pueden encontrar diversas investigaciones que relacionan de forma concreta factores sociodemográficos y socioeconómicos con la condición financiera en sus diferentes dimensiones (García-Sánchez et al., 2012; Wang et al., 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a, 2009b; Zafra-Gómez & López-Hernández, 2006).

A nivel local, García-Sánchez et al. (2012), sugieren una influencia, aunque muy leve, del nivel económico en la condición financiera. Por otro lado, Zafra Gómez et al. (2009a, 2009b) incluyen otras variables como la proporción de población menor de 14 años o mayor de 65, mostrando también influencia sobre la condición financiera.

En el caso del deporte municipal, Benito et al. (2012) en su análisis sobre la eficiencia en la provisión de instalaciones deportivas municipales, muestran una influencia positiva del nivel económico de la población y una influencia negativa de su densidad, la importancia del turismo y el nivel de actividades económicas. Stastna (2009) muestra un efecto positivo del tamaño de la población y un mayor porcentaje de población joven y de tercera edad en el gasto en cultura, deporte y recreación.

Igualmente, es importante destacar la gran cantidad de trabajos realizados en materia deportiva, que a pesar de no analizar el rendimiento económico o la condición financiera, son de vital importancia para obtener un conocimiento sobre el efecto de los factores socioeconómicos y sociodemográficos sobre la práctica deportiva, la calidad y cantidad de instalaciones deportivas, y por tanto, del desarrollo del sector deportivo en la población (Burillo et al., 2011; Gallardo et al., 2009; Moore, Diez-Roux, Evenson, McGinn, & Brines, 2008; Pascual et al., 2007, 2009; Powell, Slater, Chaloupka, & Harper, 2006), mostrando desigualdades que podrían afectar a la sostenibilidad y gestión del mismo.

2.2.4.3. Factores económicos de la Administración Municipal

Este conjunto de factores deben ser entendidos como elementos del entorno, bajo el contexto del análisis del rendimiento en organismos autónomos de una Administración Local. Así, el desempeño económico y financiero de la entidad principal podría repercutir en el rendimiento de sus diferentes entidades de servicios descentralizadas. La FEMP

(2008), tiene en cuenta esta consideración, proponiendo factores como los ingresos impositivos, el ahorro corriente o el resultado presupuestario.

PARTE II. ANÁLISIS EMPÍRICO

CAPÍTULO III.
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVO
GENERAL

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVO GENERAL

El interés por la modernización de los servicios municipales ha desembocado en la adaptación de diferentes herramientas y técnicas de gestión. Éstas facilitan el control y mejoran la toma de decisiones. Por otro lado, los servicios deportivos municipales en España han experimentado un gran crecimiento, pasando por diferentes fases hasta alcanzar actualmente un estatus primordial en la promoción y gestión del deporte a nivel nacional.

Sin embargo, esta misma situación, que demanda una gestión más profesional o empresarial, unida a la importancia que ha adquirido la sostenibilidad financiera como base para el resto de objetivos, desemboca en una mayor importancia en la adaptación de herramientas y técnicas de gestión en los servicios deportivos municipales, tal y como se ha estado realizando en el resto de la Administración Municipal.

Por ello, planteamos como objetivo general de investigación **generar información y procedimientos que faciliten la implantación de la contabilidad de costes y la medición del rendimiento financiero en los servicios deportivos municipales.**

Tras analizar la bibliografía y los estudios anteriores, en torno al uso de estas herramientas en los servicios deportivos municipales, encontramos unas situaciones concretas que han provocado la utilización de metodologías de estudio específicas. Dichas metodologías tienen como objetivo investigar sobre la adaptación y utilización de estas técnicas en la gestión de dichos servicios.

Así, para el desarrollo de una herramienta en torno a la contabilidad de costes nos hemos centrado en diseñar un sistema de cálculo específico para los servicios deportivos municipales. Para lograr su idoneidad a los mismos hemos utilizado una metodología de investigación específica. Dicha metodología se denomina investigación en acción y tiene como objetivo principal estudiar el proceso de implantación de una herramienta o técnica para extraer condicionantes de éxito, problemas relacionados y la utilidad real de la misma, de manera que se puedan extraer pautas para su perfeccionamiento y adaptación de cara a facilitar su implantación futura en otras entidades. De esta manera se define el Estudio 1

de la Tesis Doctoral. Además, añadiendo los hallazgos de dicho estudio al sistema de cálculo diseñado a raíz de la literatura especializada se consigue el modelo de cálculo o metodología de cálculo final y específica para los servicios deportivos municipales.

En el caso de la medición del rendimiento financiero, al contrario de lo que ocurre con la contabilidad de costes, nos encontramos con sistemas adecuados para servicios deportivos municipales, y especialmente para los que funcionan como organismos autónomos. El foco de estudio que existe en este caso se relaciona con la falta de información que sirva de punto de referencia para que las entidades puedan medir el rendimiento y utilizar sus resultados con fines comparativos, de manera que tengan más alcance en el proceso de planificación y en la toma de decisiones. Por ello, la metodología para poder añadir conocimiento que facilite la implantación de este tipo de técnica pasa por definir unos indicadores concretos y conseguir una base de datos que incluya los resultados representativos de dichos indicadores en el sector objeto de estudio. Esta investigación corresponde con el Estudio 2.

Además, para poder dar un mayor alcance a esta técnica, es necesario que los servicios deportivos puedan no solo compararse datos de referencia, sino buscar otras entidades que tengan resultados similares a los que quieren lograr para comparar procesos y adaptar mejores prácticas, procedimientos y estrategias. En este sentido, la investigación reciente destaca la necesidad de elegir entidades similares, en cuanto a que el entorno no controlable influya de la menor manera posible sobre los resultados, para así poder atribuir con más seguridad que las diferencias son provocadas por las diferentes gestiones llevadas a cabo. Por ello, en base a los resultados financieros conseguidos en Estudio 2, se realiza un último estudio (Estudio 3) en el que se analiza la posible influencia que los factores del entorno más populares pueden tener sobre los resultados financieros en estas entidades. De esta manera se aporta conocimiento para que los servicios deportivos municipales puedan elegir otras organizaciones para compararse con una mayor objetividad.

Por tanto, la estructura que seguirá de forma general esta investigación puede resumirse de mediante el esquema reflejado en la Figura 3. De esta manera se consigue una serie de estudios con metodologías adaptadas a las necesidades de investigación de cada una de las técnicas o herramientas, así como al estado o situación actual de cada una de ellas.

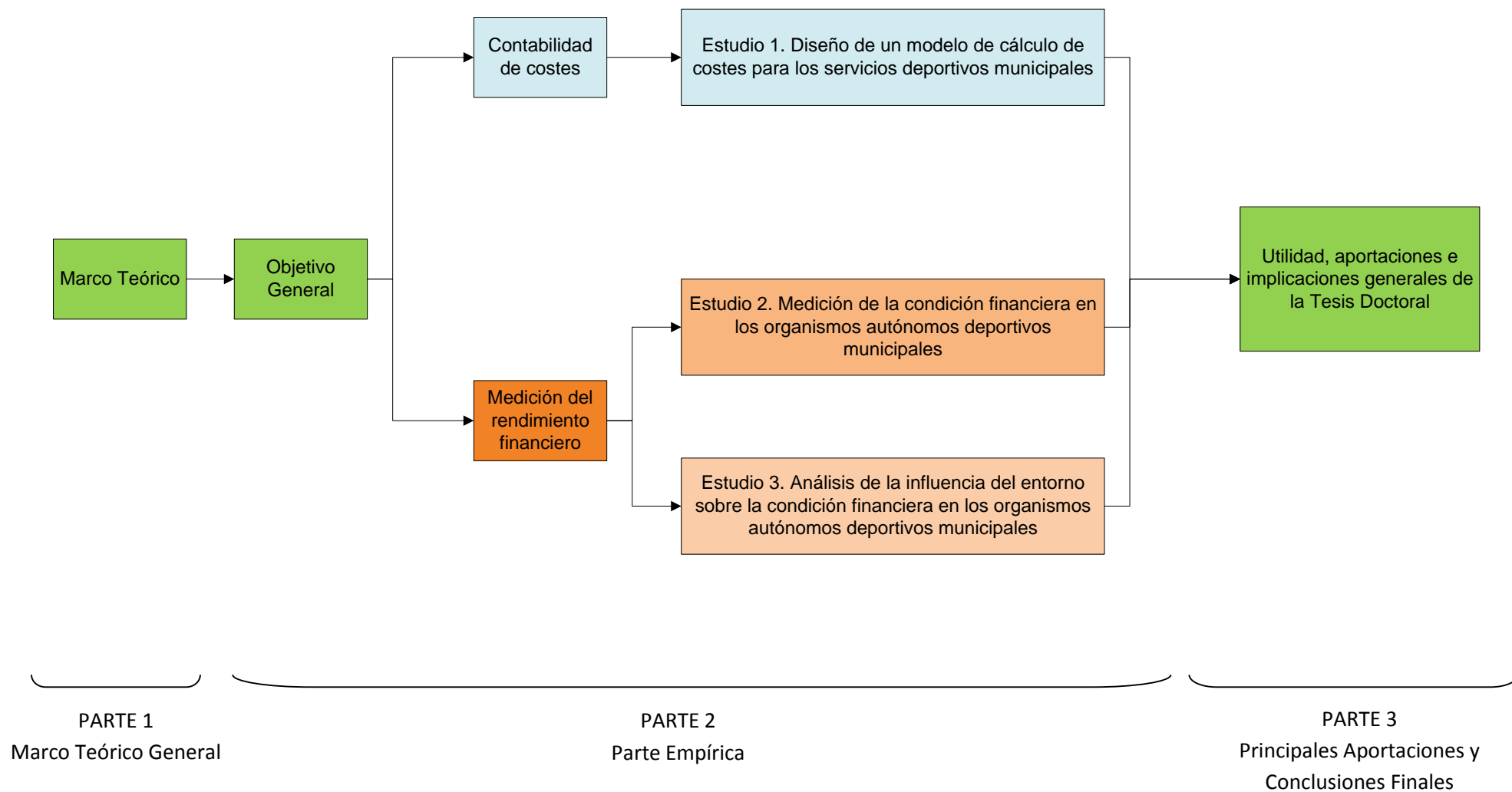


Figura 3. Estudios de la Tesis Doctoral y su relación con el resto del documento

CAPÍTULO IV.
DISEÑO DE UN MODELO DE CÁLCULO DE
COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS
MUNICIPALES

4.1. ESTUDIO 1. DISEÑO DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

4.1.1 Planteamiento del problema y objetivos del estudio

Las reformas que acontecen a la Administración Pública y a las entidades locales han desembocado en la adaptación y utilización de nuevas técnicas y herramientas de gestión, orientadas principalmente al control y a la evaluación. Entre ellas, se puede destacar la evolución que ha experimentado la contabilidad de costes en el contexto de los servicios municipales, planteándose como uno de los medios necesarios para lograr la mejora y aumentar el control, eficacia y eficiencia en los mismos.

Al mismo tiempo, los servicios deportivos municipales han experimentado un gran crecimiento, adquiriendo una gran importancia en el contexto municipal y en el sistema deportivo nacional. Además, se definen como áreas de servicio claramente diferenciadas y gestionadas de forma cada vez más profesional. Por ello, una adecuada implantación y adaptación de la contabilidad de costes podría facilitar y mejorar su gestión hacia un mayor control y rentabilidad.

Sin embargo, para que la contabilidad de costes adquiriera su mayor utilidad en la gestión debe implantarse mediante una metodología específica a las características concretas del servicio, las entidades que lo gestionan y a sus posibilidades y necesidades reales. En este sentido, los servicios deportivos municipales pueden diferenciarse claramente del resto de servicios de la Administración Local. Por tanto, definir un sistema de cálculo de costes adecuado a las características de los servicios deportivos municipales, y flexible para poder implantarse en diferentes casos podría facilitar en gran medida la utilización de la contabilidad de costes de cara a la mejora de la gestión.

Para lograr el avance en dicha problemática se plantea los siguientes objetivos principales:

1. Diseñar un modelo de cálculo de costes específico para los servicios deportivos municipales, atendiendo a la realidad de los mismos y a las necesidades informativas de sus gestores.

2. Trasladar el modelo de cálculo a una herramienta de fácil utilización que permita la distribución y promoción del trabajo realizado.

Además, se plantean una serie de objetivos secundarios que permitirán el logro de los anteriores:

1. Definir la situación inicial que presentan los servicios deportivos municipales y los condicionantes en la implantación del cálculo de costes.
2. Conocer las dificultades que se presentan en la implantación del cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, diseñando estrategias para superarlas.
3. Valorar el uso y la utilidad del cálculo de costes para la gestión de los servicios deportivos municipales.
4. Comprobar la viabilidad del modelo de cálculo de costes a través de su implantación en varios casos reales.

4.1.2. Metodología

Para el desarrollo de este estudio se optó por un diseño de investigación intervencionista, dado que se requería implantar un sistema de contabilidad de costes que no había sido utilizado previamente y de la participación activa del investigador durante todo el proceso. La investigación intervencionista se basa en un proceso en el que el investigador y los miembros de la organización trabajan en conjunto, para abordar y solucionar de un problema planteado o mejorar algún aspecto de su gestión (Ter Bogt & Van Helden, 2011).

El investigador actúa como “consultor-investigador” (Andrew, Pedersen, & McEvoy, 2011; Arnaboldi, 2013; Liu, 2009a; Navarro-Galera et al., 2009; Rodríguez-Bolívar et al., 2010; Ter Bogt & Van Helden, 2011; Van Helden et al., 2010) y participa en un programa de implantación de un sistema de contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales. Su objetivo es desarrollar nuevas soluciones que mejoren la gestión, a fin de verificar la factibilidad de la propuesta realizada (Kaplan, 1998), ofreciendo un razonamiento práctico mientras que mantiene el vínculo con la teoría en la interpretación de los hallazgos (Jönsson & Lukka, 2007). Este planteamiento se basa en la realización de

experiencias prácticas para su posterior reflejo en la teoría, de manera que se genera un beneficio en el sector en el que se realiza la intervención y a su vez se avanza en la disciplina abordada (Arnaboldi, 2013; Ter Bogt & Van Helden, 2011; Van Helden et al., 2010).

El trabajo empírico se consigue mediante la cooperación con la organización (Ayuso-Moya & Ripoll-Feliu, 2005), de manera que los hallazgos relevantes del proceso y las estrategias aportadas puedan ser de utilidad en organizaciones o investigaciones similares, además de conseguir información acerca de las condiciones para el éxito de su implantación y los obstáculos reales que pueden presentarse al cambio y a la innovación (Blanco-Dopico, Aibar-Guzmán, & Aibar-Guzmán, 2004), pudiendo diseñar finalmente la herramienta deseada.

La investigación intervencionista se lleva a cabo mediante un estudio de caso individual o múltiple. En esta investigación se ha optado por desarrollar un estudio de caso múltiple, ya que permite obtener hallazgos comunes a varios casos diferentes y por lo tanto más robustos y transferibles (West & Oldfather, 1995). De esta manera se desarrollan varios estudios de caso con menor profundidad que un estudio de caso individual, pero más amplios en su conjunto (Ammons & Rivenbark, 2008).

4.1.2.1. Muestra

Se realizó una aplicación práctica de contabilidad de costes en 8 servicios deportivos municipales españoles, con diferentes poblaciones y características de gestión, manteniendo su anonimato durante todo el trabajo. Su selección fue intencionada, con el objetivo de recopilar diferentes posibilidades en las que se pueden situar los servicios analizados. El equipo de trabajo estuvo compuesto por el investigador y un equipo de gestión responsable en cada entidad analizada. Concretamente, las entidades analizadas, sus características principales y el equipo de gestión responsable que participó en cada una de ellas fue el siguiente:

- **Caso 1.** Servicio deportivo municipal gestionado mediante una entidad autónoma y descentralizada, situado en una población de 110.000 habitantes. El equipo de gestión responsable de la organización estuvo compuesto por el jefe del servicio y

gerente de la entidad descentralizada y su ayudante, el gestor de instalaciones deportivas, el gestor de actividades deportivas y el responsable de área económica.

- **Caso 2.** Servicio deportivo municipal gestionado mediante una empresa del sector privado (contrato de gestión de servicios), en colaboración con un pequeño equipo de área de deportes del Ayuntamiento encargado de controlar el contrato, situado en una población de 80.000 habitantes. El equipo estuvo compuesto por el jefe del área de deportes, el responsable de instalaciones deportivas del área de deportes, el responsable de actividades deportivas del área de deportes, el director general de la empresa concesionaria y el responsable de actividades deportivas de la empresa concesionaria.
- **Caso 3.** Servicio deportivo municipal gestionado por un área de deportes especializada dentro del Ayuntamiento, en una población de 55.000 habitantes. El equipo estuvo formado por el jefe del servicio, el responsable de las actividades deportivas y el responsable de instalaciones deportivas y recursos humanos.
- **Caso 4.** Servicio deportivo municipal gestionado por un área de deportes especializada dentro del Ayuntamiento, en una población de 35.000 habitantes. El equipo estuvo formado por el jefe del servicio y su ayudante.
- **Caso 5.** Servicio deportivo municipal gestionado por un área de deportes especializada dentro del Ayuntamiento, en una población de 11.000 habitantes. El equipo estuvo formado por el jefe del servicio y el responsable de actividades deportivas.
- **Caso 6.** Servicio deportivo municipal gestionado directamente por el concejal de deportes, en una población de 7.500 habitantes. El equipo estuvo formado por el concejal de deportes.
- **Caso 7.** Servicio deportivo municipal gestionado por un área de deportes especializada dentro del Ayuntamiento, en una población de 7.000 habitantes. El equipo estuvo formado por el jefe del servicio.
- **Caso 8.** Servicio deportivo municipal gestionado por un área de deportes especializada dentro del Ayuntamiento, en una población de 3.000 habitantes. El equipo estuvo formado por el jefe del servicio.

La selección de los casos se realizó durante una jornada de formación para gestores deportivos municipales. Para ello se facilitó una carta de presentación al comienzo de la jornada a cada uno de los gestores, donde se expresaba las intenciones del estudio y se solicitaba la participación en el mismo, recopilando datos muy generales sobre las características del municipio y de sus servicios deportivos municipales (Anexo 1). Al final de la sesión se recogieron todas las cartas de las entidades interesadas y se procedió a elegir a las entidades que pasaron a formar los casos de este estudio, en base a la selección de servicios deportivos de municipios con diferentes tamaños de población y gestionados mediante diferentes tipos de gestión, abarcando así más posibilidades en la investigación.

4.1.2.2. Diseño de la investigación

El diseño de la investigación se centra en un enfoque cualitativo, orientado a la creación de una metodología de cálculo de costes específica para servicios deportivos. Para ello, se desarrolló inicialmente el borrador de un modelo de cálculo de costes para servicios deportivos, basado en la literatura existente sobre cálculo de costes en servicios municipales y las experiencias concretas de cálculo de costes en servicios deportivos municipales. Este borrador fue implantado en dos servicios deportivos municipales mediante una prueba piloto (con una población de 50.000 y 10.000 habitantes aproximadamente), con el objetivo de valorar su viabilidad, carencias y posibles soluciones, definiendo de esta manera el modelo de cálculo de costes provisional y la metodología de estudio a seguir en la siguiente fase.

En concreto, se amplió la investigación realizando un estudio de costes en 8 servicios deportivos municipales de diferentes características y poblaciones, analizando todo el proceso en profundidad. El objetivo de esta etapa era comprobar la viabilidad del modelo de cálculo provisional en diferentes entidades, confirmar los condicionantes para su implantación, identificar posibles aspectos a mejorar e identificar las barreras que puedan impedir la realización correcta del estudio, llegando finalmente al modelo de cálculo de costes final, en el que se añaden todas las mejoras extraídas del proceso. Los hallazgos de esta fase del estudio junto con la revisión de metodologías anteriores permitirá la redacción de una metodología genérica de cálculo de costes en servicios deportivos municipales.

Para controlar adecuadamente el estudio del proceso de implantación, y asegurar así el cumplimiento de los criterios de calidad de la investigación en estudios de caso se ha diseñado un protocolo de estudio a cumplir en cada una de las entidades estudiadas:

- **Paso 1. Contacto inicial con los casos escogidos.**

El contacto se estableció de forma directa con los jefes de servicio de cada entidad, a través de la organización de una reunión con todo el equipo directivo de los mismos. Las reuniones tuvieron una duración aproximada de 60 a 90 minutos (77 ± 9 minutos de media). Se concretó el equipo de gestión responsable de la entidad que formó parte del equipo de trabajo, las condiciones de la realización del estudio, la planificación y la puesta en común de la situación actual y las expectativas del estudio.

- **Paso 2. Desarrollo del estudio de costes.**

El desarrollo del estudio se realizó en colaboración y en contacto continuo con el equipo de gestión responsable. Concretamente, el investigador adquirió inicialmente la función de asesorar y apoyar al personal de la organización en la preparación apropiada de la información necesaria para la realización de todos los cálculos. Además, a lo largo de todo este proceso se realizaron de 1 a 2 reuniones planificadas de aproximadamente 60 minutos (56 ± 4 minutos de media) de duración con el equipo responsable de coordinar el estudio en cada uno de los servicios deportivos municipales, para conocer el estado del desarrollo del estudio, realizar valoraciones previas y corroborar o modificar la planificación inicial.

- **Paso 3. Evaluación del estudio de costes.**

Una vez concluido el estudio de costes en cada uno de los servicios deportivos municipales se pasó a la redacción de los informes de resultados, bajo un mismo formato. Un mes después, se pasó a la valoración conjunta del estudio, mediante una última reunión de 60-90 minutos de duración (75 ± 10 minutos de media), con el equipo de gestión responsable, donde se puso en común todas las experiencias surgidas a lo largo del desarrollo del estudio. Por último se le propuso a uno de los responsables de cada entidad que cumplimentarán una entrevista, donde aparecían preguntas relacionadas con la realización del estudio.

Siguiendo a Frisby, Crawford y Dorer (1997) y a Susman y Evered (1978), la investigación en acción puede dividirse en 5 puntos: (a) definición del problema, (b) análisis del contexto y establecimiento de relaciones clave, (c) movilización en el contexto, (d) análisis e interpretación de datos, (e) definición e implementación de la propuestas. La Figura 4 muestra la identificación de cada uno de esos puntos en este estudio:

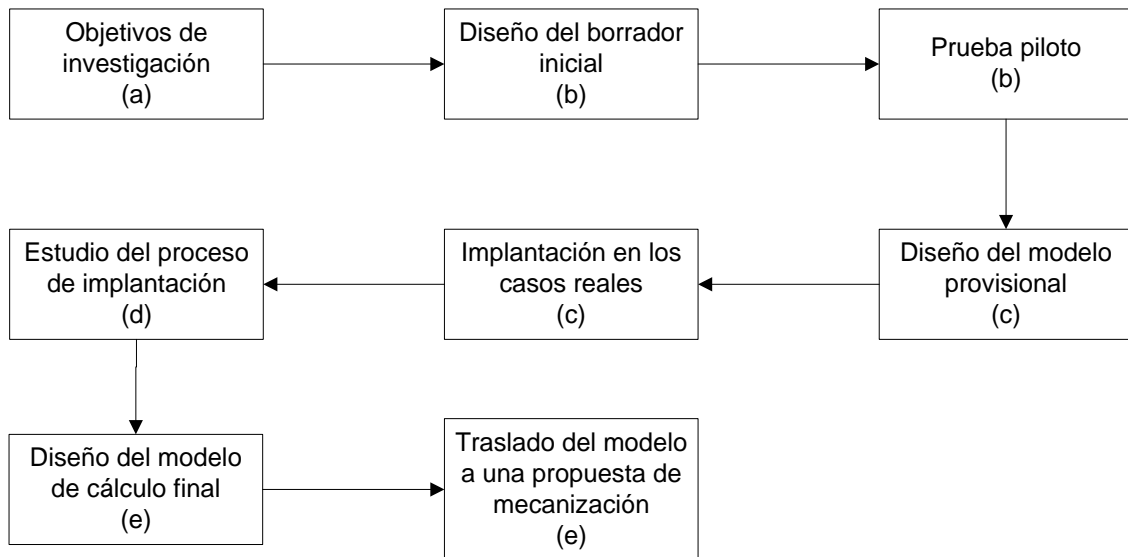


Figura 4. Planteamiento general del Estudio 1

4.1.2.3. Instrumento y análisis de datos

Para la recogida de datos en el estudio del proceso de implantación del modelo provisional en los 8 casos reales se utilizaron los 3 instrumentos clásicos para el estudio de caso: **la observación participativa, la entrevista y el análisis de documentos** (Ayuso-Mora & Ripoll-Feliu, 2005; Jönsson & Lukka, 2007). La finalidad de la recogida de datos es obtener toda la información necesaria para definir adecuadamente el modelo de cálculo de costes final.

Observación participativa

Debido a la naturaleza de la investigación intervencionista, la observación directa y participativa es la principal forma de obtención de material empírico (Jönsson & Lukka, 2007), ya que se tiene la oportunidad de obtener e interpretar información en tiempo real

sobre todos los aspectos de la organización. La información se registra mediante un diario de trabajo para cada uno de los casos, que recoge la información relevante conseguida y recopilada durante el proceso (notas de campo, reuniones, conversaciones con responsables de la entidad, análisis de la organización, etc.) y su correspondencia con los diferentes documentos recopilados.

Para que la observación participativa tenga carácter científico se deben reunir tres requisitos (García-Ferrando & Sanmartín, 1986); ser constante, en este caso continua a lo largo de la realización de cada estudio de caso, estar controlada a través de técnicas diseñadas para ello, como por ejemplo a través del diario y notas de campo, y estar contextualizada teóricamente, delimitando claramente el campo del estudio.

Para el análisis de datos se optó por contextualizar e interpretar toda la información obtenida en 3 dimensiones principales, con el objetivo de facilitar su transferencia y materializarlas en el modelo de cálculo de costes final. Las dimensiones son la situación de partida y expectativas, desarrollo del estudio de costes y obstáculos encontrados y por último la valoración del estudio de costes y su utilidad. Los diferentes conceptos emergentes se ubicaran en una u otra dimensión (Tabla 7). Cabe destacar además, que cada una de estas dimensiones se corresponden inicialmente con uno de los pasos del protocolo de estudio de caso, aunque la ubicación de los hallazgos en una u otra ha sido flexible.

Tabla 7. Dimensiones en el estudio del proceso de implantación

Dimensiones	Conceptos a analizar
Situación inicial y expectativas	Análisis de la situación de partida, medidas tomadas hasta el momento y las expectativas iniciales
Desarrollo del estudio de costes y obstáculos encontrados	Análisis del proceso de implantación de la contabilidad de costes, destacando las claves para su éxito y los obstáculos encontrados
Valoración del estudio de costes y su utilidad	Valoración de la iniciativa llevada a cabo e identificación del uso real que se le pretende dar a la contabilidad de costes

Se debe tener en cuenta que en este tipo de investigaciones el análisis de datos no está claramente separado de la recogida de datos, ya que en la mayoría de casos se realizan al mismo tiempo (Cepeda-Carrión, 2006; Taylor & Bogdan, 1987). Es frecuente que el investigador desarrolle conceptos y proposiciones una vez se ha iniciado el proceso de recogida de datos (Taylor & Bogdan, 1987). Una vez analizados cada uno de los casos se puso en común los hallazgos que coincidían en todos ellos, aprovechándonos así de las ventajas del estudio de caso múltiple.

Entrevista y análisis de documentos

Las técnicas secundarias utilizadas fueron la entrevista y el análisis de documentos. Las entrevistas fueron realizadas a informantes considerados clave al final del proceso, suministrándolas a través de correo electrónico. Los informantes fueron las personas más influyentes en la toma de decisiones dentro del equipo de gestión responsable de cada caso (gerente, responsable de actividades, responsable de instalaciones, responsable de la gestión económica), con el objetivo de finalizar la triangulación de datos, contrastando las interpretaciones realizadas hasta el momento con otra fuente de información. Se realizaron 8 entrevistas (una por cada caso). Tal y como subrayan Taylor y Bogdan (1987), hacia el final de la investigación las entrevistas pueden ser muy centradas y específicas, por lo tanto, las preguntas fueron directas y centradas en contrastar las diferentes interpretaciones ya realizadas. El modelo de entrevista puede verse en el Anexo 2.

A pesar de ser un instrumento de recogida de datos complementario en esta investigación, las entrevistas fueron sometidas a criterios básicos de validez y fiabilidad. Dichas entrevistas fueron supervisadas por otros dos investigadores con amplia experiencia y publicaciones en investigación cualitativa, mediante una reunión en la que se presentó los objetivos del estudio, el diseño de la investigación y la entrevista diseñada. Igualmente, al ser una entrevista no dirigida con preguntas directas sobre el concepto a tratar, no existe la posible influencia que puede generar el investigador. Igualmente, las respuestas de cada pregunta tratan el mismo concepto en las 8 entrevistas realizadas, cumpliendo así el objetivo de contrastar las interpretaciones realizadas durante el proceso de observación participativa.

Por último, también se recopilaron documentos de la organización, sobre todo relacionados con la organización y estructura de los servicios deportivos municipales. Estos documentos ayudaron también a respaldar las interpretaciones obtenidas por el investigador mediante la observación participativa.

4.1.2.4. Criterios de calidad de la investigación. validez y fiabilidad de la investigación

Todas las investigaciones deben seguir una serie de criterios que aseguren la validez del trabajo en su conjunto (Thomas & Nelson, 2007). Para esto caso, se tomó como referencia los criterios propuestos por Yin (1994) para investigaciones de estudio de caso (Tabla 8). La consistencia interna asegura que la investigación tiene coherencia, y todas sus partes concuerdan lógicamente y secuencialmente. En esta investigación se logra dicha consistencia gracias a la definición de un marco teórico y su vinculación con el problema planteado y los objetivos de la investigación. De igual manera, la estructura seguida en el diseño de la investigación facilita la obtención de evidencias y el tratamiento de datos se realicen de forma adecuada, manteniendo el hilo del trabajo.

Tabla 8. Criterios de Calidad de la Investigación (Adaptado de Yin, 1994)

Criterios de calidad	Táctica empleada
Consistencia interna	<ul style="list-style-type: none"> • Definición del marco teórico • Triangulación de datos • Cadena de obtención de evidencias
Validez interna	<ul style="list-style-type: none"> • Ajustes de patrones de causalidad • Construcción de explicaciones
Validez externa	<ul style="list-style-type: none"> • Generalización analítica
Fiabilidad	<ul style="list-style-type: none"> • Diseño y seguimiento del protocolo

La triangulación consiste en obtener evidencias de más de una fuente de información, que converjan sobre los mismos hechos, y orientadas a un mismo objetivo. Se utiliza la triangulación como principio que aporta racionalidad y ayuda a conseguir la validez interna

de la investigación. Atendiendo a Patton (1987) se han utilizado varias formas de triangulación:

- **Datos:** los datos de la investigación proceden de varias técnicas de recogida de datos diferentes (observación participativa, entrevistas y análisis de documentos), orientadas a un mismo objetivo, buscando la coherencia entre todos los hallazgos.
- **Método:** en todos los casos se desarrolló el mismo protocolo de estudio de caso, consiguiendo el acercamiento a cada organización de la misma manera y en la misma situación.
- **Teoría:** los datos obtenidos en un caso son triangulados y comparados con el resto de casos, obteniendo una visión más amplia de las respuestas.

La validez externa consiste en la generalización de los resultados y hallazgos de la investigación. El usuario evalúa los resultados, cuidadosamente descritos e interpretados y decide que objetos pueden aplicarse a su situación (Thomas & Nelson, 2007). En el caso de la investigación cualitativa y el estudio de caso la generalización se convierte en algo controvertido, según críticos que lo contrastan con otras estrategias de investigación como la encuestas, en las cuales pueden utilizarse criterios estadísticos como el intervalo de confianza (Ayuso-Moya & Ripoll-Feliu, 2005). Sin embargo, la extensión de la investigación cualitativa y el estudio de caso, debido a la necesidad de investigar nuevos aspectos de interés correspondientes a este método, han provocado la defensa de la posible generalización de los hallazgos de la investigación (Lukka & Kasnen, 1995).

Por ello, a la hora de generalizar los hallazgos en este tipo de investigaciones se habla de generalización analítica o generalización teórica (Yin, 1994), tratando de ver lo general a través de lo particular. La generalización teórica permite ayudar a explicar los mismos fenómenos en unidades diferentes a las del estudio. Lukka y Kasnen (1995) defienden que la realización de estudios de caso correctamente puede producir resultados generalizables, en cuanto a que se pueda construir un argumento en el que los hallazgos substanciales de los casos se mantengan como verdaderos en otros casos. Este hecho se ve reforzado en esta investigación al contrastar los hallazgos con los hallazgos realizados por otras investigaciones similares.

La fiabilidad de una investigación asegura que el estudio pueda ser realizado por otro investigador, llegando a los mismos resultados. La definición de un protocolo y de los pasos seguidos en cada uno de los casos permite la posibilidad de realizar el mismo estudio en otra organización similar por el mismo u otro investigador, además de asegurar que el estudio y la intervención realizada fue la misma en todos los casos que componen esta investigación.

4.1.2.5. Temporalización y cronograma

Toda investigación debe estar estructurada en fases y tareas que reflejen el trabajo desarrollado por el investigador y su emplazamiento en el tiempo (Thomas & Nelson, 2007). En este caso se distinguen 7 fases de trabajo que recogen el proceso de investigación, así como cada una de las tareas realizadas en el mismo. Además, la Tabla 9 muestra de manera gráfica dichas fases y tareas.

Fase 1. Definición del objeto de estudio

Tarea 1.1. Revisión bibliográfica

En esta tarea se procedió a la revisión de la literatura, tanto técnica como científica, sobre el objeto de estudio, en este caso la contabilidad de costes en la Administración Local y los servicios deportivos municipales. Cabe destacar que esta tarea es la que más tiempo abarca en la temporalización, ya que se extiende desde que comienza la investigación hasta que termina, pues es necesario revisar e incluir los trabajos relevantes que se hayan publicado durante el transcurso del estudio.

Tarea 1.2. Definición del problema de investigación

Una vez revisada la literatura más relevante hasta el momento, se planteó el problema de investigación y los objetivos, tanto principales como secundarios.

Fase 2. Desarrollo de la prueba piloto

Tarea 2.1. Desarrollo de la prueba piloto

Esta fase y tarea se realizó en un periodo de tiempo largo y previo a la investigación principal, con el objetivo de aportar los conocimientos necesarios para poder acometer los objetivos del estudio.

Tarea 2.2. Diseño del modelo de cálculo de costes provisional

Gracias a los primeros hallazgos encontrados en la prueba piloto se pudo definir el modelo de cálculo de costes provisional, el cual ha sido utilizado para analizar la implantación de un modelo de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales.

Fase 3. Selección de la muestra**Tarea 3.1. Captación y selección de los servicios deportivos municipales**

Durante esta fase se promocionó el estudio para poder encontrar entidades interesadas en participar. Una vez recogidas las solicitudes, se seleccionaron los servicios deportivos municipales necesarios para poder desarrollar el estudio de costes de manera que se pudieran lograr los objetivos planteados.

Fase 4. Intervención en los servicios deportivos municipales seleccionados**Tarea 4.1. Contacto inicial con los casos escogidos**

Esta tarea coincide con el paso 1 del protocolo del proceso de implantación del modelo provisional en cada uno de los casos, descrito en la metodología.

Tarea 4.2. Desarrollo del estudio de costes

Esta tarea coincide con el paso 2 del protocolo del proceso de implantación del modelo provisional en cada uno de los casos, descrito en la metodología.

Tarea 4.3. Evaluación del estudio de costes desarrollado

Esta tarea coincide con el paso 3 del protocolo del proceso de implantación del modelo provisional en cada uno de los casos, descrito en la metodología.

Fase 5. Análisis e interpretación de los hallazgos**Tarea 5.1. Análisis e interpretación de los hallazgos obtenidos durante la intervención**

Una vez recopilada toda la información de la fuente de obtención de datos principal (observación participativa y diario de campo) y de las dos fuentes secundarias (entrevistas y análisis de documentos), se procedió al análisis e interpretación de los hallazgos, contextualizándolos tal y como se ha explicado en la metodología.

Fase 6. Diseño del modelo de cálculo de costes final

Tarea 6.1. Diseño del modelo de cálculo de costes

Gracias a los hallazgos encontrados durante la intervención en los servicios deportivos municipales, se pudo perfeccionar el modelo de cálculo de costes provisional ajustándose a las características de los servicios deportivos municipales y a las necesidades de sus gestores, diseñando de esta manera el modelo de cálculo de costes final.

Tarea 6.2. Creación de la propuesta de mecanización del modelo (aplicación informática)

Una vez definido el modelo de cálculo de costes final, se diseñó una propuesta de mecanización del mismo, a través de una aplicación informática y un manual de usuario, con el objetivo de facilitar su implantación inicial.

Fase 7. Elaboración de los informes de investigación y conclusiones finales

Tarea 7.1. Conclusiones finales

Una vez terminado todo el proceso, se identificaron y definieron las conclusiones finales de la investigación, donde se recogen de forma resumida los aspectos más relevantes que se pueden extraer del estudio en su conjunto.

Tarea 7.2. Redacción de los informes de investigación

Por último, se procedió a la redacción de los correspondientes informes de investigación, manteniendo el anonimato de los servicios deportivos municipales involucrados.

Tabla 9. Cronograma del trabajo realizado en torno a la contabilidad de costes

FASES	AÑOS Y MESES	2012											
	2011	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
F 1. Definición del objeto de estudio	Marzo - Octubre												
T 1.1. Revisión bibliográfica													
T 1.2. Definición del problema de investigación													
F 2. Desarrollo de la prueba piloto													
T 2.1. Desarrollo de la prueba piloto													
T 2.2. Diseño del modelo de cálculo de costes provisional													
F 3. Selección de la muestra													
T 3.1. Captación y selección de los servicios deportivos municipales													
F 4. Intervención en los servicios deportivos municipales seleccionados													
T 4.1. Contacto inicial con los casos escogidos													
T 4.2. Desarrollo del estudio de costes													
T 4.3. Evaluación del estudio de costes desarrollado													
F 5. Análisis e interpretación de los hallazgos													
T 5.1. Análisis e interpretación de los hallazgos obtenidos durante la intervención													
F 6. Diseño del modelo de cálculo de costes final													
T 6.1. Diseño del modelo de cálculo de costes													
T 6.2. Creación de la propuesta de mecanización del modelo													
F 7. Redacción de los informes de investigación y conclusiones finales													
T 7.1. Conclusiones finales													
T 7.2. Redacción de los informes de investigación													

4.1.3. Hallazgos encontrados

Los hallazgos se presentan clasificados en cada una de las dimensiones estudiadas y en general para todos los casos, concretando casos aislados únicamente cuando se diferencian del resto. La redacción se complementa con aportes realizados por los equipos de gestión responsables de los casos.

4.1.3.1. Situación inicial y expectativas

La principal medida tomada hasta ahora en todos los casos, procedente de los órganos superiores de la administración, ha sido la de ajustes en los capítulos presupuestarios de personal, bienes y servicios y transferencias corrientes (que está representado principalmente por subvenciones a clubes deportivos y otras organizaciones deportivas), además de la paralización de inversiones para la construcción y mejora de instalaciones deportivas. Los responsables de los servicios deportivos municipales opinan que estas decisiones han sido incorrectas, y además propician una clara disminución de la capacidad del servicio. En la mayoría de las situaciones los gestores de los servicios no han tenido la oportunidad de colaborar en la elección de dichas medidas.

“No podemos pasar de tenerlo todo a no tener nada, es decir, nuestros políticos han tomado decisiones tardías y poco previsoras, ya que los técnicos nos hemos ido encontrando con situaciones que cambiaban de un día para otro sin explicación clara”
Caso 3.

“Creo que tomar estas medidas es adecuado, pero no ahora, deberíamos haberlo realizado siempre a pesar de que políticamente no era conveniente” Caso 5.

La única opción directa que se presenta en los casos, es la de optimizar al máximo los recursos que les quedan para poder mantener la plantilla de trabajadores, no cerrar instalaciones deportivas y mantener la máxima oferta posible de servicios, garantizando siempre unos mínimos. De igual manera, en algunos de los casos (2, 6 y 8) destacan la necesidad de colaborar con entidades externas, tanto en la búsqueda de financiación adicional, como en el asesoramiento por parte de especialistas en la materia. También

plantean como posibilidad la gestión indirecta (externalización) de algunos servicios, aunque no la defienden como la mejor opción.

“Nuestro objetivo es mantener nuestra actual carta de servicios, disminuyendo el coste de los mismos” Caso 6.

“Debemos tener más que nunca un asesoramiento por parte de especialistas en la materia” Caso 8.

Los servicios deportivos donde se realizó la intervención destacan por la poca extensión en la utilización de herramientas y técnicas de gestión, la poca concreción en muchos de los casos en los que se nombran, y algunos casos que no confirman la utilización de ninguna de ellas. En los caso 1 y 2 se utiliza un sistema simple de indicadores de rendimiento. El caso 3, por su parte, confía en la utilización el cuadro de mando integral. El caso 2 y el 5 han realizado un estudio de costes, pero sin una metodología y procedimiento concreto. El caso 8 utiliza el *benchmarking* en su gestión, pero a muy pequeña escala, mientras que el caso 4 afirma utilizar alguna de ellas, pero sin una repercusión destacable ni un uso real en la toma de decisiones.

Analizando los sistemas de cálculo de costes utilizados en los dos casos nombrados anteriormente, observamos como en el caso 5 no se definió de forma clara las bases metodológicas utilizadas, y por lo tanto el sistema de cálculo utilizado carecía de fundamentación, reproducibilidad y comparabilidad. Esto es debido principalmente a que su realización fue a petición de cargos políticos, y por tanto carecía de interés para su uso interno.

El caso 2 por su parte si realizaba periódicamente estudios de costes bajo unos criterios básicos, aunque sin una definición completa de la metodología. Además, esta frecuencia en la realización del estudio de costes se detuvo en el momento en el que el servicio pasó a gestión indirecta, ya que al no existir una metodología clara que adaptar, no se pudo superar la complejidad que presentaba la nueva organización.

En cuanto a la percepción de la contabilidad de costes como herramienta para facilitar la mejora en la situación actual, destaca la gran acogida inicial en todos los servicios participantes en esta investigación, definiéndola como una técnica necesaria. Los gestores de los servicios afirman que solamente mediante un conocimiento y un control absoluto y detallado de los costes que se producen por el funcionamiento de su servicio, se podrá asegurar que las actuaciones llevadas a cabo mejoraran la eficiencia y eficacia en la gestión. Sin embargo, los gestores puntualizan que el sistema utilizado debe basarse en la sencillez y la utilidad por encima de la rigurosidad. Igualmente, la información que esperan del estudio de costes debe ser fácil de comprender e interpretar por sí misma.

“En toda gestión, ya sea pública o privada, se hace un necesario un control total y absoluto en costes de todos los servicios, instalaciones, etc., ya que sólo así se podrá realizar un gestión eficaz y eficiente de los mismos. Con este control, siempre se podrá saber en todo momento hasta donde podemos llegar en nuestra gestión y se podrá estar bien posicionado ante situaciones de crisis como la que tenemos encima” Caso 3.

El principal uso que se espera de la información obtenida tras el estudio de costes propuesto, y apoyado en todos los casos, es la variación de precios acorde con el valor y características de cada actividad deportiva ofertada. Esto implica implantar una política de precios en busca del aumento de la autofinanciación y la equidad, además repartir de forma fundamentada, y con criterios preestablecidos, las pocas subvenciones de las que disponen los servicios analizados. Igualmente, destaca la demanda por parte de los responsables de estas organizaciones de información sobre los costes de cada una de las instalaciones deportivas de forma independiente, ya que adquieren una gran importancia por sí mismas en relación al resto de elementos que componen el servicio deportivo.

De igual manera, todos los casos pretenden utilizar la información obtenida del estudio de costes en la elaboración de informes justificativos para órganos políticos, tanto de acciones pasadas como de proyectos y planes futuros. Igualmente, destacan el posible aumento de la transparencia. Destacan la realización de campañas informativas mostrando el coste final real de cada prestación a los usuarios como medio para añadir valor los servicios ofertados, cambiando la percepción del usuario hacia los mismos.

4.1.3.2. Desarrollo del estudio de costes y obstáculos encontrados

Como se ha mencionado en el diseño de la investigación, se realizó el estudio de costes en colaboración con los trabajadores de la entidad, de manera que se tuvo acceso a gran cantidad de información económica y financiera de cada caso, así como información sobre la propia estructura y funcionamiento de cada organización. La principal condición para poder desarrollar el estudio de forma adecuada fue informar a todos los participantes sobre la teoría y la finalidad del cálculo de costes, así como los criterios que marcan la reforma de la Administración Local. Se tuvo que mantener siempre el vínculo con la contabilidad general y presupuestaria en dichos encuentros formativos, de manera que se pudiera comparar las diferentes técnicas y sus finalidades.

Este paso fue fundamental, ya que es la única manera real de que los trabajadores de la entidad recopilaran y procesaran la información de manera adecuada, bajo la premisa de necesitar un análisis en profundidad de la entidad y de cada una de las partes que la componen de forma individual, atendiendo a las necesidades de cada servicio. Además, se debe tener siempre presente que el principal uso que se le va a dar a la información es interno, y por lo tanto, inicialmente no debe ajustarse a ninguna estructura marcada externamente.

La importancia de las instalaciones deportivas aumenta aún más al comienzo del estudio de costes, dada la necesidad de obtener información independiente de cada una de ellas y la gran complejidad que éstas llegan a alcanzar. Las instalaciones deportivas pueden llegar a contener gran cantidad de espacios deportivos con diferentes características y utilización, requiriendo información independiente de cara a una evaluación más detallada y objetiva. Por lo tanto, las instalaciones deportivas se han tenido que dividir en partes en función de la gestión que se realiza en la instalación deportiva y su utilización real, tratando cada una de esas partes de forma independiente de cara a obtener resultados más detallados. Las divisiones de la instalación se han realizado identificando espacios deportivos o agrupaciones de espacios deportivos claramente diferentes entre sí, tanto en uso como en características.

“Creo que está información (refiriéndose a los costes de cada instalación deportiva) es útil por sí misma para nuestros intereses, se podría incluso concluir el estudio de costes en este punto” Caso 2.

El primer obstáculo encontrado, una vez iniciada la recopilación de información necesaria para el estudio de costes, fue el escaso registro y control de los sistemas informativos de base. Con esto nos referimos a la medición de cualquier hecho que ocurre en la organización, de su funcionamiento general (datos técnicos de instalaciones o número exacto de usos y su distribución, por ejemplo). Solamente los casos 1, 2, 3 y 4 realizaban un registro claro y controlado de estos aspectos, mientras que el resto de casos lo realizaban de manera informal y sin unos protocolos preestablecidos.

En la misma línea que el problema anterior destaca el escaso o nulo control del consumo, cuantificación y localización de los recursos utilizados por los servicios municipales, estando controlado de forma clara únicamente en los casos 1, 2 y 3. Además, los gestores y responsables de dichos casos donde existía este control afirmaron tener varios problemas a la hora de obtener esta información para incluirla en sus registros, ya que el control de algunos recursos y su correspondiente localización y cuantificación era coordinado por un área diferente del Ayuntamiento, normalmente centralizada en otro servicio municipal, careciendo de acceso directo a la misma y de canales de información adecuados.

“Estamos pendientes de algunos datos de consumos que nos faltan, y a que nos habiliten el acceso al programa contable para en un futuro no estar en estas circunstancias” Caso 2.

En especial, el recurso, o elemento de coste menos controlado correspondía las inversiones realizadas en instalaciones deportivas, ya que no existía un control claro ni un inventario sobre las inversiones realizadas, debido principalmente a la herencia de las gestiones anteriores, y las diferentes políticas realizadas durante los ciclos políticos. Salvo en los casos 1 y 2, no existía un control claro de este aspecto, desconociendo en algunos casos la inversión que se realizó.

“Los problemas que se han encontrado ha sido recopilar información de las instalaciones más antiguas, ya que los documentos de algunas de ellas no aparecían y se ha tenido que consultar a personas que en el momento de la construcción o reformas estaban vinculados directamente con la institución” Caso 8.

En el caso 2 se dio un tratamiento especial al estudio debido su tamaño y complejidad. Los responsables de coordinación del estudio tomaron una parte más activa a lo largo del desarrollo del mismo, poniendo en común los criterios del estudio, su alcance y la forma de llevarlo a cabo. Finalmente se decidió, debido a la importancia de la gestión indirecta en su gestión, realizar el estudio de costes atendiendo al conjunto total del servicio deportivo municipal, es decir, juntando todos los recursos propios del Ayuntamiento así como los de la empresa concesionaria que afectan y son utilizados en la gestión de las instalaciones y actividades deportivas. Fue considerada la mejor opción, ya que de esta manera se representaba la verdadera cadena de valor en el funcionamiento de las instalaciones deportivas y en la oferta de actividades deportivas, objetos del estudio de costes.

Una vez obtenida toda la información necesaria para poder desarrollar efectivamente el estudio de costes, se pasó a la realización de todos los cálculos en cada uno de los casos. Fue necesaria la utilización de criterios de reparto en la vinculación de los costes no controlados. Finalmente, los resultados del estudio de costes fueron reflejados en informes individuales en cada caso.

4.1.3.3. Valoración del estudio de costes y su utilidad

El uso que los gestores plantean a corto plazo es el cambio en la política de precios públicos y de la asignación de subvenciones. Pretenden hacer adaptaciones en consonancia con el coste real que genera cada uno de los servicios ofertados, pero siempre teniendo en cuenta la finalidad de cada servicio, ya que al ser de carácter público es necesario buscar un rendimiento a nivel social y cumplir con el principio de equidad.

A medio plazo (en concreto, para la planificación deportiva del siguiente ejercicio o temporada), los resultados obtenidos del estudio de costes facilitarán la realización de cambios en la oferta de servicios deportivos, ya que permiten conocer las prestaciones más

rentables y los resultados individuales de cada una de ellas. De igual manera, se pretenden optimizar los servicios con mayores costes, pero con especial interés público, de manera que se rentabilicen lo máximo posible mediante la manipulación de los factores que pueden afectar al coste final del mismo. Gracias a la réplica del estudio en años posteriores se podrá comprobar el éxito de las medidas implantadas para optimizar costes.

Finalmente, los equipos de gestión responsables consideran que la información obtenida da pie a la justificación de actuaciones ya realizadas y de iniciativas futuras, además de poder ser utilizada como contenido útil para campañas informativas hacia los usuarios.

“Es imprescindible para una gestión más eficiente y una mejor toma de decisiones en cuanto a las medidas a adoptar para la reducción de costes de producción, revisión de la oferta y la fijación de la política de precios” Caso 2.

La valoración general otorgada por los equipos de gestión responsables fue muy positiva. Todos definen la iniciativa como totalmente oportuna al momento actual, ya que permite mejorar el control de la entidad.

“Es más que oportuna, ya que si se hubiesen utilizado este tipo de trabajos anteriormente, se hubiese evitado situaciones como las que tenemos en este momento” Caso 3.

“Resulta de más utilidad de lo que piensas inicialmente” Caso 4.

Por último, los gestores afirman su intención de continuar con la realización de estudios de costes, en un proceso de progresiva adaptación y mejora continua de la contabilidad de costes, aumentando el control y registro de la información tanto financiera como no financiera.

4.1.4. Discusión de los hallazgos

La primera condición necesaria para poder concluir el estudio de costes es dotar al sistema de sencillez y utilidad. El sistema de costes debe estar orientado a sus principales usuarios y a los recursos materiales y temporales de los disponen (Liu, 2009a). Además, al igual que concluyen Arnaboldi y Lapsley (2003), la adopción de la contabilidad de costes requiere un esfuerzo durante la implantación del sistema y también en el trabajo diario del constante registro y procesamiento de la información.

Igualmente, es necesario contextualizar este estudio en el ámbito del sector público. Es frecuente que mientras que el sector privado utiliza herramientas para llegar a ser el mejor, en el sector público dichas herramientas se utilicen para demostrar que se está actuando lo suficientemente bien (Bowerman, 2002; Liu, 2009a). Por tanto, contextualizar la implantación de la contabilidad de costes con los criterios que marcan la reforma de la Administración Pública, como la evaluación y control de los resultados, son aspectos clave para lograr su máximo potencial (Ter Bogt & Van Helden, 2011).

Como hemos observado en el análisis de los casos, existe muy poca extensión en el uso de herramientas y técnicas para mejorar la gestión. Rigby y Bilodeau (2013) muestran el porcentaje de utilización por parte de las empresas del sector privado de la mayoría de herramientas y técnicas de gestión existentes a través de un gran estudio en más de 70 países, mostrando una gran prevalencia de la mayoría de ellas.

Los servicios deportivos municipales deben interesarse en la adaptación de todas las técnicas y herramientas de gestión que puedan mejorar en control y funcionamiento de su organización, facilitando la evaluación y la toma de decisiones. La propuesta de herramientas adaptadas a sus necesidades y características facilitará este proceso ya que coincidiendo con Ripoll y Urquidi (2010), es la técnica la que se debe adaptar a las características del servicio y no al revés.

En este sentido, se ha hecho presente las claras diferencias que tienen los servicios deportivos municipales respecto a otras áreas a la hora de definir los resultados del estudio de costes y su utilidad. Las instalaciones deportivas adquieren una posición relevante

dentro del estudio de costes, siendo el elemento principal en el proceso, ya que sobre ellas se articula todo el servicio deportivo municipal. Se requiere información de cada una de ellas de forma independiente, y su correcta delimitación se convierte en un aspecto de especial importancia dada la complejidad que presentan alguna de ellas. Igualmente, coincidiendo con Liu (2009a), la sencillez, la utilidad y la flexibilidad del sistema deben ser considerados elementos clave para lograr su implantación.

Respecto a las barreras y las limitaciones encontradas, cabe destacar la constante repetición en todos los casos de la ausencia de información base de calidad, que aporte datos para implantar el modelo con la mayor exactitud. Este problema se repite en más investigaciones orientadas al diseño e implantación de herramientas en servicios públicos locales (Navarro Galera et al., 2008), por lo que podría considerarse como la principal barrera a la hora de utilizar sistemas de costes en las entidades analizadas. Este contexto dificulta en gran medida el cambio y desemboca una peor gestión de los servicios, ya que repercute en una menor autonomía y menos información útil para la toma de decisiones.

Destaca la excesiva centralización, la inexistencia de canales de información adecuados y la dispersión de la información, sobre todo en el consumo de recursos de cada uno de los servicios o áreas municipales de forma particular. Coincidiendo con Boyne et al. (2004), esto puede ser debido a la poca autonomía de las diferentes áreas de servicios, lo que desemboca en que parte de la información económica que procede directamente del funcionamiento de áreas concretas como la de deporte se registre en otro área del Ayuntamiento.

Estas barreras han podido ser solventadas inicialmente durante la realización del estudio de costes en cada caso gracias a la consideración de los factores internos y externos concretos de cada una de estas organizaciones para asignar los costes entre instalaciones deportivas y actividades deportivas. Sin embargo, no es una solución definitiva, ya que se requiere de un cambio en el procesamiento y registro de información por parte de la entidad para su solución a largo plazo y para una implantación total de la contabilidad de costes con la mayor calidad posible.

En este sentido, el responsable político (concejal) del área de deportes deberá facilitar los recursos y los medios para que los gestores puedan acceder a dicha información y promocionar la utilización de la contabilidad de costes. Coincidiendo con investigaciones similares que han estudiado la implantación del *benchmarking* y la medición del rendimiento en instalaciones deportivas públicas a nivel local y servicios deportivos municipales, el apoyo de los responsables políticos es necesario para desarrollar adecuadamente este tipo de iniciativas y estimular su implantación en nuevos casos (Liu, 2009a; Navarro-Galera et al., 2008). Sin embargo, las cualidades de la investigación intervencionista utilizada en este trabajo han permitido informar a los equipos de gestión responsables de cada uno de los casos sobre los beneficios del sistema implantado, logrando una participación activa de todos ellos en el proceso.

En cuanto al uso que los gestores pretenden dar a la información obtenida de la contabilidad de costes, destacan la modificación de precios de actividades deportivas, la rendición de cuentas y justificaciones a las diferentes partes interesadas y la toma de decisiones para ajustar la oferta. Se observa como coincide con su utilización en la práctica empresarial del sector privado (Ripoll & Urquidi, 2010), por lo que se hace presente las semejanzas entre la gestión de estos servicios municipales y la gestión empresarial, así como el acercamiento a las prácticas y métodos del sector privado.

En resumen, en este estudio se ha analizado el proceso de implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos a nivel local. El uso de la investigación intervencionista a través de un estudio de caso múltiple ha permitido extraer hallazgos, que a pesar de no poder generalizarse en una población, facilitan la implantación de esta herramienta en entidades similares, pudiendo trasladarse a una metodología de cálculo de costes genérica para los servicios deportivos municipales.

Los gestores deben tener en cuenta las limitaciones que pueden encontrar a la hora de implantar este tipo de iniciativa, destacando el escaso control del consumo y localización de los recursos. Para conseguir los mejores resultados y sacar el máximo provecho a esta herramienta, será necesario ejercer un mayor control en su trabajo diario de registro y procesamiento de información.

La fijación de precios es uno de los principales problemas de estas entidades públicas. En este sentido, la contabilidad de costes facilitaría la implantación de una política de precios bajo criterios objetivos. Igualmente, su utilización para realizar balances de cada instalación deportiva y de cada actividad deportiva de forma independiente, otorga una valiosa información para tomar decisiones en torno a la organización y planificación del servicio.

Por último, a la hora de implantar nuevos sistemas de contabilidad de costes, se debe conocer que su viabilidad y utilidad dependerán de la sencillez e incluso simplicidad del sistema utilizado, además de considerar las instalaciones deportivas como un objeto de coste principal. Igualmente, debe existir una motivación desde la alta dirección del Ayuntamiento para seguir perfeccionando el sistema tras su implantación inicial.

4.2. MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

A continuación se muestra el modelo de cálculo de costes diseñado en base a la literatura y metodología de referencia y a los hallazgos del estudio del proceso de implantación del borrador inicial y el modelo provisional.

Se presentan las características y premisas que se han desarrollado para hacer posible la adaptación específica del modelo a los servicios deportivos municipales, pasando a continuación a la metodología desarrollada para la realización del estudio de costes. La propuesta de mecanización para facilitar la implantación del modelo desarrollado, basada en una sencilla aplicación informática y un manual de usuario, puede verse en el Anexo 3.

4.2.1. Fundamentos conceptuales

A la hora de realizar un modelo de análisis y cálculo de costes, se detecta la imperiosa necesidad de definir y catalogar el vocabulario que se va a utilizar a lo largo del mismo, ya que permite una normalización, facilitando la reproducción, sistematización y utilización

de los resultados del cálculo. Se deben utilizar siempre los mismos términos para referirse a los mismos elementos o factores, y así no dar lugar a errores a la hora de establecer relaciones entre ellos. El vocabulario que se va a utilizar está definido en base a los Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004), lo que permite normalizar la terminología facilitando así la comparación con otros modelos.

Los componentes más importantes que intervienen en el proceso productivo desde un punto de vista analítico y por lo tanto en el modelo de cálculo son:

- **Coste.** Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.
- **Objeto de Coste.** Toda magnitud mensurable en términos de contabilidad analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una organización, se convierten en objetivo del cálculo en el proceso de determinación de costes. Se clasifican en elementos de coste, centros de responsabilidad y actividades/productos.
- **Elementos de coste.** Son elementos de coste cada una de las categorías significativas en las que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable. Mediante las clasificaciones de los mismos se debe llegar a una estandarización que faciliten la obtención de datos comparables, dicha clasificación se realizara en función del nivel de desegregación requerida para trabajar en el modelo. En definitiva son los recursos y factores productivos consumidos por la entidad.
- **Centros de coste.** Lugar físico o no, donde, como consecuencia del proceso productivo se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios. En definitiva se pueden entender como cada uno de los lugares donde se llevan a cabo las actividades necesarias para la consecución de las funciones que tiene asignada la organización. En el caso de los

servicios deportivos municipales, los centros de coste más importantes estarán representados por las instalaciones deportivas.

- **Actividades.** El conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, mediante la utilización combinada de factores en un proceso productivo, para obtener bienes o prestar servicios. Las actividades se clasifican en función de su aportación al servicio final, en este caso las actividades finalistas serán el objeto final de coste, al que se agregaran todos los demás elementos pues representa el servicio público. En nuestro caso la única actividad considerada como tal será la actividad finalista, pues el resto de actividades estarán recogidas en los centros de coste. Cabe destacar, que en concepto de este trabajo se atenderá en todo momento a esta definición, y por lo tanto, a la hora de hablar de actividad deportiva, nos estaremos refiriendo al conjunto de actuaciones que permiten la realización de un servicio deportivo o prestación deportiva concreta, y no al hecho concreto de realizar una práctica deportiva.
- **Costes de subactividad.** El coste de la subactividad surge como consecuencia de que la organización no está funcionando a pleno rendimiento, o no está empleando al máximo potencial sus factores productivos. En el caso que nos ocupa es muy difícil de medir a nivel de potencial productivo, puesto que nos referimos a la realización de servicios que se distinguen por su heterogeneidad. Es por ello que para lograr medir la subactividad se debe homogeneizar la producción del servicio para poder obtener un dato que permita la comparación. Existen varios tipos de subactividad; endógena, exógena y sobreactividad. En nuestro caso atenderemos a la subactividad exógena, la cual se define como la expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un periodo determinada por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal o potencial” de los factores productivos (horas desocupadas en una instalación deportiva mientras permanece abierta, por ejemplo). En resumen, recuperando la definición de Carrasco-Díaz, Navarro-Galera, Valencia-Quintero, y Sánchez-Toledano (2009), son un conjunto de costes que bien no pueden ser identificados con una actividad concreta, o bien, se asocian a la desocupación de algún centro de coste siendo por tanto medida de falta de actividad.

- **Criterios de reparto.** Para implantar un sistema de cálculo y análisis de costes es necesario definir elementos de coste, centros de coste, actividades y servicios que se correspondan con el proceso productivo de la organización, para poder analizar los costes que conlleva dicho proceso y asignarlo a las unidades que lo consuman. En el caso de los costes directos esta labor es sencilla, pues se asigna el importe íntegro al objeto de coste que lo consuma, pero en el caso de los costes indirectos es necesario definir unos criterios de reparto adaptados a las características de la organización que permitan asignar los costes de una manera equitativa y razonada entre los diferentes centros con el objetivo de imputar al producto final el coste de todo el proceso productivo, incluyendo costes directos e indirectos. Se puede definir como la herramienta que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional y aproximado al verdadero consumo de costes.
- **Cobertura.** en el caso de la Administración Pública no puede hablarse de márgenes y resultados con el mismo alcance que en el ámbito empresarial, pues el objetivo es la eficiencia en la prestación de bienes y servicios y en qué medida los ingresos cubren el coste de las actividades.

4.2.2. Adaptación del cálculo de costes a la problemática deportiva municipal

Los servicios deportivos municipales presentan una complejidad específica, que debe ser tenida en cuenta a la hora de determinar la metodología de cálculo de costes. Por ello, el método que aquí se propone no se puede vincular a las metodologías concretas y claramente delimitadas de la contabilidad de costes tradicionales.

En ocasiones, es difícil identificar nítidamente un modelo de cálculo con una metodología, ya que al adaptar el cálculo de costes a las características y las posibilidades de la entidad se pueden adquirir conceptos de varias metodologías o técnicas (Horngren et al., 2012). Sin embargo, podríamos definirlo como un modelo de cálculo que sigue inicialmente los pasos de la metodología de costes completos por centros de actividad, pero con añadidos y mejoras de la filosofía y metodología del ABC (Activity Based Costing). Esto es así ya que

finalmente se valoran actividades intermedias generales (Sáez-Torrecilla et al., 2009b), y actividades finales muy concretas, representadas por las actividades deportivas. Éstas actividades deportivas permitirán la prestación del servicio, pudiendo actuar sobre cada una de ellas de forma independiente.

Las prestaciones realizadas por los servicios deportivos municipales presentan una gran heterogeneidad y características de servicios en masa (Brignal et al., 1991), por lo que el peso de los costes indirectos será amplio. Consecuentemente, no será correcto utilizar un sistema de costes simple (basado en una distribución uniforme de los costes indirectos a las prestaciones finales), ya que se incurriría en claras sobreestimaciones y subestimaciones (Horngren et al., 2012). Igualmente, la problemática de la gestión de información municipal impedirá disponer de información detallada del coste de algunos recursos, por lo que costes que en un principio deberían ser directos tendrán que tratarse como indirectos. Por todo ello, será necesario utilizar varios criterios de reparto, ajustándonos a la naturaleza del recurso utilizado y el objeto del coste, además de disponer de unidades de medida adaptadas a cada una de las actividades deportivas a la hora de calcular adecuadamente el coste unitario.

La importancia de los centros de costes principales en los servicios deportivos municipales, representados por las instalaciones deportivas municipales, es un elemento indispensable a tener en cuenta en una metodología de cálculo de costes específica para servicios deportivos. Su delimitación y análisis detallado es de vital importancia para los propósitos de un modelo de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, ya que se podría considerar que la adecuada gestión de las instalaciones deportivas, considerándolas individualmente, es un objetivo clave en dichos servicios. En términos prácticos un modelo con centros y actividades facilita el cálculo de las mismas a través de dichos centros, además, el conocimiento de los costes de un centro puede, en ocasiones, ser tanto o más relevante que las prestaciones a las que se destina (Carrasco-Díaz et al., 2009).

Igualmente, se debe tener en cuenta la dificultad para identificar las actividades concretas que se realizan en los centros de coste principales (instalaciones deportivas municipales), sus generadores de coste y su consumo por parte de las prestaciones. Por ello, la utilización de una metodología ABC convencional traería importantes complicaciones, e incluso poca

utilidad real (FEMP, 2006), dado el proceso global en el que funcionan las instalaciones deportivas. Mediante la utilización de una metodología por centros de actividades, se considera que en las instalaciones deportivas se desarrolla una actividad en general, el propio funcionamiento de la instalación, y que ésta será consumida por las diferentes actividades deportivas finalistas y sus prestaciones.

En conclusión, gracias a esta metodología se puede obtener información sobre los costes vinculados a cada instalación deportiva, e información detallada de todas las actividades finalistas que se realicen en cada una de dichas unidades, con un nivel de desagregación de las mismas prácticamente ilimitado.

4.2.2.1. Captación de información

Para que la aplicación del modelo sea efectiva, se debe establecer patrones para la obtención de la información de base. Ésta podrá ser recuperada de los propios registros del servicio deportivo, de otros departamentos del Ayuntamiento, y de empresas que participen en el desarrollo de los servicios ofertados. Además, la información podrá aparecer de forma muy específica mediante nóminas o facturas muy definidas, o de forma global, con facturas que abarcan muchos gastos diferentes o directamente del presupuesto de la entidad.

En ningún caso se va a poder obtener toda la información necesaria de los correspondientes equivalentes de la contabilidad general y la contabilidad presupuestaria (Carrasco-Díaz, Buendía-Carrillo, Valencia-Quintero, & Sánchez-Toledano, 2010), sino que dependerá del elemento que se trate y sus posibilidades de medición y adscripción directa a otros objetos de coste, por lo que será necesario en todos los casos acudir a los sistemas origen (Carrasco-Díaz, 2011). Los requisitos que se deben tener en cuenta son el uso de la corriente real de bienes y servicios, con sus costes asociados y que no se debe repetir el registro de la información, lo cual fácilmente podría derivarse de la obtención de información de dos fuentes distintas, que presenten el mismo gasto de forma diferente o definido de distinta manera.

Habría que tener en cuenta que los sistemas de información municipales, y en concreto los de los servicios deportivos, no suelen estar ni integrados ni bien detallados por sistemas orígenes, por lo que en cada caso se requiere de una obligada reorganización de la información, acorde con los objetivos del estudio de costes (Carrasco-Díaz, 2011).

Por otro lado, se debe elegir entre usar costes predeterminados o costes históricos. Los costes predeterminados o estándares se determinan, es decir, se prevén para situaciones que están por llegar, como por ejemplo, el coste que va a ocasionar la apertura de una nueva instalación. Los costes históricos, por su parte, se recogen de situaciones que ya han sucedido. Este modelo defiende que se utilicen inicialmente datos históricos, ya que, la falta de experiencia en la aplicación del cálculo de costes puede constituir un handicap para el establecimiento de un modelo de captación de costes predeterminado (Carrasco-Díaz et al., 2009). Un primer análisis con costes históricos dará como resultado los costes reales en un determinado periodo, y facilitará el posterior establecimiento de costes estándares en base a dichos datos, además de poder ser utilizados como referencia para la toma de decisiones.

Además, mediante un estudio realizado en base a costes históricos, inicialmente obtenidos del año anterior, se podría obtener información que sirva para conocer los resultados de la gestión de dicho periodo, pudiendo actuar en consecuencia. Estos resultados constituirían un punto de referencia para conocer de forma muy aproximada los costes de cada instalación y servicio deportivo. Todo ello facilitaría la toma de decisiones con respecto a la gestión de los mismos (instalación y servicio) en el periodo siguiente.

4.2.2.2. Tratamiento, agregación y formación del coste

El principal factor que rige la toma de decisiones es la naturaleza del proceso productivo, en la que la prestación depende de la instalación deportiva donde se realiza, por lo que a la hora de repartir costes, gran parte de estos deberán asignarse anteriormente entre dichos centros. Esto implica que las instalaciones deportivas serán tratadas como un portador del coste finalista, con relevancia por sí mismo, además de intermediario en el proceso de cálculo de las actividades deportivas.

A grandes rasgos, los elementos de coste se reparten entre los centros de coste y actividades. A su vez, los costes de los posibles centros auxiliares se reparten también entre los centros principales. Para facilitar este proceso se distinguen costes directos y costes indirectos. Los primeros se asignan de forma íntegra al objeto de coste donde se han consumido los recursos que lo generan. Sin embargo, cuando no se conoce de forma exacta donde han sido consumidos ni en qué medida, se acudirá a un criterio de reparto para establecer esta relación entre el coste y el objeto de coste. También se distinguen costes fijos y costes variables, en relación al comportamiento de los mismos. Los primeros no varían en función de la cantidad de actividad, mientras que los segundos son dependientes del nivel y tipo de actividad que se realice, aumentando, por norma general, de forma proporcional (Horngren et al., 2012).

Atendiendo a la literatura sobre esta temática, podemos encontrar clasificaciones más complejas, añadiendo también costes semifijos y semivariantes, que incluyen un componente fijo y otro variables (como por ejemplo el suministro de luz, con un coste fijo en base a la potencia instalada y otro variable en base a la energía consumida). En el caso de los servicios deportivos, la complejidad aumenta aún más, ya que su comportamiento variará dependiendo de cada instalación deportiva y su funcionamiento normal. Por lo tanto, nuestra posición, por norma general, es tratar estos costes como fijos a las instalaciones, ya que facilitará enormemente el cálculo.

En torno a estas premisas se produce el aumento del valor hasta llegar a la actividad deportiva, la cual acumula todos los costes, tanto directos como indirectos (Figura 5). En nuestro caso se atenderá a un sistema de costes completos pero, sin embargo, no se realizará de forma estricta (Buendía-Carrillo, 1996). Se entiende que se deben incorporar todos los costes procedentes de los recursos que consume la entidad para la producción del servicio, incluyendo tanto internos como externos. No obstante, inicialmente no es factible incluir costes derivados del personal de la alcaldía, o del edificio del Ayuntamiento, por ejemplo, por dos razones principales: 1) porque es imposible asignarlos realizando el estudio a nivel individual de servicio sin repercutir en su objetividad, y 2) porque la información que proporcionaría sería confusa y no tendría utilidad real, al no representar el rendimiento y la eficiencia de la labor del servicio deportivo municipal, como órgano independiente en este aspecto. Además, se debe tener en cuenta la escasa cultura de

costes que tradicionalmente han tenido los Ayuntamientos (Navarro-Galera et al., 2008), por lo que la delimitación del objeto de estudio facilitará la recopilación y el tratamiento de los mismos.

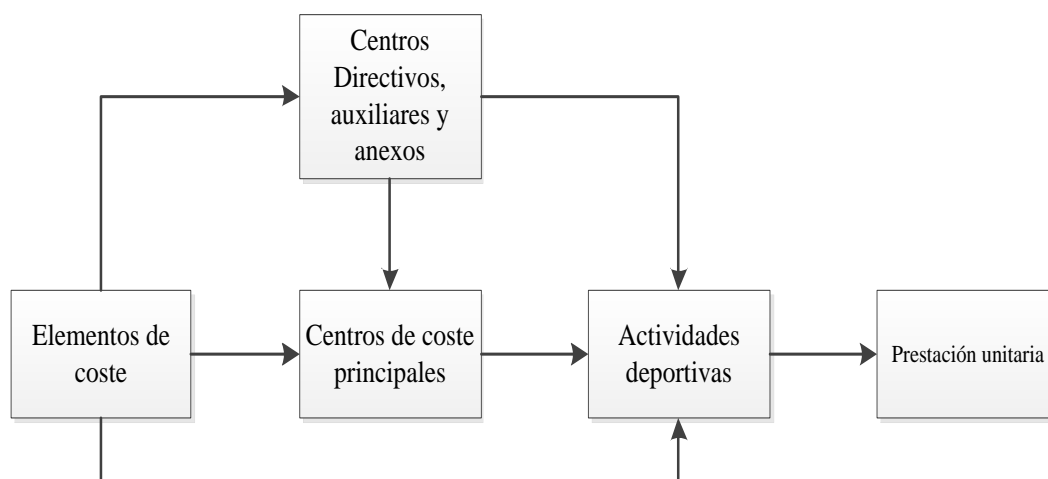


Figura 5. Proceso de formación del coste (elaboración propia)

4.2.2.3. Tratamiento de los elementos de coste

Los elementos de coste suponen la entrada de consumos de toda clase, es decir, la entrada de los costes que progresivamente se agregarán hasta llegar al producto final. La procedencia de los elementos de coste puede ser de la propia entidad o de otras entidades, siempre que estos elementos supongan un coste para la entidad a analizar.

El principal problema en este punto recae en las clasificaciones y tratamiento de los costes. Se podrán aglutinar varios elementos de coste en un mismo grupo, dado su mismo tratamiento y función, lo que facilitará el proceso. Por tanto, los costes deberán ser clasificados en función de su naturaleza y el objetivo de los recursos que los originan, facilitando de esta manera su reparto posterior y la utilidad de la información obtenida, al poder relacionarlos a diferentes actividades concretas.

4.2.2.4. Tratamiento de los centros de coste

Como ya se ha comentado, los centros de coste en los servicios deportivos municipales adquieren una importancia especial, respecto al resto de servicios, debido a su correspondencia con las instalaciones deportivas. Es por ello que son portadores de coste además del lugar donde se realizan las actividades objeto del servicio. El coste y la calidad del servicio dependerán en gran medida de la gestión de las instalaciones deportivas. En virtud de este modelo, nos podemos encontrar con tres tipos de centros de coste:

- **Centro directivo y general.** Centro donde se agrupan todos los costes comunes a la totalidad del servicio deportivo municipal como son los correspondientes a la dirección, administración, organización general y otros costes que serían imposibles de vincular a otro centro o actividad, pues repercuten en todo el servicio en su conjunto.
- **Centro de coste principal (instalaciones deportivas).** Atendiendo a la desagregación clásica de las instalaciones deportivas podemos encontrar complejos deportivos, instalaciones deportivas y espacios deportivos (aunque su delimitación exacta es complicada, debido a la gran heterogeneidad que presentan las instalaciones deportivas). Para poder incluir su tratamiento en el modelo de cálculo se utilizará como elemento básico la instalación deportiva o complejo deportivo, según el caso y la terminología utilizada, y a su vez, dividiremos éstas en subcentros, a los que llamaremos unidades deportivas. Por lo tanto, todas las instalaciones deportivas se dividirán a su vez en unidades, diferenciado espacios o grupos de espacios con diferentes usos y características de gestión. Como ejemplos podemos señalar los siguientes casos:
 - Un pabellón polideportivo, que contiene una pista central y además dos pistas de squash. En este caso la pista polideportiva representaría una unidad y las dos pistas de squash otra unidad, quedando agrupadas bajo un mismo centro principal que sería el pabellón polideportivo.
 - Un complejo deportivo, que contiene en su interior cinco pistas de pádel, un pabellón, un campo de fútbol y una pista de atletismo. En este caso existirían cuatro unidades, en concreto las cinco pistas de pádel, la pista de

atletismo, el campo de fútbol y por último el pabellón y por tanto, la pista polideportiva que lo ocupa.

El objetivo de esta clasificación es conseguir un análisis pormenorizado del servicio deportivo mediante una mayor individualización, atendiendo así a la realidad del servicio y a sus necesidades informativas. A su vez, se logra un paso intermedio en la agregación de costes, al poder vincularlos a un centro principal y repartirlos posteriormente entre las unidades que comparten gran parte de los recursos que los originan.

- **Centro de coste auxiliar o complementario.** Centro donde se agrupan una serie de elementos de coste y que participa de forma indirecta en el proceso de prestación del servicio. Puede coincidir, por ejemplo, con un edificio de vestuarios central y que da servicio a varias instalaciones. Solamente se deberán tener en cuenta si son especialmente relevantes y determinantes para conseguir una mayor exactitud en los repartos y resultados finales. Si se incluyen, requerirán de un tratamiento independiente y adaptado a cada uno de los casos, debido a las ilimitadas posibilidades que pueden presentar. Además, las propias clasificaciones generales de los costes en el modelo podrían ser consideradas como centros complementarios tradicionales en la contabilidad de costes en servicios municipales, ya que por ejemplo el grupo de costes de mantenimiento podría definirse como centro de mantenimiento. Se trata de diferentes definiciones para un contenido semejante.

4.2.2.5. Tratamiento de las actividades

Como se ha mencionado anteriormente, en este caso se tendrá únicamente en consideración la actividad finalista, representada por la actividad deportiva, mientras que el resto de actividades están incluidas en los centros de coste. La realización de dicha actividad permite la prestación efectiva del servicio deportivo, a través de los diferentes usuarios. Para facilitar el tratamiento y realización de los cálculos se tendrá en cuenta una clasificación estandarizada del tipo de actividad deportiva con el que nos podemos encontrar:

- **Actividad dirigida.** Todas las actividades organizadas, y normalmente dirigidas por un técnico especialista. Se conocerá exactamente su duración y capacidad, así como el número de cursos realizados y grupos existentes.
- **Uso libre.** Espacio temporal en el que se presta una parte de la unidad deportiva para su utilización de forma libre por parte de los usuarios. Se conocerá el espacio destinado a esta actividad, el tiempo disponible y el número de usos, pero no el tiempo por usuario, ya que normalmente es indefinido, solo se cuenta el acceso.
- **Alquiler.** Igual que la actividad anterior, salvo que en este caso se conoce el tiempo de cada uso, y por lo tanto se puede realizar un mayor control sobre la actividad.
- **Uso de las instalaciones por clubes y asociaciones.** Funciona de forma semejante a un alquiler, ya que se conocen las horas exactas que se presta la instalación a un club. No se entra a considerar, sin embargo, la capacidad, ya que el uso de esas horas será competencia del club en cuestión.
- **Eventos de carácter deportivo o no deportivo.** De igual manera que en caso anterior se conoce el tiempo de uso de la instalación. El resto de factores dependerán de las características del evento.

4.2.3. Fases para su implantación

Para hacer posible la viabilidad del modelo, éste se ha estructurado en 3 fases consideradas clásicas (Buendía-Carrillo, 1996), de forma que haya cierta formalidad en el orden en que se realizan las operaciones y los cálculos, y se establezcan referencias para su sistematización y reproducibilidad. El modelo se estructura en la Fase de Identificación, Fase de Distribución y Fase de Imputación. Entendido desde el punto de vista de la fluctuación de información, como un Input informativo, una transformación y el consiguiente output informativo.

4.2.3.1. Fase de identificación

La primera tarea de esta fase es realizar un inventario de todas las instalaciones deportivas, creando un mapa de centros de coste donde se distingan los centros de coste principales y las unidades que los componen. Se indicarán, también, todas las características técnicas

conocidas para su posterior utilización como criterios de reparto, por ejemplo los m² de la unidad y de espacio deportivo, número de usos reales, número de usos potenciales, horas de apertura anuales, número de personas que trabajan en la instalación o la superficie de zonas decorativas y jardines. Se deberá concretar finalmente un centro de coste principal, instalación o complejo, y sus unidades, con las que se trabajará en el análisis de las actividades deportivas. Igualmente, se delimitarán los centros de coste complementarios, únicamente si fuese estrictamente necesario.

Tabla 10. Propuesta de clasificación de costes

Agrupación de costes*
Mantenimiento y reparación
Limpieza
Jardinería
Atención al cliente
Personal y material técnico-deportivo
Servicio médico
Dirección y coordinación
Comunicaciones
Agua
Luz
Gas
Combustibles
Primas de seguros
Costes financieros
Calculados (Amortizaciones)
Otros

* Las agrupaciones de costes incluyen los costes tanto de bienes y servicios como de personal vinculado a las funciones que las componen

Posteriormente, se realizará un inventario de las actividades, destacando en qué unidad deportiva se realiza y el resto de características técnicas, en concreto, número de horas de uso de la unidad, porcentaje de uso de la unidad y las prestaciones unitarias del servicio concreto que se oferta a través de la actividad deportiva. A continuación, se identificarán todos los costes en los que ha incurrido el servicio deportivo municipal durante el año objeto de análisis, clasificándolos en función de su naturaleza y el objetivo de los recursos que los producen (Tabla 10). Se aconseja diferenciar por un lado los costes que afectan a las instalaciones deportivas y al servicio deportivo en su conjunto, y por otro, los que afectan única y exclusivamente a las actividades deportivas.

Tras realizar la clasificación, se deberá identificar el portador (centro o actividad) donde se han consumido directamente los recursos que han generado el coste en todos los casos que se conozca, convirtiéndose en costes directos. Además, habrá que identificar costes que afecten a un grupo de centros principales concretos, y no a uno concreto o a todos en general (incluyendo entre ellos los costes de los centros complementarios o auxiliares si estos existieran), y asignarles la parte que le corresponda a cada uno de dichos centros principales (en ocasiones habrá que utilizar para ello un criterio de reparto, explicados en la siguiente fase). Al finalizar esta fase, deberán haber sido identificados todos los costes de los que se conozca su procedencia concreta, repartidos entre los centros principales, las unidades y las actividades. El resto de costes que no se hayan podido asignar a ninguno de estos objetos de coste, pues no se conoce en qué medida es cada uno de ellos responsable del mismo, serán repartidos en las siguientes fases.

En el caso del personal, es conveniente clasificarlos por segmentos laborales en función de su labor y vincularlos a alguno de los grupos de la clasificación de costes. De igual manera, siempre que sea posible y se tenga la suficiente información, se deberá determinar el número de personas equivalentes en cada uno de ellos para facilitar su asignación entre los diferentes centros o actividades. El concepto de persona equivalente se utiliza para hacer homogénea la relación de persona y tiempo, y consiste en determinar la jornada estándar, que será trasladada al concepto de una persona equivalente, determinándose de esta manera el resto de personas de cada segmento laboral en función de su correspondencia con una persona equivalente (Carrasco-Díaz, 2011; IGAE, 2004).

El coste por persona equivalente será la división del coste total del segmento laboral entre el número de personas equivalentes. Por ejemplo, si existen 4 personas dedicadas al mantenimiento de instalaciones deportivas, 3 trabajan a jornada completa, y otra a media jornada, el coste por persona equivalente será el resultado de dividir el total de los costes que originan los 4 trabajadores entre 3,5 (1 trabajador a jornada completa = 1 y un trabajador a media jornada es = 0,5). Gracias a este dato y la dedicación a cada centro de coste o actividad deportiva se podrá imputar del coste del segmento laboral a los mismos de forma casi directa (Tabla 11 y Tabla 12). Cabe destacar por tanto, que el control de los tiempos de dedicación a las diversas tareas, centros y actividades, facilitaría la asignación del coste de personal de forma directa.

Tabla 11. Dedicación de cada persona a los centros de coste (adaptado de IGAE, 2004)

Personas segmento laboral A	% de dedicación a centros			Persona equivalente
	Centro A	Centro B	Centro C	
				-
Persona A	100	-	-	1
Persona B	50	25	25	1
Persona C	50	50	-	0,50
Total	-	-	-	2,50

En la Tabla 11 podemos observar lo siguiente: las 3 columnas centrales, muestran el porcentaje de dedicación de cada persona o trabajador de un segmento laboral cualquiera (supongamos que es el segmento laboral de mantenimiento y conservación de instalaciones, por ejemplo) respecto a su 100 % de trabajo a cada centro de coste, mientras que la última columna muestra la correspondencia respecto a una persona equivalente de cada trabajador. Sin embargo, aún no se pueden repartir los costes de cada segmento laboral, ya que la dedicación a cada centro se ha realizado en base 100 para cada trabajador y no por la parte correspondiente en base a la persona equivalente.

Tabla 12. Determinación de personas equivalentes por centro de coste (adaptado IGAE, 2004)

Personas segmento laboral A	Personas equivalentes por centro			Persona equivalente
	Centro A	Centro B	Centro C	
				-
Persona A	1	-	-	1
Persona B	0,5	0,25	0,25	1
Persona C	0,25	0,25	-	0,50
Total	1,75	0,50	0,25	2,50

Para poder resolver el problema anterior, se realizará una segunda tabla (Tabla 12), y en las columnas centrales se pondrá la cifra de la Tabla 11, pero esta vez de forma proporcional a la persona equivalente. Por ejemplo, la persona C corresponde a 0,50 personas equivalentes y dedica un 50 % de su trabajo al centro A y otro 50 % al centro B, por lo tanto, si el 100 % de su trabajo equivale a 0,50 personas equivalentes, el 50 % que dedica al centro A corresponderá un 0,25 personas equivalentes.

Sin embargo, este paso se puede simplificar, ya sea por consenso, o por falta de la información sobre la dedicación de cada trabajador, calculando el coste por persona equivalente y vinculando únicamente personas equivalentes a centros o actividades donde se conoce que participan con dedicación total. El resto de costes del segmento laboral se distribuirán a través de un criterio de reparto en función de la labor que realicen, normalmente unidos al resto de costes que componen el grupo en la clasificación. Este último paso se realizará en la fase de distribución.

4.2.3.2. Fase de distribución

El siguiente paso en la realización del estudio de costes es agregar todos los costes identificados en la fase anterior a sus portadores. En un principio, si se ha realizado correctamente la fase anterior se podrán agregar, sin ningún problema, los costes directos a sus portadores, así como los costes que se vinculen a varios centros principales o unidades concretas. De esta manera quedarían únicamente por repartir los costes indirectos generales a todo el servicio de deportes, a todas las unidades de un centro principal o a las actividades.

Para repartir los costes indirectos restantes a sus respectivos portadores, de forma controlada y aproximada a la realidad del consumo de los recursos, se utilizarán diferentes criterios de reparto. Para su elección habrá que tener en cuenta los siguientes factores en este orden (IGAE, 2004): 1) aspectos objetivos sobre la relevancia del criterio, 2) aspectos objetivos sobre la posibilidad de obtención de parámetros que doten de contenido al criterio que se ha elegido, 3) aspectos subjetivos de los componentes de la organización sobre la verosimilitud de la asignación de costes que se consigue con el criterio determinado que se configura como juicios de valor en los que, por supuesto, también pueden tener influencia aspectos de valoración objetiva.

Los manuales de referencia proponen criterios de reparto para una gran cantidad de elementos de coste que se puedan presentar (Carrasco-Díaz, 2011; IGAE, 2004). La Tabla 13, que muestra de nuevo la clasificación de costes propuesta, también incluye los criterios de reparto propuestos generalmente para cada uno de los grupos, teniendo en cuenta dichos manuales y la investigación de la que procede este modelo. Cabe destacar, que el

reparto de forma indirecta de los costes asociados a suministros (luz, agua, combustibles y gas) es muy subjetivo, sin embargo, son los elementos de coste con más facilidades para ser imputados de forma directa al poder utilizar facturas detalladas de los contadores situados en cada instalación deportiva o unidad.

Tabla 13. Propuesta de clasificación de costes y posibles criterios de reparto

Agrupación de costes*	Criterio de reparto propuesto
Mantenimiento y reparación	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Limpieza	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Jardinería	Metros cuadrados de zonas verdes
Atención al cliente	Número de usos
Personal y material técnico-deportivo	Número de usos
Servicio médico	Número de usos
Dirección y coordinación	Coste directo al centro directivo y general
Comunicaciones	Coste directo al centro directivo y general
Agua	Número de usos
Luz	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Gas	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Combustibles	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Primas de seguros	Se debe asignar de forma directa
Costes financieros	Coste directo al centro directivo y general
Calculados (Amortizaciones)	m ² del espacio deportivo o de la unidad (mismo criterio)
Otros	Dependiendo de la naturaleza del coste

* Las agrupaciones de costes incluyen los costes tanto de bienes y servicios como de personal vinculado a las funciones que las componen

Se repartirán los costes identificados en instalaciones deportivas entre sus unidades, y después los costes generales a todas las unidades entre todas las unidades que componen el servicio deportivo municipal. De esta manera, se obtendrá el subtotal de cada unidad deportiva. Posteriormente se repartirán costes comunes del centro directivo y general entre el total de unidades que componen el servicio deportivo municipal, en base preferentemente al coste primario de las mismas, que está representado por el subtotal, a falta de otro criterio de reparto que pudiera considerarse más objetivo. Se consigue así el coste total de cada unidad deportiva, dato con el que se operará desde este momento.

Una vez realizado esto, se procederá a imputar los costes directos a las actividades y a repartir los costes indirectos entre las mismas (ambos representando los costes variables).

Es difícil establecer unos criterios estandarizados para repartir los costes indirectos entre las actividades, debido al heterogéneo espectro de actividades deportivas que se pueden desarrollar en los servicios deportivos municipales. También la forma en la que se ofertan, así como las características de los elementos de coste que pueden incurrir en las mismas, dificultan la selección de dichos criterios de reparto. Su asignación dependerá de la realidad de cada servicio deportivo municipal y del consenso de sus responsables y de las personas que realicen el estudio.

Al finalizar esta fase se habrán repartido todos los costes a los centros finalistas, de manera que se obtendrá el primer dato relevante y de utilidad, el coste total de cada unidad deportiva e instalación deportiva de forma independiente. De igual manera, también se habrán repartido todos los costes correspondientes a las actividades, en concepto de coste variable, dando así pie a la siguiente y última fase.

4.2.3.3. Fase de imputación

Esta fase representará el final del estudio de costes, y por tanto del modelo planteado. El primer paso consistirá en la obtención de un dato homogéneo para la realización del resto de operaciones, que será el coste por hora de cada unidad deportiva, obtenido en base al coste total de la unidad, dividido por las horas de funcionamiento asumidas para cada una de ellas. De esta manera, solo restará añadirles al coste de cada actividad deportiva (coste variable), el coste proporcional por el uso de la instalación deportiva en concepto de coste fijo.

Para ello, se tendrá en cuenta el porcentaje de utilización de la unidad por parte de la actividad deportiva, y se calculará la parte proporcional del coste por hora de la unidad en base a dicho porcentaje de utilización. El total de horas que la actividad deportiva ha usado la unidad deportiva, multiplicado por el coste por hora proporcional al porcentaje de uso de la unidad, dará como resultado el coste fijo total de la misma.

Después se dividirá la suma de los costes fijos más los costes variables entre el número de prestaciones unitarias consideradas para cada actividad, dando finalmente como resultado el coste unitario de la actividad. La prestación unitaria representa la unidad de medida de

la actividad, y por lo tanto, deberá concretarse atendiendo a las características técnicas de cada actividad. Para su correcto tratamiento, la prestación unitaria debería ajustarse a la inscripción básica que realiza el usuario por el servicio. Por ejemplo, en una actividad mensual de natación para adultos, la prestación unitaria será la inscripción por dicha actividad mensual, y el total de prestaciones de la actividad será la suma de dichas inscripciones. Igualmente, en el caso la actividad de uso libre de una piscina, las prestaciones unitarias serían las entradas registradas para dicho fin.

En la Figura 6 se puede observar de forma general el proceso de cálculo desde que de determina la cuantía del elemento de coste hasta que se obtiene el coste de la prestación unitaria.

Cabe destacar que en cada actividad puede existir un margen de los usuarios considerados con los usuarios potenciales. Este dato debe ser tenido en cuenta por los responsables del servicio deportivo municipal, ya que expresa una opción directa para la optimización de los costes originados por dicha actividad. De igual manera, se tendrán que tener en cuenta las plazas no cubiertas en la cifra de prestaciones unitarias consideradas, ya que éstas representarán un coste de subactividad dentro de la propia actividad.

El coste correspondiente a las horas de funcionamiento de la unidad en las que no se ha realizado ninguna actividad, correspondiente a horas de desocupación, dará como resultado el coste de subactividad. El coste de subactividad adquiere relevancia por sí mismo, de manera que se puede abordar el problema de la forma que se considere oportuna en cada servicio deportivo. En concreto, el cálculo para conocer el coste asignado a horas desocupadas, debido a una infrautilización de los recursos y factores productivos utilizados, se realizará restando al coste total de la unidad la suma de los costes fijos de las actividades analizadas en el mismo. Cabe destacar que, si no se ha analizado alguna actividad que si se realiza en una unidad, las horas de uso de la instalación consumidas por dicha actividad, junto con su coste correspondiente, pasarán a formar parte del coste de horas desocupadas, y por lo tanto, habrá que diferenciar este coste del que le correspondería al de subactividad propiamente dicha para darle el tratamiento adecuado.

A la hora de utilizar el dato anterior, se debe reflexionar detenidamente antes de repartir el coste asociado a subactividad entre otras actividades con vistas a ajustar precios, ya que se plantea la cuestión de hasta qué punto un usuario debe soportar en el precio público unos costes que no se han generado por la prestación (servicio) que recibe (Carrasco-Díaz et al., 2009). Sin embargo, gracias a la metodología que se ha presentado, se da la posibilidad de poder realizar un tratamiento individualizado de este aspecto, de la forma que se crea más oportuna, ya que se cuenta con la suficiente información.

Una vez realizados todos estos pasos, obtendremos todos los datos e información necesaria para realizar informes pormenorizados del coste de cada instalación, unidad y actividad deportiva, además de cualquier consideración extraída del proceso de cálculo, como por ejemplo el desglose de los costes de cada unidad por elementos de coste, en función de las necesidades de la organización.

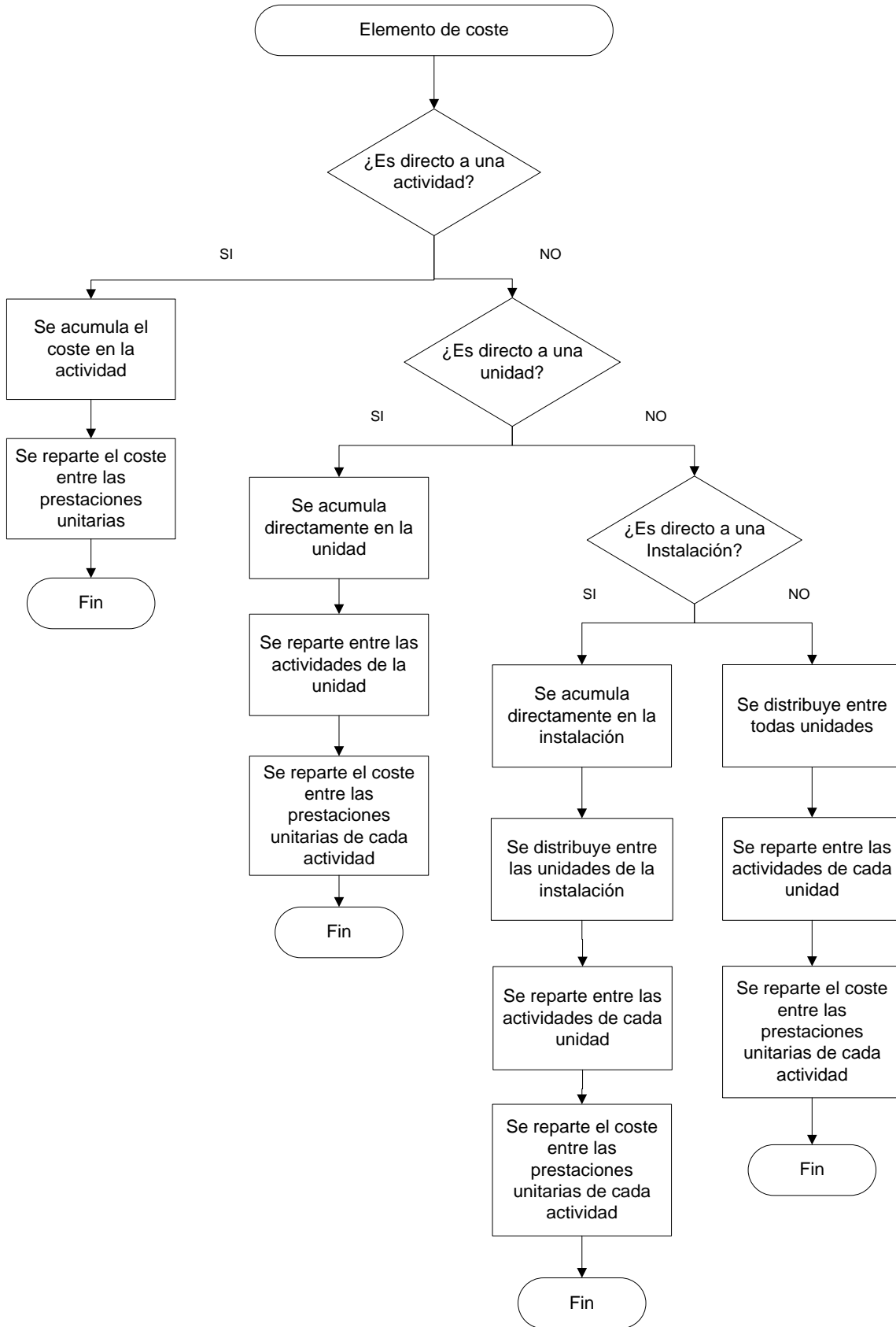


Figura 6. Recorrido de los elementos de coste

CAPÍTULO V.
RENDIMIENTO FINANCIERO EN LOS
ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS

5.1. ESTUDIO 2. MEDICIÓN DE LA CONDICIÓN FINANCIERA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES

5.1.1. Planteamiento del problema

Los servicios deportivos municipales son una parte importante dentro del sistema deportivo a nivel nacional y un elemento en constante expansión dentro del ámbito municipal. Por ello, como parte indiscutible dentro de la Administración Municipal, su gestión se ve afectada por las reformas que dichas entidades están experimentando desde las últimas décadas, destacando el proceso de descentralización mediante entidades autónomas de servicios y la implantación de herramientas como la medición del rendimiento.

En este sentido, la evaluación y el control de la gestión económica y financiera en busca de una sostenibilidad que permita el mantenimiento de los servicios adquiere especial relevancia. La definición y evaluación de indicadores específicos podría ser de gran utilidad.

Sin embargo, la medición del rendimiento aporta información limitada si no se incluye en un sistema de comparación evaluativa o *benchmarking*. Para ello, es necesario conocer la realidad del sector, su evolución y resultados de referencia que sean de utilidad para el posicionamiento y la fijación y seguimiento de objetivos realistas.

Los Organismos Autónomos Deportivos Municipales (en adelante OADM) son organizaciones claramente diferenciadas y que operan con cierta autonomía en régimen de descentralización. Por tanto, el análisis de la condición financiera de estas entidades a lo largo de los últimos años podría ser de gran interés. De esta manera, se definirían resultados de referencia mediante los cuales los diferentes OADM podrían posicionarse, a través del cálculo de los diferentes indicadores bajo la misma metodología, observando su evolución respecto al resto del sector.

Por ello, se marcan los siguientes objetivos de investigación:

1. Diseñar un modelo de medición de la condición financiera adaptado a los OADM.

2. Definir un modelo de *benchmarking* mediante resultados de referencia para el posicionamiento y comparación de cada uno de los OADM.
3. Analizar la evolución de la condición financiera de los OADM en el periodo 2002-2011, estudiando las diferencias entre años.

Además, atendiendo a las explicaciones del marco teórico, se plantea la siguiente hipótesis de investigación:

1. Los resultados de los indicadores financieros de los OADM presentarán valores diferentes a los que se considerarían teóricamente adecuados inicialmente. En concreto, la autofinanciación presentará valores inferiores, mientras que el Resultado Presupuestario y el índice de Ahorro Neto presentarán valores iguales o superiores.

5.1.2. Metodología

5.1.2.1. Muestra

El Universo objeto de estudio son entidades locales descentralizadas de servicios deportivos municipales. El concepto de entidades locales descentralizadas se define como aquellas entidades con estructuras organizativas propias, modelos de gestión autónoma y con presupuestos y contabilidad independientes (Cuadrado-Ballesteros et al., 2012). Se ha seleccionado una muestra de OADM españoles de poblaciones superiores a 1.000 habitantes, en el periodo 2002-2011, entidades que forman parte de la Administración Local y cumplen con las características anteriores. La muestra ha variado entre 194 y 225 entidades en función del año, contabilizando un total de 2.139 observaciones (Tabla 14). Todos los datos de cada entidad fueron obtenidos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas Español, utilizando todas las entidades de este tipo que presentaron información completa y suficiente para calcular los indicadores. Estos datos son auditados en varias fases antes de presentarse en la base de datos utilizada.

Se ha delimitado la toma de datos a esta muestra ya que todas las entidades poseen presupuestos propios que son regulados de forma estandarizada bajo la misma normativa, permitiendo la comparabilidad. Además, es posible extrapolar los resultados de este estudio a otras entidades locales que posean presupuestos diferenciados en el área de deportes.

Tabla 14. Observaciones por ejercicio

Ejercicio	Observaciones
2002	222
2003	194
2004	219
2005	211
2006	211
2007	225
2008	215
2009	213
2010	219
2011	210
Total	2.139

5.1.2.2. Medición del rendimiento financiero a través de la condición financiera.

Variables de estudio.

Para la construcción de las medidas hemos optado por utilizar un indicador clave para cada uno de los elementos de flexibilidad, independencia y sostenibilidad, revisando la literatura más reciente y próxima a nuestro estudio (Brown, 1993; Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2011; García-Sánchez et al., 2012; Pérez-López, Plata-Díaz, Zafra-Gómez, & López-Hernández, 2014; Rivenbark & Roenigk, 2011; Sport Industry Research Centre, 2006; Wang et al., 2007; Zafra-Gómez et al., 2006; 2009a, 2009b; Zafra-Gómez, Pedauga, Plata-Díaz, & López-Hernández, 2014). Además, se ha añadido un indicador relacionado con los gastos por habitante, dado el gran interés que presenta para la gestión y el control de la Administración Pública (Bastida et al., 2009). Los indicadores utilizados, su cálculo e interpretación son (cálculos realizados en base a la clasificación económica del presupuesto según la Resolución de 19 de enero de 2009, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica):

- **Índice de ahorro neto por habitante**

Utilizado para medir la flexibilidad presupuestaria. Refleja la capacidad de la organización para hacer frente a los gastos corrientes y de pasivos financieros mediante sus ingresos corrientes (consideradas las fuentes de ingresos más recurrentes y estables). Permite conocer los ingresos corrientes que pueden ser destinados a otras funciones, como financiar gastos de capital. Además, utilizando los resultados de varios años consecutivos proporciona información para valorar la posibilidad de mantener, aumentar o reducir el nivel de servicios. Por el contrario, si se obtiene un resultado negativo, implica la necesidad de financiar los gastos corrientes y de pasivos financieros con otras fuentes diferentes a los ingresos corrientes, como pueden ser los ingresos por operaciones de capital.

$$\frac{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 3 al 5} - \text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 4 y 9}}{\text{Número de habitantes}}$$

- **Autofinanciación**

Se utiliza para medir la independencia de la entidad. Es el indicador más conocido y utilizado en la gestión deportiva municipal en España. Este indicador puede observarse en prácticamente todas las memorias que desarrollan los OADM (en los casos donde se publican), siendo el indicador al que más espacio y explicaciones dedican. Mide la capacidad de la organización para poder hacer frente a los gastos corrientes de personal y bienes y servicios por ingresos directamente generados por su propia actividad. A diferencia de lo que ocurre en los trabajos realizados en Administraciones Municipales mediante sus presupuestos consolidados, no se incluyen los gastos corrientes financieros y de transferencias.

$$\frac{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 3 y 5}}{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 y 2}}$$

- **Resultado presupuestario no Financiero**

Utilizado para medir la sostenibilidad presupuestaria. Refleja el superávit o déficit de la organización, pudiendo ser considerado como una medida del balance presupuestario. En concreto, este indicador da como resultado los euros que se gastan por cada euro que se ingresa, excluidos activos y pasivos financieros. De esta

manera, un resultado superior a 1 significará que la entidad gasta más de lo que ingresa, aumentando el déficit en el ejercicio concreto. Cabe destacar, que como organización pública el objetivo de los OADM no es la maximización de sus beneficios, aunque deben operar bajo criterios de sostenibilidad económica.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 7}}{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 1 al 7}}$$

- **Gasto Corriente por habitante**

El gasto por habitante ha sido frecuentemente utilizado por la literatura tanto técnica como científica como un indicador para medir el nivel o cantidad de servicios prestados. Sin embargo, su propio análisis, así como investigaciones recientes mencionan la posibilidad de no confiar completamente en este indicador para dicha función (Zafra-Gómez et al., 2009a), ya que un aumento del gasto por habitante puede no estar relacionado con un aumento de los servicios, sino con una mayor ineficiencia en su utilización y una mala optimización de los costes. A pesar de ello, sigue siendo utilizado como indicador de gran interés para la gestión y el control de la Administración Municipal. Por lo tanto, se ha incluido también como indicador complementario a los tres indicadores clave anteriores. Para su cálculo se ha optado por utilizar únicamente los gastos corrientes, excluyendo los gastos de capital, debido a su gran variabilidad entre los diferentes ejercicios, y los gastos producidos por activos y pasivos financieros.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 4}}{\text{Número de habitantes}}$$

Los indicadores expresados en € por habitante han sido calculado en términos nominales y en términos reales para poder analizar su evolución, dividiéndolos entre el índice de precios de consumo del año base (2011). Cada uno de dichos indicadores calculados, junto con cada uno de los años (2002-2011) reflejan las variables utilizadas en este estudio.

5.1.2.3. Análisis de datos

El análisis de datos ha sido realizado utilizando el Software Stata versión 11.0. y el Software SPSS versión 20.0. Primero se ha realizado un análisis estadístico descriptivo de todas las variables que componen el modelo de condición financiera para cada uno de los años de forma individual y en general sobre el conjunto de la muestra. También se ha añadido el coeficiente de variación (CV) para complementar la desviación estándar (DE) a la hora de valorar el grado de dispersión en todos los indicadores donde el resultado no puede ser negativo. Posteriormente, se han calculado los percentiles 25, 50 y 75, para cada de los indicadores en cada año y en el total.

Además, se ha calculado un último dato que representa el porcentaje de entidades con un resultado considerado adecuado atendiendo a la definición de cada indicador en los tres indicadores clave (en cada año de forma independiente y en el total, sobre los resultados en términos nominales). En concreto, en el índice de ahorro neto por habitante es teóricamente adecuado un resultado igual o superior a 0, en la autofinanciación un resultado superior al 0,5 y en el resultado presupuestario no financiero un resultado de 1 o inferior.

La relación entre los indicadores calculados ha sido estudiadas mediante un análisis de correlación. Los cambios entre año y año y en la evolución han sido analizados mediante la prueba ANOVA, utilizando un contraste polinómico para ver las tendencias y añadiendo comparaciones *post-hoc* de Bonferroni para analizar las posibles diferencias entre cada par de años. El nivel de significación ha sido fijado a partir de $p < 0,05$ en todos los casos.

5.1.2.4. Temporalización y cronograma

El trabajo realizado en este estudio se divide en 4 fases, con sus correspondientes tareas cada una. Dichas fases se presentan a continuación, y en la Tabla 15 se muestran de forma gráfica mediante un cronograma.

Fase 1. Definición del objeto de estudio**Tarea 1.1. Revisión bibliográfica**

En esta tarea se procedió a la revisión de la literatura, tanto técnica como científica, sobre el objeto de estudio, en este caso la medición del rendimiento y del resultado en la Administración Local y los servicios deportivos municipales. Cabe destacar que esta tarea es la que más tiempo abarca en la temporalización, ya que se extiende desde que comienza la investigación hasta que termina, pues es necesario revisar e incluir los trabajos relevantes que se hayan publicado durante el transcurso del estudio.

Tarea 1.2. Definición del problema de investigación

Una vez analizada la literatura más relevante hasta el momento, se definió el problema de investigación, los objetivos y las hipótesis.

Fase 2. Creación de la base de datos**Tarea 2.1. Recopilación de datos**

En esta tarea se procedió a extraer de las fuentes de información utilizadas todos los datos necesarios para calcular las variables de estudio, para cada uno de los OADM en cada uno de los años (2002-2011). Esta parte del proceso fue especialmente delicada, ya que la forma en la que se exportaban los datos de cada una de las fuentes de información era diferente, y por lo tanto tuvieron que ser adaptados a un mismo formato de base de datos, siendo necesario incluirlos manualmente en la mayoría de los casos.

Tarea 2.2. Cálculo de las variables

Una vez construida la base de datos se calcularon las variables de estudio, utilizando los procedimientos descritos en la metodología para cada una de ellas.

Fase 3. Análisis e interpretación de los resultados**Tarea 3.1. Análisis e interpretación de los resultados obtenidos durante el estudio**

Con las variables calculadas, se pasó al análisis de datos de la manera que se describe en la metodología, así como a su interpretación y contextualización.

Fase 4. Elaboración de los informes de investigación y conclusiones finales

Tarea 4.1. Conclusiones finales

Tras finalizar las fases y tareas anteriores se pasó a la redacción de las conclusiones finales de la investigación, donde se recogen de forma resumida los aspectos más relevantes que se pueden extraer del estudio en su conjunto.

Tarea 4.2. Redacción de los informes de investigación

Finalmente, se redactaron los informes donde se recogen todos los apartados del estudio.

Tabla 15. Cronograma del trabajo realizado en torno a la medición del rendimiento financiero

FASES	Año 2013												Año 2014	
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Enero	Febrero
F1. Definición del objeto de estudio														
T1.1. Revisión bibliográfica														
T1.2. Definición del problema de investigación														
F2. Creación de la base de datos														
T2.1. Recopilación de datos														
T2.2. Cálculo de las variables														
F3. Análisis e interpretación de los resultados														
T3.1. Análisis e interpretación de los resultados obtenidos durante el estudio														
F4. Elaboración de los informes de investigación y conclusiones finales														
T4.1. Conclusiones finales														
T4.2. Redacción de los informes de investigación														

5.1.3. Resultados

5.1.3.1. Relación entre los indicadores analizados

La Tabla 16 muestra los resultados de las correlaciones realizadas entre los indicadores analizados, teniendo en cuenta el total de los datos.

Tabla 16. Correlaciones entre los cuatro indicadores (total)⁵

	Términos nominales				Términos reales			
	IANPH	AF	RPNF	GCPH	IANPH	AF	RPNF	GCPH
IANPC	1,000				1,000			
AF	0,096*	1,000			0,099*	1,000		
RPNF	-0,418*	-0,085*	1,000		-0,412*	-0,085*	1,000	
GCPH	0,217*	0,124*	-0,006	1,000	0,211*	0,128*	-0,007	1,000

Nota: IANPH = Índice de ahorro neto por habitante; AF = Autofinanciación; RPNF = Resultado presupuestario no financiero; GCPH = Gastos corrientes por habitante.

* $p < 0,001$

Todas las correlaciones entre los tres indicadores principales son significativas. Sin embargo, el valor de los coeficientes en la mayoría de los resultados es muy bajo, presentando correlaciones muy débiles. Únicamente destaca la correlación entre el índice de ahorro neto por habitante y el resultado presupuestario no financiero ($r = -0,418$; $p < 0,001$ en términos nominales y $r = -0,412$; $p < 0,001$ en términos reales), mientras que la autofinanciación es el indicador más independiente.

5.1.3.2. Análisis y evolución de la condición financiera

Los resultados se muestran para cada indicador de forma independiente.

Índice de ahorro neto por habitante

Analizando la Tabla 17, se puede observar como la media del índice de ahorro neto por habitante es siempre positiva, aunque muy cercana a 0 (se debe recordar que en este indicador puede darse un resultado negativo).

⁵ Los valores de las correlaciones de cada año analizado de forma independiente presentan resultados similares.

La Tabla 18, muestra que el percentil 50 presenta un resultado superior a 0 en todos los ejercicios y en el total, al igual que en la media, tanto términos reales como nominales, por lo que la mayoría de las entidades han tenido un índice de ahorro positivo en el cierre de los ejercicios. El percentil 75% presenta resultados cercanos a un ahorro neto de 2 € por habitante en todos los años. Además, destaca como el percentil 75 llega a valores más altos en los últimos años analizados (exceptuando el 2011) y el percentil 25 llega a valores más bajos.

Tabla 17. Estadísticos descriptivos índice de ahorro neto por habitante

Ejercicio	Términos nominales		Términos reales	
	Media	DE	Media	DE
2002	0,958	4,026	1,219	5,126
2003	0,692	4,787	0,855	5,914
2004	0,926	4,236	1,111	5,079
2005	1,524	5,575	1,767	6,467
2006	0,969	6,237	1,086	6,989
2007	2,037	7,027	2,221	7,660
2008	0,832	4,834	0,872	5,063
2009	1,148	6,168	1,207	6,480
2010	1,380	5,851	1,424	6,038
2011	0,520	6,118	0,520	6,118
Total	1,107	5,573	1,237	6,155

Tabla 18. Percentiles y ANOVA de índice de ahorro neto por habitante

Ejercicio	Términos nominales						Términos reales				
	p25	p50	p75	%	Media	ANOVA	p25	p50	p75	Media	ANOVA
2002	-0,290	0,423	1,711	66,67	0,958		-0,369	0,539	2,178	1,219	
2003	-0,345	0,645	1,587	68,04	0,692		-0,426	0,797	1,961	0,855	
2004	-0,447	0,579	1,938	64,38	0,926		-0,536	0,694	2,323	1,111	
2005	-0,028	0,602	2,035	73,46	1,524		-0,032	0,699	2,360	1,767	
2006	-0,121	0,713	2,119	69,67	0,969	$F = 1,383$ $p = 0,190$	-0,135	0,799	2,375	1,086	$F = 1,346$ $p = 0,208$
2007	-0,441	0,642	2,562	66,22	2,037		-0,481	0,700	2,793	2,221	
2008	-0,812	0,521	2,489	63,26	0,832		-0,851	0,546	2,608	0,872	
2009	-0,365	0,587	2,906	69,01	1,148		-0,383	0,616	3,053	1,207	
2010	-0,691	0,567	2,987	63,47	1,380		-0,713	0,585	3,083	1,424	
2011	-1,070	0,385	2,144	61,43	0,520		-1,070	0,385	2,144	0,520	
Total	-0,384	0,565	2,130	66,53	1,107		-0,450	0,636	2,388	1,237	

Nota: % = Porcentaje de entidades con un resultado teóricamente adecuado

En cuanto al porcentaje de entidades con un resultado considerado como adecuado en el ejercicio correspondiente, destaca el año 2005, donde más del 73 % de las entidades obtuvieron un índice de ahorro neto positivo. El total presenta un valor superior al 66 %.

Por último, la evolución de la media muestra variaciones muy dispares (Figura 7), no existiendo diferencias significativas en la prueba ANOVA ni en el contraste polinómico, aunque destaca que el valor más bajo se da en el año 2011.

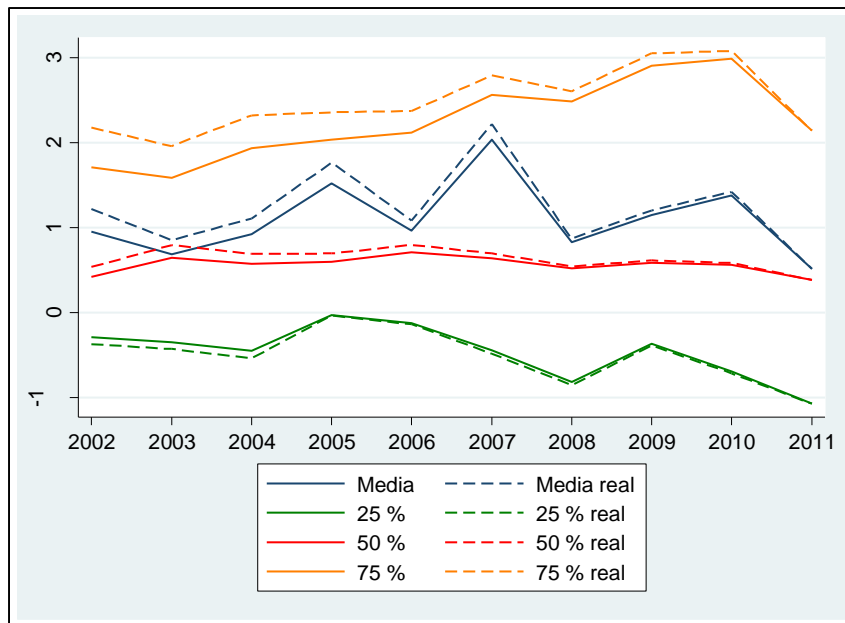


Figura 7. Evolución del índice de ahorro neto por habitante

Autofinanciación

En la Tabla 19, se muestran los estadísticos descriptivos de la autofinanciación. Inicialmente se observa un CV alto, con valores entre el 0,65 y 0,83 en los diferentes años y de 0,735 en el total.

En cuanto a los percentiles (Tabla 20), en general, encontramos los valores más elevados en los primeros y últimos ejercicios analizados. En ningún año se llega a alcanzar un valor superior a 0,50 en más del 25 % de las organizaciones analizadas. En todos los casos se da un percentil 75 con un valor menor a 0,50, el cual tiene resultados en torno al 0,45. El percentil 50 presenta unos valores en torno al 0,30, con un resultado de 0,287 en el total.

Igualmente, la media presenta valores entre 0,30 y 0,40 en cada año y en el total, observando el menor valor en el año 2007 y el valor más elevado en el año 2011.

Tabla 19. Estadísticos descriptivos autofinanciación

Ejercicio	Media	DE	CV
2002	0,355	0,272	0,767
2003	0,352	0,283	0,803
2004	0,353	0,274	0,778
2005	0,325	0,233	0,717
2006	0,325	0,228	0,702
2007	0,316	0,222	0,702
2008	0,317	0,211	0,666
2009	0,326	0,212	0,650
2010	0,362	0,298	0,822
2011	0,358	0,239	0,667
Total	0,339	0,249	0,735

Tabla 20. Percentiles y ANOVA de autofinanciación

Ejercicio	p25	p50	p75	%	Media	ANOVA
2002	0,182	0,306	0,460	21,62	0,355	
2003	0,176	0,278	0,462	22,16	0,352	
2004	0,173	0,295	0,477	21,00	0,353	
2005	0,169	0,284	0,441	19,43	0,325	
2006	0,173	0,285	0,455	19,91	0,325	$F = 1,204$ $p = 0,288$
2007	0,175	0,264	0,432	17,33	0,316	
2008	0,187	0,265	0,412	17,67	0,317	
2009	0,183	0,283	0,448	20,66	0,326	
2010	0,188	0,303	0,484	23,29	0,362	
2011	0,193	0,304	0,486	24,29	0,358	
Total	0,178	0,287	0,453	20,71	0,339	

Nota: % = Porcentaje de entidades con un resultado teóricamente adecuado

No se observan diferencias significativas comparando ejercicio por ejercicio ni tampoco una tendencia lineal significativa ($F = 0,044$; $p = 0,833$). Sin embargo en la Figura 8 se puede observar como la evolución de la media de autofinanciación sufre un descenso del 2004 al 2007 y un aumento del año 2007 al año 2010, y a pesar de que se vuelve a dar un descenso en el año 2011 y que la máxima variación entre ejercicio y ejercicio no ha superado el 5 %

en términos de porcentaje de autofinanciación, encontramos una tendencia cuadrática significativa ($F = 7,679$; $p = 0,006$).

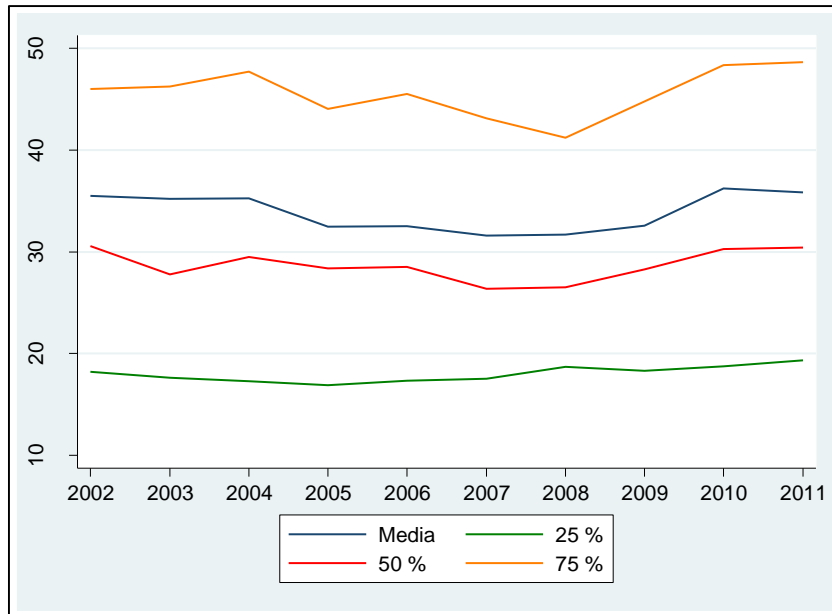


Figura 8. Evolución de la autofinanciación (transformada a porcentaje)

Resultado presupuestario no financiero

La interpretación directa del resultado de este indicador es la cantidad de euros que se gasta una entidad por cada euro que se ingresa (atendiendo a los derechos y obligaciones reconocidas netas), por tanto, un valor superior a 1 representará inicialmente un déficit. Observando la Tabla 21, solamente en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 se presenta una media que refleje superávit, aunque en todos los años se obtienen una media muy cercana a 1.

Sin embargo, evaluando los resultados de la Tabla 22, más del 50 % de las entidades tienen un resultado inferior a 1 en todos los años, destacando los ejercicios 2005 y 2006, donde más del 60 % de las entidades analizadas presentaban superávit. En el total el resultado es del 56 %. Igualmente, el percentil 50 presenta resultados muy cercanos a 1, aunque siempre igual o por debajo de dicho valor (el mejor resultado es de 0,991 en los años 2005

y 2006). El CV muestra muy poca variabilidad con valores de que oscilan entre 0,12 y 0,17 analizando año por año y con un valor de 0,139 en el total.

Tabla 21. Estadísticos descriptivos resultado presupuestario no financiero

Ejercicio	Media	DE	CV
2002	1,016	0,140	0,137
2003	1,004	0,120	0,120
2004	1,008	0,126	0,125
2005	0,993	0,150	0,151
2006	0,987	0,104	0,105
2007	0,984	0,123	0,125
2008	1,008	0,133	0,132
2009	1,015	0,173	0,171
2010	1,000	0,126	0,126
2011	1,032	0,171	0,165
Total	1,005	0,139	0,138

Tabla 22. Percentiles y ANOVA de resultado presupuestario no financiero

Ejercicio	p25	p50	p75	%	Media	ANOVA
2002	1,039	0,993	0,964	56,76	1,016	
2003	1,034	0,997	0,958	54,64	1,004	
2004	1,034	0,998	0,955	54,79	1,008	
2005	1,018	0,991	0,942	62,09	0,993	
2006	1,022	0,991	0,946	61,61	0,987	
2007	1,024	0,993	0,947	59,56	0,984	$F = 2,398$
2008	1,045	0,998	0,950	52,09	1,008	$p = 0,011$
2009	1,032	0,998	0,955	54,46	1,015	
2010	1,034	0,999	0,959	51,60	1,000	
2011	1,056	1,000	0,970	50,48	1,032	
Total	1,032	0,996	0,955	55,82	1,005	

Nota: % = Porcentaje de entidades con un resultado teóricamente adecuado

La Tabla 22, muestra diferencias significativas en el resultado presupuestario no financiero. Las comparaciones *pos-hoc* demuestran que el la media en el 2011 tiene un valor significativamente mayor que en los años 2006 y 2007, que presentan el valor más bajo. Recordando la interpretación e este indicador, la comparación *post-hoc* indica la existencia de un mejor resultado en los años 2006 y 2007 respecto al 2011, que presenta los peores resultados ($p = 0,036$ y $p = 0,013$ respectivamente). Además, el contraste polinómico no muestra una tendencia lineal significativa ($F = 1,349$; $p = 0,246$), pero si una tendencia

cuadrática significativa ($F = 12,965$; $p < 0,001$). En general, el valor de la media desciende del 2002 al 2007, y aumenta del 2007 al 2011 (exceptuando los resultados del 2004 y 2010), por lo que el resultado presupuestario no financiero empeora desde el 2007 (Figura 9).

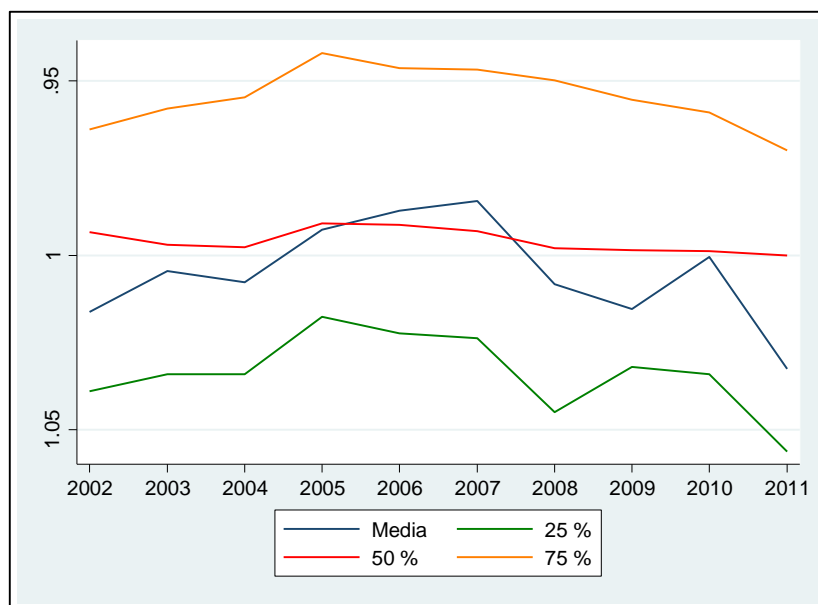


Figura 9. Evolución del resultado presupuestario no financiero

Gasto corriente por habitante

El gasto realizado por los OADM presenta valores entre 0,76 y 0,95 en el CV analizando año por año, con los valores más altos en el 2010 y el 2011, ambos superiores a 0,90 (Tabla 23).

Tabla 23. Estadísticos descriptivos gasto corriente por habitante

Ejercicio	Términos nominales			Términos reales		
	Media	DE	CV	Media	DE	CV
2002	28,978	22,053	0,761	36,890	28,074	0,761
2003	29,192	19,515	0,669	36,067	24,111	0,669
2004	34,219	29,072	0,850	41,031	34,859	0,850
2005	35,754	28,738	0,804	41,474	33,336	0,804
2006	39,615	34,201	0,863	44,392	38,325	0,863
2007	43,385	34,134	0,788	47,299	37,213	0,788
2008	47,370	37,038	0,782	49,620	38,797	0,782
2009	47,988	38,196	0,796	50,413	40,126	0,796
2010	46,887	42,819	0,913	48,386	44,188	0,913
2011	47,147	44,656	0,947	47,147	44,656	0,947
Total	40,126	34,700	0,865	44,337	37,208	0,839

Tabla 24. Percentiles y ANOVA del gasto corriente por habitante

Ejercicio	Términos nominales					Términos reales				
	p25	p50	p75	Media	ANOVA	p25	p50	p75	Media	ANOVA
2002	15,385	24,175	34,481	28,978		19,586	30,775	43,896	36,890	
2003	16,114	25,502	35,848	29,192		19,909	31,508	44,290	36,067	
2004	17,752	28,578	42,931	34,219		21,285	34,266	51,476	41,031	
2005	18,337	29,919	43,629	35,754		21,270	34,705	50,609	41,474	
2006	20,876	32,882	49,070	39,615		23,393	36,848	54,987	44,392	
2007	23,164	36,976	56,197	43,385	$F = 10,530$ $p < 0,001$	25,253	40,312	61,266	47,299	$F = 4,130$ $p < 0,001$
2008	24,069	39,616	61,020	47,370		25,212	41,498	63,919	49,620	
2009	25,965	39,972	60,112	47,988		27,277	41,991	63,150	50,413	
2010	24,572	38,304	56,838	46,887		25,357	39,528	58,654	48,386	
2011	23,440	38,555	57,126	47,147		23,440	38,555	57,126	47,147	
Total	20,061	32,607	50,241	40,126		23,010	36,905	55,800	44,337	

La Tabla 24, muestra valores de la media entre 28 € y 48 € por habitante en términos nominales y de 36 € y 51 € por habitante en términos reales. El percentil 50 muestra valores más bajos, oscilando entre 24 € y 40 € por habitante analizando año por año y 32,607 € por habitante en el total en términos nominales. En términos reales los valores se sitúan entre 30 € y 42 € por habitante en cada uno de los años y 36,905 € en el total.

Igualmente, la Tabla 24 muestra diferencias significativas entre diferentes años tanto en términos nominales como en términos reales. Profundizando en los resultados en términos reales, las comparaciones *post-hoc* indican que el valor de la media en el año 2002 es significativamente inferior que en el año 2008 y 2009 ($p = 0,015$ y $p = 0,006$, respectivamente), y la media del 2003 significativamente menor que la del 2008, 2009 y 2010 ($p = 0,010$, $p = 0,004$ y $p = 0,033$, respectivamente). Además, en este caso encontramos una tendencia significativa tanto en términos lineales ($F = 30,132$; $p < 0,001$), como en términos cuadráticos ($F = 4,065$; $p = 0,044$). En este caso, observando la gráfica de la Figura 10 y los valores de significación, los datos parecen ajustarse mejor a una relación lineal. Los datos presentan un crecimiento del gasto corriente por habitante del año 2002 al 2009 y un ligero descenso en los últimos dos años analizados, 2010 y 2011.

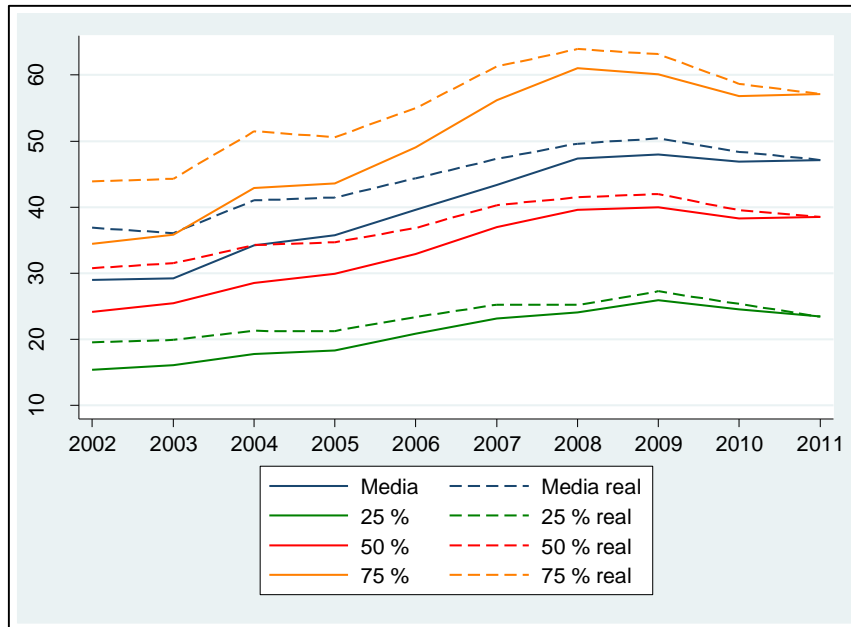


Figura 10. Gráfica de la evolución del gasto corriente por habitante

5.1.4. Discusión

A pesar que la evaluación del rendimiento financiero adquiere gran relevancia en la gestión de entidades de servicios deportivos a escala local, existe información limitada sobre la medición de la condición financiera, los resultados del sector y su evolución. Los resultados de este estudio permiten avanzar en el conocimiento sobre la condición financiera en estas entidades, con unas las implicaciones que se discuten a continuación.

Las asociaciones mostradas entre los 3 indicadores clave muestran valores significativos. El signo de las correlaciones es siempre positivo, excepto cuando una de las variables es el resultado presupuestario no financiero. Sin embargo, recordando que un menor valor este indicador está relacionado con una mejor condición financiera, podemos corroborar la afirmación de que un mejor resultado en uno de los indicadores está relaciona con un mejor resultado en el resto.

Coincidiendo con Wang et al. (2007), los resultados obtenidos muestran que los indicadores miden el mismo concepto de Condición Financiera en su conjunto. Por lo tanto, podemos afirmar que los indicadores seleccionados son compatibles para ser utilizados como medida del rendimiento financiero de estas entidades.

Concretamente, mientras que el resultado presupuestario no financiero tiene una asociación moderada con el índice de ahorro neto, la autofinanciación tiene una asociación muy baja con ambos indicadores. Por lo tanto, medir la condición financiera a través de diferentes elementos e indicadores adquiere especial relevancia, ya que permite controlar de forma independiente buscando un mejor rendimiento financiero en general.

Los resultados muestran que en el índice de ahorro neto por habitante y el resultado presupuestario no financiero, más del 50 % de las entidades presentan unos resultados considerados teóricamente como buenos. Es decir, existe un índice de ahorro neto por habitante positivo y un resultado presupuestario no financiero con superávit en la mayoría de los OADM. Sin embargo, la mayoría de las organizaciones presenta resultados teóricamente malos en la Autofinanciación.

Los datos estadísticos presentados permiten ajustar objetivamente el concepto de resultados adecuados o no adecuados en los indicadores analizados de forma más realista que los estándares teóricos. Como mencionan Navarro-Galera et al. (2009), comparar los indicadores entre entidades permite medir el rendimiento de forma relativa. En el caso de la autofinanciación, a pesar de que el resultado deseado sea próximo a 1 (100 % de autofinanciación) y tal y como hemos definido en el apartado de metodología, teóricamente correcto a partir de 0,50 (50 % de autofinanciación), un resultado superior a 0,30 puede considerarse como bueno en el sector mientras que con un resultado superior a 0,45 la entidad podría considerarse como una de las mejores en este aspecto del rendimiento financiero. Por tanto, cada organización deberá fijar sus objetivos con la intención de seguir mejorando, intentando evolucionar entre el resto de entidades marcando metas realistas.

Igualmente, en el caso del caso del índice de ahorro neto un resultado positivo es adecuado, sin embargo, un objetivo ambicioso en el sector deberá ser superior a un resultado de 0,50 € por habitante. Por el contrario, un resultado teóricamente adecuado en el resultado presupuestario no financiero se corresponde con los resultados estadísticos obtenidos en el estudio, ya que en general es posible deducir que con un resultado mínimamente inferior a 1 la entidad entrará en el 50 % de las mejores.

Además, las diferentes entidades podrán evaluar de forma relativa sus resultados a lo largo de los 10 años analizados gracias a los percentiles presentados, comprobando su posición en el sector. Coincidiendo con Rivenbark et al. (2010), podrán evaluar el éxito de sus estrategias respecto a otras entidades, aumentando la utilidad en el uso de la Condición Financiera. Así, cada entidad deberá seleccionar entidades semejantes que tengan resultados cercanos a los que pretenden alcanzar, con el objetivo de adquirir nuevas prácticas y pasar del *benchmarking* de datos al *benchmarking* de procesos (Liu 2009a).

En cuanto a la evolución de los indicadores analizados, encontramos una tendencia en forma de *U* en la autofinanciación y en el resultado presupuestario no financiero. Mientras que la autofinanciación tiene un descenso en sus resultados hasta el 2007 y una posterior mejora, el resultado presupuestario no financiero presenta resultados contrarios, con un ascenso en el resultado de este indicador hasta el año 2007. La aparición de la crisis económica, cuyo comienzo se sitúa entre el 2007 y 2008 (King, 2013) puede estar relacionada con este suceso, ya que las transferencias por parte de otras Administración Públicas a los servicios locales han descendido, repercutiendo en un peor resultado presupuestario no financiero. En consecuencia, la gestión de los servicios locales ha requerido un aumento en la financiación propia y una menor dependencia de recursos externos, aumentando la autofinanciación.

El análisis del gasto corriente por habitante indica que ha seguido una tendencia claramente lineal hasta el año 2009, sufriendo después un descenso en los dos últimos años analizados (2010 y 2011). Para su correcta interpretación, tal y como comentan Zafra-Gómez et al. (2009), la obtención de un mayor valor en un indicador basado en el gasto por habitante como elemento de la condición financiera puede relacionarse con una mayor prestación de servicios o una ineficiencia. Por lo tanto, no hemos establecido si un mayor valor en este indicador se corresponde con una mejor o una peor condición financiera. Sin embargo, su gran importancia en la literatura que analiza aspectos económicos y financieros de la Administración Local (Bastida et al., 2009) ha derivado en la utilización de este indicador como una medida complementaria a los elementos propuestos para evaluar la condición financiera.

Resumiendo, el presente estudio propone una forma de evaluar el rendimiento financiero a través de indicadores relacionados con la condición financiera en entidades públicas locales y municipales descentralizadas que prestan servicios deportivos. Tomando como ejemplo el caso de España, han sido presentados una serie de datos estadísticos que permiten establecer resultados de referencia para poder evaluar el rendimiento financiero de forma relativa en base a la situación del sector. Estos datos han sido analizados a lo largo de 10 años y mediante un valor general, por lo que pueden ser utilizados para evaluar la evolución de la entidad dentro del sector y marcar resultados de referencia para la fijación y el seguimiento de objetivos. En este sentido, los resultados del estudio han demostrado que los estándares teóricos no son suficientes para poder catalogar los resultados de la entidad en los servicios públicos analizados, marcando por lo tanto, nuevos puntos de referencia.

5.2. ESTUDIO 3. ANÁLISIS DE LA INFLUENCIA DEL ENTORNO SOBRE LA CONDICIÓN FINANCIERA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

5.2.1. Planteamiento del problema

La evaluación de la gestión financiera a través de indicadores relacionados con la condición financiera y su comparación con otros resultados de referencia del sector pueden ser de gran utilidad para los gestores de los OADM. Así, se podrían fijar objetivos de más calidad, contrastar sus resultados y su evolución respecto al resto del sector, seleccionando otras entidades para contrastar su gestión en busca de mejores resultados.

Sin embargo, si el objetivo es encontrar entidades de referencia para adquirir nuevas estrategias y técnicas de gestión, será necesario seleccionar adecuadamente dichas organizaciones. En concreto, se deberán elegir entidades semejantes atendiendo a los factores del entorno que podrían influir sobre los resultados de los indicadores analizados, ya que parte de los resultados podrían ser debidos a una situación más o menos ventajosa, además de a la propia gestión realizada. Ésta podría ser una solución adecuada de cara a aumentar la objetividad y utilidad de la evaluación del rendimiento y su comparación con otras entidades del sector. Sin embargo, las posibilidades de actuación y la delimitación del entorno que marcará la definición de una entidad semejante dependerá del conocimiento que tengan los gestores sobre los factores que realmente podrían tener alguna influencia.

Atendiendo al planteamiento del problema, el objetivo de este estudio es:

1. Analizar la posible influencia que los factores sociodemográficos, socioeconómicos y políticos y los resultados de la gestión financiera municipal pueden tener sobre la condición financiera de los OADM en general.

Para contrastar el objetivo anterior, se han planteado las siguientes hipótesis de investigación:

1. La influencia del entorno sobre la condición financiera de los OADM es muy leve.
2. Los factores sociodemográficos, y especialmente el tamaño de la población, tienen alguna influencia sobre la condición financiera en los OADM.
3. El entorno socioeconómico influye positivamente sobre la condición financiera de los OADM.
4. No existe una influencia clara de los factores relacionados con la situación política municipal en la condición financiera de los OADM.
5. Una mejor gestión económica del Ayuntamiento influye positivamente sobre la condición financiera de sus OADM.

5.2.2 Metodología

5.2.2.1. Muestra

La muestra coincide con el estudio anterior, por lo tanto, se estudiaron OADM españoles entre el 2002 y el 2011, con una muestra que oscila entre 195 y 225 entidades en función del año, y un total de 2.139 observaciones (Tabla 25).

Tabla 25. Observaciones por ejercicio

Ejercicio	Observaciones
2002	222
2003	194
2004	219
2005	211
2006	211
2007	225
2008	215
2009	213
2010	219
2011	210
Total	2.139

5.2.2.2 Variables de estudio

Para valorar cómo afecta el entorno sobre la condición financiera en general se han calculado dos variables que agrupan los indicadores que componen el modelo de condición financiera del estudio anterior (Estudio 2) de forma sintética, y que actuarán como variables dependientes. Dichos indicadores pueden recordarse a través de la Tabla 26.

Tabla 26. Indicadores utilizados para medir la condición financiera (rendimiento financiero)

Indicador	Cálculo
Índice de ahorro neto por habitante	$\frac{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 3 al 5} - \text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 4 y 9}}{\text{Número de habitantes}}$
Autofinanciación	$\frac{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 3 y 5}}{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 y 2}}$
Resultado presupuestario no financiero	$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 7}}{\text{Derechos reconocidos netos Cap. 1 al 7}}$
Gasto corriente por habitante	$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap. 1 al 4}}{\text{Número de habitantes}}$

Los valores obtenidos en cada uno de los indicadores de la tabla 24 fueron estandarizados y agregados, obteniendo una única medida. Para ello, se aplicaron puntuaciones estandarizadas, con una media de 0 y desviación típica 1 para cada uno de los indicadores (Puntuaciones Z), obteniendo por tanto valores negativos y positivos. Dado que el indicador de resultado presupuestario no financiero tenía una escala en sentido contrario en relación a una mejor o peor condición financiera respecto al resto de indicadores, sus valores estandarizados fueron invertidos antes de sumarse con el resto de indicadores. Por otro lado, a pesar que el gasto corriente por habitante es utilizado como una medida complementaria, ha sido incluido también en el indicador sintético. Se ha tenido en cuenta que un mayor gasto por habitante se relaciona con una mejor condición financiera, tal y como se ha venido interpretando en los estudios a escala municipal (Buch-Gómez & Cabaleiro-Casal, 2010; Zafra-Gómez et al., 2009a). A este indicador sintético se le ha denominado Condición Financiera General (en adelante, CFG).

Además, siguiendo la misma metodología que en el caso anterior, se ha calculado una segunda variable, pero en este caso sin incluir el indicador de gasto corriente por habitante, dada la interpretación ambigua a la que puede dar lugar. De esta manera, se pueden contrastar los resultados obtenidos mediante el indicador sintético anterior y obtener resultados más consistentes. Este indicador sintético se ha denominado Condición Financiera General – Indicadores Clave (en adelante, CFG-IC).

Como variables independientes se han seleccionado una serie de variables relacionadas con el entorno sociodemográfico, socioeconómico, político y con los resultados financieros municipales donde se sitúan los OADM analizados. Para ello, se han tomado como referencia variables aceptadas y utilizadas en investigaciones anteriores cuyo objetivo era ver la influencia de diferentes características de los municipios sobre los resultados de la gestión económica en la Administración Municipal.

Variables sociodemográficas:

- **Tamaño de la población.** Se ha incluido el tamaño de la población transformado logarítmicamente en todos los casos como variable de control, al igual que se ha realizado en estudios anteriores (Bastida et al., 2009; Benito., 2012; García-Sánchez et al., 2012; L.G. Veiga & Veiga, 2007).
- **Grupos de interés.** La presión por parte de los grupos de interés en los servicios municipales suele representarse mediante el porcentaje de población menor de edad y el de población de tercera edad. Para ello, se ha incluido una variable con el porcentaje de población menor de 17 años y otra variable con el porcentaje de población mayor de 65 años respecto a la población total, al ser la forma más recomendada de aproximarse a diferentes grupos de interés en investigaciones anteriores (Benito et al., 2013; Borge, 2005; Hagen & Vabo, 2005; Solé-Ollé, 2006; L.G. Veiga & Veiga, 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a).

Variable socioeconómicas:

- **Nivel económico.** En la literatura existente se pueden observar diferentes indicadores para representar el nivel económico de la población. Los ingresos por habitante o el PIB por habitante a nivel municipal han sido considerados buenos indicadores. En el Anuario Económico de España (La Caixa 2006), se podía encontrar una escala de 1 a 10 que clasificaba los municipios en función de su nivel económico, y que ha sido utilizada como indicador por investigaciones anteriores (Bastida et al., 2009; Zafra-Gómez et al., 2009a). Sin embargo, en los últimos años, no es posible encontrar un indicador de esas características a nivel municipal. Para solucionarlo es posible utilizar otro indicador con una clara representación del nivel económico de la población, denominado cuota de mercado, el cual expresa la capacidad de compra o consumo comparativa de los municipios. Este indicador se expresa en la participación que corresponde a cada municipio sobre una base nacional de 100.000 unidades (La Caixa 2012). Para su relativización en la muestra seleccionada se ha dividido entre el número de habitantes (Burillo et al., 2011).

Variables políticas:

- **Fuerza política.** Podemos encontrar varias formas para valorar la fuerza política, entre las que destacan el índice de Herfindahl (indicador que representa la fragmentación del gobierno local) o la utilización de una variable dummy (valor 0 cuando el gobierno está formado por la coalición de 2 o más partidos y valor 1 cuando está formado solo por un partido). En este caso, se ha optado por calcular la variable fuerza política mediante el índice Herfindahl por dos razones principales. Primero, es una medida comúnmente aceptada por la literatura (Bastida et al., 2009; Hagen & Vabo, 2005) y segundo, el estudio realizado por Borge (2005), en el que experimentaba el uso de diferentes variables para representar la fuerza política, concluye con la superioridad del Índice Herfindahl como variable explicativa. Su cálculo se realiza de la siguiente manera:

$$\sum_{i=1}^n \frac{S_i^2}{S^2}$$

donde:

S= total de concejales en el municipio

S_i= número de concejales del partido i

Cuanto más se acerque a 1, mayor fortaleza política.

- **Signo político.** Igual que ocurre con la fuerza política, existen diferentes formas de abordar el signo político u alineamiento ideológico. Se ha seleccionado la hipótesis izquierda-derecha ya que es uno de los métodos más utilizados (Bastida et al., 2009; Benito et al., 2012; Benito et al., 2013). Para su cálculo, siguiendo a Bastida et al. (2009), se ha optado por asignar un valor de 0 a los concejales de partidos con alineación izquierda y un valor de 1 a los concejales de partidos con alineación de derecha, se ha sumado el resultado y se ha dividido entre el total de concejales, excluyendo los concejales de partidos en los que no sea posible distinguir claramente su orientación política.

Gestión financiera municipal:

- **Ingresos impositivos por habitante.** Ingresos obtenidos por impuestos municipales (directos e indirectos) por habitante tomando como referencia el presupuesto liquidado consolidado del Ayuntamiento.
- **Índice de ahorro neto municipal y resultado presupuestario no financiero municipal.** Se han utilizado el presupuesto liquidado consolidado del Ayuntamiento y se ha calculado el resultado presupuestario no financiero y el índice de ahorro neto por habitante.

Los estadísticos descriptivos (media y desviación típica) de cada una de las variables obtenidas, así como la fuente o recurso de donde han podido ser obtenidos los datos para su cálculo y utilización vienen presentadas en la Tabla 27.

Por último, en todos los modelos se ha incluido los años como variable de control, al igual que se ha utilizado en investigaciones anteriores (Borge, 2005; Hagen & Vabo, 2005), aunque no se muestran los valores de sus coeficientes en la regresión.

Tabla 27. Variables de estudio

Variable	Fuente o recurso	Media	Desviación estándar
CFG	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2003-2013)	0,000	2,426
CFG-IC	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2003-2013)	0,000	2,047
Tamaño de la Población	Instituto Nacional de Estadística (2003-2012)	68.361,460	164.033,900
Porcentaje de población joven	Instituto Nacional de Estadística (2003-2012)	14,889	2,764
Porcentaje de población mayor	Instituto Nacional de Estadística (2003-2012)	15,374	4,639
Cuota de mercado por habitante	La Caixa (2012)	0,002	0,000
Signo político	Ministerio del Interior (2003; 2007; 2011)	0,403	0,226
Herfindahl	Ministerio del Interior (2003; 2007; 2011)	0,413	0,143
Impuestos Municipales por habitante	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2003-2013)	391,742	222,352
Ahorro Municipal por habitante	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2003-2013)	141,772	229,006
Resultado presupuestario municipal	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2003-2013)	0,997	0,140

Nota: Los descriptivos han sido calculados sin logaritmos. La media y desviación estándar se corresponden con el conjunto de datos (las 2.139 observaciones utilizadas).

5.2.2.3. Análisis de datos

Al disponer de una base con datos de corte transversal y serie temporal, utilizaremos técnicas específicas para datos de panel. En concreto, se utilizarán 4 modelos diferentes para cada una de las variables dependientes, buscando una mayor consistencia en los

resultados. Concretamente, se utilizara un modelo de regresión de efectos fijos y otros de efectos aleatorios para el indicador CFG (modelos A y B), al igual que para el CFG-IC (modelos C y D). Además, se han repetido los mismos 4 modelos transformando todas las variables a variables logarítmicas con el objetivo facilitar la interpretación de los coeficientes (modelos E y F para el CFG y modelos G y H para el CFG-IC). Igualmente, en todos los modelos se presentan errores estándares robustos para cualquier forma de heterocedasticidad. El análisis de datos ha sido realizado mediante Stata versión 11.0.

5.2.2.4. Temporalización y cronograma

La temporalización y el cronograma del Estudio 3 coinciden con los del Estudio 2, presentado en el punto anterior, ya que ambos estudios se desarrollaron de forma paralela.

5.2.3. Resultados

La Tabla 28 muestra los resultados derivados de este estudio. El primer dato a valorar es el reducido valor de R^2 en todos los modelos de efectos aleatorios, obteniendo el valor más alto en el modelo B, con 0,11. Además, en los modelos de efectos fijos se observa como las variables presentadas siguen adquiriendo muy poco poder explicativo, quedando, en consecuencia, la mayor parte de la varianza explicada por el factor fijo (OADM). Por lo tanto, la condición financiera en general no depende en gran medida del entorno político, sociodemográfico, socioeconómico y los resultados de la gestión económica del Ayuntamiento, medidos a través de las variables seleccionadas. Sin embargo, diversas variables presentan resultados significativos, y por tanto, mantienen cierta influencia sobre la condición financiera que debe ser analizada.

Atendiendo a los factores sociodemográficos y socioeconómicos, el tamaño de la población presenta signo negativo en todos los modelos, siendo significativos cuando se excluye el efecto fijo. Concretamente, según dichos modelos, una diferencia de un 1 % en la población repercutirá en un descenso de 0,019 % en el CFG y un 0,011 % en el CFG-IC. El porcentaje de población joven mantiene signo negativo en todos los casos, pero solamente destacan dos valores significativos, en los modelos de efectos aleatorios del CFG-IC.

Tabla 28. Influencia de las variables del entorno sobre la condición financiera (errores estándar robustos entre paréntesis)

	A	B	C	D	E	F	G	H
Población	-1,751 (1,909)	-0,368*** (0,100)	-1,153 (1,827)	-0,249*** (0,074)	-0,126 (0,179)	-0,019*** (0,006)	-0,119 (0,162)	-0,011*** (0,004)
Porcentaje de población menor	-0,119 (0,072)	-0,068 (0,042)	-1,119 (0,076)	-0,083** (0,034)	-0,129* (0,074)	-0,060 (0,037)	-0,112 (0,069)	-0,060** (0,027)
Porcentaje de población mayor	0,014 (0,089)	-0,017 (0,027)	-0,035 (0,083)	-0,011 (0,021)	-0,026 (0,114)	0,001 (0,035)	-0,069 (0,098)	0,016 (0,034)
Nivel económico de la población	-1150,1 (1359,6)	-521,6 (624,1)	-831,7 (1223,9)	-342,7 (532,6)	-0,095 (0,223)	-0,047 (0,102)	-0,163 (0,230)	-0,054 (0,080)
Signo político	0,514 (0,237)	0,029 (0,416)	0,476 (0,537)	0,103 (0,350)	0,009 (0,014)	-0,001 (0,013)	0,010 (0,012)	0,002 (0,009)
Herfindahl	-1,064 (0,741)	-0,510 (-0,510)	-1,196 (0,710)	-0,633 (0,675)	-0,041 (0,025)	-0,012 (0,019)	-0,037* (0,022)	-0,009 (0,015)
Impuestos municipales por habitante	0,002*** (0,001)	0,002** (0,001)	0,002** (0,001)	0,001 (0,001)	0,106* (0,060)	0,075** (0,035)	0,095 (0,062)	0,027 (0,026)
Ahorro municipal por habitante	0,0003 (0,001)	0,0006 (0,001)	0,0002 (0,001)	0,0004 (0,001)	0,024* (0,013)	0,024** (0,014)	0,025* (0,013)	0,021* (0,012)
Resultado presupuestario municipal	-0,632* (0,324)	-0,481 (0,325)	-0,896*** (0,326)	-0,857*** (0,310)	-0,041** (0,019)	-0,045* (0,025)	-0,049*** (0,017)	-0,066*** (0,026)
Constante	21,927 (21,950)	5,866** (2,365)	16,556 (21,150)	5,524*** (1,974)	3,089** (1,281)	2,219** (0,861)	2,854** (1,196)	2,482*** (0,684)
Efecto del año	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Tipo de modelo	EF	EA	EF	EA	EF	EA	EF	EA
R ²	0,58	0,11	0,41	0,04	0,41	0,06	0,30	0,03

Nota. EF = Efectos Fijos; EA = Efectos Aleatorios

* $p < 0,10$ ** $p < 0,05$ *** $p < 0,01$.

El efecto del porcentaje de población mayor es muy difícil de interpretar, sin presentar además ningún valor significativo. El nivel económico de la población presenta valores negativos en todos los casos, pero ninguno significativo.

En el caso de las variables políticas, ambas mantienen el signo de los valores en todos los modelos, positivo en el caso del signo político y negativo en el caso de la fortaleza política (Herfindahl). Sin embargo, no se da ningún resultado significativo, salvo una excepción en el Herfindahl, con un valor de significación únicamente del 10 %.

Los resultados de la gestión financiera del Ayuntamiento presentan varios resultados significativos. Los valores muestran signo positivos en todos los casos para las variables de impuestos municipales por habitante y ahorro municipal por habitante, y negativos para la variable de resultado presupuestario municipal. Sin embargo, dado que un menor valor en esta variable se interpreta como un mejor resultado presupuestario municipal, se concluye que mejores resultados en la gestión económica municipal se relacionan con una mejor condición financiera en general.

En la variable impuestos municipales por habitante se encuentran valores significativos en los 4 modelos del CFG y en el primer modelo de efectos fijos del CFG-IC. En la variable ahorro municipal por habitante se observan resultados significativos en todos los modelos en los que las variables han sido transformadas a logaritmo, aunque en 3 de los casos el nivel de significación es únicamente del 10%. Por último, los valores de la variable resultado presupuestario municipal presentan valores de significación del 5 % y 1 % en todos los modelos excepto en el modelo B. Una disminución del 1 % en el valor de esta última variable repercute en un aumento del 0,041 % al 0,066 % en las variables dependientes que representan la condición financiera en general.

5.2.4. Discusión

La influencia del entorno sobre diferentes medidas representativas del rendimiento ha sido estudiada lo largo de la literatura científica. En general, se considera que parte de los resultados pueden ser atribuidos a factores que se escapan del control de los gestores

además de sus propias decisiones, tanto el rendimiento de forma general (Andrews et al., 2005; 2011), como en el rendimiento financiero (Borge, 2005; Hagen & Vabo, 2005; Zafra-Gómez, 2009a, 2009b).

Sin embargo, la investigación sobre este efecto en servicios concretos es más limitada, pudiendo obtener resultados diferentes en función del área de servicios (Stastna, 2009), y más aún si se tienen en cuenta el rendimiento en servicios deportivos que se prestan a través de entidades autónomas en régimen de descentralización.

Tras analizar la influencia del entorno a través de un conjunto de variables clasificadas como factores sociodemográficos, socioeconómicos, políticos y relacionados con la gestión económica municipal, se observa que existe una influencia significativa sobre el rendimiento financiero. Sin embargo, dicha influencia dista mucho de tener gran peso en la variación total que pueden presentar las entidades analizadas, ofreciendo muy poco nivel explicativo, por lo que corrobora la primera hipótesis de este estudio.

Sin tener en cuenta el efecto fijo, los resultados de este estudio coinciden con investigaciones anteriores que también han evaluado la influencia del entorno sobre indicadores relacionados con la condición financiera, presentando valores de R^2 inferiores a 0,10 en varios de ellos (Zafra-Gómez, 2009b). Sin embargo, a pesar de seguir presentando valores bajos en general, el poder explicativo de variables que escapan del control a corto plazo de la organización sobre el rendimiento mostrado por investigaciones anteriores es más alto que en este estudio (Andrews et al., 2005).

A pesar de ello, conociendo qué variables o factores del entorno concretos pueden influenciar de forma significativa al rendimiento, aunque dicha influencia sea muy baja, aumentará la objetividad de los OADM a la hora de buscar otras entidades para poder compararse y adaptar nuevas prácticas de gestión.

El tamaño de la población tiene un efecto negativo sobre la condición financiera en general, por lo que los municipios más grandes tendrán más dificultades para mantener la solvencia en su gestión económica y conseguir buenos resultados financieros medidos través de los indicadores utilizados, apoyando de esta manera la segunda hipótesis planteada en este

estudio. Esta interpretación coincide con los hallazgos realizados por Benito et al. (2012) y Gallardo et al. (2009) en relación a la gestión de servicios deportivos públicos a nivel local y regional respectivamente, que sugieren que poblaciones de mayor tamaño y con mayores concentraciones dificultan la gestión de las instalaciones y actividades deportivas. En este sentido, Zafra-Gómez et al. (2009a, 2009b) obtienen resultados similares a nivel municipal, por lo que un buen planteamiento para poder comparar de forma más objetiva el rendimiento entre diferentes organizaciones en relación a este factor es seleccionar entidades en base a la clasificación que marca los servicios públicos mínimos en la legislación (poblaciones de 5.000 habitantes o menos, poblaciones de 5.001 a 20.000 habitantes, poblaciones de 20.001 a 50.000 habitantes y poblaciones superiores a 50.000 habitantes).

En cuanto a la influencia de los dos grupos de interés considerados (porcentaje de población joven y porcentaje de población mayor), no se observa una influencia clara y significativa. Estos resultados coinciden con el estudio de Andrews et al. (2005) sobre el rendimiento medido a través del *Comprehensive Performance Assessment* en ciudades inglesas, y los trabajos de Borge (2005), Hagen y Vabo (2005) y L.G. Veiga y Veiga (2007) sobre el resultado presupuestario, destacando que únicamente parece tener influencia el porcentaje de población de la tercera edad, aunque sin poder extraer unas conclusiones todavía claras. Por su parte, Zafra-Gómez et al. (2009) encuentra cierta influencia de la distribución de edades de la población sobre la condición financiera, aunque también sin poder extraer conclusiones generalizadas.

La variable utilizada para aproximar la posible influencia del nivel económico de la población no presenta ningún resultado significativo. Así, la tercera hipótesis de este estudio no puede ser confirmada. Este resultado coincide con el del estudio de García-Sánchez et al. (2011), donde determinan que en nivel económico de la población no tiene influencia significativa sobre el déficit, pero no están en la línea de la mayoría de los estudios como el de Sollé-Ollé, (2006) o Borge (2005). Una posible explicación a estos resultados tiene relación con la medida utilizada para aproximar la variable de nivel económico de la población. Tal y como destacan Andrews et al. (2005) y Bastida et al. (2009), la mejor medida para reflejar el nivel económico de la población debería estar relacionada con los ingresos por habitante o el PIB por habitante, pero como ocurren en

este estudio, al no disponer de este dato de forma fiable a nivel nacional, se requiere de la utilización de otras medidas que pudieran aproximarse a dicho concepto.

En este sentido, Burillo et al. (2011), en un análisis a nivel regional, utilizan el PIB por habitante además de la medida utilizada en este estudio (cuota de mercado por habitante) como posibles variables explicativas del nivel de desarrollo en materia de instalaciones deportivas (medido mediante un indicador sintético creado a través de la misma metodología utilizada para la creación de la variable dependiente en este estudio). En sus resultados, se observa como el valor de las correlaciones es similar y con mismo signo para ambas variables, sin embargo, la variable de PIB per cápita adquiriría un nivel de significación aceptable mientras que la misma variable que ha sido utilizada en este estudio no. Por tanto, se mantiene la idea de que el nivel económico podría afectar a la condición financiera en los OADM, a pesar de que los resultados de este estudio indiquen lo contrario, impidiendo un claro rechazo sobre la tercera hipótesis.

Analizando el factor político, se observa como los resultados de las variables políticas permiten extraer una interpretación más clara. La ideología política toma signo positivo en todos los modelos, sin embargo, en ningún caso se obtienen valores significativos. Estos resultados apoyan la teoría o hipótesis de la convergencia (Benito et al, 2009), por lo menos en lo que se refiere a la influencia que la ideología política de un gobierno puede tener sobre la gestión económica de los OADM que se vinculan al mismo. En cuanto a la fortaleza política, evaluada en este caso mediante el Índice de Herfindahl, encontramos signo negativo en todos los casos, por lo que una mayor fortaleza política repercutiría en peores resultados económicos, contradiciendo la teoría más generalizada (Ashworth et al., 2005). A pesar de ello, de nuevo no encontramos valores significativos destacables, por tanto, ambos resultados en relación a las variables políticas nos permiten apoyar solo en parte la cuarta hipótesis, ya que los resultados permiten extraer una interpretación clara de que las variables políticas no ejercen influencia significativa sobre los resultados económicos.

Estos resultados contradicen total o parcialmente a la mayoría de los estudios anteriores que analizan la administración general del municipio (Benito et al., 2009; Benito & Bastida, 2008; Borge, 2005; García-Sánchez et al., 2011; Hagen y Vabo, 2005), ya que encuentran

siempre alguno de los dos factores significativos, pero coinciden con los resultados de estudios como el de Benito et al. (2013) al analizar el gasto en cultura.

Una de las principales virtudes que inicialmente se atribuyen a la descentralización funcional mediante organismos autónomos en España, es la libertad para realizar una gestión autónoma y flexible (Cuadrado-Ballesteros et al., 2012). Por tanto, los resultados económicos representados por indicadores presupuestarios no deberían estar influenciados por las tendencias sobre el gasto y el uso del déficit que se pueden asociar a las diferentes ideologías políticas o por división de opiniones que se pueda dar en la Administración Municipal. Así, los OADM parecen ser muy independientes en este sentido. Igualmente, el periodo de tiempo analizado se inicia justo un año después de la entrada en vigor de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (vigente hasta 2008), continuada por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (vigente hasta 2012). Los organismos autónomos presentan una clara descentralización contable, ya que sus cuentas y liquidaciones presupuestarias se presentan de forma independiente a las de la Administración Municipal central, regulándose además por la misma normativa. En este sentido, la introducción de esta Ley tiene una importante influencia en el nivel de déficit con el que operan las Administraciones Locales (García-Sánchez et al., 2011), limitando por tanto la flexibilidad sobre la gestión presupuestaria que se pueda atribuir a variables políticas (Benito et al., 2009).

De este modo, la nueva Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera continúa esta línea legislativa. Ésta afecta completamente a las Administraciones Municipales, adquiriendo aún más peso con la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, atendiendo a la nueva redacción del artículo 135 de la Constitución (realizado en 2011), en la que se determina que la estabilidad presupuestaria es un principio que debe presidir todas las actuaciones de las Administraciones Públicas. Por ello, siguiendo esta interpretación se podría deducir que la posible influencia que pueda tener el entorno político municipal sobre los resultados económicos de sus OADM seguirá sin ser significativa.

Los resultados muestran una influencia positiva de las variables relacionadas con la gestión económica del Ayuntamiento (se debe recordar que un menor valor en la variable resultado presupuestario municipal se vincula con un mejor resultado presupuestario en el Ayuntamiento), apoyando de esta manera la última hipótesis. Una posible interpretación a esta relación es que un Ayuntamiento con una mayor sostenibilidad económica y mejores resultados financieros podría ofrecer un mayor apoyo financiero a sus organismos autónomos. Sin embargo, no es posible contrastar estos resultados con otros estudios, dada la poca evidencia empírica en este aspecto. A pesar de ello, los resultados de este estudio respaldan los argumentos expuestos por la FEMP (FEMP, 2008), donde determinan que las condiciones del entorno y no controlables pueden afectar a la prestación de los mismos y a sus resultados, incluyendo entre éstas los indicadores relacionados con la situación presupuestaria del municipio cuando se analizan áreas concretas dentro del Ayuntamiento. Por tanto, conocer los resultados financieros generales del municipio, además de los resultados de los OADM, aumentará (aunque muy levemente), la calidad y la objetividad de las comparaciones realizadas y su interpretación.

Por tanto, se debe tener en cuenta que con la selección de las variables independientes utilizadas para representar el entorno, no se pretendía en ningún momento crear un modelo con altas cualidades explicativas de la condición financiera en general de los OADM. El objetivo del modelo utilizado era únicamente determinar si ciertas variables relacionadas con el entorno podían influenciar a dicha variable y en qué medida. Así, el tamaño de la población y el resultado presupuestario del Ayuntamiento tienen una influencia significativa, aunque muy leve, sobre la condición financiera en general.

En este sentido, la variación que ha quedado sin explicar y sin concretar puede ser debida a otras variables del entorno o no controlables que no han sido incluidas, siendo ésta la principal limitación de este estudio. Sin embargo, dado que la selección de las variables ha estado basada en estudios anteriores donde se ha demostrado su influencia y nivel explicativo en las finanzas municipales, y viendo la importancia de cada OADM representada por el efecto fijo, es plausible deducir que la mayor parte de la variación del rendimiento financiero estará explicada por la organización, las decisiones, las estrategias y en general, por la heterogénea gestión que pueden llevar a cabo por los OADM, dada su flexibilidad.

PARTE III. CONCLUSIONES **Y APORTACIONES GENERALES**

CAPÍTULO VI.
CONCLUSIONES GENERALES, LIMITACIONES Y
FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

6.1. CONCLUSIONES GENERALES

A continuación, se enumeran las principales conclusiones que se pueden extraer de la investigación desarrollada. Para su correcta contextualización, se agrupan en torno a cada uno de los 3 estudios llevados a cabo.

Conclusiones del Estudio 1. Diseño de un Modelo de Cálculo de Costes para los Servicios Deportivos Municipales.

- Los gestores de los servicios deportivos municipales valoran positivamente la utilización de la contabilidad de costes, como herramienta para el control y mejora de la gestión.
- Los aspectos más importantes a la hora de implantar un modelo de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, es que debe basarse en una metodología sencilla, tener utilidad práctica y girar en torno a las instalaciones deportivas.
- La principal barrera u obstáculo que se puede encontrar durante la implantación de un modelo de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, es el escaso control del funcionamiento de las instalaciones deportivas, así como el escaso o nulo control sobre la cuantificación y localización del consumo de los factores productivos.
- La utilidad principal que se le atribuye a un modelo de cálculo específico para los servicios deportivos municipales, es la fijación de precios, la reestructuración del servicio y la justificación de iniciativas.
- Gracias a los hallazgos obtenidos durante el estudio del proceso de implantación de un modelo de cálculo de costes en los servicios deportivos municipales, se ha podido definir un modelo de cálculo final, incluyendo todas las mejoras extraídas de la investigación. Dicho modelo es específico a las características de los servicios deportivos municipales y a las necesidades de sus gestores.
- El modelo de cálculo de costes diseñado finalmente ha sido trasladado a una aplicación informática, la cual se ha diseñado con el objetivo de ser una propuesta para su mecanización, para facilitar la implantación inicial del modelo.
- Para que el modelo de cálculo de costes pueda seguir siendo utilizado a largo plazo por los servicios deportivos municipales, es necesario que mejoren sus registros de

información. De esta manera se podría comenzar un proceso de mejora continua en la realización de estudios de costes.

Conclusiones del Estudio 2. Medición de la Condición Financiera en los Organismos Autónomos Deportivos de los Municipios Españoles

- Los resultados del índice de ahorro neto, autofinanciación y resultado presupuestario no financiero están correlacionados significativamente y positivamente en los organismos autónomos deportivos municipales, por lo que juntos conforman un posible modelo para medir la condición financiera. Dicho modelo se complementa con el gasto corriente por habitante.
- La mayoría de los organismos autónomos deportivos municipales muestran resultados positivos en el índice de ahorro neto en el periodo 2002-2011.
- Para que un organismo autónomo deportivo municipal pueda considerar que tiene un resultado de índice de ahorro neto adecuado en el sector, deberá obtener un valor superior a 0,50 € por habitante.
- No existe una tendencia clara ni diferencias al analizar el índice de ahorro neto año por año.
- La autofinanciación presenta valores más bajos de los que podrían ser considerados como adecuados teóricamente, con un percentil 50 de 0,287 en el periodo 2002-2011.
- Se puede considerar que un organismo autónomo deportivo municipal es uno de los mejores en el sector, en el indicador de autofinanciación, cuando obtiene un resultado superior a 0,45 (45 % de autofinanciación).
- No existen diferencias significativas entre ningún año en la autofinanciación, aunque si presenta una tendencia cuadrática, con un descenso del 2004 al 2007 y un aumento hasta el 2010.
- Los organismos autónomos deportivos municipales, en su mayoría, presentan un resultado presupuestario no financiero de superávit, teniendo en cuenta el percentil 50, con un resultado de 0,996 en el periodo 2002-2011.
- El valor teóricamente adecuado en el resultado presupuestario no financiero es de 1, coincidiendo con lo obtenido en este estudio.

- Existen diferencias significativas en el resultado presupuestario no financiero analizando año por año. En el año 2011 se dan mejores resultados que en los años 2006 y 2007 de forma significativa. También se observa una tendencia cuadrática significativa, con un descenso del 2002 al 2007 y un aumento hasta el 2011.
- El gasto corriente por habitante del año 2002 es significativamente inferior que en el año 2008 y 2009, y el correspondiente al año 2003 lo es respecto al del año 2008, 2009 y 2010. Igualmente, el gasto corriente por habitante presenta una tendencia lineal significativa en el periodo 2002-2011.

Conclusiones del Estudio 3. Análisis de la Influencia del Entorno sobre la Condición Financiera en los Organismos Autónomos Deportivos Municipales

- La influencia del entorno sobre la condición financiera de los organismos autónomos deportivos municipales es muy leve, obteniendo un valor de R^2 muy bajo. Sin embargo, algunos de los factores del entorno presentan una influencia leve, pero significativa.
- El tamaño de la población afecta de forma negativa a la condición financiera de los organismos autónomos deportivos municipales.
- Los grupos de interés (porcentaje de población menor y porcentaje de población mayor) no presentan una influencia ni clara, ni significativa, sobre la condición financiera.
- El nivel económico medido a través de la cuota de mercado por habitante no tiene una influencia significativa sobre la condición financiera.
- Las variables relacionadas con el entorno político municipal no presentan una influencia significativa sobre la condición financiera.
- Los indicadores financieros del municipio, utilizados como variables del entorno en los organismos autónomos deportivos municipales, presenta una influencia significativa sobre los mismos. De esta manera, mejores resultados municipales se relacionan levemente con mejores resultados dichos organismos autónomos.
- Cuando un organismo autónomo deportivo municipal pretende comparar su rendimiento financiero con otro, con el objetivo de copiar y adaptar estrategias,

será necesario que escoja un municipio similar en población y con resultados financieros similares, si quiere obtener una mayor objetividad en su comparación.

6.2. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

En esta investigación se ha tratado un tema muy debatido en los servicios deportivos municipales, pero muy poco estudiado en la literatura científica. Por tanto, se ha tratado de dar respuestas a esta difícil situación, con grandes dificultades para poder contrastar los hallazgos y los resultados obtenidos con estudios anteriores.

Por ello, se han podido identificar una serie de limitaciones que tendrán que ser tenidas en cuenta en futuras investigaciones:

- En la metodología utilizada en el Estudio 1, el investigador trabaja junto a cada organización, pudiendo influenciar de cierta manera. Igualmente, siempre existe un aporte de subjetividad en la interpretación de los hallazgos. En esta investigación se ha intentado superar en la medida de lo posible dichas limitaciones, incorporando los criterios de calidad de la investigación propuestos para este tipo de estudios. A pesar de ello, la experiencia del investigador juega un papel importante, por lo que esto debe ser tenido en cuenta para mejora la objetividad en futuras investigaciones.
- La reciente legislación (Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local), añade el concepto de coste efectivo. Además, obliga a que los Ayuntamientos presenten dicho coste a 1 de Noviembre, utilizando para su cálculo los datos de la liquidación presupuestaria del ejercicio anterior, mediante unos criterios de cálculo que en el momento de finalización de esta Tesis Doctoral aún estaban pendientes de publicar. Si bien a primera vista podría parecer un conflicto con el modelo propuesto en el Estudio 1, de ninguna manera van a ser incompatibles. Atendiendo a la lectura completa de la Ley y a diferentes explicaciones publicadas, el dato del coste efectivo tendrá una naturaleza principalmente informativa, de cara a una posible evaluación de la eficiencia de los

servicios públicos. En este sentido, no profundizará al nivel que se llega en el modelo propuesto, y por tanto, no atenderá a los mismos objetivos ni utilidad, siendo inicialmente complementarios. Sin embargo, la introducción de nuevos conceptos como este puede provocar confusión entre los gestores deportivos, a quienes va dirigida principalmente esta investigación.

- En los Estudios 2 y 3 existe un margen de tiempo desde el último año del que se presentan resultados y el momento en el que se difunden las conclusiones del estudio. Ésta va a ser siempre una limitación utilizando el procedimiento usado en esta investigación, ya que existe un margen de 2 años desde que finaliza el ejercicio económico y se publican las liquidaciones presupuestarias definitivas. Se ha tomado como referencia investigaciones anteriores en la misma situación, utilizando un periodo de tiempo de varios años, en este caso 10, para poder extraer resultados más generales. De esta manera, aunque no se puedan obtener datos exactos a tiempo real, se pueden obtener resultados generalizables al tiempo analizado y al margen de años posteriores de los cuales no se han podido incluir datos en el estudio.
- También en los Estudios 2 y 3 existe una limitación siempre presente en este tipo de investigaciones. Ésta es la heterogeneidad que presentan las estructuras y organizaciones que representan a los servicios deportivos municipales, que inevitablemente afectarán a los indicadores calculados en dichos estudios. Se ha optado por delimitar la recogida de datos a los organismos autónomos deportivos municipales para poder restarle peso a dicha limitación, perdiendo algo de alcance y generalización en los resultados, pero ganando una mayor objetividad y control sobre la investigación.

6.3. FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Una vez obtenidas las conclusiones de investigación, y conocidas sus principales limitaciones, es posible plantear una serie de líneas de investigación que permitan guiar futuros trabajos que continúen y complementen las aportaciones del presente estudio. Entre ellas, destacan las siguientes:

- En el Estudio 1 se realizó una intervención en 8 servicios deportivos municipales, para comprobar la viabilidad del modelo de cálculo de costes provisional y extraer hallazgos para poder mejorarlo, y crear así el modelo de cálculo final. Si bien utilizar 8 casos es una muestra considerable atendiendo a investigaciones anteriores que también han utilizado la investigación intervencionista o investigación en acción, es necesario seguir comprobando la factibilidad y utilidad del modelo propuesto en nuevos servicios deportivos municipales, de cara a poder obtener una mejor generalización. Este trabajo se podría realizar mediante nuevas investigaciones o incluso mediante trabajos realizados en el entorno profesional, con gestores de servicios deportivos municipales interesados en incluir la contabilidad de costes en su organización.
- Una vez publicados los criterios de cálculo para el coste efectivo, si al gestor deportivo le compete trabajar sobre los mismos, un buen tema para una futura investigación sería añadir un nuevo apartado para calcular el coste efectivo en la aplicación informática desarrollada.
- Será necesaria una progresiva actualización de los resultados presentados en el Estudio 2, añadiendo los datos publicados de nuevos ejercicios económicos.
- El modelo para medir el rendimiento financiero presentado en el Estudio 2 podría ser mejorado paulatinamente con la introducción de nuevos indicadores. Además, en el caso de que dichos indicadores no pudieran ser calculados con el tipo de datos que se han recopilado en esta investigación, se podrían añadir nuevas fuentes de información.
- También sería interesante replicar los Estudios 2 y 3 en servicios deportivos municipales gestionados mediante otras fórmulas administrativas, para poder generalizar aún más los resultados, o concretarlos en diferentes grupos si fuera necesario. En este sentido, sería necesario plantear un nuevo protocolo más exhaustivo para la recopilación de información, ya que en la mayoría de los casos no existirá una descentralización contable, al contrario de lo que ocurre con los organismos autónomos deportivos municipales.
- El Estudio 3 podría volver a realizarse con un nuevo planteamiento, disminuyendo la muestra, para poder así indagar también sobre variables internas de los organismos autónomos deportivos municipales relacionadas, como la gestión que

llevan a cabo, las técnicas que utilizan y sus estrategias. De esta manera se mantendría dicho análisis sobre la influencia del entorno, pero a su vez se podría incluir variables que representen las decisiones de la entidad, y por tanto, poder extraer buenas prácticas para mejorar el rendimiento financiero.

CAPÍTULO VII.
UTILIDAD, APORTACIONES E IMPLICACIONES
GENERALES

7.1. UTILIDAD, APORTACIONES E IMPLICACIONES GENERALES DE LA TESIS DOCTORAL

Antes de introducirnos en este apartado, es necesario destacar la finalidad eminentemente práctica de los estudios que conforman esta Tesis Doctoral, aprovechando las ventajas que otorga el método científico para extraer conclusiones e implicaciones más viables y rigurosas.

Igualmente, es necesario informar que los estudios aquí presentados provienen de 3 proyectos de Investigación subvencionados.

En este sentido, el Estudio 1 nace de dos proyectos de investigación de concurrencia competitiva a nivel nacional. El primero de ellos fue otorgado por el Consejo Superior de Deportes y el segundo por la Cátedra Real Madrid – Universidad Europea. Las propuestas en ambos proyectos se resumen en la necesidad de desarrollar una metodología de cálculo de costes específica para los servicios deportivos municipales, así como de su correspondiente publicación accesible para todos los técnicos deportivos municipales que estén interesados. Además, dicha publicación debía estar acompañada de una propuesta de mecanización de dicha metodología, desarrollada a través de una sencilla aplicación informática. Los datos en relación a dichos proyectos pueden consultarse en el Anexo 4.

En base a lo anterior, del Estudio 1 se pueden obtener 2 aportaciones principales. La primera de ellas, más interesante para el ámbito académico, es la generación de conocimiento sobre los condicionantes, barreras y utilidades reales que se pueden vincular a la implantación de una iniciativa relacionada con la contabilidad de gestión en los servicios deportivos municipales. Como se ha discutido en dicho estudio y en el marco teórico, este es uno de los aspectos más demandados en este área del conocimiento. Su divulgación se está desarrollando a través de la redacción de un artículo científico, enviado a una revista internacional, además de una contribución complementaria ya publicada en una revista a nivel nacional y la participación en un congreso científico especializado. Los datos de las publicaciones, así como el título del artículo enviado pueden verse en el Anexo 5.

La segunda aportación tiene una relación más directa con el sector profesional, ya que se centra en la definición de una metodología de cálculo de costes desarrollada en base a las características y necesidades de los servicios deportivos municipales. Igualmente, se ha diseñado una aplicación informática (acompañada de un manual de usuario) destinada a mecanizar y facilitar los primeros pasos en a la implantación de dicha metodología. La aplicación informática y el manual han sido colgados para su descarga gratuita en la página web del Grupo IGOID (<http://www.investigacionengestiondeportiva.es/publicaciones>), y su publicidad ha sido realizada a través de las dos principales revistas divulgativas del sector. Por otro lado, la metodología de cálculo completa ha sido publicada en medios accesibles y utilizados por los gestores deportivos municipales, formando parte de un reciente monográfico sobre gestión deportiva municipal orientado a Iberoamérica (donde han participado representantes de cada uno de los países donde se está distribuyendo), la publicación de un monográfico sobre la contabilidad de costes en servicios deportivos municipales y otro artículo publicado en una revista de acceso gratuito. Igualmente, se ha solicitado su presentación por parte diversas jornadas formativas para técnicos deportivos municipales a lo largo del 2014. En el Anexo 5 puede verse la información relativa a los trabajos principales.

El Segundo y el Tercer Estudio proceden de un tercer proyecto de investigación, esta vez obtenido en concurrencia interna competitiva dentro de la Universidad Europea, a través de uno de los directores de esta Tesis Doctoral. Del primer estudio se puede destacar la extrapolación, adaptación y estandarización de unos indicadores representativos del rendimiento financiero a los organismos autónomos deportivos municipales, con la posibilidad de que sea utilizado por otros servicios deportivos municipales de gestión directa con otro tipo de organización y presupuestos diferenciados. Al realizar un análisis que abarca 10 años, se pueden extraer datos generales que pueden servir de referencia para estas entidades, además de poder analizar su evolución. Para su divulgación a la comunidad científica se ha redactado un artículo científico y se ha enviado a una revista internacional, comenzando el proceso que ello conlleva. Además, para facilitar el acceso a parte de la información a los gestores deportivos y poner en su conocimiento la existencia de este estudio, de nuevo de se ha realizado una publicación en una revista nacional de acceso abierto y una comunicación en un congreso especializado.

En el Tercer Estudio, se utilizan los resultados obtenidos del estudio anterior para analizar e identificar posibles factores del entorno que pueden influenciar sobre los resultados financieros de forma general. Con ello, se intenta facilitar información para que los gestores deportivos seleccionen entidades para compararse directamente de forma más objetiva, con la idea de que se pueda pasar paulatinamente de un *benchmarking* de datos a un *benchmarking* de procesos. De nuevo, para su divulgación se está redactando un artículo, para su envío a una revista indexada especializada. Además, la iniciativa de este estudio ha sido anunciada mediante la publicación de un piloto en un congreso internacional. La información relativa a dichos trabajos puede verse también en el Anexo 5.

Todo lo anterior se resume en una serie de mecanismos e información orientados al objetivo general de la Tesis Doctoral, de facilitar la implantación de la contabilidad de costes y la medición del rendimiento en los servicios deportivos municipales. Sin embargo, tal y como se ha especificado a lo largo de los 3 estudios, durante el desarrollo de la investigación han aparecido nuevas ideas y dudas, que junto al conocimiento de las limitaciones achacables a los métodos utilizados, marcarán las futuras líneas de investigación y la continuación de este área de estudio.

CAPÍTULO VIII.
LISTA DE REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

8.1. REFERENCIAS

- Aberbach, J., & Rockman, B. (1999). Reinventar el gobierno: problemas y perspectivas. *Gestión y Política Pública*, 15, 3-18.
- Aberbach, J. D., & Christensen, T. (2005). Citizens and consumers. An NPM dilemma. *Public Management Review*, 7(2), 225-246.
- Ammons, D. N. (2012). *Municipal Benchmarks. Assessing local performance and establishing community standards*. New York: M.E. Sharpe.
- Ammons, D. N., & Rivenbark, W. C. (2008). Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: evidence from the North Carolina Benchmarking Project. *Public Administration Review*, March/April, 304-318.
- Andrew, D. P. S., Pedersen, P. M., & McEvoy, C. D. (2011). *Research methods and design in sport management*. Champaign: Human Kinetics.
- Andrews, R., Boyne, G. A., & Enticott, G. (2011). Performance failure in the public sector. Misfortune or mismanagement? *Public Management Review*, 8(2), 273-296.
- Andrews, R., Boyne, G. A., Law, J., & Walker, R. M. (2005). External constraints on local service standards: the case of comprehensive performance assessment in English Local Government. *Public Administration*, 83(3), 639-656.
- Arboledas, D., & Puig, N. (2012). Análisis comparativo de los servicios deportivos municipales de Andalucía y Cataluña. *RICYDE. Revista Internacional de Ciencias del Deporte*, VIII, núm.29(mayo-julio), 223-244.
- Arnaboldi, M. (2013). Consultant-Research in public sector transformation: an evolving role. *Financial Accountability & Management*, 29(2), 140-160.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Management Review*, 5(3), 345-375.
- Ashworth, J., Geys, B., & Heyndels, B. (2005). Government weakness and Local Public debt development in Flemish municipalities. *International Tax and Public Finance*, 12, 395-422.
- Askim, J. (2007). How do politicians use performance information? An analysis of the Norwegian local government experience. *International Review of Administrative Sciences*, 73(453-472).
- Audit Commission. (2000). Getting better all the time making benchmarking work. London: Audit Commission.
- Audit Commission. (2000a). *The practice of performane indicators*. London: Audit Commission.

- Ayuso-Moya, A., & Ripoll-Feliu, V. M. (2005). El estudio de casos como prototipo de la investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 5, 131-168.
- Balaguer-Coll, M. T., Prior, D., & Tortosa-Ausina, E. (2010). Decentralization and efficiency of local government. *The Annals of Regional Science*, 45(3), 571-601.
- Bastida, F., Bernardino, B., & Guillamón, M. D. (2009). An empirical assessment of the municipal financial situation in Spain. *International Public Management Journal*, 12(4), 484-499.
- Bastida, F. J., & Benito, B. (2006). Financial reports and decentralization in municipal governments. *International Journal of Administrative Sciences*, 72(2), 223-238.
- Bauman, A. (2004). Updating the evidence that physical activity is good for health: an epidemiological review 2000-2003. *Journal of Science and Medicine in Sport*, 7(1), 6-19.
- Beaumont-Torres, I. F., Castro-Pacheco, L., Martín-Román, J., & Rodríguez-García, A. (2012). *Los sistemas de financiación de las Haciendas Locales: un análisis comparado a nivel mundial*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Benito, B., & Bastida, F. (2008). Política y gestión financiera municipal. *Revista de Contabilidad*, 11(2), 43-66.
- Benito, B., Bastida, F., & Vicente, C. (2013). Municipal elections and cultural expenditure. *Journal of Cultural Economics*. doi: 10.1007/s10824-012-9175-5
- Benito, B., Solana, J., & Moreno, M. R. (2012). Assessing the efficiency of local entities in the provision of public sports facilities. *International Journal of Sport Finance*, 7(46-72).
- Bjornenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector-a cost driver approach. *Management Accounting Research*, 11(2), 193-211.
- Blair, S. N., & Morris, J. N. (2009). Healthy hearts-and the universal benefits of being physically active: physical activity and health. *Annals of Epidemiology*, 19(4), 253-256.
- Blanco-Dopico, I., Aibar-Guzmán, B., & Aibar-Guzmán, C. (2004). Una propuesta para la búsqueda de la relevancia de la investigación en contabilidad de gestión a través de la triangulación. Comunicación presentada en el XI Encuentro de ASEPUC, Granada.
- Borge, L. E. (2005). Strong politicians, small deficits: evidence from Norwegian local governments. *European Journal of Political Economy*, 21, 325-344.
- Bowerman, M., Amanda, B., & Graham, F. (2001). Benchmarking as a tool for the modernization of Local Government. *Financial Accountability & Management*, 17(4), 321-329.
- Boyne, G., & Chen, A. A. (2006). Performance targets and public service improvement. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17, 455-477.

- Boyne, G., Martin, S., & Walker, R. (2004). Explicit reforms, implicit theories and public service improvement. *Public Management Review*, 6(2), 189–210.
- Boyne, G. A. (2002). Public and private management: what's the difference? *Journal of Management Studies*, 39, 97-122.
- Brignall, T., Fitzgerald, L., Johnston, R., & Silvestro, R. (1991). Product costing in service organizations. *Management Accounting Research*, 4, 227-248.
- Brown, K. W. (1993). The 10-Point test of financial condition: toward an easy-to-use assessment tool for smaller cities. *Government Finance Review*, 9(6), 21-26.
- Brown, T. (2007). Coercion versus choice: citizen evaluations of public service quality across methods of consumption. *Public Administration Review*, 3, 559-572.
- Buchanan, J. M. (1954). Individual Choice in Voting and the Market. *Journal of Political Economy*, 16(181-194).
- Buch-Gómez, E., & Cabaleiro-Casal, R. (2011). Determining the financial condition of local public administrations. Its application in the municipalities of the Autonomous Region of Galicia. *Academia*, 47, 43-60.
- Buendía-Carrillo, D. (1996). *Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Granada.
- Burillo, P., Barajas, Á., Gallardo, L., & García-Tascón, M. (2011). The influence of economic factors in urban sports facility planning: a study on Spanish Regions. *European Planning Studies*, 19(10), 1755-1773.
- Cabrero-Martínez, C., & Riquelme-Ríos, R. (2012). Diagnóstico de la gestión deportiva en los ayuntamientos de la provincia de Alicante. En F. Calabuig, M. Molinos & R. Sala (Eds.), *Economía del deporte en tiempos de crisis* (pp. 39-41). España: Diazotec, S.A.
- Carmeli, A., & Cohen, A. (2001). The financial crisis of the Local Authorities in Israel: A resource-based analysis. *Public Administration*, 79(4), 893-913.
- Carrasco-Díaz, C. (2011). *Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local: FEMP*.
- Carrasco-Díaz, C., & Buendía-Carrillo, D. (2012). La normalización de la contabilidad de costes en la Administración Local. *Auditoría Pública*, 58, 101-115.
- Carrasco-Díaz, D., Buendía-Carrillo, D., Valencia-Quintero, M. J., & Sánchez-Toledano, J. (2010). Determinación del coste total de los servicios públicos municipales. Una aplicación práctica. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 7, 9-35.
- Carrasco-Díaz, D., Navarro-Galera, A., Valencia-Quintero, M. J., & Sánchez-Toledano, J. (2009). Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales. Hacia un

- sistema integral de información en la administración local. *Revista del Instituto internacional de Costos*, 5, 141-168.
- Cepeda-Carrión, G. (2006). La calidad en los métodos de investigación cualitativa: principios de aplicación práctica para estudios de caso. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 29, 57-82.
- Chapin, T. S. (2004). Sports facilities as urban redevelopment catalysts. *Journal of the American Planning Association*, 70(2), 193-209.
- Chelladurai, P., & Chang, K. (2000). Targets and standards of quality in sports services. *Sport Management Review*, 3(1), 1-22.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). (2007). Indicators of Government financial condition. Toronto: CICA.
- Coleman, H. (2007). New Development: connecting public services researcher and practitioners. *Public Money & Management*, September, 281-283.
- Correal-Naranjo, J. (2005). Los indicadores en la gestión deportiva municipal. Comunicación presentada en las *Jornadas del Instituto Andaluz del Deporte*, Málaga.
- Cuadrado-Ballesteros, B., García-Sánchez, I. M., & Prado-Lorenzo, J. M. (2012). Effects of different modes of local public services delivery on quality of life in Spain. *Journal of Cleaner Production*, 37, 68-81.
- Cuadrado-Ballesteros, B., García-Sánchez, I. M., & Prado-Lorenzo, J. M. (2013a). Effect of modes of public services delivery on the efficiency of local governments: a two-stage approach. *Utilities Policy*, 26, 23-35.
- Cuadrado-Ballesteros, B., García-Sánchez, I. M., & Prado-Lorenzo, J. M. (2013b). Modes of public services Delivery. The case of Spanish Local Governments. *Journal of Local Self-Government*, 11(2), 119-137.
- Davies, L. E. (2002). Sport in the city: measuring economic significance at the local level. *European Sport Management Quarterly*, 2(2), 83-107.
- de la Plata-Caballero, N., Abad-Liceras, J.M., Cabrera-Domínguez, J.M., del Arco-Juan, F.J., Fontán-Tirado, R., García-Coso, E.,... Rivero-Herráiz, A. (2006). *Las competencias deportivas locales. Evolución, cumplimiento y ampliación futura*. Sevilla: Signatura Ediciones.
- Dorado, A. (2004). *Análisis de la satisfacción de los usuarios: hacia un nuevo modelo de gestión basado en la calidad*. Tesis Doctoral. Toledo: UCLM.
- Dorado, A., & Gallardo, L. (2005). *La gestión del deporte a través de la calidad*. Barcelona: INDE.

- Desmarais, C., & de Chatillon, E. A. (2010). Are still differences between the roles of private and public sector managers? *Public Management Review*, 12(1), 127-149.
- FEMP (Federación Española de Municipios y Provincias). (2006). *Guía para la implantación de un sistema de costes en la administración local*: FEMP.
- FEMP (Federación Española de Municipios y Provincias). (2008). *Costes de las prestaciones de deportes e indicadores de gestión para la comparabilidad*: FEMP.
- Frisby, W., Crawford, S., & Therese, D. (1997). Reflections on participatory action research: the case of low-income women accessing local physical activity sector. *Journal of Sport Management*, 11(1).
- Fuertes, I. (1998). La contabilidad de la Administración Local en Europa: heterogeneidad y armonización. Comunicación presentada en el VIII Encuentro de ASEPU, Alicante.
- Fulton, J. E., Garg, M., Galuska, D. A., Rattay, K. T., & Caspersen, C. J. (2004). Public health and clinical recommendations for physical activity and physical fitness: Special focus on overweight youth. *Sport Medicine*, 34, 581-599.
- Gallardo, L. (2002). Características generales de los servicios deportivos municipales en Castilla-La Mancha. *Revista Motricidad*, 9, 165-191.
- Gallardo, L. (2007). *Censo Nacional de Instalaciones Deportivas de España-2005*. Madrid: Consejo Superior de Deportes. Ministerio de Educación y Ciencia.
- Gallardo, L., Burillo, P., García-Tascón, M., & Salinero, J. J. (2009). The ranking of the regions with regard to their sports facilities to improve their planning in sport: the case of Spain. *Social Indicators Research*, 94(2), 297-317.
- Gallardo, L., García-Tascón, M., Burillo, P., & Salinero, J. J. (2008). Differences of needs and problematics between managers in public and private sports organisations in Spain. Comunicación presentada en la 16th EASM Conference, Heidelberg.
- Gallardo, L., & Jiménez, A. (2004). *La gestión de los servicios deportivos municipales*. Barcelona: INDE.
- Gálvez-Ruiz, P., & Morales-Sánchez, V. (2011). Evaluación de la calidad en programas municipales deportivos: generalizabilidad y optimización de diseños de medida. *Cuadernos de Psicología del Deporte*, 11(2), 123-130.
- García-Alegre, E. (2000). *Modelos de cálculo económico financiero para establecer tarifas en los centros deportivos*. Cuenca: Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Consejería de Educación y Cultura.

- García-Ferrando, M., & Llopis-Goig, R. (2011). *Encuesta sobre los hábitos deportivos en España 2010. Ideal democrático y bienestar personal*. Madrid: Consejo Superior de Deportes. Centro de Investigaciones Sociológicas.
- García-Ferrando, M., & Sanmartín, R. (1986). *La observación científica y la obtención de datos sociológicos*. Madrid: Alianza Universidad.
- García-Sánchez, I. M. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Presupuesto y Gasto Público*, 47, 37-64.
- García-Sánchez, I. M., Mordan, N., & Prado-Lorenzo, J. M. (2012). Effect of the political system on local financial condition: empirical evidence for Spain's largest municipalities. *Public Budgeting & Finance, Summer*.
- García-Sánchez, I. M., Prado-Lorenzo, J. M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2011). Do progressive governments undertake different debt burdens? Partisan vs electoral cycles. *Revista de Contabilidad*, 14(1), 29-57.
- GASB (Governmental Accounting Standards Board). (1987). Objectives of financial reporting. Norwalk, CT: GASB.
- GASB (Governmental Accounting Standards Board). (2004). *Statement nº 44. Economic condition reporting: The statistical section an amendment of NCGA Statement 1*. Connecticut: Financial Accounting Foundation.
- Giles-Corti, B., & Donovan, R. J. (2003). Relative influence of individual, social environmental, and physical environmental correlates of walking. *American Journal of Public Health*, 93(3), 1583-1589.
- Greenberg, J., & Hillier, D. (1995). Indicators of financial condition for governments. Comunicación presentada en la 5th Conference of Comparative International Governmental Accounting Research, Paris-Amy.
- Groves, S. M., Godsey, W. M., & Shulman, M. A. (2003). *Evaluating financial condition: a handbook of Local Government*. The International City: County Management Association.
- Gutiérrez-Rodríguez, P., Vázquez-Burguete, J. L., Vaughan, R., & Edwards, J. (2009). The transformation of municipal services: towards quality in the public sector. *Theoretical and Applied Economics*, 2(2), 3-16.
- Hagen, T. P., & Vabo, S. I. (2005). Political characteristics, institutional procedures and fiscal performance: panel data analyses of Norwegian Local Governments, 1991–1998. *European Journal of Political Research*, 44, 43-64.

- Hoye, R., Smith, A., Nicholson, M., Stewart, B., & Westerbeek, H.M. (2012) *Sport Management: Principles and Applications*. 3rd edition. London/New York: Routledge.
- Halachmi, A. (2005). Performance measurement is only one way of managing performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(7), 502-516.
- Himba, N. P. S. H., Van Helden, G. J., & Tillema, S. (2012). The design and use of performance information in Indonesian Local Governments under diverging stakeholder pressures. *Public Administration and Development*. doi: 10.1002/pad.1612
- Honadle, B. W. (2003). The states' role in U. S. local government fiscal crises: A theoretical model and results of a national survey. *International Journal of Public Administration*, 26(13), 1431-1472.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 93-109.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Hopwood, A. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11(4), 777-785.
- Hopwood, A. G. (2008). Changing pressures on research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough. *European Accounting Review*, 17(1), 87-96.
- Horngrén, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial (12ª Edición). México: PEARSON EDUCACIÓN.
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado). (1994). *Contabilidad analítica de las administraciones públicas. El proyecto CANOA*. Madrid: IGAE.
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado). (2004). *Principios generales sobre contabilidad analítica en las administraciones públicas*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Instituto de Biomecánica de Valencia. (2011). *De la planificación a la gestión de las instalaciones deportivas. Un camino hacia la sostenibilidad*. Madrid: Consejo Superior de Deportes.
- Instituto Nacional de Estadística. (2003-2012). *Estadísticas del Padrón Continuo*. Madrid: Instituto Nacional de Estadística.
- Jackson, A., & Lapsley, I. (2003). The Diffusion of Accounting Practices in the "Managerial" Public Sector. *The International Journal of Public Sector Management*, 16(5), 359-372.
- Jansen, E. P. (2008). New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 0267-4424.

- Jönsson, S., & Lukka, K. (2007). There and back again: doing interventionist research in management accounting. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research - Volume 1* (pp. 373-397). Amsterdam: Elsevier.
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2007). There and back again: doing interventionist research in management accounting. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research - Volume 1* (pp. 373-397). Amsterdam: Elsevier.
- Kaplan, R. S. (1988). One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 61-66.
- Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-119.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- King, N. (2013). "Sport for All" in a financial crisis: survival and adaptation in competing organisational models of local authority sport services. *World Leisure Journal*, *In press*. doi: DOI: 10.1080/04419057.2013.820503
- Kloot, L., & Martin, J. (2000). Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 231-251.
- Kroll, A. (2013). The other type of performance information: nonroutine feedback, its relevance and use. *Public Administration Review*, 73(2), 265-276.
- Kuhlmann, S. (2008). Reforming local public services. *Public Management Review*, 10(5), 573-596.
- Kuhlmann, S. (2010). Performance measurement in Europe local governments: a comparative analysis of reform experiences in Great Britain, France, Sweden and Germany. *International Review of Administrative Sciences*, 76, 331-345.
- La Caixa. (2006). *Anuario Económico de España 2006*. Barcelona: La Caixa.
- La Caixa. (2013). *Anuario Económico de España 2013*. Barcelona: La Caixa.
- Lago-Peña, I., & Lago-Peña, S. (2009). Explaining budgetary indiscipline: evidence from Spanish municipalities. *Public Finance and Management*, 8(1), 36-69.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of Local Government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229.

- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374.
- Lee, T. A. (2003). Accounting and auditing research in the United States. En C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*. Oxford: Elsevier.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE nº 80 de 3/4/1985.
- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.
- Ley 27/2013, de 27 de Diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.
- Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. BOE número 301 de 17/12/2003.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- Liu, Y. D. (2009a). Implementing and evaluating performance measurement initiative in public leisure facilities: an action research project. *Systemic Practitioner and Action Research*, 22, 15-30.
- Liu, Y. D. (2009b). Sport and social inclusion: evidence from the performance of public leisure facilities. *Social Indicators Research*, 90, 325-337.
- Liu, Y. D., Taylor, P., & Shibli, S. (2007). The operational efficiency of English public sport facilities. *Managing Leisure*, 12(4), 251-272.
- Liu, Y. D., Taylor, P., & Shibli, S. (2009). Sport Equity: Benchmarking the performance of English public sport facilities. *European Sport Management Quarterly*, 9(1), 3-21.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11(4), 795-803.
- Lukka, K., & Kasnen, E. (1995). The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71-90.
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 8(3), 597–620.
- Martínez-Aguado, D. (2013). Lecciones de la gestión deportiva municipal en tiempo de crisis económica. Comunicación presentada en el AIGD.
- Mayston, D. (1993). Principals, agents and the economics of accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(3), 68-96.
- Mestre-Sancho, J. A., & García-Sánchez, E. (1999). *La gestión del deporte municipal*. Barcelona: INDE.

- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2003-2013). *Liquidación de presupuestos de las entidades locales*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Ministerio del interior. (2003; 2007; 2011). *Consulta de resultados electorales*. Madrid: Ministerio del interior.
- Moore, L. V., Diez-Roux, A. V., Evenson, K. R., McGinn, A. P., & Brines, S. J. (2008). Availability of recreational resources in minority and low socioeconomic status areas. *American Journal of Preventive Medicine*, 34(1), 16-22.
- Moynihan, D. P., & Pandey, S. K. (2010). The big question for performance management: Why do managers use performance information? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 20, 849-866.
- Navarro-Galera, A., Ortiz-Rodríguez, D., & López-Hernández, A. M. (2008). Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in Local Government. *Public Management Review*, 10(2), 241-262.
- Odgen, S., & Wilson, P. (2000). Bridging the quality gaps: implementing benchmarking to deliver best value. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 2(4), 252-596.
- Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad analítica. BOE número 261 de 1/11/1983.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE número 102 de 28/4/2010.
- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local. BOE número 296 de 9/12/2004.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de Septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.
- Osborne, D., & Plastric, P. (1998). *La reducción de la burocracia: Cinco estrategias para reinventar el gobierno*. Buenos Aires: Paidós.
- Otley, D. T. (2001). Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33(3), 243-261.
- Padovani, E., Yetano, A., & Levy Orelli, R. (2010). Municipal performance measurement and management in practice: which factors matter? *Public Administration Quarterly*, 34(4), 591-635.
- Pascual, C., Regidor, E., Astasio, P., Ortega, P., Navarro, P., & Domínguez, V. (2007). The association of current and sustained area-based adverse socioeconomic environment with physical inactivity. *Social Science & Medicine*, 65(3), 454-466.

- Pascual, C., Regidor, E., David Martínez, M., Calle, E., & Domínguez, V. (2009). Socioeconomic environment, availability of sports facilities, and jogging, swimming and gym use. *Health & Place, 15*(2), 553-561.
- Patton, M. Q. (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*. Newbury Park, C.A: Sage.
- Pérez-López, G., Plata-Díaz, A.M., Zafra-Gómez, J.L., & López-Hernández, A.M. (2014). Operaciones fuera de presupuesto (off budget), factores políticos y deuda municipal. *Gestión y Política Pública, XXIII*(1), 185-218.
- Pettersson-Lidbom, P. (2001). An empirical investigation of the strategic use of debt. *Journal of Political Economy, 109*(3), 570-583.
- Pollanen, R. M. (2011). Relative performance benchmarking of local governments: case of Ontario municipalities. *International Journal of Business and public Administration, 8*(1), 19-34.
- Pollitt, C. (2002a). Clarifying convergence: striking similarities and durable differences in Public Management Reform. *Public Management Review, 4*(1), 1-22.
- Pollitt, C. (2002b). The New Public Management in international perspective: an analysis of impacts and effects. En K. M. Laughlin, S. T. Osborne & E. Ferlie (Eds.), *New Public Management; Current Trends and Future Prospects* (pp. 274-292). Londres: Routledge.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform. A comparative analysis. New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State (Third Edition)*. Oxford University Press.
- Powell, L. M., Slater, S., Chaloupka, F. J., & Harper, D. (2006). Availability of physical activity-related facilities and neighborhood demographic and socioeconomic characteristics: a national study. *American Journal of Public Health, 96*(9), 1676-1680.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE número 59 de 9/3/2004.
- Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad presupuestaria. BOE número 313 de 31/12/2007.
- Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.
- Rigby, D. K., & Billaudeau, B. (2009). *Management tools & trends 2009*: Bain & Company, Inc.
- Rigby, D. K., & Billaudeau, B. (2011). *Management tools & trends 2011*: Bain & Company, Inc.
- Rigby, D. K., & Billaudeau, B. (2013). *Management tools & trends 2013*: Bain & Company, Inc.

- Ripoll, V., & Urquidi, A. (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. *Academia, Revista Latinoamericana de Administración*, 44, 1-20.
- Rivenbark, W. C., & Roenigk, D. J. (2011). Implementation of financial condition analysis in local government. *Public Administration Quarterly, Summer*, 241-267.
- Rivenbark, W. C., Roenigk, D. J., & Allison, D. J. (2010). Conceptualizing financial condition in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2), 149-177.
- Robinson, L. L., & Taylor, P. P. (2003). The performance of local authority sports halls and swimming pools in England. *Managing Leisure*, 8(1), 1-16.
- Rodríguez-Bolívar, M. P., López-Hernández, A.M., & Ortiz Rodríguez, d. (2010). Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services. *Academia, Revista Latinoamericana de Administración*, 45, 116-139.
- Sáez-Torrecilla, Á., Fernández-Fernández, A., & Gutiérrez-Díaz, G. (2009a). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión. Volumen II*. Madrid: MC GRAW HILL.
- Sáez-Torrecilla, Á., Fernández-Fernández, A., & Gutiérrez-Díaz, G. (2009b). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión. Volumen I*. Madrid: MC GRAW HILL.
- Sallis, J. F., Hovell, M. F., Hofstetter, C. R., J.P., E., Hackley, M., Caspersen, C. J., & Powell, k. E. (1990). Distance between homes and exercise facilities related to frequency of exercise among San Diego residents. *Public Health*, 105(2), 179-185.
- Samaratunge, R., Alam, Q., & Teicher, J. (2008). New Public Management Reforms in Asia: a comparison of South and Southeast Asian Countries. *International Review of Administrative Sciences*, 74(1), 25-46.
- Sánchez-Martín, A., & Sánchez-García, R. (1992). Gestión directa de servicios públicos locales. *Temas de Administración Local*, 46.
- Sanger, M. B. (2008). From measurement to management: breaking through the barriers to state and local performance. *Public Administration Review*, 68, 70-85.
- Scapens, R. W. (2008). Seeking the relevance of interpretive accounting practices: a a controbution to the polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 915-919.
- Sollé-Ollé, A. (2006). The effects of party competition on budget outcomes: empirical evidence from local governments in Spain. *Public Choice*, 126, 145-176.

- Sport Industry Research Centre (2006). *National Benchmarking Service for Sports and Leisure Centers. General Guidance for the Individual Facility Report*. Sheffield Hallam University, Sport England.
- Stastna, L. (2009). Spatial interdependence of local public expenditures: selected evidence from the Czech Republic. *Czech Economic Review*, 3, 7-25.
- Susman, G. I., & Evered, R. D. (1978). An assessment of the scientific merits of action research. *Administration Scientific Quarterly*, 23, 582-603.
- Taylor, P., Panagouleas, T., & Kung, S. P. (2011). Access to English public sector sports facilities by disadvantaged groups and the effect of financial objectives. *Managing Leisure*, 16(2), 128-141.
- Taylor, P. P., & Godfrey, A. (2003). Performance measurement in English Local Authority Sports Facilities. *Public Performance & Management Review*, 26(3), 251-262.
- Taylor, S. J., & Bodgan, R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona: Paidós.
- Ter Bogt, H. J., & Van Helden, G. J. (2011). The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. *Management Accounting Research*, 22, 56-64.
- Teruelo-Farreras, B. (2006). La Financiación del deporte municipal: coste, valor y precio de los servicios. In L. V. Solar Cubillas (Ed.), *Deporte, gestión y municipio. Aspectos clave* (pp. 165-188). Bilbao: EUDEL.
- Teruelo-Farreras, B. (2009). Deporte, gestión y Municipio o la gestión del deporte municipal. Comunicación presentada en el *1er Congreso Iberoamericano de Instalaciones Deportivas y Recreativas*, Barcelona.
- Thach, L. (2012). Managerial perceptions of crisis leadership in public and private organizations: an interview study in the United States. *International Journal of Management*, 29(2), 712-725.
- Thomas, J. R., & Nelson, J. K. (2007). *Métodos de investigación en actividad física*. Badalona: Paidotribo.
- Torres, L., Pina, V., & Yetano, A. (2011). Performance Measurement in Spanish Local Governments. A cross-case comparison study. *Public Administration*, 89(3), 1081-1109.
- Tsitskari, E., Tsiotras, D., & Tsiotras, G. (2006). Measuring service quality in sport services. *Total Quality Management & Business Excellence*, 17(5), 623-631.

- Van Der Wal, Z., De Graaf, G., & Lasthuizen, K. (2008). What's valued most? Similarities and differences between the organizational values of the public and private sector. *Public Administration*, 86(2), 465-482.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2010). *Performance management in the public sector*. New York: Routledge.
- Van Helden, G. J. (2005). Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99-133.
- Van Helden, G. J., Aardema, H., Ter Bogt, H. J., & Groot, T. L. C. M. (2010). Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21, 83-94.
- Van Helden, G. J., & Northcott, D. (2010). Examining the practical relevance of public sector management accounting research. *Financial Accountability & Management*, 6(2), 213-240.
- Van Helden, G. J., & Tillema, S. (2005). In search of a benchmarking theory for the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 337-361.
- Varo, J. J., Martínez-González, M. A., De Irala-Estévez, J., Kearney, J., Gibney, M., & Martínez, J. A. (2003). Distribution and determinants of sedentary lifestyles in the European Union. *International Journal of Epidemiology*, 32, 138-146.
- Veiga, L. G., & Veiga, F. J. (2007). Political business cycles at the municipal level. *Public Choice*, 131, 45-64.
- Vera, S. (1998). *Modelo de cálculo y análisis de costes para la fijación de precios públicos en el Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Granada*. Granada: Universidad de Granada. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
- Walker, R. M., Brewer, G. A., Boyne, G. A., & Avellaneda, C. N. (2011). Market orientation and public service performance: New Public Management Gone Mad? *Public Administration Review* 71(5), 707-717.
- Wang, X., Dennis, L., & Tu, Y. S. (2007). Measuring financial condition: a study of U.S. States. *Public Budgeting & Finance*, 27(2), 1-21.
- Wang, Y. D., Yang, C., & Wang, K. Y. (2012). Comparing public and private employees' job satisfaction and turnover. *Public Personnel Management*, 41(3), 557-573.

- Werck, K., Heyndels, B., & Geys, B. (2008). The impact of "central places" on spatial spending patterns: evidence from Flemish Local Government cultural expenditures. *Journal of Cultural Economics*, 32(1), 35-58.
- West, J., & Oldfather, P. (1995). Pooled case comparison an innovation for cross-case study. *Qualitative Inquiry*, 1(4), 452-464.
- Willem, A., De Vos, A., & Buelens, M. (2010). Comparing private and public sector employees' psychological contracts. *Public Management Review*, 12(2), 275-302.
- Williamson, O. (1981). Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.
- Yetano, A. (2009). Managing performance at local government level: the cases of the city of Brisbane and the city of Melbourne. *The Australian Journal of Public Administration*, 68(2), 167-181.
- Yin, R. (1994). *Case study research. Design and methods*. London: Sage.
- Zafra-Gómez, J. L., & López Hernández, A. M. (2006). La valoración de la condición financiera de los Ayuntamientos andaluces. *Auditoría Pública*, 39, 41-52.
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009a). Evaluating financial performance in local government: maximizing the benchmarking value. *International Review of Administrative Sciences*, 75, 151-167.
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009b). Developing a model to measure financial condition in Local Government: evaluating service quality and minimizing the effects of the socioeconomic environment: an application to Spanish municipalities. *The American Review of Public Administration*, 39, 425-449.
- Zafra-Gómez, J.L., Pedauga, L.E., Plata-Díaz, A.M., & López-Hernández, A.M. (2014). Do local authorities use NPM delivery forms to overcome problems of fiscal stress? *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 43(1), 21-46.
- Zafra-Gómez, J. L., Rodríguez Bolívar, M. P., & Alcaide Muñoz, L. (2012). Contrasting New Public Management (NPM) versus Post-NPM through financial performance: a cross-sectional analysis of Spanish Local Governments. *Administration & Society*. doi:doi:10.1177/0095399711433696.

ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

ÍNDICE DE TABLAS

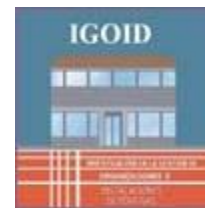
Tabla 1. Criterios del NPM.....	33
Tabla 2. Evolución de la práctica deportiva en España.....	41
Tabla 3. Titularidad de las instalaciones deportivas en España	42
Tabla 4. Utilización de los servicios deportivos municipales por parte de la población española.....	42
Tabla 5. Hipótesis de las diferencias entre gestión pública y privada.....	48
Tabla 6. Influencia del factor político sobre la gestión financiera y presupuestaria a nivel local. Revisión de la literatura a nivel local.	74
Tabla 7. Dimensiones en el estudio del proceso de implantación.....	96
Tabla 8. Criterios de Calidad de la Investigación.....	98
Tabla 9. Cronograma del trabajo realizado en torno a la contabilidad de costes.....	103
Tabla 10. Propuesta de clasificación de costes.....	126
Tabla 11. Dedicación de cada persona a los centros de coste.....	128
Tabla 12. Determinación de personas equivalentes por centro de coste.....	128
Tabla 13. Propuesta de clasificación de costes y posibles criterios de reparto....	130
Tabla 14. Observaciones por ejercicio.....	139
Tabla 15. Cronograma del trabajo realizado en torno a la medición del rendimiento financiero.....	145
Tabla 16. Correlaciones entre los cuatro indicadores (total)	146
Tabla 17. Estadísticos descriptivos índice de ahorro neto por habitante.....	147
Tabla 18. Percentiles y ANOVA de índice de ahorro neto por habitante.....	147
Tabla 19. Estadísticos descriptivos autofinanciación.....	149
Tabla 20. Percentiles y ANOVA de autofinanciación.....	149
Tabla 21. Estadísticos descriptivos resultado presupuestario no financiero.....	151
Tabla 22. Percentiles y ANOVA de resultado presupuestario no financiero.....	151
Tabla 23. Estadísticos descriptivos Gasto Corriente por habitante.....	152
Tabla 24. Percentiles y ANOVA del gasto corriente por habitante.....	152
Tabla 25. Observaciones por ejercicio.....	159
Tabla 26. Indicadores utilizados para medir la condición financiera (rendimiento financiero)	160
Tabla 27. Variables de estudio.....	164
Tabla 28. Influencia de las variables del entorno sobre la condición financiera (errores estándar robustos entre paréntesis)	166

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Clasificación de los servicios.....	63
Figura 2. Ejemplo de escala para puntuar los resultados de los indicadores.....	72
Figura 3. Estudios de la Tesis Doctoral y su relación con el resto del documento.....	85
Figura 4. Planteamiento general del Estudio 1.	95
Figura 5. Proceso de formación del coste.....	122
Figura 6. Recorrido de los elementos de coste.....	134
Figura 7. Evolución del índice de ahorro neto por habitante.....	148
Figura 8. Evolución de la autofinanciación (transformada a porcentaje)	150
Figura 9. Evolución del resultado presupuestario no financiero.....	152
Figura 10. Gráfica de la evolución del gasto corriente por habitante.....	154

ANEXOS

ANEXO 1. Solicitud de participación en el Estudio 1



PARTICIPACIÓN EN EL ESTUDIO DE “LA FACTURA EN LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES”

La factura en los servicios deportivos municipales es un proyecto de investigación llevado a cabo por el grupo IGOID (Investigación en Gestión de Organizaciones e Instalaciones Deportivas).

El objetivo de este estudio es realizar una prueba de la implantación de una propuesta de herramienta de cálculo de costes para los servicios deportivos municipales, con una finalidad práctica, mediante una metodología de fácil aplicación y que permita obtener los datos relacionados con los costes de las actividades deportivas, el coste unitario y los costes de las instalaciones deportivas, de una forma muy aproximada a la realidad del servicio.

Si usted es el gerente o responsable de un servicio deportivo municipal y quiere participar en la realización de este estudio de forma desinteresada, rellene por favor los siguientes datos:

Nombre del responsable:

Nombre del municipio:

Número de habitantes:

Número de instalaciones deportivas del servicio deportivo municipal:

Número de teléfono de contacto:

Dirección e-mail:

Jorge Fernando García Unanue

ANEXO 2. Modelo de entrevista complementaria del Estudio 1

Con motivo de la participación en el proyecto de la “Factura en los Servicios Deportivos Municipales”, mediante esta entrevista se pretende obtener información relevante para la interpretación del desarrollo del estudio de costes. Con las respuestas obtenidas se pretende definir el contexto donde se ha desarrollado el estudio, así como valorar su viabilidad y utilidad. Los datos aquí tratados serán totalmente anónimos y confidenciales.

Datos sociodemográficos: (Contestar a continuación de cada punto)

- Edad:
- Años de experiencia en la gestión deportiva municipal:
- Puesto actual (definición básica):
- Años de experiencia en el puesto:
- Titulación máxima:

Preguntas generales (Contestar debajo de cada pregunta)

1. ¿Qué medidas se están tomando en su organización para atender a los problemas actuales, como son la disminución del presupuesto, el aumento de demandas de calidad en los servicios, etc?, ¿Qué opinión tienes sobre ellas?
2. ¿Qué posición o planteamiento cree que deben tener los responsables de la gestión de los servicios deportivos municipales para hacer frente a la situación actual?
3. ¿Se ha realizado anteriormente alguna experiencia con el cálculo o contabilidad de costes en la entidad? De ser así, ¿Cuál ha sido el resultado de dicha experiencia?, ¿ha resultado de utilidad?
4. ¿Le parece necesario conocer los costes de las instalaciones y actividades deportivas para mejorar la gestión? ¿Por qué?
5. ¿Qué usos le daría a la información esperada del cálculo de costes?
6. ¿Se han utilizado o se utilizan actualmente otro tipo de herramientas o técnicas de gestión como el cuadro de mando integral, la planificación estratégica, o el benchmarking?

Preguntas sobre el estudio realizado en su servicio deportivo municipal (Contestar debajo de cada pregunta)

1. ¿Ha sido accesible la información requerida para la realización del estudio?, ¿Qué problemas has encontrado para su recopilación?, ¿En qué medida se correspondía con la información que se maneja normalmente en su servicio deportivo municipal?
2. ¿Cómo podrían utilizarse la información obtenida en la planificación, la fijación de objetivos, la evaluación y el control de la entidad?
3. ¿Cuál es el uso directo que le pretende dar a la información obtenida?
4. ¿Qué valoración le das, de forma general, a la iniciativa llevada a cabo? ¿Crees que es oportuna y necesaria al momento actual?

ANEXO 3. Manual de usuario de la aplicación SICDE

SICDE

**(SISTEMA INTEGRAL DE COSTES DE
SERVICIOS DEPORTIVOS)**

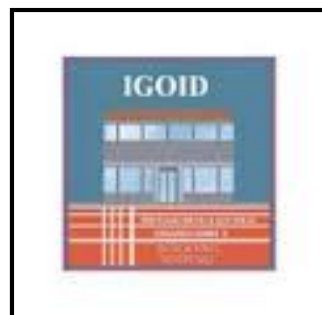
MANUAL DE USUARIO

Directora e investigador principal:

- Leonor Gallardo Guerrero

Equipo de investigación:

- Jorge García Unanue
- José Luis Felipe Hernández
- Javier Sánchez Sánchez
- Álvaro Fernández Luna
- María Plaza Carmona
- Rubén Gude Redondo
- Esther Ubago Guisado
- Pablo Burillo Naranjo



INTRODUCCIÓN

Los servicios deportivos municipales han experimentado un gran crecimiento a lo largo de las últimas décadas, llegando a ser hoy día, el sector con mayor peso en la promoción de actividad física y deportiva de forma directa. Este hecho, unido a la actual crisis económica, obliga a los servicios deportivos a adaptar nuevos métodos y técnicas que permitan un mayor control sobre los recursos de los que disponen, en busca de la mayor eficiencia en la gestión de su extensa infraestructura.

La contabilidad de costes es una herramienta que responde perfectamente a dicho fin, ya que se presenta como una técnica orientada al uso interno, con el objetivo de conocer, con la mayor precisión posible, los costes que incurren en el desarrollo de las funciones de los servicios deportivos municipales. En concreto, podríamos resumir dicha información en el conocimiento del coste de funcionamiento de cada instalación o espacio deportivo, y de las actividades que en ellos se ofertan de forma independiente.

Sin embargo, se requiere de un especial esfuerzo a la hora de adaptar dicha técnica a la problemática que rodea a la estructura de los servicios deportivos y a su característica de servicio público. Es en ese punto, donde entra la propuesta de "SICDE", el resultado final de un largo proceso de trabajo e investigación en el desarrollo de una metodología viable de cálculo de costes, y la forma de ponerla en funcionamiento de manera útil y sencilla mediante una aplicación.

Su pretensión principal es ofrecer las pautas necesarias, y un apoyo para implantar la contabilidad de costes en un servicio deportivo municipal con relativa facilidad y con una orientación práctica. Para ello, la aplicación propuesta presenta los siguientes objetivos:

- Analizar los costes del servicio deportivo para conseguir de forma muy aproximada los costes de cada instalación deportiva y actividad deportiva de forma independiente.
- Facilitar un sistema que permita solventar los posibles problemas iniciales que se dan en la implantación de la contabilidad de costes, con la pretensión de adaptarse a cualquier servicio deportivo municipal.
- Sentar las bases para una ampliación progresiva de la contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales, aumentando su calidad y alcance, en un proceso de mejora continua.

El manual de usuario se divide en 4 apartados. En apartado 1 se explicará los pasos para conseguir arrancar la aplicación y asegurar su correcto funcionamiento.

En el apartado 2 se explicará, paso por paso, cómo desarrollar un estudio de costes de forma correcta mediante la aplicación, junto las consideraciones metodológicas necesarias para comprenderlo. Además, mediante el apartado 3, se mostrará un caso práctico que sirva de referencia y facilite la comprensión del desarrollo de un estudio de costes mediante la aplicación, complementando el apartado anterior.

Por último, en el apartado 4 se presentarán orientaciones para interpretar y utilizar los resultados, concluyendo con observaciones para conseguir la mejora continua.

1. DESCARGAR Y ARRANCAR LA APLICACIÓN

Cada vez que se arranque la copia correspondiente, será necesario habilitar las macros y el contenido para dicho archivo. Para ello habrá que seguir los siguientes pasos.

La aplicación podrá descargarse de forma totalmente gratuita desde la página web de Grupo IGOID utilizando el siguiente enlace:

<http://investigacionengestiondeportiva.es/otros/SICDE.xlsm>

Igualmente, en el apartado de publicaciones de dicha página se podrán consultar y descargar las actualizaciones y nuevas aportaciones que se realicen sobre este trabajo, el propio PDF de este documento, así como del resto de líneas de trabajo del Grupo IGOID. Se podrá acceder a la sección de publicaciones del Grupo IGOID mediante la página web investigacionengestiondeportiva.es o a través del siguiente enlace:

<http://investigacionengestiondeportiva.es/publicaciones.html>



La aplicación funciona con Microsoft Excel 2007 o superior (preferentemente Microsoft Excel 2007 o 2010), a través de un libro Excel habilitado para macros, por lo que se deberá tener instalado dicha versión para asegurar un correcto funcionamiento.

Es recomendable guardar siempre el archivo original sin utilizar de la aplicación, y trabajar con copias (se puede cambiar el nombre de las copias sin ningún problema, y trabajar con tantas copias como se quiera).

Cada vez que se arranque la copia correspondiente, será necesario habilitar las macros y el contenido para dicho archivo. Para ello habrá que seguir los siguientes pasos.

1. Si se ejecuta automáticamente una advertencia de seguridad, lo único que se tiene que hacer es pulsar “Opciones” (Figura 1) y seleccionar “Habilitar este contenido” (Figura 2). Desde ese momento la aplicación estará preparada para ser utilizada.



Figura 1. Advertencia de seguridad automática

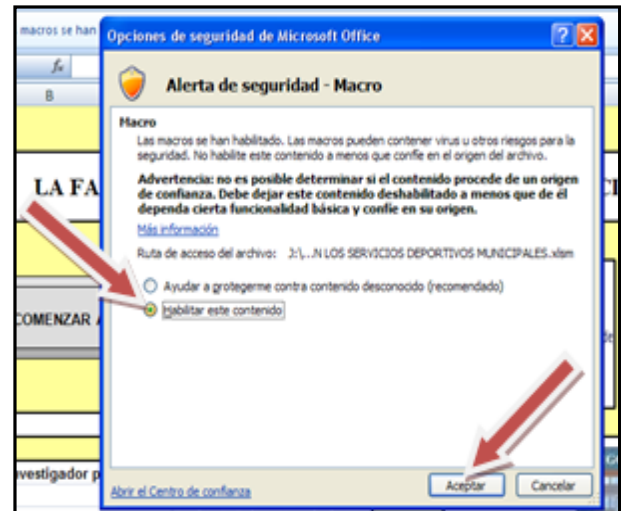


Figura 2. Habilitar el contenido

Si la advertencia de seguridad no se ejecuta automáticamente habrá que seguir los siguientes pasos:

1. Pulsar “Inicio”, y después “Opciones de Excel” (Figura 3).
2. Seleccionar “Centro de confianza” en la lista vertical de la izquierda, después pulsar en “Configuración del Centro de Confianza”. Tras ello seleccionar en la nueva lista vertical de la izquierda “Barra de mensajes” (Debería venir seleccionada por defecto) y una vez dentro, seleccionar la opción de “Mostrar la barra de mensajes en todas las aplicaciones cuando se haya bloqueado el contenido” (Figura 4).
3. Cerrar, volver a abrir el archivo y realizar el paso 1. Desde este momento solo será necesario el paso uno siempre que se use el mismo equipo y no se cambie la configuración.

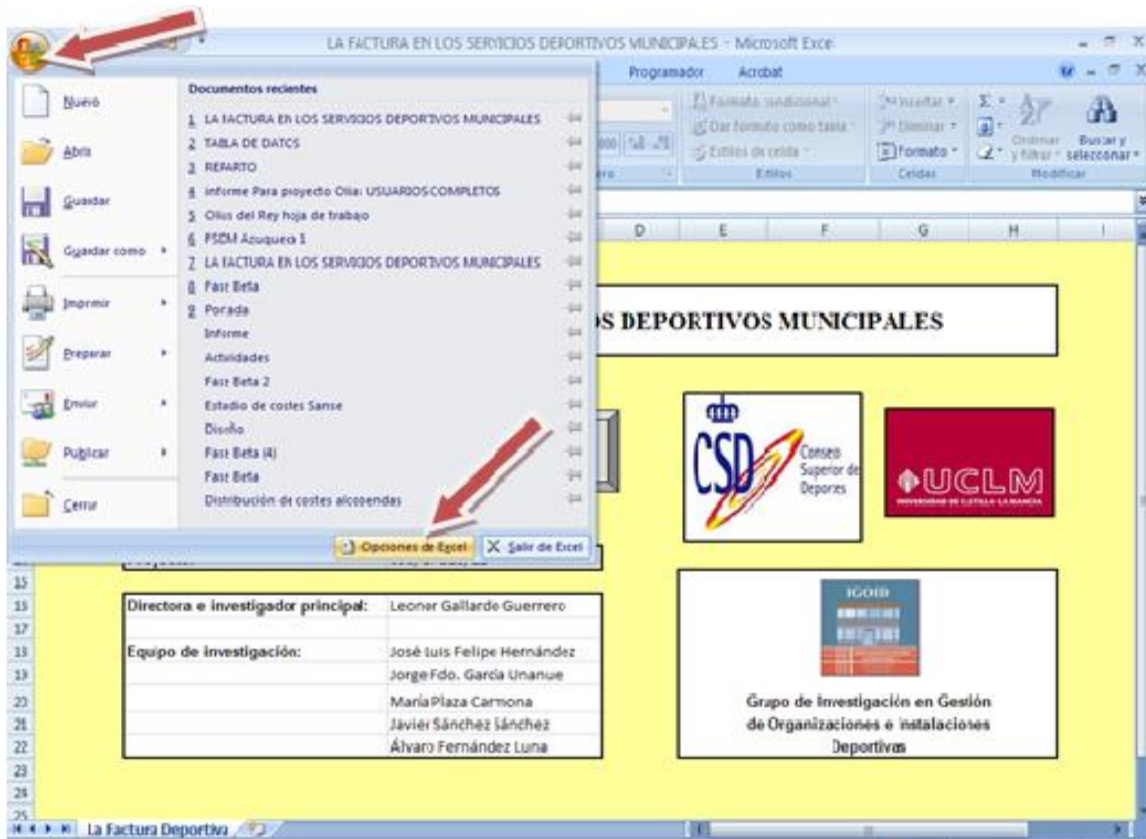


Figura 3. Proceso para poder habilitar el contenido (forma manual)

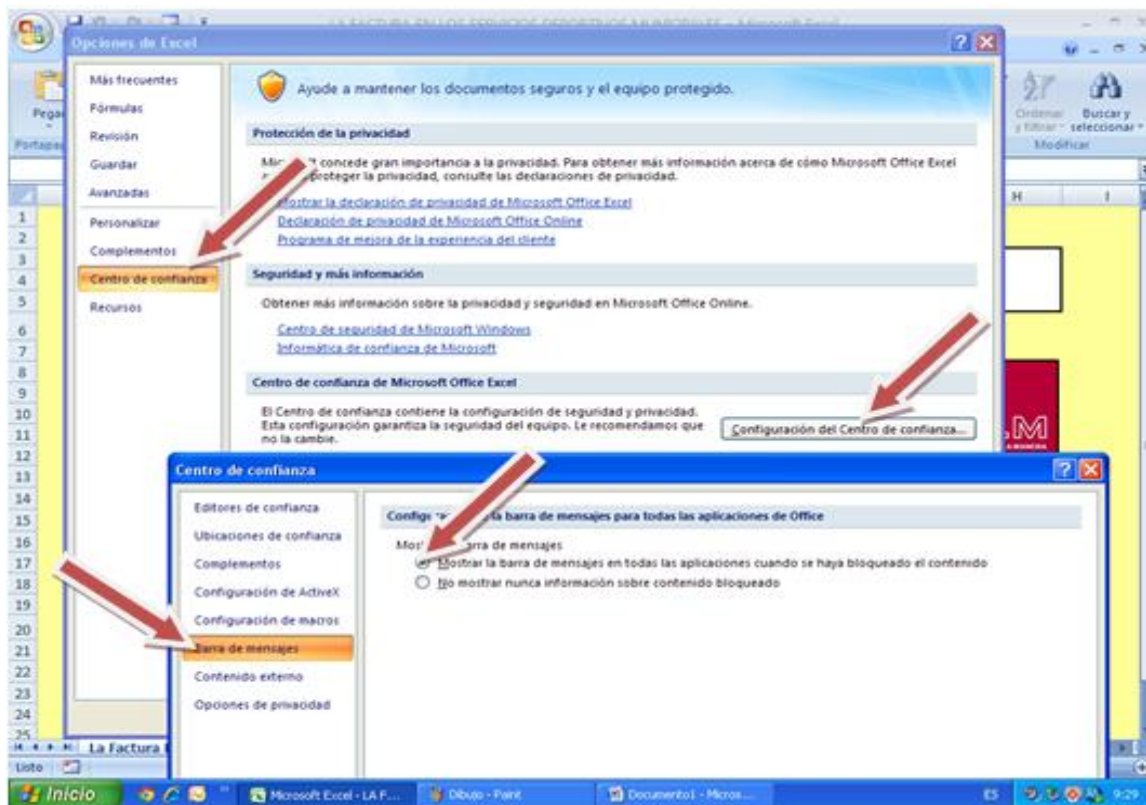
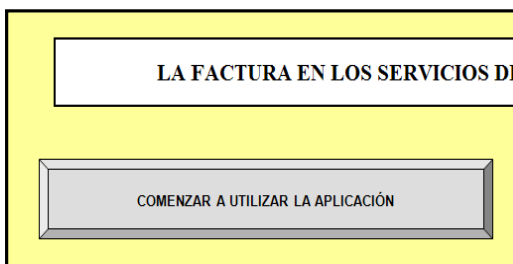


Figura 4. Proceso para poder habilitar el contenido (forma manual)**2. UTILIZAR LA APLICACIÓN. REALIZACIÓN DEL ESTUDIO DE COSTES PASO A PASO**

A continuación, se mostrarán todos los pasos a seguir para la realización de un estudio de costes mediante la aplicación “SICDE”. Además, se añadirá un caso práctico a modo de ejemplo (apartado 3), con el objetivo de facilitar la comprensión de la aplicación y del proceso para el estudio de costes.

Siempre que se ejecute el archivo de la aplicación, se abrirá en la pantalla de inicio (incluso después de haber guardado los cambios en otra ventana). En este punto habrá que pulsar “Comenzar a utilizar la aplicación” (Figura 5).

**Figura 5.** Comenzar

El estudio se divide en 3 fases, compuestas de varios pasos cada una. Cada una de ellas y sus pasos están detallados a continuación:

2.1. Fase de identificación***2.1.1. Identificación e introducción de los costes***

En la siguiente ventana aparecerá una tabla con agrupaciones de costes que afectan directa o indirectamente al servicio deportivo en cada una de las filas. Habrá que introducir todos los costes (anuales), tanto procedentes de bienes y servicios como de personal, que afecten a las instalaciones y al servicio deportivo en su conjunto (no a las actividades deportivas en concreto, ya que esto se realizará en la última fase), correspondientes a cada agrupación.

* Tanto en este punto, como en el resto de la aplicación, no se tendrán que separar los miles con punto.

En el caso de existir algún coste que no se pueda incluir en ninguna de las agrupaciones concretas, o se quiera tratar de forma manual e independiente de forma deliberada, podrán incluirse en el apartado de “Otros”. Al lado de cada grupo existe un apartado de observaciones, para poder realizar todas las aclaraciones necesarias para tenerlas en cuenta en adelante (Figura 6).

*** Dimensión temporal.**

La primera vez que se desarrolla el estudio de costes es aconsejable realizarlo en base a costes históricos, correspondientes del ejercicio anterior, ya que facilitará la familiarización y la obtención de mejores resultados, pudiéndolos utilizar para evaluar los resultados y tomarlos como referencia para la toma de decisiones y el control del servicio. Al adquirir experiencia en la contabilidad de costes se podrán realizar estudios más precisos, utilizando series históricas y costes predeterminados, perfeccionando la previsión y pudiendo complementar varios estudios al mismo tiempo.

IDENTIFICACIÓN DE COSTES DE LAS INSTALACIONES Y DE COSTES COMUNES A TODO EL SERVICIO DEPORTIVO		
AGRUPACIÓN DE COSTES	CUANTIA	OBSERVACIONES
Mantenimiento, reparación y conservación		
Limpieza		
Jardinería		
Atención al cliente		
Personal y material técnico-deportivo		
Servicio médico		
Dirección, organización y coordinación		
Comunicaciones		
Agua		
Luz		
Gas		
Combustibles		
Primas de seguro		
Costes financieros		
Amortizaciones (parte anual correspondiente)		
Otros		

CONTINUAR

Figura 6. Sección para introducir costes de las instalaciones y comunes al servicio

Una vez introducidos todos los datos se pulsará el botón “Continuar”.

2.1.2. Identificación e introducción de las instalaciones y unidades deportivas

Este punto es posiblemente el más importante y complicado en todo el estudio de costes, por lo que habrá que prestarle especial atención. Como se puede observar existen tres botones en la parte superior izquierda, con los que trabajaremos ahora, y otros 3 en la parte inferior izquierda, con los que trabajaremos más adelante. Además observamos una fila llamada “Centro directivo y de organización general”, que corresponde con el centro de costes por defecto donde se incluyen los costes que se vinculan al servicio en su conjunto (Figura 7).

También, se pueden ver un grupo de columnas para cada uno de los grupos de costes, con los totales y los que restan a repartir.

En concreto, en este punto habrá que identificar todas las instalaciones deportivas gestionadas y las unidades que las componen. El concepto unidad, que puede resultar confuso en un principio, no es más que una forma de poder dividir la instalación (o complejo deportivo) en partes más pequeñas, ya que pueden disponer de varios espacios deportivos que requieren un tratamiento individualizado, por tener características, funcionamiento y utilización diferentes (por ejemplo, una instalación deportiva como un pabellón cubierto, puede tener a su vez varias unidades: pista polideportiva, sala multiactividad, etc.). Normalmente coincidirán con espacios o agrupaciones de espacios deportivos, por lo que habrá que nombrarlas con la definición de dichos espacios, asumiendo que incluyen toda la estructura y elementos necesarios que existen para su funcionamiento. Al adquirir experiencia en el cálculo de costes, se podrán ir definiendo clasificaciones y unidades más complejas.

Para comenzar, habrá que añadir una nueva instalación utilizando el botón correspondiente, y esperar a que acabe el proceso. Una vez hecho eso podremos observar cómo se han añadido dos filas, correspondientes a una instalación y a una unidad por defecto. En este punto podremos añadirle nuevas unidades o dejarla tal y como está, con únicamente una unidad (en cuyo caso se

asume que la unidad agrupa todos los costes de la instalación, ya que todos sus elementos están volcados al funcionamiento de dicha unidad). Para añadir una nueva unidad en una instalación habrá que seleccionar antes dicha instalación y pulsar el botón “Añadir unidad”. Las instalaciones vienen numeradas por defecto, pero se les podrán poner cualquier otro nombre, al igual que en las unidades.

Se debe repetir el proceso añadiendo todas las instalaciones y unidades necesarias, hasta terminar el inventario. Se podrá eliminar cualquier instalación junto con sus unidades en el botón “Eliminar instalación”. No se pueden eliminar unidades independientes.

2.2. Fase de distribución

2.2.1. Introducción de datos técnicos de las unidades

Las cuatro primeras columnas adyacentes a las instalaciones y unidades (en adelante centros de coste), corresponden a los datos técnicos relacionados con las mismas, necesarios para desarrollar el estudio (Figura 7). Únicamente habrá que introducir todos los datos en las unidades, en las instalaciones aparecerán de forma automática. Los datos a introducir son:

- Metros cuadrados. Metros cuadrados correspondientes a la unidad. Si no se pueden identificar los metros cuadrados totales que se le pueden asignar a cada unidad, se utilizarán los metros cuadrados de espacio deportivo en todos los casos (de una u otra forma, habrá que seguir siempre el mismo criterio).
- Usos. Número de usos anuales, es decir, nº de accesos totales a la instalación.
- Metros cuadrados de zonas verdes. Metros cuadrados de zonas verdes de los que dispone la unidad. A diferencia de los otros datos, muy pocas unidades dispondrán de zonas verdes, si ese es el caso se pondrá 0.
- Horas. Número de horas de funcionamiento de la unidad al año.

2.2.2. Distribución de costes directos entre unidades e instalaciones deportivas

En este momento se comenzará a trabajar con las celdas correspondientes a los grupos de costes. Como se puede observar, en casi todos existen dos columnas. La columna de “Manual” está destinada a la introducción de costes de forma manual, mientras que la columna “Automático”, corresponde a las celdas donde aparecerán los costes que se han repartido automáticamente, al introducirlos en las celdas destinadas para ello, ya que no se conocían de forma individual (Figura 7). En los siguientes puntos se explicará de forma detallada como realizar los repartos correctamente.

Para desplazarse entre los diferentes grupos de costes se tendrá que utilizar la barra de desplazamiento típica de Excel.

* Los costes añadidos manualmente en las unidades no se tienen que volver a introducir en la instalación, ya que si no contarán dos veces.

La consideración de la instalación es una forma de ordenar los repartos, ya que el resultado buscado corresponde a la unidad.

En este punto habrá que introducir los costes directos (es decir, los costes que se vinculen únicamente a un centro de coste concreto, y se conozca su cuantía exacta), en la columna de “Manual”. En orden de preferencia se introducirán los costes directos a las unidades, y una vez hecho esto, los costes directos a las instalaciones (éstos últimos se repartirán de forma automática entre las unidades que la compongan). También se pueden introducir costes directos en el centro director.

2.2.3. Distribución de costes indirectos automáticamente y manualmente

Una vez incluidos todos los costes directos, habrá que repartir los costes indirectos. Primero se introducirán los costes indirectos repartidos manualmente, si se da el caso o se considera necesario (en la aplicación solamente se podrá incluir la cifra final de dicho reparto). Normalmente este paso solo es necesario si existe un conocimiento claro de que un determinado coste se vincula únicamente a ciertos centros de coste. De igual manera habrá que introducirlos de forma manual en los costes asignados al grupo “Otros”, ya que no existe posibilidad de hacerlo automáticamente.

* Se debe tener cuidado al añadir más costes en una celda que ya tenía datos incluidos.

Para realizarlo de forma correcta, el nuevo dato se deberá sumar al anterior.

El resto de los costes (hay que tener en cuenta que pueden ser todos, si no se realiza el paso anterior), se introducirán en la celda de “Costes generales”, arriba de cada grupo, y se repartirán de forma automática entre todas las unidades.

Ciertos elementos de costes (Dirección y organización general, primas de seguro y costes financieros) se imputarán automáticamente al centro directivo, restando los que se hayan vinculado de forma manual a una unidad.

Los costes del centro directivo y de organización general se repartirán entre todas las unidades de forma automática. La parte asignada a cada una de ellas puede observarse en la penúltima columna, llamada “Reparto C.G.”. En la siguiente columna se mostrarán los totales de cada unidad.

*Hay que tener en cuenta que los costes ya asignados al centro directivo y de organización general no deben incluirse en la celda de “costes generales”.

Una vez terminado habrá que repasar las celdas de costes “A repartir”, para confirmar que se han distribuido todos los costes y que no se ha dado ningún error.

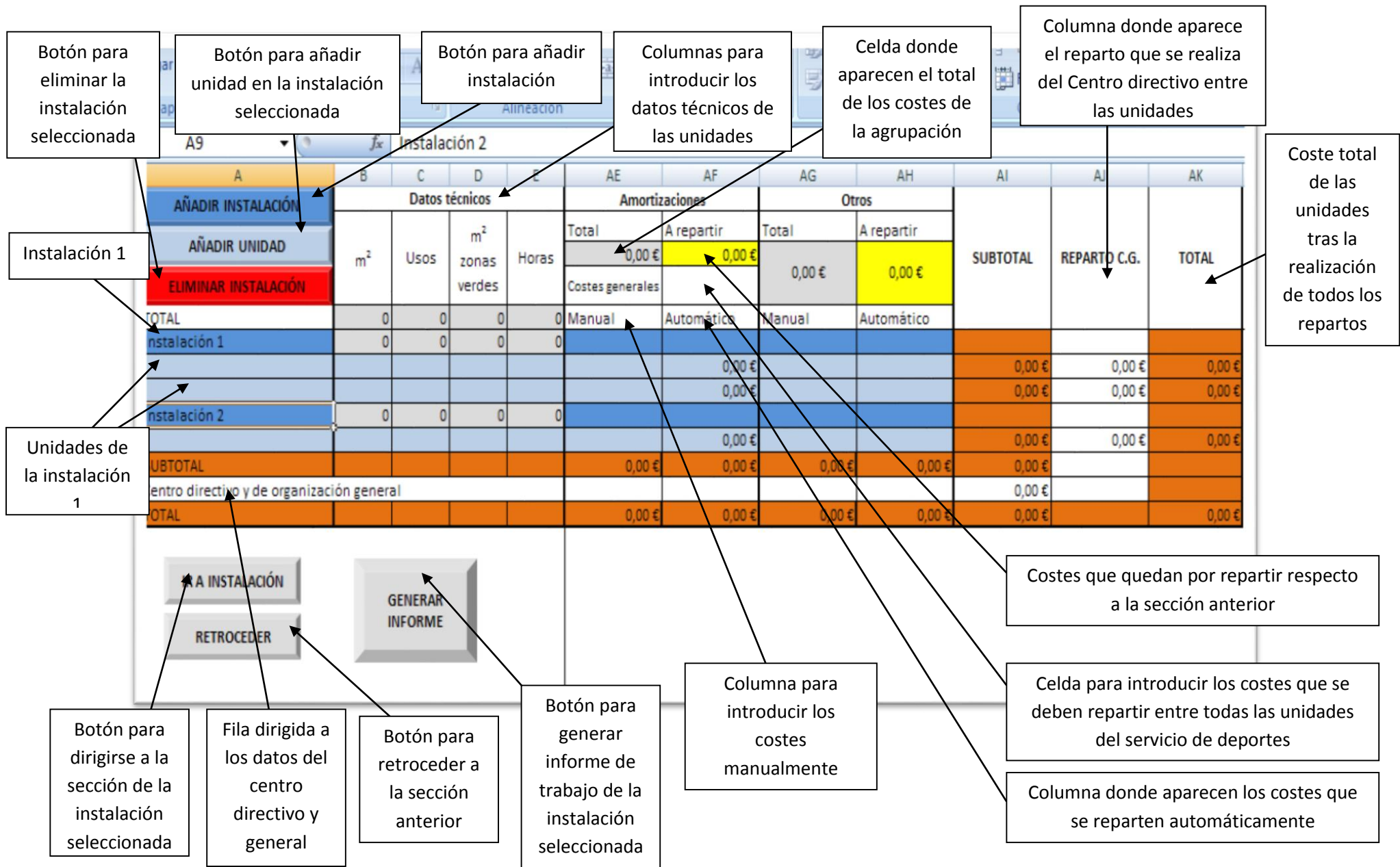


Figura 7. Descripción de la sección para el reparto de costes entre los centros de coste

2.3. Fase de imputación

Una vez introducidos todos los datos de las fases anteriores, podremos desplazarnos entre cada una de las instalaciones para comenzar el análisis de las actividades. Para ello, seleccionaremos la instalación en cuestión y pulsaremos el botón “Ir a instalación”, situado abajo a la izquierda.

Una vez situados en la ventana de la instalación, veremos una sección para cada una de las unidades de la misma, con varias celdas rellenas automáticamente.

2.3.1. Identificación e introducción de las actividades

El objetivo en este caso es incluir todas las actividades que se desarrollan en la unidad. Por defecto siempre aparece una fila para añadir la primera actividad. Si se quieren añadir nuevas actividades, se tendrá que seleccionar la unidad donde se quieran incluir y pulsar en “Añadir actividad” (Figura 8).

Instalación 1	Unidad 1	COSTE TOTAL	HORAS	COSTE HORA	ACTIVIDAD
		0,00 €	0	0,00 €	
AÑADIR ACTIVIDAD		Costes fijos totales	0,00 €		
ELIMINAR ACTIVIDAD		Coste no cubierto	0,00 €		
VOLVER A REPARTOS					
	Unidad 2	COSTE TOTAL	HORAS	COSTE HORA	ACTIVIDAD
		0,00 €	0	0,00 €	
		Costes fijos totales	0,00 €		
		Coste no cubierto	0,00 €		

Figura 8. Sección de actividades, introducir actividad.

Por norma general, podemos encontrar los siguientes tipos de actividad (Figura 9):

- **Actividad dirigida.** Todas las actividades organizadas, y normalmente dirigidas por un técnico especialista. Se conocerá exactamente el total de horas de ocupación de la instalación y su capacidad total.
- **Uso libre.** Espacio temporal en el que se presta una parte de la instalación deportiva para su utilización de forma libre por parte de los usuarios. Se conocerá el espacio destinado a esta actividad, el tiempo disponible y el número de usos, pero no el tiempo por usuario, ya que normalmente es indefinido, solo se cuenta el acceso.
- **Alquiler.** Igual que la actividad anterior, salvo que en este caso se conoce el tiempo de cada uso, y por lo tanto se puede realizar un mayor control sobre la actividad. Se pueden controlar conociendo el número de alquileres.
- **Uso federativo de las instalaciones (clubes).** Funciona de forma semejante a un alquiler, ya que se conoce las horas exactas que se presta la instalación a un club, pero no se entra a considerar la capacidad, ya que el uso de esas horas será responsabilidad del club en cuestión.

- **Eventos de carácter deportivo.** De igual manera que en caso anterior se conoce el tiempo de uso de la instalación. El resto de factores dependerán de las características del uso deportivo.
- **Otros usos.** Otros usos no destinados a la práctica deportiva. El coste total de la actividad se calculará de la misma manera que en resto de actividades, pero el número de prestaciones unitarias dependerá de la naturaleza y las características del servicio que representan (la explicación de prestaciones unitarias se realiza más adelante).

F	G	H	I	J	K	L	M	N
ACTIVIDAD	HORAS	% DE USO DE INS.	COSTE HORA ACTIVIDAD	COSTE	COSTE VARIABLE	COSTE TC	PRESTACIONES UNITARIAS	COSTE UNITARIO
			0,00 €	0,00 €		0,00 €		0,00 €

Figura 9. Datos a rellenar en cada actividad

2.3.2. Introducción de los datos técnicos y costes de las actividades

En cada actividad se tendrán que rellenar los siguientes datos:

- **Actividad.** Definición que se le quiera dar a la actividad.
- **Horas.** Horas que utiliza la unidad por temporada o año, según corresponda (considerando el total, en el caso de que haya varios cursos o grupos).
- **% de uso.** Porcentaje de utilización de la unidad en términos espaciales, considerando el 100% si se destina todo el espacio a la actividad.
- **Coste variable.** En este punto es donde se introducen el resto de costes que no se habían incluido anteriormente, pues se vinculan únicamente a la existencia de una actividad. En concreto habrá que introducir los costes que se generan por la prestación de dicho servicio en concreto. En el caso que un mismo coste (por ejemplo un monitor) se vincule a más de una actividad, habrá que asignarle la parte correspondiente a cada una de ellas.
- **Prestaciones unitarias.** Se refiere al número de prestaciones que genera la actividad. Una actividad dirigida generará X usuarios o plazas, una actividad de uso libre generará X usos, los alquileres generarán X alquileres, las cesiones generaran X cesiones, donde X es la cifra a introducir. En este punto cabe destacar que habrá tres opciones: utilizar las prestaciones unitarias potenciales, reales, u objetivas. Su elección dependerá de los criterios de gestión de cada caso y el uso que se le va a dar a la información, y repercutirá directamente en el coste unitario.

*No se debe pasar la información de unas celdas a otras utilizando el comando "copiar" y "pegar", ya que puede repercutir en un funcionamiento incorrecto de la aplicación.

El coste no cubierto representa la resta del total de costes de la instalación asignados a las actividades (costes fijos), menos el total de costes de la instalación, por lo que si se ha realizado el análisis de todas las actividades, este dato representará la subactividad, es decir, los costes que se asignan a la desocupación productiva de la unidad deportiva, pudiendo darle el uso que se crea más adecuado en cada uno de los casos (Figura 10).

Instalación	Unidad	COSTE TOTAL	HORAS	COSTE HORA	ACTIVIDAD
Instalación 1	Unidad 1	0,00 €	0	0,00 €	
Unidad 1 Summary		Costes fijos totales	0,00 €		
		Coste no cubierto	0,00 €		
	Unidad 2	COSTE TOTAL	HORAS	COSTE HORA	ACTIVIDAD
		0,00 €	0	0,00 €	
Unidad 2 Summary		Costes fijos totales	0,00 €		
		Coste no cubierto	0,00 €		

Figura 10. Localización del coste no cubierto

Si ha quedado alguna actividad sin analizar, el coste correspondiente a las horas que dicha actividad ocuparía la instalación quedará incluido también en el dato de “Coste no cubierto”.

En cualquier momento se podrá regresar atrás y volver más tarde a la misma hoja de la instalación o la hoja correspondiente de cualquier otra instalación.

*Si en el dato de coste no cubierto aparece un número negativo, significa que hemos asignado más horas a las actividades que horas de apertura de la instalación, y por tanto habrá que encontrar el error y solucionarlo.

2.3.3. Obtención de resultados finales

Una vez analizadas todas las actividades deseadas, ya se podrán observar los resultados finales del estudio. En la hoja destinada a cada instalación podremos ver prácticamente todos los resultados relevantes, destacando el coste total y por hora de la unidad y el coste total y unitario de las actividades, así como el coste no cubierto.

Sin embargo, la aplicación permite generar informes automáticos para poder trabajar con ellos. Para ello, tendremos que situarnos en la sección de repartos, pinchar la instalación de la que queremos general el informe y pulsar en “Generar informe”.

El informe mostrará inicialmente los resultados principales, con los requisitos adecuados para imprimirlos en formato DIN-A4. Se presentará en una hoja Excel desbloqueada, por lo que se podrán realizar todos los cambios y añadidos deseados. Una vez terminado el informe, se deberá imprimir o copiar en cualquier otro archivo, ya que al pulsar en “Finalizar y volver” el informe se

eliminará (para asegurar el correcto funcionamiento de la aplicación) y volveremos a la sección de repartos. Esta acción, se podrá repetir todas las veces que se desee (Figura 11).

A	B	C	D	E	F	G
INFORME DE RESULTADOS		INFORME Nº				
INSTALACIÓN	Instalación 1					
UNIDAD	Unidad 1					
COSTE TOTAL	0,00 €					
HORAS	0					
COSTE HORA	0,00 €					
ACTIVIDAD	COSTE TOTAL	PRESTACIONES UN.	COSTE UNITARIO			
	0,00 €		0,00 €			
COSTE NO CUBIERTO	0,00 €					
OBSERVACIONES:						
UNIDAD	Unidad 2					
COSTE TOTAL	0,00 €					
HORAS	0					
COSTE HORA	0,00 €					
ACTIVIDAD	COSTE TOTAL	PRESTACIONES UN.	COSTE UNITARIO			
	0,00 €		0,00 €			
COSTE NO CUBIERTO	0,00 €					
OBSERVACIONES:						



Figura 11. Informe de trabajo facilitado por la aplicación

3. CASO PRÁCTICO DE CÁLCULO DE COSTES EN UN SERVICIO DEPORTIVO

Mediante este caso práctico resuelto, se pretende mostrar un ejemplo de desarrollo de un estudio de costes mediante la aplicación, de manera que se facilite su utilización.

Para ello, utilizaremos como ejemplo un pequeño servicio deportivo municipal tipo, que se compone de dos instalaciones deportivas inicialmente, una piscina, y un pabellón polideportivo con dos pistas de pádel anexas. El estudio se realizará a principios del 2012 para ese mismo año.

Se utilizarán los datos del año anterior, ya que es la primera vez que se realiza el estudio de costes, en este caso los registros del 2012. De esta manera podremos evaluar la gestión llevada a cabo, conocer los costes de cada centro de coste y actividad, y poder tomar los resultados como referencia para la toma de decisiones de cara al nuevo ejercicio.

Una vez definido el servicio, se comienza a utilizar el programa con normalidad.

3.1. Fase de identificación

Tras recopilar toda la información de los sistemas origen, se clasificaron los costes en los diferentes grupos propuestos. El servicio tenía otros costes destinados a una función no recogida en los grupos, que se destinan a la contratación de una empresa para la realización de encuestas de satisfacción cada año. Para solucionarlo, se incluyó dichos costes en el grupo "Otros", y se apuntó su descripción en observaciones (Figura 12). Una vez terminado continuamos.

IDENTIFICACIÓN DE COSTES DE LAS INSTALACIONES Y DE COSTES COMUNES A TODO EL SERVICIO DEPORTIVO		
AGRUPACIÓN DE COSTES	CUANTIA	OBSERVACIONES
Mantenimiento, reparación y conservación	223.084,79 €	
Limpieza	12.000,00 €	
Jardinería	0,00 €	
Atención al cliente	55.248,52 €	
Personal y material técnico-deportivo	0,00 €	
Servicio médico	0,00 €	
Dirección, organización y coordinación	71.261,08 €	
Comunicaciones	5.000,00 €	
Agua	26.434,20 €	
Luz	84.897,23 €	
Gas	71.955,00 €	
Combustibles	0,00 €	
Primas de seguro	5.830,00 €	Seguro de accidentes
Costes financieros	0,00 €	
Amortizaciones (parte anual correspondiente)	136.666,00 €	
Otros	15.000,00 €	Costes destinados a la empresa de encuestas

CONTINUAR

Figura 12. Introducción de costes en el ejemplo

En este ejemplo, los costes correspondientes a agua, luz y gas tuvieron que ser solicitados a otras áreas del ayuntamiento, al no ser controlados por el servicio de deportes ni estar incluidos en su contabilidad.

Una vez en la sección de repartos, pasaremos a introducir las instalaciones y a dividir las en unidades. Para ello habrá que analizar cada instalación.

La piscina cubierta únicamente tiene dos vasos en el mismo habitáculo, uno deportivo y otro de enseñanza. En muchas actividades se usan conjuntamente y en el baño libre igual, por lo tanto se considerarán los dos como una unidad, ya que tienen el mismo funcionamiento y en la gestión de la instalación se tratan siempre de manera conjunta.

El pabellón polideportivo si se debe dividir en unidades. El pabellón contiene una pista polideportiva cubierta divisible en 3 pistas, y 2 pistas de pádel exteriores anexas, cuya entrada se realiza a través del pabellón. Por lo tanto, una unidad será la pista polideportiva, y una segunda unidad, las dos pistas de pádel.

Una vez clasificados los centros de coste, pasaremos a introducirlos en la aplicación, añadiendo dos instalaciones, una de ella con dos unidades (Figura 13).

A7		fx Vasos de piscina			
	A	B	C	D	E
1	AÑADIR INSTALACIÓN	Datos técnicos			
2	AÑADIR UNIDAD				
3	ELIMINAR INSTALACIÓN	m ²	Usos	m ² zonas verdes	Horas
4					
5	TOTAL	0	0	0	0
6	Piscina cubierta	0	0	0	0
7	Vasos de piscina				
8	Pabellón polideportivo	0	0	0	0
9	Pista polideportiva cubierta				
10	Pistas de pádel				
11	SUBTOTAL				
12	Centro directivo y de organización general				
13	TOTAL				
14					

Figura 13. Clasificación de instalaciones

3.2. Fase de distribución

Introduciremos los datos técnicos en cada una de las unidades (Figura 14).

Una vez introducidos los datos técnicos, pasaremos a repartir todos los costes. Para comenzar, introduciremos los costes directos, primero a unidades y luego a instalación (Figura 14).

Una vez incluidos los costes directos, introduciremos los costes indirectos que queremos repartir manualmente (en este caso únicamente hizo falta en los costes del grupo "Otros", recordemos que el coste procedía de una empresa de encuestas, y éstas solo se realizaron en en la instalación Pabellón polideportivo, por lo que el coste se repartió entre sus dos unidades de forma proporcional al número de usos).

Tras ello, incluimos el resto de costes de cada grupo en la celda de costes generales, para que se repartan automáticamente (Figura 14). En los grupos de limpieza, atención al cliente, y comunicaciones, todos los costes correspondientes se incluyeron en la celda de costes generales, ya que no existía información suficiente para establecer cuanto le correspondía a cada centro de coste (Figura 14). Una vez terminado podremos pasar a analizar las actividades de cada instalación, seleccionando la instalación y pulsando en “Ir a instalación”.

B9									
fx 1300									
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
AÑADIR INSTALACIÓN	Datos técnicos				Man. Rep. Y Con.		Limpieza		
AÑADIR UNIDAD	m ²	Usos	m ² zonas verdes	Horas	Total	A repartir	Total	A repartir	Tc
ELIMINAR INSTALACIÓN					223.084,79 €	0,00 €	12.000,00 €	0,00 €	
					Costes generales		Costes generales	12000	Cc
TOTAL	2300	245000	0	9500	Manual	Automático	Manual	Automático	M
Piscina cubierta	600	155000	0	3500					
Vasos de piscina	600	155000	0	3500	137.525,56 €	0,00 €		3.130,43 €	
Pabellón polideportivo	1700	90000	0	6000	85.559,23 €				
Pista polideportiva cubierta	1300	65000	0	2500		65.427,65 €		6.782,61 €	
Pistas de pádel	400	25000	0	3500		20.131,58 €		2.086,96 €	
SUBTOTAL					137.525,56 €	85.559,23 €	0,00 €	12.000,00 €	
Centro directivo y de organización general									
TOTAL					137.525,56 €	85.559,23 €	0,00 €	12.000,00 €	

Figura 14. Introducción de datos técnicos y reparto de costes entre instalaciones y unidades

3.3. Fase de imputación

En este punto, ejemplificaremos el análisis de las actividades de una de las instalaciones, en concreto el Pabellón polideportivo.

Comenzaremos con la unidad 1, la pista polideportiva cubierta. Añadiremos todas las actividades que se realizan, junto con todos los datos requeridos. En este caso existen actividades dirigidas y cesiones a diferentes clubes y colegios (Figura 15).

A	B	C	D	E	F	G	H
Pabellón polideportivo	Pista polideportiva cubierta	COSTE TOTAL	HORAS	COSTE HORA	ACTIVIDAD	HORAS	%USO D
		155.126,66 €	2500	62,05 €	Fútbol sala benjamín	144	50,0
					Fútbol sala alevín	144	50,0
					Fútbol sala infantil	144	50,0
					Fútbol sala cadete	216	100,0
					Fútbol sala juvenil	108	100,0
					Predeporte	96	50,0
					Aerobic	144	50,0
					Gimnasia rítmica	144	50,0
					Cesión a colegios	20	100,0
					Cesión a club 1	180	100,0
					Cesión a club 2	120	100,0
					Cesión a club local	320	100,0
Costes fijos totales		85.133,51 €					
Coste no cubierto		69.993,15 €					

Figura 15. Introducción de las actividades

Los costes variables de las actividades dirigidas se componían de los costes completos de los monitores, viajes y material específico de cada una de ellas. Además, en las actividades dirigidas de fútbol sala, se realizó el reparto del coste asignado al coordinador de las escuelas deportivas de fútbol sala entre cada una de ellas. Este reparto se puede realizar de la manera que se crea más conveniente a cada caso, en el nuestro en concreto se realizó de forma proporcional al número de prestaciones unitarias.

Las actividades dirigidas, al ser escuelas deportivas en la mayoría de los caso, se gestionaban por temporada, por lo que las prestaciones unitarias correspondieron con el número de usuarios o plazas para la temporada.

Una vez introducidos todos los datos de las actividades podemos observar el dato resultante de coste no cubierto. Si el análisis de la unidad ha sido completo, es decir, se han introducido todas las actividades que se realizan con todos los datos correspondientes, este resultado representará la subactividad, debido a la desocupación de la instalación en horas de apertura (Figura 16).


Pista polideportiva cubierta	COSTE TOTAL
	155.126,66 €
	
Costes fijos totales	85.133,51 €
Coste no cubierto	69.993,15 €

Figura 16. Identificación del coste no cubierto

En el caso de la unidad 2, las pistas de pádel, solamente se detecta un tipo de actividad, el alquiler. En este caso se podría utilizar el coste por hora de la unidad como referencia, pero si se quiere conocer el coste que le correspondería a los alquileres reales teniendo en cuenta que todas las horas se dedican a dicha actividad, se podría analizar normalmente introduciendo los datos correspondientes. Cabe destaca que en este caso el número de horas es 7000 y el uso de la unidad el 50%. Esto es debido a que cada alquiler ocupa una pista, y en cada caso se dedican 3500 en cada pista a la actividad de alquiler (Figura 17).

ACTIVIDAD	HORAS	%USO DE INS.	COSTE HORA ACTIVIDAD	COSTE FIJO	COSTE VARIABLE	COSTE TOTAL	PRESTACIONES UNITARIAS	COSTE UNITARIO
Alquileres	7000	50,00%	8,17 €	57.180,50 €		57.180,50 €	6250	9,15 €

Figura 17. Datos a introducir para analizar objetivamente la actividad de alquileres

Si se realiza de esta manera el coste no cubierto será 0, lo que significa que todo el tiempo de apertura de la instalación se han planificado actividades, en este caso, mediante una única actividad llamada alquileres (ya que la unidad dispone de 3500 horas de apertura).

Una vez analizada la instalación, podremos continuar analizando otras instalaciones, o generar hojas de informes para imprimir o trabajar sobre ellas. En nuestro ejempló se generó un informe

del pabellón polideportivo, y en observaciones se añadieron propuestas de mejora para aumentar la ocupación y alguna descripción más sobre las características estructurales y técnicas de la unidad (Figura 18).

B5 Pista polideportiva cubierta			
A	B	C	D
INFORME DE RESULTADOS		INFORME Nº	16
INSTALACIÓN	Pabellón polideportivo		
UNIDAD	Pista polideportiva cubierta		
COSTE TOTAL	155.126,66 €		
HORAS	2500		
COSTE HORA	62,05 €		
ACTIVIDAD	COSTE TOTAL	PRESTACIONES UN.	COSTE UNITARIO
Fútbol sala benjamín	7.374,69 €	28	263,38 €
Fútbol sala alevín	7.074,69 €	24	294,78 €
Fútbol sala infantil	7.074,69 €	24	294,78 €
Fútbol sala cadete	17.320,18 €	20	866,01 €
Fútbol sala juvenil	10.313,63 €	13	793,36 €
Predeporte	4.034,43 €	20	201,72 €
Aerobic	6.786,05 €	60	113,10 €
Gimnasia rítmica	6.786,05 €	20	339,30 €
Cesión a colegios	1.241,01 €	10	124,10 €
Cesión a club 1	11.169,12 €	1	11.169,12 €
Cesión a club 2	7.446,08 €	1	7.446,08 €
Cesión a club local	19.856,21 €	1	19.856,21 €
COSTE NO CUBIERTO	69.993,15 €		
OBSERVACIONES:	Promocinar y añadir actividades de fitness (aerobic, pilates, etc)		
	La unidad incluye varios vestuarios, almacenes y graderío		
UNIDAD	Pista de fútbol		

Figura 18. Utilización del informe de trabajo

Cuando se acabe el estudio se deberá guardar con el nombre o código que lo defina adecuadamente, y guardarse en un registro dedicado a la contabilidad de costes para poder recurrir otra vez al estudio realizado para comparar con años posteriores o tomarlo como referencia para cualquier otro uso.

4. OBSERVACIONES FINALES

A lo largo del proyecto de investigación del que nace esta aplicación, se han puesto de manifiesto las múltiples ventajas que ofrece el conocimiento pormenorizado de los costes de forma objetiva, de cara a su control y a la toma de decisiones.

Dependiendo del enfoque temporal del estudio, de su alcance y de la calidad de la información de origen, se podrán valorar diferentes alternativas y usos. Aunque la utilización más corriente de los resultados de la contabilidad de costes en general, y de cara a un servicio deportivo en particular, se puede resumir en los siguientes puntos:

- Modificar la política de precios acorde con los resultados del estudio. Gracias a los resultados se podrían marcar pautas y criterios justificados y objetivos, a la hora de justificar precios para cubrir una determinada parte de sus costes, el total, o superarlos si se diera el caso.
- Control pormenorizado de los costes. El simple hecho de conocer de forma individual y aproximada los costes vinculados a cada instalación y actividad deportiva, teniendo en cuenta el total de costes del servicio, facilita cualquier toma de decisiones en torno al servicio, evaluar resultados o comparar el resultado de las diferentes acciones tomadas en un periodo determinado.
- Reestructurar el servicio y la oferta de actividades. Gracias al conocimiento de los costes de cada actividad deportiva se podrá reestructurar el servicio de forma objetiva, aumentando la rentabilidad económica y social en busca de la sostenibilidad.
- Realizar cuentas de resultados a nivel de unidad deportiva y actividad deportiva. Conociendo los ingresos que se vinculan a cada unidad y actividad se podrán realizar cuentas de resultados detalladas para cada una de ellas.
- Mejora de los presupuestos. Gracias al conocimiento de los costes de forma pormenorizada, se podrá profundizar en el presupuesto, incluyendo un mayor desglose, además de mejorar la exactitud del mismo al tener en cuenta los resultados del estudio de costes para cada instalación o actividad.
- Con la adecuada identificación y definición de las instalaciones, unidades y actividades deportivas, se podrían extraer estándares que sirvieran como referencia para el conocimiento de los costes en la apertura o construcción de una nueva instalación, gracias a las series históricas de los costes.

Por último, es necesario destacar la recomendación de realizar un meta-análisis del estudio de costes que se desarrolle, es decir, valorar sus puntos fuertes, sus puntos débiles y cómo podría mejorarse para conseguir mejores resultados, apuntando las actuaciones necesarias para ponerlas en marcha en el siguiente estudio. Gracias a este control, y a las mejoras metodológicas periódicas, conseguiremos mejorar la calidad de los resultados, otorgar más peso a la contabilidad de costes y conseguir un proceso de mejora continua.

ANEXO 4. Proyectos de Investigación

La presente Tesis Doctoral se encuadra dentro de los siguientes proyectos de investigación:

Proyecto 1

- Título del proyecto: La factura en los servicios deportivos municipales (creación de una herramienta para el control y la sostenibilidad)
- Entidad financiadora: Consejo Superior de Deportes (093/UPB10/12)
- Investigador Principal: Leonor Gallardo Guerrero

Proyecto 2

- Título del proyecto: La factura en los servicios deportivos municipales
- Entidad financiadora: Cátedra Real Madrid - Universidad Europea (2011/07RM)
- Investigador Principal: José Luis Felipe Hernández

Proyecto 3

- Título del proyecto: Factores influyentes en el rendimiento económico-financiero de los servicios deportivos municipales
- Entidad financiadora: Universidad Europea (2013/UEM/09)
- Investigador Principal: José Luis Felipe Hernández

ANEXO 5. Principales Trabajos de Difusión

A continuación se presentan los principales trabajos de difusión de los contenidos y resultados de esta Tesis Doctoral.

Título	Revista o Congreso	Factor de Impacto	Situación
Using action research to achieve the implementation of cost accounting in a novel area: the case of the public sports organizations at local level (Artículo)	-	-	En revisión
Assessment of the financial condition in decentralized public sport services at local level: the Spanish case (Artículo)	-	-	En revisión
Assessing the environment influence on financial performance in public sport services at local level (Artículo)			En redacción
La factura deportiva. Diseño e implantación de un modelo de cálculo de costes para los servicios deportivos municipales (Artículo)	Estudios de Economía Aplicada	Indexada en In-Recs	Publicado en 2012
La Factura en los Servicios Deportivos Municipales (Comunicación)	III Congreso Iberoamericano de Economía del deporte 2012		Presentada
Propuesta de directrices para la implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales (Artículo)	Kronos. Revista científica de Actividad física y Deporte (Acceso abierto)		Publicado en 2013
La condición financiera de los servicios deportivos municipales descentralizados en el siglo XXI (Comunicación)	IV Congreso Iberoamericano de Economía del deporte 2013		Presentada
Herramienta de ayuda para la gestión económica de los servicios deportivos: Aplicación SICDE (Libro)			Publicado en 2013

La contabilidad de costes en los Servicios Deportivos Municipales: Proyecto SICDE (Capítulo de Libro)	La Gestión Deportiva Municipal en Iberoamérica: Historia, Teoría y Práctica (Libro)		Publicado en 2013
Influence of municipal solvency and the political factor on the financial condition of decentralized entities of municipal sports services (Comunicación)	EASM Conference 2013		Presentada
Autofinanciación en los organismos autónomos deportivos municipales en España: cálculo y evolución	Revista Española de Educación Física y Deportes (Acceso Abierto)	Indexada en In-Recs	Publicado en 2013
