

LA EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DEPORTIVOS A TRAVÉS DE MODELOS DE CÁLCULO DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN

*THE EVALUATION OF THE EFFICIENCY OF PUBLIC SPORTS SERVICES USING
MODELS OF COST ACCOUNTING AND MANAGEMENT INDICATORS*

DANIEL CARRASCO DÍAZ

dcd@uma.es

DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

dbuendia@ugr.es

ANDRÉS NAVARRO GALERA

angalera@ugr.es

MARIA JOSÉ VALENCIA QUINTERO

mjvalencia@uma.es

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

vlm@uma.es

RESUMEN

Actualmente las Administraciones Públicas españolas no cuentan ni con un modelo normalizado de cálculo de costes ni tampoco con baterías de indicadores de gestión que, adecuadamente estandarizadas, permitan llevar a cabo los análisis comparativos que tan relevantes resultan para la evaluación de la eficiencia en este tipo de entidades. Este trabajo persigue un doble objetivo. Por un lado, proponemos una metodología de cálculo de costes de los servicios públicos de deportes que prestan los ayuntamientos españoles. En segundo lugar, intentamos diseñar un conjunto de indicadores de gestión que, unidos al modelo de cálculo de costes que formulamos, pretende proporcionar los instrumentos fundamentales para la evaluación de la eficiencia de los referidos servicios públicos.

Palabras-clave: deport, servicios municipales, cálculo de costes, indicadores de gestión.

ABSTRACT

At present, the Spanish public administration agencies lack a standardized cost accounting system as well as sets of management indicators that, when suitably standardized, would make it possible to carry out the comparative analyses that could contribute to the evaluation of their efficiency. This article proposes a cost accounting methodology for the administration of public municipal sports services and describes a set of performance indicators that, along with the cost calculation model, provide fundamental instruments for the evaluation of the efficiency of those public services.

Key words: sport, public municipal services, cost calculation, performance indicators.

INTRODUCCIÓN

En el marco de la gestión de las Administraciones Públicas, la eficiencia es concebida como la relación entre los logros alcanzados a consecuencia de las actuaciones de estos organismos y, por otra parte, el consumo de recursos originado por la ejecución de las mismas.

Hoy día, hay consenso generalizado entre los tratadistas en torno a que la puesta en práctica de cualquier método dirigido a evaluar el grado de eficiencia de las actividades públicas debe apoyarse, necesariamente, en adecuados modelos de cálculo de costes así como en instrumentos apropiados para medir, en términos no financieros, los outputs de las referidas actividades, como son los indicadores de gestión.

En España, las últimas normas aplicables a las entidades públicas se han pronunciado en ese mismo sentido, entre las que destacan la Ley 18/2001 (Jefatura del Estado, 2001), General de Estabilidad Presupuestaria, la Ley 47/2003 (Jefatura del Estado, 2003a), General Presupuestaria y la Ley 57/2003 (Jefatura del Estado, 2003b), de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

Según los dos primeros textos legales, entre los principios reguladores de la actividad presupuestaria se encuentra el principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, que difícilmente puede aplicarse sin la ayuda de cálculos de costes e indicadores de gestión.

Asimismo, la Ley 57/2003 también se ha sumado a esta reclamación de sistemas de contabilidad de costes y de indicadores de gestión, como puede apreciarse, por ejemplo, en su artículo 133, el cual promulga que la gestión económico-financiera se ajustará, entre otros, a los siguientes criterios: "...e) introducción de la exigencia del seguimiento de costes de los servicios; f) la asignación de recursos, con arreglo a los principios de eficacia y eficiencia, se hará en función de la definición y el cumplimiento de objetivos".

Es más, haciendo mención expresa a la aplicación de indicadores de gestión, la referida Ley 57/2003 ha modificado la disposición adicional novena de la Ley 7/1985 (Jefatura del Estado, 1985), que queda redactada del siguiente modo: "Con la finalidad de conocer y analizar la evolución de la calidad de vida en los municipios regulados en el título X de esta Ley, a través del seguimiento de los indicadores que se determinen reglamentariamente, el Gobierno creará un Observatorio Urbano, dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas".

Sin embargo, pese todos estos mandatos legales, actualmente las Administraciones Públicas españolas no cuentan ni con un modelo normalizado de cálculo de costes ni tampoco con baterías de indicadores de gestión que, adecuadamente estandarizadas, permitan llevar a cabo los análisis comparativos que tan relevantes resultan para la evaluación de la eficiencia en este tipo de entidades.

Así las cosas, este trabajo persigue un doble objetivo. Por un lado, proponemos una metodología de cálculo de costes de los servicios públicos de deportes que prestan los ayuntamientos

españoles. En segundo lugar, intentamos diseñar un conjunto de indicadores de gestión que, unidos al modelo de cálculo de costes que formulamos, pretende proporcionar los instrumentos fundamentales para la evaluación de la eficiencia de los referidos servicios públicos.

Para todo ello, nos hemos basado en nuestra experiencia como miembros del equipo de trabajo que, patrocinado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), tiene el encargo de diseñar modelos de cálculo de costes y baterías de indicadores de gestión que cumplan una doble finalidad: 1) proporcionar información útil y fiable para las necesidades informativas de los gestores municipales; y b) suministrar datos uniformes y comparables entre los ayuntamientos que participan en el proyecto FEMP. Paralelamente, también hemos tomado como referencia tanto el denominado Proyecto CANOA (IGAE, 1994) como el reciente documento sobre principios de contabilidad analítica (IGAE, 2004), ambos elaborados por la Intervención General de la Administración del Estado, centro directivo de la Contabilidad Pública en España.

EL PROCESO PRODUCTIVO DE SERVICIOS DEPORTIVOS EN LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES

La Ley 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local, determina la asunción por parte de los entes locales de competencias en materia de actividades deportivas. Estas competencias se concretan, en virtud del artículo 26 de la referida Ley 7/1985, en la organización y promoción de actividades deportivas y en el mantenimiento y puesta a disposición de instalaciones deportivas de uso público, controlando su grado de utilización.

En el caso específico de la Comunidad Autónoma de Andalucía, las competencias deportivas han sido reguladas mediante la Ley 6/1998 (Presidencia de la Junta de Andalucía, 1998), de forma que el Capítulo I del Título II detalla cuales son las competencias que corresponden a la administración autonómica y cuales a las entidades locales. En concreto, el artículo 7.1 enumera éstas últimas, tal como reproducimos a continuación:

- Sin perjuicio de las competencias de la Administración de la Junta de Andalucía y atendiendo al principio de coordinación interadministrativa, las entidades locales ejercerán por sí o asociadas, de conformidad con la presente Ley, con lo establecido en la legislación básica sobre régimen local y con la legislación de Andalucía sobre régimen local, las siguientes competencias y funciones:*
- a) la promoción del deporte, especialmente del deporte de base y deporte para todos;*
 - b) la colaboración con las entidades deportivas andaluzas y otros entes públicos y privados para el cumplimiento de las finalidades previstas en esta Ley;*
 - c) la organización y, en su caso, autorización de manifestaciones deportivas en su territorio, especialmente las de carácter popular;*
 - d) la organización de actividades y competiciones para*

participantes en edad escolar en los términos que reglamentariamente se establezcan;

e) la colaboración en la formulación de los instrumentos de planificación del sistema deportivo;

f) la construcción, mantenimiento y gestión de instalaciones deportivas, de acuerdo con el Plan Director de Instalaciones Deportivas de Andalucía, así como la gestión y mantenimiento de las instalaciones de su titularidad y de las cedidas por la Comunidad Autónoma, en los términos que en cada caso se establezcan;

g) el establecimiento y obtención de reservas de suelo para instalaciones deportivas en los términos establecidos en la legislación sobre el régimen del suelo y ordenación urbana;

h) la elaboración y actualización de un inventario de las infraestructuras deportivas de acuerdo con los criterios de la Junta de Andalucía;

i) la autorización para la apertura de las instalaciones deportivas conforme a los requisitos establecidos en el artículo 54, así como los que reglamentariamente se determinen;

j) la elaboración y ejecución de los planes locales de instalaciones deportivas de conformidad con lo previsto en el Plan Director de Instalaciones Deportivas de Andalucía y con la normativa de aplicación;

k) la promoción y fomento del asociacionismo deportivo en su territorio, especialmente mediante el apoyo técnico y económico;

l) la organización, en su caso, de su estructura local administrativa en materia deportiva;

m) cualesquiera otras que les sean atribuidas o delegadas de conformidad con el ordenamiento jurídico.

Así, salvo por lo que respecta al apartado 'g', relativo a reserva del suelo, más propio del área de urbanismo, el servicio de deportes habrá de encargarse de todas y cada una de las actividades relacionadas.

Como puede apreciarse, con independencia de las competencias que, específicamente, la legislación atribuye a los ayuntamientos en materia de deportes, también establece la misma que los ayuntamientos pueden promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, tal como han estudiado Carrasco *et al.* (2005, p. 53-54).

En este sentido, hemos de tener en cuenta la existencia de un determinado porcentaje de población para la cual la práctica deportiva no va encaminada a la consecución de unos logros, a la obtención de un rendimiento o a la participación en competiciones de carácter oficial, no deseando insertarse en las estructuras deportivas convencionales, a través de Clubes y Federaciones. Así, las demandas de estos ciudadanos deben ser cubiertas por los ayuntamientos, que se ven obligados a prestar servicios para dar respuesta a las mismas.

Por un lado, los ayuntamientos pretenden que cualquier ciudadano, de acuerdo con sus gustos, intereses o finalidad, tenga acceso a prácticas de carácter deportivo, para lo que se organizan actividades, cursos o campañas en las diversas disciplinas deportivas y en las distintas categorías de edad. Por otro lado se emprenden actuaciones en el ámbito del Deporte para todos, materializadas en competiciones de carácter no oficial, fuera del marco federativo.

Por lo que respecta a la gestión de los servicios deportivos en los ayuntamientos españoles, generalmente se lleva a cabo de forma directa, empleando dos fórmulas fundamentales, en función del tamaño de la población del municipio.

En los municipios de grandes dimensiones se suele crear, mediante descentralización funcional para la gestión directa del área deportiva, un organismo autónomo local de carácter administrativo, que suele ostentar la denominación de Patronato Municipal de Deportes o, con menor frecuencia, la de Fundación Deportiva o Instituto de Deportes.

En cambio, en los municipios de mediana o pequeña dimensión, la gestión deportiva depende de alguna Concejalía, que generalmente aglutina la de Deportes con otras áreas de actividad, como Juventud, Fiestas, Cultura o Educación.

En cualquier caso, los servicios deportivos de los ayuntamientos se suelen estructurar internamente en secciones que son responsables, fundamentalmente, de dos grandes áreas de actuación:

- a) *instalaciones deportivas*, donde se incluye la gestión y mantenimiento de las mismas;
- b) *actividades deportivas*, que abarca la organización de actividades y competiciones propias, así como
- c) el apoyo a las que organicen otras entidades en la localidad.

Adicionalmente, la estructura organizativa se completa con una tercera área de carácter económico-administrativo que presta el apoyo burocrático necesario para el funcionamiento de las otras secciones, la cual puede funcionar, dependiendo de la forma de gestión, exclusivamente para el área de deportes, o bien siendo compartida por ésta y las otras áreas dependientes de la misma Concejalía.

De acuerdo con ello, y considerando el objetivo de este trabajo, adoptaremos una estructura organizativa general de los servicios deportivos de los ayuntamientos, la cual, aunque puede ser objeto de un mayor desglose en función del tipo de prestaciones, tomaremos como modelo tanto para proponer el procedimiento de cálculo de costes como para diseñar los indicadores de gestión. La Figura 1 refleja la mencionada estructura organizativa.

Sobre esta base, hemos de estudiar el proceso productivo de los servicios de deportes, entendido como un conjunto de actividades que, ejecutadas en virtud de una determinada estructura, convierten los factores productivos en prestaciones.

Como podemos apreciar en la Figura 1, las diferentes secciones llevarán a cabo un conjunto de actividades para cumplir con las competencias atribuidas al ayuntamiento,

generándose un conjunto de prestaciones cada uno de las cuales cuenta con su propio proceso productivo específico.

En este contexto, son ejecutadas actividades que, por tener a los ciudadanos como usuarios inmediatos de las referidas prestaciones, podemos calificar como principales. Simultáneamente, hemos de considerar actividades que, si bien

son imprescindibles para el adecuado funcionamiento del servicio de deportes, denominaremos de apoyo o auxiliares, como es el caso de las desarrolladas en la sección económico-administrativa.

De acuerdo con ello, si nos centramos en el proceso productivo de la Sección o el Departamento de Actividades Deportivas, la prestación de la mayoría de sus servicios finales

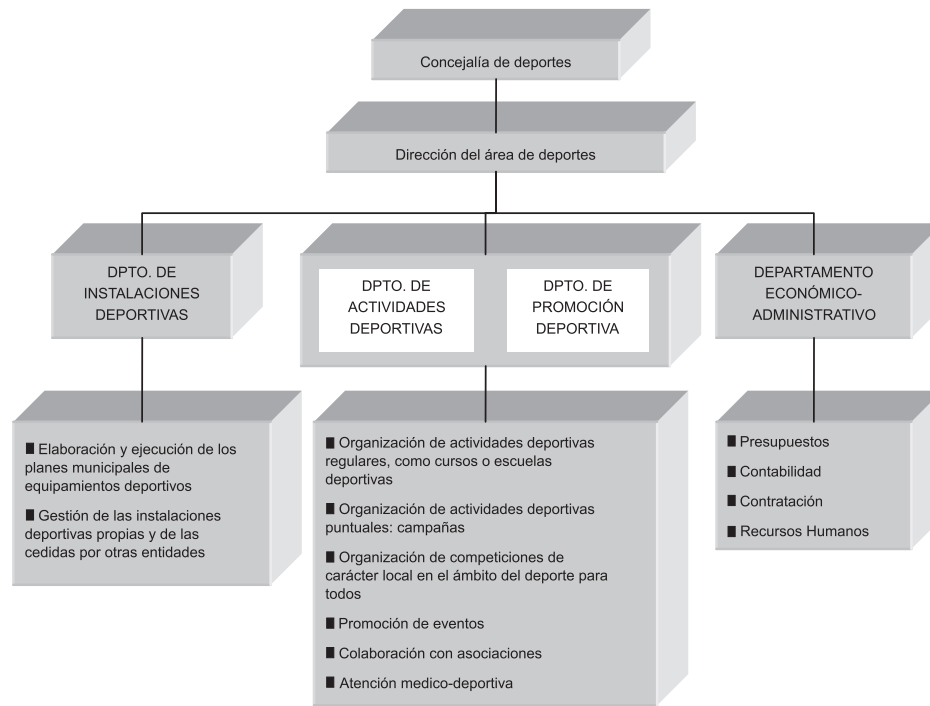


Figura 1 – Estructura de la concejalía de deportes.

puede conllevar el uso de las propias instalaciones gestionadas por el Departamento de Instalaciones Deportivas, por lo que ambos componentes de la estructura orgánica intervienen en la prestación del servicio, de tal manera que la representación gráfica de su proceso productivo podría ser la que aparece en la Figura 2:

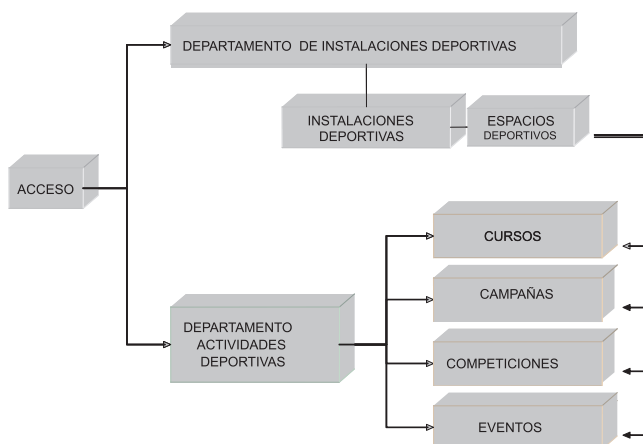


Figura 2 – Proceso productivo – Departamento de instalaciones deportivas.

UN MODELO PARA EL CÁLCULO DE COSTES DE LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

Como ya se ha dicho, la metodología de cálculo de costes que proponemos toma como base la empleada en el denominado Proyecto FEMP, que, patrocinado por la Federación Española de Municipios y Provincias, pretende diseñar e implantar tanto modelos de cálculo de costes como baterías de indicadores de gestión en once grandes ciudades españolas, así como dos pronunciamientos de la IGAE (1994 y 2004). En cuanto al proyecto FEMP, han sido suscritos sendos contratos entre los ayuntamientos de las referidas ciudades y las respectivas universidades públicas, con una triple finalidad, a tener en cuenta: 1) facilitar un modelo de cálculo de costes de los servicios municipales que resulte viable, aún a costa de perder algo de precisión; 2) diseñar baterías de indicadores de gestión que permitan evaluar la eficiencia de la gestión municipal; y 3) llevar a cabo análisis comparativos entre los datos correspondientes de costes e indicadores de las diferentes ciudades.

Seguidamente presentamos las diferentes fases por las que atraviesa la metodología de cálculo de costes que proponemos para los servicios deportivos municipales, cuyos datos resultan-

tes son fundamentales para la cuantificación de los Indicadores de Gestión.

FASE I - IDENTIFICACIÓN DE LAS DIFERENTES PRESTACIONES DEL SERVICIO DE DEPORTES

La prestación de estos servicios va a requerir la realización de un conjunto de actividades, más o menos fijas para cada tipo de servicio. En general, en la sección de instalaciones deportivas se llevan a cabo las siguientes actividades

- a) referidas a nuevas instalaciones: (1) análisis de la población del municipio con el fin de determinar las necesidades de instalaciones deportivas; (2) aseguramiento de la reserva de espacios para el emplazamiento de los equipamientos deportivos; (3) elaboración y ejecución de los planes municipales de equipamientos deportivos.
- b) relacionadas con la gestión de las instalaciones ya existentes: (1) actividades de administración y mantenimiento de las instalaciones; (2) gestión de los usos de los distintos espacios deportivos en atención a la demanda de los ciudadanos, a la reserva de espacios para las actividades deportivas organizadas por el propio ayuntamiento, así como para la celebración de eventos o espectáculos deportivos, y para el fomento del asociacionismo, mediante la cesión gratuita de espacios deportivos.

Por su parte, las secciones de actividades y/o promoción deportiva suelen realizar, entre otras, las siguientes actividades:

- a) planificación e impartición de cursos en diferentes disciplinas deportivas, atendiendo a las diferentes categorías de edad;
- b) campañas deportivas;
- c) organización de competiciones o juegos populares en el ámbito local;
- d) organización de eventos deportivos;
- e) colaboración con Federaciones y Asociaciones Deportivas, así como con otras áreas municipales, como Juventud o Servicios Sociales;

FASE II - DEFINICIÓN DE LAS ACTIVIDADES INTEGRANTES DE LAS PRESTACIONES Y REPRESENTACIÓN DE SU PROCESO PRODUCTIVO

A continuación, identificamos aquellas actividades que son necesarias para poder realizar la prestación, para lo que seguiremos con el caso del Departamento de Actividades Deportivas. En este departamento, la prestación de dichos servicios requiere la realización de un conjunto de actividades, que de manera aproximada sería:

- a) reserva de espacios deportivos en las instalaciones municipales o alquiler de instalaciones no municipales;
- b) organización, distribución y dirección del personal técnico municipal y/o contratación de personal;
- c) concesión de subvenciones;
- d) campaña publicitaria;
- e) captación de patrocinadores;

- f) trámites de preinscripción e inscripción en las actividades;
- g) control de las actividades deportivas.

En el caso que nos ocupa, los servicios que proporciona el Departamento de Actividades tienen la consideración de servicios finalistas, dado que con su realización finaliza la prestación. Sin embargo, para llevarlo a cabo se requiere de la realización de, al menos, una actividad no finalista por parte del Departamento de Instalaciones, cual es la puesta a disposición del propio ayuntamiento de los espacios deportivos necesarios para llevar a cabo la actividad deportiva de que se trate. Además, suele ser frecuente que el Departamento de Instalaciones colabore, también, desarrollando las tareas relacionadas con los trámites de inscripción en algunos de los servicios.

Esta circunstancia debe ser tenida en cuenta a la hora de plantear el cálculo de los costes de la prestación, dado que previamente será preciso cuantificar el coste del uso de las instalaciones, así como el trabajo que aquéllas desarrollan para la prestación de otros servicios deportivos municipales.

FASE III - IDENTIFICACIÓN, MEDICIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RECURSOS CONSUMIDOS EN CADA PRESTACIÓN

En esta fase se pretende llevar a cabo la medición de los recursos aplicados en la prestación del servicio, para lo cual diferenciamos, por un lado, los costes presupuestarios -fundamentalmente los de personal, gastos corrientes y transferencias corrientes, obtenidos a través de la correspondiente liquidación presupuestaria- y, por otro, los costes denominados extrapresupuestarios, que obedecen a la amortización técnica de los activos fijos, de gran trascendencia en el caso de las instalaciones deportivas.

La asignación del coste de personal se ha desarrollado de dos maneras:

- a) directamente, en el caso de desarrollar su trabajo en una única prestación;
- b) indirectamente, en función del tiempo de dedicación, en caso de trabajar para distintas prestaciones.

El desglose de tiempos se establece, si no existe medición de tiempos, en función de la experiencia de los responsables del servicio. Otra posibilidad sería la distribución del coste de personal por el nº de usuarios, si la actividad desarrollada implica el mismo tiempo de dedicación a todos ellos. La primera modalidad parece más adecuada en la sección de Actividades, mientras que la segunda sería más propia en la sección de Instalaciones.

Por lo que respecta a los gastos corrientes, en la sección de Actividades, las partidas correspondientes a contrataciones con empresas externas para la prestación de determinados servicios presentan dos posibilidades de asignación; directamente, cuando la contratación afecta a un único servicio, o indirectamente, en función del tiempo de dedicación, cuando afecta a varios. En el resto de gastos corrientes encontramos también otros cuya asignación se realiza directamente a la prestación como, por ejemplo, el alquiler de instalaciones no municipales para la realización de actividades deportivas o los seguros deportivos que cubren a los participantes en competiciones o eventos.

En el caso de la sección de Instalaciones, es preciso distribuir los gastos corrientes entre los distintos espacios deportivos que componen la instalación, piscinas, pistas cubiertas y exteriores, salas, conformando en su conjunto el coste de mantenimiento de los espacios deportivos. En algunos casos, la asignación es directa como las reparaciones o los gastos de mantenimiento específicos para un espacio deportivo. En otros, se puede calcular o bien estimar, en función del consumo y, por último, hay gastos cuya distribución requiere de la aplicación de un criterio de reparto, siendo el más propicio, en este caso, el número de usuarios.

En cuanto a las transferencias, en general no suponen ningún problema de asignación ya que se encuentran directamente vinculadas a la prestación del servicio. La principal dificultad estriba en que las subvenciones concedidas a deportistas, clubes o asociaciones, a veces lo son por temporada y no por años naturales, por lo que hemos de efectuar la oportuna periodificación.

Por último, el cálculo del coste de amortización completa la información presupuestaria. Aquí, mientras que el coste del edificio que alberga las instalaciones deportivas es un coste indirecto a la prestación del servicio, el del equipamiento y las propias instalaciones o espacios deportivos es un coste directo cuya imputación a los usos (libres o en actividades deportivas) dependerá del horario de apertura y del aforo de la instalación.

FASE IV - MEDICIÓN DEL OUTPUT DE CADA PRESTACIÓN

En esta fase hemos de medir el volumen anual de servicios prestados, seleccionando, para ello, aquella variable que consideramos adecuada para determinar, en su caso, el coste unitario de la prestación.

En este sentido, consideramos que los usuarios realmente eran heterogéneos, por lo que se ha intentado establecer las equivalencias entre distintos usuarios de la instalación a fin de homogeneizar la producción, como podría ser 1 usuario-1 hora al día.

A veces el servicio no es individualizable (como, por ejemplo, la organización de un evento puntual), en cuyo caso no se ha determinado el coste unitario pero, sin embargo, si se ha fijado el valor de algunas variables que pudieran ser de utilidad para el gestor (como, por ejemplo, el número de participantes).

FASE V - DISEÑO Y APLICACIÓN DE HOJAS DE CÁLCULO DE COSTES DE LAS PRESTACIONES

Finalmente, proponemos la elaboración de una serie de documentos que, con formato de hoja de cálculo, permitan el seguimiento de las distintas prestaciones en el tiempo. A título ilustrativo, mostramos un cuadro resumen del proceso productivo de una prestación, que incluye los recursos necesarios así como la unidad de medida adoptada para el cálculo del coste unitario del servicio.

A continuación recogemos un resumen de los elementos de coste, donde se incluyen no sólo los costes generados por el propio departamento en la prestación del servicio, sino también los que éste debe absorber por la utilización de las instalaciones municipales.

Por último, el informe sobre el coste del servicio ofrece un resumen del proceso de formación del coste del mismo. A este respecto, se estructura de la siguiente forma:

- a) por filas, tendríamos la prestación de la cual estaríamos determinando el coste;
- b) por columnas tendríamos diversas partes: (1) primera parte: formada por el coste directo del servicio, entendiendo por tal el valor de los recursos cuyo consumo puede adscribirse al servicio; (2) segunda parte: formada por el valor de aquellos recursos que, perteneciendo al Departamento, no ha sido posible individualizar por prestaciones. Este coste está formado fundamentalmente por el coste de los Jefes de los Departamentos y por el coste del personal administrativo dedicado exclusivamente a tareas de coordinación del Departamento. Para distribuir estos costes

Cuadro 1 – Actividades e recursos de prestación.

Servicio de.....			
Ayuntamiento de			
Departamento de Actividades Deportivas			
Ejercicio: 20XX			
Prestación	Actividades	Recursos	Número de servicios
Curso de "incluir disciplina deportiva"	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Programación ▪ Organización del personal ▪ Reserva de instalaciones ▪ Contrataciones específicas ▪ Recepción de inscripción en la actividad ▪ Cobro de precios públicos 	Personal Municipal: - Del Dpto Actividades - Del Dpto Instalaciones Gastos corrientes: - Convenios y subvenciones - Uso de instalaciones	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nº de inscritos ▪ Nº de plazas

Cuadro 2 – Resumen de elementos de coste.

Servicio de.....						
Resumen de elementos de coste						
Ayuntamiento de						
Departamento de Actividades Deportivas						
Ejercicio: 20XX						
Clasificación Funcional:	Clasificación económica: Elementos de Coste					
	Presupuestario				Extrapresupuestario	
Prestación	Personal	Gasto corriente	Convenios y subvenciones	Mantenimiento del espacio deportivo	Amortización del espacio deportivo	Amortización de otro inmovilizado
Curso de.....	▪.....	▪..... ▪.....	▪	▪	▪	▪

hemos utilizado como base de reparto el coste directo de personal afectado a cada prestación. Como el reparto resulta un tanto subjetivo, hemos considerado oportuno realizar esta separación de forma que, a la hora de tomar decisiones, el gestor tenga a su disposición la mayor

información posible; (3) tercera parte: donde se expresa el volumen de servicios de la prestación y su unidad de medida; (4) cuarta parte, donde obtenemos tanto el coste directo unitario como el coste indirecto unitario, obteniendo por la suma de ambos componentes el coste total unitario.

Cuadro 3 – Resumen del proceso de formación del coste.

Clasificación funcional: prestación	Clasificación económica: elementos de coste					Coste directo total F=(A+B+C+D+E)	Nº Servicios (G)	Coste directo unitario del servicio H=(F/G)	Personal Indirecto (I)	Coste Total (J=F+I)	Coste indirecto unitario del servicio K=(I/G)	Coste unitario del servicio (L=J/G)	Unidad de Medida
	Personal directo (A)	Gastos Corrientes (B)	Convenios/ Subvenciones (C)	Amortizac. (D)	Otros (E)								

Una batería de indicadores de gestión para los servicios municipales de Deportes

Considerando los objetivos de este trabajo, de entre las características exigibles a los indicadores de gestión que han sido estudiadas por AECA (1997) y Navarro Galera (1998), entre otros, hemos de dar prevalencia a dos de ellas por entender que su repercusión en la aplicabilidad de los mismos resulta determinante. Dichas propiedades son las siguientes:

- a) representatividad, definida como la capacidad del indicador para reflejar lo más exactamente posible la realidad objeto de medición. Esta propiedad implica cumplir con los requisitos de fiabilidad, relevancia, objetividad, imputabilidad, oportunidad y operatividad;
- b) factibilidad de cálculo, que es la posibilidad para el ayuntamiento de asignar valores al indicador con los sistemas de información económica actualmente disponibles.

Además, siguiendo a Navarro Galera y Ortiz Rodriguez (2003), entendemos que la viabilidad práctica de una batería de indicadores para el servicio de deportes requiere que se cumplan dos condiciones en la realidad objeto de evaluación, en nuestro caso los ayuntamientos. Estas condiciones son:

- a) institucionalización, entendida como máximo grado de aceptación, arraigo y consenso generalizado entre los titulares de la gestión a evaluar, los responsables técnicos del servicio de deportes;
- b) estandarización, o permanencia en el tiempo de un mismo listado de indicadores así como uso continuado por parte de un conjunto de entidades.

Otra cuestión muy interesante obedece a la tipología de Indicadores de Gestión. Aunque la clasificación de indicadores para la evaluación de la eficiencia puede realizarse utilizando múltiples criterios, entendemos que una estructura adecuada para facilitar la operatividad de los indicadores propuestos diferenciaría tres tipos, presentados a continuación.

INDICADORES DE ACTIVIDAD

Son aquéllos que miden y evalúan el desempeño logrado por los servicios prestados por el ayuntamiento, tratando de reflejar la cantidad física de outputs generados para satisfacer las necesidades de los usuarios y el impacto ocasionado sobre la demanda, así como estimar la calidad de los referidos servicios desde la perspectiva del ciudadano como cliente (Cuadro 4).

Cuadro 4 – Indicadores de actividad.

Indicadores de actividad	
Indicador	Objetivo
1. M2 de instalaciones deportivas municipales públicas /total habitantes del municipio.	Medir el esfuerzo municipal en materia de puesta a disposición de espacio deportivo para la ciudadanía.
2. M2 de instalaciones deportivas privadas /total habitantes del municipio.	Medir la oferta de instalaciones deportivas privadas en el municipio.
3. Número total de usuarios de las instalaciones deportivas /total habitantes del municipio.	Medir el grado de cobertura de la demanda de actividades deportivas del total de la población del municipio.
4. Número total de usuarios de la tercera edad /total población de la tercera edad del municipio.	Medir el grado de cobertura de la demanda de deporte de la población de la tercera edad del municipio.
5. Número total de niños usuarios de las instalaciones deportivas /población infantil del municipio.	Medir el grado de cobertura de la demanda de actividades deportivas de la población infantil del municipio.

INDICADORES ECONÓMICOS

Comprenden dos tipos (Cuadro 5):

- Indicadores de presupuesto: parten del presupuesto elaborado por el ayuntamiento y de su ejecución y liquidación, identificándose, generalmente, con ratios que permiten interpretar partidas, proporciones e índices que posibilitan evaluar la gestión de naturaleza presupuestaria.
- Indicadores de coste: tienen por objeto reflejar el consumo de recursos derivado de la gestión y prestación de los

servicios ofertados por el ayuntamiento, al objeto de contribuir a la evaluación de la eficiencia productiva del mismo y pueden ir referidos tanto a determinados factores de coste como a actividades o servicios en conjunto.

INDICADORES DE ENTORNO

Informan sobre determinadas variables que, escapando del control del ayuntamiento encargado de los servicios, pueden influir en las condiciones de prestación de los mismos, especial-

Cuadro 5 – Indicadores económicos.

Indicadores económicos	
Indicador	Objetivo
1. Gasto corriente en deporte/miles de habitantes del municipio	Medir el esfuerzo del ayuntamiento en términos de gasto corriente en deportes.
2. Gasto de capital en deporte /miles de habitantes del municipio	Medir el esfuerzo del ayuntamiento en términos de gasto de capital en deportes.
3. Gasto corriente en deporte /total presupuesto municipal	Medir el esfuerzo presupuestario corriente respecto al total del presupuesto municipal.
4. Gasto de capital en deporte /total presupuesto municipal	Medir el esfuerzo presupuestario en inversiones para actividades deportivas, respecto al total del presupuesto municipal.
5. Coste por hora de uso piscina cubierta	Medir el coste unitario
6. Coste por hora de uso de piscina descubierta	Medir el coste unitario
7. Coste por hora de uso de pista polideportiva	Medir el coste unitario
8. Coste por hora de uso de pista de tenis	Medir el coste unitario
9. Coste por hora de uso de campo de fútbol	Medir el coste unitario
10. Coste por usuario de piscina cubierta	Medir el coste unitario
11. Coste por usuario de piscina descubierta	Medir el coste unitario
12. Coste por usuario de pista polideportiva	Medir el coste unitario
13. Coste por usuario de pista de tenis	Medir el coste unitario
14. Coste por usuario de campo de fútbol	Medir el coste unitario

Cuadro 6 – Indicadores de entorno.

Indicadores de entorno	
1. Nº de personas entre cero y once años /total poblacional del municipio.	Medir la demanda potencial deportiva del municipio (Índice de infancia).
2. Nº de personas entre dieciocho y veintinueve años /total poblacional del municipio.	Medir la demanda potencial deportiva del municipio (Índice de juventud).
3. Nº de personas con ochenta o más años /total poblacional del municipio.	Medir la demanda potencial deportiva del municipio (Índice de vejez).
4. Nº de parados / total población activa del municipio.	Medir el porcentaje de personas en situación de desempleo frente al total de población activa (Tasa de paro).
5. Nº de personas sin estudios /total poblacional del municipio.	Medir el porcentaje de personas sin estudios frente al total de la población.
6. Total de población del municipio /extensión de la ciudad en kilómetros cuadrados.	Medir el grado de densidad o de concentración de habitantes.
7. Total de impuestos directos e indirectos liquidados / total poblacional.	Medir la presión fiscal.

mente en la demanda, en el impacto ocasionado sobre la población, en los costes incurridos y en la calidad de los servicios prestados (Cuadro 6).

CONCLUSIONES

Durante los últimos años ha aumentado notablemente la preocupación de los entes locales por mejorar la eficiencia de los servicios que prestan. Esta preocupación ha influido en la gestión de los mismos, desarrollándose nuevos instrumentos destinados a la gestión de recursos públicos con una mayor racionalidad, lo que ha llevado a los legisladores a exigir que dichas herramientas se incorporen al sistema de información contable de las administraciones públicas.

El cambio de rumbo de los entes locales, por tanto, es evidente. Es necesario adaptarse al entorno y buscar sistemas de información útiles para ofrecer unos servicios públicos más competitivos, eficaces y transparentes.

Precisamente, en España, el proyecto puesto en marcha por la FEMP trata de dar respuesta a las necesidades de información que se han suscitado en el seno de los ayuntamientos como consecuencia de estos cambios legislativos.

Con el trabajo que acabamos de presentar, se provee a los ayuntamientos de un sistema integrado de cálculo de costes e indicadores de gestión que se adapta a las necesidades particulares de cada entidad y que, mediante la utilización de una metodología común, permite la comparabilidad espacial y temporal.

REFERENCIAS

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). 1997. *Indicadores de gestión para entidades públicas*. Documento nº 16 de Contabilidad de Gestión. Madrid, AECA, 128 p.

CARRASCO, D.; BUENDÍA, D.; NAVARRO, A. y VIÑAS, J. 2005. *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Sevilla, Cámara de Cuentas de Andalucía. Sevilla, Thomson-Civitas, 246 p.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). 1994. *Contabilidad analítica de las administraciones públicas: El Proyecto CANOA*. Madrid, Editora Ministerio de Economía y Hacienda, 376 p.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). 2004. *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Madrid, Editora Ministerio de Economía y Hacienda, 248 p.

JEFATURA DEL ESTADO. 1985. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de bases de régimen local. BOE nº 121, de 21 de mayo.

JEFATURA DEL ESTADO. 2001. Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de estabilidad presupuestaria. BOE nº 298, de 13 de diciembre.

JEFATURA DEL ESTADO. 2003a. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General presupuestaria. BOE nº 284, de 27 de noviembre.

JEFATURA DEL ESTADO. 2003b. Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. BOE nº 301, de 17 de diciembre.

NAVARRO GALERA, A. 1998. *El control económico de la gestión municipal: propuesta de un modelo basado en indicadores*. Valencia, Editora Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana, 256 p.

NAVARRO GALERA, A. e ORTIZ RODRÍGUEZ, D. 2003. Propuesta metodológica para la aplicación del benchmarking a través de indicadores: una investigación empírica en administraciones locales. *Revista de Contabilidad*, Santander, 6(12):109-138.

PRESIDENCIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA. 1998. Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte en Andalucía. BOJA nº 148, de 29 de diciembre.

Submissão: 20/04/2006

Aceite: 05/09/2006

DANIEL CARRASCO DÍAZ

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Catedrático de Universidad de Málaga - Departamento de Contabilidad y Gestión - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

E-mail: dcdf@uma.es

Campus Universitario El Ejido - 29071 Málaga - España

DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor Titular de Universidad de Granada - Departamento de Economía Financiera y Contabilidad - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

E-mail: dbuendia@ugr.es

Campus Universitario de La Cartuja - 18011 Granada - España

ANDRÉS NAVARRO GALERA

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor Titular de Universidad de Granada - Departamento de Economía Financiera y Contabilidad - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

E-mail: angalera@ugr.es

Campus Universitario de La Cartuja - 18011 Granada - España

MARIA JOSÉ VALENCIA QUINTERO

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de Universidad de Málaga - Departamento de Contabilidad y Gestión - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

E-mail: mjvalencia@uma.es

Campus Universitario El Ejido - 29071 - Málaga - España

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

Licenciada en Administración y Dirección de Empresas. Profesora Asociada de Universidad de Málaga - Departamento de Contabilidad y Gestión - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

E-mail: vlm@uma.es

Campus Universitario El Ejido - 29071 - Málaga - España