



ocio, Actividades en la Naturaleza, Turismo y Recreación

Propuesta de directrices para la implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales

Proposed guidelines for the implementation of cost accounting in sports municipal services

García-Unanue, J.¹, Gallardo, L.¹, Felipe, J.L.²

¹ Departamento de Actividad Física y Ciencias del Deporte. Universidad de Castilla-La Mancha

² Departamento de Teoría, Recreación y Organización del Deporte. Universidad Europea de Madrid

Dirección de contacto

José Luis Felipe: Jose Luis.Felipe@uem.es

Fecha de recepción: 26 de Septiembre de 2012

Fecha de aceptación: 22 de Noviembre de 2012

RESUMEN

El crecimiento los servicios deportivos municipales, unido a la actual crisis económica, ha ocasionado que en la actualidad se dispongan de gran cantidad de instalaciones deportivas que requieren de una gestión de calidad, para lograr satisfacer la demanda de los ciudadanos bajo los criterios de eficiencia y sostenibilidad económica. Por ello se requiere del diseño e implantación de técnicas orientadas a la mejora de la gestión, como el cálculo de costes. Sin embargo, se tienen que tener en cuenta las particularidades que rodean estos servicios a la hora de adaptar un modelo de cálculo. El objetivo de este trabajo es, por tanto, proponer un conjunto de directrices para el desarrollo e implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales. Dichas directrices abarcan la obtención de información, la formación del coste, el tratamiento de los elementos de coste, el tratamiento de los centros de coste, el tratamiento de las actividades y su mecanización.

Palabras clave: servicios deportivos municipales, contabilidad de costes, contabilidad de gestión.

ABSTRACT

The increase of municipal sport services, linked with the current economic crisis, has caused many sport facilities require a quality management, to achieve and satisfy the demand of the citizens under the criteria of efficiency and economic sustainability. Therefore, it is required a design and implementation of techniques that aimed at improvement the management, like the costing. However, it must be taken into account the particularities surround this service when adjusting a costing model. The aim of this paper is, therefore, propose a set of guidelines for the development and implementation of cost accounting in municipal sports services. Such guidelines cover the obtaining of information, creating cost, the treatment of cost factors, the treatment of cost centers, the treatment of activities and the mechanization of the process.

Key words: municipal sports services, cost accounting, management accounting.

FUENTE DE FINANCIACIÓN

Este artículo se ha realizado con la ayuda de la Fundación Real Madrid, a través de la subvención otorgada por los premios de Investigación Cátedra Real Madrid del año 2011 (2011/07RM).

INTRODUCCIÓN

El deporte y la actividad física son inseparables del actual estado de bienestar, exigiéndose a las entidades locales como obligación (Mestre-Sancho y García-Sánchez, 1999). Por lo tanto, éstas tienen que responder con una oferta que cumpla esos intereses y que además, sea accesible a todos los sectores de la población en calidad de servicio público (Liu, Taylor y Shibli, 2009), debiendo responder además a los intereses políticos y económicos de la Administración Local, lo cual es tarea difícil dada la actual coyuntura y el continuo cambio que experimenta el mundo del deporte.

El número de instalaciones deportivas en España creció un 61,62% de 1985 a 2005 (Gallardo, Burillo, García-Tascón y Salinero, 2009), y el porcentaje de población que realiza actividad física y deporte se sitúa en un 45% según la última encuesta sobre los hábitos deportivos (García-Ferrando y Llopis-Goig, 2011). Este auge ha estado potenciado 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, ya que el 80,45% de las instalaciones deportivas públicas están en posesión de los ayuntamientos según el último Censo Nacional de Instalaciones Deportivas (Gallardo, 2007). Además, el 51% de la población que hace deporte lo practica 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 y Llopis-Goig, 2011). Los servicios deportivos municipales disponen de un gran potencial para continuar aumentando y mejorando sus servicios, sin embargo, requieren de mejor gestión y un mayor control, que permita dar un mejor uso a los recursos de los que aún disponen (Instituto de Biomecánica de Valencia, 2011).

El problema, surge a la hora de conocer qué actividades son las más adecuadas para satisfacer la demanda y obtener el máximo rendimiento de las instalaciones deportivas, asegurando una viabilidad económica en la gestión del servicio. Este problema seguirá teniendo una difícil solución si no se implanta una cultura de obtención de información y medición del resultado. Por tanto, se debe compaginar una mejora técnica en la gestión, con una modernización cultural hacia una Nueva Gestión Pública (Ter Bogt y Van Helden, 2011).

Es por tanto, que los gestores deportivos, piezas clave en el proceso de cambio del deporte municipal (Felipe, Burillo, Gallardo y Gallardo, 2011), deben atender a las necesidades de los usuarios y clientes, ofreciendo los servicios que se demandan al mismo tiempo que deben solucionar todos los problemas acumulados, sin apenas dejar tiempo para la planificación correcta a largo plazo y la normalización de

herramientas que faciliten y evalúen el desarrollo de los planes. Se podría decir que actualmente la toma de decisiones estratégicas obedece a criterios políticos, por lo general faltos de concreción (Teruelo-Farreras, 2006).

La gestión de los servicios deportivos debe atender a criterios de eficacia y eficiencia (Gallardo y Jiménez, 2004), en busca de la calidad que demandan los usuarios, en muchos casos comparando estos servicios con los ofrecidos por el sector privado. 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 públicos actuales y promoviendo a su vez otros nuevos (Teruelo-Farreras, 2006) teniendo en cuenta el rápido crecimiento del servicio y la cantidad de ofertas que de este se pueden derivar, así como el creciente número de usuarios que demanda estos servicios. 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, requiriendo para ello, y por encima de todo, un mayor control del desempeño (Navarro-Galera, Ortiz-Rodríguez y López-Hernández, 2008).

El cálculo de costes se presenta como una pieza clave, necesaria para acometer el proceso de modernización de cualquier servicio municipal (Carrasco-Díaz, Buendía-Carrillo, Navarro-Galera, Valencia-Quintero y Llorente-Muñoz, 2006). En el caso de los servicios deportivos municipales, dadas sus características, aumenta dicha necesidad, ya que pueden recibir contraprestación por sus servicios (García-Unanue, Gallardo y Felipe, 2012). Es por tanto un primer paso en el aumento del control y la mejora de la gestión (Gallardo, 2005; Gallardo y Jiménez 2004). En este sentido, el objetivo del presente artículo es proponer un conjunto de directrices para el desarrollo e implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales, tomando como referencia la literatura actual y las particularidades que diferencian a los servicios deportivos municipales y a su proceso productivo.

EL CÁLCULO DE COSTES EN LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

La contabilidad de costes es posiblemente la forma más extendida de utilización de contabilidad de gestión (Bjornenak, 2000), y parte fundamental para lograr la modernización que se busca en la Administración Local (Arnaboldi y Lapsley, 2003). Su identificación tal y como se conoce actualmente se vincula a la revolución industrial (Caldera, Baujín, Ripoll y

Vega, 2007), como solución para un análisis contable en profundidad del proceso productivo de las empresas. En el caso del sector público, y en especial en las entidades municipales, nos encontramos ante una organización que opera de forma semejante a una empresa de servicios, con el añadido de la complejidad inherente del sector público, en la que existe una gran interrelación y participación de diversos agentes (Barreta y Busco, 2011).

Además de las referencias en la legislación al cálculo de costes como parte integrante en el proceso de modernización y reforma del sector público en general, y la Administración Municipal en particular, se han creado diversos manuales para facilitar el diseño e implantación de modelos de cálculo en los servicios públicos y los servicios municipales. Entre ellos podemos destacar el Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas (Proyecto CANOA) (Intervención General de la Administración del Estado, en adelante IGAE, 1994), y los Principios Generales sobre contabilidad analítica en las Administraciones Públicas (IGAE, 2004) sentando las bases metodológicas para todo el sector público, y más recientemente su adaptación al contexto específico de la Administración Local mediante el Manual de procedimiento para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local (Carrasco-Díaz, 2011).

Entre la utilidad y el uso que se le podría dar a la información obtenida con este tipo de herramientas podemos destacar la valoración del coste de actividades y prestaciones públicas, el control y la mejora de la política de precios, controlar la utilización de los recursos, facilitar los presupuestos, justificar y fundamentar iniciativas, ayudas y subvenciones y sobre todo, ayudar y sustentar la toma de decisiones (IGAE, 1994).

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 y Gutiérrez-Díaz, 2009). De esta manera se puede definir de una forma muy exacta 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 y cualitativos, que permitan evaluar, controlar y actuar en consecuencia.

De forma general, existen pocas experiencias en la implantación y mecanización de modelos de cálculo de costes en este tipo de entidades, y las que existen se presentan de forma muy aislada (Carrasco-Díaz, Buendía-Carrillo, Valencia-Quintero y Sánchez-

Toledano, 2010). Por ello, se requiere una puesta en común de las características que debería reunir un modelo de cálculo de costes para los servicios deportivos municipales,

PROPUESTA DE DIRECTRICES EN UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS DEPORTIVOS MUNICIPALES

Captación de información

Para que la aplicación de un modelo de cálculo de costes sea llevada a cabo con éxito 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 nominas o facturas muy definidas, o de forma global, con facturas que abarcan muchos gastos diferentes o directamente del presupuesto de la entidad.

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

Por otro lado, se deben 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, por ejemplo el coste que va ocasionar la apertura de una nueva instalación. Los costes históricos, por su parte, se recogen de situaciones que ya han sucedido. La propuesta es utilizar inicialmente datos históricos, en

concordancia con otros autores (Buendía-Carrillo, 1996; Carrasco-Díaz, Navarro-Galera, Valencia-Quintero y Sánchez-Toledano, 2009), ya que, permite adquirir experiencia en el cálculo de costes y adaptar el modelo de cálculo a la realidad del servicio. Realizando 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 resultados o de series históricas aumentando la exactitud de los resultados, además de poder ser utilizados igualmente como referencia para la toma de decisiones.

Tratamiento, agregación y formación del coste

El principal factor que rige la toma de decisiones en este sentido es la naturaleza del proceso productivo, en la que el servicio o mejor dicho, la actividad deportiva ofertada dependen de la instalación deportiva donde se realiza, por lo que a la hora de repartir costes, estos se deben agregar a las instalaciones deportivas que los consumen. 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 centros de coste no principales (el centro que agrupa los costes generales de la organización y otros centros de coste auxiliares al proceso productivo) se reparten también entre los centros principales, y después los costes de éstos entre las actividades que se realizan en los mismos, en este caso las actividades deportivas. Finalmente, los costes de la actividad se trasladarán a la prestación o servicio que originan (Figura 1).

Para facilitar este proceso, debemos distinguir entre costes directos y costes indirectos. Los primeros

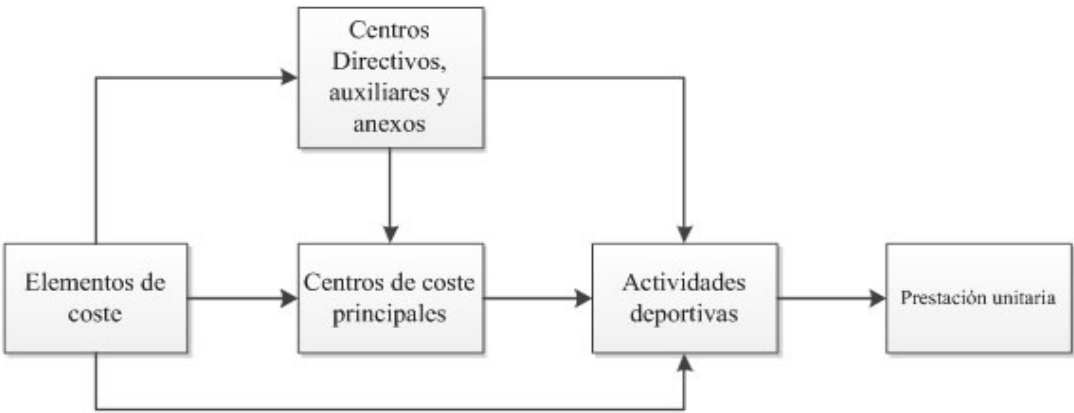


Figura 1. Proceso de formación del coste

se asignan de forma íntegra al objeto de coste donde se han consumido los recursos que lo generan, mientras que los costes indirectos son aquellos que no pueden ser identificados exactamente al objeto de coste que lo genera, ya que no se conoce en que media es responsable del mismo.

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 (IGAE, 2004).

Fases que debe considerar un modelo de cálculo de costes

Para la correcta implantación de un modelo de cálculo, se deben distinguir tres fases, 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. En concreto se distinguen la fase de Identificación, fase de distribución y fase de Imputación (fases clásicas en la agregación del coste según Buendía-Carillo, 1996). Entendido desde el punto de vista de la fluctuación de información como un Input informativo, una transformación y el consiguiente Output informativo. De esta manera se interpreta todo el proceso de prestación de un servicio en términos económicos, referentes a los costes en los que incurre dicho proceso, reflejando las relaciones y la cadena de valor. Posteriormente se definirá brevemente cada fase de forma individual.

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 o servicio final. La procedencia de los elementos de coste puede proceder de la propia entidad o de otras entidades, siempre que estos elementos supongan un coste para la entidad a analizar, y por lo tanto, deba ser imputado en última estancia a la actividad y al servicio.

El principal problema recae en que las clasificaciones y trato de los costes, ya que pueden ser diferentes (IGAE, 2004), pudiendo aglutinar varios elementos de coste en un mismo grupo, dado su mismo tratamiento, lo que facilita el proceso, y segundo, la necesidad por parte de la contabilidad de costes de obtener la máxima información de los mismos, para poder repartirlos y agregarlos de la manera más exacta posible a centros de coste y actividades.

Tratamiento de los centros de coste

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, pues son portadores de coste además del lugar donde se realizan las actividades finalistas objeto del servicio, y de su gestión dependerá en la mayoría de los casos el coste y la calidad del servicio. La contabilidad de costes en los servicios deportivos municipales debería diferenciar, inicialmente, tres tipos 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. Como se ha explicado anteriormente, en el caso de los servicios deportivos municipales, este centro se verá reflejado normalmente por las instalaciones deportivas. A su vez, éstas se deberán reestructurar en unidades más pequeñas, llamadas unidades deportivas, con el objetivo de ajustarse a la realidad de cada servicio deportivo municipal. Esta división es necesaria dada la gran cantidad de espacios, y la diferente naturaleza, características y utilización que pueden presentar dentro de una misma instalación deportiva. Por lo tanto, no se debe realizar un tratamiento por instalación, ni tampoco por espacio de forma independiente, en su lugar, se debe considerar un centro principal básico (instalación o complejo deportivo), dividido a su vez en varias unidades (espacios o agrupaciones de espacios), que requieren un tratamiento individualizado, pero que a su vez comparten muchos recursos y por lo tanto deben estar agrupadas.
- Centro de coste auxiliar o complementario. Centro donde se agrupan una serie de elementos de coste y que participa de forma directa o indirecta en el proceso de prestación del servicio. De forma práctica es un centro adicional cuyo objetivo es facilitar y mejorar el reparto y la agregación del coste a sus portadores finales, teniendo que ajustarse igualmente a la realidad de cada servicio deportivo municipal.

Tratamiento de las actividades

El tratamiento de las actividades que realiza una entidad para la realización de sus funciones ha sido un foco de interés primordial en la contabilidad de

costes (Johnson y Kaplan, 1988). En el caso de los servicios deportivos municipales, es de obligado interés el análisis y el tratamiento individualizado de las actividades finalistas, representadas en general por las actividades deportivas, ya que se éstas se trasladan directamente en la prestación final del servicio (una actividad de cursos de natación genera la prestación de práctica de natación dirigida, por ejemplo). El resto de actividades intermedias, en su mayoría, se podrán reagrupar en una sola en centros de actividades, como por ejemplo el funcionamiento de una instalación deportiva, incluida en los centros de costes.

Para facilitar el tratamiento, y realización de los cálculos, se tendrá que tener en cuenta una clasificación estandarizada del tipo de actividad deportiva con el que nos podemos encontrar. En concreto podremos diferenciar actividades deportivas dirigidas y cursos, uso libre y no reglado de la instalación, alquiler, cesión y uso federativo, eventos aislados y concretos y otros usos, normalmente de carácter no deportivo.

Mecanización del modelo de cálculo

La principal actuación a tomar es la definición de la información final (Output informativo) que se quiere conseguir con la realización del estudio de costes. La información básica a obtener en el caso de los servicios deportivos municipales será el coste total y coste por hora de cada unidad que componen las instalaciones deportivas, el coste total de cada actividad deportiva y el coste unitario de las prestaciones que genera, atendiendo al tratamiento y a la forma que se oferte en cada servicio deportivo municipal.

Para lograrlo, un modelo de cálculo de costes debería dividirse en las siguientes fases:

- Fase 1 o fase de identificación. Se caracteriza por la necesidad de realizar un pormenorizado análisis de la entidad y su organización, configurando un mapa de instalaciones y actividades, e indicando además todos los costes que asume el servicio deportivo municipal y su vinculación inicial con las instalaciones deportivas y unidades deportivas (centros de costes), actividades (actividades deportivas) o al conjunto del servicio deportivo municipal.
- Fase 2 o fase de distribución. Se diferenciarán los costes y se asignarán a sus portadores de forma directa, y si no fuera posible, de forma indirecta. Para la segunda opción se tendrá que realizar un análisis exhaustivo de la situación en particular, estableciendo repartos equitativos y viables que

permitan que la información requerida sea lo más cercana posible a la realidad.

- Fase 3 o fase de imputación. En esta última fase, se distribuirán todos los costes que aún no habían sido imputados a la actividad, como el coste correspondiente por el uso de la unidad deportiva, obtenido en base a las horas de utilización de la misma y el coste por hora correspondiente. Tras ello, se pormenorizará en los cálculos hasta obtener el coste unitario, si fuera posible.

OBSERVACIONES FINALES E IMPLICACIONES

La progresiva adopción de buenas prácticas que permitan mantener y mejorar el servicio, incluso en momentos de crisis, es indispensable para mejorar de la optimización de las instalaciones deportivas en busca de la eficacia y la eficiencia. Es completamente indispensable aumentar la obtención de información y el control del funcionamiento de los servicios deportivos municipales, y en concreto, de los costes en los que incurre, de una forma precisa y detallada.

El cálculo de costes permite obtener información, tanto cuantitativa como cualitativa, de gran utilidad, indispensable para conseguir la modernización en estos servicios, ya que supone la base para otro tipo de herramientas y técnicas de gestión. Sin embargo, se debe tener en cuenta que para su correcta implantación y para lograr su utilidad real se debe adaptar a las características concretas de cada servicio (Ripoll y Urquidi, 2010).

Por ello, es necesario definir claramente la estructura del servicio deportivo municipal y la información que requiere principalmente, y asignarle un tratamiento válido para poder llevar a cabo un estudio de costes mediante un modelo de cálculo específico para dicha estructura.

Se debe tener en cuenta, además, que la adopción de un modelo de cálculo y su implantación inicial representará un importante cambio, pero en realidad es un primer paso en un proceso de mejora continua en el tratamiento de los costes en los servicios deportivos municipales, aumentando el alcance, la calidad y la utilidad de la contabilidad de costes.

CONCLUSIONES

La contabilidad de costes debe ser entendida como un sistema de información complementario, orientado a la mejora en la toma de decisiones. Por ello, puede ser de gran ayuda para el funcionamiento de los servicios deportivos municipales en la actual situación económica.

Se han propuesto una serie de características y criterios básicos para la correcta implantación de la contabilidad de costes en los servicios deportivos

municipales, ya que se han ajustado las partes que componen la contabilidad de costes a las características de estas entidades.

REFERENCIAS

- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Manage Rev*, 5(3), 345-375.
- Barretta, A., & Busco, C. (2011). Technologies of government in public sector's networks: In search of cooperation through management control innovations. *Manag Account Res*, 22(4), 211-219.
- Bjørnenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector-a cost driver approach. *Manage Account Res*, 11(2), 193-211.
- Buendía-Carrillo, D. (1996). *Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Granada.
- Caldera, J., Baujín, P., Ripoll, V., & Vega, V. (2007). Evolución en la configuración de los sistemas de costeado basado en las actividades. *FACES*, 14, 13-28.
- Carrasco-Díaz, C. (2011). *Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local: FEMP*.
- Carrasco-Díaz, D., Buendía-Carrillo, D., Navarro-Galera, A., Valencia-Quintero, M.J., & Llorente-Muñoz, V. (2006). La evaluación de los servicios públicos deportivos a través de modelos de cálculo de costes e indicadores de gestión. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisonos*, 3(3), 331-320.
- 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.
- Felipe, J.L., Burillo, P., Gallardo, A., & Gallardo, L. (2011). Diagnóstico de la gestión de los campos de fútbol de césped artificial según los gestores deportivos. *Kronos*, 10(1), 97-104.
- Gallardo, L. (2005). *Manual de gestión en instalaciones deportivas*. Madrid: Circulo de Gestores Deportivos de Madrid.
- 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. *Soc Indic Res*, 94(2), 297-317.
- Gallardo, L., & Jiménez, A. (2004). *La gestión de los servicios deportivos municipales*. Barcelona: INDE.

- 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-Unanue, J., Gallardo, L., Felipe, J.L. (2012). La factura deportiva. Diseño e implantación de un modelo de cálculo de costes para los servicios deportivos municipales. *Estudios de Economía Aplicada*, 30(2), 599-618.
- 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.
- Johnson, H.T., & Kaplan, R.S. (1988). *La Contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza & Janés editores.
- Liu, D.Y., Taylor, P., & Shibli, S. (2009). Sport Equity: Benchmarking the performance of english public sport facilities. *Eur Sport Manag Q*, 9(1), 3-21.
- Mestre-Sancho, J.A., & García-Sánchez, E. (1999). *La gestión del deporte municipal*. Barcelona: INDE.
- Navarro-Galera, A., Ortiz-Rodríguez, D., & López-Hernández, A.M. (2008). Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in local government. *Public Manage Rev*, 10(2), 241-262.
- Ripoll, V., & Urquidí, A. (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. *Acad-rev Latinoam Adm*, 44, 1-20.
- Sáez-Torrecilla, Á., Fernández-Fernández, A., & Gutiérrez-Díaz, G. (2009). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Madrid: MC GRAW HILL.
- 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(1), 56-64.
- Teruelo-Farreras, B. (2006). La Financiación del deporte municipal: coste, valor y precio de los servicios. En L.V. Solar Cubillas (Ed.), *Deporte, gestión y municipio. Aspectos clave* (pp. 165-188). Bilbao: EUDEL.